

# **Neues Kommunales Finanzmanagement in Nordrhein-Westfalen**

Handreichung für Kommunen

5. Auflage



# Vorwort zur 5. Auflage

Die Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements (NKF) für die Gemeinden Nordrhein-Westfalens in den Jahren 2005 bis 2009 hat die haushaltswirtschaftlichen Gestaltungs- und Handlungsspielräume der Kommunen erweitert. Mit der fünften Auflage der Handreichung wird aufbauend auf der Novellierung der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung der aktuelle Stand des gemeindlichen Haushaltsrechts im Einzelnen näher erläutert. Es wird dabei insbesondere auch dem Bedürfnis der Gemeinden und ihrer Aufsichtsbehörden nachgekommen, die bisherigen Erkenntnisse aus der örtlichen Praxis mit der Fortentwicklung der haushaltsrechtlichen Vorschriften und deren Hintergründen zu verknüpfen und dieses für alle Interessierten öffentlich zu machen.

Diese Auflage der bewährten Handreichung soll den Gemeinden weiterhin die Anwendung des NKF vor Ort erleichtern, aber auch die Arbeit der Aufsichtsbehörden unterstützen. Sie ist nach wie vor lediglich eine Arbeits- und Orientierungshilfe und stellt deshalb weder eine Rechtsvorschrift oder einen Erlass des Ministeriums für Inneres und Kommunales dar. Die Handreichung ist daher auch nicht als Lehrbuch mit praktischen Beispielen für die Anwendung in der örtlichen Praxis konzipiert worden. Dieses bleibt den einschlägigen Fachbüchern vorbehalten.

Die Handreichung ist seit ihrer ersten Auflage zum ständigen Begleiter für die Beschäftigten und Verantwortlichen in den Gemeinden und den Aufsichtsbehörden geworden. Es mangelt ihr daher nicht an einem sachgerechten Praxisbezug. Die fünfte Auflage wird mit dem darin berücksichtigten 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz (Rechtsstand: 30. September 2012) den Gemeinden weiter eine Unterstützung bieten. Sie können dadurch bei aktuellen haushaltswirtschaftlichen Fragestellungen eine geeignete und mit den haushaltsrechtlichen Vorgaben in Einklang stehende Lösung finden. Die Handreichung soll auch mit Blick auf die Zukunft zur weiteren Diskussion über Grundsatzfragen des NKF beitragen.

Die Neuauflage der Handreichung wird wegen ihres Umfanges nicht als Druckversion herausgegeben.

Düsseldorf, im Oktober 2012

**Ludwig Biskoping-Kriening**

als Autor

## Vorwort zur 1. Auflage

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

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

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

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

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

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

Düsseldorf, 06. April 2005



Dr. Fritz Behrens  
ehemaliger Innenminister des Landes Nordrhein-Westfalen

# Inhaltsübersicht

<b>A.</b>	<b>Einführung</b>	1
A.1	Vorwort	3
A.2	Inhaltsübersicht	5
A.3	Inhaltsverzeichnis	6
A.4	Abkürzungsverzeichnis	126
<b>B.</b>	<b>Kapitel I „Das Haushaltsrecht für Gemeinden“</b>	134
B.1	Einleitung	135
B.2	Die Reform des kommunalen Haushaltsrechts	137
B.3	Der gemeindliche Haushaltskreislauf	170
B.4	Die Vorschriften der Gemeindeordnung	189
B.5	Die Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung	210
B.6	Die Vorschriften des Handelsgesetzbuches	240
B.7	Deutsche Rechnungslegungsstandards	249
B.8	Die Standards staatlicher Doppik	262
B.9	Die IPSAS als internationale Standards	271
<b>C.</b>	<b>Kapitel II „Das Haushaltsrecht in der Gemeindeordnung“</b>	290
C.1	Einführung	291
C.2	8. Teil „Haushaltswirtschaft“	303
C.25	9. Teil „Sondervermögen“	884
C.30	10. Teil „Rechnungsprüfung“	923
C.36	12. Teil „Gesamtabschluss“	1082
<b>D.</b>	<b>Kapitel III „Das Haushaltsrecht in der Gemeindehaushaltsverordnung“</b>	1188
D.1	Einführung	1189
D.2	Erster Abschnitt „Haushaltsplan“	1203
D.13	Zweiter Abschnitt „Planungsgrundsätze und Ziele“	1433
D.23	Dritter Abschnitt „Besondere Vorschriften für die Haushaltswirtschaft“	1547
D.31	Vierter Abschnitt „Buchführung, Inventar, Zahlungsabwicklung“	1661
D.37	Fünfter Abschnitt „Vermögen und Schulden“	1844
D.43	Sechster Abschnitt „Jahresabschluss“	2067
D.55	Siebter Abschnitt „Gesamtabschluss“	2481
D.60	Achter Abschnitt „Sonderbestimmungen für die Eröffnungsbilanz“	2671
D.66	Neunter Abschnitt „Schlussvorschriften“	2771
<b>E.</b>	<b>Anlagen und Ergänzungen</b>	2797
E.1	Ausblick	2798
E.2	Übersicht über Runderlasse und Arbeitshilfen	2800
E.3	Muster für die Haushaltswirtschaft	2801
E.4	Finanzstatistische Erhebungsmerkmale	2875
E.5	Die Abbildungsübersicht	2938
E.6	Wichtige NKF-Begriffe	2954
E.7	Sachthemenübersicht	3015
E.8	Impressum	3092

# Inhaltsverzeichnis

	Seitenzahl
<b>A. Einführung</b>	
<b>A.1: Vorwort</b> .....	3
1.1 Vorwort zur fünften Auflage	
1.2 Vorwort zur ersten Auflage	
<b>A.2: Inhaltsübersicht</b> .....	5
<b>A.3: Inhaltsverzeichnis</b> .....	6
<b>A.4: Abkürzungsverzeichnis</b> .....	126
<b>B. Kapitel I „Das Haushaltsrecht für Gemeinden“</b> .....	134
<b>B.1: Einleitung</b> .....	135
<b>B.2: Die Reform des kommunalen Haushaltsrechts</b> .....	137
1. Die Ziele der Reform des kommunalen Haushaltsrechts	
2. Das „Modellprojekt zur Einführung eines doppischen Kommunalhaushalts in NRW“	
3. Die länderübergreifenden Reformschritte	
4. Wesentliche Komponenten der Doppik	
4.1 Das Ressourcenverbrauchskonzept	
4.2 Das Referenzmodell HGB	
4.3 Das Drei-Komponentensystem des NKF	
4.4 Der produktorientierte Haushalt	
4.5 Die Ziele und Leistungskennzahlen	
4.6 Der jährliche Haushaltsausgleich	
4.7 Die Kosten- und Leistungsrechnung	
4.8 Die Finanzbuchhaltung	
4.8.1 Die Einrichtung einer Finanzbuchhaltung	
4.8.2 Die Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	
4.9 Der Gesamtabschluss	
4.10 Die Gesamtsteuerung	
5. Die Rechte der Gemeindeorgane	
6. Auswirkungen auf die Gemeinden	
7. Die Einführung des NKF in den Gemeinden	
8. Die geltenden NKF-Regelungen	
9. Die Anwendungsspielräume im NKF	
10. Das NKF-Netzwerk	
11. Das Modellprojekt „NKF-Gesamtabschluss“	
12. Die Überprüfung des NKF-Gesetzes	
13. Die Weiterentwicklung des NKF	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

13.1 Die Änderungen haushaltsrechtlicher Vorschriften	
13.1.1 Die Änderung des § 76 GO NRW	
13.1.2 Das 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz	
13.2 Weitere Entwicklungen	
<b>B.3: Der gemeindliche Haushaltskreislauf</b> .....	170
1. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft	
1.1 Die Aufgabe „Haushaltswirtschaft“	
1.2 Die Rahmenbegriffe „Haushaltswirtschaft“ und „Haushalt“	
1.2.1 Der Rahmenbegriff „Haushaltswirtschaft“	
1.2.2 Der Rahmenbegriff „Haushalt“	
1.2.3 Der Rahmenbegriff „Haushaltsjahr“	
1.3 Die Leitgedanken der gemeindlichen Haushaltswirtschaft	
1.3.1 Die Zusammenfassung	
1.3.2 Die Berücksichtigung der Lebenssituationen von Frau und Mann	
1.4 Die Gestaltung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft	
1.5 Die Sprache in der Haushaltswirtschaft	
1.6 Die Währung in der Haushaltswirtschaft	
2. Die Schritte in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft	
2.1 Überblick	
2.2 Die Haushaltsplanung	
2.3 Die Haushaltsausführung	
2.4 Die Haushaltsrechnung	
2.4.1 Der Jahresabschluss als Teilergebnis	
2.4.2 Die Aufgaben des Jahresabschlusses	
2.4.3 Der Gesamtabchluss als Gesamtergebnis	
2.5 Der Zeitrahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft	
3. Haushaltswirtschaft und gemeindliche Aufgabenerfüllung	
4. Die Adressaten der Haushaltswirtschaft	
4.1 Die Ausgangslage	
4.2 Der Rat der Gemeinde	
4.3 Der Bürgermeister der Gemeinde	
4.4 Die Beschäftigten der Gemeinde	
4.5 Die Betriebe der Gemeinde	
4.6 Die Bürgerinnen und Bürger der Gemeinde	
4.7 Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde	
4.8 Die Kreditgeber der Gemeinde	
4.9 Die Geschäftspartner	
4.10 Die sonstige Öffentlichkeit	
4.11 Die Informationsrechte der Adressaten	
<b>B.4: Vorschriften der Gemeindeordnung</b> .....	189
<b>B.5: Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung</b> .....	210
<b>B.6: Vorschriften des Handelsgesetzbuches</b> .....	240
<b>B.7: Deutsche Rechnungslegungsstandards</b> .....	249
1. Deutscher Rechnungslegungsstandard Nr. 2 (Kapitalflussrechnung)	
2. Weitere deutsche Rechnungslegungsstandards	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

<b>B.8: Die Standards staatlicher Doppik</b> .....	262
1. Die Festlegung der Standards	
2. Die einzelnen Standards	
<b>B.9: Die IPSAS als internationale Standards</b> .....	271
1. Die Festlegung von IPSAS	
2. Wichtige Grundbegriffe in den IPSAS	
3. Die einzelnen IPSAS	
4. Erforderliche Anwendungsentscheidungen	
5. Die Weiterentwicklung der IPSAS	
6. Die Einbindung ins gemeindliche Haushaltsrecht	
<b>C. Kapitel II „Das Haushaltsrecht in der Gemeindeordnung“</b> .....	290
<b>C.1: Einführung</b> .....	291
1. Die Reform des Gemeindehaushaltsrechts	
1.1 Die Grundlagen der Reform	
1.2 Der Haushalt als zentrales Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument	
1.3 Die Rechte der gemeindlichen Organe	
1.4 Das Referenzmodell HGB	
2. Die Anwendung des NKf	
2.1 Wichtige Rahmenbedingungen	
2.2 Die Rechengrößen	
2.2.1 Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“	
2.2.1.1 Die Erfassung der Ressourcen	
2.2.1.2 Die Rechengröße „Ertrag“	
2.2.1.3 Die Rechengröße „Aufwand“	
2.2.2 Die Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Auszahlungen“	
2.2.2.1 Die Erfassung der Zahlungen	
2.2.2.2 Die Rechengröße „Einzahlungen“	
2.2.2.3 Die Rechengröße „Auszahlungen“	
2.3 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	
2.3.1 Allgemeine Zwecke	
2.3.2 Die Anwendung der GoB	
2.4 Örtlich festzulegende Wertgrenzen	
3. Die Neuausrichtung der örtlichen Steuerung	
4. Die Gliederung der haushaltsrechtlichen Vorschriften in der Gemeindeordnung	
5. Die Muster zu Vorschriften der Gemeindeordnung	
6. Keine gesonderten öffentlichen Buchführungsgrundsätze	
<b>C.2: 8. Teil „Haushaltswirtschaft“</b> .....	303
1. Allgemeines	
2. Die Rahmenbegriffe „Haushaltswirtschaft“ und „Haushalt“	
2.1 Der Rahmenbegriff „Haushaltswirtschaft“	
2.2 Der Rahmenbegriff „Haushalt“	
3. Der Finanzausschuss des Rates	
3.1 Gesetzliche Aufgaben	
3.2 Weitere Beratungsaufgaben	
4. Der Verwaltungsvorstand	

- 5. Aufgaben und Rechte des Kämmerers der Gemeinde
  - 5.1 Die Stellung des Kämmerers
  - 5.2 Die Aufgaben des Kämmerers
  - 5.3 Der Kämmerer und der Bürgermeister
- 6. Die Adressaten der Haushaltssatzung
  - 6.1 Die Ausgangslage
  - 6.2 Der Rat der Gemeinde
  - 6.3 Der Bürgermeister der Gemeinde
  - 6.4 Die Beschäftigten der Gemeinde
  - 6.5 Die Bürgerinnen und Bürger in der Gemeinde
  - 6.6 Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde
  - 6.7 Die Kreditgeber der Gemeinde
  - 6.8 Die Geschäftspartner der Gemeinde
  - 6.9 Die sonstige Öffentlichkeit
- 7. Die Vorschriften für die gemeindliche Haushaltswirtschaft
  - 7.1 Die Gesamtübersicht über die Vorschriften
  - 7.2 Die Vorschriften im Einzelnen
- 8. Die produktorientierte Haushaltssteuerung
- 9. Die Abgabe von Verpflichtungserklärungen der Gemeinde
  - 9.1 Die Verpflichtungsgeschäfte der Gemeinde
  - 9.2 Der Bürgermeister als Vertreter der Gemeinde
  - 9.3 Die Ausführung eines Ratsbeschlusses
  - 9.4 Die Vertretung bei Geschäften der laufenden Verwaltung
- 10. Die Anzeige- und Genehmigungspflichten

**C.3: § 75 Allgemeine Haushaltsgrundsätze** ..... 326

- I. Allgemeines
  - 1. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft
    - 1.1 Allgemeine Grundlagen
    - 1.2 Der Begriff „Haushaltswirtschaft“
    - 1.3 Der Begriff „Haushalt“
    - 1.4 Das Drei-Komponentensystem des NKF
      - 1.4.1 Allgemeine Zusammenhänge
      - 1.4.2 Die Ergebnisrechnung
      - 1.4.3 Die Bilanz
      - 1.4.4 Die Finanzrechnung
  - 2. Die Produktorientierung im gemeindlichen Haushalt
  - 3. Eigenkapital und Haushaltsausgleich
    - 3.1 Das Eigenkapital
    - 3.2 Der Vorrang der Ausgleichsrücklage vor der allgemeinen Rücklage
    - 3.3 Das Stufenmodell
    - 3.4 Das Verbot der Überschuldung
  - 4. Besondere Haushaltsgrundsätze
    - 4.1 Die Übersicht über die Haushaltsgrundsätze
    - 4.2 Die Ausfüllung der Haushaltsgrundsätze
  - 5. Die Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Haushaltsgrundsätze)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Haushaltswirtschaft und Aufgabenerfüllung)
      - 1.1.1 Die Inhalte der Vorschrift
      - 1.1.2 Der Grundsatz „Sicherung der Aufgabenerfüllung“

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 1.1.2.1 Die Zwecke des Grundsatzes
  - 1.1.2.2 Die Nachhaltigkeit der Haushaltswirtschaft
  - 1.2 Zu Satz 2 (Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft)
    - 1.2.1 Allgemeine Grundlagen
    - 1.2.2 Die Beachtung der Haushaltsgrundsätze
      - 1.2.2.1 Die Ausgangslage
      - 1.2.2.2 Der Haushaltsgrundsatz „Wirtschaftlichkeit“
      - 1.2.2.3 Der Haushaltsgrundsatz „Effizienz“
      - 1.2.2.4 Der Haushaltsgrundsatz „Sparsamkeit“
      - 1.2.2.5 Der Haushaltsgrundsatz „Haushaltsausgleich“
      - 1.2.2.6 Der Haushaltsgrundsatz „Intergenerative Gerechtigkeit“
  - 1.3 Zu Satz 3 (Der Haushaltsgrundsatz „Beachtung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts“)
2. Zu Absatz 2 (Jährlicher Haushaltsausgleich)
- 2.1 Zu Satz 1 (Verpflichtung zum Haushaltsausgleich)
  - 2.2 Zu Satz 2 (Haushaltsausgleichsregel)
  - 2.3 Zu Satz 3 (Fiktion des Haushaltsausgleichs)
3. Zu Absatz 3 (Gestaltung der Ausgleichsrücklage)
- 3.1 Zu Satz 1 (Bilanzierung)
    - 3.1.1 Der Ansatz der Ausgleichsrücklage
    - 3.1.2 Die Zwecke der Ausgleichsrücklage
  - 3.2 Zu Satz 2 (Zuführung und Bemessung)
    - 3.2.1 Die Bemessung nach dem gemeindlichen Eigenkapital
    - 3.2.2 Die Auffüllung der Ausgleichsrücklage
      - 3.2.2.1 Die Einhaltung des zulässigen Höchstbetrages
      - 3.2.2.2 Der Verweis auf § 96 Absatz 1 Satz 2 GO NRW
      - 3.2.2.3 Die Überleitung zur neuen Ausgleichsrücklage
        - 3.2.2.3.1 Die Überleitung
        - 3.2.2.3.2 Die Verrechnung
        - 3.2.2.3.3 Die Zuführung
4. Zu Absatz 4 (Verringerung der allgemeinen Rücklage):
- 4.01 Allgemeine Grundlagen
  - 4.02 Haushaltsausgleich nicht bei Verringerung der allgemeinen Rücklage
  - 4.1 Zu Satz 1 (Genehmigung der Verringerung der allgemeinen Rücklage)
    - 4.1.1 Die Genehmigungserfordernisse
    - 4.1.2 Antrag und Anzeige der Haushaltssatzung
    - 4.1.3 Die Genehmigungsbesonderheiten
    - 4.1.4 Kein Genehmigungserfordernis bei Verrechnungen
  - 4.2 Zu Satz 2 (Genehmigungsfiktion)
  - 4.3 Zu Satz 3 (Nebenbestimmungen zur Genehmigung)
    - 4.3.1 Das Erfordernis von Nebenbestimmungen
    - 4.3.2 Die Formen von Nebenbestimmungen
    - 4.3.3 Die Ermessensausübung
  - 4.4 Zu Satz 4 (Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes)
    - 4.4.1 Geplantes Jahresergebnis und Haushaltssicherung
    - 4.4.2 Aufzeigen der voraussichtlichen Entwicklung des Eigenkapitals
5. Zu Absatz 5 (Nicht geplanter Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung)
- 5.1 Zu Satz 1 (Anzeigepflicht bei der Aufsichtsbehörde)
    - 5.1.1 Die Maßnahmen bei nicht geplantem Fehlbetrag
    - 5.1.2 Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung und Haushaltssicherungskonzept
    - 5.1.4 Die Zuordnung des Haushaltssicherungskonzeptes zum Haushaltsplan
    - 5.1.3 Der Beginn der Frist zur Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

5.2	Zu Satz 2 (Rechte der Aufsichtsbehörde)	
5.3	Zu Satz 3 (Verweis auf die §§ 123 und 124 der Gemeindeordnung)	
6.	Zu Absatz 6 (Sicherstellung der Liquidität und der Finanzierung von Investitionen)	
6.1	Allgemeine Grundlagen	
6.2	Die Pflicht zur Sicherstellung der Liquidität	
6.2.1	Allgemeine Regelungsvorgaben	
6.2.2	Gebot zur angemessenen Liquiditätsplanung	
6.2.3	Liquiditätsrisikomess- und –steuerungsverfahren	
6.3	Die Sicherstellung der Finanzierung von Investitionen	
7.	Zu Absatz 7 (Überschuldung der Gemeinde)	
7.1	Zu Satz 1 (Verbot der Überschuldung)	
7.2	Zu Satz 2 (Vorliegen der Überschuldung)	
7.2.1	Die Ermittlung der Überschuldung	
7.2.2	Überschuldung und Haushaltsausgleichsregel	
7.2.3	Überschuldung und vorläufige Haushaltswirtschaft	
7.2.4	Das Haushaltssicherungskonzept zur Vermeidung der Überschuldung	
7.2.5	Der Sanierungsplan zur Beseitigung der Überschuldung	
7.2.5.1	Der Anlass für den Sanierungsplan	
7.2.5.2	Die Stufen eines Sanierungsplans	
7.2.5.2.01	Die Leitlinie zur Krisenbewältigung	
7.2.5.2.1	Zu Stufe 1 (Sensibilisierung/Krisenerkenntnis)	
7.2.5.2.2	Zu Stufe 2 (Krisenursachen identifizieren)	
7.2.5.2.3	Zu Stufe 3 (Sanierungsplan – Leitlinie für eine Sanierung)	
7.2.5.2.4	Zu Stufe 4 (Implementierung des Sanierungsplans)	
7.2.5.2.5	Zu Stufe 5 (Sanierungscontrolling)	
7.2.6	Die Ausführung örtlicher Maßnahmen	
7.2.6.1	Die Ursachenanalyse	
7.2.6.2	Die Schaffung eines zukunftsorientierten Bildes	
7.2.6.3	Die Sanierungspotentiale erschließen	
7.2.6.4	Die Auswahl von Sanierungsmaßnahmen	
7.2.6.4.1	Allgemeine Maßnahmen	
7.2.6.4.2	Die Festlegung des Veränderungspotentials	
7.2.6.4.3	Die Aufstellung einer Sanierungsbilanz	
7.2.6.4.4	Die Darstellung des Eigenkapitalaufbaus	
7.2.6.5	Die Sanierungsziele aufzeigen	
7.2.6.5.1	Allgemeine Ziele	
7.2.6.5.2	Die Eigenkapitalzielgröße	
7.2.6.6	Die Entscheidungen über Sanierungsmaßnahmen	
7.2.6.7	Die Einrichtung eines Sanierungscontrollings	
7.2.6.8	Die Beteiligung der Öffentlichkeit	
7.2.7	Unzulässigkeit eines Insolvenzverfahrens	
<b>C.4: § 76 Haushaltssicherungskonzept</b>	.....	<b>380</b>
I.	Allgemeines	
1.	Die Sicherung der Haushaltswirtschaft	
2.	Die Voraussetzungen für ein Haushaltssicherungskonzept	
3.	Ursachen und Verpflichtung für ein Haushaltssicherungskonzept	
3.1	Allgemeine Sachlage	
3.2	Besonderheiten bei drohender Überschuldung	
3.3	Die Struktur der Konsolidierungsmaßnahmen	
3.4	Keine Verpflichtung durch Verrechnungen	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 4. Die Haushaltssicherung im Jahresabschluss
  - 4.1 Die Aufstellungspflicht
  - 4.2 Der Nachweis der Konsolidierung
- 5. Die Beteiligung der Öffentlichkeit
- 6. Das Risikofrüherkennungssystem
  - 6.1 Allgemeine Sachlage
  - 6.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung
  - 6.3 Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems
    - 6.3.1 Allgemeine Bedingungen
    - 6.3.2 Besondere Inhalte
  - 6.4 Einbeziehung in die Jahresabschlussprüfung
- 7. Das Stärkungspaktgesetz
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes)
    - 1.01 Die Zwecke der gemeindlichen Pflicht
    - 1.02 Die HSK-Bezugsgrößen
      - 1.02.1 Die HSK-Bezugsgröße „Schlussbilanz“
      - 1.02.2 Die HSK-Bezugsgröße „Allgemeine Rücklage“
    - 1.1 Zu Satz 1 (Schwellenwerte für Haushaltssicherungskonzepte)
      - 1.1.1 Zu Nummer 1 (Veränderung des Haushalts im Haushaltsjahr)
      - 1.1.2 Zu Nummer 2 (Veränderung in zwei aufeinanderfolgenden Haushaltsjahren)
        - 1.1.2.1 Die Inhalte der Vorschrift
        - 1.1.2.2 Ursachenjahr und Haushaltsplanung
        - 1.1.2.3 Ursachenjahr und Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre
      - 1.1.3 Zu Nummer 3 (Voraussichtlicher Verzehr des Eigenkapitals)
        - 1.1.3.1 Der Verzehr wegen erheblicher Haushaltsdefizite
        - 1.1.3.2 Besondere Dringlichkeit für Konsolidierungsmaßnahmen
    - 1.2 Zu Satz 2 (Haushaltssicherungskonzept bei der Bestätigung des Jahresabschlusses)
      - 1.2.1 Die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes
      - 1.2.2 Die Zuordnung des Haushaltssicherungskonzeptes zum Haushaltsjahr
  - 2. Zu Absatz 2 (Zielbestimmung und Genehmigung eines Haushaltssicherungskonzeptes)
    - 2.1 Zu Satz 1 (Zielbestimmung eines Haushaltssicherungskonzeptes)
      - 2.1.1 Der zeitliche Umfang des Haushaltssicherungskonzeptes
      - 2.1.2 Die Inhalte des Haushaltssicherungskonzeptes
      - 2.1.3 Die Schaffung eines zukunftsorientierten Bildes
    - 2.2 Zu Satz 2 (Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes)
      - 2.2.1 Der Genehmigungsbedarf
      - 2.2.2 der zeitliche Unterschied zwischen Verpflichtung und Ursache
      - 2.2.3 Die Einbeziehung der Genehmigung nach § 75 Absatz 4 GO NRW
    - 2.3 Zu Satz 3 (Genehmigungserfordernisse)
      - 2.3.1 Allgemeine Grundlagen
      - 2.3.2 Die Zehn-Jahres-Frist
      - 2.3.3 Die Angabeformen im Haushaltssicherungskonzept
        - 2.3.3.1 Die Angaben für die ersten drei Planungsjahre
        - 2.3.3.2 Die Angaben für die weiteren Planungsjahre
          - 2.3.3.2.1 Die Angaben nach den verbindlichen Haushaltspositionen
          - 2.3.3.2.2 Die Angaben nach den verbindlichen Produktbereichen
          - 2.3.3.2.3 Die Angaben über Ziele
          - 2.3.3.2.4 Die Angaben über Leistungskennzahlen
          - 2.3.3.2.5 Das Verbot der Überschuldung
    - 2.4 Zu Satz 4 (Abweichung vom Konsolidierungszeitraum)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

2.4.1	Die Zwecke der Vorschrift	
2.4.2	Das Sanierungskonzept	
2.4.2.1	Die grundsätzliche Zielsetzung	
2.4.2.2	Die Stufen eines Sanierungskonzeptes	
2.5	Zu Satz 5 (Nebenbestimmungen zur Genehmigung)	
2.5.1	Allgemeine Grundlagen	
2.5.2	Die Formen der Nebenbestimmungen	
2.5.3	Die Inhalte von Nebenbestimmungen	
2.5.3.1	Allgemeine Sachlage	
2.5.3.2	Die Festlegung von Zwischenzielen	
2.5.3.3	Die Aufstellungsfrist des Jahresabschlusses	
2.5.3.4	Die Einrichtung eines Kontroll- und Informationssystems	
<b>C.5: § 77 Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung .....</b>		<b>414</b>
I. Allgemeines		
1. Die Pflicht zur Finanzmittelbeschaffung		
2. Die Rangfolge der Finanzmittelarten		
3. Der Gemeindefinanzausgleich		
II. Erläuterungen im Einzelnen		
1. Zu Absatz 1 (Abgabenerhebung)		
1.1 Allgemeine Grundlagen		
1.2 Die Arten der gemeindlichen Abgaben		
1.2.1	Die Abgabenart „Steuern“	
1.2.2	Die Abgabenart „Gebühren“	
1.2.3	Die Abgabenart „Beiträge“	
1.2.4	Die Sonderabgaben	
1.3 Besondere gesetzliche Vorschriften		
2. Zu Absatz 2 (Beschaffung der Finanzmittel)		
2.01	Die Rangfolge der gemeindlichen Finanzmittel	
2.02	Die Beschränkungen der Heranziehung	
2.03	Rangfolge und Zuwendungen	
2.1 Zu Nummer 1 (Erhebung von Leistungsentgelten)		
2.1.1 Die Erhebungspflicht		
2.1.2 Der Begriff „soweit vertretbar und geboten“		
2.1.3 Die Erhebung von Leistungsentgelten		
2.1.3.1	Die Erhebung von Gebühren	
2.1.3.2	Die Erhebung von Beiträgen	
2.2 Zu Nummer 2 (Erhebung von Steuern)		
2.2.1 Allgemeine Grundlagen		
2.2.2 Die Zuordnungen nach dem Erfüllungszeitpunkt		
2.2.2.1	Der sachliche Zuordnungsbedarf	
2.2.2.2	Die Ertragszuordnungen bei Vorauszahlungsbescheiden	
2.2.2.3	Die Ertragszuordnungen bei Festsetzungsbescheiden	
2.2.3	Das Wertaufhellungsgebot bei der Steuererhebung	
2.3 Die „Sonstigen Finanzmittel“		
2.3.1	Der Begriff „Sonstige Finanzmittel“	
2.3.2	Die Vorrangstellung der sonstigen Finanzmittel	
2.3.2	Die Beschaffung der sonstigen Finanzmittel	
3. Zu Absatz 3 (Wirtschaftlichkeit bei Kreditaufnahme)		
3.1 Die Nachrangigkeit der Kreditaufnahme		
3.2 Die Kreditaufnahme nach § 86 GO NRW		

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

3.3	Die Voraussetzungen der Kreditaufnahme	
3.3.1	Der Begriff „andere Finanzierung“	
3.3.2	Der Begriff „wirtschaftlich unzweckmäßig“	
3.3.3	Die Beurteilung des einzelnen Kredits	
3.4	Kredite und Kapitalanlage (Geldanlage)	
3.5	Keine Kredite zur Liquiditätssicherung	
<b>C.6: § 78 Haushaltssatzung</b>	.....	<b>429</b>
I.	Allgemeines	
1.	Das Satzungsrecht der Gemeinde	
1.1	Die Haushaltssatzung der Gemeinde	
1.2	Haushaltssatzung und gemeindliche Verwaltung	
1.3	Die Anlagen zur Haushaltssatzung	
1.4	Dringlichkeitsentscheidung und Haushaltssatzung	
2.	Die Beachtung haushaltswirtschaftlicher Grundsätze	
3.	Die Verfahrensschritte für den Erlass der Haushaltssatzung	
4.	Die Berichtspflichten gegenüber dem Rat	
II.	Erläuterungen im Einzelnen	
1.	Zu Absatz 1 (Pflicht zur Aufstellung einer Haushaltssatzung)	
1.1	Die Gliederung der Haushaltssatzung	
1.2	Der Begriff „Haushaltsjahr“	
1.3	Der Begriff „jährlich“	
1.4	Der Beschluss des Rates	
2.	Zu Absatz 2 (Festsetzungen in der Haushaltssatzung)	
2.1	Zu Satz 1 (Festsetzungen und Haushaltsplan)	
2.01	Die Inhalte der Vorschrift	
2.1.1	Zu Nummer 1 (Festsetzungen aus dem Haushaltsplan)	
2.1.1.1	Zu Nummer 1a (Festsetzungen aus dem Ergebnisplan)	
2.1.1.2	Zu Nummer 1b (Festsetzungen aus dem Finanzplan)	
2.1.1.3	Zu Nummer 1c (Festsetzung der Kreditemächtigung)	
2.1.1.4	Zu Nummer 1d (Festsetzung der Verpflichtungsermächtigungen)	
2.1.2	Zu Nummer 2 (Verzehr des Eigenkapitals)	
2.1.2.1	Die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage	
2.1.2.2	Die Verringerung der allgemeinen Rücklage	
2.1.2.2.1	Allgemeine Grundlagen	
2.1.2.2.2	Kein Verwaltungsverfahren neben der Anzeige der Haushaltssatzung	
2.1.3	Zu Nummer 3 (Festsetzung der Kredite zur Liquiditätssicherung)	
2.1.3.1	Die Ermittlung des Höchstbetrages	
2.1.3.2	Die Inanspruchnahme der Kredite zur Liquiditätssicherung	
2.1.3.3	Kredite zur Liquiditätssicherung und Haushaltsplan	
2.1.4	Zu Nummer 4 (Festsetzung der Steuersätze)	
2.1.4.1	Die Inhalte der Festsetzung	
2.1.4.2	Die Steuersätze für die Realsteuern	
2.1.5	Zu Nummer 5 (Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs)	
2.2	Zu Satz 2 (Weitere Vorschriften in der Haushaltssatzung)	
2.2.1	Die Inhalte der Vorschrift	
2.2.2	Die Ausweispflicht für Sperrvermerke	
3.	Zu Absatz 3 (Bindungswirkung der Haushaltssatzung)	
3.1	Zu Satz 1 (Inkrafttreten und Geltungsdauer der Haushaltssatzung)	
3.1.1	Das Inkrafttreten der Haushaltssatzung	
3.1.1.1	Allgemeine Grundlagen	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

3.1.1.2	Die Hindernisse für das Inkrafttreten der Haushaltssatzung	
3.1.1.3	Das Inkrafttreten einer Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre	
3.1.1.4	Der spätere Zeitpunkt des Inkrafttretens	
3.1.2	Die Geltungsdauer der Haushaltssatzung	
3.2	Zu Satz 2 (Bindungswirkung für zwei Haushaltsjahre)	
3.2.1	Die Geltung der Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre	
3.2.2	Die Änderungen der Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre	
3.2.2.1	Der Änderungsbedarf für das erste Haushaltsjahr	
3.2.2.2	Der Änderungsbedarf für das zweite Haushaltsjahr	
3.3	Die Weitergeltung einzelner Haushaltsvorschriften	
4.	Zu Absatz 4 (Haushaltsjahr gleich Kalenderjahr)	
4.1	Die Regelungen für die Gemeinden	
4.2	Keine Abweichungen für die gemeindliche Verwaltung	
<b>C.7: § 79</b>	<b>Haushaltsplan</b>	453
I.	Allgemeines	
1.	Haushaltsplan und gemeindliche Haushaltswirtschaft	
1.1	Die Zwecke des Haushaltsplans	
1.2	Die Inhalte des Haushaltsplans	
1.3	Die Anwendung des Bruttoprinzips	
1.3.1	Allgemeine Grundlagen	
1.3.2	Die Ausnahmen vom Bruttoprinzip	
1.3.2.1	Die Veranschlagung von Abgaben	
1.3.2.2	Die Veranschlagung von Bestandsveränderungen	
2.	Haushaltsplan und Produktorientierung	
2.1	Die Produktorientierung	
2.2	Die örtliche Ausgestaltung	
3.	Die Bildung von Haushaltspositionen	
4.	Haushaltsplan und Budgetierung	
4.1	Die „Internen“ Budgets	
4.2	Die „Externen“ Budgets	
5.	Haushaltsplan und Planfortschreibung	
6.	Die Zeitreihe im Haushaltsplan	
7.	Die Steuerungsrelevanz des Haushaltsplans	
8.	Die fremden Finanzmittel	
II.	Erläuterungen im Einzelnen	
1.	Zu Absatz 1 (Inhalte des Haushaltsplans)	
1.01	Allgemeines	
1.1	Zu Satz 1 (Veranschlagung im Haushaltsplan):	
1.1.0	Die Grundlagen der Haushaltsplanung	
1.1.1	Zu Nummer 1 (Veranschlagung der Erträge und Einzahlungen)	
1.1.1.1	Allgemeine Grundlagen	
1.1.1.2	Die Veranschlagung von Erträgen	
1.1.1.2.1	Der Aufbau der Veranschlagung	
1.1.1.2.2	Die Rechengröße „Ertrag“	
1.1.1.3	Die Veranschlagung von Einzahlungen	
1.1.1.3.1	Der Aufbau der Veranschlagung	
1.1.1.3.2	Die Rechengröße „Einzahlungen“	
1.1.2	Zu Nummer 2 (Veranschlagung der Aufwendungen und Auszahlungen)	
1.1.2.1	Allgemeine Grundlagen	
1.1.2.2	Die Veranschlagung von Aufwendungen	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

1.1.2.2.1	Der Aufbau der Veranschlagung	
1.1.2.2.2	Die Rechengröße „Aufwand“	
1.1.2.3	Die Veranschlagung von Auszahlungen	
1.1.2.3.1	Der Aufbau der Veranschlagung	
1.1.2.3.2	Die Rechengröße „Auszahlungen“	
1.1.3	Zu Nummer 3 (Veranschlagung der Verpflichtungsermächtigungen)	
1.2	Zu Satz 2 (Sondervorschriften für die Sondervermögen)	
2.	Zu Absatz 2 (Bestandteile des Haushaltsplans)	
2.01	Der Aufbau des Haushaltsplans	
2.1	Zu Satz 1 (Gliederung des Haushaltsplans)	
2.1.1	Der Ergebnisplan	
2.1.2	Der Finanzplan	
2.1.3	Die produktorientierten Teilpläne	
2.1.3.1	Die Inhalte der Teilpläne	
2.1.3.2	Der Aufbau der Teilpläne	
2.1.4	Die Zeitreihe im Haushaltsplan	
2.2	Zu Satz 2 (Weitere Bestandteile und Anlagen des Haushaltsplans)	
2.2.1	Allgemeine Vorgaben	
2.2.2	Das Haushaltssicherungskonzept	
2.2.3	Der Stellenplan	
2.2.4	Weitere Anlagen zum Haushaltsplan	
2.2.4.1	Die Zwecke der Anlagen	
2.2.4.2	Der Vorbericht	
2.2.4.3	Die Bilanz des Vorjahres	
2.2.4.4	Die Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen	
2.2.4.5	Die Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen	
2.2.4.6	Die Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten	
2.2.4.7	Die Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals	
2.2.4.8	Die Übersicht über die Wirtschaftslage der Betriebe	
2.2.4.9	Die Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben	
2.2.4.10	Die Gesamtübersicht über die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen	
3.	Zu Absatz 3 (Wirkungen des Haushaltsplans)	
3.1	Zu Satz 1 (Grundlage der gemeindlichen Haushaltswirtschaft)	
3.1.1	Die Ermächtigungen im Haushaltsplan	
3.1.2	Die Ausweispflicht nach § 23 Absatz 2 GemHVO NRW	
3.2	Zu Satz 2 (Verbindlichkeit für die Haushaltsausführung)	
3.2.1	Die Ausprägungen der Verbindlichkeit	
3.2.2	Die Bindungen bei der Haushaltsplanung	
3.3	Zu Satz 3 (Keine rechtliche Außenwirkung)	
<b>C.8: § 80 Erlass der Haushaltssatzung</b>	.....	<b>487</b>
I.	Allgemeines	
1.	Der Erlass der Haushaltssatzung	
1.1	Die Verfahrenszwecke	
1.2	Die Verfahrensschritte	
2.	Die Unterrichtung des Rates	
3.	Die erweiterte Bürgerbeteiligung	
4.	Die Adressaten der Haushaltswirtschaft	
II.	Erläuterungen im Einzelnen	
1.	Zu Absatz 1 (Aufstellung des Entwurfs der Haushaltssatzung)	
1.1	Die Aufstellung durch den Kämmerer	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 1.2 Die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen
- 1.3 Die Unterzeichnung durch den Kämmerer
- 1.4 Die Vorlagepflicht des Kämmerers
- 1.5 Die Aktualität der Haushaltsplanung
- 1.6 Haushaltsplanung und Ermächtigungsübertragung
- 2. Zu Absatz 2 (Entwurf der Haushaltssatzung und Aufgaben des Bürgermeisters)
  - 2.1 Zu Satz 1 (Die Bestätigung und Zuleitung an den Rat)
    - 2.1.1 Die Bestätigung durch den Bürgermeister
    - 2.1.2 Das Änderungsrecht des Bürgermeisters
    - 2.1.3 Die Informationspflichten des Bürgermeisters
    - 2.1.4 Die Zuleitung an den Rat
  - 2.2 Zu Satz 2 (Recht des Kämmerers zur Stellungnahme)
  - 2.3 Zu Satz 3 (Vorlage der abweichenden Stellungnahme an den Rat)
- 3. Zu Absatz 3 (Bürgerbeteiligung beim Entwurf der Haushaltssatzung)
  - 3.1 Zu Satz 1 (Bekanntgabe und Einsichtnahme)
    - 3.1.1 Allgemeine Grundlagen
    - 3.1.2 Die Bekanntgabe
    - 3.1.3 Die Einsichtnahme
    - 3.1.4 Frühzeitige Beteiligung
  - 3.2 Zu Satz 2 (Erhebung von Einwendungen)
    - 3.2.1 Das Recht zu Einwendungen
    - 3.2.2 Die Einwendungsfrist
    - 3.2.3 Die Abgabe der Einwendungen
  - 3.3 Zu Satz 3 (Bedingungen für die Fristsetzung)
    - 3.3.1 Der gesetzliche Rahmen
    - 3.3.2 Beratung und Information des Rates
    - 3.3.3 Die Beschlussfassung des Rates
- 4. Zu Absatz 4 (Beratung und Beschluss über die Haushaltssatzung)
  - 4.1 Zu Satz 1 (Pflicht zur Beratung und Beschlussfassung)
    - 4.1.1 Die zeitlichen Bedingungen für die Beschlussfassung
    - 4.1.2 Das Vorgehen bei einem Änderungsbedarf
    - 4.1.3 Die Rückgabe des Entwurfs
    - 4.1.4 Die Mitwirkung des Bürgermeisters
    - 4.1.5 Beratung und Beschlussfassung
  - 4.2 Zu Satz 2 (Vortragsrecht des Kämmerers)
- 5. Zu Absatz 5 (Veröffentlichung der gemeindlichen Haushaltssatzung)
  - 5.1 Zu Satz 1 (Pflicht zur Anzeige der Haushaltssatzung)
    - 5.1.1 Die Pflichten der Gemeinde
    - 5.1.2 Die Pflichten der Aufsichtsbehörde
      - 5.1.2.1 Die Stellung der Aufsichtsbehörde
      - 5.1.2.2 Die Aufsicht über die gemeindliche Haushaltswirtschaft
  - 5.2 Zu Satz 2 (Anzeigefrist für die gemeindliche Haushaltssatzung)
    - 5.2.1 Allgemeine Grundlagen
    - 5.2.2 Wirkungen der Frist auf den Jahresabschluss des Vorvorjahres
  - 5.3 Zu Satz 3 (Bekanntmachung der Haushaltssatzung)
    - 5.3.1 Allgemeine Vorgaben
    - 5.3.2 Die Zwecke der Bekanntmachung
    - 5.3.3 Die Prüfpflichten vor der Bekanntmachung
    - 5.3.4 Die Bekanntmachungsanordnung
    - 5.3.5 Die Fristen bei der Bekanntmachung
    - 5.3.6 Hindernisse für die Bekanntmachung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 5.3.7 Die Bekanntmachung einer Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre
- 5.3.8 Der Vollzug der Bekanntmachung
- 5.4 Zu Satz 4 (Anpassung der Anzeigefrist)
- 5.5 Zu Satz 5 (Bekanntmachung der Haushaltssatzung bei Genehmigungspflichten)
  - 5.5.1 Die Bekanntmachung nach Genehmigung
  - 5.5.2 Keine Genehmigung für die Haushaltssatzung
- 6. Zu Absatz 6 (Das Verfügbarhalten der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen)
  - 6.1 Die Zwecke des Verfügbarhaltens
  - 6.2 Der Zeitraum des Verfügbarhaltens
  - 6.3 Die Formen des Verfügbarhaltens
    - 6.3.1 Allgemeine Zwecke
    - 6.3.2 Das Verfügbarhalten im Internet

**C.9: § 81 Nachtragssatzung** ..... 520

- I. Allgemeines
  - 1. Aufstellung einer Nachtragssatzung
    - 1.1 Der Anpassungsbedarf im Haushaltsjahr
    - 1.2 Die Pflicht zur Aufstellung
    - 1.3 Die Bedarfsprüfung
  - 2. Die Aufstellung eines Nachtragshaushaltsplans
  - 3. Keine Anpassungspflichten
    - 3.1 Bei Änderungsbedarf bei örtlichen Zielen
    - 3.2 Bei Änderungsbedarf in der mittelfristigen Planung
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Anpassungen der Haushaltssatzung)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Anpassungen durch Nachtragssatzung)
      - 1.1.1 Der Begriff „Nachtragssatzung“
      - 1.1.2 Die Inhalte der Nachtragssatzung
      - 1.1.3 Die Bindung der Nachtragssatzung
      - 1.1.4 Die Frist für den Beschluss über die Nachtragssatzung
      - 1.1.5 Dringlichkeitsentscheidung und Nachtragssatzung
    - 1.2 Zu Satz 2 (Geltung der Vorschriften für die Haushaltssatzung)
      - 1.2.1 Anwendung der Vorschriften über die Haushaltssatzung
        - 1.2.1.1 Die Gliederung der Nachtragssatzung
        - 1.2.1.2 Der Ausweis der Veränderungen der Haushaltsemächtigungen
        - 1.2.1.3 Veränderungen bei den Anlagen zum Haushaltsplan
      - 1.2.2 Die Verfahrensschritte für den Erlass einer Nachtragssatzung
      - 1.2.3 Nachtragssatzung bei einer Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre
        - 1.2.3.1 Änderungsbedarf für das erste Haushaltsjahr
        - 1.2.3.2 Änderungsbedarf für das zweite Haushaltsjahr
  - 2. Zu Absatz 2 (Erlass der Nachtragssatzung)
    - 2.1 Zu Satz 1 (Verpflichtung zum Erlass einer Nachtragssatzung)
      - 2.1.01 Allgemeine Grundlagen
      - 2.1.02 Die Festlegung der Erheblichkeit
        - 2.1.1 Zu Nummer 1 (Nachtragssatzung wegen eines Jahresfehlbetrages)
          - 2.1.1.1 Zu a (Entstehung eines Fehlbetrages)
          - 2.1.1.2 Zu b (Entstehung eines höheren Fehlbetrages)
        - 2.1.2 Zu Nummer 2 (Neue Aufwendungen oder Auszahlungen)
          - 2.1.2.1 Die Pflicht für eine Nachtragssatzung
          - 2.1.2.2 Die Festlegung der Erheblichkeit
        - 2.1.3 Zu Nummer 3 (Auszahlungen für neue Investitionen)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 2.1.4 Aufstellungspflicht und örtliche Ziele und Leistungskennzahlen
- 2.2 Zu Satz 2 (Keine Nachtragssatzung bei Fortsetzungsinvestitionen)
- 3. Zu Absatz 3 (Verzicht auf eine Nachtragssatzung)
  - 3.1 Zu Nummer 1 (Verzicht bei geringfügigen Investitionen)
  - 3.2 Zu Nummer 2 (Verzicht bei Umschuldungen)
- 4. Zu Absatz 4 (Die Haushaltssperre des Rates)
  - 4.1 Zu Satz 1 (Erlass einer Haushaltssperre)
  - 4.2 Zu Satz 2 (Aufhebung einer Haushaltssperre)
    - 4.2.1 Die Aufhebung der Haushaltssperre des Rates
    - 4.2.2 Die Aufhebung anderer Haushaltssperren

**C.10: § 82 Vorläufige Haushaltsführung** ..... 537

- I. Allgemeines
  - 1. Die Weiterführung der Haushaltswirtschaft
  - 2. Die Weitergeltung von Festsetzungen der Haushaltssatzung des Vorjahres
    - 2.1 Allgemeine Grundlagen
    - 2.2 Die Weitergeltung der Ermächtigung für Investitionskredite
    - 2.3 Die Weitergeltung des Höchstbetrages für Liquiditätskredite
  - 3. Die Informationspflichten gegenüber der Aufsichtsbehörde
  - 4. Die örtliche Dienstanweisung als Ersatz für die Haushaltssatzung
    - 4.1 Allgemeine Grundlagen
    - 4.2 Die weiteren Informationspflichten
  - 5. Die Sicherstellung der Liquidität bzw. Zahlungsfähigkeit
  - 6. Das Ende der vorläufigen Haushaltsführung
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Weiterführung der Haushaltswirtschaft)
    - 1.01 Die fehlende Bekanntmachung der Haushaltssatzung
      - 1.1 Zu Nummer 1 (Weiterführung von Aufgaben)
        - 1.1.1 Die Weiterführung der laufenden Verwaltungstätigkeit
          - 1.1.1.1 Allgemeine Grundlagen
          - 1.1.1.2 Der Begriff „rechtliche Verpflichtung“
          - 1.1.1.3 Der Begriff „Unaufschiebbarkeit“
        - 1.1.2 Die Weiterführung der Investitionstätigkeit
      - 1.2 Zu Nummer 2 (Erhebung von Realsteuern)
      - 1.3 Zu Nummer 3 (Kredite umschulden)
        - 1.3.1 Allgemeine Grundlagen
        - 1.3.2 Die Umwandlung kurzfristiger Investitionskredite
        - 1.3.3 Die Veränderung der Kredite zur Liquiditätssicherung
  - 2. Zu Absatz 2 (Aufstockung der Finanzmittel durch Kredite)
    - 2.1 Zu Satz 1 (Zulässige Kreditaufnahme)
      - 2.1.1 Die Ermittlung des Kreditbedarfs
      - 2.1.2 Der Genehmigungsbedarf
    - 2.2 Zu Satz 2 (Dringlichkeitsliste)
    - 2.3 Zu Satz 3 (Erteilung der Genehmigung)
    - 2.4 Zu Satz 4 (Versagung der Genehmigung)
  - 3. Zu Absatz 3 (Haushaltssicherungskonzept und vorläufige Haushaltsführung)
    - 3.01 Fehlende Haushaltssatzung und Haushaltssicherungskonzept
      - 3.1 Zu Nummer 1 (Besondere haushaltswirtschaftliche Beschränkungen)
      - 3.2 Zu Nummer 2 (Überschreitung des Kreditrahmens)
        - 3.2.1 Allgemeine Grundlagen
        - 3.2.2 Die Investitions-Dringlichkeitslisten

4. Zu Absatz 4 (Längerfristige vorläufige Haushaltsführung)

**C.11: § 83 Überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen** ..... 555

I. Allgemeines

1. Der Mehrbedarf im Haushaltsjahr
    - 1.1 Die Ermächtigungen im Haushaltsplan
    - 1.2 Die Zwecke der Vorschrift
    - 1.3 Der Bedarf aus der Haushaltsausführung
    - 1.4 Die Begriffe „überplanmäßig“ und „außerplanmäßig“
      - 1.4.1 Der Begriff „überplanmäßig“
      - 1.4.2 Der Begriff „außerplanmäßig“
  2. Der Mehrbedarf nach Ablauf des Haushaltsjahres
    - 2.1 Die Feststellung und Erfassung der zusätzlichen Aufwendungen
    - 2.2 Das Verfahren im Jahresabschluss
    - 2.3 Kein Mehrbedarf bei Auszahlungen
    - 2.4 Die Berichtigung von Forderungen
  3. Über- und Außerplanmäßigkeit und Ermächtigungsübertragung
  4. Keine über- oder außerplanmäßigen Verfügungsmittel
  5. Über- und Außerplanmäßigkeit bei nicht benötigten Zahlungsmitteln
  6. Die Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage
- II. Erläuterungen im Einzelnen
1. Zu Absatz 1 (Über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Zulässigkeit von Aufwendungen und Auszahlungen)
      - 1.1.1 Der Begriff „nicht geplant“
      - 1.1.2 Der Begriff „unabweisbar“
      - 1.1.3 Die Ermittlung des Mehrbedarfs
    - 1.2 Zu Satz 2 (Deckung der zusätzlichen Aufwendungen und Auszahlungen)
      - 1.2.1 Allgemeine Grundlagen
      - 1.2.2 Die Deckung im Einzelfall
      - 1.2.3 Die Deckung beim geplanten Jahresfehlbetrag
    - 1.3 Zu Satz 3 (Entscheidungsbefugnisse)
      - 1.3.1 Die Entscheidungsbefugnis des Kämmerers
      - 1.3.2 Die Entscheidungsbefugnis des Bürgermeisters
      - 1.3.3 Die Entscheidungsbefugnis des Rates
    - 1.4 Zu Satz 4 (Delegationsbefugnis des Kämmerers)
  2. Zu Absatz 2 (Zustimmung des Rates bei Erheblichkeit)
    - 2.1 Zu Satz 1 (Beteiligung des Rates)
      - 2.1.1 Die Festlegung der „Erheblichkeit“
      - 2.1.2 Die Zustimmung des Rates
        - 2.1.2.1 Die vorherige Zustimmung
        - 2.1.2.2 Die Zustimmung durch eine Dringlichkeitsentscheidung
        - 2.1.2.3 Die Zustimmung im Jahresabschluss
      - 2.1.3 Die Erfüllung der Unterrichtungspflicht
    - 2.2 Zu Satz 2 (Verweis auf § 81 GO NRW)
  3. Zu Absatz 3 (Deckung für mehrjährige Investitionen)
    - 3.1 Zu Satz 1 (Überplanmäßige Auszahlungen und fortgesetzte Investitionen)
      - 3.1.1 Allgemeine Grundlagen
      - 3.1.2 Die Deckung überplanmäßiger Auszahlungen für Investitionen
    - 3.2 Zu Satz 2 (Verfahren bei überplanmäßigen Auszahlungen für Investitionen)
  4. Zu Absatz 4 (Künftige haushaltsmäßige Belastungen)
    - 4.1 Allgemeine Sachlage

4.2 Die Überprüfungspflichten

**C.12: § 84 Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung** ..... 573

I. Allgemeines

1. Inhalte und Zwecke der Vorschrift

- 1.1 Ausgangsgrundlage
- 1.2 Der zeitliche Haushaltsplanung
  - 1.2.1 Der mittelfristige Zeitraum
  - 1.2.2 Der langfristige Zeitraum
- 1.3 Die Planungssicherheit
- 1.4 Die Planungsinhalte

2. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Planung

- 2.1 Die allgemeine Sachlage
- 2.2 Die einzelnen Grundsätze

II. Erläuterungen im Einzelnen

- 1. Zu Satz 1 (Pflicht zur mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung)
- 2. Zu Satz 2 (Beginn der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung)
- 3. Zu Satz 3 (Haushaltsausgleich in jedem Planungsjahr)
  - 3.1 Allgemeine Grundlagen
  - 3.2 Die jahresbezogene Ausgleichsverpflichtung
- 4. Zu Satz 4 (Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung)

**C.13: § 85 Verpflichtungsermächtigungen** ..... 581

I. Allgemeines

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Zulässigkeit von Verpflichtungsermächtigungen)

- 1.1 Zu Satz 1 (Verpflichtungsermächtigungen für Investitionsauszahlungen)
  - 1.1.1 Der Begriff „Verpflichtungsermächtigungen“
  - 1.1.2 Verpflichtungsermächtigungen zulasten künftiger Haushaltsjahre
  - 1.1.3 Die Veranschlagung der Verpflichtungsermächtigungen
- 1.2 Zu Satz 2 (Zulässigkeit über- oder außerplanmäßiger Verpflichtungsermächtigungen)
  - 1.2.1 Die Begriffe „Überplanmäßig“ und „Außerplanmäßig“
  - 1.2.2 Die Unabweisbarkeit zusätzlicher Verpflichtungsermächtigungen
  - 1.2.3 Der Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen
- 1.3 Zu Satz 3 (Verweis auf § 83 Absatz 1 Sätze 3 und 4 GO NRW)
  - 1.3.1 Allgemeine Sachlage
  - 1.3.2 Der Verweis auf Satz 3
    - 1.3.2.1 Die Entscheidungsbefugnis des Kämmerers
    - 1.3.2.2 Die Entscheidungsbefugnis des Bürgermeisters
    - 1.3.2.3 Die Entscheidungsbefugnis des Rates
    - 1.3.2.4 Der Verweis auf Satz 4

2. Zu Absatz 2 (Geltungsdauer der Verpflichtungsermächtigungen)

- 2.1 Allgemeine Grundlagen
- 2.2 Die Übertragung der Verpflichtungsermächtigungen
- 2.3 Informationen über die Verpflichtungsermächtigungen an den Rat
  - 2.3.1 Informationen über den Stand
  - 2.3.2 Informationen über die Übertragungen

**C.14: § 86 Kredite** ..... 589

I. Allgemeines

1. Die Inhalte der Vorschrift

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 1.1 Allgemeine Grundlagen
- 1.2 Kredite und rückzahlbare Zuwendungen
  - 1.2.1 Rückzahlbare Zuwendungen für investive Zwecke
  - 1.2.2 Rückzahlbare Zuwendungen für laufende Zwecke
- 2. Die Aufnahme von Krediten für Investitionen
  - 2.1 Allgemeine Zwecke
  - 2.2 Ausleihungen als besondere Zwecke
- 3. Kredite in fremder Währung
  - 3.1 Allgemeine Grundlagen
  - 3.2 Rückstellungen zur Absicherung eines Fremdwährungsrisikos
  - 3.3 Die Fremdwährungsumrechnung
- 4. Kreditkosten
  - 4.1 Allgemeine Sachlage
  - 4.2 Das Zinsrisikomanagement
    - 4.2.1 Die Zwecke und Inhalte
    - 4.2.2 Zinsoptionen
      - 4.2.2.1 Caps (Zinsobergrenze)
      - 4.2.2.2 Floor (Zinsuntergrenze)
      - 4.2.2.3 Collar (Zinskorridor)
    - 4.2.3 Forward Rate Agreements (FRAs)
    - 4.2.4 Zinsswaps
    - 4.2.5 Eigenverantwortlicher Einsatz
      - 4.2.5.1 Die Informationspflichten
      - 4.2.5.2 Die laufende Überwachung der Finanzgeschäfte
    - 4.2.6 Die Bilanzierung von Zinsderivaten
    - 4.2.7 Die Offenlegung der Zinssicherungsinstrumente
    - 4.2.8 Die Unzulässigkeit spekulativer Finanzgeschäfte
- 5. Die Kredittilgung
- 6. Die Kündigungsrechte bei Kreditverträgen
- 7. Die Unterrichtungspflichten des Kreditgebers
- 8. Die bankrechtliche Kundeneinstufung
- 9. Das Verbot des Betriebens von Bankgeschäften
- 10. Kreditaufnahme und gemeindlicher Haushalt
  - 10.1 Kreditaufnahme und Haushaltssatzung
  - 10.2 Kreditaufnahme und Finanzplan
  - 10.3 Kreditaufnahme und Ergebnisplan
  - 10.4 Kreditaufnahme und vorläufige Haushaltsführung
- 11. Die bilanzielle Behandlung von Krediten
  - 11.1 Das Vorliegen von Verbindlichkeiten
  - 11.2 Der Bilanzausweis von Verbindlichkeiten
  - 11.3 Das Ausbuchen von Verbindlichkeiten
- 12. Die Schriftform bei der Abgabe von Erklärungen
- 13. Nichtigkeit von gemeindlichen Rechtsgeschäften
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Kreditaufnahmen und Leistungsfähigkeit)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Kredite für Investitionen und zur Umschuldung)
      - 1.1.1 Kreditaufnahmen für Investitionen
        - 1.1.1.1 Allgemeine Grundlagen
        - 1.1.1.2 Der Begriff „Investitionstätigkeit“
        - 1.1.1.3 Die Formen der Investitionstätigkeit
        - 1.1.1.4 Aktivierbare Eigenleistungen der Gemeinde

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

1.1.1.5	Aktivierbare Zuwendungen der Gemeinde	
1.1.1.6	Die Haushaltsemächtigung für die Kreditaufnahme	
1.1.1.7	Kredite und Kapitalanlage (Geldanlage)	
1.1.2	Kreditaufnahmen zur Umschuldung	
1.1.2.1	Allgemeine Grundlagen	
1.1.2.2	Die Inhalte der Umschuldung	
1.1.2.3	Die Umwandlung kurzfristiger in langfristige Investitionskredite	
1.1.3	Unzulässige Finanzgeschäfte	
1.1.3.1	Keine Kreditaufnahmen für Telekommunikationsunternehmen	
1.1.3.2	Keine Einlagengeschäfte	
1.2	Zu Satz 2 (Kreditverpflichtungen und dauernde Leistungsfähigkeit)	
1.2.1	Allgemeine Sachlage	
1.2.2	Kreditaufnahme und Grundsatz der Gesamtdeckung	
1.2.3	Kreditaufnahme und Überschüsse aus laufender Verwaltungstätigkeit	
1.2.4	Die Ermittlung der zulässigen Kreditemächtigung	
1.2.4.1	Allgemeine Grundlagen	
1.2.4.2	Ein Überprüfungsschema	
2.	Zu Absatz 2 (Geltungsdauer der Kreditemächtigung)	
2.1	Allgemeine Vorgaben	
2.2	Die Übertragung der Kreditemächtigung	
2.3	Die Vorfinanzierung einer Investitionsmaßnahme	
2.4	Information des Rates über die übertragene Kreditemächtigung	
3.	Zu Absatz 3 (Genehmigungsbedarf bei einer gesamtwirtschaftlichen Störung)	
3.1	Zu Satz 1 (Steuerung der gemeindlichen Kreditaufnahmen)	
3.2	Zu Satz 2 (Versagung der Genehmigung der gemeindlichen Kreditaufnahme)	
4.	Zu Absatz 4 (Kreditähnliche Rechtsgeschäfte)	
4.1	Zu Satz 1 (Anzeigepflicht gegenüber der Aufsichtsbehörde)	
4.1.1	Allgemeine Sachlage	
4.1.2	Die Anzeigepflicht	
4.1.3	Der Nachweis der kreditähnlichen Rechtsgeschäfte	
4.1.4	Besondere kreditähnliche Rechtsgeschäfte: ÖPP und Leasing	
4.1.4.1	Die Inhalte dieser Rechtsgeschäfte	
4.1.4.2	Die Veranschlagung im Haushaltsplan	
4.2	Zu Satz 2 (Verweis auf Absatz 1)	
4.3	Zu Satz 3 (Verzicht auf die Anzeige)	
5.	Zu Absatz 5 (Bestellung von Sicherheiten für Kredite)	
5.1	Zu Satz 1 (Verbot der Sicherheitsbestellung)	
5.2	Zu Satz 2 (Ausnahmezulassung vom Verbot)	
5.3	Die Nichtigkeit der Bestellung von Sicherheiten	
<b>C.15: § 87</b>	<b>Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte</b>	624
I.	Allgemeines	
1.	Inhalte der Vorschrift	
2.	Der Nachweis der Haftungsverhältnisse der Gemeinde	
2.1	Gemeindliche Haftungsverhältnisse	
2.2	Die Quantifizierung der Haftungsverhältnisse	
3.	Die Bilanzierung von Sicherungsrechten	
4.	Kein Verbot der Bestellung bei Grundstücksveräußerungen	
5.	Die Abgabe von gemeindlichen Erklärungen	
6.	Die Nichtigkeit der Bestellung von Sicherheiten	
II.	Erläuterungen im Einzelnen	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

1. Zu Absatz 1 (Bestellung von Sicherheiten)
  - 1.1 Zu Satz 1 (Verbot der Bestellung von Sicherheiten)
  - 1.2 Zu Satz 2 (Zulassung einer Ausnahme vom Verbot)
  - 1.3 Zu Satz 3 (Sonderregelung für Grundstücke)
2. Zu Absatz 2 (Bürgschaften und Gewährverträge)
  - 2.1 Zu Satz 1 (Übernahme und gemeindliche Aufgabenerfüllung)
    - 2.1.1 Die Bedeutung der Vorschrift
    - 2.1.2 Die Übernahme von Bürgschaften
      - 2.1.2.1 Vorgaben für Bürgschaften
      - 2.1.2.2 Zulässige Arten bei Bürgschaften
      - 2.1.2.3 Die Konkretisierung der Bürgschaft
      - 2.1.2.4 Bürgschaftsübernahmen zugunsten von Betrieben
      - 2.1.2.5 Die Übersicht über gemeindliche Bürgschaften
    - 2.1.3 Bürgschaften und europäisches Beihilferecht
      - 2.1.3.1 Die Ausgangslage
      - 2.1.3.2 Bürgschaften nicht staatliche Beihilfe
        - 2.1.3.2.1 Einzelbürgschaften
        - 2.1.3.2.2 Örtliche Bürgschaftsrichtlinien
      - 2.1.3.3 Bürgschaften und die „De-minimis“- Regelung
      - 2.1.3.4 Sonderfall: Bürgschaften für Betriebe in Schwierigkeiten
      - 2.1.3.5 Die Notifizierung gemeindlicher Bürgschaften
    - 2.1.4 Die Übernahme von Verpflichtungen aus Gewährverträgen
  - 2.2 Zu Satz 2 (Anzeigepflicht gegenüber der Aufsichtsbehörde)
3. Zu Absatz 3 (Übernahme von Verpflichtungen aus anderen Rechtsgeschäften)
  - 3.1 Allgemeine Grundlagen
  - 3.2 Schuldübernahmen und Schuldbeitritt
  - 3.3 Erfüllungsübernahmen
  - 3.4 Die Patronatserklärung

**C.16: § 88 Rückstellungen** .....

639

1. Die Grundlagen der Rückstellungsbildung
  - 1.1 Die Erfordernisse für die Rückstellungsbildung
  - 1.2 Die Pflicht zur Rückstellungsbildung
  - 1.3 Die Zwecke der Rückstellungsbildung
  - 1.4 Das Saldierungsverbot
2. Die Anwendung von Rechtsbegriffen
  - 2.1 Der Rechtsbegriff „Ungewiss“
  - 2.2 Der Rechtsbegriff „Angemessene Höhe“
    - 2.2.1 Allgemeine Grundlagen
    - 2.2.2 Die Berücksichtigung von Entwicklungen
    - 2.2.3 Die Beschränkung des Stichtagsprinzips
3. Die Abgrenzung der Rückstellungen
4. Zulässige Rückstellungsarten
  - 4.1 Allgemeine Sachlage
  - 4.2 Die einzelnen Rückstellungsarten
    - 4.2.1 Die Pensionsrückstellungen
    - 4.2.2 Die Rückstellungen für Deponien
    - 4.2.3 Die Rückstellungen für Altlasten und sonstige Umweltschäden
    - 4.2.4 Die Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung
    - 4.2.5 Die Rückstellungen für ungewisse Verpflichtungen
    - 4.2.6 Die Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

4.2.7	Die Rückstellungen für drohende Verluste aus laufenden Verfahren	
4.3	Sonstige Rückstellungen	
5.	Rückstellungen nicht für andere Zwecke	
5.1	Allgemeine Sachlage	
5.2	Rückstellungen und künftige Umlagezahlungen der Gemeinde	
5.3	Rückstellungen und Gemeindefinanzausgleich	
5.4	Rückstellungen und gemeindliche Steuererhebung	
6.	Die Abzinsung von gemeindlichen Rückstellungen	
7.	Auflösung und Herabsetzung der Rückstellungen	
7.1	Die Auflösung von Rückstellungen	
7.1.1	Die Auflösung, weil der Grund entfallen ist	
7.1.2	Die Auflösung aus Verzicht auf die Instandhaltung	
7.1.3	Die Auflösung bei Dienstherrwechsel	
7.2	Die Herabsetzung von Rückstellungen	
7.2.1	Allgemeine Grundlagen	
7.2.2	Die Herabsetzung durch eine einmalige Inanspruchnahme	
7.2.3	Die Herabsetzung wegen laufender Leistungen	
7.2.3.1	Der Umfang der Herabsetzung	
7.2.3.2	Die Trennung von Zuführungen und Herabsetzungen	
7.3	Ergebniswirksamkeit bei Veränderungen der Verpflichtungen	
7.3.1	Herabsetzung von Pensionsrückstellungen und Aufwendungen	
7.3.2	Der Verzicht auf Urlaubsansprüche und Arbeitszeitguthaben	
7.3	Der Passivtausch zwischen Rückstellungen und Verbindlichkeiten	
8.	Der Rückstellungsspiegel	
<b>C.17: § 89 Liquidität</b>	.....	<b>658</b>
I.	Allgemeines	
1.	Die Sicherstellung der Liquidität der Gemeinde	
2.	Einzahlungen und Auszahlungen als Rechengrößen	
2.1	Allgemeine Grundlagen	
2.2	Die Rechengröße „Einzahlungen“	
2.3	Die Rechengröße „Auszahlungen“	
3.	Der Nachweis der Kredite zur Liquiditätssicherung	
3.1	Allgemeine Grundlagen	
3.2	Der Nachweis in der Finanzrechnung	
3.3	Der Nachweis in der Bilanz	
3.4	Liquiditätskredite und Ergebnisplan	
4.	Die Schriftform bei der Abgabe von Erklärungen	
5.	Der Haushaltsgrundsatz „Wirtschaftlichkeit“	
II.	Erläuterungen im Einzelnen	
1.	Zu Absatz 1 (Sicherstellung der gemeindlichen Liquiditätsplanung)	
1.1	Die gemeindliche Liquiditätsplanung	
1.1.1	Die Pflicht zur Liquiditätsplanung	
1.1.2	Die tagesgenaue Betrachtung	
1.1.3	Die zukunftsbezogene Betrachtung	
1.1.4	Die Zeiträume der Liquiditätsplanung	
1.2	Die Risikobeurteilung	
1.3	Der Liquiditätsverbund bzw. Cashpooling	
1.3.1	Allgemeine Voraussetzungen	
1.3.2	Haushaltswirtschaftliche Voraussetzungen	
1.3.3	Beachtung des europäischen Beihilferechts	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 1.4 Auftragsvergabe und Liquiditätsplanung
- 1.5 Die Beauftragung Dritter
- 1.6 Der Liquiditätsspiegel
- 2. Zu Absatz 2 (Kredite zur Liquiditätssicherung)
  - 2.1 Zu Satz 1 (Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung)
    - 2.1.1 Voraussetzungen für die Kredite zur Liquiditätssicherung
    - 2.1.2 Der Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung
    - 2.1.3 Kredite zur Liquiditätssicherung und Haushaltsplan
    - 2.1.4 Kredite zur Liquiditätssicherung in fremder Währung
      - 2.1.4.1 Allgemeine Grundlagen
      - 2.1.4.2 Die Risikovorsorge
    - 2.1.5 Kredite zur Liquiditätssicherung und Kapitalanlage
    - 2.1.6 Die bankrechtliche Kundeneinstufung
    - 2.1.7 Kredite zur Liquiditätssicherung und Zinsmanagement
      - 2.1.7.1 Das Zinsrisikomanagement
        - 2.1.7.1.1 Zwecke und Inhalte
        - 2.1.7.1.2 Zinsoptionen
        - 2.1.7.1.3 Zinsswaps
      - 2.1.7.2 Eigenverantwortung bei Zinssicherungsinstrumenten
        - 2.1.7.2.1 Informationspflichten
        - 2.1.7.2.2 Laufende Überwachung der Finanzgeschäfte
      - 2.1.7.3 Angaben zu Zinssicherungsinstrumenten im Anhang
      - 2.1.7.4 Die Unzulässigkeit spekulativer Finanzgeschäfte
      - 2.1.7.5 Die Zinsfestschreibung bei Krediten zur Liquiditätssicherung
    - 2.1.8 Umschuldung und Kredite zur Liquiditätssicherung
  - 2.2 Zu Satz 2 (Geltungsdauer der Ermächtigung in der Haushaltssatzung)
    - 2.2.1 Die Geltung im Haushaltsjahr
    - 2.2.2 Die Geltung nach Ablauf des Haushaltsjahres
      - 2.2.2.1 Allgemeine Grundlagen
      - 2.2.2.2 Die Veränderung des Höchstbetrages

**C.18: § 90 Vermögensgegenstände** ..... 682

- I. Allgemeines
  - 1. Gemeindliches Vermögen und Erfüllung der Aufgaben
  - 2. Beschaffung und Veräußerung von Vermögen
  - 3. Die Bilanzierung des gemeindlichen Vermögens
    - 3.1 Allgemeine Sachlage
    - 3.2 Die Bilanzierung des Anlagevermögens
    - 3.3 Die Bilanzierung des Umlaufvermögens
    - 3.4 Die bilanziellen Wirkungen der Veräußerung
  - 4. Die vermögensbezogenen Risiken
  - 5. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Finanzplanung
  - 6. Die Schriftform bei der Abgabe von Erklärungen
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Erwerb von Vermögensgegenständen)
    - 1.1 Die Inhalte und Zwecke der Vorschrift
    - 1.2 Der Begriff „erforderlich“
    - 1.3 Der Ansatz der gemeindlichen Vermögensgegenstände
      - 1.3.1 Die Bilanz als Vermögensrechnung
      - 1.3.2 Der Vermögensausweis in der Bilanz
      - 1.3.3 Der Wertansatz von Vermögensgegenständen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 1.3.4 Die Überprüfung der tatsächlichen Verhältnisse
- 1.4 Der Vermögenserwerb durch Tauschgeschäfte
- 2. Zu Absatz 2 (Verwaltung des gemeindlichen Vermögens)
  - 2.1 Zu Satz 1 (Erhaltung des Vermögensstatus)
    - 2.1.1 Die Erhaltung der Funktionsfähigkeit der Vermögensgegenstände
    - 2.1.2 Die Geltendmachung von Ansprüchen bei Vermögensschäden
  - 2.2 Zu Satz 2 (Verwaltung von Geldanlagen)
    - 2.2.1 Allgemeine Anforderungen
    - 2.2.2 Geldanlagen nach örtlichen Anlagegrundsätzen
      - 2.2.2.1 Allgemeine Grundlagen
      - 2.2.2.2 Die Pflichten der Gemeinde
        - 2.2.2.2.1 Wichtige Anlagepflichten
        - 2.2.2.2.2 Wichtige Informationspflichten
    - 2.2.3 Kredite und Kapitalanlage (Geldanlage)
    - 2.2.4 Die bankrechtliche Kundeneinstufung
    - 2.2.5 Die Beteiligung eines Finanzanlagenvermittlers
      - 2.2.5.1 Allgemeine Grundlagen
      - 2.2.5.2 Die Informationspflichten des Vermittlers
      - 2.2.5.3 Die Auskunftspflichten der Gemeinde
- 3. Zu Absatz 3 (Veräußerung von Vermögensgegenständen)
  - 3.1 Zu Satz 1 (Veräußerung nicht benötigter Vermögensgegenstände)
    - 3.1.1 Die Inhalte der Vorschrift
    - 3.1.2 Die Begriffe „nicht braucht“ und „Veräußerung“
      - 3.1.2.1 Der Begriff „nicht braucht“
      - 3.1.2.2 Der Begriff „Veräußerung“
    - 3.1.3 Die Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen
      - 3.1.3.1 Allgemeine Sachlage
      - 3.1.3.2 Die bilanzielle Betroffenheit
        - 3.1.3.2.1 Die Zuordnung zum Anlagevermögen
        - 3.1.3.2.2 Die Umschichtung ins Umlaufvermögen
      - 3.1.3.3 Das Verrechnungsgebot
      - 3.1.3.4 Das Transparenzgebot
    - 3.1.4 Vermögensveräußerung und Vergabe
    - 3.1.5 Das Gemeindevermögen mit besonderem Wert
    - 3.1.6 Die örtlichen Verfahrensvorschriften
  - 3.2 Zu Satz 2 (Veräußerung werthaltiger Vermögensgegenstände)
    - 3.2.1 Die Veräußerung zum vollen Wert
    - 3.2.2 Die Veräußerung unter vollem Wert
    - 3.2.3 Die Veräußerung als „Sale and lease back“-Geschäft
    - 3.2.4 Die bilanziellen Wirkungen der Veräußerung
      - 3.2.4.1 Allgemeine Grundlagen
      - 3.2.4.2 Die Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage
- 4. Zu Absatz 4 (Überlassung von Vermögensgegenständen zur Nutzung)
  - 4.1 Der Verweis auf Absatz 3
  - 4.2 Besondere Formen der Nutzungsüberlassung
    - 4.2.1 Der Nießbrauch
    - 4.2.2 Die Vergabe von Erbbaugrundstücken
  - 4.3 Die Übernahme fremder Vermögensgegenstände
- 5. Zu Absatz 5 (Verwaltung von Gemeindewald)
  - 5.1 Die Verweise auf besondere rechtliche Regelungen
    - 5.1.1 Der Verweis auf die Gemeindeordnung

- 5.1.2 Der Verweis auf das Landesforstgesetz
- 5.2 Die Bewirtschaftung des Gemeindewaldes

**C.19: § 91 Inventur, Inventar und Vermögensbewertung** ..... 709

- I. Allgemeines
  - 1. Inhalte der Inventur
  - 2. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur
  - 3. Inventurformen
    - 3.1 Zeitliche Inventurformen
    - 3.2 Sachliche Inventurformen
  - 4. Gemeindliche Vermögensgegenstände
    - 4.1 Allgemeine Grundlagen
    - 4.2 Die Bilanzierung
    - 4.3 Anschaffungskosten und Herstellungskosten
    - 4.4 Geringwertige Vermögensgegenstände
    - 4.5 Der „Erinnerungswert“ als bilanzieller Merkposten
  - 5. Gemeindliche Schulden
    - 5.1 Allgemeine Grundlagen
    - 5.2 Die Bilanzierung
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Inventur und Inventar)
    - 1.1 Allgemeine Grundlagen
      - 1.1.1 Die Verpflichtung zur jährlichen Inventur
      - 1.1.2 Die Zwecke des gemeindlichen Inventars
    - 1.2 Die Anwendung bestimmter Begriffe
      - 1.2.1 Der Begriff „Vermögensgegenstand“
      - 1.2.2 Der Begriff „Schulden“
      - 1.2.3 Der Begriff „Rechnungsabgrenzungsposten“
    - 1.3 Die Nachvollziehbarkeit des Inventurverfahrens
      - 1.3.1 Allgemeine Voraussetzungen
      - 1.3.2 Die Vollständigkeit der Bestandsaufnahme
      - 1.3.3 Die Richtigkeit der Bestandsaufnahme
      - 1.3.4 Die Einzelerfassung der Bestände
      - 1.3.5 Die Dokumentation und Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme
      - 1.3.6 Der Grundsatz der Klarheit
      - 1.3.7 Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit
    - 1.4 Die Aufstellung des Inventars
      - 1.4.1 Die Verpflichtung zur Aufstellung
      - 1.4.2 Die Inhalte des Inventars
  - 2. Zu Absatz 2 (Grundsätze für die Bilanzierung)
    - 2.01 Bilanzierungsentscheidungen
      - 2.1 Zu Satz 1 (Grundsätze für Vermögen und Verbindlichkeiten)
        - 2.1.1 Zu Nummer 1 (Beachtung des Anschaffungswertprinzips)
          - 2.1.1.1 Die Begriffe „Anschaffungskosten“ und „Herstellungskosten“
            - 2.1.1.1.1 Allgemeine Sachlage
            - 2.1.1.1.2 Der Begriff „Anschaffungskosten“
            - 2.1.1.1.3 Der Begriff „Herstellungskosten“
          - 2.1.1.2 Die Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens
          - 2.1.1.3 Die Aktivierung von erhaltenen Sachleistungen
        - 2.1.2 Zu Nummer 2 (Ansatz gemeindlicher Verpflichtungen)
          - 2.1.2.1 Der Erfüllungsbetrag als Bilanzansatz

- 2.1.2.2 Der Ansatz von gemeindlichen Verbindlichkeiten
- 2.1.2.2.1 Allgemeine Sachlage
- 2.1.2.2.2 Die Arten der gemeindlichen Verbindlichkeiten
- 2.1.2.2.3 Der Verbindlichkeitspiegel
- 2.1.2.3 Der Ansatz von gemeindlichen Rentenverpflichtungen
- 2.1.2.4 Der Ansatz von gemeindlichen Rückstellungen
- 2.1.2.4.1 Allgemeine Sachlage
- 2.1.2.4.2 Die Arten der gemeindlichen Rückstellungen
- 2.1.2.4.3 Die Abzinsung von Rückstellungen
- 2.1.2.4.4 Der Rückstellungsspiegel
- 2.2 Zu Satz 2 (Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung)
- 2.2.1 Allgemeine Grundlagen
- 2.2.2 Die Inhalte der Buchführungsgrundsätze
- 2.2.3 Die einzelnen Grundsätze
- 2.2.4 Der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit
- 2.2.5 Wichtige gesetzlich bestimmte Grundsätze
- 2.2.6 Die sachgerechte Anwendung der Grundsätze

**C.20: § 92 Eröffnungsbilanz** ..... 737

- I. Allgemeines
- 1. Die besondere Stellung der Eröffnungsbilanz
- 2. Die Erfassung des Vermögens und der Schulden
- 2.1 Die Abbildung des Vermögens und der Schulden
- 2.2 Die Bewertung des Vermögens und der Schulden
- 3. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
- 4. Die Pflicht zur Beseitigung der Überschuldung
- 4.1 Der gemeindliche Sanierungsplan
- 4.2 Die Stufen eines gemeindlichen Sanierungsplans
- 5. Die Berichtigung der Eröffnungsbilanz
- II. Erläuterungen im Einzelnen
- 1. Zu Absatz 1 (Aufstellung einer gemeindlichen Eröffnungsbilanz)
- 1.1 Zu Satz 1 (Pflicht zur Aufstellung einer Eröffnungsbilanz)
- 1.2 Zu Satz 2 (Verweis auf § 95 Absatz 3 und § 96 GO NRW)
- 1.2.1 Der Verweis auf § 95 Absatz 3 GO NRW
- 1.2.2 Der Verweis auf § 96 GO NRW
- 1.2.2.1 Die Feststellung der Eröffnungsbilanz
- 1.2.2.2 Die Entlastung des Bürgermeisters
- 1.2.2.2 Die Anzeige und Bekanntmachung
- 1.2.3 Das Verfahren bei der Eröffnungsbilanz
- 2. Zu Absatz 2 (Inhalte der Eröffnungsbilanz)
- 3. Zu Absatz 3 (Ermittlung der Wertansätze der Eröffnungsbilanz)
- 3.1 Zu Satz 1 (Wertansätze als vorsichtig geschätzten Zeitwert)
- 3.2 Zu Satz 2 (Wertansätze als Anschaffungs- oder Herstellungskosten)
- 3.2.1 Die Zeitwerte als Anschaffungs- oder Herstellungskosten
- 3.2.2 Abschreibungen nicht vor Eröffnungsbilanzstichtag
- 3.2.3 Wertberichtigungen in der Eröffnungsbilanz
- 4. Zu Absatz 4 (Prüfung der Eröffnungsbilanz)
- 4.1 Allgemeine Sachlage
- 4.2 Prüfungsumfang und Prüfungsgegenstände
- 4.3 Prüfung und zeitnahe Feststellung der Eröffnungsbilanz
- 5. Zu Absatz 5 (Zuständigkeit für die Prüfung der Eröffnungsbilanz)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

5.1	Zu Satz 1 (Aufgaben des Rechnungsprüfungsausschusses)	
5.2	Zu Satz 2 (Sicherung der Ordnungsmäßigkeit der Prüfung der Eröffnungsbilanz)	
5.3	Zu den Sätzen 3 bis 5 (Ergebnisse der Prüfung der Eröffnungsbilanz)	
5.4	Beispiel für einen Bestätigungsvermerk für die Eröffnungsbilanz	
5.5	Die Beteiligung Dritter als Prüfer	
6.	Zu Absatz 6 (Überörtliche Prüfung der Eröffnungsbilanz)	
7.	Zu Absatz 7 (Durchführung von Wertberichtigungen)	
7.1	Zu Satz 1 (Berichtigung und Nachholung von Wertansätzen)	
7.2	Zu Satz 2 (Geltung der Berichtigung und Nachholung von Wertansätzen)	
7.3	Zu Satz 3 (Frist der Berichtigung und Nachholung von Wertansätzen)	
7.4	Zu Satz 4 (Erleichterung bei der Berichtigung und Nachholung von Wertansätzen)	
<b>C.21: § 93</b>	<b>Finanzbuchhaltung</b> .....	<b>760</b>
I.	Allgemeines	
1.	Die örtliche Finanzbuchhaltung	
1.1	Allgemeine Grundlagen	
1.2	Die Aufgaben	
1.3	Die organisatorische Ausgestaltung	
1.4	Die Unabhängigkeit der Zahlungsabwicklung	
1.5	Die elektronische Rechnung	
2.	Die Rechengrößen im NKF	
2.1	Ertrag und Aufwand als Rechengrößen	
2.1.1	Allgemeine Grundlagen	
2.1.2	Die Rechengröße „Ertrag“	
2.1.3	Die Rechengröße „Aufwand“	
2.2	Einzahlungen und Auszahlungen als Rechengrößen	
2.2.1	Allgemeine Grundlagen	
2.2.2	Die Rechengröße „Einzahlungen“	
2.2.3	Die Rechengröße „Auszahlungen“	
3.	Der Kontenrahmen für die gemeindliche Buchführung	
3.1	Allgemeine Sachlage	
3.2	Die Kontenklassen im NKF-Kontenrahmen	
3.2.1	Allgemeine Inhalte	
3.2.2	Die Kontenklassen für die Bilanz	
3.2.3	Die Kontenklassen für die Ergebnisrechnung	
3.2.4	Die Kontenklassen für die Finanzrechnung	
3.2.5	Weitere Kontenklassen	
3.2.6	Die Verbindlichkeit des NKF-Kontenrahmens	
3.2.7	Der Kontierungsplan zum NKF-Kontenrahmen	
4.	Die Berücksichtigung des Datenschutzes	
5.	Liquiditätsverbund bzw. Cashpooling	
6.	Das Zahlungsdienstleistungsgesetz	
7.	Das De-Mail-Gesetz	
8.	Die Zuordnung von Mahnwesen und Zwangsvollstreckung	
8.1	Allgemeine Grundlagen	
8.2	Der Forderungseinzug	
8.2.1	Allgemeine Bedingungen	
8.2.2	Die Beteiligung Dritter	
II.	Erläuterungen im Einzelnen	
1.	Zu Absatz 1 (Zweck und Inhalte der Finanzbuchhaltung)	
1.1	Zu Satz 1 (Aufgabe der Finanzbuchhaltung)	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 1.1.1 Die Buchführung
- 1.1.2 Die Zahlungsabwicklung
- 1.2 Zu Satz 2 (Beschaffenheit der Buchführung)
  - 1.2.1 Erfassung der Geschäftsvorfälle der Gemeinde
  - 1.2.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
    - 1.2.2.1 Das Regelsystem der Grundsätze
    - 1.2.2.2 Die Inhalte der Grundsätze
  - 1.2.3 Der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit
  - 1.2.4 Wichtige gesetzlich bestimmte Grundsätze
  - 1.2.5 Weitere wichtige Grundsätze
  - 1.2.6 Sachgerechte Anwendung der Grundsätze
- 1.3 Zu Satz 3 (Ordnungsmäßigkeit der Zahlungsabwicklung)
- 2. Zu Absatz 2 (Verantwortlichkeiten für die Finanzbuchhaltung)
  - 2.1 Die Bestellung eines Verantwortlichen und eines Stellvertreters
    - 2.1.1 Allgemeine Grundlagen
    - 2.1.2 Kein Verzicht auf die Gesamtverantwortung
    - 2.1.3 Verantwortlichkeiten und Verwandtschaftsverbot
  - 2.2 Die Bestellung eines Verantwortlichen für die Zahlungsabwicklung
  - 2.3 Verantwortung bei einer Aufgabenerledigung durch Dritte
- 3. Zu Absatz 3 (Dezentrale Aufgabenerledigung)
  - 3.1 Zu Satz 1 (Dezentrale Finanzbuchhaltung)
    - 3.1.1 Allgemeine Grundlagen
    - 3.1.2 Örtliche Entscheidungen
  - 3.2 Zu Satz 2 (Verweis auf Absatz 2)
- 4. Zu Absatz 4 (Trennung von fachlicher Entscheidung und Zahlungsabwicklung)
  - 4.1 Zu Satz 1 (Geltung des Grundsatzes bei der Zahlungsabwicklung)
  - 4.2 Zu Satz 2 (Geltung des Grundsatzes für die Rechnungsprüfung)
- 5. Zu Absatz 5 (Verwandtschaftsverbot zur Vermeidung von Interessenkonflikten)
- 6. Zu Absatz 6 (Rechnungskreise bei Sondervermögen und Treuhandvermögen)
  - 6.1 Allgemeine Grundlagen
  - 6.2 Die Rechnungskreise bei Sondervermögen
  - 6.3 Die Rechnungskreise bei Treuhandvermögen

**C.22: § 94 Übertragung der Finanzbuchhaltung** ..... 792

- I. Allgemeines
  - 1. Die Übertragung von Aufgaben der Finanzbuchhaltung
  - 2. Dezentrale Erledigung von Aufgaben der Finanzbuchhaltung
  - 3. Die Übernahme von Aufgaben der Finanzbuchhaltung von Dritten
  - 4. Die Beachtung des Verwandtschaftsverbotes
  - 5. Die Berücksichtigung des Datenschutzes
  - 6. Keine Übertragung der Zwangsvollstreckung
    - 6.1 Keine Übertragung von Vollstreckungsmaßnahmen
    - 6.2 Keine Übertragung des Mahnwesens
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Satz 1 (Übertragung von Aufgaben der Finanzbuchhaltung auf Dritte)
    - 1.1 Die Geschäftsbesorgung in privatrechtlicher Form
    - 1.2 Die Sicherung der ordnungsgemäßen Aufgabenerledigung
    - 1.3 Die Durchführung von Prüfungen
    - 1.4 Die Aufbewahrungspflichten
  - 2. Zu Satz 2 (Keine Übertragung von Aufgaben der Zwangsvollstreckung)
    - 2.1 Die Pflicht zur örtlichen Erledigung

- 2.2 Der Ausschluss der Übertragung
- 3. Zu Satz 3 (Geschäftsbesorgung in öffentlich-rechtlicher Form)

**C.23: § 95 Jahresabschluss** ..... 799

- I. Allgemeines
  - 1. Die Jahresabschlussvorschriften
    - 1.1 Die Zwecke des Jahresabschlusses
    - 1.2 Die Aufgaben des Jahresabschlusses
    - 1.3 Der Jahresabschluss der gemeindlichen Verwaltung
      - 1.3.1 Allgemeine Grundlagen
      - 1.3.2 Die zeitgerechte Aufstellung
  - 2. Die Schritte zum Jahresabschluss
  - 3. Die Unterrichtung des Rates
  - 4. Die Übersicht über das Aufstellungsverfahren
  - 5. Die Anzeigepflicht bei einem Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung
    - 5.1 Die Anzeige gegenüber der Aufsichtsbehörde
    - 5.2 Fehlbetrag und Haushaltssicherungskonzept
      - 5.2.1 Allgemeine Sachlage
      - 5.2.2 Das Haushaltssicherungskonzept als Sanierungskonzept
      - 5.2.3 Die Stufen eines Sanierungsplans
    - 5.3 Der Fristbeginn zur Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs
    - 5.4 Die Zuordnung des Haushaltssicherungskonzeptes zum Haushaltsjahr
  - 6. Der Mehrbedarf nach Ablauf des Haushaltsjahres
    - 6.1 Der Mehrbedarf bei Aufwandsermächtigungen
      - 6.1.1 Die Erfassung der zusätzlichen Aufwendungen
      - 6.1.2 Die Zusammenführung der Verfahren bei zusätzlichen Aufwendungen
    - 6.2 Kein Mehrbedarf bei Auszahlungsermächtigungen
  - 7. Die Wertaufhellung im Jahresabschluss
    - 7.1 Das Willkürverbot
    - 7.2 Das Prinzip der Wertaufhellung
  - 8. Die Haushaltssicherung im Jahresabschluss
    - 8.1 Die Aufstellungspflicht
    - 8.2 Der Nachweis der Konsolidierung
  - 9. Änderungen oder Berichtigungen des Jahresabschlusses
    - 9.1 Allgemeine Grundlagen
    - 9.2 Die erneute Feststellung des Jahresabschlusses
  - 10. Die Adressaten des Jahresabschlusses
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Inhalte des Jahresabschlusses)
      - 1.1.1 Allgemeine Sachlage
      - 1.1.2 Der Begriff „Schluss des Haushaltsjahres“
      - 1.1.3 Das Stichtagsprinzip
      - 1.1.4 Das Jahresergebnis der Haushaltswirtschaft
      - 1.1.5 Der Begriff „Haushaltsjahr“
    - 1.2 Zu Satz 2 (Aufgabe des Jahresabschlusses)
      - 1.2.1 Allgemeine Vorgaben
      - 1.2.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
        - 1.2.2.1 Das Regelsystem
        - 1.2.2.2 Die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze
        - 1.2.2.3 Die sachgerechte Anwendung der Grundsätze

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 1.2.3 Die „Generalnorm“
- 1.2.3.1 Allgemeine Sachlage
- 1.2.3.2 Der Begriff „tatsächliche Verhältnisse“
- 1.2.3.3 Der Begriff „Vermögenslage“
- 1.2.3.4 Der Begriff „Schuldenlage“
- 1.2.3.5 Der Begriff „Ertragslage“
- 1.2.3.6 Der Begriff „Finanzlage“
- 1.2.4 Die Erläuterungspflichten
- 1.3 Zu Satz 3 (Bestandteile des Jahresabschlusses)
  - 1.3.1 Allgemeine Voraussetzungen
  - 1.3.2 Die Ergebnisrechnung
  - 1.3.3 Die Finanzrechnung
  - 1.3.4 Die Teilrechnungen
    - 1.3.4.1 Die Gestaltung der Teilrechnungen
    - 1.3.4.2 Die Teilergebnisrechnung
    - 1.3.4.3 Die Teilfinanzrechnung
  - 1.3.5 Die Bilanz
  - 1.3.6 Der Anhang
  - 1.3.7 Die Jahresabschlussunterlagen
- 1.4 Zu Satz 4 (Beifügung des Lageberichtes zum Jahresabschluss)
  - 1.4.1 Allgemeine Zwecke
  - 1.4.2 Die Gestaltung des Lageberichtes
- 2. Zu Absatz 2 (Angabe der Verantwortlichen im Lagebericht)
  - 2.1 Zu Satz 1 (Allgemeine Angabepflichten)
    - 2.1.1 Die Inhalte der Angabepflichten
    - 2.1.2 Auskünfte über die Geschäftsführung der Gemeinde
  - 2.2 Zu Satz 2 (Verweis auf die Vorschrift des § 43 Absatz 2 GO NRW)
    - 2.2.1 Der Verweis auf die Nummer 5 der Vorschrift
    - 2.2.2 Der Verweis auf die Nummer 6 der Vorschrift
- 3. Zu Absatz 3 (Aufstellung des Jahresabschlusses)
  - 3.1 Zu Satz 1 (Aufstellungsverfahren)
    - 3.1.1 Die Aufstellung des Entwurfs durch den Kämmerer
      - 3.1.1.1 Die Zuständigkeiten
      - 3.1.1.2 Die inhaltlichen Anforderungen
      - 3.1.1.3 Die Entscheidungen zu über- und außerplanmäßigen Aufwendungen
    - 3.1.2 Die Bestätigung des Entwurfs durch den Bürgermeister
      - 3.1.2.1 Die Inhalte der Bestätigung
      - 3.1.2.2 Die Informationspflichten des Bürgermeisters
    - 3.1.3 Die Wirkungen der Unterzeichnungen
    - 3.1.4 Die Stellungnahme des Kämmerers
  - 3.2 Zu Satz 2 (Zuleitung des Entwurfs des Jahresabschlusses an den Rat)
    - 3.2.1 Die Zwecke und Inhalte der Zuleitung
    - 3.2.2 Der Vollzug der Zuleitung
      - 3.2.2.1 Die Übergabe an den Rat
      - 3.2.2.2 Die Übergabe an den Ausschuss unter Information an den Rat
    - 3.2.3 Der Zeitraum der Aufstellung und die Bestätigung des Jahresabschlusses
    - 3.2.4 Der Zeitraum der Aufstellung und das Wertaufhellungsprinzip
      - 3.2.4.1 Allgemeine Grundlagen
      - 3.2.4.2 Keine eigenständige Ausgestaltung
    - 3.2.5 Der Zeitraum der Aufstellung und die Haushaltssicherung
  - 3.3 Zu Satz 3 (Recht des Kämmerers zur Stellungnahme)

3.4 Zu Satz 4 (Vorlage der Stellungnahme an den Rat)

**C.24: § 96 Feststellung des Jahresabschlusses und Entlastung** ..... 851

I. Allgemeines

1. Die Zwecke der Feststellung des Jahresabschlusses
  - 1.1 Allgemeine Grundlagen
  - 1.2 Die örtliche Prüfung vor der Feststellung
  - 1.3 Der Beschluss des Rates
  - 1.4 Keine gesonderte überörtliche Prüfung
2. Änderungen oder Berichtigungen des Jahresabschlusses
  - 2.1 Bedarf und Zeitpunkte der Berichtigung
    - 2.1.1 Der Berichtigungsbedarf
    - 2.1.2 Die Zeitpunkte der Berichtigung
    - 2.1.3 Keine neue Sachverhaltsdarstellung
  - 2.2 Die erneute Feststellung des Jahresabschlusses
3. Die Anzeige und Veröffentlichung des Jahresabschlusses
  - 3.1 Die Anzeige des Jahresabschlusses
  - 3.2 Die Veröffentlichung des Jahresabschlusses

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Feststellung des Jahresabschlusses und Entlastung)
  - 1.1 Zu Satz 1 (Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses)
    - 1.1.1 Die Zwecke der Feststellung
    - 1.1.2 Die Fristsetzung für die Feststellung
    - 1.1.3 Die Zuleitung an den Rat
    - 1.1.4 Die Prüfung vor der Feststellung
      - 1.1.4.1 Die Aufgaben des Rechnungsprüfungsausschusses
      - 1.1.4.2 Die Übergabe des Prüfungsergebnisses
      - 1.1.4.3 Die Stellungnahmen des Bürgermeisters und des Kämmerers
    - 1.1.5 Die Feststellung durch den Rat
      - 1.1.5.1 Die Beratungen über den geprüften Jahresabschluss
      - 1.1.5.2 Die Mitwirkung von Verfahrensbeteiligten
        - 1.1.5.2.1 Die Mitwirkung des Bürgermeisters
        - 1.1.5.2.2 Die Mitwirkung des Vorsitzenden des Rechnungsprüfungsausschusses
      - 1.1.5.3 Der Feststellungsbeschluss
        - 1.1.5.3.1 Die Inhalte der Feststellung
        - 1.1.5.3.2 Der Änderungsbedarf vor der Feststellung
        - 1.1.5.3.3 Die Zeitvorgaben für die Feststellung
        - 1.1.5.3.4 Die Maßgaben bei der Feststellung
        - 1.1.5.3.5 Die Unterzeichnung des festgestellten Jahresabschlusses
  - 1.2 Zu Satz 2 (Beschluss über die Verwendung des Jahresergebnisses)
    - 1.2.1 Die Verpflichtung zur Beschlussfassung
    - 1.2.2 Der Vorschlag des Bürgermeisters für die Beschlussfassung
    - 1.2.3 Die Inhalte des Verwendungsbeschlusses
      - 1.2.3.1 Die Verwendung des Jahresüberschusses
        - 1.2.3.1.1 Die Zuführung zur Ausgleichsrücklage
        - 1.2.3.1.2 Die Zuführung zur allgemeinen Rücklage
        - 1.2.3.1.3 Die Zuführung zur Sonderrücklage (Reinvestitionsrücklage)
      - 1.2.3.2 Die Abdeckung eines Jahresfehlbetrages
  - 1.3 Zu Satz 3 (Stellungnahme des Kämmerers zum Jahresabschluss)
  - 1.4 Zu Satz 4 (Entlastung des Bürgermeisters durch die Ratsmitglieder)
    - 1.4.1 Inhalte und Zwecke der Vorschrift

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

1.4.2	Die sachbezogene Entlastung	
1.4.3	Der Entlastungsbeschluss ohne Vorbehalte	
1.4.4	Der Entlastungsbeschluss mit Vorbehalten	
1.5	Zu Satz 5 (Verweigerung der Entlastung des Bürgermeisters)	
1.6	Zu Satz 6 (Verweigerung der Feststellung des Jahresabschlusses)	
2.	Zu Absatz 2 (Anzeige und Bekanntmachung des gemeindlichen Jahresabschlusses)	
2.1	Zu Satz 1 (Anzeige des gemeindlichen Jahresabschlusses)	
2.1.1	Die Pflichten der Gemeinde	
2.1.1.1	Die Anzeige des Jahresabschlusses	
2.1.1.2	Die Anzeige der Entlastung des Bürgermeisters	
2.1.1.3	Die Anzeige eines Jahresfehlbetrages	
2.1.2	Die Pflichten der Aufsichtsbehörde	
2.1.2.1	Die Stellung der Aufsichtsbehörde	
2.1.2.2	Die aufsichtsrechtliche Prüfung des Jahresabschlusses	
2.1.2.3	Die aufsichtsrechtliche Prüfung und der Bestätigungsvermerk	
2.2	Zu Satz 2 (Bekanntmachung des Jahresabschlusses und Verfügbarhalten)	
2.2.1	Die Bekanntmachung des gemeindlichen Jahresabschlusses	
2.2.1.1	Die Inhalte und Zwecke	
2.2.1.2	Die Zwecke der Bekanntmachung	
2.2.1.3	Die Erweiterung der Bekanntmachung	
2.2.1.4	Die Hindernisse für die Bekanntmachung	
2.2.1.5	Der Vollzug der Bekanntmachung	
2.2.1.6	Die Veröffentlichung von sonstigen Informationen	
2.2.1.6.1	Die Informationen zum Beteiligungsbericht	
2.2.1.6.2	Die Informationen über das Prüfungsergebnis	
2.2.1.6.3	Die Informationen über die Entlastung des Bürgermeisters	
2.2.1.6.4	Keine pflichtige Bekanntgabe des Prüfungsberichtes	
2.2.2	Das Verfügbarhalten des gemeindlichen Jahresabschlusses	
2.2.2.1	Die Zwecke des Verfügbarhaltens	
2.2.2.2	Der Zeitraum des Verfügbarhaltens	
2.2.2.3	Das Verfügbarhalten im Internet	
 <b>C.25: 9. Teil „Sondervermögen, Treuhandvermögen“</b>		884
1.	Allgemeines	
2.	Die Vorschriften über das gemeindliche Sondervermögen	
2.1	Gesamtübersicht über die Vorschriften	
2.2	Die Vorschriften im Einzelnen	
 <b>C.26: § 97 Sondervermögen</b>		887
I.	Allgemeines	
1.	Abgesondertes Vermögen der Gemeinde	
2.	Die Gruppen der Sondervermögen	
3.	Die Bilanzierung der Sondervermögen	
3.1	Die gesondert zu bilanzierenden Sondervermögen	
3.2	Die nicht zu bilanzierenden Sondervermögen	
4.	Die Prüfung der Jahresabschlüsse der Sondervermögen	
4.1	Allgemeine Bedingungen	
4.2	Der Jahresabschluss des Gemeindegliedervermögens	
4.3	Der Jahresabschluss der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen	
4.4	Der Jahresabschluss der Unternehmen und Einrichtungen	
4.5	Der Jahresabschluss der Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen	

- 5. Sonstige Betriebsformen
  - 5.1 Die Verwaltungs- und Regiebetriebe
  - 5.2 Die Betriebe gewerblicher Art
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Arten der Sondervermögen)
    - 1.01 Allgemeines
      - 1.1 Zu Nummer 1 (Gemeindegliedervermögen)
      - 1.2. Zu Nummer 2 (Vermögen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen)
        - 1.2.1 Das übernommene Vermögen
        - 1.2.2 Das abgegebene gemeindliche Vermögen
        - 1.2.3 Die Änderung von unselbstständigen Stiftungen
      - 1.3 Zu Nummer 3 (Unternehmen und Einrichtungen)
        - 1.3.1 Inhalte der Vorschrift
        - 1.3.2 Die wirtschaftlichen Unternehmen
        - 1.3.3 Die organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen
        - 1.3.4 Die Abgrenzung der nicht einbezogenen Betriebe
      - 1.4 Zu Nummer 4 (Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen)
    - 2. Zu Absatz 2 (Haushaltsvorschriften für Gemeindegliedervermögen und Stiftungen)
      - 2.1 Zu Satz 1 (Einbeziehung in die Haushaltswirtschaft)
      - 2.2 Zu Satz 2 (Erfassung in der Haushaltswirtschaft)
        - 2.2.1 Die Abbildung im Haushaltsplan
        - 2.2.2 Der Nachweis im Jahresabschluss
          - 2.2.2.1 Allgemeiner Nachweis
          - 2.2.2.2 Die Prüfungspflicht
          - 2.2.2.3 Der gesonderte Nachweis
    - 3. Zu Absatz 3 (Haushaltsvorschriften für Unternehmen und Einrichtungen)
    - 4. Zu Absatz 4 (Haushaltsvorschriften für Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen)
      - 4.1 Zu Satz 1 (Wirtschaftsführung der Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen)
      - 4.2 Zu Satz 2 (Verweis auf Absatz 3)

**C.27: § 98 Treuhandvermögen** ..... 902

- I. Allgemeines
  - 1. Das Treuhandvermögen bei der Gemeinde
  - 2. Der Begriff „Treuhandvermögen“
  - 3. Die Bilanzierung des Treuhandvermögens
    - 3.1 Die Bilanzierung bei der Gemeinde als Treuhänder
      - 3.1.1 Allgemeine Voraussetzungen
      - 3.1.2 Ausweispflichten und Buchführung
    - 3.2 Die Bilanzierung bei der Gemeinde als Treugeber
    - 3.3 Treuhandverhältnisse und Pensionsrückstellungen
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Verwaltung von Treuhandvermögen)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Treuhandvermögen)
      - 1.1.1 Allgemeine Grundlagen
      - 1.1.2 Rechtlich selbständige örtliche Stiftungen als Treuhandvermögen
      - 1.1.3 Mündelvermögen als gemeindliches Treuhandvermögen
    - 1.2 Zu Satz 2 (Anwendung haushaltsrechtlicher Vorschriften)
    - 1.3 Zu Satz 3 (Weitere haushaltsmäßige Maßgaben)
  - 2. Zu Absatz 2 (Haushaltsmäßige Behandlung von unbedeutendem Treuhandvermögen)
  - 3. Zu Absatz 3 (Haushaltsmäßige Behandlung von Mündelvermögen)
  - 4. Zu Absatz 4 (Besondere Vorgaben für die Verwaltung von Stiftungen)

<b>C.28: § 99 Gemeindegliedervermögen</b> .....	910
I. Allgemeines	
1. Begriff „Gemeindegliedervermögen“	
2. Die Prüfung des Jahresabschlusses	
II. Erläuterungen im Einzelnen	
1. Zu Absatz 1 (Weitergeltung von Nutzungsberechtigungen)	
2. Zu Absatz 2 (Umwandlung von Gemeindegliedervermögen)	
2.1 Zu Satz 1 (Keine Umwandlung in Privatvermögen)	
2.2 Zu Satz 2 (Umwandlung in freies Gemeindevermögen)	
2.3 Zu den Sätzen 3 bis 5 (Entschädigung der bisherigen Nutzungsberechtigten)	
3. Zu Absatz 3 (Verbot der Umwandlung von Gemeindevermögen)	
<b>C.29: § 100 Örtliche Stiftungen</b> .....	914
I. Allgemeines	
1. Der Begriff „Örtliche Stiftungen“	
2. Der Begriff „Kommunale Stiftungen“	
3. Die Bilanzierung von Stiftungen	
3.1 Die Bilanzierung rechtlich unselbstständiger örtlicher Stiftungen	
3.2 Die Bilanzierung rechtlich selbstständiger örtlicher Stiftungen	
3.2.1 Die Bilanzierung der kommunalen Stiftungen	
3.2.1.1 Die Aktivierung	
3.2.1.2 Die Passivierung	
3.2.2 Die örtliche Stiftung als Treuhandvermögen	
4. Die Einbeziehung örtlicher Stiftungen in den Gesamtabchluss	
II. Erläuterungen im Einzelnen	
1. Zu Absatz 1 (Örtliche Stiftungen)	
1.1 Zu Satz 1 (Stiftungen und örtliche Zwecke)	
1.1.1 Örtliche Zwecke	
1.1.2 Die rechtlich selbstständigen örtlichen Stiftungen	
1.1.3 Die rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen	
1.2 Zu Satz 2 (Verwaltung der örtlichen Stiftungen durch die Gemeinde)	
1.3 Zu Satz 3 (Trennung des Stiftungsvermögens vom Gemeindevermögen)	
2. Zu Absatz 2 (Umwandlung des Stiftungszwecks)	
2.1 Die Rechte der Gemeinde	
2.2 Die Zuständigkeit des Rates	
2.3 Die Genehmigung der Aufsichtsbehörde	
3. Zu Absatz 3 (Einbringung von Gemeindevermögen in eine Stiftung)	
3.1 Ziele der Vorschrift	
3.2 Der Begriff „einbringen“	
3.3 Die Festlegung von Entscheidungskriterien	
3.4 Die Zulässigkeit der Vermögensabgabe (Einbringung)	
<b>C.30: 10. Teil „Rechnungsprüfung“</b> .....	923
1. Die örtliche Prüfung als gemeindliche Eigenkontrolle	
1.1 Die gesetzliche Pflichtaufgabe	
1.2 Der Begriff „Örtliche Prüfung“	
1.3 Der Begriff „Überörtliche Prüfung“	
1.4 Die Unabhängigkeit der Prüfer	
1.5 Die organisatorischen Vorgaben	
1.6 Die Einschaltung Dritter als Prüfer	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

1.6.1	Die Beauftragung bei Bedarf	
1.6.2	Ausschluss und Befangenheit des Prüfers	
1.7	Die Gesamtverantwortung der Gemeinde	
2.	Der Rechnungsprüfungsausschuss des Rates	
2.1	Die gesetzlichen Aufgaben	
2.2	Die eigenverantwortliche Aufgabenerfüllung	
2.3	Die Anforderungen an die Ausschussmitglieder	
2.4	Die Beteiligung Dritter als Abschlussprüfer	
2.5	Die Beteiligung des Finanzausschusses	
2.6	Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk	
2.6.1	Der Prüfungsbericht	
2.6.2	Belegpflichten für Einwendungen	
2.6.3	Der Bestätigungsvermerk	
3.	Die Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung	
3.1	Die Prüfungsaufgaben	
3.2	Die Prüfungstätigkeit	
3.3	Die Beratungstätigkeit	
4.	Die Vorschriften über die örtliche Rechnungsprüfung	
4.1	Die Gesamtübersicht über die Vorschriften	
4.2	Die Vorschriften im Einzelnen	
5.	Die örtliche Rechnungsprüfungsordnung	
5.1	Inhalte einer Rechnungsprüfungsordnung	
5.2	Die Ergänzung durch eine Dienstanweisung	
6.	Der Grundsatz der Wesentlichkeit bei der örtlichen Prüfung	
7.	Die Prüfungsansätze der örtlichen Prüfung	
8.	Die Veröffentlichung bei örtlicher Prüfung	
8.1	Die Veröffentlichung des Prüfungsergebnisses	
8.2	Die Veröffentlichung des Prüfungsberichtes	
8.2.1	Keine Pflicht zur Veröffentlichung	
8.2.2	Freiwillige Veröffentlichung	
<b>C.31: § 101 Prüfung des Jahresabschlusses, Bestätigungsvermerk</b>	.....	<b>944</b>
I.	Allgemeines	
1.	Die Prüfungspflichten beim gemeindlichen Jahresabschluss	
1.1	Die Ziele und Zwecke der Prüfung	
1.2	Der Rahmen der Abschlussprüfung	
1.3	Die Berücksichtigung von Informationen nach dem Abschlussstichtag	
1.3.1	Informationen bei der Aufstellung	
1.3.2	Keine Berücksichtigung wertbegründender Informationen	
1.4	Die Berücksichtigung der Entlastung des Bürgermeisters	
1.5	Der Berichtigungsbedarf im Zeitraum der Prüfung	
1.6	Die Nachtragsprüfung	
1.7	Der Abschluss der Prüfung	
2.	Die Prüfungsgrundsätze für Abschlussprüfungen	
3.	Der Bestätigungsvermerk	
4.	Die Übergabe des Jahresabschlusses zur Prüfung	
II.	Erläuterungen im Einzelnen	
1.	Zu Absatz 1 (Prüfungsumfang und Prüfungsinhalte)	
1.1	Zu Satz 1 (Prüfungszuständigkeit)	
1.1.1	Die Zuständigkeiten des Rechnungsprüfungsausschusses	
1.1.2	Die Inhalte der Jahresabschlussprüfung	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 1.1.3 Die Durchführung der Jahresabschlussprüfung
  - 1.1.3.1 Die Prüfungsplanung
  - 1.1.3.2 Der Zeitraum der Jahresabschlussprüfung
  - 1.1.3.3 Die Prüfung der „Jahreseröffnungsbilanz“
- 1.2 Zu Satz 2 (Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung)
  - 1.2.1 Allgemeine Bedingungen
  - 1.2.2 Die gesetzlichen Haushaltsvorschriften
    - 1.2.2.1 Allgemeine Zusammenhänge
    - 1.2.2.2 Die Vorschriften für die Haushaltsplanung
    - 1.2.2.3 Die Vorschriften für die Haushaltsausführung
    - 1.2.2.4 Die Vorschriften für die Haushaltsrechnung
  - 1.2.3 Die örtlichen Satzungen
    - 1.2.3.1 Allgemeine Grundlagen
    - 1.2.3.2 Die gemeindliche Haushaltssatzung
  - 1.2.4 Sonstige ortsrechtliche Bestimmungen
    - 1.2.4.1 Allgemeine Sachlage
    - 1.2.4.2 Besondere Ratsbeschlüsse
    - 1.2.4.3 Die örtlichen Dienstanweisungen
    - 1.2.4.4 Die örtlichen Kontrollen
- 1.3 Zu Satz 3 (Prüfung der Buchführung und der Inventur)
  - 1.3.1 Der Prüfung der gemeindlichen Buchführung
  - 1.3.2 Die Prüfung der gemeindlichen Inventur
  - 1.3.3 Die Prüfung des aufgestellten Inventars
  - 1.3.4 Die Prüfung der örtlichen Abschreibungstabelle
- 1.4 Zu Satz 4 (Prüfung des Lageberichtes)
- 1.5 Zu Satz 5 (Prüfungsbericht)
  - 1.5.1 Die Prüfungsaussagen
  - 1.5.2 Die Grundsätze der Berichterstattung
- 1.6 Zu Satz 6 (Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk)
- 2. Zu Absatz 2 (Stellungnahmen zum Prüfungsergebnis)
  - 2.0 Allgemeine Zusammenhänge
  - 2.1 Zu Satz 1 (Stellungnahme des Bürgermeisters)
  - 2.2 Zu Satz 2 (Stellungnahme des Kämmerers)
  - 2.3 Stellungnahme der örtlichen Rechnungsprüfung
- 3. Zu Absatz 3 (Inhalt und Aussage des Bestätigungsvermerks)
  - 3.1 Zu Satz 1 (Ergebnis der Prüfung im Bestätigungsvermerk)
  - 3.2 Zu Satz 2 (Kernelemente des Bestätigungsvermerks)
  - 3.3 Zu Satz 3 (Tenorierung des Bestätigungsvermerks)
    - 3.3.01 Allgemeine Zwecke
    - 3.3.02 Die Gestaltung des Bestätigungsvermerks
      - 3.3.1 Zu Nummer 1 (Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk)
      - 3.3.2 Zu Nummer 2 (Eingeschränkter Bestätigungsvermerk)
      - 3.3.3 Zu Nummer 3 (Versagung des Bestätigungsvermerks)
      - 3.3.4 Zu Nummer 4 (Keine Beurteilungsmöglichkeit des Prüfers)
  - 3.4 Zu Satz 4 (Beurteilung des Prüfungsergebnisses)
  - 3.5 Zu Satz 5 (Angabe und Beurteilung von Risiken)
    - 3.5.1 Die Pflichten des Abschlussprüfers
    - 3.5.2 Die Sicherung der Aufgabenerfüllung
    - 3.5.3 Die gemeindliche Haushaltswirtschaft
- 4. Zu Absatz 4 (Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk)
  - 4.1 Zu Satz 1 (Erklärungsinhalt des Bestätigungsvermerks)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 4.2 Zu Satz 2 (Hinweise zum Bestätigungsvermerk)
- 5. Zu Absatz 5 (Einschränkungen des Bestätigungsvermerks)
  - 5.0 Die Inhalte der Vorschrift
  - 5.1 Zu Satz 1 (Pflicht zur Einschränkung eines Bestätigungsvermerks)
  - 5.2 Zu Satz 2 (Erteilung eines eingeschränkten Bestätigungsvermerks)
  - 5.3 Zu Satz 3 (Versagung des Bestätigungsvermerks)
  - 5.4 Zu Satz 4 (Weitere Möglichkeit der Versagung)
  - 5.5 Zu Satz 5 (Erstellung eines Versagungsvermerks)
  - 5.6 Zu Satz 6 (Pflicht zur Begründung der Einschränkung oder Versagung)
- 6. Zu Absatz 6 (Einbeziehung des Lageberichtes in die Abschlussprüfung)
  - 6.1 Zu Satz 1 (Beurteilung des Lageberichtes)
  - 6.2 Zu Satz 2 (Beurteilung der Darstellung der gemeindlichen Entwicklung)
- 7. Zu Absatz 7 (Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks)
  - 7.1 Die Zwecke der Unterzeichnung
    - 7.1.1 Allgemeine Grundlagen
    - 7.1.2 Die Anzahl der Unterschriften
  - 7.2 Wirkungen der Unterzeichnungen
    - 7.2.1 Allgemeine Verantwortlichkeiten
    - 7.2.2 Die Mitwirkung bei der Feststellung
- 8. Zu Absatz 8 (Beteiligung der örtlichen Rechnungsprüfung)
  - 8.1 Zu Satz 1 (Durchführung der Prüfung)
  - 8.2 Zu Satz 2 (Bestätigungsvermerk im Rahmen des Prüfungsauftrages)
    - 8.2.1 Die Pflicht zur Abgabe eines Bestätigungsvermerks
    - 8.2.2 Die Vorlage auftragsbezogener Bestätigungsvermerke
    - 8.2.3 Der Bestätigungsvermerk des Rechnungsprüfungsausschusses
    - 8.2.4 Die Unterzeichnungspflicht beim Bestätigungsvermerk

**C.32: § 102 Örtliche Rechnungsprüfung** ..... 986

- I. Allgemeines
  - 1. Die Einrichtung einer örtlichen Rechnungsprüfung
    - 1.1 Allgemeine Inhalte
    - 1.2 Die Gestaltung der örtlichen Rechnungsprüfung
      - 1.2.1 Der Begriff „Örtliche Prüfung“
      - 1.2.2 Der Rechnungsprüfungsausschuss
      - 1.2.3 Die örtliche Rechnungsprüfung
  - 2. Die überörtliche Prüfung
  - 3. Sonstige Formen der Durchführung der örtlichen Rechnungsprüfung
    - 3.1 Allgemeine Grundlagen
    - 3.2 Die Beauftragung Dritter
    - 3.3 Die Zusammenarbeit im Wege der Amtshilfe
    - 3.4 Keine sonstige Zusammenarbeit
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Pflichtaufgabe örtliche Rechnungsprüfung)
    - 1.0 Die Abgrenzung der Aufgabenträger
      - 1.1 Zu Satz 1 (Prüfungspflicht bei Großen und Mittleren Städten)
        - 1.1.1 Die Inhalte der Prüfungspflicht
        - 1.1.2 Die Ausgestaltung und Ausübung der Prüfungspflicht
        - 1.1.3 Keine Abgabe der Prüfungsverantwortung
      - 1.2 Zu Satz 2 (Pflicht bei den übrigen kreisangehörigen Gemeinden)
  - 2. Zu Absatz 2 (Örtliche Rechnungsprüfung durch den Kreis)
    - 2.1 Zu Satz 1 (Erledigung der Prüfungsaufgaben durch den eigenen Kreis)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

2.1.1	Die Inhalte der Vereinbarung	
2.1.1.1	Die Übertragung sämtlicher Prüfungsaufgaben	
2.1.1.2	Keine Übertragung der Gesamtverantwortung	
2.1.2	Der Abschluss einer öffentlich-rechtlichen Vereinbarung	
2.1.2.1	Allgemeine Vorgaben	
2.1.2.2	Die öffentlich-rechtliche Vereinbarung und Vergaberecht	
2.1.2.3	Die öffentlich-rechtliche Vereinbarung und Verfahren nach GkG	
2.2	Zu Satz 2 (Übertragung einzelner Prüfungsaufgaben auf den eigenen Kreis)	
2.3	Zu Satz 3 (Rechnungsprüfungsausschuss und Rechnungsprüfung des Kreises)	
2.3.1	Der Rechnungsprüfungsausschuss nach § 57 i.V.m. § 59 GO NRW	
2.3.2	Die Heranziehung der örtlichen Rechnungsprüfung des Kreises	
3.	Zu Absatz 3 (Verzicht auf die örtliche Rechnungsprüfung)	
<b>C.33: § 103 Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung</b>		997
I. Allgemeines		
1. Die Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung		
1.1	Die gesetzlichen Pflichtaufgaben	
1.2	Die Prioritätensetzung für die Aufgabenerfüllung	
1.3	Besondere örtliche Prüfungsaufgaben	
1.4	Weitere fachliche Prüfungsaufgaben	
1.4.1	Die Aufgaben durch Landesrecht	
1.4.1.1	Die Aufgaben außerhalb der Gemeindeordnung	
1.4.1.2	Die Aufgaben nach dem Korruptionsbekämpfungsgesetz	
1.4.2	Die Aufgaben nach Bundesrecht	
1.4.3	Die Aufgaben nach Europarecht	
1.5	Die Informationsrechte der Abschlussprüfer	
1.5.1	Die Rechte beim Jahresabschluss	
1.5.2	Die Rechte beim Gesamtabschluss	
1.6	Die Beauftragung Dritter	
1.7	Die Dokumentationspflichten	
2. Der Prüfungszeitraum bei Abschlussprüfungen		
II. Erläuterungen im Einzelnen		
1. Zu Absatz 1 (Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung)		
1.1	Zu Satz 1 (Aufgabenkatalog der örtlichen Rechnungsprüfung)	
1.1.1	Zu Nummer 1 (Prüfung des Jahresabschlusses der Gemeinde)	
1.1.1.1	Die Inhalte der Jahresabschlussprüfung	
1.1.1.2	Die Prüfungsgrundsätze für Abschlussprüfungen	
1.1.1.3	Der Umfang der Jahresabschlussprüfung	
1.1.1.3.1	Allgemeine Grundlagen	
1.1.1.3.2	Die Prüfungsgegenstände des Jahresabschlusses	
1.1.1.3.2.1	Die Ergebnisrechnung	
1.1.1.3.2.2	Die Finanzrechnung	
1.1.1.3.2.3	Die Bilanz	
1.1.1.3.2.4	Der Anhang	
1.1.1.3.2.5	Die Jahresabschlussunterlagen	
1.1.1.3.3	Die Prüfung des Lageberichtes	
1.1.1.3.4	Die Prüfung der gesamten Haushaltswirtschaft	
1.1.1.4	Prüfungshandlungen und Prüfungsergebnis	
1.1.1.4.1	Die Prüfungshandlungen	
1.1.1.4.2	Das Prüfungsergebnis	
1.1.1.5	Der Zeitraum der Jahresabschlussprüfung	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 1.1.2 Zu Nummer 2 (Prüfung der Jahresabschlüsse von Sondervermögen)
    - 1.1.2.1 Allgemeine Grundlagen
    - 1.1.2.2 Die Sondervermögen nach § 97 Absatz 1 Nummern 1 und 2 GO NRW
      - 1.1.2.2.1 Allgemeine Sachlage
      - 1.1.2.2.2 Das Gemeindegliedervermögen
      - 1.1.2.2.3 Die rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen
    - 1.1.2.3 Die Sondervermögen nach § 97 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW
    - 1.1.2.4 Die Sondervermögen nach § 97 Absatz 1 Nummer 4 GO NRW
  - 1.1.3 Zu Nummer 3 (Prüfung des Gesamtabchlusses)
    - 1.1.3.1 Die Inhalte der Gesamtabchlussprüfung
    - 1.1.3.2 Die Abstimmung des Prüfungsprogramms
    - 1.1.3.3 Die Prüfungsgrundsätze für Abschlussprüfungen
    - 1.1.3.4 Der Umfang der Gesamtabchlussprüfung
      - 1.1.3.4.1 Die Prüfungsgegenstände
        - 1.1.3.4.1.1 Die Gesamtergebnisrechnung
        - 1.1.3.4.1.2 Die Gesamtbilanz
        - 1.1.3.4.1.3 Der Gesamtanhang
        - 1.1.3.4.1.4 Die Gesamtkapitalflussrechnung
        - 1.1.3.4.1.5 Die Gesamtabchlussunterlagen
      - 1.1.3.4.2 Die Prüfung des Gesamtlageberichtes
      - 1.1.3.4.3 Weitere prüfungsrelevante Sachverhalte
        - 1.1.3.4.2.1 Die Prüfung von Zwischenabschlüssen
        - 1.1.3.4.2.2 Die Prüfung der Entbehrlichkeit des Gesamtabchlusses
        - 1.1.3.4.2.3 Sonstige Prüfungsgegenstände
        - 1.1.3.4.2.4 Keine Prüfung des Beteiligungsberichts
    - 1.1.3.5 Prüfungshandlungen und Prüfungsaussagen
      - 1.1.3.5.1 Die Prüfungshandlungen
        - 1.1.3.5.1.1 Die Verantwortung des Abschlussprüfers
        - 1.1.3.5.1.2 Die Verwertung der Arbeiten Dritter
        - 1.1.3.5.1.3 Die Übernahme der Arbeiten Dritter
      - 1.1.3.5.2 Die Prüfungsaussagen
      - 1.1.3.5.3 Der Prüfungsbericht
    - 1.1.3.6 Der Zeitraum der Gesamtabchlussprüfung
  - 1.1.4 Zu Nummer 4 (Laufende Prüfung in der Finanzbuchhaltung)
    - 1.1.4.1 Die Inhalte der Vorschrift
    - 1.1.4.2 Weitere Prüfungen
  - 1.1.5 Zu Nummer 5 (Dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung)
  - 1.1.6 Zu Nummer 6 (Prüfung der DV-Buchführungsprogramme)
    - 1.1.6.1 Der Umfang der Prüfungspflicht
    - 1.1.6.2 Die Durchführung der Programmprüfung
    - 1.1.6.3 Die Dokumentation der Prüfungsergebnisse
    - 1.1.6.4 Das Erfordernis von Folgeprüfungen
  - 1.1.7 Zu Nummer 7 (Vorprüfung nach der Landeshaushaltsordnung NRW)
    - 1.1.7.1 Allgemeine Grundlagen
    - 1.1.7.2 Die Vorprüfung durch die Gemeinde
      - 1.1.7.2.1 Die Prüfungszuständigkeiten
      - 1.1.7.2.2 Die Durchführung der Vorprüfung
  - 1.1.8 Zu Nummer 8 (Prüfung von Vergaben)
- 1.2 Zu Satz 2 (Prüfung bei Aufgabendelegation)
    - 1.2.1 Allgemeine Sachlage
    - 1.2.2 Die delegierten Aufgaben

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

2. Zu Absatz 2 (Übertragung von Aufgaben durch den Rat)
  - 2.1 Die Übertragung von Prüfungsaufgaben
    - 2.1.01 Allgemeine Sachlage
    - 2.1.02 Keine unmittelbare Erteilung von Prüfaufträgen
      - 2.1.1 Zu Nummer 1 (Prüfung der gemeindlichen Verwaltung)
      - 2.1.2 Zu Nummer 2 (Prüfung der wirtschaftlichen Betätigung)
        - 2.1.2.1 Die Prüfung der Ausübung der Verantwortlichkeiten
        - 2.1.2.2 Die Buch- und Betriebsprüfung
  - 2.2 Die Beteiligung von Bürgermeister und Kämmerer
3. Zu Absatz 3 (Aufträge des Bürgermeisters)
  - 3.1 Allgemeine Bedingungen
  - 3.2 Die Prüfaufträge
  - 3.3 Die Beteiligung Dritter
4. Zu Absatz 4 (Sicherstellung der Informationsrechte der Prüfer)
  - 4.1 Zu Satz 1 (Recht auf Vorlage von Nachweisen und Informationen)
    - 4.1.1 Die Vorlagerechte der Prüfer
    - 4.1.2 Die Mitwirkung der Gemeindeorgane
    - 4.1.3 Die Absicherung der Vollständigkeit der zu prüfenden Unterlagen
      - 4.1.3.1 Die Abgabe einer Vollständigkeitserklärung
      - 4.1.3.2 Die Klärung der Notwendigkeit einer Vollständigkeitserklärung
      - 4.1.3.3 Die Inhalte einer Vollständigkeitserklärung
  - 4.2 Zu Satz 2 (Informationsrechte gegenüber betrieblichen Abschlussprüfern)
    - 4.2.1 Allgemeine Zusammenhänge
    - 4.2.2 Die Umsetzung der Informationsrechte
    - 4.2.3 Die Verwertung erhaltener Informationen
5. Zu Absatz 5 (Beauftragung Dritter als Prüfer)
  - 5.1 Die Zwecke der Vorschrift
    - 5.1.1 Die örtliche Rechnungsprüfung als Aufgabe
    - 5.1.2 Die Einschaltung Dritter als Prüfer
      - 5.1.2.1 Allgemeine Bedingungen
      - 5.1.2.2 Persönliche Voraussetzungen
    - 5.1.3 Sonstige Aspekte
  - 5.2 Die Anwendung des Vergaberechts
  - 5.3 Fachliche Entscheidungen über die Beauftragung des Dritten
    - 5.3.1 Allgemeine Grundlagen
    - 5.3.2 Ausschluss oder Befangenheit des Prüfers
    - 5.3.3 Der Auftragsumfang des Prüfers
  - 5.4 Die Beauftragung der örtlichen Rechnungsprüfung einer anderen Gemeinde
  - 5.5 Die Beteiligung des Rechnungsprüfungsausschusses bei der Beauftragung
  - 5.6 Kein Verzicht auf die Gesamtverantwortung
6. Zu Absatz 6 (Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers)
  - 6.1 Die Pflichten der Abschlussprüfer
  - 6.2 Der Verweis auf § 103 Absatz 1 Nummern 1 bis 3 GO NRW
    - 6.2.1 Allgemeine Sachlage
    - 6.2.2 Die gemeindliche Jahresabschlussprüfung
    - 6.2.3 Die Jahresabschlussprüfung der Sondervermögen
      - 6.2.3.1 Die Abschlussprüfung durch die örtliche Rechnungsprüfung
      - 6.2.3.2 Die Abschlussprüfung durch die Gemeindeprüfungsanstalt
    - 6.2.4 Die Gesamtabschlussprüfung
      - 6.2.4.1 Die Prüfung der Aufstellung des Gesamtabschlusses
      - 6.2.4.2 Die Prüfung des Verzichts auf einen Gesamtabschluss

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

6.3	Der Verweis auf § 101 Absatz 3 bis 7 GO NRW	
7.	Zu Absatz 7 (Unabhängigkeit des Dritten als Prüfer)	
7.1	Zu Satz 1 (Ausschlussgründe)	
7.1.1	Die Inhalte der Vorschrift	
7.1.2	Das Selbstprüfungsverbot für Prüfer	
7.1.3	Die Zusammenschlüsse von Wirtschaftsprüfern	
7.2	Zu Satz 2 (Verweis auf § 104 Absatz 4 GO NRW)	
<b>C.34:</b>	<b>§ 104 Leitung und Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung</b>	1057
I.	Allgemeines	
1.	Die örtliche Rechnungsprüfung als Organisationseinheit	
2.	Die Unabhängigkeit der Prüfer	
2.1	Die Inhalte der Unabhängigkeit	
2.2	Der Bürgermeister und die Prüfer	
II.	Erläuterungen im Einzelnen	
1.	Zu Absatz 1 (Unabhängigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung)	
1.1	Zu Satz 1 (Verantwortlichkeiten gegenüber dem Rat)	
1.1.1	Die unmittelbaren Verantwortlichkeiten	
1.1.2	Die Verantwortlichkeiten und die Einschaltung Dritter	
1.2	Zu Satz 2 (Fachliche Weisungsfreiheit)	
2.	Zu Absatz 2 (Leitung und Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung)	
2.1	Zu Satz 1 (Bestellung und Abberufung)	
2.1.1	Die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung	
2.1.2	Die Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung)	
2.2	Zu Satz 2 (Sicherung der persönlichen Unabhängigkeit)	
2.3	Zu Satz 3 (Verbot der Zahlungsabwicklung)	
3.	Zu Absatz 3 (Verwandtschaftsverbote für die Leitung)	
4.	Zu Absatz 4 (Mitwirkungsverbot für die Prüfer)	
4.1	Allgemeine Grundlagen	
4.2	Das Selbstprüfungsverbot	
4.3	Die Zusammenschlüsse von Wirtschaftsprüfern	
<b>C.35:</b>	<b>§ 105 Überörtliche Prüfung</b>	1067
I.	Allgemeines	
1.	Die überörtliche Prüfung	
2.	Die Gemeindeprüfungsanstalt	
3.	Die Aufgaben nach dem Korruptionsbekämpfungsgesetz	
II.	Erläuterungen im Einzelnen	
1.	Zu Absatz 1 (Status der überörtlichen Prüfung)	
2.	Zu Absatz 2 (Unabhängigkeit der Gemeindeprüfungsanstalt)	
3.	Zu Absatz 3 (Aufgabenkatalog der überörtlichen Prüfung)	
3.1	Zu Satz 1 (Gesetzlich bestimmte Prüfungsaufgaben)	
3.1.0	Allgemeine Grundlagen	
3.1.1	Zu Nummer 1 (Prüfung der rechtlichen Vorgaben und Staatszuweisungen)	
3.1.1.1	Die Haushaltswirtschaft als Prüfungsgegenstand	
3.1.1.2	Die Prüfung der Einhaltung der Gesetze	
3.1.1.3	Die Prüfung der Einhaltung der Weisungen	
3.1.1.4	Die Prüfung der Verwendung von Staatszuweisungen	
3.1.1.4.1	Die Inhalte der Vorschrift	
3.1.1.4.2	Die Abgrenzung zur örtlichen Rechnungsprüfung	
3.1.1.5	Keine Sonderprüfung der gemeindlichen Abschlüsse	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 3.1.2 Zu Nummer 2 (Prüfung der Finanzbuchhaltung)
- 3.1.3 Zu Nummer 3 (Prüfung der Verwaltung)
- 3.2 Zu Satz 2 (Einbeziehung vorhandener Prüfungsergebnisse)
- 4. Zu Absatz 4 (Offenlegung des Prüfungsergebnisses)
  - 4.01 Allgemeine Grundlagen
  - 4.1 Zu Nummer 1 (Prüfungsinformationen an die geprüfte Gemeinde)
  - 4.2 Zu Nummer 2 (Prüfungsinformationen an die Aufsichtsbehörde)
  - 4.3 Zu Nummer 3 (Prüfungsinformationen an Fachaufsichtsbehörden)
- 5. Zu Absatz 5 (Verteilung des Prüfungsberichtes innerhalb der Gemeinde)
  - 5.1 Zu Satz 1 (Prüfungsinformationen an den Rechnungsprüfungsausschuss)
    - 5.1.1 Die Weitergabe an den Rechnungsprüfungsausschuss
    - 5.1.2 Die Weitergabe an Sonstige
  - 5.2 Zu Satz 2 (Unterrichtung des Rates)
- 6. Zu Absatz 6 (Umgang mit Einwendungen der überörtlichen Prüfung)
- 7. Zu Absatz 7 (Beratungsrecht der Gemeindeprüfungsanstalt)
  - 7.1 Zu Satz 1 (Beratung bei unterschiedlichen Fragestellungen)
    - 7.01 Allgemeine Grundlagen
    - 7.1.1 Zu Nummer 1 (Beratung in Verwaltungsfragen)
    - 7.1.2 Zu Nummer 2 (Beratung in bautechnischen Fragen)
  - 7.2 Zu Satz 2 (Beratung von juristischen Personen)
- 8. Zu Absatz 8 (Sicherung der Unabhängigkeit der Prüfer)
  - 8.1 Allgemeine Grundlagen
  - 8.2 Betroffene örtliche Prüfungsaufgaben
    - 8.2.1 Der Verweis auf § 92 Absatz 5 GO NRW
    - 8.2.2 Der Verweis auf § 103 Absatz 1 GO NRW
      - 8.2.2.1 Der Verweis auf Nummer 1
      - 8.2.2.2 Der Verweis auf Nummer 3

**C.36: 12. Teil „Gesamtabschluss“** ..... 1082

- 1. Die Inhalte und Ziele des Gesamtabschlusses
  - 1.1 Die Zwecke des Gesamtabschlusses
  - 1.2 Der Begriff „Gesamtabschluss“
  - 1.3 Die Anwendung der Einheitsgrundsätze
    - 1.3.1 Der Grundsatz „Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“
    - 1.3.2 Der Verzicht auf den Grundsatz „Fiktion der rechtlichen Einheit“
- 2. Das Mutter-Tochter-Verhältnis im gemeindlichen Bereich
  - 2.1 Die Verwaltung als öffentlich-rechtliche „Muttereinheit“
  - 2.2 Die verbundenen Unternehmen als gemeindliche Tochtereinheiten
  - 2.3 Die Beteiligungen als gemeindliche Tochtereinheiten
  - 2.4 Die Sondervermögen als gemeindliche Tochtereinheiten
- 3. Die Schritte zum gemeindlichen Gesamtabschluss
- 4. Keine befreiende Wirkung des Gesamtabschlusses für die Betriebe
- 5. Der erste Gesamtabschluss der Gemeinde
  - 5.1 Die Festlegung des Abschlussstichtages
  - 5.2 Die Erstkonsolidierung
    - 5.2.1 Allgemeine Grundlagen
    - 5.2.2 Die Festlegung eines Erwerbsstichtages
      - 5.2.2.1 Allgemeine Sachlage
      - 5.2.2.2 Der Eröffnungsbilanzstichtag als Erwerbszeitpunkt
      - 5.2.2.3 Der Erwerbszeitpunkt im Jahr des Abschlussstichtages
      - 5.2.2.4 Gesamtabschluss und „Jahreseröffnungsbilanz“

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

5.2.2.5	Nicht vertretbare Erwerbszeitpunkte	
5.2.2.5.1	Der tatsächliche Anschaffungszeitpunkt	
5.2.2.3.2	Der Abschlussstichtag des ersten Gesamtabchlusses	
5.2.3	Ausnahmen von der Neubewertungspflicht für die Erstkonsolidierung	
6.	Die Vorschriften für den gemeindlichen Gesamtabchluss	
6.1	Die Gesamtübersicht über die Vorschriften	
6.2	Die Vorschriften im Einzelnen	
7.	Die Anwendung von allgemeinen Grundsätzen	
7.1	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung	
7.2	Ausgewählte deutsche Rechnungslegungsstandards	
7.3	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	
7.4	Weitere wichtige Grundsätze	
8.	Der zulässige Verzicht auf einen Gesamtabchluss	
9.	Vom Gesamtabchluss zur Gesamtsteuerung	
9.1	Die gemeindlichen Gegebenheiten	
9.2	Die örtliche Managemententwicklung	
9.3	Die örtliche Gesamtplanung	
9.4	Die Gesamtsteuerung bei fehlendem Gesamtabchluss	
<b>C.37: § 116 Gesamtabchluss</b>	.....	<b>1102</b>
I.	Allgemeines	
1.	Die Zwecke des gemeindlichen Gesamtabchlusses	
1.1	Allgemeine Grundlagen	
1.2	Die örtliche Prüfung vor der Bestätigung	
1.3	Keine gesonderte überörtliche Prüfung	
2.	Die Adressaten des Gesamtabchlusses	
3.	Die Unterrichtung des Rates	
4.	Der Verzicht auf einen Gesamtabchluss	
5.	Die Prüfung der Entbehrlichkeit des Gesamtabchlusses	
II.	Erläuterungen im Einzelnen	
1.	Zu Absatz 1 (Gesamtabschluss)	
1.1	Zu Satz 1 (Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung des Gesamtabchlusses)	
1.1.1	Das Verfahren zur Bestätigung des Gesamtabchlusses	
1.1.2	Die Zwecke des Gesamtabchlusses	
1.1.3	Die Grundsätze für den ordnungsgemäßen Gesamtabchluss	
1.1.3.1	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung	
1.1.3.2	Der Grundsatz „Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“	
1.1.3.3	Der Grundsatz der Wesentlichkeit	
1.1.3.4	Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit	
1.1.3.5	Der Grundsatz der untergeordneten Bedeutung	
1.1.3.6	Der Verzicht auf den Grundsatz „Fiktion der rechtlichen Einheit“	
1.1.3.7	Die sachgerechte Anwendung der Grundsätze	
1.1.4	Der Gesamtabchluss bei fehlender Vollkonsolidierung	
1.1.5	Der Gesamtabchluss bei Betrieben von untergeordneter Bedeutung	
1.2	Zu Satz 2 (Bestandteile des Gesamtabchlusses)	
1.2.1	Die einzelnen Bestandteile und Anlagen	
1.2.1.1	Die Gesamtergebnisrechnung	
1.2.1.2	Die Gesamtbilanz	
1.2.1.3	Der Gesamtanhang	
1.2.1.4	Der Gesamtlagebericht	
1.2.1.5	Der Beteiligungsbericht	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 1.2.2 Die Gesamtabschlussunterlagen
  - 1.2.2.1 Die haushaltsrechtlichen Gesamtabschlussunterlagen
  - 1.2.2.2 Ergänzende Gesamtabschlussunterlagen
    - 1.2.2.2.1 Die Übersicht über den gemeindlichen Konsolidierungskreis
    - 1.2.2.2.2 Der Gesamteigenkapitalspiegel
    - 1.2.2.2.3 Der Gesamtanlagenspiegel
- 1.3 Zu Satz 3 (Bestätigung des Gesamtabschlusses durch den Rat)
  - 1.3.1 Die Beratung und Entscheidung
  - 1.3.2 Der Gegenstand des Bestätigungsbeschlusses
  - 1.3.3 Die Mitwirkung von Verfahrensbeteiligten
    - 1.3.3.1 Die Mitwirkung des Bürgermeisters
    - 1.3.3.2 Die Mitwirkung des Vorsitzenden des Rechnungsprüfungsausschusses
- 1.4 Zu Satz 4 (Anwendung des § 96 GO NRW)
  - 1.4.1 Die Frist der Bestätigung des Gesamtabschlusses
  - 1.4.2 Die Bestätigung des Gesamtabschlusses
    - 1.4.2.1 Allgemeine Sachlage
    - 1.4.2.2 Der Beschluss des Rates
  - 1.4.3 Die Behandlung des Gesamtergebnisses
    - 1.4.3.1 Die Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage
    - 1.4.3.2 Keine Verrechnung mit der Ausgleichsrücklage
    - 1.4.3.3 Die Verrechnung in der Gesamtbilanz
  - 1.4.4 Die Entlastung des Bürgermeisters
  - 1.4.5 Die Unterzeichnung des bestätigten Gesamtabschlusses
  - 1.4.6 Die Anzeige des Gesamtabschlusses bei der Aufsichtsbehörde
    - 1.4.6.1 Die Anzeigepflicht der Gemeinde
    - 1.4.6.2 Die aufsichtsrechtliche Prüfung
      - 1.4.6.3.1 Allgemeine Prüfungsgesichtspunkte
      - 1.4.6.3.2 Die Prüfung bei eingeschränkten oder anderen Bestätigungsvermerken
    - 1.4.7.4 Die Anzeige bei einem Verzicht des Gesamtabschlusses
  - 1.4.7 Die Bekanntmachung des Gesamtabschlusses
    - 1.4.7.1 Allgemeine Voraussetzungen
    - 1.4.7.2 Die Zwecke der Bekanntmachung
    - 1.4.7.3 Der Vollzug der Bekanntmachung
    - 1.4.7.4 Der Verzicht auf die Bekanntmachung
  - 1.4.8 Unmittelbare Informationen über die Gesamtabschlussprüfung
    - 1.4.8.1 Keine Bekanntgabepflicht für den Prüfungsbericht
    - 1.4.8.2 Informationen über das Prüfungsergebnis
  - 1.4.9 Das Verfügbarhalten des Gesamtabschlusses
    - 1.4.9.1 Die Zwecke des Verfügbarhaltens
    - 1.4.9.2 Der Zeitraum des Verfügbarhaltens
    - 1.4.9.3 Das Verfügbarhalten im Internet
- 2. Zu Absatz 2 (Konsolidierungskreis für den Gesamtabschluss)
  - 2.1 Zu Satz 1 (Konsolidierung der Jahresabschlüsse)
    - 2.1.1 Die wirtschaftliche Einheit „Gemeinde“
    - 2.1.2 Die Bezeichnungen der gemeindlichen Aufgabenbereiche
      - 2.1.2.1 Der Begriff „Verselbstständigte Aufgabenbereiche“
      - 2.1.2.2 Der Begriff „Betrieb“
    - 2.1.3 Die Zusammensetzung des Konsolidierungskreises
      - 2.1.3.1 Die gemeindliche Ausgangslage
      - 2.1.3.2 Die Abgrenzung des Konsolidierungskreises
      - 2.1.3.3 Die Sparkassen und der Konsolidierungskreis

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 2.1.3.3.1 Keine Einbeziehung der Sparkassen
- 2.1.3.3.2 Keine Einbeziehung der Beteiligungen der Sparkassen
- 2.1.3.3.3 Die Sparkassenzweckverbände und der Konsolidierungskreis
- 2.1.3.4 Die gemeindlichen Betriebe als Teilkonzerne
- 2.1.3.5 Die Besonderheiten bei finanziellen Abhängigkeitsverhältnissen
- 2.1.3.6 Die Eckpunkte für den gemeindlichen Konsolidierungskreis
- 2.1.3.7 Die Veränderungen des Konsolidierungskreises
- 2.1.4 Die Einbeziehung der Jahresabschlüsse des gleichen Geschäftsjahres
  - 2.1.4.1 Der einheitliche Abschlussstichtag
  - 2.1.4.2 Die Aufstellung eines Zwischenabschlusses
    - 2.1.4.2.1 Die zeitliche Abgrenzung
    - 2.1.4.2.2 Die Pflicht zur Aufstellung eines Zwischenabschlusses
    - 2.1.4.2.3 Die Prüfungspflicht
  - 2.1.4.3 Die Angleichungsmaßnahmen bei einem Verzicht
- 2.1.5 Die Daten im betrieblichen Jahresabschluss
  - 2.1.5.1 Die Anwendung des § 266 HGB (Abbildung der Bilanzen)
  - 2.1.5.2 Die Anwendung des § 276 HGB (Abbildung der Gewinn- und Verlustrechnungen)
    - 2.1.5.2.1 Allgemeine Sachlage
    - 2.1.5.2.2 Die Gliederung beim Gesamtkostenverfahren
    - 2.1.5.2.3 Die Gliederung beim Umsatzkostenverfahren
- 2.2 Zu Satz 2 (Verweis auf § 88 und § 91 Absatz 2 GO NRW)
  - 2.2.1 Der Verweis auf § 88 GO NRW
  - 2.2.2 Der Verweis auf § 91 Absatz 2 GO NRW
- 3. Zu Absatz 3 (Keine Einbeziehung von Betrieben bei untergeordneter Bedeutung)
  - 3.1 Zu Satz 1 (Verzicht auf die Einbeziehung von gemeindlichen Betrieben)
    - 3.1.1 Die Inhalte der Vorschrift
    - 3.1.2 Der Begriff „Untergeordnete Bedeutung“
      - 3.1.2.1 Die Inhalte und Zwecke
      - 3.1.2.2 Die Beurteilung der untergeordneten Bedeutung eines Betriebes
      - 3.1.2.3 Die Beurteilung der untergeordneten Bedeutung mehrerer Betriebe
      - 3.1.2.4 Die Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung
      - 3.1.2.5 Die untergeordnete Bedeutung bei der Equity-Methode
      - 3.1.2.6 Die Wirkungen der untergeordneten Bedeutung
    - 3.1.3 Der Zusammenhang zu § 311 HGB
  - 3.2 Zu Satz 2 (Erläuterungspflichten im Gesamtanhang)
- 4. Zu Absatz 4 (Angabe der Verantwortlichen im Gesamtlagebericht)
  - 4.1 Allgemeine Grundlagen
  - 4.2 Die Auskünfte der Mitglieder des Rates
  - 4.3 Die Auskünfte über die Geschäftsführung der Gemeinde
- 5. Zu Absatz 5 (Aufstellung des Entwurfs des Gesamtabschlusses)
  - 5.1 Zu Satz 1 (Aufstellungsfrist)
    - 5.1.1 Die zeitliche Einordnung
    - 5.1.2 Die zeitgerechte Aufstellung
  - 5.2 Zu Satz 2 (Verweis auf § 95 Absatz 3 GO NRW):
    - 5.2.1 Die Aufstellung durch den Kämmerer
    - 5.2.2 Die Bestätigung durch den Bürgermeister
      - 5.2.2.1 Die Inhalte der Bestätigung
      - 5.2.2.2 Die Informationspflichten des Bürgermeisters
    - 5.2.3 Die Wirkungen der Unterzeichnungen
    - 5.2.4 Die Zuleitung an den Rat
    - 5.2.5 Der Vollzug der Zuleitung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

5.2.5.1	Die Ratsbeteiligung vor der Prüfung	
5.2.5.1	Die Ratsbeteiligung nach der Prüfung	
6.	Zu Absatz 6 (Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses)	
6.1	Zu Satz 1 (Zwecke der Prüfung des Gesamtabchlusses)	
6.1.1	Allgemeine Sachlage	
6.1.2	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	
6.1.2.1	Das Regelsystem der Grundsätze	
6.1.2.2	Die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze	
6.1.2.3	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung	
6.1.3	Die „Generalnorm“	
6.1.3.1	Allgemeine Grundlagen	
6.1.3.2	Der Begriff „Vermögensgesamtlage“	
6.1.3.3	Der Begriff „Schuldengesamtlage“	
6.1.3.4	Der Begriff „Ertragsgesamtlage“	
6.1.3.5	Der Begriff „Finanzgesamtlage“	
6.1.4	Die Prüfung bei Entbehrlichkeit des Gesamtabchlusses	
6.2	Zu Satz 2 (Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung)	
6.3	Zu Satz 3 (Prüfung des Gesamtlageberichtes)	
6.4	Zu Satz 4 (Verweis auf § 101 Absatz 2 bis 8 GO NRW)	
6.4.1	Allgemeine Grundlagen	
6.4.2	Die Inhalte des Bestätigungsvermerks für den Gesamtabchluss	
6.4.3	Die Ausgestaltung des Bestätigungsvermerks	
6.4.4	Die Erstellung eines Prüfungsberichtes	
6.4.5	Die Informationen über die Gesamtabchlussprüfung	
6.4.5.1	Keine pflichtige Bekanntgabe des Prüfungsberichtes	
6.4.5.2	Die Informationen über das Prüfungsergebnis	
7.	Zu Absatz 7 (Prüfung der Einzelabschlüsse)	
7.1	Der Verzicht auf nochmalige Prüfung der Einzelabschlüsse	
7.2	Die Prüfung der Zwischenabschlüsse	
<b>C.38: § 117</b>	<b>Beteiligungsbericht</b> .....	<b>1178</b>
I.	Allgemeines	
1.	Die Zwecke der Vorschrift	
2.	Kein Verzicht auf den Beteiligungsbericht	
3.	Keine Prüfung des Beteiligungsberichtes	
II.	Erläuterungen im Einzelnen	
1.	Zu Absatz 1 (Pflicht zur Erstellung eines Beteiligungsberichtes)	
1.1	Zu Satz 1 (Bericht über wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung)	
1.1.1	Allgemeine Grundlagen	
1.1.2	Die Ausrichtung des Beteiligungsberichtes	
1.1.3	Beteiligungsbericht und Gesamtsteuerung	
1.1.4	Die Abbildung der gemeindlichen Beteiligungsstruktur	
1.2	Zu Satz 2 (Fortschreibung des Beteiligungsberichtes)	
1.2.1	Die Fortschreibung des Beteiligungsberichtes	
1.2.2	Beteiligungsbericht und Gesamtabchluss	
1.3	Zu Satz 3 (Beteiligungsbericht beim Jahresabschluss)	
2.	Zu Absatz 2 (Veröffentlichung des Beteiligungsberichtes)	
2.1	Zu Satz 1 (Informationspflichten der Gemeinde)	
2.2	Zu Satz 2 (Öffentliche Einsichtnahme in den Bericht)	
2.3	Zu Satz 3 (Bekanntgabe der Einsichtnahme)	

<b>C.39: § 118 Vorlage- und Auskunftspflichten</b>	1186
1. Die Inhalte der Vorschrift	
2. Die Verpflichtungen der Gemeinde	
3. Die Auswirkungen auf Abschlussprüfungen	
<b>D. Kapitel III „Das Haushaltsrecht in der Gemeindehaushaltsverordnung“</b>	1188
<b>D.1: Einführung</b>	1189
1. Die Anwendung des NKF	
1.1 Wichtige Rahmenbedingungen	
1.1.1 Die Grundlagen für das Haushaltsrecht	
1.1.2 Das Referenzmodell HGB	
1.2 Die Rechengrößen	
1.2.1 Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“	
1.2.1.1 Die Erfassung der Ressourcen	
1.2.1.2 Die Rechengröße „Ertrag“	
1.2.1.3 Die Rechengröße „Aufwand“	
1.2.2 Die Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Auszahlungen“	
1.2.2.1 Die Erfassung der Zahlungen	
1.2.2.2 Die Rechengröße „Einzahlungen“	
1.2.2.3 Die Rechengröße „Auszahlungen“	
1.3 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	
2.3.1 Allgemeine Zwecke	
2.3.2 Die Anwendung der GoB	
1.4 Örtlich festzulegende Wertgrenzen	
2. Die Neuausrichtung der örtlichen Steuerung	
3. Die Neufassung der Gemeindehaushaltsverordnung	
4. Die Gliederung der haushaltsrechtlichen Vorschriften	
5. Die Muster zu Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung	
6. Keine gesonderten öffentlichen Buchführungsgrundsätze	
<b>D.2: Erster Abschnitt „Haushaltsplan“</b>	1203
1. Allgemeines	
2. Die Vorschriften zum gemeindlichen Haushaltsplan	
2.1 Die Gesamtübersicht über die Vorschriften	
2.2 Die Vorschriften im Einzelnen	
<b>D.3: § 1 Haushaltsplan</b>	1207
I. Allgemeines	
1. Der Haushaltsplan als Grundlage der Haushaltswirtschaft	
1.1 Inhalte des Haushaltsplans	
1.2 Die Verbindlichkeit des Haushaltsplans	
1.2.1 Die Rahmenbedingungen	
1.2.2 Ansprüche und Verbindlichkeiten Dritter	
2. Die Grundsätze für den jährlichen Haushaltsplan	
2.1 Die allgemeinen Planungsgrundsätze	
2.2 Der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit	
2.3 Die Anwendung des Bruttoprinzips	
2.3.1 Die Inhalte des Bruttoprinzips	
2.3.2 Die Ausnahmen vom Bruttoprinzip	
2.3.2.1 Die Veranschlagung bei Abgaben	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 2.3.2.2 Die Veranschlagung bei Bestandsveränderungen
- 3. Die Produktorientierung im gemeindlichen Haushalt
- 4. Die Bildung von Haushaltspositionen
- 5. Die Zeitreihe im Haushaltsplan
- 6. Die örtliche Gesamtplanung
- II. Erläuterungen im Einzelnen
- 1. Zu Absatz 1 (Bestandteile des Haushaltsplans)
  - 1.1 Inhalte und Gliederungszwecke
  - 1.2 Die einzelnen Bestandteile
    - 1.2.1 Der Ergebnisplan
    - 1.2.2 Der Finanzplan
    - 1.2.3 Die Teilpläne
    - 1.2.4 Das Haushaltssicherungskonzept
- 2. Zu Absatz 2 (Anlagen zum Haushaltsplan)
  - 2.1 Allgemeine Vorgaben
  - 2.2 Die einzelnen Anlagen
    - 2.2.1 Zu Nummer 1 (Vorbericht)
      - 2.2.1.1 Zwecke des Vorberichts
      - 2.2.1.2 Die Gesamtübersicht durch den Vorbericht
      - 2.2.1.3 Der produktorientierte Vorbericht
    - 2.2.2 Zu Nummer 2 (Stellenplan)
      - 2.2.2.1 Der Stellenplan
      - 2.2.2.2 Die Stellenübersicht
    - 2.2.3 Zu Nummer 3 (Bilanz des Vorvorjahres)
    - 2.2.4 Zu Nummer 4 (Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen)
    - 2.2.5 Zu Nummer 5 (Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen)
      - 2.2.5.1 Grundlagen der Zuwendungsgewährung
      - 2.2.5.2 Der Nachweis der Zuwendungsgewährung
    - 2.2.6 Zu Nummer 6 (Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten)
    - 2.2.7 Zu Nummer 7 (Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals)
    - 2.2.8 Zu Nummer 8 (Unterlagen zu den Betrieben)
      - 2.2.8.1 Die Zwecke der Unterlagen
      - 2.2.8.2 Die Übersicht über die Wirtschaftslage und die Entwicklung
      - 2.2.8.3 Die Darstellung der Beteiligungsstruktur
      - 2.2.8.4 Die Darstellung der Finanzströme
    - 2.2.9 Zu Nummer 9 (Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsdaten)
- 3. Zu Absatz 3 (Abbildung einer Zeitreihe im Haushaltsplan)
  - 3.1 Die mittelfristige Haushaltsplanung
  - 3.2 Die mehrjährige Ergebnis- und Finanzplanung im Haushaltsplan
    - 3.2.1 Die Inhalte der Planung
    - 3.2.2 Die Planungsjahre und Haushaltssicherung

**D.4: § 2 Ergebnisplan** ..... 1232

- I. Allgemeines
- 1. Die Inhalte des Ergebnisplans
- 2. Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“
  - 2.1 Allgemeine Inhalte
  - 2.2 Die Rechengröße „Ertrag“
  - 2.3 Die Rechengröße „Aufwand“
- 3. Die Anwendung des Bruttoprinzips
  - 3.1 Allgemeines

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 3.2 Die Ausnahmen vom Bruttoprinzip
  - 3.2.1 Die Veranschlagung von Abgaben
  - 3.2.2 Die Veranschlagung bei Bestandsveränderungen
- 4. Die Zuordnung nach dem Erfüllungszeitpunkt
- 5. Der Nachweis interner Leistungsbeziehungen
- 6. Die Zeitreihe im Ergebnisplan
- 7. Die Besonderheiten bei ÖPP-Projekten
- 8. Nicht zulässige Veranschlagungen
  - 8.1 Keine Veranschlagung „periodenfremder“ Erträge und Aufwendungen
  - 8.2 Keine Veranschlagung von Verrechnungen
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Haushaltspositionen des Ergebnisplans)
    - 1.1 Inhalte des Ergebnisplans
    - 1.2 Die Komponenten des Ergebnisplans
    - 1.3 Die Positionen im Ergebnisplan
    - 1.4 Die Begriffe „ordentlich“ und „außerordentlich“
      - 1.4.1 Der Begriff „Ordentlich“
      - 1.4.2 Der Begriff „Außerordentlich“
    - 1.5 Die Veranschlagung der ordentlichen Erträge
      - 1.5.1 Zu Nummer 1 (Steuern und ähnliche Abgaben)
        - 1.5.1.1 Die Steuern
          - 1.5.1.1.1 Allgemeine Grundlagen
          - 1.5.1.1.2 Die „interne“ Steuerpflicht
          - 1.5.1.2 Die steuerähnlichen Abgaben
          - 1.5.1.3 Die Gliederung der Haushaltsposition „Steuern“
        - 1.5.2 Zu Nummer 2 (Zuwendungen und allgemeine Umlagen)
          - 1.5.2.1 Zuwendungen
          - 1.5.2.2 Allgemeine Umlagen
          - 1.5.2.3 Die Gliederung der Haushaltsposition „Zuwendungen und allgemeine Umlagen“
        - 1.5.3 Zu Nummer 3 (Sonstige Transfererträge)
          - 1.5.3.1 Die Inhalte der Haushaltsposition
          - 1.5.3.2 Die Gliederung der Haushaltsposition „Sonstige Transfererträge“
          - 1.5.3.3 Unentgeltliche Arbeits- und Dienstleistungen
        - 1.5.4 Zu Nummer 4 (Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte)
          - 1.5.4.1 Gebühren
          - 1.5.4.2 Die zweckgebundenen Abgaben
            - 1.5.4.2.1 Die Abgrenzung zweckgebundener Abgaben
            - 1.5.4.2.2 Die Kurbeiträge
            - 1.5.4.2.3 Die Fremdenverkehrsbeiträge
          - 1.5.4.3 Die Auflösung von Sonderposten aus Gebührenüberschüssen
          - 1.5.4.4 Die Auflösung von Sonderposten aus Beiträgen
          - 1.5.4.5 Die Gliederung der Haushaltsposition
        - 1.5.5 Zu Nummer 5 (Privatrechtliche Leistungsentgelte)
        - 1.5.6 Zu Nummer 6 (Kostenerstattungen und Kostenumlagen)
          - 1.5.6.1 Die Kostenerstattungen
          - 1.5.6.2 Die Kostenumlagen
        - 1.5.7 Zu Nummer 7 (Sonstige ordentliche Erträge)
          - 1.5.7.1 Die Inhalte der Haushaltsposition
          - 1.5.7.2 Die Gliederung der Haushaltsposition
          - 1.5.7.2 Keine Veranschlagung besonderer Erträge beim Anlagevermögen
        - 1.5.8 Zu Nummer 8 (Aktivierte Eigenleistungen)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 1.5.8.1 Die Inhalte der Haushaltsposition
- 1.5.8.2 Die Abgrenzung von Herstellungsaufwendungen
- 1.5.8.3 Eigenleistungen und Investitionsauszahlungen
- 1.5.9 Zu Nummer 9 (Bestandsveränderungen)
- 1.6 Die Veranschlagung der ordentlichen Aufwendungen
  - 1.6.1 Zu Nummer 10 (Personalaufwendungen)
    - 1.6.1.1 Die Inhalte der Haushaltsposition
    - 1.6.1.2 Die Gliederung der Haushaltsposition
  - 1.6.2 Zu Nummer 11 (Versorgungsaufwendungen)
    - 1.6.2.1 Inhalte der Haushaltsposition
    - 1.6.2.2 Die Veranschlagung der Versorgungsaufwendungen
    - 1.6.2.3 Die Gliederung der Haushaltsposition
  - 1.6.3 Zu Nummer 12 (Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen)
    - 1.6.3.1 Die Inhalte der Haushaltsposition
    - 1.6.3.2 Die Gliederung der Haushaltsposition
  - 1.6.4 Zu Nummer 13 (Bilanzielle Abschreibungen)
    - 1.6.4.1 Die Inhalte der Haushaltsposition
    - 1.6.4.2 Die Gliederung der Haushaltsposition
    - 1.6.4.3 Die außerplanmäßigen Abschreibungen
    - 1.6.4.4 Sonstige vermögenswirksame Aufwendungen
    - 1.6.4.5 Unzulässige Veranschlagungen bei Abschreibungen
  - 1.6.5 Zu Nummer 14 (Transferaufwendungen)
    - 1.6.5.1 Die Inhalte der Haushaltsposition
    - 1.6.5.2 Die gemeindlichen Zuwendungen
      - 1.6.5.2.1 Die Arten gemeindlicher Zuwendungen
      - 1.6.5.2.2 Die Übersicht über gemeindliche Zuwendungen
      - 1.6.5.2.3 Zuwendungen und Gegenleistungsverpflichtung des Dritten
    - 1.6.5.3 Die gemeindlichen Umlagen
      - 1.6.5.3.1 Die Inhalte der Haushaltsposition
      - 1.6.5.3.2 Nicht zulässige Veranschlagungen
  - 1.6.6 Zu Nummer 15 (Sonstige ordentliche Aufwendungen)
    - 1.6.6.1 Die Inhalte der Haushaltsposition
    - 1.6.6.2 Die Gliederung der Haushaltsposition
    - 1.6.6.3 Die Veranschlagung weiterer Geschäftsvorfälle
      - 1.6.6.3.1 Auflösungsbeträge bei aktiven Rechnungsabgrenzungsposten
      - 1.6.6.3.2 Herabsetzungen von Rückstellungen
      - 1.6.6.3.3 Wertberichtigungen bei Forderungen
    - 1.6.6.4 Keine Veranschlagung besonderer Aufwendungen beim Anlagevermögen
- 1.7 Die Veranschlagung der Finanzerträge und Finanzaufwendungen
  - 1.7.1 Zu Nummer 16 (Finanzerträge)
    - 1.7.1.1 Die Inhalte der Haushaltsposition
    - 1.7.1.2 Keine Zuordnung anderer Ertragsarten
  - 1.7.2 Zu Nummer 17 (Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen)
    - 1.7.2.1 Die Inhalte der Haushaltsposition
    - 1.7.2.2 Keine Zuordnung anderer Aufwandsarten
- 1.8 Die Veranschlagung der außerordentlichen Erträge und Aufwendungen
  - 1.8.1 Zu Nummer 18 (Außerordentliche Erträge)
  - 1.8.2 Zu Nummer 19 (Außerordentliche Aufwendungen)
- 1.9 Die Erträge und Aufwendungen im NKF-Kontenrahmen
  - 1.9.1 Die Einordnung der Erträge und Aufwendungen
  - 1.9.2 Erträge und Aufwendungen als Steuerungsinformationen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 2. Zu Absatz 2 (Summen- und Saldenbildung im Ergebnisplan)
  - 2.1 Allgemeine Zwecke
  - 2.2 Die Summen- und Saldenbildung
    - 2.2.1 Zu Nummer 1 (Ordentliches Ergebnis)
    - 2.2.2 Zu Nummer 2 (Finanzergebnis)
    - 2.2.3 Zu Nummer 3 (Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit)
    - 2.2.4 Zu Nummer 4 (Außerordentliches Ergebnis)
    - 2.2.5 Zu Nummer 5 (Jahresergebnis)
  - 2.3 Die Verbindung des Ergebnisplans zur Haushaltssatzung
    - 2.3.1 Der Ausweis des „originären“ Haushaltsausgleichs
    - 2.3.2 Der Ausweis des „fiktiven“ Haushaltsausgleichs
- 3. Zu Absatz 3 (Beachtung des Kontierungsplans)
  - 3.1 Allgemeine Sachlage
  - 3.2 Die Zuordnungen zum gemeindlichen Ergebnisplan

**D.5: § 3 Finanzplan** ..... 1294

- I. Allgemeines
  - 1. Die Inhalte des Finanzplans
    - 1.1 Die Ziele und Zwecke
    - 1.2 Die Besonderheiten
  - 2. Die Einzahlungen und Auszahlungen als Rechengrößen
    - 2.1 Allgemeine Grundlagen
    - 2.2 Die Rechengröße „Einzahlungen“
    - 2.3 Die Rechengröße „Auszahlungen“
  - 3. Die Anwendung des Bruttoprinzips
    - 3.1 Die Inhalte des Bruttoprinzips
    - 3.2 Die Ausnahme vom Bruttoprinzip
    - 3.3 Die Zulässigkeit einer Verrechnung
  - 4. Die Veranschlagung von Investitionen
  - 5. Die Zeitreihe im Finanzplan
  - 6. Die Besonderheiten bei ÖPP-Projekten
  - 7. Der Verzicht auf die Veranschlagung fremder Finanzmittel
  - 8. Keine Veranschlagung „periodenfremder“ Einzahlungen und Auszahlungen
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Haushaltspositionen des Finanzplans)
    - 1.1 Die Inhalte des Finanzplans
    - 1.2 Die Komponenten des Finanzplans
    - 1.3 Die Positionen im Finanzplan
    - 1.4 Die Veranschlagung der Zahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit
      - 1.4.1 Allgemeine Grundlagen
      - 1.4.2 Die „interne“ Steuerpflicht
      - 1.4.3 Die Rückzahlung rückzahlbarer Zuwendungen
    - 1.5 Die Veranschlagung der Zahlungen aus der Investitionstätigkeit
      - 1.5.1 Die gemeindliche Investitionstätigkeit
        - 1.5.1.1 Die Bedeutung der gemeindlichen Investitionstätigkeit
        - 1.5.1.2 Der Begriff „Investitionstätigkeit“
        - 1.5.1.3 Die Formen der Investitionstätigkeit
        - 1.5.1.4 Die Festlegung von Wertgrenzen für Investitionen
      - 1.5.2 Die Einzahlungsarten aus der Investitionstätigkeit
        - 1.5.2.1 Zu Nummer 15 (Einzahlungen aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen)
          - 1.5.2.1.1 Die Inhalte der Haushaltsposition

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 1.5.2.1.2 Die Verwendung für die laufende Verwaltungstätigkeit
- 1.5.2.1.3 Der Nachweis der erhaltenen Zuwendungen
- 1.5.2.2 Zu Nummer 16 (Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen)
- 1.5.2.3 Zu Nummer 17 (Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen)
- 1.5.2.3.1 Die Inhalte der Haushaltsposition
- 1.5.2.3.2 Rückzahlungen von Ausleihungen der Gemeinde
- 1.5.2.4 Zu Nummer 18 (Einzahlungen von Beiträgen u.ä. Entgelten)
- 1.5.2.5 Zu Nummer 19 (Sonstige Investitionseinzahlungen)
- 1.5.3 Die Auszahlungsarten aus der Investitionstätigkeit
- 1.5.3.1 Zu Nummer 20 (Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden)
- 1.5.3.2 Zu Nummer 21 (Auszahlungen für Baumaßnahmen)
- 1.5.3.2.1 Die Inhalte der Haushaltsposition
- 1.5.3.2.2 Besondere Objektfinanzierungen
- 1.5.3.2.2.1 Allgemeine Prüfungspflichten
- 1.5.3.2.2.2 ÖPP-Objekte
- 1.5.3.2.2.3 Mietkauf-Objekte
- 1.5.3.3 Zu Nummer 22 (Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen)
- 1.5.3.4 Zu Nummer 23 (Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen)
- 1.5.3.4.1 Die Inhalte der Haushaltsposition
- 1.5.3.4.2 Auszahlungen für Sparkassenanteile
- 1.5.3.4.3 Besondere Ausleihungen der Gemeinde
- 1.5.6.5 Zu Nummer 24 (Auszahlungen für aktivierbare Zuwendungen)
- 1.5.3.5.1 Die Inhalte der Haushaltsposition
- 1.5.3.5.2 Der Nachweis der gewährten Zuwendungen
- 1.5.3.6 Zu Nummer 25 (Sonstige Investitionsauszahlungen)
- 1.5.3.6.1 Die Inhalte der Sammelposition
- 1.5.3.6.2 Die Rückzahlung erhaltener investiver Zuwendungen
- 1.5.3.7 Besonderheiten bei der Veranschlagung
- 1.5.3.7.1 Aktivierte Eigenleistungen nicht Investitionsauszahlungen
- 1.5.3.7.2 Die Berechtigungen aus einem Ökokonto
- 1.6 Die Veranschlagung der Zahlungen aus der Finanzierungstätigkeit
- 1.6.1 Die Inhalte der Haushaltspositionen
- 1.6.2 Zu Nummer 26 (Einzahlungen aus Kreditaufnahmen für Investitionen)
- 1.6.3 Zu Nummer 27 (Auszahlungen aus der Tilgung von Investitionskrediten)
- 1.6.4 Keine Veranschlagung von Krediten zur Liquiditätssicherung
- 1.6.4.1 Allgemeine Grundlagen
- 1.6.4.2 Der Verzicht auf Ist-Werte
- 1.6.5 Kreditaufnahme und Kapitalanlage (Geldanlage)
- 1.7 Einzahlungen und Auszahlungen im NKF-Kontenrahmen
- 1.7.1 Die Anwendung des NKF-Kontenrahmens
- 1.7.2 Der NKF-Kontenrahmen und die örtliche Steuerung
- 2. Zu Absatz 2 (Summen- und Saldenbildung im Finanzplan)
- 2.1 Die Inhalte der Positionen
- 2.2 Die Summen- und Saldenbildung
- 2.2.1 Zu Nummer 1 (Saldo aus den Zahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit)
- 2.2.2 Zu Nummer 2 (Saldo aus den Zahlungen aus der Investitionstätigkeit)
- 2.2.3 Zu Nummer 3 (Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag)
- 2.2.4 Zu Nummer 4 (Ein- und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit)
- 2.2.5 Zu Nummer 5 (Änderung des Bestandes an Finanzmitteln)
- 2.2.6 Zu Nummer 6 (Liquide Mittel)
- 2.3 Die Verbindung des Finanzplans zur Haushaltssatzung

- 2.3.1 Der Ausweis der Gesamtbeträge im Finanzplan
- 2.3.2 Die liquiden Mittel und die Festsetzung der Kredite
- 3. Zu Absatz 3 (Beachtung des Kontierungsplans)
  - 3.1 Allgemeine Vorgaben
  - 3.2 Die Zuordnungen zum gemeindlichen Finanzplan

**D.6: § 4 Teilpläne** ..... 1334

- I. Allgemeines
  - 1. Die produktorientierte Haushaltssteuerung
  - 2. Die Gliederung des Haushaltsplans in produktorientierte Teilpläne
    - 2.1 Die Möglichkeiten der Gliederung
    - 2.2 Gliederung und Inhalte der Teilpläne
      - 2.2.1 Die Zwecke der Teilpläne
      - 2.2.2 Die Gestaltung der Teilpläne
        - 2.2.2.1 Produktorientierung und Ziele
        - 2.2.2.2 Wesentliche Ergebnis- und Finanzdaten
        - 2.2.2.3 Die Zeitreihe in den Teilplänen
  - 3. Teilpläne und Budgetierung
  - 4. Die Schaffung eines zukunftsorientierten Bildes
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Gestaltung der Teilpläne)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Pflicht zur Aufstellung produktorientierter Teilpläne)
      - 1.1.1 Allgemeine Pflichten
      - 1.1.2 Produktorientierung und gemeindliche Aufgabenerfüllung
        - 1.1.2.1 Allgemeine Zwecke
        - 1.1.2.2 Der Aufbau des NKF-Produktrahmens
    - 1.2 Zu Satz 2 (Inhalte der produktorientierten Teilpläne)
    - 1.3 Zu Satz 3 (Aufstellung der produktorientierten Teilpläne)
      - 1.3.1 Allgemeine Vorgaben
      - 1.3.2 Die Produktbereiche als erste Gliederungsstufe des Haushaltsplans
      - 1.3.3 Die Inhalte der NKF-Produktbereiche
      - 1.3.4 Die Gliederungsziffern der Produktbereiche
      - 1.3.5 Die Gliederungsstufen unterhalb der Produktbereiche
      - 1.3.6 Die Bildung von Produkten
        - 1.3.6.1 Allgemeine Anforderungen an die Produktbildung
        - 1.3.6.2 Die Produktbeschreibungen
        - 1.3.6.3 Der örtliche Produktplan der Gemeinde
  - 2. Zu Absatz 2 (Maßgaben für die Aufstellung der Teilpläne)
    - 2.0 Allgemeine Anforderungen
    - 2.1 Zu Nummer 1 (Gliederung nach Produktbereichen)
    - 2.2 Zu Nummer 2 (Gliederung nach Produktgruppen oder Produkten)
    - 2.3 Zu Nummer 3 (Gliederung nach Verantwortungsbereichen)
  - 3. Zu Absatz 3 (Aufstellung der Teilergebnispläne)
    - 3.1 Zu Satz 1 (Gliederung der Teilergebnispläne)
      - 3.1.1 Allgemeine Form der Teilergebnispläne
      - 3.1.2 Die Haushaltspositionen im Teilergebnisplan
      - 3.1.3 Besondere Teilergebnispläne
        - 3.1.3.1 Der Teilergebnisplan „Allgemeine Finanzwirtschaft“
        - 3.1.3.2 Die abgabenrechtlichen „Gebührenhaushalte“
    - 3.2 Zu Satz 2 (Ausweis eines Jahresergebnisses)
    - 3.3 Zu Satz 3 (Abbildung interner Leistungsbeziehungen)

- 4. Zu Absatz 4 (Aufstellung der Teilfinanzpläne)
  - 4.1 Zu Satz 1 (Gliederung der Teilfinanzpläne)
    - 4.1.1 Allgemeine Form der Teilfinanzpläne
    - 4.1.2 Der besondere Teilfinanzplan „Allgemeine Finanzwirtschaft“
      - 4.1.2.1 Der Bedarf für den Teilfinanzplan
      - 4.1.2.2 Die Gliederung des Teilfinanzplans
  - 4.2 Zu Satz 2 (Darstellung großer Investitionen)
    - 4.2.1 Die Darstellung von Einzelmaßnahmen
    - 4.2.2 Die Festlegung von Wertgrenzen
  - 4.3 Zu Satz 3 (Weitere Investitionsangaben)
    - 4.3.1 Die Pflicht zu weiteren Angaben
    - 4.3.2 Die Angaben über Eigenleistungen
- 5. Zu Absatz 5 (Bewirtschaftungsregelungen)
- 6. Zu Absatz 6 (Verzicht auf Haushaltspositionen)
  - 6.1 Der Verzicht im Rahmen der Haushaltsplanung
  - 6.2 Die Wirkung auf den Jahresabschluss

**D.7: § 5 Haushaltssicherungskonzept** ..... 1369

- I. Allgemeines
  - 1. Die Inhalte des Haushaltssicherungskonzeptes
    - 1.1 Allgemeine Grundlagen
    - 1.2 Die Struktur der Konsolidierungsmaßnahmen
  - 2. Die Schwellenwerte nach § 76 GO NRW
  - 3. Die Beseitigung einer eingetretenen Überschuldung
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Satz 1 (Inhalte des Haushaltssicherungskonzeptes)
    - 1.1 Allgemeines
    - 1.2 Die inhaltliche Planung und Festlegung
      - 1.2.1 Die Ursachenanalyse
      - 1.2.2 Die Schaffung eines zukunftsorientierten Bildes
      - 1.2.3 Die Ziele und Strategien aufzeigen
      - 1.2.4 Die Sanierungspotentiale erschließen
      - 1.2.5 Die Auswahl von Konsolidierungsmaßnahmen
      - 1.2.6 Die Entscheidungen über Maßnahmen treffen
      - 1.2.7 Die Darstellung der Konsolidierungsinhalte
    - 1.3 Die Grundsätze für Haushaltssicherungskonzepte
    - 1.4 Die Angabeformen im Haushaltssicherungskonzept
      - 1.4.1 Die Angaben für die ersten drei Planungsjahre
      - 1.4.2 Die Angaben für die weiteren Planungsjahre
        - 1.4.2.1 Die Angaben nach den verbindlichen Haushaltspositionen
        - 1.4.2.2 Die Angaben nach den verbindlichen Produktbereichen
        - 1.4.2.3 Die Angaben unter Einbeziehung der Ziele
        - 1.4.2.4 Die Angaben über Leistungskennzahlen
    - 1.5 Die Einrichtung eines Sanierungscontrollings
    - 1.6 Das Risikofrüherkennungssystem
      - 1.6.1 Allgemeine Sachlage
      - 1.6.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR)
      - 1.6.3 Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems
        - 1.6.3.1 Allgemeine Inhalte
        - 1.6.3.2 Besondere Inhalte
      - 1.6.4 Die Einbeziehung in die Jahresabschlussprüfung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

1.7 Die Ausfüllung der Vorschriften über das Haushaltssicherungskonzept	
2. Zu Satz 2 (Ziele und Zwecke des Haushaltssicherungskonzeptes)	
2.1 Allgemeine Anforderungen	
2.2 Aufeinander abgestimmte Ziele und Zwecke	
2.3 Die Pflichten des Rates der Gemeinde	
<b>D.8: § 6 Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung</b> .....	1390
1. Zu Absatz 1 (Abbildung der Ergebnis- und Finanzplanung im Haushaltsplan)	
1.1 Die Zeitreihe der Ergebnis- und Finanzplanung	
1.2 Die Verpflichtungsemächtigungen in der Ergebnis- und Finanzplanung	
1.3 Jahresfehlbeträge in der Ergebnis- und Finanzplanung	
2. Zu Absatz 2 (Berücksichtigung von Orientierungsdaten)	
2.1 Allgemeine Sachlage	
2.2 Die Zwecke der Orientierungsdaten	
<b>D.9: § 7 Vorbericht</b> .....	1394
I. Allgemeines	
1. Die Zwecke der Vorschrift	
2. Der Vorbericht als örtliche Entscheidungshilfe	
3. Der produktorientierte Vorbericht	
4. Der Vorbericht und die gemeindliche Steuerung	
5. Der Vorbericht und das Berichtswesen	
6. Die Gestaltung des Vorberichtes	
II. Erläuterungen im Einzelnen	
1. Zu Absatz 1 (Inhalt und Zweck des Vorberichts)	
1.1 Zu Satz 1 (Überblick über haushaltswirtschaftliche Eckpunkte)	
1.2 Zu Satz 2 (Darstellung der Entwicklung und der wirtschaftlichen Lage)	
2. Zu Absatz 2 (Besondere Erläuterungspflichten)	
2.1 Allgemeine Grundlagen	
2.2 Die Darstellung der Zielsetzungen	
2.3 Die Erläuterungen zur wirtschaftlichen Lage	
2.4 Die Einbeziehung produktorientierter Ziele und Leistungskennzahlen	
2.5 Die Erläuterungen der haushaltswirtschaftlichen Schwerpunkte	
2.6 Die Darstellung der Chancen und Risiken der Gemeinde	
2.7 Die Übersicht über betriebsbezogene Leistungen	
<b>D.10: § 8 Stellenplan</b> .....	1403
I. Allgemeines	
1. Inhalte und Zwecke des Stellenplans	
1.1 Die Zwecke des Stellenplans	
1.2 Die Aufstellung des Stellenplans	
1.3 Die Verbindlichkeit des Stellenplans	
1.4 Der Ausweis der Veränderung der Stellen	
1.5 Die Bewirtschaftung des Stellenplans	
2. Die Stellenübersicht	
II. Erläuterungen im Einzelnen	
1. Zu Absatz 1 (Inhalt des Stellenplans)	
1.1 Zu Satz 1 (Ausweis aller Stellen im Stellenplan)	
1.1.1 Die Inhalte des Stellenplans	
1.1.2 Die Grundstruktur eines Stellenplans	
1.1.3 Stellenplan und Haushaltsjahr	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

1.1.3.1	Der Stellenplan als Anlage zum Haushaltsplan	
1.1.3.2	Die Veränderungsliste zum Stellenplan	
1.1.4	Stellenplan und mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung	
1.2	Zu Satz 2 (Stellen in Einrichtungen von Sondervermögen)	
1.2.1	Die Stellen für Sondervermögen nach § 97 Absatz 1 Nummer 1 und 2 GO NRW	
1.2.2	Die Stellen für Sondervermögen nach § 97 Absatz 1 Nummer 3 und 4 GO NRW	
1.2.3	Der Stellenausweis für Jobcenter	
2.	Zu Absatz 2 (Wichtige Angaben im Stellenplan)	
2.1	Zu Satz 1 (Aufteilung des Stellenplans)	
2.1.1	Allgemeine Aufgaben	
2.1.2	Die Stellen für Beamtinnen und Beamte	
2.1.3	Die Stellen für tariflich Beschäftigte	
2.2	Zu Satz 2 (Abweichungen vom Stellenplan und zukünftige Veränderungen)	
3.	Zu Absatz 3 (Übersichten zum Stellenplan)	
3.1	Zu Nummer 1 (Übersicht über die Aufteilung der Stellen auf die Produktbereiche)	
3.2	Zu Nummer 2 (Übersicht über weitere Beschäftigte der Gemeinde)	
3.3	Die Grundstruktur einer Stellenübersicht	
<b>D.11: § 9 Haushaltsplan für zwei Jahre</b>	.....	<b>1414</b>
I.	Allgemeines	
II.	Erläuterungen im Einzelnen	
1.	Zu Absatz 1 (Darstellung nach Haushaltsjahren)	
1.1	Die Einhaltung des Jährlichkeitsprinzips	
1.2	Die Zeitreihe im Haushaltsplan	
2.	Zu Absatz 2 (Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung)	
2.1	Die Pflicht zur Fortschreibung	
2.2	Die Vorlagepflichten	
3.	Zu Absatz 3 (Beifügung von Haushaltsplananlagen bei Fortschreibung)	
3.1	Die Beifügung der Anlagen nach § 1 Absatz 2 Nummer 8 und 9 GemHVO NRW	
3.1.1	Allgemeine Sachlage	
3.1.2	Die Unterlagen über die gemeindlichen Sondervermögen	
3.1.3	Die Unterlagen über die gemeindlichen Unternehmen und Einrichtungen	
3.2	Die Beifügung weiterer Anlagen	
3.2.1	Die Übersicht über die Anlagen zum Haushaltsplan	
3.2.2	Die Anlagen im Einzelnen	
3.2.2.2	Der Vorbericht	
3.2.2.2	Der Stellenplan	
3.2.2.3	Die Bilanz des Vorvorjahres	
3.2.2.4	Die Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen	
3.2.2.5	Die Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen	
3.2.2.6	Die Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten	
3.2.2.7	Die Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals	
3.2.2.8	Die Übersicht mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben	
<b>D.12: § 10 Nachtragshaushaltsplan</b>	.....	<b>1423</b>
I.	Allgemeines	
1.	Der Bedarf für einen Nachtragshaushaltsplan	
2.	Nachtragssatzung und Nachtragshaushaltsplan	
3.	Die Aufstellung eines Nachtragshaushaltsplans	
4.	Keine Veranschlagung von Verfügungsmitteln	
II.	Erläuterungen im Einzelnen	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

1. Zu Absatz 1 (Vorgaben für den Nachtragshaushaltsplan)	
1.1 Zu Satz 1 (Inhalte des Nachtragshaushaltsplans)	
1.1.1 Die Zwecke des Nachtragshaushaltsplans	
1.1.2 Die zu beachtenden Wertgrenzen	
1.1.3 Die Vornahme der Planfortschreibung	
1.1.4 Änderungen durch den Nachtragshaushaltsplan	
1.1.4.1 Die Änderungen des Ergebnisplans	
1.1.4.2 Die Änderungen des Finanzplans	
1.1.4.3 Die Änderungen der Teilpläne	
1.1.4.4 Die Änderungen von Zielen und Leistungskennzahlen	
1.1.5 Die Anlagen zum Nachtragshaushaltsplan	
1.2 Zu Satz 2 (Veranschlagungsverzicht bei Über- und Außerplanmäßigkeit)	
1.2.1 Der Verzicht bei über- und außerplanmäßigen Aufwendungen	
1.2.2 Der Verzicht bei über- und außerplanmäßigen Auszahlungen	
1.3 Zu Satz 3 (Verzicht bei noch nicht geleisteten Zahlungen)	
2. Zu Absatz 2 (Besonderheiten im Nachtragshaushaltsplan)	
2.1 Zu Satz 1 (Veranschlagung von Mehrerträgen und Mehreinzahlungen)	
2.2 Zu Satz 2 (Veranschlagungsverzicht bei kleineren Investitionen)	
3. Zu Absatz 3 (Nachtragshaushaltsplan und Verpflichtungsemächtigungen)	
3.1 Zum 1. Halbsatz (Angaben über Auswirkungen auf die Haushaltsplanung)	
3.2 Zum 2. Halbsatz (Ergänzung der Übersicht über die Verpflichtungsemächtigungen)	
<b>D.13: Zweiter Abschnitt „Planungsgrundsätze und Ziele“</b>	1433
1. Die jährliche Haushaltsplanung	
2. Die Vorschriften zur Haushaltsplanung und zu Zielen	
2.1 Die Gesamtübersicht über die Vorschriften	
2.2 Die Vorschriften im Einzelnen	
<b>D.14: § 11 Allgemeine Planungsgrundsätze</b>	1437
I. Allgemeines	
1. Der Haushaltsplan als Grundlage der Haushaltswirtschaft	
1.1 Die Inhalte des Haushaltsplans	
1.2 Die Verbindlichkeit des Haushaltsplans	
1.2.1 Die Rahmenbedingungen	
1.2.2 Die Ansprüche und Verbindlichkeiten	
2. Die Grundsätze für den gemeindlichen Haushaltsplan	
2.1 Die allgemeinen Planungsgrundsätze	
2.2 Prognosespielraum und Prognosequalität	
2.3 Der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit	
2.4 Die Anwendung des Bruttoprinzips	
2.4.1 Die Inhalte des Bruttoprinzips	
2.4.2 Die Ausnahmen vom Bruttoprinzip	
2.4.2.1 Die Veranschlagung bei Abgaben	
2.4.2.2 Die Veranschlagung bei Bestandsveränderungen	
2.5 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Planung	
2.5.1 Die gemeindliche Ausgangslage	
2.5.2 Die einzelnen Grundsätze	
3. Die Produktorientierung im gemeindlichen Haushalt	
3.1 Allgemeine Grundlagen	
3.2 Die Produktbereiche und Teilpläne	
4. Die Rechengrößen im NKF	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 4.1 Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“
  - 4.1.1 Allgemeine Grundlagen
  - 4.1.2 Die Rechengröße „Ertrag“
  - 4.1.3 Die Rechengröße „Aufwand“
- 4.2 Einzahlungen und Auszahlungen als Rechengrößen
  - 4.2.1 Allgemeine Grundlagen
  - 4.2.2 Die Rechengröße „Einzahlungen“
  - 4.2.3 Die Rechengröße „Auszahlungen“
- 5. Die Bewirtschaftung von Haushaltsemächtigungen
- 6. Veranschlagung von Zahlungen für ÖPP-Objekte
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Abbildung des Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs)
    - 1.1 Die Anwendung der Haushaltsgrundsätze
    - 1.2 Die Anwendung von Grundsätzen der Rechnungslegung
    - 1.3 Die Erträge und Aufwendungen im Ergebnisplan
      - 1.3.1 Die Arten der Erträge und Aufwendungen
      - 1.3.2 Die Zuordnung nach dem Erfüllungszeitpunkt
    - 1.4 Die Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan
    - 1.5 Der Begriff „in voller Höhe“
    - 1.6 Der Begriff „getrennt voneinander“
    - 1.7 Nicht zulässige Veranschlagungen im gemeindlichen Haushalt
      - 1.7.1 Keine Veranschlagung einer „globalen Minderausgabe“
      - 1.7.2 Keine Veranschlagung einer „Deckungsreserve“
      - 1.7.3 Keine Veranschlagung der Verrechnungen
  - 2. Zu Absatz 2 (Prinzip der Periodenabgrenzung für Erträge und Aufwendungen)
    - 2.1 Zu Satz 1 (Wirtschaftliche Zurechnung zum Haushaltsjahr)
    - 2.2 Zu Satz 2 (Zurechnung nach Leistungsbescheiden)
      - 2.2.1 Allgemeine Sachlage
      - 2.2.2 Der Begriff „Leistungsbescheid“
      - 2.2.3 Die Ertragszuordnung am Beispiel der Steuererhebung
        - 2.2.3.1 Die haushaltswirtschaftliche Zuordnung
        - 2.2.3.2 Die Ertragszuordnung bei Vorauszahlungsbescheiden
        - 2.2.3.3 Die Ertragszuordnung bei Festsetzungsbescheiden
        - 2.2.3.4 Die Aufwandszuordnung am Beispiel der Transferleistungen
      - 2.2.4 Die Wertaufhellung bei Leistungsbescheiden
    - 2.3 Zu Satz 3 (Ermittlung der Haushaltspeditionen)
  - 3. Zu Absatz 3 (Liquiditätsänderungsprinzips für Einzahlungen und Auszahlungen)
    - 3.1 Zu Satz 1 (Veranschlagung von Einzahlungen und Auszahlungen)
      - 3.1.1 Die Anwendung des Liquiditätsänderungsprinzips
      - 3.1.2 Keine Anwendung des Fälligkeitsprinzips
    - 3.2 Zu Satz 2 (Verweis auf Absatz 2 der Vorschrift)

**D.15: § 12 Ziele, Kennzahlen zur Zielerreichung** ..... 1466

- I. Allgemeines
  - 1. Der Einsatz neuer Steuerungsinstrumente
  - 2. Die Rechte der gemeindlichen Organe
  - 3. Ziele und Zielerreichung
    - 3.1 Gemeindliche Steuerung und Zielstruktur
    - 3.2 Gemeindliche Ziele und Budgetierung
    - 3.3 Gemeindliche Ziele und Nachhaltigkeit
  - 4. Die Leistungskennzahlen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 5. Die strategische Steuerung
- II. Erläuterungen im Einzelnen
- 1. Zu Satz 1 (Festlegung von Zielen und Leistungskennzahlen)
  - 1.1 Die gemeindliche Aufgabenerfüllung
  - 1.2 Die Produktorientierung im gemeindlichen Haushalt
  - 1.3 Die gemeindlichen Ressourcen
  - 1.4 Die Festlegung von produktorientierten Zielen
  - 1.5 Die Festlegung von Leistungskennzahlen
  - 1.6 Die Messung der Zielerreichung
- 2. Zu Satz 2 (Gebrauch der Ziele und Leistungskennzahlen)
  - 2.1 Der neue Informationsbedarf
  - 2.2 Die Ausgestaltung von örtlichen Zielen und Leistungskennzahlen
  - 2.3 Die Abbildung der örtlichen Ziele im Haushaltsplan
  - 2.4 Die Einrichtung eines Controllings
    - 2.4.1 Die Gestaltung des Controllings
    - 2.4.1 Gemeindliche Finanzmanagementbereiche
  - 2.5 Die Einrichtung eines Risikofrüherkennungssystems
    - 2.5.1 Allgemeine Sachlage
    - 2.5.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung
    - 2.5.3 Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems
      - 2.5.3.1 Allgemeine Inhalte
      - 2.5.3.2 Besondere Inhalte
    - 2.5.4 Einbeziehung in die Jahresabschlussprüfung
  - 2.6 Die Einrichtung eines Liquiditätsrisikomess- und Liquiditätssteuerungsverfahrens

**D.16: § 13 Verpflichtungsermächtigungen** ..... 1486

- I. Allgemeines
- II. Erläuterungen im Einzelnen
- 1. Zu Absatz 1 (Verpflichtungsermächtigungen im Haushaltsplan)
  - 1.1 Zu Satz 1 (Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen)
    - 1.1.1 Der Begriff „Verpflichtungsermächtigung“
    - 1.1.2 Verpflichtungsermächtigungen zulasten künftiger Haushaltsjahre
      - 1.1.2.1 Der Zeitraum von drei Jahren
      - 1.1.2.2 Der Zeitraum der Maßnahme
    - 1.1.3 Die Veranschlagung im Teilfinanzplan
      - 1.1.3.1 Die summenmäßige Veranschlagung
      - 1.1.3.2 Die Einzelveranschlagung
      - 1.1.3.3 Der Verzicht auf Verpflichtungsermächtigungen
    - 1.1.4 Mittelfristige Finanzplanung und Verpflichtungsermächtigungen
  - 1.2 Zu Satz 2 (Zusammenfassung von Verpflichtungsermächtigungen)
- 2. Zu Absatz 2 (Deckungsfähigkeit von Verpflichtungsermächtigungen)
  - 2.1 Zu Satz 1 (Festlegung der Deckungsfähigkeit)
  - 2.2 Zu Satz 2 (Keine Überschreitung des Gesamtbetrages)

**D.17: § 14 Investitionen** ..... 1493

- I. Allgemeines
- 1. Die gemeindliche Investitionstätigkeit
  - 1.1 Der Begriff „Investitionstätigkeit“
  - 1.2 Die Feststellung des Investitionsbedarfs
  - 1.3 Die Beachtung von wirtschaftlichen Gesichtspunkten
  - 1.4 Die Wirkungen auf die Haushaltsplanung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 1.5 Der Lebenszyklus von gemeindlichem Vermögen
- 2. Geleistete Zuwendungen für Investitionen Dritter
- 3. Das örtliche Investitionsprogramm
- 4. Die Kontrolle gemeindlicher Investitionen
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Wirtschaftlichkeitsvergleich vor Investitionsmaßnahmen)
    - 1.1 Die Wertgrenze für Investitionen
      - 1.1.1 Die Festlegung einer Wertgrenze
      - 1.1.2 Die örtliche Ausgestaltung
      - 1.1.3 Die Auswirkungen der Festlegung
        - 1.1.3.1 Die Auswirkungen auf die Veranschlagung im Teilfinanzplan
        - 1.1.3.2 Die Auswirkungen auf die Aufstellung einer Nachtragsatzung
      - 1.1.4 Der Verzicht auf eine Wertgrenze
    - 1.2 Die Verpflichtung zur wirtschaftlichsten Lösung
      - 1.2.1 Allgemeine Bedingungen
      - 1.2.2 Der Wirtschaftlichkeitsvergleich
        - 1.2.2.1 Zwecke des Wirtschaftlichkeitsvergleichs
        - 1.2.2.2 Die Durchführung des Wirtschaftlichkeitsvergleichs
      - 1.2.3 Der Vergleich der Anschaffungs- oder Herstellungskosten
        - 1.2.3.1 Die Vorgaben zu einer Kostenvergleichsrechnung
        - 1.2.3.2 Die Anschaffungskosten nach § 33 Absatz 2 GemHVO NRW
        - 1.2.3.3 Die Herstellungskosten nach § 33 Absatz 3 GemHVO NRW
        - 1.2.3.4 Die Folgekosten
          - 1.2.3.4.1 Allgemeine Grundlagen
          - 1.2.3.4.2 Unterhaltung und Instandhaltung
        - 1.2.4 Die Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand
          - 1.2.4.1 Allgemeine Sachlage
          - 1.2.4.2 Die Herstellungskosten bei gemeindlichen Gebäuden
          - 1.2.4.3 Die Aufwendungen für Instandsetzungen und Modernisierungen
          - 1.2.4.4 Die Prüfung möglicher Herstellungskosten
    - 2. Zu Absatz 2 (Veranschlagung von Baumaßnahmen)
      - 2.1 Zu Satz 1 (Voraussetzungen für die Veranschlagung)
        - 2.1.1 Die Inhalte der Vorschrift
        - 2.1.2 Das Vorliegen maßnahmebezogener Unterlagen
          - 2.1.2.1 Die Baupläne
          - 2.1.2.2 Die Kostenberechnung
            - 2.1.2.2.1 Die Berechnung zur Art der Ausführung
            - 2.1.2.2.2 Die Berücksichtigung der DIN 276
            - 2.1.2.2.3 Die Ermittlung der Gesamtkosten
          - 2.1.2.3 Die maßnahmebezogenen Erläuterungen
            - 2.1.2.3.1 Die Erläuterungen zur Art der Ausführung
            - 2.1.2.3.2 Die Erläuterungen zu den Gesamtkosten
            - 2.1.2.3.3 Die Beifügung eines Bauzeitplans
        - 2.2 Zu Satz 2 (Ausweis der künftigen Haushaltsbelastungen)
          - 2.2.1 Allgemeine Ausweispflichten
          - 2.2.2 Die voraussichtlichen Jahresauszahlungen
          - 2.2.3 Die Angaben zu Kostenbeteiligungen Dritter
          - 2.2.4 Die jährlichen Haushaltsbelastungen
      - 3. Zu Absatz 3 (Kostenberechnung für kleinere Investitionen)
        - 3.1 Allgemeine Grundlagen
        - 3.2 Die Inhalte der Kostenberechnung

<b>D.18: § 15 Verfügungsmittel</b> .....	1517
I. Allgemeines	
1. Die Stellung des Bürgermeisters	
2. Die Verfügungsmittel	
3. Der Nachweis der Verfügungsmittel	
II. Erläuterungen im Einzelnen	
1. Zu Satz 1 (Zwecke und Veranschlagung der Verfügungsmittel)	
1.1 Zwecke der Verfügungsmittel	
1.2 Veranschlagung der Verfügungsmittel	
2. Zu Satz 2 (Beschränkungen für die Verfügungsmittel)	
2.1 Verwendungsbeschränkungen	
2.2 Das Verbot der Überschreitung	
2.3 Verfügungsmittel und vorläufige Haushaltsführung	
3. Zu Satz 3 (Verbot der Übertragung)	
<b>D.19: § 16 Fremde Finanzmittel</b> .....	1521
I. Allgemeines	
II. Erläuterungen im Einzelnen	
1. Zu Absatz 1 (Verzicht auf die Veranschlagung fremder Finanzmittel)	
1.1 Allgemeine Grundlagen	
1.2 Die Arten der fremden Finanzmittel	
1.2.01 Allgemeine Sachlage	
1.2.1 Zu Nummer 1 (Durchlaufende Gelder)	
1.2.1.1 Die Inhalte des Begriffs „Durchlaufende Finanzmittel“	
1.2.1.2 Durchlaufende Posten	
1.2.2 Zu Nummer 2 (Finanzmittel und andere öffentliche Haushalte)	
1.2.3 Zu Nummer 3 (Finanzmittel sonstiger Dritter)	
1.3 Der Ausweis in der Finanzrechnung der Gemeinde	
2. Zu Absatz 2 (Zahlungsabwicklung bei fremden Finanzmitteln)	
2.1 Die Übernahme der Zahlungsabwicklung für Dritte	
2.2 Die Übernahme der Finanzbuchhaltung für Dritte	
2.3 Die Einbeziehung in die örtliche Aufsicht und unvermutete Prüfung	
2.4 Die Einziehung bei Amtshilfe im Rahmen der Vollstreckung	
<b>D.20: § 17 Interne Leistungsbeziehungen</b> .....	1527
1. Die Zwecke der internen Leistungsbeziehungen	
1.1 Allgemeine Grundlagen	
1.2 Die Auswirkungen auf die Steuerung	
2. Der haushaltsmäßige Nachweis der internen Leistungsbeziehungen	
2.1 Die Erfassung	
2.2 Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“	
2.2.1 Allgemeine Grundlagen	
2.2.2 Die Rechengröße „Ertrag“	
2.2.3 Die Rechengröße „Aufwand“	
2.3 Die Abbildung im Teilergebnisplan	
2.3.1 Allgemeine Kriterien	
2.3.2 Die Erfassung der eigenen Abgaben	
2.4 Die Ausgleichspflicht insgesamt	
2.5 Die internen Leistungsbeziehungen im NKF-Kontenrahmen	
3. Örtliche Regelungen über interne Leistungsbeziehungen	

4. Keine interne Leistungsbeziehungen mit gemeindlichen Betrieben

**D.21: § 18 Kosten- und Leistungsrechnung** ..... 1535

- I. Allgemeines
  - 1. Der Einsatz der Kosten- und Leistungsrechnung
  - 2. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Kosten- und Leistungsrechnungen
  - 3. Die Rechengrößen der Kosten- und Leistungsrechnung
    - 3.1 Allgemeine Grundlagen
    - 3.2 Die Rechengröße „Erlöse/Leistungen“
    - 3.3 Die Rechengröße „Kosten“
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Gemeindliche Kosten- und Leistungsrechnung)
    - 1.1 Die Pflicht zum Einsatz einer Kosten- und Leistungsrechnung
    - 1.2 Die örtliche Kostenermittlung
    - 1.3 Die örtliche Ausgestaltung
      - 1.3.1 Allgemeines
      - 1.3.2 Finanzbuchhaltung und Kosten- und Leistungsrechnung
  - 2. Zu Absatz 2 (Erlass einer örtlichen Dienstanweisung):
    - 2.1 Die Inhalte einer örtlichen Dienstanweisung
    - 2.2 Die Beteiligung des Rates

**D.22: § 19 Weitere Vorschriften für die Haushaltsplanung** ..... 1543

- I. Allgemeines
  - 1. Die Zwecke der Vorschrift
  - 2. Das Bruttoprinzip
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Veranschlagung von Personalaufwendungen)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Veranschlagung in den Teilplänen)
      - 1.1.1 Die Inhalte der Vorschrift
      - 1.1.2 Der Begriff „Personalaufwendungen“
    - 1.2 Zu Satz 2 (Zentrale Veranschlagung von Personalaufwendungen)
  - 2. Zu Absatz 3 (Veranschlagung von Versorgungs- und Beihilfeaufwendungen)
    - 2.1 Die Veranschlagung von Versorgungsaufwendungen
    - 2.2 Die Veranschlagung von Beihilfeaufwendungen
    - 2.3 Die Verteilung der Versorgungs- und Beihilfeaufwendungen
      - 2.3.1 Die Verteilung der Versorgungsaufwendungen
      - 2.3.2 Die Verteilung der Beihilfeaufwendungen

**D.23: Dritter Abschnitt „Besondere Vorschriften für die Haushaltswirtschaft“** ..... 1547

- 1. Allgemeines
- 2. Die besonderen Vorschriften für die Haushaltswirtschaft
  - 2.1 Die Gesamtübersicht über die Vorschriften
  - 2.2 Die Vorschriften im Einzelnen
- 3. Die Zwecke der Budgetierung im gemeindlichen Haushalt

**D.24: § 20 Grundsatz der Gesamtdeckung** ..... 1551

- I. Allgemeines
  - 1. Inhalte der Vorschrift
  - 2. Gesamtdeckung und allgemeine Finanzwirtschaft
  - 3. Gesamtdeckung und Fremdkapital
    - 3.1 Zinsen für Fremdkapital

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

3.2 Nachweise über Fremdkapital	
II. Erläuterungen im Einzelnen	
1. Zu Nummer 1 (Deckung der Aufwendungen aus laufender Verwaltungstätigkeit)	
2. Zu Nummer 2 (Deckung der Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit)	
3. Zu Nummer 3 (Deckung der Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit)	
3.1 Allgemeine Sachlage	
3.2 Die Deckung durch Überschüsse aus laufender Verwaltungstätigkeit	
3.3 Die Deckung durch Einzahlungen für Investitionen	
3.4 Die Deckung durch die Aufnahme von Krediten	
<b>D.25: § 21 Bildung von Budgets</b> .....	1557
I. Allgemeines	
1. Die gemeindliche Budgetierung	
1.1 Allgemeine Grundlagen	
1.1.1 Das Verständnis von Budgetierung	
1.1.2 Die Bildung der gemeindlichen Budgets	
1.1.3 Die Haushaltspositionen im Budget	
1.2 Die örtliche Umsetzung der Budgetierung	
1.2.1 Allgemeine Sachlage	
1.2.2 Die Budgetierung nach den Teilplänen	
1.2.3 Die Budgetierung nach den Verantwortungsbereichen	
1.2.4 Konsequenzen aus einer Budgetbewirtschaftung	
2. Ziele und Leistungskennzahlen bei der Budgetierung	
2.1 Budgetierung und gemeindliche Ziele	
2.2 Budgetierung und gemeindliche Leistungskennzahlen	
II. Erläuterungen im Einzelnen	
1. Zu Absatz 1 (Bildung von Budgets)	
1.1 Zu Satz 1 (Erträge und Aufwendungen im Budget)	
1.2 Zu Satz 2 (Verbindlichkeit der Erträge und Aufwendungen)	
1.2.1 Die Verknüpfung von Haushaltspositionen	
1.2.2 Die Zweckvorgaben der Haushaltspositionen	
1.2.3 Die Inanspruchnahme anderer Budgetpositionen	
1.2.3.1 Bedarf für eine Inanspruchnahme	
1.2.3.2 Die Inanspruchnahme	
1.2.3.3 Der Nachweis der Inanspruchnahme	
1.3 Zu Satz 3 (Budgets für Investitionen)	
2. Zu Absatz 2 (Verwendung von Mehrerträgen und Mehreinzahlungen)	
2.1 Zu Satz 1 (Mehrerträge und Mindererträge)	
2.1.1 Die Mehrerträge	
2.1.2 Die Mindererträge	
2.2 Zu Satz 2 (Mehr- und Mindereinzahlungen für Investitionen)	
2.3 Zu Satz 3 (Mehraufwendungen oder -auszahlungen nicht überplanmäßig)	
3. Zu Absatz 3 (Gestaltungsmöglichkeiten bei Budgets)	
3.1 Die Grenzen der Budgetgestaltung	
3.2 Die Veränderung gebildeter Budgets	
<b>D.26: § 22 Ermächtigungsübertragung</b> .....	1570
I. Allgemeines	
1. Die Verbindlichkeit der Haushaltsplanung	
1.1 Der Haushaltsgrundsatz der Jährlichkeit	
1.2 Die zeitliche Bindung der Haushaltspositionen	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

1.3	Die Durchbrechung der Haushaltsgrundsätze	
1.4	Die Planfortschreibung	
1.4.1	Die formalen Wirkungen der Fortschreibung	
1.4.2	Die materiellen Wirkungen der Fortschreibung	
2.	Die Prüfung des Umfanges der Ermächtigungsübertragungen	
3.	Die sachliche Bindung der Haushaltspostitionen	
4.	Die Ermächtigungsübertragungen bei Über- und Außerplanmäßigkeit	
5.	Die Ermächtigungsübertragungen und Rückstellungen	
6.	Die Ermächtigungsübertragungen und Ergebnisrechnung	
7.	Die Übertragung von anderen Ermächtigungen	
8.	Keine Ratsbeschluss für die Ermächtigungsübertragungen	
9.	Die Verbindung zwischen Ergebnisrechnung und Finanzrechnung	
10.	Keine Übertragbarkeit in besonderen Fällen	
10.1	Übertragungen nicht bei Erträgen und sonstigen Einzahlungen	
10.2	Übertragungen nicht bei Verfügungsmitteln	
II.	Erläuterungen im Einzelnen	
1.	Zu Absatz 1 (Übertragung von Haushaltsermächtigungen)	
1.1	Zu Satz 1 (Übertragbarkeit von Aufwands- und Auszahlungsermächtigungen)	
1.1.1	Die bedarfsorientierte Ermächtigungsübertragung	
1.1.1.1	Die Übertragbarkeit von Aufwandsermächtigungen	
1.1.1.2	Die Übertragbarkeit von Auszahlungsermächtigungen	
1.1.1.2.1	Allgemeine Sachlage	
1.1.1.2.2	Die Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit	
1.1.1.2.3	Die Auszahlungen aus Investitionstätigkeit	
1.1.2	Die Verfügbarkeit der Ermächtigungen	
1.2	Zu Satz 2 (Erlass örtlicher Vorschriften)	
2.	Zu Absatz 2 (Übertragungen zulasten des Folgejahres)	
2.1	Die haushaltsmäßigen Wirkungen	
2.2	Die bilanzielle Abwicklung	
3.	Zu Absatz 3 (Übertragungen bei Zweckbindung)	
3.1	Allgemeine Sachlage	
3.2	Die zeitliche Begrenzung bei Aufwendungen	
3.3	Die zeitliche Begrenzung bei Auszahlungen	
4.	Zu Absatz 4 (Informationspflicht gegenüber dem Rat)	
4.1	Zu Satz 1 (Übersicht über die Ermächtigungsübertragungen)	
4.1.1	Allgemeine Sachlage	
4.1.2	Die Gestaltung der Übersicht	
4.1.3	Die Arten der übertragbaren Ermächtigungen	
4.1.4	Ermächtigungsübertragungen und Haushaltsplanung	
4.1.5	Ermächtigungsübertragungen und Jahresabschluss	
4.2	Zu Satz 2 (Angaben zu den Ermächtigungsübertragungen)	
4.2.1	Die Angaben im Plan-/Ist-Vergleich	
4.2.2	Die Angaben im Anhang	
<b>D.27: § 23</b>	<b>Bewirtschaftung und Überwachung</b>	1590
I.	Allgemeines	
1.	Die gemeindliche Ausgangslage	
2.	Die gemeindliche Haushaltssatzung	
3.	Der gemeindliche Haushaltsplan	
4.	Die örtlichen Bewirtschaftungsvorgaben	
5.	Die Anwendung des Bruttoprinzips	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 5.1 Inhalte des Bruttoprinzips
- 5.2 Ausnahmen vom Bruttoprinzip
  - 5.2.1 Bei der Bewirtschaftung von Abgaben
  - 5.2.2 Bei der Bewirtschaftung von Bestandsveränderungen
- 6. Die Fortsetzung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft
  - 6.1 Haushaltsrechtliche Grundlagen
  - 6.2 Die örtliche Dienstanweisung
- 7. Die Sicherstellung der Liquidität bzw. Zahlungsfähigkeit
- 8. Die Ausrichtung der Haushaltsüberwachung
- 9. Die Dringlichkeitsentscheidung
- 10. Der Sonderfall „Gewährung von Fraktionszuwendungen“
  - 10.1 Die Grundlagen der Zuwendungsgewährung
  - 10.2 Der Nachweis der Zuwendungsgewährung
    - 10.2.1 Der Ausweis im Rahmen der Haushaltsplanung
    - 10.2.2 Die Überwachung im Rahmen der Bewirtschaftung
    - 10.2.3 Der Nachweis im Rahmen des Jahresabschlusses
    - 10.2.4 Die Rückgabe nicht benötigter Mittel
- 11. Der Einsatz von E-Government
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Inanspruchnahme von Ermächtigungen)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Inanspruchnahme von Ermächtigungen bei Aufgabenerfüllung)
    - 1.2 Zu Satz 2 (Überwachung der Inanspruchnahme von Ermächtigungen)
      - 1.2.1 Allgemeine Grundlagen
      - 1.2.2 Die Umsetzung der Überwachung
    - 1.3 Zu Satz 3 (Überwachung der Verpflichtungsermächtigungen)
    - 1.4 Zu Satz 4 (Bereitstellung von Finanzmitteln für Investitionen)
    - 1.5 Zu Satz 5 (Bereitstellung und Finanzierung laufender Maßnahmen)
  - 2. Zu Absatz 1 (Ausnahme vom Bruttoprinzip für Abgaben)
    - 2.1 Allgemeine Sachlage
    - 2.2 Die haushaltsmäßige Zuordnung der Erhebung von Steuern
      - 2.2.1 Die Zuordnung nach dem Erfüllungszeitpunkt
      - 2.2.2 Die Ertragszuordnung bei Vorauszahlungsbescheiden
      - 2.2.3 Die Ertragszuordnung bei Festsetzungsbescheiden
      - 2.2.4 Das Wertaufhellungsgebot bei der Steuererhebung
    - 2.3 Die Festsetzung von Gebühren
  - 3. Zu Absatz 3 (Abbildung der Bewirtschaftungsbestimmungen)
    - 3.1 Allgemeine Sachlage
    - 3.2 Die Angaben in der gemeindlichen Haushaltssatzung
    - 3.3 Die Angaben im gemeindlichen Haushaltsplan
  - 4. Zu Absatz 4 (Überwachung der gemeindlichen Ansprüche und Verpflichtungen)
    - 4.1 Die Überwachung der Einziehung von Ansprüchen
      - 4.1.1 Allgemeine Bedingungen
      - 4.1.2 Das Mahnwesen
      - 4.1.3 Die zwangsweise Einziehung
        - 4.1.3.1 Das Verwaltungszwangsverfahren
        - 4.1.3.2 Die gerichtliche Zwangsvollstreckung
        - 4.1.3.3 Die EU-Beitreibungsrichtlinie
      - 4.1.4 Die Verwaltungszustellung
        - 4.1.4.1 Die Zustellung von Dokumenten in Papierform
        - 4.1.4.2 Die elektronische Zustellung von Dokumenten
      - 4.1.5 Die Verjährung gemeindlicher Ansprüche

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

4.2 Die Erfüllung von gemeindlichen Verpflichtungen	
4.2.1 Allgemeine Grundlagen	
4.2.2 Die Zahlungsvereinbarungen	
5. Zu Absatz 5 (Verzicht auf die Geltendmachung von Ansprüchen)	
5.1 Zu Satz 1 (Verzicht auf Ansprüche in geringer Höhe)	
5.2 Zu Satz 2 (Vereinbarung mit juristischen Personen des öffentlichen Rechts)	
<b>D.28: § 24 Haushaltswirtschaftliche Sperre, Unterrichtungspflicht .....</b>	<b>1617</b>
I. Allgemeines	
1. Haushaltswirtschaftliche Eingriffe	
2. Die Einrichtung eines Controlling	
3. Die Unterrichtungspflichten gegenüber dem Rat	
3.1 Die Unterrichtung über wichtige Angelegenheiten	
3.2 Die Zwischenberichterstattung	
II. Erläuterungen im Einzelnen	
1. Zu Absatz 1 (Haushaltswirtschaftliche Sperre)	
1.1 Zu Satz 1 (Erlass einer Haushaltssperre)	
1.1.1 Die Zwecke der Haushaltssperre	
1.1.2 Mögliche Anlässe für den Erlass einer Haushaltssperre	
1.1.2.1 Die Entwicklung der Erträge	
1.1.2.2 Die Entwicklung der Aufwendungen	
1.1.2.3 Die Erhaltung der Liquidität	
1.1.3 Die Berechtigten für den Erlass einer Haushaltssperre	
1.1.4 Die Dauer und Aufhebung einer Haushaltssperre	
1.1.5 Der Nachweis der Haushaltssperre	
1.2 Zu Satz 2 (Verweis auf § 81 Absatz 4 GO NRW)	
1.2.1 Die Aufhebung der Haushaltssperre des Rates	
1.2.2 Die Aufhebung anderer Haushaltssperren	
2. Zu Absatz 2 (Unterrichtungspflichten gegenüber dem Rat)	
2.1 Allgemeine Unterrichtungspflichten	
2.2 Die Unterrichtungspflichten nach dieser Vorschrift	
2.2.1 Allgemeine Grundlagen	
2.2.2 Die Zuständigkeit für die Unterrichtung	
2.2.3 Die Unterrichtung bei einer Haushaltssperre	
2.2.4 Die Unterrichtung bei einer Gefährdung des Haushaltsausgleichs	
2.2.5 Die Unterrichtung bei höheren Investitionsauszahlungen	
2.3 Weitere haushaltsmäßige Unterrichtungspflichten	
2.3.1 Die anlassbezogene Unterrichtung	
2.3.1.1 Die Unterrichtung über die Haushaltsplanung	
2.3.1.2 Die Unterrichtung bei Über- und Außerplanmäßigkeit	
2.3.1.3 Die Unterrichtung über den Jahresabschluss	
2.3.1.4 Die Unterrichtung über den Verzicht auf einen Gesamtabschluss	
2.3.1.5 Die Unterrichtung über den Beteiligungsbericht	
2.3.1.6 Die Unterrichtung über die Kosten- und Leistungsrechnung	
2.3.1.7 Die Unterrichtung über die Ermächtigungsübertragungen	
2.3.1.8 Die Unterrichtung über die örtlichen Vorschriften	
2.3.1.9 Die Unterrichtung über Zinssicherungsgeschäfte	
2.3.2 Die regelmäßige unterjährige Unterrichtung	

<b>D.29: § 25 Vergabe von Aufträgen</b> .....	<b>1632</b>
I. Allgemeines	
1. Die Grundlagen gemeindlicher Auftragsvergaben	
2. Die Ausschreibungspflichten der Gemeinde	
3. Die Schwellenwerte der Europäischen Union	
4. Die Besonderheiten bei Auftragsvergaben	
4.1 Die Vermeidung von Interessenkonflikten	
4.2 Auftragsvergabe und Liquiditätsplanung	
4.3 Aufgabenübertragung und Vergabe	
4.4 Vermögensveräußerung und Vergabe	
4.5 Altersvorsorge und Vergabe	
4.6 Das Vergaberegister	
4.6.1 Die Inhalte und Zwecke	
4.6.2 Die Anzeigepflichten	
4.6.3 Die Anfragepflichten	
4.7 Die Präqualifikation der Bieter	
4.8 Der Vergabevermerk	
4.9 Sonstige Aspekte	
5. Die Vereinfachungen im Vergaberecht für Gemeinden	
6. Das dynamische elektronische Verfahren	
II. Erläuterungen im Einzelnen	
1. Zu Absatz 1 (Pflicht zur öffentlichen Ausschreibung)	
1.1 Die Inhalte der öffentlichen Ausschreibung	
1.2 Der Verzicht auf eine öffentliche Ausschreibung	
1.3 Die beschränkte Ausschreibung	
1.4 Die freihändige Vergabe	
2. Zu Absatz 2 (Beachtung der Vergabebestimmungen)	
2.1 Die Anwendung der Vergabegrundsätze	
2.2 Die EU-Anforderungen für die Vergabe	
2.2.1 Allgemeine Sachlage	
2.2.2 Die Prüfungspflicht des Auftragsgebers	
 <b>D.30: § 26 Stundung, Niederschlagung und Erlass</b> .....	 <b>1643</b>
I. Allgemeines	
1. Die Ansprüche der Gemeinde	
1.1 Die gemeindlichen Ansprüche als Forderungen	
1.2 Die Bewertung der gemeindlichen Ansprüche	
1.3 Die Vornahme von Wertberichtigungen	
1.3.1 Allgemeine Sachlage	
1.3.2 Die Einzelwertberichtigung	
1.3.3 Die Pauschalwertberichtigung	
1.4 Die Aufrechnung von Ansprüchen	
1.5 Sonstiger Umgang mit gemeindlichen Ansprüchen	
1.6 Die Sicherungsübereignung	
2. Die Ansprüche der Gemeinde als Forderungen in der gemeindlichen Bilanz	
2.1 Die Forderungsarten der Gemeinde	
2.1.1 Die öffentlich-rechtlichen Forderungen	
2.1.2 Die privatrechtlichen Forderungen	
2.1.3 Die Ausleihungen als Forderungen	
2.2 Der bilanzielle Ansatz der gemeindlichen Forderungen	
2.2.1 Allgemeine Voraussetzungen	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

2.2.2	Die Bewertung der Forderungen	
2.2.3	Der Umgang mit zweifelhaften Forderungen	
2.2.4	Die Ausbuchung von Forderungen	
2.2.5	Der Forderungsspiegel	
3.	Das gemeindliche Forderungsmanagement	
3.1	Handhabung der gemeindlichen Forderungen	
3.2	Weitere Aufgaben	
4.	Der Verzicht auf Erträge und Einzahlungen	
II.	Erläuterungen im Einzelnen	
1.	Zu Absatz 1 (Stundung von gemeindlichen Ansprüchen)	
1.1	Zu Satz 1 (Zulässigkeit der Stundung)	
1.1.1	Die Erforderlichkeit einer Stundung	
1.1.2	Der Begriff „erhebliche Härte“	
1.1.3	Die Prüfung der Vollstreckung	
1.1.4	Die Stundungsvereinbarung	
1.1.5	Auswirkungen der Stundung	
1.2	Zu Satz 2 (Verzinsungspflicht)	
2.	Zu Absatz 2 (Niederschlagung von gemeindlichen Ansprüchen)	
2.1	Inhalte und Zwecke der Niederschlagung	
2.2	Die Bewertung der gemeindlichen Forderungen und Niederschlagung	
2.3	Auswirkungen der Niederschlagungen	
3.	Zu Absatz 3 (Erlass von gemeindlichen Ansprüchen)	
3.1	Zu Satz 1 (Zulässigkeit des Erlasses von Ansprüchen)	
3.1.1	Die Erfordernisse für den Erlass von Ansprüchen	
3.1.2	Der Erlass bei Verbraucherinsolvenz	
3.1.3	Das Erlöschen von gemeindlichen Ansprüchen	
3.1.4	Der Verzicht auf Zahlungsansprüche in geringer Höhe	
3.2	Zu Satz 2 (Geltung bei Rückzahlung und Anrechnung)	
<b>D.31: Vierter Abschnitt „Buchführung, Inventar, Zahlungsabwicklung“</b>		1661
1.	Allgemeines	
1.1	Allgemeine Grundlagen	
1.2	Die gemeindlichen Dokumentationspflichten	
2.	Die Vorschriften zur Buchführung, Inventar, Zahlungsabwicklung	
2.1	Die Gesamtübersicht über die Vorschriften	
2.2	Die Vorschriften im Einzelnen	
3.	Die gemeindliche Finanzbuchhaltung	
4.	Durchlaufende Posten nicht in NRW	
<b>D.32: § 27 Buchführung</b>		1667
I.	Allgemeines	
1.	Die gemeindliche Buchführungspflicht	
2.	Die örtliche Finanzbuchhaltung	
2.1	Allgemeine Vorgaben	
2.2	Die Ausgestaltung der Finanzbuchhaltung	
3.	Die Rechengrößen im NKF	
3.1	Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“	
3.1.1	Allgemeine Grundlagen	
3.1.2	Die Rechengröße „Ertrag“	
3.1.3	Die Rechengröße „Aufwand“	
3.2	Einzahlungen und Auszahlungen als Rechengrößen	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 3.2.1 Allgemeine Grundlagen
- 3.2.2 Die Rechengröße „Einzahlungen“
- 3.2.3 Die Rechengröße „Auszahlungen“
- 4. Die Währungseinheit „Euro“
- 5. Die Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
- 6. Der NKF-Kontenrahmen in der Geschäftsbuchführung
  - 6.1 Die Zwecke des NKF-Kontenrahmens
  - 6.2 Die Kontenklassen im NKF-Kontenrahmen
  - 6.3 Der Verzicht auf die Vorgabe von Konten
- 7. Die Arbeitsschritte der Geschäftsbuchführung
- 8. Die Nutzung elektronischer Dokumente
- 9. Die Buchführung für den Gesamtabchluss
- 10. Die Buchführung bei Treuhänderschaft
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Gemeindliche Buchführung)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Aufzeichnungspflicht für gemeindliche Geschäftsvorfälle)
      - 1.1.1 Allgemeine Vorgaben
      - 1.1.2 Die Aufgaben der Geschäftsbuchführung
      - 1.1.3 Der Begriff „Geschäftsvorfälle“
      - 1.1.4 Der Begriff „Vermögens- und Schuldenlage“
        - 1.1.4.1 Allgemeine Sachlage
        - 1.1.4.2 Der Begriff „Vermögenslage“
        - 1.1.4.3 Der Begriff „Schuldenlage“
        - 1.1.4.4 Der Begriff „Schwebende Geschäfte“
      - 1.1.5 Das System der doppelten Buchführung
        - 1.1.5.1 Allgemeine Grundlagen
        - 1.1.5.2 Die buchtechnische Erfassung der Geschäftsvorfälle
          - 1.1.5.2.1 Das Führen der Bücher
          - 1.1.5.2.2 Das System der Bücher
            - 1.1.5.2.2.1 Die einzelnen Bücher
            - 1.1.5.2.2.2 Das Grundbuch
            - 1.1.5.2.2.3 Das Hauptbuch
            - 1.1.5.2.2.4 Das Anlagenbuch
            - 1.1.5.2.2.5 Das Kreditorenbuch
            - 1.1.5.2.2.6 Das Debitorenbuch
          - 1.1.5.3 Die Erfassung in einem Kontensystem
            - 1.1.5.3.1 Allgemeine Zusammenhänge
            - 1.1.5.3.2 Veränderungen von Posten in der Bilanz
            - 1.1.5.3.3 Die Erfassung für die Ergebnisrechnung
            - 1.1.5.3.4 Die Erfassung für die Finanzrechnung
          - 1.1.5.4 Die produktbezogene Erfassung
          - 1.1.5.5 Die Erfassung durch einen Buchungssatz
        - 1.1.6 Die haushaltswirtschaftlichen Grundsätze
          - 1.1.6.1 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
          - 1.1.6.2 Der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit
          - 1.1.6.3 Wichtige gesetzlich bestimmte Grundsätze
          - 1.1.6.4 Weitere wichtige Grundsätze
          - 1.1.6.5 Die sachgerechte Anwendung der GoB
      - 1.2 Zu Satz 2 (Auswertungen aus den Büchern)
        - 1.2.1 Allgemeine Vorgaben
        - 1.2.2 Die Auswertungen nach der Haushaltsgliederung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 1.2.3 Die Auswertungen nach der sachlichen Ordnung
- 1.2.4 Die Auswertungen nach der zeitlichen Ordnung
- 1.2.5 Die Auswertungen durch eine FIBU-Kontierungsnummer
- 2. Zu Absatz 2 (Ordnungsmäßigkeit der Eintragungen in den Büchern)
  - 2.1 Zu Satz 1 (Kriterien für die Eintragungen)
    - 2.1.1 Allgemeine Bedingungen
    - 2.1.2 Der Begriff „vollständig“
    - 2.1.3 Der Begriff „richtig“
    - 2.1.4 Der Begriff „zeitgerecht“
    - 2.1.5 Der Begriff „geordnet“
  - 2.2 Zu Satz 2 (Berichtigungen der Eintragungen)
  - 2.3 Zu Satz 3 (Nachvollziehbarkeit der Veränderungen)
- 3. Zu Absatz 3 (Belegpflicht für die Buchungen)
  - 3.1 Zu Satz 1 (Beifügung begründender Unterlagen)
    - 3.1.1 Die Belegpflicht
    - 3.1.2 Die Arten der Buchungsbelege
    - 3.1.3 Die Erfassung der Belege
  - 3.2 Zu Satz 2 (Hinweise auf den Buchungsbelegen)
- 4. Zu Absatz 4 (Zulässige Buchungsmethoden)
  - 4.1 Zu Satz 1 (Örtliche Festlegung der Buchungsmethode)
  - 4.2 Zu Satz 2 (Keine indirekte Ermittlung des Jahresergebnisses)
- 5. Zu Absatz 5 (Buchführung mit Hilfe automatisierter Datenverarbeitung)
  - 5.1 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung
  - 5.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme
  - 5.3 Die einzuhaltenden Maßgaben bei einer DV-Buchführung
    - 5.3.1 Allgemeine Vorgaben
    - 5.3.2 Die Maßgaben im Einzelnen
      - 5.3.2.1 Zu Nummer 1 (Programmprüfung und Freigabe von Verfahren)
        - 5.3.2.1.1 Die Programmprüfung vor Einsatz der DV-Buchführung
        - 5.3.2.1.2 Die Freigabe von Verfahren für den Einsatz in der DV-Buchführung
      - 5.3.2.2 Zu Nummer 2 (Ordnungsmäßige Datenerfassung)
      - 5.3.2.3 Zu Nummer 3 (Nachvollziehbarkeit der Anwendungen)
      - 5.3.2.4 Zu Nummer 4 (Verhinderung eines unbefugten Eingriffs)
      - 5.3.2.5 Zu Nummer 5 (Verhinderung des Verlustes und der Veränderung von Daten)
      - 5.3.2.6 Zu Nummer 6 (Lesbarhalten der gespeicherten Daten)
      - 5.3.2.7 Zu Nummer 7 (Protokollierung in der DV-Buchführung)
      - 5.3.2.8 Zu Nummer 8 (Nachprüfbarkeit der elektronischen Signaturen)
      - 5.3.2.9 Zu Nummer 9 (Aufbewahrung der Dokumentationen der DV-Buchführung)
      - 5.3.2.10 Zu Nummer 10 (Trennung zwischen Verwaltung und Aufgabenbearbeitung)
    - 5.3.3 Die Errichtung elektronischer Geschäftsunterlagen
  - 5.4 Die Berücksichtigung des Datenschutzes
- 6. Zu Absatz 6 (Nachweispflicht für fremde Finanzmittel)
  - 6.1 Fremde Finanzmittel als durchlaufende Finanzmittel
    - 6.1.1 Allgemeine Grundlagen
    - 6.1.2 Der Ausweis der fremden Finanzmittel in der Finanzrechnung
    - 6.1.3 Die Arten der fremden Finanzmittel
      - 6.1.3.1 Allgemeine Sachlage
      - 6.1.3.2 Der Begriff „durchlaufende Finanzmittel“
      - 6.1.3.3 Fremde Finanzmittel und andere öffentliche Haushalte
      - 6.1.3.4 Die Finanzmittel sonstiger Dritter
    - 6.1.4 Die Zahlungsabwicklung bei fremden Finanzmitteln

6.2	Andere haushaltsfremde Vorgänge	
7.	Zu Absatz 7 (Buchführung und NKF-Kontenrahmen)	
7.1	Zu Satz 1 (Anwendung des NKF-Kontenrahmens)	
7.1.1	Die Zwecke des NKF-Kontenrahmens	
7.1.2	Die Kontenklassen im NKF-Kontenrahmen	
7.1.2.1	Allgemeine Vorgaben	
7.1.2.2	Die Kontenklassen für die Bilanz	
7.1.2.3	Die Kontenklassen für die Ergebnisrechnung	
7.1.2.4	Die Kontenklassen für die Finanzrechnung	
7.1.2.5	Weitere Kontenklassen	
7.1.3	Die Verbindlichkeit des NKF-Kontenrahmens	
7.1.4	Der Kontierungsplan zum NKF-Kontenrahmen	
7.2	Zu Satz 2 (Weitere Detaillierung des NKF-Kontenrahmens)	
7.3	Zu Satz 3 (Aufstellung eines örtlichen Kontenplans)	
7.3.1	Die Verpflichtung für einen örtlichen Kontenplan	
7.3.2	Die Ausgestaltung des örtlichen Kontenplans	
7.3.3	Das örtliche Kontierungshandbuch	
7.3.4	Örtlicher Kontenplan und finanzstatistische Anforderungen	
7.3.5	Örtlicher Kontenplan und Gesamtabschluss	
<b>D.33: § 28</b>	<b>Inventur, Inventar</b>	1749
I.	Allgemeines	
1.	Die Inhalte und Zwecke der Vorschrift	
2.	Die Inventurformen	
2.1	Die zeitlichen Inventurformen	
2.2	Die sachlichen Inventurformen	
II.	Erläuterungen im Einzelnen	
1.	Zu Absatz 1 (Verpflichtung zur Inventur)	
1.1	Zu Satz 1 (Erfassung der Vermögensgegenstände und Schulden)	
1.1.1	Die Inhalte der Inventur	
1.1.2	Der Inventurstichtag	
1.1.3	Das Inventurverfahren	
1.1.3.1	Die Verfahrensarten	
1.1.3.2	Die Verfahrensschritte	
1.1.3.2.1	Die Inventurrahmenplanung	
1.1.3.2.2	Der Sachplan	
1.1.3.2.3	Der Zeitplan	
1.1.3.2.4	Der Personalplan	
1.1.3.2.5	Die Sonderrichtlinien	
1.1.3.3	Die körperliche Inventur	
1.1.4	Die Anwendung wichtiger Begriffe	
1.1.4.1	Der Begriff „Vermögensgegenstand“	
1.1.4.2	Der Begriff „Schulden“	
1.1.4.3	Der Begriff „Rechnungsabgrenzungsposten“	
1.2	Zu Satz 2 (Aufstellung des Inventars)	
1.2.1	Allgemeine Grundlagen	
1.2.2	Die Bewertung von Vermögen und Schulden	
1.2.3	Die Aufstellung der Verzeichnisse	
1.3	Zu Satz 3 (Regelmäßig wiederkehrende Bestandskontrolle)	
1.3.1	Allgemeine Grundlagen	
1.3.2	Die Bestandskontrolle als körperliche Inventur	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 1.3.2.1 Die inventurmäßige Ausgangslage
- 1.3.2.2 Die Vornahme der Bestandskontrolle
- 1.3.3 Die Festlegung des Kontrolltermins
- 2. Zu Absatz 2 (Erfassung von Forderungen und Verbindlichkeiten)
  - 2.1 Allgemeine Vorgaben
  - 2.2 Die Erfassung von Forderungen
  - 2.3 Die Erfassung von Verbindlichkeiten
- 3. Zu Absatz 3 (Nachvollziehbarkeit des Inventurverfahrens)
  - 3.1 Allgemeine Sachlage
  - 3.2 Die Vollständigkeit der Bestandsaufnahme
  - 3.3 Die Richtigkeit der Bestandsaufnahme
  - 3.4 Die Einzelerfassung der Bestände
    - 3.4.1 Allgemeine Bedingungen
    - 3.4.2 Die Stichprobeninventur
    - 3.4.3 Die Festbewertung
    - 3.4.4 Die Gruppenbewertung
  - 3.5 Dokumentation und Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme
  - 3.6 Der Grundsatz der Klarheit
  - 3.7 Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit
- 4. Zu Absatz 4 (Örtliche Inventurregelungen)
  - 4.1 Zu Satz 1 (Pflicht zu Inventurbestimmungen)
    - 4.1.1 Die Erstellung einer örtlichen Inventurrichtlinie
    - 4.1.2 Die Inhalte der örtlichen Inventurrichtlinie
    - 4.1.3 Die Inventarbildung
  - 4.2 Zu Satz 2 (Inhalte der Inventurbestimmungen)
    - 4.2.1 Allgemeine Hinweise
    - 4.2.2 Der Verweis auf § 29 GemHVO NRW
    - 4.2.3 Der Verweis auf § 58 GemHVO NRW
  - 4.3 Zu Satz 3 (Verweis auf § 31 GemHVO NRW)

**D.34: § 29 Inventurvereinfachungsverfahren** ..... 1770

- I. Allgemeines
  - 1. Die Zulassung von Inventurvereinfachungen
  - 2. Geringwertige Vermögensgegenstände und Inventur
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Buch- und Beleginventur als Inventurvereinfachung)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Zulässigkeit der Buch- und Beleginventur)
    - 1.2 Zu Satz 2 (Regelmäßig wiederkehrende Bestandsprüfung)
  - 2. Zu Absatz 2 (Stichproben als Inventurvereinfachung)
    - 2.1 Zu Satz 1 (Zulassung von Stichproben)
    - 2.2 Zu Satz 2 (Sicherung der Ordnungsmäßigkeit)
  - 3. Zu Absatz 3 (Verzicht auf eine Erfassung bei der Inventur)
  - 4. Zu Absatz 4 (Als verbraucht geltende Materialbestände)
    - 4.1 Allgemeine Sachlage
    - 4.2 Betroffene Materialien

**D.35: § 30 Zahlungsabwicklung, Liquiditätsplanung** ..... 1774

- I. Allgemeines
  - 1. Die Ausführungsgrundsätze
  - 2. Zahlungsabwicklung und Finanzrechnung
    - 2.1 Die Aufgaben der Finanzrechnung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 2.2 Die Einzahlungen und Auszahlungen als Rechengrößen
  - 2.2.1 Allgemeine Grundlagen
  - 2.2.2 Die Rechengröße „Einzahlungen“
  - 2.2.3 Die Rechengröße „Auszahlungen“
  - 2.3 Die Einrichtung von Geschäftskonten
    - 2.3.1 Die allgemeinen Geschäftskonten
    - 2.3.2 Die Sonderkonten
- 3. Der Liquiditätsverbund bzw. Cashpooling
  - 3.1 Allgemeine Voraussetzungen
  - 3.2 Die Abwicklung durch die Gemeinde
- 4. Der einheitliche Euro-Zahlungsverkehrsraum
  - 4.1 Die Währungseinheit „Euro“
  - 4.2 Das Zahlungsdienstleistungsgesetz
    - 4.2.1 Die Zwecke und Inhalte des Gesetzes
    - 4.2.2 Die Arten der Zahlungsdienste
  - 4.3 Der SEPA-Zahlungsverkehr
    - 4.3.1 Allgemeine Sachlage
    - 4.3.2 Die SEPA-Überweisung
    - 4.3.3 Die SEPA-Lastschrift
  - 4.4 Die E-Geld-Geschäfte
- 5. Die Zahlungsabwicklung für Dritte
- 6. Die Finanzmittel der Eigenbetriebe
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Inhalte und Zwecke der Zahlungsabwicklung)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Aufgaben der Zahlungsabwicklung)
      - 1.1.1 Allgemeine Aufgaben
      - 1.1.2 Die Annahme von Einzahlungen
      - 1.1.3 Die Leistung von Auszahlungen
      - 1.1.4 Die Verwaltung der Finanzmittel
        - 1.1.4.1 Allgemeine Grundlagen
        - 1.1.4.2 Die Einrichtung von Geschäftskonten
        - 1.1.4.3 Die Unterschriften im Bankverkehr
        - 1.1.4.4 Der Umgang mit den Zahlungsmitteln
        - 1.1.4.5 Der Einsatz von Geldkarte, Debitkarte oder Kreditkarte
        - 1.1.4.6 Der Einsatz von Schecks
        - 1.1.4.7 Die Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel
        - 1.1.4.8 Die Aufnahme und Rückzahlung von Krediten zur Liquiditätssicherung
    - 1.2 Zu Satz 2 (Nachweis der Zahlungsvorgänge)
      - 1.2.1 Erfassung und Dokumentation der Zahlungsvorgänge
      - 1.2.2 Erfassung und Arten der fremden Finanzmittel
        - 1.2.2.1 Allgemeine Sachlage
        - 1.2.2.2 Der Begriff „Durchlaufende Gelder“
        - 1.2.2.3 Fremde Finanzmittel und andere öffentliche Haushalte
        - 1.2.2.4 Fremde Finanzmittel sonstiger Dritter
  - 2. Zu Absatz 2 (Prüfung und Feststellung eines Zahlungsvorgangs)
    - 2.1 Zu Satz 1 (Sachliche und rechnerische Feststellung)
      - 2.1.1 Allgemeine Grundlagen
      - 2.1.2 Die Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit
      - 2.1.3 Die Bestätigung der sachlichen Richtigkeit
    - 2.2 Zu Satz 2 (Örtliche Regelungen über die Befugnis zur Bestätigung)
  - 3. Zu Absatz 3 (Vier-Augen-Prinzip)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 3.1 Zu Satz 1 (Zahlungsabwicklung und Buchführung nicht in einer Hand)
- 3.2 Zu Satz 2 (Zahlungsabwicklung oder Buchführung und Bestätigung der Richtigkeit)
- 3.3 Zu Satz 3 (Freigabe von Zahlungsaufträgen)
- 4. Zu Absatz 4 (Abstimmung der Finanzmittelkonten)
  - 4.1 Zu Satz 1 (Tagesabstimmungen der Finanzmittelkonten)
    - 4.1.1 Die Erforderlichkeit der Tagesabstimmungen
    - 4.1.2 Geschäftskonten der Gemeinde
      - 4.1.2.1 Allgemeine Geschäftskonten
      - 4.1.2.2 Sonderkonten
    - 4.1.3 Das Einrichten von Finanzmittelkonten
    - 4.1.4 Tagesabstimmungen und Liquiditätsplanung
  - 4.2 Zu Satz 2 (Abstimmungen der Finanzmittelkonten für den Jahresabschluss)
    - 4.2.1 Abschluss der Finanzmittelkonten
    - 4.2.2 Feststellung des Bestandes an Finanzmitteln
- 5. Zu Absatz 5 (Prüfung der Zahlungsabwicklung)
  - 5.1 Zu Satz 1 (Unvermutete Prüfung)
    - 5.1.1 Pflicht zur unvermuteten Prüfung
    - 5.1.2 Durchführung der unvermuteten Prüfung
  - 5.2 Zu Satz 2 (Verzicht auf die unvermutete Prüfung)
- 6. Zu Absatz 6 (Pflicht zur angemessenen Liquiditätsplanung)
  - 6.1 Inhalte der gemeindlichen Pflicht
  - 6.2 Die Sicherung einer ausreichenden Liquidität
    - 6.2.1 Allgemeines
    - 6.2.2 Die Risikobeurteilung
    - 6.2.3 Auftragsvergabe und Liquiditätsplanung
    - 6.2.4 Die Bargeldversorgung
    - 6.2.5 Die Kredite zur Liquiditätssicherung
      - 6.2.5.1 Die Festsetzung in der Haushaltssatzung
      - 6.2.5.2 Die Kredite zur Liquiditätssicherung
      - 6.2.5.3 Der Kontokorrentkredit zur Liquiditätssicherung
  - 6.3 Die Zeiträume der Liquiditätsplanung
    - 6.3.1 Allgemeine Sachlage
    - 6.3.2 Mögliche Planungszeiträume
    - 6.3.3 Mögliche Auswirkungen
  - 6.4 Der Liquiditätsspiegel
  - 6.5 Keine „Liquiditätsreserve“ in der Finanzrechnung
  - 6.6 Das Finanzmanagement mit Unterstützung Dritter

**D.36: § 31 Sicherheitsstandards und interne Aufsicht** ..... 1812

- I. Allgemeines
  - 1. Die Ordnungsmäßigkeit in der Haushaltswirtschaft
  - 2. Die Überwachung des örtlichen Verwaltungshandelns
  - 3. Das örtliche Risikomanagement
    - 3.1 Allgemeine Sachlage
    - 3.2 Die Ausgestaltung des Risikomanagements
    - 3.3 Besondere Regelungsinhalte
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Erlass örtlicher Vorschriften für die Finanzbuchhaltung)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Sicherung der ordnungsgemäßen Aufgabenerledigung)
    - 1.2 Zu Satz 2 (Bestimmtheit der örtlichen Vorschriften)
      - 1.2.1 Die besonderen Vorrechte

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 1.2.2 Die hinreichende inhaltliche Bestimmtheit
- 1.2.3 Die Vorgabe der Schriftform
- 1.2.4 Die Weiterentwicklung der Vorschriften
- 1.3 Zu Satz 3 (Information des Rates über die örtlichen Vorschriften)
- 2. Zu Absatz 2 (Pflichtenkatalog der Sicherheitsstandards)
  - 2.1 Allgemeine Bedingungen
  - 2.2 Die Sicherheitsstandards im Einzelnen
    - 2.2.1 Zu Nummer 1 (Aufbau- und Ablauforganisation der Finanzbuchhaltung)
      - 2.2.1.0 Allgemeine Grundlagen
        - 2.2.1.1 Zu Nummer 1.1 (Sachbezogene Verantwortlichkeiten)
        - 2.2.1.2 Zu Nummer 1.2 (Schriftliche Unterschriftsbefugnisse)
        - 2.2.1.3 Zu Nummer 1.3 (Erledigung der Zahlungsabwicklung)
        - 2.2.1.4 Zu Nummer 1.4 (Buchungsverfahren)
        - 2.2.1.5 Zu Nummer 1.5 (Tägliche Abstimmung der Konten)
        - 2.2.1.6 Zu Nummer 1.6 (Jahresabstimmung der Konten)
        - 2.2.1.7 Zu Nummer 1.7 (Behandlung von Kleinbeträgen)
        - 2.2.1.8 Zu Nummer 1.8 (Stundung, Niederschlagung und Erlass)
        - 2.2.1.9 Zu Nummer 1.9 (Mahn- und Vollstreckungsverfahren)
      - 2.2.2 Zu Nummer 2 (Einsatz von automatisierter Datenverarbeitung)
        - 2.2.2.0 Allgemeine Grundlagen
          - 2.2.2.1 Zu Nummer 2.1 (Freigabe von DV-Buchführungsverfahren)
          - 2.2.2.2 Zu Nummer 2.2 (Berechtigungen in der DV-Buchführung)
          - 2.2.2.3 Zu Nummer 2.3 (Dokumentation der eingegebenen Daten)
          - 2.2.2.4 Zu Nummer 2.4 (Identifikationen der Buchungen und der Buchenden)
          - 2.2.2.5 Zu Nummer 2.5 (Nachprüfbarkeit der Signaturen)
          - 2.2.2.6 Zu Nummer 2.6 (Sicherung und Kontrolle der Verfahren)
          - 2.2.2.7 Zu Nummer 2.7 (Abgrenzung der Verwaltung von der Sachbearbeitung)
        - 2.2.3 Zu Nummer 3 (Verwaltung der gemeindlichen Zahlungsmittel)
          - 2.2.3.0 Allgemeine Grundlagen
            - 2.2.3.1 Zu Nummer 3.1 (Einrichtung von Bankkonten)
              - 2.2.3.1.1 Die allgemeinen Geschäftskonten
              - 2.2.3.1.2 Die Sonderkonten
              - 2.2.3.1.3 Die Verfügungsberechtigungen
            - 2.2.3.2 Zu Nummer 3.2 (Unterschriften im Bankverkehr)
            - 2.2.3.3 Zu Nummer 3.3 (Umgang mit den Zahlungsmitteln)
              - 2.2.3.3.1 Die Arten gemeindlicher Zahlungsmittel
              - 2.2.3.3.2 Die Aufbewahrung und Beförderung von Zahlungsmitteln
              - 2.2.3.3.3 Die Entgegennahme von Zahlungsmitteln
            - 2.2.3.4 Zu Nummer 3.4 (Elektronische Zahlungsmittel und Schecks)
              - 2.2.3.4.1 Der Einsatz von Geldkarte, Debitkarte oder Kreditkarte
              - 2.2.3.4.2 Der Einsatz von Schecks
              - 2.2.3.4.3 Der Einsatz von Online-Bezahlsystemen
              - 2.2.3.4.4 Der Einsatz von E-Geld
            - 2.2.3.5 Zu Nummer 3.5 (Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel)
              - 2.2.3.5.1 Die inhaltliche Abgrenzung
              - 2.2.3.5.2 Der Rahmen der Anlage von Zahlungsmitteln
                - 2.2.3.5.2.1 Die Rahmenbedingungen
                - 2.2.3.5.2.2 Der Anlagerahmen und die Anlagegrundsätze
                - 2.2.3.5.2.3 Das Anlagemanagement
                - 2.2.3.5.2.4 Die Kontrolle und Überwachung
              - 2.2.3.5.3 Die Rückzahlung zu viel erhaltener Finanzmittel

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

2.2.3.6	Zu Nummer 3.6 (Kredite zur Liquiditätssicherung)	
2.2.3.7	Zu Nummer 3.7 (Fremde Finanzmittel)	
2.2.3.8	Zu Nummer 3.8 (Liquiditätsverbund)	
2.2.4	Zu Nummer 4 (Sicherheit und Überwachung der Finanzbuchhaltung)	
2.2.4.1	Zu Nummer 4.1 (Verbot bestimmter Tätigkeiten in Personalunion)	
2.2.4.2	Zu Nummer 4.2 (Sicherheitseinrichtungen)	
2.2.4.3	Zu Nummer 4.3 (Aufsicht über Buchführung und Zahlungsabwicklung)	
2.2.4.4	Zu Nummer 4.4 (Regelmäßige und unvermutete Prüfungen)	
2.2.4.5	Zu Nummer 4.5 (Beteiligung der örtlichen Rechnungsprüfung)	
2.2.4.6	Zu Nummer 4.6 (Beteiligung des Kämmerers)	
2.2.5	Zu Nummer 5 (Verwahrung und Aufbewahrung)	
2.2.5.1	Die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen	
2.2.5.2	Die Verwahrung von Wertgegenständen	
3.	Zu Absatz 3 (Weitere Aufgaben der Zahlungsabwicklung)	
4.	Zu Absatz 4 (Aufsicht über die Finanzbuchhaltung)	
4.1	Zu Satz 1 (Aufsicht als Aufgabe des Bürgermeisters)	
4.2	Zu Satz 2 (Delegation der Aufsicht)	
4.3	Zu Satz 3 (Aufsicht als Aufgabe des Kämmerers)	
4.3.1	Zuständigkeit bei einer Bestellung des Kämmerers	
4.3.2	Keine Aufsichtsbefugnis des Kämmerers	
4.3.2.1	Aufsichtsbefugnisse nicht bei einer Beauftragung	
4.3.2.2	Aufsichtsbefugnisse nicht als Verantwortlicher der Finanzbuchhaltung	
<b>D.37:</b>	<b>Fünfter Abschnitt „Vermögen und Schulden“</b>	1844
1.	Allgemeines	
2.	Die gemeindliche Bilanz als Vermögensrechnung	
2.1	Allgemeine Zwecke	
2.2	Allgemeine Merkmale	
3.	Die Vorschriften zum gemeindlichen Vermögen und zu den Schulden	
3.1	Die Gesamtübersicht über die Vorschriften	
3.2	Die Vorschriften im Einzelnen	
<b>D.38:</b>	<b>§ 32 Allgemeine Bewertungsanforderungen</b>	1851
I.	Allgemeines	
1.	Inhalte und Zwecke der Vorschrift	
2.	Die nicht bestimmten Grundsätze	
2.1	Das Willkürverbot	
2.2	Der Grundsatz der Wesentlichkeit	
2.3	Der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise	
2.4	Die Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte	
3.	Die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	
II.	Erläuterungen im Einzelnen	
1.	Zu Absatz 1 (Allgemeine Bewertungsanforderungen)	
1.1	Zu Satz 1 (Bewertung unter Beachtung der GoB)	
1.1.1	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	
1.1.2	Weitere wichtige Grundsätze	
1.1.3	Die sachgerechte Anwendung der Grundsätze	
1.2	Zu Satz 2 (Einzelne Bewertungsanforderungen)	
1.2.01	Allgemeine Anforderungen	
1.2.1	Zu Nummer 1 (Grundsatz der Bilanzkontinuität)	
1.2.1.1	Die Übereinstimmung der Salden	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

1.2.1.2	Die Beibehaltung der Wertansätze	
1.2.1.3	Die Durchbrechung des Grundsatzes	
1.2.2	Zu Nummer 2 (Grundsatz der Einzelbewertung)	
1.2.2.1	Die Einzelbewertung	
1.2.2.2	Die Bewertung zum Abschlussstichtag	
1.2.2.3	Die Vermögensgegenstände als Sachgesamtheit	
1.2.2.4	Die Vermögensgegenstände bei Gesamtkaufpreisen	
1.2.2.5	Die Ausnahmen vom Einzelbewertungsgrundsatz	
1.2.2.5.1	Die Bewertungsvereinfachungsverfahren	
1.2.2.5.2	Die Bildung von Bewertungseinheiten	
1.2.2.5.2.1	Die Zulässigkeit von Bewertungseinheiten	
1.2.2.5.2.2	Die Bilanzierung von Bewertungseinheiten	
1.2.2.5.2.3	Die Unzulässigkeit einer Bewertungseinheit	
1.2.3	Zu Nummer 3 (Anwendung des Vorsichtsprinzips)	
1.2.3.1	Das Vorsichtsprinzip	
1.2.3.2	Das Realisationsprinzip	
1.2.3.3	Das Imparitätsprinzip	
1.2.3.4	Das Prinzip der Wertaufhellung	
1.2.3.4.1	Allgemeine Grundlagen	
1.2.3.4.2	Die Wertaufhellung und die Aufstellungsfrist für den Jahresabschluss	
1.2.3.4.2.1	Allgemeine Grundlagen	
1.2.3.4.2.2	Keine eigenständige Ausgestaltung	
1.2.3.4.3	Die Wertaufhellung und die Haushaltssicherung	
1.2.3.5	Das Prinzip der Bewertungsvorsicht	
1.2.4	Zu Nummer 4 (Beachtung des Periodisierungsprinzips)	
1.4.1	Die Bedeutung des Periodisierungsprinzips	
1.4.2	Die Geltung des Periodisierungsprinzips	
1.4.3	Periodisierungsprinzip und Abgaben	
1.2.5	Zu Nummer 5 (Grundsatz der Stetigkeit der Bewertungsmethode)	
1.2.5.1	Allgemeine Grundlagen	
1.2.5.2	Abweichungen vom Stetigkeitsgrundsatz	
2.	Zu Absatz 2 (Zulässige Abweichungen von den Grundsätzen)	
2.1	Allgemeine Inhalte	
2.2	Zulässige Abweichungen	
2.2.1	Bei Änderungen von Vorschriften	
2.2.2	Die Berichtigung der Eröffnungsbilanz	
2.2.3	Die Veräußerung oder Errichtung eines Betriebes	
<b>D.39: § 33 Wertansätze für Vermögensgegenstände</b>	.....	1876
I.	Allgemeines	
1.	Gemeindliche Vermögensgegenstände	
2.	Die Anschaffungs- und Herstellungskosten	
2.1	Allgemeine Grundlagen	
2.2	Die Differenzierung von Anschaffungs- und Herstellungskosten	
2.3	Anschaffungs- und Herstellungskosten und Finanzleistungen Dritter	
2.4	Anschaffungs- und Herstellungskosten und Sachleistungen Dritter	
2.5	Sicherungsbehalte bei Anschaffungs- und Herstellungskosten	
2.6	Ein negativer Kaufpreis beim Erwerb eines Betriebes	
2.7	Die Nebenkosten bei Ersatzinvestitionen	
2.7.1	Die Abbruchkosten	
2.7.2	Sonstige Nebenkosten	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

3. Die geringwertigen Vermögensgegenstände
4. Der „Erinnerungswert“ als bilanzieller Merkposten
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  1. Zu Absatz 1 Satz 1 (Bilanzierung von gemeindlichen Vermögensgegenständen)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Ansatzpflicht für gemeindliche Vermögensgegenstände)
      - 1.1.1 Allgemeine Grundlagen
      - 1.1.2 Der Begriff „Vermögensgegenstand“
        - 1.1.2.1 Die Qualifizierung eines Wirtschaftsgutes
        - 1.1.2.2 Die Qualifizierung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes
          - 1.1.2.2.1 Allgemeine Vorgaben
          - 1.1.2.2.2 Vermögensgegenstände als Sachgesamtheit
          - 1.1.2.3 Keine Wertansätze nach Komponenten
          - 1.1.2.4 Die Wirkungen bei den Abschreibungen
        - 1.1.3 Der Begriff „Wirtschaftliches Eigentum“
          - 1.1.3.1 Allgemeine Inhalte
          - 1.1.3.2 Die Abgrenzung des wirtschaftlichen Eigentums
          - 1.1.3.3 Die Leasinggeschäfte
            - 1.1.3.3.1 Allgemeine Sachlage
            - 1.1.3.3.2 Das Finanzierungs-Leasing
            - 1.1.3.3.3 Das Operating-Leasing
          - 1.1.3.4 Die Miet- und Pachtgeschäfte
          - 1.1.3.5 Der Nießbrauch
          - 1.1.3.6 Das Treuhandvermögen
            - 1.1.3.6.1 Die Gemeinde als Treuhänder
            - 1.1.3.6.2 Die Gemeinde als Treugeber
          - 1.1.3.7 Gemeindliche Tauschgeschäfte
          - 1.1.3.8 Das Gesamtbild über die tatsächlichen Verhältnisse
        - 1.1.4 Der Begriff „Selbstständige Verwertbarkeit“
        - 1.1.5 Besondere Bilanzierungssachverhalte
          - 1.1.5.1 Der Ansatz abgeschriebener Vermögensgegenstände
          - 1.1.5.2 Kein Ansatz gepfändeter Vermögensgegenstände
      - 1.2 Zu Satz 2 (Definition des Anlagevermögens)
        - 1.2.1 Allgemeine Grundlagen
        - 1.2.2 Der Begriff „Dauernd“ beim Anlagevermögen
        - 1.2.3 Die Änderung der ursprünglichen bilanziellen Zuordnung
        - 1.2.4 Die Gesamtübersicht über das gemeindliche Anlagevermögen
    2. Zu Absatz 2 (Anschaffungskosten)
      - 2.1 Zu Satz 1 (Bestimmung des Begriffs „Anschaffungskosten“)
        - 2.1.1 Die Rahmenbedingungen
        - 2.1.2 Die Anschaffungskosten und Übernahme von Verpflichtungen
        - 2.1.3 Die Anschaffungskosten und Investitionsauszahlungen
        - 2.1.4 Die Anschaffungskosten in Einzelfällen
          - 2.1.4.1 Die Anschaffungskosten bei Sachschenkungen
          - 2.1.4.2 Die Anschaffungskosten bei Tauschgeschäften
          - 2.1.4.3 Die Anschaffungskosten bei Leasinggeschäften
          - 2.1.4.4 Die Anschaffungskosten bei Rentenzahlungen
          - 2.1.4.5 Die Anschaffungskosten bei einem Gesamtkaufpreis
          - 2.1.4.6 Die Anschaffungskosten bei Versteigerungsverfahren
      - 2.2 Zu Satz 2 (Umfang der Anschaffungskosten)
        - 2.2.1 Der Anschaffungszeitraum
        - 2.2.2 Die Erhöhung der Anschaffungskosten

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 2.2.3 Die Anschaffungsnebenkosten
- 2.2.4 Nachträgliche Anschaffungskosten
  - 2.2.4.1 Allgemeine Abgrenzungen
  - 2.2.4.2 Anschaffungsnahe Herstellungskosten
  - 2.2.4.3 Keine nachträglichen Anschaffungskosten
- 2.3 Zu Satz 3 (Minderungen des Anschaffungspreises)
  - 2.3.1 Allgemeine Vorgaben
  - 2.3.2 Die Gewährung von Rabatten
  - 2.3.3 Die Gewährung von Boni
  - 2.3.4 Die Gewährung von Skonti
  - 2.3.5 Keine Minderung durch Zuwendungen
- 3. Zu Absatz 3 (Herstellungskosten)
  - 3.1 Zu Satz 1 (Bestimmung des Begriffs „Herstellungskosten“)
    - 3.1.1 Die allgemeinen Rahmenbedingungen
      - 3.1.1.1 Die Zusammensetzung der Herstellungskosten
      - 3.1.1.2 Die nicht einziehbaren Kosten
    - 3.1.2 Der Zeitraum der Herstellung
      - 3.1.2.1 Der Beginn der Herstellung
      - 3.1.2.2 Die Unterbrechung der Herstellung
      - 3.1.2.3 Die Beendigung der Herstellung
    - 3.1.3 Die nachträglichen Herstellungskosten
    - 3.1.4 Die Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand
      - 3.1.4.01 Allgemeine Sachlage
        - 3.1.4.1 Die Herstellungskosten bei gemeindlichen Gebäuden
          - 3.1.4.1.1 Allgemeine Abgrenzung
          - 3.1.4.1.2 Die Aufwendungen für Instandsetzungen und Modernisierungen
          - 3.1.4.1.3 Die Prüfung möglicher Herstellungskosten
          - 3.1.4.1.4 Die Übersicht zur Herkunft gemeindlicher Herstellungskosten
        - 3.1.4.2 Der Erhaltungsaufwand bei gemeindlichen Gebäuden
        - 3.1.4.3 Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand bei Straßen
          - 3.1.4.3.1 Die Neubau-, Umbau- und Ausbautvorhaben
          - 3.1.4.3.2 Die Erneuerungsvorhaben
          - 3.1.4.3.3 Die Straßenbeleuchtung
        - 3.1.4.4 Der Verzicht auf den Begriff „Sanierung“
      - 3.1.5 Die Einbeziehung von Eigenleistungen der Gemeinde
        - 3.1.5.1 Die Zwecke der Einbeziehung
        - 3.1.5.2 Die Aufwendungen aus Eigenleistungen
        - 3.1.5.3 Der Nachweis der Eigenleistungen
    - 3.2 Zu Satz 2 (Festlegung der Einzelkosten)
      - 3.2.1 Allgemeine Vorgaben
      - 3.2.2 Die Materialeinzelkosten
      - 3.2.3 Die Fertigungseinzelkosten
      - 3.2.4 Die Sondereinzelkosten der Fertigung
    - 3.3 Zu Satz 3 (Einbeziehung von Gemeinkosten)
      - 3.3.1 Allgemeine Grundlagen
      - 3.3.2 Die Materialgemeinkosten
      - 3.3.3 Die Fertigungsgemeinkosten
      - 3.3.4 Das Verbot der Einbeziehung von anderen Kosten
      - 3.3.5 Sonstige nicht zurechenbare Kosten
        - 3.3.5.1 Beseitigung von Schadensfällen
        - 3.3.5.2 Zinsen für Kredite für Investitionen

4. Zu Absatz 4 (Geringwertige Vermögensgegenstände)	
4.1 Die Bedeutung geringwertiger Vermögensgegenstände	
4.2 Die Abgrenzung geringwertiger Vermögensgegenstände	
4.2.1 Die festgelegte Wertgrenze	
4.2.2 Das Vorliegen der selbstständigen Nutzungsfähigkeit	
4.3 Der Nachweis der geringwertigen Vermögensgegenstände	
4.3.1 Die Erfassung in Inventarlisten	
4.3.2 Die Erfassung über einen Sammelposten	
4.3.3 Die Verbuchung als Aufwand	
<b>D.40: § 34 Bewertungsvereinfachungsverfahren</b> .....	1922
I. Allgemeines	
1. Die zulässigen Bewertungsvereinfachungsverfahren	
2. Die Sammelbewertung als weiteres Verfahren	
3. Nicht zulässige Vereinfachungsverfahren	
II. Erläuterungen im Einzelnen	
1. Zu Absatz 1 (Bildung von Festwerten)	
1.1 Zu Satz 1 (Voraussetzungen für die Bildung von Festwerten)	
1.1.1 Die allgemeinen Bedingungen	
1.1.2 Die wertmäßige Nachrangigkeit	
1.1.3 Festwerte und Abschreibungen	
1.1.4 Festwerte und Investitionen	
1.1.5 Die Anpassung von Festwerten	
1.1.6 Die Auflösung eines Festwertes	
1.2 Zu Satz 2 (Bestandsprüfungen bei Festwerten)	
1.2.1 Die regelmäßige körperliche Bestandsaufnahme	
1.2.2 Die körperliche Inventur	
2. Zu Absatz 2 (Pauschalisiertes Festwertverfahren für Aufwuchs)	
2.1 Allgemeine Vorgaben	
2.2 Die Waldbewertungsrichtlinien	
2.3 Das pauschalisierte Festwertverfahren	
3. Zu Absatz 3 (Gruppenbewertung)	
3.1 Zu Satz 1 (Voraussetzungen für die Gruppenbewertung)	
3.1.1 Allgemeine Bedingungen	
3.1.2 Die Kriterien „Gleichartigkeit“ und „annähernde Gleichwertigkeit“	
3.1.2.1 Das Kriterium „Gleichartigkeit“	
3.1.2.2 Das Kriterium „annähernde Gleichwertigkeit“	
3.1.3 Die Ermittlung des Gruppenwertes	
3.1.4 Die Ermittlung eines Durchschnittswertes	
3.2 Zu Satz 2 (Gruppenbewertung und Rückstellungen)	
<b>D.41: § 35 Abschreibungen</b> .....	1932
I. Allgemeines	
1. Die Inhalte und Zwecke von Abschreibungen	
1.1 Die Ursachen für Wertminderungen des Vermögens	
1.2 Der Begriff „Abschreibungen“	
1.3 Die Erfassung der Abschreibungen	
1.3.1 Die Erfassung in der Ergebnisrechnung	
1.3.2 Die Erfassung in der Bilanz	
2. Die Abschreibungsarten	
2.1 Allgemeine Bedingungen	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 2.2 Die Abschreibungen nach Vermögensarten
- 2.3 Die planmäßigen Abschreibungen
- 2.4 Die außerplanmäßigen Abschreibungen
- 2.5 Besonderheiten bei den Abschreibungen
- 3. Die Abschreibungsmethoden
  - 3.1 Die Anwendungsvorgaben
  - 3.2 Die zulässigen Abschreibungsmethoden
- 4. Die Vermögensgegenstände
  - 4.1 Die Qualifizierung eines Vermögensgegenstandes
  - 4.2 Der Gebrauch von Vermögensgegenständen
    - 4.2.1 Die Nutzungsdauern
    - 4.2.2 Abnutzbare und nicht abnutzbare Vermögensgegenstände
  - 4.3 Die geringwertigen Vermögensgegenstände
- 5. Abschreibungen und Transferleistungen
  - 5.1 Die Transferleistungen bei abnutzbaren Vermögensgegenständen
  - 5.2 Die Transferleistungen bei nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen
  - 5.3 Abschreibungen und Zweckbindungsfristen
- 6. Die Zuschreibungen bei Vermögensgegenständen
- 7. Nicht zulässige Vorgehensweisen bei Abschreibungen
  - 7.1 Keine Vornahme kalkulatorischer Abschreibungen
  - 7.2 Keine Saldierung von Abschreibungen und Unterhaltungsaufwand
  - 7.3 Keine Erfassung der Abschreibungen nach der indirekten Methode
  - 7.4 Keine Anwendung der progressiven Abschreibung
  - 7.5 Keine Abschreibungen nach Komponenten
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Abschreibungen)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten um Abschreibungen)
      - 1.1.1 Die Abschreibungen bei abnutzbaren Vermögensgegenständen
      - 1.1.2 Der Begriff „Vermögensgegenstand“
      - 1.1.3 Der Begriff „Anlagevermögen“
      - 1.1.4 Der Begriff „Selbstständige Nutzung“
      - 1.1.5 Der Begriff „Anschaffungskosten“
      - 1.1.6 Der Begriff „Herstellungskosten“
      - 1.1.7 Der Begriff „Planmäßige Abschreibungen“
        - 1.1.7.1 Die Inhalte und Zwecke
        - 1.1.7.2 Der Abschreibungsplan
          - 1.1.7.2.1 Die Aufstellung des Abschreibungsplans
          - 1.1.7.2.2 Beginn und Ende der Abschreibungszeit
          - 1.1.7.2.3 Die Berücksichtigung eines Restwertes
          - 1.1.7.2.4 Die Anpassungen des Abschreibungsplans
        - 1.1.7.3 Die Besonderheiten bei planmäßigen Abschreibungen
          - 1.1.7.3.1 Die Trennung von Grund und Boden und Gebäude
          - 1.1.7.3.2 Die Zuwendungen bei Finanzanlagen
    - 1.2 Zu Satz 2 (Vorrang der linearen Abschreibungen)
    - 1.3 Zu Satz 3 (Weitere zulässige Abschreibungsmethoden)
      - 1.3.1 Allgemeine Sachlage
      - 1.3.2 Die degressive Abschreibung
      - 1.3.3 Die Leistungsabschreibung
  - 2. Zu Absatz 2 (Geringwertige Vermögensgegenstände)
    - 2.1 Die Bedeutung geringwertiger Vermögensgegenstände
    - 2.2 Die Abgrenzung geringwertiger Vermögensgegenstände

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 2.2.1 Die festgelegte Wertgrenze
- 2.2.2 Das Vorliegen der selbstständigen Nutzungsfähigkeit
- 2.2.3 Das Vorliegen einer Abnutzung
- 2.3 Die Verbuchung als Aufwand
- 2.4 Der Abgang im Jahr des Zugangs
  - 2.4.1 Allgemeine Sachlage
  - 2.4.2 Der Begriff „Abgang“
- 2.5 Der Nachweis der geringwertigen Vermögensgegenstände
- 3. Zu Absatz 3 (Örtliche Nutzungsdauern und Abschreibungstabelle)
  - 3.1 Zu Satz 1 (NKF-Rahmentabelle für Gesamtnutzungsdauern)
    - 3.1.1 Allgemeine Grundlagen
    - 3.1.2 Inhalte der NKF-Rahmentabelle
  - 3.2 Zu Satz 2 (Festlegung der örtlichen Nutzungsdauern)
    - 3.2.1 Die Bestimmung der Nutzungsdauern
    - 3.2.2 Die Aufstellung einer örtlichen Abschreibungstabelle
    - 3.2.3 Nutzungsdauern und Zweckbindungsfristen
    - 3.2.4 Nutzungsdauern bei gebraucht erhaltenen Vermögensgegenständen
    - 3.2.5 Anpassungen der Abschreibungszeit eines Vermögensgegenstandes
      - 3.2.5.1 Korrekturen einer fehlerhaften Festlegung der Nutzungsdauer
      - 3.2.5.2 Die Anpassung der Nutzungsdauer nach Instandsetzung oder Sanierung
  - 3.3 Zu Satz 3 (Abschreibungstabelle und Aufsichtsbehörde)
- 4. Zu Absatz 4 (Veränderungen der Restnutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes)
  - 4.1 Zu Satz 1 (Verlängerung der Restnutzungsdauer)
  - 4.2 Zu Satz 2 (Verkürzung der Restnutzungsdauer)
- 5. Zu Absatz 5 (Außerplanmäßige Abschreibungen)
  - 5.01 Der Begriff „Außerplanmäßig“
  - 5.02 Die Abgrenzung zwischen den Sätzen 1 und 2
  - 5.1 Zu Satz 1 (Außerplanmäßige Abschreibungen beim Anlagevermögen)
    - 5.1.1 Der Begriff „Sachanlagen“
    - 5.1.2 Der Begriff „Finanzanlagen“
    - 5.1.3 Die Prüfung der Werthaltigkeit
    - 5.1.4 Der Begriff „dauernd“ bei Wertminderungen
      - 5.1.4.1 Allgemeine Grundlagen
      - 5.1.4.2 Die Anlässe für Wertminderungen
    - 5.1.5 Die Ermittlung des beizulegenden Wertes
    - 5.1.6 Besonderheiten bei Wertminderungen
      - 5.1.6.1 Wertminderungen bei Grundstücken
      - 5.1.6.2 Wertminderungen und unterlassene Instandhaltung
      - 5.1.6.3 Wertminderungen beim Baumbestand
    - 5.1.7 Besonderheiten bei außerplanmäßigen Abschreibungen
      - 5.1.7.1 Außerplanmäßige Abschreibungen und Umstufung von Straßen
      - 5.1.7.2 Außerplanmäßige Abschreibungen und Sonderposten
      - 5.1.7.3 Außerplanmäßige Abschreibungen und Drohverlustrückstellungen
      - 5.1.7.4 Keine Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage
  - 5.2 Zu Satz 2 (Finanzanlagen und vorübergehende Wertminderung)
    - 5.2.1 Allgemeine Sachlage
    - 5.2.2 Die Ermessensentscheidung der Gemeinde
  - 5.3 Zu Satz 3 (Erläuterungspflichten im Anhang)
- 6. Zu Absatz 6 (Verteilung außerplanmäßiger Abschreibungen für Grund und Boden)
  - 6.1 Zu Satz 1 (Zeitliche Verteilungsvorgabe)
  - 6.2 Zu Satz 2 (Besondere Erläuterungspflichten)

- 7. Zu Absatz 7 (Außerplanmäßige Abschreibungen beim Umlaufvermögen)
  - 7.1 Zwecke der Abschreibungen
  - 7.2 Der Begriff „Umlaufvermögen“
  - 7.3 Der Begriff „beizulegender Wert“
  - 7.4 Die Feststellung der Wertminderung
  - 7.5 Die Dokumentationspflichten
- 8. Zu Absatz 8 (Vornahme von Zuschreibungen)
  - 8.1 Zu Satz 1 (Anlass und Umfang der Zuschreibungen)
    - 8.1.1 Der Anlass von Zuschreibungen
    - 8.1.2 Der Umfang von Zuschreibungen
    - 8.1.3 Keine Zuschreibungen beim Umlaufvermögen
    - 8.1.4 Zuschreibungen und Sonderposten
  - 8.2 Zu Satz 2 (Erläuterungspflicht für Zuschreibungen im Anhang)

**D.42: § 36 Rückstellungen** ..... 1984

I. Allgemeines

- 1. Die Erfordernisse für die Bildung von Rückstellungen
  - 1.1 Allgemeine Grundlagen
  - 1.2 Die Bemessung
    - 1.2.1 Allgemeine Sachlage
    - 1.2.2 Wichtige Einzelheiten der Bemessung
  - 1.3 Die Abzinsung
  - 1.4 Die Bilanzierung
  - 1.5 Die haushaltmäßige Behandlung
- 2. Die zulässigen Rückstellungsarten
- 3. Keine Rückstellungen für andere Zwecke
  - 3.1 Allgemeine Vorgaben
  - 3.2 Keine Rückstellungen für künftige Umlagezahlungen
  - 3.3 Keine Rückstellungen beim Gemeindefinanzausgleich
  - 3.4 Keine Rückstellungen aus der gemeindlichen Steuererhebung
    - 3.4.1 Allgemeine Grundlagen
    - 3.4.2 Steuerbezogene Verwaltungsverfahren
    - 3.4.3 Die Steuerpflicht der Gemeinde
  - 3.5 Keine Rückstellungen aus der Haftung für Verluste Dritter
- 4. Der Rückstellungsspiegel
  - 4.1 Die Inhalte des Rückstellungsspiegels
  - 4.2 Die Übersicht über den Rückstellungsspiegel
  - 4.3 Die Teile A und B

II. Erläuterungen im Einzelnen

- 1. Zu Absatz 1 (Pensionsrückstellungen)
  - 1.1 Zu Satz 1 (Beamtenrechtliche Pensionsansprüche)
    - 1.1.1 Die Inhalte der Vorschrift
      - 1.1.1.1 Allgemeine Grundlagen
      - 1.1.1.2 Keine Übertragung der Verpflichtung auf fremde Dritte
      - 1.1.1.3 Keine Saldierung der Pensionsrückstellungen mit Aktivposten
      - 1.1.1.4 Die Liquiditätsvorsorge
      - 1.1.1.5 Die Anhangsangaben
      - 1.1.1.6 Keine Sonderzuführungen
    - 1.1.2 Pensionsansprüche aus einer Beschäftigung in der Verwaltung
      - 1.1.2.1 Die Ansprüche aus einer Verwaltungstätigkeit
      - 1.1.2.2 Ansprüche aus organisatorisch unselbstständigen Betrieben

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 1.1.3 Pensionsansprüche bei einer Tätigkeit außerhalb der Verwaltung
    - 1.1.3.1 Die Ansprüche gegenüber der Gemeinde
    - 1.1.3.2 Die Ansprüche aus Tätigkeiten bei rechtlich unselbstständigen Betrieben
      - 1.1.3.2.1 Bilanzierung von Pensionsrückstellungen durch die Betriebe
      - 1.1.3.2.2 Umfang der anzusetzenden Pensionsrückstellungen
      - 1.1.3.2.3 Verzicht auf den Ansatz von Pensionsrückstellungen
    - 1.1.3.3 Die Ansprüche aus Tätigkeiten bei rechtlich selbstständigen Betrieben
      - 1.1.3.3.1 Die Bildung von Pensionsrückstellungen bei den Betrieben
      - 1.1.3.3.2 Freistellungsansprüche für Pensionsrückstellungen beim Dienstherrn
      - 1.1.3.3.3 Entgelte für die Personalgestaltung
    - 1.1.3.4 Die Ansprüche aus Tätigkeiten in einem Jobcenter
  - 1.1.4 Die Zahlbarmachung der Versorgungsleistungen
    - 1.1.4.1 Die Mitgliedschaft in einer Versorgungskasse
    - 1.1.4.2 Die Umlageerhebung
    - 1.1.4.3 Die Liquiditätssicherung für die Versorgungsleistungen
      - 1.1.4.3.1 Allgemeine Bedingungen
      - 1.1.4.3.2 Kapitalanlagen und Pensionsrückstellungen
      - 1.1.4.3.3 Kapitalversicherung als „Beamtenpensionsversicherung“
      - 1.1.4.3.4 Die Bilanzierung einer Kapitalversicherung
        - 1.1.4.3.4.1 Allgemeine Sachlage
        - 1.1.4.3.4.2 Der Rückkaufswert kein Wertansatz
        - 1.1.4.3.4.3 Das Deckungskapital / Die Versicherungssumme kein Wertansatz
      - 1.1.4.3.4 Treuhandverhältnis und Pensionsrückstellungen
    - 1.1.5 Keine Pensionsrückstellungen bei tariflicher Beschäftigung
      - 1.1.5.1 Keine Pensionsrückstellungen bei einer Zusatzversorgung
      - 1.1.5.2 Sog. Sanierungsgelder keine Pensionsrückstellungen
    - 1.1.6 Der Ansatz von früheren Dienstherrnverpflichtungen
      - 1.1.6.1 Die bilanzielle Zuordnung der Verpflichtungen
      - 1.1.6.2 Keine Neubewertung der Verpflichtungen
    - 1.1.7 Anpassungen bei den Pensionsrückstellungen
  - 1.2 Zu Satz 2 (Rückstellungen für weitere beamtenrechtliche Ansprüche)
    - 1.2.1 Allgemeine Sachlage
    - 1.2.2 Rückstellungen für Beihilfeansprüche
  - 1.3 Zu Satz 3 (Barwert der Pensionsrückstellungen nach dem Teilwertverfahren)
    - 1.3.1 Allgemeine Vorgaben
    - 1.3.2 Das Teilwertverfahren
      - 1.3.2.1 Die Inhalte und Zwecke
      - 1.3.2.2 Die Begriffe „Teilwert“ und „Barwert“
    - 1.3.3 Die Barwertbestimmung
    - 1.3.4 Die Eckpunkte für die Bewertung
    - 1.3.5 Die Berücksichtigung des Versorgungsausgleichs
    - 1.3.6 Die Auswirkungen des Barwertes
    - 1.3.7 Nicht zulässige Verfahren
  - 1.4 Zu Satz 4 (Rechnungszins bei Pensionsrückstellungen)
    - 1.4.1 Allgemeine Grundlagen
    - 1.4.2 Kein Wahlrecht für die Gemeinde
  - 1.5 Zu Satz 5 (Wertansatz für Beihilferückstellungen)
  - 1.6 Zu Satz 6 (Erster Rechenschritt bei Beihilferückstellungen)
  - 1.7 Zu Satz 7 (Zweiter Rechenschritt bei Beihilferückstellungen)
  - 1.8 Zu Satz 8 (Überprüfung des Prozentsatzes für Beihilferückstellungen)
2. Zu Absatz 2 (Rückstellungen für Deponien und Altlasten)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 2.1 Zu Satz 1 (Rückstellungen für Deponien)
  - 2.1.1 Inhalte des Bilanzpostens
  - 2.1.2 Die Bemessung der Deponierückstellungen
- 2.2 Zu Satz 2 (Rückstellungen für Altlasten)
  - 2.2.1 Rückstellungen für die Beseitigung von Altlasten
  - 2.2.2 Die Bemessung der Altlastenrückstellungen
  - 2.2.3 Rückstellungen für die Beseitigung sonstiger Umweltschäden
- 3. Zu Absatz 3 (Instandhaltungsrückstellungen)
  - 3.1 Zu Satz 1 (Ansatz von Instandhaltungsrückstellungen)
    - 3.1.1 Grundlagen und Zwecke
    - 3.1.2 Das Erfordernis einer konkreten Umsetzungsplanung
      - 3.1.2.1 Der Tatbestand „Unterlassene Instandhaltung“
      - 3.1.2.2 Das Kriterium „hinreichend konkret beabsichtigt“
      - 3.1.2.3 Das Kriterium „Wahrscheinlichkeit der Realisierung“
      - 3.1.2.4 Zeitliche Festlegungen
  - 3.2 Zu Satz 2 (Festlegung der Instandhaltungsmaßnahmen)
    - 3.2.1 Allgemeine Grundlagen
    - 3.2.2 Wiederherstellung gleich Instandsetzung
    - 3.2.3 Bewahrung gleich Unterhaltung
    - 3.2.4 Festlegung der einzelnen Instandhaltungsmaßnahmen
    - 3.2.5 Die Festlegung einer Wertgrenze
  - 3.3 Der Verzicht auf den Ansatz von Instandhaltungsrückstellungen
  - 3.4 Das Instandhaltungsmanagement
- 4. Zu Absatz 4 (Sonstige Rückstellungen)
  - 4.1 Zu Satz 1 (Verpflichtungsrückstellungen)
    - 4.1.1 Allgemeine Abgrenzungen
    - 4.1.2 Der Begriff „Ungewiss“
    - 4.1.3 Der Begriff „Geringfügigkeit“
  - 4.2 Zu Satz 2 (Entstehung und Inanspruchnahme der Rückstellung)
    - 4.2.1 Die Wahrscheinlichkeit der Entstehung
    - 4.2.2 Der Zeitpunkt der wirtschaftlichen Verursachung
      - 4.2.2.1 Die zeitliche Zuordnung
        - 4.2.2.2 Kein Ausschluss des Abschlussstichtages
    - 4.2.3 Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme
    - 4.2.4 Besondere Rückstellungssachverhalte
      - 4.2.4.1 Allgemeine Sachlage
      - 4.2.4.2 Rückstellungen wegen der Beteiligung an Versorgungslasten
        - 4.2.4.2.1 Die Bilanzierung der gemeindlichen Verpflichtungen
          - 4.2.4.2.2 Eckpunkte für die Bemessung der Beteiligung
            - 4.2.4.2.2.1 Eckpunkte für landesinterne Dienstherrwechsel
            - 4.2.4.2.2.2 Eckpunkte für andere Dienstherrwechsel
          - 4.2.4.2.3 Die Arten der Beteiligungen an Versorgungslasten
            - 4.2.4.2.3.1 Allgemeine Grundlagen
            - 4.2.4.2.3.2 Beteiligungen nach dem Beamtenversorgungsgesetz
            - 4.2.4.2.3.3 Beteiligungen nach dem Versorgungslastenverteilungsgesetz
            - 4.2.4.2.3.4 Beteiligungen nach dem Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrag
        - 4.2.4.3 Rückstellungen aus dienstlicher Tätigkeit der Beschäftigten
          - 4.2.4.3.1 Rückstellungen wegen Altersteilzeit
            - 4.2.4.3.1.1 Voraussetzungen für die Rückstellungsbildung
            - 4.2.4.3.1.2 Die Bemessung der Rückstellungen für Altersteilzeit
          - 4.2.4.3.2 Rückstellungen wegen Urlaubsansprüchen und Arbeitszeitguthaben

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 4.2.4.3.2.1 Der Ansatz der Urlaubs- und Arbeitszeitrückstellung
- 4.2.3.4.2.2 Die Bemessung der Urlaubs- und Arbeitszeitrückstellung
- 4.2.4.3.3 Rückstellungen wegen Leistungsentgelte für Beschäftigte
- 4.2.4.4 Rückstellungen wegen Erhaltungsaufwand bei Kindertageseinrichtungen
- 4.2.4.5 Besonderheiten bei der Rückstellungsbildungen
- 4.2.4.5.1 Allgemeiner Überblick
- 4.2.4.5.2 Besonderheiten bei der Beteiligung Dritter beim Jahresabschluss
- 4.2.4.5.3 Besonderheiten bei der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen
- 4.2.4.5.4 Besonderheiten bei der überörtlichen Prüfung
- 4.3 Unzulässige Rückstellungen
- 4.3.1 Keine Rückstellungen für „geplante“ Verluste
- 4.3.1.1 Allgemeine Sachlage
- 4.3.1.2 Die haushaltswirtschaftliche Gesamtbetrachtung
- 4.3.2 Keine Rückstellungen für künftige Ausgleichsschulden
- 4.3.3 Keine Rückstellungen für eigene Abschlussarbeiten
- 4.3.4 Keine Rückstellungen für die eigene Aufbewahrung von Unterlagen
- 4.3.5 Sonstige Anwendungsfälle
- 4.3.5.1 Allgemeine Sachlage
- 4.3.5.2 Die Wohngeldentlastungsleistungen
- 5. Zu Absatz 5 (Drohverlustrückstellungen)
  - 5.1 Die Pflicht zur Rückstellungsbildung
    - 5.1.1 Die Voraussetzungen der Rückstellungsbildung
    - 5.1.2 Das Kriterium „voraussichtlicher Verlust“
    - 5.1.3 Das Kriterium „nicht geringfügig“
  - 5.2 Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften
    - 5.2.1 Allgemeine Grundlagen
    - 5.2.2 Der Begriff „Drohender Verlust“
    - 5.2.3 Der Begriff „Schwebendes Geschäft“
    - 5.2.4 Das Kriterium „Gleichwertigkeitsvermutung“
    - 5.2.5 Das Bestehen eines schwebenden Geschäftes
    - 5.2.6 Die Rückstellungsbildung für drohende Verluste
    - 5.2.6.1 Die Erfordernisse der Rückstellungsbildung
    - 5.2.6.2 Außerplanmäßige Abschreibung und Drohverlustrückstellung
    - 5.2.7 Der Begriff „Nicht geringfügig“
    - 5.2.8 Die mehrjährig laufenden Geschäfte
    - 5.2.8.1 Allgemeine Sachlage
    - 5.2.8.2 Die Rückstellung bei einem Fremdwährungsrisiko
    - 5.2.9 Die geplanten Verlustgeschäfte
    - 5.2.9.1 Die Verluste bei gemeindlichen Geschäften
    - 5.2.9.2 Die Verluste bei gemeindlichen Betrieben
  - 5.3 Rückstellungen für drohende Verluste aus laufenden Verfahren
    - 5.3.1 Allgemeine Grundlagen
    - 5.3.2 Der Begriff „Laufende Verfahren“
    - 5.3.3 Die Pflicht zur Rückstellungsbildung
    - 5.3.4 Die Abgrenzung der Geringfügigkeit
    - 5.3.5 Die Forderungen in laufenden Verfahren
    - 5.3.5.1 Allgemeine Ausgangslage
    - 5.3.5.2 Die örtliche Beurteilung
    - 5.3.5.3 Der Umgang mit zweifelhaften Forderungen
    - 5.3.5.4 Der Umgang mit investiven Forderungen
- 6. Zu Absatz 6 (Weitere gesetzlich vorgesehene Rückstellungen)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

6.1	Zu Satz 1 (Bildung von Rückstellungen für andere Zwecke)	
6.2	Zu Satz 2 (Auflösung und Herabsetzung von Rückstellungen)	
6.2.01	Anlässe zur Veränderung von Rückstellungen	
6.2.1	Die Auflösung von Rückstellungen	
6.2.1.1	Allgemeine Voraussetzungen	
6.2.1.2	Der Wegfall einer Rückstellung für unterlassene Instandhaltung	
6.2.1.3	Der Wegfall einer Rückstellung wegen Dienstherrnwechsels	
6.2.2	Die Herabsetzung von Rückstellungen	
6.2.2.1	Allgemeine Voraussetzungen	
6.2.2.2	Die Herabsetzung durch eine einmalige Inanspruchnahme	
6.2.2.3	Die Herabsetzung wegen laufender Leistungen	
6.2.2.3.1	Der Umfang der Herabsetzung	
6.2.2.3.2	Die Minderung von Pensionsrückstellungen	
6.2.2.3.2.1	Allgemeine Voraussetzungen	
6.2.2.3.2.2	Die Ermittlung des Herabsetzungsbetrages	
6.2.2.3.3	Die Herabsetzung von Rückstellungen aus Beschäftigung	
6.2.3	Der Passivtausch zwischen Rückstellungen und Verbindlichkeiten	
<b>D.43:</b>	<b>Sechster Abschnitt „Jahresabschluss“</b>	<b>2067</b>
1.	Der Anlass für den Jahresabschluss	
2.	Die Bestandteile des Jahresabschlusses	
3.	Die Vorschriften über den gemeindlichen Jahresabschluss	
3.1	Die Gesamtübersicht über die Vorschriften	
3.2	Die Vorschriften im Einzelnen	
4.	Die Beurteilung des gemeindlichen Jahresabschlusses	
5.	Jahresabschluss und Finanzstatistik	
<b>D.44:</b>	<b>§ 37 Jahresabschluss</b>	<b>2075</b>
I.	Allgemeines	
1.	Das Aufstellungsverfahren beim Jahresabschluss	
2.	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	
2.1	Das Regelsystem der GoB	
2.2	Die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze	
2.3	Die sachgerechte Anwendung der Grundsätze	
3.	Die Verantwortlichen im Aufstellungsverfahren	
3.1	Die Aufgaben des Kämmers	
3.2	Die Aufgaben des Bürgermeisters	
II.	Erläuterungen im Einzelnen	
1.	Zu Absatz 1 (Der Jahresabschluss der Gemeinde)	
1.0	Die Nachweiszwecke	
1.1	Zu Satz 1 (Pflicht zur Aufstellung des Jahresabschlusses)	
1.2	Zu Satz 2 (Bestandteile des Jahresabschlusses)	
1.2.0	Allgemeine Vorgaben	
1.2.1	Die Ergebnisrechnung	
1.2.2	Die Finanzrechnung	
1.2.3	Die Teilrechnungen	
1.2.4	Die Bilanz	
1.2.5	Der Anhang	
1.2.6	Die Übersicht über die Jahresabschlussunterlagen	
1.3	Das Verfahren zur Feststellung des Jahresabschlusses	
1.4	Haushaltssicherungskonzept und Jahresabschluss	

- 2. Zu Absatz 2 (Lagebericht im Jahresabschluss)
  - 2.1 Die Zwecke des Lageberichtes
  - 2.2 Die Beifügung des Lageberichts

**D.45: § 38 Ergebnisrechnung** ..... 2089

- I. Allgemeines
  - 1. Inhalte und Zwecke der Ergebnisrechnung
    - 1.1 Die Gestaltung der Ergebnisrechnung
    - 1.2 Die Informationen der Ergebnisrechnung
  - 2. Die Anwendung des Bruttoprinzips
  - 3. Ergebnisrechnung und Haushaltsausgleich
    - 3.01 Die Ausgangslage
      - 3.1 Der Nachweis des „originären Haushaltsausgleichs
      - 3.2 Der Nachweis des „fiktiven“ Haushaltsausgleichs
  - 4. Der Nachweis der Haushaltskonsolidierung
  - 5. Der Verzicht auf Erträge
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Inhalt der Ergebnisrechnung)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Nachweis der Erträge und Aufwendungen)
    - 1.2 Zu Satz 2 (Verrechnungsverbot)
      - 1.2.1 Die Inhalte des Verbots
      - 1.2.2 Die Ausnahme vom Bruttoprinzip
        - 1.2.2.1 Absetzungen nach § 19 GemHVO NRW
        - 1.2.2.2 Sonstige zulässige Verrechnungen
    - 1.3 Zu Satz 3 (Aufstellung der Ergebnisrechnung)
      - 1.3.1 Der Verweis auf § 2 GemHVO NRW
      - 1.3.2 Die Abbildung der Erträge und Aufwendungen nach Arten
        - 1.3.2.1 Die ordentlichen Erträge und Aufwendungen
        - 1.3.2.2 Die Finanzerträge und Finanzaufwendungen
        - 1.3.2.3 Die außerordentlichen Erträge und Aufwendungen
      - 1.3.3 Die Jahresergebnisse
        - 1.3.3.1 Das ordentliche Ergebnis
        - 1.3.3.2 Das Finanzergebnis
        - 1.3.3.3 Das Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit
        - 1.3.3.4 Das außerordentliche Ergebnis
        - 1.3.3.5 Das Jahresergebnis
  - 2. Zu Absatz 2 (Nachweis der Ist-Ergebnisse)
    - 2.1 Allgemeine Grundlagen
    - 2.2 Die Ergebnisse des Vorjahres
    - 2.3 Der fortgeschriebene Ansatz für das Haushaltsjahr
      - 2.3.1 Der Ansatz für das Haushaltsjahr
      - 2.3.2 Die zulässige Fortschreibung
        - 2.3.2.1 Allgemeine Sachlage
        - 2.3.2.2 Die Planfortschreibung bei Budgets
      - 2.3.3 Kein Fortschreibungsanlass
    - 2.4 Die Ist-Ergebnisse des Haushaltsjahres
    - 2.5 Der Plan-/Ist-Vergleich
      - 2.5.1 Allgemeine Sachlage
      - 2.5.2 Der Nachweis der über- und außerplanmäßigen Aufwendungen
      - 2.5.3 Der Nachweis der Ermächtigungsübertragungen
    - 2.6 Die erweiterte Ergebnisrechnung

- 3. Zu Absatz 3 (Nachweis der Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage)
  - 3.1 Allgemeine Sachlage
  - 3.2 Der Nachweis der Verrechnung
  - 3.3 Das Gesamtbild der Ergebnisrechnung

**D.46: § 39 Finanzrechnung** ..... 2110

- I. Allgemeines
  - 1. Die Zwecke der Finanzrechnung
  - 2. Die Integration der Finanzrechnung im NKf
    - 2.1 Allgemeine Grundlagen
    - 2.2 Die Finanzrechnung im doppelten Verbund
    - 2.3 Das Mitführen von Finanzrechnungskonten
  - 3. Die Anwendung des Bruttoprinzips
    - 3.1 Die Inhalte des Bruttoprinzips
    - 3.2 Die Ausnahme vom Bruttoprinzip
  - 4. Der Verzicht auf Einzahlungen
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Satz 1 (Nachweis der Einzahlungen und Auszahlungen)
    - 1.1 Die Inhalte der Vorschrift
    - 1.2 Die Anwendung des Liquiditätsänderungsprinzips
    - 1.3 Keine Anwendung des Fälligkeitsprinzips
  - 2. Zu Satz 2 (Verrechnungsverbot)
    - 2.1 Die Inhalte des Verrechnungsverbots
    - 2.2 Die Ausnahme vom Verrechnungsverbot
      - 2.2.1 Die Absetzungen nach § 23 GemHVO NRW
      - 2.2.2 Sonstige zulässige Verrechnungen
  - 3. Zu Satz 3 (Aufstellung der Finanzrechnung)
    - 3.1 Der Verweis auf § 3 GemHVO NRW
      - 3.1.1 Allgemeine Sachlage
      - 3.1.2 Die Ein- und Auszahlungen nach Arten
        - 3.1.2.1 Die Zahlungsarten der laufenden Verwaltungstätigkeit
        - 3.1.2.2 Die Zahlungsarten der Investitionstätigkeit
        - 3.1.2.3 Die Zahlungsarten der Finanzierungstätigkeit
      - 3.1.3 Die Jahresergebnisse
        - 3.1.3.1 Allgemeine Inhalte
        - 3.1.3.2 Der Saldo aus der laufenden Verwaltungstätigkeit
        - 3.1.3.3 Der Saldo aus der Investitionstätigkeit
        - 3.1.3.4 Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag
        - 3.1.3.5 Der Saldo aus der Finanzierungstätigkeit
        - 3.1.3.6 Die Änderung des Bestandes an Finanzmitteln
        - 3.1.3.7 Die liquiden Mittel
    - 3.2 Der Verweis auf § 38 Absatz 2 GemHVO NRW
      - 3.2.1 Allgemeine Inhalte
      - 3.2.2 Die Ergebnisse des Vorjahres
        - 3.2.3.1 Der Ansatz des Haushaltsjahres
        - 3.2.3.2 Die zulässige Fortschreibung
        - 3.2.3.3 Keine Fortschreibung
      - 3.2.4 Die Ist-Ergebnisse des Haushaltsjahres
      - 3.2.5 Der Plan-/Ist-Vergleich
        - 3.2.5.1 Allgemeine Sachlage

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

3.2.5.2	Der Nachweis der Ermächtigungsübertragungen	
3.3	Die erweiterte Ergebnisrechnung	
4.	Zu Satz 4 (Nachweis der Kredite zur Liquiditätssicherung)	
5.	Zu Satz 5 (Nachweis der fremden Finanzmittel)	
<b>D.47: § 40</b>	<b>Teilrechnungen</b>	2130
I.	Allgemeines	
1.	Die Gestaltung der der Teilrechnungen	
1.1	Die Inhalte	
1.2	Die sonstigen Zwecke	
2.	Die Anwendung des Bruttoprinzips	
2.1	Inhalte des Bruttoprinzips	
2.2	Die Ausnahme vom Bruttoprinzip	
II.	Erläuterungen im Einzelnen	
1.	Zu Absatz 1 (Aufstellung der Teilrechnungen)	
1.1	Die Gestaltung der Teilrechnungen	
1.2	Die Teilergebnisrechnung innerhalb der Teilrechnung	
1.2.1	Die Gestaltung der Teilergebnisrechnung	
1.2.2	Besondere Teilergebnisrechnungen	
1.2.2.1	Die Teilergebnisrechnung „Allgemeine Finanzwirtschaft“	
1.2.2.2	Die abgabenrechtlichen „Gebührenhaushalte“	
1.3	Die Teilfinanzrechnung innerhalb der Teilrechnung	
1.3.1	Die Inhalte der Teilfinanzrechnung	
1.3.2	Der Teil A der Teilfinanzrechnung	
1.3.3	Der Teil B der Teilfinanzrechnung	
1.3.4	Die Teilfinanzrechnung „Allgemeine Finanzwirtschaft“	
1.4	Der Verzicht auf Haushaltspositionen	
2.	Zu Absatz 2 (Abbildung von Leistungen in den Teilrechnungen)	
2.1	Der Umfang der Leistungsmengen und Leistungskennzahlen	
2.2	Der Nachweis durch Ist-Zahlen	
2.3	Die Erfolgskontrolle der Gemeinde	
<b>D.48: § 41</b>	<b>Bilanz</b>	2144
I.	Allgemeines	
1.	Die Grundlagen der Bilanzierung	
2.	Die Bilanzierungsentscheidungen	
2.1	Die Struktur der Entscheidungen	
2.1.1	Allgemeine Grundlagen	
2.1.2	Bilanzpolitische Zielsetzungen	
2.2	Die Arten der Bilanzierung	
2.2.1	Die Bilanzierung dem Grunde nach	
2.2.2	Die Bilanzierung der Höhe nach	
2.2.3	Die Bilanzierung dem Ausweis nach	
2.3	Bewertungs- und Ansatzwahlrechte	
3.	Der Gliederungsaufbau der gemeindlichen Bilanz	
3.1	Allgemeine Prinzipien	
3.1.1	Allgemeine Gliederungsaspekte	
3.1.2	Spezielle Gliederungsaspekte	
3.2	Die Gliederung der Bilanzseiten	
3.2.1	Haushaltsrechtliche Vorgaben	
3.2.2	Die Übersichtlichkeit der gemeindlichen Bilanz	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 3.2.3 Die Klarheit der gemeindlichen Bilanz
- 3.2.4 Allgemeine Grundsätze für die Gliederung der Bilanz
- 4. Gemeindliche Bilanz und NKF-Kontenrahmen
- II. Erläuterungen im Einzelnen
- 1. Zu Absatz 1 (Inhalte der Bilanz)
- 1.1 Die Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden der Gemeinde
- 1.2 Der Grundsatz der Vollständigkeit
  - 1.2.1 Allgemeine Vorgaben
  - 1.2.2 Der Erinnerungswert als Merkposten
- 1.3 Besondere Vorschriften für den Ansatz und die Bewertung
  - 1.3.1 Die Anwendung von Vorschriften der Gemeindeordnung
    - 1.3.1.1 Die Bestimmungen zu Rückstellungen (§ 88 GO NRW)
      - 1.3.1.1.1 Die Bildung von Rückstellungen
      - 1.3.1.1.2 Der Rückstellungsspiegel
    - 1.3.1.2 Bestimmungen zu Inventur und Vermögensbewertung (§ 91 GO NRW)
      - 1.3.1.2.1 Inventur und Inventar
      - 1.3.1.2.2 Die Vermögensbewertung
        - 1.3.1.2.2.1 Das wirtschaftliche Eigentum an Vermögensgegenständen
        - 1.3.1.2.2.2 Die Wertansätze für Vermögensgegenstände
    - 1.3.2 Die Anwendung von Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung
      - 1.3.2.1 Bestimmungen zu Bewertungsanforderungen (§ 32 GemHVO NRW)
      - 1.3.2.2 Bestimmungen zu Wertansätzen (§ 33 GemHVO NRW)
        - 1.3.2.2.1 Allgemeine Inhalte
        - 1.3.2.2.2 Die Qualifizierung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes
        - 1.3.2.2.3 Die Anschaffungskosten
        - 1.3.2.2.3 Die Herstellungskosten
      - 1.3.3 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
        - 1.3.3.1 Allgemeine Grundlagen
        - 1.3.3.2 Die gesetzlich bestimmten Bilanzierungsgrundsätze
        - 1.3.3.3 Die sachgerechte Anwendung der Grundsätze
      - 1.3.4 Besonderheiten der gemeindlichen Bilanzierung
        - 1.3.4.1 Sachleistungen als Schenkungen Dritter
          - 1.3.4.1.1 Die Aktivierung von Sachleistungen
          - 1.3.4.1.2 Die Passivierung bei Sachleistungen
        - 1.3.4.2 Die Bilanzierung von rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen
          - 1.3.4.2.1 Die Nachweispflichten der Gemeinde
          - 1.3.4.2.2 Die Aktivierung von unselbstständigen Stiftungen
          - 1.3.4.2.3 Die Passivierung bei unselbstständigen Stiftungen
        - 1.3.4.3 Die Bilanzierung von Leasinggeschäften
          - 1.3.4.3.1 Allgemeine Sachlage
          - 1.3.4.3.2 Das Finanzierungs-Leasing
          - 1.3.4.3.3 Das Operating-Leasing
          - 1.3.4.3.4 ÖPP-Projekte
        - 1.3.4.4 Die Bilanzierung bei Nießbrauch
          - 1.3.4.4.1 Die Bilanzierung bei der Gemeinde
          - 1.3.4.4.2 Ausnahmen von der gemeindlichen Bilanzierung
        - 1.3.4.5 Die Bilanzierung von Treuhandvermögen
          - 1.3.4.5.1 Allgemeine Sachlage
          - 1.3.4.5.2 Die Bilanzierung bei der Gemeinde als Treugeber
          - 1.3.4.5.3 Treuhandverhältnisse und Pensionsrückstellungen
        - 1.3.4.6 Die Bilanzierung von Tauschgeschäften

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 1.3.4.7 Die Bilanzierung bei Rentenzahlungen
- 1.3.4.8 Die Bilanzierung bei Zwangsversteigerungen
- 1.3.4.9 Die Bilanzierung bei gepfändeten Vermögensgegenständen
- 1.4 Aktivtausch und Passivtausch in der Bilanz
- 2. Zu Absatz 2 (Verbot der Saldierung von Bilanzposten)
  - 2.1 Das Verbot der Verrechnung von Aktivposten mit Passivposten
    - 2.1.1 Das Saldierungsverbot
    - 2.1.2 Das Saldierungsverbot und die Anschaffungskosten
    - 2.1.3 Das Saldierungsverbot und die Abschreibungen
    - 2.1.4 Das Saldierungsverbot und die Verrechnung
  - 2.2 Das Verbot der Verrechnung von Grundstücksrechten mit Grundstückslasten
    - 2.2.1 Die Inhalte des Verbotes
    - 2.2.2 Der Begriff „Grundstücksrechte“
    - 2.2.3 Der Begriff „Grundstücklasten“
- 3. Zu Absatz 3 (Gliederung der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz)
  - 3.1 Zu Nummer 1 (Anlagevermögen)
    - 3.1.01 Die Zuordnung zum Anlagevermögen
    - 3.1.02 Die Abgrenzung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen
    - 3.1.03 Umgliederungen zwischen Anlage- und Umlaufvermögen
    - 3.1.04 Das Anlagevermögen im Anlagenspiegel
    - 3.1.05 Anlagevermögen und Gesamtabchluss
      - 3.1.1 Zu Nummer 1.1 (Immaterielle Vermögensgegenstände)
        - 3.1.1.1 Die Inhalte des Bilanzpostens
        - 3.1.1.2 Die Gliederung des Bilanzpostens
        - 3.1.1.3 Die EDV-Software als immaterieller Vermögensgegenstand
          - 3.1.1.3.1 Allgemeine Grundlagen
          - 3.1.1.3.2 Eigener Herstellungsvorgang
            - 3.1.1.3.2 Erweiterung oder Verbesserung der Software
            - 3.1.1.3.4 Der Internetauftritt (Website)
          - 3.1.1.4 Die mengenbezogene Gegenleistungsverpflichtung
          - 3.1.1.5 Dingliche Sicherungsrechte
            - 3.1.1.5.1 Die Bestellung von Sicherheiten
            - 3.1.1.5.2 Der Ansatz von Sicherungsrechten
          - 3.1.1.6 Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände
          - 3.1.1.7 Zu- und Abgang immaterieller Vermögensgegenstände
        - 3.1.2 Zu Nummer 1.2 (Sachanlagen)
          - 3.1.2.1 Zu Nummer 1.2.1 (Unbebaute Grundstücke)
            - 3.1.2.1.01 Die Abgrenzung der unbebauten Grundstücke
            - 3.1.2.1.02 Aufbauten und Anlagen auf unbebauten Grundstücken
              - 3.1.2.1.1 Zu Nummer 1.2.1.1 (Grünflächen)
              - 3.1.2.1.2 Zu Nummer 1.2.1.2 (Ackerland)
              - 3.1.2.1.3 Zu Nummer 1.2.1.3 (Wald, Forsten)
              - 3.1.2.1.4 Zu Nummer 1.2.1.4 (Sonstige unbebaute Grundstücke)
            - 3.1.2.1.5 Ansatz von Erbbaurechtsgrundstücken
              - 3.1.2.1.5.1 Die Bilanzierungspflichten
              - 3.1.2.1.5.2 Der Umfang des Wertansatzes
            - 3.1.2.1.6 Der Ansatz von grundstücksgleichen Rechten
          - 3.1.2.2 Zu Nummer 1.2.2 (Bebaute Grundstücke)
            - 3.1.2.2.01 Die Abgrenzung der bebauten Grundstücke
            - 3.1.2.1.02 Baulichkeiten auf bebauten Grundstücken
            - 3.1.2.1.03 Die Abgrenzung bebaute Grundstücke von unbebauten Grundstücken

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 3.1.2.2.1 Zu Nummer 1.2.2.1 (Kinder- und Jugendeinrichtungen)
- 3.1.2.2.2 Zu Nummer 1.2.2.2 (Schulen)
- 3.1.2.2.3 Zu Nummer 1.2.2.3 (Wohnbauten)
- 3.1.2.2.4 Zu Nummer 1.2.2.4 (Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude)
- 3.1.2.3 Zu Nummer 1.2.3 (Infrastrukturvermögen)
- 3.1.2.3.1 Zu Nummer 1.2.3.1 (Grund und Boden des Infrastrukturvermögens)
  - 3.1.2.3.1.1 Die Inhalte des Bilanzpostens
  - 3.1.2.3.1.2 Das Infrastrukturvermögen auf fremden Grund und Boden
  - 3.1.2.3.2 Zu Nummer 1.2.3.2 (Brücken und Tunnel)
  - 3.1.2.3.3 Zu Nummer 1.2.3.3 (Gleisanlagen und andere Anlagen)
  - 3.1.2.3.4 Zu Nummer 1.2.3.4 (Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen)
  - 3.1.2.3.5 Zu Nummer 1.2.3.5 (Straßennetz und Verkehrslenkungsanlagen)
    - 3.1.2.3.5.1 Die Inhalte des Bilanzpostens
    - 3.1.2.3.5.2 Die Strukturierung des Straßennetzes
    - 3.1.2.3.5.3 Die Straße als Sachgesamtheit
    - 3.1.2.3.5.4 Keine Bilanzansätze für einzelne Komponenten der Straße
    - 3.1.2.3.5.5 Der Wechsel der Straßenbaulast
  - 3.1.2.3.6 Zu Nummer 1.2.3.6 (Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens)
    - 3.1.2.3.6.1 Die Inhalte des Bilanzpostens
    - 3.1.2.3.6.2 Die Bildung weiterer Bilanzposten
- 3.1.2.4 Zu Nummer 1.2.4 (Bauten auf fremdem Grund und Boden)
  - 3.1.2.4.1 Die Inhalte des Bilanzpostens
  - 3.1.2.4.2 Das Infrastrukturvermögen auf fremden Grund und Boden
- 3.1.2.5 Zu Nummer 1.2.5 (Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler)
  - 3.1.2.5.1 Der Ansatz von Kunstgegenständen
  - 3.1.2.5.2 Der Ansatz von Kulturdenkmälern
- 3.1.2.6 Zu Nummer 1.2.6 (Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge)
  - 3.1.2.6.1 Der Ansatz von Maschinen und technischen Anlagen
  - 3.1.2.6.2 Der Ansatz von Fahrzeugen
- 3.1.2.7 Zu Nummer 1.2.7 (Betriebs- und Geschäftsausstattung)
- 3.1.2.8 Zu Nummer 1.2.8 (Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau)
  - 3.1.2.8.1 Der Ansatz von geleisteten Anzahlungen
    - 3.1.2.8.1.1 Die Inhalte des Bilanzpostens
    - 3.1.2.8.1.2 Der Bilanzierungszeitpunkt
    - 3.1.2.8.1.3 Keine sonstigen Anzahlungen
  - 3.1.2.8.2 Der Ansatz von Anlagen im Bau
- 3.1.3 Zu Nummer 1.3 (Finanzanlagen)
  - 3.1.3.0.1 Die Inhalte des Bilanzbereiches
  - 3.1.3.0.2 Die Anzahlungen auf Finanzanlagen
  - 3.1.3.0.3 Die Bilanzierung bei einer Ausgliederung
  - 3.1.3.0.4 Die Beteiligung mehrerer Gemeinden an einem gemeindlichen Betrieb
  - 3.1.3.0.5 Nicht bilanzierungsfähige Organisationsformen und Mitgliedschaften
    - 3.1.3.0.4.1 Keine Bilanzierung von Verwaltungs- und Regiebetrieben
    - 3.1.3.0.4.2 Keine Bilanzierung von „Betrieben gewerblicher Art“ (BgA)
    - 3.1.3.0.4.3 Keine Bilanzierung von Vereins- und Verbandsmitgliedschaften
    - 3.1.3.0.4.4 Keine Bilanzierung der Mitgliedschaft in einer Versorgungskasse
    - 3.1.3.0.4.5 Keine Bilanzierung bestimmter privatrechtlicher Betriebsformen
  - 3.1.3.1 Zu Nummer 1.3.1 (Anteile an verbundenen Unternehmen)
    - 3.1.3.1.1 Der Ansatz von verbundenen Unternehmen
    - 3.1.3.1.2 Der Ansatz von kommunalen Stiftungen
    - 3.1.3.1.3 Der Bilanzierungsverzicht bei Sparkassen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 3.1.3.2 Zu Nummer 1.3.2 (Beteiligungen)
  - 3.1.3.2.1 Der Ansatz von Beteiligungen
    - 3.1.3.2.2 Der Ansatz von Zweckverbänden nach dem GkG
    - 3.1.3.2.3 Der Ansatz von Sparkassenzweckverbänden
    - 3.1.3.2.4 Der Ansatz von gemeinsamen Kommunalunternehmen
    - 3.1.3.2.5 Die Bilanzierungsverbote für bestimmte Beteiligungen
      - 3.1.3.2.5.1 Kein Wertansatz der Wasser- und Bodenverbände sowie Deichverbände
      - 3.1.3.2.5.2 Kein Wertansatz für Abfallverbände
      - 3.1.3.2.5.3 Kein Wertansatz für Kreise
      - 3.1.3.2.5.4 Kein Wertansatz für die Landschaftsverbände
  - 3.1.3.3 Zu Nummer 1.3.3 (Sondervermögen)
    - 3.1.3.3.1 Die gemeindlichen Sondervermögen
    - 3.1.3.3.2 Die Bilanzierung eines Jobcenters
    - 3.1.3.3.3 Keine Bilanzierung von bestimmten Sondervermögen
      - 3.1.3.3.3.1 Allgemeine Grundlagen
      - 3.1.3.3.3.2 Kein Wertansatz für Gemeindegliedervermögen
      - 3.1.3.3.3.3 Kein Wertansatz für rechtlich unselbstständige örtliche Stiftungen
    - 3.1.3.3.4 Die Bilanzierung von Treuhandvermögen
      - 3.1.3.3.4.1 Die Gemeinde als Treuhänder
      - 3.1.3.3.4.2 Die Gemeinde als Treugeber
  - 3.1.3.4 Zu Nummer 1.3.4 (Wertpapiere des Anlagevermögens)
    - 3.1.3.4.1 Die Inhalte des Bilanzpostens
    - 3.1.3.4.2 Der Ansatz einer Kapitalanlage
    - 3.1.3.4.3 Der Ansatz bei einer Wertpapierleihe
    - 3.1.3.4.4 Die Bilanzierung einer Kapitalversicherung
      - 3.1.3.4.4.1 Allgemeine Grundlagen
      - 3.1.3.4.4.2 Der Rückkaufswert kein Wertansatz
      - 3.1.3.4.4.3 Deckungskapital/Versicherungssumme kein Wertansatz
  - 3.1.3.5 Zu Nummer 1.3.5 (Ausleihungen)
    - 3.1.3.5.01 Die Inhalte des Bilanzpostens
    - 3.1.3.5.02 Bewertung der Ausleihungen
      - 3.1.3.5.02.1 Der Ansatz zu Anschaffungskosten
      - 3.1.3.5.02.2 Unverzinsliche oder niedrig verzinsliche Ausleihungen
      - 3.1.3.5.02.3 Ausleihungen und Gegenleistungsverpflichtungen
    - 3.1.3.5.03 Besonderheiten bei Ausleihungen an gemeindliche Betriebe
      - 3.1.3.5.1 Zu Nummer 1.3.5.1 (Ausleihungen an verbundene Unternehmen)
      - 3.1.3.5.2 Zu Nummer 1.3.5.2 (Ausleihungen an Beteiligungen)
      - 3.1.3.5.3 Zu Nummer 1.3.5.3 (Besondere Bilanzposten für Ausleihungen)
      - 3.1.3.5.4 Zu Nummer 1.3.5.4 (Sonstige Ausleihungen)
- 3.2 Zu Nummer 2 (Umlaufvermögen)
  - 3.2.01 Die Zuordnung zum Umlaufvermögen
    - 3.2.01.1 Allgemeine Grundlagen
    - 3.2.01.2 Die Arten des Umlaufvermögens
  - 3.2.02 Besonderes Umlaufvermögen
    - 3.2.02.1 Immaterielle Vermögensgegenstände
    - 3.2.02.2 Die Berechtigungen aus einem Ökokonto
    - 3.2.02.3 Die Grundstücke zur Veräußerung
  - 3.2.03 Die Abgrenzung zwischen Umlaufvermögen und Anlagevermögen
  - 3.2.04 Umgliederungen ins Umlaufvermögen
    - 3.2.1 Zu Nummer 2.1 (Vorräte)
      - 3.2.1.01 Die Inhalte des Bilanzpostens

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 3.2.1.02 Das weitere Vorratsvermögen
- 3.2.1.1 Zu Nummer 2.1.1 (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren)
  - 3.2.1.1.1 Der Ansatz von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen
  - 3.2.1.1.2 Der Ansatz von Waren
- 3.2.1.2 Zu Nummer 2.1.2 (Geleistete Anzahlungen)
- 3.2.1.3 Bewertungsvereinfachungsverfahren für Vorräte
  - 3.2.1.3.1 Allgemeine Sachlage
  - 3.2.1.3.2 Das Festwertverfahren
  - 3.2.1.3.3 Die Gruppenbewertung
  - 3.2.1.3.4 Die Sammelbewertung
- 3.2.2 Zu Nummer 2.2 (Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände)
  - 3.2.2.0 Die gemeindlichen Forderungen
    - 3.2.2.01 Die Inhalte des Bilanzpostens
    - 3.2.2.02 Der bilanzielle Ansatz von Forderungen
      - 3.2.2.02.1 Die Bilanzierungsgrundsätze bei Forderungen
      - 3.2.2.02.2 Die Fristigkeiten von Forderungen
      - 3.2.2.02.3 Die Richtigkeit des Forderungsbetrages
      - 3.2.2.02.4 Ansatzbesonderheiten
    - 3.2.2.03 Die Bewertung der Forderungen
      - 3.2.2.03.1 Die Feststellung der Forderungsrisiken
      - 3.2.2.03.2 Der Umgang mit unverzinslichen oder niedrig verzinslichen Forderungen
      - 3.2.2.03.3 Der Umgang mit zweifelhaften Forderungen
      - 3.2.2.03.4 Der Ansatz von Fremdwährungsforderungen
      - 3.2.2.03.5 Die Ausbuchung von Forderungen
    - 3.2.2.04 Der Forderungsspiegel
    - 3.2.2.05 Örtliche Regelungen zum Umgang mit Forderungen
  - 3.2.2.1 Zu Nummer 2.2.1 (Öffentlich-rechtliche Forderungen und aus Transferleistungen)
    - 3.2.2.1.1 Die öffentlich-rechtlichen Forderungen
      - 3.2.2.1.2 Wichtige Forderungsarten
        - 3.2.2.1.2.1 Die Forderungen aus Gebühren
        - 3.2.2.1.2.2 Die Forderungen aus Beiträgen
        - 3.2.2.1.2.3 Die Forderungen aus Steuern
        - 3.2.2.1.2.4 Beamtenrechtliche Forderungen
    - 3.2.2.2 Zu Nummer 2.2.2 (Privatrechtliche Forderungen)
    - 3.2.2.3 Zu Nummer 2.2.3 (Sonstige Vermögensgegenstände)
      - 3.2.2.3.1 Die Inhalte des Bilanzpostens
      - 3.2.2.3.2 Der Bilanzposten als Sammelposten
  - 3.2.3 Zu Nummer 2.3 (Wertpapiere des Umlaufvermögens)
    - 3.2.3.1 Die Inhalte des Bilanzpostens
    - 3.2.3.2 Der Begriff „Sonstige Einlagen“
  - 3.2.4 Zu Nummer 2.4 (Liquide Mittel)
    - 3.2.4.1 Die Inhalte des Bilanzpostens
    - 3.2.4.2 Die Arten gemeindlicher Zahlungsmittel
    - 3.2.4.3 Der Kassenbestand
    - 3.2.4.4 Die Bankguthaben
      - 3.2.4.4.1 Zuordnungserfordernisse
      - 3.2.4.4.2 Die Erfassung der Guthabenbestände
      - 3.2.4.4.3 Die Erfassung von Schecks
      - 3.2.4.4.4 Nicht genutzter Kreditrahmen
    - 3.2.4.5 Das E-Geld
    - 3.2.4.6 Der Liquiditätsverbund bzw. Cashpooling

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 3.2.4.6.1 Allgemeine Voraussetzungen
- 3.2.4.6.2 Haushaltswirtschaftliche Voraussetzungen
- 3.2.4.7 Die fremden Finanzmittel
- 3.2.4.8 Liquiditätsplanung und Liquiditätsspiegel
- 3.2.4.8.1 Die gemeindliche Liquiditätsplanung
- 3.2.4.8.2 Der Liquiditätsspiegel
- 3.3 Zu Nummer 3 (Aktive Rechnungsabgrenzung)
  - 3.3.1 Die Inhalte des Bilanzpostens
  - 3.3.2 Die Rechnungsabgrenzung wegen Gegenleistungsverpflichtungen
  - 3.3.3 Die Rechnungsabgrenzung bei Weiterleitung einer Zuwendung
  - 3.3.4 Der Rechnungsabgrenzungsspiegel
- 3.4 Zu Nummer 4 (Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag)
- 4. Zu Absatz 4 (Gliederung der Passivseite der gemeindlichen Bilanz)
  - 4.01 Die Gliederungsbereiche der Passivseite
  - 4.1 Zu Nummer 1 (Eigenkapital)
    - 4.1.01 Die Inhalte des Bilanzbereichs
    - 4.1.02 Die Gliederung des Bilanzbereichs
    - 4.1.03 Die Gesamtübersicht über den Bilanzbereich
    - 4.1.1 Zu Nummer 1.1 (Allgemeine Rücklage)
      - 4.1.1.1 Allgemeine Grundlagen
      - 4.1.1.2 Die unmittelbaren Verrechnungen
        - 4.1.1.2.1 Die Verrechnung des Jahresergebnisses
        - 4.1.1.2.2 Die Verrechnung bei Wertveränderungen
    - 4.1.2 Zu Nummer 1.2 (Sonderrücklagen)
      - 4.1.2.1 Die Inhalte des Bilanzpostens
      - 4.1.2.2 Die Sonderrücklage bei fehlender Ertragswirksamkeit der Zuwendung
      - 4.1.2.3 Die Sonderrücklage zur Ersatzbeschaffung von Vermögensgegenständen
      - 4.1.2.4 Die Ausnahmefälle
        - 4.1.2.4.1 Allgemeine Grundlagen
        - 4.1.2.4.2 Die Sonderrücklage wegen der Aktivierung kommunaler Stiftungen
    - 4.1.3 Zu Nummer 1.3 (Ausgleichsrücklage)
    - 4.1.4 Zu Nummer 1.4 (Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag)
      - 4.1.4.1 Der Bilanzposten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“
      - 4.1.4.2 Der Bilanzposten „Bilanzgewinn/Bilanzverlust“
  - 4.2 Zu Nummer 2 (Sonderposten)
    - 4.2.0.1 Die bilanzielle Zuordnung
    - 4.2.0.2 Die bilanziellen Wertansätze
    - 4.2.0.3 Der Ausschluss ertragswirksamer Auflösung
    - 4.2.0.4 Der Sonderpostenspiegel
    - 4.2.1 Zu Nummer 2.1 (Sonderposten für erhaltene investive Zuwendungen)
      - 4.2.1.1 Die Passivierung erhaltener Zuwendungen
      - 4.2.1.2 Die pauschal erhaltenen investiven Zuwendungen
      - 4.2.1.3 Rechnungsabgrenzung und Sonderposten
      - 4.2.1.4 Sonderposten nicht bei Finanzierung der laufenden Verwaltungstätigkeit
    - 4.2.2 Zu Nummer 2.2 (Sonderposten für Beiträge)
      - 4.2.2.1 Allgemeine Grundlagen
      - 4.2.2.2 Die Bilanzierung erhobener Beiträge
    - 4.2.3 Zu Nummer 2.3 (Sonderposten für den Gebührenaussgleich)
      - 4.2.3.1 Die sachbezogene Abgrenzung
      - 4.2.3.2 Die Überdeckung in Aufgabenbereichen mit Gebührenkalkulation
      - 4.2.3.3 Die Unterdeckung in Aufgabenbereichen mit Gebührenkalkulation

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 4.2.4 Zu Nummer 2.4 (Sonstige Sonderposten)
  - 4.2.4.1 Allgemeine Sachlage
  - 4.2.4.2 Sonderposten und unentgeltlicher Erwerb (Schenkungen)
    - 4.2.4.2.1 Die Passivierung bei Geldleistungen Dritter
    - 4.2.4.2.2 Die Passivierung bei Sachleistungen Dritter
    - 4.2.4.2.3 Die Passivierung bei der Umstufung von Straßen
    - 4.2.4.2.4 Die Passivierung bei Arbeits- und Dienstleistungen als Spenden
      - 4.2.4.2.4.1 Allgemeine Sachlage
      - 4.2.4.2.4.2 Das bürgerschaftliche Engagement
    - 4.2.4.2.5 Die Passivierung bei rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen
  - 4.2.4.3 Sonderposten und besondere Finanzleistungen Dritter
    - 4.2.4.3.1 Die Passivierung bei Finanzleistungen aus baurechtlichen Anlässen
    - 4.2.4.3.2 Die Passivierung bei Finanzleistungen aus umweltrechtlichen Anlässen
  - 4.2.4.4 Sonderposten bei Festwerten für Vermögensgegenstände
- 4.3 Zu Nummer 3 (Rückstellungen)
  - 4.3.01 Allgemeine Grundlagen
  - 4.3.02 Der Rückstellungsspiegel
  - 4.3.1 Zu Nummer 3.1 (Pensionsrückstellungen)
    - 4.3.1.1 Der Ansatz von Pensionsrückstellungen
    - 4.3.1.2 Die Bewertung von Pensionsrückstellungen
    - 4.3.1.3 Die Eckpunkte für die Bewertung
    - 4.3.1.4 Besonderheiten bei Pensionsrückstellungen
      - 4.3.1.4.1 Erstattungsverpflichtungen keine Pensionsrückstellungen
      - 4.3.1.4.2 Pensionsrückstellungen nicht für tariflich Beschäftigte
      - 4.3.1.4.3 Kein Ansatzverzicht wegen der Versorgungskassen
      - 4.3.1.4.5 Die Pensionsrückstellungen bei einer Tätigkeit außerhalb der Verwaltung
  - 4.3.2 Zu Nummer 3.2 (Rückstellungen für Deponien und Altlasten)
    - 4.3.2.1 Die Rückstellungen für die Nachsorge bei Deponien
    - 4.3.2.2 Die Rückstellungen für die Beseitigung von Altlasten
    - 4.3.2.3 Die Rückstellungen für die Beseitigung sonstiger Umweltschäden
  - 4.3.3 Zu Nummer 3.3 (Instandhaltungsrückstellungen)
    - 4.3.3.1 Die Inhalte des Bilanzpostens
    - 4.3.3.2 Voraussetzungen für die Rückstellungsbildung
    - 4.3.3.3 Die Rückstellungen für Abraumbeseitigung
  - 4.3.4 Zu Nummer 3.4 (Sonstige Rückstellungen)
    - 4.3.4.1 Die Inhalte des Bilanzpostens
    - 4.3.4.2 Rückstellungen wegen einer Beteiligung an Versorgungslasten
      - 4.3.4.2.1 Anlässe für die Beteiligung
      - 4.3.4.2.2 Die Beteiligung nach dem Beamtenversorgungsgesetz
      - 4.3.4.2.3 Die Beteiligung nach dem Versorgungslastenverteilungsgesetz
      - 4.3.4.2.4 Die Beteiligung nach dem Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrag
      - 4.3.4.2.5 Die Beteiligung nach anderen Vorschriften
    - 4.3.4.3 Die Rückstellungen aus besonderem Anlass
      - 4.3.4.3.1 Die Rückstellungen wegen Altersteilzeit
      - 4.3.4.3.2 Die Rückstellungen wegen Urlaubsansprüchen und Arbeitszeitguthaben
      - 4.3.4.3.3 Die Rückstellungen wegen Erhaltungsaufwand bei Kindertageseinrichtungen
    - 4.3.4.4 Die Drohverlustrückstellung
      - 4.3.4.4.1 Allgemeine Grundlagen
      - 4.3.4.4.2 Die Rückstellungen für drohende Verluste
        - 4.3.4.4.2.1 Die Rückstellungen bei Verlusten aus schwebenden Geschäften
        - 4.3.4.4.2.2 Die Rückstellungen bei Verlusten aus laufenden Verfahren

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 4.3.4.4.3 Die Rückstellungen zur Absicherung eines Fremdwährungsrisikos
- 4.3.4.5 Weitere gemeindliche Rückstellungsarten
- 4.3.4.5.1 Die Rückstellungen wegen besonderer örtlicher Sachverhalte
- 4.3.4.5.2 Weitere gesetzlich vorgesehene Rückstellungen
- 4.3.4.5.3 Zulässige Rückstellungsarten nach § 36 GemHVO NRW
- 4.4 Zu Nummer 4 (Verbindlichkeiten)
  - 4.4.0 Das Bestehen von Verbindlichkeiten
  - 4.4.01 Der Begriff „Verbindlichkeiten“
  - 4.4.02 Der Bilanzausweis von Verbindlichkeiten
  - 4.4.03 Der Umfang des Bilanzansatzes
  - 4.4.04 Die Fremdwährungsverbindlichkeiten
  - 4.4.05 Die Gesamtschuldnerschaft
  - 4.4.06 Die Bilanzierung von Zinsderivaten
  - 4.4.07 Das Verbot des Betreibens von Bankgeschäften
  - 4.4.08 Der Verbindlichkeitspiegel
  - 4.4.09 Das Ausbuchen von Verbindlichkeiten
  - 4.4.1 Zu Nummer 4.1 (Anleihen)
    - 4.4.1.1 Die Inhalte des Bilanzpostens
    - 4.4.1.2 Das Verbot von Einlagengeschäften
  - 4.4.2 Zu Nummer 4.2 (Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen)
    - 4.4.2.0 Inhalte des Bilanzpostens
    - 4.4.2.1 Zu Nummer 4.2.1 (Verbindlichkeiten bei Krediten von Unternehmen)
    - 4.4.2.2 Zu Nummer 4.2.2 (Verbindlichkeiten bei Krediten von Beteiligungen)
    - 4.4.2.3 Zu Nummer 4.2.3 (Verbindlichkeiten bei Krediten von Sondervermögen)
    - 4.4.2.4 Zu Nummer 4.2.4 (Verbindlichkeiten bei Krediten vom öffentlichen Bereich)
    - 4.4.2.5 Zu Nummer 4.2.5 (Verbindlichkeiten bei Krediten von Kreditinstituten)
  - 4.4.3 Zu Nummer 4.3 (Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung)
    - 4.4.3.1 Die Inhalte des Bilanzpostens
    - 4.4.3.2 Die Arten der Liquiditätskredite
      - 4.4.3.2.1 Der Festbetragskredit
      - 4.4.3.2.2 Der Kontokorrentkredit
  - 4.4.4 Zu Nummer 4.4 (Verbindlichkeiten aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften)
  - 4.4.5 Zu Nummer 4.5 (Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen)
  - 4.4.6 Zu Nummer 4.6 (Verbindlichkeiten aus Transferleistungen)
    - 4.4.6.1 Die Inhalte des Bilanzpostens
    - 4.4.6.2 Die Abrechnung der Wohngeldentlastung
    - 4.4.6.3 Kein vorübergehender Ansatz für investive Zuwendungen
  - 4.4.7 Zu Nummer 4.7 (Sonstige Verbindlichkeiten)
    - 4.4.7.1 Die Inhalte des Bilanzpostens
    - 4.4.7.2 Antizipative Passivposten
  - 4.4.8 Zu Nummer 4.8 (Erhaltene Anzahlungen)
    - 4.4.8.1 Die Inhalte des Bilanzpostens
    - 4.4.8.2 Erhaltene Anzahlungen und Sonderposten
- 4.5 Zu Nummer 5 (Passive Rechnungsabgrenzung)
  - 4.5.1 Die Inhalte des Bilanzpostens
  - 4.5.2 Der Rechnungsabgrenzungsspiegel
- 5. Zu Absatz 5 (Angabepflichten zum Vorjahr)
  - 5.1 Zu Satz 1 (Die Angabe von Vorjahresbeträgen)
    - 5.1.1 Allgemeine Pflichten
    - 5.1.2 Vorjahresbeträge bei „Davon“-Vermerken
    - 5.1.3 Angaben beim Bilanzposten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

5.1.4	Vorjahresbeträge beim Wegfall von Bilanzposten	
5.1.5	Verzicht auf Vorjahresbeträge	
5.2	Zu Satz 2 (Erläuterungspflichten bei Nichtvergleichbarkeit)	
5.3	Zu Satz 3 (Wegfall von Bilanzposten)	
5.3.1	Die Zwecke der Vorschrift	
5.3.2	Die Einhaltung der Übersichtlichkeit und Klarheit	
6.	Zu Absatz 6 (Hinzufügung neuer Bilanzposten)	
6.1	Zu Satz 1 (Neue Bilanzposten für neue Sachverhalte)	
6.1.1	Die Anforderungen an neue Bilanzposten	
6.1.2	Änderungen in der Bezeichnung der Bilanzposten	
6.1.3	Die „Davon-Vermerke“ in der gemeindlichen Bilanz	
6.1.4	Besondere zusätzliche Bilanzposten	
6.2	Zu Satz 2 (Neue Bilanzposten nicht wegen Wertberichtigungen)	
6.3	Zu Satz 3 (Neue Bilanzposten und Anhang)	
7.	Zu Absatz 7 (Reduzierung von Bilanzposten)	
7.1	Zu Satz 1 (Zusammenfassung von Bilanzposten)	
7.1.1	Zulässige Zusammenfassungen	
7.1.2	Nicht zulässige Zusammenfassungen	
7.2	Zu Satz 2 (Angabepflichten im Anhang)	
7.3	Zu Satz 3 (Mitzugehörigkeit zu anderen Bilanzposten)	
7.3.1	Die Zulässigkeit mehrerer Bilanzposten	
7.3.2	Die Angabe im Anhang	
8.	Zu Absatz 8 (Beachtung des Kontierungsplans)	
8.1	Allgemeine Sachlage	
8.2	Die Zuordnungen für die gemeindliche Bilanz	
<b>D.49: § 42 Rechnungsabgrenzungsposten</b>	.....	<b>2327</b>
I.	Allgemeines	
1.	Die Notwendigkeit einer Rechnungsabgrenzung	
2.	Die Bilanzierung von Rechnungsabgrenzungsposten	
2.1	Die Bilanzierungskriterien	
2.2	Keine Bewertung der Rechnungsabgrenzungsposten	
2.3	Der Verzicht auf Rechnungsabgrenzungsposten	
3.	Anzahlungen und Rechnungsabgrenzung	
3.1	Die geleisteten Anzahlungen	
3.2	Erhaltene Zahlungen für Investitionen (Anzahlungen)	
4.	Sachzuwendungen und Rechnungsabgrenzung	
5.	Der Rechnungsabgrenzungsspiegel	
6.	Die antizipativen Geschäftsvorfälle	
7.	Die Auflösung von Rechnungsabgrenzungsposten	
7.1	Die Auflösung aktiver Rechnungsabgrenzungsposten	
7.2	Die Auflösung passiver Rechnungsabgrenzungsposten	
II.	Erläuterungen im Einzelnen	
1.	Zu Absatz 1 (Aktive Rechnungsabgrenzung)	
1.1	Zu Satz 1 (Abgrenzung geleisteter Ausgaben):	
1.1.1	Die Inhalte des Bilanzpostens	
1.1.2	Die Abgrenzung bei geleisteten Finanzaufwendungen	
1.1.2.1	Die zeitbezogene Gegenleistungsverpflichtung	
1.1.2.2	Die mengenbezogene Gegenleistungsverpflichtung	
1.1.2.3	Rechnungsabgrenzung und Sonderposten	
1.1.2.4	Die Abgrenzung bei Weiterleitung einer Zuwendung	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 1.2 Zu Satz 2 (Abgrenzung geleisteter Sachzuwendungen)
- 2. Zu Absatz 2 (Rechnungsabgrenzung und Verbindlichkeiten)
  - 2.1 Zu Satz 1 (Ansatz eines Unterschiedsbetrages bei Verbindlichkeiten)
  - 2.2 Zu Satz 2 (Verteilung des Unterschiedsbetrages)
- 3. Zu Absatz 3 (Passive Rechnungsabgrenzung)
  - 3.1 Zu Satz 1 (Abgrenzung erhaltener Einnahmen)
    - 3.1.1 Die Inhalte des Bilanzpostens
    - 3.1.2 Der Zeitbezug der Einnahmen und Gegenleistungen
      - 3.1.2.1 Allgemeine Sachlage
      - 3.1.2.2 Die Mehrjährigkeit des Zeitbezuges
    - 3.1.3 Besonderheiten bei der passiven Rechnungsabgrenzung
      - 3.1.3.1 Die Rechnungsabgrenzung und gebührenrechtliche Kalkulation
      - 3.1.3.2 Die Rechnungsabgrenzung und erhaltene investive Zuwendungen
      - 3.1.3.3 Die Rechnungsabgrenzung und Zinszuschüsse
      - 3.1.3.4 Die Rechnungsabgrenzung und Abgeltungszahlungen
      - 3.1.3.5 Die Rechnungsabgrenzung bei Grabnutzungsgebühren
        - 3.1.3.5.1 Allgemeine Sachlage
        - 3.1.3.5.2 Die Nutzungsrechte an einer Grabfläche
        - 3.1.3.5.3 Die Dauergrabpflege durch die Gemeinde
        - 3.1.3.5.4 Grabnutzungsgebühren und Rückstellungen
  - 3.2 Zu Satz 2 (Abgrenzung der erhaltener Zuwendungen für Dritte)

**D.50: § 43 Weitere Vorschriften zu einzelnen Bilanzposten** ..... 2344

- I. Allgemeines
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Immaterielle Vermögensgegenstände)
    - 1.1 Allgemeine Sachlage
    - 1.2 Der Tatbestand „nicht entgeltlich“
    - 1.3 Der Tatbestand „selbst hergestellt“
  - 2. Zu Absatz 2 (Aktivierung geleisteter Zuwendungen)
    - 2.01 Die Zwecke der Aktivierung
    - 2.02 Der Ansatz in der Bilanz
      - 2.1 Zu Satz 1 (Aktivierung bei wirtschaftlichem Eigentum der Gemeinde)
      - 2.2 Zu Satz 2 (Aktivierung bei einer Gegenleistungsverpflichtung)
        - 2.2.1 Allgemeine Grundlagen
        - 2.2.2 Die Mehrjährigkeit der Gegenleistungsverpflichtung
        - 2.2.3 Durchsetzung der gemeindlichen Ansprüche
        - 2.2.4 Die Bemessung der Gegenleistungsverpflichtung
        - 2.2.5 Die zeitbezogene Gegenleistungsverpflichtung
        - 2.2.6 Zuwendungen ohne Gegenleistungsverpflichtung
        - 2.2.7 Weitergabe einer Zuwendung und Rechnungsabgrenzung
        - 2.2.8 Die Gewährung investiver Zuwendungen an gemeindliche Betriebe
        - 2.2.9 Die Gesamtbetrachtung der geleisteten Zuwendungen
      - 2.3 Zu Satz 3 (Mengenbezogene Gegenleistungsverpflichtung)
      - 2.4 Zu Satz 4 (Abgrenzung bei Sachzuwendungen)
  - 3. Zu Absatz 3 (Gesonderte Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen)
    - 3.1 Zu Satz 1 (Verrechnung für bestimmte Geschäftsvorfälle)
      - 3.1.1 Allgemeine Sachlage
      - 3.1.2 Bilanzielle Betroffenheit
      - 3.1.3 Das Verrechnungsgebot
      - 3.1.4 Das Transparenzgebot

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 3.1.5 Die buchungsmäßige Erfassung
- 3.1.6 Kein Genehmigungserfordernis bei Verrechnungen
- 3.1.7 Die Umgliederung ins Umlaufvermögen
- 3.2 Zu Satz 2 (Anhangsangaben zur Verrechnung)
- 4. Zu Absatz 4 (Sonderrücklagen in der gemeindlichen Bilanz)
  - 4.1 Zu Satz 1 (Sonderrücklage bei fehlender Ertragswirksamkeit der Zuwendung)
    - 4.1.1 Allgemeine Vorgaben
    - 4.1.2 Das Verbot einer ertragswirksamen Auflösung investiver Zuwendungen
  - 4.2. Zu Satz 2 (Sonderrücklage für Ersatzbeschaffungen)
  - 4.3. Zu Satz 3 (Umschichtung der Sonderrücklage in die allgemeine Rücklage)
  - 4.4. Zu Satz 4 (Bildung sonstiger Sonderrücklagen)
    - 4.4.1 Allgemeine Vorgaben
    - 4.4.2 Die Sonderrücklage wegen der Aktivierung kommunaler Stiftungen
- 5. Zu Absatz 5 (Sonderposten für erhaltene Zuwendungen und Beiträge)
  - 5.01 Allgemeine Grundlagen
  - 5.02 Der Sonderpostenspiegel
  - 5.1 Zu Satz 1 (Bilanzierung von Sonderposten)
    - 5.1.1 Die Voraussetzungen für Sonderposten
    - 5.1.2 Sonderposten für Zuwendungen für Investitionen
      - 5.1.2.1 Die Pflichten der Gemeinde
      - 5.1.2.2 Die Bilanzierung pauschal gewährter investiver Zuwendungen
        - 5.1.2.2.1 Zuordnungen bei den pauschalen Zuwendungen
        - 5.1.2.2.2 Allgemeine Investitionspauschale
        - 5.1.2.2.3 Schulpauschale/Bildungspauschale
        - 5.1.2.2.4 Sportpauschale
        - 5.1.2.2.5 Feuerschutzpauschale
        - 5.1.2.2.6 Andere pauschal gewährte investive Zuwendungen
      - 5.1.2.3 Besondere Bilanzierungssachverhalte
        - 5.1.2.3.1 Die Bilanzierung nachträglicher investiver Zuwendungen
        - 5.1.2.3.2 Die Bilanzierung zusätzlicher investiver Zuwendungen
        - 5.1.2.3.3 Die Bilanzierung investiver Zuwendungen für geringwertige Vermögensgegenstände
        - 5.1.2.3.4 Die Bilanzierung noch nicht verwendeter Zuwendungen
      - 5.1.2.4 Die Verfahrensweisen zur Bildung von Sonderposten
      - 5.1.2.5 Unzulässige Sonderposten bei Zuwendungen
        - 5.1.2.5.1 Sonderposten nicht bei Schlüsselzuweisungen
        - 5.1.2.5.2 Sonderposten nicht bei rückzahlbaren Zuwendungen
        - 5.1.2.5.3 Sonderposten nicht bei einer Weitergabe der Zuwendung
        - 5.1.2.5.4 Sonderposten nicht bei Finanzierung der laufenden Verwaltungstätigkeit
      - 5.1.3 Sonderposten für erhaltene Beiträge für Investitionen
        - 5.1.3.1 Die Beiträge nach dem Kommunalabgabengesetz
        - 5.1.3.2 Die Beiträge nach dem Baugesetzbuch
        - 5.1.3.3 Die Bilanzierung erhobener Beiträge
      - 5.1.4 Sonderfälle bei der Bildung von Sonderposten
        - 5.1.4.1 Allgemeine Sachlage
        - 5.1.4.2 Sonderposten und besondere Finanzleistungen Dritter
          - 5.1.4.2.1 Die Passivierung bei Finanzleistungen aus baurechtlichen Anlässen
          - 5.1.4.2.2 Die Passivierung bei Finanzleistungen aus umweltrechtlichen Anlässen
        - 5.1.4.3 Sonderposten bei Festwerten für Vermögensgegenstände
        - 5.1.4.4 Sonderposten bei Schenkungen
          - 5.1.4.4.1 Die Passivierung bei Geldleistungen Dritter
          - 5.1.4.4.2 Die Passivierung bei Sachleistungen Dritter

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

5.1.4.4.2.1	Die Passivierung bei Sachschenkungen	
5.1.4.4.2.2	Die Passivierung bei (investiven) Arbeitsleistungen	
5.1.4.4.3	Die Passivierung bei der Umstufung von Straßen	
5.1.4.4.4	Die Passivierung bei rechtlich unselbstständigen Stiftungen	
5.1.4.4.5	Keine Passivierung bei ausgewählten Leistungen	
5.2	Zu Satz 2 (Auflösung von Sonderposten)	
5.2.1	Allgemeine Zusammenhänge	
5.2.1.1	Die Inhalte der Vorschrift	
5.2.1.2	Die Zurechnung zum Anlagevermögen	
5.2.1.3	Abschreibungen und planmäßige Auflösung	
5.2.1.4	Zweckbindungsfrist und Auflösung	
5.2.2	Die Bemessung der Auflösung von Sonderposten	
5.2.2.1	Die Auflösung bei abnutzbaren Vermögensgegenständen	
5.2.2.2	Die Auflösung bei nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen	
5.2.2.3	Die Auflösung bei einer Wertminderung eines Vermögensgegenstandes	
5.2.2.4	Die Auflösung bei einer Veräußerung (Abgang) eines Vermögensgegenstandes	
5.2.2.5	Die Auflösung wegen der Rückzahlung nicht rückzahlbarer Zuwendungen	
5.2.3	Die Aufstockung bei Wertaufholung eines Vermögensgegenstandes	
5.3	Zu Satz 3 (Weiterleitung der Zuwendung und Sonderposten)	
6.	Zu Absatz 6 (Sonderposten für den Gebührenaussgleich)	
6.01	Allgemeine Grundlagen	
6.02	Die Abbildung der Gebührenkalkulation	
6.03	Der Begriff „Kostenrechende Einrichtung“	
6.1	Zu Satz 1 (Überdeckung in Teilergebnisrechnungen mit Gebührenkalkulation)	
6.2	Zu Satz 2 (Unterdeckung in Teilergebnisrechnungen mit Gebührenkalkulation)	
7.	Zu Absatz 7 (Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag)	
7.1	Allgemeine Grundlagen	
7.2	Der Bilanzausweis der Überschuldung	
7.3	Der Sanierungsplan zur Beseitigung der Überschuldung	
<b>D.51: § 44 Anhang</b>	.....	<b>2392</b>
I.	Allgemeines	
1.	Der Anhang als Bestandteil des gemeindlichen Jahresabschlusses	
1.1	Die Aufgaben des Anhangs	
1.1.1	Allgemeine Anforderungen	
1.1.2	Die Berücksichtigung der Adressaten	
1.2	Die allgemeinen Funktionen des Anhangs	
1.2.1	Allgemeine Zwecke	
1.2.2	Die Erläuterungsfunktion	
1.2.3	Die Korrekturfunktion	
1.2.4	Die Entlastungsfunktion	
1.2.5	Die Ergänzungsfunktion	
1.2.6	Verwendung von Informationsbegriffen	
2.	Die Berichterstattung im Anhang	
2.1	Die Erläuterungspflichten	
2.2	Das Unterlassen von Angaben	
3.	Die Gestaltung des Anhangs	
4.	Die Anlagen zum Anhang	
5.	Die Adressaten der Gemeinde	
II.	Erläuterungen im Einzelnen	
1.	Zu Absatz 1 (Inhalte des Anhangs)	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 1.1 Zu Satz 1 (Angabe der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden)
  - 1.1.1 Die Bilanzierungsmethoden
    - 1.1.1.1 Allgemeine Grundlagen
    - 1.1.1.2 Abweichungen von Bilanzierungsmethoden
  - 1.1.2 Die Bewertungsmethoden
    - 1.1.2.1 Allgemeine Grundlagen
    - 1.1.2.2 Abweichungen von Bewertungsmethoden
- 1.2 Zu Satz 2 (Besondere Erläuterungspflichten )
  - 1.2.1 Die Angaben zur Bilanz und zur Ergebnisrechnung
    - 1.2.1.1 Die Angaben zur Bilanz
    - 1.2.1.2 Die Angaben zur Ergebnisrechnung
  - 1.2.2 Die Angaben zur Finanzrechnung
- 1.3 Zu Satz 3 (Angaben zu Vereinfachungen und Schätzungen)
- 1.4 Zu Satz 4 (Erläuterungen von Haftungsverpflichtungen)
- 2. Zu Absatz 2 (Besondere Erläuterungspflichten)
  - 2.01 Die Zwecke der Vorschrift
  - 2.1 Zu Satz 1 (Differenzierte Angabepflichten)
    - 2.1.1 Zu Nummer 1 (Angaben zum Jahresabschluss)
    - 2.1.2 Zu Nummer 2 (Angaben zur Entwicklung des Eigenkapitals)
    - 2.1.3 Zu Nummer 3 (Angaben zu Abweichungen vom Grundsatz der Einzelbewertung)
    - 2.1.4 Zu Nummer 4 (Angaben zu Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung)
    - 2.1.5 Zu Nummer 5 (Angaben zur Aufgliederung des Postens „Sonstige Rückstellungen“)
      - 2.1.5.1 Die Inhalte der Angabepflichten
      - 2.1.5.2 Der Verweis auf § 36 Absatz 4 und 5 GemHVO NRW
        - 2.1.5.2.1 Der Verweis auf Absatz 4
        - 2.1.5.2.2 Der Verweis auf Absatz 5
          - 2.1.5.2.2.1 Die Angaben über Rückstellungen aus schwebenden Geschäften
          - 2.1.5.2.2.2 Die Angaben über Rückstellungen aus laufenden Verfahren
    - 2.1.6 Zu Nummer 6 (Angaben zu Abweichungen von der linearen Abschreibung)
    - 2.1.7 Zu Nummer 7 (Angaben zu Beiträgen aus Erschließungsmaßnahmen)
    - 2.1.8 Zu Nummer 8 (Angaben zum Kurs der Währungsumrechnung)
    - 2.1.9 Zu Nummer 9 (Angaben zu Verpflichtungen aus Leasingverträgen u.a.)
  - 2.2 Zu Satz 2 (Weitere wichtige Angaben)
    - 2.2.1 Erläuterungen von Haftungsverpflichtungen
    - 2.2.2 Weitere wichtige Sachverhalte
      - 2.2.2.1 Allgemeine Sachlage
      - 2.2.2.2 Die Angabepflichten nach der Gemeindehaushaltsverordnung
      - 2.2.2.3 Angaben zu den Anlagen
      - 2.2.2.4 Weitere Angaben aus örtlicher Sicht
      - 2.2.2.5 Erläuterungen zu wichtigen örtlichen Sachverhalten
        - 2.2.2.5.1 Nicht in der Bilanz enthaltenen finanziellen Verpflichtungen
        - 2.2.2.5.2 Geschäfte mit nahestehenden Betrieben
        - 2.2.2.5.3 Geschäfte mit nahestehenden Personen
- 3. Zu Absatz 3 (Anlagen zum Anhang)
  - 3.1 Allgemeine Sachlage
  - 3.2 Die verbindlichen Spiegel
    - 3.2.1 Der Anlagenspiegel
    - 3.2.2 Der Forderungsspiegel
    - 3.2.3 Der Verbindlichkeitspiegel
  - 3.3 Weitere Anlagen zum Anhang
    - 3.3.1 Der Eigenkapitalsspiegel

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

3.3.2	Der Sonderpostenspiegel	
3.3.3	Der Rückstellungsspiegel	
3.3.4	Der Rechnungsabgrenzungsspiegel	
3.3.5	Der haushaltswirtschaftliche Spiegel	
3.3.6	Die Übersicht über Ertragsausfälle	
3.3.7	Die Übersicht über betriebsbezogene Leistungsbeziehungen	
3.3.8	Sonstige Anlagen	
<b>D.52: § 45 Anlagenspiegel</b>	.....	<b>2430</b>
I.	Allgemeines	
1.	Die Pflicht zur Aufstellung eines Anlagenspiegels	
2.	Das Muster für den Anlagenspiegel	
3.	Die gemeindliche Anlagenbuchhaltung	
II.	Erläuterungen im Einzelnen	
1.	Zu Absatz 1 (Inhalt und Gestaltung des Anlagenspiegels)	
1.1	Inhalte des Anlagenspiegels	
1.2	Die Gestaltung des Anlagenspiegels	
2.	Zu Absatz 2 (Gliederung des Anlagenspiegels):	
2.1	Allgemeine Vorgaben	
2.2	Der Gliederungsbereich „Anschaffungs- und Herstellungskosten“	
2.2.1	Zur Spalte „Stand am 31.12. des Vorjahres“	
2.2.2	Zur Spalte „Zugänge“	
2.2.2.1	Allgemeine Sachlage	
2.2.2.2	Zu- und Abgang immaterieller Vermögensgegenstände	
2.2.3	Zur Spalte „Abgänge“	
2.2.4	Zur Spalte „Umbuchungen im Haushaltsjahr“	
2.3	Der Gliederungsbereich „Abschreibungen“	
2.3.1	Zur Spalte „Abschreibungen im Haushaltsjahr“	
2.3.2	Zur Spalte „Zuschreibungen im Haushaltsjahr“	
2.3.3	Zur Spalte „Kumulierte Abschreibungen“	
2.4	Der Gliederungsbereich „Buchwert“	
2.4.1	Zur Spalte „Buchwert am 31.12. des Haushaltsjahres“	
2.4.2	Zur Spalte „Buchwert am 31.12. des Vorjahres“	
<b>D.53: § 46 Forderungsspiegel</b>	.....	<b>2438</b>
I.	Allgemeines	
1.	Der Begriff „Forderungen“	
2.	Das Muster für den Forderungsspiegel	
II.	Erläuterungen im Einzelnen	
1.	Zu Absatz 1 (Inhalte des Forderungsspiegels)	
1.1	Zu Satz 1 (Zwecke des Forderungsspiegels)	
1.2	Zu Satz 2 (Posten des Forderungsspiegels)	
1.2.1	Vorgaben zur Gliederung	
1.2.2	Die Posten im Einzelnen	
1.2.2.1	Die öffentlich-rechtlichen Forderungen	
1.2.2.1.1	Herkunft der Forderungen	
1.2.2.1.2	Die Forderungen aus Gebühren	
1.2.2.1.3	Die Forderungen aus Beiträgen	
1.2.2.1.4	Die Forderungen aus Steuern	
1.2.2.1.5	Die Forderungen aus Transferleistungen	
1.2.2.2	Die privatrechtlichen Forderungen	

- 2. Zu Absatz 2 (Zeitliche Gliederung des Forderungsspiegels)
  - 2.1 Allgemeine Sachlage
  - 2.2 Die Angabe von Gesamtbeträgen
  - 2.3 Die Angabe der Restlaufzeiten

**D.54: § 47 Verbindlichkeitspiegel** ..... 2445

- I. Allgemeines
  - 1. Der Begriff „Verbindlichkeiten“
  - 2. Die Gesamtschuldnerschaft
  - 3. Das Muster für den Verbindlichkeitspiegel
  - 4. Angaben über gemeindliche Haftungsverhältnisse
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Aufstellung des Verbindlichkeitspiegels)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Inhalte des Verbindlichkeitspiegels)
      - 1.2 Zu Satz 2 (Die Verbindlichkeitsposten)
        - 1.2.1 Die Anleihen
        - 1.2.2 Die Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen
          - 1.2.2.1 Allgemeine Vorgaben
          - 1.2.2.2 Die Verbindlichkeiten aus Investitionskrediten von Unternehmen
          - 1.2.2.3 Die Verbindlichkeiten aus Investitionskrediten von Beteiligungen
          - 1.2.2.4 Die Verbindlichkeiten aus Investitionskrediten von Sondervermögen
          - 1.2.2.5 Die Verbindlichkeiten aus Investitionskrediten vom öffentlichen Bereich
          - 1.2.2.6 Die Verbindlichkeiten aus Investitionskrediten von Kreditinstituten
        - 1.2.3 Die Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung
        - 1.2.4 Die Verbindlichkeiten aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften
        - 1.2.5 Die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
        - 1.2.6 Die Verbindlichkeiten aus Transferleistungen
        - 1.2.7 Die sonstige Verbindlichkeiten
        - 1.2.8 Die erhaltenen Anzahlungen
      - 1.3 Zu Satz 3 (Angabe der gemeindlichen Haftungsverhältnisse)
        - 1.3.1 Allgemeine Grundlagen
        - 1.3.2 Der Ausweis der Haftungsverhältnisse
          - 1.3.2.1 Allgemeine Sachlage
          - 1.3.2.2 Die Quantifizierung der Haftungsverhältnisse
        - 1.3.3 Die Übersicht über gemeindliche Bürgschaften
        - 1.3.4 Die Angaben zu besonderen Haftungsverhältnissen
          - 1.3.4.1 Die Angaben bei Sicherungsgut
          - 1.3.4.2 Die Angaben bei Haftungsverhältnissen in fremder Währung
          - 1.3.4.3 Die Angaben bei Treugut bzw. Treuhandvermögen
          - 1.3.4.4 Angaben nicht für sonstige finanzielle Verpflichtungen
    - 1.1.2 Zu Satz 2 (Die Verbindlichkeitsposten)
      - 1.2.1 Die Anleihen
      - 1.2.2 Die Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen
        - 1.2.2.1 Allgemeine Vorgaben
        - 1.2.2.2 Die Verbindlichkeiten aus Investitionskrediten von Unternehmen
        - 1.2.2.3 Die Verbindlichkeiten aus Investitionskrediten von Beteiligungen
        - 1.2.2.4 Die Verbindlichkeiten aus Investitionskrediten von Sondervermögen
        - 1.2.2.5 Die Verbindlichkeiten aus Investitionskrediten vom öffentlichen Bereich
        - 1.2.2.6 Die Verbindlichkeiten aus Investitionskrediten von Kreditinstituten
      - 1.2.3 Die Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung
      - 1.2.4 Die Verbindlichkeiten aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften
      - 1.2.5 Die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
      - 1.2.6 Die Verbindlichkeiten aus Transferleistungen
      - 1.2.7 Die sonstige Verbindlichkeiten
      - 1.2.8 Die erhaltenen Anzahlungen
    - 1.3 Zu Satz 3 (Angabe der gemeindlichen Haftungsverhältnisse)
      - 1.3.1 Allgemeine Grundlagen
      - 1.3.2 Der Ausweis der Haftungsverhältnisse
        - 1.3.2.1 Allgemeine Sachlage
        - 1.3.2.2 Die Quantifizierung der Haftungsverhältnisse
      - 1.3.3 Die Übersicht über gemeindliche Bürgschaften
      - 1.3.4 Die Angaben zu besonderen Haftungsverhältnissen
        - 1.3.4.1 Die Angaben bei Sicherungsgut
        - 1.3.4.2 Die Angaben bei Haftungsverhältnissen in fremder Währung
        - 1.3.4.3 Die Angaben bei Treugut bzw. Treuhandvermögen
        - 1.3.4.4 Angaben nicht für sonstige finanzielle Verpflichtungen
- 2. Zu Absatz 2 (Zeitliche Gliederung des Verbindlichkeitspiegels)
  - 2.1 Die Angabe der Gesamtbeträge
  - 2.2 Die Angabe der Restlaufzeiten
    - 2.2.1 Die Inhalte der Vorschrift
    - 2.2.2 Das Gliederungskriterium „Restlaufzeiten“
    - 2.2.3 Besonderheiten bei den Angaben
      - 2.2.3.1 Die Angaben zu Ratenkrediten
      - 2.2.3.2 Die Angaben zu fortbestehenden Verbindlichkeiten

<b>D.54: § 48 Lagebericht</b> .....	2460
I. Allgemeines	
1. Die Inhalte des Lageberichtes	
2. Die Gestaltung des Lageberichtes	
3. Die Angaben über Verantwortlichkeiten in der Gemeinde	
3.1 Allgemeine Sachlage	
3.2 Die Auskünfte der Ratsmitglieder nach § 43 GO NRW	
3.3 Die Auskünfte über die Geschäftsführung der Gemeinde	
4. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung	
5. Die Beifügung des Lageberichtes zum Jahresabschluss	
6. Der Lagebericht und die Aufsicht	
7. Der Lagebericht als „Gesamtlagebericht“	
8. Das Risikofrüherkennungssystem	
8.1 Allgemeine Grundlagen	
8.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung	
8.3 Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems	
8.3.1 Allgemeine Inhalte	
8.3.2 Besondere Sachverhalte	
9. Der Geschäftsbericht der Gemeinde	
II. Erläuterungen im Einzelnen	
1. Zu Satz 1 (Aufgabe des Lageberichtes)	
1.1 Allgemeine Zwecke	
1.2 Die Informationsbedürfnisse von Rat und Bürgern	
2. Zu Satz 2 (Darstellung der wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses)	
3. Zu Satz 3 (Bericht über bedeutende Vorgänge)	
3.1 Die Berichtspflicht über bedeutende Vorgänge im Haushaltsjahr	
3.2 Die Berichtspflicht über bedeutende Vorgänge nach Schluss des Haushaltsjahres	
3.2.1 Der Begriff „bedeutende Vorgänge“	
3.2.2 Zu berücksichtigende Vorgänge	
3.2.3 Nicht zu berücksichtigende Vorgänge	
4. Zu Satz 4 (Analyse der Haushaltswirtschaft und der wirtschaftlichen Lage)	
4.1 Allgemeine Sachlage	
4.2 Der Einsatz von haushaltswirtschaftlichen Kennzahlen	
5. Zu Satz 5 (Analyse mit Zielen und Leistungskennzahlen)	
6. Zu Satz 6 (Darstellung der Chancen und Risiken der Gemeinde)	
6.1 Die Inhalte des Prognoseberichtes	
6.2 Die Darstellung der Leistungsfähigkeit	
6.2 Die Darstellung der Nachhaltigkeit	
6.4 Die Darstellung der tatsächlichen Verhältnisse auch in Krisenzeiten	
<b>D.55: Siebter Abschnitt „Gesamtabschluss“</b> .....	2481
1. Allgemeines	
1.1 Wichtige Inhalte des Gesamtabschlusses	
1.2 Die Bezeichnung „Gesamtabschluss“	
1.3 Die Einheitsgrundsätze	
1.3.1 Der Grundsatz „Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“	
1.3.2 Der Verzicht auf den Grundsatz „Fiktion der rechtlichen Einheit“	
1.4 Weitere wichtige Grundsätze	
1.4.1 Der Grundsatz der Wesentlichkeit	
1.4.2 Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit	
1.4.3 Der Grundsatz der untergeordneten Bedeutung	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 1.5 Der zulässige Verzicht auf einen Gesamtabchluss
- 2. Der gemeindliche Gesamtabchluss
  - 2.1 Die Zwecke des gemeindlichen Gesamtabchlusses
  - 2.2 Das Mutter-Tochter-Verhältnis im gemeindlichen Bereich
    - 2.2.1 Die Gemeinde als Muttereinheit
    - 2.2.2 Die gemeindlichen Betriebe als Tochtereinheiten
      - 2.2.2.1 Die Bezeichnung „Tochtereinheit“
      - 2.2.2.2 Verbundene Unternehmen als gemeindliche Tochtereinheiten
      - 2.2.2.3 Beteiligungen als gemeindliche Tochtereinheiten
      - 2.2.2.4 Sondervermögen als gemeindliche Tochtereinheiten
  - 2.3 Die Arbeitsschritte zum gemeindlichen Gesamtabchluss
    - 2.3.1 Allgemeine Sachlage
    - 2.3.2 Die einzelnen Arbeitsschritte
    - 2.3.3 Die Verantwortlichen im Aufstellungsverfahren
      - 2.3.3.1 Die Aufstellung des Entwurfs durch den Kämmerer
      - 2.3.3.2 Die Bestätigung des Entwurfs durch den Bürgermeister
  - 2.4 Der NKF-Positionenrahmen
    - 2.4.1 Die Zwecke des NKF-Positionenrahmens
    - 2.4.2 Erläuterungen zum NKF-Positionenrahmen
      - 2.4.2.1 Allgemeine Vorgaben
      - 2.4.2.2 Hinweise zur Gesamtbilanz
        - 2.4.2.2.1 Zur Aktivseite der Gesamtbilanz
        - 2.4.2.2.2 Zur Passivseite der Gesamtbilanz
      - 2.4.2.3 Hinweise zur Gesamtergebnisrechnung
        - 2.4.2.3.1 Zu den Erträgen in der Gesamtergebnisrechnung
        - 2.4.2.3.2 Zu den Aufwendungen in der Gesamtergebnisrechnung
        - 2.4.2.3.3 Zum Finanzierungsergebnis in der Gesamtergebnisrechnung
        - 2.4.2.3.4 Zu außerordentlichen Vorgängen in der Gesamtergebnisrechnung
        - 2.4.2.3.5 Zum Gesamtergebnis in der Gesamtergebnisrechnung
        - 2.4.2.3.6 Zur Gewinnverwendung in der Gesamtergebnisrechnung
      - 2.4.3 Die Gesamtübersicht über den NKF-Positionenrahmen
  - 2.5 Der örtliche Positionenplan
    - 2.5.1 Die Zwecke des Positionenplans
    - 2.5.2 Die Bestandteile des Positionenplans
  - 2.6 Die örtliche Gesamtabchlussrichtlinie
    - 2.6.1 Allgemeine Bedingungen
    - 2.6.2 Die Gestaltung der örtlichen Richtlinie
  - 2.7 Der Gesamtabchlusssterminplan
  - 2.8 Die Buchführung für den Gesamtabchluss
  - 2.9 Die Schaffung organisatorischer Voraussetzungen und technische Unterstützung
    - 2.9.1 Die Verpflichtungen der Gemeinde
    - 2.9.2 Die Schaffung von Arbeitsvoraussetzungen
- 3. Der erste gemeindliche Gesamtabchluss
  - 3.1 Der Bedarf für örtliche Festlegungen
  - 3.2 Die Erstkonsolidierung
    - 3.2.1 Allgemeine Vorgaben
    - 3.2.2 Die Festlegung eines Erwerbsstichtages
      - 3.2.2.1 Allgemeine Grundlagen
      - 3.2.2.2 Der Eröffnungsbilanzstichtag als fiktiver Erwerbszeitpunkt
      - 3.2.2.3 Der fiktive Erwerbszeitpunkt im Jahr des Abschlussstichtages
      - 3.2.2.4 Gesamtabchluss und Jahreseröffnungsbilanz

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

3.2.2.5	Nicht vertretbare Erwerbszeitpunkte	
3.2.2.5.1	Der tatsächliche Anschaffungszeitpunkt	
3.2.2.5.2	Der Abschlussstichtag des ersten Gesamtabchlusses	
3.2.3	Handelsrechtliche Ausnahmen von der einheitlichen Bewertung	
3.2.4	Die Bestimmung des anteiligen Eigenkapitals	
4.	Die Vorschriften über den gemeindlichen Gesamtabchluss	
4.1	Die Gesamtübersicht über die Vorschriften	
4.2	Die Vorschriften im Einzelnen	
5.	Die Anwendung allgemeiner Grundsätze	
5.1	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung	
5.2	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Kapitalflussrechnung	
5.3	Deutsche Rechnungslegungsstandards	
5.4	Die sachgerechte Anwendung der Grundsätze	
<b>D.56: § 49 Gesamtabchluss</b>	.....	<b>2515</b>
I.	Allgemeines	
1.	Inhalte des Gesamtabchlusses	
1.1	Die Zwecke des Gesamtabchlusses	
1.2	Die Zusammensetzung des Gesamtabchlusses	
1.2.1	Die Bestandteile	
1.2.1.1	Allgemeine Grundlagen	
1.2.1.2	Die Gesamtbilanz	
1.2.1.3	Die Gesamtergebnisrechnung	
1.2.1.4	Der Gesamtanhang	
1.2.2	Die Gesamtabchlussunterlagen	
2.	Einheitlicher Abschlussstichtag für die Gemeinde und ihre Betriebe	
2.1	Der Abschlussstichtag 31. Dezember	
2.2	Die Aufstellung eines Zwischenabschlusses	
2.2.1	Die Zwecke des Zwischenabschlusses	
2.2.2	Der Abschlussstichtag zwischen dem 30. September und 31. Dezember	
2.2.3	Der Abschlussstichtag vor dem 30. September	
2.2.4	Kein Verzicht beim Abschlussstichtag 31. Juli	
2.2.5	Die Anforderungen an den Zwischenabschluss	
2.2.5.1	Allgemeine Anforderungen	
2.2.5.2	Die Aufstellung der betrieblichen Bilanz	
2.2.5.3	Die Aufstellung der betrieblichen Gewinn- und Verlustrechnung	
2.2.5.3.1	Allgemeine Vorgaben	
2.2.5.3.2	Die Gliederung beim Gesamtkostenverfahren	
2.2.5.3.3	Die Gliederung beim Umsatzkostenverfahren	
2.2.6	Die Angleichungsmaßnahmen bei einem Verzicht	
II.	Erläuterungen im Einzelnen	
1.	Zu Absatz 1 (Bestandteile des Gesamtabchlusses)	
1.01	Allgemeine Einführung	
1.1	Zu Nummer 1 (Gesamtergebnisrechnung)	
1.1.1	Die Struktur der Gesamtergebnisrechnung	
1.1.2	Die Inhalte der Gesamtergebnisrechnung	
1.1.3	Die Auswirkungen der Konsolidierungsschritte	
1.2	Zu Nummer 2 (Gesamtbilanz)	
1.3	Zu Nummer 3 (Gesamtanhang)	
2.	Zu Absatz 2 (Beifügung des Gesamtlageberichts und Beteiligungsberichts)	
2.1	Die Pflicht zur Beifügung von Unterlagen	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 2.2 Die Beifügung des Gesamtlageberichts
- 2.3 Die Beifügung des Beteiligungsberichts
- 2.4 Die Beifügung eines Gesamteigenkapitalspiegels
- 3. Zu Absatz 3 (Anwendung von Jahresabschlussvorschriften)
  - 3.1 Allgemeine Grundlagen
  - 3.2 Abweichungen wegen der Besonderheiten des Gesamtabchlusses
    - 3.2.1 Die Abweichungen wegen der Eigenart
    - 3.2.2 Die Abweichungen wegen eigener Vorschriften
  - 3.3 Die Anwendung der §§ 32 bis 38, der §§ 41 bis 43 und 47 GemHVO NRW
    - 3.3.1 Die Anwendung des § 32 GemHVO NRW (Allgemeine Bewertungsanforderungen)
    - 3.3.2 Die Anwendung des § 33 GemHVO NRW (Wertansätze für Vermögensgegenstände)
    - 3.3.3 Die Anwendung des § 34 GemHVO NRW (Bewertungsvereinfachungsverfahren)
    - 3.3.4 Die Anwendung des § 35 GemHVO NRW (Abschreibungen)
      - 3.3.4.1 Allgemeine Sachlage
      - 3.3.4.2 Die Anpassungen von Nutzungsdauern bzw. Abschreibungen
    - 3.3.5 Die Anwendung des § 36 GemHVO NRW (Rückstellungen)
      - 3.3.5.1 Allgemeine Sachlage
      - 3.3.5.2 Der Gesamtrückstellungsspiegel
    - 3.3.6 Die Anwendung des § 37 GemHVO NRW (Jahresabschluss)
    - 3.3.7 Die Anwendung des § 38 GemHVO NRW (Ergebnisrechnung)
    - 3.3.8 Die Anwendung des § 41 GemHVO NRW (Bilanz)
      - 3.3.8.1 Die Aufstellung der Gesamtbilanz
      - 3.3.8.2 Die Zusammenfassung von Bilanzposten
      - 3.3.8.3 Die Besonderheiten bei immateriellen Vermögensgegenständen
        - 3.3.8.3.1 Der Geschäfts- oder Firmenwert in der Bilanz eines Betriebes
        - 3.3.8.3.2 Sonstige immaterielle Vermögensgegenstände
          - 3.3.8.3.2.1 Der Erwerb von einem „fremden“ Dritten
          - 3.3.8.3.2.2 Der Erwerb innerhalb des Konsolidierungskreises
      - 3.3.8.4 Die Angabe der Vorjahreszahlen
        - 3.3.8.4.1 Allgemeine Pflichten
        - 3.3.8.4.2 Die Vorjahresbeträge bei „Davon“-Vermerken
        - 3.3.8.4.3 Die Vorjahresbeträge beim Wegfall von Bilanzposten
        - 3.3.8.4.4 Der Verzicht auf Vorjahresbeträge
    - 3.3.9 Die Anwendung des § 42 GemHVO NRW (Rechnungsabgrenzungsposten)
    - 3.3.10 Die Anwendung des § 43 GemHVO NRW (Weitere Vorschriften zu Bilanzposten)
      - 3.3.10.1 Die Inhalte der Vorschrift
      - 3.3.10.2 Die Aktivierung selbsterstellter immaterieller Vermögensgegenstände
      - 3.3.10.3 Die Behandlung der Finanzleistungen Dritter
      - 3.3.10.4 Die Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage
    - 3.3.11 Die Anwendung des § 47 GemHVO NRW (Verbindlichkeitspiegel)
      - 3.3.11.1 Allgemeine Sachlage
      - 3.3.11.2 Der Gesamtverbindlichkeitspiegel
    - 3.3.12 Die Beifügung des Gesamtanlagenspiegels
      - 3.3.12.1 Allgemeine Sachlage
      - 3.3.12.2 Der Gesamtanlagenspiegel
  - 3.4 Die Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK)
    - 3.4.1 Die Zwecke der Grundsätze
    - 3.4.2 Die Weitere wichtige Grundsätze
      - 3.4.2.1 Der Grundsatz der Wesentlichkeit
      - 3.4.2.2 Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit
- 4. Zu Absatz 4 (Anwendung von Vorschriften des Handelsgesetzbuches)

- 4.1 Wichtige Bücher des Handelsgesetzbuches
- 4.2 Die Anwendung des HGB nach dem Stand 2009

**D.57: § 50 Konsolidierung** ..... 2554

- I. Allgemeines
- 1. Die Einbeziehung von gemeindlichen Betrieben
  - 1.1 Allgemeiner Überblick
  - 1.2 Die gemeindlichen Aufgabenbereiche
    - 1.2.1 Der Begriff „Verselbstständigte Aufgabenbereiche“
    - 1.2.2 Der Begriff „Betrieb“
    - 1.2.3 Der Begriff „Konsolidierungseinheiten“
    - 1.2.4 Das Mutter-Tochter-Verhältnis
  - 1.3 Die Konsolidierungsformen bei gemeindlichen Betrieben
    - 1.3.1 Die zugelassenen Konsolidierungsformen
    - 1.3.2 Die nicht vorgesehene Konsolidierungsform
  - 1.4 Besonderheiten bei finanziellen Abhängigkeitsverhältnissen
    - 1.4.1 Allgemeines
    - 1.4.2 Die Beurteilung der Abhängigkeit
  - 1.5 Mehrstufige Beteiligungsstrukturen der Gemeinde
    - 1.5.1 Allgemeines
    - 1.5.2 Die mehrstufige gemeindliche Beteiligung
    - 1.5.3 Die Berücksichtigung von Teilkonzernen
  - 1.6 Nicht zu berücksichtigende Organisationsformen
    - 1.6.1 Die Verwaltungs- und Regiebetriebe
    - 1.6.2 Die „Betriebe gewerblicher Art“
    - 1.6.3 Die Vereins- und Verbandsmitgliedschaften
    - 1.6.4 Die Mitgliedschaften in einer Versorgungskasse
    - 1.6.5 Bestimmte privatrechtliche Betriebsformen
  - 1.7 Die Prüfschritte zur Abgrenzung des örtlichen Konsolidierungskreises
  - 1.8 Die Eckpunkte zum Konsolidierungskreis
  - 1.9 Die Nichtanwendung des Beherrschungskonzepts
- 2. Die Anwendung von handelsrechtlichen Vorschriften
  - 2.1 Die Konsolidierungsmethoden für den Gesamtabchluss
  - 2.2 Die Pflicht zur einheitlichen Bewertung
    - 2.2.1 Allgemeine Vorgaben
    - 2.2.2 Handelsrechtliche Ausnahmen von der einheitlichen Bewertung
      - 2.2.2.1 Ausnahmen für besondere Einrichtungen
      - 2.2.2.2 Ausnahmen nicht durch allgemeine Regelung
      - 2.2.2.3 Ausnahmen beim Vorliegen von untergeordneter Bedeutung
      - 2.2.2.4 Ausnahmen nicht in selbst bestimmbareren Ausnahmefällen
  - 2.3 Die Konsolidierungsgrundsätze
- 3. Die Aufstellung des Summenabschlusses
  - 3.1 Erforderlichkeit der Zusammenführung der einzelnen Jahresabschlüsse
    - 3.1.1 Die Überleitungsrechnung zur Gemeindebilanz II
    - 3.1.2 Sonstiger Überleitungsbedarf
  - 3.2 Der örtliche Positionenplan für den Summenabschluss
    - 3.2.1 Der NKF-Positionenrahmen
    - 3.2.2 Die Zwecke des örtlichen Positionenplans
    - 3.2.3 Die Gestaltung des örtlichen Positionenplans
    - 3.2.4 Die Bezifferung der Positionen
    - 3.2.5 Vom NKF-Positionenrahmen zum Gesamtabchluss

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 3.3 Die Zusammenführung zum Summenabschluss
  - 3.3.1 Der Abstimmungsbedarf
  - 3.3.2 Die Grundsätze der Einheitlichkeit
  - 3.3.3 Die Umgliederungen für den Summenabschluss
  - 3.3.4 Die Eliminierung von „konzerninternen“ Beziehungen
- 4. Die Folgekonsolidierungen
  - 4.1 Veränderungen in der Beteiligungsstruktur
  - 4.2 Sachverhalte der Übergangskonsolidierung
  - 4.3 Der Erwerbsstichtag für neue gemeindliche Betriebe
- 5. Die Endkonsolidierung
  - 5.1 Allgemeine Grundlagen
  - 5.2 Der Abgangsstichtag für ab- oder aufgegebenen gemeindlichen Betriebe
- 6. Der Verzicht auf die Anwendung des § 310 HGB
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Vollkonsolidierung öffentlich-rechtlicher Betriebe der Gemeinde)
    - 1.1 Allgemeines
      - 1.1.1 Die Grundlagen
      - 1.1.2 Das Konzept der Vollkonsolidierung
    - 1.2 Die Einbeziehung öffentlich-rechtlicher Betriebe in die Vollkonsolidierung
      - 1.2.1 Die Abgrenzung der einzubeziehenden öffentlich-rechtlichen Betriebe
      - 1.2.2 Der Ausschluss der Sparkassen aus dem Konsolidierungskreis
        - 1.2.2.1 Der Ausschluss der Sparkasse
        - 1.2.2.2 Der Ausschluss der Sparkassenbetriebe
        - 1.2.2.3 Kein Ausschluss von Beteiligungen an Sparkassenbetrieben
        - 1.2.2.4 Die Einbeziehung örtlicher Stiftungen
    - 1.3 Vollkonsolidierung und HGB-Vorschriften
      - 1.3.1 Die Grundlagen
      - 1.3.2 Die Konsolidierungsschritte
        - 1.3.2.1 Der Gesamtüberblick
          - 1.3.2.1.1 Allgemeine Sachlage
          - 1.3.2.1.2 Die Struktur der Gesamtbilanz
          - 1.3.2.1.3 Die Struktur der Gesamtergebnisrechnung
        - 1.3.2.2 Die Kapitalkonsolidierung nach der Erwerbsmethode (§ 301 HGB)
          - 1.3.2.2.1 Allgemeine Sachlage
            - 1.3.2.2.2 Die Anwendung der Neubewertungsmethode im NKF
              - 1.3.2.2.2.1 Allgemeine Bedingungen
              - 1.3.2.2.2.2 Der Ansatz von aktivischen Unterschiedsbeträgen
              - 1.3.2.2.2.3 Der Ansatz von passivischen Unterschiedsbeträgen
              - 1.3.2.2.2.4 Das Ansatzwahlrecht bei Unterschiedsbeträgen
          - 1.3.2.2.3 Die Behandlung von Aufrechnungsdifferenzen
          - 1.3.2.2.3 Die Arten von Aufrechnungsdifferenzen
          - 1.3.2.2.3 Die Behandlung von Aufrechnungsdifferenzen
          - 1.3.2.2.3 Die Behandlung von unwesentlichen Beträgen
        - 1.3.2.2.4 Die Zwischenergebniseliminierung (§ 304 HGB)
          - 1.3.2.2.4.1 Allgemeine Vorgaben
          - 1.3.2.2.4.2 Das Entstehen der Zwischenergebnisse
          - 1.3.2.2.4.3 Die Eliminierung der Zwischenergebnisse
          - 1.3.2.2.4.4 Ausnahmen für die Zwischenergebniseliminierung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 1.3.2.5 Die Aufwands- und Ertragskonsolidierung (§ 305 HGB)
  - 1.3.2.5.1 Allgemeine Vorgaben
  - 1.3.2.5.2 Die Durchführung der Aufwands- und Ertragskonsolidierung
  - 1.3.2.5.3 „Konzerninterne“ Leistungsbeziehungen
  - 1.3.2.5.4 Ausnahmen für die Aufwands- und Ertragskonsolidierung
  - 1.3.2.5.5 Die Übersicht über betriebsbezogene Leistungsbeziehungen
- 1.3.2.6 Die latenten Steuern (§ 306 HGB)
- 1.3.2.7 Die Anteile anderer Gesellschafter (§ 307 HGB)
  - 1.3.2.7.1 Die Grundlagen
  - 1.3.2.7.2 Die Bildung eines Ausgleichspostens
  - 1.3.2.7.3 Der Ausweis einer gesonderten Ergebnisposition
- 1.4 Die Bewertungsvorschriften
  - 1.4.1 Die einheitliche Bewertung (§ 308 HGB)
    - 1.4.1.1 Allgemeine Grundlagen
    - 1.4.1.2 Die Neubewertungspflicht
    - 1.4.1.3 Ausnahmen von der Neubewertungspflicht
      - 1.4.1.3.1 Die Ausnahmen nach § 308 Absatz 2 Satz 2 HGB
      - 1.4.1.3.2 Die Ausnahmen nach § 308 Absatz 2 Satz 3 HGB
      - 1.4.1.3.3 Die Ausnahmen nach § 308 Absatz 2 Satz 4 HGB
  - 1.4.2 Die Behandlung des Unterschiedsbetrages (§ 309 HGB)
    - 1.4.2.1 Allgemeine Grundlagen
    - 1.4.2.2 Die Fortschreibung von aktivischen Unterschiedsbeträgen
      - 1.4.2.2.1 Planmäßige Abschreibungen
      - 1.4.2.2.2 Außerplanmäßige Abschreibungen
    - 1.4.2.3 Die Fortschreibung von passiven Unterschiedsbeträgen
- 2. Zu Absatz 2 (Vollkonsolidierung von privatrechtlichen Betrieben der Gemeinde)
  - 2.01 Allgemeine Bedingungen
  - 2.02 Die Abgrenzung der privatrechtlichen Betriebe der Gemeinde
  - 2.1 Zu Satz 1 (Konsolidierung wegen einheitlicher Leitung)
  - 2.2 Zu Satz 2 (Konsolidierung auf Grund von Kontrollrechten)
    - 2.2.01 Allgemeine Grundlagen
    - 2.2.1 Zu Nummer 1 (Mehrheit der Stimmrechte)
    - 2.2.2 Zu Nummer 2 (Organbestellungsrecht)
    - 2.2.3 Zu Nummer 3 (Beherrschungsrecht)
    - 2.2.4 Das Abhängigkeitsverhältnis zur Gemeinde
- 3. Zu Absatz 3 (Konsolidierung wegen maßgeblichem Einfluss)
  - 3.1 Die Zwecke und Vorgaben
  - 3.2 Wichtige Inhalte der anzuwendenden HGB-Vorschriften
  - 3.3 Die gemeindlichen Betriebe als assoziierte Unternehmen
    - 3.3.1 Merkmale für assoziierte Unternehmen
    - 3.3.2 Der Begriff „Maßgeblicher Einfluss“
  - 3.4 Die Konsolidierung und Bewertung nach der Equity-Methode
    - 3.4.1 Die Inhalte der Methode
      - 3.4.1.1 Allgemeine Grundlagen
      - 3.4.1.2 Bestehende Besonderheiten
        - 3.4.1.2.1 Allgemeines
        - 3.4.1.2.2 Negativer Beteiligungsbuchwert
    - 3.4.2 Die Anwendung der Buchwertmethode
      - 3.4.2.1 Die Kapitalaufrechnung
      - 3.4.2.2 Der aktivische Unterschiedsbetrag
      - 3.4.2.3 Der passivische Unterschiedsbetrag

- 3.4.3 Die untergeordnete Bedeutung eines Betriebes
- 3.4.4 Die Angaben im Gesamtanhang
- 3.5 Die Beendigung der Bilanzierung nach der Equity-Methode

**D.58: § 51 Gesamtlagebericht, Gesamtanhang** ..... 2622

I. Allgemeines

1. Der Gesamtlagebericht

- 1.1 Die Inhalte
- 1.2 Die Angaben über Verantwortliche
- 1.3 Die Auskünfte über die Geschäftsführung
- 1.4 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung
- 1.5 Das Risikofrüherkennungssystem
  - 1.5.1 Allgemeine Grundlagen
  - 1.5.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung
  - 1.5.3 Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems
    - 1.5.3.1 Allgemeine Inhalte
    - 1.5.3.2 Besondere Inhalte
  - 1.5.4 Einbeziehung in die Jahresabschlussprüfung
- 1.6 Der Gesamtgeschäftsbericht der Gemeinde
- 1.7 Die Beifügung des Gesamtlageberichtes zum Gesamtabchluss
- 1.8 Der Lagebericht als „Gesamtlagebericht“

2. Der Gesamtanhang

- 2.1 Allgemeine Grundlagen
- 2.2 Die Berichterstattung im Gesamtanhang
  - 2.2.1 Die Erläuterungspflichten der Gemeinde
  - 2.2.2 Das Unterlassen von Angaben

3. Die Gesamtkapitalflussrechnung

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Gesamtlagebericht)

- 1.1 Zu Satz 1 (Aufgabe des Gesamtlageberichts)
  - 1.1.1 Allgemeine Grundlagen
  - 1.1.2 Die Informationsbedürfnisse von Rat und Bürgern
  - 1.1.3 Die Gestaltung des Gesamtlageberichts
- 1.2 Zu Satz 2 (Darstellung der Ergebnisse und der Gesamtlage)
- 1.3 Zu Satz 3 (Analyse der Haushaltswirtschaft)
  - 1.3.1 Allgemeine Sachlage
  - 1.3.2 Der Einsatz von haushaltswirtschaftlichen Kennzahlen
- 1.4 Zu Satz 4 (Analyse mit Zielen und Leistungskennzahlen)
- 1.5 Zu Satz 5 (Gesamtentwicklungsprognose)

2. Zu Absatz 2 (Gesamtanhang)

- 2.1 Zu Satz 1 (Pflicht zu Anhangangaben)
  - 2.1.1 Der Umfang der Verpflichtung
  - 2.1.2 Wichtige Erläuterungspflichten
  - 2.1.3 Die Gestaltung des Gesamtanhangs
- 2.2 Zu Satz 2 (Angabe von Vereinfachungsregelungen und Schätzungen)
  - 2.2.1 Allgemeine Grundlagen
  - 2.2.2 Die Angaben über Betriebe von untergeordneter Bedeutung
  - 2.2.3 Die Übersicht über das Gesamteigenkapital der Gemeinde
  - 2.2.4 Weitere wichtige Umstände für die örtliche Gesamtlage

3. Zu Absatz 3 (Gesamtkapitalflussrechnung)

- 3.1 Allgemeine Zwecke

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 3.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Kapitalflussrechnung
- 3.3 Die Anwendung des Rechnungslegungsstandards Nr. 2
  - 3.3.1 Allgemeine Sachlage
  - 3.3.2 Die Entwicklung des Rechnungslegungsstandards
  - 3.3.3 Die Abgrenzung des Finanzmittelfonds
  - 3.3.4 Die Darstellung von drei Zahlungsstrombereichen
  - 3.3.5 Die Methoden für die Ermittlung der Zahlungsströme
    - 3.3.5.01 Allgemeine Grundlagen
      - 3.3.5.1 Die originäre Ermittlung
      - 3.3.5.2 Die derivative Ermittlung
      - 3.3.5.3 Das Bottom-up- und Top-down-Konzept
        - 3.3.5.3.1 Das Bottom-up-Konzept
        - 3.3.5.3.2 Das Top-down-Konzept
    - 3.3.6 Die Darstellung der Zahlungsströme
      - 3.3.6.1 Allgemeine Vorgaben
      - 3.3.6.2 Die Darstellung nach der direkten Methode
      - 3.3.6.3 Die Darstellung nach der indirekten Methode
- 3.4 Weitere Besonderheiten für die Gesamtkapitalflussrechnung
- 3.5 Die Anhangsangaben zur Gesamtkapitalflussrechnung

**D.59: § 52 Beteiligungsbericht** ..... 2655

- I. Allgemeines
  - 1. Inhalte der Vorschrift
  - 2. Grundsätze der Berichterstattung
  - 3. Der Berichtsaufbau und gemeindliche Produktbereiche
    - 3.1 Allgemeine Grundlagen
    - 3.2 Die NKF-Produktbereiche
  - 4. Die Gestaltung des Beteiligungsberichtes
  - 5. Beteiligungsbericht und Gesamtabschluss
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Besondere Angabe- und Erläuterungspflichten)
    - 1.01 Die Informationspflichten
      - 1.1 Zu Nummer 1 (Angaben zu den Zielen)
      - 1.2 Zu Nummer 2 (Angaben zum öffentlichen Zweck)
      - 1.3 Zu Nummer 3 (Angaben zu den Beteiligungsverhältnissen)
      - 1.4 Zu Nummer 4 (Angaben zur Entwicklung der Jahresergebnisse)
      - 1.5 Zu Nummer 5 (Angaben zu den Leistungen der Beteiligungen)
      - 1.6 Zu Nummer 6 (Angaben zu den Finanz- und Leistungsbeziehungen)
      - 1.7 Zu Nummer 7 (Angaben zu den Organen der Beteiligungen)
      - 1.8 Zu Nummer 8 (Angaben zum Personalbestand jeder Beteiligung)
    - 2. Zu Absatz 2 (Informationen über betriebliche Daten)
      - 2.01 Allgemeine Sachlage
        - 2.1 Zu Satz 1 (Zeitreihe bei Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen)
        - 2.2 Zu Satz 2 (Darstellung der Bilanzen)
          - 2.2.1 Allgemeine Inhalte
          - 2.2.2 Die Anwendung des § 266 HGB
        - 2.3 Zu Satz 3 (Darstellung der Gewinn- und Verlustrechnung)
          - 2.3.1 Allgemeine Inhalte
          - 2.3.2 Die Anwendung des § 276 HGB
            - 2.3.2.1 Allgemeine Vorgaben
            - 2.3.2.2 Die Gliederung beim Gesamtkostenverfahren

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 2.3.2.3 Die Gliederung beim Umsatzkostenverfahren
- 2.4 Zu Satz 4 (Zulassung von Strukturbilanzen)
- 3. Zu Absatz 3 (Übersicht über die gemeindlichen Betriebe)
  - 3.1 Allgemeine Sachlage
  - 3.2 Die örtliche Übersicht über die gemeindlichen Betriebe
    - 3.2.1 Die Erstellung einer örtlichen Übersicht
    - 3.2.2 Das Beispiel für eine Übersicht über die gemeindlichen Betriebe
    - 3.2.3 Die Angaben zum Umfang der Beteiligung

**D.60: Achter Abschnitt „Sonderbestimmungen für die erstmalige Bewertung von Vermögen und die Eröffnungsbilanz“ ..... 2671**

- 1. Allgemeines
- 2. Die Bedeutung der Eröffnungsbilanz
- 3. Die Vorschriften zur gemeindlichen Eröffnungsbilanz
  - 3.1 Die Gesamtübersicht über die Vorschriften
  - 3.2 Die Vorschriften im Einzelnen

**D.61: § 53 Aufstellung der Eröffnungsbilanz ..... 2674**

- I. Allgemeines
  - 1. Die Bedeutung der Eröffnungsbilanz
  - 2. Die Wertgrößen in der Eröffnungsbilanz
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Aufstellung der Eröffnungsbilanz)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Allgemeine Grundlagen)
    - 1.2 Zu Satz 2 (Vorgaben für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz)
      - 1.2.1 Die Gliederung der Eröffnungsbilanz
        - 1.2.1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände
        - 1.2.1.2 Sachanlagen
          - 1.2.1.2.1 Unbebaute Grundstücke
          - 1.2.1.2.2 Bebaute Grundstücke
            - 1.2.1.2.2.1 Bebaute Grundstücke mit kommunal-nutzungsorientiert errichteten Gebäuden
            - 1.2.1.2.2.2 Bebaute Grundstücke ohne kommunal-nutzungsorientiert errichtete Gebäude
            - 1.2.1.2.2.3 Bebaute Grundstücke mit Kinder- und Jugendeinrichtungen
            - 1.2.1.2.2.4 Bebaute Grundstücke mit Schulen
            - 1.2.1.2.2.5 Bebaute Grundstücke mit Wohnbauten
            - 1.2.1.2.2.6 Bebaute Grundstücke mit sonstigen Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäuden
            - 1.2.1.2.2.7 Grundstücke mit bestellten Erbbaurechten
            - 1.2.1.2.2.8 Grundstücksgleiche Rechte
          - 1.2.1.2.3 Infrastrukturvermögen
            - 1.2.1.2.3.1 Grund und Boden des Infrastrukturvermögens
            - 1.2.1.2.3.2 Brücken und Tunnel
            - 1.2.1.2.3.3 Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen
            - 1.2.1.2.3.4 Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen
            - 1.2.1.2.3.5 Das Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen
            - 1.2.1.2.3.6 Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens
          - 1.2.1.2.4 Sonstige Sachanlagen
            - 1.2.1.2.4.1 Bauten auf fremdem Grund und Boden
            - 1.2.1.2.4.2 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler
            - 1.2.1.2.4.3 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge
              - 1.2.1.2.4.3.1 Maschinen und technische Anlagen
              - 1.2.1.2.4.3.2 Fahrzeuge

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 1.2.1.2.4.4 Betriebs- und Geschäftsausstattung
- 1.2.1.2.4.5 Geleistete Anzahlungen auf Sachanlagen
- 1.2.1.2.4.6 Anlagen im Bau
- 1.2.1.3 Finanzanlagen
  - 1.2.1.3.1 Allgemeine Grundlagen
    - 1.2.1.3.1.1 Der Ansatz von Finanzanlagen
    - 1.2.1.3.1.2 Die Beteiligung mehrerer Gemeinden an einem Unternehmen
    - 1.2.1.3.1.3 Nicht bilanzierungsfähige Organisationsformen
  - 1.2.1.3.2 Verbundene Unternehmen
  - 1.2.1.3.3 Das Bilanzierungsverbot für Sparkassen
  - 1.2.1.3.4 Beteiligungen
  - 1.2.1.3.5 Gemeindliche Zusammenschlüsse
    - 1.2.1.3.5.1 Der Ansatz von Zweckverbänden nach dem GkG
    - 1.2.1.3.5.2 Die Bewertung der Mitgliedschaft in einem Zweckverband
    - 1.2.1.3.5.3 Die Sparkassenzweckverbände
    - 1.2.1.3.5.4 Wertansätze nicht für Wasser- und Bodenverbände sowie Deichverbände
    - 1.2.1.3.5.5 Wertansätze nicht für Kreise, Landschaftsverbände, Regionalverband Ruhr
  - 1.2.1.3.6 Sondervermögen der Gemeinde
    - 1.2.1.3.6.1 Gesondert anzusetzende Sondervermögen
    - 1.2.1.3.6.2 Nicht gesondert anzusetzende Sondervermögen
    - 1.2.1.3.6.3 Kein Ansatz von Treuhandvermögen
  - 1.2.1.3.7 Wertpapiere des Anlagevermögens
  - 1.2.1.3.8 Ausleihungen
- 1.2.1.4 Umlaufvermögen
  - 1.2.1.4.1 Vorräte
  - 1.2.1.4.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände
    - 1.2.1.4.2.1 Forderungen
    - 1.2.1.4.2.2 Sonstige Vermögensgegenstände
  - 1.2.1.4.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens
  - 1.2.1.4.4 Liquide Mittel
- 1.2.1.5 Aktive Rechnungsabgrenzung
- 1.2.1.6 Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“
- 1.2.1.7 Eigenkapital
  - 1.2.1.7.1 Allgemeine Grundlagen
  - 1.2.1.7.2 Sonderrücklagen
  - 1.2.1.7.3 Ausgleichsrücklage
    - 1.2.1.7.3.1 Der Ansatz der Ausgleichsrücklage
    - 1.2.1.7.3.2 Bemessung und Wertansatz der Ausgleichsrücklage
      - 1.2.1.7.3.2.1 Die Bemessung nach dem gemeindlichen Eigenkapital
      - 1.2.1.7.3.2.2 Die Bemessung nach der gemeindlichen Ertragskraft
- 1.2.1.8 Die Sonderposten
  - 1.2.1.8.1 Allgemeine Grundlagen
  - 1.2.1.8.2 Sonderposten für Zuwendungen
    - 1.2.1.8.2.1 Allgemeine Sachlage
    - 1.2.1.8.2.2 Der Sonderpostenspiegel
    - 1.2.1.8.2.3 Die Ermittlung des Zuwendungsanteils als Vom-Hundert-Anteil
      - 1.2.1.8.2.3.1 Allgemeine Vorgaben
      - 1.2.1.8.2.3.2 Bei Förderung des Vermögensgegenstandes als Gesamtheit
      - 1.2.1.8.2.3.3 Bei Förderung des Vermögensgegenstandes nicht in seiner Gesamtheit
    - 1.2.1.8.2.4 Der Rückgriff auf eine Indizierung
    - 1.2.1.8.2.5 Pauschal erhaltene Zuwendungen und Sonderposten

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

1.2.1.8.2.6	Hingabe von Vermögen und Sonderposten	
1.2.1.8.2.7	Schlüsselzuweisungen und Sonderposten	
1.2.1.9	Die Rückstellungen	
1.2.1.9.1	Allgemeine Vorgaben	
1.2.1.9.2	Der Rückstellungsspiegel	
1.2.1.10	Die Verbindlichkeiten	
1.2.1.11	Die passive Rechnungsabgrenzung	
1.2.2	Der Anhang	
1.2.3	Der Forderungsspiegel	
1.2.4	Der Verbindlichkeitspiegel	
1.3	Zu Satz 3 (Beifügung des Lageberichts)	
1.3.1	Allgemeine Sachlage	
1.3.2	Die Funktionen des Lageberichts	
1.3.3	Die Angaben der Verantwortlichen	
1.3.3.1	Allgemeine Zwecke	
1.3.3.2	Die Auskünfte der Ratsmitglieder nach § 43 GO NRW	
1.3.4	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung	
1.3.5	Das Risikofrüherkennungssystem	
1.3.5.1	Allgemeine Sachlage	
1.3.5.2	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung	
1.3.5.3	Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems	
1.3.5.3.1	Allgemeine Inhalte	
1.3.5.3.2	Besondere Inhalte	
1.3.5.4	Die Einbeziehung in die Jahresabschlussprüfung	
2.	Zu Absatz 2 (Inventur vor Aufstellung der Eröffnungsbilanz)	
2.1	Allgemeines	
2.2	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur	
2.2.1	Allgemeine Vorgaben	
2.2.2	Die Vollständigkeit der Bestandsaufnahme	
2.2.3	Die Richtigkeit der Bestandsaufnahme	
2.2.4	Die Einzelerfassung der Bestände	
2.2.4.1	Allgemeine Bedingungen	
2.2.4.2	Die Stichprobeninventur	
2.2.4.3	Die Festbewertung	
2.2.4.4	Die Gruppenbewertung	
2.2.5	Dokumentation und Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme	
2.2.6	Der Grundsatz der Klarheit	
2.2.7	Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit	
2.3	Die Durchführung der Inventur	
2.3.1	Inhalte der Inventur	
2.3.2	Inventurverfahren	
2.4	Die Aufstellung des Inventars	
<b>D.62: § 54</b>	<b>Ermittlung der Wertansätze</b>	2728
I.	Allgemeines	
II.	Erläuterungen im Einzelnen	
1.	Zu Absatz 1 (Ermittlung von Wertansätzen für die Eröffnungsbilanz)	
1.1	Zu Satz 1 (Ermittlung des vorsichtig geschätzten Zeitwertes)	
1.2	Zu Satz 2 (Anwendung der §§ 32 bis 36 und der §§ 41 bis 43 GemHVO NRW)	
1.2.1	Anwendung des § 32 GemHVO NRW (Allgemeine Bewertungsanforderungen)	
1.2.2	Anwendung des § 33 GemHVO NRW (Wertansätze für Vermögensgegenstände)	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

1.2.3	Anwendung des § 34 GemHVO NRW (Bewertungsvereinfachungsverfahren)	
1.2.4	Anwendung des § 35 GemHVO NRW (Abschreibungen)	
1.2.4.1	Allgemeine Sachlage	
1.2.4.2	Die Abschreibungsmethoden	
1.2.4.3	Die Nutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes	
1.2.5	Anwendung des § 36 GemHVO NRW (Rückstellungen)	
1.2.5.1	Zu Absatz 1 (Pensionsrückstellungen)	
1.2.5.2	Zu Absatz 2 (Rückstellungen für Deponien)	
1.2.5.3	Zu Absatz 3 (Instandhaltungsrückstellungen)	
1.2.5.4	Zu Absatz 4 und 5 (Sonstige Rückstellungen)	
1.2.5.5	Zu Absatz 6 (Abschließende Aufzählung der Rückstellungen)	
1.2.6	Anwendung des § 41 GemHVO NRW (Bilanz)	
1.2.7	Anwendung des § 42 GemHVO NRW (Rechnungsabgrenzungsposten)	
1.2.8	Anwendung des § 43 GemHVO NRW (Weitere Vorschriften zu Bilanzposten)	
1.2.8.1	Zu Absatz 1 (Immaterielle Vermögensgegenstände)	
1.2.8.2	Zu Absatz 2 (Aktivierung geleisteter Zuwendungen)	
1.2.8.3	Zu Absatz 4 (Sonderrücklage)	
1.2.8.4	Zu Absatz 5 (Sonderposten für erhaltene Zuwendungen)	
1.2.8.5	Zu Absatz 6 (Sonderposten für den Gebührenaussgleich)	
1.2.8.6	Zu Absatz 7 (Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag)	
2.	Zu Absatz 2 (Berücksichtigung von Rückstellungen)	
2.1	Allgemeine Grundlagen	
2.2	Die Berücksichtigung von Instandhaltungsrückstellungen	
<b>D.63: § 55</b>	<b>Besondere Bewertungsvorschriften</b>	2738
I.	Allgemeines	
1.	Der Ausgangspunkt für die gemeindliche Bewertung	
2.	Die Bestimmung der Restnutzungsdauer	
II.	Erläuterungen im Einzelnen	
1.	Zu Absatz 1 (Bewertung von kommunal-nutzungsorientierten bebauten Grundstücken)	
1.1	Zu Satz 1 (Kommunal-nutzungsorientiert bebaute Grundstücke)	
1.1.1	Allgemeines	
1.1.2	Die Anwendung des Sachwertverfahrens	
1.2	Zu Satz 2 (Anwendung der Normalherstellungskosten)	
1.3	Zu Satz 3 (Anwendung des Ertragswertverfahrens)	
1.4	Zu Satz 4 (Bewertung von Grund und Boden)	
2.	Zu Absatz 2 (Bewertung von Grund und Boden des Infrastrukturvermögens)	
3.	Zu Absatz 3 (Bewertung der bedeutsamen Vermögensgegenstände der Kulturpflege)	
4.	Zu Absatz 4 (Bewertung der Baudenkmäler)	
5.	Zu Absatz 5 (Wertansätze der Anlagen im Bau)	
6.	Zu Absatz 6 (Bewertung von Unternehmen, Beteiligungen und Sondervermögen)	
6.01	Allgemeines	
6.1	Zu Satz 1 (Beteiligungen an Unternehmen in Form von Aktien oder anderen Wertpapieren)	
6.2	Zu Satz 2 (Bilanzansatz mit dem anteiligen Wert des Eigenkapitals)	
6.2.1	Allgemeines	
6.2.2	Die Beteiligungen der Gemeinde an Unternehmen mit untergeordneter Bedeutung	
6.2.2.1	Allgemeine Grundlagen	
6.2.2.2	Die Anwendung der Eigenkapital-Spiegelbildmethode	
6.2.2.3	Die Beteiligung mehrerer Gemeinden an Unternehmen mit untergeordneter Bedeutung	
6.2.3	Sondervermögen und rechtlich selbstständige örtliche (kommunale) Stiftungen	
6.2.3.1	Allgemeine Sachlage	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

6.2.3.1.1	Sondervermögen mit eigenem Rechnungskreis	
6.2.3.1.2	Sondervermögen ohne eigenen Rechnungskreis	
6.2.3.2	Rechtlich selbstständige örtliche (kommunale) Stiftungen	
6.2.3.2.1	Allgemeine Sachlage	
6.2.3.2.2	Die Ermittlung des Wertansatzes für die Stiftungen	
6.2.3.2.3	Der Ausweis einer Sonderrücklage für die Stiftungen	
6.2.3.2.4	Die Ermittlung eines Wertansatzes für Stiftungen mehrerer Gemeinden	
6.3	Zu Satz 3 (Beteiligungen an Unternehmen mit gemeindlicher Bedeutung)	
6.3.1	Allgemeine Grundlagen	
6.3.2	Die Beteiligung an einer Holdinggesellschaft oder „spartenbezogenem“ Unternehmen	
6.3.3	Die Beteiligung mehrerer Gemeinden an einem Unternehmen	
6.3.3.1	Allgemeine Sachlage	
6.3.3.2	Das Unternehmen mehrerer Gemeinden als Sachgesamtheit	
6.3.3.3	Die Bewertung eines Unternehmens mehrerer Gemeinden	
6.3.3.4	Die Auswahl des Bewertungsverfahrens	
6.3.3.5	Die Abstimmung der Unternehmensbewertung mit allen beteiligten Gemeinden	
6.3.4	Unternehmensbewertung und öffentliche Zwecksetzung des Unternehmens	
6.3.5	Bewertungsverfahren für Unternehmen mit gemeindlicher Bedeutung	
6.3.5.1	Das Ertragswertverfahren (Ertragsüberschussrechnung)	
6.3.5.2	Das Substanzwertverfahren	
6.3.5.2.1	Der Wertansatz aus ermitteltem Substanzwert des Unternehmens	
6.3.5.2.2	Ansatz des Liquidationswertes eines Unternehmens nicht zulässig	
6.3.5.2.3	Ansatz von auf andere Weise ermittelten Werten nicht zulässig	
6.4	Zu Satz 4 (Vereinfachungen bei den Bewertungsmethoden)	
6.4.1	Allgemeine Grundlagen	
6.4.2	Vereinfachungen bei der Ertragswertmethode	
6.4.3	Vereinfachungen beim Substanzwertverfahren	
7.	Zu Absatz 7 (Bewertung von Wertpapieren)	
8.	Zu Absatz 8 (Bestimmung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer)	
8.1	Allgemeine Grundlagen	
8.2	Die Ermittlung der wirtschaftliche Restnutzungsdauer	
8.3	Die Festsetzung der Restnutzungsdauer	
9.	Zu Absatz 9 (Bewertungsrichtlinie)	
<b>D.64: § 56 Vereinfachungsverfahren für die Ermittlung von Wertansätzen</b>	.....	<b>2758</b>
I.	Allgemeines	
II.	Erläuterungen im Einzelnen	
1.	Zu Absatz 1 (Vereinfachung für geringwertige Vermögensgegenstände)	
2.	Zu Absatz 2 (Währungsumrechnung)	
3.	Zu Absatz 3 (Vereinfachung für die Bewertung von Maschinen und technischen Anlagen)	
4.	Zu Absatz 4 (Übernahme von Wertansätzen der Gebührenkalkulation)	
4.1	Allgemeine Sachlage	
4.2	Die Übernahme von Wertansätzen auf der Grundlage der gewählten Kalkulationsgrundlage	
4.3	Die Übernahme von Wertansätzen auf der Grundlage von Anschaffungskosten	
4.4	Die Übernahme von Wertansätzen nicht aus einem Betrieb gewerblicher Art	
5.	Zu Absatz 5 (Pauschale Ermittlung des Zuwendungsanteils)	
5.1	Allgemeine Grundlagen	
5.2	Die Ermittlung mit Hilfe von Stichproben	
5.3	Die pauschale Ermittlung nur für gleiche Arten oder Gruppen von Vermögensgegenständen	
5.4	Andere geeignete Verfahren zur Ermittlung des Zuwendungsanteils	
5.5	Keine Ermittlung aus aufgabenbezogenen Summendaten aus dem Vermögenshaushalt	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

- 5.6 Die Sicherstellung der Kenntnisse über die Zuwendungsfinanzierung
- 5.7 Die Prüfung der Angaben im Zuwendungsbescheid
- 5.8 Die Festlegung des Auflösungszeitraumes für die einzelnen Sonderposten

**D.65: § 57 Berichtigung von Wertansätzen nach Feststellung der Eröffnungsbilanz ..... 2765**

- I. Allgemeines
  - 1. Die Berichtigung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz
  - 2. Berichtigung der Eröffnungsbilanz und Haushaltssicherung
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Berichtigung der Eröffnungsbilanz)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Pflicht zur Berichtigung)
      - 1.1.1 Die Berichtigung von Wertansätzen
      - 1.1.2 Die Nachholung von Wertansätzen
      - 1.1.3 Die Berichtigungspflicht bei Wesentlichkeit
    - 1.2 Zu Satz 2 (Besonderheiten bei der Berichtigung)
    - 1.3 Zu Satz 3 (Beurteilung der Fehlerhaftigkeit)
      - 1.3.1 Die Maßgaben für die Beurteilung
      - 1.3.2 Die Aktualität des Berichtigungswertes
  - 2. Zu Absatz 2 (Darstellung der Wertberichtigung)
    - 2.1 Zu Satz 1 (Ergebnisneutrale Verrechnung)
      - 2.1.1 Die Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage
      - 2.1.2 Die Veränderung der Ausgleichsrücklage
    - 2.2 Zu Satz 2 (Angabepflichten im Anhang)
    - 2.3 Zu Satz 3 (Unzulässigkeit neuer Wahlrechte)

**D.66: Neunter Abschnitt „Schlussvorschriften“ ..... 2771**

- 1. Wichtige Inhalte des Abschnitts
- 2. Die Schlussvorschriften
  - 2.1 Die Gesamtübersicht über die Vorschriften
  - 2.2 Die Vorschriften im Einzelnen

**D.67: § 58 Aufbewahrung von Unterlagen, Aufbewahrungsfristen ..... 2773**

- I. Allgemeines
  - 1. Die Aufbewahrung der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen
    - 1.1 Die Gewährleistung des Verfügbarhaltens
    - 1.2 Besondere Aufbewahrungsvorschriften
    - 1.3 Die Zwecke des Verfügbarhaltens
    - 1.4 Aufbewahrung und Rückstellungsbildung
    - 1.5 Aufbewahrung und Gesamtabschluss
    - 1.6 Das Recht auf Akteneinsicht
  - 2. Die Konzeption der geordneten Aufbewahrung
    - 2.1 Die Zwecke der geordnete Aufbewahrung
    - 2.2 Die Aufbewahrung nach anderen Vorschriften
    - 2.3 Die Archivierung der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen
  - 3. Die Errichtung von Geschäftsunterlagen in elektronischer Form
  - 4. Die Aufbewahrung der Dokumentationen von automatisierten Verfahren
    - 4.1 Allgemeine Zwecke
    - 4.2 Die Aufbewahrungsfristen
  - 5. Die Richtlinie „Vertrauenswürdige elektronische Langzeitspeicherung“
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Verpflichtung zur Aufbewahrung der Unterlagen)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

1.1	Inhalte der Aufbewahrungspflicht	
1.2	Zwecke der Aufbewahrung der Unterlagen	
1.3	Die elektronische Aufbewahrung statt Papierform	
1.3.1	Vorgaben an die elektronische Aufbewahrung	
1.3.2	Die Anforderungen an die Übertragung	
1.3.3	Die Beachtung von Mikrofilm-Grundsätzen	
1.3.4	Der Zeitpunkt der Übertragung	
1.3.5	Der Verzicht auf die Übertragung	
1.4	Der Schutz der Unterlagen bei der Aufbewahrung	
1.4.1	Allgemeine Schutzpflichten	
1.4.2	Der Schutz personenbezogener Daten	
1.4.3	Die Sicherheitsvorkehrungen für die Aufbewahrung	
1.4.4	Die örtliche Richtlinie	
1.5	Die Aufbewahrungspflichten bei Übertragung der Finanzbuchhaltung	
1.6	Die Kontrolle der Aufbewahrung	
2.	Zu Absatz 2 (Aufbewahrungsfristen)	
2.0	Inhalte und Zwecke	
2.1	Zu Satz 1 (Dauernde Aufbewahrung)	
2.2	Zu Satz 2 (Befristete Aufbewahrung)	
2.2.1	Ausgangslage	
2.2.2	Die zehnjährige Aufbewahrungszeit	
2.2.3	Die sechsjährige Aufbewahrungszeit	
2.3	Zu Satz 3 (Fristbeginn der Aufbewahrung)	
2.4	Die Fortdauer der Aufbewahrungszeit	
3.	Zu Absatz 3 (Sicherung der Lesbarkeit der aufbewahrten Unterlagen)	
3.1	Allgemeine Grundlagen	
3.2	Die Übereinstimmung mit den Originalen	
3.3	Die Verfügbarkeit in der Aufbewahrungsfrist	
3.4	Die Lesbarkeit der Unterlagen	
4.	Zu Absatz 4 (Sicherung der Lesbarkeit beim Wechsel automatisierter Verfahren)	
4.1	Allgemeine Grundlagen	
4.2	Entscheidungserfordernisse bei der Anschaffung von Softwaresystemen	
4.3	Aufbewahrung und einzuhaltende Grundsätze	
<b>D.68:</b>	<b>§ 59 Sondervermögen, Treuhandvermögen</b> .....	<b>2791</b>
I.	Allgemeines	
II.	Erläuterungen im Einzelnen	
1.	Die Regelungen zu den gemeindlichen Sondervermögen	
1.1	Das gemeindliche Sondervermögen	
1.1.1	Zwecke des abgesonderten Vermögens	
1.1.2	Die Gruppen der Sondervermögen	
1.2	Besonderheiten bei den Sondervermögen	
1.2.1	Die Sondervermögen nach § 97 Absatz 1 Nummern 1, 2 und 4 GO NRW	
1.2.2	Die Sondervermögen nach § 97 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW	
1.2.2.1	Die haushaltswirtschaftlichen Pflichten nach der Gemeindeordnung	
1.2.2.2	Die haushaltswirtschaftlichen Pflichten nach der Gemeindehaushaltsverordnung	
1.3	Der Begriff „Vorschriften über die Haushaltswirtschaft“	
2.	Die Regelungen zum Treuhandvermögen	
2.1	Die Treuhandvermögen nach § 98 GO NRW	
2.2	Die haushaltsrechtlichen Pflichten nach der Gemeindeordnung	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Inhaltsverzeichnis**

<b>E. Anlagen und Ergänzungen</b> .....	2797
<b>E.1: Ausblick</b> .....	2798
<b>E.2: Übersicht über NKF-Runderlasse</b> .....	2800
<b>E.3: Muster für die Haushaltswirtschaft</b> .....	2801
1. VV Muster zur GO und GemHVO	
2. Übersicht über die Anlagen des Runderlasses nach betroffenen Bereichen:	
A. Haushaltssatzungen	
B. Haushaltsplan	
C. Übersichten zu den Beschäftigten	
D. Besondere Übersichten	
E. Buchführung	
F. Jahresabschluss	
G. Gesamtabschlusses	
<b>E.4: Finanzstatistische Erhebungsmerkmale</b> .....	2875
1. Die Anforderungen an die haushaltswirtschaftlichen Daten	
2. Der finanzstatistische Produktrahmen	
2.1 Die erste Stufe: Produktfelder	
2.2 Die zweite Stufe: Produktbereiche	
2.3 Die dritte Stufe: Produktgruppen	
3. Die Vermögens-, Ergebnis- und Zahlungsarten	
3.1 Die Identität mit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft	
3.2 Die Übersicht über die Grundlagen der statistischen Merkmale	
4. Die finanzstatistischen Erhebungsmerkmale	
4.1 Die Erhebungsmerkmale zum Vermögen und den Verpflichtungen	
4.2 Die Erhebungsmerkmale zu den Erträgen und Aufwendungen	
4.3 Die Erhebungsmerkmale zu den Einzahlungen und Auszahlungen	
4.4 Die Bereichsabgrenzung innerhalb der Finanzstatistik	
4.5.1 Die Inhalte der Bereichsabgrenzung	
4.5.2 Die Zuordnungen zur Bereichsabgrenzung	
4.5.2.1 Allgemeine Zwecke	
4.5.2.2 Die Zuordnungen zur Bereichsabgrenzung A	
4.5.2.3 Die Zuordnungen zur Bereichsabgrenzung B	
4.5.2.4 Die Zuordnungen zur Bereichsabgrenzung C	
4.5.2.5 Die Zuordnungen zur Bereichsabgrenzung D	
<b>E.5: Die Abbildungsübersicht</b> .....	2938
<b>E.6: Wichtige NKF-Begriffe</b> .....	2954
<b>E.7: Die Sachthemenübersicht</b> .....	3015
<b>E.8: Das Impressum</b> .....	3093

XXXXXXXXXXXXXXXX

# Abkürzungsverzeichnis

## A

AAVG	Gesetz über die Gründung des Verbandes zur Sanierung und Aufbereitung von Altlasten Nordrhein-Westfalen (Altlastensanierungs- und Altlastenaufbereitungsverbandsgesetz)
A 9	Besoldungsgruppe A 9 (nach Bundesbesoldungsrecht)
Abs.	Absatz
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG-KJHG	Erstes Gesetz zur Ausführung des Kinder- und Jugendhilfegesetzes
AG-SGB II	Gesetz zur Ausführung des Zweiten Buches Sozialgesetzbuch für das Land Nordrhein-Westfalen
AG-SGB XII	Landessausführungsgesetz zum Sozialgesetzbuch Zwölftes Buch (SGB XII) – Sozialhilfe - für das Land Nordrhein-Westfalen
AGVGA	Arbeitsgemeinschaft der Vorsitzenden der Gutachterausschüsse für Grundstückswerte in NRW
AHK	Anschaffungs- und Herstellungskosten
AktG	Aktiengesetz
ANBestG	Allgemeine Nebenbestimmungen für Zuwendungen zur Projektförderung an Gemeinden
AnIV	Verordnung über die Anlage des gebundenen Vermögens von Versicherungsunternehmen (Anlageverordnung)
AO	Abgabenordnung
ArchivG	Gesetz über die Sicherung und Nutzung öffentlichen Archivguts im Lande Nordrhein-Westfalen (Archivgesetz Nordrhein-Westfalen)
Art.	Artikel
AZVO	Arbeitszeitverordnung Nordrhein-Westfalen

## B

B 2	Besoldungsgruppe B 2 (nach Bundesbesoldungsrecht)
BaFin	Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht
BauGB	Baugesetzbuch
BauO	Bauordnung für das Land Nordrhein-Westfalen (Landesbauordnung NRW)
BBesG	Bundesbesoldungsgesetz
BBodSchG	Gesetz zum Schutz vor schädlichen Bodenveränderungen und zur Sanierung von Altlasten (Bundes-Bodenschutzgesetz)
BDSG	Bundesdatenschutzgesetz
BeamtStG	Gesetz zur Regelung des Statusrechts der Beamtinnen und Beamten der Länder (Beamtenstatusgesetz)
BeamtVG	Beamtenversorgungsgesetz
BeitrRLUmsG	Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerrechtlicher Vorschriften (Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz)
BekanntmVO	Verordnung über die öffentliche Bekanntmachung von kommunalem Ortsrecht (Bekanntmachungsverordnung)
BesGr	Besoldungsgruppe
BesVersAnpG	Gesetz zur Anpassung der Dienst- und Versorgungsbezüge ... im Land Nordrhein-Westfalen (Besoldungs- und Versorgungsanpassungsgesetz ... Nordrhein-Westfalen)
BewG	Bewertungsgesetz
BgA	Betrieb gewerblicher Art
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS**

BGG	Gesetze des Landes Nordrhein-Westfalen zur Gleichstellung von Menschen mit Behinderung (Behindertengleichstellungsgesetz Nordrhein-Westfalen)
BHO	Bundeshaushaltsordnung
BIC	Bank Identifier Code
BilMoG	Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzmodernisierungsgesetz)
BITV	Barrierefreie Informationstechnik-Verordnung Nordrhein-Westfalen
BKVO	Verordnung zur Regelung der Gruppenstärken und über die Betriebskosten nach dem Gesetz über Tageseinrichtungen für Kinder (Betriebskostenverordnung)
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMJ	Bundesministerium der Justiz
BNatSchG	Gesetz über Naturschutz und Landschaftspflege (Bundesnaturschutzgesetz)
BStatG	Gesetz über die Statistik für Bundeszwecke (Bundesstatistikgesetz)
BStBl	Bundessteuerblatt
BS WP/vBP	Satzung der Wirtschaftsprüferkammer über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten Buchprüfers
BVO	Verordnung über Beihilfen in Geburts-, Krankheits-, Pflege- und Todesfällen (Beihilfenverordnung)
BWaldG bzw.	Gesetz zur Erhaltung des Waldes und zur Förderung der Forstwirtschaft (Bundeswaldgesetz) beziehungsweise

**C**

ca.	circa
CTA	Contractual Trust Arrangement (Pensionstreuhand)

**D**

DepotG	Gesetz über die Verwahrung und Anschaffung von Wertpapieren (Depotgesetz)
DepV	Verordnung über Deponien und Langzeitlager (Deponieverordnung)
DEVFP	Deutscher Verband Financial Planner e.V.
dgl.	dergleichen
d.h.	das heißt
DIN	Deutsches Institut für Normung e.V.
DL-InfoV	Verordnung über Informationspflichten für Dienstleistungserbringer (Dienstleistungs- Informationspflichten-Verordnung)
DMBilG	Gesetz über die Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark und die Kapitalneufestsetzung 1990 (D- Markbilanzgesetz)
DRS	Deutscher Rechnungslegungsstandard
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.
DSchG	Gesetz zum Schutz und zur Pflege der Denkmäler im Lande Nordrhein-Westfalen (Denkmal- schutzgesetz)
DSG	Datenschutzgesetz Nordrhein-Westfalen
DV	Datenverarbeitung
DWVO	Verordnung über Dienstwohnungen für die Beamtinnen und Beamte und die Richterinnen und Richter des Landes Nordrhein-Westfalen sowie die Beamtinnen und Beamten der Gemeinden und Gemeindeverbände (Dienstwohnungsverordnung)

**E**

€	Euro
EAK	Eigenkapitalaufbaukonzept

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS**

EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EFoG	Gesetz zur Errichtung von Fonds für die Versorgung in Nordrhein-Westfalen (Versorgungsfondsgesetz)
EG-BeitrG	Gesetz zur Durchführung der EG-Beitreibungsrichtlinie (EG-Beitreibungsgesetz)
EigVO	Eigenbetriebsverordnung für das Land Nordrhein-Westfalen
EstR	Einkommensteuer-Richtlinien
ErbbauVO	Verordnung über das Erbbaurecht
ErbbauRG	Gesetz über das Erbbaurecht (Erbbaurechtsgesetz)
EU	Europäische Union
EU-BeitrG	Gesetz über die Durchführung der Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen zwischen den Mitgliedsstaaten der Europäischen Union (EU-Beitreibungsgesetz)
EUR	Euro
EUV	Erholungsurlaubsverordnung Nordrhein-Westfalen
evtl.	eventuell

**F**

f.	folgende (Seite)
ff	folgende (Seiten, Paragraphen)
FinVermV	Verordnung über die Finanzanlagenvermittlung (Finanzanlagenvermittlungsverordnung)
FM	Finanzministerium
FoSiG	Gesetz zur Sicherung von Werkunternehmeransprüchen und zur verbesserten Durchsetzung von Forderungen (Forderungssicherungsgesetz)
FSHG	Gesetz über den Feuerschutz und die Hilfeleistung

**G**

GA	Gesamtabschluss
GB II	Gemeindebilanz II
gem.	gemäß oder gemeinsamer (z. B. Gemeinsamer Runderlass)
GemHVO	Verordnung über das Haushaltswesen der Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen
GemKHBVO	Gemeindekrankenhausbetriebsverordnung
GemO	Gemeindeordnung (Rheinland-Pfalz)
GewO	Gewerbeordnung
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GFG	Gesetz zur Regelung der Zuweisungen des Landes Nordrhein-Westfalen an die Gemeinden und Gemeindeverbände im Haushaltsjahr ... (Gemeindefinanzierungsgesetz – GFG ...)
GFRG	Gesetz zur Neuordnung der Gemeindefinanzen (Gemeindefinanzreformgesetz)
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GKG	Gesetz über kommunale Gemeinschaftsarbeit
GKV	Gesamtkostenverfahren
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GO	Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen
GoA	Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfungen
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GoBi	Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung
GoBS	Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme
GoDV	Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung
GOF	Grundsätze ordnungsmäßiger Finanzplanung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS**

Gol	Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur
GoK	Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung
GoKfr	Grundsätze ordnungsmäßiger Kapitalflussrechnung
GoKLR	Grundsätze ordnungsmäßiger Kosten- und Leistungsrechnung
GoL	Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung
GOP	Grundsätze ordnungsgemäßer Planung
GoR	Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung
GPA	Gemeindeprüfungsanstalt Nordrhein-Westfalen
GPAG	Gesetz über die Errichtung einer Gemeindeprüfungsanstalt
GrStG	Grundsteuergesetz
GtG	Gesetz über Gemeinheitsteilung und Reallastenablösung (Gemeinheitsteilungsgesetz)
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
GV	Gemeindeverbände
GV.	Gesetz- und Verordnungsblatt für das Land Nordrhein-Westfalen
GWB	Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen
GWG	Geringwertige Wirtschaftsgüter

## **H**

HB II	Handelsbilanz II
HG	Haushaltsgesetz (des Landes Nordrhein-Westfalen)
HGB	Handelsgesetzbuch
Hj	Haushaltsjahr
HOAI	Verordnung über die Honorare für Architekten- und Ingenieurleistungen (Honorarordnung für Architekten und Ingenieure)
HSK	Haushaltssicherungskonzept

## **I**

IAS	International Accounting Standards
IBAN	International Bank Account Number
i.d.R.	In der Regel
IdU	Institut der Unternehmensberater
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
IFAC	International Federation of Accountants
IFG	Gesetz über die Freiheit des Zugangs zu Informationen für das Land Nordrhein-Westfalen (Informationsfreiheitsgesetz Nordrhein-Westfalen)
IFRS	International Financial Reporting Standards
IM	Innenministerium des Landes Nordrhein-Westfalen (bis Juni 2010)
InsO	Insolvenzordnung
InvG	Investmentgesetz
IPSAS	International Public Sektor Accounting Standards
IPSASB	International Public Sektor Accounting Standards Board
i.S.d.	im Sinne des
ISO	Internationale Organisation für Normung
IT	Informationstechnik

## **J**

JA	Jahresabschluss
----	-----------------

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS**

**K**

KAG	Kommunalabgabengesetz für das Land Nordrhein-Westfalen
KAGG	Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften
KAV	Konzessionsabgabenverordnung
KHBV	Krankenhaus-Buchführungsverordnung
KFR	Kapitalflussrechnung
KGSt	Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement
KHG	Krankenhausgesetz des Landes Nordrhein-Westfalen
KLR	Kosten- und Leistungsrechnung
KomtrZV	Verordnung zur Zulassung von kommunalen Trägern als Träger der Grundsicherung für Arbeitssuchende (Kommunalträger-Zulassungsverordnung)
KorruptionsbG	Gesetz zur Verbesserung der Korruptionsbekämpfung und zur Errichtung und Führung eines Vergaberegisters in Nordrhein-Westfalen (Korruptionsbekämpfungsgesetz)
KStG	Körperschaftssteuergesetz
KUV	Verordnung über kommunale Unternehmen und Einrichtungen als Anstalten des öffentlichen Rechts (Kommunalunternehmensverordnung)
KWahlG	Gesetz über die Kommunalwahlen im Lande Nordrhein-Westfalen (Kommunalwahlgesetz)
KWG	Gesetz über das Kreditwesen (Kreditwesengesetz)

**L**

LAbfG	Abfallgesetz für das Land Nordrhein-Westfalen (Landesabfallgesetz)
LBesG	Besoldungsgesetz für das Land Nordrhein-Nordrhein-Westfalen (Landesbesoldungsgesetz)
LBG	Beamtengesetz für das Land Nordrhein-Nordrhein-Westfalen (Landesbeamtengesetz)
LFischG	Fischereigesetz für das Land Nordrhein-Westfalen (Landesfischereigesetz)
LFoG	Landesforstgesetz für das Land Nordrhein-Westfalen
LG	Gesetz zur Sicherung des Naturhaushalts und zur Entwicklung der Landschaft (Landschaftsgesetz - LG)
LHO	Landeshaushaltsordnung Nordrhein-Westfalen
LPartG	Lebenspartnergesetz
LRH	Landesrechnungshof
LV	Landesverfassung
LWG	Wassergesetz für das Land Nordrhein-Westfalen (Landeswassergesetz)
LZG	Verwaltungszustellungsgesetz für das Land Nordrhein-Westfalen (Landeszustellungsgesetz)

**M**

max.	maximal
MBI.	Ministerialblatt für das Land Nordrhein-Westfalen
MGEPA	Ministerium für Gesundheit, Emanzipation, Pflege und Alter des Landes Nordrhein-Westfalen
MIK	Ministerium für Inneres und Kommunales des Landes Nordrhein-Westfalen (ab Juli 2010)
MWME	Ministerium für Wirtschaft, Mittelstand und Energie des Landes Nordrhein-Westfalen

**N**

NHK	Normalherstellungskosten
NKF	Neues Kommunales Finanzmanagement
NKFEG	Gesetzes zur Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements für Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS**

NKFG	Gesetz über ein Neues Kommunales Finanzmanagement in den Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen
NKFWG	Gesetz zur Weiterentwicklung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements für Gemeinden und Gemeindeverbände im Land Nordrhein-Westfalen
Nrn.	Nummern
NRW	Nordrhein-Westfalen

**O**

o. a.	oben angeführt
ÖkokontoVO	Verordnung über die Führung eines Ökokontos nach § 5a Absatz 1 Landschaftsgesetz
ÖPNV	Öffentlicher Personennahverkehr
ÖPP	Öffentliche Private Partnerschaft
ÖPPG	Gesetz zur Beschleunigung der Umsetzung von Öffentlich-Privaten Partnerschaften und zur Verbesserung gesetzlicher Rahmenbedingungen für Öffentlich-Private Partnerschaften
OVG	Oberverwaltungsgericht für das Land Nordrhein-Westfalen

**P**

PB	Produktbereich
PBV	Pflegebuchführungsverordnung
PG	Produktgruppe
PPP	Public Private Partnership

**Q**

Qm	Quadratmeter
----	--------------

**R**

RAP	Rechnungsabgrenzungsposten
RechKredV	Verordnung über die Rechnungslegung der Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute
RettG	Gesetz über den Rettungsdienst sowie die Notfallrettung und den Krankentransport durch Unternehmer (Rettungsdienstgesetz)
RP	Rheinland-Pfalz
RS	Rundschreiben

**S**

S.	Seite, auch Satz
SchulG	Schulgesetz für das Land Nordrhein-Westfalen (Schulgesetz NRW)
SGB	Sozialgesetzbuch
SGV.	Systematische Sammlung aller geltenden Gesetze und Verordnungen des Landes NRW
SIG	Gesetz über Rahmenbedingungen für elektronische Signaturen (Signaturgesetz)
SMBI.	Systematische Sammlung aller geltenden und in Teil I des Ministerialblattes NRW. veröffentlichten Erlasse des Landes Nordrhein-Westfalen
sog.	so genannte/so genannten
Sp.	Spalte
SpkG	Sparkassengesetz
StiftG	Stiftungsgesetz für das Land Nordrhein-Westfalen
StrWG	Straßen- und Wegegesetz des Landes Nordrhein-Westfalen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS**

StWG	Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft (Stabilitätsgesetz)
<b>T</b>	
TEUR	Tausend Euro
TVgG	Gesetz über die Sicherung von Tariftreue und Sozialstandards sowie fairen Wettbewerb bei der Vergabe öffentlicher Aufträge (Tariftreue- und Vergabegesetz Nordrhein-Westfalen)
<b>U</b>	
UKV	Umsatzkostenverfahren
USchadG	Gesetz zur Vermeidung und Sanierung von Umweltschäden (Umweltschadensgesetz)
USt	Umsatzsteuer
UStAufteilV u.U.	Verordnung über die Aufteilung und Auszahlung des Gemeindeanteils an der Umsatzsteuer unter Umständen
UWG	Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb
<b>V</b>	
v.	vom, von
VAG	Gesetz über die Beaufsichtigung der Versicherungsunternehmen (Versicherungsaufsichtsgesetz)
VBL	Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder
VermAnlG	Gesetz über Vermögensanlagen (Vermögensanlagengesetz)
VermKatG	Gesetz über die Landesvermessung und das Liegenschaftskataster (Vermessungs- und Katastergesetz)
VersAusglG	Gesetz über den Versorgungsausgleich (Versorgungsausgleichsgesetz)
vgl.	vergleiche
VgV	Verordnung über die Vergabe öffentlicher Aufträge
v.H.	von Hundert
VkBl.	Verkehrsblatt
VKFV	Verordnung zur Feststellung der Gesamtverwaltungskosten der gemeinsamen Einrichtung (Verwaltungskostenfeststellungsverordnung)
VKZVKG	Gesetz über die kommunalen Versorgungskassen und Zusatzversorgungskassen im Land Nordrhein-Westfalen
VLVG	Gesetz zur Verteilung der Versorgungslasten (Versorgungslastenverteilungsgesetz)
VO-VwVG	Verordnung zur Ausführung des Verwaltungsvollstreckungsgesetzes (Ausführungsverordnung VwVG)
VVG	VV für Zuwendungen an Gemeinden (GV)
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz für das Land Nordrhein-Westfalen
VwVG	Verwaltungsvollstreckungsgesetz für das Land Nordrhein-Westfalen
<b>W</b>	
WaldR	Waldwertermittlungsrichtlinien 2000
WEG	Gesetz über das Wohnungseigentum und das Dauerwohnrecht (Wohnungseigentumsgesetz)
WertV	Verordnung über Grundsätze für die Ermittlung der Verkehrswerte von Grundstücken (Wertermittlungsverordnung)
WFNG	Gesetz zur Förderung und Nutzung von Wohnraum für das Land Nordrhein-Westfalen
WHG	Gesetz zur Ordnung des Wasserhaushalts (Wasserhaushaltsgesetz)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS**

WpDVerOV	Verordnung zur Konkretisierung der Verhaltensregeln und Organisationsanforderungen für Wertpapierdienstleistungsunternehmen (Wertpapierdienstleistungs-Verhaltens- und Organisationsverordnung)
WpHG	Wertpapierhandelsgesetz
WPO	Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung)
WVG	Gesetz über Wasser- und Bodenverbände (Wasserverbandsgesetz)

**X/Y**

**Z**

z.A.	zur Anstellung
ZAG	Zahlungsdiensteaufsichtsgesetz
z. B.	zum Beispiel
ZPO	Zivilprozessordnung
Z.T.	zum Teil

XXXXXXXXXXXXXXXX

**I.**  
**Das Haushaltsrecht  
für  
Gemeinden**

# Einleitung

Das Haushaltsrecht für die Gemeinden in Nordrhein-Westfalen ist mit der Einführung des „Neuen Kommunalen Finanzmanagements (NKF)“ ab dem Haushaltsjahr 2005 grundlegend neu bestimmt worden. Dieses stellt einen wichtigen Abschnitt im Prozess der Umstellung des Haushaltsrechts der Gemeinden dar. Die neuen Regelungen des NKF enthalten Regelungen für die Haushaltsplanung und den Haushaltsvollzug sowie den dafür erforderlichen Nachweis durch die Aufstellung eines Jahresabschlusses und eines Gesamtabschlusses. Sie orientieren sich im Wesentlichen dabei an den kaufmännischen Standards des Handelsgesetzbuches unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, soweit nicht wichtige gemeindliche Besonderheiten Abweichungen erforderlich gemacht haben und dieser gesondert geregelt worden sind. Zentrale Rechengrößen sind im NKF die kaufmännischen Erfolgsgrößen Aufwand und Ertrag als Ergebnisgrößen sowie Einzahlungen und Auszahlungen für die Abbildung der gemeindlichen Zahlungsströme im NKF. Der Haushalt ist und bleibt das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument in der gemeindlichen Verwaltung.

Nach mehreren Jahren der Vorbereitung der Reform des kommunalen Haushaltsrechts und der Erprobung durch die Städte Brühl, Dortmund, Düsseldorf, Moers und Münster, die Gemeinde Hiddenhausen sowie den Kreis Gütersloh hat der Landtag Nordrhein-Westfalen am 10.11.2004 das Gesetz über ein Neues Kommunales Finanzmanagement für Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen (Kommunales Finanzmanagementgesetz NRW - NKFG NRW) beschlossen, das am 01.01.2005 in Kraft getreten ist. Das NKFG vom 16. November 2004 ist im Gesetz- und Verordnungsblatt des Landes Nordrhein-Westfalen 2004 auf S. 644 und eine Berichtigung dazu am 6. Januar 2005 auf Seite 15 veröffentlicht worden. Damit begann für viele Gemeinden eine Zeit tiefgreifender Umstellungen innerhalb ihrer Haushaltswirtschaft. Die mit der Reform des gemeindlichen Haushaltsrechts verbundenen Auswirkungen haben in vielfältiger Weise das Denken und Handeln der Gemeinden und ihrer Aufsichtsbehörden beeinflusst und sie vor neue Herausforderungen gestellt. Die Reform eröffnete aber auch Chancen für eine neue Zusammenarbeit aller Beteiligten. Sie ermöglichte eine größere Eigenverantwortung sowie die Erweiterung der örtlichen Handlungsspielräume und veränderte auch die Tätigkeit der Aufsichtsbehörden.

Um den Gemeinden und ihren Aufsichtsbehörden den Einstieg in das neue Haushaltsrecht zu erleichtern, wird seit dem Jahre 2005 diese Handreichung als Arbeitshilfe erstellt. Sie wurde bereits mehrmals aufgrund der Erfahrungen aus den Gemeinden in vielen Teilen wesentlich erweitert. Die Handreichung ist als Hilfestellung für die praktische Arbeit vor Ort sowie für die Arbeit der Aufsichtsbehörden konzipiert worden. Sie soll als Unterstützung des Landes die Anwendung des NKF bei den Gemeinden unterstützen. Auch soll sie dazu beitragen, dass die haushaltswirtschaftlichen Entscheidungen der Gemeinden sachgerecht getroffen werden und mit den haushaltsrechtlichen Vorgaben in Einklang stehen. Die Handreichung stellt jedoch weder ein wissenschaftliches Werk zum NKF noch ein Lehrbuch oder einen Kommentar dar. Vielmehr sind praxisrelevante Gegebenheiten und Sachverhalte darin enthalten, um aufgeworfene Fragen zu klären und brauchbare Informationen für die örtliche Anwendung des NKF allen Gemeinden und Aufsichtsbehörden in möglichst leserfreundlicher Form zur Verfügung zu stellen. Die Handreichung ist und bleibt eine Arbeits- und Orientierungshilfe. Sie ist weder eine Rechtsvorschrift noch ein verbindlicher Erlass des Innenministeriums.

Ausgehend vom NKFG NRW wird in der Handreichung der rechtliche Rahmen des neuen Haushaltsrechts in seinen Grundzügen aufgezeigt. Die Gliederung der Handreichung baut deshalb auf den Bestimmungen der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung auf, zu denen auch die Regelungen über die Aufstellung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz gehören. Die wesentlichen Inhalte dieser Vorschriften sowie wichtige Gesichtspunkte werden im Einzelnen vorgestellt. Die Handreichung soll und kann jedoch nicht umfassend Antworten auf alle Fragen zu den neuen haushaltsrechtlichen Anforderungen geben. Sie soll aber den Leser anregen, sich weitere Kenntnisse über das neue Haushaltsrecht, insbesondere auch über die doppelte Buchführung und die

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, zu verschaffen, um in der Praxis vor Ort die geeigneten Lösungen für die Planung und Bewirtschaftung sowie die Steuerung des gemeindlichen Haushalts einzuführen. Soweit in der Handreichung als Auslegungshilfe bei einzelnen Vorschriften auf die kaufmännische Literatur verwiesen wird, führt dies nicht etwa dazu, dass hierdurch die Vorschriften des Handelsgesetzbuches unmittelbar zur Anwendung kommen. Es bleibt vielmehr dabei, dass das kaufmännische Rechnungswesen regelmäßig (lediglich) als Referenzmodell für das NKF heranzuziehen ist. Nur durch die ausdrücklichen Verweise in § 49 ff. GemHVO NRW auf das Handelsgesetzbuch kommen für bestimmte Sachverhalte ausnahmsweise auch einige Vorschriften des Handelsgesetzbuches unmittelbar zur Anwendung.

Mit der nun vorliegenden 5. Auflage der Handreichung kommt das Innenministerium dem anhaltenden Bedürfnis der Gemeinden und ihrer Aufsichtsbehörden nach, Fragestellungen aus der örtlichen Praxis sowie die haushaltsrechtlichen Änderungen durch das 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz aufzugreifen und Antworten zum NKF für alle Interessierten zeitnah öffentlich zu machen. Die Handreichung wurde daher erneut überarbeitet. Dabei wurde besonderer Wert auf die Darstellung spezifischer Sachverhalte und die durch die Weiterentwicklung hervorgerufenen Änderungen gelegt. Lediglich bei den Vorschriften über die gemeindliche Eröffnungsbilanz wurde auf Ergänzungen verzichtet, da alle Gemeinden ab dem Haushaltsjahr 2009 ihre Haushaltswirtschaft auf das NKF umgestellt haben. Mit der angepassten Form des NKF kann die Gemeinde zusammen mit ihrer Aufsichtsbehörde die erforderlichen Rahmenbedingungen für das wirtschaftliche Handeln und Gestalten vor Ort schaffen und zukunftsbezogen ihre stetige Aufgabenerfüllung sichern.

Der Handreichung liegt daher das Selbstverständnis zugrunde, dass bei der Anwendung des Haushaltsrechts stets die Rechte und Pflichten der Gemeinden im Rahmen ihrer kommunalen Selbstverwaltung berücksichtigt werden. Die Gemeinden müssen deshalb selbstständig und in eigener Verantwortung die erforderlichen optimalen Lösungen für die Anwendung des NKF unter Einbeziehung ihrer örtlichen Gegebenheiten erarbeiten. Das NKF lässt dafür die notwendigen Gestaltungsmöglichkeiten zu, bildet aber auch gleichzeitig den von der Gemeinde einzuhaltenden haushaltsrechtlichen Rahmen. Es ist daher nicht zulässig, die den Gemeinden für die Anwendung des NKF eingeräumte Gestaltungsfreiheit durch Grenzüberschreitungen in Beliebigkeit umzumünzen. Vor diesem Hintergrund kann dem Innenministerium nicht die Aufgabe zukommen, den Gemeinden ein vollständiges Nachschlagewerk für alle denkbaren Lösungen örtlicher Fragen zum NKF an die Hand zu geben. Auch wenn von einzelnen Gemeinden vielfach eine solche Erwartung geäußert wird, verlangt bereits die kommunale Selbstverwaltung, dass unter eigener Verantwortung eine örtlich passende Lösung im Rahmen der örtlichen Haushaltswirtschaft zur Anwendung kommt.

Der haushaltsrechtliche Entwicklungsprozess ist aber noch lange nicht abgeschlossen und bedarf einer Fortsetzung. Er erfordert, dass die Gemeinden die Regeln, die sie fordern, auch ernst nehmen und befolgen. Die Beteiligten müssen zudem die Bereitschaft zeigen, in wirtschaftlichen Kategorien zu denken und zu handeln, um durch Erfahrungen und Überprüfungen sachgerechte Anpassungen für das gemeindliche Haushaltsrecht herauszuarbeiten. Es ist auch für die Zukunft eine große Herausforderung für die Gemeinde, ihre Aufgaben zum Wohle ihrer Einwohner zu erfüllen und darüber im jährlichen Jahresabschluss eine Offenheit und Transparenz zu zeigen, um eine sachgerechte Rechenschaft für das abgelaufene Haushaltsjahr zu erbringen und die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde ausgewogen aufzuzeigen.

Zum Schluss sei noch der folgende Hinweis erlaubt: Das NKF steht als komplexes Regelwerk auch in seiner Anwendung erst am Anfang. Es kann daher - auch regelungstechnisch - heute noch nicht umfassend optimiert sein. Eine erste Veränderung ist durch das NKF-Weiterentwicklungsgesetz vorgenommen worden. Es bedarf ggf. weiterer Jahre bis ein hoher Grad an Optimierung des NKF erreicht wird. Allen Beteiligten sollte daran mitwirken und die Chancen zur Weiterentwicklung nutzen. Auch dazu soll diese Handreichung so gut wie möglich beitragen.



# Die Reform des kommunalen Haushaltsrechts

## 1. Die Ziele der Reform des kommunalen Haushaltsrechts

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

In einem Positionspapier des Innenministeriums Nordrhein-Westfalens sind bereits im Jahre 1999 die Eckpunkte einer Reform des kommunalen Haushaltsrechts skizziert worden. Das dort erstmals so genannte „Neue Kommunale Finanzmanagement (NKF)“ bereitet den Boden für eine Reform im gesamten Land vor. Die Nutzung des Begriffs „Management“ zielte dabei auch auf eine Reform der örtlichen Steuerung ab, denn es ist vor Ort immer zu entscheiden, ob ein geeignetes Verwaltungshandeln besteht und das Verwaltungshandeln sachgerecht umgesetzt wird. In diesem Zusammenhang sprach sich das Land bereits frühzeitig für ein doppisches Rechnungswesen in den Gemeinden aus. Es sah dieses Rechnungswesen als geeignet und bedarfsgerecht für die gemeindliche Geschäftstätigkeit und als Datenbasis für die Steuerung der Gemeinden an. Mit dessen Übernahme in das gemeindliche Haushaltsrecht sollten gleichzeitig auch nur die notwendigen Standards für das wirtschaftliche Handeln der Gemeinden gesetzt und die Arbeit der Aufsichtsbehörden der Gemeinden sollte wieder auf eine Rechtsaufsicht konzentriert werden.

Die Reform des kommunalen Haushaltsrechts ist durch die Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements (NKF) für die Gemeinden in Nordrhein-Westfalen in der Zeit von 2005 bis 2009 umgesetzt worden. Seitdem haben die Gemeinden ihre Geschäftsvorfälle nach den Grundprinzipien der doppelten Buchführung zu erfassen. Die Ausrichtung der Finanzpolitik der Gemeinden auf das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit soll dabei erreichen, dass der gesamte Ressourcenverbrauch einer Periode regelmäßig durch Erträge derselben Periode gedeckt wird, um nachfolgende Generationen nicht zu überlasten.

Das neue Rechnungssystem erfasst über Aufwendungen und Erträge das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch und bildet den tatsächlichen Werteverzehr über Abschreibungen vollständig ab. So wird den Gemeinden künftig die Erfassung und Darstellung des Ressourcenverbrauchs bezogen auf ihre Aufgabenerfüllung möglich. Entsprechend sind die gemeindlichen Ziele künftig nicht mehr ausschließlich auf die Finanzwirtschaft und die Substanzerhaltung ausgerichtet, sondern verstärkt auf eine generationenübergreifende, wirkungsorientierte Ressourcensteuerung auszurichten, um einen effizienten Ressourceneinsatz zu erreichen.

Der Haushalt der Gemeinde steht auch im NKF im Zentrum der kommunalen Planung und Rechenschaft zusammen mit einem modernen Finanzmanagement. Diese Inhalte spiegelt der Begriff „Neues Kommunales Finanzmanagement“ wieder. Erstmals erlangen die Gemeinden durch eine Bilanz einen vollständigen Überblick über ihr Vermögen und ihre Schulden. Um eine komplexe Organisation wie eine Gemeinde nach wirtschaftlichen Grundsätzen führen zu können, ist eine entsprechend aussagekräftige und damit steuerungsrelevante Informationsbasis

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

unabdingbar. Aufgrund zahlreicher Ausgliederungen und Beteiligungen weisen insbesondere größere Gemeinden heute vielfach konzernähnliche Strukturen auf.

Der Kernhaushalt der Gemeinde wurde nach kameralen Gesichtspunkten geführt, die ausgegliederten Einheiten hingegen rechneten kaufmännisch, sodass getrennte Zahlenwerke vorlagen, die nicht kompatibel sind. Ein einheitliches nach kaufmännischen Grundsätzen ausgerichtetes kommunales Rechnungswesen ist unter diesen Umständen notwendig, damit die Gemeinden einen Gesamtüberblick über das gemeindliche Vermögen gewinnen und wirtschaftlich handeln. Zu diesem Überblick soll auch der gesetzlich vorgesehene Gesamtabchluss sowie die darauf aufbauende Steuerung in der Kommune beitragen.

Durch das NKF wird das Wirtschaften in den Gemeinden aber auch transparenter. Die Verwaltungen der Gemeinden sind dem Rat sowie den Bürgerinnen und Bürgern gegenüber dafür verantwortlich, wie sie die zur Verfügung stehenden finanziellen Mittel einsetzen. Dadurch werden nicht nur verwaltungsintern, sondern auch für den Rat neue Steuerungspotentiale eröffnet, die den Gemeinden eine effizientere Wahrnehmung ihrer Aufgaben ermöglichen. Die Reform des Haushaltsrechts bringt daher neben der Erkenntnis wirtschaftlicher Aspekte des gemeindlichen Handelns auch das Erfordernis einer Vereinbarung messbarer Ziele und Kennzahlen, die Einführung des Produkthaushalts sowie einer Kosten- und Leistungsrechnung mit sich.

Diese Instrumente sollen helfen, bessere Grundlagen für die konkreten Entscheidungen vor Ort zu erhalten. Auch für die Bürgerinnen und Bürger wird das doppische Rechnungswesen einen wesentlichen Gewinn an Informationen bringen, der zu einer verstärkten Beteiligung genutzt werden kann. Für die Gemeinden bedeutet das NKF einen qualitativen Sprung nach vorne sowie eine Stärkung ihrer Selbstverwaltung. Das NKF ist nicht ausschließlich ein neuer Buchungsstil, sondern ein Managementsystem, das von der Gemeinde möglichst auch als ein örtliches Steuerungsinstrument ausgestaltet und genutzt werden soll. Dabei soll auch ein Zusammenhang mit den örtlichen Zielen bzw. dem Zielsystem hergestellt werden. Hierdurch entstehen Führungsaufgaben, die gemeinsam vom Rat (strategisch) und der Verwaltungsleitung (operational und strategisch) auszufüllen sind.

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

Als erstes Bundesland gab Nordrhein-Westfalen durch die Experimentierklausel des § 126 GO NRW den Gemeinden ab dem Jahre 1994 die Möglichkeit, eigenständig neue Steuerungsmodelle zu erproben. Zahlreiche Gemeinden haben diese Möglichkeit genutzt und vor allem mithilfe der Freistellung von einzelnen haushaltsrechtlichen Bestimmungen neue Wege zur Steuerung ihrer Verwaltungen und der Haushaltswirtschaft beschritten. Da sich zunehmend die Einsicht durchsetzte, die gemeindlichen Ziele seien nur durch eine grundlegende Reform des Haushaltswesens der Gemeinden zu erreichen, initiierte das Land Nordrhein-Westfalen im Jahre 1999 das „Modellprojekt zur Einführung eines doppischen Kommunalhaushalts in NRW“.

In der ersten Projektphase von Juli 1999 bis Juni 2000 erarbeiteten die Städte Brühl, Dortmund, Düsseldorf, Mers und Münster, die betriebswirtschaftliche Konzeption für ein neues Haushaltswesen auf der Basis kaufmännischer Grundsätze unter Einführung der doppelten Buchführung. In der zweiten Projektphase von Juli 2000 bis Juni 2003 wurde das Konzept in den eigenen Verwaltungen dieser Modellkommunen erprobt. Zu diesem Zweck ist das Team um den Kreis Gütersloh und die Gemeinde Hiddenhausen verstärkt worden. Somit bildete die Gruppe der sieben Modellkommunen einen aussagekräftigen Querschnitt der Gemeinden in Nordrhein-Westfalen nach Größe, Art und Organisation ab, der eine Grundlage für die Akzeptanz durch die anderen Gemeinden schaffte.

Eine weitere Besonderheit dieses bundesweit einzigen Projektes in dieser Größenordnung lag darin, dass mit ihm ein eigener prozessorientierter Ansatz zur administrativen Umsetzung von Reformvorhaben entwickelt wurde. Als künftige Normadressaten wirkten die Gemeinden von Anfang an der Erarbeitung und Erprobung der Reform des Haushaltsrechts mit. Dabei prägten die Entwürfe von Praktikern aus den Gemeinden und nicht etwa Vorgaben des Landes das Konzept, auch wenn die Aufsichtsbehörden der Gemeinden das Projekt begleiteten.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

Im Laufe des Erprobungsprozesses entwickelten die Modellkommunen das NKF-Konzept stetig weiter und optimierten es. Zum Ende des Modellprojekts legten die Modellkommunen zusammen mit einem Abschlussbericht ein abgerundetes, aber auch vereinfachtes und schlankes NKF-Konzept vor, das von allen Beteiligten getragen wurde. Für dieses NKF-Konzept ist nicht ungeprüft das kaufmännische Rechnungswesen der Privatwirtschaft übernommen worden, sondern es trägt den Besonderheiten der öffentlichen Haushalte ausreichend Rechnung, denn die Gemeinden haben einen öffentlichen Auftrag und arbeiten mit öffentlichen Geldern. Dies bringt besondere Verantwortung für die Handelnden mit sich. Das Ergebnis des Modellprojekts ist ein kaufmännisch geprägtes, kommunales Rechnungswesen, das seine Umsetzungsfähigkeit bereits unter Beweis gestellt hat.

Von Beginn des Modellprojekts an wurde als gemeinsames Ziel zwischen dem Innenministerium und den Modellkommunen vereinbart, aus der kommunalen Praxis heraus Regelungsvorschläge für den Gesetzgeber zu erarbeiten. Die wesentlichen Erkenntnisse aus dem Modellprojekt wurden transparent gemacht und zeitnah veröffentlicht, sodass die öffentliche Diskussion lange vor Beginn des Gesetzgebungsverfahrens einsetzte. Der Abschlussbericht des Modellprojekts enthält die Kernaussage: „Das NKF funktioniert. Die Doppik sei das richtige betriebswirtschaftliche Betriebssystem für eine moderne leistungsfähige Kommunalverwaltung.“

Die Modellkommunen sehen im neuen Rechnungswesen für ihre Verwaltung mehr als einen Wechsel des Rechnungsstils. Sie betonen die Notwendigkeit, die Informationen, die das NKF bietet, aktiv für die Steuerung in den Gemeinden zu nutzen. Der Abschlussbericht enthielt aber nicht nur konzeptionelle Eckpunkte für die Reform des kommunalen Haushaltsrechts, sondern darüber hinaus ausformulierte Regelungsvorschläge für die Novellierung der gesetzlichen Regelungen im Zuge der flächendeckenden Einführung des NKF. Diese Vorschläge wurden sorgfältig ausgewertet und prägten die Erarbeitung der haushaltsrechtlichen Vorschriften entscheidend mit. Die kommunalen Spitzenverbände begleiteten diesen Reformprozess sachkundig und engagiert, indem sie eigene Arbeitsgruppen einrichteten, die kontinuierlich in die aktuelle Sachdiskussion einbezogen waren.

### **3. Die länderübergreifenden Reformschritte**

Die Innenministerkonferenz hatte durch Beschluss vom 6. Mai 1994 den Gemeinden die Bereitschaft der Länder zugesichert, sie bei ihren Reformvorhaben zu unterstützen. Gleichzeitig wurde die Absicht der Länder bekräftigt, die länderübergreifende Einheitlichkeit des Haushaltsrechts der Gemeinden auch in Zukunft sicherzustellen und die Reformbemühungen zwischen den Ländern abzustimmen. Mit Beschluss vom 8. Mai 1998 setzte die Innenministerkonferenz zur Durchführung der Reformarbeiten den Unterausschuss „Reform des Gemeindehaushaltsrechts“ ein. Dieser wurde beauftragt, für die notwendigen Neuregelungen die Musterentwürfe zu erarbeiten. Die kommunalen Spitzenverbände waren an diesem Unterausschuss beteiligt.

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

Auf dieser Grundlage erarbeitete der Unterausschuss zuerst Eckpunkte für die Reform des kommunalen Haushaltsrechts, welche durch die Innenministerkonferenz mit Beschluss vom 24. November 2000 gebilligt wurden. Anschließend wurden u.a. Leittexte für ein neues Haushaltsrecht der Gemeinden auf der Grundlage der doppel-

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

ten Buchführung (Doppik) entwickelt. Diese Leittexte stellen Regelungsvorschläge dar, die für länderspezifische Gegebenheiten und konzeptionelle Unterschiede in den Ländern Raum lassen. Gleichwohl sollen die länderspezifischen Abweichungen nicht die Grundzüge der Einheitlichkeit des gemeindlichen Haushaltsrechts infrage stellen. Die Innenministerkonferenz billigte mit Beschluss vom 21. November 2003 diese Leittexte.

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

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

### **4. Wesentliche Änderungen gegenüber der bisherigen Kameralistik**

#### **4.1 Das Ressourcenverbrauchskonzept**

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

#### **4.2 Das Referenzmodell HGB**

Mit der Entscheidung für das NKF ist eine Grundsatzentscheidung für das kaufmännische Rechnungswesen als „Referenzmodell“ für die Haushaltswirtschaft der Gemeinden getroffen worden. Es erfolgt insoweit eine Orientierung am Handelsgesetzbuch (HGB) und an den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB), soweit die spezifischen Ziele und Aufgaben der Haushaltswirtschaft der Gemeinden dem nicht entgegenstehen. Nicht nur dadurch, sondern insgesamt behält das Gemeindehaushaltsrecht seine Eigenständigkeit gegenüber dem Handelsrecht. Das Handelsrecht stellt daher z.B. keine unmittelbare rechtliche Grundlage für die gemeindliche Bilanzierung dar, soweit nicht unmittelbar auf einzelne Vorschriften verwiesen wird, z.B. in § 50 Absatz 1 GemHVO NRW auf die §§ 300 bis 309 HGB.

Diese sachlichen Gegebenheiten sind auch bezogen auf örtliche Sachverhalte zu beachten, wenn eine haushaltswirtschaftliche Beurteilung in Anlehnung an das Handelsrecht erfolgen soll, denn die Vorschriften des Handelsgesetzbuches stellen keine richtungsweisenden Vorgaben für die Anwendung von haushaltsrechtlichen Vorschriften durch die Gemeinde dar. Die im örtlichen Einzelfall getroffenen Festlegungen dürfen daher nicht zu einer Beeinträchtigung der Eigenständigkeit der haushaltsrechtlichen Vorschriften führen. Durch diese Eigenständigkeit besteht eine notwendige Abgrenzung gegenüber dem Handelsrecht aus der öffentlich-rechtlichen Aufgabenstellung der Gemeinde heraus. Sie dient dabei der Nachvollziehbarkeit des haushaltswirtschaftlichen Han-

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT REFORM DES HAUSHALTSRECHTS

delns der Gemeinde und der sachlich geprägten Nachweisführung und der Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde im gemeindlichen Jahresabschluss.

Die aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung verwendeten Begriffe haben daher bei ihrer Anwendung i.d.R. die gleiche inhaltliche Bedeutung wie im privatrechtlichen Bereich, soweit nicht durch besondere Festlegungen eine abweichende Bedeutung entsteht oder sich durch eine gemeindebezogene Auslegung ergibt. Die Begriffe sollen dabei den gemeindlichen Besonderheiten gerecht werden und deren Inhalte und Zielbestimmungen so genau wie möglich aufzeigen und benennen. Außerdem sind wichtige Grundsätze durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz nicht grundsätzlich verändert worden, z.B. das Anschaffungskostenprinzip oder das Realisationsprinzip. Die Grundsätze sind daher von der Gemeinde weiterhin unverändert anzuwenden.

Für das NKF wurde zudem keine zwingende Notwendigkeit gesehen, die Wahlrechte des Handelsgesetzbuches für die Gemeinden uneingeschränkt zuzulassen und oder bezogen auf die gemeindlichen Sachverhalte nur umzuschreiben. Den Gemeinden wurden vielmehr bedarfsorientiert und unter Berücksichtigung der Ziele und Zwecke des NKF sowie des öffentlich-rechtlichen Status der Gemeinden für einzelne bestimmte Sachverhalte die notwendigen Wahlrechte eingeräumt. Außerdem wurde bei der Ausgestaltung des Drei-Komponentensystems des NKF auch die Entwicklung und Zielsetzung der internationalen Rechnungslegung berücksichtigt.

### 4.3 Das Drei-Komponentensystem des NKF

Mit der Entscheidung für das NKF ist eine Grundsatzentscheidung für das kaufmännische Rechnungswesen als „Referenzmodell“ für die Haushaltswirtschaft der Gemeinden getroffen worden. Es erfolgt insoweit eine Orientierung am Handelsgesetzbuch (HGB) und an den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB), soweit die spezifischen Ziele und Aufgaben der Haushaltswirtschaft der Gemeinden dem nicht entgegenstehen. Die Begriffe der GoB haben i.d.R. die gleiche inhaltliche Bedeutung wie im privatrechtlichen Bereich, soweit nicht durch besondere Festlegungen eine abweichende Regelung oder Auslegung besteht. Die Begriffsverwendung soll dabei den gemeindlichen Besonderheiten gerecht werden und deren Inhalte und Zielbestimmungen aufzeigen.

Für das NKF wurde zudem keine zwingende Notwendigkeit gesehen, die Wahlrechte des Handelsgesetzbuches für die Gemeinden uneingeschränkt zuzulassen und oder bezogen auf die gemeindlichen Sachverhalte nur umzuschreiben. Den Gemeinden wurden vielmehr bedarfsorientiert und unter Berücksichtigung der Ziele und Zwecke des NKF sowie des öffentlich-rechtlichen Status der Gemeinden für einzelne bestimmte Sachverhalte die notwendigen Wahlrechte eingeräumt. Außerdem wurde bei der Ausgestaltung des Drei-Komponentensystems des NKF auch die Entwicklung und Zielsetzung der internationalen Rechnungslegung berücksichtigt. Das NKF mit doppischem Buchungssystem besteht für die Haushaltsplanung, die Haushaltsbewirtschaftung und den Jahresabschluss der Gemeinden aus den folgenden drei Bestandteilen, die für die Gemeinden jeweils einzeln für sich, aber auch in ihrem Zusammenhang, steuerungsrelevant sind:

#### Ergebnisrechnung:

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

#### Bilanz:

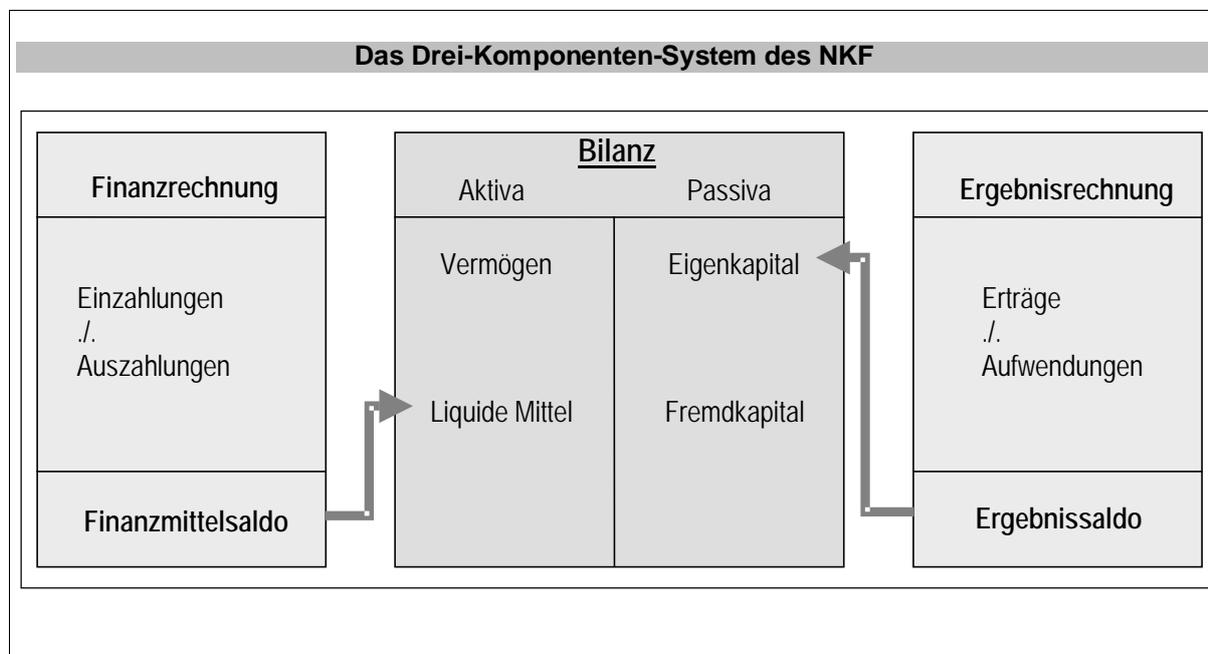
Die Bilanz ist ein Teil des neuen Jahresabschlusses der Gemeinde und weist das gemeindliche Vermögen und dessen Finanzierung durch Eigen- oder Fremdkapital nach. Grundlage der Bilanz ist die Erfassung und Bewer-

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT REFORM DES HAUSHALTSRECHTS

tung des kommunalen Vermögens. Die Regeln für Ansatz und Bewertung (Bilanzierung) orientieren sich dabei an den kaufmännischen Normen. Auf der Aktivseite der kommunalen Bilanz befinden sich in enger Anlehnung an das HGB das Anlage- und das Umlaufvermögen der Kommune. Auf der Passivseite werden das Eigenkapital sowie Rückstellungen und Verbindlichkeiten ausgewiesen. Die besondere Struktur der kommunalen Bilanz spiegelt die kommunalen Besonderheiten wieder, z. B. durch die Abbildung der Arten des Infrastrukturvermögens (Straßen etc.).

### Finanzrechnung:

Die Finanzrechnung beinhaltet alle Einzahlungen und Auszahlungen. Der Liquiditätssaldo aus der Finanzrechnung bildet die Veränderung des Bestands an liquiden Mitteln der Gemeinde in der Bilanz ab. Die Pflicht zur Aufstellung des Finanzplans bzw. der Finanzrechnung ist insbesondere aus den Besonderheiten der öffentlichen Haushaltsplanung und Rechenschaftslegung hergeleitet. Sie knüpft im Übrigen an internationale Rechnungslegungsvorschriften für Kapitalgesellschaften an. Auf diesen Grundlagen ist ein kommunales Haushalts- und Rechnungswesen entwickelt worden, das sich auf die folgenden drei Komponenten stützt und sie mit miteinander verknüpft. Es besteht dadurch ein in sich geschlossenes Haushaltssystem, das ressourcenorientiert ausgerichtet ist (Quelle: NKF-Dokumentation 2003 S. 122).



*Abbildung 1 „Das Drei-Komponenten-System des NKF“*

Die aus der Anwendung des NKF entstehenden Praxisprobleme und Umsetzungsschwierigkeiten werden zur Weiterentwicklung des NKF beitragen, ohne dass dabei auf die Grundzüge des NKF verzichtet werden muss.

### **4.4 Der produktorientierte Haushalt**

Der Haushalt ist und bleibt das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument in der kommunalen Verwaltung. Künftig muss er eine Grundlage für die Outputsteuerung statt der bisherigen Inputsteuerung darstellen. Neben den Erträgen und Aufwendungen sowie die Einzahlungen und Auszahlungen als haushaltswirtschaftliche Rechengrößen kommt der Produktorientierung eine besondere Bedeutung zu. Sie zeigt sich in den Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans als örtliche Steuerungsebene. Auch wenn der produktorientierte Haushaltsplan unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse durch die Gemeinde gestaltet werden darf, muss dieser Teilpläne nach den vom Innenministerium bekannt gegebenen 17 verbindlichen Produktbereichen enthalten.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

Mit den produktorientierten Teilplänen sollen aussagekräftige Informationen über die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben gegeben werden, z. B. über Schulträgeraufgaben, soziale Hilfen etc. Eine noch weitergehende Bildung von Teilplänen als Untergliederung der im Haushaltsplan enthaltenen Produktbereiche, z. B. nach Produktgruppen oder Produkten oder nach der Organisationsgliederung der Verwaltung (Untergliederung nach Verantwortungsbereichen), ist den Gemeinden nach ihren örtlichen Bedürfnissen freigestellt. Die örtliche Untergliederung muss aber auf die vorgegebenen Produktbereiche abgestimmt werden.

### **4.5 Die Ziele und Leistungskennzahlen**

Die politische Steuerung in den Gemeinden wird sich mit der Einführung und Anwendung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements grundlegend ändern. Während die gemeindliche Steuerung bisher durch die Bereitstellung der erforderlichen Geldmittel geprägt war, soll künftig über Ziele und Leistungskennzahlen gesteuert werden. Dies erfordert sowohl neues Wissen bei allen Verantwortlichen in Rat und Verwaltung als auch deren Einbindung in den Reformprozess und den Einsatz neuer Steuerungsinstrumente. Dies erfordert aber auch die Entwicklung eines zukunftsorientierten Bildes der Gemeinde mit wenigen qualitativ hochwertigen Leitorientierungen als Kernaussagen, aus denen die Grundlagen für die Ausrichtung des gemeindlichen Handelns auf die Zukunft festgelegt werden.

Die Gemeinde muss sich daher ein zukunftsorientiertes Profil geben. Aus solchen Visionen und Leitlinien (Leitbildern) lassen sich strategische und operative Ziele bestimmen, die eine Leitorientierung für die gemeindliche Haushaltswirksamkeit entfalten können und sollen. Dadurch lassen sich die Steuerung und die Finanzen der Gemeinde unter Beachtung der Haushaltsgrundsätze, z.B. in § 75 GO NRW, miteinander verknüpfen. Insgesamt gesehen muss ein örtlich gestaltetes handhabbares System entstehen, in dem durch quantitative Sollgrößen wünschenswerte Zustände beschrieben werden, die in einem von der Gemeinde zu bestimmenden Zeitraum erreicht werden sollen. In den Teilplänen des gemeindlichen Haushalts sind daher auch die Ziele und die Kennzahlen zur Messung der Ziele sowie ggf. die interne Leistungsverrechnung abzubilden.

### **4.6 Der jährliche Haushaltsausgleich**

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

Durch die Zuführung von Jahresüberschüssen kann die Ausgleichsrücklage wieder aufgefüllt werden. Ein nicht ausgeglichener Haushalt hat zunächst eine Genehmigungspflicht wegen der Verringerung des Eigenkapitals zur Folge, wenn dafür die allgemeine Rücklage in Anspruch genommen werden muss. Ist die Verringerung des Eigenkapitals erheblich oder länger andauernd oder droht gar die Überschuldung der Gemeinde so hat diese ein genehmigungspflichtiges Haushaltssicherungskonzept aufzustellen. Das Eigenkapital darf nicht aufgezehrt werden, d. h. die Kommune darf sich nicht überschulden.

### **4.7 Die Kosten- und Leistungsrechnung**

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

Erst durch die Aufbereitung der Daten aus der Kosten- und Leistungsrechnung in einem nicht nur formal ausgeprägten Berichtswesen erhalten Rat und Bürgermeister steuerungsrelevante Ergebnisse, die auch für die Planung, Entscheidungsfindung und Kontrolle nutzbar sind. Daher soll die Kosten- und Leistungsrechnung das wirtschaftliche Handeln der Gemeinde unterstützen.

#### **4.8 Die Finanzbuchhaltung**

##### **4.8.1 Die Einrichtung einer Finanzbuchhaltung**

Durch die Einführung des Ressourcenverbrauchskonzepts und des kaufmännischen Rechnungsstils der doppelten Buchführung im gemeindlichen Haushaltsrecht ergibt sich die Notwendigkeit, die bisherigen Regelungen für die Buchführung zu einer aus dem kaufmännischen Rechnungswesen übernommenen Buchführung weiterzuentwickeln. In der künftigen Finanzbuchhaltung werden alle Geschäftsvorfälle und die dadurch bedingten Veränderungen der Vermögens- und Kapitalverhältnisse der Gemeinde durch die Buchführung erfasst. Sie hat das Datenmaterial zu liefern, das die Grundlage für den Ergebnisplan und den Finanzplan bzw. für den Jahresabschluss mit Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und der Bilanz bilden soll.

Durch die Einbeziehung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) wird zudem die Buchführung nach einheitlichen Maßstäben gewährleistet. Es gilt, die Zuverlässigkeit und Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens der Gemeinde zu sichern und die vorgesehenen Verwaltungsabläufe zu überwachen. Diese Ansätze bringen neue Wertigkeiten bei der Betrachtung der haushaltswirtschaftlichen Geschäftsvorfälle mit sich. Im Blick stehen künftig die Ressourcen der Gemeinde, sodass dem Buchungsgeschehen ein Vorrang vor der Zahlungsabwicklung einzuräumen ist. Für das neue umfassende Rechnungswesen der Gemeinde wurde daher die Bezeichnung „Finanzbuchhaltung“ eingeführt. Sie trägt der Neugestaltung in einem ausreichenden Maße Rechnung.

##### **4.8.2 Die Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung**

Der Festlegung, die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im NKF gelten zu lassen bzw. anzuwenden, ging eine Betrachtung und Bewertung der Rechnungsziele, z. B. Nachweis des Ressourcenverbrauch, Vermögens- und Eigenkapitalerhalt, stetige Aufgabenerfüllung, aber auch der Rechnungszwecke voraus, z.B. Steuerungs- und Kontrollzwecke, die Entscheidungshoheit des Rates der Gemeinde (Allzuständigkeit), die Adressatenbezogenheit auf Öffentlichkeit und Aufsichtsbehörde. Die Rechnungsziele und Rechnungszwecke finden sich z. B. in den Haushaltsgrundsätzen wieder und sind zudem in einer Vielzahl von haushaltsrechtlichen Vorschriften konkretisiert worden. Soweit dabei von Rechnungszielen in allgemeiner Form ausgegangen wurde, ist zu berücksichtigen, dass die Anwendung des NKF in den Gemeinden erst angefangen hat und eine konkretere Ausgestaltung der Erkenntnisse und Erfahrungen aus der gemeindlichen Praxis bedarf. Diesem Zweck dient z. B. auch die gesetzlich vorgesehene Evaluierung nach § 10 NKFEg.

Vor diesem Hintergrund sowie unter Einbeziehung der Erkenntnisse aus der Mitwirkung der Gemeinden in einem Modellprojekt vor dem NKFG sind vor der Übernahme auch die Grundsätze des Referenzmodells „HGB“ hinsichtlich ihrer Inhalte sowie ihrer Anwendungsmöglichkeiten in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft überprüft worden. Dabei wurde bei Bedarf im Einzelnen nicht auf eine Ableitung für die inhaltliche Festlegung der NKF-Grundsätze verzichtet. Weil viele Rechnungslegungsgrundsätze des Referenzmodells sich als übernahmefähig erwiesen, bedurfte es keiner besonderen Festlegung von eigenständigen „Grundsätzen ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung“.

Dabei wurden kleinere Abweichungen hingenommen, weil damit im Großen und Ganzen eine sichere und gleichartige Handhabung im betriebswirtschaftlichen sowie haushaltswirtschaftlichen Sinne durch die Gemeinden gesichert und gewährleistet werden können. Eine Bildung anderer geeigneter Grundsätze würde daher unzweckmä-

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

ßig gewesen und hätte möglicherweise die Einführung und Anwendung des NKF wesentlich erschwert. Eine vergleichbare Vorgehensweise bestand auch bei der Entwicklung der IPSAS als internationale Rechnungslegungsgrundsätze für den öffentlichen Bereich, die aus den bestehenden internationalen Standards der IFRS hervorgegangen sind.

Dem erzielten Ergebnis der Anwendung der GoB ging zudem eine Betrachtung und Bewertung der Aussagekraft von gemeindlichem Jahresabschluss und Gesamtabschluss voraus, die unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den entsprechenden tatsächlichen Verhältnissen Bild der gemeindlichen Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanz- (gesamt-)lage (wirtschaftliche Lage) zu vermitteln haben. Dies gilt entsprechend für die mehrjährige Haushaltsplanung der Gemeinde, die auf diesen Abschlüssen aufbaut.

Der zusätzlich entwickelte Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit ist inzwischen durch die gesetzliche Bestimmung, dass die Gemeinden in Verantwortung für die künftigen Generationen handeln, konkretisiert worden (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Dieser Grundsatz erfordert die Verteilung von Nutzen und Lasten, sodass unter Beachtung der übrigen Haushaltsgrundsätze die Gemeinde bei ihrer Haushaltsplanung und Ausführung immer im Blick haben muss, Handlungsmöglichkeiten für die künftigen Generationen zu erhalten. Mit dieser inhaltlichen Festlegung steht der neue Grundsatz den aus dem Referenzmodell übernommenen Grundsätzen sowie ihrer Anwendung nicht entgegen.

### **4.9 Der Gesamtabschluss**

Viele Gemeinden haben in den vergangenen Jahren eine Vielzahl von Aufgabenbereichen aus ihrer Verwaltung ausgegliedert und verfügen inzwischen über zahlreiche selbstständige gemeindliche Betriebe (verbundene Unternehmen, Beteiligungen, Sondervermögen). Durch solche gemeindlichen Betriebe werden daher Aufgaben der Gemeinde aus den Bereichen "Versorgung und Entsorgung", "Verkehrswesen" "Straßen und sonstige Infrastruktur", "Immobilien" und "Wirtschaftsförderung" erledigt. Sie sind dafür organisatorisch verselbstständigt worden und in den zulässigen Rechtsformen des öffentlichen und privaten Rechts errichtet worden. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Gemeinde auch zusammen mit anderen Gemeinden und mit Privaten ihre Betriebe führt. Der Einfluss der Gemeinde auf einen Betrieb ist dabei vom jeweiligen Beteiligungsverhältnis abhängig.

Durch den Gesamtabschluss wird die Gemeinde mit ihren Betrieben als eine einzige wirtschaftliche Einheit betrachtet. Er erfordert dabei eine Konsolidierung des Jahresabschlusses der gemeindlichen Verwaltung mit den Jahresabschlüssen der Betriebe der Gemeinde. Mit dem gemeindlichen Gesamtabschluss wird ein vollständiger Überblick über die gesamte Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde, bezogen auf den Abschlussstichtag, möglich. Die haushaltsrechtlichen Vorgaben für den Gesamtabschluss orientieren sich an den Regelungen über die Konzernrechnungslegung im Aktiengesetz und im Handelsgesetzbuch.

Bei der Aufstellung des Gesamtabschlusses sind jedoch die gemeindlichen Besonderheiten zu berücksichtigen. Es bedurfte daher spezieller gemeinderechtlicher Regelungen, denn nicht alle privatwirtschaftlich ausgerichteten gesetzlichen Bestimmungen für den Konzernabschluss sind für die Gemeinde geeignet. Es sollen daher nur bestimmte handelsrechtliche Vorschriften unmittelbar beim Gesamtabschluss zur Anwendung kommen. Die Aufstellung des ersten Gesamtabschlusses der Gemeinde ist gesetzlich bestimmt worden. Er soll spätestens bezogen auf den Abschlussstichtag: 31. Dezember 2010 und damit zwei Jahre nach dem letztmöglichen Stichtag für die gemeindliche Eröffnungsbilanz (1. Januar 2009) von der Gemeinde aufgestellt werden ist (vgl. § 2 NKFEGR NRW).

### **4.10 Die Gesamtsteuerung**

Die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben, einschließlich der Verpflichtung der Gemeinde ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Aufgabenerfüllung gesichert ist, erfordert einen Überblick über

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

die wirtschaftliche Lage vor Ort und ein darauf ausgerichtetes Handeln der Verantwortlichen in der Gemeinde (vgl. § 3 und § 75 Absatz 1 GO NRW). Ausgehend von der gemeindlichen Aufgabenerfüllung findet durch die Aufteilung auf die getrennten organisatorischen Geschäftseinheiten „Verwaltung“ und „Betriebe“ eine dezentrale Aufgabenerledigung statt, die wie bei der Dezentralisierung innerhalb der gemeindlichen Verwaltung einer Zusammenfassung zu einem Bild und einem zielgerichteten Wirken bedarf.

Es gilt daher für die Gemeinde, ihre Steuerung den neuen Möglichkeiten anzupassen und auch den Schritt von der getrennten Steuerung der gemeindlichen Verwaltung und der auf die gemeindlichen Betriebe bezogenen Beteiligungssteuerung zu einer Gesamtsteuerung zu wagen. Eine die Jahresabschlüsse und den Gesamtabchluss einbeziehende Gesamtsteuerung ist dabei jedoch nicht als eine Addition von Verwaltungsprozessen anzusehen, sondern stellt ein verantwortliches ganzheitliches gemeindebezogenes Management dar. Es ist dabei nicht ausreichend, nur die fachlichen Erfordernisse oder nur die politischen Wünsche zu betrachten, sondern es sollte ein fachlich-politisches Zusammenspiel entstehen, die gemeindlichen Leistungen und Wirkungen im Blickfeld stehen.

Mit einem solchen "steuerungsrelevanten" Management können die gemeindlichen Geschäftseinheiten „Verwaltung“ und „Betriebe“ als eine Gesamtheit betrachtet und der gemeindliche Gesamtabchluss als aussagekräftige und steuerungsrelevante Informationsbasis genutzt werden, um auf der Grundlage der örtlichen Steuerung als Gemeinde zukunftsorientiert und wirtschaftlich handeln zu können. Die gemeindliche Gesamtsteuerung geht daher über die heutige Haushaltssteuerung und die Beteiligungsverwaltung der Gemeinde weit hinaus. Es besteht die Chance, die haushaltsmäßige Transparenz zu nutzen, um angestrebte Ziele mit den Ressourcen zu verknüpfen, damit durch die politische Steuerung geeignete Rahmenbedingungen für die gemeindlichen Aufgabenbereiche festgelegt werden, die anhand der produktorientierten Wirkungen gemessen werden.

### **5. Die Rechte der Gemeindeorgane**

Die neuen haushaltsrechtlichen Regelungen sollten die Rechte der Gemeindeorgane unangetastet lassen. Daher sind etwa Vorschriften aus der Bewirtschaftung des Haushalts, das Budgetrecht oder die Aufstellung und Beschlussfassung über den Haushaltsplan aus dem alten Recht weitgehend unverändert übernommen worden. Es ist ein zentrales Anliegen des NKFG, gesetzliche Vorgaben und Standards abzubauen und dementsprechend die Gestaltungs- und Handlungsmöglichkeiten der Gemeinden wesentlich zu erweitern. Mit der Umstellung des kameralen Systems auf ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen eröffnen sich den Entscheidungsträgern in der Kommune wesentlich verbesserte Steuerungspotentiale, die eine effizientere Wahrnehmung der Aufgaben ermöglichen und bei entsprechender Nutzung auch geldwerte Steuerungsgewinne erwarten lassen. Sie können insbesondere aus den verbesserten Erkenntnissen über das kommunale Vermögen und den vollständigen Ressourcenverbrauch gewonnen werden.

Die erhöhte Transparenz für den Rat und die Bürgerinnen und Bürger stellt einen weiteren positiven Effekt der Reform dar. Die Methoden und Instrumente des NKF als neues gemeindliches Haushaltsrecht sind für sich genommen noch nicht die neue Steuerung, denn diese bieten dazu lediglich notwendige Grundlagen und Basisdaten. Die örtliche Steuerung muss vielmehr von den Verantwortlichen der Gemeinde eingeführt und umgesetzt werden. Sie dazu die Bereitschaft haben, sich den neuen Gegebenheiten anzupassen und zu vertreten, um wirkungsorientiert und bezogen auf die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft die verfügbaren Ressourcen einzusetzen und zu nutzen.

### **6. Die Auswirkungen auf die Gemeinden**

Die Einführung des neuen Rechnungswesens bringt für die Gemeinden einen einmaligen Umstellungsaufwand mit sich. In der Umstellungsphase ist in der Gemeinde Personal für die Einführung der neuen Systeme bereitzu-

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

stellen. Wenn bereits eine Kostenrechnung oder eine Anlagenbuchführung vorhanden ist oder andere Einzelbestandteile der Reform in der Gemeinde schon umgesetzt sind, mindert sich der Aufwand. Die Gemeinden haben auch für die Schulung der Mitarbeiter Mittel vorzusehen, ebenso wie für die IT-Unterstützung der Prozesse, wobei viele Gemeinden bereits über eine „NKF-fähige Software“ verfügen.

Der entstehende Aufwand ist nach den Erkenntnissen aus der Erprobung sowie aus Umfragen unter den Gemeinden leistbar. Wichtig ist, dass der wesentliche Aufwand dafür nur einmal im Zuge der Umstellung anfällt. Im laufenden Betrieb ist das NKF nach bisherigen Schätzungen im Ergebnis nicht aufwändiger als ein vergleichbares kamerales System. Mit den Investitionen, die für die Umstellung auf das NKF getätigt werden, schaffen die Gemeinden sich ein leistungsfähiges, zukunftssicheres Rechnungswesen. Sofern sie die sich eröffnenden Steuerungspotentiale nutzen, wird der dauerhafte Ertrag aus den Effizienzvorteilen den einmaligen Aufwand der Umstellung überwiegen.

Die kommunalen Spitzenverbände in Nordrhein-Westfalen tragen das Reformvorhaben zur Einführung eines neuen Haushalts- und Rechnungswesens auf der Grundlage der Doppik mit. Sie hatten sich dafür ausgesprochen, zeitnah im Anschluss an das durchgeführte Modellprojekt klare rechtliche Regelungen zur Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements zu treffen und die gesetzlichen Regelungen im Rahmen des neuen Gemeindehaushaltsrechts auf Mindeststandards zu begrenzen. Der Landesgesetzgeber hat die geleisteten Vorarbeiten übernommen und im Rahmen der Gesetzgebung sich nicht mit Verweisen auf ausgewählte Vorschriften des Handelsgesetzbuches begnügt. Er hat vielmehr die Bedürfnisse der Gemeinden berücksichtigt und spezifische Normen für ein kommunales Haushaltsrecht geschaffen.

Mit den Gesetzesbeschlüssen wurden den Gemeinden in Nordrhein-Westfalen weitere Freiräume zur individuellen Gestaltung ihrer Haushaltswirtschaft nach den örtlichen Erfordernissen ermöglicht, die z. B. die Einrichtung eines der jeweiligen Größenklasse angepassten Rechnungswesens erlauben. Dies begrenzt den Einführungsaufwand. Wegen der anfangs fehlenden praktischen Erfahrungen der Gemeinden in Nordrhein-Westfalen sind die Auswirkungen der Einführung eines „doppischen Kommunalhaushalts“ vier Jahre nach In-Kraft-Treten des Gesetzes (2009) durch die Landesregierung unter Mitwirkung der kommunalen Spitzenverbände sowie der Fachverbände zu überprüfen. Auch wenn bereits zunehmend Erfahrungen aus der Einführung und Anwendung des NKF in den Gemeinden vorliegen, können erst aus der vollständigen, flächendeckenden Umsetzung der Reform des kommunalen Haushaltsrechts repräsentative und belastbare Erkenntnisse gewonnen werden, um bei Bedarf das Haushaltsrecht weiter zu optimieren.

### **7. Die Einführung des NKF in den Gemeinden**

Mit dem In-Kraft-Treten des NKFG zum 01.01.2005 hat in den Gemeinden verbindlich die Zeit der Umstellung des Rechnungswesens von der Kameralistik auf das Neue Kommunale Finanzmanagement begonnen. Auch außerhalb des Kreises der Modellkommunen hatten einige Gemeinden bereits vor dem gesetzlichen Termin mit den Umstellungsarbeiten begonnen. Sie gehören zu den Vorreitern der NKF-Umstellung in Nordrhein-Westfalen, die bereits ab dem 01.01.2005 das NKF als neues Rechnungswesen anwenden. Die Umstellungsarbeiten in der stetig wachsenden Zahl Gemeinden führten zu vielen Erkenntnissen, die in die Überarbeitung der Handreichung eingeflossen sind.

Die Praxiserfahrungen der umgestellten Gemeinden beziehen sich insbesondere auf die drei Bereiche „Aufstellung der Eröffnungsbilanz“, „Haushaltssteuerung und -bewirtschaftung“ und „Aufstellung des ersten NKF-Jahresabschlusses“. Zur Eröffnungsbilanz hat es Klärungsbedarf zur örtlichen Bilanzstruktur, zur Bewertung von Vermögen und Schulden sowie weiteren Fragen gegeben. Die Themen „Haushaltssteuerung und Haushaltsbewirtschaftung“, „Bedingungen des Haushaltsausgleichs (einschließlich der Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes)“ sowie die Themen „Zusammenarbeit von Politik und Verwaltung“ und „Neue Steuerung über Ziele und Kennzahlen“ sind wichtige Arbeitsfelder bei der Umsetzung in der Praxis.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

Ein besonderer Informationsbedarf bestand am Anfang der Umstellungszeit, weil jede Kommune den Reformprozess vor Ort abstecken muss. Aus den Unterlagen des NKF-Netzwerks heraus konnten den Gemeinden viele Empfehlungen gegeben werden. Die Gemeinden erhielten auch Tipps für die örtliche Einführung des NKF und für seine Anwendung. Dabei wurde immer klargestellt, dass die Einführung des NKF nicht auf eine Pflichtübung zur Abbildung des gemeindlichen Buchungsgeschehens reduziert werden darf, sondern als Chance zur Schaffung einer neuen Transparenz über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde bzw. die wirtschaftliche Lage der Gemeinde zu verstehen und zu nutzen ist. Die Einbeziehung betriebswirtschaftlicher Elemente in das örtliche Verwaltungshandeln durch das NKF verstärkt diesen Ansatz und bietet die Chance zur Optimierung der Verwaltung.

Im Zusammenhang mit der Einführung des NKF in den Gemeinden darf daher in der örtlichen Praxis nicht auf die Einbeziehung bzw. auf die Betrachtung der organisatorischen Auswirkungen des Wechsels des Rechnungswesens und der veränderten Steuerung durch den Rat verzichtet werden. Auch wenn zunächst die Einführung der Doppik am Anfang steht, hängt der Erfolg der Reformbestrebungen auch wesentlich von notwendigen Veränderungen der Organisationsabläufe ab, z.B. wegen neuer Systematiken oder neuen Prozessen sowie ggf. einer neuen strategischen Ausrichtung. Diese Gegebenheiten machen sich z.B. nicht nur durch die zu treffende Entscheidung über eine zentrale oder dezentrale Finanzbuchhaltung bemerkbar, sondern auch durch die Festlegung von Verantwortlichkeiten und eine damit verbundene prozessorientierte und prozessunabhängige Überwachung. Bei der Einführung des NKF haben deshalb auch die organisatorischen Aspekte einen erheblichen Einfluss auf die Effizienz und Effektivität der neuen Haushaltswirtschaft der Gemeinden und auf die zutreffende Abbildung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde im Jahresabschluss bzw. im Gesamtabschluss.

### **8. Die geltenden NKF-Regelungen**

Der NKF-Reformprozess ist ein ebenso außergewöhnliches wie innovatives Beispiel dafür, wie komplexe Reformen eingeleitet und auch landesweit umgesetzt werden können. Mit dem Gesetz über ein Neues Kommunales Finanzmanagement für Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen (Kommunales Finanzmanagementgesetz NRW – NKFG NRW) wurden die notwendigen rechtlichen Grundlagen geschaffen, um in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft das Prinzip der Nachhaltigkeit und der intergenerativen Gerechtigkeit umzusetzen, denn die Verwaltungen der Gemeinden sind dem Rat wie den Bürgerinnen und Bürgern gegenüber dafür verantwortlich, wie die zur Verfügung stehenden finanziellen Mittel eingesetzt werden.

Der Landtag Nordrhein-Westfalen hat das NKFG NRW am 10.11.2004 beschlossen (vgl. Landtags-Drucksache Nr. 13/5567). Das Gesetz wurde am 16. November 2004 unterzeichnet und anschließend im Gesetz- und Verordnungsblatt des Landes Nordrhein-Westfalen (Nr. 41 vom 24.11.2004) auf Seite 644 veröffentlicht. Das NKFG NRW ist am 01.01.2005 in Kraft getreten. Es wurde zudem am 6. Januar 2005 berichtigt (GV. NRW. S. 15). Die Grundlagen für das Neue Kommunale Finanzmanagement der Gemeinden sind jetzt:

- die Vorschriften über die gemeindliche Haushaltswirtschaft in den §§ 75 ff. der Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen (GO NRW) in der Fassung der Bekanntmachung vom 14. Juli 1994 (GV. NRW. 1994 S. 666), zuletzt geändert durch Artikel 1 des 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetzes vom 18. September 2012 (GV. NRW. 2012 S. 432) / Fundstelle: SGV. NRW. 2023) und
- die „Verordnung über das Haushaltswesen der Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen (Gemeindehaushaltsverordnung NRW – GemHVO NRW)“ vom 16.11.2004 (GV. NRW. 2004 S. 644), zuletzt geändert durch Artikel 7 des 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetzes vom 18. September 2012 (GV. NRW. 2012 S. 432) / (Fundstelle: SGV. NRW. 6300).

Auf der Grundlage der Ermächtigungen in § 133 GO NRW hat das Innenministerium ergänzend zu den haushaltsrechtlichen Vorschriften mehrere Runderlasse veröffentlicht, die im Einzelnen im Kapitel „Übersicht über Runderlasse und Arbeitshilfen“ benannt sind, z. B. der Runderlass „VV Muster zur GO und GemHVO“ vom 24.2.2005 (SMBl. NRW. 6300).

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

Diese haushaltsrechtlichen Grundlagen sind weiterentwickelt worden. Im Jahre 2007 wurden in der Gemeindeordnung die Vorschriften der §§ 79, 80, 83, 93 und 104 geändert, um die gemeindlichen Beschäftigungsverhältnisse an das neue Landesbeamtenrecht und an das Tarifrecht anzupassen (vgl. GO-Reformgesetz vom 09.10.2007; GV. NRW. 2007 S. 380). Durch dieses Gesetz wurden auch die §§ 97 und 98 der Gemeindeordnung angepasst. Im Jahre 2011 ist dann der § 76 der Gemeindeordnung hinsichtlich der Zeitdauer des wieder zu erreichenden Haushaltsausgleichs geändert worden (vgl. Gesetz vom 24. Mai 2011; GV. NRW. 2011 S. 271). Durch das 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz wurden dann durch Artikel 1 die Vorschriften der §§ 75, 76, 81, 87, 97, 108 und 117 der Gemeindeordnung geändert (vgl. Gesetz vom 18. September 2012; GV. NRW. 2012 S. 432).

Die Gemeindehaushaltsverordnung wurde erstmals in den § 8 Absatz 1 bis 3 und § 36 geändert. Diese Änderungen erfolgten aufgrund notwendiger Anpassungen an das neue Landesbeamtenrecht und an das Tarifrecht (vgl. Verordnung vom 08.12.2009; GV. NRW. 2009 S. 837). Durch Artikel 7 des 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetzes erfolgten dann umfassendere Änderung der Vorschriften der §§ 1, 2, 4, 9, 11, 16, 19, 22, 23, 28, 29, 30, 31, 33, 35, 38, 41, 42, 43, 44, 47, 49 und 50 der Gemeindehaushaltsverordnung (vgl. Gesetz vom 18. September 2012; GV. NRW. 2012 S. 432).

In seiner gesetzlichen Ausgestaltung wurde das NKF stark an betriebswirtschaftlichen Bewertungen ausgerichtet, denn betriebswirtschaftliche Erkenntnisse wurden vielfach unverändert in das gemeindliche Haushaltsrecht übernommen. Dabei wurde geprüft, ob ein aus betriebswirtschaftlicher Sicht erforderliches Handeln auch als ein rechtliches Handeln für die Gemeinden festzulegen war. Auch wenn nicht jede betriebswirtschaftliche Bewertung zum Gegenstand einer rechtlichen Regelung gemacht wurde, bedarf es zur Auslegung der Bestimmungen des gemeindlichen Haushaltsrechts gleichwohl der Kenntnisse der fachspezifischen Anforderungen. Das NKF wurde aber auch insbesondere an den örtlichen Bedürfnissen der Gemeinden ausgerichtet. Der rechtliche Rahmen ermöglicht eine größere Eigenverantwortung der Gemeinden bei ihrer Haushaltswirtschaft.

Dieser Rahmen erweitert somit die örtlichen Handlungsspielräume, fordert allerdings auch eine stärkere Auseinandersetzung mit den von der Gemeinde festzulegenden Zielen und Leistungskennzahlen in Bezug auf ihre Aufgabenerfüllung. Gleichwohl bestehen mit dem NKF haushaltsrechtliche Regelungen, die eine Prüfbarkeit der örtlichen Anwendung ermöglichen und bei denen auch die Interessen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft berücksichtigt wurden. In diesem Zusammenhang hat sich mit der Anwendung des NKF durch die Gemeinden auch die Tätigkeit der Aufsichtsbehörden der Gemeinden inhaltlich verändert.

### **9. Die Anwendungsspielräume im NKF**

Bei der Reform des Haushaltsrechts der Gemeinden ist auch geprüft worden, welche Landesvorgaben unter Berücksichtigung der kommunalen Selbstverwaltung und des Verhältnisses von Land und Gemeinden erforderlich sind. Auch wenn es für manche Anwender gewöhnungsbedürftig ist, bestimmte Sachverhalte nicht einfach nach vorgegebenen Festlegungen zu behandeln, sondern die Normen selbst aufstellen zu müssen, führt dies nicht zwingend zu rechtswidrigen Auswüchsen. Die Haushaltsgrundsätze und einzelnen Regelungen eröffnen zwar erhebliche Auslegungs- und Ermessensspielräume, setzen jedoch auch hinreichend klare Grenzen, die ein Verbiegen des Haushaltsrechts zur Beliebigkeit verhindern.

Gleichwohl werden immer wieder Forderungen nach detaillierteren haushaltsrechtlichen Vorschriften ohne Gestaltungsspielräume erhoben. Dabei wird übersehen, dass ein Übermaß an Detailregelungen zu einem unflexiblen, überregulierten und nicht mehr verständlichen Haushaltsrecht führen kann. Es könnte zu leicht der Zweck, die Bedeutung und die Inhalte der haushaltswirtschaftlichen Geschäftsvorfälle der Gemeinde als Basis für Regelungen über die Haushaltswirtschaft außer Betracht gelassen werden und wegen des eng begrenzten Regelungstatbestandes auch Regelungslücken provoziert werden, die zum Missbrauch verleiten.

## **10. Das NKF-Netzwerk**

Das NKF-Netzwerk hat eine Verbindung zwischen dem Modellprojekt „Doppischer Kommunalhaushalt“, in dem von 1999 bis 2003 das Neue Kommunale Finanzmanagement erarbeitet und erprobt wurde, und der landesweiten Einführung des NKF in Nordrhein-Westfalen (letzter Stichtag 01.01.2009) geschaffen. Es wurde ab dem Jahre 2004 bis zum Ende des Jahres 2008 von den Städten Brühl, Dortmund, Düsseldorf, Moers, Münster und Vlotho, dem Kreis Gütersloh sowie der Gemeinde Hiddenhausen in Zusammenarbeit mit einer Unternehmensberatung getragen und vom Innenministerium NRW gefördert.

In den fünf Jahren unterstützte das NKF-Netzwerk die Gemeinden bei der Einführung und Anwendung des NKF vor Ort. Die Erfahrungen der Modellkommunen sowie weiterer Gemeinden wurden veröffentlicht und für alle Interessierten nutzbar gemacht. Eine Hotline per Telefon oder Email bot dabei die Möglichkeit, vor Ort aufgetretene Fachfragen zum NKF und zur Umsetzung persönlich mit den Experten der Modellkommunen zu diskutieren. Mit ihren Auskünften in Workshops und bei Veranstaltungen vor Ort wurden die NKF-Erfahrungen an die Gemeinden weitergegeben. Bei rechtlichen Auslegungsfragen wurde den Gemeinden die Abstimmung mit der zuständigen Aufsichtsbehörde empfohlen. Das NKF-Netzwerk half insbesondere bei Fragen zu Anwendung des neuen Haushaltsrechts vor Ort. Die Gemeinden haben die ihnen gebotenen Informationen in vielfältiger Weise genutzt.

## **11. Das Modellprojekt „NKF-Gesamtabschluss“**

Aufbauend auf dem „Modellprojekt zur Einführung eines doppischen Kommunalhaushalts in NRW“ und den geltenden haushaltsrechtlichen Regelungen für die Gemeinden wurde in der Zeit 2007 bis 2009 im Modellprojekt „NKF-Gesamtabschluss“ von den Städten Dortmund, Düsseldorf, Essen, Lippstadt, Solingen und dem Kreis Unna eine umsetzbare betriebswirtschaftliche Konzeption für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses auf der Basis kaufmännischer Grundsätze und unter Einbeziehung handelsrechtlicher Vorschriften entwickelt. Die beteiligten Modellkommunen bildeten einen aussagekräftigen Querschnitt der Gemeinden in Nordrhein-Westfalen nach Größe, Art und Organisation ab, sodass damit eine gute Grundlage für die Akzeptanz durch die anderen Gemeinden geschaffen wurde.

Eine weitere Besonderheit dieses bundesweit bisher einzigen Projektes in dieser Größenordnung liegt darin, dass mit ihm der im ersten Modellprojekt eingeführte prozessorientierte Ansatz zur administrativen Umsetzung von Reformvorhaben fortgesetzt wurde. Als künftige Normadressaten wirkten die Gemeinden auch jetzt wieder von Anfang an der Erarbeitung und Erprobung der Aufstellung des gesetzlich vorgesehenen Gesamtabschlusses mit. Die Vorschläge für die örtliche Umsetzung wurden durch Praktiker aus den benannten Gemeinden und nicht etwa durch Vorgaben der Landesverwaltung entwickelt, ausgestaltet und geprägt.

Am Ende des Modellprojekts haben die Modellkommunen einen Abschlussbericht zusammen mit einem abgerundeten Praxisleitfaden für die Aufstellung des Gesamtabschlusses vorgelegt, der von allen Beteiligten getragen wird. Der veröffentlichte Praxisleitfaden wurde im Laufe der örtlichen Erprobung von den Modellkommunen stetig weiterentwickelt und optimiert. Er trägt den Besonderheiten der Ausgliederungen der Gemeinden in ausreichendem Maße Rechnung, denn die Aufstellung des Konzernabschlusses aus der Privatwirtschaft kann für das NKF nicht ungeprüft übernommen werden. Die Modellkommunen haben zudem deutlich gemacht, dass sie die Notwendigkeit sehen, die Informationen, die der NKF-Gesamtabschluss bietet, aktiv für die Steuerung in den Gemeinden zu nutzen. Der Abschlussbericht zeigt daher sachgerechte Eckpunkte und Handlungserfordernisse für die örtliche Tätigkeit auf. Die wesentlichen Erkenntnisse aus dem Modellprojekt wurden transparent gemacht und zeitnah veröffentlicht, sodass die öffentliche Diskussion begleitend zum Modellprojekt beginnen konnte und auch begonnen hat.

## **12. Die Überprüfung des NKF-Gesetzes**

Das Gesetz über ein Neues Kommunales Finanzmanagement für Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen (Kommunales Finanzmanagementgesetz NRW - NKFG NRW) enthält in Artikel 1 das Gesetz zur Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements für Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen (NKF Einführungsgesetz NRW - NKFEFG NRW). In diesem Gesetz wird durch § 10 bestimmt, dass die Auswirkungen dieses Gesetzes mit den darin enthaltenen Vorschriften über eine Haushaltswirtschaft nach den Regeln der doppelten Buchführung nach einem Erfahrungszeitraum von vier Jahren nach In-Kraft-Treten des Gesetzes durch die Landesregierung unter Mitwirkung der Spitzenverbände der Kommunen und der Fachverbände zu überprüfen sind.

Die Reform des kommunalen Haushaltsrechts durch die Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements (NKF) für die Gemeinden in Nordrhein-Westfalen ist so umfassend, dass für die Beurteilung über den Stand der Umsetzung ein mehrjähriger Erfahrungszeitraum als angemessen und notwendig angesehen wurde. Diese Überprüfung lässt auch die Betrachtung der für die gemeindliche Haushaltswirtschaft getroffenen Regelungen zu, um ggf. einen Optimierungsbedarf festzustellen. Diese Betrachtung ist jedoch nicht der Hauptzweck der Überprüfung. Die Überprüfung dient auch der Weiterentwicklung der sachgerechteren und besseren Anwendbarkeit des NKF vor Ort.

Die Mitwirkung der kommunalen Spitzenverbände der Gemeinden und der Fachverbände und damit des gesamten kommunalen Raums an der Überprüfung soll dabei sicherstellen, dass diese Überprüfung auf einer breiten Erkenntnisgrundlage aufbaut. Es muss auch zukünftig gewährleistet werden, dass die Gemeinden das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch unter der Sicherstellung der stetigen Aufgabenerfüllung zutreffend erfassen und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde (wirtschaftlichen Lage) vermitteln wird.

In ihrem Zwischenbericht zur Überprüfung des NKFG von 20.06.2007 hat das NKF-Netzwerk bereits über 100 Vorschläge und Hinweise der Kommunen zu 11 Themenfeldern aufbereitet. Dabei hat sich gezeigt, dass in der Mehrzahl der Fälle die sachgerechten Lösungen keine Änderungen der Vorschriften erfordern, sondern bereits durch Klarstellungen und Erläuterungen erzielt werden können. Diesem Bedarf trägt auch die wesentlich erweiterte 4. Auflage der Handreichung des Innenministeriums Rechnung. Die Landesregierung hat im Rahmen ihrer Überprüfung des Gesetzes über ein Neues Kommunales Finanzmanagement für Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen festgestellt, dass das NKF-Gesetz zu einer grundlegenden Umgestaltung des kommunalen Haushaltswesens geführt hat. Es hat im Grundsatz eine breite Akzeptanz gefunden. Am Anfang der Umstellung auf das NKF standen insbesondere die Fragen der Bewertung und Buchungstechnik im Fokus. Zunehmend geraten nun auch Fragen zum Umgang mit den neuen Erkenntnissen und Steuerungsinstrumenten in das Blickfeld.

Die Überprüfung der Auswirkungen des Gesetzes über ein Neues Kommunales Finanzmanagement für Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen hat dabei nicht nur Erkenntnisse über den Stand der Umsetzung und die Auswirkungen des NKFG mit sich gebracht, sondern vor allem aufgrund örtlicher Erfahrungen einen Optimierungsbedarf beim Haushaltsrecht - also insbesondere bei den betreffenden Regelungen der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung - verdeutlicht. Hervorgehoben wurden die als zu unflexibel empfundene Ausgleichsrücklage und die Frist zur Feststellung des Jahresabschlusses. Es sollten darüber hinaus neben zahlreichen redaktionellen Verbesserungsvorschlägen auch bundesrechtliche Änderungen nach dem Steuergesetz 2008, dem Bilanzmodernisierungsgesetz 2009 und dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz 2009 in die Optimierung einbezogen werden.

**13. Die Weiterentwicklung des NKF**

**13.1 Die Änderungen haushaltsrechtlicher Vorschriften**

**13.1.1 Die Änderung des § 76 GO NRW**

Die nicht erfüllbaren Haushaltssicherungspflichten der Gemeinden hatten oftmals eine über viele Jahre sich hinziehende vorläufige Haushaltsführung zur Folge, denn es war den Gemeinden vielfach objektiv nicht möglich, den Haushaltsausgleich nach einer Frist von drei Jahren wieder zu erreichen. Mit dem Gesetz zur Änderung des § 76 der Gemeindeordnung vom 24. Mai 2011 wurde die Frist zur Erreichung des Haushaltsausgleichs auf zehn Jahre verlängert. Damit wird eine größere Möglichkeit geschaffen, die gemeindlichen Haushaltssicherungskonzepte wieder genehmigungsfähig zu machen. Die Genehmigung eines Haushaltssicherungskonzeptes durch die Aufsichtsbehörde ist künftig nicht mehr an die Erreichung des Haushaltsausgleichs innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung gebunden.

Die Gemeinde hat aber auch jetzt alle möglichen Konsolidierungsmaßnahmen zu ergreifen, um wieder dauerhaft den Haushaltsausgleich zu erreichen, denn die wichtigste Voraussetzung für die Genehmigungsfähigkeit eines gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes bleibt die Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs. Die Aufsichtsbehörde soll dabei auch die Verantwortlichen der Gemeinde motivieren, die Konsolidierung ihres Haushalts so schnell wie möglich durchzuführen. Gleichzeitig wird das Recht der vorläufigen Haushaltsführung wieder auf seinen Hauptzweck zurückgeführt. Die geänderte Vorschrift über die Genehmigung eines Haushaltssicherungskonzeptes hat folgende Fassung erhalten (vgl. Abbildung).

<b>Die Änderung des § 76 der Gemeindeordnung NRW</b>	
<b>Bisherige Fassung</b>	<b>Geltende Fassung</b>
<p><b>§ 76 Haushaltssicherungskonzept</b></p> <p>(1) <sup>1</sup>Die Gemeinde hat zur Sicherung ihrer dauerhaften Leistungsfähigkeit ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen und darin den nächstmöglichen Zeitpunkt zu bestimmen, bis zu dem der Haushaltsausgleich wieder hergestellt ist, wenn bei der Aufstellung des Haushalts</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. durch Veränderungen der Haushaltswirtschaft innerhalb eines Haushaltsjahres der in der Schlussbilanz des Vorjahres auszuweisende Ansatz der allgemeinen Rücklage um mehr als ein Viertel verringert wird oder</li> <li>2. in zwei aufeinanderfolgenden Haushaltsjahren geplant ist, den in der Schlussbilanz des Vorjahres auszuweisenden Ansatz der allgemeinen Rücklage jeweils um mehr als ein Zwanzigstel zu verringern oder</li> <li>3. innerhalb des Zeitraumes der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung die allgemeine Rücklage aufgebraucht wird.</li> </ol> <p><sup>2</sup>Dies gilt entsprechend bei der Bestätigung über den Jahresabschluss gem. § 95 Absatz 3.</p> <p>(2) <sup>1</sup>Das Haushaltssicherungskonzept dient dem Ziel, im Rahmen einer geordneten Haushaltswirtschaft die künftige, dauernde Leistungsfähigkeit der Gemeinde zu erreichen. <sup>2</sup>Es bedarf der Genehmigung der Aufsichtsbehörde. <sup>3</sup>Die Genehmigung kann nur erteilt werden, wenn aus dem Haushaltssicherungskonzept hervorgeht, dass spätestens im letzten Jahr der mittelfristigen</p>	<p><b>§ 76 Haushaltssicherungskonzept</b></p> <p>(1) ...</p> <p>(2) Das Haushaltssicherungskonzept dient dem Ziel, im Rahmen einer geordneten Haushaltswirtschaft die künftige, dauernde Leistungsfähigkeit der Gemeinde zu erreichen. Es bedarf der Genehmigung der Aufsichtsbehörde. Die Genehmigung <b>soll</b> nur erteilt werden, wenn aus dem Haushaltssicherungskonzept hervorgeht, dass spätestens im <b>zehnten auf das Haushaltsjahr</b></p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

<b>Die Änderung des § 76 der Gemeindeordnung NRW</b>	
<b>Bisherige Fassung</b>	<b>Geltende Fassung</b>
Ergebnis- und Finanzplanung der Haushaltsausgleich nach § 75 Abs. 2 wieder erreicht wird. <sup>4</sup> Die Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes kann unter Bedingungen und mit Auflagen erteilt werden.	<b>folgende Jahr</b> der Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 wieder erreicht wird. <b>Im Einzelfall kann durch Genehmigung der Bezirksregierung auf der Grundlage eines individuellen Sanierungskonzeptes von diesem Konsolidierungszeitraum abgewichen werden.</b> Die Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes kann unter Bedingungen und mit Auflagen erteilt werden.

*Abbildung 2 „Die Änderung des § 76 der Gemeindeordnung NRW“*

Die Neugestaltung der Vorschrift dürfte zur leichteren Handhabung eines Haushaltssicherungskonzeptes durch die Gemeinden und die Aufsichtsbehörden führen, denn der Verzicht auf die bisherige Frist eröffnet neue Spielräume bei der Gestaltung der Haushaltssicherung ohne die gesetzliche Zielsetzung, den Haushaltsausgleich dauerhaft zu sichern, zu vernachlässigen.

### 13.1.2 Das 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz

Die Erfahrungen der Gemeinden im Rahmen der Einführung und Anwendung des NKF haben dazu geführt, einige haushaltsrechtliche Bestimmungen stärker an die örtlichen Bedürfnisse der Gemeinden anzupassen, um die Handhabung vor Ort zu erleichtern. Mit dem NKF-Weiterentwicklungsgesetz vom 189. März 2012 wird eine Vielzahl von haushaltsrechtlichen Regelungsinhalten noch ausgerichtet. So sollen z. B. Überschüsse der Ausgleichsrücklage zugeführt werden können, sofern ihr Bestand noch nicht ein Drittel des Eigenkapitals erreicht hat.

Diese Anpassung erhöht die Flexibilität der Gemeinden im Zeitablauf, insbesondere bei schwankenden Gewerbesteuererträgen. Durch die Änderung stehen erwirtschaftete Beträge aus dem Haushaltsjahr bei Bedarf zur Deckung eines Fehlbetrages in späteren Jahren genehmigungsfrei zur Verfügung. Weitere wichtige haushaltswirtschaftliche Änderungen werden in der nachfolgenden Synopse zur Gemeindeordnung und zur Gemeindehaushaltsverordnung aufgezeigt (vgl. Abbildung)

<b>Das 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz 2012</b>	
<b>Bisherige Fassung</b>	<b>Geltende Fassung</b>
<b>§ 75 GO Allgemeine Haushaltsgrundsätze</b>	<b>§ 75 GO Allgemeine Haushaltsgrundsätze</b>
(1) ...	(1) ...
(2) ...	(2) ...
(3) <u>Die Ausgleichsrücklage ist in der Bilanz zusätzlich zur allgemeinen Rücklage als gesonderter Posten des Eigenkapitals anzusetzen. Sie kann in der Eröffnungsbilanz bis zur Höhe eines Drittels des Eigenkapitals gebildet werden, höchstens jedoch bis zur Höhe eines Drittels der jährlichen Steuereinnahmen und allgemeinen Zuweisungen. Die Höhe der Einnahmen nach Satz 2 bemisst sich nach dem Durchschnitt der drei Haushaltsjahre, die dem Eröffnungsbilanzstichtag vorangehen. Der Ausgleichsrücklage können Jahresüberschüsse durch Beschluss nach § 96 Abs. 1 Satz</u>	(3) <b>In der Bilanz ist eine Ausgleichsrücklage zusätzlich zur allgemeinen Rücklage als gesonderter Posten des Eigenkapitals anzusetzen. Der Ausgleichsrücklage können Jahresüberschüsse durch Beschluss nach § 96 Absatz 1 Satz 2 zugeführt werden, soweit ihr Bestand nicht den Höchstbetrag von einem Drittel des Eigenkapitals erreicht hat.</b>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

<b>Das 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz 2012</b>	
<b>Bisherige Fassung</b>	<b>Geltende Fassung</b>
<p><u>2</u> zugeführt werden, soweit ihr Bestand nicht den in der Eröffnungsbilanz zulässigen Betrag erreicht hat.</p> <p>(4) ...</p> <p>(5) ...</p> <p>(6) ...</p> <p>(7) <sup>1</sup>Die Gemeinde darf sich nicht überschulden. <sup>2</sup>Sie ist überschuldet, wenn nach der Bilanz das Eigenkapital aufgebraucht <u>wird</u>.</p>	<p>(4) ...</p> <p>(5) ...</p> <p>(6) ...</p> <p>(7) <sup>1</sup>Die Gemeinde darf sich nicht überschulden. <sup>2</sup>Sie ist überschuldet, wenn nach der Bilanz das Eigenkapital aufgebraucht <b>ist</b>.</p>
<b>§ 76 GO Haushaltssicherungskonzept</b>	<b>§ 76 GO Haushaltssicherungskonzept</b>
<p>(1) Die Gemeinde hat zur Sicherung ihrer dauerhaften Leistungsfähigkeit ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen und darin den nächstmöglichen Zeitpunkt zu bestimmen, bis zu dem der Haushaltsausgleich wieder hergestellt ist, wenn bei der Aufstellung <u>des Haushalts</u></p> <p>1. durch Veränderungen <u>der Haushaltswirtschaft</u> innerhalb eines Haushaltsjahres der in der Schlussbilanz des Vorjahres auszuweisende Ansatz der allgemeinen Rücklage um mehr als ein Viertel verringert wird oder</p> <p>2. in zwei aufeinanderfolgenden Haushaltsjahren geplant ist, den in der Schlussbilanz des Vorjahres auszuweisenden Ansatz der allgemeinen Rücklage jeweils um mehr als ein Zwanzigstel zu verringern oder</p> <p>3. innerhalb des Zeitraumes der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung die allgemeine Rücklage aufgebraucht wird.</p> <p>Dies gilt entsprechend bei der Bestätigung über den Jahresabschluss gem. § 95 Abs. 3.</p> <p>(2) Das Haushaltssicherungskonzept dient dem Ziel, im Rahmen einer geordneten Haushaltswirtschaft die künftige, dauernde Leistungsfähigkeit der Gemeinde zu erreichen. Es bedarf der Genehmigung der Aufsichtsbehörde. Die Genehmigung soll nur erteilt werden, wenn aus dem Haushaltssicherungskonzept hervorgeht, dass spätestens im zehnten auf das Haushaltsjahr folgende Jahr der Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 wieder erreicht wird. Im Einzelfall kann durch Genehmigung der Bezirksregierung auf der Grundlage eines individuellen Sanierungskonzeptes von diesem Konsolidierungszeitraum abgewichen werden. Die Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes kann unter Bedingungen und mit Auflagen erteilt werden.</p>	<p>(1) Die Gemeinde hat zur Sicherung ihrer dauerhaften Leistungsfähigkeit ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen und darin den nächstmöglichen Zeitpunkt zu bestimmen, bis zu dem der Haushaltsausgleich wieder hergestellt ist, wenn bei der Aufstellung <b>des Haushalts</b></p> <p>1. durch Veränderungen der Haushaltswirtschaft innerhalb eines Haushaltsjahres der in der Schlussbilanz des Vorjahres auszuweisende Ansatz der allgemeinen Rücklage um mehr als ein Viertel verringert wird oder</p> <p>2. in zwei aufeinanderfolgenden Haushaltsjahren geplant ist, den in der Schlussbilanz des Vorjahres auszuweisenden Ansatz der allgemeinen Rücklage jeweils um mehr als <b>ein Zehntel zu</b> verringern oder</p> <p>3. innerhalb des Zeitraumes der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung die allgemeine Rücklage aufgebraucht wird.</p> <p>Dies gilt entsprechend bei der Bestätigung über den Jahresabschluss gem. § 95 Abs. 3.</p> <p>(2) ...</p>
<b>§ 81 GO Nachtragssatzung</b>	<b>§ 81 GO Nachtragssatzung</b>
<p>(1) ...</p> <p>(2) Die Gemeinde hat unverzüglich eine Nachtragssatzung zu erlassen, wenn</p> <p>1. <u>sich zeigt, dass trotz Ausnutzung jeder Sparmöglichkeit ein erheblicher Jahresfehlbetrag entstehen wird und der Haushaltsausgleich nur durch eine</u></p>	<p>(1) ...</p> <p>(2) <b>Die Gemeinde hat unverzüglich eine Nachtragssatzung zu erlassen, wenn</b></p> <p>1. <b>sich zeigt, dass trotz Ausnutzung jeder Sparmöglichkeit</b> <b>a) ein erheblicher Jahresfehlbetrag entste-</b></p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

<b>Das 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz 2012</b>	
<b>Bisherige Fassung</b>	<b>Geltende Fassung</b>
<p><u>Änderung der Haushaltssatzung erreicht werden kann.</u></p> <p>2. ... 3. ... Dies gilt nicht für überplanmäßige <u>Aufwendungen und Auszahlungen</u> im Sinne des § 83 Abs. 3.</p> <p>(2) ... (3) ... (4) ...</p>	<p>hen wird und der Haushaltsausgleich nur durch eine Änderung der Haushaltssatzung erreicht werden kann oder</p> <p><b>b) ein erheblich höherer Jahresfehlbetrag als geplant entstehen wird und der höhere Fehlbetrag nur durch eine Änderung der Haushaltssatzung vermieden werden kann,</b></p> <p>2. ... 3. ... Dies gilt nicht für überplanmäßige Auszahlungen im Sinne des § 83 Abs. 3.</p> <p>(2) ... (3) ... (4) ...</p>
<p style="text-align: center;"><b>§ 87 GO</b> <b>Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte</b></p> <p>(1) Die Gemeinde darf keine Sicherheiten zugunsten Dritter bestellen. Die Aufsichtsbehörde kann Ausnahmen zulassen.</p> <p>(2) ... (3) ...</p>	<p style="text-align: center;"><b>§ 87 GO</b> <b>Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte</b></p> <p>(1) Die Gemeinde darf keine Sicherheiten zugunsten Dritter bestellen. Die Aufsichtsbehörde kann Ausnahmen zulassen. <b>Für die Bestellung von Sicherheiten zur Finanzierung des Erwerbs von Grundstücken der Gemeinde durch Dritte finden die Sätze 1 und 2 keine Anwendung.</b></p> <p>(2) ... (3) ...</p>
<p style="text-align: center;"><b>§ 97 GO</b> <b>Sondervermögen</b></p> <p>(1) ...</p> <p>(2) Sondervermögen nach Absatz 1 Nrn. 1 und 2 unterliegen den Vorschriften über die Haushaltswirtschaft. Sie sind im Haushaltsplan der Gemeinde gesondert nachzuweisen.</p> <p>(3) ... (4) ...</p>	<p style="text-align: center;"><b>§ 97 GO</b> <b>Sondervermögen</b></p> <p>(1) ...</p> <p>(2) Sondervermögen nach Absatz 1 Nrn. 1 und 2 unterliegen den Vorschriften über die Haushaltswirtschaft. Sie sind im Haushaltsplan <b>und im Jahresabschluss</b> der Gemeinde gesondert nachzuweisen.</p> <p>(3) ... (4) ...</p>
<p style="text-align: center;"><b>§ 108 GO</b> <b>Unternehmen und Einrichtungen des privaten Rechts</b></p> <p>(1) ... (2) ...</p> <p>(3) Gehören einer Gemeinde mehr als 50 vom Hundert der Anteile an einem Unternehmen oder einer Einrichtung in Gesellschaftsform, muß sie darauf hinwirken, daß</p> <p>1. ...</p>	<p style="text-align: center;"><b>§ 108 GO</b> <b>Unternehmen und Einrichtungen des privaten Rechts</b></p> <p>(1) ... (2) ...</p> <p><b>(3)</b></p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

<b>Das 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz 2012</b>	
<b>Bisherige Fassung</b>	<b>Geltende Fassung</b>
<p>a) ... b) ... c) ... 2. ... 3. ... <u>Der Jahresabschluß, der Lagebericht und der Bericht über die Einhaltung der öffentlichen Zwecksetzung sind dem Haushaltsplan als Anlage beizufügen.</u> Gehört der Gemeinde zusammen mit anderen Gemeinden oder Gemeindeverbänden die Mehrheit der Anteile an einem Unternehmen oder an einer Einrichtung, soll sie auf eine Wirtschaftsführung nach Maßgabe des Satzes 1 Nr. 1 a) und b) sowie Nr. 2 und Nr. 3 hinwirken.</p> <p>(4) ... (5) ... (6) ... (7) ...</p>	<p><b>(Satz 2 ist gestrichen)</b></p> <p>(4) ... (5) ... (6) ... (7) ...</p>
<p><b>§ 117 GO Beteiligungsbericht</b></p>	<p><b>§ 117 GO Beteiligungsbericht</b></p>
<p>(1) Die Gemeinde hat einen Beteiligungsbericht zu erstellen, in dem ihre wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung, unabhängig davon, ob verselbstständigte Aufgabenbereiche dem Konsolidierungskreis des Gesamtabschlusses angehören, zu erläutern ist. Dieser Bericht ist jährlich bezogen auf den Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses fortzuschreiben und dem Gesamtabschluss beizufügen.</p> <p>(2) ...</p>	<p>(1) Die Gemeinde hat einen Beteiligungsbericht zu erstellen, in dem ihre wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung, unabhängig davon, ob verselbstständigte Aufgabenbereiche dem Konsolidierungskreis des Gesamtabschlusses angehören, zu erläutern ist. Dieser Bericht ist jährlich bezogen auf den Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses fortzuschreiben und dem Gesamtabschluss beizufügen. <b>Der Beteiligungsbericht ist dem Jahresabschluss nach § 95 beizufügen, wenn kein Gesamtabschluss nach § 116 aufzustellen ist.</b></p> <p>(2) ...</p>
<b>Änderungen in der Gemeindehaushaltsverordnung</b>	
<p><b>§ 1 GemHVO Haushaltsplan</b></p>	<p><b>§ 1 GemHVO Haushaltsplan</b></p>
<p>(1) Der Haushaltsplan besteht aus</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. dem Ergebnisplan,</li> <li>2. dem Finanzplan,</li> <li>3. den Teilplänen,</li> <li>4. dem Haushaltssicherungskonzept, wenn ein solches erstellt werden muss.</li> </ol> <p>(2) Dem Haushaltsplan sind beizufügen</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. der Vorbericht,</li> <li>2. der Stellenplan,</li> <li>3. die Bilanz des Vorjahres,</li> <li>4. eine Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen,</li> <li>5. eine Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen,</li> <li>6. eine Übersicht über den voraussichtlichen Stand</li> </ol>	<p>(1) Der Haushaltsplan besteht aus</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. unverändert</li> <li>2. unverändert</li> <li>3. unverändert</li> <li>4. dem Haushaltssicherungskonzept, wenn ein solches erstellt werden muss <b>oder fortzuschreiben ist.</b></li> </ol> <p>(2) Dem Haushaltsplan sind beizufügen</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. ...</li> <li>2. ...</li> <li>3. ...</li> <li>4. ...</li> <li>5. eine Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen, <b>Gruppen und einzelne Ratsmitglieder,</b></li> <li>6. ...</li> </ol>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

<b>Das 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz 2012</b>	
<b>Bisherige Fassung</b>	<b>Geltende Fassung</b>
<p>der Verbindlichkeiten zu Beginn des Haushaltsjahres,</p> <p>7. <u>eine Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals, wenn eine Festsetzung nach § 78 Abs. 2 Nr. 2 der Gemeindeordnung erfolgt,</u></p> <p>8. <u>die Wirtschaftspläne und neuesten Jahresabschlüsse der Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden,</u></p> <p>9. <u>eine Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen mit den neuesten Jahresabschlüssen der Unternehmen und Einrichtungen mit eigener Rechtspersönlichkeit, an denen die Gemeinde mit mehr als 50 v.H. beteiligt ist,</u></p> <p>10. in den kreisfreien Städten die Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben.</p> <p>(3) ...</p>	<p>7. <b>eine Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals,</b></p> <p>8. <b>eine Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen sowie der Anstalten des öffentlichen Rechts und der Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden,</b></p> <p>9. in kreisfreien Städten die Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben</p> <p>(3) ...</p>
<b>§ 2 GemHVO Ergebnisplan</b>	<b>§ 2 GemHVO Ergebnisplan</b>
<p>(1) ...</p> <p>(2) Im Ergebnisplan sind für jedes Haushaltsjahr</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. der Saldo aus der Summe der ordentlichen Erträge und der Summe der ordentlichen Aufwendungen als <u>Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit,</u></li> <li>2. ...</li> <li>3. <u>die Summe aus dem Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit und dem Finanzergebnis als ordentliches Jahresergebnis,</u></li> <li>4. der Saldo aus den außerordentlichen Erträgen und den außerordentlichen Aufwendungen als außerordentliches Ergebnis,</li> <li>5. die Summe aus ordentlichem Ergebnis und außerordentlichem Ergebnis als Jahresergebnis auszuweisen.</li> </ol> <p>(3) ...</p>	<p>(2) Im Ergebnisplan sind für jedes Haushaltsjahr</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. der Saldo aus der Summe der ordentlichen Erträge und der Summe der ordentlichen Aufwendungen als <b>ordentliches Ergebnis,</b></li> <li>2. ...</li> <li>3. <b>die Summe aus dem ordentlichen Ergebnis und dem Finanzergebnis als Ergebnis der der laufenden Verwaltungstätigkeit,</b></li> </ol> <p>(3) ...</p>
<b>§ 4 GemHVO Teilpläne</b>	<b>§ 4 GemHVO Teilpläne</b>
<p>(1) ...</p> <p>(2) Die Aufstellung der Teilpläne ist nach folgenden Maßgaben vorzunehmen:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Werden Teilpläne nach Produktbereichen aufgestellt, sollen dazu die Ziele und soweit möglich die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung, die Produktgruppen und die wesentlichen Produkte beschrieben werden.</li> <li>2. Werden Teilpläne nach Produktgruppen oder nach Produkten aufgestellt, sollen dazu die Ziele und die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung beschrieben werden. Diesen Teilplänen sind die Produktbereiche nach <u>Nummer 1</u> voranzustellen, deren Teilergebnispläne die Summen der Erträge und der Aufwendungen und deren Teilfinanzpläne die Summen der Einzahlungen</li> </ol>	<p>(1) ...</p> <p>(2) Die Aufstellung der Teilpläne ist nach folgenden Maßgaben vorzunehmen:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. ...</li> <li>2. Werden Teilpläne nach Produktgruppen oder nach Produkten aufgestellt, sollen dazu die Ziele und die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung beschrieben werden. Diesen Teilplänen sind die Produktbereiche nach <b>Absatz 1</b> voranzustellen, deren Teilergebnispläne die Summen der Erträge und der Aufwendungen und deren Teilfinanzpläne die</li> </ol>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

<b>Das 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz 2012</b>	
<b>Bisherige Fassung</b>	<b>Geltende Fassung</b>
<p>und der Auszahlungen für Investitionen ausweisen müssen.</p> <p>3. Werden Teilpläne nach örtlichen Verantwortungsbereichen aufgestellt, sollen dazu die Aufgaben und die dafür gebildeten Produkte sowie die Ziele und die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung beschrieben werden. Diesen Teilplänen sind in einer Übersicht die Produktbereiche voranzustellen, deren Teilergebnispläne die Summen der Erträge und der Aufwendungen und deren Teilfinanzpläne die Summen der Einzahlungen und der Auszahlungen für Investitionen ausweisen müssen.</p> <p>(3) ...</p> <p>(4) ...</p> <p>(5) ...</p> <p>(6) ...</p>	<p>Summen der Einzahlungen und der Auszahlungen für Investitionen ausweisen müssen.</p> <p>3. Werden Teilpläne nach örtlichen Verantwortungsbereichen aufgestellt, sollen dazu die Aufgaben und die dafür gebildeten Produkte sowie die Ziele und die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung beschrieben werden. Diesen Teilplänen sind in einer Übersicht die Produktbereiche <b>nach Absatz 1</b> voranzustellen, deren Teilergebnispläne die Summen der Erträge und der Aufwendungen und deren Teilfinanzpläne die Summen der Einzahlungen und der Auszahlungen für Investitionen ausweisen müssen.</p> <p>(3) ...</p> <p>(4) ...</p> <p>(5) ...</p> <p>(6) ...</p>
<b>§ 9 GemHVO Haushaltsplan für zwei Jahre</b>	<b>§ 9 GemHVO Haushaltsplan für zwei Jahre</b>
<p>(1) ...</p> <p>(2) ...</p> <p>(3) Anlagen nach § 1 Abs. 2 Nr. 8 und 9, die nach der Beschlussfassung über <u>einen Haushaltsplan</u> erstellt worden sind, müssen der Fortschreibung nach Absatz 2 beigefügt werden.</p>	<p>(1) ...</p> <p>(2) ...</p> <p>(3) Anlagen nach § 1 Abs. 2 Nr. 8 und 9, die nach der Beschlussfassung über <b>die Haushaltssatzung</b> erstellt worden sind, müssen der Fortschreibung nach Absatz 2 beigefügt werden.</p>
<b>§ 11 GemHVO Allgemeine Planungsgrundsätze</b>	<b>§ 11 GemHVO Allgemeine Planungsgrundsätze</b>
<p>(1) Im <u>Haushalt</u> sind das voraussichtliche Ressourcenaufkommen und der geplante Ressourcenverbrauch in voller Höhe und getrennt voneinander durch Erträge und Aufwendungen unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und <u>der Einzahlungen und Auszahlungen abzubilden</u>, soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist.</p> <p>(2) Erträge und Aufwendungen sind in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. <u>Soweit sie nicht erchenbar sind, sind sie sorgfältig zu schätzen.</u></p> <p>(3) ...</p>	<p>(1) Im <b>Haushaltsplan</b> sind das voraussichtliche Ressourcenaufkommen und der geplante Ressourcenverbrauch in voller Höhe und getrennt voneinander durch Erträge und Aufwendungen unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und <b>die Einzahlungen und Auszahlungen zu veranschlagen</b>, soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist.</p> <p>(2) Erträge und Aufwendungen sind in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. <b>Werden Erträge und Aufwendungen in einem Leistungsbescheid festgesetzt, ist die Veranschlagung nach dem Erfüllungszeitpunkt vorzunehmen. Soweit die Erträge und Aufwendungen nicht erchenbar sind, sind sie sorgfältig zu schätzen.</b></p> <p>(3) ...</p>
<b>§ 16 GemHVO Fremde Finanzmittel</b>	<b>§ 16 GemHVO Fremde Finanzmittel</b>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

<b>Das 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz 2012</b>	
<b>Bisherige Fassung</b>	<b>Geltende Fassung</b>
<p>(1) Im Finanzplan <u>werden nicht veranschlagt</u></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. durchlaufende Finanzmittel,</li> <li>2. Finanzmittel, die die Gemeinde auf Grund rechtlicher Vorschriften unmittelbar in den Haushalt eines anderen öffentlichen Aufgabenträgers zu buchen hat (einschließlich der ihr zur Selbstbewirtschaftung zugewiesenen Finanzmittel),</li> <li>3. Finanzmittel, die in der Zahlungsabwicklung mit dem endgültigen Kostenträger oder mit einer anderen Institution, die unmittelbar mit dem endgültigen Kostenträger abrechnet, anstelle der Gemeinde vereinnahmt oder ausgezahlt werden.</li> </ol> <p>(2) ...</p>	<p>(1) Im Finanzplan <b>müssen nicht veranschlagt werden</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. ...</li> <li>2. ...</li> <li>3. ...</li> </ol> <p>(2) ...</p>
<p><b>§ 19 GemHVO Weitere Vorschriften für die Haushaltsplanung</b></p>	<p><b>§ 19 GemHVO Weitere Vorschriften für die Haushaltsplanung</b></p>
<p>(1) <u>Abgaben, abgabeähnliche Erträge und allgemeine Zuweisungen, die die Gemeinde zurückzahlen hat, sind bei den Erträgen abzusetzen, auch wenn sie sich auf Erträge der Vorjahre beziehen.</u></p> <p>(2) Die Veranschlagung von Personalaufwendungen in den Teilplänen richtet sich nach den im Haushaltsjahr voraussichtlich besetzten Stellen. Dabei können die Personalaufwendungen für Personen, die nicht im Stellenplan geführt werden, zentral veranschlagt werden.</p> <p>(3) Die Versorgungs- und die Beihilfeaufwendungen können auf die Teilpläne <u>nach der Höhe der dort ausgewiesenen Personalaufwendungen</u> aufgeteilt oder zentral veranschlagt werden.</p>	<p>(Absatz 1 nach § 23 verschoben)</p> <p>(1) Die Veranschlagung von Personalaufwendungen in den Teilplänen richtet sich nach den im Haushaltsjahr voraussichtlich besetzten Stellen. Dabei können die Personalaufwendungen für Personen, die nicht im Stellenplan geführt werden, zentral veranschlagt werden.</p> <p><b>(2) Die Versorgungs- und die Beihilfeaufwendungen können auf die Teilpläne aufgeteilt oder zentral veranschlagt werden.</b></p>
<p><b>§ 22 GemHVO Ermächtigungsübertragung</b></p>	<p><b>§ 22 GemHVO Ermächtigungsübertragung</b></p>
<p>(1) <u>Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen sind übertragbar und bleiben bis zum Ende des folgenden Haushaltsjahres verfügbar. Werden sie übertragen, erhöhen sie die entsprechenden Positionen im Haushaltsplan des folgenden Jahres.</u></p> <p>(2) <u>Ermächtigungen für Auszahlungen für Investitionen bleiben bis zur Fälligkeit der letzten Zahlung für ihren Zweck verfügbar; bei Baumaßnahmen und Beschaffungen längstens jedoch zwei Jahre nach Schluss des Haushaltsjahres, in dem der Vermögensgegenstand in seinen wesentlichen Teilen in Benutzung genommen werden kann. Werden Investitionsmaßnahmen im Haushaltsjahr nicht begonnen, bleiben die Ermächtigungen bis zum Ende des zweiten dem Haushaltsjahr folgenden Jahr verfügbar.</u></p> <p>(3) ...</p> <p>(4) Werden Ermächtigungen übertragen, ist dem Rat eine Übersicht der Übertragungen mit Angabe der Auswirkungen auf den Ergebnisplan und den Finanzplan des Folgejahres vorzulegen. Die Übertragungen</p>	<p>(1) <b>Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen sind übertragbar. Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister regelt mit Zustimmung des Rates die Grundsätze über Art, Umfang und Dauer der Ermächtigungsübertragungen.</b></p> <p><b>(2) Werden Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen übertragen, erhöhen sie die entsprechenden Positionen im Haushaltsplan des folgenden Jahres.</b></p> <p>(3) ...</p> <p>(4) Werden Ermächtigungen übertragen, ist dem Rat eine Übersicht der Übertragungen mit Angabe der Auswirkungen auf den Ergebnisplan und den Finanzplan des Folgejahres vorzulegen. Die</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

<b>Das 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz 2012</b>	
<b>Bisherige Fassung</b>	<b>Geltende Fassung</b>
sind im Jahresabschluss im Plan-/Ist-Vergleich der Ergebnisrechnung (§ 38 Abs. 2) und der Finanzrechnung (§ 39) gesondert anzugeben.	Übertragungen sind im Jahresabschluss im Plan-/Ist-Vergleich der Ergebnisrechnung (§ 38 Abs. 2) und der Finanzrechnung (§ 39) <b>und im Anhang</b> gesondert anzugeben.
<b>§ 23 GemHVO Bewirtschaftung und Überwachung</b>	<b>§ 23 GemHVO Bewirtschaftung und Überwachung</b>
(1) ...	(1) ...
(2) ....	<b>(2) Abgaben, abgabeähnliche Erträge und allgemeine Zuweisungen, die die Gemeinde zurückzahlen hat, sind bei den Erträgen abzusetzen, auch wenn sie sich auf Erträge der Vorjahre beziehen.</b>
(3) ---	<b>(3) ...</b>
(4) ...	<b>(4) ...</b>
(4) ...	<b>(5) ...</b>
<b>§ 28 GemHVO Inventur, Inventar</b>	<b>§ 28 GemHVO Inventur, Inventar</b>
(1) In der Inventur zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres sind die im wirtschaftlichen Eigentum stehenden Vermögensgegenstände, die Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur vollständig aufzunehmen. Dabei ist der Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben (Inventar). Die Vermögensgegenstände sind mindestens alle <u>drei</u> Jahre durch eine körperliche Inventur aufzunehmen.	(1) In der Inventur zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres sind die im wirtschaftlichen Eigentum stehenden Vermögensgegenstände, die Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur vollständig aufzunehmen. Dabei ist der Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben (Inventar). Die Vermögensgegenstände sind mindestens alle <b>fünf</b> Jahre durch eine körperliche Inventur aufzunehmen.
(2) ...	(2) ...
(3) ...	(3) ...
(4) ...	(4) ...
<b>§ 29 GemHVO Inventurvereinfachungsverfahren</b>	<b>§ 29 GemHVO Inventurvereinfachungsverfahren</b>
(1) ...	(1) ...
(2) ...	(2) ...
(3) Auf eine Erfassung der Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Einzelnen wertmäßig den Betrag von <u>60</u> Euro ohne Umsatzsteuer <u>nicht überschreiten</u> , kann verzichtet werden.	(3) Auf eine Erfassung der Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Einzelnen wertmäßig den Betrag von <b>410</b> Euro ohne Umsatzsteuer nicht <b>übersteigen</b> , kann verzichtet werden.
(4) ...	(4) ...
<b>§ 30 GemHVO Zahlungsabwicklung, Liquiditätsplanung</b>	<b>§ 30 GemHVO Zahlungsabwicklung, Liquiditätsplanung</b>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

<b>Das 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz 2012</b>	
<b>Bisherige Fassung</b>	<b>Geltende Fassung</b>
<p>(1) Zur Zahlungsabwicklung gehören die Annahme von Einzahlungen, die Leistung von Auszahlungen und die Verwaltung der Finanzmittel. Jeder Zahlungsvorgang ist zu erfassen und zu dokumentieren, dabei sind die durchlaufenden und die fremden Finanzmittel nach § 16 Abs. 1 gesondert zu erfassen. <del>Der Zahlungsabwicklung obliegen außerdem das Mahnwesen und die Zwangsvollstreckung.</del></p> <p>(2) ...</p> <p>(3) ...</p> <p>(4) ...</p> <p>(5) ...</p> <p>(6) ...</p>	<p>(1) Zur Zahlungsabwicklung gehören die Annahme von Einzahlungen, die Leistung von Auszahlungen und die Verwaltung der Finanzmittel. Jeder Zahlungsvorgang ist zu erfassen und zu dokumentieren, dabei sind die durchlaufenden und die fremden Finanzmittel nach § 16 Abs. 1 gesondert zu erfassen. <i>(Satz 3 gestrichen)</i></p> <p>(2) ...</p> <p>(3) ...</p> <p>(4) ...</p> <p>(5) ...</p> <p>(6) ...</p>
<p style="text-align: center;"><b>§ 31 GemHVO Sicherheitsstandards und interne Aufsicht</b></p> <p>(1) ...</p> <p>(2) Die örtlichen Vorschriften nach Absatz 1 müssen mindestens Bestimmungen in Ausführung des § 23 Abs. 4 und der §§ 27, 30 und 58 sowie über</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. die Aufbau- und Ablauforganisation der Finanzbuchhaltung (Geschäftsablauf) mit Festlegungen über <ol style="list-style-type: none"> <li>1.1 sachbezogene Verantwortlichkeiten,</li> <li>1.2 schriftliche Unterschriftenbefugnisse oder elektronische Signaturen mit Angabe von Form und Umfang,</li> <li>1.3 zentrale oder dezentrale Erledigung der Zahlungsabwicklung mit Festlegung eines Verantwortlichen für die Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit,</li> <li>1.4 Buchungsverfahren mit und ohne Zahlungsabwicklung sowie die Identifikation von Buchungen,</li> <li>1.5 die tägliche Abstimmung der Konten mit Ermittlung der Liquidität,</li> <li>1.6 die Jahresabstimmung der Konten für den Jahresabschluss,</li> <li>1.7 die Behandlung von Kleinbeträgen,</li> <li>1.8 Stundung, Niederschlagung und Erlass von Ansprüchen der Gemeinde,</li> <li>1.9 Mahn- und Vollstreckungsverfahren mit Festlegung einer zentralen Stelle,</li> </ol> </li> <li>2. den Einsatz von automatisierter Datenverarbeitung in der Finanzbuchhaltung mit Festlegungen über <ol style="list-style-type: none"> <li>2.1 die Freigabe von Verfahren,</li> <li>2.2 Berechtigungen im Verfahren,</li> <li>2.3 Dokumentation der eingegebenen Daten und ihrer Veränderungen,</li> <li>2.4 Identifikationen innerhalb der sachlichen und zeitlichen Buchung,</li> <li>2.5 Nachprüfbarkeit von elektronischen Signaturen,</li> <li>2.6 Sicherung und Kontrolle der Verfahren,</li> <li>2.7 die Abgrenzung der Verwaltung von In-</li> </ol> </li> </ol>	<p style="text-align: center;"><b>§ 31 GemHVO Sicherheitsstandards und interne Aufsicht</b></p> <p>(1) ...</p> <p>(2) Die örtlichen Vorschriften nach Absatz 1 müssen mindestens Bestimmungen in Ausführung des § 23 Abs. 4 und der §§ 27, 30 und 58 sowie über</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. ...</li> <li>2. ...</li> </ol>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

<b>Das 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz 2012</b>	
<b>Bisherige Fassung</b>	<b>Geltende Fassung</b>
<p>formationssystemen und automatisierten Verfahren von der fachlichen Sachbearbeitung und der Erledigung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung,</p> <p>3 die Verwaltung der Zahlungsmittel mit Festlegungen über</p> <p>3.1 Einrichtung von Bankkonten,</p> <p>3.2 Unterschriften von zwei Beschäftigten im Bankverkehr,</p> <p>3.3 Aufbewahrung, Beförderung und Entgegennahme von Zahlungsmitteln durch Beschäftigte und Automaten,</p> <p>3.4 Einsatz von Geldkarte, Debitkarte oder Kreditkarte sowie Schecks,</p> <p>3.5 Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel,</p> <p>3.6 Aufnahme und Rückzahlung von Krediten zur Liquiditätssicherung,</p> <p>3.7 die durchlaufende Zahlungsabwicklung und fremde Finanzmittel,</p> <p>4 die Sicherheit und Überwachung der Finanzbuchhaltung mit Festlegungen über</p> <p>4.1 ein Verbot bestimmter Tätigkeiten in Personalunion,</p> <p>4.2 die Sicherheitseinrichtungen,</p> <p>4.3 die Aufsicht und Kontrolle über Buchführung und Zahlungsabwicklung,</p> <p>4.4 regelmäßige und unvermutete Prüfungen,</p> <p>4.5 die Beteiligung der örtlichen Rechnungsprüfung und des Kämmers,</p> <p>5. die sichere Verwahrung und die Verwaltung von Wertgegenständen sowie von Unterlagen nach § 58</p> <p>enthalten.</p> <p>(3) ...</p> <p>(4) ...</p>	<p>3. die Verwaltung der Zahlungsmittel mit Festlegungen über</p> <p>3.1 Einrichtung von Bankkonten,</p> <p>3.2 Unterschriften von zwei Beschäftigten im Bankverkehr,</p> <p>3.3 Aufbewahrung, Beförderung und Entgegennahme von Zahlungsmitteln durch Beschäftigte und Automaten,</p> <p>3.4 Einsatz von Geldkarte, Debitkarte oder Kreditkarte sowie Schecks,</p> <p>3.5 Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel,</p> <p>3.6 Aufnahme und Rückzahlung von Krediten zur Liquiditätssicherung,</p> <p>3.7 die durchlaufende Zahlungsabwicklung und fremde Finanzmittel,</p> <p><b>3.8 die Bereitstellung von Liquidität im Rahmen eines Liquiditätsverbundes, wenn ein solcher eingerichtet ist,</b></p> <p>4. ...</p> <p>5. ...</p> <p>(3) ...</p> <p>(4) ...</p>
<p><b>§ 33 GemHVO</b> <b>Wertansätze für Vermögensgegenstände</b></p> <p>(1) ...</p> <p>(2) ...</p> <p>(3) ...</p> <p>(4) <u>Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten wertmäßig den Betrag von 410 Euro ohne Umsatzsteuer nicht überschreiten, die selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen, sind als geringwertige Vermögensgegenstände zu erfassen und können im laufenden Haushaltsjahr vollständig abgeschrieben werden. Bei einem Wert unter 60 Euro ohne Umsatzsteuer können die Vermögensgegenstände unmittelbar als Aufwand verbucht werden.</u></p>	<p><b>§ 33 GemHVO</b> <b>Wertansätze für Vermögensgegenstände</b></p> <p>(1) ...</p> <p>(2) ...</p> <p>(3) ...</p> <p>(4) <b>Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten wertmäßig den Betrag von 410 Euro ohne Umsatzsteuer nicht übersteigen, die selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen, sind als geringwertige Vermögensgegenstände in Inventarlisten oder auf einem Sammelposten zu erfassen.</b></p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

<b>Das 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz 2012</b>	
<b>Bisherige Fassung</b>	<b>Geltende Fassung</b>
<b>§ 35 GemHVO Abschreibungen</b>	<b>§ 35 GemHVO Abschreibungen</b>
<p>(1) ...</p> <p>(2) <u>Für Vermögensgegenstände nach Absatz 1 kann im Jahr der Anschaffung oder Herstellung nur der Teil der auf ein Jahr anfallenden Abschreibungen angesetzt werden, der auf die vollen Monate im Zeitraum zwischen der Anschaffung oder Herstellung und dem Ende des Jahres entfällt. Im Jahr ihrer Veräußerung kann für diese Vermögensgegenstände nur der Teil der auf ein Jahr anfallenden Abschreibungen angesetzt werden, der auf die vollen Monate im Zeitraum zwischen dem Anfang des Jahres und ihrer Veräußerung entfällt.</u></p> <p>(3) ...</p> <p>(4) ...</p> <p>(5) <u>Außerplanmäßige Abschreibungen sind bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens vorzunehmen. Sie können bei Finanzanlagen vorgenommen werden, um diese mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der diesen am Abschlussstichtag beizulegen ist. Außerplanmäßige Abschreibungen sind im Anhang zu erläutern.</u></p> <p>(6) ...</p> <p>(7) ...</p> <p>(8) Stellt sich in einem späteren Haushaltsjahr heraus, dass die Gründe für eine <u>dauernde</u> Wertminderung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens <u>oder der Finanzanlagen</u> nicht mehr bestehen, so ist der Betrag der Abschreibung im Umfang der Werterhöhung unter Berücksichtigung der Abschreibungen, die inzwischen vorzunehmen gewesen wären, zuzuschreiben. Zuschreibungen sind im Anhang zu erläutern.</p>	<p>(1) ...</p> <p>(2) <b>Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten wertmäßig den Betrag von 410 Euro ohne Umsatzsteuer nicht übersteigen, die selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen, können unmittelbar als Aufwand verbucht werden.</b></p> <p>(3) ...</p> <p>(4) ...</p> <p>(5) <b>Außerplanmäßige Abschreibungen sind bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens vorzunehmen, um diesen mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der diesem am Abschlussstichtag beizulegen ist. Bei Finanzanlagen können außerplanmäßige Abschreibungen auch bei einer voraussichtlich nicht dauernden Wertminderung vorgenommen werden. Außerplanmäßige Abschreibungen sind im Anhang zu erläutern.</b></p> <p>(6) ...</p> <p>(7) ...</p> <p>(8) Stellt sich in einem späteren Haushaltsjahr heraus, dass die Gründe für <b>eine Wertminderung</b> eines Vermögensgegenstandes des <b>Anlagevermögens nicht</b> mehr bestehen, so ist der Betrag der Abschreibung im Umfang der Werterhöhung unter Berücksichtigung der Abschreibungen, die inzwischen vorzunehmen gewesen wären, zuzuschreiben. Zuschreibungen sind im Anhang zu erläutern.</p>
<b>§ 38 GemHVO Ergebnisrechnung</b>	<b>§ 38 GemHVO Ergebnisrechnung</b>
<p>(1) ...</p> <p>(2) ...</p>	<p>(1) ...</p> <p>(2) ...</p> <p><b>(3) Erträge und Aufwendungen, die unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage verrechnet werden, sind nachrichtlich nach dem Jahresergebnis auszuweisen.</b></p>
<b>§ 41 GemHVO Bilanz</b>	<b>§ 41 GemHVO Bilanz</b>
<p>(1) ...</p>	<p>(1) ...</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

<b>Das 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz 2012</b>	
<b>Bisherige Fassung</b>	<b>Geltende Fassung</b>
<p>(2) ...</p> <p>(3) Die Aktivseite der Bilanz ist mindestens in die Posten</p> <p>1. Anlagevermögen,</p> <p>1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände,</p> <p>1.2 Sachanlagen,</p> <p>1.2.1 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte,</p> <p>1.2.1.1 Grünflächen,</p> <p>1.2.1.2 Ackerland,</p> <p>1.2.1.3 Wald, Forsten,</p> <p>1.2.1.4 Sonstige unbebaute Grundstücke,</p> <p>1.2.2 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte,</p> <p>1.2.2.1 Kinder- und Jugendeinrichtungen,</p> <p>1.2.2.2 Schulen,</p> <p>1.2.2.3 Wohnbauten,</p> <p>1.2.2.4 Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude,</p> <p>1.2.3 Infrastrukturvermögen,</p> <p>1.2.3.1 Grund und Boden des Infrastrukturvermögens,</p> <p>1.2.3.2 Brücken und Tunnel,</p> <p>1.2.3.3 Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen,</p> <p>1.2.3.4 Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen,</p> <p>1.2.3.5 Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen,</p> <p>1.2.3.6 Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens,</p> <p>1.2.4 Bauten auf fremdem Grund und Boden,</p> <p>1.2.5 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler,</p> <p>1.2.6 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge,</p> <p>1.2.7 Betriebs- und Geschäftsausstattung,</p> <p>1.2.8 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau,</p> <p>1.3 Finanzanlagen,</p> <p>1.3.1 Anteile an verbundenen Unternehmen,</p> <p>1.3.2 Beteiligungen,</p> <p>1.3.3 Sondervermögen,</p> <p>1.3.4 Wertpapiere des Anlagevermögens,</p> <p>1.3.5 Ausleihungen,</p> <p>1.3.5.1 an verbundene Unternehmen,</p> <p>1.3.5.2 an Beteiligungen,</p> <p>1.3.5.3 an Sondervermögen,</p> <p>1.3.5.4 Sonstige Ausleihungen,</p> <p>2. Umlaufvermögen,</p> <p>2.1 Vorräte,</p> <p>2.1.1 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren,</p> <p>2.1.2 Geleistete Anzahlungen,</p> <p>2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände,</p> <p>2.2.1 Öffentlich-rechtliche Forderungen</p>	<p>(3) Die Aktivseite der Bilanz ist mindestens in die Posten</p> <p>1. ...</p> <p>2. Umlaufvermögen,</p> <p>2.1 Vorräte,</p> <p>2.1.1 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren,</p> <p>2.1.2 Geleistete Anzahlungen,</p> <p>2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände,</p> <p>2.2.1 <b>Öffentlich-rechtliche Forderungen</b></p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

<b>Das 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz 2012</b>	
<b>Bisherige Fassung</b>	<b>Geltende Fassung</b>
<p style="text-align: center;">und Forderungen aus Transferleistungen,</p> <p><u>2.2.1.1 Gebühren,</u></p> <p><u>2.2.1.2 Beiträge,</u></p> <p><u>2.2.1.3 Steuern,</u></p> <p><u>2.2.1.4 Forderungen aus Transferleistungen,</u></p> <p><u>2.2.1.5 Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen,</u></p> <p>2.2.2 Privatrechtliche Forderungen,</p> <p><u>2.2.2.1 gegenüber dem privaten Bereich,</u></p> <p><u>2.2.2.2 gegenüber dem öffentlichen Bereich,</u></p> <p><u>2.2.2.3 gegen verbundene Unternehmen,</u></p> <p><u>2.2.2.4 gegen Beteiligungen,</u></p> <p><u>2.2.2.5 gegen Sondervermögen,</u></p> <p>2.2.3 Sonstige Vermögensgegenstände,</p> <p>2.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens,</p> <p>2.4 Liquide Mittel,</p> <p>3. Aktive Rechnungsabgrenzung, zu gliedern und nach Maßgabe des § 43 Abs. 7 um den Posten</p> <p>4. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag zu ergänzen.</p> <p>(4) Die Passivseite der Bilanz ist mindestens in die Posten</p> <p>1. Eigenkapital,</p> <p>1.1 Allgemeine Rücklage,</p> <p>1.2 Sonderrücklagen,</p> <p>1.3 Ausgleichsrücklage,</p> <p>1.4 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag,</p> <p>2. Sonderposten,</p> <p>2.1 für Zuwendungen,</p> <p>2.2 für Beiträge,</p> <p>2.3 für den Gebührenaussgleich,</p> <p>2.4 Sonstige Sonderposten,</p> <p>3. Rückstellungen,</p> <p>3.1 Pensionsrückstellungen,</p> <p>3.2 Rückstellungen für Deponien und Altlasten,</p> <p>3.3 Instandhaltungsrückstellungen,</p> <p>3.4 Sonstige Rückstellungen nach § 36 Abs. 4 und 5,</p> <p>4. Verbindlichkeiten,</p> <p>4.1 Anleihen,</p> <p>4.2 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen,</p> <p>4.2.1 von verbundenen Unternehmen,</p> <p>4.2.2 von Beteiligungen,</p> <p>4.2.3 von Sondervermögen,</p> <p>4.2.4 vom öffentlichen Bereich,</p> <p>4.2.5 <u>vom privaten Kreditmarkt,</u></p> <p>4.3 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung,</p> <p>4.4 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen,</p> <p>4.5 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen,</p> <p>4.6 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen,</p> <p>4.7 Sonstige Verbindlichkeiten,</p>	<p style="text-align: center;"><b>gen,</b></p> <p style="text-align: center;"><b>2.2.2 Privatrechtliche Forderungen,</b></p> <p>2.2.3 Sonstige Vermögensgegenstände,</p> <p>2.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens,</p> <p>2.4 Liquide Mittel,</p> <p>3. ...</p> <p>4. ...</p> <p>(4) Die Passivseite der Bilanz ist mindestens in die Posten</p> <p>1. ...</p> <p>2. ...</p> <p>3. ...</p> <p>4. Verbindlichkeiten,</p> <p>4.1 Anleihen,</p> <p>4.2 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen,</p> <p>4.2.1 von verbundenen Unternehmen,</p> <p>4.2.2 von Beteiligungen,</p> <p>4.2.3 von Sondervermögen,</p> <p>4.2.4 vom öffentlichen Bereich,</p> <p>4.2.5 <b>von Kreditinstituten,</b></p> <p>4.3 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung,</p> <p>4.4 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen,</p> <p>4.5 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen,</p> <p>4.6 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen,</p> <p>4.7 Sonstige Verbindlichkeiten,</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

<b>Das 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz 2012</b>	
<b>Bisherige Fassung</b>	<b>Geltende Fassung</b>
<p>5. Passive Rechnungsabgrenzung zu gliedern.</p> <p>(5) ...</p> <p>(6) ...</p> <p>(7) ...</p> <p>(8) ...</p>	<p style="text-align: center;">4.8 <b>Erhaltene Anzahlung</b></p> <p>5 Passive Rechnungsabgrenzung zu gliedern.</p> <p>(5) ...</p> <p>(6) ...</p> <p>(7) ...</p> <p>(8) ...</p>
<p><b>§ 42 GemHVO</b> <b>Rechnungsabgrenzungsposten</b></p>	<p><b>§ 42 GemHVO</b> <b>Rechnungsabgrenzungsposten</b></p>
<p>(1) Als aktive Rechnungsabgrenzungsposten sind vor dem Abschlussstichtag geleistete Ausgaben, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, anzusetzen.</p> <p>(2) ...</p> <p>(3) Als passive Rechnungsabgrenzungsposten sind vor dem Abschlussstichtag eingegangene Einnahmen, soweit sie einen Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, anzusetzen.</p>	<p>(1) Als aktive Rechnungsabgrenzungsposten sind vor dem Abschlussstichtag geleistete Ausgaben, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, anzusetzen. <b>Satz 1 gilt entsprechend, wenn Sachzuwendungen geleistet werden.</b></p> <p>(2) ...</p> <p>(3) Als passive Rechnungsabgrenzungsposten sind vor dem Abschlussstichtag eingegangene Einnahmen, soweit sie einen Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, anzusetzen. <b>Satz 1 gilt entsprechend, wenn erhaltene Zuwendungen für Investitionen an Dritte weitergeleitet werden.</b></p>
<p><b>§ 43 GemHVO</b> <b>Weitere Vorschriften</b> <b>zu einzelnen Bilanzposten</b></p>	<p><b>§ 43 GemHVO</b> <b>Weitere Vorschriften</b> <b>zu einzelnen Bilanzposten</b></p>
<p>(1) ...</p> <p>(2) Bei geleisteten Zuwendungen für Vermögensgegenstände, an denen die Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum hat, sind die Vermögensgegenstände zu aktivieren. Ist kein Vermögensgegenstand zu aktivieren, jedoch die geleistete Zuwendung mit einer mehrjährigen <u>und einklagbaren</u> Gegenleistungsverpflichtung verbunden, ist diese als Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren und entsprechend der Erfüllung der Gegenleistungsverpflichtung aufzulösen.</p> <p>(3) <u>Werden Ermächtigungen für Aufwendungen gem. § 22 übertragen, ist in deren Höhe im Eigenkapital eine zweckgebundene Deckungsrücklage anzusetzen. Die Auflösung ist entsprechend der Inanspruchnahme oder mit Ablauf der Verfügbarkeit der Ermächtigungen vorzunehmen. In Höhe der nicht in Anspruch genommenen Ermächtigungen ist diese zweckgebundene Rücklage durch Umschichtung in die allgemeine Rücklage aufzulösen.</u></p>	<p>(1) ...</p> <p>(2) Bei geleisteten Zuwendungen für Vermögensgegenstände, an denen die Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum hat, sind die Vermögensgegenstände zu aktivieren. Ist kein Vermögensgegenstand zu aktivieren, jedoch die geleistete Zuwendung mit einer mehrjährigen, <b>zeitbezogenen</b> Gegenleistungsverpflichtung verbunden, ist diese als Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren und entsprechend der Erfüllung der Gegenleistungsverpflichtung aufzulösen. <b>Besteht eine mengenbezogene Gegenleistungsverpflichtung, ist diese als immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens zu bilanzieren. Ein Rechnungsabgrenzungsposten ist auch bei einer Sachzuwendung zu bilden.</b></p> <p>(3) <b>Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen nach § 90 Absatz 3 Satz 1 der Gemeindeordnung sowie aus Wertveränderungen von Finanzanlagen sind unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen. Die Verrechnungen sind im Anhang zu erläutern.</b></p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

<b>Das 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz 2012</b>	
<b>Bisherige Fassung</b>	<b>Geltende Fassung</b>
<p>(4) ...</p> <p>(5) <u>Erhaltene Zuwendungen und Beiträge für Investitionen, die im Rahmen einer Zweckbindung bewilligt und gezahlt werden, sind, soweit sie zweckentsprechend verwendet wurden, als Sonderposten auf der Passivseite zwischen dem Eigenkapital und den Rückstellungen anzusetzen. Die Auflösung der Sonderposten ist entsprechend der Abnutzung des bezuschussten Vermögensgegenstandes vorzunehmen.</u></p> <p>(6) Kostenüberdeckungen der kostenrechnenden Einrichtungen am Ende eines Kalkulationszeitraumes, die nach § 6 des Kommunalabgabengesetzes <u>in den folgenden drei Jahren</u> ausgeglichen werden müssen, sind als Sonderposten für den Gebührenausgleich anzusetzen. Kostenunterdeckungen, die ausgeglichen werden sollen, sind im Anhang anzugeben.</p> <p>(7) ...</p>	<p>(4) ...</p> <p>(5) Für erhaltene und zweckentsprechend verwendete Zuwendungen und Beiträge für Investitionen sind Sonderposten auf der Passivseite zwischen dem Eigenkapital und den Rückstellungen anzusetzen. Die Auflösung der Sonderposten ist entsprechend der Abnutzung des geförderten Vermögensgegenstandes vorzunehmen. Werden erhaltene Zuwendungen für Investitionen an Dritte weitergeleitet, darf ein Sonderposten nur gebildet werden, wenn die Gemeinde die geförderten Vermögensgegenstände nach Absatz 2 Satz 1 zu aktivieren hat.</p> <p>(6) Kostenüberdeckungen der kostenrechnenden Einrichtungen am Ende eines Kalkulationszeitraumes, die nach § 6 des Kommunalabgabengesetzes ausgeglichen werden müssen, sind als Sonderposten für den Gebührenausgleich anzusetzen. Kostenunterdeckungen, die ausgeglichen werden sollen, sind im Anhang anzugeben.</p> <p>(7) ...</p>
<p><b>§ 44 GemHVO Anhang</b></p> <p>(1) <u>Im Anhang sind zu den Posten der Bilanz und den Positionen der Ergebnisrechnung die verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben und so zu erläutern, dass sachverständige Dritte dies beurteilen können. Die Anwendung von Vereinfachungsregelungen und Schätzungen ist zu beschreiben. Zu erläutern sind auch die im Verbindlichkeitspiegel auszuweisenden Haftungsverhältnisse sowie alle Sachverhalte, aus denen sich künftig erhebliche finanzielle Verpflichtungen ergeben können.</u></p> <p>(2) Gesondert anzugeben und zu erläutern sind:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. ....</li> <li>2. ....</li> <li>3. ....</li> <li>4. ....</li> <li>5. ....</li> <li>6. ....</li> <li>7. ....</li> <li>8. ....</li> </ol> <p><u>weitere wichtige Angaben, soweit sie nach Vorschriften der Gemeindeordnung oder dieser Verordnung für den Anhang vorgesehen sind.</u></p>	<p><b>§ 44 GemHVO Anhang</b></p> <p>(1) <b>Im Anhang sind zu den Posten der Bilanz die verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben. Die Positionen der Ergebnisrechnung und die in der Finanzrechnung nachzuweisenden Einzahlungen und Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit sind zu erläutern. Die Anwendung von Vereinfachungsregelungen und Schätzungen ist zu beschreiben. Die Erläuterungen sind so zu fassen, dass sachverständige Dritte die Sachverhalte beurteilen können.</b></p> <p>(2) Gesondert anzugeben und zu erläutern sind:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. ...</li> <li>2. <b>die Verringerung der allgemeinen Rücklage und ihre Auswirkungen auf die weitere Entwicklung des Eigenkapitals innerhalb der auf das abgelaufene Haushaltsjahr bezogenen mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung,</b></li> <li>3. <i>(aus Nr. 2 usw.)</i></li> </ol> <p><b>Zu erläutern sind auch die im Verbindlichkeitspiegel auszuweisenden Haftungsverhältnisse sowie alle Sachverhalte, aus denen sich künftig erhebliche finanzielle Verpflichtungen ergeben können, und weitere wichtige Angaben, soweit sie nach Vorschriften der Gemeindeordnung oder dieser Verordnung für</b></p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

<b>Das 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz 2012</b>	
<b>Bisherige Fassung</b>	<b>Geltende Fassung</b>
(3) ...	den Anhang vorgesehen sind.  (3) ...
<p style="text-align: center;"><b>§ 47 GemHVO Verbindlichkeitspiegel</b></p> <p>(1) <u>Im Verbindlichkeitspiegel sind mindestens die folgenden Posten auszuweisen:</u></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. <u>Anleihen,</u></li> <li>2. <u>Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen,</u> <ol style="list-style-type: none"> <li>2.1 <u>von verbundenen Unternehmen,</u></li> <li>2.2 <u>von Beteiligungen,</u></li> <li>2.3 <u>von Sondervermögen,</u></li> <li>2.4 <u>vom öffentlichen Bereich,</u> <ol style="list-style-type: none"> <li>2.4.1 <u>vom Bund,</u></li> <li>2.4.2 <u>vom Land,</u></li> <li>2.4.3 <u>von Gemeinden und Gemeindeverbänden,</u></li> <li>2.4.4 <u>von Zweckverbänden,</u></li> <li>2.4.5 <u>vom sonstigen öffentlichen Bereich,</u></li> <li>2.4.6 <u>von sonstigen öffentlichen Sonderrechnungen,</u></li> </ol> </li> <li>2.5 <u>vom privaten Kreditmarkt,</u> <ol style="list-style-type: none"> <li>2.5.1 <u>von Banken und Kreditinstituten,</u></li> <li>2.5.2 <u>von übrigen Kreditgebern,</u></li> </ol> </li> </ol> </li> <li>3. <u>Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung,</u> <ol style="list-style-type: none"> <li>3.1 <u>vom öffentlichen Bereich,</u></li> <li>3.2 <u>vom privaten Kreditmarkt,</u></li> </ol> </li> <li>4. <u>Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen,</u></li> <li>5. <u>Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen,</u></li> <li>6. <u>Verbindlichkeiten aus Transferleistungen,</u></li> <li>7. <u>Sonstige Verbindlichkeiten.</u></li> </ol> <p>Nachrichtlich sind die Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten, gegliedert nach Arten und unter Angabe des jeweiligen Gesamtbetrages, auszuweisen.</p> <p>(2) ...</p>	<p style="text-align: center;"><b>§ 47 GemHVO Verbindlichkeitspiegel</b></p> <p>(1) <b>Im Verbindlichkeitspiegel sind die Verbindlichkeiten der Gemeinde nachzuweisen. Er ist mindestens entsprechend § 41 Absatz 4 Nummer 4 zu gliedern.</b> Nachrichtlich sind die Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten, gegliedert nach Arten und unter Angabe des jeweiligen Gesamtbetrages, auszuweisen.</p> <p>(2) ...</p>
<p style="text-align: center;"><b>§ 49 GemHVO Gesamtabschluss</b></p> <p>(1) ...</p> <p>(2) ...</p> <p>(3) ...</p> <p>(4) <u>Sofern in diesem Abschnitt auf Vorschriften des Handelsgesetzbuches verwiesen wird, finden diese in der Fassung des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105), zuletzt geändert durch Gesetz vom 24. August 2002 (BGBl. I S. 3412), entsprechende Anwendung.</u></p>	<p style="text-align: center;"><b>§ 49 GemHVO Gesamtabschluss</b></p> <p>(4) <b>Sofern in diesem Abschnitt auf Vorschriften des Handelsgesetzbuches verwiesen wird, finden diese in der Fassung des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105), zuletzt geändert durch Gesetz vom 25. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102), entsprechende Anwendung.</b></p>
<p style="text-align: center;"><b>§ 50 GemHVO Konsolidierung</b></p>	<p style="text-align: center;"><b>§ 50 GemHVO Konsolidierung</b></p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

<b>Das 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz 2012</b>	
<b>Bisherige Fassung</b>	<b>Geltende Fassung</b>
<p>(1) Verselbstständigte Aufgabenbereiche in öffentlich-rechtlichen Organisationsformen sind entsprechend den <u>§§ 300 bis 309</u> des Handelsgesetzbuches zu konsolidieren.</p> <p>(2) ...</p> <p>(3) ...</p>	<p>(1) Verselbstständigte Aufgabenbereiche in öffentlich-rechtlichen Organisationsformen sind entsprechend den <b>§§ 300, 301 und 303 bis 305 und §§ 307 bis 309</b> des Handelsgesetzbuches zu konsolidieren.</p>

*Abbildung 3 „Das 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz“*

### 13.2 Weitere Entwicklungen

In den nächsten Jahren wird aufbauend auf der Einführung, der Anwendung und der Evaluierung des NKF das örtliche wirtschaftliche Handeln der Gemeinden von den bisher gewonnenen Erfahrungen und Erkenntnissen und den Erfordernissen der Zukunft in Form von Risiken und Chancen geprägt sein. Dabei darf einerseits nicht vergessen werden, dass das gemeindliche Haushaltsrecht der stetigen Aufgabenerfüllung und der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde sowie der Generationengerechtigkeit dient. Andererseits darf die bisher gezeigte Offenheit für Veränderungen und Kritik am NKF sowie dessen Weiterentwicklung zu einem stabilen Finanzmanagement für Gemeinden als Handlungs- und Steuerungsinstrument nicht verloren gehen.

Die weitere Entwicklung des NKF darf andererseits aber auch nicht allein auf Vorschlägen aufgrund persönlicher Erfahrungen aufgebaut werden. Derartige Vorschläge sind hinsichtlich ihrer Verwendung mit einer gebotenen Abwägung zu betrachten. Sie beinhalten nicht automatisch für alle Anwender des NKF geeignete Regelungsinhalte und Regulationsformen. Die Vorschläge können aber regelmäßig sachgerechte Informationen bieten, um darauf aufbauend die weitere haushaltsrechtliche Entwicklung aufzusetzen zu können.

Die jährlich wiederkehrenden Haushalte der Gemeinde haben die Notwendigkeit einer umfassenden Nachhaltigkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gezeigt. Unter Einbeziehung der stetigen Aufgabenerfüllung und der dauernden Leistungsfähigkeit sowie der Generationengerechtigkeit muss die Gemeinde einen zukunftsorientierten Gesamtblick sowie ein darauf abgestelltes von der Leistungsfähigkeit geprägtes wirtschaftliches Handeln unter Einbeziehung der Ressourcen entwickeln. Mit einer produktorientierten örtlichen Steuerung können die notwendigen Schritte in der Zukunft gewagt und die haushaltsrechtlichen Rahmenbedingungen in der örtlichen Praxis durch Leitgedanken und örtlichen Ziele konkret ausgefüllt und verwirklicht werden.

XXXXXXXXXXXXXXXX

# Der gemeindliche Haushaltskreislauf

## 1. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft

### 1.1 Die Aufgabe „Haushaltswirtschaft“

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft ist ein Instrument der Gemeinde, das für die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben notwendig ist und dem Bestand der Körperschaft „Gemeinde“ dient. Die Aufgabe „Haushaltswirtschaft“ ist der Gemeinde nicht ausdrücklich gesetzlich zugewiesen worden. Sie stellt vielmehr eine allgemeine und auf diese Körperschaft bezogene Aufgabe im Rahmen ihrer Selbstverwaltung (vgl. § 1 Satz 2 GO NRW) dar. Die Ausübung einer eigenständigen Haushaltswirtschaft durch die Gemeinde ist jedoch wesentlich von den eigenen Finanzierungsmöglichkeiten sowie der Fremdfinanzierung durch Finanzleistungen Dritter, die der Gemeinde z. B. als Zuwendungen gewährt werden, abhängig. Dabei sind auch die aus der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entstehenden Folgekosten nicht unbeachtlich.

Die Aufgabenwahrnehmung durch die Gemeinde erfordert die Erfüllung von unzähligen örtlichen Sach- und Fachaufgaben mit bedeutenden finanzwirtschaftlichen Auswirkungen für die Gemeinde. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft ist daher so zu planen und zu führen, dass einerseits die stetige Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde gesichert ist. Andererseits ist die Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 1 und 2 GO NRW), damit die gemeindliche Leistungsfähigkeit dauerhaft bestehen kann. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft stellt deshalb eine unverzichtbare Grundlage für die örtliche Ausübung der gemeindlichen Selbstverwaltung dar. Die örtliche Verwaltungstätigkeit ist dabei von der Gemeinde in eigener Verantwortung und unter Berücksichtigung des gemeindlichen Haushaltsrechts und der örtlichen Verhältnisse näher auszugestalten.

Das gemeindliche Haushaltsrecht dient der Erfassung und dem Nachweis der gemeindlichen Ansprüche und Verpflichtungen, soweit diese aus der Aufgabenerfüllung der Gemeinde entstehen. Es schafft keine von den fachlichen Bestimmungen unabhängige Handlungsvorgaben. Viele Entscheidungen der Gemeinde sind zudem unter der Berücksichtigung von wirtschaftlichen Aspekten und nicht allein nach den rechtlichen Erfordernissen zu treffen. Die Gemeinde muss deshalb im Rahmen ihrer Haushaltsplanung und ihres Jahresabschlusses die notwendige Transparenz schaffen. Es gilt nicht nur, die Kosten einer gemeindlichen Leistung offen zu legen, sondern auch deren Qualität messbar zu machen. Viele haushaltsrechtliche Bestimmungen sind daher als Abbildungsvorschriften ausgestaltet worden und innerhalb des Haushaltskreislaufs in der Haushaltsplanung, der Haushaltsausführung und der Haushaltsabrechnung der Gemeinde zu beachten.

Die Gemeinde ist in diesem Zusammenhang gefordert, zur Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft die sachlich und fachlich sowie die organisatorisch erforderlichen Maßnahmen im Rahmen der rechtlichen Vorgaben und in eigener Verantwortung zu treffen, z.B. unter ausreichender Beachtung des Kostendeckungsprinzips. Die Beteiligung der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gehört auch dazu, denn die Gemeinde ist im Auftrag und dadurch stellvertretend für ihre Einwohner tätig. Die Einwohner tragen dabei durch ihre Finanzleistungen und ggf. auch durch Eigenleistungen zur gemeindlichen Bedarfsdeckung bei, denn die Gemeinde soll auch das Wohl ihrer Einwohner fördern (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Für die Gemeinde entsteht auch daraus ihre Verantwortung für den pfleglichen und wirtschaftlichen Umgang mit dem gemeindlichen Vermögen im Rahmen ihrer jährlichen Haushaltswirtschaft.

Von der Gemeinde sollte im Sinne der Haushaltsgrundsätze auch eine Qualitätssicherung und Qualitätsweiterentwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie ein Risikomanagement betrieben werden. Solche Aufgaben erfordern von der Gemeinde, die haushaltsrechtlichen Grundsätze und haushaltswirtschaftlichen Maßstä-

be zur Haushaltsplanung, Haushaltsausführung und Haushaltsabrechnung anzuwenden, zu überprüfen und soweit möglich, zu deren Weiterentwicklung beizutragen. Sie sollte daher gewährleisten können, dass die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ihre Leistungen sachgerecht und zeitgerecht erhalten, die Erledigung der damit verbundenen weiteren Aufgaben gesichert ist. Das gemeindliche Haushaltsrecht verbindet wirtschaftliche Tatbestände und Sachverhalte mit den gemeindlichen Rahmenbedingungen und unterstützt durch zugelassene Wahlmöglichkeiten und Ermessensspielräume die Eigenverantwortung und die Selbstverwaltung der Gemeinden in Nordrhein-Westfalen.

Es muss aber auch erreicht werden, dass eine Beteiligung der Adressaten an der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfolgt. Dazu gehört ebenso, die Wirkungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und der Risiken für die Gemeinde zu messen und zu überprüfen sowie durch Überwachungs- und Kontrollmaßnahmen zu minimieren. Die Gemeinde sollte bei allen ihren Maßnahmen sicherstellen, dass die Grundsätze der Vorsicht, der Nachprüfbarkeit und der Objektivität gewahrt bleiben und das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde damit in Einklang steht.

## **1.2 Die Rahmenbegriffe der Haushaltswirtschaft**

### **1.2.1 Der Rahmenbegriff „Haushaltswirtschaft“**

Nach allgemeiner Auffassung fallen unter den Rahmenbegriff „Haushaltswirtschaft“ alle Dinge und Tätigkeiten, die zur Vorbereitung, Ausführung und Abrechnung der jährlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde gehören. Dabei wird jedoch nicht zwischen dem Haushaltswesen als Planung und Ausführung sowie dem Rechnungswesen als Nachweis und Abrechnung unterschieden. Für die gemeindliche Haushaltswirtschaft wird jedoch auch die Kurzbezeichnung „Haushalt“ benutzt. Sie findet sich z. B. in der haushaltsrechtlichen Bestimmung über den gemeindlichen Haushaltsausgleich „Der Haushalt muss in jedem Jahr in Planung und Rechnung ausgeglichen sein“ (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 1 GO NRW).

Vor dem Haushaltsjahr wird die gemeindliche Haushaltssatzung mit dem Haushaltsplan (Ergebnisplan, Finanzplan und Teilpläne) aufgestellt (vgl. §§ 78 und 80 GO NRW). Im Haushaltsjahr wird dann die gemeindliche Haushaltswirtschaft auf der Grundlage der Ermächtigungen im Haushaltsplan ausgeführt (vgl. § 79 GO NRW). Nach Ablauf des Haushaltsjahres ist ein Jahresabschluss als Abrechnung bzw. Rechnungslegung aufzustellen und festzustellen (vgl. §§ 95 und 96 GO NRW). Dabei ist zu beachten, dass die haushaltswirtschaftlichen Daten der Gemeinde allgemeine öffentlich verfügbare und zugängliche Informationen für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft darstellen. Sofern personenbezogene Zuordnungen möglich sind, müssen diese von der Gemeinde aus datenschutzrechtlichen Gründen wie Geschäftsgeheimnisse behandelt werden.

In den haushaltswirtschaftlichen Rahmen gehört auch die Verwaltung des gemeindlichen Vermögens und der Schulden sowie die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses (vgl. §§ 90 und 101 GO NRW). Die Aufstellung, Prüfung und Bestätigung des gemeindlichen Gesamtabschlusses ist ebenfalls der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zuzurechnen. Die Haushaltswirtschaft der Gemeinde ist daher als prozessorientiert zu betrachten, die ergebnisorientiert gesteuert wird und in der ökonomische Vorgänge mit ihren wirtschaftlichen Wirkungen für die Gemeinde in Wertgrößen erfasst und beurteilt, zielgerichtet bearbeitet und sowie dokumentiert werden. Das Ergebnis daraus ist der gemeindliche Haushalt, in dem im Rahmen der Planung, der Ausführung und der Abrechnung die Geschäftsvorfälle der Gemeinde geplant und ermächtigt, ausgeführt und abgeschlossen werden.

### **1.2.2 Der Rahmenbegriff „Haushalt“**

Der Rahmenbegriff „Haushalt“ stellt im gemeindlichen Haushaltsrecht einen Teilbereich des Rahmenbegriffs „Haushaltswirtschaft“ dar. Der Begriff „Haushalt“ umfasst dabei die Werke, mit deren Hilfe die jährlich die ge-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
HAUSHALTSKREISLAUF**

meindliche Haushaltswirtschaft geplant, ausgeführt und abgerechnet wird. Dabei sind die entstehenden Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen immer in Euro, als amtliche Währungseinheit auch für Gemeinden, anzugeben.

Von dem Begriff „Haushalt“ werden sowohl die gemeindliche Haushaltssatzung mit dem Haushaltsplan (Ergebnisplan, Finanzplan und Teilpläne) als auch der gemeindliche Jahresabschluss (Ergebnisrechnung, Finanzrechnung, Teilrechnungen, Bilanz und Anhang) sowie der gemeindliche Gesamtabschluss (Gesamtergebnisrechnung, Gesamtfinzrechnung, Gesamtbilanz und Gesamtanhang) erfasst (vgl. §§ 78 bis 80, 95 und 96 sowie 116 GO NRW). Der Haushalt der Gemeinde ist und bleibt dabei das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument in der gemeindlichen Verwaltung. Nachfolgend wird der Begriff „Haushalt“ näher dargestellt (vgl. Abbildung).

<b>Der Haushalt der Gemeinde</b>							
<b>HAUSHALTSPLANUNG</b>				<b>HAUSHALTSRECHNUNG</b>			
<b>Haushaltssatzung mit Anlagen</b>				<b>Jahresabschluss mit Anlagen</b>			
<b>Haus- halts- satzung</b>	Ergebnis- plan	Finanz- plan	Anlagen	Ergebnis- rechnung	Finanz- rechnung	Bilanz	Anhang
	Produktorientierte Teilpläne			Produktorientierte Teilrechnungen			
Bewirtschaftungsregeln			Örtliche Infos	Bewertungs- und Bilanzierungsregeln			Lage- bericht
<b>Haushaltsausführung/Haushaltsbewirtschaftung</b>							

*Abbildung 4 „Der Haushalt der Gemeinde“*

### 1.2.3 Der Rahmenbegriff „Haushaltsjahr“

Durch die haushaltsrechtliche Vorschrift des § 78 Absatz 4 GO NRW wird unter Berücksichtigung des Jährlichkeitsprinzips als Haushaltsjahr das Kalenderjahr bestimmt. Das Haushaltsjahr umfasst deshalb den Zeitraum vom 1. Januar bis 31. Dezember, der der jahresbezogenen gemeindlichen Haushaltswirtschaft zugrunde zu legen ist. Die haushaltswirtschaftliche Periode der Gemeinde als Geschäftsjahr ist auf einen Zeitraum von zwölf Monaten ausgerichtet, in der auf der Grundlage der vom Rat beschlossenen Haushaltssatzung die gemeindliche Haushaltsbewirtschaftung auszuführen ist. Nach Ablauf der Periode muss eine Abrechnung erfolgen bzw. ein Jahresabschluss aufgestellt werden (vgl. § 95 GO NRW). Durch die verbindliche zeitliche Deckung des Haushaltsjahres mit dem Kalenderjahr werden die periodengerechte Zuordnung und Buchung von Erträgen und Abwendungen, die Rechnungsabgrenzung sowie der Rahmen der Buchungen von Einzahlungen und Auszahlungen bestimmt.

Durch die getroffene Regelung besteht außerdem eine Übereinstimmung der haushaltswirtschaftlichen Periode des gemeindlichen Haushalts mit den sonstigen öffentlichen Haushalten sowie mit dem Steuerjahr und dem in der Privatwirtschaft allgemein üblichen Wirtschaftsjahr, das auch dort regelmäßig dem Kalenderjahr entspricht. Auch in der Forstwirtschaft besteht gegenüber dem gemeindlichen Haushaltsjahr kein abweichendes Wirtschaftsjahr (vgl. § 34 Landesforstgesetz für das Land Nordrhein-Westfalen; SGV. NRW. 790). Die Übereinstimmung des Haushaltsjahres mit dem Kalenderjahr besteht auch bei den meisten gemeindlichen Betrieben, die von der Gemeinde zu konsolidieren sind.

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT HAUSHALTSKREISLAUF

Die gemeindlichen Betriebe, die dem Handelsrecht unterliegen, können zwar eigenverantwortlich ihr Geschäftsjahr festlegen, das jedoch regelmäßig für die gleiche Periode (Kalenderjahr) wie bei der gemeindlichen Kernverwaltung festgelegt worden ist. Weichen im Einzelfall die gemeindlichen Betriebe davon ab, ist zu klären, welche Auswirkungen das auf die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses hat. Ein gleiches Geschäftsjahr bei der gemeindlichen Verwaltung und den gemeindlichen Betrieben erleichtert für die Gemeinde die Aufstellung des Gesamtabchlusses, weil dann für alle Abschlüsse der gleiche Stichtag maßgebend ist.

### 1.3 Die Leitgedanken der gemeindlichen Haushaltswirtschaft

#### 1.3.1 Die Zusammenfassung

Im 8. Teil der Gemeindeordnung sowie in der Gemeindehaushaltsverordnung werden ausgehend von den dort verankerten Leitgedanken, die notwendigen Regelungen für die gemeindliche Haushaltswirtschaft getroffen, bei denen auch die Rechte der Gemeindeorgane zu beachten sind. Die wichtigsten Leitgedanken in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Leitgedanken der gemeindlichen Haushaltswirtschaft</b>
- Die Gemeinde hat ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist.
- Die Haushaltswirtschaft der Gemeinde ist wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen.
- Jährlich ist der Haushaltsausgleich i.V.m. mit dem Eigenkapital (Ausgleichsrücklage) zu erreichen.
- Die Liquidität der Gemeinde einschließlich der Finanzierung der Investitionen ist sicherzustellen.
- Eine bilanzielle Überschuldung der Gemeinde ist nicht zulässig.

*Abbildung 5 „Die Leitgedanken der gemeindlichen Haushaltswirtschaft“*

In diesem Zusammenhang muss die Gemeinde ihre örtliche Haushaltssteuerung so ausgestalten, dass die Ziele und Zwecke ausreichend umgesetzt werden. Sie muss dazu die Haushaltsausführung überwachen (z. B. die Budgetbewirtschaftung) und die Kostenentwicklung unterjährig prüfen (z. B. mithilfe der Kosten- und Leistungsrechnung) sowie die Einhaltung und Erreichbarkeit der gemeindlichen Ziele beobachten (z. B. mithilfe ausgewählter Kennzahlen). Dazu gehört, auch Prognosen über die weitere Entwicklung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr sowie über die gesamte wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde abzugeben.

#### 1.3.2 Die Berücksichtigung der Lebenssituationen von Frau und Mann

In die Haushaltswirtschaft bzw. der jährlichen Haushaltsführung muss von der Gemeinde auch die Geschlechterperspektive einbezogen werden, denn die Verwirklichung des Verfassungsgebots der Gleichberechtigung von Frau und Mann ist auch eine Aufgabe der Gemeinde (vgl. § 5 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Die Umsetzung des gesetzlich festgelegten Grundsatzes durch die Gemeinde erfordert, in jedem Haushaltsjahr den gemeindlichen Haushalt auch unter Betrachtung der Auswirkungen auf die Lebenssituationen von Frauen und Männer zu gestalten. Dabei gilt es, auch die Wirkungen der haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen entsprechend zu überprüfen.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT HAUSHALTSKREISLAUF**

Die Gemeinde soll möglichst ihr gesamtes haushaltswirtschaftliches Handeln auf die Verwirklichung des Verfassungsgebots der Gleichberechtigung von Frau und Mann ausrichten und vor Ort, die gemeindlichen Leistungen sachgerecht zwischen den Geschlechtern verteilen. Der gemeindliche Haushalt muss deshalb auch die Gleichstellungsorientierung der Gemeinde zum Ausdruck bringen. Bereits bei der Zielbildung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft nach § 12 GemHVO NRW bedarf es deshalb ausreichender geschlechterspezifischer Informationen, damit auf dieser Basis der Rat und die gemeindliche Verwaltung gleichstellungsorientierte Ziele für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft definieren können.

Die Gemeinde sollte dazu einen Dialog mit den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft führen und die Berücksichtigung der Lebenssituationen von Frau und Mann zu einem Leitprinzip machen. Dabei gilt es, die örtlichen Gegebenheiten zu analysieren, um Zielgruppen zu bestimmen und festzustellen, ob Unterschiede beim Nutzen der gemeindlichen Leistungen für Frauen und Männer vorhanden sind. Aufgrund der Ergebnisse kann die Gemeinde ihre Ressourcen zielorientiert betrachten und einsetzen sowie die Wirkungen daraus mit ins Blickfeld nehmen. Dabei ist zu entscheiden, ob und wie die Verteilung der Haushaltsmittel der Gemeinde entsprechend angepasst wird oder neu ausgerichtet werden soll. Diese Gegebenheiten verstärken eine ganzheitliche Sichtweise in der Gemeinde und ein entsprechendes haushaltswirtschaftliches Handeln, dessen Rahmen und Inhalte von der Gemeinde eigenverantwortlich auszugestalten sind.

### **1.4 Die Gestaltung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft**

Die rechtlichen Rahmenbedingungen zur gemeindlichen Haushaltswirtschaft belassen der Gemeinde einen großen Gestaltungsspielraum, damit sie die sachlich und fachlich sowie organisatorisch erforderlichen Maßnahmen unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten in eigener Verantwortung treffen kann. Dabei spielen insbesondere die haushaltsrechtlichen Vorschriften eine besondere Rolle, denn durch diese werden einerseits die Ziele der jährlichen Rechnungslegung und andererseits auch deren Art und Form bestimmt. Die gesetzlichen Vorgaben, dass die Gemeinde ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung und der gemeindliche Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln muss, haben vielfach dazu geführt, den Blick auf eine rechnungslegungsbezogene Betrachtung und Bewertung im Sinne einer „neuen gemeindlichen Bilanzpolitik“ zu verengen.

Die der Gemeinde bewusst umfassend eingeräumten Gestaltungsspielräume bei ihrer Haushaltswirtschaft gehen daher bereits von ihrem Zweck her weit über dem im privatwirtschaftlichen Bereich verwendeten Begriff „Bilanzpolitik“ hinaus. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft ist von der gemeindlichen Aufgabenerfüllung her auszugestalten, denn die Gemeinde hat ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Bereits mit dieser rechtlichen Vorgabe werden Bedingungen für den örtlichen Gestaltungsprozess gesetzt. Die Gemeinde hat deshalb ihre jahresbezogene Haushaltswirtschaft bewusst auf die Umsetzung ihrer Ziele, auf eine Zweckorientierung ihres haushaltswirtschaftlichen Handelns und auf die Wünsche der Adressaten der Haushaltswirtschaft sowie unter Beachtung der rechnungslegungsbezogenen Erfordernisse auszurichten.

Die tatsächliche Nutzung der möglichen Gestaltungsspielräume zeigt sich insbesondere im Rahmen der Haushaltsplanung und Haushaltsabrechnung. Diese Werke sollten zwar grundsätzlich in objektivierter Form unter Beachtung der Periodenabgrenzung aufgestellt werden, gleichwohl können gewichtige örtliche Gründe vorliegen, im Rahmen der rechtlichen Möglichkeiten bestimmte Sachverhalte als von untergeordneter Bedeutung anzusehen und daher nicht gesondert zu benennen. Die haushaltsrechtlichen Vorschriften enthalten eine Vielzahl von Bestimmungen, in denen durch die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe, z.B. „dürfen“, „können“, „sollen“, ein örtlicher Einfluss auf die Gestaltung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gewollt ist. Die Gemeinde hat daher mit dem NKF keine grundsätzlich neuen Gestaltungsmöglichkeiten für ihre Haushaltswirtschaft zur Verfügung gestellt bekommen, sondern die Möglichkeiten lediglich sind im Sinne der neuen Ziele und Zwecke des

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT HAUSHALTSKREISLAUF**

gemeindlichen Haushaltsrechts angepasst worden. Die Gemeinde ist gefordert, die Ausführung ihrer gemeindlichen Haushaltswirtschaft in eigener Verantwortung und unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten zukunftsbezogen auszugestalten.

Durch den gemeindlichen Jahresabschluss als Haushaltsabrechnung, der auch den Vermögensstatus der Gemeinde offen legt, werden jedoch auch die Wirkungen der Gestaltung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie die wirtschaftliche Lage der Gemeinde sichtbar, sodass auch aus diesem Grund die zulässige haushaltsmäßige Gestaltung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung oftmals insgesamt nur als „gemeindliche Bilanzpolitik“ bezeichnet und behandelt wird. Diese Einordnung dürfte aber den Zielen und Zwecken des gemeindlichen Haushaltsrechts und der dabei zwingend gebotenen sachlichen Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse nicht in ausreichendem Maße gerecht werden.

### **1.5 Die Sprache in der Haushaltswirtschaft**

Im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft hat die Gemeinde grundsätzlich die Sprache zu verwenden, die es den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ermöglicht, die gemeindliche Haushaltswirtschaft zu verstehen und nachvollziehen zu können. Die verwendete Sprache muss den Ausführenden auch ermöglichen, die vom Rat der Gemeinde erteilten und im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen zutreffend und nachvollziehbar umzusetzen. In Anlehnung an die Regelungen über das Verwaltungsverfahren soll daher auch in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft die Regelung gelten „Die Amtssprache ist deutsch“ (vgl. § 23 VwVfG NRW). Die Gemeindeordnung enthält dazu keine ausdrückliche Regelung und auch keinen Verweis auf das Verwaltungsverfahrensgesetz enthält.

Ein solcher Zusammenhang kann hergestellt werden, denn einerseits gilt das genannte Gesetz auch für die öffentlich-rechtliche Verwaltungstätigkeit der Gemeinde. Andererseits ist ein Verwaltungsverfahren im Sinne dieses Gesetzes die nach außen wirkende Tätigkeit der Gemeinde, die auf die Prüfung der Voraussetzungen, die Vorbereitung und den Erlass eines Verwaltungsaktes oder auf den Abschluss eines öffentlich-rechtlichen Vertrages gerichtet ist. Die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft wird vielfach in diesem Sinne vollzogen, sodass für die gemeindliche Haushaltswirtschaft auch die gleiche Sprache zur Anwendung kommen sollte. Insbesondere die Verwendung von Abkürzungen muss für alle Beteiligten verständlich sein. Die Benutzung der deutschen Sprache hat sich in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bewährt und wird von den Beteiligten an der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht infrage gestellt.

### **1.6 Die Währungseinheit „Euro“ in der Haushaltswirtschaft**

Im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft hat die Gemeinde grundsätzlich die Währungseinheit zu verwenden, die als gesetzliches Zahlungsmittel bestimmt worden ist. Für die Gemeinde stellen deshalb die Euro-Münzen und die Euro-Banknoten das vorrangige Bargeld für ihre Barzahlungen dar. Die Beachtung dieser Währungseinheit gilt auch beim Einsatz und der Abrechnung von eingegangenen Schecks sowie beim Einsatz elektronischer Zahlungsmittel durch die Gemeinde oder durch Dritte gegenüber der Gemeinde, z.B. in Form der Geldkarte, der Debitkarte und der Kreditkarte.

Die Gemeinde sollte dabei im Rahmen ihres Geschäftsverkehrs das internationale Währungskürzel „EUR“ und nicht das Währungssymbol „€“ verwenden. Entsprechend gilt dieses auch für die gesonderte Darstellung der Untereinheit „Cent“, die in Bruchteilen des Euro, z. B. 0,45 EUR, und nicht mit einem Symbol, z.B. „Ct“, angegeben werden sollte. Gleichwohl stellen auch fremde Geldsorten zulässige Zahlungsmittel für die Gemeinde dar, bei deren Eingang oder Benutzung eine Währungsumrechnung von der Gemeinde vorzunehmen ist. Durch die Nutzung der Währungseinheit „Euro“ wird die gemeindliche Haushaltswirtschaft in ihren Ausmaßen und messbaren Wirkungen für alle Beteiligten verständlich und nachvollziehbar.

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT HAUSHALTSKREISLAUF

Mit der Währungseinheit „Euro“ soll in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft eine zutreffende Aussage zu den oder über die gemeindlichen Finanzen gegeben werden. Die Gemeinde hat deshalb in ihren haushaltswirtschaftlichen Unterlagen die finanzwirtschaftlichen Wertansätze oder Wertgrößen, Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen betragsmäßig immer in Euro anzugeben. Es ist daher ein allgemeiner Hinweis nicht ausreichend, dass die in der Haushaltsunterlage aufgeführten Zahlen als Finanzbeträge in der Währungseinheit „Euro“ zu verstehen sind. Ein solcher Hinweis steht zudem der allgemeinen Zielsetzung entgegen, dass die gemeindliche Haushaltswirtschaft auch durch die Nutzung der Währungseinheit „Euro“ in ihren Ausmaßen und messbaren Wirkungen für alle Beteiligten bzw. Adressaten verständlich und nachvollziehbar sein soll.

### 2. Die Schritte in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft

#### 2.1 Ein Überblick

Die Gemeinden in Nordrhein-Westfalen sollen als eigenverantwortliche Träger der öffentlichen Verwaltung (vgl. § 2 GO NRW) das Wohl ihrer Einwohner in freier Selbstverwaltung fördern und in Verantwortung für die zukünftigen Generationen handeln (vgl. § 1 GO NRW). Im Rahmen der einzelnen Schritte des gemeindlichen Haushaltskreislaufs wird das gemeindliche Handeln transparent und nachvollziehbar gemacht. Dieses findet in den Phasen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft seinen Niederschlag (vgl. Abbildung).

<b>Die Phasen im gemeindlichen Haushaltskreislauf</b>
<p style="text-align: center;"><b>Die Haushaltsplanung</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>- Mehrjährige Ergebnis- und Finanzplanung (Fünf Jahre)</li><li>- Jährliche Haushaltssatzung mit Anlagen (Haushaltsplan)</li><li>- Information und Beteiligung der Öffentlichkeit bei der Haushaltsplanung</li><li>- Verfügbarhalten der Informationen zur Einsichtnahme</li></ul>
<p style="text-align: center;"><b>Die Haushaltsausführung</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>- Örtliche Aufgabenerfüllung im Rahmen der Haushaltssatzung</li><li>- Umsetzung des Haushaltsplans unter Einhaltung der gesetzten Ziele</li><li>- Bewirtschaftung der vom Rat der Gemeinde beschlossenen Ermächtigungen</li><li>- Erfassung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle im Rahmen der doppelten Buchführung</li></ul>
<p style="text-align: center;"><b>Die Haushaltsrechnung</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>- Aufstellung des Jahresabschlusses (Verwaltung der Gemeinde)</li><li>- Aufstellung des Gesamtabschlusses (Verwaltung und Betriebe der Gemeinde)</li><li>- Abschlussprüfung vor Feststellung bzw. Bestätigung des Abschlusses (Kontrolle)</li><li>- Entlastung des Bürgermeisters bei Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft</li><li>- Information der Öffentlichkeit über das Jahres- und das Gesamtergebnis</li></ul>

Abbildung 6 „Die Phasen im gemeindlichen Haushaltskreislauf“

Die Haushaltswirtschaft der Gemeinde, die wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen ist, damit die stetige Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben gesichert ist, stellt dazu eine örtliche Planungs- und Steuerungsgrundlage dar, sofern die Haushaltswirtschaft entsprechend den haushaltsrechtlichen Vorschriften durch die Gemeinde im Rahmen der jährlichen Planung, Ausführung und Abrechnung ordnungsgemäß erfolgt. Die Zwecke erfordern dabei ein funktionierendes Zusammenwirken der Verantwortlichen in Rat und gemeindlicher Verwaltung im Rahmen ihrer jeweiligen Rechte und Zuständigkeiten. Das NKF ermöglicht mit seiner Ressourcenerfassung und der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
HAUSHALTSKREISLAUF**

Produktorientierung ein wirtschaftliches Handeln der Gemeinde und stellt dazu und zur örtlichen Steuerung ein Rechnungswesen auf der Grundlage des Systems der doppelten Buchführung zur Verfügung.

**2.2 Die Haushaltsplanung**

Am Beginn des gemeindlichen Haushaltskreislaufs steht die Haushaltsplanung der Gemeinde als fünfjährige Ergebnis- und Finanzplanung (vgl. § 84 GO NRW), die insbesondere das Haushaltsjahr und die folgenden drei Planungsjahre im Blick hat. Sie stellt eine zukunftsorientierte Prognose dar, denn die Gemeinde hat ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist. Dabei sind die nachfolgenden haushaltsrechtlichen Vorschriften zu beachten (vgl. Abbildung).

<b>Die haushaltsrechtlichen Vorschriften für die Haushaltsplanung</b>	
<b>DIE HAUSHALTSPLANUNG IN DER GEMEINDEORDNUNG</b>	<b>DIE HAUSHALTSPLANUNG IN DER GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG</b>
<b>8. Teil Haushaltswirtschaft</b>	<b>Erster Abschnitt Haushaltsplan</b>
§ 75 Allgemeine Haushaltsgrundsätze § 76 Haushaltssicherungskonzept § 77 Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung § 78 Haushaltssatzung § 79 Haushaltsplan § 80 Erlass der Haushaltssatzung § 81 Nachtragssatzung § 82 Vorläufige Haushaltsführung § 83 Überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen § 84 Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung § 85 Verpflichtungsermächtigungen § 86 Kredite	§ 1 Haushaltsplan § 2 Ergebnisplan § 3 Finanzplan § 4 Teilpläne § 5 Haushaltssicherungskonzept § 6 Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung § 7 Vorbericht § 8 Stellenplan § 9 Haushaltsplan für zwei Jahre § 10 Nachtragshaushaltsplan
<b>9. Teil Sondervermögen, Treuhandvermögen</b>	<b>Zweiter Abschnitt Planungsgrundsätze und Ziele</b>
§ 97 Sondervermögen § 98 Treuhandvermögen § 99 Gemeindegliedervermögen § 100 Örtliche Stiftungen	§ 11 Allgemeine Planungsgrundsätze § 12 Ziele, Kennzahlen zur Zielerreichung § 13 Verpflichtungsermächtigungen § 14 Investitionen § 15 Verfügungsmittel § 16 Fremde Finanzmittel § 17 Interne Leistungsbeziehungen § 18 Kosten- und Leistungsrechnung § 19 Weitere Vorschriften für die Haushaltsplanung
	<b>Fünfter Abschnitt Vermögen und Schulden</b>
	§ 35 Abschreibungen § 36 Rückstellungen

*Abbildung 7 „Die haushaltsrechtlichen Vorschriften für die Haushaltsplanung“*

Die Gemeinde soll bei ihrer mehrjährigen Haushaltsplanung möglichst künftige Chancen und Risiken und andere Ereignisse, die Auswirkungen auf das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde haben, berücksichtigen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
HAUSHALTSKREISLAUF**

Durch eine solche Haushaltsplanung können die Auswirkungen des haushaltsmäßigen Handelns der Gemeinde im Haushaltsjahr besser beurteilt werden und geeignete Entscheidungen und angepasste Handlungen festgelegt werden. Die gemeindliche Haushaltsplanung stellt nur eine Teilbereichsplanung dar, auch wenn gleichzeitig von vielen Betrieben der Gemeinde ein Wirtschaftsplan aufzustellen ist (vgl. z. B. § 14 EigVO NRW).

Die gemeindliche Haushaltsplanung erfolgt zwar noch nicht als ein Gesamtwerk in Bezug auf die gemeindliche Aufgabenerfüllung, aber bereits in wichtigen Teilbereichen. Grundsätzlich bedarf es deshalb noch einer Zusammenführung der einzelnen Planungswerke und einer Vervollständigung zu einer Gesamtplanung. Aus der gemeindlichen Haushaltsplanung heraus kann die Gemeinde dann in einem Gesamtbild ihre voraussichtliche wirtschaftliche Gesamtentwicklung aufzeigen, z. B. als Haushaltsgesamtplan. In der Haushaltsabrechnung in Form des Gesamtabschlusses kann dann stichtagsbezogen ein haushaltsmäßiger Vergleich erfolgen und dessen Ergebnisse dargestellt werden.

Die jährliche Haushaltsplanung der Gemeinde soll zudem vor dem Beginn des Haushaltsjahres abgeschlossen sein (vgl. § 80 GO NRW). Sie hat dabei noch besondere haushaltsrechtliche Planungsvorschriften zu beachten. Außerdem sind auch die örtlichen Besonderheiten der Gemeinde in diese gemeindliche Planung einzubeziehen. Als Ergebnis daraus muss der Haushaltsplan der Gemeinde für das Haushaltsjahr inhaltlich so ausgestaltet sein, dass dieser auch als örtliches Steuerungsinstrument genutzt werden kann, denn bei dessen Aufstellung sind die örtlichen Besonderheiten der Gemeinde sowie die Steuerungsbedürfnisse des Rates und der anderen Verantwortlichen in der Gemeinde zu berücksichtigen. Diese Bedürfnisse beeinflussen die Haushaltsplanung, die Haushaltsausführung und die Haushaltsrechnung der Gemeinde in fachlicher und zeitlicher Hinsicht wesentlich.

**2.3 Die Haushaltsausführung**

Die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bildet eine Grundlage für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde. Das gemeindliche Haushaltsrecht sieht daher eine Reihe von Grundsätzen und Geboten sowohl in der Gemeindeordnung als auch in der Gemeindehaushaltsverordnung vor, die nachfolgend beispielhaft aufgezeigt werden (vgl. Abbildung).

<b>Die haushaltsrechtlichen Vorschriften für die Haushaltsausführung</b>	
<b>HAUSHALTS AUSFÜHRUNG IN DER GEMEINDEORDNUNG</b>	<b>HAUSHALTS AUSFÜHRUNG IN DER GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG</b>
<b>8. Teil Haushaltswirtschaft</b> § 86 Kredite § 87 Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte § 89 Liquidität § 90 Vermögensgegenstände § 93 Finanzbuchhaltung § 94 Übertragung der Finanzbuchhaltung	<b>Dritter Abschnitt Besondere Vorschriften für die Haushaltswirtschaft</b> § 20 Grundsatz der Gesamtdeckung § 21 Bildung von Budgets § 22 Ermächtigungsübertragung § 23 Bewirtschaftung und Überwachung § 24 Haushaltswirtschaftliche Sperre, Unterrichtungspflicht § 25 Vergabe von Aufträgen § 26 Stundung, Niederschlagung und Erlass
<b>10. Teil Rechnungsprüfung</b> § 102 Örtliche Rechnungsprüfung § 103 Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
HAUSHALTSKREISLAUF**

<b>Die haushaltsrechtlichen Vorschriften für die Haushaltsausführung</b>	
<b>HAUSHALTS AUSFÜHRUNG IN DER GEMEINDEORDNUNG</b>	<b>HAUSHALTS AUSFÜHRUNG IN DER GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG</b>
<p><b>9. Teil Sondervermögen, Treuhandvermögen</b></p> <p>§ 97 Sondervermögen § 98 Treuhandvermögen § 99 Gemeindegliedervermögen § 100 Örtliche Stiftungen</p>	<p><b>Vierter Abschnitt Buchführung, Inventar, Zahlungsabwicklung</b></p> <p>27 Buchführung § 28 Inventur, Inventar § 29 Inventurvereinfachungsverfahren § 30 Zahlungsabwicklung, Liquiditätsplanung § 31 Sicherheitsstandards und interne Aufsicht</p>

*Abbildung 8 „Die haushaltsrechtlichen Vorschriften für die Haushaltsausführung“*

Die Gemeinde kann gegenüber ihren Bürgern und Einwohnern die Leistungen erbringen und die Einrichtungen schaffen, die die örtliche Gemeinschaft zur Sicherung ihres Lebensstandards und zur Wahrung einer weitgehenden Gleichmäßigkeit der Lebensverhältnisse in allen Gebieten erfordert. Die Gemeinde hat bei der Ausführung ihrer gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr aber auch darauf Rücksicht zu nehmen, dass die Kosten der Leistungen und der Einrichtungen letztlich von den Bürgern durch Steuern und Abgaben aufgebracht werden. Diese Sachlage verpflichtet sie ganz besonders zu einer wirtschaftlichen, effizienten und sparsamen Haushaltsführung (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 2 GO NRW).

Durch die Haushaltspositionen im Haushaltsplan werden zudem sachliche Grenzen gesetzt, denn auch durch die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sollen die Angelegenheiten der örtlichen Gemeinschaft gefördert werden. Das gemeindliche Vermögen und die Einkünfte der Gemeinde sind so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben (vgl. § 10 Satz 1 GO NRW). Die zweckbezogene Verteilung der gemeindlichen Finanzmittel und damit die Festlegung der Schwerpunkte für die weitere gemeindliche Entwicklung liegen dabei in der Eigenverantwortung der Gemeinde.

## **2.4 Die Haushaltsrechnung**

### **2.4.1 Der Jahresabschluss als Teilergebnis**

Aus den Vorgaben des Rates der Gemeinde für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ergibt sich zudem die Notwendigkeit, dass der Bürgermeister nach dem Ende seines auf ein Jahr begrenzten Auftrages, die Haushaltswirtschaft der Gemeinde nach der geltenden Haushaltssatzung zu führen, darüber Rechenschaft gegenüber dem Rat ablegen muss. Er muss darlegen, wie er seinen Auftrag ausgeführt hat, zu welchem Ergebnis die Haushaltswirtschaft im Verlaufe des Haushaltsjahres geführt hat, welche Auswirkungen sich daraus auf das Vermögen und die Schulden der Gemeinde ergeben, aber auch, welche Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde bestehen.

Nach dem Ende des gemeindlichen Haushaltsjahres ist vom Kämmerer ein Jahresabschluss aufzustellen und vom Bürgermeister zu bestätigen. Der Bürgermeister hat dann den von ihm bestätigten Entwurf innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres dem Rat der Gemeinde zur Feststellung zuzuleiten (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW). Aus der ausschlaggebenden Bedeutung, die der Haushaltsplan für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, bezogen auf die gemeindliche Verwaltung hat, ergeben sich die Art und das Ausmaß der Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde, die im gemeindlichen Jahresabschluss offen zu legen sind. Die Vorschrif-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
HAUSHALTSKREISLAUF**

ten über den Jahresabschluss ergeben sich dabei zwingend aus dem System der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, denn die Ausgangsgrundlage dafür ist der jährliche Haushaltsplan. Für den gemeindlichen Jahresabschluss bestehen im gemeindlichen Haushaltsrecht eine Reihe von Grundsätzen und Geboten (vgl. Abbildung).

<b>Die haushaltsrechtlichen Vorschriften für die Haushaltsrechnung</b>	
<b>HAUSHALTSRECHNUNG IN DER GEMEINDEORDNUNG</b>	<b>HAUSHALTSRECHNUNG IN DER GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG</b>
<b>8. Teil Haushaltswirtschaft</b>	<b>Fünfter Abschnitt Vermögen und Schulden</b>
§ 88 Rückstellungen § 89 Liquidität § 90 Vermögensgegenstände § 91 Inventur, Inventar und Vermögensbewertung § 95 Jahresabschluss § 96 Feststellung des Jahresabschlusses und Entlastung	§ 32 Allgemeine Bewertungsanforderungen § 33 Wertansätze für Vermögensgegenstände § 34 Bewertungsvereinfachungsverfahren § 35 Abschreibungen § 36 Rückstellungen
<b>9. Teil Sondervermögen, Treuhandvermögen</b>	<b>Sechster Abschnitt Jahresabschluss</b>
§ 97 Sondervermögen § 98 Treuhandvermögen § 99 Gemeindegliederungsvermögen § 100 Örtliche Stiftungen	§ 37 Jahresabschluss § 38 Ergebnisrechnung § 39 Finanzrechnung § 40 Teilrechnungen § 41 Bilanz § 42 Rechnungsabgrenzungsposten § 43 Weitere Vorschriften zu einzelnen Bilanzposten § 44 Anhang § 45 Anlagenspiegel § 46 Forderungsspiegel § 47 Verbindlichkeitspiegel § 48 Lagebericht
<b>10. Teil Rechnungsprüfung</b>	<b>Siebter Abschnitt Gesamtabschluss</b>
§ 101 Prüfung des Jahresabschlusses, Bestätigungsvermerk § 102 Örtliche Rechnungsprüfung § 103 Aufgaben der örtlichen Rechnungs- prüfung § 105 Überörtliche Prüfung	§ 49 Gesamtabschluss § 50 Konsolidierung § 51 Gesamtlagebericht, Gesamtanhang § 52 Beteiligungsbericht
<b>12. Teil Gesamtabschluss</b>	<b>Neunter Abschnitt Schlussvorschriften</b>
§ 116 Gesamtabschluss § 117 Beteiligungsbericht	§ 58 Aufbewahrung von Unterlagen, Aufbewahrungsfristen

*Abbildung 9 „Die haushaltsrechtlichen Vorschriften für die Haushaltsrechnung“*

Der gemeindliche Jahresabschluss nach den benannten Vorschriften stellt dabei nur ein Teilergebnis der Haushaltswirtschaft im gemeindlichen Haushaltskreislauf dar. Gleichzeitig wird auch von den einzelnen Betrieben der Gemeinde jeweils ein Jahresabschluss aufgestellt. Die Haushaltsrechnung bzw. die Rechnungslegung der Gemeinde erfolgt somit durch alle gemeindlichen Einheiten, die an der Aufgabenerfüllung der Gemeinde mitwirken. Es bedarf deshalb dann nur noch einer Zusammenführung der einzelnen Jahresabschlüsse im Gesamtabschluss der Gemeinde. Dadurch wird dann ein Überblick über die gesamte wirtschaftliche Lage der Gemeinde hergestellt.

#### **2.4.2 Die Aufgaben des Jahresabschlusses**

Der gemeindliche Jahresabschluss hat nicht nur eine Rechnungslegungsfunktion. Er hat erfüllt auch eine Belegfunktion, denn es ist nachzuweisen, dass die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr nach den Vorgaben des Rates der Gemeinde in der Haushaltssatzung sowie auf der Grundlage der im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen ausgeführt worden ist. Die dabei geschaffene Transparenz über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde bestimmt die Wirksamkeit der Kontrolle durch den Rat, die im Rahmen der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses ausübt.

Mit seinen Bestandteilen und Anlagen hat der gemeindliche Jahresabschluss daher ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln. Inwieweit diesem Auftrag tatsächlich nachgekommen werden kann, ist u.a. von einer Vielzahl von haushaltsrechtlichen Vorschriften und deren Ausrichtung sowie Ausgestaltung in Bezug auf die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde abhängig, z. B. durch die Festlegung von Nutzungsdauern, von Abschreibungen, der Vorgaben für Rückstellungen usw. Unter diesen Bedingungen muss daher auch der gemeindliche Jahresabschluss beurteilt und bewertet werden.

Den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft wird mit dem gemeindlichen Jahresabschluss ermöglicht, sich ein Bild über die Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres sowie über den Stand der wirtschaftlichen Lage und die weitere Entwicklung der Gemeinde zu machen. Die Gemeinde hat daher unter Beachtung der rechtlichen Vorschriften und des Maßgeblichkeitsprinzips sowie des Vollständigkeitsgebots ihren Jahresabschluss so aufzubauen und auszugestalten, dass er die Beurteilung der Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde ermöglicht. Daher stehen beim gemeindlichen Jahresabschluss die Aufgabe der jahresbezogenen Ergebnisermittlung und die Informationsfunktion gleichrangig nebeneinander.

#### **2.4.3 Der Gesamtabchluss als Gesamtergebnis**

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsabrechnung ist die Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde, bezogen auf die Aufgabenerfüllung der Gemeinde jedoch nicht vollständig, denn die gemeindlichen Aufgaben werden sowohl durch die gemeindliche Verwaltung als auch durch die Betriebe der Gemeinde durchgeführt. Durch den Gesamtabchluss der Gemeinde wird deshalb die notwendige Ergänzung für das sachgerechte Gesamtbild hergestellt.

Die eigenständigen Organisationsformen der Gemeinde (gemeindliche Verwaltung und Betriebe) bedingen dabei, dass deren Einzelergebnisse im jeweiligen Jahresabschluss erst zu einem Gesamtergebnis zusammengeführt werden müssen. Der gemeindliche Gesamtabchluss baut daher auf den einzelnen Jahresabschlüssen auf. Er steht deshalb nicht außerhalb des Haushaltskreislaufes. Vielmehr soll und kann dadurch zukunftsbezogen ermöglicht werden, dass die Haushaltswirtschaft der Gemeinde vollständig in die einzelnen Schritte des gemeindlichen Haushaltskreislaufes eingebunden werden kann.

#### **2.5 Der Zeitrahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft**

Im jahresbezogenen Zeitrahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft steht das Haushaltsjahr, für das der Rat der Gemeinde eine Haushaltssatzung mit Anlagen beschließt. Die gemeindliche Haushaltssatzung tritt regelmäßig mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft und gilt für das Haushaltsjahr (vgl. § 78 Absatz 3 Satz 1 GO NRW). Dieser genau begrenzte Zeitrahmen für die Ausführung der geplanten gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfor-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
HAUSHALTSKREISLAUF**

dert sowohl eine umfassende Vorbereitung vor dem Beginn des Haushaltsjahres als auch eine Abrechnung nach Ablauf des gemeindlichen Haushaltsjahres. Somit kommt es, bezogen auf das jeweilige Haushaltsjahr, zu einem Zeitrahmen, der mehrere Kalenderjahre umfasst. Nachfolgend wird der Zeitablauf der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, bezogen auf das Haushaltsjahr 2013, aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Der Zeitrahmen für die Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres 2013</b>	
<b>AUFGABEN</b>	<b>DATEN</b>
Aufstellung und Zuleitung des Entwurfs der Haushaltssatzung an den Rat	<b>z.B. bis zum 15. September 2012</b>
Bekanntgabe des Entwurfs der Haushaltssatzung mit Festlegung einer Einwendungsfrist	<b>Örtliche Fristsetzung</b>
Verfügbarhalten des Entwurfs der Haushaltssatzung während des Beratungsverfahrens im Rat	<b>Örtliche Fristsetzung</b>
Beschlussfassung des Rates	<b>z.B. zum 15. November 2012</b>
Anzeige der Haushaltssatzung an die Aufsichtsbehörde	<b>bis zum 30. November 2012</b>
Bekanntmachung der Haushaltssatzung	<b>bis zum 31. Dezember 2012</b>
In-Kraft-Treten der Haushaltssatzung	<b>zum 01. Januar 2013</b>
Verfügbarhalten der Haushaltssatzung bis zur Feststellung des Jahresabschlusses	<b>Bis zum 31. Dezember 2013</b>
Aufstellung und Zuleitung des Entwurfs des Jahresabschlusses an den Rat	<b>Bis zum 31. März 2014</b>
Prüfung des Entwurfs des Jahresabschlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss	<b>Örtliche Fristsetzung</b>
Aufstellung und Zuleitung des Entwurfs des Gesamtabschlusses an den Rat	<b>Bis zum 30. September 2014</b>
Prüfung des Entwurfs des Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss	<b>Örtliche Fristsetzung</b>
Feststellung des Jahresabschlusses und Bestätigung des Gesamtabschlusses durch den Rat	<b>Bis zum 31. Dezember 2014</b>
Anzeige des Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses an die Aufsichtsbehörde	<b>Unverzüglich nach Feststellung</b>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
HAUSHALTSKREISLAUF**

<b>Der Zeitrahmen für die Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres 2013</b>	
<b>AUFGABEN</b>	<b>DATEN</b>
Bekanntmachung des Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses	<b>Nach Feststellung</b>
Verfügbarhalten des Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses bis zur Feststellung des folgenden Jahresabschlusses und Gesamtabschlusses	<b>Bis zum 31. Dezember 2015</b>

*Abbildung 10 „Der Zeitrahmen für die Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres 2013“*

Mit der öffentlichen Bereitstellung und dem Einsichtsrecht in das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde wird dem Grundsatz der Öffentlichkeit ausreichend Rechnung getragen, der sich durch das gesamte gemeindliche Haushaltsverfahren zieht. Das Zusammenführen von Haushaltsplan und Jahresabschluss des gleichen Haushaltsjahres erleichtert dabei den vollständigen Überblick über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde im jeweiligen Haushaltsjahr.

Es ist dabei unerheblich, dass in der Zeit nach der Beschlussfassung des Rates kein unmittelbares Einwendungsrecht mehr für die Einwohner und Abgabepflichtigen besteht. Der Zeitraum von insgesamt etwa drei Jahren, in dem anfangs nur der Haushaltsplan und später auch der Jahresabschluss für die Bürger zur Einsichtnahme verfügbar gehalten werden müssen, eröffnet neue Möglichkeiten des politischen Miteinanders in den Gemeinden. Er verstärkt die mit der Darstellung des Ressourcenverbrauchs gewollte Transparenz des gemeindlichen Handelns und trägt zur Bürgerfreundlichkeit von Rat und Verwaltung bei.

### **3. Haushaltswirtschaft und gemeindliche Aufgabenerfüllung**

Die Gemeinde hat nach der Generalvorschrift in § 75 Absatz 1 Satz 1 GO NRW ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist. Sie hat ihre Haushaltswirtschaft an diesem Ziel und daran, dass sie das Wohl ihrer Einwohner zu fördern hat (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 2 GO NRW), ihre gesamte Haushaltswirtschaft zukunftsbezogen auszurichten. Bei diesen gemeindlichen Pflichten ist zudem der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit zu berücksichtigen, denn die Gemeinde soll auch in Verantwortung für die künftigen Generationen handeln (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Diese Gesichtspunkte bilden auch die Ausgangspunkte für die gemeindliche Steuerung.

Unter Beachtung des von der Gemeinde anzuwendenden Ressourcenverbrauchskonzepts genügt es daher nicht, den Blick nur auf das einzelne Haushaltsjahr oder auf den Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung zu richten. Der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit erfordert die Verteilung von Nutzen und Lasten im gemeindlichen Bereich, sodass die Gemeinde bei ihrer Haushaltsplanung und Ausführung unter Beachtung der übrigen gemeindlichen Haushaltsgrundsätze immer im Blick haben muss, auch ausreichende Handlungsmöglichkeiten für die künftigen Generationen zu erhalten. Die Gemeinde muss deshalb immer ihre stetige, d.h. auf einen längeren Zeitraum unter Berücksichtigung der intergenerativen Gerechtigkeit ausgerichtete, Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben im Blick haben und gewährleisten. Dieses wird besonders durch bestehende oder neue Vereinbarungen der Gemeinde deutlich, die zum Teil eine Laufzeit von mehreren Jahrzehnten haben, z.B. Kreditverträge oder Leasingverträge.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT HAUSHALTSKREISLAUF**

Bei der Erfassung des Ressourcenaufkommens durch Erträge und des Ressourcenverbrauchs durch Aufwendungen in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gelten viele bewährte Haushaltsgrundsätze weiter. Der Haushalt ist und bleibt das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument in der Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Es ist aber den Gemeinden die Befugnis eingeräumt worden, den Haushaltsplan nach ihren örtlichen Bedürfnissen eigenverantwortlich zu gliedern. Die Festlegung einer Steuerungsebene, auf der die Teilpläne nach § 4 GemHVO NRW aufzustellen sind, trägt wesentlich zur Stärkung der kommunalen Selbstverwaltung bei. Dementsprechend sind haushaltsrechtliche Regelungen über die Produktorientierung des Haushalts auf der Grundlage einer Darstellung der erbrachten Dienstleistungen durch Produkte, die Budgetierung des Ressourcenverbrauchs und des Ressourcenaufkommens und die mögliche Verbindung von Ressourcen- und Fachverantwortung geschaffen worden.

Eine effektive und effiziente Aufgabenwahrnehmung durch die Gemeinde kann einen Beitrag zur Erreichung der oben genannten Ziele leisten. Die Gemeinde muss darin einerseits ihre tatsächlichen organisatorischen Gegebenheiten bei ihrer Kernverwaltung sowie ihren gemeindlichen Betrieben einbeziehen und andererseits auch Veränderungsprozesse zulassen, auch wenn sie von außen an sie herangetragen werden oder sich die politischen, rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen ändern.

Das Zusammenspiel zwischen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und der Aufgabenerfüllung der Gemeinde erfordert daher neben den Festlegungen von Zielen auch eine Erhöhung der Transparenz über die örtlichen Entscheidungen gegenüber der Öffentlichkeit und der Berechenbarkeit des gemeindlichen Verwaltungshandelns. Die Nutzung von bewährten Steuerungsinstrumenten kann das Handeln der in der Gemeinde Verantwortlichen unterstützen und dadurch auch zur Erhaltung der gemeindlichen Leistungsfähigkeit und zur Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde beitragen.

### **4. Die Adressaten der Haushaltswirtschaft**

#### **4.1 Die Ausgangslage**

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft und die Aufgabenerfüllung der Gemeinde lassen sich nach den gemeindlichen Zielen und nach der Transparenz über die örtliche Umsetzung sowie nach den Adressaten beurteilen. Als Adressaten sind dabei Gruppen und/oder Personen anzusehen, die durch das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde beeinflusst werden oder die ein besonderes Interesse an der gemeindlichen Haushaltswirtschaft haben. Der Adressatenkreis besteht dabei aus einer unbestimmten Zahl von Interessengruppen und Personen mit unterschiedlichen Informationsbedürfnissen und Transparenzansprüchen.

Die Interessen der Adressaten sind für die Gemeinde so gewichtig, dass diese in die gemeindliche Haushaltswirtschaft einbezogen werden müssen. Die Adressaten können dabei auch Ansprüche auf gemeindliche Leistungen haben, z. B. im Rahmen der sozialen Sicherung, in Geschäftsbeziehungen mit der Gemeinde stehen, z. B. als Kreditgeber, oder in ihren ortsbezogenen Lebensverhältnissen den Finanzbedarf für die gemeindliche Aufgabenerfüllung unmittelbar erfahren, z. B. als Grundsteuerpflichtige. Dem Adressatenkreis steht daher vielfach ein Anspruch auf Informationen über die haushaltswirtschaftliche Lage und die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse der Gemeinde zu.

Die Bedeutung für die Gemeinde zeigt sich z. B. auch daran, dass die Adressaten an der Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen mitwirken können und die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde ständig zur Einsichtnahme verfügbar sein müssen (vgl. §§ 80, 95 und 116 GO NRW). Den Adressaten sollen ausreichende Informationen gegeben werden, sodass regelmäßig auch besondere Umstände und Ereignisse von der Gemeinde nicht verheimlicht werden sollten. Die Gemeinde hat dabei zu beachten, dass regelmäßig auch ein Interesse der Adressaten an nicht finanziellen Informationen besteht, z. B. Umweltaspekte

oder soziale Faktoren im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Wichtige Adressatengruppen werden nachfolgend näher vorgestellt.

#### **4.2 Der Rat der Gemeinde**

Die Informationen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft sind von der Haushaltsplanung bis zum gemeindlichen Jahresabschluss und dem Gesamtabschluss eine Grundlage für die Steuerung der Gemeinde durch den Rat als Träger der Gemeindeverwaltung (vgl. § 40 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Er ist als gemeindliches Vertretungsorgan für alle Angelegenheiten der Gemeinde grundsätzlich zuständig (vgl. § 41 Absatz 1 Satz 1 GO NRW).

Der Rat nutzt als Gremium auch die haushaltswirtschaftlichen Informationen gegenüber anderen Adressatengruppen, z.B. die Daten des gemeindlichen Jahresabschlusses, um bei Nachfragen der Bürgerinnen und Bürger sowie gegenüber anderen Dritten ggf. im Sinne einer Rechenschaft sachgerechte Angaben machen zu können. Das Informationsinteresse des Rates wird aber auch durch die Kontrollaufgabe über die gemeindliche Verwaltung begründet (vgl. § 55 GO NRW). Es richtet sich auch auf das erzielbare Jahresergebnis aus und dient aber auch dazu, eine Bilanzpolitik unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Lage umsetzen zu können.

#### **4.3 Der Bürgermeister der Gemeinde**

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist der Bürgermeister ein wichtiger Adressat, denn einerseits ist er verantwortlich für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Verwaltung der Gemeinde und leitet und verteilt die Geschäfte (vgl. § 62 Absatz 1 GO NRW). Andererseits bedarf es im Rahmen des jährlichen Jahresabschlusses der Entscheidung der Ratsmitglieder über seine Entlastung wegen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW). Dadurch besteht beim Bürgermeister ein erhebliches Informationsbedürfnis, das sich zudem unmittelbar und mittelbar auf seine Managemententscheidungen auswirken dürfte. Sein Informationsinteresse richtet sich daher auch auf das erzielbare Jahresergebnis aus und dient aber auch dazu, eine eigenständige Bilanzpolitik unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Lage umsetzen zu können.

#### **4.4 Die Beschäftigten der Gemeinde**

Die Beschäftigten der Gemeinde verfolgen ihre Interessen insbesondere über ihre gewählten Vertreter und sind gleichzeitig an die Vorgaben der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gebunden. Daher besteht vielfach ein Bedarf der Beschäftigten an Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde sowie über die Risiken und Chancen, um persönliche Entscheidungen im Zusammenhang mit ihrem Arbeitsverhältnis treffen zu können. Insbesondere in den Fällen der defizitären Haushaltslage einer Gemeinde dürfte sich das Informationsinteresse der Beschäftigten ändern. Sie sehen einerseits eine Beschränkung bei der eigenverantwortlichen Bewirtschaftung des gemeindlichen Haushalts durch gesetzliche Vorgaben und örtliche Regelungen und andererseits sich dadurch auch oftmals in ihrer persönlichen Entwicklung betroffen.

#### **4.5 Die Betriebe der Gemeinde**

Die gemeindlichen Betriebe stellen ebenfalls Adressaten für die gemeindliche Haushaltswirtschaft dar, denn vielfach bestehen umfangreiche Finanzbeziehungen zwischen der gemeindlichen Verwaltung und den Betrieben der Gemeinde. Ihre Tätigkeit im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung führt zudem dazu, die Betriebe als ein eigenständiger Adressatenkreis anzusehen und zu behandeln. Außerdem bilden die Betriebe bei besonderen

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT HAUSHALTSKREISLAUF**

haushaltswirtschaftlichen Gegebenheiten, z.B. im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses nach § 116 GO NRW, noch gesonderte Interessengruppen gegenüber der gemeindlichen Verwaltung.

### **4.6 Die Bürgerinnen und Bürger in der Gemeinde**

Für die gemeindliche Haushaltswirtschaft sind die Bürgerinnen und Bürger als ein Teil der Bevölkerung in der Gemeinde eine wichtige Adressatengruppe, denn diese sind zu den Gemeindewahlen wahlberechtigt (vgl. § 21 Absatz 2 GO NRW). Gegenüber den Einwohnern und Abgabepflichtigen, die z.B. nach § 80 Absatz 3 GO NRW Einwendungen gegen die gemeindliche Haushaltssatzung erheben können, ist der Unterschied von nicht erheblicher Bedeutung. Ein Einwohner ist die Person, die in der Gemeinde wohnt (vgl. § 21 Absatz 1 GO NRW).

Die Abgabepflichtigen können dabei Grundbesitzer und Gewerbetreibende sein, die ihren Wohnsitz aber nicht in der Gemeinde haben müssen. Die Bürgerinnen und Bürger bestimmen dagegen über ihre Wahlberechtigung nach den §§ 7 und 8 KWahlG die Zusammensetzung des Rates der Gemeinde, der für alle Angelegenheiten der Gemeinde und damit auch für die gemeindliche Haushaltswirtschaft grundsätzlich zuständig ist (vgl. § 41 Absatz 1 Satz 1 GO NRW).

### **4.7 Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde**

Nach der Gemeindeordnung soll die Aufsicht des Landes die Gemeinde in ihren Rechten schützen und die Erfüllung der Pflichten sichern (vgl. § 11 GO NRW). Die Aufsichtsbehörde hat daher die Aufgabe die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung der Gemeinde zu überwachen. Die Einbeziehung der Aufsichtsbehörde in die gemeindliche Haushaltswirtschaft wird durch eine Vielzahl von Bestimmungen festgelegt, z.B. durch die Anzeige der gemeindlichen Haushaltssatzung nach § 80 Absatz 5 GO NRW oder des gemeindlichen Jahresabschlusses nach § 96 Absatz 2 GO NRW. Besonders aber in den Fällen einer defizitären Haushaltslage der Gemeinde, die ggf. zur Verringerung der allgemeinen Rücklage und damit ggf. zu einem Haushaltssicherungskonzept führt, ist die Tätigkeit der Aufsichtsbehörde gefordert (vgl. § 76 Absatz 2 GO NRW).

Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde gehört zu den wichtigsten Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft (vgl. § 119 Absatz 1 GO NRW). Sie ist daher nicht nur bei den gesetzlich festgelegten Informationspflichten von der Gemeinde zu beteiligen, sondern kann sich auch im Rahmen ihres Aufsichtsrechtes von der Gemeinde unterrichten lassen (vgl. § 121 GO NRW). Das Zusammenspiel zwischen der Gemeinde und ihrer Aufsichtsbehörde beruht dabei auf gegenseitiger Anerkennung und Information.

Im Rahmen der eigenverantwortlichen Haushaltswirtschaft ist dabei seitens der Gemeinde festzulegen, welche Stellen oder Einheiten der gemeindlichen Verwaltung die allgemeine Aufsicht bei haushaltswirtschaftlichen Fragestellungen unmittelbar einschalten können. Es bietet sich dazu immer eine vorherige Abstimmung mit dem Kämmerer der Gemeinde an. Der Kämmerer kann dabei entscheiden, ob er selbst die gewünschte Auskunft erteilen kann, den erforderlichen Schriftverkehr übernimmt oder nach der Auskunftserteilung über die Antwort informiert werden möchte. Dabei ist für solche Fälle auch die Vertretungsberechtigung innerhalb der Gemeinde zu klären (vgl. § 63 Absatz 1 GO NRW).

Bei einem solchen gemeindlichen Schriftverkehr sind auch die Zuständigkeiten der Aufsichtsbehörden nicht unbeachtlich. Der Schriftverkehr muss daher von der Gemeinde so abgewickelt werden, dass die jeweils gesetzlich zuständige Aufsichtsbehörde über die Gemeinde nicht aus dem Informationsweg ausgeschlossen wird (vgl. § 120 GO NRW). Dieser Aufsichtsbehörde stehen die aufsichtsrechtlichen Instrumente gegenüber der Gemeinde zu, z.B. Beanstandungs- und Aufhebungsrechte (vgl. § 122 GO NRW). Gleichermaßen sollen daher auch haushaltswirtschaftliche Informationen durch die obere und oberste Aufsichtsbehörde nicht ohne Kenntnis der anderen Aufsichtsbehörden der Gemeinde gegeben werden.

#### **4.8 Die Kreditgeber der Gemeinde**

Die Gemeinde darf im Rahmen ihrer Investitionstätigkeit Kredite aufnehmen, wenn die daraus übernommenen Verpflichtungen mit der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde in Einklang stehen (vgl. § 86 Absatz 1 GO NRW). Sie kann auch zur Sicherung der rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen Kredite zur Liquiditätssicherung bis zu dem in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag aufnehmen, soweit dafür keine anderen Mittel zur Verfügung stehen (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW).

Die Banken und Sparkassen sowie die Kreditinstitute sind daher ein potentielles Interessente an Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde, über ihre Haushaltsplanung sowie über den gemeindlichen Jahresabschluss und die künftigen Risiken und Chancen. Dieses Interesse ist noch dadurch verstärkt worden, dass die Banken als Wertpapierdienstleistungsunternehmen verpflichtet sind, ihre Kunden, also auch die Gemeinde, anhand der gesetzlich vorgegebenen Kriterien zu klassifizieren und diese Einstufung Auswirkungen auf die Bankleistungen gegenüber der Gemeinde hat.

#### **4.9 Die Geschäftspartner**

Die Geschäftspartner der Gemeinde, zu denen nicht nur die Lieferanten, sondern auch die Bürgerinnen und Bürger als Kunden zu zählen sind, erbringen Leistungen für die Gemeinde oder nehmen gemeindliche Leistungen in Anspruch. Bereits der gemeindliche Haushaltsplan kann dabei unter Berücksichtigung seiner Produktorientierung einen Einblick in das Leistungsspektrum der Gemeinde bieten. Die Lieferanten als Geschäftspartner der Gemeinde haben daher regelmäßiges Interesse an Informationen über die wirtschaftlichen Lage der Gemeinde und den künftigen Risiken und Chancen. Sie richten dabei ihren Blick vielfach auch auf den Zahlungsverkehr der Gemeinde, um feststellen zu können, ob und in welchen Umfang sie ggf. statusmäßig wie kurzfristige Kapitalgeber gegenüber der Gemeinde fungieren müssen.

#### **4.10 Die sonstige Öffentlichkeit**

Die Öffentlichkeit als Adressat der gemeindlichen Haushaltswirtschaft beinhaltet in dieser Form auch einige der bereits zuvor benannten Interessengruppen, z. B. die Bürgerinnen und Bürger. Sie umfasst insgesamt jedoch eine unbestimmbare Zahl von Interessengruppen und Personen, die sich jeweils aus spezifischen Interessen heraus über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde und die sich daraus ergebenden finanziellen Wirkungen informieren wollen.

#### **4.11 Die Informationsrechte der Adressaten**

Der benannte Adressatenkreis hat einen Informationsanspruch über die gemeindliche Haushaltswirtschaft aufgrund der einschlägigen haushaltsrechtlichen Regelungen (vgl. z. B. § 80 Absatz 3 oder § 96 Absatz 2 GO NRW). Insbesondere kann auch unterjährig ein Informationsanspruch einzelner Adressaten bestehen, der dann oftmals aufgrund der Bestimmungen des Informationsfreiheitsgesetzes erhoben wird. Dieses Gesetz erfasst auch die Verwaltungstätigkeit der Gemeinde und damit die gemeindliche Haushaltswirtschaft.

Die gesetzlichen Bestimmungen eröffnen Dritten besondere Zugangsrechte, auch zu den bei der Gemeinde vorhandenen amtlichen Informationen. Die Einsichtsrechte der Dritten sind dabei nicht auf Informationen beschränkt, die im Rahmen des gemeindlichen Geschäftsverkehrs mit Dritten entstehen, sondern auch auf Informationen, die aus der verwaltungsinternen Tätigkeit heraus entstehen. Bei der Gewährung einer Akteneinsicht zu gemeindli-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
HAUSHALTSKREISLAUF**

chen Geschäftsvorfällen oder bei der Erteilung einer Aktenauskunft gegenüber Dritten ist daher auch von der Gemeinde zu prüfen, ob ggf. ein Betriebs- oder Geschäftsgeheimnis offenbart wird oder z. B. nur Entwürfe zu gemeindlichen Entscheidungen und Beschlüssen verfügbar gemacht werden.

EEEEEEEEEEEE

# Die haushaltsrechtlichen Regelungstexte

Die Gemeinden haben für ihre Haushaltswirtschaft die Regelungen der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung zu beachten. Die Regelungstexte sind dabei als abstrakt gefasste und generelle Normen anzusehen, die für eine unbestimmte Vielzahl von gemeindlichen Sachverhalten die notwendigen Regelungen enthalten. Ergänzend werden dabei unbestimmte Rechtsbegriffe verwendet, da der Gesetzgeber nicht alle möglichen Fälle vorhersehen kann, die in der gemeindlichen Praxis auftreten. Es ist daher immer im Rahmen einer Auslegung festzustellen, ob ein örtlicher Sachverhalt bei der Gemeinde von den haushaltsrechtlichen Vorschriften erfasst wird. Die Gemeinden sind daher angehalten, regelmäßig das Gesetz und die dazu ergangenen Veränderungen auszulegen, denn es soll ein rechtswidriges Handeln bei der Haushaltsplanung, der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und bei der Abrechnung durch den gemeindlichen Jahresabschluss und den Gesamtabschluss vermieden werden.

In diesem Zusammenhang gilt es, den Inhalt einer haushaltsrechtlichen Vorschrift, wie er sich insbesondere aus dem Wortlaut, aber auch aus dem Sinnzusammenhang ergibt, vor der Anwendung festzustellen. Dafür bestehen eine juristische Methodik bzw. Regeln, um die Auslegung willkürfrei zu halten. So kann z. B. die Auslegung einer haushaltsrechtlichen Vorschrift nach dem Wortlaut (grammatikalische Auslegung) oder nach der Gesetzessystematik (Systematische Auslegung) erfolgen. Es ist in Einzelfällen aber auch ggf. erforderlich, eine Auslegung nach der Entstehungsgeschichte einer Vorschrift (historische Auslegung) oder auch nach ihrem Sinn und Zweck (teleologische Auslegung) vorzunehmen. Dabei ist die Bedeutung der einzelnen Auslegungsmethode abhängig von der zu klärenden Fragestellung, sodass auch die Anwendung mehrerer Methoden möglich ist, die sich dann gegenseitig ergänzen können.

## 1. Die Vorschriften der Gemeindeordnung (Auszug)

### 8. Teil Haushaltswirtschaft

- § 75 Allgemeine Haushaltsgrundsätze
- § 76 Haushaltssicherungskonzept
- § 77 Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung
- § 78 Haushaltssatzung
- § 79 Haushaltsplan
- § 80 Erlass der Haushaltssatzung
- § 81 Nachtragssatzung
- § 82 Vorläufige Haushaltsführung
- § 83 Überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen
- § 84 Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung
- § 85 Verpflichtungsermächtigungen
- § 86 Kredite
- § 87 Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte
- § 88 Rückstellungen
- § 89 Liquidität
- § 90 Vermögensgegenstände
- § 91 Inventur, Inventar und Vermögensbewertung
- § 92 Eröffnungsbilanz
- § 93 Finanzbuchhaltung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEORDNUNG**

- § 94 Übertragung der Finanzbuchhaltung
- § 95 Jahresabschluss
- § 96 Feststellung des Jahresabschlusses und Entlastung

**9. Teil Sondervermögen, Treuhandvermögen**

- § 97 Sondervermögen
- § 98 Treuhandvermögen
- § 99 Gemeindegliedervermögen
- § 100 Örtliche Stiftungen

**10. Teil Rechnungsprüfung**

- § 101 Prüfung des Jahresabschlusses, Bestätigungsvermerk
- § 102 Örtliche Rechnungsprüfung
- § 103 Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung
- § 104 Leitung und Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung
- § 105 Überörtliche Prüfung
- (§§ 106 bis 115 sind nicht abgedruckt)*

**12. Teil Gesamtabchluss**

- § 116 Gesamtabchluss
- § 117 Beteiligungsbericht
- § 118 Vorlage- und Auskunftspflichten

**13. Teil (Aufsicht) und 14. Teil (Übergangs- und Schlussvorschriften, Sondervorschriften)**

- § 125 Zwangsvollstreckung
- § 130 Unwirksame Rechtsgeschäfte
- (§§ 119 bis 127, 129 und 131 bis 134 sind nicht abgedruckt)*

**8. Teil  
Haushaltswirtschaft**

**§ 75  
Allgemeine Haushaltsgrundsätze**

(1) <sup>1</sup>Die Gemeinde hat ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist. <sup>2</sup>Die Haushaltswirtschaft ist wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen. <sup>3</sup>Dabei ist den Erfordernissen des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts Rechnung zu tragen.

(2) <sup>1</sup>Der Haushalt muss in jedem Jahr in Planung und Rechnung ausgeglichen sein. <sup>2</sup>Er ist ausgeglichen, wenn der Gesamtbetrag der Erträge die Höhe des Gesamtbetrages der Aufwendungen erreicht oder übersteigt. <sup>3</sup>Die Verpflichtung des Satzes 1 gilt als erfüllt, wenn der Fehlbedarf im Ergebnisplan und der Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung durch Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage gedeckt werden können.

(3) <sup>1</sup>Die Ausgleichsrücklage ist in der Bilanz zusätzlich zur allgemeinen Rücklage als gesonderter Posten des Eigenkapitals anzusetzen. <sup>2</sup>Ihr können Jahresüberschüsse durch Beschluss nach § 96 Abs. 1 Satz 2 zugeführt werden, soweit ihr Bestand nicht den Höchstbetrag von einem Drittel des Eigenkapitals erreicht hat.

(4) <sup>1</sup>Wird bei der Aufstellung der Haushaltssatzung eine Verringerung der allgemeinen Rücklage vorgesehen, bedarf dies der Genehmigung der Aufsichtsbehörde. <sup>2</sup>Die Genehmigung gilt als erteilt, wenn die Aufsichtsbehörde nicht innerhalb eines Monats nach Eingang des Antrages der Gemeinde eine andere Entscheidung trifft. <sup>3</sup>Die

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT GEMEINDEORDNUNG**

Genehmigung kann unter Bedingungen und mit Auflagen erteilt werden. <sup>4</sup>Sie ist mit der Verpflichtung, ein Haushaltssicherungskonzept nach § 76 aufzustellen, zu verbinden, wenn die Voraussetzungen des § 76 Abs. 1 vorliegen.

(5) <sup>1</sup>Weist die Ergebnisrechnung bei der Bestätigung des Jahresabschlusses gem. § 95 Abs. 3 trotz eines ursprünglich ausgeglichenen Ergebnisplans einen Fehlbetrag oder einen höheren Fehlbetrag als im Ergebnisplan ausgewiesen aus, so hat die Gemeinde dies der Aufsichtsbehörde unverzüglich anzuzeigen. <sup>2</sup>Die Aufsichtsbehörde kann in diesem Fall Anordnungen treffen, erforderlichenfalls diese Anordnungen selbst durchführen oder – wenn und solange diese Befugnisse nicht ausreichen – einen Beauftragten bestellen, um eine geordnete Haushaltswirtschaft wieder herzustellen. <sup>3</sup>§§ 123 und 124 gelten sinngemäß.

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

(7) <sup>1</sup>Die Gemeinde darf sich nicht überschulden. <sup>2</sup>Sie ist überschuldet, wenn nach der Bilanz das Eigenkapital aufgebraucht ist.

### **§ 76**

#### **Haushaltssicherungskonzept**

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

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

<sup>2</sup>Dies gilt entsprechend bei der Bestätigung über den Jahresabschluss gem. § 95 Absatz 3.

(2) <sup>1</sup>Das Haushaltssicherungskonzept dient dem Ziel, im Rahmen einer geordneten Haushaltswirtschaft die künftige, dauernde Leistungsfähigkeit der Gemeinde zu erreichen. <sup>2</sup>Es bedarf der Genehmigung der Aufsichtsbehörde. <sup>3</sup>Die Genehmigung soll nur erteilt werden, wenn aus dem Haushaltssicherungskonzept hervorgeht, dass spätestens im zehnten auf das Haushaltsjahr folgende Jahr der Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 wieder erreicht wird. <sup>4</sup>Im Einzelfall kann durch Genehmigung der Bezirksregierung auf der Grundlage eines individuellen Sanierungskonzeptes von diesem Konsolidierungszeitraum abgewichen werden. <sup>5</sup>Die Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes kann unter Bedingungen und mit Auflagen erteilt werden.

### **§ 77**

#### **Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung**

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

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

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

zu beschaffen, soweit die sonstigen Finanzmittel nicht ausreichen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEORDNUNG**

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

**§ 78**

**Haushaltssatzung**

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

(2) <sup>1</sup>Die Haushaltssatzung enthält die Festsetzung

1. des Haushaltsplans

a) im Ergebnisplan unter Angabe des Gesamtbetrages der Erträge und der Aufwendungen des Haushaltsjahres,

b) im Finanzplan unter Angabe des Gesamtbetrages der Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, des Gesamtbetrages der Einzahlungen und Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit und aus der Finanzierungstätigkeit des Haushaltsjahres,

c) unter Angabe der vorgesehenen Kreditaufnahmen für Investitionen (Kreditermächtigung),

d) unter Angabe der vorgesehenen Ermächtigungen zum Eingehen von Verpflichtungen, die künftige Haushaltsjahre mit Auszahlungen für Investitionen belasten (Verpflichtungsermächtigungen),

2. der Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage und der Verringerung der allgemeinen Rücklage,

3. des Höchstbetrages der Kredite zur Liquiditätssicherung,

4. der Steuersätze, die für jedes Haushaltsjahr neu festzusetzen sind,

5. des Jahres, in dem der Haushaltsausgleich wieder hergestellt ist.

<sup>2</sup>Sie kann weitere Vorschriften enthalten, die sich auf die Erträge und die Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen, den Stellenplan des Haushaltsjahres und das Haushaltssicherungskonzept beziehen.

(3) <sup>1</sup>Die Haushaltssatzung tritt mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft und gilt für das Haushaltsjahr. <sup>2</sup>Sie kann Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre, nach Jahren getrennt, enthalten.

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

**§ 79**

**Haushaltsplan**

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

1. anfallenden Erträge und eingehenden Einzahlungen,

2. entstehenden Aufwendungen und zu leistenden Auszahlungen,

3. notwendigen Verpflichtungsermächtigungen.

<sup>2</sup>Die Vorschriften über die Sondervermögen der Gemeinde bleiben unberührt.

(2) <sup>1</sup>Der Haushaltsplan ist in einen Ergebnisplan und einen Finanzplan sowie in Teilpläne zu gliedern. <sup>2</sup>Das Haushaltssicherungskonzept gemäß § 76 ist Teil des Haushaltsplans; der Stellenplan für die Bediensteten ist Anlage des Haushaltsplans.

(3) <sup>1</sup>Der Haushaltsplan ist Grundlage für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde. <sup>2</sup>Er ist nach Maßgabe dieses Gesetzes und der aufgrund dieses Gesetzes erlassenen Vorschriften für die Haushaltsführung verbindlich.

<sup>3</sup>Ansprüche und Verbindlichkeiten Dritter werden durch ihn weder begründet noch aufgehoben.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEORDNUNG**

**§ 80**

**Erlass der Haushaltssatzung**

- (1) Der Entwurf der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen wird vom Kämmerer aufgestellt und dem Bürgermeister zur Bestätigung vorgelegt.
- (2) <sup>1</sup>Der Bürgermeister leitet den von ihm bestätigten Entwurf dem Rat zu. <sup>2</sup>Soweit er von dem ihm vorgelegten Entwurf abweicht, kann der Kämmerer dazu eine Stellungnahme abgeben. <sup>3</sup>Wird von diesem Recht Gebrauch gemacht, hat der Bürgermeister die Stellungnahme mit dem Entwurf dem Rat vorzulegen.
- (3) <sup>1</sup>Nach Zuleitung des Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen an den Rat ist dieser unverzüglich bekannt zu geben und während der Dauer des Beratungsverfahrens im Rat zur Einsichtnahme verfügbar zu halten. <sup>2</sup>In der öffentlichen Bekanntgabe ist eine Frist von mindestens vierzehn Tagen festzulegen, in der Einwohner oder Abgabepflichtige gegen den Entwurf Einwendungen erheben können und die Stelle anzugeben, bei der die Einwendungen zu erheben sind. <sup>3</sup>Die Frist für die Erhebung von Einwendungen ist so festzusetzen, dass der Rat vor der Beschlussfassung über die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen in öffentlicher Sitzung darüber beschließen kann.
- (4) <sup>1</sup>Der Entwurf der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen ist vom Rat in öffentlicher Sitzung zu beraten und zu beschließen. <sup>2</sup>In der Beratung des Rates kann der Kämmerer seine abweichende Auffassung vertreten.
- (5) <sup>1</sup>Die vom Rat beschlossene Haushaltssatzung mit ihren Anlagen ist der Aufsichtsbehörde anzuzeigen. <sup>2</sup>Die Anzeige soll spätestens einen Monat vor Beginn des Haushaltsjahres erfolgen. <sup>3</sup>Die Haushaltssatzung darf frühestens einen Monat nach der Anzeige bei der Aufsichtsbehörde öffentlich bekannt gemacht werden. <sup>4</sup>Die Aufsichtsbehörde kann im Einzelfall aus besonderem Grund die Anzeigefrist verkürzen oder verlängern. <sup>5</sup>Ist ein Haushaltssicherungskonzept nach § 76 aufzustellen, so darf die Haushaltssatzung erst nach Erteilung der Genehmigung bekannt gemacht werden.
- (6) Die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen ist im Anschluss an die öffentliche Bekanntmachung bis zum Ende der in § 96 Abs. 2 benannten Frist zur Einsichtnahme verfügbar zu halten.

**§ 81**

**Nachtragssatzung**

- (1) <sup>1</sup>Die Haushaltssatzung kann nur durch Nachtragssatzung geändert werden, die spätestens bis zum Ablauf des Haushaltsjahres zu beschließen ist. <sup>2</sup>Für die Nachtragssatzung gelten die Vorschriften für die Haushaltssatzung entsprechend.
- (2) <sup>1</sup>Die Gemeinde hat unverzüglich eine Nachtragssatzung zu erlassen, wenn
1. sich zeigt, dass trotz Ausnutzung jeder Sparmöglichkeit
    - a) ein erheblicher Jahresfehlbetrag entstehen wird und der Haushaltsausgleich nur durch eine Änderung der Haushaltssatzung erreicht werden kann oder,
    - b) ein erheblich höherer Jahresfehlbetrag als geplant entstehen wird und der höhere Fehlbetrag nur durch eine Änderung der Haushaltssatzung vermieden werden kann,
  2. bisher nicht veranschlagte oder zusätzliche Aufwendungen oder Auszahlungen bei einzelnen Haushaltspositionen in einem im Verhältnis zu den Gesamtaufwendungen oder Gesamtauszahlungen erheblichen Umfang geleistet werden müssen,
  3. Auszahlungen für bisher nicht veranschlagte Investitionen geleistet werden sollen.
- <sup>2</sup>Dies gilt nicht für überplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen im Sinne des § 83 Abs. 3.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEORDNUNG**

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

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

(4) <sup>1</sup>Im Übrigen kann, wenn die Entwicklung der Erträge oder der Aufwendungen oder die Erhaltung der Liquidität es erfordert, der Rat die Inanspruchnahme von Ermächtigungen sperren. <sup>2</sup>Er kann seine Sperre und die des Kämmers oder des Bürgermeisters aufheben.

**§ 82**

**Vorläufige Haushaltsführung**

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

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

(2) <sup>1</sup>Reichen die Finanzmittel für die Fortsetzung der Bauten, der Beschaffungen und der sonstigen Leistungen des Finanzplans nach Absatz 1 Nr. 1 nicht aus, so darf die Gemeinde mit Genehmigung der Aufsichtsbehörde Kredite für Investitionen bis zu einem Viertel des Gesamtbetrages der in der Haushaltssatzung des Vorjahres festgesetzten Kredite aufnehmen. <sup>2</sup>Die Gemeinde hat dem Antrag auf Genehmigung eine nach Dringlichkeit geordnete Aufstellung der vorgesehenen unaufschiebbaren Investitionen beizufügen. <sup>3</sup>Die Genehmigung soll unter dem Gesichtspunkt einer geordneten Haushaltswirtschaft erteilt oder versagt werden; sie kann unter Bedingungen und mit Auflagen erteilt werden. <sup>4</sup>Sie ist in der Regel zu versagen, wenn die Kreditverpflichtungen mit der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde nicht in Einklang stehen.

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

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

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

**§ 83**

**Überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen**

(1) <sup>1</sup>Überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen sind nur zulässig, wenn sie unabweisbar sind. Die Deckung muss jeweils im laufenden Haushaltsjahr gewährleistet sein. <sup>2</sup>Über die Leistung dieser Aufwendungen und Auszahlungen entscheidet der Kämmerer, wenn ein solcher nicht bestellt ist, der Bürgermeister, soweit der Rat keine andere Regelung trifft. <sup>3</sup>Der Kämmerer kann mit Zustimmung des Bürgermeisters und des Rates die Entscheidungsbefugnis auf andere Bedienstete übertragen.

(2) <sup>1</sup>Sind die überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen erheblich, bedürfen sie der vorherigen Zustimmung des Rates; im Übrigen sind sie dem Rat zur Kenntnis zu bringen. <sup>2</sup>§ 81 Abs. 2 bleibt unberührt.

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

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

**§ 84**

**Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung**

<sup>1</sup>Die Gemeinde hat ihrer Haushaltswirtschaft eine fünfjährige Ergebnis- und Finanzplanung zu Grunde zu legen und in den Haushaltsplan einzubeziehen. <sup>2</sup>Das erste Planungsjahr ist das laufende Haushaltsjahr. <sup>3</sup>Die Ergebnis- und Finanzplanung für die dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre soll in den einzelnen Jahren ausgeglichen sein. <sup>4</sup>Sie ist mit der Haushaltssatzung der Entwicklung anzupassen und fortzuführen.

**§ 85**

**Verpflichtungsermächtigungen**

(1) <sup>1</sup>Verpflichtungen zur Leistung von Auszahlungen für Investitionen in künftigen Jahren dürfen grundsätzlich nur eingegangen werden, wenn der Haushaltsplan hierzu ermächtigt. <sup>2</sup>Sie dürfen ausnahmsweise auch überplanmäßig oder außerplanmäßig eingegangen werden, wenn sie unabweisbar sind und der in der Haushaltssatzung festgesetzte Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen nicht überschritten wird. <sup>3</sup>§ 83 Abs. 1 Sätze 3 und 4 gelten sinngemäß.

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

**§ 86**

**Kredite**

(1) <sup>1</sup>Kredite dürfen nur für Investitionen unter der Voraussetzung des § 77 Abs. 3 und zur Umschuldung aufgenommen werden. <sup>2</sup>Die daraus übernommenen Verpflichtungen müssen mit der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde in Einklang stehen.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT GEMEINDEORDNUNG**

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

(3) <sup>1</sup>Die Aufnahme einzelner Kredite bedarf der Genehmigung der Aufsichtsbehörde, sobald die Kreditaufnahme nach § 19 des Gesetzes zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft beschränkt worden ist. <sup>2</sup>Die Einzelgenehmigung kann nach Maßgabe der Kreditbeschränkungen versagt werden.

(4) <sup>1</sup>Entscheidungen der Gemeinde über die Begründung einer Zahlungsverpflichtung, die wirtschaftlich einer Kreditverpflichtung gleichkommt, sind der Aufsichtsbehörde unverzüglich, spätestens einen Monat vor der rechtsverbindlichen Eingehung der Verpflichtung, schriftlich anzuzeigen. <sup>2</sup>Absatz 1 Satz 2 gilt sinngemäß. <sup>3</sup>Eine Anzeige ist nicht erforderlich für die Begründung von Zahlungsverpflichtungen im Rahmen der laufenden Verwaltung.

(5) <sup>1</sup>Die Gemeinde darf zur Sicherung des Kredits keine Sicherheiten bestellen. <sup>2</sup>Die Aufsichtsbehörde kann Ausnahmen zulassen, wenn die Bestellung von Sicherheiten der Verkehrsübung entspricht.

### **§ 87**

#### **Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte**

(1) <sup>1</sup>Die Gemeinde darf keine Sicherheiten zugunsten Dritter bestellen. <sup>2</sup>Die Aufsichtsbehörde kann Ausnahmen zulassen. <sup>3</sup>Für die Bestellung von Sicherheiten zur Finanzierung des Erwerbs von Grundstücken der Gemeinde durch Dritte finden die Sätze 1 und 2 keine Anwendung.

(2) <sup>1</sup>Die Gemeinde darf Bürgschaften und Verpflichtungen aus Gewährverträgen nur im Rahmen der Erfüllung ihrer Aufgaben übernehmen. <sup>2</sup>Die Entscheidung der Gemeinde zur Übernahme ist der Aufsichtsbehörde unverzüglich, spätestens einen Monat vor der rechtsverbindlichen Übernahme, schriftlich anzuzeigen.

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

### **§ 88**

#### **Rückstellungen**

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

### **§ 89**

#### **Liquidität**

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

(2) <sup>1</sup>Zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen kann die Gemeinde Kredite zur Liquiditätssicherung bis zu dem in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag aufnehmen, soweit dafür keine anderen Mittel zur Verfügung stehen. <sup>2</sup>Diese Ermächtigung gilt über das Haushaltsjahr hinaus bis zum Erlass der neuen Haushaltssatzung.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEORDNUNG**

**§ 90  
Vermögensgegenstände**

- (1) Die Gemeinde soll Vermögensgegenstände nur erwerben, soweit dies zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlich ist oder wird.
- (2) <sup>1</sup>Die Vermögensgegenstände sind pfleglich und wirtschaftlich zu verwalten. <sup>2</sup>Bei Geldanlagen ist auf eine ausreichende Sicherheit zu achten; sie sollen einen angemessenen Ertrag erbringen.
- (3) <sup>1</sup>Die Gemeinde darf Vermögensgegenstände, die sie zur Erfüllung ihrer Aufgaben in absehbarer Zeit nicht braucht, veräußern. <sup>2</sup>Vermögensgegenstände dürfen in der Regel nur zu ihrem vollen Wert veräußert werden.
- (4) Für die Überlassung der Nutzung eines Vermögensgegenstandes gilt Absatz 3 sinngemäß.
- (5) Für die Verwaltung und Bewirtschaftung von Gemeindewaldungen gelten die Vorschriften dieses Gesetzes und des Landesforstgesetzes.

**§ 91  
Inventur, Inventar und Vermögensbewertung**

- (1) Die Gemeinde hat zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten in einer Inventur unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur vollständig aufzunehmen und dabei den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten anzugeben (Inventar).
- (2) <sup>1</sup>Für die im Jahresabschluss auszuweisenden Wertansätze gilt:
1. Vermögensgegenstände sind höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um die planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen anzusetzen,
  2. Verbindlichkeiten sind zu ihrem Rückzahlungsbetrag, Rentenverpflichtungen, für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist, zu ihrem Barwert und Rückstellungen nur in Höhe des Betrages anzusetzen, der voraussichtlich notwendig ist.
- <sup>2</sup>Die Bewertung ist unter Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, soweit dieses Gesetz nichts anderes vorsieht, vorzunehmen.

**§ 92  
Eröffnungsbilanz**

- (1) <sup>1</sup>Die Gemeinde hat zu Beginn des Haushaltsjahres, in dem sie erstmals ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung erfasst, eine Eröffnungsbilanz unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen, soweit in Gesetz oder Rechtsverordnung nichts anderes bestimmt ist. <sup>2</sup>Die Vorschriften der § 95 Abs. 3 und § 96 sind entsprechend anzuwenden.
- (2) Die Eröffnungsbilanz und der Anhang haben zum Bilanzstichtag unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und der Schuldenlage der Gemeinde zu vermitteln.
- (3) <sup>1</sup>Die Ermittlung der Wertansätze für die Eröffnungsbilanz ist auf der Grundlage von vorsichtig geschätzten Zeitwerten vorzunehmen. <sup>2</sup>Die in der Eröffnungsbilanz angesetzten Werte für die Vermögensgegenstände gelten

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT GEMEINDEORDNUNG

für die künftigen Haushaltsjahre als Anschaffungs- oder Herstellungskosten, soweit nicht Wertberichtigungen nach Absatz 7 vorgenommen werden.

(4) <sup>1</sup>Die Eröffnungsbilanz und der Anhang sind dahingehend zu prüfen, ob sie ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Lage der Gemeinde nach Absatz 2 vermitteln. <sup>2</sup>Die Prüfung erstreckt sich darauf, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Bestimmungen beachtet worden sind.

(5) <sup>1</sup>Der Rechnungsprüfungsausschuss prüft die Eröffnungsbilanz. <sup>2</sup>Er hat die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Restnutzungsdauern der Vermögensgegenstände in seine Prüfung einzubeziehen. <sup>3</sup>Über Art und Umfang der Prüfung sowie über das Ergebnis der Prüfung ist ein Prüfungsbericht zu erstellen. <sup>4</sup>Der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung ist in den Prüfungsbericht aufzunehmen. <sup>5</sup>§ 101 Abs. 2 bis 8, § 103 Abs. 4, 5 und 7, § 104 Abs. 4 und § 105 Abs. 8 finden entsprechende Anwendung.

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

(7) <sup>1</sup>Ergibt sich bei der Aufstellung späterer Jahresabschlüsse, dass in der Eröffnungsbilanz Vermögensgegenstände oder Sonderposten oder Schulden fehlerhaft angesetzt worden sind, so ist der Wertansatz zu berichtigen oder nachzuholen. <sup>2</sup>Die Eröffnungsbilanz gilt dann als geändert. <sup>3</sup>Eine Berichtigung kann letztmals im vierten der Eröffnungsbilanz folgenden Jahresabschluss vorgenommen werden. <sup>4</sup>Vorherige Jahresabschlüsse sind nicht zu berichtigen.

### § 93 Finanzbuchhaltung

(1) <sup>1</sup>Die Finanzbuchhaltung hat die Buchführung und die Zahlungsabwicklung der Gemeinde zu erledigen. <sup>2</sup>Die Buchführung muss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung so beschaffen sein, dass innerhalb einer angemessenen Zeit ein Überblick über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde gegeben werden kann. <sup>3</sup>Die Zahlungsabwicklung ist ordnungsgemäß und sicher zu erledigen.

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

(3) <sup>1</sup>Soweit die ordnungsgemäße Erledigung und die Prüfung gewährleistet sind, kann die Finanzbuchhaltung für funktional begrenzte Aufgabenbereiche auch durch mehrere Stellen der Verwaltung erfolgen. <sup>2</sup>Absatz 2 bleibt unberührt.

(4) <sup>1</sup>Die mit der Prüfung und Feststellung des Zahlungsanspruches und der Zahlungsverpflichtung beauftragten Bediensteten dürfen nicht Zahlungen der Gemeinde abwickeln. <sup>2</sup>Das Gleiche gilt für die mit der Rechnungsprüfung beauftragten Bediensteten.

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

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

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEORDNUNG**

**§ 94**

**Übertragung der Finanzbuchhaltung**

<sup>1</sup>Die Gemeinde kann ihre Finanzbuchhaltung ganz oder zum Teil von einer Stelle außerhalb der Gemeindeverwaltung besorgen lassen, wenn die ordnungsgemäße Erledigung und die Prüfung nach den für die Gemeinde geltenden Vorschriften gewährleistet sind. <sup>2</sup>Satz 1 gilt nicht für die Zwangsvollstreckung. <sup>3</sup>Die Vorschriften des Gesetzes über kommunale Gemeinschaftsarbeit bleiben unberührt.

**§ 95**

**Jahresabschluss**

(1) <sup>1</sup>Die Gemeinde hat zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres einen Jahresabschluss aufzustellen, in dem das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres nachzuweisen ist. <sup>2</sup>Er muss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln und ist zu erläutern. <sup>3</sup>Der Jahresabschluss besteht aus der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung, den Teilrechnungen, der Bilanz und dem Anhang. <sup>4</sup>Ihm ist ein Lagebericht beizufügen.

(2) <sup>1</sup>Am Schluss des Lageberichtes sind für die Mitglieder des Verwaltungsvorstands nach § 70, soweit dieser nicht zu bilden ist für den Bürgermeister und den Kämmerer, sowie für die Ratsmitglieder, auch wenn die Personen im Haushaltsjahr ausgeschieden sind, anzugeben,

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

<sup>2</sup>§ 43 Abs. 2 Nrn. 5 und 6 gelten entsprechend.

(3) <sup>1</sup>Der Entwurf des Jahresabschlusses wird vom Kämmerer aufgestellt und dem Bürgermeister zur Bestätigung vorgelegt. <sup>2</sup>Der Bürgermeister leitet den von ihm bestätigten Entwurf innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres dem Rat zur Feststellung zu. <sup>3</sup>Soweit er von dem ihm vorgelegten Entwurf abweicht, kann der Kämmerer dazu eine Stellungnahme abgeben. <sup>4</sup>Wird von diesem Recht Gebrauch gemacht, hat der Bürgermeister die Stellungnahme mit dem Entwurf dem Rat vorzulegen.

**§ 96**

**Feststellung des Jahresabschlusses und Entlastung**

(1) <sup>1</sup>Der Rat stellt bis spätestens 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres den vom Rechnungsprüfungsausschuss geprüften Jahresabschluss durch Beschluss fest. <sup>2</sup>Zugleich beschließt er über die Verwendung des Jahresüberschusses oder die Behandlung des Jahresfehlbetrages. <sup>3</sup>In der Beratung des Rates über den Jahresabschluss kann der Kämmerer seine abweichende Auffassung vertreten. <sup>4</sup>Die Ratsmitglieder entscheiden über die Entlastung des Bürgermeisters. <sup>5</sup>Verweigern sie die Entlastung oder sprechen sie diese mit Einschränkungen aus, so haben sie dafür die Gründe anzugeben. <sup>6</sup>Wird die Feststellung des Jahresabschlusses vom Rat verweigert, so sind die Gründe dafür gegenüber dem Bürgermeister anzugeben.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEORDNUNG**

(2) <sup>1</sup>Der vom Rat festgestellte Jahresabschluss ist der Aufsichtsbehörde unverzüglich anzuzeigen. <sup>2</sup>Der Jahresabschluss ist öffentlich bekannt zu machen und danach bis zur Feststellung des folgenden Jahresabschlusses zur Einsichtnahme verfügbar zu halten.

**9. Teil  
Sondervermögen, Treuhandvermögen**

**§ 97  
Sondervermögen**

(1) Sondervermögen der Gemeinde sind

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

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

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

(4) <sup>1</sup>Für Sondervermögen nach Absatz 1 Nr. 4 können die für die Wirtschaftsführung und das Rechnungswesen der Eigenbetriebe geltenden Vorschriften sinngemäß angewendet werden. <sup>2</sup>Absatz 3 gilt sinngemäß.

**§ 98  
Treuhandvermögen**

(1) <sup>1</sup>Für rechtlich selbständige örtliche Stiftungen sowie Vermögen, die die Gemeinde nach besonderem Recht treuhänderisch zu verwalten hat, sind besondere Haushaltspläne aufzustellen und Sonderrechnungen zu führen. <sup>2</sup>Die Vorschriften des § 75 Abs. 1, Abs. 2 Sätze 1 und 2, Abs. 6 und 7, der §§ 78 bis 80, 82 bis 87, 89, 90, 93 und 94 sowie § 96 Abs. 1 sind sinngemäß anzuwenden, soweit nicht Vorschriften des Stiftungsgesetzes entgegen stehen. <sup>3</sup>Die §§ 78 und 80 sind mit der Maßgabe sinngemäß anzuwenden, dass an die Stelle der Haushaltssatzung der Beschluss über den Haushaltsplan tritt und von der öffentlichen Bekanntgabe und dem Verfügbarhalten zur Einsichtnahme nach § 80 Abs. 3 und 6 abgesehen werden kann.

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

(3) Mündelvermögen sind abweichend von den Absätzen 1 und 2 nur im Jahresabschluss gesondert nachzuweisen.

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

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEORDNUNG**

**§ 99**

**Gemeindegliedervermögen**

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

(2) <sup>1</sup>Gemeindegliedervermögen darf nicht in Privatvermögen der Nutzungsberechtigten umgewandelt werden. Es kann in freies Gemeindevermögen umgewandelt werden, wenn die Umwandlung aus Gründen des Gemeinwohls geboten ist. <sup>2</sup>Den bisher Berechtigten ist ein Einkaufsgeld zurückzuzahlen, durch welches sie das Recht zur Teilnahme an der Nutzung des Gemeindegliedervermögens erworben haben. <sup>3</sup>Soweit nach den bisher geltenden rechtlichen Vorschriften Nutzungsrechte am Gemeindegliedervermögen den Berechtigten gegen ihren Willen nicht entzogen oder geschmälert werden dürfen, muß von der Gemeinde bei der Umwandlung eine angemessene Entschädigung gezahlt werden. <sup>4</sup>Handelt es sich um Nutzungsrechte an landwirtschaftlich genutzten Grundstücken, so kann die Entschädigung auch durch Hergabe eines Teils derjenigen Grundstücke gewährt werden, an denen die Nutzungsrechte bestehen.

(3) Gemeindevermögen darf nicht in Gemeindegliedervermögen umgewandelt werden.

**§ 100**

**Örtliche Stiftungen**

(1) <sup>1</sup>Örtliche Stiftungen sind die Stiftungen des privaten Rechts, die nach dem Willen des Stifters von einer Gemeinde verwaltet werden und die überwiegend örtlichen Zwecken dienen. <sup>2</sup>Die Gemeinde hat die örtlichen Stiftungen nach den Vorschriften dieses Gesetzes zu verwalten, soweit nicht durch Gesetz oder Stifter anderes bestimmt ist. <sup>3</sup>Das Stiftungsvermögen ist von dem übrigen Gemeindevermögen getrennt zu halten und so anzulegen, daß es für seinen Verwendungszweck greifbar ist.

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

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

**10. Teil**

**Rechnungsprüfung**

**§ 101**

**Prüfung des Jahresabschlusses, Bestätigungsvermerk**

(1) <sup>1</sup>Der Jahresabschluss ist vom Rechnungsprüfungsausschuss dahingehend zu prüfen, ob er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt. <sup>2</sup>Die Prüfung des Jahresabschlusses erstreckt sich darauf, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen beachtet worden sind. <sup>3</sup>In die Prüfung sind die Buchführung, die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände einzubeziehen. <sup>4</sup>Der Lagebericht ist darauf zu prüfen, ob er mit dem Jahresabschluss in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde erwe-

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT GEMEINDEORDNUNG

cken. <sup>5</sup>Der Rechnungsprüfungsausschuss hat über Art und Umfang der Prüfung sowie über das Ergebnis der Prüfung einen Prüfungsbericht zu erstellen. <sup>6</sup>Der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung ist in den Prüfungsbericht aufzunehmen.

(2) <sup>1</sup>Vor Abgabe des Prüfungsberichtes durch den Rechnungsprüfungsausschuss an den Rat ist dem Bürgermeister Gelegenheit zur Stellungnahme zum Prüfungsergebnis zu geben. <sup>2</sup>Soweit der Kämmerer von seinem Recht nach § 95 Abs. 3 Satz 3 Gebrauch gemacht hat, ist ihm ebenfalls Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben.

(3) <sup>1</sup>Der Rechnungsprüfungsausschuss hat das Ergebnis der Prüfung in einem Bestätigungsvermerk zusammenzufassen. <sup>2</sup>Der Bestätigungsvermerk hat Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung zu beschreiben und dabei die angewandten Rechnungslegungsgrundsätze und Prüfungsgrundsätze anzugeben. <sup>3</sup>Er hat ferner eine Beurteilung des Prüfungsergebnisses zu enthalten, die zweifelsfrei ergeben muss, ob

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

<sup>4</sup>Die Beurteilung des Prüfungsergebnisses soll allgemeinverständlich und problemorientiert unter Berücksichtigung des Umstandes erfolgen, dass Rat und Verwaltungsvorstand den Abschluss zu verantworten haben. <sup>5</sup>Auf Risiken, die die stetige Aufgabenerfüllung und die Haushaltswirtschaft der Gemeinde gefährden, ist gesondert einzugehen.

(4) <sup>1</sup>In einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk (Absatz 3 Satz 3 Nr. 1) ist zu erklären, dass die durchgeführte Prüfung zu keinen Beanstandungen geführt hat, der Jahresabschluss auf Grund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse den gesetzlichen Vorschriften, Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen entspricht und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. <sup>2</sup>Dieser Bestätigungsvermerk kann um Hinweise ergänzt werden, die ihn nicht einschränken.

(5) <sup>1</sup>Werden Beanstandungen ausgesprochen, ist die Erklärung nach Absatz 4 Satz 1 einzuschränken oder zu versagen. <sup>2</sup>Ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk darf nur erteilt werden, wenn der geprüfte Jahresabschluss unter Beachtung der vom Prüfer vorgenommenen, in ihrer Tragweite erkennbaren Einschränkung ein den tatsächlichen Verhältnissen im Wesentlichen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt (Absatz 3 Satz 3 Nr. 2). <sup>3</sup>Sind die Beanstandungen so erheblich, dass kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde mehr vermittelt wird, ist der Bestätigungsvermerk zu versagen (Absatz 3 Satz 3 Nr. 3). <sup>4</sup>Der Bestätigungsvermerk ist auch dann zu versagen, wenn der Prüfer nach Ausschöpfung aller angemessenen Möglichkeiten zur Klärung des Sachverhaltes nicht in der Lage ist, eine Beurteilung abzugeben (Absatz 3 Satz 3 Nr. 4). <sup>5</sup>Die Versagung ist in einem Vermerk, der nicht als Bestätigungsvermerk zu bezeichnen ist, aufzunehmen. <sup>6</sup>Die Einschränkung oder Versagung ist zu begründen.

(6) <sup>1</sup>Die Beurteilung des Prüfungsergebnisses hat sich auch darauf zu erstrecken, ob der Lagebericht mit dem Jahresabschluss in Einklang steht und insgesamt eine zutreffende Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. <sup>2</sup>Dabei ist auch darauf einzugehen, ob die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde zutreffend dargestellt sind.

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

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT GEMEINDEORDNUNG**

(8) <sup>1</sup>In Gemeinden, in denen eine örtliche Rechnungsprüfung besteht, bedient sich der Rechnungsprüfungsausschuss zur Durchführung der Prüfung dieser Rechnungsprüfung. <sup>2</sup>Die örtliche Rechnungsprüfung oder Dritte als Prüfer haben im Rahmen ihrer Prüfung einen Bestätigungsvermerk oder einen Vermerk über seine Versagung nach den Absätzen 3 bis 7 abzugeben.

### **§ 102 Örtliche Rechnungsprüfung**

(1) <sup>1</sup>Kreisfreie Städte, Große und Mittlere kreisangehörige Städte haben eine örtliche Rechnungsprüfung einzurichten. <sup>2</sup>Die übrigen Gemeinden sollen sie einrichten, wenn ein Bedürfnis hierfür besteht und die Kosten in angemessenem Verhältnis zum Nutzen stehen.

(2) <sup>1</sup>Kreisangehörige Gemeinden können mit dem Kreis eine öffentlich-rechtliche Vereinbarung mit dem Inhalt abschließen, dass die örtliche Rechnungsprüfung des Kreises die Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung in einer Gemeinde gegen Kostenerstattung wahrnimmt. <sup>2</sup>Die Vereinbarung kann auch vorsehen, dass die Rechnungsprüfung des Kreises nur einzelne Aufgabengebiete der Rechnungsprüfung in der Gemeinde wahrnimmt. <sup>3</sup>Soweit die örtliche Rechnungsprüfung des Kreises die Rechnungsprüfung in der Gemeinde wahrnimmt, bedient sich der Rechnungsprüfungsausschuss der Gemeinde bei der Erfüllung seiner Aufgaben der Rechnungsprüfung des Kreises.

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

### **§ 103 Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung**

(1) <sup>1</sup>Die örtliche Rechnungsprüfung hat folgende Aufgaben:

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

<sup>2</sup>In die Prüfung des Jahresabschlusses nach Nummer 1 sind die Entscheidungen und Verwaltungsvorgänge aus delegierten Aufgaben auch dann einzubeziehen, wenn die Zahlungsvorgänge selbst durch den Träger der Aufgabe vorgenommen werden und insgesamt finanziell von erheblicher Bedeutung sind.

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

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

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT GEMEINDEORDNUNG**

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

(4) <sup>1</sup>Der Prüfer kann für die Durchführung seiner Prüfung nach den Absätzen 1 bis 3 Aufklärung und Nachweise verlangen, die für eine sorgfältige Prüfung notwendig sind. <sup>2</sup>Der Prüfer hat die Rechte nach Satz 1 auch gegenüber den Abschlussprüfern der verselbstständigten Aufgabenbereiche.

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

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

(7) <sup>1</sup>Ein Dritter darf nicht Prüfer sein,

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

<sup>2</sup>§ 104 Abs. 4 gilt entsprechend.

### **§ 104**

#### **Leitung und Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung**

(1) <sup>1</sup>Die örtliche Rechnungsprüfung ist dem Rat unmittelbar verantwortlich und in ihrer sachlichen Tätigkeit ihm unmittelbar unterstellt. <sup>2</sup>Sie ist von fachlichen Weisungen frei.

(2) <sup>1</sup>Der Rat bestellt die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung und die Prüfer und beruft sie ab. <sup>2</sup>Die Leitung und die Prüfer können nicht Mitglieder des Rates sein und dürfen eine andere Stellung in der Gemeinde nur innehaben, wenn dies mit ihren Prüfungsaufgaben vereinbar ist. <sup>3</sup>Sie dürfen nicht Zahlungen der Gemeinde abwickeln.

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

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

### **§ 105**

#### **Überörtliche Prüfung**

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

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEORDNUNG**

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

(3) <sup>1</sup>Die überörtliche Prüfung erstreckt sich darauf, ob

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

<sup>2</sup>Bei der Prüfung sind vorhandene Ergebnisse der örtlichen Rechnungsprüfung zu berücksichtigen.

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

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

(5) <sup>1</sup>Der Bürgermeister legt den Prüfungsbericht dem Rechnungsprüfungsausschuss zur Beratung vor. <sup>2</sup>Der Rechnungsprüfungsausschuss unterrichtet den Rat über den wesentlichen Inhalt des Prüfungsberichts sowie über das Ergebnis seiner Beratungen.

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

(7) <sup>1</sup>Die Gemeindeprüfungsanstalt soll Körperschaften, Anstalten, Stiftungen und Verbände und Einrichtungen des öffentlichen Rechts

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

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

**§ 106**

**Jahresabschlussprüfung der Eigenbetriebe**

(nicht abgedruckt)

**11. Teil**

**Wirtschaftliche Betätigung und nichtwirtschaftliche Betätigung**

(§§ 107 bis 115 sind nicht abgedruckt)

In § 108 Absatz 3 GO NRW ist der Satz 2 „Der Jahresabschluss, der Lagebericht und der Bericht über die öffentliche Zwecksetzung sind dem Haushaltsplan als Anlage beizufügen“ gestrichen worden.

**12. Teil  
Gesamtabschluss**

**§ 116  
Gesamtabschluss**

(1) <sup>1</sup>Die Gemeinde hat in jedem Haushaltsjahr für den Abschlussstichtag 31. Dezember einen Gesamtabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen. <sup>2</sup>Er besteht aus der Gesamtergebnisrechnung, der Gesamtbilanz und dem Gesamtanhang und ist um einen Gesamtlagebericht zu ergänzen. <sup>3</sup>Der Rat bestätigt den geprüften Gesamtabschluss durch Beschluss. <sup>4</sup>§ 96 findet entsprechende Anwendung.

(2) <sup>1</sup>Zu dem Gesamtabschluss hat die Gemeinde ihren Jahresabschluss nach § 95 und die Jahresabschlüsse des gleichen Geschäftsjahres aller verselbstständigten Aufgabenbereiche in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form zu konsolidieren. <sup>2</sup>Auf den Gesamtabschluss sind, soweit seine Eigenart keine Abweichung erfordert, § 88 und § 91 Abs. 2 entsprechend anzuwenden.

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

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

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

(5) <sup>1</sup>Der Gesamtabschluss ist innerhalb der ersten neun Monate nach dem Abschlussstichtag aufzustellen. <sup>2</sup>§ 95 Abs. 3 findet für die Aufstellung des Gesamtabschlusses entsprechende Anwendung.

(6) <sup>1</sup>Der Gesamtabschluss ist vom Rechnungsprüfungsausschuss dahingehend zu prüfen, ob er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt. <sup>2</sup>Die Prüfung des Gesamtabschlusses erstreckt sich darauf, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen beachtet worden sind. <sup>3</sup>Der Gesamtlagebericht ist darauf zu prüfen, ob er mit dem Gesamtabschluss in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde erwecken. <sup>4</sup>§ 101 Abs. 2 bis 8 gilt entsprechend.

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

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEORDNUNG**

**§ 117  
Beteiligungsbericht**

(1) <sup>1</sup>Die Gemeinde hat einen Beteiligungsbericht zu erstellen, in dem ihre wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung, unabhängig davon, ob verselbstständigte Aufgabenbereiche dem Konsolidierungskreis des Gesamtabschlusses angehören, zu erläutern ist. <sup>2</sup>Dieser Bericht ist jährlich bezogen auf den Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses fortzuschreiben und dem Gesamtabschluss beizufügen. <sup>3</sup>Der Beteiligungsbericht ist dem Jahresabschluss nach § 95 beizufügen, wenn kein Gesamtabschluss nach § 116 aufzustellen ist.

(2) <sup>1</sup>Der Beteiligungsbericht ist dem Rat und den Einwohnern zur Kenntnis zu bringen. <sup>2</sup>Die Gemeinde hat zu diesem Zweck den Bericht zur Einsichtnahme verfügbar zu halten. <sup>3</sup>Auf die Möglichkeit zur Einsichtnahme ist in geeigneter Weise öffentlich hinzuweisen.

**§ 118  
Vorlage- und Auskunftspflichten**

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

**13. Teil  
Aufsicht**

( §§ 119 bis 124 und §§ 126 und 127 sind nicht abgedruckt )

**§ 125  
Zwangsvollstreckung**

(1) <sup>1</sup>Zur Einleitung der Zwangsvollstreckung gegen die Gemeinde wegen einer Geldforderung bedarf der Gläubiger einer Zulassungsverfügung der Aufsichtsbehörde, es sei denn, daß es sich um die Verfolgung dinglicher Rechte handelt. In der Verfügung hat die Aufsichtsbehörde die Vermögensgegenstände zu bestimmen, in welche die Zwangsvollstreckung zugelassen wird, und über den Zeitpunkt zu befinden, in dem sie stattfinden soll. <sup>2</sup>Die Zwangsvollstreckung wird nach den Vorschriften der Zivilprozessordnung durchgeführt.

2) Ein Insolvenzverfahren über das Vermögen der Gemeinde ist nicht zulässig.

(3) Die Bestimmung des § 123 bleibt unberührt.

**14. Teil  
Übergangs- und Schlussvorschriften, Sondervorschriften**

( §§ 131 bis 134 sind nicht abgedruckt )

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEORDNUNG**

**§ 129**

**Weiterentwicklung  
der kommunalen Selbstverwaltung  
(Experimentierklausel)**

<sup>1</sup>Zur Erprobung neuer Steuerungsmodelle und zur Weiterentwicklung der kommunalen Selbstverwaltung auch in der grenzüberschreitenden kommunalen Zusammenarbeit kann das Innenministerium im Einzelfall zeitlich begrenzte Ausnahmen von organisations- und haushaltsrechtlichen Vorschriften des Gesetzes oder der zur Durchführung ergangenen Rechtsverordnungen zulassen. <sup>2</sup>Darüber hinaus kann es durch Rechtsverordnung Ausnahmen von anderen Vorschriften des Gesetzes oder der zur Durchführung ergangenen Rechtsverordnungen zulassen. <sup>3</sup>Die Rechtsverordnung kann Gemeinden auf Antrag und zeitlich befristet eine alternative Aufgabenerledigung ermöglichen, soweit die grundsätzliche Erfüllung des Gesetzauftrages sichergestellt ist. <sup>4</sup>§ 5 bleibt hiervon unberührt.

**§ 130**

**Unwirksame Rechtsgeschäfte**

(1) Rechtsgeschäfte, die ohne die aufgrund dieses Gesetzes erforderliche Genehmigung der Aufsichtsbehörde abgeschlossen werden, sind unwirksam.

(2) Rechtsgeschäfte, die gegen das Verbot des § 86 Abs. 5, des § 87 Abs. 1 oder des § 110 verstoßen, sind nichtig.

**§ 133**

**Ausführung des Gesetzes**

(1) Das Innenministerium wird ermächtigt, im Einvernehmen mit dem Finanzministerium zur Durchführung dieses Gesetzes durch Rechtsverordnung zu regeln:

1. Inhalt und Gestaltung des Haushaltsplans, der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung sowie die Haushaltsführung und die Haushaltsüberwachung; dabei kann es bestimmen, dass Einzahlungen und Auszahlungen, für die ein Dritter Kostenträger ist oder die von einer zentralen Stelle ausgezahlt werden, nicht im Haushalt der Gemeinde abgewickelt werden,
2. die Veranschlagung von Erträgen, Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen und Verpflichtungsermächtigungen, die Bildung von Budgets sowie den Ausweis von Zielen und Kennzahlen,
3. Inhalt und Umfang von Abschreibungen, die Bildung von Rückstellungen und von Rücklagen sowie deren Mindesthöhe und Verwendung,
4. die Erfassung, den Nachweis, die Bewertung und die Fortschreibung der Vermögensgegenstände und der Schulden,
5. die Geldanlagen und ihre Sicherung,
6. die Ausschreibung von Lieferungen und Leistungen sowie die Vergabe von Aufträgen einschließlich des Abschlusses von Verträgen,
7. die Stundung, die Niederschlagung und den Erlass von Ansprüchen sowie die Behandlung von Kleinbeträgen,
8. Inhalt, Gestaltung, Prüfung und Aufbewahrung des Jahresabschlusses und des Gesamtabchlusses,
9. die Aufgaben und die Organisation der Finanzbuchhaltung, deren Beaufsichtigung und Prüfung sowie die ordnungsgemäße Abwicklung der Buchführung und des Zahlungsverkehrs, einschließlich ihrer Grundsätze und Verfahren,
10. die erstmalige Bewertung von Vermögen und Schulden und die Aufstellung, Prüfung und Aufbewahrung der Eröffnungsbilanz sowie die Vereinfachungsverfahren und Wertberichtigungen,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEORDNUNG**

11. die zeitliche Aufbewahrung von Büchern, Belegen und sonstigen Unterlagen,
12. Aufbau und Verwaltung, Wirtschaftsführung, Rechnungswesen und Prüfung der Eigenbetriebe, deren Freistellung von diesen Vorschriften sowie das Wahlverfahren zur Aufstellung des Vorschlages der Versammlung der Beschäftigten für die Wahl von Beschäftigten als Mitglieder des Betriebsausschusses und ihrer Stellvertreter, ferner das Verfahren zur Bestimmung der Nachfolger im Falle des Ausscheidens dieser Mitglieder oder Stellvertreter vor Ablauf der Wahlzeit des Rates,
13. das Verfahren bei der Errichtung der rechtsfähigen Anstalt des öffentlichen Rechts und deren Aufbau, die Verwaltung, die Wirtschaftsführung sowie das Rechnungs- und Prüfungswesen.

(2) Das Innenministerium erlässt die erforderlichen Verwaltungsvorschriften, insbesondere für

1. die Gliederung des Haushaltsplans in Produktbereiche,
2. die Kontierung von Erträgen und Aufwendungen im Ergebnisplan und in der Ergebnisrechnung,
3. die Kontierung von Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan und in der Finanzrechnung,
4. Verfahren zur Ermittlung von Wertansätzen und deren Kontierung in der Bilanz,
5. die Einrichtung und Zuordnung von Konten für die Finanzbuchhaltung,
6. die Ausgestaltung von Sicherheitsstandards für die Finanzbuchhaltung,
7. die Festlegung von Nutzungsdauern für Vermögensgegenstände,
8. Verfahren zur Ermittlung von Wertansätzen für Vermögen und Schulden in der Eröffnungsbilanz,
9. Inhalt und Gestaltung von Prüfungsberichten.

(3) Die Gemeinde ist verpflichtet, Muster zu verwenden, die das Innenministerium aus Gründen der Vergleichbarkeit der Haushalte für verbindlich erklärt hat, insbesondere für

1. die Haushaltssatzung und ihre Bekanntmachung,
2. die produktorientierte Gliederung des Haushaltsplans und die Gliederung des Ergebnisplans nach Ertrags- und Aufwandsarten sowie des Finanzplans nach Ein- und Auszahlungsarten,
3. die Form des Haushaltsplans und seiner Anlagen,
4. die Gliederung und die Form der Bestandteile des Jahresabschlusses, des Gesamtabschlusses und ihrer Anlagen,
5. die Buchführung und die Zahlungsabwicklung in der Finanzbuchhaltung.

## 2. Die Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung

### **Erster Abschnitt Haushaltsplan**

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

### **Zweiter Abschnitt Planungsgrundsätze und Ziele**

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

### **Dritter Abschnitt Besondere Vorschriften für die Haushaltswirtschaft**

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

### **Vierter Abschnitt Buchführung, Inventar, Zahlungsabwicklung**

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

### **Fünfter Abschnitt Vermögen und Schulden**

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

### **Sechster Abschnitt Jahresabschluss**

- § 37 Jahresabschluss
- § 38 Ergebnisrechnung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

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

**Siebter Abschnitt            Gesamtabschluss**

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

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

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

**Neunter Abschnitt            Schlussvorschriften**

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

**Erster Abschnitt  
Haushaltsplan**

**§ 1  
Haushaltsplan**

- (1) Der Haushaltsplan besteht aus
  1. dem Ergebnisplan,
  2. dem Finanzplan,
  3. den Teilplänen,
  4. dem Haushaltssicherungskonzept, wenn ein solches erstellt werden muss oder fortzuschreiben ist.
  
- (2) Dem Haushaltsplan sind beizufügen
  1. der Vorbericht,
  2. der Stellenplan,
  3. die Bilanz des Vorvorjahres,
  4. eine Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen,
  5. eine Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen, Gruppen oder einzelne Ratsmitglieder,
  6. eine Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten zu Beginn des Haushaltsjahres,
  7. eine Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

8. eine Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen mit den neuesten Jahresabschlüssen der Unternehmen und Einrichtungen sowie Anstalten des öffentlichen Rechts und der Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden,
9. in den kreisfreien Städten die Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben.

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

**§ 2  
Ergebnisplan**

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

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

die ordentlichen Aufwendungen

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

außerdem

16. Finanzerträge,
  17. Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen
- und
18. außerordentliche Erträge,
  19. außerordentliche Aufwendungen.

(2) Im Ergebnisplan sind für jedes Haushaltsjahr

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

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

**§ 3  
Finanzplan**

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

1. Steuern und ähnliche Abgaben,
2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen,
3. sonstige Transfereinzahlungen,
4. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
5. privatrechtliche Leistungsentgelte,
6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
7. sonstige Einzahlungen,
8. Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen,

die Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit

9. Personalauszahlungen,
10. Versorgungsauszahlungen,
11. Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,
12. Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen,
13. Transferauszahlungen,
14. sonstige Auszahlungen,

aus Investitionstätigkeit

die Einzahlungen

15. aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen,
16. aus der Veräußerung von Sachanlagen,
17. aus der Veräußerung von Finanzanlagen,
18. von Beiträgen u.ä. Entgelten und
19. sonstige Investitionseinzahlungen,

die Auszahlungen

20. für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden,
21. für Baumaßnahmen,
22. für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen,
23. für den Erwerb von Finanzanlagen,
24. von aktivierbaren Zuwendungen und
25. sonstige Investitionsauszahlungen,

aus Finanzierungstätigkeit

26. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen,
27. Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen.

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

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

auszuweisen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

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

**§ 4  
Teilpläne**

(1) <sup>1</sup>Die Teilpläne sind produktorientiert. <sup>2</sup>Sie bestehen aus einem Teilergebnisplan und einem Teilfinanzplan. <sup>3</sup>Sie werden nach Produktbereichen oder nach Verantwortungsbereichen (Budgets) unter Beachtung des vom Innenministerium bekannt gegebenen Produktrahmens aufgestellt.

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

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

(3) <sup>1</sup>Die Teilergebnispläne sind entsprechend § 2 aufzustellen. <sup>2</sup>Für jeden Teilergebnisplan ist ein Jahresergebnis entsprechend § 2 Abs. 2 darzustellen. <sup>3</sup>Soweit Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen für die Haushaltsbewirtschaftung erfasst werden, sind diese zusätzlich abzubilden.

(4) <sup>1</sup>Im Teilfinanzplan sind als einzelne Positionen die Einzahlungen und die Auszahlungen für Investitionen entsprechend § 3 Abs. 1 Nrn. 15 bis 25 sowie die Summe der Einzahlungen, die Summe der Auszahlungen und der Saldo daraus auszuweisen. <sup>2</sup>Als Einzelmaßnahmen sind jeweils Investitionen oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen auszuweisen. <sup>3</sup>Dazu sind zusätzlich zu den maßnahmebezogenen Beträgen nach Satz 1 die Investitionssumme und die bisher bereitgestellten Haushaltsmittel sowie die Verpflichtungsermächtigungen für die Folgejahre anzugeben.

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

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

**§ 5  
Haushaltssicherungskonzept**

<sup>1</sup>Im Haushaltssicherungskonzept gem. § 76 der Gemeindeordnung sind die Ausgangslage, die Ursachen der entstandenen Fehlentwicklung und deren vorgesehene Beseitigung zu beschreiben. <sup>2</sup>Das Haushaltssicherungskonzept soll die schnellstmögliche Wiedererlangung des Haushaltsausgleichs gewährleisten und darstellen, wie

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

nach Umsetzung der darin enthaltenen Maßnahmen der Haushalt so gesteuert werden kann, dass er in Zukunft dauerhaft ausgeglichen sein wird.

**§ 6**

**Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung**

- (1) Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung ist in den Haushaltsplan einzubeziehen.
- (2) Bei der Aufstellung und Fortschreibung der Ergebnis- und Finanzplanung sollen die vom Innenministerium bekannt gegebenen Orientierungsdaten berücksichtigt werden.

**§ 7**

**Vorbericht**

- (1) <sup>1</sup>Der Vorbericht soll einen Überblick über die Eckpunkte des Haushaltsplans geben. <sup>2</sup>Die Entwicklung und die aktuelle Lage der Gemeinde sind anhand der im Haushaltsplan enthaltenen Informationen und der Ergebnis- und Finanzdaten darzustellen.
- (2) Die wesentlichen Zielsetzungen der Planung für das Haushaltsjahr und die folgenden drei Jahre sowie die Rahmenbedingungen der Planung sind zu erläutern.

**§ 8**

**Stellenplan**

- (1) <sup>1</sup>Der Stellenplan hat die im Haushaltsjahr erforderlichen Stellen der Beamtinnen und Beamten und der nicht nur vorübergehend beschäftigten Bediensteten auszuweisen. <sup>2</sup>Stellen von Beamtinnen und Beamten in Einrichtungen von Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden, sind gesondert aufzuführen.
- (2) <sup>1</sup>Im Stellenplan ist ferner für jede Besoldungs- und Entgeltgruppe die Gesamtzahl der Stellen für das Vorjahr sowie der am 30. Juni des Vorjahres besetzten Stellen anzugeben. <sup>2</sup>Wesentliche Abweichungen vom Stellenplan des Vorjahres sowie geplante zukünftige Veränderungen sind zu erläutern.
- (3) Dem Stellenplan ist
1. eine Übersicht über die vorgesehene Aufteilung der Stellen des Stellenplans auf die Produktbereiche, soweit diese nicht auszugsweise den einzelnen Teilplänen beigelegt sind,
  2. eine Übersicht über die vorgesehene Zahl der Nachwuchskräfte und der informatorisch beschäftigten Dienstkräfte beizufügen.

**§ 9**

**Haushaltsplan für zwei Jahre**

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

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

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

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

**§ 10  
Nachtragshaushaltsplan**

(1) <sup>1</sup>Der Nachtragshaushaltsplan muss die Änderungen der Erträge und Aufwendungen und der Einzahlungen und Auszahlungen, die im Zeitpunkt seiner Aufstellung übersehbar sind und oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen liegen sowie die damit in Zusammenhang stehenden Änderungen der Ziele und Kennzahlen enthalten. <sup>2</sup>Bereits über- oder außerplanmäßig entstandene Aufwendungen oder über- oder außerplanmäßig geleistete Auszahlungen müssen nicht veranschlagt werden. <sup>3</sup>Satz 2 gilt für über- und außerplanmäßige zahlungswirksame Aufwendungen, bei denen die Zahlungen noch nicht erfolgt sind, entsprechend.

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

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

**Zweiter Abschnitt  
Planungsgrundsätze und Ziele**

**§ 11  
Allgemeine Planungsgrundsätze**

(1) Im Haushaltsplan sind das voraussichtliche Ressourcenaufkommen und der geplante Ressourcenverbrauch in voller Höhe und getrennt voneinander durch Erträge und Aufwendungen unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und die Einzahlungen und Auszahlungen zu veranschlagen, soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist.

(2) <sup>1</sup>Erträge und Aufwendungen sind in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. <sup>2</sup>Werden Erträge und Aufwendungen in einem Leistungsbescheid festgesetzt, ist die Veranschlagung nach dem Erfüllungszeitpunkt vorzunehmen. <sup>3</sup>Soweit die Erträge und Aufwendungen nicht errechenbar sind, sind sie sorgfältig zu schätzen.

(3) <sup>1</sup>Einzahlungen und Auszahlungen sind in Höhe der voraussichtlich zu erzielenden oder zu leistenden Beträge zu veranschlagen. <sup>2</sup>Absatz 2 Satz 2 findet Anwendung.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

**§ 12**

**Ziele, Kennzahlen zur Zielerreichung**

<sup>1</sup>Für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sollen produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festgelegt sowie Kennzahlen zur Zielerreichung bestimmt werden. <sup>2</sup>Diese Ziele und Kennzahlen sollen zur Grundlage der Gestaltung der Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts gemacht werden.

**§ 13**

**Verpflichtungsermächtigungen**

(1) <sup>1</sup>Die Verpflichtungsermächtigungen, die in der Regel zu Lasten der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre oder in besonderen Fällen bis zum Abschluss einer Maßnahme veranschlagt werden, sind im Teilfinanzplan bei den einzelnen Investitionsmaßnahmen gesondert auszuweisen, soweit nicht die Positionen der mittelfristigen Finanzplanung zu Verpflichtungsermächtigungen erklärt werden. <sup>2</sup>Für Investitionen mit Kosten unterhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen können sie zusammengefasst ausgewiesen werden.

(2) <sup>1</sup>Es kann erklärt werden, dass einzelne Verpflichtungsermächtigungen auch für andere Investitionsmaßnahmen in Anspruch genommen werden können. <sup>2</sup>Der in der Haushaltssatzung festgesetzte Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen darf nicht überschritten werden.

**§ 14**

**Investitionen**

(1) Bevor Investitionen oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen beschlossen und im Haushaltsplan ausgewiesen werden, soll unter mehreren in Betracht kommenden Möglichkeiten durch einen Wirtschaftlichkeitsvergleich, mindestens durch einen Vergleich der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach § 33 Abs. 2 und 3 und der Folgekosten, die für die Gemeinde wirtschaftlichste Lösung ermittelt werden.

(2) <sup>1</sup>Ermächtigungen für Baumaßnahmen dürfen im Finanzplan erst veranschlagt werden, wenn Baupläne, Kostenberechnungen und Erläuterungen vorliegen, aus denen die Art der Ausführung, die Gesamtkosten der Maßnahme, getrennt nach Grunderwerb und Herstellungskosten, einschließlich der Einrichtungskosten sowie der Folgekosten ersichtlich sind und denen ein Bauzeitplan beigefügt ist. <sup>2</sup>Die Unterlagen müssen auch die voraussichtlichen Jahresauszahlungen unter Angabe der Kostenbeteiligung Dritter, und die für die Dauer der Nutzung entstehenden jährlichen Haushaltsbelastungen ausweisen.

(3) Vor Beginn einer Investition unterhalb der festgelegten Wertgrenzen muss mindestens eine Kostenberechnung vorliegen.

**§ 15**

**Verfügungsmittel**

<sup>1</sup>Verfügungsmittel der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters sind im Haushaltsplan gesondert anzugeben.

<sup>2</sup>Die verfügbaren Mittel dürfen nicht überschritten und nicht mit anderen Haushaltspositionen verbunden werden.

<sup>3</sup>Sie sind nicht übertragbar.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

**§ 16**

**Fremde Finanzmittel**

(1) Im Finanzplan müssen nicht veranschlagt werden

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

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

**§ 17**

**Interne Leistungsbeziehungen**

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

**§ 18**

**Kosten- und Leistungsrechnung**

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

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

**§ 19**

**Weitere Vorschriften für die Haushaltsplanung**

(1) <sup>1</sup>Die Veranschlagung von Personalaufwendungen in den Teilplänen richtet sich nach den im Haushaltsjahr voraussichtlich besetzten Stellen. <sup>2</sup>Dabei können die Personalaufwendungen für Personen, die nicht im Stellenplan geführt werden, zentral veranschlagt werden.

(2) Die Versorgungs- und die Beihilfeaufwendungen können auf die Teilpläne aufgeteilt oder zentral veranschlagt werden.

**Dritter Abschnitt  
Besondere Vorschriften für die Haushaltswirtschaft**

**§ 20  
Grundsatz der Gesamtdeckung**

Soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist, dienen

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

**§ 21  
Bildung von Budgets**

(1) <sup>1</sup>Zur flexiblen Haushaltsbewirtschaftung können Erträge und Aufwendungen zu Budgets verbunden werden. <sup>2</sup>In den Budgets ist die Summe der Erträge und die Summe der Aufwendungen für die Haushaltsführung verbindlich. <sup>3</sup>Die Sätze 1 und 2 gelten auch für Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen.

(2) <sup>1</sup>Es kann bestimmt werden, dass Mehrerträge bestimmte Ermächtigungen für Aufwendungen erhöhen und Mindererträge bestimmte Ermächtigungen für Aufwendungen vermindern. <sup>2</sup>Das Gleiche gilt für Mehreinzahlungen und Mindereinzahlungen für Investitionen. <sup>3</sup>Die Mehraufwendungen oder Mehrauszahlungen gelten nicht als überplanmäßige Aufwendungen oder Auszahlungen.

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

**§ 22  
Ermächtigungsübertragung**

(1) <sup>1</sup>Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen sind übertragbar. <sup>2</sup>Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister regelt mit Zustimmung des Rates die Grundsätze über Art, Umfang und Dauer der Ermächtigungsübertragungen.

(2) Werden Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen übertragen, erhöhen sie die entsprechenden Positionen im Haushaltsplan des folgenden Jahres.

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

(4) <sup>1</sup>Werden Ermächtigungen übertragen, ist dem Rat eine Übersicht der Übertragungen mit Angabe der Auswirkungen auf den Ergebnisplan und den Finanzplan des Folgejahres vorzulegen. <sup>2</sup>Die Übertragungen sind im Jahresabschluss im Plan-/Ist-Vergleich der Ergebnisrechnung (§ 38 Abs. 2) und der Finanzrechnung (§ 39) und im Anhang gesondert anzugeben.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

**§ 23**

**Bewirtschaftung und Überwachung**

(1) <sup>1</sup>Die im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen dürfen erst dann in Anspruch genommen werden, wenn die Aufgabenerfüllung dies erfordert. Die Inanspruchnahme ist zu überwachen. <sup>2</sup>Das Gleiche gilt für Verpflichtungsermächtigungen. <sup>3</sup>Bei Ermächtigungen für Investitionen muss die rechtzeitige Bereitstellung der Finanzmittel gesichert sein. <sup>4</sup>Dabei darf die Finanzierung anderer, bereits begonnener Maßnahmen nicht beeinträchtigt werden.

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

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

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

(5) <sup>1</sup>Die Gemeinde kann davon absehen, Ansprüche in geringer Höhe geltend zu machen, es sei denn, dass die Einziehung aus wirtschaftlichen oder anderen grundsätzlichen Erwägungen geboten ist. <sup>2</sup>Mit juristischen Personen des öffentlichen Rechts kann im Falle der Gegenseitigkeit etwas anderes vereinbart werden.

**§ 24**

**Haushaltswirtschaftliche Sperre, Unterrichtungspflicht**

(1) <sup>1</sup>Wenn die Entwicklung der Erträge oder Aufwendungen oder die Erhaltung der Liquidität es erfordert, kann die Kämmerin oder der Kämmerer, wenn eine solche oder ein solcher nicht bestellt ist, die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister die Inanspruchnahme der im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen und Verpflichtungsermächtigungen sperren. <sup>2</sup>§ 81 Abs. 4 der Gemeindeordnung bleibt unberührt.

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

**§ 25**

**Vergabe von Aufträgen**

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

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

**§ 26**

**Stundung, Niederschlagung und Erlass**

(1) <sup>1</sup>Ansprüche dürfen ganz oder teilweise gestundet werden, wenn ihre Einziehung bei Fälligkeit eine erhebliche Härte für den Schuldner bedeuten würde und der Anspruch durch die Stundung nicht gefährdet erscheint. <sup>2</sup>Gestundete Beträge sind in der Regel angemessen zu verzinsen.

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

(3) <sup>1</sup>Ansprüche dürfen ganz oder zum Teil erlassen werden, wenn ihre Einziehung nach Lage des einzelnen Falles für den Schuldner eine besondere Härte bedeuten würde. <sup>2</sup>Das Gleiche gilt für die Rückzahlung oder Anrechnung von geleisteten Beträgen.

**Vierter Abschnitt**

**Buchführung, Inventar, Zahlungsabwicklung**

**§ 27**

**Buchführung**

(1) <sup>1</sup>Alle Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage sind nach dem System der doppelten Buchführung und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in den Büchern klar ersichtlich und nachprüfbar aufzuzeichnen. <sup>2</sup>Die Bücher müssen Auswertungen nach der Haushaltsgliederung, nach der sachlichen Ordnung sowie in zeitlicher Ordnung zulassen.

(2) <sup>1</sup>Die Eintragungen in die Bücher müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden, so dass die Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung nachvollziehbar sind. <sup>2</sup>Eine Eintragung oder eine Aufzeichnung in den Büchern darf nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. <sup>3</sup>Auch solche Veränderungen dürfen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind.

(3) <sup>1</sup>Den Buchungen sind Belege, durch die der Nachweis der richtigen und vollständigen Ermittlung der Ansprüche und Verpflichtungen zu erbringen ist, zu Grunde zu legen (begründende Unterlagen). <sup>2</sup>Die Buchungsbelege müssen Hinweise enthalten, die eine Verbindung zu den Eintragungen in den Büchern herstellen.

(4) <sup>1</sup>Aus den Buchungen der zahlungswirksamen Geschäftsvorfälle sind die Zahlungen für den Ausweis in der Finanzrechnung durch eine von der Gemeinde bestimmte Buchungsmethode zu ermitteln. <sup>2</sup>Die Ermittlung darf nicht durch eine indirekte Rückrechnung aus dem in der Ergebnisrechnung ausgewiesenen Jahresergebnis erfolgen.

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

1. fachlich geprüfte Programme und freigegebene Verfahren eingesetzt werden,
2. die Daten vollständig und richtig erfasst, eingegeben, verarbeitet und ausgegeben werden,
3. nachvollziehbar dokumentiert ist, wer, wann, welche Daten eingegeben oder verändert hat,
4. in das automatisierte Verfahren nicht unbefugt eingegriffen werden kann,
5. die gespeicherten Daten nicht verloren gehen und nicht unbefugt verändert werden können,
6. die gespeicherten Daten bis zum Ablauf der Aufbewahrungsfristen jederzeit in angemessener Frist lesbar und maschinell auswertbar sind,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

7. Berichtigungen der Bücher protokolliert und die Protokolle wie Belege aufbewahrt werden,
8. elektronische Signaturen mindestens während der Dauer der Aufbewahrungsfristen nachprüfbar sind,
9. die Unterlagen, die für den Nachweis der richtigen und vollständigen Ermittlung der Ansprüche oder Zahlungsverpflichtungen sowie für die ordnungsgemäße Abwicklung der Buchführung und des Zahlungsverkehrs erforderlich sind, einschließlich eines Verzeichnisses über den Aufbau der Datensätze und die Dokumentation der eingesetzten Programme und Verfahren bis zum Ablauf der Aufbewahrungsfrist verfügbar bleiben; § 58 bleibt unberührt,
10. die Verwaltung von Informationssystemen und automatisierten Verfahren von der fachlichen Sachbearbeitung und der Erledigung von Aufgaben der Finanzbuchhaltung verantwortlich abgegrenzt wird.

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

(7) <sup>1</sup>Der Buchführung ist der vom Innenministerium bekannt gegebene Kontenrahmen zu Grunde zu legen. <sup>2</sup>Der Kontenrahmen kann bei Bedarf ergänzt werden. <sup>3</sup>Die eingerichteten Konten sind in einem Verzeichnis (Kontenplan) aufzuführen.

**§ 28  
Inventur, Inventar**

(1) <sup>1</sup>In der Inventur zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres sind die im wirtschaftlichen Eigentum stehenden Vermögensgegenstände, die Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur vollständig aufzunehmen. <sup>2</sup>Dabei ist der Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben (Inventar). <sup>3</sup>Die Vermögensgegenstände sind mindestens alle fünf Jahre durch eine körperliche Inventur aufzunehmen.

(2) Forderungen und Verbindlichkeiten sind gesondert zu erfassen.

(3) Das Verfahren und die Ergebnisse der Inventur sind so zu dokumentieren, dass diese für sachverständige Dritte nachvollziehbar sind.

(4) <sup>1</sup>Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister regelt das Nähere über die Durchführung der Inventur. <sup>2</sup>Die örtlichen Vorschriften müssen mindestens Bestimmungen in Ausführung der Absätze 1 bis 3 und der §§ 29 und 58 enthalten. § 31 Absatz 1 Satz 2 findet entsprechende Anwendung.

**§ 29  
Inventurvereinfachungsverfahren**

(1) Ein Inventar kann anhand vorhandener Verzeichnisse über Bestand, Art, Menge und Wert an Vermögensgegenständen aufgestellt werden (Buch- und Beleginventur), wenn gesichert ist, dass dadurch die tatsächlichen Verhältnisse zutreffend dargestellt werden. § 28 Abs. 1 Satz 3 findet Anwendung.

(2) <sup>1</sup>Bei der Aufstellung des Inventars darf der Bestand an Vermögensgegenständen nach Art, Menge und Wert auch mit Hilfe mathematisch-statistischer Methoden auf Grund von Stichproben oder durch andere geeignete Verfahren ermittelt werden. <sup>2</sup>Der Aussagewert dieser Ermittlung muss der tatsächlichen Bestandsaufnahme gleichkommen und das Verfahren den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

(3) Auf eine Erfassung der Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Einzelnen wertmäßig den Betrag von 410 Euro ohne Umsatzsteuer nicht übersteigen, kann verzichtet werden.

(4) Sofern Vorratsbestände von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, Waren sowie unfertige und fertige Erzeugnisse für den eigenen Verbrauch bereits aus Lagern abgegeben worden sind, gelten sie als verbraucht.

**§ 30**

**Zahlungsabwicklung, Liquiditätsplanung**

(1) <sup>1</sup>Zur Zahlungsabwicklung gehören die Annahme von Einzahlungen, die Leistung von Auszahlungen und die Verwaltung der Finanzmittel. <sup>2</sup>Jeder Zahlungsvorgang ist zu erfassen und zu dokumentieren, dabei sind die durchlaufenden und die fremden Finanzmittel nach § 16 Abs. 1 gesondert zu erfassen.

(2) <sup>1</sup>Jeder Zahlungsanspruch und jede Zahlungsverpflichtung sind auf ihren Grund und ihre Höhe zu prüfen und festzustellen (sachliche und rechnerische Feststellung). <sup>2</sup>Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister regelt die Befugnis für die sachliche und rechnerische Feststellung.

(3) <sup>1</sup>Zahlungsabwicklung und Buchführung dürfen nicht von demselben Beschäftigten wahrgenommen werden. Beschäftigten, denen die Buchführung oder die Abwicklung von Zahlungen obliegt, darf die Befugnis zur sachlichen und rechnerischen Feststellung nur übertragen werden, wenn und soweit der Sachverhalt nur von ihnen beurteilt werden kann. <sup>2</sup>Zahlungsaufträge sind von zwei Beschäftigten freizugeben.

(4) <sup>1</sup>Die Finanzmittelkonten sind am Schluss des Buchungstages oder vor Beginn des folgenden Buchungstages mit den Bankkonten abzugleichen. <sup>2</sup>Am Ende des Haushaltsjahres sind sie für die Aufstellung des Jahresabschlusses abzuschließen und der Bestand an Finanzmitteln ist festzustellen.

(5) <sup>1</sup>Die Zahlungsabwicklung ist mindestens einmal jährlich unvermutet zu prüfen. <sup>2</sup>Überwacht die örtliche Rechnungsprüfung dauernd die Zahlungsabwicklung, kann von der unvermuteten Prüfung abgesehen werden.

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

**§ 31**

**Sicherheitsstandards und interne Aufsicht**

(1) <sup>1</sup>Um die ordnungsgemäße Erledigung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung unter besonderer Berücksichtigung des Umgangs mit Zahlungsmitteln sowie die Verwahrung und Verwaltung von Wertgegenständen sicherzustellen, sind von der Bürgermeisterin oder dem Bürgermeister nähere Vorschriften unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten zu erlassen. <sup>2</sup>Die Vorschriften können ein Weisungsrecht oder einen Zustimmungsvorbehalt der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters vorsehen, müssen inhaltlich hinreichend bestimmt sein und bedürfen der Schriftform. <sup>3</sup>Sie sind dem Rat zur Kenntnis zu geben.

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

1. die Aufbau- und Ablauforganisation der Finanzbuchhaltung (Geschäftsablauf) mit Festlegungen über
  - 1.1 sachbezogene Verantwortlichkeiten,
  - 1.2 schriftliche Unterschriftsbefugnisse oder elektronische Signaturen mit Angabe von Form und Umfang,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

- 1.3 zentrale oder dezentrale Erledigung der Zahlungsabwicklung mit Festlegung eines Verantwortlichen für die Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit,
- 1.4 Buchungsverfahren mit und ohne Zahlungsabwicklung sowie die Identifikation von Buchungen,
- 1.5 die tägliche Abstimmung der Konten mit Ermittlung der Liquidität,
- 1.6 die Jahresabstimmung der Konten für den Jahresabschluss,
- 1.7 die Behandlung von Kleinbeträgen,
- 1.8 Stundung, Niederschlagung und Erlass von Ansprüchen der Gemeinde,
- 1.9 Mahn- und Vollstreckungsverfahren mit Festlegung einer zentralen Stelle,
2. den Einsatz von automatisierter Datenverarbeitung in der Finanzbuchhaltung mit Festlegungen über
  - 2.1 die Freigabe von Verfahren,
  - 2.2 Berechtigungen im Verfahren,
  - 2.3 Dokumentation der eingegebenen Daten und ihrer Veränderungen,
  - 2.4 Identifikationen innerhalb der sachlichen und zeitlichen Buchung,
  - 2.5 Nachprüfbarkeit von elektronischen Signaturen,
  - 2.6 Sicherung und Kontrolle der Verfahren,
  - 2.7 die Abgrenzung der Verwaltung von Informationssystemen und automatisierten Verfahren von der fachlichen Sachbearbeitung und der Erledigung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung,
- 3 die Verwaltung der Zahlungsmittel mit Festlegungen über
  - 3.1 Einrichtung von Bankkonten,
  - 3.2 Unterschriften von zwei Beschäftigten im Bankverkehr,
  - 3.3 Aufbewahrung, Beförderung und Entgegennahme von Zahlungsmitteln durch Beschäftigte und Automaten,
  - 3.4 Einsatz von Geldkarte, Debitkarte oder Kreditkarte sowie Schecks,
  - 3.5 Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel,
  - 3.6 Aufnahme und Rückzahlung von Krediten zur Liquiditätssicherung,
  - 3.7 die durchlaufende Zahlungsabwicklung und fremde Finanzmittel,
  - 3.8 die Bereitstellung von Liquidität im Rahmen eines Liquiditätsverbundes, wenn ein solcher eingerichtet ist,
- 4 die Sicherheit und Überwachung der Finanzbuchhaltung mit Festlegungen über
  - 4.1 ein Verbot bestimmter Tätigkeiten in Personalunion,
  - 4.2 die Sicherheitseinrichtungen,
  - 4.3 die Aufsicht und Kontrolle über Buchführung und Zahlungsabwicklung,
  - 4.4 regelmäßige und unvermutete Prüfungen,
  - 4.5 die Beteiligung der örtlichen Rechnungsprüfung und des Kämmerers,
5. die sichere Verwahrung und die Verwaltung von Wertgegenständen sowie von Unterlagen nach § 58 enthalten.

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

(4) <sup>1</sup>Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister hat die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung. Sie oder er kann die Aufsicht einer Beigeordneten oder einem Beigeordneten oder einer oder einem sonstigen Beschäftigten übertragen, der oder dem nicht die Abwicklung von Zahlungen obliegt. <sup>2</sup>Ist eine Kämmerin oder ein Kämmerer bestellt, so hat sie oder er die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung, sofern sie oder er nicht nach § 93 Abs. 2 der Gemeindeordnung als Verantwortliche oder als Verantwortlicher für die Finanzbuchhaltung bestellt ist.

**Fünfter Abschnitt  
Vermögen und Schulden**

**§ 32**

**Allgemeine Bewertungsanforderungen**

(1) <sup>1</sup>Die Bewertung des im Jahresabschluss auszuweisenden Vermögens und der Schulden ist unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vorzunehmen. <sup>2</sup>Dabei gilt insbesondere:

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

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

**§ 33**

**Wertansätze für Vermögensgegenstände**

(1) <sup>1</sup>Ein Vermögensgegenstand ist in die Bilanz aufzunehmen, wenn die Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum daran inne hat und dieser selbstständig verwertbar ist. <sup>2</sup>Als Anlagevermögen sind nur die Gegenstände auszuweisen, die dazu bestimmt sind, dauernd der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu dienen.

(2) <sup>1</sup>Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. <sup>2</sup>Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Minderungen des Anschaffungspreises sind abzusetzen.

(3) <sup>1</sup>Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. <sup>2</sup>Dazu gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung. <sup>3</sup>Notwendige Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten können einbezogen werden.

(4) Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten wertmäßig den Betrag von 410 Euro ohne Umsatzsteuer nicht übersteigen, die selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen, können als geringwertige Vermögensgegenstände in Inventarlisten oder auf einem Sammelposten erfasst werden.

**§ 34**

**Bewertungsvereinfachungsverfahren**

(1) <sup>1</sup>Für Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens, für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie für Waren, die regelmäßig ersetzt werden und deren Gesamtwert von nachrangiger Bedeutung ist, können Festwerte gebildet werden, sofern der Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Schwankungen unterliegt. <sup>2</sup>Jedoch ist in der Regel alle drei Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme und vor der erstmaligen Bildung von Festwerten eine körperliche Inventur durchzuführen.

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

(3) <sup>1</sup>Gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens und andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände können jeweils zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden. <sup>2</sup>Dies gilt auch für Rückstellungen für nicht genommenen Urlaub, Überstunden und Garantien.

**§ 35**

**Abschreibungen**

(1) <sup>1</sup>Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. <sup>2</sup>Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sollen dazu linear auf die Haushaltsjahre verteilt werden, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt wird. <sup>3</sup>Die degressive Abschreibung oder die Leistungsabschreibung können dann angewandt werden, wenn dies dem tatsächlichen Ressourcenverbrauch besser entspricht.

(2) Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten wertmäßig den Betrag von 410 Euro ohne Umsatzsteuer nicht übersteigen, die selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen, können unmittelbar als Aufwand verbucht werden.

(3) <sup>1</sup>Für die Bestimmung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer von abnutzbaren Vermögensgegenständen ist die vom Innenministerium bekannt gegebene Abschreibungstabelle für Gemeinden zu Grunde zu legen. <sup>2</sup>Innerhalb des dort vorgegebenen Rahmens ist unter Berücksichtigung der tatsächlichen örtlichen Verhältnisse die Bestimmung der jeweiligen Nutzungsdauer so vorzunehmen, dass eine Stetigkeit für zukünftige Festlegungen von Abschreibungen gewährleistet wird. <sup>3</sup>Eine Übersicht über die örtlich festgelegten Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände (Abschreibungstabelle) sowie ihre nachträglichen Änderungen sind der Aufsichtsbehörde auf Anforderung vorzulegen.

(4) <sup>1</sup>Wird durch Instandsetzung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens eine Verlängerung seiner wirtschaftlichen Nutzungsdauer erreicht, ist die Restnutzungsdauer neu zu bestimmen. <sup>2</sup>Entsprechend ist zu verfahren, wenn in Folge einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eine Verkürzung eintritt.

(5) <sup>1</sup>Außerplanmäßige Abschreibungen sind bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens vorzunehmen, um diesen mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der diesem am Abschlussstichtag beizulegen ist. <sup>2</sup>Bei Finanzanlagen können außerplanmäßige Abschreibungen auch bei einer voraussichtlich nicht dauernden Wertminderung vorgenommen werden. <sup>3</sup>Außerplanmäßige Abschreibungen sind im Anhang zu erläutern.

(6) Bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung von Grund und Boden durch die Anschaffung oder Herstellung von Infrastrukturvermögen können außerplanmäßige Abschreibungen bis zur Inbetriebnahme der Ver-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

mögensgegenstände linear auf den Zeitraum verteilt werden, in dem die Vermögensgegenstände angeschafft oder hergestellt werden. Absatz 5 Satz 3 gilt entsprechend.

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

(8) <sup>1</sup>Stellt sich in einem späteren Haushaltsjahr heraus, dass die Gründe für eine Wertminderung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens nicht mehr bestehen, so ist der Betrag der Abschreibung im Umfang der Werterhöhung unter Berücksichtigung der Abschreibungen, die inzwischen vorzunehmen gewesen wären, zuzuschreiben. <sup>2</sup>Zuschreibungen sind im Anhang zu erläutern.

**§ 36  
Rückstellungen**

(1) <sup>1</sup>Pensionsverpflichtungen nach den beamtenrechtlichen Vorschriften sind als Rückstellung anzusetzen. <sup>2</sup>Zu den Rückstellungen nach Satz 1 gehören bestehende Versorgungsansprüche sowie sämtliche Anwartschaften und andere fortgeltende Ansprüche nach dem Ausscheiden aus dem Dienst. <sup>3</sup>Für die Rückstellungen ist im Teilwertverfahren der Barwert zu ermitteln. <sup>4</sup>Der Berechnung ist ein Rechnungszinsfuß von fünf Prozent zu Grunde zu legen. <sup>5</sup>Der Barwert für Ansprüche auf Beihilfen nach § 77 des Landesbeamtengesetzes sowie andere Ansprüche außerhalb des Beamtenversorgungsgesetzes kann als prozentualer Anteil der Rückstellungen für Versorgungsbezüge nach Satz 1 ermittelt werden. <sup>6</sup>Der Prozentsatz nach Satz 5 ist aus dem Verhältnis des Volumens der gezahlten Leistungen nach Satz 5 zu dem Volumen der gezahlten Versorgungsbezüge zu ermitteln. <sup>7</sup>Er bemisst sich nach dem Durchschnitt dieser Leistungen in den drei dem Jahresabschluss vorangehenden Haushaltsjahren. <sup>8</sup>Die Ermittlung des Prozentsatzes ist mindestens alle fünf Jahre vorzunehmen.

(2) <sup>1</sup>Für die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien sind Rückstellungen in Höhe der zu erwartenden Gesamtkosten zum Zeitpunkt der Rekultivierungs- und Nachsorgemaßnahmen anzusetzen. <sup>2</sup>Das gilt entsprechend für die Sanierung von Altlasten.

(3) <sup>1</sup>Für unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen sind Rückstellungen anzusetzen, wenn die Nachholung der Instandhaltung hinreichend konkret beabsichtigt ist und als bisher unterlassen bewertet werden muss. <sup>2</sup>Die vorgesehenen Maßnahmen müssen am Abschlussstichtag einzeln bestimmt und wertmäßig beziffert sein.

(4) <sup>1</sup>Für Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind, müssen Rückstellungen angesetzt werden, sofern der zu leistende Betrag nicht geringfügig ist. <sup>2</sup>Es muss wahrscheinlich sein, dass eine Verbindlichkeit zukünftig entsteht, die wirtschaftliche Ursache vor dem Abschlussstichtag liegt und die zukünftige Inanspruchnahme voraussichtlich erfolgen wird.

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

(6) <sup>1</sup>Sonstige Rückstellungen dürfen nur gebildet werden, soweit diese durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind. <sup>2</sup>Rückstellungen sind aufzulösen, wenn der Grund hierfür entfallen ist.

**Sechster Abschnitt  
Jahresabschluss**

**§ 37  
Jahresabschluss**

(1) <sup>1</sup>Die Gemeinde hat zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres einen Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und der in dieser Verordnung enthaltenen Maßgaben aufzustellen.

<sup>2</sup>Der Jahresabschluss besteht aus

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

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

**§ 38  
Ergebnisrechnung**

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

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

(3) Erträge und Aufwendungen, die unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage verrechnet werden, sind nachrichtlich nach dem Jahresergebnis auszuweisen.

**§ 39  
Finanzrechnung**

<sup>1</sup>In der Finanzrechnung sind die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen getrennt von einander nachzuweisen. <sup>2</sup>Dabei dürfen Auszahlungen nicht mit Einzahlungen verrechnet werden, soweit durch Gesetz oder Verordnung nicht anderes zugelassen ist. <sup>3</sup>Für die Aufstellung der Finanzrechnung finden § 3 und § 38 Abs. 2 entsprechende Anwendung. <sup>4</sup>In dieser Aufstellung sind die Zahlungen aus der Aufnahme und der Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung gesondert auszuweisen. <sup>5</sup>Fremde Finanzmittel nach § 16 Abs. 1 sind darin in Höhe der Änderung ihres Bestandes gesondert vor den gesamten liquiden Mitteln auszuweisen.

**§ 40  
Teilrechnungen**

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

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

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

**§ 41  
Bilanz**

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

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

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

1. Anlagevermögen,
  - 1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände,
  - 1.2 Sachanlagen,
    - 1.2.1 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte,
      - 1.2.1.1 Grünflächen,
      - 1.2.1.2 Ackerland,
      - 1.2.1.3 Wald, Forsten,
      - 1.2.1.4 Sonstige unbebaute Grundstücke,
    - 1.2.2 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte,
      - 1.2.2.1 Kinder- und Jugendeinrichtungen,
      - 1.2.2.2 Schulen,
      - 1.2.2.3 Wohnbauten,
      - 1.2.2.4 Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude,
    - 1.2.3 Infrastrukturvermögen,
      - 1.2.3.1 Grund und Boden des Infrastrukturvermögens,
      - 1.2.3.2 Brücken und Tunnel,
      - 1.2.3.3 Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen,
      - 1.2.3.4 Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen,
      - 1.2.3.5 Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen,
      - 1.2.3.6 Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens,
    - 1.2.4 Bauten auf fremdem Grund und Boden,
    - 1.2.5 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler,
    - 1.2.6 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge,
    - 1.2.7 Betriebs- und Geschäftsausstattung,
    - 1.2.8 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau,
  - 1.3 Finanzanlagen,
    - 1.3.1 Anteile an verbundenen Unternehmen,
    - 1.3.2 Beteiligungen,
    - 1.3.3 Sondervermögen,
    - 1.3.4 Wertpapiere des Anlagevermögens,
    - 1.3.5 Ausleihungen,
      - 1.3.5.1 an verbundene Unternehmen,
      - 1.3.5.2 an Beteiligungen,
      - 1.3.5.3 an Sondervermögen,
      - 1.3.5.4 Sonstige Ausleihungen,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

2. Umlaufvermögen,
  - 2.1 Vorräte,
    - 2.1.1 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren,
    - 2.1.2 Geleistete Anzahlungen,
  - 2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände,
    - 2.2.1 Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen,
    - 2.2.2 Privatrechtliche Forderungen,
    - 2.2.3 Sonstige Vermögensgegenstände,
  - 2.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens,
  - 2.4 Liquide Mittel,
3. Aktive Rechnungsabgrenzung,  
zu gliedern und nach Maßgabe des § 43 Abs. 7 um den Posten
4. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag  
zu ergänzen.

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

1. Eigenkapital,
  - 1.1 Allgemeine Rücklage,
  - 1.2 Sonderrücklagen,
  - 1.3 Ausgleichsrücklage,
  - 1.4 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag,
2. Sonderposten,
  - 2.1 für Zuwendungen,
  - 2.2 für Beiträge,
  - 2.3 für den Gebührenaussgleich,
  - 2.4 Sonstige Sonderposten,
3. Rückstellungen,
  - 3.1 Pensionsrückstellungen,
  - 3.2 Rückstellungen für Deponien und Altlasten,
  - 3.3 Instandhaltungsrückstellungen,
  - 3.4 Sonstige Rückstellungen nach § 36 Abs. 4 und 5,
4. Verbindlichkeiten,
  - 4.1 Anleihen,
  - 4.2 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen,
    - 4.2.1 von verbundenen Unternehmen,
    - 4.2.2 von Beteiligungen,
    - 4.2.3 von Sondervermögen,
    - 4.2.4 vom öffentlichen Bereich,
    - 4.2.5 von Kreditinstituten,
  - 4.3 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung,
  - 4.4 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen,
  - 4.5 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen,
  - 4.6 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen,
  - 4.7 Sonstige Verbindlichkeiten,
  - 4.8 Erhaltene Anzahlungen,
5. Passive Rechnungsabgrenzung  
zu gliedern.

(5) <sup>1</sup>In der Bilanz ist zu jedem Posten nach den Absätzen 3 und 4 der Betrag des Vorjahres anzugeben. <sup>2</sup>Sind die Beträge nicht vergleichbar, ist dies im Anhang zu erläutern. <sup>3</sup>Ein Posten der Bilanz, der keinen Betrag ausweist,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

kann entfallen, es sei denn, dass im vorhergehenden Haushaltsjahr unter diesem Posten ein Betrag ausgewiesen wurde.

(6) <sup>1</sup>Neue Posten dürfen hinzugefügt werden, wenn ihr Inhalt nicht von einem vorgeschriebenen Posten der Absätze 3 und 4 erfasst wird. <sup>2</sup>Dies gilt nicht für Wertberichtigungen zu Forderungen. <sup>3</sup>Werden Posten hinzugefügt, ist dies im Anhang anzugeben.

(7) <sup>1</sup>Die vorgeschriebenen Posten der Bilanz dürfen zusammengefasst werden, wenn sie einen Betrag enthalten, der für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde nicht erheblich ist oder dadurch die Klarheit der Darstellung vergrößert wird. <sup>2</sup>Die Zusammenfassung von Posten der Bilanz ist im Anhang anzugeben. <sup>3</sup>Dies gilt auch für die Mitzugehörigkeit zu anderen Posten, wenn Vermögensgegenstände oder Schulden unter mehrere Posten der Bilanz fallen.

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

**§ 42**

**Rechnungsabgrenzungsposten**

(1) <sup>1</sup>Als aktive Rechnungsabgrenzungsposten sind vor dem Abschlussstichtag geleistete Ausgaben, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, anzusetzen. <sup>2</sup>Satz 1 gilt entsprechend, wenn Sachzuwendungen geleistet werden.

(2) <sup>1</sup>Ist der Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit höher als der Auszahlungsbetrag, so darf der Unterschiedsbetrag in den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten aufgenommen werden. <sup>2</sup>Der Unterschiedsbetrag ist durch planmäßige jährliche Abschreibungen aufzulösen, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können.

(3) <sup>1</sup>Als passive Rechnungsabgrenzungsposten sind vor dem Abschlussstichtag eingegangene Einnahmen, soweit sie einen Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, anzusetzen. <sup>2</sup>Satz 1 gilt entsprechend, wenn erhaltene Zuwendungen für Investitionen an Dritte weitergeleitet werden.

**§ 43**

**Weitere Vorschriften zu einzelnen Bilanzposten**

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

(2) <sup>1</sup>Bei geleisteten Zuwendungen für Vermögensgegenstände, an denen die Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum hat, sind die Vermögensgegenstände zu aktivieren. <sup>2</sup>Ist kein Vermögensgegenstand zu aktivieren, jedoch die geleistete Zuwendung mit einer mehrjährigen, zeitbezogenen Gegenleistungsverpflichtung verbunden, ist diese als Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren und entsprechend der Erfüllung der Gegenleistungsverpflichtung aufzulösen. <sup>3</sup>Besteht eine mengenbezogene Gegenleistungsverpflichtung, ist diese als immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens zu bilanzieren. <sup>4</sup>Ein Rechnungsabgrenzungsposten ist auch bei einer Sachzuwendung zu bilden.

(3) <sup>1</sup>Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen nach § 90 Absatz 3 Satz 1 der Gemeindeordnung sowie aus Wertveränderungen von Finanzanlagen sind unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen. <sup>2</sup>Die Verrechnungen sind im Anhang zu erläutern.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

(4) <sup>1</sup>Erhaltene Zuwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, deren ertragswirksame Auflösung durch den Zuwendungsgeber ausgeschlossen wurde, sind in Höhe des noch nicht aktivierten Anteils der Vermögensgegenstände in einer Sonderrücklage zu passivieren. <sup>2</sup>Diese Sonderrücklage kann auch gebildet werden, um die vom Rat beschlossene Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen zu sichern. <sup>3</sup>In dem Jahr, in dem die vorgesehenen Vermögensgegenstände betriebsbereit sind, ist die Sonderrücklage durch Umschichtung in die allgemeine Rücklage insoweit aufzulösen. <sup>4</sup>Sonstige Sonderrücklagen dürfen nur gebildet werden, soweit diese durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind.

(5) <sup>1</sup>Für erhaltene und zweckentsprechend verwendete Zuwendungen und Beiträge für Investitionen sind Sonderposten auf der Passivseite zwischen dem Eigenkapital und den Rückstellungen anzusetzen. <sup>2</sup>Die Auflösung der Sonderposten ist entsprechend der Abnutzung des geförderten Vermögensgegenstandes vorzunehmen. <sup>3</sup>Werden erhaltene Zuwendungen für Investitionen an Dritte weitergeleitet, darf ein Sonderposten nur gebildet werden, wenn die Gemeinde die geförderten Vermögensgegenstände nach Absatz 2 Satz 1 zu aktivieren hat.

(6) <sup>1</sup>Kostenüberdeckungen der kostenrechnenden Einrichtungen am Ende eines Kalkulationszeitraumes, die nach § 6 des Kommunalabgabengesetzes ausgeglichen werden müssen, sind als Sonderposten für den Gebührenausgleich anzusetzen. <sup>2</sup>Kostenunterdeckungen, die ausgeglichen werden sollen, sind im Anhang anzugeben.

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

**§ 44  
Anhang**

(1) <sup>1</sup>Im Anhang sind zu den Posten der Bilanz die verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben. <sup>2</sup>Die Positionen der Ergebnisrechnung und die in der Finanzrechnung nachzuweisenden Einzahlungen und Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit sind zu erläutern. <sup>3</sup>Die Anwendung von Vereinfachungsregelungen und Schätzungen ist zu beschreiben. <sup>4</sup>Die Erläuterungen sind so zu fassen, dass sachverständige Dritte die Sachverhalte beurteilen können.

(2) Gesondert anzugeben und zu erläutern sind:

1. Besondere Umstände, die dazu führen, dass der Jahresabschluss nicht ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt,
2. die Verringerung der allgemeinen Rücklage und ihre Auswirkungen auf die weitere Entwicklung des Eigenkapitals innerhalb der auf das abgelaufene Haushaltsjahr bezogenen mittelfristigen Ergebnis und Finanzplanung,
3. Abweichungen vom Grundsatz der Einzelbewertung und von bisher angewandten Bewertungs- und Bilanzierungsmethoden,
4. die Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, für die Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung gebildet worden sind, unter Angabe des Rückstellungsbetrages,
5. die Aufgliederung des Postens „Sonstige Rückstellungen“ entsprechend § 36 Abs. 4 und 5, sofern es sich um wesentliche Beträge handelt,
6. Abweichungen von der standardmäßig vorgesehenen linearen Abschreibung sowie von der örtlichen Abschreibungstabelle bei der Festlegung der Nutzungsdauer von Vermögensgegenständen,
7. noch nicht erhobene Beiträge aus fertiggestellten Erschließungsmaßnahmen,
8. bei Fremdwährungen der Kurs der Währungsumrechnung,
9. die Verpflichtungen aus Leasingverträgen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

<sup>3</sup>Zu erläutern sind auch die im Verbindlichkeitspiegel auszuweisenden Haftungsverhältnisse sowie alle Sachverhalte, aus denen sich künftig erhebliche finanzielle Verpflichtungen ergeben können und weitere wichtige Angaben, soweit sie nach Vorschriften der Gemeindeordnung oder dieser Verordnung für den Anhang vorgesehen sind.

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

**§ 45  
Anlagenspiegel**

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

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

**§ 46  
Forderungsspiegel**

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

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

**§ 47  
Verbindlichkeitspiegel**

(1) <sup>1</sup>Im Verbindlichkeitspiegel sind die Verbindlichkeiten der Gemeinde nachzuweisen. <sup>2</sup>Er ist mindestens entsprechend § 41 Absatz 4 Nummer 4 zu gliedern. <sup>3</sup>Nachrichtlich sind die Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten, gegliedert nach Arten und unter Angabe des jeweiligen Gesamtbetrages, auszuweisen.

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

**§ 48  
Lagebericht**

<sup>1</sup>Der Lagebericht ist so zu fassen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt wird. <sup>2</sup>Dazu ist ein Überblick über die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses und Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Jahr zu geben. <sup>3</sup>Über Vorgänge von besonderer Bedeutung, auch solcher, die nach Schluss des Haushaltsjahres einge-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

treten sind, ist zu berichten. <sup>4</sup>Außerdem hat der Lagebericht eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft und der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu enthalten. <sup>5</sup>In die Analyse sollen die produktorientierten Ziele und Kennzahlen nach § 12, soweit sie bedeutsam für das Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde sind, einbezogen und unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss enthaltenen Ergebnisse erläutert werden. <sup>6</sup>Auch ist auf die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde einzugehen; zu Grunde liegende Annahmen sind anzugeben.

**Siebter Abschnitt  
Gesamtabschluss**

**§ 49  
Gesamtabschluss**

(1) Der Gesamtabschluss besteht aus

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

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

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

(4) Sofern in diesem Abschnitt auf Vorschriften des Handelsgesetzbuches verwiesen wird, finden diese in der Fassung des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105), zuletzt geändert durch Gesetz vom 25. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102), entsprechende Anwendung.

**§ 50  
Konsolidierung**

(1) Verselbstständigte Aufgabenbereiche in öffentlich-rechtlichen Organisationsformen sind entsprechend den §§ 300, 301 und 303 bis 305 und 307 bis 309 des Handelsgesetzbuches zu konsolidieren.

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

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

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

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

**§ 51**

**Gesamtlagebericht, Gesamtanhang**

(1) <sup>1</sup>Durch den Gesamtlagebericht ist das durch den Gesamtabschluss zu vermittelnde Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde einschließlich der verselbstständigten Aufgabenbereiche zu erläutern. <sup>2</sup>Dazu sind in einem Überblick der Geschäftsablauf mit den wichtigsten Ergebnissen des Gesamtabschlusses und die Gesamtlage in ihren tatsächlichen Verhältnissen darzustellen. <sup>3</sup>Außerdem hat der Lagebericht eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft der Gemeinde unter Einbeziehung der verselbstständigten Aufgabenbereiche und der Gesamtlage der Gemeinde zu enthalten. <sup>4</sup>In die Analyse sollen die produktorientierten Ziele und Kennzahlen nach § 12, soweit sie bedeutsam für das Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde sind, einbezogen und unter Bezugnahme auf die im Gesamtabschluss enthaltenen Ergebnisse erläutert werden. <sup>5</sup>Auch ist auf die Chancen und Risiken für die künftige Gesamtentwicklung der Gemeinde einzugehen; zu Grunde liegende Annahmen sind anzugeben.

(2) <sup>1</sup>Im Gesamtanhang sind zu den Posten der Gesamtbilanz und den Positionen der Gesamtergebnisrechnung die verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben und so zu erläutern, dass sachverständige Dritte die Wertansätze beurteilen können. <sup>2</sup>Die Anwendung von zulässigen Vereinfachungsregelungen und Schätzungen ist im Einzelnen anzugeben.

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

**§ 52**

**Beteiligungsbericht**

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

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

(2) <sup>1</sup>Im Bericht sind die Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen der Beteiligungen in einer Zeitreihe abzubilden, die das abgelaufene Geschäftsjahr, das Vorjahr und das Vorvorjahr umfasst. <sup>2</sup>Die Darstellung kann bei den Bilanzen auf die in § 266 des Handelsgesetzbuches in den Absätzen 2 und 3 mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten in der vorgeschriebenen Reihenfolge beschränkt werden. <sup>3</sup>Bei den Gewinn- und Verlustrechnungen können Erleichterungen nach § 276 des Handelsgesetzbuches unabhängig von der Einhaltung der dort beschriebenen Größenklassen in Anspruch genommen werden. <sup>4</sup>Werden bei den Beteiligungen für die Jahresabschlussanalyse Strukturbilanzen erstellt, können diese die vollständigen Bilanzen ersetzen.

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

**Achter Abschnitt**

**Sonderbestimmungen für die erstmalige Bewertung von Vermögen und die Eröffnungsbilanz**

**§ 53**

**Aufstellung der Eröffnungsbilanz**

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

(2) <sup>1</sup>Vor der Aufstellung der Eröffnungsbilanz ist eine Inventur nach § 28 durchzuführen und ein Inventar aufzustellen. <sup>2</sup>§ 29 Absätze 2 bis 4 finden entsprechende Anwendung.

**§ 54**

**Ermittlung der Wertansätze**

(1) <sup>1</sup>Die Ermittlung der Wertansätze für die Eröffnungsbilanz ist auf der Grundlage von vorsichtig geschätzten Zeitwerten durch geeignete Verfahren vorzunehmen. <sup>2</sup>Bei der Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden finden die §§ 32 bis 36 und die §§ 41 bis 43 entsprechende Anwendung, soweit nicht nach den §§ 55 und 56 zu verfahren ist. <sup>3</sup>Dabei ist bei den Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, die Restnutzungsdauer festzulegen.

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

**§ 55**

**Besondere Bewertungsvorschriften**

(1) <sup>1</sup>Bei bebauten Grundstücken, die für die in § 107 Abs. 2 Nr. 2 der Gemeindeordnung, im Gesetz über den Feuerschutz und die Hilfeleistung vom 10. Februar 1998 (GV. NRW. 1998 S. 122) und im Rettungsgesetz vom 24. November 1992 (GV. NRW. 1992 S. 458) benannten Aufgabenbereiche genutzt werden, sollen die Gebäude anhand des Sachwertverfahrens bewertet werden. <sup>2</sup>Dabei sind in der Regel die aktuellen Normalherstellungskosten zu Grunde zu legen, sofern nicht ausnahmsweise besser geeignete örtliche Grundlagen für die Wertermittlung verfügbar sind. <sup>3</sup>Insbesondere Gebäude oder wesentliche Gebäudeteile, die in marktvergleichender Weise genutzt werden, können abweichend von Satz 2 anhand des Ertragswertverfahrens bewertet werden. <sup>4</sup>Der Grund und Boden ist mit 25 bis 40 v.H. des aktuellen Wertes des umgebenden erschlossenen Baulandes in der bestehenden örtlichen Lage anzusetzen.

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

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

(3) <sup>1</sup>Für die Kulturpflege bedeutsame bewegliche Vermögensgegenstände sollen, wenn sie auf Dauer versichert sind, mit ihrem Versicherungswert, andernfalls mit dem einer dauerhaften Versicherung zu Grunde zu legenden Wert angesetzt werden. <sup>2</sup>Sonstige Kunstgegenstände, Ausstellungsgegenstände und andere bewegliche Kulturobjekte können mit einem Erinnerungswert angesetzt werden.

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

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

(6) <sup>1</sup>Beim Ansatz von Beteiligungen an Unternehmen in Form von Aktien oder anderen Wertpapieren, die an einer Börse zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt zugelassen oder in den Freiverkehr einbezogen sind, findet Absatz 7 entsprechende Anwendung. <sup>2</sup>Beteiligungen an Unternehmen, die nach § 116 Abs. 3 der Gemeindeordnung nicht in den Gesamtabchluss einbezogen zu werden brauchen, sowie Sondervermögen und rechtlich unselbstständige Stiftungen können mit dem anteiligen Wert des Eigenkapitals angesetzt werden. <sup>3</sup>Die übrigen Beteiligungen an Unternehmen sollen unter Beachtung ihrer öffentlichen Zwecksetzung anhand des Ertragswertverfahrens oder des Substanzwertverfahrens bewertet werden. <sup>4</sup>Dabei darf die Wertermittlung auf die wesentlichen wertbildenden Faktoren unter Berücksichtigung vorhandener Planungsrechnungen beschränkt werden.

(7) <sup>1</sup>Wertpapiere, die an einer Börse zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt zugelassen oder in den Freiverkehr einbezogen sind, sind mit dem Tiefstkurs der vergangenen 12 Wochen ausgehend vom Bilanzstichtag anzusetzen; andere Wertpapiere mit ihren historischen Anschaffungskosten. Wertpapiere sind als Anlagevermögen zu aktivieren. <sup>2</sup>Sie sind nur dann als Umlaufvermögen anzusetzen, wenn sie zur Veräußerung oder als kurzfristige Anlage liquider Mittel bis zu einem Jahr bestimmt sind.

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

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

**§ 56**

**Vereinfachungsverfahren für die Ermittlung von Wertansätzen**

(1) <sup>1</sup>Vermögensgegenstände, für die ein Zeitwert von weniger als 410 Euro ohne Umsatzsteuer ermittelt wird, müssen nicht angesetzt werden. <sup>2</sup>Sie können mit ihrem Zeitwert, wenn sie noch länger als ein Jahr genutzt werden, oder mit einem Erinnerungswert angesetzt werden.

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

(3) <sup>1</sup>Eine eigenständige Bewertung von Maschinen und technischen Anlagen, die Teil eines Gebäudes sind, sowie von selbstständigen beweglichen Gebäudeteilen kann unterbleiben, wenn deren voraussichtliche Nutzungsdauer nicht erheblich von der des zugehörigen Gebäudes abweicht oder wenn diese keine wesentliche Bedeutung haben. <sup>2</sup>Dies gilt nicht für Vermögensgegenstände, die nur vorübergehend in ein Gebäude eingebaut oder eingefügt sind (Scheinbestandteile).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

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

(5) <sup>1</sup>Für gleichartige oder sachlich durch eine Fördermaßnahme verbundene Vermögensgegenstände kann der Vom-Hundert-Anteil der erhaltenen Zuwendungen und Beiträge an den Anschaffungs- und Herstellungskosten des geförderten Vermögensgegenstandes mit Hilfe mathematisch-statistischer Methoden auf Grund von Stichproben oder durch andere geeignete Verfahren pauschal ermittelt werden. <sup>2</sup>Dieser Vom-Hundert-Anteil ist der Ermittlung des ansetzbaren Wertes der Sonderposten unter Berücksichtigung des angesetzten Zeitwertes des Vermögensgegenstandes zu Grunde zu legen.

**§ 57**

**Berichtigung von Wertansätzen nach Feststellung der Eröffnungsbilanz**

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

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

angesetzt worden sind, so ist in der später aufzustellenden Bilanz der Wertansatz zu berichtigen, wenn es sich um einen wesentlichen Wertbetrag handelt. <sup>2</sup>Eine Berichtigungspflicht besteht auch, wenn am späteren Abschlussstichtag die fehlerhaft angesetzten Vermögensgegenstände nicht mehr vorhanden sind oder die Schulden nicht mehr bestehen. <sup>3</sup>Maßgeblich für die Beurteilung der Fehlerhaftigkeit sind die zum Eröffnungsbilanzstichtag bestehenden objektiven Verhältnisse.

(2) <sup>1</sup>Ist eine Berichtigung vorzunehmen, so ist eine sich daraus ergebende Wertänderung ergebnisneutral mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen. <sup>2</sup>Wertberichtigungen oder Wertnachholungen sind im Anhang der Bilanz zum aufzustellenden Jahresabschluss gesondert anzugeben. <sup>3</sup>Eine Berichtigung von Wertansätzen durch eine neue Ausübung von Wahlrechten oder Ermessensspielräumen ist nicht zulässig.

**Neunter Abschnitt  
Schlussvorschriften**

**§ 58**

**Aufbewahrung von Unterlagen, Aufbewahrungsfristen**

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

(2) <sup>1</sup>Die Jahresabschlüsse und die Eröffnungsbilanz sind dauernd aufzubewahren. <sup>2</sup>Die Bücher sind zehn Jahre, die Belege und die sonstigen Unterlagen sechs Jahre aufzubewahren. <sup>3</sup>Die Fristen beginnen am 1. Januar des der Beschlussfassung des Rates über die Feststellung des Jahresabschlusses folgenden Haushaltsjahres.

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

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

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

**§ 59**

**Sondervermögen, Treuhandvermögen**

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

EEEEEEEEEEEEEE

### 3. Die Vorschriften des Handelsgesetzbuches (Auszug)

Die Gemeinde hat im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft bestimmte handelsrechtliche Vorschriften anzuwenden. Für den gemeindlichen Gesamtabchluss gehören dazu die Vorschriften der §§ 30, 301 und 303 bis 305 und §§ 307 bis 309 sowie die §§ 311 und 312 in der Fassung des Handelsgesetzbuches zum Stand 2009 (vgl. § 49 Absatz 4, § 50 Absatz 1 und 3, § 51 Absatz 3 und § 52 Absatz 2 GemHVO NRW). Die übrigen in der Gemeindeordnung oder Gemeindehaushaltsverordnung genannten Paragraphen in ihrer jeweils aktuellen Fassung.

#### Zweiter Titel

#### Bilanz

#### § 266

#### Gliederung der Bilanz

(1) Die Bilanz ist in Kontoform aufzustellen. Dabei haben große und mittelgroße Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 3, 2) auf der Aktivseite die in Absatz 2 und auf der Passivseite die in Absatz 3 bezeichneten Posten gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge auszuweisen. Kleine Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 1) brauchen nur eine verkürzte Bilanz aufzustellen, in die nur die in den Absätzen 2 und 3 mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge aufgenommen werden.

(2) Aktivseite

A. Anlagevermögen:

I. Immaterielle Vermögensgegenstände:

1. Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte;
2. entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten;
2. Geschäfts- oder Firmenwert;
3. geleistete Anzahlungen;

II. Sachanlagen:

1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken;
2. technische Anlagen und Maschinen;
3. andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung;
4. geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau;

III. Finanzanlagen:

1. Anteile an verbundenen Unternehmen;
2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen;
3. Beteiligungen;
4. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
5. Wertpapiere des Anlagevermögens;
6. sonstige Ausleihungen.

B. Umlaufvermögen:

I. Vorräte:

1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe;
2. unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen;
3. fertige Erzeugnisse und Waren;
4. geleistete Anzahlungen;

II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände:

1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen;
2. Forderungen gegen verbundene Unternehmen;

3. Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
  4. sonstige Vermögensgegenstände;
- III. Wertpapiere:
1. Anteile an verbundenen Unternehmen;
  2. sonstige Wertpapiere;
- IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks.
- C. Rechnungsabgrenzungsposten.
- D. Aktive latente Steuern.
- E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung.

(3) Passivseite

A. Eigenkapital:

- I. Gezeichnetes Kapital;
- II. Kapitalrücklage;
- III. Gewinnrücklagen:
  1. gesetzliche Rücklage;
  2. Rücklage für eigene Anteile an einem herrschenden oder mehrfach beteiligten Unternehmen;
  3. satzungsmäßige Rücklagen;
  4. andere Gewinnrücklagen;
- IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag;
- V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.

B. Rückstellungen:

1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen;
2. Steuerrückstellungen;
3. sonstige Rückstellungen.

C. Verbindlichkeiten:

1. Anleihen  
    davon konvertibel;
2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten;
3. erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen;
4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen;
5. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel;
6. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen;
7. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
8. sonstige Verbindlichkeiten,  
    davon aus Steuern,  
    davon im Rahmen der sozialen Sicherheit.

D. Rechnungsabgrenzungsposten.

E. Passive latente Steuern.

**§ 271**

**Beteiligungen. Verbundene Unternehmen**

(1) Beteiligungen sind Anteile an anderen Unternehmen, die bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu jenen Unternehmen zu dienen. Dabei ist es unerheblich, ob die Anteile in Wertpapieren verbrieft sind oder nicht. Als Beteiligung gelten im Zweifel Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die insgesamt den fünften Teil des Nennkapitals dieser Gesellschaft überschreiten. Auf die Berechnung ist § 16 Abs. 2 und 4 des Aktiengesetzes entsprechend anzuwenden. Die Mitgliedschaft in einer eingetragenen Genossenschaft gilt nicht als Beteiligung im Sinne dieses Buches.

(2) Verbundene Unternehmen im Sinne dieses Buches sind solche Unternehmen, die als Mutter- oder Tochterunternehmen (§ 290) in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens nach den Vorschriften über die Vollkonsolidierung einzubeziehen sind, das als oberstes Mutterunternehmen den am weitestgehenden Konzernabschluss nach dem zweiten Unterabschnitt aufzustellen hat, auch wenn die Aufstellung unterbleibt, oder das einen befreienden Konzernabschluss nach § 291 oder nach einer nach § 292 erlassenen Rechtsverordnung aufstellt oder aufstellen könnte; Tochterunternehmen, die nach § 295 oder § 296 nicht einbezogen werden, sind ebenfalls verbundene Unternehmen.

**Dritter Titel  
Gewinn- und Verlustrechnung**

**§ 275  
Gliederung**

(1) Die Gewinn- und Verlustrechnung ist in Staffelform nach dem Gesamtkostenverfahren oder dem Umsatzkostenverfahren aufzustellen. Dabei sind die in Absatz 2 oder 3 bezeichneten Posten in der angegebenen Reihenfolge gesondert auszuweisen.

(2) Bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens sind auszuweisen:

1. Umsatzerlöse
2. Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen
3. andere aktivierte Eigenleistungen
4. sonstige betriebliche Erträge
5. Materialaufwand:
  - a) Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren
  - b) Aufwendungen für bezogene Leistungen
6. Personalaufwand:
  - a) Löhne und Gehälter
  - b) soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung, davon für Altersversorgung
7. Abschreibungen:
  - a) auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen
  - b) auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die in der Kapitalgesellschaft üblichen Abschreibungen überschreiten
8. sonstige betriebliche Aufwendungen
9. Erträge aus Beteiligungen,  
davon aus verbundenen Unternehmen
10. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens,  
davon aus verbundenen Unternehmen
11. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge,  
davon aus verbundenen Unternehmen
12. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen,  
davon an verbundene Unternehmen
14. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit
15. außerordentliche Erträge
16. außerordentliche Aufwendungen
17. außerordentliches Ergebnis
18. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
19. sonstige Steuern

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
HANDELSGESETZBUCH**

20. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.

(3) Bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens sind auszuweisen:

1. Umsatzerlöse
2. Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen
3. Bruttoergebnis vom Umsatz
4. Vertriebskosten
5. allgemeine Verwaltungskosten
6. sonstige betriebliche Erträge
7. sonstige betriebliche Aufwendungen
8. Erträge aus Beteiligungen,  
    davon aus verbundenen Unternehmen
9. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens,  
    davon aus verbundenen Unternehmen
10. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge,  
    davon aus verbundenen Unternehmen
11. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
12. Zinsen und ähnliche Aufwendungen,  
    davon an verbundene Unternehmen
13. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit
14. außerordentliche Erträge
15. außerordentliche Aufwendungen
16. außerordentliches Ergebnis
17. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
18. sonstige Steuern
19. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.

(4) Veränderungen der Kapital- und Gewinnrücklagen dürfen in der Gewinn- und Verlustrechnung erst nach dem Posten "Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag" ausgewiesen werden.

**§ 276**

**Größenabhängige Erleichterungen**

Kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 1, 2) dürfen die Posten § 275 Abs. 2 Nr. 1 bis 5 oder Abs. 3 Nr. 1 bis 3 und 6 zu einem Posten unter der Bezeichnung "Rohergebnis" zusammenfassen. Kleine Kapitalgesellschaften brauchen außerdem die in § 277 Abs. 4 Satz 2 und 3 verlangten Erläuterungen zu den Posten "außerordentliche Erträge" und "außerordentliche Aufwendungen" nicht zu machen.

**§ 277**

**Vorschriften zu einzelnen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung**

(1) Als Umsatzerlöse sind die Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft typischen Erzeugnissen und Waren sowie aus von für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft typischen Dienstleistungen nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer auszuweisen.

(2) Als Bestandsveränderungen sind sowohl Änderungen der Menge als auch solche des Wertes zu berücksichtigen; Abschreibungen jedoch nur, soweit diese die in der Kapitalgesellschaft sonst üblichen Abschreibungen nicht überschreiten.

(3) Außerplanmäßige Abschreibungen nach § 253 Abs. 3 Satz 3 und 4 sind jeweils gesondert auszuweisen oder im Anhang anzugeben. Erträge und Aufwendungen aus Verlustübernahme und auf Grund einer Gewinngemeinschaft, eines Gewinnabführungs- oder eines Teilgewinnabführungsvertrags erhaltene oder abgeführte Gewinne sind jeweils gesondert unter entsprechender Bezeichnung auszuweisen.

(4) Unter den Posten "außerordentliche Erträge" und "außerordentliche Aufwendungen" sind Erträge und Aufwendungen auszuweisen, die außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft anfallen. Die Posten sind hinsichtlich ihres Betrags und ihrer Art im Anhang zu erläutern, soweit die ausgewiesenen Beträge für die Beurteilung der Ertragslage nicht von untergeordneter Bedeutung sind. Satz 2 gilt entsprechend für alle Aufwendungen und Erträge, die einem anderen Geschäftsjahr zuzurechnen sind.

(5) Erträge aus der Abzinsung sind in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert unter dem Posten „Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge“ und Aufwendungen gesondert unter dem Posten „Sonstige Zinsen und ähnliche Aufwendungen“ auszuweisen. Erträge aus der Währungsumrechnung sind in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert unter dem Posten „Sonstige betriebliche Erträge“ und Aufwendungen gesondert unter dem Posten „Sonstige betriebliche Aufwendungen“ auszuweisen.

#### **Vierter Titel Vollkonsolidierung**

### **§ 300 Konsolidierungsgrundsätze. Vollständigkeitsgebot**

(1) In dem Konzernabschluss ist der Jahresabschluss des Mutterunternehmens mit den Jahresabschlüssen der Tochterunternehmen zusammenzufassen. An die Stelle der dem Mutterunternehmen gehörenden Anteile an den einbezogenen Tochterunternehmen treten die Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten und Sonderposten der Tochterunternehmen, soweit sie nach dem Recht des Mutterunternehmens bilanzierungsfähig sind und die Eigenart des Konzernabschlusses keine Abweichungen bedingt oder in den folgenden Vorschriften nichts anderes bestimmt ist.

(2) Die Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten sowie die Erträge und Aufwendungen der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen sind unabhängig von ihrer Berücksichtigung in den Jahresabschlüssen dieser Unternehmen vollständig aufzunehmen, soweit nach dem Recht des Mutterunternehmens nicht ein Bilanzierungsverbot oder ein Bilanzierungswahlrecht besteht. Nach dem Recht des Mutterunternehmens zulässige Bilanzierungswahlrechte dürfen im Konzernabschluss unabhängig von ihrer Ausübung in den Jahresabschlüssen der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen ausgeübt werden. Ansätze, die auf der Anwendung von für Kreditinstitute oder Versicherungsunternehmen wegen der Besonderheiten des Geschäftszweigs geltenden Vorschriften beruhen, dürfen beibehalten werden; auf die Anwendung dieser Ausnahme ist im Konzernanhang hinzuweisen.

### **§ 301 Kapitalkonsolidierung**

(1) Der Wertansatz der dem Mutterunternehmen gehörenden Anteile an einem in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen wird mit dem auf diese Anteile entfallenden Betrag des Eigenkapitals des Tochterunternehmens verrechnet. Das Eigenkapital ist mit dem Betrag anzusetzen, der dem Zeitwert der in den Konzernabschluss aufzunehmenden Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten und Sonderposten entspricht, der diesen an dem für die Verrechnung nach Absatz 2 maßgeblichen Zeitpunkt beizulegen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
HANDELSGESETZBUCH**

ist. Rückstellungen sind nach § 253 Abs. 1 Satz 2 und 3, Abs. 2 und latente Steuern nach § 274 Abs. 2 zu bewerten.

(2) Die Verrechnung nach Absatz 1 ist auf der Grundlage der Wertansätze zu dem Zeitpunkt durchzuführen, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist. Können die Wertansätze zu diesem Zeitpunkt nicht endgültig ermittelt werden, sind sie innerhalb der darauf folgenden zwölf Monate anzupassen. Ist das Mutterunternehmen erstmalig zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet, sind die Wertansätze zum Zeitpunkt der Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluss zugrunde zu legen, soweit das Unternehmen nicht in dem Jahr Tochterunternehmen geworden ist, für das der Konzernabschluss aufgestellt wird. Das Gleiche gilt für die erstmalige Einbeziehung eines Tochterunternehmens, auf die bisher § 296 verzichtet wurde.

(3) Ein nach der Verrechnung verbleibender Unterschiedsbetrag ist in der Konzernbilanz, wenn er auf der Aktivseite entsteht, als Geschäfts- oder Firmenwert und, wenn er auf der Passivseite entsteht, unter dem Posten „Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung“ nach dem Eigenkapital auszuweisen. Der Posten und wesentliche Änderungen gegenüber dem Vorjahr sind im Anhang zu erläutern.

(4) Anteile an dem Mutterunternehmen anzuwenden, die einem in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen gehören, sind in der Konzernbilanz als eigene Anteile des Mutterunternehmens mit ihrem Nennwert oder, falls ein solcher nicht vorhanden ist, mit ihrem rechnerischen Wert, in der Vorspalte offen von dem Posten „Gezeichnetes Kapital“ abzusetzen.

**§ 302**

**Kapitalkonsolidierung bei Interessenzusammenführung  
(weggefallen)**

**§ 303**

**Schuldenkonsolidierung**

(1) Ausleihungen und andere Forderungen, Rückstellungen und Verbindlichkeiten zwischen den in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen sowie entsprechende Rechnungsabgrenzungsposten sind wegzulassen.

(2) Absatz 1 braucht nicht angewendet zu werden, wenn die wegzulassenden Beträge für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung sind.

**§ 304**

**Behandlung der Zwischenergebnisse**

(1) In den Konzernabschluss zu übernehmende Vermögensgegenstände, die ganz oder teilweise auf Lieferungen oder Leistungen zwischen in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen beruhen, sind in der Konzernbilanz mit einem Betrag anzusetzen, zu dem sie in der auf den Stichtag des Konzernabschlusses aufgestellten Jahresbilanz dieses Unternehmens angesetzt werden könnten, wenn die in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen auch rechtlich ein einziges Unternehmen bilden würden.

(2) Absatz 1 braucht nicht angewendet zu werden, wenn die Behandlung der Zwischenergebnisse nach Absatz 1 für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung ist.

**§ 305**

**Aufwands- und Ertragskonsolidierung**

(1) In der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung sind

1. bei den Umsatzerlösen die Erlöse aus Lieferungen und Leistungen zwischen den in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen mit den auf sie entfallenden Aufwendungen zu verrechnen, soweit sie nicht als Erhöhung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen oder als andere aktivierte Eigenleistungen auszuweisen sind,
2. andere Erträge aus Lieferungen und Leistungen zwischen den in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen mit den auf sie entfallenden Aufwendungen zu verrechnen, soweit sie nicht als andere aktivierte Eigenleistungen auszuweisen sind.

(2) Aufwendungen und Erträge brauchen nach Absatz 1 nicht weggelassen zu werden, wenn die wegzulassenden Beträge für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung sind.

**§ 306**

**Steuerabgrenzung**

**(nicht verbindlich vorgegeben)**

**§ 307**

**Anteile anderer Gesellschafter**

(1) In der Konzernbilanz ist für nicht dem Mutterunternehmen gehörende Anteile an in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen ein Ausgleichsposten für die Anteile der anderen Gesellschafter in Höhe ihres Anteils am Eigenkapital unter entsprechender Bezeichnung innerhalb des Eigenkapitals gesondert auszuweisen.

(2) In der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung ist der im Jahresergebnis enthaltene, anderen Gesellschaftern zustehende Gewinn und der auf sie entfallende Verlust nach dem Posten "Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag" unter entsprechender Bezeichnung gesondert auszuweisen

**Fünfter Titel**

**Bewertungsvorschriften**

**§ 308**

**Einheitliche Bewertung**

(1) Die in den Konzernabschluss nach § 300 Abs. 2 übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen sind nach den auf den Jahresabschluss des Mutterunternehmens anwendbaren Bewertungsmethoden einheitlich zu bewerten. Nach dem Recht des Mutterunternehmens zulässige Bewertungswahlrechte können im Konzernabschluss unabhängig von ihrer Ausübung in den Jahresabschlüssen der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen ausgeübt werden. Abweichungen von den auf den Jahresabschluss des Mutterunternehmens angewandten Bewertungsmethoden sind im Konzernanhang anzugeben und zu begründen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
HANDELSGESETZBUCH**

(2) Sind in den Konzernabschluss aufzunehmende Vermögensgegenstände oder Schulden des Mutterunternehmens oder der Tochterunternehmen in den Jahresabschlüssen dieser Unternehmen nach Methoden bewertet worden, die sich von denen unterscheiden, die auf den Konzernabschluss anzuwenden sind oder die von den gesetzlichen Vertretern des Mutterunternehmens in Ausübung von Bewertungswahlrechten auf den Konzernabschluss angewendet werden, so sind die abweichend bewerteten Vermögensgegenstände oder Schulden nach den auf den Konzernabschluss angewandten Bewertungsmethoden neu zu bewerten und mit den neuen Wertansätzen in den Konzernabschluss zu übernehmen. Wertansätze, die auf der Anwendung von für Kreditinstitute oder Versicherungsunternehmen wegen der Besonderheiten des Geschäftszweigs geltenden Vorschriften beruhen, dürfen beibehalten werden; auf die Anwendung dieser Ausnahme ist im Konzernanhang hinzuweisen. Eine einheitliche Bewertung nach Satz 1 braucht nicht vorgenommen zu werden, wenn ihre Auswirkungen für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung sind. Darüber hinaus sind Abweichungen in Ausnahmefällen zulässig; sie sind im Konzernanhang anzugeben und zu begründen.

**§ 308a**

**Umrechnung von auf fremde Währungen lautenden Abschlüssen**

Die Aktiv- und Passivposten einer auf fremde Währung lautenden Bilanz sind, mit Ausnahme des Eigenkapitals, das zum historischen Kurs in Euro umzurechnen ist, zum Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag in Euro umzurechnen. Die Posten der Gewinn- und Verlustrechnung sind zum Durchschnittskurs in Euro umzurechnen. Eine sich ergebende Umrechnungsdifferenz ist innerhalb des Konzerneigenkapitals nach den Rücklagen unter dem Posten „Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung“ auszuweisen. Bei teilweisem oder vollständigem Ausscheiden des Tochterunternehmens ist der Posten in entsprechender Höhe erfolgswirksam aufzulösen.

**§ 309**

**Behandlung des Unterschiedsbetrags**

(1) Die Abschreibung eines nach § 301 Abs. 3 auszuweisenden Geschäfts- oder Firmenwert bestimmt sich nach den Vorschriften des Ersten Abschnitts.

(2) Ein nach § 301 Abs. 3 auf der Passivseite auszuweisender Unterschiedsbetrag darf ergebniswirksam nur aufgelöst werden, soweit

1. eine zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile oder der erstmaligen Konsolidierung erwartete ungünstige Entwicklung der künftigen Ertragslage des Unternehmens eingetreten ist oder zu diesem Zeitpunkt erwartete Aufwendungen zu berücksichtigen sind oder
2. am Abschlussstichtag feststeht, daß er einem realisierten Gewinn entspricht.

**Sechster Titel**

**Anteilmäßige Konsolidierung**

**§ 310**

*(nicht verbindlich vorgegeben)*

**§ 311**

**Definition. Befreiung**

(1) Wird von einem in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen ein maßgeblicher Einfluss auf die Geschäfts- und Finanzpolitik eines nicht einbezogenen Unternehmens, an dem das Unternehmen nach § 271

Abs. 1 beteiligt ist, ausgeübt (assoziiertes Unternehmen), so ist diese Beteiligung in der Konzernbilanz unter einem besonderen Posten mit entsprechender Bezeichnung auszuweisen. Ein maßgeblicher Einfluss wird vermutet, wenn ein Unternehmen bei einem anderen Unternehmen mindestens den fünften Teil der Stimmrechte der Gesellschafter innehat.

(2) Auf eine Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen brauchen Absatz 1 und § 312 nicht angewendet zu werden, wenn die Beteiligung für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns von untergeordneter Bedeutung ist.

### **§ 312**

#### **Wertansatz der Beteiligung und Behandlung des Unterschiedsbetrags**

(1) Eine Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen ist in der Konzernbilanz mit dem Buchwert anzusetzen. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem anteiligen Eigenkapital des assoziierten Unternehmens sowie ein darin enthaltener Geschäfts- oder Firmenwert oder passiver Unterschiedsbetrag sind im Konzernanhang anzugeben.

(2) Der Unterschiedsbetrag nach Absatz 1 Satz 2 ist den Wertansätzen von Vermögensgegenständen und Schulden des assoziierten Unternehmens insoweit zuzuordnen, als deren beizulegender Zeitwert höher oder niedriger ist als ihr Buchwert. Der nach Satz 1 zugeordnete Unterschiedsbetrag ist entsprechend der Behandlung der Wertansätze dieser Vermögensgegenstände, Schulden Rechnungsabgrenzungsposten und Sonderposten im Jahresabschluss des assoziierten Unternehmens im Konzernabschluss fortzuführen, abzuschreiben oder aufzulösen. Auf einen nach Zuordnung nach Satz 1 verbleibenden Geschäfts- oder Firmenwert oder passiven Unterschiedsbetrag ist § 309 Abs. 1 Satz 3 entsprechend anzuwenden. § 301 Abs. 1 Satz 3 ist entsprechend anzuwenden.

(3) Der Wertansatz der Beteiligung und die Unterschiedsbeträge sind auf der Grundlage der Wertansätze zu dem Zeitpunkt zu ermitteln, zu dem das Unternehmen assoziiertes Unternehmen geworden ist. Können die Wertansätze zu diesem Zeitpunkt nicht endgültig ermittelt werden, sind sie innerhalb der darauf folgenden zwölf Monate anzupassen.

(4) Der nach Absatz 1 ermittelte Wertansatz einer Beteiligung ist in den Folgejahren um den Betrag der Eigenkapitalveränderungen, die den dem Mutterunternehmen gehörenden Anteilen am Kapital des assoziierten Unternehmens entsprechen, zu erhöhen oder zu vermindern; auf die Beteiligung entfallende Gewinnausschüttungen sind abzusetzen. In der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung ist das auf assoziierte Beteiligungen entfallende Ergebnis unter einem gesonderten Posten auszuweisen.

(5) Wendet das assoziierte Unternehmen in seinem Jahresabschluss vom Konzernabschluss abweichende Bewertungsmethoden an, so können abweichend bewertete Vermögensgegenstände oder Schulden für die Zwecke der Absätze 1 bis 4 nach den auf den Konzernabschluss angewandten Bewertungsmethoden bewertet werden. Wird die Bewertung nicht angepasst, so ist dies im Konzernanhang anzugeben. § 304 über die Behandlung der Zwischenergebnisse ist entsprechend anzuwenden, soweit die für die Beurteilung maßgeblichen Sachverhalte bekannt oder zugänglich sind. Die Zwischenergebnisse dürfen auch anteilig entsprechend den dem Mutterunternehmen gehörenden Anteilen am Kapital des assoziierten Unternehmens weggelassen werden.

(6) Es ist jeweils der letzte Jahresabschluss des assoziierten Unternehmens zugrunde zu legen. Stellt das assoziierte Unternehmen einen Konzernabschluss auf, so ist von diesem und nicht vom Jahresabschluss des assoziierten Unternehmens auszugehen.

## 4. Deutsche Rechnungslegungsstandards

Die Verlautbarungen des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. (DRSC), z.B. über die Kapitalflussrechnung, stellen fachliche Regelungen dar. Werden diese in der vom Bundesministerium der Justiz bekanntgemachten Empfehlung beachtet, wird vermutet, dass damit zugleich die die Konzernrechnungslegung betreffenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beachtet werden (vgl. § 342 Abs. 2 HGB).

Der Deutsche Rechnungslegungsrat (DRS) hat am 29.10.1999 den E-DRS 2 verabschiedet. Dieser wurde am 31.05.2000 vom BMJ im Bundesanzeiger Nr. 103, S. 10.189, als "DRS 2 - Kapitalflussrechnung" bekannt gemacht. An diesem Standard sind bisher Änderungen durch den DRÄS 1, bekannt gemacht im Bundesanzeiger Nr. 121a vom 02.07.2004, S. 14.449, sowie durch den DRÄS 3, bekannt gemacht im Bundesanzeiger Nr. 164 vom 31.08.2005, S. 13.202, erfolgt. Herausgeber des Standards: Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V., Zimmerstr. 30, 10969 Berlin.

### 4.1 Deutscher Rechnungslegungsstandard Nr. 2 (Kapitalflussrechnung DRS 2)

#### Zusammenfassung

In diesem Standard sind die Grundsätze festgelegt, die Mutterunternehmen zu beachten haben, die gemäß § 297 Abs. 1 HGB eine Kapitalflussrechnung für den Konzernabschluss zu erstellen haben.

In der Kapitalflussrechnung sind die Zahlungsströme nach den Cashflows für die Bereiche der laufenden Geschäftstätigkeit, der Investitions- und der Finanzierungstätigkeit gesondert darzustellen. Dabei richtet sich die Zuordnung im Einzelfall nach der jeweiligen wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens. Die Zahlungsströme sind unsaldiert auszuweisen, ausgenommen bei der indirekten Darstellung des Cashflows aus laufender Geschäftstätigkeit.

Ausgangspunkt der Kapitalflussrechnung bildet der Finanzmittelfonds. Er setzt sich ausschließlich aus den Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten zusammen. Zahlungsmitteläquivalente sind als Liquiditätsreserve gehaltene kurzfristige, äußerst liquide Finanzmittel, die jederzeit in Finanzmittel umgewandelt werden können und nur unwesentlichen Wertschwankungen unterliegen. Dabei dürfen jederzeit fällige Bankverbindlichkeiten, soweit sie zur Disposition der liquiden Mittel gehören, in den Finanzmittelfonds einbezogen werden.

Der Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit kann entweder direkt oder indirekt dargestellt werden. Für die Bereiche der Investitions- und der Finanzierungstätigkeit erfolgt die Darstellung der Zahlungsströme dagegen ausschließlich nach der direkten Methode.

Der Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit stammt aus der auf Erlöserzielung ausgerichteten Tätigkeit des Unternehmens, soweit er nicht dem Cashflow aus Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zugeordnet wird. Ferner sind erhaltene und gezahlte Zinsen sowie erhaltene Dividenden und gezahlte Ertragssteuern der laufenden Geschäftstätigkeit zuzuordnen.

Der Cashflow aus der Investitionstätigkeit stammt aus Zahlungsströmen im Zusammenhang mit den Ressourcen des Unternehmens, mit denen langfristig, meist länger als ein Jahr, ertragswirksam gewirtschaftet werden soll. Der Investitionstätigkeit zuzuordnen sind auch Zahlungsströme von Finanzmittelanlagen im Rahmen der kurzfristigen Finanzdisposition, sofern diese nicht zum Finanzmittelfonds gehören oder zu Handelszwecken gehalten werden. Ferner sind die Zahlungsströme aus dem Erwerb und dem Verkauf von konsolidierten Unternehmen und von Geschäftseinheiten als Investitionstätigkeit zu klassifizieren.

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARDS

Dem Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit sind grundsätzlich die Zahlungsströme zuzuordnen, die aus Transaktionen mit den Unternehmenseignern und Minderheitsgesellschaftern konsolidierter Tochterunternehmen sowie aus der Aufnahme oder Tilgung von Finanzschulden resultieren.

Der Standard enthält Mindestgliederungsschemata für eine Darstellung nach der direkten Methode und nach der indirekten Methode. Diese werden in der Anlage zusammen gefasst.

### **Deutscher Rechnungslegungsstandard Nr. 2 Kapitalflussrechnung**

#### **Ziel**

1. Für die finanzwirtschaftliche Beurteilung eines Unternehmens sind die ihm zugeflossenen Finanzierungsmittel sowie deren Verwendung von Bedeutung. Die Kapitalflussrechnung soll den Einblick in die Fähigkeit des Unternehmens verbessern, künftig finanzielle Überschüsse zu erwirtschaften, seine Zahlungsverpflichtungen zu erfüllen und Ausschüttungen an die Anteilseigner zu leisten. Hierzu soll sie für die Berichtsperiode die Zahlungsströme darstellen und darüber Auskunft geben, wie das Unternehmen aus laufender Geschäftstätigkeit Finanzmittel erwirtschaftet hat und welche zahlungswirksamen Investitions- und Finanzierungsmaßnahmen vorgenommen wurden.

#### **Gegenstand und Geltungsbereich**

2. Dieser Standard regelt die Grundsätze der Kapitalflussrechnung, die gemäß § 297 Abs. 1 HGB für den Konzernabschluss zu erstellen ist.

2a. Der vorliegende Standard gilt für alle Mutterunternehmen, die nach § 290 HGB, auch in Verbindung mit § 264a Abs. 1 HGB, einen Konzernabschluss erstellen. Der Standard gilt auch, wenn für Konzernabschlüsse nach § 11 PubiG eine Kapitalflussrechnung zu erstellen ist.

2b. Unternehmen, die für den Konzernabschluss nach § 11 PubiG freiwillig eine Kapitalflussrechnung erstellen sollen ebenfalls diesen Standard befolgen.

2c. Der Standard gilt nicht für Unternehmen, die nach § 315a HGB ihren Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinne des Artikels 4 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 (ABl. EU Nr. L 243 S. 1) erstellen oder gemäß den Übergangsvorschriften des Artikels 57 EGHGB weiterhin international anerkannte Rechnungslegungsstandards anwenden.

3. Unternehmen, die freiwillig eine Kapitalflussrechnung erstellen, sollen diesen Standard beachten.

4. Dieser Standard gilt für Unternehmen aller Branchen, soweit in anderen Standards nicht ausdrücklich etwas anderes bestimmt ist.

5. (aufgehoben)

6. Folgende Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Zahlungsmittel: Barmittel und täglich fällige Sichteinlagen

Zahlungsmitteläquivalente: Als Liquiditätsreserve gehaltene kurzfristige, äußerst liquide Finanzmittel, die jederzeit in Finanzmittel umgewandelt werden können und nur unwesentlichen Wertschwankungen unterliegen.

Finanzmittelfonds: Bestand an Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARDS

Finanzschulden: Verbindlichkeiten gegenüber Banken, Kapitalsammelstellen und anderen Geldgebern sowie Anleihen, nicht jedoch Lieferanten- oder sonstige Verbindlichkeiten aus der laufenden Geschäftstätigkeit

Investitionstätigkeiten: Erwerb und die Veräußerung von Gegenständen des Anlagevermögens, von längerfristigen finanziellen Vermögenswerten, die nicht dem Finanzmittelfonds oder der Finanzierungstätigkeit zugehören, sowie die Anlage von Finanzmittelbeständen (bspw. Wertpapieren des Umlaufvermögens ohne Handelsbestand), die nicht dem Finanzmittelfonds oder der Finanzierungstätigkeit zugehören.

Finanzierungstätigkeiten: Zahlungswirksame Aktivitäten, die sich auf den Umfang und die Zusammensetzung der Eigenkapitalposten und der Finanzschulden des Unternehmens auswirken.

Laufende Geschäftstätigkeiten: Wesentliche auf Erlöserzielung ausgerichtete zahlungswirksame Tätigkeiten des Unternehmens sowie sonstige Aktivitäten, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind.

Cashflows: Netto-Zahlungsströme einer Periode aus laufenden Geschäftstätigkeiten, aus Investitions- sowie aus Finanzierungstätigkeiten

### Regeln

#### Darstellung und Ermittlung der Zahlungsströme in einer Kapitalflussrechnung

7. In der Kapitalflussrechnung sind die Zahlungsströme getrennt nach den Cashflows aus der laufenden Geschäftstätigkeit, aus der Investitionstätigkeit (einschl. Desinvestitionen) und aus der Finanzierungstätigkeit darzustellen. Hierbei entspricht die Summe der Cashflows aus diesen drei Tätigkeitsbereichen der Veränderung des Finanzmittelfonds in der Berichtsperiode, soweit diese nicht auf Wechselkurs- oder sonstigen Wertänderungen beruhen.

8. Diese Cashflows sind entsprechend der jeweiligen wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens der laufenden Geschäftstätigkeit, der Investitionstätigkeit oder der Finanzierungstätigkeit zuzuordnen.

9. Einige Zahlungsströme lassen sich mehreren Tätigkeitsbereichen zuordnen, wie bspw. bei Auszahlungen aufgrund von Annuitätendarlehen die Zinsanteile der laufenden Geschäftstätigkeit und die Zinsanteile der Finanzierungstätigkeit. Soweit dieser Standard keine Zuordnung trifft oder preferiert, sind diese Zahlungsströme auf die betroffenen Tätigkeitsbereiche nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung aufzuteilen oder dem vorrangig betroffenen Bereich zuzuordnen.

10. Die Kapitalflussrechnung ist in Staffelform unter Beachtung der in diesem Standard enthaltenen Mindestgliederung aufzustellen; Vergleichszahlen der Vorperiode sind beizufügen. Für die Darstellung der Kapitalflussrechnung gilt der Grundsatz der Stetigkeit.

11. Ausgangspunkte der Kapitalflussrechnung sind das Rechnungswesen und die daraus nach nationalen Grundsätzen (HGB) abgeleitete Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung.

12. Bei der Aufstellung der Kapitalflussrechnung sind zwei Schritte zu unterscheiden, die Ermittlung und die Darstellung der Zahlungen. Die im ersten Schritt durchzuführende Ermittlung kann originär oder derivativ vorgenommen werden. Bei der originären Ermittlung werden alle Geschäftsvorfälle, die zu Veränderungen des Finanzmittelfonds führen, einzelnen Zahlungsströmen zugeordnet. Bei der derivativen Ermittlung geht man von den Zahlenwerten des Rechnungswesens aus. So können z.B. die Umsatzeinzahlungen ausgehend von den Umsatzerlösen der Gewinn- und Verlustrechnung ermittelt werden, in dem diese um die Bestandsänderung der Forderungen korrigiert werden. In einem zweiten Schritt kann die Darstellung des Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit direkt oder indirekt erfolgen (siehe Tz. 24 ff.). Für die Ermittlung und Darstellung des Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit wird keine Vorgehensweise bevorzugt; in der Regel wird dieser Cashflow derivativ ermittelt und indirekt dargestellt. Der Cashflow aus der Investitions- und Finanzierungstätigkeit ist unabhängig von der Ermittlungsmethode immer direkt darzustellen.

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARDS

13. Die Kapitalflussrechnung eines Konzerns soll aus der Konzernbilanz und Konzerngewinn- und Verlustrechnung unter Verwendung zusätzlicher Informationen oder durch Konsolidierung der Kapitalflussrechnungen der einbezogenen Unternehmen ermittelt werden. Dabei gilt die Fiktion der wirtschaftlichen Einheit eines Konzerns.

14. Alle in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen sind entsprechend ihrer Konsolidierungsmethode in die Kapitalflussrechnung aufzunehmen. So sind bspw. Zahlungen eines quotenkonsolidierten Unternehmens entsprechend der Konsolidierungsquote im Konzernabschluss in die Kapitalflussrechnung zu übernehmen. Nach der Equity-Methode bilanzierte Unternehmen werden in der Kapitalflussrechnung nur anhand der Zahlungen zwischen ihnen und dem Konzern und anhand der Zahlungen im Zusammenhang mit dem Erwerb oder Verkauf der Beteiligungen an ihnen erfasst

15. Die Zahlungsströme sind unsaldiert auszuweisen, ausgenommen aus der indirekten Darstellung des Cashflows aus laufender Geschäftstätigkeit. Sie dürfen in folgenden Ausnahmefällen saldiert ausgewiesen werden:

a) bei hoher Umschlagshäufigkeit, großen Beträgen und kurzen Laufzeiten, bspw. dem Kauf und Verkauf von Wertpapieren oder

b) bei Zahlungsströmen für Rechnung von Dritten, wenn sie überwiegend auf Aktivitäten der Dritten zurückzuführen sind, etwa bei für Dritte eingezogenen und an sie weitergeleiteten Mieten.

### **Abgrenzung des Finanzmittelfonds**

16. In den Finanzmittelfonds sind nur Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente einzubeziehen.

17. Dieser Standard definiert als Finanzmittelfonds nur liquide Mittel ersten Grades, um Wertänderungsrisiken von Fondsbeständen in ihrer jeweiligen Währung und Erlösrisiken zu minimieren.

18. Damit Finanzmittel als Zahlungsmitteläquivalente klassifiziert werden können, müssen sie dem Unternehmen als Liquiditätsreserve dienen. Dementsprechend müssen sie jederzeit ohne wesentliche Wertabschläge in Zahlungsmittel umgewandelt werden können und dürfen nur unwesentlichen Wertschwankungen unterliegen. Zahlungsmitteläquivalente haben in der Regel nur Restlaufzeiten von nicht mehr als drei Monaten, gerechnet vom Erwerbzeitpunkt.

19. Jederzeit fällige Bankverbindlichkeiten, soweit sie zur Disposition der liquiden Mittel gehören, dürfen in den Finanzmittelfonds einbezogen werden.

20. Ändern sich die Werte der in den Finanzmittelfonds aufgenommenen Zahlungsmitteläquivalente aufgrund von Bewertungsvorgängen, ist der entstehende Unterschiedsbetrag in einem von den Cashflows aus laufender Geschäftstätigkeit, Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit getrennten Posten auszuweisen.

21. Sind im Finanzmittelfonds Fremdwährungsbestände enthalten, sind diese mit dem Wechselkurs des Bilanzstichtages umzurechnen. Es können sich Veränderungen des Finanzmittelfonds ergeben, wenn sich die Wechselkurse in der Berichtsperiode ändern. Ihnen liegen insoweit keine Geschäftsvorfälle zugrunde. Um auf den Finanzmittelfonds zum Jahresende überzuleiten, ist der Ausweis dieser Wechselkursdifferenzen in einem von den Cashflows aus laufender Geschäftstätigkeit, Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit getrennten Posten erforderlich. Dieser Posten darf mit dem, in Tz. 20 genannten Posten zusammen gefasst werden, soweit er unwesentlich ist.

**Zahlungsströme in Fremdwährungen**

22. Zahlungsströme in Fremdwährungen sind grundsätzlich mit dem Wechselkurs des jeweiligen Zahlungszeitpunktes in die Berichtswährung umzurechnen; dies gilt auch für ausländische Tochterunternehmen. Die Währungsumrechnung kann aus Vereinfachungsgründen mit gewogenen Durchschnittskursen vorgenommen werden, die im Ergebnis einer Umrechnung mit den tatsächlichen Kursen zum Zahlungszeitpunkt näherungsweise entsprechen.

**Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit**

23. Der Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit stammt aus der auf Erlöserzielung ausgerichteten Tätigkeit des Unternehmens, soweit er nicht dem Cashflow aus Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zugeordnet wird.

24. Der Cashflow ist im Bereich der laufenden Geschäftstätigkeit nach einer der folgenden Methoden darzustellen:

- a) nach der direkten Methode, in dem Einzahlungen und Auszahlungen unsaldiert angegeben werden, oder
- b) nach der indirekten Methode, in dem eine Überleitungsrechnung das Periodenergebnis um zahlungsunwirksame Aufwendungen und Erträge, um Bestandsveränderungen bei Posten des Nettoumlaufvermögens (ohne Finanzmittelfonds) und um alle Posten, die Cashflows aus der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit sind, korrigiert wird.

25. Die nachfolgenden Gliederungen sind Mindestgliederungen und ggf. entsprechend den weiteren Anforderungen dieses Standards zu untergliedern. Vorgänge von wesentlicher Bedeutung sind gesondert auszuweisen.

26. Bei Anwendung der direkten Methode zur Darstellung des Cashflows aus laufender Geschäftstätigkeit ist gemäß dem nachfolgenden Schema zu gliedern:

1.		Einzahlungen von Kunden für den Verkauf von Erzeugnissen, Waren und Dienstleistungen
2.	-	Auszahlungen an Lieferanten und Beschäftigte
3.	+	Sonstige Einzahlungen, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind
4.	-	Sonstige Auszahlungen, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind
5.	+ / -	Ein- und Auszahlungen aus außerordentlichen Posten
6.	=	Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit

*Abbildung 9 „Gliederungsschema I („Direkte Methode“) aus DRS 2“*

27. Bei Anwendung der indirekten Methode zur Darstellung des Cashflows aus laufender Geschäftstätigkeit ist die Überleitungsrechnung gemäß dem nachfolgenden Schema zu gliedern:

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARDS**

1.		Periodenergebnis (Einschließlich Ergebnisanteilen von Minderheitsgesellschaftern) vor außerordentlichen Posten
2.	+ / -	Abschreibungen/Zuschreibungen auf Gegenstände des Anlagevermögens
3.	+ / -	Zunahme/Abnahme der Rückstellungen
4.	+ / -	Sonstige zahlungsunwirksame Aufwendungen/Erträge (bspw. Abschreibung auf ein aktiviertes Disagio)
5.	- / +	Gewinn/Verlust aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens
6.	- / +	Zunahme/Abnahme der Vorräte, Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie anderer Aktiva, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind
7.	+ / -	Zunahme/Abnahme der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sowie anderer Passiva, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind
8.	+ / -	Ein- und Auszahlungen aus außerordentlichen Posten
9.		Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit

*Abbildung 10 „Gliederungsschema II („Indirekte Methode“) aus DRS 2“*

28. Geht ein Unternehmen bei der Darstellung des Cashflows aus laufender Geschäftstätigkeit nach der indirekten Methode nicht vom Periodenergebnis vor außerordentlichen Posten aus, ist die Ausgangsgröße auf das Periodenergebnis überzuleiten. Dies kann auch in den ergänzenden Angaben zur Kapitalflussrechnung geschehen (siehe Tz. 52).

**Cashflow aus der Investitionstätigkeit**

29. Ein Unternehmen hat die Zahlungsströme gesondert auszuweisen, die aus Investitionstätigkeit entstehen. Die Darstellung erfolgt nach der direkten Methode.

30. Der Cashflow aus Investitionstätigkeit stammt aus Zahlungsströmen im Zusammenhang mit den Ressourcen des Unternehmens, mit denen langfristig, meist länger als ein Jahr, ertragswirksam gewirtschaftet werden soll.

31. Der Cashflow aus der Investitionstätigkeit stammt aus Zahlungsströmen im Zusammenhang mit den Ressourcen des Unternehmens, mit denen langfristig, meist länger als ein Jahr, ertragswirksam gewirtschaftet werden soll. Der Investitionstätigkeit zuzuordnen sind auch Zahlungsströme von Finanzmittelanlagen im Rahmen der kurzfristigen Finanzdisposition, sofern diese nicht zum Finanzmittelfonds gehören oder zu Handelszwecken gehalten werden. Ferner sind die Zahlungsströme aus dem Erwerb und dem Verkauf von konsolidierten Unternehmen und von Geschäftseinheiten als Investitionstätigkeit zu klassifizieren.

32. Der Cashflow aus Investitionstätigkeit ist mindestens wie folgt zu gliedern:

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARDS**

1.		Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des Sachanlagevermögens
2.	-	Auszahlungen für Investitionen in das Sachanlagevermögen
3.	+	Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des immateriellen Anlagevermögens
4.	-	Auszahlungen für Investitionen in das immaterielle Anlagevermögen
5.	+	Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des Finanzanlagevermögens
6.	-	Auszahlungen für Investitionen in das Finanzanlagevermögen
7.	+	Einzahlungen aus dem Verkauf von konsolidierten Unternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten
8.	-	Auszahlungen aus dem Erwerb von konsolidierten Unternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten
9.	+	Einzahlungen aufgrund von Finanzmittelanlagen im Rahmen der kurzfristigen Finanzdisposition
10.	-	Auszahlungen aufgrund von Finanzmittelanlagen im Rahmen der kurzfristigen Finanzdisposition
11.		Cashflow aus Investitionstätigkeit

*Abbildung 11 „Gliederungsschema Investitionstätigkeit aus DRS 2“*

Vorgänge von wesentlicher Bedeutung sind stets gesondert auszuweisen.

**Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit**

33. Ein Unternehmen hat die Zahlungsströme gesondert auszuweisen, die aus der Finanzierungstätigkeit entstehen. Die Darstellung erfolgt nach der direkten Methode.

34. Dem Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit sind grundsätzlich die Zahlungsströme zuzuordnen, die aus Transaktionen mit den Unternehmenseignern und Minderheitsgesellschaftern konsolidierter Tochterunternehmen sowie aus der Aufnahme oder Tilgung von Finanzschulden resultieren.

35. Der Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit ist mindestens wie folgt zu gliedern:

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARDS**

1.		Einzahlungen aus Eigenkapitalzuführungen (Kapitalerhöhungen, Verkauf eigener Anteile etc.)
2.	-	Auszahlungen an Unternehmenseigner und Minderheitsgesellschafter (Dividenden, Erwerb eigener Anteile, Eigenkapitalrückzahlungen, andere Ausschüttungen)
3.	+	Einzahlungen aus der Begebung von Anleihen und der Aufnahme von (Finanz-) Krediten
4.	-	Auszahlungen aus der Tilgung von Anleihen und (Finanz-) Krediten
5.		Cashflow aus Finanzierungstätigkeit

*Abbildung 12 „Gliederungsschema Finanzierungstätigkeit aus DRS 2“*

Vorgänge von wesentlicher Bedeutung sind stets gesondert auszuweisen.

**Zinsen und Dividenden**

36. Erhaltene und gezahlte Zinsen sowie erhaltene Dividenden und andere übernommene Ergebnisse sind grundsätzlich der laufenden Geschäftstätigkeit zuzuordnen.

37. Gezahlte Dividenden sind der Finanzierungstätigkeit zuzuordnen und gesondert anzugeben.

38. Der Gesamtbetrag der während einer Periode gezahlten Zinsen ist unabhängig davon anzugeben, ob der Betrag als Aufwand erfasst oder aktiviert wird. Soweit Zinszahlungen gesondert in der Kapitalflussrechnung ausgewiesen werden, ist bei der Anwendung der indirekten Methode die Ausgangsgröße für den Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit vor Zinsaufwendungen auszuweisen. Alternativ ist eine gesonderte Angabe der Zinszahlungen im Rahmen der ergänzenden Angaben im Anhang zulässig.

39. Erhaltene Zinsen und Dividenden dürfen in begründeten Ausnahmefällen der Investitionstätigkeit und gezahlte Zinsen der Finanzierungstätigkeit zugeordnet werden, wenn dies sachlich begründet ist. Entsprechendes gilt für Zinszahlungen in Zusammenhang mit der Investitionstätigkeit.

**Ertragssteuern**

40. Ertragssteuerbedingte Zahlungsströme sind gesondert anzugeben.

41. Gezahlte Ertragssteuern sind grundsätzlich der laufenden Geschäftstätigkeit zuzuordnen.

42. Gezahlte Ertragssteuern dürfen ausnahmsweise auch der Investitions- oder der Finanzierungstätigkeit zugeordnet werden, wenn sie zu einem Geschäftsvorfall dieser Tätigkeitsbereiche eindeutig zugehören.

43. Soweit Ertragssteuerzahlungen gesondert in der Kapitalflussrechnung ausgewiesen werden, ist bei Anwendung der indirekten Methode der Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit aus dem Periodenergebnis vor Ertragssteuern und außerordentlichen Posten abzuleiten. In diesem Fall sind bei der indirekten Methode die Ertragssteuerzahlungen in einem gesonderten Posten im Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit auszuwei-

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARDS

sen. Alternativ ist eine gesonderte Angabe der Ertragssteuerzahlungen im Rahmen der ergänzenden Angaben im Anhang zulässig.

### **Erwerb und Verkauf von konsolidierten Unternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten**

44. Die Zahlungsströme aus dem Erwerb und die Zahlungsströme aus dem Verkauf von konsolidierten Unternehmen oder sonstigen Geschäftseinheiten sind jeweils als Investitionstätigkeit zu klassifizieren und gesondert auszuweisen. Sie ergeben sich als Gesamtbetrag der als Kaufpreise gezahlten bzw. als Verkaufspreis erhaltenen Finanzmittel abzüglich der erworbenen bzw. veräußerten Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente.

45. Der Zugang oder der Abgang von Vermögensgegenständen oder Schulden aufgrund von Änderungen des Konsolidierungskreises ist kein zahlungswirksamer Vorgang und daher nicht in der Kapitalflussrechnung zu erfassen. Der Zugang oder Abgang an Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten, der nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Erwerb oder Verkauf steht, ist zur Überleitung auf den Finanzmittelfonds am Ende der Periode gesondert auszuweisen. Dieser Posten darf, insoweit er nicht wesentlich ist, auch mit dem in Tz. 20 genannten Posten zusammen gefasst werden.

46. Der im Konzernabschluss bestimmte Konsolidierungs- oder Entkonsolidierungszeitpunkt eines Tochterunternehmens bestimmt auch den Zeitpunkt für den Ausweis der zuzuordnenden Zahlungsströme in der Kapitalflussrechnung.

### **Sicherungsgeschäfte**

47. Zahlungsströme im Zusammenhang mit Sicherungsgeschäften sind grundsätzlich dem Bereich zuzuordnen, dem die Zahlungen aus dem Grundgeschäft zugehören.

### **Unbare Transaktionen**

48. Geschäftsvorfälle, die nicht zu einer Veränderung des Finanzmittelfonds führen, sind nicht in die Kapitalflussrechnung aufzunehmen.

49. Beispiele für derartige Geschäftsvorfälle sind:

- a) der Erwerb von Vermögensgegenständen mit Stundung des Erwerbspreises, durch Übernahme fremder Verbindlichkeiten oder durch Finanzierungsleasing,
- b) der Erwerb eines Unternehmens gegen Ausgabe eigener Anteile oder
- c) die Umwandlung von Schulden in Eigenkapital.

### **Außerordentliche Posten**

50. Wesentliche Zahlungsströme aus außerordentlichen Posten sind in der Kapitalflussrechnung gesondert auszuweisen

### **Minderheitsgesellschafter**

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARDS

51. Einzahlungen aus Eigenkapitalzuführungen von Minderheitsgesellschaftern und Auszahlungen an diese (Dividenden, Eigenkapitalrückzahlungen, andere Ausschüttungen) sollten in der Kapitalflussrechnung ausgewiesen oder im Rahmen der ergänzenden Angaben im Anhang gesondert angegeben werden.

### **Ergänzende Angaben zur Kapitalflussrechnung**

52. In den Anhang des Abschlusses sind folgende ergänzende Angaben aufzunehmen:

52a) Definition des Finanzmittelfonds;

52b) Auswirkungen von Änderungen der Definition des Finanzmittelfonds auf die Anfangs- und Endbestände sowie die Zahlungsströme der Vorperiode;

52c) Zusammensetzung des Finanzmittelfonds, ggf. einschließlich einer rechnerischen Überleitung zu den entsprechenden Bilanzposten, soweit der Finanzmittelfonds nicht dem Bilanzposten „Schecks, Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten“ entspricht;

52d) bedeutende zahlungsunwirksame Investitions- und Finanzierungsvorgänge und Geschäftsvorfälle;

52e) Angaben zum Erwerb und zum Verkauf von Unternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten, insbesondere

- aa) der Gesamtbetrag aller Kauf- und Verkaufspreise;
- bb) der Gesamtbetrag der Kaufpreisanteile und Verkaufspreisanteile, die Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente sind;
- cc) der Gesamtbetrag aller mit dem Unternehmen oder der sonstigen Geschäftseinheit erworbenen und aller verkauften Bestände an Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten sowie
- dd) die Beträge der mit dem Unternehmen oder sonstigen Geschäftseinheit erworbenen und oder verkauften Bestände an anderen Vermögensgegenständen und Schulden, gegliedert nach Hauptposten.

53. Ferner ist anzugeben, welche Bestände des Finanzmittelfonds von quotaal einbezogenen Unternehmen stammen und welche Bestände Verfügungsbeschränkungen unterliegen.

54. Soweit ergänzende Angaben dieses Standards an anderer Stelle im Abschluss in der diesem Standard vorgegebenen Weise erfolgen, brauchen sie im Zusammenhang mit der Kapitalflussrechnung nicht aufgeführt zu werden, vorausgesetzt es wird auf sie ausdrücklich verwiesen.

55. Soweit nach diesem Standard Angaben nicht ausdrücklich in der Kapitalflussrechnung verlangt werden, können sie auch im Anhang gemacht werden.

### **Übergangsvorschriften**

56. Unternehmen, die erstmals eine Kapitalflussrechnung nach diesem Standard erstellen, brauchen keine Beträge der Vorperiode angeben.

57. Unternehmen, die bislang eine von diesem Standard abweichende Kapitalflussrechnung erstellt haben, sollen bei erstmaliger Anwendung dieses Standards Beträge der Vorperiode nur angeben, wenn sie diese nach den Regeln des Standards ermittelt haben.

58. Tz. 4, Tz. 6 und Tz. 11 sind erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2003 beginnende Geschäftsjahr; eine frühere Anwendung wird empfohlen. Tz. 2 Satz 1 und Tz. 5 sind erstmals zu beachten für das

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARDS**

nach dem 31. Dezember 2002 beginnende Geschäftsjahr; eine frühere Anwendung wird empfohlen. Alle anderen Tz. sind erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 1998 beginnende Geschäftsjahr.

**Anlage**

Die in diesem Standard enthaltenen Mindestgliederungen werden nachfolgend zusammen gefasst. Das Gliederungsschema I enthält die Mindestgliederung bei der Anwendung der direkten Methode zur Darstellung der Zahlungsströme aus der laufenden Geschäftstätigkeit.

1.		Einzahlungen von Kunden für den Verkauf von Erzeugnissen, Waren und Dienstleistungen
2.	-	Auszahlungen an Lieferanten und Beschäftigte
3.	+	Sonstige Einzahlungen, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind
4.	-	Sonstige Auszahlungen, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind
5.	+ / -	Ein- und Auszahlungen aus außerordentlichen Posten
6.	=	<b>Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit</b> (Summe aus 1 bis 5)
7.		Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des Sachanlagevermögens
8.	-	Auszahlungen für Investitionen in das Sachanlagevermögen
9.	+	Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des immateriellen Anlagevermögens
10.	-	Auszahlungen für Investitionen in das immaterielle Anlagevermögen
11.	+	Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des Finanzanlagevermögens
12.	-	Auszahlungen für Investitionen in das Finanzanlagevermögen
13.	+	Einzahlungen aus dem Verkauf von konsolidierten Unternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten
14.	-	Auszahlungen aus dem Erwerb von konsolidierten Unternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten
15.	+	Einzahlungen aufgrund von Finanzmittelanlagen im Rahmen der kurzfristigen Finanzdisposition
16.	-	Auszahlungen aufgrund von Finanzmittelanlagen im Rahmen der kurzfristigen Finanzdisposition
17.		<b>Cashflow aus Investitionstätigkeit</b>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARDS**

		(Summe aus 7 bis 16)
18.		Einzahlungen aus Eigenkapitalzuführungen (Kapitalerhöhungen, Verkauf eigener Anteile etc.)
19.	-	Auszahlungen an Unternehmenseigner und Minderheitsgesellschafter (Dividenden, Erwerb eigener Anteile, Eigenkapitalrückzahlungen, andere Ausschüttungen)
20.	+	Einzahlungen aus der Begebung von Anleihen und der Aufnahme von (Finanz-) Krediten
21.	-	Auszahlungen aus der Tilgung von Anleihen und (Finanz-) Krediten
22.		<b>Cashflow aus Finanzierungstätigkeit</b> (Summe aus 18 bis 21)
23.		<b>Zahlungswirksame Veränderungen des Finanzmittelfonds</b> (Summe aus 6, 17, 22)
24.	+ / -	Wechselkurs-, konsolidierungskreis - und bewertungsbedingte Änderungen des Finanzmittelfonds
25.	+	Finanzmittelfonds am Anfang der Periode
26.	=	<b>Finanzmittelfonds am Ende der Periode</b> (Summe aus 23 bis 25)

*Abbildung 13 „Gliederungsschema Direkte Methode insgesamt“*

Auf die Abbildung des weiteren Gliederungsschemas II („Indirekte Methode“) wurde verzichtet, weil bei der Anwendung dieser Methode lediglich die Zeilen 1 bis 6 ausgetauscht werden müssen.

#### 4.2 Weitere deutsche Rechnungslegungsstandards

Die Verlautbarungen des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. (DRSC), z.B. über die Kapitalflussrechnung, stellen fachliche Regelungen dar. Werden diese in der vom Bundesministerium der Justiz bekanntgemachten Empfehlung beachtet, wird vermutet, dass damit zugleich die die Konzernrechnungslegung betreffenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beachtet werden (vgl. § 342 Abs. 2 HGB). Die nachfolgende Übersicht soll dazu einen Überblick über die Standards bieten (vgl. Abbildung).

<b>Deutsche Rechnungslegungsstandards</b>	
<b>Nummer</b>	<b>Bezeichnung</b>
<b>DRS 1</b>	aufgehoben
<b>DRS 2</b>	Kapitalflussrechnung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARDS**

<b>DRS 3</b>	Segmentberichterstattung
<b>DRS 4</b>	Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss
<b>DRS 5</b>	aufgehoben
<b>DRS 6</b>	aufgehoben
<b>DRS 7</b>	Konzerneigenkapital und Konzernergebnis
<b>DRS 8</b>	Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss
<b>DRS 9</b>	Bilanzierung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen im Konzernabschluss
<b>DRS 10</b>	Latente Steuern im Konzernabschluss
<b>DRS 11</b>	Berichterstattung über Beziehungen zu nahe stehenden Personen
<b>DRS 12</b>	Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens
<b>DRS 13</b>	Grundsatz der Stetigkeit und Berichtigung von Fehlern
<b>DRS 14</b>	Währungsumrechnung
<b>DRS 15</b>	aufgehoben
<b>DRS 15a</b>	Übernahmerechtliche Angaben und Erläuterungen im Konzernlagebericht
<b>DRS 16</b>	Zwischenberichterstattung
<b>DRS 17</b>	Berichterstattung über die Vergütung der Organmitglieder
<b>DRS 18</b>	Latente Steuern
<b>DRS 19</b>	Pflicht zur Konzernrechnungslegung und Abgrenzung des Konsolidierungskreises
<b>DRS 20</b>	Konzernlagebericht
<p><b>Hinweis: Darüber hinaus bestehen spezielle Standards, z.B. für Kreditinstitute (DRS 2-10), und weitere Änderungsstandards, z. B. DRÄS 4.</b></p>	

*Abbildung 14 „Deutsche Rechnungslegungsstandards“*



## Die Standards staatlicher Doppik

### 1. Die Festlegung der Standards

Zur Auslegung der Grundsätze des gemeindlichen Haushaltsrechts können hilfsweise auch die Standards staatlicher Doppik als eine mögliche Orientierung herangezogen werden. Die staatliche Doppik ist den Vorschriften bestimmter Abschnitte des Handelsgesetzbuches für Kapitalgesellschaften entlehnt (vgl. § 7a HGRG). Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung sollen dabei zur Anwendung kommen. Die dazu notwendigen Konkretisierungen aufgrund der Besonderheiten der öffentlichen Haushaltswirtschaft werden in dem „Gremium zur Standardisierung des staatlichen Rechnungswesens“ erarbeitet (vgl. § 49a Absatz 1 HGRG).

Dieses Gremium soll zur Gewährleistung einer einheitlichen Verfahrens- und Datengrundlage die notwendigen Standards für kamerale und doppelte Haushalte sowie für Produkthaushalte erarbeiten. Es soll dabei sicherstellen, dass die Anforderungen der Finanzstatistik einschließlich der der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen berücksichtigt werden. Die Standards werden jeweils durch Verwaltungsvorschriften des Bundes und der Länder umgesetzt. Das Gremium hat die Standards für doppelte Haushalte und für Produkthaushalte erstmals zum 1. Januar 2010 erarbeitet. Es soll die Standards anschließend einmal jährlich überprüfen.

Die Bundesregierung kann zudem zur Gewährleistung der Vergleichbarkeit der Haushaltswirtschaft bei Bund und Ländern durch eine Rechtsverordnung, die der Zustimmung des Bundesrates bedarf, nähere Bestimmungen über die Standards erlassen, insbesondere zum Gruppierungs- und Funktionenplan, zum Verwaltungskontenrahmen und Produktrahmen sowie zu den Standards für die staatliche Doppik nach § 7a Absatz 2 HGRG. In diesem Zusammenhang wird ein besonderer Wert auf die Vergleichbarkeit der öffentlichen Haushalte untereinander gelegt. Ihr kommt auch eine besondere Bedeutung beim Gesamtabchluss zu. Es sei deshalb unabdingbar, einheitliche Ansatz-, Bewertungs- und Darstellungsregeln festzulegen und die Abschlüsse zu regeln.

### 2. Die einzelnen Standards

Für eine tatsächliche Anwendung der Vielzahl der Standards durch öffentliche Einheiten sind mit dem Stand 9. August 2011 nähere Regelungen zur staatlichen Doppik getroffen worden. Die in der nachfolgenden Übersicht aufgeführten Angaben dienen der Klarstellung und Nachvollziehbarkeit sowie des Verständnisses. Sie stellen daher eine Auswahl dar, durch die ein Zusammenhang entstehen soll. Die Übersicht kann deshalb nur einen Überblick bieten (vgl. Abbildung).

<b>Die Standards staatlicher Doppik</b>		
<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
<b>Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grundsatz der Klarheit,</li> <li>- Grundsatz der Übersichtlichkeit,</li> <li>- Grundsatz der Bilanzwahrheit,</li> <li>- Grundsatz der Einzelbewertung,</li> <li>- Grundsatz der Vorsicht,</li> <li>- Grundsatz der Periodenabgrenzung,</li> <li>- Grundsatz der Bewertungsstetigkeit,</li> <li>- Anschaffungskostenprinzip,</li> <li>- Höchstwertprinzip,</li> <li>- Niederstwertprinzip,</li> <li>- Imparitätsprinzip,</li> <li>- Realisationsprinzip,</li> <li>- Wertaufhellungsprinzip.</li> </ul>	Anwendung der gleichen Grundsätze (vgl. z. B. §§ 11, 32, 33, 41 GemHVO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
STANDARDS STAATLICHER DOPPIK**

<b>Die Standards staatlicher Doppik</b>		
<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
<b>Eröffnungsbilanz</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Fortgeführte AHK oder</li> <li>- vorsichtig geschätzter Zeitwert</li> </ul>	Vorsichtig geschätzter Zeitwert (§ 92 Absatz 3 GO NRW).
<b>In den Folgebilanzen:</b>		
<b>Zugänge</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Wertansatz mit den Anschaffungskosten oder den Herstellungskosten,</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Anschaffungskostenprinzip (§ 91 Absatz 2 GO NRW).</li> </ul>
<b>Abgänge</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Erfassung mit dem Buchwert, höherer Veräußerungserlös: Mehrerlös = Ertrag; Mindererlös = Aufwand,</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung.</li> </ul>
<b>Abschreibungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Planmäßige Abschreibungen wegen Wertminderung durch Abnutzung,</li> <li>- Anwendung der AfA-Tabelle,</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- § 35 Absatz 1 GemHVO NRW,</li> <li>- Örtliche Abschreibungstabelle im Rahmen der NKF-Gesamtnutzungsdauern (§ 35 Absatz 3 GemHVO NRW),</li> <li>- § 35 Absatz 5 GemHVO NRW,</li> </ul>
<b>Zuschreibungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Außerplanmäßige Abschreibungen bei dauernder Wertminderung</li> <li>- bei Umlaufvermögen immer abschreiben,</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- § 35 Absatz 7 GemHVO NRW,</li> <li>- § 35 Absatz 8 GemHVO NRW.</li> </ul>
<b>Vermögensrechnung (Aktiva)</b>		<b>Bilanz</b> (§ 41 Absatz 3 GemHVO NRW)
<b>Anlagevermögen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Immaterielle Vermögensgegenstände, <ul style="list-style-type: none"> <li>- Konzessionen, Lizenzen ,</li> <li>- geleistete Anzahlungen,</li> <li>- Geleistete Investitionszuwendungen,</li> </ul> </li> <li>- Sachanlagen, <ul style="list-style-type: none"> <li>- Grundstücke,</li> <li>- Grundstücke,</li> <li>- grundstücksgleiche Rechte,</li> <li>- Bauten auf fremden Grundstücken,</li> </ul> </li> <li>- Infrastrukturvermögen, Naturgüter, Kunstgegenstände,</li> <li>- Technische Anlagen und Maschinen, Betriebs- und Geschäftsausstattung,</li> <li>- Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau,</li> <li>- Finanzanlagen, <ul style="list-style-type: none"> <li>- Anteile an verbundenen Unternehmen,</li> <li>- Ausleihungen an verbundene Untern.,</li> <li>- Beteiligungen,</li> <li>- Ausleihungen an Beteiligungen,</li> <li>- Wertpapiere des Anlagevermögens,</li> <li>- Sondervermögen,</li> <li>- Sonstige Ausleihungen (Finanzanlagen).</li> </ul> </li> </ul>	<p>§ 41 Absatz 3 Nummer 1 GemHVO NRW § 41 Absatz 3 Nummer 1.1 GemHVO NRW</p> <p>Zuwendungen bei mengenmäßiger Gegenleistungsverpflichtung.</p> <p>§ 41 Absatz 3 Nummer 1.2 GemHVO NRW</p> <p>§ 41 Absatz 3 Nummer 1.3 GemHVO NRW</p>
<b>Umlaufvermögen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Vorräte,</li> <li>- Forderungen (gliedern nach)</li> <li>- Steuern,</li> </ul>	<p>§ 41 Absatz 3 Nummer 2 GemHVO NRW § 41 Absatz 3 Nummer 2.1 GemHVO NRW § 41 Absatz 3 Nummer 2.2 GemHVO NRW</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
STANDARDS STAATLICHER DOPPIK**

<b>Die Standards staatlicher Doppik</b>		
<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
<b>Aktive Rechnungsabgrenzung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Zuwendungen,</li> <li>- Lieferungen und Leistungen,</li> <li>- gegen verbundene Unternehmen,</li> <li>- gegen Beteiligungen,</li> <li>- Steuerverteilung und Finanzausgleich,</li> <li>- Sonstige Vermögensgegenstände, (keine Pauschalwertberichtigung)</li> <li>- Wertpapiere des Umlaufvermögens,</li> <li>- Kassenbestand, Bankguthaben,</li> <li>- Ausgaben vor dem Abschlussstichtag, soweit diese Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Stichtag darstellen,</li> <li>- ggf. Wesentlichkeitsabgrenzung möglich.</li> </ul>	<p>§ 41 Absatz 3 Nummer 2.3 GemHVO NRW Liquide Mittel (§ 41 Absatz 3 Nummer 2.4 GemHVO NRW)</p> <p>§ 42 Absatz 1 GemHVO NRW</p>
<p><b>Vermögensrechnung (Passiva)</b></p> <p><b>Eigenkapital</b></p> <p><b>Sonderposten für Investitionen</b></p> <p><b>Rückstellungen</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nettoposition,</li> <li>- Kapitalrücklage, (z. B. zweckgebundene Kapitaleinlagen für rechtlich unselbstständige Stiftungen)</li> <li>- Gewinnrücklagen (Verwaltungsrücklagen),</li> <li>- Gewinnvortrag/Verlustvortrag,</li> <li>- Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag,</li> <li>Sonderposten für Investitionen</li> <li>- Pflichtrückstellungen,</li> <li>- Rückstellungen für Pensionen,</li> <li>- Steuerrückstellungen,</li> <li>- Sonstige Rückstellungen, <ul style="list-style-type: none"> <li>- für Rechnungen,</li> <li>- für Prozesskosten,</li> <li>- für Schadensersatz,</li> <li>- für Gewährleistungen,</li> <li>- für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften,</li> <li>- für sonstigen Personalaufwand,</li> <li>- für Finanzausgleich,</li> <li>- für Schadstoffentsorgung,</li> </ul> </li> </ul>	<p align="center"><b>Bilanz</b> § 41 Absatz 4 GemHVO NRW</p> <p>§ 41 Absatz 4 Nummer 1 GemHVO NRW Allgemeine Rücklage (§ 41 Absatz 4 Nummer 1.1 GemHVO NRW) Sonderrücklage § 41 Absatz 4 Nummer 1.2 GemHVO NRW</p> <p>Ausgleichsrücklage (§ 41 Absatz 4 Nummer 1.3 GemHVO NRW) - Kein zulässiges Instrument § 41 Absatz 4 Nummer 1.4 GemHVO NRW</p> <p>Sonderposten (§ 41 Absatz 4 Nummer 2 GemHVO NRW) - für Zuwendungen, (§ 43 Absatz 5 GemHVO NRW) - für Beiträge, (§ 43 Absatz 5 GemHVO NRW) - für den Gebührenaussgleich (§ 43 Absatz 6 GemHVO NRW) - Sonstige Sonderposten</p> <p>§ 36 GemHVO NRW und § 41 Absatz 4 Nummer 3 GemHVO NRW § 36 Absatz 1 und § 41 Absatz 4 Nummer 3.1 GemHVO NRW - Kein zulässiges Instrument § 36 Absatz 4 und § 41 Absatz 4 Nummer 3.4 GemHVO NRW - keine gesonderte Regelung § 36 Absatz 5 GemHVO NRW - keine gesonderte Regelung - keine gesonderte Regelung § 36 Absatz 5 GemHVO NRW - keine gesonderte Regelung</p> <p>§ 36 Absatz Absatz 2 und § 41 Absatz 4 Nummer 3.2 GemHVO NRW</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
STANDARDS STAATLICHER DOPPIK**

<b>Die Standards staatlicher Doppik</b>		
<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
<b>Verbindlichkeiten</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- für Rekultivierung von Deponien,</li> <li>- für Erstattungsansprüche,</li> <li>- Ausnahmen (kein Ansatz für:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Mittelbare Pensionsverpflichtungen,</li> <li>- für den Jahresabschluss,</li> <li>- für die Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen,</li> <li>- für unterlassene Instandhaltung,</li> </ul> </li> <li>- Anleihen und Obligationen,</li> <li>- Gegenüber Kreditinstituten,</li> <li>- Aus Steuern,</li> <li>- Aus Zuwendungen,</li> <li>- Erhaltene Anzahlungen</li> <li>- Aus Lieferungen und Leistungen,</li> <li>- Gegenüber verbundenen Unternehmen,</li> <li>- Gegenüber Beteiligungen,</li> <li>- Aus Steuerverteilung und Finanzausgleich,</li> <li>- Sonstige Verbindlichkeiten,</li> </ul>	<p>§ 36 Absatz 2 und § 41 Absatz 4 Nummer 3.2 GemHVO NRW</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- keine gesonderte Regelung</li> <li>- keine gesonderte Regelung</li> </ul> <p>§ 36 Absatz 3 und § 41 Absatz 4 Nummer 3.3 GemHVO NRW</p> <p>§ 41 Absatz 4 Nummer 4 GemHVO NRW § 41 Absatz 4 Nummer 4.1 GemHVO NRW</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- aus Krediten für Investitionen (§ 86 Absatz 1 GO NRW und § 41 Absatz 4 Nummer 4.2 GemHVO NRW)</li> <li>- Kein vorgegebener Ausweis</li> <li>- Aus Transferleistungen</li> </ul> <p>§ 41 Absatz 4 Nummer 4.6 GemHVO NRW</p> <p>§ 41 Absatz 4 Nummer 4.8 GemHVO NRW</p> <p>§ 41 Absatz 4 Nummer 4.5 GemHVO NRW</p> <p>§ 41 Absatz 4 Nummer 4.2.1 GemHVO NRW</p> <p>§ 41 Absatz 4 Nummer 4.2.2 GemHVO NRW</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Kein vorgegebener Ausweis</li> <li>- aus Krediten zur Liquiditätssicherung (§ 89 Absatz 2 GO NRW und § 41 Absatz 4 Nummer 4.3 GemHVO NRW)</li> <li>- aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen gleichkommen (§ 86 Absatz 4 GO NRW und § 41 Absatz 4 Nummer 4.4 GemHVO NRW)</li> </ul> <p>§ 41 Absatz 4 Nummer 4.7 GemHVO NRW</p> <p>§ 42 Absatz 3 GemHVO NRW</p>
<b>Passive Rechnungsabgrenzung</b>		
<b>Erfolgsrechnung (ordentliche Erträge)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Steuern, steuerähnliche Erträge</li> <li>- Erträge aus Finanzausgleichsbeziehungen</li> <li>- Erträge aus Zuwendungen</li> <li>- Erträge aus Verwaltungstätigkeit, Umsatzerlöse</li> </ul>	<p><b>Ergebnisrechnung</b> (§ 38 i.V.m. § 2 GemHVO NRW)</p> <p>§ 2 Absatz 1 Nummer 1 GemHVO NRW</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- kein gesonderter Ausweis</li> </ul> <p>§ 2 Absatz 1 Nummer 2 GemHVO NRW</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- sonstige Transfererträge</li> </ul> <p>(§ 2 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte (§ 2 Absatz 1 Nummer 4 GemHVO NRW)</li> <li>- privatrechtliche Leistungsentgelte (§ 2 Absatz 1 Nummer 5 GemHVO NRW)</li> <li>- Kostenerstattungen und Kostenumlagen (§ 2 Absatz 1 Nummer 6 GemHVO NRW)</li> </ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
STANDARDS STAATLICHER DOPPIK**

<b>Die Standards staatlicher Doppik</b>		
<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bestandsveränderungen,</li> <li>- Aktivierte Eigenleistungen,</li> <li>- Sonstige Erträge.</li> </ul>	§ 2 Absatz 1 Nummer 9 GemHVO NRW § 2 Absatz 1 Nummer 8 GemHVO NRW § 2 Absatz 1 Nummer 7 GemHVO NRW
<b>Erfolgsrechnung</b> (ordentliche Aufwendungen)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Aufwendungen für Verwaltungstätigkeit</li> <li>- Personalaufwand</li> <li>- Abschreibungen auf Sachanlagen und das Umlaufvermögen</li> <li>- Aufwendungen aus Finanzausgleich</li> <li>- Aufwendungen für Zuwendungen</li> <li>- Sonstige Aufwendungen</li> </ul>	<b>Ergebnisrechnung</b> (§ 38 i.V.m. § 2 GemHVO NRW)  Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen (§ 2 Absatz 1 Nummer 12 GemHVO NRW) § 2 Absatz 1 Nummer 10 GemHVO NRW § 2 Absatz 1 Nummer 13 GemHVO NRW  - kein gesonderter Ausweis § 2 Absatz 1 Nummer 14 GemHVO NRW § 2 Absatz 1 Nummer 15 GemHVO NRW
<b>Erfolgsrechnung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Erträge aus Beteiligungen,</li> <li>- Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen,</li> <li>- Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge</li> <li>- Abschreibungen auf Finanzanlagen und Wertpapiere des Umlaufvermögens</li> <li>- Aufwendungen aus Verlustübernahmen</li> <li>- Zinsen und ähnliche Aufwendungen</li> </ul>	<b>Ergebnisrechnung</b> (§ 38 i.V.m. § 2 GemHVO NRW)  - erfasst als Finanzerträge, - erfasst als Finanzerträge,  Finanzerträge (§ 2 Absatz 1 Nummer 16 GemHVO NRW)  - erfasst unter Abschreibungen,  - kein gesonderter Ausweis Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen (§ 2 Absatz 1 Nummer 17 GemHVO NRW)
<b>Erfolgsrechnung</b> (weitere Erträge und Aufwendungen)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Außerordentliche Erträge,</li> <li>- Außerordentliche Aufwendungen,</li> <li>- Steuern</li> <li>- Erträge aus Verlustübernahmen/ Aufwendungen aus Gewinnabführungen</li> </ul>	<b>Ergebnisrechnung</b> (§ 38 i.V.m. § 2 GemHVO NRW)  § 2 Absatz 1 Nummer 18 GemHVO NRW § 2 Absatz 1 Nummer 19 GemHVO NRW - kein gesonderter Ausweis - kein gesonderter Ausweis
<b>Erfolgsrechnung</b> (Ergebnisse)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Verwaltungsergebnis</li> <li>- Finanzergebnis</li> <li>- Ergebnis der gewöhnlichen Verwaltungstätigkeit</li> <li>- Außerordentliches Ergebnis</li> <li>- Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag</li> </ul>	<b>Ergebnisrechnung</b> (§ 38 i.V.m. § 2 GemHVO NRW)  § 2 Absatz 2 Nummer 1 GemHVO NRW § 2 Absatz 2 Nummer 2 GemHVO NRW Ordentliches Jahresergebnis (§ 2 Absatz 2 Nummer 3 GemHVO NRW) § 2 Absatz 2 Nummer 4 GemHVO NRW Jahresergebnis (§ 2 Absatz 2 Nummer 5 GemHVO NRW)
<b>Anhang</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Der Anhang ist Bestandteil des Jahresabschlusses. Sein Inhalt richtet sich nach den Vorschriften §§ 284 ff. HGB.</li> </ul>	<b>Anhang</b> (§ 44 GemHVO NRW)  Die Angabepflichten sind sowohl zusammengefasst in als auch in einzelnen haushaltsrechtlichen Vorschriften enthal-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
STANDARDS STAATLICHER DOPPIK**

<b>Die Standards staatlicher Doppik</b>		
<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Erläuterungen zur Vermögensrechnung und zur Erfolgsrechnung.</li> <li>- Sonstige Pflichtangaben.</li> <li>- Besonderheiten der öffentlichen Haushaltswirtschaft sind zu berücksichtigen.</li> </ul>	ten, z. B. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW). Weitere Angabe- und Erläuterungspflichten entstehen aus den örtlichen Verhältnissen.
<b>Finanzrechnung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Darstellung der Veränderung des Zahlungsmittelbestandes in Form einer Cash-flowrechnung (Anlehnung an DRS 2),</li> <li>- CF aus laufender Geschäftstätigkeit (nach direkter oder indirekter Methode),</li> <li>- CF aus Investitionstätigkeit (nach direkter Methode),</li> <li>- CF aus Finanzierungstätigkeit,</li> <li>- Finanzmittelfonds besteht aus Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten.</li> </ul>	<p align="center"><b>Finanzrechnung</b> (§ 39 i.V.m. § 3 GemHVO NRW)</p> <p>Die Finanzrechnung ist die dritte Säule des Drei-Komponenten-systems Sie dient dem Nachweis der von der Gemeinde im Haushaltsjahr erzielten Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen. Sie soll ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild des finanzwirtschaftlichen Geschehens der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr vermitteln. Mit ihr sollen die tatsächlichen Zahlungsströme der Gemeinde unmittelbar erfasst, zeitraumbezogen abgebildet und nachgewiesen werden.</p>
<b>Lagebericht</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Der Inhalt des Lageberichts bestimmt sich nach den §§ 289 und 315 HGB unter Berücksichtigung der Rechnungslegungsstandards DRS 15 und DRS 5.</li> <li>- Besonderheiten der öffentlichen Haushaltswirtschaft sind zu berücksichtigen.</li> </ul>	<p align="center"><b>Lagebericht</b> (§ 48 GemHVO NRW)</p> <p>Der Lagebericht ist so zu fassen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt wird. Dazu ist ein Überblick über die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses und Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Jahr zu geben. Über Vorgänge von besonderer Bedeutung, auch solcher, die nach Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind, ist zu berichten. Außerdem hat der Lagebericht eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft und der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu enthalten. In die Analyse sollen die produktorientierten Ziele und Kennzahlen nach § 12 GemHVO NRW, soweit sie bedeutsam für das Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde sind, einbezogen und unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss enthaltenen Ergebnisse erläutert werden. Auch ist auf die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde einzugehen; zu Grunde liegende Annahmen sind anzugeben.</p>
<b>Konsolidierter Abschluss</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Verbund</li> </ul> <p>Ein Zusammenschluss der Kernverwaltung mit den rechtlich unselbstständigen und den</p>	<p align="center"><b>Gesamtabschluss</b> (§ 116 GO NRW)</p> <p>Der Gesamtabschluss soll ein haushaltswirtschaftlich zutreffendes Ergebnis der gesamten jahresbezogenen Tätigkeit</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
STANDARDS STAATLICHER DOPPIK**

<b>Die Standards staatlicher Doppik</b>		
<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
	<p>rechtlich selbstständigen Organisationseinheiten.</p> <p>- Verbundene Einheiten Als verbundene Einheiten gelten und Unternehmen und Einrichtungen, über die die Kernverwaltung einen beherrschenden Einfluss ausübt. Die Definition des § 290 HGB ist anzuwenden. (keine grundsätzliche Abweichung von NRW)</p> <p>- Assoziierte Einheiten Als assoziierte Einheiten gelten und Unternehmen und Einrichtungen, über die die Kernverwaltung einen maßgeblichen Einfluss ausübt. Die Vermutung gilt dafür bei einem Anteil von 20 bis 50 v. H. (keine Abweichung von NRW)</p> <p>- Konsolidierung (keine Abweichung von NRW)</p>	<p>(Aufgabenerfüllung) der Gemeinde darstellen. Diese Vorgaben beinhalten, dass dem gemeindlichen Gesamtabschluss die „Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“, gebildet aus gemeindlicher Verwaltung und den gemeindlichen Betrieben, zugrunde gelegt wird. Eine faktische wirtschaftliche Einheit liegt dabei nicht vor und kann auch nicht angenommen werden, denn die Betriebe der Gemeinde führen die gemeindlichen Aufgaben selbstständig durch. Sie sind daher wirtschaftlich betrachtet wie ein Fachbereich oder eine Abteilung der gemeindlichen Verwaltung tätig.</p> <p>Als gemeindliche Tochterunternehmen werden insbesondere Betriebe der Gemeinde eingestuft, die in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Anteile an verbundenen Unternehmen“ gesondert anzusetzen und im gemeindlichen Gesamtabschluss voll zu konsolidieren sind. Diese Gegebenheiten liegen regelmäßig bei gemeindlichen Betrieben des privaten Rechts vor, wenn diese unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde stehen bzw. die Gemeinde auf das Unternehmen einen beherrschenden Einfluss ausübt (vgl. § 15 ff. AktG sowie § 290 HGB). Ein solcher Einfluss der Gemeinde auf einen Betrieb ist i.d.R. anzunehmen, wenn eine Beteiligung an dem Betrieb von mehr als 50 % vorliegt oder andere Gründe, z. B. ein Vertrag, für einen solchen Einfluss sprechen.</p> <p>Als gemeindliche Tochterunternehmen werden auch Betriebe der Gemeinde eingestuft, die in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Beteiligungen“ gesondert anzusetzen sind. Als „Beteiligungen“ sind dabei alle Anteile der Gemeinde, d.h. die mitgliedschaftlichen Vermögens- und Verwaltungsrechte an gemeindlichen Betrieben einzuordnen, die in der Absicht gehalten werden, eine dauernde Verbindung zu diesen Betrieben herzustellen. Eine Beteiligung der Gemeinde liegt i.d.R. vor, wenn sie an einem Unternehmen mit mehr als 20 v.H. beteiligt ist. Als Beteiligungen kommen dabei in Betracht, die Anteile an Kapitalgesellschaften und die Anteile an sonstigen juristischen Personen.</p> <p>In den gemeindlichen Gesamtabschluss hat die Gemeinde ihren Jahresabschluss nach § 95 GO NRW und die Jahresabschlüsse des gleichen Geschäftsjahres aller gemeindlichen Betriebe in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form zu konsolidieren. In diesem Zusammenhang bezeichnet der Begriff „Konsolidierung“ die Technik der Aufrechnung bzw. Eliminierung von Bilanzposten und Ergebnis-</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
STANDARDS STAATLICHER DOPPIK**

<b>Die Standards staatlicher Doppik</b>		
<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
		positionen bzw. GuV-Positionen. Bei der Durchführung der Vollkonsolidierung im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses sind insbesondere die Kapitalkonsolidierung sowie die Schuldenkonsolidierung betroffen, weil bei diesen beiden Vorgängen der von der Gemeinde in ihrer Bilanz angesetzte Beteiligungsbuchwert für einen gemeindlichen Betrieb mit dem Eigenkapital dieses Betriebes aufgerechnet wird. (§ 50 Absatz 1 GemHVO NRW)
<b>Anhang</b>	Auf den Anhang sind die Regelungen der §§ 313 f. HGB sowie die Regelungen zum Einzelabschluss anzuwenden.	<p style="text-align: center;"><b>Gesamtanhang</b> (§ 51 Absatz 2 GemHVO NRW)</p> <p>Im Gesamtanhang sind zu den Posten der Gesamtbilanz und den Positionen der Gesamtergebnisrechnung die verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben und so zu erläutern, dass sachverständige Dritte die Wertansätze beurteilen können. Die Anwendung von zulässigen Vereinfachungsregelungen und Schätzungen ist im Einzelnen anzugeben.</p>
<b>Lagebericht</b>	Auf den Lagebericht sind die Regelungen des § 315 HGB sowie die Regelungen zum Einzelabschluss anzuwenden.	<p style="text-align: center;"><b>Gesamtlagebericht</b> (§ 51 Absatz 1 GemHVO NRW)</p> <p>Durch den Gesamtlagebericht ist das durch den Gesamtabchluss zu vermittelnde Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde einschließlich der verselbstständigten Aufgabenbereiche zu erläutern. Dazu sind in einem Überblick der Geschäftsablauf mit den wichtigsten Ergebnissen des Gesamtabchlusses und die Gesamtlage in ihren tatsächlichen Verhältnissen darzustellen. Außerdem hat der Lagebericht eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft der Gemeinde unter Einbeziehung der verselbstständigten Aufgabenbereiche und der Gesamtlage der Gemeinde zu enthalten. In die Analyse sollen die produktorientierten Ziele und Kennzahlen nach § 12 GemHVO NRW, soweit sie bedeutsam für das Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde sind, einbezogen und unter Bezugnahme auf die im Gesamtabchluss enthaltenen Ergebnisse erläutert werden. Auch ist auf die Chancen und Risiken für die künftige Gesamtentwicklung der Gemeinde einzugehen; zu Grunde liegende Annahmen sind anzugeben.</p>
<b>Anlagen</b>	- Gliederung der Vermögensrechnung und der Erfolgsrechnung,	- § 41 und § 2 GemHVO NRW i.V.m. Nr. 1.6.5 des Runderlasses des Innenmi-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
STANDARDS STAATLICHER DOPPIK**

<b>Die Standards staatlicher Doppik</b>		
<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Anlagengitter,</li>   <li>- Anhang,</li> <li>- Lagebericht,</li> <li>- Finanzrechnung/Cashflow-Rechnung</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>nisteriums vom 24.02.2005 (SMBl. NRW. 6300).</li> <li>- § 45 GemHVO NRW i.V.m. Nr. 1.6.6 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005 (SMBl. NRW. 6300).</li> <li>- keine Gliederungsvorgaben</li> <li>- keine Gliederungsvorgaben</li> <li>- § 3 GemHVO NRW i.V.m. Nr. 1.6.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005 (SMBl. NRW. 6300).</li> </ul>

*Abbildung 17 „Die Standards staatlicher Doppik“*

Die aufgezeigten Inhalte sind wichtige Eckpunkte der Standards staatlicher Doppik. Sie werden im Einzelnen aber erst verständlich und nachvollziehbar, wenn den einzelnen Festlegungen spezielle Sachverhalte zu Grunde gelegt werden. Bedauerlich ist in diesem Zusammenhang die uneingeschränkte Übernahme vieler privatwirtschaftlich geprägter Begriffe durch die unmittelbare Anwendung bestimmter Abschnitte des Handelsgesetzbuches. Die staatliche Doppik sollte das haushaltswirtschaftliche Handeln der öffentlichen Einheiten auch durch die Begrifflichkeiten ausreichend widerspiegeln (vgl. § 7a HGRG).

In der tatsächlichen mehrjährigen Anwendung wird sich erst herausstellen, ob die unmittelbare Übernahme handelsrechtlicher Vorschriften unter Berücksichtigung der Gesamtziele der öffentlichen Haushaltswirtschaft immer sachgerecht und geeignet ist. Insgesamt dürften im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft künftig nicht mehr alle sachgerechten Informationen in einem "Werk" enthalten sein. Die Gemeinde muss z. B. für bestimmte Adressatengruppen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft eigenständige zweckorientierte Jahresabschlüsse abstellen und öffentlich machen.



## Die IPSAS als internationale Standards

### 1. Die Festlegung von IPSAS

Zur Auslegung der Grundsätze des gemeindlichen Haushaltsrechts können hilfsweise auch die internationalen Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor als eine mögliche Orientierung herangezogen werden. Das „International Public Sektor Accounting Standard Board“ (IPSASB) hat eine Vielzahl von Standards entwickelt und unter dem Begriff "IPSAS" veröffentlicht. Dieses Gremium gehört zur IFAC, die als internationale (private) Vereinigung der mit dem Rechnungswesen und mit der Prüfung befassten Experten besteht. Es versucht, durch weltweit abgestimmte Standards eine Harmonisierung des Rechnungswesens zu erreichen.

Die IPSAS als fachliche Regelungen sollen sowohl einen Rahmen als auch eine Grundlage für die Rechnungslegung und die Jahresabschlüsse öffentlicher Einheiten darstellen. Sie enthalten eine Vielzahl von bestimmten fachlichen Vorgaben, aber auch eine Vielzahl von Wahlrechten. Ihre Ableitung aus den IAS/IFRS, die in der Privatwirtschaft Anwendung finden, hat z. B. dazu geführt, dass die im öffentlichen Bereich bestehende verbindliche Haushaltsplanung und andere spezielle Gemeinwohl bedingte Besonderheiten bisher nicht ihrer Bedeutung entsprechend behandelt wurden.

Die IPSAS stellen derzeit auch noch kein in sich abgeschlossenes Regelwerk dar, das insgesamt auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft übertragbar ist. Es soll vom IPSASB noch stärker auf die Bedürfnisse und das Handeln der öffentlichen Einheiten ausgerichtet werden. Gleichwohl können die IPSAS im gemeindlichen Haushaltsrecht berücksichtigt werden, weil dieses Regelwerk der Informationsvermittlung der Adressaten der Haushaltswirtschaft der Gemeinden dient. Den unterschiedlichen Zwecken kann dabei z. B. nicht ein einziger Jahresabschluss gerecht werden. Es bedarf vielmehr adressaten- und informationsbezogener Abschlüsse.

Vielfach bestehen zudem auch noch Bedenken und Zweifel, ob die Besonderheiten des öffentlichen Bereiches und das Informationsinteresse seiner Adressaten überhaupt ausreichend und weltweit einheitlich berücksichtigt werden können. Insbesondere der Sachverhalt, dass sich ggf. Rechtsfolgen aus den aufgestellten Jahresabschlüssen ergeben müssen, ist hinsichtlich der Vielzahl der möglichen Wahlrechte bei den IPSAS noch unzureichend berücksichtigt, wenn diese ungeschmälert im öffentlichen Bereich zur Anwendung kommen sollen. Dabei kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Wahlrechte unmittelbar anzuwendende Gebote für die Gemeinde darstellen, z. B. bei Vorgaben für die Bilanzierung, aus denen dann eine Bilanzierungspflicht folgt.

### 2. Wichtige Grundbegriffe in den IPSAS

Die IPSAS als fachliche Regelungen sollen durch allgemein geltende Grundbegriffe die mit ihnen zu schaffenden Grundlagen für die Rechnungslegung und die Jahresabschlüsse öffentlicher Einheiten sichern. Die Grundbegriffe können dabei als fachliche Vorgaben verstanden werden, die sich auf alle Standards für öffentliche Einheiten auswirken. Sie erleichtern und verdeutlichen dadurch die Anwendung der IPSAS durch öffentliche Einheiten. Eine Auswahl solcher Grundbegriffe wird nachfolgend vorgestellt (vgl. Abbildung).

<b>Grundbegriffe in den IPSAS</b>	
<b>GRUNDBEGRIFF</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Anschaffungskosten</b>	Als Wertmaßstab ist der Betrag an zu leistenden Finanzmitteln für einen von Dritten erworbenen Vermögensgegenstand anzusehen, der dem Entgelt

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>Grundbegriffe in den IPSAS</b>	
<b>GRUNDBEGRIFF</b>	<b>INHALTE</b>
	entspricht, das der Erwerber als Gegenleistung aufzubringen hat (vgl. IPSAS 16.7).
<b>Aufwendungen</b>	Als Messgröße gilt der Ressourcenverbrauch oder der Wegfall von Nutzen in einer Periode, der zu einer Verringerung des Eigenkapitals führt (vgl. IPSAS 1.7).
<b>Barwert (present value)</b>	Als Wertgröße gilt der abgezinste Betrag an Zahlungen, die im Rahmen der Geschäftstätigkeit der öffentlichen Einheit voraussichtlich zu leisten sind, z. B. um Verpflichtungen gegenüber Beschäftigten abgelten zu können (vgl. IPSAS 25.10).
<b>Derivat</b>	Ein Finanzinstrument, dessen Wertentwicklung an einen bestimmten Zinssatz, eine Preis, einen Wechselkurs oder Index gekoppelt ist und auf Marktbedingungen reagiert. Dafür ist keine Anzahlung erforderlich. Der Ausgleich erfolgt erst zu einem späteren Zeitpunkt (vgl. IPSAS 29.10).
<b>Eigenkapital</b>	Als Wertgröße gilt der Betrag als Residualwert, der verbleibt, wenn die Schulden betragsmäßig von den Vermögenswerten in Abzug gebracht werden (vgl. IPSAS 1.7).
<b>Erträge</b>	Als Messgröße gilt der Bruttozufluss als Zugang von Ressourcen oder Nutzen in einer Periode, der zu einer Erhöhung des Eigenkapitals führt (vgl. IPSAS 1.7 und 9.11).
<b>Geldflussrechnung</b>	In der Geldflussrechnung als Finanzrechnung einer Periode werden die Veränderungen der Finanzmittel bzw. Zahlungsmittel erfasst (vgl. IPSAS 2.8).
<b>Herstellungskosten</b>	Als Wertmaßstab ist der Betrag an Aufwendungen für einen Vermögensgegenstand anzusehen, die dem Entgelt entspricht, das für die Herstellung des Vermögensgegenstandes als Gegenleistung aufzubringen ist (vgl. IPSAS 17.37).
<b>Neubewertungsmodell</b>	<p>Ein Vermögenswert ist zu einem Neubewertungsbetrag zu bilanzieren, der seinem tatsächlichen Wert entspricht. Es soll erreicht werden, dass der Buchwert nicht wesentlich von dem Wert abweicht, der den tatsächlichen Verhältnissen zum Abschlussstichtag entspricht. Eine Prüfung ist zu jedem Abschlussstichtag und eine Änderung bei Wesentlichkeit vorzunehmen.</p> <p>Der Bedarf für die Neubewertung eines Vermögenswertes führt dazu, dass alle Güter (Werte) derselben Anlageklasse neu zu bewerten sind. Für die Differenzen daraus soll eine Neubewertungsrücklage angesetzt werden, mit der Verrechnungen (auch bei Wertminderungen) erfolgen können (vgl. IPSAS 17.44 ff.).</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>Grundbegriffe in den IPSAS</b>	
<b>GRUNDBEGRIFF</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Periode</b>	Abgegrenzter Zeitraum, in der eine Geschäftstätigkeit der öffentlichen Einheit erfolgt, deren Ergebnis nach Ablauf der Periode durch einen Abschluss gemessen wird. Die Erträge sind bei der Entstehung und die Aufwendungen bei der Leistung zu erfassen. Der Zeitpunkt des Zuflusses oder Abflusses von Zahlungsmitteln ist nicht ausschlaggebend (vgl. IPSAS 1.7; 2.8 und 3.7).
<b>Schulden</b>	Wertgröße von Verpflichtungen der öffentlichen Einheit gegenüber Dritten (Verbindlichkeiten) aufgrund eines Ereignisses in der Vergangenheit, deren Tilgung durch die Einheit der Dritte erwartet (vgl. IPSAS 1.7 und 19.18).
<b>Transaktionen mit Gegenleistung</b>	Geschäftsvorfälle der öffentlichen Einheit, bei denen die Geschäftspartner gegenseitig Vermögenswerte oder Dienstleistungen gegen Zahlungsmittel, Dienstleistungen oder die Nutzung von Vermögenswerten tauschen. Die Erträge sind dabei zum Wert der Gegenleistung zu bemessen (vgl. IPSAS 9.11 und 17.13).
<b>Transaktionen ohne Gegenleistung</b>	Geschäftsvorfälle der öffentlichen Einheit, bei denen ein Geschäftspartner eine Leistung von einem Dritten erhält oder eine Leistung an einen Dritten erbringt, ohne dass der Dritte etwas Gleichwertiges zu leisten hat (vgl. IPSAS 9.11).
<b>Vermögenswert</b>	Ein Wirtschaftsgut, das aus einem Ereignis heraus in der Verfügungsmacht der Einheit steht und von dem die öffentliche Einheit als Verfügungsberechtigte erwartet, dass ihr daraus ein Nutzen für einen längeren Zeitraum entsteht (vgl. IPSAS 1.7).
<b>Vorräte</b>	Bei einer öffentlichen Einheit beziehen sich die Vorräte vielfach auf Dienstleistungen. Sofern unfertige Leistungen bilanziert werden, konnte von der Einheit noch kein entsprechender Ertrag erzielt werden (vgl. IPSAS 12.9).
<b>Währung (funktional)</b>	Die „funktionale“ Währung ist die Währung, aufgrund derer Geschäfte und Verträge abgewickelt werden. Sie muss nicht als Berichtswährung bei der Darstellung und Veröffentlichung des Jahresabschlusses zur Anwendung kommen (vgl. IPSAS 4.11).
<b>Wirtschaftliche Einheit</b>	Ein abgegrenzter Kreis von Einheiten mit einer beherrschenden Einheit (Muttereinheit) und den dazugehörigen beherrschten Einheiten (Tochtereinheiten) als öffentliche Einheiten oder Verwaltungseinheiten (vgl. IPSAS 1.8).
<b>Zeitwert (fair value)</b>	Als Wertgröße ist der Betrag anzusehen, der aufgebracht wird, um bei einem Vertragspartner einen Vermögenswert zu erhalten oder eine Schuld zu tilgen. Die Wertgröße ist zu jedem Abschlussstichtag

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>Grundbegriffe in den IPSAS</b>	
<b>GRUNDBEGRIFF</b>	<b>INHALTE</b>
	zu ermitteln (periodische Neubewertung) und mit dem Buchwert zu vergleichen (vgl. IPSAS 17.44 ff.).

Abbildung 18 „Grundbegriffe in den IPSAS“

**3. Die einzelnen IPSAS**

Für eine tatsächliche Anwendung durch öffentliche Einheiten bedürfen diese Standards grundsätzlich einer Übernahme in haushaltsrechtliche Vorschriften. Die Bezeichnungen in der nachfolgenden Übersicht aufgeführten Angaben dienen der Klarstellung und Nachvollziehbarkeit sowie des Verständnisses. Sie stellen eine Auswahl dar, durch die ein Zusammenhang entstehen soll und sind dem Buch "IPSAS - Autorisierte Übersetzung der IPSAS Standards" der KPMG (Ausgabe 2011) entnommen worden. In diesem Zusammenhang wird auf die Darstellung des „Cash-Basis IPSAS: Rechnungslegung auf der Grundlage des Zahlungsprinzips“ (Service Concession Arrangements: Grantor) verzichtet. Die nachfolgende Übersicht soll einen Überblick über die einzelnen Standards für die weitere Diskussion ermöglichen (vgl. Abbildung).

<b>Die IPSAS</b>			
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
<b>IPSAS 1</b>	<b>Darstellung des Abschlusses</b> <i>(Presentation of Financial Statements)</i>	<p><b>Ziel:</b> Vorgaben für die Darstellung eines Abschlusses.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitionen: <ul style="list-style-type: none"> <li>- periodengerechte Rechnungslegung,</li> <li>- Wesentlichkeit;</li> </ul> </li> <li>- Bestandteile des Abschlusses: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Bilanz,</li> <li>- Erfolgsrechnung,</li> <li>- Geldflussrechnung,</li> <li>- Vergleich: Budget-(Plan-)Werte/Ist-Werte,</li> <li>- Anhang,</li> <li>- Eigenkapitalrechnung;</li> </ul> </li> <li>- Zwecke des Abschlusses: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Informationen über die Vermögens- und Finanzlage,</li> <li>- Informationen über die Cashflows,</li> <li>- Informationen über die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit,</li> <li>- Rechenschaft über die Verwendung der Ressourcen;</li> </ul> </li> <li>- Aufstellung und Veröffentlichung innerhalb von sechs Monaten.</li> </ul>	<p>Vergleichbare formelle und materielle Vorgaben für den Jahresabschluss.</p> <p>(§§ 95 und 96 GO; §§ 32, 37, 38, 39, 41, 44 GemHVO)</p>
<b>IPSAS 2</b>	<b>Geldflussrechnung</b>	<p><b>Ziel:</b> Aufzeigen der Quellen der Finanzmittel und ihre Verwendung.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitionen: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Zahlungsmittel,</li> </ul> </li> </ul>	<p>Gliederung, Aufbau und Inhalte der Finanzrechnung, Erfassung der Zahlungs-</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>Die IPSAS</b>			
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
	<i>(Cash Flow Statements)</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Zahlungsmitteläquivalente,</li> <li>- Finanzierungstätigkeit;</li> <li>- Darstellung:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Cashflow aus der betrieblichen Tätigkeit (direkte oder indirekte Methode),</li> <li>- Cashflow aus der Investitions- und Finanzierungstätigkeit,</li> <li>- Cashflows auf Nettobasis und in Fremdwährung.</li> </ul> </li> </ul>	<p>ströme stellen vergleichbare Vorgaben dar.</p> <p><i>(§§ 3, 27 und 38 GemHVO)</i></p>
<b>IPSAS 3</b>	<p><b>Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehlern</b></p> <p><i>(Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates an Errors)</i></p>	<p><b>Ziel:</b> Vorgaben zur Auswahl und Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitionen:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Begriff „Anwendung“,</li> <li>- Änderung der Schätzung;</li> </ul> </li> <li>- Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Auswahl und Anwendung,</li> <li>- Stetigkeit,</li> <li>- Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden,</li> <li>- Anwendung der Änderungen,</li> <li>- Angabepflichten;</li> </ul> </li> <li>- Änderung von Schätzungen:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Auswirkungen,</li> <li>- Angabepflichten;</li> </ul> </li> <li>- Fehler:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Anpassungspflicht,</li> <li>- Angabepflichten.</li> </ul> </li> </ul>	<p>Allgemeine Bewertungsanforderungen, Änderungen von Schätzungen und Fehlern nach den GoB; Anpassungspflicht bei Rechtswidrigkeit).</p> <p><i>(§ 91 GO; § 32 GemHVO)</i></p>
<b>IPSAS 4</b>	<p><b>Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse</b></p> <p><i>(The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates)</i></p>	<p><b>Ziel:</b> Einbeziehung von Fremdwährungsgeschäften und ausländischen Betriebe in den Abschluss.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitionen:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Kurse,</li> <li>- funktionale Währung;</li> </ul> </li> <li>- Bilanzierung:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- erstmalig,</li> <li>- in Folgeperioden,</li> <li>- Erfassung von Wechselkursdifferenzen,</li> <li>- Wechsel der Währung,</li> <li>- andere Berichtswährung;</li> </ul> </li> <li>- Angabepflichten.</li> </ul>	<p>Keine Vorgaben nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften; ggf. Pflicht zur Rückstellungsbildung und Angaben im Anhang.</p> <p><i>(§ 36 GemHVO)</i></p>
<b>IPSAS 5</b>	<p><b>Fremdkapitalkosten</b></p> <p><i>(Borrowing Costs)</i></p>	<p><b>Ziel:</b> Vorgabe der Bilanzierungsmethode für Fremdkapitalkosten.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitionen:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Vermögenswerte,</li> <li>- Fremdkapitalkosten,</li> <li>- wirtschaftliche Einheit;</li> </ul> </li> <li>- Fremdkapitalkosten:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Erfassung als Aufwand,</li> <li>- Aktivierung bei der Herstellung eines Vermögenswertes;</li> </ul> </li> </ul>	<p>Zuordnung in der Ergebnisrechnung; Rechnungsabgrenzung; keine Zuordnung zu den Herstellungskosten.</p> <p><i>(§§ 2, 33 und 42 GemHVO)</i></p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>Die IPSAS</b>			
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Methoden:</li> <li>- Benchmark-Methode,</li> <li>- alternative Methode;</li> <li>- Angabepflichten.</li> </ul>	
<b>IPSAS 6</b>	<p><b>Konsolidierte und Einzelabschlüsse</b> <i>(Consolidated and Separate Financial Statements)</i></p>	<p><b>Ziel:</b> Vorgabe von Anforderungen für die Erstellung und Darstellung konsolidierter Abschlüsse und für die Rechnungslegung beherrschter Betriebe.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitionen:</li> <li>- Einzelabschluss,</li> <li>- Beherrschte Einheit,</li> <li>- Minderheitsanteil;</li> <li>- Konsolidierter Abschluss:</li> <li>- Konsolidierungskreis,</li> <li>- Konsolidierungsschritte,</li> <li>- Bilanzierung im gesonderten Abschluss der Einheiten;</li> <li>- Anwendungsbereich des konsolidierten Abschlusses:</li> <li>- Entstehung der Beherrschung,</li> <li>- Bedeutung der Beherrschung,</li> <li>- Festlegung der Beherrschung;</li> <li>- Vorgehensweise,</li> <li>- Angabepflichten.</li> </ul>	<p>Vergleichbare Vorgaben für den Gesamtabchluss. Diese bewirken auch Anpassungen bei den Einzelabschlüssen der Betriebe, die dann eine "GB II" zu ihrem Abschluss nach Maßgabe der Muttereinheit aufstellen.</p> <p><i>(§ 116 GO; §§ 49 ff. GemHVO)</i></p>
<b>IPSAS 7</b>	<p><b>Anteile an assoziierten Einheiten</b> <i>(Investments in Associates)</i></p>	<p><b>Ziel:</b> Vorgaben für die Anwendung der Equity-Methode.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Anwendungsbereich,</li> <li>- Definitionen:</li> <li>- Equity-Methode,</li> <li>- maßgeblicher Einfluss;</li> <li>- Angabepflichten.</li> </ul>	<p>Anwendung der Equity-Methode als Konsolidierungsvorgabe.</p> <p><i>(§ 50 GemHVO)</i></p>
<b>IPSAS 8</b>	<p><b>Anteile an Joint Ventures</b> <i>(Interests in Joint Ventures)</i></p>	<p><b>Ziel:</b> Vorgaben zur Bilanzierung von Gemeinschaftsunternehmen.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Anwendungsbereich,</li> <li>- Definitionen:</li> <li>- gemeinschaftliche Führung,</li> <li>- Quotenkonsolidierung,</li> <li>- Partnereinheit;</li> <li>- gemeinschaftliche Tätigkeiten,</li> <li>- Vermögenswerte bei gemeinschaftlicher Führung,</li> <li>- gemeinschaftlich geführte Einheiten,</li> <li>- Abschluss einer Partnereinheit,</li> <li>- Angabepflichten.</li> </ul>	<p>Keine Vorgabe für Gemeinschaftsunternehmen nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften. Der § 310 HGB (Anteilmäßige Konsolidierung) findet keine Anwendung.</p> <p><i>(§ 50 GemHVO)</i></p>
<b>IPSAS 9</b>	<p><b>Erträge aus Transaktionen mit zurechenbarer Gegenleistung (Lieferungen und Leistungen)</b></p>	<p><b>Ziel:</b> Festlegung der Behandlung von Erträgen aus zurechenbarer Gegenleistung.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Anwendung bei Erträgen aus</li> </ul>	<p>Abgrenzung der Erträge</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>Die IPSAS</b>			
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
	<i>(Revenue from Exchange Transactions)</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Dienstleistungen,</li> <li>- Verkauf von Gütern,</li> <li>- Nutzung von Vermögen durch Dritte (Entgelte, Zinsen);</li> <li>- Definitionen:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Ertrag,</li> <li>- Transaktion mit zurechenbarer Gegenleistung,</li> <li>- Transaktion ohne zurechenbare Gegenleistung;</li> </ul> </li> <li>- Erträge aus:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Verkauf von Gütern,</li> <li>- Erbringen von Dienstleistungen,</li> <li>- Zinsen,</li> <li>- Nutzungsentgelten (Lizenzen),</li> <li>- Dividenden;</li> </ul> </li> <li>- Abgrenzung einer Transaktion.</li> </ul>	<p>nach Arten, z. B. Sach- und Dienstleistungen, und deren Erfassung in der Ergebnisrechnung.</p> <p><i>(§§ 2, 11 und 38 GemHVO)</i></p>
<b>IPSAS 10</b>	<b>Rechnungslegung in Hochinflationenländern</b> <i>(Financial Reporting in Hyperinflationary Economies)</i>	<p><b>Ziel:</b> Vorgaben zur Anpassung der Berichterstattung wegen der Hyperinflation.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Anpassung des Abschlusses in Bilanz, Erfolgsrechnung und Geldflussrechnung,</li> <li>- Angabepflichten.</li> </ul>	<p>Keine Vorgaben nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften.</p>
<b>IPSAS 11</b>	<b>Bau- und Fertigungsaufträge</b> <i>(Construction Contracts)</i>	<p><b>Ziel:</b> Vorgaben zur Bilanzierung von Erlösen und Kosten bei Bau- und Fertigungsaufträgen.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitionen:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Bau- und Fertigungsaufträge,</li> <li>- Auftragnehmer,</li> <li>- Verträge,</li> <li>- Auftragslös,</li> <li>- Auftragskosten;</li> </ul> </li> <li>- Erfassung von               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Auftragslös,</li> <li>- Auftragsaufwand,</li> <li>- erwartete Defizite;</li> </ul> </li> <li>- Angabepflichten.</li> </ul>	<p>Bilanzierung der Investitionskosten nach Auftragsvergabe und durch Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Herstellungszeit entsprechend der Erstellung.</p> <p><i>(§§ 3, 11, 14, 39 und 41 GemHVO)</i></p>
<b>IPSAS 12</b>	<b>Vorräte</b> <i>(Inventories)</i>	<p><b>Ziel:</b> Vorgaben zur Bilanzierung von Vorräten.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitionen:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Wertgrößen,</li> <li>- Vorräte,</li> <li>- Transaktion;</li> </ul> </li> <li>- Erfassung als Aufwand,</li> <li>- Arten der Vorräte,</li> <li>- Bewertung von Vorräten,</li> <li>- Bewertungsvereinfachungsverfahren,</li> <li>- Angabepflichten.</li> </ul>	<p>Bewertung und Bilanzierung von Vermögensgegenständen, u.a. Vorräte.</p> <p><i>(§§ 33, 34 und 41 GemHVO)</i></p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>Die IPSAS</b>			
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
<b>IPSAS 13</b>	<b>Leasingverhältnisse</b> <i>(Leases)</i>	<p><b>Ziel:</b> Vorgaben zur Klassifizierung und Bilanzierung von Leasingverhältnissen.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitionen:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Beginn der Laufzeit,</li> <li>- wirtschaftliche Nutzungsdauer,</li> <li>- Finanzierungsleasing,</li> <li>- Leasingverhältnis;</li> </ul> </li> <li>- Bilanzierung:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Ansatz beim Leasinggeber,</li> <li>- Ansatz beim Leasingnehmer.</li> </ul> </li> </ul>	<p>Keine allgemeinen Vorgaben nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften. Abgrenzung und Bilanzierung nach den wirtschaftlichen Verhältnissen und aufgrund der Vertragsgestaltung im Einzelfall.</p> <p><i>(§ 33 und 41 GemHVO)</i></p>
<b>IPSAS 14</b>	<b>Ereignisse nach dem Abschlussstichtag</b> <i>(Events after the Reporting Date)</i>	<p><b>Ziel:</b> Vorgaben zur Berücksichtigung von Ereignissen nach dem Abschlussstichtag.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitionen:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- zu berücksichtigende Ereignisse nach dem Abschlussstichtag,</li> <li>- nicht zu berücksichtigende Ereignisse nach dem Abschlussstichtag;</li> </ul> </li> <li>- Abgrenzung des Zeitraumes zwischen dem Abschlussstichtag und der Freigabe des Abschlusses zur Veröffentlichung;</li> <li>- Angabepflichten.</li> </ul>	<p>Berücksichtigung von wert-aufhellenden Ereignissen innerhalb von drei Monaten nach dem Abschlussstichtag; nicht bis zur Feststellung durch den Rat und keine wertbegründenden Ereignisse.</p> <p><i>(§ 32 GemHVO)</i></p>
<b>IPSAS 15</b>	<b>Finanzinstrumente - Offenlegung und Darstellung</b>	<i>(Ersetzt durch IPSAS 28, 29 und 30)</i>	
<b>IPSAS 16</b>	<b>Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien</b> <i>(Investment Property)</i>	<p><b>Ziel:</b> Vorgaben zur Bilanzierung von als Finanzinvestitionen gehaltenen Immobilien.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitionen:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- als Finanzinvestition gehaltene Immobilien,</li> <li>- selbstgenutzte Immobilien;</li> </ul> </li> <li>- Vorgaben für die Erfassung,</li> <li>- Bewertung:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- nach Anschaffungs- oder Herstellungskosten,</li> <li>- Neubewertung,</li> <li>- Wertminderung/Wertaufholung;</li> </ul> </li> <li>- Bestandsübertragungen,</li> <li>- Abgänge,</li> <li>- Angabepflichten:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- zum Modell des tatsächlichen Werts,</li> <li>- zum Anschaffungskostenmodell.</li> </ul> </li> </ul>	<p>Differenzierung der Bilanzierung von Vermögensgegenständen als wirtschaftlicher Eigentümer nur nach Sachgesichtspunkten. Nicht unter Ertragsgesichtspunkten, auch wenn die Gemeinde der Leasingnehmer ist.</p> <p><i>(§§ 33 und 41 GemHVO)</i></p>
<b>IPSAS 17</b>	<b>Sachanlagen</b> <i>(Property, Plant, and Equip-</i>		

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>Die IPSAS</b>			
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
	<i>ment)</i>	<p><b>Ziel:</b> Vorgabe der Bilanzierungsmethoden für Sachanlagen.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitionen:</li> <li>- Sachanlagenklasse,</li> <li>- Anschaffungs- oder Herstellungskosten,</li> <li>- Abschreibung,</li> <li>- Wertminderungsaufwand,</li> <li>- Sachanlagen;</li> <li>- Erfassung,</li> <li>- Bewertung:</li> <li>- nach Anschaffungs- oder Herstellungskosten,</li> <li>- Neubewertung,</li> <li>- Wertminderung/Wertaufholung;</li> <li>- Abschreibungen,</li> <li>- Methode,</li> <li>- Zeitraum,</li> <li>- Volumen;</li> <li>- Ausbuchung,</li> <li>- Angabepflichten.</li> </ul>	<p>Differenzierung der Bilanzierung von Vermögensgegenständen als wirtschaftlicher Eigentümer und nur nach Sachgesichtspunkten.</p> <p><i>(§§ 33, 35 und 41 GemHVO)</i></p>
<b>IPSAS 18</b>	<b>Segmentberichterstattung</b> <i>(Segment Reporting)</i>	<p><b>Ziel:</b> Vorgabe von Grundsätzen zur Darstellung von Finanzinformationen.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitionen:</li> <li>- betriebliche Tätigkeit,</li> <li>- Finanzierungstätigkeit,</li> <li>- Investitionstätigkeit,</li> <li>- Segment,</li> <li>- Segmenterträge,</li> <li>- Segmentaufwendungen,</li> <li>- Segmentvermögen,</li> <li>- Segmentverbindlichkeiten;</li> <li>- Berichterstattung nach Segmenten:</li> <li>- Berichtsstrukturen,</li> <li>- Segmentarten,</li> <li>- Mehrfach Segmente,</li> <li>- betriebliche Ziele;</li> <li>- Angabepflichten.</li> </ul>	<p>Darstellung der haushaltswirtschaftlichen Analyse unter Beachtung der produktorientierten Aufgabenerfüllung und wirtschaftlichen Lage im Lagebericht.</p> <p><i>(§ 48 GemHVO)</i></p>
<b>IPSAS 19</b>	<b>Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen</b> <i>(Provisions, Contingent Liabilities, Contingent Assets)</i>	<p><b>Ziel:</b> Definition der Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen sowie Vorgaben zu deren Erfassung und Bewertung.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitionen:</li> <li>- Eventualforderung,</li> <li>- Eventualverbindlichkeit,</li> <li>- faktische Verpflichtung,</li> <li>- rechtliche Verpflichtung,</li> <li>- Verbindlichkeiten;</li> <li>- Erfassung:</li> <li>- Rückstellungen,</li> <li>- Verpflichtungen,</li> <li>- nicht Eventualverbindlichkeiten,</li> <li>- nicht Eventualforderungen;</li> <li>- Bewertung:</li> <li>- bestmögliche Schätzung,</li> <li>- Risiken und Unsicherheiten,</li> </ul>	<p>Ansatzpflichten bei Rückstellungen, Angabepflichten bei Haftungsverhältnissen, Ansatz i.d.R. zum Erfüllungsbetrag zum Abschlussstichtag, keine Berücksichtigung künftiger Ereignisse.</p> <p><i>(§ 88 GO und §§ 36, 41, 44 und 47 GemHVO)</i></p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>Die IPSAS</b>			
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Barwert,</li> <li>- künftige Ereignisse;</li> <li>- Angabepflichten periodenbezogen:</li> <li>- Buchwert,</li> <li>- zusätzliche Rückstellungen,</li> <li>- verbrauchte Rückstellungen,</li> <li>- Zunahme eines abgezinsten Betrages.</li> </ul>	
<b>IPSAS 20</b>	<p><b>Angaben über Beziehungen zu nahe stehende Einheiten und Personen</b></p> <p><i>(Related Party Disclosures)</i></p>	<p><b>Ziel:</b> Informationsgewinnung für die Rechenschaft und das Verständnis des Jahresergebnisses und der wirtschaftlichen Lage.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitionen:</li> <li>- nahe Familienangehörige,</li> <li>- Schlüsselpersonen des Managements,</li> <li>- nahe stehende Betriebe,</li> <li>- maßgeblicher Einfluss;</li> <li>- Angabepflichten:</li> <li>- zur Beherrschung,</li> <li>- zu Transaktionen,</li> <li>- zu Schlüsselpersonen.</li> </ul>	<p>Angabepflichtige Sachverhalte für Verantwortliche im Lagebericht, Prüfungsverbot bei Dritten als nahestehende Person.</p> <p><i>(§§ 95, 103 und 116 GO)</i></p>
<b>IPSAS 21</b>	<p><b>Wertminderungen nicht zahlungsmittelgenerierender Vermögenswerte</b></p> <p><i>(Impairment of Non-Cash-Generating Assets)</i></p> <p><i>(Gegenstück zu IPSAS 26)</i></p>	<p><b>Ziel:</b> Vorgabe von Verfahren zur Ermittlung einer Wertminderung eines nicht zahlungsgenerierenden Vermögenswertes und der Sicherstellung von deren Erfassung.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitionen:</li> <li>- aktiver Markt,</li> <li>- zahlungsmittelgenerierende Vermögenswerte,</li> <li>- öffentliche Unternehmen,</li> <li>- Wertminderung,</li> <li>- erzielbarer Nutzungswert,</li> <li>- Nutzungsdauer;</li> <li>- Bestimmung des Nutzungswerts,</li> <li>- Bewertung des Nutzungswerts,</li> <li>- Erfassung und Bewertung der Wertminderung:</li> <li>- Identifizierung,</li> <li>- erzielbarer Betrag,</li> <li>- Wertminderungsaufwand,</li> <li>- Wertaufholung;</li> <li>- Wertminderungstest,</li> <li>- Angabepflichten.</li> </ul>	<p>Ermittlung und Vorgehensweise bei Abschreibungen, Festlegung von Nutzungsdauern bei Vermögensgegenständen, Pflichten zu Anhangsangaben.</p> <p><i>(§§ 35 und 44 GemHVO)</i></p>
		<p><b>Ziel:</b> Anforderungen über die statistische Informationen hinsichtlich des Sektors Staat beim konsolidierten Abschluss.</p>	<p>Meldepflichten zur Finanzstatistik:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Einzahlungen,</li> </ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>Die IPSAS</b>			
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
<b>IPSAS 22</b>	<p><b>Darstellung von finanzstatistischen Informationen des Sektors Staat</b></p> <p><i>(Disclosure of Financial Information about the General Government Sector)</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitionen:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Sektor Staat</li> <li>- Öffentliche Unternehmen;</li> </ul> </li> <li>- keine Anwendung des IPSAS 6, daher keine Eliminierung von Salden und Transaktionen mit Dritten eines anderen Sektors,</li> <li>- Angabepflichten:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Vermögenswerte nach Arten,</li> <li>- Verbindlichkeiten nach Arten,</li> <li>- Eigenkapital,</li> <li>- Erträge nach Arten,</li> <li>- Aufwendungen nach Arten,</li> <li>- Jahresergebnis,</li> <li>- Cashflow aus betrieblicher Tätigkeit, Zusammensetzung nach Arten,</li> <li>- Cashflow aus Investitionstätigkeit,</li> <li>- Cashflow aus Finanzierungstätigkeit.</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Auszahlungen,</li> <li>- Schulden,</li> <li>- Finanzaktiva,</li> </ul> <p><i>(§ 2 i.V.m. §§ 3 und 5 FPStatG)</i></p> <p>zusätzlich in NRW:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Erträge,</li> <li>- Aufwendungen,</li> <li>- Sachvermögen,</li> <li>- Umlaufvermögen,</li> <li>- Eigenkapital,</li> <li>- sonstige Passiva.</li> </ul> <p><i>(freiwillig ab 2009:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Erträge und Aufwendungen nach Arten,</i></li> <li>- <i>Vermögenswerte nach der Bilanzgliederung)</i></li> </ul>
<b>IPSAS 23</b>	<p><b>Erträge aus Transaktionen ohne zurechenbare Gegenleistung (Steuern und Transfers)</b></p> <p><i>(Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers))</i></p>	<p><b>Ziel:</b> Anforderungen an die Behandlung von Erträgen aus Transaktionen ohne zurechenbare Gegenleistung.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitionen:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Bedingungen für Vermögenswertübertragungen,</li> <li>- Beherrschung eines Vermögenswerts,</li> <li>- Beschränkungen für übertragene Vermögenswerte,</li> <li>- Steuern,</li> <li>- Transfers;</li> </ul> </li> <li>- Erfassung aller Arten der Erträge:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Geldleistungen,</li> <li>- Sachleistungen,</li> <li>- Schenkungen;</li> </ul> </li> <li>- Angabepflichten:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- die Arten der Erträge aus den Transaktionen ohne zurechenbare Gegenleistung,</li> <li>- den Betrag des Verzichts auf zustehende Erträge.</li> </ul> </li> </ul>	<p>Besondere Erfassung von Erträgen nach einseitigen Transfers als Zuwendungen oder sonstige Transfererträge; sofern Sachwerte zugehen, Verteilung der Erträge auf die Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes.</p> <p><i>(§§ 3, 38, 41 und 43 GemHVO)</i></p>
<b>IPSAS 24</b>	<p><b>Darstellung von Budgetinformationen</b></p> <p><i>(Presentation of Budget Information in Financial Statements)</i></p>	<p><b>Ziel:</b> Vorgabe eines Vergleichs, wenn die Einheit ihr Budget (Haushalt) veröffentlicht und über die Ausführung öffentlich Rechenschaft ablegen muss.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitionen:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Jahresbudget,</li> <li>- Grundlage der Budgetierung,</li> <li>- definitives Budget,</li> <li>- ursprüngliches Budget;</li> </ul> </li> <li>- Vergleichsdarstellung als Budget-(Plan-)/Ist-Vergleiche:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- ursprüngliche und definitive Budgetbeträge,</li> <li>- Ist-Beträge (unter Einhaltung der</li> </ul> </li> </ul>	<p>In der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung und den Teilrechnungen sind Plan-/Ist-Vergleiche vorzunehmen. Die Fortschreibung des Ansatzes kann nach den Ursachen weiter aufgliedert werden:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- durch Nachtragssatzung,</li> <li>- durch Übertragung von</li> </ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>Die IPSAS</b>			
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
		Budgetabgrenzungen), - Zusatzpflicht: Erläuterung der wesentlichen Abweichungen; - Angabepflichten: - Periode, - Grundlage der Budgetierung, - die im Budget erfassten Einheiten, - Überleitung für den Vergleich zwischen budgetierten und tatsächlichen Beträgen.	Ermächtigungen. Der Differenzbetrag kann nach den Ursachen der Abweichung weiter aufgliedert werden: - Haushaltssperre, - überplanmäßige Aufwendungen und/oder Auszahlungen.  (§§ 38 bis 40 GemHVO)
<b>IPSAS 25</b>	<b>Leistungen an Arbeitnehmer</b>  <i>(Employee Benefits)</i>	<b>Ziel:</b> Vorgaben zur Bilanzierung und den Angabepflichten von Leistungen an Arbeitnehmer.  - Definitionen: - laufender Aufwand zur Leistungserbringung, - leistungsorientierte Pläne, - beitragsorientierte Pläne, - Leistungen an Arbeitnehmer, - Barwert einer leistungsorientierten Verpflichtung, - unverfallbare Leistungen an Arbeitnehmer; - Erfassung und Bewertung: - kurzfristig fällige Leistungen, - Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, - andere langfristig fällige Leistungen, - Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses; - Angabepflichten: - zu leistungsorientierten Plänen, - zu beitragsorientierten Plänen, - zu den Aufwendungen, - zu den verwendeten versicherungstechnischen Annahmen.	In der Bilanz sind die Verpflichtungen über künftige Versorgungsleistungen und sonstige Verpflichtungen nach dem Ausscheiden des Beschäftigten aus dem Dienst anzusetzen, z. B. Pensionsrückstellungen und Beihilferückstellungen für Beamte.  (§§ 36 und 41 GemHVO)
<b>IPSAS 26</b>	<b>Wertminderungen Zahlungsmittelgenerierender Vermögenswerte</b>  <i>(Impairment of Cash-Generating Assets)</i>  <i>(Gegenstück zu IPSAS 21)</i>	<b>Ziel:</b> Vorgabe von Verfahren zur Ermittlung einer Wertminderung eines zahlungsgenerierenden Vermögenswertes und der Sicherstellung von deren Erfassung.  - Definitionen: - zahlungsmittelgenerierendes Element, - Wertminderungsaufwand, - gegenwärtiger Nutzungswert, - Identifizierung eines wertgeminderten Vermögenswerts; - Berechnung des Nutzungswerts, - Schätzung des künftigen Cashflows, - Erwartungen der wertmäßigen oder zeitlichen Veränderung des Cashflows, - Zeitwert des Geldes am Markt,	Ermittlung und Vorgehensweise bei Abschreibungen, Festlegung von Nutzungsdauern bei Vermögensgegenständen, Pflichten zu Anhangsangaben.  (§§ 27, 35 und 44 GemHVO)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>Die IPSAS</b>			
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Preis für Unsicherheiten;</li> <li>- Neueinstufung von Vermögenswerten,</li> <li>- Anwendung von Barwertverfahren,</li> <li>- Angabepflichten.</li> </ul>	
<b>IPSAS 27</b>	<b>Landwirtschaft</b> <i>(Agriculture)</i>	<p>Ziel: Vorgaben zur Bilanzierung und den Angabepflichten der landwirtschaftlichen Tätigkeit.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitionen               <ul style="list-style-type: none"> <li>- landwirtschaftliche Tätigkeit,</li> <li>- landwirtschaftliches Erzeugnis,</li> <li>- landwirtschaftlicher Vermögenswert,</li> <li>- Veräußerungskosten;</li> </ul> </li> <li>- Erfassung und Bewertung               <ul style="list-style-type: none"> <li>- bei Verfügungsmacht über den Vermögenswert,</li> <li>- bei Zufluss eines künftigen Nutzens,</li> <li>- bei Feststellung des Wertes oder der AHK;</li> </ul> </li> <li>- Angabepflichten               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Gesamtbetrag des Gewinns Oder des Verlustes,</li> <li>- die Vermögenswerte nach Verbrauch und Produktion, beim Verkauf mit Preis.</li> </ul> </li> </ul>	<p>Die Abgrenzung ist produktorientiert erfolgt. Die Aufgabe „Landwirtschaft“ ist dem Produktbereich 13 "Natur- und Landschaftspflege" zugeordnet worden.</p> <p><i>(§ 4 GemHVO)</i></p>
<b>IPSAS 28</b>	<b>Finanzinstrumente: Darstellung</b> <i>(Financial Instruments: Presentation)</i>	<p>Ziel: Vorgaben zur Darstellung als Verbindlichkeiten oder Eigenkapital und für die Saldierung mit Vermögenswerten.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitionen:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Eigenkapitalinstrument,</li> <li>- Finanzieller Vermögenswert,</li> <li>- Finanzielle Verbindlichkeit,</li> <li>- kündbares Instrument;</li> </ul> </li> <li>- Klassifizierung als               <ul style="list-style-type: none"> <li>- finanzielle Verbindlichkeit,</li> <li>- finanzieller Vermögenswert,</li> <li>- Eigenkapitalinstrument;</li> </ul> </li> <li>- Erfüllungswahlrecht,</li> <li>- Zusammengesetzte Finanzinstrumente,</li> <li>- Zinsen u.a.;</li> <li>- Saldierung von finanziellem Vermögenswert und finanzieller Verbindlichkeit.</li> </ul>	<p>Vorgaben nach den im Einzelfall ggf. betroffenen haushaltsrechtlichen Vorschriften.</p>
		<p>Ziel: Vorgaben für die Erfassung und Bewertung finanzieller Verbindlichkeiten, finanzieller Vermögenswerte u.a. Verträge.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Nicht anwendbar auf:</li> </ul>	<p>Vorgaben nach den im Einzelfall ggf. betroffenen haushaltsrechtlichen Vor-</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>Die IPSAS</b>			
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
<b>IPSAS 29</b>	<b>Finanzinstrumente: Erfassung und Bewertung</b>  <i>(Financial Instruments: Recognition and Measurement)</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- auf Beteiligungen,</li> <li>- auf Leasingverhältnisse nach IPSAS 13,</li> <li>- auf die Versorgungsleistungen,</li> <li>- emittierte Finanzinstrumente;</li> <li>- Definitionen               <ul style="list-style-type: none"> <li>- nach IPSAS 28,</li> <li>- Derivat,</li> <li>- Kredite und Forderungen,</li> <li>- finanzielle Garantie,</li> </ul> </li> <li>- Bewertung:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- erstmalig und Folgebewertung,</li> <li>- Gewinne und Verluste,</li> <li>- Wertminderungen,</li> </ul> </li> <li>- Sicherungsgeschäfte,               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Sicherungsinstrumente,</li> <li>- Gesicherte Grundgeschäfte,</li> <li>- Bilanzierung der Geschäfte.</li> </ul> </li> <li>- Anwendungsrichtlinien (als Bestandteil des IPSAS 29).</li> </ul>	schriften.
<b>IPSAS 30</b>	<b>Finanzinstrumente: Angaben</b>  <i>(Financial Instruments: Disclosures)</i>	<p>Ziel: Vorgabe von Angabepflichten zur Erfüllung von Informationsinteressen der Adressaten</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Nicht anwendbar auf:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- auf Beteiligungen,</li> <li>- auf die Versorgungsleistungen,</li> <li>- auf Versicherungsverträge,</li> <li>- Finanzinstrumente;</li> </ul> </li> <li>- Definitionen:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Ausfallrisiko,</li> <li>- Währungsrisiko,</li> <li>- Zinsänderungsrisiko,</li> <li>- Liquiditätsrisiko,</li> <li>- Marktrisiko,</li> <li>- Preisrisiken;</li> </ul> </li> <li>- Angabepflichten:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- zur Bilanz,</li> <li>- zur Erfolgsrechnung,</li> <li>- zur Art und zum Ausmaß von Risiken,</li> </ul> </li> <li>- Anwendungsrichtlinien (als Bestandteil des IPSAS 30).</li> </ul>	Vorgaben nach den im Einzelfall ggf. betroffenen haushaltsrechtlichen Vorschriften.
<b>IPSAS 31</b>	<b>Immaterielle Vermögenswerte</b>  <i>(Intangible Assets)</i>	<p>Ziel: Vorgaben zur Bilanzierung immaterieller Vermögenswerte, sofern kein anderer Standard Anwendung findet.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitionen:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Buchwert</li> <li>- Entwicklung,</li> <li>- immaterieller Vermögenswert,</li> <li>- Forschung;</li> </ul> </li> <li>- Pflichten:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Folgebewertung,                   <ul style="list-style-type: none"> <li>- Anschaffungskostenmodell,</li> <li>- Neubewertungsmodell,</li> </ul> </li> <li>- Überprüfung der Nutzungsdauer,</li> <li>- Stilllegungen und</li> </ul> </li> </ul>	Ansatz von immateriellen Vermögensgegenständen in der Bilanz, wenn diese entgeltlich erworben wurden.  <i>(§ 41 und 43 GemHVO)</i>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>Die IPSAS</b>			
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
		Veräußerungen; - Angabepflichten: - zur Nutzungsdauer, - Abschreibungsmethode, - kumulierte Abschreibungen, - Entwicklung des Buchwerts, - Wertminderungen.	
<b>IPSAS 32</b>	<b>Dienstleistungskonzessionen: Konzessionsgeber</b>  <i>(Service Concession Arrangements: Grantor)</i>	<i>(noch keine autorisierte Übersetzung dieses IPSAS Standards)</i>	Keine Vorgaben nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften.

Abbildung 19 „Die Inhalte der IPSAS“

Die aufgezeigten Inhalte sind wichtige Eckpunkte der Standards innerhalb des Rahmenkonzepts. Sie werden aber erst verständlich und nachvollziehbar, wenn auch die einzelnen Festlegungen innerhalb dieser Standards mit in die Betrachtung und Bewertung der speziellen Sachverhalte einbezogen werden. So wird z. B. der Anhang im Rahmen des Jahresabschlusses vielschichtiger und noch stärker zu einem detaillierten Informationsinstrument für die Adressaten des Jahresabschlusses ausgebaut. Bei der Betrachtung und Bewertung der IPSAS dürfen aber auch die Gesamtziele des IPSASB nicht unberücksichtigt bleiben.

Insgesamt dürften im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft künftig nicht mehr, wie vielfach in der Vergangenheit geschehen, alle sachgerechten Informationen und die Interessen der verschiedenen Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft mit einem "Werk" befriedigt werden können. Der Weg könnte dahin gehen, dass die Gemeinde entsprechend den bestehenden Informationsinteressen zu ihrer Haushaltswirtschaft sowie entsprechend den unterschiedlichen Zwecken ihrer Abschlüsse die unterschiedlichen Adressatenkreise informieren muss. Solche umfangreicheren Informationspflichten können für die Gemeinde dazu führen, dass mehrere Bilanzen als Abbildung des Standes des gemeindlichen Vermögens und der Schulden mit unterschiedlichen zweckbezogenen Wertangaben aufgestellt werden müssen.

#### **4. Erforderliche Anwendungsentscheidungen**

Die mögliche künftige Anwendung der IPSAS durch die Gemeinde als öffentliche Einheit soll u.a. dazu beitragen, die Qualität des gemeindlichen Jahresabschlusses verbessern. Der Jahresabschluss der Gemeinde soll daher auch als ein Instrument der Finanzberichterstattung für alle Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verstanden werden. Er ist deshalb auf diesen Adressatenkreis auszurichten, auch wenn ggf. nicht für alle Adressaten ein Anspruch auf qualitative Informationen daraus abgeleitet werden kann.

Für einen Jahresabschluss würde zudem vom IPSASB verlangt, dass ein gemeindlicher Jahresabschluss nur dann als "IPSAS-Jahresabschluss der Gemeinde" bezeichnet werden dürfte, wenn dieser Jahresabschluss alle Anforderungen aller IPSAS erfüllt, sofern entsprechende Sachverhalte bei der Gemeinde vorliegen und in den Jahresabschluss einzubeziehen sind. Diese Vorgabe enthält die besondere Schwierigkeit, dass die IPSAS eine Vielzahl von Wahlrechten und unbestimmten Rechtsbegriffen enthalten. Die Auslegung würde ohne eine gemeindehaushaltsrechtliche Umsetzung oder Klarstellung sowie ggf. sachgerechter Einschränkungen zu einem ausschließlich örtlich geprägten gemeindlichen Jahresabschluss führen. Eine Auswahl solcher Sachverhalte wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>Entscheidungsrelevante IPSAS-Themen</b>		
<b>NUMMER</b>	<b>THEMA</b>	<b>INHALTE</b>
<b>IPSAS 1</b>	<b>Darstellung des Abschlusses</b>	Aufstellung und Veröffentlichung innerhalb von sechs Monaten (vgl. IPSAS 1.69). Besondere Informationspflichten über die Unterklassifizierungen sind in der Bilanz oder im Anhang zu machen (vgl. IPSAS 1.93). Angaben zur Identifikation des Abschlusses (vgl. IPSAS 1.63).
<b>IPSAS 2</b>	<b>Geldfluss aus betrieblicher Tätigkeit</b>	Wahlrecht zwischen der direkten und der indirekten Methode (vgl. IPSAS 2.27).
<b>IPSAS 4</b>	<b>Funktionale Währung bei Fremdwährung</b>	Festlegung der funktionalen Währung als Währung des primären wirtschaftlichen Umfeldes (vgl. IPSAS 4.11 ff.).
<b>IPSAS 5</b>	<b>Fremdkapitalkosten</b>	Wahl zwischen der Benchmark-Methode und alternativ zulässiger Methoden (vgl. IPSAS 5.14 ff.).
<b>IPSAS 8</b>	<b>Gemeinschaftsbetriebe im Gesamtabchluss</b>	Erfassung der in der Verfügungsmacht stehenden Vermögenswerte und Verbindlichkeiten (vgl. IPSAS 8.17 ff.).
<b>IPSAS 14</b>	<b>Ereignisse nach dem Abschlussstichtag</b>	Berücksichtigung der Wertaufhellung bis zum Stichtag der Freigabe zur Veröffentlichung des Jahresabschlusses (vgl. IPSAS 14.26). (Keine Beschränkung auf Aufstellungsfrist)
<b>IPSAS 16</b>	<b>Folgebewertung bei als Finanzinvestition gehaltene Immobilien</b>	Wahlrecht bei Folgebewertungen zwischen AHK oder Neubewertung bei als Finanzinvestition gehaltene Immobilien (vgl. IPSAS 16.42 ff.).
<b>IPSAS 17</b>	<b>Folgebewertung bei Sachanlagen</b>	Wahlrecht bei Folgebewertungen zwischen AHK oder Neubewertung bei Sachanlagen (vgl. IPSAS 16.42 ff.). Neubewertung einer Sachanlage führt zur Neubewertung der gesamten Sachanlagenklasse (vgl. IPSAS 17.51). Vorgabe getrennter Abschreibungen bei Komponenten mit bedeutsamen Wert im Verhältnis zum Gesamtwert (vgl. IPSAS 17.59).
<b>IPSAS 24</b>	<b>Darstellung von Budgetinformationen (Haushaltsergebnisse)</b>	Wahlrecht zwischen der Darstellung als separater Bestandteil des Abschlusses oder als Teil der sonstigen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>Entscheidungsrelevante IPSAS-Themen</b>		
<b>NUMMER</b>	<b>THEMA</b>	<b>INHALTE</b>
		gen Bestandteile auf vergleichenden Angaben auf Basis des ursprünglichen Plan-Werte) und der Ist-Werte des tatsächlichen Budgets (vgl. IPSAS 24.14 ff.).
<b>IPSAS 25</b>	<b>Leistungen an Arbeitnehmer</b>	Festlegungen über kurzfristig fällige Leistungen, z. B. bei Krankheit, (IPSAS 25.13) und über Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses als beitrags- oder leistungsorientierte Pläne bzw. Pensionsverpflichtungen (vgl. IPSAS 25.27).
<b>IPSAS 28</b>	<b>Darstellung von Finanzinstrumenten</b>	Regelungen für originäre und derivativen Finanzinstrumenten (vgl. IPSAS 28.3 ff.).
<b>IPSAS 29</b>	<b>Erfassung und Bewertung von Finanzinstrumenten</b>	Festlegung der Erfassung von Wertänderungen (vgl. IPSAS 29.64) und der Arten von Sicherungsgeschäften (vgl. IPSAS 29.96).
<b>IPSAS 30</b>	<b>Angabepflichten zu Finanzinstrumenten</b>	Umfang und Arten der Angabepflichten zur Bilanz (vgl. IPSAS 30.11) und zur Erfolgsrechnung (vgl. IPSAS 30.24) sowie zu den Risikoarten (vgl. IPSAS 30.40).
<b>IPSAS 31</b>	<b>Bilanzierung immaterieller Vermögenswerte</b>	Festlegung der bilanzierungsfähigen immateriellen Vermögensgegenstände (vgl. IPSAS 31.2) und deren Folgebewertung (vgl. IPSAS 31.71 ff.).

*Abbildung 20 „Entscheidungsrelevante IPSAS-Themen“*

In diesem Zusammenhang sind deshalb vor der ersten Anwendung der IPSAS durch eine Gemeinde landesweit sachgerechte Regelungen bzw. Maßnahmen zu ergreifen, durch die eine unterschiedliche Vorgehensweise und Einschätzung möglichst vermieden werden kann. Die Weiterentwicklung der IPSAS bis zu deren Anwendung durch die Gemeinde kann zudem noch Veränderungen ergeben. In welchen Umfang und in welcher Art und Weise sich daraus Festlegungen durch den Gesetzgeber zur gemeindlichen Haushaltswirtschaft ergeben, die entscheidungsrelevant für die Anwendung durch die Gemeinde sind, bleibt abzuwarten.

### **5. Die Weiterentwicklung der IPSAS**

Die IPSAS sollen entsprechend dem Bedarf und den haushaltswirtschaftlichen Erfordernissen im öffentlichen Bereich durch das IPSASB weiterentwickelt werden. Die Weiterentwicklung umfasst dabei nicht nur die Schaffung weiterer Standards, sondern auch die Anpassung und Ergänzung bestehender Standards unter Berücksichtigung der Spezifika des öffentlichen Bereiches und dessen Zielsetzungen. In diesem Zusammenhang soll auch die Prognosesicht in Form der Haushaltsplanung eine stärkere Beachtung finden und nicht mehr allein der Jahresabschluss im Mittelpunkt der Standardsetzung stehen.

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT INTERNATIONALE STANDARDS

Die bestehenden Standards sollen vom IPSASB auf dem aktuellen Stand gehalten werden, um ihre Qualität zu verbessern und deren Akzeptanz und eine weltweite Umsetzung zu fördern. Es wird dabei das Ziel verfolgt, im öffentlichen Bereich weltweit ein möglichst einheitliches Rechnungswesen zu schaffen. Das Handeln öffentlich-rechtlicher Einheiten soll dadurch vergleichbarer werden. Ob und in welcher Form die Standards des IPSASB im Einzelnen in haushaltsrechtliche Vorschriften der staatlichen und der gemeindlichen Ebene in Deutschland einfließen werden, bleibt abzuwarten. Es bedarf mindestens verbindlicher haushaltsrechtlicher Grundlagen für die tatsächliche Umsetzung durch die öffentlichen Einheiten. Derzeit befinden sich folgende Themenbereiche in einem Projektstatus des IPSASB, aus dem heraus üblicherweise zu einem späteren Zeitpunkt die Standards entstehen (vgl. Abbildung).

IPSAS-Themenbereiche im Projektstatus	
-	Angleichung IPSAS und Finanzstatistik,
-	Berichterstattung über nachhaltige Haushaltsführung,
-	Berichterstattung über Serviceleistungen,
-	Erstmalige Anwendung der Standards,
-	Kulturgüter,
-	Lagebericht,
-	Rahmenkonzept,
-	Unternehmenszusammenschlüsse,
-	Verpflichtungen aus Sozialleistungen.

Abbildung 21 „IPSAS-Themenbereiche im Projektstatus“

Für den privatwirtschaftlichen Bereich besteht z. B. eine besondere Anwendungsvorgabe (vgl. § 315a HGB). In dieser Vorschrift werden unter Bezugnahme auf die in die einschlägige EU-Verordnung übernommenen internationalen Rechnungslegungsstandards nur noch die für den Jahresabschluss anzuwendenden Normen des Handelsgesetzbuches benannt. Für den Anwenderkreis ergibt sich dadurch ein nachvollziehbares Gesamtbild.

Die autorisierte Übersetzung der IPSAS Standards in diese deutsche Sprache trägt ebenfalls zur Weiterentwicklung der IPSAS bei. Bis zum Erscheinen einer Neuauflage des Buches "IPSAS - Autorisierte Übersetzung der IPSAS Standards" der KPMG (Ausgabe 2011) stellt die KPMG Schweiz deshalb unter der Internetadresse [www.kpmg.ch/ipsas-buch](http://www.kpmg.ch/ipsas-buch) weitere aktuelle Informationen zur Weiterentwicklung der IPSAS Verfügung. Sie bietet zudem auch einen Newsletter an (vgl. Ankündigung auf Seite XVIII des Buches).

### 6. Die Einbindung ins gemeindliche Haushaltsrecht

Durch eine wörtliche Übernahme oder eine andere Überleitung der Inhalte ins gemeindliche Haushaltsrecht könnten die IPSAS auch bei den Gemeinden zur Anwendung kommen. Dabei wären insbesondere die in den IPSAS

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT INTERNATIONALE STANDARDS

und im gemeindlichen Haushaltsrecht enthaltenen Informationsgebote und die Transparenzpflichten, unabhängig von der Größe der einzelnen Gemeinde, von wesentlicher Bedeutung. Das Ziel sollte vorrangig sein, eine möglichst breite Übereinstimmung zwischen dem Rat der Gemeinde, der gemeindlichen Verwaltung und den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu erreichen.

Im Rahmen eines möglichst einheitlichen Haushaltswesens bei den öffentlichen Einheiten wären gleichwohl noch für die Gemeinden aus objektiver haushaltsrechtlicher und haushaltswirtschaftlicher Sicht eigenständige Regelungen möglich. Es müsste aber auch künftig das rechtliche Handeln der Aufsichtsbehörden gewährleistet werden. Dieses Handeln sollte dann verwaltungsfachlich auf "globaler Gleichheit" und verwaltungsrechtlich mit den staatlichen Gegebenheiten in Einklang stehen.

Für den gemeindlichen Bereich könnten daher auf einfache Art und Weise ein vergleichbares haushaltswirtschaftliches Handeln und eine gleiche Nachweisführung unter Beachtung der gemeindlichen Selbstverwaltung gesichert werden. Eine Anwendung der IPSAS im gemeindlichen Bereich unter Berücksichtigung der örtlichen Bedürfnisse und Verhältnisse kann dann möglich werden und das wirtschaftliche Handeln der Gemeinden stärken.

□□□□□□□□□□

# **IV. Anlagen und Ergänzungen**

# Ausblick

Die Einführung und Anwendung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements (NKF) als Ressourcenverbrauchskonzept verbunden mit der Reform des kommunalen Haushaltsrechts wird bundesweit als „Jahrhundert-Werk“ bezeichnet. Diese Einschätzung erfordert auch für die Kommunen in Nordrhein-Westfalen, das NKF für weitere Entwicklungsschritte offen zu halten und dazu die Erfahrungen der aus der praktischen Anwendung einzubringen. Nur in einem landesweiten Prozess gelingt es, ein tragfähiges und praxistaugliches Haushaltsrecht zur Unterstützung der Gemeinden entstehen. Mit der fünften Auflage der „Handreichung für Kommunen“ wird diesem Ansinnen weiterhin Rechnung getragen, denn die örtlichen Erfahrungen haben zu einer Vielzahl von Änderungen beim gemeindlichen Haushaltsrecht geführt. Gleichwohl bleibt weiterhin der Wunsch der Gemeinden bestehen, das Land möge offen sein für weitere Erfahrungen der Gemeinden und die möglicherweise daraus zu entwickelnden haushaltsrechtlichen Anpassungen.

Seit Einführung des NKF im Jahre 2005 hat das NKF als neues Haushaltsrecht für die Gemeinden durch seine praktische Anwendung bereits zu einem veränderten Umgang mit der Bewertung von Wirtschaftlichkeit bei der örtlichen Aufgabenerfüllung und der Sicherstellung der örtlichen Leistungsfähigkeit geführt sowie zu einem verstärkten Einstieg in eine effizientere Steuerung der Gemeinden beigetragen. Es lässt sich daher feststellen, dass das gemeindliche Haushaltsrecht mit dem Ressourcenverbrauchskonzept sowie unter Einbeziehung kaufmännischer Grundsätze und des Systems der doppelten Buchführung für die Gemeinden eine tragfähige zukunftsbezogene Basis für das örtliche haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinden zur Verfügung stellt. Soweit darauf aufbauend noch um passende Controllinginstrumente eingesetzt, stehen den Gemeinden vielfältige Möglichkeiten für ihre örtliche Haushaltswirtschaft offen.

Die Gemeinden verfügen über einen breiten Handlungsspielraum, der zukunftsbezogen von den Entscheidungsträgern der Gemeinde auszugestaltet ist. Dabei gilt es, offen mit dem NKF umzugehen. Die Gemeinden sollten nicht nur doppisch buchen und wirtschaftlich handeln, sondern kameralistisch geprägte Wege verlassen, damit die mit der Doppik einhergehende Steuerungsvorteile auch die diesen zugeordneten Wirkungen entfalten können. Auf einer breiten Erfahrungsbasis der Gemeinden können dann die weiteren Entwicklungsschritte für das NKF aufgebaut und überprüft werden. Ohne Vorbehalte kann z.B. darüber diskutiert und entschieden werden, ob die gemeindliche Verpflichtung zum Haushaltsausgleich sich weiterhin nur auf die Tätigkeit der gemeindlichen Verwaltung beschränken soll oder nicht zutreffender im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung auf der Grundlage aufbauen sollte, die für den Gesamtabchluss der Gemeinde hergestellt wird.

Aus der örtlichen Anwendung des NKF durch die Gemeinden wurde zudem eine Vielzahl von Erkenntnissen in die Überprüfung der haushaltsrechtlichen Vorschriften eingebracht und umgesetzt. Das NKF ist daher nicht nur die Einführung eines anderen Buchungsstils, sondern ein Managementsystem, das örtlich auszugestaltet ist. Im Zusammenwirken von Land und den Gemeinden, den kommunalen Spitzenverbänden sowie weiteren Fachverbänden werden die Erfahrungen aller Beteiligten aus der Anwendung des NKF auch künftig dazu beitragen, das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinden sowie die haushaltsrechtlichen Vorgaben inhaltlich weiter zu optimieren.

Es muss dabei wie bisher gewährleistet werden, dass das Regelwerk weiterhin auf das erforderliche Maß beschränkt bleibt, damit die kommunale Selbstverwaltung sich in diesem Rahmen auch entfalten kann. Den Zielen des NKF entspricht dabei ein ausgewogenes örtliches Finanzmanagement, das auf für alle Gemeinden geltenden Grundlagen aufbaut, aber auch genügend Raum zur örtlichen Entfaltung lässt. Diese Zwecksetzung erfordert aber auch von allen Beteiligten, eine Verantwortlichkeit zu entwickeln, die offen ist für Transparenz und Informationen im Sinne der örtlich geprägten Aufgabenerfüllung.

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

In den nächsten Jahren wird aufbauend auf der Einführung, der Anwendung und der Evaluierung des NKF das örtliche wirtschaftliche Handeln der Gemeinden von den bisher gewonnenen Erfahrungen und Erkenntnissen und den Erfordernissen der Zukunft in Form von Risiken und Chancen geprägt sein. Dabei darf einerseits nicht vergessen werden, dass das gemeindliche Haushaltsrecht der stetigen Aufgabenerfüllung und der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde sowie der Generationengerechtigkeit dient. Andererseits darf die bisher gezeigte Offenheit für Veränderungen und Kritik am NKF sowie dessen Weiterentwicklung zu einem stabilen Finanzmanagement für Gemeinden als Handlungs- und Steuerungsinstrument nicht verloren gehen.

Die weitere Entwicklung des NKF sollte nicht allein aufgrund von Erfahrungen einzelner Gemeinden oder einzelner Personen aufgebaut werden. Derartige Vorschläge sind mit einer gebotenen Zurückhaltung zu betrachten und hinsichtlich ihrer Verwendung oder Umsetzung in allgemeine haushaltsrechtliche Vorgaben sorgfältig abzuwägen. Sie beinhalten i.d.R. nicht automatisch geeignete Regelungsinhalte und Regelungsformen für alle Anwender des NKF. Die Vorschläge können aber sachgerechte Informationen bieten, um darauf aufbauend die weitere haushaltsrechtliche Entwicklung aufsetzen zu können. Die dazu notwendigen Schritte sollten auch dann nicht unterbleiben, wenn dadurch eine "schlechte" Haushaltslage entstehen könnte. Die Transparenz und die Vollständigkeit überlagern als zielbestimmende Grundsätze den örtlichen Einzelfall. Das Ziel muss deshalb sein, eine systematisch geeignete Methode festzulegen und nicht allein auf pragmatische Kompromisslösungen zu setzen.

Die jährlich wiederkehrenden Haushalte der Gemeinde haben die Notwendigkeit einer umfassenden Nachhaltigkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gezeigt. Unter Einbeziehung der stetigen Aufgabenerfüllung und der dauernden Leistungsfähigkeit sowie der Generationengerechtigkeit muss die Gemeinde einen zukunftsorientierten Gesamtblick sowie ein darauf abgestelltes von der Leistungsfähigkeit geprägtes wirtschaftliches Handeln unter Einbeziehung der Ressourcen entwickeln. Mit einer produktorientierten örtlichen Steuerung können die notwendigen Schritte in der Zukunft gewagt und die haushaltsrechtlichen Rahmenbedingungen in der örtlichen Praxis durch Leitgedanken und örtlichen Ziele konkret ausgefüllt und verwirklicht werden.

EEEEEEEEEEEE

# Übersicht über NKF-Runderlasse

Zu den haushaltsrechtlichen Vorschriften in der Gemeindeordnung und zu den Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung sind durch eine Vielzahl von Runderlassen ergänzende Verfahrenshinweise und Anwendungsvorgaben bekannt gegeben worden. Wie die gesetzlichen Vorgaben unterliegen auch diese dem Gebot des Landes, die Vorschriften für Gemeinden, auch die über die gemeindliche Haushaltswirtschaft, auf das erforderliche Maß zu beschränken. Angepasst an allgemeine Erfordernisse bei den Gemeinden sind derzeit folgende Runderlasse für das Neue Kommunale Finanzmanagement bei der Planung, Ausführung und Rechnungslegung der Haushaltswirtschaft durch die Gemeinden zu beachten:

1. **VV Muster für das doppische Rechnungswesen** vom 24.2.2005 (SMBl. NRW. 6300), geändert durch Runderlasse vom 4. April 2005 (MBI. NRW. 2005 S. 464), 21. September 2005 (MBI. NRW. 2005 S. 1161), 30. Oktober 2006 (MBI. NRW. 2006 S. 541), 5. Juli 2010 (MBI. NRW. 2010 S. 669) und 17. Dezember 2012 (MBI. NRW.); Geltungsdauer: Ablauf des Haushaltsjahres 2017;
2. Runderlass „**Durchführungshinweise zur Bewertung von Pensionsrückstellungen**“ vom 4. Januar 2006 (SMBl. NRW. 653), geändert durch Runderlass vom 16. Juli 2010 (MBI. NRW. 2010 S. 702); Geltungsdauer: bis 31.12.2015;
3. Runderlass „**Kredite und kreditähnliche Rechtsgeschäfte der Gemeinden (GV)**“ vom 9. Oktober 2006 (SMBl. NRW. 652), geändert durch Runderlasse vom 4. September 2009 (MBI. NRW. 2009 S. 428), 13.12.2010 (MBI. NRW. 2010 S. 907) und 6. Mai 2011 (MBI. NRW. 2011 S. 228); Geltungsdauer: unbegrenzt;
4. Runderlass „**Kommunales Haushaltsrecht - Liquiditätsverbund (Cashpooling) im kommunalen Bereich**“ vom 11.6.2008, (nicht im Ministerialblatt veröffentlicht);
5. Gem. Runderlass des MWME NRW und des IM NRW „**Regelmäßige Kontrollen nach Artikel 6 der Freistellungsentscheidung der Kommission vom 28. November 2005 (2005/842 EG) zur Vermeidung von Überkompensation bei der Gewährung von Ausgleichszahlungen an bestimmte Unternehmen, die mit der Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse betraut sind**“ vom 30.5.2008 (SMBl. NRW. 651), Geltungsdauer: Fünf Jahre;
6. Handreichung des MWME NRW und des IM NRW „**Zur Beurteilung kommunaler Bürgschaften im Hinblick auf das Europäische Beihilfenrecht auf der Grundlage der Bürgschaftsmittelteilung der Europäischen Kommission aus Juni 2008 (AbI. EU 2008/C 155/10)**“, (nicht im Ministerialblatt veröffentlicht);
7. Runderlass „**NKF-Kennzahlenset Nordrhein-Westfalen (NKF - Kennzahlen)**“ vom 1.10.2008, (nicht im Ministerialblatt veröffentlicht).
8. Runderlass des FM NRW „**Durchführung des Gesetzes zur Verteilung der Versorgungslasten (Versorgungslastenverteilungsgesetz – VLVG) vom 18.11.2008**“ vom 26.7.2010 (SMBl. NRW. 20323).
9. Runderlass des FM NRW „**Durchführungshinweise zum Staatsvertrag über die Verteilung von Versorgungslasten bei bund- und länderübergreifenden Dienstherrnwechseln (Versorgungslastenverteilungs-Staatsvertrag)**“ vom 9.12.2010 (SMBl. NRW. 20323).
10. Runderlass „**Vergabegrundsätze für Gemeinden nach § 25 der Gemeindehaushaltsverordnung NRW**“ vom 6.12.2012 (SMBl. NRW. 6300), vorerst: Geltungsdauer bis zum 31.12.2013;
11. Runderlass „**Anlage von Kapital durch Gemeinden und Gemeindeverbände (Kommunale Kapitalanlagen)**“ vom 11.12.2012 (SMBl. NRW. 641); Geltungsdauer: bis zum 31.12.2017.

EEEEEEEEEEEEEE

# Muster für die Haushaltswirtschaft

Aus vielfältigen Gründen heraus ist es erforderlich, zusätzlich zu den in der Gemeindeordnung und in der Gemeindehaushaltsverordnung getroffenen Regelungen ergänzende Vorgaben und Hinweise zum haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinden und zur Abbildung dieses Geschehens im Rahmen des örtlichen kommunalen Haushalts zu geben. Dazu geben nicht nur die in der Gemeindeordnung und in der Gemeindehaushaltsverordnung enthaltenen Ermächtigungen einen Anlass. Der Runderlass des Innenministeriums vom 24.02.2005 (SMBI. NRW. 6300) greift dies auf und empfiehlt die dem Runderlass beigefügten Muster (vgl. Anlagen 1 bis 25) im Rahmen der örtlichen Haushaltswirtschaft anzuwenden, soweit diese nicht im Einzelnen nach § 133 Abs. 3 und 4 der Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen aus Gründen der Vergleichbarkeit der kommunalen Haushalte für verbindlich erklärt worden sind. Der Text dieses Runderlasses und seine Anlagen sind nachfolgend abgedruckt.

**Muster für das doppelte Rechnungswesen  
und zu Bestimmungen der Gemeindeordnung (GO)  
und der Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO)  
(VV Muster zur GO und GemHVO)**

RdErl. des Innenministeriums vom 24.2.2005  
34 - 48.01.32.03 - 1259/05

## 1. Muster

Dieser Erlass nimmt die Muster, die der Begründung zum Regierungsentwurf als Anlagen beigefügt waren, zum Ausgangspunkt. Die Muster, die für die Meldepflichten zur zukünftigen Finanzstatistik erforderlich werden, sollen erst im Zusammenhang mit der Änderung des Finanz- und Personalstatistikgesetzes bekannt gegeben werden. Im Übrigen habe ich davon abgesehen, zusätzlich zu den spezifischen Vorschriften zur Eröffnungsbilanz weitergehende Vorschriften auf der Grundlage des § 55 Abs. 9 GemHVO als Bewertungsleitfaden zu erlassen, weil dafür zur Zeit kein gemeindeübergreifendes Erfordernis erkennbar ist. Die nachfolgend aufgeführten Muster erleichtern die Haushaltswirtschaft der Gemeinden. Sie sichern ein Mindestmaß an Transparenz und Einheitlichkeit.

Die Muster (vgl. Anlagen 1 bis 28) werden zur Anwendung im Rahmen der örtlichen Haushaltswirtschaft empfohlen, soweit sie nicht im Einzelnen nach § 133 Abs. 3 der Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen (GO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 14. Juli 1994 (GV. NRW. S. 666, SGV. NRW. 2020) als Verwaltungsvorschriften oder gemäß § 133 Abs. 4 GO aus Gründen der Vergleichbarkeit der kommunalen Haushalte für verbindlich erklärt werden.

### 1.1 Muster für Haushaltssatzungen

#### 1.1.1 Muster für die Haushaltssatzung (Anlage 1)

Die Haushaltssatzung muss in Ausführung des § 78 GO die für die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde erforderlichen Regelungen enthalten. Sie muss nach den im Muster aufgezeigten Bestimmungen, ggf. in alternativer Form, aufgebaut werden. Das Muster ist für die Ausgestaltung der jährlichen Haushaltssatzung verbindlich.

### **1.1.2 Muster für die Nachtragssatzung (Anlage 2)**

Eine Nachtragssatzung, die nach § 81 GO aufzustellen ist, verändert die nach § 78 GO aufgestellte Haushaltsatzung. Sie muss die vorgesehenen Veränderungen enthalten und nach den im Muster aufgezeigten Bestimmungen, ggf. in alternativer Form, aufgebaut werden. Das Muster ist für die Ausgestaltung einer Nachtragssatzung verbindlich.

## **1.2 Muster für den Haushaltsplan**

### **1.2.1 Muster für den Ergebnisplan (Anlage 3)**

Der Ergebnisplan ist nach § 1 GemHVO Bestandteil des Haushaltsplans und bildet die Zusammenführung der Haushaltspositionen nach § 2 GemHVO mit dem Planungszeitraum nach § 1 Abs. 3 GemHVO ab. Er muss die in § 2 vorgegebene Mindestgliederung aufweisen. Diese rechtlichen Vorgaben sowie die verbindlichen Zuordnungen zu den betroffenen Haushaltspositionen im kommunalen Kontierungsplan sind bei der Aufstellung des jährlichen Haushaltsplans zu beachten (vgl. Anlage 17). Das Muster wird zur Anwendung empfohlen.

### **1.2.2 Muster für den Finanzplan (Anlage 4)**

Der Finanzplan ist nach § 1 GemHVO Bestandteil des Haushaltsplans und bildet die Zusammenführung der Haushaltspositionen nach § 3 GemHVO mit dem Planungszeitraum nach § 1 Abs. 3 GemHVO ab. Er muss die in § 3 vorgegebene Mindestgliederung aufweisen. Diese rechtlichen Vorgaben sowie die verbindlichen Zuordnungen zu den betroffenen Haushaltspositionen im kommunalen Kontierungsplan sind bei der Aufstellung des jährlichen Haushaltsplans zu beachten (vgl. Anlage 17). Das Muster wird zur Anwendung empfohlen.

### **1.2.3 Bestimmung der Produktbereiche (Anlage 5)**

Die im Haushaltsplan abzubildenden Produktbereiche bilden die Verbindung zwischen dem an sie anknüpfenden Ressourcenverbrauch und den angestrebten Zielen und Wirkungen. Die produktorientierte Gliederung soll deshalb nach § 4 GemHVO das führende Gliederungsprinzip für den Haushaltsplan sein. Die vorgesehenen 17 Produktbereiche, die das unverzichtbare Mindestmaß an Einheitlichkeit und Information widerspiegeln, sind dem vom Rechnungsstil unabhängigen einheitlichen Produktrahmen der Länder entnommen, auf den sich die Länder mit Beschluss der Innenministerkonferenz vom 21. November 2003 geeinigt haben.

Die Gemeinden sind verpflichtet, für Steuerungs- und Informationszwecke sowie aus Gründen der Vergleichbarkeit der kommunalen Haushalte sowie für die Prüfung des Haushalts durch die Aufsichtsbehörde die erste Gliederungsstufe ihres Haushalts auf der Grundlage der in Anlage 5 aufgeführten 17 Produktbereiche auszugestalten. Diese Produktbereiche werden für verbindlich erklärt. Die Bildung der entsprechenden Teilpläne ist in der aufgeführten Reihenfolge der 17 Produktbereiche vorzunehmen. Die zur Abgrenzung der Produktbereiche vorgenommene Zuordnung, nach der u.a. die fachlichen Verwaltungsaufgaben und die wirtschaftlichen Betätigungen den sachlich betroffenen Produktbereichen zuzuordnen sind, ist gleichfalls verbindlich. Die Gliederungsziffern werden zur Anwendung empfohlen. Es können auch die zweistelligen Gliederungsziffern aus der Übersicht der Produktgruppen der kommunalen Finanzstatistik zur Anwendung kommen, weil die Produktbereiche 1 – 16 die Grundlage für diese Produktgruppen bilden.

#### **1.2.4 Örtliche Gliederung des Haushaltsplans (Anlage 6)**

Die mit der Reform des Gemeindehaushaltsrechts angestrebten Ziele, die Steuerung der Gemeinde zu verbessern und den Ressourcenverbrauch vollständig zu berücksichtigen, erfordern eine angepasste Gliederung des Haushaltsplans. Der Festlegung, dass die Teilpläne produktorientiert aufzustellen sind, liegen die Erkenntnisse aus der langjährigen Diskussion über die Neuen Steuerungsmodelle, deren vielfältige Erprobung und die Vorschläge der NKF - Modellkommunen zugrunde. Sie entspricht überdies den gemeinsamen Vorstellungen der Länder. Das gewandelte Selbstverständnis der Gemeinden, nach dem ihre Leistungen nicht allein als Hoheitsakt, sondern vor allem als Dienstleistung am Bürger (Produkt) erbracht werden, erfordert dies ebenfalls. Zugleich wird den Gemeinden die Befugnis eingeräumt, den Haushaltsplan nach ihren örtlichen Bedürfnissen eigenverantwortlich zu untergliedern. Die Möglichkeiten für die Gliederung des Haushaltsplans sind zusammengefasst in einem Arbeitspapier dargestellt und sind in die Entscheidung über die Gliederung des Haushaltsplans einzubeziehen.

#### **1.2.5 Muster für produktorientierte Teilpläne (Anlage 7)**

Nach der Diskussion und den Erkenntnissen über die Neue Steuerung und deren Erprobung kann sich die Reform der Haushaltswirtschaft nicht darin erschöpfen, die bisherige sachliche Gliederung des Haushaltsplans durch eine frei gestaltbare produktorientierte Gliederung zu ersetzen. Im NKF ist die zeitgemäße Gliederung des Haushaltsplans Bestandteil des umfassenden Reformansatzes, der insbesondere auch die Weiterentwicklung der Führungsmethoden (Management) beinhaltet. Hierzu gehören insbesondere die Steuerung über Ziele und Zielvereinbarungen auf allen Verwaltungsebenen, aber auch zwischen Rat und Verwaltung, sowie die Möglichkeit, deren Umsetzung mit Hilfe von messbaren Kennzahlen besser nachprüfen zu können. Vereinbarte Ziele und messbare Kennzahlen sollen deshalb auf allen Gliederungsebenen des Haushaltsplans ausgewiesen werden.

Die produktorientierten Teilpläne sollen daher jeweils die notwendigen Produktinformationen entsprechend der vorgenommenen Gliederungstiefe, den Teilergebnisplan, den Teilfinanzplan, Ziele, Leistungsmengen und messbare Kennzahlen, ggf. einen Auszug aus der Stellenübersicht, und soweit erforderlich die speziellen Bewirtschaftungsregeln sowie die notwendigen Erläuterungen enthalten. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen.

#### **1.2.6 Muster für den Teilergebnisplan (Anlage 8)**

Die Inhalte der Teilpläne, die auf der Grundlage der Produktbereiche gebildet werden und nach § 1 GemHVO Bestandteil des Haushaltsplans sind, enthalten als wichtigsten Bestandteil den Teilergebnisplan nach § 4 Abs. 3 GemHVO. Die Teilergebnispläne stellen eine Untergliederung des Ergebnisplans dar. Ihnen kommt die entscheidende Bedeutung bei den Beratungen und Entscheidungen über den Haushaltsplan zu. Sie müssen die in § 2 vorgegebene Mindestgliederung aufweisen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass nach § 4 Abs. 6 GemHVO auch ggf. eine Haushaltsposition, die mehrjährig keinen Betrag ausweist, entfallen kann. Außerdem besteht die Verpflichtung, die Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen dann in den Teilergebnisplänen abzubilden, wenn sie für die Haushaltsbewirtschaftung erfasst werden. Eine Verpflichtung für eine solche Erfassung besteht allerdings nicht (vgl. § 17 GemHVO). Diese rechtlichen Vorgaben sind bei der Aufstellung der Teilpläne zu beachten. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen.

#### **1.2.7 Muster für den Teilfinanzplan (Anlage 9 A und B)**

Auch wenn zukünftig im Rahmen der Teilpläne dem Teilergebnisplan die entscheidende Bedeutung zukommt, ist der Teilfinanzplan ein unverzichtbarer Bestandteil der Teilpläne. Ihm sind nach § 4 Abs. 4 GemHVO vor allem die Informationen über die vorgesehenen Investitionen zu entnehmen. Die Teilfinanzpläne stellen zudem eine Untergliederung des Finanzplans dar. Dabei ist zu beachten, dass der jeweilige Teilfinanzplan aus zwei Teilen besteht.

Der Teil A (Zahlungsübersicht) hat mindestens die Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen nach Arten einschließlich der damit verbundenen Verpflichtungsermächtigungen zu enthalten. Der Gemeinde bleibt es dabei freigestellt, auch alle oder nur einzelne Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit abzubilden. Der Teil B hat die Planung der einzelnen Investitionsmaßnahmen mit den diesen zugeordneten Ein- und Auszahlungen, Verpflichtungsermächtigungen und den bereitgestellten Mitteln sowie den gesamten getätigten Zahlungen zu enthalten. Diese rechtlichen Vorgaben sind bei der Aufstellung der Teilpläne zu beachten. Die Muster werden zur Anwendung empfohlen.

### **1.3 Muster für den Stellenplan**

#### **1.3.1 Muster für die Gliederung der Stellen (Anlage 10 A und B)**

Der Stellenplan der Gemeinde nach § 8 Abs. 1 GemHVO hat sämtliche Stellen für die Beschäftigten unabhängig von ihrer Besetzung auszuweisen und ist nach Beschäftigungsverhältnissen zu untergliedern (vgl. § 8 GemHVO). Er ist danach in Besoldungs- und Entgeltgruppen aufzuteilen. Bei Beamtenverhältnissen soll eine Einteilung in Besoldungsgruppen und in Laufbahngruppen vorgenommen werden. Der Stellenplan ist dem Haushaltsplan beizufügen (vgl. § 1 GemHVO). Die Muster werden zur Anwendung empfohlen. Sie sind anzupassen, soweit sich Änderungen auf Grund von Tarifverträgen ergeben.“

#### **1.3.2 Muster für die Stellenübersichten (Anlage 11 A 1 bis B 2)**

Die Übersicht über die Aufteilung der Stellen des Stellenplans auf die Produktbereiche nach § 8 Abs. 2 Nr. 1 GemHVO bildet die Grundlage für die Aufteilung der Personalaufwendungen auf die Teilpläne. Die Gesamtübersicht hat die gesamte Aufteilung der Stellen zu enthalten, soweit die Stellen nicht in den einzelnen Teilplänen ausgewiesen werden. Außerdem ist in der Übersicht nach § 8 Abs. 2 Nr. 2 GemHVO ein Überblick über die Dienstkräfte in der Probe- und Ausbildungszeit zu geben. Die Übersichten sind mit dem Stellenplan dem Haushaltsplan beizufügen (vgl. § 1 GemHVO). Die Muster werden zur Anwendung empfohlen. Sie sind anzupassen, soweit sich Änderungen auf Grund von Tarifverträgen ergeben.

### **1.4 Muster für besondere Übersichten zu m Haushaltsplan**

#### **1.4.1 Muster für die Zuwendungen an Fraktionen, Gruppen und einzelne Ratsmitglieder (Anlage 12 A und B)**

In der Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen, Gruppen und einzelne Ratsmitglieder nach § 56 Abs. 3 GO NRW sind jeweils getrennt für jede Fraktion, jede Gruppe und einzelne Ratsmitglieder sowohl die Geldleistungen als auch die geldwerten Leistungen anzugeben. Die Übersicht ist dem Haushaltsplan beizufügen (vgl. § 1 GemHVO). Die Muster werden zur Anwendung empfohlen.

#### **1.4.2 Muster für die Übersicht über den Stand der Verbindlichkeiten (Anlage 13)**

Den Verbindlichkeiten kommt eine große Bedeutung für die kommunale Haushaltswirtschaft zu, so dass auf eine gesonderte und aktuelle Darstellung zum Zeitpunkt der Aufstellung des Haushaltsplans nicht verzichtet werden kann. Um deren mögliche Entwicklung aufzuzeigen, ist in der Übersicht der Stand am Ende des Vorvorjahres sowie der voraussichtliche Stand zu Beginn und zum Ende des Haushaltsjahres in der Gliederung des Verbindlichkeitspiegels anzugeben. Die Übersicht ist dem Haushaltsplan beizufügen (vgl. § 1 GemHVO). Das Muster wird zur Anwendung empfohlen.

### **1.4.3 Muster für die Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen (Anlage 14)**

Die Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen muss erkennen lassen, in welcher Höhe aus der Inanspruchnahme von Verpflichtungsermächtigungen in den späteren Jahren voraussichtlich Auszahlungen erwachsen werden und auf welche Jahre sich diese verteilen. Sie ist dem Haushaltsplan beizufügen (vgl. § 1 GemHVO). Das Muster wird zur Anwendung empfohlen.

## **1.5 Muster für die Buchführung**

### **1.5.1 Abschreibungstabelle (Anlage 15)**

Unabhängig von den Abschreibungsmethoden (Zeit- oder Leistungsabschreibung) kommt der Bestimmung der Nutzungsdauern für die einzelnen Vermögensgegenstände eine entscheidende Bedeutung zu. Um im gemeindlichen Bereich eine Vergleichbarkeit nach einheitlichen Kriterien zu erreichen, ist die Vorgabe eines verbindlichen Rahmens für die Nutzungsdauern geboten. In Ausführung des § 35 GemHVO sind daher gemeindeübergreifend Abschreibungszeiträume weitestgehend festgelegt worden. Die „NKF – Rahmentabelle der Gesamtnutzungsdauer für kommunale Vermögensstände“ ist nach § 35 Abs. 3 GemHVO für die Festlegung und Ausgestaltung der örtlichen Nutzungsdauern von Vermögensgegenständen verbindlich.

Die Gemeinde hat allerdings unter Berücksichtigung der tatsächlichen örtlichen Verhältnisse die Bestimmung der jeweiligen Nutzungsdauer selbst vorzunehmen. Sie hat sich dabei in der Regel innerhalb des vorgegebenen Rahmens zu bewegen und eine Übersicht (Abschreibungstabelle) zu erstellen. Außerdem muss sie bei unveränderter Sachlage die Stetigkeit für zukünftige Festlegungen von Abschreibungen durch Beibehaltung der einmal getroffenen Festlegung gewährleisten. Wegen der erheblichen Bedeutung, die aus den Nutzungsdauern zu entwickelnden Abschreibungen auf den Ergebnisplan, die Ergebnisrechnung und auf die kommunale Bilanz hat die Aufsichtsbehörde nach § 35 Abs. 3 Satz 3 GemHVO die Möglichkeit, sich die Übersicht über die örtlich festgelegten Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände sowie ihre nachträglichen Änderungen von der Gemeinde vorlegen zu lassen.

### **1.5.2 NKF - Kontenrahmen (Anlage 16)**

Die systematischen Anforderungen an eine Finanzbuchhaltung, die notwendige Überprüfbarkeit der Buchungen, eine interkommunale Vergleichbarkeit sowie die Anforderungen der Finanzstatistik bedingen, einen allgemeinen verbindlichen Kontenrahmen festzulegen. Die verbindliche Vorgabe für die Gemeinde nach § 27 Abs. 7 Satz 1 GemHVO beschränkt sich dabei darauf, dieses den allgemeinen buchungstechnischen Prinzipien folgende Ordnungsgerüst der Bildung der einzelnen Konten zu Grunde zu legen. Der NKF - Kontenrahmen stellt den verbindlichen Rahmen für die eigenverantwortliche Ausgestaltung und Konkretisierung von Konten. Er ist in der Reihenfolge seiner Kontenklassen einschließlich ihrer Bezeichnungen verbindlich. Die Verbindlichkeit des Kontenrahmens besteht auch, wenn Inhalte einer Kontenklasse nicht im Rahmen der doppelten Buchführung bebucht, sondern statistisch mitgeführt werden. Die Gliederungsziffern innerhalb des Kontenrahmens werden zur Anwendung empfohlen. Der Gebrauch der zweistelligen Ziffern erleichtert u.a. die Erfüllung der finanzstatistischen Anforderungen, weil der NKF – Kontenrahmen auch dafür die Grundlage bildet. Mit diesem Kontenrahmen wird den Gemeinden noch ein ausreichender Spielraum für die weitere Ausgestaltung der Konten gelassen.

Der NKF - Kontenrahmen ist aus dem Kontenrahmen des Modellprojekts weiterentwickelt worden. Er ist nach dem Abschlussgliederungsprinzip gegliedert, d.h. die Einteilung der Kontenklassen ist nach der Reihenfolge der einzelnen Posten in der Bilanz und nach der Reihenfolge der einzelnen Haushaltspositionen in der Ergebnisrech-

nung und in der Finanzrechnung erfolgt. In diesem NKF - Kontenrahmen sind die Kontenklassen 0 bis 8 für die Durchführung der „Geschäftsbuchführung“ belegt, die selbstständig abgeschlossen wird und damit einen in sich geschlossenen Rechnungskreis bildet. Die Kosten- und Leistungsrechnung wird in einem zweiten Rechnungskreis abgewickelt. Hierfür wird die Kontenklasse 9 freigehalten, so dass der Gemeinde ausreichend Raum für die Gestaltung ihrer Kosten- und Leistungsrechnung bleibt. Der NKF - Kontenrahmen ist in der Regel jeweils weiter in Kontengruppen, Kontenarten und Konten zu untergliedern, um die örtlich ausgeprägten Konten zu bilden. Die Gemeinde ist nach § 27 Abs. 7 Satz 2 GemHVO verpflichtet, alle ihre Konten in einem Verzeichnis (Kontenplan) aufzuführen.

In diesem gemeindlichen Kontenplan werden alle Konten systematisch zusammengestellt, die in der örtlichen Buchführung der Gemeinde Verwendung finden. Dies erfordert unter Einbeziehung der Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung mindestens die Einrichtung von Konten für die Ergebnisrechnung, die Finanzrechnung und die Bilanz (vgl. § 2, 3 und 41 GemHVO). Diese Regelungen geben den Gemeinden die notwendige Gestaltungsfreiheit, die weitere Untergliederung der Konten nach eigenen örtlichen Bedürfnissen vorzunehmen. Dabei ist zu entscheiden, ob anhand der Bewirtschaftungsbefugnisse bzw. der Budgetbildung weitere Konten oder Unterkonten abgegrenzt werden sollen. In die Festlegung der örtlichen Konten können auch die Anforderungen der Finanzstatistiken einbezogen werden. Es besteht dafür jedoch keine Vorgabe. Es wird empfohlen, bereits bei der Einrichtung von Konten festzulegen, ob die finanzstatistischen Anforderungen direkt aus den Konten heraus oder über Nebenrechnungen erfüllt werden sollen.

### **1.5.3 Kontierungsplan (Anlage 17)**

Zur Nachvollziehbarkeit der Erträge und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen im Rahmen einer Beurteilung des gemeindlichen Haushalts ist es sachgerecht, dass die Gemeinden bei der Aufstellung des Haushaltsplans den verbindlich vorgegebenen Kontierungsplan beachten. Er sichert die richtige Zuordnung auch für die Erstellung des Jahresabschlusses. Für die Bilanz ist deshalb ebenfalls eine entsprechende Zuordnung zu beachten. Auf dieser Grundlage wird das Buchungsgeschehen der Gemeinden nachvollziehbarer sowie eine Vergleichbarkeit für die Aufsichtsbehörden gesichert. Dies erleichtert zudem den Gemeinden ihre Meldepflichten für die Finanzstatistik zu erfüllen. Der Kontierungsplan ist bei der Aufstellung des jährlichen Haushaltsplans und des Jahresabschlusses sowie der Erfassung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle in Ausführung der §§ 2, 3 und 41 GemHVO verbindlich und zu beachten.

## **1.6 Jahresabschluss**

### **1.6.1 Muster für die Ergebnisrechnung (Anlage 18)**

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

Eine solche „Abrechnung“ ist jedoch nur vollständig, wenn auch ein Ansatz-/Ist-Vergleich vorgenommen wird, d.h. Planabweichungen durch die Gegenüberstellung von der im Haushaltsplan ausgewiesenen Positionen mit den Ist-Werten gesondert festgestellt und ausgewiesen werden. Den Gemeinden wird empfohlen, bei Bedarf nicht nur die nach § 38 Abs. 2 GemHVO auszuweisenden übertragenen Ermächtigungen in dem Plan-/Ist-Vergleich ge-

sondert auszuweisen, sondern darüber hinaus auch andere Veränderungen seit Beginn der Ausführung des beschlossenen Haushaltsplans aufzuzeigen, z.B. Erhöhungen oder Minderungen der Haushaltspositionen, deren Ursache in einer Nachtragsatzung liegt. Diese Veränderungen sind Planfortschreibungen und haben die ursprünglich vom Rat beschlossenen Haushaltspositionen auf Grund von zulässigen haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen und Entscheidungen verändert. Zu diesem Plan-/Ist-Vergleich gehört auch, dass das aktuelle Ergebnis in einen Zusammenhang mit den Vorjahren gestellt wird, um die Ergebnisse des abgelaufenen Haushaltsjahres besser bewerten zu können. Außerdem ist es erforderlich, zu den nachzuweisenden Ist-Ergebnissen des Haushaltsjahres auch die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres anzugeben. Diese rechtlichen Vorgaben sind bei der Aufstellung der Ergebnisrechnung zu beachten. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen.

#### **1.6.2 Muster für die Teilergebnisrechnungen (Anlage 19)**

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

#### **1.6.3 Muster für die Finanzrechnung (Anlage 20)**

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

Es ist jedoch zur Vervollständigung des Gesamtbildes erforderlich, den Bestand am Anfang des Haushaltsjahres mit der Änderung des Bestandes im abgelaufenen Haushaltsjahr und dem Bestand an fremden Finanzmitteln zusammen zu führen, um damit den Endbestand der Finanzmittel sowie den Finanzmittelfluss insgesamt zu ermitteln und abzubilden. Dieser Endbestand an Finanzmitteln ist als vorhandene liquide Mittel der Gemeinde in dem dafür vorgesehenen Bilanzposten anzusetzen. In der Finanzrechnung sind auch die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres abzubilden. Zudem ist ein Planvergleich wie bei der Ergebnisrechnung vorzunehmen, der entsprechend den Erläuterungen zur Ergebnisrechnung erweitert werden sollte. Diese rechtlichen Vorgaben sind bei der Aufstellung der Finanzrechnung zu beachten. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen.

#### **1.6.4 Muster für die Teilfinanzrechnungen (Anlage 21 A und B)**

Die Teilfinanzrechnungen nach § 40 GemHVO sind entsprechend der Finanzrechnung zu gliedern. Sie bestehen wie die Teilfinanzpläne aus zwei Teilen. Der Teil A (Zahlungsübersicht) enthält die Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen nach Arten. Der Gemeinde bleibt es freigestellt, darin auch alle oder nur einzelne Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit abzubilden. Der Teil B enthält die Abrechnung für die

einzelnen Investitionsmaßnahmen oberhalb der vom Rat festgesetzten Wertgrenzen mit den diesen zugeordneten Ein- und Auszahlungen, entsprechend dem Stand am Ende des Haushaltsjahres. Außerdem sind die gesamten investiven Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen unterhalb der vom Rat festgesetzten Wertgrenzen auszuweisen. Diese rechtlichen Vorgaben sind bei der Aufstellung der Teilfinanzrechnungen zu beachten. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen.

#### **1.6.5 Muster über die Struktur der Bilanz (Anlage 22)**

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

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

Für die Bilanzgliederung gilt unter Beachtung des Grundsatzes der Klarheit und Übersichtlichkeit, dass die Bezeichnung der einzelnen Posten klar und verständlich unter Einbeziehung der rechtlichen Begriffsinhalte sein muss, jeder Posten mit dem dazugehörigen in Ziffern ausgedrückten Betrag eine eigene Zeile erhält, die Posten in der Bilanz in sinnvoller Weise aufeinander folgen und untereinander gesetzt werden. Dazu sind eine weitere Aufgliederung oder „davon“-Vermerke je nach Bedeutung für die Gemeinde, insbesondere in Bezug auf die Darstellung ihrer Aufgabenerfüllung, sachgerecht und zulässig. Die Nummerierung der Bilanzposten in der Gemeindehaushaltsverordnung dient lediglich der ordnungsmäßigen Aufzählung und ihrer Aneinanderreihung. Sie trägt zur Strukturierung der gemeindlichen Bilanz bei und ist für die Anwendung in der gemeindlichen Praxis nicht verbindlich.

Diese rechtlichen Vorgaben sind bei der Aufstellung der Bilanz zu beachten. Außerdem sind die verbindlichen Zuordnungen zu den Bilanzposten durch den kommunalen Kontierungsplan näher definiert worden (vgl. Anlage 17). Das Muster wird zur Anwendung empfohlen.

#### **1.6.6 Muster für den Anlagenspiegel (Anlage 23)**

Im Anlagenspiegel nach § 45 GemHVO ist die Entwicklung einzelner Posten des Anlagevermögens im Haushaltsjahr detailliert darzustellen. Er ist daher mindestens entsprechend § 41 Abs. 3 Nummer 1 zu gliedern. Um die Änderungen dieser Bilanzposten nachvollziehbar zu machen, sind dazu jeweils tabellarisch die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Zugänge, Abgänge und Umbuchungen, die Zuschreibungen, die kumulierten Abschreibungen, die Buchwerte am Abschlussstichtag und am vorherigen Abschlussstichtag und die Abschreibungen im Haushaltsjahr anzugeben.

Die „historischen“ Anschaffungs- oder Herstellungskosten (vgl. Spalte 1) eines Vermögensgegenstandes werden ausgewiesen, solange der Vermögensgegenstand vorhanden ist, selbst wenn er bereits vollständig abgeschrieben

ben ist. Erst im Jahr nach dem Abgang des Vermögensgegenstandes sind dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten aus dem Anlagenspiegel herauszunehmen.

Als Zugänge und Abgänge (vgl. Spalten 2 und 3) werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Vermögensgegenstände ausgewiesen, die im Haushaltsjahr tatsächlich dem Anlagevermögen zugegangen oder aus dem Anlagevermögen abgegangen sind. Wenn Vermögensgegenstände im Haushaltsjahr veräußert werden, sind deren historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten unter den Abgängen zu erfassen. Erst im Jahr danach sind dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten aus dem Anlagenspiegel herauszunehmen.

Bei den Umbuchungen (vgl. Spalte 4) werden Umgliederungen vorhandener Anlagewerte erfasst, z.B. die Umgliederung von Vermögensgegenständen aus „Anlagen im Bau“ nach ihrer Fertigstellung in den entsprechenden Posten des Anlagevermögens. Umbuchungen liegen aber nicht bei Umschichtungen vom Anlagevermögen ins Umlaufvermögen vor. Diese Fälle sind als Abgänge zu erfassen.

Auch die Abschreibungen im Haushaltsjahr (vgl. Spalte 5) sowie die Zuschreibungen im Haushaltsjahr (vgl. Spalte 6) sind auszuweisen. Erfolgen Zuschreibungen bei den Vermögensgegenständen, so dürfen diese nicht saldiert, sondern müssen unter Beachtung des Bruttoprinzips erfasst werden.

Unter kumulierten Abschreibungen (vgl. Spalte 7) sind sämtliche vorgenommenen Abschreibungen zu erfassen seit der Vermögensgegenstand mit seinen historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Anlagevermögen der Gemeinde gehört. Diese kumulierten Abschreibungen sind ggf. um vorgenommene Zuschreibungen zu korrigieren. Ist ein Vermögensgegenstand durch Abgang oder Umbuchung aus dem Anlagevermögen ausgeschieden, so sind die kumulierten Abschreibungen des Vermögensgegenstandes nicht mehr auszuweisen. Im Anlagenspiegel sind aber noch die Abschreibungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr aufzunehmen, um die Übereinstimmung mit der Ergebnisrechnung zu sichern.

Die im Anlagenspiegel auszuweisenden Buchwerte (vgl. Spalten 8 und 9) ergeben sich rechnerisch als Restbuchwerte aus den Werten desselben Haushaltsjahres. Um die Veränderung bzw. Entwicklung aufzuzeigen, ist der Stand am Ende des Haushaltsjahres sowie am Ende des Vorjahres anzugeben.

Diese rechtlichen Vorgaben sind bei der Aufstellung des Anlagenspiegels zu beachten. Den Anlagenspiegel kann die Gemeinde eigenverantwortlich nach örtlichen Bedürfnissen um Zusatzinformationen ergänzen, soweit dadurch die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung nicht beeinträchtigt wird. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen.

#### **1.6.7 Muster für den Forderungsspiegel (Anlage 24)**

Der Forderungsspiegel nach § 46 GemHVO soll den Stand und die Entwicklung einzelner Posten des Anlagevermögens im Haushaltsjahr detailliert nachweisen. Er ist daher mindestens entsprechend § 41 Abs. 3 Nummern 2.2.1 und 2.2.2 zu gliedern. Um die Änderungen dieser Bilanzposten nachvollziehbar zu machen, ist dazu jeweils tabellarisch der Gesamtbetrag am Abschlussstichtag unter Angabe der Restlaufzeit, gegliedert in Betragsangaben für Forderungen mit Restlaufzeiten bis zu einem Jahr, von einem bis fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren sowie der Gesamtbetrag am vorherigen Abschlussstichtag anzugeben.

Diese rechtlichen Vorgaben sind bei der Aufstellung des Forderungsspiegels zu beachten. Den Forderungsspiegel kann die Gemeinde eigenverantwortlich nach örtlichen Bedürfnissen um Zusatzinformationen ergänzen, soweit dadurch die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung nicht beeinträchtigt wird. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen.

### **1.6.8 Muster für den Verbindlichkeitspiegel (Anlage 25)**

Der Verbindlichkeitspiegel löst die kamerale Übersicht über die Schulden ab. Er weist den Stand und die Entwicklung der Verbindlichkeiten im Haushaltsjahr detaillierter nach und ist mindestens nach den in § 47 Abs. 1 GemHVO aufgeführten Posten zu gliedern. Um die Änderungen nachvollziehbar zu machen, ist dazu jeweils tabellarisch der Gesamtbetrag am Abschlussstichtag unter Angabe der Restlaufzeit, gegliedert in Betragsangaben für Verbindlichkeiten mit Restlaufzeiten bis zu einem Jahr, von einem bis zu fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren sowie der Gesamtbetrag am vorherigen Abschlussstichtag anzugeben.

Der Verbindlichkeitspiegel dient dazu, die Struktur der Verschuldung der Gemeinde transparent zu machen. Ergänzend werden in dem Verbindlichkeitspiegel auch die Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten, gegliedert nach Arten und unter Angabe des jeweiligen Gesamtbetrages, nachrichtlich ausgewiesen, um auch diese Verpflichtungen der Gemeinde offen zu legen.

Diese rechtlichen Vorgaben sind bei der Aufstellung des Verbindlichkeitspiegels zu beachten. Den Verbindlichkeitspiegel kann die Gemeinde um Zusatzinformationen ergänzen, soweit dadurch die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung nicht beeinträchtigt wird. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen.

## **1.7 Gesamtabschluss**

### **1.7.1 Positionenrahmen für den NKF-Gesamtabschluss (Anlage 26)**

Mit dem Positionenrahmen für den NKF-Gesamtabschluss werden die Grundstruktur der Summenbilanz sowie die Struktur der Summenergebnisrechnung für die Aufstellung des Gesamtabschlusses aufgezeigt. Damit sollen die Abschlusspositionen für den Gesamtabschluss vereinheitlicht und sachgerechte Meldungen, insbesondere durch die gemeindlichen Betriebe, erreicht werden. Der Positionenrahmen besteht aus zwei Teilen. Im Teil A wird festgelegt, in welche Positionen der Gesamtbilanz, die auf die Gliederung der Bilanz nach § 41 GemHVO NRW ausgerichtet ist, die Bilanzpositionen der zu konsolidierenden Betriebe der Gemeinde eingehen sollen. Im Teil B wird festgelegt, in welche Positionen der Gesamtergebnisrechnung, die auf die Gliederung der Ergebnisrechnung nach § 2 GemHVO NRW ausgerichtet ist, die GuV-Positionen der zu konsolidierenden Betriebe der Gemeinde eingehen sollen. Die genannten Vorschriften sind nach § 49 Abs. 3 GemHVO NRW für die Darstellung der Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung maßgeblich und bei der Aufstellung des Gesamtabschlusses zu beachten.

Die Bezifferungen der in Teil A enthaltenen Bilanzposten und der in Teil B enthaltenen Ergebnispositionen sind für die örtliche Anwendung nicht verbindlich. Sie sind von der Gemeinde eigenverantwortlich in fachlicher und technischer Hinsicht unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten vorzunehmen.

### **1.7.2 Muster zur Gesamtbilanz (Anlage 27)**

Mit der im Muster aufgezeigten Struktur der gemeindlichen Gesamtbilanz wird die Vorschrift des § 49 Abs. 3 GemHVO NRW umgesetzt, nach der die Gesamtbilanz entsprechend der Bilanz im Jahresabschluss der Gemeinde zu gliedern ist. Die Darstellung der Gesamtbilanz ist auf die wichtigen Bilanzposten auszurichten, die nach § 41 GemHVO NRW auch in der gemeindlichen Bilanz enthalten sein sollen, denn auch im Gesamtabschluss muss eine Mindesteinheitlichkeit bei der Gliederung der Gesamtbilanz durch die Gemeinden gewährleistet werden. Gleichwohl können örtliche Gegebenheiten so gewichtig sein, dass diese bei der Gestaltung der Bestandteile der gemeindlichen Gesamtbilanz nicht außer Betracht bleiben dürfen.

Von der Gemeinde ist auch zu prüfen, ob einzelnen Bilanzposten ggf. eine geringe Bedeutung zukommt, so dass ein Verzicht als gesonderter Posten in der Gesamtbilanz in Betracht kommen kann. Bei einem Verzicht müssen dann im Gesamtanhang ausreichend differenzierte Angaben zu diesem örtlichen Sachverhalt gemacht werden. Die Bezifferung der Aktiv- und Passivposten ist von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten eigenverantwortlich in fachlicher und technischer Hinsicht festzulegen ist. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen.

### **1.7.3 Muster zur Gesamtergebnisrechnung (Anlage 28)**

Mit der im Muster aufgezeigten Struktur der gemeindlichen Gesamtergebnisrechnung wird die Vorschrift des § 49 Abs. 3 GemHVO NRW umgesetzt, nach der die Gesamtergebnisrechnung entsprechend der Ergebnisrechnung im Jahresabschluss der Gemeinde zu gliedern ist. Die Darstellung der Gesamtergebnisrechnung ist auf die Positionen auszurichten, die nach § 38 i.V.m. § 2 GemHVO NRW mindestens in der gemeindlichen Ergebnisrechnung enthalten sein sollen. Auch im Gesamtabschluss muss eine Mindesteinheitlichkeit der Gesamtergebnisrechnungen der Gemeinden gewährleistet werden. Für die örtliche Anwendung ist die Bezifferung von Ertrags- und Aufwandspositionen sowie von Summen und Salden von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten eigenverantwortlich in fachlicher und technischer Hinsicht festzulegen ist. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen.

### **1.7.4 Muster für die Gesamtkapitalflussrechnung**

Dem Gesamtanhang im gemeindlichen Gesamtabschluss ist nach § 51 Absatz 3 GemHVO NRW eine Gesamtkapitalflussrechnung (GFKR) beizufügen. Eine Abbildung der gemeindlichen Zahlungsströme in der Gesamtkapitalflussrechnung im Gesamtabschluss der Gemeinde soll entsprechend den handelsrechtlichen Regelungen unter Beachtung des Deutschen Rechnungslegungsstandards 2 (DRS 2) erfolgen. Die Gesamtkapitalflussrechnung soll wie in der gemeindlichen Finanzrechnung in die drei Bereiche „Laufende Geschäftstätigkeit“, „Investitionstätigkeit“ und „Finanzierungstätigkeit“ gegliedert und es sollen die Strukturen der gemeindlichen Einzahlungs- und Auszahlungsströme aufgezeigt werden. Dazu enthält der DRS 2 entsprechende Muster. Auf ein kommunalspezifisches Muster wird deshalb verzichtet.

## **2. Schlussbestimmungen**

Dieser Runderlass tritt mit Ablauf des Haushaltsjahres 2014 außer Kraft.

MBI. NRW. S. 354 (SMBI. NRW. 6300)

### **Änderungsübersicht zum Runderlass**

Durch den Runderlass vom 04.04.2005 (MBI. NRW. S. 464) wurden die Nummer 1.6.4 (neu gefasst) sowie § 4 in Anlage 2 und die Nummern 46, 55 und 66 in Anlage 17 (neu gefasst) geändert.

Durch den Runderlass vom 21.09.2005 (MBI. NRW. S. 1161) wurden die Nummern 1.3.1 (neu gefasst) und 1.3.2 sowie die Anlagen 10 und 11 (jetzt „Tariflich Beschäftigte“) und die Nummer 53 der Anlage 17 geändert.

Durch den Runderlass vom 30.10.2006 (MBI. NRW. S. 541) wurden die Nummern 25, 28, 41, 44, 50, 52, 70, 71, und 78 der Anlage 17 geändert.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**VV Muster**

Durch den Runderlass vom 05.07.2010 (MBI. NRW. S. 669) wurden die Nummern 1, 1.4.1, 1.6.1, 1.6.5 geändert, die Nummer 1.7 „Gesamtabschluss“ neu eingefügt und die Anlagen 7, 15 und 17 geändert sowie die Geltungsdauer in Nummer 2 neu bestimmt. Außerdem wurden dem Runderlass drei neue Anlagen für den gemeindlichen Gesamtabschluss beigefügt.

Durch den noch im Jahre 2012 geplanten Runderlass sollen die Anlagen entsprechend dem 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz aktualisiert werden. Fast alle Anlagen werden geändert (vgl. Anlagen 1, 2, 3, 8, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 22, 23, 24, 25, 26 und 27).

**3. Übersicht über die Anlagen des Runderlasses nach betroffenen Bereichen:**

**A: Haushaltssatzungen**

- Anlage 1: Haushaltssatzung (*Muster zu § 78 GO NRW*)
- Anlage 2: Nachtragssatzung (*Muster zu § 81 GO NRW*)

**B: Haushaltsplan**

- Anlage 3: Ergebnisplan (*Muster zu § 2 GemHVO NRW*)
- Anlage 4: Finanzplan (*Muster zu § 3 GemHVO NRW*)
- Anlage 5: Bestimmung der Produktbereiche (*Muster zu § 4 GemHVO NRW*)
- Anlage 6: Örtliche Gliederung des Haushaltsplans (*Muster zu § 4 GemHVO NRW*)
- Anlage 7: Muster für produktorientierte Teilpläne (*Muster zu § 4 GemHVO NRW*)
- Anlage 8: Teilergebnisplan (*Muster zu § 4 GemHVO NRW*)
- Anlage 9: Teilfinanzplan (*Muster zu § 4 GemHVO NRW*)

**C: Übersichten zu den Beschäftigten**

- Anlage 10: Stellenplan (*Muster zu § 8 GemHVO NRW*)
- Anlage 11: Stellenübersicht (*Muster zu § 8 GemHVO NRW*)

**D: Besondere Übersichten**

- Anlage 12: Zuwendungen an Fraktionen (*Muster zu § 56 GO NRW*)
- Anlage 13: Übersicht über den Stand der Verbindlichkeiten (*Muster zu § 1 GemHVO NRW*)
- Anlage 14: Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen (*Muster zu § 1 GemHVO NRW*)

**E: Buchführung**

- Anlage 15: Abschreibungstabelle (*Muster zu § 35 GemHVO NRW*)
- Anlage 16: Kontenrahmen (*Muster zu § 27 GemHVO NRW*)
- Anlage 17: Kontierungsplan (*Muster zu § 3, 4 und 41 GemHVO NRW*)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**VV Muster**

**F: Jahresabschluss**

- Anlage 18: Ergebnisrechnung (*Muster zu § 38 GemHVO NRW*)
- Anlage 19: Teilergebnisrechnung (*Muster zu § 40 GemHVO NRW*)
- Anlage 20: Finanzrechnung (*Muster zu § 39 GemHVO NRW*)
- Anlage 21: Teilfinanzrechnung (*Muster zu § 40 GemHVO NRW*)
- Anlage 22: Struktur der Bilanz (*Muster zu § 41 GemHVO NRW*)
- Anlage 23: Anlagenspiegel (*Muster zu § 45 GemHVO NRW*)
- Anlage 24: Forderungsspiegel (*Muster zu § 46 GemHVO NRW*)
- Anlage 25: Verbindlichkeitenspiegel (*Muster zu § 47 GemHVO NRW*)

**G: Gesamtabschluss**

- Anlage 26: NKF-Positionenrahmen für den Gesamtabschluss (*Muster zu § 49 GemHVO NRW*)
- Anlage 27: Gesamtbilanz (*Muster zu § 49 GemHVO NRW*)
- Anlage 28: Gesamtergebnisrechnung (*Muster zu § 49 GemHVO NRW*)

## Haushaltssatzung und Bekanntmachung der Haushaltssatzung

### 1. Haushaltssatzung der Gemeinde ... für das Haushaltsjahr ...

Aufgrund der §§ 78 ff. der Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen in der Fassung der Bekanntmachung vom 14. Juli 1994 (GV. NRW. S. 666), zuletzt geändert durch Gesetz ... , hat der Rat der Gemeinde ... mit Beschluss vom ... folgende Haushaltssatzung erlassen:

#### § 1

Der Haushaltsplan für das Haushaltsjahr<sup>1)</sup> ..., der die für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinden voraussichtlich anfallenden Erträge und entstehenden Aufwendungen sowie eingehenden Einzahlungen und zu leistenden Auszahlungen und notwendigen Verpflichtungsemächtigungen enthält, wird

im Ergebnisplan mit  
dem Gesamtbetrag der Erträge auf ... EUR  
dem Gesamtbetrag der Aufwendungen auf ... EUR

im Finanzplan mit  
dem Gesamtbetrag der Einzahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit auf ... EUR  
dem Gesamtbetrag der Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit auf ... EUR

dem Gesamtbetrag der Einzahlungen aus der Investitionstätigkeit auf ... EUR  
dem Gesamtbetrag der Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit auf ... EUR

dem Gesamtbetrag der Einzahlungen der Finanzierungstätigkeit auf ... EUR  
dem Gesamtbetrag der Auszahlungen der Finanzierungstätigkeit auf ... EUR  
festgesetzt.

#### § 2<sup>1)</sup>

Der Gesamtbetrag der Kredite, deren Aufnahme für Investitionen erforderlich ist, wird auf ... EUR  
festgesetzt.

(alternativ: Kredite für Investitionen werden nicht veranschlagt.)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
MUSTER HAUSHALTSSATZUNG**

**§ 3<sup>1)</sup>**

Der Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen, der zur Leistung von Investitionsauszahlungen in künftigen Jahren erforderlich ist, wird auf

... EUR

festgesetzt.

(alternativ: Verpflichtungsermächtigungen werden nicht veranschlagt.)

**§ 4<sup>1)</sup>**

Die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage aufgrund des voraussichtlichen Jahresergebnisses im Ergebnisplan wird auf

... EUR

und/oder

die Verringerung der allgemeinen Rücklage aufgrund des voraussichtlichen Jahresergebnisses im Ergebnisplan wird auf

... EUR

festgesetzt.

(alternativ: Eine Inanspruchnahme des Eigenkapitals soll nicht erfolgen.)

**§ 5<sup>1)</sup>**

Der Höchstbetrag der Kredite, die zur Liquiditätssicherung in Anspruch genommen werden dürfen, wird auf

... EUR

festgesetzt.

(alternativ: Kredite zur Liquiditätssicherung werden nicht beansprucht.)

**§ 6<sup>2)</sup>**

Die Steuersätze für die Gemeindesteuern werden für das Haushaltsjahr<sup>1)</sup> ..... wie folgt festgesetzt:

- |     |   |          |
|-----|---|----------|
| 1.  | Grundsteuer   |          |
| 1.1 | für die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe<br>(Grundsteuer A) auf | ... v.H. |
| 1.2 | für die Grundstücke<br>(Grundsteuer B) auf                              | ... v.H. |
| 2.  | Gewerbsteuer auf  | ... v.H. |

**§ 7**

Nach dem Haushaltssicherungskonzept ist der Haushaltsausgleich im Jahre ... wieder hergestellt. Die dafür im Haushaltssicherungskonzept enthaltenen Konsolidierungsmaßnahmen sind bei der Ausführung des Haushaltsplans umzusetzen.

(alternativ: entfällt)

§ 8 ff.<sup>3)</sup>

**2. Bekanntmachung der Haushaltssatzung**

nach den geltenden Vorschriften und:

(Erfüllung der Anzeigepflicht):

Die vorstehende Haushaltssatzung mit ihren Anlagen für das Haushaltsjahr ... wird hiermit öffentlich bekannt gemacht. Die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen ist gemäß § 80 Absatz 5 GO NRW dem Landrat als untere staatliche Verwaltungsbehörde in ... (alternativ: der Bezirksregierung in ...) mit Schreiben vom ... angezeigt worden.

(Bei einer Verringerung der Rücklage):

Die nach § 75 Absatz 4 GO NRW erforderliche Genehmigung der Verringerung der Rücklage ist vom Landrat als untere staatliche Verwaltungsbehörde in ... (alternativ: der Bezirksregierung in ...) mit Verfügung vom ... erteilt worden.

(Bei der Aufstellung von Haushaltssicherungskonzepten):

Die nach § 76 Absatz 2 GO NRW erforderliche Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes ist vom Landrat als untere staatliche Verwaltungsbehörde in ... (alternativ: der Bezirksregierung in ...) mit Verfügung vom ... erteilt worden.

(Verfügbarmachung zur Einsichtnahme):

Der Haushaltsplan (und das Haushaltssicherungskonzept) liegen zur Einsichtnahme vom ... bis ... im ... öffentlich aus und sind unter der Adresse ... im Internet verfügbar.

..., den ...

.....  
(Unterschrift)

**Fußnoten:**

1) Bei der Festsetzung für zwei Haushaltsjahre sind die einzelnen Jahresbeträge anzugeben.

2) Erlässt die Gemeinde aufgrund der Realsteuergesetze eine besondere Hebesatzsatzung, so ist in der Haushaltssatzung zum Ausdruck zu bringen, dass die Angabe der Steuersätze in der Haushaltssatzung nur deklaratorische Bedeutung hat.

3) Hier können weitere Vorschriften gem. § 78 Absatz 2 GO NRW aufgenommen werden.

**Nachtragssatzung und Bekanntmachung  
der Nachtragssatzung**

**1. Nachtragssatzung zur Haushaltssatzung  
der Gemeinde ...  
für das Haushaltsjahr ...**

Aufgrund des § 81 der Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen in der Fassung der Bekanntmachung vom 14. Juli 1994 (GV. NRW. S. 666), zuletzt geändert durch Gesetz ..., hat der Rat der Gemeinde ... mit Beschluss vom ... folgende Nachtragssatzung zur Haushaltssatzung vom ... erlassen:

**§ 1**

Mit dem Nachtragshaushaltsplan werden

	die bisherigen fest- gesetzten Gesamt- beträge	erhöht um	vermindert um	und damit der Gesamtbetrag des Haushaltsplans einschl. Nachträge festgesetzt auf EUR
	EUR	EUR	EUR	EUR
<b>Ergebnisplan</b>  Erträge Aufwendungen				
<b>Finanzplan</b>  <u>aus laufender Verwaltungstätigkeit:</u> Einzahlungen Ausgaben  <u>aus Investitionstätigkeit:</u> Einzahlungen Auszahlungen  <u>aus Finanzierungstätigkeit:</u> Einzahlungen Auszahlungen				

**§ 2**

Der Gesamtbetrag der Kredite, deren Aufnahme für die Investitionen erforderlich ist, wird gegenüber der bisherigen Festsetzung in Höhe von ... EUR um ... EUR vermindert/erhöht und damit auf ... EUR festgesetzt.

(alternativ: Der bisher festgesetzte Gesamtbetrag der Kredite für Investitionen wird nicht geändert.)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
MUSTER HAUSHALTSSATZUNG**

**§ 3**

Der Gesamtbetrag der Verpflichtungsemächtigungen, der zur Leistung von Investitionsauszahlungen in künftigen Jahren erforderlich ist, wird gegenüber der bisherigen Festsetzung in Höhe von ... EUR um ... EUR vermindert/erhöht und damit auf ... EUR festgesetzt.

(alternativ: Der bisherige festgesetzte Gesamtbetrag der Verpflichtungsemächtigungen wird nicht geändert.)

**§ 4**

Die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage aufgrund des voraussichtlichen Jahresergebnisses im Ergebnisplan wird gegenüber der bisherigen Festsetzung in Höhe von ... EUR um ... EUR vermindert/erhöht und damit auf ... EUR festgesetzt  
und/oder

die Verringerung der allgemeinen Rücklage aufgrund des voraussichtlichen Jahresergebnisses im Ergebnisplan wird gegenüber der bisherigen Festsetzung in Höhe von ... EUR um ... EUR vermindert/erhöht und damit auf ... EUR festgesetzt.

(alternativ: Die bisher festgesetzte Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage und/oder die bisher festgesetzte Verringerung der allgemeinen Rücklage wird nicht geändert oder eine Inanspruchnahme des Eigenkapitals soll nicht erfolgen.)

**§ 5**

Der Höchstbetrag der Kredite, die zur Liquiditätssicherung in Anspruch genommen werden dürfen, wird gegenüber der bisherigen Festsetzung in Höhe von ... EUR um ... EUR vermindert/erhöht und damit auf ... EUR festgesetzt.

(alternativ: Der bisher festgesetzte Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung wird nicht geändert.)

**§ 6<sup>1)</sup>**

Die Steuersätze für die Gemeindesteuern werden für das Haushaltsjahr..... wie folgt festgesetzt:

Steuerart	bisher v.H.	erhöht um v.H.	vermindert v.H.	nunmehr v.H.
1. Grundsteuer				
1.1 für die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe (Grundsteuer A)				
1.2 für die Grundstücke (Grundsteuer B)				
2. Gewerbesteuer				

(alternativ: Die Steuersätze werden nicht geändert.)

§ 6 ff.<sup>2)</sup>

2. **Bekanntmachung der Nachtragssatzung**

nach den geltenden Vorschriften und:

(Erfüllung der Anzeigepflicht):

Die vorstehende Nachtragssatzung für das Haushaltsjahr ... wird hiermit öffentlich bekannt gemacht. Die Nachtragssatzung mit ihren Anlagen ist gemäß § 80 Absatz 5 GO NRW dem Landrat als untere staatliche Verwaltungsbehörde in ... (alternativ: der Bezirksregierung in ...) mit Schreiben vom ... angezeigt worden.

(Bei einer Verringerung der Rücklage):

Die nach § 75 Absatz 4 GO NRW erforderliche Genehmigung der Verringerung der Rücklage ist vom Landrat als untere staatliche Verwaltungsbehörde in ... (alternativ: der Bezirksregierung in ...) mit Verfügung vom ... erteilt worden.

(Bei der Aufstellung von Haushaltssicherungskonzepten):

Die nach § 76 Absatz 2 GO NRW erforderliche Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes ist vom Landrat als untere staatliche Verwaltungsbehörde in ... (alternativ: der Bezirksregierung in ...) mit Verfügung vom ... erteilt worden.

(Verfügbarmachung zur Einsichtnahme):

Der Nachtragshaushaltsplan liegt zur Einsichtnahme vom ... bis ... im ... öffentlich aus und ist unter der Adresse ... im Internet verfügbar.

..., den ...

(Bürgermeister/Oberbürgermeister)

.....  
(Unterschrift)

**Fußnoten:**

1) *Erlässt die Gemeinde aufgrund der Realsteuergesetze eine besondere Hebesatzsatzung, so ist in der Nachtragssatzung zum Ausdruck zu bringen, dass die Angabe der Steuersätze in der Nachtragssatzung nur deklaratorische Bedeutung hat.*

2) *Hier können Regelungen zur Haushaltssicherung und weitere Vorschriften gem. § 78 Absatz 2 Satz 2 GO NRW getroffen werden.*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
MUSTER HAUSHALTSPLAN**

(Anlage 3)

Muster zu § 2 GemHVO NRW

### Ergebnisplan

Ertrags- und Aufwandsarten		Er- gebnis des Vor- vor- jahres	Ansatz des Vor- jahres	Ansatz des Haus- halts- jahres	Pla- nung Haus- halts- jahr + 1	Pla- nung Haus- halts- jahr + 2	Pla- nung Haus- halts- jahr + 3
		EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
1	Steuern und ähnliche Abgaben						
2	+ Zuwendungen und allgemeine Umlagen						
3	+ Sonstige Transfererträge						
4	+ Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte						
5	+ Privatrechtliche Leistungsentgelte						
6	+ Kostenerstattungen und Kostenumlagen						
7	+ Sonstige ordentliche Erträge						
8	+ Aktivierte Eigenleistungen						
9	+/- Bestandsveränderungen						
10	= Ordentliche Erträge						
11	- Personalaufwendungen						
12	- Versorgungsaufwendungen						
13	- Aufwendungen für Sach- und Dienstleis-						
14	tungen						
15	- Bilanzielle Abschreibungen						
16	- Transferaufwendungen						
	- Sonstige ordentliche Aufwendungen						
17	= Ordentliche Aufwendungen						
18	= <b>Ordentliches Ergebnis</b> (= Zeilen 10 und 17)						
19	+ Finanzerträge						
20	- Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen						
21	= <b>Finanzergebnis</b> (= Zeilen 19 und 20)						
22	= <b>Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit</b> (= Zeilen 18 und 21)						
23	+ Außerordentliche Erträge						
24	- Außerordentliche Aufwendungen						
25	= <b>Außerordentliches Ergebnis</b> (= Zeilen 23 und 24)						
26	= <b>Jahresergebnis</b> (= Zeilen 22 und 25)						
<b>Nachrichtlich: Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen mit der allgemeinen Rücklage</b>							
27	Verrechnete Erträge Bei Vermögensgegenständen						
28	Verrechnete Aufwendungen Bei Vermögensgegenständen						
29	<b>Verrechnungssaldo</b> (= Zeilen 27 und 28)						

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
MUSTER HAUSHALTSPLAN**

(Anlage 4)

Muster zu § 3 GemHVO NRW

## Finanzplan

Ein- und Auszahlungsarten		Er- gebnis des Vorvor- jahres	Ansatz des Vorjah- res	Ansatz des Haus- halts- jahres	Planung Haus- halts- jahr + 1	Planung Haus- halts- jahr + 2	Planung Haus- halts- jahr + 3
		EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
1	Steuern und ähnliche Abgaben						
2	+ Zuwendungen und allgemeine Umlagen						
3	+ Sonstige Transfereinzahlungen						
4	+ Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte						
5	+ Privatrechtliche Leistungsentgelte						
6	+ Kostenerstattungen, Kostenumlagen						
7	+ Sonstige Einzahlungen						
8	+ Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen						
9	<b>= Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit</b>						
10	- Personalauszahlungen						
11	- Versorgungsauszahlungen						
12	- Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen						
13	- Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen						
14	- Transferauszahlungen						
15	- Sonstige Auszahlungen						
16	<b>= Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit</b>						
17	<b>= Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit</b> (= Zeilen 9 und 16)						
18	+ Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen						
19	+ Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen						
20	+ Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen						
21	+ Einzahlungen aus Beiträgen u.ä. Entgelten						
22	+ Sonstige Investitionseinzahlungen						
23	<b>= Einzahlungen aus Investitionstätigkeit</b>						
24	- Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden						
25	- Auszahlungen für Baumaßnahmen						
26	- Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen						
27	- Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen						
28	- Auszahlungen von aktivierbaren Zuwendungen						
29	- Sonstige Investitionsauszahlungen						
30	<b>= Auszahlungen aus Investitionstätigkeit</b>						
31	<b>= Saldo aus Investitionstätigkeit</b> (= Zeilen 23 und 30)						
32	<b>= Finanzmittelüberschuss/-fehlbetrag</b> (= Zeilen 17 und 31)						
33	+ Aufnahme und Rückflüsse von Darlehen						
34	- Tilgung und Gewährung von Darlehen						
35	<b>= Saldo aus Finanzierungstätigkeit</b>						
36	<b>= Änderung des Bestandes an eigenen Finanzmitteln</b> (= Zeilen 32 und 35)						
37	+ Anfangsbestand an Finanzmitteln						
38	<b>= Liquide Mittel</b> (= Zeilen 36 und 37)						

## Bildung von Produktbereichen im kommunalen Haushalt

Bei der Bildung von Produktbereichen sowie deren Abbildung im Haushaltsplan der Gemeinde sind die nachfolgend aufgeführten Produktbereiche verbindlich. Die zur Abgrenzung der Produktbereiche vorgenommene Zuordnung ist zu beachten. Dazu gilt, dass die fachlichen Verwaltungsaufgaben und die wirtschaftlichen Betätigungen den sachlich betroffenen Produktbereichen zuzuordnen sind.

### 1. Gesamtübersicht

Der kommunale Haushaltsplan ist in produktorientierte Teilpläne nach folgenden verbindlichen Produktbereichen und in der ausgewiesenen Reihenfolge zu gliedern:

<b>Produktbereiche</b>		
01 Innere Verwaltung 02 Sicherheit und Ordnung 03 Schulträgeraufgaben 04 Kultur und Wissenschaft 05 Soziale Leistungen 06 Kinder-, Jugend- und Familienhilfe	07 Gesundheitsdienste 08 Sportförderung 09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen 10 Bauen und Wohnen 11 Ver- und Entsorgung 12 Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV	13 Natur- und Landschaftspflege 14 Umweltschutz 15 Wirtschaft und Tourismus 16 Allgemeine Finanzwirtschaft 17 Stiftungen

Innerhalb der Grenzen dieser Produktbereiche können Teilpläne auch nach Produktgruppen oder nach Produkten aufgestellt werden. Es bleibt dabei jeder Gemeinde überlassen, ob sie im Haushaltsplan lediglich eine weitere Gliederungsebene darstellen (Produktgruppen) oder tiefer untergliedern (Produkte) will.

### 2. Inhaltsbestimmung

Die Produktbereiche im gemeindlichen Haushalt sind nach der folgenden Zuordnung abzugrenzen:

- 01 Innere Verwaltung**  
 Rat, Ausschüsse, Bezirksvertretungen, Bezirksausschüsse  
 Kreistag, Kreisausschuss, Ausschüsse  
 Bürgermeister/in, Bezirksvorsteher/in, Ortsvorsteher/in, Beigeordnete  
 Landrat/Landrätin  
 Ausländerbeirat  
 Fraktionen, Zuwendungen gem. § 56 Abs. 3 der Gemeindeordnung (GO)  
 Allgemeine Verwaltungsangelegenheiten  
 Rats- und Verwaltungsbeauftragte  
 Controlling, Finanzbuchhaltung, Kämmerei  
 Einrichtungen für die gesamte Verwaltung  
 Einrichtungen für Verwaltungsangehörige  
 Örtliche Rechnungsprüfung  
 Angelegenheiten der unteren staatlichen Verwaltungsbehörde

**02 Sicherheit und Ordnung**

Statistische Angelegenheiten  
Aufgaben bei der Durchführung von Wahlen und Abstimmungen  
Öffentliche Ordnungsangelegenheiten  
Brandschutz  
Rettungsdienst  
Abwehr von Großschadensereignissen

**03 Schulträgeraufgaben**

Grundschulen  
Hauptschulen  
Gemeinschaftsschulen  
Realschulen, Abendrealschulen als Weiterbildungskolleg  
Gymnasien, Abendgymnasien als Weiterbildungskolleg  
Kollegs  
Gesamtschulen  
Sonderschulen als Schulen für Lernbehinderte, für Geistigbehinderte, für Blinde und Sehbehinderte, für Lernbehinderte, für Gehörlose und Schwerhörige, für Sprachbehinderte, für Kranke, für Erziehungshilfen, im Bereich der Realschulen und des Gymnasiums  
Berufskollegs in Form von Berufsschule, Berufsfachschule, Fachschule, Fachoberschule  
Schülerbeförderung  
Fördermaßnahmen für einzelne Schüler  
schulartenübergreifende Maßnahmen  
Sonstige schulische Einrichtungen der Allgemeinbildung

**04 Kultur und Wissenschaft**

Museen, Sammlungen, sonstige Kultureinrichtungen  
Theater  
Musikpflege, Musikschulen  
Heimatpflege  
Sonstige Kulturpflege  
Förderung von wissenschaftlichen Einrichtungen

**05 Soziale Leistungen**

Grundversorgung an natürliche Personen  
Soziale Einrichtungen  
Sonstige soziale Leistungen

**06 Kinder-, Jugend- und Familienhilfe**

Förderung von Kindern und Jugendlichen  
Förderung der Erziehung in der Familie  
Adoptionsvermittlung  
Tageseinrichtungen für Kinder  
Einrichtungen der Jugendarbeit  
Sonstige Einrichtungen zur Förderung junger Menschen und Familien

**07 Gesundheitsdienste**

Krankenhäuser, Kliniken  
Sonstige Gesundheitseinrichtungen  
Gesundheitsschutz und -pflege

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
MUSTER HAUSHALTSPLAN**

- 08 Sportförderung**  
Allgemeine Förderung des Sports  
Sportstätten und Bäder
- 09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen**  
Räumliche Planungs- und Entwicklungsmaßnahmen  
Geoinformationen
- 10 Bauen und Wohnen**  
Bau- und Grundstücksordnung  
Wohnungsbauförderung  
Denkmalschutz und -pflege
- 11 Ver- und Entsorgung**  
Elektrizitäts-, Gas, Wasser, Fernwärmeversorgung  
Abfallwirtschaft  
Abwasserbeseitigung
- 12 Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV**  
Durchführung von Bau- und Unterhaltungsaufgaben bei Straßen  
Winterdienst  
Verkehrssicherungsanlagen  
Straßenreinigung  
Parkeinrichtungen  
ÖPNV  
Sonstiger Personen- und Güterverkehr
- 13 Natur- und Landschaftspflege**  
Öffentliches Grün, Landschaftsbau  
Öffentliche Gewässer, Wasserbauliche Anlagen  
Friedhofs- und Bestattungswesen  
Land- und Forstwirtschaft
- 14 Umweltschutz**  
Umweltschutzmaßnahmen  
Umweltschutzbeauftragte
- 15 Wirtschaft und Tourismus**  
Wirtschaftsförderung  
Allgemeine Einrichtungen und Unternehmen  
Tourismus
- 16 Allgemeine Finanzwirtschaft**  
Steuern  
allgemeine Zuweisungen, allgemeine Umlagen  
Sonstige allgemeine Finanzwirtschaft
- 17 Stiftungen**

## Gliederung des örtlichen Haushaltsplans Gliederungsvarianten

### 1. Gliederung nach Produktbereichen

Der kommunale Haushaltsplan ist in produktorientierte Teilpläne nach folgenden verbindlichen Produktbereichen und in der ausgewiesenen Reihenfolge zu gliedern:

Produktbereiche		
01 Innere Verwaltung 02 Sicherheit und Ordnung 03 Schulträgeraufgaben 04 Kultur und Wissenschaft 05 Soziale Leistungen 06 Kinder-, Jugend- und Familienhilfe	07 Gesundheitsdienste 08 Sportförderung 09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen 10 Bauen und Wohnen 11 Ver- und Entsorgung 12 Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV	13 Natur- und Landschaftspflege 14 Umweltschutz 15 Wirtschaft und Tourismus 16 Allgemeine Finanzwirtschaft 17 Stiftungen

*Abbildung 1*

Innerhalb der Grenzen dieser Produktbereiche können Teilpläne auch nach Produktgruppen oder nach Produkten aufgestellt werden. Es bleibt dabei jeder Gemeinde überlassen, ob sie im Haushaltsplan lediglich eine weitere Gliederungsebene darstellen (Produktgruppen) oder tiefer untergliedern (Produkte) will. Teilpläne unterhalb der Produktbereichsebene können auch nach örtlichen Verantwortungsbereichen aufgestellt werden. Auch diese Teilpläne können in Produktgruppen oder Produkte untergliedert werden. Die Aufzählung der Produktbereiche folgt der Abstimmung der Länder, erleichtert die Sortierung der Produktbereiche sowie die Zuordnung der Produktgruppen und Produkte zu den Produktbereichen.

### 2. Produktorientierte Untergliederung der Produktbereiche:

Die Gemeinde kann unterhalb der Ebene der verbindlich vorgegebenen Produktbereiche nach ihren eigenen Bedürfnissen diese Teilpläne untergliedern:

#### 2.1 Die Gemeinde kann eigene Produktgruppen und Produkte bilden (Beispiel):

Verbindliche Produktbereiche*	Eigene Produktgruppen	Eigene Produkte
01 Innere Verwaltung ... 03 Schulträgeraufgaben ... 05 Soziale Leistungen ... 07 Gesundheitsdienste ... 09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen ... 16 Allgemeine Finanzwirtschaft	Bildung von Produktgruppen nach den örtlichen Bedürfnissen	Bildung von Produkten nach den örtlichen Bedürfnissen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
MUSTER HAUSHALTSPLAN**

\* Vollständige Abbildung siehe Abbildung 1

**2.2 Die Gemeinde kann den Empfehlungen Dritter folgen:**

**2.2.1 den Empfehlungen der NKF -Modellkommunen (Beispiel):**

<b>Verbindliche Produktbereiche*</b>	<b>Produktgruppen nach NKF (Auszug)</b>	<b>Produkte nach NKF (Auszug)</b>
01 Innere Verwaltung ... 03 Schulträgeraufgaben ... 05 Soziale Leistungen ... 07 Gesundheitsdienste ... 09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen ... 16 Allgemeine Finanzwirtschaft	08 Personalmanagement ... 04 Schulaufsicht ... 01 Unterst. von Senioren ... 03 Gesundheitshilfe ... 01 Räumliche Planung ... 01 Allgemeine Finanzwirtschaft	01 Personalsteuerung ... 04 Nichtschülerprüfung ... 02 Altenarbeit ... 04 Sucht- und Drogenhilfe ... 02 Flächennutzungsplan ... ...

\* Vollständige Abbildung siehe Abbildung 1

**2.2.2 den Empfehlungen der Länder für die Finanzstatistik (Beispiel):**

<b>Verbindliche Produktbereiche*</b>	<b>Produktgruppen für die Finanzstatistik (Auszug)</b>	<b>Produkte</b>
01 Innere Verwaltung ... 03 Schulträgeraufgaben ... 05 Soziale Leistungen ... 07 Gesundheitsdienste ... 09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen ... 16 Allgemeine Finanzwirtschaft	111 Vw.steuerung und Service ... 211 Grundschulen ... 315 Soziale Einrichtungen ... 412 Gesundheitseinrichtungen ... 511 Räumliche Planung- und Entwicklungsmaßnahmen ... 612 Sonst. allg. Finanzwirtschaft	Bildung von Produkten nach den örtlichen Bedürfnissen

\* Vollständige Abbildung siehe Abbildung 1

Die finanzstatistisch erforderlichen Produktgruppen, zu denen Zahlungsarten mit Beträgen zuzuordnen und im Rahmen der Meldepflichten zur Finanzstatistik zu erfassen sind, werden auf der Grundlage des Finanz- und Personalstatistikgesetzes bekannt gegeben.

**3. Organisationsbezogene Untergliederung der Produktbereiche (Beispiel):**

Die Gemeinde kann die Teilpläne nach Produktbereichen weiter nach organisatorischen Gesichtspunkten untergliedern (Beispiel):

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
MUSTER HAUSHALTSPLAN**

<b>Verbindliche Produktbereiche*</b>		
01 Innere Verwaltung ... 03 Schulträgeraufgaben ...	05 Soziale Hilfen ... 07 Gesundheitsdienste	09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen ... 16 Allgemeine Finanzwirtschaft
<b>Örtliche Organisation (Beispiel)</b>		
<b>Fachbereich 1</b>	<b>Fachbereich 2</b>	<b>Fachbereich 3</b>
Hauptamt	Schulverwaltungsamt	Planungsamt
Amt für Finanzwesen	Kulturamt	Bauamt
Ordnungsamt	Sozialamt	Umweltamt
Rechnungsprüfungsamt	Jugendamt	

\* Vollständige Abbildung siehe Abbildung 1

Es bleibt der Gemeinde überlassen, ob sie eine oder mehrere Organisationsebenen im Haushaltsplan abbildet. Diesen Organisationsebenen können Produktgruppen oder Produkte zugeordnet werden.

#### **4. Abbildung der Produktbereiche bei Untergliederungen**

Die verbindlichen Produktbereiche sind den o.a. möglichen Untergliederungen der Produktbereichsebene voranzustellen. Dabei ist es dann ausreichend, wenn im jeweiligen Teilergebnisplan des Produktbereiches die Summen der Erträge und der Aufwendungen und im jeweiligen Teilfinanzplan die Summen der Einzahlungen und der Auszahlungen für Investitionen ausgewiesen werden.

Die Gemeinde muss durch ihre Produktbildung sicherstellen, dass bei einer Untergliederung der Produktbereichsebene auch die Produktbereiche ordnungsgemäß im Haushaltsplan ausgewiesen werden.

## Muster über den Aufbau von Teilplänen für den kommunalen Haushaltsplan

### 1. Gestaltung der Teilpläne

In den Teilplänen des kommunalen Haushalts werden auf der Grundlage des § 4 GemHVO im Wesentlichen die folgenden Informationen gegeben:

- Erläuterungen zum Produktbereich, den Produktgruppen mit den beschriebenen Produkten,
- die Ziele und Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung,
- ggf. Auszüge aus der Stellenübersicht,
- Aufwendungen und Erträge, ggf. einschließlich der Erträge und Aufwendungen aus den internen Leistungsbeziehungen (im Teilergebnisplan),
- investive Einzahlungen und Auszahlungen (= Teilfinanzplan) mit der Übersicht einzelner Maßnahmen bei Investitionen oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen.

Zusätzlich können weitere ergänzende Angaben gemacht werden:

- spezielle Bewirtschaftungsregeln,
- Erläuterungen zu den Haushaltspositionen,
- quantitative und qualitative Leistungsmengen, soweit sie zielbezogen und steuerungsrelevant sind,
- Daten über die örtlichen Verhältnisse, z.B. zur Verwaltungsorganisation, der Verantwortlichkeiten, der Auftragsgrundlage, den Zielgruppen, der Wettbewerbssituation etc.

Die Angaben können in Textform oder Graphiken aufbereitet und in besonderen Feldern in den betreffenden Teilplänen dargestellt werden, soweit keine Verbindlichkeit für einzelne Bereiche besteht. Im Haushaltsplan sollten die Teilpläne gleichartig gestaltet sein.

### 2. Gliederung der Teilpläne

Das Muster zeigt eine Möglichkeit der Gliederung des Teilplanes anhand eines Produktbereiches schematisch auf. Darin enthaltene Bezeichnungen sollen lediglich den Aufbau des Teilplanes verdeutlichen, insoweit wird das Muster zur Anwendung empfohlen. Die konkrete Ausgestaltung nach den örtlichen Bedürfnissen muss durch jede Gemeinde selbst erfolgen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
MUSTER HAUSHALTSPLAN**

**Haushaltsplan ...**

**Fachliche Zuständigkeit:  
Frau/Herr**

**Produktbereich ...**

**Inhalte des Produktbereiches**

Beschreibung und Zielsetzung:  
Zielgruppe(n):  
Besonderheiten im Haushaltsjahr:

**Produktbereichsübersicht**

Produktgruppen mit  
- den wesentlichen beschriebenen Produkten:  
- den einzelnen Zielen:  
- den Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung:  
(Die Kennzahlen und ggf. die Leistungsmengen sollen nach Arten und möglichst entsprechend der Zeitreihe nach § 1 Absatz 3 GemHVO NRW gegliedert werden.)

**Personaleinsatz**

(Die Angaben zum eingesetzten Personal - Auszug aus der Stellenübersicht nach § 8 GemHVO NRW - sollen nach Beschäftigungsverhältnissen gegliedert werden. Diese Abbildung kann durch Angaben in einer Zeitreihe nach § 1 Absatz 3 GemHVO NRW ergänzt werden.)

**Teilergebnisplan**

	Vor- vor- jahr	Vor- jahr	Haus- halts- jahr	Plan- Jahr (Hj +1)	Plan- Jahr (Hj +2)	Plan- Jahr (Hj +3)
Haushalts- positionen						

(Der Teilergebnisplan muss die in § 2 GemHVO NRW vorgegebene Mindestgliederung enthalten (vgl. Nr. 1.2.6 des Erlasses sowie Anlage 8).

**Teilfinanzplan**

	Vor- vor- jahr	Vor- jahr	Haus- halts- jahr	Plan- Jahr (Hj +1)	Plan- Jahr (Hj +2)	Plan- Jahr (Hj +3)
Haushalts- positionen						

(Der Teilfinanzplan muss die in § 3 GemHVO NRW vorgegebene Mindestgliederung enthalten (vgl. Nr. 1.2.7 des Rund-  
erlasses vom 24.02.2005 sowie Anlagen 9 A und B).

**Bewirtschaftungsregelungen**

Für den Teilergebnisplan:  
Für den Teilfinanzplan:  
Sonstiges:

**Erläuterungen  
zu den Haushaltspositionen**

Für den Teilergebnisplan:  
Für den Teilfinanzplan:  
Sonstiges:

**Sonstige Daten über örtliche Verhältnisse**

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
MUSTER HAUSHALTSPLAN**

(Anlage 8)

Muster zu § 4 GemHVO NRW

**Teilergebnisplan**

Ertrags- und Aufwandsarten		Ergebnis des Vorjahres	Ansatz des Vorjahres	Ansatz des Haushaltsjahres	Planung Haushaltsjahr + 1	Planung Haushaltsjahr + 2	Planung Haushaltsjahr + 3
		EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
1	<i>Ertragsarten wie im Ergebnisplan</i>						
↓							
9							
10	<b>= Ordentliche Erträge</b>						
11	<i>Aufwandsarten wie im Ergebnisplan</i>						
↓							
16							
17	<b>= Ordentliche Aufwendungen</b>						
18	<b>= Ordentliches Ergebnis</b> (= Zeilen 10 u. 17)						
19	Arten wie im Ergebnisplan						
20							
21	<b>= Finanzergebnis</b> (= Zeilen 19 und 20)						
22	<b>= Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit</b> (= Zeilen 18 und 21)						
23	+ Außerordentliche Erträge						
24	- Außerordentliche Aufwendungen						
25	<b>= Außerordentliches Ergebnis</b> (= Zeilen 23 und 24)						
26	<b>= Ergebnis - vor Berücksichtigung der internen Leistungsbeziehungen -</b> (= Zeilen 22 und 25)						
27	+ Erträge aus internen Leistungsbeziehungen						
28	- Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen						
29	<b>= Teilergebnis</b> (= Zeilen 26, 27, 28)						

**Teilfinanzplan  
A. Zahlungsübersicht**

Einzahlungs- und Auszahlungsarten	Ergebnis des Vorjahres	Ansatz des Vorjahres	Ansatz des Haushaltsjahres	Verpflichtungsermächtigungen	Planung Haushaltsjahr + 1	Planung Haushaltsjahr + 2	Planung Haushaltsjahr + 3
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
<b>Laufende Verwaltungstätigkeit</b> <i>(Einzahlungen und Auszahlungen nach Arten können wie im Finanzplan abgebildet werden.)</i>							
<b>Investitionstätigkeit</b>							
<b>Einzahlungen</b>							
1 aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen							
2 aus der Veräußerung von Sachanlagen							
3 aus der Veräußerung von Finanzanlagen							
4 aus Beiträgen u. ä. Entgelten							
5 Sonstige Investitionseinzahlungen							
<b>6 Summe: (invest. Einzahlungen)</b>							
<b>Auszahlungen</b>							
7 für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden							
8 für Baumaßnahmen							
9 für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen							
10 für den Erwerb von Finanzanlagen							
11 von aktivierbaren Zuwendungen							
12 Sonstige Investitionsauszahlungen							
<b>13 Summe: (invest. Auszahlungen)</b>							
<b>14 Saldo: der Investitionstätigkeit (Einzahlungen ./. Auszahlungen)</b>							

**Fußnote:** Zu den Verpflichtungsermächtigungen in Spalte 4 ist anzugeben, wie sich die Belastung auf die folgenden Jahre verteilt.

**Teilfinanzplan**  
**B. Planung einzelner Investitionsmaßnahmen**

Investitions- maßnahmen	Ergeb- nis des Vorvor- jahres	Ansatz des Vorjah- res	Ansatz des Haus- halts- jahres	Ver- pflich- tungser- mächtigen- gen	Planung Haus- halts- jahr + 1	Planung Haus- halts- jahr + 2	Planung Haus- halts- jahr + 3	Bisher bereit- gestellt (einschl. Sp. 2)	Gesamt- einzah- lungen/ -aus- zahlun- gen
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
<b>Investitionsmaßnahmen oberhalb der festgesetzten Wertgrenzen</b>									
<b>Maßnahme: ...</b>									
+ Einzahlungen aus Investitionszuwendungen									
- Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden									
- Auszahlungen für Baumaßnahmen									
<b>Saldo:</b> (Einzahlungen ./.. Auszahlungen)									
<b>Weitere Maßnahmen:</b> (Gliederung wie oben)									
<b>Investitionsmaßnahmen unterhalb der festgesetzten Wertgrenzen</b>									
Summe der investiven Einzahlungen									
Summe der investiven Auszahlungen									
<b>Saldo:</b> (Einzahlungen ./.. Auszahlungen)									

**Fußnote:** Zu den Verpflichtungsermächtigungen in Spalte 4 ist anzugeben, wie sich die Belastung auf die folgenden Jahre verteilt.

**Stellenplan  
Teil A: Beamte**

- Gemeindeverwaltung<sup>1)</sup> / Sondervermögen mit Sonderrechnung<sup>1)</sup> -

Wahl- beamte und Laufbahn -grup- pen <sup>2)</sup>	Besol- dungs- gruppe	Zahl der Stellen ... <sup>3)</sup>		Zahl der Stellen ... <sup>5)</sup>	Zahl der tatsächlich besetzten Stellen am 30.06. ... <sup>5)</sup>	Erläuter- ungen
		insgesamt	davon aus- gesondert <sup>4)</sup>			
<b>Insgesamt</b>						

**Fußnoten:**

- 1) Für die Gemeindeverwaltung ist ein Stellenplan und für jedes Sondervermögen sind jeweils gesonderte Stellenübersichten aufzustellen
- 2) Die Angabe der Amtsbezeichnung wird freigestellt
- 3) Einzusetzen ist das Haushaltsjahr
- 4) Zahl der Stellen, die bei der Anwendung der Obergrenzen unberücksichtigt bleiben (§ 4 StoV – Gem)
- 5) Einzusetzen ist das Vorjahr

**Stellenplan**  
**Teil B: Tariflich Beschäftigte**

Entgeltgruppe/ Sondertarif	Zahl der Stellen ... <sup>1)</sup>	Zahl der Stellen ... <sup>2)</sup>	Zahl der tatsächlich besetzten Stellen am 30.06. ... <sup>2)</sup>	Erläuterungen

**Fußnoten:**

<sup>1)</sup> Einzusetzen ist das Haushaltsjahr

<sup>2)</sup> Einzusetzen ist das Vorjahr

**Stellenübersicht**  
**Teil A: Aufteilung nach der Haushaltsgliederung**  
- Beamte -

Produktbereich	Bezeichnung	Wahlbeamte	Höherer Dienst	Gehobener Dienst	Mittlerer Dienst	Erläuterungen
		B 9 →	B 2 →	A 13 →	A 9 →	

**Stellenübersicht**  
**Teil A: Aufteilung nach der Haushaltsgliederung**  
- Tariflich Beschäftigte -

Produktbereich	Bezeichnung	... <sup>1)</sup>

**Fußnote**

<sup>1)</sup> Einteilung der Kopfspalte nach den Entgeltgruppen

**Stellenübersicht**  
**Teil B: Dienstkräfte in der Probe- oder Ausbildungszeit**  
- Nachwuchskräfte und informatorisch beschäftigte Dienstkräfte -

Bezeichnung	Art der Vergütung	Vorgesehen für ... <sup>1)</sup>	Beschäftigt am 01.10. ... <sup>2)</sup>	Erläuterungen
Inspektoranwärterinnen/ Inspektoranwärter	Unterhaltszuschuss			
Verwaltungspraktikan- tinnen/ Verwaltungspraktikanten	Unterhaltsbeihilfe			
Auszubildende	Ausbildungsvergü- tung			
Praktikantinnen/ Praktikanten	fester Satz			
<b>Insgesamt</b>				

**Fußnoten:**

<sup>1)</sup> Einzusetzen ist das Haushaltsjahr

<sup>2)</sup> Einzusetzen ist das Vorjahr

**Zuwendungen an Fraktionen, Gruppen und einzelne Ratsmitglieder  
Teil A: Geldleistungen**

Nr.	Fraktion, Gruppe, Ratsmitglied	Im Haushaltsplan enthalten		Ergebnis aus Jahres- abschluss ... <sup>3)</sup> EUR	Erläuterungen <sup>4)</sup>
		... <sup>1)</sup> EUR	... <sup>2)</sup> EUR		

**Fußnoten:**

<sup>1)</sup> Haushaltsjahr

<sup>2)</sup> Vorjahr

<sup>3)</sup> Vorvorjahr

<sup>4)</sup> Spalte 6 kann entfallen, wenn die Erläuterungen an anderer Stelle stehen

**Zuwendungen an Fraktionen, Gruppen und einzelne Ratsmitglieder  
Teil B: Geldwerte Leistungen**

Fraktion, Gruppe, Ratsmitglied:				
Zweckbestimmung	Geldwert			Erläuterungen
	Haushalt sjahr ...	Vorjahr ...	mehr (+) weniger (-)	
	EUR	EUR	EUR	
<b>1. Gestellung von Personal der kommunalen Körperschaft für die Fraktionsarbeit</b> 1.1 für die Sicherung des Informationsaustauschs, organisatorische Arbeiten und sonstige Dienste (Geschäftsstellenbetrieb) 1.2 für Sachgebiete der Fraktionsarbeit (Fraktionsassistenten) 1.3 für Fahrer von Dienstfahrzeugen <b>2. Bereitstellung von Fahrzeugen</b> <b>3. Bereitstellung von Räumen</b> 3.1 für die Fraktionsgeschäftsstelle 3.2 dauernd oder bedarfsweise für die Durchführung von Fraktionssitzungen <b>4. Bereitstellung einer Büroausstattung</b> 4.1 Büromöbel und -maschinen 4.2 sonstiges Büromaterial <b>5. Übernahme laufender oder einmaliger Kosten für</b> 5.1 bereitgestellte Räume (Heizung, Reinigung, Beleuchtung) 5.2 Fachliteratur und -zeitschriften 5.3 Telefon, Telefax, Datenübertragungsleitungen 5.4 Rechnerzeiten auf zentraler ADV-Anlage <b>6. Sonstiges</b>				

**Übersicht  
über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten**

<b>Art</b>	<b>Stand am Ende des Vorjahres ...</b>  <b>TEUR</b>	<b>Voraussichtlicher Stand zu Beginn des Haushaltsjahres ...</b>  <b>TEUR</b>	<b>Voraussichtlicher Stand zum Ende des Haus- haltsjahres ...</b>  <b>TEUR</b>
<p><i>(Untergliederung wie im Verbindlichkeitspiegel nach § 47 GemHVO NRW)</i></p>			

**Übersicht  
über die aus Verpflichtungsermächtigungen  
voraussichtlich fällig werdenden Auszahlungen**

Verpflichtungs- ermächtigungen im Haushaltsplan des Jahres: ... <sup>1)</sup>	Voraussichtlich fällige Auszahlungen <sup>2)</sup>				
	.... TEUR	.... TEUR	.... TEUR	.... TEUR	.... TEUR
<b>Summe</b>					
<u>Nachrichtlich:</u> In der Finanzplanung vorge- sehene Kreditaufnahmen					

**Fußnoten:**

<sup>1)</sup> In Spalte 1 sind das Haushaltsjahr und alle früheren Jahre aufzuführen, in denen Verpflichtungsermächtigungen veranschlagt waren, aus deren Inanspruchnahme noch Ausgaben fällig werden.

<sup>2)</sup> In den Spalten 2 ff. sind die dem Haushaltsjahr folgenden Jahre einzusetzen.

### NKF – Rahmentabelle der Gesamtnutzungsdauer für kommunale Vermögensstände

Nr.	Vermögensgegenstand	Nutzung in Jahren
<b>1</b>	<b>Gebäude und bauliche Anlagen</b>	
1.01	Abwasserhebe- und -reinigungsanlagen (baulicher Teil)	30 - 40
1.02	Abwasserkanäle	50 - 80
1.03	Auslaufbauwerke einschl. Rechen und Schützen (Bauwerke)	30 - 50
1.04	Baracken, Behelfsbauten	20 - 40
1.05	Einlaufbauwerke einschl. Rechen und Schützen (Bauwerke)	30 - 50
1.06	Feuerwehrgerätehäuser (massiv)	40 - 80
1.07	Feuerwehrgerätehäuser (sonstige Bauweise)	20 - 40
1.08	Freibäder (bauliche Anlagen)	30 - 50
1.09	Garagen (massiv)	40 - 60
1.10	Garagen (sonstige Bauweise)	20 - 40
1.11	Gemeindezentren, Bürgerhäuser, Saalbauten, Vereins-, Jugendheime	40 - 80
1.12	Geschäftshäuser (auch gemischt genutzt mit Wohnungen)	50 - 80
1.13	Hallen (massiv)	40 - 60
1.14	Hallen (sonstige Bauweise)	20 - 40
1.15	Hallenbäder	40 - 70
1.16	Heime, Personal- und Schwestern-, Alten-, Kinder-	40 - 80
1.17	Hochwasserschutzanlagen (dauerhafte), z.B. Deiche	70 - 100
1.18	Industriegebäude, Werkstätten (mit und ohne Sozialtrakt)	40 - 60
1.19	Kapellen, Kirchen	60 - 80
1.20	Kindergärten, Kindertagesstätten	40 - 80
1.21	Krankenhäuser	40 - 60
1.22	Krematorien	50 - 60
1.23	Lager (massiv)	40 - 60
1.24	Lager (sonstige Bauweise)	20 - 40
1.25	Leichenhallen, Trauerhallen	60 - 80
1.26	Parkhäuser, Tiefgaragen	30 - 50
1.27	Pumpenhäuser	20 - 50
1.28	Rettungswachen (massiv)	40 - 80
1.29	Rettungswachen (sonstige Bauweise)	20 - 40
1.30	Schleusen, Wehre (Stahl oder Beton)	40 - 50
1.31	Schleusen, Wehre (sonstige Bauweise)	20 - 30
1.32	Schulgebäude (massiv)	40 - 80
1.33	Schulgebäude (sonstige Bauweise)	20 - 40
1.34	Silobauten (Beton)	28 - 33
1.35	Silobauten (Kunststoff oder Stahl)	17 - 25
1.36	Sportanlagen (nur Sozialgebäude u.a. Funktionsgebäude)	40 - 60
1.37	Straßenabläufe einschl. Anschlusskanäle	50 - 80
1.38	Transformatoren- und Schaltheimer, Trafostationshäuser	20 - 50
1.39	Tunnel	70 - 80
1.40	Verwaltungsgebäude (massiv)	40 - 80
1.41	Verwaltungsgebäude (sonstige Bauweise)	20 - 40
1.42	Wassertürme	40 - 50
1.43	Wohncontainer	10 - 20
1.44	Wohnhäuser (auch Mehrfamilienhäuser)	50 - 80
<b>2</b>	<b>Straßen, Wege, Plätze (Grundstückseinrichtungen)</b>	
2.01	Betonmauer, Ziegelmauer	20 - 40
2.02	Brücken (Holzkonstruktion)	20 - 40
2.03	Brücken (Mauerwerk, Beton- oder Stahlkonstruktion, Verbundsystem)	50 - 100
2.04	Gewässerausbau naturnah, offene Gräben	20 - 50
2.05	Kompostdeponie, -plätze	10 - 25
2.06	Löschwasserteiche	20 - 40
2.07	Straßen- und Stadtmobiliar	10 - 30
2.08	Spielplätze, Bolzplätze	10 - 15
2.09	Sportplätze (Rasen- und Hartplätze)	20 - 25
2.10	Straßen (Anlieger-, Hauptverkehrsstraßen) Wege, Plätze, Parkflächen	25 - 50

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
MUSTER BUCHFÜHRUNG**

<b>Nr.</b>	<b>Vermögensgegenstand</b>	<b>Nutzung in Jahren</b>
2.11	Wege, Plätze, Parkflächen (in einfacher Bauart)	10 - 30
<b>3</b>	<b>Technische Anlagen (Betriebsanlagen)</b>	
3.01	Abwasserhebe- und -reinigungsanlagen (maschinelle Einrichtungen)	10 - 33
3.02	Alarmgeber, Alarmanlagen	5 - 15
3.03	Aufzüge (mobil), Hublifte, Hebebühnen, Arbeitsbühnen	10 - 25
3.04	Bahnkörper, Gleisanlagen, Gleiseinrichtungen, Weichen	15 - 33
3.05	Baucontainer, Bürocontainer, Transportcontainer	10 - 20
3.06	Beleuchtungsanlagen	20 - 30
3.07	Beschallungsanlagen	5 - 15
3.08	Blockheizkraftwerke (Kraft-Wärmekopplungsanlagen)	10 - 20
3.09	Dampfkessel, Dampfmaschinen, Dampfturbinen, Dampfversorgungsleitungen	10 - 20
3.10	Druckluftanlagen, Kompressoren	5 - 15
3.11	Druckrohrleitungen	20 - 40
3.12	Gasleitungen	40 - 45
3.13	Heiß- und Kaltluftanlagen, Abzugsvorrichtungen, Ventilatoren, Klimaanlage	10 - 15
3.14	Heizkanäle	40 - 50
3.15	Kabelnetze (auch Rohre, Schächte)	20 - 25
3.16	Leitstellentechnik	5 - 15
3.17	Mess- und Prüfgeräte	8 - 12
3.18	Notstromaggregate, Stromgeneratoren, -umformer, Gleichrichter	15 - 20
3.19	Ozonmessstation, Umweltmessstation	8 - 12
3.20	Photovoltaikanlagen	20 - 25
3.21	Solaranlagen	10 - 15
3.22	Stromverteileranlagen	10 - 15
3.23	Telekommunikationseinrichtungen, Betriebsfunkanlagen, Antennenmasten	10 - 15
3.24	Verkehrsrechner (Verkehrsleitsystem)	10 - 15
3.25	Videoanlagen, Überwachungsanlagen	5 - 15
3.26	Waschanlage, Waschstraße	5 - 15
3.27	Wasseraufbereitungsanlagen, Wasserenthärtungsanlagen, Wasserreinigungsanlagen	10 - 15
3.28	Windkraftanlagen	15 - 20
3.29	Hoch- und Niederspannungsleitungen der Stromwirtschaft	25 - 35
<b>4</b>	<b>Maschinen und Geräte</b>	
4.00	Maschinen und Geräte	5 - 20
	z.B.: Atemschutzgerät, Maskendichtprüfgerät	8 - 12
	z.B.: Bohrhammer, Bohrmaschine	5 - 8
	z.B.: Druckereimaschinen und ähnliches	13 - 15
	z.B.: Fahrkartenverkaufsautomat, Fahrkartentwerter	8 - 12
	z.B.: medizinisch-technische Geräte	8 - 10
	z.B.: Parkscheinautomat	8 - 12
	z.B.: Spielgeräte (Wippe, Rutsche, Schaukel, Klettergeräte usw.)	8 - 10
<b>5</b>	<b>Büro- und Geschäftsausstattung</b>	
5.00	Büro- und Geschäftsausstattung	3 - 20
	z.B. Büromaschinen, Flipcharts, Software	5 - 10
	z.B.: Büromöbel	10 - 20
	z.B.: Computer und Zubehör	3 - 5
	z.B.: Werkstatteinrichtungen	10 - 15
<b>6</b>	<b>Fahrzeuge</b>	
6.01	Anhänger, Auflieger	10 - 15
6.02	Bagger, sonstige Baufahrzeuge	8 - 12
6.03	Fahrräder	4 - 8
6.04	Fäkalienwagen, Hochdruckspülwagen u.ä.	8 - 10
6.05	Feuerwehrfahrzeuge, Feuerlöschfahrzeuge, Kraffahrdreileiter, Löschboot	15 - 20
6.06	Hubwagen, Gerätewagen	6 - 10
6.07	Kleintransporter, Mannschaftstransportfahrzeuge	6 - 10
6.08	Krankentransportwagen, -fahrzeuge, Notarzteinsetzwagen, Rettungstransportwagen	6 - 8
6.09	Lastkraftwagen, Sattelschlepper, Wechselaufbauten u. ä.	8 - 12
6.10	Lokomotiven, Waggons, Gelenkwagen-Waggons, Kesselwagen	25 - 30
6.11	Motorräder, Motorroller	6 - 10
6.12	Müllentsorgungsfahrzeuge	6 - 10
6.13	Omnibusse	6 - 10
6.14	Personenkraftwagen, Wohnwagen	6 - 10
6.15	Rettungsboot	8 - 12
6.16	Traktoren	8 - 12

Haushaltsrechtlicher NKF - Kontenrahmen

Aktiva der Bilanz		Passiva der Bilanz		Ergebnisrechnung		Finanzrechnung		Ab- schluss	KLR
Konten- klasse 0	Konten- klasse 1	Konten- klasse 2	Konten- klasse 3	Konten- klasse 4	Konten- klasse 5	Konten- klasse 6	Konten- klasse 7	Konten- klasse 8	Konten- klasse 9
Imma- terielle Vermögens- gegen- stände und Sach- anlagen	Finanz- anlagen, Umlauf- vermögen und aktive Rech- nungs- abgren- zung	Eigen- kapital, Sonder- posten und Rück- stellungen	Verbindlich- keiten und passive Rechnungs- abgrenzung	Erträge	Aufwen- dungen	Ein- zahlungen	Aus- zahlungen	Abschluss- konten	Kosten- und Leis- tungs- rech- nung
00 ...	10 Anteile an verbundenen Unter- nehmen	20 Eigen- kapital	30 Anleihen	40 Steuern und ähn- liche Ab- gaben	50 Personal- aufwendungen	60 Steuern und ähn- liche Ab- gaben	70 Personal- auszahlungen	80 Eröff- nungs-/ Abschluss- konten	90 Kosten- und Leis- tungs- rech- nung  Die Ausge- staltung der KLR ist von jeder Kommune selbst fest- zulegen.
01 Immaterielle Vermögens- gegenstände	11 Beteili- gungen	21 Wert- berichti- gungen <i>(kein Bilanz- ausweis)</i>	31 ...	41 Zuwendun- gen und allgemeine Umlagen	51 Versorgungs- aufwendungen	61 Zuwendun- gen und allgemeine Umlagen	71 Versorgungs- auszahlungen	81 Korrektur- konten	
02 Unbebaute Grundstücke und grund- stücksgleiche Rechte	12 Sonder- vermögen	22 ...	32 Verbindlich- keiten aus Krediten für Investitionen	42 Sonstige Transfer- erträge	52 Aufwendungen für Sach- und Dienst- leistungen	62 Sonstige Transfer- einzah- lungen	72 Auszahlungen für Sach- und Dienst- leistungen	82 Kurz- fristige Erfolgs- rechnung	
03 Bebaute Grundstücke und grund- stücksgleich Rechte	13 Aus- leihungen	23 Sonder- posten	33 Verbindlich- keiten aus Krediten zur Liquiditäts- sicherung	43 Öffentlich- rechtliche Leistungs- entgelte	53 Transfer- aufwendungen	63 Öffentlich- rechtliche Leistungs- entgelte	73 Transfer- auszahlungen		
04 Infrastruk- turvermögen	14 Wert- papiere	24 ...	34 Verbindlich- keiten aus Vorgängen, die Kreditauf- nahmen wirt- schaftlich gleichkommen	44 Privat- rechtliche Leistungs- entgelte, Kostener- stattungen und Kosten- umlagen	54 Sonstige ordentliche Aufwendungen	64 Privat- rechtliche Leistungs- entgelte, Kostener- stattungen und Kosten- umlagen	74 Sonstige Aus- zahlungen aus laufender Verwaltungs- tätigkeit		
05 Bauten auf fremdem Grund und Boden	15 Vorräte	25 Pensions- rückstel- lungen	35 Verbindlich- keiten aus Lieferungen und Leistungen	45 Sonstige ordentliche Erträge	55 Zinsen und sonstige Finanzauf- wendungen	65 Sonstige Einzah- lungen aus laufender Verwaltungs- tätigkeit	75 Zinsen und sonstige Finanz- auszahlungen		
06 Kunstgegen- stände, Kulturdenk- mäler	16 Öffentlich- rechtliche Forderungen und Forderun- gen aus Transfer- leistungen	26 Rückstel- lungen für Deponien und Alt- lasten	36 Verbindlich- keiten aus Transfer- leistungen	46 Finanz- erträge	56 ...	66 Zinsen und sonstige Finanzein- zahlungen	76 ...		
07 Maschinen und techn- ische Anla- gen, Fahrzeuge	17 Privat- rechtliche Forderungen, sonstige Vermögens- gegen- stände	27 Instand- haltungs- rückstel- lungen	37 Sonstige Verbindlich- keiten	47 Akti- vierte Eigenlei- stungen, Bestands- veränderun- gen	57 Bilanzielle Abschrei- bungen	67 ...	77 ...		
08 Betriebs- und Ge- schäfts- ausstat- tung	18 Liquide Mittel	28 Sonstige Rückstel- lungen	38 Erhaltene Anzahlungen	48 Erträge aus internen Leistungs- Beziehun- gen	58 Aufwendun- gen aus internen Leistungs- beziehungen	68 Einzahlun- gen aus Investi- tionstätig- keit	78 Auszahlungen aus Investi- tionstätigkeit		
09 Geleistete Anzahlun- gen, Anlagen im Bau	19 Aktive Rechnungs- abgrenzung	29 ...	39 Passive Rechnungs- abgrenzung	49 Außeror- dentliche Erträge	59 Außeror- dentliche Aufwendungen	69 Einzahlun- gen aus Finanzie- rungs- tätigkeit	79 Auszahlungen aus Finanz- ierungs- tätigkeit		

## **Zuordnungsvorschriften zum kommunalen haushaltsrechtlichen Kontenrahmen (Kommunaler Kontierungsplan)**

In der kommunalen Finanzbuchhaltung sind die Geschäftsvorfälle auf der Grundlage des Kontenrahmens nach den folgenden Zuordnungen im Rahmen der Buchungen zu kontieren:

### **0 Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen**

#### **01 Immaterielle Vermögensgegenstände**

Konzessionen

Lizenzen

DV-Software

*(Hier sind nur Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die entgeltlich erworben oder nicht selbst hergestellt wurden, zu erfassen.)*

#### **02 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte**

Grünflächen

(Erholungsflächen als Parkanlagen oder sonstige Freizeit- und Erholungsflächen)

Ackerland

(landwirtschaftlich oder gartenbaulich genutzte Flächen)

Wald, Forsten

Sonstige unbebaute Grundstücke

*(Bei den einzelnen Posten sollen Grund und Boden, Aufbauten und Betriebsvorrichtungen getrennt erfasst werden.)*

#### **03 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte**

Grundstücke mit Kinder- und Jugendeinrichtungen,

Grundstücke mit Schulen

Grundstücke mit Wohnbauten

Grundstücke mit sonstigen Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäuden

*(Bei den einzelnen Posten sollen Grund und Boden, Aufbauten und Betriebsvorrichtungen getrennt erfasst werden.)*

#### **04 Infrastrukturvermögen**

Grund und Boden des Infrastrukturvermögens

(Unbebaute Grundstücke sowie Grund und Boden von bebauten Grundstücken)

Brücken und Tunnel,

Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen

Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen

(Kläranlagen, Abwasserkanäle, Stauraumkanäle, Regenrückhaltebecken,

Regenwasserbehandlungsanlagen, öffentliche Toiletten)

Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen

Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens

(Strom-, Gas-, Wasserleitungen und dazu gehörige Anlagen, wasserbauliche Anlagen)

#### **05 Bauten auf fremdem Grund und Boden**

- 06 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler**  
Gemälde, Skulpturen, Antiquitäten usw.  
Baudenkmäler, Bodendenkmäler, sonstige Kulturdenkmäler
- 07 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge**
- 08 Betriebs- und Geschäftsausstattung**  
Einrichtungsgegenstände von Büros und Werkstätten, Werkzeuge u.a.
- 09 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau**
- 1 Finanzanlagen, Umlaufvermögen und aktive Rechnungsabgrenzung**
- 10 Anteile an verbundenen Unternehmen**
- 11 Beteiligungen**  
*(Sofern sie nicht zu den verbundenen Unternehmen gehören)*  
Anteile an Kapitalgesellschaften (auch Gemeinnützige Gesellschaften)  
Anstalten des öffentlichen Rechts  
Anteile an sonstigen juristischen Personen, z.B. Zweckverbände  
Rechtlich selbstständige Stiftungen  
Beteiligungen an Personengesellschaften
- 12 Sondervermögen**  
Sondervermögen nach § 97 der Gemeindeordnung
- 13 Ausleihungen**  
Ausleihungen  
an verbundene Unternehmen  
an Beteiligungen  
an Sondervermögen  
Anteile an Genossenschaft sind als „Sonstige Ausleihungen“ anzusetzen
- 14 Wertpapiere**  
Wertpapiere in Form von Unternehmensanteilen  
Sonstige Wertpapiere  
*(In der Bilanz getrennt bei Anlage- oder Umlaufvermögen anzusetzen.)*
- 15 Vorräte**  
Rohstoffe/Fertigungsmaterial  
Hilfsstoffe, Betriebsstoffe  
Waren  
Unfertige/fertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen  
Zu veräußernde Bau- und Gewerbegrundstücke  
Geleistete Anzahlungen auf Vorräte  
Sonstige Vorräte
- 16 Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen**  
Gebührenforderungen  
Beitragsforderungen

- Steuerforderungen
- Forderungen aus Transferleistungen
- Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen
  
- 17 Privatrechtliche Forderungen, sonstige Vermögensgegenstände**
  - Privatrechtliche Forderungen
    - gegenüber dem privaten Bereich
    - gegenüber dem öffentlichen Bereich
    - gegen verbundene Unternehmen
    - gegen Beteiligungen
    - gegen Sondervermögen
  - Sonstige Vermögensgegenstände
  
- 18 Liquide Mittel**
  - Guthaben bei Banken, Kreditinstituten, der Bundesbank, der Europäischen Zentralbank u.a.
  - Entgegennahme von Schecks
  - Kassenbestand in Form von Bargeld
  
- 19 Aktive Rechnungsabgrenzung (RAP)**
  - Ausgaben für andere Haushaltsjahre
  - Kreditbeschaffungskosten
  - Zölle und Verbrauchssteuern
  - Umsatzsteuer auf erhaltene Anzahlungen
  - Geleistete Zuwendungen mit Gegenleistungsverpflichtung
  
- 2 Eigenkapital, Sonderposten und Rückstellungen**
  - 20 Eigenkapital**
    - Allgemeine Rücklage
    - Sonderrücklagen
    - Ausgleichsrücklage
    - Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag
  
  - 21 Wertberichtigungen**
    - Einzelwert- und Pauschalwertberichtigungen zu Forderungen  
(*kein Bilanzausweis*)
  
  - 22** (*nicht belegt*)
  
  - 23 Sonderposten**
    - Sonderposten aus Zuwendungen
    - Sonderposten aus Beiträgen
    - Sonderposten für den Gebührenaussgleich
    - u.a. Sonderposten
  
  - 24** (*nicht belegt*)
  
  - 25 Pensionsrückstellungen**
    - für Beschäftigte
    - für Versorgungsempfänger

- 26 Rückstellungen für Deponien und Altlasten**
- 27 Instandhaltungsrückstellungen**  
für unterlassene Instandhaltung u.a.
- 28 Sonstige Rückstellungen**  
für nicht in Anspruch genommenen Urlaub  
für Arbeitszeitguthaben  
für die Aufbewahrung von Unterlagen  
für die Inanspruchnahme von Altersteilzeit
- 29** *(nicht belegt)*
- 3 Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzung**
- 30 Anleihen**  
konvertible und nicht konvertible
- 31** *(nicht belegt)*
- 32 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen**  
von verbundenen Unternehmen  
von Beteiligungen  
von Sondervermögen  
vom öffentlichen Bereich  
von Kreditinstituten
- 33 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung**  
vom öffentlichen Bereich  
von Kreditinstituten
- 34 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen**  
Schuldübernahmen  
Leibrentenverträge  
Verträge über die Durchführung städtebaulicher Maßnahmen  
Gewährung von Schuldendiensthilfen an Dritte  
Leasingverträge  
Restkaufgelder im Zusammenhang mit Grundstücksgeschäften  
Sonstige Kreditaufnahmen gleichkommende Vorgänge
- 35 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen**  
gegen verbundene Unternehmen  
gegen Beteiligungen  
gegen Sondervermögen  
gegen den öffentlichen Bereich  
gegen den privaten Bereich  
im Ausland

**36 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen**

gegen verbundene Unternehmen  
gegen Beteiligungen  
gegen Sondervermögen  
gegen den öffentlichen Bereich  
gegen übrige Bereiche

**37 Sonstige Verbindlichkeiten**

Steuerverbindlichkeiten aus den Steuerarten  
gegenüber Sozialversicherungsträgern  
gegenüber Mitarbeitern, Organmitgliedern und Gesellschaftern

**38 Erhaltene Anzahlungen**

**39 Passive Rechnungsabgrenzung (RAP)**

Einnahme für andere Haushaltsjahre  
Erhaltene Zuwendungen für Dritte

**4 Erträge**

**40 Steuern und ähnliche Abgaben**

Realsteuern als Grundsteuer A, Grundsteuer B, Gewerbesteuer  
Gemeindeanteile an Gemeinschaftssteuern, ... an der Einkommensteuer, ... an der Umsatzsteuer, Andere Steuern, z.B. Vergnügungssteuer, Hundesteuer, Jagdsteuer, Zweitwohnungssteuer  
Steuerähnliche Einnahmen, z.B. Fremdenverkehrsabgaben, Abgaben von Spielbanken u.a.  
Ausgleichsleistungen nach dem Familienleistungsausgleich  
Ausgleichsleistungen wegen der Umsetzung der Grundsicherung für Arbeitssuchende

**41 Zuwendungen und allgemeine Umlagen**

Zuwendungen

*(Unter Zuwendungen werden Zuweisungen und Zuschüsse erfasst. Zuweisungen sind Übertragungen finanzieller Mittel zwischen Gebietskörperschaften und Zuschüsse sind Übertragungen vom unternehmerischen und übrigen Bereich an Kommunen.)*

Schlüsselzuweisungen vom Land

Bedarfszuweisungen vom Land, von Gemeinden (GV)

Allgemeine Zuweisungen vom Bund, vom Land, von Gemeinden (GV)

Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke

Erträge aus der Auflösung von Sonderposten

Allgemeine Umlagen vom Land, von Gemeinden (GV)

*(Unter allgemeinen Umlagen werden Zuweisungen von Gemeinden und Gemeindeverbänden an Körperschaften erfasst, die ohne Zweckbindung an einen bestimmten Aufgabenbereich zur Deckung eines allgemeinen Finanzbedarfs aufgrund eines bestimmten Schlüssels geleistet werden.)*

Kreisumlage einschließlich Mehrbelastung

Jugendamtsumlage

Landschaftsumlage

Verbandsumlage des Regionalverbandes Ruhrgebiet

**42 Sonstige Transfererträge**

Ersatz von sozialen Leistungen außerhalb von Einrichtungen und in Einrichtungen  
Schuldendiensthilfen  
Andere sonstige Transfererträge

**43 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte**

Verwaltungsgebühren

*Öffentlich-rechtliche Gebühren (Entgelte) für die Inanspruchnahme von Verwaltungsleistungen und Amtshandlungen, z.B. Passgebühren, Genehmigungsgebühren, Gebühren für die Bauüberwachung, Gebühren für Beglaubigungen, für Erlaubnisscheine, Vermessungs-(Abmarkungs-)gebühren usw.*

Benutzungsgebühren und ähnliche Entgelte

*Entgelte für die Benutzung von öffentlichen Einrichtungen und Anlagen und für die Inanspruchnahme wirtschaftlicher Dienstleistungen z.B. Entgelte für die Lieferung von Elektrizität, Gas, Fernwärme, Wasser, einschl. Grundgebühren, Zählermiete*

Entgelte der Verkehrsunternehmen

*Entgelte für die Inanspruchnahme von Einrichtungen der Abwasserbeseitigung, der Müllabfuhr, der Straßenreinigung, des Bestattungswesens, für die Sondernutzung von Straßen*

Entgelte für Arbeiten zur Unterhaltung von Straßen, Anlagen und dgl.

Entgelte für die Unterhaltung der Hausanschlüsse für Gas, Wasser, Abwasser und Elektrizität

*Sonstige Entgelte, z.B. Parkgebühren, Pflegesätze der Krankenhäuser, Alten- und Pflegeheime (auch Einkaufsgelder), Eintrittsgelder zu kulturellen oder sportlichen Veranstaltungen*

Pflege von Gräbern

Zweckgebundene Abgaben

Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Beiträge, für den Gebührenaussgleich und aus ähnlichen Sonderposten

**44 Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen**

Privatrechtliche Leistungsentgelte

Erträge aus Verkauf

Mieten und Pachten

Kostenerstattungen und Kostenumlagen

Erträge aus Kostenerstattungen und Kostenumlagen

Erträge aus aufgabenbezogenen Leistungsbeteiligungen, z.B. aus der Umsetzung der Grundsicherung für Arbeitssuchende

**45 Sonstige ordentliche Erträge**

Erträge aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen, sofern nicht mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen

Konzessionsabgaben

Erträge aus der Auflösung von sonstigen Sonderposten

Erstattung von Steuern vom Einkommen und Ertrag für Vorjahre

Als nicht zahlungswirksame ordentliche Erträge, z.B. Erträge aus Zuschreibungen, aus der Auflösung von Wertberichtigungen auf Forderungen, aus der Auflösung von Rückstellungen

**46 Finanzerträge**

Zinserträge

Finanzerträge aus Beteiligungen, Gewinnabführungsverträgen, Wertpapieren des Anlage- und des Umlaufvermögens, auch andere zinsähnliche Erträge

**47 Aktivierte Eigenleistungen, Bestandsveränderungen**

Aktivierte Eigenleistungen

Selbst erstellte aktivierungsfähige Vermögensgegenstände

Bestandsveränderungen

Bestandsveränderungen an unfertigen und fertigen Erzeugnissen

**48 Erträge aus internen Leistungsbeziehungen**

**49 Außerordentliche Erträge**

**5 Aufwendungen**

**50 Personalaufwendungen**

Bezüge der Beamten, Vergütungen der Angestellten, Löhne der Arbeiter, Aufwendungen für sonstige Beschäftigte

Beiträge zu Versorgungskassen und Zusatzversorgungskassen

Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung

Beihilfen und Unterstützungsleistungen und dgl. für Beschäftigte

Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Beschäftigte und Altersteilzeit

Aufwendungen für Rückstellungen für nicht genommenen Urlaub und Arbeitszeitguthaben

Pauschalierte Lohnsteuer

**51 Versorgungsaufwendungen**

Versorgungsaufwendungen

Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung

Beihilfen und Unterstützungsleistungen und dgl. für Versorgungsempfänger

Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Versorgungsempfänger

**52 Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen**

für Fertigung, Vertrieb und Waren

für Energie/Wasser/Abwasser

für die Unterhaltung und Bewirtschaftung der Grundstücke und Gebäude, des Infrastrukturvermögens, der Maschinen und technischen Anlagen, der Fahrzeuge, der Betriebsvorrichtungen, der Betriebs- und Geschäftsausstattung

für weitere Verwaltungs- und Betriebsaufwendungen, z.B. Schülerbeförderungskosten, Lernmittel

für Kostenerstattungen

für sonstige Sach- und Dienstleistungen

**53 Transferaufwendungen**

Aufwendungen für Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke

Schuldendiensthilfen

Sozialtransferaufwendungen

- Leistungen an natürliche Personen außerhalb von Einrichtungen und in Einrichtungen

- Leistungen der Sozialhilfe, auch Grundsicherung im Alter

- Leistungen der Jugendhilfe

- Leistungen an Arbeitssuchende

- Leistungen an Kriegsoffer und ähnliche Anspruchsberechtigte

- Leistungen an Asylbewerber

- sonstige soziale Leistungen

Aufwendungen wegen Steuerbeteiligungen, z.B. Gewerbesteuerumlage Finanzierungsbeteiligung Fonds Deutsche Einheit

Allgemeine Zuweisungen an Gemeinden (GV)

Allgemeine Umlagen

- an das Land (*auch Nachzahlung aus der Abrechnung des Solidarbeitrages*)

- an Gemeinden (GV)

Aufwendungen aus Verlustübernahmen

Sonstige Transferaufwendungen

**54 Sonstige ordentliche Aufwendungen**

Sonstige Personal- und Versorgungsaufwendungen

Personaleinstellungen, Aus- und Fortbildung, Umschulung, übernommene Reisekosten, Beschäftigtenbetreuung und Dienstjubiläen, Umzugskostenvergütung, Dienst- und Schutzkleidung, persönliche Ausrüstungsgegenstände, Personalnebenaufwendungen, Ausgleichsabgabe

Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten

Mieten, Pachten, Erbbauzinsen, Leasing, Leiharbeitskräfte, Aufwendungen für ehrenamtliche und sonstige Tätigkeiten, zu denen Aufwendungen für den Rat, Ausschüsse, Fraktionen, Beiräte sowie die Mitgliedschaft in Aufsichtsräten zählen

Geschäftsaufwendungen

Büromaterial, Zeitungen, Fachliteratur, Telekommunikationsleistungen, Porto, Öffentlichkeitsarbeit, Bekanntmachungen u.a.

Aufwendungen für Beiträge

Versicherungsbeiträge, Beiträge zu Wirtschaftsverbänden, Berufsvertretungen und Vereinen

Bilanzielle Wertberichtigungen,

Aufwendungen, die nicht als bilanzielle Abschreibungen zu erfassen und nicht mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind

Aufwendungen für besondere Finanzauszahlungen

Aufwendungen für nicht rückzahlbare Zuweisungen für Investitionen

Betriebliche Steueraufwendungen

Grundsteuer, Kraftfahrzeugsteuer, Ausfuhrzölle, andere Verbrauchsteuern, sonstige betriebliche Steueraufwendungen

Aufwendungen für Steuern vom Einkommen und Ertrag

Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen, z.B. aus der Umsetzung der Grundsicherung für Arbeitssuchende

Andere sonstige ordentlichen Aufwendungen

Verfüungsmittel, Aufwendungen für Schadensfälle

**55 Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen**

Zinsaufwendungen

Sonstige Finanzaufwendungen

**56 (nicht belegt)**

**57 Bilanzielle Abschreibungen**

als nutzungsbedingte Wertminderungen in Form von planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen,

auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

auf Gebäude u.a.

auf das Infrastrukturvermögen, z.B. Brücken und Tunnel, Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und

Sicherheitsanlagen, Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen, Straßen, Wege, Plätze,

Verkehrslenkungsanlagen, auf sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens

auf Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge

auf Betriebs- und Geschäftsausstattung und geringwertige Wirtschaftsgüter

auf Finanzanlagen

auf das Umlaufvermögen (ohne Forderungen)

(keine Aufwendungen aus der Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage)

**58 Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen**

**59 Außerordentliche Aufwendungen**

- 6    Einzahlungen**
- 60    Steuern und ähnliche Abgaben**  
(vgl. Nummer 40)
- 61    Zuwendungen und allgemeine Umlagen**  
(vgl. Nummer 41, jedoch ohne den Bereich „Erträge aus der Auflösung von Sonderposten“)
- 62    Sonstige Transfereinzahlungen**  
(vgl. Nummer 42)
- 63    Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte**  
(vgl. Nummer 43, jedoch ohne den Bereich „Erträge aus der Auflösung von Sonderposten“)
- 64    Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen**  
(vgl. Nummer 44)
- 65    Sonstige Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**  
Konzessionsabgaben  
Erstattung von Steuern vom Einkommen und Ertrag für Vorjahre
- 66    Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen**  
Zinseinzahlungen  
Sonstige Finanzeinzahlungen
- 67***(nicht belegt)*
- 68    Einzahlungen aus Investitionstätigkeit**  
Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen  
Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen  
Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen  
Beiträge und ähnliche Entgelte  
Sonstige Investitionseinzahlungen  
Rückflüsse von Ausleihungen
- 69    Einzahlungen aus Finanzierungstätigkeit**  
Kreditaufnahmen für Investitionen  
Kreditaufnahmen zur Liquiditätssicherung  
Rückflüsse von Darlehen (ohne Ausleihungen)
- 7    Auszahlungen**
- 70    Personalauszahlungen**  
Personalauszahlungen  
Beiträge zu Zusatzversorgungskassen  
(vgl. Nummer 50)
- 71    Versorgungsauszahlungen**  
Versorgungsauszahlungen

- Umlagezahlungen an Versorgungskassen  
(vgl. Nummer 51)
- 72 Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen**  
(vgl. Nummer 52)
- 73 Transferauszahlungen**  
(vgl. Nummer 53)
- 74 Sonstige Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**  
(vgl. Nummer 54)
- 75 Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen**  
(vgl. Nummer 55)
- 76** *(nicht belegt)*
- 77** *(nicht belegt)*
- 78 Auszahlungen aus Investitionstätigkeit**  
Auszahlungen für den Erwerb von Vermögensgegenständen (auch Ablösung von Dauerlasten)  
*(Beim Erwerb von beweglichen Sachen des Anlagevermögens soll unterschieden werden zwischen oberhalb und unterhalb der Wertgrenze i.H.v. 410 Euro)*  
Auszahlungen für die Abwicklung von Baumaßnahmen  
*(Eine Trennung zwischen den Baumaßnahmen oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenze ist vorzunehmen.)*  
Auszahlungen von aktivierbaren Zuwendungen  
Gewährung von Ausleihungen
- 79 Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit**  
Tilgung von Krediten für Investitionen  
Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung  
Gewährung von Darlehen
- 8 Abschlusskonten**
- 80 Eröffnungs-/Abschlusskonten**  
Eröffnungsbilanz-Konto  
Schlussbilanz-Konto  
Ergebnisrechnungs-Konto  
Finanzrechnungs-Konto
- 81 Korrekturkonten**
- 82 Kurzfristige Erfolgsrechnung**
- 9 Kosten- und Leistungsrechnung**
- 90 Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)**  
(Die Ausgestaltung der KLR ist von jeder Kommune selbst festzulegen.)

Ergebnisrechnung

Ertrags- und Aufwandsarten		Ergebnis des Vorjahres	Fortgeschriebener Ansatz des Haushaltsjahres	Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres	Vergleich Ansatz/Ist (Sp. 3 ./ Sp. 2)
		EUR	EUR	EUR	EUR
1	Steuern und ähnliche Abgaben				
2	+ Zuwendungen und allgemeine Umlagen				
3	+ Sonstige Transfererträge				
4	+ Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte				
5	+ Privatrechtliche Leistungsentgelte				
6	+ Kostenerstattungen und Kostenumlagen				
7	+ Sonstige ordentliche Erträge				
8	+ Aktivierte Eigenleistungen				
9	+/- Bestandsveränderungen				
10	= Ordentliche Erträge				
11	- Personalaufwendungen				
12	- Versorgungsaufwendungen				
13	- Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen				
14	- Bilanzielle Abschreibungen				
15	- Transferaufwendungen				
16	- Sonstige ordentliche Aufwendungen				
17	= Ordentliche Aufwendungen				
18	= <b>Ordentliches Ergebnis</b> (= Zeilen 10 und 17)				
19	+ Finanzerträge				
20	- Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen				
21	= <b>Finanzergebnis</b> (= Zeilen 19 und 20)				
22	= <b>Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit</b> (= Zeilen 18 und 21)				
23	+ Außerordentliche Erträge				
24	- Außerordentliche Aufwendungen				
25	= <b>Außerordentliches Ergebnis</b> (= Zeilen 23 und 24)				
26	= <b>Jahresergebnis</b> (= Zeilen 22 und 25)				
<b>Nachrichtlich: Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen mit der allgemeinen Rücklage</b>					
27	Verrechnete Erträge bei Vermögensgegenständen				
28	Verrechnete Erträge bei Finanzanlagen				
29	Verrechnete Aufwendungen bei Vermögensgegenständen				
30	Verrechnete Aufwendungen bei Finanzanlagen				
31	<b>Verrechnungssaldo</b> (= Zeilen 27 bis 30)				

**Teilergebnisrechnung**

Ertrags- und Aufwandsarten		Ergebnis des Vorjahres	Fortge- schriebener Ansatz des Haushalts- jahres	Ist- Ergebnis des Haushalts- jahres	Vergleich Ansatz/Ist (Sp. 3 J. Sp. 2)
		EUR	EUR	EUR	EUR
1	<i>Ertragsarten wie im Ergebnisplan</i>				
↓					
9					
10	= Ordentliche Erträge				
11	<i>Aufwandsarten wie im Ergebnisplan</i>				
↓					
16					
17	= Ordentliche Aufwendungen				
18	= <b>Ordentliches Ergebnis</b> (= Zeilen 10 und 17)				
19	<i>Nach Arten wie im Ergebnisplan</i>				
20					
21	= <b>Finanzergebnis</b> (= Zeilen 19 und 20)				
22	= <b>Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit</b> (= Zeilen 18 und 21)				
23	+ Außerordentliche Erträge				
24	- Außerordentliche Aufwendungen				
25	= <b>Außerordentliches Ergebnis</b> (= Zeilen 23 und 24)				
26	= Ergebnis - vor Berücksichtigung der internen Leistungsbeziehungen - (= Zeilen 22 und 25)				
27	+ Erträge aus internen Leistungs- beziehungen				
28	- Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen				
29	= <b>Teilergebnis</b> (= Zeilen 26, 27, 28)				

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
MUSTER JAHRESABSCHLUSS**

(Anlage 20)

Muster zu § 39 GemHVO NRW

**Finanzrechnung**

Ein- und Auszahlungsarten		Ergebnis des Vorjahres	Fortge- schriebener Ansatz des Haushalts- jahres	Ist- Ergebnis des Haushalts- jahres	Vergleich Ansatz/Ist (Sp. 3 ./. Sp. 2)
		EUR	EUR	EUR	EUR
1	Steuern und ähnliche Abgaben				
2	+ Zuwendungen und allgemeine Umlagen				
3	+ Sonstige Transfereinzahlungen				
4	+ Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte				
5	+ Privatrechtliche Leistungsentgelte				
6	+ Kostenerstattungen, Kostenumlagen				
7	+ Sonstige Einzahlungen				
8	+ Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen				
9	= Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit				
10	- Personalauszahlungen				
11	- Versorgungsauszahlungen				
12	- Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen				
13	- Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen				
14	- Transferauszahlungen				
15	- Sonstige Auszahlungen				
16	= Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit				
17	= <b>Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit</b> (= Zeilen 9 und 16)				
18	+ Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen				
19	+ Einzahlungen aus der Veräuß. von Sachanlagen				
20	+ Einzahlungen aus der Veräuß. von Finanzanlagen				
21	+ Einzahlungen aus Beiträgen u.ä. Entgelten				
22	+ Sonstige Investitionseinzahlungen				
23	= Einzahlungen aus Investitionstätigkeit				
24	- Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden				
25	- Auszahlungen für Baumaßnahmen				
26	- Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen				
27	- Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen				
28	- Auszahlungen von aktivierbaren Zuwendungen				
29	- Sonstige Investitionsauszahlungen				
30	= Auszahlungen aus Investitionstätigkeit				
31	= <b>Saldo aus Investitionstätigkeit</b> (= Zeilen 23 und 30)				
32	= Finanzmittelüberschuss/-fehlbetrag (= Zeilen 17 und 31)				
33	+ Aufnahme und Rückflüsse von Darlehen				
34	+ Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung				
35	- Tilgung und Gewährung von Darlehen				
36	- Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung				
37	= <b>Saldo aus Finanzierungstätigkeit</b>				
38	= Änderung des Bestandes an eigenen Finanzmitteln (= Zeilen 32 und 37)				
39	+ Anfangsbestand an Finanzmitteln				
40	+ Änderung des Bestandes an fremden Finanzmitteln				
41	= <b>Liquide Mittel</b> (= Zeilen 38, 39 und 40)				

**Teilfinanzrechnung  
A. Zahlungsnachweis**

Einzahlungs- und Auszahlungsarten		Ergebnis des Vorjahres	Fortgeschriebener Ansatz des Haushaltsjahres	Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres	Vergleich Ansatz/Ist (Sp. 3 ./ Sp. 2)
		EUR	EUR	EUR	EUR
Laufende Verwaltungstätigkeit <i>(Einzahlungen und Auszahlungen nach Arten können wie in der Finanzrechnung abgebildet werden.)</i>					
Investitionstätigkeit					
	<b>Einzahlungen</b>				
1	aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen				
2	aus der Veräußerung von Sachanlagen				
3	aus der Veräußerung von Finanzanlagen				
4	aus Beiträgen u. ä. Entgelten				
5	Sonstige Investitionseinzahlungen				
6	Summe: (investive Einzahlungen)				
	<b>Auszahlungen</b>				
7	für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden				
8	für Baumaßnahmen				
9	für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen				
10	für den Erwerb von Finanzanlagen				
11	von aktivierbaren Zuwendungen				
12	Sonstige Investitionsauszahlungen				
13	Summe: (investive Auszahlungen)				
14	<b>Saldo: der Investitionstätigkeit</b> (Einzahlungen ./ Auszahlungen)				

(Anlage 21 B)

Muster zu § 40 GemHVO NRW

**Teilfinanzrechnung**  
**B. Nachweis einzelner Investitionsmaßnahmen**

Investitionsmaßnahmen	Ergebnis des Vorjahres	Fort- geschriebener Ansatz des Haushaltsjahres	Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres	Vergleich Ansatz/Ist (Sp. 3./ Sp. 2)
	EUR	EUR	EUR	EUR
<b>Investitionsmaßnahmen oberhalb der festgesetzten Wertgrenzen</b>				
<b>Maßnahme: ...</b> + Einzahlungen aus Investitionszuwendungen - Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden - Auszahlungen für Baumaßnahmen				
<b>Saldo:</b> (Einzahlungen ./ Auszahlungen)				
<b>Weitere Maßnahmen</b> (Gliederung wie oben)				
<b>Investitionsmaßnahmen unterhalb der festgesetzten Wertgrenzen</b>				
Summe der investiven Einzahlungen				
Summe der investiven Auszahlungen				
<b>Saldo:</b> (Einzahlungen ./ Auszahlungen)				

(Anlage 22)

Muster zu § 41 GemHVO NRW

**Struktur der kommunalen Bilanz in Nordrhein-Westfalen**

<b><u>AKTIVA</u></b>	<b><u>PASSIVA</u></b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>1. Anlagevermögen               <ul style="list-style-type: none"> <li>1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände</li> <li>1.2 Sachanlagen                   <ul style="list-style-type: none"> <li>1.2.1 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte                       <ul style="list-style-type: none"> <li>1.2.1.1 Grünflächen</li> <li>1.2.1.2 Ackerland</li> <li>1.2.1.3 Wald, Forsten</li> <li>1.2.1.4 Sonstige unbebaute Grundstücke</li> </ul> </li> <li>1.2.2 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte                       <ul style="list-style-type: none"> <li>1.2.2.1 Kinder- und Jugendeinrichtungen</li> <li>1.2.2.2 Schulen</li> <li>1.2.2.3 Wohnbauten</li> <li>1.2.2.4 Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude</li> </ul> </li> <li>1.2.3 Infrastrukturvermögen                       <ul style="list-style-type: none"> <li>1.2.3.1 Grund und Boden des Infrastrukturvermögens                           <ul style="list-style-type: none"> <li>1.2.3.2 Brücken und Tunnel</li> <li>1.2.3.3 Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen</li> <li>1.2.3.4 Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen</li> <li>1.2.3.5 Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen</li> </ul> </li> <li>1.2.3.6 Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens</li> </ul> </li> <li>1.2.4 Bauten auf fremdem Grund und Boden</li> <li>1.2.5 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler</li> <li>1.2.6 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge</li> <li>1.2.7 Betriebs- und Geschäftsausstattung</li> <li>1.2.8 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau</li> </ul> </li> <li>1.3 Finanzanlagen                   <ul style="list-style-type: none"> <li>1.3.1 Anteile an verbundenen Unternehmen</li> <li>1.3.2 Beteiligungen</li> <li>1.3.3 Sondervermögen</li> <li>1.3.4 Wertpapiere des Anlagevermögens</li> <li>1.3.5 Ausleihungen                       <ul style="list-style-type: none"> <li>1.3.5.1 an verbundene Unternehmen</li> <li>1.3.5.2 an Beteiligungen</li> <li>1.3.5.3 an Sondervermögen</li> <li>1.3.5.4 Sonstige Ausleihungen</li> </ul> </li> </ul> </li> </ul> </li> <li>2 Umlaufvermögen               <ul style="list-style-type: none"> <li>2.1 Vorräte                   <ul style="list-style-type: none"> <li>2.1.1 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren</li> <li>2.1.2 Geleistete Anzahlungen</li> </ul> </li> <li>2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände                   <ul style="list-style-type: none"> <li>2.2.1 Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen</li> <li>2.2.2 Privatrechtliche Forderungen</li> <li>2.2.3 Sonstige Vermögensgegenstände</li> </ul> </li> <li>2.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens</li> <li>2.4 Liquide Mittel</li> </ul> </li> <li>3. Aktive Rechnungsabgrenzung</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>1. Eigenkapital               <ul style="list-style-type: none"> <li>1.1 Allgemeine Rücklage</li> <li>1.2 Sonderrücklagen</li> <li>1.3 Ausgleichsrücklage</li> <li>1.4 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag</li> </ul> </li> <li>2. Sonderposten               <ul style="list-style-type: none"> <li>2.1 für Zuwendungen</li> <li>2.2 für Beiträge</li> <li>2.3 für den Gebührenaussgleich</li> <li>2.4 Sonstige Sonderposten</li> </ul> </li> <li>3. Rückstellungen               <ul style="list-style-type: none"> <li>3.1 Pensionsrückstellungen</li> <li>3.2 Rückstellungen für Deponien und Altlasten</li> <li>3.3 Instandhaltungsrückstellungen</li> <li>3.4 Sonstige Rückstellungen</li> </ul> </li> <li>4. Verbindlichkeiten               <ul style="list-style-type: none"> <li>4.1 Anleihen</li> <li>4.2 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen                   <ul style="list-style-type: none"> <li>4.2.1 von verbundenen Unternehmen</li> <li>4.2.2 von Beteiligungen</li> <li>4.2.3 von Sondervermögen</li> <li>4.2.4 vom öffentlichen Bereich</li> <li>4.2.5 von Kreditinstituten</li> </ul> </li> <li>4.3 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung</li> <li>4.4 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen</li> <li>4.5 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen</li> <li>4.6 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen</li> <li>4.7 Sonstige Verbindlichkeiten</li> <li>4.8 Erhaltene Anzahlungen</li> </ul> </li> <li>5. Passive Rechnungsabgrenzung</li> </ul>

(Anlage 23)

Muster zu § 45 GemHVO NRW

**Anlagenspiegel**

Anlagevermögen	Anschaffungs- und Herstellungskosten				Abschreibungen			Buchwert	
	Stand am 31.12. des Vorjahres	Zugänge	Abgänge	Umbuchungen im Haushaltsjahr	Abschreibungen im Haushaltsjahr	Zuschreibungen im Haushaltsjahr	Kumulierte Abschreibungen (auch aus Vorjahren)	am 31.12. des Haushaltsjahres	am 31.12. des Vorjahres
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
<b>1. Immaterielle Vermögensgegenstände</b>									
<b>2. Sachanlagen</b>									
2.1 Unbebaute Grundstücke und gr. R.									
2.1.1 Grünflächen									
2.1.2 Ackerland									
2.1.3 Wald, Forsten									
2.1.4 Sonstige unbebaute Grundstücke									
2.2 Bebaute Grundstücke und gr. R.									
2.2.1 Kindertageseinrichtungen									
2.2.2 Schulen									
2.2.3 Wohnbauten									
2.2.4 Sonstige Geschäftsgebäude									
2.3 Infrastrukturvermögen									
2.3.1 Grund und Boden der Infrastruktur									
2.3.2 Brücken und Tunnel									
2.3.3 Gleisanlagen u.a.									
2.3.4 Abwasseranlagen									
2.3.5 Straßennetz mit Anlagen									
2.3.6 Sonstige Bauten der Infrastruktur									
2.4 Bauten auf fremdem Grund und Boden									
2.5 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler									
2.6 Maschinen, techn. Anlagen, Fahrzeuge									
2.7 Betriebs- und Geschäftsausstattung									
2.8 Geleistete Anzahlungen, Anl. im Bau									
<b>3. Finanzanlagen</b>									
3.1 Anteile an verbundenen Unternehmen									
3.2 Beteiligungen									
3.3 Sondervermögen									
3.4 Wertpapiere des Anlagevermögens									
3.5 Ausleihungen									
3.5.1 an verbundene Unternehmen									
3.5.2 an Beteiligungen									
3.5.3 an Sondervermögen									
3.5.4 Sonstige Ausleihungen									
<b>4. Summe des Anlagevermögens</b>									

**Forderungsspiegel**

Art der Forderungen	Gesamt- betrag am 31.12. des Haushalts- Jahres  EUR	mit einer Restlaufzeit von			Gesamt- betrag am 31.12. des Vorjahres  EUR
		bis zu 1 Jahr	1 bis 5 Jahre	mehr als 5 Jahre	
		EUR	EUR	EUR	
<i>(Gliederung mindestens entsprechend § 41 Absatz 3 Nummer 2.2 GemHVO NRW)</i>					

*(Eine gesonderte Darstellung der Forderungen aus Transferleistung bietet sich wegen ihrer Bedeutung und wegen des gesonderten Ansatzes von „Verbindlichkeiten aus Transferleistungen“ an. )*

**Verbindlichkeitspiegel**

Art der Verbindlichkeiten	Gesamt- betrag am 31.12. des Haushalts- jahres  EUR	mit einer Restlaufzeit von			Gesamt- betrag am 31.12. des Vorjahres  EUR
		bis zu 1 Jahr	1 bis 5 Jahre	mehr als 5 Jahre	
		EUR	EUR	EUR	
<b>1. Anleihen</b>					
<b>2. Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen</b>					
2.1 von verbundenen Unternehmen					
2.2 von Beteiligungen					
2.3 von Sondervermögen					
2.4 vom öffentlichen Bereich					
2.5 von Kreditinstituten					
<b>3. Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung</b>					
<b>4. Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen</b>					
<b>5. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen</b>					
<b>6. Verbindlichkeiten aus Transferleistungen</b>					
<b>7. Sonstige Verbindlichkeiten</b>					
<b>8. Erhaltene Anzahlungen</b>					
<b>9. Summe aller Verbindlichkeiten</b>					
<u>Nachrichtlich anzugeben:</u>  Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten: z. B. Bürgschaften u.a.		/	/	/	

**NKF-Positionenrahmen für den Gesamtabchluss**  
**Teil A: Gesamtbilanz**  
**(Summenbilanz)**

**A Aktiva**

**A1 Nicht belegt**

**A2 Immaterielle Vermögensgegenstände**

Geschäfts- oder Firmenwert

Geschäfts- oder Firmenwert aus den Einzelabschlüssen

Geschäfts- oder Firmenwert aus der Vollkonsolidierung

Geschäfts- oder Firmenwert aus der Equity-Konsolidierung

(nur bei Kapitalanteilmethode)

Sonstige immaterielle Vermögensgegenstände

Sonstige selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände aus den Einzelabschlüssen

Sonstige entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände

Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände

Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände an Vollkonsolidierungskreis

Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände an Sonstige

**A3 Sachanlagen**

**Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte**

Grünflächen

Ackerland

Wald, Forsten

Sonstige unbebaute Grundstücke

**Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte**

Grundstücke mit Kinder- und Jugendeinrichtungen

Grundstücke mit Schulen

Grundstücke mit Wohnbauten

Grundstücke mit Krankenhäusern

Grundstücke mit sozialen Einrichtungen

Grundstücke mit Sportstätten

Grundstücke mit Mehrzweck- und Messehallen

Grundstücke mit sonstigen Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäuden

**Infrastrukturvermögen**

Grund und Boden des Infrastrukturvermögens

Brücken und Tunnel

Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen

Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen

Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen

Stromversorgungsanlagen

Gasversorgungsanlagen

Wasserversorgungsanlagen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
MUSTER GESAMTABSCHLUSS**

Abfallbeseitigungsanlagen  
Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens

**Bauten auf fremdem Grund und Boden**

Bauten auf fremdem Grund und Boden

**Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler**

Kunstgegenstände  
Baudenkmäler  
Bodendenkmäler  
Sonstige Kulturgüter

**Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge**

Maschinen und technische Anlagen  
Spezialfahrzeuge  
Fahrzeuge für den ÖPNV  
Sonstige Fahrzeuge

**Betriebs- und Geschäftsausstattung**

Betriebs- und Geschäftsausstattung

**Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau**

Geleistete Anzahlungen  
    Geleistete Anzahlungen an Vollkonsolidierungskreis  
    Geleistete Anzahlungen an Sonstige  
Anlagen im Bau

**A4 Finanzanlagen**

**Anteile an verbundenen Unternehmen**

Anteile an verbundenen Unternehmen im Vollkonsolidierungskreis  
Anteile an sonstigen verbundenen Unternehmen

**Anteile an assoziierten Unternehmen**

Anteile an assoziierten Betrieben aus den Einzelabschlüssen  
Unterschiedsbetrag aus der Equity-Konsolidierung  
(nur bei Kapitalanteilmethode)

**Übrige Beteiligungen**

Übrige Beteiligungen

**Sondervermögen**

Voll zu konsolidierende Sondervermögen  
Nicht voll zu konsolidierende Sondervermögen

**Wertpapiere des Anlagevermögens**

Wertpapiere des Anlagevermögens vom Vollkonsolidierungskreis  
Sonstige Wertpapiere des Anlagevermögens

**Ausleihungen**

Ausleihungen an verbundene Unternehmen  
    Ausleihungen an verbundene Unternehmen im Vollkonsolidierungskreis  
    Ausleihungen an sonstige verbundene Unternehmen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
MUSTER GESAMTABSCHLUSS**

Ausleihungen an Beteiligungen  
Ausleihungen an Sondervermögen  
    Ausleihungen an Sondervermögen im Vollkonsolidierungskreis  
    Ausleihungen an sonstige Sondervermögen  
Ausleihungen von gemeindlichen Betrieben an Gemeinde  
Sonstige Ausleihungen

**A5 Umlaufvermögen**

**Vorräte**

Rohstoffe/Fertigungsmaterial, Hilfsstoffe, Betriebsstoffe  
Waren (auch Grundstücke des Umlaufvermögens)  
Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen  
Fertige Erzeugnisse  
Geleistete Anzahlungen für Vorräte  
    Geleistete Anzahlungen für Vorräte an Vollkonsolidierungskreis  
    Geleistete Anzahlungen für Vorräte an Sonstige

**Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände**

**Forderungen**

Eingefordertes, noch nicht eingezahltes Kapital  
    Eingefordertes, noch nicht eingezahltes Kapital vom Vollkonsolidierungskreis  
    Eingefordertes, noch nicht eingezahltes Kapital von Sonstigen  
Sonstige Forderungen  
    Sonstige Forderungen an Vollkonsolidierungskreis  
    Sonstige Forderungen an Sonstige

**Sonstige Vermögensgegenstände**

Sonstige Vermögensgegenstände vom Vollkonsolidierungskreis  
Sonstige Vermögensgegenstände von Sonstigen

**Wertpapiere des Umlaufvermögens**

Wertpapiere des Umlaufvermögens vom Vollkonsolidierungskreis  
Sonstige Wertpapiere des Umlaufvermögens

**Liquide Mittel**

**A6 Aktive Rechnungsabgrenzung (RAP)**

Aktive latente Steuern (aus Einzelabschlüssen)  
Sonstige aktive Rechnungsabgrenzung  
    Sonstige aktive Rechnungsabgrenzungsposten vom Vollkonsolidierungskreis  
    Sonstige aktive Rechnungsabgrenzungsposten von Sonstigen

**A7 Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag**

Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag

**P Passiva**

**P1 Eigenkapital**

**Allgemeine Rücklage**

- Allgemeine Rücklage
- Grundkapital/Stammkapital
- Kapitalrücklage
- Gewinnrücklagen
- Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung

**Sonderrücklagen**

- Sonderrücklagen

**Ausgleichsrücklage**

- Ausgleichsrücklage

**Ergebnisvorträge**

- Gewinnvortrag/Verlustvortrag

**Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag**

- Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

**Gesamtbilanzgewinn/Gesamtbilanzverlust**

- Gesamtbilanzgewinn/Gesamtbilanzverlust

**Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter**

- Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter

**P2 Sonderposten**

**Sonderposten für Zuwendungen**

- Sonderposten für Zuwendungen vom Vollkonsolidierungskreis
- Sonderposten für Zuwendungen von Sonstigen

**Sonderposten für Beiträge**

- Sonderposten für Beiträge vom Vollkonsolidierungskreis
- Sonderposten für Beiträge von Sonstigen

**Sonderposten für den Gebührenaussgleich**

- Sonderposten für den Gebührenaussgleich

**Sonstige Sonderposten**

- Sonstige Sonderposten vom Vollkonsolidierungskreis
- Sonstige Sonderposten von Sonstigen
- Sonderposten mit Rücklageanteil

**P3 Rückstellungen**

**Pensionsrückstellungen**

- Pensionsrückstellungen

**Rückstellungen für Deponien und Altlasten**

- Rückstellungen für Deponien
- Rückstellungen für Altlasten

**Instandhaltungsrückstellungen**

Instandhaltungsrückstellungen

**Steuerrückstellungen**

Steuerrückstellungen gegenüber Gemeinde  
Steuerrückstellungen gegenüber Sonstigen  
Passive latente Steuern aus Einzelabschlüssen

**Sonstige Rückstellungen**

Sonstige Rückstellungen gegenüber Vollkonsolidierungskreis  
Sonstige Rückstellungen gegenüber Sonstigen

**P4 Verbindlichkeiten**

**Anleihen**

Anleihen vom Vollkonsolidierungskreis  
Anleihen von Sonstigen

**Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen**

Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen gegenüber dem Vollkonsolidierungskreis  
Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen gegenüber Sonstigen

**Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung**

Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung gegenüber dem Vollkonsolidierungskreis  
Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung gegenüber Sonstigen

**Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen**

Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen gegenüber dem Vollkonsolidierungskreis  
Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen gegenüber Sonstigen

**Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen**

Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen gegenüber dem Vollkonsolidierungskreis  
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen gegenüber Sonstigen

**Sonstige Verbindlichkeiten**

Sonstige Verbindlichkeiten gegenüber dem Vollkonsolidierungskreis  
Sonstige Verbindlichkeiten gegenüber Sonstigen

**Erhaltene Anzahlungen**

Erhaltene Anzahlungen vom Vollkonsolidierungskreis  
Erhaltene Anzahlungen von Sonstigen

**P5 Passive Rechnungsabgrenzung (RAP)**

Passive Rechnungsabgrenzungsposten vom Vollkonsolidierungskreis  
Passive Rechnungsabgrenzungsposten von Sonstigen

## Teil B: Gesamtergebnisrechnung (Summenergebnisrechnung)

- E Ordentliche Gesamterträge**
- E1 Steuern und ähnliche Abgaben**
  - Steuern und ähnliche Abgaben vom Vollkonsolidierungskreis
  - Steuern und ähnliche Abgaben von Sonstigen
- E2 Zuwendungen und allgemeine Umlagen**
  - Zuwendungen und allgemeine Umlagen vom Vollkonsolidierungskreis
  - Zuwendungen und allgemeine Umlagen von Sonstigen
- E3 Sonstige Transfererträge**
  - Sonstige Transfererträge vom Vollkonsolidierungskreis
  - Sonstige Transfererträge von Sonstigen
- E4 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte**
  - Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte vom Vollkonsolidierungskreis
  - Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte von Sonstigen
- E5 Privatrechtliche Leistungsentgelte**
  - Privatrechtliche Leistungsentgelte vom Vollkonsolidierungskreis
  - Privatrechtliche Leistungsentgelte von Sonstigen
- E6 Kostenerstattungen und Kostenumlagen**
  - Kostenerstattungen und Kostenumlagen vom Vollkonsolidierungskreis
  - Kostenerstattungen und Kostenumlagen von Sonstigen
- E7 Sonstige ordentliche Erträge**
  - Sonstige ordentliche Erträge vom Vollkonsolidierungskreis
  - Sonstige ordentliche Erträge von Sonstigen
- E8 Aktivierte Eigenleistungen**
  - Aktivierte Eigenleistungen
- E9 Bestandsveränderungen**
  - Bestandsveränderungen
- A Ordentliche Gesamtaufwendungen**
- A1 Personalaufwendungen**
  - Aufwendungen aus Personalgestellung im Vollkonsolidierungskreis
  - Sonstige Personalaufwendungen
- A2 Versorgungsaufwendungen**
  - Versorgungsaufwendungen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
MUSTER GESAMTABSCHLUSS**

**A3 Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen**

Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen an Vollkonsolidierungskreis  
Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen an Sonstige

**A4 Bilanzielle Abschreibungen**

Abschreibungen von Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs  
Abschreibungen auf den Geschäfts- oder Firmenwert aus den Einzelabschlüssen  
Abschreibungen auf den Geschäfts- oder Firmenwert aus der Vollkonsolidierung  
Abschreibungen auf den Geschäfts- oder Firmenwert aus der Equity-Konsolidierung (nur bei Kapitalanteilmethode)  
Abschreibungen auf selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände  
Abschreibungen auf voll zu konsolidierende verbundene Unternehmen  
Abschreibungen auf Sondervermögen  
Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens  
Sonstige Abschreibungen

**A5 Transferaufwendungen**

Transferaufwendungen an Vollkonsolidierungskreis  
Transferaufwendungen an Sonstige

**A6 Sonstige ordentliche Aufwendungen**

**Steuern vom Einkommen und Ertrag**

Steuern vom Einkommen und Ertrag an Vollkonsolidierungskreis  
Steuern vom Einkommen und Ertrag an Sonstige

**Sonstige Steuern**

Sonstige Steuern an Vollkonsolidierungskreis  
Sonstige Steuern an Sonstige

**Latente Steuern**

Latente Steuern aus den Einzelabschlüssen

**Aufwendungen aus Verlustübernahmen**

Aufwendungen aus Verlustübernahmen vom Vollkonsolidierungskreis  
Aufwendungen aus Verlustübernahmen von Sonstigen

**Übrige sonstige ordentliche Aufwendungen**

Übrige sonstige ordentliche Aufwendungen an Vollkonsolidierungskreis  
Übrige sonstige ordentliche Aufwendungen an Sonstige

**S1 Ordentliches Gesamtergebnis**

(Saldo aus E1 bis E9 und A1 bis A6)

**F Gesamtfinanzerträge und Gesamtfinanzaufwendungen**

**F1 Erträge aus Gewinnabführungsverträgen/Verlustübernahmen**

Erträge aus Gewinnabführungsverträgen vom Vollkonsolidierungskreis  
Erträge aus Gewinnabführungsverträgen von Sonstigen  
Erträge aus Verlustübernahmen vom Vollkonsolidierungskreis  
Erträge aus Verlustübernahmen von Sonstigen

**F2 Beteiligungserträge**

Beteiligungserträge von voll zu konsolidierenden verbundenen Unternehmen  
Beteiligungserträge von Sondervermögen  
Beteiligungserträge von Sonstigen

**F3 Zinserträge und sonstige Finanzerträge**

**Zinserträge**

Zinserträge vom Vollkonsolidierungskreis  
Zinserträge von Sonstigen

**Erträge aus assoziierten Beteiligungen**

Erträge aus assoziierten Beteiligungen  
(ggf. nach Arten)

**Sonstige Finanzerträge**

Sonstige Finanzerträge vom Vollkonsolidierungskreis  
Sonstige Finanzerträge von Sonstigen

**F4 Aufwendungen aus Gewinnabführungsverträgen**

Aufwendungen aus Gewinnabführungsverträgen vom Vollkonsolidierungskreis  
Aufwendungen aus Gewinnabführungsverträgen von Sonstigen

**F5 Zinsaufwendungen und sonstige Finanzaufwendungen**

**Zinsaufwendungen**

Zinsaufwendungen an Vollkonsolidierungskreis  
Zinsaufwendungen an Sonstige

**Aufwendungen aus assoziierten Beteiligungen**

Aufwendungen aus assoziierten Beteiligungen  
(ggf. nach Arten)

**Sonstige Finanzaufwendungen**

Sonstige Finanzaufwendungen an Vollkonsolidierungskreis  
Sonstige Finanzaufwendungen an Sonstige

**S2 Gesamtfinanzergebnis**

(Saldo aus F1 bis F5)

**S3 Gesamtergebnis der laufenden Geschäftstätigkeit**

(Saldo aus S1 und S2)

**AE1 Außerordentliche Gesamterträge**

Außerordentliche Erträge vom Vollkonsolidierungskreis  
Außerordentliche Erträge von Sonstigen

**AE2 Außerordentliche Gesamtaufwendungen**

Außerordentliche Aufwendungen an Vollkonsolidierungskreis  
Außerordentliche Aufwendungen an Sonstige

**S4 Außerordentliches Gesamtergebnis**

(Saldo aus AE1 und AE2)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
MUSTER GESAMTABSCHLUSS**

- S5 Gesamtjahresüberschuss/Gesamtjahresfehlbetrag**  
(Saldo aus S3 und S4)
- S6 Anderen Gesellschaftern zuzurechnendes Ergebnis**  
Anderen Gesellschaftern zuzurechnender Gewinn  
Anderen Gesellschaftern zuzurechnender Verlust

**Gesamtbilanz**

AKTIVA			PASSIVA		
Bilanzposten	Haus- halts- jahr EUR	Vor- jahr EUR	Bilanzposten	Haus- halts- jahr EUR	Vor- jahr EUR
<b>1. Anlagevermögen</b> 1.1 Immaterielle Vermögens- gegenstände 1.2 Sachanlagen 1.2.1 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte (örtlich weiter zu untergliedern) 1.2.2 Bebaute Grundstücke u. grund- stücksgleiche Rechte (örtlich weiter zu untergliedern) 1.2.3 Infrastrukturvermögen 1.2.3.1 Grund und Boden des Infrastruktur- vermögens 1.2.3.2 Bauten des Infrastrukturvermögens (örtlich weiter zu untergliedern) 1.2.4 Bauten auf fremden Grund und Boden 1.2.5 Kunstgegenstände, Kulturdenk- mäler 1.2.6 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge 1.2.7 Betriebs- und Geschäftsausstattung 1.2.8 Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau 1.3 Finanzanlagen 1.3.1 Anteile an verbundenen Unter- nehmen 1.3.2 Anteile an assoziierten Unter- nehmen 1.3.3 Übrige Beteiligungen 1.3.4 Sondervermögen 1.3.5 Wertpapiere des Anlagevermögens 1.3.6 Ausleihungen  <b>2. Umlaufvermögen</b> 2.1 Vorräte 2.1.1 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren 2.1.2 Geleistete Anzahlungen 2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände 2.2.1 Forderungen 2.2.2 Sonstige Vermögensgegenstände 2.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens 2.4 Liquide Mittel  <b>3. Aktive Rechnungsabgrenzung</b>  <b>4. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag</b>			<b>1. Eigenkapital</b> 1.1 Allgemeine Rücklage 1.2 Sonderrücklagen 1.3 Ausgleichsrücklage 1.4 Gesamtergebnis 1.5 Ausgleichsposten für die Anteile anderer Gesellschafter  <b>2. Sonderposten</b> 2.1 Sonderposten für Zuwendungen 2.2 Sonderposten für Beiträge 2.3 Sonderposten für den Gebühren- ausgleich 2.4 Sonstige Sonderposten  <b>3. Rückstellungen</b> 3.1 Pensionsrückstellungen 3.2 Rückstellungen für Deponien und Altlasten 3.3 Instandhaltungsrückstellungen 3.4 Steuerrückstellungen 3.5 Sonstige Rückstellungen  <b>4. Verbindlichkeiten</b> 4.1 Anleihen 4.2 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen 4.3 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung 4.4 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen 4.5 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen 4.6 Sonstige Verbindlichkeiten 4.7 Erhaltene Anzahlungen  <b>5. Passive Rechnungsabgrenzung</b>		

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
MUSTER GESAMTABSCHLUSS**

Anlage 28

Muster zu § 49 i.V.m § 38 GemHVO NRW

### Gesamtergebnisrechnung

Ertrags- und Aufwandsarten		Ergebnis des Haushalts- jahres  EUR	Ergebnis des Vorjahres  EUR
1	Steuern und ähnliche Abgaben		
2	+ Zuwendungen und allgemeine		
3	Umlagen		
4	+ Sonstige Transfererträge		
5	+ Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte		
6	+ Privatrechtliche Leistungsentgelte		
7	+ Kostenerstattungen und Kosten-		
8	umlagen		
9	+ Sonstige ordentliche Erträge + Aktivierte Eigenleistungen +/- Bestandsveränderungen		
10	= Ordentliche Gesamterträge		
11	- Personalaufwendungen		
12	- Versorgungsaufwendungen		
13	- Aufwendungen für Sach- und Dienst-		
	leistungen		
14	- Bilanzielle Abschreibungen		
15	- Transferaufwendungen		
16	- Sonstige ordentliche Aufwendungen		
17	= Ordentliche Gesamtaufwendungen		
18	= <b>Ordentliches Gesamtergebnis</b> (= Zeilen 10 und 17)		
19	+ Finanzerträge		
20	- Finanzaufwendungen		
21	= <b>Gesamtfinanzergebnis</b> (= Zeilen 19 und 20)		
22	= <b>Gesamtergebnis der laufenden Geschäftstätigkeit</b> (= Zeilen 18 und 21)		
23	+ Außerordentliche Erträge		
24	- Außerordentliche Aufwendungen		
25	= <b>Außerordentliches Gesamtergebnis</b> (= Zeilen 23 und 24)		
26	= <b>Gesamtjahresergebnis</b> (= Zeilen 22 und 25)		
27	- Anderen Gesellschaftern zuzurech- nendes Ergebnis		

# Finanzstatistische Erhebungsmerkmale

## 1. Die Anforderungen an die haushaltswirtschaftlichen Daten

Die Beurteilung der öffentlichen Haushalte sowie die Herstellung eines gesamtstaatlichen Bildes erfordert eine finanzstatistische Erfassung von haushaltswirtschaftlichen Daten des Bundes, der Länder und der Gemeinden auf einer allgemeinen Grundlage, die ein Zusammenführen der Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft mit den Ergebnissen der staatlichen Ebene von Bund und Ländern ermöglicht. Dazu werden vergleichbare, aktuelle und zuverlässige Informationen über die Struktur und Entwicklung der öffentlichen Haushalte benötigt, die bei den Gemeinden möglichst unmittelbar aus ihrer Haushaltswirtschaft bzw. ihrem Jahresabschluss entnommen werden sollen. Die dazu notwendigen Erhebungsmerkmale sowie die Erhebungseinheiten werden durch das Finanz- und Personalstatistikgesetz bestimmt.

Durch den Beschluss der Innenministerkonferenz vom 21.11.2003, den Bestrebungen zur Flexibilisierung des öffentlichen Haushaltswesens, wird es vielfach keine unmittelbare verbindliche Verknüpfung zwischen der Gliederung der gemeindlichen Haushalte und den finanzstatistischen Anforderungen mehr geben. Die Rolle der gemeindlichen Haushalte und die detaillierte Ausgestaltung des Haushaltsplans der Gemeinde sind stärker als bisher auf die örtlichen Erfordernisse der Steuerung der Gemeinde ausgerichtet worden. Abgestellt auf den für den gemeindlichen Bereich länderübergreifend abgestimmten Produktrahmen sowie den Kontenrahmen sollen die Daten über die gemeindlichen Haushalte möglichst nach Arten entsprechend der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung und der Bilanz sowie aufgabenbezogen nach Produktgruppen erhoben werden.

Die Erfüllung der statistischen Meldepflichten durch die Gemeinden kann durch eine Ableitung der Finanzdaten entsprechend den festgelegten Erhebungsmerkmalen aus dem System des doppelten Rechnungswesens, das auf dem verbindlichen NKF-Kontenrahmen aufbaut, gesichert werden, denn der finanzstatistische Doppikrahmen ist mit dem NKF-Kontenrahmen identisch. Die Meldungen der Gemeinden zu den bundesweiten Finanzstatistiken sind aber zukünftig als ein notwendiger Teil des Berichtswesens der Gemeinde anzusehen. Auf diese Art und Weise können die Anforderungen der Finanzstatistiken erfüllt und den Informationsbedürfnissen ihrer Nutzer ausreichend Rechnung getragen werden. Diese Möglichkeit für die finanzstatistischen Meldungen stellt darauf ab, dass die Gemeinden die notwendigen Daten aus ihrem Haushalt bzw. aus ihrem gemeindlichen Buchungssystem heraus für die einzelnen Berichtsjahre (Haushaltsjahre) bereitstellen können.

Das Finanz- und Personalstatistikgesetz bestimmt die Gemeinde als Erhebungseinheit für die in dem Gesetz im Einzelnen benannten Statistiken der öffentlichen Finanzwirtschaft und legt dazu eine Auskunftspflicht sowie deren Umfang fest (vgl. § 11 FPStatG). Die Auskunftspflicht der Gemeinde besteht dabei nach § 15 Absatz 2 BStatG gegenüber den mit der Durchführung der Bundesstatistiken amtlich betrauten Stellen und Personen (in Nordrhein-Westfalen: IT NRW). Die Gemeinde ist dabei zur Beantwortung der ordnungsgemäß gestellten Fragen verpflichtet. Sie muss eine Antwort wahrheitsgemäß, vollständig und innerhalb der von den statistischen Ämtern des Bundes und der Länder gesetzten Fristen erteilen. Daher muss das Finanz- und Personalstatistikgesetz keine Regelung über die Frist zur Lieferung von finanzstatistisch relevanten Daten der Gemeinde enthalten.

Die zeitliche Begrenzung der Lieferpflicht der Gemeinde wird daher durch IT NRW bezogen auf die einzelnen Statistiken der öffentlichen Finanzwirtschaft festgesetzt (vgl. § 15 Absatz 3 BStatG). Die Antwort gilt z. B. als erteilt, wenn die ordnungsgemäß ausgefüllten Erhebungsvordrucke bei einer Übermittlung in schriftlicher Form der Erhebungsstelle zugegangen sind oder bei einer Übermittlung in elektronischer Form von der für den Empfang bestimmten Einrichtung in für die Erhebungsstelle bearbeitbarer Weise aufgezeichnet worden sind. Dazu wurde noch ergänzend bestimmt, dass Widerspruch und Anfechtungsklage gegen die Aufforderung zur Aus-

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

kunftserteilung haben keine aufschiebende Wirkung haben (vgl. § 15 Absatz 6 BStatG). Die Gemeinde muss daher ihre finanzstatistisch relevanten Daten für die jährlich aufzustellenden Finanzstatistiken zu den festgelegten Terminen liefern, auch wenn zu einem solchen Zeitpunkt der gemeindliche Jahresabschluss noch nicht vom Rat der Gemeinde festgestellt worden ist. Die Gemeinde ist dabei für die Richtigkeit und Aktualität sowie die Unversehrtheit ihrer haushaltswirtschaftlichen Daten selbst verantwortlich. Sie hat das IT NRW unverzüglich zu unterrichten, wenn sich herausstellt, dass die übermittelten Daten unrichtig oder unvollständig sind. In der Zusammenarbeit zwischen den beiden öffentlichen Stellen sind daher, abhängig vom Übertragungsweg der Gemeindedaten, die notwendigen Maßnahmen und deren Umsetzung zur Sicherstellung von Datenschutz und Datensicherheit abzustimmen.

Das Finanz- und Personalstatistikgesetz soll zudem den neuen Entwicklungen im öffentlichen Rechnungswesen ausreichend Rechnung tragen und für die laufende Verwaltungstätigkeit der Gemeinden eine Erfassung unter Berücksichtigung der Rechengrößen „Erträge“ und „Aufwendungen“ ermöglichen. Der gemeindliche Bereich hat hinsichtlich der Reform des öffentlichen Rechnungswesens eine Vorreiterrolle übernommen. Die weitere Entwicklung der finanzstatistischen Anforderungen, auch unter Berücksichtigung europäischer Erfordernisse, z.B. durch das „Europäische System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen“ (ESVG 2010), bleibt abzuwarten.

### **2. Der finanzstatistische Produktrahmen**

Die finanzstatistischen Anforderungen folgen der haushaltsrechtlichen Festlegung, dass der gemeindliche Haushaltsplan in produktorientierte Teilpläne zu gliedern ist (vgl. § 79 Absatz 2 GO NRW). Auf Grund dessen ist ein finanzstatistischer Produktrahmen entwickelt worden, bei dem ausgehend von den gemeindebezogenen Produktfeldern und den haushaltsmäßig relevanten Produktbereichen (vgl. § 4 Absatz 1 GemHVO NRW) die gebildeten Produktgruppen als finanzstatistische Erhebungsmerkmale für die Abbildung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung festgelegt wurden.

Im Rahmen der gemeindlichen Meldepflichten sind die Bezeichnungen der Produktgruppen und die diesen zugeordneten Nummern verbindlich, um die Eindeutigkeit und Nachvollziehbarkeit der finanzstatistisch erforderlichen Daten zu gewährleisten. Durch die vorgegebenen Zahlenangaben wird zudem die inhaltliche Abgrenzung der einzelnen Produktgruppe unterstützt, aber auch deren Einordnung in das Gesamtsystem des finanzstatistischen Produktrahmens gekennzeichnet. Der finanzstatistische Produktrahmen soll ab dem Berichtsjahr 2011 die Grundlage für die produktorientierte Zuordnung der Erhebungsmerkmale darstellen. Dessen Aufbau wird nachfolgend näher erläutert.

#### **2.1 Erste Stufe: Produktfelder**

Die gemeindliche Aufgabenerfüllung erfolgt auf vielfältige Art und Weise und in einer Vielzahl unterschiedlichster Aufgaben. Es ist dabei von den verwaltungsmäßigen Gegebenheiten in Nordrhein-Westfalen abhängig, ob eine bestimmte Aufgabe zum Aufgabenkatalog der Gemeinde gehört und in welchem Umfang diese zu erfüllen ist. Soweit die fachliche und organisatorische Verantwortung darüber der Gemeinde obliegt, kann sie unter Beachtung der einschlägigen Rechtsvorschriften festlegen, ob eine Aufgabe durch die gemeindliche Verwaltung oder einen gemeindlichen Betrieb erfüllt bzw. erledigt wird.

Die Gemeinde ist in diesem Zusammenhang - wie für den gemeindlichen Gesamtabschluss vorgegeben - als eine einzige örtliche Einheit („ein Betrieb“) zu betrachten. Deshalb kann das gesamte gemeindliche Aufgabenspektrum auf der ersten Stufe der gemeindlichen Produktorientierung in die folgenden sechs Produktfelder untergliedert werden (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

<b>Die Produktfelder im finanzstatistischen Produktrahmen</b>	
1	Zentrale Verwaltung
2	Schule und Kultur
3	Soziales und Jugend
4	Gesundheit und Sport
5	Gestaltung der Umwelt
6	Zentrale Finanzleistungen

*Abbildung 736 „Die Produktfelder im finanzstatistischen Produktrahmen“*

Aus diesen festgelegten Produktfeldern, die nicht gesondert im Rahmen der Finanzstatistik erfasst werden, sind dann die weiteren Untergliederungen in Form von Produktbereichen und Produktgruppen entwickelt worden.

## 2.2 Die zweite Stufe: Produktbereiche

Die in der ersten Stufe festgelegten einstelligen Produktfelder bilden die Grundlage, um in Einklang mit den gemeindlichen Aufgaben auf der zweiten Stufe eine gemeindeübergreifende Struktur, auch in den gemeindlichen Haushalten, finden zu können. Daher wurden die folgenden 16 Produktbereiche gebildet (vgl. Abbildung).

<b>Die Produktbereiche im finanzstatistischen Produktrahmen</b>	
NUMMER	BEZEICHNUNG
11	Innere Verwaltung
12	Sicherheit und Ordnung
21	Schulträgeraufgaben
25	Kultur und Wissenschaft
31	Soziale Leistungen
36	Kinder-, Jugend- und Familienhilfe
41	Gesundheitsdienste
42	Sportförderung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

<b>Die Produktbereiche im finanzstatistischen Produktrahmen</b>	
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>
51	Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen
52	Bauen und Wohnen
53	Ver- und Entsorgung
54	Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV
55	Natur- und Landschaftspflege
56	Umweltschutz
57	Wirtschaft und Tourismus
61	Allgemeine Finanzwirtschaft

*Abbildung 737 „Die Produktbereiche im finanzstatistischen Produktrahmen“*

Auf diese vom Rechnungsstil unabhängigen einheitlichen Produktbereiche haben sich die Länder mit Beschluss der Innenministerkonferenz vom 21. November 2003 geeinigt. Damit besteht sowohl für den Haushalt der Gemeinden als auch für ihre finanzstatistischen Meldepflichten die gleiche Ausgangsgrundlage, auch wenn die Produktbereiche im Rahmen der Finanzstatistik nicht gesondert erfasst werden.

### **2.3 Die dritte Stufe: Produktgruppen**

Die Produktgruppen sind als finanzstatistische Erhebungsmerkmale aus den auf der zweiten Stufe festgelegten 16 Produktbereichen entwickelt worden. Sie liegen innerhalb der Grenzen der Produktbereiche und sind einschließlich ihrer Nummerierung verbindlich für die Erfüllung finanzstatistischer Meldepflichten. Es bleibt dabei jeder Gemeinde überlassen, in diesem Rahmen örtliche Produkte zu bilden, denn dazu bestehen keine weiteren finanzstatistischen Vorgaben. Derzeit sind nachfolgende Produktgruppen als Erhebungsmerkmale festgelegt worden (vgl. Abbildung).

<b>Die Produktgruppen im finanzstatistischen Produktrahmen</b>	
<b>PRODUKTBEREICH</b>	<b>PRODUKTGRUPPE</b>
11 Innere Verwaltung	111 Verwaltungssteuerung und Service
12 Sicherheit und Ordnung	121 Statistik und Wahlen 122 Ordnungsangelegenheiten 126 Brandschutz 127 Rettungsdienst 128 Abwehr von Großschadensereignissen, Katastrophenschutz
21 Schulträgeraufgaben	211 Grundschulen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

<b>Die Produktgruppen im finanzstatistischen Produktrahmen</b>	
<b>PRODUKTBEREICH</b>	<b>PRODUKTGRUPPE</b>
	212 Hauptschulen 215 Realschulen 216 Sekundarschulen 217 Gymnasien 218 Gesamtschulen 221 Sonderschulen 231 Berufskollegs 241 Schülerbeförderung 242 Fördermaßnahmen für Schüler 243 Sonstige schulische Aufgaben
25 Kultur und Wissenschaft	251 Wissenschaft und Forschung 252 Museen, Sammlungen, Ausstellungen 253 Zoologische und Botanische Gärten 261 Theater 262 Musikpflege (ohne Musikschulen) 263 Musikschulen 271 Volkshochschulen 272 Büchereien 273 Sonstige Volksbildung 281 Heimat- und sonstige Kulturpflege 291 Förderung von Kirchengemeinden und sonstigen Religionsgemeinschaften
31 Soziale Leistungen	311 Grundversorgung und Leistungen nach dem Zwölften Buch Sozialgesetzbuch (SGB XII) 312 Grundsicherungsleistungen nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuch (SGB II) 313 Leistungen für Asylbewerber 315 Soziale Einrichtungen 321 Leistungen nach dem Bundesversorgungsgesetz 322 Leistungen an Schwerbehinderte nach dem SGB IX 323 Leistungen nach dem sozialen Entschädigungsrecht einschl. der Kriegsopferversorgung 324 Sonstige Leistungen der Kriegsopferversorgung 325 Leistungen nach dem Bergmannsversorgungsscheinggesetz 331 Förderung von Trägern der Wohlfahrtspflege 341 Unterhaltsvorschussleistungen 343 Betreuungsleistungen 344 Leistungen für Heimkehrer u. polit. Häftlinge 351 Sonstige soziale Leistungen
36 Kinder-, Jugend- und Familienhilfe	361 Förderung von Kindern in Tageseinrichtungen und in Tagespflege 362 Jugendarbeit 363 Sonstige Leistungen zur Förderung junger Menschen und Familien 365 Tageseinrichtungen für Kinder 366 Einrichtungen der Jugendarbeit 367 Sonstige Einrichtungen zur Förderung junger Menschen und Familien 368 Leistungen nach dem Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetz
41 Gesundheitsdienste	411 Krankenhäuser 412 Gesundheitseinrichtungen 414 Gesundheitsschutz und -pflege 418 Kur- und Badeeinrichtungen
42 Sportförderung	421 Förderung des Sports 424 Sportstätten und Bäder
51 Räumliche Planung und Entwicklung, Geo-	511 Räumliche Planungs- und Entwicklungsmaßnahmen, Geoinformationen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

<b>Die Produktgruppen im finanzstatistischen Produktrahmen</b>	
<b>PRODUKTBEREICH</b>	<b>PRODUKTGRUPPE</b>
informationen	
52 Bauen und Wohnen	521 Bau- und Grundstücksordnung 522 Wohnungsbauförderung 523 Denkmalschutz und -pflege
53 Ver- und Entsorgung	531 Elektrizitätsversorgung 532 Gasversorgung 533 Wasserversorgung 534 Fernwärmeversorgung 537 Abfallwirtschaft 538 Abwasserbeseitigung
54 Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV	541 Gemeindestraßen 542 Kreisstraßen 543 Landesstraßen 544 Bundesstraßen 545 Straßenreinigung 546 Parkeinrichtungen 547 Öffentlicher Personennahverkehr (ÖPNV) 548 Sonstiger Personen- und Güterverkehr 549 Häfen
55 Natur- und Landschaftspflege	551 Öffentliches Grün, Landschaftsbau 552 Öffentliche Gewässer, Wasserbauliche Anlagen 553 Friedhofs- und Bestattungswesen 554 Naturschutz und Landschaftspflege 555 Land- und Forstwirtschaft
56 Umweltschutz	561 Allgemeine Umweltschutzmaßnahmen 562 Immissionsschutz
57 Wirtschaft und Tourismus	571 Wirtschaftsförderung 573 Allgemeine Einrichtungen und Unternehmen 575 Tourismus
61 Allgemeine Finanzwirtschaft	611 Steuern, allgemeine Zuweisungen, allgemeine Umlagen 612 Sonstige allgemeine Finanzwirtschaft

*Abbildung 738 „Die Produktgruppen im finanzstatistischen Produktrahmen“*

### **3. Die Vermögens-, Ergebnis- und Zahlungsarten**

#### **3.1 Die Identität mit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft**

Die neue Steuerung der Gemeinde einschließlich der Rolle des Haushaltsplans sowie der NKF-Kontenrahmen lassen zu, dass bei der Festlegung der örtlichen Konten für die Aufstellung, Ausführung und Abrechnung des gemeindlichen Haushalts auch die Anforderungen der Finanzstatistiken einbezogen werden können, aber nicht müssen. Die finanzstatistischen Meldepflichten sind dabei unabhängig von der örtlichen Festlegung der gemeindlichen Buchungskonten zu erfüllen und deshalb dem Berichtswesen der Gemeinde zuzurechnen. Entsprechend dem Drei-Komponenten-System des NKF soll dabei auch die statistische Erfassung erfolgen, sodass in Nordrhein-Westfalen haushaltsjahrbezogen und landesweit eine "Bilanzstatistik" über das Vermögen und die Schulden

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

der Gemeinden und eine "Ergebnisrechnungsstatistik" über die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen sowie eine Finanzrechnungsstatistik über die Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde durch IT NRW zentral aufgestellt wird.

Für die Gemeinde könnte es sich ggf. unter Einbeziehung ihrer örtlichen Aufgaben und der Meldepflichten für die Finanzstatistik anbieten, bei der Einrichtung der Konten in ihrem Buchungssystem auch die festgelegten finanzstatistischen Erhebungsmerkmale zu berücksichtigen. Sie hätte dadurch die Möglichkeit, die notwendigen Daten für die Finanzstatistiken unmittelbar aus ihrem Haushalt bzw. aus ihrem gemeindlichen Buchungssystem heraus bereitstellen zu können. Eine solche örtliche Vorgehensweise wird auch dadurch möglich, dass ein "finanzstatistischer Doppikrahmen" (zweistellig) als Grundlage für Anforderungen bzw. die Erhebungsmerkmale der Finanzstatistik besteht, der mit dem haushaltsrechtlichen zweistelligen NKF-Kontenrahmen identisch ist. Beide Systeme ergänzen sich gegenseitig, weil sie auf dem Drei-Komponentensystem des NKF aufbauen. Sie stellen daher insgesamt ein akzeptables strukturiertes Ordnungsgerüst für die Buchungskonten der Gemeinde dar.

Von der Finanzstatistik wird der NKF-Kontenrahmen als "finanzstatistischer Doppikrahmen" genutzt, um - vergleichbar wie beim Produktrahmen - die notwendigen finanzstatistischen Erhebungsmerkmale konkret bestimmen zu können und systematisch zu gliedern. Es sollten gegenüber dem haushaltsrechtlichen NKF-Kontenrahmen lediglich andere Begrifflichkeiten durch die Finanzstatistik verwendet werden, nicht unmittelbar nicht zwingend notwendige Buchungsvorgaben zu erzeugen.

Die Ebene der finanzstatistisch benötigten Erhebungsmerkmale (mindestens vierstellig) wird dabei dadurch erreicht, dass dem gleichen Gliederungssystem wie im NKF-Kontenrahmen die einstelligen "Finanzbereiche" in "Finanzgruppen" (zweistellig) und weiter in "Finanzarten" (dreistellig) untergliedert werden. Die Festlegung der Erhebungsmerkmale auf der nächsten Ebene (vierstellig) ist dann identisch mit der Ebene im haushaltsrechtlichen NKF-Kontenrahmen, auf der von der Gemeinde regelmäßig die örtlichen Buchungskonten zu bilden sind. Dieser Gleichklang führt jedoch nicht zu der Verpflichtung der Gemeinde, entsprechend der finanzstatistischen Erhebungsmerkmale auch ihre Buchungskonten einrichten oder für die Finanzstatistik weitere bzw. besondere Konten in ihrem Buchführungssystem vorhalten zu müssen.

Die bundesweite Finanzstatistik erfordert jedoch vielfach zwingend, anders als das örtliche Buchungsgeschehen der Gemeinde, eine über die vierstelligen Buchungsmerkmale hinausgehende Differenzierung. Sofern die Gemeinde ihr Buchungssystem in vollem Umfang auf die finanzstatistischen Anforderungen ausrichten möchte, sollte sie ihre Buchungen i.d.R. auf sechststelligen Unterkonten vornehmen und ggf. für die Bestandteile des gemeindlichen Jahresabschlusses oder zur Erfüllung von Meldepflichten auf einer höheren Ebene zusammenfassen. Bei der Ausgestaltung des örtlichen Buchungsgeschehens sind daher von der Gemeinde die unterschiedlichen Anforderungen und Wünsche sowie die Transparenz und die Informationserfordernisse gegeneinander abzuwägen. Die Gemeinde muss dabei eigenverantwortlich entscheiden, wie sie ihre örtliche haushaltswirtschaftlich zu prägende Kontenbildung mit den Meldepflichten für die Finanzstatistik verknüpft.

### **3.2 Die Übersicht über die Grundlagen der statistischen Merkmale**

Die nachfolgende Übersicht baut auf dem NKF-Kontenrahmen und den Grundlagen der Finanzstatistik auf. Auf dieser Basis wurden die finanzstatistischen Erhebungsmerkmale entwickelt und festgelegt. Die Darstellung soll dabei die Identität und Zusammenhänge zwischen der haushaltswirtschaftlichen Kontensystematik und dem finanzstatistischen Aufbau aufzeigen. Aus dieser einheitlichen Grundlage für die gemeindliche Haushaltswirtschaft muss die Gemeinde ihre „vierstelligen“ Sachkonten für die Buchung ihrer Geschäftsvorfälle entwickeln.

Die Gemeinde hat dabei die durch IT-NRW als „Statistisches Landesamt“ festgelegten „vierstelligen“ Erhebungsmerkmale zu berücksichtigen, denn diese sind der Gegenstand ihrer gesetzlichen Meldepflichten zur Finanzstatistik. Zur Unterscheidung wird für die Finanzstatistik der Begriff „Finanz“ und nicht der Begriff „Konten“ verwen-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

det. Die Übersicht zeigt den Zusammenhang zwischen der haushaltswirtschaftlichen Kontenbildung und den Anforderungen der Finanzstatistik auf (vgl. Abbildung).

<b>Haushaltsrechtlicher Kontenrahmen/Finanzstatistischer Doppikrahmen</b>						
<b>Rahmenbereich</b>	<b>Nr.</b>	<b>Kontenklasse/ Finanzbereich</b>	<b>Kontengruppe/ Finanzgruppe</b>	<b>Kontenart</b>	<b>Finanzart</b>	<b>Gemeindekonto</b>
<b>A K T I V A</b>	<b>0</b>	<b>Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen</b>	00 ...			
			01 Immaterielle Vermögensgegenstände	011 Konzessionen 012 DV-Software 013 Nutzungsrechte 018 Sonstige immaterielle Vermögensgegenstände 019 Geleistete Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände	011 Immaterielle Vermögensgegenstände	
			02 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	021 Grünflächen 022 Ackerland 023 Wald und Forsten 029 Sonstige unbebaute Grundstücke	021 Grünflächen 022 Ackerland 023 Wald und Forsten 029 Sonstige unbebaute Grundstücke	
			03 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	031 Grundstücke mit Kinder- und Jugendeinrichtungen 032 Grundstücke mit Schulen 033 Grundstücke mit Wohnbauten 039 Grundstücke mit sonstigen Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäuden	031 Grundstücke mit Kinder- und Jugendeinrichtungen 032 Grundstücke mit Schulen 033 Grundstücke mit Wohnbauten 039 Grundstücke mit sonstigen Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäuden	Die Konten sind von jeder Gemeinde selbst festzulegen. Sie kann die Nummer der Erhebungsmerkmale der Finanzstatistik dazu nutzen.
			04 Infrastrukturvermögen	041 Grund und Boden des Infrastrukturvermögens 042 Brücken und Tunnel 043 Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen 044 Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen	041 Grund und Boden des Infrastrukturvermögens 042 Brücken und Tunnel 043 Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen 044 Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

<b>Haushaltsrechtlicher Kontenrahmen/Finanzstatistischer Doppikrahmen</b>						
Rahmenbereich	Nr.	Kontenklasse/ Finanzbereich	Kontengruppe/ Finanzgruppe	Kontenart	Finanzart	Gemeindekonto
				045 Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen	045 Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen	
				049 Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens	049 Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens	
			05 Bauten auf fremdem Grund und Boden	051 Bauten auf fremdem Grund und Boden	051 Bauten auf fremdem Grund und Boden	
			06 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler	061 Kunstgegenstände 062 Kulturdenkmäler	061 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler	
			07 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge	071 Maschinen 072 Technische Anlagen 073 Fahrzeuge	071 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge	
			08 Betriebs- und Geschäftsausstattung	081 Betriebs- und Geschäftsausstattung	081 Betriebs- und Geschäftsausstattung	
			09 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau	091 Geleistete Anzahlungen 092 Anlagen in Bau	091 Geleistete Anzahlungen, Anlagen in Bau	
	1	<b>Finanzanlagen, Umlaufvermögen und aktive Rechnungsabgrenzung</b>	10 Anteile an verbundenen Unternehmen	101 Anteile an verbundenen Unternehmen	101 Anteile an verbundenen Unternehmen	Die Konten sind von jeder Gemeinde selbst festzulegen. Sie kann die Nummer der Erhebungsmerkmale der Finanzstatistik dazu nutzen.
			11 Beteiligungen	111 Beteiligungen	111 Beteiligungen	
			12 Sondervermögen	121 Sondervermögen	121 Sondervermögen	
			13 Ausleihungen	131 Ausleihungen an verbundene Unternehmen 132 Ausleihungen an Beteiligungen 133 Ausleihungen an Sondervermögen	131 Ausleihungen an verbundene Unternehmen 132 Ausleihungen an Beteiligungen 133 Ausleihungen an Sondervermögen	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

<b>Haushaltsrechtlicher Kontenrahmen/Finanzstatistischer Doppikrahmen</b>						
Rahmenbereich	Nr.	Kontenklasse/ Finanzbereich	Kontengruppe/ Finanzgruppe	Kontenart	Finanzart	Gemeindekonto
			14 Wertpapiere	139 Sonstige Ausleihungen  141 Wertpapiere des Anlagevermögens  146 Wertpapiere des Umlaufvermögens	139 Sonstige Ausleihungen  141 Wertpapiere des Anlagevermögens 142 Kapitalmarktpapiere 143 Geldmarktpapiere 144 Finanzderivate 145 Anteile an Unternehmen und Beteiligungen 146 Wertpapiere des Umlaufvermögens	
			15 Vorräte	151 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren  152 Geleistete Anzahlungen auf Vorräte	151 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren  152 Geleistete Anzahlungen	
			16 Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen <i>(Die Kontengruppen/ Finanzgruppen werden ab 2013 zur Kontengruppe/ Finanzgruppe 167 zusammengefasst)</i>	161 Gebührenforderungen 162 Beitragsforderungen 163 Steuerforderungen 164 Forderungen aus Transferleistungen  165 Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen	161 Gebührenforderungen 162 Beitragsforderungen 163 Steuerforderungen 164 Forderungen aus Transferleistungen  165 Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen	
			17 Privatrechtliche Forderungen, sonstige Vermögensgegenstände <i>(Die Kontengruppen/ Finanzgruppen werden ab 2013 zu den Kontengruppen/ Finanzgruppen 177 und 179 zusammengefasst)</i>	171 Privatrechtliche Forderungen gegenüber dem privaten Bereich  172 Privatrechtliche Forderungen gegenüber dem öffentlichen Bereich  173 Privatrechtliche Forderungen gegenüber verbunde-	171 Privatrechtliche Forderungen gegenüber dem privaten Bereich  172 Privatrechtliche Forderungen gegenüber dem öffentlichen Bereich  173 Privatrechtliche Forderungen gegenüber	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

<b>Haushaltsrechtlicher Kontenrahmen/Finanzstatistischer Doppikrahmen</b>						
Rahmenbereich	Nr.	Kontenklasse/ Finanzbereich	Kontengruppe/ Finanzgruppe	Kontenart	Finanzart	Gemeindekonto
				nen Unternehmen	genüber verbundenen Unternehmen	
				174 Privatrechtliche Forderungen gegenüber Beteiligungen	174 Privatrechtliche Forderungen gegenüber Beteiligungen	
				175 Privatrechtliche Forderungen gegenüber Sondervermögen	175 Privatrechtliche Forderungen gegenüber Sondervermögen	
				176 Sonstige Vermögensgegenstände	176 Sonstige Vermögensgegenstände	
			18 Liquide Mittel	181 Guthaben bei Banken und Kreditinstituten	181 Guthaben bei Banken und Kreditinstituten	
				182 Sonstige Sichteinlagen	182 Sonstige Sichteinlagen	
				183 Bargeld (Kasse)	183 Bargeld (Kasse)	
			19 Aktive Rechnungsabgrenzung	191 Aktive Rechnungsabgrenzung	191 Aktive Rechnungsabgrenzung	
				199 Überschuldung	199 Überschuldung	
<b>P A S S I V A</b>	<b>2</b>	<b>Eigenkapital, Sonderposten und Rückstellungen</b>	20 Eigenkapital	201 Allgemeine Rücklage	201 Allgemeine Rücklage	Die Konten sind von jeder Gemeinde selbst festzulegen. Sie kann die Nummer der Erhebungsmerkmale der Finanzstatistik dazu nutzen.
				203 Sonderrücklagen	203 Sonderrücklagen	
				204 Ausgleichsrücklage	204 Ausgleichsrücklage	
				208 Jahresüberschuss /Jahresfehlbetrag	208 Jahresüberschuss /Jahresfehlbetrag	
			21 Wertberichtigungen (kein Bilanzausweis)			
			22 ...			
			23 Sonderposten	231 Sonderposten aus Zuwendungen	231 Sonderposten aus Zuwendungen	
				232 Sonderposten aus Beiträgen	232 Sonderposten aus Beiträgen	
				233 Sonderposten für den Gebührenaussgleich	233 Sonderposten für den Gebührenaussgleich	
				239 Sonstige Sonder-	239 Sonstige	

NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK

Haushaltsrechtlicher Kontenrahmen/Finanzstatistischer Doppikrahmen						
Rahmenbereich	Nr.	Kontenklasse/ Finanzbereich	Kontengruppe/ Finanzgruppe	Kontenart	Finanzart	Gemeindekonto
			24 ... 25 Pensionsrückstellungen  26 Rückstellungen für Deponien und Altlasten  27 Instandhaltungsrückstellungen  28 Sonstige Rückstellungen  29 ...	posten  251 Pensionsrückstellungen  261 Rückstellungen für Deponien und Altlasten  271 Instandhaltungsrückstellungen  281 Sonstige Rückstellungen	Sonderposten  251 Pensionsrückstellungen  261 Rückstellungen für Deponien und Altlasten  271 Instandhaltungsrückstellungen  281 Sonstige Rückstellungen	
	3	<b>Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzung</b>	30 Anleihen 31 ...  32 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen            33 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung	301 Anleihen  321 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von verbundenen Unternehmen  322 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von Beteiligungen  323 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von Sondervermögen  324 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen vom öffentlichen Bereich  325 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von Kreditinstituten  331 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung vom öffentlichen	301 Anleihen  321 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von verbundenen Unternehmen  322 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von Beteiligungen  323 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von Sondervermögen  324 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen vom öffentlichen Bereich  325 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von Kreditinstituten  331 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditäts-	Die Konten sind von jeder Gemeinde selbst festzulegen. Sie kann die Nummer der Erhebungsmerkmale der Finanzstatistik dazu nutzen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

<b>Haushaltsrechtlicher Kontenrahmen/Finanzstatistischer Doppikrahmen</b>						
<b>Rahmenbereich</b>	<b>Nr.</b>	<b>Kontenklasse/ Finanzbereich</b>	<b>Kontengruppe/ Finanzgruppe</b>	<b>Kontenart</b>	<b>Finanzart</b>	<b>Gemeindekonto</b>
			<i>(Die Kontengruppen/ Finanzgruppen werden ab 2013 zur Kontengruppe/ Finanzgruppe 333 zusammengefasst)</i>	Bereich	sicherung vom öffent- lichen Be- reich	
				332 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Li- quiditätssicherung vom Kreditmarkt	332 Verbindlich- keiten aus Krediten zur Liquiditäts- sicherung vom Kre- ditmarkt	
			34 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnah- men wirtschaftlich gleichkommen	341 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen	341 Verbindlich- keiten aus Vorgängen, die Kredit- aufnahmen wirtschaft- lich gleich- kommen	
			35 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	351 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	351 Verbindlich- keiten aus Lieferungen und Leis- tungen	
			36 Verbindlichkeiten aus Transferleis- tungen	361 Verbindlichkeiten aus Transferleistun- gen	361 Verbindlich- keiten aus Transfer- leistungen	
			37 Sonstige Verbind- lichkeiten	371 Sonstige Verbind- lichkeiten	371 Sonstige Verbindlich- keiten	
			38 Erhaltene Anzah- lungen <b>(ab2013)</b>			
			39 Passive Rech- nungsabgrenzung	391 Passive Rech- nungsabgrenzung	391 Passive Rech- nungsab- grenzung	
<b>E R G E B N I S R E C H N U N G</b>	<b>4</b>	<b>Erträge</b>	40 Steuern und ähnli- che Abgaben	401 Realsteuern 402 Gemeindeanteil an Gemeinschafts- steuern	401 Realsteuern 402 Gemeinde- anteil an Gemein- schafts- steuern	Die Konten sind von jeder Ge- meinde selbst fest- zulegen. Sie kann die Nummer der Erhebungs- merkmale der Finanz- statistik dazu nutzen.
				403 Sonstige Gemein- desteuern	403 Sonstige Gemeinde- steuern	
				404 Steuerähnliche Erträge	404 Steuerähnli- che Erträge	
				405 Ausgleichsleistun- gen	405 Ausgleichs- leistungen	
			41 Zuwendungen und allgemeine Umlan- gen	411 Schlüsselzuweisun- gen	411 Schlüssel- zuweisun- gen	
				412 Bedarfszuweisun- gen	412 Bedarfszu- weisungen	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

<b>Haushaltsrechtlicher Kontenrahmen/Finanzstatistischer Doppikrahmen</b>						
<b>Rahmenbereich</b>	<b>Nr.</b>	<b>Kontenklasse/ Finanzbereich</b>	<b>Kontengruppe/ Finanzgruppe</b>	<b>Kontenart</b>	<b>Finanzart</b>	<b>Gemeindekonto</b>
				413 Sonstige allgemeine Zuweisungen	413 Sonstige allgemeine Zuweisungen	
				414 Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke	414 Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke	
				416 Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Zuwendungen	416 Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Zuwendungen	
				418 Allgemeine Umlagen	418 Allgemeine Umlagen	
			42 Sonstige Transfererträge	421 Ersatz von sozialen Leistungen	421 Ersatz von sozialen Leistungen außerhalb von Einrichtungen	
					422 Ersatz von sozialen Leistungen in Einrichtungen	
				423 Schuldendiensthilfen	423 Schuldendiensthilfen	
				429 Andere sonstige Transfererträge	429 Andere sonstige Transfererträge	
			43 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte	431 Verwaltungsgebühren	431 Verwaltungsgebühren	
				432 Benutzungsgebühren und ähnliche Entgelte	432 Benutzungsgebühren und Entgelte	
				436 Zweckgebundene Abgaben	436 Zweckgebundene Abgaben	
				437 Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Beiträge	437 Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Beiträge	
				438 Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für den Gebührenaussgleich	438 Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für den Gebührenaussgleich	
			44 Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen	441 Privatrechtliche Leistungsentgelte	441 Mieten und Pachten	
					442 Erträge aus Verkauf	
					446 Sonstige	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

<b>Haushaltsrechtlicher Kontenrahmen/Finanzstatistischer Doppikrahmen</b>						
<b>Rahmenbereich</b>	<b>Nr.</b>	<b>Kontenklasse/ Finanzbereich</b>	<b>Kontengruppe/ Finanzgruppe</b>	<b>Kontenart</b>	<b>Finanzart</b>	<b>Gemeindekonto</b>
				448 Erträge aus Kostenerstattungen, Kostenumlagen	privatrechtliche Leistungsentgelte 448 Erträge aus Kostenerstattungen, Kostenumlagen 449 Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen	
			45 Sonstige ordentliche Erträge	451 Sonstige ordentliche Erträge	451 Konzessionsabgaben 452 Erstattungen von Steuern 454 Erträge aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen 455 Erträge aus der Veräußerung von Finanzanlagen 456 Weitere sonstige ordentliche Erträge 457 Erträge aus der Auflösung von sonstigen Sonderposten 458 Nichtzahlungswirksame ordentliche Erträge 459 Andere sonstige ordentliche Erträge	
			46 Finanzerträge	461 Zinserträge 465 Gewinnanteile aus verbundenen Unternehmen und Beteiligungen  469 Sonstige Finanzerträge	461 Zinserträge 465 Gewinnanteile aus verbundenen Unternehmen und Beteiligungen  469 Sonstige Finanzerträge	
			47 Aktivierte Eigenleistungen, Be-	471 Aktivierte Eigenleistungen	471 Aktivierte Eigenleis-	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

<b>Haushaltsrechtlicher Kontenrahmen/Finanzstatistischer Doppikrahmen</b>						
<b>Rahmenbereich</b>	<b>Nr.</b>	<b>Kontenklasse/ Finanzbereich</b>	<b>Kontengruppe/ Finanzgruppe</b>	<b>Kontenart</b>	<b>Finanzart</b>	<b>Gemeindekonto</b>
			standsveränderungen	472 Bestandsveränderungen	472 Bestandsveränderungen	
			48 Erträge aus internen Leistungsbeziehungen	481 Erträge aus internen Leistungsbeziehungen	481 Erträge aus internen Leistungsbeziehungen	
			49 Außerordentliche Erträge	491 Außerordentliche Erträge	491 Außerordentliche Erträge	
	<b>5</b>	<b>Aufwendungen</b>	50 Personalaufwendungen	501 Dienstbezüge 502 Arbeitgeberbeiträge für Beschäftigte	501 Dienstaufwendungen 502 Beiträge zu Versorgungskassen 503 Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung	Die Konten sind von jeder Gemeinde selbst festzulegen. Sie kann die Nummer der Erhebungsmerkmale der Finanzstatistik dazu nutzen.
				504 Beihilfen für Beschäftigte	504 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Beschäftigte	
				505 Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Beschäftigte	505 Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Beschäftigte	
				506 Zuführungen zu Beihilferückstellungen für Beschäftigte	506 Zuführungen zu Beihilferückstellungen für Beschäftigte	
			51 Versorgungsaufwendungen	511 Versorgungsbezüge 512 Arbeitgeberbeiträge für Versorgungsempfänger	511 Versorgungsbezüge 512 Beiträge zu Versorgungskassen 513 Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung	
				514 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Versorgungsempfänger	514 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Versorgungsempfänger	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

<b>Haushaltsrechtlicher Kontenrahmen/Finanzstatistischer Doppikrahmen</b>						
<b>Rahmenbereich</b>	<b>Nr.</b>	<b>Kontenklasse/ Finanzbereich</b>	<b>Kontengruppe/ Finanzgruppe</b>	<b>Kontenart</b>	<b>Finanzart</b>	<b>Gemeindekonto</b>
				515 Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Versorgungsempfänger	515 Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Versorgungsempfänger	
				516 Zuführungen zu Beihilferückstellungen für Versorgungsempfänger	516 Zuführungen zu Beihilferückstellungen für Versorgungsempfänger	
			52 Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen	521 Instandhaltung, Unterhaltung und Bewirtschaftung des Vermögens	521 Instandhaltung des beweglichen Vermögens	
				523 Erstattungen für Aufwendungen von Dritten aus laufender Verwaltungstätigkeit	523 Erstattungen für Aufwendungen von Dritten aus laufender Verwaltungstätigkeit	
					524 Unterhaltung und Bewirtschaftung des unbeweglichen Vermögens	
					525 Bewirtschaftung und Unterhaltung des beweglichen Vermögens	
					527 Besondere Verwaltungs- und Betriebsaufwendungen	
				528 Aufwendungen für sonstige Sachleistungen	528 Aufwendungen für sonstige Sachleistungen	
				529 Aufwendungen für sonstige Dienstleistungen	529 Aufwendungen für sonstige Dienstleistungen	
			53 Transferaufwendungen	531 Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke	531 Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

<b>Haushaltsrechtlicher Kontenrahmen/Finanzstatistischer Doppikrahmen</b>						
<b>Rahmenbereich</b>	<b>Nr.</b>	<b>Kontenklasse/ Finanzbereich</b>	<b>Kontengruppe/ Finanzgruppe</b>	<b>Kontenart</b>	<b>Finanzart</b>	<b>Gemeindekonto</b>
				532 Schuldendiensthilfen	532 Schuldendiensthilfen	
				533 Sozialtransferaufwendungen	533 Sozialtransferaufwendungen	
					534 Steuerbeteiligungen	
					535 Allgemeine Zuweisungen	
					537 Allgemeine Umlagen	
				539 Sonstige Transferaufwendungen	539 Sonstige Transferaufwendungen	
			54 Sonstige ordentliche Aufwendungen	541 Geschäftsaufwendungen	541 Sonstige Personal- und Versorgungsaufwendungen	
					542 Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten	
					543 Geschäftsaufwendungen	
					544 Steuern, Versicherungen, Schadensfälle	
					546 Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen	
				547 Wertveränderungen bei Vermögensgegenständen	547 Wertveränderungen bei Vermögensgegenständen	
					548 Besondere ordentliche Aufwendungen	
				549 Weitere sonstige Aufwendungen aus laufender Verwaltungstätigkeit	549 Weitere sonstige Aufwendungen aus laufender Verwaltungstätigkeit	
			55 Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen	551 Zinsaufwendungen	551 Zinsaufwendungen	
				555 Sonstige Finanzaufwendungen	555 Sonstige Finanzaufwendungen	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

<b>Haushaltsrechtlicher Kontenrahmen/Finanzstatistischer Doppikrahmen</b>						
<b>Rahmenbereich</b>	<b>Nr.</b>	<b>Kontenklasse/ Finanzbereich</b>	<b>Kontengruppe/ Finanzgruppe</b>	<b>Kontenart</b>	<b>Finanzart</b>	<b>Gemeindekonto</b>
			56 ... 57 Bilanzielle Abschreibungen	571 Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen  572 Abschreibungen auf Finanzanlagen  573 Abschreibungen auf das Umlaufvermögen	wendungen  571 Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen  572 Abschreibungen auf Finanzanlagen  573 Abschreibungen auf das Umlaufvermögen	
			58 Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen	581 Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen	581 Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen	
			59 Außerordentliche Aufwendungen	591 Außerordentliche Aufwendungen	591 Außerordentliche Aufwendungen	
<b>F I N A N Z R E C H N U N G</b>	<b>6</b>	<b>Einzahlungen</b>	60 Steuern und ähnliche Abgaben  61 Zuwendungen und allgemeine Umlagen	601 Realsteuern 602 Gemeindeanteil an Gemeinschaftssteuern  603 Sonstige Gemeindesteuern 604 Steuerähnliche Einzahlungen 605 Ausgleichsleistungen  611 Schlüsselzuweisungen 612 Bedarfszuweisungen 613 Sonstige allgemeine Zuweisungen  614 Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke  618 Allgemeine Umlagen	601 Realsteuern 602 Gemeindeanteil an Gemeinschaftssteuern 603 Sonstige Gemeindesteuern 604 Steuerähnliche Einzahlungen 605 Ausgleichsleistungen  611 Schlüsselzuweisungen 612 Bedarfszuweisungen 613 Sonstige allgemeine Zuweisungen 614 Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke 618 Allgemeine Umlagen	Die Konten sind von jeder Gemeinde selbst festzulegen. Sie kann die Nummer der Erhebungsmerkmale der Finanzstatistik dazu nutzen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

<b>Haushaltsrechtlicher Kontenrahmen/Finanzstatistischer Doppikrahmen</b>						
<b>Rahmenbereich</b>	<b>Nr.</b>	<b>Kontenklasse/ Finanzbereich</b>	<b>Kontengruppe/ Finanzgruppe</b>	<b>Kontenart</b>	<b>Finanzart</b>	<b>Gemeindekonto</b>
			62 Sonstige Transfer- einzahlungen	621 Ersatz von sozialen Leistungen  623 Schuldendiensthil- fen 629 Andere sonstige Transfereinzahlun- gen	621 Ersatz von sozialen Leistungen außerhalb von Einrich- tungen 622 Ersatz von sozialen Leistungen in Einrich- tungen 623 Schulden- diensthilfen 629 Andere sonstige Transfer- einzahlun- gen	
			63 Öffentlich- rechtliche Leistungsentgelte	631 Verwaltungsgebüh- ren 632 Benutzungsgebüh- ren und Entgelte  636 Zweckgebundene Abgaben	631 Verwal- tungsge- bühren 632 Benut- zungsge- bühren und Entgelte 636 Zweckge- bundene Abgaben	
			64 Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen	641 Privatrechtliche Leistungsentgelte  648 Einzahlungen aus Kostenerstattungen, Kostenumlagen	641 Mieten und Pachten 642 Einzahlun- gen aus Verkauf 646 Sonstige privatrecht- liche Leis- tungsentgel- te 648 Einzahlun- gen aus Kostener- stattungen, Kostenum- lagen 649 Aufgaben- bezogene Leistungs- beteiligun- gen	
			65 Sonstige Einzah- lungen aus laufen- der Verwaltungstätigkeit	651 Sonstige Einzah- lungen aus laufen- der Verwaltungstätigkeit	651 Konzessi- onsabgaben 652 Einzahlun- gen aus Vorsteuer- überhang 656 Besondere Einzahlun- gen 659 Sonstige Einzahlun- gen aus lau- fender Ver-	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

<b>Haushaltsrechtlicher Kontenrahmen/Finanzstatistischer Doppikrahmen</b>						
<b>Rahmenbereich</b>	<b>Nr.</b>	<b>Kontenklasse/ Finanzbereich</b>	<b>Kontengruppe/ Finanzgruppe</b>	<b>Kontenart</b>	<b>Finanzart</b>	<b>Gemeindekonto</b>
					waltungstätigkeit	
			66 Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen	661 Zinseinzahlungen	661 Zinseinzahlungen 665 Gewinnanteile aus verbundenen Unternehmen und Beteiligungen	
				666 Sonstige Finanzeinzahlungen	669 Sonstige Finanzeinzahlungen	
			67 ...			
			68 Einzahlungen aus Investitionstätigkeit	681 Investitionszuwendungen	681 Investitionszuwendungen	
				682 Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen	682 Einzahlungen aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden	
					683 Einzahlungen aus der Veräußerung von sonstigen Vermögensgegenständen	
				684 Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen	684 Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen	
				685 Einzahlungen aus der Abwicklung von Baumaßnahmen	685 Einzahlungen aus der Abwicklung von Baumaßnahmen	
				686 Rückflüsse von Ausleihungen	686 Rückflüsse von Ausleihungen	
				688 Einzahlungen aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten	688 Einzahlungen aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten	
				689 Sonstige Investitionseinzahlungen	689 Sonstige Investitionseinzahlungen	
			69 Einzahlungen aus Finanzierungstätigkeit	691 Einzahlungen aus der Herausgabe von Anleihen	691 Einzahlungen aus der Herausgabe von Anleihen	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

<b>Haushaltsrechtlicher Kontenrahmen/Finanzstatistischer Doppikrahmen</b>						
Rahmenbereich	Nr.	Kontenklasse/ Finanzbereich	Kontengruppe/ Finanzgruppe	Kontenart	Finanzart	Gemeindekonto
				692 Einzahlungen aus Krediten für Investitionen  693 Einzahlungen aus Krediten zur Liquiditätssicherung  695 Einzahlungen aus Rückflüssen von Darlehen (ohne Ausleihungen)	692 Einzahlungen aus der Kreditaufnahme für Investitionen  693 Einzahlungen aus Krediten zur Liquiditätssicherung 694 Einzahlungen aus sonstiger Wertpapierverschuldung  695 Einzahlungen aus Rückflüssen von Darlehen (ohne Ausleihungen)	
	<b>7</b>	<b>Auszahlungen</b>	70 Personalauszahlungen  71 Versorgungsauszahlungen  72 Auszahlungen für	701 Dienstbezüge 702 Arbeitgeberbeiträge für Beschäftigte  704 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Beschäftigte  711 Versorgungsbezüge 712 Arbeitgeberbeiträge für Versorgungsempfänger  714 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Versorgungsempfänger  721 Instandhaltung,	701 Dienstbezüge 702 Beiträge zu Versorgungskassen 703 Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung 704 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Beschäftigte  711 Versorgungsbezüge 712 Beiträge zu Versorgungskassen 713 Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung 714 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Versorgungsempfänger  721 Instandhal-	Die Konten sind von jeder Gemeinde selbst festzulegen. Sie kann die Nummer der Erhebungsmerkmale der Finanzstatistik dazu nutzen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

<b>Haushaltsrechtlicher Kontenrahmen/Finanzstatistischer Doppikrahmen</b>						
<b>Rahmenbereich</b>	<b>Nr.</b>	<b>Kontenklasse/ Finanzbereich</b>	<b>Kontengruppe/ Finanzgruppe</b>	<b>Kontenart</b>	<b>Finanzart</b>	<b>Gemeindekonto</b>
			Sach- und Dienstleistungen	Unterhaltung und Bewirtschaftung des Vermögens  723 Erstattungen für Auszahlungen von Dritten aus laufender Verwaltungstätigkeit           728 Auszahlungen für sonstige Sachleistungen  729 Auszahlungen für sonstige Dienstleistungen           731 Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke  732 Schuldendiensthilfen 733 Sozialtransferauszahlungen           739 Sonstige Transferauszahlungen	tung des beweglichen Vermögens  723 Erstattungen für Auszahlungen von Dritten aus laufender Verwaltungstätigkeit  724 Unterhaltung und Bewirtschaftung des unbeweglichen Vermögens 725 Bewirtschaftung und Unterhaltung des beweglichen Vermögens 727 Besondere Verwaltungs- und Betriebsauszahlungen 728 Auszahlungen für sonstige Sachleistungen 729 Auszahlungen für sonstige Dienstleistungen  731 Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke 732 Schuldendiensthilfen 733 Sozialtransferauszahlungen 734 Steuerbeteiligungen 735 Allgemeine Zuweisungen 737 Allgemeine Umlagen 739 Sonstige Transferauszahlungen	
			73 Transferauszahlungen			

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

<b>Haushaltsrechtlicher Kontenrahmen/Finanzstatistischer Doppikrahmen</b>						
<b>Rahmenbereich</b>	<b>Nr.</b>	<b>Kontenklasse/ Finanzbereich</b>	<b>Kontengruppe/ Finanzgruppe</b>	<b>Kontenart</b>	<b>Finanzart</b>	<b>Gemeindekonto</b>
			74 Sonstige Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit	741 Geschäftsauszahlungen	741 Sonstige Personal- und Versorgungsauszahlungen 742 Auszahlungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten 743 Geschäftsauszahlungen 744 Steuern, Versicherungen, Schadensfälle 746 Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen 748 Besondere Auszahlungen	
				749 Weitere sonstige Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit	749 Weitere sonstige Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit	
			75 Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen	751 Zinsauszahlungen	751 Zinsauszahlungen	
				757 Sonstige Finanzauszahlungen	757 Sonstige Finanzauszahlungen	
			76 ...			
			77 ...			
			78 Auszahlungen aus Investitionstätigkeit	781 Auszahlungen von aktivierbaren Zuwendungen	781 Auszahlungen von aktivierbaren Zuwendungen	
				782 Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden	782 Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden	
				783 Auszahlungen für den Erwerb von Sachanlagen	783 Auszahlungen für den Erwerb von beweglichen Vermögensgegenständen	
				784 Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen	784 Auszahlungen für den Erwerb von	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

<b>Haushaltsrechtlicher Kontenrahmen/Finanzstatistischer Doppikrahmen</b>						
Rahmenbereich	Nr.	Kontenklasse/ Finanzbereich	Kontengruppe/ Finanzgruppe	Kontenart	Finanzart	Gemeindekonto
			79 Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit	785 Auszahlungen für Baumaßnahmen  786 Gewährung von Ausleihungen 789 Sonstige Investitionsauszahlungen  792 Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen  793 Auszahlungen für die Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung  795 Gewährung von Darlehen (ohne Ausleihungen)	Finanzanlagen 785 Auszahlungen für Baumaßnahmen 786 Ausleihungen 789 Sonstige Investitionsauszahlungen  791 Auszahlungen aus der Rückzahlung von Anleihen 792 Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen 793 Auszahlungen für die Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung 794 Auszahlungen für die Tilgung von sonstigen Wertpapier-schulden 795 Gewährung von Darlehen (ohne Ausleihungen)	
<b>Ab-schluss</b>	<b>8</b>	<b>Abschluss-konten</b>	80 Eröffnungs-/Abschlusskonten 81 Korrekturkonten 82 Kurzfristige Erfolgsrechnung	Die Konten sind von jeder Kommune selbst festzulegen.		
<b>KLR</b>	<b>9</b>	<b>Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)</b>	90 Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) (Die Ausgestaltung der KLR ist von jeder Kommune selbst festzulegen.)			

*Abbildung 739 „Haushaltsrechtlicher Kontenrahmen/Finanzstatistischer Doppikrahmen“*

Die vierstelligen finanzstatistischen Erhebungsmerkmale über das gemeindliche Vermögen und die Schulden werden im vollständigen finanzstatistischen Aufbausystem im Finanzbereich „Bilanz (Bereiche 0 bis 3) ausgewiesen. Die Erhebungsmerkmale über die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen sind dem Finanzbereich „Ergebnisrechnung“ (Bereiche 4 und 5 ) zugeordnet worden. Die Erhebungsmerkmale über die gemeindlichen Einzahlungen und Auszahlungen sind im Finanzbereich „Finanzrechnung“ (Bereiche 6 und 7) enthalten. Im Rahmen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

der Meldepflichten muss die Gemeinde bestimmten Erhebungsmerkmalen ggf. noch Kennziffern aus der Bereichsabgrenzung hinzufügen, um bestimmte Sachverhalte abzugrenzen.

#### **4. Die finanzstatistischen Erhebungsmerkmale**

##### **4.1 Die Erhebungsmerkmale zum Vermögen und den Verpflichtungen**

In der Statistik über Vermögen und Verbindlichkeiten der Gemeinden werden jährlich zum Abschlussstichtag (31. Dezember) auf der Grundlage des Jahresabschlusses Daten über das Vermögen und die Verbindlichkeiten der Gemeinden (Schulden) erfasst. Dabei sind auch die Erhebungsmerkmale berücksichtigt, die für die Finanzvermögensstatistik sowie für die Schuldenstandstatistik erforderlich sind. Meldepflichtige Daten für diese Statistik sollen auf der Grundlage der nachfolgenden Erhebungsmerkmale ermittelt werden, die nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften abzugrenzen sind, weil diese Daten auch haushaltsrechtlich nachzuweisen sind. Daher wurde auf gesonderte Erläuterungen zu den einzelnen Erhebungsmerkmalen verzichtet. Die weitere Entwicklung, ggf. unter Anpassung der Erhebungsmerkmale, bleibt abzuwarten.

#### **01 Immaterielle Vermögensgegenstände**

##### **011 Immaterielle Vermögensgegenstände (ImVG)**

- 0111 Stand der AHK von immateriellen Vermögensgegenständen am 31.12. des Vorjahres
- 0112 Zugänge an immateriellen Vermögensgegenständen im Haushaltsjahr
- 0113 Abgänge von immateriellen Vermögensgegenständen im Haushaltsjahr
- 0114 Umbuchungen von immateriellen Vermögensgegenständen im Haushaltsjahr
- 0115 Abschreibungen bei immateriellen Vermögensgegenständen im Haushaltsjahr
- 0116 Zuschreibungen bei immateriellen Vermögensgegenständen im Haushaltsjahr
- 0117 Kumulierte Abschreibungen bei immateriellen Vermögensgegenständen
- 0118 Buchwert der immateriellen Vermögensgegenständen am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0119 Buchwert der immateriellen Vermögensgegenständen am 31.12. des Vorjahres

#### **02 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte**

##### **021 Grünflächen**

- 0211 Stand der AHK von Grünflächen am 31.12. des Vorjahres
- 0212 Zugänge an Grünflächen im Haushaltsjahr
- 0213 Abgänge von Grünflächen im Haushaltsjahr
- 0214 Umbuchungen von Grünflächen im Haushaltsjahr
- 0215 Abschreibungen bei Grünflächen im Haushaltsjahr
- 0216 Zuschreibungen bei Grünflächen im Haushaltsjahr
- 0217 Kumulierte Abschreibungen bei Grünflächen
- 0218 Buchwert der Grünflächen am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0219 Buchwert der Grünflächen am 31.12. des Vorjahres

##### **022 Ackerland**

- 0221 Stand der AHK von Ackerland am 31.12. des Vorjahres
- 0222 Zugänge an Ackerland im Haushaltsjahr
- 0223 Abgänge von Ackerland im Haushaltsjahr
- 0224 Umbuchungen von Ackerland im Haushaltsjahr
- 0225 Abschreibungen bei Ackerland im Haushaltsjahr

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

- 0226 Zuschreibungen bei Ackerland im Haushaltsjahr
- 0227 Kumulierte Abschreibungen bei Ackerland
- 0228 Buchwert des Ackerlandes am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0229 Buchwert des Ackerlandes am 31.12. des Vorjahres

**023 Wald und Forsten**

- 0231 Stand der AHK von Wald und Forsten am 31.12. des Vorjahres
- 0232 Zugänge an Wald und Forsten im Haushaltsjahr
- 0233 Abgänge von Wald und Forsten im Haushaltsjahr
- 0234 Umbuchungen von Wald und Forsten im Haushaltsjahr
- 0235 Abschreibungen bei Wald und Forsten im Haushaltsjahr
- 0236 Zuschreibungen bei Wald und Forsten im Haushaltsjahr
- 0237 Kumulierte Abschreibungen bei Wald und Forsten
- 0238 Buchwert von Wald und Forsten am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0239 Buchwert von Wald und Forsten am 31.12. des Vorjahres

**024 Sonstige unbebaute Grundstücke**

- 0241 Stand der AHK von sonstigen unbebauten Grundstücken am 31.12. des Vorjahres
- 0242 Zugänge an sonstigen unbebauten Grundstücken im Haushaltsjahr
- 0243 Abgänge von sonstigen unbebauten Grundstücken im Haushaltsjahr
- 0244 Umbuchungen von sonstigen unbebauten Grundstücken im Haushaltsjahr
- 0245 Abschreibungen bei sonstigen unbebauten Grundstücken im Haushaltsjahr
- 0246 Zuschreibungen bei sonstigen unbebauten Grundstücken im Haushaltsjahr
- 0247 Kumulierte Abschreibungen bei sonstigen unbebauten Grundstücken
- 0248 Buchwert von sonstigen unbebauten Grundstücken am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0249 Buchwert von sonstigen unbebauten Grundstücken am 31.12. des Vorjahres

**03 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte**

**031 Grundstücke mit Kinder- und Jugendeinrichtungen**

- 0311 Stand der AHK von Kinder- und Jugendeinrichtungen am 31.12. des Vorjahres
- 0312 Zugänge an Kinder- und Jugendeinrichtungen im Haushaltsjahr
- 0313 Abgänge von Kinder- und Jugendeinrichtungen im Haushaltsjahr
- 0314 Umbuchungen von Kinder- und Jugendeinrichtungen im Haushaltsjahr
- 0315 Abschreibungen bei Kinder- und Jugendeinrichtungen im Haushaltsjahr
- 0316 Zuschreibungen bei Kinder- und Jugendeinrichtungen im Haushaltsjahr
- 0317 Kumulierte Abschreibungen bei Kinder- und Jugendeinrichtungen
- 0318 Buchwert von Kinder- und Jugendeinrichtungen am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0319 Buchwert von Kinder- und Jugendeinrichtungen am 31.12. des Vorjahres

**032 Grundstücke mit Schulen**

- 0321 Stand der AHK von Schulen am 31.12. des Vorjahres
- 0322 Zugänge an Schulen im Haushaltsjahr
- 0323 Abgänge von Schulen im Haushaltsjahr
- 0324 Umbuchungen von Schulen im Haushaltsjahr
- 0325 Abschreibungen bei Schulen im Haushaltsjahr
- 0326 Zuschreibungen bei Schulen im Haushaltsjahr
- 0327 Kumulierte Abschreibungen bei Schulen
- 0328 Buchwert von Schulen am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0329 Buchwert von Schulen am 31.12. des Vorjahres

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

**033 Grundstücke mit Wohnbauten**

- 0331 Stand der AHK von Wohnbauten am 31.12. des Vorjahres
- 0332 Zugänge an Wohnbauten im Haushaltsjahr
- 0333 Abgänge von Wohnbauten im Haushaltsjahr
- 0334 Umbuchungen von Wohnbauten im Haushaltsjahr
- 0335 Abschreibungen bei Wohnbauten im Haushaltsjahr
- 0336 Zuschreibungen bei Wohnbauten im Haushaltsjahr
- 0337 Kumulierte Abschreibungen bei Wohnbauten
- 0338 Buchwert von Wohnbauten am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0339 Buchwert von Wohnbauten am 31.12. des Vorjahres

**039 Grundstücke mit sonstigen Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäuden**

- 0391 Stand der AHK von sonstigen Gebäuden am 31.12. des Vorjahres
- 0392 Zugänge an sonstigen Gebäuden im Haushaltsjahr
- 0393 Abgänge von sonstigen Gebäuden im Haushaltsjahr
- 0394 Umbuchungen von sonstigen Gebäuden im Haushaltsjahr
- 0395 Abschreibungen bei sonstigen Gebäuden im Haushaltsjahr
- 0396 Zuschreibungen bei sonstigen Gebäuden im Haushaltsjahr
- 0397 Kumulierte Abschreibungen bei sonstigen Gebäuden
- 0398 Buchwert von sonstigen Gebäuden am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0399 Buchwert von sonstigen Gebäuden am 31.12. des Vorjahres

**04 Infrastrukturvermögen**

**041 Grund und Boden des Infrastrukturvermögens**

- 0411 Stand der AHK von Infrastrukturgrundstücken am 31.12. des Vorjahres
- 0412 Zugänge an Infrastrukturgrundstücken im Haushaltsjahr
- 0413 Abgänge von Infrastrukturgrundstücken im Haushaltsjahr
- 0414 Umbuchungen von Infrastrukturgrundstücken im Haushaltsjahr
- 0415 Abschreibungen bei Infrastrukturgrundstücken im Haushaltsjahr
- 0416 Zuschreibungen bei Infrastrukturgrundstücken im Haushaltsjahr
- 0417 Kumulierte Abschreibungen bei Infrastrukturgrundstücken
- 0418 Buchwert von Infrastrukturgrundstücken am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0419 Buchwert von Infrastrukturgrundstücken am 31.12. des Vorjahres

**042 Brücken und Tunnel,**

- 0421 Stand der AHK von Brücken und Tunnel am 31.12. des Vorjahres
- 0422 Zugänge an Brücken und Tunnel im Haushaltsjahr
- 0423 Abgänge von Brücken und Tunnel im Haushaltsjahr
- 0424 Umbuchungen von Brücken und Tunnel im Haushaltsjahr
- 0425 Abschreibungen bei Brücken und Tunnel im Haushaltsjahr
- 0426 Zuschreibungen bei Brücken und Tunnel im Haushaltsjahr
- 0427 Kumulierte Abschreibungen bei Brücken und Tunnel
- 0428 Buchwert von Brücken und Tunnel am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0429 Buchwert von Brücken und Tunnel am 31.12. des Vorjahres

**043 Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen**

- 0431 Stand der AHK von Anlagen des Schienennahverkehrs am 31.12. des Vorjahres
- 0432 Zugänge an Anlagen des Schienennahverkehrs im Haushaltsjahr

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

- 0433 Abgänge von Anlagen des Schienennahverkehrs im Haushaltsjahr
- 0434 Umbuchungen von Anlagen des Schienennahverkehrs im Haushaltsjahr
- 0435 Abschreibungen bei Anlagen des Schienennahverkehrs im Haushaltsjahr
- 0436 Zuschreibungen bei Anlagen des Schienennahverkehrs im Haushaltsjahr
- 0437 Kumulierte Abschreibungen bei Anlagen des Schienennahverkehrs
- 0438 Buchwert von Anlagen des Schienennahverkehrs am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0439 Buchwert von Anlagen des Schienennahverkehrs am 31.12. des Vorjahres

**044 Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen**

- 0441 Stand der AHK von Abwasserbeseitigungsanlagen am 31.12. des Vorjahres
- 0442 Zugänge an Abwasserbeseitigungsanlagen im Haushaltsjahr
- 0443 Abgänge von Abwasserbeseitigungsanlagen im Haushaltsjahr
- 0444 Umbuchungen von Abwasserbeseitigungsanlagen im Haushaltsjahr
- 0445 Abschreibungen bei Abwasserbeseitigungsanlagen im Haushaltsjahr
- 0446 Zuschreibungen bei Abwasserbeseitigungsanlagen im Haushaltsjahr
- 0447 Kumulierte Abschreibungen bei Abwasserbeseitigungsanlagen
- 0448 Buchwert von Abwasserbeseitigungsanlagen am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0449 Buchwert von Abwasserbeseitigungsanlagen am 31.12. des Vorjahres

**045 Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen**

- 0451 Stand der AHK des Straßennetzes am 31.12. des Vorjahres
- 0452 Zugänge beim Straßennetz im Haushaltsjahr
- 0453 Abgänge beim Straßennetz im Haushaltsjahr
- 0454 Umbuchungen beim Straßennetz im Haushaltsjahr
- 0455 Abschreibungen beim Straßennetz im Haushaltsjahr
- 0456 Zuschreibungen beim Straßennetz im Haushaltsjahr
- 0457 Kumulierte Abschreibungen beim Straßennetz
- 0458 Buchwert des Straßennetzes am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0459 Buchwert des Straßennetzes am 31.12. des Vorjahres

**049 Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens**

- 0491 Stand der AHK von sonstigen Infrastrukturbauten am 31.12. des Vorjahres
- 0492 Zugänge an sonstigen Infrastrukturbauten im Haushaltsjahr
- 0493 Abgänge von sonstigen Infrastrukturbauten im Haushaltsjahr
- 0494 Umbuchungen von sonstigen Infrastrukturbauten im Haushaltsjahr
- 0495 Abschreibungen bei sonstigen Infrastrukturbauten im Haushaltsjahr
- 0496 Zuschreibungen bei sonstigen Infrastrukturbauten im Haushaltsjahr
- 0497 Kumulierte Abschreibungen bei sonstigen Infrastrukturbauten
- 0498 Buchwert von sonstigen Infrastrukturbauten am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0499 Buchwert von sonstigen Infrastrukturbauten am 31.12. des Vorjahres

**05 Bauten auf fremdem Grund und Boden**

**051 Bauten auf fremdem Grund und Boden**

- 0511 Stand der AHK von Bauten auf fremdem Grund am 31.12. des Vorjahres
- 0512 Zugänge an Bauten auf fremdem Grund im Haushaltsjahr
- 0513 Abgänge von Bauten auf fremdem Grund im Haushaltsjahr
- 0514 Umbuchungen von Bauten auf fremdem Grund im Haushaltsjahr
- 0515 Abschreibungen bei Bauten auf fremdem Grund im Haushaltsjahr
- 0516 Zuschreibungen bei Bauten auf fremdem Grund im Haushaltsjahr

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

- 0517 Kumulierte Abschreibungen bei Bauten auf fremdem Grund
- 0518 Buchwert von Bauten auf fremdem Grund am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0519 Buchwert von Bauten auf fremdem Grund am 31.12. des Vorjahres

**06 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler**

**061 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler als Kulturgüter**

- 0611 Stand der AHK von Kulturgütern am 31.12. des Vorjahres
- 0612 Zugänge an Kulturgütern im Haushaltsjahr
- 0613 Abgänge von Kulturgütern im Haushaltsjahr
- 0614 Umbuchungen von Kulturgütern im Haushaltsjahr
- 0615 Abschreibungen bei Kulturgütern im Haushaltsjahr
- 0616 Zuschreibungen bei Kulturgütern im Haushaltsjahr
- 0617 Kumulierte Abschreibungen bei Kulturgütern
- 0618 Buchwert von Kulturgütern am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0619 Buchwert von Kulturgütern am 31.12. des Vorjahres

**07 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge**

**071 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge als technische Ausstattung**

- 0711 Stand der AHK von technischer Ausstattung am 31.12. des Vorjahres
- 0712 Zugänge an technischer Ausstattung im Haushaltsjahr
- 0713 Abgänge von technischer Ausstattung im Haushaltsjahr
- 0714 Umbuchungen von technischer Ausstattung im Haushaltsjahr
- 0715 Abschreibungen bei der technischen Ausstattung im Haushaltsjahr
- 0716 Zuschreibungen bei der technischen Ausstattung im Haushaltsjahr
- 0717 Kumulierte Abschreibungen bei der technischen Ausstattung
- 0718 Buchwert der technischen Ausstattung am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0719 Buchwert der technischen Ausstattung am 31.12. des Vorjahres

**08 Betriebs- und Geschäftsausstattung**

**081 Betriebs- und Geschäftsausstattung**

- 0811 Stand der AHK von Betriebs- und Geschäftsausstattung am 31.12. des Vorjahres
- 0812 Zugänge an Betriebs- und Geschäftsausstattung im Haushaltsjahr
- 0813 Abgänge von Betriebs- und Geschäftsausstattung im Haushaltsjahr
- 0814 Umbuchungen von Betriebs- und Geschäftsausstattung im Haushaltsjahr
- 0815 Abschreibungen bei der Betriebs- und Geschäftsausstattung im Haushaltsjahr
- 0816 Zuschreibungen bei der Betriebs- und Geschäftsausstattung im Haushaltsjahr
- 0817 Kumulierte Abschreibungen bei der Betriebs- und Geschäftsausstattung
- 0818 Buchwert der Betriebs- und Geschäftsausstattung am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0819 Buchwert der Betriebs- und Geschäftsausstattung am 31.12. des Vorjahres

**09 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau**

**091 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau**

- 0911 Stand der AHK bei Anzahlungen und Anlagen im Bau am 31.12. des Vorjahres
- 0912 Zugänge an Anzahlungen und Anlagen im Bau im Haushaltsjahr

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

- 0913 Abgänge bei Anzahlungen und Anlagen im Bau im Haushaltsjahr
- 0914 Umbuchungen von Anzahlungen und Anlagen im Bau im Haushaltsjahr
- 0915 Abschreibungen bei Anzahlungen und Anlagen im Bau im Haushaltsjahr
- 0916 Zuschreibungen bei Anzahlungen und Anlagen im Bau im Haushaltsjahr
- 0917 Kumulierte Abschreibungen bei Anzahlungen und Anlagen im Bau
- 0918 Buchwert der Anzahlungen und Anlagen im Bau am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0919 Buchwert der Anzahlungen und Anlagen im Bau am 31.12. des Vorjahres

**10 Anteile an verbundenen Unternehmen**

**101 Anteile an verbundenen Unternehmen**

- 1011 Stand der AHK bei Anteilen an verbundenen Unternehmen am 31.12. des Vorjahres
- 1012 Zugänge an Anteilen an verbundenen Unternehmen im Haushaltsjahr
- 1013 Abgänge von Anteilen an verbundenen Unternehmen im Haushaltsjahr
- 1014 Umbuchungen von Anteilen an verbundenen Unternehmen im Haushaltsjahr
- 1015 Abschreibungen bei Anteilen an verbundenen Unternehmen im Haushaltsjahr
- 1016 Zuschreibungen bei Anteilen an verbundenen Unternehmen im Haushaltsjahr
- 1017 Kumulierte Abschreibungen bei Anteilen an verbundenen Unternehmen
- 1018 Buchwert der Anteile an verbundenen Unternehmen am 31.12. des Haushaltsjahres
- 1019 Buchwert der Anteile an verbundenen Unternehmen am 31.12. des Vorjahres

**11 Beteiligungen**

**111 Beteiligungen**

- 1111 Stand der AHK bei Beteiligungen am 31.12. des Vorjahres
- 1112 Zugänge an Beteiligungen im Haushaltsjahr
- 1113 Abgänge von Beteiligungen im Haushaltsjahr
- 1114 Umbuchungen von Beteiligungen im Haushaltsjahr
- 1115 Abschreibungen bei Beteiligungen im Haushaltsjahr
- 1116 Zuschreibungen bei Beteiligungen im Haushaltsjahr
- 1117 Kumulierte Abschreibungen bei Beteiligungen
- 1118 Buchwert der Beteiligungen am 31.12. des Haushaltsjahres
- 1119 Buchwert der Beteiligungen am 31.12. des Vorjahres

**12 Sondervermögen**

**121 Sondervermögen**

- 1211 Stand der AHK bei Sondervermögen am 31.12. des Vorjahres
- 1212 Zugänge an Sondervermögen im Haushaltsjahr
- 1213 Abgänge von Sondervermögen im Haushaltsjahr
- 1214 Umbuchungen von Sondervermögen im Haushaltsjahr
- 1215 Abschreibungen bei Sondervermögen im Haushaltsjahr
- 1216 Zuschreibungen bei Sondervermögen im Haushaltsjahr
- 1217 Kumulierte Abschreibungen bei Sondervermögen
- 1218 Buchwert der Sondervermögen am 31.12. des Haushaltsjahres
- 1219 Buchwert der Sondervermögen am 31.12. des Vorjahres

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

**13 Ausleihungen**

**131 Ausleihungen an verbundene Unternehmen**

- 1311 Stand der AHK bei Ausleihungen an verbundene Unternehmen am 31.12. des Vorjahres
- 1312 Zugänge an Ausleihungen an verbundene Unternehmen im Haushaltsjahr
- 1313 Abgänge bei Ausleihungen an verbundene Unternehmen im Haushaltsjahr
- 1314 Umbuchungen von Ausleihungen an verbundene Unternehmen im Haushaltsjahr
- 1315 Abschreibungen bei Ausleihungen an verbundene Unternehmen im Haushaltsjahr
- 1316 Zuschreibungen bei Ausleihungen an verbundene Unternehmen im Haushaltsjahr
- 1317 Kumulierte Abschreibungen bei Ausleihungen an verbundene Unternehmen
- 1318 Buchwert der Ausleihungen an verbundene Unternehmen am 31.12. des Haushaltsjahres
  - 13181 Ausleihungen an verbundene Unternehmen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
  - 13182 Ausleihungen an verbundene Unternehmen mit einer Restlaufzeit von mehr als 1 Jahr
- 1319 Buchwert der Ausleihungen an verbundene Unternehmen am 31.12. des Vorjahres

**132 Ausleihungen an Beteiligungen**

- 1321 Stand der Ausleihungen an Beteiligungen am 31.12. des Vorjahres
- 1322 Zugänge an Ausleihungen an Beteiligungen im Haushaltsjahr
- 1323 Abgänge von Ausleihungen an Beteiligungen im Haushaltsjahr
- 1324 Umbuchungen von Ausleihungen an Beteiligungen im Haushaltsjahr
- 1325 Abschreibungen bei Ausleihungen an Beteiligungen im Haushaltsjahr
- 1326 Zuschreibungen bei Ausleihungen an Beteiligungen im Haushaltsjahr
- 1327 Kumulierte Abschreibungen bei Ausleihungen an Beteiligungen
- 1328 Buchwert der Ausleihungen an Beteiligungen am 31.12. des Haushaltsjahres
  - 13281 Ausleihungen an Beteiligungen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
  - 13282 Ausleihungen an Beteiligungen mit einer Restlaufzeit von mehr als 1 Jahr
- 1329 Buchwert der Ausleihungen an Beteiligungen am 31.12. des Vorjahres

**133 Ausleihungen an Sondervermögen**

- 1331 Stand der Ausleihungen an Sondervermögen am 31.12. des Vorjahres
- 1332 Zugänge an Ausleihungen an Sondervermögen im Haushaltsjahr
- 1333 Abgänge von Ausleihungen an Sondervermögen im Haushaltsjahr
- 1334 Umbuchungen von Ausleihungen an Sondervermögen im Haushaltsjahr
- 1335 Abschreibungen bei Ausleihungen an Sondervermögen im Haushaltsjahr
- 1336 Zuschreibungen bei Ausleihungen an Sondervermögen im Haushaltsjahr
- 1337 Kumulierte Abschreibungen bei Ausleihungen an Sondervermögen
- 1338 Buchwert der Ausleihungen an Sondervermögen am 31.12. des Haushaltsjahres
  - 13381 Ausleihungen an Sondervermögen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
  - 13382 Ausleihungen an Sondervermögen mit einer Restlaufzeit von mehr als 1 Jahr
- 1339 Buchwert der Ausleihungen an Sondervermögen am 31.12. des Vorjahres

**139 Sonstige Ausleihungen**

- 1391 Stand der sonstigen Ausleihungen am 31.12. des Vorjahres
- 1392 Zugänge an sonstigen Ausleihungen im Haushaltsjahr
- 1393 Abgänge von sonstigen Ausleihungen im Haushaltsjahr
- 1394 Umbuchungen von sonstigen Ausleihungen im Haushaltsjahr
- 1395 Abschreibungen bei sonstigen Ausleihungen im Haushaltsjahr
- 1396 Zuschreibungen bei sonstigen Ausleihungen im Haushaltsjahr
- 1397 Kumulierte Abschreibungen bei sonstigen Ausleihungen
- 1398 Buchwert der sonstigen Ausleihungen am 31.12. des Haushaltsjahres
  - 13980 Ausleihungen an den Bund

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

- 139801 Ausleihungen an den Bund mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
- 139802 Ausleihungen an den Bund mit einer Restlaufzeit von mehr als 1 Jahr
- 13981 Ausleihungen an Land
  - 139811 Ausleihungen an das Land mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
  - 139812 Ausleihungen an das Land mit einer Restlaufzeit von mehr als 1 Jahr
- 13982 Ausleihungen an Gemeinden (GV)
  - 139821 Ausleihungen an Gemeinden mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
  - 139822 Ausleihungen an Gemeinden mit einer Restlaufzeit von mehr als 1 Jahr
- 13983 Ausleihungen an Zweckverbände und dergl.
  - 139831 Ausleihungen an Zweckverbände mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
  - 139833 Ausleihungen an Zweckverbände mit einer Restlaufzeit von mehr als 1 Jahr
- 13984 Ausleihungen an den sonstigen öffentlichen Bereich
  - 139841 Ausleihungen an den sonstigen öffentlichen Bereich mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
  - 139842 Ausleihungen an den sonstigen öffentlichen Bereich mit einer Restlaufzeit von mehr als 1 Jahr
- 13986 Ausleihungen an sonstige öffentliche Sonderrechnungen
  - 139861 Ausleihungen an sonstige öffentliche Sonderrechnungen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
  - 139862 Ausleihungen an sonstige öffentliche Sonderrechnungen mit einer Restlaufzeit von mehr als 1 Jahr
- 13987 Ausleihungen an Kreditinstitute
  - 139871 Ausleihungen an Kreditinstitute mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
  - 139872 Ausleihungen an Kreditinstitute mit einer Restlaufzeit von mehr als 1 Jahr
- 13988 Ausleihungen an sonstigen inländischen Bereich
  - 139881 Ausleihungen an sonstigen inländischen Bereich mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
  - 139882 Ausleihungen an sonstigen inländischen Bereich mit einer Restlaufzeit von mehr als 1 Jahr
- 13989 Ausleihungen an sonstigen ausländischen Bereich
  - 139891 Ausleihungen an sonstigen ausländischen Bereich mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
  - 139892 Ausleihungen an sonstigen ausländischen Bereich mit einer Restlaufzeit von mehr als 1 Jahr
- 1399 Buchwert der sonstigen Ausleihungen am 31.12. des Vorjahres

**14 Wertpapiere**

**141 Wertpapiere des Anlagevermögens**

- 1411 Stand der AHK von Wertpapieren des Anlagevermögens am 31.12. des Vorjahres
- 1412 Zugänge von Wertpapieren des Anlagevermögens im Haushaltsjahr
- 1413 Abgänge von Wertpapieren des Anlagevermögens im Haushaltsjahr
- 1414 Umbuchungen von Wertpapieren des Anlagevermögens im Haushaltsjahr
- 1415 Abschreibungen von Wertpapieren des Anlagevermögens im Haushaltsjahr
- 1416 Zuschreibungen von Wertpapieren des Anlagevermögens im Haushaltsjahr
- 1417 Kumulierte Abschreibungen von Wertpapieren des Anlagevermögens
- 1418 Buchwert von Wertpapieren des Anlagevermögens am 31.12. des Haushaltsjahres
- 1419 Buchwert von Wertpapieren des Anlagevermögens am 31.12. des Vorjahres

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

- 142 Kapitalmarktpapiere mit Buchwert am 31.12. des Haushaltsjahres (Auszug aus 141)**
- 1420 Kapitalmarktpapiere vom Bund
  - 1421 Kapitalmarktpapiere vom Land
  - 1422 Kapitalmarktpapiere von Gemeinden (GV)
  - 1423 Kapitalmarktpapiere von Zweckverbänden und dergl.
  - 1424 Kapitalmarktpapiere vom sonstigen öffentlichen Bereich
  - 1425 Kapitalmarktpapiere von verbundenen Unternehmen, Beteiligungen und Sondervermögen
  - 1426 Kapitalmarktpapiere von sonstigen öffentlichen Sonderrechnungen
  - 1427 Kapitalmarktpapiere von Kreditinstituten
  - 1428 Kapitalmarktpapiere vom sonstigen inländischen Bereich
  - 1429 Kapitalmarktpapiere vom sonstigen ausländischen Bereich
- 143 Geldmarktpapiere mit Buchwert am 31.12. des Haushaltsjahres (Auszug aus 141)**
- 1430 Geldmarktpapiere vom Bund
  - 1431 Geldmarktpapiere vom Land
  - 1432 Geldmarktpapiere von Gemeinden (GV)
  - 1433 Geldmarktpapiere von Zweckverbänden und dergl.
  - 1434 Geldmarktpapiere vom sonstigen öffentlichen Bereich
  - 1435 Geldmarktpapiere von verbundenen Unternehmen, Beteiligungen und Sondervermögen
  - 1436 Geldmarktpapiere von sonstigen öffentlichen Sonderrechnungen
  - 1437 Geldmarktpapiere von Kreditinstitute
  - 1438 Geldmarktpapiere vom sonstigen inländischen Bereich
  - 1439 Geldmarktpapiere vom sonstigen ausländischen Bereich
- 144 Finanzderivate**
- 1441 Finanzderivate
- 145 Anteilsrechte an Unternehmen und Beteiligungen (unter Einbeziehung von 101 und 111)**
- 1451 Börsennotierte Aktien
  - 1452 Nicht-börsennotierte Aktien
  - 1453 Sonstige Anteilsrechte
  - 1454 Investmentzertifikate
- 146 Wertpapiere des Umlaufvermögens**
- 1461 Wertpapiere des Umlaufvermögens
- 15 Vorräte**
- 151 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren**
- 1511 Buchwert der Vorräte am 31.12. des Haushaltsjahres
  - 1512 Buchwert der Vorräte am 31.12. des Vorjahres
- 152 Geleistete Anzahlungen**
- 1521 Buchwert der geleisteten Anzahlungen für Umlaufvermögen am 31.12. des Haushaltsjahres
  - 1522 Buchwert der geleisteten Anzahlungen für Umlaufvermögen am 31.12. des Vorjahres

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

**16 Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen**

**161 Gebührenforderungen (entfällt ab 2013)**

- 1611 Gesamtbetrag der Gebührenforderungen am 31.12 des Haushaltsjahres
- 1612 Betrag der Gebührenforderungen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
- 1613 Betrag der Gebührenforderungen mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
- 1614 Betrag der Gebührenforderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
- 1615 Gesamtbetrag der Gebührenforderungen am 31.12. des Vorjahres

**162 Beitragsforderungen (entfällt ab 2013)**

- 1621 Gesamtbetrag der Beitragsforderungen am 31.12 des Haushaltsjahres
- 1622 Betrag der Beitragsforderungen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
- 1623 Betrag der Beitragsforderungen mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
- 1624 Betrag der Beitragsforderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
- 1625 Gesamtbetrag der Beitragsforderungen am 31.12. des Vorjahres

**163 Steuerforderungen (entfällt ab 2013)**

- 1631 Gesamtbetrag der Steuerforderungen am 31.12 des Haushaltsjahres
- 1632 Betrag der Steuerforderungen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
- 1633 Betrag der Steuerforderungen mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
- 1634 Betrag der Steuerforderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
- 1635 Gesamtbetrag der Steuerforderungen am 31.12. des Vorjahres

**164 Forderungen aus Transferleistungen (entfällt ab 2013)**

- 1641 Gesamtbetrag der Forderungen aus Transferleistungen am 31.12 des Haushaltsjahres
- 1642 Betrag der Forderungen aus Transferleistungen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
- 1643 Betrag der Forderungen aus Transferleistungen mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
- 1644 Betrag der Forderungen aus Transferleistungen mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
- 1645 Gesamtbetrag der Forderungen aus Transferleistungen am 31.12. des Vorjahres

**165 Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen (entfällt ab 2013)**

- 1651 Gesamtbetrag der sonstigen öffentlich-rechtlichen Forderungen am 31.12 des Haushaltsjahres
- 1652 Betrag der sonstigen öffentlich-rechtlichen Forderungen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
- 1653 Betrag der sonstigen öffentlich-rechtlichen Forderungen mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
- 1654 Betrag der sonstigen öffentlich-rechtlichen Forderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
- 1655 Gesamtbetrag der sonstigen öffentlich-rechtlichen Forderungen am 31.12. des Vorjahres

**NEU ab 2013: 167 Öffentlich-rechtliche Forderungen (mit entsprechender Untergliederung)**

**17 Privatrechtliche Forderungen, sonstige Vermögensgegenstände**

**171 Privatrechtliche Forderungen gegenüber dem privaten Bereich (entfällt ab 2013)**

- 1711 Gesamtbetrag der privatrechtlichen Forderungen gegenüber dem privaten Bereich am 31.12 des Haushaltsjahres
- 1712 Betrag der privatrechtlichen Forderungen gegenüber dem privaten Bereich mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
- 1713 Betrag der privatrechtlichen Forderungen gegenüber dem privaten Bereich mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
- 1714 Betrag der privatrechtlichen Forderungen gegenüber dem privaten Bereich mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

- 1715 Gesamtbetrag der privatrechtlichen Forderungen gegenüber dem privaten Bereich am 31.12.des Vorjahres
- 172 Privatrechtliche Forderungen gegenüber dem öffentlichen Bereich**
- 1721 Gesamtbetrag der privatrechtlichen Forderungen gegenüber dem öffentlichen Bereich am 31.12 des Haushaltsjahres
- 1722 Betrag privatrechtlichen Forderungen gegenüber dem öffentlichen Bereich mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
- 1723 Betrag privatrechtlichen Forderungen gegenüber dem öffentlichen Bereich mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
- 1724 Betrag privatrechtlichen Forderungen gegenüber dem öffentlichen Bereich mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
- 1725 Gesamtbetrag privatrechtlichen Forderungen gegenüber dem öffentlichen Bereich am 31.12.des Vorjahres
- 173 Privatrechtliche Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen (entfällt ab 2013)**
- 1731 Gesamtbetrag der privatrechtliche Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen am 31.12 des Haushaltsjahres
- 1732 Betrag der privatrechtliche Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
- 1733 Betrag der privatrechtliche Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
- 1734 Betrag der privatrechtliche Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
- 1735 Gesamtbetrag der privatrechtliche Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen am 31.12. des Vorjahres
- 174 Privatrechtliche Forderungen gegen Beteiligungen (entfällt ab 2013)**
- 1741 Gesamtbetrag der privatrechtlichen Forderungen gegen Beteiligungen am 31.12. des Haushaltsjahres
- 1742 Betrag der privatrechtlichen Forderungen gegen Beteiligungen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
- 1743 Betrag der privatrechtlichen Forderungen gegen Beteiligungen mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
- 1744 Betrag der privatrechtlichen Forderungen gegen Beteiligungen mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
- 1745 Gesamtbetrag der privatrechtlichen Forderungen gegen Beteiligungen am 31.12.des Vorjahres
- 175 Privatrechtliche Forderungen gegen Sondervermögen (entfällt ab 2013)**
- 1751 Gesamtbetrag der privatrechtlichen Forderungen gegen Sondervermögen am 31.12 des Haushaltsjahres
- 1752 Betrag der privatrechtlichen Forderungen gegen Sondervermögen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
- 1753 Betrag der privatrechtlichen Forderungen gegen Sondervermögen mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
- 1754 Betrag der privatrechtlichen Forderungen gegen Sondervermögen mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
- 1755 Gesamtbetrag der privatrechtlichen Forderungen gegen Sondervermögen am 31.12.des Vorjahres
- 176 Sonstige Vermögensgegenstände (entfällt ab 2013)**
- 1761 Sonstige Vermögensgegenstände

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

**NEU ab 2013: 177 *Privatrechtliche Forderungen* und  
179 *Sonstige Vermögensgegenstände*  
(mit entsprechenden Untergliederungen)**

- 18    Liquide Mittel**
- 181   Guthaben bei Banken und Kreditinstituten**
  - 1811 Guthaben bei Banken und Kreditinstituten
- 182   Sonstige Sichteinlagen**
  - 1821 Sonstige Sichteinlagen
- 183   Bargeld (Kasse)**
  - 1831 Bargeld (Kasse)
  
- 19    Aktive Rechnungsabgrenzung und Überschuldung**
- 191   Aktive Rechnungsabgrenzung**
  - 1911 Aktive Rechnungsabgrenzung
- 199   Überschuldung**
  - 1999 Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag
  
- 20    Eigenkapital**
- 201   Allgemeine Rücklage**
  - 2011 Allgemeine Rücklage
- 203   Sonderrücklagen**
  - 2031 Sonderrücklagen
- 204   Ausgleichsrücklage**
  - 2041 Ausgleichsrücklage
- 208   Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag**
  - 2081 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag
  
- 23    Sonderposten**
- 231   Sonderposten aus Zuwendungen**
  - 2311 Sonderposten aus Zuwendungen
- 232   Sonderposten aus Beiträgen**
  - 2321 Sonderposten aus Beiträgen
- 233   Sonderposten für den Gebührenaussgleich**
  - 2331 Sonderposten für den Gebührenaussgleich

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

**239 Sonstige Sonderposten**

2391 Sonstige Sonderposten

**25 Pensionsrückstellungen**

**251 Pensionsrückstellungen**

2511 Pensionsrückstellungen

**26 Rückstellungen für Deponien und Altlasten**

**261 Rückstellungen für Deponien und Altlasten**

2611 Rückstellungen für Deponien und Altlasten

**27 Instandhaltungsrückstellungen**

**271 Instandhaltungsrückstellungen**

2711 Instandhaltungsrückstellungen

**28 Sonstige Rückstellungen**

**281 Sonstige Rückstellungen**

2811 Sonstige Rückstellungen

**30 Anleihen**

**301 Anleihen**

3011 Gesamtbetrag der Anleihen am 31.12 des Haushaltsjahres

30110 Gesamtbetrag der Anleihen in Euro mit festem Zins

30111 Gesamtbetrag der Anleihen in Euro mit variablem Zins

30112 Gesamtbetrag der Anleihen in Fremdwährung mit festem Zins

30113 Gesamtbetrag der Anleihen in Fremdwährung mit variablem Zins

3012 Betrag der Anleihen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr

3013 Betrag der Anleihen mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren

3014 Betrag der Anleihen mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren

3015 Gesamtbetrag der Anleihen am 31.12. des Vorjahres

**32 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen**

**321 Kredite für Investitionen von verbundenen Unternehmen**

3211 Gesamtbetrag der Investitionskredite von verbundenen Unternehmen am 31.12 des Haushaltsjahres

32110 Investitionskredite von verbundenen Unternehmen in Euro mit festem Zins

32111 Investitionskredite von verbundenen Unternehmen in Euro mit variablem Zins

32112 Investitionskredite von verbundenen Unternehmen in Fremdwährung mit festem Zins

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

- 32113 Investitionskredite von verbundenen Unternehmen in Fremdwährung mit variablem Zins
- 3212 Betrag der Investitionskredite von verbundenen Unternehmen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
- 3213 Betrag der Investitionskredite von verbundenen Unternehmen mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
- 3214 Betrag der Investitionskredite von verbundenen Unternehmen mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
- 3215 Gesamtbetrag der Investitionskredite von verbundenen Unternehmen am 31.12. des Vorjahres

**322 Kredite für Investitionen von Beteiligungen**

- 3221 Gesamtbetrag der Investitionskredite von Beteiligungen am 31.12. des Haushaltsjahres
  - 32210 Investitionskredite von Beteiligungen in Euro mit festem Zins
  - 32211 Investitionskredite von Beteiligungen in Euro mit variablem Zins
  - 32212 Investitionskredite von Beteiligungen in Fremdwährung mit festem Zins
  - 32213 Investitionskredite von Beteiligungen in Fremdwährung mit variablem Zins
- 3222 Betrag der Investitionskredite von Beteiligungen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
- 3223 Betrag der Investitionskredite von Beteiligungen mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
- 3224 Betrag der Investitionskredite von Beteiligungen mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
- 3225 Gesamtbetrag der Investitionskredite von Beteiligungen am 31.12. des Vorjahres

**323 Kredite für Investitionen von Sondervermögen**

- 3231 Gesamtbetrag der Investitionskredite von Sondervermögen am 31.12. des Haushaltsjahres
  - 32310 Investitionskredite von Sondervermögen in Euro mit festem Zins
  - 32311 Investitionskredite von Sondervermögen in Euro mit variablem Zins
  - 32312 Investitionskredite von Sondervermögen in Fremdwährung mit festem Zins
  - 32313 Investitionskredite von Sondervermögen in Fremdwährung mit variablem Zins
- 3232 Betrag der Investitionskredite von Beteiligungen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
- 3233 Betrag der Investitionskredite von Beteiligungen mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
- 3234 Betrag der Investitionskredite von Beteiligungen mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
- 3235 Gesamtbetrag der Investitionskredite von Beteiligungen am 31.12. des Vorjahres

**324 Kredite für Investitionen vom öffentlichen Bereich**

- 3241 Kredite für Investitionen vom Bund
  - 32411 Gesamtbetrag der Investitionskredite vom Bund am 31.12. des Haushaltsjahres
    - 324110 Investitionskredite vom Bund in Euro mit festem Zins
    - 324111 Investitionskredite vom Bund in Euro mit variablem Zins
    - 324112 Investitionskredite vom Bund in Fremdwährung mit festem Zins
    - 324113 Investitionskredite vom Bund in Fremdwährung mit variablem Zins
  - 32412 Betrag der Investitionskredite vom Bund mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
  - 32413 Betrag der Investitionskredite vom Bund mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
  - 32414 Betrag der Investitionskredite vom Bund mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
  - 32415 Gesamtbetrag der Investitionskredite vom Bund am 31.12. des Vorjahres
- 3242 Kredite für Investitionen vom Land
  - 32421 Gesamtbetrag der Investitionskredite vom Land am 31.12. des Haushaltsjahres
    - 324210 Investitionskredite vom Land in Euro mit festem Zins
    - 324211 Investitionskredite vom Land in Euro mit variablem Zins
    - 324212 Investitionskredite vom Land in Fremdwährung mit festem Zins
    - 324213 Investitionskredite vom Land in Fremdwährung mit variablem Zins
  - 32422 Betrag der Investitionskredite vom Land mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
  - 32423 Betrag der Investitionskredite vom Land mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
  - 32424 Betrag der Investitionskredite vom Land mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
  - 32425 Gesamtbetrag der Investitionskredite vom Land am 31.12. des Vorjahres

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

- 3243 Kredite für Investitionen von Gemeinden (GV)
  - 32431 Gesamtbetrag der Investitionskredite von Gemeinden am 31.12 des Haushaltsjahres
    - 324310 Investitionskredite von Gemeinden in Euro mit festem Zins
    - 324311 Investitionskredite von Gemeinden in Euro mit variablem Zins
    - 324312 Investitionskredite von Gemeinden in Fremdwährung mit festem Zins
    - 324313 Investitionskredite von Gemeinden in Fremdwährung mit variablem Zins
  - 32432 Betrag der Investitionskredite von Gemeinden mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
  - 32433 Betrag der Investitionskredite von Gemeinden mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
  - 32434 Betrag der Investitionskredite von Gemeinden mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
  - 32435 Gesamtbetrag der Investitionskredite von Gemeinden am 31.12. des Vorjahres
- 3244 Kredite für Investitionen von Zweckverbänden
  - 32441 Gesamtbetrag der Investitionskredite von Zweckverbänden am 31.12 des Haushaltsjahres
    - 324410 Investitionskredite von Zweckverbänden in Euro mit festem Zins
    - 324411 Investitionskredite von Zweckverbänden in Euro mit variablem Zins
    - 324412 Investitionskredite von Zweckverbänden in Fremdwährung mit festem Zins
    - 324413 Investitionskredite von Zweckverbänden in Fremdwährung mit variablem Zins
  - 32442 Betrag der Investitionskredite von Zweckverbänden mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
  - 32443 Betrag der Investitionskredite von Zweckverbänden mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
  - 32444 Betrag der Investitionskredite von Zweckverbänden mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
  - 32445 Gesamtbetrag der Investitionskredite von Zweckverbänden am 31.12. des Vorjahres
- 3245 Kredite für Investitionen vom sonstigen öffentlichen Bereich
  - 32451 Gesamtbetrag der Kredite für Investitionen vom Bund am 31.12 des Haushaltsjahres
    - 324510 Investitionskredite vom sonstigen öffentlichen Bereich in Euro mit festem Zins
    - 324511 Investitionskredite vom sonstigen öffentlichen Bereich in Euro mit variablem Zins
    - 324512 Investitionskredite vom sonstigen öffentlichen Bereich in Fremdwährung mit festem Zins
    - 324513 Investitionskredite vom sonstigen öffentlichen Bereich in Fremdwährung mit variablem Zins
  - 32452 Betrag mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
  - 32453 Betrag mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
  - 32454 Betrag mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
  - 32455 Gesamtbetrag am 31.12. des Vorjahres
- 3246 Kredite für Investitionen von sonstigen öffentlichen Sonderrechnungen
  - 32461 Gesamtbetrag der Investitionskredite von sonstigen öffentlichen Sonderrechnungen am 31.12 des Haushaltsjahres
    - 324610 Investitionskredite vom sonstigen öffentlichen Sonderrechnungen in Euro mit festem Zins
    - 324611 Investitionskredite vom sonstigen öffentlichen Sonderrechnungen in Euro mit variablem Zins
    - 324612 Investitionskredite vom sonstigen öffentlichen Sonderrechnungen in Fremdwährung mit festem Zins
    - 324613 Investitionskredite vom sonstigen öffentlichen Sonderrechnungen in Fremdwährung mit variablem Zins
  - 32462 Betrag der Investitionskredite von sonstigen öffentlichen Sonderrechnungen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
  - 32463 Betrag der Investitionskredite von sonstigen öffentlichen Sonderrechnungen mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
  - 32464 Betrag der Investitionskredite von sonstigen öffentlichen Sonderrechnungen mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

32465 Gesamtbetrag der Investitionskredite von sonstigen öffentlichen Sonderrechnungen am  
31.12. des Vorjahres

**325 Kredite für Investitionen von Kreditinstituten**

- 3251 Kredite für Investitionen von Banken und Kreditinstituten
  - 32511 Gesamtbetrag der Investitionskredite von Banken und Kreditinstituten am 31.12. des Haushaltsjahres
    - 325110 Investitionskredite von Banken und Kreditinstituten in Euro mit festem Zins
    - 325111 Investitionskredite von Banken und Kreditinstituten in Euro mit variablem Zins
    - 325112 Investitionskredite von Banken und Kreditinstituten in Fremdwährung mit festem Zins
    - 325113 Investitionskredite von Banken und Kreditinstituten in Fremdwährung mit variablem Zins
  - 32512 Betrag der Investitionskredite von Banken und Kreditinstituten mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
  - 32513 Betrag der Investitionskredite von Banken und Kreditinstituten mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
  - 32514 Betrag der Investitionskredite von Banken und Kreditinstituten mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
  - 32515 Gesamtbetrag der Investitionskredite von Banken und Kreditinstituten am 31.12. des Vorjahres
- 3252 Kredite für Investitionen von übrigen inländischen Kreditgebern
  - 32521 Gesamtbetrag der Investitionskredite von übrigen inländischen Kreditgebern am 31.12. des Haushaltsjahres
    - 325210 Investitionskredite von übrigen inländischen Kreditgebern in Euro mit festem Zins
    - 325211 Investitionskredite von übrigen inländischen Kreditgebern in Euro mit variablem Zins
    - 325212 Investitionskredite von übrigen inländischen Kreditgebern in Fremdwährung mit festem Zins
    - 325213 Investitionskredite von übrigen inländischen Kreditgebern in Fremdwährung mit variablem Zins
  - 32522 Betrag der Investitionskredite von übrigen inländischen Kreditgebern mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
  - 32523 Betrag der Investitionskredite von übrigen inländischen Kreditgebern mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
  - 32524 Betrag der Investitionskredite von übrigen inländischen Kreditgebern mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
  - 32525 Gesamtbetrag der Investitionskredite von übrigen inländischen Kreditgebern am 31.12. des Vorjahres
- 3253 Kredite für Investitionen von übrigen ausländischen Kreditgebern
  - 32531 Gesamtbetrag der Investitionskredite von übrigen ausländischen Kreditgebern am 31.12. des Haushaltsjahres
    - 325310 Investitionskredite von übrigen ausländischen Kreditgebern in Euro mit festem Zins
    - 325311 Investitionskredite von übrigen ausländischen Kreditgebern in Euro mit variablem Zins
    - 325312 Investitionskredite von übrigen ausländischen Kreditgebern in Fremdwährung mit festem Zins
    - 325313 Investitionskredite von übrigen ausländischen Kreditgebern in Fremdwährung mit variablem Zins
  - 32532 Betrag der Investitionskredite von übrigen ausländischen Kreditgebern mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

- 32533 Betrag der Investitionskredite von übrigen ausländischen Kreditgebern mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
- 32534 Betrag der Investitionskredite von übrigen ausländischen Kreditgebern mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
- 32535 Gesamtbetrag der Investitionskredite von übrigen ausländischen Kreditgebern am 31.12. des Vorjahres

**33 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung**

**331 Kredite zur Liquiditätssicherung vom öffentlichen Bereich (entfällt ab 2013)**

- 3311 Gesamtbetrag der Liquiditätskredite vom öffentlichen Bereich am 31.12. des Haushaltsjahres
  - 33110 Liquiditätskredite vom öffentlichen Bereich in Euro mit festem Zins
  - 33111 Liquiditätskredite vom öffentlichen Bereich in Euro mit variablem Zins
  - 33112 Liquiditätskredite vom öffentlichen Bereich in Fremdwährung mit festem Zins
  - 33113 Liquiditätskredite vom öffentlichen Bereich in Fremdwährung mit variablem Zins
- 3312 Betrag der Liquiditätskredite vom öffentlichen Bereich mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
- 3315 Gesamtbetrag der Liquiditätskredite vom öffentlichen Bereich am 31.12. des Vorjahres

**332 Kredite zur Liquiditätssicherung vom privaten Kreditmarkt (entfällt ab 2013)**

- 3321 Gesamtbetrag der Liquiditätskredite vom privaten Kreditmarkt am 31.12. des Haushaltsjahres
  - 33210 Liquiditätskredite vom privaten Kreditmarkt in Euro mit festem Zins
  - 33211 Liquiditätskredite vom privaten Kreditmarkt in Euro mit variablem Zins
  - 33212 Liquiditätskredite vom privaten Kreditmarkt in Fremdwährung mit festem Zins
  - 33213 Liquiditätskredite vom privaten Kreditmarkt in Fremdwährung mit variablem Zins
- 3322 Betrag der Liquiditätskredite vom privaten Kreditmarkt mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
- 3325 Gesamtbetrag der Liquiditätskredite vom privaten Kreditmarkt am 31.12. des Vorjahres

**NEU ab 2013: 333 Kredite zur Liquiditätssicherung (mit entsprechender Untergliederung)**

**34 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen**

**341 Summe der Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen**

- 3411 Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen am 31.12. des Haushaltsjahres
- 3412 Betrag Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
- 3413 Betrag Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahre
- 3414 Betrag Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
- 3415 Gesamtbetrag Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen am 31.12. des Vorjahres

**35 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen**

**351 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen**

- 3511 Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen am 31.12. des Haushaltsjahres
- 3512 Betrag der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

- 3513 Betrag der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
- 3514 Betrag der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
- 3515 Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen am 31.12. des Vorjahres

**36 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen**

**361 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen**

- 3611 Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten aus Transferleistungen am 31.12. des Haushaltsjahres
- 3612 Betrag der Verbindlichkeiten aus Transferleistungen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
- 3613 Betrag der Verbindlichkeiten aus Transferleistungen mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
- 3614 Betrag der Verbindlichkeiten aus Transferleistungen mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
- 3615 Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten aus Transferleistungen am 31.12. des Vorjahres

**37 Sonstige Verbindlichkeiten**

**371 Sonstige Verbindlichkeiten**

- 3711 Gesamtbetrag der sonstigen Verbindlichkeiten am 31.12. des Haushaltsjahres
  - 37110 Gesamtbetrag der sonstigen Verbindlichkeiten in Euro mit festem Zins
  - 37111 Gesamtbetrag der sonstigen Verbindlichkeiten in Euro mit variablem Zins
  - 37112 Gesamtbetrag der sonstigen Verbindlichkeiten in Fremdwährung mit festem Zins
  - 37113 Gesamtbetrag der sonstigen Verbindlichkeiten in Fremdwährung mit variablem Zins
- 3712 Betrag der sonstigen Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
- 3713 Betrag der sonstigen Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
- 3714 Betrag der sonstigen Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
- 3715 Gesamtbetrag der sonstigen Verbindlichkeiten am 31.12. des Vorjahres

**38 Erhaltene Anzahlungen**

**381 Erhaltene Anzahlungen**

- 3811 Erhaltene Anzahlungen

**39 Passive Rechnungsabgrenzung**

**391 Passive Rechnungsabgrenzung**

- 3911 Passive Rechnungsabgrenzung

**4.2 Die Erhebungsmerkmale zu den Erträgen und Aufwendungen**

In der Finanzstatistik werden die Erträge und Aufwendungen aus laufender Verwaltungstätigkeit sowie aus Investitions- und Finanzierungstätigkeit jeweils nach Arten gegliedert als Ergebnisse aus der Ergebnisrechnung des doppelten Jahresabschlusses der Gemeinden erfasst. In den jährlichen Meldungen der Gemeinden sind sie den finanzstatistischen Produktgruppen zugeordnet anzugeben. In dieser Statistik werden zudem vierteljährlich zum Quartalsende die Erträge und Aufwendungen aus laufender Verwaltungstätigkeit sowie aus der Finanzierungstätigkeit jeweils nach Arten entsprechend der finanzstatistischen Systematik erfasst. Die Festlegung der abzubil-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

denden Produktgruppen ist dabei länderübergreifend erfolgt, z. B. die Produktgruppen im Produktbereich "Soziale Leistungen".

Derzeit sind nachfolgende Erhebungsmerkmale festgelegt worden. Wenn bei diesen Merkmalen die vierte Stelle aus dem Zeichen „-“ besteht, ist zu beachten, dass eine weitere Untergliederung nach finanzstatistisch bestimmten Bereichen (Bereichsabgrenzung) vorzunehmen ist (vgl. Abschnitt 3.5). Auf gesonderte Erläuterungen zu den einzelnen Erhebungsmerkmalen wurde jedoch verzichtet. Die weitere Entwicklung, ggf. unter Anpassung der Erhebungsmerkmale, bleibt abzuwarten.

**40 Steuern und ähnliche Abgaben**

**401 Realsteuern**

- 4011 Grundsteuer A
- 4012 Grundsteuer B
- 4013 Gewerbesteuer

**402 Gemeindeanteile an Gemeinschaftssteuern**

- 4021 Gemeindeanteil an der Einkommensteuer
- 4022 Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer

**403 Sonstige Gemeindesteuern**

- 4031 Vergnügungssteuer
- 4032 Hundesteuer
- 4033 Jagdsteuer
- 4034 Zweitwohnungssteuer
- 4035 Kulturförderabgabe/Übernachtungssteuer
- 4036 Steuer auf sexuelle Vergnügungen

**404 Steuerähnliche Erträge**

- 4041 Fremdenverkehrsabgaben
- 4042 Abgaben von Spielbanken
- 4049 Sonstige steuerähnliche Erträge

**405 Ausgleichsleistungen**

- 4051 Leistungen nach dem Familienleistungsausgleich
- 4052 Leistungen wegen der Umsetzung der Grundsicherung für Arbeitssuchende

**41 Zuwendungen und allgemeine Umlagen**

**411 Schlüsselzuweisungen**

- 4111 Schlüsselzuweisungen vom Land

**412 Bedarfszuweisungen**

- 4121 Bedarfszuweisungen vom Land
- 4122 Bedarfszuweisungen von Gemeinden (GV)

**413 Sonstige allgemeine Zuweisungen**

- 4130 Allgemeine Zuweisungen vom Bund
- 4131 Allgemeine Zuweisungen vom Land

- 414 Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke**
  - 414- Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke
  
- 416 Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Zuwendungen**
  - 4161 Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Zuwendungen
  
- 418 Allgemeine Umlagen**
  - 4181 Allgemeine Umlagen vom Land
  - 4182 Allgemeine Umlagen von Gemeinden (GV)
  
- 42 Sonstige Transfererträge**
  
- 421 Ersatz von sozialen Leistungen außerhalb von Einrichtungen**
  - 4211 Ersatz von sozialen Leistungen außerhalb von Einrichtungen
  
- 422 Ersatz von sozialen Leistungen in Einrichtungen**
  - 4221 Ersatz von sozialen Leistungen in Einrichtungen
  
- 423 Schuldendiensthilfen**
  - 423- Schuldendiensthilfen
  
- 429 Andere sonstige Transfererträge**
  - 4291 Andere sonstige Transfererträge
  
- 43 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte**
  
- 431 Verwaltungsgebühren**
  - 4311 Verwaltungsgebühren
  
- 432 Benutzungsgebühren und ähnliche Entgelte**
  - 4321 Benutzungsgebühren und ähnliche Entgelte
  
- 436 Zweckgebundene Abgaben**
  - 4361 Zweckgebundene Abgaben
  
- 437 Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Beiträge**
  - 4371 Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Beiträge
  
- 438 Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für den Gebührenaussgleich**
  - 4381 Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für den Gebührenaussgleich
  
- 44 Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen**
  
- 441 Mieten und Pachten**
  - 4411 Mieten und Pachten

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

- 442 Erträge aus Verkauf**
  - 4421 Erträge aus Verkauf
  
- 446 Sonstige privatrechtliche Leistungsentgelte**
  - 4461 Sonstige privatrechtliche Leistungsentgelte
  
- 448 Erträge aus Kostenerstattungen, Kostenumlagen**
  - 448- Erträge aus Kostenerstattungen, Kostenumlagen
  
- 449 Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen**
  - 4491 Leistungsbeteiligung bei Leistungen für Unterkunft und Heizung für Arbeitssuchende
  - 4492 Leistungsbeteiligung beim Arbeitslosengeld II
  - 4493 Leistungsbeteiligung bei der Eingliederung II von Arbeitssuchenden
  
- 45 Sonstige ordentliche Erträge**
  
- 451 Konzessionsabgaben**
  - 4511 Konzessionsabgaben
  
- 452 Erstattungen von Steuern**
  - 4521 Erstattungen von Steuern
  
- 454 Erträge aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen**
  - 4541 Erträge aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäude
  - 4542 Erträge aus der Veräußerung von beweglichen Vermögensgegenständen
  - 4547 Verrechnungserträge bei Vermögensgegenständen
  
- 455 Erträge aus der Veräußerung von Finanzanlagen**
  - 4551 Erträge aus der Veräußerung von Finanzanlagen
  - 4557 Verrechnungserträge bei Finanzanlagen
  
- 456 Weitere sonstige ordentliche Erträge**
  - 4561 Bußgelder
  - 4562 Säumniszuschläge
  - 4563 Erträge aus der Inanspruchnahme von Gewährverträgen und Bürgschaften
  
- 457 Erträge aus der Auflösung von sonstigen Sonderposten**
  - 4571 Erträge aus der Auflösung von sonstigen Sonderposten
  
- 458 Nicht zahlungswirksame ordentliche Erträge**
  - 4581 Erträge aus Zuschreibungen
  - 4582 Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen
  - 4583 Sonstige nicht zahlungswirksame ordentliche Erträge
  
- 459 Andere sonstige ordentliche Erträge**
  - 4591 Andere sonstige ordentliche Erträge

**46 Finanzerträge**

**461 Zinserträge**

461- Zinserträge

**465 Gewinnanteile aus verbundenen Unternehmen und Beteiligungen**

4651 Gewinnanteile aus verbundenen Unternehmen und Beteiligungen

**469 Sonstige Finanzerträge**

4691 Sonstige Finanzerträge

**47 Aktivierte Eigenleistungen und Bestandsveränderungen**

**471 Aktivierte Eigenleistungen**

4711 Aktivierte Eigenleistungen

**472 Bestandsveränderungen**

4721 Bestandsveränderungen

**48 Erträge aus internen Leistungsbeziehungen**

**481 Erträge aus internen Leistungsbeziehungen**

4811 Erträge aus internen Leistungsbeziehungen

**49 Außerordentliche Erträge**

**491 Außerordentliche Erträge**

4911 Außerordentliche Erträge

**50 Personalaufwendungen**

**501 Dienstaufwendungen**

5011 Beamte

5012 Tariflich Beschäftigte

5019 Sonstige Beschäftigte

**502 Beiträge zu Versorgungskassen**

5022 Tariflich Beschäftigte

5029 Sonstige Beschäftigte

**503 Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung**

5031 Beamte

5032 Tariflich Beschäftigte

5039 Sonstige Beschäftigte

**504 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Beschäftigte**

5041 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Beschäftigte

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

- 505 Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Beschäftigte**
  - 5051 Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Beschäftigte
  
- 506 Zuführungen zu Beihilferückstellungen für Beschäftigte**
  - 5061 Zuführungen zu Beihilferückstellungen für Beschäftigte
  
- 51 Versorgungsaufwendungen**
  - 511 Versorgungsbezüge**
    - 5111 Beamte
    - 5112 Tariflich Beschäftigte
    - 5119 Sonstige Beschäftigte
  
  - 512 Beiträge zu Versorgungskassen**
    - 5121 Beamte
  
  - 513 Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung**
    - 5131 Beamte
    - 5132 Tariflich Beschäftigte
    - 5139 Sonstige Beschäftigte
  
  - 514 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Versorgungsempfänger**
    - 5141 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Versorgungsempfänger
  
  - 515 Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Versorgungsempfänger**
    - 5151 Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Versorgungsempfänger
  
  - 516 Zuführungen zu Beihilferückstellungen für Versorgungsempfänger**
    - 5161 Zuführungen zu Beihilferückstellungen für Versorgungsempfänger
  
- 52 Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen**
  - 521 Instandhaltung des unbeweglichen Vermögens**
    - 5215 Instandhaltung der Grundstücke und baulichen Anlagen
    - 5216 Instandhaltung des Infrastrukturvermögens
    - 5218 Zuführungen zu Instandhaltungsrückstellungen
  
  - 523 Erstattungen für Aufwendungen von Dritten aus laufender Verwaltungstätigkeit**
    - 523- Erstattungen für Aufwendungen von Dritten aus laufender Verwaltungstätigkeit
  
  - 524 Unterhaltung und Bewirtschaftung des unbeweglichen Vermögens**
    - 5241 Unterhaltung und Bewirtschaftung der Grundstücke und baulichen Anlagen
    - 5242 Unterhaltung und Bewirtschaftung des Infrastrukturvermögens
  
  - 525 Bewirtschaftung und Unterhaltung des beweglichen Vermögens**
    - 5251 Haltung von Fahrzeugen
    - 5255 Unterhaltung des sonstigen beweglichen Vermögens

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

**527 Besondere Verwaltungs- und Betriebsaufwendungen**

5271 Lernmittel

**528 Aufwendungen für sonstige Sachleistungen**

5281 Aufwendungen für sonstige Sachleistungen

**529 Aufwendungen für sonstige Dienstleistungen**

5291 Aufwendungen für sonstige Dienstleistungen

**53 Transferaufwendungen**

**531 Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke**

531- Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke

**532 Schuldendiensthilfen**

532- Schuldendiensthilfen

**533 Sozialtransferaufwendungen**

5331 Soziale Leistungen an natürliche Personen außerhalb von Einrichtungen

5332 Soziale Leistungen an natürliche Personen in Einrichtungen

5333 Leistungen für Unterkunft und Heizung an Arbeitssuchende

5334 Leistungen zur Eingliederung I von Arbeitssuchenden

5335 Einmalige Leistungen an Arbeitssuchende

5336 Arbeitslosengeld II

5337 Leistungen zur Eingliederung II von Arbeitssuchenden

5338 Leistungen für Bildung und Teilhabe

5339 Sonstige soziale Leistungen

**534 Steuerbeteiligungen**

5341 Gewerbesteuerumlage

5342 Finanzierungsbeteiligung an den Lasten Deutsche Einheit

**535 Allgemeine Zuweisungen**

5352 Allgemeine Zuweisungen an Gemeinden (GV)

**537 Allgemeine Umlagen**

5371 Allgemeine Umlagen an das Land

5372 Allgemeine Umlagen an Gemeinden (GV)

5373 Allgemeine Umlagen an Zweckverbände

**539 Sonstige Transferaufwendungen**

5391 Sonstige Transferaufwendungen

**54 Sonstige ordentliche Aufwendungen**

**541 Sonstige Personal- und Versorgungsaufwendungen**

5411 Sonstige Personal- und Versorgungsaufwendungen

5412 Besondere Aufwendungen für Beschäftigte

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

**542 Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten**

- 5421 Aufwendungen für ehrenamtliche und sonstige Tätigkeit
- 5422 Mieten und Pachten
- 5423 Leasing
- 5429 Sonstige Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten

**543 Geschäftsaufwendungen**

- 5431 Geschäftsaufwendungen

**544 Steuern, Versicherungen, Schadensfälle**

- 5441 Steuern, Versicherungen, Schadensfälle

**546 Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen**

- 5461 Leistungsbeteiligung bei Leistungen für Unterkunft und Heizung an Arbeitssuchende
- 5462 Leistungsbeteiligung bei der Eingliederung I von Arbeitssuchenden
- 5463 Leistungsbeteiligung bei einmaligen Leistungen an Arbeitssuchende
- 5468 Leistungsbeteiligung bei Teilhabeleistungen

**547 Wertveränderungen bei Vermögensgegenständen**

- 5471 Wertveränderungen bei Sachanlagen
- 5472 Wertveränderungen bei Finanzanlagen
- 5473 Wertveränderungen beim Umlaufvermögen
- 5477 Verrechnungsaufwendungen bei Vermögensgegenständen
- 5478 Verrechnungsaufwendungen bei Finanzanlagen

**548 Besondere ordentliche Aufwendungen**

- 5481 Bußgelder
- 5482 Säumniszuschläge
- 5483 Aufwendungen aus der Inanspruchnahme von Gewährverträgen und Bürgschaften

**549 Weitere sonstige Aufwendungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**

- 5491 Verfügungsmittel
- 5492 Fraktionszuwendungen
- 5499 Übrige weitere sonstige Aufwendungen aus laufender Verwaltungstätigkeit

**55 Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen**

**551 Zinsaufwendungen**

- 551- Zinsaufwendungen

**555 Sonstige Finanzaufwendungen**

- 5551 Kreditbeschaffungskosten
- 5559 Sonstige Finanzaufwendungen

**57 Bilanzielle Abschreibungen**

**571 Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen**

- 5711 Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen

**572 Abschreibungen auf Finanzanlagen**

5721 Abschreibungen auf Finanzanlagen

**573 Abschreibungen auf das Umlaufvermögen**

5731 Abschreibungen auf das Umlaufvermögen

**58 Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen**

**581 Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen**

5811 Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen

**59 Außerordentliche Aufwendungen**

**591 Außerordentliche Aufwendungen**

5911 Außerordentliche Aufwendungen

**4.3 Die Erhebungsmerkmale zu den Einzahlungen und Auszahlungen**

In der Finanzstatistik werden die Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit sowie aus Investitions- und Finanzierungstätigkeit jeweils nach Arten gegliedert als Finanzergebnisse aus der Finanzrechnung des doppelten Jahresabschlusses der Gemeinden erfasst. In den jährlichen Meldungen der Gemeinden sind sie den finanzstatistischen Produktgruppen zugeordnet anzugeben. In dieser Statistik werden zudem vierteljährlich zum Quartalsende die Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit sowie aus Investitions- und Finanzierungstätigkeit jeweils nach Arten entsprechend der finanzstatistischen Systematik erfasst. Die Festlegung der abzubildenden Produktgruppen, z.B. Soziale Hilfen, Kinder-, Jugend- und Familienhilfe u.a. ist länderübergreifend erfolgt.

Derzeit sind nachfolgende Erhebungsmerkmale festgelegt worden. Wenn bei diesen Merkmalen die vierte Stelle aus dem Zeichen „-“ besteht, ist zu beachten, dass eine weitere Untergliederung nach finanzstatistisch bestimmten Bereichen (Bereichsabgrenzung) vorzunehmen ist (vgl. Abschnitt 3.5). Auf gesonderte Erläuterungen zu den einzelnen Erhebungsmerkmalen wurde jedoch verzichtet. Die weitere Entwicklung, ggf. unter Anpassung der Erhebungsmerkmale, bleibt abzuwarten.

**60 Steuern und ähnliche Abgaben**

**601 Realsteuern**

6011 Grundsteuer A

6012 Grundsteuer B

6013 Gewerbesteuer

**602 Gemeindeanteile an Gemeinschaftssteuern**

6021 Gemeindeanteil an der Einkommensteuer

6022 Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer

**603 Sonstige Gemeindesteuern**

6031 Vergnügungssteuer

6032 Hundesteuer

6033 Jagdsteuer

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

- 6034 Zweitwohnungssteuer
- 6035 Kulturförderabgabe/Übernachtungssteuer
- 6036 Steuer auf sexuelle Vergnügungen
  
- 604 Steuerähnliche Einzahlungen**
  - 6041 Fremdenverkehrsabgaben
  - 6042 Abgaben von Spielbanken
  - 6049 Sonstige steuerähnliche Einzahlungen
  
- 605 Ausgleichsleistungen**
  - 6051 Leistungen nach dem Familienleistungsausgleich
  - 6052 Leistungen für die Umsetzung der Grundsicherung für Arbeitssuchende
  
- 61 Zuwendungen und allgemeine Umlagen**
  - 611 Schlüsselzuweisungen**
    - 6111 Schlüsselzuweisungen vom Land
  - 612 Bedarfszuweisungen**
    - 6121 Bedarfszuweisungen vom Land
    - 6122 Bedarfszuweisungen von Gemeinden (GV)
  - 613 Sonstige allgemeine Zuweisungen**
    - 6130 Allgemeine Zuweisungen vom Bund
    - 6131 Allgemeine Zuweisungen vom Land
  - 614 Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke**
    - 614- Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke
  - 618 Allgemeine Umlagen**
    - 6181 Allgemeine Umlagen vom Land (z.B. Erstattung Einheitslasten)
    - 6182 Allgemeine Umlagen von Gemeinden (GV)
  
- 62 Sonstige Transfereinzahlungen**
  - 621 Ersatz von sozialen Leistungen außerhalb von Einrichtungen**
    - 6211 Ersatz von sozialen Leistungen außerhalb von Einrichtungen
  - 622 Ersatz von sozialen Leistungen in Einrichtungen**
    - 6221 Ersatz von sozialen Leistungen in Einrichtungen
  - 623 Schuldendiensthilfen**
    - 623- Schuldendiensthilfen
  - 629 Andere sonstige Transfereinzahlungen**
    - 6291 Andere sonstige Transfereinzahlungen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

- 63 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte**
- 631 Verwaltungsgebühren**
  - 6311 Verwaltungsgebühren
- 632 Benutzungsgebühren und ähnliche Entgelte**
  - 6321 Benutzungsgebühren und ähnliche Entgelte
- 636 Zweckgebundene Abgaben**
  - 6361 Zweckgebundene Abgaben
  
- 64 Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen**
- 641 Mieten und Pachten**
  - 6411 Mieten und Pachten
- 642 Einzahlungen aus Verkauf**
  - 6421 Einzahlungen aus Verkauf
- 646 Sonstige privatrechtliche Leistungsentgelte**
  - 6461 Sonstige privatrechtliche Leistungsentgelte
- 648 Einzahlungen aus Kostenerstattungen, Kostenumlagen**
  - 648- Einzahlungen aus Kostenerstattungen, Kostenumlagen
- 649 Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen**
  - 6491 Leistungsbeteiligung bei Leistungen für Unterkunft und Heizung für Arbeitssuchende
  - 6492 Leistungsbeteiligung beim Arbeitslosengeld II
  - 6493 Leistungsbeteiligung bei der Eingliederung II von Arbeitssuchenden
  
- 65 Sonstige Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**
- 651 Konzessionsabgaben**
  - 6511 Konzessionsabgaben
- 652 Einzahlungen aus Vorsteuerüberhang**
  - 6521 Einzahlungen aus Vorsteuerüberhang
- 656 Besondere Einzahlungen**
  - 6561 Bußgelder
  - 6562 Säumniszuschläge
  - 6563 Einzahlungen aus der Inanspruchnahme von Gewährverträgen und Bürgschaften
- 659 Sonstige Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**
  - 6591 Sonstige Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit
  
- 66 Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen**

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

- 661 Zinseinzahlungen**
  - 661- Zinseinzahlungen
  
- 665 Gewinnanteile aus verbundenen Unternehmen und Beteiligungen**
  - 6651 Gewinnanteile aus verbundenen Unternehmen und Beteiligungen
  
- 669 Sonstige Finanzeinzahlungen**
  - 6691 Sonstige Finanzeinzahlungen
  
- 67 Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**

(Meldepflichtig nur, wenn die Merkmale 60xx bis 66xx nicht erhoben werden)

  - 6711 Nicht ergebniswirksame Einzahlungen
  - 6712 Summe der Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit
  
- 68 Einzahlungen aus Investitionstätigkeit**
  
- 681 Investitionszuwendungen**
  - 681- Investitionszuwendungen
  
- 682 Einzahlungen aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden**
  - 6821 Einzahlungen aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden
  
- 683 Einzahlungen aus der Veräußerung von sonstigen Vermögensgegenständen**
  - 6831 Einzahlungen aus der Veräußerung von beweglichen Vermögensgegenständen
  - 6832 Einzahlungen aus der Veräußerung von immateriellen Vermögensgegenständen
  
- 684 Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen**
  - 6841 Einzahlungen aus der Veräußerung von börsennotierten Aktien
  - 6842 Einzahlungen aus der Veräußerung von nicht börsennotierten Aktien
  - 6843 Einzahlungen aus der Veräußerung von sonstigen Anteilsrechten
  - 6844 Einzahlungen aus der Veräußerung von Investmentzertifikaten
  - 6845 Einzahlungen aus der Veräußerung von Geldmarktpapieren
  - 6846 Einzahlungen aus der Veräußerung von Geldmarktpapieren
  - 6847 Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzderivaten
  - 6848 Einzahlungen aus der Veräußerung von sonstigen Finanzanlagen
  
- 685 Einzahlungen aus der Abwicklung von Baumaßnahmen**
  - 6851 Einzahlungen aus der Abwicklung von Baumaßnahmen
  
- 686 Rückflüsse von Ausleihungen**
  - 686- Rückflüsse von Ausleihungen
  
- 688 Beiträge und ähnliche Entgelte**
  - 6881 Beiträge und ähnliche Entgelte
  
- 689 Sonstige Investitionseinzahlungen**
  - 6891 Sonstige Investitionseinzahlungen
  
- 69 Einzahlungen aus Finanzierungstätigkeit**

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

- 691 Einzahlungen aus der Herausgabe von Anleihen**
  - 691- Einzahlungen aus der Herausgabe von Anleihen
  
- 692 Kreditaufnahmen für Investitionen**
  - 692- Kreditaufnahmen für Investitionen
  
- 693 Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung**
  - 693- Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung
  
- 694 Einzahlungen aus sonstiger Wertpapierverschuldung**
  - 694- Einzahlungen aus sonstiger Wertpapierverschuldung
  
- 695 Rückflüsse von Darlehen (ohne Ausleihungen)**
  - 695- Rückflüsse von Darlehen (ohne Ausleihungen)
  
- 70 Personalauszahlungen**
  
- 701 Dienstbezüge**
  - 7011 Beamte
  - 7012 Tariflich Beschäftigte
  - 7019 Sonstige Beschäftigte
  
- 702 Beiträge zu Versorgungskassen**
  - 7022 Tariflich Beschäftigte
  - 7029 Sonstige Beschäftigte
  
- 703 Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung**
  - 7031 Beamte
  - 7032 Tariflich Beschäftigte
  - 7039 Sonstige Beschäftigte
  
- 704 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Beschäftigte**
  - 7041 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Beschäftigte
  
- 71 Versorgungsauszahlungen**
  
- 711 Versorgungsbezüge**
  - 7111 Beamte
  - 7112 Tariflich Beschäftigte
  - 7119 Sonstige Beschäftigte
  
- 712 Beiträge zu Versorgungskassen**
  - 7121 Beamte
  
- 713 Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung**
  - 7131 Beamte
  - 7132 Tariflich Beschäftigte
  - 7139 Sonstige Beschäftigte

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

- 714 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Versorgungsempfänger**
  - 7141 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Versorgungsempfänger
  
- 72 Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen**
  
- 721 Instandhaltung des unbeweglichen Vermögens**
  - 7215 Instandhaltung der Grundstücke und baulichen Anlagen
  - 7216 Instandhaltung des Infrastrukturvermögens
  
- 723 Erstattungen für Auszahlungen von Dritten aus laufender Verwaltungstätigkeit**
  - 723- Erstattungen für Auszahlungen von Dritten aus laufender Verwaltungstätigkeit
  
- 724 Bewirtschaftung und Unterhaltung des unbeweglichen Vermögens**
  - 7241 Bewirtschaftung und Unterhaltung der Grundstücke und baulichen Anlagen
  - 7242 Bewirtschaftung und Unterhaltung des Infrastrukturvermögens
  
- 725 Bewirtschaftung und Unterhaltung des beweglichen Vermögens**
  - 7251 Haltung von Fahrzeugen
  - 7255 Unterhaltung des sonstigen beweglichen Vermögens
  
- 727 Besondere Verwaltungs- und Betriebsauszahlungen**
  - 7271 Lernmittel
  
- 728 Auszahlungen für sonstige Sachleistungen**
  - 7281 Auszahlungen für sonstige Sachleistungen
  
- 729 Auszahlungen für sonstige Dienstleistungen**
  - 7291 Auszahlungen für sonstige Dienstleistungen
  
- 73 Transferauszahlungen**
  
- 731 Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke**
  - 731- Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke
  
- 732 Schuldendiensthilfen**
  - 732- Schuldendiensthilfen
  
- 733 Sozialtransferauszahlungen**
  - 7331 Soziale Leistungen an natürliche Personen außerhalb von Einrichtungen
  - 7332 Soziale Leistungen an natürliche Personen in Einrichtungen
  - 7333 Leistungen für Unterkunft und Heizung an Arbeitssuchende
  - 7334 Leistungen zur Eingliederung I von Arbeitssuchenden
  - 7335 Einmalige Leistungen an Arbeitssuchende
  - 7336 Arbeitslosengeld II
  - 7337 Leistungen zur Eingliederung II von Arbeitssuchenden
  - 7338 Leistungen für Bildung und Teilhabe
  - 7339 Sonstige soziale Leistungen
  
- 734 Steuerbeteiligungen**

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

- 7341 Gewerbesteuerumlage
- 7342 Finanzierungsbeteiligung an den Lasten Deutsche Einheit
  
- 735 Allgemeine Zuweisungen**
  - 7352 Allgemeine Zuweisungen an Gemeinden (GV)
  
- 737 Allgemeine Umlagen**
  - 7371 Allgemeine Umlagen an das Land
  - 7372 Allgemeine Umlagen an Gemeinden (GV)
  - 7373 Allgemeine Umlagen an Zweckverbände
  
- 739 Sonstige Transferauszahlungen**
  - 7391 Sonstige Transferauszahlungen
  
- 74 Sonstige Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**
  
- 741 Sonstige Personal- und Versorgungsauszahlungen**
  - 7411 Sonstige Personal- und Versorgungsauszahlungen
  - 7412 Besondere Auszahlungen für Beschäftigte
  
- 742 Auszahlungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten**
  - 7421 Auszahlungen für ehrenamtliche und sonstige Tätigkeit
  - 7422 Mieten und Pachten
  - 7423 Leasing
  - 7429 Sonstige Auszahlungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten
  
- 743 Geschäftsauszahlungen**
  - 7431 Geschäftsauszahlungen
  
- 744 Steuern, Versicherungen, Schadensfälle**
  - 7441 Steuern, Versicherungen, Schadensfälle
  
- 746 Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen**
  - 7461 Leistungsbeteiligung bei Leistungen für Unterkunft und Heizung an Arbeitssuchende
  - 7462 Leistungsbeteiligung bei der Eingliederung I von Arbeitssuchenden
  - 7463 Leistungsbeteiligung bei einmaligen Leistungen an Arbeitssuchende
  - 7468 Leistungsbeteiligung bei Teilhabeleistungen
  
- 748 Besondere Auszahlungen**
  - 7481 Bußgelder
  - 7482 Säumniszuschläge
  - 7483 Auszahlungen aus der Inanspruchnahme von Gewährverträgen und Bürgschaften
  
- 749 Weitere sonstige Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**
  - 7491 Verfügungsmittel
  - 7492 Fraktionszuwendungen
  - 7499 Übrige weitere sonstige Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

**75 Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen**

**751 Zinsauszahlungen**

751- Zinsauszahlungen

**759 Sonstige Finanzauszahlungen**

7591 Kreditbeschaffungskosten

7599 Sonstige Finanzauszahlungen

**77 Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**

(Meldepflichtig nur, wenn die Merkmale 70xx bis 75xx nicht erhoben werden)

7711 Nicht ergebniswirksame Auszahlungen

7712 Summe der Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit

**78 Auszahlungen aus Investitionstätigkeit**

**781 Zuweisungen und Zuschüsse für Investitionen**

781- Zuweisungen und Zuschüsse für Investitionen

**782 Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden**

7821 Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden

**783 Auszahlungen für den Erwerb von beweglichen Vermögensgegenständen**

7831 Auszahlungen für den Erwerb von beweglichen Vermögensgegenständen oberhalb der Wertgrenze i.H.v. 410 Euro

7832 Auszahlungen für den Erwerb von beweglichen Vermögensgegenständen unterhalb der Wertgrenze i.H.v. 410 Euro

**784 Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen**

7841 Auszahlungen für den Erwerb von börsennotierten Aktien

7842 Auszahlungen für den Erwerb von nicht börsennotierten Aktien

7843 Auszahlungen für den Erwerb von sonstigen Anteilsrechten

7844 Auszahlungen für den Erwerb von Investmentzertifikaten

7845 Auszahlungen für den Erwerb von Geldmarktpapieren

7846 Auszahlungen für den Erwerb von Geldmarktpapieren

7847 Auszahlungen für den Erwerb von Finanzderivaten

7848 Auszahlungen für den Erwerb von sonstigen Finanzanlagen

**785 Baumaßnahmen**

7851 Hochbaumaßnahmen

7852 Tiefbaumaßnahmen

7853 Sonstige Baumaßnahmen

**786 Gewährung von Ausleihungen**

786- Gewährung von Ausleihungen

**789 Sonstige Investitionsauszahlungen**

7891 Sonstige Investitionsauszahlungen

- 79 Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit**
- 791 Auszahlungen aus der Rückzahlung von Anleihen**
  - 791- Auszahlungen aus der Rückzahlung von Anleihen
- 792 Tilgung von Krediten für Investitionen**
  - 792- Tilgung von Krediten für Investitionen
- 793 Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung**
  - 793- Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung
- 794 Tilgung von sonstigen Wertpapierschulden**
  - 794- Tilgung von sonstigen Wertpapierschulden
- 795 Gewährung von Darlehen (ohne Ausleihungen)**
  - 795- Gewährung von Darlehen (ohne Ausleihungen)

#### **4.4 Die Bereichsabgrenzung innerhalb der Finanzstatistiken**

##### **4.4.1 Die Inhalte der Bereichsabgrenzung**

Im Rahmen der Finanzstatistiken werden nicht nur der Bestand an Vermögen und Schulden der Gemeinden, sondern auch deren Zugang und Veränderungen in Form von Erträgen und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen jährlich auf das Haushaltsjahr bezogen, ggf. auch unterjährig, statistisch erfasst. Deshalb bedarf es bei einigen Erhebungsmerkmalen einer über den Viersteller hinausgehend weiteren Differenzierung. Dies wird dadurch erreicht, dass eine mehrstufige Bereichsabgrenzung zu beachten ist, mit deren Hilfe u.a. Laufzeiten und Währungen der Kredite, Zu- und Abgänge, Tilgungen und Umschuldungen erfasst werden können.

##### **Bereichsabgrenzung A**

- 0** Bund
- 1** Land
- 2** Gemeinden (GV)
- 3** Zweckverbände und dergl.
- 4** Gesetzliche Sozialversicherung
- 5** Verbundene Unternehmen, Beteiligungen und Sondervermögen
- 6** Sonstige öffentliche Sonderrechnungen
- 7** Private Unternehmen
- 8** Übrige Bereiche
- 9** (nicht belegt)

##### **Bereichsabgrenzung B**

- 0** Bund
- 1** Land
- 2** Gemeinden (GV)
- 3** Zweckverbände und dergl.
- 4** Gesetzliche Sozialversicherung
- 5** Verbundene Unternehmen, Beteiligungen und Sondervermögen
- 6** Sonstige öffentliche Sonderrechnungen
- 7** Kreditinstitute

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

- 8 Sonstiger inländischer Bereich
- 9 Sonstiger ausländischer Bereich

**Bereichsabgrenzung C**

- 0 Berichtigungen
- 1 Laufzeit bis 1 Jahr
- 2 Laufzeit 1 bis 5 Jahre
- 3 Laufzeit mehr als 5 Jahre
- 6 Sonstige Zugänge
- 7 Sonstige Abgänge
- 4, 5, 8 und 9 (nicht belegt)

**Bereichsabgrenzung D**

- 0 Euro-Währung (fester Zins)
- 1 Euro-Währung (variabler Zins)
- 2 Fremdwährung (fester Zins)
- 3 Fremdwährung (variabler Zins)
- 4 Umschuldungen
- 5 Ordentliche Tilgung
- 6 Außerordentliche Tilgung
- 7, 8 und 9 (nicht belegt)

**4.4.2 Die Zuordnungen bei der Bereichsabgrenzung**

**4.4.2.1 Allgemeine Zwecke**

Die für zutreffende Abgrenzung geschaffene Bereichsabgrenzung ist so aufgebaut, dass sie generell bei den Finanzstatistiken, z.B. der Ertrags- und Aufwandsstatistik, Zahlungsartenstatistik u.a. zur Anwendung kommen kann. Außerdem können im Rahmen der Finanzstatistiken auch noch Sonderangaben erfragt werden, z.B. der Stand der Bürgschaften u.a. Die Anwendung ist auf der Grundlage der finanzstatistischen Zuordnungen (Erläuterungen) sowie den nachfolgenden Erläuterungen zur Bereichsabgrenzung vorzunehmen.

**3.5.2.2 Die Zuordnungen zur Bereichsabgrenzung A**

Die Bereichsabgrenzung A ist bei folgenden Finanzarten anzuwenden:

1. In der Ergebnisrechnung
  - bei den Ertragsarten: 414, 423, 448,
  - bei den Aufwandsarten: 523, 531, 532.
2. In der Finanzrechnung
  - bei den Einzahlungsarten: 614, 623, 648, 681,
  - bei den Auszahlungsarten: 731,732, 781.

Innerhalb der finanzstatistischen Kontengliederung sind als vierte Stelle folgende Bereiche anzugeben:

... 0 Bund

... 1 Land

Land Nordrhein-Westfalen, alle übrigen Länder einschließlich Stadtstaaten;

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

- ... 2 Gemeinden und Gemeindeverbände  
Gemeinden, Kreise, Landschaftsverbände, Regionalverband Ruhrgebiet StädteRegion Aachen;
- ... 3 Zweckverbände  
In diesem Bereich werden alle Verbände und sonstigen Organisationen in öffentlich-rechtlicher Form zusammengefasst, die kommunale Aufgaben erfüllen und mindestens eine Gemeinde oder einen Gemeindeverband zum Mitglied haben – jedoch keine Sparkassenzweckverbände (vgl. Bereich ...6)  
-.  
Dazu gehören:  
Schulverbände,  
Nachbarschaftsverbände,  
Wasser- und Bodenverbände,  
Planungsverbände,  
sonstige Organisationen mit kommunaler Aufgabenerfüllung, wie sie nach Landesrecht oder Bundesrecht festgelegt sind;
- ... 4 Gesetzliche Sozialversicherung  
Träger der gesetzlichen Krankenversicherung,  
Träger der gesetzlichen Pflegeversicherung,  
Träger der gesetzlichen Unfallversicherung,  
Träger der gesetzlichen Rentenversicherung,  
Träger der gesetzlichen Altershilfe für Landwirte,  
Träger der gesetzlichen Arbeitslosenversicherung (Bundesagentur für Arbeit);
- ... 5 Verbundene Unternehmen, Beteiligungen und Sondervermögen  
Einrichtungen und Unternehmen der Gemeinden (GV), für die Sonderrechnungen geführt werden, in öffentlicher Rechtsform, z.B. Eigenbetriebe, eigenbetriebsähnliche Einrichtungen, Anstalten des öffentlichen Rechts, auch öffentliche Fonds,  
in privatrechtlicher Rechtsform, z.B. Unternehmen, an denen Gemeinden, Gemeindeverbände und Zusammenschlüsse von diesen überwiegend, d.h. mit mehr als 50 v.H. am Nennkapital (Grund- und Stammkapital) unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind;
- ... 6 Sonstige öffentliche Sonderrechnungen  
Betriebe des Bundes und der Länder, die nach § 26 BHO/LHO geführt werden,  
Sondervermögen des Bundes und der Länder mit eigener Wirtschafts- und Rechnungsführung, auch Lastenausgleichsfonds (LAF), ERP-Sondervermögen;  
Unternehmen in der Sonderrechtsform des öffentlichen Rechts, z.B. öffentlich-rechtliche Kreditanstalten, Sparkassen (auch in Zweckverbandsform), Rundfunk- und Fernsehanstalten u.ä.,  
Unternehmen des privaten Rechts, wenn Bund, Länder und Zusammenschlüsse von diesen überwiegend, d.h. mit mehr als 50 v.H. am Nennkapital (Grund- und Stammkapital), unmittelbar beteiligt sind;  
Kommunale Versorgungskassen und Zusatzversorgungskassen;  
Landesverband Lippe;
- ... 7 Private Unternehmen  
Alle Unternehmen, die nicht öffentliche wirtschaftliche Unternehmen (vgl. Bereiche ...5 und ...6) sind, Kapitalgesellschaften (AG, KGaA, GmbH u.a.), Personengesellschaften (OHG, KG u.a.), Rechtsfähige Vereine, Stiftungen, Arbeitsstätten der freien Berufe, Landwirtschaftliche Betriebe,

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT KOMMUNALE FINANZSTATISTIK

Handwerksbetriebe,  
Einkaufs- / Verkaufsvereinigungen;

### ... 8 Übrige Bereiche

Natürliche und juristische Personen, die nicht den Bereichen ...0 bis ...7 zuzuordnen sind, insbesondere Organisationen ohne Erwerbscharakter (einschl. deren Anstalten und Einrichtungen), soweit diese nicht als Unternehmen oder Teil eines Unternehmens zu betrachten sind.

Dazu gehören:

Kirchen, Orden, religiöse und weltanschauliche Vereinigungen,  
Organisationen der Freien Wohlfahrtspflege,  
Organisationen in den Bereichen Erziehung, Wissenschaft und Kultur, Sport- und Jugendpflege,  
Arbeitgeberverbände, Berufsorganisationen,  
Wirtschaftsverbände und öffentlich-rechtliche Wirtschafts- und Berufsvertretungen,  
Gewerkschaften,  
politische Parteien,  
Wasser- und Bodenverbände, soweit sie nicht dem Bereich 3 zugerechnet werden.

Weiter gehören hierher:

Natürliche und juristische Personen des Auslands, soweit sie nicht als Unternehmen anzusehen sind,  
Europäische Gemeinden,  
Einrichtungen der Europäischen Union, sonstige internationale Organisationen;

### ... 9 (nicht belegt)

#### 4.4.2.3 Die Zuordnungen zur Bereichsabgrenzung B

Die Bereichsabgrenzung A ist bei folgenden Finanzarten anzuwenden:

##### 1. In der Bilanz

- bei den Aktiva: 13, 142, 143,
- bei den Passiva: 32, 33.

##### 2. In der Ergebnisrechnung

- bei den Ertragsarten: 461,
- bei den Aufwandsarten: 551.

##### 3. In der Finanzrechnung

- bei den Einzahlungsarten: 661, 686, 692, 693, 695,
- bei den Auszahlungsarten: 751, 786, 792, 793, 795.

Innerhalb der finanzstatistischen Kontengliederung sind die Bereiche ...0 bis ...6, ohne Sparkassen, aus der Bereichsabgrenzung A zu übernehmen sowie folgende weitere Bereiche anzugeben:

##### ...7 Kreditinstitute

Banken, Sparkassen und sonstige Kreditinstitute;

##### ...8 Sonstiger inländischer Bereich

Alle inländischen Organisationen bzw. natürliche und juristische Personen aus den Bereichen ...7 und ...8 der Bereichsabgrenzung A;

##### ...9 Sonstiger ausländischer Bereich

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

Alle ausländischen Organisationen bzw. natürliche und juristische Personen aus den Bereichen ...7  
und ...8 der Bereichsabgrenzung A;

**4.4.2.3 Die Zuordnungen zur Bereichsabgrenzung C**

Die Bereichsabgrenzung C ist bei folgenden Finanzarten anzuwenden:

1. In der Bilanz

- bei den Aktiva: 13,
- bei den Passiva: 30, 32, 37.

2. In der Finanzrechnung

- bei den Einzahlungsarten: 691, 692, 693, 694, 695,
- bei den Auszahlungsarten: 791, 792, 793, 794, 795.

**4.4.2.2 Die Zuordnungen zur Bereichsabgrenzung D**

Die Bereichsabgrenzung D ist bei folgenden Finanzarten anzuwenden:

1. In der Bilanz

- bei den Aktiva: ---,
- bei den Passiva: 30, 32, 33, 37.

2. In der Finanzrechnung

- bei den Einzahlungsarten: 691, 692, 693, 694, 695,
- bei den Auszahlungsarten: 791, 792, 793, 794, 795.

XXXXXXXXXXXXXXXX

# Abbildungsübersicht

Die Anwendung der haushaltsrechtlichen Vorschriften der Gemeindeordnung und der Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung soll durch die folgenden Abbildungen unterstützt werden. Dadurch wird deren Inhalt in Kurzform vorgestellt und im Rahmen der weiteren Erläuterungen verdeutlicht. Unter dieser Prämisse sind die nachfolgenden Abbildungen geschaffen worden.

## 1. Abbildungen im Kapitel I „Das Haushaltsrecht für Gemeinden“

Abbildung	1	„Das Drei-Komponenten-System des NKF“ .....
Abbildung	2	„Die Änderung des § 76 der Gemeindeordnung NRW“ .....
Abbildung	3	„Das 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz“ .....
Abbildung	4	„Der Haushalt der Gemeinde“ .....
Abbildung	5	„Die Leitgedanken der gemeindlichen Haushaltswirtschaft“ .....
Abbildung	6	„Die Phasen im gemeindlichen Haushaltskreislauf“ .....
Abbildung	7	„Die haushaltsrechtlichen Vorschriften für die Haushaltsplanung“ .....
Abbildung	8	„Die haushaltsrechtlichen Vorschriften für die Haushaltsausführung“ .....
Abbildung	9	„Die haushaltsrechtlichen Vorschriften für die Haushaltsrechnung“ .....
Abbildung	10	„Der Zeitrahmen für die Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres 2013“ .....
Abbildung	11	„Das Gliederungsschema I („Direkte Methode“) aus DRS 2“ .....
Abbildung	12	„Das Gliederungsschema II („Indirekte Methode“) aus DRS 2“ .....
Abbildung	13	„Das Gliederungsschema Investitionstätigkeit aus DRS 2“ .....
Abbildung	14	„Gliederungsschema Finanzierungstätigkeit aus DRS 2“ .....
Abbildung	15	„Die direkte Methode insgesamt“ .....
Abbildung	16	„Die Deutschen Rechnungslegungsstandards“ .....
Abbildung	17	„Die Standards staatlicher Doppik“ .....
Abbildung	18	„Grundbegriffe in den IPSAS“ .....
Abbildung	19	„Die Inhalte der IPSAS“ .....
Abbildung	20	„Entscheidungsrelevante IPSAS-Themen“ .....
Abbildung	21	„Themenbereiche im IPSAS-Projektstatus“ .....

## 2. Abbildungen im Kapitel II „Das Haushaltsrecht in der Gemeindeordnung“

### 2.1 Abbildungen für den 8. Teil der Gemeindeordnung

Abbildung	22	„Gesetzliche Vorgaben zur Anwendung der GoB“ .....
Abbildung	23	„Örtlich festzulegende Wertgrenzen“ .....
Abbildung	24	„Steuerrelevante Vorschriften in der Gemeindeordnung“ .....
Abbildung	25	„Haushaltsrechtliche Vorschriften in der Gemeindeordnung“ .....
Abbildung	26	„Die Muster zu Vorschriften der Gemeindeordnung“ .....
Abbildung	27	„Der Haushalt der Gemeinde“ .....
Abbildung	28	„Die Leitgedanken der gemeindlichen Haushaltswirtschaft“ .....
Abbildung	29	„Die Tätigkeiten des Finanzausschusses“ .....
Abbildung	30	„Die Aufgaben des Kämmerers der Gemeinde“ .....
Abbildung	31	„Die Vorschriften im 8. Teil der Gemeindeordnung“ .....
Abbildung	32	„Die Anzeige- und Genehmigungspflichten“ .....
Abbildung	33	„Das Drei-Komponenten-System des NKF“ (§ 75) .....
Abbildung	34	„Die Bildung von produktorientierten Teilplänen“ .....

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
ABBILDUNGSÜBERSICHT**

Abbildung	35	„Die Produktorientierung nach dem NKF-Produktrahmen“ .....
Abbildung	36	„Das Stufenmodell zur Verringerung der allgemeinen Rücklage“ .....
Abbildung	37	„Wichtige gemeindliche Haushaltsgrundsätze“ .....
Abbildung	38	„Die Entwicklung des Eigenkapitals“ .....
Abbildung	39	„Die Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs“ .....
Abbildung	40	„Die gesetzlichen Aufsichtsmittel“ .....
Abbildung	41	„Der Bilanzposten für das negative Eigenkapital“ .....
Abbildung	42	„Die Stufen eines Sanierungsplans“ .....
Abbildung	43	„Die gemeindliche Sanierungsbilanz“ .....
Abbildung	44	„Die Planung des Eigenkapitalaufbaus“ .....
Abbildung	45	„Vergleiche beim Sanierungscontrolling“ .....
Abbildung	46	„Die Sicherung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft“ (§ 76) .....
Abbildung	47	„Gemeindliches Finanzvermögen und Finanzverpflichtungen“ .....
Abbildung	48	„Die Struktur des Haushaltssicherungskonzeptes“ .....
Abbildung	49	„Die Ergebnisse der Haushaltskonsolidierung“ .....
Abbildung	50	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung“ .....
Abbildung	51	„Das Stärkungspaktgesetz“ .....
Abbildung	52	„Die Stufen eines Sanierungskonzeptes“ .....
Abbildung	53	„Die Rangfolge der Finanzmittelbeschaffung“ (§ 77) .....
Abbildung	54	„Mögliche Konditionen für gemeindliche Kredite“ .....
Abbildung	55	„Das Verfahren zum Erlass der gemeindlichen Haushaltssatzung“ (§ 78) .....
Abbildung	56	„Die Berichtspflichten gegenüber dem Rat der Gemeinde“ .....
Abbildung	57	„Die Gliederung der Haushaltssatzung“ .....
Abbildung	58	„Die Ermittlung des Höchstbetrages an Liquiditätskrediten“ .....
Abbildung	59	„Die Weitergeltung einzelner Haushaltsvorschriften“ .....
Abbildung	60	„Die Funktionen des gemeindlichen Haushaltsplans“ (§ 79) .....
Abbildung	61	„Die Produktorientierung nach dem NKF-Produktrahmen“ .....
Abbildung	62	„Die Produktbereiche im NKF-Produktrahmen“ .....
Abbildung	63	„Die Bildung von produktorientierten Teilplänen“ .....
Abbildung	64	„Die Rechengröße Ertrag“ .....
Abbildung	65	„Die Rechengröße Einzahlungen“ .....
Abbildung	66	„Die Rechengröße Aufwand“ .....
Abbildung	67	„Die Rechengröße Auszahlungen“ .....
Abbildung	68	„Der gemeindliche Haushaltsplan im NKF“ .....
Abbildung	69	„Der Aufbau der Teilpläne“ .....
Abbildung	70	„Die Zeitreihe der Haushaltsplanung“ .....
Abbildung	71	„Die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde“ .....
Abbildung	72	„Die Maßgaben für den gemeindlichen Haushaltsplan“ .....
Abbildung	73	„Das Verfahren zum Erlass der Haushaltssatzung“ (§ 80) .....
Abbildung	74	„Die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft“ .....
Abbildung	75	„Die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde“ .....
Abbildung	76	„Der Änderungsbedarf beim Entwurf der Haushaltssatzung“ .....
Abbildung	77	„Die Bekanntmachung der Haushaltssatzung“ .....
Abbildung	78	„Die Inhalte der Bekanntmachungsanordnung“ .....
Abbildung	79	„Hindernisse für die Bekanntmachung“ .....
Abbildung	80	„Der Zeitraum des Verfügbarhaltens der Haushaltssatzung 2013“ .....
Abbildung	81	„Aspekte für das Verfügbarhalten im Internet“ .....
Abbildung	82	„Die Gliederung der Nachtragssatzung“ (§ 81) .....
Abbildung	83	„Die Festlegungen für den Nachtragshaushaltsplan“ .....
Abbildung	84	„Die Anlagen zum gemeindlichen Haushaltsplan“ .....
Abbildung	85	„Das Verfahren zum Erlass der Nachtragssatzung“ .....

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
ABBILDUNGSÜBERSICHT**

Abbildung	86	„Die Weitergeltung einzelner Haushaltsvorschriften“ (§ 82) .....
Abbildung	87	„Die örtlichen (vorläufigen) Bewirtschaftungsvorgaben“ .....
Abbildung	88	„Beschränkungen bei der vorläufigen Haushaltsführung“ .....
Abbildung	89	„Der Bedarf für überplanmäßige Ermächtigungen“ (§ 83) .....
Abbildung	90	„Die Übersicht über langfristige haushaltsmäßige Auswirkungen“ (§ 84) .....
Abbildung	91	„Die Grundsätze ordnungsgemäßer Planung“ .....
Abbildung	92	„Die Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung“ .....
Abbildung	93	„Die Produktinformationen bei Finanzinstrumenten“ (§ 86) .....
Abbildung	94	„Die Bilanzierung von Zinsderivaten“ .....
Abbildung	95	„Die Einstufung der Gemeinde als professioneller Kunde“ .....
Abbildung	96	„Die Investitionstätigkeit im gemeindlichen Finanzplan“ .....
Abbildung	97	„Die Ermittlung des Kreditbedarfs“ .....
Abbildung	98	„Die Merkmale gemeindlicher Haftungsverhältnisse“ (§ 87) .....
Abbildung	99	„Die Bürgschaftsübernahmen zugunsten Dritter“ .....
Abbildung	100	„Die Einzelbürgschaft und staatliche Beihilfe“ .....
Abbildung	101	„Bürgschaftsrichtlinien und staatliche Beihilfe“ .....
Abbildung	102	„Die Abgrenzung der Rückstellungen“ (§ 88) .....
Abbildung	103	„Die zulässigen Rückstellungsarten“ .....
Abbildung	104	„Merkmale für Rückstellungen für ungewisse gemeindliche Verpflichtungen“ .....
Abbildung	105	„Der Rückstellungsspiegel“ .....
Abbildung	106	„Die Rechengröße Einzahlungen“ (§ 89) .....
Abbildung	107	„Die Rechengröße Auszahlungen“ .....
Abbildung	108	„Die Zeiträume der Liquiditätsplanung“ .....
Abbildung	109	„Liquiditätsrisikomessverfahren und -steuerungsverfahren“ .....
Abbildung	110	„Der Liquiditätsspiegel“ .....
Abbildung	111	„Die Voraussetzungen bei Krediten zur Liquiditätssicherung“ .....
Abbildung	112	„Die Einstufung der Gemeinde als professioneller Kunde“ .....
Abbildung	113	„Das Anlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz“ (§ 90) .....
Abbildung	114	„Das Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz“ .....
Abbildung	115	„Die Risiken bei gemeindlichem Vermögen“ .....
Abbildung	116	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Finanzplanung“ .....
Abbildung	117	„Anschaffungskosten und Herstellungskosten“ .....
Abbildung	118	„Eckpunkte für eine Risikobeurteilung bei Geldanlagen“ .....
Abbildung	119	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur“ (§ 91) .....
Abbildung	120	„Zeitliche Inventurformen“ .....
Abbildung	121	„Sachliche Inventurformen“ .....
Abbildung	122	„Die Bilanzierung von gemeindlichem Vermögen“ .....
Abbildung	123	„Die Bilanzierung von gemeindlichen Schulden“ .....
Abbildung	124	„Der Zusammenhang von Inventar und Bilanz“ .....
Abbildung	125	„Die Grundsätze für Inventur, Inventar und Bilanz der Gemeinde“ .....
Abbildung	126	„Die Wertbegriffe für die gemeindliche Bilanzierung“ .....
Abbildung	127	„Die Struktur der gemeindlichen Bilanzentscheidung“ .....
Abbildung	128	„Die Anschaffungs- und Herstellungskosten“ .....
Abbildung	129	„Die Zusammensetzung der gemeindlichen Anschaffungskosten“ .....
Abbildung	130	„Die Zusammensetzung der gemeindlichen Herstellungskosten“ .....
Abbildung	131	„Die Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz“ .....
Abbildung	132	„Die Rückstellungen in der gemeindlichen Bilanz“ .....
Abbildung	133	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ .....
Abbildung	134	„Der Grundsatz „Intergenerativer Gerechtigkeit“ .....
Abbildung	135	„Wichtige gesetzlich bestimmte Grundsätze“ .....
Abbildung	136	„Die Zeitwerte in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz“ (§ 92) .....

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT ABBILDUNGSÜBERSICHT

Abbildung 137	„Das Gliederungsschema für die Eröffnungsbilanz“ .....
Abbildung 138	„Wichtige Grundsätze“ .....
Abbildung 139	„Die Stufen eines Sanierungsplans“ .....
Abbildung 140	„Die Berichtigung der Werte der gemeindlichen Eröffnungsbilanz“ .....
Abbildung 141	„Der Zeitraum des Verfügbarhaltens der Eröffnungsbilanz 2009“ .....
Abbildung 142	„Das Verfahren bei der Eröffnungsbilanz“ .....
Abbildung 143	„Die Eröffnungsbilanzunterlagen“ .....
Abbildung 144	„Die Zeitwerte in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz“ .....
Abbildung 145	„Ein Beispiel für den Bestätigungsvermerk für die Eröffnungsbilanz“ .....
Abbildung 146	„Die Berichtigung der Werte der gemeindlichen Eröffnungsbilanz“ .....
Abbildung 147	„Die Rechengröße Ertrag“ (§ 93) .....
Abbildung 148	„Die Rechengröße Aufwand“ .....
Abbildung 149	„Die Rechengröße Einzahlungen“ .....
Abbildung 150	„Die Rechengröße Auszahlungen“ .....
Abbildung 151	„Die NKF-Kontenklassen für die gemeindliche Bilanz“ .....
Abbildung 152	„Die NKF-Kontenklassen für die gemeindliche Ergebnisrechnung“ .....
Abbildung 153	„Die NKF-Kontenklassen für die gemeindliche Finanzrechnung“ .....
Abbildung 154	„Die weiteren NKF-Kontenklassen“ .....
Abbildung 155	„Die Arten der Zahlungsdienste“ .....
Abbildung 156	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ .....
Abbildung 157	„Der Grundsatz „Intergenerativer Gerechtigkeit“ .....
Abbildung 158	„Wichtige gesetzlich bestimmte Grundsätze“ .....
Abbildung 159	„Weitere wichtige Grundsätze“ .....
Abbildung 160	„Die Schritte zum gemeindlichen Jahresabschluss“ (§ 95) .....
Abbildung 161	„Das Aufstellungsverfahren zur Feststellung des Jahresabschlusses“ .....
Abbildung 162	„Die Stufen eines Sanierungsplans“ .....
Abbildung 163	„Die Wertaufhellung im gemeindlichen Jahresabschluss“ .....
Abbildung 164	„Die Ergebnisse der Haushaltskonsolidierung“ .....
Abbildung 165	„Die Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses“ .....
Abbildung 166	„Die Bestandteile des gemeindlichen Jahresabschlusses“ .....
Abbildung 167	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ .....
Abbildung 168	„Die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze“ .....
Abbildung 169	„Die Gestaltung der gemeindlichen Ergebnisrechnung“ .....
Abbildung 170	„Die Gestaltung der gemeindlichen Finanzrechnung“ .....
Abbildung 171	„Ein Beispiel für die Gestaltung der gemeindlichen Teilrechnungen“ .....
Abbildung 172	„Die Gestaltung der gemeindlichen Bilanz“ .....
Abbildung 173	„Die Gestaltung des gemeindlichen Anhangs“ .....
Abbildung 174	„Die Jahresabschlussunterlagen der Gemeinde“ .....
Abbildung 175	„Die Gestaltung des gemeindlichen Lageberichts“ .....
Abbildung 176	„Die Angabepflichten der Verantwortlichen in der Gemeinde“ .....
Abbildung 177	„Der Berichtigungsbedarf im Jahresabschluss“ (§ 96) .....
Abbildung 178	„Der Zeitraum des Verfügbarhaltens des Jahresabschlusses 2013“ .....
Abbildung 179	„Aspekte für das Verfügbarhalten im Internet“ .....

### 2.2 Abbildungen für den 9. Teil der Gemeindeordnung

Abbildung 180	„Die Vorschriften im 9. Teil der Gemeindeordnung“ .....
Abbildung 181	„Die Gruppen der gemeindlichem Sondervermögen“ (§ 97) .....
Abbildung 182	„Die Aufgaben organisatorisch verselbstständigter Einrichtungen“ .....
Abbildung 183	„Die Haushaltsvorschriften für Sondervermögen als Betriebe“ .....

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
ABBILDUNGSÜBERSICHT**

Abbildung 184 „Die Haushaltsvorschriften für Treuhandvermögen“ (§ 98) .....

**2.3 Abbildungen für den 10. Teil der Gemeindeordnung**

Abbildung 185 „Prüfungsfremde Leistungen“ .....

Abbildung 186 „Ausschluss und Befangenheit des Prüfers“ .....

Abbildung 187 „Örtliche Prüfungsaufgaben“ .....

Abbildung 188 „Die Vorschriften im 10. Teil der Gemeindeordnung“ .....

Abbildung 189 „Inhalte einer örtlichen Rechnungsprüfungsordnung“ .....

Abbildung 190 „Die Prüfungsgegenstände der gemeindlichen Jahresabschlussprüfung“ (§ 101) .....

Abbildung 191 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlussprüfungen“ .....

Abbildung 192 „Die Arten gemeindlicher Bestätigungsvermerke“ .....

Abbildung 193 „Die haushaltsrechtlichen Vorschriften für die Haushaltsplanung“ .....

Abbildung 194 „Die haushaltsrechtlichen Vorschriften für die Haushaltsausführung“ .....

Abbildung 195 „Die haushaltsrechtlichen Vorschriften für die Haushaltsrechnung“ .....

Abbildung 196 „Beispiele für Prüfungsaussagen zum Jahresabschluss“ .....

Abbildung 197 „Berichtsgrundsätze für den Prüfungsbericht“ .....

Abbildung 198 „Die Möglichkeiten der Tenorierung des Bestätigungsvermerks“ .....

Abbildung 199 „Ein Beispiel für einen Bestätigungsvermerk für den Jahresabschluss“ .....

Abbildung 200 „Die Auftraggeber der örtlichen Rechnungsprüfung“ (§ 103) .....

Abbildung 201 „Die gemeindlichen Jahresabschlussunterlagen“ .....

Abbildung 202 „Prüfungsaussagen zum gemeindlichen Jahresabschluss“ .....

Abbildung 203 „Die Gesamtabschlussunterlagen der Gemeinde“ .....

Abbildung 204 „Beispiele für Prüfungssachverhalte beim Gesamtabschluss“ .....

Abbildung 205 „Die Dokumentation zur Programmprüfung“ .....

Abbildung 206 „Die Beauftragung der örtlichen Rechnungsprüfung einer anderen Gemeinde“ .....

Abbildung 207 „Ausschluss und Befangenheit des Prüfers“ .....

Abbildung 208 „Prüfungsfremde Leistungen“ (§ 104) .....

Abbildung 209 „Ausschluss und Befangenheit des Prüfers“ .....

Abbildung 210 „Die Prüfungsaufgaben der Gemeindeprüfungsanstalt“ (§ 105) .....

**2.4 Abbildungen für den 12. Teil der Gemeindeordnung**

Abbildung 211 „Der kommunale Konzern“ .....

Abbildung 212 „Die Schritte zum Gesamtabschluss“ .....

Abbildung 213 „Die Vorschriften im 12. Teil der Gemeindeordnung“ .....

Abbildung 214 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung“ .....

Abbildung 215 „Ausgewählte deutsche Rechnungslegungsstandards“ .....

Abbildung 216 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ .....

Abbildung 217 „Weitere wichtige Grundsätze“ .....

Abbildung 218 „Der zulässige Verzicht auf einen Gesamtabschluss“ .....

Abbildung 219 „Die Adressaten des gemeindlichen Gesamtabschlusses“ (§ 116) .....

Abbildung 220 „Das Aufstellungsverfahren beim Gesamtabschluss“ .....

Abbildung 221 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung“ .....

Abbildung 222 „Die Struktur der gemeindlichen Gesamtergebnisrechnung“ .....

Abbildung 223 „Die Struktur der gemeindlichen Gesamtbilanz“ .....

Abbildung 224 „Die Gestaltung des gemeindlichen Gesamtanhangs“ .....

Abbildung 225 „Die Gestaltung des gemeindlichen Gesamtlageberichts“ .....

Abbildung 226 „Die Gesamtabschlussunterlagen der Gemeinde“ .....

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT ABBILDUNGSÜBERSICHT

Abbildung 227	„Die Anwendung des § 96 GO NRW auf den Gesamtabchluss“ .....
Abbildung 228	„Der Zeitraum des Verfügbarhaltens des Gesamtabchlusses 2013“ .....
Abbildung 229	„Aspekte für das Verfügbarhalten im Internet“ .....
Abbildung 230	„Die Konsolidierungseinheiten“ .....
Abbildung 231	„Die Voraussetzungen bei Einbeziehung eines „Teilkonzernabschlusses“ .....
Abbildung 232	„Die Eckpunkte für den gemeindlichen Konsolidierungskreis“ .....
Abbildung 233	„Die Struktur der Bilanz nach § 266 HGB“ .....
Abbildung 234	„Die Gliederung der GuV beim Gesamtkostenverfahren“ .....
Abbildung 235	„Die Gliederung der GuV beim Umsatzkostenverfahren“ .....
Abbildung 236	„Die Messgrößen zur Feststellung der untergeordneten Bedeutung“ .....
Abbildung 237	„Beispiele für Beteiligungsverhältnisse von untergeordneter Bedeutung“ .....
Abbildung 238	„Die Angabepflichten der Verantwortlichen in der Gemeinde“ .....
Abbildung 239	„Die Aufstellungs- und Feststellungstermine von Abschlüssen“ .....
Abbildung 240	„Die Eckpunkte für den örtlichen Zeitplan“ .....
Abbildung 241	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ .....
Abbildung 242	„Die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze“ .....
Abbildung 243	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung“ .....
Abbildung 244	„Die Möglichkeiten der Tenorierung des Bestätigungsvermerks“ .....
Abbildung 245	„Ein Beispiel für einen Bestätigungsvermerk für den Gesamtabchluss“ .....
Abbildung 246	„Die Inhalte des gemeindlichen Beteiligungsberichts“ (§ 117) .....
Abbildung 247	„Ein Beispiel einer städtischen Beteiligungsstruktur“ .....

### 3. Abbildungen im Kapitel III „Das Haushaltsrecht in der Gemeindehaushaltsverordnung“

#### 3.1 Abbildungen für den 1. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung

Abbildung 248	„Die gesetzlichen Vorgaben zur Anwendung der GoB“ .....
Abbildung 249	„Die örtlich festzulegenden Wertgrenzen“ .....
Abbildung 250	„Steuerrelevante Vorschriften in der Gemeindehaushaltsverordnung“ .....
Abbildung 251	„Die Vorschriften in der Gemeindehaushaltsverordnung“ .....
Abbildung 252	„Die Muster zu Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung“ .....
Abbildung 253	„Die Vorschriften im 1. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung“ .....
Abbildung 254	„Der Grundsatz „Intergenerativ Gerechtigkeit“ (§ 1) .....
Abbildung 255	„Die Produktorientierung nach dem NKF-Produktrahmen“ .....
Abbildung 256	„Die Produktbereiche im NKF-Produktrahmen“ .....
Abbildung 257	„Die Elemente des gemeindlichen Haushaltsplans im NKF“ .....
Abbildung 258	„Die Anlagen zum gemeindlichen Haushaltsplan“ .....
Abbildung 259	„Die Entwicklung des Eigenkapitals“ .....
Abbildung 260	„Die Darstellung der Finanzströme zwischen Verwaltung und Betrieben“ .....
Abbildung 261	„Die Angelegenheiten der Bezirksvertretungen“ .....
Abbildung 262	„Die Zeitreihe im Haushaltsplan“ .....
Abbildung 263	„Die Rechengröße Ertrag“ (§ 2) .....
Abbildung 264	„Die Rechengröße Aufwand“ .....
Abbildung 265	„Die Komponenten des Ergebnisplans“ .....
Abbildung 266	„Die Positionen im Ergebnisplan“ .....
Abbildung 267	„Die außerordentlichen Erträge und außerordentlichen Aufwendungen“ .....
Abbildung 268	„Die Haushaltsposition „Steuern und ähnliche Abgaben“ .....
Abbildung 269	„Die Haushaltsposition „Zuwendungen und allgemeine Umlagen“ .....
Abbildung 270	„Die Haushaltsposition „Sonstige Transfererträge“ .....
Abbildung 271	„Die Haushaltsposition „Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte“ .....

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
ABBILDUNGSÜBERSICHT**

Abbildung 272	„Die Haushaltsposition „Privatrechtliche Leistungsentgelte“ .....
Abbildung 273	„Die Haushaltsposition „Kostenerstattungen und Kostenumlagen“ .....
Abbildung 274	„Die Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Erträge“ .....
Abbildung 275	„Die Haushaltsposition „Personalaufwendungen“ .....
Abbildung 276	„Die Haushaltsposition „Versorgungsaufwendungen“ .....
Abbildung 277	„Die Haushaltsposition „Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen“ .....
Abbildung 278	„Die Haushaltsposition „Bilanzielle Abschreibungen“ .....
Abbildung 279	„Die Übersicht über Zuwendungen an Dritte“ .....
Abbildung 280	„Die Haushaltsposition „Transferaufwendungen“ .....
Abbildung 281	„Die Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Aufwendungen“ .....
Abbildung 282	„Die Erträge und Aufwendungen im NKF-Kontenrahmen“ .....
Abbildung 283	„Ergebnisplan und „originärer“ Haushaltsausgleich“ .....
Abbildung 284	„Ergebnisplan und „fiktiver“ Haushaltsausgleich“ .....
Abbildung 285	„Die Zuordnungen für den gemeindlichen Ergebnisplan“ .....
Abbildung 286	„Die Zielsetzungen für den gemeindlichen Finanzplan“ (§ 3) .....
Abbildung 287	„Die Rechengröße Einzahlungen“ .....
Abbildung 288	„Die Rechengröße Auszahlungen“ .....
Abbildung 289	„Die Komponenten des Finanzplans“ .....
Abbildung 290	„Die laufende Verwaltungstätigkeit im gemeindlichen Finanzplan“ .....
Abbildung 291	„Die Investitionstätigkeit im gemeindlichen Finanzplan“ .....
Abbildung 292	„Verwendung erhaltener nicht rückzahlbarer Investitionszuschüsse“ .....
Abbildung 293	„Die Baumaßnahmen im gemeindlichen Finanzplan“ .....
Abbildung 294	„Die Gewährung von Investitionszuschüssen“ .....
Abbildung 295	„Die Finanzierungstätigkeit im gemeindlichen Finanzplan“ .....
Abbildung 296	„Die Einzahlungen und Auszahlungen im NKF-Kontenrahmen“ .....
Abbildung 297	„Die Änderung des Bestandes an Finanzmitteln“ .....
Abbildung 298	„Die Ergänzung des Finanzplans um die Festsetzungen der Gesamtbeträge“ .....
Abbildung 299	„Die Zuordnungen für den gemeindlichen Finanzplan“ .....
Abbildung 300	„Gestaltung und Inhalte der produktorientierten Teilpläne“ (§ 4) .....
Abbildung 301	„Die Produktorientierung nach dem NKF-Produktrahmen“ .....
Abbildung 302	„Die Produktbereiche im NKF-Produktrahmen“ .....
Abbildung 303	„Die Inhalte der NKF-Produktbereiche“ .....
Abbildung 304	„Die Bildung von produktorientierten Teilplänen“ .....
Abbildung 305	„Die Anforderungen an die örtliche Produktbildung“ .....
Abbildung 306	„Die Inhalte von Produktbeschreibungen“ .....
Abbildung 307	„Die Zusammensetzung einer Produktkennziffer“ .....
Abbildung 308	„Die Zusammensetzung von Leistungsnummern“ .....
Abbildung 309	„Wichtige Anforderungen an die Bildung von Teilplänen“ .....
Abbildung 310	„Allgemeine Form des Teilergebnisplans“ .....
Abbildung 311	„Die Haushaltspositionen im Teilergebnisplan“ .....
Abbildung 312	„Der Teilergebnisplan für den Produktbereich Allgemeine Finanzwirtschaft“ .....
Abbildung 313	„Überleitung des haushaltmäßigen Ergebnisses zum Saldo der Gebührenkalkulation“ .....
Abbildung 314	„Die Abbildung interner Leistungsbeziehungen“ .....
Abbildung 315	„Allgemeine Form des Teilfinanzplans“ .....
Abbildung 316	„Der Teilfinanzplan für den Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“ .....
Abbildung 317	„Der Teilfinanzplan für einzelne Investitionsmaßnahmen“ .....
Abbildung 318	„Die Struktur des Haushaltssicherungskonzeptes“ (§ 5) .....
Abbildung 319	„Die Schwellenwerte für ein Haushaltssicherungskonzept .....
Abbildung 320	„Die Konsolidierung im Haushaltssicherungskonzept“ .....
Abbildung 321	„Die Grundsätze für Haushaltssicherungskonzepte“ .....
Abbildung 322	„Vergleiche beim Sanierungscontrolling“ .....

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT ABBILDUNGSÜBERSICHT

Abbildung 323	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung“ .....
Abbildung 324	„Die Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung“ (§ 6) .....
Abbildung 325	„Die Gestaltung des gemeindlichen Vorberichtes“ (§ 7) .....
Abbildung 326	„Die betriebsbezogenen Leistungsbeziehungen“ .....
Abbildung 327	„Die Darstellung des gemeindlichen Personalbedarfs“ (§ 8) .....
Abbildung 328	„Die Grundstruktur des Stellenplans“ .....
Abbildung 329	„Die Grundstruktur der Stellenübersicht“ .....
Abbildung 330	„Die Zeitreihe im Haushaltsplan“ (§ 9) .....
Abbildung 331	„Die Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung“ .....
Abbildung 332	„Die Übersicht über die Anlagen zum gemeindlichen Haushaltsplan“ .....
Abbildung 333	„Der Nachtrags-Ergebnisplan“ (§ 10) .....
Abbildung 334	„Die Übersicht über die Anlagen zum gemeindlichen Haushaltsplan“ .....

### 3.2 Abbildungen für den 2. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung

Abbildung 335	„Die Vorschriften im 2. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung“ .....
Abbildung 336	„Der Grundsatz „Intergenerativer Gerechtigkeit“ (§ 11) .....
Abbildung 337	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Planung“ .....
Abbildung 338	„Die Produktorientierung nach dem NKF-Produktrahmen“ .....
Abbildung 339	„Die Produktbereiche im NKF-Produktrahmen“ .....
Abbildung 340	„Die Rechengröße Ertrag“ .....
Abbildung 341	„Die Rechengröße Aufwand“ .....
Abbildung 342	„Die Rechengröße Einzahlungen“ .....
Abbildung 343	„Die Rechengröße Auszahlungen“ .....
Abbildung 344	„Die Anwendung von Grundsätzen der Rechnungslegung“ .....
Abbildung 345	„Die Gliederung des gemeindlichen Ergebnisplans“ .....
Abbildung 346	„Die Gliederung des gemeindlichen Finanzplans“ .....
Abbildung 347	„Die Kernelemente der gemeindlichen Steuerung“ (§ 12) .....
Abbildung 348	„Die gemeindlichen Steuerungsfelder“ .....
Abbildung 349	„Die Politikfelder nach dem NKF-Produktrahmen“ .....
Abbildung 350	„Die Zielfunktionen bei gemeindlichen Zielen“ .....
Abbildung 351	„Wichtige Funktionen gemeindlicher Leistungskennzahlen“ .....
Abbildung 352	„Die Auswahl von Leistungskennzahlen“ .....
Abbildung 353	„Vergleiche beim Einsatz von Leistungskennzahlen“ .....
Abbildung 354	„Neue Informationen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft“ .....
Abbildung 355	„Mögliche Module für ein gemeindliches Controlling“ .....
Abbildung 356	„Beispiele für gemeindliche Finanzmanagementbereiche“ .....
Abbildung 357	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung“ .....
Abbildung 358	„Die Verpflichtungsermächtigungen im Teilfinanzplan“ (§ 13) .....
Abbildung 359	„Die Verpflichtungsermächtigungen bei den Einzelmaßnahmen“ .....
Abbildung 360	„Die Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung“ .....
Abbildung 361	„Der Lebenszyklus bei gemeindlichen Investitionen“ (§ 14) .....
Abbildung 362	„Die Kontrolle gemeindlicher Investitionen“ .....
Abbildung 363	„Die Verfahren der Wirtschaftlichkeitsrechnung“ .....
Abbildung 364	„Die gemeindlichen Anschaffungskosten“ .....
Abbildung 365	„Die gemeindlichen Herstellungskosten“ .....
Abbildung 366	„Die Folgekosten gemeindlicher Investitionen“ .....
Abbildung 367	„Die Herstellungskosten bei bestehenden Gebäuden“ .....
Abbildung 368	„Instandsetzungen und Modernisierungen als Herstellungskosten“ .....
Abbildung 369	„Die Übersicht zu gemeindlichen Herstellungskosten“ .....

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT ABBILDUNGSÜBERSICHT

Abbildung 370	„Die Kostengruppen der DIN 276“ .....
Abbildung 371	„Die fremden Finanzmittel“ (§ 16) .....
Abbildung 372	„Die Rechengröße Ertrag“ (§ 17) .....
Abbildung 373	„Die Rechengröße Aufwand“ .....
Abbildung 374	„Die Abbildung interner Leistungsbeziehungen“ .....
Abbildung 375	„Die Erfassung interner Leistungsbeziehungen im NKF-Kontenrahmen“ .....
Abbildung 376	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Kosten- und Leistungsrechnungen“ (§ 18) .....
Abbildung 377	„Die Rechengröße Erlöse/Leistungen“ .....
Abbildung 378	„Die Rechengröße Kosten“ .....
Abbildung 379	„Die Ausgestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung“ .....
Abbildung 380	„Ergebnisrechnung und Kosten- und Leistungsrechnung“ .....
Abbildung 381	„Regelungsbereiche für die örtliche Kosten- und Leistungsrechnung“ .....

### 3.3 Abbildungen für den 3. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung

Abbildung 382	„Die Vorschriften im 3. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung“ .....
Abbildung 383	„Erträge und Aufwendungen im gemeindlichen Ergebnisplan“ (§ 20) .....
Abbildung 384	„Die Laufende Verwaltungstätigkeit im gemeindlichen Finanzplan“ .....
Abbildung 385	„Die Investitionstätigkeit im gemeindlichen Finanzplan“ .....
Abbildung 386	„Die Finanzierungstätigkeit im gemeindlichen Finanzplan“ .....
Abbildung 387	„Die Budgetierung im NKF“ (§ 21) .....
Abbildung 388	„Die Maßgaben für die Bildung von Budgets“ .....
Abbildung 389	„Die Übertragung von Ermächtigungen“ (§ 22) .....
Abbildung 390	„Die Eckpunkte zu Ermächtigungsübertragungen“ .....
Abbildung 391	„Die Übersicht zur Übertragung von Ermächtigungen“ .....
Abbildung 392	„Beispiel für einen erweiterten Plan-/Ist-Vergleich“ .....
Abbildung 393	„Die örtlichen Bewirtschaftungsvorgaben“ (§ 23) .....
Abbildung 394	„Der Verzicht auf Kleinbeträge“ .....
Abbildung 395	„Die Unterrichtungspflichten gegenüber dem Rat der Gemeinde“ (§ 24) .....
Abbildung 396	„Die Grundsätze für Vergabeverfahren“ (§ 25) .....
Abbildung 397	„Die Schwellenwerte der Europäischen Union“ .....
Abbildung 398	„Die Vorgaben für dynamische elektronische Verfahren“ .....
Abbildung 399	„Die Rahmenbedingungen in den Vergabegrundsätzen“ .....
Abbildung 400	„Der Umgang mit gemeindlichen Forderungen“ (§ 26) .....
Abbildung 401	„Übersicht über Forderungsausfälle bei der Gemeinde“ .....

### 3.4 Abbildungen für den 4. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung

Abbildung 402	„Sachverhalte für gemeindliche Dokumentationspflichten“ .....
Abbildung 403	„Die Vorschriften im 4. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung“ .....
Abbildung 404	„Die Rechengröße Ertrag“ (§ 27) .....
Abbildung 405	„Die Rechengröße Aufwand“ .....
Abbildung 406	„Die Rechengröße Einzahlungen“ .....
Abbildung 407	„Die Rechengröße Auszahlungen“ .....
Abbildung 408	„Die Arbeitsschritte der Geschäftsbuchführung“ .....
Abbildung 409	„Die Buchführung für den Gesamtabchluss“ .....
Abbildung 410	„Die Aufgaben der gemeindlichen Geschäftsbuchführung“ .....
Abbildung 411	„Die Veränderungen von Bilanzposten in der Bilanz“ .....

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
ABBILDUNGSÜBERSICHT**

Abbildung 412	„Das Anlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz“ .....
Abbildung 413	„Das Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz“ .....
Abbildung 414	„Die Passivseite in der gemeindlichen Bilanz“ .....
Abbildung 415	„Die Erträge und Aufwendungen in der Ergebnisrechnung“ .....
Abbildung 416	„Die Einzahlungen und Auszahlungen in der Finanzrechnung“ .....
Abbildung 417	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ .....
Abbildung 418	„Der Grundsatz „Intergenerative Gerechtigkeit“ .....
Abbildung 419	„Wichtige gesetzlich bestimmte Grundsätze“ .....
Abbildung 420	„Weitere wichtige Grundsätze“ .....
Abbildung 421	„Die Bildung von produktorientierten Teilplänen“ .....
Abbildung 422	„Die Gestaltung einer Fibu-Kontierungsnummer“ .....
Abbildung 423	„Die Buchungsmethoden in der gemeindlichen Finanzrechnung“ .....
Abbildung 424	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung“ .....
Abbildung 425	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme“ .....
Abbildung 426	„Die Trennung zwischen IT-Aufgaben und Sachbearbeitung“ .....
Abbildung 427	„Die Arten der fremden Finanzmittel“ .....
Abbildung 428	„Die NKF-Kontenklassen für die gemeindliche Bilanz“ .....
Abbildung 429	„Die NKF-Kontenklassen für die gemeindliche Ergebnisrechnung“ .....
Abbildung 430	„Die NKF-Kontenklassen für die gemeindliche Finanzrechnung“ .....
Abbildung 431	„Die sonstigen NKF-Kontenklassen für die Gemeinde“ .....
Abbildung 432	„Die haushaltswirtschaftliche Kontenbildung“ .....
Abbildung 433	„Der Zusammenhang von Inventar und Bilanz“ (§ 28) .....
Abbildung 434	„Die Grundsätze für Inventur, Inventar und Bilanz“ .....
Abbildung 435	„Die zeitlichen Inventurformen“ .....
Abbildung 436	„Die sachlichen Inventurformen“ .....
Abbildung 437	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur“ .....
Abbildung 438	„Der Inventurablauf: Von der Richtlinie bis zu den Bilanzwerten“ .....
Abbildung 439	„Die Durchführung der gemeindlichen Inventur“ .....
Abbildung 440	„Die Wertbegriffe für die gemeindliche Bilanzierung“ .....
Abbildung 441	„Die Komponenten des Inventurrahmenplans“ .....
Abbildung 442	„Die Rechengröße Einzahlungen“ (§ 30) .....
Abbildung 443	„Die Rechengröße Auszahlungen“ .....
Abbildung 444	„Die Arten der Zahlungsdienste“ .....
Abbildung 445	„Wichtige Daten im SEPA-Zahlungsverkehr“ .....
Abbildung 446	„Die fremden Finanzmittel“ .....
Abbildung 447	„Die Aufgaben der gemeindlichen Zahlungsabwicklung“ .....
Abbildung 448	„Die elektronischen Zahlungsmittel“ .....
Abbildung 449	„Die Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit“ .....
Abbildung 450	„Die Bestätigung der sachlichen Richtigkeit“ .....
Abbildung 451	„Der Bestand an gemeindlichen Finanzmitteln“ .....
Abbildung 452	„Liquiditätsrisikomessverfahren“ .....
Abbildung 453	„Die Zeiträume der Liquiditätsplanung“ .....
Abbildung 454	„Der Liquiditätsspiegel“ .....
Abbildung 455	„Wichtige Grundsätze für örtliche Regelungen“ (§ 31) .....
Abbildung 456	„Die Regelungsbereiche für örtliche Vorschriften“ .....
Abbildung 457	„Die elektronische Zahlungsmittel bei Gemeinden“ .....
Abbildung 458	„Die Regelungstatbestände für den Einsatz elektronischer Zahlungsmittel“ .....
Abbildung 459	„Die Regelungssachverhalte für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen“ .....

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT ABBILDUNGSÜBERSICHT

### 3.5 Abbildungen für den 5. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung

Abbildung 460	„Die gemeindlichen Grundprinzipien“ .....
Abbildung 461	„Die Merkmale der gemeindlichen Bilanz“ .....
Abbildung 462	„Die Vorschriften im 5. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung“ .....
Abbildung 463	„Die Struktur der gemeindlichen Bilanzentscheidung“ (§ 32) .....
Abbildung 464	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ .....
Abbildung 465	„Weitere wichtige Grundsätze“ .....
Abbildung 466	„Allgemeine Bewertungsanforderungen“ .....
Abbildung 467	„Die Wertaufhellung im gemeindlichen Jahresabschluss“ .....
Abbildung 468	„Die Konkretisierung des Vorsichtsprinzips“ .....
Abbildung 469	„Die Anschaffungskosten und Herstellungskosten“ (§ 33) .....
Abbildung 470	„Das wirtschaftliche Eigentum bei Vermögensgegenständen“ .....
Abbildung 471	„Die Gemeinde als wirtschaftlicher Eigentümer“ .....
Abbildung 472	„Die Zusammensetzung der gemeindlichen Anschaffungskosten“ .....
Abbildung 473	„Die Zusammensetzung der gemeindlichen Herstellungskosten“ .....
Abbildung 474	„Die Herstellungskosten bei bestehenden Gebäuden“ .....
Abbildung 475	„Instandsetzungen und Modernisierungen als Herstellungskosten“ .....
Abbildung 476	„Die Übersicht zur Herkunft gemeindlicher Herstellungskosten“ .....
Abbildung 477	„Der Erhaltungsaufwand bei bestehenden Gebäuden“ .....
Abbildung 478	„Erneuerungsmaßnahmen bei gemeindlichen Straßen“ .....
Abbildung 479	„Die Bedingungen für die Sammelbewertung“ (§ 34) .....
Abbildung 480	„Die Bedingungen bei Festwertverfahren“ .....
Abbildung 481	„Die Bedingungen bei der Gruppenbewertung“ .....
Abbildung 482	„Die Ursachen für Wertminderungen des Vermögens“ (§ 35) .....
Abbildung 483	„Die Abschreibungen nach dem gemeindlichen Haushalt“ .....
Abbildung 484	„Die Bestandteile der planmäßigen Abschreibung“ .....
Abbildung 485	„Die zulässigen Abschreibungsmethoden“ .....
Abbildung 486	„Abnutzbare und nicht abnutzbare Vermögensgegenstände“ .....
Abbildung 487	„Abschreibungen und Transferleistungen“ .....
Abbildung 488	„Die Zusammensetzung der Anschaffungskosten“ .....
Abbildung 489	„Die Zusammensetzung der Herstellungskosten“ .....
Abbildung 490	„Der Anlagennachweis“ .....
Abbildung 491	„Die Anpassungen des Abschreibungsplans“ .....
Abbildung 492	„Die „NKF-Rahmentabelle für kommunale Abschreibungen“ .....
Abbildung 493	„Das Sachanlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz“ .....
Abbildung 494	„Das Finanzanlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz“ .....
Abbildung 495	„Die zulässigen Rückstellungsarten“ (§ 36) .....
Abbildung 496	„Der Rückstellungsspiegel“ .....
Abbildung 497	„Die Eckpunkte für die Bewertung von Pensionsrückstellungen“ .....
Abbildung 498	„Die Rückstellungen bei sonstigen Umweltschäden“ .....
Abbildung 499	„Die Kriterien für gemeindliche Verpflichtungsrückstellungen“ .....
Abbildung 500	„Die Eckpunkte für die Beteiligung an Versorgungslasten“ .....
Abbildung 501	„Weitere zulässige gemeindliche Rückstellungen“ .....
Abbildung 502	„Die Prüfung einer Drohverlustrückstellung“ .....

### 3.6 Abbildungen für den 6. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung

Abbildung 503	„Die Berichtspflichten des Bürgermeisters“ .....
---------------	--

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
ABBILDUNGSÜBERSICHT**

Abbildung 504	„Die Bestandteile und Anlagen des gemeindlichen Jahresabschlusses“ .....
Abbildung 505	„Die Vorschriften im 6. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung“ .....
Abbildung 506	„Der Ist-Vergleich im gemeindlichen Jahresabschluss“ .....
Abbildung 507	„Die Arbeitsschritte beim gemeindlichen Jahresabschluss“ § 37) .....
Abbildung 508	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ .....
Abbildung 509	„Die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze“ .....
Abbildung 510	„Der gemeindliche Jahresabschluss im NKF“ .....
Abbildung 511	„Die gemeindlichen Jahresabschlussunterlagen“ .....
Abbildung 512	„Das Verfahren zur Feststellung des Jahresabschlusses“ .....
Abbildung 513	„Ergebnisrechnung und „originärer“ Haushaltsausgleich“ (§ 38) .....
Abbildung 514	„Ergebnisrechnung und „fiktiver“ Haushaltsausgleich“ .....
Abbildung 515	„Die Ergebnisse der Haushaltskonsolidierung“ .....
Abbildung 516	„Die Übersicht über Ertragsausfälle der Gemeinde“ .....
Abbildung 517	„Die Komponenten der Ergebnisrechnung“ .....
Abbildung 518	„Die ordentlichen Erträge und Aufwendungen“ .....
Abbildung 519	„Die außerordentlichen Erträge und Aufwendungen“ .....
Abbildung 520	„Das Beispiel für eine erweiterte Ergebnisrechnung“ .....
Abbildung 521	„Angaben zur Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage“ .....
Abbildung 522	„Die Übersicht über Einzahlungsausfälle bei der Gemeinde“ (§ 39) .....
Abbildung 523	„Die Komponenten der Finanzrechnung“ .....
Abbildung 524	„Die laufende Verwaltungstätigkeit in der Finanzrechnung“ .....
Abbildung 525	„Die Investitionstätigkeit in der Finanzrechnung“ .....
Abbildung 526	„Die Finanzierungstätigkeit in der Finanzrechnung“ .....
Abbildung 527	„Die Änderung des Bestandes an Finanzmitteln“ .....
Abbildung 528	„Ein Beispiel für eine erweiterte Finanzrechnung“ .....
Abbildung 529	„Die fremden Finanzmittel“ .....
Abbildung 530	„Allgemeine Anforderungen an die Teilrechnungen (§ 40) .....
Abbildung 531	„Der Aufbau einer Teilrechnung“ .....
Abbildung 532	„Der Aufbau einer Teilergebnisrechnung“ .....
Abbildung 533	„Die Teilergebnisrechnung für den Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“ .....
Abbildung 534	„Überleitung des Jahresergebnisses zum Saldo der Gebührenkalkulation“ .....
Abbildung 535	„Der Teil A einer Teilfinanzrechnung (Teil A)“ .....
Abbildung 536	„Der Teil B einer Teilfinanzrechnung (Teil B)“ .....
Abbildung 537	„Der Nachweis der Zielerreichung“ .....
Abbildung 538	„Die Funktionen der gemeindlichen Bilanz“ (§ 41) .....
Abbildung 539	„Die Struktur der gemeindlichen Bilanzentscheidung“ .....
Abbildung 540	„Die Wertbegriffe für die Bilanzierung“ .....
Abbildung 541	„Die Bewertungs- und Ansatzwahlrechte“ .....
Abbildung 542	„Die Gliederungsprinzipien für die gemeindliche Bilanz“ .....
Abbildung 543	„Das Grundschemata für die gemeindliche Bilanz“ .....
Abbildung 544	„Die allgemeinen Grundsätze für die gemeindliche Bilanz“ .....
Abbildung 545	„Aktiva und Passiva im NKF-Kontenrahmen“ .....
Abbildung 546	„Das gemeindliche Bilanzgliederungsschema“ .....
Abbildung 547	„Die Grundsätze für Inventur, Inventar und Bilanz“ .....
Abbildung 548	„Das wirtschaftliche Eigentum an Vermögensgegenständen“ .....
Abbildung 549	„Allgemeine Bewertungsanforderungen“ .....
Abbildung 550	„Die Zusammensetzung der gemeindlichen Anschaffungskosten“ .....
Abbildung 551	„Die Zusammensetzung der gemeindlichen Herstellungskosten“ .....
Abbildung 552	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ .....
Abbildung 553	„Die Grundsätze zur gemeindlichen Bilanz (Jahresabschluss)“ .....
Abbildung 554	„Die Vertragsformen beim Finanzierungs-Leasing“ .....

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
ABBILDUNGSÜBERSICHT**

Abbildung 555	„Die Veränderungen von Bilanzposten“ .....	555
Abbildung 556	„Die Bilanzierung bei der Umstufung von Straßen“ .....	556
Abbildung 557	„Das Anlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz“ .....	557
Abbildung 558	„Die Abgrenzung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen“ .....	558
Abbildung 559	„Der Bilanzposten „Immaterielle Vermögensgegenstände“ .....	559
Abbildung 560	„Die Bilanzierung von EDV-Software“ .....	560
Abbildung 561	„Das Sachanlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz“ .....	561
Abbildung 562	„Das Finanzanlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz“ .....	562
Abbildung 563	„Der Begriff „Wertpapier“ .....	563
Abbildung 564	„Der Begriff „kurzfristig“ .....	564
Abbildung 565	„Das Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz“ .....	565
Abbildung 566	„Die Bedingungen bei Festwertverfahren“ .....	566
Abbildung 567	„Die Bedingungen bei der Gruppenbewertung“ .....	567
Abbildung 568	„Die Bedingungen für die Sammelbewertung“ .....	568
Abbildung 569	„Der Umgang mit gemeindlichen Forderungen“ .....	569
Abbildung 570	„Die privatrechtliche Forderungen in der gemeindlichen Bilanz“ .....	570
Abbildung 571	„Der Begriff „Wertpapier im Umlaufvermögen“ .....	571
Abbildung 572	„Die Arten der fremden Finanzmittel“ .....	572
Abbildung 573	„Die Passivseite in der gemeindlichen Bilanz“ .....	573
Abbildung 574	„Die Bilanzierung des gemeindlichen Eigenkapitals“ .....	574
Abbildung 575	„Die Ermittlung des Zuführungsbetrages zur Ausgleichsrücklage“ .....	575
Abbildung 576	„Die zulässigen Rückstellungsarten“ .....	576
Abbildung 577	„Die Eckpunkte für die Bewertung von Pensionsrückstellungen“ .....	577
Abbildung 578	„Die Anforderungen an die Rückstellungsbildung“ .....	578
Abbildung 579	„Weitere zulässige gemeindliche Rückstellungen“ .....	579
Abbildung 580	„Die Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz“ .....	580
Abbildung 581	„Die Bilanzierung von Zinsderivaten“ .....	581
Abbildung 582	„Die Kreditinstitute“ .....	582
Abbildung 583	„Die Zuordnungen für die gemeindliche Bilanz“ .....	583
Abbildung 584	„Die Voraussetzungen für die gemeindliche Rechnungsabgrenzung“ (§ 42) .....	584
Abbildung 585	„Die Arten der gemeindlichen Rechnungsabgrenzungsposten“ .....	585
Abbildung 586	„Der Rechnungsabgrenzungsspiegel“ .....	586
Abbildung 587	„Die Gewährung von Investitionszuschüssen“ (§ 43) .....	587
Abbildung 588	„Die Behandlung geleisteter Zuwendungen“ .....	588
Abbildung 589	„Die Verwendung erhaltener nicht rückzahlbarer Investitionszuschüsse“ .....	589
Abbildung 590	„Der Sonderpostenspiegel“ .....	590
Abbildung 591	„Die Behandlung erhaltener Zuwendungen“ .....	591
Abbildung 592	„Abschreibungen und Sonderposten“ .....	592
Abbildung 593	„Die Überleitung des haushaltsmäßigen Ergebnisses zum Saldo der Gebührenkalkulation“ .....	593
Abbildung 594	„Die Funktionen des gemeindlichen Anhangs“ (§ 44) .....	594
Abbildung 595	„Informationsbegriffe im gemeindlichen Anhang“ .....	595
Abbildung 596	„Die Grundgliederung des gemeindlichen Anhangs“ .....	596
Abbildung 597	„Die Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses“ .....	597
Abbildung 598	„Besondere Erläuterungspflichten im gemeindlichen Anhang“ .....	598
Abbildung 599	„Vorgaben für Angaben im gemeindlichen Anhang“ .....	599
Abbildung 600	„Wichtige örtliche Angaben im gemeindlichen Anhang“ .....	600
Abbildung 601	„Die Übersicht über die Spiegel zum gemeindlichen Anhang“ .....	601
Abbildung 602	„Der Eigenkapitalspiegel“ .....	602
Abbildung 603	„Der Sonderpostenspiegel“ .....	603
Abbildung 604	„Der Rückstellungsspiegel“ .....	604
Abbildung 605	„Der Rechnungsabgrenzungsspiegel“ .....	605

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT ABBILDUNGSÜBERSICHT

Abbildung 606	„Der haushaltswirtschaftliche Spiegel“ .....
Abbildung 607	„Die Übersicht über Ertragsausfälle bei der Gemeinde“ .....
Abbildung 608	„Die betriebsbezogenen Leistungsbeziehungen“ .....
Abbildung 609	„Die Erfassung von Vermögen in der Anlagenbuchhaltung“ (§ 45) .....
Abbildung 610	„Das Anlagevermögen im Anlagenspiegel“ .....
Abbildung 611	„Die Gliederung des Anlagenspiegels“ .....
Abbildung 612	„Die Gliederung des Forderungsspiegels“ (§ 46) .....
Abbildung 613	„Die Gliederung des Verbindlichkeitspiegels“ (§ 47) .....
Abbildung 614	„Die Abgrenzung des öffentlichen Bereichs“ .....
Abbildung 615	„Die Merkmale gemeindlicher Haftungsverhältnisse“ .....
Abbildung 616	„Die Bürgschaftsübernahmen zugunsten Dritter“ .....
Abbildung 617	„Die Gestaltung des gemeindlichen Lageberichts“ (§ 48) .....
Abbildung 618	„Die Angabepflichten der Verantwortlichen in der Gemeinde“ .....
Abbildung 619	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung“ .....
Abbildung 620	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung“ .....
Abbildung 621	„Bedeutende Vorgänge nach dem Abschlussstichtag“ .....
Abbildung 622	„Der Einsatz von haushaltswirtschaftlichen Kennzahlen“ .....
Abbildung 623	„Haushaltsplanung und Prognosezeitraum“ .....

### 3.7 Abbildungen für den 7. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung

Abbildung 624	„Der zulässige Verzicht auf einen Gesamtabschluss“ .....
Abbildung 625	„Der kommunale Konzern“ .....
Abbildung 626	„Die Konsolidierungen beim gemeindlichen Gesamtabschluss“ .....
Abbildung 627	„Die Arbeitsschritte beim gemeindlichen Gesamtabschluss“ .....
Abbildung 628	„Der NKF-Positionenrahmen“ .....
Abbildung 629	„Die Gliederung einer Gesamtabschlussrichtlinie“ .....
Abbildung 630	„Eckpunkte für einen örtlichen Zeitplan für den Gesamtabschluss“ .....
Abbildung 631	„Organisation und Unterstützung beim gemeindlichen Gesamtabschluss“ .....
Abbildung 632	„Die Vorschriften im 7. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung“ .....
Abbildung 633	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung“ .....
Abbildung 634	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Kapitalflussrechnung“ .....
Abbildung 635	„Ausgewählte deutsche Rechnungslegungsstandards“ .....
Abbildung 636	„Die gemeindlichen Gesamtabschlussunterlagen“ (§ 49) .....
Abbildung 637	„Die Struktur der Bilanz nach § 266 HGB“ .....
Abbildung 638	„Die Gliederung der GuV beim Gesamtkostenverfahren“ .....
Abbildung 639	„Die Gliederung der GuV beim Umsatzkostenverfahren“ .....
Abbildung 640	„Die Struktur der Gesamtergebnisrechnung“ .....
Abbildung 641	„Ergebnis Auswirkungen auf die Gesamtergebnisrechnung“ .....
Abbildung 642	„Die Struktur der Gesamtbilanz“ .....
Abbildung 643	„Die Gliederung des Gesamtanhangs“ .....
Abbildung 644	„Die Gliederung des Gesamtlageberichts“ .....
Abbildung 645	„Die Gliederung des Gesamteigenkapitalspiegels“ .....
Abbildung 646	„Allgemeine Bewertungsanforderungen“ .....
Abbildung 647	„Die Abschreibungsursachen“ .....
Abbildung 648	„Die Kriterien für Anpassungen von Abschreibungen“ .....
Abbildung 649	„Die zulässigen Rückstellungsarten“ .....
Abbildung 650	„Besondere Bilanzvorschriften“ .....
Abbildung 651	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung“ .....
Abbildung 652	„Wichtige Bücher des Handelsgesetzbuches“ .....

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
ABBILDUNGSÜBERSICHT**

Abbildung 653	„Die Konsolidierungseinheiten“ (§ 50) .....
Abbildung 654	„Die Konsolidierungsformen bei gemeindlichen Betrieben“ .....
Abbildung 655	„Voraussetzungen bei Einbeziehung eines „Teilkonzernabschlusses“ .....
Abbildung 656	„Prüfschritte zur Abgrenzung des örtlichen Konsolidierungskreises“ .....
Abbildung 657	„Die Eckpunkte für den gemeindlichen Konsolidierungskreis“ .....
Abbildung 658	„Die Eckpunkte für den beherrschenden Einfluss“ .....
Abbildung 659	„Die Konsolidierungsgrundsätze“ .....
Abbildung 660	„Der NKF-Positionenrahmen“ .....
Abbildung 661	„Die Bildung einer Positionennummer“ .....
Abbildung 662	„Vom NKF-Positionenrahmen bis zum Gesamtabchluss“ .....
Abbildung 663	„Die Grundsätze der Einheitlichkeit für den Gesamtabchluss“ .....
Abbildung 664	„Sachverhalte der Übergangskonsolidierung“ .....
Abbildung 665	„Der § 300 HGB (Stand: 2009)“ .....
Abbildung 666	„Die Abgrenzung der öffentlich-rechtlichen Betriebe“ .....
Abbildung 667	„Anzuwendende Vorschriften des Handelsgesetzbuches“ .....
Abbildung 668	„Die Konsolidierungsschritte für den Gesamtabchluss“ .....
Abbildung 669	„Das Gesamtbilanzgliederungsschema“ .....
Abbildung 670	„Die Grundstruktur der Gesamtergebnisrechnung“ .....
Abbildung 671	„Der § 301 HGB (Stand: 2009)“ .....
Abbildung 672	„Der § 303 HGB (Stand: 2009)“ .....
Abbildung 673	„Die Aktiv- und Passivposten der Schuldenkonsolidierung“ .....
Abbildung 674	„Der § 304 HGB (Stand: 2009)“ .....
Abbildung 675	„Der § 305 HGB (Stand: 2009)“ .....
Abbildung 676	„Die betriebsbezogenen Leistungsbeziehungen“ .....
Abbildung 677	„Der § 307 HGB (Stand: 2009)“ .....
Abbildung 678	„Der § 308 HGB (Stand: 2009)“ .....
Abbildung 679	„Unterschiede bei Ansatz und Bewertung im Einzelabschluss“ .....
Abbildung 680	„Der § 309 HGB (Stand: 2009)“ .....
Abbildung 681	„Die Abgrenzung der privatrechtlichen Betriebe der Gemeinde“ .....
Abbildung 682	„Die Kriterien für eine „einheitliche Leitung“ .....
Abbildung 683	„Die Kriterien für „Kontrollrechte“ .....
Abbildung 684	„Anzuwendende Vorschriften des Handelsgesetzbuches“ .....
Abbildung 685	„Merkmale für assoziierte Unternehmen“ .....
Abbildung 686	„Merkmale für einen maßgeblichen Einfluss“ .....
Abbildung 687	„Die Angabepflichten der Verantwortlichen in der Gemeinde“ (§ 51) .....
Abbildung 688	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung“ .....
Abbildung 689	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung“ .....
Abbildung 690	„Die Gestaltung des Gesamtlageberichts“ .....
Abbildung 691	„Der Einsatz von haushaltswirtschaftlichen Kennzahlen“ .....
Abbildung 692	„Wichtige Angabepflichten im gemeindlichen Gesamtanhang“ .....
Abbildung 693	„Die Gestaltung des Gesamtanhangs“ .....
Abbildung 694	„Sonstige wichtige Angaben im gemeindlichen Gesamtanhang“ .....
Abbildung 695	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Kapitalflussrechnung“ .....
Abbildung 696	„Die Cashflows der Zahlungsstrombereiche“ .....
Abbildung 697	„Ermittlung der Zahlungsströme“ .....
Abbildung 698	„Das Schema für eine Gesamtkapitalflussrechnung (direkt)“ .....
Abbildung 699	„Das Schema für eine Gesamtkapitalflussrechnung (indirekt)“ .....
Abbildung 700	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung“ (§ 52) .....
Abbildung 701	„Die Produktbereiche im NKF-Produktrahmen“ .....
Abbildung 702	„Informationen im gemeindlichen Beteiligungsbericht“ .....
Abbildung 703	„Die Angaben über gemeindliche Beteiligungsverhältnisse“ .....

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
ABBILDUNGSÜBERSICHT**

Abbildung 704	„Die Struktur der Bilanz nach § 266 HGB“ .....
Abbildung 705	„Die Gliederung der GuV beim Gesamtkostenverfahren“ .....
Abbildung 706	„Die Gliederung der GuV beim Umsatzkostenverfahren“ .....
Abbildung 707	„Örtliche Übersichten über die gemeindlichen Betriebe“ .....
Abbildung 708	„Ein Beispiel für eine Übersicht über gemeindliche Betriebe“ .....

**3.8 Abbildungen für den 8. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung**

Abbildung 709	„Die Vorschriften im 8. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung“ .....
Abbildung 710	„Die Wertbegriffe für die Eröffnungsbilanzierung“ (§ 53) .....
Abbildung 711	„Das Schema für die Gliederung der Eröffnungsbilanz“ .....
Abbildung 712	„Das Sachanlagevermögen in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz“ .....
Abbildung 713	„Die Bewertung von bebauten Grundstücken“ .....
Abbildung 714	„Das Umlaufvermögen in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz“ .....
Abbildung 715	„Das 1. Berechnungsschema für Sonderposten in der Eröffnungsbilanz“ .....
Abbildung 716	„Die Ermittlung von Zuwendungsanteilen“ .....
Abbildung 717	„Das 2. Berechnungsschema für Sonderposten in der Eröffnungsbilanz“ .....
Abbildung 718	„Die zulässigen Rückstellungsarten“ .....
Abbildung 719	„Die Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz“ .....
Abbildung 720	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung“ .....
Abbildung 721	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung“ .....
Abbildung 722	„Die Grundsätze für Inventur, Inventar und Bilanz“ .....
Abbildung 723	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur“ .....
Abbildung 724	„Die allgemeinen Bewertungsanforderungen“ (§ 54) .....
Abbildung 725	„Die Bewertung bei örtlichen (kommunalen) Stiftungen“ (§ 55) .....
Abbildung 726	„Die Bewertungsverfahren für Unternehmen mit gemeindlicher Bedeutung“ .....

**3.9 Abbildungen für den 9. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung**

Abbildung 727	„Die Vorschriften im 9. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung“ .....
Abbildung 728	„Regelungssachverhalte für die Errichtung von Unterlagen in elektronischer Form“ (§ 58) .....
Abbildung 729	„Die Mikrofilm-Grundsätze“ .....
Abbildung 730	„Die Aufbewahrung von Originaldokumenten“ .....
Abbildung 731	„Die Regelungssachverhalte für die örtliche Aufbewahrung“ .....
Abbildung 732	„Die Arten der gemeindlichen Sondervermögen“ (§ 59) .....
Abbildung 733	„Die Vorschriften der Gemeindeordnung für Sondervermögen“ .....
Abbildung 734	„Die Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung für Sondervermögen“ .....
Abbildung 735	„Die Vorschriften der Gemeindeordnung für Treuhandvermögen“ .....

**4. Abbildungen in Anlagen und Ergänzungen**

Abbildung 736	„Produktfelder im finanzstatistischen Produktrahmen“ .....
Abbildung 737	„Produktbereiche im finanzstatistischen Produktrahmen“ .....
Abbildung 738	„Produktgruppen im finanzstatistischen Produktrahmen“ .....
Abbildung 739	„Haushaltsrechtlicher Kontenrahmen/Finanzstatistischer Doppikrahmen“ .....
Abbildung 740	„Wichtige NKF-Begriffe“ .....



## Wichtige NKF-Begriffe

In den haushaltsrechtlichen Vorschriften der Gemeindeordnung und in den Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung sind eine Vielzahl von haushaltswirtschaftlichen Begriffen enthalten, die nachfolgend zum besseren Verständnis in Kurzform vorgestellt werden, auch wenn dazu unter den betreffenden Vorschriften dazu bereits Ausführungen gemacht worden sind. Nachfolgend werden die wichtigen NKF-Begriffe im Einzelnen in alphabetischer Reihenfolge vorgestellt (vgl. Abbildung).

<b>Wichtige NKF-Begriffe</b>	
<b>A</b>	
<b>Abnutzung</b> (§ 35 GemHVO NRW)	<p>Die gemeindlichen Vermögensgegenstände werden durch den Gebrauch im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde in ihrem Wert gemindert. Die Ursachen für eine Abnutzung gemeindlicher Vermögensgegenstände können dabei technisch, wirtschaftlich und zeitlich bedingt sein. Eine Abnutzung kann aber auch durch außergewöhnliche Ereignisse hervorgerufen werden. Sie führt regelmäßig zu Wertminderungen bei den gemeindlichen Vermögensgegenständen, die dann als Abschreibungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung erfasst werden.</p>
<b>Abschreibungen</b> (§ 35 GemHVO NRW)	<p>Die gemeindlichen Vermögensgegenstände unterliegen durch ihr Vorhandensein und ihre Nutzung im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung Wertminderungen. Diese Wertminderungen stellen Aufwendungen für die Gemeinde dar, die als Abschreibungen bezeichnet werden. Mit den jährlichen Abschreibungen der Gemeinde in der Ergebnisrechnung wird der Werteverzehr des gemeindlichen Vermögens nachgewiesen.</p> <p><u>Planmäßige Abschreibungen:</u> Die Wertminderungen bei Vermögensgegenständen werden als bezeichnet. Der jahresbezogene Umfang der Abschreibungen wird durch die Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der gemeindlichen abnutzbaren Vermögensgegenstände auf die Haushaltsjahre, in denen die Vermögensgegenstände voraussichtlich genutzt werden, bestimmt. Die zeitliche Begrenzung der Nutzungsdauer und die gleichmäßige Kostenverteilung führen dabei zu einer Stetigkeit, so dass die in dieser Form entstehenden Wertminderungen von gemeindlichen Vermögensgegenständen als planmäßige Abschreibungen bezeichnet werden.</p> <p>Die beim Zugang eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes bilanzierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten werden dadurch jährlich um den „Wertminderungsbetrag“ reduziert und bleiben daher auf Dauer nicht mit ihrem historischen Wert in der gemeindlichen Bilanz angesetzt, sondern mit fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten.</p> <p><u>Außerplanmäßige Abschreibungen:</u> Durch besondere Ereignisse können bei den abnutzbaren Vermögensgegenständen der Gemeinde weitergehende Wertminderungen entstehen, die dann als außerplanmäßige Abschreibungen bezeichnet werden. Bei gemeindlichen Vermögensgegenständen können außerplanmäßige Abschreibungen entstehen, wenn am Abschlussstichtag der Wert eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes aus technischem oder wirtschaftlichem Grund niedriger ist als der gemeindliche Buchwert, also vorübergehende oder dauernde Wertminderungen bei einem gemeindlichen Vermögensgegenstand eingetreten sind.</p> <p>Im gemeindlichen Einzelfall könnte auch eine Wertminderung anzunehmen sein, wenn bei der Gemeinde z.B. ein Vermögensgegenstand beschädigt worden ist und dieses dazu führt, dass der Wert des Vermögensgegenstandes voraussichtlich in einem großen Teil der noch bestehenden Restnutzungsdauer, z.B. mindestens die Hälfte der Zeit, unter seinen (fortgeführten) Anschaffungs- und Herstellungskosten (Buchwert) liegen wird. Besondere Ereignisse können auch</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>Wertminderungen bei den nicht abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenständen verursachen, die ebenfalls dann als außerplanmäßige Abschreibungen gelten.</p> <p>Die Wertminderungen können beim gesamten gemeindlichen Anlagevermögen auftreten und dadurch Abschreibungen für die Gemeinde notwendig werden, unabhängig davon, ob die gemeindlichen Vermögensgegenstände abnutzbar oder nicht abnutzbar sind. So sind z.B. außerplanmäßige Abschreibungen bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eines Vermögensgegenstandes des Sachanlagevermögens vorzunehmen. Aber auch beim gemeindlichen Umlaufvermögen kann es zu Wertminderungen kommen.</p> <p>Bei Finanzanlagen der Gemeinde ist die Vornahme von außerplanmäßigen Abschreibungen in das pflichtgemäße Ermessen der Gemeinde gestellt, denn dieses gemeindliche Vermögen ist zum Abschlussstichtag mit dem beizulegenden Wert in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Auch bei gemeindlichen Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens können außerplanmäßige Abschreibungen erforderlich werden. Sie sind vorzunehmen, um die gemeindlichen Vermögensgegenstände mit einem niedrigeren Wert anzusetzen, der sich aus einem beizulegenden Wert am Abschlussstichtag ergibt.</p> <p>Bei der Gemeinde können aber auch ungewöhnliche Ereignisse auftreten, die auf seltenen und ungewöhnlichen Vorgängen beruhen, z.B. Naturkatastrophen, sonstige durch höhere Gewalt verursachte Unglücke, die als örtlich zu betrachtendes Ereignis unmittelbar die Gemeinde betreffen und zu Aufwendungen bei der Gemeinde führen, die dann auch von außerplanmäßiger Natur sind, aber wegen ihrer Verursachung als außerordentliche Aufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen sind.</p>
<p style="text-align: center;"><b>Anhang</b> (§ 44 GemHVO NRW)</p>	<p>Durch den Anhang soll es den Adressaten des Jahresabschlusses ermöglicht werden, die wirtschaftliche Lage der Gemeinde zutreffend beurteilen zu können. Dieses Ziel sowie die Aussagefähigkeit des Anhangs soll auch dadurch gewährleistet werden, dass zusätzlich zur Generalklausel des Absatzes 1 der Vorschrift in Absatz 2 nur wenige gewichtige Sachverhalte benannt sind, die eine gesonderte Erläuterungspflicht im Anhang auslösen. Alle Angaben im Anhang (Pflichtangaben, Wahlpflichtangaben, zusätzliche Angaben) müssen wahr, klar und übersichtlich sowie so vollständig sein, dass der Anhang die an ihn gestellten Anforderungen erfüllt und der Jahresabschluss das in § 95 Absatz 1 GO NRW geforderte Bild über die tatsächliche wirtschaftliche Lage der Gemeinde vermittelt. Daher müssen sich die Angaben im Anhang immer auf den aktuellen Jahresabschluss und nicht auf vorhergehende Jahresabschlüsse beziehen.</p> <p>Hinsichtlich der Inhalte, des Umfangs und der Bedeutung des Anhangs sowie der darin zu machenden Angaben über wichtige gemeindliche Sachverhalte finden u.a. die Grundsätze Klarheit, Wesentlichkeit, Vollständigkeit und Übersichtlichkeit Anwendung. Auf eine Verständlichkeit der im Anhang enthaltenen Angaben und Erläuterungen ist großer Wert zu legen. Eine Bezugnahme auf die betreffenden haushaltsrechtlichen Vorschriften darf nicht dazu führen, die zu machenden Angaben zu einer Kurzform zu verdichten. Im gemeindlichen Anhang aufgenommene Verweise auf Angaben aus Vorjahren entbinden nicht von den Erläuterungspflichten zum aktuellen Jahresabschluss. Außerdem besteht keine Wahlmöglichkeit, die zu machenden Angaben statt im Anhang im Lagebericht zu machen. Die Angaben im Lagebericht können die Angaben des Anhangs ergänzen aber nicht ersetzen.</p> <p>Im gemeindlichen Anhang bedarf es jedoch keines Hinweises, z.B. in Form von Fehlanzeigen, dass erläuterungspflichtige Sachverhalte im betreffenden Haushaltsjahr vor Ort nicht aufgetreten sind. Ein Nichtvorhandensein von Angaben im Anhang bedeutet grundsätzlich immer, dass derartige Sachverhalte bei der Gemeinde vor Ort nicht vorliegen. Alle Angaben müssen informationsrelevant sein und dürfen durch eine Vielzahl von nicht relevanten Angaben nicht verschleiert werden. Nur bei freiwilligen Angaben besteht eine Wahlmöglichkeit zwischen dem Anhang und dem Lagebericht, doch sollten dann die notwendigen Verweise gemacht werden.</p> <p>In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass auch die freiwilligen Angaben im gemeindlichen Anhang der Prüfungspflicht im Rahmen des Jahresabschlusses unterliegen. Sie sollten zudem sich nicht nur auf ausgewählte positive Sachverhalte richten, sondern sich auch auf negative Tatbestände beziehen. Ob</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>zudem Schutzklauseln zu beachten sind, die zum Unterlassen von Angaben im Anhang führen können, muss im Einzelfall durch die Gemeinde vor Ort geprüft und entschieden werden.</p>
<p style="text-align: center;"><b>Aktiva</b> (§ 41 GemHVO NRW)</p>	<p>Mit der gemeindlichen Bilanz werden das gemeindliche Vermögen und die Schulden der Gemeinde gegenübergestellt und besteht daher aus zwei Bereichen (auch als Seiten bezeichnet). Die Darstellung des gemeindlichen Vermögens als das Aufzeigen der „Mittelverwendung“ wird dabei als Aktivseite oder Aktiva bezeichnet. Diese Bilanzseite soll so gegliedert sein, dass die Vermögenslage der Gemeinde klar und nachvollziehbar dargestellt ist.</p>
<p style="text-align: center;"><b>Aktive Rechnungsabgrenzung</b> (§ 42 GemHVO NRW)</p>	<p>Die aktive Rechnungsabgrenzung stellt in der gemeindlichen Bilanz einen bilanztechnischen Posten dar. Er dient der periodischen Ergebnisermittlung, wenn eine erforderliche Rechnungsabgrenzung durch andere Bilanzposten nicht möglich ist. Er ist Ausdruck einer Leistungsverpflichtung der Gemeinde, die der ergebniswirksamen Zuordnung der geleisteten zeitraumbezogenen Zahlung entgegensteht. Es sind in der gemeindlichen Bilanz dann Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen, wenn die Gemeinde Ausgaben vor dem Abschlussstichtag leistet, diese aber Aufwendungen für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellen (transitorische Posten).</p>
<p style="text-align: center;"><b>Aktivierbare Eigenleistungen</b> (§ 2 GemHVO NRW)</p>	<p>Unter der Haushaltsposition „Aktivierte Eigenleistungen“ im gemeindlichen Ergebnisplan sind Erträge der Gemeinde zu veranschlagen, wenn aus der Herstellung von aktivierungsfähigen Vermögensgegenständen durch eigene Leistungen der Gemeinde gemeindliche Aufwendungen entstanden und der Gemeinde zurechenbar sind, z.B. für Material und/oder den Einsatz von Personal (Eigenleistungen). Eine ertragswirksame Veranschlagung setzt dabei voraus, dass die betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstände zur dauerhaften Nutzung durch die Gemeinde und nicht zur Veräußerung bestimmt sind und daher im gemeindlichen Anlagevermögen bilanziert werden sollen. Außerdem müssen derartige Aufwendungen der Gemeinde als Herstellungskosten zu bewerten und aktivierbar sein.</p> <p>In solchen Fällen bedarf es der ertragsmäßigen Behandlung der gemeindlichen Leistungen als Zuschreibungen, deren Werte als gemeindliche Erträge unter dieser Haushaltsposition zu erfassen sind. Das dabei für die Herstellung benötigte Fremdmaterial und die Fremdleistungen sind dagegen als gemeindliche Aufwendungen unter den zutreffenden Haushaltspositionen zu erfassen. Solche veranschlagten aktivierten Eigenleistungen der Gemeinde müssen deshalb in ihrer Höhe mit den damit in Zusammenhang stehenden aktivierbaren gemeindlichen Herstellungsaufwendungen betragsmäßig übereinstimmen. Außerdem ist bei dieser ergebniswirksamen Veranschlagung das Bruttoprinzip und nicht eine Verrechnung zwischen den Aufwendungen und den Erträgen vorzunehmen. Diese Haushaltsposition stellt daher die Gegenposition zu den gleichzeitig veranschlagten Herstellungsaufwendungen der Gemeinde dar.</p>
<p style="text-align: center;"><b>Allgemeine Rücklage</b> (§ 41 GemHVO NRW)</p>	<p>Unter dem Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“ ist in der gemeindlichen Bilanz der Betrag anzusetzen, der sich aus der Differenz zwischen den Aktivposten und den übrigen Passivposten der Bilanz ergibt, jedoch ohne die Wertansätze für die Sonderrücklagen und die Ausgleichsrücklage. Der bilanzielle Ansatz der allgemeinen Rücklage hängt somit in der Höhe von den in die gemeindliche Bilanz aufzunehmenden Ansätzen des Vermögens und der Schulden der Gemeinde ab. Diese Ansätze wiederum stehen in Abhängigkeit zur Inventur und zum Inventar und damit zur Bewertung der Bilanzposten zum jährlichen Abschlussstichtag.</p>
<p style="text-align: center;"><b>Anlagenbuchhaltung</b> (§ 27 GemHVO NRW)</p>	<p>Die Bilanzierung und Erfassung des gemeindlichen Vermögens sowie deren Erwerb, Wertminderung und Abgang setzen innerhalb der gemeindlichen Finanzbuchhaltung einen besonderen Teil in der Buchhaltung voraus, in der derartige Daten verarbeitet werden können. Eine solche Buchhaltung soll die relevanten Daten über das gemeindliche Anlagenvermögen liefern sowie einen vollständigen Nachweis des Anlagevermögens ermöglichen. In der gemeindlichen Finanzbuchhaltung soll deshalb eine Anlagenbuchhaltung als Nebenbuchhaltung geführt werden, mit deren Hilfe die Vermögenslage der Gemeinde vollständig, richtig, geordnet und zeitgerecht erfasst und dokumentiert werden kann.</p> <p>Die Aufgaben der gemeindlichen Anlagenbuchhaltung sind u.a. die Erfassung</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, der Zugänge, Abgänge und Umbuchungen, der Zuschreibungen, der kumulierten Abschreibungen, der Buchwerte am Abschlussstichtag und am vorherigen Abschlussstichtag und der Abschreibungen im Haushaltsjahr. Vielfach wird in der Anlagenbuchhaltung auch eine weitergehende Strukturierung der Vermögensgegenstände als in der Bilanz vorgenommen. Dazu können unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse der Gemeinde die notwendigen Anlageklassen für das Sachanlagevermögen und das Finanzanlagevermögen gebildet werden, z.B. für Grund und Boden, Gebäude und Aufbauten, bewegliches Vermögen, Finanzanlagen u.a. Die geringwertigen Wirtschaftsgüter der Gemeinde sind dabei in gesonderten Anlageklassen zu führen. In der örtlichen Praxis besteht daher eine enge Beziehung zwischen der Gliederung des Anlagevermögens in der gemeindlichen Bilanz und im Anlagenspiegel und der gemeindlichen Anlagenbuchhaltung.</p>
<p align="center"><b>Anlagenspiegel</b> (§ 45 GemHVO NRW)</p>	<p>Im NKF ist von der Gemeinde im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses ein Anlagenspiegel als Anlage zum Anhang zu erstellen. Im Anlagenspiegel wird die Entwicklung der einzelnen Posten des gemeindlichen Anlagevermögens, ausgehend von den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis hin zum Buchwert am jeweiligen Abschlussstichtag detailliert aufgezeigt. Die sich aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr ergebenden Veränderungen sind darin einzubeziehen. Der Anlagenspiegel erleichtert dadurch den Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses den Überblick über die Vermögenslage der Gemeinde sowie über die Altersstruktur des gemeindlichen Anlagevermögens.</p>
<p align="center"><b>Anlagevermögen</b> (§ 41 GemHVO NRW)</p>	<p>Im Bereich „Anlagevermögen“ in der gemeindlichen Bilanz sind die gemeindlichen Vermögensgegenstände anzusetzen, die von der Gemeinde nicht nur vorübergehend für ihre Aufgabenerfüllung gehalten werden, sondern dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde zu dienen (vgl. § 33 Absatz 1 GemHVO NRW). Für die Prüfung, ob ein gemeindlicher Vermögensgegenstand dauernd dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde dienen soll, können sich einerseits Hinweise aus der Art des Vermögensgegenstandes und aus seiner üblichen Nutzung im öffentlichen Bereich ergeben. Andererseits kommt es auch auf den Willen der Gemeinde an, ob der einzelne Vermögensgegenstand von der Gemeinde zum Gebrauch oder zum Verbrauch bestimmt (gewidmet) worden ist. Der Wert eines Vermögensgegenstandes stellt für sich allein genommen dabei kein Kriterium für die gemeindliche Bilanzierung dar. Vielmehr ist die wirtschaftliche Zweckbestimmung des gemeindlichen Vermögensgegenstandes, d.h. für die bilanzielle Zuordnung maßgebend und heranzuziehen.</p> <p>Dem gemeindlichen Anlagevermögen können daher nur die Vermögensgegenstände zugeordnet werden, die bei der Gemeinde zum Gebrauch auf Dauer im Sinne ihrer Zweckbestimmung bestimmt sind und bei denen die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer ist. Der Begriff „Dauer“ ist dabei jedoch nicht allein auf die zeitliche Zuordnung hin auszulegen. Gleichwohl kann die tatsächliche Dauer des Besitzes bzw. das Vorhandensein eines Vermögensgegenstandes bei der Gemeinde für die bilanzielle Zuordnung in der gemeindlichen Bilanz wichtige Anhaltspunkte liefern. So könnte ein Vermögensgegenstand von der Gemeinde auch im Anlagevermögen zu bilanzieren sein, wenn er sich tatsächlich nur kurzfristig im Eigentum der Gemeinde befindet.</p>
<p align="center"><b>Anschaffungskosten</b> (§ 91 GO NRW / § 33 GemHVO NRW)</p>	<p>Als Anschaffung der Gemeinde gilt, dass ein neuer Vermögensgegenstand aus der Verfügungsgewalt eines Dritten in die Verfügungsgewalt der Gemeinde überführt bzw. von der Gemeinde erworben und in einen betriebsbereiten Zustand versetzt wird. Ein solcher gemeindlicher Vermögensgegenstand ist für seine Bilanzierung mit den Anschaffungskosten zu bewerten, die von der Gemeinde tatsächlich dafür aufgewendet worden sind. Diese Kosten umfassen alle von der Gemeinde geleisteten Aufwendungen, die notwendig sind, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand zugerechnet werden können. Derartige Aufwendungen müssen daher unmittelbar auf die Übernahme des Vermögensgegenstandes und sein Versetzen in einen betriebsbereiten Zustand zurückzuführen sein. Die gemeindlichen Anschaffungskosten setzen sich daher aus dem Anschaffungspreis, den Anschaffungsnebenkosten und den nachträglichen Anschaffungskosten zusammensetzen. Die Anschaffungskosten stellen zudem die Obergrenze für den Ansatz eines Vermögensgegenstandes der Gemeinde in der gemeindlichen Bilanz dar (Anschaffungswertprinzip).</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

<p align="center"><b>Aufwendungen</b> (§ 2 GemHVO NRW)</p>	<p>Unter der gemeindlichen Rechengröße „Aufwendungen“ wird betriebswirtschaftlich der bewertete Güterverzehr der Gemeinde in einem Haushaltsjahr (Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr) verstanden. Zu Aufwendungen führt daher jeder gemeindliche Vorgang, der das Nettovermögen bzw. das Eigenkapital der Gemeinde vermindert. Die gemeindlichen Aufwendungen sind aber auch an Zahlungsvorgänge gebunden, so dass bei der Gemeinde vielfach auszahlungsgleiche Aufwendungen entstehen. Die Zahlungsvorgänge können aber auch in einer anderen Periode liegen. Die Rechengrößen „Aufwand“ und „Ausgabe“ sind dann deckungsgleich, wenn die gleiche Periode bzw. das gleiche Haushaltsjahr der Gemeinde betroffen ist, z.B. wenn von der Gemeinde die Gehälter, das Material, die Energie u.a. zu bezahlen ist. Die Gemeinde leistet dann in einem Haushaltsjahr eine Ausgabe, die keinen Aufwand darstellt, wenn z.B. z.B. die im Dezember des Haushaltsjahres für den Januar des Folgejahres zu zahlende Beamtensoldung. Die Aufwendungen der Gemeinde und die dazugehörige Ausgabe fallen dabei in unterschiedliche Haushaltsjahre.</p>
<p align="center"><b>Ausgleichsrücklage</b> (§ 75 GO NRW / § 41 GemHVO NRW)</p>	<p>Die Ausgleichsrücklage ist Teil des Eigenkapitals der Gemeinde. Sie ist jedoch eine Rücklage eigener Art und deshalb nicht Teil der allgemeinen Rücklage, die auf der Passivseite der Bilanz gesondert als „Restposten“ im Bilanzbereich „Eigenkapital“ anzusetzen ist. Die Ausgleichsrücklage dient dazu, im Bedarfsfall den Fehlbedarf im Ergebnisplan oder einen Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung zu decken, um den gesetzlich geforderten Haushaltsausgleich (fiktiver Haushaltsausgleich) zu erreichen. Dies bedarf einer entsprechenden Festsetzung in der gemeindlichen Haushaltssatzung (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW).</p> <p>Die Ausgleichsrücklage ist zwingend als gesonderter Posten auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 1.3 GemHVO NRW). Sie muss daher mindestens einen Wertansatz in Höhe von einem Euro ausweisen und darf höchstens den nach den Sätzen 2 und 3 dieses Absatzes zu ermittelnden Wertansatz aufweisen. Die Gemeinde hat dazu eine entsprechende Anhangsangabe zu machen. Wird in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz die Ausgleichsrücklage unterhalb der zulässigen Höchstgrenze ausgewiesen, hat die Gemeinde zur erforderlichen Nachvollziehbarkeit dazu im Anhang den zulässigen Wertansatz der Ausgleichsrücklage anzugeben und näher zu erläutern.</p>
<p align="center"><b>Ausleihungen</b> (§ 41 GemHVO NRW)</p>	<p>In der gemeindlichen Bilanz stellen angesetzte Ausleihungen langfristige Forderungen des gemeindlichen Anlagevermögens dar, die durch die Hingabe von Kapital an Dritte entstanden sind und dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde dauerhaft dienen sollen. Dieses sind gemeindliche Ansprüche entstehen z.B. aus der Hingabe von langfristigen Darlehen, Grund- und Rentenschulden, Hypotheken, aber auch Sachdarlehen in Form einer Wertpapierleihe durch die Gemeinde. Solche gemeindlichen Ausleihungen müssen zudem eine Mindestlaufzeit von über einem Jahr haben.</p> <p>Zu den gemeindlichen Ausleihungen gehört dagegen nicht die gemeindliche Kapitalanlage, z.B. eine Geldanlage in Spezialfonds, nach dem Rundlass des Innenministeriums „Anlage von Geldmitteln durch Gemeinden und Gemeindeverbände“ vom 25.01.2005 (SMBI. NRW. 641). Auch langfristige Forderungen der Gemeinde aus Lieferungen und Leistungen sind nicht unter diesem Bilanzposten, sondern im Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Auch die Forderungen der Gemeinde mit einer Laufzeit von unter einem Jahr (kurzfristige Ausleihungen) sind im Umlaufvermögen anzusetzen.</p>
<p align="center"><b>Auszahlungen</b> (§ 3 GemHVO NRW)</p>	<p>Unter der gemeindlichen Rechengröße „Auszahlungen“ wird der tatsächliche Zahlungsmittelabfluss bei der Gemeinde im Haushaltsjahr erfasst, der zu einer Verminderung des gemeindlichen Zahlungsmittelbestandes durch den Abgang liquider Mittel, die in Form von Bargeld oder Buchgeld von der Gemeinde abgegeben werden, führt. Beim Einsatz der Rechengrößen „Auszahlungen“ und „Ausgabe“ liegen auch dann keine ausgabewirksamen Auszahlungen vor, wenn es in gleicher Höhe zu einer zu einer Minderung der gemeindlichen Verbindlichkeiten oder zu einer Zunahme der gemeindlichen Forderungen kommt. Auch eine Verminderung des Kassenbestandes der Gemeinde durch eine Bareinzahlung auf ein Bankkonto der Gemeinde gilt nicht als gemeindliche Auszahlung, weil durch diesen Vorgang der Zahlungsmittelbestand der Gemeinde insgesamt nicht verändert wird. Außerdem gilt die Verminderung des Kassenbestandes der Gemeinde durch eine Bareinzahlung auf ein Bankkonto der Gemeinde nicht als Auszahlung, weil dadurch der Zahlungsmittelbestand der Gemeinde insgesamt nicht verändert bzw. vermindert wird.</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

<p align="center"><b>Außerordentlich</b> (§ 2 GemHVO NRW)</p>	<p>Der Begriff „außerordentlich“ wird im Rahmen der Veranschlagung von gemeindlichen Erträgen und Aufwendungen im Ergebnisplan zur Abgrenzung verwendet, ob Geschäftsvorfälle der Gemeinde zu ordentlichen oder zu außerordentlichen Erträgen oder Aufwendungen führen. Er dient zudem formell dem Aufbau des gemeindlichen Ergebnisplans. Die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen dürfen nur dann als außerordentlich im gemeindlichen Ergebnisplan veranschlagt werden, wenn diese nicht im Rahmen der laufenden Geschäftstätigkeit der Gemeinde, sondern durch oder auf Grund außergewöhnlicher Ereignisse entstehen. Der Begriff ist daher in der örtlichen Anwendung durch die Gemeinde eng auszulegen. Um Erträge und Aufwendungen aus den Geschäftsvorfällen der Gemeinde als außerordentlich zu klassifizieren, müssen die nachfolgend aufgeführten Voraussetzungen kumulativ vorliegen. Im Rahmen der Abgrenzung, ob Geschäftsvorfälle der Gemeinde zu außerordentlichen Erträgen oder Aufwendungen führen, muss geprüft werden, ob diese Vorgänge:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. in hohem Maße ungewöhnlich sind, d.h. deren Auftreten nicht erwartet werden kann,</li> <li>2. selten oder unregelmäßig vorkommen, d.h. nicht ständig anfallen bzw. nicht wiederkehrender Natur und somit nicht planbar sind sowie</li> <li>3. materiell bedeutsam sind, d.h. von den finanziellen Auswirkungen her wesentlich in Bezug auf die örtlichen Gegebenheiten der Gemeinde sind.</li> </ol>
<p align="center"><b>Außerplanmäßig</b> (§ 83 GO NRW)</p>	<p>Im gemeindlichen Haushaltsrecht stellen die unter den zutreffenden Haushaltspositionen im Ergebnisplan veranschlagten und betragsmäßig festgesetzten Aufwendungen und die im Finanzplan veranschlagten Auszahlungen für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verbindliche Obergrenzen dar (Planansatz). Als planmäßige Aufwendungen und Auszahlungen gelten alle Ermächtigungen, die zum Zeitpunkt der Beschlussfassung des Rates über die Haushaltssatzung im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagt worden sind.</p> <p>Der Begriff „außerplanmäßig“ wird deshalb von dem haushaltsrechtlichen Begriff „planmäßig“ abgeleitet. Als außerplanmäßig werden daher gemeindliche Aufwendungen oder Auszahlungen bezeichnet, wenn dafür keine Ermächtigungen im Haushaltsplan veranschlagt und keine Ermächtigungen aus dem Vorjahr übertragen worden sind, also unter der betreffenden Haushaltsposition auch kein fortgeschriebener Planansatz besteht (zusätzliche Ermächtigungen).</p>
<p><b>B</b></p>	
<p align="center"><b>Bestätigungsvermerk</b> (§ 101 GO NRW)</p>	<p>Der Rechnungsprüfungsausschuss hat das Ergebnis der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses in einem Bestätigungsvermerk zusammenzufassen hat. Dieser Bestätigungsvermerk enthält damit ein Gesamturteil über das Prüfungsergebnis unter Einbeziehung des Prüfungsumfangs (Prüfungsurteil). Dabei soll das Gesamturteil nicht als Addition vieler Einzelurteile verstanden werden, sondern durch Gewichtung der Beurteilung einzelner Prüfungsergebnisse, z.B. ob der gemeindliche Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt, gebildet werden. Im Rahmen der gemeindlichen Jahresabschlussprüfung sind im vom Rechnungsprüfungsausschuss aufzustellenden Bestätigungsvermerk neben der Beschreibung des Prüfungsgegenstandes auch die Art und der Umfang seiner Prüfung zu beschreiben. Dabei sind die angewandten Rechnungslegungsgrundsätze und Prüfungsgrundsätze anzugeben.</p> <p>Diese Festlegungen stellen die Grundlage dafür dar, dass im Bestätigungsvermerk z.B. die Aussage getroffen werden kann „Der Jahresabschluss der Gemeinde für das Haushaltsjahr ..., bestehend aus Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und den Teilrechnungen sowie der Bilanz und dem Anhang wurde unter Einbeziehung der Buchführung, der Inventur, des Inventars, der Übersicht über örtlich festgelegten Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände und des Lageberichts der Gemeinde geprüft.“</p> <p>Nach der Vorschrift soll der abzugebende Bestätigungsvermerk auch eine zweifelsfreie Beurteilung des Prüfungsergebnisses enthalten. Dazu benennt die Vorschrift vier Möglichkeiten der Tenorierung des Bestätigungsvermerks, von der uneingeschränkten Bestätigung bis zur Erklärung des Rechnungsprüfungsausschusses, dass er sich außerstande sieht, ein Urteil über den geprüften</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>Abschluss abzugeben. Die Inhalte der einzelnen Tenorierungen des Bestätigungsvermerks über die gemeindliche Abschlussprüfung werden in den Absätzen 4 und 5 der Vorschrift näher bestimmt. Folgende Möglichkeiten der Tenorierung bestehen, denn der Bestätigungsvermerk hat eine Beurteilung des Prüfungsergebnisses zu enthalten, die zweifelsfrei ergeben muss, ob</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt wird,</li> <li>2. ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt wird,</li> <li>3. der Bestätigungsvermerk auf Grund von Beanstandungen versagt wird oder</li> <li>4. der Bestätigungsvermerk deshalb versagt wird, weil der Prüfer nicht in der Lage ist, eine Beurteilung vorzunehmen.</li> </ol> <p>Die Beurteilung des Prüfungsergebnisses soll dabei allgemeinverständlich und problemorientiert unter Berücksichtigung des Umstandes erfolgen, dass Rat und Verwaltungsvorstand den Abschluss zu verantworten haben.</p>
<p align="center"><b>Bewertung des Vermögens</b> (§ 33 GemHVO NRW)</p>	<p>Zum jährlichen Abschlussstichtag ist von der Gemeinde ein realistisches und aktuelles Bild ihrer Vermögenslage zu schaffen. Daraus ergibt sich die Anforderung, für den Ansatz der Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Bilanz stichtagsbezogen den Wertansatz zu ermitteln. Die Ermittlung der Wertansätze für die Vermögensgegenstände und Schulden muss durch geeignete Verfahren sowie unter Beachtung bestimmter Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung vorgenommen werden.</p> <p>Dabei sind u.a. der Grundsatz der Stetigkeit sowie sonstigen allgemeinen und speziellen Bewertungsanforderungen zu beachten, z.B. das Vorsichtsprinzip, der Grundsatz der Einzelbewertung. Im Rahmen der Bewertung sind auch im Haushaltsjahr aufgetretene Ereignisse, die eine Wertminderung des gemeindlichen Vermögens verursachen, zu berücksichtigen. Außerdem ist die Frage der Nachholung einer unterlassenen Instandhaltung zu klären, so dass Mängel oder Schäden zu berücksichtigen sind und ggf. zu außerplanmäßigen Abschreibungen führen.</p>
<p align="center"><b>Bilanz</b> (§ 41 GemHVO NRW)</p>	<p>Die Bilanz jeder Gemeinde ist als Gegenüberstellung von gemeindlichem Vermögen (Aktivseite) und den Finanzierungsmitteln (Passivseite) eine auf den jährlichen Abschlussstichtag bezogene Zeitpunktrechnung und ein wesentlicher Bestandteil des doppischen Rechnungswesens im NKF. Sie muss gemeindeübergreifend einheitlich gegliedert sein. Auf der Aktivseite der Bilanz wird das Vermögen der Gemeinde mit den zum Abschlussstichtag ermittelten Werten angesetzt (Aktivierung) und nach Fristigkeiten gegliedert. Damit wird die Mittelverwendung der Gemeinde dokumentiert.</p> <p>Außerdem wird der Nutzen für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde sichtbar, denn durch den konkreten Wertansatz bezogen jeweils auf die einzelne Art des gemeindlichen Vermögens wird der periodengerechte Ressourcenverbrauch abgeleitet. Auf der Passivseite der Bilanz werden die Verbindlichkeiten der Gemeinde und ihr Eigenkapital gezeigt (Passivierung) und ebenfalls nach Fristigkeit gegliedert. Dadurch werden die Mittelherkunft bzw. die Finanzierung des Vermögens, aber auch die von der Gemeinde eingegangenen Verpflichtungen dokumentiert.</p> <p>Die Eignung eines Vermögensgegenstandes oder einer Verpflichtung der Gemeinde, ob diese in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden können, wird mit dem Begriff „Bilanzierung dem Grunde nach“ umschrieben oder auch als „Bilanzierungsfähigkeit“ bezeichnet. Da das gemeindliche Vermögen auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist, wird dort der Begriff „Aktivierungsfähigkeit“ verwendet. In gleicher Weise findet der Begriff „Passivierungsfähigkeit“ für die auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Verpflichtungen eine entsprechende Anwendung.</p> <p>Die Gemeinde hat daher ihr Vermögen und ihre Schulden grundsätzlich nach der zivilen Rechtslage zu bilanzieren, so dass grundsätzlich die Forderungen beim Anspruchsberechtigten zu aktivieren und die Verpflichtungen beim Schuldner zu passivieren sind. Die Vermögensgegenstände der Gemeinde sind auch dann in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, wenn die Gemeinde der wirtschaftliche Eigentümer aber nicht der rechtliche Eigentümer ist (vgl. § 33 GemHVO NRW).</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

<p align="center"><b>Bilanzposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“</b> (§§ 41 und 43 GemHVO NRW)</p>	<p>In der Vorschrift des § 75 Absatz 7 GO NRW ist für die Gemeinden ein Überschuldungsverbot enthalten und dazu bestimmt worden, dass eine Überschuldung vorliegt, wenn nach der Bilanz der Gemeinde (vgl. § 41 GemHVO NRW) das Eigenkapital aufgebraucht wird. Ergänzend zu der gesetzlichen Vorschrift wird zudem bestimmt, dass dann auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz als letzter Posten der Gliederung der Aktivseite unter der Bezeichnung "Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag" ein Posten gesondert anzusetzen, wenn sich in der Bilanz der Gemeinde ein Überschuss der Passivposten über die Aktivposten ergibt, also das gemeindliche Eigenkapital in Form der allgemeinen Rücklage und der Ausgleichsrücklage auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz rechnerisch aufgezehrt ist. Diese Gliederungsregel ist sachgerecht, denn dadurch wird der Ausweis eines negativen Kapitalbetrages auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz vermieden. Der Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auf der Aktivseite der Bilanz stellt jedoch lediglich eine Korrekturgröße zum gemeindlichen Eigenkapital in Form der Ausgleichsrücklage und der allgemeinen Rücklage dar. Der Bilanzposten ist deshalb weder als Vermögensgegenstand noch als Rechnungsabgrenzung anzusehen, sondern soll auf die eingetretene bilanzielle Überschuldung der Gemeinde hinweisen.</p>
<p align="center"><b>Bruttoprinzip</b> (§ 79 GO NRW)</p>	<p>Im gemeindlichen Haushaltsplan sind die Erträge und Aufwendungen sowie die Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde getrennt voneinander und in voller Höhe zu veranschlagen (vgl. § 11 GemHVO NRW). Diese Art der Veranschlagung wird als „Bruttoprinzip“ bezeichnet, denn es dürfen die Haushaltspositionen im Haushaltsplan weder saldiert noch in einer anderen Form verrechnet werden. Dieses Gebot besteht, weil es nicht Zweck des gemeindlichen Haushaltsplans ist, lediglich die wirtschaftliche Belastung oder den möglichen Vorteil der Gemeinde im Haushaltsjahr aufzuzeigen.</p> <p>Bei einem Verzicht auf die Anwendung des Bruttoprinzips würde die Darstellung der geplanten Haushaltswirtschaft für das Haushaltsjahr erheblich eingeschränkt und eine Beurteilung erschwert. Eine Verrechnung bei den gemeindlichen Ressourcen und den Finanzmitteln im Sinne einer Aufrechnung würde zudem gegen die Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ verstoßen. Das Bruttoprinzip, das sich nicht nur auf die gemeindliche Haushaltsplanung und die Haushaltsausführung, sondern auch auf den Nachweis erstreckt, also auch für den gemeindlichen Jahresabschluss gilt, verhindert somit eine Verschleierung im Rahmen der gemeindlichen Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung der Gemeinde.</p>
<p align="center"><b>Budgetierung</b> (§ 22 GemHVO NRW)</p>	<p>Das Neue Kommunale Finanzmanagement beinhaltet neben dem Ressourcenverbrauchskonzept auch die dezentrale Ressourcenverantwortung und eine flexible Haushaltsbewirtschaftung für die Gemeinden. Die darüber gefasste Vorschrift erkennt die Budgets als Bewirtschaftungsinstrument für die Gemeinde an. Unter Budgetierung wird verstanden, den einzelnen Organisationseinheiten der gemeindlichen Verwaltung, z.B. Fachbereiche oder Ämter, bestimmte Ressourcen zur eigenverantwortlichen Bewirtschaftung zu übertragen (dezentrale Ressourcenverantwortung).</p> <p>Unter einem Budget ist somit als ein mit finanziellen Mitteln ausgestatteter Handlungsbereich, der einem abgegrenzten Verantwortungsbereich unter bestimmten Zielsetzungen übertragen wird, zu verstehen. Das Verständnis von Budgetierung als einen eigenverantwortlichen Bewirtschaftungsprozess ist dabei i.d.R. an die verwaltungsmäßigen Organisationseinheiten der Gemeinde gekoppelt und bedarf einer eindeutigen Festlegung von Verantwortlichkeiten.</p> <p>Die Budgetierung hat deshalb eine erhebliche Steuerungsrelevanz im Rahmen der Haushaltsbewirtschaftung der Gemeinde. In diesem Zusammenhang ist auch die Bildung der gemeindlichen Budgets relevant, denn es ist von Bedeutung, ob örtlich eine Vollbudgetierung oder eine Teilbudgetierung oder beide Arten zur Anwendung kommen. Bei einer Vollbudgetierung fließen alle Haushaltsmittel, z.B. Erträge und Aufwendungen, in die Budgetierung ein. Dieses erfordert ein hohes Maß an Budgetverantwortung, weil durch das Ergebnis unmittelbar der gemeindliche Haushaltsausgleich betroffen ist.</p> <p>Bei der Teilbudgetierung können dagegen unterschiedliche Zusammenhänge hergestellt werden, z.B. Sachausgabenbudgetierung, Budgetierung von Investitionszahlungen u.a. Außerdem kann die Budgetbildung auch nach Zuschussbudgets (Aufwendungen höher als Erträge), Überschussbudgets (Erträge höher als Aufwendungen) und ausgeglichene Budgets unterschieden werden. Unab-</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>hängig von der Art der Budgetbildung bedarf es eindeutiger Budgetregeln.</p> <p>In örtlich gebildeten Budgets der Gemeinde ist dann jeweils die Summe der Erträge und die Summe der Aufwendungen bzw. der Einzahlungen und Auszahlungen für die Haushaltsführung verbindlich (Satz 2 in Absatz 1 der Vorschrift), wenn nicht aus örtlichen Gegebenheiten heraus besondere Beschränkungen vorzunehmen sind. Die im Budget enthaltenen Einzelpositionen bleiben jedoch insoweit bedeutsam, denn die Haushaltsmittel eines Budgets dürfen nur für die sachlichen Zwecke verwendet werden, die durch die dem Budget zugeordneten Haushaltspositionen festgelegt worden sind.</p>
<p><b>C</b></p>	
<p align="center"><b>Cash-Flow</b> (§ 52 GemHVO NRW)</p>	<p>Für die finanzwirtschaftliche Beurteilung der Gemeinde sind die Finanzmittel insgesamt sowie deren Herkunft und Verwendung von Bedeutung. Diese Erfordernisse bringen es mit sich, die gemeindlichen Zahlungsströme in bestimmte finanzwirtschaftlich relevante Zahlungsstrombereiche zu untergliedern und Zahlungssalden zu bilden, die als „Cashflows“ bezeichnet werden.</p> <p>Die gemeindliche Gesamtkapitalflussrechnung enthält daher – wie die gemeindliche Finanzrechnung - die Zahlungsstrombereiche „Laufende Geschäftstätigkeit“ (Laufende Verwaltungstätigkeit), „Investitionstätigkeit“ und „Finanzierungstätigkeit“. Mit den darin auszuweisenden Cashflows aus diesen Bereichen wird einerseits gezeigt, ob die Gemeinde aus ihrer laufenden Geschäftstätigkeit Finanzmittel erwirtschaftet hat und welche zahlungswirksamen Investitions- und Finanzierungsvorgänge im Haushaltsjahr entstanden sind.</p> <p>Außerdem wird ein Einblick in die Fähigkeit der Gemeinde gewährt, ihre Aufgaben finanzieren zu können und im Einzelfall ggf. auch Überschüsse zu erwirtschaften. Die Cashflows haben folgende sachlichen Inhalte:</p> <p>- Laufende Geschäftstätigkeit: Der Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit stammt vorrangig aus der ertragswirksamen Tätigkeit der Kernverwaltung und der in den Gesamtabschluss einbezogenen Unternehmen. Darunter werden Zahlungen erfasst, die als Erträge oder Aufwendungen das Jahresergebnis beeinflussen und aus der allgemeinen Geschäftstätigkeit des „Konzerns Kommune“ entstehen, z.B. Einzahlungen aus dem Verkauf von Wirtschaftsgütern, aus Dienstleistungen u.a. sowie Auszahlungen an Lieferanten und Beschäftigte u.a.</p> <p>- Investitionstätigkeit: Der Cashflow aus der Investitionstätigkeit gesondert zu erfassen, ist wegen ihrer Bedeutung und der Auswirkungen auf die laufende Geschäftstätigkeit sachgerecht. Unter der Investitionstätigkeit werden Zahlungen für immaterielle Vermögensgegenstände, Sachanlagen und Finanzanlagen erfasst, denn diese beeinflussen in einem erheblichen Maße die Ertragswirksamkeit der künftigen laufenden Geschäftstätigkeit.</p> <p>- Finanzierungstätigkeit: Der weitere gesonderte Ausweis des Cashflows aus der Finanzierungstätigkeit soll insbesondere die Ansprüche Dritter aus bestehenden Finanzschulden aufzeigen, aber auch die Zahlungsströme, die zwischen den Gesellschaftern und ihren Unternehmen bestehen.</p>
<p><b>D</b></p>	
<p align="center"><b>Dauernd</b> (§ 33 GemHVO NRW)</p>	<p>Die bei der Gemeinde zum Gebrauch auf Dauer bestimmten Vermögensgegenstände, bei denen die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer ist, sind dem bilanziellen Anlagevermögen zuzuordnen, wenn sie dauernd der gemeindlichen Aufgabenerfüllung dienen sollen. Durch die Verwendung des Begriffs „Dauernd“ wird die Nutzungsabsicht der Gemeinde und nicht ausschließlich die Zeitkomponente zum ausschlaggebenden Kriterium. Erforderlich ist daher, dass die Gemeinde den Vermögensgegenstand nutzen und nicht verbrauchen will.</p> <p>Die tatsächliche Nutzung eines Vermögensgegenstandes durch die Gemeinde verdeutlicht daher auch seine Zweckbestimmung im Sinne der Bilanzierung. Es</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>besteht zwar keine Festlegung einer Mindestnutzungszeit, sie dürfte bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens jedoch regelmäßig mehrere Jahre betragen. Daher wird aus einer Nutzungszeit von unter einem Jahr i.d.R. abgeleitet, dass solche Vermögensgegenstände zum Verbrauch bestimmt sind.</p>
<p align="center"><b>Deutscher Rechnungslegungs- standard (Kapitalflussrechnung DRS 2)</b> (§ 51 Absatz 3 GemHVO NRW)</p>	<p>In diesem Standard sind die Grundsätze festgelegt, die Gemeinden zu beachten haben, die gemäß § 51 Absatz 3 GemHVO NRW dem Gesamtanhang im gemeindlichen Gesamtabschluss eine Kapitalflussrechnung (Gesamtkapitalflussrechnung) beizufügen haben. In dieser Gesamtkapitalflussrechnung sind die Zahlungsströme nach den Cashflows für die Bereiche der laufenden Geschäftstätigkeit, der Investitions- und der Finanzierungstätigkeit gesondert darzustellen. Die Zahlungsströme sind dabei unsaldiert auszuweisen, ausgenommen bei der indirekten Darstellung des Cashflows aus laufender Geschäftstätigkeit. Entsprechend den Verlautbarungen des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. (DRSC) über die Kapitalflussrechnung (Herausgeber der Standards ist: Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V., Zimmerstraße 30, 10969 Berlin) soll Folgendes gelten:</p> <p>Den Ausgangspunkt der Gesamtkapitalflussrechnung bildet der Finanzmittelfonds. Er setzt sich ausschließlich aus den Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten zusammen. Zahlungsmitteläquivalente sind als Liquiditätsreserve gehaltene kurzfristige, äußerst liquide Finanzmittel, die jederzeit in Finanzmittel umgewandelt werden können und nur unwesentlichen Wertschwankungen unterliegen. Dabei dürfen jederzeit fällige Bankverbindlichkeiten, soweit sie zur Disposition der liquiden Mittel gehören, in den Finanzmittelfonds einbezogen werden. Der Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit kann entweder direkt oder indirekt dargestellt werden. Für die Bereiche der Investitions- und der Finanzierungstätigkeit erfolgt die Darstellung der Zahlungsströme dagegen ausschließlich nach der direkten Methode.</p> <p>Der Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit stammt aus der auf Erlöserzielung ausgerichteten Tätigkeit des Unternehmens, soweit er nicht dem Cashflow aus Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zugeordnet wird. Ferner sind erhaltene und gezahlte Zinsen sowie erhaltene Dividenden und gezahlte Ertragssteuern der laufenden Geschäftstätigkeit zuzuordnen. Der Cashflow aus der Investitionstätigkeit stammt aus Zahlungsströmen im Zusammenhang mit den Ressourcen der Gemeinde, mit denen langfristig, meist länger als ein Jahr, ertragswirksam gewirtschaftet werden soll. Der Investitionstätigkeit zuzuordnen sind auch Zahlungsströme von Finanzmittelanlagen im Rahmen der kurzfristigen Finanzdisposition, sofern diese nicht zum Finanzmittelfonds gehören oder zu Handelszwecken gehalten werden. Ferner sind die Zahlungsströme aus dem Erwerb und dem Verkauf von konsolidierten Unternehmen und von Geschäftseinheiten als Investitionstätigkeit zu klassifizieren. Dem Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit sind grundsätzlich die Zahlungsströme zuzuordnen, die aus Transaktionen mit den Unternehmenseignern und Minderheitsgesellschaftern konsolidierter Tochterunternehmen sowie aus der Aufnahme oder Tilgung von Finanzschulden resultieren.</p>
<p align="center"><b>Drei-Komponenten-System (NKF)</b></p>	<p>Mit der Entscheidung für das Neue Kommunale Finanzmanagement ist eine Grundsatzentscheidung für das kaufmännische Rechnungswesen als „Referenzmodell“ für die Haushaltswirtschaft der Gemeinden getroffen worden. Auf dieser Grundlage ist ein kommunales Haushalts- und Rechnungswesen entwickelt worden, das sich auf die folgenden drei Komponenten stützt und sie mit miteinander verknüpft.</p> <p>Für das NKF erfolgt insoweit eine Orientierung am Handelsgesetzbuch (HGB) und an den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB), als die spezifischen Ziele und Aufgaben des Rechnungswesens der Gemeinden dem nicht entgegenstehen. Auf dieser Grundlage ist ein kommunales Haushalts- und Rechnungswesen entwickelt worden, das sich neben der Ergebnisrechnung auch auf die Bilanz und die Finanzrechnung als weitere Komponenten stützt und sie mit miteinander verknüpft. Diese sind zu Bestandteilen des Drei-Komponentensystems des NKF gemacht worden, so dass ein in sich geschlossenes Haushaltssystem besteht, das ressourcenorientiert ausgerichtet ist.</p> <p>Das NKF mit doppischem Buchungssystem besteht für die Haushaltsplanung, die Haushaltsbewirtschaftung und den Jahresabschluss aus den drei Bestandteilen, Ergebnisrechnung, Bilanz und Finanzrechnung.</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p><u>Ergebnisrechnung:</u> Sie entspricht der kaufmännischen Gewinn- und Verlustrechnung und beinhaltet die Aufwendungen und Erträge. Als Planungsinstrument ist der Ergebnisplan der wichtigste Bestandteil des neuen Haushaltsplans. Das Jahresergebnis in der Ergebnisrechnung als Überschuss der Erträge über die Aufwendungen oder als Fehlbetrag wird in die Bilanz übernommen und bildet unmittelbar die Veränderung des Eigenkapitals der Kommune ab. Das Jahresergebnis umfasst die ordentlichen Aufwendungen und Erträge, die Finanzaufwendungen und -erträge sowie außerordentliche Aufwendungen und Erträge und bildet den Ressourcenverbrauch der Kommune somit umfassend ab.</p> <p><u>Bilanz:</u> Sie ist Teil des neuen Jahresabschlusses und weist das Vermögen und dessen Finanzierung durch Eigen- oder Fremdkapital nach (vgl. § 41 GemHVO NRW). Grundlage der Bilanz ist die Erfassung und Bewertung des kommunalen Vermögens. Die Regeln für Ansatz und Bewertung (Bilanzierung) orientieren sich dabei an den kaufmännischen Normen. Auf der Aktivseite der kommunalen Bilanz befinden sich in enger Anlehnung an das HGB das Anlage- und das Umlaufvermögen der Kommune. Auf der Passivseite werden das Eigenkapital sowie Rückstellungen und Verbindlichkeiten ausgewiesen. Die besondere Struktur der Bilanz spiegelt die kommunalen Besonderheiten wieder, z.B. durch die Abbildung der Arten des Infrastrukturvermögens (Straßen etc.).</p> <p><u>Finanzrechnung:</u> Sie beinhaltet alle Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde. Der Liquiditätssaldo aus der Finanzrechnung bildet die Veränderung des Bestands an liquiden Mitteln der Gemeinde in der Bilanz ab. Die Pflicht zur Aufstellung der Finanzrechnung und des Finanzplans als Planungsinstrument ist insbesondere aus den Besonderheiten der öffentlichen Haushaltsplanung und Rechenschaftslegung hergeleitet. Die Finanzrechnung knüpft dabei im Übrigen an internationale Rechnungslegungsvorschriften für Kapitalgesellschaften an.</p>
<p align="center"><b>Drohender Verlust</b> (§ 36 GemHVO NRW)</p>	<p>Aus einem schwebenden Geschäft der Gemeinde kann sich dann ein Verlust für die Gemeinde ergeben, wenn z.B. der Wert der gemeindlichen Leistungsverpflichtung den Wert des gemeindlichen Anspruchs auf Gegenleistung übersteigt. Eine solche Differenz wird in der betriebswirtschaftlichen Literatur als „Verpflichtungsüberschuss“ bezeichnet. Eine gemeindliche Rückstellungsbildung erfordert im Zusammenhang mit schwebenden Geschäften, dass der Eintritt eines Verlustes aus einem solchen Geschäft droht.</p> <p>Ein solcher Zustand setzt mindestens ein Ereignis voraus, dass nach Abschluss des Geschäftes aufgetreten ist und im Zusammenhang mit der Vertragsabwicklung oder den Vertragsinhalten steht. Die Schätzung oder die Möglichkeit, dass sich aus dem gemeindlichen Geschäft ein Verlust für die Gemeinde ergeben könnte, reicht dabei nicht aus. Es müssen sich im Vergleich mit einer normalen Abwicklung des Geschäftes und unter einer kaufmännisch orientierten Beurteilung konkrete Anhaltspunkte dafür ergeben, dass ein Verlust für die Gemeinde aus dem Geschäft zu erwarten ist.</p>
<p align="center"><b>E</b></p>	
<p align="center"><b>Eigenkapital</b> (§ 41 GemHVO NRW)</p>	<p>Nach den Gliederungsvorschriften zur gemeindlichen Bilanz ist das gesamte Eigenkapital der Gemeinde auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz auszuweisen. Es wird aus der Differenz zwischen dem gemeindlichen Vermögen (Aktivseite) und den Schulden der Gemeinde (Verbindlichkeiten und Rückstellungen) unter Einbeziehung der Sonderposten gebildet und stellt den Gegenwert für bereits getätigte Investitionen dar oder steht noch für Investitionen der Gemeinde zur Verfügung, ggf. aber auch zur Deckung eines Fehlbetrages in der gemeindlichen Ergebnisrechnung. Solange die positiven Bestandteile überwiegen, steht der Gemeinde noch Eigenkapital zur Verfügung. Die Gliederung dieses Bilanzbereiches ist daher in die Regelungen über den gemeindlichen Haushaltsausgleich eingebunden (vgl. § 75 GemHVO NRW).</p> <p>Auf Grund der gemeindlichen Eigenheiten wird das Eigenkapital in die besonderen Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“, „Sonderrücklagen“ und „Ausgleichsrücklage“ sowie Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ gegliedert. Im Bilanzbereich „Eigenkapital“ sind nur diese Bilanzposten zulässig, so dass die Gemeinde</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>nur dann weitere besondere Posten in diesem Bereich ihrer gemeindlichen Bilanz bilden darf, wenn solche Posten haushaltsrechtlich ausdrücklich vorgesehen sind. Auch ist die Zuführung des in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Jahresüberschusses grundsätzlich nur zur Ausgleichsrücklage und zur allgemeinen Rücklage zulässig.</p>
<p align="center"><b>Einheitliche Leitung</b> (§ 50 GemHVO NRW)</p>	<p>Ein gemeindlicher Betrieb (öffentliche Tochtereinheit) ist dann im Wege der Vollkonsolidierung in den Gesamtabchluss der Gemeinde einzubeziehen, wenn er unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde (öffentliche Muttereinheit) steht. Die gemeindliche Verwaltung muss dabei regelmäßig das Management im „Konzern Kommune“ tatsächlich innehaben und nicht nur eine „einfache“ Vermögensverwaltung der gemeindlichen Betriebe ausüben.</p> <p>Eine „einheitliche Leitung“ liegt deshalb bei der Gemeinde nur dann vor, wenn die Gemeinde ihre Aufgabenerfüllung mit der Aufgabenerfüllung, die dem gemeindlichen Betrieb übertragen wurde, abstimmt und dadurch die betrieblichen Ziele mit bestimmt und im Zweifel ihre Interessen durchsetzen kann, weil sie die Grundsätze der Geschäftspolitik festlegt. Diese Einflussnahme muss durch die Gemeinde tatsächlich ausgeübt werden, so dass sie Entscheidungen über wesentliche geschäftliche Maßnahmen trifft, denn allein die Möglichkeit zur Einflussnahme reicht nicht aus. Auch die Koordination von Teilbereichen der betrieblichen Leitung sowie die Festlegung der personellen Besetzung von Führungsstellen gehören dazu. Außerdem muss der Einfluss durch die Gemeinde allein ausgeübt werden und nicht gemeinschaftlich mit Dritten.</p>
<p align="center"><b>Einzahlungen</b> (§ 3 GemHVO NRW)</p>	<p>Unter der gemeindlichen Rechengröße „Einzahlungen“ wird der tatsächliche Zahlungsmittelzufluss bei der Gemeinde im Haushaltsjahr erfasst, der zu einer Erhöhung des gemeindlichen Zahlungsmittelbestandes durch den Zugang liquider Mittel, die in Form von Bargeld oder Buchgeld der Gemeinde zufließen, führt. Beim Einsatz der Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Einnahme“ im gemeindlichen Rechnungswesen liegen dann nicht einnahmewirksame Einzahlungen vor, wenn es in gleicher Höhe zu einer Abnahme der gemeindlichen Forderungen oder zu einer Erhöhung der gemeindlichen Verbindlichkeiten kommt. Nicht als Einzahlung gilt die Erhöhung des Kassenbestandes der Gemeinde durch eine Barabhebung von einem Bankkonto der Gemeinde, weil dadurch der Zahlungsmittelbestand der Gemeinde insgesamt nicht verändert wird.</p>
<p align="center"><b>Equity-Methode</b> (§ 50 GemHVO NRW)</p>	<p>Die Konsolidierung und Bewertung nach der Equity-Methode ist in der Vorschrift des § 312 HGB geregelt. Die Equity-Methode ist dadurch charakterisiert, dass der Beteiligungswertansatz für den gemeindlichen Betrieb, ausgehend von den historischen Anschaffungskosten, in den Folgejahren entsprechend der Entwicklung des anteiligen bilanziellen Eigenkapitals des assoziierten Betriebes fortgeschrieben wird. Anders als bei der Vollkonsolidierung werden deshalb das Vermögen und die Schulden sowie die Aufwendungen und Erträge des assoziierten gemeindlichen Betriebes nicht in den Gesamtabchluss übernommen.</p> <p>Entstehende Unterschiedsbeträge zwischen den Anschaffungskosten des Betriebes und dem hierauf anteilig entfallenden Eigenkapital des assoziierten Betriebes werden dagegen wie bei der Vollkonsolidierung auch bei der Equity-Methode ermittelt. Bei der Equity-Konsolidierung können nach dem HGB (Stand: 2002) zwei Vorgehensweisen unterschieden werden: die Buchwertmethode und die Kapitalanteilmethode (Neubewertungsmethode). Es bestehen Unterschiede zwischen den beiden Methoden im bilanziellen Ausweis, nicht jedoch hinsichtlich der Summe der Gesamtbilanz und des Gesamtergebnisses. Aus Gründen der Klarheit und Praktikabilität ist es jedoch zu empfehlen, für alle nach der Equity-Methode zu konsolidierenden gemeindlichen Betriebe nur die Buchwertmethode anzuwenden, die nach dem geänderten HGB als alleinige Methode in der Privatwirtschaft anzuwenden ist.</p>
<p align="center"><b>Ergebnisplan</b> (§ 2 GemHVO NRW)</p>	<p>Der gemeindliche Haushaltsplan (vgl. § 79 GO NRW i.V.m. § 1 GemHVO NRW) als Bestandteil der jährlichen Haushaltssatzung der Gemeinde stellt im NKF die Grundlage der Haushaltswirtschaft der Gemeinde sowie der örtlichen politischen Planungen, Entscheidungen und Kontrollen im Haushaltsjahr dar. Darin wird über die Rechengröße „Erträge“ das Ressourcenaufkommen der Gemeinde und über die Rechengröße „Aufwendungen“, der gemeindliche Ressourcenverbrauch ergebniswirksam erfasst. Der gemeindliche Haushaltsplan muss daher einen Ergebnisplan enthalten, in dem die im Haushaltsjahr voraussichtlich anfal-</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>lenden Erträge und entstehenden Aufwendungen zu veranschlagen sind.</p> <p>Der gemeindliche Ergebnisplan hat die Aufgabe, über die Art, die Höhe und die Quellen der Erträge und Aufwendungen vollständig und klar zu informieren und den sich daraus im Haushaltsjahr ergebenden Überschuss oder Fehlbedarf der Gemeinde auszuweisen. Im gemeindlichen Ergebnisplan dient der getrennte Ausweis des Ergebnisses der laufenden Verwaltungstätigkeit, des Finanzergebnis, des ordentlichen Ergebnisses und des außerordentlichen Ergebnisses eines Haushaltsjahres, jeweils nach Arten, Höhe und Quellen, der Entscheidung des Rates der Gemeinde über die Verwendung und den Einsatz der gemeindlichen Ressourcen.</p> <p>Der auf das Haushaltsjahr bezogene Ergebnisplan stellt eine zeitraumbezogene Planungsrechnung dar (vgl. § 78 Absatz 4 GO NRW). Es wird damit das Zustandekommen des Erfolgs der Gemeinde aus ihrer Aufgabenerfüllung nach den Arten, der Höhe und den Quellen für den Zeitraum 1. Januar bis 31. Dezember eines Kalenderjahres aufgezeigt. Die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen sind deshalb in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW). Bei gemeindlichen Leistungen ohne Gegenleistung oder umgekehrt ist das Kriterium für die zeitliche Zuordnung entstehender Erträge oder zu leistender Aufwendungen die in einem Bescheid (Verwaltungsakt) festgesetzte Fälligkeit. Mit seiner Gliederung soll der gemeindliche Ergebnisplan zudem eine Verknüpfung zum Bereich „Laufende Verwaltungstätigkeit“ im gemeindlichen Finanzplan herstellen.</p>
<p align="center"><b>Ergebnisrechnung</b> (§ 38 GemHVO NRW)</p>	<p>Die gemeindliche Ergebnisrechnung weist die Aufwendungen und Erträge der Gemeinde aus und bildet dadurch das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr ab. Sie nach dem Grundsatz der Ergebnisspaltung aufgebaut, so dass die ordentlichen und die außerordentlichen Ergebniskomponenten getrennt voneinander nachgewiesen werden müssen. Das in der Ergebnisrechnung ausgewiesene Jahresergebnis umfasst daher getrennt voneinander die ordentlichen Aufwendungen und Erträge, die Finanzaufwendungen und -erträge sowie die außerordentlichen Aufwendungen und Erträge der Gemeinde. Das Jahresergebnis wird dabei entweder als Jahresüberschuss (Die Erträge sind höher als die Aufwendungen) oder als Jahresfehlbetrag (Die Aufwendungen sind höher als die Erträge) ausgewiesen.</p> <p>Diese Gestaltung der gemeindlichen Ergebnisrechnung ermöglicht, dass bei den auftretenden gemeindlichen Geschäftsvorfällen das Eigenkapitalkonto nicht unmittelbar bebucht wird, sondern die Geschäftsvorfälle über die Ergebniskonten als Unterkonten des Eigenkapitalkontos erfasst werden. Die Ergebniskonten werden daher in Ertragskonten und in Aufwandskonten aufgeteilt und entsprechend dem Eigenkapitalkonto bebucht und über das Eigenkapitalkonto abgeschlossen. Diese Vorgehensweise bedeutet, dass im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses der Saldo aus allen Ergebniskonten entweder als Jahresüberschuss oder als Jahresfehlbetrag in die gemeindliche Bilanz einfließt. Außerdem genügt diese Gestaltung der gemeindlichen Ergebnisrechnung den Grundsätzen der Übersichtlichkeit und Verständlichkeit.</p>
<p align="center"><b>Ergebnis- und Finanzplanung</b> (§ 84 GO NRW)</p>	<p>Die Vorgabe, der gemeindlichen Haushaltswirtschaft eine mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung zu Grunde zu legen, baut auf Art. 109 GG i.V.m. § 50 HGrG auf, nach denen Bund und Länder ihrer Haushaltswirtschaft eine fünfjährige (mittelfristige) Finanzplanung zu Grunde zu legen haben. Für die Gemeinden als Teil der Länder ist diese bundesweit geltende Vorgabe übernommen worden. Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung stellt daher eine zukunftsbezogene Entwicklungsplanung der Gemeinde dar. Sie soll u.a. ein Orientierungsinstrument sein, das dem Rat die haushaltspolitischen Entscheidungen erleichtert, in dem die Auswirkungen seiner Entscheidung nicht nur für das Haushaltsjahr, sondern auch für die dann folgenden drei Jahre konkret aufgezeigt werden. Durch die Integration der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den gemeindlichen Haushaltsplan werden die voraussichtlichen Auswirkungen der haushaltsmäßigen Entscheidungen auf die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde transparent gemacht.</p> <p>Die Gemeinde hat ihre örtliche Haushaltsplanung auf den Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung auszurichten. Die gemeindliche Haushaltsplanung hat sich daher nicht allein auf das künftige Haushaltsjahr zu erstrecken, sondern vielmehr auf einen fünfjährigen Planungszeitraum, der vom laufenden</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>Haushaltsjahr ausgeht, in den das Haushaltsjahr als erstes Planungsjahr eingebunden ist, und der mit den drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahren endet. Die voraussichtliche gemeindliche Haushaltswirtschaft wird dabei anhand des im Haushaltsplan aufgezeigten Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs sowie des Bedarfs der Gemeinde an Finanzmitteln innerhalb der mehrjährigen Ergebnis- und Finanzplanung deutlich. Im Rahmen der fünfjährigen Haushaltsplanung legt die Gemeinde ihre Leistungskraft offen und zeigt auf, wie sie die stetige Aufgabenerfüllung sichert und den Haushaltsausgleich erreicht.</p>
<p align="center"><b>Erinnerungswert</b> (§ 91 GO NRW)</p>	<p>Der Grundsatz der Vollständigkeit, der bei der Bilanzierung von der Gemeinde zu beachten ist, verlangt, dass alle gemeindlichen Vermögensgegenstände, die zur Aufgabenerfüllung der Gemeinde genutzt werden, in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind. Diese Vorgabe bedeutet, dass auch bereits voll abgeschriebene gemeindliche Vermögensgegenstände des Anlage- und des Umlaufvermögens, die gleichwohl noch von der Gemeinde genutzt werden, und daher für den Geschäftsbetrieb der Gemeinde fortbestehen, in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind.</p> <p>Unter Einbeziehung der weiteren Vorgabe, dass in der gemeindlichen Bilanz nur werthaltige Vermögensgegenstände angesetzt werden dürfen, sind abgeschriebene, aber noch von der Gemeinde genutzte Vermögensgegenstände mit der kleinsten bilanziellen Werteinheit, also i.d.R. mit einem Betrag von einem Euro, als Merkpостen anzusetzen. Nach Abgang des betreffenden Vermögensgegenstandes ist dann auch der bilanzierte Erinnerungswert tatsächlich auszubuchen. Ein solcher Mindestwert für einen Ansatz in der gemeindlichen Bilanz wird in der Praxis als „Erinnerungswert“ bezeichnet. Er wird auch in der Buchführung der Gemeinde sowie in ihrem Inventar jeweils in der gleichen Höhe ausgewiesen. Ein Erinnerungswert ist außerdem bei allen Arten von Vermögensgegenständen anzusetzen, die voll abgeschlossen sind, aber wegen ihrer noch bestehenden Nutzungsfähigkeit bzw. ihrer Nutzung durch die Gemeinde weiterhin zu aktivieren sind und daher in der gemeindlichen Bilanz enthalten sein müssen.</p> <p>Ein solcher Ansatz verstößt nicht gegen den Grundsatz der Bilanzwahrheit. Er ist vielmehr nach den GoB erforderlich, weil durch diese das völlige Weglassen von noch vorhandenen und genutzten Vermögensgegenständen unter den betreffenden Aktivposten in der gemeindlichen Bilanz nicht zulassen. Die Gemeinde kann anhand der örtlichen Verhältnisse entscheiden, ob ein Merkpостen von einem Euro für jeden einzelnen abgeschriebenen Vermögensgegenstand oder für die Vermögensgegenstände, die unter dem gleichen Bilanzposten anzusetzen sind, in ihrer Bilanz ausgewiesen wird.</p> <p>Nach dem Vollständigkeitsgebot genügt z.B. es, wenn die Gemeinde nur noch über abgeschriebene PKW verfügt, statt für jeden PKW den Erinnerungswert von einem Euro anzusetzen, lediglich einen Euro für alle diese PKW in ihrer Bilanz anzusetzen. Nach diesem Grundsatz darf daher kein Null-Ansatz bei dem betreffenden Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz ausgewiesen werden, sondern es muss unter dem Bilanzposten mindestens ein Wertansatz in Höhe des Erinnerungswertes ausgewiesen sein. In jedem Fall ist aber erforderlich, dass die einzelnen abgeschriebenen aber noch genutzten gemeindlichen Vermögensgegenstände im Inventar der Gemeinde mit dem Erinnerungswert erfasst und ausgewiesen sind.</p>
<p align="center"><b>Ermächtigungsübertragung</b> (§ 22 GemHVO NRW)</p>	<p>Die im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Aufwands- und Auszahlungsermächtigungen sollen möglichst entsprechend dem tatsächlichen Bedarf in Anspruch genommen werden. Es lässt sich bei der Aufstellung des Haushaltsplans durch die Gemeinde jedoch nicht immer mit Gewissheit übersehen und abschätzen, ob die im Haushaltsplan für einzelne Vorhaben veranschlagten Ermächtigungen bis zum Ende des Haushaltsjahres wie geplant in Anspruch genommen werden können. Die gesetzliche Ermächtigungsübertragung durchbricht die zeitliche Bindung der Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan. Sie bedeutet, dass die übertragenen Aufwands- und Auszahlungsermächtigungen von ihrer Bindung an das betreffende Haushaltsjahr befreit werden, jedoch auch dann nur bis zum Ende des folgenden Haushaltsjahres gelten.</p> <p>Die Ermächtigungsübertragung ermöglicht insbesondere bei gemeindlichen Vorhaben, die sich über ein Haushaltsjahr hinaus erstrecken und im jahresbezogenen Haushaltsplan nur für einzelne Teile die notwendigen Ermächtigungen veranschlagt worden sind, die zügige Durchführung gemeindlicher Vorhaben. Diese wären gefährdet, wenn zur Fortsetzung des Vorhabens erst eine erneute</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>Veranschlagung von Ermächtigungen im Haushaltsplan des Folgejahres erfolgen müsste, auch wenn noch nicht benötigte Ermächtigungen verfügbar sind.</p> <p>Zudem dürfte in solchen Fällen eine Entscheidung von der Gemeinde zu einem Zeitpunkt zu treffen sein, in dem die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen für das neue Haushaltsjahr bereits beschlossen sein sollte oder kurz vor seiner Verabschiedung steht (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW). Die Möglichkeit einer bedarfsorientierten Ermächtigungsübertragung für die Gemeinden soll dazu beitragen, dass ein unwirtschaftlicher Gebrauch der Ermächtigungen des Haushaltsplans vermieden wird.</p>
<p align="center"><b>Erträge</b> (§ 2 GemHVO NRW)</p>	<p>Unter der gemeindlichen Rechengröße „Erträge“ wird betriebswirtschaftlich die bewertete Leistungserstellung der Gemeinde in einem Haushaltsjahr (Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr) verstanden. Einen Ertrag stellt dabei jeder gemeindliche Geschäftsvorfall dar, der das Nettovermögen bzw. das Eigenkapital der Gemeinde erhöht. Die Gemeinde erzielt dann in einem Haushaltsjahr eine Einnahme, die keinen Ertrag darstellt, wenn entweder keine Leistungserstellung durch die Gemeinde vorliegt oder wenn die Leistungserstellung und die dazugehörige Einnahme in unterschiedliche Haushaltsjahre fallen, z.B. bei Mietvorauszahlungen. Die gemeindlichen Erträge sind aber auch an Zahlungsvorgänge gebunden, so dass bei der Gemeinde vielfach einzahlungsgleiche bzw. zahlungswirksame Erträge entstehen. Andererseits entstehen auch Erträge aus der Auflösung von bilanzierten Sonderposten, weil die erhaltenen investiven Zuwendungen über die Nutzungszeit eines damit finanzierten Vermögensgegenstandes periodengerecht zu verteilen sind.</p>
<p align="center"><b>Ertragslage</b> (§ 95 GO NRW)</p>	<p>Das Haushaltsrecht für Gemeinden orientiert sich bei der Auslegung des Begriffs „Ertragslage“, für den es keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt, einerseits an der kaufmännischen Auslegung der Gewinn- und Verlustrechnung. Andererseits aber insbesondere an den Regelungen über die Planung und Rechnung des gemeindlichen Ressourcenaufkommen und des Ressourcenverbrauch. Der gemeindliche Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung als die dafür vorgesehenen Abbildungen sind unter Beachtung des Grundsatzes der Ergebnisspaltung aufgebaut, so dass darin die ordentlichen und die außerordentlichen Ergebniskomponenten getrennt voneinander sowie in Form von Erträgen und Aufwendungen aufgezeigt werden.</p> <p>In der gemeindlichen Ergebnisrechnung als zeitraumbezogene Rechnung für das abgelaufene gemeindliche Haushaltsjahr wird die aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr tatsächlich entstandene Ertragslage der Gemeinde aufgezeigt. Ausgehend von den gemeindlichen Erträgen und Aufwendungen nach Arten, Höhe und Quellen wird das tatsächliche Zustandekommen des Jahresergebnisses der Gemeinde als Überschuss (Erfolg) oder Fehlbetrag (Verlust) abgebildet (vgl. § 38 GemHVO NRW). Mit der gemeindlichen Ergebnisrechnung werden daher Informationen darüber geliefert, in welchem Umfang und aus welchem Anlass sich das Eigenkapital der Gemeinde innerhalb eines Haushaltsjahres verändert hat. Die Ertragslage baut daher auf den Arten, Höhe und Quellen von Erträgen der Gemeinde auf.</p>
<p><b>F</b></p>	
<p align="center"><b>Festwert</b> (§ 29 GemHVO NRW)</p>	<p>Die Bildung von Festwerten durch die Gemeinde hat den Zweck, ausgewählte Vermögensgegenstände zusammen zu fassen und diese in Durchbrechung des Grundsatzes der Einzelbewertung in mehreren zeitlich aufeinanderfolgenden Jahresabschlüssen der Gemeinde mit einem unveränderten Wert (Festwert) in der gemeindlichen Bilanz ansetzen zu können. Die Möglichkeit zur Anwendung des Festwertverfahrens durch die Gemeinde ist auf Vermögensgegenstände des gemeindlichen Sachanlagevermögens sowie auf Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (gemeindliches Umlaufvermögen) beschränkt. Die Ersatzbeschaffungen sind dabei i.d.R. sofort als Aufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen.</p> <p>Von der Gemeinde sollen daher nur dann Vermögensgegenstände in einem Festwert zusammengefasst werden, wenn erwartet werden kann, dass über eine längere Zeit hinweg eine vorab definierte Gruppe von Vermögensgegenständen des Anlage- oder des Umlaufvermögens in ihrem Wert, ihrer Zusammensetzung und Menge gleich bleibt und die zudem abnutzbar sind. Auch die Nutzungsdau-</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>ern der betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstände dürfen nicht erheblich voneinander abweichen. Ein gemeindlicher Festwert kann im Rahmen des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit aber auch auf Schlüsselgrößen statt auf einzelne Arten von Vermögensgegenständen aufgebaut werden.</p>
<p align="center"><b>Finanzbuchhaltung</b> (§ 93 GO NRW)</p>	<p>Die gemeindliche Finanzbuchhaltung hat die Buchführung und die Zahlungsabwicklung der Gemeinde zu erledigen. In der Finanzbuchhaltung sind daher alle Geschäftsvorfälle der Gemeinde systematisch und lückenlos nach bestimmten Regeln und Ordnungskriterien wertmäßig zu erfassen. Die dadurch bedingten Veränderungen der gemeindlichen Vermögens- und Schuldenlage sind ebenfalls zu erfassen. Durch die Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung wird die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses ermöglicht, denn sie liefert die zutreffenden Daten für die Ergebnisrechnung, die Finanzrechnung und die Bilanz.</p> <p>Für das Buchungsgeschäft bedient sich die Finanzbuchhaltung der kaufmännischen doppelten Buchführung und muss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung die gemeindlichen Geschäftsvorfälle in den Büchern klar ersichtlich und nachprüfbar aufzuzeichnen. Die Aufzeichnungspflicht führt zu einer laufenden, systematisch geordneten Dokumentation der gemeindlichen Geschäftsvorfälle. Als gemeindlicher Geschäftsvorfall wird dabei ein Ereignis betrachtet, das von der Gemeinde buchhalterisch zu erfassen ist, weil es zu finanziellen Auswirkungen für die Gemeinde führt. Dabei kann zwischen bestandswirksamen und ergebniswirksamen Geschäftsvorfällen unterschieden werden.</p> <p>Die gemeindliche Zahlungsabwicklung hat i.d.R. folgende Aufgaben zu erfüllen, die vom Bürgermeister in einer örtlichen Dienstanweisung auf der Grundlage des § 31 Absatz 2 Nummer 3 GemHVO NRW zu regeln sind. Dazu gehören u.a. die Annahme von Einzahlungen und die Leistung von Auszahlungen, die buchhalterische Erfassung der Zahlungs-(Geld-)ströme, getrennt nach eigenem und fremdem Zahlungsverkehr, die Verwaltung der Finanzmittel, die Aufbewahrung, Beförderung und Entgegennahme von Zahlungsmitteln und die Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel.</p>
<p align="center"><b>Finanzlage</b> (§ 95 GO NRW)</p>	<p>Das Haushaltsrecht für Gemeinden orientiert sich bei der Auslegung des Begriffs „Finanzlage“, für den es keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt, einerseits an der kaufmännischen Auslegung. Andererseits aber insbesondere an den Regelungen über die Planung und Rechnung der gemeindlichen Liquidität bzw. den von der Gemeinde zu erzielenden Einzahlungen und zu leistenden Auszahlungen. Der gemeindliche Finanzplan und die Finanzrechnung sind dabei so aufgebaut, dass diese eine jahresbezogene Herkunftsrechnung und Verwendungsrechnung für die gemeindlichen Finanzmittel darstellen.</p> <p>Die gemeindliche Finanzrechnung (vgl. § 39 GemHVO NRW) stellt dabei eine zeitraumbezogene Rechnung dar, in der Zustandekommen der Liquidität der Gemeinde durch die Darstellung der Finanzmittel nach Arten, Höhe und Quellen abgebildet werden. Außerdem sind die Einzahlungs- und Auszahlungsströme nach Zahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, aus Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit der Gemeinde zu trennen. Mit der gemeindlichen Finanzrechnung werden daher aussagekräftige Informationen darüber geliefert, in welchem Umfang und aus welchem Anlass sich die tatsächliche Finanzlage der Gemeinde verändert hat.</p>
<p align="center"><b>Finanzmittelbeschaffung</b> (§ 77 GO NRW)</p>	<p>Die Gemeinde ist gefordert, sich geeignete Quellen der Finanzmittel zu erschließen, denn diese sind sehr vielfältig und ergeben sich aus öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Vorgängen bzw. Geschäftsvorfällen der Gemeinde. Daher wird grundsätzlich davon ausgegangen, dass diejenigen, die eine Leistung der Gemeinde in Anspruch nehmen oder eine gemeindliche Einrichtung nutzen, die entstehenden Kosten in vertretbarem und gebotenen Umfang tragen sollen. Zudem sind die Einwohner der Gemeinde verpflichtet, die Lasten zu tragen, die sich aus ihrer Zugehörigkeit zur Gemeinde ergeben. In diese Betrachtung muss außerdem einbezogen werden, ob und in welchem Umfang die Gemeinde die Einziehung von Ansprüchen in Form der Stundung hinauschiebt oder durch Niederschlagung und Erlass auf die Durchsetzung ihrer Ansprüche verzichtet.</p> <p>Die Vorschrift enthält für die Gemeinden die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung und legt eine bestimmte Rangfolge für die gemeindlichen Finanzmit-</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>telarten fest. Damit findet unter Berücksichtigung der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde das Bedarfsdeckungsprinzip i.V.m. dem Nachhaltigkeitsprinzip Anwendung. Die Rangfolge der gemeindlichen Finanzmittelbeschaffung besteht aus</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Sonstigen Finanzmitteln als vorrangige Finanzmittel z.B. Zuweisungen, Zuschüsse, Mieten, Pachten, Bußgelder, Verkaufserlöse,</li> <li>2. Speziellen Entgelten für die von der Gemeinde erbrachten Leistungen z.B. Gebühren, Beiträge, Eintrittsgelder,</li> <li>3. Steuern (§ 77 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW) als nachrangige Finanzmittel, z.B. Grundsteuern, Gewerbesteuer, sonstige örtliche Steuern</li> <li>4. Kredite (§ 77 Absatz 3 GO NRW) nur unter den genannten Voraussetzungen des § 86 Absatz 1 GO NRW.</li> </ol> <p>Die gemeindliche Finanzmittelbeschaffung spiegelt sich zudem in der Bilanz der Gemeinde durch die unter gesonderten Posten anzusetzenden Forderungen (bestehende Ansprüche) der Gemeinde wieder. Damit wird zum jeweiligen Abschlussstichtag transparent gemacht werden, in welchem Umfang und bei welchen Finanzmittelarten die Gemeinde die ihr zustehenden Finanzmittel noch nicht erhalten hat.</p>
<p align="center"><b>Finanzplan</b> (§ 3 GemHVO NRW)</p>	<p>Der gemeindliche Haushaltsplan (vgl. § 79 GO NRW i.V.m. § 1 GemHVO NRW) als Bestandteil der jährlichen Haushaltssatzung der Gemeinde stellt im NKF die Grundlage der Haushaltswirtschaft der Gemeinde sowie der örtlichen politischen Planungen, Entscheidungen und Kontrollen dar. Er steht im Zusammenhang mit der Pflicht der Gemeinde, ihre Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen sowie so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist, im Zentrum der haushaltswirtschaftlichen Planung und Rechenschaft der Gemeinde (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW). Im NKF kann daher auf eine Planung der Einzahlungen und Auszahlungen, insbesondere für die gemeindlichen Investitionen, nicht verzichtet werden.</p> <p>Der gemeindliche Haushaltsplan muss daher einem Finanzplan enthalten, in dem die im Haushaltsjahr voraussichtlich eingehenden Einzahlungen und die zu leistenden Auszahlungen zu veranschlagen sind (vgl. § 79 GO NRW i.V.m. § 1 GemHVO NRW). Die Rechengrößen „Auszahlungen“ und „Einzahlungen“ des NKF stellen dabei den Buchungssstoff für den Finanzplan dar. Bei den Einzahlungen handelt es sich um einen tatsächlichen Geldzufluss bei der Gemeinde, der eine Erhöhung der Finanzmittel der Gemeinde bewirkt. Bei den gemeindlichen Auszahlungen handelt es sich um den tatsächlichen Geldabfluss, der zum Zeitpunkt der Bezahlung von Gütern und Dienstleistungen entsteht und eine Verringerung der Finanzmittel der Gemeinde bewirkt.</p> <p>In der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gewährleistet der Finanzplan durch die Aufnahme aller voraussichtlichen Zahlungen im Haushaltsjahr aussagekräftige Informationen über die tatsächliche finanzielle Lage der Gemeinde. Auf der Gesamtebene des gemeindlichen Haushaltsplans bildet daher der Finanzplan einen unverzichtbaren Bestandteil, denn durch ihn werden die vorgesehenen Investitionen und die notwendige Finanzierungstätigkeit der Gemeinde abgebildet, die systematisch nicht im gemeindlichen Ergebnisplan enthalten sind.</p>
<p align="center"><b>Finanzrechnung</b> (§ 39 GemHVO NRW)</p>	<p>Im NKF ist die gemeindliche Finanzrechnung die dritte Säule im Drei-Komponentensystem. Sie dient dem Nachweis der von der Gemeinde geleisteten Auszahlungen und erzielten Einzahlungen und soll daher ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild des finanzwirtschaftlichen Geschehens der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr vermitteln. Die gemeindliche Finanzrechnung ist mit der im kaufmännischen Rechnungswesen bekannten „Kapitalflussrechnung“ verwandt, ist aber auf die Belange der Gemeinden ausgerichtet worden. Sie soll auch aussagekräftige Informationen über die tatsächliche finanzielle Lage der Gemeinde liefern, denn sie bietet eine zeitraumbezogene Abbildung sämtlicher Zahlungsströme (Ein- und Auszahlungen) mit einer Darstellung der Finanzierungsquellen (Mittelherkunfts- und -verwendungsrechnung).</p> <p>Die gemeindliche Finanzrechnung soll aber auch die Veränderung des Zahlungsmittelbestandes der Gemeinde aufzeigen und die Einhaltung des Stufen-systems der Gesamtdeckung nach § 20 GemHVO NRW nachprüfbar machen. Aus den in der gemeindlichen Finanzrechnung zu bildenden Salden und Sum-</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>men können aber auch haushaltswirtschaftliche Schlussfolgerungen gezogen werden. Es muss dazu aber das tatsächliche haushaltswirtschaftliche Geschehen vor Ort bekannt sein. So kann z.B. aus einem negativen Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit nicht unmittelbar der Schluss gezogen werden, in dieser Höhe seien von der Gemeinde Kredite zur Liquiditätssicherung aufgenommen worden.</p> <p>Eine Gemeinde, die eine erhaltene investive Zuwendung auch für laufende Zwecke verwenden darf, muss gleichwohl die erhaltene investive Zuwendung als ungekürzte Einzahlung unter der Investitionstätigkeit der Gemeinde erfassen und nachweisen. Auch aus dem Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit der Gemeinde kann nicht unmittelbar der Schluss gezogen werden, dass dieser Betrag den tatsächlichen Kreditbedarf für gemeindliche Investitionen darstellt. Die Gemeinde kann z.B. Veräußerungserlöse für die Tilgung von Investitionskrediten nutzen, so dass in solchen Fällen der Kreditbedarf größer ist als der in der gemeindlichen Finanzrechnung ausgewiesene Saldo aus der gemeindlichen Investitionstätigkeit.</p>
<p align="center"><b>Forderungen</b> (§ 41 GemHVO NRW)</p>	<p>Die Gemeinde hat durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass ihre Ansprüche vollständig erfasst, rechtzeitig geltend gemacht und eingezogen werden (vgl. § 23 Absatz 3 GemHVO NRW). Soweit die Gemeinde am Abschlussstichtag des Haushaltsjahres die ihr zustehenden Ansprüchen noch nicht eingezogen hat, sind diese als Forderungen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Unter dem Bilanzposten „Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände“ sind in der gemeindlichen Bilanz die Ansprüche der Gemeinde gegenüber Dritten auszuweisen, die ihr aus ihrem öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Handeln entstehen und nicht als längerfristige „Ausleihungen“ dem Finanzanlagevermögen zuzuordnen sind. Sie sind nicht nach ihrer Entstehung im zivilrechtlichen Sinne, sondern im bilanziellen Sinne sowie differenziert nach Forderungsarten anzusetzen.</p> <p>Die Gliederung der gemeindlichen Forderungen in der Bilanz der Gemeinde und im dem Anhang beizufügenden Forderungsspiegel soll u.a. dazu beitragen, dass die Gemeinde in ihrem finanzwirtschaftlichen Handeln den Grundsätzen der Finanzmittelbeschaffung nach § 77 GO NRW gerecht werden muss und dieses Handeln der Gemeinde transparent und nachvollziehbar gemacht wird. Auf der ersten Gliederungsstufe für den Ansatz der Forderungen in der gemeindlichen Bilanz ist entsprechend dem Handeln der Gemeinde in verschiedene Arten zu differenzieren, die ggf. weiter nach Schuldner untergliedert werden können. In diesem Sinne entsteht dann eine besondere Struktur in der gemeindlichen Bilanz, die in der handelsrechtlichen Bilanz unbekannt ist.</p> <p>Es kommt bei der gemeindlichen Forderungsgliederung nicht wie im kaufmännischen Rechnungswesen darauf an, ob eine Forderungsart aus einer „Haupt- oder Nebentätigkeit“ der Gemeinde entstanden ist. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass der Ansatz einer gemeindlichen Forderung immer einen Anspruch der Gemeinde gegen einen Dritten voraussetzt. In diesem Sinne ist der Ansatz einer gemeindlichen Forderung gegen die Gemeinde, also gegen sich selbst, unzulässig.</p>
<p align="center"><b>Forderungsspiegel</b> (§ 47 GemHVO NRW)</p>	<p>Unter den „Forderungen“ in der gemeindlichen Bilanz sind die Ansprüche der Gemeinde auszuweisen, die nicht als längerfristige „Ausleihungen“ dem Finanzanlagevermögen zuzuordnen sind. Sie stellen am Abschlussstichtag den geldlichen Gegenwert bzw. die noch ausstehende Zahlung eines Dritten für eine von der Gemeinde erbrachte Leistung dar. Die Forderungen sind in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, wenn die Gemeinde auf die Gegenleistung durch den Dritten noch einen Anspruch hat.</p> <p>Der Forderungsspiegel im gemeindlichen Jahresabschluss dient u.a. auch dazu, für jeden Vermögensposten, unter dem Beträge zusammen gefasst sind, die auf unterschiedliche Zeiträume aufzuteilen sind, für jeden Zeitraum den zutreffenden Betrag anzugeben. Die Gliederung der gemeindlichen Forderungen im Forderungsspiegel soll u.a. dazu beitragen, dass die Gemeinde in ihrem finanzwirtschaftlichen Handeln den Grundsätzen der Finanzmittelbeschaffung nach § 77 GO NRW gerecht werden muss und dieses Handeln der Gemeinde transparent und nachvollziehbar gemacht wird.</p> <p>Auf der ersten Gliederungsstufe für den Ansatz der Forderungen in der gemeindlichen Bilanz ist entsprechend dem Handeln der Gemeinde in verschiedene Arten zu differenzieren, die ggf. weiter nach Schuldner untergliedert werden</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>können. Es kommt bei der gemeindlichen Forderungsgliederung nicht wie im kaufmännischen Rechnungswesen darauf an, ob eine Forderungsart aus einer „Haupt- oder Nebentätigkeit“ der Gemeinde entstanden ist.</p>
<h1 style="font-size: 2em; margin: 0;">G</h1>	
<p><b>Gesamtabschluss</b> (§ 116 GO NRW / § 49 GemHVO NRW)</p>	<p>Der Gesamtüberblick über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde soll u.a. dadurch erreicht werden, dass durch einen Gesamtabschluss im Sinne eines Konzernabschlusses nach den handelsrechtlichen Vorschriften ein wirtschaftlicher Verbund zwischen der Verwaltung der Gemeinde und den gemeindlichen Betrieben hergestellt und aufgezeigt wird. Dieses Ziel erfordert, dass die gemeindliche Verwaltung die Stellung einer Muttereinheit gegenüber den gemeindlichen Betrieben einnimmt, so dass ein Über- und Unterordnungsverhältnis innerhalb der Gemeinde entsteht. Zusätzlich muss es örtlich mindestens einen gemeindlichen Betrieb geben, der als Tochtereinheit der Gemeinde voll zu konsolidieren ist.</p> <p>Diesem Ziel dient insbesondere der gemeindliche Gesamtabschluss. Für dessen Aufstellung ist der Jahresabschluss der gemeindlichen Verwaltung mit den Jahresabschlüssen der gemeindlichen Betriebe, unabhängig von ihrer jeweiligen Rechts- oder Organisationsform, zu konsolidieren. Die Rechtsform der gemeindlichen Betriebe hat dabei keinen Einfluss auf die Einbeziehung eines Betriebes in den Konsolidierungskreis für den gemeindlichen Gesamtabschluss. Der gemeindliche Gesamtabschluss stellt eine Zusammenführung der jahresbezogenen Ergebnisse zwischen der gemeindlichen Verwaltung und den gemeindlichen Betrieben unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Verflechtungen sowie unter Beachtung der Grundlagen der Vereinheitlichung dar. Die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses ist deshalb keine bloße Addition der betrieblichen Daten der einzelnen gemeindlichen Betriebe dar.</p> <p>Die Anwendung des Grundsatzes der Einheitlichkeit bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses soll verhindern, dass es nicht zur Übernahme unzutreffender Werte für das Vermögen und die Schulden der Gemeinde aus den Einzelabschlüssen kommt und der Informationsgehalt des gemeindlichen Gesamtabschlusses nicht beeinträchtigt wird. Die generelle Möglichkeit für die Gemeinde, beim Vorliegen besonderer örtlicher Gegebenheiten auf einen Gesamtabschluss zu verzichten, z.B. bei fehlenden Tochtereinheiten für die Vollkonsolidierung oder beim Vorhandensein von Betrieben, die lediglich von untergeordneter Bedeutung sind, führt dazu und bedeutet, dass in diesen Fällen eine wichtige Informationsquelle über die gesamte wirtschaftliche Lage der Gemeinde nicht zur Verfügung steht.</p>
<p><b>Gesamtsteuerung</b> (12. T GO NRW)</p>	<p>Die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben (vgl. § 3 GO NRW) einschließlich der Verpflichtung der Gemeinde ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Aufgabenerfüllung gesichert ist (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW), erfordert einen Überblick über die wirtschaftliche Gesamtlage vor Ort und ein darauf ausgerichtetes Handeln der Verantwortlichen in der Gemeinde. Die auf den gesetzlich vorgesehenen Gesamtabschluss aufbauende Gesamtsteuerung ist dabei jedoch nicht als eine Addition von Verwaltungsprozessen anzusehen, sondern stellt ein verantwortliches ganzheitliches gemeindebezogenes Verwaltungsmanagement dar, dass im Rahmen einer Stetigkeit fortlaufend bestehen muss. Dabei kann es örtlich sachlich sinnvoll sein, mehrere Gesamtabschlüsse in einer Zeitreihe verfügbar zu haben. Die Gemeinde sollte gleichwohl bereits mit ihrem ersten Gesamtabschluss sich über die Ziele und Zwecke ihrer örtlichen Gesamtsteuerung Klarheit verschaffen und von Anfang an - wie zukünftig auch - für eine Weiterentwicklung offen sein.</p> <p>Mit einer Gesamtsteuerung als Managementaufgabe können die gemeindlichen Geschäftsteile „Verwaltung“ und „Betriebe“ als eine Gesamtheit betrachtet und der gemeindliche Gesamtabschluss als aussagekräftige und steuerungsrelevante Informationsbasis genutzt werden, um als Gemeinde zukunftsorientiert und wirtschaftlich handeln zu können. Die gemeindliche Gesamtsteuerung geht daher über die heutige Haushaltssteuerung, die auf die gemeindliche Verwaltung und die damit verbundene örtliche Haushaltswirtschaft ausgerichtet ist, wesentlich hinaus. Sie schließt auch die gemeindliche Beteiligungsverwaltung mit ein, die vielfach, bezogen auf die Betriebe der Gemeinde, lediglich auf die Erfüllung der gesetzlich bestimmten Pflichten und auf die Erlangung weiterer Informationen ausgerichtet ist, wenn dazu ein örtlicher Bedarf oder Anlass besteht..</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>Zur Umsetzung einer Gesamtsteuerung in der Gemeinde muss der Rat der Gemeinde als oberstes Leitungsorgan im Rahmen und Sinne seiner Allzuständigkeit nicht nur auf die gemeindliche Verwaltung, sondern gleichermaßen auch auf die Betriebe der Gemeinde als verselbstständigte Aufgabenbereiche einwirken, damit dieser die für die Erledigung der gemeindlichen Aufgaben notwendige Steuerungskultur geschaffen und sachgerechte Steuerungsinstrumente eingesetzt und genutzt werden können. Eine entsprechende Verpflichtung trifft auch den Bürgermeister als Vorsitzenden des Rates und als Verantwortlichen für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten gemeindlichen Verwaltung.</p>
<p align="center"><b>Grundsatz „Effizienz“ (§ 75 GO NRW)</b></p>	<p>Der Haushaltsgrundsatz der „Effizienz“ soll das Erfordernis einer Leistungswirksamkeit in die gemeindliche Haushaltswirtschaft einführen. Er soll außerdem dazu beitragen, die neue Steuerung mit zeitbezogenen Ziel- und Finanzvorgaben in der Praxis tatsächlich umzusetzen. Für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sollen daher produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festgelegt sowie Leistungskennzahlen zur Zielerreichung bestimmt und mit Finanzziele verknüpft werden (vgl. § 12 GemHVO NRW).</p>
<p align="center"><b>Grundsatz der Einzelbewertung (§ 32 GemHVO NRW)</b></p>	<p>Für die Bewertung im Jahresabschluss der Gemeinde gilt der Grundsatz der Einzelbewertung, d.h. jeder gemeindliche Vermögensgegenstand und jede Schuldart sind einzeln zu bewerten und nicht mit anderen Vermögensgegenständen zu verrechnen. Dieser Grundsatz erfordert, dass die einzelnen Vermögensgegenstände bewertungsfähig und entsprechend die Einzelposten in der gemeindlichen Bilanz und Berücksichtigung der jeweiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gegeneinander abgrenzbar sind. Dieses gilt entsprechend für die gemeindlichen Schulden, bei denen der Erfüllungsbetrag zu berücksichtigen ist. Es gilt in diesen Fällen die gebotene Objektivierung zu erreichen, um den für die Gemeinde vorhandenen Ermessensspielraum auszufüllen und willkürfrei bzw. frei von sachfremden Erwägungen zu handeln.</p> <p>Die Bewertung ist von der Gemeinde nach den örtlichen Gegebenheiten vorzunehmen. Es ist dabei unter einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise örtlich zu entscheiden, ob ein vorhandener gemeindlicher Vermögensgegenstand selbstständig bewertbar und in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist, wenn die Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum daran innehat. Dabei sind aber auch die Risiken eines Vermögensgegenstandes für sich zu beurteilen. Auch dürfen mögliche Wertminderungen nicht mit nicht realisierten Wertsteigerungen verrechnet werden. Diese Vorgaben können ggf. dazu führen, dass gleiche oder ähnliche Vermögensgegenstände im Hinblick auf ihre Eigenart, Ausstattung sowie Nutzungs- und Verwendungsmöglichkeit unterschiedlich zu bewerten sind.</p>
<p align="center"><b>Grundsatz „Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“ (§ 116 GO NRW)</b></p>	<p>Die gesetzlichen Festlegungen von Zielen und Zwecken des gemeindlichen Gesamtabschlusses sollen zu einem Gesamtüberblick über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde führen, mit dem auch ein haushaltswirtschaftlich zutreffendes Ergebnis der gesamten jahresbezogenen Tätigkeit (Aufgabenerfüllung) der Gemeinde darzustellen ist. Unter Berücksichtigung dieser rechtlichen Vorgaben soll die Gemeinde als eine Einheit gelten, bei der die Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit der gemeindlichen Verwaltung und der Betriebe der Gemeinde einen abgegrenzten Bereich wirtschaftlicher Aktivitäten darstellen, ohne dass dafür eine neue eigenständige rechtliche Einheit zu schaffen ist.</p> <p>Diese Gegebenheiten führen dazu, dass dem gemeindlichen Gesamtabschluss die „Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“ zu Grunde zu legen ist. Das Vorliegen einer faktischen wirtschaftlichen Einheit kann i.d.R. nicht angenommen werden, denn viele gemeindliche Betriebe des Vollkonsolidierungskreises führen zwar gemeindliche Aufgaben durch, doch diese in rechtlich selbstständiger Form. Sie können vergleichsweise wie ein Fachbereich oder eine Abteilung der gemeindlichen Verwaltung betrachtet werden. Einer solchen Betrachtung bedarf es beim gemeindlichen Gesamtabschluss, so dass die Einheitstheorie in Form der „Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“ eine zutreffende rechnungslegende Form für die Gemeinde darstellt und entsprechend umzusetzen ist.</p> <p>In diesem Zusammenhang genügt es zur Herstellung einer „wirtschaftlichen Einheit“ zwischen den Betrieben der Gemeinde und der gemeindlichen Verwal-</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>tung nicht, die einzelnen Jahresabschlüsse unkoordiniert zusammen zu rechnen. Vielmehr ist unter Berücksichtigung der Verflechtungen zwischen der gemeindlichen Verwaltung und den Betrieben der Gemeinde sowie zwischen den Betrieben ein haushaltswirtschaftliches Ergebnis für die gesamte Tätigkeit der Gemeinde sowie der daraus entstandene Vermögens- und Schuldengesamstand zu ermitteln. Es bedarf dazu der einheitlichen Anwendung von Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisregeln sowie der Abgrenzung und Eliminierung „konzerninterner“ Beziehungen. Der gemeindliche Gesamtabschluss macht dabei die Jahresabschlüsse der gemeindlichen Verwaltung und der gemeindlichen Betriebe nicht überflüssig. Vielmehr baut der gemeindliche Gesamtabschluss auf dem Einzelabschluss der Gemeinde als Muttereinheit auf, so dass auch deren Bewertungs- und Bilanzierungsgrundlagen bei der Aufstellung des Gesamtabschluss grundsätzlich Anwendung finden sollen.</p>
<p align="center"><b>Grundsatz „Intergenerativer Gerechtigkeit“ (§ 1 GO NRW)</b></p>	<p>Im Zusammenhang mit den gesetzlich bestimmten Grundsätzen und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ist gesondert der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit gesetzlich bestimmt worden (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Dieser Grundsatz wird dadurch ergänzt, dass bestimmt worden ist, „Die Gemeinden haben ihr Vermögen und ihre Einkünfte so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben“ (vgl. § 10 Satz 1 GO NRW). Er beinhaltet, dass die Gemeinden in Verantwortung für die künftigen Generationen handeln müssen.</p> <p>Der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit erfordert daher die zeitliche Verteilung von Nutzen und Lasten im gemeindlichen Bereich, so dass die Gemeinde bei ihrer Haushaltsplanung und Haushaltsausführung unter Beachtung der übrigen gemeindlichen Haushaltsgrundsätze immer im Blick haben muss, auch ausreichende Handlungsmöglichkeiten für die künftigen Generationen zu erhalten. Er beinhaltet u.a. auch, dass die Gemeinde keine rücksichtslose Inanspruchnahme der Abgabepflichtigen vornehmen darf.</p>
<p align="center"><b>Grundsatz „Sicherung der Aufgabenerfüllung“ (§ 75 GO NRW)</b></p>	<p>Die gemeindliche Haushaltswirtschaft ist kein Selbstzweck, sondern dient stets der „Sicherung der Aufgabenerfüllung“. Diese Zweckbestimmung ist umfassend und deshalb als tragender Haushaltsgrundsatz für die gemeindliche Haushaltswirtschaft sowohl für das laufende als auch für künftige Haushaltsjahre anzusehen. Als Anknüpfungspunkt für die Aufgabenbestimmung ist § 3 GO NRW heranzuziehen, durch den die Aufgaben der Gemeinde bestimmt und abgegrenzt werden. Wegen der Vielzahl und der Verschiedenartigkeit der gemeindlichen Aufgaben mit einem theoretisch unbegrenzten Bedarf an Finanzmitteln ist eine ständige Bedarfsprüfung unter Berücksichtigung der örtlichen Aufgabenstellungen und der finanziellen Leistungsfähigkeit in jeder Gemeinde notwendig.</p> <p>Der Grundsatz der „Sicherung der Aufgabenerfüllung“ schließt die Verpflichtung der Gemeinde zum Erhalt ihrer Leistungsfähigkeit und damit des dafür benötigten Vermögens sowie der notwendigen Erträge im Haushaltsjahr als auch bezogen auf die Zukunft (auf Dauer) ein. Für die wirtschaftliche Lage und die Weiterentwicklung der Gemeinde kommt es auf die Ergebnisse der jährlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde an, die von der Gemeinde durchaus gestaltbar sind, auch wenn durch Gesetze und andere Vorschriften die Produkte der Gemeinde und deren Abnehmer ortbezogene Beschränkungen bestehen. Die Sicherung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung soll auch dem Erhalt einer Vielzahl von Dienstleistungen der Gemeinde und damit dem Nutzen der örtlichen Gemeinschaft dienen. Daher kommt es bei der Beurteilung vielfach auf eine adressatenbezogene Betrachtung der Art und des Umfangs der gemeindlichen Aufgabenerfüllung an.</p> <p>Die in die Zukunft gerichtete Forderung nach Sicherung der Aufgabenerfüllung durch die Gemeinde setzt somit nicht nur eine sorgfältige Planung für das nächste Haushaltsjahr, sondern auch für die weiteren Jahre im Rahmen der mittel- bis langfristigen Entwicklung der Gemeinde voraus. Ein Bestandteil der Reform des Haushaltsrechts war deshalb, die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan der Gemeinde zu integrieren (vgl. § 84 GO NRW). Aus diesen Gegebenheiten heraus soll der gemeindliche Haushaltsplan auch örtlich so gestaltet werden, dass er den Informationszwecken genügt. Der sich daran anschließende Jahresabschluss stellt dabei einen Indikator dar, der aufzeigen kann, inwieweit die Gemeinde noch dem Grundsatz der stetigen Aufgabenerfüllung nachkommt.</p>
	<p>Der Haushaltsgrundsatz „Sparsamkeit“ soll die Verschwendung der den Gemeinden anvertrauten Haushaltsmittel verhindern. Die Gemeinde soll bei der</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

<p align="center"><b>Grundsatz „Sparsamkeit“ (§ 75 GO NRW)</b></p>	<p>Erledigung ihrer Aufgaben prüfen, wie die einzelne Aufgabe bei vernünftiger Betrachtung angemessen wahrgenommen und finanziert wird. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die für die Haushaltsausführung vom Rat beschlossenen Ermächtigungen eine Höchstgrenze für die verfügbaren Haushaltsmittel darstellen, wenn kein Änderungsbedarf im Rahmen der Ausführung des Haushaltsplans entsteht. Auch verlangt der Grundsatz, die gemeindlichen Maßnahmen kostengünstig durchzuführen und Finanzmittel nur zu dem Zeitpunkt zu verbrauchen, wenn sie benötigt werden.</p> <p>Der Grundsatz soll darüber hinaus dazu anhalten, die Ertrags- und Einzahlungsmöglichkeiten zu nutzen und auch von der Einziehung Gebrauch zu machen, d.h. bestehende Ansprüche rechtzeitig und vollständig geltend zu machen. Dieser Haushaltsgrundsatz hat somit auch eine Schutzfunktion für das Budgetrecht des Rates und soll gleichzeitig zu Sicherung des gesetzlich geforderten Haushaltsausgleichs beitragen. Die Anwendung dieses Grundsatzes darf jedoch insgesamt die erforderliche Aufgabenerledigung nicht beeinträchtigen. Eine wirtschaftliche Haushaltsführung schließt dabei grundsätzlich das sparsame Handeln ein. Auch hier verbleibt den Gemeinden ein erheblicher Handlungsspielraum.</p>
<p align="center"><b>Grundsatz „Wesentlichkeit“ (§ 116 GO NRW)</b></p>	<p>Der im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft anzuwendende Grundsatz der Wesentlichkeit gehört zwar zu den allgemeinen Grundsätzen, ist aber nicht ausdrücklich gesetzlich bestimmt worden. Er beinhaltet, dass eine Information im gemeindlichen Haushaltswesen dann wesentlich ist, wenn durch ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Darstellung wirtschaftliche Entscheidungen beeinflusst werden können, z.B. im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses oder des Gesamtabschlusses der Gemeinde. Er ist bei auftretenden Abweichungen vom Regelfall im Einzelfall unter Betrachtung der örtlichen Verhältnisse anzuwenden.</p> <p>Die Gemeinden sind z.B. verpflichtet, bei einer dauerhaften Wertminderung eines Vermögensgegenstandes ihres Anlagevermögens eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen. Bei der Entscheidung darüber ist der Grundsatz der Wesentlichkeit zu beachten, zumal nach dem Vorsichtsprinzip die Abschreibungsmethode für den Vermögensgegenstand und seine Nutzungsdauer so festgelegt werden sollen, dass eine außerplanmäßige Abschreibung als Wertminderung des Vermögensgegenstandes möglichst nicht auftritt (vgl. § 35 GemHVO NRW). Auch bei der Bildung der Rechnungsabgrenzungsposten ist der Grundsatz der Wesentlichkeit zu beachten (vgl. § 42 GemHVO NRW).</p>
<p align="center"><b>Grundsatz „Wirtschaftlichkeit“ (§ 75 GO NRW)</b></p>	<p>Der Haushaltsgrundsatz „Wirtschaftlichkeit“ ist auch bei der Gemeinde auf das Verhältnis von Finanzmitteleinsatz und zu erzielendem Ergebnis ausgerichtet. Damit soll der möglichst produktive Einsatz der bei der Gemeinde verfügbaren Ressourcen beurteilt werden. Nach dem „Minimax-Prinzip“ ergibt sich eine Auswahl: Entweder soll das gesetzte Ziel mit einem Minimum an Finanzmittel erreicht werden oder mit den zur Verfügung stehenden Finanzmitteln soll ein maximales Ergebnis erreicht werden.</p> <p>Für die Gemeinde gilt dabei nicht, eine Gewinnmaximierung zu erreichen, sondern ergebnisorientiert in jedem Haushaltsjahr den optimalen Ressourceneinsatz bei der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zu erreichen. Daher besteht auch keine Verpflichtung für die Gemeinde, bei einer örtlichen Maßnahme das niedrigste Angebot umzusetzen. Vielmehr kann die gemeindliche Aufgabenerfüllung es erfordern, darüber hinaus zu gehen, wenn sich aus der Gesamtbetrachtung ergibt, dass ein anderes Ergebnis nicht unangemessen ist. Die Gemeinden haben hier einen weiten Gestaltungsspielraum im Rahmen der gesetzlich garantierten Selbstverwaltung.</p>
<p align="center"><b>Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (§ 95 GO NRW / § 27 GemHVO NRW)</b></p>	<p>Im kaufmännischen System ist trotz der Vorschriften über die Buchführung und den Jahresabschluss ein Spielraum geblieben, aus dem durch Auslegungen und Interpretationen die gesetzeseergänzenden „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)“ entwickelt worden sind. Sie sind Regeln, nach denen zu verfahren ist, damit eine dem Gesetzeszweck entsprechende Buchführung vorgenommen und ein Jahresabschluss sowie ein Gesamtabschluss aufgestellt werden. Außerdem sind sie Beurteilungsmaßstäbe für die Entscheidung, ob die Buchführung und der Jahresabschluss sowie der Gesamtabschluss ordnungsgemäß sind, d.h. ob sie formell und materiell den gesetzlichen Anforderungen entsprechen.</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>Das gemeindliche Haushaltsrecht macht die GoB zur Grundlage der gemeindlichen Buchführung, da beide Rechtsvorschriften nicht alle bilanzierungsfähigen und -pflichtigen Sachverhalte sowie die dazu erforderlichen Grundsätze detailliert regeln können. Bestehen gesetzliche Regelungen gehen diese den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung vor. Die GoB sind daher ein gesetzlich verankertes Regelungssystem, stehen jedoch nicht über dem Gesetz. Sie können sich als unbestimmte Rechtsbegriffe nur im Rahmen der gesetzlichen Regelungen unter Beachtung von Sinn und Zweck des Gesetzes oder einzelner Vorschriften weiter entwickeln. Zur Auslegung sind i.d.R. die juristischen Auslegungskriterien heranzuziehen.</p> <p>Als GoB ist daher jedes Verfahren und jede Methode anzuerkennen, die dazu führen, dass gesetzliche Regelungen im Einzelfall ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden. Mit der Verwendung des unbestimmten Rechtsbegriffs der GoB wird gewährleistet, dass auf neue Sachverhalte in der Praxis den gesetzlichen Anforderungen gemäß reagiert werden kann. Auf eine abschließende Regelung über die GoB hat der Gesetzgeber bewusst verzichtet, um die fortlaufende Entwicklung und Veränderung nicht zu beeinträchtigen.</p>
<p align="center"><b>Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur</b> (§ 91 GO NRW / § 28 GemHVO NRW)</p>	<p>In der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kommt der Inventur eine große Bedeutung zu, denn das gemeindliche Inventar, das auf der Inventur aufbaut, stellt eine Grundlage für die Bilanz im jährlich aufzustellenden Jahresabschluss dar. Bei der Inventur handelt es sich um ein unabhängig von der Buchführung zu erstellendes vollständiges, detailliertes Erfassen aller Vermögensgegenstände und Schulden der Gemeinde zu einem Stichtag. Die Inventur hat dabei den Zweck der Sicherung und Überwachung des gemeindlichen Vermögens und führt zum Inventar.</p> <p>Bei der Durchführung der Inventur sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI) zu beachten. Sie beinhalten z.B. dass als Ergebnis der Inventur ein Verzeichnis (Inventar) vorliegen muss, das sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden enthält, wobei die für die Bewertung relevanten Informationen mit zu erfassen sind. Auch sind die Vermögensgegenstände und die Schulden der Gemeinde einzeln nach ihrer Art, nach ihrer Menge und ihrem Wert zu erfassen, wobei eine Stichprobeninventur, die Festbewertung und die Gruppenbewertung zulässig sind.</p> <p>Die Durchführung der Inventur ist in jedem Fall in einem Inventurrahmenplan zu dokumentieren und die Ergebnisse der Inventur sind in Zähllisten nachzuweisen. Diese Unterlagen müssen für einen sachverständigen Dritten in einer angemessenen Zeit nachprüfbar sein. In diesem Zusammenhang kann die Gemeinde abwägen, ob der Aufwand, der im Rahmen der Durchführung der Inventur zu erwarten ist, in einem angemessenen Verhältnis zu den erwartenden Ergebnissen steht. Sie muss dabei die zulässigen Vereinfachungen bei der Inventur in die Beurteilung einbeziehen.</p>
<h1>H</h1>	
<p align="center"><b>Haftungsverhältnisse</b> (§ 87 GO NRW/ § 47 GemHVO NRW)</p>	<p>Die Gemeinde hat in ihrem Verbindlichkeitspiegel auch die Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten (vgl. § 87 GO NRW), gegliedert nach Arten und unter Angabe des jeweiligen Gesamtbetrages, nachrichtlich auszuweisen. Mit diesen Angabepflichten sollen die Verpflichtungen der Gemeinde offen gelegt werden, die nicht oder noch nicht zu Ansätzen in der gemeindlichen Bilanz geführt haben. Der Ausweis der gemeindlichen Haftungsverhältnisse sollte daher entsprechend ihrer örtlichen Bedeutung erfolgen.</p> <p>Die Quantifizierung der angabepflichtigen Haftungsverhältnisse der Gemeinde hat dabei immer mit dem Betrag zu erfolgen, für den die Gemeinde am Bilanzstichtag haftet. Bezieht sich die Haftung auf die Schuld eines Dritten, wie etwa im Fall einer Bürgschaft, ist eine Betragsangabe in Höhe der aktuell gültigen Haftungszusage erforderlich. Die Höhe der Verbindlichkeit des Dritten, für den die Bürgschaft übernommen wurde, kann am jeweiligen Bilanzstichtag für die Ermittlung der Betragsangabe herangezogen werden. Für den Nachweis der Verbindlichkeiten aus Bürgschaften ist ein Nachweis über das Bestehen der Hauptschuld erforderlich.</p> <p>Im gemeindlichen Bereich unterscheiden sich die gemeindlichen Haftungsverhältnisse von den Verbindlichkeiten und Rückstellungen der Gemeinde durch den Grad der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme der Gemeinde. In Einzelfällen, in denen bereits bei der Übernahme einer Haftung für einen Dritten</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>durch die Gemeinde eine hohe Wahrscheinlichkeit für eine künftige Inanspruchnahme der Gemeinde besteht, ist von der Gemeinde und im Rahmen der Anzeigepflicht von der Aufsichtsbehörde zu prüfen, ob die Übernahme eines solchen Haftungsverhältnisses im Rahmen der Vorschrift des § 87 GO NRW überhaupt zulässig ist.</p> <p>Vor diesem Hintergrund können die Angaben im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel entsprechend gestaltet werden, so dass z.B. im Einzelnen über die Höhe der übernommenen Ausfallbürgschaften (vgl. § 87 Absatz 2 GO NRW) mit Datum des Ratsbeschlusses sowie über den Stand der gesamten gemeindlichen Haftungsverhältnisse zum Abschlussstichtag mit ihrer entsprechenden Quantifizierung informiert werden kann. Dabei ist örtlich zu entscheiden, ob dazu auch „Restlaufzeiten“ (vgl. § 47 Absatz 2 GemHVO NRW) angegeben werden.</p>
<p align="center"><b>Haushalt</b> (§ 75 GO NRW)</p>	<p>Der Begriff „Haushalt“ umfasst die Werke, mit deren Hilfe die jährlich die gemeindliche Haushaltswirtschaft geplant, ausgeführt und abgerechnet wird. So fallen unter den Begriff „Haushalt“ die gemeindliche Haushaltssatzung mit dem Haushaltsplan (Ergebnisplan, Finanzplan und Teilpläne nach § 79 Absatz 2 GO NRW) als auch der gemeindliche Jahresabschluss (Ergebnisrechnung, Finanzrechnung, Teilrechnungen, Bilanz und Anhang nach § 95 Absatz 1 GO NRW) sowie der gemeindliche Gesamtabschluss (Gesamtergebnisrechnung, Gesamtfinanzzrechnung, Gesamtbilanz und Gesamtanhang nach § 116 Absatz 1 GO NRW). Der Haushalt der Gemeinde ist und bleibt dabei das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument in der gemeindlichen Kernverwaltung. Der Rahmenbegriff „Haushalt“ stellt daher im gemeindlichen Haushaltsrecht einen Teilbereich des Rahmenbegriffs „Haushaltswirtschaft“ dar.</p>
<p align="center"><b>Haushaltsausgleich „originär“</b> (§ 75 GO NRW)</p>	<p>Nach der Vorschrift ist der jährliche gemeindliche Haushalt ausgeglichen, wenn der Gesamtbetrag der Erträge die Höhe des Gesamtbetrages der Aufwendungen erreicht oder übersteigt. Durch diese Ausgleichsregel im NKF müssen die Erträge insgesamt mindestens die Höhe der vorgesehenen Aufwendungen erreichen (decken). Dieses gilt ausdrücklich sowohl im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung (Ausgleich in der Planung) als auch im Rahmen des Jahresabschlusses der Gemeinde (Ausgleich in der Rechnung).</p> <p>Um negative Auswirkungen auf die Zukunft früher als bisher zu erkennen und zu vermeiden, dass auch in den Folgejahren weiter Eigenkapital verzehrt wird, ist bestimmt worden, dass die fünfjährige Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan einzubeziehen ist und jedes Planungsjahr der mittelfristigen Ergebnisplanung ausgeglichen sein soll (vgl. § 84 GO NRW). Wird eine Haushaltssatzung aber für zwei Haushaltsjahre erlassen, die Festsetzungen getrennt für jedes Haushaltsjahr enthalten muss (vgl. § 78 Absatz 3 Satz 2 GO NRW), bezieht sich die Haushaltsausgleichsregel jeweils auf das einzelne Haushaltsjahr.</p> <p>In diesem Zusammenhang steht auch der Aufbau des Ergebnisplans bzw. der Ergebnisrechnung, denn der Haushaltsausgleich wird auf dieser Grundlage gemessen. So wird dazu durch § 79 GO NRW bestimmt, dass der Haushaltsplan die im Haushaltsjahr voraussichtlich anfallenden Erträge und die entstehenden Aufwendungen in einem Ergebnisplan enthalten muss, der nach dem Grundsatz der Ergebnisspaltung aufgebaut ist. Dadurch müssen die ordentlichen und die außerordentlichen Ergebniskomponenten getrennt voneinander aufgezeigt werden. Als Planungsinstrument ist der Ergebnisplan der wichtigste Bestandteil des neuen Haushaltsplans. Die Ergebnisrechnung (vgl. § 39 GemHVO NRW) entspricht der kaufmännischen Gewinn- und Verlustrechnung und ist ein Bestandteil des gemeindlichen Jahresabschlusses (vgl. § 95 GO NRW i.V.m. § 37 GemHVO NRW).</p>
<p align="center"><b>Haushaltsausgleich „fiktiv“</b> (§ 75 GO NRW)</p>	<p>Die Berücksichtigung des vollständigen Ressourcenverbrauchs, der den Werteverzehr des gemeindlichen Vermögens durch Abschreibungen (im Ergebnisplan und in der Ergebnisrechnung enthalten) einschließt, hat erhebliche Auswirkungen auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft. Dieses erfordert einen erweiterten Spielraum der Gemeinden, der es ihnen ermöglicht, eigenverantwortlich eine haushaltswirtschaftlich verträgliche Anpassung ihres örtlichen Haushalts an die geltende Ausgleichsregel des Ressourcenverbrauchskonzeptes vornehmen zu können.</p> <p>Die Ausgleichsregelung trägt diesem Erfordernis Rechnung, nach der der Haushalt als ausgeglichen gilt, sofern der Fehlbedarf im Ergebnisplan und der Fehl-</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>betrag in der Ergebnisrechnung durch Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage, die Teil des Eigenkapitals ist, gedeckt werden kann. Dazu ist zu beachten, dass die zulässige Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage für den „fiktiven Haushaltsausgleich“ weder in den Ergebnisplan noch in die Ergebnisrechnung ertragswirksam einzubeziehen ist. In der gemeindlichen Haushaltssatzung wird für solche Fälle lediglich im Rahmen der Festsetzungen bestimmt, dass eine Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage voraussichtlich erforderlich wird. Erst im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses ist dann festzustellen, ob der in der Ergebnisrechnung ausgewiesene Jahresfehlbetrag mit der bilanzierten Ausgleichsrücklage verrechnet werden kann, so dass der fiktive Ausgleich als gegeben angesehen werden kann.</p> <p>Mit der gesetzlichen Fiktion des Haushaltsausgleichs soll verdeutlicht werden, dass einerseits die materielle Ausgleichsregel uneingeschränkt Geltung beanspruchen soll, andererseits die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage mit einer geordneten Haushaltswirtschaft noch in Einklang steht, auch wenn es bei ihrer Inanspruchnahme bereits zu einer an sich regelwidrigen Verringerung des Eigenkapitals kommt. Dieser Sachverhalt hat zur Folge, dass die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage durch die Gemeinde nicht zu Maßnahmen ihrer Aufsichtsbehörde führt. Der Fiktion des Haushaltsausgleichs liegt auch die Erkenntnis zu Grunde, dass nicht aus jeder Verringerung des gemeindlichen Eigenkapitals gefolgert werden kann, die Haushaltswirtschaft der Gemeinde sei dadurch dauerhaft gefährdet. Ihre Inanspruchnahme zeigt vielmehr, dass die voraussichtlichen Aufwendungen im Haushaltsjahr regelwidrig nicht durch Erträge „gedeckt“ werden können.</p>
<p align="center"><b>Haushaltsjahr</b> (§ 78 GO NRW)</p>	<p>Durch die haushaltsrechtliche Vorschrift des § 78 Absatz 4 GO NRW wird unter Einbeziehung des Jährlichkeitsprinzips als Haushaltsjahr das Kalenderjahr als Geschäftsjahr der Gemeinde bestimmt. Das Haushaltsjahr umfasst deshalb den Zeitraum vom 1. Januar bis 31. Dezember, der der jahresbezogenen gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu Grunde zu legen ist. Auf der Grundlage der vom Rat der Gemeinde beschlossenen Haushaltssatzung ist die haushaltswirtschaftliche Periode auf einen Bewirtschaftungszeitraum von zwölf Monaten ausgerichtet, in der der gemeindliche Haushaltsplan auszuführen ist. Nach Ablauf des Haushaltsjahres bzw. der Periode muss eine Abrechnung erfolgen und daher zum Abschlussstichtag 31. Dezember von der Gemeinde ein Jahresabschluss (vgl. § 95 GO NRW) aufgestellt werden.</p> <p>Durch die verbindliche Festlegung der zeitlichen Deckung des Haushaltsjahres mit dem Kalenderjahr werden die periodengerechte Zuordnung und Buchung von gemeindlichen Erträgen und Aufwendungen, der Rahmen der Buchungen von Einzahlungen und Auszahlungen sowie die Rechnungsabgrenzung bestimmt. Durch die getroffene Regelung besteht außerdem eine Übereinstimmung der haushaltswirtschaftlichen Periode des gemeindlichen Haushalts mit den sonstigen öffentlichen Haushalten sowie mit dem Steuerjahr. Auch das in der Privatwirtschaft allgemein üblichen Wirtschaftsjahr, entspricht regelmäßig dem Kalenderjahr. Zudem besteht in der Forstwirtschaft ebenfalls kein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr (vgl. § 34 LFoG NRW).</p> <p>Die Übereinstimmung des betrieblichen Geschäftsjahres mit dem Kalenderjahr und dadurch mit dem gemeindlichen Haushaltsjahr besteht auch bei den meisten gemeindlichen Betrieben, die in den Gesamtabschluss der Gemeinde einzu beziehen bzw. zu konsolidieren sind. Die gemeindlichen Betriebe, die nach dem Handelsrecht Rechnung legen, können eigenverantwortlich ihr Geschäftsjahr bzw. Wirtschaftsjahr festlegen. In der Praxis wird das Wirtschaftsjahr aber regelmäßig für die gleiche Periode (Kalenderjahr) festgelegt wie es für die Gemeinde gesetzlich bestimmt worden ist. In Einzelfällen, in denen gemeindlichen Betriebe von diesem Zeitrahmen abweichen, ist vor Ort zu klären, welche Auswirkungen das auf die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses hat und es sind Maßnahmen zu ergreifen, dass auch dann, die für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde bzw. ihre Abschlüsse benötigten Informationen zeitgerecht zur Verfügung gestellt werden. Ein gleiches Geschäftsjahr von gemeindlicher Verwaltung und gemeindlichen Betrieben erleichtert daher die Aufstellung der gemeindlichen Abschlüsse.</p>
<p align="center"><b>Haushaltsplan</b> § 79 GO NRW / § 1 GemHVO NRW)</p>	<p>Der gemeindliche Haushaltsplan als Bestandteil der jährlichen Haushaltssatzung der Gemeinde stellt im NKF die Grundlage der Haushaltswirtschaft der Gemeinde sowie der örtlichen politischen Planungen, Entscheidungen und Kontrollen dar. Er steht im Zusammenhang mit der Pflicht der Gemeinde, ihre Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen sowie so zu planen und</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist, im Zentrum der haushaltswirtschaftlichen Planung und Rechenschaft der Gemeinde (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW). Der gemeindliche Haushaltsplan muss daher die Informationen für das Haushaltsjahr bereitstellen, die für die Ausführung der Haushaltsplanung und damit auch für die Ausführung von in Einzelfällen ergangenen maßnahmebezogenen Ratsbeschlüssen sowie für die Aufstellung des Jahresabschlusses und die Kontrolle durch den Rat wichtig sind.</p> <p>Durch die Integration der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den gemeindlichen Haushaltsplan in Form des laufenden Haushaltsjahres und dem folgenden Haushaltsjahr sowie den sich daran anschließenden drei folgenden Planungsjahren muss der gemeindliche Haushaltsplan auch Informationen zu den sich an das Haushaltsjahr anschließenden drei Planungsjahre enthalten. Er stellt damit ein örtliches Programm für die Erledigung der gemeindlichen Aufgaben im Haushaltsjahr mit Ausblick auf die nächsten drei Jahre dar. Außerdem ergeben sich durch Festlegungen für den mehrjährigen Zeitraum ggf. auch rechtliche Konsequenzen für das Handeln der Gemeinde und ihrer Aufsichtsbehörde, z.B. im Rahmen eines Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 GO NRW.</p> <p>Mit dem Beschluss des Rates der Gemeinde über die Haushaltssatzung der Gemeinde wird der gemeindlichen Verwaltung die Ermächtigung zur Umsetzung des im Haushaltsplan dargestellten haushaltswirtschaftlichen Jahresprogramms erteilt. Es ist deshalb nicht ausreichend, im gemeindlichen Haushaltsplan nur den voraussichtlichen Ressourcenverbrauch und das mögliche Ressourcenaufkommen im Ergebnisplan sowie Finanzzahlen im Finanzplan aufzuzeigen. Durch aussagefähige Erläuterungen, z.B. im Vorbericht, muss die Art und Weise der örtlichen Programmumsetzung nachvollziehbar gemacht werden.</p>
<p align="center"><b>Haushaltssatzung</b> (§ 78 GO NRW)</p>	<p>Die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde erfordert eine bindende Grundlage für ihre Ausführung durch die gemeindliche Verwaltung. Diese Grundlage schafft der Rat der Gemeinde im Rahmen seiner Zuständigkeit und seines Budgetrechtes (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW) durch den jährlichen Erlass einer Haushaltssatzung. Diese Satzung ist dabei eine Ausprägung des Selbstverwaltungsrechts der Gemeinde, denn diese kann ihre Angelegenheiten durch örtliche Satzungen regeln (vgl. § 7 GO NRW). Ein auf der beschlossenen Haushaltssatzung aufbauender gemeindlicher Haushalt ist gleichzeitig aber auch Ausdruck der Finanzhoheit der Gemeinde. Es muss dabei von der Gemeinde gewährleistet werden, dass durch die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen mindestens alle gesetzlich bestimmten Festsetzungen für das Haushaltsjahr getroffen werden und diese alle Ermächtigungen für die gemeindliche Verwaltung enthält, die zur Ausführung und Einhaltung des Haushaltsplans der Gemeinde im betreffenden Haushaltsjahr sowie des Nachweises im Jahresabschluss für dieses Haushaltsjahr notwendig sind.</p> <p>Die jährliche Haushaltssatzung der Gemeinde unterliegt dabei nicht einer generellen Genehmigungspflicht durch die gesetzlich zuständige Aufsichtsbehörde, sondern einer Anzeigepflicht (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW). Nur im örtlichen Einzelfall, wenn von der Gemeinde wegen ihrer defizitären Haushaltslage ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen ist (vgl. § 76 GO NRW), das dann einen Bestandteil des gemeindlichen Haushaltsplans darstellt (vgl. § 79 Absatz 2 Satz 2 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 1 Nummer 4 GemHVO NRW), löst dieser Tatbestand lediglich eine Genehmigungspflicht für das gemeindliche Haushaltssicherungskonzept und nicht für die gesamte Haushaltssatzung der Gemeinde aus. Bei der vom Rat der Gemeinde beschlossenen Haushaltssatzung hat der Bürgermeister vor der Bekanntmachung unter Beachtung der Frist in § 80 Absatz 5 Satz 3 GO NRW auch zu prüfen, ob die Haushaltssatzung den materiellen und formellen Anforderungen entspricht und ordnungsgemäß zustande gekommen ist (vgl. § 2 Absatz 1 Satz 1 BekanntmVO NRW). Außerdem müssen die für die Bekanntmachung notwendigen Verfahrensschritte nach den einschlägigen Rechtsvorschriften erfolgt sein (vgl. z.B. §§ 2 und 3 BekanntmVO NRW).</p>
<p align="center"><b>Haushaltssicherungskonzept</b> (§ 76 GO NRW)</p>	<p>Das Haushaltssicherungskonzept erfordert, Angaben zur aktuellen Ausgangslage, zu den Ursachen der entstandenen Fehlentwicklung sowie zur vorgesehenen Beseitigung dieser Fehlentwicklung. Es soll auch dargestellt werden, wie nach Umsetzung der darin enthaltenen Maßnahmen der Haushalt so gesteuert werden kann, dass er in Zukunft dauerhaft ausgeglichen sein wird. Dabei wird betrachtet, inwieweit die allgemeine Rücklage verringert werden soll, von einer geringen Inanspruchnahme bis hin zu dem Fall, dass innerhalb des Zeitraumes der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung die allgemeine Rücklage aufge-</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>braucht werden soll.</p> <p>Die Gemeinde hat daher unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse die Maßnahmen in ihr Konzept aufzunehmen, die geeignet sind, die ergebnis- und finanzwirtschaftlichen Wirkungen der festgestellten Ursachen zu beseitigen bzw. zu verändern, um ihre dauerhafte Leistungsfähigkeit zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung zu sichern. Die Ausgestaltung des Haushaltssicherungskonzeptes obliegt dabei jeder Gemeinde eigenverantwortlich. Das örtliche Konzept darf jedoch nicht nur ein Bild über die örtlich notwendigen Sanierungsmaßnahmen darstellen, sondern muss auch die Controllingmaßnahmen und Strategien enthalten, um die angestrebten Ziele zu erreichen.</p> <p>Eine besondere Bedeutung liegt vor, wenn die Gemeinde auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz den gesonderten Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag ausweist (vgl. § 43 Absatz 7 i.V.m. § 41 Absatz 3 Nummer 4 GemHVO NRW). In diesem Fall verstößt die Gemeinde gegen das Verbot der Überschuldung nach § 75 Absatz 7 GO NRW. Sie muss die notwendigen Konsolidierungsschritte auf die Möglichkeiten des Eigenkapitalaufbaus ausrichten, um den Verstoß gegen das Überschuldungsverbot zu beenden. Ein gemeindliches Haushaltssicherungskonzept nach den Zwecken des § 76 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW ist dann nicht mehr ausreichend. Es ist vielmehr ein örtliches Sanierungskonzept aufzustellen, dass unter der Zielsetzung, den Verstoß zu beseitigen und dauerhaft zu vermeiden, gegen ein nach dieser Vorschrift ausgerichtetes Haushaltssicherungskonzept abzugrenzen ist.</p>
<p align="center"><b>Haushaltswirtschaft</b> (§ 75 GO NRW)</p>	<p>Der Rahmenbegriff „Haushaltswirtschaft“ steht einerseits im Zusammenhang mit der haushaltsrechtlichen Kurzbezeichnung „Haushalt“, die z.B. in § 75 Absatz 2 Satz 1 GO NRW „Der Haushalt muss in jedem Jahr in Planung und Rechnung ausgeglichen sein“ enthalten ist. Nach allgemeiner Auffassung fallen daher unter den Rahmenbegriff „Haushaltswirtschaft“ alle Dinge und Tätigkeiten, die zur Vorbereitung, Ausführung und Abrechnung der jährlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde gehören, z.B. die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans (Ergebnisplan, Finanzplan und Teilpläne nach § 79 Absatz 2 GO NRW). Dabei ist zu beachten, dass die gemeindlichen haushaltswirtschaftlichen Daten allgemeine öffentlich verfügbare und zugängliche Informationen für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft (vgl. Abschnitt 4) darstellen, soweit nicht personenbezogene Zuordnungen möglich sind, die dann von der Gemeinde aus datenschutzrechtlichen Gründen wie Geschäftsgeheimnisse zu behandeln sind.</p> <p>In diesen Rahmen gehören aber auch die Verwaltung des gemeindlichen Vermögens und der Schulden (vgl. § 90 GO NRW) oder die Aufstellung und Feststellung sowie die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses (Ergebnisrechnung, Finanzrechnung, Teilrechnungen, Bilanz und Anhang nach § 95 Absatz 1 GO NRW). Auch die Vorbereitung, Aufstellung und Bestätigung sowie die Prüfung des gemeindlichen Gesamtabschlusses ist der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zuzurechnen. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft ist daher als prozessorientiert zu betrachten, die ergebnisorientiert gesteuert wird und in der ökonomische Vorgänge mit ihren wirtschaftlichen Wirkungen für die Gemeinde in Wertgrößen erfasst und beurteilt, zielgerichtet bearbeitet und sowie dokumentiert werden.</p>
<p align="center"><b>Haushaltswirtschaftliche Sperre</b> <b>(Erlass)</b> (§ 24 GemHVO NRW)</p>	<p>In der Gemeinde haben der Kämmerer sowie der Bürgermeister die Verantwortung für die Ausführung der vom Rat beschlossenen Haushaltssatzung einschließlich des Haushaltsplans. Sie haben damit auch eine Überwachungspflicht bei der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft unter Einbeziehung der weiteren in diesem Sinne geltenden haushaltsrechtlichen Vorschriften. Diesem Ziel dient die haushaltswirtschaftliche Sperre beim Eintreten wichtiger Ereignisse, die Auswirkungen auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft haben.</p> <p>Die haushaltswirtschaftliche Sperre kommt in Betracht, wenn die Entwicklung der Erträge und Aufwendungen bzw. der Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen anders verläuft als es bei der Verabschiedung des Haushaltsplans angenommen wurde. Die Erforderlichkeit dieser Sperre ist dabei auch unter dem Gesichtspunkt des Haushaltsausgleichs zu betrachten. Sie wird vor allem dann in Frage kommen, wenn sich im Laufe des Haushaltsjahres zeigt, dass im Jahresabschluss ein Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung bzw. ein negativer Saldo in der Finanzrechnung zu erwarten sind.</p> <p>Bei der Festlegung einer Haushaltssperre können bei ausgewählten Beschränkungen nur die Sachverhalte und Haushaltspositionen im Blick sein, die keiner</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>rechtlichen Verpflichtung unterliegen, denn es muss im Rahmen der Haushaltssperre noch eine Entscheidungsmöglichkeit über den Umfang des Verbots der Inanspruchnahme einer haushaltswirtschaftlichen Ermächtigung bestehen. Die Verhängung einer haushaltswirtschaftlichen Sperre liegt daher im Ermessen der dazu Berechtigten.</p> <p>Die haushaltswirtschaftliche Sperre ist zudem nicht nur für den Ausgleich des laufenden Haushalts, sondern auch für den Ausgleich künftiger Haushaltsjahre wichtig. Dies zeigt sich in der gesetzlichen Ermächtigung, auch Verpflichtungsermächtigungen sperren zu können, d.h. das Eingehen von Verpflichtungen, die zu künftigen finanziellen Leistungen der Gemeinde führen, zunächst zu unterbinden. Wird eine haushaltswirtschaftliche Sperre ausgesprochen, verändert diese nicht die im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen und die übertragenen Ermächtigungen. Die Haushaltsansätze bzw. die fortgeschriebenen Haushaltsansätze bleiben weiterhin als Plan-Werte bestehen. Je nach Umfang der Haushaltssperre darf jedoch über die durch die Haushaltsansätze ausgewiesenen Ermächtigungen ganz oder teilweise nicht mehr verfügt werden, so dass im gemeindlichen Jahresabschluss die Ist-Werte in der Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und den Teilrechnungen grundsätzlich niedriger als die Planwerte sein müssen.</p>
<p align="center"><b>Haushaltswirtschaftliche Sperre (Berechtigte)</b> (§ 24 GemHVO NRW)</p>	<p>Das Recht, eine solche haushaltswirtschaftliche Sperre auszusprechen, ist gesetzlich der Kämmerin oder dem Kämmerer, die oder der für das Finanzwesen der Gemeinde zuständig ist, zugeordnet, jedoch mit der ergänzenden gesetzlichen Festlegung „wenn eine solche oder ein solcher <u>nicht bestellt ist</u>, die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister“. Dadurch wird das Recht zur Sperrung der Inanspruchnahme der im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen als eine organgleiche Handlung bewertet. Diese Entscheidungsbefugnis darf daher nur von einem Kämmerer ausgeübt werden, der bestellt worden ist. Dies ist immer bei einem Beigeordneten, der zum Kämmerer bestellt ist, der Fall.</p> <p>Die Tätigkeit des Kämmerers im Rahmen seiner Beauftragung durch den Bürgermeister kann für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde ausreichend sein. Dies ist unter örtlichen Gesichtspunkten abzuwägen. Die Entscheidung des Bürgermeisters ist dem Rat zur Kenntnis zu geben. Der Kämmerer oder der Bürgermeister können die von ihnen verhängte haushaltswirtschaftliche Sperre selbst wieder aufheben. Dies ergibt sich aus der rechtlichen Ermächtigung für diese Personen, eine haushaltswirtschaftliche Sperre verhängen zu dürfen. Einer haushaltswirtschaftliche Sperre, die der Rat nach § 81 Abs. 4 GO NRW verhängt hat, kann nur durch einen Ratsbeschluss wieder aufgehoben werden. Zu weiteren Aufgaben und Rechten des Kämmerers siehe Erläuterung Nr. 7 zu § 80 GO NRW.</p>
<p align="center"><b>Herstellungskosten</b> (§ 33 GemHVO NRW)</p>	<p>Die Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes beinhalten alle Kosten der Gemeinde, die durch den Verbrauch von Gütern oder Dienstleistungen für die Herstellung, Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Die Herstellungskosten geben dabei den Wert von der Gemeinde selbst erstellten Vermögensgegenständen wieder und stellen eine Wertobergrenze dieser Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Bilanz dar. Zu den gemeindlichen Herstellungskosten gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung. Dabei können notwendige Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten in die Herstellungskosten einbezogen werden. Die Herstellungskosten stellen zudem die Obergrenze für den Ansatz eines Vermögensgegenstandes der Gemeinde in der gemeindlichen Bilanz dar (Anschaffungswertprinzip).</p>
<p><b>I</b></p>	
<p align="center"><b>Infrastrukturvermögen</b> (§ 41 GemHVO NRW)</p>	<p>Zu den Sachanlagen der Gemeinde, die auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind, zählt auch das gemeindliche Infrastrukturvermögen, das vielfach auch als gemeindliches „Vermögen im Gemeingebrauch“ bezeichnet wird. Es umfasst die öffentlichen Einrichtungen der Gemeinde, die ausschließlich nach ihrer Bauweise und Funktion der örtlichen Infrastruktur zu dienen bestimmt sind. Dieses Gemeindevermögen wird auch als gemeindliches Infrastrukturvermögen im engeren Sinne bezeichnet.</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>Dieses gemeindliche Vermögen setzt sich aus auf dem Gemeindegebiet befindlichen Grundstücken und technischen Bauwerken und Anlagen zusammen, die der Daseinsvorsorge dienen. Die dem gemeindlichen Infrastrukturvermögen angehörenden gemeindlichen Gegenstände stehen somit dem Gemeindegebrauch zur Verfügung gestellt bzw. dienen der allgemeinen Nutzung der Einwohner der Gemeinde. Zum gemeindlichen Infrastrukturvermögen sind z.B. Straßen, Kanalisation und sonstige Verkehrs-, Versorgungs- und Entsorgungseinrichtungen, Kläranlagen, Sonderbauwerke u.a. zu zählen.</p> <p>Wegen der Eigenart solcher gemeindlicher Vermögensgegenstände und der sich daraus ergebenden eingeschränkten Verwendungsmöglichkeit dieser Gegenstände ist für das gemeindliche Infrastrukturvermögen im engeren Sinne ein gesonderter Bilanzbereich in der gemeindlichen Bilanz gebildet worden. Von der Gemeinde ist dazu eigenverantwortlich zu entscheiden, welche örtliche Bedeutung die einzelnen Arten des gemeindlichen Infrastrukturvermögens haben, zu denen Brücken und Tunnel, Gleisanlagen, Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen, das Straßennetz und sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens, aber auch deren Grund und Boden zählen.</p>
<p align="center"><b>Inventur</b> (§ 91 GO NRW / § 28 GemHVO NRW)</p>	<p>In der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kommt der Inventur eine große Bedeutung zu, denn das gemeindliche Inventar, das auf der Inventur aufbaut, stellt eine Grundlage für die Bilanz im jährlich aufzustellenden Jahresabschluss dar. Es handelt sich bei der Inventur um ein unabhängig von der Buchführung zu erstellendes vollständiges, detailliertes Erfassen aller Vermögensgegenstände und Schulden zu einem Stichtag, bei dem die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI) zu beachten sind. Die Inventur hat den Zweck der Sicherung und Überwachung des gemeindlichen Vermögens und führt zum Inventar. Die weiteren Inhalte zur Inventur und zum Inventar sind in § 28 GemHVO NRW bestimmt. Für die Durchführung der Inventur werden zudem Inventurvereinfachungsverfahren zugelassen (vgl. § 29 GemHVO NRW). Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss auf dem festgestellten Inventar aufbaut und umfassend Auskunft über das Vermögen und die Schulden der Gemeinde gibt.</p>
<p align="center"><b>Inventar</b> (§ 91 GO NRW / § 28 GemHVO NRW)</p>	<p>Die Vorgabe, den Wert der einzelnen in der Inventur zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres erfassten Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben (Inventar), verpflichtet die Gemeinde, aus ihrer Inventur das gemeindliche Inventar aufzustellen. Sie dient der zutreffenden Darstellung der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde in der Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss. Das Inventar als Bestandsverzeichnis ist daher zeitnah zum Stichtag 31. Dezember (Abschlussstichtag) aufzustellen und bildet dann die Grundlage für die aufzustellende Bilanz und den Anhang.</p> <p>Die haushaltsrechtliche Vorschrift enthält aber keine Formvorschriften über das Inventar. Die Beachtung der GoB bei der Aufstellung des Inventars verlangen aber Klarheit, Übersichtlichkeit und Nachvollziehbarkeit in der Darstellung, so dass die inhaltliche und die formelle Gliederung des Inventars diesen Anforderungen entsprechen müssen. Wegen der aus dem Inventar vorzunehmenden Überleitung von gemeindlichen Vermögensgegenständen und Schulden in die Bilanz der Gemeinde bieten sich für das Inventar getrennte Verzeichnisse für das Vermögen und die Schulden an, deren weitere Untergliederung sich an der Mindestgliederung der gemeindlichen Bilanz oder an der örtlich vorgesehenen Bilanzgliederung orientieren sollte.</p>
<p align="center"><b>Investitionen</b> (§§ 3 und 14 GemHVO NRW)</p>	<p>Im gemeindlichen Finanzplan sind die Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde aus ihrer Investitionstätigkeit gesondert abzugrenzen und dort im Bereich „Investitionstätigkeit“ zu veranschlagen. Als „Investitionstätigkeit“ der Gemeinde wird dabei die Anlage von gemeindlichen Finanzmitteln in materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter bezeichnet, die für die Gemeinde von Nutzen sind.</p> <p>Die dazu notwendigen Geldmittel der Gemeinde dürfen von ihr nur für Investitionen im Rahmen der Gestaltung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung eingesetzt werden. Für die Zuordnung von gemeindlichen Einzahlungen und Auszahlungen zur Investitionstätigkeit der Gemeinde kommt es deshalb darauf an, ob die Zahlungsströme vermögenswirksam sind, d.h. der Veränderung des gemeindlichen Vermögens durch Anschaffungen oder Veräußerungen von Vermögenswerten dienen. Die Zahlungen müssen zudem dazu bestimmt sein, der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu dienen.</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>Unter diese Vorgaben fallen der Erwerb und die Veräußerung von Gegenständen des Anlagevermögens und von sonstigen finanziellen Vermögenswerten, z.B. die Anlage von Finanzmittelbeständen als Wertpapiere des Umlaufvermögens oder auch von Grundstücken, die wegen einer beabsichtigten kurzfristigen Veräußerung in der gemeindlichen Bilanz im Umlaufvermögen anzusetzen sind. Die Bilanzierung von gemeindlichen Vermögensgegenständen ist jedoch allein nicht ausschlaggebend dafür, ob die Anschaffung oder Herstellung eines Vermögensgegenstandes für die Gemeinde eine Investition darstellt, denn der Begriff „Investition“ ist vorrangig auf den haushaltsrechtlichen Finanzierungsvorgang ausgerichtet.</p> <p>Bei der Veranschlagung von Auszahlungen für Investitionen ist zudem darauf zu achten, dass diese als Herstellungskosten oder Anschaffungskosten nach der Vorschrift des § 33 Absatz 2 und 3 GemHVO NRW zu bewerten sind und zu einem in der gemeindlichen Bilanz aktivierbaren Vermögensgegenstand führen. Nur in diesen Fällen dürfen die Zahlungen der Gemeinde im gemeindlichen Finanzplan der Investitionstätigkeit zugeordnet werden.</p>
<h1>J</h1>	
<p align="center"><b>Jahresabschluss</b> (§ 95 GO NRW / § 37 GemHVO NRW)</p>	<p>Aus den Vorgaben des Rates der Gemeinde für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft auf der Grundlage der gemeindlichen Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr ergibt sich die Notwendigkeit, dass der Bürgermeister nach dem Ende seines auf das Haushaltsjahr begrenzten Auftrages, die Haushaltswirtschaft der Gemeinde nach der geltenden Haushaltssatzung zu führen, darüber Rechenschaft gegenüber dem Rat ablegen muss. Er muss mit dem Jahresabschluss aufzeigen, wie er seinen Auftrag ausgeführt hat und zu welchem Ergebnis die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Ablauf des Haushaltsjahres geführt hat, ob die gesetzten Ziele erreicht worden sind, welche Auswirkungen sich auf das Vermögen und die Schulden der Gemeinde ergeben, aber auch, welche Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde auf Grund der entstandenen wirtschaftlichen Lage unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung bestehen. Diese Kriterien bestimmen die Zwecke und den Inhalt des gemeindlichen Jahresabschlusses als Berichterstattung an den Rat der Gemeinde.</p> <p>Der gemeindliche Jahresabschluss ist ein Teil der gemeindlichen Haushaltswirtschaft mit der besonderen Aufgabe einer zutreffenden Ergebnisdarstellung für das abgelaufene Haushaltsjahr, die zudem möglichst objektiv und willkürfrei sein soll. Die Vorschrift bestimmt daher die Inhalte und die Zwecke des Jahresabschlusses der Gemeinde näher. Der gemeindliche Jahresabschluss hat z.B. sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden sowie Rechnungsabgrenzungsposten und die Aufwendungen und Erträge der Gemeinde, die dem abgelaufenen Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnen sind, zu enthalten (Vollständigkeitsgebot). Außerdem soll durch den Jahresabschluss eine zutreffende Rechenschaft über das abgelaufene Haushaltsjahr bzw. die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans gegeben werden. Mit solchen Informationen trägt der gemeindliche Jahresabschluss gleichzeitig zur Steuerung der Gemeinde durch die Verantwortlichen bei.</p>
<p align="center"><b>Jahresüberschuss/ Jahresfehlbetrag</b> (§ 96 GO NRW)</p>	<p>Unter dem Bilanzposten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ ist das in der Ergebnisrechnung ausgewiesene Jahresergebnis im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses als Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag anzusetzen. Dem Rat der Gemeinde muss ihm grundsätzlich die Bilanz ohne eine vorherige vollständige oder teilweise Verwendung des erzielten Jahresergebnisses vorgelegt werden, denn er hat über die Verwendung des Jahresüberschusses oder des Jahresfehlbetrages zu beschließen.</p> <p>Nach der Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat können dann die erforderlichen Umbuchungen des erzielten Jahresüberschusses, z.B. in die Ausgleichsrücklage ggf. auch in die allgemeine Rücklage vorgenommen werden. Ein in der gemeindlichen Ergebnisrechnung ausgewiesener Jahresfehlbetrag ist mit der Ausgleichsrücklage ganz oder teilweise zu verrechnen, soweit diese einen Bestand aufweist. Andernfalls ist der Jahresfehlbetrag mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen.</p> <p>Die Verrechnung mit der Ausgleichsrücklage ist vorrangig vorzunehmen, weil die</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>Gemeinde nach § 75 Absatz 2 GO NRW verpflichtet ist, ihren Haushalt auszugleichen und durch eine Verrechnung mit der Ausgleichsrücklage noch ein fiktiver Ausgleich nach § 75 Absatz 2 Satz 3 GO NRW erreicht wird. In diesem Zusammenhang muss beachtet werden, dass es bei diesem Bilanzposten jahresbezogen zum Ausweis eines Jahresüberschusses oder eines Jahresfehlbetrages kommen kann.</p> <p>In den Fällen, in denen ein Jahresfehlbetrag auszuweisen ist, sollte der Jahresfehlbetrag mit einem in Klammern gesetzten Minuszeichen als Vorzeichen (-) versehen werden. Damit wird die notwendige Transparenz über einen im Jahresvergleich unterschiedlichen bilanziellen Ansatz gewährleistet.</p>
<h1 style="font-size: 2em; margin: 0;">K</h1>	
<p align="center"><b>Kapitalflussrechnung</b> (§ 51 GemHVO NRW)</p>	<p>Der Gesamtabchluss der Gemeinde soll auch ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Finanzgesamtlage der Gemeinde vermitteln. Dem Gesamtanhang im gemeindlichen Gesamtabchluss ist deshalb eine Gesamtkapitalflussrechnung (GFKR) beizufügen. Der Gesamtabchluss kann dadurch seiner Aufgabe besser gerecht werden, denn aus der gemeindlichen Gesamtbilanz und Gesamtergebnisrechnung lassen sich nur derivativ und indirekt die Gesamtzahlungsströme der Gemeinde ermitteln. Die Gesamtkapitalflussrechnung ist dabei auf die Öffentlichkeit als Adressat und Analyst des gemeindlichen Gesamtabchlusses ausgerichtet.</p> <p>Die gemeindlichen Betriebe erfassen ihre Zahlungsströme regelmäßig nicht gesondert in einer Finanzrechnung, wie diese z.B. bei der gemeindlichen Kernverwaltung zur Anwendung kommt. Sie dürfen - anders als die gemeindliche Verwaltung ihren Zahlungsumfang auch indirekt aus ihrem Jahresergebnis ermitteln. Die Anwendung des § 38 GemHVO NRW im gemeindlichen Gesamtabchluss würde deshalb dazu führen, dass auch die gemeindlichen Betriebe eine Finanzrechnung aufbauen und ihre Zahlungsströme nach Arten getrennt im Einzelnen erfassen müssten.</p> <p>Die gemeindliche Gesamtkapitalflussrechnung muss daher zahlungsmäßige Informationen bieten, die über die in der Gesamtbilanz und Gesamtergebnisrechnung enthaltenen Informationen hinausgehen. Eine Abbildung der gemeindlichen Zahlungsströme in der Gesamtkapitalflussrechnung im Gesamtabchluss der Gemeinde soll daher entsprechend den handelsrechtlichen Regelungen unter Beachtung der einschlägigen Grundsätze und des Deutschen Rechnungslegungsstandards (DRS 2) erfolgen.</p> <p>Zwischen den Inhalten und dem Aufbau der Gesamtkapitalflussrechnung nach DRS 2 und den Inhalten und dem Aufbau der Finanzrechnung im Jahresabschluss der Gemeinde besteht jedoch ein grundsätzlicher Einklang. So werden z.B. die Gesamtkapitalflussrechnung wie die gemeindliche Finanzrechnung in die drei Bereiche „Laufende Geschäftstätigkeit“, „Investitionstätigkeit“ und „Finanzierungstätigkeit“ gegliedert. Außerdem werden Strukturen der gemeindlichen Einzahlungs- und Auszahlungsströme aufgezeigt.</p> <p>Die Festlegung für den gemeindlichen Gesamtabchluss eine indirekt-derivative Darstellung und Erfassung der gemeindlichen Zahlungsströme zuzulassen, stellt daher eine Erleichterung für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses dar. Bei der Aufstellung der gemeindlichen Gesamtkapitalflussrechnung sind zudem die einschlägigen Grundsätze, z.B. die „Stetigkeit“, Nachprüfbarkeit“ und „Wesentlichkeit“, aber auch die „Grundsätze ordnungsmäßiger Kapitalflussrechnung“ zu beachten.</p>
<p align="center"><b>Kontenrahmen</b> (§ 27 GemHVO NRW)</p>	<p>Das Prinzip des systematischen Aufbaus der Buchführung sowie die Transparenz über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde erfordert neben der Organisation und dem System der Buchführung sowie der Art der geführten Bücher die Anwendung eines allgemein geltenden Kontenrahmens. Dieser erleichtert auch die Aufstellung eines systematischen örtlichen ausgeprägten Kontenplans durch die Gemeinde. Der vom Innenministerium festgelegte NKF-Kontenrahmen stellt daher für die Gemeinde ein strukturiertes Ordnungsgerüst für deren Kontengruppierung dar und eine Grundlage und Modell für die örtliche Ausgestaltung der gemeindlichen Buchführung dar.</p> <p>Der NKF-Kontenrahmen bildet das Drei-Komponentensystem des NKF ab, das</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>den Gemeinden bedarfsorientiert und unter Berücksichtigung der haushaltswirtschaftlichen Ziele und Zwecke des NKF sowie des öffentlich-rechtlichen Status der Gemeinden bestimmte Wahlrechte für die Gestaltung und Ausführung ihrer Haushaltswirtschaft einräumt. Er ist nach dem Zehnersystem in verschiedene Kontenklassen gegliedert, in denen ihrem Wesen und Inhalt nach, möglichst ähnliche gemeindliche Sachverhalte bzw. Geschäftsvorfälle in gleicher Art und Weise geordnet und erfasst werden sollen.</p> <p>Im NKF-Kontenrahmen sind die Kontenklassen 0 bis 8 für die Durchführung der „Geschäftsbuchführung“ der Gemeinde belegt. Sie sind nach dem Abschlussgliederungsprinzip aufgebaut und bilden einen in sich geschlossenen Rechnungskreis, der selbstständig abgeschlossen wird. Die Nummerierung soll dieses verdeutlichen. Die erste Stelle gibt jeweils die Kontenklasse und die zweite Stelle die Kontengruppe an, die mit den Vorgaben für die Posten in der gemeindlichen Bilanz (vgl. § 41 Absatz 3 und 4 GemHVO NRW) und den Vorgaben für die Haushaltspositionen im gemeindlichen Ergebnisplan und Finanzplan (vgl. §§ 2 und 3 GemHVO NRW) sowie in der Ergebnisrechnung und Finanzrechnung (vgl. §§ 38 und 39 GemHVO NRW) in Einklang stehen. Die Gemeinde hat dabei die Möglichkeit, entsprechend ihrem örtlichen Bedarf weitere Untergliederungen in Kontengruppen und Konten vorzunehmen.</p>
<p align="center"><b>Konsolidierung</b> (§ 50 GemHVO NRW)</p>	<p>Eine der wichtigsten Folgen aus der gemeindlichen Pflicht zur Aufstellung eines Gesamtabschlusses ist das Konzept der Vollkonsolidierung. Es verlangt, dass im gemeindlichen Gesamtabschluss anstelle der von der Gemeinde beim gemeindlichen Betrieb gehaltenen Anteile, die in der gemeindlichen Bilanz unter den Finanzanlagen angesetzt sind, die einzelnen Vermögensgegenstände und die Schulden dieser Betriebe treten. Außerdem werden die „konzerninternen“ Beziehungen eliminiert, denn die gemeindliche Verwaltung stellt zusammen mit den Betrieben der Gemeinde eine wirtschaftliche Einheit dar.</p> <p>Das Konzept der Vollkonsolidierung verlangt aber auch, sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden der einbezogenen gemeindlichen Betriebe in voller Höhe im Gesamtabschluss anzusetzen, so dass in dem der Konsolidierung vorausgehenden Summenabschluss das Vermögen, die Schulden und das Eigenkapital sowie die Erträge und Aufwendungen der Gemeinde und ihrer Betriebe vollständig übernommen werden und bei gleichen Sachverhalten in der gleichen Art und Weise bilanziert und bewertet werden. Dabei ist zu berücksichtigen, dass zwischen den Einzelabschlüssen der gemeindlichen Verwaltung und der Betriebe und dem Gesamtabschluss der Gemeinde unterschiedliche Betrachtungsweisen bestehen.</p> <p>Die Gemeinde setzt in ihrer Bilanz im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ regelmäßig die gemeindlichen Betriebe als wirtschaftliche Betätigungsformen der Gemeinde unter Berücksichtigung der möglichen Rechtsformen an, denn jeder gemeindliche Betrieb stellt als Gesamtheit einen Vermögenswert für die Gemeinde dar. Bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde kommt es dagegen auf die gesamte gemeindliche Vermögens- und Schuldenlage an, so die Bilanzierung für den gemeindlichen Gesamtabschluss nicht auf den Status des Betriebes auszurichten ist. Die Aufrechnung der gemeindlichen Beteiligung bzw. der Austausch zwischen der Finanzanlage (Betrieb insgesamt) und den einzelnen Vermögensarten und Schulden im Rahmen der Vollkonsolidierung soll zudem eine Doppelerfassung im gemeindlichen Gesamtabschluss verhindern.</p> <p>Diese Vorgehensweise zeigt, dass die Gemeinde gesamtwirtschaftlich betrachtet und ausgehend vom bestehenden Mutter-/Tochterverhältnis zwischen der Gemeinde und ihrem Betrieb, über das betriebliche Vermögen und die Schulden verfügen kann. Dabei ist zu beachten, dass bei der Aufrechnung auch Differenzen zwischen dem gemeindlichen Beteiligungsbuchwert und dem betrieblichen Vermögen und den Schulden auftreten können, die im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses dann als aktivische oder passivische Unterschiedsbeträge zu behandeln sind (vgl. § 309 HGB)</p>
<p align="center"><b>Konsolidierungskreis</b> (§ 50 GemHVO NRW)</p>	<p>In entsprechender Anwendung des Handelsgesetzbuches (HGB) gilt für den gemeindlichen Konsolidierungskreis, dass die gemeindliche Verwaltung als Muttereinheit und alle gemeindlichen Betriebe, die eine Tochtereinheit darstellen, im Rahmen der Vollkonsolidierung in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen werden. Dabei gilt insbesondere, dass regelmäßig die gemeindlichen Betriebe in öffentlich-rechtlicher Form (voll) zu konsolidieren sind. Durch diese Festlegung umfasst der gemeindliche Konsolidierungskreis mindestens alle wirtschaftlich und organisatorisch selbstständigen gemeindlichen Betriebe in</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>öffentlich-rechtlicher Organisationsform.</p> <p>In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass nicht alle gemeindlichen Betriebe in der Form des öffentlichen Rechts in die Konsolidierung einzubeziehen sind. Es ist nicht nur zu prüfen, ob die öffentlich-rechtlichen Betriebe der Gemeinde entsprechend den §§ 300 bis 309 HGB voll zu konsolidieren oder nach den §§ 311 und 312 HGB nach der Equity-Methode zu bewerten sind, sondern es ist auch zu prüfen, ob ein gemeindlicher Betrieb für die Verpflichtung der Gemeinde, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung ist.</p> <p>Es ist außerdem zu beachten, dass auch nicht alle gemeindlichen Betriebe in der Form des privaten Rechts in die Konsolidierung bzw. gesondert in den gemeindlichen Gesamtabchluss einzubeziehen sind. Neben der Prüfung, ob ein gemeindlicher Betrieb unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde steht oder der Gemeinde bestimmte Kontrollrechte gegenüber dem Betrieb zustehen ist auch zu prüfen, ob ein gemeindlicher Betrieb für die Verpflichtung der Gemeinde, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung ist. Liegt ein solcher Sachverhalt vor, muss der betreffende Betrieb nicht in die Konsolidierung nach Absatz 1 dieser Vorschrift einbezogen werden.</p>
<p><b>L</b></p>	
<p align="center"><b>Lagebericht</b> (§ 48 GemHVO NRW)</p>	<p>Der Lagebericht der Gemeinde, der dem gemeindlichen Jahresabschluss beizufügen ist, stellt ein eigenständiges Instrument im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses dar, in dem aus Sicht der Verantwortlichen in der Gemeinde zu berichten ist. Gleichwohl ist der gemeindliche Lagebericht weder formell noch materiell vom gemeindlichen Jahresabschluss unabhängig und daher z.B. auch innerhalb der für den Jahresabschluss vorgesehenen Frist von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres aufzustellen. Er ist so in beschreibender Form zu fassen, dass er einen Überblick über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde gibt und ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. Er muss damit die gleiche Aufgabe wie der gemeindliche Jahresabschluss erfüllen.</p> <p>Der gemeindliche Lagebericht ist damit ein den gemeindlichen Jahresabschluss ergänzender und umfassender Informationsgegenstand. Er soll deshalb auch nicht eine Vielzahl von Einzelsachverhalten zu den Bilanzposten oder den Positionen der Ergebnisrechnung enthalten, wie es z.B. die Aufgabe des Anhangs ist. Der gemeindliche Lagebericht muss aus Sicht der Gemeindeführung (Bürgermeister, Kämmerer, Verwaltungsvorstand) eine Bewertung und Beurteilung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde enthalten. Für die Berichterstattung im gemeindlichen Lagebericht wird daher in der Vorschrift eine Vielzahl von allgemeinen Sachverhalten aufgeführt, zu denen zu berichten ist. Es ist dann die Aufgabe der Gemeindeführung, in diesem Werk die aus ihrer Sicht und Einschätzung notwendigen und ergänzenden Informationen zu geben.</p> <p>Ein ordnungsmäßiger Lagebericht enthält daher aus Sicht der Verantwortlichen in der Verwaltung der Gemeinde deren Interpretation der Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres und des Jahresabschlusses und nicht nur einen Rückblick auf das Haushaltsjahr unter Angabe der Vorgänge von besonderer Bedeutung. Dieser Bericht soll zudem eine Analyse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Einbeziehung der produktorientierten Ziele und Leistungskennzahlen nach § 12 GemHVO NRW und dem Grad der Zielerreichung sowie von Jahresabschlusskennzahlen enthalten.</p> <p>Im Rahmen des Lageberichts und im Zusammenhang mit der zum Abschlussstichtag bestehenden wirtschaftlichen Lage der Gemeinde dürfen die gemeindliche Pflicht zur Einhaltung des Haushaltsausgleichs und die Pflicht zur Sicherung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung nicht außer Betracht bleiben. Außerdem muss im gemeindlichen Lagebericht auch Auskunft über die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde gegeben werden. Dazu sollen insbesondere auch die Entwicklungen angegeben werden, die nach dem Abschlussstichtag eingetreten sind, aber nicht im Jahresabschluss zu berücksichtigen sind.</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>sichtigen sind, weil diese wirtschaftlich nicht dem abgelaufenen Haushaltsjahr zuzurechnen sind.</p> <p>Der jährliche Lagebericht der Gemeinde hat daher insgesamt eine umfassende und vielfältige Ergänzungsfunktion zum gemeindlichen Jahresabschluss. Seine Aussagen müssen deshalb klar, sorgfältig abgewogen und zeitnah sein. Bei der Aufstellung des gemeindlichen Lageberichtes sind aber auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL) zu beachten. Unter dem Gesichtspunkt, dass er eine Bewertung und Beurteilung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde aus Sicht der Gemeindeführung enthält, kann der gemeindliche Lagebericht auch als ein strategisches Instrument für die Steuerung der Gemeinde angesehen werden.</p>
<p align="center"><b>Laufende Verfahren</b> (§ 36 GemHVO NRW)</p>	<p>Als „Laufende Verfahren“ sind gemeindliche Geschäftsvorfälle oder Verwaltungsvorgänge zu verstehen, die auf öffentlich-rechtlichen oder zivilrechtlichen Normen aufbauen und bei denen der Verfahrensgegenstand die Festsetzung und/oder Überprüfung eines gemeindlichen Anspruches oder einer Verpflichtung der Gemeinde ist. In diesem Rahmen stellt z.B. die Heranziehung Dritter zur Zahlung von Steuern, Gebühren oder Beiträgen durch die Gemeinde durch einen gemeindlichen Bescheid (Verwaltungsakt) und ggf. dessen Überprüfung auf dem Rechtsweg ein laufendes Verfahren im Sinne der Vorschrift dar. Die gemeindlichen Verfahren können von ihrem Beginn an, z.B. mit Erlass eines Bescheides (Verwaltungsakt) als laufend angesehen werden, mindestens solange der von der Gemeinde oder einer anderen Stelle erlassene Bescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist bzw. keine Bestandskraft erlangt hat.</p>
<p align="center"><b>Laufende Verwaltungstätigkeit</b> (§§ 2 und 3 GemHVO NRW)</p>	<p>Bei der Veranschlagung von Erträgen und Aufwendungen im gemeindlichen Ergebnisplan sowie von Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan der Gemeinde sind jeweils komponentenbezogene Zwischenergebnisse aufzuzeigen, z.B. im gemeindlichen Ergebnisplan die ordentlichen und die außerordentlichen Ergebniskomponenten. Dazu gehören aber auch der Ausweis des Ergebnisses der laufenden Verwaltungstätigkeit und anderer Ergebnisse. Bezogen auf den gemeindlichen Ergebnisplan bedeutet dieses, dass als „laufende Verwaltungstätigkeit“ der Gemeinde die auf das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch ausgerichteten Tätigkeiten der Gemeinde sowie ihre sonstigen Aktivitäten anzusehen sind, die nicht der gemeindlichen Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind. Das Ergebnis aus ordentlichen Erträgen und ordentlichen Aufwendungen weist daher die Ertragskraft der Gemeinde aus, die sich aus der laufenden Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit der Gemeinde ergibt.</p> <p>In diesem Zusammenhang ist jedoch zu berücksichtigen, dass eine grundsätzliche Übereinstimmung des Ergebnisplans mit dem Finanzplan gegeben sein soll, jedoch in formaler Hinsicht noch nicht besteht. Der Saldo aus der Summe der ordentlichen Erträge und der Summe der ordentlichen Aufwendungen stellt nicht das Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit dar, sondern vielmehr nur das ordentliche Jahresergebnis. Erst die Summe aus diesem Ergebnis und aus dem Finanzergebnis bildet das Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit. Eine solche Gliederung im Ergebnisplan der Gemeinde entspricht dann der Gliederung im gemeindlichen Finanzplan (vgl. §§ 2 und 3 GemHVO NRW).</p>
<p align="center"><b>Leistungskennzahlen</b> (§ 12 GemHVO NRW)</p>	<p>Die Gemeinde soll für ihre Aufgabenerfüllung nicht nur produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festlegen, sondern auch Leistungskennzahlen zur Messung der Zielerreichung bestimmen und neben den Zielen ihre Leistungskennzahlen zur Grundlage der Gestaltung der Haushaltsplanung, der örtlichen Steuerung und der Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts machen. Mit den örtlichen Leistungskennzahlen sollen haushaltswirtschaftliche Sachverhalte, die quantitativ messbar sind, durch Verhältniszahlen in Kurzform dargestellt werden. Dadurch werden wichtige Erkenntnisse transparent gemacht und verständlich aufgezeigt.</p> <p>Bei der Festlegung der gemeindlichen Leistungskennzahlen sind die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gleichzeitig auch die Adressaten einer Kennzahlenanalyse. Je nach dem Informationsinteresse des einzelnen Adressaten beurteilt dieser die gemeindliche Haushaltswirtschaft aus seinem individuellen Blickwinkel, so dass sich aus den sehr unterschiedlichen Beurteilungen durch die einzelnen Adressaten ggf. erheblich voneinander abweichende Anforderungen und Wünsche an die gemeindliche Haushaltswirtschaft ergeben können.</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>nen. So besteht z.B. seitens des Rates der Gemeinde ein Bedarf an strategischen Steuerungsinformationen, beim Verwaltungsvorstand an operativen Steuerungsinformationen, bei Kreditgebern ein Bedarf an Daten für ihre Bonitätsprüfung und bei Einwohnern und Abgabepflichtigen ein Bedarf an Transparenz über die Wirkungen des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde. Ein solcher breitgefächelter Informationsbedarf erfordert daher auch bedarfsgerechte Kennzahlen, wobei nicht für jeden Adressaten eigene Kennzahlen bzw. ein eigenes Kennzahlenset entwickelt werden muss. Die Leistungskennzahlen müssen nur zweckbezogen ausgerichtet sein.</p> <p>Die Nutzung von Leistungskennzahlen in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfordert auch, sich einen Überblick über deren Zwecke und inhaltliche Gestaltung sowie die eingesetzten Wertgrößen zu verschaffen, um die dadurch verdichteten gemeindlichen Sachverhalte interpretieren zu können. Dazu gehören auch ausreichende Kenntnisse über die Grundlagen der Bildung und des Einsatzes von Leistungskennzahlen. Es bedarf deshalb vielfältiger Informationen zu den einzelnen Leistungskennzahlen der Gemeinde, z.B. über die Definition und Berechnungsformel einschließlich der verwendeten Wertgrößen, ggf. einer Interpretationshilfe, durch die geklärt werden kann, was ein hoher oder ein niedriger Kennzahlenwert bedeutet, welche Wirkungen daraus entstehen und welche Schlüsse daraus gezogen werden können.</p> <p>Es bedarf deshalb nicht nur besonderer Informationen über die örtlichen Einflussfaktoren auf die gemeindlichen Leistungskennzahlen, sondern es muss bei diesen Kennzahlen auch berücksichtigt werden, dass die einzelnen Leistungskennzahlen nicht getrennt nebeneinander stehen, sondern miteinander verbunden sind. Dabei können durchaus auch gegenseitige Abhängigkeiten bestehen, so dass im Rahmen einer Analyse die Leistungskennzahlen nicht einzeln für sich allein betrachtet werden dürfen, sondern mit anderen Werten verglichen werden müssen. Dafür eignen sich z.B. Durchschnittswerte, Minimalwerte und Maximalwerte, aber auch systemimmanente Zielwerte. Welche örtlichen Leistungskennzahlen letztlich bei den gemeindlichen Produkten oder Produktgruppen zum Einsatz kommen sollen, hat die Gemeinde eigenverantwortlich zu entscheiden und hängt insbesondere von den von ihr festgelegten Zielsetzungen bezogen auf ihre Aufgabenerfüllung und das haushaltswirtschaftliche Handeln im Haushaltsjahr ab.</p>
<p align="center"><b>Liquidität</b> (§ 75 GO NRW)</p>	<p>Die Gemeinde hat unter Beachtung der Grundsätze der Sicherstellung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ihre gesamte Haushaltswirtschaft zukunftsbezogen auszurichten und dabei den Haushaltsgrundsatz „Sicherstellung der Liquidität einschließlich der Finanzierung der Investitionen“ zu beachten. Das Gebot für die Gemeinde, ihre künftige Liquidität sicherzustellen, beinhaltet deshalb die Aufgabe für die Gemeinde, sich ihre finanziellen Handlungsmöglichkeiten zu erhalten.</p> <p>Der Begriff „Liquidität“ umfasst dabei die Fähigkeit der Gemeinde, ihren Zahlungsverpflichtungen termingerecht und betragsgenau nachzukommen. In diesem Sinne ist eine gesetzliche Verpflichtung der Gemeinde sachgerecht und erforderlich, weil eine Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit der Gemeinde nur durch eine angemessene Liquiditätsplanung erreicht werden kann.</p> <p>Zur Ausgestaltung der Haushaltsgrundsätze gehört daher auch, dass der Gemeinde die Möglichkeit eingeräumt wird, zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen die notwendigen Kredite zur Liquiditätssicherung unter Einhaltung des in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrages bedarfsgerecht aufzunehmen, um ihren kurzfristigen Liquiditätsbedarf zu decken. Die Regelungen über die Aufnahme von Krediten für Investitionen in § 86 GO NRW bleiben dabei von der Vorschrift über die gemeindliche Liquidität als Verstärkung und Erhaltung der Zahlungsfähigkeit unberührt.</p>
<p align="center"><b>Liquiditätsplanung</b> (§ 89 GO NRW / § 30 GemHVO NRW)</p>	<p>Der Gemeinde bleibt es im Einzelnen eigenverantwortlich überlassen, wie konkret und in welchem Umfang sie durch die (angemessene) Liquiditätsplanung ihre Zahlungsfähigkeit sicherstellt. Aus dem Gebot zur gemeindlichen Liquiditätsplanung entsteht aber auch das Erfordernis für die Gemeinde, interne Informationspflichten zu verankern, damit die für die Liquiditätsplanung zuständige Stelle auch aus den Fachbereichen der gemeindlichen Verwaltung die notwendigen Informationen erhält, um den Liquiditätsbedarf der Gemeinde möglichst zutreffend abschätzen zu können.</p> <p>Bei den gemeindlichen Zahlungsströmen, die nach der Mittelherkunft und der</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>Mittelverwendung unterteilt werden können, gilt das „Kassenwirksamkeitsprinzip“, das auch als „Liquiditätsänderungsprinzip“ bezeichnet werden kann. Eine solche Liquiditätsplanung verpflichtet aber die Gemeinde, sich selbst täglich Kenntnisse über Zahlungsmittelzuflüsse und Zahlungsmittelabflüsse sowie über Sicherheiten, Risiken und die Rentabilität von Anlagemöglichkeiten zu verschaffen (sog. Cash-Management). Dazu trägt u.a. auch die Verpflichtung der Gemeinde bei, am Schluss eines jeden Buchungstages oder vor Beginn des folgenden Buchungstages ihre Finanzmittelkonten mit den Bankkonten abzugleichen (vgl. § 30 Absatz 4 Satz 1 GemHVO NRW).</p> <p>Im Rahmen der gemeindlichen Liquiditätsplanung gilt es auch, einen möglichst genauen Aufschluss über die künftige Liquiditätsentwicklung der Gemeinde zu erhalten. Bei absehbaren Differenzen zwischen den bei der Gemeinde voraussichtlich eingehenden Zahlungen und den von der Gemeinde voraussichtlich zu leistenden Zahlungen sind Ausgleichs- und Anpassungsmaßnahmen erforderlich. So bedarf es im Falle einer Unterdeckung einer Geldbeschaffung und im Falle einer Überdeckung i.d.R. einer Geldanlage.</p> <p>Die Gemeinde hat sowohl bei einer Geldbeschaffung als auch bei einer Geldanlage die einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorschriften zu beachten. Die Umsetzung des Gebotes zur angemessenen Liquiditätsplanung nach dieser Vorschrift soll eine tatsächliche und örtlich sorgfältige Planung bewirken, in der auch die Vorschriften über die Grundsätze über die Finanzmittelbeschaffung, die Regelungen über die Ergebnis- und Finanzplanung sowie über die Voraussetzungen über die Aufnahme von Krediten für Investitionen und von Krediten zur Liquiditätssicherung zu beachten sind.</p> <p>In diesem Zusammenhang besteht u.a. für die Liquiditätsplanung der Gemeinde die Zielsetzung, den Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen für die laufende Verwaltungstätigkeit der Gemeinde so groß werden zu lassen, dass daraus die von der Gemeinde zu leistende ordentliche Tilgung erbracht werden kann, auch wenn dieses Ziel nicht ausdrücklich in der Vorschrift verankert worden ist.</p>
<p><b>Liquiditätsverbund bzw. Cashpooling</b> (§ 30 GemHVO NRW)</p>	<p>Für die Gemeinde besteht im Rahmen ihrer Verpflichtung zur Sicherstellung der Liquidität und Zahlungsfähigkeit die Möglichkeit, einen Liquiditätsverbund bzw. ein Cashpooling mit einem Masteraccountkonto zwischen der gemeindlichen Verwaltung und den Betrieben der Gemeinde einzurichten. Die Liquiditätsbeschaffung der Gemeinde im Rahmen eines Liquiditätsverbundes stellt nach Auskunft der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) kein erlaubnispflichtiges Bankgeschäft im Sinne des Kreditwesengesetzes dar. Dabei wird aber vorausgesetzt, dass die Geschäfte im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses abgewickelt werden, damit das bankrechtlich bestimmte Konzernprivileg als Ausnahmeregelung auch auf die Gemeinde anwendbar ist (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 7 KWG).</p> <p>Die Nutzung des bankrechtlichen Konzernprivilegs für die Abwicklung von Geldgeschäften in einem gemeindlichen Liquiditätsverbund setzt das Bestehen einer Allein- oder Mehrheitsgesellschafterstellung der Gemeinde bei den gemeindlichen Betrieben sowie eine verpflichtende Einbeziehung dieser Betriebe in die Vollkonsolidierung für den gemeindlichen Gesamtabschluss voraus. Ein Liquiditätsverbund bzw. ein Cashpooling-Verfahren stellt kein selbstständiges Bankunternehmen dar.</p> <p>Im Rahmen der Einrichtung eines Liquiditätsverbundes bzw. eines Cashpoolings bedarf es aber immer einer Abstimmung über die Abwicklung der Geldgeschäfte, ggf. einschließlich der mit der Kontoführung beauftragten Bank. Es bedarf dabei auch der Festlegung von Verantwortlichkeiten zwischen den Beteiligten. Das Abstimmungserfordernis gewinnt an Bedeutung, wenn auch rechtlich selbstständige Betriebe der Gemeinde in einen solchen Liquiditätsverbund einbezogen werden.</p>
<p><b>M</b></p>	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

<p><b>Maßgeblicher Einfluss</b> (§ 50 GemHVO NRW)</p>	<p>Der in § 116 Absatz 2 GO NRW verwendete Begriff „Vonselbstständige Aufgabenbereiche“ umfasst deshalb auch die gemeindlichen Betriebe, die unter einem maßgeblichen Einfluss der Gemeinde stehen. Diese gemeindlichen Betriebe müssen auf der Grundlage der Equity-Methode nach § 311 und § 312 HGB bewertet und in der gemeindlichen Gesamtbilanz gesondert angesetzt werden. Durch diese gesonderte Festlegung soll ein zutreffender Ansatz der gemeindlichen Betriebe in der Gesamtbilanz der Gemeinde erreicht werden, bei denen die Gemeinde einen maßgeblichen Einfluss auf die Geschäftspolitik des Betriebes hat.</p> <p>Mit der Equity-Methode soll ein von den Anschaffungskosten ausgehender Bilanzansatz für Beteiligungen erreicht werden, der in den Folgejahren der Anpassung an das anteilige Eigenkapital des gemeindlichen Betriebes unterliegt. Sie ist im gemeindlichen Bereich von großer Bedeutung, da vielfach die Gemeinde nicht allein an einem Betrieb beteiligt ist. Diese Bewertung soll sowohl bei gemeindlichen Betrieben in öffentlich-rechtlicher als auch privatrechtlicher Form Anwendung finden, wenn die Voraussetzungen dafür vorliegen, so dass die Equity-Methode bei einer anteilig gehaltenen Beteiligung regelmäßig in Betracht kommt.</p>
<p><b>Muster für die Haushaltswirtschaft</b> (GO und GemHVO NRW)</p>	<p>Aus vielfältigen Gründen heraus ist es erforderlich, zusätzlich zu den in der Gemeindeordnung und in der Gemeindehaushaltsverordnung getroffenen Regelungen ergänzende Vorgaben und Hinweise zum haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinden und zur Abbildung dieses Geschehens im Rahmen des örtlichen Haushalts zu geben. Durch den Runderlass des Innenministeriums vom 24.02.2005 (SMBL. NRW. 6300) wird dieser Bedarf aufgegriffen und den Gemeinden empfohlen, die dem Runderlass beigefügten Muster (vgl. Anlagen 1 bis 25) im Rahmen der örtlichen Haushaltswirtschaft anzuwenden, soweit diese nicht im Einzelnen nach § 133 Abs. 3 und 4 der Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen aus Gründen der Vergleichbarkeit der kommunalen Haushalte für verbindlich erklärt worden sind. Die nachfolgend aufgeführten Muster sollen die Haushaltswirtschaft der Gemeinden erleichtern und ein Mindestmaß an Transparenz und Einheitlichkeit sichern.</p> <p><u>Haushaltssatzungen</u> Anlage 1: Haushaltssatzung (Muster zu § 78 GO NRW) Anlage 2: Nachtragssatzung (Muster zu § 81 GO NRW)</p> <p><u>Haushaltsplan</u> Anlage 3: Ergebnisplan (Muster zu § 2 GemHVO NRW) Anlage 4: Finanzplan (Muster zu § 3 GemHVO NRW) Anlage 5: Bestimmung der Produktbereiche (Muster zu § 4 GemHVO NRW) Anlage 6: Örtliche Gliederung des Haushaltsplans (Muster zu § 4 GemHVO NRW) Anlage 7: Muster für produktorientierte Teilpläne (Muster zu § 4 GemHVO NRW) Anlage 8: Teilergebnisplan (Muster zu § 4 GemHVO NRW) Anlage 9: Teilfinanzplan (Muster zu § 4 GemHVO NRW)</p> <p><u>Übersichten zu den Beschäftigten</u> Anlage 10: Stellenplan (Muster zu § 8 GemHVO NRW) Anlage 11: Stellenübersicht (Muster zu § 8 GemHVO NRW)</p> <p><u>Besondere Übersichten</u> Anlage 12: Zuwendungen an Fraktionen (Muster zu § 56 GO NRW) Anlage 13: Übersicht über den Stand der Verbindlichkeiten (Muster zu § 1 GemHVO NRW) Anlage 14: Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen (Muster zu § 1 GemHVO NRW)</p> <p><u>Buchführung</u> Anlage 15: Abschreibungstabelle (Muster zu § 35 GemHVO NRW) Anlage 16: Kontenrahmen (Muster zu § 27 GemHVO NRW) Anlage 17: Kontierungsplan (Muster zu § 3, 4 und 41 GemHVO NRW)</p> <p><u>Jahresabschluss</u> Anlage 18: Ergebnisrechnung (Muster zu § 38 GemHVO NRW) Anlage 19: Teilergebnisrechnung (Muster zu § 40 GemHVO NRW) Anlage 20: Finanzrechnung (Muster zu § 39 GemHVO NRW) Anlage 21: Teilfinanzrechnung (Muster zu § 40 GemHVO NRW) Anlage 22: Struktur der Bilanz (Muster zu § 41 GemHVO NRW)</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>Anlage 23: Anlagenspiegel (Muster zu § 45 GemHVO NRW)          Anlage 24: Forderungsspiegel (Muster zu § 46 GemHVO NRW)          Anlage 25: Verbindlichkeitspiegel (Muster zu § 47 GemHVO NRW)</p> <p><u>Gesamtabschluss</u>          Anlage 26: NKF-Positionenrahmen für den Gesamtabchluss (Muster zu § 49 GemHVO NRW)          Anlage 27: Gesamtbilanz (Muster zu § 49 GemHVO NRW)          Anlage 28: Gesamtergebnisrechnung (Muster zu § 49 GemHVO NRW)</p>
<p align="center"><b>Muttereinheit</b> (§ 50 GemHVO NRW)</p>	<p>Im Gesamtabchluss der Gemeinde sollen die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der in den Gesamtabchluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe und der Verwaltung der Gemeinde insgesamt so dargestellt werden, als ob es sich bei der Gemeinde um ein einziges wirtschaftliches „Unternehmen“ handeln würde. Dieser Grundsatz erfordert einerseits, den gemeindlichen Gesamtabchluss aus Sicht der Gemeinde (gemeindliche Verwaltung) aufzustellen, so dass die gemeindlichen Betriebe als organisatorisch selbstständige Aufgabebereiche der gemeindlichen Verwaltung anzusehen sind.</p> <p>Andererseits sind die organisatorischen Gegebenheiten der Gemeinde bei ihrer Aufgabenerfüllung hinsichtlich des Vorliegens eines Mutter-Tochter-Verhältnisses zu bestimmen, um den gemeindlichen Konsolidierungskreis abgrenzen und die einzubeziehenden gemeindlichen Betriebe als verselbstständigte Aufgabebereiche der Gemeinde bestimmen zu können (vgl. § 116 Absatz 2 GO NRW). Im Sinne des gemeindlichen Gesamtabchlusses wird deshalb jede wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung der Gemeinde außerhalb ihrer Verwaltung und zwar unabhängig davon, ob diese Betätigung in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form erfolgt, als „gemeindlicher Betrieb“ bezeichnet.</p> <p>Unter Beachtung der konzeptionellen Vorschriften im 11. Teil der Gemeindeordnung „Wirtschaftliche Betätigung und nicht wirtschaftliche Betätigung“ (vgl. §§ 107 bis 115 GO NRW) und der Vorschrift des § 116 GO NRW stellt haushaltsrechtlich die Verwaltung der Gemeinde die öffentlich-rechtliche „Muttereinheit“ im Sinne des gemeindlichen Gesamtabchlusses dar. Dieser Verwaltungseinheit werden gemeinderechtlich Kontroll-, Informations- und Mitwirkungsrechte gegenüber den gemeindlichen Betrieben als gemeindliche Tochtereinheiten zugestanden, soweit die Rechte nicht dem Rat vorbehalten sind (vgl. § 41 GO NRW). Der gemeindlichen Verwaltung obliegt daher die Pflicht, jährlich einen gemeindlichen Gesamtabchluss unter Einbeziehung ihrer öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Tochtereinheiten (Betriebe) aufzustellen.</p>
<p><b>N</b></p>	
<p align="center"><b>Nachtragssatzung</b> (§ 81 GOP NRW)</p>	<p>Die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde erfordert eine bindende Grundlage für ihre Ausführung durch die gemeindliche Verwaltung. Diese Grundlage schafft der Rat der Gemeinde im Rahmen seiner Zuständigkeit und seines Budgetrechtes (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW) durch den jährlichen Erlass einer Haushaltssatzung. Die Haushaltssatzung bindet die Verwaltung der Gemeinde und ermächtigt sie, die im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen für die dort ausgewiesenen Zwecke in Anspruch zu nehmen (vgl. § 79 GO NRW). Sie hat aber nur in einem eingeschränkten Umfang eine unmittelbare Bindungswirkung für die Bürgerinnen und Bürger der Gemeinde sowie die Abgabepflichtigen, z.B. wenn durch die Haushaltssatzung auch Steuersätze für die Gemeindesteuern festgesetzt werden.</p> <p>Im Rahmen der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans kann sich auf Grund der wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde und ihres Umfeldes ein Anpassungsbedarf bei den haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan ergeben, der so wesentlich oder erheblich ist, dass dieser sich auf die gemeindliche Haushaltssatzung auswirkt, z.B. auf die Festsetzung des Gesamtbetrages der Erträge und Aufwendungen und damit auf die Einhaltung des Haushaltsausgleichs (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Bei solchen Tatbeständen lassen sich die haushaltsmäßigen Ermächtigungen nur durch eine Änderung der vom Rat beschlossenen Haushaltssatzung (vgl. § 78 GO NRW) und unter Beteiligung des Rates der Gemeinde im Rahmen des dafür gesetzlich vorgesehenen Verfahrens (vgl. § 80 GO NRW) neu festlegen oder ergänzen.</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>Eine Nachtragssatzung kann aber nur erlassen werden, wenn zuvor der Rat der Gemeinde eine Haushaltssatzung für das betreffende Haushaltsjahr beschlossen hat und diese auch in Kraft getreten ist (vgl. § 80 GO NRW).</p> <p>Diese Vorschrift schließt sich daran an und sieht deshalb bei einem örtlichen Bedarf an größeren haushaltswirtschaftlichen Anpassungen aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft den Erlass einer Nachtragssatzung vor. Die Gemeinde hat daher bei Vorliegen der sachlichen Voraussetzungen unverzüglich eine Nachtragssatzung aufzustellen und darf diese nicht auf einen beliebigen späteren Zeitpunkt verschieben. Sie muss in diesem Zusammenhang beachten, dass eine Nachtragssatzung spätestens bis zum Ablauf des Haushaltsjahres durch den Rat der Gemeinde zu beschließen ist. Außerdem kann ein örtlicher Bedarf an größeren haushaltswirtschaftlichen Anpassungen aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft auch mehrmals im Haushaltsjahr auftreten, so dass ggf. auch mehrere Nachtragssatzungen in einem Haushaltsjahr notwendig sind.</p>
<p align="center"><b>Nachtragshaushaltsplan</b> (§ 10 GemHVO NRW)</p>	<p>Der gemeindliche Nachtragshaushaltsplan muss im Ergebnisplan und/oder im Finanzplan sowie in den Teilplänen die Ermächtigungen enthalten, die durch die vorgesehenen Veränderungen erhöht oder vermindert werden. Auch die daraus entstandenen neuen Ermächtigungen sind dabei zu veranschlagen, denn der gemeindliche Haushaltsplan wird durch den Nachtragshaushaltsplan in seinen Haushaltspositionen in entsprechender Weise fortgeschrieben, so dass diese Veränderung als Planfortschreibung im Sinne des § 38 GemHVO NRW zu behandeln ist. Der Nachtragshaushaltsplan enthält daher alle vorgesehenen Veränderungen (Erhöhungen oder Minderungen) der im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen.</p> <p>Die vorgesehenen Veränderungen der Ermächtigungen für Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen sind im Nachtragshaushaltsplan nach den Zahlungsarten wie im ursprünglichen Haushaltsplan aufzuzeigen. Diese Vorgabe bedeutet, dass im Nachtragshaushaltsplan die Veränderungen als Erhöhungen oder Verminderungen der Haushaltspositionen der Erträge und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen auszuweisen sind. Bezogen auf die betreffenden Haushaltspositionen wird dadurch transparent und nachvollziehbar gemacht, welcher wichtige Änderungsbedarf sich unterjährig im Haushaltsjahr bei der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ergeben hat und wie damit umgegangen werden soll.</p>
<p align="center"><b>NKF</b></p>	<p>Die Reform des Haushaltsrechts ist durch die Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements (NKF) für die Gemeinden in Nordrhein-Westfalen in der Zeit von 2005 bis 2009 umgesetzt worden. Seitdem haben die Gemeinden ihre Geschäftsvorfälle nach den Grundprinzipien der doppelten Buchführung zu erfassen. Die Ausrichtung der Finanzpolitik der Gemeinden auf das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit soll dabei erreichen, dass der gesamte Ressourcenverbrauch einer Periode regelmäßig durch Erträge derselben Periode gedeckt wird, um nachfolgende Generationen nicht zu überlasten. Das neue Rechnungssystem erfasst über Aufwendungen und Erträge das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch und bildet den tatsächlichen Werteverzehr über Abschreibungen vollständig ab. Den Gemeinden ist damit die Erfassung und Darstellung des Ressourcenverbrauchs bezogen auf ihre Aufgabenerfüllung möglich. Der Haushalt steht auch im NKF im Zentrum der kommunalen Planung und Rechenschaft zusammen mit einem modernen Finanzmanagement. Diese Inhalte spiegelt der Begriff „Neues Kommunales Finanzmanagement“ wieder.</p> <p>Die Gemeinden erlangen durch eine Bilanz einen vollständigen Überblick über ihr Vermögen und ihre Schulden. Um eine komplexe Organisation wie eine Gemeinde nach wirtschaftlichen Grundsätzen führen zu können, ist eine entsprechend aussagekräftige und damit steuerungsrelevante Informationsbasis unabdingbar. Aufgrund zahlreicher Ausgliederungen und Beteiligungen weisen insbesondere größere Gemeinden heute vielfach konzernähnliche Strukturen auf. Dabei wurde bisher der Kernhaushalt nach kameralem Gesichtspunkten geführt, die ausgegliederten Einheiten hingegen rechneten kaufmännisch, so dass getrennte Zahlenwerke vorlagen, die nicht kompatibel sind. Ein einheitliches nach kaufmännischen Grundsätzen ausgerichtetes kommunales Rechnungswesen ist unter diesen Umständen notwendig, damit die Gemeinden einen Gesamtüberblick über das gemeindliche Vermögen gewinnen und wirtschaftlich handeln. Zu diesem Überblick soll auch der gesetzlich vorgesehene Gesamtabchluss sowie die darauf aufbauende Steuerung in der Gemeinde beitragen.</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>Durch das NKF wird das Wirtschaften in den Gemeinden aber auch transparenter. Die Verwaltungen der Gemeinden sind dem Rat sowie den Bürgerinnen und Bürgern gegenüber dafür verantwortlich, wie sie die zur Verfügung stehenden finanziellen Mittel einsetzen. Dadurch werden nicht nur verwaltungsintern, sondern auch für den Rat neue Steuerungspotentiale eröffnet, die den Gemeinden eine effizientere Wahrnehmung ihrer Aufgaben ermöglichen. Die Reform des Haushaltsrechts hat daher das Erfordernis einer Vereinbarung messbarer Ziele und Kennzahlen, die Einführung des Produkthaushalts sowie einer Kosten- und Leistungsrechnung mit sich gebracht. Diese Instrumente sollen helfen, bessere Grundlagen für die konkreten Entscheidungen vor Ort zu erhalten. Auch für die Bürgerinnen und Bürger wird das doppelte Rechnungswesen einen wesentlichen Gewinn an Informationen bringen, der zu einer verstärkten Beteiligung genutzt werden kann. Für die Gemeinden bedeutet das NKF einen qualitativen Sprung nach vorne sowie eine Stärkung ihrer Selbstverwaltung. Das NKF ist nicht ausschließlich ein neues Buchungssystem, sondern es muss vielmehr inhaltlich so ausgestaltet werden, dass es von der Gemeinde auch als örtliches Steuerungsinstrument genutzt wird.</p>
<p align="center"><b>Nutzungsdauer</b> (§ 35 GemHVO NRW)</p>	<p>Im gemeindlichen Bereich soll eine Einheitlichkeit und Vergleichbarkeit bei den Haushaltsbelastungen durch die Abschreibungen bei abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenständen u.a. dadurch erreicht werden, dass die Nutzungsdauern, im Gegensatz zum Handelsrecht, standardisiert und verbindlich durch die NKF-Rahmentabelle vorgegeben werden. Bei der Festlegung der örtlichen Nutzungsdauern in der vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Rahmentabelle wurde davon ausgegangen, dass innerhalb dieser Nutzungszeiten die erforderliche Unterhaltung der gemeindlichen Vermögensgegenstände zur Erhaltung ihrer Betriebsbereitschaft von der Gemeinde vorgenommen wird.</p> <p>Im Sinne dieser Vorschrift bedeutet der verwendete Begriff „Nutzungsdauer“, dass örtlich die Anzahl der Jahre festzulegen ist, in denen der betreffende gemeindliche Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt werden kann, wenn seine Unterhaltung und Bewirtschaftung unter ordnungsmäßigen Gesichtspunkten erfolgen wird. Bei der Bemessung der individuellen Nutzungsdauer von gemeindlichen Vermögensgegenständen sind sowohl die technischen als auch die wirtschaftlichen Faktoren zu berücksichtigen.</p> <p>Die technische Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes wird i.d.R. nach der nutzbaren Zeit im Rahmen seiner Leistungsfähigkeit ermittelt. Die wirtschaftliche Nutzungsdauer ist i.d.R. solange gegeben, wie der gemeindliche Vermögensgegenstand einen Beitrag zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung leisten kann. Im Rahmen der Nutzungszeit vorzunehmende Instandsetzungen können dabei die Nutzungszeit verlängern, unterlassene Instandsetzungen ggf. auch verkürzen.</p> <p>Die Gemeinde hat deshalb der Bestimmung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer (Abschreibungszeiträume) ihrer abnutzbaren Vermögensgegenstände die vom Innenministerium bekannt gegebene „NKF-Rahmentabelle für Gesamtnutzungsdauer für kommunale Vermögensgegenstände“ zu Grunde zu legen. Sie hat mit Hilfe dieser NKF-Rahmentabelle und unter Berücksichtigung der tatsächlichen örtlichen Verhältnisse die jeweiligen Nutzungsdauern für die jeweiligen Arten ihrer Vermögensgegenstände eigenverantwortlich festzulegen und die Ergebnisse in einer örtlichen Abschreibungstabelle festzuhalten bzw. zu dokumentieren. Der Umstand, dass durch die Abschreibungen der Werteverzehr der Vermögensgegenstände der Gemeinde während ihrer Nutzung erfasst wird und dieses einen realistischen Ressourcenverbrauch aufzeigen und gewährleisten soll, bedingt, dass in der örtlichen Abschreibungstabelle die Nutzungsdauern der darin aufgeführten gemeindlichen Vermögensgegenstände jeweils durch eine konkrete Jahresangabe festgelegt sein müssen.</p>
<p><b>O</b></p>	
<p align="center"><b>Ordentlich</b> (§ 2 GemHVO NRW)</p>	<p>Im gemeindlichen Haushaltsrecht wird der Begriff „ordentlich“ für die Gestaltung des Aufbaus des gemeindlichen Ergebnisplans verwendet. Der Begriff „ordentlich“ wird dazu nach dem Ausschlussprinzip definiert, d.h. alle Aufwendungen und Erträge, die nicht zum außerordentlichen Ergebnis gehören, sind dem ordentlichen Ergebnis zuzurechnen, soweit sie nicht zum Finanzergebnis gehö-</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>ren. Zu den ordentlichen Erträgen und Aufwendungen der Gemeinde gehören dabei alle diejenigen gemeindlichen Erträge und Aufwendungen, die im Rahmen der gewöhnlichen Geschäfts- bzw. Verwaltungstätigkeit der Gemeinde anfallen oder entstehen.</p> <p>Das „Ordentliche Jahresergebnis“ als Saldogröße aus den ordentlichen Erträgen und Aufwendungen soll dabei ein Abbild der Leistungsfähigkeit der Gemeinde im Rahmen ihrer laufenden Verwaltungstätigkeit darstellen, denn die ordentlichen Erträge und Aufwendungen sind regelmäßig wiederkehrende und planbare Erträge und Aufwendungen. Die Saldogröße stellt gleichzeitig das geplante Ergebnis des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde im Haushaltsjahr auf Grund des voraussichtlich erzielbaren Ressourcenaufkommens sowie des voraussichtlich entstehenden Ressourcenverbrauchs der Gemeinde dar.</p>
<p align="center"><b>Örtliche Prüfung</b> (§ 59 GO NRW)</p>	<p>Der Landesgesetzgeber hat den Begriff „Örtliche Prüfung“ nicht näher bestimmt, doch er hat festgelegt, dass der Rat der Gemeinde einen Rechnungsprüfungsausschuss als Pflichtausschuss zu bilden hat, und er hat diesem bestimmte Aufgaben gesetzlich zugewiesen (vgl. § 57 i.V.m. § 59 Absatz 3 GO NRW). Außerdem hat er bestimmt, dass die Gemeinde innerhalb ihrer Verwaltungsorganisation eine Einheit für die Erledigung von Prüfungsaufgaben zu bilden hat (vgl. § 102 GO NRW). Aus den Vorgaben folgt, dass sowohl der Rat der Gemeinde als Verfassungsorgan als auch die gemeindliche Verwaltung an der örtlichen Prüfung beteiligt sind und zusammen wirken müssen. In die Erledigung von örtlichen Prüfungsaufgaben können auch Dritte einbezogen werden, z.B. in kleineren Gemeinden, in denen keine örtlichen Rechnungsprüfung (vgl. § 102 GO NRW) besteht. In solchen Fällen kann sich der Rechnungsprüfungsausschuss zur Durchführung seiner Prüfungstätigkeit unmittelbar Dritter gem. § 103 Abs. 5 GO NRW bedienen (vgl. § 59 Absatz 3 Satz 2 GO NRW).</p>
<p><b>P</b></p>	
<p align="center"><b>Passiva</b> (§ 41 GemHVO NRW)</p>	<p>Mit der gemeindlichen Bilanz werden das gemeindliche Vermögen und die Schulden der Gemeinde gegenübergestellt. Sie besteht daher aus zwei Bereichen (auch als Seiten bezeichnet). Die Darstellung der gemeindlichen Schulden als das Aufzeigen der „Mittelherkunft“ wird dabei als Passivseite oder Passiva bezeichnet. Diese Bilanzseite soll so gegliedert sein, dass die Schuldenlage der Gemeinde klar und nachvollziehbar dargestellt ist.</p>
<p align="center"><b>Passive Rechnungsabgrenzung</b> (§ 41 GemHVO NRW)</p>	<p>Die passive Rechnungsabgrenzung stellt in der gemeindlichen Bilanz einen bilanztechnischen Posten dar. Er dient der periodischen Ergebnismittlung, wenn eine erforderliche Rechnungsabgrenzung durch andere Bilanzposten nicht möglich ist. Er ist Ausdruck einer Leistungsverpflichtung der Gemeinde, die der ergebniswirksamen Vereinnahmung der erhaltenen zeitraumbezogenen Zahlung entgegensteht. Es sind in der gemeindlichen Bilanz dann Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen, wenn die Gemeinde Einnahmen vor dem Abschlussstichtag erhält, diese aber Erträge für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellen (transitorische Posten).</p>
<p align="center"><b>Pensionsrückstellungen</b> (§§ 36 und 41 GemHVO NRW)</p>	<p>In der gemeindlichen Bilanz sind unter dem Bilanzposten „Pensionsrückstellungen“ die unmittelbaren Versorgungsverbindlichkeiten der Gemeinde anzusetzen. Die Pensionsverbindlichkeiten der Gemeinde entstehen aus der gesetzlichen Versorgungsverbindlichkeit der Gemeinde gegenüber ihren Beamtinnen und Beamten, aus der sich die Gemeinde nicht entlassen kann. Basierend auf den relevanten Datengrundlagen zu den Zusagen der Gemeinde hat ihre bestehenden zukünftige Verpflichtung für Versorgungsleistungen aus bestehenden Pensionen oder Pensionsanwartschaften auf einer versicherungsmathematischen Grundlage zu ermitteln. Ein Rückgriff auf statistische Größen, wie Erhebungen über die Sterbe- und Invaliditätshäufigkeit, ist dabei erforderlich, damit eine fundierte Ermittlung nach Regeln der Versicherungsmathematik möglich wird.</p> <p>Die vollständige Abbildung sämtlicher zukünftiger Pensionsverbindlichkeiten ist die einzig zulässige Vorgehensweise im Rahmen der gemeindlichen Bilanzierung. Nur sie gibt ein vollständiges aktuelles Bild zukünftiger haushaltswirtschaftlicher Belastungen für die Gemeinde ab. Damit bei Rentenbeginn der Barwert der Versorgungsleistungen (Pensionszahlungen) in die Rückstellung eingestellt worden ist, sind von der Gemeinde die Pensionsrückstellungen ratierlich anzu-</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>sammeln, Mit der Rückstellungsbildung hat die Gemeinde daher zum Zeitpunkt der Pensionszusage zu beginnen. Auf der Basis einer Einmalrückstellung erfolgt die raterliche Ansammlung bis zum Eintritt in den Ruhestand (Pensions- Rentenbeginn).</p> <p>Im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung kommt für die Ermittlung der Höhe dieser Rückstellungen nur das Teilwertverfahren in Betracht. Dabei entspricht der Barwert der Anwartschaft zum Zeitpunkt des Eintritts der Pensionierung der Gesamtsumme der auf den Abschlussstichtag abgezinsten zukünftigen Pensionszahlungen. Der Bemessung der Rückstellungen wird zudem ein einheitlicher Zinsfuß von 5 v.H. zu Grunde gelegt. Bei Personen, die nach dem Ausscheiden aus dem aktiven Dienst weitere Ansprüche gegenüber der Kommune behalten, z.B. Beihilfeansprüche, sind auch diese Ansprüche bei der Ermittlung der Rückstellungen zu berücksichtigen.</p>
<p align="center"><b>Planansatz (fortgeschriebener)</b> (§§ 22 und 38 GemHVO NRW)</p>	<p>Im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft können die im Haushaltsplan der Gemeinde veranschlagten Ermächtigungen vielfachen Anpassungen bzw. Fortschreibungen unterliegen. Die Veränderung einer haushaltswirtschaftlichen Ermächtigung wird z.B. durch eine Nachtrags-satzung ausgelöst (vgl. § 81 GO NRW), wenn der dazugehörige Nachtrags-haushaltsplan (vgl. § 10 GemHVO NRW) für bestimmte Haushaltspositionen eine Erhöhung oder Minderung der im Haushaltsplan veranschlagten Ermächti-gung (Plansatz) enthält.</p> <p>Außerdem verursachen die haushaltsrechtlich vorgesehenen Ermächtigungs-übertragungen eine Fortschreibung eines im Ergebnisplan enthaltenen Planan-satzes, denn nach § 22 Absatz 1 GemHVO NRW erhöhen diese Übertragungen die entsprechenden Positionen im Haushaltsplan des folgenden Jahres. Derarti-gue Anpassungen der Haushaltspositionen des Haushaltsplans werden als Plan-fortschreibungen bezeichnet und führen zum „fortgeschriebenen Planansatz“ im Ergebnisplan bzw. den Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans.</p> <p>Durch die zulässigen haushaltsmäßigen Fortschreibungen werden die ursprüng-lich vom Rat beschlossenen und im Haushaltsplan der Gemeinde veranschlag-ten Ermächtigungen auf Grund von bei der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplan entstandenen notwendigen haushaltswirtschaftlichen Maßnah-men und Entscheidungen verändert. Die gemeindliche Ergebnisrechnung muss alle Ansätze des Haushaltsjahres enthalten. In den Fällen, in denen die Ansätze fortgeschrieben wurden, muss mindestens der fortgeschriebene Ansatz in der gemeindlichen Ergebnisrechnung enthalten sein.</p>
<p align="center"><b>Positionenrahmen</b> (§ 50 GemHVO NRW)</p>	<p>Für die Überleitung der einzelnen Jahresabschlüsse der Verwaltung der Ge-meinde und der gemeindlichen Betriebe im Rahmen der Vollkonsolidierung bedarf es eines örtlichen Positionenplans der Gemeinde, in dem u.a. die örtli-chen Besonderheiten berücksichtigt werden können, die diese Zusammenfüh-rung vor Ort mit sich bringt (vgl. Abbildung in Abschnitt 3.2.5). Das Land stellt den Gemeinden einen „NKF-Positionenrahmen für den Gesamtabschluss“, vergleichbar dem NKF-Kontenrahmen, zur Verfügung, um den örtlichen Positio-nenplan aufstellen zu können.</p> <p>Durch diesen NKF-Positionenrahmen wird in allgemeiner Form angegeben, in welche Posten der gemeindlichen Gesamtbilanz und in welche Positionen der Gesamtergebnisrechnung die einzelnen Bilanz- und GuV-Posten der Jahresab-schlüsse der zu konsolidierenden gemeindlichen Betriebe und der Verwaltung der Gemeinde zur Durchführung der notwendigen Konsolidierungsschritte im Sinne der wirtschaftlichen Einheit eingehen sollen.</p>
<p align="center"><b>Produktrahmen</b> (§ 4 GemHVO NRW)</p>	<p>Der NKF-Produktrahmen folgt der haushaltsrechtlichen Festlegung, dass der neue gemeindliche Haushaltsplan in produktorientierte Teilpläne zu gliedern ist. Es ist dabei von den örtlichen Gegebenheiten in der einzelnen Gemeinde ab-hängig, ob eine bestimmte Aufgabe zum Aufgabenkatalog der Gemeinde gehört, in welchem Umfang sie zu erfüllen ist und ob sie durch die gemeindliche Verwal-tung oder einen gemeindlichen Betrieb erfüllt wird. Wird die Gemeinde wie für den gemeindlichen Gesamtabschluss erforderlich, als eine Gesamtheit („ein Betrieb“) betrachtet, wird das gesamte gemeindliche produktorientierte Aufga-benspektrum auf einen Blick erkennbar.</p> <p>Auf Grund dessen ist ein haushaltswirtschaftlicher Produktrahmen entwickelt worden, der in seinem systematischen Aufbau aus den Gliederungsstufen „Pro-</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>duktfelder“, „Produktbereiche“, „Produktgruppen“ und „Produkte“ besteht. Auf der ersten Stufe befinden sich die sechs Produktfelder „Zentrale Verwaltung“, „Schule und Kultur“, „Soziales und Jugend“, „Gesundheit und Sport“, „Gestaltung der Umwelt“ und „Zentrale Finanzleistungen“, denn die gemeindliche Aufgabenerfüllung erfolgt auf vielfältige Art und Weise und in unterschiedlichen Formen.</p> <p>Aus diesen festgelegten Produktfeldern, die für den gemeindlichen Haushaltplan keine Gliederungsrelevanz haben, sind auf der zweiten Stufe die Produktbereiche als Vorgabe für die Gestaltung des gemeindlichen Haushaltsplans entwickelt worden. Es wurden 17 Produktbereiche gebildet, die für die erste Gliederungsebene des Haushaltsplans der Gemeinde (unterhalb der Gesamtebene aus Ergebnisplan und Finanzplan) für verbindlich erklärt worden sind, und später noch näher vorgestellt werden.</p> <p>Die weiteren Gliederungsstufen „Produktgruppen“ und „Produkte“ können für die Aufstellung der Teilpläne des gemeindlichen Haushaltsplans (örtliche Steuerungsebene) genutzt, müssen aber durch die Gemeinde in ihrer Anzahl sowie hinsichtlich der inhaltlichen Abgrenzung unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten eigenverantwortlich bestimmt werden. Die verschiedenen Vorschriften über die gemeindliche Produktorientierung gebieten jedoch eine landesweit einheitliche Handhabung unter Berücksichtigung des vom Innenministerium bekannt gegebenen Produktrahmens, auch wenn die weitere Ausgestaltung in Produktgruppen und Produkte von den Gemeinden nach eigenen Bedürfnissen vorzunehmen ist.</p>
<h1>R</h1>	
<p align="center"><b>Rechnungsprüfung</b> (§ 102 GO NRW)</p>	<p>Die örtliche Rechnungsprüfung ist bei den kreisfreien Städten, den Großen und den Mittleren kreisangehörigen Städten regelmäßig eine Organisationseinheit innerhalb der gemeindlichen Verwaltung, denn diese Städte haben eine örtliche Rechnungsprüfung einzurichten. Die übrigen Gemeinden sollen eine Organisationseinheit „Örtliche Rechnungsprüfung“ einrichten, wenn bei ihnen dafür ein Bedürfnis besteht und die Kosten in angemessenem Verhältnis zum Nutzen stehen. Grundsätzlich muss daher die Gemeinde als Aufgabenträger handeln, denn der Gesetzgeber hat ihr ausdrücklich die dafür erforderlichen Kompetenzen eingeräumt.</p> <p>Der Gesetzgeber hat zudem die Gemeinde als geeignet angesehen, dass sie die ihr zugewiesenen Prüfungsaufgaben mit der notwendigen personellen und sächlichen Ausstattung erfüllen und den ordnungsgemäßen Gang der Prüfungsgeschäfte sicherstellen kann. Im NKF ist daher nach den gesetzlichen Bestimmungen das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde örtlich durch die Gemeinde selbst und überörtlich durch die Gemeindeprüfungsanstalt Nordrhein-Westfalen zu prüfen. Die örtliche Prüfung der Gemeinde ist dabei ein unverzichtbares Instrument für eine zeitnahe Kontrolle der Gesetz- und Ordnungsmäßigkeit des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde sowie der Behandlung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle mit haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen.</p> <p>Die Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung gehen insgesamt weit über die Vorgaben in der Gemeindeordnung hinaus, denn vielfach werden der örtlichen Rechnungsprüfung auch Aufgaben durch Fachgesetze oder andere Vorschriften zugewiesen, die zu einem sich weiter zu entwickelnden Anforderungsprofil an die Aufgabenerledigung und an die Prüfer führen. Auch die Einführung komplexer Verfahren in der gemeindlichen Verwaltung erfordert zeitgemäße, sachlich und fachlich zweckmäßige Handlungsweisen. Die örtliche Prüfung stellt daher vielfach bereits eine „begleitende“ Prüfung dar und wird nicht erst zu einem Zeitpunkt aktiv, zu dem Verwaltungsentscheidungen kaum noch umkehrbar sind. Aus diesen Pflichten folgt auch die Pflicht der Gemeinde, ihre örtliche Rechnungsprüfung ausreichend mit fachlich qualifiziertem Personal und Sachmitteln auszustatten, um die ordnungsgemäße Aufgabenerledigung der gesetzlichen Aufgaben (vgl. § 103 Absatz 1 GO NRW) und der übertragenen Aufgaben (vgl. § 103 Absatz 2 und 3 GO NRW) sicher zu stellen. In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass sich die örtliche Rechnungsprüfung mit Zustimmung des Rechnungsprüfungsausschusses ggf. Dritter als Prüfer bedienen kann (vgl. § 103 Absatz 5 GO NRW).</p>
<p align="center"><b>Ressourcenaufkommen</b> (§ 2 GemHVO NRW)</p>	<p>Mit dem Neuen Kommunales Finanzmanagement (NKF) wird über die Rechengröße „Erträge“ das Ressourcenaufkommen der Gemeinde als Erhalt von Fi-</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>nanzleistungen, z.B. Abgaben, Entgelte, Steuern, haushaltsmäßig erfasst. Unter Einbeziehung der Produktorientierung der Gemeinde wird damit die haushaltsmäßige Erfassung und Darstellung des Ressourcenaufkommens bezogen auf die gemeindliche Aufgabenerfüllung möglich. Gleichzeitig soll die Ausrichtung der Finanzpolitik der Gemeinden auf das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit erreichen, dass der gesamte Ressourcenverbrauch einer Periode regelmäßig durch Erträge derselben Periode gedeckt wird, um nachfolgende Generationen nicht zu überlasten.</p> <p>Die im NKF verwendete Rechengrößen „Erträge“ und „Aufwendungen“ stellen dadurch den zutreffenden Buchungsstoff für den Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung der Gemeinde dar, auch wenn sie nicht gesetzlich definiert worden sind. Sie sind die zutreffenden Größen für eine gemeindliche „Reinvermögensrechnung“, die das Geldvermögen und das Sachvermögen der Gemeinde betrifft, wenn ein Vorgang bei der Gemeinde das gemeindliche Eigenkapital erhöht oder vermindert (Erhöhung: Ertrag; Verminderung; Aufwand).</p> <p>Die Rechengrößen „Erträge“ und „Aufwendungen“ sind daher von zentraler Bedeutung für die gemeindliche Ergebnisermittlung. In diesem Zusammenhang sind auch die internen Leistungsbeziehungen der Gemeinde zu beachten, die über die Rechengrößen „Erträge“ und „Aufwendungen“ erfasst werden, wenn die Gemeinde diese zum Nachweis des vollständigen Ressourcenverbrauchs in ihrem Haushalt veranschlagt.</p>
<p align="center"><b>Ressourcenverbrauch</b> (§ 2 GemHVO NRW)</p>	<p>Mit dem Neuen Kommunalen Finanzmanagement (NKF) wird über die Rechengröße „Aufwendungen“ der Ressourcenverbrauch der Gemeinde als Verbrauch von Wirtschaftsgütern, von Arbeitsleistungen und von Dienstleistungen haushaltsmäßig erfasst. Dabei wird auch der tatsächliche Werteverzehr des gemeindlichen Vermögens über Abschreibungen vollständig abgebildet.</p> <p>Unter Einbeziehung der Produktorientierung der Gemeinde wird damit die haushaltsmäßige Erfassung und Darstellung des Ressourcenverbrauchs bezogen auf die gemeindliche Aufgabenerfüllung möglich. Gleichzeitig soll die Ausrichtung der Finanzpolitik der Gemeinden auf das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit erreichen, dass der gesamte Ressourcenverbrauch einer Periode regelmäßig durch Erträge derselben Periode gedeckt wird, um nachfolgende Generationen nicht zu überlasten.</p> <p>Die im NKF verwendeten Rechengrößen „Erträge“ und „Aufwendungen“ stellen dadurch den zutreffenden Buchungsstoff für den Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung der Gemeinde dar, auch wenn sie nicht gesetzlich definiert worden sind. Sie sind die zutreffenden Größen für eine gemeindliche „Reinvermögensrechnung“, die das Geldvermögen und das Sachvermögen der Gemeinde betrifft, wenn ein Vorgang bei der Gemeinde das gemeindliche Eigenkapital erhöht oder vermindert (Erhöhung: Ertrag; Verminderung; Aufwand).</p> <p>Die Rechengrößen „Erträge“ und „Aufwendungen“ sind daher von zentraler Bedeutung für die gemeindliche Ergebnisermittlung. In diesem Zusammenhang sind auch die internen Leistungsbeziehungen der Gemeinde zu beachten, die über die Rechengrößen „Erträge“ und „Aufwendungen“ erfasst werden, wenn die Gemeinde diese zum Nachweis des vollständigen Ressourcenverbrauchs in ihrem Haushalt veranschlagt.</p>
<p align="center"><b>Restlaufzeiten</b> (§ 47 GemHVO NRW)</p>	<p>Im Verbindlichkeitspiegel der Gemeinde ist neben der Gliederung der gemeindlichen Verbindlichkeiten nach ihren Arten auch eine Aufteilung nach ihrer Fristigkeit vorzunehmen, d.h. die gemeindlichen Verbindlichkeiten sind nach ihren Restlaufzeiten zu differenzieren. In den Fällen der Gliederung der gemeindlichen Verbindlichkeiten über die Mindestgliederung nach § 47 Absatz 1 GemHVO NRW hinaus, ist auch zu den zusätzlichen Posten die Restlaufzeiten anzugeben. Unter dem Begriff „Restlaufzeit“ ist dabei die Zeitspanne zwischen dem Abschlussstichtag für den Jahresabschluss und dem vertraglichen oder tatsächlichen Ausgleich der einzelnen Verbindlichkeit durch die Gemeinde zu verstehen.</p> <p>Die Ermittlung der Restlaufzeit einer Verbindlichkeit ist daher anhand der vertraglichen Vereinbarung über die Tilgung oder Ablösung der betreffenden Verbindlichkeit vorzunehmen. In diesen Fällen ist für die Restlaufzeiten regelmäßig der Zeitraum maßgebend, zu dem der Gläubiger seine Forderung gegenüber der Gemeinde frühestens insgesamt fällig stellen kann. Als Restlaufzeit gilt daher grundsätzlich der Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und dem</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>Zeitpunkt des Ausgleichs der Verbindlichkeit insgesamt durch die Gemeinde, der z.B. vertraglich bestimmt sein kann oder zu dem der Ausgleich durch die Gemeinde tatsächlich erfolgen soll. Soweit die Restlaufzeit sich durch die Gemeinde nicht eindeutig bestimmen lässt, ist unter Beachtung des Vorsichtsprinzips eine Schätzung vorzunehmen.</p> <p>Für die gemeindlichen Verbindlichkeiten darf die Ermittlung der Restlaufzeiten jedoch nicht anhand der Laufzeiten von vereinbarten Zinsfestschreibungen erfolgen. Diese Vereinbarungen bleiben auch für die Gliederung der Verbindlichkeiten nach ihren Restlaufzeiten unberücksichtigt. Bei gemeindlichen Verbindlichkeiten, die auf Grund einer Rahmenvereinbarung begründet wurden, ist die Bestimmung der Restlaufzeit immer jeweils unter Einbeziehung der jeweiligen Laufzeiten der in Anspruch genommenen Kreditbeträge zu ermitteln.</p> <p>Das Gliederungskriterium „Restlaufzeiten“ im Verbindlichkeitspiegel der Gemeinde stellt keine Abweichung vom Handelsgesetzbuch (HGB) als Referenzmodell des NKF dar. Auch nach dem Handelsrecht werden Informationen über die Verbindlichkeiten mit Angabe der Restlaufzeiten verlangt, z.B. über kurzfristige Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr (vgl. § 268 Absatz 5 Satz 1 HGB) oder über langfristige Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren (vgl. § 285 Satz 1 Nr. 1 a) bzw. 2 HGB).</p> <p>Die Gemeinde hat in ihrem Verbindlichkeitspiegel den Gesamtbetrag der gemeindlichen Verbindlichkeiten des Haushaltsjahres, z.B. den Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von Banken und Kreditinstituten (Privater Kreditmarkt), unter Berücksichtigung der darunter zusammen gefassten einzelnen Kreditbeträge entsprechend ihren jeweiligen Restlaufzeiten auf die im Verbindlichkeitspiegel enthaltenen Felder für die drei anzugebenden Restlaufzeiten „bis zu einem Jahr“, „von einem Jahr bis zu fünf Jahren“ und „von mehr als fünf Jahren“ aufzuteilen.</p>
<p style="text-align: center;"><b>Rücklagen</b> (§ 41 GemHVO NRW)</p>	<p>In der gemeindlichen Bilanz hat der Bilanzbereich „Eigenkapital“ als Saldogröße zwischen dem gemeindlichen Vermögen auf der Aktivseite der Bilanz und den Schulden der Gemeinde auf der Passivseite der Bilanz eine besondere Bedeutung. Für den Ausweis, den Ansatz und die Gliederung dieses Bilanzbereiches sind besondere haushaltsrechtliche Regelungen getroffen worden, die eine abschließende Gliederung dieses Bereiches beinhalten.</p> <p>Die Gliederung des Bilanzbereiches „Eigenkapital“ berücksichtigt die Erfordernisse und Besonderheiten in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Das bilanzielle Eigenkapital der Gemeinde wird daher in die Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“, „Sonderrücklagen“ und „Ausgleichsrücklage“ sowie Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ gegliedert.</p> <p><u>Allgemeine Rücklage:</u> Unter dem Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“ ist in der gemeindlichen Bilanz der Betrag anzusetzen, der sich aus der Differenz zwischen den Aktivposten und den übrigen Passivposten der Bilanz ergibt, jedoch ohne die Wertansätze für die Sonderrücklagen und die Ausgleichsrücklage. Der bilanzielle Ansatz der allgemeinen Rücklage hängt somit in der Höhe von den in die gemeindliche Bilanz aufzunehmenden Ansätzen des Vermögens und der Schulden der Gemeinde ab.</p> <p>Die künftige Entwicklung des Bilanzpostens „Allgemeine Rücklage“ ist abhängig vom erzielten Ergebnis der jährlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Entsteht z.B. ein negatives Jahresergebnis ist dieses mit dem Wertansatz des Bilanzpostens „Allgemeine Rücklage“ zu verrechnen, wenn der Bilanzposten „Ausgleichsrücklage“ keinen Wertansatz mehr aufweist bzw. die Ausgleichsrücklage aufgebraucht ist. Zu beachten ist, dass eine Verringerung der allgemeinen Rücklage unabhängig von ihrer Größenordnung der Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde der Gemeinde bedarf.</p> <p><u>Sonderrücklagen:</u> Unter dem Bilanzposten „Sonderrücklagen“ sind in der gemeindlichen Bilanz im Bereich „Eigenkapital“ die Beträge gesondert für Zwecke anzusetzen, für die für die Gemeinde die Bildung von Sonderrücklagen ausdrücklich zugelassen worden ist. Die Gemeinde darf z.B. eine Zuwendungsrücklage als Sonderrücklage in ihrer Bilanz ansetzen. Eine solche Rücklage ist erforderlich, wenn ein Zuwendungsgeber die ertragswirksame Auflösung der von ihm der Gemeinde gewährten Zuwendung ausschließt (vgl. § 43 Absatz 4 GemHVO NRW).</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>Eine Deckungsrücklage als Sonderrücklage soll i.d.R. nicht gebildet werden, denn für die Zwecke des Ausweises der Vorbelastung künftiger Haushaltsjahre reicht ein „Davon-Vermerk“ zum Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“ grundsätzlich aus. Außerdem darf von der Gemeinde für weitere oder für andere Zwecke keine Sonderrücklagen gebildet werden.</p> <p>Diese Einschränkungen zur Bildung von Sonderrücklagen im gemeindlichen Eigenkapital durch die Gemeinde sind wegen des in § 75 GO NRW bestimmten Haushaltsausgleichssystems geboten. Die Bildung von besonderen Sonderrücklagen kann in Fällen sachgerecht sein, wenn z.B. nach den geltenden Grundsätzen einzelne Vermögensgegenstände zu aktivieren sind, deren freie Verwendung für die Gemeinde aber ausgeschlossen ist. Die durch die Aktivierung der Vermögensgegenstände entstehende Eigenkapitalmehrung darf für die Gemeinde haushaltsmäßig nicht frei verfügbar sein.</p> <p>Unter dem Bilanzposten „Sonderrücklagen“ kann die Gemeinde, abhängig von den örtlichen Verhältnissen, ggf. eine Sonderrücklage zur Sicherung der Ersatzbeschaffung von Vermögensgegenständen anzusetzen. Eine solche gemeindliche Sonderrücklage in der Bilanz der Gemeinde ist ausdrücklich zugelassen worden, um die vom Rat beschlossenen Ersatzanschaffungen oder Herstellung von Vermögensgegenständen zu sichern.</p> <p>Unter dem Bilanzposten „Sonderrücklagen“ hat die Gemeinde, abhängig von den örtlichen Verhältnissen, ggf. eine Sonderrücklage wegen der Aktivierung kommunaler Stiftungen anzusetzen. Ein solcher besonderer gemeindlicher Sachverhalt ist anzunehmen, wenn eine Gemeinde einen Aufgabenbereich in eine rechtlich selbstständige örtliche (kommunale) Stiftung überführt hat. Als eine kommunale Stiftung ist eine rechtsfähige Stiftung nach § 80 BGB anzusehen, die von einer Gemeinde alleine oder zusammen mit Dritten, z.B. weitere Gemeinden, errichtet hat und die durch die zuständige Stiftungsaufsichtsbehörde anerkannt wurde. Eine solche Stiftung stellt eine ausgegliederte Vermögensmasse der Gemeinde dar.</p> <p>Das Stiftungsrecht lässt es dabei nicht zu, dass das Stiftungsvermögen wie die anderen Vermögen der Gemeinde für ihre Zwecke in Anspruch genommen werden kann. Gleichwohl vermehrt das Stiftungsvermögen das Anlagevermögen der Gemeinde, auch wenn es durch den Stifterwillen der Gemeinde nur bestimmten Zwecken dient, mit der Auswirkung eines höheren Eigenkapitals in der gemeindlichen Bilanz.</p> <p><u>Ausgleichsrücklage:</u> Unter dem Bilanzposten „Ausgleichsrücklage“ ist ein bei der Eröffnungsbilanzierung von der allgemeinen Rücklage buchungstechnisch abgetrennter Teil, der im Rahmen des Haushaltsausgleichs die Funktion eines Puffers für Schwankungen des Jahresergebnisses hat, anzusetzen. Die Ausgleichsrücklage darf maximal ein Drittel des bei der Eröffnungsbilanz festgestellten zulässigen Eigenkapitals, höchstens jedoch ein Drittel der jährlichen Steuereinnahmen und allgemeinen Zuweisungen betragen.</p> <p>Die Höhe der Steuereinnahmen und allgemeinen Zuweisungen bemisst sich nach dem Durchschnitt der drei dem Eröffnungsbilanzstichtag vorangegangenen Jahresrechnungen. Die Ausgleichsrücklage darf zum Ausgleich von Fehlbeträgen der Ergebnisrechnung in Anspruch genommen und ihr dürfen Jahresüberschüsse zugeführt werden.</p>
<p align="center"><b>Rückstellungen</b> (§§ 36 und 41 GemHVO NRW)</p>	<p>Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft mit einer Erfassung und dem Nachweis der auf das Haushaltsjahr bezogenen Ressourcen bedarf es auch der periodengerechten Erfassung aller gemeindlichen Verpflichtungen, auch wenn diese z.B. dem Grunde oder der Höhe nach noch ungewiss sind. Durch die Bilanzierung der gemeindlichen Rückstellungen wird daher eine Vorsorge der Gemeinde für ihre Verpflichtungen, die künftig zu gemeindlichen Zahlungen führen können, transparent und nachvollziehbar gemacht. Zur Erfassung des vollständigen Ressourcenverbrauchs der Gemeinde gehört daher auch die Bildung von Rückstellungen für gemeindliche Verpflichtungen, deren Eintritt dem Grunde nach zu erwarten ist, deren Höhe und Fälligkeitstermin jedoch noch ungewiss, aber dennoch ausreichend sicher sind, die wirtschaftliche Ursache aber bereits vor dem Abschlussstichtag eingetreten ist. Durch die Bildung von Rückstellungen durch die Gemeinde werden die gemeindlichen Aufwendungen dem Haushaltsjahr als Verursachungsperiode zugerechnet.</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>Diese Gegebenheiten setzen im jeweiligen Haushaltsjahr ein „verpflichtendes Ereignis“ der Gemeinde gegenüber Dritten (Außenverpflichtung) oder gegenüber sich selbst (Innenverpflichtung) voraus. Ein solches gemeindliches Ereignis schafft eine rechtliche oder faktische Verpflichtung für die Gemeinde, auf Grund dessen sie keine rechtliche Alternative zur Erfüllung der Verpflichtung hat, so dass von ihr Rückstellungen zu bilden und zu bilanzieren sind. In den Fällen, in denen die Bedingungen für die Bildung von Rückstellungen bei der Gemeinde vorliegen, sind diese in angemessener Höhe unter Beachtung des Vorsichtsprinzips zu bilden.</p> <p>Die gemeindlichen Rückstellungen sind im Rahmen des Jahresabschlusses der Gemeinde in der Ergebnisrechnung zu erfassen und entsprechend in der gemeindlichen Bilanz zu passivieren. Zum Zeitpunkt ihrer Bildung bleibt die Finanzrechnung der Gemeinde regelmäßig unberührt, denn die aus solchen Verpflichtungen der Gemeinde entsprechenden Finanzleistungen an Dritte erfolgen erst zu einem späteren Zeitpunkt (bei Fälligkeit) und sind dann regelmäßig nur in der gemeindlichen Finanzrechnung zu erfassen. Soweit eine Rückstellungsbildung oder Veränderungen (Erhöhungen und Verminderungen) im Haushaltsjahr zu erwarten ist, sind die deshalb entstehenden Aufwendungen und Erträge im Ergebnisplan und mögliche Zahlungen der Gemeinde im Finanzplan zu veranschlagen.</p>
<p align="center"><b>Rückstellungsspiegel</b> (§ 36 GemHVO NRW)</p>	<p>Es ist für die Gemeinde sinnvoll, sich im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschluss einen detaillierten Überblick über den Stand und den Umfang der gemeindlichen Rückstellungen am Abschlussstichtag zu verschaffen. Als Grundgliederung des Rückstellungsspiegels bietet sich die Bilanzgliederung nach § 41 Absatz 4 Nummer 3 GemHVO NRW an, die im Teil A um die Veränderungen im Haushaltsjahr und in Teil B um eine zeitliche Komponente nach Laufzeiten erweitert wird.</p> <p>Im Teil A wird daher der Gesamtbetrag am Ende des Vorjahres, die Veränderungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr und der Gesamtbetrag am Ende des Haushaltsjahres in Bezug auf die einzelnen Arten von Rückstellungen aufgezeigt. Darüber hinaus werden im Teil B die einzelnen Arten von Rückstellungen, gegliedert nach Fristigkeiten, aufgezeigt. Für eine Übersicht über die gemeindlichen Rückstellungen bietet sich ein Rückstellungsspiegel an, der aus den zwei Bestandteilen besteht.</p> <p>Ein solcher Rückstellungsspiegel trägt zur Übersichtlichkeit der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückstellungen bei, denn er macht die einzelnen Wertansätze transparent und nachvollziehbar. Das Schema des Rückstellungsspiegels kann die Gemeinde auf ihre örtlichen Bedürfnisse übertragen und ausgestalten. Sie kann dazu auch weitere Zusatzinformationen geben, die für die örtliche Beurteilung des gemeindlichen Jahresabschlusses von Bedeutung sind.</p> <p>Soweit die Gemeinde dem Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss keinen Rückstellungsspiegel als Anlage beifügt, sollten im Anhang mindestens die Restlaufzeiten zu den wesentlichen Rückstellungen in der gemeindlichen Bilanz angegeben werden. Dazu bietet es sich an, die Angaben wie in der Bilanz nach langfristigen und kurzfristigen Rückstellungen zu gliedern.</p>
<p><b>S</b></p>	
<p align="center"><b>Schuldenlage</b> (§ 95 GO NRW)</p>	<p>Das Haushaltsrecht für Gemeinden orientiert sich bei der Auslegung des Begriffs „Schuldenlage“ ebenso wie beim Begriff „Vermögenslage“ an der kaufmännischen Auslegung. Auch für diesen Begriff gibt es keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung. Die gemeindlichen Schulden sind auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen (vgl. § 41 GemHVO NRW). Der Begriff "Schulden" wird jedoch in vielfältiger Weise in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verwendet. Grundsätzlich werden unter dem Begriff die bestehenden und die hinreichend sicher zu erwartenden wirtschaftlichen Belastungen der Gemeinde verstanden, die auf einer rechtlichen oder wirtschaftlichen Leistungsverpflichtung der Gemeinde beruhen und selbstständig bewertbar sowie abgrenzbar sind, d.h. nicht nur ein allgemeines Risiko für die künftige Haushaltswirtschaft der Gemeinde darstellen.</p> <p>In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass im allgemeinen Wirtschaftsleben, ausgehend von der Passivseite der Bilanz der Begriff „Schulden“</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>u.a. auch dadurch abgegrenzt wird, dass nicht das Eigenkapital und die Sonderposten sowie die passive Rechnungsabgrenzung dazu zu zählen sind. Die dann noch auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz verbleibenden Rückstellungen und Verbindlichkeiten der Gemeinde sollen dazu dienen, dass die Bilanz ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Schuldenlage der Gemeinde vermitteln kann.</p>
<p align="center"><b>Schwebendes Geschäft</b> (§ 36 GemHVO NRW)</p>	<p>Die verpflichtende Verträge der Gemeinde, die auf einen wirtschaftlichen Leistungsaustausch der Vertragspartner ausgerichtet sind und als gegenseitige Verträge einen Anspruch des einen Vertragspartners und eine Verpflichtung des anderen Vertragspartners begründen, stellen schwebende Geschäfte dar, solange und soweit noch kein Vertragspartner seiner vertraglichen Leistungsverpflichtung nachgekommen ist. Der Schwebезustand eines gemeindlichen Geschäftes beginnt daher i.d.R. mit der Wirksamkeit des Vertrages und endet mit der Erfüllung der Leistungsverpflichtung durch die Vertragspartner.</p>
<p align="center"><b>Selbstständige Verwertbarkeit</b> (§ 33 GemHVO NRW)</p>	<p>Die selbstständige Verwertbarkeit ist ein wichtiges Kriterium für die Aktivierungsfähigkeit eines Vermögensgegenstandes. Sie geht von der Schuldendeckungsfähigkeit aus und bedeutet eine Übertragbarkeit auf einen Dritten im Rechtsverkehr als möglicher Erwerb. Es ist dabei nicht die tatsächliche Veräußerbarkeit das entscheidende Kriterium, sondern es kommt auf das Vorhandensein der Möglichkeit der wirtschaftlichen Verwertbarkeit an. Für das Bestehen einer selbstständigen Verwertbarkeit eines Wirtschaftsgutes spricht auch, wenn dieses Gut als eine Einzelheit besteht. Außerdem ist die selbstständige Verwertbarkeit nicht auf körperliche Wirtschaftsgüter, z.B. Sachanlagen, beschränkt, so dass nicht körperliche Wirtschaftsgüter, z.B. immaterielle Vermögensgegenstände, nach den gleichen Kriterien zu beurteilen sind.</p> <p>Diese Gegebenheiten haben zur Folge, dass nicht das Wirtschaftsgut oder ein Recht veräußerbar sein muss, sondern dass der wirtschaftlich erzielbare Vorteil bzw. der Nutzen aus dem Wirtschaftsgut verwertet werden kann. Das Merkmal „selbstständige Verwertbarkeit“ kann dann als erfüllt betrachtet werden, wenn ein Wirtschaftsgut z.B. durch Veräußerung, Nutzungsüberlassung u.a. an einen Dritten in Liquidität umgewandelt werden könnte. Es ist dabei grundsätzlich eine solche abstrakte Veräußerbarkeit für die Aktivierbarkeit eines Vermögensgegenstandes ausreichend. Eine tatsächliche Veräußerbarkeit im Rechtssinne muss nicht gegeben sein.</p>
<p align="center"><b>SEPA-Zahlungsverkehr</b> (§ 30 GemHVO NRW)</p>	<p>Mit dem SEPA-Zahlungsverkehr (SEPA = Single EURO Payments Area) soll künftig nicht mehr zwischen dem nationalen Zahlungsverkehr und dem Zahlungsverkehr in andere europäische Staaten unterschieden werden. Der Zahlungspflichtige und der Zahlungsempfänger, einschließlich deren kontoführender Bank, werden anhand von „IBAN“ (International Bank Account Number) und „BIC“ (Bank Identifier Code) anstelle der deutschen Bankleitzahl und der Kontonummer identifiziert werden.</p> <p>Beim SEPA-Zahlungsverkehr wird unter dem Begriff „IBAN“ eine standardisierte Nummer für das Land, die Bank und das Konto verstanden. Diese Nummer setzt sich deshalb aus dem zweistelligen Länderkennzeichen, z. B. „DE“ für Deutschland, einer zweistelligen Prüfziffer, der achtstelligen Bankleitzahl und der bis zu zehnstelligen Kontonummer zusammen (vgl. nachfolgende Abbildung). Unter dem Begriff „BIC“, auch „SWIFT-Code“ genannt, wird die internationale Bankleitzahl einer Bank (bis zu elf Stellen) verstanden. Diese Nummer setzt sich i.d.R. aus einer vierstelligen Bankbezeichnung, dem zweistelligen Länderkennzeichen (ISO-Code), der zweistelligen Ortsangabe und einer dreistelligen Bezeichnung der Filiale der betreffenden Bank, die auch durch die dreimalige Verwendung des Buchstabens X ersetzt oder frei sein können, zusammen.</p> <p>Bei den SEPA-Lastschriftverfahren bedarf es eines entsprechenden Mandats, das vor der Fälligkeit einer Zahlung vorliegen muss. Sofern die Gemeinde als Lastschriftberechtigter auftritt, bedarf es zudem einer „Gläubiger-Identifikationsnummer“. Sie setzt sich aus dem zweistelligen Länderkennzeichen, einer zweistelligen Prüfziffer, einem dreistelligen Business Area Code und einer elfstelligen nationalen Identifikationsmerkmal zusammen und muss bei der Deutschen Bundesbank beantragt werden.</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

<p style="text-align: center;"><b>Sicherheitsstandards</b> (§ 31 GemHVO NRW)</p>	<p>In jeder Gemeinde müssen die Aufgaben der Finanzbuchhaltung nach § 93 GO NRW ordnungsgemäß erledigt werden. Dabei ist der sichere Umgang mit Zahlungsmitteln und des Weiteren auch die sichere Verwahrung und Verwaltung von Vermögensgegenständen sowie von Unterlagen besonders zu gewährleisten. Deshalb wird bestimmt, dass die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister hierzu nähere Vorschriften zu erlassen hat.</p> <p>Die örtlichen Regelungen müssen die rechtlichen Vorgaben (Standards) so ausgestalten und ergänzen, dass kein Widerspruch zwischen den örtlichen Festlegungen und den haushaltsrechtlichen Bestimmungen entsteht. Dabei ist auch auf besondere Sachverhalte Rücksicht zu nehmen, die nicht oder nur zum Teil gestaltbar sind. Zudem gilt es auch, die örtlichen Regelungen so zu schaffen und auszugestalten, dass diese tatsächlich für die tägliche Arbeit geeignet sind und im Rahmen des üblichen Geschäftsablaufs „gelebt“ werden können. Die Erarbeitung der örtlichen Vorschriften stellt zudem keinen einmaligen Vorgang dar. Vielmehr muss von Anfang an auch die Weiterentwicklung bzw. ein Änderungs- oder Anpassungsverfahren konzipiert werden, das in regelmäßigen zeitlichen Abständen zur Anwendung kommt.</p> <p>In diesem Zusammenhang ist sicherzustellen, dass die in der Vorschrift aufgezählten Sachverhalte zu örtlichen Regelungsgegenständen gemacht werden. Es besteht zwar in diesem Umfang ein Umsetzungsgebot für die Gemeinden. Darüber hinaus sind aber auch Erweiterungen oder Detaillierungen unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten zu jeder Zeit durch die Gemeinde bestimmbar. Bei einer Bildung verschiedener Module bietet sich z.B. eine Rahmenregelungen mit einer Einteilung nach dem Standardkatalog mit einer Vielzahl eigenständiger Dienstanweisungen zu unterschiedlichen Tatbeständen an.</p>
<p style="text-align: center;"><b>Sonderposten</b> (§ 43 Absatz 5 GemHVO NRW)</p>	<p>In der gemeindlichen Bilanz müssen die Finanzleistungen Dritter, die durch die Hingabe von Kapital zur Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen erfolgen und dadurch zur Aufgabenerledigung der Gemeinde beitragen, gesondert auf der Passivseite angesetzt werden. Diese Bilanzierung ist Ausdruck des von der Gemeinde anzuwendenden Bruttoprinzips, denn die von Dritten erhaltenen Finanzmittel dürfen nicht von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des damit finanzierten Vermögensgegenstandes in Abzug gebracht und auch nicht unmittelbar ertragswirksam vereinnahmt werden.</p> <p>Die Finanzleistungen Dritter für gemeindliche Investitionen sind von der Gemeinde als Sonderposten in ihrer Bilanz anzusetzen. Diese Finanzmittel sind betriebswirtschaftlich zum Teil als Fremdkapital und zum Teil als Eigenkapital anzusehen, denn die Gemeinde hat im Zeitpunkt des Eingangs solcher Finanzmittel i.d.R. den damit verbundenen Verwendungszweck (Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen sowie deren Nutzung für die gemeindliche Aufgabenerfüllung) noch nicht erfüllt. Es ist daher sachgerecht, die erhaltenen Finanzmittel solange in der gemeindlichen Bilanz zwischen dem Eigenkapital und den Rückstellungen anzusetzen wie der damit finanzierte gemeindliche Vermögensgegenstand von der Gemeinde für ihre Aufgaben genutzt und in der gemeindlichen Bilanz aktiviert wird.</p> <p>Der Ansatz von Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz trägt dazu bei, dass die vielfältigen Beteiligungen Dritter an der Finanzierung von gemeindlichen Vermögensgegenständen durch investive Zuwendungen, Beiträge, Gebühren sowie sonstige investiv ausgerichtete Leistungen sichtbar gemacht werden kann. Mit der Passivierung der Finanzleistungen Dritter in der gemeindlichen Bilanz werden diese wirtschaftlich auf die Jahre verteilt, in denen der damit finanzierte abnutzbare Vermögensgegenstand durch die Gemeinde genutzt wird. Dadurch wird im gemeindlichen Jahresabschluss durch die Bilanz ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage der Gemeinde nachvollziehbar vermittelt.</p>
<p style="text-align: center;"><b>Stellenplan</b> (§ 8 GemHVO NRW)</p>	<p>Der gemeindliche Stellenplan, der jährlich von der Gemeinde aufzustellen ist, hat seinen Ursprung im öffentlichen Dienstrecht und baut auf der örtlichen Personalkonzeption der Gemeinde auf. Er weist für den Zeitraum eines gemeindlichen Haushaltsjahres die für notwendig erachteten Stellen für die gemeindliche Verwaltung aus und gibt dadurch ein Bild über ihre tatsächliche Personalausstattung bzw. den Personalbedarf der Gemeinde für diesen Zeitraum ab. Der gemeindliche Stellenplan ist somit ein Abbild des Umfangs der nicht nur vorübergehend Beschäftigten in der gemeindlichen Verwaltung, die insbesondere als Beamtinnen und Beamte sowie als tariflich Beschäftigte tätig sind, denn die</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>gemeindliche Verwaltung ist durch eine arbeitsteilige Erledigung ihrer Aufgaben gekennzeichnet, zu der auch noch eine Differenzierung nach Leitungsebenen mit unterschiedlichen Entscheidungsbefugnissen kommt. Er stellt deshalb die Grundlage für die Personalwirtschaft der Gemeinde als auch deren geplantes Ergebnis für einen bestimmten Zeitraum dar. Der Personalbedarf der Gemeinde ist dabei von unterschiedlichen Voraussetzungen und Kriterien geprägt.</p> <p>Insbesondere die Art und der Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und die bestehende Organisation der gemeindlichen Verwaltung sowie die hauswirtschaftlichen Möglichkeiten prägen in hohem Maße die Ausgestaltung des gemeindlichen Personalwesens und damit auch den jährlichen Stellenplan der Gemeinde. Es ist damit von den Entscheidungen und Handlungen der Gemeinde abhängig, ob dem Bild, das durch den gemeindlichen Stellenplan von der Personalausstattung der Gemeinde geboten wird, eine geeignete und strukturierte Personalpolitik zu Grunde liegt. Dem Stellenplan kann dann eine Wertigkeit zukommen, die i.V.m. den Zielen des örtlichen Personalmanagements, nicht nur die anstehende Arbeitserledigung durch die Beschäftigten im Haushaltsjahr im Blickfeld hat.</p> <p>In diesem Zusammenhang kann die Stelle als kleinste Organisationseinheit der gemeindlichen Verwaltung betrachtet werden, die sämtliche von einem gemeindlichen Beschäftigten wahrzunehmenden Aufgaben, Tätigkeiten und Befugnisse umfasst. Bei der Planung der Personalausstattung und damit auch des Umfangs und der Angemessenheit der Stellen für die Beschäftigten der Gemeinde dürfen deshalb auch die Kompetenz der Beschäftigten und deren Bereitschaft zur Übernahme von Verantwortung sowie die Mitarbeiterzufriedenheit, aber auch anstehende künftige Veränderungen und Belastungen nicht außer Acht gelassen werden. Der gemeindliche Stellenplan stellt daher ein quantitatives als auch qualitatives Abbild dar und bietet einen hauswirtschaftlichen Ermächtigungsrahmen für die Personalwirtschaft der Gemeinde. Der Stellenplan der Gemeinde muss daher für jede Besoldungs- und Entgeltgruppe den gesamten Bedarf an Stellen im Haushaltsjahr sowie den für das Vorjahr festgelegten Bedarf und die am 30. Juni des Vorjahres besetzten Stellen enthalten.</p>
<p align="center"><b>Stichtagsprinzip</b> (§ 95 GO NRW)</p>	<p>Im Rahmen der gesetzlich bestimmten Aufstellung des Jahresabschlusses ist durch die Gemeinde auch das Stichtagsprinzip zu beachten. Es besagt, dass im gemeindlichen Jahresabschluss die Geschäftsvorfälle der Gemeinde und örtlichen Sachverhalte zu berücksichtigen sind, die bezogen auf den Abschlussstichtag (31. Dezember) aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr vorliegen. Durch das Stichtagsprinzip sind daher dem gemeindlichen Jahresabschluss die wirtschaftlichen Verhältnisse zu Grunde zu legen, die bei der Gemeinde am letzten Tag des Haushaltsjahres (31. Dezember) bestehen.</p> <p>Im gemeindlichen Jahresabschluss sind ggf. auch noch wirtschaftliche Verhältnisse nach dem Abschlussstichtag zu berücksichtigen. Bei der Klärung der Frage, ob vorliegende Sachverhalte in den gemeindlichen Jahresabschluss einzubeziehen sind, ist das Wertaufhellungsprinzip zu beachten. Die Anwendung dieses Prinzips soll sicherstellen, dass sämtliche am Abschlussstichtag objektiv bestehenden Tatsachen von der Gemeinde bei der Aufstellung ihres Jahresabschlusses berücksichtigt werden. Dagegen sind nachträgliche örtliche Entwicklungen, welche den wirtschaftlichen Stand der Gemeinde zum Abschlussstichtag verändern und dadurch als wertbegründende oder wertbeeinflussende Tatbestände anzusehen und zu behandeln sind, nicht in den gemeindlichen Jahresabschluss einzubeziehen, denn diese würde das objektiv abzugebende Bild verfälschen.</p>
<p><b>T</b></p>	
<p align="center"><b>Teilergebnisplan</b> (§ 4 GemHVO NRW)</p>	<p>Im Rahmen der Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan stellen die Teilergebnispläne eine produktorientierte Untergliederung des gemeindlichen Ergebnisplans dar. Ihnen kommt die entscheidende Bedeutung bei den Beratungen und Entscheidungen über den Haushaltsplan sowie bei der Steuerung der gemeindlichen Hauswirtschaft zu. Um zu gewährleisten, dass sich aus den Teilergebnisplänen die im Ergebnisplan auszuweisenden Beträge ergeben, reicht eine Verweisung auf die Mindestgliederung des Ergebnisplans in § 2 GemHVO NRW aus. Dadurch wird gewährleistet, dass auch in den Teilergebnisplänen die Erträge und Aufwendungen nach Arten veranschlagt werden.</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>Die Gemeinde erhält oder erbringt vielfach Leistungen, die auf ihren gesamten Haushalt bezogen sind. Bei solchen Leistungen ist es schwierig, diese bereits im Rahmen der Haushaltsplanung zutreffend auf die „fachbezogenen“ Teilergebnispläne aufzuteilen. Die gemeindlichen Leistungen, z.B. Steuern, Schlüsselzuweisungen sowie allgemeine Aufwendungen sind daher im Haushalt der Gemeinde zentral dem Teilergebnisplan „Allgemeine Finanzwirtschaft“ zuzuordnen. Diese Vorgaben bringen es mit sich, dass die Gliederung der Haushaltspositionen dieses Teilergebnisplans von der Regelgliederung der Teilergebnispläne erheblich abweichen kann.</p>
<p align="center"><b>Teilergebnisrechnung</b> (§ 40 GemHVO NRW)</p>	<p>Unter Beachtung des Bruttoprinzips sind auch in der Teilergebnisrechnung die Erträge und Aufwendungen nach Arten nachzuweisen, um das tatsächliche Ressourcenaufkommen und den tatsächlichen Ressourcenverbrauch produktbezogen abzubilden. Dazu ist durch die Bildung von Salden wie im Ergebnisplan das Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit und das Finanzergebnis sowie aus beiden Ergebnissen das ordentliche Ergebnis festzustellen. Auch die Bildung eines Saldos aus außerordentlichen Erträgen und außerordentlichen Aufwendungen gehört dazu, um das außerordentliche Ergebnis gesondert auszuweisen.</p> <p>In den Teilrechnungen sind auch die Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen auszuweisen, wenn diese im Teilergebnisplan enthalten sind, weil die Gemeinde diese für ihre Haushaltsbewirtschaftung erfasst. Eine Verpflichtung für eine gesonderte Erfassung der Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen durch die Gemeinde besteht allerdings nicht. Sind in den Teilplänen zum Nachweis des vollständigen Ressourcenverbrauchs die internen Leistungsbeziehungen erfasst, sind diese dem Jahresergebnis der Teilergebnisrechnung hinzuzufügen und müssen sich in der Ergebnisrechnung insgesamt ausgleichen.</p>
<p align="center"><b>Teilfinanzplan</b> (§ 4 GemHVO NRW)</p>	<p>Die Teilfinanzpläne innerhalb der aufgabenbezogenen Produktbereiche enthalten wegen der besonderen Bedeutung die Einzahlungen und Auszahlungen für gemeindlichen Investitionen, um gesonderte Informationen über die von der Gemeinde für das Haushaltsjahr vorgesehenen Investitionsmaßnahmen zu geben. Der Teilfinanzplan besteht aus beiden Teilen „Zahlungsübersicht“ (Teil A) und „Planung einzelner Investitionsmaßnahmen“ (Teil B). Der Teil A enthält mindestens die Einzahlungen und Auszahlungen nach Arten aus der gemeindlichen Investitionstätigkeit einschließlich der damit verbundenen Verpflichtungsermächtigungen.</p> <p>Unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse kann die Gemeinde aber auch nur einzelne bedeutende Zahlungen ihrer laufenden Verwaltungstätigkeit in den gemeindlichen Teilfinanzplänen abbilden. Der Gemeinde bleibt es dabei freigestellt, im Teilfinanzplan ggf. ein Gesamtbild über die notwendigen Zahlungen unter Beachtung der Produktorientierung abzubilden.</p>
<p align="center"><b>Teilfinanzrechnung</b> (§ 40 GemHVO NRW)</p>	<p>In den Teilfinanzrechnungen sind mindestens die produktbezogenen investiven Einzahlungen und Auszahlungen nachzuweisen. Die Teilfinanzrechnungen sind entsprechend der Finanzrechnung zu gliedern Wertgrenzen. Der Teil A der gemeindlichen Teilfinanzrechnung (Zahlungsübersicht) enthält die Einzahlungen und Auszahlungen nach Arten aus der Investitionstätigkeit der Gemeinde. Ihr bleibt es freigestellt, darin auch alle oder nur einzelne Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit abzubilden. Der Teil B der gemeindlichen Teilfinanzrechnung (Planung einzelner Investitionsmaßnahmen) enthält die konkrete Abrechnung der einzelnen Investitionsmaßnahmen oberhalb der vom Rat festgesetzten Wertgrenzen mit den diesen zugeordneten Ein- und Auszahlungen entsprechend dem Stand am Ende des Haushaltsjahres. Außerdem die gesamten produktbezogenen investiven Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen unterhalb der vom Rat festgesetzten Wertgrenze abzubilden.</p> <p>Die Ordnung des Haushaltsplans nach Produktbereichen sowie die der Abgrenzung nach Zahlungsbereichen durch einen gesonderten Teilplan für Finanzleistungen erfordert entsprechend in der gemeindlichen Finanzrechnung auch eine gesonderte Teilrechnung für den besonderen Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“. In diesem besonderen Teilfinanzplan können z.B. die Herkunft des Fremdkapitals oder Umschuldungen und außerordentliche Tilgungen gesondert nachgewiesen werden.</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

<p align="center"><b>Teilpläne</b> (§ 4 GemHVO NRW)</p>	<p>Die mit der Reform des Gemeindehaushaltsrechts angestrebten Ziele, die Steuerung der Gemeinde zu verbessern und den Ressourcenverbrauch vollständig zu berücksichtigen, erfordern eine angepasste Gliederung des Haushaltsplans nach § 79 GO NRW. Der Gemeinde wird die Befugnis eingeräumt, den Haushaltsplan nach ihren örtlichen Bedürfnissen eigenverantwortlich zu untergliedern. Der gemeindliche Haushaltsplan wird nunmehr in eine Vielzahl von Teilplänen gegliedert, in denen im besonderen Teil „Teilergebnisrechnung“ die Ressourcen als Aufkommen (Ertrag) oder Verbrauch (Aufwand) und im besonderen Teil „Teilfinanzrechnung“ die auf die produktbezogene Abgrenzung der Teilpläne bezogenen gemeindlichen Investitionen abgebildet werden.</p> <p>Bei der Gliederung des gemeindlichen Haushaltsplans in örtlich bestimmte Teilpläne bestehen vier Möglichkeiten. Die Gemeinde kann die Teilpläne nach Produktbereichen, nach Produktgruppen oder nach Produkten bilden. In diesen Teilplänen sind immer die Ziele und die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung festzulegen. Außerdem sind abhängig von der Produktorientierung die ggf. gebildeten Produktgruppen und die wesentlichen Produkte zu beschreiben. Auch sollen den produktgruppenbezogenen Teilplänen oder den Teilplänen nach Produkten eine Zuordnung zu den verbindlichen Produktbereichen vorangestellt werden.</p> <p>Die Gemeinde kann die Teilpläne in ihrem Haushaltsplan auch nach örtlichen Verantwortungsbereichen bilden. Werden die Teilpläne in dieser Art aufgestellt, sind dazu die örtlichen Aufgaben und die dafür gebildeten Produkte zu beschreiben sowie die Ziele und die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung festzulegen. Diesen Teilplänen sind die Zuordnungen zu den verbindlichen Produktbereichen voranzustellen. Mit dieser Gestaltung der Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan wird dem Budgetrecht des Rates Rechnung getragen, denn dieser muss neben den Festlegungen der Erträge und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen auch sachliche Zuordnungen unter Beachtung der stetigen Aufgabenerfüllung und der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde treffen.</p>
<p align="center"><b>Teilrechnungen</b> (§ 40 GemHVO NRW)</p>	<p>Entsprechend der Gliederung des gemeindlichen Haushaltsplans in produktorientierte Teilpläne werden im gemeindlichen Jahresabschluss innerhalb der Teilrechnungen in der Teilergebnisrechnung der Nachweis des tatsächlichen Ressourcenaufkommens (Ertrag) und des Ressourcenverbrauchs Aufwand) sowie innerhalb der Teilfinanzrechnungen mindestens der Nachweis über die auf die produktbezogene Abgrenzung der Teilpläne bezogenen gemeindlichen Investitionen geführt. Die Teilrechnungen müssen wegen ihrer Relevanz als Steuerungsebene nicht nur eine produktorientierte Abbildung von Ergebnis- und Finanzdaten, sondern auch Ist-Zahlen zu den in den Teilplänen ausgewiesenen Leistungsmengen und Kennzahlen enthalten.</p> <p>Zur besseren Verständlichkeit bietet es sich zudem an, den Teilrechnungen eine schematische Übersicht voranzustellen, aus der die örtlich erforderlichen Produktbereiche sowie die daraus ggf. abgeleiteten und gebildeten Produktgruppen, aber auch die örtlichen Produkte ersichtlich sind. Ist der Haushaltsplan nach örtlichen Verantwortungsbereichen in Teilpläne gegliedert worden, soll gleichwohl auch bei den Teilrechnungen die Produktorientierung der Gemeinde insgesamt erkennbar sein, so dass wie - angeführt - auch in diesen Fällen eine Übersicht darüber sinnvoll und sachgerecht ist.</p> <p>Mit dieser Gestaltung wird dem Budgetrecht des Rates Rechnung getragen, denn dieser muss wegen der von ihm getroffenen Festlegungen der Erträge und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen und den sachlichen Zuordnungen unter Beachtung der stetigen Aufgabenerfüllung und der gemeindlichen dauernden Leistungsfähigkeit den notwendigen Nachweis im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses erhalten. In diesem Zusammenhang ist es erforderlich, die allgemeine Finanzierungstätigkeit für den gesamten Haushalt in einer besonderen Teilrechnung nachzuweisen (vgl. Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“). In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, die Gesamtsicht auf die gemeindliche Ergebnisrechnung unter Beachtung der Haushaltsausgleichsvorschriften nach § 75 Absatz 2 GO NRW bedingt, dass Jahresfehlbeträge oder Jahresüberschüsse in den einzelnen Teilrechnungen nicht unmittelbar mit der Ausgleichsrücklage bzw. dem gemeindlichen Eigenkapital verrechnet werden dürfen.</p>
<p align="center"><b>Tochtereinheit</b></p>	<p>Unter Beachtung der konzeptionellen Vorschriften im 11. Teil der Gemeindeord-</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

<p>(§ 50 GemHVO NRW)</p>	<p>nung „Wirtschaftliche Betätigung und nicht wirtschaftliche Betätigung“ (vgl. §§ 107 bis 115 GO NRW) und der Vorschrift des § 116 GO NRW stellt haushaltsrechtlich die Verwaltung der Gemeinde die öffentlich-rechtliche „Muttereinheit“ im Sinne des gemeindlichen Gesamtabschlusses dar. Dieser Verwaltungseinheit werden gemeinderechtlich Kontroll-, Informations- und Mitwirkungsrechte gegenüber den gemeindlichen Betrieben als gemeindliche Tochterseinheiten zugestanden, soweit die Rechte nicht dem Rat vorbehalten sind (vgl. § 41 GO NRW). Der gemeindlichen Verwaltung obliegt daher die Pflicht, jährlich einen gemeindlichen Gesamtabschluss unter Einbeziehung ihrer öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Tochterseinheiten (Betriebe) aufzustellen.</p> <p>Die gemeindlichen Betriebe werden als gemeindliche Tochterseinheiten betrachtet, soweit jeweils die dafür einschlägigen Voraussetzungen im Sinne des gemeindlichen Gesamtabschlusses vorliegen. Sie werden dabei fiktiv so gestellt, als würden sie zu einem Teil der gemeindlichen Verwaltung, so dass insgesamt gesehen eine neue „Gesamtverwaltung“ entsteht. Ein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der Gemeinde und ihren Betrieben besteht im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses jedoch nicht nur in den Formen des Privatrechts, sondern ist vielfach auch in öffentlich-rechtlicher Form begründet worden. Dadurch können nicht nur unmittelbare, sondern auch mittelbare Beziehungen und Verknüpfungen zwischen der Gemeinde und ihren Betrieben sowie zwischen den gemeindlichen Betrieben bestehen. In diesem Zusammenhang ist deshalb auch gemeinderechtlich zwischen verbundenen Unternehmen, Beteiligungen und Sondervermögen zu unterscheiden.</p>
<p><b>U</b></p>	
<p><b>Überplanmäßig</b> (§ 83 GO NRW)</p>	<p>Im gemeindlichen Haushaltsrecht stellen die unter den zutreffenden Haushaltspositionen im Ergebnisplan veranschlagten und betragsmäßig festgesetzten Aufwendungen und die im Finanzplan veranschlagten Auszahlungen für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verbindliche Obergrenzen dar (Planansatz). Als planmäßige Aufwendungen und Auszahlungen gelten daher alle Ermächtigungen, die zum Zeitpunkt der Beschlussfassung des Rates über die Haushaltssatzung im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagt worden sind. Der Begriff „überplanmäßig“ wird deshalb von dem haushaltsrechtlichen Begriff „planmäßig“ abgeleitet. Als überplanmäßig werden daher gemeindliche Aufwendungen oder Auszahlungen bezeichnet, wenn diese über die im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen einschließlich der aus dem Vorjahr übertragenen Ermächtigungen, also nicht nur über die veranschlagten Ermächtigungen, sondern über den fortgeschriebenen Planansatz hinausgehen (zusätzliche Ermächtigungen).</p>
<p><b>Überörtliche Prüfung</b> (§ 105 GO NRW)</p>	<p>Die überörtliche Prüfung ist - wie die örtliche Prüfung der Gemeinde - ein unverzichtbares Instrument für eine Kontrolle der Gesetz- und Ordnungsmäßigkeit des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde sowie der haushaltswirtschaftlichen Geschäftsvorfälle der gemeindlichen Verwaltung. Die überörtliche Prüfung soll eine fachkundige Prüfung der Gemeinden unter den Gesichtspunkten der staatlichen Aufsicht ermöglichen. Wegen dieser außerhalb der Aufsichtsbehörden der Gemeinden liegenden Tätigkeit der Gemeindeprüfungsanstalt ist es geboten, die Aufsichtsbehörden möglichst frühzeitig in die vorgesehenen Prüfungen bei den Gemeinden einzubinden und nicht erst - wie es gesetzlich als Mindestvorgabe vorgesehen ist - in das Prüfungsgeschehen eingebunden werden, wenn die überörtliche Prüfung bei den Gemeinden abgeschlossen ist.</p> <p>Die überörtliche Prüfung der Gemeinden in Nordrhein-Westfalen wurde der Gemeindeprüfungsanstalt Nordrhein-Westfalen zur zentralen Aufgabenerledigung durch das Gesetz über die Errichtung einer Gemeindeprüfungsanstalt übertragen. Die Gemeindeprüfungsanstalt ist dazu als rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts errichtet worden (vgl. § 1 GPAG NRW). Sie ist Teil der in den §§ 119 ff. GO NRW geregelten Kommunalaufsicht der Gemeinden, jedoch gleichzeitig bei der Durchführung ihrer Aufgaben unabhängig und an Weisungen nicht gebunden ist. Sie untersteht der Rechtsaufsicht des Innenministeriums NRW (vgl. § 12 GPAG NRW).</p> <p>Von den Gemeinden sind für die überörtliche Prüfung durch die Gemeindeprüfungsanstalt - wie bei der Vergabe von Prüfungsaufträgen an Dritte - Gebühren zu zahlen, die in entsprechender Anwendung des Kommunalabgabengesetzes</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>erhoben werden (vgl. § 10 Absatz 1 GPAG NRW) und satzungsrechtlich festgelegt worden sind. Die Gemeindeprüfungsanstalt darf zusätzlich auch beratend tätig werden. Für die Beratung durch die Gemeindeprüfungsanstalt ist - wie bei Beratungsaufträgen an Dritte - ein Entgelt zu zahlen, das mindestens kostendeckend sein soll (vgl. § 10 Absatz 2 GPAG NRW).</p> <p>Die Ergebnisse der überörtlichen Prüfung werden von der Gemeindeprüfungsanstalt der Gemeinde und ihrer Aufsichtsbehörde in Form eines Prüfberichts mitgeteilt. Ggf. hat die Gemeinde gegenüber der Gemeindeprüfungsanstalt und der Aufsichtsbehörde innerhalb einer dafür bestimmten Frist Stellung zu nehmen, wenn der Prüfungsbericht der überörtlichen Prüfung Beanstandungen enthält.</p>
<p align="center"><b>Überschuldung</b> (§ 75 Absatz 7 GO NRW)</p>	<p>Nach der Vorschrift ist eine Gemeinde überschuldet, wenn nach ihrer Bilanz das Eigenkapital aufgebraucht ist. Dieser Sachverhalt ist gegeben, wenn die Wertansätze der Passivposten (Eigenkapital und Verbindlichkeiten), jedoch ohne Berücksichtigung der Sondersonderrücklagen als Eigenkapitalbestandteile, die Wertansätze der Aktivposten (Anlagevermögen und Umlaufvermögen) unter Berücksichtigung der Rechnungsabgrenzung, übersteigen. In den Fällen, in denen eine Überschuldung der Gemeinde vorliegt, muss auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz der besondere Bilanzposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ angesetzt werden, um den Differenzbetrag aufzunehmen.</p> <p>Zur Feststellung, ob eine Überschuldung der Gemeinde vorliegt, muss eine Summe aus den Ansätzen der Eigenkapitalbestandteile (Ansatz der Bilanzposten) „Allgemeine Rücklage“, „Ausgleichsrücklage“ und „Jahresüberschuss/-Jahresfehlbetrag“ gebildet werden. Ist der ermittelte Betrag negativ (Summenbetrag &lt; 0 Euro), muss dieser am Ende der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz unter der Postenbezeichnung „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ gesondert angesetzt werden. Die Nichtberücksichtigung von Sonderrücklagen in diesen Fällen ist wegen des in § 75 GO NRW bestimmten Haushaltsausgleichsystems geboten. Daran schließt sich auch das Verbot in § 43 Absatz 4 Satz 4 GemHVO NRW an, nach dem die Bildung von Sonderrücklagen für selbst gewählte Zwecke durch die Gemeinde unzulässig ist.</p> <p>Eine derartige wirtschaftliche Lage der Gemeinde zeigt sich üblicherweise zwar erst im Nachhinein in der jährlichen Schlussbilanz. Sie wird jedoch auch dann sichtbar, wenn bereits im Rahmen der Haushaltsplanung eine Verringerung der allgemeinen Rücklage durch eine Festsetzung in der Haushaltssatzung soweit vorgesehen wird, dass die Rücklage aufgebraucht wird.</p>
<p align="center"><b>Umlaufvermögen</b> (§ 41 GemHVO NRW)</p>	<p>Als Umlaufvermögen werden auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz die Vermögensgegenstände der Gemeinde angesetzt, die dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde nicht dauerhaft dienen sollen, sondern zum Verbrauch, Verkauf oder nur für eine sonstige kurzfristige Nutzung durch die Gemeinde vorgesehen sind. Zum gemeindlichen Umlaufvermögen gehören keine Vermögensgegenstände, die dem gemeindlichen Anlagevermögen zuzuordnen sind sowie die aktiven Rechnungsabgrenzungsposten. Dagegen zählen insbesondere die Vorräte, die Forderungen, die kurzfristigen Wertpapiere und die liquiden Mittel zu den in diesem Bilanzbereich anzusetzenden Vermögensgegenständen.</p> <p>Die Verwendung des Begriffs "Umlaufvermögen" für zum Verbrauch bestimmte gemeindliche Vermögenswerte und die deshalb von der Gemeinde vorzunehmende bilanzielle Differenzierung zwischen Umlaufvermögen und Anlagevermögen ist dabei kein Kriterium, um bei der Zuordnung von gemeindlichen Geschäftsvorfällen in entsprechender Weise zwischen der gemeindlichen Investitionstätigkeit und der laufenden Verwaltungstätigkeit zu unterscheiden. Die mit dem gemeindlichen Vermögenswert des Umlaufvermögens zusammenhängenden Einzahlungen und Auszahlungen stellen daher nicht gleichzeitig in ihrer vollen Höhe auch Erträge bzw. Aufwendungen dar, die in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen wären. Das Ressourcenverbrauchskonzept findet auch bei den bilanziellen Vorgängen, die das gemeindliche Umlaufvermögen betreffen Anwendung, so dass gemeindliche Geschäftsvorfälle, bei denen Erträge und Aufwendungen für die Gemeinde entstehen, entsprechend in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen sind. Die übrigen zahlungswirksamen Geschäftsvorfälle der Gemeinde, die sich auf das gemeindliche Umlaufvermögen auswirken, sind dagegen von der Gemeinde nur in ihrer Finanzrechnung zu erfassen und nachzuweisen.</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

<p><b>Untergeordnete Bedeutung</b> (§ 116 GO NRW)</p>	<p>Die Gemeinde hat im Rahmen ihrer Beurteilung, ob und wie ein gemeindlicher Betrieb in den Gesamtabschluss der Gemeinde einzubeziehen ist, eine Abgrenzung mit Hilfe des Begriffs „Untergeordnete Bedeutung“ aus Sicht des Gesamtabschlusses der Gemeinde vorzunehmen. Dieser Begriff drückt den Grundsatz der Wesentlichkeit im Gefüge des gemeindlichen Gesamtabschlusses aus und konkretisiert ihn. Nach dem Grundsatz der Wesentlichkeit ist eine Information im gemeindlichen Gesamtabschluss wesentlich, wenn durch ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Darstellung wirtschaftliche Entscheidungen beeinflusst werden können.</p> <p>Grundsätzlich sind daher an einen möglichen Verzicht der Einbeziehung eines gemeindlichen Betriebes in den Gesamtabschluss der Gemeinde strenge Anforderungen zu stellen. Es muss bei der Inanspruchnahme der gesetzlichen Befreiungsregelung immer sowohl die Vermögenslage, die Schuldenlage, die Ertragslage sowie die Finanzlage der Gemeinde betroffen sein. Dabei kommt es aber auch auf die Geschäftstätigkeit des gemeindlichen Betriebes und seine Beziehungen zu den anderen gemeindlichen Betrieben sowie seinen Status im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung an.</p> <p>Für die Anwendung des Begriffes „Untergeordnete Bedeutung“ im Rahmen der Abgrenzung und Bestimmung des örtlichen Konsolidierungskreises gilt z.B., dass eine untergeordnete Bedeutung eines gemeindlichen Betriebes nicht bereits dann gegeben ist, wenn von der Gemeinde nur ein geringer Anteil an einem solchen Betrieb gehalten wird. Der Beteiligungsanteil der Gemeinde an einem Betrieb kann lediglich einen ersten Einstieg in die Prüfung bieten, welche Bedeutung dem Betrieb tatsächlich in Bezug auf den Gesamtabschluss die Abbildung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde zukommt. Ein geringer Beteiligungsumfang der Gemeinde an einem gemeindlichen Betrieb kann z.B. zur Folge haben, dass die Durchsetzung der Geschäftspolitik der Gemeinde in einem solchen Betrieb nicht mehr möglich ist und ein „Control“-Verhältnis nicht mehr ausgeübt werden kann.</p> <p>Die untergeordnete Bedeutung eines gemeindlichen Betriebes für den Gesamtabschluss der Gemeinde ist insbesondere von den örtlichen Verhältnissen in der Gemeinde und dem Gesamtbild der relevanten Umstände abhängig. So sind z.B. in die Beurteilung eines gemeindlichen Betriebes mit Tochtereinheiten diese auch in die Betrachtung einzubeziehen. Die örtliche Beurteilung muss daher ein Gesamtbild aller Umstände schaffen und ist daher entsprechend aufzubauen und zu dokumentieren. Ob die Voraussetzungen für eine Nichteinbeziehung eines gemeindlichen Betriebes in den Gesamtabschluss sachlich vor Ort gegeben sind, muss von der Gemeinde unter Beachtung der einschlägigen gemeinderechtlichen Vorschriften und unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse geprüft und entschieden werden.</p>
<p><b>V</b></p>	
<p><b>Verbindlichkeiten</b> (§§ 41 und 47 GemHVO NRW)</p>	<p>Die Gemeinde hat durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass ihre Verpflichtungen erst bei Fälligkeit erfüllt werden. Soweit die Gemeinde am Abschlussstichtag des Haushaltsjahres die von ihr eingegangenen Verpflichtungen noch nicht oder noch nicht vollständig erfüllt hat, stellen diese Verbindlichkeiten für die Gemeinde dar. Gemeindliche Verbindlichkeiten bestehen immer dann, wenn für die Gemeinde gegenüber einem Dritten zu einer konkreten Leistungserbringung auf Grund von privatrechtlichen oder öffentlich-rechtlichen oder wirtschaftlichen Gründen verpflichtet ist. Derartige gemeindliche Verbindlichkeiten stellen eine wirtschaftliche Belastung der Gemeinde dar, wenn die Gemeinde sicher von einer Verminderung ihres Vermögens ausgehen kann. Eine Saldierung von Verbindlichkeiten der Gemeinde mit den Forderungen Dritter ist dabei nicht zulässig.</p> <p>Die gemeindlichen Verbindlichkeiten beziehen sich i.d.R. auf Geldleistungen, bei denen der Leistungszwang für die Gemeinde betragsmäßig hinreichend konkret bestimmt sein muss. Quantifizierbar ist eine gemeindliche Verpflichtung, wenn sie zum Abschlussstichtag der Höhe nach konkret benannt werden kann, z.B. durch den Rückzahlungsbetrag eines aufgenommenen Darlehens bzw. durch den zu erbringenden Erfüllungsbetrag (vgl. § 91 Absatz 2 GO NRW). In der gemeindlichen Bilanz ist daher nur der von der Gemeinde in Anspruch genommene Betrag, nicht jedoch die ihr eingeräumte Kreditlinie zu passivieren. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass der Ansatz einer gemeindlichen Verbindlichkeit immer eine Verpflichtung der Gemeinde gegen einen Dritten</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>voraussetzt, so dass die Bilanzierung einer Verbindlichkeit gegen sich selbst unzulässig ist.</p>
<p><b>Verbindlichkeitspiegel</b> (§ 47 GemHVO NRW)</p>	<p>Der Verbindlichkeitspiegel weist den Stand und die Entwicklung der Verbindlichkeiten der Gemeinde detaillierter als in der Bilanz angesetzt nach. Er ist nach zwei Systematisierungskriterien zu gliedern, um die Struktur der Verschuldung bzw. des aufgenommenen Fremdkapitals der Gemeinde und die Belastungen künftiger Haushaltsjahre transparent zu machen. Daher sind einerseits im Verbindlichkeitspiegel die wichtigsten Arten, z.B. Verbindlichkeiten aus Krediten, aus Lieferungen und Leistungen, aus Transferleistungen, abzubilden. Andererseits ist eine Aufteilung der Verbindlichkeiten der Gemeinde nach ihren Restlaufzeiten vorzunehmen.</p> <p>Der gemeindliche Verbindlichkeitspiegel dient u.a. dazu, die Struktur der Verschuldung der Gemeinde transparent zu machen. Er weist daher für jeden Verbindlichkeitsposten in der gemeindlichen Bilanz, unter dem Beträge zusammen gefasst sind, den zutreffenden Betrag aufgeteilt auf unterschiedliche Zeiträume auf. Damit werden die Belastungen für die künftigen Haushaltsjahre sichtbar gemacht. Ergänzend werden in dem Verbindlichkeitspiegel auch die Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten, gegliedert nach Arten und unter Angabe des jeweiligen Gesamtbetrages, nachrichtlich ausgewiesen, um auch diese Verpflichtungen der Gemeinde offen zu legen.</p> <p>Den Verbindlichkeitspiegel kann die Gemeinde um Zusatzinformationen ergänzen, soweit dadurch die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung nicht beeinträchtigt wird. Die gemeindlichen Angaben sollen aber die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel nicht beeinträchtigen.</p>
<p><b>Verbundene Einheiten</b> (§ 50 GemHVO NRW)</p>	<p>In der gemeindlichen Bilanz sind die Betriebe der Gemeinde, die im gemeindlichen Gesamtabschluss voll zu konsolidieren sind, als „verbundene Unternehmen“ gesondert anzusetzen. Ein gemeindlicher Betrieb kann dabei aufgrund öffentlich-rechtlicher Vorgaben zur Gemeinde gehören. Bei einem Betrieb in privatrechtlicher Form müssen dafür besondere Voraussetzungen vorliegen. Die enge Verbindung zwischen der öffentlich-rechtlichen Gemeinde und den betreffenden Betrieben sollte deshalb durch den Begriff „verbundene Einheiten“ ausgedrückt werden. Dieser Begriff ist dabei inhaltlich dem Begriff „verbundene Unternehmen“ gleichgestellt.</p>
<p><b>Vermögensgegenstände</b> (§ 91 GO NRW / § 33 GemHVO NRW)</p>	<p>Das Haushaltsrecht für Gemeinden orientiert sich bei der Auslegung des Begriffs „Vermögensgegenstand“, für den es keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt, an der kaufmännischen Auslegung (vgl. § 33 GemHVO NRW). So wird im allgemeinen Wirtschaftsleben ein Wirtschaftsgut dadurch als Vermögensgegenstand charakterisiert, das mit ihm ein wirtschaftlicher Wert vorliegt, das Wirtschaftsgut selbstständig nutzungsfähig und bewertbar ist. Diese Kriterien ermöglichen grundsätzlich, Wirtschaftsgüter sowohl als Sachgesamtheit wie auch in ihren technischen Einzelteilen zu bewerten und zu bilanzieren. Bei Gemeinden muss ein Vermögensgegenstand auch der gemeindlichen Aufgabenerfüllung dienen.</p> <p>Die Bilanzierung von Vermögensgegenständen der Gemeinde hat grundsätzlich nach der zivilrechtlichen Rechtslage zu erfolgen, weil im Regelfall die Gemeinde als zivilrechtlicher Eigentümer eines Vermögensgegenstandes nach der Eigentumsübertragung auch die Sachherrschaft darüber inne hat (vgl. § 903 BGB) und ihr damit eine uneingeschränkte Verfügungs- und Nutzungsberechtigung zusteht. Ob ein Vermögensgegenstand auch der Gemeinde wirtschaftlich zugerechnet werden, was ausschlaggebend für die gemeindliche Bilanzierung ist, muss in jedem Einzelfall auf der Grundlage der aus dem Vermögensgegenstand für die Gemeinde ausgehenden Chancen und Risiken beurteilt werden.</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

<p><b>Vermögensgegenstände (geringwertige)</b> (§ 91 GO NRW / § 33 GemHVO NRW)</p>	<p>Die geringwertigen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens haben i.d.R. eine voraussichtliche Nutzungsdauer von mehr als einem Jahr. Ihr Wert ist jedoch so gering, dass eine Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Nutzungsdauer zu hohem Aufwand führen würde. Unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Wesentlichkeit ist für die Rechnungslegung solcher Vermögensgegenstände eine Vereinfachung zuzulassen. Die geringwertigen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens müssen selbstständig genutzt werden können, wenn von der Vereinfachung im Rechnungswesen Gebrauch gemacht werden soll. Für die Beurteilung dieser selbstständigen Nutzungsfähigkeit kommt es darauf an, dass das Wirtschaftsgut nicht Teil einer Gesamtheit ist, z.B. einer Maschine, ist.</p> <p>Es wird den Gemeinden im Rahmen des NKF ermöglicht, geringwertige Vermögensgegenstände mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die 410 Euro nicht übersteigen, im Jahr der Anschaffung oder Herstellung vollständig abzuschreiben (Sofortabschreibung). Bei der Bestimmung der Wertgrenze sind nicht nur die Umsatzsteuer, sondern auch Rabatte und Skonti kostenmindernd zu berücksichtigen. Als weitere Vereinfachung kann bei den geringwertigen Vermögensgegenständen ihr Abgang im Jahr des Zugangs unterstellt werden, auch wenn solche Güter im Einzelfall oder regelmäßig tatsächlich noch mehrere Jahre von der Gemeinde genutzt werden.</p>
<p><b>Vermögensgegenstände (kurzlebige)</b> (§ 91 GO NRW / § 33 GemHVO NRW)</p>	<p>Bei den geringwertigen Vermögensgegenständen des gemeindlichen Anlagevermögens werden durch eine zusätzliche Wertgrenze die kurzlebigen Vermögensgegenstände abgegrenzt. Zu solchen gemeindlichen Vermögensgegenständen zählen die Wirtschaftsgüter, deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ein Jahr und deren Wert den Betrag i.H.v. 60 Euro nicht übersteigt. Diesen Vermögensgegenständen wird eine untergeordnete Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft unterstellt, so dass auf deren Aktivierung in der gemeindlichen Bilanz und deren Einbeziehung in die gemeindliche Inventur grundsätzlich verzichtet werden kann. Die Möglichkeit, derartige Vermögensgegenstände unmittelbar in der Ergebnisrechnung als Aufwendungen zu erfassen, dient der Vereinfachung der gemeindlichen Bilanzierung.</p>
<p><b>Vermögenslage</b> (§ 95 GO NRW)</p>	<p>Das Haushaltsrecht für Gemeinden orientiert sich bei der Auslegung des Begriffs „Vermögenslage“, für den es keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt, an der kaufmännischen Auslegung und damit an den Regelungen für die gemeindlichen Vermögensgegenstände, die auf der Aktivseite der Bilanz der Gemeinde anzusetzen sind (vgl. z.B. §§ 33 und 41 GemHVO NRW). Zudem ist bei der Auslegung zu berücksichtigen, dass im allgemeinen Wirtschaftsleben ein Wirtschaftsgut dadurch als Vermögensgegenstand charakterisiert wird, das mit ihm ein wirtschaftlicher Wert vorliegt, das Wirtschaftsgut selbstständig nutzungsfähig und bewertbar ist.</p> <p>Die auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz angesetzten Vermögensgegenstände dienen daher dazu, dass die Bilanz dadurch ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage der Gemeinde vermitteln kann. Dieses Bild der gemeindlichen Vermögenslage wird durch ergänzende Angaben zum Vermögen der Gemeinde im Anhang nach § 44 GemHVO NRW vervollständigt.</p>
<p><b>Verpflichtungsermächtigungen</b> (§ 85 GO NRW)</p>	<p>Für die gemeindliche Investitionstätigkeit ist es dabei nicht ausreichend, im Haushaltsplan nur die voraussichtlichen Ein- und Auszahlungsermächtigungen für das Haushaltsjahr zu veranschlagen. Es bedarf vielmehr weiterer Ermächtigungen, um die investiven Zielsetzungen des Rates der Gemeinde, die haushaltsmäßig vielfach nur mehrjährig umsetzbar sind, in Einklang mit den verfügbaren Ressourcen der Gemeinde, auch über das Haushaltsjahr hinaus, zu bringen. Zu diesem Zweck können im gemeindlichen Haushaltsplan, bezogen auf die einzelnen Investitionsmaßnahmen, besondere Ermächtigungen, die haushaltsrechtlich als Verpflichtungsermächtigungen bezeichnet werden, veranschlagt werden.</p> <p>Die Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen ermöglicht der Gemeinde, bereits im Haushaltsjahr finanzielle Zusagen künftiger Haushaltsjahre zu machen. Eine Verpflichtungsermächtigung im Sinne der Vorschrift liegt daher vor, wenn durch eine Veranschlagung im Haushaltsplan der Rat die gemeindliche Verwaltung ermächtigt, bereits im Haushaltsjahr über die veranschlagten Zahlungsermächtigungen hinaus weitere Verpflichtungen einzugehen, die im</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>Zusammenhang mit der gemeindlichen Investitionsmaßnahme zur Leistung von Auszahlungen in künftigen Haushaltsjahren führen können.</p> <p>Durch die Pflicht zur Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen für gemeindliche Investitionsmaßnahmen im Haushaltsplan der Gemeinde ist das Eingehen von anderen Verpflichtungen durch den Bürgermeister bzw. die gemeindliche Verwaltung nicht ausgeschlossen worden. Diese Sachlage zeigt sich z.B. dadurch, dass eine Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan nicht für die Geschäfte der laufenden Verwaltung erforderlich ist, auch wenn diese Geschäfte, z.B. der Abschluss von Mietverträgen oder Personalentscheidungen, sich belastend auf künftige Haushaltsjahre auswirken können. Es gilt dabei, dass gemeindliche Geschäfte, die zu langfristigen Belastungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft führen, z.B. durch Mietverträge, Leasing- und PPP-Geschäfte, die finanzielle Leistungskraft der Gemeinde nicht übersteigen dürfen.</p>
<h1 style="font-size: 2em; margin: 0;">W</h1>	
<p><b>Wertaufhellungsprinzip</b> (§ 32 GemHVO NRW)</p>	<p>Der gemeindliche Jahresabschluss wird nach dem Abschlussstichtag des Haushaltsjahres (31. Dezember) von der Gemeinde aufgestellt. Die Aufstellung bedarf einer längeren Frist, in der vielfach noch Sachverhalte und Informationen bekannt werden, die sich auf das abgelaufene Haushaltsjahr wirtschaftlich auswirken. Die Vorschrift lässt für solche Fälle zu, dass die Kenntnisse, die im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag des Haushaltsjahres und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahres bekannt werden, dann berücksichtigt werden dürfen, wenn sie sich auf Gegebenheiten im abgelaufenen Haushaltsjahr (vor dem Abschlussstichtag) beziehen (wertaufhellende Informationen). Derartige Tatsachen beeinflussen nicht den Wert, sondern zeigen die gemeindlichen Verhältnisse zum Abschlussstichtag so, wie sie zu diesem Zeitpunkt waren.</p> <p>Das Wertaufhellungsprinzip soll sicherstellen, dass sämtliche am Abschlussstichtag objektiv bestehende Tatsachen bei der späteren Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses berücksichtigt werden, auch wenn diese der Gemeinde erst nach dem Abschlussstichtag bekannt werden. Bei der Informationsgewinnung im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr (Fertigstellung) ist daher von der Gemeinde die notwendige Sorgfalt anzuwenden, um den Jahresabschluss inhaltlich zutreffend aufzustellen. Den möglicherweise gewonnenen Erkenntnissen müssen ordnungsgemäße Geschäftsvorgänge bei der Gemeinde zu Grunde liegen und es muss eine Ausrichtung auf den betreffenden Abschlussstichtag bestehen. Die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips muss zudem von der Gemeinde für jeden davon betroffenen Sachverhalt geprüft und dokumentiert werden. Sie ist in die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses einzubeziehen.</p> <p>Die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips durch die Gemeinde findet regelmäßig im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr statt. Dabei ist die Fristsetzung zur Aufstellung des Jahresabschlusses in § 95 Absatz 3 GO NRW (Der Bürgermeister hat innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres dem Rat den aufgestellten Jahresabschluss zur Feststellung zuzuleiten) zu beachten, die in diesem Zusammenhang die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips in zeitlicher Hinsicht begrenzt. Ohne den Bezug dieser Fristsetzung zur Anwendung des Wertaufhellungsprinzips, läge es im Belieben der Gemeinde, wann und wie örtliche Sachverhalte, die im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahres bekannt werden, als wertaufhellende Informationen im gemeindlichen Jahresabschluss berücksichtigt werden</p>
<p><b>Wertberichtigung</b> (§ 41 GemHVO NRW)</p>	<p>Die Veränderung von bestehenden Ansprüchen der Gemeinde wird haushaltsmäßig als Wertberichtigungen umgesetzt. Eine gemeindliche Wertberichtigung setzt voraus, dass die vom Schuldner der Gemeinde geforderten Zahlungen ganz oder teilweise nicht mehr geleistet werden. Deshalb muss für die Vornahme von Wertberichtigungen ein Ausfallereignis vorliegen oder konkret zu erwarten sein. Der eingetretene Verlust für die Gemeinde und die ggf. noch zu erwartenden Zahlungen sind dazu sorgfältig zu schätzen, soweit diese nicht erreichbar sind.</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>In solchen Fällen muss die Gemeinde eigenverantwortlich festlegen, ob sie die betreffenden Forderungen im Einzelnen wertberichtigt oder die Wertberichtigung in pauschalierter Form vornimmt. Sie darf bei der einzelnen Forderung jedoch nicht bei Formen der Wertberichtigung gleichzeitig anwenden. Außerdem sind die der Gemeinde vorliegenden Sicherheiten dabei hinsichtlich ihrer Werthaltigkeit zu überprüfen und ggf. in die Beurteilung der Werthaltigkeit einer gemeindlichen Forderung einzubeziehen.</p> <p>Die von der Gemeinde vorzunehmenden Wertberichtigungen können dabei in Form von Einzelwertberichtigungen oder ggf. auch in Form von pauschalierten Einzelwertberichtigungen (Pauschalwertberichtigungen) durchgeführt werden. Die Einzelwertberichtigung beruht dabei auf einer individuellen Risikoprüfung jeder einzelnen Forderung der Gemeinde. Eine Einzelwertberichtigung im Massengeschäft wird dabei vielfach aus wirtschaftlichen Gründen in pauschalierter Form vorgenommen.</p> <p>Bei solchen Pauschalwertberichtigungen, die z.B. bei gleichartigen Forderungen gegenüber einer Vielzahl von Adressaten erfolgen können, wird i.d.R. ein prozentualer Ansatz in Relation zum betroffenen Forderungsvolumen der Wertberichtigung zu Grunde gelegt. Unabhängig von der Form der Wertberichtigung gilt, dass die der Wertberichtigung zu Grunde zu legende Ausfallwahrscheinlichkeit von der Gemeinde sorgfältig zu schätzen ist, so dass i.d.R. eine Verlustquote ermittelt wird und auch zur Anwendung kommt. Dabei ist zu beachten, dass die Wertberichtigung einer gemeindlichen Forderung zu einem Abschlussstichtag sich nicht aus einer Einzelwertberichtigung sowie einer Pauschalwertberichtigung ergeben darf, sondern nur die Anwendung einer Form der Wertberichtigung zulässig ist.</p> <p>Aus Gründen der Transparenz und Klarheit der gemeindlichen Bilanz sollen die von der Gemeinde vorzunehmenden Wertberichtigungen auf einem besonderen Wertberichtigungs- oder Korrekturkonto gebucht werden. Dadurch wird eine notwendig gewordene Korrektur auf nicht-werthaltige Forderungen der Gemeinde ermöglicht. Die Salden dieser Konten werden über das Forderungskonto abgeschlossen, denn ein eigener Ansatz für diese gemeindlichen Sachverhalte erfolgt in der Bilanz der Gemeinde nicht.</p>
<p><b>Wirtschaftliches Eigentum</b> (§ 33 GemHVO NRW)</p>	<p>Die Gemeinde hat einen Vermögensgegenstand in ihre Bilanz aufzunehmen, wenn sie das wirtschaftliche Eigentum daran innehat. Damit ist der Grundsatz der wirtschaftlichen Zurechnung im gemeindlichen Haushaltsrecht verankert worden, der immer dann von Bedeutung ist, wenn bei der Gemeinde das rechtliche und das wirtschaftliche Eigentum auseinander fallen. Die Gemeinde hat in den Fällen der Bilanzierung, in denen sie nicht rechtlicher Eigentümer eines Vermögensgegenstandes ist, zu prüfen, welche der nachfolgenden Kriterien erfüllt sind:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Die Gemeinde übt die tatsächliche Sachherrschaft über einen Vermögensgegenstand aus.</li> <li>- Die Gemeinde ist diejenige, bei der Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten bezogen auf den Vermögensgegenstand liegen.</li> <li>- Die Gemeinde kann den rechtlichen Eigentümer auf Dauer, z.B. im Zeitraum der üblichen Nutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes, von der Einwirkung auf den Vermögensgegenstand wirtschaftlich ausschließen.</li> <li>- Die Gemeinde muss die Risiken eines Wertverlustes tragen und kommt in den Genuss von Wertsteigerungen.</li> </ul>
<p><b>Z</b></p>	
<p><b>Zahlungsabwicklung</b> (§ 33 GemHVO NRW)</p>	<p>Die Aufgaben der gemeindlichen Zahlungsabwicklung einschließlich der Behandlung fremder Finanzmittel hat der Bürgermeister in einer örtlichen Dienstweisung auf der Grundlage des § 31 Absatz 2 Nummer 3 GemHVO NRW zu regeln. Die örtliche Vorschrift muss aber auch Regelungen über eine zentrale oder dezentrale Erledigung der Zahlungsabwicklung mit einer Festlegung eines Verantwortlichen (vgl. § 93 Absatz 2 GO NRW) enthalten. Vor diesem Hintergrund bietet es sich an, in der örtlichen Praxis dem Bereich „Zahlungsabwicklung“ auch die sichere Verwahrung und die Verwaltung von Wertgegenständen zu übertragen (vgl. § 31 Absatz 2 Nummer 5 GemHVO NRW).</p> <p>Die gemeindliche Zahlungsabwicklung hat die bei der Gemeinde eingehenden</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>Einzahlungen anzunehmen. Der gemeindliche Zahlungsverkehr wird üblicherweise in Form von Barzahlungen, unbaren Zahlungen und Verrechnungen. Er soll aus Sicherheitsgesichtspunkten auch bei Einzahlungen möglichst unbar abgewickelt werden. Dies erfordert, dass die gemeindliche Zahlungsabwicklung die notwendigen Vorkehrungen trifft, um eine Annahme von Einzahlungen zu den der angegebenen oder ihr anderweitig bekannt gegebenen Zeitpunkten in den unterschiedlichen Zahlungsformen zu ermöglichen.</p> <p>Die Leistung von Auszahlungen im gemeindlichen Zahlungsverkehr ist eine weitere Aufgabe. Sie erfolgt üblicherweise in Form von unbaren Zahlungen, Barzahlungen und Verrechnungen, denn auch aus Sicherheitsgesichtspunkten sollen die Auszahlungen möglichst unbar abgewickelt werden. Diese Aspekte erfordern, dass die gemeindliche Zahlungsabwicklung die notwendigen Vorkehrungen trifft, um die Leistung von Auszahlungen zu den angegebenen oder ihr anderweitig bekannt gegebenen Zeitpunkten in den unterschiedlichen Zahlungsformen zu ermöglichen. Eine Auszahlung setzt dabei voraus, dass zuvor seitens der Gemeinde eine Zahlungsverpflichtung festgestellt und diese sachlich und rechnerisch bestätigt wurde, denn die Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde sind hinsichtlich ihres Grundes und ihrer Höhe zu prüfen und festzustellen (vgl. § 30 Absatz 2 Satz 1 GemHVO</p> <p>Zu den Aufgaben der Zahlungsabwicklung der Gemeinde gehört auch die Verwaltung der vorhandenen Finanzmittel. Als Zahlungsmittel der Gemeinde sind die gesetzlichen Zahlungsmittel als Bargeld in Form von Münzen und Banknoten, aber auch die elektronischen Zahlungsmittel, z.B. Geldkarte, Debitkarte oder Kreditkarte sowie Schecks, anzusehen. Zur Erledigung der Aufgaben gehören auch, dass im Bankverkehr zwei Beschäftigte mitwirken, die Aufbewahrung, Beförderung und Entgegennahme von Zahlungsmitteln durch Beschäftigte und Automaten den Sicherheitsvorgaben entspricht, festgelegt wird, wer Geldkarte, Debitkarte oder Kreditkarte als Zahlungsmittel einsetzen darf. Ebenso ist die Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel sowie die Aufnahme und Rückzahlung von Krediten zur Liquiditätssicherung im Rahmen der Festlegungen über die Verwaltung der gemeindlichen Zahlungsmittel zu berücksichtigen.</p>
<p align="center"><b>Ziele</b> (§ 12 GemHVO NRW)</p>	<p>Im Rahmen der Neuausrichtung der örtlichen Steuerung gilt es, die politisch festgelegten Standards und Ziele sowie Ressourcen für die Sicherstellung der dauerhaften Leistungsfähigkeit der Gemeinde erkennbar und damit die Generationengerechtigkeit sichtbar sowie die Erfüllung der produktorientierten Aufgaben mit den dafür erforderlichen Finanzmitteln nachvollziehbar zu machen. Diese Ansätze für eine Verbesserung der örtlichen Steuerung können jedoch in Einzelfällen dazu führen, dass es auch einer Neuausrichtung des Verhältnisses von Rat und gemeindlicher Verwaltung bedarf. Die Gemeinde sollte sich daher ein zukunftsorientiertes Profil geben.</p> <p>Aus solchen örtlichen Visionen und Leitlinien (Leitbildern) lassen sich strategische und operative Ziele bestimmen, die eine Leitorientierung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft in der Gemeinde entfalten können und sollen. Dadurch lassen sich die Steuerung und die Finanzen der Gemeinde unter Beachtung der Haushaltsgrundsätze, z.B. in § 75 GO NRW, miteinander verknüpfen. Der Gemeinde stehen dabei verschiedenen Handlungsmöglichkeiten offen, unter denen sie eine Auswahl zu treffen hat, um die angestrebten zukünftigen Verhältnisse zu erreichen. Insgesamt gesehen sollte ein örtlich gestaltetes und handhabbares Zielsystem entstehen, in dem durch quantitative Sollgrößen wünschenswerte Zustände beschrieben werden, die in einem von der Gemeinde zu bestimmenden Zeitraum erreicht werden sollen (vgl. Abbildung).</p> <p>Die Bürgerinnen und Bürger sind als Öffentlichkeit bzw. als Adressaten des gemeindlichen Handelns in die örtlichen Arbeiten der Gemeinde zur Zielbestimmung einzubeziehen, denn sie sollen das Handeln des Rates und der Verwaltung der Gemeinde begleiten und unterstützen. Es muss daher eine Verknüpfung zwischen den Leitlinien (Leitorientierung), den örtlichen strategischen und operativen Zielen und den daraus abgeleiteten Handlungen sowie deren Überprüfung (Messen der Zielerreichung und Umsetzbarkeit) bestehen bzw. geschaffen werden. Diese Gegebenheiten ermöglichen u.a. die notwendig werdenden Anpassungen und Weiterentwicklungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft vor Ort.</p>
<p align="center"><b>Zuschreibungen</b> (§ 35 GemHVO NRW)</p>	<p>Für die Gemeinde gilt im NKF das Wertaufholungsgebot. Sie ist daher durch diese Vorschrift verpflichtet, in den Fällen, in denen der Grund für die frühere außerplanmäßige Abschreibung eines Vermögensgegenstandes nach den</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>Absätzen 5 oder 6 der Vorschrift entfallen ist (Außerplanmäßige Abschreibungen für Sachanlagen oder Finanzanlagen) und der Wegfall festgestellt wurde, eine Wertaufholung vorzunehmen. Durch diese Vorgabe wird ermöglicht, die in früheren Jahresabschlüssen stichtagsbezogene vorgenommene Bewertung zu einem späteren Zeitpunkt an eingetretene Wertänderungen anzupassen.</p> <p>Die Rücknahme der zuvor erfolgten Wertminderung von in der Bilanz angesetzten Vermögensgegenständen wird als Zuschreibung bezeichnet. Sie stellt eine wertmäßige Erhöhung der betreffenden Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens dar und beseitigt eine entstandene Unterbewertung eines in der gemeindlichen Bilanz aktivierten Vermögensgegenstandes. Zum Abschlussstichtag wird durch eine Zuschreibung eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Vermögenslage der Gemeinde wieder hergestellt. Eine Zuschreibung durch die Gemeinde erfordert daher einen objektiven Nachweis für die Pflicht der Gemeinde zur Vornahme dieser Werterhöhung.</p> <p>Die Gemeinde hat nach einer außerplanmäßigen Abschreibung bei gemeindlichen Vermögensgegenständen zu jedem Abschlussstichtag zu prüfen, ob die Bedingungen für eine Wertminderung noch bestehen oder ob inzwischen Gegebenheiten für eine Zuschreibung eingetreten sind. Dabei muss auch beurteilt werden, ob die Voraussetzungen für eine Wertaufholung bei betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenständen vorliegen. Der Zeitpunkt zur Vornahme einer Zuschreibung ist dann jeweils der aktuelle Abschlussstichtag des Haushaltsjahres, in dem das Erfordernis einer Wertaufholung bei in der gemeindlichen Bilanz aktivierten Vermögensgegenständen festgestellt wurde. Die Wertaufholung nach dieser Vorschrift dient jedoch nicht der Korrektur von Fehlern, die im Rahmen von Jahresabschlüssen früherer Jahre entstanden sind.</p>
--	--

*Abbildung 740 „Wichtige NKF-Begriffe“*



# Sachthemenübersicht

Diese Übersicht zu wichtigen haushaltsrechtlichen und haushaltswirtschaftlichen Sachthemen soll dazu beitragen, einen Überblick über die Inhalte der in der Handreichung erläuterten gemeindlichen Haushaltsthemen sowie zu den damit in Verbindung stehenden haushaltsrechtlichen Regelungen in der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung zu gewinnen. Die Aufzählung der Sachthemen mit den dabei genannten einzelnen Vorschriften soll das Auffinden in Gesamttext der Handreichung erleichtern. Die nachfolgend aufgeführten Sachthema sind jedoch nicht immer gleichlautend mit der Gliederung der Erläuterungen zu der betreffenden Vorschrift.

## A

Abbildung der Bewirtschaftungsbestimmungen (§ 23 GemHVO NRW)  
Abbildung der Erträge und Aufwendungen (§ 38 GemHVO NRW)  
Abbildung der örtlichen Ziele im Haushaltsplan (§ 12 GemHVO NRW)  
Abbildung des Anlagevermögens im Anlagenspiegel (§ 41 GemHVO NRW)  
Abbildung des Ressourcenaufkommens (§ 11 GemHVO NRW)  
Abbildung des Ressourcenverbrauchs (§ 11 GemHVO NRW)  
Abbildung interner Leistungsbeziehungen (§§ 4, 17 GemHVO NRW)  
Abbruchkosten bei Ersatzinvestitionen (§ 33 GemHVO NRW)  
Abgabe von Verpflichtungserklärungen der Gemeinde (8. Teil GO NRW)  
Abgaben (§ 23 GemHVO NRW)  
Abgabenart „Beiträge“ (§ 77 GO NRW)  
Abgabenart „Gebühren“ (§ 77 GO NRW)  
Abgabenart „Steuern“ (§ 77 GO NRW)  
Abgabenerhebung (§ 77 GO NRW)  
Abgang geringwertiger Wirtschaftsgüter (§ 33 GemHVO NRW)  
Abgangsstichtag für ab- oder aufgegebenen gemeindliche Betriebe (§ 50 GemHVO NRW)  
Abgesondertes Vermögen der Gemeinde (§ 97 GO NRW)  
Abgrenzung bebaute Grundstücke und unbebaute Grundstücke (§ 41 GemHVO NRW)  
Abgrenzung der Aufgabenträger der Rechnungsprüfung (§ 102 GO NRW)  
Abgrenzung der bebauten Grundstücke (§ 41 GemHVO NRW)  
Abgrenzung der öffentlich-rechtlichen Betriebe (§ 50 GemHVO NRW)  
Abgrenzung der privatrechtlichen Betriebe der Gemeinde (§ 50 GemHVO NRW)  
Abgrenzung der Rückstellungsarten (§ 88 GO NRW)  
Abgrenzung der Sondervermögen mit eigenem Rechnungskreis (§ 1 GemHVO NRW)  
Abgrenzung der unbebauten Grundstücke (§ 41 GemHVO NRW)  
Abgrenzung der Verwaltung von der Sachbearbeitung (§ 31 GemHVO NRW)  
Abgrenzung des Finanzmittelfonds (§ 51 GemHVO NRW)  
Abgrenzung des Konsolidierungskreises (§ 116 GO NRW)  
Abgrenzung des öffentlichen Bereichs (§ 47 GemHVO NRW)  
Abgrenzung des wirtschaftlichen Eigentums (§ 33 GemHVO NRW)  
Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand (§§ 14, 33 GemHVO NRW)  
Abgrenzung zwischen Anlagevermögen und Umlaufvermögen (§ 41 GemHVO NRW)  
Abnutzbare Vermögensgegenstände - Auflösung von Sonderposten (§ 43 GemHVO NRW)  
Abschlussstichtag 31. Dezember (§ 95 GO NRW, § 49 GemHVO NRW)  
Abschlussstichtag des ersten Gesamtabchlusses (12. T. GO NRW)  
Abschlussstichtag vor dem 30. September (§ 49 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Abschreibungen (§§ 2, 35 GemHVO NRW)  
Abschreibungen bei abnutzbaren Vermögensgegenständen (§ 35 GemHVO NRW)  
Abschreibungen bei nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen (§ 35 GemHVO NRW)  
Abschreibungen nicht vor Eröffnungsbilanzstichtag (§ 92 GO NRW)  
Abschreibungen nicht wegen der Zweckbindungsfrist (§ 35 GemHVO NRW)  
Abschreibungen und Sonderposten (§§ 35, 43 GemHVO NRW)  
Abschreibungsarten (§ 35 GemHVO NRW)  
Abschreibungsmethoden (§ 35 GemHVO NRW)  
Abschreibungsplan für jeden abnutzbaren Vermögensgegenstand (§ 35 GemHVO NRW)  
Abschreibungstabelle und Aufsichtsbehörde (§ 35 GemHVO NRW)  
Abschreibungsursachen (§§ 35, 49 GemHVO NRW)  
Absetzungen nach § 23 GemHVO NRW (§ 39 GemHVO NRW)  
Absicherung der Vollständigkeit der zu prüfenden Unterlagen (§ 103 GO NRW)  
Abstimmungen der Finanzmittelkonten für den Jahresabschluss (§ 30 GemHVO NRW)  
Abstimmungen der Finanzmittelkonten für den Tagesabschluss (§ 30 GemHVO NRW)  
Abwasserbeseitigungsanlagen (§ 41 GemHVO NRW)  
Abweichung vom Konsolidierungszeitraum Frist (§ 76 GO NRW)  
Abweichungen vom Grundsatz der Einzelbewertung (§ 44 GemHVO NRW)  
Abweichungen vom Stellenplan (§ 8 GemHVO NRW)  
Abwicklung von Stundungen (§ 31 GemHVO NRW)  
Abwicklung von Zahlungen (§ 31 GemHVO NRW)  
Abzinsung von Rückstellungen (§§ 88, 91 GO NRW, § 36 GemHVO NRW)  
Ackerland (§ 41 GemHVO NRW)  
Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft (Einführung)  
Aktiv- und Passivposten der Schuldenkonsolidierung (§ 50 GemHVO NRW)  
Aktiva und Passiva im NKF-Kontenrahmen (§ 41 GemHVO NRW)  
Aktive Rechnungsabgrenzung (§§ 41, 42, 53 GemHVO NRW)  
Aktiver Unterschiedsbetrag (§ 50 GemHVO NRW)  
Aktivierbare Eigenleistungen §§ 2, 4 GemHVO NRW)  
Aktivierte Eigenleistungen nicht Investitionsauszahlungen (§ 3 GemHVO NRW)  
Aktivierte Zuwendungen der Gemeinde (§ 86 GO NRW)  
Aktivierung bei einer Gegenleistungsverpflichtung (§ 43 GemHVO NRW)  
Aktivierung bei wirtschaftlichem Eigentum der Gemeinde (§ 43 GemHVO NRW)  
Aktivierung erhaltener Sachleistungen (§ 91 GO NRW, § 41 GemHVO NRW)  
Aktivierung geleisteter Zuwendungen (§ 43 GemHVO NRW)  
Aktivierung kommunaler Stiftungen (§ 100 GO NRW)  
Aktivierung von unselbstständigen Stiftungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Aktivierung von Zuwendungen mit Gegenleistungsverpflichtung (§ 43 GemHVO NRW)  
Aktivierung von Zuwendungen und wirtschaftliches Eigentum (§ 43 GemHVO NRW)  
Aktivierungsgrundsatz (§ 41 Abs. 1 GemHVO NRW)  
Aktivseite der Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Aktivtausch in der Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Allgemeine Bewertungsanforderungen (§§ 32, 41, 49, 54 GemHVO NRW)  
Allgemeine Grundsätze für die gemeindliche Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Allgemeine Investitionspauschale (§ 43 GemHVO NRW)  
Allgemeine Planungsgrundsätze (§§ 1, 11 GemHVO NRW)  
Allgemeine Rücklage (§§ 41, 53 GemHVO NRW)  
Allgemeine Umlagen (§ 2 GemHVO NRW)  
Allgemeine Zuweisungen - Bemessung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)  
Als verbraucht geltende Materialbestände (§ 29 GemHVO NRW)  
Analyse der Gesamthaushaltswirtschaft (§ 51 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Analyse der Haushaltswirtschaft (§ 48 GemHVO NRW)  
Analyse der wirtschaftlichen Gesamtlage (§ 51 GemHVO NRW)  
Analyse der wirtschaftlichen Lage (§ 48 GemHVO NRW)  
Analyse mit Zielen und Kennzahlen (§§ 48, 51 GemHVO NRW)  
Änderung der Haushaltssatzung durch Nachtragssatzung (§ 81 GO NRW)  
Änderung der Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre (§ 78 GO NRW)  
Änderung des Bestandes an Finanzmitteln (§§ 3, 39 GemHVO NRW)  
Änderung des festgelegten Abschreibungszeitraums (§ 35 GemHVO NRW)  
Änderung des Jahresabschlusses (§ 96 GO NRW)  
Änderung der Bezeichnung der Bilanzposten (§ 41 GemHVO NRW)  
Änderungen des Abschreibungsplans (§ 35 GemHVO NRW)  
Änderungsbedarf bei der Haushaltsausführung (§ 83 GO NRW)  
Anforderungen an den Entwurf des Gesamtabchlusses (§ 116 GO NRW)  
Anforderungen an den Entwurf des Jahresabschlusses (§ 95 GO NRW)  
Anforderungen an den Zwischenabschluss (§ 49 GemHVO NRW)  
Anforderungen an die Bildung von Teilplänen (§ 4 GemHVO NRW)  
Anforderungen an die Bildung von Teilrechnungen (§ 40 GemHVO NRW)  
Anforderungen an die örtliche Produktbildung (§ 4 GemHVO NRW)  
Anforderungen an die Rückstellungsbildung (§ 41 GemHVO NRW)  
Anforderungen an die Übertragung von Unterlagen (§ 58 GemHVO NRW)  
Anforderungen an neue Bilanzposten (§ 41 GemHVO NRW)  
Angabe der gemeindlichen Haftungsverhältnisse (§ 47 GemHVO NRW)  
Angabe der gemeindlichen Verbindlichkeiten (§ 47 GemHVO NRW)  
Angabe der Restlaufzeiten (§§ 46, 47 GemHVO NRW)  
Angabe der Verantwortlichen in der Gemeinde (§§ 48, 51 GemHVO NRW)  
Angabe der Vorjahreszahlen (§ 41 GemHVO NRW)  
Angabe von Gesamtbeträgen (§ 46 GemHVO NRW)  
Angabe von Vereinfachungsregelungen und Schätzungen (§ 51 GemHVO NRW)  
Angaben bei Haftungsverhältnissen in fremder Währung (§ 47 GemHVO NRW)  
Angaben bei Sicherungsgut (§ 47 GemHVO NRW)  
Angaben bei Treugut bzw. Treuhandvermögen (§ 47 GemHVO NRW)  
Angaben im Gesamtanhang (§ 50 GemHVO NRW)  
Angaben nicht für sonstige finanzielle Verpflichtungen (§ 47 GemHVO NRW)  
Angaben über Betriebe von untergeordneter Bedeutung (§ 51 GemHVO NRW)  
Angaben über gemeindliche Beteiligungsverhältnisse (§ 52 GemHVO NRW)  
Angaben zu Abweichungen vom Grundsatz der Einzelbewertung (§ 44 GemHVO NRW)  
Angaben zu Abweichungen von Bewertungsmethoden (§ 44 GemHVO NRW)  
Angaben zu Abweichungen von Bilanzierungsmethoden (§ 44 GemHVO NRW)  
Angaben zu Abweichungen von der vorgesehenen Abschreibung (§ 44 GemHVO NRW)  
Angaben zu Beiträgen aus Erschließungsmaßnahmen (§ 44 GemHVO NRW)  
Angaben zu Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§ 44 GemHVO NRW)  
Angaben zu Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung (§ 44 GemHVO NRW)  
Angaben zu Vereinfachungen und Schätzungen (§ 44 GemHVO NRW)  
Angabepflichten der Verantwortlichen in der Gemeinde (§§ 95, 116 GO NRW)  
Angabepflichten im Anhang (§ 41 GemHVO NRW)  
Angelegenheiten der Bezirksvertretungen (§ 1 GemHVO NRW)  
Anhang - Allgemeine Erläuterungspflichten (§ 44 GemHVO NRW)  
Anhang - Angabe der Zinssicherungsinstrumente (§ 89 GO NRW)  
Anhang - Angaben zu Abweichungen von der Abschreibung (§ 44 GemHVO NRW)  
Anhang - Angaben zu Abweichungen von der Einzelbewertung (§ 44 GemHVO NRW)  
Anhang - Angaben zu Beiträgen aus Erschließungsmaßnahmen (§ 44 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Anhang - Angaben zu Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung (§ 44 GemHVO NRW)  
Anhang - Angaben zu Verpflichtungen aus Leasingverträgen (§ 44 GemHVO NRW)  
Anhang - Angaben zum Jahresabschluss (§ 44 GemHVO NRW)  
Anhang - Angaben zum Kurs der Währungsumrechnung (§ 44 GemHVO NRW)  
Anhang - Angaben zur Aufgliederung des Postens „Sonstige Rückstellungen“ (§ 44 GemHVO NRW)  
Anhang - Beizufügende Anlagen (§ 44 GemHVO NRW)  
Anhang - Wichtige Angaben nach der GemHVO NRW (§ 44 GemHVO NRW)  
Anhang - Wichtige örtliche Sachverhalte (§ 44 GemHVO NRW)  
Anhang (§§ 95, 103 GO NRW, §§ 37, 44, 53 GemHVO NRW)  
Anhang und Gesamtkapitalflussrechnung (§ 51 GemHVO NRW)  
Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel (§§ 30, 31 GemHVO NRW)  
Anlagegrundsätze für Geldanlagen der Gemeinde (§ 90 GO NRW)  
Anlagen im Bau (§ 41 GemHVO NRW)  
Anlagen zum Anhang (§ 44 GemHVO NRW)  
Anlagen zum Gesamtabschluss (§ 103 GONRW, § 49 GemHVO NRW)  
Anlagen zum Haushaltsplan (§ 1 GemHVO NRW)  
Anlagen zum Jahresabschluss (§ 103 GO NRW; § 37 GemHVO NRW)  
Anlagen zum Nachtragshaushaltsplan (§ 10 GemHVO NRW)  
Anlagen zur Haushaltssatzung (§ 78 GO NRW)  
Anlagennachweis (§ 35 GemHVO NRW)  
Anlagenspiegel - Ausweis von Abschreibungen (§ 45 GemHVO NRW)  
Anlagenspiegel - Ausweis von Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 45 GemHVO NRW)  
Anlagenspiegel - Ausweis von Buchwerten (§ 45 GemHVO NRW)  
Anlagenspiegel - Ausweis von Umbuchungen (§ 45 GemHVO NRW)  
Anlagenspiegel - Ausweis von Zugängen und Abgängen (§ 45 GemHVO NRW)  
Anlagenspiegel - Ausweis von Zuschreibungen (§ 45 GemHVO NRW)  
Anlagenspiegel - Inhalte (§ 45 GemHVO NRW)  
Anlagenspiegel (§ 45 GemHVO NRW)  
Anlagevermögen (§§ 41, 53 GemHVO NRW)  
Anlagevermögen im Anlagenspiegel (§ 45 GemHVO NRW)  
Anlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz (§ 90 GO NRW ; §§ 27, 41 GemHVO NRW)  
Anlas für Wertminderungen (§ 35 GemHVO NRW)  
Anlass von Zuschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)  
Anlass zur haushaltswirtschaftlichen Sperre (§ 23 GemHVO NRW)  
Anlassbezogene Unterrichtung des Rates (§ 23 GemHVO NRW)  
Anleihen (§ 41 GemHVO NRW)  
Annahme von Einzahlungen (§ 30 GemHVO NRW)  
Anpassung der Abschreibungszeit eines Vermögensgegenstandes (§ 35 GemHVO NRW)  
Anpassung der Anzeigefrist der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Anpassung der Nutzungsdauer nach Instandsetzung oder Sanierung (§ 35 GemHVO NRW)  
Anpassung von Abschreibungen (§ 49 GemHVO NRW)  
Anpassung von Festwerten (§ 34 GemHVO NRW)  
Anpassungen des Abschreibungsplans (§ 35 GemHVO NRW)  
Ansatz abgeschriebener Vermögensgegenstände (§ 33 GemHVO NRW)  
Ansatz der Ausgleichsrücklage in der Bilanz (§ 75 GO NRW)  
Ansatz der Vermögensgegenstände (§ 90 GO NRW)  
Ansatz des Haushaltsjahres (§ 38 GemHVO NRW)  
Ansatz eines Unterschiedsbetrages bei Verbindlichkeiten (§ 42 GemHVO NRW)  
Ansatz gemeindlicher Verpflichtungen (§ 91 GO NRW)  
Ansatz von aktivischen Unterschiedsbeträgen (§ 50 GemHVO NRW)  
Ansatz von gemeindlichen Rentenverpflichtungen (§ 91 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Ansatz von Instandhaltungsrückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Ansatz von passivischen Unterschiedsbeträgen (§ 50 GemHVO NRW)  
Ansatz von Pensionsrückstellungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Ansatz von Rückstellungen der Gemeinde (§ 91 GO NRW)  
Ansatz von Verbindlichkeiten der Gemeinde (§ 91 GO NRW)  
Ansatzpflicht für gemeindliche Vermögensgegenstände (§ 33 GemHVO NRW)  
Ansatzwahlrecht bei Unterschiedsbeträgen (§ 50 GemHVO NRW)  
Anschaffungs- oder Herstellungskosten - Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Abschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)  
Anschaffungskosten (§§ 14, 33 GemHVO NRW)  
Anschaffungskosten bei Leasinggeschäften (§ 33 GemHVO NRW)  
Anschaffungskosten bei Rentenverpflichtungen (§ 33 GemHVO NRW)  
Anschaffungskosten bei Rentenzahlungen (§ 33 GemHVO NRW)  
Anschaffungskosten bei Schenkungen (§ 33 GemHVO NRW)  
Anschaffungskosten bei Tauschgeschäften (§ 33 GemHVO NRW)  
Anschaffungskosten bei unentgeltlichem Erwerb (§ 33 GemHVO NRW)  
Anschaffungskosten bei Zuwendungen (§ 33 GemHVO NRW)  
Anschaffungskosten bei Zwangsversteigerung (§ 33 GemHVO NRW)  
Anschaffungskosten in Einzelfällen (§ 33 GemHVO NRW)  
Anschaffungskosten und Herstellungskosten (§§ 90, 91 GO NRW ; § 33 GemHVO NRW)  
Anschaffungskosten und Investitionen (§ 33 GemHVO NRW)  
Anschaffungskosten und Übernahme von Verpflichtungen (§ 33 GemHVO NRW)  
Anschaffungskosten und Verpflichtungen (§ 33 GemHVO NRW)  
Anschaffungsnahe Herstellungskosten (§ 33 GemHVO NRW)  
Anschaffungsnebenkosten (§ 33 GemHVO NRW)  
Anschaffungswertprinzip (§ 91 GO NRW),  
Anschaffungszeitraum (§ 33 GemHVO NRW)  
Anschaffungszeitraum und Aktivierung (§ 33 GemHVO NRW)  
Ansprüche als bilanzielle Forderungen (§ 26 GemHVO NRW)  
Ansprüche der Gemeinde (§ 26 GemHVO NRW)  
Anteile an verbundenen Unternehmen (§§ 41, 53 GemHVO NRW)  
Anteile anderer Gesellschafter (§ 307 HGB) (§ 50 GemHVO NRW)  
Antizipative Aktivposten (§ 41 GemHVO NRW)  
Antizipative Geschäftsvorfälle (§ 42 GemHVO NRW)  
Antizipative Passivposten (§ 41 GemHVO NRW)  
Anwendung der Buchwertmethode (§ 50 GemHVO NRW)  
Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (§ 27 GemHVO NRW)  
Anwendung der Haushaltsgrundsätze (§ 11 GemHVO NRW)  
Anwendung der Neubewertungsmethode (§ 50 GemHVO NRW)  
Anwendung der Vergabegrundsätze (§ 25 GemHVO NRW)  
Anwendung des Bruttoprinzips (§ 79 GO NRW; §§ 38, 39, 40 GemHVO NRW)  
Anwendung des Erfüllungsprinzips (§ 11 GemHVO NRW)  
Anwendung des Liquiditätsänderungsprinzips (§§ 11, 39 GemHVO NRW)  
Anwendung des NKF-Kontenrahmens (§ 27 GemHVO NRW)  
Anwendung des Rechnungslegungsstandards Nr. 2 (DRS 2) (§ 51 GemHVO NRW)  
Anwendung des Vorsichtsprinzips (§ 32 GemHVO NRW)  
Anwendung von allgemeinen Grundsätzen (12. T. GO NRW)  
Anwendung von Grundsätzen der Rechnungslegung (§ 11 GemHVO NRW)  
Anwendung von handelsrechtlichen Vorschriften (§ 50 GemHVO NRW)  
Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände (§ 41 GemHVO NRW)  
Anzahlungen und Rechnungsabgrenzung (§ 42 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Anzeige der Entlastung des Bürgermeisters (§ 96 GO NRW)  
Anzeige der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Anzeige der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Anzeige des Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW)  
Anzeige des Jahresabschlusses (§ 96 GO NRW)  
Anzeige des Verzichts auf einen Gesamtabschluss (§ 116 GO NRW)  
Anzeigefrist für die gemeindliche Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Anzeigepflicht bei Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung (§ 95 GO NRW)  
Anzeigepflicht bei kreditähnlichen Rechtsgeschäften (§ 86 GO NRW)  
Anzeigepflicht bei nicht geplantem Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung (§ 95 GO NRW)  
Anzeigepflicht beim Gesamtabschluss (§ 116 GO NRW)  
Anzeigepflicht beim Jahresabschluss (§ 95 GO NRW)  
Anzeigepflichten bei Bürgschaften (§ 87 GO NRW)  
Anzeigepflichten bei Gewährverträgen (§ 87 GO NRW)  
Anzuwendende Vorschriften des Handelsgesetzbuches (§ 50 GemHVO NRW)  
Arbeitsschritte beim gemeindlichen Gesamtabschluss (7. Abschnitt der GemHVO NRW)  
Arbeitsschritte der Geschäftsbuchführung (§ 27 GemHVO NRW)  
Archivierung der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen (§ 58 GemHVO NRW)  
Arten der Auflösung von Sonderposten (§ 43 GemHVO NRW)  
Arten der Bestätigungsvermerke (§ 101 GO NRW)  
Arten der Beteiligungen an Versorgungslasten (§ 36 GemHVO NRW)  
Arten der Buchungsbelege (§ 27 GemHVO NRW)  
Arten der Aufwendungen (§ 2 GemHVO NRW)  
Arten der Auszahlungen (§ 3 GemHVO NRW)  
Arten der Einzahlungen (§ 3 GemHVO NRW)  
Arten der Erträge (§ 2 GemHVO NRW)  
Arten der fremden Finanzmittel (§§ 16, 27 GemHVO NRW)  
Arten der gemeindlichen Abgaben (§ 77 GO NRW)  
Arten der gemeindlichen Rechnungsabgrenzungsposten (§ 42 GemHVO NRW)  
Arten der gemeindlichen Rückstellungen (§ 91 GO NRW)  
Arten der gemeindlichen Sondervermögen (§ 97 GO NRW; § 59 GemHVO NRW)  
Arten der gemeindlichen Verbindlichkeiten (§ 91 GO NRW)  
Arten der übertragbaren Ermächtigungen (§ 22 GemHVO NRW)  
Arten von Aufrechnungsdifferenzen (§ 50 GemHVO NRW)  
Arten von Zahlungsdiensten (§ 93 GO NRW)  
Aufbau der Teilergebnisrechnungen (§ 40 GemHVO NRW)  
Aufbau der Teilfinanzrechnungen (§ 40 GemHVO NRW)  
Aufbau der Teilpläne (§ 79 GO NRW)  
Aufbau der Teilrechnungen (§ 40 GemHVO NRW)  
Aufbau des Haushaltsplans (§ 79 GO NRW)  
Aufbau des NKF-Produktrahmens (§ 4 GemHVO NRW)  
Aufbau- und Ablauforganisation der Finanzbuchhaltung (§ 31 GemHVO NRW)  
Aufbauten und Anlagen auf unbebauten Grundstücken (§ 41 GemHVO NRW)  
Aufbewahrung der Dokumentationen der DV-Buchführung (§§ 27, 58 GemHVO NRW)  
Aufbewahrung der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen (§ 58 GemHVO NRW)  
Aufbewahrung nach anderen Vorschriften (§ 58 GemHVO NRW)  
Aufbewahrung und einzuhaltende Grundsätze (§ 58 GemHVO NRW)  
Aufbewahrung und Rückstellungen (§ 58 GemHVO NRW)  
Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen (§ 31 GemHVO NRW)  
Aufbewahrung von Originaldokumenten (§ 58 GemHVO NRW)  
Aufbewahrungsfristen (§ 58 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Aufbewahrungspflichten (§ 94 GO NRW)  
Aufbewahrungspflichten bei Übertragung der Finanzbuchhaltung (§ 58 GemHVO NRW)  
Aufbewahrungszeit 10 Jahre (§ 58 GemHVO NRW)  
Aufbewahrungszeit 6 Jahre (§ 58 GemHVO NRW)  
Auffüllung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)  
Aufgaben der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Aufgaben der Finanzbuchhaltung (§ 93 GO NRW)  
Aufgaben der Finanzrechnung (§ 30 GemHVO NRW)  
Aufgaben der gemeindlichen Geschäftsbuchführung (§ 27 GemHVO NRW)  
Aufgaben der gemeindlichen Zahlungsabwicklung (§ 30 GemHVO NRW)  
Aufgaben der Haushaltsatzung (§ 78 GO NRW)  
Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung (10. Teil, § 103 GO NRW)  
Aufgaben der überörtlichen Prüfung (§ 105 GO NRW)  
Aufgaben der Zahlungsabwicklung (§ 30 GemHVO NRW)  
Aufgaben des Gesamtlageberichts (§ 51 GemHVO NRW)  
Aufgaben des Haushaltsplans (§ 79 GO NRW)  
Aufgaben des Jahresabschlusses (§ 95 GO NRW)  
Aufgaben des Kämmerers (§ 80 GO NRW, § 23 GemHVO NRW)  
Aufgaben des Lageberichts (§ 48 GemHVO NRW)  
Aufgaben des Rechnungsprüfungsausschusses (§§ 92, 96 GO NRW)  
Aufgaben organisatorisch verselbstständigter Einrichtungen (§ 97 GO NRW)  
Aufgaben und Rechte des Kämmerers (§ 80 GO NRW)  
Aufgabenkatalog der örtlichen Rechnungsprüfung (§ 103 GO NRW)  
Aufgabenkatalog der überörtlichen Prüfung (§ 105 GO NRW)  
Aufgabenträger der Rechnungsprüfung (§ 102 GO NRW)  
Aufgabenübertragung des Rates an die örtliche Rechnungsprüfung (§ 103 GO NRW)  
Aufgabenübertragung und Vergabe (§ 25 GemHVO NRW)  
Aufhebung anderer Haushaltssperren (§ 23 GemHVO NRW)  
Aufhebung der Haushaltssperre des Rates (§ 81 GO NRW, § 23 GemHVO NRW)  
Aufhebung einer haushaltswirtschaftlichen Sperre (§ 23 GemHVO NRW)  
Auflösung aktiver Rechnungsabgrenzungsposten (§ 42 GemHVO NRW)  
Auflösung eines Festwertes (§ 34 GemHVO NRW)  
Auflösung passiver Rechnungsabgrenzungsposten (§ 42 GemHVO NRW)  
Auflösung von Instandhaltungsrückstellungen (§ 88 GO NRW, § 36 GemHVO NRW)  
Auflösung von Rückstellungen durch Inanspruchnahme (§ 36 GemHVO NRW)  
Auflösung von Rückstellungen wegen Dienstherrwechsels (§ 88 GO NRW, § 36 GemHVO NRW)  
Auflösung von Rückstellungen, weil der Grund entfallen ist (§ 88 GO NRW, § 36 GemHVO NRW)  
Auflösung von Sonderposten (§ 43 GemHVO NRW)  
Auflösung von Sonderposten bei abnutzbaren Vermögensgegenständen (§ 43 GemHVO NRW)  
Auflösung von Sonderposten bei nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen (§ 43 GemHVO NRW)  
Auflösung von Sonderposten bei Veräußerung des Vermögensgegenstandes (§ 43 GemHVO NRW)  
Auflösung von Sonderposten bei Wertminderung (§ 43 GemHVO NRW)  
Auflösung von Sonderposten wegen Rückzahlung einer Zuwendungen (§ 43 GemHVO NRW)  
Auflösungsgebot für Rückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Aufnahme einzelner Kredite zur Liquiditätssicherung (§ 89 GO NRW, § 30 GemHVO NRW)  
Aufrechnungsdifferenzen (§ 50 GemHVO NRW)  
Aufsicht als Aufgabe des Bürgermeisters (§ 31 GemHVO NRW)  
Aufsicht als Aufgabe des Kämmerers (§ 31 GemHVO NRW)  
Aufsicht über Buchführung und Zahlungsabwicklung (§ 31 GemHVO NRW)  
Aufsicht über die Finanzbuchhaltung (§ 31 GemHVO NRW)  
Aufsichtsrechtliche Prüfung des Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Aufsichtsrechtliche Prüfung des Jahresabschlusses (§ 96 GO NRW)  
Aufsichtsrechtliche Prüfung und Bestätigungsvermerk (§ 96 GO NRW)  
Aufstellung der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW, § 53 GemHVO NRW)  
Aufstellung der produktorientierten Teilpläne (§ 4 GemHVO NRW)  
Aufstellung der Teilergebnispläne (§ 4 GemHVO NRW)  
Aufstellung der Teilfinanzpläne (§ 4 GemHVO NRW)  
Aufstellung der Teilrechnungen (§ 40 GemHVO NRW)  
Aufstellung des Abschreibungsplans (§ 35 GemHVO NRW)  
Aufstellung des Entwurfs der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Aufstellung des Entwurfs des Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW)  
Aufstellung des Entwurfs des Jahresabschlusses (§ 95 GO NRW)  
Aufstellung des Inventars (§ 91 GO NRW, § 28 GemHVO NRW)  
Aufstellung des Summenabschlusses (§ 50 GemHVO NRW)  
Aufstellung einer Nachtragssatzung (§ 81 GO NRW)  
Aufstellung einer örtlichen Abschreibungstabelle (§ 35 GemHVO NRW)  
Aufstellung eines gemeindlichen Kontenplans (§ 27 GemHVO NRW)  
Aufstellung eines Nachtragshaushaltsplans (§ 81 GO NRW, § 10 GemHVO NRW)  
Aufstellung eines Zwischenabschlusses (§ 116 GO NRW, § 49 GemHVO NRW)  
Aufstellungsfrist für den Entwurf des Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW)  
Aufstellungsfrist für den Entwurf des Jahresabschlusses (§ 95 GO NRW)  
Aufstellungsverfahren für den Gesamtabschluss (§ 116 GO NRW)  
Aufstellungsverfahren für den Jahresabschluss (§ 95 GO NRW, § 37 GemHVO NRW)  
Aufstellungsverfahren für die Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Aufstellungsverfahren zur Bestätigung des Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW)  
Aufstellungsverfahren zur Feststellung des Jahresabschlusses (§ 95 GO NRW)  
Aufteilung des Stellenplans (§ 8 GemHVO NRW)  
Aufträge des Bürgermeisters an die örtliche Rechnungsprüfung (§ 103 GO NRW)  
Auftragsumfang des Prüfers (§ 103 GO NRW)  
Auftragsvergabe und Liquidität (§ 75 GO NRW)  
Auftragsvergabe und Liquiditätsplanung (§ 89 GO NRW, §§ 25, 30 GemHVO NRW)  
Auftreten von Aufrechnungsdifferenzen (§ 50 GemHVO NRW)  
Aufwands- und Ertragskonsolidierung (§ 305 HGB) (§ 50 GemHVO NRW)  
Aufwand als Rechengröße (§ 93 GO NRW, §§ 2, 11, 17, 27 GemHVO NRW)  
Aufwendungen als Steuerungsinformationen (§ 2 GemHVO NRW)  
Aufwendungen für Dienstleistungen (§ 2 GemHVO NRW)  
Aufwendungen für Instandsetzungen und Modernisierungen (§§ 14, 33 GemHVO NRW)  
Aufwendungen für Sachleistungen (§ 2 GemHVO NRW)  
Aufwendungen im Budget (§ 21 GemHVO NRW)  
Aufwendungen im Ergebnisplan (§ 11 GemHVO NRW)  
Aufwendungen im Ergebnisplan (§§ 2, 11 GemHVO NRW)  
Aufwendungen im NKF-Kontenrahmen (§ 2 GemHVO NRW)  
Aufwendungen und Auszahlungen (§ 22 GemHVO NRW)  
Aufwuchs und pauschaliertes Festwertverfahren (§ 34 GemHVO NRW)  
Aufzeichnungspflicht für gemeindliche Geschäftsvorfälle (§ 27 GemHVO NRW)  
Ausbuchen von Verbindlichkeiten (§ 86 GO NRW, § 41 GemHVO NRW)  
Ausbuchung von Forderungen (§§ 26, 41 GemHVO NRW)  
Ausfallbürgschaften (§ 87 GO NRW)  
Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft (§ 75 GO NRW)  
Ausführung eines Ratsbeschlusses (8. Teil GO NRW)  
Ausgaben und Ermittlung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)  
Ausgangswert für die planmäßige Abschreibung (§ 35 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Ausgestaltung der Finanzbuchhaltung (§ 93 GO NRW, § 27 GemHVO NRW)  
Ausgestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung (§ 18 GemHVO NRW)  
Ausgestaltung des Bestätigungsvermerks (§ 116 GO NRW)  
Ausgestaltung des gemeindlichen Kontenplans (§ 27 GemHVO NRW)  
Ausgestaltung des Haushaltssicherungskonzeptes (§ 5 GemHVO NRW)  
Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems (§ 76 GO NRW, §§ 12, 48, 51 GemHVO NRW)  
Ausgestaltung von Leistungskennzahlen (§ 12 GemHVO NRW)  
Ausgestaltung von Zielen (§ 12 GemHVO NRW)  
Ausgewählte deutsche Rechnungslegungsstandards (12. T. GO NRW)  
Ausgewählte deutsche Rechnungslegungsstandards (7. Abschnitt der GemHVO NRW)  
Ausgleichspflicht bei den internen Leistungsbeziehungen (§ 17 GemHVO NRW)  
Ausgleichsrücklage - Auffüllung oder Wiederauffüllung (§ 75 GO NRW)  
Ausgleichsrücklage - Bemessung nach dem Eigenkapital (§ 75 GO NRW)  
Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW, §§ 41, 53 GemHVO NRW)  
Ausgleichsrücklage und Einhaltung des zulässigen Höchstbetrages (§ 75 GO NRW)  
Ausgleichsrücklage und Haushaltsausgleich (§ 75 GO NRW)  
Auskünfte der Ratsmitglieder nach § 43 GO NRW (§ 48 GemHVO NRW)  
Auskünfte über die Geschäftsführung (§§ 95, 116 GO NRW, §§ 48, 51 GemHVO NRW)  
Auskunftspflichten der Ratsmitglieder (§§ 95, 116 GO NRW)  
Auslegung des Entwurfs der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Ausleihungen (§§ 41, 53 GemHVO NRW)  
Ausleihungen an Beteiligungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Ausleihungen an Sondervermögen (§ 41 GemHVO NRW)  
Ausleihungen an verbundene Unternehmen (§ 41 GemHVO NRW)  
Ausleihungen der Gemeinde (§ 3 GemHVO NRW)  
Ausleihungen und Gegenleistungsverpflichtungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Ausnahme für die Zwischenergebniseliminierung (§ 50 GemHVO NRW)  
Ausnahme vom Bruttoprinzip (§§ 38, 39, 40 GemHVO NRW)  
Ausnahme vom Bruttoprinzip bei Beiträgen (§ 23 GemHVO NRW)  
Ausnahme vom Bruttoprinzip bei Gebühren (§ 23 GemHVO NRW)  
Ausnahme vom Bruttoprinzip bei Steuern (§ 23 GemHVO NRW)  
Ausnahme vom Bruttoprinzip für Abgaben (§ 23 GemHVO NRW)  
Ausnahme vom Einzelbewertungsgrundsatz (§ 32 GemHVO NRW)  
Ausnahme vom Verrechnungsverbot (§ 39 GemHVO NRW)  
Ausnahme vom Vier-Augen-Prinzip (§ 31 GemHVO NRW)  
Ausnahme von der Einbeziehung in die Konsolidierung (§ 116 GO NRW)  
Ausnahme von der gemeindlichen Bilanzierung (§ 41 GemHVO NRW)  
Ausnahme von der Neubewertungspflicht (§ 50 GemHVO NRW)  
Ausnahme von der Neubewertungspflicht für die Erstkonsolidierung (12. T. GO NRW)  
Ausnahme zur Aufstellungspflicht einer Nachtragssatzung (§ 81 GO NRW)  
Ausnahmen vom Bruttoprinzip (§ 79 GO NRW)  
Ausnahmezulassung vom Verbot der Sicherheitsbestellung (§ 86 GO NRW)  
Ausrichtung der Haushaltsüberwachung (§ 23 GemHVO NRW)  
Ausrichtung des Beteiligungsberichtes (§ 117 GO NRW)  
Aussage des Bestätigungsvermerks (§ 101 GO NRW)  
Ausschluss der Sparkassen aus dem Konsolidierungskreis (§ 50 GemHVO NRW)  
Ausschluss der Sparkassenbetriebe aus dem Konsolidierungskreis (§ 50 GemHVO NRW)  
Ausschluss nicht von Beteiligungen an Sparkassenbetrieben (§ 50 GemHVO NRW)  
Ausschluss und Befangenheit des Prüfers (§ 103 GO NRW)  
Ausschlussgründe für Dritte als Prüfer (§ 103 GO NRW)  
Ausschreibungspflicht (§ 25 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Außerordentliche Aufwendungen (§§ 2, 38 GemHVO NRW)  
Außerordentliche Erträge (§§ 2,38 GemHVO NRW)  
Außerordentliches Ergebnis (§§ 2, 37, 38 GemHVO NRW)  
Außerplanmäßige Abschreibungen (§§ 35, 50 GemHVO NRW)  
Außerplanmäßige Abschreibungen bei Anlagevermögen (§ 35 GemHVO NRW)  
Außerplanmäßige Abschreibungen bei Finanzanlagen (§ 35 GemHVO NRW)  
Außerplanmäßige Abschreibungen beim Sachanlagevermögen (§ 35 GemHVO NRW)  
Außerplanmäßige Abschreibungen beim Umlaufvermögen (§ 35 GemHVO NRW)  
Außerplanmäßige Abschreibungen im Anhang (§ 35 GemHVO NRW)  
Außerplanmäßige Abschreibungen und Sonderposten (§ 35 GemHVO NRW)  
Außerplanmäßige Abschreibungen und Umstufung von Straßen (§ 35 GemHVO NRW)  
Außerplanmäßige Aufwendungen (§ 83 GO NRW)  
Außerplanmäßige Auszahlungen (§ 83 GO NRW)  
Außerplanmäßige Verpflichtungsermächtigungen (§ 85 GO NRW)  
Auswahl von Leistungskennzahlen (§ 12 GemHVO NRW)  
Auswahl von Sanierungsmaßnahmen (§ 5 GemHVO NRW)  
Ausweis aller Stellen im Stellenplan (§ 8 GemHVO NRW)  
Ausweis der fremden Finanzmittel in der Finanzrechnung (§§ 16, 27 GemHVO NRW)  
Ausweis der Haftungsverhältnisse (§ 47 GemHVO NRW)  
Ausweis der internen Leistungsbeziehungen (§ 17 GemHVO NRW)  
Ausweis der Veränderungen der Ermächtigungen (§ 81 GO NRW)  
Ausweis des Gesamtbetrages der Aufwendungen (§ 2 GemHVO NRW)  
Ausweis des Gesamtbetrages der Erträge (§ 2 GemHVO NRW)  
Ausweis eines Jahresergebnisses (§ 4 GemHVO NRW)  
Ausweis von Leistungskennzahlen (§ 40 GemHVO NRW)  
Ausweis von Leistungsmengen (§ 40 GemHVO NRW)  
Ausweis von Verpflichtungsermächtigungen (§ 13 GemHVO NRW)  
Auswertungen aus den Büchern (§ 27 GemHVO NRW)  
Auswertungen durch eine Fibu-Kontierungsnummer (§ 27 GemHVO NRW)  
Auswertungen nach der gewählten Haushaltsgliederung (§ 27 GemHVO NRW)  
Auswertungen nach der sachlichen Ordnung (§ 27 GemHVO NRW)  
Auswertungen nach der zeitlichen Ordnung (§ 27 GemHVO NRW)  
Auswirkungen der festgelegten Wertgrenze (§ 14 GemHVO NRW)  
Auswirkungen der Niederschlagungen (§ 26 GemHVO NRW)  
Auswirkungen der Stundung (§ 26 GemHVO NRW)  
Auszahlungen als Rechengröße (§§ 89, 93 GO NRW, §§ 3, 11, 27 GemHVO NRW)  
Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit (§ 3 GemHVO NRW)  
Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (§ 3 GemHVO NRW)  
Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit (§ 3 GemHVO NRW)  
Auszahlungen für aktivierbare Zuwendungen (§ 3 GemHVO NRW)  
Auszahlungen für Baumaßnahmen (§§ 3, 22 GemHVO NRW)  
Auszahlungen für Beschaffungen (§ 22 GemHVO NRW)  
Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen (§ 3 GemHVO NRW)  
Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen (§ 3 GemHVO NRW)  
Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden (§ 3 GemHVO NRW)  
Auszahlungen für Investitionen (§ 22 GemHVO NRW)  
Auszahlungen im NKF-Kontenrahmen (§ 3 GemHVO NRW)  
Auszahlungsarten bei Finanzierungstätigkeit (§ 3 GemHVO NRW)  
Auszahlungsarten bei Investitionstätigkeit (§ 3 GemHVO NRW)  
Auszahlungsarten bei laufender Verwaltungstätigkeit (§ 3 GemHVO NRW)

**B**

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Bankguthaben (§ 41 GemHVO NRW)  
Bankkonten (§ 31 GemHVO NRW)  
Bankrechtliche Kundeneinstufung (§§ 86, 89, 90 GO NRW)  
Barwert bei Pensionsrückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Baulichkeiten auf bebauten Grundstücken (§ 41 GemHVO NRW)  
Baumaßnahmen im gemeindlichen Finanzplan (§ 3 GemHVO NRW)  
Bauten auf fremdem Grund und Boden (§ 41 GemHVO NRW)  
Bauten des Infrastrukturvermögens (§ 41 GemHVO NRW)  
Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (§ 27 GemHVO NRW)  
Beachtung der Vergabebestimmungen (§ 25 GemHVO NRW)  
Beachtung des Anschaffungswertprinzips (§ 91 GO NRW)  
Beachtung des Kontierungsplans (§§ 2, 3, 41 GemHVO NRW)  
Beachtung des Periodisierungsprinzips (§ 32 GemHVO NRW)  
Beachtung von Haushaltsgrundsätzen (§§ 75, 78 GO NRW)  
Beachtung von Mikrofilm-Grundsätzen (§ 58 GemHVO NRW)  
Beachtung von wirtschaftlichen Gesichtspunkten (§ 14 GemHVO NRW)  
Beamte bei rechtlich selbstständigen Unternehmen (§ 36 GemHVO NRW)  
Beamtenpensionsversicherung (§ 36 GemHVO NRW)  
Beamtenrechtliche Pensionsansprüche (§ 36 GemHVO NRW)  
Beanstandungsverfahren - überörtliche Prüfung (§ 105 GO NRW)  
Beauftragung der örtlichen Rechnungsprüfung durch den Bürgermeister (§ 103 GO NRW)  
Beauftragung der örtlichen Rechnungsprüfung durch den Rat (§ 103 GO NRW)  
Beauftragung der örtlichen Rechnungsprüfung einer anderen Gemeinde (§ 103 GO NRW)  
Beauftragung Dritter (§ 89 GO NRW)  
Beauftragung Dritter als Prüfer (§ 103 GO NRW)  
Beauftragung nach § 103 Abs. 5 GO NRW (§ 102 GO NRW)  
Bebaute Grundstücke (§§ 41, 53 GemHVO NRW)  
Bedarf für eine Inanspruchnahme des Budgets (§ 21 GemHVO NRW)  
Bedarf für überplanmäßige Ermächtigungen (§ 83 GO NRW)  
Bedarfsorientierte Ermächtigungsübertragung (§ 22 GemHVO NRW)  
Bedarfsprüfung vor der Abgabe einer Vollständigkeitserklärung (§ 103 GO NRW)  
Bedingungen bei der Gruppenbewertung (§§ 34, 41 GemHVO NRW)  
Bedingungen bei Festwertverfahren (§§ 34, 41 GemHVO NRW)  
Bedingungen für die Sammelbewertung (§§ 34, 41 GemHVO NRW)  
Beendigung der Herstellung (§ 33 GemHVO NRW)  
Befreiende Wirkung des Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW)  
Befristete Aufbewahrung von Unterlagen (§ 58 GemHVO NRW)  
Beginn der Frist zur Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs (§§ 75, 95 GO NRW)  
Beginn der Herstellung eines Vermögensgegenstandes (§ 33 GemHVO NRW)  
Beginn der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung (§ 84 GO NRW)  
Beginn der vorläufigen Haushaltsführung (§ 82 GO NRW)  
Beginn des Abschreibungsplans (§ 35 GemHVO NRW)  
Begrenzung der zulässigen Zuschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)  
Begriff „Abgang“ (§§ 33, 45 GemHVO NRW)  
Begriff „Abschreibungen“ (§ 35 GemHVO NRW)  
Begriff „Anlagevermögen“ (§ 35 GemHVO NRW)  
Begriff „Anschaffungskosten“ (§ 91 GO NRW, §§ 33, 35 GemHVO NRW)  
Begriff „außerordentlich“ (§ 3 GemHVO NRW)  
Begriff „außerplanmäßig“ (§ 83 GO NRW)  
Begriff „Beteiligungen“ (§ 41 GemHVO NRW)  
Begriff „Bewertungsmethode“ (§ 44 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Begriff „Dauernd“ (§ 33 GemHVO NRW)  
Begriff „Drohender Verlust“ (§ 36 GemHVO NRW)  
Begriff „einbringen“ (§ 100 GO NRW)  
Begriff „Einheitliche Leitung“ (§ 50 GemHVO NRW)  
Begriff „Erhebliche Härte“ (§ 26 GemHVO NRW)  
Begriff „Ertragsgesamtlage“ (§ 116 GO NRW)  
Begriff „Ertragslage“ (§ 95 GO NRW)  
Begriff „Finanzanlagen“ (§ 35 GemHVO NRW)  
Begriff „Finanzgesamtlage“ (§ 116 GO NRW)  
Begriff „Finanzlage“ (§ 95 GO NRW)  
Begriff „Forderungen“ (§ 41 und 46 GemHVO NRW)  
Begriff „Gemeindliche Haushaltswirtschaft“ (§ 75 GO NRW)  
Begriff „Gesamtabschluss“ (12. T. GO NRW, 7. Abschn. GemHVO NRW)  
Begriff „Geschäftsvorfälle“ (§ 27 GemHVO NRW)  
Begriff „Grundstücklasten“ (§ 41 GemHVO NRW)  
Begriff „Grundstücksrechte“ (§ 41 GemHVO NRW)  
Begriff „Haushalt“ (§ 75 GO NRW)  
Begriff „Haushaltsjahr“ (§§ 78, 95 GO NRW)  
Begriff „Herstellungskosten“ (§ 91 GO NRW, §§ 33, 35 GemHVO NRW)  
Begriff „Investitionstätigkeit“ (§ 86 GO NRW; §§ 3, 14 GemHVO NRW)  
Begriff „Kommunale Stiftungen“ (§§ 99, 100 GO NRW)  
Begriff „Laufende Verfahren“ (§ 36 GemHVO NRW)  
Begriff „Maßgeblicher Einfluss“ (§ 50 GemHVO NRW)  
Begriff „Nachtragssatzung“ (§ 81O NRW)  
Begriff „Nicht braucht“ (§ 83 GO NRW)  
Begriff „Nicht geringfügig“ (§ 36 GemHVO NRW)  
Begriff „Ordentlich“ (§ 3 GemHVO NRW)  
Begriff „Örtliche Prüfung“ (§ 102 GO NRW)  
Begriff „Planmäßige Abschreibungen“ (§ 35 GemHVO NRW)  
Begriff „Rechnungsabgrenzungsposten“ (§ 91 GO NRW, § 28 GemHVO NRW)  
Begriff „Rechtliche Verpflichtung“ (§ 82 GO NRW)  
Begriff „Schluss des Haushaltsjahres“ (§ 95 GO NRW)  
Begriff „Schulden“ (§ 91 GO NRW, § 28 GemHVO NRW)  
Begriff „Schuldengesamtlage“ (§ 116 GO NRW)  
Begriff „Schuldenlage“ (§ 95 GO NRW, § 27 GemHVO NRW)  
Begriff „Schwebendes Geschäft“ (§ 36 GemHVO NRW)  
Begriff „Selbstständige Nutzung“ (§ 35 GemHVO NRW)  
Begriff „Selbstständige Verwertbarkeit“ (§ 33 GemHVO NRW)  
Begriff „Tatsächliche Verhältnisse“ (§ 95 GO NRW)  
Begriff „Treuhandvermögen“ (§ 98 GO NRW)  
Begriff „Überplanmäßig“ (§ 83 GO NRW)  
Begriff „Umlaufvermögen“ (§ 35 GemHVO NRW)  
Begriff „Unaufschiebbarkeit“ (§ 82 GO NRW)  
Begriff „Untergeordnete Bedeutung“ (§ 116 GO NRW)  
Begriff „Veräußerung“ (§ 83 GO NRW)  
Begriff „Verbindlichkeiten“ (§ 41 und 47 GemHVO NRW)  
Begriff „Vermögens- und Schuldenlage“ (§ 27 GemHVO NRW)  
Begriff „Vermögensgegenstand“ (§91 GO NRW, §§ 28, 33, 35 GemHVO NRW)  
Begriff „Vermögensgesamtlage“ (§ 116 GO NRW)  
Begriff „Vermögenslage“ (§ 95 GO NRW, § 27 GemHVO NRW)  
Begriff „Verpflichtungsermächtigungen“ (§ 13 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Begriff „Verselbstständigte Aufgabenbereiche“ (§ 50 GemHVO NRW)  
Begriff „Wirtschaftliches Eigentum“ (§ 33 GemHVO NRW)  
Behandlung des Unterschiedsbetrages (§ 309 HGB) (§ 50 GemHVO NRW)  
Behandlung von Aufrechnungsdifferenzen (§ 50 GemHVO NRW)  
Behandlung von Kleinbeträgen (§ 31 GemHVO NRW)  
Beherrschungsrecht (§ 50 GemHVO NRW)  
Beifügung eines Bauzeitplans (§ 14 GemHVO NRW)  
Beihilfeansprüche (§ 36 GemHVO NRW)  
Beispiel einer städtischen Beteiligungsstruktur (§ 117 GO NRW)  
Beispiel für die Gestaltung der gemeindlichen Teilrechnungen (§ 95 GO NRW)  
Beispiel für eine erweiterte Ergebnisrechnung (§ 38 GemHVO NRW)  
Beispiel für eine erweiterte Finanzrechnung (§ 39 GemHVO NRW)  
Beispiel für eine Übersicht über gemeindliche Betriebe (§ 52 GemHVO NRW)  
Beispiel für einen Bestätigungsvermerk für den Gesamtabschluss (§ 116 GO NRW)  
Beispiel für einen Bestätigungsvermerk für den Jahresabschluss (§ 101 GO NRW)  
Beispiel für einen Bestätigungsvermerk für die Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Beispiel für einen erweiterten Plan-/Ist-Vergleich (§ 22 GemHVO NRW)  
Beispiele für Prüfungsaussagen zum Jahresabschluss (§ 101 GO NRW)  
Beispiele für Prüfungssachverhalte beim Gesamtabschluss (§ 103 GO NRW)  
Beiträge (§ 19 GemHVO NRW)  
Beiträge für Investitionen (§ 43 GemHVO NRW)  
Beiträge nach dem Baugesetzbuch (§ 43 GemHVO NRW)  
Beiträge nach dem Kommunalabgabengesetz (§ 43 GemHVO NRW)  
Bekanntgabe des Beteiligungsberichtes (§ 117 GO NRW)  
Bekanntgabe des Entwurfs der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Bekanntgabe von Bewirtschaftungsbestimmungen (§ 23 GemHVO NRW)  
Bekanntmachung der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Bekanntmachung der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Bekanntmachung der Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre (§ 80 GO NRW)  
Bekanntmachung des Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW)  
Bekanntmachung des Jahresabschlusses (§ 96 GO NRW)  
Belegpflicht für die Buchungen der Geschäftsvorfälle (§ 27 GemHVO NRW)  
Belegprinzip (§ 27 Abs. 3 GemHVO NRW).  
Bemessung der Altlastenrückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Bemessung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)  
Bemessung der Deponierückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Bemessung der Gegenleistungsverpflichtung (§ 43 GemHVO NRW)  
Bemessung der Rückstellungen für Altersteilzeit (§ 36 GemHVO NRW)  
Beratung des geprüften Jahresabschlusses im Rat (§ 96 GO NRW)  
Beratung in bautechnischen Fragen (§ 105 GO NRW)  
Beratung in Verwaltungsfragen (§ 105 GO NRW)  
Beratung und Beschluss über die Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Beratungsaufgaben der Gemeindeprüfungsanstalt (§ 105 GO NRW)  
Beratungsrecht der Gemeindeprüfungsanstalt (§ 105 GO NRW)  
Berechnung der gemeindlichen Anschaffungskosten (§ 14 GemHVO NRW)  
Berechnung der gemeindlichen Herstellungskosten (§ 14 GemHVO NRW)  
Berechtigte für eine haushaltswirtschaftliche Sperre (§ 23 GemHVO NRW)  
Berechtigungen in der DV-Buchführung (§ 31 GemHVO NRW)  
Bericht über bedeutende Vorgänge (§ 48 GemHVO NRW)  
Bericht über wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung (§ 117 GO NRW)  
Berichterstattung im Anhang (§ 44 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Berichtigung der Eröffnungsbilanz - Haushaltssicherung (§ 57 GemHVO NRW)  
Berichtigung der Eröffnungsbilanz - Spätere Jahresabschlüsse (§ 57 GemHVO NRW)  
Berichtigung der Eröffnungsbilanz - Wahlrechte (§ 57 GemHVO NRW)  
Berichtigung der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW, § 57 GemHVO NRW)  
Berichtigung des Jahresabschlusses (§ 96 GO NRW)  
Berichtigung und Nachholung von Wertansätzen (§ 92 GO NRW)  
Berichtigungen der Eintragungen in die Bücher (§ 27 GemHVO NRW)  
Berichtsgrundsätze für den Prüfungsbericht (§ 101 GO NRW)  
Berichtspflicht über bedeutende Vorgänge im Haushaltsjahr (§ 48 GemHVO NRW)  
Berichtspflicht über bedeutende Vorgänge nach Schluss des Haushaltsjahres (§ 48 GemHVO NRW)  
Berichtspflichten gegenüber dem Rat (§ 78 GO NRW)  
Berücksichtigung von Ereignissen nach dem Abschlussstichtag (§ 101 GO NRW)  
Berücksichtigung von Orientierungsdaten (§ 6 GemHVO NRW)  
Berücksichtigung von Teilkonzernen (§ 50 GemHVO NRW)  
Beschaffenheit der Buchführung (§ 93 GO NRW)  
Beschaffung der Finanzmittel (§ 77 GO NRW)  
Beschluss des Rates über die Haushaltssatzung (§§ 80, 96 GO NRW)  
Beschluss über die Verwendung des Jahresergebnisses (§ 96 GO NRW)  
Beschlussfassung des Rates für die Übertragung (§ 22 GemHVO NRW)  
Beschlussfassung des Rates über Einwendungen zum Haushalt (§ 80 GO NRW)  
Beschränkte Ausschreibung (§ 25 GemHVO NRW)  
Beschränkungen für die Verfügungsmittel (§ 15 GemHVO NRW)  
Beseitigung einer eingetretenen Überschuldung (§ 5 GemHVO NRW)  
Besondere Aufbewahrungsvorschriften (§ 58 GemHVO NRW)  
Besondere Bewertungsvorschriften (§ 55 GemHVO NRW)  
Besondere Bilanzposten für Ausleihungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Besondere Erläuterungspflichten im Anhang (§ 44 GemHVO NRW)  
Besondere Erläuterungspflichten im Vorbericht (§ 7 GemHVO NRW)  
Besondere Haushaltsgrundsätze (§ 75 GO NRW)  
Besondere haushaltswirtschaftliche Beschränkungen (§ 82 GO NRW)  
Besondere kreditähnliche Rechtsgeschäfte: ÖPP und Leasing (§ 86 GO NRW)  
Besondere Ratsbeschlüsse (§ 101 GO NRW)  
Besondere Rückstellungssachverhalte (§ 36 GemHVO NRW)  
Besondere Teilergebnispläne (§ 4 GemHVO NRW)  
Besondere Veräußerungsgeschäfte (§ 90 GO NRW)  
Besondere Vorgaben für die Verwaltung von Stiftungen (§ 98 GO NRW)  
Besondere Wertminderungen bei Grundstücken (§ 35 GemHVO NRW)  
Besonderheiten bei den Verfügungsmitteln (§ 15 GemHVO NRW)  
Besonderheiten bei der passiven Rechnungsabgrenzung (§ 42 GemHVO NRW)  
Besonderheiten bei finanziellen Abhängigkeitsverhältnissen (§ 50 GemHVO NRW)  
Besonderheiten bei planmäßigen Abschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)  
Besonderheiten der gemeindlichen Bilanzierung (§ 41 GemHVO NRW)  
Besonderheiten für die Gesamtkapitalflussrechnung (§ 51 GemHVO NRW)  
Besonderheiten im Nachtragshaushaltsplan (§ 10 GemHVO NRW)  
Bestand an gemeindlichen Finanzmitteln (§ 30 GemHVO NRW)  
Bestandskontrolle als körperliche Inventur (§ 28 GemHVO NRW)  
Bestandsprüfungen bei Festwerten (§ 34 GemHVO NRW)  
Bestandsveränderungen (§ 2 GemHVO NRW)  
Bestandteile der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Bestandteile der planmäßigen Abschreibung (§ 35 GemHVO NRW)  
Bestandteile des Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW, § 49 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Bestandteile des Haushaltsplans (§ 79 GO NRW, § 1 GemHVO NRW)  
Bestandteile des Jahresabschlusses (§ 95 GO NRW, § 37 GemHVO NRW)  
Bestandteile des NKF (§ 75 GO NRW)  
Bestandteile des Positionenplans (7. Abschn. GemHVO NRW)  
Bestandteile des Teilfinanzplans (§ 4 GemHVO NRW)  
Bestandteile und Anlagen des gemeindlichen Jahresabschlusses (6. Abschnitt der GemHVO NRW)  
Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit (§ 30 GemHVO NRW)  
Bestätigung der sachlichen Richtigkeit (§ 30 GemHVO NRW)  
Bestätigung des Entwurfs der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Bestätigung des Entwurfs des Gesamtabschlusses (§ 116 i.V.m. § 95 GO NRW)  
Bestätigung des Entwurfs des Jahresabschlusses (§ 95 GO NRW)  
Bestätigung des Gesamtabschlusses durch den Rat (§ 116 GO NRW)  
Bestätigung des Jahresabschlusses - Haushaltssicherungskonzept (§ 76, 95 GO NRW)  
Bestätigungsvermerk (§§ 101, 103 GO NRW)  
Bestätigungsvermerk - Darstellung der Versagung (§ 101 GO NRW)  
Bestätigungsvermerk - Einschränkungen (§ 101 GO NRW)  
Bestätigungsvermerk - Erteilung eines eingeschränkten (§ 101 GO NRW)  
Bestätigungsvermerk - Inhalt und Aussage (§ 101 GO NRW)  
Bestätigungsvermerk - Möglichkeit der Versagung (§ 101 GO NRW)  
Bestätigungsvermerk - Pflicht zur Begründung (§ 101 GO NRW)  
Bestätigungsvermerk - Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk (§ 101 GO NRW)  
Bestätigungsvermerk - Versagung (§ 101 GO NRW)  
Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers (§ 103 GO NRW)  
Bestätigungsvermerk des beauftragten Prüfers (§ 103 GO NRW)  
Bestätigungsvermerk des Rechnungsprüfungsausschusses (§ 101 GO NRW)  
Bestätigungsvermerk für den Gesamtabschluss (§ 116 GO NRW)  
Bestätigungsvermerk für den Jahresabschluss (§ 101 GO NRW)  
Bestätigungsvermerk für die Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Bestätigungsvermerk im Rahmen des Prüfungsauftrages (§ 101 GO NRW)  
Bestehen eines schwebenden Geschäftes (§ 36 GemHVO NRW)  
Bestellung bei Aufgabenerledigung durch Dritte (§ 93 GO NRW)  
Bestellung der Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung (§ 104 GO NRW)  
Bestellung der Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung (§ 104 GO NRW)  
Bestellung eines Stellvertreters in der Finanzbuchhaltung (§ 93 GO NRW)  
Bestellung eines Verantwortlichen der Finanzbuchhaltung (§ 93 GO NRW)  
Bestellung eines Verantwortlichen für die Zahlungsabwicklung (§ 93 GO NRW)  
Bestellung von Sicherheiten (§ 87 GO NRW)  
Bestellung von Sicherheiten für Kredite (§ 87 GO NRW)  
Bestellung von Sicherheiten in der gemeindlichen Kreditwirtschaft (§ 86 GO NRW)  
Bestimmung der Nutzungsdauern (§ 35 GemHVO NRW)  
Beteiligung der örtlichen Rechnungsprüfung an der Jahresabschlussprüfung (§ 101 GO NRW)  
Beteiligung des Rates (§ 83 GO NRW)  
Beteiligung des Rechnungsprüfungsausschusses bei der Beauftragung Dritter (§ 103 GO NRW)  
Beteiligung Dritter als Prüfer (§§ 92, 103 GO NRW)  
Beteiligung mehrerer Gemeinden an einem gemeindlichen Betrieb (§ 41 GemHVO NRW)  
Beteiligungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Beteiligungen als gemeindliche Tochtereinheiten (12. T. GO NRW, 7. Abschn. GemHVO NRW)  
Beteiligungen der Gemeinde (§§ 41, 53 GemHVO NRW)  
Beteiligungen nach anderen Vorschriften (§ 41 GemHVO NRW)  
Beteiligungen nach dem Beamtenversorgungsgesetz (§§ 36, 41 GemHVO NRW)  
Beteiligungen nach dem Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrag (§§ 36, 41 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Beteiligungen nach dem Versorgungslastenverteilungsgesetz (§§ 36, 41 GemHVO NRW)  
Beteiligungsbericht - Beifügung zum Gesamtabchluss (§ 52 GemHVO NRW)  
Beteiligungsbericht - Bilanzen (§ 52 GemHVO NRW)  
Beteiligungsbericht - Darstellung der Beteiligungsverhältnisse (§ 52 GemHVO NRW)  
Beteiligungsbericht - Darstellung der Entwicklung der Bilanzen (§ 52 GemHVO NRW)  
Beteiligungsbericht - Darstellung der Erfüllung des öffentlichen Zwecks (§ 52 GemHVO NRW)  
Beteiligungsbericht - Darstellung der Finanz- und Leistungsbeziehungen (§ 52 GemHVO NRW)  
Beteiligungsbericht - Darstellung der Gewinn- und Verlustrechnungen (§ 52 GemHVO NRW)  
Beteiligungsbericht - Darstellung der Leistungen der Beteiligungen (§ 52 GemHVO NRW)  
Beteiligungsbericht - Darstellung der nichtwirtschaftlichen Betätigung (§ 52 GemHVO NRW)  
Beteiligungsbericht - Darstellung der wirtschaftlichen Betätigung (§ 52 GemHVO NRW)  
Beteiligungsbericht - Darstellung der Ziele der Beteiligung (§ 52 GemHVO NRW)  
Beteiligungsbericht - Darstellung der Zusammensetzung der Organe (§ 52 GemHVO NRW)  
Beteiligungsbericht - Darstellung des Personalbestandes jeder Beteiligung (§ 52 GemHVO NRW)  
Beteiligungsbericht - Fortschreibung (§ 52 GemHVO NRW)  
Beteiligungsbericht - Gewinn- und Verlustrechnungen (§ 52 GemHVO NRW)  
Beteiligungsbericht - Kenntnis der Einwohner (§ 52 GemHVO NRW)  
Beteiligungsbericht - Kenntnis des Rates (§ 52 GemHVO NRW)  
Beteiligungsbericht - Öffentliche Bekanntgabe (§ 52 GemHVO NRW)  
Beteiligungsbericht - Übersicht über die gemeindlichen Beteiligungen (§ 52 GemHVO NRW)  
Beteiligungsbericht - Verfügbarhalten (§ 52 GemHVO NRW)  
Beteiligungsbericht (§§ 116, 117 GO NRW, §§ 49, 52 GemHVO NRW)  
Beteiligungsbericht und gemeindliche Produktbereiche (§ 52 GemHVO NRW)  
Beteiligungsstruktur der Gemeinde (§ 117 GO NRW)  
Betriebe gewerblicher Art (§§ 41, 50 GemHVO NRW)  
Betriebs- und Geschäftsausstattung (§ 41 GemHVO NRW)  
Betriebsstoffe (§ 41 GemHVO NRW)  
Beurteilung der Darstellung der gemeindlichen Entwicklung (§ 101 GO NRW)  
Beurteilung der untergeordneten Bedeutung eines Betriebes (§ 116 GO NRW)  
Beurteilung der untergeordneten Bedeutung mehrerer Betriebe (§ 116 GO NRW)  
Beurteilung des Lageberichtes (§ 101 GO NRW)  
Beurteilung des Prüfungsergebnisses (§ 101 GO NRW)  
Bewertung von bebauten Grundstücken (§ 53 GemHVO NRW)  
Bewertung bei örtlichen (kommunalen) Stiftungen (§ 55 GemHVO NRW)  
Bewertung der Ausleihungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bewertung der Forderungen (§§ 26, 41 GemHVO NRW)  
Bewertung der gemeindlichen Ansprüche (§ 26 GemHVO NRW)  
Bewertung der Schulden (§§ 28, 32 GemHVO NRW)  
Bewertung der Vermögensgegenstände (§§ 28, 32 GemHVO NRW)  
Bewertung unter Beachtung der GoB (§ 32 GemHVO NRW)  
Bewertung von Pensionsrückstellungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bewertung zum Abschlussstichtag (§ 32 GemHVO NRW)  
Bewertungs- und Ansatzwahlrechte in der Gemeindehaushaltsverordnung (§ 44 GemHVO NRW)  
Bewertungsanforderungen - Allgemeine (§ 32 GemHVO NRW)  
Bewertungsvereinfachungen für Vorräte (§ 41 GemHVO NRW)  
Bewertungsvereinfachungsverfahren (§§ 32, 34 GemHVO NRW)  
Bewertungsvereinfachungsverfahren für Vorräte (§ 41 GemHVO NRW)  
Bewertungsverfahren für Unternehmen mit gemeindlicher Bedeutung (§ 55 GemHVO NRW)  
Bewertungsvorschriften (§ 50 GemHVO NRW)  
Bewirtschaftung des Gemeindewaldes (§ 90 GO NRW)  
Bewirtschaftung des gemeindlichen Haushalts (§ 23 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Bewirtschaftung von Haushaltsermächtigungen (§ 11 GemHVO NRW)  
Bewirtschaftungsbestimmungen (§ 23 GemHVO NRW)  
Bewirtschaftungsregelungen im Haushaltsplan (§ 4 GemHVO NRW)  
Bilanz - Ackerland (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Aktive Rechnungsabgrenzung (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Allgemeine Rücklage (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Angabe der Vorjahreszahlen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Anlage zum Haushaltsplan (§ 1 GemHVO NRW)  
Bilanz - Anlagen im Bau (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Anlagevermögen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Anleihen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Anteile an verbundenen Unternehmen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Ausgleichsrücklage (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Ausleihungen an Beteiligungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Ausleihungen an Sondervermögen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Ausleihungen an verbundene Unternehmen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Bauten auf fremdem Grund und Boden (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Beachtung des Kontierungsplans (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Bebaute Grundstücke (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Beteiligungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Betriebs- und Geschäftsausstattung (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Brücken und Tunnel (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Eigenkapital (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Einfügung neuer Posten (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Fahrzeuge (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Finanzanlagen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Forderungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Forderungen aus Beiträgen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Forderungen aus Gebühren (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Forderungen aus Steuern (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Forderungen aus Transferleistungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Forsten (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Geleistete Anzahlungen beim Anlagevermögen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Geleistete Anzahlungen beim Umlaufvermögen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Grund und Boden des Infrastrukturvermögens (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Grundstücksgleiche Rechte (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Grünflächen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Immaterielle Vermögensgegenstände (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Infrastrukturvermögen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Instandhaltungsrückstellungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Kinder- und Jugendeinrichtungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Kulturdenkmäler (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Kunstgegenstände (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Liquide Mittel (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Maschinen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Öffentlich-rechtliche Forderungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Passive Rechnungsabgrenzung (§ 41 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Bilanz - Pensionsrückstellungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Privatrechtliche Forderungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Rückstellungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Rückstellungen für Altlasten (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Rückstellungen für Deponien (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Sachanlagen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Schulen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Sonderposten für Beiträge (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Sonderposten für den Gebührenaussgleich (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Sonderposten für Zuwendungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Sonderrücklagen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Sonstige Ausleihungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Sonstige Rückstellungen nach § 36 Abs. 4 und 5 GemHVO NRW (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Sonstige Sonderposten (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Sonstige unbebaute Grundstücke (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Sonstige Verbindlichkeiten (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Sonstige Vermögensgegenstände (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Technische Anlagen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Umlaufvermögen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Unbebaute Grundstücke (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Verbindlichkeiten (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Verbindlichkeiten aus Transferleistungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Krediten wirtsch. gleichkommen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Verbot der Saldierung (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Vorjahreszahlen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Vorräte (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Wald (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Waren (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Wertpapiere des Anlagevermögens (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Wertpapiere des Umlaufvermögens (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Wohnbauten (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Zusammenfassung von Posten (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz (§ 90, 95 GO NRW, §§ 37, 41 GemHVO NRW)  
Bilanz des Vorjahres (§ 79 GO NRW, §§ 1, 9 GemHVO NRW)  
Bilanzansatz - Deckungskapital bzw. Versicherungssumme (§ 36 GemHVO NRW)  
Bilanzansatz - Rückkaufswert einer Versicherung (§ 36 GemHVO NRW)  
Bilanzansatz negatives Eigenkapital (§ 75 GO NRW)  
Bilanzansätze nicht für einzelne Komponenten der Straße (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzausweis der Überschuldung (§ 43 GemHVO NRW)  
Bilanzausweis des gemeindlichen Vermögens (§ 90 GO NRW)  
Bilanzausweis von Verbindlichkeiten (§ 86 GO NRW, § 41 GemHVO NRW)  
Bilanzen im Beteiligungsbericht (§ 52 GemHVO NRW)  
Bilanzgewinn (§ 41 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Bilanzgliederung nach den gemeindlichen Gegebenheiten (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzgliederungsschema (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzielle Abschreibungen (§ 2 GemHVO NRW)  
Bilanzielle Abwicklung der Übertragbarkeit (§ 22 GemHVO NRW)  
Bilanzielle Behandlung der Ermächtigungsübertragungen (§ 22 GemHVO NRW)  
Bilanzielle Behandlung von Krediten (§ 86 GO NRW)  
Bilanzielle Rechnungsabgrenzungsposten (§ 42 GemHVO NRW)  
Bilanzielle Wirkungen der Veräußerung (§ 90 GO NRW)  
Bilanzierung der allgemeinen Investitionspauschale (§ 43 GemHVO NRW)  
Bilanzierung bei der Gemeinde (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzierung bei der Gemeinde als Treugeber (§ 98 GO NRW, § 41 GemHVO NRW)  
Bilanzierung bei der Gemeinde als Treuhänder (§ 98 GO NRW)  
Bilanzierung bei gepfändeten Vermögensgegenständen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzierung bei Nießbrauch (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzierung bei Rentenzahlungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzierung bei Zwangsversteigerung (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzierung dem Ausweis nach (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzierung dem Grunde nach (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzierung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)  
Bilanzierung der Brandschutzpauschale (§ 43 GemHVO NRW)  
Bilanzierung der erhaltenen Beiträge (§§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Bilanzierung der gemeindlichen Verpflichtungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Bilanzierung der Höhe nach (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzierung der Investitionspauschale (§ 43 GemHVO NRW)  
Bilanzierung der Pensionsrückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Bilanzierung der Schulpauschale (§ 43 GemHVO NRW)  
Bilanzierung des Anlagevermögens (§ 90 GO NRW)  
Bilanzierung des gemeindlichen Eigenkapitals (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzierung des gemeindlichen Vermögens (§ 90 GO NRW)  
Bilanzierung des Treuhandvermögens (§ 98 GO NRW)  
Bilanzierung des Umlaufvermögens (§ 90 GO NRW)  
Bilanzierung einer Kapitalversicherung (§ 36 GemHVO NRW)  
Bilanzierung investiver Zuwendungen für geringwertige Vermögensgegenstände (§ 43 GemHVO NRW)  
Bilanzierung nachträglicher investiver Zuwendungen (§ 43 GemHVO NRW)  
Bilanzierung noch nicht verwendeter Zuwendungen (§ 43 GemHVO NRW)  
Bilanzierung pauschal gewährter investiver Zuwendungen (§ 43 GemHVO NRW)  
Bilanzierung und Bewertung (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzierung von EDV-Software (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzierung von gemeindlichen Vermögensgegenständen (§ 33 GemHVO NRW)  
Bilanzierung von Leasinggeschäften (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzierung von pauschal gewährten investiven Zuwendungen (§ 43 GemHVO NRW)  
Bilanzierung von Pensionsrückstellungen durch die Betriebe (§ 36 GemHVO NRW)  
Bilanzierung von rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzierung von Sachleistungen Dritter als Schenkungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzierung von Sicherungsrechten (§ 87 GO NRW)  
Bilanzierung von Stiftungen (§100 GO NRW)  
Bilanzierung von Tauschgeschäften (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzierung von Treuhandvermögen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzierung von Zinsderivaten (§ 86 GO NRW; § 41 GemHVO NRW)  
Bilanzierung zusätzlicher investiver Zuwendungen (§ 43 GemHVO NRW)  
Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze (§§ 95, 116 GO NRW, § 41 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Bilanzierungsentscheidungen (§91 GO NRW, § 41 GemHVO NRW)  
Bilanzierungszeitpunkt (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzinhalte (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ (§ 53 GemHVO NRW)  
Bilanzposten als Sammelposten (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzposten und Gesamtabchluss (§ 41 GemHVO NRW)  
Bildung einer Positionennummer (§ 50 GemHVO NRW)  
Bildung eines Ausgleichspostens (§ 50 GemHVO NRW)  
Bildung sonstiger Sonderrücklagen (§ 43 GemHVO NRW)  
Bildung von Bewertungseinheiten (§ 32 GemHVO NRW)  
Bildung von Budgets (§ 11, 21 GemHVO NRW)  
Bildung von Festwerten (§ 34 GemHVO NRW)  
Bildung von Pensionsrückstellungen bei den Betrieben (§ 36 GemHVO NRW)  
Bildung von Produkten (§ 4 GemHVO NRW)  
Bildung von produktorientierten Teilplänen (§§ 75, 79 GO NRW; §§ 4, 27 GemHVO NRW)  
Bildung von Rückstellungen (§ 88 GO NRW)  
Bildung von Rückstellungen für andere Zwecke (§ 36 GemHVO NRW)  
Bildung von Sonderposten (§ 43 GemHVO NRW)  
Bildung von Sonderposten bei Festwerten für Vermögensgegenstände (§§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Bildung von Sonderposten bei rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen (§ 43 GemHVO NRW)  
Bildung von Sonderposten bei Schenkungen (§ 43 GemHVO NRW)  
Bildung von Sonderposten für die Stellplatzabgabe (§ 43 GemHVO NRW)  
Bildung von Sonderposten für Ersatzmaßnahmen für den Naturschutz (§ 43 GemHVO NRW)  
Bildung von Sonderposten für unselbstständigen Stiftungen (§ 43 GemHVO NRW)  
Bildung von Sonderrücklagen (§ 43 GemHVO NRW)  
Bildungspauschale/Schulpauschale (§ 43 GemHVO NRW)  
Bindung der Nachtragssatzung (§ 81 GO NRW)  
Bindungswirkung der Haushaltssatzung (§ 78 GO NRW)  
Bindungswirkung der Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre (§ 78 GO NRW)  
Bindungswirkung der Nachtragssatzung (§ 81 GO NRW)  
Boni (§ 33 GemHVO NRW)  
Bottom-up-Konzept (§ 51 GemHVO NRW)  
Brücken (§ 41 GemHVO NRW)  
Bruttoprinzip (§ 11 GemHVO NRW)  
Buch- und Beleginventur als Inventurvereinfachung (§ 29 GemHVO NRW)  
Bücher des Handelsgesetzbuches (§ 49 GemHVO NRW)  
Buchführung (§ 93 GO NRW, § 27 GemHVO NRW)  
Buchführung als Treuhänder (§ 27 GemHVO NRW)  
Buchführung für den Gesamtabchluss (§ 27 GemHVO NRW)  
Buchführung mit Hilfe automatisierter Datenverarbeitung (§ 27 GemHVO NRW)  
Buchführung und NKF-Kontenrahmen (§ 27 GemHVO NRW)  
Buchtechnische Erfassung der Geschäftsvorfälle (§ 27 GemHVO NRW)  
Buchung - Beifügung begründender Unterlagen (§ 27 GemHVO NRW)  
Buchungsmethoden in der Finanzrechnung (§ 27 GemHVO NRW)  
Buchungsverfahren (§ 31 GemHVO NRW)  
Budget und Finanzrechnung (§ 21 GemHVO NRW)  
Budgetbewirtschaftung - Konsequenzen (§ 21 GemHVO NRW)  
Budgetbildung (§ 11 GemHVO NRW)  
Budgetierung (§ 21 GemHVO NRW)  
Budgetierung im NKF (§ 21 GemHVO NRW)  
Budgetierung und gemeindliche Kennzahlen (§ 21 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Budgetierung und gemeindliche Ziele (§ 21 GemHVO NRW)  
Budgetierung von Organisationseinheiten (§ 21 GemHVO NRW)  
Budgetierung von Teilplänen (§ 21 GemHVO NRW)  
Budgets für Investitionen (§ 21 GemHVO NRW)  
Bürgermeister als Vertreter der Gemeinde (8. Teil GO NRW)  
Bürgschaften - Anzeigepflichten (§ 87 GO NRW)  
Bürgschaften als nicht staatliche Beihilfe (§ 87 GO NRW)  
Bürgschaften für Betriebe in Schwierigkeiten (§ 87 GO NRW)  
Bürgschaften im Hinblick auf das europäische Beihilferecht (§ 87 GO NRW)  
Bürgschaften und die „De-minimis“- Regelung (§ 87 GO NRW)  
Bürgschaften und Gewährverträge (§ 87 GO NRW)  
Bürgschaftsmitteilung der Kommission (§ 87 GO NRW)  
Bürgschaftsrichtlinien (§ 87 GO NRW)  
Bürgschaftsrichtlinien und staatliche Beihilfe (§ 87 GO NRW)  
Bürgschaftsübernahmen (§ 87 GO NRW)  
Bürgschaftsübernahmen zu Gunsten Dritter (§ 47 GemHVO NRW)

**C**

Caps (Zinsobergrenze) (§ 86 GO NRW)  
Cashflows der Zahlungsstrombereiche (§ 51 GemHVO NRW)  
Cashpooling (§§ 89, 93 GO NRW, §§ 30, 41 GemHVO NRW)  
Collar (Zinskorridor) (§ 86 GO NRW)  
Controlling (§ 12 GemHVO NRW)  
Controlling und Berichtswesen (§ 23 GemHVO NRW)

**D**

Darstellung der Bilanzen (§ 52 GemHVO NRW)  
Darstellung der Entwicklung der Gemeinde (§ 7 GemHVO NRW)  
Darstellung der Ergebnisse (§ 51 GemHVO NRW)  
Darstellung der Gewinn- und Verlustrechnung (§ 52 GemHVO NRW)  
Darstellung der tatsächlichen Verhältnisse auch in Krisenzeiten (§ 48 GemHVO NRW)  
Darstellung der Versagung eines Bestätigungsvermerks (§ 101 GO NRW)  
Darstellung der Wertberichtigung der Eröffnungsbilanz (§ 57 GemHVO NRW)  
Darstellung der wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses (§ 48 GemHVO NRW)  
Darstellung der wirtschaftlichen Gesamtlage (§ 51 GemHVO NRW)  
Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde (§ 7 GemHVO NRW)  
Darstellung der Zahlungsströme (§ 51 GemHVO NRW)  
Darstellung des Ergebnisses der Prüfung (§ 101 GO NRW)  
Darstellung des gemeindlichen Personalbedarfs (§ 8 GemHVO NRW)  
Darstellung einer gemeindlichen Beteiligungsstruktur (§ 117 GO NRW)  
Darstellung großer Investitionen im Teilplan (§ 4 GemHVO NRW)  
Darstellung von drei Zahlungsstrombereichen (§ 51 GemHVO NRW)  
Das Drei-Komponenten-System des NKf (§ 75 GO NRW)  
Datenschutz (§ 94 GO NRW)  
Dauer einer haushaltswirtschaftlichen Sperre (§ 23 GemHVO NRW)  
Dauergrabpflege durch die Gemeinde (§ 42 GemHVO NRW)  
Dauerhafte Wertminderung eines Vermögensgegenstandes (§ 35 GemHVO NRW)  
Dauernde Aufbewahrung (§ 58 GemHVO NRW)  
Dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung (§ 103 GO NRW)  
Dauerschuldverhältnisse (§ 42 GemHVO NRW)  
Davon-Vermerk als Untergliederung von Sammelposten (§ 41 GemHVO NRW)  
Davon-Vermerk für Ermächtigungsübertragungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Davon-Vermerke in der gemeindlichen Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Deckung der Aufwendungen aus laufender Verwaltungstätigkeit (§ 20 GemHVO NRW)  
Deckung der Aufwendungen durch Erträge (§ 20 GemHVO NRW)  
Deckung der Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (§ 20 GemHVO NRW)  
Deckung der Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit (§ 20 GemHVO NRW)  
Deckung der Auszahlungen durch Einzahlungen (§ 20 GemHVO NRW)  
Deckung der zusätzlichen Aufwendungen und Auszahlungen (§ 83 GO NRW)  
Deckung für mehrjährige Investitionen (§ 83 GO NRW)  
Deckung investiver Auszahlungen durch die Aufnahme von Krediten (§ 20 GemHVO NRW)  
Deckung investiver Auszahlungen durch Einzahlungen (§ 20 GemHVO NRW)  
Deckung investiver Auszahlungen durch Überschüsse (§ 20 GemHVO NRW)  
Deckung investiver Auszahlungen mit Überschüssen aus Verwaltungstätigkeit (§ 20 GemHVO NRW)  
Deckung überplanmäßiger Auszahlungen für Investitionen (§ 83 GO NRW)  
Deckungsfähigkeit von Verpflichtungsermächtigungen (§ 13 GemHVO NRW)  
Deckungskapital bzw. Versicherungssumme kein Wertansatz (§ 36 GemHVO NRW)  
Deckungsrücklage für übertragene Ermächtigungen (§§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Definition des Anlagevermögens (§ 33 GemHVO NRW)  
Degressive Abschreibung (§ 35 GemHVO NRW)  
Delegation der Aufsicht (§ 31 GemHVO NRW)  
Delegationsbefugnis des Kämmers (§ 83 GO NRW)  
De-Mail- Gesetz (§ 93 GO NRW)  
Der gemeindliche Haushaltsplan im NKF (§ 79 GO NRW)  
Der gemeindliche Jahresabschluss im NKF (§ 37 GemHVO NRW)  
Der Inventurablauf (§ 28 GemHVO NRW)  
Deutsche Rechnungslegungsstandards (Einführung, 7. Abschn. GemHVO NRW, § 51 GemHVO NRW)  
Dezentrale Aufgabenerledigung bei der Finanzbuchhaltung (§ 93 GO NRW)  
Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude (§ 41 GemHVO NRW)  
Dienstweisung als Ersatz für die Haushaltssatzung (§ 82 GO NRW, § 23 GemHVO NRW)  
Differenzierung von Anschaffungskosten und Herstellungskosten)  
Dokumentation der Bestandsaufnahme (§ 91 GO NRW, § 28 GemHVO NRW)  
Dokumentation der Buchungsdaten (§ 31 GemHVO NRW)  
Drei-Komponentensystem des NKF (Einführung; § 75 GO NRW)  
Dringlichkeitsentscheidung und Nachtragssatzung (§ 81 GO NRW)  
Dringlichkeitsliste (§ 82 GO NRW)  
Drohverlustrückstellungen (§§ 36, 41 GemHVO NRW)  
DRS 2 „Kapitalflussrechnung“ (Einführung, § 51 GemHVO NRW)  
Durchbrechung des Grundsatzes der Jährlichkeit (§ 22 GemHVO NRW)  
Durchführung der Aufwands- und Ertragskonsolidierung (§ 50 GemHVO NRW)  
Durchführung der gemeindlichen Inventur (§ 28 GemHVO NRW)  
Durchführung der Jahresabschlussprüfung (§ 101 GO NRW)  
Durchführung der Programmprüfung (§ 103 GO NRW)  
Durchführung der Prüfung (§ 101 GO NRW)  
Durchführung der unvermuteten Prüfung (§ 30 GemHVO NRW)  
Durchführung des Wirtschaftlichkeitsvergleichs (§ 14 GemHVO NRW)  
Durchführung von Prüfungen bei Dritten (§ 94 GO NRW)  
Durchlaufende Finanzmittel (§ 27 GemHVO NRW)  
Durchlaufende Gelder (§§ 16, 27, 30 GemHVO NRW)  
Durchsetzung der gemeindlichen Ansprüche (§ 43 GemHVO NRW)  
DV-Buchführung (§ 27 GemHVO NRW)  
**E**  
Eckpunkte für den beherrschenden Einfluss (§ 50 GemHVO NRW)  
Eckpunkte für den gemeindlichen Konsolidierungskreis (§ 116 GO NRW, § 50 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Eckpunkte für den örtlichen Zeitplan für den Gesamtabchluss (§ 116 GO NRW)  
Eckpunkte für die Beteiligung an Versorgungslasten (§ 36 GemHVO NRW)  
Eckpunkte für die Bewertung von Pensionsrückstellungen (§§ 36, 41 GemHVO NRW)  
Eckpunkte zum Konsolidierungskreis (§ 116 GO NRW, § 50 GemHVO NRW)  
EDV-Software als immaterieller Vermögensgegenstand (§ 41 GemHVO NRW)  
E-Geld-Geschäfte (§ 30 GemHVO NRW)  
Eigenkapital (§§ 41, 53 GemHVO NRW)  
Eigenkapitalaufbaukonzept zum Stichtag der Eröffnungsbilanz (§ 76 GO NRW)  
Eigenkapitalaufbaukonzept zur Beseitigung der Überschuldung (§ 75 GO NRW)  
Eigenkapitalspiegel für den Gesamtabchluss (§ 116 GO NRW, § 49 GemHVO NRW)  
Eigenleistungen der Gemeinde (§ 33 GemHVO NRW)  
Eigenleistungen im Teilplan (§ 4 GemHVO NRW)  
Eigenleistungen und Investitionsauszahlungen (§ 2 GemHVO NRW)  
Eigenverantwortung beim Einsatz von Zinssicherungsinstrumenten (§§ 86, 89 GO NRW)  
Eigenverantwortung des Abschlussprüfers (§§ 101, 103 GO NRW)  
Ein- und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit (§§ 3, 39 GemHVO NRW)  
Einbeziehung der Jahresabschlüsse in den Gesamtabchluss (§ 116 GO NRW)  
Einbeziehung des Lageberichtes in die Abschlussprüfung (§ 101 GO NRW)  
Einbeziehung öffentlich-rechtlicher Betriebe in die Vollkonsolidierung (§ 50 GemHVO NRW)  
Einbeziehung übernommener Aufgaben in die örtliche Aufsicht (§ 16 GemHVO NRW)  
Einbeziehung übernommener Aufgaben in die unvermutete Prüfung (§ 16 GemHVO NRW)  
Einbeziehung von gemeindlichen Betrieben in die Konsolidierung (§ 50 GemHVO NRW)  
Einbeziehung von Sparkassen in den Gesamtabchluss (§ 116 GO NRW)  
Einbeziehung von Stiftungen in den Gesamtabchluss (§ 100 GO NRW)  
Einbeziehung vorhandener Prüfungsergebnisse (§ 105 GO NRW)  
Einbringung von Gemeindevermögen in Stiftungen (§ 99, 100 GO NRW)  
Einfügung neuer Posten - Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Einführung des NKF in den Gemeinden (Einführung)  
Einhaltung der haushaltsrechtlichen Hierarchie im Haushaltsplan (§ 4 GemHVO NRW)  
Einhaltung der Übersichtlichkeit und Klarheit (§ 41 GemHVO NRW)  
Einheitliche Bewertung (§ 308 HGB) (§ 50 GemHVO NRW)  
Einheitlicher Abschlussstichtag (§ 116 GO NRW, § 49 GemHVO NRW)  
Einheitsgrundsätze (12. T. GO NRW, 7. Abschn. GemHVO NRW)  
Einrichtung einer örtlichen Rechnungsprüfung (§ 102 GO NRW)  
Einrichtung eines Controllings (§ 12 GemHVO NRW)  
Einrichtung eines Liquiditätsrisikomess- und Liquiditätssteuerungsverfahrens (§ 12 GemHVO NRW)  
Einrichtung eines Risikofrüherkennungssystems (§ 12 GemHVO NRW)  
Einrichtung von Bankkonten (§ 31 GemHVO NRW)  
Einrichtung von Finanzmittelkonten (§ 30 GemHVO NRW)  
Einrichtung von Geschäftskonten (§ 30 GemHVO NRW)  
Einsatz der Debitkarte (§ 31 GemHVO NRW)  
Einsatz der Geldkarte (§ 31 GemHVO NRW)  
Einsatz der Kosten- und Leistungsrechnung (§ 18 GemHVO NRW)  
Einsatz der Kreditkarte (§ 31 GemHVO NRW)  
Einsatz neuer Steuerungsinstrumente (§ 12 GemHVO NRW)  
Einsatz von automatisierter Datenverarbeitung (§ 31 GemHVO NRW)  
Einsatz von Schecks (§§ 30, 31 GemHVO NRW)  
Einsatz von Zinssicherungsinstrumenten (§ 86 GO NRW)  
Einschaltung Dritter als Prüfer (§ 103 GO NRW)  
Einschränkungen des Bestätigungsvermerks (§ 101 GO NRW)  
Einsichtnahme in den Entwurf der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Einsichtnahme und Verfügbarhalten der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Einsichtnahme und Verfügbarhalten des Beteiligungsberichtes (§ 117 GO NRW)  
Einsichtnahme und Verfügbarhalten des Gesamtabchlusses (§ 116 GO NRW)  
Einsichtnahme und Verfügbarhalten des Jahresabschlusses (§ 96 GO NRW)  
Einstufung der Gemeinde als professioneller Kunde (§§ 86, 89 GO NRW)  
Eintragungen in die Bücher (§ 27 GemHVO NRW)  
Einwendungen gegen den Entwurf der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Einzahlungen - Veranschlagung (§ 79 GO NRW)  
Einzahlungen als Rechengröße (§§ 89, 93 GO NRW, §§ 3, 11, 27 GemHVO NRW)  
Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen (§ 3 GemHVO NRW)  
Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen (§ 3 GemHVO NRW)  
Einzahlungen aus Finanzierungstätigkeit (§ 3 GemHVO NRW)  
Einzahlungen aus Investitionstätigkeit (§ 3 GemHVO NRW)  
Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit (§ 3 GemHVO NRW)  
Einzahlungen aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen (§ 3 GemHVO NRW)  
Einzahlungen im NKF-Kontenrahmen (§ 3 GemHVO NRW)  
Einzahlungen und Auszahlungen für laufende Verwaltungstätigkeit (§ 20 GemHVO NRW)  
Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan (§ 11 GemHVO NRW)  
Einzahlungen und Auszahlungen im NKF-Kontenrahmen (§ 3 GemHVO NRW)  
Einzahlungen und Auszahlungen in der Finanzrechnung (§ 27 GemHVO NRW)  
Einzahlungen von Beiträgen u.ä. Entgelten (§ 3 GemHVO NRW)  
Einzahlungsarten aus Investitionstätigkeit (§ 3 GemHVO NRW)  
Einzelbewertung (§ 32 GemHVO NRW)  
Einzelbürgerschaft und staatliche Beihilfe (§ 87 GO NRW)  
Einzelbürgerschaften (§ 87 GO NRW)  
Einzelerfassung der Bestände (§ 91 GO NRW; § 28 GemHVO NRW)  
Einzelkosten (§ 33 GemHVO NRW)  
Einzelne Bewertungsanforderungen (§ 32 GemHVO NRW)  
Einzelveranschlagung (§ 13 GemHVO NRW)  
Einziehung von Ansprüchen (§ 23 GemHVO NRW)  
Einziehung von Finanzmitteln bei Amtshilfe (§ 16 GemHVO NRW)  
Einzuhaltende Kriterien für eine DV-Buchführung (§ 27 GemHVO NRW)  
Elektronische Aufbewahrung statt Papierform (§ 58 GemHVO NRW)  
Elektronische Zahlungsmittel (§§ 30, 31 GemHVO NRW)  
Elektronische Zustellung von Dokumenten (§ 23 GemHVO NRW)  
Elemente des gemeindlichen Haushaltsplans (§ 1 GemHVO NRW)  
Eliminierung der Zwischenergebnisse (§ 50 GemHVO NRW)  
Eliminierung von „konzerninternen“ Beziehungen (§ 50 GemHVO NRW)  
Ende der vorläufigen Haushaltsführung (§ 82 GO NRW)  
Ende des Abschreibungsplans (§ 35 GemHVO NRW)  
Entbehrlichkeit des Gesamtabchlusses (7. Abschn. GemHVO NRW)  
Entgelt für die Personalgestellung (§ 36 GemHVO NRW)  
Entkonsolidierung (§ 50 GemHVO NRW)  
Entlastung des Bürgermeisters (§§ 92, 96 GO NRW)  
Entlastungsbeschluss mit Vorbehalten (§ 96 GO NRW)  
Entlastungsbeschluss ohne Vorbehalte (§ 96 GO NRW)  
Entschädigung der Nutzungsberechtigten von Gemeindegliedervermögens (§ 99 GO NRW)  
Entscheidungsbefugnis des Bürgermeisters (§ 83 GO NRW)  
Entscheidungsbefugnis des Kämmerers (§ 83 GO NRW)  
Entscheidungsbefugnis des Rates (§ 83 GO NRW)  
Entstehen der Zwischenergebnisse (§ 50 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Entwässerungsanlagen (§ 41 GemHVO NRW)  
Entwicklung des Eigenkapitals (§75 GO NRW; § 1 GemHVO NRW)  
Entwicklung des Rechnungslegungsstandards DRS 2 (§ 51 GemHVO NRW)  
Entwurf der Haushaltssatzung - Aufstellung (§ 80 GO NRW)  
Entwurf der Haushaltssatzung und Aufgaben des Bürgermeisters (§ 80 GO NRW)  
Entwurf des Gesamtabschlusses - Aufstellung (§ 116 GO NRW)  
Entwurf des Jahresabschlusses - Aufstellung (§ 95 GO NRW)  
Equity-Konsolidierung (§ 50 GemHVO NRW)  
Erbbaurechte (§ 41 GemHVO NRW)  
Erbbaurechtsgrundstücke (§ 41 GemHVO NRW)  
Erfassung der Abschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)  
Erfassung der Belege (§ 27 GemHVO NRW)  
Erfassung der fremden Finanzmittel (§ 30 GemHVO NRW)  
Erfassung der Geschäftsvorfälle der Gemeinde (§ 93 GO NRW)  
Erfassung der Guthabenbestände (§ 41 GemHVO NRW)  
Erfassung der Vermögensgegenstände und Schulden (§ 28 GemHVO NRW)  
Erfassung durch einen Buchungssatz (§ 27 GemHVO NRW)  
Erfassung für die Ergebnisrechnung (§ 27 GemHVO NRW)  
Erfassung für die Finanzrechnung (§ 27 GemHVO NRW)  
Erfassung in einem Kontensystem (§ 27 GemHVO NRW)  
Erfassung interner Leistungsbeziehungen im NKF-Kontenrahmen (§ 17 GemHVO NRW)  
Erfassung und Dokumentation der Zahlungsvorgänge (§ 30 GemHVO NRW)  
Erfassung von Ansprüchen (§ 23 GemHVO NRW)  
Erfassung von Forderungen (§ 28 GemHVO NRW)  
Erfassung von geringwertigen Wirtschaftsgütern (§ 33 GemHVO NRW)  
Erfassung von Schecks (§ 41 GemHVO NRW)  
Erfassung von Verbindlichkeiten (§ 28 GemHVO NRW)  
Erfassung von Vermögen in der Anlagenbuchhaltung (§ 41 GemHVO NRW)  
Erfolgskontrolle der Gemeinde (§ 40 GemHVO NRW)  
Erforderlichkeit der Tagesabstimmungen (§ 30 GemHVO NRW)  
Erfordernis der Rückstellungsbildung (§ 36 GemHVO NRW)  
Erfordernisse für den Erlass von gemeindlichen Ansprüchen (§ 26 GemHVO NRW)  
Erfordernisse für die Bildung von Rückstellungen (§ 88 GO NRW, § 36 GemHVO NRW)  
Erfüllung der Unterrichtungspflicht (§ 83 GO NRW)  
Erfüllung öffentlicher Aufgaben - Vermögen der Gemeinde (§ 90 GO NRW)  
Erfüllung von Verpflichtungen bei Fälligkeit (§ 23 GemHVO NRW)  
Erfüllungsbetrag als Bilanzansatz (§ 91 GO NRW)  
Erfüllungsübernahmen (§ 87 GO NRW)  
Erfüllungszeitpunkt (§ 2 GemHVO NRW)  
Ergebnis der Haushaltswirtschaft (§ 95 GO NRW)  
Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit (§ 2, 38 GemHVO NRW)  
Ergebnis der Prüfung im Bestätigungsvermerk (§ 101 GO NRW)  
Ergebnis- und Finanzplanung im Haushaltsplan (§ 6 GemHVO NRW)  
Ergebnis Auswirkungen auf die Gesamtergebnisrechnung (§ 49 GemHVO NRW)  
Ergebnisplan (§ 79 GO NRW, §§ 1, 2 GemHVO NRW)  
Ergebnisrechnung (§§ 95, 103 GO NRW, §§ 37, 38 GemHVO NRW)  
Ergebnisrechnung und Kosten- und Leistungsrechnung (§ 18 GemHVO NRW)  
Ergebnisse der Prüfung der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Ergebnisse des Vorjahres (§ 38 GemHVO NRW)  
Ergebnisverwendungsbeschluss (§ 96 GO NRW)  
Erhalt der Fälligkeit (§ 22 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Erhaltene Anzahlungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Erhaltene Anzahlungen und Sonderposten (§ 41 GemHVO NRW)  
Erhaltene Zuwendungen für Investitionen (§ 43 GemHVO NRW)  
Erhaltung der Funktionsfähigkeit der Vermögensgegenstände (§ 90 GO NRW)  
Erhaltungsaufwand (§ 33 GemHVO NRW)  
Erhaltungsaufwand bei bestehenden Gebäuden (§ 33 GemHVO NRW)  
Erhebung von Einwendungen gegen die Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Erhebung von Leistungsentgelten (§ 77 GO NRW)  
Erhebung von Realsteuern (§ 82 GO NRW)  
Erhebung von Steuern (§ 77 GO NRW)  
Erhöhungen der Anschaffungskosten (§ 33 GemHVO NRW)  
Erhöhungen von Sonderposten bei Wertaufholung (§ 43 GemHVO NRW)  
Erinnerungswert als Merkposten (§ 41 GemHVO NRW)  
Erklärungsinhalt des Bestätigungsvermerks (§ 101 GO NRW)  
Erlass der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Erlass der Nachtragssatzung (§ 81 GO NRW)  
Erlass einer Dienstanweisung als Ersatz für Haushaltssatzung (§ 82 GO NRW)  
Erlass einer Haushaltssperre (§ 81 GO NRW, § 24 GemHVO NRW)  
Erlass örtlicher Vorschriften für die Finanzbuchhaltung (§ 31 GemHVO NRW)  
Erlass von gemeindlichen Ansprüchen (§ 26 GemHVO NRW)  
Erläuterung der haushaltswirtschaftlichen Schwerpunkte (§ 7 GemHVO NRW)  
Erläuterungen der Haushaltspositionen des Ergebnisplans (§ 2 GemHVO NRW)  
Erläuterungen der Haushaltspositionen des Finanzplans (§ 3 GemHVO NRW)  
Erläuterungen von Haftungsverpflichtungen im Anhang (§ 44 GemHVO NRW)  
Erläuterungen zu wichtigen örtlichen Sachverhalten (§ 44 GemHVO NRW)  
Erläuterungspflicht für Zuschreibungen im Anhang (§ 35 GemHVO NRW)  
Erläuterungspflichten (§ 95 GO NRW)  
Erläuterungspflichten im Anhang (§ 35 GemHVO NRW)  
Erläuterungspflichten im Beteiligungsbericht (§ 52 GemHVO NRW)  
Erläuterungspflichten im Gesamtanhang (§ 116 GO NRW, § 51 GemHVO NRW)  
Erledigung der Zahlungsabwicklung (§ 31 GemHVO NRW)  
Erleichterung bei der Berichtigung und Nachholung von Wertansätzen (§ 92 GO NRW)  
Erlöschen von gemeindlichen Ansprüchen (§ 26 GemHVO NRW)  
Ermächtigung für Kredite für Investitionen (§ 86 GO NRW)  
Ermächtigungsübertragung und Ergebnisrechnung (§ 22 GemHVO NRW)  
Ermessensentscheidung der Gemeinde (§ 35 GemHVO NRW)  
Ermittlung bei Pensionsrückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Ermittlung der Beihilferückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Ermittlung der Haushaltspositionen (§ 11 GemHVO NRW)  
Ermittlung der Sonderposten für Zuwendungen (§ 53 GemHVO NRW)  
Ermittlung der Wertansätze der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW, § 54 GemHVO NRW)  
Ermittlung des Barwerts der Pensionsverpflichtungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Ermittlung des für Finanzanlagen beizulegenden Wertes (§ 35 GemHVO NRW)  
Ermittlung des Gruppenwertes (§ 34 GemHVO NRW)  
Ermittlung des Kreditbedarfs (§ 86 GO NRW)  
Ermittlung eines Durchschnittswertes (§ 34 GemHVO NRW)  
Ermittlung von Zuwendungsanteilen (§ 53 GemHVO NRW)  
Erneuerungsvorhaben (§ 33 GemHVO NRW)  
Erneuerungsvorhaben bei Straßen (§ 33 GemHVO NRW)  
Erneute Feststellung des Jahresabschlusses (§ 96 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Abbildung von Vermögen und Schulden (§ 92 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Eröffnungsbilanz - Abschreibungen (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Abstimmung der Unternehmensbewertung (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Anzeige (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Aufstellung (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Auswahl des Bewertungsverfahrens (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Bekanntmachung (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Berichtigung (§ 92 GO NRW, § 57 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Bestätigungsvermerk (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Bestimmung der Restnutzungsdauer (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Beteiligung „spartenbezogenes“ Unternehmen (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Beteiligung an einer Holdinggesellschaft (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Beteiligung Dritter als Prüfer (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Beteiligungen mehrerer Gemeinden an einem Unternehmen (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Beteiligungen mit gemeindlicher Bedeutung (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Beteiligungen mit untergeordneter Bedeutung (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Bewertung der Baudenkmäler (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Bewertung von Aktien (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Bewertung von bebauten Grundstücken (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Bewertung von Beteiligungen (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Bewertung von Grund und Boden (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Bewertung von Infrastrukturvermögen (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Bewertung von Sondervermögen (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Bewertung von Unternehmen (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Bewertung von Vermögensgegenständen der Kulturpflege (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Bewertung von Wertpapieren (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Bilanzansatz mit dem anteiligen Wert des Eigenkapitals (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Eigenkapitalaufbaukonzept (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Ermittlung der Wertansätze (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Eröffnungsbilanzunterlagen (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Ertragswertverfahren (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Feststellung (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Frist der Berichtigung (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Nachholung von Wertansätzen (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Örtliche Prüfung (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Pauschale Ermittlung des Zuwendungsanteils (§ 56 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Pflicht zur Aufstellung (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Rechnungsprüfungsausschuss (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - rechtlich selbstständige Stiftungen (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Sachwertverfahren und NHK (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Sanierungskonzept (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Sondervermögen (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Stellung der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Substanzwertverfahren (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Übernahme von Wertansätzen der Gebührenkalkulation (§ 56 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Überörtliche Prüfung (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Unternehmen mehrerer Gemeinden als Sachgesamtheit (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Unternehmensbewertung und öffentliche Zwecksetzung (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Vereinfachungen bei der Ertragswertmethode (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Vereinfachungen beim Substanzwertverfahren (§ 55 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Eröffnungsbilanz - Verfahrensübersicht zur Feststellung (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Vorsichtig geschätzter Zeitwert (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Wertänderung ergebnisneutral verrechnen (§ 57 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Wertansätze als Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Wertansätze der Anlagen im Bau (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Zuständigkeit für die Prüfung (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Zuwendungsanteil für Vermögensgegenstände (§ 56 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW, § 53 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz und überörtliche Prüfung (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanzstichtag als Erwerbszeitpunkt (12. T. GO NRW)  
Eröffnungsbilanzstichtag als fiktiver Erwerbszeitpunkt (7. Abschn. GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanzunterlagen (§ 92 GO NRW)  
Errichtung elektronischer Geschäftsunterlagen (§§ 27, 58 GemHVO NRW)  
Erstattungsverpflichtungen keine Pensionsrückstellungen (§§ 36, 41 GemHVO NRW)  
Erstellen einer örtlichen Abschreibungstabelle (§ 35 GemHVO NRW)  
Erstellung des Inventars (§ 28 GemHVO NRW)  
Erstellung einer Inventurrichtlinie (§ 28 GemHVO NRW)  
Erstellung eines Prüfungsberichtes (§ 116 GO NRW)  
Erstellung eines Versagungsvermerk (§ 101 GO NRW)  
Erster gemeindlicher Gesamtabchluss (12. T. GO NRW, 7. Abschn. GemHVO NRW)  
Erster Rechenschritt zur Ermittlung der Beihilferückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Erstkonsolidierung (12. T. GO NRW, 7. Abschn. GemHVO NRW)  
Erteilung eines Bestätigungsvermerks (§ 101 GO NRW)  
Erträge - Veranschlagung (§ 79 GO NRW)  
Erträge als Rechengröße (§ 93 GO NRW, §§ 2, 11, 17, 27 GemHVO NRW)  
Erträge als Steuerungsinformationen (§ 2 GemHVO NRW)  
Erträge aus Beiträgen (§ 2 GemHVO NRW)  
Erträge im Budget (§ 21 GemHVO NRW)  
Erträge im Ergebnisplan (§§ 2, 11 GemHVO NRW)  
Erträge im NKF-Kontenrahmen (§ 2 GemHVO NRW)  
Erträge und Aufwendungen (§ 38 GemHVO NRW)  
Erträge und Aufwendungen im gemeindlichen Ergebnisplan (§ 20 GemHVO NRW)  
Erträge und Aufwendungen im NKF-Kontenrahmen (§ 2 GemHVO NRW)  
Erträge und Aufwendungen in der Ergebnisrechnung (§ 27 GemHVO NRW)  
Ertragswirksame Auflösung investiver Zuwendungen (§ 43 GemHVO NRW)  
Ertragszuordnung am Beispiel der Steuererhebung (§ 11 GemHVO NRW)  
Ertragszuordnung bei Festsetzungsbescheiden (§ 77 GO NRW, §§ 11 GemHVO NRW)  
Ertragszuordnung bei Vorauszahlungsbescheiden (§ 77 GO NRW, §§ 11 GemHVO NRW)  
Erweiterung der Bekanntmachung (§ 96 GO NRW)  
Erweiterung des Ergebnisplans für die Festsetzung in der Haushaltssatzung (§ 2 GemHVO NRW)  
Erwerb von beweglichem Anlagevermögen (§ 3 GemHVO NRW)  
Erwerb von Finanzanlagen (§ 3 GemHVO NRW)  
Erwerb von Grundstücken und Gebäuden (§ 3 GemHVO NRW)  
Erwerb von Vermögensgegenständen (§ 90 GO NRW)  
Erwerbszeitpunkt im Jahr des Abschlussstichtages (12. T. GO NRW)  
Erwerbszeitpunkt nicht Abschlussstichtag des ersten Gesamtabchlusses (7. Abschn. GemHVO NRW)  
Erwerbszeitpunkt nicht tatsächlicher Anschaffungszeitpunkt (7. Abschn. GemHVO NRW)  
EU-Anforderungen für die Vergabe (§ 25 GemHVO NRW)  
EU-Beitreibungsgesetz (§ 23 GemHVO NRW)  
Europäische Beihilferecht - Bürgschaften (§ 87 GO NRW)

**F**

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Fachliche Beratung Dritter bei der Verwaltung von Finanzmitteln (§ 89 GO NRW)  
Fachliche Entscheidung über die Beauftragung des Dritten (§ 103 GO NRW)  
Fachliche Weisungsfreiheit (§ 104 GO NRW)  
Fahrzeuge (§ 41 GemHVO NRW)  
Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung - Anzeigepflicht (§§ 75, 95 GO NRW)  
Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung und Haushaltssicherungskonzept (§§ 75, 95 GO NRW)  
Fehlende Außerordentlichkeit (§ 2 GemHVO NRW)  
Fehlende Bekanntmachung der Haushaltssatzung (§ 82 GO NRW)  
Fehlende Haushaltssatzung und Haushaltssicherungskonzept (§ 82 GO NRW)  
Fertigungseinzelkosten (§ 33 GemHVO NRW)  
Fertigungsgemeinkosten (§ 33 GemHVO NRW)  
Festbewertung (§ 28 GemHVO NRW)  
Festlegung der „Erheblichkeit“ (§ 83 GO NRW)  
Festlegung der einzelnen Instandhaltungsmaßnahmen (§ 36 GemHVO NRW)  
Festlegung der örtlichen Nutzungsdauern (§ 35 GemHVO NRW)  
Festlegung des Abschlussstichtages (12. T. GO NRW, 7. Abschn. GemHVO NRW)  
Festlegung des Auflösungszeitraumes für Sonderposten (§ 56 GemHVO NRW)  
Festlegung des Kontrolltermins (§ 28 GemHVO NRW)  
Festlegung eines Erwerbsstichtages (12. T. GO NRW, 7. Abschn. GemHVO NRW)  
Festlegung produktorientierter Ziele (§ 12 GemHVO NRW)  
Festlegung von Leistungskennzahlen (§§ 12, 40 GemHVO NRW)  
Festlegung von Leistungsmengen (§ 40 GemHVO NRW)  
Festlegung von Wertgrenzen für Investitionen (§§ 3, 4, 14 GemHVO NRW)  
Festlegung von Zielen (§ 12 GemHVO NRW)  
Festlegungen für den Nachtragshaushaltsplan (§ 81 GO NRW)  
Festsetzung der Kredite für Investitionen, Kreditemächtigung (§ 78 GO NRW)  
Festsetzung der Steuersätze (§ 78 GO NRW)  
Festsetzung der Verpflichtungsermächtigungen (§ 78 GO NRW)  
Festsetzung des Höchstbetrages der Kredite zur Liquiditätssicherung (§ 78 GO NRW)  
Festsetzungen aus dem Ergebnisplan (§ 78 GO NRW)  
Festsetzungen aus dem Finanzplan (§ 78 GO NRW)  
Festsetzungen aus dem Haushaltsplan (§ 78 GO NRW)  
Festsetzungen in der Haushaltssatzung (§ 78 GO NRW)  
Feststellung der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Feststellung der Forderungsrisiken (§ 41 GemHVO NRW)  
Feststellung des Gesamtabchlusses (§ 116 GO NRW)  
Feststellung des Investitionsbedarfs (§ 14 GemHVO NRW)  
Feststellung des Jahresabschlusses (§ 96 GO NRW)  
Feststellung des Kreditbedarfs (§ 86 GO NRW)  
Feststellung einer Zahlungsverpflichtung (§ 30 GemHVO NRW)  
Feststellungsbeschluss (§§ 96, 116 GO NRW)  
Festwerte und Abschreibungen (§ 34 GemHVO NRW)  
Festwerte und Investitionen (§ 34 GemHVO NRW)  
Festwerte und Sonderposten (§ 43 GemHVO NRW)  
Festwertverfahren (§ 41 GemHVO NRW)  
Feuerschutzpauschale - Bemessung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)  
Feuerschutzpauschale (§ 43 GemHVO NRW)  
Fiktion der Steuerpflicht (§ 50 GemHVO NRW)  
Fiktion des Haushaltsausgleichs (§ 75 GO NRW)  
Fiktiver Erwerbszeitpunkt im Jahr des Abschlussstichtages (7. Abschn. GemHVO NRW)  
Finanzanlagen (§ 41, 53 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Finanzausschuss des Rates (§ 80 GO NRW)  
Finanzbuchhaltung - Aufgabe (§ 93 GO NRW)  
Finanzbuchhaltung - Aufsicht über (§ 31 GemHVO NRW)  
Finanzbuchhaltung - Dezentrale Aufgabenerledigung (§ 93 GO NRW)  
Finanzbuchhaltung - Prüfungen bei Dritten (§ 94 GO NRW)  
Finanzbuchhaltung - Übernahme von Aufgaben von Dritten (§ 94 GO NRW)  
Finanzbuchhaltung - Übertragung auf Dritte (§ 94 GO NRW)  
Finanzbuchhaltung - Verantwortlichkeiten (§ 93 GO NRW)  
Finanzbuchhaltung - Zweck und Inhalte (§ 93 GO NRW)  
Finanzbuchhaltung (§ 93 GO NRW)  
Finanzbuchhaltung und Kosten- und Leistungsrechnung (§ 18 GemHVO NRW)  
Finanzergebnis (§ 2, 38 GemHVO NRW)  
Finanzerträge (§ 2 GemHVO NRW)  
Finanzgeschäfte - laufende Überwachung (§ 89 GO NRW)  
Finanzielles Abhängigkeitsverhältnis zur Gemeinde (§ 50 GemHVO NRW)  
Finanzierung laufender Maßnahmen (§ 23 GemHVO NRW)  
Finanzierungs-Leasing (§ 33 GemHVO NRW)  
Finanzierungstätigkeit im Finanzplan (§§ 3, 20 GemHVO NRW)  
Finanzierungstätigkeit im NKF-Kontenrahmen (§ 3 GemHVO NRW)  
Finanzierungstätigkeit in der Finanzrechnung (§ 39 GemHVO NRW)  
Finanzmanagement mit Unterstützung Dritter (§ 30 GemHVO NRW)  
Finanzmittel sonstiger Dritter (§§ 16, 27, 30 GemHVO NRW)  
Finanzmittel und andere öffentliche Haushalte (§§ 16, 27, 30 GemHVO NRW)  
Finanzmittelbeschaffung - Rangfolge (§ 77 GO NRW)  
Finanzmittelfehlbetrag (§§ 3, 39 GemHVO NRW)  
Finanzmittelkonten (§ 30 GemHVO NRW)  
Finanzmitteln für Investitionen (§ 23 GemHVO NRW)  
Finanzmittelüberschuss (§§ 3, 39 GemHVO NRW)  
Finanzplan (§ 79 GO NRW, § 1, 3 GemHVO NRW)  
Finanzrechnung - Ausweis der Kredite zur Liquiditätssicherung (§ 89 GO NRW)  
Finanzrechnung (§§ 95, 103 GO NRW, §§ 37, 39 GemHVO NRW)  
Floor - Zinsuntergrenze (§ 86 GO NRW)  
Folgekonsolidierungen (§ 50 GemHVO NRW)  
Folgekosten gemeindlicher Investitionen (§ 14 GemHVO NRW)  
Folgeprüfungen (§ 103 GO NRW)  
Forderungen (§ 41, 53 GemHVO NRW)  
Forderungen aus Beiträgen (§ 41 GemHVO NRW)  
Forderungen aus Gebühren (§ 41 GemHVO NRW)  
Forderungen aus Steuern (§ 41 GemHVO NRW)  
Forderungen aus Transferleistungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Forderungen der Gemeinde (§ 26 GemHVO NRW)  
Forderungen in laufenden Verfahren (§ 36 GemHVO NRW)  
Forderungseinzug (§ 30 GemHVO NRW)  
Forderungsspiegel - Ausweis von Beiträgen (§ 46 GemHVO NRW)  
Forderungsspiegel - Ausweis von Forderungen aus Transferleistungen (§ 46 GemHVO NRW)  
Forderungsspiegel - Ausweis von Gebühren (§ 46 GemHVO NRW)  
Forderungsspiegel - Ausweis von öffentlich-rechtlichen Forderungen (§ 46 GemHVO NRW)  
Forderungsspiegel - Ausweis von privatrechtlichen Forderungen (§ 46 GemHVO NRW)  
Forderungsspiegel - Ausweis von Steuern (§ 46 GemHVO NRW)  
Forderungsspiegel - Inhalte (§ 46 GemHVO NRW)  
Forderungsspiegel (§§ 26, 41, 46, 53 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Form der Teilergebnispläne (§ 4 GemHVO NRW)  
Form der Teilfinanzpläne (§ 4 GemHVO NRW)  
Formale Wirkungen der Planfortschreibung (§ 22 GemHVO NRW)  
Formen der Durchführung der örtlichen Rechnungsprüfung (§ 102 GO NRW)  
Formen der Nebenbestimmungen zum HSK (§ 76 GO NRW)  
Formen der Nebenbestimmungen zur Genehmigung (§ 75 GO NRW)  
Formen des Verfügbarhaltens der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Forsten (§ 41 GemHVO NRW)  
Fortdauer der Aufbewahrungsfrist (§ 58 GemHVO NRW)  
Fortführung eingeleiteter Sanierungsmaßnahmen (§ 76 GO NRW)  
Fortgeschriebener Ansatz für das Haushaltsjahr (§ 38 GemHVO NRW)  
Fortschreibung der Haushaltsplanung - Beifügung von Anlagen (§ 9 GemHVO NRW)  
Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung (§ 84 GO NRW, § 9 GemHVO NRW)  
Fortschreibung des Beteiligungsberichtes (§ 117 GO NRW)  
Fortschreibung von aktivischen Unterschiedsbeträgen (§ 50 GemHVO NRW)  
Fortschreibung von passiven Unterschiedsbeträgen (§ 50 GemHVO NRW)  
Fortsetzung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft (§82 GO NRW, § 23 GemHVO NRW)  
Fortsetzung von Investitionsmaßnahmen (§ 83 GO NRW)  
Forward Rate Agreements - FRAs (§ 86 GO NRW)  
Freigabe von DV-Buchführungsverfahren (§§ 27, 31 GemHVO NRW)  
Freigabe von Zahlungsaufträgen (§ 30 GemHVO NRW)  
Freihändige Vergabe (§ 25 GemHVO NRW)  
Freistellungsansprüche für Pensionsrückstellungen beim Dienstherrn (§ 36 GemHVO NRW)  
Freiwillige Veröffentlichung des Prüfungsberichtes (10. Teil der GO NRW)  
Fremde Finanzmittel (§ 79 GO NRW, §§ 16, 30, 31, 39, 41 GemHVO NRW)  
Fremde Finanzmittel als durchlaufende Finanzmittel (§ 27 GemHVO NRW)  
Fremde Währung - Kredite für Investitionen (§ 86 GO NRW)  
Fremde Währung - Kredite zur Liquiditätssicherung (§ 89 GO NRW)  
Fremdwährungsforderungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Fremdwährungsumrechnung (§ 86 GO NRW)  
Fremdwährungsverbindlichkeiten (§ 41 GemHVO NRW)  
Frist der Berichtigung und Nachholung von Wertansätzen (§ 92 GO NRW)  
Frist der Bestätigung des Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW)  
Frist für den Beschluss über die Nachtragssatzung (§ 81 GO NRW)  
Frist für die Anzeige der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Frist für die Zuleitung des Entwurfs des Jahresabschlusses an den Rat (§ 95 GO NRW)  
Frist zur Berichtigung der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Fristbeginn der Aufbewahrung (§ 58 GemHVO NRW)  
Fristen bei der Bekanntmachung (§ 80 GO NRW)  
Fristigkeiten von Forderungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Fristsetzung für die Erhebung von Einwendungen (§ 80 GO NRW)  
Fristsetzung für die Feststellung des Jahresabschlusses (§ 96 GO NRW)  
Fünfjährige Ergebnis- und Finanzplanung (§ 84 GO NRW)  
Funktion des Gesamtlageberichtes (§ 51 GemHVO NRW)  
Funktionen der gemeindlichen Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Funktionen des Anhangs (§ 44 GemHVO NRW)  
Funktionen des gemeindlichen Anhangs (§ 44 GemHVO NRW)  
Funktionen des gemeindlichen Haushaltsplans (§ 79 GO NRW)  
Funktionen gemeindlicher Kennzahlen (§ 12 GemHVO NRW)  
**G**  
Gebot zur angemessenen Liquiditätsplanung (§ 75 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Gebrauch der Genehmigungsfiktion bei der allgemeinen Rücklage (§ 75 GO NRW)  
Gebühren (§§ 2 GemHVO NRW)  
Gebührenhaushalte nach Abgabenrecht (§ 4 GemHVO NRW)  
Gegenleistungsverpflichtung als immaterieller Vermögensgegenstand (§ 41 GemHVO NRW)  
Gegenleistungsverpflichtung des Dritten (§ 41 GemHVO NRW)  
Geldanlagen - Verwaltung (§ 90 GO NRW)  
Geldanlagen der Gemeinde nach besonderen Anlagegrundsätzen (§ 90 GO NRW)  
Geleistete Anzahlungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Geleistete Anzahlungen auf Sachanlagen (§ 41 GemHVO NRW)  
Geleistete Anzahlungen auf Vorräte (§ 41 GemHVO NRW)  
Geleistete Anzahlungen beim Anlagevermögen (§ 41 GemHVO NRW)  
Geleistete Anzahlungen beim Umlaufvermögen (§ 41 GemHVO NRW)  
Geleistete Zuwendungen für Investitionen (§ 14 GemHVO NRW)  
Geltung der Berichtigung und Nachholung von Wertansätzen (§ 92 GO NRW)  
Geltung der Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre (§ 78 GO NRW)  
Geltung der Vorschriften für die Haushaltssatzung (§ 81 GO NRW)  
Geltung des Periodisierungsprinzips (§ 32 GemHVO NRW)  
Geltung des Trennungsgrundsatzes bei der Zahlungsabwicklung (§ 93 GO NRW)  
Geltung des Trennungsgrundsatzes für die Rechnungsprüfung (§ 93 GO NRW)  
Geltungsdauer der Ermächtigungen in der Haushaltssatzung (§ 89 GO NRW)  
Geltungsdauer der Haushaltssatzung (§ 78 GO NRW)  
Geltungsdauer der Kreditemächtigung (§ 86 GO NRW)  
Geltungsdauer der Verpflichtungsemächtigungen (§ 85 GO NRW)  
Geltungsdauer des Höchstbetrages für Kredite zur Liquiditätssicherung (§ 89 GO NRW)  
Gemeinde als Steuerberechtigter (§ 50 GemHVO NRW)  
Gemeinde als Treugeber (§§ 33, 41 GemHVO NRW)  
Gemeinde als Treuhänder (§§ 33, 41 GemHVO NRW)  
Gemeinde als wirtschaftlicher Eigentümer (§ 33 GemHVO NRW)  
Gemeindegliedervermögen (§§ 97, 99, 103 GO NRW, § 41 GemHVO NRW)  
Gemeindehaushaltsverordnung (Einführung)  
Gemeindeordnung (Einführung)  
Gemeindeprüfungsanstalt (§ 105 GO NRW)  
Gemeindeverbände (§ 41 GemHVO NRW)  
Gemeindevermögen mit besonderem Wert (§ 90 GO NRW)  
Gemeindliche Anlagenbuchhaltung (§ 45 GemHVO NRW)  
Gemeindliche Beteiligungsstruktur (§ 117 GO NRW)  
Gemeindliche Betriebe als assoziierte Unternehmen (§ 50 GemHVO NRW)  
Gemeindliche Betriebe als Teilkonzerne (§ 116 GO NRW)  
Gemeindliche Bilanz und NKF-Kontenrahmen (§ 41 GemHVO NRW)  
Gemeindliche Buchführung (§ 27 GemHVO NRW)  
Gemeindliche Haushaltssatzung (§§ 78, 101 GO NRW, § 23 GemHVO NRW)  
Gemeindliche Haushaltswirtschaft - Fortsetzung (§ 82 GO NRW)  
Gemeindliche Haushaltswirtschaft (§§ 75, 101 GO NRW)  
Gemeindliche Kosten- und Leistungsrechnung (§ 18 GemHVO NRW)  
Gemeindliche Steuerung und Zielstruktur (§ 12 GemHVO NRW)  
Gemeindliche Steuerungsfelder (§ 12 GemHVO NRW)  
Gemeindliche Vermögensgegenstände (§ 33 GemHVO NRW)  
Gemeindliche Ziele und Budgetierung (§ 12 GemHVO NRW)  
Gemeindlicher Haushaltsplan (§ 79 GO NRW, § 23 GemHVO NRW)  
Gemeindlicher Kontenplan und finanzstatistische Anforderungen (§ 27 GemHVO NRW)  
Gemeindliches Vermögen für die Erfüllung öffentlicher Aufgaben (§ 90 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Gemeinkosten (§ 33 GemHVO NRW)  
Genehmigung der Kreditaufnahme bei vorläufiger Haushaltsführung (§ 82 GO NRW)  
Genehmigung der Verringerung der allgemeinen Rücklage (§ 75 GO NRW)  
Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes (§ 76 GO NRW)  
Genehmigung für die Umwandlung des Stiftungszwecks (§100 GO NRW)  
Genehmigung nach § 75 Abs. 4 und § 76 Abs. 2 GO NRW (§ 76 GO NRW)  
Genehmigung nicht für die Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Genehmigungsbedarf unter gesamtwirtschaftlichen Gesichtspunkten (§ 86 GO NRW)  
Genehmigungserfordernisse bei Verringerung der allgemeinen Rücklage (§ 75 GO NRW)  
Genehmigungsfähigkeit des Haushaltssicherungskonzeptes (§ 76 GO NRW)  
Genehmigungsfiktion bei Verringerung der allgemeinen Rücklage (§ 75 GO NRW)  
Generalnorm (§§ 95, 116 GO NRW)  
Gepfändete Vermögensgegenstände (§ 33 GemHVO NRW)  
Gerichtliche Zwangsvollstreckung (§ 23 GemHVO NRW)  
Geringwertige Vermögensgegenstände (§§ 33, 35 GemHVO NRW)  
Geringwertige Vermögensgegenstände und Inventur (§ 29 GemHVO NRW)  
Geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 33 GemHVO NRW)  
Geringwertige Wirtschaftsgüter und Inventurvereinfachung (§ 29 GemHVO NRW)  
Gesamtabschluss - Anzeige (§ 116 GO NRW)  
Gesamtabschluss - Aufstellung (§ 116 GO NRW)  
Gesamtabschluss - Begriff „Untergeordnete Bedeutung“ (§ 116 GO NRW)  
Gesamtabschluss - Beifügung des Gesamtlageberichtes (§ 51 GemHVO NRW)  
Gesamtabschluss - Bestätigung (§ 116 GO NRW)  
Gesamtabschluss - Betriebe von untergeordneter Bedeutung (§ 116 GO NRW)  
Gesamtabschluss - Konsolidierungskreis (§ 116 GO NRW)  
Gesamtabschluss - Prüfung (§ 116 GO NRW)  
Gesamtabschluss - Prüfung der Einzelabschlüsse (§ 116 GO NRW)  
Gesamtabschluss (§ 116 GO NRW; § 49 GemHVO NRW; 7. Abschn. GemHVO NRW)  
Gesamtabschluss bei fehlender Vollkonsolidierung (§ 116 GO NRW)  
Gesamtabschluss und Jahreseröffnungsbilanz (12. T. GO NRW; 7. Abschn. GemHVO NRW)  
Gesamtabschlussprüfung (§ 101 GO NRW)  
Gesamtabschlusssterminplan (7. Abschn. GemHVO NRW)  
Gesamtabschlussunterlagen der Gemeinde (§§ 103, 116 GO NRW)  
Gesamtanhang (§§ 103, 116 GO NRW; §§ 49, 51 GemHVO NRW)  
Gesamtanlagenpiegel (§ 49 GemHVO NRW)  
Gesamtbetrachtung der geleisteten Zuwendungen der Gemeinde (§ 43 GemHVO NRW)  
Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen (§ 85 GO NRW)  
Gesamtbilanz (§ 103 GO NRW)  
Gesamtbilanz (§ 116 GO NRW, § 49 GemHVO NRW)  
Gesamtbilanzgliederungsschema (§ 50 GemHVO NRW)  
Gesamtbild über die tatsächlichen Verhältnisse (§ 33 GemHVO NRW)  
Gesamtdeckung - Erträge und Aufwendungen (§ 20 GemHVO NRW)  
Gesamtentwicklungsprognose (§ 51 GemHVO NRW)  
Gesamtergebnisrechnung (§§ 103, 116 GO NRW; § 49 GemHVO NRW)  
Gesamtgeschäftsbericht der Gemeinde (§ 51 GemHVO NRW)  
Gesamtkapitalflussrechnung (§ 103 GO NRW; § 51 GemHVO NRW)  
Gesamtkostenverfahren - GKV (§ 52 GemHVO NRW)  
Gesamtlagebericht (§§ 103, 116 GO NRW; § 49, 51 GemHVO NRW)  
Gesamtschuldnerschaft (§ 41 GemHVO NRW)  
Gesamtsteuerung (Einführung)  
Gesamtübersicht im Vorbericht (§ 1, 7 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Gesamtübersicht über die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen (§ 79 GO NRW)  
Gesamtübersicht über die Sondervermögen (§ 1 GemHVO NRW)  
Gesamtverbindlichkeitspiegel (§ 49 GemHVO NRW)  
Geschäfte mit nahestehenden Betrieben (§ 44 GemHVO NRW)  
Geschäfte mit nahestehenden Personen (§ 44 GemHVO NRW)  
Geschäftsausstattung (§ 41 GemHVO NRW)  
Geschäftsbericht der Gemeinde (§ 48 GemHVO NRW)  
Geschäftsbesorgung in öffentlich-rechtlicher Form (§ 94 GO NRW)  
Geschäftsbesorgung in privatrechtlicher Form (§ 94 GO NRW)  
Geschäftskonten (§ 30 GemHVO NRW)  
Geschäftsvorfälle der Gemeinde (§ 93 GO NRW)  
Geschäftsvorfälle der Sondervermögen und Treuhandvermögen (§ 93 GO NRW)  
Gesetzlich bestimmte Bilanzierungsgrundsätze (§ 41 GemHVO NRW)  
Gesetzlich bestimmte Grundsätze (§ 93 GO NRW, § 27 GemHVO NRW)  
Gesetzliche Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung (§ 103 GO NRW)  
Gesetzliche Aufsichtsmittel (§ 75 GO NRW)  
Gesetzliche Vorschriften für die Haushaltsplanung (§ 101 GO NRW)  
Gesetzliche Vorschriften für die Haushaltsrechnung (§ 101 GO NRW)  
Gesondert zu bilanzierende Sondervermögen (§ 97 GO NRW)  
Gestaltung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)  
Gestaltung der gemeindlichen Bilanz (§ 95 GO NRW)  
Gestaltung der gemeindlichen Ergebnisrechnung (§ 95 GO NRW)  
Gestaltung der gemeindlichen Finanzrechnung (§ 95 GO NRW)  
Gestaltung der örtlichen Gesamtabchlussrichtlinie (7. Abschn. GemHVO NRW)  
Gestaltung der örtlichen Prüfung (§ 102 GO NRW)  
Gestaltung der Teilpläne (§ 4 GemHVO NRW)  
Gestaltung der Teilrechnungen (§ 95 GO NRW, § 40 GemHVO NRW)  
Gestaltung des Anhangs (§ 95 GO NRW, § 44 GemHVO NRW)  
Gestaltung des Anlagenspiegels (§ 45 GemHVO NRW)  
Gestaltung des Bestätigungsvermerks (§ 101 GO NRW)  
Gestaltung des Beteiligungsberichtes (§ 52 GemHVO NRW)  
Gestaltung des Gesamtanhangs (§ 116 GO NRW, § 51 GemHVO NRW)  
Gestaltung des Gesamtlageberichts (§ 116 GO NRW, § 51 GemHVO NRW)  
Gestaltung des Lageberichts (§ 95 GO NRW; § 48 GemHVO NRW)  
Gestaltung des Vorberichtes“ (§ 7 GemHVO NRW)  
Gestaltung des Gesamtanhangs)  
Gestaltung des Lageberichts (§ 95 GO NRW, § 48 GemHVO NRW)  
Gestaltung des örtlichen Positionenplans (§ 50 GemHVO NRW)  
Gestaltung einer Fibu-Kontierungsnummer (§ 27 GemHVO NRW)  
Gestaltungsmöglichkeiten bei Budgets (§ 21 GemHVO NRW)  
Gewährleistung des Verfügbarhaltens (§ 58 GemHVO NRW)  
Gewährung investiver Zuwendungen an gemeindliche Betriebe (§ 43 GemHVO NRW)  
Gewährung von Bürgschaften (§ 87 GO NRW)  
Gewährung von Investitionszuschüssen (§§ 3, 43 GemHVO NRW)  
Gewährverträge - Anzeigepflichten (§ 87 GO NRW)  
Gewerbsteuer - Bemessung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)  
Gewinn- und Verlustrechnungen im Beteiligungsbericht (§ 52 GemHVO NRW)  
Gleisanlagen mit Streckenausrüstung (§ 41 GemHVO NRW)  
Gleisanlagen und andere Anlagen (§ 41 GemHVO NRW)  
Gliederung der Aktivseite der Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Gliederung der Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Gliederung der Ergebnisrechnung (§ 38 GemHVO NRW)  
Gliederung der Eröffnungsbilanz (§ 53 GemHVO NRW)  
Gliederung der Finanzrechnung (§ 39 GemHVO NRW)  
Gliederung der GuV beim Gesamtkostenverfahren (§ 116 GO NRW; §§ 49, 52 GemHVO NRW)  
Gliederung der GuV beim Umsatzkostenverfahren (§ 116 GO NRW; §§ 49, 52 GemHVO NRW)  
Gliederung der Haushaltssatzung (§ 78 GO NRW)  
Gliederung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung (§ 84 GO NRW)  
Gliederung der Nachtragsatzung bzw. Haushaltssatzung (§ 81 GO NRW)  
Gliederung der Passivseite der Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Gliederung der Produktbereiche (§ 4 GemHVO NRW)  
Gliederung der Teilergebnispläne (§ 4 GemHVO NRW)  
Gliederung der Teilfinanzpläne (§ 4 GemHVO NRW)  
Gliederung der Teilpläne (§ 4 GemHVO NRW)  
Gliederung der Teilrechnungen (§ 40 GemHVO NRW)  
Gliederung des Anhangs (§ 44 GemHVO NRW)  
Gliederung des Anlagenspiegels (§ 45 GemHVO NRW)  
Gliederung des Forderungsspiegels (§ 46 GemHVO NRW)  
Gliederung des Ergebnisplans (§ 11 GemHVO NRW)  
Gliederung des Finanzplans (§ 11 GemHVO NRW)  
Gliederung des Gesamtanhangs (§ 49 GemHVO NRW)  
Gliederung des Gesamteigenkapitalspiegels (§ 49 GemHVO NRW)  
Gliederung des Gesamtlageberichts (§ 49 GemHVO NRW)  
Gliederung des Haushaltsplans (§ 79 GO NRW, § 1,4 GemHVO NRW)  
Gliederung des Haushaltsplans in produktorientierte Teilpläne (§ 4 GemHVO NRW)  
Gliederung des Verbindlichkeitspiegels (§ 47 GemHVO NRW)  
Gliederung einer Gesamtabchlussrichtlinie (7. Abschnitt der GemHVO NRW)  
Gliederungsschema der Ergebnisrechnung (§ 38 GemHVO NRW)  
Gliederungsschema der Finanzrechnung (§ 39 GemHVO NRW)  
Gliederungsschema für die Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Gliederungsstufen des Haushalts (§ 4 GemHVO NRW)  
Gliederungsstufen unterhalb der Produktbereiche (§ 4 GemHVO NRW)  
Gliederungsziffern der Produktbereiche (§ 4 GemHVO NRW)  
Grabnutzungsgebühren (§ 42 GemHVO NRW)  
Grenzen der Budgetgestaltung (§ 21 GemHVO NRW)  
Grund und Boden des Infrastrukturvermögens (§ 41 GemHVO NRW)  
Grundlage der gemeindlichen Haushaltswirtschaft (§ 79 GO NRW)  
Grundlagen der Bilanzierung (§ 41 GemHVO NRW)  
Grundlagen der Haushaltsplanung (§ 79 GO NRW)  
Grundlagen der Haushaltsreform (Einführung)  
Grundlagen der Haushaltswirtschaft (§ 83 GO NRW)  
Grundlagen der Rückstellungsbildung (§ 88 GO NRW)  
Grundlagen der Zuwendungsgewährung (§ 1 GemHVO NRW)  
Grundsatz „Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“ (12. T. GO NRW, 7. Abschn. GemHVO NRW)  
Grundsatz „Sicherung der Aufgabenerfüllung“ (§ 75 GO NRW)  
Grundsatz der Aktualität (§ 96, § 116 GO NRW, § 27 GemHVO NRW),  
Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (§ 32 GemHVO NRW),  
Grundsatz der Bilanzidentität (§ 32 GemHVO NRW),  
Grundsatz der Bilanzierungswahrheit (§ 95, § 116 GO NRW),  
Grundsatz der Bilanzkontinuität (§ 32 GemHVO NRW)  
Grundsatz der Buchführungswahrheit (§ 27 GemHVO NRW),  
Grundsatz der Einheitlichkeit des Ausweises (§ 49 GemHVO NRW)),

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Grundsatz der Einzelbewertung (§ 32 GemHVO NRW),  
Grundsatz der Einzelveranschlagung (§ 11 GemHVO NRW)  
Grundsatz der Eliminierung konzerninterner Beziehungen (§ 50 GemHVO NRW),  
Grundsatz der Fiktion der rechtlichen Einheit (§ 116 GO NRW),  
Grundsatz der Gesamtdeckung (§ 20 GemHVO NRW)  
Grundsatz der Haushaltsklarheit (§ 11 GemHVO NRW)  
Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit (§§ 91, 93 GO NRW, §§ 1, 11, 27 GemHVO NRW)  
Grundsatz der Jährlichkeit und Grundsatz der zeitlichen Bindung (§ 22 GemHVO NRW)  
Grundsatz der Klarheit (§ 91 GO NRW, §§ 27, 28, 41 GemHVO NRW),  
Grundsatz der Periodenabgrenzung (§ 32 GemHVO NRW),  
Grundsatz der Relevanz (§ 27 GemHVO NRW)  
Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit (§ 27 GemHVO NRW)  
Grundsatz der Stetigkeit (§§ 27, 32, § 41 GemHVO NRW),  
Grundsatz der Übersichtlichkeit (§ 27 GemHVO NRW),  
Grundsatz der Vollständigkeit (§ 91 GO NRW, § 27, § 41 GemHVO NRW),  
Grundsatz der Vollständigkeit des Konsolidierungskreises (§ 116 GO NRW),  
Grundsatz der Vorsicht (§ 91 GO NRW, § 32, § 35 GemHVO NRW),  
Grundsatz der Wesentlichkeit (§ 116 GO NRW, § 32, 49 GemHVO NRW)  
Grundsatz der Wesentlichkeit im Rahmen der Rechnungsprüfung (10. Teil der GO NRW)  
Grundsatz der Wirtschaftlichkeit (§ 91 GO NRW, § 28 GemHVO NRW)  
Grundsatz des Nachweises der Recht- und Ordnungsmäßigkeit (§ 95 GO NRW, § 27 GemHVO NRW)  
Grundsatz des Saldierungsverbots (§ 41 GemHVO NRW),  
Grundsätze der Berichterstattung (§ 101 GO NRW)  
Grundsätze der Bilanzierung (§ 91 GO NRW)  
Grundsätze der Einheitlichkeit (§ 50 GemHVO NRW)  
Grundsätze der Einheitlichkeit für den Gesamtabschluss (§ 50 GemHVO NRW)  
Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung (§ 77 GO NRW)  
Grundsätze der Inventur (§ 28 GemHVO NRW)  
Grundsätze für den gemeindlichen Haushaltsplan (§§ 1, 11 GemHVO NRW)  
Grundsätze für den ordnungsgemäßen Gesamtabschluss (§ 116 GO NRW)  
Grundsätze für die Bilanzierung (§ 91 GO NRW)  
Grundsätze für die Gliederung der Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Grundsätze für Haushaltssicherungskonzepte (§ 5 GemHVO NRW)  
Grundsätze für Inventur, Inventar und Bilanz (§ 91 GO NRW; §§ 28, 41, 53 GemHVO NRW)  
Grundsätze für Vermögen und Verbindlichkeiten (§ 91 GO NRW)  
Grundsätze ordnungsgemäßer Planung (§ 84 GO NRW)  
Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfungen - GoA (§ 101 GO NRW)  
Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung im Beteiligungsbericht (§ 52 GemHVO NRW)  
Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (§ 91, 92, 93, 95 GO NRW, §§ 11, 27, 32, 41 GemHVO NRW)  
Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung (§ 27 GemHVO NRW)  
Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlussprüfungen (10. Teil der GO NRW)  
Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (§ 27 GemHVO NRW)  
Grundsätze ordnungsmäßiger Finanzplanung (§ 90 GO NRW)  
Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (§ 91 GO NRW; §§ 28, 53 GemHVO NRW)  
Grundsätze ordnungsmäßiger Kapitalflussrechnung (§ 51 GemHVO NRW)  
Grundsätze ordnungsmäßiger Kapitalflussrechnung (7. Abschn., § 51 GemHVO NRW)  
Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (§ 116 GO NRW, § 49 GemHVO NRW)  
Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (12. Teil der GO NRW)  
Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (7. Abschnitt der GemHVO NRW)  
Grundsätze ordnungsmäßiger Kosten- und Leistungsrechnungen (§ 18 GemHVO NRW)  
Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (§§ 48, 51, 53 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Grundsätze ordnungsmäßiger Planung (§ 84 GO NRW, § 11 GemHVO NRW)  
Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (§ 76 GO NRW, §§ 5, 12, 48, 51, 53 GemHVO NRW)  
Grundsätze zur gemeindlichen Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Grundsätzen ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (§ 48 GemHVO NRW)  
Grundsteuer A - Bemessung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)  
Grundsteuer B - Bemessung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)  
Grundstruktur der Gesamtergebnisrechnung (§ 50 GemHVO NRW)  
Grundstruktur der Stellenübersicht (§ 8 GemHVO NRW)  
Grundstruktur des Stellenplans (§ 8 GemHVO NRW)  
Grundstücksgleiche Rechte (§ 41 GemHVO NRW)  
Grünflächen (§ 41 GemHVO NRW)  
Gruppen der Sondervermögen (§ 97 GO NRW)  
Gruppenbewertung (§§ 28, 34, 41 GemHVO NRW)  
Gruppenbewertung und Rückstellungen (§ 34 GemHVO NRW)  
**H**  
Haftung bei Verlusten und Rückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Haftungsverhältnisse - Angaben (§ 47 GemHVO NRW)  
Handelsgesetzbuch (Einführung)  
Handelsrechtliche Ausnahmen von der einheitlichen Bewertung (7. Abschn. GemHVO NRW)  
Handhabung der gemeindlichen Forderungen (§ 26 GemHVO NRW)  
Haushalt als zentrales Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument (Einführung)  
Haushaltsabrechnung (Einführung)  
Haushaltsausführung (Einführung)  
Haushaltsausgleich (§ 75 GO NRW)  
Haushaltsausgleich in jedem Planungsjahr (§ 84 GO NRW)  
Haushaltsausgleich in Planung und Rechnung (§ 75 GO NRW)  
Haushaltsausgleich und Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)  
Haushaltsausgleich und Eigenkapital (§ 75 GO NRW)  
Haushaltsausgleich und Verringerung der allgemeinen Rücklage (§ 75 GO NRW)  
Haushaltsausgleichsregel im NKF (§ 75 GO NRW)  
Haushaltsermächtigung für Kredite für Investitionen (§ 86 GO NRW)  
Haushaltsermächtigungen (§ 11 GemHVO NRW)  
Haushaltsfremde Vorgänge (§ 27 GemHVO NRW)  
Haushaltsgesamtübersicht im Vorbericht (§ 1 GemHVO NRW)  
Haushaltsgrundsatz „Beachtung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts“ (§ 75 GO NRW)  
Haushaltsgrundsatz „Effizienz“ (§ 75 GO NRW)  
Haushaltsgrundsatz „Intergenerative Gerechtigkeit“ (§ 75 GO NRW)  
Haushaltsgrundsatz „Sicherung der Aufgabenerfüllung“ (§ 75 GO NRW)  
Haushaltsgrundsatz „Sparsamkeit“ (§ 75 GO NRW)  
Haushaltsgrundsatz „Verpflichtung zum jährlichen Haushaltsausgleich“ (§ 75 GO NRW)  
Haushaltsgrundsatz „Wirtschaftlichkeit“ (§ 75 GO NRW)  
Haushaltsgrundsätze (§ 75 GO NRW)  
Haushaltsjahr gleich Kalenderjahr (§ 78 GO NRW)  
Haushaltsmäßige Behandlung der geringwertigen Vermögensgegenstände (§ 33 GemHVO NRW)  
Haushaltsmäßige Behandlung von Mündelvermögen (§ 98 GO NRW)  
Haushaltsmäßige Behandlung von unbedeutendem Treuhandvermögen (§ 98 GO NRW)  
Haushaltsmäßige Wirkungen der Übertragbarkeit (§ 22 GemHVO NRW)  
Haushaltsmäßige Zurechnung nach Leistungsbescheid (§ 11 GemHVO NRW)  
Haushaltsmäßiger Nachweis der internen Leistungsbeziehungen (§ 17 GemHVO NRW)  
Haushaltsplan - Aufwendungen (§ 79 GO NRW)  
Haushaltsplan - Auszahlungen (§ 79 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Haushaltsplan - Einzahlungen (§ 79 GO NRW)  
Haushaltsplan - Erträge (§ 79 GO NRW)  
Haushaltsplan - Grundlage der Haushaltswirtschaft (§ 79 GO NRW, § 1 GemHVO NRW)  
Haushaltsplan - Veranschlagung (§ 79 GO NRW)  
Haushaltsplan - Verbindlichkeit (§ 79 GO NRW)  
Haushaltsplan - Verpflichtungsermächtigungen (§ 79 GO NRW)  
Haushaltsplan (§ 79 GO NRW, § 1 GemHVO NRW)  
Haushaltsplan als Grundlage der Haushaltswirtschaft (§ 79 GO NRW, § 11 GemHVO NRW)  
Haushaltsplan für zwei Jahre - Beifügung von Anlagen (§ 9 GemHVO NRW)  
Haushaltsplan für zwei Jahre - Darstellung nach Haushaltsjahren (§ 9 GemHVO NRW)  
Haushaltsplan für zwei Jahre - Ermächtigungen getrennt nach Jahren (§ 9 GemHVO NRW)  
Haushaltsplan für zwei Jahre - Fortschreibung der Planung (§ 9 GemHVO NRW)  
Haushaltsplan für zwei Jahre (§ 9 GemHVO NRW)  
Haushaltsplan und Budgetierung (§ 79 GO NRW)  
Haushaltsplanung (§ 79 GO NRW, § 10 GemHVO NRW)  
Haushaltsplanung für die Sondervermögen (§ 79 GO NRW)  
Haushaltsplanung und Ermächtigungsübertragung (§ 80 GO NRW)  
Haushaltspositionen des Ergebnisplans (§ 2 GemHVO NRW)  
Haushaltspositionen des Finanzplans (§ 3 GemHVO NRW)  
Haushaltspositionen des gemeindlichen Ergebnisplans (§ 2 GemHVO NRW)  
Haushaltspositionen im Teilergebnisplans (§ 4 GemHVO NRW)  
Haushaltsrechtliche Regelungstexte (Einführung)  
Haushaltsrechtliche Vorschriften für die Haushaltsausführung (§ 101 GO NRW)  
Haushaltsrechtliche Vorschriften für die Haushaltsplanung (§ 101 GO NRW)  
Haushaltsrechtliche Vorschriften für die Haushaltsrechnung (§ 101 GO NRW)  
Haushaltsrechtlicher Kontenrahmen/Finanzstatistischer Doppikrahmen (§ 27 GemHVO NRW)  
Haushaltssatzung - Anzeige (§ 80 GO NRW)  
Haushaltssatzung - Anzeigefrist (§ 80 GO NRW)  
Haushaltssatzung - Eigene Vorschriften der Gemeinde (§ 78 GO NRW)  
Haushaltssatzung - Festsetzung der Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage (§ 78 GO NRW)  
Haushaltssatzung - Festsetzung der Kreditemächtigung (§ 78 GO NRW)  
Haushaltssatzung - Festsetzung der Steuersätze (§ 78 GO NRW)  
Haushaltssatzung - Festsetzung der Verpflichtungsermächtigungen (§ 78 GO NRW)  
Haushaltssatzung - Festsetzung der Verringerung der allgemeinen Rücklage (§ 78 GO NRW)  
Haushaltssatzung - Festsetzung des Gesamtbetrages der Aufwendungen (§ 78 GO NRW)  
Haushaltssatzung - Festsetzung des Gesamtbetrages der Auszahlungen lfd. Verwalt. (§ 78 GO NRW)  
Haushaltssatzung - Festsetzung des Gesamtbetrages der Auszahlungen - Invest. (§ 78 GO NRW)  
Haushaltssatzung - Festsetzung des Gesamtbetrages der Auszahlungen - Finanz. (§ 78 GO NRW)  
Haushaltssatzung - Festsetzung des Gesamtbetrages der Einzahlungen - lfd. Verwalt. (§ 78 GO NRW)  
Haushaltssatzung - Festsetzung des Gesamtbetrages der Einzahlungen - Invest. (§ 78 GO NRW)  
Haushaltssatzung - Festsetzung des Gesamtbetrages der Einzahlungen - Finanz. (§ 78 GO NRW)  
Haushaltssatzung - Festsetzung des Gesamtbetrages der Erträge (§ 78 GO NRW)  
Haushaltssatzung - Festsetzung des Höchstbetrages der Kredite zur Liquiditätssicherung (§ 78 GO NRW)  
Haushaltssatzung - Festsetzung des Jahres zur Herstellung des Haushaltsausgleichs (§ 78 GO NRW)  
Haushaltssatzung (§ 78 GO NRW)  
Haushaltssatzung der Gemeinde (§ 78 GO NRW)  
Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre (§ 78 GO NRW)  
Haushaltssicherungskonzept - Aufgabenkritik (§ 5 GemHVO NRW)  
Haushaltssicherungskonzept - Bestandteil des Haushaltsplans (§ 95 GO NRW)  
Haushaltssicherungskonzept - Bestätigung des Jahresabschlusses (§ 76, 95 GO NRW, § 37 GemHVO NRW)  
Haushaltssicherungskonzept - Einbeziehung der Organisationseinheiten (§ 5 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Haushaltssicherungskonzept - Genehmigung (§ 76 GO NRW)  
Haushaltssicherungskonzept - Konsolidierungspotential aufspüren (§ 5 GemHVO NRW)  
Haushaltssicherungskonzept - Negatives Eigenkapital in der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Haushaltssicherungskonzept - Stichtag der Eröffnungsbilanz (§ 76 GO NRW)  
Haushaltssicherungskonzept - umfassendes Sanierungskonzept (§ 75 GO NRW)  
Haushaltssicherungskonzept - Ursachenanalyse (§ 5 GemHVO NRW)  
Haushaltssicherungskonzept - Vermeidung der Überschuldung (§ 75 GO NRW)  
Haushaltssicherungskonzept - Zielerreichung und dauerhafte Sicherung (§ 5 GemHVO NRW)  
Haushaltssicherungskonzept (§§ 76, 79 GO NRW, §§ 1, 5 GemHVO NRW)  
Haushaltssicherungskonzept bei der Bestätigung des Jahresabschlusses (§ 76 GO NRW)  
Haushaltssicherungskonzept und vorläufige Haushaltsführung (§ 82 GO NRW)  
Haushaltssicherungskonzept zur Vermeidung der Überschuldung (§ 75 GO NRW)  
Haushaltssicherungskonzeptes als umfassendes Sanierungskonzept (§ 95 GO NRW)  
Haushaltssperre durch den Rat (§ 81 GO NRW)  
Haushaltsvorschriften für Betriebe nach § 114 und § 107 Absatz 2 GO NRW (§ 97 GO NRW)  
Haushaltsvorschriften für Gemeindegliedervermögen (§ 97 GO NRW)  
Haushaltsvorschriften für Stiftungen (§ 97 GO NRW)  
Haushaltsvorschriften für Treuhandvermögen (§ 98 GO NRW)  
Haushaltsvorschriften für unselbstständige Versicherungseinrichtungen (§ 97 GO NRW)  
Haushaltsvorschriften für unselbstständige Einrichtungen (§ 97 GO NRW)  
Haushaltsvorschriften für unselbstständige Stiftungen (§ 97 GO NRW)  
Haushaltsvorschriften für unselbstständige Unternehmen (§ 97 GO NRW)  
Haushaltsvorschriften für unselbstständige Versorgungseinrichtungen (§ 97 GO NRW)  
Haushaltswirtschaft und Aufgabenerfüllung (§ 75 GO NRW)  
Haushaltswirtschaft und gemeindliche Aufgabenerfüllung (Einführung)  
Haushaltswirtschaft und mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung (Einführung)  
Haushaltswirtschaftliche Grundsätze (§ 27 GemHVO NRW)  
Haushaltswirtschaftliche Sperre (§§ 23, 24 GemHVO NRW)  
Haushaltswirtschaftliche Sperre des Bürgermeisters (§ 24 GemHVO NRW)  
Haushaltswirtschaftliche Sperre des Kämmers (§ 24 GemHVO NRW)  
Haushaltswirtschaftliche Sperre des Rates (§ 81 GO NRW)  
Haushaltswirtschaftliche Unterlagen der Gemeinde (§§ 79, 80 GO NRW)  
Haushaltswirtschaftliche Zuordnung (§ 11 GemHVO NRW)  
Haushaltswirtschaftliche Zuordnung nach dem Erfüllungszeitpunkt (§ 19 GemHVO NRW)  
Haushaltswirtschaftlicher Spiegel (§ 44 GemHVO NRW)  
Hebesätze für die Realsteuern (§ 78 GO NRW)  
Herabsetzung von Pensionsrückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Herabsetzung von Pensionsrückstellungen und Aufwendungen (§ 88 GO NRW, § 36 GemHVO NRW)  
Herabsetzung von Rückstellungen (§ 88 GO NRW, § 36 GemHVO NRW)  
Herabsetzung von Rückstellungen aus Beschäftigung (§ 36 GemHVO NRW)  
Herabsetzung von Rückstellungen durch Inanspruchnahme (§ 88 GO NRW, § 36 GemHVO NRW)  
Herabsetzung von Rückstellungen wegen laufender Leistungen (§ 88 GO NRW, § 36 GemHVO NRW)  
Herabsetzung wegen Urlaubsansprüchen und Arbeitszeitguthaben (§ 88 GO NRW)  
Heranziehung der Rechnungsprüfung des Kreises (§ 102 GO NRW)  
Herstellung und Erhaltung bei Straßenbaumaßnahmen (§ 33 GemHVO NRW)  
Herstellungskosten - Nicht einrechenbare Kosten (§ 33 GemHVO NRW)  
Herstellungskosten (§§ 14, 33 GemHVO NRW)  
Herstellungskosten bei bestehenden Gebäuden (§§ 14, 33 GemHVO NRW)  
Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand (§ 33 GemHVO NRW)  
Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand bei Straßen (§ 33 GemHVO NRW)  
Hindernisse für das Inkrafttreten der Haushaltssatzung (§ 78 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Hindernisse für die Bekanntmachung der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Hindernisse für die Bekanntmachung des Jahresabschlusses (§ 96 GO NRW)  
Hinreichende inhaltliche Bestimmtheit (§ 31 GemHVO NRW)  
Hinweise auf den Buchungsbelegen (§ 27 GemHVO NRW)  
Hinweise zum Bestätigungsvermerk (§ 101 GO NRW)  
Hinzufügung neuer Bilanzposten (§ 41 GemHVO NRW)  
Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung (§ 89 GO NRW)  
HSK - Ziele und Zwecke (§ 5 GemHVO NRW)  
HSK-Auswahl von Maßnahmen (§ 5 GemHVO NRW)  
HSK-Bezugsgröße „Allgemeine Rücklage“ (§ 76 GO NRW)  
HSK-Bezugsgröße „Schlussbilanz“ (§ 76 GO NRW)  
HSK-Entscheidungen über Maßnahmen treffen  
HSK-Sanierungspotentiale erschließen (§ 5 GemHVO NRW)  
HSK-Ursachenanalyse (§ 5 GemHVO NRW)

**I**

Identifikationen der Buchenden (§ 31 GemHVO NRW)  
Immaterielle Vermögensgegenstände (§§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§§ 41, 43, 53 GemHVO NRW)  
Immaterielle Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens (§ 41 GemHVO NRW)  
Imparitätsprinzip (§ 32 GemHVO NRW)  
Implementierung des Sanierungskonzepts (§ 76 GO NRW)  
Inanspruchnahme anderer Budgetpositionen (§ 21 GemHVO NRW)  
Inanspruchnahme anderer Haushaltspositionen (§ 21 GemHVO NRW)  
Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage (§§ 75, 78 GO NRW)  
Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage vor allgemeiner Rücklage (§ 75 GO NRW)  
Inanspruchnahme der Ermächtigungen für Investitionen (§ 23 GemHVO NRW)  
Inanspruchnahme der Ermächtigungen wegen Aufgabenerfüllung (§ 23 GemHVO NRW)  
Inanspruchnahme der Kredite zur Liquiditätssicherung (§ 78 GO NRW)  
Inanspruchnahme der Rückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Information des Rates über das Prüfungsergebnis (§§ 96, 116 GO NRW)  
Information des Rates über die örtlichen Vorschriften (§ 31 GemHVO NRW)  
Information des Rates über die übertragene Kreditemächtigung (§ 86 GO NRW)  
Information des Rates über die übertragenen Verpflichtungsermächtigungen (§ 85 GO NRW)  
Informationen im gemeindlichen Beteiligungsbericht (§ 52 GemHVO NRW)  
Informationen über die Entlastung des Bürgermeisters (§ 96 GO NRW)  
Informationsbegriffe des gemeindlichen Anhangs (§ 44 GemHVO NRW)  
Informationspflicht gegenüber dem Rat bei Ermächtigungsübertragungen (§ 22 GemHVO NRW)  
Informationspflicht gegenüber der Aufsichtsbehörde - vorläufige Haushaltswirtschaft (§ 82 GO NRW)  
Informationspflichten der Gemeinde (§ 117 GO NRW)  
Informationspflichten des Bürgermeisters (§§ 80, 95, 116 GO NRW)  
Informationspflichten gegenüber dem Rat (§ 24 GemHVO NRW)  
Informationsrechte des Prüfers gegenüber betrieblichen Abschlussprüfern (§ 103 GO NRW)  
Informationsrechte des Prüfers in der Prüfung (§ 103 GO NRW)  
Infrastrukturvermögen (§§ 41, 53 GemHVO NRW)  
Infrastrukturvermögen auf fremden Grund und Boden (§ 41 GemHVO NRW)  
Inhalt der Abschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)  
Inhalt der Bestätigung des Bürgermeisters (§ 95 GO NRW)  
Inhalt der Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Inhalt der Ergebnisrechnung (§ 38 GemHVO NRW)  
Inhalt der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Inhalt der Finanzrechnung (§ 39 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Inhalt der Gesamtabchlussprüfung (§ 103 GO NRW)  
Inhalt der GoB (§§ 91, 93 GO NRW)  
Inhalt der Haushaltsatzung (§ 78 GO NRW)  
Inhalt der haushaltswirtschaftlichen Sperre (§ 24 GemHVO NRW)  
Inhalt der Inventur (§ 28 GemHVO NRW)  
Inhalt der Inventurbestimmungen (§ 28 GemHVO NRW)  
Inhalt der Inventurrichtlinie (§ 28 GemHVO NRW)  
Inhalt der Jahresabschlussprüfung (§§ 101, 103 GO NRW)  
Inhalt der Jahresabschlussvorschriften (§ 95 GO NRW)  
Inhalt der Kapitalflussrechnung (§ 51 GemHVO NRW)  
Inhalt der Kostenberechnung (§ 14 GemHVO NRW)  
Inhalt der mittelfristigen Planung (§ 1 GemHVO NRW)  
Inhalt der Niederschlagung (§ 26 GemHVO NRW)  
Inhalt der NKF-Produktbereiche (§ 4 GemHVO NRW)  
Inhalt der öffentlichen Ausschreibung (§ 25 GemHVO NRW)  
Inhalt der Produktbereiche (§ 4 GemHVO NRW)  
Inhalt der produktorientierten Teilpläne (§ 4 GemHVO NRW)  
Inhalt der Stellenübersicht (§ 8 GemHVO NRW)  
Inhalt der Teilpläne (§79 GO NRW, § 4 GemHVO NRW)  
Inhalt der Umschuldung (§ 86 GO NRW)  
Inhalt der Vollständigkeitserklärung (§ 103 GO NRW)  
Inhalt der Zahlungsabwicklung (§ 30 GemHVO NRW)  
Inhalt des Anhangs (§ 44 GemHVO NRW)  
Inhalt des Anlagenspiegels (§ 45 GemHVO NRW)  
Inhalt des Bestätigungsvermerks für den Gesamtabchluss (§ 116 GO NRW)  
Inhalt des Bestätigungsvermerks für den Jahresabschluss (§ 101 GO NRW)  
Inhalt des Beteiligungsberichts (§ 117 GO NRW, § 52 GemHVO NRW)  
Inhalt des Eigenkapitalaufbaukonzeptes (§§ 75, 76 GO NRW)  
Inhalt des Ergebnisplans (§ 2 GemHVO NRW)  
Inhalt des Finanzplans (§ 3 GemHVO NRW)  
Inhalt des Forderungsspiegels (§ 46 GemHVO NRW)  
Inhalt des Gesamtabchlusses (§ 116 GO NRW, § 49 GemHVO NRW)  
Inhalt des Gesamtlageberichtes (§ 51 GemHVO NRW)  
Inhalt des Haushaltsplans (§ 79 GO NRW, §§ 1, 11 GemHVO NRW)  
Inhalt des Haushaltssicherungskonzeptes (§ 76 GO NRW, § 5 GemHVO NRW)  
Inhalt des Jahresabschlusses (§ 95 GO NRW, § 37 GemHVO NRW)  
Inhalt des Lageberichtes (§ 48 GemHVO NRW)  
Inhalt des Nachtragshaushaltsplans (§ 10 GemHVO NRW)  
Inhalt des Stellenplans (§ 8 GemHVO NRW)  
Inhalt des Teilergebnisplans (§ 4 GemHVO NRW)  
Inhalt des Teilfinanzplans (§ 4 GemHVO NRW)  
Inhalt des Verbindlichkeitspiegels (§ 47 GemHVO NRW)  
Inhalt des Verrechnungsverbots (§ 39 GemHVO NRW)  
Inhalt des Verwendungsbeschlusses (§ 96 GO NRW)  
Inhalt des Vorberichts (§ 7 GemHVO NRW)  
Inhalte der Nachtragssatzung (§ 81O NRW)  
Inhalte der NKF-Produktbereiche (§ 4 GemHVO NRW)  
Inhalte der Teilpläne (§ 79 GO NRW; § 4 GemHVO NRW)  
Inhalte des gemeindlichen Beteiligungsberichts (§ 117 GO NRW)  
Inhalte einer örtlichen Rechnungsprüfungsordnung (10. Teil der GO NRW).  
Inhalte von Nebenbestimmungen (§ 76 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Inhaltliche Bestimmtheit der örtlichen Vorschriften)(§ 31 GemHVO NRW)  
Inkrafttreten der Haushaltssatzung (§ 78 GO NRW)  
Inkrafttreten einer Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre (§ 78 GO NRW)  
Instandhaltungsmanagement (§ 36 GemHVO NRW)  
Instandhaltungsmaßnahmen - Auflösung von Rückstellungen für (§ 36 GemHVO NRW)  
Instandhaltungsrückstellungen - Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Instandhaltungsrückstellungen - Konkrete Umsetzungsplanung (§ 36 GemHVO NRW)  
Instandhaltungsrückstellungen (§§ 36, 41 GemHVO NRW)  
Instandsetzungen und Modernisierungen als Herstellungskosten (§§ 14, 33 GemHVO NRW)  
Integration der Finanzrechnung im NKF (§ 39 GemHVO NRW)  
Intergenerativer Gerechtigkeit (§§ 91, 93 GO NRW; §§ 1, 11, 27 GemHVO NRW)  
Interne Aufsicht bei der Finanzbuchhaltung (§ 31 GemHVO NRW)  
Interne Leistungsbeziehungen (§§ 4, 17 GemHVO NRW)  
Interne Leistungsbeziehungen im Ergebnisplan (§ 17 GemHVO NRW)  
Interne Leistungsbeziehungen im NKF-Kontenrahmen (§ 17 GemHVO NRW)  
Interne Leistungsbeziehungen in den Teilplänen (§ 17 GemHVO NRW)  
Interne Leistungsbeziehungen nicht mit gemeindlichen Betrieben (§ 17 GemHVO NRW)  
Inventar (§ 91 GO NRW, § 28, 53 GemHVO NRW)  
Inventarbildung (§ 28 GemHVO NRW)  
Inventur (§ 91 GO NRW)  
Inventurvereinfachung - Buch- und Beleginventur (§ 29 GemHVO NRW)  
Inventurvereinfachung - Geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 29 GemHVO NRW)  
Inventurvereinfachungsverfahren (§ 29 GemHVO NRW)  
Inventurverfahren (§ 28 GemHVO NRW)  
Investitionen (§ 14 GemHVO NRW)  
Investitionspauschale - Bilanzierung (§ 43 GemHVO NRW)  
Investitionspauschale (§ 43 GemHVO NRW)  
Investitionstätigkeit (§ 14 GemHVO NRW)  
Investitionstätigkeit im gemeindlichen Finanzplan (§§ 3, 20 GemHVO NRW)  
Investitionstätigkeit in der Finanzrechnung (§ 39 GemHVO NRW)  
Ist-Ergebnisse des Haushaltsjahres (§ 38 GemHVO NRW)  
Ist-Vergleich im gemeindlichen Jahresabschluss (6. Abschnitt der GemHVO NRW)

**J**

Jahresabschluss - Anzeige (§ 96 GO NRW)  
Jahresabschluss - Beifügung des Lageberichtes (§ 95 GO NRW, §§ 37, 48 GemHVO NRW)  
Jahresabschluss - Bekanntmachung (§ 96 GO NRW)  
Jahresabschluss - Einsichtnahme und Verfügbarhalten (§ 96 GO NRW)  
Jahresabschluss - Veröffentlichung (§ 96 GO NRW)  
Jahresabschluss (§ 95 GO NRW, § 37 GemHVO NRW)  
Jahresabschluss für Gemeindegliedervermögen (§ 97 GO NRW)  
Jahresabschluss für unselbstständige Stiftungen (§ 97 GO NRW)  
Jahresabschluss und seine Bestandteile (§ 37 GemHVO NRW)  
Jahresabschlüsse der Organisationseinheiten und Gesamtabschluss (§ 116 GO NRW)  
Jahresabschlüsse der Sondervermögen (§ 103 GO NRW)  
Jahresabschlusses - Anzeige (§ 96 GO NRW)  
Jahresabschlussprüfung - Angabe und Beurteilung von Risiken (§ 101 GO NRW)  
Jahresabschlussprüfung (§ 101 GO NRW)  
Jahresabschlussunterlagen (§ 95 GO NRW)  
Jahresabschlussunterlagen der Gemeinde (§§ 95, 103 GO NRW)  
Jahresabschlussvorschriften (§ 49 GemHVO NRW)  
Jahresabstimmung der Konten (§ 31 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Jahresbezogene Ausgleichsverpflichtung (§ 84 GO NRW)  
Jahresergebnis in der Ergebnisrechnung (§§ 2, 38 GemHVO NRW)  
Jahresergebnisse in der Finanzrechnung (§§ 3, 39 GemHVO NRW)  
Jahresfehlbetrag (§ 96 GO NRW, § 41 GemHVO NRW)  
Jahresfehlbeträge in der Ergebnis- und Finanzplanung (§ 6 GemHVO NRW)  
Jahresüberschuss - Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Jahresüberschuss (§ 96 GO NRW, § 41 GemHVO NRW)  
Jährlicher Gemeindefinanzausgleich (§ 36 GemHVO NRW)  
Jährlicher Haushaltsausgleich (§ 75 GO NRW)

**K**

Kämmerer - Aufgaben und Rechte (§ 80 GO NRW)  
Kämmerer - Aufstellung des Jahresabschlusses (§ 95 GO NRW)  
Kämmerer - Stellung und Entscheidungsbefugnisse (§ 83 GO NRW)  
Kämmerer - Stellungnahme zum Jahresabschluss (§ 96 GO NRW)  
Kämmerer und Bürgermeister (§ 80 GO NRW)  
Kapitalanlagen und Pensionsrückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Kapitalaufrechnung (§ 50 GemHVO NRW)  
Kapitalflussrechnung (§ 51 GemHVO NRW)  
Kapitalflussrechnung nach DRS 2 (Einführung)  
Kapitalkonsolidierung nach der Erwerbsmethode (§ 50 GemHVO NRW)  
Kapitalversicherung - Beamtenpensionsversicherung (§ 36 GemHVO NRW)  
Kassenbestand (§ 41 GemHVO NRW)  
Kassenwirksamkeitsprinzip für Auszahlungen (§ 11 GemHVO NRW)  
Kassenwirksamkeitsprinzip für Einzahlungen (§ 11 GemHVO NRW)  
Kein Verzicht auf Prüfungsverantwortlichkeiten (§ 103 GO NRW)  
Keine Abgabe der Prüfungsverantwortung (§ 102 GO NRW)  
Keine Abschreibungen nach Komponenten (§ 35 GemHVO NRW)  
Keine Anwendung der progressiven Abschreibung (§ 35 GemHVO NRW)  
Keine befreiende Wirkung des Gesamtabschlusses (12. T. GO NRW)  
Keine Bekanntgabe des Prüfungsberichtes (§§ 96, 116 GO NRW)  
Keine Bewertung der Rechnungsabgrenzungsposten (§ 42 GemHVO NRW)  
Keine Einbeziehung von Betrieben bei untergeordneter Bedeutung (§ 116 GO NRW)  
Keine Erfassung der Abschreibungen nach der indirekten Methode (§ 35 GemHVO NRW)  
Keine Nachtragssatzung bei Fortsetzungsinvestitionen (§ 81 GO NRW)  
Keine Pflicht zur Veröffentlichung des Prüfungsberichtes (10. Teil der GO NRW)  
Keine Saldierung von Abschreibungen und Unterhaltungsaufwand (§ 35 GemHVO NRW)  
Keine Übertragung von Aufgaben der Zwangsvollstreckung (§ 94 GO NRW)  
Keine Veranschlagung von Verfügungsmitteln (§ 10 GemHVO NRW)  
Keine Vornahme kalkulatorischer Abschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)  
Keine Wahlmöglichkeit zwischen Ausgleichsrücklage und allgemeiner Rücklage (§ 75 GO NRW)  
Kennzahlen zur Zielerreichung (§ 12 GemHVO NRW)  
Kernelemente der gemeindlichen Steuerung (§ 12 GemHVO NRW)  
Kernelemente des Bestätigungsvermerks (§ 101 GO NRW)  
Kinder- und Jugendeinrichtungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Klarheit der gemeindlichen Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Kommunale Stiftungen (§ 100 GO NRW, § 41 GemHVO NRW)  
Kommunaler Konzern (12. Teil der GO NRW; 7. Abschnitt der GemHVO NRW)  
Kommunales Forderungsmanagement (§ 26 GemHVO NRW)  
Kommunal-nutzungsorientiert errichtete Gebäude (§ 53 GemHVO NRW)  
Komponenten der Ergebnisrechnung (§ 38 GemHVO NRW)  
Komponenten der Ergebnisrechnung (§ 38 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Komponenten der Finanzrechnung (§ 39 GemHVO NRW)  
Komponenten des Ergebnisplans (§ 2 GemHVO NRW)  
Komponenten des Finanzplans (§ 3 GemHVO NRW)  
Komponenten des Inventurrahmenplans (§ 28 GemHVO NRW)  
Konkretisierung des Vorsichtsprinzips (§ 32 GemHVO NRW)  
Konsequenzen aus der Budgetbewirtschaftung (§ 21 GemHVO NRW)  
Konsolidierung der Betriebe aufgrund der Kontrollrechte (§ 50 GemHVO NRW)  
Konsolidierung der Betriebe wegen einheitlicher Leitung (§ 50 GemHVO NRW)  
Konsolidierung der Betriebe wegen maßgeblichem Einfluss (§ 50 GemHVO NRW)  
Konsolidierung der Jahresabschlüsse (§ 116 GO NRW)  
Konsolidierung nach der Equity-Methode (§ 50 GemHVO NRW)  
Konsolidierungseinheiten (§ 116 GO NRW, § 50 GemHVO NRW)  
Konsolidierungsformen bei gemeindlichen Betrieben (§ 50 GemHVO NRW)  
Konsolidierungsgrundsätze (§ 50 GemHVO NRW)  
Konsolidierungskreis für den Gesamtabchluss (§ 116 GO NRW)  
Konsolidierungsmethoden für den Gesamtabchluss (§ 50 GemHVO NRW)  
Konsolidierungsschritte für den Gesamtabchluss (§ 50 GemHVO NRW)  
Kontenklassen für die Bilanz (§ 93 GO NRW, § 27 GemHVO NRW)  
Kontenklassen für die Ergebnisrechnung (§ 93 GO NRW, § 27 GemHVO NRW)  
Kontenklassen für die Finanzrechnung (§ 93 GO NRW, § 27 GemHVO NRW)  
Kontenklassen im NKF-Kontenrahmen (§ 93 GO NRW, § 27 GemHVO NRW)  
Kontenrahmen als Grundlage der Buchführung (§ 93 GO NRW, § 27 GemHVO NRW)  
Kontierungsplan zum NKF-Kontenrahmen (§ 27 GemHVO NRW)  
Kontokorrentkredit zur Liquiditätssicherung (§ 30 GemHVO NRW)  
Kontrolle der Aufbewahrung (§ 58 GemHVO NRW)  
Kontrolle gemeindlicher Investitionen (§ 14 GemHVO NRW)  
Konzeption der geordneten Aufbewahrung (§ 58 GemHVO NRW)  
Konzerninterne Leistungsfälle (§ 50 GemHVO NRW)  
Körperliche Inventur (§ 34 GemHVO NRW)  
Korrekturen einer fehlerhaften Festlegung der Nutzungsdauer (§ 35 GemHVO NRW)  
Kosten- und Leistungsrechnung (§ 18 GemHVO NRW)  
Kostenberechnung für kleinere Investitionen (§ 14 GemHVO NRW)  
Kostenerstattungen (§ 2 GemHVO NRW)  
Kostengruppen der DIN 276 (§ 14 GemHVO NRW)  
Kostenumlagen (§ 2 GemHVO NRW)  
Kreditähnliche Rechtsgeschäfte (§ 86 GO NRW)  
Kreditaufnahme und Ergebnisplan (§ 86 GO NRW)  
Kreditaufnahme und Finanzplan (§ 86 GO NRW)  
Kreditaufnahme und Grundsatz der Gesamtdeckung (§ 86 GO NRW)  
Kreditaufnahme und Haushaltssatzung (§ 86 GO NRW)  
Kreditaufnahme und Kapitalanlage (Geldanlage) (§ 3 GemHVO NRW)  
Kreditaufnahme und Überschüsse aus laufender Verwaltungstätigkeit (§ 86 GO NRW)  
Kreditaufnahme und vorläufige Haushaltsführung (§ 86 GO NRW)  
Kreditaufnahmen für Investitionen (§ 86 GO NRW)  
Kreditaufnahmen und Leistungsfähigkeit (§ 86 GO NRW)  
Kreditaufnahmen zur Umschuldung (§ 86 GO NRW)  
Kredite für Investitionen (§ 86 GO NRW)  
Kredite in fremder Währung (§ 86 GO NRW)  
Kredite und Einzahlungen aus Investitionstätigkeit (§ 20 GemHVO NRW)  
Kredite und Kapitalanlage (Geldanlage) (§§ 86, 89 GO NRW)  
Kredite zur Liquiditätssicherung - Ausweis in der Finanzrechnung (§ 89 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Kredite zur Liquiditätssicherung - Höchstbetrag (§ 89 GO NRW)  
Kredite zur Liquiditätssicherung - Zinsmanagement (§ 89 GO NRW)  
Kredite zur Liquiditätssicherung (§ 89 GO NRW, §§ 30, 31 GemHVO NRW)  
Kredite zur Liquiditätssicherung im Finanzplan (§ 3 GemHVO NRW)  
Kredite zur Liquiditätssicherung in fremder Währung (§ 89 GO NRW)  
Kredite zur Liquiditätssicherung und Haushaltsplan (§§ 78, 89 GO NRW)  
Kredite zur Liquiditätssicherung und Kapitalanlage (§ 89 GO NRW)  
Kredite zur Liquiditätssicherung und Zinsmanagement (§ 89 GO NRW)  
Kredite zur Umschuldung (§ 86 GO NRW)  
Kreditkosten (§ 86 GO NRW)  
Kredittilgung (§ 86 GO NRW)  
Kreditverpflichtungen und dauernde Leistungsfähigkeit (§ 86 GO NRW)  
Kriterien für „Kontrollrechte (§ 50 GemHVO NRW)  
Kriterien für Anpassungen von Abschreibungen (§ 49 GemHVO NRW)  
Kriterien für eine „einheitliche Leitung“ (§ 50 GemHVO NRW)  
Kriterien für Rückstellungen nach § 36 Absatz 4 GemHVO NRW (§ 36 GemHVO NRW)  
Kriterium „annähernde Gleichwertigkeit“ (§ 34 GemHVO NRW)  
Kriterium „Gleichartigkeit“ (§ 34 GemHVO NRW)  
Kriterium „Gleichwertigkeitsvermutung“ (§ 36 GemHVO NRW)  
Kriterium „hinreichend konkret beabsichtigt“ (§ 36 GemHVO NRW)  
Kriterium „Wahrscheinlichkeit der Realisierung“ (§ 36 GemHVO NRW)  
Kulturdenkmäler (§ 41 GemHVO NRW)  
Kündigungsrechte bei Krediten (§ 86 GO NRW)  
Künftige haushaltsmäßige Belastungen (§ 83 GO NRW)  
Kunstgegenstände (§ 41 GemHVO NRW)  
Kurzlebige Vermögensgegenstände (§ 33 GemHVO NRW)  
Kurzlebige Wirtschaftsgüter (§ 33 GemHVO NRW)

**L**

Lagebericht - Darstellung der Chancen und Risiken der Gemeinde (§ 48 GemHVO NRW)  
Lagebericht - Angabe der Verantwortlichen (§ 95 GO NRW)  
Lagebericht (§ 103 GO NRW; §§ 48, 53 GemHVO NRW)  
Lagebericht als „Gesamtlagebericht“ (§§ 48, 51 GemHVO NRW)  
Lagebericht zum Jahresabschluss (§ 95 GO NRW, § 37 GemHVO NRW)  
Landschaftsverbände (§ 41 GemHVO NRW)  
Längerfristige vorläufige Haushaltsführung (§ 82 GO NRW)  
Laufende Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung (§ 103 GO NRW)  
Laufende Überwachung der Finanzgeschäfte (§§ 86, 89 GO NRW)  
Laufende Verwaltungstätigkeit im Finanzplan (§§ 3, 20 GemHVO NRW)  
Laufende Verwaltungstätigkeit in der Finanzrechnung (§ 39 GemHVO NRW)  
Leasing (§ 86 GO NRW, § 33 GemHVO NRW)  
Lebenszyklus bei gemeindlichen Investitionen (§ 14 GemHVO NRW)  
Leerposten (§ 41 GemHVO NRW)  
Leistung von Auszahlungen (§ 30 GemHVO NRW)  
Leistungen Dritter aus baurechtlichen Anlässen (§§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Leistungen Dritter aus umweltrechtlichen Anlässen (§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Leistungsabschreibung bei Vermögensgegenständen (§ 35 GemHVO NRW)  
Leistungsbescheid (§ 11 GemHVO NRW)  
Leistungskennzahlen - Messung der Zielerreichung (§ 12 GemHVO NRW)  
Leistungskennzahlen im Haushaltsplan (§ 12 GemHVO NRW)  
Leistungskennzahlen in den Teilrechnungen (§ 40 GemHVO NRW)  
Leistungsmengen in den Teilrechnungen (§ 40 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Leitgedanken der gemeindlichen Haushaltswirtschaft (Einführung)  
Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung (§ 104 GO NRW)  
Leitung und Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung (§ 104 GO NRW)  
Lesbarhalten der gespeicherten Daten (§ 27 GemHVO NRW)  
Lesbarkeit der gemeindlichen Unterlagen (§ 58 GemHVO NRW)  
Liquide Mittel - Bilanz (§§ 41, 53 GemHVO NRW)  
Liquide Mittel - Finanzrechnung (§§ 3, 39 GemHVO NRW)  
Liquidität (§ 89 GO NRW)  
Liquiditätsänderungsprinzip für Auszahlungen (§ 11 GemHVO NRW)  
Liquiditätsänderungsprinzip für Einzahlungen (§ 11 GemHVO NRW)  
Liquiditätsplanung (§§ 30, 41 GemHVO NRW)  
Liquiditätsreserve - Finanzrechnung (§ 30 GemHVO NRW)  
Liquiditätsrisikomes- und -steuerungsverfahren (§§ 75, 89 GO NRW, §§ 12, 30 GemHVO NRW)  
Liquiditätssicherung - Kredite (§ 89 GO NRW)  
Liquiditätssicherung für Versorgungsleistungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Liquiditätsspiegel (§ 89 GO NRW, §§ 30, 41 GemHVO NRW)  
Liquiditätsverbund (§ 89 GO NRW, § 30 GemHVO NRW)

**M**

Mahnverfahren (§ 31 GemHVO NRW)  
Mahnwesen der Gemeinde (§ 23 GemHVO NRW)  
Maschinen (§ 41 GemHVO NRW)  
Maßgaben bei der Bildung von Budgets (§ 21 GemHVO NRW)  
Maßgaben für den gemeindlichen Haushaltsplan (§ 79 GO NRW)  
Maßgeblicher Einfluss der Gemeinde (§ 50 GemHVO NRW)  
Maßnahmen bei nicht geplantem Fehlbetrag (§ 75 GO NRW)  
Materialbestände - Als verbraucht geltend (§ 29 GemHVO NRW)  
Materialeinzelkosten (§ 33 GemHVO NRW)  
Materialgemeinkosten (§ 33 GemHVO NRW)  
Mathematisch-statistische Methoden (§ 29 GemHVO NRW)  
Mehraufwendungen - Überplanmäßige Aufwendungen (§ 21 GemHVO NRW)  
Mehraufwendungen im Budget nicht überplanmäßig (§ 21 GemHVO NRW)  
Mehrauszahlungen - Überplanmäßige Auszahlungen (§ 21 GemHVO NRW)  
Mehrauszahlungen im Budget nicht überplanmäßig (§ 21 GemHVO NRW)  
Mehreinzahlungen für Investitionen (§ 21 GemHVO NRW)  
Mehrerträge (§ 21 GemHVO NRW)  
Mehrerträge im Budget (§ 21 GemHVO NRW)  
Mehrerträge und Mehreinzahlungen (§ 10 GemHVO NRW)  
Mehrheit der Stimmrechte (§ 50 GemHVO NRW)  
Mehrjährige Ergebnis- und Finanzplanung im Haushaltsplan (§ 1 GemHVO NRW)  
Mehrjährigkeit der Gegenleistungsverpflichtung (§ 43 GemHVO NRW)  
Mehrstufige Beteiligungsstrukturen der Gemeinde (§ 50 GemHVO NRW)  
Mehrstufiger gemeindlicher Konzern (§ 50 GemHVO NRW)  
Mengenbezogene Gegenleistungsverpflichtung (§§ 42, 43 GemHVO NRW)  
Merkmale bei ungewissen gemeindlichen Verpflichtungen (§ 88 GO NRW)  
Merkmale für assoziierte Unternehmen (§ 50 GemHVO NRW)  
Merkmale für einen maßgeblichen Einfluss (§ 50 GemHVO NRW)  
Merkmale gemeindlicher Haftungsverhältnisse (§ 87 GO NRW, § 47 GemHVO NRW)  
Messgrößen zur Feststellung der untergeordneten Bedeutung (§ 116 GO NRW)  
Methoden für die Ermittlung der Zahlungsströme (§ 51 GemHVO NRW)  
Mikrofilm-Grundsätze (§ 58 GemHVO NRW)  
Mindereinzahlungen für Investitionen (§ 21 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Mindererträge (§ 21 GemHVO NRW)  
Mindererträge im Budget (§ 21 GemHVO NRW)  
Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten um Abschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)  
Minderung von Rückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Minderungen des Anschaffungspreises (§ 33 GemHVO NRW)  
Mindestgliederung der gemeindlichen Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Mitführen von Finanzrechnungskonten (§ 39 GemHVO NRW)  
Mitgliedschaft in einer Versorgungseinrichtung (§ 36 GemHVO NRW)  
Mitgliedschaft in einer Versorgungskasse (§§ 36, 41, 50 GemHVO NRW)  
Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung (§ 84 GO NRW, § 6 GemHVO NRW)  
Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung im Haushaltsplan (§ 1 GemHVO NRW)  
Mittelfristige Finanzplanung und Verpflichtungsermächtigungen (§ 13 GemHVO NRW)  
Mitwirkung des Bürgermeisters (§§ 80, 96 GO NRW)  
Mitwirkung des Vorsitzenden des Rechnungsprüfungsausschusses (§ 96 GO NRW)  
Mitwirkung von Verfahrensbeteiligten (§ 96 GO NRW)  
Mitwirkungsverbot - Vergabe (§ 25 GemHVO NRW)  
Mitwirkungsverbot für die Prüfer (§ 104 GO NRW)  
Mitzugehörigkeit zu anderen Bilanzposten (§ 41 GemHVO NRW)  
Modellprojekt „NKF-Gesamtabschluss“ (Einführung)  
Mögliche Module für ein gemeindliches Controlling (§ 12 GemHVO NRW)  
Möglichkeiten der Tenorierung des Bestätigungsvermerks (§§ 101, 116 GO NRW)  
Monatsbezogene Abschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)  
Mündelvermögen (§ 98 GO NRW)  
Muster für den Anlagenspiegel (§ 45 GemHVO NRW)  
Muster zu Vorschriften der Gemeindeordnung (Einführung)  
Mutter-Tochter-Verhältnis im gemeindlichen Bereich (12. T. GO NRW, 7. Abschn. GemHVO NRW)

**N**

Nachhaltigkeit der Haushaltswirtschaft (§ 75 GO NRW)  
Nachholung von Wertansätzen (§ 92 GO NRW)  
Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme (§ 91 GO NRW, § 28 GemHVO NRW)  
Nachprüfbarkeit der elektronischen Signaturen (§§ 27, 31 GemHVO NRW)  
Nachträgliche Anschaffungskosten (§ 33 GemHVO NRW)  
Nachträgliche Herstellungskosten (§ 33 GemHVO NRW)  
Nachtrags-Ergebnisplan (§ 10 GemHVO NRW)  
Nachtragshaushaltsplan - Änderungsbedarf gegenüber der Haushaltsplanung (§ 10 GemHVO NRW)  
Nachtragshaushaltsplan - Aufstellung (§ 81 GO NRW)  
Nachtragshaushaltsplan - Mehrerträge und Mehreinzahlungen (§ 10 GemHVO NRW)  
Nachtragshaushaltsplan - Neue Verpflichtungsermächtigungen (§ 10 GemHVO NRW)  
Nachtragshaushaltsplan - Veranschlagung kleiner Investitionen (§ 10 GemHVO NRW)  
Nachtragshaushaltsplan - Veranschlagung von Verfügungsmitteln (§ 10 GemHVO NRW)  
Nachtragshaushaltsplan - Veranschlagungsvorgaben (§ 10 GemHVO NRW)  
Nachtragshaushaltsplan (§ 10 GemHVO NRW)  
Nachtragsprüfungen (§ 101 GO NRW)  
Nachtragssatzung (81 GO NRW)  
Nachtragssatzung bei einer Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre (§ 81 GO NRW)  
Nachtragssatzung bei Fortsetzungsinvestitionen (§ 81 GO NRW)  
Nachtragssatzung bei Geringfügigkeit (§ 81 GO NRW)  
Nachtragssatzung und Jahresfehlbetrag (§ 81 GO NRW)  
Nachvollziehbarkeit der Anwendungen (§ 27 GemHVO NRW)  
Nachvollziehbarkeit des Inventurverfahrens (§ 91 GO NRW, § 28 GemHVO NRW)  
Nachweis der Einzahlungen und Auszahlungen (§ 39 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Nachweis der erhaltenen Zuwendungen (§ 3 GemHVO NRW)  
Nachweis der Ermächtigungsübertragungen (§ 38 GemHVO NRW)  
Nachweis der Erträge und Aufwendungen (§ 38 GemHVO NRW)  
Nachweis der fremden Finanzmittel (§ 39 GemHVO NRW)  
Nachweis der geringwertigen Vermögensgegenstände (§ 33 GemHVO NRW)  
Nachweis der Haftungsverhältnisse der Gemeinde (§ 87 GO NRW)  
Nachweis der haushaltswirtschaftlichen Sperre (§ 23 GemHVO NRW)  
Nachweis der kreditähnlichen Rechtsgeschäfte (§ 86 GO NRW)  
Nachweis der Kredite zur Liquiditätssicherung (§ 89 GO NRW, § 39 GemHVO NRW)  
Nachweis der Zahlungsvorgänge (§ 30 GemHVO NRW)  
Nachweis der Zuwendungsgewährung (§ 1 GemHVO NRW)  
Nachweispflicht für fremde Finanzmittel (§ 27 GemHVO NRW)  
Nachweispflichten der Gemeinde (§ 41 GemHVO NRW)  
Nebenbestimmungen beim Haushaltssicherungskonzept (§ 76 GO NRW)  
Nebenbestimmungen zur Verringerung der allgemeinen Rücklage (§ 75 GO NRW)  
Neubau-, Umbau- und Ausbautvorhaben (§ 33 GemHVO NRW)  
Neubewertungsmethode (§ 50 GemHVO NRW)  
Neubewertungspflicht (§ 50 GemHVO NRW)  
Neue Bilanzposten nicht wegen Wertberichtigungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Neue Bilanzposten und Anhang (§ 41 GemHVO NRW)  
Neue Informationen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft  
Nicht abnutzbare Vermögensgegenstände - Auflösung von Sonderposten (§ 43 GemHVO NRW)  
Nicht begonnene Investitionsmaßnahmen (§ 22 GemHVO NRW)  
Nicht bilanzierungsfähige Mitgliedschaften (§ 41 GemHVO NRW)  
Nicht bilanzierungsfähige Organisationsformen (§ 41 GemHVO NRW)  
Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag (§§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Nicht genutzter Kreditrahmen (§ 41 GemHVO NRW)  
Nicht geplanter Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung (§ 75 GO NRW)  
Nicht in der Bilanz enthaltenen finanziellen Verpflichtungen (§ 44 GemHVO NRW)  
Nicht indirekte Ermittlung bei der Buchung (§ 27 GemHVO NRW)  
Nicht vertretbare Erwerbszeitpunkte (12. T. GO NRW, 7. Abschn. GemHVO NRW)  
Nicht zu berücksichtigende Organisationsformen (§ 50 GemHVO NRW)  
Nicht zulässige Vorgehensweisen bei Abschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)  
Nichtanwendung des Beherrschungskonzepts (§ 50 GemHVO NRW)  
Nichtigkeit der Bestellung von Sicherheiten (§ 87 GO NRW)  
Nichtigkeit von gemeindlichen Rechtsgeschäften (§§ 86, 87 GO NRW)  
Niederschlagung von Ansprüchen (§§ 26, 31 GemHVO NRW)  
Niederstwertprinzip - Abschreibungen beim Umlaufvermögen (§ 35 GemHVO NRW)  
Nießbrauch (§ 90 GO NRW, § 33 GemHVO NRW)  
NKF-Abschreibungstabelle - Rahmentabelle (§ 35 GemHVO NRW)  
NKF-Kontenrahmen (§ 27 GemHVO NRW)  
NKF-Netzwerk (Einführung)  
NKF-Positionenrahmen (7. Abschnitt der GemHVO NRW, § 50 GemHVO NRW)  
NKF-Rahmentabelle für kommunale Abschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)  
NKF-Regelungen (Einführung)  
Notifizierung gemeindlicher Bürgschaften (§ 87 GO NRW)  
Notwendigkeit der weiteren Entwicklung des NKF (Einführung)  
Notwendigkeit einer Rechnungsabgrenzung (§ 42 GemHVO NRW)  
Nutzungsdauern (§ 35 GemHVO NRW)  
Nutzungsdauern bei gebrauchten Vermögensgegenständen (§ 35 GemHVO NRW)  
Nutzungsdauern und Zweckbindungsfristen (§ 35 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Nutzungsrechte an einer Grabfläche (§ 42 GemHVO NRW)  
Nutzungsüberlassung von Vermögensgegenständen (§ 90 GO NRW)

**O**

Offenlegung des Prüfungsergebnisses der örtlichen Prüfung (§ 101 GO NRW)  
Offenlegung des Prüfungsergebnisses der überörtlichen Prüfung (§ 105 GO NRW)  
Öffentliche Ausschreibung (§ 25 GemHVO NRW)  
Öffentliche Bekanntgabe des Entwurfs der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Öffentliche Einsichtnahme in den Beteiligungsbericht (§ 117 GO NRW)  
Öffentlich-rechtliche Forderungen (§§ 26, 41 GemHVO NRW)  
Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte (§ 2 GemHVO NRW)  
Öffentlich-rechtliche Vereinbarung in der Rechnungsprüfung (§ 102 GO NRW)  
Öffentlich-rechtliche Vereinbarung und Vergaberecht (§ 102 GO NRW)  
Operating-Leasing (§ 33 GemHVO NRW)  
ÖPP-Projekte (§ 86 GO NRW, §§ 2, 3 GemHVO NRW)  
Ordentliche Aufwendungen (§§ 2, 38 GemHVO NRW)  
Ordentliche Erträge (§§ 2, 38 GemHVO NRW)  
Ordentliches Ergebnis (§ 38 GemHVO NRW)  
Ordentliches Jahresergebnis (§§ 2, 38 GemHVO NRW)  
Ordnungsgemäße Aufgabenerledigung durch Dritte (§ 94 GO NRW)  
Ordnungsmäßige Datenerfassung (§ 27 GemHVO NRW)  
Ordnungsmäßigkeit der Eintragungen in den Büchern (§ 27 GemHVO NRW)  
Ordnungsmäßigkeit der Prüfung (§ 101 GO NRW)  
Ordnungsmäßigkeit der Zahlungsabwicklung (§ 93 GO NRW)  
Ordnungsmäßigkeit des gemeindlichen Rechnungswesens (§ 31 GemHVO NRW)  
Organbestellungsrecht (§ 50 GemHVO NRW)  
Organisation und Unterstützung beim gemeindlichen Gesamtabschluss (7. Abschnitt der GemHVO NRW)  
Organisationseinheiten des Konsolidierungskreises (§ 116 GO NRW)  
Organisationseinheiten von untergeordneter Bedeutung (§ 116 GO NRW)  
Organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen (§ 97 GO NRW)  
Orientierungsdaten - Berücksichtigung von (§ 6 GemHVO NRW)  
Originäre und derivative Ermittlung (§ 51 GemHVO NRW)  
Örtlich festgelegte Wertgrenzen für Investitionen (§ 14 GemHVO NRW)  
Örtliche Aufsicht für übernommene Aufgaben (§ 16 GemHVO NRW)  
Örtliche Ausgestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung (§ 18 GemHVO NRW)  
Örtliche Bestimmung der Buchungsmethode (§ 27 GemHVO NRW)  
Örtliche Bestimmungen zur Inventur (§ 28 GemHVO NRW)  
Örtliche Dienstanweisung (§ 18 GemHVO NRW)  
Örtliche Finanzbuchhaltung (§ 93 GO NRW, § 27 GemHVO NRW)  
Örtliche Gesamtabschlussrichtlinie (7. Abschn. GemHVO NRW)  
Örtliche Gestaltung der Wertgrenze für Investitionen (§ 14 GemHVO NRW)  
Örtliche Kostenermittlung (§ 18 GemHVO NRW)  
Örtliche Nutzungsdauern und Abschreibungstabelle (§ 35 GemHVO NRW)  
Örtliche Prüfung als gemeindliche Eigenkontrolle (10. Teil der GO NRW)  
Örtliche Prüfung der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Örtliche Prüfung des Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW)  
Örtliche Prüfung des Jahresabschlusses (§ 101 GO NRW)  
Örtliche Rechnungsprüfung - Aufgaben vom Bürgermeister (§ 103 GO NRW)  
Örtliche Rechnungsprüfung - Aufgaben vom Rat (§ 103 GO NRW)  
Örtliche Rechnungsprüfung - durch eigenen Kreis (§ 102 GO NRW)  
Örtliche Rechnungsprüfung - Organisation (§ 104 GO NRW)  
Örtliche Rechnungsprüfung - Verpflichtung (§ 102 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Örtliche Rechnungsprüfung (§ 102 GO NRW)  
Örtliche Rechnungsprüfung durch den Kreis (§ 102 GO NRW)  
Örtliche Rechnungsprüfungsordnung (10. Teil der GO NRW)  
Örtliche Regelungen zur Gewährung von Bürgschaften (§ 87 GO NRW)  
Örtliche Regelungen zur Inventur (§§ 28, 31 GemHVO NRW)  
Örtliche Richtlinie für die Aufbewahrung (§ 58 GemHVO NRW)  
Örtliche Satzungen (§ 101 GO NRW)  
Örtliche Stiftungen (§§ 99, 100 GO NRW)  
Örtliche Übersichten über die gemeindlichen Betriebe (§ 52 GemHVO NRW)  
Örtliche Umsetzung der Budgetierung (§ 21 GemHVO NRW)  
Örtliche Verrechnung der internen Leistungsbeziehungen (§ 17 GemHVO NRW)  
Örtlicher Positionenplan für den Summenabschluss (7. Abschn. GemHVO NRW, § 50 GemHVO NRW)  
Örtlicher Produktplan der Gemeinde (§ 4 GemHVO NRW)

**P**

Passivierung von Sachleistungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Passive Rechnungsabgrenzung - Gebührenrechtliche Kalkulation (§ 42 GemHVO NRW)  
Passive Rechnungsabgrenzung (§ 41, 42, 53 GemHVO NRW)  
Passiver Unterschiedsbetrag (§ 50 GemHVO NRW)  
Passivierung erhaltener Zuwendungen für Investitionen (§§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Passivierung kommunaler Stiftungen (§ 100 GO NRW)  
Passivierung von Beiträgen für Investitionen (§ 43 GemHVO NRW)  
Passivierung von unselbstständigen Stiftungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Passivierungsgrundsatz (§ 41 GemHVO NRW),  
Passivseite der Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Passivtausch in der Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Passivtausch zwischen Rückstellungen und Verbindlichkeiten (§ 88 GO NRW, § 36 GemHVO NRW)  
Pauschal erhaltene investive Zuwendungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Pauschal gewährte investive Zuwendungen (§ 43 GemHVO NRW)  
Pauschalisiertes Festwertverfahren (§ 34 GemHVO NRW)  
Pauschalisiertes Festwertverfahren für Aufwuchs (§ 34 GemHVO NRW)  
Pauschalrückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Pensionsansprüche bei einer Tätigkeit innerhalb der Kernverwaltung (§ 36 GemHVO NRW)  
Pensionsrückstellungen (§ 88 GO NRW, §§ 36, 41 GemHVO NRW)  
Pensionsrückstellungen bei einer Tätigkeit außerhalb der Kernverwaltung (§ 41 GemHVO NRW)  
Pensionsrückstellungen nicht bei tariflicher Beschäftigung (§ 36, 41 GemHVO NRW)  
Pensionsrückstellungen nicht wegen der Zusatzversorgungskasse (§ 36 GemHVO NRW)  
Pensionsrückstellungen nicht wegen sog. Sanierungsgelder (§ 36 GemHVO NRW)  
Periodenabgrenzung für Aufwendungen (§ 11 GemHVO NRW)  
Periodenabgrenzung für Erträge (§ 11 GemHVO NRW)  
Periodisierungsprinzip (§ 32 GemHVO NRW)  
Personalaufwendungen (§ 2 GemHVO NRW)  
Pflicht des Abschlussprüfers (§ 101 GO NRW)  
Pflicht für eine Nachtragssatzung (§ 81 GO NRW)  
Pflicht zu Anhangangaben (§ 51 GemHVO NRW)  
Pflicht zu Inventurbestimmungen (§ 28 GemHVO NRW)  
Pflicht zum Einsatz einer Kosten- und Leistungsrechnung (§ 18 GemHVO NRW)  
Pflicht zum Erlass einer Haushaltssatzung (§ 78 GO NRW)  
Pflicht zur Abgabe eines Bestätigungsvermerks (§ 101 GO NRW)  
Pflicht zur angemessenen Liquiditätsplanung (§ 89 GO NRW, § 30 GemHVO NRW)  
Pflicht zur Anzeige der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Pflicht zur Aufstellung des Gesamtabchlusses (§ 116 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Pflicht zur Aufstellung des Jahresabschlusses (§ 95 GO NRW, § 37 GemHVO NRW)  
Pflicht zur Aufstellung einer Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Pflicht zur Aufstellung eines Beteiligungsberichtes (§ 117 GO NRW)  
Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes (§§ 75, 76 GO NRW)  
Pflicht zur Aufstellung eines Konzepts zur Beseitigung der Überschuldung (§ 92 GO NRW)  
Pflicht zur Aufstellung eines Zwischenabschlusses (§ 116 GO NRW)  
Pflicht zur Begründung der Einschränkung eines Bestätigungsvermerks (§ 101 GO NRW)  
Pflicht zur Begründung der Versagung eines Bestätigungsvermerks (§ 101 GO NRW)  
Pflicht zur Berichtigung der Eröffnungsbilanz (§ 57 GemHVO NRW)  
Pflicht zur eigenen örtlichen Rechnungsprüfung (§ 102 GO NRW)  
Pflicht zur einheitlichen Bewertung (§ 50 GemHVO NRW)  
Pflicht zur Einrichtung einer örtlichen Rechnungsprüfung (§ 102 GO NRW)  
Pflicht zur Einschränkung eines Bestätigungsvermerks (§ 101 GO NRW)  
Pflicht zur Erstellung eines Anlagenspiegels (§ 45 GemHVO NRW)  
Pflicht zur Erstellung eines Beteiligungsberichtes (§ 117 GO NRW)  
Pflicht zur mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung (§ 84 GO NRW)  
Pflicht zur öffentlichen Ausschreibung (§ 25 GemHVO NRW)  
Pflicht zur örtlichen Rechnungsprüfung (§ 102 GO NRW)  
Pflicht zur Rückstellungsbildung (§ 88 GO NRW, § 36 GemHVO NRW)  
Pflicht zur Sicherstellung der Finanzierung von Investitionen (§ 75 GO NRW)  
Pflicht zur Sicherstellung der Liquidität (§ 75 GO NRW)  
Pflicht zur Vertrags- und Satzungsgestaltung bei Organisationseinheiten (§ 118 GO NRW)  
Pflichtaufgabe örtliche Rechnungsprüfung (§ 102 GO NRW)  
Pflichten der Abschlussprüfer (§ 103 GO NRW)  
Pflichtkatalog einzuhaltender Sicherheitsstandards (§ 31 GemHVO NRW)  
Plan-/Ist-Vergleich (§§ 38, 39 GemHVO NRW)  
Planfortschreibung (§§ 22, 38 GemHVO NRW)  
Planmäßige Abschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)  
Planmäßige Abschreibungen und Finanzanlagen (§ 35 GemHVO NRW)  
Planmäßige Abschreibungen und Grund und Boden (§ 35 GemHVO NRW)  
Planungsgrundsätze (§ 11 GemHVO NRW)  
Planungsinhalte (§ 84 GO NRW)  
Planungsjahre und Haushaltssicherung (§ 1 GemHVO NRW)  
Planungssicherheit (§ 84 GO NRW)  
Planungszeitraum (§ 84 GO NRW)  
Posten im Anhang (§ 44 GemHVO NRW)  
Posten im Anlagenspiegel (§ 45 GemHVO NRW)  
Posten im Forderungsspiegel (§ 46 GemHVO NRW)  
Posten im Verbindlichkeitspiegel (§ 47 GemHVO NRW)  
Posten in der Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Prinzip der Bewertungsvorsicht (§ 32 GemHVO NRW)  
Prinzip der Periodenabgrenzung für Aufwendungen (§ 11 GemHVO NRW)  
Prinzip der Periodenabgrenzung für Erträge (§ 11 GemHVO NRW)  
Prinzip der Wertaufhellung (§ 32 GemHVO NRW)  
Privatrechtliche Betriebsformen (§ 50 GemHVO NRW)  
Privatrechtliche Forderungen (§§ 26, 41 GemHVO NRW)  
Privatrechtliche Forderungen gegen Unternehmen (§ 41 GemHVO NRW)  
Privatrechtliche Forderungen gegen Beteiligungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Privatrechtliche Forderungen gegen Sondervermögen (§ 41 GemHVO NRW)  
Privatrechtliche Forderungen gegenüber dem öffentlichen Bereich (§ 41 GemHVO NRW)  
Privatrechtliche Forderungen gegenüber dem privaten Bereich (§ 41 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Privatrechtliche Forderungen im Forderungsspiegel (§ 46 GemHVO NRW)  
Privatrechtliche Forderungen in der gemeindlichen Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Privatrechtliche Leistungsentgelte (§ 2 GemHVO NRW)  
Produktbereich - Allgemeine Finanzwirtschaft (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktbereich - Bauen und Wohnen (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktbereich - Gesundheitsdienste (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktbereich - Innere Verwaltung (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktbereich - Kinder-, Jugend- und Familienhilfe (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktbereich - Kultur und Wissenschaft (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktbereich - Natur- und Landschaftspflege (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktbereich - Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktbereich - Schulträgeraufgaben (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktbereich - Sicherheit und Ordnung (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktbereich - Soziale Leistungen (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktbereich - Sportförderung (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktbereich - Stiftungen (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktbereich - Umweltschutz (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktbereich - Ver- und Entsorgung (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktbereich - Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktbereich - Wirtschaft und Tourismus (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktbereiche - Gliederungsziffern (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktbereiche - Inhalte (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktbereiche als erste Gliederungsstufe des Haushalts (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktbereiche im NKF-Produktrahmen (§ 79 GO NRW; §§ 1, 4, 11, 52 GemHVO NRW)  
Produktbeschreibungen (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktbildung (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktinformationen bei Finanzinstrumenten (§ 86 GO NRW)  
Produktorientierte Haushaltssteuerung (8. Teil der GO NRW, § 4 GemHVO NRW)  
Produktorientierte Teilpläne (§ 79 GO NRW, § 4 GemHVO NRW)  
Produktorientierter Beteiligungsbericht (§ 52 GemHVO NRW)  
Produktorientierter Haushalt (Einführung)  
Produktorientierter Vorbericht (§§ 1, 7 GemHVO NRW)  
Produktorientierung bei der gemeindlichen Aufgabenerfüllung (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktorientierung im Haushalt - Leistungskennzahlen (§ 12 GemHVO NRW)  
Produktorientierung im Haushalt - Veranschlagung (§ 11 GemHVO NRW)  
Produktorientierung im Haushalt - Ziele (§ 12 GemHVO NRW)  
Produktorientierung im Haushalt (§§ 75, 79 GO NRW, § 1,4 GemHVO NRW)  
Produktorientierung in den Teilplänen (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktorientierung nach dem NKF-Produktrahmen (§§ 75, 79 GO NRW; §§ 4, 11 GemHVO NRW)  
Produktplan der Gemeinde (§ 4 GemHVO NRW)  
Programmprüfung und Freigabe von Verfahren (§ 27 GemHVO NRW)  
Programmprüfung vor Einsatz der DV-Buchführung (§ 27 GemHVO NRW)  
Protokollierung in der DV-Buchführung (§ 27 GemHVO NRW)  
Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung (§ 104 GO NRW)  
Prüfpflichten vor der Bekanntmachung (§ 80 GO NRW)  
Prüfschritte zur Abgrenzung des örtlichen Konsolidierungskreises (§ 50 GemHVO NRW)  
Prüfung bei Aufgabendelegation (§ 103 GO NRW)  
Prüfung bei Entbehrlichkeit des Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW)  
Prüfung der Angaben im Zuwendungsbescheid (§ 56 GemHVO NRW)  
Prüfung der Beachtung haushaltsrechtliche Vorschriften (§ 101 GO NRW)  
Prüfung der Beachtung ortsrechtlicher Bestimmungen (§ 101 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Prüfung der Buchführung (§ 101 GO NRW)  
Prüfung der DV-Buchführungsprogramme (§ 103 GO NRW)  
Prüfung der DV-Programme vor ihrer Anwendung (§ 103 GO NRW)  
Prüfung der Einzelabschlüsse (§ 116 GO NRW)  
Prüfung der Entbehrlichkeit des Gesamtabchlusses (§ 103 GO NRW)  
Prüfung der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Prüfung der Finanzbuchhaltung (§ 105 GO NRW)  
Prüfung der Finanzvorfälle gemäß § 100 Abs. 4 LHO (§ 103 GO NRW)  
Prüfung der gesamten Haushaltswirtschaft (§ 103 GO NRW)  
Prüfung der Herstellungskosten (§§ 14, 33 GemHVO NRW)  
Prüfung der Inventur (§ 101 GO NRW)  
Prüfung der Jahresabschlüsse der Sondervermögen (§§ 97, 103 GO NRW)  
Prüfung der örtlichen Abschreibungstabelle (§ 101 GO NRW)  
Prüfung der Verwaltung (§ 105 GO NRW)  
Prüfung der Verwendung von Staatszuweisungen (§ 105 GO NRW)  
Prüfung der Zahlungsabwicklung (§ 30 GemHVO NRW)  
Prüfung der Zwischenabschlüsse (§ 116 GO NRW)  
Prüfung des Gesamtabchlusses (§§ 103, 116 GO NRW)  
Prüfung des Gesamtlageberichtes (§ 116 GO NRW)  
Prüfung des Gesamtlageberichtes (§ 116 GO NRW)  
Prüfung des Inventars (§ 101 GO NRW)  
Prüfung des Jahresabschlusses (§§ 96, 101, 103 GO NRW)  
Prüfung des Lageberichtes (§ 101 GO NRW)  
Prüfung des Umfanges der Ermächtigungsübertragung (§ 22 GemHVO NRW)  
Prüfung einer Zahlungsverpflichtung (§ 30 GemHVO NRW)  
Prüfung und Feststellung der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Prüfung und Feststellung eines Zahlungsvorgangs (§ 30 GemHVO NRW)  
Prüfung von Vergaben (§ 103 GO NRW)  
Prüfung von Zwischenabschlüssen (§ 103 GO NRW)  
Prüfungen vor der Bildung von Rückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Prüfungsansätze der örtlichen Prüfung (10. Teil der GO NRW)  
Prüfungsaufgaben durch den eigenen Kreis (§ 102 GO NRW)  
Prüfungsaufträge (§ 103 GO NRW)  
Prüfungsaussagen (§§ 101, 103 GO NRW)  
Prüfungsbericht (§§ 101, 103 GO NRW)  
Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk (§ 101 GO NRW)  
Prüfungsergebnis (§ 103 GO NRW)  
Prüfungsergebnisse dokumentieren (§ 103 GO NRW)  
Prüfungsgegenstände (§ 103 GO NRW)  
Prüfungsgrundsätze für Abschlussprüfungen (§§ 101, 103 GO NRW; § 27 GemHVO NRW)  
Prüfungshandlungen (§ 103 GO NRW)  
Prüfungsinformationen an den Rechnungsprüfungsausschuss (§ 105 GO NRW)  
Prüfungsinformationen an die Aufsichtsbehörde (§ 105 GO NRW)  
Prüfungsinformationen an die geprüfte Gemeinde (§ 105 GO NRW)  
Prüfungsinformationen an Fachaufsichtsbehörden (§ 105 GO NRW)  
Prüfungsinhalte der Jahresabschlussprüfung (§ 101 GO NRW)  
Prüfungspflicht bei den übrigen kreisangehörigen Gemeinden (§ 102 GO NRW)  
Prüfungspflicht bei Großen und Mittleren Städten (§ 102 GO NRW)  
Prüfungspflicht beim Jahresabschluss (§ 101 GO NRW)  
Prüfungsumfang der Jahresabschlussprüfung (§ 101 GO NRW)  
Prüfungsumfang und Prüfungsgegenstände (§ 92 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Prüfungsumfang und Prüfungsinhalte (§ 101 GO NRW)  
Prüfungszeitraum bei Abschlussprüfungen (§ 103 GO NRW)  
Prüfungszuständigkeit bei der Jahresabschlussprüfung (§ 101 GO NRW)  
Prüfungszuständigkeit für die Gesamtabchlussprüfung (§ 116 GO NRW)

**Q**

Qualifizierung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes (§§ 33, 35 GemHVO NRW)  
Qualifizierung eines Wirtschaftsgutes (§ 33 GemHVO NRW)  
Quantifizierung der Haftungsverhältnisse (§ 87 GO NRW, § 47 GemHVO NRW)  
Quellen der Finanzmittel (§ 77 GO NRW)

**R**

Rabatte (§ 33 GemHVO NRW)  
Rahmen der Abschlussprüfung (§ 101 GO NRW)  
Rahmen der Anlage von Geldmitteln (§ 31 GemHVO NRW)  
Rahmenbedingungen in den Vergabegrundsätzen (§ 25 GemHVO NRW)  
Rahmenbegriff „Haushalt“ (Einführung; 8. Teil der GO NRW)  
Rahmenbegriff „Haushaltsjahr“ (Einführung; § 78 GO NRW)  
Rahmenbegriff „Haushaltswirtschaft“ (Einführung; 8. Teil der GO NRW)  
Rangfolge der Finanzmittelbeschaffung (§ 77 GO NRW)  
Rat und Prüfungsbericht (§ 105 GO NRW)  
Realisationsprinzip (§ 32 GemHVO NRW)  
Rechengröße „Aufwand“ (§§ 79, 93 GO NRW, §§ 2, 11, 17, 27 GemHVO NRW)  
Rechengröße „Auszahlungen“ (§§ 79, 89, 93 GO NRW, §§ 3, 11, 27, 30 GemHVO NRW)  
Rechengröße „Einzahlungen“ (§§ 79, 89, 93 GO NRW, §§ 3, 11, 27, 30 GemHVO NRW)  
Rechengröße „Erlöse/Leistungen“ (§ 18 GemHVO NRW)  
Rechengröße „Ertrag“ (§§ 79, 93 GO NRW, §§ 2, 11, 17, 27 GemHVO NRW)  
Rechengröße „Kosten“ (§ 18 GemHVO NRW)  
Rechengröße Erlöse/Leistungen (§ 18 GemHVO NRW)  
Rechengröße Kosten (§ 18 GemHVO NRW)  
Rechengrößen im NKF (§ 93 GO NRW, §§ 2, 27 GemHVO NRW)  
Rechenschaftslegung (§ 48 GemHVO NRW)  
Rechnerische Feststellung (§ 30 GemHVO NRW)  
Rechnungsabgrenzung - Friedhofsgebühren (§ 42 GemHVO NRW)  
Rechnungsabgrenzung - Geleisteter Zuwendungen (§ 42 GemHVO NRW)  
Rechnungsabgrenzung - Sonderposten (§ 42 GemHVO NRW)  
Rechnungsabgrenzung - Verbindlichkeiten (§ 42 GemHVO NRW)  
Rechnungsabgrenzung bei „Friedhofsgebühren“ (§ 42 GemHVO NRW)  
Rechnungsabgrenzung bei geleisteten Finanzzuwendungen (§ 42 GemHVO NRW)  
Rechnungsabgrenzung bei geleisteten Sachzuwendungen (§ 42 GemHVO NRW)  
Rechnungsabgrenzung bei Weiterleitung einer Zuwendung (§ 42 GemHVO NRW)  
Rechnungsabgrenzung und Abgeltungszahlungen (§ 42 GemHVO NRW)  
Rechnungsabgrenzung und gebührenrechtliche Kalkulation (§ 42 GemHVO NRW)  
Rechnungsabgrenzung und investive Zuwendungen (§ 42 GemHVO NRW)  
Rechnungsabgrenzung und Sonderposten (§§ 41, 42 GemHVO NRW)  
Rechnungsabgrenzung und Verbindlichkeiten (§ 42 GemHVO NRW)  
Rechnungsabgrenzung und Zinszuschüsse (§ 42 GemHVO NRW)  
Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite der Bilanz (§ 42 GemHVO NRW)  
Rechnungsabgrenzungsposten auf der Passivseite der Bilanz (§ 42 GemHVO NRW)  
Rechnungsabgrenzungsspiegel (§§ 41, 42, 44 GemHVO NRW)  
Rechnungskreise bei Sondervermögen und Treuhandvermögen (§ 93 GO NRW)  
Rechnungslegungsstandards - Deutsche (§ 51 GemHVO NRW)  
Rechnungslegungsstandards (12. Teil der GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Rechnungsprüfung als Aufgabe (§ 103 GO NRW)  
Rechnungsprüfungsausschuss (10. Teil der GO NRW; §§ 92, 101, 102 GO NRW)  
Rechnungsprüfungsausschuss und Rechnungsprüfung des Kreises (§ 102 GO NRW)  
Rechnungszins bei Pensionsrückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Recht des Prüfers auf Nachweise und Unterlagen (§ 103 GO NRW)  
Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung (§§ 101 GO NRW)  
Rechte der Aufsichtsbehörde (§ 75 GO NRW)  
Rechte der Gemeindeorgane (Einführung)  
Rechtlich selbständige örtliche Stiftungen als Treuhandvermögen (§§ 98, 100 GO NRW)  
Rechtlich selbstständige örtliche Stiftungen (§100 GO NRW)  
Rechtlich unselbstständige örtliche Stiftungen (§ 103 GO NRW)  
Rechtlich unselbstständige örtliche Stiftungen (§§ 97, 100 GO NRW, § 41 GemHVO NRW)  
Rechtlich unselbstständige Versorgungseinrichtungen (§ 97 GO NRW)  
Rechtsbegriff „Angemessene Höhe“ (§ 88 GO NRW)  
Rechtsbegriff „Geringfügigkeit“ (§ 36 GemHVO NRW)  
Rechtsbegriff „Ungewiss“ (§ 88 GO NRW, § 36 GemHVO NRW)  
Reduzierung von Bilanzposten (§ 41 GemHVO NRW)  
Reform des Gemeindehaushaltsrechts (Einführung)  
Regelmäßig wiederkehrende Bestandskontrolle (§§ 28, 29 GemHVO NRW)  
Regelmäßige körperliche Bestandsaufnahme (§ 34 GemHVO NRW)  
Regelmäßige und unvermutete Prüfungen (§ 31 GemHVO NRW)  
Regelsystem der GoB (§§ 93, 116 GO NRW, § 27 GemHVO NRW)  
Regelung zur Befugnis der Bestätigung (§ 30 GemHVO NRW)  
Regelungsbereiche für örtliche Vorschriften (§ 31 GemHVO NRW)  
Regelungsbereiche für die örtliche Kosten- und Leistungsrechnung (§ 18 GemHVO NRW)  
Regelungssachverhalte für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen (§ 31 GemHVO NRW)  
Regelungssachverhalte für die ständige Aufbewahrung“ (§ 58 GemHVO NRW)  
Regelungssachverhalte für die Errichtung von Unterlagen in elektronischer Form (§ 58 GemHVO NRW).  
Regelungstext des § 300 HGB (§ 50 GemHVO NRW)  
Regelungstext des § 301 HGB (§ 50 GemHVO NRW)  
Regelungstext des § 303 HGB (§ 50 GemHVO NRW)  
Regelungstext des § 304 HGB (§ 50 GemHVO NRW)  
Regelungstext des § 305 HGB (§ 50 GemHVO NRW)  
Regelungstext des § 307 HGB (§ 50 GemHVO NRW)  
Regelungstext des § 308 HGB (§ 50 GemHVO NRW)  
Regelungstext des § 309 HGB (§ 50 GemHVO NRW)  
Regionalverband Ruhr (§ 41 GemHVO NRW)  
Ressourcenaufkommen (§ 11 GemHVO NRW)  
Ressourcenverbrauch (§ 11 GemHVO NRW)  
Ressourcenverbrauchskonzept (Einführung)  
Richtigkeit der Bestandsaufnahme (§ 91 GO NRW, § 28 GemHVO NRW)  
Richtigkeit des Forderungsbetrages (§ 41 GemHVO NRW)  
Risikobeurteilung (§ 89 GO NRW, § 30 GemHVO NRW)  
Risikofrüherkennungssystem (§ 76 GO NRW, §§ 5, 12, 48, 51 GemHVO NRW)  
Risikovorsorge (§ 89 GO NRW)  
Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (§ 41 GemHVO NRW)  
Rückkaufwert kein Wertansatz (§ 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - nicht für „geplante“ Verluste (§ 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Abraumbeseitigung (§ 41 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Absicherung eines Fremdwährungsrisikos (§ 86 GO NRW, §§ 36, 41 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Abzinsung (§ 88, 91 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Rückstellungen - Altlasten (§ 88 GO NRW, §§ 36, 41 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Ansprüche der Beamten (§ 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Arbeitszeitguthaben (§§ 36, 41 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen (§ 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Beteiligung an Versorgungslasten (§§ 36, 41 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Deponien (§ 88 GO NRW, §§ 36, 41 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - drohende Verluste aus laufenden Verfahren (§ 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Erhaltungsaufwand bei Kindertageseinrichtungen (§§ 36, 41 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Finanzausgleich (§ 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Gemeindefinanzausgleich (§ 88 GO NRW, § 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - gemeindliche Steuererhebung (§ 88 GO NRW, § 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Haftung bei Verlusten (§ 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Kindertageseinrichtungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - künftige Umlagezahlungen der Gemeinde (§ 88 GO NRW, § 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Leistungsentgelte für Beschäftigte (§ 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - nicht für andere Zwecke (§ 88 GO NRW, § 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - nicht für Ausgleichsschulden (§ 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - nicht für Innenverpflichtungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Sog. Sanierungsgelder (§ 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Steuererhebung (§ 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Tarifliche Beschäftigung (§ 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Umlagezahlungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Umweltschäden (§ 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - ungewisse Verpflichtungen (§ 88 GO NRW)  
Rückstellungen - Unterlassene Instandhaltung (§ 88 GO NRW; § 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Urlaubsansprüche (§§ 36, 41 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Verluste aus laufenden Verfahren (§ 88 GO NRW, §§ 36, 41 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 88 GO NRW, §§ 36, 41 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Zusatzversorgungskasse (§ 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen (§ 88 GO NRW, §§ 36, 41, 53 GemHVO NRW)  
Rückstellungsarten (§ 88 GO NRW)  
Rückstellungsbildung für beamtenrechtliche Ansprüche (§ 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungsspiegel (§§ 88, 91 GO NRW; §§ 36, 41 GemHVO NRW)  
Rückzahlung investiver Zuwendungen (§ 3 GemHVO NRW)  
Rückzahlung von Krediten zur Liquiditätssicherung (§ 30 GemHVO NRW)

**S**

Sachanlagen (§§ 41, 53 GemHVO NRW)  
Sachanlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Sachanlagevermögen in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz (§ 53 GemHVO NRW)  
Sachbezogene Verantwortlichkeiten (§ 31 GemHVO NRW)  
Sachgerechte Anwendung der Grundsätze (§§ 93, 95, 116 GO NRW, § 27 GemHVO NRW)  
Sachgesamtheit bei Straßen (§ 41 GemHVO NRW)  
Sachgesamtheit bei Vermögensgegenständen (§ 33 GemHVO NRW)  
Sachliche Bindung bei der Ermächtigungsübertragung (§ 22 GemHVO NRW)  
Sachliche Feststellung (§ 30 GemHVO NRW)  
Sachliche Inventurformen (§ 91 GO NRW; § 28 GemHVO NRW)  
Sachverhalte der Übergangskonsolidierung (§ 50 GemHVO NRW)  
Saldo aus den Zahlungen aus der Investitionstätigkeit (§ 3 GemHVO NRW)  
Saldo aus den Zahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit (§ 3 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Sale-and-lease-back-Geschäfte (§ 90 GO NRW)  
Sammelbewertung (§ 41 GemHVO NRW)  
Sammelbewertung als Bewertungsvereinfachung (§ 34 GemHVO NRW)  
Sanierungskonzept (§ 76 GO NRW)  
Sanierungsmaßnahmen (§ 33 GemHVO NRW)  
Sanierungsplan zur Beseitigung der Überschuldung (§§ 75, 93 GO NRW, § 43 GemHVO NRW)  
Satzungsrecht der Gemeinde (§ 78 GO NRW)  
Schaffung eines zukunftsorientierten Bildes der Gemeinde (§ 76 GO NRW, §§ 4, 5 GemHVO NRW)  
Schecks (§ 31 GemHVO NRW)  
Schema für die Gliederung der Eröffnungsbilanz (§ 53 GemHVO NRW)  
Schema für eine Gesamtkapitalflussrechnung (direkt) (§ 51 GemHVO NRW)  
Schema für eine Gesamtkapitalflussrechnung (indirekt) (§ 51 GemHVO NRW)  
Schema für eine Produktbeschreibung (§ 4 GemHVO NRW)  
Schlüsselzuweisungen an die Gemeinden und Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)  
Schriftliche Unterschriftsbefugnisse (§ 31 GemHVO NRW)  
Schritte in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft (Einführung)  
Schritte zum gemeindlichen Gesamtabschluss (12. T. GO NRW)  
Schritte zum gemeindlichen Jahresabschluss (§ 95 GO NRW; § 37 GemHVO NRW)  
Schritte zum Gesamtabschluss (12. Teil der GO NRW; § 116 GO NRW, § 49 GemHVO NRW)  
Schritte zum Jahresabschluss (§ 95 GO NRW, § 37 GemHVO NRW)  
Schulden in der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Schuldenkonsolidierung nach § 303 HGB (§ 50 GemHVO NRW)  
Schuldübernahmen und Schuldbetritt (§ 87 GO NRW)  
Schulen (§ 41 GemHVO NRW)  
Schulpauschale - Bemessung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)  
Schulpauschale/Bildungspauschale (§ 43 GemHVO NRW)  
Schutz der Unterlagen bei der Aufbewahrung (§ 58 GemHVO NRW)  
Schutz personenbezogener Daten (§ 58 GemHVO NRW)  
Schwebende Geschäfte (§§ 27, 36 GemHVO NRW)  
Schwellenwerte - In zwei aufeinanderfolgenden Haushaltsjahren (§ 76 GO NRW)  
Schwellenwerte - Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes (§ 76 GO NRW)  
Schwellenwerte - Veränderung der Haushaltswirtschaft (§ 76 GO NRW)  
Schwellenwerte - Verzehr des Eigenkapitals (§ 76 GO NRW)  
Schwellenwerte der Europäischen Union (§ 25 GemHVO NRW)  
Schwellenwerte für Haushaltssicherungskonzepte (§ 76 GO NRW; § 5 GemHVO NRW)  
Selbstprüfungsverbot - Zusammenschlüsse von Wirtschaftsprüfern (§ 103 GO NRW)  
Selbstprüfungsverbot für Prüfer der örtlichen Prüfung (§§ 103, 104 GO NRW)  
Selbstprüfungsverbot für Prüfer der überörtlichen Prüfung (§ 105 GO NRW)  
Selbstständige Nutzungsfähigkeit geringwertiger Wirtschaftsgüter (§ 33 GemHVO NRW)  
SEPA-Zahlungsverkehr (§ 30 GemHVO NRW)  
Sicherheit und Überwachung der Finanzbuchhaltung (§ 31 GemHVO NRW)  
Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte (§ 87 GO NRW)  
Sicherheitseinrichtungen (§ 31 GemHVO NRW)  
Sicherheitsstandards (§ 31 GemHVO NRW)  
Sicherheitsvorkehrungen für die Aufbewahrung (§ 58 GemHVO NRW)  
Sicherstellung der Finanzierung von Investitionen (§ 75 GO NRW)  
Sicherstellung der gemeindlichen Liquiditätsplanung (§ 89 GO NRW)  
Sicherstellung der Informationsrechte der Prüfer (§ 103 GO NRW)  
Sicherstellung der Kenntnisse über die Zuwendungsfinanzierung (§ 56 GemHVO NRW)  
Sicherstellung der Liquidität - Aufnahme von Krediten (§ 89 GO NRW, § 30 GemHVO NRW)  
Sicherstellung der Liquidität (§§ 75, 82, 89 GO NRW; §§ 23, 30 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Sicherstellung der Liquiditätsplanung (§ 89 GO NRW, § 30 GemHVO NRW)  
Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit (§ 82 GO NRW, § 23 GemHVO NRW)  
Sicherung der aufbewahrten Unterlagen auf Bildträger (§ 58 GemHVO NRW)  
Sicherung der aufbewahrten Unterlagen auf Datenträger (§ 58 GemHVO NRW)  
Sicherung der Aufgabenerfüllung (§ 101 GO NRW)  
Sicherung der Informationspflichten von Organisationseinheiten (§ 118 GO NRW)  
Sicherung der Lesbarkeit beim Wechsel automatisierter Verfahren (§ 58 GemHVO NRW)  
Sicherung der Lesbarkeit der aufbewahrten Unterlagen (§ 58 GemHVO NRW)  
Sicherung der ordnungsgemäßen Aufgabenerledigung (§ 94 GO NRW; § 31 GemHVO NRW)  
Sicherung der Ordnungsmäßigkeit der Inventur (§ 29 GemHVO NRW)  
Sicherung der Ordnungsmäßigkeit der Prüfung der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Sicherung der Unabhängigkeit der Prüfer (§§ 104, 105 GO NRW)  
Sicherung einer ausreichenden Liquidität (§ 30 GemHVO NRW)  
Sicherung und Kontrolle der Verfahren (§ 31 GemHVO NRW)  
Sicherungsbehalte bei Anschaffungskosten und Herstellungskosten (§ 33 GemHVO NRW)  
Skonti (§ 33 GemHVO NRW)  
Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter (§ 33 GemHVO NRW)  
Sonderabgaben (§ 77 GO NRW)  
Sondereinzelkosten der Fertigung (§ 33 GemHVO NRW)  
Sonderfälle bei der Bildung von Sonderposten (§ 43 GemHVO NRW)  
Sonderkonten (§§ 30, 31, 33 GemHVO NRW)  
Sonderposten - Auflösung von (§ 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten - Beiträge für Investitionen (§§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten - Festwerte für Vermögensgegenstände (§ 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten - Gebührenaussgleich (§§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten - Geld- und Sachschenkungen (§ 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten - Investive Zuwendungen (§§ 41, 53 GemHVO NRW)  
Sonderposten - Nicht abnutzbare Vermögensgegenstände (§ 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten - Nicht rückzahlbare Zuwendungen (§ 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten - Rechnungsabgrenzung für Weitergabe der Zuwendung (§ 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten - Rechtlich unselbstständige Stiftungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Sonderposten - Schlüsselzuweisungen (§ 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten - Spenden von Arbeits- und Dienstleistungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Sonderposten - Unentgeltlicher Erwerb (§ 41 GemHVO NRW)  
Sonderposten - Verwendung der Zuwendung (§ 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten (§§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten bei Arbeits- und Dienstleistungen als Spenden (§§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten für Beiträge (§§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten für den Gebührenaussgleich (§§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten für erhaltene Beiträge für Investitionen (§§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten für erhaltene investive Zuwendungen (§§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten nach Verwendung der Zuwendung (§ 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten nicht bei Finanzierung der laufenden Verwaltungstätigkeit (§§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten nicht bei Weitergabe der Zuwendung (§ 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten nicht für erhaltene rückzahlbare Zuwendungen (§ 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten nicht für erhaltene Schlüsselzuweisungen (§ 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten und Geldleistungen Dritter (§§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten und rechtlich unselbstständige örtliche Stiftungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Sonderposten und Sachleistungen Dritter (§§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten und Umstufung von Straßen (§§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten und unentgeltlicher Erwerb (Schenkungen) (§ 41 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Sonderposten und Vermögensgegenstand (§ 43 GemHVO NRW)  
Sonderpostenspiegel (§§ 41, 43, 44 GemHVO NRW)  
Sonderrücklage (§§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Sonderrücklage bei Aktivierung kommunaler Stiftungen (§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Sonderrücklage bei Beschaffung von Vermögensgegenständen (§ 43 GemHVO NRW)  
Sonderrücklage bei fehlender Ertragswirksamkeit der Zuwendung (§§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Sonderrücklage für Ersatzbeschaffung von Vermögensgegenständen (§§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Sondervermögen - Vorschriften über die Haushaltswirtschaft (§ 97 GO NRW)  
Sondervermögen (§ 97 GO NRW, §§ 41, 53 GemHVO NRW)  
Sondervermögen als gemeindliche Tochtereinheiten (12. T. GO NRW, 7. Abschn. GemHVO NRW)  
Sondervorschriften für die Sondervermögen (§ 79 GO NRW)  
Sonstige Ausleihungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens (§ 41 GemHVO NRW)  
Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude (§ 41 GemHVO NRW)  
Sonstige Finanzaufwendungen (§ 2 GemHVO NRW)  
Sonstige Investitionsauszahlungen (§ 3 GemHVO NRW)  
Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Sonstige ordentliche Aufwendungen (§ 2 GemHVO NRW)  
Sonstige ordentliche Erträge (§ 2 GemHVO NRW)  
Sonstige ortsrechtlichen Bestimmungen (§ 101 GO NRW)  
Sonstige Rückstellungen (§ 88 GO NRW, §§ 36, 41 GemHVO NRW)  
Sonstige Rückstellungen aus dienstlicher Tätigkeit der Beschäftigten (§ 36 GemHVO NRW)  
Sonstige Rückstellungen nach § 36 Abs. 4 und 5 GemHVO NRW (§ 41 GemHVO NRW)  
Sonstige Sonderposten (§ 41 GemHVO NRW)  
Sonstige Steuereinnahmen - Bemessung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)  
Sonstige Transfererträge (§ 2 GemHVO NRW)  
Sonstige unbebaute Grundstücke (§ 41 GemHVO NRW)  
Sonstige Veränderungen in den Büchern (§ 27 GemHVO NRW)  
Sonstige Verbindlichkeiten (§ 41 GemHVO NRW)  
Sonstige Vermögensgegenstände (§§ 41, 53 GemHVO NRW)  
Sonstige wichtige Angaben im gemeindlichen Gesamtanhang (§ 51 GemHVO NRW)  
Sonstige zulässige Verrechnungen (§ 39 GemHVO NRW)  
Sparkassen (§ 41 GemHVO NRW)  
Sparkassen und Konsolidierungskreis (§ 116 GO NRW)  
Sparkassenzweckverbände (§ 41 GemHVO NRW)  
Sparkassenzweckverbände und Konsolidierungskreis (§ 116 GO NRW)  
Späterer Zeitpunkt des Inkrafttretens der Haushaltssatzung (§ 78 GO NRW)  
Sperrvermerke (§ 23 GemHVO NRW)  
Sportpauschale (§ 43 GemHVO NRW)  
Status der überörtlichen Prüfung (§ 105 GO NRW)  
Stellen für Beamtinnen und Beamte (§ 8 GemHVO NRW)  
Stellen für tariflich Beschäftigte (§ 8 GemHVO NRW)  
Stellen in Einrichtungen von Sondervermögen (§ 8 GemHVO NRW)  
Stellenplan - Anlage zum Haushaltsplan (§ 1 GemHVO NRW)  
Stellenplan (§ 79 GO NRW, §§ 1, 8, 9 GemHVO NRW)  
Stellenplan und Haushaltsjahr (§ 8 GemHVO NRW)  
Stellenplan und mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung (§ 8 GemHVO NRW)  
Stellung der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Stellung des Kämmers (§§ 80, 83 GO NRW)  
Stellungnahme der örtlichen Rechnungsprüfung (§ 101 GO NRW)  
Stellungnahme des Bürgermeisters zum Prüfungsbericht (§ 101 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Stellungnahme des Kämmerers (§§ 80, 95 GO NRW)  
Stellungnahme des Kämmerers zum Jahresabschluss (§ 96 GO NRW)  
Stellungnahme des Kämmerers zum Prüfungsbericht (§ 101 GO NRW)  
Stellungnahmen des Bürgermeisters und des Kämmerers (§ 96 GO NRW)  
Stetigkeit der Bewertungsmethode (§ 32 GemHVO NRW)  
Steuerabgrenzung nach § 306 HGB (§ 50 GemHVO NRW)  
Steuerähnliche Abgaben (§ 2 GemHVO NRW)  
Steuern (§§ 2, 23 GemHVO NRW)  
Steuern und ähnliche Abgaben (§ 2 GemHVO NRW)  
Steuerung der gemeindlichen Kreditaufnahmen (§ 86 GO NRW)  
Steuerung und Erfolgskontrolle der Gemeinde (§ 40 GemHVO NRW)  
Stichproben als Inventurvereinfachung (§ 29 GemHVO NRW)  
Stichprobeninventur (§ 28 GemHVO NRW)  
Stichtagsprinzip (§ 95 Abs. 1, § 116 Abs. 1 GO NRW,  
Stiftungen - Kommunale (§ 100 GO NRW)  
Stiftungen privaten Rechts (§ 100 GO NRW)  
Stiftungen und örtliche Zwecke (§ 100 GO NRW)  
Straße als einheitlicher Vermögensgegenstand (§ 41 GemHVO NRW)  
Straße als Sachgesamtheit (§ 41 GemHVO NRW)  
Straßennetz (§ 41 GemHVO NRW)  
Struktur der gemeindlichen Gesamtergebnisrechnung (§ 116 GO NRW)  
Struktur der Bilanz nach § 266 HGB (§ 116 GO NRW; §§ 49, 52 GemHVO NRW)  
Struktur der gemeindlichen Bilanzentscheidung (§ 91 GO NRW; §§ 32, 41 GemHVO NRW)  
Struktur der gemeindlichen Gesamtbilanz (§ 116 GO NRW; §§ 49, 50 GemHVO NRW)  
Struktur der Gesamtergebnisrechnung (§§ 49, 50 GemHVO NRW)  
Strukturierung des Straßennetzes (§ 41 GemHVO NRW)  
Stufen eines Sanierungskonzeptes (§ 76 GO NRW)  
Stufen eines Sanierungsplans (§§ 75, 92, 95 GO NRW)  
Stufenmodell zur Verringerung der allgemeinen Rücklage (§ 75 GO NRW)  
Stundung von gemeindlichen Ansprüchen (§§ 26, 31 GemHVO NRW)  
Stundungsvereinbarung (§ 26 GemHVO NRW)  
Subsidiarität der Kreditaufnahme (§ 77 GO NRW)  
Summen- und Saldenbildung im Ergebnisplan (§ 2 GemHVO NRW)  
Summen- und Saldenbildung im Finanzplan (§ 3 GemHVO NRW)  
Summenmäßige Veranschlagung (§ 13 GemHVO NRW)  
System der doppelten Buchführung (§ 27 GemHVO NRW)

**T**

Tagesabstimmungen der Finanzmittelkonten (§ 30 GemHVO NRW)  
Tägliche Abstimmung der Konten (§ 31 GemHVO NRW)  
Tatbestand „nicht entgeltlich“ bei immateriellen Vermögensgegenstände (§ 43 GemHVO NRW)  
Tatbestand „selbst hergestellt“ bei immateriellen Vermögensgegenstände (§ 43 GemHVO NRW)  
Tatbestand „Unterlassene Instandhaltung“ (§ 36 GemHVO NRW)  
Tätigkeit bei organisatorisch unselbstständigen Betrieben (§ 36 GemHVO NRW)  
Tätigkeit bei rechtlich selbstständigen Betrieben der Gemeinde (§ 36 GemHVO NRW)  
Tätigkeit bei rechtlich unselbstständigen Betrieben der Gemeinde (§ 36 GemHVO NRW)  
Tatsächlicher Anschaffungszeitpunkt (12. T. GO NRW)  
Tauschgeschäfte (§ 33 GemHVO NRW)  
Technische Anlagen (§ 41 GemHVO NRW)  
Teilergebnisplan „Allgemeine Finanzwirtschaft“ (§ 4 GemHVO NRW)  
Teilergebnisplan für den Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“ (§ 4 GemHVO NRW)  
Teilergebnispläne (§ 4 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Teilergebnisrechnung (§ 95 GO NRW)  
Teilergebnisrechnung innerhalb der Teilrechnungen (§ 40 GemHVO NRW)  
Teilfinanzplan „Allgemeine Finanzwirtschaft“ (§ 4 GemHVO NRW)  
Teilfinanzpläne (§ 4 GemHVO NRW)  
Teilfinanzrechnung (§ 95 GO NRW)  
Teilfinanzrechnung innerhalb der Teilrechnungen (§ 40 GemHVO NRW)  
Teilpläne (§ 1 GemHVO NRW)  
Teilpläne (§ 79 GO NRW, §§ 1, 4, 11 GemHVO NRW)  
Teilpläne und Budgetierung (§ 4 GemHVO NRW)  
Teilrechnungen (§ 95 GO NRW)  
Teilrechnungen (§ 95 GO NRW, § 40 GemHVO NRW)  
Teilwert und Barwert (§ 36 GemHVO NRW)  
Teilwertverfahren (§ 36 GemHVO NRW)  
Tenorierung des Bestätigungsvermerks (§ 101 GO NRW)  
Top-down-Konzept (§ 51 GemHVO NRW)  
Transferaufwendungen (§ 2 GemHVO NRW)  
Trennung des Stiftungsvermögens vom Gemeindevermögen (§100 GO NRW)  
Trennung von fachlicher Entscheidung und Zahlungsabwicklung (§ 93 GO NRW)  
Trennung zwischen Verwaltung und Aufgabebearbeitung (§ 27 GemHVO NRW)  
Treugut (§ 47 GemHVO NRW)  
Treuhandverhältnis und Liquiditätssicherung (§ 75 GO NRW)  
Treuhandverhältnis und Pensionsrückstellungen (§ 98 GO NRW, § 36 GemHVO NRW)  
Treuhandvermögen - Beachtung haushaltsrechtlicher Vorschriften (§ 98 GO NRW)  
Treuhandvermögen - Besondere Haushaltspläne und Sonderrechnung (§ 98 GO NRW)  
Treuhandvermögen (§ 98 GO NRW, §§ 33, 41, 47 GemHVO NRW)  
Tunnel (§ 41 GemHVO NRW)

**U**

Über- oder außerplanmäßige Verfügungsmittel (§ 83 GO NRW)  
Über- oder außerplanmäßige Verpflichtungsemächtigungen (§ 85 GO NRW)  
Über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen (§ 83 GO NRW)  
Überblick über den Stand der Sonderposten - Sonderpostenspiegel (§ 43 GemHVO NRW)  
Überblick über die gebildeten Rückstellungen (Rückstellungsspiegel) (§ 88 GO NRW)  
Überblick über haushaltswirtschaftliche Eckpunkte (§ 7 GemHVO NRW)  
Überdeckung in Aufgabenbereichen mit Gebührenkalkulation (§ 41 GemHVO NRW)  
Überdeckung in Teilergebnisrechnungen mit Gebührenkalkulation (§ 43 GemHVO NRW)  
Übereinstimmung mit den Originalen (§ 58 GemHVO NRW)  
Übergabe des Prüfungsergebnisses (§ 96 GO NRW)  
Übergangskonsolidierung (§ 50 GemHVO NRW)  
Überlassung von Vermögensgegenständen zur Nutzung (§ 90 GO NRW)  
Überleitung des haushaltsmäßigen Ergebnisses zum Saldo der Gebührenkalkulation (§ 4 GemHVO NRW)  
Überleitung des haushaltsmäßigen Ergebnisses zum Saldo der Gebührenkalkulation (§ 43 GemHVO NRW)  
Überleitungsrechnung zur Gemeindebilanz II (GB II) (§ 50 GemHVO NRW)  
Übernahme der Finanzbuchhaltung für Dritte (§ 16 GemHVO NRW)  
Übernahme fremder Vermögensgegenstände (§ 90 GO NRW)  
Übernahme von Arbeiten Dritter (§ 103 GO NRW)  
Übernahme von Aufgaben der Finanzbuchhaltung von Dritten (§ 94 GO NRW)  
Übernahme von Bürgschaften (§ 87 GO NRW)  
Übernahme von Verpflichtungen aus anderen Rechtsgeschäften (§ 87 GO NRW)  
Übernahme von Verpflichtungen aus Gewährverträgen (§ 87 GO NRW)  
Übernommenes Vermögen (§ 97 GO NRW)  
Überörtliche Prüfung (§ 105 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Überörtliche Prüfung und Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Überplanmäßige Aufwendungen (§ 83 GO NRW)  
Überplanmäßige Auszahlungen und fortgesetzte Investitionen (§ 83 GO NRW)  
Überplanmäßige Verpflichtungsermächtigungen (§ 85 GO NRW)  
Überprüfung der Einhaltung der Ziele (§ 40 GemHVO NRW)  
Überprüfung der Ziele mit Hilfe von Ist-Zahlen (§ 40 GemHVO NRW)  
Überprüfung des NKF-Gesetzes (Einführung)  
Überprüfung des Prozentsatzes für Beihilferückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Überprüfungspflichten (§ 83 GO NRW)  
Überschreitung des Kreditrahmens (§ 82 GO NRW)  
Überschuldung der Gemeinde (§ 75 GO NRW)  
Überschuldung und vorläufige Haushaltswirtschaft (§ 75 GO NRW)  
Übersicht der übertragenen Ermächtigungen (§ 22 GemHVO NRW)  
Übersicht über das Aufstellungsverfahren für den Jahresabschluss (§ 95 GO NRW)  
Übersicht über das gemeindliche Anlagevermögen (§ 33 GemHVO NRW)  
Übersicht über das Gesamteigenkapital der Gemeinde (§ 51 GemHVO NRW)  
Übersicht über den gemeindlichen Konsolidierungskreis (§ 116 GO NRW)  
Übersicht über den NKF-Kontenrahmen (§ 27 GemHVO NRW)  
Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten (§ 79 GO NRW, §§ 1, 9 GemHVO NRW)  
Übersicht über die Anlagen zum gemeindlichen Haushaltsplan (§ 81 GO NRW; § 19 GemHVO NRW)  
Übersicht über die Aufteilung der Stellen auf die Produktbereiche (§ 8 GemHVO NRW)  
Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals (§ 79 GO NRW, §§ 1, 9 GemHVO NRW)  
Übersicht über die gemeindlichen Beteiligungen (§ 52 GemHVO NRW)  
Übersicht über die haushaltsrechtlichen Gesamtabchlussunterlagen (§ 116 GO NRW)  
Übersicht über die übertragenen Ermächtigungen (§ 22 GemHVO NRW)  
Übersicht über die Verbindlichkeiten (§ 1 GemHVO NRW)  
Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen (§ 79 GO NRW, §§ 1, 9 GemHVO NRW)  
Übersicht über die Wirtschaftslage und die Entwicklung der Betriebe (§ 1 GemHVO NRW)  
Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen (§ 79 GO NRW, §§ 1, 9 GemHVO NRW)  
Übersicht über gemeindliche Abschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)  
Übersicht über Verfahrensweisen zur Bildung von Sonderposten (§ 43 GemHVO NRW)  
Übersicht über weitere Beschäftigte der Gemeinde (§ 8 GemHVO NRW)  
Übersicht zu den gemeindlichen Herstellungskosten (§ 14 GemHVO NRW)  
Übersicht zu den Jahresabschlussunterlagen (§ 95 GO NRW)  
Übersicht zu den gemeindlichen Herstellungskosten (§ 33 GemHVO NRW)  
Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben (§ 79 GO NRW, § 1 GemHVO NRW)  
Übersichten zum Stellenplan (§ 8 GemHVO NRW)  
Übersichtlichkeit der gemeindlichen Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Übertragbarkeit - Ermächtigungen (§ 22 GemHVO NRW)  
Übertragbarkeit und Verfügungsmittel (§§ 15, 22 GemHVO NRW)  
Übertragbarkeit von Ermächtigungen (§ 22 GemHVO NRW)  
Übertragbarkeit zu Lasten des Folgejahres (§ 22 GemHVO NRW)  
Übertragung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung (§ 94 GO NRW)  
Übertragung der Kreditermächtigung (§ 86 GO NRW)  
Übertragung der Verpflichtungsermächtigungen (§ 85 GO NRW)  
Übertragung einzelner Prüfungsaufgaben auf den eigenen Kreis (§ 102 GO NRW)  
Übertragung nicht von Erträgen (§ 22 GemHVO NRW)  
Übertragung nicht von sonstigen Einzahlungen (§ 22 GemHVO NRW)  
Übertragung nicht von über- und außerplanmäßigen Aufwendungen (§ 22 GemHVO NRW)  
Übertragung nicht von über- und außerplanmäßigen Auszahlungen (§ 22 GemHVO NRW)  
Übertragung von Aufgaben der Finanzbuchhaltung auf Dritte (§ 94 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Übertragung von Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung (§ 102 GO NRW)  
Übertragung von Aufgaben der Zwangsvollstreckung (§ 94 GO NRW)  
Übertragung von Aufwandsemächtigungen (§ 22 GemHVO NRW)  
Übertragung von Auszahlungsemächtigungen (§ 22 GemHVO NRW)  
Übertragung von Ermächtigungen (§ 22 GemHVO NRW)  
Übertragung von Kreditermächtigungen (§ 22 GemHVO NRW)  
Übertragung von Prüfungsaufgaben durch den Bürgermeister (§ 103 GO NRW)  
Übertragung von Prüfungsaufgaben durch den Rat (§ 103 GO NRW)  
Übertragungen bei Zweckbindung (§ 22 GemHVO NRW)  
Überwachung der Einziehung von gemeindlichen Ansprüchen (§ 23 GemHVO NRW)  
Überwachung der Erfüllung von gemeindlichen Verpflichtungen (§ 23 GemHVO NRW)  
Überwachung der Finanzgeschäfte - laufend (§ 89 GO NRW)  
Überwachung der gemeindlichen Ansprüche (§ 23 GemHVO NRW)  
Überwachung der gemeindlichen Verpflichtungen (§ 23 GemHVO NRW)  
Überwachung der Inanspruchnahme von Ermächtigungen (§ 23 GemHVO NRW)  
Überwachung der Verpflichtungsemächtigungen (§ 23 GemHVO NRW)  
Überwachung des gemeindlichen Haushalts (§ 23 GemHVO NRW)  
Umfang der Anschaffungskosten (§ 33 GemHVO NRW)  
Umfang der anzusetzenden Pensionsrückstellungen bei den Betrieben (§ 36 GemHVO NRW)  
Umfang der Gesamtabchlussprüfung (§ 103 GO NRW)  
Umfang der Herabsetzung von Rückstellungen (§ 88 GO NRW, § 36 GemHVO NRW)  
Umfang der Herstellungskosten (§ 33 GemHVO NRW)  
Umfang der Jahresabschlussprüfung (§ 103 GO NRW)  
Umfang der Zuschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)  
Umgang mit Aufrechnungsdifferenzen (§ 50 GemHVO NRW)  
Umgang mit Beanstandungen der überörtlichen Prüfung (§ 105 GO NRW)  
Umgang mit Einwendungen der überörtlichen Prüfung (§ 105 GO NRW)  
Umgang mit gemeindlichen Ansprüchen (§ 26 GemHVO NRW)  
Umgang mit gemeindlichen Forderungen (§ 26 GemHVO NRW)  
Umgang mit gemeindlichen Forderungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Umgang mit geringwertigen Wirtschaftsgütern (§ 33 GemHVO NRW)  
Umgang mit Zahlungsmitteln (§§ 30, 31 GemHVO NRW)  
Umgliederungen für den Summenabschluss (§ 50 GemHVO NRW)  
Umgliederungen zwischen Anlage- und Umlaufvermögen (§ 41 GemHVO NRW)  
Umlageerhebung der Versorgungskasse (§ 36 GemHVO NRW)  
Umlagen (§ 2 GemHVO NRW)  
Umlaufvermögen (§§ 41, 53 GemHVO NRW)  
Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz (§ 90 GO NRW; §§ 27, 41 GemHVO NRW)  
Umlaufvermögen in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz (§ 53 GemHVO NRW)  
Umsatzkostenverfahren - UKV (§ 52 GemHVO NRW)  
Umsatzsteuerbeteiligung der Gemeinden - Bemessung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)  
Umschichtung der Sonderrücklage in die allgemeine Rücklage (§ 43 GemHVO NRW)  
Umschuldung - Kredite (§ 86 GO NRW)  
Umschuldung nicht für Kredite zur Liquiditätssicherung (§ 89 GO NRW)  
Umsetzung der Budgetierung (§ 21 GemHVO NRW)  
Umsetzungsplanung bei Instandhaltungsrückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Umwandlung kurzfristiger Investitionskredite (§ 82 GO NRW)  
Umwandlung kurzfristiger Investitionskredite in langfristige Kredite (§ 86 GO NRW)  
Umwandlung von Gemeindegliedervermögen in freies Gemeindevermögen (§ 99 GO NRW)  
Umwandlung von Gemeindegliedervermögen in Privatvermögen (§ 99 GO NRW)  
Unabhängigkeit der Gemeindeprüfungsanstalt (§ 105 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Unabhängigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung (§ 104 GO NRW)  
Unabhängigkeit der überörtlichen Prüfung (§ 105 GO NRW)  
Unabhängigkeit des Dritten als Prüfer (§ 103 GO NRW)  
Unabweisbarkeit zusätzlicher Verpflichtungsermächtigungen (§ 85 GO NRW)  
Unbebaute Grundstücke (§§ 41, 53 GemHVO NRW)  
Unbedeutendes Treuhandvermögen (§ 98 GO NRW)  
Uneingeschränkte Heranziehung Dritter als Prüfer (§ 103 GO NRW)  
Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk (§ 101 GO NRW)  
Unmittelbare Informationen über die Gesamtabchlussprüfung (§ 116 GO NRW)  
Unselbstständige Stiftungen und Sonderposten (§ 43 GemHVO NRW)  
Unselbstständige wirtschaftliche Unternehmen (§ 97 GO NRW)  
Unterbrechung der Herstellung (§ 33 GemHVO NRW)  
Unterdeckung in Aufgabenbereichen mit Gebührenkalkulation (§ 41 GemHVO NRW)  
Unterdeckung in Teilergebnisrechnungen mit Gebührenkalkulation (§ 43 GemHVO NRW)  
Untergeordnete Bedeutung bei der Equity-Methode (§ 116 GO NRW)  
Untergeordnete Bedeutung einer Organisationseinheit (§ 116 GO NRW)  
Untergeordnete Bedeutung eines Betriebes (§ 50 GemHVO NRW)  
Untergeordnete Bedeutung mehrerer Organisationseinheiten (§ 116 GO NRW)  
Untergliederung des NKF-Kontenrahmens (§ 27 GemHVO NRW)  
Unterjährige Abschreibungen im Abgangsjahr (§ 35 GemHVO NRW)  
Unterjährige Abschreibungen im Zugangsjahr (§ 35 GemHVO NRW)  
Unterjährige Unterrichtung des Rates (§ 23 GemHVO NRW)  
Unterlagen der Sondervermögen (§ 79 GO NRW, §§ 1, 9 GemHVO NRW)  
Unterlagen der Unternehmen und Einrichtungen (§ 79 GO NRW, §§ 1, 9 GemHVO NRW)  
Unterlagen zum Beteiligungsbericht (§ 52 GemHVO NRW)  
Unterlagen zum Haushaltsplan (§ 79 GO NRW)  
Unternehmen und Einrichtungen (§ 97 GO NRW)  
Unterrichtung des Rates - Erhöhung der Investitionsauszahlungen (§ 24 GemHVO NRW)  
Unterrichtung des Rates - Gefährdung des Haushaltsausgleichs (§ 24 GemHVO NRW)  
Unterrichtung des Rates - Haushaltswirtschaftliche Sperre (§ 24 GemHVO NRW)  
Unterrichtung des Rates (§§ 80, 95, 105, 116 GO NRW)  
Unterrichtung des Rates bei einer Gefährdung des Haushaltsausgleichs (§ 23 GemHVO NRW)  
Unterrichtung des Rates bei höheren Investitionsauszahlungen (§ 23 GemHVO NRW)  
Unterrichtung des Rates über den Verzicht auf einen Gesamtabchluss (§ 23 GemHVO NRW)  
Unterrichtung des Rates über die haushaltswirtschaftliche Sperre (§ 23 GemHVO NRW)  
Unterrichtung des Rates über Haushaltsplanung und Jahresabschluss (§ 23 GemHVO NRW)  
Unterrichtungspflichten des Kreditgebers (§ 86 GO NRW)  
Unterrichtungspflichten gegenüber dem Rat (§§ 23, 24 GemHVO NRW)  
Unterschiede bei Ansatz und Bewertung im Einzelabschluss (§ 50 GemHVO NRW)  
Unterschriften im Bankverkehr (§§ 30, 31 GemHVO NRW)  
Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks (§ 101 GO NRW)  
Unterzeichnung des Entwurfs der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Unvermutete Prüfung (§ 30 GemHVO NRW)  
Unvermutete Prüfung für übernommene Aufgaben (§ 16 GemHVO NRW)  
Unverzinsliche oder niedrig verzinsliche Ausleihungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Unzulässige Rückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Unzulässigkeit der Veranschlagung einer „Deckungsreserve“ (§ 11 GemHVO NRW)  
Unzulässigkeit der Veranschlagung einer „globalen Minderausgabe“ (§ 11 GemHVO NRW)  
Unzulässigkeit der Wertansätze nach Vermögensteilen (§ 33 GemHVO NRW)  
Unzulässigkeit spekulativer Finanzgeschäfte (§§ 86, 89, 90 GO NRW)

**V**

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Veränderung angesetzter Sonderposten (§ 43 GemHVO NRW)  
Veränderung beschlossener Ermächtigungen im Haushaltsjahr (§ 83 GO NRW)  
Veränderung der Restnutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes (§ 35 GemHVO NRW)  
Veränderung gebildeter Budgets (§ 21 GemHVO NRW)  
Veränderung von Ermächtigungen nach Ablauf des Haushaltsjahres (§ 83 GO NRW)  
Veränderungen der Restnutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes (§ 35 GemHVO NRW)  
Veränderungen des Konsolidierungskreises (§ 116 GO NRW)  
Veränderungen von Bilanzposten in der Bilanz (§ 27 GemHVO NRW)  
Veränderungen von Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Veränderungen von Posten in der Bilanz (§ 27 GemHVO NRW)  
Veranschlagung bei Abgaben (§ 79 GO NRW)  
Veranschlagung bei Bestandsveränderungen  
Veranschlagung der Aufwendungen (§ 79 GO NRW, § 11 GemHVO NRW)  
Veranschlagung der Auszahlungen (§ 79 GO NRW, § 11 GemHVO NRW)  
Veranschlagung der Einzahlungen (§ 79 GO NRW, § 11 GemHVO NRW)  
Veranschlagung der Erträge (§ 79 GO NRW, § 11 GemHVO NRW)  
Veranschlagung der Verfügungsmittel (§ 15 GemHVO NRW)  
Veranschlagung der Verpflichtungsermächtigungen (§ 79 GO NRW, § 13 GemHVO NRW)  
Veranschlagung der Versorgungsaufwendungen (§ 2 GemHVO NRW)  
Veranschlagung im Haushaltsplan (§ 79 GO NRW)  
Veranschlagung im Teilfinanzplan (§ 13 GemHVO NRW)  
Veranschlagung kleiner Investitionen (§ 10 GemHVO NRW)  
Veranschlagung und Zweck der Verfügungsmittel (§ 15 GemHVO NRW)  
Veranschlagung von Aufwendungen - (§ 79 GO NRW)  
Veranschlagung von Auszahlungen (§ 11 GemHVO NRW)  
Veranschlagung von Baumaßnahmen (§ 14 GemHVO NRW)  
Veranschlagung von Beihilfeaufwendungen (§ 19 GemHVO NRW)  
Veranschlagung von Personalaufwendungen (§ 19 GemHVO NRW)  
Veranschlagung von Personalaufwendungen in den Teilplänen (§ 19 GemHVO NRW)  
Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen (§ 13 GemHVO NRW)  
Veranschlagung von Versorgungs- und Beihilfeaufwendungen (§ 19 GemHVO NRW)  
Veranschlagungsverzicht (§ 10 GemHVO NRW)  
Verantwortliche im Aufstellungsverfahren des Jahresabschlusses (§ 37 GemHVO NRW)  
Verantwortliche im Gesamtlagebericht (§ 116 GO NRW, § 51 GemHVO NRW)  
Verantwortliche im Lagebericht (§ 95 GO NRW, § 48 GemHVO NRW)  
Verantwortlichkeit der örtlichen Rechnungsprüfung (§ 104 GO NRW)  
Verantwortlichkeit und Einschaltung Dritter (§ 104 GO NRW)  
Verantwortlichkeiten für die Finanzbuchhaltung (§ 93 GO NRW)  
Verantwortlichkeiten gegenüber dem Rat (§ 104 GO NRW)  
Veräußerung als „Sale and lease back“-Geschäft (§ 90 GO NRW)  
Veräußerung der Vermögensgegenstände zum vollen Wert (§ 90 GO NRW)  
Veräußerung nicht benötigter Vermögensgegenstände (§ 90 GO NRW)  
Veräußerung von Vermögensgegenständen - Auflösung von Sonderposten (§ 43 GemHVO NRW)  
Veräußerung von Vermögensgegenständen (§ 90 GO NRW)  
Verbandsmitgliedschaften (§ 50 GemHVO NRW)  
Verbindliche Produktbereiche (§ 4 GemHVO NRW)  
Verbindliche Standards für die örtliche Umsetzung (§ 31 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeit der Erträge und Aufwendungen (§ 21 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeit der Erträge und Aufwendungen im Budget (§ 21 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeit der Haushaltsplanung (§ 22 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeit des Haushaltsplans (§ 79 GO NRW, §§ 1, 11 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Verbindlichkeit des NKF-Kontenrahmens (§ 27 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeit des Stellenplans (§ 8 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeit für die Haushaltsausführung (§ 79 GO NRW)  
Verbindlichkeiten (§ 91 GO NRW, §§ 41, 53 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeiten aus Investitionskrediten (§ 41 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeiten aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften (§ 41 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen (§ 41 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung (§ 41 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeiten aus Transferleistungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz (§ 90 GO NRW; § 41 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz (§ 53 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeitenspiegel - Ausweis von Anleihen (§ 47 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeitenspiegel - Ausweis von Haftungsverhältnissen (§ 47 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeitenspiegel - Ausweis von Krediten für Investitionen (§ 47 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeitenspiegel - Ausweis von Krediten vom öffentlichen Bereich (§ 47 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeitenspiegel - Ausweis von Krediten vom privaten Kreditmarkt (§ 47 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeitenspiegel - Ausweis von Krediten zur Liquiditätssicherung (§ 47 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeitenspiegel - Ausweis von sonstigen Verbindlichkeiten (§ 47 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeitenspiegel - Ausweis von Verbindlichkeiten aus Liefer. u. Leist. (§ 47 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeitenspiegel - Ausweis von Verbindlichkeiten aus Transferleistungen (§ 47 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeitenspiegel - Inhalte (§ 47 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeitenspiegel (§ 91 GO NRW, §§ 41, 47, 53 GemHVO NRW)  
Verbot bestimmter Tätigkeiten in Personalunion (§ 31 GemHVO NRW)  
Verbot der Bestellung von Sicherheiten (§ 87 GO NRW)  
Verbot der Bildung eigener Rückstellungsarten (§ 36 GemHVO NRW)  
Verbot der Saldierung von Bilanzposten (§ 41 GemHVO NRW)  
Verbot der Sicherheitsbestellung (§ 86 GO NRW)  
Verbot der Überschreitung der Verfügungsmittel (§ 15 GemHVO NRW)  
Verbot der Überschuldung (§ 75 GO NRW)  
Verbot der Umwandlung von Gemeindevermögen (§ 99 GO NRW)  
Verbot der Verrechnung von Aktivposten mit Passivposten (§ 41 GemHVO NRW)  
Verbot der Verrechnung von Grundstücksrechten mit Grundstückslasten (§ 41 GemHVO NRW)  
Verbot der Zahlungsabwicklung durch Prüfer (§ 104 GO NRW)  
Verbot des Betreibens von Bankgeschäften (§ 86 GO NRW, § 41 GemHVO NRW)  
Verbot einer ertragswirksamen Auflösung investiver Zuwendungen (§ 43 GemHVO NRW)  
Verbot von Einlagengeschäften (§ 86 GO NRW, § 41 GemHVO NRW)  
Verbundene Unternehmen (§ 41 GemHVO NRW)  
Verbundene Unternehmen als gemeindliche Tochtereinheiten (12. T. GO NRW)  
Vereinbarung mit juristischen Personen des öffentlichen Rechts (§ 23 GemHVO NRW)  
Vereinfachungen - Anzahlungen in ausländischer Währung (§ 56 GemHVO NRW)  
Vereinfachungen - Verbindlichkeiten in ausländischer Währung (§ 56 GemHVO NRW)  
Vereinfachungen - Vermögensgegenstände aus der Gebührenkalkulation (§ 56 GemHVO NRW)  
Vereinfachungen - Wertermittlung für geringwertige Vermögensgegenstände (§ 56 GemHVO NRW)  
Vereinfachungen - Wertermittlung für Maschinen (§ 56 GemHVO NRW)  
Vereinfachungen - Wertermittlung für technische Anlagen (§ 56 GemHVO NRW)  
Vereinsmitgliedschaften (§ 41 GemHVO NRW)  
Verfahren bei überplanmäßigen Auszahlungen für Investitionen (§ 83 GO NRW)  
Verfahren der Wirtschaftlichkeitsrechnung (§ 14 GemHVO NRW)  
Verfahren zum Erlass der gemeindlichen Haushaltssatzung (§ 78 GO NRW)  
Verfahren zum Erlass der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Verfahren zum Erlass der Nachtragssatzung (§ 81 GO NRW)  
Verfahren zur Aufstellung der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Verfahren zur Bestätigung des Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW)  
Verfahren zur Feststellung der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Verfahren zur Feststellung des Jahresabschlusses (§ 37 GemHVO NRW)  
Verfahrensschritte für den Erlass der Haushaltssatzung (§ 78 GO NRW)  
Verfahrensschritte für den Erlass der Nachtragssatzung (§ 81 GO NRW)  
Verfahrensübersicht zur Feststellung der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Verfügbarmachen der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen (§ 80 GO NRW)  
Verfügbarmachen des Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW)  
Verfügbarmachen des Jahresabschlusses (§ 96 GO NRW)  
Verfügbarmachen der Abschlüsse im Internet (§§ 96, 116 GO NRW)  
Verfügbarkeit bei Einzahlungen (§ 22 GemHVO NRW)  
Verfügbarkeit bei Erträgen (§ 22 GemHVO NRW)  
Verfügbarkeit der Ermächtigungen (§ 22 GemHVO NRW)  
Verfügbarkeit der Ermächtigungen für Investitionen (§ 22 GemHVO NRW)  
Verfügbarkeit während der Aufbewahrungsfrist (§ 58 GemHVO NRW)  
Verfügungsmittel - Beschränkungen (§ 15 GemHVO NRW)  
Verfügungsmittel - Veranschlagung und Zweck (§ 15 GemHVO NRW)  
Verfügungsmittel - Verbot der Überschreitung (§ 15 GemHVO NRW)  
Verfügungsmittel (§ 15 GemHVO NRW)  
Vergabe von Aufträgen (§ 25 GemHVO NRW)  
Vergabebestimmungen (§ 25 GemHVO NRW)  
Vergabegrundsätze (§ 25 GemHVO NRW)  
Vergaberecht (§ 103 GO NRW)  
Vergleich der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 14 GemHVO NRW)  
Vergleichsarten beim Einsatz von Leistungskennzahlen (§ 12 GemHVO NRW)  
Vergnügungssteuer - Bemessung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)  
Verhinderung des Verlustes und der Veränderung von Daten (§ 27 GemHVO NRW)  
Verhinderung eines unbefugten Eingriffs in die Buchung (§ 27 GemHVO NRW)  
Verjährung gemeindlicher Ansprüche (§ 23 GemHVO NRW)  
Verkehrslenkungsanlagen (§ 41 GemHVO NRW)  
Verknüpfung der Haushaltspositionen (§ 21 GemHVO NRW)  
Verkürzung der Restnutzungsdauer (§ 35 GemHVO NRW)  
Verlängerung der Restnutzungsdauer (§ 35 GemHVO NRW)  
Vermeidung und Beseitigung der Überschuldung (§ 75 GO NRW)  
Vermeidung von Interessenkonflikten - Verwandtschaftsverbot (§ 93 GO NRW)  
Vermögen - Bilanz (§ 90 GO NRW)  
Vermögen - Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Vermögen - Verwaltung (§ 90 GO NRW)  
Vermögen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen (§ 97 GO NRW)  
Vermögen für die Erfüllung öffentlicher Aufgaben (§ 90 GO NRW)  
Vermögensbewertung (§ 91 GO NRW)  
Vermögenserwerb durch Tauschgeschäfte (§ 90 GO NRW)  
Vermögensgegenstände - Erhaltung der Funktionsfähigkeit (§ 90 GO NRW)  
Vermögensgegenstände - Erwerb (§ 90 GO NRW)  
Vermögensgegenstände - Veräußerung (§ 90 GO NRW)  
Vermögensgegenstände (§ 90 GO NRW)  
Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens (§ 91 GO NRW)  
Vermögensveräußerung und Vergabe (§ 90 GO NRW; § 25 GemHVO NRW)  
Veröffentlichung der gemeindlichen Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Veröffentlichung der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Veröffentlichung des Beteiligungsberichtes (§ 117 GO NRW)  
Veröffentlichung des Gesamtabschlusses (§§ 96, 116 GO NRW)  
Veröffentlichung des Jahresabschlusses (§ 96 GO NRW)  
Veröffentlichung des Prüfungsberichtes (§ 103 GO NRW)  
Veröffentlichung des Prüfungsergebnisses (10. Teil der GO NRW)  
Veröffentlichung von Prüfungsberichten (10. Teil der GO NRW)  
Veröffentlichung von sonstigen Informationen (§ 96 GO NRW)  
Verpflichtung und Ursache für ein HSK - zeitlicher Unterschied (§ 76 GO NRW)  
Verpflichtung zum Erlass einer Nachtragssatzung (§ 81 GO NRW)  
Verpflichtung zum Haushaltsausgleich (§ 75 GO NRW)  
Verpflichtung zum Haushaltssicherungskonzept und Ursache (§ 76 GO NRW)  
Verpflichtung zur Aufbewahrung der Unterlagen (§ 58 GemHVO NRW)  
Verpflichtung zur Aufbewahrung gemeindlicher Unterlagen (§ 58 GemHVO NRW)  
Verpflichtung zur Aufstellung eines gemeindlichen Kontenplans (§ 27 GemHVO NRW)  
Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes und die Ursache (§ 76 GO NRW)  
Verpflichtung zur Beschlussfassung (§ 96 GO NRW)  
Verpflichtung zur Bildung von Pensionsrückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Verpflichtung zur Inventur (§ 28 GemHVO NRW)  
Verpflichtung zur jährlichen Inventur (§ 91 GO NRW, § 28 GemHVO NRW)  
Verpflichtung zur wirtschaftlichsten Lösung bei Investitionsmaßnahmen (§ 14 GemHVO NRW)  
Verpflichtungen aus Gewährverträgen (§ 87 GO NRW)  
Verpflichtungen aus nicht mehr bestehenden Dienstverhältnissen (§ 36 GemHVO NRW)  
Verpflichtungen des Rates der Gemeinde (§ 5 GemHVO NRW)  
Verpflichtungsermächtigungen - Ausweis (§ 13 GemHVO NRW)  
Verpflichtungsermächtigungen - Deckungsfähigkeit (§ 13 GemHVO NRW)  
Verpflichtungsermächtigungen - Geltungsdauer (§ 85 GO NRW)  
Verpflichtungsermächtigungen - Gesamtbetrag (§ 13 GemHVO NRW)  
Verpflichtungsermächtigungen - Veranschlagung (§ 13 GemHVO NRW)  
Verpflichtungsermächtigungen - Veranschlagung (§ 79 GO NRW)  
Verpflichtungsermächtigungen - Zusammenfassung (§ 13 GemHVO NRW)  
Verpflichtungsermächtigungen (§ 85 GO NRW, § 13 GemHVO NRW)  
Verpflichtungsermächtigungen bei den Einzelmaßnahmen (§ 13 GemHVO NRW)  
Verpflichtungsermächtigungen für drei Planungsjahre (§ 13 GemHVO NRW)  
Verpflichtungsermächtigungen für Investitionsauszahlungen (§ 85 GO NRW)  
Verpflichtungsermächtigungen im Teilfinanzplan (§ 13 GemHVO NRW)  
Verpflichtungsermächtigungen in der Ergebnis- und Finanzplanung (§ 6 GemHVO NRW)  
Verpflichtungsermächtigungen nur für Investitionen (§ 85 GO NRW)  
Verpflichtungsermächtigungen und mittelfristige Finanzplanung (§ 13 GemHVO NRW)  
Verpflichtungsermächtigungen zu Lasten der Planungsjahre (§ 13 GemHVO NRW)  
Verpflichtungsermächtigungen zu Lasten künftiger Haushaltsjahre (§ 13 GemHVO NRW)  
Verpflichtungsgeschäfte der Gemeinde (8. Teil GO NRW)  
Verpflichtungsrückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Verrechnung der internen Leistungsbeziehungen (§ 17 GemHVO NRW)  
Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage (§ 43 GemHVO NRW)  
Verrechnungsverbot (§§ 38, 39 GemHVO NRW)  
Verringerung der allgemeinen Rücklage - Eigenkapitalverzehr (§ 75 GO NRW)  
Verringerung der allgemeinen Rücklage - Genehmigung (§ 75 GO NRW)  
Verringerung der allgemeinen Rücklage (§§ 75, 78 GO NRW)  
Versagung der Genehmigung der gemeindlichen Kreditaufnahme (§ 86 GO NRW)  
Versagung des Bestätigungsvermerks (§ 101 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Verselbstständigte Aufgabenbereiche (§ 50 GemHVO NRW)  
Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen (§ 97 GO NRW)  
Versorgungsaufwendungen (§ 2 GemHVO NRW)  
Verteilung außerplanmäßiger Abschreibungen für Grund und Boden (§ 35 GemHVO NRW)  
Verteilung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung (§ 94 GO NRW)  
Verteilung der Versorgungs- und die Beihilfeaufwendungen (§ 19 GemHVO NRW)  
Verteilung des Prüfungsberichtes innerhalb der Gemeinde (§ 105 GO NRW)  
Verteilung des Unterschiedsbetrages (§ 42 GemHVO NRW)  
Vertragsformen beim Finanzierungs-Leasing (§ 41 GemHVO NRW)  
Vertretung bei Geschäften der laufenden Verwaltung (8. Teil GO NRW)  
Verwahrung und Verwaltung von Wertgegenständen (§ 31 GemHVO NRW)  
Verwaltung der Finanzmittel (§ 30 GemHVO NRW)  
Verwaltung der gemeindlichen Zahlungsmittel (§ 31 GemHVO NRW)  
Verwaltung der örtlichen Stiftungen durch die Gemeinde (§100 GO NRW)  
Verwaltung des gemeindlichen Vermögens (§ 90 GO NRW)  
Verwaltung von Finanzmitteln - fachliche Beratung durch Dritte (§ 89 GO NRW)  
Verwaltung von Geldanlagen (§ 90 GO NRW)  
Verwaltung von Gemeindewald (§ 90 GO NRW)  
Verwaltung von Stiftungen (§ 100 GO NRW)  
Verwaltung von Treuhandvermögen (§ 98 GO NRW)  
Verwaltungsbetriebe (§§ 41, 50 GemHVO NRW)  
Verwaltungsbindung der Haushaltssatzung (§ 78 GO NRW)  
Verwaltungsgemeinkosten (§ 33 GemHVO NRW)  
Verwaltungsverfahren neben der Anzeige der Haushaltssatzung (§ 78 GO NRW)  
Verwaltungszustellung (§ 23 GemHVO NRW)  
Verwaltungszwangsverfahren (§ 23 GemHVO NRW)  
Verwaltungszwangsverfahren (§ 23 GemHVO NRW)  
Verwandschaftsverbot - Rechnungsprüfung (§ 104 GO NRW)  
Verwandschaftsverbot - Zahlungsabwicklung (§ 93 GO NRW)  
Verwandschaftsverbot zur Vermeidung von Interessenkonflikten (§ 93 GO NRW)  
Verweigerung der Entlastung des Bürgermeisters (§ 96 GO NRW)  
Verweigerung der Feststellung des Jahresabschlusses (§ 96 GO NRW)  
Verwendung automatisierter Verfahren (§ 58 GemHVO NRW)  
Verwendung eines Jahresüberschusses (§ 96 GO NRW)  
Verwendung erhaltener nicht rückzahlbarer Investitionszuschüsse (§ 3 GemHVO NRW)  
Verwendung erhaltener nicht rückzahlbarer Investitionszuschüsse (§ 43 GemHVO NRW)  
Verwendung von Mehreinzahlungen (§ 21 GemHVO NRW)  
Verwendung von Mehrerträgen (§ 21 GemHVO NRW)  
Verwertung der Informationen (§ 103 GO NRW)  
Verwertung von Arbeiten Dritter (§ 103 GO NRW)  
Verzehr des Eigenkapitals (§ 78 GO NRW)  
Verzicht auf Ansprüche (§ 23 GemHVO NRW)  
Verzicht auf Ansprüche in geringer Höhe (§ 23 GemHVO NRW)  
Verzicht auf Bilanzposten (§ 41 GemHVO NRW)  
Verzicht auf den Ansatz von Instandhaltungsrückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Verzicht auf den Ansatz von Pensionsrückstellungen bei den Betrieben (§ 36 GemHVO NRW)  
Verzicht auf den Grundsatz „Fiktion der rechtlichen Einheit“ (7. Abschn. GemHVO NRW)  
Verzicht auf die Anwendung des § 310 HGB (§ 50 GemHVO NRW)  
Verzicht auf die Bekanntmachung des Gesamtabchlusses (§ 116 GO NRW)  
Verzicht auf die Einbeziehung von gemeindlichen Betrieben (§ 116 GO NRW)  
Verzicht auf die Erfassung von Vermögensgegenständen (§ 29 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Verzicht auf die Erfassung von Wirtschaftsgütern (§ 29 GemHVO NRW)  
Verzicht auf die Geltendmachung von Zahlungsansprüchen (§ 23 GemHVO NRW)  
Verzicht auf die Steuerabgrenzung (§ 50 GemHVO NRW)  
Verzicht auf die unvermutete Prüfung (§ 30 GemHVO NRW)  
Verzicht auf die Veranschlagung fremder Finanzmittel (§§ 3, 16 GemHVO NRW)  
Verzicht auf eigene örtliche Rechnungsprüfung (§ 102 GO NRW)  
Verzicht auf eine Nachtragsatzung (§ 81 GO NRW)  
Verzicht auf eine öffentliche Ausschreibung (§ 25 GemHVO NRW)  
Verzicht auf eine Wertgrenze (§ 14 GemHVO NRW)  
Verzicht auf einen Gesamtabschluss - Anzeige (§ 116 GO NRW)  
Verzicht auf Grundsatz „Fiktion der rechtlichen Einheit“ (12. T. GO NRW)  
Verzicht auf Haushaltspositionen (§§ 4, 40 GemHVO NRW)  
Verzicht auf Kleinbeträge (§ 22 GemHVO NRW)  
Verzicht auf nochmalige Prüfung der Einzelabschlüsse (§ 116 GO NRW)  
Verzicht auf örtliche Rechnungsprüfung (§ 102 GO NRW)  
Verzicht auf Verpflichtungsemächtigungen (§ 13 GemHVO NRW)  
Verzicht auf Zahlungsansprüche in geringer Höhe (§ 26 GemHVO NRW)  
Verzinsungspflicht (§ 26 GemHVO NRW)  
Vier-Augen-Prinzip (§ 30 GemHVO NRW)  
Vollkonsolidierung (§ 50 GemHVO NRW)  
Vollkonsolidierung öffentlich-rechtlicher Betriebe der Gemeinde (§ 50 GemHVO NRW)  
Vollkonsolidierung und HGB-Vorschriften (§ 50 GemHVO NRW)  
Vollkonsolidierung von privatrechtlichen Betrieben der Gemeinde (§ 50 GemHVO NRW)  
Vollständigkeit der Bestandsaufnahme (§ 91 GO NRW, § 28 GemHVO NRW)  
Vollstreckungsverfahren (§ 31 GemHVO NRW)  
Vollzug der Bekanntmachung der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Vollzug der Bekanntmachung des Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW)  
Vollzug der Bekanntmachung des Jahresabschlusses (§ 96 GO NRW)  
Vollzug der Zuleitung des Jahresabschlusses an den Rat (§ 95 GO NRW)  
Vom Gesamtabschluss zur Gesamtsteuerung (12. T. GO NRW)  
Vom NKF-Positionenrahmen bis zum Gesamtabschluss (§ 50 GemHVO NRW)  
Voraussetzungen bei der Bildung von Festwerten (§ 34 GemHVO NRW)  
Voraussetzungen bei Einbeziehung eines „Teilkonzernabschlusses“ (§ 116 GO NRW)  
Voraussetzungen bei Einbeziehung eines „Teilkonzernabschlusses“ (§ 50 GemHVO NRW)  
Voraussetzungen für die gemeindliche Rechnungsabgrenzung (§ 42 GemHVO NRW)  
Voraussetzungen für die Gruppenbewertung (§ 34 GemHVO NRW)  
Voraussetzungen für die Krediten zur Liquiditätssicherung (§ 89 GO NRW)  
Voraussetzungen für ein Haushaltssicherungskonzept (§ 76 GO NRW)  
Voraussetzungen für Ermächtigungsübertragungen (§ 22 GemHVO NRW)  
Voraussetzungen für Festwerte (§ 34 GemHVO NRW)  
Voraussetzungen für Sonderposten (§ 43 GemHVO NRW)  
Voraussichtliche Entwicklung des Eigenkapitals (§ 75 GO NRW)  
Vorbericht - Anlage zum Haushaltsplan (§ 1 GemHVO NRW)  
Vorbericht - Allgemeine Erläuterungspflichten (§ 7 GemHVO NRW)  
Vorbericht - Erläuterung der Planung (§ 7 GemHVO NRW)  
Vorbericht - Haushaltswirtschaftliche Zielsetzungen (§ 7 GemHVO NRW)  
Vorbericht - Überblick über Haushaltswirtschaft (§ 7 GemHVO NRW)  
Vorbericht (§ 79 GO NRW, §§ 1, 7 GemHVO NRW)  
Vorbericht (§ 9 GemHVO NRW)  
Vorfinanzierung einer Investitionsmaßnahme (§ 86 GO NRW)  
Vorgabe der Schriftform (§ 31 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Vorgaben für Angaben im gemeindlichen Anhang (§ 41 GemHVO NRW)  
Vorgaben für den Nachtragshaushaltsplan (§ 10 GemHVO NRW)  
Vorgaben für die Verwaltung von Stiftungen (§ 98 GO NRW)  
Vorgaben für dynamische elektronische Verfahren (§ 25 GemHVO NRW)  
Vorherige Zustimmung des Rates bei Erheblichkeit (§ 83 GO NRW)  
Vorjahreszahlen in der Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Vorlage auftragsbezogener Bestätigungsvermerke (§ 101 GO NRW)  
Vorlage der abweichenden Stellungnahme an den Rat (§ 80 GO NRW)  
Vorlage- und Auskunftspflichten (§ 118 GO NRW)  
Vorläufige Haushaltsführung - Haushaltssatzung (§ 82 GO NRW)  
Vorläufige Haushaltsführung - Haushaltssicherungskonzept (§ 82 GO NRW)  
Vorläufige Haushaltsführung (§ 82 GO NRW)  
Vorliegen der Überschuldung - Ausweis von „negativem Eigenkapital“ (§ 75 GO NRW)  
Vorliegen der Überschuldung (§ 75 GO NRW)  
Vorliegen von Bauplänen (§ 14 GemHVO NRW)  
Vorliegen von Berechnungen zu den Gesamtkosten (§ 14 GemHVO NRW)  
Vorliegen von Berechnungen zur Art der Ausführung (§ 14 GemHVO NRW)  
Vorliegen von Erläuterungen (§ 14 GemHVO NRW)  
Vorliegen von Erläuterungen zu den Gesamtkosten (§ 14 GemHVO NRW)  
Vorliegen von Erläuterungen zur Art der Ausführung (§ 14 GemHVO NRW)  
Vorliegen von Kostenberechnungen (§ 14 GemHVO NRW)  
Vorliegen von Verbindlichkeiten (§ 86 GO NRW, § 41 GemHVO NRW)  
Vorliegen wichtiger maßnahmenbezogener Unterlagen (§ 14 GemHVO NRW)  
Vornahme der Bestandskontrolle (§ 28 GemHVO NRW)  
Vornahme von Wertberichtigungen (§ 26 GemHVO NRW)  
Vornahme von Zuschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)  
Vorprüfung durch die Gemeinde (§ 103 GO NRW)  
Vorprüfung nach der Landeshaushaltsordnung (§ 103 GO NRW)  
Vorrang der linearen Abschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)  
Vorräte (§§ 41, 53 GemHVO NRW)  
Vorratsbestände (§ 29 GemHVO NRW)  
Vorratsvermögen (§ 41 GemHVO NRW)  
Vorschlag des Bürgermeisters für die Beschlussfassung (§ 96 GO NRW)  
Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung (Einführung)  
Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung für Sondervermögen (§ 59 GemHVO NRW)  
Vorschriften der Gemeindeordnung (Einführung)  
Vorschriften der Gemeindeordnung für Sondervermögen (§ 59 GemHVO NRW)  
Vorschriften der Gemeindeordnung für Treuhandvermögen (§ 59 GemHVO NRW)  
Vorschriften des Handelsgesetzbuches - Stand: 2002 (§ 49 GemHVO NRW)  
Vorschriften des Handelsgesetzbuches (Einführung)  
Vorschriften für den gemeindlichen Gesamtabchluss (12. T. GO NRW)  
Vorschriften über die Haushaltssatzung (§ 81 GO NRW)  
Vorschriften über die örtliche Rechnungsprüfung (10. Teil der GO NRW)  
Vorschriften zu einzelnen Bilanzposten (§ 43 GemHVO NRW)  
Vorsichtig geschätzter Zeitwert (§ 92 GO NRW, § 54 GemHVO NRW)  
Vorsichtsprinzip (§ 32 GemHVO NRW)  
**W**  
Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme einer Rückstellung (§ 36 GemHVO NRW)  
Wald (§ 41 GemHVO NRW)  
Waldbewertungsrichtlinien (§ 34 GemHVO NRW)  
Waldflächen (§ 41 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Waren (§ 41 GemHVO NRW)  
Wasser- und Boden- und Deichverbände (§ 41 GemHVO NRW)  
Wasserwirtschaftsverbände (§ 41 GemHVO NRW)  
Wegfall des Grundes für außerplanmäßige Abschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)  
Wegfall einer Rückstellung für unterlassene Instandhaltung (§ 36 GemHVO NRW)  
Wegfall einer Rückstellung wegen Dienstherrnwechsels (§ 36 GemHVO NRW)  
Wegfall von Bilanzposten (§ 41 GemHVO NRW)  
Weisungsrecht/Zustimmungsvorbehalt (§ 31 GemHVO NRW)  
Weitere Angaben aus örtlicher Sicht (§ 44 GemHVO NRW)  
Weitere Detaillierung des NKF-Kontenrahmens (§ 27 GemHVO NRW)  
Weitere gemeindliche Rückstellungsarten (§ 41 GemHVO NRW)  
Weitere gesetzlich vorgesehene Rückstellungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Weitere Kontenklassen (§ 93 GO NRW)  
Weitere Möglichkeit der Versagung (§ 101 GO NRW)  
Weitere Vorschriften für die Haushaltsplanung (§ 19 GemHVO NRW)  
Weitere Vorschriften in der Haushaltssatzung (§ 78 GO NRW)  
Weitere wichtige Angaben im Anhang (§ 44 GemHVO NRW)  
Weitere wichtige Grundsätze (§ 27 GemHVO NRW)  
Weitere wichtige Grundsätze (§ 32 GemHVO NRW)  
Weitere wichtige Grundsätze (§ 93 GO NRW)  
Weitere wichtige prüfungsrelevante Sachverhalte (§ 103 GO NRW)  
Weitere wichtige Umstände für die örtliche wirtschaftliche Gesamtlage (§ 51 GemHVO NRW)  
Weitere zu beachtende Grundsätze (§ 27 GemHVO NRW)  
Weitere zulässige gemeindliche Rückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Weitere zulässige gemeindliche Rückstellungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Weiterführung von Aufgaben (§ 82 GO NRW)  
Weitergabe einer Zuwendung und Rechnungsabgrenzung (§ 43 GemHVO NRW)  
Weitergeltung der Haushaltssatzung des Vorjahres (§ 82 GO NRW)  
Weitergeltung einzelner Haushaltsvorschriften (§ 82 GO NRW)  
Weitergeltung von Nutzungsberechtigungen (§ 99 GO NRW)  
Wertansatz für Beihilferückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Wertansatz für gemeindliche Vermögensgegenstände (§ 90 GO NRW)  
Wertansätze als Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 92 GO NRW)  
Wertansätze der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Wertansätze der Vermögensgegenstände (§ 91 GO NRW, § 33 GemHVO NRW)  
Wertaufhellung - Aufstellung des Jahresabschlusses (§ 32 GemHVO NRW)  
Wertaufhellung - Haushaltssicherung (§ 32 GemHVO NRW)  
Wertaufhellung im Jahresabschluss und gemeindliche Rechtsakte (§ 11 GemHVO NRW)  
Wertaufhellung und Frist der Aufstellung des Jahresabschlusses (§ 32 GemHVO NRW)  
Wertaufhellung und Haushaltssicherung (§ 32 GemHVO NRW)  
Wertaufhellungsgebot bei der Steuererhebung (§ 77 GO NRW)  
Wertbegriffe für die Bilanzierung (§ 41 GemHVO NRW)  
Wertbegriffe für die Eröffnungsbilanzierung (§ 53 GemHVO NRW)  
Wertbegriffe für die gemeindliche Bilanzierung (§ 28 GemHVO NRW)  
Wertbegriffe für die gemeindliche Bilanzierung (§ 91 GO NRW)  
Wertgrenze für Investitionen (§ 14 GemHVO NRW)  
Wertgrenze für Investitionen (§ 14 GemHVO NRW)  
Wertminderungen bei Vermögensgegenständen (§ 35 GemHVO NRW)  
Wertminderungen und unterlassene Instandhaltung (§ 35 GemHVO NRW)  
Wertpapiere des Anlagevermögens (§§ 41, 53 GemHVO NRW)  
Wertpapiere des Umlaufvermögens (§§ 41, 53 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Wertpapierleihe (§ 41 GemHVO NRW)  
Wichtige Angaben im Stellenplan (§ 8 GemHVO NRW)  
Wichtige Angabepflichten im gemeindlichen Gesamtanhang (§ 51 GemHVO NRW)  
Wichtige Erläuterungspflichten (§ 51 GemHVO NRW)  
Wichtige gesetzlich bestimmte Grundsätze (§ 27 GemHVO NRW)  
Wichtige gesetzlich bestimmte Grundsätze (§§ 91, 93, § 27 GemHVO NRW)  
Wichtige örtliche Angaben im gemeindlichen Anhang (§ 44 GemHVO NRW)  
Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs (§ 75, 76, 78 GO NRW)  
Willkürverbot (§ 32 GemHVO NRW)  
Wirkung der Frist auf den Jahresabschluss des Vorvorjahres (§ 80 GO NRW)  
Wirkungen der Planfortschreibung (§ 22 GemHVO NRW)  
Wirkungen der Unterzeichnung des Bürgermeisters (§ 95 GO NRW)  
Wirkungen der Unterzeichnungen bei der Prüfung (§ 101 GO NRW)  
Wirkungen des Haushaltsplans (§ 79 GO NRW)  
Wirtschaftliche Einheit „Gemeinde“ (§ 116 GO NRW)  
Wirtschaftliche Zurechnung zum Haushaltsjahr als Periode (§ 11 GemHVO NRW)  
Wirtschaftliches Eigentum (§ 33 GemHVO NRW)  
Wirtschaftliches Eigentum an Vermögensgegenständen (§§ 33, 41 GemHVO NRW)  
Wirtschaftlichkeit bei Kreditaufnahme (§ 77 GO NRW)  
Wirtschaftlichkeitsprüfung vor Investitionsmaßnahmen (§ 14 GemHVO NRW)  
Wirtschaftlichkeitsvergleich (§ 14 GemHVO NRW)  
Wirtschaftsführung der Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen (§ 97 GO NRW)  
Wohnbauten (§ 41 GemHVO NRW)  
**X**  
**Y**  
**Z**  
Zahlbarmachung der künftigen Versorgungsleistungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Zahlungen aus der Finanzierungstätigkeit (§ 3 GemHVO NRW)  
Zahlungen aus der Investitionstätigkeit (§ 3 GemHVO NRW)  
Zahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit (§ 3 GemHVO NRW)  
Zahlungsabwicklung - Buchführung (§ 30 GemHVO NRW)  
Zahlungsabwicklung - Fremde Finanzmittel (§ 16 GemHVO NRW)  
Zahlungsabwicklung - Ordnungsmäßigkeit (§ 93 GO NRW)  
Zahlungsabwicklung - Trennung von Entscheidung und Durchführung (§ 93 GO NRW)  
Zahlungsabwicklung (§ 93 GO NRW, § 30 GemHVO NRW)  
Zahlungsabwicklung bei fremden Finanzmitteln (§§ 16, 27 GemHVO NRW)  
Zahlungsabwicklung und Bestätigung der Richtigkeit (§ 30 GemHVO NRW)  
Zahlungsabwicklung und Buchführung nicht in einer Hand (§ 30 GemHVO NRW)  
Zahlungsabwicklung und Finanzrechnung (§ 30 GemHVO NRW)  
Zahlungsdienstumsatzgesetz (§ 93 GO NRW, § 30 GemHVO NRW)  
Zehn-Jahres-Frist (§ 76 GO NRW)  
Zeitbezogene Gegenleistungsverpflichtung (§§ 42, 43 GemHVO NRW)  
Zeitbezug der Einnahmen und Gegenleistungen (§ 42 GemHVO NRW)  
Zeitliche Bedingungen für die Beschlussfassung (§ 80 GO NRW)  
Zeitliche Erfassung der Buchungen (§ 27 GemHVO NRW)  
Zeitliche Gliederung des Forderungsspiegels (§ 46 GemHVO NRW)  
Zeitliche Gliederung des Verbindlichkeitspiegels (§ 47 GemHVO NRW)  
Zeitliche Inventurformen (§ 91 GO NRW; § 28 GemHVO NRW)  
Zeitlicher Umfang des Haushaltssicherungskonzeptes (§ 76 GO NRW)  
Zeitlicher Unterschied zwischen Verpflichtung und Ursache für ein HSK (§ 76 GO NRW)  
Zeitpunkt der wirtschaftlichen Verursachung einer Rückstellung (§ 36 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Zeitraumen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft (Einführung)  
Zeitraum der Anschaffung eines Vermögensgegenstandes (§ 33 GemHVO NRW)  
Zeitraum der Aufstellung des Jahresabschlusses und Haushaltssicherung (§ 95 GO NRW)  
Zeitraum der Aufstellung des Jahresabschlusses und Wertaufhellungsprinzip (§ 95 GO NRW)  
Zeitraum der Aufstellung und Bestätigung des Jahresabschlusses (§ 95 GO NRW)  
Zeitraum der Gesamtabchlussprüfung (§ 103 GO NRW)  
Zeitraum der Herstellung eines Vermögensgegenstandes (§ 33 GemHVO NRW)  
Zeitraum der Jahresabschlussprüfung (§§ 101, 103 GO NRW)  
Zeitraum der Maßnahme (§ 13 GemHVO NRW)  
Zeitraum des Verfügbarhaltens der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Zeitraum des Verfügbarhaltens der Haushaltsplanung (§ 80 GO NRW)  
Zeitraum des Verfügbarhaltens des Gesamtabchlusses (§ 116 GO NRW)  
Zeitraum des Verfügbarhaltens des Jahresabschlusses (§ 96 GO NRW)  
Zeitraum von drei Jahren (§ 13 GemHVO NRW)  
Zeiträume der Liquiditätsplanung (§ 89 GO NRW; § 30 GemHVO NRW)  
Zeitreihe bei Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen (§ 52 GemHVO NRW)  
Zeitreihe der Ergebnis- und Finanzplanung (§ 6 GemHVO NRW)  
Zeitreihe der Haushaltsplanung (§ 79 GO NRW)  
Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung (§ 84 GO NRW; §§ 6, 13 GemHVO NRW)  
Zeitreihe im Haushaltsplan (§ 79 GO NRW, § 1, 9 GemHVO NRW)  
Zeitwerte als Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 92 GO NRW)  
Zeitwerte in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Zentrale Bewirtschaftung von Haushaltsemächtigungen (§ 11 GemHVO NRW)  
Zentrale Veranschlagung von Personalaufwendungen (§ 19 GemHVO NRW)  
Ziel und Zweck des Haushaltssicherungskonzeptes (§ 5 GemHVO NRW)  
Zielbestimmung eines Haushaltssicherungskonzeptes (§ 76 GO NRW)  
Ziele der Gemeinde (§ 12 GemHVO NRW)  
Ziele der Reform des kommunalen Haushaltsrechts (Einführung)  
Ziele im Haushaltsplan (§ 12 GemHVO NRW)  
Ziele und Leistungskennzahlen - Erfolgskontrolle (§ 12 GemHVO NRW)  
Ziele und Leistungskennzahlen - Planung (§ 12 GemHVO NRW)  
Ziele und Leistungskennzahlen - Steuerung der Gemeinde (§ 12 GemHVO NRW)  
Ziele und Leistungskennzahlen (Einführung)  
Ziele und Leistungskennzahlen für Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle (§ 12 GemHVO NRW)  
Zielfunktionen bei gemeindlichen Zielen (§ 12 GemHVO NRW)  
Zielsetzungen für den gemeindlichen Finanzplan (§ 3 GemHVO NRW)  
Zinsen (§ 2 GemHVO NRW)  
Zinsen für Kredite für Investitionen (§ 33 GemHVO NRW)  
Zinsfestschreibung bei Kredite zur Liquiditätssicherung (§ 89 GO NRW)  
Zinsmanagement (§ 89 GO NRW)  
Zinsoptionen (§§ 86, 89 GO NRW)  
Zinsrisikomanagement (§§ 86, 89 GO NRW)  
Zinssicherungsinstrumente - Angabe im Anhang (§§ 86, 89 GO NRW)  
Zinssicherungsinstrumente - Anhangsangabe (§ 89 GO NRW)  
Zinssicherungsinstrumente - Eigenverantwortlicher Einsatz (§ 89 GO NRW)  
Zinsswaps (§§ 86, 89 GO NRW)  
Zu- und Abgang immaterieller Vermögensgegenstände (§ 41 GemHVO NRW)  
Zuführung zur Ausgleichsrücklage/allgemeinen Rücklage (§ 96 GO NRW)  
Zuführung zur Sonderrücklage (Reinvestitionsrücklage) (§ 96 GO NRW)  
Zuführungen bei Pensionsrückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Zulässige Abschreibungsmethoden (§ 35 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Zulässige Buchungsmethoden (§ 27 GemHVO NRW)  
Zulässige Grundsatzabweichungen (§ 32 GemHVO NRW)  
Zulässige Rückstellungen in § 36 GemHVO NRW (§ 41 GemHVO NRW)  
Zulässige Rückstellungsarten (§§ 88, 91 GO NRW; §§ 36, 41, 49, 53 GemHVO NRW)  
Zulässiger Verzicht auf einen Gesamtabchluss (12. Teil der GO NRW)  
Zulässigkeit der Stundung (§ 26 GemHVO NRW)  
Zulässigkeit des Erlasses von Ansprüchen (§ 26 GemHVO NRW)  
Zulässigkeit mehrerer Bilanzposten (§ 41 GemHVO NRW)  
Zulässigkeit über- oder außerplanmäßiger Verpflichtungsermächtigungen (§ 85 GO NRW)  
Zulässigkeit von außerplanmäßigen Aufwendungen (§ 83 GO NRW)  
Zulässigkeit von außerplanmäßigen Auszahlungen (§ 83 GO NRW)  
Zulässigkeit von Bewertungseinheiten (§ 32 GemHVO NRW)  
Zulässigkeit von Verpflichtungsermächtigungen (§ 85 GO NRW)  
Zulassung einer Ausnahme vom Verbot der Bestellung von Sicherheiten (§ 87 GO NRW)  
Zulassung von Inventurvereinfachungen (§ 29 GemHVO NRW)  
Zulassung von Stichproben (§ 29 GemHVO NRW)  
Zulassung von Strukturbilanzen (§ 52 GemHVO NRW)  
Zuleitung des Entwurfs der Haushaltssatzung an den Rat (§ 80 GO NRW)  
Zuleitung des Entwurfs des Gesamtabchlusses an den Rat (§ 116 GO NRW)  
Zuleitung des Entwurfs des Jahresabschlusses an den Rat (§ 95 GO NRW)  
Zuordnung der Finanzierungstätigkeit im NKF-Kontenrahmen (§ 3 GemHVO NRW)  
Zuordnung des Haushaltssicherungskonzeptes beim Jahresabschluss (§ 76 GO NRW)  
Zuordnung des Haushaltssicherungskonzeptes zum Haushaltsjahr (§§ 76, 95 GO NRW)  
Zuordnung des Haushaltssicherungskonzeptes zum neuen Haushaltsplan (§ 75 GO NRW)  
Zuordnung nach dem Erfüllungszeitpunkt (§ 2 GemHVO NRW)  
Zuordnung von Vermögensgegenständen zum Anlagevermögen (§ 41 GemHVO NRW)  
Zuordnungen für den gemeindlichen Ergebnisplan (§ 2 GemHVO NRW)  
Zuordnungen für den gemeindlichen Finanzplan (§ 3 GemHVO NRW)  
Zuordnungen für die gemeindliche Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Zuordnungen zum gemeindlichen Ergebnisplan (§ 2 GemHVO NRW)  
Zuordnungen zum gemeindlichen Finanzplan (§ 3 GemHVO NRW)  
Zusammenarbeit im Einzelfall (Amtshilfe) nach § 4 ff. VwVfG (§ 102 GO NRW)  
Zusammenarbeit nicht nach § 3 Abs. 5 oder § 4 Abs. 5 GO NRW (§ 102 GO NRW)  
Zusammenarbeit örtlicher Rechnungsprüfungen (§ 102 GO NRW)  
Zusammenfassung von Bilanzposten (§ 41 GemHVO NRW)  
Zusammenfassung von Verpflichtungsermächtigungen (§ 13 GemHVO NRW)  
Zusammenführung zum Summenabschluss (§ 50 GemHVO NRW)  
Zusammenhang von Inventar und Bilanz (§ 91 GO NRW; § 28 GemHVO NRW)  
Zusammenschlüsse von Wirtschaftsprüfern (§§ 103, 104 GO NRW)  
Zusammensetzung der Anschaffungskosten (§ 35 GemHVO NRW)  
Zusammensetzung der gemeindlichen Anschaffungskosten (§ 91 GO NRW; §§ 33, 41 GemHVO NRW)  
Zusammensetzung der gemeindlichen Herstellungskosten (§ 91 GO NRW; §§ 33, 41 GemHVO NRW)  
Zusammensetzung des Konsolidierungskreises (§ 116 GO NRW)  
Zusammensetzung einer Produktkennziffer (§ 4 GemHVO NRW)  
Zusammensetzung von Leistungskennziffern (§ 4 GemHVO NRW)  
Zusätzliche Kreditaufnahme (§ 82 GO NRW)  
Zuschreibungen - Erläuterungspflicht im Anhang (§ 35 GemHVO NRW)  
Zuschreibungen - Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§ 35 GemHVO NRW)  
Zuschreibungen - Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens (§ 35 GemHVO NRW)  
Zuschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)  
Zuschreibungen und Sonderposten (§ 35 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Zuständigkeit der Gemeindeprüfungsanstalt (§ 105 GO NRW)  
Zuständigkeit des Finanzausschusses (§ 57, 80 GO NRW)  
Zuständigkeit des Rechnungsprüfungsausschusses (§ 57, 101 GO NRW)  
Zuständigkeit und Inhalte der Prüfung der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Zustellung von Dokumenten in Papierform (§ 23 GemHVO NRW)  
Zustimmung des Rates bei Erheblichkeit (§ 83 GO NRW)  
Zustimmung des Rates und Dringlichkeitsentscheidung (§ 83 GO NRW)  
Zuwendungen (§ 2 GemHVO NRW)  
Zuwendungen an Dritte (§ 7 GemHVO NRW)  
Zuwendungen ohne Gegenleistungsverpflichtung (§ 43 GemHVO NRW)  
Zuwendungen und Gegenleistungsverpflichtung des Dritten (§ 2 GemHVO NRW)  
Zuwendungsanteil für Vermögensgegenstände - Andere geeignete Verfahren (§ 56 GemHVO NRW)  
Zuwendungsanteil für Vermögensgegenstände - Gleiche Arten oder Gruppen (§ 56 GemHVO NRW)  
Zuwendungsanteil für Vermögensgegenstände - Mit Hilfe von Stichproben (§ 56 GemHVO NRW)  
Zuwendungsrücklage (§ 41 GemHVO NRW)  
Zwangsvollstreckung - Keine Übertragung von Aufgaben (§ 94 GO NRW)  
Zwangswise Einziehung von Ansprüchen (§ 23 GemHVO NRW)  
Zweck der Abschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)  
Zweck der Aufbewahrung der Unterlagen (§ 58 GemHVO NRW)  
Zweck der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)  
Zweck der Bekanntgabe des Beteiligungsberichtes (§ 117 GO NRW)  
Zweck der Bekanntmachung (§ 80 GO NRW)  
Zweck der Bekanntmachung des Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW)  
Zweck der Bekanntmachung des Jahresabschlusses (§ 96 GO NRW)  
Zweck der Deckungsrücklage (§ 43 GemHVO NRW)  
Zweck der Ergebnisrechnung (§ 38 GemHVO NRW)  
Zweck der Feststellung des Jahresabschlusses (§ 96 GO NRW)  
Zweck der Finanzbuchhaltung (§ 93 GO NRW)  
Zweck der Finanzrechnung (§ 39 GemHVO NRW)  
Zweck der geordnete Aufbewahrung (§ 58 GemHVO NRW)  
Zweck der haushaltswirtschaftlichen Sperre (§ 23 GemHVO NRW)  
Zweck der internen Leistungsbeziehungen (§ 17 GemHVO NRW)  
Zweck der Inventur (§ 91 GO NRW)  
Zweck der landesweiten Orientierungsdaten (§ 6 GemHVO NRW)  
Zweck der Niederschlagung (§ 26 GemHVO NRW)  
Zweck der Prüfung des Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW)  
Zweck der Rückstellungsbildung (§ 88 GO NRW)  
Zweck der Schuldenkonsolidierung (§ 50 GemHVO NRW)  
Zweck der Stundung (§ 26 GemHVO NRW)  
Zweck der Teilrechnungen (§ 40 GemHVO NRW)  
Zweck der Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks (§ 101 GO NRW)  
Zweck der Verpflichtungsemächtigungen (§ 85 GO NRW)  
Zweck der Zahlungsabwicklung (§ 30 GemHVO NRW)  
Zweck des Ergebnisplans (§ 2 GemHVO NRW)  
Zweck des Finanzplans (§ 2 GemHVO NRW)  
Zweck des Forderungsspiegels (§ 46 GemHVO NRW)  
Zweck des gemeindlichen Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW)  
Zweck des Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW)  
Zweck des Gesamtabschlusses (7. Abschn. GemHVO NRW, § 49 GemHVO NRW)  
Zweck des Jahresabschlusses (§ 95 GO NRW)  
Zweck des Kontenrahmens (§ 27 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Zweck des Lageberichtes (§ 37 GemHVO NRW)  
Zweck des Nachtragshaushaltsplans (§ 10 GemHVO NRW)  
Zweck des NKF-Kontenrahmens (§ 27 GemHVO NRW)  
Zweck des örtlichen Positionenplans (§ 50 GemHVO NRW)  
Zweck des Sanierungsprozesses (§ 76 GO NRW, § 5 GemHVO NRW)  
Zweck des Stellenplans (§ 8 GemHVO NRW)  
Zweck des Verfügbarhaltens des Jahresabschlusses (§ 96 GO NRW)  
Zweck des Verfügbarhaltens von Unterlagen (§ 58 GemHVO NRW)  
Zweck des Vorberichts (§ 7 GemHVO NRW)  
Zweck des Zwischenabschlusses (§ 49 GemHVO NRW)  
Zweck und Inhalte der Finanzbuchhaltung (§ 93 GO NRW)  
Zweck und Zeitraum des Verfügbarhaltens der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Zweck und Zeitraum des Verfügbarhaltens des Gesamtabchlusses (§ 116 GO NRW)  
Zweckgebundene Abgaben (§ 2 GemHVO NRW)  
Zweckgebundene Einzahlungen (§ 22 GemHVO NRW)  
Zweckgebundene Erträge (§ 22 GemHVO NRW)  
Zweckverbände - Bilanz (§§ 41, 53 GemHVO NRW)  
Zweckverbände auf der Grundlage des GkG (§ 41 GemHVO NRW)  
Zweckvorgaben der Haushaltspositionen (§ 21 GemHVO NRW)  
Zweckvorgaben der Haushaltspositionen im Budget (§ 21 GemHVO NRW)  
Zweifelhafte Forderungen (§ 26, 41 GemHVO NRW)  
Zweiter Rechenschritt zur Ermittlung der Beihilferückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Zwischenergebniseliminierung (§ 304 HGB) (§ 50 GemHVO NRW)

# Impressum

## Herausgeber

Ministerium für Inneres und Kommunales  
des Landes Nordrhein-Westfalen  
- Referat 34 -  
Haroldstraße 5

40213 Düsseldorf

Telefon: 0211/871-01  
Telefax: 0211/871-3355

E-mail: [Ludwig.Biskoping-Kriening@mik.nrw.de](mailto:Ludwig.Biskoping-Kriening@mik.nrw.de)  
[Referat34@mik.nrw.de](mailto:Referat34@mik.nrw.de)  
Internet: [www.mik.nrw.de](http://www.mik.nrw.de)

Nachdruck, auch auszugsweise, nur mit Genehmigung des Herausgebers, soweit die Wiedergabe der Handreichung, auch auszugsweise, nicht mit vollständiger Angabe der Quelle erfolgen soll.

Die Handreichung ist in ihrer 5. Auflage unter der Adresse: <http://www.mik.nrw.de/themen-aufgaben/kommunales/kommunale-finanzen/kommunale-haushalte/haushaltsrechtnkf/informationsmaterial.html> im Internet abrufbar. Anregungen und Wünsche dazu werden gerne entgegen genommen.

Düsseldorf im Oktober 2012  
Verantwortlicher Autor: Ludwig Biskoping-Kriening

## **II. Das Haushaltsrecht in der Gemeindeordnung**

# Das Haushaltsrecht in der Gemeindeordnung

## 1. Die Reform des Gemeindehaushaltsrechts

### 1.1 Die Grundlagen der Reform

Das Kernstück der Reform des Gemeindehaushaltsrechts war die Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements (NKF) in den Jahren 2005 bis 2009. Die Gemeinden begannen ab dieser Zeit mit der Erfassung und Abbildung der gemeindlichen Ressourcen. Sie stellten eine Bilanz als Vermögensrechnung auf und führten eine neue Steuerung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft (Finanzmanagement) sowie das System der doppelten Buchführung ein. Die gemeindlichen Ressourcen werden seitdem mithilfe der Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ ermittelt. Sie werden im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagt sowie im Jahresabschluss der Gemeinde bezogen auf das Haushaltsjahr nachgewiesen.

Die haushaltsrechtlichen Vorschriften in der Gemeindeordnung sind deshalb in einem wesentlichen Umfang entsprechend den Anforderungen des NKF gepasst worden. Sie beinhalten die notwendigen allgemeinen Vorgaben für die gemeindliche mehrjährige Haushaltsplanung und den Haushaltsvollzug im Haushaltsjahr sowie die Haushaltsabrechnung als stichtagsbezogener Jahresabschluss nach Ablauf des Haushaltsjahres. Den gemeindlichen Vorschriften wurden betriebswirtschaftliche und kaufmännische Standards zugrunde gelegt, soweit nicht gemeindliche oder sonstige öffentlich-rechtliche Besonderheiten ggf. Abweichungen davon erforderlich machten.

Der tatsächliche Zweck des NKF geht aber weit über die Reform der haushaltsrechtlichen Vorschriften bzw. die Einführung eines neuen Buchungsstils hinaus. Die Schaffung einer neuen Transparenz durch die Offenlegung von Risiken und Chancen für die Gemeinde und deren Einfluss auf deren wirtschaftliche Lage ist ein wichtiges Ziel. Unter dem Begriff „Transparenz“ wird dabei vielfach die Möglichkeit der Adressaten des gemeindlichen Handelns verstanden, zuverlässig und zeitnah nachvollziehbare Informationen über die Ergebnisse und Entscheidungsprozesse des gemeindlichen Verwaltungshandelns erhalten zu können. Neben den normativen Gegebenheiten bedarf es in jeder Gemeinde einer strategischen und operativen Neuausrichtung der örtlichen Steuerung unter Einbeziehung der Ressourcenbewertung.

Die haushaltsrechtlichen Vorschriften sind insgesamt darauf ausgerichtet, die gemeindliche Eigenverantwortung zu stärken und die örtliche Steuerung zu verbessern. Das 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz als erster Schritt der weiteren Entwicklung des gemeindlichen Haushaltsrechts folgt dieser Strategie. Die dabei oftmals geäußerten Wünsche nach kleinteiligen verbindlichen Vorgaben stehen dieser Ausrichtung grundlegend entgegen. Der Gesetzgeber sieht den Zweck des gemeindlichen Haushaltsrechts nicht darin, die Gemeinde aus ihrer Verantwortung für ihr haushaltswirtschaftliches Handeln zu entlassen. Die Gemeinde hat daher die mit ihrer Haushaltswirtschaft einhergehenden Risiken zu tragen, soll aber auch selbst den Vorteil nutzen dürfen, der aus den Chancen der wirtschaftlichen Weiterentwicklung entsteht.

### 1.2 Der Haushalt als zentrales Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument

Der Haushalt der Gemeinde ist und bleibt das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument im gemeindlichen Haushaltsrecht. Der Ressourcenverbrauch und das Ressourcenaufkommen der Gemeinde werden im Ergebnisplan durch Erträge und Aufwendungen als Rechengrößen veranschlagt und im Jahresabschluss in der

Ergebnisrechnung nachgewiesen (vgl. §§ 2 und 38 GemHVO NRW sowie § 95 GO NRW). Die Pflicht zum jährlichen Haushaltsausgleich ist dabei ein wichtiges Element, damit die stetige Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben dauerhaft gesichert wird (vgl. § 75 GO NRW). Außerdem ist die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung in den gemeindlichen Haushaltsplan integriert worden (vgl. § 84 GO NRW), sodass sich die gemeindliche Planung auch auf die dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre erstreckt.

Zum gemeindlichen Haushaltsplan gehört der Finanzplan, in dem die Ein- und Auszahlungen der Gemeinde veranschlagt werden (vgl. § 3 GemHVO NRW). Die gemeindlichen Zahlungen werden dabei nach den Zahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit und den Zahlungen aus der Investitionstätigkeit sowie den Zahlungen aus der Finanzierungstätigkeit unterschieden. Im Jahresabschluss werden in der Finanzrechnung nachgewiesen (vgl. § 39 GemHVO NRW). Das Zahlungsgeschäft kann somit Auskunft über die finanzielle Eigenfinanzierungsfähigkeit der Gemeinde und den Bedarf an Fremdkapital bzw. einer Fremdfinanzierung geben. Die Finanzrechnung ist neben der Ergebnisrechnung sowie der Bilanz (vgl. § 41 GemHVO NRW) eine unverzichtbare Informationsquelle zur Beurteilung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde.

Für die Anwendung der neuen Steuerung durch die Gemeinde, mit der eine flexible Haushaltswirtschaft verbunden ist, enthält die Gemeindehaushaltsverordnung die entsprechend gefassten Bewirtschaftungsregeln. Eine erfolgreiche Haushaltswirtschaft der Gemeinde besteht u.a. darin, dass die Gemeinde frühzeitig versucht, Risiken und Chancen für ihre künftige Haushaltswirtschaft zu erkennen. Sie soll bei einer aufgetretenen Krise ihre Haushaltswirtschaft so führen, dass die dauernde Leistungsfähigkeit und die stetige Aufgabenerfüllung schnellstmöglich wieder erreicht werden (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW). Die Gemeinde ist deswegen ggf. verpflichtet, ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen (vgl. § 76 GO NRW).

Bei der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gilt es zudem, die künftigen Generationen nicht unnötig zu belasten, deren Zukunft dauerhaft zu sichern und dadurch dem Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit in einem ausreichenden Maße nachzukommen (vgl. § 1 GO NRW). Diese Erfordernisse zeigen auf bzw. verdeutlichen, dass bei der Gemeinde ein zukunftsorientiertes Bild mit qualitativ hochwertigen Leitorientierungen als Kernaussagen bestehen sollte. Auf einer solchen Grundlage kann dann das wirtschaftliche und zukunftsorientierte Handeln der Gemeinde aufgebaut werden. Ergänzend dazu besteht daher ein Verbot der Überschuldung für die Gemeinde, denn sie soll jährlich den Haushaltsausgleich erreichen und nicht ihr Eigenkapital verzehren (vgl. § 75 Absatz 7 GO NRW).

### **1.3 Die Rechte der gemeindlichen Organe**

Die Rechte der gemeindlichen Organe, insbesondere des Rates der Gemeinde, sind im Rahmen der Reform des Gemeindehaushaltsrechts unangetastet geblieben (vgl. §§ 41 und 62 GO NRW). Es bedarf aber gleichwohl vor Ort einer Anpassung der Zusammenarbeit von Rat, Bürgermeister und gemeindlicher Verwaltung, um eine klare Rollen- und Verantwortungsabgrenzung im Rahmen der Möglichkeiten einer neuen Steuerung zu erreichen. In diesem Zusammenspiel kann der Rat vielfach als „Auftraggeber“ gegenüber der Verwaltung bezeichnet werden, der strategische Ziele setzt und Ziele mit der gemeindlichen Verwaltung vereinbart sowie deren Erreichung mithilfe geeigneter Instrumente auch kontrolliert.

Diese neuen Verhältnisse in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfordern, dass der Rat künftig auf eine Detailsteuerung verzichten kann und durch klare Ziel- und Leistungsvorgaben eine ergebnis- und wirkungsorientierte Steuerung unter Einbeziehung der produktorientierten Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan umsetzen soll. Am Ende des Haushaltsjahres gilt es dann, die Leistungsergebnisse der gemeindlichen Verwaltung aus der Ausführung der Haushaltswirtschaft unter Berücksichtigung der Ressourcen und der Finanzen zu beurteilen. Im Jahresabschluss sollen aber auch die Wirkungen der vom Rat getroffenen Entscheidungen sowie aus der ausgeführten gemeindlichen Haushaltswirtschaft aufgezeigt und transparent gemacht werden.

#### **1.4 Das Referenzmodell HGB**

Mit der Entscheidung für das NKF ist eine Grundsatzentscheidung für das kaufmännische Rechnungswesen als „Referenzmodell“ für die Haushaltswirtschaft der Gemeinden getroffen worden. Es erfolgt insoweit eine Orientierung am Handelsgesetzbuch (HGB) und an den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB), soweit die spezifischen Ziele und Aufgaben der Haushaltswirtschaft der Gemeinden dem nicht entgegenstehen. Nicht nur dadurch, sondern insgesamt behält das Gemeindehaushaltsrecht seine Eigenständigkeit gegenüber dem Handelsrecht. Das Handelsrecht stellt daher z.B. keine unmittelbare rechtliche Grundlage für die gemeindliche Bilanzierung dar, soweit nicht unmittelbar auf einzelne Vorschriften verwiesen wird, z.B. in § 50 Absatz 1 GemHVO NRW auf die §§ 300 bis 309 HGB.

Diese sachlichen Gegebenheiten sind auch bezogen auf örtliche Sachverhalte zu beachten, wenn eine haushaltswirtschaftliche Beurteilung unter Berücksichtigung privatwirtschaftlicher Information erfolgt. Die Vorschriften des Handelsgesetzbuches stellen dabei keine richtungsweisenden Vorgaben für die Anwendung von haushaltsrechtlichen Vorschriften durch die Gemeinde dar. Die im örtlichen Einzelfall getroffenen Festlegungen dürfen auch nicht zu einer Beeinträchtigung der Eigenständigkeit der haushaltsrechtlichen Vorschriften führen. Durch diese Eigenständigkeit besteht eine notwendige Abgrenzung gegenüber dem Handelsrecht aus der öffentlich-rechtlichen Aufgabenstellung der Gemeinde heraus. Sie dient dabei der Nachvollziehbarkeit des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde und der sachlich geprägten Nachweisführung und der Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde im gemeindlichen Jahresabschluss.

Die aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung verwendeten Begriffe haben daher bei ihrer Anwendung i.d.R. die gleiche inhaltliche Bedeutung wie im privatrechtlichen Bereich, soweit nicht durch besondere Festlegungen eine abweichende Bedeutung entsteht oder sich durch eine gemeindebezogene Auslegung ergibt. Die Begriffe sollen dabei den gemeindlichen Besonderheiten gerecht werden und deren Inhalte und Zielbestimmungen so genau wie möglich aufzeigen und benennen. Außerdem sind wichtige Grundsätze durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz nicht grundsätzlich verändert worden, z.B. das Anschaffungskostenprinzip oder das Realisationsprinzip. Die Grundsätze sind daher von der Gemeinde weiterhin unverändert anzuwenden.

Für das NKF wurde zudem keine zwingende Notwendigkeit gesehen, die Wahlrechte des Handelsgesetzbuches uneingeschränkt auch für die Gemeinden zuzulassen und oder bezogen auf die gemeindlichen Sachverhalte nur umzuschreiben. Den Gemeinden wurden vielmehr bedarfsorientiert und unter Berücksichtigung der Ziele und Zwecke des NKF sowie des öffentlich-rechtlichen Status der Gemeinden für einzelne bestimmte Sachverhalte die notwendigen Wahlrechte eingeräumt. Außerdem wurde bei der Ausgestaltung des Drei-Komponentensystems des NKF auch die Entwicklung und Zielsetzung der internationalen Rechnungslegung berücksichtigt.

## **2. Die Anwendung des NKF**

### **2.1 Wichtige Rahmenbedingungen**

Die haushaltsrechtlichen Regelungen in der Gemeindeordnung bauen auf dem Gesetz über ein Neues Kommunales Finanzmanagement für Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen (Kommunales Finanzmanagementgesetz NRW – NKFG NRW) auf, das der Landtag Nordrhein-Westfalen am 10.11.2004 beschlossen hat (vgl. Landtags-Drucksache Nr. 13/5567). Dieses Gesetz wurde am 16.11.2004 unterzeichnet und ist im Gesetz- und Verordnungsblatt des Landes Nordrhein-Westfalen (Nr. 41 vom 24.11.2004) auf Seite 644 veröffentlicht worden. Es ist als Artikelgesetz ausgestaltet worden und hat zu Änderungen der haushaltsrechtlichen Vorschriften in der Gemeindeordnung sowie zu einer Neufassung der Gemeindehaushaltsverordnung geführt. Das NKFG NRW ist am 01.01.2005 in Kraft getreten.

Die Grundlagen für die Anwendung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements bilden die jetzt geltenden haushaltsrechtlichen Regelungen der Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen (GO NRW) in der Fassung der Bekanntmachung vom 14. Juli 1994 (GV. NRW. S. 666) in der jeweils geltenden Fassung (Fundstelle: SGV. NRW. 2023). Sie umfassen den 8., 9., 10. und 12. Teil der Gemeindeordnung und werden durch die neu gefasste Gemeindehaushaltsverordnung näher ausgestaltet. Ab dem Haushaltsjahr 2009 führen alle Gemeinden ihre Haushaltswirtschaft nach dem NKF und erfassen ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der Basis der doppelten Buchführung in ihrer Finanzbuchhaltung. Sie haben spätestens zum Stichtag 1. Januar 2009 eine Eröffnungsbilanz und spätestens zum Abschlussstichtag 31. Dezember 2010 einen Gesamtabschluss aufgestellt.

Die Zwecke des NKF gehen weit über die Reform der haushaltsrechtlichen Vorschriften für die Gemeinden bzw. die Einführung eines neuen Buchungsstils hinaus. Insbesondere die Schaffung einer neuen Transparenz durch die Offenlegung von Risiken und Chancen für die Gemeinde sowie deren Einfluss auf die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und ihre Weiterentwicklung muss ein ständiges Ziel bleiben und nicht nur ein Ziel der Reform. Unter dem Begriff "Transparenz" wird dabei regelmäßig die Möglichkeit der Adressaten des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde verstanden, zuverlässig und zeitnah nachvollziehbare Informationen über die Ergebnisse und Entscheidungsprozesse des gemeindlichen Verwaltungshandelns erhalten zu können. Dazu gehören auch Informationen über den aktuellen Stand der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde und über die Haushaltsplanung für die künftigen Haushaltsjahre. Neben den normativen Gegebenheiten bedarf es aber in jeder Gemeinde auch einer strategischen und operativen Neuausrichtung der örtlichen Steuerung durch die Verantwortlichen unter Einbeziehung der verfügbaren Ressourcen und der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung.

## **2.2 Die Rechengrößen**

### **2.2.1 Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“**

#### **2.2.1.1 Die Erfassung der Ressourcen**

Mit dem NKF werden über die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch der Gemeinde erfasst und der tatsächliche Werteverzehr bei den Vermögenswerten der Gemeinde, u.a. durch Abschreibungen, vollständig erfasst. Unter Einbeziehung der Produktorientierung beim haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinde wird die haushaltsmäßige Erfassung und Darstellung des Ressourcenverbrauchs und des Ressourcenaufkommens bezogen auf die gemeindliche Aufgabenerfüllung möglich.

Die Ausrichtung der Finanzpolitik der Gemeinde auf das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit soll erreichen, dass die Aufwendungen in einem Haushaltsjahr (Periode) regelmäßig durch Erträge desselben Jahres gedeckt werden, um nachfolgende Generationen nicht zu überlasten. Die im NKF verwendeten Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ stellen dazu den zutreffenden Buchungsstoff für den Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung der Gemeinde dar, auch wenn sie im Einzelnen nicht gesetzlich definiert worden sind.

Die Rechengrößen sind jedoch geeignete Einheiten für die gemeindlichen Geschäftsvorfälle, durch die das gemeindliche Eigenkapital in der Vermögensrechnung der Gemeinde erhöht oder vermindert wird (Erhöhung: Ertrag; Verminderung; Aufwand). Die Erfassung von Erträgen und Aufwendungen ist daher von zentraler Bedeutung für die gemeindliche Ergebnisermittlung im Haushaltsjahr bzw. für das Jahresergebnis der Gemeinde. In diesem Zusammenhang sind auch die internen Leistungsbeziehungen der Gemeinde zu berücksichtigen, die mit den gleichen Rechengrößen erfasst werden (vgl. § 17 GemHVO NRW). Der Gemeinde wird es dadurch ermöglicht, das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch in einem Haushaltsjahr vollständig zu erfassen.

### **2.2.1.2 Die Rechengröße „Ertrag“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Ertrag“ wird betriebswirtschaftlich die bewertete Leistungserstellung der Gemeinde in einem Haushaltsjahr (Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr) verstanden. Einen Ertrag stellt dabei jeder gemeindliche Geschäftsvorfall dar, der das Nettovermögen bzw. das Eigenkapital der Gemeinde erhöht. Die Gemeinde erzielt dann in einem Haushaltsjahr eine Einnahme, die keinen Ertrag darstellt, wenn entweder keine Leistungserstellung durch die Gemeinde vorliegt oder wenn die Leistungserstellung und die dazugehörige Einnahme in unterschiedliche Haushaltsjahre fallen, z.B. bei Mietvorauszahlungen.

Die gemeindlichen Erträge sind aber auch an Zahlungsvorgänge gebunden, sodass bei der Gemeinde vielfach einzahlungsgleiche bzw. zahlungswirksame Erträge entstehen, z. B. aus der Steuererhebung oder durch erhaltene Zuwendungen für laufende Zwecke. Andererseits entstehen auch Erträge aus der Auflösung von bilanzierten Sonderposten, weil die erhaltenen investiven Zuwendungen über die Nutzungszeit eines damit finanzierten Vermögensgegenstandes periodengerecht zu verteilen sind. Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Einnahme“ sind dann deckungsgleich, wenn die gleiche Periode bzw. das gleiche Haushaltsjahr der Gemeinde betroffen ist. Die Zahlungsvorgänge können aber auch in einer anderen Periode liegen.

### **2.2.1.3 Die Rechengröße „Aufwand“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Aufwand“ wird betriebswirtschaftlich der bewertete Güterverzehr der Gemeinde in einem Haushaltsjahr (Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr) verstanden. Zu Aufwendungen führt daher jeder gemeindliche Geschäftsvorfall, der das Nettovermögen bzw. das Eigenkapital der Gemeinde vermindert. Die Gemeinde leistet dann in einem Haushaltsjahr eine Ausgabe, die keinen Aufwand darstellt, wenn z.B. die im Dezember des Haushaltsjahres für den Januar des Folgejahres zu zahlende Beamtenbesoldung. Die Aufwendungen der Gemeinde und die dazugehörige Ausgabe fallen dabei in unterschiedliche Haushaltsjahre.

Die gemeindlichen Aufwendungen sind aber auch an Zahlungsvorgänge gebunden, sodass bei der Gemeinde vielfach auszahlungsgleiche Aufwendungen entstehen. Die Zahlungsvorgänge können aber auch in einer anderen Periode liegen. Die Rechengrößen „Aufwand“ und „Ausgabe“ sind dann deckungsgleich, wenn die gleiche Periode bzw. das gleiche Haushaltsjahr der Gemeinde betroffen ist, z. B. wenn von der Gemeinde die Gehälter, das Material, die Energie u.a. zu bezahlen ist.

## **2.2.2 Die Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Auszahlungen“**

### **2.2.2.1 Die Erfassung der Zahlungen**

Die Finanzrechnung der Gemeinde soll Auskunft über die tatsächliche finanzielle Lage der Gemeinde geben und dabei auch die Finanzierungsquellen sowie die Veränderung des Zahlungsmittelbestandes der Gemeinde (liquide Mittel) aufzeigen. Dadurch stellt die Finanzrechnung eine Mittelherkunfts- und Mittelverwendungsrechnung für die Gemeinde dar, bei der die Zahlungsströme ausschlaggebend sind. Aufgrund dessen kommen bei der gemeindlichen Finanzrechnung die Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Auszahlungen“ als zutreffender Buchungsstoff zur Anwendung. Bei der Erfassung der Einzahlungen und Auszahlungen wird außerdem das Kassenwirksamkeitsprinzip als Liquiditätsänderungsprinzip angewendet. Unter den Haushaltspositionen im gemeindlichen Finanzplan dürfen deshalb nur Beträge in Höhe der im Haushaltsjahr voraussichtlich eingehenden oder zu leistenden Zahlungen ausgewiesen werden, die eine Änderung der Liquidität der Gemeinde bewirken.

### **2.2.2.2 Die Rechengröße „Einzahlungen“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Einzahlungen“ wird der tatsächliche Zahlungsmittelzufluss bei der Gemeinde erfasst, der zu einer Erhöhung des gemeindlichen Zahlungsmittelbestandes durch den Zugang liquider Mittel, die in Form von Bargeld oder Buchgeld der Gemeinde zufließen, führt. Beim Einsatz der Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Einnahme“ im gemeindlichen Rechnungswesen liegen dann nicht einnahmewirksame Einzahlungen vor, wenn es in gleicher Höhe zu einer Abnahme der gemeindlichen Forderungen oder zu einer Erhöhung der gemeindlichen Verbindlichkeiten kommt. Eine Einzahlung stellt jedoch nicht die Erhöhung des Kassenbestandes der Gemeinde durch eine Barabhebung von einem Bankkonto der Gemeinde dar, denn durch diesen Vorgang wird der Zahlungsmittelbestand der Gemeinde insgesamt nicht verändert.

### **2.2.2.3 Die Rechengröße „Auszahlungen“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Auszahlungen“ wird der tatsächliche Zahlungsmittelabfluss bei der Gemeinde im Haushaltsjahr erfasst, der zu einer Verminderung des gemeindlichen Zahlungsmittelbestandes durch den Abgang liquider Mittel, die in Form von Bargeld oder Buchgeld von der Gemeinde abgegeben werden, führt. In diesem Zusammenhang ist festzustellen, dass beim Einsatz der Rechengrößen „Auszahlungen“ und „Ausgabe“ dann keine ausgabewirksamen Auszahlungen vorliegen, wenn es in gleicher Höhe zu einer zu einer Minderung der gemeindlichen Verbindlichkeiten oder zu einer Zunahme der gemeindlichen Forderungen kommt.

## **2.3 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung**

### **2.3.1 Allgemeine Zwecke**

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) gelten fast uneingeschränkt auch im NKF. Der haushaltsrechtlichen Festlegung ging dazu eine Betrachtung und Bewertung der Rechnungsziele, z. B. Nachweis des Ressourcenverbrauchs, Vermögens- und Eigenkapitalerhalt, stetige Aufgabenerfüllung voraus. Darin wurden die Rechnungszwecke einbezogen, z. B. die Steuerungs- und Kontrollzwecke, die Entscheidungshoheit des Rates der Gemeinde (Allzuständigkeit), die haushaltsmäßigen Wirkungen die Öffentlichkeit und die Aufsichtsbehörde als Adressaten. Die Ziele und Zwecke der gemeindlichen Haushaltswirtschaft finden sich z. B. auch in den allgemeinen Haushaltsgrundsätzen wieder und sind zudem in einer Vielzahl von haushaltsrechtlichen Vorschriften konkretisiert worden. Sie stellen mit den von der Gemeinde übernahmefähigen und anwendbaren Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ein praktikables Gesamtbild für die gemeindliche Haushaltswirtschaft dar.

Vor der Übernahme der GoB für die Gemeinden sind diese hinsichtlich ihrer Inhalte sowie ihrer Anwendungsmöglichkeiten in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft überprüft worden. Viele Rechnungslegungsgrundsätze des Referenzmodells HGB haben sich als übernahmefähig erwiesen. Dabei wurden kleinere Abweichungen wegen spezifischer Fragestellungen hingenommen, weil im Großen und Ganzen eine sichere und gleichartige Handhabung der Grundsätze im betriebswirtschaftlichen sowie haushaltswirtschaftlichen Sinne durch die Gemeinden gesichert und gewährleistet werden kann.

Viele Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind außerdem ausdrücklich zum Gegenstand besonderer haushaltsrechtlicher Vorschriften gemacht worden. Eine vergleichbare Vorgehensweise (Übernahme) bestand auch bei der Entwicklung der IPSAS als internationale Rechnungslegungsgrundsätze für den öffentlichen Bereich, die aus den bestehenden internationalen Standards der IFRS hervorgegangen sind. Inzwischen sind die IPSAS als eigenständige Grundsätze anzusehen und werden auf internationaler Ebene bereits angewendet.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GO NRW**

Der Übernahme der GoB ging zudem auch eine Betrachtung und Bewertung der Aussagekraft von gemeindlichem Jahresabschluss und dem Gesamtabchluss der Gemeinde voraus. Beide Abschlüsse müssen unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den entsprechenden tatsächlichen Verhältnissen Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde als der wirtschaftliche Lage vermitteln, auch wenn beim gemeindlichen Gesamtabchluss die „Gesamtlage“ der Gemeinde im Blickfeld steht. In die Übernahmeprüfung wurde auch die mehrjährige Haushaltsplanung der Gemeinde, die insbesondere auf dem gemeindlichen Jahresabschluss aufbaut, einbezogen.

Der im Rahmen des NKF zusätzlich entwickelte Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit erfordert die Verteilung von Nutzen und Lasten über die Generationen hinweg. Die Gemeinde muss daher bei ihrer Haushaltsplanung und im Jahresabschluss unter Beachtung der übrigen Haushaltsgrundsätze immer im Blick haben, ausreichende Handlungsmöglichkeiten für die künftigen Generationen zu erhalten. Dieser Grundsatz hat inzwischen Gesetzesrang erhalten, denn in § 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW wird bestimmt, dass die Gemeinden in Verantwortung für die künftigen Generationen handeln. Diese gesetzliche Festlegung verstärkt die Ziele und Zwecke des NKF und stärkt damit die Reform des gemeindlichen Haushaltsrechts.

**2.3.2 Die Anwendung der GoB**

Das gemeindliche Haushaltsrecht stellt den gesetzlichen Rahmen für die Anwendung der GoB durch die Gemeinde dar. Die GoB dienen daher als Vorgaben für die Gemeinde, um die Zwecke und Ziele der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu erreichen, die in der gemeindlichen Haushaltsplanung sowie im Jahresabschluss der Gemeinde aufzuzeigen sind. Diese Vorgaben sind dabei umfassend zu verstehen und entsprechend anzuwenden. Gleichzeitig haben sich aber auch noch andere allgemeine Grundsätze als Konkretisierung des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde entwickelt, sodass die gemeindlichen Haushaltsgrundsätze einen geeigneten Rahmen für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft durch die Gemeinde bieten.

Mit allen haushaltsmäßigen Grundsätzen, einschließlich der GoB, steht der Gemeinde damit ein System zur Verfügung, das konzeptionell ein ordnungsmäßiges Handeln der Gemeinde im Rahmen des jährlich wiederkehrenden haushaltswirtschaftlichen Kreislaufs unterstützt und fördert. Die Weiterentwicklung der Grundsätze ist dadurch jedoch nicht ausgeschlossen. Auch wenn sich z.B. nicht jede Änderung oder Auslegung der GoB im handelsrechtlichen Sinne unmittelbar auf die Anwendung der GoB durch die Gemeinde im Sinne ihrer Haushaltswirtschaft auswirkt, bleiben diese Grundsätze gleichwohl zukunftsfähig im Sinne der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Von der Gemeinde sind die GoB in ihrer Anwendung auf die haushaltsrechtlichen Ziele, Inhalte und Zwecke auszurichten, soweit die Grundsätze nicht bereits durch einzelne haushaltsrechtliche Bestimmungen kodifiziert wurden (vgl. Abbildung).

<b>Gesetzliche Vorgaben zur Anwendung der GoB</b>	
<b>FUNDSTELLE</b>	<b>REGELUNGSINHALTE</b>
<b>§ 91 Absatz 2</b>	Die Bewertung von Vermögen und Schulden ist unter Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, soweit die Gemeindeordnung nichts anderes vorsieht, vorzunehmen.
<b>§ 92 Absatz 2</b>	Die Gemeinde hat zu Beginn des Haushaltsjahres, in dem sie erstmals ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung erfasst, eine Eröffnungsbilanz unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen.
<b>§ 93 Absatz 1</b>	Die Buchführung in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GO NRW**

<b>Gesetzliche Vorgaben zur Anwendung der GoB</b>	
<b>FUNDSTELLE</b>	<b>REGELUNGSINHALTE</b>
	muss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung so beschaffen sein, dass innerhalb einer angemessenen Zeit ein Überblick über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde gegeben werden kann.
<b>§ 95 Absatz 1</b>	Die Gemeinde hat einen Jahresabschluss aufzustellen, der unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln muss.
<b>§ 116</b>	Die Gemeinde hat einen Gesamtabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen.

*Abbildung 19 „Gesetzliche Vorgaben zur Anwendung der GoB“*

Die sachliche Einbeziehung der GoB in die haushaltsrechtlichen Vorschriften zeigt in diesem Zusammenhang auf, dass die Haushaltswirtschaft der gemeindlichen Verwaltung sich grundsätzlich nicht von der Wirtschaftsführung der gemeindlichen Betriebe unterscheidet. Auch die einseitigen Leistungsbeziehungen der Gemeinde, z.B. in Form von erhaltenen Zuwendungen oder der Gewährung von sozialen Leistungen, geben keinen Anlass, in Anlehnung an die privatwirtschaftlich geprägten GoB eigenständige öffentlich-rechtlich geprägte Grundsätze zur Anwendung durch die Gemeinde zu entwickeln. Vielmehr wird im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses transparent, welche vielfältigen und engen Beziehungen zwischen der gemeindlichen Verwaltung und den Betrieben der Gemeinde im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung bestehen.

#### **2.4 Örtlich festzulegende Wertgrenzen**

Die gemeinderechtlichen Vorschriften zur Haushaltswirtschaft der Gemeinde enthalten eine Vielzahl von unbestimmten Rechtsbegriffen, die von der Gemeinde auszulegen und unter der Berücksichtigung örtlicher Gegebenheiten anzuwenden sind. Eine solche Festlegung macht das wirtschaftliche Handeln der Gemeinde nachvollziehbar, aber auch nachprüfbar. Als Beispiele dazu werden nachfolgend einige von der Gemeinde örtlich abzugrenzende Begriffe mit ihren Fundstellen aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Örtlich festzulegende Wertgrenzen</b>	
<b>FUNDSTELLE</b>	<b>REGELUNGSINHALTE</b>
<b>§ 81 Absatz 2 Nummer 2</b>	<u>Nachtragssatzung:</u> Die Gemeinde hat unverzüglich eine Nachtragssatzung zu erlassen, wenn bisher nicht veranschlagte oder zusätzliche Aufwendungen oder Auszahlungen bei einzelnen Haushaltspositionen in einem im Verhältnis zu den Gesamtaufwendungen oder Gesamtauszahlungen <b>erheblichen</b> Umfang geleistet werden müssen.
<b>§ 81 Absatz 3 Nummer 1</b>	<u>Nachtragssatzung</u> Absatz 2 Nrn. 2 und 3 findet keine Anwendung auf <b>geringfügige Investitionen und Instandsetzungen an Bauten</b> , die unabweisbar sind.

<b>Örtlich festzulegende Wertgrenzen</b>	
<b>FUNDSTELLE</b>	<b>REGELUNGSINHALTE</b>
<b>§ 88</b>	<u>Rückstellungen:</u> Für dem Grunde oder der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeiten, für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften oder laufenden Verfahren oder für bestimmte Aufwendungen hat die Gemeinde Rückstellungen in <b>angemessener Höhe</b> zu bilden.
<b>§ 91 Absatz 2 Nummer 2</b>	<u>Inventur, Inventar und Vermögensbewertung:</u> Für die im Jahresabschluss auszuweisenden Wertansätze gilt: ... Rückstellungen nur in Höhe des <b>Betrages</b> anzusetzen, der <b>vo-raussichtlich notwendig</b> ist.
<b>§ 116 Absatz 3</b>	<u>Gesamtabschluss:</u> In den Gesamtabschluss müssen verselbstständigte Aufgabenbereiche nach Absatz 2 nicht einbezogen werden, wenn sie für die Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von <b>untergeordneter Bedeutung</b> sind.

*Abbildung 20 „Örtlich festzulegende Wertgrenzen“*

Besonders ist dabei zu beachten, dass es bei vielen dieser Rechtsbegriffe die Festlegung einer betragsmäßigen Abgrenzung durch die Gemeinde sachlich sinnvoll ist, um deren Anwendung in der gemeindlichen Praxis eindeutig und einheitlich sowie praktikabel zu gestalten.

### **3. Die Neuausrichtung der örtlichen Steuerung**

Im Rahmen der Reform des gemeindlichen Haushaltsrechts soll die haushaltswirtschaftliche Steuerung durch die örtlich Verantwortlichen im Sinne der Ziele und Zwecke des NKF neu ausgerichtet werden. Bei einer solchen Neuausrichtung der örtlichen Steuerung gilt es, die politisch festgelegten Standards und Ziele sowie Ressourcen für die Sicherstellung der dauerhaften Leistungsfähigkeit der Gemeinde für Dritte erkennbar und nachvollziehbar zu machen. Ebenso muss die Einhaltung der Generationengerechtigkeit sichtbar werden sowie die Erfüllung der produktorientierten Aufgaben mit den dafür erforderlichen Finanzmitteln nachgewiesen werden.

Die Ansätze für eine Verbesserung der örtlichen Steuerung können jedoch in Einzelfällen dazu führen, dass es einer Neuausrichtung des Verhältnisses von Rat und gemeindlicher Verwaltung bedarf. In der gemeindlichen Verwaltung sollte es dabei auch über die Produktorientierung zu einer eindeutigen und verursachungsgerechten Zuordnung von Verantwortlichkeiten kommen, insbesondere dann, wenn auch eine dezentrale Ressourcenverantwortung und eine Budgetbildung zur gemeindlichen Praxis gehören. Die Neuausrichtung der örtlichen Steuerung kann dabei auf einer Vielzahl von gemeindrechtlichen Vorschriften aufbauen, die auch der Unterstützung der örtlichen Steuerung dienen (vgl. Beispiele in der Abbildung).

<b>Steuerungsrelevante Vorschriften in der Gemeindeordnung</b>	
<b>FUNDSTELLE</b>	<b>REGELUNGSINHALTE</b>
<b>§ 75 Absatz 2</b>	Der Haushalt muss jährlich ausgeglichen sein.
<b>§ 75 Absatz 6</b>	Die Liquidität der Gemeinde einschließlich der Finanzierung der Inves-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GO NRW**

<b>Steuerungsrelevante Vorschriften in der Gemeindeordnung</b>	
<b>FUNDSTELLE</b>	<b>REGELUNGSINHALTE</b>
	tionen ist sicherzustellen.
<b>§ 75 Absatz 7</b>	Die Gemeinde darf sich nicht überschulden.
<b>§ 79 Absatz 1</b>	Der Haushaltsplan muss alle im Haushaltsjahr für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde voraussichtlich anfallenden Erträge und eingehenden Einzahlungen, entstehenden Aufwendungen und zu leistenden Auszahlungen sowie die notwendigen Verpflichtungsermächtigungen enthalten.
<b>§ 79 Absatz 2</b>	Der Haushaltsplan ist in einen Ergebnisplan und einen Finanzplan sowie in Teilpläne zu gliedern. Das Haushaltssicherungskonzept ist Teil des Haushaltsplans.
<b>§ 84</b>	Die Gemeinde hat ihrer Haushaltswirtschaft eine fünfjährige Ergebnis- und Finanzplanung zugrunde zu legen und in den Haushaltsplan einzubeziehen.
<b>§ 88</b>	Für dem Grunde oder der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeiten, für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften oder laufenden Verfahren oder für bestimmte Aufwendungen hat die Gemeinde Rückstellungen in angemessener Höhe zu bilden.
<b>§ 89 Absatz 1</b>	Die Gemeinde hat ihre Zahlungsfähigkeit durch eine angemessene Liquiditätsplanung sicherzustellen.
<b>§ 95 Absatz 1</b>	Die Gemeinde hat zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres einen Jahresabschluss aufzustellen, in dem das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres nachzuweisen ist. Er muss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln und ist zu erläutern. Der Jahresabschluss besteht aus der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung, den Teilrechnungen, der Bilanz und dem Anhang. Ihm ist ein Lagebericht beizufügen.
<b>§ 96 Absatz 1</b>	Der Rat stellt bis spätestens 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres den vom Rechnungsprüfungsausschuss geprüften Jahresabschluss durch Beschluss fest. Zugleich hat er über die Verwendung des Jahresüberschusses oder die Behandlung des Jahresfehlbetrages zu beschließen.
<b>§ 116</b>	Die Gemeinde hat in jedem Haushaltsjahr für den Abschlussstichtag 31. Dezember einen Gesamtabchluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen. Dieser Abschluss besteht aus der Gesamtergebnisrechnung, der Gesamtbilanz und dem Gesamtanhang. Er ist um einen Gesamtlagebericht zu ergänzen. Der Rat hat den geprüften Gesamtabchluss durch einen eigenverantwortlichen Beschluss zu bestätigen.

*Abbildung 21 „Steuerungsrelevante Vorschriften in der Gemeindeordnung“*

#### 4. Die Gliederung der haushaltsrechtlichen Vorschriften in der Gemeindeordnung

Die Gliederung der haushaltsrechtlichen Vorschriften in der Gemeindeordnung folgt im Aufbau dem Grundgerüst, das inhaltlich in allen Ländern den Gemeindeordnungen zugrunde gelegt wird. Die neuen haushaltsrechtlichen Regelungen sind in den nachfolgend aufgezeigten Teilen der Gemeindeordnung enthalten (vgl. Abbildung).

<b>Haushaltsrechtliche Vorschriften in der Gemeindeordnung</b>	
<b>8. Teil Haushaltswirtschaft</b>	§ 75 Allgemeine Haushaltsgrundsätze § 76 Haushaltssicherungskonzept § 77 Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung § 78 Haushaltssatzung § 79 Haushaltsplan § 80 Erlass der Haushaltssatzung § 81 Nachtragssatzung § 82 Vorläufige Haushaltsführung § 83 Überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen § 84 Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung § 85 Verpflichtungsermächtigungen § 86 Kredite § 87 Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte § 88 Rückstellungen § 89 Liquidität § 90 Vermögensgegenstände § 91 Inventur, Inventar und Vermögensbewertung § 92 Eröffnungsbilanz § 93 Finanzbuchhaltung § 94 Übertragung der Finanzbuchhaltung § 95 Jahresabschluss § 96 Feststellung des Jahresabschlusses und Entlastung
<b>9. Teil Sondervermögen, Treuhandvermögen</b>	§ 97 Sondervermögen § 98 Treuhandvermögen § 99 Gemeindegliedervermögen § 100 Örtliche Stiftungen
<b>10. Teil Rechnungsprüfung</b>	§ 101 Prüfung des Jahresabschlusses, Bestätigungsvermerk § 102 Örtliche Rechnungsprüfung § 103 Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung § 104 Leitung und Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung § 105 Überörtliche Prüfung
<b>12. Teil Gesamtabschluss</b>	§ 116 Gesamtabschluss § 117 Beteiligungsbericht § 118 Vorlage- und Auskunftspflichten

*Abbildung 22 „Haushaltsrechtliche Vorschriften in der Gemeindeordnung“*

#### 5. Die Muster zu Vorschriften der Gemeindeordnung

Die haushaltsrechtlichen Vorschriften in der Gemeindeordnung werden nicht nur durch die Gemeindehaushaltsverordnung näher ausgestaltet. Sie werden auch nach Bedarf durch allgemeine Runderlasse des Innenministeriums ergänzt. Im Rahmen der Bestimmungen über die Ausführung der Gemeindeordnung hat das Innenministerium von der in § 133 GO NRW enthaltenen Ermächtigung Gebrauch gemacht und hat Muster für die gemeindliche Haushaltswirtschaft veröffentlicht (vgl. Runderlass des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300). Zu einzelnen Vorschriften der Gemeindeordnung wurden folgende Muster veröffentlicht (vgl. Abbildung).

<b>Die Muster zu Vorschriften der Gemeindeordnung</b>		
<b>VORSCHRIFT</b>	<b>VERWENDUNG</b>	<b>ANLAGE ZUM RUNDERLASS</b>
Muster zu § 78 GO NRW	<b>Haushaltssatzung</b>	Anlage 1
Muster zu § 81 GO NRW	<b>Nachtragssatzung</b>	Anlage 2
Muster zu § 56 GO NRW	<b>Zuwendungen an Fraktionen</b>	Anlage 12

*Abbildung 23 „Die Muster zu Vorschriften der Gemeindeordnung“*

Der Gemeinde wird grundsätzlich empfohlen, für ihre Haushaltswirtschaft die Muster zu verwenden, die das Innenministerium veröffentlicht hat. Sie muss aus Gründen der Vergleichbarkeit der gemeindlichen Haushalte jedoch auch Muster verwenden, die für verbindlich erklärt worden sind. Es handelt sich dabei insbesondere um Muster für die Gestaltung der gemeindlichen Haushaltssatzung (vgl. § 133 Absatz 3 GO NRW). Die Muster zur gemeindlichen Haushaltssatzung und zur Nachtragssatzung sind daher für verbindlich erklärt worden.

## **6. Keine gesonderten öffentlichen Buchführungsgrundsätze**

Im Rahmen der Reform des Gemeindehaushaltsrechts ist oftmals festgestellt worden, dass trotz vieler bestehender Gemeinsamkeiten in der Wirtschaftsführung der Gemeinde und der Privatwirtschaft einige Unterschiede zwischen dem öffentlichen Haushaltsrecht und der Rechnungslegung nach dem Handelsgesetzbuch erhalten bleiben. Gleichwohl lassen es die Zielsetzungen und die besonderen Gegebenheiten bei den Gemeinden sowie die Ressourcenbetrachtung in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht notwendig werden, gesonderte öffentliche Buchführungsgrundsätze für die Erfassung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung zu konzipieren. Gesonderte „öffentliche“ Grundsätze sind jedoch gleichwohl in anderen Ländern entstanden. Im Land Rheinland-Pfalz wurden z. B. „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für Gemeinden“ veröffentlicht (vgl. § 93 Absatz 2 der GemO RP). In der Literatur wurden ebenfalls „Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung“ vorgestellt und deren Anwendung öffentlich gemacht.

Das Land Nordrhein-Westfalen verfolgt diesen Weg nicht, sondern bindet in das NKF, entsprechend dem Handelsrecht als Referenzmodell, die dort verankerten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) ein. Es geht dabei u.a. von der gesamtwirtschaftlichen Lage der Gemeinde aus, die aus der Geschäftstätigkeit der gemeindlichen Verwaltung und der einzelnen gemeindlichen Betriebe entsteht. In die Entscheidung über die Art und Anzahl der Buchführungsgrundsätze sind daher nicht nur die Ziele und Zwecke der haushaltswirtschaftlichen Tätigkeit der gemeindlichen Verwaltung als wichtigste Organisationseinheit der Gemeinde eingeschlossen worden.

Unter einem Gesamtbilde der gemeindlichen Aufgabenerfüllung wurde vielmehr berücksichtigt, dass die Gemeinde i.d.R. noch über eine Vielzahl von (öffentlich-rechtlich und privatwirtschaftlich organisierten) Betrieben verfügt, die ebenfalls die Ziele und Zwecke der Gemeinde (öffentlicher Zweck) im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit verfolgen müssen. Andererseits ließen die sich in der Privatwirtschaft etablierten GoB auch problemlos in den gemeindlichen Bereich übertragen, ohne dass die Ziele und Zwecke des gemeindlichen Haushaltsrechts bzw. des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde dadurch eingeschränkt werden.

XXXXXXXXXXXXXXXX

## 8. Teil

# Haushaltswirtschaft

### 1. Allgemeines

Die Aufgabe „Haushaltswirtschaft“ stellt für die Gemeinde eine allgemeine Aufgabe im Rahmen ihrer Selbstverwaltung sowie unverzichtbare Grundlage für ihr wirtschaftliches Handeln dar (vgl. § 1 Satz 2 GO NRW). Sie ermöglicht insbesondere die Erfüllung von örtlichen Sach- und Fachaufgaben mit bedeutenden finanzwirtschaftlichen Auswirkungen für die Gemeinde. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft ist daher so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde gesichert ist. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft ist außerdem wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen, damit die gemeindliche Leistungsfähigkeit dauerhaft gesichert ist (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW).

Die Gemeinde hat die Haushaltswirtschaft in eigener Verantwortung und unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse näher auszugestalten. Sie ist daher im Rahmen der haushaltsrechtlichen Vorgaben gefordert, dafür die sachlich und fachlich sowie organisatorisch erforderlichen Maßnahmen in eigener Verantwortung zu treffen. Eine Beteiligung der Öffentlichkeit an der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist dabei unverzichtbar. Der achte Teil der Gemeindeordnung (GO NRW) enthält dazu die gesetzlichen Grundlagen für die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde, von der Haushaltsplanung über die Ausführung der Haushaltswirtschaft bis zur Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses.

Mit dem NKF wurde die periodengerechte Erfassung des Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs in diesen Vorschriften verankert, sodass der tatsächliche Werteverzehr des gemeindlichen Vermögens von der Gemeinde zu erfassen und über die jährlichen Abschreibungen aufzuzeigen ist. Durch die Einbeziehung der Produktorientierung in den jährlichen Haushalt der Gemeinde wird zudem eine Verknüpfung zwischen den verfügbaren Ressourcen und der gemeindlichen Aufgabenerfüllung sowie den Leistungen der Gemeinde hergestellt. Die gemeindliche Haushaltspolitik muss daher auch auf das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit ausgerichtet werden. Die Gemeinde soll deshalb jährlich erreichen, dass die Aufwendungen des Haushaltsjahres durch Erträge derselben Periode gedeckt werden, um nachfolgende Generationen nicht zu überlasten (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW).

Im gemeindlichen Haushaltsplan stellen die Rechengrößen „Erträge“ und „Aufwendungen“ den geeigneten Buchungssstoff für den Ergebnisplan (Veranschlagung) und für die Ergebnisrechnung (Nachweis) der Gemeinde dar. Sie sind die zutreffenden Größen für eine gemeindliche „Reinvermögensrechnung“, die das Geldvermögen und das Sachvermögen der Gemeinde betrifft, wenn ein Vorgang oder Geschäftsvorfall der Gemeinde das gemeindliche Eigenkapital erhöht oder vermindert (Erhöhung: Ertrag; Verminderung; Aufwand). Die Rechengrößen „Erträge“ und „Aufwendungen“ sind daher von zentraler Bedeutung für die jährliche Ergebnisermittlung. Die Gemeinde sollte auch die internen Leistungsbeziehungen erfassen, um ein vollständiges Bild über das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch im Haushaltsjahr zu erhalten (vgl. § 4 i.V.m. § 17 GemHVO NRW).

Für die Planung der gemeindlichen Finanzmittel im Finanzplan des Haushaltsplans und für den Nachweis in der Finanzrechnung im Jahresabschluss kommen die durch das NKF eingeführten Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Auszahlungen“ zur Anwendung. Der Finanzplan und die Finanzrechnung der Gemeinde sollen z. B. Auskunft über die tatsächliche finanzielle Lage der Gemeinde geben und dabei auch die Finanzierungsquellen sowie die Veränderung des Zahlungsmittelbestandes der Gemeinde (Liquide Mittel) im Haushaltsjahr aufzeigen. Dadurch wird die Finanzrechnung zu einer Mittelherkunfts- und Mittelverwendungsrechnung der Gemeinde, bei der die Zahlungsströme ausschlaggebend sind.

Bei der Erfassung der Einzahlungen und Auszahlungen durch die Gemeinde findet das Kassenwirksamkeitsprinzip als Liquiditätsänderungsprinzip eine entsprechende Anwendung. Unter den finanzbezogenen Haushaltspositionen sind daher nur Beträge aus dem gemeindlichen Zahlungsverkehr zu erfassen, die eine Änderung der Liquidität der Gemeinde bewirken. Die Zahlungen der Gemeinde für ihre Investitionsmaßnahmen sind dabei jedoch getrennt von den Zahlungen für die laufende Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zu erfassen. Der Grundsatz der Sicherstellung der Liquidität einschließlich der Finanzierung der gemeindlichen Investitionen hat deshalb eine erhebliche Bedeutung für die Gemeinde (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW).

Bei der gemeindlichen Bilanzierung nach dem NKF sind alle wirtschaftlichen Sachverhalte der Gemeinde und die gemeindlichen Geschäftsvorfälle danach zu untersuchen, ob sie in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen bzw. zu bilanzieren sind (Bilanzierung dem Grunde nach). Es ist dabei zu prüfen und zu entscheiden, mit welchem betragsmäßigen Wertansatz ein Vermögensgegenstand oder eine Verpflichtung in der Bilanz der Gemeinde anzusetzen ist (Bilanzierung der Höhe nach). Die Gemeinde hat dazu auch festzulegen, an welcher Stelle der gemeindlichen Bilanz ein Wertansatz auszuweisen ist (Bilanzierung dem Ausweis nach).

Die Gemeinde hat daher ihre Bilanz nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung klar und übersichtlich aufzustellen und darin das gemeindliche Vermögen und die Schulden der Gemeinde gegenüberzustellen. Über die gemeindliche Bilanz werden somit die Veränderungen des Eigenkapitals der Gemeinde abgebildet. Dieses ist ein Ansatz, der sehr transparent die Gesamtwirkung des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde im Haushaltsjahr aufzeigt. Es wird nicht nur Werteverzehr als gemeindliche Aufwendungen vollständig offen gelegt und berücksichtigt, sondern auch die Ertragskraft der Gemeinde wird erfasst und nachgewiesen. In den Fällen jedoch, in denen die Aufwendungen die Erträge übersteigen, verringert sich das Eigenkapital der Gemeinde und es kann ggf. eine genehmigungspflichtige Verringerung der allgemeinen Rücklage erforderlich werden (vgl. § 75 Absatz 4 GO NRW). Das gemeindliche Eigenkapital soll jedoch nicht aufgezehrt werden, d.h., die Gemeinde darf sich nicht überschulden (vgl. § 75 Absatz 7 GO NRW).

## **2. Die Rahmenbegriffe „Haushaltswirtschaft“ und „Haushalt“**

### **2.1 Der Rahmenbegriff „Haushaltswirtschaft“**

In den haushaltsrechtlichen Vorschriften der Gemeindeordnung ist der Rahmenbegriff „Haushaltswirtschaft“ (der Gemeinde) nicht definiert worden. Er steht aber immer im Zusammenhang mit der Verwendung der Bezeichnung „Haushalt“, z.B. „Der Haushalt muss in jedem Jahr in Planung und Rechnung ausgeglichen sein“ (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Nach allgemeiner Auffassung fallen daher unter den Begriff „Haushaltswirtschaft“ alle Dinge und Tätigkeiten der Gemeinde, die zur Vorbereitung, Ausführung und Abrechnung ihrer jährlichen Haushaltswirtschaft gehören, z. B. die Aufstellung und Ausführung des Ergebnisplans, des Finanzplans und der Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan (vgl. § 79 Absatz 2 GO NRW).

Zur Haushaltswirtschaft der Gemeinde gehört aber auch die Verwaltung des gemeindlichen Vermögens und der Schulden (vgl. § 90 GO NRW). Ebenso gehört die Aufstellung und Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses mit seinen Bestandteilen „Ergebnisrechnung“, „Finanzrechnung“, „Teilrechnungen“, „Bilanz“ und „Anhang“ unverzichtbar dazu (vgl. §§ 95 und 96 GO NRW). Die Vorbereitung, Aufstellung und Bestätigung des gemeindlichen Gesamtabschlusses ist aber auch dazu zu zählen (vgl. § 116 GO NRW).

### **2.2 Der Rahmenbegriff „Haushalt“**

Der Rahmenbegriff „Haushalt“ kann im gemeindlichen Haushaltsrecht als ein Teilbereich des Rahmenbegriffs „Haushaltswirtschaft“ betrachtet werden. Der Begriff umfasst insbesondere die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde, aufgrund derer jährlich die gemeindliche Haushaltswirtschaft geplant, ausgeführt und abge-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**8. Teil GO NRW**

rechnet wird. Der Begriff „Haushalt“ umfasst daher die gemeindliche Haushaltssatzung mit dem Haushaltsplan, der einen Ergebnisplan, einen Finanzplan und Teilpläne enthält (vgl. § 79 Absatz 2 GO NRW). Er umfasst auch den gemeindlichen Jahresabschluss, der aus der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung, den Teilrechnungen, der Bilanz und dem Anhang besteht (vgl. § 95 Absatz 1 GO NRW). Ebenso gehört der gemeindliche Gesamtabschluss dazu, der aus der Gesamtergebnisrechnung, der Gesamtbilanz und dem Gesamtanhang besteht (vgl. § 116 Absatz 1 GO NRW). Der Haushalt der Gemeinde ist und bleibt dabei das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument für den Rat und die Verwaltung in der Gemeinde. Nachfolgend wird der Begriff „Haushalt“ anhand der gemeindlichen Verwaltung dargestellt (vgl. Abbildung).

Der Begriff „Haushalt“							
Haushaltsplan				Jahresabschluss			
Haus- halts- satzung	Ergebnis- plan	Finanz- plan	Anlagen	Ergebnis- rechnung	Finanz- rechnung	Bilanz	Anhang
	Produktorientierte Teilpläne			Teilrechnungen			
Bewirtschaftungsregeln				Bewertungs- und Bilanzierungsregeln			Lage- bericht

*Abbildung 24 „Der Haushalt der Gemeinde“*

Die Abwicklung der Haushaltswirtschaft durch die Gemeinde vollzieht sich dabei regelmäßig in einem Zeitraum von drei Jahren. Sie beginnt mit dem Jahr vor dem eigentlichen Haushaltsjahr (Vorjahr), in dem die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen aufzustellen und vom Rat der Gemeinde zu beschließen ist (vgl. §§ 78 bis 80 GO NRW). Im Haushaltsjahr wird der gemeindliche Haushaltsplan ausgeführt und die daraus entstehenden gemeindlichen Geschäftsvorfälle buchungstechnisch erfasst, denn die gemeindliche Haushaltswirtschaft ist jedes Haushaltsjahr „abzurechnen.“ Nach Ablauf des Haushaltsjahres ist von der Gemeinde, bezogen auf den Abschlussstichtag 31. Dezember des Haushaltsjahres, ein Jahresabschluss sowie ein Gesamtabchluss aufzustellen und bis zum Ende des Folgejahres festzustellen bzw. zu bestätigen (vgl. §§ 95, 96 GO und 116 GO NRW).

### 2.3 Die Leitgedanken der gemeindlichen Haushaltswirtschaft

In der Gemeindeordnung sind besondere Leitgedanken verankert worden, die für die gemeindliche Haushaltswirtschaft eine besondere Bedeutung haben. Aus den Regelungen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft lassen sich sachliche Ziele und Erfordernisse ableiten, soweit nicht haushaltsrechtliche Vorschriften die Leitgedanken wörtlich beinhalten. Insbesondere im 8. Teil der Gemeindeordnung sind wichtige Leitgedanken enthalten, z.B. als Haushaltsgrundsätze zur gemeindlichen Haushaltsplanung und Haushaltsausführung. Wichtige Leitgedanken für die gemeindliche Haushaltswirtschaft werden nachfolgend aufgeführt (vgl. Abbildung).

Die Leitgedanken der gemeindlichen Haushaltswirtschaft
Die Gemeinde hat ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**8. Teil GO NRW**

<b>Die Leitgedanken der gemeindlichen Haushaltswirtschaft</b>
Die Organe der Gemeinde handeln zugleich in Verantwortung für die künftigen Generationen.
Die Haushaltswirtschaft der Gemeinde ist wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen.
Der Haushaltsausgleich muss jährlich (i.V.m. mit dem Eigenkapital) erreicht werden.
Die Gemeinden haben ihr Vermögen und ihre Einkünfte so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben.
Die Liquidität der Gemeinde einschließlich der Finanzierung der Investitionen ist sicherzustellen.
Eine Überschuldung der Gemeinde ist nicht zulässig.
Die Aufsicht des Landes schützt die Gemeinden in ihren Rechten und sichert die Erfüllung ihrer Pflichten.

*Abbildung 25 „Die Leitgedanken der gemeindlichen Haushaltswirtschaft“*

Bei diesen Leitgedanken sind auch die Rechte der Gemeindeorgane, z.B. des Rates der Gemeinde, zu beachten bzw. deren Entscheidungen müssen sich an den aufgeführten Leitgedanken ausrichten.

### **3. Der Finanzausschuss des Rates**

#### **3.1 Gesetzliche Aufgaben**

Der Rat der Gemeinde soll zur Entlastung und Erleichterung seiner Arbeit die notwendigen Ausschüsse bilden (vgl. § 57 GO NRW). Als einen von drei Pflichtausschüssen hat er den Finanzausschuss zu bilden (vgl. § 57 Absatz 2 GO NRW). Dieser Ausschuss hat wie die anderen Ausschüsse des Rates die allgemeine Aufgabe, die Beschlüsse des Rates sachverständig vorzubereiten, Stellungnahmen und Empfehlungen abzugeben. Der Finanzausschuss soll insbesondere wichtige Fragen der gemeindlichen Verwaltung zur Haushaltswirtschaft vorberaten, denn eine Ausschussarbeit ermöglicht, Einzelfragen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft intensiver zu beraten. Er hat aber auch die gesetzliche Aufgabe, die Haushaltssatzung der Gemeinde vorzubereiten und die für die Ausführung des Haushaltsplans erforderlichen Entscheidungen zu treffen, soweit nicht andere Ausschüsse zuständig sind (vgl. § 59 Absatz 2 GO NRW). Die Tätigkeit des Finanzausschusses kann sich z.B. auf folgenden Beratungsangelegenheiten erstrecken (vgl. Abbildung).

<b>Die Tätigkeiten des Finanzausschusses</b>
<b>Allgemeine Beratungsangelegenheiten:</b>
- haushaltswirtschaftliche Entscheidungen, die dem Rat vorbehalten sind (vgl. § 41 GO NRW),

<b>Die Tätigkeiten des Finanzausschusses</b>
<b>Allgemeine Beratungsangelegenheiten:</b>
- Satzungen, in denen Steuern, Gebühren oder Beiträge festgesetzt werden,
- Festsetzung von Entgelten für die Inanspruchnahme öffentlicher Einrichtungen,
- Abschluss von gerichtlichen und außergerichtlichen Vergleichen,
- Neubau, Ausbau, Umbau, Sanierung und Gestaltung von Hochbauten der Gemeinde,
- Vorlagen mit Auswirkungen auf die wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung der Gemeinde in Form gemeindlicher Betriebe,
- Vorberatung von Wirtschaftsplänen, Finanzplanungen und Jahresabschlüssen der Betriebe.

*Abbildung 26 „Die Tätigkeiten des Finanzausschusses“*

Der Finanzausschuss kann die für seine Tätigkeit notwendige Aufklärung sowie eine Einsichtnahme in gemeindliche Unterlagen vom Bürgermeister verlangen, die für eine sorgfältige Vorbereitung der gemeindlichen Haushaltssatzung und des Jahresabschlusses sowie des Gesamtabschlusses der Gemeinde, aber auch für Entscheidungen über die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans notwendig sind. Diese Rechte stehen dem Finanzausschuss insgesamt als Gremium zu, jedoch und nicht dem einzelnen Ausschussmitglied. Dem Ausschuss kommt damit eine Tätigkeit zu, die zur Erhöhung der Effektivität und Effizienz der Arbeit des Rates der Gemeinde beiträgt. Der Rat der Gemeinde kann z.B. nicht über den Entwurf der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen einen Beschluss fassen, ohne zuvor seinen Finanzausschuss beteiligt zu haben.

### **3.2 Weitere Beratungsaufgaben**

Nach den gesetzlichen Vorschriften ist dem Finanzausschuss bisher nur die Vorbereitung die Haushaltssatzung der Gemeinde ausdrücklich zugeordnet (vgl. § 59 Absatz 2 GO NRW). Jedoch ist es aufgrund des haushaltswirtschaftlichen Stellenwertes des Jahresabschlusses (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW) geboten, dass bei örtlichem Bedarf sich der Finanzausschuss auch über das geprüfte Ergebnis der Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres in Form der Abschlussprüfung des Jahresabschlusses informiert. Er kann damit einen Bezug zu seinen Beratungen zur gemeindlichen Haushaltssatzung des gleichen oder künftiger Jahre herstellen.

In diesem Zusammenhang bietet sich eine Vorberatung über den geprüften Jahresabschluss der Gemeinde vor dessen Feststellung durch den Rat der Gemeinde an. In welchem Umfang eine solche Beratung umsetzbar ist, muss örtlich von jeder Gemeinde eigenverantwortlich geklärt werden. Ein Beratungsbedarf kann ggf. auch beim gemeindlichen Gesamtabschluss bestehen, den der Rat der Gemeinde zu bestätigen hat (vgl. § 116 Absatz 1 GO NRW). Dem Finanzausschuss kommt insgesamt eine entscheidungsvorbereitende Tätigkeit für den Rat der Gemeinde in haushaltswirtschaftlichen Fragen und Sachverhalten zu. Seine Arbeit soll u.a. zur Erhöhung der Effektivität und Effizienz der Arbeit des Rates beitragen. Sie steht nicht den Prüfungspflichten des Rechnungsprüfungsausschusses entgegen.

#### **4. Der Verwaltungsvorstand**

In Gemeinden, in denen Beigeordnete bestellt sind, bilden diese zusammen mit dem Bürgermeister und dem Kämmerer einen Verwaltungsvorstand (vgl. § 70 GO NRW). Der Verwaltungsvorstand wirkt insbesondere bei den in der Vorschrift benannten Aufgabenfeldern mit, z.B. bei der Aufstellung des gemeindlichen Haushaltsplans, unbeschadet der Rechte des Kämmerers nach § 80 GO NRW. Diese Aufgabe hat eine wichtige Bedeutung, denn bei der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr muss eine grundsätzliche Einheitlichkeit der Verwaltungsführung bestehen.

In der Vorschrift ist dem Verwaltungsvorstand bisher jedoch nur die Aufstellung des Haushaltsplans als Vorbereitung die Haushaltssatzung der Gemeinde ausdrücklich zugeordnet worden. Die haushaltswirtschaftlichen Stellenwerte des gemeindlichen Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses der Gemeinde erfordern eine der Haushaltsplanung gleichwertige Behandlung. Der Verwaltungsvorstand wäre daher auch an der Aufstellung des Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses zu beteiligen, wie es gleichfalls für den Finanzausschuss sachlich sinnvoll ist.

#### **5. Aufgaben und Rechte des Kämmerers**

##### **5.1 Die Stellung des Kämmerers**

In den Gemeinden ist muss regelmäßig ein Kämmerer tätig sein, damit die ihm gesetzlich zugewiesenen Aufgaben vor Ort ordnungsgemäß erfüllt werden (vgl. z. B. § 80 Absatz 1 GO NRW). In dessen Verantwortung liegt das gemeindliche Finanzwesen bzw. hat er die Finanzverantwortung in der Gemeinde inne. Dem Kämmerer sind dafür hinsichtlich seiner haushaltswirtschaftlichen Verantwortung gesetzlich besondere Pflichten auferlegt und besondere Rechte zugestanden worden. Ihm stehen dadurch auch eigene Entscheidungs- und Vertretungsrechte zu, z. B. eine abweichende Stellungnahme zum Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung abzugeben, wenn der Bürgermeister im Rahmen seiner Bestätigung des Entwurfs noch Änderungen daran vorgenommen hat (vgl. § 80 GO Absatz 2 NRW). Der Kämmerer nimmt dabei hinsichtlich seiner Aufgaben und Funktion eine besondere Stellung in der gemeindlichen Verwaltung ein.

Diese Besonderheiten wurden vom Gesetzgeber als so gewichtig angesehen, dass in kreisfreien Städten ein Beigeordneter als Stadtkämmerer zu bestellen ist (vgl. § 71 Absatz 4 GO NRW). Es ist deshalb auch gesetzlich bestimmt worden, dass der Kämmerer ein Mitglied des Verwaltungsvorstands der Gemeinde ist (vgl. § 70 Absatz 1 GO NRW). Die Gemeinden, die nicht einen Beigeordneten als Stadtkämmerer bestellen müssen, können in eigener Abwägung und Verantwortung entscheiden, ob sie für die Erledigung der Aufgaben der gemeindlichen Finanzwirtschaft für den „Kämmerer“ eine Beigeordnetenstelle einrichten oder diese Aufgabe einem Lebenszeitbeamten übertragen. In den Fällen, in denen auf die Einrichtung einer Beigeordnetenstelle verzichtet wird, ist es dann eine Aufgabe des Bürgermeisters im Rahmen seines Organisationsrechtes zu entscheiden, in welchem Umfang die örtliche Finanzverantwortung vom Kämmerer getragen werden soll (vgl. § 62 Absatz 1 GO NRW).

Das Recht des Bürgermeisters, die Geschäfte zu verteilen, besteht auch hinsichtlich der Festlegung des Aufgabenbereiches des Kämmerers, vergleichbar dem Recht des Rates der Gemeinde, den Geschäftskreis der Beigeordneten bzw. des Kämmerers bestimmen zu können (vgl. § 62 Absatz 1 Satz 3 und § 73 Absatz 1 GO NRW). Durch den Bürgermeister der Gemeinde ist daher eine Festlegung hinsichtlich der Finanzverantwortung der Kämmerer dahingehend zutreffen, ob diese auch Rechte umfassen soll, die das Budgetrecht des Rates berühren. Eine solche Festlegung setzt dabei voraus, dass eine haushaltsrechtliche Wahlmöglichkeit hinsichtlich der Aufgabenverteilung besteht (vgl. z. B. § 83 Absatz 1 Satz 3 GO NRW).

Aus diesem Grunde wird zwischen einem „bestellten“ und einem „beauftragten“ Kämmerer unterschieden. Bei einem „bestellten“ Kämmerer beinhaltet die örtliche Finanzverantwortung auch die Entscheidungsbefugnis über

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**8. Teil GO NRW**

außer- und überplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen, über außer- und überplanmäßige Verpflichtungsermächtigungen und auch über den Erlass einer Haushaltssperre (vgl. §§ 83 und 85 GO NRW und § 24 GemHVO NRW). Außerdem obliegt einem bestellten Kämmerer die Aufsicht über die gemeindliche Finanzbuchhaltung (vgl. § 31 GemHVO NRW). Einem „beauftragten“ Kämmerer stehen dagegen diese Befugnisse sowie die benannte Aufsichtsfunktion nicht zu. Diese Aufgaben obliegen dann dem Bürgermeister.

In diesem Zusammenhang ist es sachgerecht, auch eine örtliche Vertretungsregelung für den Fall der Verhinderung des Kämmerers unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten zu erlassen. Dabei ist z. B. bei einem bestellten Kämmerer auch festzulegen, ob dem Vertreter ebenfalls der volle Umfang der Entscheidungsbefugnisse des Kämmerers zusteht. Bei einem bestellten Kämmerer kann sich der Bürgermeister nicht die zuvor benannten Entscheidungsbefugnisse für Vertretungsfälle vorbehalten, denn diese Befugnis steht gesetzlich dem bestellten Kämmerer bzw. dann seinem Vertreter zu. Die Entscheidungsbefugnisse stehen dem Bürgermeister nur bei einem beauftragten Kämmerer und dann aufgrund der haushaltsrechtlichen Bestimmungen zu. Durch die Verhinderung eines beauftragten Kämmerers werden deshalb die genannten Entscheidungsbefugnisse des Bürgermeisters nicht berührt.

In kreisfreien Städten, wo ein vom Rat gewählter Beigeordneter als Stadtkämmerer zu bestellen ist (vgl. § 71 Absatz 1 und 4 GO NRW), kann die Vertretungsregelung auf Beigeordnete beschränkt werden. Es sollte dabei klargestellt werden, ob die Vertretung auch die gesetzlich bestimmte Mitgliedschaft des Kämmerers im Verwaltungsvorstand der Gemeinde umfasst (vgl. § 70 Absatz 4 GO NRW). An der örtlichen Vertretungsregelung sollte wegen der Bestellung eines gewählten Beigeordneten zum Stadtkämmerer der Rat der Stadt beteiligt werden, auch wenn ein Lebenszeitbeamter als Vertreter in Betracht kommt.

**5.2 Die Aufgaben des Kämmerers**

Der Kämmerer der Gemeinde muss alle ihm durch Gesetz zugewiesenen Aufgaben wahrnehmen. Wegen seiner Finanzverantwortung für die Gemeinde umfasst sein Arbeitsgebiet die gesamte gemeindliche Verwaltung. Zur Durchführung seiner örtlichen Aufgaben kann er von den ihm zustehenden gesetzlichen Rechten nach Bedarf Gebrauch machen. Zu den Rechten und Pflichten bzw. Aufgaben des gemeindlichen Kämmerers ist grundsätzlich Folgendes zu zählen (vgl. Abbildung).

<b>Die Aufgaben des Kämmerers der Gemeinde</b>	
<b>AUFGABEN</b>	<b>VORSCHRIFTEN</b>
Mitgliedschaft im Verwaltungsvorstand.	§ 70 Absatz 1 Satz 1 GO NRW
Aufstellung des Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen.	§ 80 Absatz 1 GO NRW
Recht zur Abgabe einer schriftlichen Stellungnahme, soweit der Bürgermeister von ihm vorgelegten Entwurf abweicht.	§ 80 Absatz 2 GO NRW
Recht, seine abweichende Meinung zur Haushaltssatzung in den Beratungen des Rates zu vertreten.	§ 80 Absatz 4 GO NRW
Aufstellung einer Nachtragssatzung.	§ 81 GO NRW
Entscheidung über die Leistung über- und außerplanmäßiger Aufwendungen und Auszahlungen, soweit der Rat keine andere Regelung getroffen hat.	§ 83 GO NRW

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**8. Teil GO NRW**

<b>Die Aufgaben des Kämmerers der Gemeinde</b>	
<b>AUFGABEN</b>	<b>VORSCHRIFTEN</b>
Entscheidung über außer- und überplanmäßige Verpflichtungsermächtigungen.	§ 85 GO NRW
Aufstellung des Jahresabschlusses.	§ 95 Absatz 3 GO NRW
Recht zur Abgabe einer schriftlichen Stellungnahme, soweit der Bürgermeister von ihm vorgelegten Entwurf abweicht.	§ 95 Absatz 3 GO NRW
Recht, seine abweichende Meinung zum Jahresabschluss in den Beratungen des Rates zu vertreten.	§ 96 Absatz 1 GO NRW
Aufstellung des Gesamtabchlusses.	§ 116 Absatz 5 i.V.m. § 95 Absatz 3 GO NRW
Recht zur Abgabe einer schriftlichen Stellungnahme, soweit der Bürgermeister von ihm vorgelegten Entwurf abweicht.	§ 116 Absatz 1 i.V.m. § 95 Absatz 3 GO NRW
Recht, seine abweichende Meinung zum Jahresabschluss in den Beratungen des Rates zu vertreten.	§ 116 Absatz 1 i.V.m. § 96 Absatz 1 GO NRW
Aussprechen einer haushaltswirtschaftlichen Sperre.	§ 24 GemHVO NRW
Aufsicht über die Finanzbuchhaltung, sofern nicht als Verantwortlicher für die Finanzbuchhaltung nach § 93 Abs. 2 GO NRW bestellt.	§ 31 Absatz 4 GemHVO NRW

*Abbildung 27 „Die Aufgaben des Kämmerers der Gemeinde“*

Zu den örtlichen Aufgaben des Kämmerers gehört insbesondere im Falle einer vorläufigen Haushaltsführung der Gemeinde der Erlass der notwendigen haushaltswirtschaftlichen Regelungen als Ersatz für die fehlende bzw. noch nicht in Kraft getretene Haushaltssatzung (vgl. § 82 GO NRW). In dieser Zeit muss der Kämmerer die notwendigen Maßnahmen ergreifen, damit die Fortführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im neuen Haushaltsjahr gesichert ist.

Bei solchen Sachverhalten ist eine Mitwirkung des Bürgermeisters unverzichtbar, zu der ggf. sogar ein Vorbehalt für den Bürgermeister oder den Rat der Gemeinde bestehen kann, auch wenn die Pflichten für die Zeit der vorläufigen Haushaltsführung nicht ausdrücklich geregelt worden sind. Die örtlichen Regelungen für die voraussichtliche Dauer der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung („haushaltslose Zeit“) müssen zudem so gefasst werden, dass damit den Zielen und Zwecken der vorläufigen Haushaltsführung unter Berücksichtigung der einschlägigen Vorschriften in ausreichendem Maße Genüge getan wird.

### **5.3 Kämmerer und Bürgermeister**

Die gesetzlich bestimmten Aufgaben geben dem Kämmerer eine besondere Rechtsposition bzw. Stellung innerhalb der gemeindlichen Verwaltung. Er verfügt über gesetzlich bestimmte Befugnisse, die ihm nicht entzogen werden können. Diese Festlegungen haben daher zur Folge, dass die Aufgabe und Funktion „Kämmerer“ nicht vom Bürgermeister übernommen bzw. durch ihn wahrgenommen werden kann. Die Unzulässigkeit der Aufga-

benwahrnehmung besteht unabhängig davon, ob der Aufgabenbereich „Finanzwesen“ dem Dezernat oder Fachbereich des Bürgermeisters zugeordnet ist oder nicht. Auch entsteht dadurch eine Unzulässigkeit, dass dem Kämmerer gesetzliche Rechte gegenüber dem Bürgermeister und dem Rat eingeräumt worden sind (vgl. z.B. § 80 GO NRW). Eine Personalunion zwischen den Ämtern des Bürgermeisters und dem Amt des Kämmerers schließt sich daher bereits gesetzlich aus.

## **6. Die Adressaten der Haushaltswirtschaft**

### **6.1 Die Ausgangslage**

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft und die Aufgabenerfüllung der Gemeinde lassen sich nach den gemeindlichen Zielen und nach der Transparenz über die örtliche Umsetzung sowie nach den Adressaten beurteilen. Als Adressaten sind dabei Gruppen und/oder Personen anzusehen, die durch das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde beeinflusst werden oder die ein besonderes Interesse an der gemeindlichen Haushaltswirtschaft haben. Die Adressaten können Ansprüche auf gemeindliche Leistungen haben, z.B. im Rahmen der sozialen Sicherung, in Geschäftsbeziehungen mit der Gemeinde stehen, z.B. Kreditgeber, oder in ihren ortsbezogenen Lebensverhältnissen den Finanzbedarf für die gemeindliche Aufgabenerfüllung unmittelbar erfahren, z.B. als Grundsteuerpflichtige.

Der Adressatenkreis besteht dabei aus einer unbestimmten Zahl von Interessengruppen und Personen mit unterschiedlichen Informationsbedürfnissen und Transparenzansprüchen. Die Interessen der Adressaten sind aber für die Gemeinde so gewichtig, dass diese in die gemeindliche Haushaltswirtschaft einbezogen werden müssen. Außerdem ist eine leserfreundliche und nachvollziehbare Darstellung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bei deren Beteiligung oder auch wegen der Informationsrechte erforderlich. Die Bedeutung für die Gemeinde zeigt sich z.B. auch daran, dass die Adressaten an der Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen mitwirken können und die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde ständig zur Einsichtnahme verfügbar sein müssen. Die Gemeinde hat dabei zu beachten, dass dafür besondere gesetzliche Vorgaben bestehen (vgl. §§ 80, 95 und 116 GO NRW). Wichtige Adressatengruppen werden nachfolgend näher vorgestellt.

### **6.2 Der Rat der Gemeinde**

Die Informationen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft sind von der Haushaltsplanung bis zum gemeindlichen Jahresabschluss und dem Gesamtabschluss eine Grundlage für die Steuerung der Gemeinde durch den Rat als Träger der Gemeindeverwaltung (vgl. § 40 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Er ist als gemeindliches Vertretungsorgan für alle Angelegenheiten der Gemeinde grundsätzlich zuständig (vgl. § 41 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Dieses gemeindliche Organ nutzt dabei als Gremium auch die haushaltswirtschaftlichen Informationen gegenüber anderen Adressatengruppen, z. B. die Daten des gemeindlichen Jahresabschlusses. Bei Nachfragen der Bürgerinnen und Bürger sowie gegenüber anderen Dritten können dann im Sinne einer Rechenschaft sachgerechte Angaben gemacht werden. Das Informationsinteresse des Rates wird aber auch durch die Kontrollaufgabe über die gemeindliche Verwaltung begründet (vgl. § 55 GO NRW). Es ist i.d.R. auf die Einhaltung des gemeindlichen Haushaltsplans und auf das erzielbare Jahresergebnis ausgerichtet. Es dient aber auch dazu, eine Bilanzpolitik unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde umsetzen zu können.

### **6.3 Der Bürgermeister der Gemeinde**

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist der Bürgermeister ein gewichtiger Adressat. Er ist verantwortlich für die Ausführung der Ratsbeschlüsse, für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Verwaltung der Gemeinde und leitet und verteilt die Geschäfte (vgl. § 62 Absatz 1 GO NRW). Im Rah-

men des jährlichen Jahresabschlusses entscheiden die Ratsmitglieder über seine Entlastung aufgrund der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW). Für den Bürgermeister besteht deshalb ein erhebliches Informationsbedürfnis, das sich zudem unmittelbar und mittelbar auf seine Managemententscheidungen auswirken dürfte. Sein Informationsinteresse richtet sich daher auch auf das erzielbare Jahresergebnis aus und dient aber auch dazu, eine eigenständige Bilanzpolitik unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Lage umsetzen zu können.

#### **6.4 Die Beschäftigten der Gemeinde**

Die Beschäftigten der Gemeinde verfolgen ihre Interessen insbesondere über ihre gewählten Vertreter und sind gleichzeitig an die Vorgaben der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gebunden. Daher besteht vielfach ein Bedarf der Beschäftigten an Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde sowie deren Risiken und Chancen, um persönliche Entscheidungen im Zusammenhang mit ihrem Arbeitsverhältnis treffen zu können. Insbesondere bei einer defizitären Haushaltslage der Gemeinde dürfte sich das Informationsinteresse der Beschäftigten ändern. Durch gesetzliche Vorgaben und örtliche Regelungen wird oftmals im Rahmen der Beschlüsse des Rates die eigenverantwortliche Bewirtschaftung des gemeindlichen Haushalts beschränkt. Manche Beschäftigten fühlen sich dadurch dann oftmals in ihrer persönlichen Entwicklung betroffen.

#### **6.5 Die Betriebe der Gemeinde**

Die gemeindlichen Betriebe stellen ebenfalls Adressaten für die gemeindliche Haushaltswirtschaft dar, denn vielfach bestehen umfangreiche Finanzbeziehungen zwischen der gemeindlichen Verwaltung und den Betrieben der Gemeinde. Ihre Tätigkeit im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung führt zudem dazu, die Betriebe als ein eigenständiger Adressatenkreis anzusehen und zu behandeln. Außerdem bilden die Betriebe bei besonderen haushaltswirtschaftlichen Gegebenheiten, z.B. im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses nach § 116 GO NRW, noch gesonderte Interessengruppen gegenüber der gemeindlichen Verwaltung.

#### **6.6 Die Bürgerinnen und Bürger in der Gemeinde**

Für die gemeindliche Haushaltswirtschaft sind die Bürgerinnen und Bürger als ein Teil der Bevölkerung in der Gemeinde eine wichtige Adressatengruppe, denn diese sind zu den Gemeindewahlen wahlberechtigt (vgl. § 21 Absatz 2 GO NRW). Gegenüber den Einwohnern und Abgabepflichtigen, die z. B. nach § 80 Absatz 3 GO NRW Einwendungen gegen die gemeindliche Haushaltssatzung erheben können, ist der Unterschied von nicht erheblicher Bedeutung. Ein Einwohner ist die Person, die in der Gemeinde wohnt (vgl. § 21 Absatz 1 GO NRW). Die Abgabepflichtigen können dabei Grundbesitzer und Gewerbetreibende sein, die ihren Wohnsitz aber nicht in der Gemeinde haben müssen. Die Bürgerinnen und Bürger bestimmen dagegen über ihre Wahlberechtigung nach den §§ 7 und 8 KWahlG die Zusammensetzung des Rates der Gemeinde. Der Rat ist für alle Angelegenheiten der Gemeinde und damit auch für die gemeindliche Haushaltswirtschaft grundsätzlich zuständig (vgl. § 41 Absatz 1 Satz 1 GO NRW).

#### **6.7 Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde**

Nach der Gemeindeordnung soll die Aufsicht des Landes die Gemeinde in ihren Rechten schützen und die Erfüllung der Pflichten sichern (vgl. § 11 GO NRW). Die Aufsichtsbehörde hat daher die Aufgabe die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung der Gemeinde zu überwachen. Die Einbeziehung der Aufsichtsbehörde in die gemeindliche Haushaltswirtschaft wird durch eine Vielzahl von Bestimmungen festgelegt, z.B. durch die Anzeige der gemeindlichen Haushaltssatzung nach § 80 Absatz 5 GO NRW oder des gemeindlichen Jahresabschlusses nach § 96

Absatz 2 GO NRW. Besonders aber in den Fällen einer defizitären Haushaltslage der Gemeinde, die ggf. zur Verringerung der allgemeinen Rücklage und damit ggf. zu einem Haushaltssicherungskonzept führt, ist die Tätigkeit der Aufsichtsbehörde gefordert (vgl. § 76 Absatz 2 GO NRW). Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde gehört daher zu den wichtigsten Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft.

### **6.8 Die Kreditgeber der Gemeinde**

Die Gemeinde darf im Rahmen ihrer Investitionstätigkeit Kredite aufnehmen, wenn die daraus übernommenen Verpflichtungen mit der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde in Einklang stehen (vgl. § 86 Absatz 1 GO NRW). Sie kann auch zur Sicherung der rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen Kredite zur Liquiditätssicherung bis zu dem in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag aufnehmen, soweit dafür keine anderen Mittel zur Verfügung stehen (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW). Die Banken und Sparkassen sowie die Kreditinstitute sind daher ein potentielles Interessente an Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde, über ihre Haushaltsplanung sowie über den gemeindlichen Jahresabschluss und die künftigen Risiken und Chancen. Dieses Interesse ist noch dadurch verstärkt worden, dass die Banken als Wertpapierdienstleistungsunternehmen verpflichtet sind, ihre Kunden, also auch die Gemeinde, anhand der gesetzlich vorgegebenen Kriterien zu klassifizieren und diese Einstufung Auswirkungen auf die Bankleistungen gegenüber der Gemeinde hat.

### **6.9 Die Geschäftspartner der Gemeinde**

Die Geschäftspartner der Gemeinde, zu denen nicht nur die Lieferanten, sondern auch die Bürgerinnen und Bürger als Kunden zu zählen sind, erbringen Leistungen für die Gemeinde oder nehmen gemeindliche Leistungen in Anspruch. Bereits der gemeindliche Haushaltsplan kann dabei unter Berücksichtigung seiner Produktorientierung einen Einblick in das Leistungsspektrum der Gemeinde bieten. Die Lieferanten als Geschäftspartner der Gemeinde haben daher regelmäßiges Interesse an Informationen über die wirtschaftlichen Lage der Gemeinde und den künftigen Risiken und Chancen. Sie richten dabei ihren Blick vielfach auch auf den Zahlungsverkehr der Gemeinde, um feststellen zu können, ob und in welchem Umfang sie ggf. statusmäßig wie kurzfristige Kapitalgeber fungieren müssen.

### **6.10 Die sonstige Öffentlichkeit**

Die Öffentlichkeit als Adressat der gemeindlichen Haushaltswirtschaft beinhaltet in dieser Form auch einige der bereits zuvor benannten Interessengruppen, z.B. die Bürgerinnen und Bürger. Sie umfasst insgesamt jedoch eine unbestimmbare Zahl von Interessengruppen und Personen, die sich jeweils auch aus spezifischen Interessen heraus sich über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde und die sich daraus ergebenden finanziellen Wirkungen informieren wollen.

## **7. Die Vorschriften für die gemeindliche Haushaltswirtschaft**

### **7.1 Die Gesamtübersicht über die Vorschriften**

Die haushaltsrechtlichen Bestimmungen für die Gemeinde sind in mehreren besonderen Teilen der Gemeindeordnung zusammengefasst worden. Diese Bestimmungen sind auch darauf ausgerichtet, dass die Verwaltung der Gemeinde dem Rat sowie den Bürgerinnen und Bürgern gegenüber dafür verantwortlich ist, wie die zur Verfügung stehenden Finanzmittel eingesetzt werden. Im 8. Teil der Gemeindeordnung werden wichtige Rahmenregelungen getroffen, aber auch besondere Verantwortlichkeiten des Rates für die gemeindliche Haushaltswirtschaft aufgezeigt sowie die Aufgaben und Verantwortlichkeiten (Zuständigkeiten) des Bürgermeisters und Kämmerers

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**8. Teil GO NRW**

bestimmt. Über die gemeindliche Haushaltswirtschaft sind in diesem Teil der Gemeindeordnung folgende Vorschriften enthalten (vgl. Abbildung).

<b>Die Vorschriften im 8. Teil der Gemeindeordnung</b>	
<b>8. Teil Haushaltswirtschaft</b>	§ 75 Allgemeine Haushaltsgrundsätze § 76 Haushaltssicherungskonzept § 77 Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung § 78 Haushaltssatzung § 79 Haushaltsplan § 80 Erlass der Haushaltssatzung § 81 Nachtragssatzung § 82 Vorläufige Haushaltsführung § 83 Überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen § 84 Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung § 85 Verpflichtungsermächtigungen § 86 Kredite § 87 Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte § 88 Rückstellungen § 89 Liquidität § 90 Vermögensgegenstände § 91 Inventur, Inventar und Vermögensbewertung § 92 Eröffnungsbilanz § 93 Finanzbuchhaltung § 94 Übertragung der Finanzbuchhaltung § 95 Jahresabschluss § 96 Feststellung des Jahresabschlusses und Entlastung

*Abbildung 19 „Die Vorschriften im 8. Teil der Gemeindeordnung“*

## 7.2 Die Vorschriften im Einzelnen

### - § 75 Allgemeine Haushaltsgrundsätze

Die allgemeinen Grundsätze dieser Vorschrift gelten für die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde. An erster Stelle steht die Sicherstellung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. An diesem Ziel hat die Gemeinde ihre gesamte Haushaltswirtschaft zukunftsbezogen auszurichten. Die Gemeinde muss daher ihre Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam führen. Der Haushalt stellt dabei für die Gemeinde das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft dar. Der gesetzliche Haushaltsausgleich bezieht sich auf den Erhalt des gemeindlichen Vermögens zur Sicherung der stetigen Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde. Die Vorschrift verpflichtet deshalb die Gemeinde, ihren Haushalt in jedem Jahr in Planung und Rechnung auszugleichen. Diese Vorgabe wird dadurch umgesetzt, dass der jährliche Haushaltsausgleich im Rahmen des gemeindlichen Ergebnisplans und der Ergebnisrechnung der Gemeinde nachzuweisen ist.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**8. Teil GO NRW**

Die Vorschrift enthält auch Regelungen über die Ausgleichsrücklage und deren Bemessung auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz. Die Ausgleichsrücklage ist ein Teil des Eigenkapitals der Gemeinde, jedoch eine Rücklage eigener Art und nicht ein Teil der allgemeinen Rücklage. Sie ist gesondert im Bilanzbereich „Eigenkapital“ anzusetzen. Die Ausgleichsrücklage dient dazu, im Bedarfsfall den Fehlbedarf im Ergebnisplan oder einen Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung zu decken, um den gesetzlich geforderten Haushaltsausgleich zu erreichen (fiktiver Haushaltsausgleich). Dieser Sachverhalt bedarf einer entsprechenden Festsetzung in der gemeindlichen Haushaltssatzung (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW). Die Ausgleichsrücklage soll den Gemeinden den erforderlichen Spielraum gewähren, eigenverantwortlich den gesetzlich bestimmten Haushaltsausgleich zu erreichen, auch wenn die Erträge des Haushaltsjahres die Aufwendungen nicht decken.

Im NKF bezieht sich die Steuerung der Gemeinde auf die Erträge und Aufwendungen im Ergebnisplan. Gleichwohl sind gleichzeitig auch die Liquidität und die Finanzierung der Investitionen sicherzustellen. Die Finanzmittel haben für die Gemeinde eine so große allgemeine Bedeutung, dass deshalb der Haushaltsgrundsatz „Sicherung der Liquidität“ entstanden ist. Außerdem kann das Eigenkapital einer Gemeinde seine Funktion nur erfüllen, solange es nicht durch Verluste vollständig aufgezehrt worden ist. Aus diesem Grunde bedarf bei Gemeinden, deren weitere Entwicklung mit erheblichen Risiken behaftet ist, der Bestand an Eigenkapital einer besonderen Betrachtung. In Fortführung der Genehmigungspflicht der Verringerung der allgemeinen Rücklage nach Absatz 4 der Vorschrift (Inanspruchnahme von Eigenkapital) verbietet diese Vorschrift den Gemeinden sich zu überschulden. nicht mehr gewährleistet ist, führte zu dieser gesetzlichen Aufangregelung.

- § 76 Haushaltssicherungskonzept

Die Vorschrift bestimmt näher, unter welchen Voraussetzungen die Gemeinde ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen hat. Sie knüpft einerseits an die Bestimmungen zum Haushaltsausgleich in § 75 GO NRW an, nach denen die Verringerung des Eigenkapitals durch Inanspruchnahme der allgemeinen Rücklage der aufsichtsbehördlichen Genehmigung bedarf. Andererseits ist die Vorschrift an die im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltene mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung gebunden. Mit der zusammenfassenden Darstellung der mehrjährigen Haushaltsplanung der Gemeinde im gemeindlichen Haushaltsplan soll erreicht werden, dass Gefährdungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft früher als bisher erkannt und Maßnahmen zu deren Beseitigung ergriffen werden.

Das haushaltsrechtliche Instrument „Haushaltssicherungskonzept“ (vgl. auch § 5 GemHVO NRW) dient dabei dazu, die dauerhafte Leistungsfähigkeit der Gemeinde zu sichern bzw. wieder herzustellen. Die dazu örtlich notwendige Konsolidierung soll damit eine konzeptionelle Grundlage erhalten und die vorgesehenen Maßnahmen zur gesetzlichen Zielsetzung aufzeigen. Die Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes hat die Gemeinde unter Beachtung der gesetzlich bestimmten Sachverhalte vorzunehmen. Sie darf dieses nicht davon abhängig machen, ob ihr der Aufsichtsbehörde vorgelegtes Konzept nach dieser Vorschrift genehmigungsfähig ist.

- § 77 Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung

Die Gemeinde ist gefordert, sich geeignete Quellen der Finanzmittel zu erschließen, denn diese sind sehr vielfältig und ergeben sich aus öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Vorgängen bzw. Geschäftsvorfällen. Dabei wird grundsätzlich davon ausgegangen, dass diejenigen, die eine Leistung der Gemeinde in Anspruch nehmen oder eine gemeindliche Einrichtung nutzen, die entstehenden Kosten in vertretbarem und gebotenen Umfang tragen sollen. Zudem sind die Einwohner der Gemeinde verpflichtet, die Lasten zu tragen, die sich aus ihrer Zugehörigkeit zur Gemeinde ergeben (vgl. § 8 Absatz 2 GO NRW).

Die Vorschrift enthält daher für die Gemeinden die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung und legt eine bestimmte Rangfolge für die gemeindlichen Finanzmittelarten fest. Damit findet unter Berücksichtigung der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde das Bedarfsdeckungsprinzip i.V.m. dem Nachhal-

tigkeitsprinzip Anwendung. Die haushaltsmäßige Produktorientierung bringt dabei eine neue Sichtweise in das Verwaltungshandeln der Gemeinde, denn mithilfe der gemeindlichen Produkte kann die Finanzmittelbeschaffung näher betrachtet und beurteilt werden.

- § 78 Haushaltssatzung

Die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde erfordert eine bindende Grundlage für ihre Ausführung durch die gemeindliche Verwaltung. Diese Grundlage schafft der Rat der Gemeinde im Rahmen seiner Zuständigkeit und seines Budgetrechtes (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW) durch den jährlichen Erlass einer Haushaltssatzung. Diese Satzung ist dabei eine Ausprägung des Selbstverwaltungsrechts der Gemeinde. Es muss dabei von der Gemeinde gewährleistet werden, dass durch die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen mindestens alle gesetzlich bestimmten Festsetzungen für das Haushaltsjahr getroffen werden. Die Haushaltssatzung muss alle Ermächtigungen für die gemeindliche Verwaltung enthalten, die diese zur Ausführung und Einhaltung des Haushaltsplans im betreffenden Haushaltsjahr sowie zur Nachweisführung im Jahresabschluss benötigt.

In diesem Zusammenhang bilden die Inhalte der gemeindlichen Haushaltssatzung den Rahmen für die gemeindliche Haushaltsführung, denn die Haushaltssatzung der Gemeinde hat bestimmte Festsetzungen für das Haushaltsjahr zu enthalten. Bei einem Verzicht auf konkrete betragsmäßige Festsetzungen muss die gemeindliche Haushaltssatzung ausdrücklich eine entsprechende alternative Festlegung enthalten, z. B. über den Gesamtbetrag der Kredite (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe c GO NRW). Dadurch wird der für das Haushaltsjahr entstehende gemeindliche Sachverhalt unmittelbar erkennbar.

- § 79 Haushaltsplan

Der gemeindliche Haushaltsplan als Bestandteil der jährlichen Haushaltssatzung der Gemeinde stellt im NKF die Grundlage für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde sowie der örtlichen politischen Planungen, Entscheidungen und Kontrollen dar. Er steht im Zusammenhang mit der Pflicht der Gemeinde, ihre Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen sowie so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist. Der gemeindliche Haushaltsplan steht dadurch im Zentrum der haushaltswirtschaftlichen Planung und Rechenschaft der Gemeinde (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW).

Durch die Integration der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den gemeindlichen Haushaltsplan stellt der Haushaltsplan nicht nur Informationen für das Haushaltsjahr bereit, sondern auch Informationen zu den sich an das Haushaltsjahr anschließenden drei Planungsjahre. Er stellt damit ein örtliches Programm für die Erledigung der gemeindlichen Aufgaben im Haushaltsjahr mit Ausblick auf die nächsten drei Jahre dar. Durch die Festlegungen für den mehrjährigen Zeitraum ergeben sich auch rechtliche Konsequenzen für das Handeln der Gemeinde und ihrer Aufsichtsbehörde, z. B. im Rahmen eines Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 GO NRW.

- § 80 Erlass der Haushaltssatzung

Die Vorschriften über das Aufstellungsverfahren der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen durch den Kämmerer und den Bürgermeister berücksichtigen eine möglichst weitgehende bürgerschaftliche Mitwirkung beim Zustandekommen und der Beschlussfassung des Rates der Gemeinde über die gemeindliche Haushaltssatzung. Diese Beteiligung ist entsprechend der besonderen Bedeutung der Haushaltswirtschaft für die gemeindliche Aufgabenerfüllung und wegen ihrer Wirkungen auf die Einwohner und Abgabepflichtigen auch geboten.

Die Zielsetzung wird einerseits dadurch umgesetzt, dass der Entwurf der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen den Einwohnern und Abgabepflichtigen zur Kenntnis zu bringen ist. Ihnen wird dadurch die Erhebung von Einwendungen gegen den Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung ermöglicht. Andererseits ist die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen im Anschluss an die öffentliche Bekanntmachung bis zum

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**8. Teil GO NRW**

Ende der Auslegung des Jahresabschlusses des gleichen Haushaltsjahres zur Einsichtnahme verfügbar zu halten (vgl. § 96 Absatz 2 GO NRW).

Durch diese zeitlich weitgehenden Zugangs- bzw. Informationsmöglichkeiten über die gemeindliche Haushaltswirtschaft wird der jahresbezogene und jährlich wiederkehrende Ablauf der gemeindlichen Haushaltswirtschaft für die Öffentlichkeit als Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nachvollziehbar gemacht. Er beginnt bei der allgemeinen Haushaltsplanung und wird über den Beschluss über die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen bis zur Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rat der Gemeinde fortgesetzt.

- § 81 Nachtragssatzung

Im Rahmen der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans kann sich aufgrund der wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde ein Anpassungsbedarf bei den haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan ergeben. Die Veränderung in der wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde kann dabei so wesentlich oder erheblich sein, dass die gemeindliche Haushaltssatzung anzupassen ist, z. B. die Festsetzung des Gesamtbetrages der Erträge und Aufwendungen. Bei einer solchen Anpassung ist auch das Gebot der Einhaltung des Haushaltsausgleichs zu beachten (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW).

Bei solchen Tatbeständen lassen sich die haushaltsmäßigen Ermächtigungen i.d.R. nur durch eine Änderung der vom Rat beschlossenen Haushaltssatzung und im Rahmen des dafür gesetzlich vorgesehenen Verfahrens neu festlegen oder ergänzen (vgl. §§ 78 und 80 GO NRW). Eine erforderlich gewordene Nachtragssatzung kann aber nur erlassen werden, wenn der Rat der Gemeinde zuvor eine Haushaltssatzung für das betreffende Haushaltsjahr beschlossen hat und diese auch in Kraft getreten ist (vgl. § 80 GO NRW).

- § 82 Vorläufige Haushaltsführung

Das gemeindliche Haushaltsrecht ist darauf ausgerichtet, dass die Haushaltssatzung und der Haushaltsplan der Gemeinde nur für ein Haushaltsjahr gelten, auch wenn die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan integriert und abgebildet ist. Deshalb muss die Gemeinde dafür Sorge tragen, dass die Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr so rechtzeitig vorbereitet wird, damit sie mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft treten kann. Dennoch lässt sich in der gemeindlichen Praxis aus unterschiedlichen Gründen nicht immer vermeiden, dass die Haushaltssatzung erst nach Beginn des Haushaltsjahres erlassen wird. Gleichwohl muss in der Zeit vom Beginn des neuen Haushaltsjahres bis zum Erlass bzw. dem In-Kraft-Treten der Haushaltssatzung die Gemeinde ihre rechtlichen Verpflichtungen erfüllen und ihre Aufgabenerfüllung fortsetzen.

Der Anwendungsbereich dieser Vorschrift ist daher auf diese Zeit der vorläufigen Haushaltsführung bei der Gemeinde beschränkt. Der im Entwurf aufgestellte Haushaltsplan der Gemeinde bleibt zwar in der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung die haushaltswirtschaftliche Leitlinie für Rat und Verwaltung und hat auch weiterhin eine unverzichtbare Funktion als buchungstechnische Grundlage.

- § 83 Überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen

Im Rahmen der Ausführung des Haushaltsplans der Gemeinde durch die gemeindliche Verwaltung kann sich ein Mehrbedarf bei den im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen ergeben. Die Entwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist anders verlaufen als ursprünglich geplant, sodass die Ermächtigungen im Haushaltsplan verändert werden müssen.

Der Mehrbedarf bei den im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen besteht oftmals in unterschiedlichem Umfang. Bei einem geringeren Mehrbedarf ist ein vereinfachtes Verfahren durchzuführen. Mit Zustimmung des Kämmers oder des Bürgermeisters werden zusätzliche haushaltsmäßige Ermächtigungen möglich, um höhere Aufwendungen entstehen zu lassen und/oder Auszahlungen leisten zu können, ohne dass es der Aufstellung einer gemeindlichen Nachtragssatzung bedarf. Unter die Vorschrift des § 83 GO NRW dabei fal-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**8. Teil GO NRW**

len jedoch nicht gemeindliche Aufwendungen und Auszahlungen, die im Rahmen der vorläufigen Haushaltsführung der Gemeinde nach der Vorschrift des § 82 GO NRW entstehen.

- § 84 Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft ist als prozessorientiert zu betrachten, die ergebnis- und zukunftsorientiert gesteuert wird. Deshalb steht am Beginn des Haushaltskreislaufs die jährliche Haushaltsplanung der Gemeinde, die vor dem Haushaltsjahr abgeschlossen sein soll (vgl. § 80 GO NRW). Die Gemeinde muss für diesen mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanungszeitraum offen legen, wie sie ihre Haushaltswirtschaft ausgestaltet und ausführen will und wie sie dabei die stetige Aufgabenerfüllung sichert. Unter den Rahmenbegriff „Haushaltswirtschaft“ fallen dabei alle Dinge und Tätigkeiten der Gemeinde, die zur Planung der jährlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde gehören, z. B. die Ausstellung des gemeindlichen Haushaltsplans für den Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung.

- § 85 Verpflichtungsemächtigungen

Der gemeindliche Haushaltsplan enthält im Rahmen der Haushaltssatzung der Gemeinde die notwendigen Ermächtigungen für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr. Er weist für die an das Haushaltsjahr anschließenden drei Planungsjahre die voraussichtlichen Haushaltspositionen im Ergebnisplan, im Finanzplan sowie in den produktorientierten Teilplänen aus (vgl. § 79 GO NRW). Der Haushaltsplan stellt damit ein örtliches Programm für die Erledigung der gemeindlichen Aufgaben im Haushaltsjahr mit Ausblick und Auswirkungen auf die künftigen Haushaltsjahre der Gemeinde dar.

Für die gemeindliche Investitionstätigkeit ist es dabei nicht ausreichend, im Haushaltsplan nur die voraussichtlichen Ein- und Auszahlungsemächtigungen für das Haushaltsjahr zu veranschlagen. Es bedarf vielmehr weiterer Ermächtigungen, um die investiven Zielsetzungen des Rates der Gemeinde, die haushaltsmäßig vielfach nur mehrjährig umsetzbar sind, in Einklang mit den verfügbaren Ressourcen der Gemeinde, auch über das Haushaltsjahr hinaus, zu bringen. Diesem Zweck dienen die zu veranschlagenden Verpflichtungsemächtigungen.

- § 86 Kredite

Für die Aufnahme von Krediten für gemeindliche Investitionen enthält die Vorschrift wegen der besonderen haushaltsrechtlichen und haushaltswirtschaftlichen Bedeutung bestimmte materielle und formelle Voraussetzungen. Diese Vorgaben führen zu einem Verbot der Finanzierung von aufwandswirksamen Auszahlungen der Gemeinde und der ordentlichen Tilgung durch Kredite. Eine Ausnahme besteht lediglich für eine Kreditaufnahme zur Umschuldung, weil bei einem solchen Vorgang die Tilgung der ursprünglichen finanziellen Verbindlichkeit und ein Zugang einer neuen finanziellen Verbindlichkeit in gleicher Höhe erfolgen. Dabei kommt es nicht darauf an, ob sich auch gleichzeitig die Vertragsbedingungen zwischen Kreditgeber und Gemeinde substantiell verändern.

Die Gemeinde kann daher Kredite aufnehmen, wenn diese der Bedarfsdeckung bei investiven Maßnahmen im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung dienen und jeder gemeindlichen Kreditaufnahme die Schaffung von Vermögenswerten gegenübersteht. Daher besteht - wie in den anderen Ländern - eine Begrenzung der Kreditaufnahme auf die gemeindliche Investitionstätigkeit im Haushaltsjahr.

- § 87 Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte

Mit der Bestellung von Sicherheiten zugunsten Dritter übernimmt die Gemeinde ein wirtschaftliches Risiko für fremde Interessen, ohne dass der Bestellung i.d.R. eine entsprechende Gegenleistung gegenübersteht. Durch solche Rechtsgeschäfte tritt die Gemeinde in Haftungsverhältnisse gegenüber Dritten ein, insbesondere durch die Übernahme von Bürgschaften und Gewährverträgen, aber auch durch die Bestellung sonstiger Sicherheiten zugunsten Dritter. Das generelle Verbot einer Bestellung von Sicherheiten soll daher verhindern, dass die Gemeinde die Stellung eines Garanten für fremde Interessen erhält. In der Vorschrift wird das

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**8. Teil GO NRW**

generelle Verbot in Absatz 1 jedoch durch die Regelungen in den Absätzen 2 und 3 modifiziert. Außerdem ist zugelassen worden, dass die Aufsichtsbehörde Ausnahmen von diesem Verbot zulassen kann.

- § 88 Rückstellungen

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft mit einer Erfassung und dem Nachweis der auf das Haushaltsjahr bezogenen Ressourcen bedarf es auch der periodengerechten Erfassung aller gemeindlichen Verpflichtungen, auch wenn diese z.B. dem Grunde oder der Höhe nach noch ungewiss sind. Durch die Bilanzierung der gemeindlichen Rückstellungen wird daher eine Vorsorge der Gemeinde für ihre Verpflichtungen, die künftig zu gemeindlichen Zahlungen führen können, transparent und nachvollziehbar gemacht.

Zur Erfassung des vollständigen Ressourcenverbrauchs der Gemeinde gehört daher auch die Bildung von Rückstellungen für gemeindliche Verpflichtungen, deren Eintritt dem Grunde nach zu erwarten ist, deren Höhe und Fälligkeitstermin jedoch noch ungewiss ist. Die Verpflichtung der Gemeinde muss ausreichend sicher und die wirtschaftliche Ursache bereits vor dem Abschlussstichtag eingetreten sein. Durch die Bildung von Rückstellungen durch die Gemeinde werden die gemeindlichen Aufwendungen dem Haushaltsjahr als Verursachungsperiode zugerechnet.

- § 89 Liquidität

Die Gemeinde hat unter Beachtung des Grundsatzes der Sicherstellung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ihre gesamte Haushaltswirtschaft zukunftsbezogen auszurichten. Sie hat dabei den Haushaltsgrundsatz „Sicherstellung der Liquidität einschließlich der Finanzierung der Investitionen“ zu beachten (vgl. § 75 Absatz 1 und 6 GO NRW). Das Gebot für die Gemeinde, ihre künftige Liquidität sicherstellen, beinhaltet deshalb die Aufgabe für die Gemeinde, sich ihre finanziellen Handlungsmöglichkeiten zu erhalten. Der Begriff „Liquidität“ umfasst dabei die Fähigkeit der Gemeinde, ihren Zahlungsverpflichtungen termingerecht und betragsgenau nachzukommen. In diesem Sinne ist eine gesetzliche Verpflichtung der Gemeinde sachgerecht.

- § 90 Vermögensgegenstände

Zum Vermögen der Gemeinde im haushaltsrechtlichen Sinn ist die Gesamtheit aller Sachen und Rechte zu zählen, die der Gemeinde gehören oder zustehen oder bei denen sie wirtschaftlicher Eigentümer ist. Dabei ist zu prüfen, ob diese Güter aufgrund ausdrücklicher Vorschriften von der Gemeinde gesondert zu behandeln sind (vgl. §§ 97 ff. GO NRW).

Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses muss die Gemeinde außerdem den Nachweis über eine ordnungsgemäße Verwaltung ihres Vermögens, über dessen Werterhaltung und über den Substanzverzehr erbringen. Das gemeindliche Vermögen dient dabei der Erfüllung aller öffentlichen Aufgaben der Gemeinde. Es hat den Zweck, Leistungen und Nutzen für den Bürger zu erbringen und dient der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde im Sinne der Vorschrift des § 75 Absatz 1 GO NRW.

- § 91 Inventur, Inventar und Vermögensbewertung

In der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kommt der Inventur eine große Bedeutung zu, denn das gemeindliche Inventar, das auf der Inventur aufbaut, stellt eine Grundlage für die Bilanz im jährlich aufzustellenden Jahresabschluss dar. Es handelt sich bei der Inventur um ein unabhängig von der Buchführung zu erstellendes vollständiges, detailliertes Erfassen aller Vermögensgegenstände und Schulden zu einem Stichtag, bei dem die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI) zu beachten sind. Die Inventur hat den Zweck der Sicherung und Überwachung des gemeindlichen Vermögens und führt zum Inventar.

Für die Durchführung der Inventur werden zudem Inventurvereinfachungsverfahren zugelassen (vgl. § 29 GemHVO NRW). Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss auf dem festgestellten Inventar aufbaut und umfassend Auskunft über das bewertete Vermögen und die Schulden der Gemeinde gibt. Die in der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung enthaltenen Vermö-

gensvorschriften über den Erwerb, die Veräußerung, den Nachweis und die bilanzielle Behandlung des Vermögens ergänzen sich in diesem Sinne gegenseitig.

- § 92 Eröffnungsbilanz

Die Eröffnungsbilanz der Gemeinde bildet einen wesentlichen Bestandteil des NKF als neues Rechnungswesen. Erstmals wurde im gemeindlichen Bereich eine systematische Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden vorgenommen, aus der die wirtschaftliche Lage der Gemeinde erkennbar ist. Hierbei werden die (kaufmännischen) Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zugrunde gelegt, soweit nicht die Besonderheiten des gemeindlichen Haushaltswesens davon Abweichungen erforderlich machen. Der Eröffnungsbilanz als erste Bilanz der Gemeinde kommt daher eine Sonderstellung zu, weil in kurzer Zeit sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden bei laufender Geschäftstätigkeit zu erfassen und zu bewerten sind. Diese Wertermittlung für die Eröffnungsbilanz ist auf der Basis von vorsichtig geschätzten Zeitwerten erfolgt.

- § 93 Finanzbuchhaltung

Die Einführung des Ressourcenverbrauchskonzepts im gemeindlichen Haushaltsrecht und des kaufmännischen Rechnungsstils der doppelten Buchführung für Gemeinden hat in Anlehnung an das kaufmännische Rechnungswesen dazu geführt, im gemeindlichen Haushaltsrecht besondere Regelungen über eine Finanzbuchhaltung zu erlassen. In der gemeindlichen Finanzbuchhaltung sollen alle gemeindlichen Geschäftsvorfälle und die dadurch bedingten Veränderungen der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde erfasst werden. Sie hat die Angaben zu machen und die Daten zu liefern, die eine Grundlage für den gemeindlichen Haushaltsplan mit Ergebnisplan und den Finanzplan sowie für den Jahresabschluss der Gemeinde mit Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und der Bilanz bilden sollen.

Zur gemeindlichen Finanzbuchhaltung sind daher Umfang, Form und Inhalt in Grundsätzen und unter Sicherheitsaspekten auch besondere Vorgaben für die Zahlungsabwicklung bestimmt worden. Die Regelungen zur gemeindlichen Finanzbuchhaltung sind unter Einbeziehung der örtlichen Gegebenheiten von der Gemeinde eigenverantwortlich weiter auszugestalten. Sie enthalten deshalb keine Festlegungen über die organisatorische Ausgestaltung der Finanzbuchhaltung vor Ort, sondern eröffnen Gestaltungsspielräume für die Gemeinde.

- § 94 Übertragung der Finanzbuchhaltung

Die Vorschrift ermöglicht es der Gemeinde, ihre Finanzbuchhaltung durch Stellen außerhalb der Gemeindeverwaltung erledigen zu lassen. Die Möglichkeit umfasst dabei nicht die Übertragung der Befugnis zur Bewirtschaftung von gemeindlichen Haushaltsmitteln, denn die beauftragte Stelle außerhalb der Gemeindeverwaltung soll lediglich die Aufgaben einer gemeindlichen Finanzbuchhaltung erfüllen. Der Dritte, der diese Aufgabe übernimmt, trägt die Verantwortung für die Durchführung bzw. die ordnungsgemäße Erledigung der übernommenen Aufgabe regelmäßig im Rahmen eines Geschäftsbesorgungsvertrages.

Der Dritte wird in diesem Zusammenhang, abhängig von der örtlichen Gestaltung der vertraglichen Übertragung, mit der Wahrnehmung einer öffentlichen Aufgabe betraut und oftmals nicht als Erfüllungsgehilfe der Gemeinde tätig. Die Gemeinde kann sich gleichwohl durch die Übertragung der Finanzbuchhaltung auf einen Dritten nicht aus ihrer Verantwortung für die Aufgabenerledigung der Finanzbuchhaltung selbst entlassen. Sie trägt weiterhin die Gesamtverantwortung für ihre Finanzbuchhaltung und muss sicherstellen, dass ihr alle notwendigen Daten rechtzeitig zur Verfügung stehen, um ihre Pflicht zur Aufstellung eines gemeindlichen Jahresabschlusses nach Ablauf des Haushaltsjahres rechtzeitig nachkommen zu können.

- § 95 Jahresabschluss

Der gemeindliche Jahresabschluss lehnt sich hinsichtlich seiner Funktion an den handelsrechtlichen Jahresabschluss für große Kapitalgesellschaften an. Er geht aber in seiner Aufgabe noch weiter, denn er hat nicht nur eine Rechnungslegungsfunktion. Durch seine Belegfunktion soll aufgezeigt werden, dass im Haushaltsjahr die gemeindliche Haushaltswirtschaft nach den Vorgaben des Rates der Gemeinde in der Haushaltssat-

zung unter Einhaltung der im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen ausgeführt worden ist. Mit seinen Bestandteilen und Anlagen soll der gemeindliche Jahresabschluss daher ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln.

Den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft wird mit dem gemeindlichen Jahresabschluss ermöglicht, sich ein Bild über die Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres sowie über den Stand der wirtschaftlichen Lage und die weitere Entwicklung der Gemeinde zu machen. Die Gemeinde hat daher unter Beachtung der rechtlichen Vorschriften und des Maßgeblichkeitsprinzips sowie des Vollständigkeitsgebots ihren Jahresabschluss so aufzubauen und auszugestalten, dass er die Beurteilung der Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde ermöglicht. Daher stehen beim gemeindlichen Jahresabschluss die Aufgabe der jahresbezogenen Ergebnisermittlung und die Informationsfunktion gleichrangig nebeneinander.

Die Aufgaben und haushaltsrechtlichen Vorgaben für den gemeindlichen Jahresabschluss erfordern, dass zwei Organe der Gemeinde an den Entscheidungen über die Inhalte und Ausgestaltung des gemeindlichen Jahresabschlusses beteiligt sind. Einerseits hat der Bürgermeister den durch den Kämmerer verwaltemäßig aufgestellten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses zu bestätigen. Er hat damit zu verantworten, dass das ermittelte Jahresergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zutreffend ist und der Jahresabschluss insgesamt ein zutreffendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde, bezogen auf den Abschlussstichtag des Haushaltsjahres, vermittelt. Andererseits hat der Rat den gemeindlichen Jahresabschluss durch Beschluss festzustellen. Er erkennt dadurch an, dass der gemeindliche Jahresabschluss richtig ist und dieser Aufgabe gerecht wird.

- § 96 Feststellung des Jahresabschlusses und Entlastung

Der Rat der Gemeinde hat nach Abschluss des Haushaltsjahres die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans, soweit diese sich im Jahresabschluss der Gemeinde niederschlägt, zu überprüfen und über das Ergebnis einen Beschluss zu fassen bzw. den gemeindlichen Jahresabschluss festzustellen. Die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses obliegt dabei dem Rechnungsprüfungsausschuss als Pflichtausschuss des Rates (vgl. § 57 Absatz 2 i.V.m. § 59 Absatz 3 GO NRW). Daran schließt sich die Beratung über die Inhalte und Prüfung des Jahresabschlusses an, die mit der Feststellung des Jahresabschlusses und der Entscheidung über die Verwendung des Jahresüberschusses bzw. die Behandlung des Jahresfehlbetrages endet. Für diese Aufgaben ist der Rat der Gemeinde originär zuständig und kann daher diese Aufgaben nicht auf Dritte übertragen (vgl. § 41 Absatz 1 Satz 2 Buchstabe j GO NRW).

In diesem Zusammenhang haben die Ratsmitglieder der Gemeinde über die Entlastung des Bürgermeisters zu entscheiden. Der Bürgermeister der Gemeinde ist einerseits verantwortlich für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Verwaltung (vgl. § 62 Absatz 1 GO NRW). Andererseits hat der Bürgermeister die Beschlüsse des Rates vorzubereiten und diese unter Kontrolle des Rates und ihm gegenüber durchzuführen (vgl. § 62 Absatz 2 GO NRW). Dazu gehört auch die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nach der vom Rat beschlossenen gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen (vgl. §§ 78 und 80 GO NRW). Die Beauftragung des Bürgermeisters durch den Rat der Gemeinde, die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr auszuführen, beinhaltet daher für den Rat auch eine entsprechende Prüfungspflicht nach Ablauf dieses Zeitraumes. Sie beinhaltet aber auch eine abschließende Beurteilung der Tätigkeit des Bürgermeisters durch die Ratsmitglieder im Rahmen ihrer Entscheidung über die Entlastung des Bürgermeisters.

Die Vorschrift sieht außerdem vor, dass der vom Rat festgestellte Jahresabschluss öffentlich bekannt zu machen ist. Wegen der Bedeutung der Aufsicht des Landes für die Gemeinden (vgl. § 11 GO NRW) soll der Jahresabschluss der Haushaltswirtschaft der Gemeinde jedoch nicht vor der Anzeige an die Aufsichtsbehörde öffentlich bekannt gemacht werden. Vor der Veröffentlichung des Jahresabschlusses sollte deshalb durch

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **8. Teil GO NRW**

geeignete Informationen sichergestellt werden, dass die Aufsichtsbehörde keine rechtlichen Bedenken gegen den vom Rat der Gemeinde festgestellten Jahresabschluss erheben wird. Es bietet sich in diesem Zusammenhang deshalb an, etwa die gleiche Frist (einen Monat) einzuhalten, wie sie für die Bekanntmachung der gemeindlichen Haushaltssatzung vorgesehen ist (vgl. § 80 Absatz 5 Satz 3 GO NRW).

Mit der Bekanntmachung des festgestellten Jahresabschlusses der Gemeinde soll erreicht werden, dass die Einwohner und Abgabepflichtigen bürgerfreundlich und bürgernah sowie sachgerecht über das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres, über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde sowie über die Chancen und Risiken für die weitere Entwicklung der Gemeinde informiert werden. Die Einwohner sind einerseits Adressaten des gemeindlichen Handelns und sollen daher andererseits die Arbeit von Rat und Verwaltung der Gemeinde unterstützen. Daher besteht ein berechtigtes Interesse der Öffentlichkeit an Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde als auch über die das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres. Ggf. sind weitere Informationen über die erfolgreiche Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu geben, z.B. in Form eines Nachweises über die von der Öffentlichkeit für das Haushaltsjahr vorgeschlagene Maßnahmen.

### **8. Die produktorientierte Haushaltssteuerung**

Mit der Reform des gemeindlichen Haushaltsrechts sollte erreicht werden, dass die Gemeinde ihre Haushaltswirtschaft vor allem nach den zu erbringenden gemeindlichen Leistungen (Output) steuert. Diese Steuerung soll unter Einbeziehung des Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs der Gemeinde im Rahmen der gemeindlichen Selbstverantwortung erfolgen. Sie erfordert eine besondere Zusammenarbeit in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft durch den Bürgermeister (Gesamtverantwortung) und den Kämmerer (Finanzverantwortung). Außerdem soll die Gemeinde dabei betriebswirtschaftliche Instrumente und Methoden einsetzen, z.B. die Rechengrößen „Erträge“ und „Aufwendungen“, die doppelte Buchführung, die Produktorientierung, Budgetierung, Leistungskennzahlen, Controlling, aber auch intern die Kosten- und Leistungsrechnung anwenden. Der gemeindliche Haushalt ist und bleibt dabei das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument für den Rat der Gemeinde und die gemeindliche Verwaltung.

Die Ziele des gemeindlichen Haushaltsrechts haben daher zu einer produktorientierten Gliederung des jährlichen Haushaltsplans geführt (vgl. § 79 GO NRW i.V.m. § 4 GemHVO NRW). Der Gemeinde ist dabei die Befugnis eingeräumt worden, den Haushaltsplan nach ihren örtlichen Bedürfnissen eigenverantwortlich in Teilpläne zu untergliedern. Die Gliederung des örtlichen Haushaltsplans soll die Gemeinde deshalb nach ihren Steuerungs- und Informationsbedürfnissen ausrichten. Dabei beschränkt sich die haushaltsmäßige Verpflichtung der Gemeinden allein auf die 17 verbindlichen Produktbereiche, die das unverzichtbare Mindestmaß an Einheitlichkeit und Information wieder spiegeln (vgl. Nr. 1.2.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

Die zeitgemäße Gliederung des örtlichen Haushaltsplans liegt nunmehr in der Eigenverantwortung der Gemeinde. Mit den Teilplänen im Haushaltsplan wird dem Budgetrecht des Rates ausreichend Rechnung getragen. Der Rat muss neben den Festlegungen der Erträge und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen auch sachliche produktorientierte Zuordnungen unter Beachtung der stetigen Aufgabenerfüllung und der gemeindlichen dauernden Leistungsfähigkeit treffen. Deren Umsetzung durch die gemeindliche Verwaltung erfordert auch ggf. die Fortentwicklung der Führungsmethoden (Management), zu der insbesondere die Steuerung über Ziele und Zielvereinbarungen auf allen Verwaltungsebenen sowie zwischen Rat und Verwaltung gehört. Die Möglichkeit, die Zielerreichung mit Hilfe von messbaren Leistungskennzahlen nachprüfen zu können, darf dabei nicht vergessen werden. Örtliche Ziele und messbare Leistungskennzahlen sollen deshalb auf allen Gliederungsebenen des gemeindlichen Haushaltsplans vereinbart und ausgewiesen werden (vgl. § 12 GemHVO NRW).

## **9. Die Abgabe von Verpflichtungserklärungen der Gemeinde**

### **9.1 Die Verpflichtungsgeschäfte der Gemeinde**

Im Geschäftsverkehr der Gemeinde ist bei vielen Geschäftsvorfällen in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form die Abgabe von Erklärungen durch die Gemeinde unerlässlich, z. B. bei Verträgen mit Dritten. Zu den haushaltswirtschaftlichen Geschäften der Gemeinde, bei denen es der Abgabe einer Verpflichtungserklärung durch die Gemeinde bedarf, ist die Aufnahme von Krediten für Investitionen oder von Krediten zur Liquiditätssicherung, aber auch die Übernahme von Bürgschaften zu zählen (vgl. §§ 86, 87 und 89 GO NRW). Bei Verträgen über den Erwerb oder die Veräußerung von Vermögensgegenständen durch die Gemeinde ist ebenfalls die Schriftform erforderlich (vgl. § 90 GO NRW).

Derartige gemeindliche Geschäfte beinhalten besondere Verpflichtungen, sodass die Erklärung der Gemeinde dazu grundsätzlich der Schriftform nach § 64 Absatz 1 Satz 1 GO NRW bedarf. Der Begriff „Schriftform“ beinhaltet dabei, dass die Willenserklärung der Gemeinde in Textform und mit Unterzeichnung zu erfolgen hat (vgl. dazu auch § 126 BGB). Die schriftliche Form kann bei Verpflichtungsgeschäften der Gemeinde nicht durch die elektronische Form ersetzt werden. Fehlt bei einer gemeindlichen Verpflichtungserklärung die zweite Unterschrift, muss dieses Geschäft oder ein Vertrag der Gemeinde als schwebend unwirksam angesehen werden, soweit es sich nicht um ein Geschäft der laufenden Verwaltung handelt (vgl. § 64 Absatz 2 GO NRW). Bei der Abgabe von Erklärungen der Gemeinde zudem zu beachten, dass die Erklärungen der Gemeinde, die nicht den Formvorschriften der Gemeindeordnung entsprechen, nicht die Gemeinde in der Sache binden (vgl. § 64 Absatz 4 GO NRW).

### **9.2 Der Bürgermeister als Vertreter der Gemeinde**

Der Bürgermeister ist, unbeschadet der dem Rat und seinen Ausschüssen zustehenden Entscheidungsbefugnisse der gesetzliche Vertreter der Gemeinde in Rechts- und Verwaltungsgeschäften (vgl. § 63 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Daher sind Verpflichtungserklärungen der Gemeinde vom Bürgermeister oder seinem allgemeinen Vertreter und einem vertretungsberechtigten Bediensteten zu unterzeichnen (vgl. § 64 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Mit dieser gesetzlichen Vorgabe wird der Zweck verfolgt, die Gemeinde vor übereilten Erklärungen zu schützen. Die Gemeinde soll sich außerdem Klarheit über den Inhalt der neuen Verpflichtung verschaffen. Außerdem ist im Innenverhältnis die interne Zuständigkeit klären, z. B. die sachliche Entscheidungszuständigkeit im Verhältnis zwischen dem Rat der Gemeinde und dem Bürgermeister (vgl. §§ 41 und 62 GO NRW).

### **9.3 Die Ausführung eines Ratsbeschlusses**

Im Zusammenhang gemeindlichen Verpflichtungsgeschäften stellt ein Beschluss des Rates der Gemeinde über den Eingang von Verpflichtungen für die Gemeinde keine unmittelbare Erklärung im Sinne der Vorschrift des § 64 GO NRW dar. Der Rat und der Bürgermeister sind Organe der Gemeinde und stehen nicht in einer hierarchischen Ordnung zueinander, z. B. stellt der Rat keine höhere Verwaltungsbehörde gegenüber dem Bürgermeister dar. Ein Ratsbeschluss erreicht daher erst dann eine Außenwirkung, wenn der Beschluss durch die gemeindliche Verwaltung ausgeführt bzw. umgesetzt wird. Es ist dazu gesetzlich bestimmt worden, dass der Bürgermeister die Beschlüsse des Rates unter dessen Kontrolle und in Verantwortung ihm gegenüber ausführt (vgl. § 62 Absatz 2 Satz 2 GO NRW).

Diese Festlegung gilt für die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Es werden deshalb auch durch den gemeindlichen Haushaltsplan keine Ansprüche und Verbindlichkeiten Dritter begründet oder aufgehoben (vgl. § 79 Absatz 3 Satz 3 GO NRW). Die Zuständigkeit des Rates der Gemeinde für den Beschluss über die Haushaltsatzung mit ihren Anlagen, also auch den Haushaltsplan, verändert nicht die Sachlage (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW). Es besteht daher kein Handeln zulasten der Gemeinde, wenn ein Ratsbeschluss noch nicht vom Bürger-

meister ausgeführt wurde. Die Verpflichtung für die Gemeinde setzt erst durch den tatsächlichen Abschluss einer vertraglichen Vereinbarung ein. Diese Vereinbarung durch die Gemeinde muss sich dabei im Rahmen des vom Rat gefassten Ratsbeschlusses bewegen. Das Kontrollrecht des Rates verpflichtet dabei den Bürgermeister, den Rat jederzeit über die Ausführung der Ratsbeschlüsse eine sachgerechte und ausreichende Auskunft zu geben (vgl. § 55 GO NRW).

#### **9.4 Die Vertretung bei Geschäften der laufenden Verwaltung**

Die ausdrückliche gesetzliche Vorgabe, dass Erklärungen, durch welche die Gemeinde verpflichtet werden soll, der Schriftform bedürfen, besteht nicht für die gemeindlichen Geschäfte, die der laufenden Verwaltung zuzurechnen sind (vgl. § 64 Absatz 2 GO NRW). In solchen Fällen obliegt dem Bürgermeister die Verantwortung dafür und außerdem die alleinige Vertretung der Gemeinde in gemeindlichen Rechts- und Verwaltungsgeschäften. Die Form der Verpflichtungserklärung der Gemeinde bestimmt sich in diesen Fällen nach den allgemeinen Vorschriften im Rechtsverkehr.

Der Bürgermeister kann aufgrund seiner gesetzlichen Zuständigkeit und Verantwortlichkeit für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Verwaltung der Gemeinde (vgl. § 62 Absatz 1 Satz 1 GO NRW) bei Bedarf auch einzelne Bedienstete der gemeindlichen Verwaltung mit der Abgabe von verpflichtenden Erklärungen beauftragen. Er soll dabei die Art und den Umfang der Unterschriftbefugnisse und der Zuständigkeiten der einzelnen Bediensteten konkret festlegen. Diese Bediensteten handeln dann bei der Abwicklung gemeindlicher Geschäfte im Auftrag des Bürgermeisters.

#### **10. Die Anzeige- und Genehmigungspflichten**

Nach der Gemeindeordnung soll die Aufsicht des Landes die Gemeinde in ihren Rechten schützen und die Erfüllung der Pflichten sichern (vgl. § 11 GO NRW). Die Aufsichtsbehörde hat daher die Aufgabe die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung der Gemeinde zu überwachen (vgl. § 119 Absatz 1 GO NRW). Ihr stehen verschiedene Aufsichtsmittel zur Verfügung, z.B. ein Unterrichtsrecht, ein Beanstandungsrecht (vgl. §§ 121 und 122 GO NRW). Der Umfang der Aufsicht ist dabei u.a. auch von der jeweiligen gemeindlichen Aufgabe und der Ausführung ihrer Haushaltswirtschaft abhängig. Eine Vielzahl von Tatbeständen zur Beteiligung der Aufsichtsbehörde wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die haushaltswirtschaftlichen Anzeige- und Genehmigungspflichten</b>	
<b>GEGENSTAND</b>	<b>VORSCHRIFT</b>
Anzeige der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen.	§ 80 Absatz 5 GO NRW
Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes.	§ 76 Absatz 2 GO NRW
Anzeige der Nachtragssatzung.	§ 81 Absatz 1 i.V.m. § 80 Absatz 5 GO NRW
Ausnahmezulassung vom Verbot der Bestellung von Sicherheiten zur Sicherung eines Kredites.	§ 86 Absatz 5 GO NRW
Genehmigung der Aufnahme einzelner Kredite bei einer Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts.	§ 86 Absatz 3 GO NRW

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**8. Teil GO NRW**

<b>Die haushaltswirtschaftlichen Anzeige- und Genehmigungspflichten</b>	
<b>GEGENSTAND</b>	<b>VORSCHRIFT</b>
Ausnahmezulassung vom Verbot der Bestellung von Sicherheiten zugunsten Dritter.	§ 87 Absatz 1 GO NRW
Anzeige einer Entscheidung über die Übernahme von Bürgschaften und bei einer Entscheidung über die Übernahme von Gewährverträgen.	§ 87 Absatz 2 GO NRW
Anzeige einer Entscheidung über Rechtsgeschäfte, die der Übernahme einer Bürgschaft oder einem Gewährvertrag gleichkommen.	§ 87 Absatz 3 GO NRW
Genehmigung von Änderungen bei örtlichen Stiftungen.	§ 100 Absatz 2 GO NRW
Anzeige eines Fehlbetrages als in der Ergebnisrechnung oder eines höheren Fehlbetrages als geplant.	§ 75 Absatz 5 GO NRW
Anzeige der Feststellung des Jahresabschlusses.	§ 96 Absatz 2 GO NRW
Anzeige der Bestätigung des Gesamtabchlusses.	§ 96 Absatz 2 GO NRW
Anzeige der Bestätigung des Gesamtabchlusses	§ 116 Absatz 1 i.V.m. § 96 Absatz 2 GO NRW
Zulassungsverfügung bei Einleitung einer Zwangsvollstreckung gegen eine Gemeinde.	§ 128 Absatz 1 GO NRW

*Abbildung 29 „Die haushaltswirtschaftlichen Anzeige- und Genehmigungspflichten“*

Die Einbeziehung der Aufsichtsbehörde als Rechtsaufsichtsbehörde in die gemeindliche Haushaltswirtschaft wird daher in einer Vielzahl von haushaltsrechtlichen Bestimmungen ausdrücklich festgelegt. Der Gemeinde obliegt dabei die Aufgabe, die örtlichen Sachverhalte selbst danach zu beurteilen, ob im Einzelfall die Aufsichtsbehörde zu beteiligen ist. Bei regelmäßigen jährlichen Pflichten der Gemeinde, z. B. die Anzeige der beschlossenen Haushaltssatzung, muss die Aufsichtsbehörde ggf. auch von sich aus tätig werden, wenn die Gemeinde ihren Beteiligungspflichten nicht fristgerecht nachkommt.



**§ 75**

**Allgemeine Haushaltsgrundsätze**

(1) <sup>1</sup>Die Gemeinde hat ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist. <sup>2</sup>Die Haushaltswirtschaft ist wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen. <sup>3</sup>Dabei ist den Erfordernissen des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts Rechnung zu tragen.

(2) <sup>1</sup>Der Haushalt muss in jedem Jahr in Planung und Rechnung ausgeglichen sein. <sup>2</sup>Er ist ausgeglichen, wenn der Gesamtbetrag der Erträge die Höhe des Gesamtbetrages der Aufwendungen erreicht oder übersteigt. <sup>3</sup>Die Verpflichtung des Satzes 1 gilt als erfüllt, wenn der Fehlbedarf im Ergebnisplan und der Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung durch Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage gedeckt werden können.

(3) <sup>1</sup>Die Ausgleichsrücklage ist in der Bilanz zusätzlich zur allgemeinen Rücklage als gesonderter Posten des Eigenkapitals anzusetzen. <sup>2</sup>Der Ausgleichsrücklage können Jahresüberschüsse durch Beschluss nach § 96 Absatz 1 Satz 2 zugeführt werden, soweit ihr Bestand nicht den Höchstbetrag von einem Drittel des Eigenkapitals erreicht hat.

(4) <sup>1</sup>Wird bei der Aufstellung der Haushaltssatzung eine Verringerung der allgemeinen Rücklage vorgesehen, bedarf dies der Genehmigung der Aufsichtsbehörde. <sup>2</sup>Die Genehmigung gilt als erteilt, wenn die Aufsichtsbehörde nicht innerhalb eines Monats nach Eingang des Antrages der Gemeinde eine andere Entscheidung trifft. <sup>3</sup>Die Genehmigung kann unter Bedingungen und mit Auflagen erteilt werden. <sup>4</sup>Sie ist mit der Verpflichtung, ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen, zu verbinden, wenn die Voraussetzungen des § 76 Abs. 1 vorliegen.

(5) <sup>1</sup>Weist die Ergebnisrechnung bei der Bestätigung des Jahresabschlusses gem. § 95 Abs. 3 trotz eines ursprünglich ausgeglichenen Ergebnisplans einen Fehlbetrag oder einen höheren Fehlbetrag als im Ergebnisplan ausgewiesen aus, so hat die Gemeinde dies der Aufsichtsbehörde unverzüglich anzuzeigen. <sup>2</sup>Die Aufsichtsbehörde kann in diesem Fall Anordnungen treffen, erforderlichenfalls diese Anordnungen selbst durchführen oder – wenn und solange diese Befugnisse nicht ausreichen – einen Beauftragten bestellen, um eine geordnete Haushaltswirtschaft wieder herzustellen. <sup>3</sup>§§ 123 und 124 gelten sinngemäß.

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

(7) <sup>1</sup>Die Gemeinde darf sich nicht überschulden. <sup>2</sup>Sie ist überschuldet, wenn nach der Bilanz das Eigenkapital aufgebraucht ist.

**Erläuterungen zu § 75:**

**I. Allgemeines**

**1. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft**

**1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft ist ein Instrument, das für die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben zwingend notwendig ist und dem Bestand und der wirtschaftlichen Entwicklung der Körperschaft „Gemeinde“ dient. Sie stellt eine allgemeine und auf die Körperschaft bezogene Aufgabe und Grundlage im Rahmen ihrer Selbstverwaltung dar (vgl. § 1 Satz 2 GO NRW). Die Erfüllung der örtlichen Sach- und Fachaufgaben wird dabei hinsichtlich ihrer finanzwirtschaftlichen Auswirkungen durch die gemeindliche Haushaltswirtschaft ermöglicht. Die Gemeinde hat daher ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde gesichert ist. Sie hat aber auch ihre Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam zu

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 75 GO NRW

führen, damit die gemeindliche Leistungsfähigkeit dauerhaft besteht (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 1 und 2 GO NRW). Die gemeindliche Haushaltswirtschaft ist dabei von der Gemeinde in eigener Verantwortung und unter Berücksichtigung des gemeindlichen Haushaltsrechts sowie der örtlichen Gegebenheiten auszugestalten.

Die Gemeinde ist gefordert, dazu die sachlich und fachlich sowie die organisatorisch erforderlichen Maßnahmen in eigener Verantwortung zu treffen. Dazu gehört auch die Beteiligung der Einwohner der Gemeinde sowie der übrigen Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Die Ausführung der Haushaltswirtschaft durch die gemeindliche Verwaltung erfordert daher für jedes Haushaltsjahr die notwendigen Ermächtigungen als bindende Grundlage. Diese Grundlage schafft der Rat der Gemeinde im Rahmen seiner Zuständigkeiten und seines Budgetrechtes durch den Erlass einer jährlichen Haushaltssatzung (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW). Diese Satzung ist dabei eine Ausprägung des Selbstverwaltungsrechts der Gemeinde, denn diese kann ihre Angelegenheiten durch örtliche Satzungen regeln (vgl. § 7 GO NRW).

Ein auf der Haushaltssatzung der Gemeinde aufbauender gemeindlicher Haushalt ist gleichzeitig aber auch Ausdruck der Finanzhoheit der Gemeinde. Es muss dabei von der Gemeinde gewährleistet werden, dass durch die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen mindestens alle gesetzlich bestimmten Festsetzungen für das Haushaltsjahr getroffen werden und diese auch alle Ermächtigungen für die gemeindliche Verwaltung enthält. Die Festsetzungen müssen zur Ausführung und Einhaltung des gemeindlichen Haushaltsplans im Haushaltsjahr sowie für den Nachweis der Haushaltswirtschaft im Jahresabschluss für das Haushaltsjahr notwendig sein.

Die allgemeinen Grundsätze dieser Vorschrift gelten für die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde. An erster Stelle steht die Sicherstellung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. An diesem Ziel hat die Gemeinde ihre gesamte Haushaltswirtschaft zukunftsbezogen auszurichten. Unter Beachtung der verfügbaren Ressourcen genügt es dabei nicht, den Blick nur auf das Haushaltsjahr und die folgenden drei Planungsjahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung zu richten. Die Gemeinde muss vielmehr einen längeren Zeitraum unter Berücksichtigung der intergenerativen Gerechtigkeit im Blick haben, um die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben stetig und dauerhaft zu sichern bzw. zu gewährleisten.

Diese Erfordernisse zeigen sich insbesondere durch bestehende oder neue langfristige Vereinbarungen der Gemeinde, die teilweise eine Laufzeit von mehreren Jahrzehnten haben, z.B. Kreditverträge oder Miet- und Leasingverträge. Die Gemeinde muss daher angemessene Rahmenbedingungen schaffen und eigenverantwortlich ihre langfristige Entwicklung planen. Diese Sachlage erfordert von der Gemeinde die Berücksichtigung von ertragswirksamen und aufwandswirksamen Aspekten, finanziellen Handlungsmöglichkeiten sowie ggf. auch Anpassungen von Verwaltungsstrukturen und Arbeitsabläufen. Ein Leitbild und die daraus entwickelten strategischen Ziele können dabei die langfristige Entwicklung der Gemeinde unterstützen. Es gilt daher, die künftig zu erwartenden Veränderungen bereits bei den heutigen haushaltswirtschaftlichen Vorhaben und Maßnahmen nicht außer Betracht zu lassen.

### **1.2 Der Begriff „Haushaltswirtschaft“**

Der Begriff „Haushaltswirtschaft“ ist haushaltsrechtlich nicht ausdrücklich geregelt. Nach allgemeiner Auffassung gehören hierzu alle Dinge und Tätigkeiten der Gemeinde, die mit der Vorbereitung, Aufstellung und Ausführung des jährlichen Haushaltsplans (Ergebnisplan und Finanzplan sowie Anlagen) und mit der Vorbereitung, Aufstellung und Prüfung des Jahresabschlusses (Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und Bilanz sowie Anlagen) zusammenhängen. Die Beschlüsse des Rates der Gemeinde sind dabei darin eingeschlossen. Dazu gehört auch die Verwaltung des gemeindlichen Vermögens und der Schulden, denn diese Aufgabe entsteht aus der Ausführung der jährlichen Haushaltswirtschaft.

Zur gemeindlichen Haushaltswirtschaft gehört aber auch die Aufgabe der Gemeinde, einen Gesamtabchluss unter Einbeziehung der Jahresabschlüsse der gemeindlichen Verwaltung und der Betriebe der Gemeinde aufzu-

stellen (vgl. § 116 GO NRW). Durch diesen Abschluss als Abbildung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde werden die Qualität der Rechenschaft und des Nachweises der Aufgabenerledigung im abgelaufenen Haushaltsjahr wesentlich erhöht. Mit dem beizufügenden gemeindlichen Beteiligungsbericht werden ein Bild über die wirtschaftliche Lage der einzelnen Betriebe der Gemeinde und deren Aufgabenerfüllung geboten. Auf diesen Informationen und den Rechten der Gemeinde als Gesellschafter soll die gemeindliche Gesamtsteuerung der wirtschaftlichen Einheit „Gemeinde“ aufbauen.

### **1.3 Der Rahmenbegriff „Haushalt“**

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft wird bei unterschiedlichen Gegebenheiten vielfach der Begriff „Haushalt“ verwendet. Der Begriff umfasst dabei grundsätzlich die haushaltsrechtlich bestimmten Bestandteile, mit deren Hilfe die gemeindliche Haushaltswirtschaft jährlich geplant, ausgeführt und abgerechnet wird. Unter den Begriff wird daher vorrangig die gemeindliche Haushaltssatzung mit dem Haushaltsplan (Ergebnisplan, Finanzplan und Teilpläne erfasst (vgl. §§ 78 und § 79 GO NRW).

Unter den Begriff fallen aber auch der gemeindliche Jahresabschluss (Ergebnisrechnung, Finanzrechnung, Teilrechnungen, Bilanz und Anhang nach § 95 Absatz 1 GO NRW) sowie der gemeindliche Gesamtabchluss (Gesamtergebnisrechnung, Gesamtbilanz und Gesamtanhang nach § 116 Absatz 1 GO NRW). Der Haushalt der Gemeinde ist und bleibt dabei das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument der gemeindlichen Verwaltung. Nach dem gemeindlichen Haushaltsrecht stellt der Rahmenbegriff „Haushalt“ außerdem einen Teilbereich des Rahmenbegriffs „Haushaltswirtschaft“ dar.

## **1.4 Das Drei-Komponentensystem des NKF**

### **1.4.1 Allgemeine Zusammenhänge**

Mit der Entscheidung für das Neue Kommunale Finanzmanagement ist eine Grundsatzentscheidung für das kaufmännische Rechnungswesen als „Referenzmodell“ für die Haushaltswirtschaft der Gemeinden getroffen worden. Für das NKF erfolgt insoweit eine Orientierung am Handelsgesetzbuch (HGB) und an den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB), als die spezifischen Ziele und Aufgaben der Haushaltswirtschaft der Gemeinden dem nicht entgegenstehen. Auf dieser Grundlage ist ein gemeindliches Haushaltswesen entwickelt worden, das sich auf die Komponenten „Ergebnisrechnung“ und „Bilanz“ sowie „Finanzrechnung“ stützt und diese miteinander verknüpft.

Diese drei eigenständigen Teile werden als „Drei-Komponentensystem“ des NKF bezeichnet, das ein in sich geschlossenes und ressourcenorientiertes Haushaltssystem darstellt. Gleichzeitig sind die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ für die Ergebnisrechnung sowie die Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Auszahlungen“ für die Finanzrechnung eingeführt worden. Das Drei-Komponentensystem knüpft dabei im Übrigen an die internationalen Rechnungslegungsvorschriften für den öffentlichen Bereich (IPSAS) an. Bei der Gemeinde soll zudem das doppelte Buchungssystem für die Erfassung und den Nachweis der gemeindlichen Geschäftsvorfälle zur Anwendung kommen.

Die Ergebnisrechnung, die Bilanz und die Finanzrechnung als Komponenten und Bestandteile des NKF sind, wie nachfolgend dargestellt, unmittelbar miteinander verknüpft worden (vgl. Abbildung: Quelle: NKF-Dokumentation 2003 Seite 122).

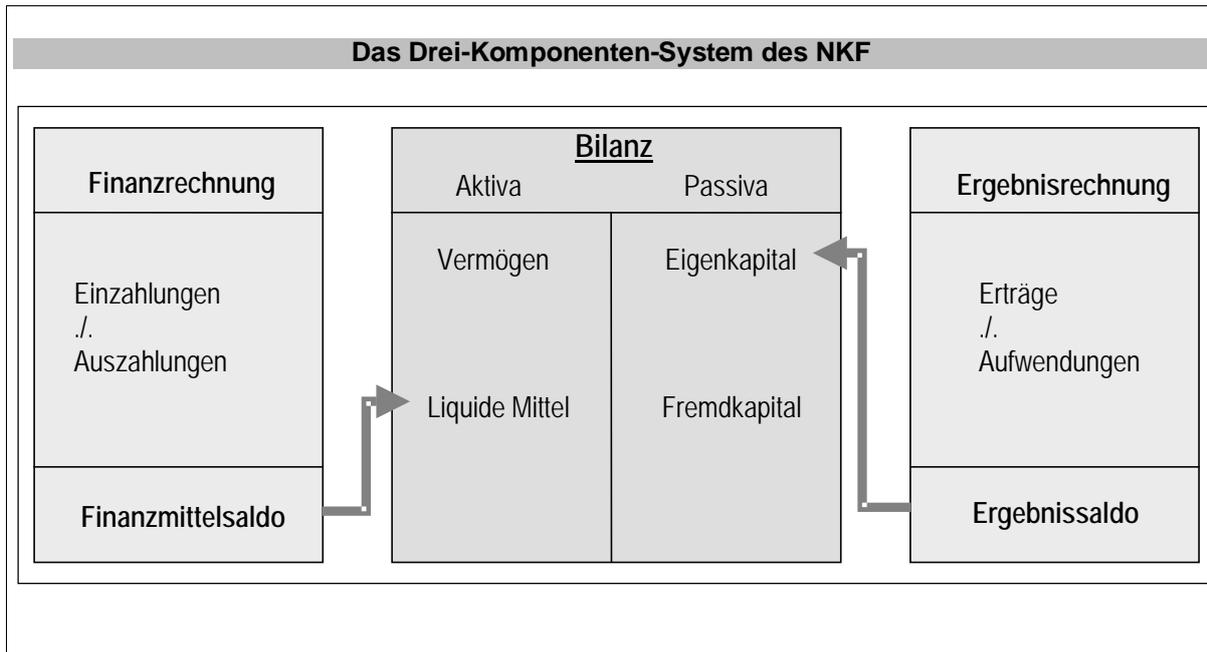


Abbildung 33 „Das Drei-Komponenten-System des NKF“

#### 1.4.2 Die Ergebnisrechnung

Die Ergebnisrechnung entspricht der kaufmännischen Gewinn- und Verlust-Rechnung und beinhaltet die Aufwendungen und Erträge der Gemeinde (vgl. § 38 GemHVO NRW). Sie steht in unmittelbarer Verbindung mit dem Eigenkapital in der gemeindlichen Bilanz. Ihr Aufbau, die Ertrags- und Aufwandsarten und die Zwischensummen und -salden unterstützen den eigenständigen Informationswert der Ergebnisrechnung hinsichtlich des periodenbezogenen Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs.

Das Jahresergebnis in der Ergebnisrechnung wird als Überschuss der Erträge über die Aufwendungen oder als Fehlbetrag in die Bilanz übernommen. Es bildet unmittelbar die Veränderung des Eigenkapitals der Gemeinde ab. Das Jahresergebnis bildet dabei den Saldo aus den ordentlichen Aufwendungen und Erträgen, den Finanzaufwendungen und Finanzerträgen sowie den außerordentlichen Aufwendungen und Erträgen ab. Dadurch werden das Ressourcenaufkommen und der Ressourcenverbrauch der Gemeinde abgebildet. Als Planungsinstrument ist der Ergebnisplan der wichtigste Bestandteil des neuen Haushaltsplans.

#### 1.4.3 Die Bilanz

Für den gemeindlichen Jahresabschluss ist die Bilanz als wichtigster Teil anzusehen. Sie weist das Vermögen der Gemeinde und dessen Finanzierung durch Eigen- oder Fremdkapital nach (vgl. § 41 GemHVO NRW). Die Grundlage der Bilanz ist dabei die Erfassung und Bewertung des gemeindlichen Vermögens. Die Regeln für Ansatz und Bewertung (Bilanzierung) der gemeindlichen Vermögensgegenstände sind unter Einbeziehung der kaufmännischen Normen bestimmt worden.

Die gemeindliche Bilanz wird mit einer Aktivseite und einer Passivseite dargestellt. Auf der Aktivseite befinden sich in enger Anlehnung an das HGB das Anlage- und das Umlaufvermögen der Gemeinde. Auf der Passivseite werden das Eigenkapital sowie die Rückstellungen und die Verbindlichkeiten ausgewiesen. Die einzelnen Bilanzposten sind dabei unter Einbeziehung der gemeindlichen Bedürfnisse bestimmt worden. Die Struktur der Bilanz

spiegelt daher die gemeindlichen Verhältnisse wieder, z. B. durch die Abbildung des Infrastrukturvermögens nach den Hauptarten, z. B. Straßen.

#### **1.4.4 Die Finanzrechnung**

Die Finanzrechnung beinhaltet alle Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde (vgl. § 39 GemHVO NRW). Sie steht in unmittelbarer Verbindung mit den liquiden Mitteln in der gemeindlichen Bilanz. Ihr Aufbau, die Einzahlungs- und Auszahlungsarten und die Zwischensummen und -salden unterstützen den eigenständigen Informationswert der Finanzrechnung, insbesondere hinsichtlich der jahresbezogenen Veränderung der liquiden Mittel sowie des Bedarfs an Fremdfinanzierung.

Der Liquiditätssaldo aus der Finanzrechnung bildet daher die Veränderung des Bestands an liquiden Mitteln der Gemeinde in der Bilanz ab. Die Finanzrechnung knüpft dabei im Übrigen an internationale Rechnungslegungsvorschriften für Kapitalgesellschaften an (vgl. IFRS). Die Pflicht zur Aufstellung der Finanzrechnung und des Finanzplans als Planungsinstrument ist insbesondere aus den Besonderheiten der öffentlichen Haushaltsplanung und Rechenschaftslegung hergeleitet.

## **2. Die Produktorientierung im gemeindlichen Haushalt**

### **2.1 Die Gliederung in produktorientierte Teilpläne**

Der Haushalt ist und bleibt das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument in der Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Die mit der Reform des Gemeindehaushaltsrechts angestrebten Ziele, die Steuerung der Gemeinde zu verbessern und den Ressourcenverbrauch vollständig zu berücksichtigen, haben dazu geführt, die Gliederung des gemeindlichen Haushaltsplans stärker an den örtlichen Steuerungsbedürfnissen auszurichten. Dazu gehörte auch, die Produktorientierung darin zu verankern (vgl. § 79 GO NRW).

Den Gemeinden wird daher die Befugnis eingeräumt, den Haushaltsplan nach ihren örtlichen Bedürfnissen eigenverantwortlich in produktorientierte Teilpläne zu gliedern (vgl. § 4 GemHVO NRW). Die Festlegung einer Steuerungsebene auf der Ebene der Produktbereiche, Produktgruppen oder Produkte trägt dabei wesentlich zur Stärkung der kommunalen Selbstverwaltung bei. Der Rahmen bzw. die Möglichkeiten für die Bildung von produktorientierten Teilplänen werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Bildung von produktorientierten Teilplänen</b>	
<b>GLIEDERUNGSARTEN</b>	<b>GLIEDERUNGSVORGABEN</b>
<b>Teilpläne nach Produktbereichen</b>	Die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan sind nach den verbindlich vorgegebenen Produktbereichen mit Angabe der jeweils dazugehörigen Produktgruppen und wesentlichen Produkte zu bilden.
<b>Teilpläne nach Produktgruppen</b>	Die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan können nach Produktgruppen (eigene oder aus dem NKF- oder dem „Länder-Produktrahmen“) mit mindestens der Angabe der Summen der untergliederten Teilpläne auf der Ebene der verbindlichen Produktbereiche aufgestellt werden.
<b>Teilpläne nach Produkten</b>	Die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan können nach Produkten mit mindestens der Angabe der Summen der untergliederten Teilpläne auf der Ebene der verbindlichen Produktbereiche aufgestellt werden.

<b>Die Bildung von produktorientierten Teilplänen</b>	
<b>GLIEDERUNGSARTEN</b>	<b>GLIEDERUNGSVORGABEN</b>
<b>Teilpläne nach Verantwortungsbereichen</b>	Die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan können nach örtlichen Verantwortungsbereichen mit Angabe der Aufgaben und der dafür gebildeten Produkte sowie mit der Angabe der Summen der untergliederten Teilpläne auf der Ebene der verbindlichen Produktbereiche aufgestellt werden.

*Abbildung 34 „Die Bildung von produktorientierten Teilplänen“*

## 2.2 Der NKF-Produktrahmen

Die produktorientierten Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan sind auf der Grundlage der 17 verbindlichen Produktbereiche des NKF-Produktrahmens zu bilden (vgl. NR. 1.2.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300). Die haushaltswirtschaftliche Produktorientierung soll das nachfolgende Schema aufzeigen (vgl. Abbildung).

<b>Die Produktorientierung nach dem NKF-Produktrahmen</b>				
<b>PRODUKT-FELDER</b>	<b>PRODUKT-BEREICHE</b>	<b>PRODUKT-GRUPPEN</b>	<b>PRODUKTE</b>	<b>LEISTUNGEN</b>
1 Zentrale Verwaltung 2 Schule und Kultur 3 Soziales und Jugend 4 Gesundheit und Sport 5 Gestaltung der Umwelt 6 Zentrale Finanz-Leistungen	01 Innere Verwaltung ... 05 Soziale Leistungen ... 07 Gesundheitsdienste ... 17 Stiftungen	Bildung von Produktgruppen nach den örtlichen Bedürfnissen	Bildung von Produkten nach den örtlichen Bedürfnissen	Festlegung von Leistungen nach den örtlichen Bedürfnissen

*Abbildung 35 „Die Produktorientierung nach dem NKF-Produktrahmen“*

In den Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans, die als örtliche Steuerungsebene dienen sollen, werden daher, ergänzend zur Gesamtebene, aussagekräftige Informationen über die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben gegeben, z. B. über Schulträgeraufgaben, soziale Hilfen etc. Eine noch weitergehende Bildung von Teilplänen als Untergliederung der im Haushaltsplan enthaltenen Produktbereiche, z. B. nach Produktgruppen oder Produkten oder nach der Organisationsgliederung der Verwaltung (Untergliederung nach Verantwortungsbereichen), ist den Gemeinden nach ihren örtlichen Bedürfnissen freigestellt (vgl. § 4 GemHVO NRW).

Die Teilpläne im gemeindlichen Haushalt enthalten dabei Teilergebnis- und Teilfinanzpläne. Sie enthalten auch aufbauend auf den festgelegten Produkten, die gemeindlichen Ziele und Leistungskennzahlen und ggf. eine Abbildung der internen Leistungsverrechnung der Gemeinde. Dabei muss jedoch die Gemeinde ihre Ziele im gemeindlichen Jahresabschluss so gestaltet haben, dass eine Messbarkeit möglich ist (vgl. § 4 GemHVO NRW).

### **3. Haushaltsausgleich und Eigenkapital**

#### **3.1 Das Eigenkapital**

Mit dem gemeindlichen Jahresabschluss wird aus den geschäftlichen Aktivitäten der Gemeinde im Haushaltsjahr das haushaltsmäßige Ergebnis und stichtagsbezogen die Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde ermittelt. Im Rahmen dieser Zwecksetzung hat die Gemeinde auch eine Bilanz aufzustellen. Die gemeindliche Bilanz dient dabei dem Ausweis des gesamten Vermögens und Schulden der Gemeinde. Sie ist in eine Aktivseite und eine Passivseite zu gliedern und mit ihr wird auch das gemeindliche Eigenkapital bestimmt.

Das Eigenkapital besteht dabei im Umfang der Differenz zwischen dem gemeindlichen Vermögen (Aktivseite) und den Schulden der Gemeinde (Verbindlichkeiten und Rückstellungen) unter Einbeziehung der Sonderposten. Es stellt den Gegenwert für bereits getätigte Investitionen dar oder steht noch für Investitionen der Gemeinde zur Verfügung, ggf. aber auch zur Deckung eines Fehlbetrages in der gemeindlichen Ergebnisrechnung. Solange die positiven Bestandteile überwiegen, steht der Gemeinde noch Eigenkapital zur Verfügung. Die Gliederung dieses Bilanzbereiches ist deshalb in die Regelungen über den gemeindlichen Haushaltsausgleich eingebunden worden.

Das gemeindliche Eigenkapital ist dazu haushaltsrechtlich nicht als Grundkapital oder Nettovermögen in der gemeindlichen Bilanz ausgerichtet worden ist. Durch die Gliederung des Bilanzbereiches „Eigenkapital“ in einzelne Rücklagen soll es der Gemeinde möglich gemacht werden, auf defizitäre Haushaltslagen mit einem verträglichen Eigenkapitalverzehr zu reagieren. Dafür steht haushaltswirtschaftlich betrachtet insbesondere die Ausgleichsrücklage, aber für besondere Haushaltssituationen auch die allgemeine Rücklage zur Verfügung.

Aufgrund der gemeindlichen Gegebenheiten wird der Bilanzbereich "Eigenkapital" in die Bilanzposten "Allgemeine Rücklage", "Sonderrücklagen" und "Ausgleichsrücklage" sowie in den Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ untergliedert (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 1 GemHVO NRW). Dabei ergibt sich der Wert der allgemeinen Rücklage aus der Differenz der Aktivposten zu den übrigen Passivposten. Er hängt somit von der Bewertung der anderen Bilanzposten ab. Mit dieser Gliederung des Bilanzbereiches werden die Erfordernisse und Besonderheiten in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft berücksichtigt, sodass den einzelnen gebildeten Bilanzposten jeweils eine eigene Qualität zuerkannt werden kann.

Das gemeindliche Eigenkapital wird insgesamt als so gewichtig für die gemeindliche Haushaltswirtschaft angesehen, dass eine unmittelbare Verbindung zum gemeindlichen Haushaltsausgleich geschaffen wurde. Ein Jahresfehlbetrag der Gemeinde führt daher unmittelbar zur Inanspruchnahme des gemeindlichen Eigenkapitals. Die Konsequenzen daraus sind dabei an den Umfang der Inanspruchnahme und den betroffenen Bilanzposten angepasst. Die Aufsichtsbehörde hat deshalb bei einer erforderlich werdenden Genehmigung der Verringerung des Eigenkapitals der Gemeinde u.a. die qualitätsorientierte Zuordnung des gemeindlichen Eigenkapitals auf die Ausgleichsrücklage und die allgemeine Rücklage zu berücksichtigen.

#### **3.2 Der Vorrang der Ausgleichsrücklage vor der allgemeinen Rücklage**

Nach den gesetzlichen Bestimmungen muss der gemeindliche Haushalt in jedem Jahr in Planung und Rechnung ausgeglichen sein. Diese Verpflichtung gilt als erfüllt, wenn zur Deckung des Jahresfehlbetrages die Ausgleichsrücklage in Anspruch genommen werden kann. Ist diese Möglichkeit für die Gemeinde nicht mehr gegeben, muss sie die allgemeine Rücklage um den Jahresfehlbetrag mindern. Aus diesem Haushaltsausgleichssystem und dem gesonderten Ansatz der Ausgleichsrücklage im Bereich „Eigenkapital“ auf der Passivseite der Bilanz lässt sich eine Vorrangstellung der Ausgleichsrücklage gegenüber der allgemeinen Rücklage ableiten. Die allgemeine Rücklage stellt dabei einen „Restposten“ des gemeindlichen Eigenkapitals dar und deren Verringerung führt nicht zur Erfüllung der gemeindlichen Verpflichtung zum Haushaltsausgleich.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 75 GO NRW**

Ein vorgesehene Verringerung der allgemeinen Rücklage bewirkt vielmehr, dass die Aufsichtsbehörde der Gemeinde in das haushaltswirtschaftliche Geschehen bei der Gemeinde eingebunden werden muss, auch wenn beide Formen der Inanspruchnahme des gemeindlichen Eigenkapitals einer Festsetzung in der Haushaltssatzung der Gemeinde bedürfen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW). Bei der Inanspruchnahme von Eigenkapital wird der Vorrang der Ausgleichsrücklage vor der allgemeinen Rücklage noch dadurch gestärkt, dass die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage in der Eigenverantwortung der Gemeinde liegt und jede Verringerung der allgemeinen Rücklage einer Genehmigung der Aufsichtsbehörde bedarf.

Bei einem bestehenden Jahresfehlbetrag ist daher keine generelle Wahlmöglichkeit für die Gemeinde zwischen diesen beiden Rücklagen des gemeindlichen Eigenkapitals gegeben. Eine solche Möglichkeit kann auch nicht aus einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise der bei beiden Formen vorzunehmenden Eigenkapitalverringerung abgeleitet werden, denn dabei sind auch die Ziele und Zwecke der beiden unterschiedlichen Bilanzposten in die Beurteilung einzubeziehen. Auch der gleiche Anlass, nämlich das Nichterreichen des „originären“ Haushaltsausgleichs, für die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage und für die Verringerung der allgemeinen Rücklage gibt keinen Anlass zur Gleichbehandlung.

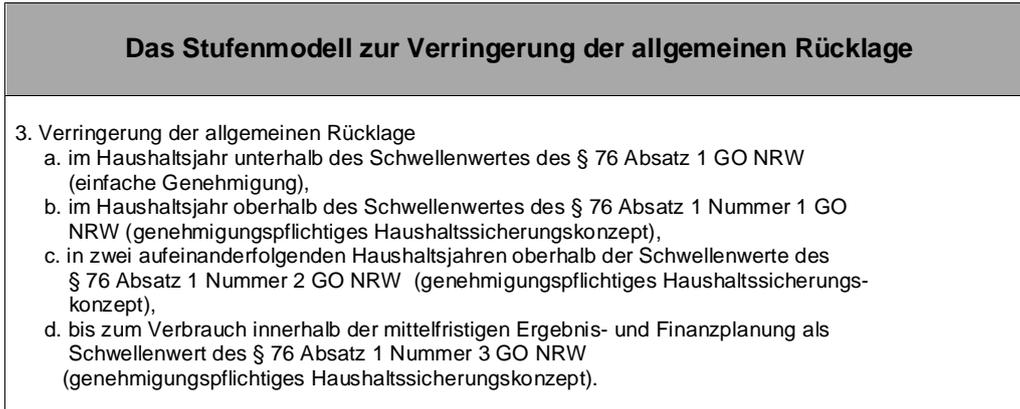
Vielmehr zeigt dieser Anlass i.V.m. mit der gesetzlichen Vorschrift über den gemeindlichen Haushaltsausgleich auf, dass mindestens von der Gemeinde versucht werden muss, einen Jahresabschluss zu erreichen, bei die Verpflichtung zum gemeindlichen Haushaltsausgleich noch als erfüllt gilt. Eine alternative Vorgehensweise auf der Grundlage besonderer örtlich vorhandener Gegebenheiten besteht dafür nicht. Die Gemeinde muss bei einem negativen Jahresergebnis daher immer zuerst die Ausgleichsrücklage in Anspruch zu nehmen. Erst wenn die Ausgleichsrücklage aufgebraucht ist, darf eine Verringerung der allgemeinen Rücklage erfolgen.

Die Verpflichtung zur vorrangigen Inanspruchnahme der gemeindlichen Ausgleichsrücklage besteht auch dann, wenn die Mittel der Ausgleichsrücklage insgesamt nicht mehr zur Deckung des entstandenen Jahresfehlbetrages ausreichen und der Restbetrag mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen ist. In diesen Fällen bedarf es einer Genehmigung der Aufsichtsbehörde. Diese soll die Nebenbestimmungen zu dieser Genehmigung möglichst so fassen, dass sie für die Gemeinde unterstützend wirken, um das gemeindliche Ziel, den Haushaltsausgleich mit Hilfe von Konsolidierungsmaßnahmen wiederherzustellen, zu erreichen. Die vorrangige Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage ist bei der Beurteilung eines gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes zu beachten.

### **3.3 Das Stufenmodell**

Durch die Vorschrift wird eine stärkere Verflechtung zwischen der mittelfristigen haushaltswirtschaftlichen Planung und der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung erreicht. Dazu gehört auch eine unmittelbare Verbindung zwischen dem jährlichen Haushaltsausgleich und dem Eigenkapital der Gemeinde. Die stärkere Gewichtung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft führt bei einem fehlenden Haushaltsausgleich und der deswegen geplanten Inanspruchnahme von Eigenkapital zu dem folgenden Stufenmodell (vgl. Abbildung).

<b>Das Stufenmodell zur Verringerung der allgemeinen Rücklage</b>
1. Haushaltsausgleich im Haushaltsjahr nach § 75 Absatz 2 GO NRW erreicht (Anzeigepflicht)
2. Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage im Haushaltsjahr nach § 75 Absatz 2 GO NRW (Anzeigepflicht)



*Abbildung 36 „Das Stufenmodell zur Verringerung der allgemeinen Rücklage“*

Die Gemeinde muss dabei im Blick haben, dass die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben auf Dauer, also nachhaltig und periodenübergreifend, gewährleistet werden muss. Es genügt nicht, die gemeindliche Aufgabenerfüllung nur für das jeweils aktuelle Haushaltsjahr zu sichern, sondern die stetige Aufgabenerfüllung muss auch in der Zukunft gesichert sein. Die Einhaltung dieser Vorgabe soll im gemeindlichen Haushaltsplan durch die drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung nachweislich aufgezeigt werden (vgl. § 84 Satz 3 GO NRW).

### **3.4 Das Verbot der Überschuldung**

Das bilanzielle Eigenkapital einer Gemeinde kann seine Funktion nur erfüllen, solange es nicht durch Verluste in Form von Jahresfehlbeträgen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung vollständig aufgezehrt worden ist. Aus diesem Grunde bedarf bei Gemeinden, deren weitere Entwicklung mit erheblichen Risiken behaftet ist, der Bestand an Eigenkapital in der gemeindlichen Bilanz einer besonderen Betrachtung. In Fortführung der Genehmigungspflicht der Verringerung der allgemeinen Rücklage nach Absatz 4 der Vorschrift als eine Inanspruchnahme des gemeindlichen Eigenkapitals besteht deshalb ein Verbot für die Gemeinde sich zu überschulden. Die Vorschrift enthält dazu auch eine Definition der gemeindlichen Überschuldung, die aus dem kaufmännischen Recht abgeleitet ist (bilanzielle Überschuldung).

Der Sachlage, dass bei einer eingetretenen Überschuldung die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde nicht mehr gewährleistet ist, geht dabei voraus, dass die Gemeinde bereits über längere Zeit in den Haushaltsjahren nicht mehr den Haushaltsausgleich erreichen konnte. Aus der Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss ergibt sich dabei stichtagsbezogen, ob eine Überschuldung der Gemeinde eingetreten ist. Es wird jedoch der jährliche Haushaltsausgleich nicht ausdrücklich mit dem Status der gemeindlichen Bilanz verknüpft. Gleichwohl besteht aber ein Zusammenhang, denn die Beseitigung einer eingetretenen Überschuldung der Gemeinde, die zu einem gesonderten Ausgleichsposten in der gemeindlichen Bilanz führt, kann nur gelingen, wenn über die Deckung der Aufwendungen durch Erträge hinaus weitere Erträge erwirtschaftet werden. Faktisch kann die Gemeinde daher nur von einem Haushaltsausgleich ausgehen, wenn neben dem Ausgleich in der Ergebnisrechnung auch kein gesonderter Ausgleichsposten in der gemeindlichen Bilanz mehr anzusetzen ist.

## **4. Besondere Haushaltsgrundsätze**

### **4.1 Die Übersicht über die Haushaltsgrundsätze**

Die Vorschrift enthält keine vollständige Aufzählung der von der Gemeinde im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft zu beachtenden Haushaltsgrundsätze. Mit den gemeindlichen Haushaltsgrundsätzen werden insgesamt zielge-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 75 GO NRW**

richtete Anforderungen an die Planung, Ausführung und Abrechnung der Haushaltswirtschaft der Gemeinde gestellt. Die wichtigsten Haushaltsgrundsätze für Gemeinden werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Wichtige gemeindliche Haushaltsgrundsätze</b>	
<b>HAUSHALTSGRUNDSATZ</b>	<b>FUNDSTELLE</b>
<b>Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit</b>	§ 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW
<b>Grundsatz der „Sicherung der Aufgabenerfüllung“</b>	§ 75 Absatz 1 GO NRW
<b>Grundsatz der Wirtschaftlichkeit</b>	§ 75 Absatz 1 GO NRW
<b>Grundsatz der Effizienz</b>	§ 75 Absatz 1 GO NRW
<b>Grundsatz der Sparsamkeit</b>	§ 75 Absatz 1 GO NRW
<b>Grundsatz „Sicherstellung der Liquidität“</b>	§ 75 Absatz 6 GO NRW
<b>Grundsatz „Sicherstellung der Finanzierung von Investitionen“</b>	§ 75 Absatz 6 GO NRW
<b>Bedarfsdeckungsprinzip</b>	§ 77 GO NRW
<b>Grundsatz „Verbot der Überschuldung“</b>	§ 75 Absatz 7 GO NRW
<b>Grundsatz der Haushaltseinheit</b>	§ 78 Absatz 1 und § 97 GO NRW
<b>Grundsatz der Jährlichkeit</b>	§ 78 Absatz 3 GO NRW
<b>Grundsatz der Vorherigkeit</b>	§ 78 Absatz 3 und § 80 Absatz 5 GO NRW
<b>Grundsatz der zeitlichen Bindung</b>	§ 78 Absatz 4 GO NRW
<b>Grundsatz der Haushaltsklarheit</b>	§ 78 GO NRW, § 11 GemHVO NRW
<b>Gebot der Haushaltswahrheit</b>	§ 78 GO NRW, § 11 GemHVO NRW
<b>Bepackungsverbot</b>	§ 78 Absatz 2 Satz 2 GO NRW

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 75 GO NRW**

<b>Wichtige gemeindliche Haushaltsgrundsätze</b>	
<b>HAUSHALTSGRUNDSATZ</b> (sachlich und zeitlich)	<b>FUNDSTELLE</b>
<b>Grundsatz der Spezialität der Veranschlagung</b>	§ 79 GO NRW, § 11 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der sachlichen Bindung</b>	§ 79 GO NRW, §§ 2, 3 und 11 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Öffentlichkeit</b>	§ 80 Absatz 6 und § 96 Absatz 2 GO NRW
<b>Grundsatz der Willkürfreiheit</b>	§ 95 Absatz 3 GO NRW / § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)</b>	§§ 95 und 116 GO NRW / § 27 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Einzelveranschlagung</b>	§ 11 Absatz 1 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Bruttoveranschlagung (Bruttoprinzip)</b>	§ 11 Absatz 1 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Vollständigkeit</b>	§ 11 Absatz 1 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Periodenabgrenzung (wirtschaftliche Zurechnung) (Ergebniswirksamkeitsprinzip)</b>	§ 11 Absatz 2 GemHVO NRW
<b>Kassenwirksamkeitsprinzip</b>	§ 11 Absatz 3 GemHVO NRW
<b>Saldierungsverbot</b>	§ 11 Absatz 2 und 3 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Zielsetzung und Zielmessung</b>	§ 12 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Leistungs- und Wirkungsmessung</b>	§ 12 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Gesamtdeckung</b>	§ 20 GemHVO NRW

*Abbildung 37 „Wichtige gemeindliche Haushaltsgrundsätze“*

In anderen haushaltsrechtlichen Vorschriften der Gemeindeordnung sowie in Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung sind weitere wichtige Haushaltsgrundsätze enthalten, die von der Gemeinde ebenso wie die in dieser Vorschrift enthaltenen Haushaltsgrundsätze zu beachten sind.

#### **4.2 Die Ausfüllung der Haushaltsgrundsätze**

Zur Ausfüllung der Haushaltsgrundsätze im NKF gehört, dass die Gemeinde nicht mehr ihre Haushaltswirtschaft nach den eingesetzten Finanzmitteln, Sachmitteln und Personaleinsatz (Input) ausrichtet, sondern vorrangig nach den erbrachten und zu erbringenden gemeindlichen Leistungen (Output). Mit dieser Umstellung ist eine neue Steuerung für die Gemeinde verbunden, die unter Einbeziehung des erzielbaren Ressourcenaufkommens und des entstehenden Ressourcenverbrauchs erfolgen soll. Gleichzeitig sollte eine Zusammenführung von Fach- und Ressourcenverantwortung erfolgen und die gemeindliche Haushaltswirtschaft durch die jeweils Verantwortlichen budgetmäßig ausgeführt (dezentrale Ressourcenverantwortung). Dieser Reformansatz erfordert, in den Gemeinden verstärkt betriebswirtschaftliche Instrumente und Methoden zur Anwendung kommen zu lassen.

Mit dem NKF sind deshalb bereits die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“, die doppelte Buchführung, die Produktorientierung, die Budgetierung, Ziele und Leistungskennzahlen, das Controlling, die Kosten- und Leistungsrechnung u.a. eingeführt worden. Der gemeindliche Haushalt soll dabei das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bleiben. Deshalb ist der jährliche Haushaltsplan der Gemeinde entsprechend zu gestalten. Im NKF enthält der Haushaltsplan der Gemeinde den Ergebnisplan, bei dem die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ zur Anwendung kommen. Er enthält auch den Finanzplan, bei dem die „Einzahlungen“ und die „Auszahlungen“ die zutreffenden Rechengrößen darstellen. Der gemeindliche Haushaltsplan enthält zudem noch produktorientierte Teilpläne, die unter Einbeziehung von örtlichen Steuergesichtspunkten fachlich gegliedert und aufgestellt werden sollen (vgl. § 4 GemHVO NRW).

In diese ortbezogenen Teilpläne sollen produktorientiert und steuerungsrelevant sowie unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung geeignete Ziele festgelegt sowie Leistungskennzahlen zur Zielerreichung bestimmt werden. Die örtlich bestimmten Ziele und Leistungskennzahlen sollen dabei von der Gemeinde zur Grundlage der Gestaltung ihrer Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts gemacht werden (vgl. § 12 GemHVO NRW). Dabei darf auch das Ziel des NKF, die Generationengerechtigkeit zu beachten, nicht in das Belieben der Gemeinde gestellt sein (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Es soll vielmehr zu einer langfristigen Orientierung bei den haushaltswirtschaftlichen Entscheidungen der Gemeinde beitragen.

#### **5. Die Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage**

Die Gemeinde muss entstehende Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen und aus Wertminderungen von Finanzanlagen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage verrechnen. Derartige Erträge und Aufwendungen sind in der Weise in die gemeindliche Ergebnisrechnung einzubeziehen, dass diese nachrichtlich nach dem Jahresergebnis anzugeben sind. Die Erträge und Aufwendungen berühren dadurch nicht die Haushaltsplanung und den Jahresabschluss. Ihr nachrichtlicher Ausweis nach dem Jahresergebnis im Ergebnisplan und zusammen mit den Aufwendungen aus den Wertminderungen von Finanzanlagen in der gemeindlichen Finanzrechnung steht dem nicht entgegen.

Die Einbeziehung bewirkt dabei nicht, dass solche Erträge und Aufwendungen der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans zugerechnet werden müssen. Die Erträge und Aufwendungen entstehen zwar aus der abgegebenen Nutzung von gemeindlichen Vermögensgegenständen und der Wertminderungen von Finanzanlagen, sie sollen jedoch nicht der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde ergebniswirksam zugerechnet werden. Die Gemeinde muss daher die Erträge und Aufwendungen, die mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind, haushaltsmäßig nicht im Rahmen des gesetzlich bestimmten Haushaltsausgleichs berücksichtigen. Diese haus-

haltsrechtliche Einordnung der Verrechnung baut auf der entsprechenden gesetzlichen Entscheidung des Landesgesetzgebers auf, auch wenn der Gesetzgeber die Regelung über die Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage in der Gemeindehaushaltsverordnung verankert hat.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Haushaltsgrundsätze):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Haushaltswirtschaft und stetige Aufgabenerfüllung):**

##### **1.1.1 Die Inhalte der Vorschrift**

Die Reform des gemeindlichen Haushaltrechts ermöglicht eine verbesserte Umsetzung der allgemeinen und besonderen Haushaltsgrundsätze. Sie soll dazu beitragen, die gemeindliche Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung der Aufgaben durch die Gemeinde gesichert ist. Die Gemeinden haben ihre gesamte Haushaltswirtschaft auf dieses Ziel auszurichten. Die Sicherung der gemeindlichen Aufgaben soll eine stetige, auf einen längeren Zeitraum ausgerichtete Erfüllung der Aufgaben gewährleisten. Die Gemeinde muss deshalb nicht nur im aktuellen Haushaltsjahr, sondern auch in den Folgejahren leistungsfähig sein. In diesem Zusammenhang steht das gesetzliche Gebot, die Gemeinde hat das Wohl ihrer Einwohner zu fördern, aber ebenso die Verpflichtung, die Gemeinde muss dafür Sorge tragen, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 2 und § 10 Satz 1 GO NRW).

Die haushaltsrechtliche Vorschrift beinhaltet zudem auch das Gebot der intergenerativen Gerechtigkeit. Dieses Gebot verlangt, die gemeindliche Haushaltswirtschaft so zu führen, dass künftige Generationen nicht unzumutbar belastet werden. Außerdem ist der Grundsatz durch die gesetzliche Bestimmung, dass die Gemeinden in Verantwortung für die künftigen Generationen handeln, konkretisiert worden (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Von der Gemeinde wird daher eine Abwägung der Verteilung von Nutzen und Lasten aus dem gemeindlichen Vermögen und den Einkünften der Gemeinde verlangt. Diese Vorgabe muss sie bei ihrer örtlichen Haushaltsplanung und der Ausführung der Haushaltswirtschaft unter Beachtung der übrigen Haushaltsgrundsätze stetig im Blick haben, um langfristig die Handlungsmöglichkeiten für die künftigen Generationen zu erhalten.

In diesem Zusammenhang ist im haushaltsmäßigen Sinne wegen des in der Vorschrift verwendeten Begriffs „Aufgaben“ von der Gemeinde haushaltswirtschaftlich nicht nach Auftragsangelegenheiten, Pflichtaufgaben oder freiwilligen Aufgaben zu unterscheiden. Der Begriff gibt auch keine Veranlassung, besondere qualitative Anforderungen an die gemeindlichen Leistungen im Zusammenhang mit dem produktorientierten Haushalt der Gemeinde zu stellen. Welche Aufgaben in welcher Qualität von der Gemeinde erfüllt werden, unterliegt vorrangig den fachlichen Gegebenheiten und den dabei örtlich in Qualität und Quantität gesetzten Zielen der Gemeinde (vgl. § 12 GemHVO NRW).

Unter den Zielen und Zwecken der Vorschrift und dem damit verbundenen Handeln der Gemeinde umfasst der haushaltsrechtliche Begriff „Haushaltswirtschaft“ alles, was zur Vorbereitung, Aufstellung und Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans bis hin zur Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses der Gemeinde gehört. Das Ausmaß der örtlichen Erfordernisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kann dabei nicht allgemein bestimmt werden, sondern bedarf einer Konkretisierung durch die Gemeinde, weil die Art der gemeindlichen Aufgaben sehr vielgestaltig und von den örtlichen Verhältnissen abhängig ist.

## **1.1.2 Der Grundsatz der „Sicherung der Aufgabenerfüllung“**

### **1.1.2.1 Die Zwecke des Grundsatzes**

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft ist kein Selbstzweck, sondern dient stets der „Sicherung der Aufgabenerfüllung“ durch die Gemeinde. Diese Zweckbestimmung ist umfassend und deshalb als tragender Haushaltsgrundsatz für die gemeindliche Haushaltswirtschaft sowohl für das laufende als auch für künftige Haushaltsjahre anzusehen. Als Anknüpfungspunkt für die Aufgabenbestimmung ist § 3 GO NRW heranzuziehen, durch den die Aufgaben der Gemeinde bestimmt und abgegrenzt werden. Wegen der Vielzahl und der Verschiedenartigkeit der gemeindlichen Aufgaben mit einem theoretisch unbegrenzten Bedarf an Finanzmitteln ist eine ständige Bedarfsprüfung unter Berücksichtigung der örtlichen Aufgabenstellungen und der finanziellen Leistungsfähigkeit in jeder Gemeinde notwendig (Bedarfsdeckungsprinzip).

Der Grundsatz der Sicherung der Aufgabenerfüllung schließt die Verpflichtung der Gemeinde zum Erhalt ihrer Leistungsfähigkeit und des dafür benötigten Vermögens sowie zur Erzielung der notwendigen Erträge bezogen auf das Haushaltsjahr als auch bezogen auf die Zukunft (auf Dauer) ein. Für die wirtschaftliche Lage und die Weiterentwicklung der Gemeinde kommt es daher auf die Ergebnisse der jährlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde an. Die Haushaltswirtschaft ist von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse und der Gesetze und anderer Vorschriften durchaus gestaltbar, auch wenn ggf. durch die Produkte der Gemeinde und deren Abnehmer ortsbezogene Beschränkungen bestehen.

Die Sicherung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung soll auch dem künftigen Erhalt einer Vielzahl von Dienstleistungen der Gemeinde und damit dem Nutzen der örtlichen Gemeinschaft dienen, denn die Gemeinde hat das Wohl ihrer Einwohner zu fördern (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Bei der Beurteilung der örtlichen Sachlage kommt es deshalb vielfach auf eine adressatenbezogene Betrachtung der Art und des Umfanges der gemeindlichen Aufgabenerfüllung an. Dabei darf auch der demografische Wandel nicht unberücksichtigt bleiben. Von der Gemeinde müssen daher altersspezifische und geschlechtsbezogene Anforderungen stärker in die gemeindliche Aufgabenerfüllung und damit in die Gestaltung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft einbezogen werden.

Die in die Zukunft gerichtete Forderung nach Sicherung der Aufgabenerfüllung durch die Gemeinde setzt somit nicht nur eine sorgfältige Planung für das nächste Haushaltsjahr, sondern auch für die weiteren Jahre im Rahmen der mittel- bis langfristigen Entwicklung der Gemeinde voraus. Ein Bestandteil der Reform des Haushaltsrechts war deshalb, die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan der Gemeinde zu integrieren (vgl. § 84 GO NRW). Aus diesen Gegebenheiten heraus soll der gemeindliche Haushaltsplan auch örtlich so gestaltet werden, dass er den Informationszwecken genügt. Der sich daran anschließende Jahresabschluss stellt dabei einen Indikator dar, der aufzeigen kann, inwieweit die Gemeinde noch dem Grundsatz der stetigen Aufgabenerfüllung nachkommt.

### **1.1.2.2 Die Nachhaltigkeit der Haushaltswirtschaft**

Für die Gemeinde besteht eine Verpflichtung zur Nachhaltigkeit ihrer Haushaltswirtschaft, die sich nicht nur im jährlichen Haushaltsausgleich nach Absatz 2 der Vorschrift wieder spiegelt. Es ist vielmehr erforderlich, dass die Gemeinde innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung auch den gesetzlich vorgesehenen Haushaltsausgleich für die drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre erreicht (vgl. § 84 GO NRW). Bei einem jährlichen Haushaltsausgleich in einem mehrjährigen Planungszeitraum kann grundsätzlich das Vorhandensein der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde unterstellt werden, wenn nicht andere Anzeichen auf mögliche Einschränkungen hinweisen.

Die Integration der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan der Gemeinde macht die Umsetzung des Grundsatzes der „Sicherung der Aufgabenerfüllung“ bzw. dessen Beachtung für die Adressaten

der gemeindlichen Haushaltswirtschaft transparent. Sie soll dazu beitragen, in Verantwortung für künftige Generationen zu handeln (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Die gemeindliche Haushaltswirtschaft sollte deshalb entsprechend mit Sach- und Finanzzielen sowie Leistungskennzahlen verknüpft werden, bei denen die Zielerreichung im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses gemessen wird (vgl. § 12 GemHVO NRW). Dabei umfasst die „stetige Erfüllung der Aufgaben“ insbesondere die nicht finanziellen Leistungen, also das Erreichen politischer Ziele, z.B. im Produktbereich „Soziale Leistungen“ oder „Bauen und Wohnen“ und nicht nur die örtlich gesetzten Finanzziele.

Die Beurteilung der Sicherung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung bzw. der Leistungsfähigkeit der Gemeinde bedarf der Vornahme einer Einschätzung der dafür maßgeblichen Tatsachen, die aber zuvor örtlich zu bestimmen und in ihrem Umfang zu ermitteln sowie zu bewerten sind. Die Prüfung anhand der Einhaltung von bestimmten Grenzwerten ist dafür allein nicht ausreichend. In diese Beurteilung kann z. B. einbezogen werden, ob die Gemeinde eine entsprechende Vorsorge trifft, um Risiken aus den Vorbelastungen künftiger Haushaltsjahre soweit wie möglich zu minimieren. Sie muss ihre Haushaltswirtschaft so planen und ausführen, dass stets ein ausreichendes Eigenkapital vorhanden ist und sie nicht gegen das Überschuldungsverbot verstößt. Ihre Verpflichtungen für Verlustübernahmen für gemeindliche Betriebe, soweit sie im Haushaltsjahr anfallen, muss die Gemeinde erfüllen können. Ihre Verpflichtung zum Haushaltsausgleich darf dabei nicht außer Betracht bleiben.

Der Grundsatz der „Sicherung der Aufgabenerfüllung“ steht auch mit den Grundsätzen der gemeindlichen Finanzmittelbeschaffung in Verbindung (vgl. § 77 GO NRW). Die Nachhaltigkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist u.a. auch von der Stetigkeit ihrer Finanzmittelbeschaffung unter Beachtung der gesetzlichen Rangfolge abhängig. Die Nachhaltigkeit kommt bei der Aufnahme von Krediten dadurch zum Ausdruck, dass die mit der Kreditaufnahme übernommenen Verpflichtungen mit der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde in Einklang stehen müssen (vgl. § 86 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Ihr kommt dadurch auch bei der Finanzierung von Investitionen durch Fremdkapital eine herausgehobene Bedeutung zu. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft muss deshalb über einen Finanzspielraum verfügen, sodass der aus der Kreditaufnahme neu hinzukommende Schuldendienst nicht zu Einschränkungen bei der gemeindlichen Aufgabenerfüllung führt. Daran knüpft auch das Verbot der Überschuldung als allgemeiner Haushaltsgrundsatz an (vgl. Absatz 7 der Vorschrift).

## **1.2 Zu Satz 2 (Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft):**

### **1.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Nach der Vorschrift hat die Gemeinde ihre Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen. Der Haushalt der Gemeinde ist und bleibt dabei das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Im Ergebnisplan des Haushaltsplans der Gemeinde sind deshalb die dem Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnenden Erträge und Aufwendungen zu veranschlagen und im Finanzplan die Einzahlungen und Auszahlungen (vgl. §§ 2 und 3 GemHVO NRW). Der Haushaltsplan enthält aus Steuergesichtspunkten außerdem noch produktorientierte Teilpläne (vgl. § 4 GemHVO NRW). Die Teilpläne sind unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten von der Gemeinde eigenverantwortlich aufzustellen. Sie sind mit den örtlich messbaren Zielen und gemeindlichen Leistungen zu verknüpfen. Dadurch können auch die vom Rat der Gemeinde beabsichtigten Zwecksetzungen und geplanten Wirkungen sichtbar gemacht werden.

Für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sollen daher insgesamt produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festgelegt sowie Kennzahlen zur Zielerreichung bestimmt und in eine örtliche Zielhierarchie eingebunden werden. Diese Ziele und Kennzahlen sollen dabei von der Gemeinde zur Grundlage der Gestaltung der Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts gemacht werden (vgl. § 12 GemHVO NRW). Dadurch werden sowohl die gemeindlichen Leistungen messbar und hinsichtlich ihrer Wirkungen auf die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie auf die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde beurteilungsfähig. Die Gemeinde muss

den Vorgaben der haushaltsrechtlichen Vorschriften nachkommen sowie eine an ihren Zielen orientierte Langfristigkeit bei den haushaltswirtschaftlichen Entscheidungen erreichen.

## **1.2.2 Die Beachtung von Haushaltsgrundsätzen**

### **1.2.2.1 Die Ausgangslage**

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft erfordert grundsätzliche Gebote und Vorgaben, denn das jährliche haushaltswirtschaftliche Handeln ist nicht in das Belieben der Gemeinde gestellt. Die allgemeinen und speziellen Haushaltsgrundsätze stellen dabei Anforderungen und Regeln dar, die von der Gemeinde zu beachten sind. Die Vorschrift enthält daher allgemeine Verpflichtungen für die Gemeinde, die im haushaltsrechtlichen Sinne als Haushaltsgrundsätze gelten. Die Haushaltsgrundsätze stellen unbestimmte Rechtsbegriffe dar, die der Gemeinde im Rahmen ihres Selbstverwaltungsrechts einen erheblichen Gestaltungsspielraum einräumen und die Anwendung des wirtschaftlichen Prinzips bei der gemeindlichen Aufgabenerfüllung verstärken sollen.

Die gemeindlichen Haushaltsgrundsätze lassen sich in eine Vielzahl von Kategorien einteilen, z.B. Haushaltsgrundsätze für die Veranschlagung, die Ausführung und die Abrechnung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, auf die an dieser Stelle aber verzichtet wird. Auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung stellen Haushaltsgrundsätze dar. Solche gemeindlichen Tatbestände oder Sachverhalte werden dann i.d.R. durch besondere Einzelvorschriften, z.B. in der Gemeindehaushaltsverordnung, haushaltsrechtlich näher ausgestaltet. Den in der Vorschrift ausdrücklich benannten Haushaltsgrundsätzen „Wirtschaftlichkeit“, „Effizienz“ und „Sparsamkeit“ kommt dabei eine besondere Bedeutung zu.

#### **1.2.2.2 Der Haushaltsgrundsatz „Wirtschaftlichkeit“**

Dem Haushaltsgrundsatz „Wirtschaftlichkeit“ kommt wegen seiner ausdrücklichen Nennung in der Vorschrift eine besondere Bedeutung zu. Er ist im gemeindlichen Bereich grundsätzlich auf das Verhältnis von Finanzmitteleinsatz der Gemeinde und das zu erzielende Ergebnis ausgerichtet. Die Anwendung des Grundsatzes soll aber auch eine Beurteilung des möglichst produktiven Einsatzes der bei der Gemeinde verfügbaren Ressourcen bewirken. Dabei findet regelmäßig das „Minimax-Prinzip“ Anwendung, nachdem die Gemeinde im Rahmen ihrer Haushaltsplanung eine ziel- und zweckgerichtete örtliche Entscheidung treffen soll.

Das gesetzte Ziel soll dabei entweder mit einem Minimum an Ressourcen erreicht werden oder mit den zur Verfügung stehenden Ressourcen soll ein maximales Ergebnis erreicht werden. Für die Gemeinde soll dabei haushaltswirtschaftlich nicht gelten, immer eine Gewinnmaximierung zu erreichen. Sie muss vielmehr ergebnisorientiert versuchen, den optimalen Ressourceneinsatz bei der gemeindlichen Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr zu erreichen. Es besteht deshalb auch keine Verpflichtung für die Gemeinde, für die Durchführung einer örtlichen Maßnahme nur das niedrigste Angebot anzunehmen und umzusetzen.

In einer Gesamtbetrachtung soll die Gemeinde unter Einbeziehung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung prüfen und beurteilen, welche Maßnahmen örtlich wirtschaftlich und angemessen sind, sodass es zu einem vertretbaren sachgerechten Ergebnis kommt. Dazu gehört, bei investiven Maßnahmen die Wirtschaftlichkeit anhand des gesamten Lebenszyklus des Objekts zu betrachten und alle voraussichtlichen Kosten in diesem Zeitraum in die Gesamtbetrachtung einzubeziehen, z. B. auch die Folgekosten. Eine Reduzierung der Ermittlung und Bewertung der Wirtschaftlichkeit auf einen kürzeren Zeitraum, z. B. bei Leasing- und ÖPP-Projekten, entspricht nicht der Zielsetzung dieses Haushaltsgrundsatzes.

Die Gemeinde hat bei der Entscheidung über die Wirtschaftlichkeit ihres haushaltswirtschaftlichen Handelns einen weiten Gestaltungsspielraum im Rahmen ihrer Eigenverantwortlichkeit. Sie soll bei der Gesamtbetrachtung

der Wirtschaftlichkeit einer Maßnahme nicht nur die Auswirkungen auf ihre Ressourcen und auf die Finanzmittel beurteilen, sondern dabei auch die Wirkungen ihres Handelns im Blick haben und bewerten. Die Gemeinde muss dabei eine zukunftsorientierte Lösung unter Berücksichtigung ihrer selbst gesetzten Ziele suchen und eine Nachhaltigkeit durch den Einsatz ihrer Ressourcen anstreben.

#### **1.2.2.3 Der Haushaltsgrundsatz „Effizienz“**

Der Haushaltsgrundsatz „Effizienz“ soll bei der Gemeinde die Berücksichtigung von Leistungswirkungen bezogen auf die Adressaten in die gemeindliche Haushaltswirtschaft einführen. Die Gemeinde soll daher für ihre Aufgabenerfüllung auch die Wirkungen aus dem wirtschaftlichen Handeln nach produktorientierten Zielen und unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs ermitteln und messen. Diesem Haushaltsgrundsatz kommt daher eine Signalwirkung zu.

Die Gemeinde soll daher die Wirkungen ihres Handelns in der gemeindlichen Haushaltsplanung, in der Haushaltsausführung, aber auch bei der Haushaltsrechnung im Blick haben. Dazu muss grundsätzlich vom Leitbild der Gemeinde und von den jahresbezogenen produktorientierten Zielen und Leistungskennzahlen sowie der Zielerreichung ausgegangen werden, um die Wirkungen messen zu können. Die Vorgabe, dafür geeignete sachliche Festlegungen zu treffen, verlangt dabei von der Gemeinde nichts Unmögliches, auch wenn es bei der Vielzahl der örtlichen Aufgaben nicht immer einfach sein dürfte, zutreffende Ziele und Leistungskennzahlen unter Berücksichtigung der Wirkungen festzulegen. Nach einer Entwicklungszeit dürfte sich die Wirksamkeit des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde bezogen auf seine Zielerreichung in geeigneter Weise messen lassen.

#### **1.2.2.4 Der Haushaltsgrundsatz „Sparsamkeit“**

Der Haushaltsgrundsatz „Sparsamkeit“ soll die Gemeinde dazu veranlassen, bei der Erledigung ihrer Aufgaben zu prüfen, wie die gemeindlichen Aufgaben bei vernünftiger sachlicher Betrachtung angemessen wahrgenommen und finanziert werden können. Er steht in enger Verbindung mit dem Vorsichtsprinzip (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW). Die Vorgabe, die Haushaltswirtschaft sparsam zu führen, verlangt von der Gemeinde, dass sie ihre Maßnahmen möglichst kostengünstig durchführt und die Finanzmittel nur zu dem Zeitpunkt verbraucht, zu dem diese benötigt werden. Sie soll dabei berücksichtigen, dass die für die Haushaltsausführung vom Rat beschlossenen Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan eine Höchstgrenze für die im Haushaltsjahr verfügbaren Haushaltsmittel darstellen, sofern nicht in zulässiger Weise bedarfsgerecht Änderungen erfolgen.

Der Grundsatz soll darüber hinaus die Gemeinde dazu anhalten, alle ihre Ertrags- und Einzahlungsmöglichkeiten zu nutzen und auch bestehende Ansprüche rechtzeitig und vollständig geltend zu machen und einzuziehen. Dieser Haushaltsgrundsatz hat somit auch eine Schutzfunktion für das Budgetrecht des Rates. Er soll gleichzeitig zur Sicherung des gesetzlich geforderten Haushaltsausgleichs beitragen. Die Anwendung dieses Grundsatzes darf jedoch insgesamt die erforderliche Aufgabenerledigung durch die Gemeinde nicht beeinträchtigen, sodass auch das Kriterium der Zumutbarkeit wichtig ist. Die Gemeinde soll ihren Handlungsspielraum sachgerecht ausfüllen. Eine wirtschaftliche Haushaltsführung steht dabei einem sparsamen Handeln grundsätzlich nicht entgegen.

#### **1.2.2.5 Der Haushaltsgrundsatz „Haushaltsausgleich“**

Die Verpflichtung der Gemeinde zum jährlichen Haushaltsausgleich hat so eine große Bedeutung, dass diese Vorgabe für die Gemeinde als ein eigenständiger Haushaltsgrundsatz angesehen werden kann. Dessen Gewicht als Haushaltsgrundsatz wird dabei auch dadurch belegt, dass für die Regelungen darüber ein eigener Absatz in dieser Vorschrift besteht. Die Gemeinde ist nach diesem Grundsatz verpflichtet, ihren Haushalt in jedem Jahr im Rahmen ihrer Haushaltsplanung sowie des Jahresabschlusses auszugleichen. Der Haushaltsausgleich ist dabei

kein Selbstzweck. Vielmehr soll durch die ausdrückliche gesetzliche Verpflichtung zum Haushaltsausgleich die Lasten der Gemeinde durch Erträge gedeckt und eine nachhaltige Haushaltswirtschaft gewährleistet werden.

#### **1.2.2.6 Der Haushaltsgrundsatz „Intergenerativer Gerechtigkeit“**

Im Zusammenhang mit den gesetzlich bestimmten haushaltswirtschaftlichen Grundsätzen und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ist der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit für das gesamte Handeln der gemeindlichen Verwaltung gesetzlich bestimmt worden (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Im Zusammenhang damit steht auch die Bestimmung für die Gemeinde, ihr Vermögen und ihre Einkünfte so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben (vgl. § 10 Satz 1 GO NRW). Der besondere Grundsatz beinhaltet daher, dass die Gemeinde heute in Verantwortung für die künftigen Generationen handeln muss.

Der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit soll zur zeitlichen sachgerechten Verteilung von Nutzen und Lasten im gemeindlichen Bereich beitragen. Die Gemeinde muss daher bei ihrer Haushaltsplanung und Haushaltsausführung zusammen mit den übrigen gemeindlichen Haushaltsgrundsätzen immer im Blick haben, auch den künftigen Generationen ausreichende Handlungsmöglichkeiten zu erhalten. Die zeitliche Perspektive dafür geht dabei über die fünfjährige mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung der Gemeinde hinaus.

#### **1.3 Zu Satz 3 (Haushaltsgrundsatz „Beachtung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts“):**

Die Gemeinden sind über die Länder auch in die staatliche Konjunkturpolitik einbezogen. Diese Sachlage wird durch die Vorschrift aufgegriffen. Die allgemein gehaltene Verpflichtung für die Gemeinde, im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft auch den Erfordernissen des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts Rechnung zu tragen, betont ihre Mitverantwortung für die gesamtwirtschaftliche Entwicklung des Landes. Die Gemeinden werden dadurch in die Verpflichtung des Landes einbezogen und sollen grundsätzlich keine Maßnahmen ergreifen, die zur Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts beitragen können. Sie haben deshalb auch darauf hinzuwirken, dass ihre Haushaltswirtschaft den allgemeinen konjunkturpolitischen Erfordernissen nicht entgegensteht (vgl. Art. 109 Absatz 2 GG i.V.m. §§ 1 und 16 StWG). Über diese ausdrückliche Vorsorge hinaus dürften die Verpflichtungen der Gemeinde erst dann näher bestimmt werden, wenn ein Bedarf dafür konkret besteht.

#### **2. Zu Absatz 2 (Jährlicher Haushaltsausgleich):**

##### **2.1 Zu Satz 1 (Verpflichtung zum Haushaltsausgleich):**

Im NKF sind im Rahmen des gesetzlichen Haushaltsausgleichs der vollständige Ressourcenverbrauch und das Ressourcenaufkommen der Gemeinde zu berücksichtigen. Der gesetzliche Haushaltsausgleich bezieht sich dabei nicht mehr auf die Sicherung des Geldbestandes der Gemeinde, sondern auf den Erhalt des gemeindlichen Vermögens zur Sicherung der stetigen Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben. Für die Gemeinde ist es deshalb auch nicht zulässig, zur Erreichung des Haushaltsausgleichs das aufgenommene Fremdkapital ertragsmäßig zu erfassen. Eine solche haushaltsmäßige Vorgehensweise wäre auch systemwidrig, weil die Gemeinde nur Kredite nur für Investitionen aufnehmen darf (vgl. § 86 Absatz 1 GO NRW).

Die Vorgabe, dass der gemeindliche Haushalt in jedem Jahr in Planung und Rechnung ausgeglichen sein muss, stellt eine einfache und nachvollziehbare Systematik dar. Diese Sachlage ist dann gegeben, wenn nach dem Ergebnisplan der Gesamtbetrag der Erträge die Höhe des Gesamtbetrages der Aufwendungen erreicht oder übersteigt. Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“, die der Erfassung und Veranschlagung der gemeindlichen Ressourcen dienen, stellen dabei geeignete Messgrößen dar. Es besteht deshalb Anlass oder eine Notwendigkeit

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 75 GO NRW**

für "Bereinigungsrechnungen", um eine Vergleichbarkeit zu schaffen. Am Jahresergebnis im Ergebnisplan lässt sich daher die Erfüllung der gemeindlichen Pflicht zum Haushaltsausgleich ablesen.

Der gesetzlich bestimmte jährliche Haushaltsausgleich ist dabei kein Selbstzweck. Die Verpflichtung dazu soll verhindern, dass durch die Anhäufung jährlicher Fehlbeträge die künftigen Handlungsspielräume der Gemeinde eingeeengt werden. Außerdem soll das gemeindliche Eigenkapital nicht aufgezehrt und dadurch die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde auf Dauer gefährdet werden. Die Gemeinde soll deshalb dafür Sorge tragen, dass auch ein Soll-Ausgleich in den Planungsjahren in der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung erreicht wird (vgl. § 84 GO NRW). Durch die ausdrückliche gesetzliche Verpflichtung zum Haushaltsausgleich in den Jahren des fünfjährigen Planungszeitraums soll auch eine nachhaltige Haushaltswirtschaft der Gemeinde im Sinne der Generationengerechtigkeit gewährleistet werden.

Eine über den Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung der Gemeinde hinausgehende weitere Ausgleichsverpflichtung, z. B. bezogen auf die Zahlungsfähigkeit der Gemeinde bedarf es im NKF nicht. Durch den Finanzplan als Teil des gemeindlichen Haushaltsplans und der Finanzrechnung als Teil des gemeindlichen Jahresabschlusses werden in ausreichendem Maße die Finanzmittelherkunft und die Finanzmittelverwendung im jeweiligen Haushaltsjahr nachgewiesen (vgl. § 3 GemHVO NRW). Die Gemeinde muss im Sinne der gemeindlichen Haushaltswirtschaft deshalb neben dem Erreichen des Haushaltsausgleichs im Ergebnisplan und in der Ergebnisrechnung mit der gleichen Sorgfalt auch auf die Entwicklung ihrer Liquidität und die Sicherstellung ihrer Zahlungsfähigkeit achten (vgl. § 75 Absatz 6 i.V.m. § 89 Absatz 1 GO NRW).

## **2.2 Zu Satz 2 (Haushaltsausgleichsregel):**

Nach der Vorschrift ist der jährliche gemeindliche Haushalt ausgeglichen, wenn der Gesamtbetrag der Erträge die Höhe des Gesamtbetrages der Aufwendungen erreicht oder übersteigt. Durch diese auf das gemeindliche Haushaltsjahr bezogene Ausgleichsregel im NKF müssen die gesamten voraussichtlich zu erzielenden Erträge mindestens die Höhe der vorgesehenen bzw. voraussichtlich entstehenden Aufwendungen erreichen (decken). Diese Vorgaben gelten ausdrücklich sowohl im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung (Ausgleich in der Planung) als auch im Rahmen des Jahresabschlusses der Gemeinde (Ausgleich in der Rechnung).

Der in der Vorschrift enthaltene Zusatz bei der Haushaltsausgleichsregel „oder übersteigt“ ist dem Verbot der Überschuldung in § 75 Absatz 7 GO NRW geschuldet. Grundsätzlich ist es aufgrund der Eigenständigkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft selbstverständlich, dass bei höheren Erträgen als Aufwendungen im Haushaltsjahr die Gemeinde die Pflicht zum Haushaltsausgleich erfüllt. Der Zusatz verdeutlicht deshalb und muss pflichtgemäß von der Gemeinde berücksichtigt werden, wenn eine Überschuldung eingetreten ist, denn es besteht ein Verbot der Überschuldung für die Gemeinde.

Die Gemeinde kann die eingetretene Überschuldung aber nur beseitigen, wenn sie aus ihrer Haushaltswirtschaft heraus auch Überschüsse erzielt bzw. erzielen darf. Bei der gemeindlichen Haushaltsplanung muss deshalb bereits ein Jahresüberschuss als Zielvorgabe für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gewollt sein. Durch ein entsprechendes Bemühen der gemeindlichen Verwaltung als ausführende Stelle des gemeindlichen Haushaltsplans, der für die Haushaltsausführung bindend ist, soll dieses Ziel möglichst auch erreicht werden (vgl. § 79 Absatz 3 Satz 2 GO NRW).

In den Fällen, in denen die für das Haushaltsjahr geplanten Erträge nicht erzielt werden und daher die entstandenen Aufwendungen die Erträge in dieser Periode übersteigen, verringert sich in diesem Maße das gemeindliche Vermögen (Eigenkapital). Ein ausgeglichener Haushalt der Gemeinde kann gleichwohl nicht als gesund im Sinne der Regelung des § 10 Absatz 1 Satz 1 GO NRW bezeichnet werden, wenn der Haushaltsausgleich nur durch eine rücksichtslose Inanspruchnahme der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Abgabepflichtigen oder durch Heranziehung anderer Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erreicht werden kann.

Ein unausgeglichener gemeindlicher Haushalt birgt Gefahren für die Zukunftsfähigkeit der Gemeinde in sich und kann zu Einschränkungen bei den politischen Entscheidungsmöglichkeiten des Rates der Gemeinde führen. Um negative Auswirkungen auf die Zukunft zu erkennen und zu vermeiden, dass auch in den Folgejahren das gemeindliche Eigenkapital weiter aufgezehrt wird, ist ausdrücklich bestimmt worden, die fünfjährige Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan einzubeziehen. Zudem soll jedes Planungsjahr der mittelfristigen Ergebnisplanung ausgeglichen sein (vgl. § 84 GO NRW). Außerdem müssen bei einer Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre die Festsetzungen getrennt für jedes Haushaltsjahr bestimmt und ausgewiesen werden (vgl. § 78 Absatz 3 Satz 2 GO NRW), denn die Haushaltsausgleichsregel muss jeweils auf das einzelne Haushaltsjahr angewendet werden.

Auf diesen Grundlagen bauen der gemeindliche Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung auf, denn der jährliche Haushaltsausgleich wird an dem darin ausgewiesenen Jahresergebnis (Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag) gemessen. In § 79 GO NRW wird daher ausdrücklich bestimmt, dass der gemeindliche Haushaltsplan die im Haushaltsjahr voraussichtlich anfallenden Erträge und entstehenden Aufwendungen in einem Ergebnisplan enthalten muss, der nach dem Grundsatz der Ergebnisspaltung aufgebaut ist (vgl. § 3 GemHVO NRW). Die ordentlichen und die außerordentlichen Ergebniskomponenten werden deshalb getrennt voneinander aufgezeigt. Der gemeindliche Haushaltsausgleich wird dabei auf der Grundlage des im gemeindlichen Ergebnisplan ausgewiesenen Jahresergebnisses bestimmt. Als Planungsinstrument ist der Ergebnisplan daher der wichtigste Bestandteil des Haushaltsplans der Gemeinde.

### **2.3 Zu Satz 3 (Fiktion des Haushaltsausgleichs):**

Die Berücksichtigung des vollständigen Ressourcenverbrauchs, der den Werteverzehr des gemeindlichen Vermögens durch Abschreibungen (im Ergebnisplan und in der Ergebnisrechnung) einschließt, hat erhebliche Auswirkungen auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft. Diese Sachlage erfordert einen erweiterten Spielraum der Gemeinden, der es ihnen ermöglicht, eigenverantwortlich eine haushaltswirtschaftlich verträgliche Anpassung ihres örtlichen Haushalts an die o.a. Ausgleichsregel des Ressourcenverbrauchskonzeptes vornehmen zu können. Die Regelung trägt diesem Erfordernis Rechnung, nach der der Haushalt als ausgeglichen gilt, sofern der Fehlbedarf im Ergebnisplan und der Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung durch Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage, die Teil des Eigenkapitals ist, gedeckt werden kann.

Mit der gesetzlichen Fiktion des Haushaltsausgleichs wird verdeutlicht, dass einerseits die materielle Ausgleichsregel uneingeschränkt Geltung beansprucht, andererseits die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage mit einer geordneten Haushaltswirtschaft noch in Einklang steht, auch wenn ihre Inanspruchnahme bereits zu einer an sich regelwidrigen Verringerung des Eigenkapitals führt. Dieser Sachverhalt hat zur Folge, dass die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage durch die Gemeinde nicht zu Maßnahmen ihrer Aufsichtsbehörde führt. Der Fiktion des Haushaltsausgleichs liegt dabei auch die Erkenntnis zugrunde, dass nicht aus jeder Verringerung des gemeindlichen Eigenkapitals gefolgert werden kann, die Haushaltswirtschaft der Gemeinde sei dadurch dauerhaft gefährdet. Ihre Inanspruchnahme zeigt vielmehr, dass die voraussichtlichen Aufwendungen im Haushaltsjahr regelwidrig nicht durch Erträge „gedeckt“ werden können.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die zulässige Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage für den „fiktiven Haushaltsausgleich“ weder in den Ergebnisplan noch in die Ergebnisrechnung ertragswirksam einzubeziehen ist. In der gemeindlichen Haushaltssatzung wird für solche Fälle lediglich im Rahmen der Festsetzungen bestimmt, dass eine Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage voraussichtlich erforderlich wird (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW). Erst im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses (vgl. §§ 95 und 96 GO NRW) ist dann erkennbar, ob der in der Ergebnisrechnung ausgewiesene Jahresfehlbetrag mit der bilanzierten Ausgleichsrücklage verrechnet werden kann, sodass der „fiktive“ Haushaltsausgleich als erreicht angesehen werden kann.

### **3. Zu Absatz 3 (Gestaltung der Ausgleichsrücklage):**

#### **3.1 Zu Satz 1 (Bilanzierung):**

##### **3.1.1 Der Ansatz der Ausgleichsrücklage**

Die Vorschrift bestimmt die Ausgleichsrücklage näher und regelt deren Bemessung. Die Ausgleichsrücklage ist ein Teil des Eigenkapitals der Gemeinde, jedoch darin eine Rücklage eigener Art. Sie ist deshalb nicht ein Teil der allgemeinen Rücklage, die auf der Passivseite der Bilanz gesondert als „Restposten“ im Bilanzbereich „Eigenkapital“ anzusetzen ist. Die Ausgleichsrücklage dient dazu, im Bedarfsfall den Fehlbetrag aus der Ergebnisrechnung mit dem gemeindlichen Eigenkapital zu verrechnen. Durch diesen Vorgang kann der gesetzlich geforderte Haushaltsausgleich in Form des "fiktiven Haushaltsausgleichs" von der Gemeinde erreicht werden. Diese haushaltsmäßige Sachlage bedarf einer entsprechenden Festsetzung in der gemeindlichen Haushaltssatzung, wenn nach der gemeindlichen Ergebnisplanung für das Haushaltsjahr voraussichtlich ein Fehlbetrag entstehen und dafür im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses das gemeindliche Eigenkapital in Anspruch genommen werden soll (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW).

Die Ausgleichsrücklage ist zwingend als gesonderter Posten auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz im Bilanzbereich "Eigenkapital" anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 1.3 GemHVO NRW). Sie muss deshalb mindestens einen Wertansatz in Höhe von einem Euro ausweisen und darf höchstens den Betrag von einem Drittel des Eigenkapitals als Bestand bzw. als bilanzieller Wertansatz aufweisen. Die Gemeinde hat in diesem Zusammenhang im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss bedarfsgerechte Angaben zur Inanspruchnahme oder zur Auffüllung der Ausgleichsrücklage zu machen. Sie kann dazu auch eine Zeitreihe aufbauen, die mindestens mit dem Vorvorjahr des Haushaltsjahres beginnen sollte. Zu einer sachgerechten und erforderlichen Nachvollziehbarkeit sollte bei den "abgerechneten" Jahren neben dem tatsächlichen Wert auch der zulässige Wertansatz (Höchstbetrag) angegeben werden.

##### **3.1.2 Die Zwecke der Ausgleichsrücklage**

Die Ausgleichsrücklage soll der Gemeinde den erforderlichen Spielraum gewähren, eigenverantwortlich den gesetzlich bestimmten Haushaltsausgleich auch in den Jahren zu erreichen, in denen nicht in einem ausreichenden Maße die notwendigen Erträge zur Deckung der entstehenden Aufwendungen zu erzielen sind. Diese Sachlage erfordert, die Ausgleichsrücklage so zu bemessen, dass die Gemeinde auch nach deren vollständiger Inanspruchnahme noch die stetige Aufgabenerfüllung gewährleisten kann und dieses ohne nähere Prüfung der zuständigen Aufsichtsbehörde erkennbar ist. Der Umfang des gesamten Eigenkapitals der Gemeinde kann dabei wichtige und eindeutige Hinweise auf die Stabilität der gemeindlichen Haushaltswirtschaft liefern. Es ist dabei zu berücksichtigen, dass eine dauernde Verringerung des gemeindlichen Eigenkapitals letztlich zur Überschuldung der Gemeinde führt.

Die gemeindliche Ausgleichsrücklage soll deshalb eine überjährige Pufferfunktion wahrnehmen, vergleichbar mit dem Ergebnisvortrag bei den gemeindlichen Eigenbetrieben. Die Gemeinde soll dadurch überjährige Verschiebungen auffangen können, die sich aus den Schwankungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in einem mehrjährigen Zeitraum ergeben. Die Ausgleichsrücklage ist so bemessen worden, damit Fehlbeträge in der Ergebnisrechnung, die in ihrer Höhe die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde noch nicht nachhaltig gefährden, mit dem Eigenkapital unmittelbar verrechnet werden können. Diese Gesamtsicht auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft bedingt unter Beachtung der Haushaltsausgleichsvorschriften, dass Jahresfehlbeträge oder Jahresüberschüsse in den einzelnen Teilrechnungen nicht unmittelbar mit der Ausgleichsrücklage verrechnet werden dürfen (vgl. § 40 GemHVO NRW).

Der Verzicht auf eine Genehmigungspflicht für die Verringerung des gemeindlichen Eigenkapitals bis zur Ausschöpfung der Ausgleichsrücklage macht dabei deutlich, dass die Verantwortung für die Bewältigung von Haushaltskrisen in einer kleineren Größenordnung bei der Gemeinde im Rahmen ihrer gesetzlichen Eigenverantwortung und Selbstverwaltung liegt. Die Genehmigungspflicht nach dem Ausschöpfen der Ausgleichsrücklage, also bei einer Verringerung der allgemeinen Rücklage, bringt ein Einschreiten der Aufsichtsbehörde mit sich (vgl. nach § 75 Absatz 4 GO NRW). In solchen Fällen wird davon ausgegangen, dass die Gemeinde ihre haushaltswirtschaftliche Krise oftmals nicht mehr zügig allein bewältigen kann.

### **3.2 Zu den Satz 2 (Bemessung der Ausgleichsrücklage):**

#### **3.2.1 Die Bemessung nach dem gemeindlichen Eigenkapital**

Das Ziel der Begrenzung des Eigenkapitalabbaus ist die Verhinderung von nicht mehr beherrschbaren haushaltswirtschaftlichen Defiziten, die zum Eigenkapitalabbau bzw. dem vollständigen Verzehr des Eigenkapitals führen. Das Abrutschen einer Gemeinde in ein negatives Eigenkapital ist dann unmittelbar zu befürchten, wenn der jährliche Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung im Umfang von mehr als einem Drittel des am Beginn des Haushaltsjahres vorhandenen Eigenkapitals als Fehlbetrag ausgewiesen wird. In einem solchen Fall wäre es bei einem unterstellten gleichbleibenden Fehlbetrag zu befürchten, dass das gemeindliche Eigenkapital innerhalb von drei Jahren aufgezehrt wird. Diesen Zeitraum muss die Gemeinde deshalb umgehend nutzen, die notwendigen Maßnahmen zu ergreifen, um den Verzehr ihres Eigenkapitals nachhaltig zu stoppen. Er steht auch durch die Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnisplanung in den Haushaltsplan ständig in ihrem Blickfeld.

Mit dem gesetzlich festgelegten Wert von maximal einem Drittel des Eigenkapitals für die gemeindliche Ausgleichsrücklage soll sichergestellt werden, dass die haushaltswirtschaftlichen Defizite - anders als bei einem unbegrenzten Verlustvortrag - der Höhe nach begrenzt werden, damit die Gemeinde noch ausreichend Zeit zur Verfügung hat, eine ggf. drohende Überschuldung zu verhindern. Als Bezugsgröße dafür ist in der gemeindlichen Bilanz nur die allgemeine Rücklage als frei verwendbares Eigenkapital der Gemeinde heranzuziehen, nicht jedoch zweckgebundenes oder in anderer Weise gebundenes Kapital, das z. B. in der gemeindlichen Bilanz in Sonderrücklagen angesetzt ist.

Diese Bemessung ist auch die Ausgangslage für die Ermittlung der Feststellung, ob eine Überschuldung der Gemeinde vorliegt, denn dafür dürfen nur die Eigenkapitalbestandteile „Allgemeine Rücklage“, „Ausgleichsrücklage“ und „Jahresüberschuss/-Jahresfehlbetrag“ summiert werden. Die Nichtberücksichtigung von Sonderrücklagen ist wegen des gesetzlich bestimmten Haushaltsausgleichssystems geboten. Daran schließt sich auch das Verbot in § 43 Absatz 4 Satz 4 GemHVO NRW an, nach dem die Bildung von Sonderrücklagen für selbst gewählte Zwecke durch die Gemeinde unzulässig ist. Die Festlegung des einheitlichen Anteils der Ausgleichsrücklage am gemeindlichen Eigenkapital führt dazu, dass die Gemeinden mit hohem Eigenkapital in einem größeren Umfang entstandene Fehlbeträge durch die Ausgleichsrücklage abdecken können. Die Gemeinden mit weniger Eigenkapital verfügen umgekehrt über einen geringeren Puffer. Dieser Wirkungszusammenhang soll die Gemeinden mit einem geringeren Eigenkapital rechtzeitig vor der Überschuldung bewahren.

Der Teil des Eigenkapitals, der als Höchstbetrag der Ausgleichsrücklage möglich wäre, bestimmt sich nach dem zum Abschlussstichtag vorhandenen gemeindlichen Eigenkapital. Die Gemeinde ist dadurch nicht verpflichtet, ihre Ausgleichsrücklage zu jedem Abschlussstichtag anzupassen, soweit der tatsächliche Bestand den gesetzlich erlaubten (zulässigen) Höchstbetrag übersteigt. Sie darf aber auch die Ausgleichsrücklage nicht durch eine Verringerung der allgemeinen Rücklage bis zum zulässigen Höchstbetrag "anpassen". Die gesetzliche Festlegung erlaubt daher der Gemeinde auch nicht, über den tatsächlichen Bestand der Ausgleichsrücklage zum Abschlussstichtag und einen Jahresüberschuss des Haushaltsjahres hinaus, eine mögliche Differenz zum zulässigen Höchstbetrag durch eine Umschichtung aus der allgemeinen Rücklage aufzufüllen.

Andererseits ist die Gemeinde auch nicht verpflichtet, den tatsächlichen Bestand der Ausgleichsrücklage zu verringern bzw. in die allgemeine Rücklage umzuschichten, wenn ein neuer Höchstbetrag für die Ausgleichsrücklage aufgrund einer Verringerung der allgemeinen Rücklage durch eine zulässige unmittelbare Verrechnung von gemeindlichen Aufwendungen mit der allgemeinen Rücklage entsteht. Die Gemeinde wird durch das gesetzliche Haushaltsausgleichssystem jedoch angehalten, bei entstandenen Überschüssen in der Ergebnisrechnung die Ausgleichsrücklage bis zum zulässigen Höchstbetrag als Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz ihre Ausgleichsrücklage aufzufüllen.

### **3.2.2 Die Auffüllung der Ausgleichsrücklage**

#### **3.2.2.1 Die Einhaltung des zulässigen Höchstbetrages**

Durch die gesetzliche Bestimmung, dass die Gemeinde der Ausgleichsrücklage erzielte Jahresüberschüsse zuführen kann, soweit ihr Bestand nicht den Höchstbetrag von einem Drittel des Eigenkapitals erreicht hat, besteht die Möglichkeit für die Gemeinde, in einem Jahresabschluss den gesetzlich zulässigen Höchstbetrag tatsächlich zu erreichen. Sofern jedoch der tatsächliche Bestand der Ausgleichsrücklage dem gesetzlich bestimmten Höchstbetrag entspricht, ist für die Gemeinde eine Zuführung von Jahresüberschüssen zur Ausgleichsrücklage nicht zulässig. Die Gemeinde ist daher dann zur Zuführung von Jahresüberschüssen zur Ausgleichsrücklage bis zum gesetzlich zulässigen Höchstbetrag befugt, wenn die Ausgleichsrücklage einen Bestand unterhalb des zulässigen Höchstbetrages aufweist, weil die Gemeinde in einmal oder mehrmals ihren Jahresfehlbetrag mit der Ausgleichsrücklage verrechnet und damit die Rücklage teilweise oder vollständig "verbraucht" hat.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die Ausgleichsrücklage in gemeindlichen Jahresabschlüssen nur wieder im Rahmen der Beseitigung einer eingetretenen Überschuldung in Abhängigkeit vom Bestand der allgemeinen Rücklage zum Abschlussstichtag "insgesamt neu" gebildet werden darf. Nach dieser einmaligen "Neubildung" darf die Ausgleichsrücklage in nächsten Haushaltsjahren nur noch durch Jahresüberschüsse aus dem jeweiligen Haushaltsjahr unter Beachtung des Höchstbetrages aufgestockt werden.

#### **3.2.2.2 Der Verweis auf § 96 Absatz 1 Satz 2 GO NRW**

Mit dem Verweis im Gesetzestext auf „§ 95 Absatz 2 der Gemeindeordnung“ soll tatsächlich die Vorschrift des § 96 Absatz 1 Satz 2 GO NRW angesprochen werden. Dadurch soll sichergestellt werden, dass der Rat der Gemeinde im Rahmen der ihm obliegenden Feststellung des Jahresabschlusses die Entscheidung trifft, ob ein im Haushaltsjahr erwirtschafteter und in der Ergebnisrechnung ausgewiesener Überschuss der Ausgleichsrücklage zugeführt wird (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW). Der Rat hat im Rahmen seines Budgetrechts und seiner Zuständigkeiten neben der Feststellung des Jahresabschlusses zugleich auch über die Verwendung des Jahresüberschusses oder die Behandlung des Jahresfehlbetrages zu beschließen. Der Gemeinde bleibt es jedoch unbenommen, im Rahmen der Zuleitung des Entwurfs des Jahresabschlusses an den Rat der Gemeinde dem Rat dazu einen Vorschlag zu unterbreiten (vgl. § 95 Absatz 3 Satz 2 GO NRW).

Der Rat kann im Rahmen seiner Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses beschließen, den Jahresüberschuss der Ausgleichsrücklage und/oder der allgemeinen Rücklage zuzuführen. Es ist eine Aufteilung der Zuführung des Jahresüberschusses auf die Ausgleichsrücklage und die allgemeine Rücklage möglich. Der Jahresüberschuss wäre ggf. auch in voller Höhe der allgemeinen Rücklage zuzuführen, sofern die Ausgleichsrücklage den gesetzlich zulässigen Höchstbetrag erreicht hat. Der Rat muss bei seiner Entscheidung zudem auch die Regelungen über den jährlichen Haushaltsausgleich und damit die Vorrangstellung der Ausgleichsrücklage vor der allgemeinen Rücklage beachten. Nur bei ausreichender und zulässiger Zuführung zur Ausgleichsrücklage wird es der Gemeinde künftig möglich, in den nachfolgenden Haushaltsjahren mindestens einen „fiktiven“ Haushaltsausgleich zu erreichen.

### **3.2.2.3 Die Überleitung zur neuen Ausgleichsrücklage**

#### **1. Die Überleitung**

Mit dem 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz wurde die gemeindliche Ausgleichsrücklage dynamisiert, sodass ihre bisherige Bemessung an der gemeindlichen Ertragskraft und ihre Bindung an den Bestand in der Eröffnungsbilanz entfallen ist (vgl. Artikel 1 Nummer 1 im 1. NKFVG NRW). Ab dem Haushaltsjahr 2013 können der Ausgleichsrücklage nunmehr erzielte Jahresüberschüsse bis zum Höchstbetrag von einem Drittel des Eigenkapitals zugeführt werden. Diese Veränderung der Ausgleichsrücklage hat den Gesetzgeber veranlasst, besondere Übergangsregelungen zu schaffen, um die Gemeinden nicht nur zu materiellen Veränderungen aufzufordern. Es wurde auch deren Wunsch erfüllt, in der Vergangenheit erwirtschaftete Überschüsse, die wegen der bisher für die gemeindliche Ausgleichsrücklage bestehenden Höchstgrenze der allgemeinen Rücklage zugeführt wurden, nunmehr doch der Ausgleichsrücklage zuführen zu können.

In den §§ 1, 2 und 3 des Artikels 8 sind im NKF-Weiterentwicklungsgesetz NRW deshalb die materiellen Voraussetzungen für die Überleitung bestimmt worden. Der bestehende Gesetzesaufbau soll dabei gleichzeitig einen Verfahrensablauf für die örtliche Überleitung abbilden. Nach diesem Gesamtwerk hat die Gemeinde im Jahresabschluss des Haushaltsjahres 2012 die nach bisherigem Recht bestehende Ausgleichsrücklage mit ihrem Bestand in die neue Form der Ausgleichsrücklage zu überführen bzw. zu übernehmen. Dieser Vorgang hat auch dann zu erfolgen, wenn die gemeindliche Ausgleichsrücklage im Jahresabschluss zum Abschlussstichtag 2012 keinen Bestand mehr aufweist (vgl. § 1 des Artikels 8 im 1. NKFVG NRW). Bei dieser Regelung hat der Gesetzgeber die bestehende Vorgabe berücksichtigt, dass die Gemeinde verpflichtet ist, eine Ausgleichsrücklage als gesonderter Posten im Eigenkapital in ihrer Bilanz anzusetzen (vgl. § 75 Absatz 3 Satz 1 GO NRW).

#### **3.2.2.3.2 Die Verrechnung**

Für die Gemeinde wurde als zweiter Schritt festgelegt, dass der in der Bilanz des Jahresabschlusses für das Haushaltsjahr 2012 angesetzte Jahresüberschuss der Ausgleichsrücklage zugeführt werden kann (vgl. § 2 des Artikels 8 im 1. NKFVG NRW). In dieser Vorgabe ist zwar nicht ausdrücklich benannt worden, dass eine solche Zuführung nur erfolgen darf, soweit die Ausgleichsrücklage nicht den Höchstbetrag von einem Drittel des Eigenkapitals erreicht hat. Diese weitere Festlegung ist nicht zwingend erforderlich, denn durch die Vorschrift des § 75 Absatz 3 Satz 2 GO NRW i.V.m. § 1 des Artikels 8 des NKFVG NRW gilt die „neue“ Höchstgrenze bereits und ist von der Gemeinde zu beachten. Entsprechend muss ein in der gemeindlichen Bilanz angesetzter Fehlbetrag des Haushaltsjahres 2012 mit der allgemeinen Rücklage verrechnet werden.

#### **3.2.2.3.3 Die Zuführung**

Der Gesetzgeber hat als dritten Schritt festgelegt, dass der „neuen“ Ausgleichsrücklage die erwirtschafteten Jahresüberschüsse der Vorjahre des Haushaltsjahres 2012 zugeführt werden können, die von der Gemeinde der allgemeinen Rücklage zugeführt wurden, weil der Bestand der Ausgleichsrücklage den zulässigen Höchstbetrag bereits erreicht hatte. Für die Gemeinde wurde zugelassen, dass sie im Rahmen des Jahresabschlusses 2012 solche Überschüsse der allgemeinen Rücklage wieder entnehmen und der Ausgleichsrücklage zuführen kann (vgl. § 1 des Artikels 8 des NKFVG NRW). Bei dieser bilanziellen Umschichtung müssen bei der Gemeinde einerseits entsprechende Überschüsse in den Vorjahren des Haushaltsjahres 2012 entstanden sein. Als Vorjahre gelten dabei alle Haushaltsjahre ab dem Jahr, in dem sämtliche gemeindlichen Aufgabenbereiche auf eine Rechnungsführung umgestellt sind und eine Eröffnungsbilanz aufgestellt worden ist (vgl. § 6 Absatz 3 NKFVG NRW)..

Andererseits muss die übergeleitete Ausgleichsrücklage unter Einbeziehung des Jahresergebnisses des Haushaltsjahres 2012 einen Bestand ausweisen, der unterhalb des zulässigen Höchstbetrages von einem Drittel des Eigenkapitals liegt, damit eine Zuführung überhaupt erfolgen kann. In den Fällen, in denen eine Überschichtung aus der allgemeinen Rücklage in die Ausgleichsrücklage möglich ist, muss beachtet werden, dass am Ende des vom Gesetzgeber gewollten bilanziellen Zuordnungsverfahrens die Ausgleichsrücklage nicht mehr als den zulässigen Höchstbetrag aufweist. Die gesetzlichen Regelungen des § 3 des Artikels 8 des 1. NKFVG NRW begründen dabei keinen Anspruch der Gemeinde darauf, die in den Vorjahren erwirtschafteten Überschüsse ungeschmälert in die Ausgleichsrücklage umschichten zu können. Die Gemeinde, die diese Umschichtung vornimmt, hat im Anhang im Jahresabschluss ihre Vorgehensweise sowie die dabei entstandenen Verrechnungsbeträge sowie den dadurch entstandenen „Endbestand“ der Ausgleichsrücklage und der allgemeinen Rücklage und den vorherigen „Anfangsbestand“ in nachvollziehbarer Form zu erläutern.

#### **4. Zu Absatz 4 (Verringerung der allgemeinen Rücklage):**

##### **4.01 Allgemeine Grundlagen**

Der Eigenkapitalausstattung der Gemeinde kommt im NKF eine besondere Bedeutung zu. Ausgehend vom Saldo der Ergebnisrechnung (Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag), der sich immer auf das Eigenkapital auswirkt, wurde das Eigenkapital als zweites Kriterium für den Haushaltsausgleich bestimmt. Die Entwicklung des Eigenkapitals kann wichtige und eindeutige Hinweise auf die Stabilität der gemeindlichen Haushaltswirtschaft liefern. In allgemeiner Form gilt, dass der Gemeinde grundsätzlich noch Eigenkapital zur Verfügung steht, solange die allgemeine Rücklage noch über einen Bestand aufweist.

In der gemeindlichen Bilanz ist auf der Passivseite dem Eigenkapital ein gesonderter Bereich zugewiesen worden, in dem durch mehrere Bilanzposten verschiedene Zwecksetzungen des Eigenkapitals aufgezeigt werden. Grundsätzlich entsteht das bilanzielle Eigenkapital durch die Differenz zwischen dem Vermögen (Aktivseite) und den Schulden (Verbindlichkeiten und Rückstellungen) der Gemeinde unter Einbeziehung der Sonderposten. Nach den Gliederungsvorschriften für die gemeindliche Bilanz ist dabei das Eigenkapital in die Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“, „Sonderrücklagen“, „Ausgleichsrücklage“ und „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ aufzuteilen und gleichzeitig auf diese Posten beschränkt worden (vgl. § 41 Absatz 4 GemHVO NRW). Eine eigenständige Erweiterung dieses Bilanzbereiches durch zusätzliche Bilanzposten ist nicht zulässig.

##### **4.02 Haushaltsausgleich nicht bei Verringerung der allgemeinen Rücklage**

Die Vorschrift regelt die Voraussetzungen des aufsichtbehördlichen Handelns bei einem nicht erreichten Haushaltsausgleich gegenüber der Gemeinde, wenn zur Deckung des Fehlbedarfs eine Verringerung der allgemeinen Rücklage vorgesehen wird. Bei einer Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage gilt der gemeindliche Haushalt noch als ausgeglichen. Bei einer Verringerung der allgemeinen Rücklage trifft dieses jedoch nicht mehr zu, auch wenn in beiden Fällen die jahresbezogenen Aufwendungen im Ergebnisplan bzw. der Ergebnisrechnung durch das gemeindliche Eigenkapital „gedeckt“ werden können (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Eine weitere Verringerung des Eigenkapitals der Gemeinde nach dem vollständigen Verzehr der Ausgleichsrücklage kann ohne eine vorherige aufsichtsrechtliche Prüfung und Genehmigung nicht erfolgen, denn die Gefährdung einer geordneten Haushaltswirtschaft der Gemeinde kann nicht mehr ausgeschlossen werden.

In diesem Zusammenhang ist noch zu beachten, dass das Eigenkapital einer Gemeinde seine Funktion nur erfüllen kann, solange es nicht durch Verluste vollständig aufgezehrt worden ist. Aus diesem Grunde bedarf bei Gemeinden, deren weitere Entwicklung mit erheblichen Risiken behaftet ist, der Bestand an Eigenkapital einer besonderen Betrachtung. Ausgehend davon, dass bei einer Überschuldung der Gemeinde die stetige Aufgabenerfüllung nicht mehr gewährleistet ist, wurde das Verbot einer Überschuldung der Gemeinde gesetzlich verankert

(vgl. § 75 Absatz 7 GO NRW). Diese Vorschrift enthält dazu eine Begriffsbestimmung der Überschuldung, die aus dem kaufmännischen Recht abgeleitet ist (bilanzielle Überschuldung). Ob eine Überschuldung bei der Gemeinde vorliegt, ist aus der Bilanz der Gemeinde ablesbar.

#### **4.1 Zu Satz 1 (Genehmigung der Verringerung der allgemeinen Rücklage)**

##### **4.1.1 Die Genehmigungserfordernisse**

Nach der Vorschrift bedarf eine Verringerung der allgemeinen Rücklage der Genehmigung der Aufsichtsbehörde, wenn diese Inanspruchnahme bei der Aufstellung der Haushaltssatzung vorgesehen wird. Kann aber ein Fehlbedarf im Ergebnisplan ganz oder teilweise nicht durch eine Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage gedeckt werden, kommt es zu einem weiteren Abbau des Eigenkapitals durch eine Verringerung der allgemeinen Rücklage. Diese Verringerung bedarf einer Festsetzung in der Haushaltssatzung (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW). Sie ist außerdem von der Aufsichtsbehörde der Gemeinde zu genehmigen (vgl. § 75 Absatz 4 Satz 1 GO NRW). Dabei kann eine so erhebliche Verringerung der allgemeinen Rücklage (Eigenkapitalverzehr) geplant sein, dass eine Genehmigung nach den Vorschriften des § 76 GO NRW zu erteilen ist, weil die dort genannten Schwellenwerte überschritten sind.

Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde hat auch bei einer vorgesehenen Verringerung der allgemeinen Rücklage unterhalb der Schwellenwerte des § 76 Absatz 1 GO NRW immer zu prüfen, ob die Gewährleistung der stetigen Aufgabenerfüllung nicht gefährdet wird. Sie muss außerdem bei der Erteilung der Genehmigung nach dieser Vorschrift den ihr zustehenden Ermessensspielraum nach den haushaltsrechtlichen Zielbestimmungen ausgestalten. Bei dieser Beurteilung kommt dem Ziel, wieder einen ausgeglichenen Haushalt nach § 75 Absatz 2 GO NRW durch die Gemeinde zu erreichen, die zentrale Bedeutung zu. Dieses Gebot gilt auch dann, wenn die vorgesehene Verringerung der allgemeinen Rücklage der Gemeinde im Haushaltsjahr noch als haushaltsverträglich betrachtet werden kann, aber im Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung eine Gefährdung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu befürchten ist.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass eine Überschreitung der Schwellenwerte nach § 76 GO NRW nicht nur bei einem Auftreten im Haushaltsjahr genehmigungspflichtig ist. Dieses Erfordernis besteht auch bei einer vergleichbaren Sachlage in den drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahren der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung. Eine gewollte stärkere Verflechtung zwischen der mittelfristigen haushaltswirtschaftlichen Planung und der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung sowie den aufsichtsrechtlich gestuften Maßnahmen wird dadurch ausreichend hergestellt.

##### **4.1.2 Antrag und Anzeige der Haushaltssatzung**

Aus der Regelung, dass bei einer Verringerung der allgemeinen Rücklage unterhalb der Schwellenwerte des § 76 Absatz 1 GO NRW die Genehmigung als erteilt gilt, wenn die Aufsichtsbehörde nicht innerhalb eines Monats nach Eingang des Antrages der Gemeinde eine andere Entscheidung trifft, könnte grundsätzlich abgeleitet werden, dass die Gemeinde die Genehmigung für eine solche Verringerung des gemeindlichen Eigenkapitals unabhängig von der Anzeige der gemeindlichen Haushaltssatzung beantragen muss und damit ein eigenständiges Verwaltungsverfahren in Gang gesetzt wird. Die getroffene Regelung steht jedoch nicht für sich allein, sondern ist in einen unmittelbaren Zusammenhang mit den Bestimmungen in den §§ 78 und 80 GO NRW zu stellen.

Die Anzeige der gemeindlichen Haushaltssatzung bei der Aufsichtsbehörde nach § 80 Absatz 5 GO NRW stellt das führende Verfahren dar, denn die geplante Verringerung der allgemeinen Rücklage ist in der Haushaltssatzung der Gemeinde festzusetzen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW). Diese gemeindliche Festsetzung wird dadurch auch zum Gegenstand des Anzeigeverfahrens der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen. Eine Trennung

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 75 GO NRW**

der Anzeige der Haushaltssatzung der Gemeinde in ein Anzeigeverfahren nach § 80 GO NRW und ein Genehmigungsverfahren nach § 75 GO NRW lässt sich nicht aus der Verbindung dieser Vorschrift mit den §§ 78 und 80 GO NRW herleiten. Das Genehmigungserfordernis für eine Verringerung der allgemeinen Rücklage führt daher nicht zu einem eigenständigen Verwaltungsverfahren neben dem Anzeigeverfahren der gemeindlichen Haushaltssatzung. Mit der Vorschrift hat der Gesetzgeber auch nicht beabsichtigt, neben dem Anzeigeverfahren der gemeindlichen Haushaltssatzung ein weiteres Verwaltungsverfahren für die Gemeinde zu installieren.

In diesem Sinne belegt auch die Entscheidung des Rates über die Verringerung der allgemeinen Rücklage im Rahmen seines Beschlusses über die jährliche Haushaltssatzung nach § 78 GO NRW, dass generell nur ein Verfahren im Rahmen der Anzeige der Haushaltssatzung der Gemeinde in Betracht kommen kann. Wäre dies nicht der Fall, müsste auch das Genehmigungserfordernis für das gemeindliche Haushaltssicherungskonzept nach § 76 GO NRW verwaltungsrechtlich ein eigenständiges Verwaltungsverfahren auslösen. Es besteht im gemeindlichen Haushaltsrecht die Grundregel, dass die Aufsichtsbehörde über haushaltsplanmäßige Genehmigungen im Rahmen des Anzeigeverfahrens der Haushaltssatzung der Gemeinde zu entscheiden hat. Die ausdrückliche Regelung in dieser Vorschrift dient daher sachlogisch lediglich der Festlegung des Fristbeginns für die Genehmigungsfiktion im Rahmen der Anzeige der Haushaltssatzung der Gemeinde gegenüber der Aufsichtsbehörde nach § 80 Absatz 5 GO NRW.

Die Gemeinde soll aber in ihrer Anzeige die Verringerung der allgemeinen Rücklage gesondert darstellen und dazu die erforderliche Genehmigung – vergleichbar dem Vorgehen beim Bedarf einer Genehmigung für das Haushaltssicherungskonzept nach § 76 GO NRW - ausdrücklich beantragen. Andererseits ist die Aufsichtsbehörde bereits aufgrund der möglichen Festsetzungen in der gemeindlichen Haushaltssatzung gehalten, die Anzeige der gemeindlichen Haushaltssatzung auf genehmigungspflichtige Sachverhalte zu prüfen bzw. ein verwaltungsrechtliches Verfahren einzuleiten, um die gesetzlich vorgesehenen Genehmigungen erteilen zu können. Sind derartige Sachverhalte gegeben, aber in der Anzeige von der Gemeinde nicht dargestellt, hat die Aufsichtsbehörde eine Auslegung der Anzeige nach in Verwaltungsverfahren üblichen Regeln vorzunehmen.

### **4.1.3 Die Genehmigungsbesonderheiten**

Eine Haushaltssatzung, die von der Gemeinde für zwei Haushaltsjahre erlassen worden ist, muss Festsetzungen getrennt für jedes Haushaltsjahr enthalten (vgl. § 78 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Ein Genehmigungserfordernis zur Verringerung der allgemeinen Rücklage bezieht sich in einem solchen Fall jeweils auf das einzelne Haushaltsjahr, in dem eine solche Verringerung vorgesehen ist. Ein gesondertes Genehmigungserfordernis kann sich dann ergeben, wenn eine Nachtragssatzung nach § 81 GO erlassen wird. Sieht diese erstmals eine Verringerung der allgemeinen Rücklage für das Haushaltsjahr vor oder erhöht sich die in der Haushaltssatzung festgesetzte vorgesehene Verringerung der allgemeinen Rücklage entsteht ein neues oder weiteres Genehmigungserfordernis, denn für die Nachtragssatzung der Gemeinde gelten die Vorschriften für die gemeindliche Haushaltssatzung entsprechend (vgl. § 81 Absatz 1 Satz 2 GO NRW).

### **4.1.4 Kein Genehmigungserfordernis bei Verrechnungen**

Die Gemeinde ist haushaltsrechtlich verpflichtet, ihre erzielten Erträge und die entstandenen Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von gemeindlichen Vermögensgegenständen nach § 90 Absatz 3 Satz 1 der Gemeindeordnung sowie aus Wertveränderungen von Finanzanlagen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen. Insbesondere die Aufwendungen aus der örtlichen Veräußerung eines Vermögensgegenstandes und aus Wertveränderungen von Finanzanlagen können ohne Verschuldungen der Gemeinde entstehen. Solche Aufwendungen sollen daher nicht innerhalb in der Ergebnisrechnung unter der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde erfasst werden (vgl. § 43 Absatz 3 Satz 1 GemHVO NRW). Sie lösen nicht die haushaltsrechtlich be-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 75 GO NRW**

stehende Genehmigungspflicht bei einer Verringerung der allgemeinen Rücklage aus, denn dieses Erfordernis findet unterjährig als auch im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses keine Anwendung.

Die Vorschrift enthält nur die ausdrückliche Festlegung, dass eine Genehmigung der Aufsichtsbehörde dann erforderlich ist, wenn im Rahmen der gemeindlichen Haushaltssatzung von der Gemeinde eine Verringerung der allgemeinen Rücklage vorgesehen ist. Eine Verringerung der allgemeinen Rücklage aufgrund der haushaltsrechtlich vorgesehenen unmittelbaren Verrechnung von entstandenen Aufwendungen aus bestimmten gemeindlichen Geschäftsvorfällen unterliegt daher nicht dieser Genehmigungspflicht. Die Verringerung muss dabei auf gemeindlichen Aufwendungen beruhen, die entstanden sind, weil die Gemeinde einen Vermögensgegenstand zur Erfüllung ihrer Aufgaben in absehbarer Zeit nicht mehr braucht und daher veräußert und wenn gemeindliche Finanzanlagen an Wert verloren haben.

Die Gemeinde hat in solchen Fällen die erzielbaren Erträge und die entstehenden Aufwendungen jedoch in einem Zusammenhang mit ihrer laufenden Verwaltungstätigkeit zu stellen, sodass solche gemeindlichen Erträge und Aufwendungen in der Ergebnisrechnung nachrichtlich nach dem Jahresergebnis auszuweisen sind. Diese weitere Vorgabe für die gemeindliche Haushaltswirtschaft bewirkt, dass derartige Erträge und Aufwendungen auch im Ergebnisplan der Gemeinde in entsprechender Weise nachrichtlich ausgewiesen werden müssen, sofern die Erträge und Aufwendungen planbar sind bzw. die Veranschlagungsvoraussetzungen dafür vorliegen. Durch den nachrichtlichen Ausweis werden die zu verrechnenden Erträge und Aufwendungen aber gleichwohl nicht in die in der Haushaltssatzung festzusetzenden Gesamtbeträge der gemeindlichen Erträge und Aufwendungen einbezogen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1a GO NRW).

Die zu verrechnenden Erträge und Aufwendungen, die ggf. im Ergebnisplan nachrichtlich nach dem Jahresergebnis ausgewiesen sind, wirken sich daher auch nicht auf einen Fehlbetrag im Ergebnisplan aus, der die Ursache für eine genehmigungspflichtige Verringerung der allgemeinen Rücklage im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung darstellen kann. Auf diese vorgesehene haushaltsmäßig verursachte Verringerung ist aber die haushaltsrechtliche Genehmigungspflicht ausgerichtet. Aus der haushaltsrechtlich zulässigen Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen mit der allgemeinen Rücklage entsteht daher auch deshalb keine Genehmigungserfordernis für die Gemeinde im Rahmen der Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung.

**4.2 Zu Satz 2 (Genehmigungsfiktion):**

Bei der Ausübung der Genehmigung der Verringerung der allgemeinen Rücklage hat die Aufsichtsbehörde nach den Umständen des Einzelfalls zu entscheiden. Sie darf dabei jedoch die Genehmigungsfiktion in § 75 Absatz 4 Satz 2 GO NRW nicht außer achtlassen, nach der die Genehmigung zur geplanten Verringerung der allgemeinen Rücklage als erteilt gilt, wenn die Aufsichtsbehörde nicht innerhalb eines Monats nach Eingang des Antrages der Gemeinde eine andere Entscheidung trifft. Diese ausdrückliche Regelung dient lediglich der verwaltungsrechtlichen Festlegung des Fristbeginns für die Genehmigungsfiktion. Daraus folgt, dass die Frist für die Genehmigungsfiktion mit Eingang der Anzeige der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen bei der Aufsichtsbehörde zu laufen beginnt. Für die Fristberechnung der Genehmigungsfiktion gelten zudem gemäß der Vorschrift des § 31 Absatz 1 VwVfG NRW die §§ 187 bis 193 BGB entsprechend, soweit nicht durch § 31 Absatz 2 bis 5 VwVfG NRW etwas anderes bestimmt ist.

Von der Genehmigungsfiktion der Vorschrift kann jedenfalls von der Aufsichtsbehörde dann Gebrauch gemacht werden, wenn keine durchgreifenden haushaltswirtschaftlichen Gründe gegen die vorgesehene Verringerung der allgemeinen Rücklage durch die Gemeinde sprechen. Diese Sachlage könnte z.B. gegeben sein, wenn wegen der Errichtung einer rechtlich selbstständigen Stiftung durch die Gemeinde in Höhe des aktivierten Wertes eine Umschichtung von der allgemeinen Rücklage in eine Sonderrücklage erfolgen soll. Eine solche Sonderrücklage soll als gesonderter Posten im Bilanzbereich „Eigenkapital“ vorhanden sein, weil aus Sinn und Zweck des Stiftungsrechts nur abgeleitet werden kann, dass eine Eigenkapitalmehrung bei der Gemeinde aus einem Stiftungs-

geschäft haushaltsmäßig nicht frei verfügbar ist und diese „Verwendungsbeschränkung“ durch eine Sonderrücklage transparent gemacht wird.

In den Fällen, in denen die Genehmigung zur Verringerung der allgemeinen Rücklage nach § 75 Absatz 4 GO NRW mit einer Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 GO NRW verbunden wird, kommt die Genehmigungsfiktion des § 75 Absatz 4 Satz 2 GO NRW nicht zur Anwendung. Die Regelung über die Genehmigungsfiktion ist darauf ausgerichtet, dass sie nur dann zur Anwendung kommt, wenn allein ein Genehmigungserfordernis nach Satz 1 dieser Vorschrift besteht. Eine weitergehende Anwendung dieser Fiktion, insbesondere auf die nach § 76 Absatz 2 GO NRW vorgesehene Genehmigung für ein Haushaltssicherungskonzept der Gemeinde, lässt sich aus der Vorschrift nicht ableiten.

#### **4.3 Zu Satz 3 (Nebenbestimmungen zur Genehmigung):**

##### **4.3.1 Das Erfordernis von Nebenbestimmungen**

Im Rahmen der Anzeige der Haushaltssatzung der Gemeinde hat die Aufsichtsbehörde die vorgesehene Verringerung der allgemeinen Rücklage zu genehmigen (vgl. Satz 1 der Vorschrift). Sie kann ihre Genehmigung mit Nebenbestimmungen versehen, die Bedingungen und Auflagen enthalten können. Diese Möglichkeiten sollen zweckbestimmend dazu beitragen, dass der gesetzlich vorgesehene Haushaltsausgleich baldmöglichst wieder erreicht wird. Auch die im Haushaltsplan enthaltene und jährlich gem. § 84 Satz 3 GO NRW auszugleichende mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft stellt ein Kriterium dar, das im Genehmigungsverfahren der Verringerung der allgemeinen Rücklage der Gemeinde zu berücksichtigen ist.

In den Fällen, in denen sich aus den im Haushaltsplan der Gemeinde enthaltenen Planungsdaten für die dem Haushaltsjahr folgenden Jahre keine ausreichenden Veränderungen zur Wiedererreicherung des Haushaltsausgleichs erkennen lassen, sollte die Aufsichtsbehörde der Gemeinde bei der Genehmigung der vorgesehenen Verringerung der allgemeinen Rücklage durch entsprechende Nebenbestimmungen in Form von Bedingungen und Auflagen von der Gemeinde wirksame Konsolidierungsmaßnahmen im Sinne der gesetzlichen Vorgaben verlangen und dazu auch das tatsächlich Mögliche der Gemeinde erkunden, soweit es nicht bereits bekannt ist. Sie hat dabei unter Einbeziehung der Ziele und Zwecke des gemeindlichen Haushaltsrechts abzuwägen, durch welche Nebenbestimmungen sichergestellt werden kann, dass die Gemeinde die gesetzlichen Erfordernisse bei der Ausführung ihrer Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr ausreichend beachtet und in ihrem Jahresabschluss einen entsprechenden Nachweis führt.

Hierbei kommt dem haushaltsrechtlichen Ziel, dass die Gemeinde wieder einen ausgeglichenen Haushalt nach § 75 Absatz 2 GO NRW erreichen soll, eine zentrale Bedeutung zu. Diese Zielbestimmung gilt auch dann, wenn die für das Haushaltsjahr vorgesehene Verringerung der allgemeinen Rücklage der Gemeinde ggf. im Haushaltsjahr noch als haushaltsverträglich betrachtet werden kann. Soweit aber nach der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung der Gemeinde eine Gefährdung ihrer Haushaltswirtschaft zu befürchten ist und sich diese Haushaltslage durch eine Überschreitung der Schwellenwerte belegt wird, muss dieser Gefahr durch ein Haushaltssicherungskonzept auf geeignete Weise entgegen getreten werden. Derartige Sachlagen müssen in der Genehmigungspraxis der Aufsichtsbehörden auf geeignete Weise berücksichtigt werden.

##### **4.3.2 Die Formen von Nebenbestimmungen**

Die Erteilung der Genehmigung zur Verringerung der allgemeinen Rücklage durch die Gemeinde stellt eine Regelung dar, die dieser Vorschrift mit bestimmten zusätzlichen Bestimmungen (Nebenbestimmungen nach § 36 Absatz 1 VwVfG NRW) versehen werden darf. Solche Nebenbestimmungen haben den Zweck, mögliche rechtliche oder tatsächliche Hindernisse, die einer uneingeschränkten Erteilung dieser Genehmigung entgegenstehen, zu

beseitigen. Damit besteht für die Aufsichtsbehörde der Gemeinde im Prinzip nicht die Möglichkeit, die Genehmigung für die von der Gemeinde vorgesehene Verringerung der allgemeinen Rücklage abzulehnen, sondern bei möglichen Bedenken gegen die geplante gemeindliche Haushaltswirtschaft mit Vorbehalten zu arbeiten.

An diese Gegebenheiten knüpft die haushaltsrechtliche Vorschrift an, in dem sie ausdrücklich regelt, dass die Genehmigung zur Verringerung der allgemeinen Rücklage der Gemeinde unter Bedingungen und mit Auflagen erteilt werden kann. Durch die Bedingung als eine mögliche Nebenbestimmung zur Genehmigung zur Verringerung der allgemeinen Rücklage wird eine bestimmte Rechtsfolge von dem Eintritt eines unsicheren zukünftigen Ereignisses bei der Gemeinde abhängig gemacht (vgl. § 158 BGB). Sie findet bei der Erteilung von Genehmigungen in Form der aufschiebenden sowie der auflösenden Bedingung Anwendung, ohne jedoch zeitlich eindeutig festgelegt zu sein und einen eigenen Regelungsinhalt zu haben.

Die Auflage stellt eine weitere zulässige Möglichkeit einer Nebenbestimmung zur Genehmigung zur Verringerung der allgemeinen Rücklage durch die Aufsichtsbehörde dar. Durch eine solche Nebenbestimmung wird eine zusätzliche Regelung zu einem bestimmten Tun, Dulden oder Unterlassen durch die Gemeinde getroffen. Diese Nebenbestimmung hängt in ihrem Bestand von der Wirksamkeit der aufsichtsbehördlichen Genehmigung ab, auch wenn sie selbstständig anfechtbar ist.

#### **4.3.3 Die Ermessensausübung**

Der Aufsichtsbehörde steht im Rahmen der Genehmigung der Verringerung der allgemeinen Rücklage das notwendige Ermessen bei ihrer Entscheidung zu. Sie soll das Ermessen sachgerecht ausüben und aufgrund dessen auch sachlich geeignete Bedingungen und Auflagen als Nebenbestimmungen zu ihrer Genehmigung festlegen. Das Ermessen ist dabei unter Beachtung der Ziele und Zwecke des Haushaltsausgleichs auszuüben. Dabei ist zu beachten, dass nur Nebenbestimmungen festgelegt werden sollten, bei denen der Gemeinde im Rahmen der Umsetzung noch ein Raum für die Ausübung ihrer Eigenverantwortung bleibt. Die gemeindliche Selbstverwaltung bedingt, dass die Aufsichtsbehörde nicht einzelne Maßnahmen ersetzen oder einschränken soll, sondern nur im Rahmen der Zielerreichung „Haushaltsausgleich“ geeignete Vorgaben machen kann.

Der Umfang der Genehmigung wird dabei durch die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes begrenzt. Mit einer Genehmigung nach § 75 Absatz 4 Satz 2 GO NRW kann von der Aufsichtsbehörde noch keine Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 GO NRW verlangt werden. Die Ermessensabwägung kann aber dazu führen, dass sich die einzelnen Bedingungen und Auflagen, die als Nebenbestimmungen der Genehmigung beigefügt werden, sich den Bedingungen und Auflagen der Genehmigung eines Haushaltssicherungskonzeptes inhaltlich ähneln. Insbesondere können unterjährige aussagefähige Analyse- und Prognosepflichten zur Vermeidung einer Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage und die Umsetzung geeigneter Gegenmaßnahmen einschließlich der Berichtspflichten an die Aufsichtsbehörde geeignet sein. Durch solche zeitlich vor dem Haushaltssicherungskonzept liegende Maßnahmen muss versucht werden, die Defizite abzubauen und eine Verringerung des Eigenkapitals zu vermeiden.

Bei der Ermessensausübung ist zudem zu berücksichtigen, dass die Genehmigung der Verringerung der allgemeinen Rücklage grundsätzlich auf das Haushaltsjahr beschränkt ist. Ausgehend von der Festsetzung der Verringerung der allgemeinen Rücklage in der gemeindlichen Haushaltssatzung (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW) und unter Beachtung des Jährlichkeitsprinzips wirkt sich dieser Zeitraum auf die Geltungsdauer der Genehmigung aus. Die Aufsichtsbehörde soll möglichst eine insgesamt akzeptable und umsetzbare Entscheidung treffen, wenn der Rat der Gemeinde durch seinen Beschluss über die Haushaltssatzung einen genehmigungspflichtigen Tatbestand geschaffen hat (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW), hat.

**4.4 Zu Satz 4 (Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes):**

**4.4.1 Geplantes Jahresergebnis und Haushaltssicherung**

Für die Gemeinde entsteht die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 Absatz 1 GO NRW, wenn durch ein negatives Jahresergebnis im Ergebnisplan des Haushaltsjahres oder der drei folgenden Planungsjahre die allgemeine Rücklage oberhalb der Schwellenwerte des § 76 Absatz 1 GO NRW voraussichtlich verringert wird. Diese Pflicht besteht regelmäßig in Abhängigkeit von der jahresbezogenen Festsetzung einer Verringerung der allgemeinen Rücklage in der gemeindlichen Haushaltssatzung. Es sollte ohne große Hindernisse erkennbar und nachvollziehbar sein, ob eine solche Pflicht für die Gemeinde besteht.

Bei der Erteilung der Genehmigung zur Verringerung der allgemeinen Rücklage nach § 75 Absatz 4 GO NRW ist von der Aufsichtsbehörde auch zu prüfen, ob von der Gemeinde ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen ist. Liegen die Voraussetzungen dafür vor, muss die Aufsichtsbehörde im Rahmen der Genehmigung die Gemeinde zukunftsbezogen zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes verpflichten. Diese aufsichtsrechtliche Maßnahme kann als Verweisung auf die Rechtsfolge des § 76 GO NRW angesehen werden. Sie zielt darauf ab, aufsichtsrechtlich frühzeitig einzugreifen, um zu verhindern, dass der Eigenkapitalverzehr bei der Gemeinde eine unbeherrschbare Dynamik annimmt. Ein solches Vorgehen liegt auch im Interesse der betroffenen Gemeinde.

**4.4.2 Aufzeigen der voraussichtlichen Entwicklung des Eigenkapitals**

Die voraussichtliche Entwicklung des gemeindlichen Eigenkapitals ist von der Gemeinde gesondert in der Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung im gemeindlichen Haushaltsplan aufzuzeigen, wenn in der gemeindlichen Haushaltssatzung eine Festsetzung zur Verringerung des gemeindlichen Eigenkapitals enthalten ist (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW). Für die Darstellung der Entwicklung des gemeindlichen Eigenkapitals kann z. B. das nachfolgende Schema genutzt werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Darstellung der voraussichtlichen Entwicklung des Eigenkapitals</b>						
Bilanzposten nach § 41 Absatz 3 Nr. 1 GO NRW	Ansatz Vorvorjahr (31.12.) EUR	Planwert Vorjahr (31.12.) EUR	Planwert <b>Haushalts- jahr</b> (31.12.) EUR	Planwert Haushalts- jahr + 1 (31.12.) EUR	Planwert Haushalts- jahr + 2 (31.12.) EUR	Planwert Haushalts- jahr + 3 (31.12.) EUR
Allgemeine Rücklage						
Sonder- rücklagen						
Ausgleichs- rücklage						
Jahresüberschuss/ Jahresfehlbetrag						
<b>Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung</b>						

*Abbildung 38 „Die Entwicklung des Eigenkapitals“*

Die Gemeinde hat die Übersicht über die Entwicklung des gemeindlichen Eigenkapitals dem jährlichen Haushaltsplan als Anlage beizufügen (vgl. § 1 Absatz 2 GemHVO NRW). Es wird dadurch eine Verbindung zwischen

dem geplanten Jahresergebnis im Ergebnisplan und den daraus entstehenden unmittelbaren Auswirkungen auf das gemeindliche Eigenkapital aufgezeigt. Mit einer solchen Anlage zum gemeindlichen Haushaltsplan werden dem Rat der Gemeinde sowie der Aufsichtsbehörde und den weiteren Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft die notwendigen Informationen und ein guter Überblick über die positiven und negativen Entwicklungen des gemeindlichen Eigenkapitals gegeben.

In der dem Haushaltsplan beizufügenden Übersicht wird für das Haushaltsjahr durch die Angabe über den Jahresfehlbetrag deutlich, dass die Gemeinde den gesetzlich erforderlichen Haushaltsausgleich nicht erreicht hat. Darauf baut die weitere Darstellung auf, bei der wie im Haushaltsplan die drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre von der Festlegung des Verzehrs des Eigenkapitals betroffen sein können. Dabei ist zu beachten, dass in diesen drei Planungsjahren ein Haushaltsausgleich von der Gemeinde jahresbezogen erreicht werden soll (vgl. § 84 Satz 3 GO NRW).

## **5. Zu Absatz 5 (Nicht geplanter Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung):**

### **5.1 Zu Satz 1 (Anzeigespflicht bei der Aufsichtsbehörde):**

#### **5.1.1 Die Maßnahmen bei nicht geplantem Fehlbetrag**

Die Verpflichtung der Gemeinde zum jährlichen Haushaltsausgleich erstreckt sich nicht nur auf die gemeindliche Haushaltsplanung, sondern auch auf die Rechnung bzw. den Jahresabschluss der Gemeinde (vgl. nach § 75 Absatz 2 GO NRW). Dieser gesetzlichen Festlegung trägt diese Vorschrift Rechnung. Aus der Haushaltsbewirtschaftung und der wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde im Haushaltsjahr kann sich ergeben, dass zum Zeitpunkt der Bestätigung des Jahresabschlusses durch den Bürgermeister (vgl. § 95 Abs. 3 GO NRW) die Ergebnisrechnung trotz eines ursprünglich ausgeglichenen Ergebnisplans einen Fehlbetrag oder einen höheren Fehlbetrag als im Ergebnisplan ausgewiesen ausweist (vgl. § 38 GemHVO NRW). Ein solcher Sachverhalt löst für die Gemeinde eine gesonderte Anzeigespflicht gegenüber ihrer Aufsichtsbehörde aus.

Die Feststellung, ob in der Ergebnisrechnung ein Fehlbetrag oder ein höherer Fehlbetrag als geplant ausgewiesen wird, baut auf dem in der gemeindlichen Ergebnisrechnung vorzunehmenden Plan-/Ist-Vergleich auf (vgl. § 38 Absatz 2 GemHVO NRW). Sie ist daher im Rahmen der Aufstellung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses möglich. In einem solchen Fall ist zu beachten, dass dabei der nur dann von den originären Haushaltsansätzen im gemeindlichen Haushaltsplan auszugehen ist, wenn es im Haushaltsjahr nicht zu einer Planfortschreibung von Haushaltsansätzen gekommen ist, z. B. durch tatsächliche Ermächtigungsübertragungen nach § 22 GemHVO NRW. Für die Auslösung der Anzeigespflicht der Gemeinde gegenüber der Aufsichtsbehörde besteht daher im Zeitpunkt des Entwurfs des Jahresabschlusses eine besondere ergebnisrelevante Grundlage.

Die Aufsichtsbehörde kann wegen des bei der Gemeinde entstandenen schlechteren Jahresergebnisses bzw. wegen des höheren Fehlbetrages von den ihr zustehenden Rechten Gebrauch machen und die notwendigen Maßnahmen ergreifen, um eine geordnete Haushaltswirtschaft durch die Gemeinde wieder herzustellen. Die Gemeinde muss bereits mit ihrer Kenntnis über die Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Jahres sofort geeignete Maßnahmen im laufenden Haushaltsjahr ergreifen, um grundsätzlich einer weiteren defizitären Haushaltswirtschaft entgegen zu wirken. Es gilt, schnellstmöglich den jährlichen Haushaltsausgleich wieder zu erreichen sowie die dauerhafte Leistungsfähigkeit wieder zu sichern (vgl. § 75 Absatz 1 und 2 GO NRW).

#### **5.1.2 Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung und Haushaltssicherungskonzept**

Bei der Bestätigung des Jahresabschlusses durch den Bürgermeister nach § 95 Absatz 3 GO NRW kann der Fall eintreten, dass in der Ergebnisrechnung ein Fehlbetrag oder ein höherer Fehlbetrag als geplant ausgewiesen

werden muss. Die das Ergebnis auslösenden Veränderungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bzw. die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde können im abgelaufenen Haushaltsjahr so umfangreich gewesen sein, dass zum Abschlussstichtag am Ende des Haushaltsjahres der in der Schlussbilanz des Vorjahres enthaltene Ansatz der allgemeinen Rücklage erheblich zu verringern ist.

In solchen Fällen löst diese Sachlage, soweit der Schwellenwert des § 76 Absatz 1 Nummer 1 GO NRW überschritten wird, für die Gemeinde unmittelbar die Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes aus. Bei solchen gemeindlichen Gegebenheiten soll die Aufsichtsbehörde wegen des Ergebnisses aus den erheblichen haushaltswirtschaftlichen Veränderungen die notwendigen Anordnungen zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes treffen, erforderlichenfalls diese Anordnungen selbst durchführen oder – wenn und solange diese Befugnisse nicht ausreichen – einen Beauftragten bestellen (vgl. §§ 119 ff. GO NRW).

### **5.1.3 Die Zuordnung des Haushaltssicherungskonzeptes zum Haushaltsplan**

In den Fällen, in denen ein Haushaltssicherungskonzept im Rahmen der Bestätigung über den Jahresabschluss aufzustellen ist, bewirkt die Bindung des Haushaltssicherungskonzeptes an den Haushaltsplan, dass dieses Haushaltssicherungskonzept ein Bestandteil eines Haushaltsplans sein muss (vgl. § 79 Absatz 2 Satz 2 GO NRW). Für das Haushaltsjahr, in dem der Jahresabschluss für das vorherige Haushaltsjahr aufgestellt wird, existiert i.d.R. bereits eine geltende Haushaltssatzung und damit auch ein bestandskräftiger Haushaltsplan. Es ist daher sachgerecht und vertretbar, das aufgestellte Haushaltssicherungskonzept zum Bestandteil des nächsten der Bestätigung des Jahresabschlusses folgenden Haushaltsjahres zu machen.

Die Gemeinde muss aufgrund ihrer Kenntnis über das negative Jahresergebnis des abgelaufenen Haushaltsjahres und der daraus ggf. entstehenden Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes die notwendigen Gegenmaßnahmen sofort einleiten. Sie muss den jährlichen Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 GO NRW wieder erreichen und ihre dauernde Leistungsfähigkeit (Gebot in § 75 Absatz 1 GO NRW) wieder sichern. Die Gemeinde kann daher bereits im laufenden Haushaltsjahr durch eine freiwillige Nachtragsatzung ein genehmigungsfähiges Haushaltssicherungskonzept zum Bestandteil des Haushaltsplans dieses Haushaltsjahres machen. Dieses Vorgehen dürfte in vielen Fällen sinnvoll sein, um auch die Sofortmaßnahmen in die Strategie des Haushaltssicherungskonzeptes förmlich einzubinden.

### **5.1.4 Der Beginn der Frist zur Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs**

Bei der Bestätigung über den Jahresabschluss kann für die Gemeinde die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes entstehen. Das Haushaltssicherungskonzept wird in solchen Fällen aber nicht zum Bestandteil dieses Jahresabschlusses, sondern des nächsten aufzustellenden Haushaltsplans, denn ein Haushaltssicherungskonzept ist immer ein Bestandteil des Haushaltsplans (vgl. § 1 Absatz 1 Nummer 4 GemHVO NRW). Die Frist zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs knüpft aber nicht an diesen Tatbestand, sondern an die Kenntnis der Gemeinde über das Ergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und damit an die Ursache der Aufstellungspflicht an.

Wie bei einem Haushaltssicherungskonzept im Rahmen der Haushaltsplanung ist auch bei einem Haushaltssicherungskonzept aus Anlass des Jahresabschlusses eine Frist von zehn Jahren nach dem Ursachenjahr zur Erreichung des Haushaltsausgleichs einzuhalten, damit eine Genehmigungsfähigkeit des gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes gegeben ist. Mit der Vorschrift ist dagegen nicht beabsichtigt, ein bereits durch den bestätigten Jahresabschluss abgeschlossenes Haushaltsjahr wieder zu öffnen, um es als Ursachenjahr für die Wiederherstellungsfrist für den Haushaltsausgleich heranziehen zu können (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 75 GO NRW**

<b>Die Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs</b>	
<b>Sachverhalt:</b>	<b>(Jahr)</b>
Abgelaufenes Haushaltsjahr	2009
Vorliegen eines bestätigten Jahresabschlusses mit Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung	2010
<b>Fristfestlegung:</b>	
Ursachenjahr für den defizitären Haushalt	2009
Kenntnis über die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes	2010
Beginn der Frist zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs nach § 76 Absatz 2 GO NRW	2010
Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs (nach zehn Jahren)	2020

*Abbildung 39 „Die Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs“*

Die Haushaltsbewirtschaftung des abgeschlossenen Haushaltsjahres kann zwar als Auslöser der Ursache für die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes angesehen werden, gleichwohl bedarf die Gemeinde erst der Kenntnisse im Rahmen der Aufstellung und Bestätigung des gemeindlichen Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr. Erst zu diesen Zeitpunkten im Folgejahr ist eine Beurteilung seitens der Gemeinde möglich, welchen Eigenkapitalverzehr der entstandene Fehlbetrag für das abgelaufene Haushaltsjahr sowie für die folgenden Jahre bewirkt und ob dadurch die in § 76 GO NRW bestimmten Schwellenwerte tatsächlich überschritten werden.

**5.2 Zu Satz 2 (Rechte der Aufsichtsbehörde):**

Bei der Bestätigung des Jahresabschlusses durch den Bürgermeister nach § 95 Absatz 3 GO NRW in der Ergebnisrechnung ein Fehlbetrag oder ein höherer Fehlbetrag als geplant ausgewiesen wird, kann diese Veränderung der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres so erheblich sein gewesen sein, dass zum Abschlussstichtag am Ende dieses Haushaltsjahres der in der Schlussbilanz des Vorjahres enthaltene Ansatz der allgemeinen Rücklage erheblich zu verringern ist. Wird in diesem Fall ein Schwellenwert des § 76 Absatz 1 GO NRW überschritten, löst dies für die Gemeinde unmittelbar die Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes aus (vgl. § 5 GemHVO NRW).

Bei einem solchen Sachverhalt kann die für die Gemeinde zuständige Aufsichtsbehörde entsprechend den Erfordernissen und des haushaltswirtschaftlichen Verhaltens der Gemeinde die notwendigen Anordnungen treffen, erforderlichenfalls die Anordnungen selbst durchführen oder – wenn und solange diese Befugnisse nicht ausreichen – einen Beauftragten bestellen, um eine geordnete Haushaltswirtschaft wieder herzustellen. Mit dem Verweis auf den 13. Teil der Gemeindeordnung werden die Beziehung zwischen der Gemeinde und ihrer Aufsichtsbehörde noch einmal ausdrücklich verdeutlicht.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 75 GO NRW**

In den einschlägigen Vorschriften der Gemeindeordnung sind die Rechte und Pflichten der Aufsicht des Landes über die Gemeinden verankert, denn das Land schützt nach § 11 GO NRW die Gemeinden in ihren Rechten und sichert die Erfüllung ihrer Pflichten. Die Aufsicht des Landes verfügt über die nachfolgend aufgezeigten Aufsichtsmittel, denn sie erstreckt sich nach § 119 Absatz 1 GO NRW darauf, dass die Gemeinden im Einklang mit den Gesetzen verwaltet werden (vgl. Abbildung).

<b>Die gesetzlichen Aufsichtsmittel</b>	
<b>AUFSICHTSMITTEL</b>	<b>RECHTSQUELLE GEMEINDEORDNUNG</b>
Unterrichtungsrecht	§ 121
Beanstandungsrecht	§ 122 Absatz 1
Aufhebungsrecht	§ 122 Absatz 2
Anordnungsrecht	§ 123 Absatz 1
Ersatzvornahme	§ 123 Absatz 2
Bestellung eines Beauftragten	§ 124
Auflösung des Rates der Gemeinde	§ 125

*Abbildung 40 „Die gesetzlichen Aufsichtsmittel“*

Der örtlich zuständigen Aufsichtsbehörde über die Gemeinde stehen darüber weitere Aufsichtsmittel im Rahmen der Vorschriften der Gemeindeordnung zur Verfügung, z. B. im Rahmen der Anzeige der Haushaltssatzung und des Jahresabschlusses oder und bei Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes (vgl. §§ 76, 80 und 96 GO NRW). Mit den im 13. Teil der Gemeindeordnung aufgeführten Aufsichtsmitteln ist unmittelbar das Tätigwerden der Aufsichtsbehörde erforderlich, denn es soll ihr damit ermöglicht werden, beim haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinde einen rechtmäßigen Zustand wieder zu erreichen.

**5.3 Zu Satz 3 (Verweis auf die §§ 123 und 124 der Gemeindeordnung):**

Der Verweis „§§ 123 und 124 gelten sinngemäß“ in der Vorschrift soll die Bedeutung der Regelung und die Zulässigkeit eines ggf. erforderlich werdenden Einschreitens der die für die Gemeinde zuständigen Aufsichtsbehörde besonders verdeutlichen. Damit wird auf die Möglichkeit einer Anordnung und einer möglichen Ersatzvornahme durch Aufsichtsbehörde (vgl. § 123 GO NRW) sowie der möglichen Bestellung eines Beauftragten (vgl. § 124 GO NRW) besonders hingewiesen. Die Aufsichtsbehörde hat unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse und der gesetzlichen Festlegungen, dass das Land die Gemeinden in ihren Rechten schützt und die Erfüllung ihrer Pflichten sichert (vgl. § 11 GO NRW), zu beurteilen, ob wegen der Haushaltswirtschaft der Gemeinde davon im Einzelfall Gebrauch gemacht werden muss.

## **6. Zu Absatz 6 (Sicherstellung der Liquidität und der Finanzierung von Investitionen):**

### **6.1 Allgemeine Grundlagen**

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft hat die Liquidität der Gemeinde eine erhebliche Bedeutung, denn die Gemeinde muss ihre Zahlungsfähigkeit erhalten bzw. ständig sicherstellen. Daher enthält die haushaltsrechtliche Vorschrift ein entsprechendes Gebot für die Gemeinde. Die Bedeutung der Sicherstellung der Liquidität spiegelt sich aber auch im Drei-Komponentensystem des NKF wieder, denn neben der Ergebnisrechnung und der Bilanz hat die Gemeinde auch eine Finanzrechnung aufzustellen. Für die gemeindliche Haushaltsplanung ist daher von der Gemeinde neben dem Ergebnisplan auch ein Finanzplan aufzustellen.

In diesem Bestandteil des gemeindlichen Haushaltsplans werden die Zahlungen der Gemeinde veranschlagt, denn der gemeindliche Finanzplan dient der gesamten Finanzierungsplanung der Gemeinde. So weist dieser neben den Zahlungen für Investitionen auch die Finanzbedarfe für die laufende Verwaltungstätigkeit und die Bedarfe aus der Finanzierungstätigkeit (Kreditaufnahme für Investitionen und Tilgung von Krediten) aus. Im NKF bezieht sich zwar die haushaltswirtschaftliche Steuerung der Gemeinde auf die Erträge und Aufwendungen im Ergebnisplan, gleichwohl darf deren Zahlungswirksamkeit, insbesondere auch die Finanzierung der gemeindlichen Investitionen, nicht vernachlässigt werden. Diese Sachlage hat zum gemeindlichen Haushaltsgrundsatz „Sicherung der Liquidität“ geführt.

### **6.2 Die Pflicht zur Sicherstellung der Liquidität**

#### **6.2.1 Allgemeine Regelungsvorgaben**

Die Sicherstellung der Liquidität hat für die Gemeinden so eine große Bedeutung, dass dafür eine besondere Pflicht zur angemessenen Liquiditätsplanung bestehen muss. In diesem Zusammenhang umfasst der Begriff „Liquidität“ die Fähigkeit der Gemeinde, ihren Zahlungsverpflichtungen termingerecht und betragsgenau nachzukommen. Der Bürgermeister ist dazu gehalten, besondere örtliche Vorschriften zu erlassen, die sachlich notwendige Bestimmungen über die gemeindliche Liquiditätsplanung enthalten müssen (vgl. § 31 GemHVO NRW).

Bei der Ausgestaltung der örtlichen Liquiditätsplanung müssen zudem die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung nach § 77 GO NRW Anwendung finden sowie die Grundsätze für die gemeindliche Kreditaufnahme beachtet werden (vgl. §§ 86 und § 89 GO NRW). Außerdem darf dabei nicht unberücksichtigt bleiben, ob und in welchem Umfang die Gemeinde die Einziehung von Ansprüchen in Form der Stundung hinausschiebt oder durch Niederschlagung und Erlass auf die Durchsetzung ihrer Ansprüche verzichtet (vgl. § 23 Absatz 3 und 4 und § 26 GemHVO NRW). Aber ggf. sind auch weitere spezielle Regelungen notwendig.

#### **6.2.2 Gebot zur angemessenen Liquiditätsplanung**

Das haushaltsrechtliche Gebot „Sicherstellung der Liquidität“ wird durch die Verpflichtung der Gemeinde, eine angemessene Liquiditätsplanung vorzunehmen, ergänzt (vgl. § 89 Absatz 1 GO NRW i.V.m. § 30 Absatz 6 GemHVO NRW). Die Liquiditätsplanung hat die Gemeinde so vorzunehmen, dass sie an den einzelnen Fälligkeitsterminen ausreichend Finanzmittel hat, um zahlungsfähig zu sein und auch Liquiditätsschwankungen ausgleichen kann. Zur gemeindlichen Liquiditätsplanung gehört deshalb nicht nur, die kurzfristigen und langfristigen Ansprüche hinsichtlich ihrer Fälligkeiten zu betrachten, sondern auch sorgfältig die finanziellen Auswirkungen aus kurzfristigen und langfristigen Verpflichtungen einzubeziehen. Dabei bedarf es eigener Annahmen zur Entwicklung dieser gemeindlichen Verpflichtungen, um eine langfristige Liquiditätsplanung zu erreichen. Diese Sachlage

verpflichtet die Gemeinde, sich täglich sorgfältig Kenntnisse über die Zahlungsmittelzuflüsse und die Zahlungsmittelabflüsse sowie über Sicherheiten, Risiken und die Rentabilität von Anlagemöglichkeiten zu verschaffen.

Aus dem Gebot zur angemessenen Liquiditätsplanung entsteht auch das Erfordernis für die Gemeinde, interne Informationspflichten zu verankern, damit die für die Liquiditätsplanung zuständige Stelle auch aus den Fachbereichen der gemeindlichen Verwaltung die notwendigen Informationen erhält, um den Liquiditätsbedarf möglichst zutreffend abschätzen zu können. Auch wenn Dritte beauftragt werden, die Gemeinde bei der Verwaltung dieser Finanzmittel fachlich zu beraten oder zu unterstützen, müssen diese den haushaltsrechtlichen Grundsatz einer ausreichenden Liquiditätsplanung beachten. In solchen Fällen ist die Gemeinde verpflichtet, eine entsprechend wirksame Kontrolle gegenüber den Dritten sicherzustellen. Sie hat in jedem Fall zu gewährleisten, dass insbesondere die ihr gesetzlich zugewiesenen Aufgaben in ihrer Verfügungs- und Entscheidungsbefugnis verbleiben.

### **6.2.3 Liquiditätsrisikomess- und Liquiditätssteuerungsverfahren**

Für die Beurteilung einer ausreichenden Liquidität bietet sich für die Gemeinde die Einrichtung eines Liquiditätsrisikomess- und Liquiditätssteuerungsverfahrens an. Ein derartiges Verfahren muss unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse der Gemeinde der Art und Komplexität der gemeindlichen Geschäftsvorfälle eine adäquate laufende Ermittlung und Überwachung des Liquiditätsrisikos und der Liquiditätslage gewährleisten können. Auch muss das Verfahren den notwendigen Aufschluss über zu erwartende erhebliche Mittelabflüsse und über die Aufnahme von Finanzierungsmitteln sowie über die Auswirkungen von Liquiditätsengpässen ermöglichen, damit von der Gemeinde die notwendigen Maßnahmen bedarfsgerecht ergriffen werden können.

Im Zusammenhang mit der Einschätzung, bei welchem Niveau ein mittleres oder ein hohes Risiko für eine nicht ausreichende Liquidität entsteht, sollten daher geeignete Obergrenzen für Liquiditätsrisiken wie sie vergleichsweise auch im Zinsmanagement zur Anwendung kommen, bestimmt und zudem regelmäßig überprüft werden. Auch bedarf es bereits im Vorfeld der Auswahl von Maßnahmen zur Beseitigung einer Gefährdung. Werden von der Gemeinde zudem Beobachtungskennzahlen, z.B. eine Liquiditätskennzahl, die das Verhältnis zwischen den verfügbaren Zahlungsmitteln und den Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde in einem bestimmten Zeitraum angeben kann, eingesetzt, können derartige Hilfsmittel oder Instrumente zu einer Verbesserung der Einschätzung der Liquiditätserfordernisse bei der Gemeinde beitragen.

Es bedarf jedoch alternativer Verfahren zur Sicherung der gemeindlichen Liquidität, wenn die Gemeinde sich nicht eines ausgefeilten Liquiditätsrisikomess- und Liquiditätssteuerungsverfahrens bedient. Einen Einstieg, um sich einen zeitbezogenen Überblick über die verfügbaren Zahlungsmittel und der abrufbaren Forderungen und Zahlungsverpflichtungen zu verschaffen, könnte ein Liquiditätsspiegel, vergleichbar dem Forderungsspiegel und dem Verbindlichkeitspiegel im Jahresabschluss, bieten. Durch die Einstellung der Ansprüche und Zahlungsverpflichtungen in ein Zeitraster soll dabei ein Überblick erreicht werden, durch den das gemeindliche Finanzmanagement und die notwendige Liquiditätssicherung unterstützt werden. Anders als die zuvor genannten Spiegel müssen in einem Liquiditätsspiegel jedoch stärker die kurzfristigen Zahlungserfordernisse berücksichtigt werden. Außerdem muss ein Liquiditätsspiegel in kurzen Zeitabständen, ggf. täglich, fortgeschrieben werden.

### **6.3 Die Sicherstellung der Finanzierung von Investitionen**

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft hat die Investitionstätigkeit der Gemeinde eine erhebliche Bedeutung für die gemeindliche Aufgabenerfüllung. Daher enthält die haushaltsrechtliche Vorschrift ein entsprechendes Gebot für die Gemeinde. Die Sicherstellung der Finanzierung von Investitionen erfordert zudem ein Zusammenspiel verschiedener Aspekte, um diesem Haushaltsgrundsatz Genüge zu tun. Bei der Entscheidung, ob die Finanzierung einer Investition gesichert ist und sie durchgeführt werden darf, gilt es, die Vorschriften über die gemeindlichen Investitionen in § 14 GemHVO NRW, die Gesamtdeckung in § 20 GemHVO NRW und über die

Kreditaufnahme in § 86 (Kredite für Investitionen) sowie in § 89 (Kredite zur Liquiditätssicherung) haushaltsrechtlich und haushaltswirtschaftlich zutreffend anzuwenden.

Aber auch weitere gemeindliche Vorschriften können für die Sicherstellung der Finanzierung von Investitionen betroffen sein, z. B. die Vorschrift des § 83 GO NRW bei einer außerplanmäßigen Umsetzung von Investitionen oder die Vorschrift des § 85 GO NRW über das Eingehen von Verpflichtungen aus der gemeindlichen Investitionstätigkeit zulasten künftiger Haushaltsjahre. In die Betrachtung, ob die Finanzierung von Investitionen sichergestellt ist, sind auch die erhaltenen Zuwendungen und die Beiträge Dritter einzubeziehen. So ist z.B. ein bei der Gewährung einer investiven Zuwendung zugelassener vorzeitiger Baubeginn durch den Zuwendungsgeber ohne seine rechtliche Zusicherung der Zuwendungsgewährung kein Anlass, von der nach dieser Vorschrift erforderlichen Sicherstellung der Finanzierung von Investitionen auszugehen zu können, wenn die Gemeinde nicht bereits über die notwendigen Eigenmittel verfügt.

Die Gemeinde muss daher vor der Veranschlagung einer Investition im gemeindlichen Haushaltsplan klären, ob, die Finanzierung der Investition im Sinne des § 75 Absatz 6 GO NRW i.V.m. § 14 GemHVO NRW sichergestellt ist. Im Rahmen der gemeindlichen Planung der voraussichtlichen Umsetzung einer investiven Maßnahme sollte die Gemeinde die Maßnahme auch in ihre haushaltsmäßige Liquiditätsplanung einbeziehen. Dabei sollte auch das Forderungssicherungsgesetz (FoSiG) vom 23.10.2008 (BGBl. I S. 2022) Beachtung finden, denn danach kann z.B. ein Unternehmer vom Besteller eine Abschlagszahlung verlangen. Diese darf nicht verweigert werden, selbst nicht wegen vorhandener Mängel (vgl. § 632a BGB).

## **7. Zu Absatz 7 (Überschuldung der Gemeinde):**

### **7.1 Zu Satz 1 (Verbot der Überschuldung):**

Das bilanzielle Eigenkapital einer Gemeinde kann seine Funktion nur erfüllen, solange es nicht durch Verluste in Form von Jahresfehlbeträgen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung vollständig aufgezehrt worden ist. Aus diesem Grunde bedarf bei Gemeinden, deren weitere Entwicklung mit erheblichen Risiken behaftet ist, der Bestand an Eigenkapital in der gemeindlichen Bilanz einer besonderen Betrachtung. In Fortführung der Genehmigungspflicht der Verringerung der allgemeinen Rücklage nach Absatz 4 der Vorschrift als eine Inanspruchnahme des gemeindlichen Eigenkapitals verbietet diese Vorschrift der Gemeinde sich zu überschulden. Die Vorschrift enthält dazu auch eine Definition der gemeindlichen Überschuldung, die aus dem kaufmännischen Recht abgeleitet ist (bilanzielle Überschuldung). Die Sachlage, dass bei einer eingetretenen Überschuldung die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde nicht mehr gewährleistet ist, führte zu dieser gesetzlichen Auffangregelung.

Durch die ausdrückliche Benennung der gemeindlichen Bilanz in dieser Vorschrift ist eindeutig bestimmt, dass im Rahmen des Jahresabschlusses (vgl. §§ 95 und 96 GO NRW) von der Gemeinde zu prüfen ist, ob noch ausreichend Eigenkapital vorhanden ist. Aus der Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss ergibt sich stichtagsbezogen, ob eine Überschuldung der Gemeinde eingetreten ist. Der gesetzliche Verbotstatbestand wirkt jedoch nicht soweit, dass bei einem möglichen Eintreten einer Überschuldung von der Gemeinde zum Abschlussstichtag kein Jahresabschluss aufzustellen ist, weil dadurch die Überschuldung der Gemeinde tatsächlich eintritt und gleichzeitig belegt wird. Der Tatbestand der Überschuldung ist vielmehr besonderes und eindeutiges Indiz für Handlungspflichten des Rates und der Verwaltung der Gemeinde, denn es gilt, den Verbotstatbestand schnellstmöglich wieder zu beseitigen.

Bei diesem Überschuldungsverbot bleibt der jährliche Gesamtabschluss unberührt, denn die Vorschrift verweist nur auf die Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss und nicht auf die Gesamtbilanz, die zum gemeindlichen Gesamtabschluss gehört (vgl. § 116 Absatz 1 GO NRW). Die Gesamtbilanz wird regelmäßig aus der Bilanz der Gemeinde und den Bilanzen der gemeindlichen Betriebe im Rahmen der Konsolidierung erstellt (vgl. § 50 GemHVO NRW), sodass sich auch Besonderheiten bei den Einzelbilanzen darauf auswirken. Eine eingetretene

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 75 GO NRW**

Überschuldung bei der gemeindlichen Verwaltung und/oder bei einem der gemeindlichen Betriebe wirkt sich daher negativ auf das Gesamteigenkapital der Gemeinde aus. Soweit dadurch ein Überschuss der Passivposten über die Aktivposten entsteht und damit ein Überschuldungstatbestand im Gesamtabchluss vorliegt, ergibt sich wegen des fehlenden Verweises gleichwohl kein Verbotstatbestand für die Gemeinde.

**7.2 Zu Satz 2 (Vorliegen der Überschuldung):**

**7.2.1 Die Ermittlung der Überschuldung**

Nach der Vorschrift ist eine Gemeinde überschuldet, wenn nach ihrer Bilanz das Eigenkapital aufgebraucht ist. In den Fällen, in denen eine Überschuldung der Gemeinde vorliegt, muss auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz der besondere Bilanzposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ angesetzt werden, um als Korrekturposten den Differenzbetrag aufzunehmen. Dieser Tatbestand ist sachlich gegeben, wenn die Wertansätze der Passivposten in der Bilanz (Eigenkapital und Verbindlichkeiten), jedoch ohne Berücksichtigung der Sonderrücklagen als Eigenkapitalbestandteile, die Wertansätze der Aktivposten (Anlagevermögen und Umlaufvermögen) unter Berücksichtigung der Rechnungsabgrenzung, übersteigen.

Zur Feststellung der Überschuldung der Gemeinde muss eine Summe aus den Eigenkapitalbestandteilen in Form der Ansätze der Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“, „Ausgleichsrücklage“ und „Jahresüberschuss/-Jahresfehlbetrag“ gebildet werden. Sofern das ermittelte Ergebnis negativ ist (Summenbetrag < 0 Euro), darf dieser Betrag nicht mit einem negativen Vorzeichen auf der Passivseite der Bilanz angesetzt werden. Vielmehr muss dieser Betrag unter einem gesonderten Bilanzposten am Ende der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 4 i.V.m § 43 Absatz 7 GemHVO NRW). Die Nichtberücksichtigung von Sonderrücklagen ist wegen des bestehenden Haushaltsausgleichssystems und des Verbotes der Bildung von Sonderrücklagen für selbst gewählte Zwecke durch die Gemeinde geboten (vgl. § 43 Absatz 4 Satz 4 GemHVO NRW). Das nachfolgende Schema zeigt den Bilanzposten auf, der bei eingetretener Überschuldung auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist (vgl. Abbildung).

<b>Der Bilanzposten für das „negative Eigenkapital“</b>	
<p><b><u>Aktiva</u></b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Anlagevermögen               <ul style="list-style-type: none"> <li>1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände</li> <li>1.2 Sachanlagen</li> <li>1.3 Finanzanlagen</li> </ul> </li> <li>1 Umlaufvermögen               <ul style="list-style-type: none"> <li>1.1 Vorräte</li> <li>1.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände</li> <li>1.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens</li> <li>2.4 Liquide Mittel</li> </ul> </li> <li>3. Aktive Rechnungsabgrenzung</li> </ul> <p><b><u>4. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag</u></b></p>	<p><b><u>Passiva</u></b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Eigenkapital               <ul style="list-style-type: none"> <li>Allgemeine Rücklage</li> <li>Sonderrücklagen</li> <li>Ausgleichsrücklage</li> <li>Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag</li> </ul> </li> <li>2. Sonderposten</li> <li>3. Rückstellungen</li> <li>4. Verbindlichkeiten</li> <li>5. Passive Rechnungsabgrenzung</li> </ul>

*Abbildung 41 „Der Bilanzposten für das „negative Eigenkapital“*

### **7.2.2 Überschuldung und Haushaltsausgleichsregel**

Der gemeindliche Haushalt ist nach der Vorschrift auch ausgeglichen, wenn der Gesamtbetrag der Erträge die Höhe des Gesamtbetrages der Aufwendungen im Haushaltsjahr übersteigt. Es ist daher selbstverständlich, dass auch bei voraussichtlich höheren Erträgen als Aufwendungen die Gemeinde die Pflicht zum Haushaltsausgleich erfüllt wird. Die Regel über höhere Erträge als Aufwendungen als Haushaltsausgleichsregel ist dem bestehenden Verbot der Überschuldung bei Gemeinden geschuldet. Die Entwicklung des gemeindlichen Eigenkapitals hat die Gemeinde in jedem Haushaltsjahr aufzeigen. Sie muss deshalb ihrem Haushaltsplan eine Übersicht dazu beizufügen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 2 Nummer 7 GemHVO NRW).

Die Gemeinde kann eine eingetretene Überschuldung aber nur beseitigen, wenn sie aus ihrer Haushaltswirtschaft heraus auch Überschüsse erzielt bzw. erzielen darf. Bei der gemeindlichen Haushaltsplanung muss deshalb bereits ein Jahresüberschuss als Zielvorgabe für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gewollt sein. Ein entsprechendes Bemühen der gemeindlichen Verwaltung soll bestehen, damit dieses Ziel auch erreicht wird, zumal der Haushaltsplan für die Haushaltsausführung der Gemeinde bindend ist (vgl. § 79 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Die Erweiterung der Haushaltsausgleichsregel soll diesen Zusammenhang verdeutlichen.

### **7.2.3 Überschuldung und vorläufige Haushaltswirtschaft**

Die eingetretene Überschuldung einer Gemeinde führt als Verstoß gegen das gesetzliche Verbot dazu, dass deren jährliche Haushaltswirtschaft wie eine vorläufige Haushaltswirtschaft einzustufen und zu führen ist. Die Gemeinde kann beim Vorliegen einer Überschuldung nicht mehr dem Gebot in Absatz 1 der Vorschrift, ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist, in einem ausreichenden Maße nachkommen. Diese Sachlage ist auch dann als gegeben anzusehen, wenn die Gemeinde einen ausgeglichenen Haushalt aufstellt (Ausgleich ggf. nicht nur im Haushaltsjahr, sondern auch in den folgenden drei Planungsjahren der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung), sich jedoch nicht in der Lage sieht, die notwendigen Ergebnisüberschüsse im Haushaltsjahr zu erwirtschaften, um die Überschuldung und den dadurch den eingetretenen Verstoß gegen das gesetzliche Verbot zu beseitigen.

Bei einem eingetretenen Verstoß gegen das gesetzliche Verbot der Überverschuldung kann daher auch bei einem ausgeglichenen Haushalt der Gemeinde gleichwohl die gemeindliche Haushaltswirtschaft nicht als unbedenklich behandelt werden, denn der Verstoß besteht fort, soweit in der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung „nur“ der gesetzlich vorgesehene Soll-Ausgleich erreicht wird. Diese Sachlage hat daher zur Folge, dass für die Gemeinde die Bedingungen der vorläufigen Haushaltsführung grundsätzlich gelten müssen, um durch in der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft einsetzende Sparbemühungen einen Jahresüberschuss in der Ergebnisrechnung ausweisen zu können. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft muss daher ggf. auch langfristig auf die Beseitigung der eingetretenen Überschuldung der Gemeinde ausgerichtet werden. Diese Auslegung und Ausrichtung gebieten auch die haushaltsrechtlichen Grundsätze.

### **7.2.4 Das Haushaltssicherungskonzept zur Vermeidung der Überschuldung**

Durch die Darstellung der voraussichtlichen Entwicklung des Eigenkapitals innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung kann aufgezeigt worden sein, dass im Haushaltsjahr oder in einem der drei folgenden Planjahre die allgemeine Rücklage aufgebraucht wird, tritt als Rechtsfolge unmittelbar die Verpflichtung der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 Absatz 1 GO NRW ein. Weil es im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu verhindern gilt, dass der Prozess des Eigenkapitalverzehr eine unbeherrschbare Dynamik annehmen kann, ist es auch im Interesse der Gemeinden sachgerecht, dass in diesen Fällen die Aufsichtsbehörden bei ihrer Genehmigung zur Verringerung der allgemeinen Rücklage von der Gemeinde die Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes verlangen.

Im Rahmen der Aufstellung und Umsetzung eines Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW ist insbesondere eine enge Zusammenarbeit zwischen der Gemeinde und ihrer Aufsichtsbehörde zur Beseitigung der entstandenen Fehlentwicklung und Vermeidung des Eintritts einer Überschuldung notwendig. In einem unter dieser Zwecksetzung aufzustellenden Haushaltssicherungskonzept ist zu berücksichtigen, dass die Gegenmaßnahmen zum möglichen Eigenkapitalverzehr auch Elemente der Maßnahmen enthalten müssen, die für einen Eigenkapitalaufbau geeignet sind.

## **7.2.5 Der Sanierungsplan zur Beseitigung der Überschuldung**

### **7.2.5.1 Der Anlass für den Sanierungsplan**

Bei eingetretener Überschuldung, die durch den Ansatz des Postens „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz ausgewiesen wird (vgl. § 43 Absatz 7 i.V.m. § 41 Absatz 3 Nummer 4 GemHVO NRW) und die dadurch auch als Überschuldungsbilanz bezeichnet werden kann, muss der Blick der Gemeinde zwingend auf den Aufbau von Eigenkapital gerichtet werden. Es gilt in solchen Fällen die notwendige Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs einzuleiten und die Wiederherstellung der Ertragskraft sofort in Angriff zu nehmen. Der bestehende Verstoß gegen das Verbot der Überschuldung (vgl. § 75 Absatz 7 GO NRW) steht dabei im Mittelpunkt der Betrachtung, sodass die notwendigen Gegenmaßnahmen der Gemeinde mindestens auf die Beendigung dieses Verstoßes zielen müssen. Es muss aber auch eine örtliche Eigenkapitalzielgröße entwickelt werden, um auf Dauer die Leistungsfähigkeit der Gemeinde, auch bei haushaltswirtschaftlichen Schwankungen in der gemeindlichen Ertragskraft, sicherzustellen.

Die Gemeinde muss daher auf jeden Fall zeitnah zielgerichtete haushaltswirtschaftliche Sofortmaßnahmen ergreifen, damit auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz kein Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ mehr auszuweisen ist. Daraus folgt auch, dass ggf. auf eine längere Zeit vielfältige Gegenmaßnahmen von der Gemeinde umgesetzt werden müssen, um eine künftige Überschuldung wirksam auf Dauer zu vermeiden. Die besonderen Ziel- und Zwecksetzung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfordern daher einen geeigneten Sanierungsplan als Eigenkapitalaufbaukonzept (EAK). Mit dem Haushaltssicherungskonzept nach § 76 GO NRW können aber auch andere Strategien verfolgt werden.

Der Sanierungsplan wird in diesem Zusammenhang als umfassendes Sanierungskonzept zum zukunftsorientierten Leitfaden (Gesamtkonzept der Gemeinde), in dem die grundsätzlichen Rahmenbedingungen für die Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde und die Steuerung des Haushalts sowie den Erhalt des Eigenkapitals festgelegt werden. Der Sanierungsplan muss gleichzeitig ein erweitertes Planungssystem als der Haushaltsplan enthalten, das als Handlungsrichtschnur dienen soll und deshalb die konkreten und akuten Schritte aufzuzeigen hat, die sofort und in der weiteren Zukunft von der Gemeinde zu gehen sind. Besondere Eckpunkte sowie die Chancen und Risiken für die Gemeinde sind dabei besonders herauszustellen.

### **7.2.5.2 Die Stufen eines Sanierungsplans**

#### **7.2.5.2.01 Die Leitlinie zur Krisenbewältigung**

In Krisensituation der Gemeinde müssen für den Rat und die Verwaltung sowie die Bürgerinnen und Bürger eine Sanierungsstrategie im Sinne eines Gesamtkonzeptes erarbeitet werden, die den gesamten Ablauf der Bewältigung der haushaltswirtschaftlichen Krise der Gemeinde strukturmäßig beinhaltet und die Grundlage für die notwendigen Sanierungshandlungen der Gemeinde bietet. Die fünf Stufen eines Gesamtkonzeptes der Gemeinde zur Krisenbewältigung (Sanierungsplan) können dabei z.B. die nachfolgend aufgezeigten Stufen oder Phasen sein, wobei jeder Stufe eine eigene Bedeutung zukommt. Gleichzeitig besteht aber auch ein Zusammenhang

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 75 GO NRW**

zwischen den allen Stufen. Eine örtlich gewollte Sanierung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist regelmäßig nur umsetzbar, wenn die einzelnen Schritte dazu aufeinander aufbauen (vgl. Abbildung).

<b>Die Stufen eines Sanierungsplans</b>		
Stufe 1	Sensibilisierung/ Krisenerkenntnis (Befangenheit der Betroffenen)	Bedrohung erkennen und ernst nehmen
Stufe 2	Krisenursachen identifizieren (Sanierungswürdigkeit und Sanierungsfähigkeit feststellen)	Sich schlüssig auf wesentliche Kernfragen konzentrieren
Stufe 3	Sanierungskonzept - Leitlinie für eine Sanierung (Ursachen - Analyse - Lage - Ziele)	Perspektive und Vision der Sanierung vermitteln
Stufe 4	Implementierung des Sanierungskonzepts (leistungs- und finanzwirtschaftliche, organisatorische Maßnahmen)	Zustimmung und Motivation der Beteiligten auslösen
Stufe 5	Sanierungscontrolling (Identifizierung des Sanierungserfolges, Kennzahlen, Planungsrechnungen und Planbilanz)	Erfolgreiche Umsetzung messen, Chancen und Risiken neu einschätzen

*Abbildung 42 „Die Stufen eines Sanierungsplans“*

Der Sanierungsplan verkörpert somit eine Leitlinie für das Handeln der Gemeinde und für die Verhandlungen mit Dritten. Die Frage, ob und ggf. welche Schlussfolgerungen bei Vorliegen der Überschuldung der Gemeinde zu ziehen sind und ob und welche Formen des aufsichtsrechtlichen Handelns angezeigt sind, bedarf noch weiterer Erörterungen und Abstimmungen. Es sollen möglichst praktikable Antworten gefunden werden.

**7.2.5.2.1 Zu Stufe 1 (Sensibilisierung/ Krisenerkenntnis):**

Die schlechte wirtschaftliche Lage der Gemeinde bzw. die Krise bei der Gemeinde ist kein Thema, das verdrängt und auf die Zukunft verschoben werden darf. Oftmals können die Aufsichtsbehörde oder Dritte einen Anstoß geben, damit die Gemeinde die Bedeutung der Problematik erkennt und sich dieser stellt. Hierzu bedarf es ausreichender Kenntnisse über die wirtschaftliche Situation der Gemeinde sowie über die örtliche Verwaltungskultur, ggf. auch einer Objektivierung bei der Einschätzung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde. Vielfach besteht eine Befangenheit der Betroffenen, sodass die eingetretene Bedrohung nicht im erforderlichen Umfang erkannt und ernst genommen wird. Daher muss eine sachliche Klarheit geschaffen und kritische Fragen in Abwägung mit den angestrebten Zielen geklärt werden. Auch darf die mögliche Gefahr, dass traditionelle Unterschiede sich als Hindernisse erweisen und eine Verständigung bzw. Annäherung ausbleibt, nicht außer Acht gelassen werden.

**7.2.5.2.2 Zu Stufe 2 (Krisenursachen identifizieren):**

Die schlechte wirtschaftliche Lage der Gemeinde erfordert eine Identifikation der Krisensymptome und Ursachen. Sie umfasst alle Maßnahmen zur möglichst vollständigen Erfassung der vorhandenen Faktoren, die diese Lage bzw. Krise der Gemeinde verursacht bzw. dazu beigetragen haben. Auch gilt es, die Sanierungswürdigkeit und Sanierungsfähigkeit aller Bereiche der gemeindlichen Aufgabenerfüllung festzustellen. Damit wird der Weg frei, sich schlüssig auf die wesentlichen Kernfragen zur Einleitung der Sanierung zu konzentrieren. Es reicht deshalb zur Feststellung möglicher Ursachen bzw. eines Sanierungsbedarfs in der Gemeinde nicht aus, auf Entwicklun-

gen zu verweisen, die sich in gleicher oder ähnlicher Weise auch auf die Haushaltswirtschaft bzw. wirtschaftliche Lage anderer Gemeinden auswirken.

Soweit die Voraussetzungen für einzelne Lösungen ungünstig erscheinen oder widersprüchliche Positionen bestehen, kann eine fundierte Analyse der haushaltswirtschaftlichen Lage der Gemeinde zu einer Entscheidungsbasis werden, die zum Verständnis und zur Akzeptanz der Notwendigkeit einer Sanierung beiträgt. Dieses muss jedoch eine vollständige und zutreffende Information und Kommunikation über die örtliche Bestandsaufnahme, die Bewertung und die Machbarkeit einschließen und ggf. erkennen lassen, dass die für eine Sanierung notwendigen Voraussetzungen erst noch geschaffen werden müssen.

#### **7.2.5.2.3 Zu Stufe 3 (Sanierungsplan - Leitlinie für eine Sanierung):**

Die Identifikation der Krisenursachen schließt ein, die Ziele der Sanierung sowie eine Sanierungsstrategie mit einer Perspektive zu entwickeln und festzulegen sowie die Vision der Sanierung zu vermitteln. Dabei dürfen die erkannten Probleme nicht nebeneinanderstehen bleiben. Es muss versucht werden, dass durch eine möglichst strukturierte Zusammenfassung in „Bereiche“ die grundlegenden und maßgeblichen Verhältnisse aufgezeigt, Unsicherheiten abgebaut und eine Annäherung der Beteiligten erreicht werden.

Die Gemeinde hat außerdem die Kriterien für ein Sanierungsmanagement sowie die Inhalte des Sanierungsplans aus der Analyse heraus und aufgrund von realistischen Annahmen zu bestimmen. Zu dieser Stufe gehört auch, die notwendigen Informationen zu sammeln, um die Chancen und Risiken für die Zukunft der Gemeinde zu analysieren und zu definieren. Erst dann können Perspektiven und Visionen der Sanierung aufgezeigt und verständlich gemacht sowie dem Sanierungsplan eine Leitlinie gegeben werden.

#### **7.2.5.2.4 Zu Stufe 4 (Implementierung des Sanierungsplans):**

Aufbauend auf dem durch die Aufsichtsbehörde nach § 76 Absatz 2 GO NRW genehmigten schlüssigen und realitätsgerechten Sanierungsplan sowie den festgelegten Zielen und der vorgesehenen Sanierungsstrategie soll die Umsetzung vorbereitet und in konkreten Schritten durchgeführt werden. Eine stetige Begleitung bzw. Prozessunterstützung durch die Aufsichtsbehörde sowie Unterrichtungspflichten in regelmäßigen Zeitabständen gegenüber dem Rat, der Öffentlichkeit und der Aufsichtsbehörde soll die Umsetzungsbemühungen und die Vorgehensweise der Gemeinde bestärken. Die im Sanierungsplan aufgezeigten möglichen leistungs- und finanzwirtschaftlichen sowie organisatorischen Maßnahmen müssen die Zustimmung aller Beteiligten, insbesondere der Entscheidungsträger, finden sowie eine Motivation dieser Personen bewirken. Der Sanierungsplan soll auch als Leitlinie für Verhandlungen mit Dritten im Rahmen der vorgesehenen Sanierung dienen.

#### **7.2.5.2.5 Zu Stufe 5 (Sanierungscontrolling):**

Die Umsetzung des genehmigten Sanierungsplans und das Erreichen der festgelegten Ziele sowie die Einhaltung der vorgesehenen Sanierungsstrategie bedürfen der regelmäßigen Überprüfung durch die Gemeinde. Dies erfordert ein regelmäßiges Sanierungscontrolling, mit dem die jeweils aktuelle wirtschaftliche Lage der Gemeinde sowie ihre Verwaltungskultur bewertet und beurteilt sowie ein Abgleich der aktuellen Situation mit den Vorgaben aus dem Sanierungsplan bzw. der Sanierungsstrategie vorgenommen wird. Dabei soll der Sanierungserfolg identifiziert werden, z. B. mit Kennzahlen und Planungsrechnungen (Planbilanz), denn eine erfolgreiche Bewältigung der Krise muss messbar sein.

In die Ergebnisbetrachtung der einzelnen Sanierungsschritte müssen die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde einbezogen werden. Ein erfolgreicher Sanierungsprozess bei der Gemeinde besteht

u.a. darin, dass sie die Bewältigung der Krise ihrer haushaltswirtschaftlichen Lage selbst so durchführt, dass die Gemeinde die dauernde Leistungsfähigkeit und eine stetige Aufgabenerfüllung wieder gesichert wird und die künftigen Generationen nicht unnötig belastet (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW). Die Gemeinde kann dadurch dann den Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit einhalten.

## **7.2.6 Die Ausführung örtlicher Maßnahmen der Gemeinde**

### **7.2.6.1 Die Ursachenanalyse**

Für die Aufstellung des Sanierungskonzeptes muss die Gemeinde ihre aktuelle Ausgangslage zutreffend einschätzen, um die Ursachen für den haushaltswirtschaftlichen „Sanierungsbedarf“ identifizieren und Sanierungsziele und Strategien entwickeln zu können. Erst aufgrund einer sorgfältigen Analyse, möglichst mehrerer vergangener Haushaltsjahre sowie der Jahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung, im Einzelfall ggf. auch darüber hinaus, lässt sich nach den Verhältnissen der jeweiligen Gemeinde unter Beachtung eines pflichtgemäßen Ermessens und der Abwägung der in Betracht gezogenen Sanierungsmöglichkeiten, der Rahmen sowie die Inhalte des örtlichen Sanierungskonzeptes konkret festlegen.

### **7.2.6.2 Die Schaffung eines zukunftsorientierten Bildes**

Die Gemeinde ist gesetzlich verpflichtet, ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Sie hat zudem ihre Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Diese Vorgaben erfordern grundsätzlich, dass die Gemeinde möglichst eine defizitäre Haushaltslage, insbesondere aber eine Überschuldung vermeidet. Soweit eine solche Haushaltslage entstehen kann, soll die Gemeinde mit ihren Möglichkeiten zukunftsorientiert versuchen, ihre Ertragskraft bald möglichst wieder herzustellen und dauerhaft zu sichern. Bei einer eingetretenen Überschuldung soll die Gemeinde den Sanierungsprozess selbst so durchführen, dass die dauernde Leistungsfähigkeit und stetige Aufgabenerfüllung wieder erreicht wird. Sie soll eine haushaltswirtschaftliche Lage schaffen, durch die die künftigen Generationen nicht unnötig belastet werden sowie deren Zukunft dauerhaft gesichert wird.

Diese Erfordernisse für die gemeindliche Haushaltssanierung zeigen und verdeutlichen, dass unter Beachtung des Grundsatzes der intergenerativen Gerechtigkeit ein zukunftsorientiertes Bild der Gemeinde mit qualitativ hochwertigen Leitorientierungen als Kernaussagen geschaffen sein muss. Erst dann besteht eine geeignete Grundlage für eine neue Ausrichtung auf ein nachhaltiges und zukunftsbezogenes Handeln der Gemeinde. Die wirtschaftliche Lage bzw. die eingetretene Überschuldung der Gemeinde verlangen bei einer Haushaltssanierung die Festlegung neuer nachhaltiger Rahmenbedingungen und Handlungsfelder vor Ort. Für den Weg dorthin bedarf es eines Maßnahmenpaketes mit aufeinander abgestimmten Sanierungsmaßnahmen und nicht nur der Benennung einzelner Maßnahmen.

Die neuen Rahmenbedingungen sollen zudem auch dazu beitragen, dass die Gemeinde sich ein ziel- und zukunftsorientiertes Profil gibt. Nur mit auf die gemeindliche Aufgabenerfüllung in der Zukunft ausgerichteten Visionen und Leitlinien (Leitbildern) lassen sich von der Gemeinde die notwendigen strategischen und operativen Ziele bestimmen und die angestrebte Nachhaltigkeit und Generationengerechtigkeit im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft einhalten. Die örtlichen Ziele können und sollen dazu eine Leitorientierung für die gemeindliche Sanierung entfalten bzw. bieten, um auch die notwendige Haushaltswirksamkeit zu erreichen. Dabei gilt es, die gemeindliche Steuerung und das Finanzmanagement der Gemeinde unter Beachtung der einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorschriften miteinander zu verknüpfen. Insgesamt gesehen kann und muss durch die Gemeinde ein örtlich gestaltetes handhabbares und auf ein wirtschaftliches Handeln ausgerichtetes System für die gemeindliche Haushaltssanierung und die künftige Haushaltswirtschaft der Gemeinde entstehen.

Für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sollen daher die örtlich festgelegten produktorientierten Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs überprüft sowie Leistungskennzahlen zur Zielerreichung ggf. neu bestimmt und mit den örtlichen Finanzziele verknüpft werden. Die Ziele sind dabei zwischen dem Rat der Gemeinde und der gemeindlichen Verwaltung abzustimmen. Auch die Öffentlichkeit sollte in diesen Prozess in geeigneter Weise eingebunden werden. Durch die Verpflichtungen wird von der Gemeinde nichts Unmögliches verlangt, auch wenn es bei der Vielzahl der örtlichen Aufgaben nicht immer einfach sein dürfte, dafür geeignete messbare Ziele und Leistungskennzahlen festzulegen.

### **7.2.6.3 Die Sanierungspotentiale erschließen**

Als Einstieg in die Sanierung sind durchaus pauschale Maßnahmen ohne Berücksichtigung von Fach- und Sonderinteressen denkbar. Solchen aufgabenbereichsübergreifenden Maßnahmen sollte bei Bedarf eine differenzierte Konsolidierung anhand einer vorgenommenen Aufgabenkritik folgen. Es hat sich z.B. in der Vergangenheit gezeigt, dass allein der Abbau staatlicher Standards keine Konsolidierungspotentiale erschließt, wenn sich daran keine kritische Überprüfung der Möglichkeiten zur Ausfüllung dieser Entscheidungsfreiräume anschließt. Auch bei den pflichtigen Aufgaben sind daher die Möglichkeiten einer Reduzierung der Aufwendungen durch eine Überprüfung der Art, des Umfangs und der Ermessensausübung auszuschöpfen. Gesetzliche Verpflichtungen sind mit dem Ziel zu überprüfen, sie auf die kostengünstigste Weise zu erledigen, ggf. auch in Zusammenschlüssen mit anderen Gemeinden.

In diesem Zusammenhang sind auch pflichtige Aufgaben der Gemeinde zum Gegenstand der Haushaltssanierung zu machen und freiwillige Leistungen der Gemeinde können bei der Prüfung von Sanierungspotential nicht außer Betracht bleiben. Auch die Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde muss einbezogen werden, soweit dort Sanierungsmaßnahmen durch eine Reduzierung von Abschreibungs- und Zinslasten, z.B. durch den Verzicht auf nicht zwingend erforderliche Investitionsvorhaben, möglich sind. Auch die Positionen des Haushaltsplans bieten sich für die Prüfung möglicher hausaltswirtschaftlicher Verbesserungen (Erhöhung der Erträge, Reduzierung der Aufwendungen) an. Bei dieser Prüfung darf kein Teilplan ausklammert werden, weil das Sanierungskonzept auch die schnellstmögliche Beseitigung der Überschuldung gewährleisten muss.

### **7.2.6.4 Die Auswahl von Sanierungsmaßnahmen**

#### **7.2.6.4.1 Allgemeine Maßnahmen**

Die Gemeinde hat bereits im frühen Stadium der Vorbereitung auch die Fach- und Sonderinteressen der gemeindlichen Verwaltung in die Vorbereitung der Sanierung einzubinden. Es gilt dabei, nicht die Ideenfindung für Sanierungsmaßnahmen in den Vordergrund zu schieben, sondern u.a. zu sichern, dass eine entsprechende spätere Umsetzung erfolgreich sein wird, auch wenn von einzelnen Aufgabenbereichen ggf. dauerhaft Einschränkungen hingenommen werden müssen. Eine solche Vorgehensweise kann z. B. durch eine gemeindeinterne „Sanierungskommission“ koordiniert werden, wo es insgesamt sachlich sinnvoll und wünschenswert ist. Dieses Gremium muss daher mit der Zwecksetzung eingerichtet werden, die Umsetzungsschritte zur Beseitigung der Überschuldung zu verbessern und zu beschleunigen.

Im Rahmen einer notwendigen Aufgabenkritik muss das gesamte Leistungsangebot der Gemeinde mit dem Ziel der Anpassung und ggf. der Rückführung auf ein niedrigeres Niveau untersucht und eingegrenzt werden. Die örtlich unterschiedlichen Ausgangssituationen für eine Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs erfordern es von jeder betroffenen Gemeinde, eigene Sanierungspotentiale aufzuspüren. Dabei können auch kleinere Möglichkeiten zur Sanierung beitragen und sich in der Summe durchaus zu bedeutenden Sanierungsleistungen summieren. Insgesamt erfordert daher ein Sanierungskonzept das Setzen neuer Aufgabenschwerpunkte und die

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 75 GO NRW**

eigene strikte Bereitschaft zur Wiederherstellung eines dauerhaften Hausausgleichs auch unter der Einbeziehung organisatorischer Maßnahmen. Diese Sachlage erfordert, den Rat der Gemeinde, der das Sanierungskonzept zu beschließen hat, frühzeitig in die Überlegungen der Verwaltung einzubinden.

**7.2.6.4.2 Die Festlegung des Veränderungspotentials**

Das mögliche Veränderungspotential der Gemeinde zur Optimierung der gemeindlichen Bilanzstruktur im Sinne eines Beitrages zur Beseitigung der Überschuldung der Gemeinde muss von der Gemeinde danach bestimmt werden, auf welche Art und Weise in der Bilanz als Vermögensrechnung der Gemeinde die bilanziellen Wertansätze zugunsten der Gemeinde verändert werden können, um dadurch die Überschuldung zu beseitigen und die gemeindliche Ertragskraft dauerhaft zu gestalten bzw. zu steigern. Die Hinweise, die in der Abbildung beispielhaft enthalten sind, können von der Gemeinde zum Anlass genommen werden, örtlich ihre Möglichkeiten konkret zu ermitteln und geeignete Maßnahmen zur Umsetzung auszuwählen. Daraus sollte möglichst ein örtliches Konzept der Gemeinde entstehen, in dem die umzusetzenden Maßnahmen jahresbezogen in Form einer Beschreibung oder als „Auftrag“ mit ihrem Veränderungspotential als Module enthalten sind. Die Maßnahmen sollen einzeln und zusammen eine sachgerechte Wirkung im Sinne der gesetzten Ziele entfalten können.

In einer zusätzlichen Übersicht können dann die möglichen haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen auf die gemeindliche Bilanzstruktur der Gemeinde mit dem jeweils zu erwartenden Finanzbeitrag aus der geplanten Umsetzung bildhaft aufgezeigt werden. Es sollten jedoch nur Angaben in die solche gemeindliche Übersicht aufgenommen werden, denen haushaltswirtschaftliche Sachverhalte oder Geschäftsvorfälle der Gemeinde zugrunde liegen, mit deren Eintritt die Gemeinde mit einer hohen Wahrscheinlichkeit im vorgesehenen Zeitraum rechnen kann oder die in diesem Zeitraum von der Gemeinde umsetzbar sind. In der gemeindlichen Haushaltswirtschaft muss zudem einerseits eine besondere Anpassungsfähigkeit bestehen, andererseits aber auch Klarheit und Eindeutigkeit vorherrschen, damit Fehlinterpretationen hinsichtlich der zu erzielenden Ergebnisse vermieden werden.

**7.2.6.4.3 Die Aufstellung einer Sanierungsbilanz**

Für den tatsächlichen erfolgten Aufbau des gemeindlichen Eigenkapitals bietet sich dabei eine gesonderte Darstellung an. Die Bilanzbereiche einer Sanierungsbilanz, bei denen bilanzielle Veränderungen durch die Gemeinde möglich sind, sind dabei so darzustellen, dass erkennbar wird, ob die geplanten bilanziellen Wirkungen der Beseitigung der eingetretenen Überschuldung der Gemeinde führen. Diese Sachlage bedeutet, dass neben den unmittelbaren finanzwirtschaftlichen Sanierungsmaßnahmen auch im fachlichen Leistungsbereich der gemeindlichen Aufgabenerfüllung sinnvolle Sanierungsansätze gesucht und dargestellt werden müssen, um das notwendige Maß an gemeindlichem Eigenkapital wieder zu erreichen. Ein möglicher Überblick über diese Gegebenheiten könnte wie folgt dargestellt werden, wobei einige Felder lediglich beispielhaft gefüllt sind (vgl. Abbildung).

<b>Die gemeindliche Sanierungsbilanz</b>				
<b>ENTWICKLUNG DES VERMÖGENS</b>				
<b>Bilanzbereiche</b>		<b>IST-WERTE</b> (ggf. mit Jahresreihe)	<b>VERÄNDERUNGS- POTENTIAL</b> (ggf. mit Jahresreihe)	<b>PLAN-WERTE</b> (Ziele im letzten Jahr)
<b>Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen</b>	Immaterielle Vermögensgegenstände			
	Unbebaute		Flächenbedarf überprü-	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 75 GO NRW**

<b>Die gemeindliche Sanierungsbilanz</b>				
	Grundstücke		fen, mögliche Veräußerungen veranlassen, um stille Reserven zu nutzen.	
	Bebaute Grundstücke		Gebäudebedarf überprüfen, mögliche Veräußerungen veranlassen, um stille Reserven zu nutzen.	
	Infrastrukturvermögen			
	Bauten auf fremdem Grund und Boden			
	Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler			
	Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge			
	Betriebs- und Geschäftsausstattung		Sachgerechte Miet- und Leasinggeschäfte abschließen	
	Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau		Umsetzung laufender Investitionen überprüfen	
<b>Finanzanlagen, Umlaufvermögen und aktive Rechnungsabgrenzung</b>	Anteile an verbundenen Unternehmen			
	Beteiligungen			
	Sondervermögen			
	Ausleihungen		Die Hingabe von Darlehen an gemeindliche Betriebe nicht mehr zweckfrei gestalten.	
	Wertpapiere			
	Vorräte			
	Öffentlich-rechtliche Forderungen		Sicherheiten einfordern und bei öffentlichen Stellen eine kurzfristige	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 75 GO NRW**

<b>Die gemeindliche Sanierungsbilanz</b>				
	und Forderungen aus Transferleistungen		Fälligkeit vereinbaren, um den Wert der Forderungen zu erhalten.	
	Privatrechtliche Forderungen		Sicherheiten einfordern, um den Wert der Forderungen zu erhalten.	
	Sonstige Vermögensgegenstände			
	Liquide Mittel		Ansprüche nach ihrer Fälligkeit kurzfristig einziehen. Fälligkeitstermine nicht unnötig hinausschieben.	
	Aktive Rechnungsabgrenzung			
<b>ENTWICKLUNG DER SCHULDEN</b>				
<b>Bilanzbereiche</b>				
<b>Eigenkapital, Sonderposten und Rückstellungen</b>	Eigenkapital			
	Sonderposten		Bei Investitionen regelmäßig alle Möglichkeiten zum Erhalt nicht rückzahlbarer Zuwendungen und sonstiger Finanzleistungen Dritter, z.B. Spenden, vor der haushaltsmäßigen Veranschlagung prüfen.	
	Pensionsrückstellungen		Ausgleichsansprüche gegenüber früheren Dienstherrn im zulässigen Umfang geltend machen. Abfindungsmöglichkeiten nutzen.	
	Rückstellungen für Deponien und Altlasten			
	Instandhaltungsrückstellungen			
	Sonstige Rückstellungen			

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 75 GO NRW**

<b>Die gemeindliche Sanierungsbilanz</b>				
<b>Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzung</b>	Anleihen			
	Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen		Restlaufzeiten überprüfen und im Vergleich mit den Nutzungszeiten der Vermögensgegenstände anpassen.	
	Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung		Restlaufzeiten im Rahmen des rechtlich zulässigen anpassen, wenn keine kurzfristige Tilgung möglich ist.	
	Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen		Verbindlichkeiten aus solchen Vorgängen auf das zwingend notwendige minimieren.	
	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen		Möglichkeiten der Zahlungsverrechnung prüfen, ggf. Abwicklung im Rahmen eines wirtschaftlichen Handelns anpassen.	
	Verbindlichkeiten aus Transferleistungen		Restlaufzeiten, Bestandsvolumen überprüfen, unnötig lange Fristvereinbarungen vermeiden.	
	Sonstige Verbindlichkeiten			
	Passive Rechnungsabgrenzung			

*Abbildung 43 „Die gemeindliche Sanierungsbilanz“*

Die Auswahl von örtlichen Sanierungsmaßnahmen erfordert von der Gemeinde zuvor auch anhand der bilanziellen Gegebenheiten die notwendigen Maßnahmen zu betrachten und zu bewerten und die Anpassungsfähigkeit bei den Wertansätzen in der gemeindlichen Bilanz festzustellen (Veränderungsanalyse). Die vorzusehende Entwicklung muss dabei anhand unterschiedlicher Gegebenheiten bewertet und nach wichtigen Bilanzbereichen getrennt werden. Es muss dazu ein Überblick geschaffen werden, der ausgehend von der aktuellen tatsächlichen Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde den Ist-Stand und den künftigen Soll-Stand darstellen soll. Eine solche Sanierungsbilanz ist zusätzlich zum jährlichen Jahresabschluss aufzustellen. Sie soll auch keine „echte“ Planbilanz darstellen, die jährlich aufzustellen wäre, weil mit einer Sanierungsbilanz das vermögens- und schuldenmäßige Veränderungspotential und die Wirkungen daraus darzustellen.

#### 7.2.6.4.4 Die Darstellung des Eigenkapitalaufbaus

Die Festlegung einer Eigenkapitalzielgröße als wichtige Zielbestimmung in einem gemeindlichen Sanierungsplan zur Beseitigung der gemeindlichen Überschuldung wird die von der Gemeinde umzusetzenden Sanierungsmaßnahmen erheblich prägen. Die Entscheidungen der Gemeinde über die notwendigen örtlichen Sanierungsmaßnahmen führen dabei zu einem Konzept, das folgende Angaben enthalten kann (vgl. Abbildung).

Die Planung des Eigenkapitalaufbaus											
HAUSHALTSENTWICKLUNG											
Haushalt	ZEITREIHE										
	1. Jahr	2. Jahr	3. Jahr	4. Jahr	5. Jahr	6. Jahr	7. Jahr	8. Jahr	9. Jahr	10. Jahr	
Erträge (nach Arten)											
Aufwendungen (nach Arten)											
Jahresergebnis											
EIGENKAPITALENTWICKLUNG											
	Ausgangsjahr	1. Jahr	2. Jahr	3. Jahr	4. Jahr	5. Jahr	6. Jahr	7. Jahr	8. Jahr	9. Jahr	10. Jahr
<b>Ausgleichs- rück- lage</b>	Anfangs- Bestand										
	Inan- spruch- nahme	<b>X</b>									
	Zufüh- rung	<b>X</b>									
	End- bestand										
<b>Allgem. Rück- lage</b>	Anfangs- bestand										
	Verringe- rung	<b>X</b>									
	Zufüh- rung	<b>X</b>									
	End- bestand										

*Abbildung 44 „Die Planung des Eigenkapitalaufbaus“*

Die Gemeinde hat dabei eigenverantwortlich die notwendigen Festlegungen zum Aufbau des Eigenkapitals in ihrem Sanierungskonzept zu treffen. Ausgehend von der Ursachenanalyse und der Festlegung des Sanierungspotentials und der Konsolidierungsmaßnahmen ist ein geeignetes Eigenkapitalvolumen wieder zu erreichen.

#### 7.2.6.5 Die Sanierungsziele aufzeigen

##### 7.2.6.5.1 Allgemeine Ziele

Ausgehend von der bestehenden defizitären Haushaltslage der Gemeinde, ihrer Analyse u.a. mit Hilfe von Kennzahlen sowie der Identifikation der örtlichen Ursachen für die unzureichende wirtschaftliche Lage der Gemeinde

wären die zu erreichenden Sanierungsziele der Gemeinde festzulegen und im Sanierungskonzept darzustellen, zu denen z. B. das künftig notwendige Volumen des gemeindlichen Eigenkapitals gehört. Diesem Konzeptbestandteil müssten in einem weiteren Schritt die vorgesehenen Sanierungsstrategien sowie die gewählten und umsetzbaren Sanierungsmaßnahmen folgen, mit denen der Weg zum Eigenkapitalaufbau erkennbar und nachvollziehbar wird. Dabei muss gewährleistet werden, dass die Sanierungsziele und Sanierungsmaßnahmen aufeinander und die vorgesehenen Maßnahmen auch untereinander abgestimmt sind, um die gewünschten Wirkungen entfalten zu können. In dieses Zusammenspiel von Zielen und Maßnahmen ist die zeitliche Umsetzungsplanung durch die Gemeinde sowie das von ihr gewählte Controlling einzubinden.

#### **7.2.6.5.2 Die Eigenkapitalzielgröße**

Der Aufbau des gemeindlichen Eigenkapitals erfordert zielorientiert die Festlegung einer sinnvollen und sachgerechten Eigenkapitalgröße für die Gemeinden als Wertansatz der allgemeinen Rücklage (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 1 GemHVO NRW). Eine solche Größe lässt sich betragsmäßig nicht in den haushaltsrechtlichen Vorschriften festlegen. Sie ist vielmehr für die einzelne Gemeinde aus den tatsächlichen Vermögens- und Schuldenverhältnissen sowie der Ertragskraft und sonstiger örtlicher tatsächlicher Gegebenheiten zu entwickeln. Die haushaltsrechtlichen Vorschriften über den jährlichen Haushaltsausgleich dürfen dabei nicht unberücksichtigt bleiben. Sie stellen von der Gemeinde zu erfüllende Anforderungen dar, die auch die Zielgröße für die Beseitigung der Überschuldung und für die Wiederherstellung der allgemeinen Rücklage und der Ausgleichsrücklage prägen.

Unter Beachtung der Vorgaben für die Gemeinde, ihre Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen sowie so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist, kann die Zielgröße nicht allein darin bestehen, auf den Bilanzposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz verzichten zu können bzw. die allgemeine Rücklage mit einem Betrag von null Euro auf der Passivseite anzusetzen. Der Eigenkapitalaufbau muss vielmehr unter Berücksichtigung des Erhalts der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde weitergehend sein. Als Zielgröße bietet sich z. B. ein Eigenkapitalvolumen an, bei dem es möglich ist, Fehlbeträge in der gemeindlichen Ergebnisrechnung aufgrund auftretender Schwankungen bei der gemeindlichen Ertragskraft im Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung mit der Ausgleichsrücklage zu verrechnen.

Unter Berücksichtigung der Ausgleichsfunktion der Ausgleichsrücklage und der Schwankungen bei der gemeindlichen Ertragskraft sowie von Jahresfehlbeträgen in einem der mittelfristigen Ergebnisplanung entsprechenden fünfjährigen Zeitraum könnte gemeindebezogene eine Zielgröße für das gemeindliche Eigenkapital ermittelt werden. Der Berechnung könnte ein Durchschnittswert aus diesem Zeitraum zugrunde gelegt werden, der aus dem Volumen der Schwankungen im Ergebnis der jährlichen Haushaltswirtschaft in Form der Jahresüberschüsse und Jahresfehlbeträge zu ermitteln wäre. In den Fällen, in denen wegen der defizitären Haushaltslage jährlich jedoch nur Fehlbeträge entstehen oder entstehen werden, sollte das Volumen dieser Fehlbeträge die Ausgangsgröße darstellen und die Bildung eines Durchschnittswertes nicht zulässig sein.

Auf dieser Grundlage würde sich beispielhaft für eine Gemeinde ergeben, dass bei einer durchschnittlichen Schwankungsbereite von fünf Mio. Euro, die auf die Jahre der fünfjährigen Ergebnisplanung zu beziehen ist, eine Summe von 25 Mio. Euro ergeben. Dieser Wert wird als möglicher zulässiger „Ausgleichsbetrag“ betrachtet und daher fiktiv vergleichbar der Ausgleichsrücklage eingestuft. Unter Berücksichtigung der Höchstgrenze der Ausgleichsrücklage (ein Drittel des Eigenkapitals) entstände dann ein betragsmäßiges Volumen in der Größenordnung von 75 Mio. Euro für das gemeindliche Eigenkapital, das wieder zu erreichen wäre und daher eine Eigenkapitalzielgröße im Rahmen eines gemeindlichen Sanierungskonzeptes darstellen kann. Das Beispiel zeigt dabei nur eine Möglichkeit zur Bestimmung von gemeindlichem Eigenkapital auf.

Diese aufgezeigte Möglichkeit bedarf jedoch der Weiterentwicklung, denn im Rahmen von Sanierungskonzepten müssen die Ausgangsgrundlagen in inhaltlicher und zeitlicher Hinsicht eindeutig bestimmt werden. Es ist dazu

festzulegen, ob und welche Anpassungen bei wesentlichen haushaltswirtschaftlichen Verbesserungen zulässig und bei Verschlechterungen unabdingbar wären. Die Anpassungen aufgrund von Verbesserungen der haushaltswirtschaftlichen Lage sollten dabei nur nach einem mehrjährigen Zeitraum vorgenommen werden dürfen. Sie können im Rahmen des Jahresabschlusses für das dritte Jahr, das dem betreffenden Haushaltsjahr folgt, erfolgen, auch wenn jährlich zum Abschlussstichtag der Stand der Eigenkapitalentwicklung und der Zielerreichung zu ermitteln sind.

Die Beurteilung der gemeindlichen Eigenkapitalentwicklung durch die Gemeinde und die Aufsichtsbehörde sollte durch eine geeignete Kennzahl unterstützt und erleichtert werden. Für eine solche Kennzahl wären als Messgrößen das zum Abschlussstichtag erreichte Volumen des gemeindlichen Eigenkapitals und die Bilanzsumme der gemeindlichen Bilanz geeignet, die ins Verhältnis zu setzen wären. Diese Betrachtung des erreichten bilanziellen Eigenkapitals steht nicht der Verteilung des Jahresüberschusses auf die allgemeine Rücklage und die Ausgleichsrücklage ab dem Zeitpunkt der Beseitigung der Überschuldung entgegen. Bei einem Jahresüberschuss von 100.000 Euro und einem Stand des Eigenkapitals von null Euro wäre es möglich, entsprechend der gesetzlichen Begrenzung der Ausgleichsrücklage auf 1/3 des Eigenkapitals, dieser Rücklage einen Betrag von 33.000 Euro zuzuführen. In den Folgejahren kann dann entsprechend weiter verfahren werden, wenn Jahresüberschüsse als Ergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entstehen.

#### **7.2.6.6 Die Entscheidungen über Sanierungsmaßnahmen**

Nach den Zielsetzungen der §§ 75 und 76 GO NRW i.V.m. § 5 GemHVO NRW müssen die Sanierungsmaßnahmen schwerpunktmäßig gesetzt werden, um schnellstmöglich die notwendigen Wirkungen zu entfalten. Sie dürfen sich daher nicht nur auf die Aufwendungen im Ergebnisplan bzw. in der Ergebnisrechnung konzentrieren, sondern es müssen gleichermaßen auch die Erträge darin einbezogen werden. Diese Betrachtung gilt aber auch für den Finanzplan bzw. die Finanzrechnung, denn die Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit lösen mit der Anschaffung oder Herstellung neuer abnutzbarer Vermögensgegenstände neue zukunftsbezogene Belastungen, z.B. jährlich Abschreibungen und Unterhaltungsaufwendungen aus. In diesem Zusammenhang sind auch die Einzahlungen aus Kreditaufnahmen, die zur Erhöhung der Liquidität der Gemeinde führen, zu betrachten, denn diese bringen durch die erforderlichen Zinszahlungen eine haushaltsmäßige Belastung mit sich.

Unter Wahrung des Grundsatzes der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung sowie unter Berücksichtigung der derzeitigen absehbaren besonderen finanzwirtschaftlichen Belastungen und einer flexiblen Anwendung von Sanierungsmaßnahmen muss die Zielerreichung mit den tatsächlichen Möglichkeiten der Gemeinde abgewogen werden. Ein solches Vorgehen kann dann tragfähig sein, wenn bei der Gemeinde auf eingefahrene Wege verzichtet werden kann und Anstrengungen unternommen werden, das tatsächlich Mögliche zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs und seines dauerhaften Erhalts und des Eigenkapitalaufbaus umzusetzen.

Einer schematischen Benennung und Anwendung von Sanierungsmaßnahmen, die sich aus dem Prüfungs geschehen der Aufsichtsbehörden oder aus möglichen Auflagen zur Genehmigung von Sanierungskonzepten anderer Gemeinden ableiten lassen, stehen die erheblichen örtlichen Unterschiede in der Ertrags- und Aufwandsstruktur und der Finanzentwicklung der einzelnen Gemeinde entgegen. Es kann aber durch aus notwendig werden, in die Sanierungsmaßnahmen und auch zukünftig nicht nur die Verwaltung der Gemeinde, sondern auch die gemeindlichen Betriebe einzubeziehen, jedenfalls dann, wenn sie nach § 116 Abs. 2 GO NRW i.V.m. § 50 Abs. 1 und 2 GemHVO NRW in die gemeindlichen Gesamtabschluss als Tochterseinheiten einbezogen werden.

#### **7.2.6.7 Die Einrichtung eines Sanierungscontrollings**

Die örtlichen Verantwortlichkeiten für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde erfordern grundsätzlich beim Aufbau des gemeindlichen Eigenkapitals bzw. der dafür notwendigen Sanierungsmaßnahmen die Einrichtung eines Con-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 75 GO NRW**

trollings mit einem regelmäßigen unterjährigen Berichtswesen. Durch regelmäßige Soll-Ist-Vergleiche, z.B. im vierteljährlichen Rhythmus, bei Besonderheiten im Einzelfall auch monatlich, wird es den Verantwortlichen in der Gemeinde ermöglicht, von der Sanierungsplanung abweichende Entwicklungen und Tendenzen in der Umsetzung der festgelegten Sanierungsmaßnahmen (Sanierungsmodell) zu erkennen. Ein Sanierungscontrolling als ein Überwachungssystem, das es ermöglicht, risikobehaftete Entwicklungen frühzeitig zu erkennen, ist für die Gemeinde hilfreich. Für sie gilt im Rahmen der Umsetzung eines Sanierungskonzeptes, den Eigenkapitalaufbau zügig voranzutreiben, damit ihre Leistungsfähigkeit und ihre stetige Aufgabenerfüllung wieder dauerhaft gesichert sind (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW). Dabei gilt es, dass die Gemeinde eine gesicherte Entscheidungsgrundlage für die Steuerungsmaßnahmen zur Beseitigung der Überschuldung erhält.

Im Rahmen eines Sanierungscontrollings als begleitendes Überwachungssystem bei der Umsetzung der gemeindlichen Sanierungsmaßnahmen bedarf es aber auch eines Vergleichsmodells auf dem Weg zu den benannten Zielen. Dafür eignet sich ein „Kontrollmodell“, das so konzipiert sein muss, als würde die Gemeinde die gesetzlichen Vorgaben ohne Rücksicht auf die Unwägbarkeiten im Zeitablauf schnellstmöglich erfüllen und die gesetzten Ziele erreichen. Mit einem solchen Sanierungscontrolling würde dann auch eine Grundlage für die Gemeinde geschaffen, auf der die von ihr zu treffenden Steuerungsentscheidungen erleichtert werden. Im Rahmen des Sanierungscontrollings sollte z. B. zu Vergleichszwecken das örtliche „Plan-Modell“ mit dem „Ist-Modell“ und dem „Kontroll-Modell“ unmittelbar in Verbindung stehen (vgl. Abbildung).

<b>Vergleiche beim Sanierungscontrolling</b>					
<b>HAUSHALTSENTWICKLUNG</b>					
<b>Haushalt</b>			<b>PLAN-MODELL</b> (mit Jahresreihe)	<b>IST-MODELL</b> (mit Jahresreihe)	<b>KONTROLL-MODELL</b> (mit Jahresreihe)
<b>Erträge</b> (nach Arten)					
<b>Aufwendungen</b> (nach Arten)					
<b>Jahresergebnis</b>					
<b>EIGENKAPITALENTWICKLUNG</b>					
	Ausgangsjahr		Jahresreihe	Jahresreihe	Jahresreihe
<b>Ausgleichs- rücklage</b>	Anfangs- Bestand				
	Inan- spruch- nahme	<b>X</b>			
	Zufüh- rung	<b>X</b>			
	End- bestand				
<b>Allgem. Rück- lage</b>	Anfangs- bestand				
	Verringe- rung	<b>X</b>			
	Zufüh- rung	<b>X</b>			
	End- bestand				

*Abbildung 45 „Vergleiche beim Sanierungscontrolling“*

Die Geschäftsprozesse und Verwaltungsabläufe der Gemeinde müssen dazu ggf. bereits zu Beginn von Umsetzungsmaßnahmen an die erforderlichen neuen Strategien sowie an die Sanierungsziele angepasst werden. Die Gemeinde sollte in diesem Zusammenhang prüfen, ob sie ggf. ein Risikofrüherkennungssystem einrichtet, wie es für die gemeindlichen Eigenbetriebe vorgeschrieben ist (vgl. § 10 Absatz 1 EigVO NRW). Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde könnte daran beteiligt werden und begleitend tätig sein. Die Gemeinde soll dabei die Formen und den Umfang eines Controllings im Rahmen der Umsetzung eines Sanierungskonzeptes grundsätzlich in eigener Verantwortung ausgestalten und an ihren örtlichen Gegebenheiten ausrichten.

#### **7.2.6.8 Die Beteiligung der Öffentlichkeit**

Die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen ist für die Bürgerinnen und Bürger bis zum Ende der Einsichtnahme in den gemeindlichen Jahresabschluss verfügbar zu halten und nicht nur an wenigen Tagen auszulegen (vgl. § 80 Absatz 6 GO NRW). Zu Anlagen gehört vergleichbar dem Haushaltssicherungskonzept auch ein gemeindliches Sanierungskonzept, das zur Beseitigung der eingetretenen Überschuldung von der Gemeinde aufgestellt wird.

Das Zusammenführen von gemeindlichem Sanierungskonzept bzw. Haushaltsplanung der Gemeinde mit dem Jahresabschluss des gleichen Haushaltsjahres macht die vorgesehenen Schritte und Maßnahmen zur Beseitigung der eingetretenen Überschuldung transparent und erleichtert den Überblick über die im Haushaltsjahr dazu erzielten Erfolge. Der Zeitraum von insgesamt etwa drei Jahren, in dem anfangs nur der Haushaltsplan und später auch der Jahresabschluss für die Bürger zur Einsichtnahme verfügbar gehalten werden müssen, eröffnet neue Möglichkeiten des Nachvollziehens der gemeindlichen Zielerreichung aufgrund der Umsetzung der örtlichen Maßnahmen im jeweiligen Haushaltsjahr.

#### **7.2.7 Unzulässigkeit eines Insolvenzverfahrens**

Nach der bundesgesetzlichen Regelung ist ein Insolvenzverfahren über das Vermögen einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, die der Aufsicht des Landes untersteht, unzulässig, wenn das Landesrecht dieses bestimmt (vgl. § 12 InsO). Der Landesgesetzgeber hat für die Gemeinden ausdrücklich festgelegt, dass ein Insolvenzverfahren über das Vermögen der Gemeinde nicht stattfindet (vgl. § 128 GO NRW).

Mit diesen rechtlichen Festlegungen wird einerseits der Fortbestand einer Gemeinde im Falle ihrer Zahlungsfähigkeit oder Überschuldung gesichert. Andererseits soll verhindert werden, dass in Vollstreckungsverfahren in Vermögen der Gemeinde eingegriffen wird, das für die gemeindliche Aufgabenerfüllung unentbehrlich ist. Daher sieht die landesrechtliche Vorschrift auch eine Zulassungsverfügung der Aufsichtsbehörde der Gemeinde bei Geldforderungen vor. Die Vorschriften dienen u.a. auch dem Schutz der gemeindlichen Beschäftigten bei Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung der Gemeinde (vgl. § 12 Absatz 2 InsO).



**§ 76**

**Haushaltssicherungskonzept**

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

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

<sup>2</sup>Dies gilt entsprechend bei der Bestätigung über den Jahresabschluss gem. § 95 Absatz 3.

(2) <sup>1</sup>Das Haushaltssicherungskonzept dient dem Ziel, im Rahmen einer geordneten Haushaltswirtschaft die künftige, dauernde Leistungsfähigkeit der Gemeinde zu erreichen. <sup>2</sup>Es bedarf der Genehmigung der Aufsichtsbehörde. <sup>3</sup>Die Genehmigung soll nur erteilt werden, wenn aus dem Haushaltssicherungskonzept hervorgeht, dass spätestens im zehnten auf das Haushaltsjahr folgende Jahr der Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 wieder erreicht wird. <sup>4</sup>Im Einzelfall kann durch Genehmigung der Bezirksregierung auf der Grundlage eines individuellen Sanierungskonzeptes von diesem Konsolidierungszeitraum abgewichen werden. <sup>5</sup>Die Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes kann unter Bedingungen und mit Auflagen erteilt werden.

**Erläuterungen zu § 76:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Sicherung der Haushaltswirtschaft**

Die Gemeinde ist gesetzlich verpflichtet, ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Sie hat zudem ihre Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Diese Vorgaben erfordern grundsätzlich, dass die Gemeinde eine defizitäre Haushaltslage möglichst vermeidet. Soweit eine solche Haushaltslage entstehen könnte, soll die Gemeinde mit ihren Möglichkeiten versuchen, zukunftsorientiert ihre Ertragskraft zu erhalten bzw. bald möglichst wieder herzustellen. In solchen Fällen liegt die Verantwortung für die Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs und für die Sicherstellung der stetigen Aufgabenerfüllung nicht mehr allein beim Kämmerer, sondern bei allen Verantwortlichen in der Gemeinde. Der Kämmerer kann in dieser Situation auch inhaltlich nicht mehr allein die Finanzverantwortung in der Gemeinde tragen, auch wenn er diese Verantwortung formell innehat.

Bei einem tatsächlich eingetretenen Jahresfehlbetrag in der gemeindlichen Ergebnisrechnung hat die Gemeinde die notwendige Konsolidierung einzuleiten, um eine dauerhafte defizitäre Haushaltswirtschaft nicht entstehen zu lassen bzw. eine solche Haushaltswirtschaft schnellstmöglich zu beenden. Wie schwerwiegend die eingetretene haushaltswirtschaftliche Krise bei der Gemeinde ist, kann dabei nur durch eine detaillierte Analyse der Krisenursachen unter Berücksichtigung der zu erfüllenden gemeindlichen Aufgaben herausgefunden werden. Auf dieser Basis können auch die weiteren Wege zur Krisenbewältigung ausgewählt sowie die notwendigen Rahmenbedingungen und möglichen Maßnahmen zur nachhaltigen Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben und der Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs bestimmt werden.

Eine defizitäre haushaltswirtschaftliche Lage der Gemeinde zeigt sich in einem gegenüber dem Ressourcenaufkommen wesentlich erhöhten Ressourcenverbrauch, das zu einem Verzehr des gemeindlichen Eigenkapitals

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 76 GO NRW**

führt. Unabhängig davon, wie lange die Krise bei der Gemeinde schon besteht oder wie tiefgreifend diese ist, muss von den Verantwortlichen in der Gemeinde ständig geprüft werden, auf welche Art und Weise und zu welchem Zeitpunkt der eingetretene Zustand beseitigt worden ist. Dabei müssen aufeinander abgestimmte finanz- und leistungsbezogene Maßnahmen ausgewählt und zeitgerecht umgesetzt sowie strategische und operative Maßnahmen eingeleitet werden, die der Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs und auch der dauerhaften Sicherung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung dienen.

Soweit der Jahresfehlbetrag zu einem Eigenkapitalverzehr oberhalb der gesetzlich bestimmten Schwellenwerte führt, beginnt für die Gemeinde die Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes nach dieser Vorschrift. Die Sicherung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft baut auf einem Stufenmodell auf, das zu Prüffeldern führt, die im Rahmen der Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs und zur Beseitigung einer eingetretenen Überschuldung zum Gegenstand von Konsolidierungs- und Sanierungsmaßnahmen sachgerecht sind (vgl. Abbildung).

<b>Die Sicherung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft</b>			
<b>STATUS</b>	<b>BEDINGUNGEN</b>	<b>PRÜFFELDER</b>	
<b>Vorläufige Haushaltsführung</b>	Weiterführung der Haushaltswirtschaft nach den rechtlichen Verpflichtungen und der Unaufschiebbarkeit (vgl. § 82 GO NRW).	- Sicherung und Einziehung der Erträge und Einzahlungen;	- Vermeidung nicht notwendiger Aufwendungen; - Leistung von Auszahlungen nicht vor Fälligkeit.
<b>Ausgeglichener Haushalt</b>	Ausführung der Haushaltswirtschaft unter Einhaltung der Haushaltssatzung und des Haushaltsplans (vgl. § 75 Absatz 2 und § 80 GO NRW).	- Sicherung und Einziehung der Erträge und Einzahlungen;	- Aufwendungen und Auszahlungen nur im Rahmen der Ermächtigungen des Haushaltsplans und des Haushaltsrechts entstehen lassen.
<b>Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage</b>	Ausführung der Haushaltswirtschaft unter Einhaltung der Haushaltssatzung und des Haushaltsplans (vgl. § 75 Absatz 2 und § 80 GO NRW).	- Sicherung und Einziehung der Erträge und Einzahlungen; - Steigerung der Ertragskraft; - Schwankungsbreite und das Volumen anpassen.	- Aufwendungen und Auszahlungen nur im Rahmen der Ermächtigungen des Haushaltsplans und des Haushaltsrechts entstehen lassen, - Haushaltsmäßiges Veränderungspotential feststellen, - Leistungsziele und fachliche Ziele anpassen.
<b>Verringerung der allgemeinen Rücklage unterhalb der Schwellenwerte</b>	Ausführung der Haushaltswirtschaft unter Einhaltung der Haushaltssatzung und des Haushaltsplans sowie der Bedingungen und Auflagen zur Genehmigung der Verringerung der allgemeinen Rücklage (vgl. § 75 Absatz 2 und 4 und § 80 GO NRW).	- Sicherung und Einziehung der Erträge und Einzahlungen; - Steigerung der Ertragskraft; - ... ; - ... ;	- Aufwendungen und Auszahlungen nur im Rahmen der Ermächtigungen des Haushaltsplans und des Haushaltsrechts entstehen lassen, - Haushaltsmäßiges Veränderungspotential feststellen, - Leistungsziele und fachliche Ziele an-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 76 GO NRW**

<b>Die Sicherung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft</b>			
<b>STATUS</b>	<b>BEDINGUNGEN</b>	<b>PRÜFFELDER</b>	
			<ul style="list-style-type: none"> <li>- passen, Veränderungen des Vermögensstandes und der Verpflichtungen umsetzen,</li> <li>- geeignete Konsolidierungsmaßnahmen einleiten,</li> <li>- Haushaltsausgleich innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung erreichen.</li> </ul>
<b>Verringerung der allgemeinen Rücklage oberhalb der Schwellenwerte</b>	<p>Ausführung der Haushaltswirtschaft unter Einhaltung der Haushaltssatzung und des Haushaltsplans sowie des Haushaltssicherungskonzeptes und der dazu ergangenen Bedingungen und Auflagen (vgl. § 75 Absatz 2, §§ 76 und 80 GO NRW).</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Sicherung und Einziehung der Erträge und Einzahlungen;</li> <li>- Steigerung der Ertragskraft;</li> <li>- ...;</li> <li>- ...;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Aufwendungen und Auszahlungen nur im Rahmen der Ermächtigungen des Haushaltsplans und des Haushaltsrechts entstehen lassen,</li> <li>- Haushaltmäßiges Veränderungspotential feststellen,</li> <li>- Leistungsziele und fachliche Ziele anpassen,</li> <li>- Strukturelle Veränderungen des Vermögensstandes, z.B. der Finanzvermögenswerte, und der Verpflichtungen, z.B. der Finanzverpflichtungen, umsetzen,</li> <li>- geeignete Konsolidierungsmaßnahmen einleiten,</li> <li>- Haushaltsausgleich innerhalb der gesetzlichen Frist erreichen.</li> </ul>
<b>Eingetretene Überschuldung</b>	<p>Ausführung der Haushaltswirtschaft unter Einhaltung der Haushaltssatzung und des Haushaltsplans sowie des Sanierungskonzeptes und der dazu ergangenen Bedingungen und Auflagen (vgl. § 75 Absatz 2 und 7, §§ 76 und 80 GO NRW).</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Sicherung und Einziehung der Erträge und Einzahlungen;</li> <li>- Steigerung der Ertragskraft;</li> <li>- ...;</li> <li>- ...;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Aufwendungen und Auszahlungen nur im Rahmen der Ermächtigungen des Haushaltsplans und des Haushaltsrechts entstehen lassen,</li> <li>- Haushaltmäßiges Veränderungspotential feststellen,</li> <li>- Leistungsziele und fachliche Ziele anpassen,</li> <li>- Strukturelle Veränderungen des gesamten Vermögensstandes und der gesamten Verpflichtungen umsetzen,</li> <li>- geeignete Sanierungsmaßnahmen</li> </ul>

<b>Die Sicherung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft</b>			
<b>STATUS</b>	<b>BEDINGUNGEN</b>	<b>PRÜFFELDER</b>	
			einleiten, - Forderungsverzicht durch Dritte.

*Abbildung 46 „Die Sicherung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft“*

## **2. Die Voraussetzungen für ein Haushaltssicherungskonzept**

Die Vorschrift bestimmt näher, unter welchen Voraussetzungen die Gemeinde ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen hat. Sie knüpft einerseits an die Bestimmungen zum Haushaltsausgleich an, nach denen die Verringerung des Eigenkapitals durch Inanspruchnahme der allgemeinen Rücklage der aufsichtsbehördlichen Genehmigung bedarf (vgl. § 75 Absatz 4 GO NRW). Andererseits besteht ein Zusammenhang zur mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung, die im gemeindlichen Haushaltsplan enthalten ist (vgl. §§ 79 und 84 GO NRW). Mit dieser zusammenfassenden Darstellung der mehrjährigen Konsolidierung im Haushaltssicherungskonzept der Gemeinde soll erreicht werden, dass weitere Gefährdungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft möglichst frühzeitig erkannt und von der Gemeinde geeignete Gegenmaßnahmen sowie Maßnahmen zur Beseitigung bestehender Ursachen ergriffen werden.

Das haushaltsrechtliche Instrument „Haushaltssicherungskonzept“ dient dabei nicht nur dazu, den Haushaltsausgleich zum nächstmöglichen Zeitpunkt wieder herzustellen, sondern auch die dauerhafte Leistungsfähigkeit der Gemeinde zu sichern bzw. wieder herzustellen. Die dazu örtlich notwendige Konsolidierung soll dabei durch das Haushaltssicherungskonzept eine konzeptionelle Grundlage sowie einen Rahmen erhalten. Gleichzeitig sollen darin aber auch die vorgesehenen Maßnahmen mit ihren voraussichtlichen Wirkungen zur Erreichung der gesetzlichen und örtlichen Zielsetzungen aufgezeigt werden. Mit Blick auf den Konsolidierungszeitraum müssen dabei ein Korridor für Veränderungen eingeplant und/oder Alternativen im Rahmen der Umsetzung möglich sein.

Die Gemeinde darf die Aufstellung ihres örtlichen Konzeptes jedoch nicht davon abhängig machen, ob eine Genehmigung des Konzeptes durch die Aufsichtsbehörde erreichbar ist. Sie muss vielmehr stetig das Ziel verfolgen, eine geordnete Haushaltswirtschaft wieder herzustellen und diese dauerhaft sicherzustellen. Andererseits hat die Gemeinde in ihrem Haushaltssicherungskonzept die Ausgangslage, die Ursachen der entstandenen Fehlentwicklung und deren vorgesehene Beseitigung zu beschreiben, um die vorgesehene Konsolidierung durchführbar und nachvollziehbar zu machen.

Der Genehmigung eines Haushaltssicherungskonzeptes liegt im Unterschied zur (einfachen) Genehmigungspflicht nach § 75 Absatz 4 GO NRW die Annahme zugrunde, die Gemeinde werde den Haushaltsausgleich nicht im nachfolgenden Haushaltsjahr wieder erreichen. Sie hat deshalb einerseits den nächstmöglichen Zeitpunkt zu bestimmen, bis zu dem der gesetzlich bestimmte Haushaltsausgleich wieder erreicht wird (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Im gemeindlichen Haushaltssicherungskonzept soll aber auch aufgezeigt werden, wie nach der Umsetzung der Konsolidierungsmaßnahmen der gemeindliche Haushalt so gesteuert werden kann, dass dieser künftig dauerhaft ausgeglichen sein wird. Außerdem muss nachgewiesen werden, dass die dauerhafte Leistungsfähigkeit bzw. die Aufgabenerfüllung der Gemeinde wieder gesichert ist (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 1 GO NRW).

In der Vorschrift sind in den Nummern 1 bis 3 des Absatzes 1 die Tatbestände aufgeführt, die jeweils die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes begründen. Sie beschreiben die Verringerung des Eigenkapitals der Gemeinde auf mehrere Arten, die jedoch nach der Art oder der Höhe jeweils so schwerwiegend sind, dass periodenübergreifende Maßnahmen durch ein Haushaltssicherungskonzept erforderlich werden. Dabei

kommt dem unverhältnismäßig hohen Vermögensverzehr nach Nummer 1 das gleiche Gewicht zu wie einer stetig „schleichenden“ Verringerung des Eigenkapitals nach den Nummern 2 und 3. Dabei ist zudem zu berücksichtigen, dass die Gemeinde bei einem unausgeglichene Haushalt einen erheblichen Anteil ihres Eigenkapitals durch die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage einsetzen darf (vgl. § 75 Absatz 2 und 3 GO NRW). Zudem löst eine Verringerung des gemeindlichen Eigenkapitals unterhalb der gesetzlich festgelegten Schwellenwerte des § 76 Absatz 1 GO NRW noch nicht die Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes aus (vgl. § 75 Absatz 4 GO NRW).

### **3. Ursachen und Verpflichtung für ein Haushaltssicherungskonzept**

#### **3.1 Allgemeine Grundlagen**

Im NKF können die Verpflichtung der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes und die Ursache, die diese Pflicht auslöst, in unterschiedliche Haushaltsjahre fallen. In die Prüfung, ob eine Überschreitung der Schwellenwerte vorliegt, sind deshalb nicht nur das Haushaltsjahr, für das ein neuer Haushalt aufgestellt wird, sondern auch die folgenden drei Planungsjahre einzubeziehen. Die Tatbestände dieser Vorschrift können zudem auch gegeben sein, wenn die Gemeinde die Schwellenwerte in den dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahren der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung überschreitet. Der Ausweis eines negativen Jahresergebnisses in den betreffenden Jahresspalten des Ergebnisplans erfordert daher eine Überprüfung, ob und in welchem Umfang eine Verringerung der allgemeinen Rücklage voraussichtlich erforderlich wird. Diese Gegebenheiten sollte für die Gemeinde ein dringender Anlass sein, sachlich notwendige Konsolidierungsmaßnahmen nach Art, Umfang und zeitlicher Umsetzung festzulegen.

Die Pflicht der Gemeinde, ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen, beginnt i.d.R. ab dem Haushaltsjahr, wenn der Ergebnisplan ein negatives Jahresergebnis ausweist und in der aufzustellenden Haushaltssatzung eine Verringerung der allgemeinen Rücklage oberhalb eines Schwellenwertes festgelegt wird. Die Frist für den Zeitpunkt, zu dem der Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 GO NRW wieder herzustellen ist, läuft dann ab diesem Haushaltsjahr. In den Fällen jedoch, in denen die Überschreitung eines Schwellenwertes voraussichtlich erst in einem der drei Planungsjahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung eintritt, beginnt die Frist zur Erreichung des Haushaltsausgleichs ab dem betreffenden Planungsjahr und nicht bereits ab dem Haushaltsjahr. Jedoch ist die Gemeinde bereits ab dem Haushaltsjahr verpflichtet, die notwendigen Konsolidierungsmaßnahmen zu ergreifen bzw. einzuleiten.

Im Falle einer Überschreitung der Schwellenwerte nach § 76 Absatz 1 Nummer 2 GO NRW beginnt die Frist zur Erreichung des Haushaltsausgleichs ab dem Jahr zu laufen, in dem die Schwellenwerte zum zweiten Mal überschritten werden. Bei einem im letzten Jahr der mittelfristigen Ergebnis und Finanzplanung liegendes Ereignis, dass die Pflicht für ein Haushaltssicherungskonzept auslöst, kann ein Zeitraum bis zu dreizehn Jahren zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs entstehen. Bei einem Haushalt für das Haushaltsjahr 2012 würde das Ereignis für ein Haushaltssicherungskonzept im Jahre 2015 liegen und der Haushaltsausgleich müsste dann spätestens im Jahres 2025 wieder erreicht sein. Der Konsolidierungszeitraum beginnt gleichwohl auch in diesem Fall mit dem Haushaltsjahr, für das die Haushaltssatzung aufgestellt wird. Er erstreckt sich dann allerdings über den Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung hinaus, ohne dass es in diesen Fällen eines besonderen individuellen Sanierungskonzeptes und der Genehmigung der Bezirksregierung bedarf.

#### **3.2 Besonderheiten bei drohender Überschuldung**

Die Gemeinde hat zur Sicherung ihrer dauerhaften Leistungsfähigkeit ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen, wenn bei der Aufstellung des Haushalts innerhalb des Zeitraumes der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung die allgemeine Rücklage voraussichtlich aufgebraucht wird (drohende Überschuldung). Diese mögliche

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 76 GO NRW**

haushaltswirtschaftliche Lage erfordert von der Gemeinde nicht nur sachgerechte Konsolidierungsmaßnahme. Es muss versucht werden, aus der laufenden Verwaltungstätigkeit eine höhere Ertragskraft zu erzielen und das Entstehen von Aufwendungen zu verringern. Dazu sind ggf. weitere Sanierungsmaßnahmen einzuleiten, die unmittelbar zu Veränderungen der Vermögens- und Schuldenlage führen können, um z.B. haushaltsmäßige Belastungen aus der Nutzung von gemeindlichen Vermögensgegenständen zu minimieren.

Ein gewichtiger Überprüfungsbereich sind dabei die finanziellen Vermögenswerte und Finanzverpflichtungen der Gemeinde. Es gilt, darüber einen Überblick zu gewinnen, um ein örtliches Veränderungspotential zur Vermeidung einer Überschuldung entwickeln zu können. Die finanziellen Vermögenswerte und Finanzverpflichtungen der Gemeinde sind i.d.R. aus Absprachen und Vereinbarungen der Gemeinde entstanden. Diese gemeindlichen Geschäftsvorfälle haben dabei zu einem gemeindlichen Finanzvermögen und beim Geschäftspartner der Gemeinde zu einer Finanzverpflichtung geführt oder umgekehrt.

Die Ansätze in der gemeindlichen Bilanz sind aus diesem haushaltswirtschaftlichen Handeln entstanden, sodass die betreffenden Ansätze in der gemeindlichen Bilanz danach untersucht werden können, ob und in welchem Umfang diese Posten ein Veränderungspotential hinsichtlich der Vermeidung einer Überschuldung beinhalten. Es ist dazu erforderlich, die einzelnen Vermögensgegenstände und Verpflichtungen der Gemeinde sowie die dazugehörigen Zugänge und Abgänge nach Bilanzbereichen oder aufgabenbezogen zu beurteilen und zu bewerten. Aus der gemeindlichen Bilanz lässt sich dazu folgender Auszug für eine Überprüfung bilden (vgl. Abbildung).

<b>Gemeindliches Finanzvermögen und Finanzverpflichtungen</b>	
<b>FINANZVERMÖGENSWERTE</b>	<b>FINANZVERPFLICHTUNGEN</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Anteile an verbundenen Unternehmen</li> <li>- Beteiligungen</li> <li>- Wertpapiere des Anlagevermögens</li> <li>- Ausleihungen</li> <li>- Öffentlich-rechtliche Forderungen</li> <li>- Privatrechtliche Forderungen</li> <li>- Wertpapiere des Umlaufvermögens</li> <li>- Liquide Mittel</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Anleihen</li> <li>- Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen</li> <li>- Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung</li> <li>- Übrige Verbindlichkeiten</li> <li>- Sonstige Zahlungsverpflichtungen</li> </ul>

*Abbildung 47 „Gemeindliches Finanzvermögen und Finanzverpflichtungen“*

In eine solche Überprüfung sind aber auch die derivativen Finanzinstrumente einzubeziehen, die z.B. als Optionsgeschäfte von der Gemeinde abgeschlossen wurden.

### **3.3 Die Struktur der Konsolidierungsmaßnahmen**

Mit dem haushaltsrechtlichen Instrument „Haushaltssicherungskonzept“ soll die örtlich notwendige Konsolidierung eine konzeptionelle Grundlage sowie einen Rahmen erhalten. Gleichzeitig sollen darin aber auch die vorgesehenen Maßnahmen mit ihren voraussichtlichen Wirkungen zur Erreichung der gesetzlichen und örtlichen Zielsetzungen aufgezeigt werden. Dabei besteht ein Zusammenhang zur mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung, die im gemeindlichen Haushaltsplan enthalten ist (vgl. §§ 79 und 84 GO NRW). Mit Blick auf den Konsolidierungszeitraum muss von der Gemeinde ein Korridor für Veränderungen eingeplant und/oder Alternativen im Rahmen der Umsetzung möglich sein.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 76 GO NRW**

Die Gemeinde darf die Aufstellung ihres örtlichen Konzeptes jedoch nicht davon abhängig machen, ob eine Genehmigung des Konzeptes durch die Aufsichtsbehörde erreichbar ist. Sie muss vielmehr stetig das Ziel verfolgen, eine geordnete Haushaltswirtschaft wieder herzustellen und diese dauerhaft sicherzustellen. Mit der im örtlichen Haushaltssicherungskonzept zusammenfassenden Darstellung der mehrjährigen Konsolidierung soll auch erreicht werden, dass weitere Gefährdungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft möglichst frühzeitig erkannt und geeignete Gegenmaßnahmen von der Gemeinde ergriffen werden. Das örtliche Haushaltssicherungskonzept soll auch durch Erläuterungen und örtliche Angaben einen Zusammenhang zwischen den Konsolidierungsmaßnahmen herstellen. Nachfolgend wird beispielhaft eine mögliche Struktur des gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes in seinen Grundzügen aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Struktur des Haushaltssicherungskonzeptes</b>														
<b>Konsolidierungsplanung</b>	<b>Produktbereich .....</b>			<b>Produktbereich .....</b>				<b>Produktbereich .....</b>				<b>Begründungen/ Erläuterungen</b>		
	<b>Maßnahme Nr. ...</b>	Umsetzung	Hj ...	Hj ...	Hj ...	Umsetzung	Hj ...	Hj ...	Hj ...	Umsetzung	Hj ...		Hj ...	Hj ...
	Gepl.				Gepl.				Gepl.					
	Neu				Neu				Neu					
	Verä.				Verä.				Verä.					
	Gepl.				Gepl.				Gepl.					
	Neu				Neu				Neu					
	Verä.				Verä.				Verä.					
	Gepl.				Gepl.				Gepl.					
	Neu				Neu				Neu					
	Verä.				Verä.				Verä.					

*Abbildung 48 „Die Struktur des Haushaltssicherungskonzeptes“*

Für das gemeindliche Haushaltssicherungskonzept bietet sich die gleiche produktorientierte Struktur an, die auch im Haushaltsplan der Gemeinde in Form von Teilplänen besteht. Aufbauend auf diesen Teilplänen, die mindestens nach den verbindlichen Produktbereichen aufzustellen sind, sofern die Gemeinde keine tiefergehende Gliederung vornimmt (vgl. § 4 GemHVO NRW), kann auch das gemeindliche Haushaltssicherungskonzept strukturiert werden. Ausgehend von den für das erste Jahr geplanten Maßnahmen (Gepl.) können dann in den folgenden Jahren neue Maßnahmen dazukommen oder die geplanten Maßnahmen vollständig oder teilweise ersetzen (Neu).

Innerhalb der einzelnen Haushaltsjahre sollte dazu dann der Umfang der Veränderung als Betragsgröße in Euro angegeben werden. Im Rahmen der Angaben zur weiteren Gesamtentwicklung der Gemeinde können auch die durch die Konsolidierungsmaßnahmen erzeugten Wirkungen betragsmäßig in Euro angegeben werden. Bei mehrjährigen Maßnahmen ist es dabei geboten, die ermittelten Gesamtbeträge jahresbezogen aufzuteilen. Die im Zeitablauf erfolgte Umsetzung der örtlichen Konsolidierung lässt sich auf diese Weise der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft besser zuordnen und nachvollziehbarer für deren Adressaten machen.

### 3.4 Keine Verpflichtung durch Verrechnungen

Die Gemeinde muss entstehende Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen und aus Wertminderungen von Finanzanlagen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage verrechnen. Derartige Erträge und Aufwendungen sind in der Weise in die gemeindliche Ergebnisrechnung einzubeziehen, dass diese nachrichtlich nach dem Jahresergebnis anzugeben sind. Die Erträge und Aufwendungen

berühren dadurch nicht die gemeindliche Haushaltsplanung. Ihr nachrichtlicher Ausweis im gemeindlichen Ergebnisplan steht dem nicht entgegen.

Die Einbeziehung in den Ergebnisplan nach dem Jahresergebnis der Gemeinde bewirkt dabei nicht, dass solche Erträge und Aufwendungen der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans im Rahmen der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zugerechnet und deshalb in die gemeindliche Haushaltssatzung einbezogen werden müssen. Die Erträge und Aufwendungen entstehen nicht im Rahmen des gemeindlichen Haushaltsplans und sind deshalb auch nicht in die Veranschlagung vor dem Jahresergebnis einzubeziehen. Die zulässigen Verrechnungen führen daher nicht zu einem höheren Jahresergebnis, aufgrund dessen die Schwellenwerte überschritten und die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes ausgelöst werden könnte.

Eine mögliche Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes kann sich jedoch aufgrund der Verringerung der allgemeinen Rücklage durch die zulässigen Verrechnungen ergeben. Die haushaltsrechtliche Einordnung der Verrechnung baut auf der entsprechenden gesetzlichen Entscheidung des Landesgesetzgebers auf, auch wenn dieser die Regelung über die Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage in der Gemeindehaushaltsverordnung verankert hat.

#### **4. Die Haushaltssicherung im Jahresabschluss**

##### **4.1 Die Aufstellungspflicht**

Für die Gemeinde kann die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes auch im Zeitpunkt der Bestätigung über den gemeindlichen Jahresabschluss durch den Bürgermeister entstehen (vgl. § 76 Absatz 1 Satz 2 i.V.m. § 95 Absatz 3 GO NRW). Die Pflicht besteht dann ab dem Zeitpunkt, ab dem ein durch den Bürgermeister bestätigter Jahresabschluss für das abgelaufene Haushaltsjahr besteht, der ein entsprechendes Jahresergebnis aufweist, aufgrund dessen ein in dieser Vorschrift bestimmter Schwellenwert überschritten wird. Ein aus diesem Anlass aufzustellendes Haushaltssicherungskonzept wird dadurch jedoch nicht zum Bestandteil des gemeindlichen Jahresabschlusses.

Die gesetzliche Bindung des Haushaltssicherungskonzeptes an den gemeindlichen Haushaltsplan bewirkt, dass ein solches Haushaltssicherungskonzept zum Bestandteil des nächsten der Bestätigung des Jahresabschlusses folgenden Haushaltsplans zu machen und dem entsprechenden Haushaltsjahr zuzuordnen ist (vgl. § 79 Absatz 2 Satz 2 GO NRW). Die Ursache für die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes sowie dessen Bindung an den gemeindlichen Haushaltsplan bewirken dabei nicht, dass das bereits abgeschlossene Haushaltsjahr als Ursachenjahr für den Beginn der Frist zur Wiedererreichung des gemeindlichen Haushaltsausgleichs heranzuziehen ist.

##### **4.2 Der Nachweis der Konsolidierung**

Die notwendige Konsolidierung hat durch das Haushaltssicherungskonzept eine konzeptionelle Grundlage sowie einen Rahmen für die örtliche Umsetzung erhalten. Mit Blick auf den Konsolidierungszeitraum sollen dabei im Rahmen des jährlichen Jahresabschlusses die eingetretenen zweckbezogenen Ergebnisse aufgezeigt werden. Dadurch kann ein Korridor für Anpassungen eingeplant werden, sofern nicht Alternativen im Rahmen der Umsetzung geschaffen werden können. Die Gemeinde zeigt dabei durch die jahresbezogene Darstellung des Ergebnisses gleichzeitig auf, ob sie ihre Verpflichtung zum Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 Satz 2 GO NRW erfüllt hat. Es bietet sich deshalb für die Gemeinde an, im Rahmen der jährlichen Haushaltssatzung den Ergebnisplan und beim gemeindlichen Jahresabschluss die Ergebnisrechnung zu ergänzen. Sie kann auch eine gesonderte Übersicht über den gesamten Konsolidierungszeitraum erstellen, damit die Konsolidierungsergebnisse mit den

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 76 GO NRW**

geplanten Ergebnissen in einer Zeitreihe verglichen werden können. Das nachfolgende Schema zeigt dies beispielhaft auf (vgl. Abbildung).

<b>Die Ergebnisse der Haushaltskonsolidierung</b>						
<b>Ist-Ergebnisse</b>	<b>Haus- halts- jahr</b>	Hj + 1	Hj + 2	Hj + 3	Hj + ...	Hj + ...
	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR
Ordentliches Ergebnis						
Finanzergebnis						
Ergebnis aus lfd. Verwaltungstätigkeit						
Außerordentliches Ergebnis						
Jahresergebnis						
<b>ANGABEN ZUM KONSOLIDIERUNGSERFOLG:</b>						
Gesamtbetrag der Erträge						
Gesamtbetrag der Aufwendungen						
<b>Jahresüberschuss</b>						
Geplanter Jahresüberschuss						
Differenz in Betrag und %						
<b>Jahresfehlbetrag</b>						
Geplanter Jahresfehlbetrag						
Differenz in Betrag und %						

*Abbildung 49 „Die Ergebnisse der Haushaltskonsolidierung“*

Die Ergänzung des gemeindlichen Ergebnisplans und der Ergebnisrechnung ist dabei im notwendigen Umfang zu erläutern. Dabei sind zu den Angaben weitere Informationen zu Anpassungen, aber auch zur Aufrechterhaltung der Konsolidierungsplanung zu geben. Die Gemeinde sollte ggf. auch Vorjahre des Haushaltsjahres in die Übersicht einbeziehen.

### **5. Die Beteiligung der Öffentlichkeit**

Die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen ist für die Bürgerinnen und Bürger bis zum Ende der Einsichtnahme in den gemeindlichen Jahresabschluss verfügbar zu halten und nicht nur an wenigen Tagen auszulegen (vgl. § 80 Absatz 6 GO NRW). Zu Anlagen gehört vergleichbar dem Haushaltssicherungskonzept auch ein gemeindliches Sanierungskonzept, das zur Beseitigung der eingetretenen Überschuldung von der Gemeinde

aufgestellt wird. Das Zusammenführen von gemeindlichem Sanierungskonzept bzw. Haushaltsplanung der Gemeinde mit dem Jahresabschluss des gleichen Haushaltsjahres macht die vorgesehenen Schritte und Maßnahmen zur Beseitigung der eingetretenen Überschuldung transparent und erleichtert den Überblick über die im Haushaltsjahr dazu erzielten Erfolge. Der Zeitraum von insgesamt etwa drei Jahren, in dem anfangs nur der Haushaltsplan und später auch der Jahresabschluss für die Bürger zur Einsichtnahme verfügbar gehalten werden müssen, eröffnet neue Möglichkeiten des Nachvollziehens der gemeindlichen Zielerreichung im jeweiligen Haushaltsjahr.

## **6. Das Risikofrüherkennungssystem**

### **6.1 Allgemeine Sachlage**

Die Verantwortlichen in der Gemeinde benötigen für ihre Steuerung auch Daten und Angaben zur Risikorelevanz bei der Planung und Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Es soll dabei grundsätzlich eine auf die Gemeinde bezogene qualitativ hochwertige Risikoanalyse und Risikobewertung möglich sein. Jede Gemeinde muss daher prüfen, ob sie ein Risikofrüherkennungssystem einrichtet, wie es für Eigenbetriebe vorgeschrieben ist (vgl. § 10 Absatz 1 EigVO NRW). Sie sollte dabei berücksichtigen, dass im Lagebericht, der dem gemeindlichen Jahresabschluss beizufügen ist, auch über die Risiken für die wirtschaftliche Lage der Gemeinde berichtet werden soll.

Zur Risikofrüherkennung gehören insbesondere eine ausreichende Risikoidentifikation und eine sachgerechte steuerungsrelevante Risikobewertung. Außerdem gehören die Maßnahmen der Risikobewältigung einschließlich der Risikokommunikation, die Risikoüberwachung bzw. die Risikofortschreibung und die Dokumentation dazu. Bei einer ganzheitlichen Betrachtung kann damit der Gemeinde ein geeignetes und umsetzbares Risikomanagement zur Verfügung stehen. Die Gemeinde sollte den Begriff „Risiko“ unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten definieren. Der Begriff „Risiko“ kann dabei grundsätzlich nicht nur für negative Abweichungen von der gemeindlichen Planung im Sinne einer Gefahr für einen möglichen Verlust benutzt werden. Er kann aber gleichwohl auch die Chancen für die Gemeinde als eine positive Abweichung mit beinhalten.

Eine ständige Beobachtung möglicher Risikoquellen und ihre Veränderungen ist dafür durch die Gemeinde unerlässlich, z. B. der Geld- und Kreditmarkt, die Energiemärkte. Aber auch die Entwicklungen im staatlichen Steuerrecht und die europäischen Entwicklungen sowie die Veränderungen im allgemeinen Geschäftsverkehr können Anlässe für Risiken und Chancen der Gemeinde darstellen. Vor dem Hintergrund, dass die Gemeinde verpflichtet ist, ihre Leistungsfähigkeit zu erhalten und ihre stetige Aufgabenerfüllung zu sichern, ist ein gemeindliches Überwachungssystem, das es ermöglicht, etwaige bestandsgefährdende wirtschaftliche Entwicklungen für die Gemeinde frühzeitig zu erkennen, hilfreich.

### **6.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung**

Die Ziele und Zwecke eines gemeindlichen Risikofrüherkennungssystems machen es in Abhängigkeit von den örtlichen Gegebenheiten der Gemeinde sachlich erforderlich, die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung zu beachten. Diese Grundsätze haben sich in der Betriebswirtschaftslehre und durch die Anwendung in der Privatwirtschaft entwickelt und lassen sich im Rahmen des NKF auf die für die Gemeinde übertragen. Solche allgemeinen Grundsätze verhindern dabei nicht, dass sich aus den örtlichen Besonderheiten der Gemeinden heraus noch zusätzliche Anforderungen an ein Risikofrüherkennungssystem ergeben können.

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung werden in allgemeine und besondere Grundsätze untergliedert. Die allgemeinen Grundsätze beinhalten allgemeine Handlungsvorgaben, die im Zusammenhang mit einer pflichtgemäßen Risikoüberwachung stehen. Die besonderen Grundsätze füllen die Handlungsempfehlun-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 76 GO NRW**

gen zur Ausgestaltung eines Risikoüberwachungssystems weiter aus und müssen und sich den allgemeinen Grundsätzen unterordnen. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR)</b>	
<b>ALLGEMEINE GRUNDSÄTZE</b>	
<b>Grundsatz der Gesetzmäßigkeit</b>	Der Grundsatz, der die Forderungen nach Kenntnis, Beachtung und entsprechender Überwachung aller gesetzlichen und rechtlichen Regelungen umfasst.
<b>Grundsatz der Ordnungsmäßigkeit und Systematik</b>	Der Grundsatz, der verlangt, dass das Risikoüberwachungssystem klar und übersichtlich sein muss sowie einer Ordnung bzw. eine Struktur besitzen muss, damit z.B. der Entstehungsbereich von Risiken eindeutig erkennbar wird.
<b>Grundsatz der Wirtschaftlichkeit</b>	Der Grundsatz, damit die gewählten Maßnahmen die beste Alternative für die Gemeinde darstellen und Chancen und Risiken angemessen gegeneinander abgewogen werden.
<b>BESONDERE GRUNDSÄTZE</b>	
<b>Grundsatz der Risikostrategiebestimmung</b>	Der Grundsatz, der Vorgaben verlangt, wie in der Gemeinde mit Risiken umzugehen ist, z.B. welche Risiken eingegangen werden können, in welchem Verhältnis Chancen und Risiken zueinanderstehen sollen.
<b>Grundsatz der Einrichtung einer Organisationsstruktur</b>	Der Grundsatz, der verlangt, Strukturen und Systeme zu schaffen, anhand dessen sich die einzelnen Risikostrategievorgaben umsetzen und ggf. neu ausrichten lassen.
<b>Grundsatz der vollständigen Risikoermittlung</b>	Der Grundsatz, der beinhaltet, dass das Risikoüberwachungssystem so auszugestalten ist, dass möglichst alle Risiken aus sämtlichen Aufgabenbereichen der Gemeinde erfasst werden.
<b>Grundsatz der vorsichtigen Risikobewertung</b>	Der Grundsatz, der eine systematische Aufarbeitung der Grundlagendaten verlangt, sodass ihre Relevanz für die Risiken und Chancen der Gemeinde erkennbar wird.
<b>Grundsatz der Wesentlichkeit</b>	Der Grundsatz, der verlangt, die Informationen aus den gesammelten und bewerteten gemeindlichen Daten auf den wesentlichen Kern hinsichtlich der ermittelten Risiken zu beschränken und eine Überfrachtung zu vermeiden.
<b>Grundsatz der Kommunikation</b>	Der Grundsatz, der verlangt, gemeindeintern die Voraussetzungen dafür zu schaffen, dass risikobehaftete Sachverhalte zeitnah der Verwaltungsführung zur Kenntnis gelangen, ggf. je nach Risikosachverhalt eine Abstufung nach sachlichen Risikoklassen zuzulassen.
<b>Grundsatz der Dokumentation</b>	Der Grundsatz, der verlangt, dass sämtliche ergriffenen Maßnahmen in Schriftform niedergelegt oder in der Datenverarbeitung dokumentativ erfasst werden, um die Einhaltung von Überwachungsmaßnahmen zu gewährleisten bzw. sicherzustellen und einer Nachweispflicht zu genügen.

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR)	
<b>Grundsatz der Stetigkeit</b>	Der Grundsatz, der eine Stetigkeit der Methoden zur Ermittlung risikorelevanter Sachverhalte verlangt, um einen Vergleich in einer Zeitreihe zu ermöglichen, sodass Abweichungen im Zeitablauf und die hierfür maßgeblichen Erwägungen erkennbar und nachvollziehbar werden.

Abbildung 50 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR)“

### 6.3 Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems

#### 6.3.1 Allgemeine Bedingungen

Die Ausgestaltung eines gemeindlichen Risikofrüherkennungssystems, bei der alle Aufgabenbereiche der Gemeinde zu berücksichtigen sind, ist u.a. auch von den örtlichen Gegebenheiten der Gemeinde, z.B. der Gemeindegröße, der Organisation der Verwaltung, der haushaltswirtschaftlichen Lage, abhängig. Aus solchen Bedingungen können sich durchaus auch verschiedene Anforderungen an ein gemeindliches Risikofrüherkennungssystem ergeben. Es sind deshalb keine konkreten landesweiten Systemvorgaben sachgerecht, denn die Beantwortung der Frage nach dem Vorliegen oder Nichtvorliegen eines Risikos hängt von der Risikoakzeptanz und den örtlichen Gegebenheiten in der einzelnen Gemeinde ab.

Für die Wirksamkeit und den Erfolg eines Risikofrüherkennungssystems ist auch die in der Gemeinde vorhandene Risikokultur und Risikopolitik sowie das vorhandene Risikobewusstsein von wesentlicher Bedeutung. Bei der Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems sollen deshalb auch die Vor- und Nachteile ausreichend abgewogen sowie die Besonderheiten der Gemeinde berücksichtigt werden. Dieser Prozess soll nachvollziehbar und verständlich sein. Ein gemeindliches Risikofrüherkennungssystem muss zudem auch ausreichend dokumentiert werden. Der Gemeinde obliegt dabei die Prüfung und eigenverantwortliche Entscheidung, ihr Risikofrüherkennungssystem in weiteren Entwicklungsschritten in ein „Gesamtrisikofrüherkennungssystem“ zu überführen. Die ggf. bestehende Verpflichtung der Betriebe der Gemeinde, ein eigenes Risikofrüherkennungssystem einzurichten, bleibt davon grundsätzlich unberührt (vgl. § 10 Absatz 1 EigVO NRW).

#### 6.3.2 Besondere Inhalte

Die Ausgestaltung eines gemeindlichen Risikofrüherkennungssystems sollte sich an der Art und dem Umfang sowie der Struktur der von der Gemeinde übernommenen Risiken, aber auch an der örtlichen Risikosteuerung orientieren. So gilt es u.a. für die Gemeinde, die mit dem Risikofrüherkennungssystem verbundenen Aufgaben klar zu definieren und gegeneinander abzugrenzen, die Verantwortlichkeiten innerhalb der gemeindlichen Verwaltung im Einzelnen festzulegen und die Effektivität und Effizienz des eingerichteten Systems einer regelmäßigen Überwachung zu unterziehen. Es sollte zudem sichergestellt werden, dass geeignete Verfahren benutzt werden, um wesentliche Risiken frühzeitig zu erkennen. Auch müssen zeitnahe Anpassungen und Weiterentwicklungen möglich sein, wenn sich externe und/oder interne Rahmenbedingungen verändert haben.

Die vorzunehmende Risikobewertung durch die Gemeinde mit den zugrunde gelegten Annahmen und Daten sowie den daraus gezogenen Schlussfolgerungen für die Gemeinde sollte ausreichend und nachvollziehbar dokumentiert werden. Die gemeindliche Risikosteuerung umfasst dabei die von der Gemeinde getroffenen Maßnahmen über den Umgang mit den ermittelten Risiken und deren Bewertung sowie die Festlegung und Bemessung der Übernahme von Risiken durch die Gemeinde unter Berücksichtigung ihrer wirtschaftlichen Leis-

tungsfähigkeit. Aus solchen Gegebenheiten folgt insgesamt, dass die Ergebnisse aus einem Risikofrüherkennungssystem nicht im Widerspruch zur Geschäftstätigkeit der Gemeinde stehen sollen.

#### **6.4 Die Einbeziehung in die Jahresabschlussprüfung**

Das gemeindliche Risikofrüherkennungssystem ist grundsätzlich in die gemeindliche Jahresabschlussprüfung einzubeziehen. In dieser Prüfung gilt es zu beurteilen, ob das von der Gemeinde eingerichtete System mit dem Umfang, der Art und der Komplexität der von der Gemeinde eingegangenen Risiken in Einklang steht. Dabei ist auch die örtliche Umsetzung hinsichtlich ihrer Angemessenheit zu prüfen. Die Prüfung der internen Berichterstattung im Rahmen des örtlichen Risikomanagements sowie die Überwachung des gemeindlichen Risikofrüherkennungssystems sind ebenfalls zum Gegenstand der Prüfung zu machen. Der Prüfungsbericht des Abschlussprüfers des gemeindlichen Jahresabschlusses sollte daher auch Ausführungen zu den wesentlichen Ergebnissen der Prüfung des gemeindlichen Risikofrüherkennungssystems enthalten.

### **7. Das Stärkungspaktgesetz**

Mit dem „Gesetz zur Unterstützung der kommunalen Haushaltskonsolidierung im Rahmen des Stärkungspakts Stadtfinanzen (Stärkungspaktgesetz)“ vom 09.12.2011 stellt das Land in den Jahren 2011 bis 2020 den Gemeinden, die sich in einer besonders schwierigen Haushaltssituation befinden, besondere Konsolidierungshilfen zur Verfügung. Das Ziel dabei ist es, bei den Gemeinden den Haushaltsausgleich wieder herzustellen und nachhaltig bzw. dauerhaft zu sichern. Die Verteilung der Landesmittel an die beteiligten Gemeinden richtet sich u.a. nach der „strukturellen Lücke“ zuzüglich der Zinslasten aus Krediten zur Liquiditätssicherung. Der Begriff „strukturelle Lücke“ ist dabei nicht mit dem Jahresfehlbetrag in der gemeindlichen Ergebnisrechnung identisch. Vielmehr soll dieser Begriff einen jahresbezogenen Status der Gemeinde ohne konjunkturelle Einflüsse darstellen und eine Grundlage für die Verteilung der Landesmittel bieten.

Das Gesetz sieht dafür ein auf zehn Jahre befristetes Konsolidierungsprogramm vor. Dabei dem zwischen pflichtigen teilnehmenden Gemeinden (1. Stufe) und den freiwillig teilnehmenden Gemeinden (2. Stufe) unterschieden. Die Gemeinden der 1. Stufe müssen den Haushaltsausgleich unter Einbeziehung der Konsolidierungshilfe des Landes spätestens ab dem Jahre 2016 wieder erreichen. Die Gemeinden der 2. Stufe spätestens ab dem Jahre 2017. Alle diese Gemeinden sollen dann den jährlichen Haushaltsausgleich wieder eigenständig ohne die Konsolidierungshilfe des Landes ab dem Jahre 2021 erreichen. Wichtige Eckpunkte des Gesetzes über die Pflichten der Gemeinden und Aufsichtsbehörden werden nachfolgend vorgestellt (vgl. Abbildung).

<b>Das Stärkungspaktgesetz</b>	
<b>VORSCHRIFT</b>	<b>REGELUNGSMATERIAL</b>
<b>§ 6 Haushaltssanierungsplan</b>	<p>(1) Die pflichtig teilnehmenden Gemeinden müssen der Bezirksregierung bis zum 30. Juni 2012 einen vom Rat beschlossenen Haushaltssanierungsplan vorlegen. Die auf Antrag teilnehmenden Gemeinden legen den vom Rat beschlossenen Haushaltssanierungsplan bis zum 30. September 2012 vor.</p> <p>(2) Der Haushaltssanierungsplan bedarf der Genehmigung der Bezirksregierung. Die Genehmigung kann nur unter folgenden Voraussetzungen erteilt werden: 1. Im Haushaltssanierungsplan wird der Haushaltsausgleich gemäß § 75 Absatz 2 Satz 1 und 2 der Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen unter Einbeziehung der Konsolidierungshilfe zum nächstmöglichen Zeitpunkt und von diesem Zeitpunkt an jährlich, bei pflichtig teilnehmenden Gemeinden in der Regel spätestens ab dem Jahr 2016 und bei auf Antrag teilnehmenden Gemeinden in der Regel spätestens ab dem Jahr 2018, erreicht. Der Haushaltssanierungsplan muss das Erreichen des Haushaltsausgleichs in gleichmäßigen jährlichen Schritten darstellen. Eine Darstellung in unterschiedlich großen jährlichen Schritten ist zu-</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 76 GO NRW**

<b>Das Stärkungspaktgesetz</b>	
<b>VORSCHRIFT</b>	<b>REGELUNGSMATERIAL</b>
	<p>lässig, sofern die Bezirksregierung zustimmt. Die zum Erreichen der jährlichen Schritte notwendigen Teilziele werden im Haushaltssanierungsplan als Meilensteine dargestellt.</p> <p>2. Nach dem Haushaltssanierungsplan wird der Haushaltsausgleich spätestens im Jahr 2021 ohne Konsolidierungshilfe erreicht. Die jährlichen Konsolidierungsschritte müssen nach erstmaligem Erreichen des Haushaltsausgleichs einen degressiven Abbau der zum Haushaltsausgleich erforderlichen Konsolidierungshilfe vorsehen.</p> <p>3. Sämtliche möglichen Konsolidierungsbeiträge der verselbständigten Aufgabebereiche der Gemeinde in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form werden geprüft und in den Haushaltssanierungsplan mit einbezogen.</p> <p>(3) Der Haushaltssanierungsplan ist jährlich fortzuschreiben und der Bezirksregierung spätestens am 1. Dezember vor Beginn des Haushaltsjahres zur Genehmigung vorzulegen.</p> <p>(4) Der genehmigte Haushaltssanierungsplan tritt an die Stelle des Haushaltssicherungskonzepts und des individuellen Haushaltssanierungskonzepts nach § 76 der Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen. Die Vorschriften über das Haushaltssicherungskonzept gelten für den Haushaltssanierungsplan entsprechend, soweit dieses Gesetz keine abweichenden Regelungen trifft.</p>
<b>§ 7 Überwachung des Haushaltssanierungsplans und Berichtspflichten</b>	<p>(1) Die Einhaltung des Haushaltssanierungsplans wird von der Bezirksregierung überwacht. Der Bürgermeister der Gemeinde ist verpflichtet, der Bezirksregierung jährlich mit der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen spätestens einen Monat vor Beginn des Haushaltsjahres, im laufenden Haushaltsjahr zum 30. Juni und zum 15. April des Folgejahres mit dem bestätigten Jahresabschluss jeweils einen Bericht zum Stand der Umsetzung des Haushaltssanierungsplans vorzulegen.</p> <p>(2) Die Bezirksregierung legt dem für Kommunales zuständigen Ministerium jährlich zum Stand 30. Juni einen Bericht über die Einhaltung des Haushaltssanierungsplans vor.</p>
<b>§ 8 Folgen von Pflichtverstößen</b>	<p>(1) Kommt die Gemeinde ihrer Pflicht zur Vorlage des Haushaltssanierungsplans nicht nach, weicht sie vom Haushaltssanierungsplan ab oder werden dessen Ziele aus anderen Gründen nicht erreicht, setzt die Bezirksregierung der Gemeinde eine angemessene Frist, in deren Lauf die Maßnahmen zu treffen sind, die notwendig sind, um die Vorgaben dieses Gesetzes und die Ziele des Haushaltssanierungsplans einzuhalten. Sofern die Gemeinde diese Maßnahmen innerhalb der gesetzten Frist nicht ergreift, ist durch das für Kommunales zuständige Ministerium ein Beauftragter gemäß § 124 der Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen zu bestellen.</p> <p>(2) Bei nicht absehbaren und von der Gemeinde nicht zu beeinflussenden erheblichen Veränderungen der finanziellen Situation der Gemeinde kann die Bezirksregierung eine Anpassung des Haushaltssanierungsplans genehmigen.</p>
<b>§ 9 Unterstützung durch die Gemeindeprüfungsanstalt</b>	Die teilnehmenden Gemeinden können sich bei der Erarbeitung und Umsetzung des Haushaltssanierungsplans von der Gemeindeprüfungsanstalt Nordrhein-Westfalen unterstützen lassen.
<b>§ 10 Verfahren und Zuständigkeit</b>	<p>(1) Die Bezirksregierung setzt durch Verwaltungsakt</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. die pflichtig und die auf Antrag teilnehmenden Gemeinden und</li> <li>2. die Höhe der jährlichen Konsolidierungshilfe fest.</li> </ol> <p>(2) Zuständig ist die örtlich zuständige Bezirksregierung.</p>

*Abbildung 51 „Das Stärkungspaktgesetz“*

Die Gemeinde hat zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs einen Haushaltssanierungsplan aufzustellen, in dem dazu die örtlichen Maßnahmen benannt werden und aufgezeigt wird, in welchen Schritten der gemeindliche Haushaltsausgleich wiedererreicht werden soll. Sie hat den Sanierungsplan eigenverantwortlich aufzustellen und kann sich bei der Erstellung und Umsetzung von der Gemeindeprüfungsanstalt unterstützen lassen. Die Bezirksregierung als Aufsichtsbehörde hat das gemeindliche Konzept zu genehmigen und hat die Einhaltung zu überwachen. Bei dringendem Bedarf sind Änderungen mit der Genehmigung der Aufsichtsbehörde zulässig.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes):**

#### **1.01 Die Zwecke der gemeindlichen Pflicht**

Die gemeindliche Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes entsteht nach der Vorschrift vorrangig aufgrund der gemeindlichen Haushaltsplanung. Die Gemeinde hat daher im Rahmen der Aufstellung ihrer Haushaltssatzung mit Anlagen zu prüfen, ob zu diesem Zeitpunkt ein Sachverhalt gegeben ist, der diese Pflicht auslöst. Vor diesem Hintergrund ist gesetzlich bestimmt worden, dass das Haushaltssicherungskonzept ein Teil des gemeindlichen Haushaltsplans ist (vgl. § 79 Absatz 2 Satz 2 GO NRW). Mit dieser Vorgabe soll einerseits gewährleistet werden, dass das gemeindliche Haushaltssicherungskonzept im Zusammenspiel mit dem Haushaltsplan der Gemeinde umgesetzt wird. Andererseits wirken sich die im Haushaltssicherungskonzept festgelegten Konsolidierungsmaßnahmen unmittelbar auf die Ausführung des im Haushaltsplan enthaltenen Ergebnisplans und des Finanzplans sowie auf die Teilpläne für das neue Haushaltsjahr aus.

Die Bindung des Haushaltssicherungskonzeptes an den gemeindlichen Haushaltsplan bewirkt, dass im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses ein Haushaltssicherungskonzept zum Bestandteil des Haushaltsplans des nächsten der Bestätigung des Jahresabschlusses folgenden Haushaltsjahres zu machen ist. Es kann wegen der erfolgten Beschlussfassung des Rates über die Haushaltssatzung des laufenden Haushaltsjahres i.d.R. nicht mehr zum Bestandteil des Haushaltsplans für das laufende Haushaltsjahr gemacht werden, sofern nicht noch im Haushaltsjahr eine Nachtragsatzung zu erlassen ist.

Die Pflicht der Gemeinde, beim Überschreiten der in der Vorschrift bestimmten Schwellenwerte ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen, lässt dabei nicht zu, die Einhaltung der gesetzlichen Voraussetzung jeweils nur streng getrennt nach Zeitpunkten (Sätze 1 und 2) zu betrachten. Vielmehr gebieten es die gemeindliche Haushaltswirtschaft sowie die mit der Aufstellung des Haushaltssicherungskonzeptes verbundenen Ziele und Zwecke, dass eine Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes auch dann entsteht, wenn die Schwellenwerte im Jahresabschluss und in der Haushaltsplanung des nächsten Haushaltsjahres überschritten werden.

In diesem Zusammenhang gilt die Pflicht, den Haushaltsausgleich wieder herzustellen, nicht einschränkungslos. Der dafür zu bestimmende nächstmögliche Zeitpunkt ist auch unter Berücksichtigung des Zumutbaren festzulegen. Mit diesem Zeitpunkt ist nicht nur ein rein theoretischer Zeitpunkt gemeint, sondern ein Zeitpunkt, der unter Berücksichtigung der Pflichten und Möglichkeiten der Gemeinde erreichbar ist. Dieses Verhalten der Gemeinde bestimmt sich aber auch nach den rechtlichen Vorgaben, die bestimmte Handlungen der Gemeinde und die Beachtung der Haushaltsgrundsätze verlangen. Dabei gilt für die Gemeinde, dass realisierbare Maßnahmen nicht in künftige Haushaltsjahre verschoben werden dürfen, auch wenn ein allgemeiner Zeitrahmen von 10 Jahren zur Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs bestimmt worden ist. Aus der gesamten Sachlage kann der Schluss gezogen werden, dass der Handlungsspielraum einer Gemeinde umso geringer ist, je größer das Haushaltsdefizit ist und je öfter ein solches in den vergangenen Haushaltsjahren aufgetreten ist.

## **1.02 Die HSK-Bezugsgrößen**

### **1.02.1 Die HSK-Bezugsgröße „Schlussbilanz**

Die gemeindliche Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes erfordert allgemeine Abgrenzungskriterien, damit möglichst objektiv und nachvollziehbar das Vorliegen dieser Pflicht bestimmt werden kann. Die Vorschrift benennt daher in diesem Zusammenhang die Bezugsgröße „Schlussbilanz“, damit aufgrund dieser Größe festgestellt werden kann, ob in der Vorschrift benannte Schwellenwerte im Einzelfall überschritten werden. Unter dem haushaltsrechtlichen Begriff „Schlussbilanz“ ist dabei die Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss zu verstehen, denn diese wird zum Schluss des gemeindlichen Haushaltsjahres, bezogen auf den Stichtag „31. Dezember des Haushaltsjahres“ aufgestellt (vgl. §§ 37 und 41 GemHVO NRW). Diese Bilanz erhält eine örtliche Verbindlichkeit, denn sie ist ein unverzichtbarer Bestandteil des vom Rat der Gemeinde festgestellten Jahresabschlusses (vgl. § 96 GO NRW). Für die Feststellung einer Überschreitung der in der Vorschrift bestimmten Schwellenwerte stellt die Bilanz daher eine geeignete Basis dar. Die Gemeinde ist nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften nicht verpflichtet, eine weitere förmliche Bilanz in Form einer „Ergebnisverwendungsbilanz“, bezogen auf das abgelaufene Haushaltsjahr, aufzustellen.

### **1.02.2 Die HSK-Bezugsgröße „Allgemeine Rücklage“**

Die Vorschrift benennt als weiteres Abgrenzungskriterium für die gemeindliche Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes die Bezugsgröße „Allgemeine Rücklage“. Diese Bezugsgröße steht unmittelbar mit der Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss (Schlussbilanz) in Verbindung, denn in dieser Bilanz wird die „Allgemeine Rücklage“ als gesonderter Bilanzposten ausgewiesen. Bei der Nutzung dieser Bezugsgröße ist jedoch der Stand des Feststellungsverfahrens des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rat der Gemeinde zu beachten. Erst nach der vom Rat getroffenen Entscheidung über die Verwendung des gemeindlichen Jahresergebnisses (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 2 GO NRW) liegt ein gesicherter Bestand der allgemeinen Rücklage vor. Der Abschluss des Haushaltsjahres bzw. der Schlussstand der Abbildung des bilanziellen Standes des gemeindlichen Vermögens und der Schulden ist erst dann vollständig gegeben, wenn die zuvor noch möglichen Verrechnungen innerhalb der gemeindlichen Bilanz abgeschlossen sind. Zuvor wird im Bilanzbereich „Eigenkapital“ in der gemeindlichen Bilanz regelmäßig noch der Jahresüberschuss oder der Jahresfehlbetrag gesondert ausgewiesen.

Nach der Verrechnung ist dann der bilanzielle Wertansatz des Bilanzpostens „Allgemeine Rücklage“ die Bezugsgröße, durch die „der in der Schlussbilanz des Vorjahres auszuweisende Ansatz der allgemeinen Rücklage“ zutreffend erfasst und abgebildet wird. In den Fällen, in denen in der gemeindlichen Bilanz im Jahresabschluss die Ergebnisverwendung bereits ausgewiesen ist, hat die Gemeinde das aus der Verrechnung entstandene Ergebnis unter dem zusätzlichen Bilanzposten „Bilanzgewinn/Bilanzverlust“ anzusetzen. Dieser Bilanzposten ist in der Bilanz nach dem Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ anzusetzen. Die Gemeinde ist jedoch nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften nicht verpflichtet, eine solche förmliche „Ergebnisverwendungsbilanz“ aufzustellen. Es bedarf aber mindestens im Rahmen der Feststellung der Pflicht zur Aufstellung von Haushaltssicherungskonzepten derartiger bilanzieller Angaben, um eine mögliche Überschreitung der gesetzlichen Schwellenwerte zutreffend beurteilen zu können.

## **1.1 Zu Satz 1 (Schwellenwerte für Haushaltssicherungskonzepte):**

### **1.1.1 Zu Nummer 1 (Veränderung des Haushalts im Haushaltsjahr):**

Mit dieser Bestimmung wird ein Schwellenwert für eine erhebliche Veränderung des gemeindlichen Haushalts im Rahmen der Bewirtschaftung im Haushaltsjahr festgelegt. Die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungs-

konzeptes für die Gemeinde entsteht, wenn durch Veränderungen des Haushalts innerhalb eines Haushaltsjahres der in der Schlussbilanz des Vorjahres auszuweisende Ansatz der allgemeinen Rücklage (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 1.1 GemHVO NRW) um mehr als ein Viertel zu verringern ist. Ein solcher Fall kann eintreten, wenn in der Ergebnisrechnung für das Haushaltsjahr ein entsprechender Jahresfehlbetrag auszuweisen ist und neben einer ggf. noch möglichen Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage auch eine Verringerung der allgemeinen Rücklage notwendig wird. Zur Bewirtschaftung des gemeindlichen Haushalts zählen dabei alle Maßnahmen und Geschäftsvorfälle der Gemeinde, die haushaltsmäßige Auswirkungen haben.

Die Veränderung des gemeindlichen Haushalts im Haushaltsjahr kann aber auch so groß sein, dass es nicht zu einer Überschreitung dieses Schwellenwertes kommt. In solchen Fällen muss im Zeitpunkt der Aufstellung der Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr geprüft werden, ob aufgrund der entstehenden Verringerung der allgemeinen Rücklage die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes nicht aus Gegebenheiten in den Folgejahren des Haushaltsjahres entsteht. Unabhängig davon erfordert eine geplante oder vorzunehmende erhebliche Verringerung des Eigenkapitals immer schnell und umfassend wirkende Konsolidierungs- bzw. Sanierungsmaßnahmen. Diese Maßnahmen müssen zu kurzfristigen erheblichen haushaltswirtschaftlichen Veränderungen führen, um der defizitären Haushaltslage entgegenzuwirken und eine ggf. drohende Überschuldung zu verhindern.

In diesen Fällen beginnt die Verpflichtung für den Bürgermeister und den Kämmerer, die notwendigen Gegenmaßnahmen einzuleiten, unmittelbar mit dem Vorliegen entsprechender Informationen und nicht erst nach dem Beschluss des Rates über die Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft bedarf einer erheblichen Einschränkung, sodass i.d.R. der „normale“ Ablauf der Haushaltswirtschaft nicht fortgeführt werden kann. Es müssen daher umgehend für die Ausführung des Haushaltsplans im Haushaltsjahr geeignete Einschränkungen und besondere Vorbehalte festgelegt werden, auf die dann die Konsolidierungsmaßnahmen im Haushaltssicherungskonzept abgestimmt und aufgebaut werden können. Dabei sollte auch der Erfolg oder das Versagen von bereits eingeleiteten Sanierungsmaßnahmen aufgezeigt und die Ziele und zeitliche Perspektive transparent gemacht werden. Ggf. müssen bereits eingeleitete Maßnahmen noch mal verstärkt werden.

### **1.1.2 Zu Nummer 2 (Veränderung in zwei aufeinanderfolgenden Haushaltsjahren):**

#### **1.1.2.1 Die Inhalte der Vorschrift**

Zur besseren Handhabbarkeit und aus Gründen der Verhältnismäßigkeit ist in dieser Bestimmung eine Bagatellgrenze für die vorgesehene Verringerung der allgemeinen Rücklage, die als gesonderter Bilanzposten im bilanziellen Eigenkapital anzusetzen ist, festgelegt worden. Eine Verringerung dieser Rücklage in zwei aufeinanderfolgenden Haushaltsjahren in einer Größenordnung oberhalb der Schwellenwerte dieser Vorschrift, legt offen, dass strukturelle Haushaltsdefizite bei der Gemeinde bestehen und die geordnete Haushaltswirtschaft der Gemeinde so nachhaltig gefährdet ist, dass nicht angenommen werden kann, ein ausgeglichener Haushalt sei von der Gemeinde im folgenden Haushaltsjahr wieder zu erreichen.

In den Fällen, in denen von der Gemeinde bei der Aufstellung des Haushalts ein negatives Jahresergebnis für zwei aufeinanderfolgende Haushaltsjahre geplant wird, mit der Folge, dass dann der in der Schlussbilanz des jeweiligen Vorjahres auszuweisende Ansatz der allgemeinen Rücklage jeweils um mehr als ein Zwanzigstel zu verringern ist, entsteht für die Gemeinde die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes. Diese Pflicht entsteht auch, wenn bei der Aufstellung des Haushalts ein negatives Jahresergebnis für das Haushaltsjahr und das folgende Planungsjahr oder für zwei aufeinanderfolgende Planungsjahre geplant wird, das voraussichtlich zu einer entsprechenden Verringerung der allgemeinen Rücklage in diesen zwei aufeinanderfolgenden Haushaltsjahren führen wird. Eine entsprechende Festsetzung in der gemeindlichen Haushaltssatzung muss dabei jedoch nur für das Haushaltsjahr erfolgen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW).

Eine mehrjährige Verringerung der allgemeinen Rücklage in einer Größenordnung oberhalb oder unterhalb der in der Bestimmung enthaltenen Schwellenwerte kann zu einem „schleichenden Verzehr“ des gemeindlichen Eigenkapitals führen. Die Gemeinde muss daher die weitere Entwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft einer besonderen Prüfung unterziehen, bei der regelmäßig eine Übersicht über die weitere Entwicklung des gemeindlichen Eigenkapitals zu erstellen ist. Soweit haushaltssicherungspflichtig ist, müssen die von ihr vorgesehenen Sanierungsmaßnahmen geeignet sein, den „schleichenden Verzehr“ des Eigenkapitals zu beenden und die Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs schnellstmöglich nach dem Ursachenjahr, spätestens jedoch nach zehn Jahren zu erreichen.

Als Ursachenjahr, ab dem die gesetzliche Frist der Haushaltssanierung zu laufen beginnt, gilt in diesen Fällen immer das Jahr, in dem der Jahresfehlbetrag der Gemeinde zum zweiten Mal so hoch ist, dass der Schwellenwert nach dieser Vorschrift überschritten wird. Ob und wann diese Sachlage örtlich gegeben ist, muss die Gemeinde unter Beachtung des Haushaltsgrundsatzes der Jährlichkeit überprüfbar ermitteln, denn dieser örtliche Sachverhalt erfordert auch ein Tätigwerden der für die Gemeinde zuständigen Aufsichtsbehörde. In diesen Fällen ist die Ermittlung des jahresbezogenen Schwellenwertes immer bezogen auf den in der Schlussbilanz des jeweiligen Vorjahres auszuweisenden Ansatz der allgemeinen Rücklage vorzunehmen.

#### **1.1.2.2 Ursachenjahr und Haushaltsplanung**

Im NKF können die Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes und die Ursache, die diese Pflicht auslöst, in unterschiedliche Haushaltsjahre fallen. In die Prüfung, ob eine Überschreitung der Schwellenwerte des § 76 Absatz 1 GO NRW vorliegt, ist deshalb nicht nur das Haushaltsjahr, für das von der Gemeinde ein neuer Haushalt aufgestellt wird, einzubeziehen. Die Tatbestände dieser Vorschrift gelten dann als erfüllt, wenn die gesetzlich bestimmten Schwellenwerte in den dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahren der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung überschritten werden. Die mögliche zehnjährige Frist, innerhalb derer der Haushaltsausgleich wieder herzustellen ist, läuft allerdings erst ab dem Haushaltsjahr, in dem wegen eines voraussichtlichen negativen Jahresergebnisses die Haushaltssatzung eine Verringerung der allgemeinen Rücklage oberhalb des betreffenden Schwellenwertes vorsieht (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW).

Mit dieser Anwendung der Vorschrift wird vermieden, dass die Frist für die Genehmigungsfähigkeit (Frist zur Erreichung des Haushaltsausgleichs) bereits ab dem Haushaltsjahr läuft, für das von der Gemeinde der Haushalt aufgestellt wird. Es würde sich sonst der Fall ergeben, dass das Ereignis, das ein Haushaltssicherungskonzept verursacht erst in der Zukunft eintritt, die gemeindliche Pflicht zur Aufstellung des Haushaltssicherungskonzeptes aber bereits mit dem Haushaltsjahr beginnt. Im Falle der Überschreitung der Schwellenwerte nach § 76 Absatz 1 Nummer 2 GO NRW beginnt die Frist demnach auch erst ab dem zweiten Jahr der Überschreitung des gesetzlich bestimmten Schwellenwertes zu laufen. Es gilt aber in allen Fällen der Überschreitung der gesetzlich bestimmten Schwellenwerte, dass zum nächstmöglichen Zeitpunkt den Haushaltsausgleich wieder herzustellen und auch der Konsolidierungszeitraum darauf abzustellen ist. Der Konsolidierungszeitraum kann allerdings über den Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung hinausreichen.

#### **1.1.2.3 Ursachenjahr und Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre**

Die Gemeinde ist nach der Vorschrift des § 78 Absatz 1 GO NRW verpflichtet, für jedes Haushaltsjahr eine Haushaltssatzung zu erlassen. Von der strengen Ausrichtung auf ein Haushaltsjahr wird jedoch durch die Vorschrift eine Ausnahme zugelassen, nach der die gemeindliche Haushaltssatzung auch Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre enthalten kann (vgl. § 78 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Mit dieser gesetzlichen Möglichkeit einer Haushaltssatzung für zwei Jahre sollen die Gemeinden in die Lage versetzt werden, ihre ertrags- und finanzwirtschaftlichen sowie vermögenswirksamen Entscheidungen schon für einen längeren Zeitraum im Voraus satzungsrechtlich festzulegen. Der gemeindliche Haushaltsplan muss in diesen Fällen unter Beachtung des Jährlichkeitsprin-

zips eine nach den beiden Jahren getrennte Veranschlagung enthalten (vgl. § 79 GO NRW). Die gesetzliche Regelung lässt damit eine betragsmäßige Zusammenfassung der in die gemeindliche Haushaltssatzung aufzunehmenden Festsetzungen aus.

Die jahresbezogene Trennung in der Haushaltssatzung wirkt sich auch auf die Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes aus, denn eine vom Rat der Gemeinde beschlossene Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre kann von der Gemeinde nicht zu einer Rechnungsperiode zusammengefasst werden. Daher muss in den Fällen, in denen die Ursache für ein gemeindliches Haushaltssicherungskonzept im ersten Haushaltsjahr entsteht, die Vorgabe, dass die Genehmigung nur erteilt werden kann, wenn aus dem Haushaltssicherungskonzept hervorgeht, dass spätestens im Zehnten auf das Haushaltsjahr folgende Jahr der Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 GO NRW wieder erreicht wird, auch auf dieses Haushaltsjahr bezogen werden. Diese Verfahrensweise ist entsprechend anzuwenden, wenn die Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes im zweiten Haushaltsjahr entsteht.

### **1.1.3 Zu Nummer 3 (Voraussichtlicher Verzehr des Eigenkapitals):**

#### **1.1.3.1 Der Verzehr wegen erheblicher Haushaltsdefizite**

Die Verpflichtung der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes entsteht auch, wenn bei der Aufstellung des Haushalts für das neue Haushaltsjahr die Gemeinde einen vollständigen Verzehr der allgemeinen Rücklage für das Haushaltsjahr oder die folgenden drei Planungsjahre innerhalb der mittelfristigen Ergebnisplanung vorsieht (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 1.1 GemHVO NRW). Eine solche gemeindliche Haushaltsplanung legt offen, dass bei der Gemeinde gravierende strukturelle Haushaltsdefizite bestehen und die geordnete Haushaltswirtschaft so nachhaltig gefährdet ist, dass nicht angenommen werden kann, ein ausgeglichener Haushalt sei baldmöglichst wieder zu erreichen. Aus diesen Gründen kann die Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes nicht erst zu dem Zeitpunkt ausgelöst werden bzw. entstehen, zu dem eine Haushaltssatzung aufgestellt wird, deren Festsetzungen einen vollständigen Verzehr der allgemeinen Rücklage vorsehen.

Ein vorgesehener vollständiger Verzehr der allgemeinen Rücklage durch die Gemeinde innerhalb des Zeitraumes der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung lässt sich schon frühzeitig aus den im Ergebnisplan ausgewiesenen negativen Jahresergebnissen für das Haushaltsjahr und die folgenden drei Planungsjahre i.V.m. mit der Anlage „Übersicht über die Entwicklung des gemeindlichen Eigenkapitals“ ermitteln. Ein solcher Ausweis im gemeindlichen Haushaltsplan stellt eine Willensbekundung der Gemeinde für eine entsprechende haushaltswirtschaftliche Vorgehensweise dar. Die Gemeinde zeigt mit den im Ergebnisplan ausgewiesenen negativen Jahresergebnissen, dass sie ihrer Verpflichtung zum Haushaltsausgleich (Soll-Ausgleich) nach § 84 Satz 3 GO NRW nicht nachkommt.

Dieser wirtschaftlichen Lage der Gemeinde soll durch die Vorgabe eines Schwellenwertes für die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes unmittelbar entgegengewirkt werden. Es kann dadurch die gemeindliche Pflicht nicht in die Zukunft verschoben bzw. der Verzehr des gemeindlichen Eigenkapitals abgewartet werden. Vielmehr besteht eine besondere Dringlichkeit für die Festlegung und Umsetzung von örtlich angepassten Konsolidierungsmaßnahmen. Diese Dringlichkeit wird besonders durch die dem Haushaltsplan als Anlage beizufügende Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals der Gemeinde belegt.

#### **1.1.3.2 Die besondere Dringlichkeit für Konsolidierungsmaßnahmen**

Die Gemeinde muss in den Fällen des geplanten Verzehrs des gemeindlichen Eigenkapitals in ihrem Haushaltssicherungskonzept nicht nur besonders darlegen, wie sie sofort, mittel- und langfristig versuchen will, den Haus-

haushaltsausgleich wieder zu erreichen. Sie muss auch aufzeigen, wie sie den erreichten Haushaltsausgleich dauerhaft sichern will, um eine Überschuldung zu vermeiden. Ein unter diesen Zielsetzungen aufzustellendes Haushaltssicherungskonzept muss selbstverständlich auch Elemente für den Eigenkapitalaufbau und nicht nur Maßnahmen gegen den möglichen Eigenkapitalverzehr enthalten. Die Gemeinde muss deshalb in ihrem Haushaltssicherungskonzept eine umfassende Sanierung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft darstellen. Dazu gehören auch Angaben, wie sie wegen der vorgesehenen negativen Jahresergebnisse in den nächsten Haushaltsjahren, die zum vollständigen Verzehr des Eigenkapitals führen würden, gegensteuert und die mögliche Überschuldung nach § 75 Absatz 7 GO NRW vermeidet.

Ihre konkrete Planung soll die Gemeinde außerdem mit Nachweisen untermauern, die gleichzeitig auch eine Umkehr im haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinde mit dem Ziel der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung aufzeigen sollen bzw. belegen können. In einer solchen wirtschaftlichen Lage der Gemeinde bedarf es, insbesondere wegen des Budgetrechts des Rates und seiner Zuständigkeit für die Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h) GO NRW), einer intensiven Beteiligung des Rates durch die Verwaltung der Gemeinde.

Diese Beteiligungspflicht gilt entsprechend für die Einschaltung und das Handeln der Aufsichtsbehörde, die sich in diesen Fällen nicht auf das Genehmigungsverfahren für das gemeindliche Haushaltssicherungskonzept beschränken sollte. Sie wird die notwendigen Schritte zur erfolgreichen Sanierung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kritisch begleiten. In diesem Zusammenhang hat die Gemeinde eigenverantwortlich zu entscheiden, wie und in welchem Umfang sie die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, z.B. ihre Bürgerinnen und Bürger, in das Geschehen einbindet, die ein berechtigtes Interesse an der wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde haben.

Eine geplante rasante Verringerung des Eigenkapitals erfordert von der Gemeinde - unter Beteiligung ihrer Aufsichtsbehörde - insbesondere schnell wirkende Konsolidierungsmaßnahmen, die ggf. erhebliche haushaltswirtschaftliche Einschnitte bzw. Veränderungen mit sich bringen, wenn nur so eine drohende Überschuldung der Gemeinde zu verhindern ist. In solchen Fällen beginnt die Verpflichtung für den Bürgermeister und den Kämmerer, die notwendigen Gegenmaßnahmen einzuleiten, sobald sie Kenntnis darüber haben und nicht erst nach dem Beschluss des Rates über die Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr. Die Aufsichtsbehörde ist nicht nur in solchen Fällen befugt, Informationen darüber zu verlangen, welche Maßnahmen bereits eingeleitet und welche Maßnahmen mit welchem Erfolg oder Misserfolg umgesetzt wurden, bevor das im Rahmen der Anzeige der Haushaltssatzung vorzulegende Haushaltssicherungskonzept genehmigt ist.

## **1.2 Zu Satz 2 (Haushaltssicherungskonzept bei der Bestätigung des Jahresabschlusses):**

### **1.2.1 Die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes**

In der Haushaltswirtschaft der Gemeinde kommt dem Jahresabschluss die gleiche Bedeutung zu wie der Haushaltssatzung mit dem Haushaltsplan. Die Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes kann nach den gesetzlichen Vorgaben daher auch im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses entstehen. Zum Zeitpunkt der Bestätigung des Jahresabschlusses durch den Bürgermeister nach § 95 Absatz 3 GO NRW entsteht z.B. dann eine solche Pflicht der Gemeinde, wenn aus den Jahresabschlussunterlagen hervorgeht, dass die gemeindliche Ergebnisrechnung mit einem Fehlbetrag abschließt, durch den die allgemeine Rücklage über die Größenordnung der in Satz 1 bestimmten Schwellenwerte hinaus verringert werden muss. In diesen Fällen hat die Gemeinde unverzüglich ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen und mögliche Konsolidierungsmaßnahmen umgehend umzusetzen, um der entstandenen Pflicht zur Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs nachzukommen.

### **1.2.2 Die Zuordnung des Haushaltssicherungskonzeptes zum Haushaltsjahr**

Ein Haushaltssicherungskonzept, für das die Aufstellungspflicht im Zeitpunkt der Bestätigung des Jahresabschlusses durch den Bürgermeister entsteht, soll der Aufsichtsbehörde der Gemeinde unverzüglich nach der Erstellung vorgelegt werden, soweit nicht der Aufsichtsbehörde anzuzeigen ist, dass trotz eines ursprünglich ausgeglichenen Ergebnisplans ein Fehlbetrag oder ein höherer Fehlbetrag als im Ergebnisplan ausgewiesen, entstanden ist (vgl. § 75 Absatz 5 GO NRW). Die Vorlage des Haushaltssicherungskonzeptes bei der Aufsichtsbehörde darf daher nicht bis zur Anzeige des festgestellten Jahresabschlusses oder bis zur Anzeige der nächsten Haushaltssatzung hinausgezögert werden.

Die Informationspflichten der Gemeinde gegenüber ihrer Aufsichtsbehörde gebieten es bereits, dass die Aufsichtsbehörde über die eingetretene Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes in Kenntnis gesetzt wird. Die Gemeinde muss dazu aufzeigen, wie die erforderlich gewordene Konsolidierung erfolgen soll. Die Bestimmung in § 79 Absatz 2 Satz 2 GO NRW, dass das Haushaltssicherungskonzept ein Teil des gemeindlichen Haushaltsplans ist, sowie die Zuständigkeit des Rates der Gemeinde für die Aufstellung des Haushaltssicherungskonzeptes (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h) GO NRW) stehen dieser Vorgehensweise nicht entgegen.

Die Bindung des Haushaltssicherungskonzeptes an den Haushaltsplan bewirkt, dass das von der Gemeinde im Rahmen der Bestätigung des Jahresabschlusses aufzustellende Haushaltssicherungskonzept zum Bestandteil eines Haushaltsplans zu machen ist (vgl. § 79 Absatz 2 Satz 2 GO NRW). Aus Gründen des ständigen haushaltswirtschaftlichen Kreislaufs kann dieses Haushaltssicherungskonzept nicht mehr mit dem Haushaltsplan des abgelaufenen Haushaltsjahres sowie des laufenden Haushaltsjahres verbunden werden. Das im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses aufzustellende Haushaltssicherungskonzept ist daher zum Bestandteil des Haushaltsplans des nächsten der Bestätigung des Jahresabschlusses folgenden Haushaltsjahres zu machen. Soweit jedoch im laufenden Haushaltsjahr die Aufstellung einer Nachtragssatzung erfolgt, soll das Haushaltssicherungskonzept dabei berücksichtigt werden.

Die mögliche Zuordnung des Haushaltssicherungskonzeptes zum Haushaltsplan des nächsten der Bestätigung des Jahresabschlusses folgenden Haushaltsjahres wirkt sich auf die Berechnung des Zeitpunktes aus, zu dem der Haushaltsausgleich spätestens wieder hergestellt sein muss. Nach § 76 Absatz 2 Satz 3 GO NRW kann die Genehmigungsfähigkeit des Haushaltssicherungskonzeptes nur erreicht werden, wenn aus dem Haushaltssicherungskonzept hervorgeht, dass spätestens im Zehnten auf das Haushaltsjahr folgende Jahr der Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 GO NRW wieder erreicht wird.

Diese Frist muss nicht zwingend ausgenutzt werden, denn für die Gemeinde besteht die gesetzliche Pflicht, zum nächstmöglichen Zeitpunkt den Haushaltsausgleich wieder herzustellen, um ihre dauerhafte Leistungsfähigkeit zu sichern. Unabhängig von den sachlichen Gegebenheiten gilt es zudem haushaltswirtschaftlich für die Gemeinde, unmittelbar nach Kenntnis der Konsolidierungspflichten bzw. der bestehenden schwierigen wirtschaftlichen Lage die geeigneten Maßnahmen zur Beseitigung der eingetretenen strukturellen Defizite zu ergreifen.

## **2. Zu Absatz 2 (Zielbestimmung und Genehmigung eines Haushaltssicherungskonzeptes):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Zielbestimmung eines Haushaltssicherungskonzeptes):**

#### **2.1.1 Der zeitliche Umfang des Haushaltssicherungskonzeptes**

Die Vorschrift enthält ausdrückliche Vorgaben für den zeitlichen Umfang eines gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes, die sich auch auf dessen Genehmigungsfähigkeit auswirken. Der Beginn der Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes ist i.d.R. widerspruchsfrei ermittelbar. Das Haus-

haltsjahr, in dem die gemeindliche Pflicht beginnt, kann regelmäßig auch in den Fällen eindeutig bestimmt werden, in denen die Aufstellungspflicht der Gemeinde und die auslösende Ursache in unterschiedliche Haushaltsjahre fallen können.

Der zeitliche Beginn eines gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes ist im Rahmen der Haushaltsplanung der Gemeinde regelmäßig das Haushaltsjahr, in dem durch eine vorgesehene und in der gemeindlichen Haushaltssatzung festgesetzte Verringerung der allgemeinen Rücklage (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 1.1 GemHVO NRW) die Schwellenwerte dieser Vorschrift überschritten werden. Lediglich in den Fällen, in denen aus Gründen eines gegenüber der Ergebnisplanung entstandenen höheren Fehlbetrages eine Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes entsteht, muss festgelegt werden, an welchen Haushaltsplan das Haushaltssicherungskonzept als Bestandteil angebunden wird. Bei dieser Sachlage kann das erste oder zweite Folgejahr nach dem „verursachenden“ Haushaltsjahr dafür in den Betracht kommen, wenn die Kenntnisse über die Auslösung der Pflicht bzw. deren Verursachung erst im Rahmen der Bestätigung des gemeindlichen Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr gewonnen werden (vgl. § 93 Absatz 3 GO NRW).

Das zeitliche Ende eines gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes ist regelmäßig nicht in jedem Einzelfall von Anfang an genau festlegbar, denn die tatsächliche Zeitdauer steht unter der Prämisse, dass das Haushaltssicherungskonzept die schnellstmögliche Wiedererlangung des Haushaltsausgleichs gewährleisten und darstellen soll und darin der nächstmögliche Zeitpunkt zu bestimmen ist, bis zu dem der Haushaltsausgleich wieder hergestellt ist. Gleichwohl ist auch das Haushaltsjahr, in dem das Haushaltssicherungskonzept enden kann bzw. das gesetzliche Ziel erreicht ist, ermittelbar. Es ist regelmäßig das Haushaltsjahr, in dem der Haushaltsausgleich nach § 75 GO NRW wieder erreicht wird und gewährleistet ist, dass der gemeindliche Haushalt in Zukunft so gesteuert werden kann, dass er dauerhaft ausgeglichen sein wird.

Bei der Ermittlung der Zeitdauer ist zudem zu berücksichtigen, dass das Vorliegen einer Genehmigungsfähigkeit des Haushaltssicherungskonzeptes dann anzunehmen ist, wenn der originäre jährliche Haushaltsausgleich innerhalb eines zehnjährigen Zeitraumes, spätestens aber im Zehnten auf das Haushaltsjahr folgende Jahr wieder erreicht wird. Es ist auch zu beachten, dass der Haushaltsausgleich sowohl in der Planung als auch in der Rechnung (Jahresabschluss) des betreffenden Haushaltsjahres erreicht werden muss (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Die Gemeinde darf deshalb die in ihrem Haushaltssicherungskonzept vorgesehenen Konsolidierungs- und Sanierungsmaßnahmen nicht schon dann einstellen, wenn der jahresbezogene Haushaltsausgleich in der Planung erreicht wird (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Es bedarf vielmehr noch des „Beweises“ des Erreichens des realen Haushaltsausgleichs in der Rechnung durch die entsprechend ausgeführte gemeindliche Haushaltswirtschaft in einem oder mehreren Haushaltsjahren.

Der Verzicht auf die Umsetzung örtlicher Konsolidierungsmaßnahmen ist daher regelmäßig nur zu rechtfertigen, wenn im Rahmen eines Controllings durch entsprechende haushaltswirtschaftliche Ergebnisse ein messbarer nachhaltiger Erfolg nicht nur erkennbar, sondern tatsächlich eingetreten ist. Von der Gemeinde eingeleitete umfassende Konsolidierungs- und Sanierungsmaßnahmen sollten deshalb auch in solchen Fällen konsequent fortgeführt werden. Es ist kein ausreichender Anlass, bereits bei den ersten Anzeichen einer haushaltswirtschaftlichen Entspannung oder eines möglichen Erreichens des Haushaltsausgleichs im Jahresabschluss die Konsolidierungsmaßnahmen abzubrechen.

### **2.1.2 Die Inhalte des Haushaltssicherungskonzeptes**

Für eine Gemeinde besteht auch bei schlechter haushaltswirtschaftlicher Lage grundsätzlich eine positive Fortführungsprognose. Sie hat trotz einer aktuellen Krisensituation, auch wenn diese mehrjährig ist, grundsätzlich die Substanz und die Potenziale, um wieder den jährlichen Haushaltsausgleich zu erreichen und die stetige Aufgabenerfüllung auf Dauer zu sichern. Die Voraussetzungen sind auch bei einer stark angespannten Liquidität bzw. bei Liquiditätsdefiziten generell gegeben. Die Gemeinde muss jedoch die Schritte zur Stabilisierung der gemeind-

lichen Haushaltswirtschaft unter Berücksichtigung der Ursache der defizitären wirtschaftlichen Lage ggf. neu definieren. Das Sanieren der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bedeutet in solchen Fällen, die Krisenzeichen wahrzunehmen, die Ursachen zu erkennen und beseitigen zu wollen.

Die Gemeinde muss geeignete Maßnahmen ergreifen und ziel- und zweckbestimmt vorgehen. Dabei gilt es, die Sanierungswürdigkeit und die Sanierungsfähigkeit aller Elemente der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zu prüfen und zu bewerten, sodass ein umfassendes Sanierungskonzept zur wirtschaftlichen Gesundung und Zukunftssicherung der Gemeinde auf den Weg gebracht werden kann. Es kann oftmals bereits ausreichend sein, schnell, gezielt und konsequent die notwendigen Veränderungen vor Ort anzugehen und in einer sinnvollen und sachlichen Reihenfolge deren Umsetzung vorzunehmen.

Ein Haushaltssicherungskonzept als umfassendes Sanierungskonzept dient dabei als zukunftsorientierter Leitfaden (Gesamtkonzept), in dem die grundsätzlichen Rahmenbedingungen für die Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde und die Steuerung eines ausgeglichenen Haushalts, einschließlich der dazu erforderlichen nachhaltigen Maßnahmen festgelegt werden. Gleichzeitig muss das Sanierungskonzept ein erweitertes Planungssystem als der Haushaltsplan enthalten, das als Handlungsrichtschnur dienen soll und deshalb die konkreten und akuten Schritte aufzuzeigen hat, die sofort und in der weiteren Zukunft zu gehen sind. Ein solches Handlungskonzept ermöglicht die Festlegung von Zwischenzielen und sollte auch die konkreten und akuten Schritte sowie die Chancen und Risiken für die Gemeinde besonders herauszustellen.

Insgesamt ist zu berücksichtigen, dass nur bei einem vorgesehenen Zusammenwirken der einzelnen Komponenten des örtlichen Sanierungskonzepts eine Gesamtaussage für das Handeln der Gemeinde und die Zielerreichung getroffen und die Zwischenziele als Mess- und Kontrollpunkte benannt werden können. Das gemeindliche Haushaltssicherungskonzept ist daher immer von der aktuellen Krisensituation der Gemeinde abhängig. Außerdem muss die zeitliche Abfolge der Konsolidierung dabei so ausgestaltet sein, dass die Maßnahmen von der Gemeinde auch im Rahmen ihrer Möglichkeiten umgesetzt werden können und nichts Unmögliches von ihr verlangt bzw. von ihr selbst festgelegt wird. Diese Sachlage erfordert, eine an den örtlichen Verhältnissen orientierte und durch die Machbarkeit geprägte Zielsetzung festzulegen. Im Zusammenhang mit den Zwischenzielen, an denen die Entwicklung der Gemeinde zu messen ist, kann die Motivation der Gemeinde zur Fortsetzung der notwendigen Konsolidierungsmaßnahmen bestärkt werden.

### **2.1.3 Die Schaffung eines zukunftsorientierten Bildes**

Die Gemeinde ist gesetzlich verpflichtet, ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Sie hat zudem ihre Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Diese Vorgaben erfordern grundsätzlich, dass die Gemeinde möglichst eine defizitäre Haushaltslage vermeidet. Soweit eine solche Haushaltslage entstehen kann, soll die Gemeinde mit ihren Möglichkeiten zukunftsorientiert versuchen, ihre Ertragskraft bald möglichst wieder herzustellen und dauerhaft zu sichern.

Bei einer Krise soll die Gemeinde den Haushaltskonsolidierungsprozess selbst so durchführen, dass die dauernde Leistungsfähigkeit und stetige Aufgabenerfüllung wieder erreicht wird. Sie soll eine haushaltswirtschaftliche Lage schaffen, durch die die künftigen Generationen nicht unnötig belastet werden sowie deren Zukunft dauerhaft gesichert wird. Diese Erfordernisse für die gemeindliche Haushaltskonsolidierung zeigen auf bzw. verdeutlichen, dass unter Beachtung des Grundsatzes der intergenerativen Gerechtigkeit ein zukunftsorientiertes Bild der Gemeinde mit qualitativ hochwertigen Leitorientierungen als Kernaussagen geschaffen sein muss, damit geeignete Grundlagen für eine neue Ausrichtung auf ein nachhaltiges und zukunftsbezogenes Handeln bestehen.

Die wirtschaftliche Lage bzw. die sich abzeichnende Ertragsschwäche der Gemeinde oder mögliche finanzielle Gegebenheiten verlangen bei einer Haushaltskonsolidierung die Festlegung neuer nachhaltiger Rahmenbedin-

gungen und Handlungsfelder vor Ort. Für den Weg dorthin bedarf es eines Maßnahmenpaketes mit aufeinander abgestimmten Konsolidierungsmaßnahmen und nicht nur der Benennung einzelner Maßnahmen. Die neuen Rahmenbedingungen sollen zudem auch dazu beitragen, dass die Gemeinde sich ein ziel- und zukunftsorientiertes Profil gibt. Mit auf die gemeindliche Aufgabenerfüllung ausgerichteten Visionen und Leitlinien (Leitbildern) lassen sich von der Gemeinde die notwendigen strategischen und operativen Ziele bestimmen und die angestrebte Nachhaltigkeit und Generationengerechtigkeit im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft einhalten.

Die örtlichen Ziele können und sollen dazu eine Leitorientierung für die gemeindliche Konsolidierung entfalten bzw. bieten, um auch die notwendige Haushaltswirksamkeit zu erreichen. Dabei gilt es, die gemeindliche Steuerung und das Finanzmanagement der Gemeinde unter Beachtung der einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorschriften miteinander zu verknüpfen. Insgesamt gesehen kann und muss durch die Gemeinde ein örtlich gestaltetes handhabbares und auf ein wirtschaftliches Handeln ausgerichtetes System für die gemeindliche Haushaltskonsolidierung und die künftige gemeindliche Haushaltswirtschaft entstehen.

Für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sollen daher die örtlich festgelegten produktorientierten Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs überprüft sowie Leistungskennzahlen zur Zielerreichung ggf. neu bestimmt und mit den örtlichen Finanzziele verknüpft werden. Die Ziele sind dabei zwischen dem Rat der Gemeinde und der gemeindlichen Verwaltung abzustimmen. Auch die Öffentlichkeit sollte in diesen Prozess in geeigneter Weise eingebunden werden. Durch die benannten Verpflichtungen wird von der Gemeinde nichts Unmögliches verlangt, auch wenn es bei der Vielzahl der örtlichen Aufgaben nicht immer einfach sein dürfte, dafür geeignete messbare Ziele und Leistungskennzahlen festzulegen.

Die Ausgangsbasis für den Einstieg in die örtlichen Aufstellungsarbeiten eines Haushaltssicherungskonzeptes kann der gemeindliche Haushaltsplan, insbesondere mit den darin enthaltenen produktorientierten Teilplänen bieten, die entsprechend den örtlichen Verhältnissen und Bedürfnissen gebildet wurden. Soweit die Teilpläne nach § 4 GemHVO NRW die vorgesehenen Angaben aufweisen, kann davon ausgehend die neue Ausrichtung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft für die nächsten Planungsjahre festgelegt werden.

Für das neue zukunftsorientierte Bild reicht i.d.R. die Zeit der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung nicht aus. Vielmehr muss, orientiert an der gesetzlichen Vorgabe, dass spätestens im Zehnten auf das Haushaltsjahr folgende Jahr die Gemeinde den Haushaltsausgleich wieder erreichen soll, ein Überblick über ein Jahrzehnt gewonnen und mit belastbaren haushaltswirtschaftlichen Daten belegt werden. Auf diese Weise kann die gemeindliche Haushaltskonsolidierung, begleitet durch ein in sich stimmiges Zielsystem und eine kompetente und ressourcenverbrauchsorientierte Verwaltungsteuerung, ggf. mit dezentraler Ressourcenverantwortung, den Zielen und Zwecken der Haushaltskonsolidierung vollständig gerecht werden.

## **2.2 Zu Satz 2 (Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes):**

### **2.2.1 Der Genehmigungsbedarf**

Nach der Vorschrift bedarf das gemeindliche Haushaltssicherungskonzept der Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde der Gemeinde. Diese Genehmigung hat den Hauptzweck, die Gemeinde zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs zu verpflichten. Im Rahmen der Genehmigung müssen dann die von der Gemeinde dafür als notwendig angesehenen Maßnahmen beurteilt und akzeptiert werden. Sofern z. B. die Wirkungen der Konsolidierungsmaßnahmen noch nicht abschließend geklärt sind, bieten sich als Nebenbestimmungen zur Genehmigung bedarfsgerechte Bedingungen und Auflagen, um einen Rahmen auf dem Weg zum Ziel der Konsolidierung abzustecken. Die Gemeinde hat dann in diesem Spielraum schnellstmöglich den Haushaltsausgleich wieder erreichen und die stetige Aufgabenerfüllung zu sichern.

Die Aufsichtsbehörde muss bei der Erteilung der Genehmigung nach dieser Vorschrift den ihr zustehenden Ermessensspielraum unter Berücksichtigung der haushaltsrechtlichen Zielbestimmungen und der örtlichen Gegebenheiten ausgestalten. Sie hat dabei abzuwägen, durch welche Nebenbestimmungen sichergestellt werden kann, dass die Gemeinde die gesetzlichen Erfordernisse bei der Ausführung ihrer Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr ausreichend beachtet und im Jahresabschluss einen entsprechenden Nachweis führt. Die Aufsichtsbehörde kann daher insbesondere die von der Gemeinde angestrebten und erreichbaren jahresbezogenen Konsolidierungsziele zum Gegenstand der Nebenbestimmungen ihrer Genehmigung machen. Sie hat dazu eine inhaltliche und eine zeitbezogene Festlegung zu treffen.

Von der Aufsichtsbehörde ist dabei das Ermessen unter Beachtung der Ziele und Zwecke der Wiedererreicherung des Haushaltsausgleichs auszuüben. Dabei ist zu beachten, dass nur Nebenbestimmungen festgelegt werden sollten, bei denen der Gemeinde im Rahmen der Umsetzung noch ein Raum für die Ausübung ihrer Eigenverantwortung bleibt. Die gemeindliche Selbstverwaltung bedingt, dass die Aufsichtsbehörde nicht einzelne Konsolidierungsmaßnahmen ersetzen oder einschränken soll, sondern nur im Rahmen der Zielerreichung „Haushaltsausgleich“ geeignete Vorgaben zur Konsolidierung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft machen kann.

Dem haushaltsrechtlichen Ziel der Gemeinde, wieder einen ausgeglichenen Haushalt nach § 75 Absatz 2 GO NRW zu erreichen, kommt dabei eine zentrale Bedeutung zu. Diese Zielbestimmung wird nicht eingeschränkt, wenn für das Haushaltsjahr noch eine Verringerung der allgemeinen Rücklage der Gemeinde vorgesehen ist. Sofern aber nach der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung der Gemeinde eine Gefährdung ihrer Haushaltswirtschaft zu befürchten ist und sich diese Haushaltslage durch eine Überschreitung der Schwellenwerte belegt wird, muss dieser Gefahr durch ein Haushaltssicherungskonzept auf geeignete Weise entgegen getreten werden. Die Aufsichtsbehörde muss dieses in ihrer Genehmigungspraxis, insbesondere wegen der möglichen zehnjährigen Laufzeit des Haushaltssicherungskonzeptes auf geeignete Weise berücksichtigen.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass ein Genehmigungsbedarf für ein Haushaltssicherungskonzept nicht nur durch die Überschreitung von Schwellenwerten im Haushaltsjahr, sondern auch bei Überschreitungen in den dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahren der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung besteht. Dadurch wird die gewollte stärkere Verflechtung zwischen der mittelfristigen haushaltswirtschaftlichen Planung und der langfristigen Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung sowie den aufsichtsrechtlich gestuften Maßnahmen hergestellt. Die Aufsichtsbehörde hat daher bei der Genehmigung eines Haushaltssicherungskonzeptes immer auch die zeitliche Dimension der Haushaltskonsolidierung ausreichend zu prüfen.

### **2.2.2 Der zeitliche Unterschied zwischen Verpflichtung und Ursache**

Im Rahmen der mittelfristigen Ergebnisplanung können die Pflicht der Gemeinde, ein Haushaltssicherungskonzept aufstellen zu müssen, und die auslösende Ursache für diese Pflicht in unterschiedlichen Haushaltsjahren liegen. Eine Anbindung der Aufstellungsfrist an das Ursachenjahr würde prinzipiell dazu führen, dass die Gemeinde trotz defizitärer Haushaltsplanung erst dann Gegenmaßnahmen planen und umsetzen muss, wenn eine Verringerung der allgemeinen Rücklage für ein Haushaltsjahr festgesetzt wird. Aus den Zwecken und Zielen der Vorschrift ist eine solche Handlungsweise jedoch nicht ableitbar.

Die gesetzliche Pflicht gebietet es, jährlich den Haushaltsausgleich zu erreichen. Die Gemeinde muss daher unmittelbar nach ihrer Kenntnis über eine defizitäre haushaltswirtschaftliche Lage die notwendigen und sachgerechten Gegenmaßnahmen ergreifen, auch wenn der Gemeinde nach dem Ursachenjahr ein zehnjähriger Zeitraum zur Wiedererreicherung des Haushaltsausgleichs eingeräumt wird. Diese Auslegung ist auch sachlich vertretbar, denn vielfach kann in dem Zeitraum zwischen dem Haushaltsjahr und dem Jahr der Ursache für die Überschreitung der Schwellenwerte schon dem Verzehr des gemeindlichen Eigenkapitals gegengewirkt werden.

### **2.2.3 Die Einbeziehung der Genehmigung nach § 75 Absatz 4 GO NRW**

Bei einer Festsetzung einer Verringerung der allgemeinen Rücklage in der gemeindlichen Haushaltssatzung und einer Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes wird die erforderliche Genehmigung zur Verringerung der allgemeinen Rücklage nach § 75 Absatz 4 GO NRW durch die Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 Absatz 2 GO NRW miterfasst. Diese Zusammenfassung entsteht i.d.R. dann, wenn die beiden Tatbestände innerhalb der mittelfristigen Ergebnisplanung zwei unterschiedlichen Haushaltsjahren zuzurechnen sind. In solchen Fällen ist die erforderliche Sanierung der Haushaltswirtschaft der Gemeinde im Rahmen eines Haushaltssicherungskonzeptes so gewichtig, dass eine getrennte Genehmigungspraxis durch die Aufsichtsbehörde nicht sachgerecht im Sinne der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist.

Eine aufsichtsrechtliche Verfahrenstrennung zwischen einer Genehmigung nach § 75 Absatz 4 GO NRW und einer Genehmigung unter der gleichzeitigen Bewertung eines Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 Absatz 2 GO NRW würde auch der gesetzlichen Aufgabe der Gemeinde, die stetige Aufgabenerfüllung wieder dauerhaft zu sichern und den Haushaltsausgleich wieder zu erreichen, entgegenstehen. Unter diesen Zielsetzungen ist es sachlich geboten, dass die Aufsichtsbehörde ein zielgerichtetes Handeln der Gemeinde durch ein einziges Verfahren unterstützt, sodass die Gemeinde für ihr gesamtes Sanierungsvorhaben die notwendige Sicherheit erhält, wenn ihr gemeindliches Haushaltssicherungskonzept genehmigungsfähig ist.

### **2.3 Zu Satz 3 (Genehmigungserfordernisse):**

#### **2.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Nach der Vorschrift darf die Aufsichtsbehörde eine Genehmigung für das gemeindliche Haushaltssicherungskonzept nur erteilen, wenn aus dem ihr von der Gemeinde vorgelegten Haushaltssicherungskonzept hervorgeht, dass spätestens im Zehnten auf das Haushaltsjahr folgende Jahr der gesetzlich bestimmte Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 GO NRW wieder erreichen wird. Die Gemeinde hat in ihrem Haushaltssicherungskonzept dann einen früheren Zeitpunkt zur Erreichung des Haushaltsausgleichs anzugeben und zu belegen, wenn es ihr dieses möglich ist. Sie ist verpflichtet, den Haushaltsausgleich schnellstmöglich wieder herzustellen.

In Ausnahmefällen kann der Zeitpunkt auch oberhalb des gesetzlich bestimmten zehnjährigen Rahmens liegen, denn im Einzelfall kann auf der Grundlage eines individuellen Sanierungskonzeptes der Gemeinde durch Genehmigung der Bezirksregierung von dem gesetzlich bestimmten Konsolidierungszeitraum abgewichen werden. Der von der Gemeinde bestimmte Zeitpunkt zur Wiedererreichung des gemeindlichen Haushaltsausgleichs muss zudem in Form eines konkreten Haushaltsjahres in der gemeindlichen Haushaltssatzung rechtsförmlich festgesetzt werden (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 5 GO NRW).

#### **2.3.2 Die Zehn-Jahres-Frist**

Der Gemeinde wird zur Erfüllung ihrer Verpflichtung, den Haushaltsausgleich im Rahmen der Umsetzung eines Haushaltskonsolidierungskonzeptes wieder herzustellen, ein Zeitraum von zehn Jahren nach dem Haushaltsjahr, in dem die Ursache für die Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes liegt, eingeräumt. Dieser Zeitraum umfasst auch die drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre, bei denen sich wegen deren Einbeziehung in den gemeindlichen Haushaltsplan die haushaltsmäßigen Wirkungen der vorgesehenen Sanierungsmaßnahmen unmittelbar aus den Jahresspalten dieser drei Planungsjahre im Haushaltsplan ablesen lassen.

Für die Zeit danach müssen grundsätzlich vergleichbare Konkretisierungen der haushaltswirtschaftlichen geschaffen werden, um die Umsetzung zielorientiert messbar zu machen. Wegen der für diese Jahre vorzunehmenden Prognose, die einen schwer konkret kalkulierbaren Zeitraum darstellen, sollten nicht nur die voraussicht-

lich entstehenden jahresbezogenen Erträge und Aufwendungen, sondern auch deren Berechnung und die Prognosegrundlagen und Annahmen transparent gemacht werden. Realisierbare Maßnahmen dürfen von der Gemeinde jedoch wegen des Zehnjahreszeitraumes jedoch nicht zeitlich verschoben und auch nicht über den gesamten Konsolidierungszeitraum gestreckt werden.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die Konsolidierungs- bzw. Sanierungszeit nicht bereits beim ersten möglichen Haushaltsausgleich in der Haushaltsplanung für das Haushaltsjahr endet. Einerseits muss auch der Soll-Ausgleich in den weiteren Jahren, mindestens in den dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahren der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung gesichert sein. Andererseits muss das Erreichen des Haushaltsausgleichs auch in der Rechnung (Jahresabschluss) des betreffenden Haushaltsjahres nachgewiesen werden. Nur wenn ein gemeindlicher Haushaltsausgleich in diesem Sinne gegeben ist, wird dem gesetzlich bestimmten Haushaltsausgleich tatsächlich entsprochen (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 1 und § 84 GO NRW).

### **2.3.3 Angabeformen im Haushaltssicherungskonzept**

#### **2.3.3.1 Die Angaben für die ersten drei Planungsjahre**

Die Pflicht zur Aufstellung eines gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes beinhaltet bei dessen Aufstellung, dass darin die gemeindliche Haushaltsplanung mit der fünfjährigen mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung als Ausgangsbasis zu berücksichtigen ist. Dabei bleibt grundsätzlich die örtliche Form und Detaillierung der gesamten gemeindlichen Haushaltsplanung auch während der Laufzeit des Haushaltssicherungskonzeptes unverändert, soweit nicht die örtlichen Gegebenheiten zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs verändert werden müssen.

Die bei einem gemeindlichen Haushaltssicherungskonzept zulässige zehnjährige Laufzeit gibt zudem ebenfalls keine Veranlassung, die Haushaltsplanung für die drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre zu verändern. Bereits im Rahmen der Aufstellung des örtlichen Haushaltssicherungskonzeptes ist zu beurteilen, ob und in welchem Umfang die detaillierte Planung für die Jahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung auch in den sich daran anschließenden Jahren fortgesetzt werden soll, wenn diese sich wegen eines Sanierungskonzept zusätzlich ergeben.

#### **2.3.3.2 Die Angaben für die weiteren Planungsjahre**

##### **2.3.3.2.1 Die Angaben nach den verbindlichen Haushaltspositionen**

Die Aufstellung eines gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes kann dazu führen, dass die gemeindliche Haushaltsplanung über die fünfjährige mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung nach § 84 GO NRW hinausgehen muss. Die im Haushaltssicherungskonzept ggf. aufzuzeigende zehnjährige Haushaltsplanung, bei einem Sanierungskonzept ggf. auch noch weitere Jahre, muss sich hinsichtlich der Darstellung der geplanten Erträge und Aufwendungen an die Haushaltspositionen im Haushaltsplan anschließen. Die von der Gemeinde vorgesehenen Konsolidierungsmaßnahmen wirken sich auf die künftigen Haushaltspläne aus, um das Ziel der Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs und den Weg dorthin transparent und nachvollziehbar zu machen.

Die Fortschreibung der gemeindlichen Haushaltsplanung über die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung hinaus wirkt sich daher auf die Art und Weise der im Haushaltssicherungskonzept oder im Sanierungskonzept darzustellenden Haushaltspositionen in den weiteren Jahren unmittelbar aus. Es dürfte für die mehrjährigen Zeiträume vertretbar sein, die Angaben zu den voraussichtlichen Erträgen und Aufwendungen sowie zu den Einnahmen und Auszahlungen auf die Haushaltspositionen zu beschränken, die für den Ergebnisplan und den Finanzplan mindestens vorgegeben sind (vgl. §§ 2 und 3 GemHVO NRW).

Diese Darstellungsmöglichkeit im Haushaltssicherungskonzept würde die gemeindliche Planung über die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung hinaus wesentlich erleichtern. Die Gemeinde kann aber auch die Detaillierung ihres Haushaltsplans beibehalten, um z.B. die Fortschreibung der Planung in einen Zusammenhang mit ihren Konten im örtlichen Buchungsgeschäft zu stellen. Für die Aufstellung eines gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes ist es immer notwendig, dass möglichst belastbare Daten aus der gemeindlichen Haushaltsplanung die Grundlage für die auszuwählenden Konsolidierungsmaßnahmen bilden. In welcher Art und Weise ein zehnjähriges Haushaltssicherungskonzept gestaltet wird, ist von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse zu entscheiden. Ggf. ist in die Beurteilung die Aufsichtsbehörde der Gemeinde einzubinden.

#### **2.3.3.2 Die Angaben nach den verbindlichen Produktbereichen**

Die geplante und in einem Haushaltssicherungskonzept oder Sanierungskonzept darzustellende wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde und die Erreichung des Haushaltsausgleichs werden nur nachvollziehbar und verständlich, wenn auch die Vielfalt der gemeindlichen Aufgabenerfüllung im Einzelnen in die haushaltswirtschaftliche Konsolidierungsplanung einbezogen wird. Für die gemeindliche Planung über die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung hinaus sollte ein Verzicht auch auf detaillierte produktorientierte Angaben möglich sein, ohne dadurch die örtliche Steuerung für die Umsetzung der Konsolidierung zu vernachlässigen. Ein solcher Verzicht würde die Angaben aus den örtlichen produktorientierten Teilplänen entbehrlich machen, soweit diese nach Produktgruppen oder Produkten aufgestellt werden. Auf Angaben entsprechend der örtlichen Teilpläne, die nach den verbindlichen Produktbereichen aufgestellt werden, kann jedoch aus sachlichen Gründen nicht verzichtet werden.

#### **2.3.3.2.3 Die Angaben unter Einbeziehung von Zielen**

Das gemeindliche Haushaltsrecht beinhaltet, dass auch die Nachhaltigkeit des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde, bei dem das gemeindliche Jahresergebnis als „Erfolg des Handelns“ mit den Inhalten des gemeindlichen Leitbildes abzuwägen bzw. in einen Ausgleich zu bringen ist, bei der Aufstellung und Umsetzung eines Haushaltssicherungskonzeptes oder eines Sanierungskonzeptes berücksichtigt werden muss. Bereits auf Grund des gesetzlichen Gebotes der Einhaltung der dauernden Leistungsfähigkeit bzw. der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW) sowie des Grundsatzes der intergenerativen Gerechtigkeit (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW) kommt der Nachhaltigkeit der Konsolidierungsplanung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft sowie bei der Festlegung der darauf auszurichtenden gemeindlichen Ziele eine hohe Bedeutung zu.

Im Rahmen der Festlegung der Zielerreichung bei der Umsetzung von Konsolidierungs- und Sanierungsmaßnahmen muss auch der Messung des Ressourceneinsatzes und des Ressourcenverbrauchs hinsichtlich dessen nachhaltiger zukunftsbezogener Wirkungen eine ausreichende Beachtung geschenkt werden. Die Nachhaltigkeit muss dabei anhand von Nachhaltigkeitszielen der Gemeinde bei denen die Art und Weise von sozialen, ökologischen und ökonomischen Wirkungen zu berücksichtigen sind, aus dem haushaltsmäßigen Konsolidierungshandeln der Gemeinde heraus entstehen. Die Gemeinde muss zudem hinsichtlich der Nachhaltigkeit ihre Haushaltsplanung und ihre Zielsetzungen grundsätzlich und möglichst jährlich im Zeitablauf der Konsolidierungs- oder Sanierungsphase überprüfen sowie ihr geplantes Verwaltungshandeln mit konkreten Inhalten füllen.

Durch die Einbindung der Nachhaltigkeit in die gemeindliche Zielbestimmung kann zudem ein Gesamtzusammenhang mit anderen zweck- und adressatenbezogenen Festlegungen des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde hergestellt werden. Dabei sollten sowohl positive als auch negative Auswirkungen des gesamten haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde unter Berücksichtigung der Informationsinteressen offen gelegt werden. Die Möglichkeit zu einem wirtschaftlichen Gesamtbild für die Gemeinde, bezogen auf die Zielbestimmungen und die Umsetzung notwendiger örtlicher Maßnahmen ist sachlich erforderlich. Sie dient der Nachvollzieh-

barkeit und der Steuerung auf dem Wege zur Wiederherstellung des gemeindlichen Haushaltsausgleichs und der dauerhaften Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde.

#### **2.3.3.2.4 Die Angaben über Leistungskennzahlen**

Die Gemeinde soll für ihre Aufgabenerfüllung nicht nur produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festlegen, sondern auch Leistungskennzahlen zur Messung der Zielerreichung bestimmen. Sie soll zudem neben den Zielen ihre Leistungskennzahlen zur Grundlage der Gestaltung der Haushaltsplanung, der örtlichen Steuerung und der Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts machen. Mit den örtlichen Leistungskennzahlen sollen haushaltswirtschaftliche Sachverhalte, die quantitativ messbar sind, durch Verhältniszahlen in Kurzform dargestellt werden. Dadurch werden wichtige Erkenntnisse transparent gemacht und verständlich aufgezeigt. Es werden damit jedoch keine Lösungen für die örtlichen Verhältnisse geboten, sondern die Ursachenanalyse und die Entwicklung von Gegenmaßnahmen bleiben der Gemeinde überlassen.

Die Gemeinde kann dazu aber die Analyse der in ihrem Haushalt enthaltenen Leistungskennzahlen als Ausgangsgrundlage im Rahmen ihres Haushaltssicherungskonzeptes nutzen. Wichtig für die gemeindliche Analyse ist dabei, dass einzelne Leistungskennzahlen nicht isoliert betrachtet werden dürfen. Sie sind in einen Zusammenhang zu stellen, soweit gegenseitige Beziehungen oder Wirkungen bestehen oder entstehen können. Auch die Zugehörigkeit zu einem Bereich der gemeindlichen Aufgabenerfüllung, z.B. einem Produktbereich, stellt dabei ein sachliches Kriterium dar. Die jeweils festgelegten Leistungskennzahlen können dann mit weiteren Erkenntnissen und Informationen zu einem zutreffenden Bild über den haushaltswirtschaftlichen Stand der Gemeinde bzw. über den Erfolg der Umsetzung von Konsolidierungs- und Sanierungsmaßnahmen, beitragen.

Die Nutzung von Leistungskennzahlen in der Umsetzung der gemeindlichen Konsolidierungs- und Sanierungsmaßnahmen erfordert auch, sich einen Überblick über deren Zwecke und inhaltliche Gestaltung sowie die eingesetzten Wertgrößen zu verschaffen, um die dadurch verdichteten gemeindlichen Sachverhalte interpretieren zu können. Dazu gehören auch ausreichende Kenntnisse über die Grundlagen der Bildung und des Einsatzes von Leistungskennzahlen. Es bedarf deshalb vielfältiger Informationen zu den einzelnen Leistungskennzahlen, die im Rahmen der Konsolidierungs- und Sanierungsmaßnahmen zur Anwendung kommen sollen, z. B. über die Definition und Berechnungsformel einschließlich der verwendeten Wertgrößen. Ggf. bedarf es auch einer Interpretationshilfe, die Unterstützung für die Klärung von Fragen bieten kann, z. B. was ein hoher oder ein niedriger Kennzahlenwert bedeutet, welche Wirkungen daraus entstehen und welche Schlüsse daraus bei der Beurteilung der Umsetzung von Konsolidierungs- und Sanierungsmaßnahmen gezogen werden können.

Bei der Bewertung bedarf es jedoch nicht nur besonderer Informationen über die örtlichen Einflussfaktoren auf die gemeindlichen Leistungskennzahlen, sondern es muss bei diesen Kennzahlen auch berücksichtigt werden, dass die einzelnen Leistungskennzahlen nicht getrennt nebeneinanderstehen, sondern miteinander verwoben sind bzw. verwoben werden müssen. Dabei können durchaus auch gegenseitige Abhängigkeiten bestehen, sodass im Rahmen einer Analyse die Leistungskennzahlen nicht einzeln für sich allein betrachtet werden dürfen, sondern mit anderen Werten verglichen werden müssen. Für diese Analysen eignen sich z.B. Durchschnittswerte, Minimalwerte und Maximalwerte, aber auch systemimmanente Zielwerte.

Welche örtlichen Leistungskennzahlen letztlich bei der gemeindlichen Umsetzung von Konsolidierungs- und Sanierungsmaßnahmen in Betracht bzw. zum Einsatz kommen sollen, hat die Gemeinde eigenverantwortlich zu entscheiden. Die Inhalte der Entscheidung hängen dabei insbesondere von den festgelegten Zielsetzungen, bezogen auf ihre Aufgabenerfüllung und das haushaltswirtschaftliche Handeln im Zeitablauf ab. Sie sollen der dauerhaften Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde dienen.

### **2.3.3.2.5 Das Verbot der Überschuldung**

Der Weg zu einer möglichen Überschuldung der Gemeinde wird insbesondere durch eine Verringerung der allgemeinen Rücklage in mehreren Haushaltsjahren beschränkt und durch entsprechende Festsetzungen in der gemeindlichen Haushaltssatzung offen gelegt. Soweit ein solcher Weg im gemeindlichen Haushaltssicherungskonzept aufgezeigt wird, müssen die Gemeinde und die Aufsichtsbehörde dafür Sorge tragen, dass durch sachgerechte Gegenmaßnahmen die Überschuldung nicht eintritt. Im Rahmen der Aufstellung und Genehmigung eines Haushaltssicherungskonzeptes kann ein geplanter vollständiger Verzehr der allgemeinen Rücklage nicht in Betracht kommen, selbst dann nicht, wenn das Ziel, den Haushaltsausgleich wieder herzustellen, erreicht wird.

Die Wiedererreichung einer geordneten Haushaltswirtschaft der Gemeinde und ihrer künftigen dauernden Leistungsfähigkeit ist so gewichtig und bedeutend, dass im Rahmen der gemeindlichen Haushaltskonsolidierung von der Gemeinde kein Eintritt einer Überschuldung eingeplant werden darf. Es dürfte vielmehr notwendig sein, in einem unter Beachtung der gesetzlich bestimmten Ziele und Zwecke aufzustellenden Haushaltssicherungskonzept zu berücksichtigen, dass die Gegenmaßnahmen der Gemeinde zum möglichen Eigenkapitalverzehr auch gesonderte Elemente enthalten müssen, die für einen Eigenkapitalaufbau geeignet sind.

## **2.4 Zu Satz 4 (Abweichen vom Konsolidierungszeitraum):**

### **2.4.1 Die Zwecke der Vorschrift**

Die Vorschrift ermöglicht es im besonderen Einzelfall der Gemeinde, auf der Grundlage eines individuellen Sanierungskonzeptes von dem zehnjährigen Konsolidierungszeitraum abzuweichen. Dieser Sachverhalt bedarf der Genehmigung der Bezirksregierung als Aufsichtsbehörde. Diese gesetzliche Vorgabe gilt auch für Sanierungskonzepte von kreisangehörigen Gemeinden, bei denen der Landrat des Kreises die zuständige Aufsichtsbehörde ist. Eine Gemeinde hat ihr Sanierungskonzept im Rahmen der Anzeige der gemeindlichen Haushaltssatzung nach § 80 GO NRW dem Landrat vorzulegen, der unter Abgabe eines Votums die Genehmigung bei der Bezirksregierung einholt und das Verfahren durch eine entsprechende Verfügung an die Gemeinde abschließt.

In einem solchen gravierenden Einzelfall sind besondere sachgerechte haushaltswirtschaftliche Maßnahmen und Schritte durch die Gemeinde notwendig, damit die Gemeinde in absehbarer Zeit den gesetzlichen Haushaltsausgleich wieder erreicht. Stärker als beim zehnjährigen Konsolidierungszeitraum ist es daher vonseiten der Gemeinde und der Bezirksregierung erforderlich, in dem Sanierungskonzept nicht nur das Endziel im Blickwinkel zu haben, sondern durch mehrere Zwischenziele die vorgesehene Sanierung durchführbar und messbar zu machen.

Die Sanierung dürfte in solchen Fällen grundsätzlich nur schrittweise durchzuführen sein, sodass mit der Umsetzung von Maßnahmen eine regelmäßige bzw. ständige Überprüfung der Machbarkeit und Dauerhaftigkeit einhergehen muss. Eine solche abgestimmte Verfahrensweise erleichtert bedarfsgerechte Anpassung und Weiterentwicklung des von der Gemeinde umzusetzenden Sanierungskonzeptes. Die Klärung der Frage, in welchem Umfang der ansonsten gesetzlich bestimmte zehnjährige Konsolidierungszeitraum bei einem individuellen Sanierungskonzept in zulässiger und vertretbarer Weise überschritten werden kann, bedarf noch weiterer Erörterungen und Abstimmungen. Es sollen dazu möglichst zeitnah praktikable Antworten gefunden werden.

### **2.4.2 Das Sanierungskonzept**

#### **2.4.2.1 Die grundsätzliche Zielsetzung**

In besonderen örtlichen Einzelfällen wird das übliche Haushaltssicherungskonzept als nicht mehr ausreichend angesehen, wenn die Gemeinde den Haushaltsausgleich in einem bestimmten Zeitkorridor nicht wieder erreichen

kann. Gesetzlich wird dann die Aufstellung eines Sanierungskonzeptes unter Beteiligung der Bezirksregierung verlangt. Dadurch soll gesichert werden, dass geeignete Mechanismen und Strategien sowie besondere sachgerechte Maßnahmen und Schritte örtlich festlegen, die als haushaltswirtschaftliche Gegenmaßnahmen den Weg der Gemeinde sichern sollen, um in absehbarer Zeit den jährlichen Haushaltsausgleich wieder zu erreichen und die stetige Aufgabenerfüllung dauerhaft zu sichern. Die besonderen Ziel- und Zwecksetzungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie ihrer Sanierung müssen daher über einem längeren Zeitraum im Blickfeld der Gemeinde und ihrer Aufsichtsbehörde stehen.

Durch das umfassende Sanierungskonzept soll dabei ein zukunftsorientierter örtlicher Leitfaden als Gesamtkonzept der Gemeinde bestehen, dabei die grundsätzlichen Rahmenbedingungen für die Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde und die Steuerung ihres Haushalts neu ausgefüllt bzw. aufgebaut werden. Dieses örtliche Konzept muss deshalb ein erweitertes Planungssystem als der Haushaltsplan enthalten, denn es soll als Handlungsrichtschnur dienen und muss die konkreten und akuten Schritte aufzeigen, die sofort und in der weiteren Zukunft von der Gemeinde zu gehen sind.

Besondere Eckpunkte sowie die Chancen und Risiken für die Gemeinde sind dabei besonders herauszustellen. Das Sanierungskonzept verkörpert dadurch nicht nur eine Leitlinie für das Handeln der Gemeinde und für die Verhandlungen mit Dritten. Die Klärung der Frage, ob und ggf. welche Schlussfolgerungen bei der örtlichen Umsetzung der Stufen eines Sanierungskonzeptes durch die Gemeinde zu ziehen sind und ob und welche Formen des aufsichtsrechtlichen begleitenden Handelns in den einzelnen Schritten angezeigt sind, bedarf der Abstimmung unter den Beteiligten.

**2.4.2.2 Die Stufen eines Sanierungskonzeptes**

Das örtliche Gesamtkonzept zur Krisenbewältigung sollte unter Beteiligung der Betroffenen erarbeitet werden. Dadurch kann eine Struktur entstehen, die den gesamten Ablauf der Bewältigung der wirtschaftlichen Krise der Gemeinde tragfähig und die notwendigen Handlungen der Gemeinde nachvollziehbar macht. Das Sanierungskonzept sollte dabei von der Gemeinde allgemein zur Einsichtnahme verfügbar gehalten werden. Es sollte darin ein Soll-/Ist-Vergleich enthalten sein, damit transparent gemacht wird, inwieweit geplante Sanierungsschritte von der Gemeinde umgesetzt worden sind. Die Gemeinde kann dabei die Veröffentlichung in einen Zusammenhang mit ihrer Haushaltssatzung und dem Jahresabschluss stellen.

Die Stufen eines gemeindlichen Sanierungskonzeptes als Gesamtkonzept der Gemeinde zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs und der stetigen Aufgabenerfüllung müssen im Einzelnen örtlich bestimmt und ausgefüllt werden. Jeder Stufe kommt dabei eine eigene Bedeutung zu. Die Stufen eines gemeindlichen Sanierungskonzeptes können z. B. Folgende sein (vgl. Abbildung).

<b>Die Stufen eines Sanierungskonzeptes</b>		
<b>GESAMTKONZEPT ZUR KRISENBEWÄLTIGUNG</b>		
Stufe 1	Sensibilisierung/Krisenerkenntnis (Befangenheit der Betroffenen)	Bedrohung erkennen und ernst nehmen
Stufe 2	Krisenursachen identifizieren (Sanierungswürdigkeit und Sanierungsfähigkeit feststellen)	Sich schlüssig auf wesentliche Kernfragen konzentrieren
Stufe 3	Sanierungskonzept - Leitlinie für eine Sanierung (Ursachen - Analyse - Lage - Ziele)	Perspektive und Vision der Sanierung vermitteln

<b>Die Stufen eines Sanierungskonzepts</b>		
<b>GESAMTKONZEPT ZUR KRISENBEWÄLTIGUNG</b>		
Stufe 4	Implementierung des Sanierungskonzepts (leistungs- und finanzwirtschaftliche, organisatorische Maßnahmen)	Zustimmung und Motivation der Beteiligten auslösen
Stufe 5	Sanierungscontrolling (Identifizierung des Sanierungserfolges, Kennzahlen, Planungsrechnungen und Planbilanz)	Erfolgreiche Umsetzung messen, Chancen und Risiken neu einschätzen

*Abbildung 47 „Die Stufen eines Sanierungskonzepts“*

Der Zusammenhang zwischen den einzelnen Stufen des Sanierungskonzepts muss örtlich eigenverantwortlich von der Gemeinde hergestellt werden. Aufgrund der großen Bedeutung der haushaltswirtschaftlichen Krisensituation müssen dabei nicht nur der Rat und die Verwaltung an der Beseitigung der Sanierung arbeiten, sondern alle Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, z. B. die Bürgerinnen und Bürger der Gemeinde, müssen mitwirken und ggf. einen eigenen Beitrag leisten.

## **2.5 Zu Satz 5 (Nebenbestimmungen zur Genehmigung):**

### **2.5.1 Allgemeine Grundlagen**

Im Rahmen der Anzeige der gemeindlichen Haushaltssatzung hat die Aufsichtsbehörde das ihr von der Gemeinde vorgelegte Haushaltssicherungskonzept zu genehmigen. Sie kann ihre Genehmigung mit zielorientierten und zweckbezogenen Nebenbestimmungen versehen, die dann als verfahrensrechtliche Bedingungen und Auflagen erlassen werden. Diese zusätzlichen Vorgaben müssen z.B. dem Ziel der Wiedererreichung des jährlichen Haushaltsausgleichs durch die Gemeinde dienen. Der Soll-Ausgleich für die dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung soll wegen der zukunftsbezogenen Wirkungen und ihrer Einbeziehung in den gemeindlichen Haushaltsplan in das Genehmigungsverfahren einbezogen werden. Lassen sich aus den im Haushaltsplan der Gemeinde enthaltenen Planungsdaten für die dem Haushaltsjahr folgenden Jahre keine ausreichenden Veränderungen zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs erkennen, kann die Aufsichtsbehörde im Rahmen der Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes durch gesonderte Nebenbestimmungen ggf. weitere wirksame Konsolidierungsmaßnahmen von der Gemeinde verlangen.

Die zur Genehmigung eines Haushaltssicherungskonzeptes möglichen Bedingungen und die zu erteilenden Auflagen sowie deren Ausgestaltung müssen sich immer an der Zielbestimmung der Wiederherstellung des jährlichen Haushaltsausgleichs und den dazu erforderlichen sachgerechten Konsolidierungsmaßnahmen messen lassen. Sie müssen zudem geeignet sein, dass die Gemeinde dadurch die gesetzten Ziele auch erreichen kann. Insgesamt gesehen muss es daher bei der Verpflichtung der Gemeinde zur Aufstellung und Umsetzung eines Haushaltssicherungskonzeptes eine stärkere Verflechtung der haushaltswirtschaftlichen Planung mit der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung im Rahmen der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans geben. Es muss aber auch ein sinnvolles Zusammenwirken zwischen der Gemeinde und ihrer Aufsichtsbehörde geben.

### **2.5.2 Die Formen der Nebenbestimmungen**

Die Genehmigung zur Verringerung der allgemeinen Rücklage durch die Aufsichtsbehörde stellt eine Regelung für die Gemeinde dar, die nach dieser Vorschrift mit bestimmten zusätzlichen Bestimmungen (Nebenbestimmungen nach § 36 Absatz 1 VwVfG) versehen werden darf. Die verschiedenen Arten von Nebenbestimmungen ha-

ben den verwaltungsrechtlichen Zweck, mögliche rechtliche oder tatsächliche Hindernisse, die einer uneingeschränkten Erteilung einer Genehmigung entgegenstehen, zu beseitigen. Für die Aufsichtsbehörde der Gemeinde besteht damit die Möglichkeit, die Genehmigung für die von der Gemeinde vorgesehene Verringerung der allgemeinen Rücklage nicht generell abzulehnen, sondern bei möglichen Bedenken mit ausgewählten Vorbehalten zu arbeiten. An diese rechtliche Lage knüpft die haushaltsrechtliche Vorschrift an, in dem sie ausdrücklich regelt, dass die Genehmigung eines Haushaltssicherungskonzeptes gegenüber der Gemeinde unter Bedingungen und mit Auflagen erteilt werden kann.

Als eine mögliche Art einer Nebenbestimmung zur Genehmigung zur Verringerung der allgemeinen Rücklage ist nach der Vorschrift die Bedingung zulässig. Durch eine solche Nebenbestimmung wird eine bestimmte Rechtsfolge von dem Eintritt eines unsicheren zukünftigen Ereignisses bei der Gemeinde abhängig gemacht (vgl. § 158 BGB). Sie findet i.d.R. bei der Erteilung von Genehmigungen in Form der aufschiebenden sowie der auflösenden Bedingung Anwendung, ohne jedoch zeitlich eindeutig festgelegt zu sein und einen eigenen Regelungsinhalt zu haben. Die Auflage stellt eine weitere zulässige Möglichkeit einer Nebenbestimmung zur Genehmigung zur Verringerung der allgemeinen Rücklage durch die Aufsichtsbehörde dar. Durch eine solche Nebenbestimmung wird eine zusätzliche Regelung zu einem bestimmten Tun, Dulden oder Unterlassen durch die Gemeinde getroffen. Diese Nebenbestimmung hängt in ihrem Bestand von der Wirksamkeit der aufsichtsbehördlichen Genehmigung als solche ab, auch wenn die Auflage selbstständig anfechtbar ist.

### **2.5.3 Die Inhalte von Nebenbestimmungen**

#### **2.5.3.1 Allgemeine Sachlage**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift lässt bestimmte Formen von Nebenbestimmungen zur Genehmigung des gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes zu, bestimmt aber nicht deren Inhalt näher. Die Aufsichtsbehörde muss daher im Rahmen ihrer Beurteilung und der Ausübung ihres Ermessens anhand des konkreten Einzelfalls und in eigener Verantwortung die zulässigen Nebenbestimmungen inhaltlich sachgerecht festlegen. Sie soll dabei berücksichtigen, dass die Haushaltskonsolidierung für die Gemeinde einen dynamischen Prozess darstellt, der bis zum gesetzten Ziel der Konsolidierung nicht in einem Schritt bzw. in einem Haushaltsjahr zu bewältigen ist.

#### **2.5.3.2 Die Festlegung von Zwischenzielen**

Entsprechend den umsetzbaren Möglichkeiten können z.B. zeitlich bestimmte Zwischenziele zum Inhalt von Nebenbestimmungen gemacht werden, denn die Gemeinde soll möglichst schnell, jedoch auch machbar und nachhaltig ihre dauernde Leistungsfähigkeit verbessern. Diese Entwicklung sowie die Zielerreichung müssen messbar sein und in bestimmten Zeitabständen auch gemessen werden, z.B. stichtagsbezogen im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses.

#### **2.5.3.3 Die Aufstellungsfrist des Jahresabschlusses**

Bei Gemeinden mit einem Haushaltssicherungskonzept gilt es zum Ende eines jeden Haushaltsjahres, schnellstmöglich sachgerechte Konsequenzen aus der ausgeführten Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres für die Zukunft zu ziehen. Deshalb müssen ggf. die für das neue Haushaltsjahr geplanten bzw. eingeleiteten Maßnahmen angepasst bzw. in anderer Art und Weise oder Zeit umgesetzt werden. Wegen solcher besonderer Gegebenheiten kann es auch notwendig sein, eine kürzere Frist als gesetzlich vorgegeben (31. März des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres) für die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses als Nebenbestimmung der Genehmigung des örtlichen Haushaltssicherungskonzeptes festzusetzen. In solchen Fällen kann es ggf. für

die Gemeinde auch sachlich sinnvoll sein, im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses grundsätzlich auf die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips zu verzichten.

#### **2.5.3.4 Die Einrichtung eines Kontroll- und Informationssystems**

Ein weiterer wichtiger Inhalt von Nebenbestimmungen könnte die Einrichtung eines Kontroll- und Informationssystems sein, mit dessen Hilfe die Umsetzung der einzelnen vorgesehenen Konsolidierungsmaßnahmen zu überwachen wäre, sodass bei einer Gefährdung zeitnah sachlich sinnvolle Gegenmaßnahmen von der Gemeinde einzuleiten sind. Eine Überwachungspflicht in diesem Sinne obliegt dabei auch der Aufsichtsbehörde. Durch Nebenbestimmungen sollten daher Berichtspflichten der Gemeinde gegenüber ihrer Aufsichtsbehörde oder bestimmten Dritten terminlich festgelegt werden. Diese Sachlage bedingt, auch eine realitätsnahe Zielsetzung mit messbaren Teilzielen zum Inhalt von Nebenbestimmungen zu machen.

Die inhaltliche Ausgestaltung der Nebenbestimmungen durch die Aufsichtsbehörde muss sich deshalb sowohl an den von der Gemeinde vorgesehenen und im Haushaltssicherungskonzept aufgezeigten Konsolidierungsmaßnahmen als auch den voraussichtlichen bzw. tatsächlichen Umsetzungsmöglichkeiten der Gemeinde sowie dem Kontrollbedarf der Aufsichtsbehörde orientieren. Sie muss ggf. auch auf Folgen von Pflichtverstößen der Gemeinde ausgerichtet sein.

XXXXXXXXXXXX

**§ 77**

**Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung**

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

**Erläuterungen zu § 77:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Pflicht zur Finanzmittelbeschaffung**

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft stellt eine unverzichtbare Grundlage für die örtliche Ausübung der gemeindlichen Selbstverwaltung dar, die von der Gemeinde in eigener Verantwortung im Rahmen der Gesetze und unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten auszugestalten ist. Die Gewährleistung der Selbstverwaltung umfasst dabei auch die Grundlagen der finanziellen Eigenverantwortung. Zu dieser Eigenverantwortung gehört die Budgethoheit sowie eine der Gemeinde mit Hebesatzrecht zustehende wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle (vgl. Art. 28 Absatz 2 GG). Die Gemeinde hat dabei zu berücksichtigen, dass sie ihr bei der Finanzmittelbeschaffung jedoch nicht die Unabhängigkeit zusteht, wie dem Bund und den Ländern. Sie hat zudem in Verantwortung für die zukünftigen Generationen zu handeln (vgl. § 1 Satz 3 GO NRW) sowie auf die Leistungsfähigkeit der Abgabepflichtigen Rücksicht zu nehmen.

Die Gemeinde ist gefordert, sich geeignete Quellen für ihre Finanzmittel zu erschließen, denn diese sind sehr vielfältig und ergeben sich regelmäßig aus öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Vorgängen bzw. Geschäftsvorfällen der Gemeinde. Sie hat dabei zu berücksichtigen, dass diejenigen, die Leistungen der Gemeinde in Anspruch nehmen oder eine gemeindliche Einrichtung nutzen, die entstehenden Kosten in vertretbaren und gebotenen Umfang tragen sollen. Zudem sind die Einwohner der Gemeinde verpflichtet, die Lasten zu tragen, die sich aus ihrer Zugehörigkeit zur Gemeinde ergeben (vgl. § 8 Absatz 2 GO NRW). Die Grundbesitzer und Gewerbetreibenden, die nicht in der Gemeinde wohnen, sind verpflichtet, für ihren Grundbesitz oder Gewerbebetrieb im Gemeindegebiet auch einen Teil der Gemeindelasten zu tragen (vgl. § 8 Absatz 3 GO NRW).

Die Gemeinde hat ihre Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam im Rahmen ihrer Selbstverwaltung zu führen. Die Haushaltswirtschaft muss dabei im Haushaltsjahr so ausgeführt werden, dass die stetige Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben gesichert ist (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 1 und 2 GO NRW). Die Gemeinde ist daher gefordert, für die jährliche Haushaltsplanung, die Ausführung der Haushaltswirtschaft und den Jahresabschluss die sachlich und fachlich sowie organisatorisch erforderlichen Maßnahmen zu treffen, zu denen auch die Finanzmittelbeschaffung in ihren vielfältigen Möglichkeiten gehört.

Die Gemeinde hat zudem ihr Vermögen und ihre Einkünfte so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben. Sie hat auch auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Abgabepflichtigen Rücksicht zu nehmen (vgl. § 10 GO NRW). Durch diese Vorgaben wird auch die gemeindliche Finanzmittelbeschaffung berührt, denn diese Gebote können ggf. dazu führen, dass die Gemeinde auf kostendeckende Entgelte verzichtet. Aber auch nicht zahlungswirksame Vorteile für Dritte können die gemeindliche Finanzmittelbeschaffung beeinträchtigen, z. B. im

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 77 GO NRW**

Rahmen der Nutzung von gemeindlichen Einrichtungen. Es kann daher im Rahmen der Haushaltsplanung der Gemeinde geboten sein, in ihrem Vorbericht zum gemeindlichen Haushaltsplan darzustellen, in welchem Umfang auf die Erhebung spezieller Entgelte oder auf eine verursachungsgerechte Erfassung von Aufwendungen verzichtet werden soll, z. B. im öffentlichen Interesse oder aus sozialen Gründen.

In die Betrachtung des Gebotes, dass die Gemeinde sich die zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlichen Finanzmittel zu beschaffen hat, müssen auch die gemeindlichen Haushaltsgrundsätze einbezogen werden. Die Gemeinde muss im Rahmen ihrer Finanzmittelbeschaffung prüfen, ob die Beschaffung auf wirtschaftliche Art erfolgt und z. B. bei Zuwendungen nicht allein auf den erzielbaren Zuwendungsbetrag abstellen, sondern das gesamte Verfahren einschließlich der eigenen Kosten in die Beurteilung einbeziehen.

Die Gemeinde muss zudem auch prüfen, ob und in welchem Umfang die Einziehung ihrer Ansprüche im Rahmen des Mahnwesens und der Vollstreckung ausreichend betrieben wird. Dabei ist auch zu betrachten, ob und in welchem Umfang die Gemeinde die Einziehung ihrer Ansprüche durch Stundungen hinausschiebt oder durch Niederschlagung und Erlass auch auf die Durchsetzung ihrer Ansprüche verzichtet (vgl. § 23 Absatz 3 und 4 und § 26 GemHVO NRW). Dabei kommt es nicht darauf an, ob die gemeindlichen Ansprüche aus pflichtigen oder freiwilligen Leistungen der Gemeinde entstanden sind. Im Grundsatz darf es nicht auf einen generellen Verzicht der Ansprüche hinauslaufen.

Die gemeindliche Finanzmittelbeschaffung steht aber auch mit dem Grundsatz in Verbindung, dass die Gemeinde ihre Liquidität einschließlich der Finanzierung der Investitionen sicherzustellen hat (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW). Dazu gehört die Verpflichtung der Gemeinde, eine angemessene Liquiditätsplanung vorzunehmen (vgl. § 89 Absatz 1 GO NRW). Die Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit der Gemeinde, die mit den Vorgaben erreicht werden soll, kann nur gewährleistet werden, wenn die Aufnahme von Krediten für Investitionen (vgl. § 86 GO NRW) sowie von Krediten zur Liquiditätssicherung (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW) mit betrachtet wird. Die Gemeinde hat zudem die einschlägigen Haushaltsgrundsätze zu beachten. Zu den gemeindlichen Haushaltsgrundsätzen gehören auch die sachgerechten Finanzierungsstrategien. Sie sollen so gestaltet werden, dass diese geeignete Ergänzungs- und Optimierungsinstrumente für die gemeindliche Finanzmittelbeschaffung darstellen.

## **2. Die Rangfolge der Finanzmittelbeschaffung**

Die Vorschrift enthält für die Gemeinde die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung und legt eine bestimmte Rangfolge für die gemeindlichen Finanzmittelarten fest. Damit findet unter Berücksichtigung der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde das Bedarfsdeckungsprinzip i.V.m. dem Nachhaltigkeitsprinzip Anwendung. Die Finanzmittelbeschaffung richtet sich deshalb i.d.R. nach dem örtlichen Bedarf zur Deckung der Aufwendungen und der investiven Auszahlungen. Sie hat dabei aber auch, die Rangfolge der gemeindlichen Finanzmittelbeschaffung nach dieser Vorschrift zu beachten. Das nachfolgende Schema zeigt die für die Gemeinde geltende Rangfolge näher auf (vgl. Abbildung).

<b>Die Rangfolge der Finanzmittelbeschaffung</b>		
<b>RANG</b>	<b>FINANZMITTELART</b>	<b>BEISPIELE</b>
1.	<b>Sonstige Finanzmittel</b>	Die „Sonstigen Finanzmittel“ stellen vorrangig zu beschaffende Finanzmittel für die Gemeinde dar, z.B. Zuweisungen, Zuschüsse, Mieten, Pachten, Bußgelder, Verkaufserlöse, Zinsen (vgl. § 77 Absatz 2 GO NRW).
2.	<b>Spezielle Entgelte</b>	Die „Speziellen Entgelte“ soll die Gemeinde für die von ihr erbrachten Leistungen erheben, z.B. Gebühren,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 77 GO NRW**

<b>Die Rangfolge der Finanzmittelbeschaffung</b>		
<b>RANG</b>	<b>FINANZMITTELART</b>	<b>BEISPIELE</b>
		Beiträge, Eintrittsgelder (vgl. § 77 Absatz 2 Nummer 1 GO NRW).
3.	<b>Steuern</b>	Die „Steuern“ stellen nachrangige Finanzmittel für die Gemeinde in dieser Rangfolge dar, z.B. Grundsteuern, Gewerbesteuer, sonstige örtliche Steuern (vgl. § 77 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW).
4.	<b>Kredite</b>	Die „Kredite“ stellen gemeindliche Finanzmittel unter dem Gesichtspunkt der Wirtschaftlichkeit dar (vgl. § 77 Absatz 3 GO NRW). Eine Kreditaufnahme ist nur für gemeindliche Investitionen zulässig (vgl. § 86 Absatz 1 GO NRW).

*Abbildung 53 „Die Rangfolge der Finanzmittelbeschaffung“*

Die haushaltsmäßige Produktorientierung bringt dabei eine neue Sichtweise in das Verwaltungshandeln der Gemeinde. Mithilfe der gemeindlichen Produkte kann die Finanzmittelbeschaffung näher betrachtet und beurteilt werden, denn die Gemeinde soll ihre Finanzmittelquellen angemessen nutzen. Die gemeindliche Finanzmittelbeschaffung spiegelt sich zudem auch in der Bilanz der Gemeinde durch die gesonderten Posten für die anzusetzenden gemeindlichen Forderungen (bestehende Ansprüche) wieder. Damit wird zum jeweiligen Abschlussstichtag transparent gemacht werden, in welchem Umfang und bei welchen Finanzmittelarten die Gemeinde die ihr zustehenden Finanzmittel noch nicht erhalten hat (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 2.2 GemHVO NRW).

### **3. Der Gemeindefinanzausgleich**

Die Gemeinden tragen die Kosten ihrer eigenen und der ihnen übertragenen Aufgaben und müssen grundsätzlich eigenverantwortlich ihre ausreichende Ausstattung mit Finanzmitteln für das jeweilige Haushaltsjahr sicherzustellen. Die Möglichkeiten dazu sind jedoch sowohl der Art nach als auch der Höhe nach begrenzt. Das Land ist deshalb verpflichtet, für eine ausreichende Finanzausstattung des Aufgabenträgers „Gemeinde“ zu sorgen und hat im Rahmen seiner finanziellen Leistungsfähigkeit einen übergemeindlichen Finanzausgleich durchzuführen (vgl. Art. 106 Absatz 7 GG und Art. 79 LV NRW). Dieser Finanzausgleich wird im Rahmen des jährlichen Gemeindefinanzierungsgesetzes (GFG) bestimmt und ausgeführt (vgl. GFG 2011).

Das Land legt dabei sowohl die Höhe als auch die Struktur der Zuweisungen an die Gemeinden fest. In diesem Verteilungssystem erhalten die Gemeinden im Wege des Finanz- und Lastenausgleichs zur Ergänzung ihrer eigenen Erträge allgemeine und zweckgebundene Zuweisungen für die Erfüllung ihrer Aufgaben. Sie erhalten auch einen Anteil am Steueraufkommen des Landes (Steuerverbund), z.B. im GFG 2011 gemäß den Regelungen in den §§ 2 bis 19. Die Gemeinden erhalten aber auch noch besondere Zuweisungen nach dem GFG, z.B. nach den Bestimmungen der §§ 20 und 21 GFG 2011.

Bei der Verteilung der Finanzmittel werden z.B. Zuwendungen, die den Gemeinden aufgrund besonderer Vorschriften gewährt werden, nicht berücksichtigt. Die Gemeinden können deshalb allgemeine Zuweisungen erhalten, z.B. Schlüsselzuweisungen für ihre laufende Verwaltungstätigkeit, sowie zweckgebundene Zuweisungen, z.B. Investitionspauschalen für ihre Investitionstätigkeit. Mit diesem Finanzausgleich soll sichergestellt werden, dass die Gemeinden als Aufgabenträger über eine ausreichende Finanzausstattung verfügen. Die Zuweisungen nach dem Gemeindefinanzierungsgesetz stellen dabei für die Gemeinden sonstige Finanzmittel dar, die diese im Rahmen ihrer Finanzmittelbeschaffung entsprechend zu berücksichtigen haben.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Abgabenerhebung):**

#### **1.1 Allgemeine Grundlagen**

Im Rahmen des gemeindlichen Abgabenrechts wird daher die allgemeine Abgabepflicht von Dritten gegenüber der Gemeinde sowie die Art und Höhe der Abgabe unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Abgabepflichtigen bestimmt. Die Abgaben stellen von der Gemeinde als Hoheitsträger einem Dritten auferlegten Geldleistungen zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben dar. Die Gemeinde ist nach Maßgabe des KAG NRW berechtigt, von den Einwohnern und Abgabepflichtigen Abgaben in Form von Steuern, Gebühren und Beiträgen zu erheben, soweit nicht Bundes- oder Landesgesetze etwas anderes bestimmen (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 1 KAG NRW). Sonstige öffentlich-rechtliche Geldleistungen sowie steuerliche Nebenleistungen (Zinsen und Versäumniszuschläge) zählen dabei nicht zu den Abgaben nach den genannten Vorschriften.

Die Erhebung von Abgaben durch die Gemeinde ist jedoch nicht Regelungsgegenstand des gemeindlichen Haushaltsrechts, sondern des gesonderten gemeindlichen Abgabenrechts nach den Vorschriften des KAG NRW. Gleichwohl muss ein Zusammenhang zum gemeindlichen Haushaltsrecht hergestellt werden, denn die Gemeinde hat die von den Einwohnern und Abgabepflichtigen zu erhebenden Abgaben in ihrem Haushaltsplan als Erträge und Einzahlungen zu veranschlagen (vgl. § 11 GemHVO NRW). Die haushaltsrechtliche Vorschrift zu den Abgaben gegenüber der Gemeinde ist daher eine Regelung zur Einordnung der Erhebung von Abgaben in die gemeindliche Haushaltswirtschaft.

#### **1.2 Die Arten der gemeindlichen Abgaben**

##### **1.2.1 Die Abgabenart „Steuern“**

Die Gemeinde kann Steuern erheben (vgl. § 3 KAG NRW). Sie soll Steuern nur erheben, soweit die Deckung ihrer Aufwendungen nicht durch andere Erträge, insbesondere durch Gebühren und Beiträge, in Betracht kommt. Sie muss für ihre Steuererhebung eine Steuersatzung erlassen und kann darin festlegen, dass der Steuerpflichtige ggf. Vorauszahlungen auf die Steuer zu entrichten hat, die er für den laufenden Veranlagungszeitraum voraussichtlich schulden wird. Die abgabenrechtliche Regelung steht dadurch mit der haushaltswirtschaftlich bestimmten Rangfolge bei der Finanzmittelbeschaffung der Gemeinde in Einklang.

Unter dem Begriff „Steuern“ werden dabei haushaltswirtschaftlich die Geldleistungen verstanden, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung der Gemeinde darstellen und zur Erzielung von gemeindlichen Erträgen all denjenigen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand, an den das betreffende Steuergesetz die Leistungspflicht des Dritten knüpft, vorliegt (vgl. § 3 Absatz 1 AO). Eine gemeindliche Abgabe ist dann eine Steuer, wenn die sich aus der genannten Vorschrift ergebenden Tatbestandsmerkmale bei einem Dritten im Verhältnis zur Gemeinde vorliegen.

##### **1.2.2 Die Abgabenart „Gebühren“**

Die Gemeinden können Gebühren erheben (vgl. § 4 KAG NRW). Der Begriff „Gebühren“ lässt sich dabei dadurch inhaltlich abgrenzen, in dem darunter öffentlich-rechtliche Geldleistungen verstanden werden, die einem Dritten von der Gemeinde auferlegt werden, weil dieser öffentliche Leistungen der Gemeinde in Anspruch genommen hat und die Erhebung auf öffentlich-rechtlichen Vorschriften oder auf Grund einer hoheitlichen Maßnahme vorge-

nommen wird. Dabei kann dann zwischen Verwaltungsgebühren (vgl. § 5 KAG NRW) und Benutzungsgebühren (vgl. § 6 KAG NRW) für die Inanspruchnahme öffentlicher Einrichtungen und Anlagen unterschieden werden.

Die Verwaltungsgebühren werden z.B. für eine Amtshandlung erhoben, wenn die Leistung der Verwaltung von dem Beteiligten beantragt worden ist oder wenn sie ihn unmittelbar begünstigt (vgl. § 5 KAG NRW). Die Benutzungsgebühren werden als Gegenleistung für die Inanspruchnahme einer öffentlichen Einrichtung (Benutzung) erhoben, sofern kein privatrechtliches Entgelt gefordert wird (vgl. § 6 KAG NRW). Die Gebührenerhebung erfolgt mit dem Zweck, diejenigen Personen, die öffentliche Leistungen der Gemeinde in Anspruch nehmen, vor den übrigen Einwohnern zu den Kosten heranzuziehen.

### **1.2.3 Die Abgabenart „Beiträge“**

Die Gemeinden können Beiträge erheben (vgl. § 8 KAG NRW). In jedem Fall bedarf es aber zur Beitragserhebung einer gemeindlichen Satzung. Aus der Vorgabe der Vorschrift, dass die zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben erforderlichen Finanzmittel soweit vertretbar und geboten aus speziellen Entgelten für die von der Gemeinde erbrachten Leistungen zu beschaffen sind, soweit die sonstigen Finanzmittel nicht ausreichen, kann im Einzelfall eine Pflicht der Gemeinde zum Erlass einer Beitragssatzung und damit zur Erhebung von speziellen Entgelten entstehen.

Unter dem Begriff „Beiträge“ werden dabei die Geldleistungen verstanden, die dem Ersatz des Aufwandes für die Herstellung, Anschaffung und Erweiterung öffentlicher Einrichtungen und Anlagen, bei Straßen, Wegen und Plätzen auch für deren Verbesserung, jedoch ohne die laufende Unterhaltung und Instandsetzung, dienen. Sie werden von den Abgabepflichtigen als Gegenleistung dafür erhoben, dass ihnen durch die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Einrichtungen und Anlagen wirtschaftliche Vorteile geboten werden. Die Erhebung von Beiträgen erfolgt daher mit dem Zweck, diejenigen Personen, denen sich durch die gemeindlichen Investitionen wirtschaftliche Vorteile ergeben, vor den übrigen Einwohnern zu den Kosten heranzuziehen.

Die Beitragspflicht entsteht regelmäßig mit der endgültigen Herstellung der Einrichtung oder Anlage, ggf. auch mit der Beendigung einer Teilmaßnahme oder mit der endgültigen Herstellung des Abschnitts, z. B. bei Straßen, wenn dieser selbstständig in Anspruch genommen werden kann. Die Beitragspflicht entsteht z. B. bei der Erhebung von Anschlussbeiträgen, sobald das Grundstück an die Einrichtung oder Anlage der Gemeinde angeschlossen werden kann. Von der Gemeinde können aber auch Beiträge für Teile einer Einrichtung oder Anlage erhoben werden (Kostenspaltung).

### **1.2.4 Die Sonderabgaben**

Als gemeindliche Abgabeart bestehen neben den Steuern, Beiträgen und Gebühren weitere Sonderabgaben, z. B. die Abgabe nach dem Schwerbehindertengesetz oder die Lastenausgleichsabgabe. Solche Abgaben sind grundsätzlich nur für einen eng begrenzten Bereich zulässig und erfordern besondere Voraussetzungen. Weil derartige Sonderabgaben nur einem bestimmten Zweck dienen, muss eine unmittelbare Verbindung zwischen der Erhebung der Abgabe und ihrer Verwendung bestehen.

## **1.3 Besondere gesetzliche Vorschriften**

Zur Erhebung von Abgaben durch die Gemeinde besteht eine Vielzahl von bundesgesetzlichen Bestimmungen, z.B. das Grundsteuergesetz (GrStG), das Gewerbesteuerengesetz (GewStG) und die Abgabenordnung (AO) als Steuergesetze. Es sind aber auch landesrechtliche Vorschriften erlassen worden, z.B. das Kommunalabgabengesetz, das zur Abgabenerhebung durch die Gemeinde nähere Bestimmungen enthält. Außerdem besteht das

Gebot für die Gemeinde, im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft Rücksicht auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Abgabepflichtigen zu nehmen (vgl. § 10 Satz 2 GO NRW).

## **2. Zu Absatz 2 (Beschaffung der gemeindlichen Finanzmittel):**

### **2.01 Die Rangfolge der gemeindlichen Finanzmittel**

Die Vorschrift verpflichtet die Gemeinde, die zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlichen Finanzmittel soweit vertretbar und geboten aus speziellen Entgelten für die von ihr erbrachten Leistungen und im Übrigen aus Steuern zu beschaffen, soweit die sonstigen Finanzmittel nicht ausreichen. Sie regelt dabei auch die Rangfolge der Quellen der gemeindlichen Finanzmittel. Den Ausgangspunkt für die Untersuchung der Gemeinde, welche Finanzmittel und in welcher Höhe diese zu beschaffen sind, bildet die voraussichtliche Höhe der zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben notwendigen Aufwendungen einschließlich der Auszahlungen für Investitionen.

Die gesetzliche Rangfolge bedeutet, dass die Gemeinde zunächst den speziellen Entgelten den Vorrang vor den Steuern zu geben hat. Die Steuern sollen daher von der Gemeinde nur insoweit erhoben werden, wie die speziellen Entgelte und die sonstigen Finanzmittel die zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben erforderlichen Aufwendungen und Auszahlungen nicht decken. Für die Rangfolge der Inanspruchnahme der Quellen der Finanzmittel ergibt sich danach, dass für die Beschaffung von Finanzmitteln durch die Gemeinde an erster Stelle die sonstigen Finanzmittel stehen, dann die speziellen Entgelte für die von der Gemeinde erbrachten Leistungen, und schließlich die Erhebung von Steuern.

### **2.02 Die Beschränkungen der Heranziehung**

Die Beschaffung der Finanzmittel nach dieser Vorschrift findet ihre Grenze im jährlichen Bedarf der Gemeinde, denn es gilt die Bedarfsdeckung (Die Erträge decken die Aufwendungen), damit der gesetzlich erforderliche Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 GO NRW erreicht wird. Zudem kann das gemeinderechtliche Gebot, auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Abgabepflichtigen Rücksicht zu nehmen ist (vgl. § 10 Absatz 2 GO NRW), zu einer Beschränkung bei der Beschaffung der gemeindlichen Finanzmittel führen.

Die Beschaffung der gemeindlichen Finanzmittel kann aber auch dadurch eingeschränkt sein, dass es örtlich z.B. aus sozialen Gründen, nicht geboten ist, die speziellen Entgelte für gemeindliche Leistungen nicht im Umfang einer vollen Kostendeckung zu erheben, sondern für bestimmte Personenkreise oder sonstige örtliche Gegebenheiten bei der Festlegung der Entgelte besondere Abschlüsse vorzunehmen.

### **2.03 Rangfolge und Zuwendungen**

In die Rangfolge der Beschaffung der gemeindlichen Finanzmittel nach dieser Vorschrift lassen sich die erhaltenen Zuwendungen, die der Gemeinde von Dritten gewährt werden, nicht einordnen, denn sie gehören als Gruppe nicht zu den Finanzmitteln, die sich die Gemeinde im Sinne der Vorschrift zu beschaffen hat. Zu den Zuwendungen im gemeindlichen Bereich zählen Zuweisungen und Zuschüsse als Übertragungen vom öffentlichen oder privaten Bereich an die Gemeinde.

Die Gemeinde erhält z. B. Zuwendungen für laufende Zwecke in Form von Schlüsselzuweisungen und Bedarfszuweisungen vom Land, die unmittelbar ertragswirksam vereinnahmt werden können. Sie erhält aber zudem gesonderte Zuwendungen für die Durchführung von gemeindlichen Investitionen, unter als Zahlungen für die gemeindliche Investitionstätigkeit zu erfassen sind (vgl. § 3 Absatz 1 Nummer 15 GemHVO NRW). In den Fällen,

in denen die Gemeinde allerdings einen Rechtsanspruch auf den Erhalt von Finanzmitteln von Dritten hat, sind diese in der Rangfolge der Beschaffung von Finanzmitteln den sonstigen Finanzmitteln zuzuordnen.

## **2.1 Zu Nummer 1 (Erhebung von Leistungsentgelten):**

### **2.1.1 Die Erhebungspflicht**

Die Vorschrift verpflichtet die Gemeinde, die zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlichen Finanzmittel soweit vertretbar und geboten aus speziellen Entgelten für die von ihr erbrachten Leistungen zu beschaffen. Die Gemeinde soll damit veranlasst werden, von einem Dritten, der ihre Leistungen in Anspruch nimmt, eine angemessene Gegenleistung zu verlangen. Weil die Vorschrift gleichzeitig auch die Rangfolge der Quellen der gemeindlichen Finanzmittel regelt, ist es der Gemeinde verwehrt, bei einer Inanspruchnahme ihrer Leistungen durch Dritte regelmäßig auf eine Gegenleistung des Dritten zu verzichten.

Die Gemeinde darf nach dieser Vorschrift die Hauptlast der Finanzierung ihrer Aufgaben nicht auf die Erhebung von Steuern legen, denn die Allgemeinheit der Steuerzahler soll erst zu den Lasten der Gemeinde herangezogen werden, wenn andere Möglichkeiten ausgeschöpft sind. Diese haushaltsrechtlichen Gegebenheiten entsprechen den Grundsätzen des KAG NRW und daher sind neben den Abgaben auch die privatrechtlichen Entgelte bei der Finanzmittelbeschaffung zu berücksichtigen.

### **2.1.2 Der Begriff „soweit vertretbar und geboten“**

Die Vorgabe nach Ausschöpfung der Möglichkeiten der Gemeinde zur Beschaffung ihrer Finanzmittel spezielle Entgelte für die von ihr erbrachten Leistungen zu erheben, findet ihre Grenze darin, dass diese Entgelte „soweit vertretbar und geboten“ zu erheben sind. Die Vorschrift knüpft damit an die Bestimmungen der §§ 6, 7 und 8 KAG NRW an. Im Rahmen der Erhebung von Leistungsentgelten darf nicht unberücksichtigt bleiben, dass die Einwohner der Gemeinde verpflichtet sind, die Lasten zu tragen, die sich aus ihrer Zugehörigkeit zur Gemeinde ergeben (vgl. § 8 Absatz 2 GO NRW).

Bei der Erhebung von Leistungsentgelten ist außerdem auch auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Abgabepflichtigen Rücksicht zu nehmen (vgl. § 10 Satz 2 GO NRW). Diese Regelung räumt der Gemeinde gleichwohl einen Entscheidungsspielraum ein, der von ihr unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten auszufüllen ist. Dabei kann es im Einzelfall vorkommen, dass der Grundsatz der Kostendeckung durch wichtige und bedeutende örtliche Gesichtspunkte nur eingeschränkt zur Anwendung kommt.

### **2.1.3 Die Erhebung von Leistungsentgelten**

#### **2.1.3.1 Die Erhebung von Gebühren**

Die Gemeinden können Gebühren erheben (vgl. § 4 KAG NRW). Der Begriff „Gebühr“ lässt sich dabei dadurch inhaltlich abgrenzen, in dem unter Gebühren öffentlich-rechtliche Geldleistungen verstanden werden, die einem Dritten von der Gemeinde auferlegt werden, weil dieser öffentliche Leistungen der Gemeinde in Anspruch genommen hat und die Erhebung auf öffentlich-rechtlichen Vorschriften oder auf Grund einer hoheitlichen Maßnahme vorgenommen wird. Dabei kann dann zwischen Verwaltungsgebühren und Benutzungsgebühren für die Inanspruchnahme öffentlicher Einrichtungen und Anlagen unterschieden werden.

Die gemeindlichen Gebühren sind öffentlich-rechtliche Geldleistungen, die als Gegenleistung für eine individuell zurechenbare öffentliche Leistung geschuldet werden. Sie dienen der Erzielung von Erträgen, um die Kosten der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 77 GO NRW**

öffentlichen Leistung in der Regel zu decken. Verwaltungsgebühren sind Entgelte für die Inanspruchnahme von öffentlichen Leistungen und Amtshandlungen. Benutzungsgebühren sind demgegenüber Entgelte für die Benutzung von öffentlichen Einrichtungen und Anlagen und für die Inanspruchnahme von Dienstleistungen.

Die Verwaltungsgebühren werden z. B. für eine Amtshandlung erhoben, wenn die Leistung der Verwaltung von dem Beteiligten beantragt worden ist oder wenn sie ihn unmittelbar begünstigt (vgl. § 5 KAG). Die Benutzungsgebühren werden als Gegenleistung für die Inanspruchnahme einer öffentlichen Einrichtung (Benutzung) erhoben, sofern kein privatrechtliches Entgelt gefordert wird (vgl. § 6 KAG NRW). Die Gebührenerhebung erfolgt mit dem Zweck, diejenigen Personen, die öffentliche Leistungen in Anspruch nehmen, vor den übrigen Einwohnern zu den Kosten heranzuziehen.

Die Gebührenforderungen der Gemeinde können zu unterschiedlichen Zeitpunkten ertragswirksam werden. Fordert die Gemeinde durch einen Gebührenbescheid eine Vorauszahlung, ist die festgelegte Gebühr zum im gemeindlichen Bescheid enthaltenen Erfüllungszeitpunkt bzw. Fälligkeitstermin ertragswirksam zu vereinnahmen, weil dies den Realisationszeitpunkt darstellt, in dem Erträge dem betreffenden Haushaltsjahr wirtschaftlich zugerechnet werden können.

In den Fällen, in denen die endgültige Gebührenfestsetzung erst zu einem späteren Zeitpunkt stattfindet, und führt diese dazu, dass eine Nachzahlung gefordert wird, ist dieser gemeindliche Anspruch i.d.R. mit der Bekanntgabe des Bescheides ertragswirksam zu buchen. Dieses gilt entsprechend, wenn die Gemeinde aufgrund der Festsetzung einen Betrag an einen Dritten zu erstatten hat. Die Bindung der Festsetzung von Gebühren an das Vorliegen eines gemeindlichen Bescheides gebietet das öffentlich-rechtliche Handeln der Gemeinde.

#### **2.1.3.2 Die Erhebung von Beiträgen**

Die Gemeinden können Beiträge erheben (vgl. § 8 KAG NRW). Die Beitragspflicht entsteht regelmäßig mit der endgültigen Herstellung der Einrichtung oder Anlage, ggf. auch mit der Beendigung einer Teilmaßnahme oder mit der endgültigen Herstellung des Abschnitts, wenn dieser selbstständig in Anspruch genommen werden kann. Wird z.B. ein Anschlussbeitrag erhoben, so entsteht i.d.R. die Beitragspflicht, sobald das Grundstück an die Einrichtung oder Anlage angeschlossen werden kann. Von der Gemeinde können aber auch Beiträge für Teile einer Einrichtung oder Anlage erhoben werden (Kostenspaltung).

Unter dem Begriff „Beiträge“ werden dabei Geldleistungen verstanden, die dem Ersatz des Aufwandes für die Herstellung, Anschaffung und Erweiterung öffentlicher Einrichtungen und Anlagen, bei Straßen, Wegen und Plätzen auch für deren Verbesserung, jedoch ohne die laufende Unterhaltung und Instandsetzung, dienen. Sie werden von den Abgabepflichtigen als Gegenleistung dafür erhoben, dass ihnen durch die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Einrichtungen und Anlagen wirtschaftliche Vorteile geboten werden. Die Erhebung von Beiträgen erfolgt daher mit dem Zweck, diejenigen Personen, denen sich durch die gemeindlichen Investitionen wirtschaftliche Vorteile ergeben, vor den übrigen Einwohnern zu den Kosten heranzuziehen.

Erhaltene Beiträge u.ä. Entgelte sind der Investitionstätigkeit der Gemeinde zuzurechnen und daher unmittelbar im gemeindlichen Finanzplan zu erfassen. Erst mit der späteren Nutzung der mit den Beiträgen bzw. Entgelten finanzierten Anschaffung oder Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen entsteht eine Ergebniswirksamkeit aus der Auflösung der wegen der erhaltenen Beiträge in der gemeindlichen Bilanz gebildeten Sonderposten (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 2.2 GemHVO NRW). Dazu gehören auch die Beiträge, die von der Gemeinde als Erschließungsbeiträge nach § 127 BauGB erhoben werden.

## **2.2 Zu Nummer 2 (Die Erhebung von Steuern):**

### **2.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Steuern sollen von der Gemeinde nur insoweit erhoben werden, wie diese und die sonstigen Finanzmittel die zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben erforderlichen Aufwendungen und Auszahlungen nicht decken. Für die Rangfolge der Inanspruchnahme der Quellen der Finanzmittel ergibt sich danach, dass von der Gemeinde an erster Stelle die sonstigen Finanzmittel in Anspruch zu nehmen sind, dann die speziellen Entgelten für die von der Gemeinde erbrachten Leistungen, und schließlich die Steuern. Die Gemeinde ist für die Festsetzung und Erhebung der Realsteuern selbst zuständig (vgl. § 1 des Gesetzes über die Zuständigkeit für die Festsetzung und Erhebung der Realsteuern vom 16.12.1981; GV. NRW. 1981 S. 732).

Zu den Realsteuern, die von der Gemeinde erhoben werden können, gehören nach § 3 Absatz 2 AO die Grundsteuer A und B sowie die Gewerbesteuer. Derartige Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen. Sie werden von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Die Erzielung von Einnahmen kann dabei Nebenzweck sein (vgl. § 3 Absatz 1 AO).

### **2.2.2 Die Zuordnungen nach dem Erfüllungszeitpunkt**

#### **2.2.2.1 Der sachliche Zuordnungsbedarf**

Eine Steuerpflicht entsteht i.d.R. wirtschaftlich in dem Jahr, für das aus Sicht des Festsetzenden eine Veranlagung vorgenommen wird, unabhängig davon, zu welchem späteren Zeitpunkt die Festsetzung der Steuerpflicht erfolgt. Für die Erhebung von Steuern definieren die einschlägigen Gesetze oder Satzungen abstrakte Tatbestände, die einen Anspruch der Gemeinde begründen können sowie die Voraussetzungen des Entstehens. Ein abstrakter Anspruch ist jedoch nicht als ausreichend zu bewerten, um bereits zu diesem Zeitpunkt eine Ertragswirksamkeit auszulösen.

In diesen Fällen bedarf es vielmehr erst der tatsächlichen Verwirklichung dieses Anspruchs durch einen Heranziehungsbescheid der Gemeinde im Rahmen ihrer Steuererhebung als wertbegründenden Tatbestand. Das öffentlich-rechtliche Handeln der Gemeinden gebietet ein haushaltswirtschaftliches Handeln, durch das die Steuererträge erst nach der Verwirklichung der Anspruchstatbestände (nach konkreter Feststellung) erhoben und gemeindeübergreifend nach der gleichen Art und Weise, also wenn die Leistungspflicht rechtsverbindlich ist, einem Haushaltsjahr zugeordnet werden.

Die Steuererträge der Gemeinde sollen daher dem Haushaltsjahr, in dem auf Basis der Bemessungsgrundlage die Steuerpflicht durch einen gemeindlichen Heranziehungsbescheid (Rechtsakt) festgesetzt bzw. realisiert werden, zugerechnet werden (Erfüllungszeitpunkt). Erst zu diesem Zeitpunkt entstehen die Leistungspflicht und der wertbegründende Tatbestand (Realisationszeitpunkt), in dem Erträge dem betreffenden Haushaltsjahr wirtschaftlich zugerechnet werden können.

Eine solche Verfahrensweise ist u.a. auch wegen des Problems angemessen, dass ein möglicher Ertrag nicht zuverlässig in dem Haushaltsjahr gemessen werden kann, in dem die wirtschaftliche Ursache möglicherweise entsteht, sondern erst in einem späteren Haushaltsjahr. Erst zu diesem Zeitpunkt ist objektiv betrachtet auch das Ressourcenaufkommen als entstanden anzusehen, weil dieser Zugang bei der Gemeinde durch einen Verwaltungsakt objektiviert und damit der wertbegründende Tatbestand geschaffen wird. Erst in diesem Rahmen bzw. zu diesem Zeitpunkt ist ein gemeindlicher Steuerertrag verlässlich bewertbar.

Die haushaltswirtschaftliche Zuordnung von Steuererträgen nach dem Erfüllungszeitpunkt ist auch wegen der Notwendigkeit einer einheitlichen Handhabung sowie aus Gründen der Vereinfachung sachgerecht. Sie folgt vorrangig dem Bestehen eines gemeindlichen Rechtsanspruchs und dem wertbegründenden Tatbestand nicht ausschließlich dem Prinzip der ungewissen wirtschaftlichen Verursachung. Die Zuordnung ist auch unter Berücksichtigung des gesetzlich bestimmten jährlichen Haushaltsausgleichs sowie des gemeindlichen Finanzausgleichs erforderlich. Dadurch sollen möglichst vergleichbare Ausgangsverhältnisse bei den Gemeinden geschaffen und gewährleistet werden, z. B. für die Ermittlung der Steuerkraft der Gemeinde. Die beschriebene haushaltswirtschaftliche Zuordnung von Steuererträgen trägt der periodenbezogenen Zuordnung im Sinne des NKF in ausreichendem Maße Rechnung. Das haushaltsmäßige Zuordnungsprinzip ist sowohl bei Festsetzungsbescheiden als auch bei Vorauszahlungsbescheiden anzuwenden.

#### **2.2.2.2 Die Ertragszuordnungen bei Vorauszahlungsbescheiden**

Bei Vorauszahlungsbescheiden der Gemeinde ist die festgelegte Steuerzahlung zu den oder dem im gemeindlichen Bescheid enthaltenen Fälligkeitstermin(en) des betreffenden Haushaltsjahres (Erfüllungszeitpunkten) ertragswirksam zu vereinnahmen, denn erst zu diesem Zeitpunkt entstehen die Leistungspflicht und der wertbegründende Tatbestand. Dabei ist dann zwischen Fälligkeitsterminen in dem Jahr, in dem der Bescheid durch die Gemeinde erlassen wird, und in künftigen dem Jahr des Bescheides folgenden Jahren zu unterscheiden. Wird ein Bescheid für die Zukunft mit Zahlungsterminen z.B. im folgenden Haushaltsjahr erlassen, muss der Ertrag dem Haushaltsjahr zugerechnet werden, in dem die Erfüllungszeitpunkte liegen. In diesen Fällen kommt für die haushaltsmäßige ertragswirksame Zuordnung nicht der Zeitpunkt der Festsetzung in Betracht.

In den Fällen aber, in denen die Festsetzung im gemeindlichen Bescheid und die darin festgelegten Zahlungstermine das gleiche Haushaltsjahr betreffen, kann der daraus für die Gemeinde entstehende Ertrag nach den Fälligkeitsterminen in Teilbeträge aufgeteilt und entsprechend ertragswirksam vereinnahmt werden. Der durch den Bescheid entstehende gemeindliche Ertrag kann aber auch bereits im Zeitpunkt der Festsetzung vollständig in der gemeindlichen Ergebnisrechnung erfasst werden. Die unterjährigen Fälligkeitstermine erfordern nicht, dass die dadurch entstandenen Teilerträge entsprechend von der Gemeinde zu vereinnahmen sind.

#### **2.2.2.3 Die Ertragszuordnungen bei Festsetzungsbescheiden**

Bei Festsetzungsbescheiden der Gemeinde (auch Nachzahlungs- oder Rückforderungsbescheide) führt die endgültige Festsetzung (rechtsverbindliche Leistungspflicht) dazu, dass die Zuordnung der möglichen Erträge i.d.R. zu dem Haushaltsjahr vorzunehmen ist, in dem der Bescheid ergeht und der Erfüllungszeitpunkt liegt, denn erst zu diesem Zeitpunkt entstehen die Leistungspflicht und der wertbegründende Tatbestand, in dem Erträge dem betreffenden Haushaltsjahr wirtschaftlich zugerechnet werden können.

In den Fällen, in denen z.B. eine Nachzahlung gefordert wird, kann diese mit der Bekanntgabe des Bescheides ertragswirksam gebucht werden. Dieses gilt entsprechend, wenn die Gemeinde aufgrund der vorgenommenen endgültigen Festsetzung einen Betrag zu erstatten hat. Im Rahmen des Jahresabschlusses kann dabei aber auch das Wertaufhellungsgebot zu beachten sein, wenn sich die Festsetzungsbescheide auf zuvor liegende Steueranlagensjahre beziehen.

#### **2.2.3 Das Wertaufhellungsgebot bei der Steuererhebung**

Grundsätzlich gilt auch für Steuererträge, dass im Rahmen des Jahresabschlusses zu prüfen ist, ob das Wertaufhellungsprinzip Anwendung findet. Das Wertaufhellungsgebot ist ein Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung (GoB). Es regelt die Frage, wie Informationen zu berücksichtigen sind, die der Bilanzierende nach dem Ab-

schlussstichtag, aber vor Aufstellung des Jahresabschlusses, erhält. Das Wertaufhellungsgebot verlangt, dass Informationen, die sich auf Gegebenheiten vor dem Abschlussstichtag beziehen, im Jahresabschluss berücksichtigt werden. Ergibt sich nach dem Abschlussstichtag, aber noch vor der Bestätigung des Jahresabschlusses durch den Bürgermeister, eine Änderung der Steuerhöhe für einen bereits abgeschlossenen Erhebungszeitraum bzw. ein abgeschlossenes Haushaltsjahr, so ist dieser Betrag nach dem kaufmännischen Wertaufhellungsprinzip noch in dem „offenen“ Jahresabschluss zu berücksichtigen.

### **2.3 Die „Sonstigen Finanzmittel“**

#### **2.3.1 Der Begriff „Sonstige Finanzmittel“**

Unter den sonstigen Finanzmitteln der Gemeinde sind alle Finanzmittel zu verstehen, die von der Gemeinde erschlossen werden können, ohne ihre Bürger zusätzlich durch Entgelte und Steuern zu belasten. Besonders die Finanzmittel, die zweckfrei der Gemeinde zur Verfügung gestellt werden, z. B. Schlüsselzuweisungen durch das Land, fallen unter diesen Begriff. Aber auch sonstige Finanzleistungen Dritter gehören dazu. Für die Gemeinde stellen die Erträge aus der Vermietung oder der Verpachtung sowie Zinserträge ebenso sonstige Finanzmittel dar. Es sind auch die Erträge aus Veräußerung von Vermögensgegenständen (Veräußerungserlös über dem Buchwert) zu den sonstigen Finanzmitteln der Gemeinde zu zählen.

#### **2.3.2 Die Vorrangstellung der sonstigen Finanzmittel**

Im Rahmen des Bedarfsdeckungsprinzips in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft wird nach der Vorschrift den sonstigen Finanzmitteln eine gesetzliche Vorrangstellung gegenüber den speziellen Entgelten und den Steuern gegeben. Die Gemeinde ist deshalb nach den in der Vorschrift enthaltenen Grundsätzen verpflichtet, sich bei Finanzmittelbeschaffung besonders um die Heranziehung von sonstigen Finanzmitteln zu bemühen. Die Gemeinde hat daher alle ihr möglichen Finanzmittelquellen auszuschöpfen, bevor sie Leistungsentgelte oder Steuern aus Gründen der Finanzmittelbeschaffung anpasst. Sie soll deshalb bei der Beantragung von Zuwendungen darauf achten, dass ihr Zuwendungen möglichst auch in zeitlicher Hinsicht unter Berücksichtigung ihrer haushaltsmäßig erforderlichen Bedarfsdeckung gewährt werden.

#### **2.3.3 Die Beschaffung der sonstigen Finanzmittel**

Die Gemeinde ist nach der Vorschrift verpflichtet, aufgrund der Vorrangstellung der sonstigen Finanzmittel bei der gemeindlichen Finanzmittelbeschaffung, sich besonders um die vielfältigen Finanzierungsquellen dieser Finanzmittel angemessen zu bemühen, die sich aus öffentlich-rechtlichen und aus privatrechtlichen Verhältnissen für die Gemeinde ergeben können. Bei der Beschaffung der sonstigen Finanzmittel muss die Gemeinde ihre Entscheidung dokumentieren, wenn ihre Möglichkeiten ausgeschöpft sind und deshalb dann zusätzlich spezielle Entgelte oder Steuern erhoben werden sollen.

### **3. Zu Absatz 3 (Wirtschaftlichkeit bei Kreditaufnahme):**

#### **3.1 Die Nachrangigkeit der Kreditaufnahme**

Die Aufnahme von Krediten für Investitionen hat wegen der langfristigen Bindung der Gemeinde an den Kreditgeber eine besondere haushaltsrechtliche und haushaltswirtschaftliche Bedeutung. Der haushaltsrechtlich benutzte Begriff „Kredit“ ist dabei haushaltswirtschaftlich umfassend im Sinne der Aufnahme von Fremdkapital auszulegen und daher nicht auf die bankrechtliche Einordnung beschränkt. Im Rahmen der Finanzhoheit der Gemeinde stellt

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 77 GO NRW**

diese Finanzierungsform eine Möglichkeit der Gemeinde dar, die Finanzierung der Investitionen sicherzustellen (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW). Die Eigenverantwortlichkeit der Gemeinde bleibt dabei bestehen, denn es besteht auch aus der genannten Vorschrift heraus keine Pflicht für die Gemeinde zur Aufnahme von Fremdkapital bzw. kein rechtlicher Anspruch, die Verschuldung zu erhöhen.

Im Rahmen des Bedarfsdeckungsprinzips in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft wird die Aufnahme von Krediten zugelassen, wenn eine andere Finanzierung durch die Gemeinde nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzumutbar wäre. Damit hat die Gemeinde vor der Aufnahme von Krediten für Investitionen zu prüfen, ob und inwieweit andere Finanzierungsmöglichkeiten für die vorgesehene Investitionsmaßnahme bestehen, z.B. einem Überschuss aus laufender Verwaltungstätigkeit oder Rückflüsse aus der Darlehensgewährung, die nicht zur Tilgung von Krediten benötigt werden. In diesem Sinne ist auch zu prüfen, ob Landeszuweisungen für die gemeindliche Investition gewährt werden, z.B. als Projektförderung oder in pauschaler Form.

Sofern eine derartige Finanzierungsunterstützung nicht oder nur anteilig möglich ist, besteht kein Hindernis für die Gemeinde, zur Finanzierung gemeindlicher Investitionen eine Kreditaufnahme vorzunehmen. Dabei ist der haushaltsrechtlich benutzte Begriff „Kredit“ umfassend im Sinne einer Aufnahme von Fremdkapital durch die Gemeinde zu verstehen. Er ist daher nicht allein nach den bankrechtlichen Gegebenheiten anzuwenden. Im Rahmen der Aufnahme von Krediten durch die Gemeinde ist dann die Einhaltung der Nachrangigkeit der Kreditaufnahme als Vorgabe sowie die Verwendung der Kreditmittel für gemeindliche Investitionen (vgl. § 86 GO NRW) nachvollziehbar zu gewährleisten und zu dokumentieren.

### **3.2 Die Kreditaufnahme nach § 86 GO NRW**

Die Vorschrift des § 86 GO NRW enthält ausdrücklich die Vorgabe für die Gemeinde, dass Kredite nur für gemeindliche Investitionen unter Einhaltung der Voraussetzung des § 77 Absatz 3 GO NRW aufgenommen werden dürfen. Sie stellt daher eine besondere Verbindung zu den Regelungen über die Finanzmittelbeschaffung der Gemeinde her. Die Kreditfinanzierung von aufwandswirksamen Auszahlungen der Gemeinde steht deshalb weder mit der Nachrangigkeit der Kreditaufnahme in Einklang, noch mit der Vorgabe, dass Kredite nur aufgenommen werden dürfen, wenn eine andere Finanzierung nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzumutbar wäre.

Eine Ausnahme besteht lediglich für eine Kreditaufnahme zur Umschuldung, weil bei einem solchen Vorgang die Tilgung der ursprünglichen finanziellen Verbindlichkeit und ein Zugang einer neuen finanziellen Verbindlichkeit in gleicher Höhe erfolgen (vgl. § 86 GO NRW). Dabei kommt es nicht darauf an, ob sich auch gleichzeitig die Vertragsbedingungen zwischen Kreditgeber und Gemeinde substantiell verändern. Die Gemeinde kann daher nach der genannten Vorschrift Kredite aufnehmen, wenn diese Finanzierung der Bedarfsdeckung bei investiven Maßnahmen im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung dient und der gemeindlichen Kreditaufnahme die Schaffung von Vermögenswerten gegenübersteht.

### **3.3 Die Voraussetzungen der Kreditaufnahme**

#### **3.3.1 Der Begriff „andere Finanzierung“**

Die gemeindlichen Kredite werden im Rahmen privatrechtlicher Rechtsgeschäfte, z. B. als Schuldscheindarlehen, Anleihen u.a., aufgenommen. Nach der Vorschrift des § 86 GO NRW dürfen Kredite nur für Investitionen und nach der Vorschrift des § 89 GO NRW nur zur Liquiditätssicherung aufgenommen werden. Die Finanzmittel aus gemeindlichen Kreditaufnahmen ließen sich deshalb nicht ohne Weiteres in die Rangordnung des Absatzes 2 einfügen, sondern bedürften einer gesonderten Regelung. Eine Kreditaufnahme kommt grundsätzlich nur in Betracht, wenn alle anderen Quellen für Finanzmittel der Gemeinde ausgeschöpft sind. Eine Ausnahme von dieser Subsidiarität der Kreditaufnahme wird nur für den Fall zugelassen, dass eine andere Finanzierung wirtschaftlich un-

zweckmäßig wäre. Ob dies vor Ort gegeben ist, muss von der Gemeinde nach haushaltswirtschaftlichen Gesichtspunkten sowie nach den örtlichen wirtschaftlichen Wirkungen beurteilt und entschieden werden.

### **3.3.2 Der Begriff „wirtschaftlich unzweckmäßig“**

Beim Begriff „wirtschaftlich unzweckmäßig“ ist die Betrachtung der Zulässigkeit der gemeindlichen Kreditaufnahme im Rahmen der gemeindlichen Bedarfsdeckung auf haushaltswirtschaftliche Gesichtspunkte abzustellen. Zum Nachweis der Wirtschaftlichkeit eine Kreditaufnahme besteht daher für die Gemeinde die Verpflichtung, einerseits einen Vergleich zwischen den Möglichkeiten der Finanzmittelbeschaffung nach den Absätzen 1 und 2 und der Aufnahme von Fremdkapital vorzunehmen. Dabei gilt der Grundsatz, dass die Kreditaufnahme jedenfalls nicht ungünstiger sein darf als die sonstigen Möglichkeiten der Finanzmittelbeschaffung. Die voraussichtlichen Gesamtkosten von beiden Möglichkeiten der Finanzmittelbeschaffung müssen von der Gemeinde in den Vergleich einbezogen werden.

Andererseits kann im Einzelfall ggf. auch ein Vergleich mit einer gemeindlichen Geldanlage in Betracht kommen, insbesondere dann, wenn die gemeindlichen Bestände an Kapitalvermögen hochverzinslich angelegt sind, während der Gemeinde von Dritten niedrig verzinsliche Kredite zur Verfügung gestellt werden. In die Gesamtbetrachtung der Wirtschaftlichkeit sind aber auch die Kenntnisse über den Kreditmarkt und die Bedingungen bei der Vergabe von Krediten durch die Kreditgeber einzubeziehen. Die Gemeinde sollte daher solche Informationen in ihre Entscheidung über eine zulässige Kreditaufnahme einfließen lassen, z.B. wie die Kreditgeber die Gemeinde als Kreditnehmer einstufen. Bei den Kreditgebern könnte künftig auch die Kreditvergabe an die Gemeinde einer internen Risikoeinschätzung unterliegen, sodass diese „Bonitätsprüfung“ sich auch auf die gemeindlichen Kreditkosten auswirken wird.

### **3.3.3 Die Beurteilung des einzelnen Kredits**

Die Gemeinde hat in ihre Beurteilung, ob bei einer gesehenen Kreditaufnahme die haushaltsrechtlichen und haushaltswirtschaftlichen Voraussetzungen erfüllt werden, auch alle von ihr vertraglich zu vereinbarenden Konditionen einzubeziehen. Die einzelnen Konditionen stellen nicht nur für das gemeindliche Vertragswerk, sondern auch für die gemeindliche Bilanzierung ihrer Verbindlichkeiten wichtige Eckpunkte dar. Einige Konditionen werden nachfolgend beispielhaft aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Mögliche Konditionen für gemeindliche Kredite</b>	
-	Der Auszahlungsbetrag.
-	Die Währung.
-	Die Zinsen (Höhe und Bindungsfrist).
-	Die sonstigen Kreditkosten.
-	Die Laufzeit der Kreditgewährung.
-	Die ordentliche Tilgung.
-	Die Kündigungsrechte (z. B. für eine außerordentliche Tilgung).

<b>Mögliche Konditionen für gemeindliche Kredite</b>	
-	Sonstige Vereinbarungen (z. B. Möglichkeit der Laufzeitverlängerung).

*Abbildung 54 „Mögliche Konditionen für gemeindliche Kredite“*

Die Gemeinde hat die Konditionen eines Kreditvertrages eigenverantwortlich unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse, z. B. der Kreditermächtigung in der gemeindlichen Haushaltssatzung, und unter Einhaltung der haushaltsrechtlichen Vorschriften festzulegen und in ihrer Finanzbuchhaltung zu erfassen bzw. ausreichend zu dokumentieren.

### **3.4 Kredite und Kapitalanlage (Geldanlage)**

Eine gemeindliche Kapitalanlage entsteht i.d.R. aus der Hingabe von vorhandenen liquiden Mitteln (Geldbeträgen) der Gemeinde, die in Kapital umgewandelt werden. Dieser Vorgang stellt wie die Umwandlung von vorhandenen liquiden Mitteln der Gemeinde in Sachanlagen haushaltsrechtlich eine Investition dar. Außerdem stellt die von der Gemeinde erworbene Kapitalanlage bilanztechnisch eine Finanzanlage dar, so dass in diesem Zusammenhang der Zahlungsvorgang in der gemeindlichen Finanzrechnung unter der Haushaltsposition „Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen“ nachzuweisen ist (vgl. § 3 Absatz 1 Nummer 23 GemHVO NRW).

Die Investitionen der Gemeinde bewirken regelmäßig eine dauerhafte Mehrung des gemeindlichen Vermögens, z.B. das in der gemeindlichen Bilanz anzusetzende Anlagevermögen, zu dem auch die Finanzanlagen zu zählen sind. Diese haushaltsrechtliche Zuordnung einer Kapitalanlage der Gemeinde könnte den Schluss zu lassen, dass dadurch auch eine Kreditfinanzierung für eine Kapitalanlage zulässig wäre. Die Gemeinde darf nach der Vorschrift des § 86 GO NRW Kredite für Investitionen aufnehmen.

Der Erwerb einer Kapitalanlage dient einerseits der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und stellt andererseits eine Investition dar, sodass die Voraussetzungen für eine Kreditaufnahme für die Kapitalanlage grundsätzlich erfüllt sein können. Einer solchen Kreditaufnahme dürfen jedoch auch die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung nicht entgegenstehen, denn sie ist zulässig, wenn eine andere Finanzierung nicht möglich oder unzumutbar wäre. Dieses könnte im Einzelfall beim Erwerb einer Kapitalanlage gegeben sein. In diesem Zusammenhang wäre auch zu prüfen, ob beim Erwerb einer Kapitalanlage mit durch einen Kredit der Gemeinde zugegangenen Geldmitteln (Fremdkapital) es zu einer dauerhaften Vermögensmehrung bei der Gemeinde kommt.

Bei einer Kreditaufnahme für eine Kapitalanlage könnte zudem das Spekulationsverbot in § 90 GO NRW berührt sein, wenn unterstellt werden kann, dass die Kapitalanlage vorrangig der Erzielung eines Gewinns aus der Differenz zwischen den Kreditkosten und dem Zinsertrag dient, und dabei auf die weitere „ungewisse“ Zinsentwicklung gesetzt wird. Andererseits dient aber eine solche Differenz erst einmal dazu, eine Wirtschaftlichkeit der Kapitalanlage anzunehmen. Auch deshalb war z. B. in der Vergangenheit eine Kapitalanlage der Gemeinde nur dann zulässig, wenn bei der Gemeinde weitere Geldmittel vorhanden waren, die sie nicht für ihren aktuellen Zahlungsverkehr benötigte.

Bei der Finanzierung einer Kapitalanlage durch Fremdkapital ist auch der künftige Verwendungszweck in die Bewertung einzubeziehen. Im Sinne des § 86 GO NRW dürfte es nicht zulässig sein, wenn die fremdfinanzierte Kapitalanlage der Gemeinde dazu dient, in künftigen Haushaltsjahren die Auszahlungen aus zahlungswirksamen Aufwendungen zu ermöglichen. Mit einem solchen Zweck verliert der Erwerb einer Kapitalanlage den Charakter einer Investition und damit die Grundlage für eine zulässige Kreditaufnahme. In diesem Sinne wäre bei einer

Fremdkapitalfinanzierung der Kapitalanlage auch der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit tangiert (vgl. § 1 Absatz 1 GO NRW).

In diesem Zusammenhang steht auch der Runderlass über kommunale Geldanlagen vom 25.01.2005, nach dem zu beachten ist, dass eine Kapitalanlage bzw. die Anlage von gemeindlichen Geldmitteln nur mit Geldmitteln der Gemeinde zulässig ist, die nicht zur Sicherung der Liquidität und zur Zahlungsabwicklung benötigt werden. Dieser Runderlass führt zudem die vorherigen Runderlasse fort. Diese Voraussetzungen bedingen, dass der Erwerb einer Kapitalanlage, finanziert durch die Aufnahme von Investitionskrediten nach § 86 GO NRW, dann nicht mit den haushaltsrechtlichen Grundsätzen und Vorschriften für Gemeinden in Einklang steht, wenn mit der Kapitalanlage künftig die laufende Verwaltungstätigkeit der Gemeinde finanziert werden soll, z. B. die künftigen Versorgungsleistungen der Gemeinde.

### **3.5 Keine Kredite zur Liquiditätssicherung**

Zur Ausgestaltung der Ausführung des gemeindlichen Haushalts gehört auch die weitere gesetzliche Grundlage, dass die Gemeinde zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen bedarfsgerecht die notwendigen Kredite zur Liquiditätssicherung unter Einhaltung des in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrages aufnehmen kann, um notwendigerweise ihren kurzfristigen Liquiditätsbedarf zu decken (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 und § 89 Absatz 2 GO NRW). Diese haushaltsrechtliche Regelung steht unmittelbar nicht mit der gesonderten Vorgabe in Verbindung, dass die Gemeinde Kredite nur aufnehmen darf, wenn eine andere Finanzierung nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzweckmäßig wäre.

Die Kredite zur Liquiditätssicherung können von der Gemeinde aufgenommen werden, damit die gemeindlichen Auszahlungen rechtzeitig geleistet werden können, soweit ihr dafür keine anderen Zahlungsmittel zur Verfügung stehen. Diese haushaltsrechtliche Einordnung lässt nicht zu, derartige Kredite unter den Grundsätzen der gemeindlichen Finanzmittelbeschaffung mit zu erfassen. Aber auch die Grundsätze selbst lassen keine Zuordnung zu, denn diese sind auf die Finanzierung des gemeindlichen Haushalts und nicht auf die Verstärkung der liquiden Mittel der Gemeinde für die Zahlungsabwicklung ausgerichtet. Durch die ausdrückliche Wortwahl für die Kreditaufnahme der Gemeinde "wenn eine andere Finanzierung nicht möglich ist" wird diese Sachlage ausdrücklich klargestellt.

Diese haushaltsrechtliche Einschränkung führt gleichwohl nicht dazu, dass von der Gemeinde die Kredite zur Liquiditätssicherung ohne Berücksichtigung von Wirtschaftlichkeitsaspekten aufgenommen werden können. Die Gemeinde hat ihre Haushaltswirtschaft insgesamt wirtschaftlich zu führen (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Dieser Haushaltsgrundsatz ist nicht beschränkt, sondern erstreckt auf das gesamte haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde. Er endet daher in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung nicht bei der Buchführung, sondern umfasst dort auch die gemeindliche Zahlungsabwicklung (vgl. § 93 Absatz 1 GO NRW). Einer gesonderten Betrachtung und Bewertung der Kredite zur Liquiditätssicherung unter dem Begriff der Wirtschaftlichkeit nach dieser Vorschrift bedarf es daher nicht.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**§ 78**  
**Haushaltssatzung**

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

(2) <sup>1</sup>Die Haushaltssatzung enthält die Festsetzung

1. des Haushaltsplans

a) im Ergebnisplan unter Angabe des Gesamtbetrages der Erträge und der Aufwendungen des Haushaltsjahres,

b) im Finanzplan unter Angabe des Gesamtbetrages der Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, des Gesamtbetrages der Einzahlungen und Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit und aus der Finanzierungstätigkeit des Haushaltsjahres,

c) unter Angabe der vorgesehenen Kreditaufnahmen für Investitionen (Kreditermächtigung),

d) unter Angabe der vorgesehenen Ermächtigungen zum Eingehen von Verpflichtungen, die künftige Haushaltsjahre mit Auszahlungen für Investitionen belasten (Verpflichtungsermächtigungen),

2. der Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage und der Verringerung der allgemeinen Rücklage,

3. des Höchstbetrages der Kredite zur Liquiditätssicherung,

4. der Steuersätze, die für jedes Haushaltsjahr neu festzusetzen sind,

5. des Jahres, in dem der Haushaltsausgleich wieder hergestellt ist.

<sup>2</sup>Sie kann weitere Vorschriften enthalten, die sich auf die Erträge und die Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen, den Stellenplan des Haushaltsjahres und das Haushaltssicherungskonzept beziehen.

(3) <sup>1</sup>Die Haushaltssatzung tritt mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft und gilt für das Haushaltsjahr. <sup>2</sup>Sie kann Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre, nach Jahren getrennt, enthalten.

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

**Erläuterungen zu § 78:**

**I. Allgemeines**

**1. Das Satzungsrecht der Gemeinde**

**1.1 Die Haushaltssatzung der Gemeinde**

Die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde erfordert eine bindende Grundlage für ihre Ausführung durch die gemeindliche Verwaltung. Diese Grundlage schafft der Rat der Gemeinde im Rahmen seiner Zuständigkeit und seines Budgetrechtes (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW) durch den jährlichen Erlass einer Haushaltssatzung. Diese Satzung ist dabei eine Ausprägung des Selbstverwaltungsrechts der Gemeinde, denn diese kann ihre Angelegenheiten durch örtliche Satzungen regeln (vgl. § 7 GO NRW). Die gemeindliche Haushaltssatzung muss danach nach einem bestimmten Muster aufgebaut sein, um durch eine Einheitlichkeit in der Praxis auch die Nachvollziehbarkeit zu gewährleisten.

Ein auf der beschlossenen Haushaltssatzung aufbauender gemeindlicher Haushalt ist gleichzeitig aber auch Ausdruck der Finanzhoheit der Gemeinde. Es muss dabei von der Gemeinde gewährleistet werden, dass durch die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen mindestens alle gesetzlich bestimmten Festsetzungen für das Haushaltsjahr getroffen werden. Die Satzung muss zudem alle Ermächtigungen für die gemeindliche Verwaltung enthalten, die zur Ausführung und Einhaltung des Haushaltsplans der Gemeinde sowie zur Nachweisführung im Jahresabschluss notwendig sind.

Die jährliche Haushaltssatzung der Gemeinde unterliegt dabei nicht insgesamt einer Genehmigungspflicht durch die gesetzlich zuständige Aufsichtsbehörde, sondern nur einer Anzeigepflicht (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW). Im örtlichen Einzelfall kann sich aber wegen der defizitären Haushaltslage der Gemeinde die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes ergeben, das dann einen Bestandteil des gemeindlichen Haushaltsplans darstellt (vgl. § 76 und § 79 Absatz 2 Satz 2 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 1 Nummer 4 GemHVO NRW). Dieser Tatbestand löst dann eine Genehmigungspflicht aus, jedoch nur für das gemeindliche Haushaltssicherungskonzept und nicht für die gesamte Haushaltssatzung der Gemeinde.

Bei der vom Rat der Gemeinde beschlossenen Haushaltssatzung hat der Bürgermeister zu prüfen, ob die Satzung den materiellen und formellen Anforderungen entspricht und ordnungsgemäß zustande gekommen ist (vgl. § 2 Absatz 1 Satz 1 BekanntmVO NRW). Er muss dabei beachten, dass die Gestaltung der gemeindlichen Haushaltssatzung verbindlich vorgegeben worden ist (vgl. Nummer 1.1.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005 (SMBl. NRW. 6300)). Die Veröffentlichung der Haushaltssatzung setzt zudem voraus, dass die für die Bekanntmachung notwendigen Verfahrensschritte nach den einschlägigen Rechtsvorschriften erfolgt sind (vgl. z.B. §§ 2 und 3 BekanntmVO NRW).

## **1.2 Haushaltssatzung und gemeindliche Verwaltung**

Die jährliche Haushaltssatzung bindet die Verwaltung der Gemeinde bei der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans. Die gemeindliche Verwaltung wird durch die Satzung ermächtigt, die im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen für die dort ausgewiesenen Zwecke in Anspruch zu nehmen, neue Verpflichtungen einzugehen, bei Bedarf aber auch Kredite zur Finanzierung der gemeindlichen Investitionen aufzunehmen (vgl. §§ 79, 85 und 86 GO NRW). Der gemeindliche Haushaltsplan stellt in diesem Zusammenhang die wichtigste Anlage zur Haushaltssatzung dar, die wesentliche und unverzichtbare Inhalte für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr enthält. Die gemeindliche Haushaltssatzung hat jedoch nur in einem eingeschränkten Umfang eine unmittelbare Bindungswirkung gegenüber den Bürgerinnen und Bürgern der Gemeinde sowie die Abgabepflichtigen. Eine solche Bindung entsteht, wenn durch die Haushaltssatzung auch Steuersätze für die Gemeindesteuern festgesetzt werden.

## **1.3 Die Anlagen zur Haushaltssatzung**

Die Vorschrift über die gemeindliche Haushaltssatzung bestimmt zwar die Inhalte der Haushaltssatzung, enthält aber keine Verpflichtung, dieser Satzung auch Anlagen, z.B. den gemeindlichen Haushaltsplan beizufügen. Erst die Vorschrift über die Aufstellung der Haushaltssatzung der Gemeinde verlangt ausdrücklich vom Kämmerer, den Entwurf einer Haushaltssatzung mit ihren Anlagen aufzustellen, die nach der Bestätigung durch den Bürgermeister dem Rat der Gemeinde zuzuleiten ist (vgl. § 80 GO NRW). Nach dieser Vorschrift hat auch der Rat über den Entwurf der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen in öffentlicher Sitzung zu beraten und zu beschließen (vgl. § 80 Absatz 4 GO NRW).

Der gemeindliche Haushaltsplan ist dabei in diesem Zusammenhang, ohne einen besonderen Verweis darauf, eine gesetzlich bestimmte Anlage zur Haushaltssatzung. Als unverzichtbare und wichtigste Anlage der Haushaltssatzung der Gemeinde füllt dieser die Festsetzungen der Satzung weiter aus. Im Haushaltsplan müssen alle für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde im Haushaltsjahr zu erzielenden Erträge und entstehenden Aufwendungen enthalten sein, während die Haushaltssatzung „nur“ den Gesamtbetrag der Erträge und den Gesamtbetrag der Aufwendungen festsetzt (vgl. § 79 Absatz 1 Nummer 1 und 2 i.V.m. § 78 Absatz 2 Nummer 1a GO NRW). Hinsichtlich seiner Wertigkeit stellt der Haushaltsplan der Gemeinde somit eine materiell geprägte Anlage der gemeindlichen Haushaltssatzung dar. Gleichwohl entfaltet der Haushaltsplan, ergänzend zur Haushaltssat-

zung und eine detaillierte, eigenständige rechtliche Bindung für die Haushaltsführung der Gemeinde im Haushaltsjahr (vgl. § 79 Absatz 3 GO NRW).

Die Gemeinde hat dazu in eigener Verantwortung über die weiteren der gemeindlichen Haushaltssatzung beizufügenden Anlagen zu entscheiden, um damit ein zutreffendes Bild über ihre geplante Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr abgeben zu können. Sie dabei auch die Maßgaben anderer Vorschriften über einzelne Anlagen zum gemeindlichen Haushaltsplan zu beachten. Die dem gemeindlichen Haushaltsplan verpflichtend beizufügenden Anlagen können auch als Anlagen zur Haushaltssatzung der Gemeinde angesehen werden (vgl. § 1 Absatz 2 GemHVO NRW).

Die gemeindliche Haushaltssatzung ist daher dann nicht vollständig aufgestellt, wenn zwar ein Haushaltsplan erstellt wurde, die Anlagen aber insgesamt oder in Teilen nicht verfügbar sind. Um eine möglichst gleiche Handhabung hinsichtlich der Gestaltung des gemeindlichen Haushaltsplans und seiner Anlagen in der Praxis zu erreichen, sind durch den Runderlass des Innenministeriums vom 24.02.2005 (SMBl. NRW. 6300) z.T. verbindliche Vorgaben gemacht worden. Dazu wurden gleichzeitig Muster erarbeitet, die zur Anwendung empfohlen wurden (vgl. Nr. 1.2 bis 1.4.3 dieses Runderlasses einschließlich der Anlagen 3 bis 14).

#### **1.4 Dringlichkeitsentscheidung und Haushaltssatzung**

In haushaltswirtschaftlichen Angelegenheiten ist vielfach eine Entscheidung des Rates der Gemeinde einzuholen bzw. eine Beschlussfassung des Rates herbeizuführen (vgl. z.B. § 83 Absatz 2 GO NRW). In den Fällen, in denen der Rat der Gemeinde nicht rechtzeitig einberufen und die Entscheidung auch nicht aufgeschoben werden kann, weil sonst erhebliche Nachteile oder Gefahren für die Gemeinde entstehen können, ist eine Dringlichkeitsentscheidung nach Maßgabe des § 60 Absatz 1 GO NRW möglich.

In solchen Angelegenheiten kann dann z.B. der Bürgermeister zusammen mit einem Ratsmitglied entscheiden, weil diese Personen dem Rat der Gemeinde als Mitglieder angehören. Die getroffene Dringlichkeitsentscheidung ist dann dem Rat in seiner nächsten Sitzung zur Genehmigung vorzulegen (vgl. § 60 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Er kann die Dringlichkeitsentscheidung auch wieder aufheben (vgl. § 60 Absatz 1 Satz 4 GO NRW). Soweit der Rat die Dringlichkeitsentscheidung genehmigt, erlangt diese eine endgültige Bestandskraft.

Durch eine solche Dringlichkeitsentscheidung kann jedoch nicht die gemeindliche Haushaltssatzung rechtswirksam erlassen werden, weil für die Haushaltssatzung der Gemeinde ein bestimmtes förmliches Verfahren vorgeschrieben ist (vgl. § 80 GO NRW). Der Rat der Gemeinde muss nach dieser Vorschrift nicht nur über die Haushaltssatzung, sondern auch über die dazu erhobenen Einwendungen gesondert beschließen. Solche Entscheidungen können daher nicht durch eine Dringlichkeitsentscheidung ersetzt werden. Die Unzulässigkeit der Dringlichkeitsentscheidung bei der Haushaltssatzung gilt entsprechend für die gemeindliche Nachtragssatzung, denn für diese Satzung gelten die Vorschriften für die Haushaltssatzung entsprechend (vgl. § 81 Absatz 1 Satz 2 GO NRW).

## **2. Die Beachtung haushaltswirtschaftlicher Grundsätze**

Mit der Vorschrift über die gemeindliche Haushaltssatzung werden mehrere Haushaltsgrundsätze umgesetzt. So wird z. B. dem Haushaltsgrundsatz der Jährlichkeit dadurch Genüge getan, dass die Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr gilt und das gemeindliche Haushaltsjahr das Kalenderjahr ist. Der Haushaltsgrundsatz der Vorherigkeit kommt dadurch zum Ausdruck, dass die Haushaltssatzung der Gemeinde mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft tritt, sodass die Haushaltssatzung i.d.R. vor Beginn des betreffenden Haushaltsjahres beschlossen werden sollte, damit die Satzung rechtzeitig in Kraft treten kann (vgl. § 80 GO NRW). Die vom Rat der Gemeinde beschlossene Haushaltssatzung ist daher spätestens einen Monat vor Beginn des Haushaltsjahres der Aufsichts-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 78 GO NRW**

behörde der Gemeinde anzuzeigen (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW). Dem Haushaltsgrundsatz der zeitlichen Bindung wird durch die Festlegung, dass die gemeindliche Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr gilt, in genügender Weise Rechnung getragen.

**3. Die Verfahrensschritte für den Erlass der Haushaltssatzung**

Die Gemeindeordnung gibt für den Erlass der jährlichen Haushaltssatzung den Gemeinden mehrere Verfahrensschritte vor, bei denen die Rechte des Rates der Gemeinde, des Bürgermeisters und des Kämmerers zu berücksichtigen sind (vgl. Abbildung).

<b>Das Verfahren zum Erlass der gemeindlichen Haushaltssatzung</b>	
<b>VERFAHRENSSCHRITTE</b>	<b>FUNDSTELLE</b>
<b>Aufstellung des Entwurfs der Haushaltssatzung</b> mit ihren Anlagen durch den Kämmerer und Bestätigung des Entwurfs durch den Bürgermeister.	§ 80 Absatz 1 GO NRW
<b>Zuleitung des Entwurfs der Haushaltssatzung</b> mit ihren Anlagen an den Rat.	§ 80 Absatz 2 GO NRW
<b>Öffentliche Bekanntgabe des Entwurfs der Haushaltssatzung</b> mit Festlegung einer Frist für die Erhebung von Einwendungen an mindestens 14 Tagen.	§ 80 Absatz 3 GO NRW
<b>Beratung über die Haushaltssatzung</b> mit ihren Anlagen in öffentlicher Sitzung des Finanzausschusses.	§ 59 GO NRW
<b>Beratung und Beschlussfassung über die Haushaltssatzung</b> mit ihren Anlagen in öffentlicher Sitzung des Rates ggf. auch Beschlussfassung über die erhobenen Einwendungen.	§ 80 Absatz 3 Satz 3 und Absatz 4 GO NRW
<b>Anzeige der Haushaltssatzung</b> mit ihren Anlagen bei der Aufsichtsbehörde; sie soll spätestens 1 Monat vor Beginn des Haushaltsjahres erfolgen.	§ 80 Absatz 5 GO NRW
<b>Ablauf der Anzeigefrist,</b> bei der zu beachten ist: 1. Genehmigung der Verringerung der allgemeinen Rücklage; 2. Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes.	§ 75 Absatz 4 und § 76 Absatz 2 GO NRW
<b>Bekanntmachung und Verfügbarhalten der Haushaltssatzung</b> sie soll bis zum Ende der in § 96 Absatz 2 GO NRW benannten Frist verfügbar gehalten werden.	§ 80 Absatz 6 GO NRW

*Abbildung 55 „Das Verfahren zum Erlass der gemeindlichen Haushaltssatzung“*

Die Aufstellung der Haushaltssatzung bedarf neben der notwendigen Aufgabenverteilung innerhalb der gemeindlichen Verwaltung auch einer konkreten Zeitplanung. Bei der Festlegung des zeitlichen Ablaufes des Aufstellungsverfahrens ist zu beachten, dass die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen spätestens einen Monat vor Beginn des Hausjahres bei der Aufsichtsbehörde angezeigt werden soll (§ 80 Absatz 5 GO NRW).

#### 4. Die Berichtspflichten gegenüber dem Rat

Die haushaltsrechtlichen Vorschriften für die Gemeinden enthalten über die Beschlussfassung der Haushaltssatzung, der Feststellung des Jahresabschlusses und der Bestätigung des Gesamtabschlusses durch den Rat hinaus einige besondere Berichtspflichten für die gemeindliche Verwaltung, wenn örtlich einzelne Geschäftsfälle von besonderer oder erheblicher Bedeutung für die Gemeinde sind, die u.a. das Budgetrecht des Rates der Gemeinde berühren. Im Rahmen der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans entsteht eine Berichtspflicht grundsätzlich bei auftretenden erheblichen Abweichungen von der vom Rat beschlossenen Haushaltssatzung. Die Berichtspflichten dienen insbesondere dazu, die Eingriffsrechte des Rates in das haushaltswirtschaftliche Geschehen der Gemeinde im Ablauf des Haushaltsjahres zu sichern. Nachfolgend sind einige Berichtspflichten gegenüber dem Rat der Gemeinde aufgeführt (vgl. Abbildung).

<b>Die Berichtspflichten gegenüber dem Rat der Gemeinde</b>	
<b>GEMEINDLICHE PFLICHTEN</b>	<b>FUNDSTELLE</b>
Bei einem erheblich höheren Bedarf an Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen, durch die eine Nachtragssatzung erforderlich wird.	§ 81 Absatz 2 GO NRW
Bei überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen, wenn sie erheblich sind.	§ 83 Absatz 2 GO NRW
Bei einer Entwicklung der Erträge, der Aufwendungen oder der Liquidität der Erlass wegen des Erlasses einer Haushaltssperre durch den Rat oder wegen der Aufhebung einer solchen Sperre von der Inanspruchnahme von Ermächtigungen.	§ 83 Absatz 4 GO NRW
Bei der Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung bei einem Haushaltsplan für zwei Jahre.	§ 9 Absatz 2 GemHVO NRW
Bei der Übertragung von Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen ins Folgejahr.	§ 22 GemHVO NRW
Bei einer Haushaltssperre des Kämmers oder des Bürgermeisters nach § 24 Absatz 1 GemHVO NRW.	§ 24 Absatz 2 GemHVO NRW
Bei einer voraussichtlichen Gefährdung des Haushaltsausgleichs.	§ 24 Absatz 2 GemHVO NRW
Bei einer nicht nur geringfügigen Erhöhung von Investitionsauszahlungen bei einer Einzelmaßnahme.	§ 24 Absatz 2 GemHVO NRW
Bei dem Erlass von örtlichen Vorschriften entsprechend den Sicherheitsstandards in § 31 Absatz 2 GemHVO NRW.	§ 31 Absatz 1 GemHVO NRW

*Abbildung 56 „Die Berichtspflichten gegenüber dem Rat der Gemeinde“*

Weitere Vorlage- und Berichtspflichten der gemeindlichen Verwaltung gegenüber dem Rat der Gemeinde entstehen durch die im Verlauf des Haushaltsjahres vorkommende Weiterentwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, z. B. durch neue dringende Investitionsmaßnahmen, deren Volumen oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen liegt (vgl. z.B. § 10 Absatz 2 GemHVO NRW). Aufgrund dessen kann ggf. auch die Aufstellung einer Nachtragssatzung für das Haushaltsjahr erforderlich werden (vgl. § 81 GO NRW).

**II. Erläuterungen im Einzelnen**

**1. Zu Absatz 1 (Pflicht zur Aufstellung einer Haushaltssatzung):**

**1.1 Die Gliederung der Haushaltssatzung**

Die gemeindliche Haushaltssatzung hat auch im NKF eine herausragende Bedeutung für die Steuerung und Planung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie der zukünftigen Entwicklung der Gemeinde. Sie gehört zu den wichtigen örtlichen Satzungen, die eigenverantwortlich vom Rat der Gemeinde erlassen werden, weil die Gemeinde ihre örtlichen Angelegenheiten durch Satzung regeln sollen (vgl. § 7 GO NRW). In ihrer rechtlichen Wirkung geht die Haushaltssatzung der Gemeinde über den gemeindlichen Haushaltsplan hinaus, weil sie eine Reihe von Inhalten und Grundlagen enthält, die nicht nur Auswirkungen auf die Haushaltswirtschaft der Gemeinde haben, sondern auch unmittelbar auf Dritte wirken. Der gemeindliche Haushaltsplan ist in diese Satzung eingebunden. Er stellt jedoch unter Einbeziehung der besonderen Vorschrift des § 79 Absatz 3 GO NRW eine bindende Norm nur für die Verwaltung der Gemeinde bzw. ihre Haushaltswirtschaft dar.

In diesem Zusammenhang sind die Inhalte der gemeindlichen Haushaltssatzung zu betrachten, die den Rahmen für die gemeindliche Haushaltsführung bilden, denn die Haushaltssatzung der Gemeinde hat bestimmte Festsetzungen zur gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr zu enthalten. Nur wenn örtlich erkennbar ist, dass es bei einzelnen gesetzlich bestimmten Festlegungen, z. B. zum Gesamtbetrag der Kredite (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe c GO NRW) oder zum Ausgleich des Ergebnisplans (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW), keinen Bedarf für eine satzungsmäßige Festsetzung gibt, kann bei Vorliegen der Angabe, dass solche Sachverhalte nicht zu veranschlagen sind, von einer ordnungsgemäßen Haushaltssatzung ausgegangen werden. Die Festsetzungen der gemeindlichen Haushaltssatzung werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Gliederung der Haushaltssatzung</b>	
<b>§</b>	<b>SATZUNGSREGELUNG</b>
1	<p><b>Ergebnisplan</b> Gesamtbetrag der Erträge Gesamtbetrag der Aufwendungen</p> <p><b>Finanzplan</b> <u>(Ifd. Verwaltungstätigkeit)</u> Gesamtbetrag der Einzahlungen Gesamtbetrag der Auszahlungen</p> <p><u>(Investitionstätigkeit)</u> Gesamtbetrag der Einzahlungen Gesamtbetrag der Auszahlungen</p> <p><u>(Finanzierungstätigkeit)</u> Gesamtbetrag der Einzahlungen Gesamtbetrag der Auszahlungen</p>
2	<b>Gesamtbetrag der Kredite für Investitionen</b>
3	<b>Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen für Investitionen</b>
4	<p><b>Jahresfehlbetrag im Ergebnisplan</b> Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage Verringerung der allgemeinen Rücklage</p>

<b>Die Gliederung der Haushaltssatzung</b>	
<b>§</b>	<b>SATZUNGSREGELUNG</b>
5	<b>Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung</b>
6	<b>Steuersätze für die Gemeindesteuern</b>
7	<b>Haushaltsausgleich wieder hergestellt bis ...</b>
8	<b>Örtliche Sonderregelungen</b>

*Abbildung 57 „Die Gliederung der Haushaltssatzung“*

Für den Rat der Gemeinde liegt eine beschlussfähige vollständige Haushaltssatzung mit ihren Anlagen nur vor, wenn diese alle gesetzlich vorgesehenen und erforderlichen Regelungen für die gemeindliche Haushaltswirtschaft enthält und ihr alle erforderlichen Anlagen beigelegt sind. Der Verzicht auf eine ausdrückliche Aufzählung dieser Anlagen in den haushaltsrechtlichen Vorschriften steht dem Gebot der Beachtung des Grundsatzes der Vollständigkeit jedoch nicht entgegen. Außerdem ist die örtliche Ausgestaltung der gemeindlichen Haushaltssatzung nach dem bekannt gegebenen und für verbindlich erklärten Muster vorzunehmen (vgl. Nummer 1.1.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

## **1.2 Der Begriff „Haushaltsjahr“**

Durch die haushaltsrechtliche Vorschrift des § 78 Absatz 4 GO NRW wird unter Einbeziehung des Jährlichkeitsprinzips als Haushaltsjahr das Kalenderjahr als Geschäftsjahr der Gemeinde bestimmt. Das Haushaltsjahr umfasst deshalb den Zeitraum vom 1. Januar bis 31. Dezember, der der jahresbezogenen gemeindlichen Haushaltswirtschaft zugrunde zu legen ist. Auf der Grundlage der vom Rat der Gemeinde beschlossenen Haushaltssatzung ist die haushaltswirtschaftliche Periode auf einen Bewirtschaftungszeitraum von zwölf Monaten ausgerichtet, in der der gemeindliche Haushaltsplan auszuführen ist. Nach Ablauf des Haushaltsjahres bzw. der Periode muss eine Abrechnung erfolgen und daher zum Abschlussstichtag 31. Dezember von der Gemeinde ein Jahresabschluss (vgl. § 95 GO NRW) aufgestellt werden.

Durch die verbindliche Festlegung der zeitlichen Deckung des Haushaltsjahres mit dem Kalenderjahr werden die periodengerechte Zuordnung und Buchung von gemeindlichen Erträgen und Aufwendungen, der Rahmen der Buchungen von Einzahlungen und Auszahlungen sowie die Rechnungsabgrenzung bestimmt. Durch die getroffene Regelung besteht außerdem eine Übereinstimmung der haushaltswirtschaftlichen Periode des gemeindlichen Haushalts mit den sonstigen öffentlichen Haushalten sowie mit dem Steuerjahr. Auch das in der Privatwirtschaft allgemein übliche Wirtschaftsjahr entspricht regelmäßig dem Kalenderjahr. Zudem besteht in der Forstwirtschaft ebenfalls kein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr (vgl. § 34 LFoG NRW).

Die Übereinstimmung des betrieblichen Geschäftsjahres mit dem Kalenderjahr und dadurch mit dem gemeindlichen Haushaltsjahr besteht auch bei den meisten gemeindlichen Betrieben, die in den Gesamtabschluss der Gemeinde einzubeziehen bzw. zu konsolidieren sind. Die gemeindlichen Betriebe, die nach dem Handelsrecht Rechnung legen, können eigenverantwortlich ihr Geschäftsjahr bzw. Wirtschaftsjahr festlegen. In der betrieblichen Praxis wird das Wirtschaftsjahr regelmäßig für die gleiche Periode (Kalenderjahr) festgelegt, wie es für die Gemeinde als Haushaltsjahr gesetzlich bestimmt worden ist.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 78 GO NRW**

In Einzelfällen, in denen gemeindlichen Betriebe von diesem Zeitrahmen abweichen, ist vor Ort zu klären, welche Auswirkungen das auf die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses hat. Es sind ggf. geeignete Maßnahmen zu ergreifen, damit die für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde bzw. ihre Abschlüsse benötigten Informationen zeitgerecht zur Verfügung gestellt werden. Ein gleiches Geschäftsjahr von gemeindlicher Verwaltung und gemeindlichen Betrieben erleichtert daher die Zusammenführung der gemeindlichen Abschlüsse im Rahmen des Gesamtabschlusses der Gemeinde.

### **1.3 Der Begriff „jährlich“**

Nach der Vorschrift hat die Gemeinde für jedes Haushaltsjahr, also jährlich, eine Haushaltssatzung zu erlassen. Diese Festlegung wird dadurch präzisiert, dass die Vorschrift die zeitliche Geltungsdauer der Haushaltssatzung bestimmt, denn diese tritt nach § 78 Absatz 3 Satz 1 GO NRW mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft und gilt für das Haushaltsjahr. Außerdem wird ausdrücklich bestimmt, dass das Haushaltsjahr mit dem Kalenderjahr identisch ist (vgl. nach § 78 Absatz 4 GO NRW).

Mit diesen Bestimmungen wird das im gemeindlichen Haushaltsrecht anzuwendende Jährlichkeitsprinzip dadurch näher bestimmt, dass die gemeindliche Haushaltswirtschaft sich immer auf ein Jahr beziehen soll. Diese Vorgabe hat z.B. bei der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung nach § 84 GO NRW zur Folge, dass trotz des Zeitrahmens von fünf Jahren immer jahresbezogene Planungsdaten zu ermitteln sind und der Haushaltsausgleich jährlich gegeben sein soll. Die Jährlichkeit gilt ebenso bei einer Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre, denn diese muss die Festsetzungen nach Jahren getrennt aufweisen (vgl. § 78 Absatz 3 Satz 2 GO NRW).

### **1.4 Der Beschluss des Rates**

Die Pflicht der Gemeinde, für jedes Haushaltsjahr eine Haushaltssatzung zu erlassen, wird dadurch erfüllt, dass der Rat der Gemeinde im Rahmen seiner gesetzlichen Zuständigkeit einen entsprechenden Beschluss fasst, denn er kann diese Aufgabe nicht übertragen (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW). Der Bürgermeister hat dabei dafür Sorge zu tragen, dass die gemeindliche Haushaltssatzung fristgerecht beschlossen wird (vgl. § 80 Absatz 2 GO NRW). Er hat aber auch dafür zu sorgen, dass durch den Rat ein Beschluss über den Entwurf der Haushaltssatzung gefasst wird (vgl. § 80 Absatz 4 GO NRW).

Diese Pflichten und Rechte kann der Bürgermeister aufgrund seiner Stellung innerhalb der Gemeinde durchsetzen. Als Verantwortlicher für die gemeindliche Verwaltung trägt er die Verantwortung für den Entwurf der Haushaltssatzung (vgl. § 62 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Als Mitglied und Vorsitzender des Rates (Mitglied kraft Gesetzes) muss er dafür sorgen, dass ein Beschluss über die gemeindliche Haushaltssatzung im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen gefasst wird (vgl. § 40 Absatz 2 Satz 3 GO NRW). Dem Bürgermeister steht dabei nicht das Recht zu, die Tagesordnung und die Beratungen so zu gestalten, dass ein Beschluss des Rates über den Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung auf unbestimmte Zeit verschoben wird.

## **2. Zu Absatz 2 (Festsetzungen in der Haushaltssatzung):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Festsetzungen und Haushaltsplan)**

#### **2.0 Die Inhalte der Vorschrift**

Die gemeindliche Haushaltssatzung muss haushaltswirtschaftliche Rahmenfestsetzungen enthalten, die durch den Haushaltsplan näher ausgefüllt werden (vgl. Muster zu Nummer 1.1.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300). Bei den jeweiligen Festsetzungen in der Haushaltssatzung und den

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 78 GO NRW**

Veranschlagungen im Haushaltsplan sind zudem die einschlägigen haushaltsrechtlichen Bestimmungen zu beachten, z. B. § 75 Absatz 2 GO NRW (Haushaltsausgleich). Zu den satzungsrechtlichen Festlegungen gehören jeweils die Summe (Gesamtbetrag) der gemeindlichen Erträge und Aufwendungen aus dem Ergebnisplan der Gemeinde (vgl. § 2 GemHVO NRW). Auch die Summe (Gesamtbetrag) der Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit sowie aus der Investitionstätigkeit und aus der Finanzierungstätigkeit aus dem gemeindlichen Finanzplan gehören dazu (vgl. § 3 GemHVO NRW).

Die Festsetzung des Gesamtbetrages der Kredite, deren Aufnahme für gemeindliche Investitionen erforderlich ist (Kreditermächtigung), stellt ebenso eine Rahmenvorgabe dar, denn der in der Haushaltssatzung festgesetzte Gesamtbetrag wird durch eine Vielzahl von einzelnen Kreditaufnahmen bestimmt. Im gemeindlichen Finanzplan ist wiederum nur die satzungsmäßige Gesamtsumme der geplanten Kredite als voraussichtliche Einzahlung aus der Finanzierungstätigkeit veranschlagt ist. Des Weiteren ist der Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen, die zur Leistung von Investitionsauszahlungen in künftigen Haushaltsjahren erforderlich sind, als Rahmenvorgabe anzusehen, denn der gemeindliche Finanzplan enthält eine Vielzahl davon, weil diese Ermächtigungen bei den einzelnen jeweils betroffenen Investitionen der Gemeinde ausgewiesen werden sollen.

**2.1.1 Zu Nummer 1 (Festsetzungen aus dem Haushaltsplan):**

**2.1.1.1 Zu Nummer 1a (Festsetzungen aus dem Ergebnisplan):**

Als Planungsinstrument ist der gemeindliche Ergebnisplan der wichtigste Bestandteil des Haushalts der Gemeinde (vgl. § 2 GemHVO NRW). Er umfasst die ordentlichen Erträge und Aufwendungen, die Finanzerträge und Finanzaufwendungen sowie die außerordentlichen Erträge und Aufwendungen. Das voraussichtliche Ressourcenaufkommen und der Ressourcenverbrauch der Gemeinde im Haushaltsjahr sollen dafür vollständig ermittelt werden. Auf dieser Grundlage werden in der gemeindlichen Haushaltssatzung der Gesamtbetrag der Erträge und der Gesamtbetrag der Aufwendungen für das Haushaltsjahr festgesetzt. Dadurch lässt sich anhand möglicher Betragsunterschiede unmittelbar erkennen, ob die Gemeinde ihre Verpflichtung zum Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 GO NRW erfüllt hat. Im Ergebnisplan wird dazu der Differenzbetrag als Jahresergebnis ausgewiesen, das entweder einen Überschuss (positiver Betrag) oder einen Fehlbetrag (negativer Betrag) darstellt.

In diesem Zusammenhang muss bei der Festsetzung des Gesamtbetrages in der gemeindlichen Haushaltssatzung keine Differenzierung nach ordentlichen Erträgen und Aufwendungen sowie außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen vorgenommen werden. Vielfach entstehen die außerordentlichen Erträge und Aufwendungen erst durch unplanbare Ereignisse im Haushaltsjahr (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 18 und 19 GemHVO NRW). Soweit die außerordentlichen Erträge und Aufwendungen aber planbar sind, z.B. bei einer geplanten Veräußerung eines gemeindlichen Betriebes, sind diese im Ergebnisplan zu veranschlagen. Außerdem sind die allgemeinen Planungsgrundsätze zu beachten (vgl. § 11 GemHVO NRW).

**2.1.1.2 Zu Nummer 1b (Festsetzungen aus dem Finanzplan):**

Der gemeindliche Finanzplan beinhaltet alle von der Gemeinde für das Haushaltsjahr geplanten Einzahlungen und Auszahlungen. Die Pflicht zur Aufstellung des Finanzplans ist insbesondere aus den Besonderheiten der öffentlichen Haushaltsplanung und Rechenschaftslegung hergeleitet, denn die Vorsorge für eine ausreichende Liquidität bzw. die Finanzmittelherkunft und die Finanzmittelverwendung ist unverzichtbar für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft.

Die gemeindliche Haushaltssatzung muss daher bezogen auf den Finanzplan der Gemeinde den Gesamtbetrag der Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, den Gesamtbetrag der Einzahlungen und Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit und den Gesamtbetrag aus der Finanzierungstätigkeit festsetzen

(vgl. § 3 GemHVO NRW). Dabei sind insbesondere die Verpflichtung der Gemeinde zur Sicherstellung der Finanzierung von Investitionen nach § 75 Absatz 6 GO NRW, aber auch die allgemeinen Planungsgrundsätze zu beachten (vgl. § 11 GemHVO NRW).

### **2.1.1.3 Zu Nummer 1c (Festsetzung der Kreditermächtigung):**

In der jährlichen Haushaltssatzung der Gemeinde sind die von der Gemeinde für das Haushaltsjahr vorgesehenen Kreditaufnahmen für Investitionen mit ihrem Gesamtbetrag festzusetzen. Diese besondere Festsetzung stellt als Kreditermächtigung eine Erlaubnis für die gemeindliche Verwaltung dar, bei einem tatsächlichem Zahlungsbedarf für Investitionsauszahlungen im Haushaltsjahr und nach der Prüfung, ob eine andere Finanzierung nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzweckmäßig wäre, das erforderliche Fremdkapital bis zu der festgesetzten Höhe aufnehmen zu können. Der satzungsmäßig festgesetzte Gesamtbetrag soll dabei gewährleisten, dass die gemeindlichen Verpflichtungen aus solchen Geschäften auch künftig noch mit der Leistungsfähigkeit der Gemeinde in Einklang stehen.

Die Höhe der Kreditermächtigung als Fremdfinanzierungsbedarf ist dabei einerseits abhängig von der für das Haushaltsjahr vorgesehenen Anschaffung von Vermögensgegenständen, für die im vorgesehenen Umfang im Finanzplan Auszahlungen aus der gemeindlichen Investitionstätigkeit veranschlagt sein müssen. Andererseits aber auch von den Einzahlungen aus der gemeindlichen Investitionstätigkeit, z.B. Einzahlungen aus Zuwendungen für gemeindliche Investitionen, und von den verfügbaren Eigenmitteln der Gemeinde. Die Kreditermächtigung für Kredite für Investitionen umfasst dabei nicht die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung nach § 89 GO NRW, für die in der gemeindlichen Haushaltssatzung ein Höchstbetrag gesondert festzusetzen ist (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW).

Durch die besondere Satzungsregelung wird insbesondere auch verdeutlicht, dass die von der Gemeinde zu beschaffenden Finanzmittel, die in der Rangfolge der Finanzmittel nach § 77 GO NRW vor den Investitionskrediten liegen, nicht ausreichen, um die gemeindlichen Aufgaben im betreffenden Haushaltsjahr in ausreichendem Maße zu erfüllen. Die satzungsmäßige Festsetzung für Investitionskredite darf zudem nur den Gesamtbetrag ausweisen, der sich durch den Bedarf für die örtliche Aufgabenerfüllung ergibt und der im gemeindlichen Haushaltsplan bedarfsgerecht veranschlagt worden ist, jedoch nicht auch den Bedarf, der möglicherweise bei den gemeindlichen Betrieben besteht.

Mit der Festsetzung der Kreditermächtigung in der gemeindlichen Haushaltssatzung ist zudem nicht unmittelbar eine Ermächtigung zur Aufnahme der einzelnen Kredite verbunden (vgl. § 86 GO NRW). Die Aufnahme der einzelnen Kredite bedarf ggf. noch einer Beteiligung des Rates der Gemeinde, soweit nicht vor Ort die Kreditaufnahme als Geschäft der laufenden Verwaltung gilt (vgl. § 41 Absatz 3 GO NRW). Mit der Festsetzung in der gemeindlichen Haushaltssatzung wird zudem keine Entscheidung darüber getroffen, in welcher Währung die gemeindlichen Kredite für Investitionen aufzunehmen sind. Die voraussichtlichen Einzahlungen aus der Aufnahme von Investitionskrediten nach § 86 GO NRW sind im gemeindlichen Finanzplan zu veranschlagen (vgl. §§ 3 und 11 GemHVO NRW). Die gleichzeitige Festsetzung der Kreditermächtigung in der gemeindlichen Haushaltssatzung bedeutet dabei keine Doppelerfassung der Investitionskredite, sondern nur deren Zusammenfassung im Sinne der Ermächtigungen zur Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft.

Die Gemeinde kann die geplanten Kredite daher unter Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten sowohl in Euro-Währung als auch in fremder Währung aufnehmen. In solchen Fällen wird das Kreditvolumen i.d.R. nicht in Euro bemessen, sondern in einer anderen Währung, z.B. Schweizer Franken, Japanischer Yen, und kommt in dieser Währung oftmals auch zur Auszahlung. Es kann ein in fremder Währung aufgenommener Kredit gleichwohl aber auch in Euro zur Auszahlung kommen. Die Gemeinde hat in ihrer Haushaltssatzung den Gesamtbetrag der Kreditermächtigung immer in Euro anzugeben. Soweit im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung keine Kredite für gemeindliche Investitionen vorgesehen werden, soll die gemeindliche Haushaltssatzung eine entsprechende

Festlegung als Alternative zur ansonsten vorzunehmenden Festlegung enthalten, denn das Muster für die gemeindliche Haushaltssatzung ist für verbindlich erklärt worden (vgl. Nr. 1.1.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300 und § 2 in der Anlage 1 „Muster für die Haushaltssatzung“).

#### **2.1.1.4 Zu Nummer 1d (Festsetzung der Verpflichtungsermächtigungen):**

Mit der Festsetzung des Gesamtbetrages der Verpflichtungsermächtigungen wird der gemeindlichen Verwaltung im Rahmen der Investitionstätigkeit das Eingehen von Verpflichtungen, die künftige Haushaltsjahre mit Auszahlungen für Investitionen belasten ermöglicht (vgl. § 85 GO NRW i.V.m. § 13 GemHVO NRW). Ihre Veranschlagung ist vielfach bei mehrjährigen Investitionsmaßnahmen sinnvoll und sachgerecht, um keine unnötige Unterbrechung der Durchführung einer Maßnahme aus haushaltsrechtlichen Gründen zu riskieren. Damit die Inanspruchnahme der vom Rat der Gemeinde getroffenen Festsetzungen, die sich auf künftige Haushaltsjahre auswirken, auch in diesen Haushaltsjahren nachvollziehbar bleibt, ist dem Haushaltsplan jährlich eine jahresbezogene Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen beizufügen (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 4 i.V.m. § 13 GemHVO NRW).

Die Festsetzung und auch die Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen sind nicht erforderlich für die Geschäfte der laufenden Verwaltung, auch wenn diese Geschäfte, z.B. der Abschluss von Mietverträgen oder Personalentscheidungen, sich belastend auf künftige Haushaltsjahre auswirken können. Die Summe der im Ergebnisplan veranschlagten Aufwandsermächtigungen, z.B. für Miet-, Leasing- und PPP-Geschäfte, die zu langfristigen Belastungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft führen, darf nicht die finanzielle Leistungskraft der Gemeinde übersteigen. Soweit im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung keine Verpflichtungsermächtigungen vorgesehen werden, soll die gemeindliche Haushaltssatzung eine entsprechende Festlegung als Alternative zur ansonsten vorzunehmenden Festlegung enthalten, denn das Muster für die gemeindliche Haushaltssatzung ist für verbindlich erklärt worden (vgl. Nr. 1.1.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300 und § 3 in der Anlage 1 „Muster für die Haushaltssatzung“).

#### **2.1.2 Zu Nummer 2 (Verzehr des Eigenkapitals):**

##### **2.1.2.1 Die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage**

Die Gemeinde muss in ihrer Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr die vorgesehene Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage (vgl. 75 Absatz 3 GO NRW) festsetzen, wenn der gemeindliche Ergebnisplan ein negatives Jahresergebnis aufweist (vgl. § 3 GemHVO NRW) und die Ausgleichsrücklage (vgl. § 75 Absatz 3 GO NRW) dafür in Anspruch genommen werden soll, weil diese noch nicht ausgeschöpft ist. Einer solchen Festsetzung ist immer der Vorrang vor einer Festsetzung der Verringerung der allgemeinen Rücklage zu geben, denn die Gemeinde ist in den Fällen sie den Ausgleich zwischen den jahresbezogenen Erträgen und Aufwendungen nach § 75 Absatz 2 Satz 2 GO NRW (originärer Haushaltsausgleich) nicht erreicht zunächst verpflichtet, den jahresbezogenen Ausgleich unter Einbeziehung der Ausgleichsrücklage herzustellen, der dann als „fiktiver“ Haushaltsausgleich gilt und keiner Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde bedarf (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 3 GO NRW).

Die Einbeziehung der Ausgleichsrücklage in den Haushaltsausgleich zeigt eine als allgemein vertretbar angesehene Inanspruchnahme des gemeindlichen Eigenkapitals auf, denn die Grundverpflichtung, dass im Haushaltsjahr die voraussichtlichen Erträge die Höhe der vorgesehenen Aufwendungen erreichen sollen, wird von der Gemeinde nicht erfüllt. Durch das voraussichtlich entstehende negative Jahresergebnis kommt es dazu, dass die vorhandene Substanz der Gemeinde im entsprechenden Umfang aufgezehrt wird. Über die mögliche Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage als der Verzehr des gemeindlichen Eigenkapitals hinaus muss deshalb die weitere Entwicklung des gemeindlichen Eigenkapitals in einer besonderen Anlage zum gemeindlichen Haushaltsplan dargestellt werden (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 7 GemHVO NRW).

Sofern im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung keine Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage vorgesehen wird und daher keine Verringerung der allgemeinen Rücklage erfolgen wird, kann die gemeindliche Haushaltssatzung unabhängig von der ggf. vorgesehenen eine entsprechende Festlegung als Alternative zur ansonsten vorzunehmenden Festlegung enthalten, denn das Muster für die gemeindliche Haushaltssatzung ist für verbindlich erklärt worden (vgl. Nr. 1.1.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300 und § 4 in der Anlage 1 „Muster für die Haushaltssatzung“).

### **2.1.2.2 Die Verringerung der allgemeinen Rücklage**

#### **2.1.2.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde muss in ihrer Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr die geplante Verringerung der allgemeinen Rücklage festsetzen (vgl. § 75 Absatz 4 GO NRW) festsetzen, wenn der gemeindliche Ergebnisplan ein negatives Jahresergebnis aufweist (vgl. § 3 GemHVO NRW). Eine solche Sachlage ist gegeben, wenn der Gesamtbetrag der gemeindlichen Erträge nicht mehr die Höhe des Gesamtbetrages der Aufwendungen der Gemeinde erreicht (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 2 GO NRW) und die Ausgleichsrücklage von der Gemeinde bereits vollständig ausgeschöpft worden ist (vgl. § 75 Absatz 3 GO NRW).

In den Fällen, in denen ein Fehlbedarf im gemeindlichen Ergebnisplan jedoch noch teilweise durch eine Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage gedeckt werden kann, kommt es auch neben der Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage auch zu einer Verringerung der allgemeinen Rücklage. Bei einer solchen Sachlage besteht dann kein fiktiver Haushaltsausgleich mehr, selbst wenn die Ausgleichsrücklage überwiegend in Anspruch genommen worden ist. Der gemeindliche Haushalt kann nur dann noch als ausgeglichen gelten, wenn der Fehlbedarf im Ergebnisplan allein durch den Bestand in der Ausgleichsrücklage „gedeckt“ werden kann (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 2 GO NRW).

Ein solcher Fehlbedarf stellt regelmäßig eine Vorbelastung für das gemeindliche Haushaltsjahr und ggf. weitere Haushaltsjahre dar und wirkt sich daher auch unmittelbar auf die wirtschaftliche Lage der Gemeinde aus. Diese Verringerung des Eigenkapitals wird daher als so gewichtig angesehen, dass dazu die Genehmigung der Aufsichtsbehörde der Gemeinde erforderlich ist (vgl. § 75 Absatz 4 Satz 1 GO NRW). Die Aufsichtsbehörde kann dabei ihre Genehmigung unter Bedingungen und mit Auflagen erteilen (vgl. § 75 Absatz 4 Satz 3 GO NRW). In den Fällen, in denen aufgrund der von der Gemeinde für mehrere Haushaltsjahre geplanten Fehlbedarfe erhebliche Einschränkungen für die gemeindliche Haushaltswirtschaft erwartet werden, kann für die Aufsichtsbehörde die Verpflichtung entstehen, von der Gemeinde die Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 GO NRW zu verlangen (vgl. § 75 Absatz 4 Satz 3 GO NRW).

Soweit im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung keine Verringerung der allgemeinen Rücklage vorgesehen wird, soll vor Ort über eine entsprechende Festlegung als Alternative zur ansonsten vorzunehmenden Festlegung in der gemeindlichen Haushaltssatzung entschieden werden. Das Muster für die gemeindliche Haushaltssatzung ist zwar für verbindlich erklärt worden (vgl. Nr. 1.1.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300 und § 4 in der Anlage 1 „Muster für die Haushaltssatzung“), ohne Verringerung der allgemeinen Rücklage besteht aber durchaus die Möglichkeit, an dieser Stelle auch eine Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage festzusetzen.

#### **2.1.2.2.2 Kein Verwaltungsverfahren neben der Anzeige der Haushaltssatzung**

Für die Erteilung der Genehmigung der Verringerung der allgemeinen Rücklage durch die Aufsichtsbehörde soll kein eigenständiges Verwaltungsverfahren durchgeführt werden. Vielmehr ist zu erteilende Genehmigung zur

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 78 GO NRW**

Verringerung der allgemeinen Rücklage durch die Aufsichtsbehörde ein wichtiger Gegenstand des Anzeigeverfahrens der Haushaltssatzung durch die Gemeinde. Dieser Zusammenhang besteht schon allein deshalb, weil die Verringerung der allgemeinen Rücklage nach § 78 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW einer Festsetzung in der gemeindlichen Haushaltssatzung bedarf. Die Notwendigkeit von zwei, ggf. parallel laufenden Verwaltungsverfahren (ein Anzeige- und ein Genehmigungsverfahren) lässt sich aus der Verbindung der §§ 75, 78 und 80 GO NRW für die Anzeige der Haushaltssatzung der Gemeinde nicht herleiten.

Die Entscheidung des Rates über die Verringerung der allgemeinen Rücklage im Rahmen seines Beschlusses über die jährliche Haushaltssatzung nach § 78 GO NRW belegt vielmehr, dass es nur ein Verfahren im Rahmen der Anzeige der Haushaltssatzung der Gemeinde geben kann. Im gemeindlichen Haushaltsrecht war es immer die Regel, dass die Aufsichtsbehörde über haushaltsplanmäßige Erfordernisse im Rahmen einer Anzeige der Haushaltssatzung der Gemeinde zu entscheiden hat, selbst wenn andere Genehmigungserfordernisse bestehen, z. B. bei der Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes (vgl. § 76 i.V.m. § 80 GO NRW). Die ausdrückliche Antragsregelung in § 75 Absatz 4 GO NRW dient daher sachlogisch nur der Festlegung des Fristbeginns für die Genehmigungsfiktion im Rahmen der Anzeige der Haushaltssatzung der Gemeinde gegenüber ihrer Aufsichtsbehörde nach § 80 Absatz 5 GO NRW.

Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde ist dabei gehalten, die Anzeige der Haushaltssatzung der Gemeinde auf genehmigungspflichtige Sachverhalte zu prüfen und ggf. weitere Informationen oder Unterlagen von der Gemeinde nachzufordern, z.B. wenn in der Anzeige der Haushaltssatzung der Gemeinde die Genehmigung zur Verringerung der allgemeinen Rücklage nicht gesondert durch die Gemeinde beantragt worden ist oder ist dieses von ihr nicht auf eine andere Weise in ihrer Anzeige der Haushaltssatzung ausgeführt ist. Sind genehmigungspflichtige Sachverhalte gegeben, aber in der Anzeige nicht ausdrücklich dargestellt oder ist darin nicht ausdrücklich eine Genehmigung zur Verringerung der allgemeinen Rücklage beantragt, hat die Aufsichtsbehörde eine Auslegung der gemeindlichen Anzeige nach den in Verwaltungsverfahren üblichen Regeln vorzunehmen.

### **2.1.3 Zu Nummer 3 (Festsetzung des Höchstbetrages der Kredite zur Liquiditätssicherung):**

#### **2.1.3.1 Die Ermittlung des Höchstbetrages**

Dem Gebot in § 75 Absatz 6 GO NRW, die Liquidität der Gemeinde sicherzustellen, damit die gemeindlichen Zahlungsverpflichtungen im Haushaltsjahr bei ihrer Fälligkeit erfüllt werden können, kann die Gemeinde nur nachkommen, wenn es ihr ermöglicht wird, zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen und bei Bedarf auch eine vorübergehende Fremdfinanzierung vorzunehmen. Es bedarf dazu einer gesonderten Ermächtigung des Rates der Gemeinde zur Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung, um bei Bedarf die auftretenden Auszahlungsverpflichtungen zu decken, wenn z. B. durch die üblichen Finanzquellen der Gemeinde eine ausreichende Liquidität zeitgerecht nicht möglich ist.

Der jahresbezogene Bedarf an Krediten zur Liquiditätssicherung, der im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im neuen Haushaltsjahr benötigt wird, ist im Zeitpunkt der gemeindlichen Haushaltsplanung i.d.R. hinsichtlich seiner Höhe nicht betragsgenau bestimmbar. Oftmals ist das Volumen von verschiedenen, meistens erst im Ablauf des Haushaltsjahres auftretenden Faktoren abhängig, sodass der tatsächliche Liquiditätsbedarf der Gemeinde sich sowohl hinsichtlich seiner Höhe als auch seiner Laufzeit regelmäßig nur tagessaktuell ergibt.

Der satzungsrechtliche Höchstbetrag stellt dabei eine Bestandsgröße dar, die nicht überschritten werden darf. In Abhängigkeit von den Laufzeiten der Kredite besteht daher keine Begrenzung bezogen auf den Umfang der Einzahlungen aus der Kreditaufnahme und den Auszahlungen wegen der Tilgungen, wenn dadurch der Höchstbetrag als Bestandsgröße nicht überschritten wird. Die einzelnen Kreditaufnahmen der Gemeinde sind dabei dann nominal zusammenzurechnen, wenn sie sich in zeitlicher Hinsicht überschneiden. Außerdem dürfen in den

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 78 GO NRW**

Höchstbetrag nur die Kreditaufnahmen für die eigenen haushaltsmäßigen Auszahlungsverpflichtungen und nicht Kreditaufnahmen für andere Zwecke einfließen, z. B. zur Verstärkung der Liquidität in einem Liquiditätsverbund. Für die Gemeinde besteht daher eine unterjährige Überprüfungspflicht, ob der in der Haushaltssatzung festgesetzte Höchstbetrag nicht überschritten wurde und nicht für andere Zwecke verwendet wird.

Der mögliche Bedarf an kurzfristigen Krediten für das Haushaltsjahr ist deshalb unter Berücksichtigung der örtlichen Finanzverhältnisse zu schätzen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass möglicherweise mehrere Liquiditätskredite nebeneinander bestehen können. Deren Umfang muss von dem Höchstbetrag abgedeckt sein. Es gilt deshalb, einen möglichst zutreffenden Höchstbetrag für die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung für das Haushaltsjahr zu bestimmen. Dabei ist zu beachten, dass der Betragsermittlung nur die Zahlungsvorgänge im Rahmen der eigenen im Haushaltsplan veranschlagten Verpflichtungen zugrunde gelegt werden dürfen. Die Finanzierung von Dritten oder eine andere Zwecksetzung, z. B. die Beteiligung der Gemeinde am Cashpooling, dürfen dabei nicht in die Ermittlung des Höchstbetrages einbezogen werden. Die Gemeinde würde dadurch dann Kredite zur Liquiditätssicherung oberhalb ihres eigenen haushaltsmäßigen Bedarfs aufnehmen.

Die Ermittlung des Höchstbetrages der Kredite zur Liquiditätssicherung durch die Gemeinde muss deshalb die im Haushaltsjahr voraussichtlich entstehenden Zahlungsströme und andere örtliche Gegebenheiten berücksichtigen, die sich auf den gemeindlichen Zahlungsverkehr auswirken. Ausgehend von den Zeiträumen der gemeindlichen Liquiditätsplanung müssen aus der mehrjährigen Erfahrung monats-, wochen- oder ggf. auch tagesgenaue Zahlungen geschätzt werden, durch die sich der Höchstbetrag bestimmen lässt. Einige mögliche Planungszeiträume werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Der Höchstbetrag bei Liquiditätskrediten</b>							
Jahr ...		Jahr ...		Jahr ...		Langfristige Planung ►	
Haushaltsjahr ...					▲ <b>Höchstbetrag aus haushaltsjahrbezogener Planung</b>		
1. Quartal		...		<u>Messgrößen:</u> - Einzahlungen - Auszahlungen - Bestand an Liquiditätskrediten		▲ <b>Höchstbetrag aus quartalsbezogener Planung</b>	
Januar	...	...	...		<u>Messgrößen:</u> - Einzahlungen - Auszahlungen - Bestand an Liquiditätskrediten		▲ <b>Höchstbetrag aus monatsbezogener Planung</b>
Mo.	...	...	...	...	<u>Messgrößen:</u> - Einzahlungen - Auszahlungen - Bestand an Liquiditätskrediten		▲ <b>Höchstbetrag aus wochen- oder tagesgenauer Planung</b>

*Abbildung 58 „Die Ermittlung des Höchstbetrages an Liquiditätskrediten“*

Der Grundsatz der Vollständigkeit sollte im Rahmen der gemeindlichen Liquiditätsplanung eine ausreichende Beachtung finden, denn je weniger Zahlungsströme von der Gemeinde in die von ihr vorgesehene Planungszeit einbezogen werden, desto ungenauer sind die Aussagen zur Liquiditätsentwicklung der Gemeinde. Auch der Grundsatz der Zeitpunktgenauigkeit ist dabei für die Gemeinde von erheblicher Bedeutung.

Der ermittelte Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung ist dann in der gemeindlichen Haushaltssatzung festzusetzen. In den Fällen, in denen im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung keine Festsetzung über Kredite zur Liquiditätssicherung vorgesehen wird, soll an der entsprechenden Stelle dann eine alternative Festlegung enthalten, denn das Muster für die gemeindliche Haushaltssatzung ist für verbindlich erklärt worden (vgl. Nr. 1.1.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

### **2.1.3.2 Die Inanspruchnahme der Kredite zur Liquiditätssicherung**

Die Kredite zur Liquiditätssicherung stellen für die Gemeinde kurzfristiges Fremdkapital und der in der Haushaltssatzung festgesetzte Höchstbetrag stellt eine örtliche Schätzgröße aus den Erfahrungswerten der Gemeinde dar. Diese Ermächtigung beinhaltet das Recht, jeweils bei Bedarf innerhalb des Haushaltsjahres die notwendigen Kredite zur Liquiditätssicherung im vom Rat gesetzten Rahmen aufzunehmen. Die Summe der aufgenommenen Kredite zur Liquiditätssicherung darf an keinem Tag des Haushaltsjahres den Höchstbetrag nach der gemeindlichen Haushaltssatzung überschreiten.

Die einzelnen Kreditaufnahmen sind dafür nur dann nominal zusammenzurechnen, wenn sie sich zeitlich überschneiden. Diese Gesamtbetrachtung gilt auch dann, wenn statt der Aufnahme einzelner Kredite der Gemeinde insgesamt ein oder mehrere Überziehungs- oder Kontokorrentkredite der Gemeinde eingeräumt wurden. Deshalb ist zu beachten, dass der in der gemeindlichen Haushaltssatzung festgesetzte Höchstbetrag die Höchstgrenze für alle Arten der kurzfristigen Verstärkung von Zahlungsmitteln der Gemeinde darstellt, soweit diese gemeindliche Kredite zur Liquiditätssicherung sind.

Es bedarf in diesem Zusammenhang immer einer Abstimmung über die Abwicklung der gemeindlichen Geldgeschäfte und der Festlegung von Verantwortlichkeiten zwischen den Beteiligten. Dieser Bedarf besteht insbesondere dann, wenn eine Gemeinde einen Liquiditätsverbund bzw. ein Cashpooling mit einem Masteraccountkonto zwischen der Verwaltung und den Betrieben einrichtet, sodass auch die ggf. beauftragte Bank einzubeziehen ist. In den Fällen, in denen in einem solchen Liquiditätsverbund die Abwicklung der Geldgeschäfte über die Kernverwaltung der Gemeinde erfolgen soll, tritt die Gemeinde für die rechtlich selbstständigen gemeindlichen Betriebe als „innere“ Bank auf. Ein solcher Liquiditätsverbund darf zudem nicht dazu führen, dass die Gemeinde Kredite zur Liquiditätssicherung oberhalb ihres eigenen haushaltsmäßigen Bedarfs aufnimmt.

### **2.1.3.3 Kredite zur Liquiditätssicherung und Haushaltsplan**

Die Kredite zur Liquiditätssicherung werden von der Gemeinde wegen ihrer zeitweilig bestehenden mangelnden Zahlungsfähigkeit aufgenommen. Daher besteht dazu kein unmittelbarer Zusammenhang mit den im Haushaltsplan veranschlagten Erträgen der Gemeinde (vgl. § 2 i.V.m. § 11 GemHVO NRW). Ein negativer Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit im Finanzplan (vgl. § 3 GemHVO NRW) macht zwar deutlich, dass die Gemeinde im Haushaltsjahr voraussichtlich Kredite zur Liquiditätssicherung benötigt, dieser Saldo stellt jedoch nicht gleichzeitig den Betrag dar, der vorübergehend tatsächlich zur Aufrechterhaltung der Zahlungsfähigkeit im Haushaltsjahr insgesamt benötigt wird.

Der täglich zu ermittelnde Liquiditätsbedarf und das daraus ggf. entstehende Erfordernis, Kredite zur Liquiditätssicherung aufzunehmen und auch unterjährig wieder zurückzuzahlen, bringen es mit sich, dass eine zum Stichtag des Jahresabschlusses möglicherweise noch bestehende Rückzahlungsverpflichtung im Rahmen der Haushalts-

planung betragsmäßig nicht genau vorher bestimmbar ist. Dieser Sachverhalt und die Sachlage, dass die Einzahlungen aus Krediten zur Liquiditätssicherung keine haushaltsmäßigen Finanzierungsmittel darstellen, ist u.a. der Anlass dafür, auf die Vorgabe einer Veranschlagung von Krediten zur Liquiditätssicherung im gemeindlichen Finanzplan durch eine gesonderte Haushaltsposition zu verzichten.

Die für entbehrlich angesehene Veranschlagung im gemeindlichen Finanzplan steht jedoch einem Nachweis der Zahlungen aus der Aufnahme und den Tilgungen der gemeindlichen Kredite zur Liquiditätssicherung in der Finanzrechnung der Gemeinde als in Anspruch genommene „Betriebsmittel“ zur Sicherung der gemeindlichen Liquidität nicht entgegen (vgl. § 39 GemHVO NRW). In den Fällen, in denen zum Stichtag des gemeindlichen Jahresabschlusses noch eine Rückzahlungsverpflichtung der Gemeinde aus der Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung besteht, muss die Gemeinde diese Verpflichtung betragsmäßig in der gemeindlichen Finanzrechnung nachweisen und in der gemeindlichen Bilanz gesondert unter dem Posten „Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung ansetzen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.3 GemHVO NRW).

#### **2.1.4 Zu Nummer 4 (Festsetzung der Steuersätze):**

##### **2.1.4.1 Die Inhalte der Festsetzung**

In ihre Haushaltssatzung hat die Gemeinde die örtlichen Steuersätze, die von der Gemeinde festzusetzen sind und die im Haushaltsjahr gelten sollen, aufzunehmen, soweit die gemeindlichen Steuersätze nicht in einer gesonderten i.d.R. mehrjährig geltenden Steuersatzung geregelt werden. Die Finanzhoheit der Gemeinde besteht in diesen Fällen darin, dass die Gemeinde in eigener Verantwortung die notwendigen Regelungen über die Erhebung von Abgaben trifft (vgl. § 3 KAG NRW).

Die Gemeinde muss dabei die festzulegenden Hebesätze, z.B. für die Grundsteuer und Gewerbesteuer, nach realistischen Gesichtspunkten vor Ort bestimmen und dabei nicht nur nach ihren eigenen Interessen handeln, sondern auch auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Abgabepflichtigen Rücksicht nehmen (vgl. § 10 Satz 2 GO NRW). Die Festsetzung der Hebesätze durch die Gemeinde ist deshalb kein Selbstzweck, sondern eingebunden in die Berechtigung „Steuererhebung“, die der Gemeinde gesetzlich zusteht. Dieser Status dient u.a. auch der Finanzmittelbeschaffung der Gemeinde.

##### **2.1.4.2 Die Steuersätze für die Realsteuern**

Zu den gemeindlichen Steuersätzen, die von der Gemeinde für jedes Haushaltsjahr neu festzusetzen sind, gehören die Hebesätze für die örtlichen Realsteuern, d.h. die Grundsteuer von den land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken (Grundsteuer A), die Grundsteuer von weiteren Grundstücken (Grundsteuer B) und die Gewerbesteuer (vom Ertrag und Kapital). Für die Grundsteuer ist den Gemeinden im Rahmen des Grundsteuergesetzes das Heberecht eingeräumt worden und setzt den Hebesatz fest (vgl. § 1 Absatz 1 und § 25 Absatz 1 GrStG). Die Gemeinde kann daher bestimmen, mit welchem Von-Hundert-Satz des Steuermessbetrages oder des Zerlegungsanteils die Grundsteuer erhoben werden soll. Für die Erhebung der Gewerbesteuer gilt in entsprechender Weise § 4 Absatz 1 und § 16 GewStG).

Der Gemeinde ist es im Rahmen ihrer Steuererhebung freigestellt, die Festsetzung der Hebesätze für ein Jahr oder mehrere Jahre vorzunehmen. Sie kann den Hebesatz jedoch höchstens für den Hauptveranlagungszeitraum der Steuermessbeträge festsetzen und muss diesen Beschluss bis zum 30. Juni eines Kalenderjahres fassen (vgl. z.B. § 25 Absatz 2 und 3 GrStG). Solche Festsetzungen müssen von der Gemeinde jedoch immer bezogen auf die einzelnen Realsteuerarten vorgenommen werden. Die Festsetzung gilt dann zudem, auch rückwirkend, für das ganze Haushaltsjahr. In Einzelfällen bedarf es ggf. zur gemeindlichen Haushaltssatzung einer Nachtragsatzung nach § 81 GO NRW, wenn die Hebesätze der Gemeinde neu festgelegt bzw. verändert werden sollen.

### **2.1.5 Zu Nummer 5 (Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs):**

Die Gemeinden, die zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 GO NRW verpflichtet sind, müssen in ihrer Haushaltssatzung das Jahr bestimmen, in dem der Haushaltsausgleich wieder hergestellt ist. Diese Festlegung verbindet die Regelung über das Haushaltssicherungskonzept mit der Bestimmung über den Haushaltsausgleich (vgl. § 75 Absatz 2 und § 76 GO NRW). Der Rat der Gemeinde wird dadurch verpflichtet, den nächstmöglichen Zeitpunkt festzusetzen, bis zu dem die Gemeinde den Haushaltsausgleich wieder hergestellt hat (vgl. § 76 Absatz 1 Satz 1 GO NRW).

Der Rat soll aber auch im Rahmen seiner Zuständigkeit ein Haushaltssicherungskonzept aufstellen (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW). Das Haushaltssicherungskonzept bedarf dabei der aufsichtsbehördlichen Genehmigung, denn der auslösende Fehlbedarf bzw. Fehlbetrag im Haushaltsjahr oder in den drei folgenden Planungsjahren führt zur Verringerung des Eigenkapitals in Form der Inanspruchnahme der allgemeinen Rücklage (vgl. § 76 Absatz 2 GO NRW).

Das Instrument „Ha Haushaltssicherungskonzept“ soll daher zukunftsorientiert als Sanierungskonzept dienen, um durch darin enthaltene effektive Konsolidierungsmaßnahmen die dauerhafte Leistungsfähigkeit der Gemeinde und den Haushaltsausgleich wieder herzustellen und dauerhaft zu sichern. Diese Vorgaben erfordern vom Rat der Gemeinde bzw. von den Verantwortlichen in der Gemeinde, ebenfalls ein Sanierungscontrolling einzurichten, um den erforderlichen Sanierungserfolg, ggf. auch in Teilschritten, zu messen und die notwendigen Konsequenzen für die weitere wirtschaftliche Entwicklung daraus zu ziehen.

## **2.2 Zu Satz 2 (Weitere Vorschriften in der Haushaltssatzung):**

### **2.2.1 Die Inhalte der Vorschrift**

Die jährliche Haushaltssatzung der Gemeinde kann weitere ortsbezogene Vorschriften enthalten. Solche Vorschriften müssen einen Bezug zur Haushaltswirtschaft der Gemeinde haben, für das jeweilige Haushaltsjahr von Bedeutung sein und nicht bereits zum Regelungsgegenstand einer anderen Satzung der Gemeinde gemacht worden sein, z. B. der Hauptsatzung der Gemeinde. Die sachliche Erweiterung der Haushaltssatzung ermöglicht, besondere örtliche Sachverhalte oder Gegebenheiten, die von Bedeutung für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde im Haushaltsjahr sind, satzungsrechtlich zu regeln bzw. festzulegen.

Als weitere Vorschriften der gemeindlichen Haushaltssatzung kommen daher örtliche Regelungen in Betracht, die sich auf Erträge und Aufwendungen des Ergebnisplans (vgl. § 2 GemHVO NRW), auf Einzahlungen und Auszahlungen des Finanzplans (vgl. § 3 GemHVO NRW), auf den Stellenplan des Haushaltsjahres (vgl. § 74 Absatz 2 GO NRW i.V.m. § 8 GemHVO NRW) sowie auf das Haushaltssicherungskonzept (vgl. § 76 GO NRW i.V.m. § 5 GemHVO NRW) beziehen. Weitere ortsbezogene Vorschriften können erforderliche Vorbehalte für die Inanspruchnahme von Ermächtigungen, z. B. das vorherige Einholen der Zustimmung des Kämmers sein, für das dann festzulegen ist, auf was sich dieses im Einzelfall bezieht, z.B. auf das gesamte Volumen bestimmter im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagter Ermächtigungen oder einen Teil davon, wenn z. B. ein bestimmtes Volumen bereits in Anspruch genommen worden ist.

Die Gemeinde muss sich bei der Ausgestaltung ortsbezogene Vorschriften im Rahmen der geltenden Rechtsvorschriften bzw. haushaltsrechtlichen Rahmenbedingungen bewegen. Sie muss aber auch das Bepackungsverbot beachten, nach dem die Haushaltssatzung der Gemeinde nur zweckbezogene Bestimmungen zur Haushaltsausführung durch die gemeindliche Verwaltung (sachliches Bepackungsverbot) sowie zeitbezogene Bestimmungen, die nicht die Geltungsdauer der Haushaltssatzung überschreiten (zeitliches Bepackungsverbot), enthalten dürfen.

Für den gemeindlichen Haushaltsplan gelten diese Vorgaben entsprechend. Soweit Ausnahmen von den zuletzt genannten Verboten bestehen, z. B. die Regelungen über die Geltungsdauer von Kreditermächtigungen (vgl. § 86 Absatz 2 GO NRW und die Geltungsdauer von Verpflichtungsermächtigungen (vgl. § 85 Absatz 2 GO NRW) sind diese Ausnahmen durch den Gesetzgeber festgelegt worden. Sie liegen dadurch außerhalb der haushaltsrechtlichen Zuständigkeit des Rates der Gemeinde.

### **2.2.2 Die Ausweispflicht für Sperrvermerke**

Nach der Vorschrift des § 23 Absatz 2 GemHVO NRW sind die für die Bewirtschaftung festgelegten Sperrvermerke oder andere besondere Bestimmungen sind, soweit sie bereits bei der Aufstellung des Haushaltsplans feststehen, im Haushaltsplan oder in der Haushaltssatzung auszuweisen. Damit wird die erforderliche Transparenz über die Vorgaben für die Ausführung des Haushaltsplans geschaffen und die Beachtung der erlassenen Bewirtschaftungsbestimmungen gesichert werden. In diesem Zusammenhang erhält der Rat im Rahmen des Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen die notwendige Kenntnis der von der Verwaltung vorgeschlagenen Sperrvermerke oder anderer besonderer Bestimmungen. Der Rat kann solche Bestimmungen im Rahmen seines Budgetrechts übernehmen, ändern oder ergänzen. Er kann aber auch eine Initiative ergreifen und aus seiner Sicht weitere oder andere notwendige Vorgaben setzen.

Die jährliche Haushaltssatzung der Gemeinde kann nach § 78 Absatz 2 Satz 2 GO NRW weitere ortsbezogene Vorschriften enthalten, wenn diese einen Bezug zur Haushaltswirtschaft der Gemeinde haben, für das jeweilige Haushaltsjahr von Bedeutung sind und nicht bereits Regelungsgegenstand einer anderen Satzung der Gemeinde sind, z. B. der Hauptsatzung der Gemeinde. Weitere ortsbezogene Vorschriften können erforderliche Vorbehalte für die Inanspruchnahme von Ermächtigungen sein, z. B. das vorherige Einholen der Zustimmung des Kämmers. Die Gemeinde muss sich bei der Ausgestaltung ortsbezogene Vorschriften im Rahmen der geltenden Rechtsvorschriften bewegen.

## **3. Zu Absatz 3 (Bindungswirkung der Haushaltssatzung):**

### **3.1 Zu Satz 1 (In-Kraft-Treten und Geltung der Haushaltssatzung):**

#### **3.1.1 Das Inkrafttreten der Haushaltssatzung**

##### **3.1.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Für das Inkrafttreten der gemeindlichen Haushaltssatzung ist eine Sonderregelung getroffen worden, um zu gewährleisten, dass diese Satzung möglichst ab dem Beginn eines Haushaltsjahres gilt. Sie soll hinsichtlich ihrer Geltungsdauer nicht abhängig vom Zeitpunkt ihrer öffentlichen Bekanntmachung sein (vgl. § 7 Absatz 4 GO NRW). Für die Gemeinde besteht deshalb die Vorgabe, die gemeindliche Haushaltssatzung spätestens einen Monat vor dem Beginn des Haushaltsjahres der Aufsichtsbehörde anzuzeigen (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW).

In vielen Fällen kann die örtliche Haushaltssatzung aber nicht vor Beginn des Haushaltsjahres in Kraft treten. Sie ist abhängig von dem Zeitpunkt der Entscheidung des Rates der Gemeinde im Rahmen seiner sachlichen Zuständigkeit (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW). Dieser Zeitpunkt wirkt sich auf die Anzeige bei der Aufsichtsbehörde und die sich daran anschließende öffentliche Bekanntmachung aus. Die Gemeinde muss daher darum bemüht sein, die gemeindliche Haushaltssatzung so zeitgerecht aufzustellen, dass diese wie gesetzlich vorgesehen, in Kraft treten kann.

Die besondere Regelung, dass die Haushaltssatzung mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft tritt, beruht zudem auf der Bestimmung des § 7 Absatz 4 Satz 2 GO NRW, nach der ein Zeitpunkt des Inkrafttretens zu bestimmen

ist, wenn eine gemeindliche Satzung nicht mit dem Tage der Bekanntmachung in Kraft treten soll. Sie soll deshalb das Inkrafttreten der gemeindlichen Haushaltssatzung nicht von örtlichen Gegebenheiten abhängig machen. In den Fällen, in denen die gemeindliche Haushaltssatzung bereits vor Beginn des Haushaltsjahres bekannt gemacht wird, tritt sie erst mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft und gilt dann für das betreffende Haushaltsjahr. Wenn die Haushaltssatzung jedoch erst nach Beginn des Haushaltsjahres vom Rat beschlossen und bekannt gemacht wird, tritt sie rückwirkend mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft und gilt dann für das betreffende Haushaltsjahr.

Im Zusammenhang mit dem Inkrafttreten der gemeindlichen Haushaltssatzung steht auch das genehmigungspflichtige Haushaltssicherungskonzept nach § 76 GO NRW, wenn die Gemeinde aufgrund ihrer defizitären Haushaltssituation verpflichtet ist, ein solches aufzustellen. In diesen Fällen darf die gemeindliche Haushaltssatzung von der Gemeinde erst nach Erteilung der Genehmigung bekannt gemacht werden (vgl. § 80 Absatz 5 Satz 5 GO NRW). Ebenso darf in den Fällen der Festsetzung einer Verringerung der allgemeinen Rücklage in der Haushaltssatzung diese erst nach Erteilung der gesetzlich vorgesehenen Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde bekannt gemacht werden, auch wenn dieser Tatbestand nicht ausdrücklich geregelt wurde (vgl. § 75 Absatz 4 i.V.m. § 80 Absatz 5 Satz 5 GO NRW).

### **3.1.1.2 Die Hindernisse für das In-Kraft-Treten der Haushaltssatzung**

Das Inkrafttreten der gemeindlichen Haushaltssatzung kann sich auch durch sonstige örtlich auftretende Hindernisse verzögern. Ein Hindernis für das Inkrafttreten der Haushaltssatzung kann z.B. dadurch entstehen, dass der Beschluss des Rates der Gemeinde über die gemeindliche Haushaltssatzung nicht alle gesetzlich vorgesehenen Bestandteile, Anlagen oder Unterlagen umfasst hat. Ist ggf. eine gesetzlich vorgesehene Anlage, z.B. der Stellenplan der Gemeinde (vgl. § 79 Absatz 2 GO NRW), nicht Teil des Beschlusses des Rates über die Haushaltssatzung und ihre Anlagen (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW), ist damit ein Ratsbeschluss zustande gekommen, der eine Bekanntmachung der Haushaltssatzung und damit ihr Inkrafttreten nicht zulässt. In einem solchen Fall wäre der Rat der Gemeinde zudem gesetzlich zuständig für den Erlass des gemeindlichen Stellenplans (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW).

Weitere Hindernisse für die die Bekanntmachung der gemeindlichen Haushaltssatzung stellen auch eine fehlende Genehmigung für die vorgesehene Verringerung der allgemeinen Rücklage nach § 75 Absatz 4 GO NRW oder die fehlende Genehmigung der Aufsichtsbehörde für ein Haushaltssicherungskonzept, das dem Ziel dient, im Rahmen einer geordneten Haushaltswirtschaft die künftige, dauernde Leistungsfähigkeit der Gemeinde zu erreichen, dar (vgl. § 76 GO NRW). Ein solches Hindernis und andere auftretende Hindernisse hat die Gemeinde grundsätzlich möglichst unverzüglich zu beseitigen. Erst nach Beseitigung der Hindernisse darf die Haushaltssatzung der Gemeinde öffentlich bekannt gemacht werden. Mit dem Inkrafttreten erhält die gemeindliche Haushaltssatzung dann ihre rechtliche Verbindlichkeit.

### **3.1.1.3 Das In-Kraft-Treten einer Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre**

Für das Inkrafttreten einer gemeindlichen Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre ist z. B. bei einem in der Haushaltssatzung nur für das zweite Haushaltsjahr vorgesehenen Ausgleich des Ergebnisplans durch eine Verringerung der allgemeinen Rücklage zu beachten, dass wegen der dafür gesetzlich erforderlichen Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde die Haushaltssatzung erst nach der Erteilung der Genehmigung bekannt gemacht werden darf, weil die Satzung beide Haushaltsjahre erfasst (vgl. § 75 Absatz 4 GO NRW).

Die getrennten Festsetzungen für die einzelnen Haushaltsjahre in der Haushaltssatzung weichen diesen Grundsatz nicht auf. Sie stellen keine Grundlage dafür dar, bei einem Haushaltsausgleich nur im ersten Haushaltsjahr ein auf die einzelnen Haushaltsjahre bezogenes Inkrafttreten der gemeindlichen Haushaltssatzung anzunehmen.

Eine Haushaltssatzung, die Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre enthält, stellt trotz der dabei einzuhaltenden Jährlichkeit immer ein vom Rat der Gemeinde beschlossenes Gesamtwerk für einen zweijährigen Haushaltszeitraum dar. Sie muss deshalb auch immer in dieser Form insgesamt bekannt gemacht und zur Einsichtnahme verfügbar gehalten werden (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW).

#### **3.1.1.4 Der spätere Zeitpunkt des In-Kraft-Tretens**

Bis zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Haushaltssatzung dürfen die im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen nicht oder nur eingeschränkt in Anspruch genommen werden. In dieser Zeit sind insbesondere die Vorschriften über die vorläufige Haushaltsführung zu beachten (vgl. § 82 GO NRW). Ist daher die gemeindliche Haushaltssatzung bei Beginn des Haushaltsjahres noch nicht von der Gemeinde bekannt gemacht worden, so darf die Gemeinde ausschließlich Aufwendungen entstehen lassen und Auszahlungen leisten, zu denen sie rechtlich verpflichtet ist oder die für die Weiterführung notwendiger Aufgaben unaufschiebbar sind. Sie darf insbesondere Bauten, Beschaffungen und sonstige Investitionsleistungen, für die im Haushaltsplan des Vorjahres Finanzpositionen oder Verpflichtungsermächtigungen vorgesehen waren, fortsetzen, Realsteuern nach den Sätzen des Vorjahres erheben und Kredite umschulden.

In den Fällen der noch nicht in Kraft getretenen gemeindlichen Haushaltssatzung gelten die Festlegungen der Haushaltssatzung des abgelaufenen Haushaltsjahres über die Aufnahme von Krediten für Investitionen (vgl. § 86 Absatz 2 GO NRW) sowie die Festlegungen über die gemeindlichen Verpflichtungsermächtigungen (vgl. § 85 Absatz 2 GO NRW) weiter. Ebenso gelten die Vorschriften über den Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW) über das Haushaltsjahr hinaus bis zum Erlass der neuen Haushaltssatzung der Gemeinde weiter.

#### **3.1.2 Die Geltungsdauer der Haushaltssatzung**

Nach der Vorschrift gilt die gemeindliche Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr, für das sie vom Rat beschlossen wurde. Unter Einbeziehung der Bestimmung, dass das Haushaltsjahr gleich dem Kalenderjahr ist (vgl. § 78 Absatz 4 GO NRW), ist damit ein genau bestimmter und abgegrenzter Zeitrahmen vorgegeben, in dem die gemeindliche Verwaltung die vom Rat der Gemeinde im Rahmen seines Budgetrechts ausgesprochenen Ermächtigungen und getroffenen Festlegungen auszuführen und zu beachten hat. Aus diesem Grund besteht eine Übereinstimmung der haushaltswirtschaftlichen Periode des gemeindlichen Haushalts mit den sonstigen öffentlichen Haushalten und auch mit den Wirtschaftsjahren der gemeindlichen Betriebe.

In den Fällen, in denen jedoch eine abweichende Entwicklung in der Haushaltswirtschaft der Gemeinde im Haushaltsjahr eintritt, die den Haushaltsausgleich gefährdet, sollen i.d.R. die getroffenen haushaltsmäßigen Festsetzungen durch eine Nachtragsatzung korrigiert werden (vgl. § 81 GO NRW). Durch eine solche Nachtragsatzung können zwar die Inhalte der gemeindlichen Haushaltssatzung bzw. die vom Rat der Gemeinde ausgesprochenen Ermächtigungen verändert werden, jedoch nicht die gesetzlich bestimmte Geltungsdauer der beschlossenen gemeindlichen Haushaltssatzung.

### **3.2 Zu Satz 2 (Bindungswirkung für zwei Haushaltsjahre):**

#### **3.2.1 Die Geltung der Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre**

Die Gemeinde ist nach § 78 Absatz 1 GO NRW verpflichtet, für jedes Haushaltsjahr eine Haushaltssatzung zu erlassen. Diese gesetzliche Festlegung schließt aus, dass bei einer Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre die in der Haushaltssatzung enthaltenen Festsetzungen in Form einer betragsmäßigen Zusammenfassung festge-

setzt werden dürfen. Von der strengen Ausrichtung auf ein Haushaltsjahr wird jedoch durch die Vorschrift eine Ausnahme zugelassen, nach der die gemeindliche Haushaltssatzung auch Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre enthalten kann.

Mit dieser gesetzlichen Möglichkeit einer Haushaltssatzung für zwei Jahre sollen die Gemeinden in die Lage versetzt werden, ihre ertrags- und finanzwirtschaftlichen sowie vermögenswirksamen Entscheidungen schon für einen längeren Zeitraum im Voraus satzungsrechtlich festzulegen. Der gemeindliche Haushaltsplan (vgl. § 79 GO NRW) muss in diesen Fällen dann eine nach beiden Jahren getrennte Veranschlagung enthalten bzw. das Jährlichkeitsprinzip beachtet werden. Der Rat der Gemeinde hat die gemeindliche Haushaltssatzung, die für zwei Jahre gelten soll, vor dem ersten Haushaltsjahr zu beschließen (vgl. § 80 GO NRW). Die genannte Vorschrift enthält keine Regelung zu einer zweijährigen Haushaltssatzung, sodass deswegen ein Abweichen von den grundlegenden Regelungen über die Beschlussfassung durch den Rat der Gemeinde, die Bekanntmachung der gemeindlichen Haushaltssatzung sowie deren Verfügbarhalten nicht zulässig ist.

Im Rahmen der Ausführung und Abrechnung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist es nicht zulässig, aus beiden satzungsrechtlichen Haushaltsjahren eine Rechnungsperiode zu machen und entsprechend nur einen gemeindlichen Jahresabschluss gem. § 95 GO NRW aufzustellen. Die Gemeinde ist vielmehr nach Ablauf eines jeden Haushaltsjahres einen haushaltsjahrbezogenen Jahresabschluss, aber auch einen auf das Haushaltsjahr bezogenen Gesamtabschluss gem. § 116 GO NRW aufzustellen, zumal der Rat der Gemeinde beide Abschlüsse bis zum 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres festzustellen bzw. zu bestätigen hat (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 1 und § 116 Absatz 1 Satz 3 GO NRW).

Der im Haushaltsplan enthaltenen mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung kommt dabei die mit einer Festsetzung in der Haushaltssatzung verbundene Verbindlichkeit für die Haushaltsführung der Gemeinde noch nicht für die drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre zu. Eine gemeindliche Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre führt zudem dazu, dass die drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre an das zweite Haushaltsjahr anzubinden sind. Daher besteht für die Gemeinde die Verpflichtung, bereits im ersten Haushaltsjahr eine Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung vorzunehmen und diese vor Beginn des zweiten Haushaltsjahres dem Rat vorzulegen (vgl. § 9 Absatz 2 GemHVO NRW). Die Gemeinde sollte die dem Rat der Gemeinde vorzulegende Fortschreibung sowie die veränderten Anlagen zum Haushaltsplan ihrer Aufsichtsbehörde zur Kenntnis geben.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass auch bei einem in der Haushaltssatzung nur für das zweite Haushaltsjahr vorgesehene Verringerung der allgemeinen Rücklage die gemeindliche Haushaltssatzung wegen der gesetzlich erforderlichen Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde (vgl. § 75 Absatz 4 GO NRW) erst nach der Erteilung der Genehmigung bekannt gemacht darf. Die getrennten Festsetzungen in der Haushaltssatzung für die einzelnen Haushaltsjahre stellen keine Grundlage dafür dar, bei einem Haushaltsausgleich im ersten Haushaltsjahr nur eine auf das einzelne Haushaltsjahr bezogene Bekanntmachung der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen vorzunehmen. Die Haushaltssatzung stellt bei Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre immer ein Gesamtwerk für diesen Zeitraum dar, das nicht abhängig vom einzelnen Jahr bzw. Jahresergebnis zu behandeln ist.

### **3.2.2 Die Änderungen der Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre**

#### **3.2.2.1 Der Änderungsbedarf für das erste Haushaltsjahr**

Die gemeindliche Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre bedarf wie eine Haushaltssatzung für ein Haushaltsjahr oftmals bereits im Laufe des ersten Haushaltsjahres einer Anpassung an die tatsächliche Entwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Bei einer vom gemeindlichen Haushaltsplan abweichenden Entwicklung, die die Ausgeglichenheit des Haushalts im ersten Haushaltsjahr gefährdet, können die getroffenen Festsetzungen durch eine Nachtragssatzung nach § 81 GO NRW, bezogen auf das erste Haushaltsjahr, korrigiert werden. Diese

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 78 GO NRW**

Satzung ermächtigt die Verwaltung der Gemeinde, die im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen für die dort ausgewiesenen Zwecke in geänderter Form in Anspruch zu nehmen.

Die Nachtragssatzung der Gemeinde muss alle notwendigen Änderungen für das jeweils betroffene Haushaltsjahr enthalten, z.B. die Änderung des Gesamtbetrages der Erträge und der Aufwendungen im Ergebnisplan, der Gesamtbeträge im Finanzplan sowie ggf. die Änderung der Kreditermächtigungen. Eine solche Nachtragssatzung muss jedoch spätestens bis zum 31. Dezember des ersten Haushaltsjahres vom Rat der Gemeinde beschlossen sein, denn es gilt auch bei einer zweijährigen Haushaltssatzung das Jährlichkeitsprinzip. Sie kann deshalb auch nicht im zweiten Haushaltsjahr rückwirkend für das erste Haushaltsjahr beschlossen werden, auch wenn für das zweite Haushaltsjahr keine neue Haushaltssatzung beschlossen werden muss. Für die Nachtragssatzung der Gemeinde gelten ausdrücklich die Vorschriften über die gemeindliche Haushaltssatzung entsprechend (vgl. § 81 Absatz 1 Satz 2 GO NRW).

### **3.2.2 Der Änderungsbedarf für das zweite Haushaltsjahr**

Aus der Entwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kann sich bei einer gemeindlichen Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre nicht nur ein Änderungsbedarf für das erste, sondern auch für das zweite Haushaltsjahr ergeben. In solchen Fällen bedarf es einer Nachtragssatzung nach § 81 GO NRW, die sich auf beide Haushaltsjahre aber auch nur auf das zweite Haushaltsjahr beziehen kann. Eine Nachtragssatzung nur für das zweite Haushaltsjahr kann die Gemeinde, wenn der Änderungsbedarf bei den betreffenden Festsetzungen bereits im ersten Haushaltsjahr ermittelt werden kann, bereits freiwillig im ersten Haushaltsjahr beschließen.

In den Fällen, in denen die Gemeinde jedoch für den Erlass einer Nachtragssatzung für das zweite Haushaltsjahr dafür auch erst das zweite Haushaltsjahr abwartet, kann auf Grund der möglichen Entwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im ersten Haushaltsjahr ggf. bereits eine Pflicht zur Aufstellung einer Nachtragssatzung entstehen, z.B. wenn örtliche Sachverhalte vorliegen, die unter der Vorschrift des § 81 Absatz 2 GO NRW zu subsumieren sind. In den Fällen, in denen von der Gemeinde eine Nachtragssatzung vorgesehen oder eine solche Satzung erforderlich ist, hat der Rat der Gemeinde bei einer Haushaltssatzung für zwei Jahre die Nachtragssatzung spätestens bis zum 31. Dezember des zweiten Haushaltsjahres zu beschließen. Für diese Satzung gelten die Vorschriften über die gemeindliche Haushaltssatzung entsprechend (vgl. § 81 Absatz 1 Satz 2 GO NRW).

### **3.3 Die Weitergeltung einzelner Haushaltsvorschriften**

Nach Absatz 3 der Vorschrift gilt die gemeindliche Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr. Die dauerhafte Fortführung der Haushaltswirtschaft durch die Gemeinde erfordert jedoch für einige Sachverhalte und besonderen Handlungen der Gemeinde eine Weitergeltung einzelner Bestimmungen der gemeindlichen Haushaltssatzung, um die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde nicht zu gefährden, wenn nach Ablauf des Haushaltsjahres die gemeindliche Haushaltssatzung außer Kraft getreten und noch keine neue Haushaltssatzung vom Rat der Gemeinde beschlossen worden bzw. eine solche noch nicht in Kraft getreten ist. Die zu wichtigen haushaltswirtschaftlichen Sachverhalten gehörenden Regelungen werden nachfolgend aufgeführt (vgl. Abbildung).

<b>Die Weitergeltung einzelner Haushaltsvorschriften</b>	
<b>REGELUNG</b>	<b>FUNDSTELLE</b>
Die Verpflichtungsermächtigungen gelten bis zum Ende des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres und, wenn die Haushaltssatzung für das übernächste Jahr nicht rechtzeitig öffentlich bekannt gemacht wird, bis zum Erlass dieser Haushaltssatzung.	§ 85 Absatz 2 GO NRW

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 78 GO NRW**

<b>Die Weitergeltung einzelner Haushaltsvorschriften</b>	
<b>REGELUNG</b>	<b>FUNDSTELLE</b>
Die Kreditermächtigung gilt bis zum Ende des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres und, wenn die Haushaltssatzung für das übernächste Jahr nicht rechtzeitig öffentlich bekannt gemacht wird, bis zum Erlass dieser Haushaltssatzung.	§ 86 Absatz 2 GO NRW
Die Gemeinde kann zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen Kredite zur Liquiditätssicherung bis zu dem in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag aufnehmen kann, soweit dafür keine anderen Mittel zur Verfügung stehen, und diese Ermächtigung über das Haushaltsjahr hinaus bis zum Erlass der neuen Haushaltssatzung.	§ 89 Absatz 2 GO NRW
Die Gemeinde kann die in ihrem Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen der laufenden Verwaltungstätigkeit, soweit diese nicht in Anspruch genommen worden sind, ins folgende Haushaltsjahr übertragen. Diese Ermächtigungen bleiben entsprechend der örtlich getroffenen Regelung verfügbar. Sofern gemeindliche Ermächtigungen übertragen werden, erhöhen sie die entsprechenden Positionen im Haushaltsplan des folgenden Jahres.	§ 22 Absatz 1 und 2 GemHVO NRW

*Abbildung 59 „Die Weitergeltung einzelner Haushaltsvorschriften“*

In diesem Zusammenhang bedarf es im Rahmen der vorläufigen Haushaltsführung der Gemeinde eines abgestimmten Zusammenspiels zwischen den weitergeltenden Ermächtigungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr und den Vorgaben, die wegen der noch nicht geltenden gemeindlichen Haushaltssatzung notwendig sind (vgl. § 82 GO NRW). Auch die Betrachtung und Nutzung der übertragenen Ermächtigungen ist in die örtliche vorläufige Haushaltsführung einzubeziehen (vgl. § 22 GemHVO NRW).

#### **4. Zu Absatz 4 (Haushaltsjahr gleich Kalenderjahr):**

##### **4.1. Die Regelungen für die Gemeinde**

Die Regelung in der Vorschrift, dass bei den Gemeinden (gemeindliche Kernverwaltung) das Haushaltsjahr dem Kalenderjahr (1. Januar bis 31. Dezember) entsprechen muss, ist eine weitere Ausprägung des Jährlichkeitsprinzips in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Sie verpflichtet die Gemeinden, die haushaltswirtschaftliche Ausführung des gemeindlichen Haushalts auf das Kalenderjahr als Geschäftsjahr bzw. Periode auszurichten. Es wird dadurch die periodengerechte Zuordnung und Buchung von gemeindlichen Erträgen und Abwendungen sowie die haushaltsjahrbezogene kassenmäßige Erfassung der Einzahlungen und Auszahlungen möglich und gewährleistet (vgl. § 11 GemHVO NRW). Die entsprechende Abgrenzung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle wird dabei durch die Rechnungsabgrenzung unterstützt (vgl. § 42 GemHVO NRW).

Eine Übereinstimmung des Haushaltsjahres mit dem Kalenderjahr besteht außerdem auch bei sonstigen öffentlichen Haushalten sowie mit dem Steuerjahr und dem in der Privatwirtschaft allgemein üblichen Wirtschaftsjahr, das auch dort regelmäßig dem Kalenderjahr entspricht. Auch in der Forstwirtschaft besteht gegenüber dem gemeindlichen Haushaltsjahr kein abweichendes Wirtschaftsjahr (vgl. § 34 LFoG NRW). Durch die getroffene Regelung besteht zudem eine Übereinstimmung der Periode des gemeindlichen Haushalts mit den Wirtschaftsjahren bzw. Geschäftsjahren der gemeindlichen Betriebe, die im gemeindlichen Gesamtabchluss zu konsolidieren sind.

Ein gleiches Geschäftsjahr von gemeindlicher Verwaltung und gemeindlichen Betrieben erleichtert die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses wesentlich. Für diesen Abschluss ist der Stichtag für den Jahresab-

schluss der gemeindlichen Verwaltung (31. Dezember) ausschlaggebend. Die gemeindlichen Betriebe, die dem Handelsrecht unterliegen, können zwar eigenverantwortlich ihr Geschäftsjahr festlegen, dieses weicht jedoch regelmäßig nur in Einzelfällen vom Kalenderjahr ab. Sofern im Einzelfall die gemeindlichen Betriebe davon abweichen, ist insbesondere im Hinblick auf den gemeindlichen Jahresabschluss und den Gesamtabchluss der Gemeinde zu klären, welche Auswirkungen diese abweichende Festlegung für deren Aufstellung hat.

#### **4.2 Keine Abweichungen für die gemeindliche Verwaltung**

Der Zusammenhang zwischen dem Haushaltsjahr und dem Kalenderjahr als Geschäftsjahr gilt für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde dauerhaft. Nach der Vorschrift können aber einzelne Aufgabenbereiche der Gemeinde ggf. ein vom Kalenderjahr abweichendes Geschäftsjahr oder Wirtschaftsjahr bzw. Haushaltsjahr haben, wenn dieses durch Gesetz oder Rechtsverordnung ausdrücklich bestimmt worden ist. In solchen Fällen stimmt das Geschäftsjahr nicht mit dem Zeitraum vom 1. Januar bis zum 31. Dezember überein, sondern kann z.B. vom 1. April eines Jahres bis zum 31. März des folgenden Jahres bestehen. Diese Abweichung wirkt sich dann auf den gemeindlichen Haushalt aus, wenn solche Bereiche mindestens organisatorisch verselbstständigt worden sind und deshalb nicht mehr dem gemeindlichen Haushalt angehören.

Für die Aufgabenbereiche der gemeindlichen Verwaltung besteht derzeit keine gesetzliche allgemeine oder fachbezogene Ausnahmeregelung. Auch andere landesrechtliche Regelungen enthalten derzeit für besondere Aufgabenbereiche keine Bestimmung über ein vom Kalenderjahr abweichendes Geschäftsjahr. Vielmehr wird vielfach in Gesetzen oder Rechtsverordnungen ausdrücklich bestimmt, dass für gemeindliche Betriebe oder fachliche Aufgabenbereiche das Kalenderjahr auch das Geschäftsjahr oder der Zeitkorridor für das Führen von jahresbezogenen Nachweisen sind.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**§ 79**  
**Haushaltsplan**

- (1) <sup>1</sup>Der Haushaltsplan enthält alle im Haushaltsjahr für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde voraussichtlich
1. anfallenden Erträge und eingehenden Einzahlungen,
  2. entstehenden Aufwendungen und zu leistenden Auszahlungen,
  3. notwendigen Verpflichtungsermächtigungen.
- <sup>2</sup>Die Vorschriften über die Sondervermögen der Gemeinde bleiben unberührt.

(2) <sup>1</sup>Der Haushaltsplan ist in einen Ergebnisplan und einen Finanzplan sowie in Teilpläne zu gliedern. <sup>2</sup>Das Haushaltssicherungskonzept gemäß § 76 ist Teil des Haushaltsplans; der Stellenplan für die Bediensteten ist Anlage des Haushaltsplans.

(3) <sup>1</sup>Der Haushaltsplan ist Grundlage für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde. <sup>2</sup>Er ist nach Maßgabe dieses Gesetzes und der aufgrund dieses Gesetzes erlassenen Vorschriften für die Haushaltsführung verbindlich. <sup>3</sup>Ansprüche und Verbindlichkeiten Dritter werden durch ihn weder begründet noch aufgehoben.

**Erläuterungen zu § 79:**

**I. Allgemeines**

**1. Haushaltsplan und gemeindliche Haushaltswirtschaft**

**1.1 Die Zwecke des Haushaltsplans**

Der gemeindliche Haushaltsplan als Bestandteil der jährlichen Haushaltssatzung der Gemeinde stellt im NKF die Grundlage der Haushaltswirtschaft der Gemeinde sowie der örtlichen politischen Planungen, Entscheidungen und Kontrollen dar. Er steht im Zusammenhang mit der Pflicht der Gemeinde, ihre Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen sowie so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist, im Zentrum der haushaltswirtschaftlichen Planung und Rechenschaft der Gemeinde (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW). Der gemeindliche Haushaltsplan muss daher die Informationen für das Haushaltsjahr bereitstellen, die für die Ausführung der Haushaltsplanung und damit auch für die Ausführung von in Einzelfällen ergangenen maßnahmebezogenen Ratsbeschlüssen sowie für die Aufstellung des Jahresabschlusses und die Kontrolle durch den Rat wichtig sind.

Durch die Integration der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den gemeindlichen Haushaltsplan, die dort durch das laufende Haushaltsjahr und das neue Haushaltsjahr sowie die sich daran anschließenden drei Planungsjahre abgebildet wird, muss der gemeindliche Haushaltsplan auch einzelne Informationen zu dieser Zeitreihe enthalten. Er stellt damit nicht nur ein örtliches Programm für die Erledigung der gemeindlichen Aufgaben im Haushaltsjahr dar, sondern enthält bereits einen konkreten Ausblick auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft der nächsten drei Jahre. Durch diese Festlegungen für den mehrjährigen Zeitraum ergeben sich, insbesondere bei defizitären Haushalten, ggf. auch rechtliche Konsequenzen für das wirtschaftliche Handeln der Gemeinde, z.B. im Rahmen eines Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 GO NRW.

Mit dem Beschluss des Rates der Gemeinde über die Haushaltssatzung der Gemeinde wird der gemeindlichen Verwaltung die Ermächtigung zur Umsetzung des im Haushaltsplan dargestellten haushaltswirtschaftlichen Jahresprogramms erteilt. Es ist deshalb nicht ausreichend, im gemeindlichen Haushaltsplan nur den voraussichtlichen Ressourcenverbrauch und das mögliche Ressourcenaufkommen im Ergebnisplan (vgl. § 2 GemHVO NRW) sowie die Finanzdaten im Finanzplan (vgl. § 3 GemHVO NRW) zu veranschlagen. Durch ergänzende und aussa-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 79 GO NRW**

gefähige Erläuterungen, z. B. im Vorbericht nach § 7 GemHVO NRW, müssen die Art und Weise der örtlichen Programmumsetzung und ihre Bedingungen nachvollziehbar und überprüfbar gemacht werden.

Es bedarf daher weitergehender Informationen im gemeindlichen Haushaltsplan, z.B. über die örtliche Produktorientierung und die daraus entstandenen Produkte und gemeindlichen Leistungen. Hervorzuheben sind auch die einzelnen jahresbezogenen Ziele der Gemeinde, die mit den strategischen Zielsetzungen des Rates der Gemeinde in Einklang stehen und in die bestehende Zielhierarchie eingeordnet sein müssen. Es gilt dabei im Sinne einer zutreffenden und geeigneten örtlichen Steuerung eine optimale Verbindung der Ressourcen der Gemeinde mit den politischen Zielen des Rates der Gemeinde unter gleichzeitiger Beachtung des Grundsatzes der Generationengerechtigkeit (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW) herzustellen. Dem gemeindlichen Haushaltsplan kommen daher im NKF vielfältige Funktionen zu (vgl. Abbildung).

<b>Die Funktionen des gemeindlichen Haushaltsplans</b>	
<b>FUNKTION</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Bedarfsdeckungsfunktion</b>	Ein Ausgangspunkt der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist eine Haushaltsplanung, die auf die Bedarfsdeckung abgestellt ist. Die vorgesehene Deckung des örtlichen Ressourcenverbrauchs (Aufwendungen) durch das Ressourcenaufkommen (Erträge) wird im Rahmen der jährlichen Haushaltsplanung transparent gemacht. Die Bedarfsdeckungsfunktion ist daher eine der wichtigsten Funktionen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und wird durch den Haushaltsplan der Gemeinde ausgestaltet.
<b>Programmfunktion</b>	Der gemeindliche Haushaltsplan hat u.a. zur Aufgabe, im Einzelnen festzulegen, wie das Ressourcenaufkommen (Erträge) und die (investiven) Einzahlungen des Haushaltsjahres auf die Vielzahl der gemeindlichen Aufgaben verteilt werden sollen. Diesem Zweck dienen die produktorientierte Bildung von Teilplänen und die Veranschlagung von Erträgen und Aufwendungen (Ressourcen) sowie Einzahlungen und Auszahlungen (Finanzmittel) unter artenbezogenen Haushaltspositionen.
<b>Ordnungsfunktion</b>	Die Bedeutung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft macht es erforderlich, dass dem Haushaltsplan ein verbindliches Ordnungsprinzip zugrunde gelegt wird. Ein geordneter Haushaltsplan ermöglicht wegen seiner verbindlichen Wirkung für die gemeindliche Verwaltung eine ordnungsgemäße Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Die Ordnungsfunktion wird dabei durch die produktorientierten Teilpläne und die artenbezogenen Haushaltspositionen unterstützt.
<b>Schutzfunktion</b>	Zu den gemeindlichen Haushaltsgrundsätzen gehört der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit. Damit soll die haushaltspolitische und ökonomische Handlungsfähigkeit künftiger Generationen geschützt werden. Daher wird in der Gemeindeordnung bestimmt, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben. Die Schutzfunktion erfordert daher die zeitliche Verteilung von Nutzen und Lasten im gemeindlichen Bereich, sodass die Gemeinde bei ihrer Haushaltsplanung und Haushaltsausführung immer im Blick haben muss, auch ausreichende Handlungsmöglichkeiten für die künftigen Generationen zu erhalten.
<b>Kontrollfunktion</b>	Die Bedeutung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft macht es erforderlich, dass die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft durch die gemeindliche Verwaltung ihr ein verbindliches Ordnungsprinzip zugrunde gelegt wird. Ein geordneter Haushaltsplan ermöglicht wegen seiner verbindlichen Wirkung für eine ord-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 79 GO NRW**

<b>Die Funktionen des gemeindlichen Haushaltsplans</b>	
<b>FUNKTION</b>	<b>INHALTE</b>
	nungsgemäße sowie einen Jahresabschluss (mit Entlastung des Bürgermeisters) als Abrechnung nach Ablauf des Haushaltsjahres. Die Ordnungsfunktion wird dabei durch die produktorientierten Teilpläne artenbezogenen Haushaltspositionen unterstützt.
<b>Informationsfunktion</b>	Die Einbeziehung der Öffentlichkeit in die gemeindliche Haushaltsplanung verlangt eine übersichtliche und vollständige Darstellung des gemeindlichen Verwaltungshandelns, das der jahresbezogenen Haushaltsplanung zugrunde gelegt worden ist. Der gemeindliche Haushaltsplan muss über das hauswirtschaftliche Handeln der Gemeinde die Adressaten informieren und die gemeindliche Hauswirtschaft transparent und nachvollziehbar darstellen.

*Abbildung 60 „Die Funktionen des gemeindlichen Haushaltsplans“*

Die Gemeinde muss zudem ihre jährliche Haushaltsplanung, die im Haushaltsplan abzubilden ist, realitätsbezogen vornehmen (Grundsatz der Haushaltswahrheit). Die mehrjährige Planung soll deshalb auf dem tatsächlichen Bedarf der Gemeinde (Ressourcenverbrauch) und ihrer tatsächlichen Leistungsfähigkeit (Ressourcenaufkommen) aufbauen. Das Zusammenspiel dieser beiden Merkmale macht es möglich, den i.d.R. unbegrenzten Bedarf der Gemeinde auf ein realistisches Maß zurückzuführen.

Die gemeindliche Haushaltsplanung erfordert daher sowohl eine sachliche als auch eine objektivierte Beurteilung der tatsächlichen örtlichen Verhältnisse und der Bedarfslage. Die Ausgleichsverpflichtung für den gemeindlichen Haushalt in § 75 Absatz 2 GO NRW (für das Haushaltsjahr) und die Soll-Vorgabe in § 84 GO NRW (für die drei folgenden Planungsjahre) dienen dabei der Anpassung an die tatsächlichen Möglichkeiten der Gemeinde. Durch die Vorgaben soll zudem eine bessere Nachvollziehbarkeit und Verständlichkeit der gemeindlichen Hauswirtschaft erreicht werden.

### **1.2 Die Inhalte des Haushaltsplans**

Der jährliche Haushaltsplan der Gemeinde soll zeigen, welche örtlichen Bedürfnisse in der Gemeinde bestehen und in welcher Art und Weise sowie Intensität diese Bedürfnisse befriedigt werden sollen. Die Verwendung des Begriffes „Haushaltsplan“ bildet dabei zutreffend den Charakter des aufstellenden gemeindlichen Werkes ab, weil seine Bestandteile zukunftsbezogen und prognoseorientiert sind und ein Ermessen der Gemeinde hinsichtlich ihrer Haushaltsplanung besteht. Der oberste Grundsatz für die inhaltliche Ausgestaltung des gemeindlichen Haushaltsplans ist dabei das wirtschaftliche, effiziente und sparsame Finanzgebaren (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Es ist deshalb eine Pflicht der Gemeinde, nur die Aufwands- und Auszahlungsermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan zu veranschlagen, die für die Aufrechterhaltung der gemeindlichen Verwaltung und die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde im Haushaltsjahr erforderlich sind.

In diesem Sinne darf die gemeindliche Hauswirtschaft die Zukunft auch nicht ungebührlich zugunsten der Gegenwart belasten. Vielmehr müssen durch eine vorsorgliche Hauswirtschaft entsprechende Sicherungen geschaffen werden. Dazu gehört auch, dass die Gemeinde ihre Haushaltsplanung so vornimmt, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben und der Haushaltsausgleich dauerhaft gesichert sind. Im gemeindlichen Haushaltsplan sollen deshalb im Ergebnisplan das voraussichtliche Ressourcenaufkommen und der voraussichtliche Ressourcenverbrauch des Haushaltsjahres mithilfe der Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ sowie im Finanzplan die voraussichtlichen Zahlungsleistungen der Gemeinde mithilfe der Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Auszahlungen“ veranschlagt werden.

Die Untergliederung des Haushaltsplans in produktorientierte Teilpläne dient örtlichen Steuerungszwecken im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Die Teilpläne sollen dabei eine leistungsbezogene Darstellung unter Berücksichtigung der örtlich geprägten strategischen Ausrichtung sowie Ziele und Leistungskennzahlen unter Beachtung der einschlägigen Bestimmungen enthalten (vgl. §§ 4 und 12 GemHVO NRW). In jedem einzelnen Teilplan müssen außerdem ein Teilergebnisplan und ein Teilfinanzplan enthalten sein, die als Auszüge aus dem Ergebnisplan bzw. dem Finanzplan betrachtet werden können.

Für die Bildung der Teilpläne müssen von der Gemeinde unter Berücksichtigung der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und der fachlichen Aufgaben auch zutreffende Produkte gebildet bzw. definiert und voneinander abgegrenzt werden. Eine systematische Ordnung und Darstellung der gemeindlichen Leistungen (Produkte) erleichtert die haushaltswirtschaftliche Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen, um der Ressourcenorientierung ausreichend Rechnung tragen zu können und die Aufgabenerfüllung für Dritte verstehbar und nachvollziehbar zu machen. Bei den örtlichen Arbeiten soll der NKF-Produktrahmen als allgemein geltende Produktorientierung für den gemeindlichen Haushalt berücksichtigt werden.

Das Haushaltssicherungskonzept nach § 76 GO NRW gehört als weiterer Bestandteil ebenfalls zum gemeindlichen Haushaltsplan, soweit die Gemeinde zur Aufstellung eines solchen Konzeptes verpflichtet ist. Weiterhin werden die Inhalte des gemeindlichen Haushaltsplans durch besondere Anlagen näher dargestellt, um dadurch einen notwendigen Überblick über das sachlich erforderliche haushaltswirtschaftliche Geschehen im Haushaltsjahr zu verbessern bzw. den Überblick die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und ihre Entwicklung zu erreichen. Die Gemeinde kann ihrem Haushaltsplan noch weitere Unterlagen beifügen, wenn dadurch die Gesamtübersicht über den Inhalt und den Umfang der geplanten Haushaltswirtschaft sowie über die Entwicklung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde verbessert wird.

### **1.3 Die Anwendung des Bruttoprinzips**

#### **1.3.1 Die Inhalte des Bruttoprinzips**

Im gemeindlichen Haushaltsplan sind die Erträge und Aufwendungen sowie die Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde getrennt voneinander und in voller Höhe zu veranschlagen (vgl. § 11 GemHVO NRW). Diese Art der Veranschlagung wird als „Bruttoprinzip“ bezeichnet, denn es dürfen die Haushaltspositionen im Haushaltsplan weder saldiert noch in einer anderen Form verrechnet werden. Dieses Gebot besteht, weil es nicht Zweck des gemeindlichen Haushaltsplans ist, lediglich die wirtschaftliche Belastung oder den möglichen Vorteil der Gemeinde im Haushaltsjahr aufzuzeigen. Der gemeindliche Haushaltsplan muss zudem nicht nur das voraussichtliche Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch sowie die voraussichtlichen Zahlungen der Gemeinde vollständig enthalten, sondern diese betragsmäßigen Angaben müssen zudem nach bestimmten Arten untergliedert sowie in Teilplänen bzw. durch diese produktorientiert zusammengefasst werden, um auch die gemeindlichen Leistungen aufzuzeigen (vgl. § 4 GemHVO NRW).

Bei einem Verzicht auf die Anwendung des Bruttoprinzips würde die Darstellung der geplanten Haushaltswirtschaft für das Haushaltsjahr erheblich eingeschränkt und eine Beurteilung erschwert. Es beständen zudem Risiken hinsichtlich einer zutreffenden Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans im Auftrag des Rates der Gemeinde, wenn nicht sogar die Übersicht über die gemeindlichen Ressourcen und die gemeindlichen Finanzmittel erheblich beeinträchtigt wäre oder die Übersicht ggf. verloren gehen könnte. Eine Verrechnung bei den gemeindlichen Ressourcen und den Finanzmitteln im Sinne einer Aufrechnung würde zudem gegen die Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ verstoßen.

Das Bruttoprinzip, das sich nicht nur auf die gemeindliche Haushaltsplanung und die Haushaltsausführung, sondern auch auf den Nachweis erstreckt, also auch für den gemeindlichen Jahresabschluss gilt, verhindert somit eine Verschleierung im Rahmen der gemeindlichen Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung der Gemeinde.

Bei der Gemeinde entstehende Aufwendungen dürfen deshalb nur dann mit den erzielbaren Erträgen verrechnet werden, soweit durch Gesetz oder Verordnung dieses zugelassen worden ist (vgl. § 19 GemHVO NRW).

### **1.3.2 Die Ausnahmen vom Bruttoprinzip**

#### **1.3.2.1 Die Veranschlagung von Abgaben**

Durch die Vorschrift des § 23 GemHVO NRW, nach der Abgaben, abgabeähnliche Erträge und allgemeine Zuweisungen, die die Gemeinde zurückzahlen hat, bei den Erträgen abzusetzen sind, auch wenn sie sich auf Erträge der Vorjahre beziehen, wird eine Ausnahme vom gemeindlichen Bruttoprinzip zugelassen. Diese gesetzlich bestimmte Ausnahme wirkt sich auf die gemeindliche Ergebnisrechnung und wegen der Zahlungswirksamkeit auch auf die gemeindliche Finanzrechnung aus. Die genannte Vorschrift soll dabei dem Umstand der haushaltswirtschaftlichen Praxis der Gemeinden Rechnung tragen, dass die Erhebung von Abgaben und deren endgültige Abrechnung regelmäßig nicht in einem Haushaltsjahr abschließend erfolgen können.

In den Fällen, in denen es sich um eine andauernde, regelmäßig wiederkehrende Leistungspflicht des Dritten handelt, hat es sich in der Vergangenheit bewährt, dass Erstattungen von zu viel berechneten und gezahlten Beträgen mit den späteren Zahlungen verrechnet werden können. Für die gemeindliche Ergebnisrechnung bedeutet dieses, dass die Abgaben, z. B. Steuern, Gebühren und Beiträge, mit dem Nettobetrag nachzuweisen sind, der nach Abzug der vorhersehbaren Erstattungen als Ertrag bei der Gemeinde verbleibt.

#### **1.3.2.2 Die Veranschlagung von Bestandsveränderungen**

Im Ergebnisplan sind die gemeindlichen Bestandsveränderungen mit dem Nettobetrag zu veranschlagen. Die entsprechende Haushaltsposition umfasst alle Bestandsveränderungen aus fertigen und unfertigen Erzeugnissen und unfertigen Leistungen. Die Grundlage der Ermittlung der gemeindlichen Bestandsveränderungen ist die Inventur zum jeweiligen Abschlussstichtag, bei der die örtlichen Mengen- und Wertveränderungen zu ermitteln sind. In den Fällen, in denen sich bei der Gemeinde voraussichtlich der Bestand an fertigen oder unfertigen Erzeugnissen oder unfertigen Leistungen im Vergleich zum Vorjahr erhöht hat, stellt die Differenz einen Ertrag für die Gemeinde dar, der unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen ist. Es ist ggf. auch ein „negativer Ertrag“, der sich durch eine Verminderung des Bestandes entstehen kann, zu veranschlagen.

## **2. Haushaltsplan und Produktorientierung**

### **2.1 Die Produktorientierung**

Mit dem NKF besteht in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft eine Produktorientierung, aus der heraus die Gemeinde Auskunft geben kann über die Verwendung der eingesetzten Mittel und über die erzielten Ergebnisse. Sie macht die Aufgabenerfüllung der Gemeinde transparenter und das wirtschaftliche Handeln wird gestärkt. Diese haushaltswirtschaftliche Produktorientierung soll das nachfolgende Schema aufzeigen (vgl. Abbildung).

<b>Die Produktorientierung nach dem NKF-Produktrahmen</b>				
<b>POLITIK-FELDER</b>	<b>PRODUKT-BEREICHE</b>	<b>PRODUKT-GRUPPEN</b>	<b>PRODUKTE</b>	<b>LEISTUNGEN</b>
1 Zentrale Verwaltung	01 Innere Verwaltung	Bildung von Produktgruppen	Bildung von	Festlegung von Leistungen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 79 GO NRW**

<b>Die Produktorientierung nach dem NKF-Produktrahmen</b>				
<b>POLITIK-FELDER</b>	<b>PRODUKT-BEREICHE</b>	<b>PRODUKT-GRUPPEN</b>	<b>PRODUKTE</b>	<b>LEISTUNGEN</b>
2 Schule und Kultur 3 Soziales und Jugend 4 Gesundheit und Sport 5 Gestaltung der Umwelt 6 Zentrale Finanz-Leistungen	... 05 Soziale Leistungen ... 07 Gesundheitsdienste ... 17 Stiftungen	nach den örtlichen Bedürfnissen	Produkten nach den örtlichen Bedürfnissen	nach den örtlichen Bedürfnissen

*Abbildung 61 „Die Produktorientierung nach dem NKF-Produktrahmen“*

Es ist dabei von den örtlichen Gegebenheiten in der einzelnen Gemeinde abhängig, ob eine bestimmte Aufgabe zum Aufgabenkatalog der Gemeinde gehört, in welchem Umfang sie zu erfüllen ist und ob sie durch die gemeindliche Verwaltung oder einen gemeindlichen Betrieb erfüllt wird. Wird die Gemeinde wie für den gemeindlichen Gesamtabschluss erforderlich, als eine Gesamtheit („ein einziger Betrieb“) betrachtet, wird das gesamte gemeindliche produktorientierte Aufgabenspektrum auf einen Blick erkennbar.

Aufbauend auf der haushaltswirtschaftlichen Produktorientierung ist der NKF-Produktrahmen entwickelt worden. Dieser führt zu der haushaltsrechtlichen Festlegung, dass der gemeindliche Haushaltsplan in produktorientierte Teilpläne auf der Grundlage der Produktbereiche des NKF-Produktrahmens zu gliedern ist (vgl. § 4 GemHVO NRW). Die Produktbereiche des NKF-Produktrahmens werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Produktbereiche im NKF-Produktrahmen</b>		
01 Innere Verwaltung	07 Gesundheitsdienste	13 Natur- und Landschaftspflege
02 Sicherheit und Ordnung	08 Sportförderung	14 Umweltschutz
03 Schulträgeraufgaben	09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen	15 Wirtschaft und Tourismus
04 Kultur und Wissenschaft	10 Bauen und Wohnen	16 Allgemeine Finanzwirtschaft
05 Soziale Leistungen	11 Ver- und Entsorgung	17 Stiftungen
06 Kinder-, Jugend- und Familienhilfe	12 Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV	.....

*Abbildung 62 „Die Produktbereiche im NKF-Produktrahmen“*

Die Gemeinde ist bei der Aufstellung ihres jährlichen Haushalts verpflichtet, für Steuerungs- und Informationszwecke und aus Gründen der Vergleichbarkeit sowie für die Prüfung der Haushaltssatzung durch die Aufsichtsbehörde die erste Gliederungsstufe ihres Haushaltsplans auf der Grundlage der Produktbereiche des NKF-Produktrahmens auszugestalten. Sie hat dazu die produktorientierten Teilpläne in ihrem Haushaltsplan in der Reihenfolge der 17 Produktbereiche zu gliedern und bei der haushaltsmäßigen Veranschlagung und Zuordnung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 79 GO NRW**

von Erträgen und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen die Verbindlichkeit der Produktbereiche sowie die dazu zur Abgrenzung der einzelnen Produktbereiche getroffenen Zuordnungen zu beachten (vgl. Nr. 1.2.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

Der NKF-Produktrahmen lässt den Gemeinden jedoch den notwendigen Gestaltungsfreiraum für weitere Untergliederungen nach Produktgruppen oder Produkten unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten und Bedürfnisse und in eigener Verantwortung. Die örtlichen Produkte sollen daher im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung aus den landesweit verbindlichen Produktbereichen entwickelt werden, deren Ausgangsbasis die einzelnen Politikfelder bzw. die einzelnen Produktbereiche darstellen. Dabei gebieten die verschiedenen Vorschriften über die gemeindliche Produktorientierung eine landesweit einheitliche Handhabung unter Berücksichtigung des NKF-Produktrahmens, auch wenn die einzelnen Produkte von den Gemeinden nach eigenen Bedürfnissen zu bilden und auszugestalten sind (vgl. § 4 Absatz 1 Satz 2 GemHVO NRW).

**2.2 Die örtliche Ausgestaltung**

Der gemeindliche Haushaltsplan wird für örtliche Steuerungszwecke im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung in produktorientierte Teilpläne untergliedert, die u.a. die Produktorientierung und deren Inhalte und Gliederung, Ziele und Leistungskennzahlen sowie Teilergebnispläne und Teilfinanzpläne enthalten sollen (vgl. §§ 4 und 12 GemHVO NRW). Der Rahmen für die Bildung von örtlichen Teilplänen durch die Gemeinde wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Bildung von produktorientierten Teilplänen</b>	
<b>GLIEDERUNGSART</b>	<b>BESCHREIBUNG</b>
<b>Teilpläne nach Produktbereichen</b>	Die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan sind nach den verbindlich vorgegebenen Produktbereichen mit Angabe der jeweils dazugehörigen Produktgruppen und wesentlichen Produkte zu bilden.
<b>Teilpläne nach Produktgruppen</b>	Die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan können nach Produktgruppen (eigene oder aus dem NKF- oder dem „Länder-Produktrahmen“) mit mindestens der Angabe der Summen der untergliederten Teilpläne auf der Ebene der verbindlichen Produktbereiche aufgestellt werden.
<b>Teilpläne nach Produkten</b>	Die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan können nach Produkten mit mindestens der Angabe der Summen der untergliederten Teilpläne auf der Ebene der verbindlichen Produktbereiche aufgestellt werden.
<b>Teilpläne nach Verantwortungsbereichen</b>	Die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan können nach örtlichen Verantwortungsbereichen mit Angabe der Aufgaben und der dafür gebildeten Produkte sowie mit der Angabe der Summen der untergliederten Teilpläne auf der Ebene der verbindlichen Produktbereiche aufgestellt werden.

*Abbildung 63 „Die Bildung von produktorientierten Teilplänen“*

Für die Ausgestaltung der örtlichen Teilpläne ist es erforderlich, die örtlichen Leistungen zu definieren und voneinander abzugrenzen. Eine systematische Ordnung und Darstellung der gemeindlichen Leistungen (Produkte) erleichtert die haushaltswirtschaftliche Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen, um der Ressourcenorientierung ausreichend Rechnung tragen zu können und die Aufgabenerfüllung verstehbar zu machen. Auch verlangt

die Produktorientierung, dass die systematische Gliederung der gemeindlichen Produkte mit dem landesweit geltenden „NKF-Produktrahmen“ in Einklang steht. Die gemeindliche Produktorientierung kann zudem auch zu einer wirtschaftlicheren Gestaltung der Arbeitsprozesse und zur Optimierung von Organisationsabläufen in der gemeindlichen Verwaltung beitragen.

### **3. Die Bildung von Haushaltspositionen**

Die Produktorientierung des gemeindlichen Haushalts sowie die Veranschlagung von Erträgen und Aufwendungen im Ergebnisplan und von Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan verlangen eine einheitliche Grundstruktur im Aufbau der Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan. Die Vorgabe dazu muss eine Umsetzung durch alle Gemeinden ermöglichen. Dadurch wird es möglich, die gemeindliche Produktorientierung mit den Arten der Erträge und Aufwendungen (im Teilergebnisplan) oder den Einzahlungen und Auszahlungen (im Teilfinanzplan) zu verbinden. Als zentrale Elemente für die Gestaltung des örtlichen Haushaltsplans sind der Gemeinde die allgemeinen Vorgaben zur „Bildung von Produktbereichen im kommunalen Haushalt“ und der „Haushaltsrechtliche NKF-Kontenrahmen“ zur Verfügung gestellt worden (vgl. Nr. 1.2.3 und Nr. 1.5.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

Entsprechend den verordnungsrechtlichen Regelungen für die Gestaltung des gemeindlichen Haushaltsplans stellen die o.a. Vorgaben des Landes lediglich Mindestvorgaben dar, die von der Gemeinde entsprechend ihren örtlichen Bedürfnissen weiter auszugestaltet sind. Sie sollen insbesondere weiter ausgestaltet werden, weil die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan den Adressaten der Haushaltsplanung der Gemeinde als umfassende Informationsquelle über die produktbezogene, haushaltswirtschaftliche Tätigkeit der Gemeinde dienen sollen. In diesem Sinne lässt sich aus dem Aufbau der Teilpläne bzw. aus den Teilergebnisplänen und den Teilfinanzplänen problemlos erkennen, welche Mittel zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben im Haushaltsjahr eingesetzt werden sollen.

Der wirtschaftliche Gehalt sowie mögliche Wirkungen des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde lassen sich durch eine solche Systematisierung des gemeindlichen Haushaltsplans klar und leicht nachvollziehen. Die Systematisierung der Erträge und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen nach den gemeindlichen Aufgaben wird dabei durch den NKF-Produktrahmen mit seinen 17 verbindlichen Produktbereichen ermöglicht (vgl. § 4 GemHVO NRW i.V.m. dem o.a. Runderlass). Die Systematisierung der Erträge und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen nach der Mittelherkunft und der Mittelverwendung wird durch die Mindestvorgabe über 19 Ertrags- und Aufwandsarten sowie über 27 Einzahlungs- und Auszahlungsarten ermöglicht (vgl. §§ 2 und 3 GemHVO NRW i.V.m. dem o.a. Runderlass).

Die gemeindliche Haushaltssystematik deckt damit die haushaltsrechtlichen Erfordernisse bei der Aufstellung und Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans sowie bei der Abrechnung im Jahresabschluss der Gemeinde ab. Sie ermöglicht eine Transparenz über die Größenordnungen des haushaltswirtschaftlichen Handelns einschließlich der Offenlegung von Mittelherkunft und Mittelverwendung der Gemeinde. Durch die Einbindung der Produktorientierung werden zudem Informationen über den Finanzmittelbedarf von einzelnen gemeindlichen Aufgaben gegeben. Dafür müssen dann Produkte gebildet und als steuerungsrelevant eingestuft worden sein. Die Gemeinde hat dann dafür eigenständige Teilpläne aufzustellen, die im gemeindlichen Haushaltsplan enthalten sind.

## **4. Haushaltsplan und Budgetierung**

### **4.1 Die „Internen“ Budgets**

Das NKF beinhaltet neben dem Ressourcenverbrauchskonzept auch die dezentrale Ressourcenverantwortung und eine flexible Haushaltsbewirtschaftung für die Gemeinde. Die darüber gefasste Vorschrift erkennt die Bud-

gets als Bewirtschaftungsinstrument für die Gemeinde an (vgl. § 21 GemHVO NRW). Unter Budgetierung wird verstanden, den einzelnen Organisationseinheiten der gemeindlichen Verwaltung, z.B. Fachbereiche oder Ämter, bestimmte Ressourcen zur eigenverantwortlichen Bewirtschaftung zu übertragen (dezentrale Ressourcenverantwortung). Unter einem Budget ist somit als ein mit finanziellen Mitteln ausgestatteter Handlungsbereich, der einem abgegrenzten Verantwortungsbereich unter bestimmten Zielsetzungen übertragen wird, zu verstehen. Das Verständnis von Budgetierung als einen eigenverantwortlichen Bewirtschaftungsprozess ist dabei i.d.R. an die verwaltungsmäßigen Organisationseinheiten der Gemeinde gekoppelt und bedarf einer eindeutigen Festlegung von Verantwortlichkeiten. Die Budgetierung hat deshalb eine erhebliche Steuerungsrelevanz im Rahmen der jährlichen Haushaltsbewirtschaftung der Gemeinde.

In diesem Zusammenhang ist auch die Bildung der gemeindlichen Budgets relevant, denn es ist von Bedeutung, ob örtlich eine Vollbudgetierung oder eine Teilbudgetierung oder beide Arten zur Anwendung kommen. Bei einer Vollbudgetierung fließen alle Haushaltsmittel, z.B. Erträge und Aufwendungen, in die Budgetierung ein. Dieses erfordert ein hohes Maß an Budgetverantwortung, weil durch das Ergebnis unmittelbar der gemeindliche Haushaltsausgleich betroffen ist (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Bei der Teilbudgetierung können dagegen unterschiedliche Zusammenhänge innerhalb der örtlichen Budgetierung hergestellt werden, z.B. Sachausgabenbudgetierung, Budgetierung von Investitionszahlungen u.a. Außerdem kann die Budgetbildung auch nach Zuschussbudgets (Aufwendungen höher als Erträge), Überschussbudgets (Erträge höher als Aufwendungen) und ausgeglichene Budgets unterschieden werden. Unabhängig von der Art der örtlichen Budgetbildung bedarf es aber eindeutiger Budgetregeln durch die Gemeinde.

Durch eine gesonderte haushaltsrechtliche Vorschrift erhält die Budgetierung für den gemeindlichen Haushalt zwar einen hohen Stellenwert, gleichwohl ist damit nicht die Pflicht der Gemeinde verbunden, nun auch automatisch die Budgets im gemeindlichen Haushaltsplan abzubilden (vgl. § 21 GemHVO NRW). Die im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltenen Teilpläne können zwar eine gute Grundlage für die vor Ort zu bildenden Budgets darstellen, es hängt aber einerseits von der Ausgestaltung der örtlichen Produktorientierung und andererseits von der Übertragung der dezentralen Ressourcenverantwortung innerhalb der gemeindlichen Verwaltung ab, ob eine Identität zwischen diesen beiden haushaltswirtschaftlichen Betrachtungen hergestellt werden kann. Es dürfte sich in vielen Fällen anbieten, der vollständigen produktorientierten Gliederung im gemeindlichen Haushaltsplan den Vorzug zu geben, um den Adressaten die Leistungserstellung und die dafür eingesetzten Ressourcen in verständlicher und nachvollziehbarer Weise offen zu legen, und dann darauf die Budgetbildung aufzubauen.

Die Budgetierung kann in solchen Fällen dann stärker als interne Bewirtschaftung in Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans eingerichtet und hinsichtlich der Bedürfnisse der gemeindlichen Verwaltung unter Einbeziehung der für die Budgetierung vorgesehenen Organisationseinheiten sowie Budgetverantwortlichen ausgerichtet werden. Es müssen bei dieser Sachlage nicht zusätzlich zu den produktorientierten Teilplänen im gemeindlichen Haushaltsplan auch Budgetpläne darin enthalten sein. Es ist als ausreichend anzusehen, für die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans einen entsprechenden Managementplan aufzustellen. Gleichwohl muss aber auch ein Zusammenhang zur Produktorientierung geschaffen werden, in dem z.B. die Budgets eindeutig an den Produkten der Gemeinde ausgerichtet werden sollten.

#### **4.2 Die „Externen“ Budgets**

Die Verbindung zwischen Haushaltsplan und Budgetierung kann aber auch dadurch hergestellt werden, dass die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan nach örtlichen Verantwortungsbereichen aufgestellt werden. Ein solcher gemeindlicher Haushaltsplan kann die Budgetbildung vereinfachen, denn i.d.R. können die gebildeten Verantwortungsbereiche eine Stufe in der örtlichen Budgethierarchie darstellen, auf der unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse die Budgetbildung weiter auf- und ausgebaut werden kann.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 79 GO NRW**

Bei der Budgetierung von Organisationseinheiten der gemeindlichen Verwaltung können die zwischen Rat und Verwaltung geschlossenen Vereinbarungen auf Grundlage der gemeindlichen Produkte und Leistungskennzahlen und der zur Verfügung stehenden Ressourcen zutreffend abgegrenzt auf die Budgets übertragen werden. Die Art und Weise der Bildung der Budgets innerhalb der Verwaltung obliegt dabei eigenverantwortlich der Gemeinde, die auch bei dieser Art von Budgetierung einen individuellen Gestaltungsspielraum hat.

In diesem Zusammenhang sind die Maßgaben nach § 4 Absatz 2 Nummer 3 GemHVO NRW zu beachten, dass in diesen Fällen die Aufgaben der Verantwortungsbereiche bzw. Budgets und die dafür gebildeten Produkte sowie die Ziele und die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung beschrieben werden. Diesen Teilplänen sind zudem in einer Übersicht die Produktbereiche voranzustellen, deren Teilergebnispläne auch die Summen der Erträge und der Aufwendungen und deren Teilfinanzpläne die Summen der Einzahlungen und der Auszahlungen für Investitionen ausweisen müssen.

### **5. Haushaltsplan und Planfortschreibung**

Im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft können die im Haushaltsplan der Gemeinde veranschlagten Ermächtigungen vielfachen Anpassungen bzw. Fortschreibungen unterliegen. Die Veränderung einer haushaltswirtschaftlichen Ermächtigung wird z.B. durch eine Nachtragssatzung ausgelöst (vgl. § 81 GO NRW), wenn der dazugehörige Nachtragshaushaltsplan (vgl. § 10 GemHVO NRW) für bestimmte Haushaltspositionen eine Erhöhung oder Minderung der im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigung (Plansatz) enthält. Die haushaltsrechtlich vorgesehenen Ermächtigungsübertragungen verursachen ebenfalls die Fortschreibung der im Ergebnisplan oder im Finanzplan enthaltenen Planansätze, denn diese Übertragungen erhöhen die entsprechenden Positionen im Haushaltsplan des folgenden Haushaltsjahres (vgl. § 22 Absatz 1 GemHVO NRW).

Derartige Anpassungen der Haushaltspositionen des Haushaltsplans werden als „Planfortschreibungen“ bezeichnet und führen zum „fortgeschriebenen Planansatz“ im Ergebnisplan oder im Finanzplan bzw. den Teilplänen. In diesen Fällen ist noch zu berücksichtigen, dass die Übertragung von Aufwandsemächtigungen zwar zu einer Ergebnisverbesserung im abgelaufenen Haushaltsjahr führt, daraus aber auch eine Ergebnisverschlechterung im neuen Haushaltsjahr entstehen kann. Dieser Situation kann von der Gemeinde nicht dadurch begegnet werden, dass erneut eine Ermächtigungsübertragung vorgenommen wird, denn die haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen gelten regelmäßig nur bis zum Ende des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres.

### **6. Die Zeitreihe im Haushaltsplan**

Die Gemeinde hat ihrer Haushaltsplanung nicht allein das Haushaltsjahr als kurzfristigen Zeitraum zugrunde zu legen, sondern vielmehr einen fünfjährigen Planungszeitraum, der vom laufenden Haushaltsjahr ausgeht und in den das Haushaltsjahr als erstes Planungsjahr eingebunden ist (vgl. § 84 GO NRW). Für diesen Planungszeitraum muss die Gemeinde ihre Leistungskraft offen legen, aber auch zeigen, wie sie die stetige Aufgabenerfüllung sichert. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft wird dabei anhand des aufgezeigten Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs sowie des Bedarfs der Gemeinde an Finanzmitteln innerhalb der mehrjährigen Ergebnis- und Finanzplanung gemessen.

Diese Planungsweise erfordert, im Zeitraum der mehrjährigen Planung die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen in ihrer voraussichtlichen Höhe sowie die Einzahlungen in der zu erzielenden Höhe und die Auszahlungen in Höhe der voraussichtlich zu leistenden Beträge jahresbezogen und nach ihren Arten abzubilden. Dadurch werden die haushaltswirtschaftlichen Gestaltungsmöglichkeiten der Gemeinde vorausschauend aufgezeigt. Die mittelfristige Planung der Gemeinde ist sowohl im gemeindlichen Ergebnisplan und im Finanzplan als auch in jedem produktorientierten Teilplan abzubilden.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 79 GO NRW**

Diese Vorgabe führt durch weitere Ergänzungen insgesamt zu einer mehrjährigen Zeitreihe, bei der im Haushaltsplan den für das Haushaltsjahr zu veranschlagenden Erträgen und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres und die Haushaltspositionen des Vorjahres voranzustellen und die Planungspositionen der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre anzufügen sind (vgl. § 1 Absatz 3 GemHVO NRW). Die gemeindliche Haushaltsplanung ist in dieser mehrjährigen Zeitreihe, bezogen auf die einzelnen Haushaltspositionen im Ergebnisplan und Finanzplan sowie in den Teilplänen, sorgsam und gewissenhaft durchzuführen.

Die Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan verändert aber nicht den dafür bestimmten fünfjährigen Planungszeitraum, in dessen Mittelpunkt das neue Haushaltsjahr steht. Vielmehr wird mit der tatsächlichen mehrjährigen Zeitreihe ein Überblick über die Erträge und Aufwendungen im Ergebnisplan und den Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan sowie in den Teilplänen in zwei vergangenen Haushaltsjahren, im aktuellen Haushaltsjahr und in den folgenden drei Planungsjahren gegeben. Der Rat hat dadurch bei seinen Beratungen und der Beschlussfassung über die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen auch die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung mit ihren Wirkungen unmittelbar im Blickfeld.

### **7. Die Steuerungsrelevanz des Haushaltsplans**

Der gemeindliche Haushaltsplan soll durch seine Untergliederung in produktorientierte Teilpläne (vgl. § 4 GemHVO NRW), die örtliche Ziele und Leistungskennzahlen (vgl. § 12 GemHVO NRW) enthalten sollen, auch für Steuerungszwecke im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung geeignet sein. Dieser Ansatz erfordert, im gemeindlichen Haushaltsplan auch Ursachen und Wirkungen des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde aufzuzeigen, die aufgrund von Zielen und ggf. einem Leitbild entstanden sind und diesen zugeordnet werden können.

Zum Wesen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gehört es daher, einen ausreichenden und sachlich zweckbezogenen Kommunikationsprozess zwischen den Organen der Gemeinde zu führen, und auf der Grundlage von gemeindlichem Haushaltsplan und Jahresabschluss der Gemeinde positive Effekte zu erzielen und messen zu können. Außerdem gilt es, auch dadurch die Steuerungstauglichkeit des gemeindlichen Haushaltsplans unter Berücksichtigung der Interessen seiner Adressaten zu erreichen. Der gemeindliche Haushaltsplan ist daher nicht nur als eine Ermächtigungsgrundlage für das gemeindliche Verwaltungshandeln zu verstehen, sondern auch als ein Instrument, die gemeindlichen Leistungsarten zu bemessen, zu planen, zu bewirtschaften und zu überprüfen, um eine auf die örtlichen Bedürfnisse ausgerichtete qualitative und quantitative Lösung zu finden.

In diesem Zusammenhang gilt es, den örtlichen Haushaltsplan sachgerecht so auszugestalten, dass für den Rat der Gemeinde die notwendigen bzw. wesentlichen Informationen gegeben werden, die inhaltliche und formale Ausgestaltung aber auch eine Orientierung für das wirtschaftliche Handeln der Gemeinde bieten, und dabei die Weiterentwicklung der Gemeinde mit ihren Chancen und Risiken sowie einer Orientierung am Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit mit im Blickfeld steht. Die Produktorientierung der Gemeinde und deren Leistungserstellung können dabei in einem Zusammenhang gestellt werden, der die gewünschte Transparenz über das gemeindliche Verwaltungsgeschehen aufzuzeigen hilft, wenn gleichzeitig auch für die Verantwortlichen in der Gemeinde die haushaltswirtschaftlichen Wirkungen erkennbar gemacht und im Rahmen einer Berichterstattung bekannt werden.

### **8. Die fremden Finanzmittel**

Von der Gemeinde werden im Haushaltsjahr neben den eigenen Finanzmitteln auch fremde Finanzmittel von Dritten bewirtschaftet. Diese fremden Finanzmittel sind von der Veranschlagung im Haushaltsplan der Gemeinde regelmäßig ausgenommen (vgl. § 16 GemHVO NRW). Die Vorschrift stellt für eine Veranschlagung von fremden

Finanzmitteln im gemeindlichen Finanzplan jedoch kein absolutes Verbot dar. Die Gemeinde muss dann aber dafür in ihrem Finanzplan eine gesonderte Haushaltsposition schaffen.

Es ist bei dieser Vorschrift davon ausgegangen worden, dass die Dritten ihren gesamten Bedarf an Finanzmittel haushaltsmäßig selbst planen und veranschlagen. Erst im Rahmen der Haushaltsbewirtschaftung werden der Gemeinde i.d.R. entsprechend ihrem örtlichen Bedarf die notwendigen Finanzmittel zur Zahlungsabwicklung zur Verfügung gestellt. Die fremden Finanzmittel sind deshalb unabhängig von ihrer Zweckbestimmung immer dann in die gemeindliche Finanzrechnung (vgl. § 39 GemHVO NRW) einzubeziehen, soweit diese Finanzmittel im Rahmen von gemeindlichen Zahlungsvorgängen in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde in Form von Einzahlungen oder Auszahlungen abgewickelt werden. Die Gemeinde hat deshalb diese Finanzmittel auch im Rahmen ihrer Liquiditätsplanung zu berücksichtigen.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Inhalte des Haushaltsplans):**

#### **1.01 Allgemeines**

Für die Haushaltsführung der Gemeinde im Haushaltsjahr ist der gemeindliche Haushaltsplan verbindlich. Diese Verbindlichkeit bezieht sich dabei auf alle Bestandteile des Haushaltsplans der Gemeinde. Die gemeindliche Verwaltung ist dadurch bei der Ausführung der Haushaltswirtschaft an die im gemeindlichen Ergebnisplan (vgl. § 2 GemHVO NRW) und im gemeindlichen Finanzplan (vgl. § 3 GemHVO NRW) als haushaltsmäßige Gesamtebene sowie in den produktorientierten Teilplänen (vgl. § 4 GemHVO NRW) veranschlagten Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen, die dort betragsmäßig unter den Haushaltspositionen ausgewiesen sind, gebunden.

Die Bindung an die Teilpläne besteht dabei unabhängig davon, ob diese aus der Steuerungssicht der Gemeinde nach Produktbereichen, Produktgruppen oder Produkten unter Beachtung des vom Innenministerium bekannt gegebenen Produktrahmens gebildet werden können (vgl. § 4 GemHVO NRW) oder nach Verantwortungsbereichen (Budgets) aufgestellt worden sind. Bereits diese haushaltsmäßige Bindung führt unter Einbeziehung der Haushaltsgrundsätze dazu, dass der gemeindliche Haushaltsplan inhaltlich vollständig in Bezug auf das betreffende Haushaltsjahr sein muss.

#### **1.1 Zu Satz 1 (Veranschlagung im Haushaltsplan):**

##### **1.1.0 Die Grundlagen der Haushaltsplanung**

Die haushaltsrechtlichen Grundsatzbestimmungen für den gemeindlichen Haushaltsplan berücksichtigen den Rechnungsstoff des NKF. Deshalb werden die Rechengrößen „Erträge“ und „Aufwendungen“ nicht nur im Ergebnisplan sowie die Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Auszahlungen“ im Finanzplan verwandt, sondern auch die Haushaltsbewirtschaftung sowie die Haushaltsabrechnung (Jahresabschluss) einschließlich der dafür notwendigen Buchführung (doppelte Buchführung) verwenden diesen Rechenstoff. Die Orientierung des Rates der Gemeinde an den Steuererfordernissen im Sinne des Neuen Steuerungsmodells und die Berücksichtigung der Informationsbedürfnisse der Öffentlichkeit führt zu einer sehr örtlich geprägten Darstellungsform des gemeindlichen Haushaltsplans, sowohl in seinem Aufbau als auch in seinem Detaillierungsgrad.

Die Gemeinde hat bei der Veranschlagung der voraussichtlich notwendigen haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen für das Haushaltsjahr den Grundsatz der Vollständigkeit zu beachten. Der gemeindliche Haushaltsplan muss deshalb alle im Haushaltsjahr für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde voraussichtlich anfallenden

Erträge und entstehenden Aufwendungen sowie die voraussichtlich eingehenden Einzahlungen und zu leistenden Auszahlungen, aber auch die für Investitionsmaßnahmen notwendigen Verpflichtungsermächtigungen enthalten. Der gemeindliche Haushaltsplan konkretisiert dabei die sachlichen Rahmenbedingungen, die als Festsetzungen in der Haushaltssatzung der Gemeinde verankert sind, z.B. der Gesamtbetrag der Aufwendungen des Haushaltsjahres (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1a GO NRW). In diesem Zusammenhang ist auch der zeitliche Rahmen für den gemeindlichen Haushaltsplan nicht unbeachtlich, denn die Haushaltssatzung der Gemeinde tritt nach der gesetzlichen Regelung mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft und gilt für das Haushaltsjahr (vgl. § 78 Absatz 3 GO NRW).

Der Haushaltsplan der Gemeinde muss unter Beachtung der genannten Vorgaben im Ergebnisplan die im Haushaltsjahr durch die Erfüllung der Aufgaben anfallenden Erträge und entstehenden Aufwendungen und im Finanzplan die im Haushaltsjahr eingehenden Einzahlungen und zu leistenden Auszahlungen enthalten. Diese im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen entfallen dabei mit dem Ende des Haushaltsjahres, sodass die Gemeinde aus den betreffenden Haushaltspositionen des Haushaltsplans dann i.d.R. keine Aufwendungen mehr entstehen lassen oder Auszahlungen leisten darf, soweit nicht eine Ermächtigungsübertragung ins folgende Haushaltsjahr zulässig ist (vgl. § 22 GemHVO NRW). Insgesamt gesehen sind daher bei der gemeindlichen Haushaltsplanung insbesondere der Grundsatz der sachlichen Bindung und der Grundsatz der zeitlichen Bindung sowie der Grundsatz der Jährlichkeit von besonderer Bedeutung.

### **1.1.1 Zu Nummer 1 (Veranschlagung der Erträge und Einzahlungen):**

#### **1.1.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Im NKF wird über die Rechengröße „Erträge“ das Ressourcenaufkommen und über die Rechengröße „Einzahlungen“ die Zugänge an Finanzmitteln der Gemeinde erfasst. Gleichzeitig soll die Ausrichtung der Finanzpolitik der Gemeinden auf das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit ausgerichtet sein, dass der gesamte Ressourcenverbrauch einer Periode regelmäßig durch Erträge derselben Periode gedeckt wird, um nachfolgende Generationen nicht zu überlasten. Die im NKF für den gemeindlichen Ergebnisplan zu verwendende Rechengröße „Erträge“ ist dabei der zutreffende Buchungssstoff für eine „Reinvermögensrechnung“, die das Geldvermögen und das Sachvermögen der Gemeinde betrifft, wenn ein Geschäftsvorfall der Gemeinde das gemeindliche Eigenkapital erhöht. Außerdem führt die Rechengröße „Einzahlungen“ im Rahmen des gemeindlichen Finanzplans zu einer Mittelherkunftsrechnung, bei der die eingehenden Zahlungen ausschlaggebend und unter Beachtung des Kassenwirksamkeitsprinzips als Zahlungsströme zu erfassen sind.

#### **1.1.1.2 Die Veranschlagung von Erträgen**

##### **1.1.1.1.1 Der Aufbau der Veranschlagung**

Das Ressourcenverbrauchskonzept wird dadurch angemessen umgesetzt, dass im Ergebnisplan mit der Rechengröße „Ertrag“ das Ressourcenaufkommen zu veranschlagen ist. Die Erträge bedeuten einen Wertezufluss an Gütern und Dienstleistungen und bewirken eine Eigenkapitalerhöhung. Der Ergebnisplan hat die Aufgabe, über die Art, die Höhe und die Quellen der Erträge vollständig und klar zu informieren. Er weist auch einen sich im Haushaltsjahr voraussichtlich ergebenden Überschuss oder Fehlbedarf aus, weil im Ergebnisplan auch die gemeindlichen im Haushaltsjahr entstehenden Aufwendungen zu veranschlagen sind.

Bei der Aufstellung des gemeindlichen Ergebnisplans ist zu berücksichtigen, dass der Ergebnisplan nach dem Grundsatz der Ergebnisspaltung aufgebaut ist, sodass die ordentlichen und die außerordentlichen Erträge getrennt voneinander zu veranschlagen sind. Außerdem sind nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften, insbesondere nach den allgemeinen Planungsgrundsätzen (vgl. § 11 GemHVO NRW) z.B. die Erträge in ihrer voraus-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 79 GO NRW**

sichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind (Grundsatz der Periodenabgrenzung). Die im gemeindlichen Ergebnisplan veranschlagten Erträge stellen zudem keine Obergrenze für die Haushaltsbewirtschaftung dar. Vielmehr spiegeln die Haushaltspositionen im gemeindlichen Ergebnisplan die Erwartungen bzw. Schätzungen der Gemeinde bezogen auf das Haushaltsjahr wieder, denn die Gemeinde muss durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass ihre Ansprüche vollständig erfasst, rechtzeitig geltend gemacht und eingezogen werden (vgl. § 23 Absatz 3 GemHVO NRW).

**1.1.1.1.2 Die Rechengröße „Ertrag“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Ertrag“ wird betriebswirtschaftlich die bewertete Leistungserstellung der Gemeinde in einem Haushaltsjahr (Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr) verstanden. Einen Ertrag stellt dabei jeder gemeindliche Vorgang dar, der das Nettovermögen bzw. das Eigenkapital der Gemeinde erhöht. Mit der Rechengröße werden aber auch die der Gemeinde zustehenden Steuereinnahmen und die ihr gewährten Zuwendungen erfasst, denn diese stellen einen erheblichen Anteil an den gemeindlichen Einnahmen dar. Die Begriffspaare „Erträge“ und „Einnahmen“ können im gemeindlichen Bereich wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Rechengröße „Ertrag“</b>		
<b>ERTRAG</b>		
Ertrag, der nicht gleichzeitig eine Einnahme ist	Ertrag, der gleichzeitig eine Einnahme ist	
	Einnahme, die gleichzeitig ein Ertrag ist	Einnahme, die nicht gleichzeitig ein Ertrag ist
	<b>EINNAHME</b>	

*Abbildung 64 „Die Rechengröße Ertrag“*

Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Einnahme“ sind dann deckungsgleich, wenn die gleiche Periode bzw. das gleiche Haushaltsjahr der Gemeinde betroffen ist. Die Gemeinde erzielt dann aber in einem Haushaltsjahr eine Einnahme, die keinen Ertrag darstellt, wenn entweder keine Leistungserstellung durch die Gemeinde vorliegt oder wenn die Leistungserstellung und die dazugehörige Einnahme in unterschiedliche Haushaltsjahre fallen, z. B. bei Mietvorauszahlungen (vgl. § 42 GemHVO NRW).

**1.1.1.3 Die Veranschlagung von Einzahlungen**

**1.1.1.3.1 Der Aufbau der Veranschlagung**

Im gemeindlichen Haushaltsrecht kann auf eine Planung der voraussichtlich eingehenden Einzahlungen, insbesondere für Investitionen der Gemeinde, und damit auf die Aufstellung eines Finanzplans nicht verzichtet werden. Die Rechengröße „Einzahlungen“ des NKF stellt dabei den Buchungsstoff für den Finanzplan der Gemeinde dar. Bei den Einzahlungen handelt es sich um einen tatsächlichen Geldzufluss, der zum Zeitpunkt der Bezahlung von Gütern und Dienstleistungen entsteht und eine Erhöhung der Finanzmittel der Gemeinde bewirkt. Die Arten der Einzahlungen zeigen die Mittelherkunft auf, denn sie sind im Finanzplan im gemeindlichen Haushaltsplan ge-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 79 GO NRW**

trennt nach Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, aus der Investitionstätigkeit und aus der Finanzierungstätigkeit des Haushaltsjahres zu veranschlagen.

Außerdem sind nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften, insbesondere nach den allgemeinen Planungsgrundsätzen (vgl. § 11 GemHVO NRW) z.B. die Einzahlungen in Höhe der voraussichtlich zu erzielenden Beträge in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen sind, in dem sie liquiditätswirksam werden (Grundsatz der Kassenwirksamkeit). Die im gemeindlichen Finanzplan veranschlagten Einzahlungen stellen jedoch keine Obergrenze für die Haushaltsbewirtschaftung dar. Vielmehr spiegeln die Haushaltspositionen im gemeindlichen Finanzplan die Erwartungen der Gemeinde wieder, denn die Gemeinde muss durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass ihre Ansprüche vollständig erfasst, rechtzeitig geltend gemacht und eingezogen werden (vgl. § 23 Absatz 3 GemHVO NRW).

**1.1.1.3.2 Die Rechengröße „Einzahlungen“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Einzahlungen“ wird der tatsächliche Zahlungsmittelzufluss bei der Gemeinde im Haushaltsjahr erfasst, der zu einer Erhöhung des gemeindlichen Zahlungsmittelbestandes durch den Zugang liquider Mittel, die in Form von Bargeld oder Buchgeld der Gemeinde zufließen, führt. Die Begriffspaare „Einzahlungen“ und „Einnahmen“ können im gemeindlichen Bereich wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Rechengröße „Einzahlungen“</b>		
<b>EINZAHLUNG</b>		
Einzahlung, die nicht gleichzeitig eine Einnahme ist	Einzahlung, die gleichzeitig eine Einnahme ist	
	Einnahme, die gleichzeitig eine Einzahlung ist	Einnahme, die nicht gleichzeitig eine Einzahlung ist
		<b>EINNAHME</b>

*Abbildung 65 „Die Rechengröße Einzahlungen“*

Nicht als Einzahlung gilt die Erhöhung des Kassenbestandes der Gemeinde durch eine Barabhebung von einem Bankkonto der Gemeinde, weil dadurch der Zahlungsmittelbestand der Gemeinde insgesamt nicht verändert wird. Es liegen beim Einsatz der Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Einnahme“ im gemeindlichen Rechnungswesen auch dann nicht einnahmewirksame Einzahlungen vor, wenn es in gleicher Höhe zu einer Abnahme der gemeindlichen Forderungen oder zu einer Erhöhung der gemeindlichen Verbindlichkeiten kommt.

**1.1.2 Zu Nummer 2 (Veranschlagung von Aufwendungen und Auszahlungen):**

**1.1.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Mit dem NKF wird über Aufwendungen der Ressourcenverbrauch der Gemeinde erfasst und der tatsächliche Werteverzehr über Abschreibungen vollständig abgebildet. Unter Einbeziehung der gemeindlichen Produktorien-

tierung wird damit die haushaltsmäßige Erfassung und Darstellung des Ressourcenverbrauchs der Gemeinde bezogen auf ihre Aufgabenerfüllung möglich. Gleichzeitig soll die Ausrichtung der Finanzpolitik der Gemeinden auf das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit erreichen, dass der gesamte Ressourcenverbrauch einer Periode regelmäßig durch Erträge derselben Periode gedeckt wird, um die nachfolgenden Generationen nicht zu überlasten.

Die im NKF für den gemeindlichen Ergebnisplan zu verwendende Rechengröße „Aufwendungen“ ist daher der zutreffende Buchungssstoff für eine „Reinvermögensrechnung“, die das Geldvermögen und das Sachvermögen der Gemeinde betrifft, wenn ein Vorgang bei der Gemeinde das gemeindliche Eigenkapital vermindert. Außerdem führt die Rechengröße „Auszahlungen“ im Rahmen des gemeindlichen Finanzplans und der Finanzrechnung zu einer Mittelverwendungsrechnung, bei der die zu leistenden Zahlungen ausschlaggebend und unter Beachtung des Kassenwirksamkeitsprinzips als Zahlungsströme zu erfassen sind.

### **1.1.2.2 Die Veranschlagung von Aufwendungen**

#### **1.1.2.2.1 Der Aufbau der Veranschlagung**

Das Ressourcenverbrauchskonzept wird auch dadurch angemessen umgesetzt, dass im Ergebnisplan mit der Rechengröße „Aufwendungen“ der Ressourcenverbrauch der Gemeinde zu veranschlagen ist. Die Aufwendungen bedeuten einen Werteverzehr an Gütern und Dienstleistungen der Gemeinde und mindern dadurch das gemeindliche Eigenkapital. Zu Aufwendungen der Gemeinde führt daher jeder gemeindliche Vorgang, der das Nettovermögen bzw. das Eigenkapital der Gemeinde vermindert.

Der Ergebnisplan der Gemeinde hat dabei die Aufgabe, über die Art, die Höhe und die Quellen der gemeindlichen Erträge und Aufwendungen vollständig und klar zu informieren. Er weist daher auch den Jahresüberschuss oder den Jahresfehlbedarf aus, der voraussichtlich aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr entstehen wird. Die im gemeindlichen Ergebnisplan veranschlagten Aufwendungen stellen dabei eine Obergrenze für die Inanspruchnahme der im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen für die gemeindliche Haushaltsbewirtschaftung dar. Die Ermächtigungen können dabei durch eine Nachtragssatzung verändert werden (vgl. § 81 GO NRW). Soweit über die im Haushaltsplan veranschlagten Beträge ein weiterer Bedarf besteht, können auch Aufwendungen überplanmäßig oder außerplanmäßig im Rahmen der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans bereitgestellt werden, wenn diese unabweisbar sind (vgl. § 83 GO NRW).

Die Gemeinde muss zudem durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass die im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen erst dann in Anspruch genommen werden, wenn die Aufgabenerfüllung dieses erfordert und die Verpflichtungen der Gemeinde erst bei Fälligkeit erfüllt werden (vgl. § 23 Absatz 1 und 3 GemHVO NRW). Bei der Veranschlagung der Aufwendungen im gemeindlichen Ergebnisplan ist zudem zu berücksichtigen, dass der Ergebnisplan nach dem Grundsatz der Ergebnisspaltung aufgebaut ist, sodass die ordentlichen und die außerordentlichen Aufwendungen getrennt voneinander zu veranschlagen sind. Außerdem sind nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften, insbesondere nach den allgemeinen Planungsgrundsätzen (vgl. § 11 GemHVO NRW) z.B. die Aufwendungen in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind (Grundsatz der Periodenabgrenzung).

#### **1.1.2.2.2 Die Rechengröße „Aufwand“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Aufwand“ wird betriebswirtschaftlich der bewertete Güterverzehr der Gemeinde in einem Haushaltsjahr verstanden. Die Rechengrößen „Aufwand“ und „Ausgabe“ sind dann deckungsgleich, wenn die gleiche Periode bzw. das gleiche Haushaltsjahr der Gemeinde betroffen ist, z. B. wenn von der Gemeinde die Gehälter, das Material, die Energie u.a. zu bezahlen ist. Die Gemeinde leistet dann in

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 79 GO NRW**

einem Haushaltsjahr eine Ausgabe, die keinen Aufwand darstellt, wenn z.B. die im Dezember des Haushaltsjahres für den Januar des Folgejahres zu zahlende Beamtenbesoldung. Die Aufwendungen der Gemeinde und die dazugehörige Ausgabe fallen dabei in unterschiedliche Haushaltsjahre (vgl. aktive Rechnungsabgrenzung nach § 42 GemHVO NRW). Die Begriffspaare „Aufwand“ und „Ausgaben“ können im gemeindlichen Bereich wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Rechengröße „Aufwand“</b>		
<b>AUFWAND</b>		
Aufwand, der nicht gleichzeitig eine Ausgabe ist	Aufwand, der gleichzeitig eine Ausgabe ist	
	Ausgabe, die gleichzeitig ein Aufwand ist	Ausgabe, die nicht gleichzeitig ein Aufwand ist
	<b>AUSGABE</b>	

*Abbildung 66 „Die Rechengröße Aufwand“*

### 1.1.2.3 Die Veranschlagung der Auszahlungen

#### 1.1.2.3.1 Der Aufbau der Veranschlagung

In der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kann auf eine mehrjährige Finanzplanung, in der die voraussichtlich künftig zu leistenden Auszahlungen der Gemeinde, insbesondere für die gemeindliche Investitionstätigkeit, zu ermitteln sind, nicht verzichtet werden. Bei den gemeindlichen Auszahlungen fließen zum Zeitpunkt der Bezahlung von Gütern und Dienstleistungen die monetären Finanzmittel an Dritte ab und mindern den Geldbestand bzw. das Geldvermögen der Gemeinde. Die Arten der Auszahlungen im gemeindlichen Finanzplan zeigen dabei die Mittelverwendung durch die Gemeinde auf. Außerdem sind nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften, insbesondere nach den allgemeinen Planungsgrundsätzen (vgl. § 11 GemHVO NRW) z.B. die Auszahlungen in Höhe der voraussichtlich zu leistenden Beträge im Finanzplan der Gemeinde zu veranschlagen (Kassenwirksamkeitsprinzip).

Die im gemeindlichen Finanzplan veranschlagten Auszahlungen stellen dabei eine Obergrenze für die gemeindliche Haushaltsbewirtschaftung dar, soweit nicht überplanmäßige und/oder außerplanmäßige Auszahlungen im Rahmen der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans unabweisbar werden (vgl. § 83 GO NRW). Die Gemeinde muss zudem durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass die im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen erst dann in Anspruch genommen werden, wenn die Aufgabenerfüllung dies erfordert. Sie darf die bestehenden Verpflichtungen erst bei ihrer Fälligkeit erfüllen (vgl. § 23 Absatz 1 und 3 GemHVO NRW).

#### 1.1.2.3.2 Die Rechengröße „Auszahlungen“

Die Rechengröße „Auszahlungen“ stellt dabei einerseits den Buchungsstoff für den Finanzplan der Gemeinde dar. Andererseits wird darunter der tatsächliche Zahlungsmittelabfluss bei der Gemeinde im Haushaltsjahr erfasst, der zu einer Verminderung des gemeindlichen Zahlungsmittelbestandes durch den Abgang liquider Mittel,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 79 GO NRW**

die in Form von Bargeld oder Buchgeld von der Gemeinde abgegeben werden, führt. In diesem Zusammenhang gilt die Verminderung des Kassenbestandes der Gemeinde durch eine Bareinzahlung auf ein Bankkonto der Gemeinde nicht als Auszahlung, weil dadurch der Zahlungsmittelbestand der Gemeinde insgesamt nicht verändert wird. Die Begriffspaare „Aufwendungen“ und „Ausgaben“ können im gemeindlichen Bereich wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Rechengröße „Auszahlungen“</b>		
<b>AUSZAHLUNG</b>		
Aufzahlung, die nicht gleichzeitig ausgabewirksam ist	Auszahlung, die gleichzeitig ausgabewirksam ist	
	Ausgabe, die gleichzeitig auszahlungswirksam ist	Ausgabe, die nicht gleichzeitig auszahlungswirksam ist
	<b>AUSGABE</b>	

*Abbildung 67 „Die Rechengröße Auszahlungen“*

Beim Einsatz der Rechengrößen „Auszahlungen“ und „Ausgabe“ liegen auch dann keine ausgabewirksamen Auszahlungen vor, wenn es in gleicher Höhe zu einer zu einer Minderung der gemeindlichen Verbindlichkeiten oder zu einer Zunahme der gemeindlichen Forderungen kommt. Auch eine Verminderung des Kassenbestandes der Gemeinde durch eine Bareinzahlung auf ein Bankkonto der Gemeinde gilt nicht als gemeindliche Auszahlung, weil durch diesen Vorgang der Zahlungsmittelbestand der Gemeinde insgesamt nicht verändert wird.

**1.1.3 Zu Nummer 3 (Veranschlagung der Verpflichtungsermächtigungen):**

Durch die Verpflichtungsermächtigungen nach § 85 GO NRW wird die gemeindliche Verwaltung ermächtigt, Verpflichtungen zur Leistung von Auszahlungen für Investitionen in künftigen Haushaltsjahren einzugehen. Die Gemeinde darf i.d.R. dann neue Verpflichtungen zulasten der drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre eingehen, wenn dafür Ermächtigungen im Teilfinanzplan der Teilpläne gesondert veranschlagt worden sind (vgl. § 4 Absatz 4 GemHVO NRW). Es ist dabei das Ziel dieser Veranschlagung, die gemeindliche Verwaltung in die Lage zu versetzen, Aufträge für Lieferungen und Leistungen für die Fortführung von gemeindlichen Investitionsmaßnahmen zu erteilen. Die Zahlungen zulasten der Gemeinde dürfen dann in späteren Haushaltsjahren erfolgen, ohne dass es zwingend erforderlich ist, in dem Haushaltsjahr, in dem der Auftrag durch die Gemeinde erteilt wird, bereits konkrete Auszahlungsermächtigungen verfügbar haben zu müssen (vgl. § 13 GemHVO NRW).

**1.2 Zu Satz 2 (Sondervorschriften für die Sondervermögen):**

Nach dem Grundsatz der Einheit des Haushaltsplans hätte die Gemeinde als Rechtsperson für ihre gesamte Haushaltswirtschaft sachlich nur einen einzigen Haushaltsplan aufzustellen. Davon lässt die Vorschrift jedoch eine Ausnahme zu, in dem ausdrücklich bestimmt wird, dass die Vorschriften über die Sondervermögen der Gemeinde (vgl. § 97 GO NRW) unberührt bleiben. Die Gemeinde braucht deshalb ihre wirtschaftlichen Unternehmen (§ 114 GO NRW) und die organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen (§ 107 Absatz 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit nicht in den gemeindlichen Haushaltsplan einbeziehen (vgl. § 97 Absatz 3 GO

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 79 GO NRW**

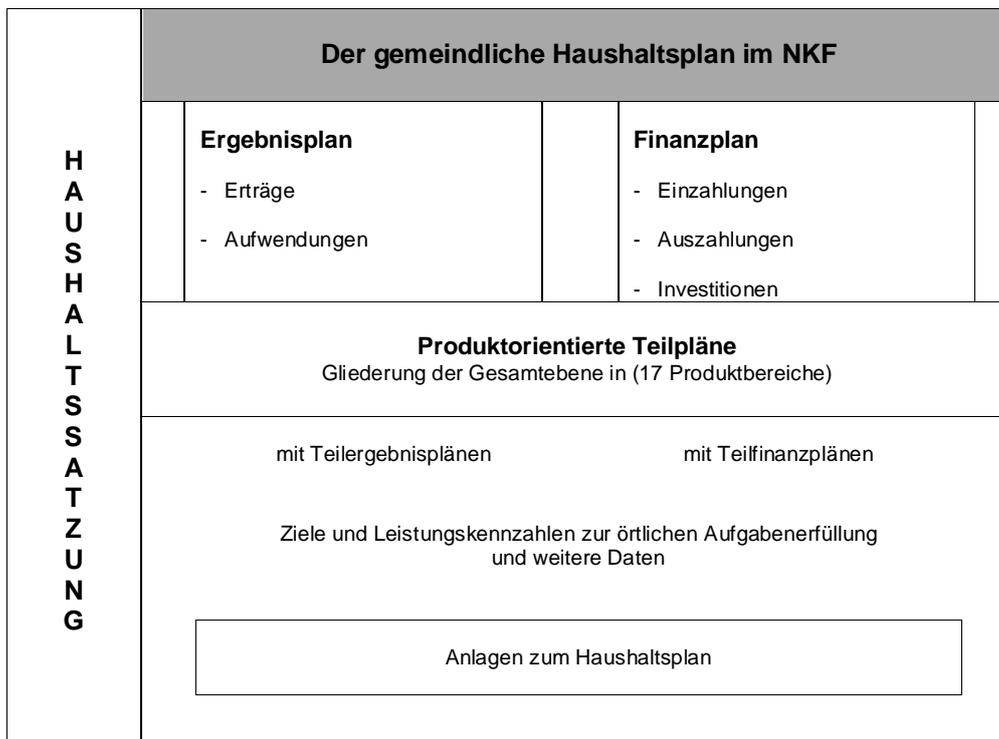
NRW). Diesen Festlegungen folgt die Eigenbetriebsordnung, nach der für die Eigenbetriebe jährlich eigenständige Wirtschaftspläne aufzustellen sind (vgl. § 14 EigVO NRW).

Aufgrund der gesetzlichen Ausnahmeregelung können auch für die rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen der Gemeinde besondere Haushaltspläne aufgestellt werden (vgl. § 97 Absatz 4 GO NRW). Dagegen sind in den gemeindlichen Haushaltsplan neben den bestehenden Aufgabenbereichen der gemeindlichen Verwaltung zusätzlich als Sondervermögen der Gemeinde nur noch das gesonderte Gemeindegliederungsvermögen und die rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen einzubeziehen. Dazu ist zu beachten, dass das Gemeindegliederungsvermögen im jeweils sachlich zutreffenden Produktbereich und die rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen im Produktbereich 17 „Stiftungen“ abzubilden sind (vgl. Nr. 1.2.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

**2. Zu Absatz 2 (Bestandteile des Haushaltsplans):**

**2.01 Der Aufbau des Haushaltsplans**

Im NKF hat der gemeindliche Haushaltsplan die haushaltsmäßige Gesamtebene aus Ergebnisplan und Finanzplan und die produktorientierten Teilpläne zu enthalten. Ein aufgestelltes Haushaltssicherungskonzept nach § 76 GO NRW ist ein Bestandteil des Haushaltsplans und der Stellenplan für die Beamten und die tariflich Beschäftigten eine Anlage zum Haushaltsplan (vgl. § 1 Absatz 1 Nummer 4 und Absatz 2 Nummer 2 GemHVO NRW). Diese Festlegungen gewährleisten die Vergleichbarkeit der Haushalte der Gemeinden untereinander. Das nachfolgende Schema zeigt eine Übersicht über die Elemente des Haushaltsplans (vgl. Abbildung).



*Abbildung 68 „Der gemeindliche Haushaltsplan im NKF“*

Der Haushaltsplan der Gemeinde muss zudem alle wesentlichen haushaltswirtschaftlichen Informationen für das Haushaltsjahr und auch für die folgenden drei Planungsjahre enthalten. Diese Vorgaben führen im gemeindlichen Haushaltsplan zur Abbildung einer Zeitreihe von sieben Jahren, die jeweils jahresbezogene Angaben innerhalb der Bestandteile des Haushaltsplans erfordert (vgl. § 1 Absatz 3 GemHVO NRW). Die Angaben im Haushaltsplan

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 79 GO NRW**

der Gemeinde sind dabei dann als wesentlich anzusehen, wenn durch ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Abbildung haushaltswirtschaftliche Entscheidungen der Gemeinde beeinflusst werden könnten. Ob und wann dieses in der Praxis vor Ort gegeben ist, muss im Einzelfall beurteilt werden.

Die mit der Reform des Gemeindehaushaltsrechts angestrebten Ziele, die Steuerung der Gemeinde zu verbessern und den Ressourcenverbrauch vollständig zu berücksichtigen, erfordern einen angepassten Aufbau des Haushaltsplans. Zugleich wird den Gemeinden die Befugnis eingeräumt, ihren Haushaltsplan nach ihren örtlichen Bedürfnissen eigenverantwortlich zu untergliedern. Diese Vorgabe trägt wesentlich zur Stärkung der Selbstverwaltung der Gemeinden bei. Außerdem sind der Aufbau, der Detaillierungsgrad und die Darstellungsform der Bestandteile des gemeindlichen Haushaltsplans auf die Steuerungserfordernisse des Rates und auf die Informationsbedürfnisse der Öffentlichkeit ausgerichtet worden.

Den Gemeinden bleibt es dabei freigestellt, die produktorientierten Teilpläne aus Steuerungsgesichtspunkten entweder nach Produktbereichen, Produktgruppen oder Produkten oder nach örtlichen Verantwortungsbereichen zu gliedern. Dadurch ist eine Darstellung der erbrachten Dienstleistungen durch Produkte i.V.m. dem Ressourcenverbrauch und dem Ressourcenaufkommen unter der Einbeziehung von örtlichen Zielen und Leistungskennzahlen möglich. In den Fällen, in denen der Darstellung der örtlichen Budgetierung i.V.m. der gemeindlichen Fach- und Ressourcenverantwortung der Vorrang eingeräumt wird, können die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan auch nach örtlichen Verantwortungsbereichen aufgestellt werden (vgl. §§ 4 und 21 GemHVO NRW). Auf die Darstellung der Produktorientierung darf dabei nicht gänzlich verzichtet werden.

### **2.1 Zu Satz 1 (Gliederung des Haushaltsplans):**

Der gemeindliche Haushaltsplan muss immer mindestens aus dem Ergebnisplan und dem Finanzplan sowie den produktorientierten Teilplänen bestehen, dem zudem eine Vielzahl von Anlagen beizufügen sind (vgl. § 1 Absatz 2 GemHVO NRW). Er bildet deshalb jahresbezogen die voraussichtlich verfügbaren Ressourcen der Gemeinde als Aufkommen (Ertrag) oder Verbrauch (Aufwand), aber auch die eingehenden und zu leistenden Finanzmittel der Gemeinde ab. Mit diesem Haushaltsplan wird dem Budgetrecht des Rates Rechnung getragen, denn dieser muss neben den Festlegungen der Erträge und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen auch sachliche Zuordnungen unter Beachtung der stetigen Aufgabenerfüllung und der gemeindlichen dauernden Leistungsfähigkeit treffen.

Der haushaltswirtschaftliche Rahmen, der durch den Ergebnisplan und den Finanzplan gebildet wird, soll durch die produktorientierten Teilpläne näher ausgestaltet und ausgefüllt werden. Dazu bestehen in der Hinsicht besondere Vorgaben, dass sich der Ergebnisplan im erforderlichen Umfang als Teilergebnisplan im Teilplan enthalten sein muss und der Finanzplan entsprechend als Teilfinanzplan (vgl. § 4 Absatz 4 GemHVO NRW). Der Gleichklang zwischen diesen Teilen und dem jeweiligen Gesamtwerk sowie die Zusammenführung der Daten von den Teilen zum Gesamtwerk wird dadurch erleichtert, dass Mindestvorgaben zur Gliederung des Ergebnisplans und des Finanzplans gemacht wurden, die entsprechend auch beim Teilergebnisplan und Teilfinanzplan zur Anwendung kommen müssen.

Diese Vorgaben lassen eine getrennte Betrachtung und Beurteilung und der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nach laufender Verwaltungstätigkeit, Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit unter Einbeziehung der dafür bestimmten Haushaltspositionen zu (vgl. §§ 2 und 3 GemHVO NRW). Für haushaltsrechtliche Besonderheiten sind besondere Teilpläne zu bilden, deren Ausgestaltung im Einzelnen von den örtlichen Gegebenheiten abhängig ist. Für die allgemeine Finanzwirtschaft der Gemeinde, die auf den gesamten Haushalt der Gemeinde ausgerichtet ist, wurde es z.B. als sachgerecht angesehen, den gesonderten Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“ festzulegen (vgl. Nr. 1.2.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

### **2.1.1 Der Ergebnisplan**

Im Zentrum der gemeindlichen Haushaltsplanung steht der Ergebnisplan (vgl. § 3 GemHVO NRW). Er beinhaltet die voraussichtlich erzielbaren Erträge (Ressourcenaufkommen) und entstehenden Aufwendungen (Ressourcenverbrauch) der Gemeinde bezogen auf das Haushaltsjahr. Im gemeindlichen Ergebnisplan werden die geplanten Erträge und Aufwendungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde unter den vorgegebenen Haushaltspositionen nach Arten getrennt veranschlagt. Zudem werden im Rahmen der jahresbezogenen Darstellung dem Haushaltsjahr zwei Vorjahre vorangestellt und drei Planungsjahre angefügt. Der gemeindliche Ergebnisplan ist ein wichtiger Bestandteil des Haushaltsplans der Gemeinde und bildet die Zusammenführung der verbindlichen Haushaltspositionen nach § 2 GemHVO NRW mit der Zeitreihe nach § 1 Absatz 3 GemHVO NRW ab.

Unter Beachtung der allgemeinen Planungsgrundsätze gilt, dass im Ergebnisplan das gemeindliche Ressourcenaufkommen und der Ressourcenverbrauch jahresbezogen vollständig und periodengerecht zu veranschlagen sind (vgl. § 11 GemHVO NRW). Der Begriff „vollständig“ bedeutet dabei vor allem, einschließlich des Werteverzehrs aus der Nutzung von gemeindlichem Vermögen (Abschreibungen) und der erst später zahlungswirksam werdenden Verpflichtungen der Gemeinde, die jedoch wirtschaftlich betrachtet bereits im Haushaltsjahr verursacht werden, z. B. Pensionsleistungen, und für die deshalb Rückstellungen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind.

Der Begriff „periodengerecht“ bedeutet dabei, dass nicht mehr der Zeitpunkt der Zahlung über die Zuordnung der Ressourcen zum Haushaltsjahr entscheidet, sondern der Zeitraum, in dem das Ressourcenaufkommen oder der Ressourcenverbrauch tatsächlich anfällt. Der Rat ermächtigt deshalb mit dem Ergebnisplan die gemeindliche Verwaltung, die entsprechenden Ressourcen einzusetzen. Dabei ist insbesondere die Verpflichtung zum Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 GO NRW zu beachten. Diese rechtlichen Vorgaben sowie die verbindlichen Zuordnungen zu den betroffenen Haushaltspositionen im kommunalen Kontierungsplan sind von der Gemeinde bei der Aufstellung des jährlichen Haushaltsplans zu beachten. Das Muster für den gemeindlichen Ergebnisplan ist zur Anwendung empfohlen worden (vgl. Nummer 1.2.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

### **2.1.2 Der Finanzplan**

Die Gemeinde hat neben dem Ergebnisplan für jedes Haushaltsjahr einen Finanzplan als zweiten wichtigen Bestandteil des gemeindlichen Haushaltsplans aufzustellen. Diese Komponente enthält die jahresbezogenen Finanzmittel der Gemeinde, insbesondere unter Berücksichtigung der gemeindlichen Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit (vgl. § 1 GemHVO NRW). Der gemeindliche Finanzplan weist daher die Mittelherkunft und den Mitteleinsatz der gemeindlichen Finanzmittel für das Haushaltsjahr aus. Im Finanzplan sind die voraussichtlich bei der Gemeinde eingehenden Einzahlungen und von der Gemeinde zu leistenden Auszahlungen nach ihren Arten unter den dafür vorgesehenen Haushaltspositionen zu veranschlagen (vgl. §§ 3 und 11 Absatz 3 GemHVO NRW). Außerdem werden aufgrund des gemeindlichen Finanzplans vor allem die investiven Zahlungen der Gemeinde durch den Rat ermächtigt.

Der gemeindliche Finanzplan dient aber auch der gesamten Finanzierungsplanung der Gemeinde, weil er neben den voraussichtlichen Zahlungen aus der Investitionstätigkeit der Gemeinde auch das voraussichtliche Finanzaufkommen und den Finanzbedarf der Gemeinde für ihre laufende Verwaltungstätigkeit im Haushaltsjahr aufgrund zahlungswirksamer Erträge und Aufwendungen enthalten muss sowie in ihm die vorgesehenen Zahlungen aus der gemeindlichen Finanzierungstätigkeit, z. B. die Aufnahme und Tilgung von Krediten für Investitionen, zu veranschlagen sind. Gleichzeitig bildet der gemeindliche Finanzplan die Zusammenführung der verbindlichen Haushaltspositionen nach § 3 GemHVO NRW mit der Zeitreihe nach § 1 Absatz 3 GemHVO NRW ab.

Diese rechtlichen Vorgaben und die Verpflichtung der Gemeinde zur Sicherstellung der Finanzierung von Investitionen nach § 75 Absatz 6 GO NRW i.V.m. § 14 GemHVO NRW sind von der Gemeinde unter Beachtung der allgemeinen Planungsgrundsätze nach § 11 GemHVO NRW sowie der verbindlichen Zuordnungen zu den Haushaltspositionen im kommunalen Kontierungsplan bei der Aufstellung des jährlichen Haushaltsplans zu beachten. Das Muster für den gemeindlichen Finanzplan zur Anwendung empfohlen worden (vgl. Nummer 1.2.2 des Runderrlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

### **2.1.3 Die produktorientierten Teilpläne**

#### **2.1.3.1 Die Inhalte der Teilpläne**

Die haushaltsrechtlichen Regelungen räumen der Gemeinde das Recht ein, in ihrem Haushaltsplan zu der Gesamtebene aus Ergebnisplan und Finanzplan eigenverantwortlich und nach örtlichen Bedürfnissen zusätzliche produktorientierte Teilpläne aufzustellen (vgl. § 4 GemHVO NRW). Diese Teilpläne müssen dabei hinsichtlich der darin enthaltenen Haushaltsdaten insgesamt zusammengefasst mit der Gesamtebene übereinstimmen. Die Gemeinde soll dazu ihre Ziele und Leistungen ermitteln und aufzeigen und diese in einen haushaltsmäßigen Zusammenhang mit ihren Ressourcen und Finanzmitteln sowie ihrer Aufgabenerfüllung stellen und daher die Teilpläne in ihrem Haushaltsplan nach Produktbereichen, Produktgruppen oder Produkten aufstellen. Die Gemeinde kann die Teilpläne aber auch nach Verantwortungsbereichen (Budgets), die sie nach örtlichen Organisationsentscheidungen und Gegebenheiten gebildet hat, aufstellen, auch wenn die Bereiche im Einzelfall nicht vollständig den Grenzen der verbindlich vorgegebenen 17 Produktbereiche entsprechen.

Die Gemeinden sind aber in jedem Fall verpflichtet, für Steuerungs- und Informationszwecke sowie aus Gründen der Vergleichbarkeit der gemeindlichen Haushalte sowie für die Prüfung des Haushalts durch die Aufsichtsbehörde die erste Gliederungsstufe ihres Haushalts auf der Grundlage der 17 verbindlichen Produktbereiche auszugestalten, die durch diese ein unverzichtbares Mindestmaß an Einheitlichkeit und Information gewährleistet wird. Diese Vorgaben lassen der Gemeinde gleichwohl noch den notwendigen Gestaltungsfreiraum für eine weitergehende Ausgestaltung ihres Haushaltsplans nach den örtlichen Gegebenheiten und in eigener Verantwortung.

#### **2.1.3.2 Der Aufbau der Teilpläne**

Die produktorientierten Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan stellen jeweils ein produktorientiertes Gesamtbild zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung dar. Sie müssen wegen ihrer Relevanz als Steuerungsebene eine produktorientierte Abbildung von Ergebnis- und Finanzdaten sowie die jeweils sachlich zutreffenden Ziele und Leistungskennzahlen, aber auch die notwendigen Bewirtschaftungsregeln enthalten. Die einzelnen Teilpläne stellen dabei jeweils ein produktorientiertes Gesamtbild zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung dar. Sie müssen deshalb neben den Ergebnis- und Finanzdaten auch Ziele und Kennzahlen sowie die notwendigen Bewirtschaftungsregeln enthalten (vgl. § 4 GemHVO NRW). Es ist dabei nicht ausreichend, nur die gemeindlichen Leistungen aufzulisten, sondern sie müssen zuvor definiert und voneinander abgegrenzt werden sowie messbar sein.

Mit solchen Teilplänen wird die Aufgabenerfüllung der Gemeinde und die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans transparenter gemacht und das wirtschaftliche Handeln der Gemeinde gestärkt. Die Bildung von Teilplänen erfordert daher von der Gemeinde, sich einen Überblick über die vielfältigen Tätigkeiten, die erbrachten Leistungen sowie die damit erzielten Wirkungen zu verschaffen, um eine Definition der örtlichen Produkte vornehmen zu können. Die Untergliederung des Haushaltsplans der Gemeinde in produktorientierte Teilpläne ist deshalb auch nicht getrennt nach dem auf der haushaltsmäßigen Gesamtebene bestehenden Ergebnisplan und Finanzplan vorzunehmen. Die Teilpläne bieten vielmehr eine Gesamtübersicht über die jeweiligen produktorientierten Leistungen der Gemeinde (vgl. Abbildung).

<b>Der Aufbau der Teilpläne</b>							
<b>Haushaltsplan ...</b>	<b>Fachliche Zuständigkeit:</b>						
<b>Produktbereich ...</b>	<b>Frau/Herr</b>						
<b>Inhalte des Produktbereiches</b>							
<b>Beschreibung und Zielsetzung:</b> <b>Zielgruppe(n):</b> <b>Besonderheiten im Haushaltsjahr:</b>							
<b>Produktbereichsübersicht</b>							
<b>Produktgruppen mit</b> - <b>den wesentlichen beschriebenen Produkten:</b> - <b>den einzelnen Zielen:</b> - <b>den Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung:</b> (Die Kennzahlen und ggf. die Leistungsmengen sollen nach Arten und möglichst entsprechend der Zeitreihe nach § 1 Absatz 3 GemHVO NRW gegliedert werden.)							
<b>Personaleinsatz</b>							
(Die Angaben zum eingesetzten Personal - Auszug aus der Stellenübersicht nach § 8 GemHVO NRW - sollen nach Beschäftigungsverhältnissen gegliedert werden. Diese Abbildung kann durch Angaben in einer Zeitreihe nach § 1 Absatz 3 GemHVO NRW ergänzt werden.)							
<b>Teilergebnisplan</b>							
	Haushalts- positionen	Vor- vor- jahr	Vor- jahr	<b>Haus- halts- jahr</b>	Plan- Jahr (Hj +1)	Plan- Jahr (Hj +2)	Plan- Jahr (Hj +3)
(Der Teilergebnisplan muss die in § 2 vorgegebene Mindestgliederung enthalten (vgl. Nr. 1.2.6 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).)							
<b>Teilfinanzplan</b>							
	Haushalts- positionen	Vor- vor- jahr	Vor- jahr	<b>Haus- halts- jahr</b>	Plan- Jahr (Hj +1)	Plan- Jahr (Hj +2)	Plan- Jahr (Hj +3)
(Der Teilfinanzplan muss die in § 3 vorgegebene Mindestgliederung enthalten (vgl. Nr. 1.2.7 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).)							
<b>Bewirtschaftungsregelungen</b>				<b>Für den Teilergebnisplan:</b>			
				<b>Für den Teilfinanzplan:</b>			
				Sonstiges:			
<b>Erläuterungen zu den Haushaltspositionen</b>				<b>Für den Teilergebnisplan:</b>			
				<b>Für den Teilfinanzplan:</b>			
				Sonstiges:			
<b>Sonstige Daten über örtliche Verhältnisse</b>							

*Abbildung 69 „Der Aufbau der Teilpläne“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 79 GO NRW**

Zur besseren Verständlichkeit der steuerungsrelevanten Gliederung des gemeindlichen Haushaltsplans bietet es sich an, den gebildeten Teilplänen eine schematische Übersicht voranzustellen, in der die Produktbereiche und die daraus abgeleiteten Produktgruppen und ggf. auch die Produkte ersichtlich sind. Ist der Haushaltsplan nach örtlichen Verantwortungsbereichen gegliedert, soll auch darin eine Produktorientierung abgebildet werden, um die Aufgabenerfüllung der Gemeinde transparenter zu machen.

**2.1.4 Die Zeitreihe im Haushaltsplan**

Die Gemeinde hat ihre mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung in den gemeindlichen Haushaltsplan einzubeziehen (vgl. § 84 GO NRW). Die dadurch entstehende Zeitreihe im Haushaltsplan umfasst neben den fünf Jahren der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung auch das Vorvorjahr des Haushaltsjahres, weil die Ausgangsbasis für die gemeindliche Haushaltsplanung mit Aufstellung des Haushaltsplans die tatsächlichen Ist-Werte dieses Jahres sind (vgl. § 1 Absatz 3 GemHVO NRW). Mit dieser Zeitreihe sind daher zukunftsbezogen die voraussichtlichen Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen im Haushaltsjahr und in den drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahren abzubilden. Außerdem sind vergangenheitsbezogen die Ergebnisse der Rechnung des Vorvorjahres und die Haushaltspositionen des Vorjahres des Haushaltsjahres aufzuzeigen. Die „normale“ Zeitreihe muss dabei sowohl im gemeindlichen Ergebnisplan und dem Finanzplan als auch in den Teilplänen des Haushaltsplans enthalten sein (vgl. Abbildung).

<b>Die Zeitreihe in der Haushaltsplanung</b>						
<b>Ergebnisplan oder Finanzplan auch in den Teilplänen</b>	Ergebnis des Vorvor- jahres	Ansatz des Vor- jahres	<b>Ansatz des Haus- halts- jahres</b>	Planung Haushalts- jahr + 1	Planung Haushalts- jahr + 2	Planung Haushalts- jahr + 3
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
	<b>Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung</b>					

*Abbildung 70 „Die Zeitreihe in der Haushaltsplanung“*

In den Sonderfällen einer gemeindlichen Haushaltssatzung für zwei Jahre (vgl. § 78 Absatz 3 Satz 2 GO NRW) sind die dem einzelnen Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre an das letzte Haushaltsjahr des „Doppelhaushalts“ anzuhängen, sodass im gemeindlichen Haushaltsplan eine Zeitreihe von sieben Jahren abzubilden ist. Eine verlängerte Zeitreihe entsteht auch bei der Pflicht der Gemeinde ein Haushaltssicherungskonzept wegen der Überschreitung der Schwellenwerte nach § 76 Absatz 1 Nummer 2 GO NRW im dritten dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahr aufstellen zu müssen, denn dann müssen sich die dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre dem „Ursachenjahr“ anschließen. In besonderen örtlichen Ausnahmefällen kann bei der Gemeinde auch eine Veranlassung für die Anwendung der beiden Erweiterung bestehen, sodass im gemeindlichen Haushaltsplan eine nochmals verlängerte Zeitreihe abzubilden ist.

## **2.2 Zu Satz 2 (Weitere Bestandteile und Anlagen des Haushaltsplans):**

### **2.2.1 Allgemeine Vorgaben**

Als weiterer Bestandteil des Haushaltsplans gilt nach der Vorschrift das Haushaltssicherungskonzept gemäß § 76 GO NRW, denn es ist so gewichtig für die Konsolidierung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und die Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs nach § 75 Absatz 2 GO NRW und muss sich daher unmittelbar auf die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans auswirken können, zumal der Rat der Gemeinde für die Aufstellung des gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes zuständig ist (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW). Der gemeindliche Stellenplan für die Bediensteten der Gemeinde ist dagegen eine Anlage des Haushaltsplans der Gemeinde.

Die Einhaltung des gemeindlichen Stellenplans ist ausdrücklich gesetzlich bestimmt und der Erlass des gemeindlichen Stellenplans ausdrücklich in die Zuständigkeit des Rates der Gemeinde gelegt worden (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h i.V.m. § 74 Absatz 2 GO NRW). Dadurch werden in Ergänzung der sonstigen Bestandteile und Anlagen des gemeindlichen Haushaltsplans ausdrücklich wichtige und unverzichtbare haushaltswirtschaftliche Unterlagen der Gemeinde verlangt, um ggf. die Beseitigung einer unzureichenden haushaltswirtschaftlichen Lage der Gemeinde (Haushaltssicherungskonzept) aufzuzeigen und in jedem Haushaltsjahr die Personalausstattung bzw. den Personalbedarf der Gemeinde (Stellenplan) transparent zu machen.

### **2.2.2 Das Haushaltssicherungskonzept**

Nach § 76 GO NRW ist das Haushaltssicherungskonzept ein Bestandteil des Haushaltsplans, wenn ein solches erstellt werden muss (vgl. § 1 Absatz 1 Nummer 4 GemHVO NRW). Das Haushaltssicherungskonzept erfährt durch die Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan eine noch höhere Gewichtung, weil erste Ansätze der Umsetzung der vorgesehenen Konsolidierungsmaßnahmen bereits in diesem Zeitraum von Beginn an (ab dem Haushaltsjahr) aufgezeigt werden sollen. Auch in den Fällen, in denen die Ursache für die Aufstellung des Haushaltssicherungskonzeptes erst in den Folgejahren des Haushaltsjahres liegt, muss von Anfang an bzw. ab dem Haushaltsjahr versucht werden, den Ursachen entgegen zu wirken. Daher ist das Haushaltssicherungskonzept bereits für das Haushaltsjahr ein gewichtiger und unverzichtbarer Bestandteil des Haushaltsplans der Gemeinde.

Das Ziel und der Zweck des Haushaltssicherungskonzeptes ist es, die Gemeinde wieder in die Lage zu versetzen, ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung der Aufgaben auf Dauer gesichert ist (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Nur unter dieser Prämisse und Mitnahme der Beschäftigten auf dem Weg zu diesem Ziel kann es gelingen, die eingefahrenen bzw. üblichen Wege zu verlassen und weitere Veränderungen, aber auch Einschnitte für die Betroffenen, vorzunehmen. Welche Konsolidierungsmaßnahmen und Konsolidierungsschritte im Einzelnen vor Ort geeignet sind, lässt sich nicht in allgemeiner Form aufzählen, sondern muss im Einzelnen unter den örtlichen Bedingungen ermittelt und abgegrenzt werden.

Ein gemeindliches Haushaltssicherungskonzept sollte deshalb auch nicht mit der Feststellung enden „Das Ziel (Zwischenziel: Haushaltsausgleich) ist erreicht“. Vielmehr muss sich daran anschließen, wie nach der örtlichen Umsetzung der festgelegten „Sanierungsmaßnahmen“ der gemeindliche Haushalt so gesteuert werden kann und soll, dass er auch in Zukunft dauerhaft ausgeglichen sein wird (vgl. § 5 GemHVO NRW). Die Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes gehört deshalb nach § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW zu den Angelegenheiten, für die der Rat der Gemeinde ausschließlich zuständig ist und die er nicht auf andere Entscheidungsträger übertragen kann. Diese originäre Zuständigkeit des Rates führt zu einer stärkeren Selbstbindung der Gemeinde an ihr Haushaltssicherungskonzept und die vorgesehenen Konsolidierungsmaßnahmen. Dieses soll die Zielbestimmungen der Gemeinde, auch in Form von Zwischenzielen, erleichtern und die Umsetzung der Konsolidierungsmaßnahmen sowie deren Überwachung (Controlling) gewährleisten.

Das gemeindliche Haushaltssicherungskonzept knüpft dabei an die Jährlichkeit des Haushaltsplans an und enthält wie der Haushaltsplan auch eine mehrjährige, mittelfristige Planung. Die Jährlichkeit, die dadurch zum Ausdruck kommt, dass das Haushaltssicherungskonzept nach § 1 Absatz 1 Nummer 4 GemHVO NRW ein Bestandteil des jährlichen Haushaltsplans ist, erfordert, das umzusetzende Haushaltssicherungskonzept unter Berücksichtigung der tatsächlichen jährlichen Haushaltsentwicklung und unter Einhaltung der örtlichen Zielsetzungen fortzuschreiben.

### **2.2.3 Der Stellenplan**

Der Stellenplan der Gemeinde stellt die Grundlage für die Personalwirtschaft der Gemeinde dar und muss deshalb ausweisen, wie viele Beschäftigte für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde im Haushaltsjahr benötigt werden. Bei der Aufstellung und Gestaltung des Stellenplans sind zudem die besoldungs- und tarifrechtlichen Bestimmungen zu beachten. Dazu gehört, dass bei der Besetzung der Stellen die künftigen Stelleninhaber als Bediente der Gemeinde die für ihren Arbeitsbereich erforderlichen fachlichen Voraussetzungen erfüllen müssen (vgl. § 74 Absatz 1 GO NRW).

Der Stellenplan gibt deshalb ein Bild über die Personalausstattung bzw. den Personalbedarf der Gemeinde ab. Die Vorgabe in § 74 Absatz 2 GO NRW, der Stellenplan ist einzuhalten, umfasst in diesem Zusammenhang die Verpflichtung der Gemeinde, einen Stellenplan aufzustellen, auch wenn diese Verpflichtung nicht wörtlich in dieser Vorschrift enthalten ist. Dabei ist zu berücksichtigen, dass der Rat der Gemeinde ausdrücklich für den Erlass des Stellenplans zuständig ist (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW).

### **2.2.4 Weitere Anlagen zum Haushaltsplan**

#### **2.2.4.1 Die Zwecke der Anlagen**

Dem Rat der Gemeinde muss für seine Beschlussfassung über die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen im Rahmen seines Budgetrechts eine Gesamtübersicht über die Inhalte und den Umfang der für das Haushaltsjahr geplanten Haushaltswirtschaft ermöglicht werden. Ihm müssen deshalb neben der Haushaltssatzung und dem Haushaltsplan sowie Stellenplan noch weitere haushaltswirtschaftliche Unterlagen zur Beratung und Entscheidung vorgelegt werden. Diese haushaltswirtschaftlichen Unterlagen müssen dem gemeindlichen Haushaltsplan beigefügt werden (vgl. § 1 Absatz 2 GemHVO NRW). Sie sind auch für die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans relevant.

Die nachfolgend in allgemeiner Form vorgestellten Unterlagen sind für eine Gesamtübersicht über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde im Zeitpunkt der Haushaltsplanung bzw. der Beschlussfassung des Rates der Gemeinde über die gemeindliche Haushaltssatzung unverzichtbar. Die Unterlagen müssen außerdem zusammen mit dem Haushaltsplan auch für eine Unterrichtung der Bürger und der Aufsichtsbehörde der Gemeinde geeignet sein. Den Gemeinden bleibt es aber freigestellt, nach örtlichen Bedürfnissen dem Haushaltsplan noch weitere oder detailliertere Unterlagen beizufügen.

#### **2.2.4.2 Der Vorbericht**

Nach der Vorschrift des § 7 GemHVO NRW soll der Vorbericht zum Haushaltsplan einen Überblick über die Eckpunkte des Haushaltsplans geben. Dabei sind die Entwicklung und die aktuelle wirtschaftliche Lage der Gemeinde anhand der im Haushaltsplan enthaltenen Ergebnis- und Finanzdaten sowie den weiteren Informationen darzustellen. Außerdem sind im Vorbericht die wesentlichen Zielsetzungen der Planung für das Haushaltsjahr und

die diesem folgenden drei Jahre sowie die Rahmenbedingungen der haushaltswirtschaftlichen Planung zu erläutern. Dazu gehört, dass in die der gemeindlichen Haushaltssatzung getroffenen Festsetzungen erläutert und in einen Zusammenhang mit dem geplanten haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinde gestellt werden.

#### **2.2.4.3 Die Bilanz des Vorvorjahres**

Die gemeindliche Bilanz des Vorvorjahres ist dem gemeindlichen Haushaltsplan beizufügen, wenn nicht die gemeindliche Haushaltssatzung so zeitverzögert beschlossen wird, dass bereits die Bilanz des Vorjahres verfügbar ist. In den Fällen, in denen der gemeindliche Jahresabschluss des Vorjahres zum Zeitpunkt der Beschlussfassung bereits in bestätigter Form (durch den Bürgermeister) vorliegt bzw. dem Rat zugeleitet worden ist (vgl. § 80 Absatz 2 GO NRW), sollte zur Bilanz des Vorvorjahres auch die Bilanz des Vorjahres dem Haushaltsplan beigelegt werden, denn die gemeindliche Bilanz gibt als Bestandteil des Jahresabschlusses stichtagsbezogen Auskunft über das gesamte zu diesem Stichtag vorhandene Vermögen und die Schulden der Gemeinde („Wertespeicher“) sowie deren Struktur. Wegen dieser Funktionen bietet sich auch die Bilanz des Vorjahres als Anlage zum Haushaltsplan der Gemeinde an. Die regelmäßige Erstellung einer jährlichen Planbilanz wird hingegen nicht für erforderlich gehalten. Es ist der Gemeinde freigestellt, im Bedarfsfall oder bei örtlichen besonderen Gegebenheiten, auch im Rahmen einer Haushaltskonsolidierung, anlassbezogen eine Planbilanz aufzustellen.

#### **2.2.4.4 Die Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen**

Die Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen der Gemeinde, die erkennen lassen muss, in welcher Höhe aus der Inanspruchnahme von Verpflichtungsermächtigungen in den späteren Jahren voraussichtlich Auszahlungen zu Lasten der Gemeinde erwachsen werden und auf welche Jahre sich diese verteilen, ist dem Haushaltsplan als Anlage beizufügen. Bei ihrer Erstellung ist zu beachten, dass von der Gemeinde die Verpflichtungsermächtigungen in der Regel nur zulasten der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre oder in besonderen Fällen bis zum Abschluss einer Maßnahme veranschlagt werden dürfen (vgl. § 13 Absatz 1 GemHVO NRW). Durch die Übersicht soll insgesamt aufgezeigt werden wie die künftigen Haushaltsjahre bereits durch eingegangene gemeindliche Verpflichtungen vorbelastet sind, weil in den Vorjahren die im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Verpflichtungsermächtigungen auch in Anspruch genommen worden sind.

#### **2.2.4.5 Die Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen**

Nach der Vorschrift des § 56 Absatz 3 GO NRW sind den Fraktionen und Gruppen im Rat der Gemeinde und in den Bezirksvertretungen sowie einzelnen Ratsmitgliedern aus den Haushaltsmitteln der Gemeinde im notwendigen Umfang jährlich besondere Zuwendungen zu den sächlichen und personellen Aufwendungen für die Geschäftsführung zu gewähren. Die geplanten Zuwendungen sind in einer gesonderten Anlage zum Haushaltsplan adressatenbezogen darzustellen. In dieser Übersicht sind daher die gewährten Zuwendungen für jede Fraktion, Gruppe oder für das einzelne Ratsmitglied getrennt nach Geldleistungen und geldwerten Leistungen anzugeben. Damit wird die Finanzierung der freiwilligen Vereinigungen von Mitgliedern des Rates der Gemeinde und der Bezirksvertretungen sowie wie einzelner Ratsmitglieder transparent gemacht.

#### **2.2.4.6 Die Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten**

Den gemeindlichen Verbindlichkeiten kommt eine große Bedeutung für die Haushaltswirtschaft und für die Schuldenlage bzw. die wirtschaftliche Lage der Gemeinde zu, sodass auf eine gesonderte und aktuelle Darstellung und eine Information darüber zum Zeitpunkt der Entscheidung über die geplante Haushaltswirtschaft für das Haushaltsjahr nicht verzichtet werden kann. Ausgehend vom tatsächlichen Stand am Ende des Vorvorjahres und dem

voraussichtlichen Stand zu Beginn des Haushaltsjahres soll in der Übersicht die mögliche Entwicklung der Verbindlichkeiten der Gemeinde im Haushaltsjahr aufgezeigt werden. Außerdem wird mit dieser Übersicht eine Verbindung zur gemeindlichen Bilanz hergestellt, denn die Aufteilung der Verbindlichkeiten nach Arten ist in der Gliederung des Verbindlichkeitspiegels nach § 47 GemHVO NRW vorzunehmen. Dadurch wird eine Identität der Angaben in der Übersicht mit dem Stand der Verbindlichkeiten am Ende des Vorvorjahres des Haushaltsjahres mit den Ansätzen in der gemeindlichen Bilanz zum Abschlussstichtag des Vorvorjahres hergestellt.

#### **2.2.4.7 Die Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals**

Der Eigenkapitalausstattung der Gemeinde kommt eine besondere Bedeutung zu. Da das Eigenkapital auch Auswirkungen auf den Haushaltsausgleich hat und die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan einbezogen wurde, ist es wegen des Budgetrechtes des Rates geboten, die voraussichtliche Entwicklung des Eigenkapitals aufzuzeigen. Die Erstellung dieser Übersicht ist daher geboten, wenn das voraussichtliche Jahresergebnis im Ergebnisplan einen negativen Betrag aufweist und zur „Deckung“ bzw. Verrechnung die Ausgleichsrücklage in Anspruch genommen oder die allgemeine Rücklage verringert werden soll. In diesen Fällen ist in der gemeindlichen Haushaltssatzung eine entsprechende Festsetzung vorzunehmen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW) und in einer gesonderten Anlage zum Haushaltsplan die weitere Entwicklung des Eigenkapitals innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung darzustellen. Mit der Vorlage des Haushaltsplans werden damit dem Rat die notwendigen Informationen darüber gegeben.

#### **2.2.4.8 Die Übersicht über die Wirtschaftslage der Betriebe**

Die Übersicht über die gesamte wirtschaftliche Lage der Gemeinde und ihre voraussichtliche Entwicklung ist für den Rat der Gemeinde nicht vollständig gegeben, wenn ihm nicht auch eine Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen sowie der Anstalten des öffentlichen Rechts und der Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt, mit dem gemeindlichen Haushaltsplan vorgelegt wird. Zu den Sondervermögen der Gemeinde, die über einen eigenen Rechnungskreis verfügen, zählen die wirtschaftlichen Unternehmen (vgl. § 114 GO NRW) und die organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit (vgl. § 107 Absatz 2 GO NRW).

Die Gemeinde muss bei dieser Übersicht im Rahmen ihrer Haushaltsplanung der notwendigen Aktualität in ausreichendem Maße Rechnung tragen. Daher lässt diese Vorschrift vereinfachend eine Übersicht über die Wirtschaftslage der Betriebe statt einer Vorlage der Wirtschaftspläne einzelner Unternehmen und Einrichtungen zu. Es wird im Sinne eine Beurteilung der wirtschaftlichen Gegebenheiten und der finanziellen Verbindungen zwischen der gemeindlichen Verwaltung und den Betrieben der Gemeinde als ausreichend angesehen, dem Haushaltsplan als gesonderte Anlage die aufgezeigte Gesamtübersicht beizufügen. Diese Besonderheit trägt dazu bei, die Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen zeitlich nicht unnötig zu verzögern.

#### **2.2.4.9 Die Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben**

In den kreisfreien Städten müssen dem Haushaltsplan auch bezirksbezogene Angaben beigefügt werden. Dieses ist Ausfluss der entsprechenden Regelung in der Gemeindeordnung, die den Bezirksvertretungen eigene Rechte einräumt (vgl. § 37 Absatz 4 GO NRW). So entscheiden die Bezirksvertretungen unter Beachtung der Belange der gesamten Stadt und im Rahmen der vom Rat erlassenen allgemeinen Richtlinien in allen Angelegenheiten, deren Bedeutung nicht wesentlich über den Stadtbezirk hinausgeht. Die Bezirksvertretungen erfüllen dabei die ihnen zugewiesenen Aufgaben im Rahmen der vom Rat bereitgestellten Haushaltsmittel und sollen zudem über den Verwendungszweck eines Teils dieser gemeindlichen Haushaltsmittel allein entscheiden können.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 79 GO NRW**

Diese Entscheidungen sind vor der Beschlussfassung des Rates über die gemeindliche Haushaltssatzung zu treffen, damit die aufgeteilten Haushaltsmittel mit ihrer von den Bezirksvertretungen festgelegten Verwendungszwecken unter den betreffenden Haushaltspositionen im Ergebnisplan und Finanzplan der Stadt erfasst werden können. Außerdem beraten die Bezirksvertretungen über alle Haushaltspositionen, die sich auf ihren Bezirk und ihre Aufgaben auswirken, und können dazu Vorschläge machen und Anregungen geben. Dafür ist den Bezirksvertretungen eine geeignete Übersicht als Auszug aus dem Entwurf der Haushaltssatzung nach § 80 GO NRW, getrennt nach Bezirken, zur Beratung vorzulegen. Die Übersichten sind dem Haushaltsplan der Gemeinde als Anlage beizufügen.

**2.2.4.10 Die Gesamtübersicht über die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen**

Die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Unterlagen kann nur erlassen werden, wenn sie alle gesetzlich vorgesehen und erforderlichen Regelungen enthält. Alle vorgeschriebenen Unterlagen müssen dem Rat der Gemeinde im Zeitpunkt seiner Beschlussfassung vorliegen. Die nachfolgende Übersicht soll einen zusammengefassten Überblick über die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde geben (Abbildung).

<b>Die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen</b>	
<b>HAUSHALTSSATZUNG</b>	
Haushaltssatzung	§ 78 GO NRW i.V.m. Nr. 1.1.1 des Runderlasses vom 24.02.2005
<b>BESTANDTEILE DES HAUSHALTSPLANS</b>	
Ergebnisplan	§ 79 Absatz 2 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 1 Nummer 1 und § 2 GemHVO NRW sowie Nr. 1.2.1 des Runderlasses vom 24.02.2005
Finanzplan	§ 79 Absatz 2 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 1 Nummer 2 und § 3 GemHVO NRW sowie Nr. 1.2.2 des Runderlasses vom 24.02.2005
Teilpläne	§ 79 Absatz 2 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 1 Nummer 3 und § 4 GemHVO NRW sowie den Nrn. 1.2.3 bis Nr. 1.2.7 des Runderlasses vom 24.02.2005
Ggf. Haushaltssicherungskonzept	§§ 75 und 76 GO NRW i.V.m. § 5 GemHVO NRW i.V.m. dem Runderlass vom 09.06.2006
<b>ANLAGEN ZUM HAUSHALTSPLAN</b>	
Vorbericht	§ 1 Absatz 2 Nummer 1 i.V.m. § 7 GemHVO NRW
Stellenplan	§ 79 Absatz 2 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 2 Nummer 2 und § 8 GemHVO NRW sowie Nr. 1.3 des Runderlasses vom 24.02.2005

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 79 GO NRW**

<b>Die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen</b>	
Bilanz des Vorvorjahres	§ 1 Absatz 2 Nr. 3 GemHVO NRW
Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen	§ 85 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 2 Nummer 4 und § 13 GemHVO NRW sowie Nr. 1.4.3 des Runderlasses vom 24.02.2005
Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen, Gruppen und einzelne Ratsmitglieder	§ 56 Absatz 3 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 2 Nummer 5 GemHVO NRW sowie Nr. 1.4.1 des Runderlasses vom 24.02.2005
Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten zu Beginn des Haushaltsjahres	§ 91 Absatz 1 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 2 Nummer 6 GemHVO NRW sowie Nr. 1.4.2 des Runderlasses vom 24.02.2005
Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals	§ 78 Absatz 2 Nr. 2 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 2 Nummer 7 und § 41 Absatz 4 Nr. 1 GemHVO NRW
Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen sowie der Anstalten des öffentlichen Rechts und der Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden	§§ 97, 108 und 114 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 2 Nummer 8 GemHVO NRW sowie weitere Rechtsvorschriften
Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben (in kreisfreien Städten)	§ 37 Absatz 3 und 4 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 2 Nummer 10 GemHVO NRW

*Abbildung 71 „Die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde“*

### **3. Zu Absatz 3 (Wirkungen des Haushaltsplans):**

#### **3.1 Zu Satz 1 (Grundlage der gemeindlichen Haushaltswirtschaft):**

##### **3.1.1 Die Ermächtigungen im Haushaltsplan**

Die wichtigste Funktion des gemeindlichen Haushaltsplans ist die Festlegung der sachlichen Ermächtigungen für die Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr durch den Rat der Gemeinde. Sie wird dadurch aufgezeigt, dass neben den Ermächtigungen im Ergebnisplan und im Finanzplan insbesondere die Ermächtigungen in den produktorientiert gegliederten und steuerungsrelevanten Teilplänen die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr bestimmen (vgl. §§ 2, 3 und 4 GemHVO NRW). Der gemeindliche Haushaltsplan bildet daher die Grundlage für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr, die von der Gemeinde näher ausgestaltet werden kann. Sie hat dabei zu beachten, dass die im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen erst dann in Anspruch genommen werden dürfen, wenn die gemeindliche Aufgabenerfüllung dies erfordert. Außerdem ist die Inanspruchnahme zu überwachen (vgl. § 23 Absatz 1 Satz 1 GemHVO NRW).

Die Gemeinde hat dabei insbesondere die Teilpläne als Steuerungsebene zu betrachten, denn durch deren Produktorientierung besteht ein unmittelbarer Bezug zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Außerdem sind in den Teilergebnisplänen die Erträge und Aufwendungen und in den Teilfinanzplänen die Einzahlungen und Auszahlungen einschließlich aller Investitionsvorhaben, ggf. auch maßnahmenscharf, produktbezogen enthalten. Die Integration der Leistungsvorgaben (Outputorientierung) in das System der Steuerung und Rechenschaft führt zu weiteren wichtigen Inhalten. Die Festlegungen von Zielen für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde und von Messgrößen für die Zielerreichung sind dabei ein unverzichtbarer wichtiger Bestandteil (vgl. § 12 GemHVO NRW).

### **3.1.2 Die Ausweispflicht nach § 23 Absatz 2 GemHVO NRW**

Nach der Vorschrift des § 23 Absatz 2 GemHVO NRW sind die für die Bewirtschaftung festgelegten Sperrvermerke oder andere besondere Bestimmungen sind, soweit sie bereits bei der Aufstellung des Haushaltsplans feststehen, im Haushaltsplan oder in der Haushaltssatzung auszuweisen. Damit wird die erforderliche Transparenz über die Vorgaben für die Ausführung des Haushaltsplans geschaffen und die Beachtung der erlassenen Bewirtschaftungsbestimmungen gesichert werden. In diesem Zusammenhang erhält der Rat im Rahmen des Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen die notwendige Kenntnis der von der Verwaltung vorgeschlagenen Sperrvermerke oder anderer besonderer Bestimmungen. Der Rat kann solche Bestimmungen im Rahmen seines Budgetrechts übernehmen, ändern oder ergänzen. Er kann aber auch eine Initiative ergreifen und aus seiner Sicht weitere oder andere notwendige Vorgaben setzen.

Der jährliche Haushaltsplan kann daher i.V.m. mit der Haushaltssatzung der Gemeinde weitere ortsbezogene Vorschriften enthalten, wenn diese einen Bezug zur Haushaltswirtschaft der Gemeinde haben und für das jeweilige Haushaltsjahr von Bedeutung sind (vgl. § 78 Absatz 2 Satz 2 GO NRW). Weitere ortsbezogene Vorschriften können erforderliche Vorbehalte für die Inanspruchnahme von Ermächtigungen, z. B. das vorherige Einholen der Zustimmung des Kämmers. Eine solche Zustimmung kann sich im Einzelfall auf die gesamte Ermächtigung oder einen Teil davon beziehen. Die Gemeinde muss sich bei der Ausgestaltung ortsbezogene Vorschriften im Rahmen der geltenden Rechtsvorschriften bewegen.

## **3.2 Zu Satz 2 (Verbindlichkeit für die Haushaltsausführung):**

### **3.2.1 Die Ausprägungen der Verbindlichkeit**

Der gemeindliche Haushaltsplan ist nach Maßgabe der haushaltsrechtlichen Vorschriften in der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung für die Haushaltsführung der Gemeinde verbindlich. Er bindet daher die Dienststellen der gemeindlichen Verwaltung bei ihrer Verwaltungstätigkeit an die im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Haushaltspositionen, vergleichbar der Bindung der Aufgabenerfüllung der gemeindlichen Verwaltung an andere Rechtsvorschriften. Diese Bindung der gemeindlichen Verwaltung im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist so bedeutend, dass die Gemeindehaushaltsverordnung ausdrückliche gesonderte Vorgaben dafür enthält.

Mit dem Haushaltsplan besteht ein Gesamtkonzept für das Handeln der Gemeinde im Haushaltsjahr, das von der gemeindlichen Verwaltung ziel-, zweck- und wirkungsorientiert umzusetzen ist. Die Verbindlichkeit lässt dabei eine Ausführung zu, die zeitbezogen und fallspezifisch die örtlichen Verhältnisse berücksichtigt. Die Gemeinde soll daher im Einzelfall bzw. bei ihren Geschäftsprozessen situationsgerecht handeln und nicht nur unter Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten mögliche Varianten abwägen. Die aktuelle haushaltswirtschaftliche Lage der Gemeinde kann dabei eine Orientierung des örtlich Möglichen und Machbaren darstellen. Von Bedeutung kann dabei eine intern und extern sachgerechte Abstimmung sein.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 79 GO NRW**

Bei der Ausführung der Haushaltswirtschaft durch die Gemeinde sind auch besondere haushaltsrechtliche Regelungen zu beachten, z. B. das Gebot, die im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen erst dann in Anspruch zu nehmen, wenn die Aufgabenerfüllung dieses erfordert und die Inanspruchnahme aber auch zu überwachen (vgl. § 23 Absatz 1 GemHVO NRW). Aufgrund des Haushaltsplans hat die gemeindliche Verwaltung aber auch die Aufgabe, durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass Ansprüche der Gemeinde vollständig erfasst, rechtzeitig geltend gemacht und eingezogen und Verpflichtungen der Gemeinde erst bei ihrer Fälligkeit erfüllt werden (vgl. § 23 Absatz 3 GemHVO NRW).

Im Rahmen der haushaltsrechtlichen Vorschriften sind aber auch Abweichungen von den Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan zulässig, wenn dafür ein dringender Bedarf bei der Gemeinde besteht. Beim Vorliegen bestimmter materieller Voraussetzungen (Unabweisbarkeit) und formeller Voraussetzungen (vorherige Zustimmung) sind z. B. überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen zulässig (vgl. § 83 GO NRW). Es sind aber auch Ermächtigungen ins folgende Haushaltsjahr übertragbar (vgl. § 22 GemHVO NRW). In den Fällen aber, in denen unzulässigerweise von den haushaltsmäßigen Vorgaben abgewichen oder für eine Maßnahme ggf. keine Ermächtigung im Haushaltsplan enthalten ist, wird das Budgetrecht des Rates verletzt. Es sind die daraus notwendigen Konsequenzen zu ziehen.

### **3.2.2 Die Bindungen im Rahmen der Haushaltsplanung**

Die Verbindlichkeit des gemeindlichen Haushaltsplans für die Haushaltsausführung im Haushaltsjahr wirkt sich auch auf die Haushaltsplanung aus. Nur eine sachgerechte und sinnvolle Veranschlagung im Ergebnisplan, im Finanzplan und in den Teilplänen ermöglicht eine zweckbezogene und wirkungsorientierte Ausführung des Haushaltsplans. Bei der Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan ist daher z.B. der Grundsatz der Spezialität der Veranschlagung zu beachten, der durch die Regelungen in den §§ 2, 3, 4 und 11 GemHVO NRW näher ausgefüllt wird. Dem Grundsatz der sachlichen Bindung kann durch Beachtung der aufgeführten Vorschriften ebenfalls Genüge getan werden. Grundsätzlich müssen daher die Einzelpositionen im Haushaltsplan nach Summe und Zweckbestimmung hinreichend bestimmt sein, sodass auch deren Zahl und Umfang abzuwägen sind.

Mit Beschluss des Rates der Gemeinde über die gemeindliche Haushaltssatzung nach § 80 Absatz 4 i.V.m. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW tritt dann eine wirksame Bindung der gemeindlichen Verwaltung an den Willen des Rates in Form der Haushaltssatzung der Gemeinde und des gemeindlichen Haushaltsplans ein. Die weitere Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans wird durch eine Vielzahl sonstigen Maßgaben bestimmt, die, wenn diese nicht bei der Haushaltsplanung berücksichtigt werden, sich auf die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans auswirken (vgl. Abbildung).

<b>Die Maßgaben für den gemeindlichen Haushaltsplan</b>	
<b>MAßGABEN IN DER GEMEINDEORDNUNG</b>	
<b>§ 75</b>	Allgemeine Haushaltsgrundsätze
<b>§ 79</b>	Gestaltung des gemeindlichen Haushaltsplans
<b>§ 82</b>	Vorgaben für die vorläufige Haushaltsführung
<b>§ 84</b>	Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung
<b>§ 85</b>	Ausweis von Verpflichtungsermächtigungen für Investitionen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 79 GO NRW**

<b>Die Maßgaben für den gemeindlichen Haushaltsplan</b>	
<b>MAßGABEN IN DER GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG</b>	
<b>§ 1</b>	Bestandteile und Anlagen des gemeindlichen Haushaltsplans
<b>§ 2</b>	Inhalt und Gliederung des Ergebnisplans
<b>§ 3</b>	Inhalt und Gliederung des Finanzplans
<b>§ 4</b>	Inhalt und Gliederung der Teilpläne
<b>§ 6</b>	Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung“,
<b>§ 7</b>	Pflicht zur Erstellung eines Vorberichtes
<b>§ 8</b>	Inhalt und Gliederung des Stellenplans
<b>§ 9</b>	Vorgaben für den Haushaltsplan für zwei Jahre
<b>§ 10</b>	Vorgaben für den Nachtragshaushaltsplan
<b>§ 11</b>	Allgemeine Planungsgrundsätze
<b>§ 12</b>	Pflicht zur Angabe von Zielen und Kennzahlen zur Zielerreichung
<b>§ 13</b>	Ausweis von Verpflichtungsermächtigungen
<b>§ 14</b>	Vorgaben für die Veranschlagung von Investitionen
<b>§ 15</b>	Veranschlagung der Verfügungsmittel des Bürgermeisters
<b>§ 16</b>	Umgang mit fremden Finanzmitteln

*Abbildung 72 „Die Maßgaben für den gemeindlichen Haushaltsplan“*

In den Fällen des fehlenden In-Kraft-Tretens der gemeindlichen Haushaltssatzung besteht eine Übergangszeit, in der einhergehend mit der gesetzlich bestimmten vorläufigen Haushaltsführung nach § 82 GO NRW ergänzende örtliche Regelungen zur Fortführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bestehen müssen. Für diese Übergangszeit bzw. die „haushaltslose Zeit“, die im besonderen Einzelfall auch das gesamte Haushaltsjahr umfassen kann, hat der Kämmerer bzw. der Bürgermeister die notwendigen einschränkenden Bewirtschaftungsregelungen auf der Basis der aufgestellten Haushaltssatzung mit ihren Anlagen zur Fortführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in schriftlicher Form zu treffen. Die gemeindliche Haushaltsbewirtschaftung muss dabei örtlich so gestaltet werden, dass dem Ziel und Zweck der vorläufigen Haushaltsführung unter Beachtung der gesetzlichen Vorschrift Genüge getan wird und auch das In-Kraft-Treten der Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr schnellstmöglich erreicht wird.

**3.3 Zu Satz 3 (Haushaltsplan und Ansprüche und Verbindlichkeiten):**

Nach der Vorschrift begründet der gemeindliche Haushaltsplan als gesondertes Werk der gemeindlichen Haushaltssatzung ausdrücklich keine Ansprüche und Verbindlichkeiten Dritter gegenüber der Gemeinde. Auch werden durch den Haushaltsplan der Gemeinde keine Ansprüche und Verbindlichkeiten Dritter gegenüber der Gemeinde aufgehoben. Damit wird klargestellt, dass der Haushaltsplan der Gemeinde über die durch ihn bestehende Verbindlichkeit für die gemeindliche Verwaltung hinaus keine weitere Dritt- bzw. Außenwirkung entfaltet (vgl. § 78 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Hinsichtlich der rechtlichen Wirkung ist der gemeindliche Haushaltsplan damit auf die finanzwirtschaftlichen Rechtsbeziehungen zwischen den Organen der Gemeinde beschränkt.

Ein Dritter kann sich daher nicht auf eine Haushaltsposition im gemeindlichen Haushaltsplan berufen und z.B. höhere Zinsen verlangen, wenn unter dieser Position höhere Zinsaufwendungen veranschlagt worden sind, als im Rahmen eines Kreditvertrages mit ihm vereinbart wurde. Aber auch die Gemeinde kann aufgrund einer Veranschlagung in ihrem Haushaltsplan keine Zinszahlungen verweigern, wenn die entsprechende Haushaltsposition weniger oder gar keine Zinsaufwendungen ausweist, als es der tatsächlichen rechtlichen Verpflichtung der Gemeinde entspricht. Die Vorschrift steht daher in unmittelbarem Zusammenhang mit der Bestimmung, dass der gemeindliche Haushaltsplan alle für das Haushaltsjahr für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde voraussichtlich anfallenden Erträge und eingehenden Einzahlungen sowie die voraussichtlich entstehenden Aufwendungen und zu leistenden Auszahlungen zu enthalten hat (vgl. § 78 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 und 2 GO NRW).

XXXXXXXXXXXX

**§ 80**

**Erlass der Haushaltssatzung**

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

(2) <sup>1</sup>Der Bürgermeister leitet den von ihm bestätigten Entwurf dem Rat zu. <sup>2</sup>Soweit er von dem ihm vorgelegten Entwurf abweicht, kann der Kämmerer dazu eine Stellungnahme abgeben. <sup>3</sup>Wird von diesem Recht Gebrauch gemacht, hat der Bürgermeister die Stellungnahme mit dem Entwurf dem Rat vorzulegen.

(3) <sup>1</sup>Nach Zuleitung des Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen an den Rat ist dieser unverzüglich bekannt zu geben und während der Dauer des Beratungsverfahrens im Rat zur Einsichtnahme verfügbar zu halten. <sup>2</sup>In der öffentlichen Bekanntgabe ist eine Frist von mindestens vierzehn Tagen festzulegen, in der Einwohner oder Abgabepflichtige gegen den Entwurf Einwendungen erheben können und die Stelle anzugeben, bei der die Einwendungen zu erheben sind. <sup>3</sup>Die Frist für die Erhebung von Einwendungen ist so festzusetzen, dass der Rat vor der Beschlussfassung über die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen in öffentlicher Sitzung darüber beschließen kann.

(4) <sup>1</sup>Der Entwurf der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen ist vom Rat in öffentlicher Sitzung zu beraten und zu beschließen. <sup>2</sup>In der Beratung des Rates kann der Kämmerer seine abweichende Auffassung vertreten.

(5) <sup>1</sup>Die vom Rat beschlossene Haushaltssatzung mit ihren Anlagen ist der Aufsichtsbehörde anzuzeigen. <sup>2</sup>Die Anzeige soll spätestens einen Monat vor Beginn des Haushaltsjahres erfolgen. <sup>3</sup>Die Haushaltssatzung darf frühestens einen Monat nach der Anzeige bei der Aufsichtsbehörde öffentlich bekannt gemacht werden. <sup>4</sup>Die Aufsichtsbehörde kann im Einzelfall aus besonderem Grund die Anzeigefrist verkürzen oder verlängern. <sup>5</sup>Ist ein Haushaltssicherungskonzept nach § 76 aufzustellen, so darf die Haushaltssatzung erst nach Erteilung der Genehmigung bekannt gemacht werden.

(6) Die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen ist im Anschluss an die öffentliche Bekanntmachung bis zum Ende der in § 96 Abs. 2 benannten Frist zur Einsichtnahme verfügbar zu halten.

**Erläuterungen zu § 80:**

**I. Allgemeines**

**1. Der Erlass der Haushaltssatzung**

**1.1 Die Verfahrenszwecke**

Die Vorschriften über das Aufstellungsverfahren der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen durch den Kämmerer und den Bürgermeister berücksichtigen entsprechend der besonderen Bedeutung der Haushaltswirtschaft für die gemeindliche Aufgabenerfüllung und ihre Wirkungen auf die Einwohner und Abgabepflichtigen eine möglichst weitgehende bürgerschaftliche Mitwirkung beim Zustandekommen und der Beschlussfassung des Rates der Gemeinde über die gemeindliche Haushaltssatzung. Die Zielsetzung wird einerseits dadurch umgesetzt, dass der Entwurf der Haushaltssatzung mit Anlagen den Einwohnern und Abgabepflichtigen zur Kenntnis zu bringen und Einwendungen gegen den Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung möglich sind.

Andererseits ist die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen im Anschluss an die öffentliche Bekanntmachung bis zum Ende der Auslegung des Jahresabschlusses des gleichen Haushaltsjahres zur Einsichtnahme für jedermann verfügbar zu halten (vgl. § 96 Absatz 2 GO NRW). Durch diese zeitlich weitgehenden Zugangs-

bzw. Informationsmöglichkeiten zur gemeindlichen Haushaltswirtschaft wird der jahresbezogene und jährlich wiederkehrende Ablauf der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, von der Haushaltsplanung über den Beschluss über die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen bis zur Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rat der Gemeinde für die Öffentlichkeit als Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nachvollziehbar gemacht.

Mit der Auslegung des Entwurfs der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen und dem Recht auf Einsichtnahme für die Einwohner und Abgabepflichtigen der Gemeinde werden die Informationsbedürfnisse der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft als bedeutend höherwertig angesehen, als das Bedürfnis der Gemeinde möglichst ihre Geschäftsvorfälle und Geschäftsprozesse sowie ihr verwaltungsmäßiges Handeln und dessen Ergebnisse nicht offenlegen zu müssen. Die Mitwirkung der Bürgerinnen und Bürger beim Gestalten des örtlichen Gemeindelebens erfordert aber, dass der Umgang mit haushaltswirtschaftlichen Informationen nicht mehr maßgeblich und allein durch die gemeindliche Verwaltung bestimmt wird. Die gemeindliche Verwaltung erbringt örtliche Dienstleistungen für die Bürgerinnen und Bürger und auch ausreichend informieren.

Die Zwecke, Aufgaben und haushaltsrechtlichen Vorgaben für die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen (vgl. § 78 GO NRW) erfordern aber auch, dass zwei Organe der Gemeinde an den Entscheidungen über die Inhalte und Ausgestaltung der gemeindlichen Haushaltssatzung beteiligt sind. Einerseits hat der Bürgermeister den verwaltungsmäßig vom Kämmerer aufgestellten Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen zu bestätigen. Er hat damit zu verantworten, dass das Jahresergebnis für die geplante Haushaltswirtschaft dem aktuellen Stand der sich ständig weiterentwickelnden Haushaltsplanung entspricht.

Der Rat der Gemeinde hat die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen zu beschließen und ermächtigt damit im Rahmen seines Budgetrechtes die gemeindliche Verwaltung zur Ausführung der geplanten und im gemeindlichen Haushaltsplan niedergelegten Haushaltswirtschaft. Der gemeindliche Haushaltsplan, der das geplante Ressourcenaufkommen und den voraussichtlichen Ressourcenverbrauch durch die veranschlagten Erträge und Aufwendungen aufzeigt und auch die voraussichtlichen Einzahlungen und Auszahlungen ausweist, wird durch den Ratsbeschluss verbindlich für die Haushaltsführung im neuen Haushaltsjahr wird (vgl. § 79 Absatz 3 Satz 2 GO NRW).

## **1.2 Die Verfahrensschritte**

Die Gemeindeordnung gibt für den Erlass der jährlichen Haushaltssatzung den Gemeinden mehrere Verfahrensschritte vor. Die Gemeinde im Aufstellungsverfahren die Rechte des Rates der Gemeinde, des Bürgermeisters und des Kämmerers sowie der Einwohner und Abgabepflichtigen zu berücksichtigen. Die Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr bedarf deshalb neben der notwendigen Aufgabenverteilung innerhalb der gemeindlichen Verwaltung auch einer konkreten Zeitplanung durch die Gemeinde. Die Festlegung des zeitlichen Ablaufes des Aufstellungsverfahrens wird dadurch bestimmt, dass die gemeindliche Haushaltssatzung spätestens einen Monat vor Beginn des Hausjahres bei der Aufsichtsbehörde angezeigt werden soll (§ 80 Absatz 5 GO NRW).

Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde soll sich über die Verfahrensschritte zur Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung im Rahmen der Anzeige der Haushaltssatzung informieren, denn diese Satzung ist von ihr als Rechtsaufsichtsbehörde über die Gemeinde zu prüfen und zu akzeptieren. Sie auch feststellen, ob das gesetzlich bestimmte Verfahren zur Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung ordnungsgemäß abgelaufen ist und im Rahmen der Vorlage der gemeindlichen Haushaltssatzung ggf. aufgetretene Rechtsverstöße beanstanden. Das Nachhalten der aufgezeigten Verfahrensschritte, die terminlich bestimmt sein müssen, wird durch die nachfolgende Übersicht aufgezeigt (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 80 GO NRW**

<b>Das Verfahren zum Erlass der Haushaltssatzung</b>	
<b>VERFAHRENSCHRITTE</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Aufstellung des Entwurfs der Haushaltssatzung</b>	Aufstellung der Satzung mit ihren Anlagen durch den Kämmerer und Bestätigung des Entwurfs durch den Bürgermeister (§ 80 Absatz 1 GO NRW) unter Mitwirkung des Verwaltungsvorstands (vgl. § 70 Absatz 2 GO NRW).
<b>Zuleitung des Entwurfs der Haushaltssatzung</b>	Zuleitung der Satzung mit ihren Anlagen an den Rat (§ 80 Absatz 2 GO NRW).
<b>Öffentliche Bekanntgabe des Entwurfs der Haushaltssatzung</b>	Bekanntgabe mit Festlegung einer Frist für die Erhebung von Einwendungen an mindestens 14 Tagen (§ 80 Absatz 3 GO NRW).
<b>Beratung über die Haushaltssatzung</b>	Beratung der Satzung mit ihren Anlagen in öffentlicher Sitzung des Finanzausschusses (§ 59 GO NRW).
<b>Beratung und Beschlussfassung über die Haushaltssatzung</b>	Beratung und Beschlussfassung der Satzung mit ihren Anlagen in öffentlicher Sitzung des Rates (§ 80 Absatz 4 GO NRW), ggf. auch Beschlussfassung über die erhobenen Einwendungen (§ 80 Absatz 3 Satz 3 GO NRW).
<b>Anzeige der Haushaltssatzung</b>	Anzeige der Satzung mit ihren Anlagen bei der Aufsichtsbehörde (§ 80 Absatz 5 GO NRW; sie soll spätestens 1 Monat vor Beginn des Haushaltsjahres erfolgen).
<b>Ablauf der Anzeigefrist</b>	Anzeigefrist, bei der zu beachten ist: 1. Genehmigung der Verringerung der allgemeinen Rücklage (§ 75 Absatz 4 GO NRW) 2. Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes (§ 76 Absatz 2 GO NRW).
<b>Bekanntmachung und Verfügbarhalten der Haushaltssatzung</b>	Bekanntmachung; Verfügbarhalten bis zum Ende der in § 96 Absatz 2 GO NRW benannten Frist (§ 80 Absatz 6 GO NRW).

*Abbildung 73 „Das Verfahren zum Erlass der Haushaltssatzung“*

Die Aufsichtsbehörde hat auch, soweit erforderlich, die gesetzlich vorgesehenen Genehmigungen zu erteilen, z.B. zu einer vorgesehenen Verringerung der allgemeinen Rücklage (vgl. § 75 Absatz 4 GO NRW) oder zu einem m aufgestellten Haushaltssicherungskonzept (vgl. § 76 Absatz 2 GO NRW). Ein weiteres Mitwirken der Aufsichtsbehörde im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kann im Einzelfall auch bei der eigenverantwortlichen Aufgabenerfüllung der Gemeinde im Rahmen ihrer Selbstverwaltung erforderlich sein. Die Gemeinde soll aber grundsätzlich die Prüfung haushaltswirtschaftlicher Tatbestände nicht auf die Aufsichtsbehörde verlagern, sondern unter Berücksichtigung des Haushaltsrechts in eigener Verantwortung erledigen.

## **2. Die Unterrichtung des Rates**

Die Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen und die Beschlussfassung darüber durch den Rat der Gemeinde sind gesetzlich bestimmten Fristen unterworfen worden (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW). Die in diesem gesetzlichen Rahmen festgelegten Aufstellungsfristen stellen dabei nicht nur eine Grenze für den Abschluss der örtlichen Arbeiten dar. Mit diesen Fristen wird auch bezweckt, dass im Rahmen des jährlich wiederkehrenden Haushaltskreislaufs der Rat der Gemeinde frühzeitig durch eine aktualisierte Haushaltsplanung über die weitere Entwicklung der Gemeinde informiert wird.

Diese Gegebenheiten hat die Gemeinde zu beachten, wenn aus zwingenden örtlichen und sachlogischen Gründen die gesetzlich bestimmten Fristen überschritten werden müssen. In diesen Fällen obliegt dem Bürgermeister eine entsprechende Unterrichtungspflicht im Rahmen seiner Tätigkeit, denn er hat den Rat der Gemeinde grundsätzlich über alle wichtigen Gemeindeangelegenheiten zu unterrichten (vgl. § 62 Absatz 4 GO NRW).

## **3. Die erweiterte Bürgerbeteiligung**

Die Gemeinden fördern das Wohl ihrer Einwohner durch ihre gewählten Organe (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Das gemeindliche Vermögen und die Einkünfte sind dabei so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben (vgl. § 10 Satz 1 GO NRW). Die Gemeinde hat daher ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und auszuführen, dass die stetige Erfüllung der Aufgaben gesichert ist. Außerdem ist die gemeindliche Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 1 und 2 GO NRW). Die Bürgerinnen und Bürger als Teil der Bevölkerung in der Gemeinde sind daher eine wichtige Adressatengruppe für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde.

Das Interesse der Bürgerinnen und Bürger an der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und einer Beteiligung bei haushaltsrelevanten Angelegenheiten ist größer geworden, ohne dass dabei die Rechte der gemeindlichen Organe infrage gestellt werden. Vielfach wird aber ein örtlich abgestimmtes Verfahren gewünscht, in dem die gemeindliche Verwaltung haushaltswirtschaftliche Informationen in verständlicher Form verfügbar macht und die Bürgerinnen und Bürger beteiligt. Es wird daher oft nicht als ausreichend angesehen, im Rahmen des Aufstellungsverfahrens der gemeindlichen Haushaltssatzung nur als Einwohner und Abgabepflichtige sachliche Einwendungen gegen die gemeindliche Haushaltssatzung gegenüber der Gemeinde erheben zu können.

Die Beteiligung der Bürgerinnen und Bürger an der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sollte sich deshalb nicht auf die gesetzlich vorgesehene Form beschränken. Die Gemeinde sollte vielmehr ihre Haushaltswirtschaft so aufbereiten, dass diese für die Bürgerinnen und Bürger verständlich und nachvollziehbar wird und sie durch ihre Beteiligung die Entscheidungsfindung des Rates der Gemeinde unterstützen. Ein Ziel ist dabei, dass der Rat und die Verwaltung der Gemeinde besser die Bedürfnisse und Wünsche der Bürgerinnen und Bürger erkennen und einschätzen können. Es lässt sich aber nur verwirklichen, wenn durch die Verantwortlichen das örtliche Geschehen transparent gemacht wird und die Verwaltungsplanung nur nicht in Daten und Fakten, sondern auch durch Erläuterungen aufgezeigt wird.

Die erweiterte Bürgerbeteiligung beim Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung erfordert sachgerechte und auf die Bürgerinnen und Bürger als Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zugeschnittene Informationen über die örtliche Haushaltsplanung und eine entsprechende Kommunikation mit den Beteiligten. Die Informationen über die Haushaltswirtschaft im neuen Haushaltsjahr dürfen sich deshalb nicht auf ein reines Zahlenwerk beschränken. Vor der tatsächlichen Beteiligung sollte daher geklärt werden, welche Gruppen vor Ort angesprochen werden sollen. Dabei ist zu entscheiden, ob die gesamte produktorientierte Haushaltsgestaltung zum Gegenstand der Beteiligung gemacht wird und ob die Beteiligung das gesamte Gemeindegebiet oder nur bestimmte Ortsteile umfasst. Das örtliche Verfahren muss dabei nicht so weitgehend sein, dass es als „Aufstellung eines Bürgerhaushalts“ bezeichnet werden muss.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 80 GO NRW**

Der Rat und die Verwaltung der Gemeinde sollen auf der Grundlage aufbereiteter gemeindlicher Haushaltsdaten die Bürgerinnen und Bürger beteiligen. Die haushaltswirtschaftlichen Ressourcen bzw. finanzielle Angelegenheiten der Gemeinde stehen dabei im Mittelpunkt. Im Rahmen einer öffentlichen Erörterung sollen Haushaltssachverhalte diskutiert werden, bei denen alle Beteiligten bereit sein sollen, über ihre Vorstellungen eine sachgerechte Auskunft zu geben. Für alle Beteiligten sollten zudem dieser Prozess und die dabei erzielten Ergebnisse nachvollziehbar dokumentiert werden, damit die Ergebnisse in die Beratungen des Rates über die gemeindliche Haushaltssatzung einbezogen werden können.

In diesem Zusammenhang ist mit der haushaltspolitischen und strategischen Steuerung der Gemeinde sowie der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde sowie den Chancen und Risiken für die künftige wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde offen umzugehen. Es bedarf vor Ort einer Vision und fundamentaler Entscheidungen zur wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde, bei denen die Zustimmung, das Vertrauen und die Meinung der Bürger unerlässlich für die Umsetzung sind. Die bestehenden Beziehungen zwischen den Bürgerinnen und Bürgern und der gemeindlichen Verwaltung müssen dazu überdacht und ggf. neu ausgeformt werden.

Eine erweiterte Bürgerbeteiligung bei haushaltswirtschaftlichen Sachverhalten geht aber nicht soweit, dass die Bürger beantragen können, anstelle des Rates selbst über die gemeindliche Haushaltssatzung zu entscheiden oder der Rat dieses beschließen könnte (vgl. § 26 Absatz 1 GO NRW). Für die gemeindliche Haushaltssatzung ist gesetzlich ein besonderes Aufstellungsverfahren unter einer förmlichen Beteiligung der Einwohner und Abgabepflichtigen gesetzlich bestimmt worden, das mit dem Beschluss des Rates über den Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen endet. Im Rahmen der Auslegung des Entwurfs können Einwendungen erhoben werden, über die der Rat im Einzelnen zu entscheiden hat. Die Haushaltssatzung der Gemeinde ist daher als Gegenstand eines Bürgerbegehrens oder eines Bürgerentscheids für unzulässig erklärt worden (vgl. § 26 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW).

**4. Die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft**

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft und die Aufgabenerfüllung der Gemeinde lassen sich nach den gemeindlichen Zielen und nach der Transparenz über die örtliche Umsetzung sowie nach den Adressaten beurteilen. Als Adressaten sind dabei Gruppen und/oder Personen anzusehen, die durch das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde beeinflusst werden oder die ein besonderes Interesse an der gemeindlichen Haushaltswirtschaft haben. Die Adressaten können Ansprüche auf gemeindliche Leistungen haben, z.B. im Rahmen der sozialen Sicherung, in Geschäftsbeziehungen mit der Gemeinde stehen, z.B. Kreditgeber, oder in ihren ortsbezogenen Lebensverhältnissen den Finanzbedarf für die gemeindliche Aufgabenerfüllung unmittelbar erfahren, z. B. als Grundsteuerpflichtige. Wichtige Adressatengruppen werden nachfolgend näher vorgestellt (vgl. Abbildung).

<b>Die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft</b>	
<b>ADRESSATENGRUPPE</b>	<b>INFORMATIONSBEDÜRFNISSE</b>
<b>Der Rat der Gemeinde</b>	Die Informationen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft sind von der Haushaltsplanung bis zum gemeindlichen Jahresabschluss und dem Gesamtabschluss eine Grundlage für die Steuerung der Gemeinde durch den Rat als Träger der Gemeindeverwaltung (vgl. § 40 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Er ist als gemeindliches Vertretungsorgan für alle Angelegenheiten der Gemeinde grundsätzlich zuständig (vgl. § 41 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Dieses gemeindliche Organ nutzt dabei als Gremium auch die haushaltswirtschaftlichen Informationen gegenüber anderen Adressatengruppen, z. B. die Daten des gemeindlichen Jahresabschlusses, um bei Nachfragen der Bürgerinnen und Bürger sowie

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 80 GO NRW**

<b>Die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft</b>	
<b>ADRESSATENGRUPPE</b>	<b>INFORMATIONSBEDÜRFNISSE</b>
	gegenüber anderen Dritten ggf. im Sinne einer Rechenschaft sachgerechte Angaben machen zu können. Das Informationsinteresse des Rates wird aber auch durch die Kontrollaufgabe über die gemeindliche Verwaltung begründet (vgl. § 55 GO NRW). Es richtet sich auch auf das erzielbare Jahresergebnis aus und dient aber auch dazu, eine Bilanzpolitik unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Lage umsetzen zu können.
<b>Der Bürgermeister der Gemeinde</b>	Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist der Bürgermeister ein gewichtiger Adressat, denn einerseits ist er verantwortlich für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Verwaltung der Gemeinde und leitet und verteilt die Geschäfte (vgl. § 62 Absatz 1 GO NRW). Andererseits bedarf es im Rahmen des jährlichen Jahresabschlusses der Entscheidung der Ratsmitglieder über seine Entlastung wegen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW). Dadurch besteht beim Bürgermeister ein erhebliches Informationsbedürfnis, das sich zudem unmittelbar und mittelbar auf seine Managemententscheidungen auswirken dürfte. Sein Informationsinteresse richtet sich daher auch auf das erzielbare Jahresergebnis aus und dient aber auch dazu, eine eigenständige Bilanzpolitik unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Lage umsetzen zu können.
<b>Die Beschäftigten der Gemeinde</b>	Die Beschäftigten der Gemeinde verfolgen ihre Interessen insbesondere über ihre gewählten Vertreter und sind gleichzeitig an die Vorgaben der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gebunden. Daher besteht i.d.R. vielfach ein Bedarf der Beschäftigten an Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde sowie deren Risiken und Chancen, um persönliche Entscheidungen im Zusammenhang mit ihrem Arbeitsverhältnis treffen zu können. Insbesondere in den Fällen der defizitären Haushaltslage einer Gemeinde dürfte sich das Informationsinteresse der Beschäftigten ändern, da diese einerseits durch gesetzliche Vorgaben und örtliche Regelungen in Ausführung der oftmals im Rahmen der Beschlüsse des Rates eigenverantwortlichen Bewirtschaftung des Haushalts beschränkt werden und andererseits oftmals ihre persönliche Entwicklung betroffen sehen.
<b>Die Betriebe der Gemeinde</b>	Die gemeindlichen Betriebe stellen ebenfalls Adressaten für die gemeindliche Haushaltswirtschaft dar, denn vielfach bestehen umfangreiche Finanzbeziehungen zwischen der gemeindlichen Verwaltung und den Betrieben der Gemeinde. Ihre Tätigkeit im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung führt zudem dazu, die Betriebe als ein eigenständiger Adressatenkreis anzusehen und zu behandeln. Außerdem bilden die Betriebe bei besonderen haushaltswirtschaftlichen Gegebenheiten, z.B. im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses nach § 116 GO NRW, noch gesonderte Interessengruppen gegenüber der gemeindlichen Verwaltung.
<b>Die Bürgerinnen und Bürger der Gemeinde</b>	Für die gemeindliche Haushaltswirtschaft sind die Bürgerinnen und Bürger als ein Teil der Bevölkerung in der Gemeinde eine wichtige Adressatengruppe, denn diese sind zu den Gemeindewahlen wahlberechtigt (vgl. § 21 Absatz 2 GO NRW). Gegenüber den Einwohnern und Abgabepflichtigen, die z.B. nach § 80 Absatz 3 GO NRW Einwendungen gegen die gemeindliche Haushaltssatzung erheben können, ist der Unterschied von nicht erheblicher Bedeutung. Ein Einwohner ist die Person, die in der Gemeinde wohnt (vgl. § 21 Absatz 1 GO NRW). Die Abgabepflichtigen kön-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 80 GO NRW**

<b>Die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft</b>	
<b>ADRESSATENGRUPPE</b>	<b>INFORMATIONSBEDÜRFNISSE</b>
	nen dabei Grundbesitzer und Gewerbetreibende sein, die ihren Wohnsitz aber nicht in der Gemeinde haben müssen. Die Bürgerinnen und Bürger bestimmen dagegen über ihre Wahlberechtigung nach den §§ 7 und 8 KWahlG die Zusammensetzung des Rates der Gemeinde, der für alle Angelegenheiten der Gemeinde und damit auch für die gemeindliche Haushaltswirtschaft grundsätzlich zuständig ist (vgl. § 41 Absatz 1 Satz 1 GO NRW).
<b>Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde</b>	Nach der Gemeindeordnung soll die Aufsicht des Landes die Gemeinde in ihren Rechten schützen und die Erfüllung der Pflichten sichern (vgl. § 11 GO NRW). Die Aufsichtsbehörde hat daher die Aufgabe die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung der Gemeinde zu überwachen. Die Einbeziehung der Aufsichtsbehörde in die gemeindliche Haushaltswirtschaft wird durch eine Vielzahl von Bestimmungen festgelegt, z.B. durch die Anzeige der gemeindlichen Haushaltssatzung nach § 80 Absatz 5 GO NRW oder des gemeindlichen Jahresabschlusses nach § 96 Absatz 2 GO NRW. Besonders aber in den Fällen einer defizitären Haushaltslage der Gemeinde, die ggf. zur Verringerung der allgemeinen Rücklage und damit ggf. zu einem Haushaltssicherungskonzept führt, ist die Tätigkeit der Aufsichtsbehörde gefordert (vgl. § 76 Absatz 2 GO NRW). Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde gehört daher zu den wichtigsten Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft.
<b>Die Kreditgeber der Gemeinde</b>	Die Gemeinde darf im Rahmen ihrer Investitionstätigkeit Kredite aufnehmen, wenn die daraus übernommenen Verpflichtungen mit der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde in Einklang stehen (vgl. § 86 Absatz 1 GO NRW). Sie kann auch zur Sicherung der rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen Kredite zur Liquiditätssicherung bis zu dem in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag aufnehmen, soweit dafür keine anderen Mittel zur Verfügung stehen (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW). Die Banken und Sparkassen sowie die Kreditinstitute sind daher ein potentielles Interessente an Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde, über ihre Haushaltsplanung sowie über den gemeindlichen Jahresabschluss und die künftigen Risiken und Chancen. Dieses Interesse ist noch dadurch verstärkt worden, dass die Banken als Wertpapierdienstleistungsunternehmen verpflichtet sind, ihre Kunden, also auch die Gemeinde, anhand der gesetzlich vorgegebenen Kriterien zu klassifizieren und diese Einstufung Auswirkungen auf die Bankleistungen gegenüber der Gemeinde hat.
<b>Die Geschäftspartner der Gemeinde</b>	Die Geschäftspartner der Gemeinde, zu denen nicht nur die Lieferanten, sondern auch die Bürgerinnen und Bürger als Kunden zu zählen sind, erbringen Leistungen für die Gemeinde oder nehmen gemeindliche Leistungen in Anspruch. Bereits der gemeindliche Haushaltsplan kann dabei unter Berücksichtigung seiner Produktorientierung einen Einblick in das Leistungsspektrum der Gemeinde bieten. Die Lieferanten als Geschäftspartner der Gemeinde haben daher regelmäßiges Interesse an Informationen über die wirtschaftlichen Lage der Gemeinde und den künftigen Risiken und Chancen. Sie richten dabei ihren Blick vielfach auch auf den Zahlungsverkehr der Gemeinde, um feststellen zu können, ob und in welchen Umfang sie ggf. statusmäßig wie kurzfristige Kapitalgeber fungieren müssen.
<b>Die sonstige Öffentlichkeit</b>	Die Öffentlichkeit als letzter Adressat der gemeindlichen Haushaltswirtschaft beinhaltet bereits einige der zuvor benannten Interessengruppen, z.B. die Bürgerinnen und Bürger. Sie umfasst jedoch auch die Einwohner und Abgabepflichtigen der Gemeinde

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 80 GO NRW**

<b>Die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft</b>	
<b>ADRESSATENGRUPPE</b>	<b>INFORMATIONSBEDÜRFNISSE</b>
	oder auch andere Gruppen, die der Förderung der Gemeinde zur gesellschaftlichen Teilhabe und Integration bedürfen. Insgesamt können jedoch unter dem Begriff „Öffentlichkeit“ eine unbestimmbare Zahl von Interessengruppen und Personen erfasst werden, auf die sich das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde auswirkt und die deshalb sich über die daraus ergebenden finanziellen Wirkungen informieren wollen.

*Abbildung 74 „Die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft“*

Der Adressatenkreis besteht dabei aus einer unbestimmten Zahl von Interessengruppen und Personen mit unterschiedlichen Informationsbedürfnissen und Transparenzansprüchen. Die Interessen der Adressaten sind aber für die Gemeinde so gewichtig, dass diese in die gemeindliche Haushaltswirtschaft einbezogen werden müssen. Außerdem ist eine leserfreundliche und nachvollziehbare Darstellung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bei deren Beteiligung oder auch wegen der Informationsrechte erforderlich.

Die Bedeutung für die Gemeinde zeigt sich z. B. auch daran, dass die Adressaten an der Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen mitwirken können und die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde ständig zur Einsichtnahme verfügbar sein müssen. Die Gemeinde hat dabei zu beachten, dass dafür besondere gesetzliche Vorgaben bestehen (vgl. §§ 80, 95 und 116 GO NRW). Wichtige Adressatengruppen werden nachfolgend näher vorgestellt.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Aufstellung des Entwurfs der Haushaltssatzung):**

#### **1.1 Die Aufstellung durch den Kämmerer**

Nach der Vorschrift ist der Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen vom Kämmerer aufzustellen, der die Finanzverantwortung in der Gemeinde innehat. Er hat diesen Entwurf nach der Fertigstellung dem Bürgermeister zur Bestätigung vorzulegen. Bei der Aufstellung des Entwurfs ist vom Kämmerer zu beachten, dass die vom Rat der Gemeinde beschlossene Haushaltssatzung mit ihren Anlagen spätestens einen Monat vor Beginn des Haushaltsjahres der Aufsichtsbehörde angezeigt werden soll.

Das gesamte Aufstellungsverfahren der gemeindlichen Haushaltssatzung erfordert daher eine klare Aufgabenverteilung und Terminplanung innerhalb der gemeindlichen Verwaltung. Es ist deshalb örtlich festzulegen, wer welche Aufstellungsarbeiten bis zu welchem Termin zu erbringen hat. Dabei ist auch die Beteiligung Dritter zu klären. Zudem besteht ein Zusammenhang mit den für den Jahresabschluss notwendigen Abstimmungsarbeiten und den zu klärenden Sachverhalten, denn die erste Spalte der Zeitreihe im gemeindlichen Haushaltsplan ist mit den Ist-Ergebnissen aus dem Jahresabschluss des Vorjahres zu füllen. Außerdem ist bei der Aufgaben- und Zeitplanung der Gemeinde die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses zu berücksichtigen.

#### **1.2 Die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen**

Der Kämmerer der Gemeinde muss bei der jährlichen Aufstellung des Entwurfs der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen beachten, dass zur Haushaltssatzung mit ihren Anlagen eine Vielzahl von haushaltsrechtlichen Vorschriften bestehen, um das haushaltswirtschaftliche Geschehen im Haushaltsjahr abzugrenzen bzw.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 80 GO NRW**

die aktuelle und zukünftige wirtschaftliche Lage der Gemeinde aufzuzeigen. So muss z.B. die gemeindliche Haushaltssatzung die in § 78 GO NRW bestimmten Angaben enthalten und ihr ist als wichtigste Anlage der gemeindliche Haushaltsplan (vgl. § 79 GO NRW) beizufügen. Zum Haushaltsplan gehört zudem eine Vielzahl von Anlagen. Die nachfolgende Übersicht soll dazu einen Überblick vermitteln (vgl. Abbildung).

<b>Die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen</b>	
<b>HAUSHALTSSATZUNG</b>	
Haushaltssatzung	§ 78 GO NRW i.V.m. Nr. 1.1.1 des Runderlasses vom 24.02.2005
<b>BESTANDTEILE DES HAUSHALTSPLANS</b>	
Ergebnisplan	§ 79 Absatz 2 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 1 Nummer 1 und § 2 GemHVO NRW sowie Nr. 1.2.1 des Runderlasses vom 24.02.2005
Finanzplan	§ 79 Absatz 2 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 1 Nummer 2 und § 3 GemHVO NRW sowie Nr. 1.2.2 des Runderlasses vom 24.02.2005
Teilpläne	§ 79 Absatz 2 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 1 Nummer 3 und § 4 GemHVO NRW sowie den Nrn. 1.2.3 bis Nr. 1.2.7 des Runderlasses vom 24.02.2005
Ggf. Haushaltssicherungskonzept	§§ 75 und 76 GO NRW i.V.m. § 5 GemHVO NRW und dem Runderlass vom 09.06.2006
<b>ANLAGEN ZUM HAUSHALTSPLAN</b>	
Vorbericht	§ 1 Absatz 2 Nummer 1 i.V.m. § 7 GemHVO NRW
Stellenplan	§ 79 Absatz 2 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 2 Nummer 2 und § 8 GemHVO NRW sowie Nr. 1.3 des Runderlasses vom 24.02.2005
Bilanz des Vorjahres	§ 1 Absatz 2 Nummer 3 GemHVO NRW
Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen	§ 85 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 2 Nummer 4 und § 13 GemHVO NRW sowie Nr. 1.4.3 des Runderlasses vom 24.02.2005
Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen, Gruppen und einzelne Ratsmitglieder	§ 56 Absatz 3 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 2 Nummer 5 GemHVO NRW sowie Nr. 1.4.1 des Runderlasses vom 24.02.2005
Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten zu Beginn des Haushaltsjahres	§ 91 Absatz 1 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 2 Nummer 6 GemHVO NRW sowie Nr. 1.4.2 des Runderlasses vom 24.02.2005

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 80 GO NRW**

<b>Die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen</b>	
Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals	§ 78 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 2 Nummer 7 und § 41 Absatz 4 Nummer 1 GemHVO NRW
Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen sowie der Anstalten des öffentlichen Rechts und der Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden	§§ 97, 108 und 114 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 2 Nummer 8 GemHVO NRW sowie weitere Rechtsvorschriften
Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben (in kreisfreien Städten)	§ 37 Absatz 3 und 4 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 2 Nummer 10 GemHVO NRW

*Abbildung 75 „Die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde“*

### 1.3 Die Unterzeichnung durch den Kämmerer

Der Kämmerer der Gemeinde, der für das Finanzwesen in der Gemeinde zuständig ist bzw. die Finanzverantwortung in der Gemeinde innehat, hat den von ihm aufgestellten Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen in Form der eigenhändigen Unterschrift und unter Angabe des Datums zu unterzeichnen. Mit seiner Unterschrift erfüllt der Kämmerer eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung und dokumentiert damit seine haushaltswirtschaftliche Verantwortung. Er erbringt dadurch den Nachweis der Durchführung seiner gesetzlichen Aufgabe. Für Dritte muss dabei erkennbar und nachvollziehbar werden, dass die Unterschrift des Kämmerers sich insgesamt auf die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen bezieht.

Der Kämmerer bringt mit seiner Unterschrift aber auch zum Ausdruck, dass der von ihm aufgestellte Satzungsentwurf aus seiner Finanzverantwortung heraus richtig und vollständig ist, das notwendige wirtschaftliche Handeln der Gemeinde im neuen Haushaltsjahr unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Regeln aufzeigt, sofern er dazu keine besonderen Einschränkungen macht oder besondere Hinweise gibt. Die Verpflichtung des Kämmerers zur Unterzeichnung des Entwurfs der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen beinhaltet dabei nicht, dass sämtliche Bestandteile der Haushaltssatzung sowie die Anlagen einzeln zu unterzeichnen sind. Die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen sollte vielmehr buchtechnisch in geeigneter Weise zusammengefasst werden.

### 1.4 Die Vorlagepflicht des Kämmerers

Nach der Vorschrift hat der Kämmerer die gesetzliche Verpflichtung, den von ihm aufgestellten Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen dem Bürgermeister zur Bestätigung vorzulegen. Vor Ort ist dazu eigenverantwortlich über die Form und den Inhalt der Vorlage zu entscheiden, sofern dabei nicht auf die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen oder auch Anlagen zum Haushaltsplan verzichtet wird. Bei einer nicht erheblichen Unvollständigkeit der Vorlage an den Bürgermeister muss sichergestellt werden, dass die fehlenden Teile schnellstmöglich nachgereicht werden. Bei einer erheblichen Unvollständigkeit wäre ggf., soweit erfolgt, die Unterzeichnung des Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen tangiert, weil der Kämmerer damit bestätigt, dass der aufgestellte Satzungsentwurf aus seiner Finanzverantwortung heraus richtig und vollständig ist.

### **1.5 Die Aktualität der Haushaltsplanung**

Die Vorschrift gibt für die Aufstellung und den Erlass der jährlichen Haushaltssatzung der Gemeinde mehrere Verfahrensschritte vor, für die bestimmte Zeitvorgaben bestehen. Bei der Festlegung des zeitlichen Ablaufes des Aufstellungsverfahrens hat die Gemeinde zu beachten, dass die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen spätestens einen Monat vor Beginn des Hausjahres bei der Aufsichtsbehörde angezeigt werden soll (vgl. Absatz 5), damit die Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr rechtzeitig in Kraft treten kann. Vor Ort können jedoch zeitliche Verzögerungen im Aufstellungsverfahren durch die Gemeinde auftreten, sodass das Beratungsverfahren und die Beschlussfassung über die Haushaltssatzung durch den Rat der Gemeinde nicht immer entsprechend den gesetzlichen Fristen abgeschlossen werden können.

Beim Vorliegen solcher örtlicher Gegebenheiten entsteht die Pflicht für die Gemeinde, im Rahmen der auftretenden zeitlichen Verzögerung im Aufstellungsverfahren der Haushaltssatzung der Gemeinde die gemeindliche Haushaltsplanung zu aktualisieren. Die Gemeinde muss sich dafür die notwendigen Informationen eigenständig verschaffen und ggf. weitere Umstände berücksichtigen. Sie muss im Rahmen ihrer Haushaltsplanung zudem prüfen, ob die veranschlagten Ermächtigungen im Haushaltsplan noch im begonnenen Haushaltsjahr ausgeführt bzw. in Anspruch genommen werden können und entsprechend dem zeitlichen Stand die Haushaltspositionen der Realität anzupassen.

Der Kämmerer und der Bürgermeister haben deshalb unter Beachtung des Grundsatzes der Haushaltswahrheit die Aktualität der gemeindlichen Haushaltsplanung mindestens bis zur Zuleitung des Entwurfs der Haushaltssatzung an den Rat der Gemeinde zu wahren (vgl. § 80 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Sie haben in diesem Zusammenhang zu dokumentieren, dass ihnen ggf. keine Umstände bekannt waren, die ggf. Anlass zu einer Änderung ihrer Prognoseannahmen im gemeindlichen Haushaltsplan, z. B. hinsichtlich der Höhe der geplanten Erträge und Aufwendungen, hätten sein können. In den Fällen, in denen ihnen solche Umstände nach der Zuleitung des Entwurfs der Haushaltssatzung an den Rat der Gemeinde bekannt werden, soll der Rat im Rahmen seines Beratungsverfahrens darüber informiert werden.

### **1.6 Haushaltsplanung und Ermächtigungsübertragung**

Die zeitlichen Verzögerungen im Aufstellungsverfahren der gemeindlichen Haushaltssatzung, durch die das Beratungsverfahren und die Beschlussfassung im Rat der Gemeinde nicht entsprechend der gesetzlichen abgeschlossen werden können, führen dazu führen, dass sich das Aufstellungsverfahren bis in das neue Haushaltsjahr hinein erstrecken kann. In solchen Fällen muss vor Ort geklärt werden, ob bei einer noch nicht beschlossenen Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr die vorgesehenen Ermächtigungsübertragungen unmittelbar in die Beschlussfassung des Rates einbezogen werden sollen. Die zu übertragenen Ermächtigungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr müssen einerseits dem Rat der Gemeinde zur Kenntnis gegeben werden (vgl. § 22 Absatz 4 Satz 1 GemHVO NRW) und andererseits erhöhen diese unmittelbar die entsprechenden Positionen im Haushaltsplan des neuen Haushaltsjahres (vgl. § 22 Absatz 1 Satz 2 GemHVO NRW).

Es dürfte daher in solchen Fällen sachgerecht sein, die vorgesehenen Ermächtigungsübertragungen unmittelbar als Veränderungen in den Entwurf der Haushaltssatzung bzw. Haushaltsplan einzubeziehen und nicht zwei Haushaltsverfahren mit gegenseitigen Wirkungen nebeneinander zu betreiben. Das Zusammenführen der Ermächtigungsübertragung mit dem gleichzeitig laufenden Haushaltsaufstellungsverfahren bringt die notwendige Transparenz über die Fortsetzung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr und sichert gleichzeitig den Gesamtüberblick für den Rat der Gemeinde im Rahmen seines Budgetrechtes in Bezug auf die Haushaltswirtschaft des Folgejahres bzw. des bereits begonnenen Haushaltsjahres.

## **2. Zu Absatz 2 (Entwurf der Haushaltssatzung und Aufgaben des Bürgermeisters):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Bestätigung und Zuleitung an den Rat):**

#### **2.1.1 Die Bestätigung durch den Bürgermeister**

Der Bürgermeister hat den ihm vom Kämmerer vorgelegten Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen zu bestätigen. Für diese Bestätigung ist keine bestimmte Form vorgeschrieben. Sie erfolgt i.d.R. durch eine Unterzeichnung des Entwurfs in Form einer eigenhändigen Unterschrift des Bürgermeisters unter Angabe des Datums. Die Unterzeichnung stellt dabei eine Vollständigkeitserklärung des Bürgermeisters dahingehend dar, dass der Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung alle Bestandteile und Anlagen enthält, die dafür vorgeschrieben bzw. aus örtlichen Gründen heraus notwendig sind. Mit seiner Unterschrift dokumentiert der Bürgermeister ausreichend seine haushaltswirtschaftliche Verantwortung als Nachweis im Sinne der Vorschrift. Es wird damit aber auch nachgewiesen, inwieweit der Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung fristgerecht aufgestellt worden ist.

Die Verpflichtung zur Unterzeichnung des Entwurfs beinhaltet dabei nicht, dass der Bürgermeister sämtliche Bestandteile und Anlagen der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen einzeln zu unterzeichnen hat. Die gemeindliche Haushaltssatzung ist vielmehr buchnachweise zusammenzufassen, damit erkennbar und nachvollziehbar wird, dass die Unterschrift des Bürgermeisters sich auf die Gesamtheit aller Teile bezieht. Soweit der Bürgermeister seine gesetzliche Pflicht aus persönlichen Gründen nicht wahrnehmen kann, ist in einem solchen Falle die Bestätigung des Entwurfs der Haushaltssatzung unter Beachtung der geltenden Vertretungsregelungen durch den dann Vertretungsberechtigten vorzunehmen (vgl. § 68 GO NRW).

#### **2.1.2 Das Änderungsrecht des Bürgermeisters**

Der Bürgermeister ist im Rahmen seiner Bestätigung des Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen nicht verpflichtet, den Entwurf des Kämmerers unverändert zu übernehmen bzw. dem Rat zuzuleiten. Wenn aus seiner Sicht ein Bedarf für Änderungen des Entwurfs der Haushaltssatzung besteht, kann er eigenverantwortlich entscheiden, ob diese Änderungen vorgenommen werden sollen. Er kann zu dem Entwurf aber auch Einschränkungen machen oder weitere Hinweise geben. Eine Abstimmung mit dem Kämmerer ist sinnvoll und sachgerecht, aber nicht verpflichtend.

Die Vornahme der Bestätigung des Entwurfs der Haushaltssatzung stellt zudem eine funktionale und keine persönliche Rechtshandlung des Bürgermeisters der Gemeinde dar. Sie kommt dadurch zum Ausdruck, dass dieser den ihm vorgelegten Entwurf zu unterzeichnen hat. Der Bürgermeister erfüllt mit seiner Bestätigung eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung und bringt damit zum Ausdruck, dass der Entwurf aus seiner Verantwortung heraus richtig und vollständig ist, sofern er dazu keine besonderen Einschränkungen macht oder Hinweise gibt.

#### **2.1.3 Die Informationspflichten des Bürgermeisters**

Der Bürgermeister hat das Recht, vom dem ihm vom Kämmerer vorgelegten Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen abzuweichen, bevor er den Entwurf dem Rat der Gemeinde zur Beschlussfassung zuleitet. Sofern der Bürgermeister von dem Entwurf abweicht, hat er vor der Zuleitung des Entwurfs an den Rat der Gemeinde den Kämmerer über seine abweichende Auffassung in der Sache zu informieren und ihm die sich daraus ergebenden oder bereits von ihm vorgenommenen Änderungen des Entwurfs offen zu legen. Dem Kämmerer steht in diesem Falle das Recht zu, eine Stellungnahme zu dem durch den Bürgermeister geänderten Entwurf der Haushaltssatzung oder seinen Hinweisen abzugeben.

Die Befugnis des Bürgermeisters, Änderungen an dem ihm vom Kämmerer vorgelegten Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung vornehmen zu dürfen, geht jedoch nicht so weit, dass er wegen des möglicherweise weitreichenden Umfangs seiner für notwendig angesehenen Änderungen eigenständig einen neuen Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung aufstellen darf oder den Kämmerer mit der Aufstellung eines neuen Entwurfs beauftragen kann, denn das Recht zur Aufstellung des Entwurfs der Haushaltssatzung der Gemeinde steht gesetzlich nur dem Kämmerer und nicht dem Bürgermeister zu. In den Fällen, in denen wegen der Änderungen der Entwurfsfassung durch den Bürgermeister aber noch Differenzen zwischen dem Kämmerer und dem Bürgermeister bestehen bleiben, sind diese im Rahmen der Beratungen des Rates über den Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung auszuräumen.

#### **2.1.4 Die Zuleitung an den Rat**

Nach der Vorschrift hat der Bürgermeister den von ihm bestätigten Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen dem Rat der Gemeinde zuzuleiten. Der Adressat der Vorlage ist damit der Rat als Kollegialorgan, das seine Beschlüsse in Sitzungen fasst (Sitzungsprinzip) und nicht das einzelne Ratsmitglied. Die Zuleitung des bestätigten Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen an den Rat der Gemeinde wird in der gemeindlichen Praxis i.d.R. dadurch vollzogen, dass durch den Bürgermeister ein entsprechender Tagesordnungspunkt auf die Tagesordnung der nächsten Sitzung des Rates gesetzt wird, denn er hat den Rat einzuberufen (vgl. § 47 Absatz 1 Satz 1 GO NRW) und die Tagesordnung der Ratssitzungen in eigener Verantwortung festzulegen (vgl. § 48 Absatz 1 GO NRW).

In diesem Zusammenhang muss der Bürgermeister sicherstellen, dass der Rat der Gemeinde auch über die Stellungnahme des Kämmerers verfügt, wenn der Kämmerer von dem ihm gesetzlich eingeräumten Recht Gebrauch gemacht hat, eine „abweichende Stellungnahme“ zu dem vom Bürgermeister bestätigten Entwurf der Haushaltssatzung abzugeben. In der betreffenden Ratssitzung besteht dann für Bürgermeister und auch für den Kämmerer ein Rederecht, sodass die für das neue Haushaltsjahr geplante Hauswirtschaft der Gemeinde mit Ausblick auf die weiteren drei Planungsjahre sowie die damit verbundenen Ziele, aber auch die Chancen und Risiken für die Gemeinde, vorgestellt werden. Dabei können beim Vorliegen der Stellungnahme des Kämmerers ggf. auch Meinungsverschiedenheiten in der betreffenden Ratssitzung aufgezeigt werden.

Im Rahmen der beschlussfähigen Zusammenkunft des Rates (Sitzung) kann dann die Zuleitung des Entwurfs der gemeindlichen Haushaltssatzung als erfolgt betrachtet werden. Für die weiteren Beratungen bzw. die Verweisung an die zuständigen Ausschüsse ist es dann wichtig, dass jedes Ratsmitglied über ausreichende Beratungsunterlagen über die geplante gemeindliche Hauswirtschaft für das Haushaltsjahr verfügen kann. Es muss daher bereits bei der Zuleitung des Entwurfs der gemeindlichen Haushaltssatzung an den Rat der Gemeinde gewährleistet werden, dass der Rat sachgerecht einen Beschluss über den ihm vorgelegten Entwurf der Haushaltssatzung fassen kann.

Die Beschlussfassung über die gemeindliche Haushaltssatzung ist dann nur als ordnungsgemäß zustande gekommen zu betrachten, wenn der Finanzausschuss zuvor beteiligt worden ist. Dieser Ausschuss hat die gesetzliche Aufgabe, die gemeindliche Haushaltssatzung vorzubereiten und die für die Ausführung des Haushaltsplans der Gemeinde erforderlichen Entscheidungen zu treffen (vgl. § 59 Absatz 2 GO NRW). Eine Nichtbeteiligung dieses Ausschusses des Rates führt daher zur Rechtswidrigkeit der Haushaltssatzung. Durch ein Wiedereinsetzen des Verfahrens mit der Durchführung der Beteiligung des Ausschusses bzw. der Nachholung der Beteiligung kann ein ordnungsmäßiger Zustand wieder hergestellt werden. Sofern dabei seitens des Finanzausschusses ggf. Änderungswünsche beschlossen werden, bedarf es auch einer neuen Beschlussfassung des Rates über die Haushaltssatzung. In den anderen Fällen sollte der Rat über das Beratungsergebnis des Finanzausschusses unterrichtet werden.

## **2.2 Zu Satz 2 (Recht des Kämmerers zur Stellungnahme):**

Nach der Vorschrift kann der Kämmerer eine Stellungnahme abgeben, wenn der Bürgermeister im Rahmen seiner Bestätigung des Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen an dem ihm vom Kämmerer vorgelegten Entwurf Änderungen vornimmt oder besondere Hinweise gibt. In diesen Fällen kann der Kämmerer die notwendige Aufklärung über die vom Bürgermeister vorgenommenen Abweichungen verlangen, um von seinem ihm gesetzlich zustehenden Recht, eine Stellungnahme dazu abgeben zu können, Gebrauch machen zu können. Der Bürgermeister hat daher vor der Zuleitung des Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen an den Rat der Gemeinde die Pflicht, den Kämmerer über seine abweichende Auffassung zu informieren, ihm die sich daraus ergebenden oder bereits von ihm vorgenommenen Änderungen des Entwurfs der Haushaltssatzung offen zu legen und Gelegenheit zur Abgabe einer Stellungnahme zu geben.

## **2.3 Zu Satz 3 (Vorlage der Stellungnahme an den Rat):**

Nach der Vorschrift besteht für den Bürgermeister die Pflicht, eine Stellungnahme des Kämmerers zu dem von ihm bestätigten Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung dem Rat der Gemeinde zuzuleiten. Aus dieser Verpflichtung des Bürgermeisters ergibt sich, dass der Kämmerer seine Stellungnahme schriftlich abzugeben hat. Den Ratsmitgliedern wird damit die Möglichkeit verschafft, sich vor Eintritt in die Beratungen über den Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung auch mit der Auffassung des Kämmerers der Gemeinde zur geplanten Haushaltswirtschaft der Gemeinde befassen zu können, die Argumente des Kämmerers und die des Bürgermeisters zu werten und sich dazu eine eigene Meinung zu bilden.

Es bedarf daher einer Information an den Rat der Gemeinde, wenn der Kämmerer zu dem vom Bürgermeister bestätigten Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung eine Stellungnahme abgegeben hat. Die Stellungnahme des Kämmerers ist dabei jedoch nicht als Bestandteil des Entwurfs der Haushaltssatzung zu bewerten, sodass die abgegebene Stellungnahme nicht im Rahmen der Einsichtnahme des Entwurfs der Haushaltssatzung verfügbar gehalten werden muss. Die Stellungnahme des Kämmerers berührt vielmehr lediglich das verwaltungsinterne Aufstellungsverfahren des Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen. Es ist daher ausreichend, wenn der Rat in seinem Beratungsverfahren über die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen auch über die Auffassung des Kämmerers zur Haushaltssatzung informiert ist.

## **3. Zu Absatz 3 (Bürgerbeteiligung beim Entwurf der Haushaltssatzung):**

### **3.1 Zu Satz 1 (Bekanntgabe und Einsichtnahme):**

#### **3.1.1 Die Bekanntgabe**

Mit der Vorschrift soll ein bürgerfreundliches Verfahren für die Aufstellung des gemeindlichen Haushalts erreicht werden. Die Bürgerinnen und Bürger sind einerseits als Einwohner und Abgabepflichtige die Adressaten des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde und sollen andererseits die Arbeit von Rat und Verwaltung der Gemeinde unterstützen. Es besteht regelmäßig ein berechtigtes Interesse der Öffentlichkeit an Informationen über die aktuelle wirtschaftliche Lage der Gemeinde als auch über die vorgenommene Haushaltsplanung für das Haushaltsjahr. Für die gemeindliche Verwaltung besteht ein Interesse an einer geeigneten Bürgerbeteiligung, denn es sind die haushaltswirtschaftlichen Ziele und Leistungen zu bestimmen und insbesondere zu messen sowie die Wirkungen des Handelns der Gemeinde zu beurteilen. Die Bürgerbeteiligung kann daher zur Verbesserung der Qualität der gemeindlichen Haushaltsplanung in Bezug auf die örtlich geplanten Maßnahmen beitragen.

Die Bürgerinnen und Bürger werden deshalb bereits im Rahmen des Aufstellungsverfahrens der gemeindlichen Haushaltssatzung in das örtliche Haushaltsgeschehen der Gemeinde eingebunden. Das jährliche Haushaltsge-

schehen der Gemeinde sollen möglichst von vielen Bürgerinnen und Bürgern der Gemeinde mitgetragen werden, denn diese nehmen die Leistungen der Gemeinde in Anspruch und nutzen die gemeindlichen Einrichtungen. Aufseiten vieler Bürgerinnen und Bürger besteht daher ein großes und berechtigtes Informationsinteresse am gemeindlichen Geschehen. Diesen Gegebenheiten soll örtlich durch ein umfassendes, verständliches und zugängliches Informationsangebot in ausreichendem Maße Rechnung getragen werden. Die Gemeinde hat einerseits gegenüber den Bürgerinnen und Bürger die allgemeine gesetzliche Verpflichtung, ihr Vermögen und ihre Einkünfte so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben (vgl. § 10 Satz 1 GO NRW) und andererseits hat sie das Wohl ihrer Einwohner zu fördern (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 2 GO NRW).

### **3.1.2 Die Bekanntgabe**

Die Vorschrift sieht deshalb ausdrücklich vor, dass nach der Zuleitung des Entwurfs der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen an den Rat, das Bestehen eines Entwurfs der Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr unverzüglich der Öffentlichkeit bekannt zu geben ist. Die gesetzlich vorgesehene Bürgerbeteiligung erfordert von der Gemeinde, die Einsichtnahme in den Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen, insbesondere den Haushaltsplan der Gemeinde, in sachlicher und zeitlicher Hinsicht leicht zu machen. Daraus folgt u.a., dass z.B. der gemeindliche Haushaltsplan auch verständliche und anschauliche Informationen über die geplante Haushaltswirtschaft der Gemeinde im neuen Haushaltsjahr enthalten muss.

In diesem Zusammenhang bieten sich ggf. auch besondere Hinweise durch die Gemeinde an, wenn z. B. gemeindliche Investitionsmaßnahmen geplant oder abgeschlossen werden, bei denen eine Beitragspflicht nach § 8 KAG NRW im Haushaltsjahr entstehen wird und von der Gemeinde von den von der Maßnahme betroffenen Bürgern nach dieser Vorschrift Beiträge erhoben werden sollen, auch wenn den betroffenen Bürgern noch weitere Informationen vor ihrer Heranziehung gegeben werden.

### **3.1.3 Die Einsichtnahme**

Der Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen für das neue Haushaltsjahr soll vom Zeitpunkt der Zuleitung an den Rat bis zur Beschlussfassung über die Haushaltssatzung, also während des gesamten Beratungsverfahrens des Rates, den Einwohnern und Abgabepflichtigen der Gemeinde zur Einsichtnahme verfügbar gemacht werden. Dieser Personenkreis kann sich in dieser Zeit mit den im Entwurf enthaltenen Vorstellungen der gemeindlichen Verwaltung über die geplante Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres sowie über die zukünftige Entwicklung ihrer Gemeinde intensiv auseinandersetzen, dazu Vorschläge machen und ggf. dagegen auch Einwendungen in einer dafür vorher bestimmten Zeit erheben. Das Informationserfordernis verlangt dabei nicht, dass eine dem Beratungsverfahren des Rates entsprechende ständige Aktualisierung des Entwurfs, der zur Einsichtnahme verfügbar gemacht worden ist, vorgenommen werden muss.

Die rechtlichen Festlegungen bilden dabei den Rahmen für das Handeln der Gemeinde, den sie selbstständig und eigenverantwortlich auszufüllen hat. Sie hat das Recht bzw. ihr obliegt die Pflicht, unter Berücksichtigung der Interessen und Möglichkeiten der Adressaten ihrer Haushaltswirtschaft die Formen und Orte der Einsichtnahme in die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen festzulegen. Die Gemeinde soll dabei auch dafür ausreichend Sorge tragen, dass die notwendige Transparenz über ihr geplantes haushaltswirtschaftliches Handeln geschaffen und eine Verständlichkeit in der Sache geboten wird.

Den Einwohnern und Abgabepflichtigen muss es in diesem Rahmen ermöglicht werden, auch Erkenntnisse zu gewinnen und daraufhin Bedenken vortragen zu können, wenn diese persönlich oder allgemein von den Wirkungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des neuen Haushaltsjahres betroffen sein können. Die Gemeinde kann bei ihrer Präsentation auch eigenverantwortlich sachgerechte Prioritäten setzen und ausgewählte An-

sprechpartner benennen, soweit sie bereit ist, auf Nachfragen auch weitergehende Informationen zu ihrer Haushaltswirtschaft zur Verfügung zu stellen.

Die Gemeinde muss zudem dafür Sorge tragen, dass die bereitgestellten haushaltswirtschaftlichen Informationen barrierefrei verfügbar sind und der Zugang dazu nicht eingeschränkt ist, sodass z. B. für Menschen mit Behinderungen ggf. Hindernisse für ihre Teilhabe am haushaltswirtschaftlichen Geschehen bzw. an den Entscheidungsprozessen der Gemeinde dazu bestehen (vgl. z.B.: Barrierefreie Informationstechnik-Verordnung Nordrhein-Westfalen - BITV NRW). Außerdem darf die gesetzliche Frist nicht so ausgestaltet werden, dass diese auf ein unvertretbares Maß reduziert ist und dadurch dem Zweck der Beteiligung der Öffentlichkeit an der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entgegen gewirkt wird.

#### **3.1.4 Frühzeitige Beteiligung**

Die Auslegung des Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen durch die Gemeinde muss nicht zwingend auch den Beginn der Beteiligung der Bürger bzw. Einwohner und Abgabepflichtigen am gemeindlichen Haushaltsaufstellungsverfahren bedeuten. Deren Einbindung kann vielmehr bereits früher beginnen, wenn z. B. seitens des Rates oder der gemeindlichen Verwaltung wichtige haushaltswirtschaftliche Eckpunkte für das neue Haushaltsjahr festgelegt worden sind.

Durch eine Information an die Bürger über diese Festlegungen wird frühzeitig eine Transparenz über den Haushalt für das neue Haushaltsjahr geschaffen und dessen Akzeptanz gefördert. Eine solche Öffentlichkeitsbeteiligung der Gemeinde führt jedoch nicht dazu, dass die Gemeinde auf die gesetzlich vorgesehene Auslegung der gemeindlichen Haushaltssatzung verzichten darf. Sie darf auch nicht aus dem Grunde der frühzeitig gegebenen Informationen die von Einwohnern und Abgabepflichtigen erhobenen Einwendungen infrage stellen.

### **3.2 Zu Satz 2 (Erhebung von Einwendungen):**

#### **3.2.1 Das Recht zur Erhebung von Einwendungen**

Bei der Auslegung des Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen hat grundsätzlich jedermann das Recht zur Einsichtnahme. Es ist auch niemanden verwehrt, seine Meinung zur Haushaltsplanung der Gemeinde in Form von Bedenken, Änderungswünschen und Anregungen mitzuteilen oder Einwendungen gegen den Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen zu erheben. Dieses gebietet bereits die gewünschte Bürgerfreundlichkeit der gemeindlichen Verwaltung sowie das vorhandene Informationsinteresse der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Das Recht zur Erhebung von Einwendungen wird aber in der Vorschrift ausdrücklich den Einwohnern und Abgabepflichtigen zugestanden, weil diese unmittelbar im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft davon betroffen sind.

#### **3.2.2 Die Einwendungsfrist**

Der Rat der Gemeinde muss rechtzeitig vor seinem Beschluss über die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen über die erhobenen Einwendungen informiert werden, damit er später in öffentlicher Sitzung darüber beraten und entscheiden kann. Deshalb wird in der Vorschrift bestimmt, dass in der öffentlichen Bekanntgabe des Entwurfs der Haushaltssatzung mindestens auf eine Einwendungsfrist von 14 Tagen hinzuweisen ist. Für die Fristberechnung gelten gemäß § 31 Absatz 1 VwVfG NRW die §§ 187 bis 193 BGB entsprechend, soweit nicht durch § 31 Absatz 2 bis 5 VwVfG NRW etwas anderes bestimmt ist.

Der Rat der Gemeinde kann aber auch bei Bedarf eine längere Einwendungsfrist zu lassen. In diesen Zusammenhang gebietet das bürgerfreundliche Verhalten, ggf. auch Einwendungen zu berücksichtigen bzw. dem Rat mit vorzulegen, die nicht fristgerecht eingelegt worden sind. Dieses sollte auch für Einwendungen gelten, die nicht von den Einwohnern oder Abgabepflichtigen erhoben wurden. Es bleibt in diesen Fällen aber dem Rat der Gemeinde überlassen, ob er solche Einwendungen in seine Beratungen einbeziehen will. In solchen Fällen ist daher eine entsprechende vorherige Absprache zwischen dem Rat der Gemeinde und dem Bürgermeister als Leiter der gemeindlichen Verwaltung sinnvoll, mit der Klarheit geschaffen werden kann, wie mit solchen Einwendungen umgegangen werden soll.

### **3.2.3 Die Abgabe der Einwendungen**

In der Vorschrift wird zur Abgabe der Einwendungen der Einwohner und Abgabepflichtigen bestimmt, dass in der öffentlichen Bekanntgabe des Entwurfs der Haushaltssatzung die Stelle anzugeben ist, bei der die Einwohner und Abgabepflichtigen ihre Einwendungen gegen den Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung entgegen genommen werden. Diese Regelung soll dazu beitragen, dass die erhobenen Einwendungen gesammelt und bewertet werden können. Der Rat der Gemeinde soll rechtzeitig vor seinem Beschluss über die gemeindliche Haushaltssatzung über die erhobenen Einwendungen informiert werden, damit er in öffentlicher Sitzung darüber beraten und entscheiden kann.

## **3.3 Zu Satz 3 (Bedingungen für die Fristsetzung):**

### **3.3.1 Der gesetzliche Rahmen**

In der Vorschrift ist ausdrücklich bestimmt worden, dass die Frist für die Erhebung von Einwendungen von der Gemeinde so festzusetzen ist, dass der Rat vor der Beschlussfassung über die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen in öffentlicher Sitzung darüber beschließen kann. Mit dieser Regelung wird eine ausreichende Bürgerinformation und eine Bürgerbeteiligung im Rahmen der Haushaltsplanung der Gemeinde, aber auch eine Befassung des Rates mit den Ergebnissen der Bürgerbeteiligung gesichert.

### **3.3.2 Beratung und Information des Rates**

Die Einbeziehung aller Einwendungen in die Beratungen stärkt den Dialog zwischen den Bürgern und der gemeindlichen Verwaltung und erhöht die Akzeptanz für die gemeindliche Haushaltswirtschaft. Der Rat der Gemeinde hat sich zwar regelmäßig nur mit den „qualifizierten“ Einwendungen der Einwohner und Abgabepflichtigen gegen die gemeindliche Haushaltssatzung zu befassen, jedoch bietet es sich an, auch die anderen Einwendungen, soweit sie sinnvolle Anregungen zur Haushaltssatzung mit ihren Anlagen zum Inhalt haben, dem Rat für seine Beratungen über die Haushaltssatzung zur Kenntnis zu bringen.

Im Rahmen einer Absprache zwischen dem Rat der Gemeinde und dem Bürgermeister als Leiter der gemeindlichen Verwaltung kann der Beratungsablauf örtlich festgelegt werden. In den Fällen, in denen zum Tagesordnungspunkt „Beschluss über die Haushaltssatzung“ z. B. auch Haushaltsreden des Bürgermeisters und/oder des Kämmers gehören, bietet es sich an die Beratungen über die gemachten Einwendungen sowie über die gemeindliche Haushaltssatzung unter einem Tagesordnungspunkt, ggf. getrennt in zwei eigene Teile, zu führen.

**3.3.3 Die Beschlussfassung des Rates**

Zum Zeitpunkt der Ratsberatungen über die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen für das Haushaltsjahr beziehen sich die Haushaltsreden von Bürgermeister und Kämmerer regelmäßig auf einen ggf. aktualisierten Stand der gemeindlichen Haushaltssatzung, in den möglicherweise auch von Einwohnern oder Abgabepflichtigen gemachte Einwendungen bereits berücksichtigt worden sind. Entsprechend sind die vom Rat vorzunehmenden Beschlüsse zu organisieren, sodass der Rat nach seiner Entscheidung über die Einwendungen zur neuen Haushaltssatzung der Gemeinde dann über die Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr beschließen kann.

**4. Zu Absatz 4 (Beratung und Beschluss über die Haushaltssatzung):**

**4.1 Zu Satz 1 (Pflicht zur Beratung und Beschlussfassung):**

**4.1.1 Die zeitlichen Bedingungen für die Beschlussfassung**

Mit der Beschlussfassung des Rates über die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen steht die Anzeigefrist in Absatz 5 Satz 2 dieser Vorschrift in Verbindung. Die gesetzlich bestimmte Frist soll u.a. auch das Budgetrecht des Rates in der Weise sichern, dass dieser über einen gemeindlichen Haushalt beschließen kann, der sich noch nicht in der Ausführung bzw. der vorläufigen Ausführung nach § 82 GO NRW durch die gemeindliche Verwaltung befindet. Je weiter die Beschlussfassung über die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen in das neue Haushaltsjahr hinausgeschoben wird, desto mehr muss der Rat hinnehmen, dass die gemeindliche Verwaltung wegen bestehender rechtlicher Verpflichtungen oder wegen der Weiterführung notwendiger Aufgaben der Gemeinde bereits eine Vielzahl von haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen umgesetzt hat. Diese verwaltungsmäßig bereits getroffenen Maßnahmen kann der Rat im Rahmen seines zu treffenden Beschlusses über die gemeindliche Haushaltssatzung i.d.R. nicht mehr rückwirkend abändern (Entscheidungsentzug).

**4.1.2 Das Vorgehen bei einem Änderungsbedarf**

Aus der Beratung des Rates der Gemeinde über den Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung kann sich ggf. noch ein Änderungsbedarf der Haushaltssatzung und/oder des Haushaltsplans ergeben. In solchen Fällen ist nicht immer eine vollständige Überarbeitung der dem Rat vorliegenden haushaltswirtschaftlichen Unterlagen zwingend erforderlich, denn die Änderungswünsche können auch alleine auf den gemeindlichen Haushaltplan ausgerichtet sein (vgl. Abbildung).

<b>Der Änderungsbedarf beim Entwurf der Haushaltssatzung</b>	
<b>ÄNDERUNGSBEDARF</b>	<b>INHALTLICHE ABGRENZUNG</b>
<b>Bei der Haushaltssatzung und beim Haushaltsplan</b>	Der Änderungsbedarf erstreckt sich inhaltlich auf Festsetzungen in der Haushaltssatzung, z. B. die Kreditermächtigung, und auf die Veranschlagung im Haushaltsplan (vgl. §§ 78 und 79 GO NRW). Die Satzung bedarf dann einer entsprechenden Überarbeitung und Neufassung, bevor der Rat darüber beschließen kann. Der vor der Beschlussfassung vorzunehmende Änderungsumfang des Haushaltsplans kann sachgerecht auf die Änderungserfordernisse beschränkt werden, die von ihrer Wertigkeit und Wesentlichkeit her bedeutsam für die Entscheidung des Rates sind und/oder wesentliche Auswirkungen auf die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr haben.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 80 GO NRW**

<b>Der Änderungsbedarf beim Entwurf der Haushaltssatzung</b>	
<b>ÄNDERUNGSBEDARF</b>	<b>INHALTLICHE ABGRENZUNG</b>
<b>Nur bei der Haushaltssatzung</b>	Der Änderungsbedarf erstreckt sich inhaltlich allein auf die Festsetzungen in der Haushaltssatzung, z.B. zum Stellenplan oder Haushaltssicherungskonzept (vgl. § 78 Absatz 2 Satz 2 GO NRW). Die Satzung bedarf dann einer entsprechenden Überarbeitung und Neufassung, bevor der Rat darüber beschließen kann.
<b>Nur beim Haushaltsplan</b>	Der Änderungsbedarf erstreckt sich inhaltlich auf die Veranschlagung im Haushaltsplan (vgl. § 79 GO NRW). Die vor der Beschlussfassung vorzunehmenden Änderungen können sachgerecht auf die Änderungserfordernisse beschränkt werden, die von ihrer Wertigkeit und Wesentlichkeit her bedeutsam für die Entscheidung des Rates sind und/oder wesentliche Auswirkungen auf die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr haben.
<b>Beim Haushaltsplan mit wesentlichen Wirkungen auf die Haushaltsausführung</b>	Der Änderungsbedarf erstreckt sich inhaltlich auf die Veranschlagung im Haushaltsplan und hat von seiner Wertigkeit und Wesentlichkeit her bedeutsame Auswirkungen auf die Haushaltsausführung. In Abstimmung mit dem Rat muss geklärt werden, in welcher Form die vorzunehmenden Änderungen in die Beschlussfassung des Rates über die Haushaltssatzung einbezogen werden, z.B. durch die Vornahme von Änderungen in bestimmten Teilen des Haushaltsplans oder durch die Beifügung einer Änderungsübersicht.
<b>Beim Haushaltsplan, aber unwesentlich</b>	Der Änderungsbedarf erstreckt sich inhaltlich auf die Veranschlagung im Haushaltsplan und hat von seiner Wertigkeit und Wesentlichkeit her keine bedeutsamen Auswirkungen auf die Haushaltsausführung. Durch eine Änderungsübersicht kann der Änderungsbedarf in die Beschlussfassung des Rates über die Haushaltssatzung einbezogen werden.

*Abbildung 76 „Der Änderungsbedarf beim Entwurf der Haushaltssatzung“*

In den Fällen von Änderungserfordernissen wird durch die Einbeziehung möglicher Änderungen in den Beschluss des Rates über die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen der dem Rat zugeleitete Entwurf entsprechend geändert. Bei der Festlegung des weiteren Vorgehens ist der Umfang, der Wertigkeit und Wesentlichkeit sowie die Auswirkungen der vorgeschlagenen Änderungen auf die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr abhängig. Lässt sich der Änderungsbedarf klar und eindeutig bestimmen, kann es als ausreichend angesehen werden, wenn im Ratsbeschluss über die gemeindliche Haushaltssatzung eine oder mehrere Maßgaben für die Vornahme der Änderungen, z. B. im Haushaltsplan, enthalten sind.

Die beschlossenen Änderungen sind dann unverzüglich nach der Beschlussfassung durch den Rat in den vorliegenden Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen einzuarbeiten. In solchen Fällen entsteht ein Auftrag des Rates der Gemeinde an den Bürgermeister und ihm obliegt es dann, für die Erledigung dieses Auftrages Sorge zu tragen und die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen in die vom Rat beschlossene Form zu bringen.

#### **4.1.3 Die Rückgabe des Entwurfs**

In Ausnahmefällen kann der Rat der Gemeinde wegen eines möglicherweise umfangreichen sachlichen Änderungsbedarfs und der dazu notwendig gewordenen Nachvollziehbarkeit eine Überarbeitung des Entwurfs der gemeindlichen Haushaltssatzung durch den Bürgermeister vor seiner Beschlussfassung verlangen. Ein solches

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 80 GO NRW

Vorgehen setzt aber voraus, dass der Änderungsbedarf inhaltlich soweit wie möglich konkret abgegrenzt und dazu begründet wird, warum der Entwurf der Haushaltssatzung für den Rat nicht tragfähig ist. Die Rückgabe des Entwurfs der Haushaltssatzung an den Bürgermeister bedarf einer gesonderten Beschlussfassung durch den Rat. Der Rat erteilt damit einen Arbeitsauftrag an den Bürgermeister, ohne dass dadurch die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen selbst vom Rat beschlossen wird.

Dieser Ratsbeschluss ist dann vom Bürgermeister auszuführen (vgl. § 62 Absatz 2 GO NRW). Der Arbeitsauftrag zur Überarbeitung der gemeindlichen Haushaltssatzung darf dabei jedoch nicht so allgemein gefasst sein, dass es vollständig im Ermessen des Bürgermeisters liegt, welche Änderungen an dem Entwurf der Haushaltssatzung vorgenommen werden. Im Rahmen seines Vorsitzes sowie seines Stimmrechts im Rat sollte der Bürgermeister deshalb dafür Sorge tragen, dass der Beschluss des Rates ausgewählte Eckpunkte oder sonstige Anhaltspunkte enthält, die als Leitlinie oder Orientierung für die Überarbeitung des Entwurfs genutzt werden können.

Im Rahmen dieser Überarbeitung hat der Bürgermeister den neuen Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung nicht wie zuvor den vom Kämmerer aufgestellten Entwurf zu bestätigen. Er muss aber im Rahmen seines Arbeitsauftrages beachten, dass die Veränderungen des Entwurfs zu geeigneten haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen zur Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr führen müssen. Eine Mitwirkung des Kämmerers an dieser Überarbeitung ist sinnvoll und sachgerecht, aber nicht verpflichtend vorgesehen. Der Bürgermeister sollte im Zusammenhang mit dem Arbeitsauftrag des Rates auch prüfen, ob der Ratsbeschluss das geltende Recht verletzt oder das Wohl der Gemeinde gefährdet, denn das Inkrafttreten der Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr wird dadurch weiter hinausgezögert (vgl. § 54 Absatz 1 und 2 GO NRW).

In Abhängigkeit von der Erheblichkeit und Wesentlichkeit auf die Haushaltswirtschaft muss zudem ausreichende eine Information der Öffentlichkeit gewährleistet werden, sodass ggf. seitens der Einwohner und Abgabepflichtigen auch Einwendungen gegen eine neue Fassung des Entwurfs erhoben werden können. Die Überarbeitung sollte nicht unnötig hinausgezögert werden, um die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr baldmöglichst auf die gesetzliche vorgesehene Grundlage zu stellen. Nach der Überarbeitung durch den Bürgermeister liegt dann eine Fassung des Entwurfs der gemeindlichen Haushaltssatzung vor, die zum Gegenstand der Beschlussfassung durch den Rat der Gemeinde gemacht werden kann.

### **4.1.4 Die Mitwirkung des Bürgermeisters**

Für die Mitwirkung des Bürgermeisters am Beschluss des Rates der Gemeinde über die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen ist örtlich zu beurteilen, ob diese Mitwirkung sachlich geboten ist. Einerseits ist die Vorschrift des § 40 Absatz 2 GO NRW zu beachten, nach der der Bürgermeister ein Mitglied im Rat der Gemeinde kraft Gesetzes ist und ihm ein Stimmrecht zusteht. Andererseits schränkt die Vorschrift die Rechte des Bürgermeisters nur für den Fall wieder ein, dass die Ratsmitglieder über seine Entlastung entscheiden, denn in der Sache gilt er dann als befangen. Durch die Vorschrift wird daher der Bürgermeister nicht ausdrücklich von der Teilnahme an der Abstimmung über die gemeindliche Haushaltssatzung ausgeschlossen.

In der Ratsangelegenheit „Beschluss über die gemeindliche Haushaltssatzung“ dürfte es jedoch aus Verfahrensgründen heraus geboten sein, dass der Bürgermeister auf die Ausübung des ihm nach § 40 Absatz 2 GO NRW zustehenden Stimmrechtes verzichtet. Dafür spricht, dass der Bürgermeister durch seine Bestätigung (Unterschrift) des ihm vom Kämmerer vorgelegten Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen (vgl. § 80 Absatz 2 GO NRW) die verwaltungsmäßige Verantwortung dafür übernimmt, denn er ist verantwortlich für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Verwaltung (vgl. § 62 Absatz 1 GO NRW). Dem Bürgermeister steht neben seiner Verantwortung für die gemeindliche Haushaltssatzung auch ein Änderungsrecht bezogen auf den vom Kämmerer aufgestellten Entwurf der Haushaltssatzung zu.

#### **4.1.5 Beratung und Beschlussfassung**

Die ausdrückliche gesetzliche Vorgabe, dass der Rat der Gemeinde den Entwurf der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen in öffentlicher Sitzung zu beraten und zu beschließen hat, unterstreicht und verstärkt die Zuständigkeit des Rates für die Beschlussfassung über die gemeindliche Haushaltssatzung (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW). Das in dieser Vorschrift enthaltene Verbot der Übertragung der darin aufgeführten Angelegenheiten stärkt die Entscheidungszuständigkeit des Rates für die gemeindlichen Angelegenheiten und sichert, dass sich der Rat nicht vollständig aus seinem örtlichen Kompetenzbereich zurückziehen kann bzw. bestimmte Entscheidungen selbst treffen muss.

Der Gegenstand des Beschlusses des Rates der Gemeinde ist der vom Bürgermeister zugeleitete Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr. Im Rahmen der Beratungen des Rates über den Entwurf der Haushaltssatzung können dazu auch von den Ratsmitgliedern unter Berücksichtigung der örtlichen Geschäftsordnung des Rates ggf. Änderungen beantragt werden. Der Rat hat dann im Rahmen seines Beschlusses über die gemeindliche Haushaltssatzung eine Entscheidung darüber zu treffen. Der Rat muss dabei nicht gesondert festlegen, dass die Haushaltssatzung bzw. der gemeindliche Haushaltsplan vor der Bekanntmachung entsprechend seinem Beschluss anzupassen ist.

Mit der Rückgabe der beschlossenen Haushaltssatzung an den Bürgermeister zur Durchführung der Anzeige an die Aufsichtsbehörde und der öffentlichen Bekanntmachung (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW), ist dieser beauftragt, ggf. noch Änderungen am Entwurf aufgrund des Beratungsergebnisses des Rates vorzunehmen. Die gemeindliche Haushaltssatzung muss für die Anzeige und die Veröffentlichung auch formell in Einklang mit dem Ratsbeschluss stehen. Der Bürgermeister kann daher solche Aufträge nicht verweigern.

#### **4.2 Zu Satz 2 (Vortragsrecht des Kämmers):**

Das gesetzliche Rederecht des Kämmers, seine Auffassung zum durch den Bürgermeister veränderten Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen in der betreffenden Ratssitzung zu vertreten, setzt voraus, dass der Kämmerer zuvor in einer schriftlichen Stellungnahme seine Auffassung dargelegt hat. Insbesondere wenn wegen der Änderungen der Entwurfsfassung noch Differenzen zwischen dem Kämmerer und dem Bürgermeister bestehen geblieben sind, sollen diese im Rahmen der Beratungen des Rates über den Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung ausgeräumt werden. Die Darlegung seiner Auffassung durch den Kämmerer in den Beratungen des Rates der Gemeinde kann wegen der Ausgestaltung als sein gesetzliches Recht nicht vom Bürgermeister übernommen werden. Außerdem erfordert die Ausübung dieses Vortragsrechts, dass der Kämmerer in der betreffenden Ratssitzung persönlich anwesend ist.

#### **5. Zu Absatz 5 (Veröffentlichung der gemeindlichen Haushaltssatzung):**

##### **5.1 Zu Satz 1 (Pflicht zur Anzeige der Haushaltssatzung):**

###### **5.1.1 Die Pflichten der Gemeinde**

Nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften hat die Gemeinde spätestens einen Monat vor Beginn des Haushaltsjahres ihrer Aufsichtsbehörde die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen anzuzeigen. Wegen der Bedeutung der Aufsicht des Landes für die Gemeinden (vgl. § 11 GO NRW) soll die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen der für die Gemeinde gesetzlich zuständigen Aufsichtsbehörde angezeigt und nicht vor der Anzeige an die Aufsichtsbehörde öffentlich bekannt gemacht werden. Vor der Veröffentlichung der Haushaltssatzung sollte deshalb durch geeignete Informationen sichergestellt werden, dass die Aufsichtsbehörde keine rechtlichen Bedenken gegen die vom Rat der Gemeinde beschlossene Haushaltssatzung erheben wird. Nach ihrer öffentlichen

Bekanntmachung ist die Haushaltssatzung Jahresabschluss bis zur Feststellung des folgenden Jahresabschlusses zur Einsichtnahme verfügbar zu halten.

Die gemeindliche Haushaltssatzung unterliegt keiner Genehmigungspflicht durch die Aufsichtsbehörde, denn dieses ist nicht gesetzlich vorgeschrieben (vgl. § 7 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Ein Erlaubnisvorbehalt durch die staatliche Aufsicht kommt daher nicht in Betracht. Die Haushaltssatzung ist vielmehr Ausdruck der gemeindlichen Finanzhoheit und der Selbstverwaltung der Gemeinde. Nur wenn im Einzelfall von der Gemeinde die allgemeine Rücklage verringert werden soll (vgl. § 75 Absatz 4 GO NRW) oder ein besonderes Haushaltssicherungskonzept (vgl. § 76 GO NRW) aufzustellen ist, das dann einen Bestandteil des gemeindlichen Haushaltsplans darstellt (vgl. § 79 Absatz 2 Satz 2 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 1 Nummer 4 GemHVO NRW), lösen solche Tatbestände eine Genehmigungspflicht aus, die jedoch nur für den betreffenden Sachverhalt und nicht die gesamte Haushaltssatzung der Gemeinde umfasst.

## **5.1.2 Die Pflichten der Aufsichtsbehörde**

### **5.1.2.1 Die Stellung der Aufsichtsbehörde**

Die Gemeinde ist in Nordrhein-Westfalen eine Gebietskörperschaft mit dem Recht der Selbstverwaltung durch ihre gewählten Organe und ist in ihrem Gebiet die alleinige Trägerin der öffentlichen Verwaltung, sowie die Gesetze nicht anderes vorschreiben (vgl. Art. 78 LV NRW). In diesem Zusammenhang hat das Land die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung der Gemeinde zu überwachen (vgl. Art. 78 Absatz 4 LV NRW). Die Gemeindeordnung in Nordrhein-Westfalen baut darauf auf und enthält deshalb Rechte und Pflichten sowie auch Regelungen über die Gestaltung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie auch Rechte für die Aufsichtsbehörde der Gemeinde. Diese Rechte werden im 13. Teil der Gemeindeordnung NRW durch die §§ 119 bis 128 näher ausgestaltet.

In diesem rechtlichen Rahmen gehört die gemeindliche Haushaltswirtschaft zu den Selbstverwaltungsaufgaben der Gemeinde, sodass die Aufsicht des Landes darüber ein Teil der allgemeinen Aufsicht nach § 119 GO NRW ist. Diese Rechtsaufsicht erstreckt sich darauf, dass die Gemeinde im Einklang mit den Gesetzen verwaltet wird. Die Gemeindeordnung NRW enthält daher an verschiedenen Stellen besondere Vorgaben für eine Beteiligung der gesetzlich zuständigen Aufsichtsbehörde bei der Planung, Ausführung und Abrechnung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, z. B. in Form der Anzeige der Haushaltssatzung. Daneben besteht für die Aufsichtsbehörde ein umfassendes Informationsrecht, denn sie kann sich jederzeit über die Angelegenheiten der Gemeinde unterrichten lassen (vgl. § 121 GO NRW).

### **5.1.2.2 Die Aufsicht über die gemeindliche Haushaltswirtschaft**

Die Aufsichtsbehörde hat im Rahmen des Anzeigeverfahrens der gemeindlichen Haushaltssatzung die Einhaltung der rechtlichen Vorgaben zu überprüfen und dabei das Ermessen der Gemeinde zu beachten. Die Ausübung des Ermessens ist unabhängig davon, ob eine Genehmigungspflicht für die Verringerung der allgemeinen Rücklage (vgl. § 75 Absatz 4 GO NRW) und für das Haushaltssicherungskonzept (vgl. § 76 Absatz 2 GO NRW) besteht. Die Anzeigepflicht gibt der Aufsichtsbehörde die Befugnis und die Möglichkeit zur Rechtskontrolle der vom Rat der Gemeinde beschlossenen Haushaltssatzung. Dabei ist auch zu prüfen, ob die Gemeinde sich nicht außerhalb der ihr zustehenden Ermessensspielräume bewegt, sodass bei der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft voraussichtlich rechtlich erhebliche Fehler gegangen werden können, d.h. auch bei der gemeindlichen Haushaltsplanung müssen die Anforderungen der stetigen Aufgabenerfüllung und Leistungsfähigkeit der Gemeinde (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW) erfüllt werden.

Die staatliche Aufsicht soll aber auch das Budgetrecht des Rates in der Weise sichern, dass dieser über einen gemeindlichen Haushalt beschließen kann, der sich noch nicht in der Ausführung bzw. der vorläufigen Ausführ-

nung nach § 82 GO NRW befindet. Je weiter die Beschlussfassung über die gemeindliche Haushaltssatzung in das neue Haushaltsjahr verschoben wird, desto weniger kann der Rat der Gemeinde vom seinem Recht auf Gestaltung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft unter Berücksichtigung seiner politischen Zielsetzungen Gebrauch machen. Erfolgt dagegen keine Äußerung der Aufsichtsbehörde innerhalb der gesetzlichen Monatsfrist, kann die Gemeinde nach Ablauf der Monatsfrist ihre Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr bekannt machen. Die Aufsichtsbehörde sollte in jedem Anzeigeverfahren auch eine Rückäußerung an die Gemeinde geben und darin ihre aufsichtsrechtliche Einschätzung aufzeigen.

## **5.2 Zu Satz 2 (Anzeigefrist für die gemeindliche Haushaltssatzung):**

### **5.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Durch die gesetzlich bestimmte Anzeigefrist erhält die Aufsichtsbehörde die Befugnis und die Möglichkeit zur Rechtskontrolle der vom Rat der Gemeinde beschlossenen Haushaltssatzung. Dabei ist auch zu prüfen, ob die Gemeinde sich nicht außerhalb der ihr zustehenden Ermessensspielräume bewegt, sodass bei der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft voraussichtlich rechtlich erhebliche Fehler gegangen werden können. Der „Grundsatz der Vorherigkeit“, der sich ausdrücklich in der haushaltsrechtlichen Bestimmung wiederfindet, verpflichtet alle Beteiligten am gemeindlichen Haushaltsaufstellungsverfahren. Sie haben dafür zu sorgen, dass der Rat rechtzeitig einen Beschluss über die Haushaltssatzung fassen kann, damit diese zu Beginn des Haushaltsjahres in Kraft treten sowie der Aufsichtsbehörde angezeigt werden kann.

In den Fällen, in denen die Gemeinde ihrer gesetzlichen Verpflichtung zur Anzeige der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen zu dem in der Vorschrift festgelegten Termin nicht nachkommt, hat sie ihre Aufsichtsbehörde darüber zu unterrichten und die Anzeige baldmöglichst vorzunehmen. Sie hat in ihrem Bericht an die Aufsichtsbehörde die Gründe für das Versäumnis anzugeben sowie aufzuzeigen, welcher Verfahrensstand bei der Aufstellung der Haushaltssatzung besteht, wann der Beschluss des Rates über die Haushaltssatzung vorgesehen ist und bis zu welchem schnellstmöglichen Zeitpunkt die Anzeige bei der Aufsichtsbehörde nachgeholt wird.

### **5.2.2 Die Wirkungen der Frist auf den Jahresabschluss des Vorvorjahres**

Die gesetzliche Anzeigefrist für die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen wirkt sich auch ohne ausdrücklichen Verweis auf die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses nach § 96 Absatz 1 Satz 1 GO NRW aus. Den im Haushaltsplan für das Haushaltsjahr zu veranschlagenden Erträgen und Aufwendungen sowie den Einzahlungen und Auszahlungen ist nicht nur die Veranschlagung des Vorjahres voranzustellen, sondern es sind auch die Ergebnisse der Rechnung des Vorvorjahres anzugeben (vgl. § 1 Absatz 3 GemHVO NRW). Außerdem ist diesem gemeindlichen Haushaltsplan auch die Bilanz des Vorvorjahres beizufügen (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 3 GemHVO NRW).

Bei einer Haushaltssatzung der Gemeinde für das Haushaltsjahr 2013 wäre dadurch der gemeindliche Jahresabschluss für das abgelaufene Haushaltsjahr 2011 betroffen. Der Jahresabschluss des Vorvorjahres kann nach den haushaltsrechtlichen Vorgaben bis zum 31. Dezember 2012 festgestellt werden (vgl. § 96 Absatz Satz 1 GO NRW). Die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen für das Haushaltsjahr 2013 wäre nach der geltenden Regelung der Aufsichtsbehörde bis zum 1. Dezember 2012 anzuzeigen. Aus dieser gleichlaufenden Frist ergibt sich jedoch kein gravierendes Problem für die Gemeinde. Die Übereinstimmung der Daten eines gemeindlichen Jahresabschlusses in zwei eigenständigen haushaltswirtschaftlichen Werken muss grundsätzlich bereits bei der Aufstellung von Jahresabschluss und Haushaltsplan beachtet werden.

Den Kämmerer und den Bürgermeister trifft diese Pflicht gleichermaßen. Der Kämmerer hat sowohl den Entwurf des Jahresabschlusses als auch den Entwurf des Haushaltsplans bzw. der Haushaltssatzung aufzustellen und

der Bürgermeister zu bestätigen. Die Verantwortlichkeit des Rates für die Haushaltssatzung und den Jahresabschluss führt dabei grundsätzlich dazu, dass der Jahresabschluss bis zum Beginn der Anzeigefrist der Haushaltssatzung festgestellt sein soll. Sofern es zu terminlichen Überschneidungen und ggf. zu Veränderungen der Daten des Jahresabschlusses kommt, muss von der Gemeinde örtlich sichergestellt werden, dass zu den Ist-Angaben des Vorvorjahres im Haushaltsplan eine entsprechende Erläuterung gegeben wird. Der festgestellte Jahresabschluss der Gemeinde muss dagegen immer auf belastbaren Daten aufbauen.

### **5.3 Zu Satz 3 (Bekanntmachung der Haushaltssatzung):**

#### **5.3.1 Allgemeine Vorgaben**

Als gemeindliche Rechtsnorm bedarf die Haushaltssatzung der Bekanntmachung, denn gemeindliche Satzungen sind öffentlich bekannt zu machen (vgl. § 7 Absatz 4 GO NRW). Für die Bekanntmachung der Haushaltssatzung der Gemeinde ist die Verordnung über die öffentliche Bekanntmachung von kommunalem Ortsrecht zu beachten, in der das Verfahren näher bestimmt ist. Die gemeindliche Haushaltssatzung erhält z. B. in der Überschrift das Datum, unter dem die Bekanntmachungsanordnung vom Bürgermeister unterzeichnet worden ist. Es ist dabei sicherzustellen, dass die Bekanntmachung der Haushaltssatzung dauerhaft allgemein zugänglich ist.

Vor der Bekanntmachung der gemeindlichen Haushaltssatzung sollte aber geprüft werden, ob die Haushaltssatzung den materiellen und formellen Anforderungen entspricht und die für die Bekanntmachung notwendigen Verfahrensschritte nach den einschlägigen Rechtsvorschriften erfolgt sind (vgl. § 2 BekanntmVO NRW). Dazu gehört z. B., dass die Haushaltssatzung nicht allein in elektronischer Form bekannt gemacht wird, weil nur bestimmten Formen für die gemeindliche Bekanntmachung zugelassen sind (vgl. § 6 Absatz 1 BekanntmVO NRW).

Bei der Bekanntmachung der gemeindlichen Haushaltssatzung ist es jedoch nicht erforderlich, auch alle ihre Anlagen in die Bekanntmachung bzw. den Bekanntmachungstext mit aufzunehmen, z.B. im Amtsblatt der Gemeinde mit abzdrukken. Die Bekanntmachungsverordnung lässt zu, dass bestimmte Materialien, die Bestandteile einer Satzung sind, stattdessen zu jedermanns Einsicht an einer bestimmten Stelle der gemeindlichen Verwaltung ausgelegt werden können (vgl. § 3 Absatz 2 BekanntmVO NRW). Diese Regelung kann auch auf den gemeindlichen Haushaltsplan und seine Anlagen eine entsprechende Anwendung finden.

Die Gemeinde muss dabei dafür Sorge tragen, dass die bereitgestellten haushaltswirtschaftlichen Informationen barrierefrei verfügbar sind und der Zugang dazu nicht eingeschränkt ist, sodass z. B. für Menschen mit Behinderungen ggf. Hindernisse für ihre Teilhabe am haushaltswirtschaftlichen Geschehen bzw. an den Entscheidungsprozessen dazu bestehen (vgl. z. B. Barrierefreie Informationstechnik-Verordnung Nordrhein-Westfalen - BITV NRW). Außerdem darf die Bekanntmachung nicht so ausgestaltet werden, dass diese auf ein unvertretbares Maß reduziert ist und damit dem Zweck der Beteiligung der Öffentlichkeit an der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entgegen gewirkt wird.

#### **5.3.2 Die Zwecke der Bekanntmachung**

Die Bekanntmachung der Haushaltssatzung erfüllt als Information an die Einwohner und Abgabepflichtigen aber nur dann ihren Zweck, wenn darin auch die wichtigsten Angaben aus dem Ergebnisplan und aus dem Finanzplan sowie aus der Haushaltssatzung öffentlich gemacht werden. Die Einwohner und Abgabepflichtigen können sich dann weitere Kenntnisse über die Haushaltsplanung der Gemeinde verschaffen. Sie erhalten mit einer Einsichtnahme ein umfassendes und zutreffendes Bild über die gemeindliche Haushaltswirtschaft.

Es bleibt dabei der Gemeinde überlassen, ob sie die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen in herkömmlicher Weise als Druckwerk oder im Internet verfügbar macht oder in sonstiger Weise ihre Einwohner und Abgabepflichtigen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 80 GO NRW**

über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und die gemeindliche Haushaltsplanung informiert. Sie sollte in ihrer Bekanntmachung ggf. bereits die betreffende Internetseite angeben. Die Vorschrift über den Zugang zu den haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde lässt die Vorschriften des Informationsfreiheitsgesetzes Nordrhein-Westfalen (IFG NRW) unberührt.

**5.3.3 Die Prüfpflichten vor der Bekanntmachung**

Vor der Bekanntmachung der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen, bei der die Frist in § 80 Absatz 5 Satz 3 GO NRW zu beachten ist, hat der Bürgermeister zu prüfen, ob die vom Rat der Gemeinde beschlossene Haushaltssatzung den materiellen und formellen Anforderungen entspricht und ordnungsgemäß zustande gekommen ist (vgl. § 2 Absatz 1 BekanntmVO NRW). Dazu gehört, dass der Bürgermeister auch die Änderungen in der gemeindlichen Haushaltssatzung und ihren Anlagen umsetzt, die der Rat im Rahmen seines Beschlusses über die Haushaltssatzung festgelegt hat.

Der Bürgermeister hat aber auch dafür Sorge zu tragen, dass im Verfahren vor der öffentlichen Bekanntmachung einzuhaltende Vorschriften eingehalten und mögliche Hindernisse für die Bekanntmachung der Haushaltssatzung vermieden werden. Ihm obliegt zudem die Pflicht, die gesetzlich erforderlichen Genehmigungen einzuholen, z. B. für die Verringerung der allgemeinen Rücklage (vgl. § 75 Absatz 4 GO NRW) oder für ein aufgestelltes Haushaltssicherungskonzept (vgl. § 76 GO NRW). In solchen Anzeigeverfahren kann es in Einzelfällen erforderlich werden, einen erneuten Beschluss des Rates herbeizuführen (Beitrittsbeschluss).

**5.3.4 Die Bekanntmachungsanordnung**

Die Bekanntmachung der gemeindlichen Haushaltssatzung erfordert für den Vollzug eine Bekanntmachungsanordnung, die vom Bürgermeister zu unterzeichnen ist. Der Vermerk soll beinhalten, dass die Haushaltssatzung öffentlich bekannt gemacht wird und die erforderliche bzw. gesetzlich vorgesehene Beteiligung der Aufsichtsbehörde erfolgt ist. Mit seiner Unterschrift bestätigt daher der Bürgermeister, dass der Wortlaut der Haushaltssatzung mit dem Ratsbeschluss übereinstimmt und keine Bedenken mehr gegen die Satzung bestehen (vgl. § 2 Absatz 3 BekanntmVO). Abhängig von den Beteiligungen und sonstigen Erfordernissen kommen folgende Textpassagen dabei in Betracht (vgl. Abbildung).

<b>Die Bekanntmachung der Haushaltssatzung</b>	
<b>SACHSTAND</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Erfüllung der Anzeigepflicht</b>	Die vorstehende Haushaltssatzung mit ihren Anlagen für das Haushaltsjahr ... wird hiermit öffentlich bekannt gemacht. Die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen ist gemäß § 80 Abs. 5 GO dem Landrat als untere staatliche Verwaltungsbehörde in ... (alternativ: der Bezirksregierung in ...) mit Schreiben vom ... angezeigt worden.
<b>Bei einer Verringerung der allgemeinen Rücklage</b>	Die nach § 75 Abs. 4 GO erforderliche Genehmigung der Verringerung der Rücklage ist vom Landrat als untere staatliche Verwaltungsbehörde in ... (alternativ: der Bezirksregierung in ...) mit Verfügung vom ... erteilt worden.
<b>Bei der Aufstellung von Haushaltssicherungskonzepten</b>	Die nach § 76 GO erforderliche Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes ist vom Landrat als untere staatliche Verwaltungsbehörde in ... (alternativ: der Bezirksregierung in ...) mit Verfügung vom ... erteilt worden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 80 GO NRW**

<b>Die Bekanntmachung der Haushaltssatzung</b>	
<b>SACHSTAND</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Verfügbarmachung zur Einsichtnahme</b>	Der Haushaltsplan (und das Haushaltssicherungskonzept) liegen zur Einsichtnahme vom ... bis ... im ... öffentlich aus und sind unter der Adresse ... im Internet verfügbar.

*Abbildung 77 „Die Bekanntmachung der Haushaltssatzung“*

Die Haushaltssatzung wird dabei durch eine förmliche Bekanntmachungsanordnung in Kraft gesetzt, die nach § 2 Absatz 4 BekanntmVO bestimmte Inhalte enthalten muss (vgl. Abbildung).

<b>Die Inhalte der Bekanntmachungsanordnung</b>	
1.	die Erklärung, dass die Satzung hiermit öffentlich bekanntgemacht wird;
2.	die Bezeichnung der genehmigenden Behörden und das Datum der Genehmigungen, falls solche vorgeschrieben sind; ist eine Genehmigung befristet erteilt worden, muss auch die Befristung angegeben werden, sofern sich diese nicht aus dem Gesetz ergibt; auf die Erteilung einer für die Gültigkeit der Genehmigung erforderlichen Zustimmung einer anderen Behörde ist hinzuweisen;
3.	den Hinweis nach § 7 Absatz 6 GO NRW;
4.	den Ort und das Datum der Unterzeichnung durch den Bürgermeister.

*Abbildung 78 „Die Inhalte der Bekanntmachungsanordnung“*

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die Bekanntmachungsanordnung regelmäßig zum Bekanntmachungstext der gemeindlichen Haushaltssatzung gehört und mit zu veröffentlichen ist. Soweit die Anordnung jedoch versehentlich einmal nicht mit abgedruckt worden ist, führt dieser Mangel nicht zur Unwirksamkeit der gemeindlichen Haushaltssatzung.

### **5.3.5 Die Fristen bei der Bekanntmachung**

Die Haushaltssatzung darf frühestens einen Monat nach der Anzeige bei der Aufsichtsbehörde öffentlich bekannt gemacht werden, wenn nicht im Einzelfall aus besonderem Grund die Anzeigefrist durch die Aufsichtsbehörde verkürzt oder verlängert wird. Ist ein Haushaltssicherungskonzept nach § 76 GO NRW aufzustellen, so darf die Haushaltssatzung erst nach Erteilung der Genehmigung bekannt gemacht werden. Auch wenn eine Verringerung der allgemeinen Rücklage nach § 75 Absatz 4 GO NRW in der Haushaltssatzung festgesetzt ist, darf die Haushaltssatzung erst nach Erteilung der gesetzlich vorgesehenen Genehmigung bekannt gemacht werden, auch wenn dies nicht ausdrücklich in dieser Vorschrift geregelt wurde.

Die Haushaltssatzung tritt nach Ihrer Bekanntmachung in Kraft und gilt für das Haushaltsjahr, für das sie vom Rat beschlossen wurde. Wird die Haushaltssatzung vor Beginn des Haushaltsjahres bekannt gemacht, tritt sie erst mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft und gilt für das betreffende Haushaltsjahr. Das Haushaltsjahr deckt sich dabei zeitlich immer mit dem Kalenderjahr. Somit besteht eine Übereinstimmung der haushaltswirtschaftlichen Periode des gemeindlichen Haushalts mit den sonstigen öffentlichen Haushalten und auch mit den Wirtschaftsjahren der gemeindlichen Unternehmen und Einrichtungen. Wenn die Haushaltssatzung jedoch erst nach Beginn

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 80 GO NRW**

des Haushaltsjahres vom Rat beschlossen und bekannt gemacht wird, tritt sie rückwirkend mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft und gilt auch dann für das betreffende Haushaltsjahr.

**5.3.6 Hindernisse für die Bekanntmachung**

Im Rahmen seiner Prüfung, ob die vom Rat der Gemeinde beschlossene Haushaltssatzung den materiellen und formellen Anforderungen entspricht und ordnungsgemäß zustande gekommen ist (vgl. § 2 Absatz 1 BekanntmVO NRW), hat der Bürgermeister festzustellen, ob der Bekanntmachung der gemeindlichen Haushaltssatzung möglicherweise Hindernisse entgegenstehen und solche ggf. mit den ihm zur Verfügung stehenden Mitteln schnellstmöglich zu beseitigen. Erst nach Beseitigung solcher Hindernisse darf die Haushaltssatzung öffentlich bekannt gemacht werden und kann in Kraft treten (vgl. Abbildung).

<b>Hindernisse für die Bekanntmachung der Haushaltssatzung</b>	
<b>ANLASS</b>	<b>INHALTLICHE ABGRENZUNG</b>
<b>Verzicht auf die Bekanntgabe des Entwurfs</b>	Ein Hindernis stellt die nach der Zuleitung des Entwurfs der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen an den Rat nicht vorgenommene Bekanntgabe der Möglichkeit zur Erhebung von Einwendungen gegen den Entwurf der Haushaltssatzung durch die Einwohner oder Abgabepflichtige dar.
<b>Verzicht auf Bestandteile und Anlagen</b>	Ein Hindernis für die Bekanntmachung der Haushaltssatzung kann dadurch entstehen, dass der Beschluss über die Haushaltssatzung nicht alle gesetzlich vorgesehenen Bestandteile, Anlagen oder Unterlagen umfasst. Ist ggf. eine gesetzlich vorgesehene Anlage, z.B. der Stellenplan, nicht Teil des Ratsbeschlusses, ist eine Bekanntmachung der Haushaltssatzung zulässig.
<b>Verzicht auf die Beteiligung des Finanzausschusses</b>	Ein Hindernis stellt die unterlassene Beteiligung des Finanzausschusses dar, denn es ist gesetzlich bestimmt worden, dass dieser Ausschuss die Haushaltssatzung der Gemeinde vorbereitet und die für die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans im Haushaltsjahr erforderlichen Entscheidungen zu treffen hat (vgl. § 59 Absatz 2 GO NRW).
<b>Nicht umgesetzte Änderungen die vom Rat beschlossen sind</b>	Der Bürgermeister hat die Änderungen in der Haushaltssatzung und ihren Anlagen umzusetzen, die vom Rat im Rahmen seines Beschlusses über die gemeindliche Haushaltssatzung festgelegt worden sind. Für die Bekanntmachung der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen muss eine Fassung vorliegen, die dem Stand der Beschlussfassung des Rates entspricht.
<b>Fehlende Genehmigung der Verringerung der allgemeinen Rücklage</b>	Ein Hindernis für die Bekanntmachung der gemeindlichen Haushaltssatzung stellt eine fehlende Genehmigung für die vorgesehene Verringerung der allgemeinen Rücklage nach § 75 Absatz 4 GO NRW oder die fehlende Genehmigung der Aufsichtsbehörde für ein Haushaltssicherungskonzept.

*Abbildung 79 „Hindernisse für die Bekanntmachung“*

Vor der Bekanntmachung der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen, bei der die Frist in § 80 Absatz 5 Satz 3 GO NRW zu beachten ist, hat der Bürgermeister zu prüfen, ob die vom Rat der Gemeinde beschlossene Haushaltssatzung den materiellen und formellen Anforderungen entspricht und ordnungsgemäß zustande gekommen ist (vgl. § 2 Absatz 1 BekanntmVO NRW). Mögliche bestehende Hindernisse sind unverzüglich vom Bürgermeister zu beseitigen.

### **5.3.7 Bekanntmachung einer Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre**

Bei der Bekanntmachung einer Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre ist bei einem in der Haushaltssatzung nur für das zweite Haushaltsjahr vorgesehenen Ausgleich des Ergebnisplans durch eine Verringerung der allgemeinen Rücklage zu beachten, dass wegen der dafür gesetzlich erforderlichen Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde (vgl. § 75 Absatz 4 GO NRW) die Haushaltssatzung erst nach der Erteilung der Genehmigung bekannt gemacht darf.

Die getrennten Festsetzungen für die einzelnen Haushaltsjahre in der Haushaltssatzung stellen keine Grundlage dafür dar, bei einem Haushaltsausgleich im ersten Haushaltsjahr auch eine auf das einzelne Haushaltsjahr bezogene Bekanntmachung der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen vorzunehmen. Die Haushaltssatzung stellt bei Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre immer ein Gesamtwerk für diesen Zeitraum dar, das nicht aufgeteilt werden darf, aber gleichwohl getrennte Festlegungen für die beiden Haushaltsjahre enthalten muss.

### **5.3.8 Der Vollzug der Bekanntmachung**

Die öffentliche Bekanntmachung der gemeindlichen Haushaltssatzung im Amtsblatt oder in einer Zeitung ist mit Ablauf des Erscheinungstages des Amtsblattes oder der Zeitung vollzogen. Soweit die Bekanntmachung in mehreren Zeitungen erfolgt, ist die Bekanntmachung mit Ablauf des Tages der zuletzt erschienenen Zeitung vollzogen (vgl. § 6 Absatz 1 BekanntmVO). Eine Bekanntmachung darf derzeit nicht ausschließlich in elektronischer Form erfolgen, sodass eine Bekanntmachung auf elektronischen Weg auch nicht zum Vollzug der Bekanntmachung der gemeindlichen Haushaltssatzung führt.

Die Öffentlichkeit ist bei einem entsprechenden Informationsbedarf zudem nicht verpflichtet, sich innerhalb einer bestimmten Auslegungsfrist über die vom Rat der Gemeinde beschlossene Haushaltssatzung zu informieren. Sie kann sich im Rahmen des dauernden Verfügbarhaltens der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen über einen langen Zeitraum informieren (vgl. Absatz 6 der Vorschrift). Das langfristige Verfügbarhalten der Haushaltssatzung hat dabei keinen Einfluss darauf, dass die Bekanntmachung der Haushaltssatzung mit Ablauf des Erscheinungstages der Bekanntmachungsmedien vollzogen ist.

### **5.4 Zu Satz 4 (Anpassung der Anzeigefrist):**

Nach der Vorschrift darf die Aufsichtsbehörde im Einzelfall und aus besonderem Grund die Anzeigefrist gegenüber der Gemeinde verkürzen oder verlängern. Sie kann dadurch eine weitere notwendig gewordene Zeit zur Prüfung der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen erreichen. Die Aufsichtsbehörde hat die ihr vorgelegte Haushaltssatzung mit ihren Anlagen grundsätzlich dahingehend zu prüfen, ob diese formal und inhaltlich den einschlägigen Rechtsvorschriften entspricht. Der eigentlichen Haushaltsanalyse soll daher eine formelle Prüfung vorausgehen, bei der auf die Ordnungsmäßigkeit der Haushaltssatzung und ihrer Anlagen abzustellen ist. Die Aufsichtsbehörde hat aber auch das Vorliegen einer ausreichenden inhaltlichen Bestimmtheit und Aussagekraft der gemeindlichen Unterlagen zu prüfen.

Die Tätigkeit der Aufsichtsbehörde erfordert zudem, auch das Verfahren der Aufstellung der Haushaltssatzung der Gemeinde zu kennen, um ggf. erkannte Rechtsverstöße mit den verfügbaren Mitteln beanstanden zu können. In den Fällen, in denen die Aufsichtsbehörde Bedenken gegen die beschlossene Haushaltssatzung der Gemeinde hat, soll sie der Gemeinde eine angemessene Frist zur Stellungnahme zu setzen, damit eine Klärung gelingt und die Bedenken ausgeräumt werden können. Dazu soll die Anzeigefrist nach dieser Vorschrift förmlich verlängert werden. Können die Bedenken von der Gemeinde nicht ausgeräumt werden und ist z. B. eine Festsetzung in der Haushaltssatzung zu beanstanden, ist diese vom Rat der Gemeinde neu zu beschließen.

## **5.5 Zu Satz 5 (Bekanntmachung der Haushaltssatzung bei Genehmigungspflichten):**

### **5.5.1 Die Bekanntmachung nach Genehmigung**

Nach der Vorschrift darf eine genehmigungspflichtige gemeindliche Haushaltssatzung erst bekannt gemacht werden, wenn die Aufsichtsbehörde die erforderliche Genehmigung erteilt hat. Diese Regelung ist erforderlich, denn in besonderen Fällen, z.B. bei der Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes (vgl. § 76 GO NRW), das als Bestandteil des Haushaltsplans (vgl. § 79 Absatz 2 GO NRW) auch der gemeindlichen Haushaltssatzung zuzurechnen ist, besteht eine gesonderte Genehmigungspflicht (vgl. § 76 Absatz 2 GO NRW). Außerdem besteht ein Genehmigungserfordernis, wenn die Haushaltssatzung der Gemeinde die Festsetzung einer Verringerung der allgemeinen Rücklage zum Ausgleich des Ergebnisplans enthält (vgl. § 75 Absatz 4 GO NRW). In diesen Fällen kann die Haushaltssatzung nicht ohne eine vorherige Genehmigung der Aufsichtsbehörde bekannt gemacht werden.

Bei der Erteilung der von der Gemeinde erbetenen Genehmigung hat die Aufsichtsbehörde nach den Umständen des Einzelfalls zu entscheiden. Die Aufsichtsbehörde muss bei der Erteilung der Genehmigung den ihr zustehenden Ermessensspielraum nach den haushaltsrechtlichen Zielbestimmungen ausgestalten. Hierbei kommt dem Ziel, wieder einen ausgeglichenen Haushalt nach § 75 Absatz 2 GO zu erreichen, die zentrale Bedeutung zu. Dies gilt auch dann, wenn die vorgesehene Verringerung der allgemeinen Rücklage der Kommune im Haushaltsjahr noch als haushaltsverträglich betrachtet werden kann, aber insbesondere nach der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung eine Gefährdung der Haushaltswirtschaft zu befürchten ist.

Die im Haushaltsplan enthaltene und jahresbezogen auszugleichende mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung (vgl. § 84 Satz 3 GO NRW) stellt ein Kriterium dar, das im Genehmigungsverfahren zu berücksichtigen ist. Lassen sich aus den Planungsdaten für die dem Haushaltsjahr folgenden Jahre keine ausreichenden Veränderungen zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs erkennen, soll die Aufsichtsbehörde durch entsprechende Nebenbestimmungen in der Genehmigung wirksame Konsolidierungsmaßnahmen zur Wiedererreichung des gesetzlich bestimmten Haushaltsausgleichs von der Gemeinde verlangen. Die Aufsichtsbehörde darf dabei aber auch die gesetzlich bestimmte Genehmigungsfiktion nicht außer achtlassen (vgl. § 75 Absatz 4 Satz 2 GO NRW). Von dieser Genehmigungsfiktion kann jedenfalls dann im aufsichtsrechtlichen Verfahren Gebrauch gemacht werden, wenn keine durchgreifenden haushaltswirtschaftlichen Gründe gegen die von der Gemeinde vorgesehene Verringerung der allgemeinen Rücklage sprechen.

### **5.5.2 Keine Genehmigung für die Haushaltssatzung**

Die Gemeinde kann ihre Angelegenheiten durch Satzungen regeln, soweit die Gesetze nichts anderes bestimmen (vgl. § 7 GO NRW). Der Erlass, die Änderung oder die Aufhebung einer gemeindlichen Satzung sind grundsätzlich genehmigungsfrei, wenn eine Genehmigung solcher Tatbestände nicht gesetzlich vorgeschrieben ist (vgl. § 7 Absatz 1 GO NRW). Zu den gemeindlichen Satzungen gehört auch die jährliche Haushaltssatzung der Gemeinde. Ein auf der gemeindlichen Haushaltssatzung aufbauender Haushalt ist Ausdruck der Finanzhoheit und Selbstverwaltung der Gemeinde. Für die gemeindliche Haushaltssatzung besteht keine gesetzlich vorgesehene Genehmigungspflicht. Es ist lediglich eine Anzeigepflicht gegenüber der zuständigen Aufsichtsbehörde der Gemeinde gesetzlich bestimmt worden (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW).

## **6. Zu Absatz 6 (Verfügbarhalten der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen):**

### **6.1 Die Zwecke des Verfügbarhaltens**

Die haushaltsrechtliche Vorgabe des Verfügbarhaltens der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen setzt das bürgerfreundliche Verfahren aus der Aufstellungsphase des gemeindlichen Haushalts fort, denn es besteht ein berechtigtes Interesse der Öffentlichkeit an Informationen über die aktuelle wirtschaftliche Lage der Gemeinde im Haushaltsjahr. Die Interessenbekundung im Rahmen des Verfügbarhaltens der gemeindlichen Haushaltssatzung ermöglicht der gemeindlichen Verwaltung, mithilfe dieser Bürgerbeteiligung die haushaltswirtschaftlichen Ziele und Leistungen besser zu bestimmen und zu messen sowie die Wirkungen des Handelns der Gemeinde zu beurteilen. Die Offenlegung von Haushaltsdaten und ein längerfristiges Verfügbarhalten können daher zur Verbesserung der Qualität der gemeindlichen Haushaltswirtschaft beitragen.

Die Bürgerinnen und Bürger verlangen regelmäßig mehr Transparenz über haushaltswirtschaftliche Daten und neue Zugänge zu den gemeindlichen Haushaltsinformationen, denn diese nehmen die Leistungen der Gemeinde in Anspruch und nutzen die gemeindlichen Einrichtungen. Aufseiten vieler Bürgerinnen und Bürger besteht daher ein großes und berechtigtes Informationsinteresse am haushaltswirtschaftlichen Handeln. Diesen Gegebenheiten soll die Gemeinde durch ein umfassendes, verständliches und zugängliches örtliches Informationsangebot über die gemeindliche Haushaltswirtschaft in ausreichendem Maße Rechnung tragen. Die Gemeinde hat einerseits gegenüber den Bürgerinnen und Bürger die allgemeine gesetzliche Verpflichtung, ihr Vermögen und ihre Einkünfte so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben (vgl. § 10 Satz 1 GO NRW) und andererseits hat sie das Wohl ihrer Einwohner zu fördern (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Die Einhaltung dieser Vorgaben sollte auch Gegenstand ihrer Informationen sein.

Abhängig von den tatsächlichen örtlichen Informationsbedürfnissen und der Informationspolitik der Gemeinde wird durch die Einsichtnahme in die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde das Interesse der Einsichtnehmenden vielfach jedoch nicht ausreichend befriedigt. Oftmals wird von diesen Personen eine Freigabe weiterer Informationen und haushaltswirtschaftlicher Daten zur eigenen Verwendung gefordert, um eigene Interpretationen vornehmen zu können und um durch die gemeindliche Verwaltung hergestellte Zusammenhänge zu hinterfragen. Vielfach gilt es dabei für die Interessierten, einen schnellen und einfachen Überblick über die gemeindliche Haushaltswirtschaft zu bekommen.

Unter Beachtung des Datenschutzes kann es grundsätzlich zu einem offenen Umgang mit geeigneten Verwaltungsdaten im Sinne der für die Bürgerinnen und Bürger zu erbringenden Dienstleistungen kommen. Für die Entwicklung einer Zusammenarbeit zwischen den Bürgerinnen und Bürgern, dem Rat der Gemeinde und der gemeindlichen Verwaltung bedarf es aber einer klaren Willensbekundung aller Beteiligten. Die Gemeinde kann dabei gegenüber ihren Bürgerinnen und Bürger offenlegen, welche Informationsmöglichkeiten bzw. welche Informationsangebote bei ihr bestehen.

## **6.2 Der Zeitraum des Verfügbarhaltens**

Nach der Vorschrift ist die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen für die Bürgerinnen und Bürger bis zum Ende der Einsichtnahme in den gemeindlichen Jahresabschluss verfügbar zu halten und nicht nur an wenigen Tagen auszulegen. Das Zusammenführen von Haushaltsplan und Jahresabschluss des gleichen Haushaltsjahres erleichtert den vollständigen Überblick über die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr. Es ist dabei unerheblich, dass in der Zeit nach der Beschlussfassung des Rates kein unmittelbares Einwendungsrecht mehr für die Einwohner und Abgabepflichtigen besteht. Nachfolgend wird der Zeitablauf des Verfügbarhaltens der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen für das Haushaltsjahr 2013 aufgezeigt (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 80 GO NRW**

<b>Der Zeitraum des Verfügbarhaltens der Haushaltssatzung 2013</b>	
<b>AUFGABE</b>	<b>DATUM</b>
Aufstellung und Zuleitung des Entwurfs der Haushaltssatzung an den Rat	<b>z. B. bis zum 15. September 2012</b>
Bekanntgabe des Entwurfs der Haushaltssatzung mit Festlegung einer Einwendungsfrist	<b>Örtliche Fristsetzung</b>
Verfügbarhalten des Entwurfs der Haushaltssatzung während des Beratungsverfahrens im Rat	<b>Örtliche Fristsetzung</b>
Beschlussfassung des Rates	<b>z. B. zum 15. November 2012</b>
Anzeige der Haushaltssatzung an die Aufsichtsbehörde	<b>Bis zum 30. November 2012</b>
Bekanntmachung der Haushaltssatzung	<b>Bis zum 31. Dezember 2012</b>
In-Kraft-Treten der Haushaltssatzung	<b>Zum 01. Januar 2013</b>
Verfügbarhalten der Haushaltssatzung bis zur Feststellung des Jahresabschlusses	<b>Bis zum 31. Dezember 2014</b>
Aufstellung und Zuleitung des Entwurfs des Jahresabschlusses an den Rat	<b>Bis zum 31. März 2014</b>
Prüfung des Entwurfs des Jahresabschlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss	<b>Örtliche Fristsetzung</b>
Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat	<b>Bis zum 31. Dezember 2014</b>
Anzeige des Jahresabschlusses an die Aufsichtsbehörde	<b>Unverzüglich nach Feststellung</b>
Bekanntmachung des Jahresabschlusses	<b>Nach Feststellung</b>
Verfügbarhalten des Jahresabschlusses bis zur Feststellung des folgenden Jahresabschlusses	<b>Bis zum 31. Dezember 2015</b>

*Abbildung 80 „Der Zeitraum des Verfügbarhaltens der Haushaltssatzung 2013“*

Mit der öffentlichen Bereitstellung dieses haushaltswirtschaftliche „Grundwerk“ der Gemeinde und dem Einsichtsrecht wird zudem dem Grundsatz der Öffentlichkeit, der sich durch das gesamte gemeindliche Haushaltsverfahren zieht, in ausreichendem Maße Rechnung getragen. Der Zeitraum von insgesamt etwa drei Jahren, in dem anfangs nur die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen und später auch der Jahresabschluss für die Bürger zur

Einsichtnahme verfügbar gehalten werden müssen, eröffnet neue Möglichkeiten des politischen Miteinanders in den Gemeinden. Er verstärkt die mit der Darstellung des Ressourcenverbrauchs gewollte Transparenz des gemeindlichen Handelns und trägt zur Bürgerfreundlichkeit von Rat und Verwaltung bei.

### **6.3 Die Formen des Verfügbarhaltens**

#### **6.3.1 Allgemeine Zwecke**

Mit der Bekanntmachung der Haushaltssatzung werden die wichtigsten Angaben aus dem Ergebnisplan, dem Finanzplan sowie aus der Haushaltssatzung veröffentlicht. Der Grundsatz der Öffentlichkeit zieht sich durch das gesamte gemeindliche Haushaltsverfahren. Die Einwohner und Abgabepflichtigen können sich durch Einsichtnahme weitere Kenntnisse über die Haushaltssituation der Gemeinde verschaffen. Das Informationsangebot über den gemeindlichen Haushaltsplan als „Grundwerk“ des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde erfordert nicht, dass im betreffenden Haushaltsjahr laufend und dem Ablauf der Ausführung des Haushaltsplans entsprechend ergänzende Informationen an die Öffentlichkeit gegeben werden müssen.

Eine unterjährige Aktualisierung des Haushaltsplans muss nur erfolgen, wenn die beschlossene Haushaltssatzung durch eine Nachtragssatzung geändert wurde (vgl. § 81 GO NRW). Der dazu aufgestellte Nachtragshaushaltsplan muss zusammen mit dem ursprünglichen Haushaltsplan den nunmehr geltenden Planungsstand transparent und nachvollziehbar für den o.a. Adressatenkreis aufzeigen. Es bleibt aber der Gemeinde überlassen, ob sie den beschlossenen Haushaltsplan für das neue Haushaltsjahr in herkömmlicher Weise als Druckwerk bereithält oder im Internet verfügbar macht oder ob sie in sonstiger Weise ihre Einwohner und Abgabepflichtigen über ihre wirtschaftliche Lage informiert.

Die Gemeinde muss dabei dafür Sorge tragen, dass die bereitgestellten haushaltswirtschaftlichen Informationen barrierefrei verfügbar sind und der Zugang dazu nicht eingeschränkt ist, sodass z. B. für Menschen mit Behinderungen ggf. Hindernisse für ihre Teilhabe am haushaltswirtschaftlichen Geschehen bzw. an den Entscheidungsprozessen dazu bestehen (vgl. z. B.: Barrierefreie Informationstechnik-Verordnung Nordrhein-Westfalen - BITV NRW). Außerdem darf die gesetzliche Frist nicht so ausgestaltet werden, dass diese auf ein unvertretbares Maß reduziert ist und damit dem Zweck der Beteiligung der Öffentlichkeit an der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entgegen gewirkt wird.

#### **6.3.2 Das Verfügbarhalten im Internet**

Die Gemeinde soll nach dem Grundsatz der Öffentlichkeit ihre Haushaltssatzung mit Haushaltsplan möglichst in verschiedenen Medienformen öffentlich zur Einsichtnahme bereitstellen. Mit der Veröffentlichung von Haushaltsunterlagen im Internet könnte ein wichtiger Beitrag zur Transparenz über die gemeindliche Haushaltswirtschaft geleistet werden. Sie ist eine zeitgemäße Form, die auch dazu beitragen kann, dem Bürger den Zugang zu dem Haushalt der Gemeinde zu erleichtern. Diese Bekanntmachungsform muss immer im Zusammenhang mit anderen Formen der öffentlichen Bekanntmachung verwendet werden. Die vom Rat der Gemeinde beschlossene und veröffentlichte Haushaltssatzung mit Haushaltsplan unterliegt grundsätzlich nicht dem personenbezogenen Datenschutz, sondern soll gerade dem Bürger gegenüber das geplante haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr aufzeigen.

Die Gemeinde sollte bei einem Verfügbarhalten der Haushaltssatzung im Internet bereits in deren örtlicher Bekanntmachung darauf hinweisen und dazu die einschlägige Internetadresse angeben. Sie muss bei ihrem Informationsangebot über die gemeindliche Haushaltssatzung im Internet (Verfügbarhalten im Internet), aber auch bei ihren sonstigen Online-Auftritten und -Angeboten sowie bei den von ihr zur Verfügung gestellten Programmoberflächen im Bereich der elektronischen Datenverarbeitung berücksichtigen, dass deren technische Gestaltung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 80 GO NRW**

auch die Nutzung durch Menschen mit Behinderung ermöglicht (vgl. § 1 i.V.m. § 10 BGG NRW). Sie muss daher nach bestem Bemühen die Erstellung eines barrierefreien Angebotes vornehmen und bestimmte Aspekte dabei berücksichtigen und die alleinige Verantwortung für den Betrieb einer solchen Webseite tragen.

Die Inhalte und das Erscheinungsbild des gemeindlichen Jahresabschlusses im Internet sind daher so zu gestalten, dass sie für alle Interessierten wahrnehmbar sind (vgl. § 2 BITV NRW). Als Barrierefreiheit wird dabei die Auffindbarkeit, Zugänglichkeit und Nutzbarkeit der von der Gemeinde gestalteten Lebensbereiche für alle Menschen angesehen, sodass der Zugang und die Nutzung für Menschen mit Behinderung in der allgemein üblichen Weise, ohne besondere Erschwernis und grundsätzlich ohne fremde Hilfe möglich sein müssen. Zu den zu gestalteten Lebensbereichen gehören nicht nur bauliche Anlagen und technische Gebrauchsgegenstände, sondern auch die Systeme der Informationsverarbeitung. Für das Verfügbarhalten von Informationen im Internet haben die folgende Aspekte eine erhebliche Bedeutung (vgl. Abbildung).

<b>Aspekte für das Verfügbarhalten im Internet</b>	
<b>EINZELASPEKTE</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Verantwortung</b>	Veröffentlichung nur auf Internetseiten, die in der Verantwortung der Gemeinde liegen.
<b>Auffindbarkeit</b>	Gestaltung der Internetseiten zur Wahrnehmung der gezeigten Elemente.
<b>Zugänglichkeit</b>	Zulassung eines uneingeschränkten Nutzerkreises.
<b>Nutzbarkeit</b>	Berücksichtigung der Bedürfnisse aller Nutzerinnen und Nutzer.
<b>Bedienbarkeit</b>	Sicherstellung der Bedienbarkeit und der einfachen Navigatio.
<b>Verständlichkeit</b>	Sicherstellung der Verständlichkeit der Informationen und der Funktionalität der Bedienung.
<b>Lesbarkeit</b>	Einsatz der natürlichen Sprache, in Größe, Form und Zeichen, z. B. auch die Gebärdensprache.
<b>Kostenfreiheit</b>	Zulassung des kostenfreien Lesens und Ausdrucks.
<b>Belegbarkeit</b>	Angaben zur Einsichtnahme des Jahresabschlusses in Papierform.

*Abbildung 81 „Aspekte für das Verfügbarhalten im Internet“*

Für Internetauftritte und Internetangebote sowie andere grafische Programmoberflächen der Informationstechnik von Behörden der Bundesverwaltung, die öffentlich zugänglich sind, sind durch eine Verordnung des Bundes besondere Anforderungen bestimmt worden. Die „Verordnung zur Schaffung barrierefreier Informationstechnik nach dem Behindertengleichstellungsgesetz (Barrierefreie-Informationstechnik-Verordnung - BITV 2.0) ist im Bundesgesetzblatt veröffentlicht worden (vgl. BGBl. I S. 1843). Die Gemeinde unterliegt nicht dieser Verordnung. Sie kann die Verordnung aber als Hilfestellung für die Gestaltung ihrer eigenen Angebote nutzen.



**§ 81**  
**Nachtragssatzung**

(1) <sup>1</sup>Die Haushaltssatzung kann nur durch Nachtragssatzung geändert werden, die spätestens bis zum Ablauf des Haushaltsjahres zu beschließen ist. <sup>2</sup>Für die Nachtragssatzung gelten die Vorschriften für die Haushaltssatzung entsprechend.

(2) <sup>1</sup>Die Gemeinde hat unverzüglich eine Nachtragssatzung zu erlassen, wenn

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

<sup>2</sup>Dies gilt nicht für überplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen im Sinne des § 83 Abs. 3.

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

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

(4) <sup>1</sup>Im Übrigen kann, wenn die Entwicklung der Erträge oder der Aufwendungen oder die Erhaltung der Liquidität es erfordert, der Rat die Inanspruchnahme von Ermächtigungen sperren. <sup>2</sup>Er kann seine Sperre und die des Kämmers oder des Bürgermeisters aufheben.

**Erläuterungen zu § 81:**

**I. Allgemeines**

**1. Aufstellung einer Nachtragssatzung**

**1.1 Der Anpassungsbedarf im Haushaltsjahr**

Die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde erfordert eine bindende Grundlage für ihre Ausführung durch die gemeindliche Verwaltung. Diese Grundlage schafft der Rat der Gemeinde im Rahmen seiner Zuständigkeit und seines Budgetrechtes durch den jährlichen Erlass einer Haushaltssatzung (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW). Die Haushaltssatzung bindet die Verwaltung der Gemeinde und ermächtigt sie, die im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen für die dort ausgewiesenen Zwecke in Anspruch zu nehmen (vgl. § 79 GO NRW). Sie hat aber nur in einem eingeschränkten Umfang eine unmittelbare Bindungswirkung für die Bürgerinnen und Bürger der Gemeinde sowie die Abgabepflichtigen, z. B. wenn durch die Haushaltssatzung auch Steuersätze für die Gemeindesteuern festgesetzt werden.

Im Rahmen der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans kann sich aufgrund der wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde und ihres Umfeldes ein Anpassungsbedarf bei den haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan ergeben, der so wesentlich oder erheblich ist, dass dieser sich auf die gemeindliche Haushaltssatzung und auf die Einhaltung des Haushaltsausgleichs auswirkt, z. B. durch die Festsetzung des Gesamtbetrages der Erträge und Aufwendungen. Bei solchen Tatbeständen lassen sich die haushaltsmäßigen Ermächtigungen nur durch eine Änderung der vom Rat beschlossenen Haushaltssatzung und unter Beteiligung

des Rates der Gemeinde im Rahmen des dafür gesetzlich vorgesehenen Verfahrens neu festlegen oder ergänzen (vgl. §§ 78 und 80 GO NRW). Eine Nachtragssatzung kann aber nur erlassen werden, wenn zuvor der Rat der Gemeinde eine Haushaltssatzung für das betreffende Haushaltsjahr beschlossen hat und diese auch in Kraft getreten ist (vgl. § 80 GO NRW).

Diese Vorschrift schließt sich daran an und sieht deshalb bei einem örtlichen Bedarf an größeren haushaltswirtschaftlichen Anpassungen aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft den Erlass einer Nachtragssatzung vor. Die Gemeinde hat daher bei Vorliegen der sachlichen Voraussetzungen unverzüglich eine Nachtragssatzung aufzustellen und darf diese nicht auf einen beliebigen späteren Zeitpunkt verschieben. Sie muss in diesem Zusammenhang beachten, dass eine Nachtragssatzung spätestens bis zum Ablauf des Haushaltsjahres durch den Rat der Gemeinde zu beschließen ist. Außerdem kann ein örtlicher Bedarf an größeren haushaltswirtschaftlichen Anpassungen aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft auch mehrmals im Haushaltsjahr auftreten, sodass ggf. auch mehrere Nachtragssatzungen durch die Gemeinde in einem Haushaltsjahr notwendig sind.

### **1.2 Die Pflicht zur Aufstellung**

Der Anlass zur Aufstellung einer gemeindlichen Nachtragssatzung im Ablauf des Haushaltsjahres kann aus unterschiedlichen Gründen entstehen. Aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kann sich z. B. ergeben, dass die in der gemeindlichen Haushaltssatzung festgesetzte Kreditemächtigung (vorgesehene Kreditaufnahmen für Investitionen, die Verpflichtungsermächtigungen, die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage und/oder Verringerung der allgemeinen Rücklage oder der Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung erhöht werden müssen (vgl. §§ 75, 85, 86 und 89 GO NRW). Über die Vornahme einer Anpassung muss die Gemeinde im Vergleich mit den Festsetzungen in der gemeindlichen Haushaltssatzung des Haushaltsjahres nach eigenverantwortlich entscheiden (vgl. § 78 Absatz 2 GO NRW).

Die haushaltswirtschaftliche Lage der Gemeinde kann sich im Haushaltsjahr aber auch so entwickelt haben, dass für die Gemeinde eine Pflicht zum Erlass einer gemeindlichen Nachtragssatzung entsteht. Die Vorschrift zeigt dazu drei Sachverhalte auf, bei deren Vorliegen die Gemeinde gesetzlich zum Erlass einer gemeindlichen Nachtragssatzung verpflichtet ist. Der Gesetzgeber sieht in diesen Fällen das Gesamtbild der tatsächlichen gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht mehr in Einklang mit den haushaltsmäßigen Ermächtigungen in der vom Rat der Gemeinde beschlossenen Haushaltssatzung und im Haushaltsplan. Bei einer solchen Sachlage vor Ort hält er eine Nachtragssatzung zur Änderung der Haushaltssatzung für unverzichtbar und deshalb die Gemeinde zur Aufstellung einer Nachtragssatzung verpflichtet. Über den Anpassungsumfang muss die Gemeinde dabei im Vergleich mit den im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen eigenverantwortlich entscheiden.

### **1.3 Die Bedarfsprüfung**

Im Rahmen des örtlichen Aufstellungsverfahrens soll sich die Gemeinde einen Überblick über die notwendigen Anpassungen der Festsetzungen in der gemeindlichen Haushaltssatzung und über die Anpassungen der haushaltsmäßigen Ermächtigungen im Haushaltsplan sowie ggf. der Anlagen zum gemeindlichen Haushaltsplan machen. Vor der Beschlussfassung über die gemeindliche Nachtragssatzung durch den Rat der Gemeinde sollte dann noch einmal geprüft werden, ob die vorgesehenen Anpassungen bzw. Änderungen der gemeindlichen Haushaltssatzung den materiellen und formellen Anforderungen entsprechen, denn nach Absatz 1 der Vorschrift gelten für die Nachtragssatzung der Gemeinde die Vorschriften für die gemeindliche Haushaltssatzung entsprechend. Insgesamt müssen von der Gemeinde die Verfahrensschritte durchgeführt werden, die auch beim Erlass der gemeindlichen Haushaltssatzung erfolgen müssen, z.B. die Bekanntmachung der Nachtragssatzung (vgl. § 2 BekanntmVO NRW).

Die Nachtragssatzung der Gemeinde unterliegt zudem wie die jährliche Haushaltssatzung der Gemeinde keiner generellen Genehmigungspflicht durch die zuständige Aufsichtsbehörde, sondern ebenfalls nur einer Anzeigepflicht (vgl. § 80 Abs. 5 GO NRW). Nur wenn aufgrund der örtlichen haushaltswirtschaftlichen Verhältnisse zum Zeitpunkt der gemeindlichen Nachtragssatzung genehmigungspflichtige Tatbestände neu entstanden sind oder deren Umfang erweitert worden ist, lösen diese Tatbestände eine Genehmigungspflicht durch die Aufsichtsbehörde aus. Dazu zählt eine Verringerung der allgemeinen Rücklage (vgl. § 75 Absatz 4 GO NRW) sowie das Vorliegen der Voraussetzungen für die Aufstellung oder Fortschreibung eines Haushaltssicherungskonzeptes (vgl. § 76 GO NRW). Diese Auswirkungen sind als sachgerecht und vertretbar anzusehen, denn das gemeindliche Haushaltssicherungskonzept ist auch ein Bestandteil des (geänderten) gemeindlichen Haushaltsplans (vgl. § 79 Absatz 2 Satz 2 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 1 Nummer 4 GemHVO NRW).

## **2. Die Aufstellung eines Nachtragshaushaltsplans**

Bei einer Nachtragshaushaltssatzung werden die erforderlichen Änderungen des Haushaltsplans durch den dieser Satzung beigefügten Nachtragshaushaltsplan vollzogen. Für diesen Nachtragshaushaltsplan gelten die gleichen rechtlichen Regelungen wie für die Aufstellung des gemeindlichen Haushaltsplans (vgl. § 80 GemHVO NRW) einschließlich der Beteiligung des Verwaltungsvorstands nach § 70 GO NRW und des Finanzausschusses des Rates nach § 59 GO NRW. Eine Aufgabe des Nachtragshaushaltsplans ist es daher, die notwendigen Änderungen des Haushaltsplans erkennbar und nachvollziehbar zu machen. Die gemeindliche Nachtragssatzung, in der die bisherigen Festsetzungen im Ergebnisplan und/oder im Finanzplan durch die vorgesehenen Veränderungen erhöht oder vermindert werden, verändert dadurch auch den gemeindlichen Haushaltsplan.

Im gemeindlichen Nachtragshaushaltsplan sind die neuen oder veränderten Ermächtigungen zu veranschlagen, denn dieser muss die Änderungen der Erträge und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen enthalten, die im Zeitpunkt seiner Aufstellung übersehbar sind und oberhalb der vom Rat der Gemeinde festgelegten Wertgrenzen liegen (vgl. § 10 Absatz 1 Satz 1 GemHVO NRW). Die bei der Veranschlagung im Nachtragshaushaltsplan zu beachtende Wertgrenze ist dabei sachlich an das Vorliegen einer Erheblichkeit für den Erlass einer Nachtragssatzung gebunden. Dieser Zusammenhang besteht aufgrund der gemeindlichen Pflicht, eine Nachtragssatzung zu erlassen, wenn bisher nicht veranschlagte oder zusätzliche Aufwendungen oder Auszahlungen bei einzelnen Haushaltspositionen in einem im Verhältnis zu den Gesamtaufwendungen oder Gesamtauszahlungen erheblichen Umfang geleistet werden müssen oder Auszahlungen für bisher nicht veranschlagte Investitionen geleistet werden sollen.

Bei den betreffenden Haushaltspositionen des Nachtragshaushaltsplans wird durch die Veranschlagung transparent und nachvollziehbar gemacht, welcher wichtige Änderungsbedarf sich unterjährig im Ablauf der Haushaltswirtschaft der Gemeinde ergeben hat und wie damit bezogen auf die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde im Haushaltsjahr und die Verpflichtung zum Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 GO NRW umgegangen werden soll. Der gemeindliche Nachtragshaushaltsplan soll daher alle vorgesehenen Veränderungen (Erhöhungen oder Minderungen) der Haushaltspositionen im Ergebnisplan und im Finanzplan sowie in den produktorientierten Teilplänen enthalten, aber auch die damit verbundenen Änderungen von Zielen und Kennzahlen. Bereits über- oder außerplanmäßig entstandene Aufwendungen oder über- oder außerplanmäßig geleistete Auszahlungen müssen dabei nicht veranschlagt werden.

## **3. Keine Anpassungspflicht**

### **3.1 Bei Änderungsbedarf bei örtlichen Zielen**

Im Rahmen der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans kann sich aufgrund der wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde auch ein Anpassungsbedarf bei den im gemeindlichen Haushaltsplan ausgewiesenen Zielen

und Leistungskennzahlen ergeben, die im gemeindlichen Haushaltsplan enthalten sein müssen (vgl. § 12 GemH-VO NRW). In diesen Fällen entsteht keine gesetzliche Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung einer gemeindlichen Nachtragssatzung. Die Gemeinde hat vielmehr eigenverantwortlich über mögliche Anpassungen von Zielen und Leistungskennzahlen zu entscheiden. In den Fällen, in denen aber im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft die Vornahme von Änderungen der im Haushaltsplan ausgewiesenen Ziele und Leistungskennzahlen sachlich geboten ist, bedarf es einer Beteiligung bzw. einer Information des Rates, wenn durch die vorgesehenen Änderungen die vom Rat gesetzten Ziele für die gemeindliche Haushaltswirtschaft berührt werden. Es bedarf aber auch in diesen Fällen keiner Aufstellung einer Nachtragssatzung durch die Gemeinde.

### **3.2 Bei Änderungsbedarf in der mittelfristigen Planung**

Bei der Gemeinde kann sich aufgrund der wirtschaftlichen Entwicklung im Haushaltsjahr ein Anpassungsbedarf bei der im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltenen mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahren ergeben. Die möglichen Veränderungen der mittelfristigen Haushaltsplanung der Gemeinde lösen jedoch keine Verpflichtung zur Aufstellung einer gemeindlichen Nachtragssatzung durch die Gemeinde aus, denn die Haushaltspositionen dieser Jahre werden nicht in die Festsetzungen der gemeindlichen Haushaltssatzung einbezogen. Die Inhalte der gemeindlichen Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr beziehen sich ausschließlich auf das jeweilige Haushaltsjahr. Lediglich bei der Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes kann sich die Haushaltssatzung auch auf ein Folgejahr des Haushaltsjahres beziehen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 5 GO NRW).

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Änderung der Haushaltssatzung):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Änderung durch Nachtragssatzung):**

##### **1.1.1 Der Begriff „Nachtragssatzung“**

Das Recht der Gemeinde, ihre Angelegenheiten durch Satzung eigenverantwortlich zu regeln, umfasst auch die Satzung über die gemeindliche Haushaltswirtschaft (vgl. § 7 GO NRW). Die Gemeinde entscheidet dabei über den Inhalt und die Zwecksetzungen der gemeindlichen Haushaltssatzung und hat dabei das geltende Recht zu beachten. Bei einem satzungsrechtlichen Änderungsbedarf kommt es dann üblicherweise zu einer vom Rat der Gemeinde beschlossenen Änderungssatzung. Entsprechend kommt es bei einem Anpassungsbedarf der gemeindlichen Haushaltssatzung zu einer Nachtragssatzung. Diese Satzung kann erforderlich werden, weil die Entwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr so weitgehend fortgeschritten ist, dass für die weitere Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans einige Anpassungen und Ergänzungen bei der vom Rat der Gemeinde beschlossenen Haushaltssatzung notwendig werden (vgl. § 78 GO NRW).

Solche örtlichen Anpassungserfordernisse, insbesondere bei den Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan als Anlage zur Haushaltssatzung der Gemeinde, gaben den Ausschlag, die satzungsmäßige Änderung der gemeindlichen Haushaltssatzung als „Nachtragssatzung“ und nicht wie sonst üblich als „Änderungssatzung“ zu bezeichnen. Die Bezeichnung „Nachtragssatzung“ stellt dabei nur eine seit Jahren eingeführte gesetzliche Kurzbezeichnung dar. Die gemeindliche Satzung zur Anpassung der Haushaltssatzung müsste konkreter bzw. inhaltlich korrekt als „Nachtragshaushaltssatzung“ - wie in anderen Ländern - bezeichnet werden, denn eine „Nachtragssatzung“ ist grundsätzlich zu jeder gemeindlichen Satzung möglich, die geändert oder ergänzt werden soll.

### **1.1.2 Die Inhalte der Nachtragssatzung**

In der Nachtragssatzung der Gemeinde werden zur Anpassung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft an die tatsächliche Entwicklung die i.d.R. die Festsetzungen über den Gesamtbetrag der Erträge und der Aufwendungen für den gemeindlichen Ergebnisplan, über den Gesamtbetrag der Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, aus Investitionstätigkeit und aus Finanzierungstätigkeit für den Finanzplan der Gemeinde geändert. Darüber hinaus bedarf es ggf. auch einer Veränderung bzw. Neufestsetzung der Kreditermächtigung, der Verpflichtungsermächtigungen, der Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage und der Verringerung der allgemeinen Rücklage.

Die gemeindliche Nachtragssatzung ist deshalb auch entsprechend der gemeindlichen Haushaltssatzung in einer vorgegebenen Art und Weise aufzubauen und zu gliedern. Soweit durch die Nachtragssatzung einzelne Festsetzungen der Haushaltssatzung nicht geändert werden, soll diese Sachlage in der Nachtragssatzung entsprechend angegeben werden. Für den Rat der Gemeinde liegt daher eine beschlussfähige gemeindliche Nachtragssatzung mit ihren Anlagen nur vor, wenn diese alle erforderlichen Änderungsregelungen für die gemeindliche Haushaltswirtschaft bzw. die neuen Festsetzungen enthält und ihr alle geänderten Anlagen beigelegt sind.

Der Verzicht auf eine ausdrückliche Aufzählung dieser Anlagen in den haushaltsrechtlichen Vorschriften steht dem Gebot der Beachtung des Grundsatzes der Vollständigkeit nicht entgegen. Eine solche Anpassung hat auch zu erfolgen, wenn in der gemeindlichen Haushaltssatzung bisher dafür keine Festlegungen enthalten sind. Die Festsetzungen in der Nachtragssatzung bauen dabei auf den notwendigen Änderungen der gemeindlichen Haushaltssatzung und des Haushaltsplans auf.

### **1.1.3 Die Bindung der Nachtragssatzung**

Eine Nachtragssatzung der Gemeinde, die aufbauend auf der geltenden Haushaltssatzung des Haushaltsjahres (vgl. §§ 78 und 80 GO NRW) und dem dazugehörigen Haushaltsplan (vgl. § 79 Absatz 3 GO NRW) erlassen wird, entfaltet keine eigenständige Bindung der gemeindlichen Verwaltung. Vielmehr verändert eine gemeindliche Nachtragssatzung nur die Bindung der Verwaltung der Gemeinde an die ursprüngliche Haushaltssatzung in dem Umfang, in dem diese Satzung durch die Nachtragssatzung verändert und ergänzt wird. Dabei ist zu beachten, dass die Verpflichtung zum Haushaltsausgleich im Haushaltsjahr nach § 75 Absatz 2 Satz 1 GO NRW auch bei einer Nachtragssatzung besteht, denn die Verpflichtung gilt auch im gemeindlichen Jahresabschluss.

Dieser gesetzlichen „Bindung“ hat die Gemeinde nachzukommen, sodass bei der Fortschreibung der satzungswirtschaftlichen Festsetzungen durch die Nachtragssatzung nicht allein die tatsächliche wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde im Laufe des Haushaltsjahres zu berücksichtigen ist. Die gemeindliche Verwaltung wird durch die Nachtragssatzung ermächtigt, die im Haushaltsplan in geänderter Form enthaltenen Ermächtigungen für die dort ausgewiesenen Zwecke in Anspruch zu nehmen, wobei durch die Nachtragssatzung nicht die Geltungsdauer der für das Haushaltsjahr erlassenen Haushaltssatzung verändert wird (vgl. § 78 i.V.m. § 81 GO NRW).

### **1.1.4 Die Frist für den Beschluss über die Nachtragssatzung**

Die weitere Vorgabe in der Vorschrift, die Nachtragssatzung spätestens bis zum Ablauf des Haushaltsjahres (31. Dezember) zu beschließen, schließt sich ebenfalls an die Vorschriften über die gemeindliche Haushaltssatzung an. Sie ist erforderlich, weil nach § 78 Absatz 3 GO NRW die Haushaltssatzung der Gemeinde nur für das jeweilige Haushaltsjahr Geltung hat und das gemeindliche Haushaltsjahr das jeweilige Kalenderjahr ist (vgl. § 78 Absatz 4 GO NRW). Diese Sachlage bedingt, dass der Rat der Gemeinde die Entscheidungen, die sich auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr auswirken sollen, auch im betreffenden Haushaltsjahr bzw. im Zeitraum der Geltungsdauer der gemeindlichen Haushaltssatzung trifft.

### 1.1.5 Dringlichkeitsentscheidung und Nachtragssatzung

In haushaltswirtschaftlichen Angelegenheiten ist vielfach eine Entscheidung des Rates der Gemeinde einzuholen bzw. eine Beschlussfassung des Rates herbeizuführen (vgl. z. B. § 83 Absatz 2 GO NRW). In den Fällen, in denen der Rat der Gemeinde nicht rechtzeitig einberufen und die Entscheidung auch nicht aufgeschoben werden kann, weil sonst erhebliche Nachteile oder Gefahren für die Gemeinde entstehen können, ist eine Dringlichkeitsentscheidung nach Maßgabe des § 60 Absatz 1 GO NRW möglich. Eine solche örtliche Dringlichkeitsentscheidung muss immer von Mitgliedern des Rates, vertretungsweise für den Rat, getroffen werden. In unaufschiebbaren Angelegenheiten kann daher der Bürgermeister zusammen mit einem Ratsmitglied entscheiden.

Solche Dringlichkeitsentscheidungen kommen für alle gemeindlichen Angelegenheiten in Betracht. Sie haben aber nur einen vorübergehenden Charakter, weil sie anschließend dem Rat der Gemeinde zur Genehmigung vorzulegen sind (vgl. § 60 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Durch eine Dringlichkeitsentscheidung kann jedoch nicht eine gemeindliche Haushaltssatzung rechtswirksam erlassen werden. Für die gemeindliche Haushaltssatzung ist ein bestimmtes förmliches Verfahren vorgeschrieben ist, auf das auch bei einer möglichen Eilbedürftigkeit nicht verzichtet werden kann (vgl. § 80 GO NRW).

Der Rat der Gemeinde muss nach dieser Vorschrift z.B. nicht nur über die Haushaltssatzung entscheiden, sondern gesondert auch über die dazu erhobenen Einwendungen. Solche Ratsentscheidungen können daher nicht durch eine Dringlichkeitsentscheidung ersetzt werden. Das i.d.R. bei einer Dringlichkeitsentscheidung fehlende, gleichwohl aber vorgeschriebene Beteiligungsverfahren für den Erlass der gemeindlichen Haushaltssatzung kann auch nicht durch die bei einer Dringlichkeitsentscheidung erforderliche spätere Genehmigung des Rates ersetzt werden. Die Unzulässigkeit der Dringlichkeitsentscheidung bei der Haushaltssatzung gilt entsprechend für die gemeindliche Nachtragssatzung, denn für diese Satzung gelten nach § 81 Absatz 1 Satz 2 GO NRW die Vorschriften für die Haushaltssatzung entsprechend.

## 1.2 Zu Satz 2 (Geltung der Vorschriften für die Haushaltssatzung):

### 1.2.1 Anwendung der Vorschriften über die Haushaltssatzung

#### 1.2.1.1 Die Gliederung der Nachtragssatzung

Nach der Vorschrift gelten für die Nachtragssatzung der Gemeinde die Vorschriften für die gemeindliche Haushaltssatzung entsprechend, d. h. insbesondere finden die §§ 78 und 80 GO NRW auf die Nachtragssatzung der Gemeinde Anwendung. Daher muss in der Nachtragssatzung der Gemeinde ein Bezug der darin enthaltenen Festsetzungen zu den Festlegungen in der gemeindlichen Haushaltssatzung bestehen (vgl. Abbildung).

<b>Die Gliederung der Nachtragssatzung</b>			
<b>§</b>	<b>SATZUNGSINHALT</b>	<b>Bisherige FESTSETZUNG</b>	<b>Neue FESTSETZUNG</b>
1	<b>Ergebnisplan</b> Gesamtbetrag der Erträge	Bisher festgesetzter Gesamtbetrag in ... EUR	Neuer Gesamtbetrag festgesetzt auf ... EUR
	Gesamtbetrag der Aufwendungen	Bisher festgesetzter Gesamtbetrag in ... EUR	Neuer Gesamtbetrag festgesetzt auf ... EUR
	<b>Finanzplan</b> (lfd. Verwaltungstätigkeit) Gesamtbetrag der Einzahlungen	Bisher festgesetzter	Neuer Gesamtbetrag

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 81 GO NRW**

	Gesamtbetrag der Auszahlungen	Gesamtbetrag in ... EUR Bisher festgesetzter Gesamtbetrag in ... EUR	festgesetzt auf ... EUR Neuer Gesamtbetrag festgesetzt auf ... EUR
	<u>(Investitionstätigkeit)</u> Gesamtbetrag der Einzahlungen	Bisher festgesetzter Gesamtbetrag in ... EUR	Neuer Gesamtbetrag festgesetzt auf ... EUR
	Gesamtbetrag der Auszahlungen	Bisher festgesetzter Gesamtbetrag in ... EUR	Neuer Gesamtbetrag festgesetzt auf ... EUR
	<u>(Finanzierungstätigkeit)</u> Gesamtbetrag der Einzahlungen	Bisher festgesetzter Gesamtbetrag in ... EUR	Neuer Gesamtbetrag festgesetzt auf ... EUR
	Gesamtbetrag der Auszahlungen	Bisher festgesetzter Gesamtbetrag in ... EUR	Neuer Gesamtbetrag festgesetzt auf ... EUR
2	<b>Gesamtbetrag der Kredite für Investitionen</b>	Bisher festgesetzter Gesamtbetrag in ... EUR	Neuer Gesamtbetrag festgesetzt auf ... EUR
3	<b>Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen für Investitionen</b>	Bisher festgesetzter Gesamtbetrag in ... EUR	Neuer Gesamtbetrag festgesetzt auf ... EUR
4	<b>Ausgleich des Ergebnisplans</b> Verringerung der Ausgleichsrücklage	Bisher festgesetzter Betrag in ... EUR	Neuer Betrag festgesetzt auf ... EUR
	Verringerung der allgemeinen Rücklage	Bisher festgesetzter Betrag in ... EUR	Neuer Betrag festgesetzt auf ... EUR
5	<b>Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung</b>	Bisher festgesetzter Höchstbetrag in ... EUR	Neuer Höchstbetrag festgesetzt auf ... EUR
6	<b>Steuersätze für die Gemeindesteuern</b>	Bisher festgesetzt ...	Neu festgesetzt ...
7	<b>Haushaltsausgleich wieder hergestellt bis ....</b>	Bisher festgesetzt bis ...	Neu festgesetzt ...
8	<b>Örtliche Sonderregelungen</b>	<i>(Örtlich zu gestalten)</i>	<i>(Örtlich zu gestalten)</i>

Abbildung 82 „Die Gliederung der Nachtragssatzung“

Für die Festsetzung des Gesamtbetrages der Kredite, deren Aufnahme für die Investitionen erforderlich ist, in der gemeindlichen Haushaltssatzung würde dieses für den Fall, dass keine Anpassung erforderlich ist, zu der satzungsrechtlichen Festlegung führen „Der bisher festgesetzte Gesamtbetrag der Kredite für Investitionen wird nicht geändert“ (vgl. Anlage 2 zu Nr. 1.1.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300). Außerdem ist die örtliche Ausgestaltung der gemeindlichen Nachtragssatzung nach dem bekannt gegebenen und für verbindlich erklärten Muster vorzunehmen (vgl. o.a. Runderlass).

#### 1.2.1.2 Der Ausweis der Veränderungen der Haushaltsermächtigungen

Zur Nachtragssatzung der Gemeinde gehört auch immer ein Nachtragshaushaltsplan, der alle Änderungen der im Haushaltsjahr für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde voraussichtlich anfallenden Erträge und eingehenden Einzahlungen, die entstehenden Aufwendungen und zu leistenden Auszahlungen sowie die notwendigen Ver-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 81 GO NRW**

pflichtungsermächtigungen bezogen auf die betroffenen Haushaltspositionen zu enthalten hat (vgl. § 10 GemHVO NRW). Der Nachtragshaushaltsplan sollte bei unterjährigem Anpassungsbedarf aber auch die Veränderungen bei den im Haushaltsplan abgebildeten Zielen und Leistungskennzahlen aufzeigen, soweit dazu Änderungen erforderlich geworden sind. Das nachfolgende Schema zeigt die Form der Festlegungen auf, die mit dem Nachtragshaushaltsplan verändert werden können (vgl. Abbildung).

<b>Die Festlegungen für den Nachtragshaushaltsplan</b>					
<b>Mit dem Nachtragshaushaltsplan werden</b>					
		<b>die bisherigen festgesetzten Gesamt- beträge</b>	<b>erhöht um</b>	<b>vermindert um</b>	<b>und damit der Gesamtbetrag des Haushaltsplans einschl. Nachträge festgesetzt auf EUR</b>
		<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	
	<b>Ergebnisplan</b> Erträge Aufwendungen				
	<b>Finanzplan</b> <u>aus laufender Verwaltungstätig- keit:</u> Einzahlungen Auszahlungen  <u>aus Investitionstätig- keit:</u> Einzahlungen Auszahlungen  <u>aus Finanzie- rungstätigkeit:</u> Einzahlungen Auszahlungen				

*Abbildung 83 „Die Festlegungen für den Nachtragshaushaltsplan“*

**1.2.1.3 Veränderungen bei den Anlagen zum Haushaltsplan**

Dem gemeindlichen Nachtragshaushaltsplan der Gemeinde sind zudem die in § 1 Absatz 2 GemHVO NRW vorgesehenen Anlagen beizufügen, um den notwendigen Überblick über das haushaltswirtschaftliche Geschehen bzw. die wirtschaftliche Lage der Gemeinde zum Zeitpunkt des Erlasses einer Nachtragssatzung zu aktualisieren und zu gewährleisten. Soweit die Anlagen zum Haushaltsplan im Rahmen der Nachtragssatzung geändert werden, sind diese dem Nachtragshaushaltsplan in ihrer neuen Form beizufügen. Zu den Anlagen des Nachtragshaushaltsplans können ggf. alle Anlagen zum gemeindlichen Haushaltsplan gehören (vgl. Abbildung).

<b>Die Anlagen zum gemeindlichen Haushaltsplan</b>	
Vorbericht	§ 1 Absatz 2 Nummer 1 i.V.m. § 7 GemHVO NRW

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 81 GO NRW**

Stellenplan	§ 79 Absatz 2 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 2 Nummer 2 und § 8 GemHVO NRW sowie Nr. 1.3 des Runderlasses vom 24.02.2005
Bilanz des Vorvorjahres	§ 1 Absatz 2 Nummer 3 GemHVO NRW
Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen	§ 85 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 2 Nummer 4 und § 13 GemHVO NRW sowie Nr. 1.4.3 des Runderlasses vom 24.02.2005
Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen, Gruppen und einzelne Ratsmitglieder	§ 56 Absatz 3 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 2 Nummer 5 GemHVO NRW sowie Nr. 1.4.1 des Runderlasses vom 24.02.2005
Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten zu Beginn des Haushaltsjahres	§ 91 Absatz 1 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 2 Nummer 6 GemHVO NRW sowie Nr. 1.4.2 des Runderlasses vom 24.02.2005
Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals	§ 78 Absatz 2 Nr. 2 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 2 Nummer 7 und § 41 Absatz 4 Nr. 1 GemHVO NRW
Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen sowie der Anstalten des öffentlichen Rechts und der Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden	§§ 97, 108 und 114 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 2 Nummer 8 GemHVO NRW sowie weitere Rechtsvorschriften
Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben (in kreisfreien Städten)	§ 37 Absatz 3 und 4 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 2 Nummer 10 GemHVO NRW

*Abbildung 84 „Die Anlagen zum gemeindlichen Haushaltsplan“*

### 1.2.2 Die Verfahrensschritte für den Erlass einer Nachtragssatzung

Für den Erlass der gemeindlichen Nachtragssatzung sind von der Gemeinde die gleichen Verfahrensschritte vorzunehmen, wie sie für die jährliche Haushaltssatzung der Gemeinde gesetzlich bestimmt worden sind. Der Entwurf der Nachtragssatzung mit ihren Anlagen ist daher vom Kämmerer aufzustellen und zu unterzeichnen. Anschließend hat der Kämmerer den Entwurf dem Bürgermeister zur Bestätigung vorzulegen. Die Bestätigung durch den Bürgermeister wird durch seine Unterschrift unter den Entwurf und die anschließende Zuleitung des Entwurfs an den Rat der Gemeinde abgeschlossen. Beide Verantwortlichen bringen mit ihrer Unterschrift zum Ausdruck, dass der aufgestellte Entwurf der gemeindlichen Nachtragssatzung mit ihren Anlagen aus ihrer Verantwortung heraus richtig und vollständig ist, sofern sie dazu keine besonderen Einschränkungen machen.

Die Gemeinde hat nach Zuleitung des Entwurfs der Nachtragssatzung mit ihren Anlagen an den Rat diese unverzüglich bekannt zu geben und während der Dauer des Beratungsverfahrens im Rat zur Einsichtnahme verfügbar zu halten. Sie hat in der öffentlichen Bekanntgabe eine Frist von mindestens vierzehn Tagen festzulegen, in der Einwohner oder Abgabepflichtige gegen den Entwurf der gemeindlichen Nachtragssatzung Einwendungen erhe-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 81 GO NRW**

ben können. Dazu ist die Stelle anzugeben, bei der die Einwendungen zu erheben sind. Die Gemeinde hat zudem die Frist für die Erhebung von Einwendungen so festzusetzen, dass der Rat vor der Beschlussfassung über die Nachtragssatzung mit ihren Anlagen in öffentlicher Sitzung darüber beschließen kann.

Die vom Rat beschlossene Nachtragssatzung mit ihren Anlagen ist der Aufsichtsbehörde anzuzeigen. Im Rahmen der Anzeige der Nachtragssatzung der Gemeinde soll sich die Aufsichtsbehörde auch über die Verfahrensschritte zur Aufstellung der Nachtragssatzung informieren. Das Nachhalten dieser Verfahrensschritte, die terminlich bestimmt sein müssen, soll durch die nachfolgende Übersicht erleichtert werden. Sie zeigt die von der Gemeinde einzuhaltenden Verfahrensschritte auf (vgl. Abbildung).

<b>Das Verfahren zum Erlass der Nachtragssatzung</b>	
<b>VERFAHRENSSCHRITT</b>	<b>TÄTIGKEITEN</b>
<b>Aufstellung des Entwurfs der Nachtragssatzung</b>	Aufstellung der Nachtragssatzung mit ihren Anlagen durch den Kämmerer und Bestätigung des Entwurfs durch den Bürgermeister (§ 81 i.V.m. § 80 Absatz 1 GO NRW).
<b>Zuleitung des Entwurfs der Nachtragssatzung</b>	Zuleitung der Nachtragssatzung mit ihren Anlagen an den Rat (§ 81 i.V.m. § 80 Absatz 2 GO NRW).
<b>Öffentliche Bekanntgabe des Entwurfs der Nachtragssatzung</b>	Bekanntgabe des Entwurfs der Nachtragssatzung mit Festlegung einer Frist für die Erhebung von Einwendungen an mindestens 14 Tagen (§ 81 i.V.m. § 80 Absatz 3 GO NRW).
<b>Beratung über die Nachtragssatzung</b>	Beratung über die Nachtragssatzung mit ihren Anlagen in öffentlicher Sitzung des Finanzausschusses (§ 59 GO NRW).
<b>Beratung und Beschlussfassung über die Nachtragssatzung</b>	Beratung und Beschlussfassung über die Nachtragssatzung mit ihren Anlagen in öffentlicher Sitzung des Rates (§ 81 i.V.m. § 80 Absatz 4 GO NRW), ggf. auch Beschlussfassung über die erhobenen Einwendungen (§ 81 i.V.m. § 80 Absatz 3 Satz 3 GO NRW).
<b>Anzeige der Nachtragssatzung</b>	Anzeige der Nachtragssatzung mit ihren Anlagen bei der Aufsichtsbehörde (§ 81 i.V.m. § 80 Absatz 5 GO NRW; sie soll spätestens 1 Monat vor Beginn des Hausjahres erfolgen).
<b>Ablauf der Anzeigefrist</b>	Ablauf der Anzeigefrist, bei der zu beachten ist: 1. Genehmigung der Verringerung der allgemeinen Rücklage (§ 75 Absatz 4 GO NRW) 2. Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes (§ 76 Absatz 2 GO NRW).
<b>Bekanntmachung und Verfügbarhalten der Nachtragssatzung</b>	Die Nachtragssatzung soll bis zum Ende der in § 96 Absatz 2 GO NRW benannten Frist verfügbar gehalten werden (§ 81 i.V.m. § 80 Absatz 6 GO NRW).

*Abbildung 85 „Das Verfahren zum Erlass der Nachtragssatzung“*

Die gemeindliche Nachtragssatzung ist außerdem von der Gemeinde bekannt zu machen. Die Gemeinde ist dabei nicht zu einer Neubekanntmachung der gesamten Haushaltssatzung verpflichtet. Die Nachtragssatzung mit ihren Anlagen ist der bestehenden Haushaltssatzung beizufügen, die für die Bürgerinnen und Bürger bis zum Ende der Einsichtnahme in den gemeindlichen Jahresabschluss verfügbar zu halten ist. Dabei haben die Bürgerinnen und Bürger keinen Anspruch darauf, dass die geänderte Haushaltssatzung der Gemeinde ihnen in einer Neufassung zur Verfügung gestellt wird. Das Zusammenführen von Haushaltsplan und Nachtragshaushaltsplan zur Einsichtnahme erleichtert den vollständigen Überblick über die aktuelle Haushaltswirtschaft der Gemeinde im laufenden Haushaltsjahr.

### **1.2.3 Nachtragssatzung bei einer Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre**

#### **1.2.3.1 Änderungsbedarf für das erste Haushaltsjahr**

Eine gemeindliche Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre bedarf oftmals bereits im Laufe des ersten Haushaltsjahres einer Anpassung an die tatsächliche Entwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Bei einer von der Haushaltsplanung abweichenden wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde, die ggf. den jahresbezogenen Haushaltsausgleich gefährdet, können die in der Haushaltssatzung getroffenen Festsetzungen durch eine Nachtragssatzung korrigiert werden. Die gemeindliche Nachtragssatzung muss dann alle notwendigen gewordenen Änderungen sowie die neuen Festsetzungen mindestens für das erste Haushaltsjahr enthalten, z.B. beim Gesamtbetrag der Erträge und der Aufwendungen im Ergebnisplan, bei der Kreditemächtigung u.a. Sie ermächtigt die Verwaltung der Gemeinde, die angepassten Ermächtigungen des gemeindlichen Haushaltsplans für die dort ausgewiesenen Zwecke in der dann geltenden jahresbezogenen Form in Anspruch zu nehmen.

Für eine gemeindliche Nachtragssatzung gelten die Vorschriften über die gemeindliche Haushaltssatzung entsprechend, auch wenn der Rat der Gemeinde eine Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre beschlossen hat (vgl. § 81 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). In diesen Fällen muss die gemeindliche Nachtragssatzung, soweit diese sich auf den Änderungsbedarf für das erste Haushaltsjahr bezieht, spätestens bis zum 31. Dezember des ersten Haushaltsjahres vom Rat beschlossen worden sein. Bei örtlichem Bedarf kann durch diese Nachtragssatzung bereits eine Korrektur der Festsetzungen für das zweite Haushaltsjahr vorgenommen werden. Eine Nachtragssatzung im zweiten Haushaltsjahr kann sich jedoch nur noch auf das zweite Haushaltsjahr beziehen. Sie kann keine Rückwirkung mehr auf das erste Haushaltsjahr entfalten.

#### **1.2.3.2 Änderungsbedarf für das zweite Haushaltsjahr**

Aus der Entwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kann sich bei einer Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre ein Änderungsbedarf im ersten Haushaltsjahr ergeben, der auch für das zweite Haushaltsjahr besteht oder sich darauf auswirkt. Der Rat der Gemeinde kann, wenn die Anpassungen für beide Haushaltsjahre ermittelt werden können, bereits im ersten Haushaltsjahr auch eine Änderung der für das zweite Haushaltsjahr getroffenen Festsetzungen beschließen.

Soweit die Gemeinde mit ihrer Entscheidung über eine Nachtragssatzung jedoch das zweite Haushaltsjahr abwartet, kann ggf. eine Pflicht zur Aufstellung einer Nachtragssatzung entstehen. Diese Sachlage ist insbesondere dann gegeben, wenn örtliche Sachverhalte vorliegen, die unter der Vorschrift des § 81 Absatz 2 GO NRW subsumiert werden können. In allen Fällen hat der Rat der Gemeinde eine Nachtragssatzung für das zweite Haushaltsjahr spätestens bis zum 31. Dezember des zweiten Haushaltsjahres zu beschließen. Für diese gemeindliche Satzung gelten die Vorschriften über die Haushaltssatzung entsprechend (vgl. § 81 Absatz 1 Satz 2 GO NRW).

## **2. Zu Absatz 2 (Erlass der Nachtragssatzung):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Verpflichtung zum Erlass einer Nachtragssatzung):**

#### **2.1.01 Allgemeine Grundlagen**

Die Vorschrift enthält drei Sachverhalte, bei deren Auftreten die Gemeinde gesetzlich verpflichtet wird, eine Nachtragssatzung zu erlassen. Die Gemeinde hat unverzüglich eine Nachtragssatzung zu erlassen, wenn sich zeigt, dass trotz Ausnutzung jeder Sparmöglichkeit ein erheblicher Jahresfehlbetrag entstehen wird und der Haushaltsausgleich nur durch eine Änderung der Haushaltssatzung erreicht werden kann. Die Gemeinde hat auch dann eine Nachtragssatzung zu erlassen, wenn von der Gemeinde bisher nicht veranschlagte oder zusätzliche Aufwendungen oder Auszahlungen bei einzelnen Haushaltspositionen in einem im Verhältnis zu den Gesamtaufwendungen oder Gesamtauszahlungen erheblichen Umfang geleistet werden müssen.

Eine Nachtragssatzung ist aber auch zu erlassen, wenn Auszahlungen für bisher nicht veranschlagte Investitionen geleistet werden sollen. In diesen drei in der Vorschrift benannten Fällen werden die Veränderungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft als so schwerwiegend betrachtet, dass das Gesamtbild nicht mehr mit der beschlossenen Haushaltssatzung in Einklang steht, sondern es unerlässlich ist, eine Nachtragssatzung zu beschließen. Die Gemeinde darf ohne Nachtragssatzung nicht die Aufwendungen entstehen lassen oder die Auszahlungen leisten, die als Ursache zur Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung einer Nachtragssatzung führen. Sie hat eine Nachtragssatzung unverzüglich aufzustellen, sobald die Voraussetzungen für ihren Erlass gegeben sind. Die Gemeinde kann diese nicht auf einen beliebigen späteren Zeitpunkt verschieben.

#### **2.1.02 Die Festlegung der Erheblichkeit**

Die Auslegung des unbestimmten Rechtsbegriffs "erheblich" in Bezug auf bisher nicht veranschlagte oder zusätzliche Aufwendungen oder Auszahlungen bei einzelnen Haushaltspositionen ist von der Gemeinde eigenverantwortlich vorzunehmen. Diese Festlegung wird am ehesten den unterschiedlichen Verhältnissen in den Gemeinden gerecht. Sie stärkt damit die Eigenverantwortung der Gemeinden für ihr haushaltswirtschaftliches Handeln. Die Ausgestaltung des unbestimmten Rechtsbegriffs sollte jedoch in Abstimmung mit dem Rat der Gemeinde erfolgen, denn die Regelung in § 83 GO NRW, dass geringe überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen dem Rat zur Kenntnis zu bringen sind, entlässt die gemeindliche Verwaltung nicht aus der „gemeinsamen“ Entscheidung in Zusammenarbeit mit dem Rat.

In diesem Zusammenhang ist das Verhältnis wichtig, in dem der Begriff „erheblich“ auszugestaltet ist, denn der Begriff wird in der Vorschrift einerseits auf den Jahresfehlbetrag bezogen (Absatz 2 Nummer 1 der Vorschrift) und andererseits auf das Verhältnis von Aufwendungen oder Auszahlungen bei einzelnen Haushaltspositionen zu den gemeindlichen Gesamtaufwendungen oder Gesamtauszahlungen (vgl. Absatz 2 Nummer 2 der Vorschrift). Für die Auslegung des Begriffs in Form der Festlegung einer Betragsgrenze bietet sich eine Regelung in der Haushaltssatzung nach § 78 GO NRW an, weil dadurch das Budgetrecht des Rates berührt wird. Bei einer überjährigen Bedeutung kann auch eine Festlegung durch einen gesonderten Ratsbeschluss erfolgen. In einem solchen Fall muss örtlich sichergestellt werden, dass ein Bezug eines solchen Beschlusses zur jährlichen Haushaltssatzung bzw. der Veranschlagung im Haushaltsplan eindeutig hergestellt wird.

Die Ausfüllung des unbestimmten Rechtsbegriffs „erheblich“ in § 81 GO NRW durch die Gemeinde in Form einer betragsmäßigen Abgrenzung wirkt sich wegen des engen Zusammenhangs der Vorschriften über die gemeindliche Nachtragssatzung und den gemeindlichen Nachtragshaushaltsplan unmittelbar auch auf die Veranschlagung im Nachtragshaushaltsplan aus. Der Begriff „erheblich“ ist daher nicht ohne Berücksichtigung des Begriffes „oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen“ örtlich auszufüllen. Dabei besteht zudem ein Zusammenhang zu der vom Rat der Gemeinde festzulegenden Wertgrenze für gemeindliche Investitionen (vgl. § 14 Absatz 1 GemHVO

NRW), denn die Pflicht der Gemeinde zum Erlass einer Nachtragssatzung kann auch durch geplante Auszahlungen für bisher nicht im gemeindlichen Finanzplan veranschlagte Investitionen entstehen (vgl. § 81 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW).

### **2.1.1 Zu Nummer 1 (Nachtragssatzung wegen eines Jahresfehlbetrages):**

#### **2.1.1.1 Zu a (Entstehung eines nicht geplanten Fehlbetrages)**

Nach der Vorschrift hat die Gemeinde unverzüglich eine Nachtragssatzung zu erlassen, wenn sich zeigt, dass trotz Ausnutzung jeder Sparmöglichkeit ein erheblicher Jahresfehlbetrag entstehen wird und der Haushaltsausgleich nur durch eine Änderung der Haushaltssatzung erreicht werden kann. Diese Vorgabe zur Änderung der gemeindlichen Haushaltssatzung folgt der gesetzlichen Verpflichtung zum Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 GO NRW. Nach dieser Vorschrift ist der jährliche gemeindliche Haushalt ausgeglichen, wenn der Gesamtbetrag der Erträge die Höhe des Gesamtbetrages der Aufwendungen erreicht oder übersteigt. Außerdem gilt diese Ausgleichsregel im NKF ausdrücklich sowohl im Rahmen der Haushaltsplanung (Ausgleich in der Planung) als auch im Jahresabschluss der Gemeinde (Ausgleich in der Rechnung).

Die gesetzliche Regelung über den Haushaltsausgleich löst die Verpflichtung der Gemeinde aus, auch im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft alles zu tun, um dieser Verpflichtung nach zu kommen, insbesondere dann, wenn die Entwicklung der Erträge und Aufwendungen bzw. der Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen anders verläuft als es bei der Verabschiedung des Haushaltsplans angenommen wurde. Ausgehend von der im Ermessen der Gemeinde liegenden Ausfüllung des unbestimmten Rechtsbegriffs „erheblich“ und unter Berücksichtigung ihrer Möglichkeiten, den Haushaltsausgleich im Haushaltsjahr wieder zu erreichen, muss sie eine Nachtragssatzung nach dieser Vorschrift erlassen. Sie hat dabei auch zu berücksichtigen, dass sich in Höhe des Fehlbetrages in der Ergebnisrechnung (die Aufwendungen sind höher als die Erträge) das gemeindliche Vermögen (Eigenkapital) entsprechend verringert.

#### **2.1.1.2 Zu b (Entstehung eines höheren Fehlbetrages)**

Die Gemeinde muss in den Fällen, in denen sich unterjährig zeigt, dass trotz Ausnutzung jeder Sparmöglichkeit, z. B. durch die Verhängung einer Haushaltssperre nach § 24 GemHVO NRW, ein höherer Jahresfehlbetrag als geplant entstehen wird, und der höhere Fehlbetrag nur durch eine Änderung der gemeindlichen Haushaltssatzung vermieden werden kann, eine Änderung ihrer satzungsrechtlichen Ermächtigungen zur Ausführung ihrer Haushaltswirtschaft herbeizuführen. Die Verschärfung einer bereits in der Haushaltssatzung ausgewiesenen erheblichen defizitären Haushaltslage durch einen höheren Fehlbetrag sowie das Budgetrecht des Rates gebieten es in diesen Fällen, die Gemeinde zur Aufstellung einer Nachtragssatzung zu verpflichten. Die Gemeinde hat bei der Aufstellung einer Nachtragssatzung darauf hinzuwirken, dass auch das Kriterium der Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs dabei ausreichend beachtet wird.

Die Aufstellung einer Nachtragssatzung ist bei einem höheren Fehlbetrag als geplant auch nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift geboten. Die Basis für die Betrachtung, ob eine Nachtragssatzung aufgestellt werden soll oder muss, stellen deshalb immer der im Ergebnisplan enthaltene Jahresfehlbetrag und der voraussichtliche Jahresfehlbetrag dar. Die Vorschrift setzt dazu keine Bagatellgrenze fest. Es ist daher örtlich von der Gemeinde eigenverantwortlich zu entscheiden, ab welchem höheren Fehlbetrag eine Nachtragssatzung förmlich aufgestellt und vom Rat beschlossen wird. Sie muss jedoch mindestens ab dem Zeitpunkt ihrer Kenntnis über einen solchen Fehlbetrag unverzüglich die dringend erforderlichen Gegenmaßnahmen veranlassen.

Der Rat der Gemeinde und die gemeindliche Verwaltung tragen gleichermaßen die Verantwortung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft und müssen daher durch geeignete Maßnahmen die möglicherweise eintretenden

haushaltswirtschaftlichen Verschlechterungen verhindern. Sie müssen der weiteren Verschärfung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde ohne Verzögerung entgegen wirken, auch wenn damit gleichzeitig die Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs formal nicht möglich wird. Die gesetzliche Vorgabe des Erlasses einer gemeindlichen Nachtragssatzung stellt deshalb einen geeigneten und sachgerechten Schritt im Sinne der Sicherstellung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung dar (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW).

### **2.1.2 Zu Nummer 2 (Neue Aufwendungen oder Auszahlungen):**

Nach der Vorschrift hat die Gemeinde unverzüglich eine Nachtragssatzung zu erlassen, wenn bisher nicht veranschlagte oder zusätzliche Aufwendungen oder Auszahlungen bei einzelnen Haushaltspositionen in einem im Verhältnis zu den Gesamtaufwendungen oder Gesamtauszahlungen erheblichen Umfang geleistet werden müssen. Diese Vorgabe zur Änderung der gemeindlichen Haushaltssatzung folgt der gesetzlichen Regelung über die Behandlung von unterjährig erforderlichen überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen (vgl. § 83 GO NRW). Die Begriffe „überplanmäßig“ und „außerplanmäßig“ leiten sich von dem haushaltsrechtlichen Begriff „planmäßig“ ab. Als planmäßige Aufwendungen und Auszahlungen gelten alle Ermächtigungen, die zum Zeitpunkt der Beschlussfassung des Rates über die Haushaltssatzung im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagt sind.

Die Pflicht für die Aufstellung einer gemeindlichen Nachtragssatzung leitet sich dann aus überplanmäßigen Aufwendungen ab, wenn diese zusätzlich zu den unter den einzelnen Haushaltspositionen im Ergebnisplan veranschlagten Aufwendungen erforderlich werden. Sie leitet sich aus außerplanmäßigen Aufwendungen ab, wenn dafür unter den einzelnen Haushaltspositionen keine Aufwendungen veranschlagt worden sind. Diese Einordnungen gelten entsprechend für von der Gemeinde zu leistende Auszahlungen, wenn die betreffenden Haushaltspositionen im Finanzplan überschritten werden oder keine Haushaltspositionen bestehen.

Bei solchen überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen besteht regelmäßig keine erhöhte Dringlichkeit, sodass in zeitlicher Hinsicht die Änderungen und Ergänzungen des Haushaltsplans durch die Nachtragssatzung abgewartet werden können und es dazu nicht der Entscheidung des Kämmers oder der vorherigen Zustimmung des Rates der Gemeinde nach § 83 GO NRW bedarf. Die Pflicht zur Aufstellung einer Nachtragssatzung knüpft dabei an eine Verhältnisbildung an, denn es wird durch die Vorschrift vorgegeben, dass die bisher nicht veranschlagten oder zusätzlichen Aufwendungen oder Auszahlungen bei einzelnen Haushaltspositionen im Verhältnis zu den Gesamtaufwendungen oder Gesamtauszahlungen erheblich sein müssen.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass nicht veranschlagte oder zusätzliche Aufwendungen, die erst bei der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses nach Ablauf des Haushaltsjahres festgestellt werden, grundsätzlich auch die Pflicht zur Aufstellung einer Nachtragssatzung auslösen, diese jedoch nicht mehr erfüllbar ist, weil die Haushaltssatzung der Gemeinde nur durch eine Nachtragssatzung geändert werden kann, die spätestens bis zum Ablauf des Haushaltsjahres zu beschlossenen sein muss. Derartige Aufwendungen, die wirtschaftlich dem abgelaufenen Haushaltsjahr zuzurechnen sind, unterliegen dann der Entscheidung des Kämmers oder der Zustimmung des Rates der Gemeinde, die im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses mit erledigt werden müssen.

### **2.1.3 Zu Nummer 3 (Auszahlungen für neue Investitionen):**

Nach der Vorschrift hat die Gemeinde unverzüglich eine Nachtragssatzung zu erlassen, wenn Auszahlungen für bisher nicht im gemeindlichen Finanzplan veranschlagte Investitionen geleistet werden sollen. Diese Regelung knüpft an die Bestimmung an, nach der Investitionen oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen beschlossen und im Haushaltsplan ausgewiesen werden sollen, wenn durch einen Wirtschaftlichkeitsvergleich, die für die Gemeinde wirtschaftlichste Lösung ermittelt worden ist (vgl. § 14 Absatz 1 GemHVO NRW). In diesem Zusam-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 81 GO NRW**

menhang ist auch zu beachten, dass Ermächtigungen für Baumaßnahmen erst dann im gemeindlichen Finanzplan veranschlagt werden sollen, wenn Baupläne, Kostenberechnungen und Erläuterungen vorliegen, aus denen die Art der Ausführung, die Gesamtkosten der Maßnahme, getrennt nach Grunderwerb und Herstellungskosten, einschließlich der Einrichtungskosten sowie der Folgekosten ersichtlich sind (vgl. § 14 Absatz 2 GemHVO NRW).

Bei der Veranschlagung gemeindlicher Baumaßnahmen wird der Gemeinde hinsichtlich der haushaltsmäßigen Umsetzung ein weiter Spielraum, denn trotz sorgfältiger Aufstellung eines Bauzeitplans können unvorhersehbare Ereignisse zu Änderungen bei einer begonnenen Maßnahme führen. In solchen Fällen wäre der Erlass einer Nachtragssatzung zu aufwändig, um eine Anpassung im gemeindlichen Haushaltsplan herbeizuführen. Daher steht die Regelung in der Vorschrift auch in Beziehung zu § 83 GO NRW, denn danach sind überplanmäßige Auszahlungen für Investitionen, die im folgenden Jahr fortgesetzt werden, auch dann zulässig, wenn ihre Deckung erst im folgenden Jahr gewährleistet ist.

Dieser Sachverhalt ist aber nicht mehr gegeben, wenn neue Investitionen begonnen werden sollen, für die wegen der fehlenden Einbeziehung in die Haushaltsplanung der Gemeinde die entsprechenden Auszahlungsermächtigungen des Rates der Gemeinde fehlen. Die gesetzliche Regelung soll daher auch gewährleisten, dass der Rat im Rahmen seines Budgetrechts über Auszahlungen für neue Investitionen entscheidet, die unterjährig begonnen werden sollen und für die voraussichtlich noch im Haushaltsjahr Auszahlungen zu leisten sind.

#### **2.1.4 Aufstellungspflicht und örtliche Ziele und Leistungskennzahlen**

Die Pflicht zur Aufstellung einer Nachtragssatzung wird nicht allein durch notwendige unterjährige Veränderungen der abgeschlossenen Vereinbarungen über Ziele und Leistungskennzahlen ausgelöst. Die Ziele und Leistungskennzahlen (vgl. § 12 GemHVO NRW) sind in der Regel zwar durch ihre Abbildung in den Teilplänen des Haushaltsplans in den Rahmen der gemeindlichen Haushaltssatzung einbezogen, jedoch sind sie deshalb noch nicht als originäre Bestandteile der Haushaltssatzung nach § 78 GO NRW anzusehen. Die Veränderungen von Zielen und Leistungskennzahlen können nicht selbstständig eine eigenständige Pflicht zur Aufstellung einer Nachtragssatzung durch die Gemeinde auslösen.

In den Fällen, in denen ausschließlich Änderungen bei den im gemeindlichen Haushaltsplan ausgewiesenen Zielen und Kennzahlen erforderlich sind, kann es einer Beteiligung bzw. Information des Rates bedürfen, wenn die von ihm gesetzten Ziele durch die vorgesehenen Änderungen berührt werden. Wenn die gemeindliche Haushaltssatzung jedoch durch eine Nachtragssatzung verändert werden soll und es werden dadurch auch die vereinbarten Ziele und Leistungskennzahlen berührt, bedarf es auch hier der Umsetzung der notwendigen Änderungen und das Aufzeigen der Veränderungen im Nachtragshaushaltsplan (vgl. § 10 GemHVO NRW).

Soweit Veränderungen der zwischen Rat und Verwaltung und innerhalb der Verwaltung vereinbarten Ziele und Leistungskennzahlen unterjährig erforderlich geworden und die bisherigen Ziele und Leistungskennzahlen im gemeindlichen Haushaltsplan enthalten sind, muss spätestens im Jahresabschluss der Gemeinde nicht nur über die Ergebnisse, sondern auch über die vorgenommenen Änderungen informiert werden. In den Teilrechnungen im Jahresabschluss lassen sich im Rahmen der Abbildung der Ist-Zahlen zu den in den Teilplänen ausgewiesenen Leistungsmengen und Leistungskennzahlen, um den Grad der Zielerreichung nachzuweisen, auch dann noch notwendig gewordene unterjährige Veränderungen nachvollziehbar darstellen.

#### **2.2 Zu Satz 2 (Keine Nachtragssatzung bei Fortsetzungsinvestitionen):**

Die getroffene Regelung entbindet die Gemeinde von der Pflicht zur Aufstellung einer Nachtragssatzung, wenn überplanmäßige Auszahlungen für laufende Investitionsmaßnahmen notwendig werden, deren Durchführung bis ins nächste Haushaltsjahr hinein reicht. Dafür wird auf die Vorschrift des § 83 Absatz 3 GO NRW verwiesen,

durch die überplanmäßige Auszahlungen für Investitionen zulässig sind, wenn diese im folgenden Jahr fortgesetzt werden. Für solche Investitionsmaßnahmen können entstehende überplanmäßige Auszahlungen als Vorgriffe auf das kommende Haushaltsjahr behandelt werden, wenn ihre Deckung im Folgejahr gewährleistet ist. Der Verzicht auf eine Nachtragssatzung ist jedoch nicht bei entstehenden Aufwendungen möglich, denn diese entstehen erst mit der Nutzung des beschafften oder hergestellten Vermögensgegenstandes und sind dann periodengerecht zuzuordnen. Die Vorschrift ist daher nur auf überplanmäßige Auszahlungen im Sinne des § 83 Absatz 3 GO NRW ausgerichtet, auch wenn in der Vorschrift das Wort „Aufwendungen“ enthalten ist.

### **3. Zu Absatz 3 (Verzicht auf eine Nachtragssatzung):**

#### **3.1 Zu Nummer 1 (Verzicht bei geringfügigen Investitionen):**

Durch die Vorschrift wird ein Verzicht auf die Aufstellung einer gemeindlichen Nachtragssatzung zugelassen, wenn Auszahlungen für geringfügige Investitionen und Instandsetzungen an Bauten unabweisbar und von der Gemeinde zu leisten sind. Es ist dazu bestimmt worden, dass Absatz 2 Nummern 2 und 3 der Vorschrift in diesen Fällen keine Anwendung findet. Nach Absatz 2 Nummern 2 und 3 der Vorschrift hat die Gemeinde unverzüglich eine Nachtragssatzung zu erlassen, wenn bisher nicht veranschlagte oder zusätzliche Aufwendungen oder Auszahlungen bei einzelnen Haushaltspositionen in einem im Verhältnis zu den Gesamtaufwendungen oder Gesamtauszahlungen erheblichen Umfang geleistet werden müssen (Nummer 2). Eine Nachtragssatzung ist aber auch zu erlassen, wenn gemeindliche Auszahlungen für bisher nicht veranschlagte Investitionen von der Gemeinde geleistet werden sollen (Nummer 3).

Bei geringfügigen Investitionen und Instandsetzungen an Bauten, die unabweisbar sind, wird es als vertretbar und ausreichend angesehen, den Mehrbedarf an Auszahlungen für solche Maßnahmen nach dem Verfahren über außerplanmäßige Auszahlungen nach § 83 GO NRW abzuwickeln. Der Begriff der Unabweisbarkeit, der vom Gesetzgeber nicht näher definiert worden ist, stellt auf die dringende Notwendigkeit bzw. Eilbedürftigkeit der Umsetzung sowie darauf ab, dass eine Verschiebung auf einen späteren Zeitpunkt nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzweckmäßig wäre. Die Gemeinde muss aufgrund rechtlicher oder faktischer Zwänge weder sachlich noch zeitlich eine Handlungsalternative haben. Im Bedarfsfalle ist deshalb sorgfältige Analyse notwendig, um einen Mehrbedarf gegenüber den bestehenden haushaltsplanmäßigen Ermächtigungen festzustellen. Außerdem sollte der Rat der Gemeinde eine Entscheidung über die Abgrenzung des Begriffs „geringfügig“ treffen.

#### **3.2 Zu Nummer 2 (Verzicht bei Umschuldungen):**

Durch die Vorschrift wird ein Verzicht auf die Aufstellung einer gemeindlichen Nachtragssatzung zugelassen, wenn Auszahlungen für die Umschuldung von Krediten für Investitionen entstehen, denn es ist bestimmt worden, dass Absatz 2 Nummern 2 und 3 der Vorschrift dann keine Anwendung findet. Nach Absatz 2 Nrn. 2 und 3 der Vorschrift hat die Gemeinde unverzüglich eine Nachtragssatzung zu erlassen, wenn bisher nicht veranschlagte oder zusätzliche Aufwendungen oder Auszahlungen bei einzelnen Haushaltspositionen in einem im Verhältnis zu den Gesamtaufwendungen oder Gesamtauszahlungen erheblichen Umfang geleistet werden müssen (Nummer 2) und wenn eine Nachtragssatzung ist aber auch zu erlassen, wenn gemeindliche Auszahlungen für bisher nicht veranschlagte Investitionen geleistet werden sollen (Nummer 3).

Bei der Umschuldung von Krediten für Investitionen entsteht zwar ein Mehrbedarf an Auszahlungen für solche Maßnahmen, diesen steht jedoch regelmäßig in gleicher Höhe eine Einzahlung gegenüber. Zudem kann es bei einer solchen haushaltsmäßigen Maßnahme zu einer wirtschaftlichen Entlastung im Rahmen der zu vereinbarenden Zinszahlungen kommen. Der Mehrbedarf an Auszahlungen für solche Maßnahmen soll nach dem Verfahren über außerplanmäßige Auszahlungen nach § 83 GO NRW abgewickelt werden.

**4. Zu Absatz 4 (Haushaltssperre durch den Rat):**

**4.1 Zu Satz 1 (Erlass einer Haushaltssperre):**

Im Zusammenhang mit dem Erlass einer Nachtragssatzung ist gesetzlich festgelegt worden, dass der Rat die Inanspruchnahme von Ermächtigungen sperren kann, wenn die Entwicklung der Erträge oder der Aufwendungen oder die Erhaltung der Liquidität dies erfordert (Haushaltssperre). Durch diese Regelung wird bestätigt, dass der Rat ebenfalls über das Instrument der haushaltswirtschaftlichen Sperre verfügt, wie es durch § 24 Absatz 1 GemHVO NRW dem Kämmerer, und wenn ein solcher nicht bestellt ist, dem Bürgermeister eingeräumt wird. Diese Möglichkeit zum Erlass einer Haushaltssperre durch den Rat der Gemeinde baut darauf auf, dass der Rat unverzüglich zu unterrichten ist, wenn vom Kämmerer oder Bürgermeister eine haushaltswirtschaftliche Sperre ausgesprochen worden ist (vgl. § 24 Absatz 2 GemHVO NRW). Nicht nur beim Erlass einer Haushaltssperre durch den Rat muss in haushaltswirtschaftlichen Fragen eine örtliche Zusammenarbeit und Abstimmung zwischen dem Rat und der gemeindlichen Verwaltung erfolgen.

**4.2 Zu Satz 2 (Aufhebung einer Haushaltssperre):**

**4.2.1 Die Aufhebung der Haushaltssperre des Rates**

Die Vorschrift sieht ausdrücklich vor, dass der Rat der Gemeinde seine Sperre aufheben kann. Die ausdrückliche Regelung über die Aufhebung der eigenen Sperre soll nur eine fiktive Lücke schließen und verhindern, dass örtliche Meinungsverschiedenheiten darüber entstehen, ob der Rat seine Haushaltssperre auch aufheben kann, wenn keine entsprechende Aussage in der Vorschrift enthalten wäre. Der Rat der Gemeinde aufgrund seiner Allzuständigkeit und seines Budgetrechtes eine Haushaltssperre erlassen kann, ist auch ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung berechtigt, seine eigene erlassene Haushaltssperre durch einen Beschluss wieder aufheben, wenn dafür kein haushaltswirtschaftlicher Anlass mehr besteht.

**4.2.2 Die Aufhebung anderer Haushaltssperren**

Die Vorschrift sieht ausdrücklich vor, dass der Rat der Gemeinde die Sperre des Kämmerers oder des Bürgermeisters, die diese nach § 24 Absatz 1 GemHVO NRW erlassen können, wenn die Entwicklung der Erträge oder Aufwendungen oder die Erhaltung der Liquidität es erfordert, aufheben kann. Diese ausdrückliche Regelung berücksichtigt die Allzuständigkeit und das Budgetrecht des Rates, der deshalb berechtigt sein muss, die vom Kämmerer, wenn ein solcher nicht bestellt ist, vom Bürgermeister erlassene Haushaltssperre durch einen Beschluss wieder aufheben, wenn dafür kein haushaltswirtschaftlicher Anlass mehr besteht. Diese Möglichkeit zur Aufhebung der Sperre des Kämmerers oder des Bürgermeisters baut darauf auf, dass der Rat der Gemeinde unverzüglich zu unterrichten ist, wenn vom Kämmerer oder Bürgermeister eine haushaltswirtschaftliche Sperre ausgesprochen wurde. Bei der Aufhebung einer Haushaltssperre muss eine Fortsetzung der örtlichen Zusammenarbeit in haushaltswirtschaftlichen Fragen zwischen dem Rat und der gemeindlichen Verwaltung erfolgen.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**§ 82**

**Vorläufige Haushaltsführung**

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

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

(2) <sup>1</sup>Reichen die Finanzmittel für die Fortsetzung der Bauten, der Beschaffungen und der sonstigen Leistungen des Finanzplans nach Absatz 1 Nr. 1 nicht aus, so darf die Gemeinde mit Genehmigung der Aufsichtsbehörde Kredite für Investitionen bis zu einem Viertel des Gesamtbetrages der in der Haushaltssatzung des Vorjahres festgesetzten Kredite aufnehmen. <sup>2</sup>Die Gemeinde hat dem Antrag auf Genehmigung eine nach Dringlichkeit geordnete Aufstellung der vorgesehenen unaufschiebbaren Investitionen beizufügen. <sup>3</sup>Die Genehmigung soll unter dem Gesichtspunkt einer geordneten Haushaltswirtschaft erteilt oder versagt werden; sie kann unter Bedingungen und mit Auflagen erteilt werden. <sup>4</sup>Sie ist in der Regel zu versagen, wenn die Kreditverpflichtungen mit der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde nicht in Einklang stehen.

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

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

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

**Erläuterungen zu § 82:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Weiterführung der Haushaltswirtschaft**

Das gemeindliche Haushaltsrecht ist grundsätzlich darauf ausgerichtet, dass die Haushaltssatzung und der Haushaltsplan der Gemeinde nur für ein Haushaltsjahr gelten. Die Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan hat an die Jährlichkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht geändert. Die Gemeinde muss daher für das neue Haushaltsjahr die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen so rechtzeitig vorbereiten, dass diese zu Beginn des neuen Haushaltsjahres in Kraft treten kann (vgl. §§ 78 und 80 GO NRW). In der gemeindlichen Praxis lässt es sich aus unterschiedlichen Gründen jedoch nicht immer vermeiden,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 82 GO NRW**

dass die gemeindliche Haushaltssatzung erst nach Beginn des Haushaltsjahres vom Rat der Gemeinde beschlossen wird. In der Zeit vom Beginn des neuen Haushaltsjahres bis zum Erlass bzw. dem In-Kraft-Treten der neuen Haushaltssatzung muss die Gemeinde gleichwohl ihre rechtlichen Verpflichtungen erfüllen und ihre Aufgabenerfüllung fortsetzen, sodass auch die gemeindliche Haushaltswirtschaft weiterzuführen ist. In diesem Zeitraum findet daher nur eine „vorläufige Haushaltsführung“ statt. Es tritt dadurch aber kein Stillstand der gemeindlichen Haushaltswirtschaft auf.

Die Vorschrift erlaubt der Gemeinde, in der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung eine sachgerechte Weiterführung ihrer Haushaltswirtschaft, die dabei jedoch auf das notwendige Maß beschränkt wird. Der gemeindliche Haushaltsplan mit den darin veranschlagten Ermächtigungen darf in dieser Zeit noch nicht in vollem Umfang bewirtschaftet bzw. ausgeführt werden. Die Gemeinde darf aber z. B. Aufwendungen entstehen lassen und Auszahlungen leisten, zu denen sie rechtlich verpflichtet ist oder die für die Weiterführung notwendiger Aufgaben unaufschiebbar sind. Der im Entwurf aufgestellte Haushaltsplan der Gemeinde bleibt dabei die haushaltswirtschaftliche Leitlinie für den Rat und die Verwaltung der Gemeinde. Er stellt auch in der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung die buchungstechnische Grundlage dar und hat weitere unverzichtbare Funktionen für die Durchführung und den Nachweis der gemeindlichen Aufgabenerfüllung.

**2. Die Weitergeltung von Festsetzungen der Haushaltssatzung des Vorjahres**

**2.1 Allgemeine Grundlagen**

Die gemeindliche Haushaltssatzung gilt für ein Haushaltsjahr (Haushaltsgrundsatz der Jährlichkeit) und zwar für das Jahr, für das sie vom Rat der Gemeinde beschlossen wurde (vgl. § 78 Absatz 1 GO NRW). Für die gemeindliche Verwaltung wird dadurch ein genau bestimmter Zeitrahmen vorgegeben, in dem diese die vom Rat der Gemeinde im Rahmen seines Budgetrechts ausgesprochenen Ermächtigungen auszuführen und weitere dazu getroffene Festlegungen zu beachten hat. Das Haushaltsjahr deckt sich zeitlich immer mit dem jeweiligen Kalenderjahr (vgl. § 78 Absatz 4 GO NRW). Das Haushaltsrecht enthält jedoch von den strengen zeitlichen Vorgaben einzelne sachliche Ausnahmen, um den Fortgang der gemeindlichen Haushaltswirtschaft auch bei einem Jahreswechsel sicher zu stellen. Folgende Ausnahmeregelungen sind insbesondere in der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung für die Gemeinde von Bedeutung (vgl. Abbildung).

<b>Die Weitergeltung von Festsetzungen des Vorjahres</b>	
<b>REGELUNGSINHALT</b>	<b>VORSCHRIFT</b>
Verpflichtungsermächtigungen gelten bis zum Ende des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres und, wenn die Haushaltssatzung für das übernächste Jahr nicht rechtzeitig öffentlich bekannt gemacht wird, bis zum Erlass dieser Haushaltssatzung.	§ 85 Absatz 2 GO NRW
Die Kreditermächtigung gilt bis zum Ende des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres und, wenn die Haushaltssatzung für das übernächste Jahr nicht rechtzeitig öffentlich bekannt gemacht wird, bis zum Erlass dieser Haushaltssatzung.	§ 86 Absatz 2 GO NRW
Die Gemeinde kann zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen Kredite zur Liquiditätssicherung bis zu dem in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag aufnehmen kann, soweit dafür keine anderen Mittel zur Verfügung stehen, und diese Ermächtigung über das Haushaltsjahr hinaus bis zum Erlass der neuen Haushaltssatzung.	§ 89 Absatz 2 GO NRW

<b>Die Weitergeltung von Festsetzungen des Vorjahres</b>	
<b>REGELUNGSINHALT</b>	<b>VORSCHRIFT</b>
<p>Die Gemeinde kann die in ihrem Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen der laufenden Verwaltungstätigkeit, soweit diese nicht in Anspruch genommen worden sind, ins folgende Haushaltsjahr übertragen, denn diese bleiben bis zum Ende des folgenden Haushaltsjahres verfügbar. Werden sie übertragen, erhöhen sie die entsprechenden Positionen im Haushaltsplan des folgenden Jahres.</p> <p>Die Gemeinde kann die in ihrem Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen für Auszahlungen für Investitionen, soweit diese nicht in Anspruch genommen worden sind, ins folgende Haushaltsjahr übertragen, denn diese bleiben bis zur Fälligkeit der letzten Zahlung für ihren Zweck verfügbar; bei Baumaßnahmen und Beschaffungen längstens jedoch zwei Jahre nach Schluss des Haushaltsjahres, in dem der Vermögensgegenstand in seinen wesentlichen Teilen in Benutzung genommen werden kann. Werden Investitionsmaßnahmen im Haushaltsjahr nicht begonnen, bleiben die Ermächtigungen bis zum Ende des zweiten dem Haushaltsjahr folgenden Jahr verfügbar.</p>	<p>§ 22 Absatz 1 und 2 GemHVO NRW</p>

*Abbildung 86 „Die Weitergeltung von Festsetzungen des Vorjahres“*

In diesem Zusammenhang bedarf es im Rahmen der vorläufigen Haushaltsführung der Gemeinde eines Zusammenspiels zwischen den weiter geltenden Ermächtigungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr und den örtlichen Vorgaben, die wegen der noch nicht geltenden gemeindlichen Haushaltssatzung sachlich notwendig sind. Auch wenn keine ausdrückliche haushaltsrechtliche Regelung zum Stellenplan im Zeitraum der vorläufigen Haushaltsführung besteht, gilt grundsätzlich, dass der Stellenplan des Vorjahres weiter gilt, bis die gemeindliche Haushaltssatzung in Kraft getreten ist.

## **2.2 Die Weitergeltung der Ermächtigung für Investitionskredite**

Die Ermächtigung zur Aufnahme von Krediten für Investitionen, die in der jährlichen Haushaltssatzung festzusetzen ist, gilt über das Haushaltsjahr hinaus bis zum Ende des Folgejahres und ggf. bis zum Erlass einer neuen Haushaltssatzung für das übernächste Jahr weiter (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1c i.V.m. § 86 Absatz 2 GO NRW). Am Ende eines Haushaltsjahres ist die noch bestehende Kreditemächtigung in das folgende Haushaltsjahr zu übertragen, sofern sie nicht vollständig im abgelaufenen Haushaltsjahr benötigt worden ist. Es ist deshalb im Rahmen der vorläufigen Haushaltsführung und der zeitlichen Geltungsdauer möglich, noch Kredite für Investitionen aufzunehmen, bis die satzungsrechtlich festgesetzte Kreditemächtigung ausgeschöpft ist.

Die weitergeltende Ermächtigung über die Aufnahme von Krediten für Investitionen ist nach Ablauf des Haushaltsjahres nicht mehr vom Status der gemeindlichen Haushaltssatzung abhängig. Sie stellt dann eine eigenständige haushaltsmäßige Ermächtigung auf gesetzlicher Grundlage dar, auch wenn die Ermächtigung auf der Grundlage des Beschlusses des Rates über die gemeindliche (nicht mehr geltende) Haushaltssatzung des Vorjahres entstanden ist bez. deren Bestandteil war. Diese (noch geltende) Ermächtigung kann jedoch nicht in der Zeit ihrer weiteren Geltung (bis zum Erlass einer neuen Haushaltssatzung) durch den Rat wegen eines Mehrbedarfs geändert bzw. angepasst werden.

## **2.3 Die Weitergeltung des Höchstbetrages für Liquiditätskredite**

Die Vorschrift des § 89 Absatz 2 GO NRW sieht vor, dass die Ermächtigung zur Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung, die in der jährlichen Haushaltssatzung der Gemeinde als Höchstbetrag festzusetzen ist, über

das Haushaltsjahr hinaus bis zum Erlass einer neuen Haushaltssatzung weiter gilt (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GemHVO NRW). Am Ende eines Haushaltsjahres noch bestehende Kredite zur Liquiditätssicherung sind dabei in den Höchstbetrag des folgenden Haushaltsjahres einzubeziehen. Eine über das ursprüngliche Haushaltsjahr hinaus geltende Ermächtigung kann dabei jedoch nur dann noch in Anspruch genommen werden, soweit sie nicht vollständig im abgelaufenen Haushaltsjahr benötigt worden ist.

Es ist deshalb einerseits möglich, noch weitere Kredite zur Liquiditätssicherung aufzunehmen, bis der satzungsmäßig festgesetzte Höchstbetrag ausgeschöpft ist. Andererseits dürfen auf dieser (noch nicht ausgeschöpften) Ermächtigungsgrundlage so lange noch Kredite zur Liquiditätssicherung aufgenommen werden, bis die neue Haushaltssatzung der Gemeinde für das Haushaltsjahr erlassen worden ist. Für die Gemeinde kann sich dabei ergeben, dass der aus dem Vorjahr weitergeltende Höchstbetrag überschritten werden muss, weil dieser bereits ausgeschöpft ist. In solchen Fällen muss die Gemeinde gleichwohl Auszahlungen entsprechend ihren eingegangenen Zahlungsverpflichtungen an Dritte nachkommen. Zur Aufrechterhaltung der gemeindlichen Liquidität bzw. zur Erfüllung ihrer Zahlungsverpflichtungen bedarf es dann einer Veränderung der noch geltenden haushaltsmäßigen Ermächtigung im Sinne und Umfang des entstandenen Mehrbedarfs.

Die weitergeltende Ermächtigung über die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung ist nach Ablauf des Haushaltsjahres nicht mehr vom Status der gemeindlichen Haushaltssatzung abhängig. Sie stellt dann eine eigenständige haushaltsmäßige Ermächtigung auf gesetzlicher Grundlage dar, auch wenn der Höchstbetrag auf der Grundlage des Beschlusses des Rates über die gemeindliche (nicht mehr geltende) Haushaltssatzung des Vorjahres entstanden ist bez. deren Bestandteil war. Diese (noch geltende) Ermächtigung kann deshalb auch in der Zeit ihrer weiteren Geltung (bis zum Erlass einer neuen Haushaltssatzung) durch den Rat unter Beachtung des notwendigen Mehrbedarfs geändert bzw. angepasst werden. Ein entsprechender Ratsbeschluss stellt deshalb auch keine "Nachtragssatzung" im Sinne der Vorschrift des § 81 GO NRW dar.

### **3. Die Informationspflichten gegenüber der Aufsichtsbehörde**

Die Gemeinde ist verpflichtet, die vom Rat der Gemeinde beschlossene Haushaltssatzung mit ihren Anlagen der Aufsichtsbehörde anzuzeigen. Die Anzeige soll spätestens einen Monat vor Beginn des Haushaltsjahres erfolgen (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW). Sofern die Gemeinde ihrer gesetzlichen Verpflichtung zur Anzeige der Haushaltssatzung zum gesetzlich bestimmten Termin nicht nachkommt, hat sie ihre Aufsichtsbehörde darüber rechtzeitig zu unterrichten. Sie soll dabei angeben, wie die Zeit der vorläufigen Haushaltsführung als Übergangszeit haushaltswirtschaftlich ausgefüllt wird und welche notwendigen und einschränkenden Bewirtschaftungsregelungen zur örtlichen Umsetzung erlassen worden sind.

Die Gemeinde soll in ihrem Bericht an die Aufsichtsbehörde auch die Gründe für das Versäumnis angeben sowie aufzuzeigen, welcher aktueller Verfahrensstand hinsichtlich der Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung besteht. Dazu gehören die Angaben, wann der Beschluss des Rates über die Haushaltssatzung und ihre Anlagen vorgesehen ist und bis zu welchem Zeitpunkt die Anzeige bei der Aufsichtsbehörde nachgeholt wird. Die Aufsichtsbehörde hat in solchen Fällen das weitere Aufstellungsverfahren zu begleiten und kann sich jederzeit über den Verfahrensstand unterrichten lassen. Sie kann dazu auch Berichtstermine festlegen. Die Gemeinde hat die Anzeige ihrer Haushaltssatzung bei der Aufsichtsbehörde schnellstmöglich nachzuholen.

### **4. Die örtliche Dienstanweisung als Ersatz für die Haushaltssatzung**

#### **4.1 Allgemeine Grundlagen**

In der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung bedingt die fehlende gemeindliche Haushaltssatzung, dass die Gemeinde ihre Haushaltswirtschaft nicht so ausführen kann wie bei einer für das Haushaltsjahr in Kraft getretenen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 82 GO NRW**

Haushaltssatzung. Gleichwohl muss die gemeindliche Geschäftstätigkeit und die Verwaltungsarbeit im Sinne der Aufgabenerfüllung der Gemeinde weiter erledigt und die gemeindliche Haushaltswirtschaft fortgeführt werden. Der Bürgermeister hat deshalb im Zusammenwirken mit dem Kämmerer, soweit dieser nicht damit beauftragt ist, gesonderte haushaltswirtschaftliche Regelungen als Ersatz für die fehlende Haushaltssatzung mit Anlagen in schriftlicher Form zu erlassen.

Für die Zeit der vorläufigen Haushaltsführung als Übergangszeit bzw. sprachlich auch „haushaltslose Zeit“ sollen die notwendigen und einschränkenden Bewirtschaftungsregelungen in schriftlicher Form als örtliche Dienstanweisung erlassen werden. Die Festlegung der gesetzlich zulässigen Aufwendungen und Auszahlungen kann dabei unter Berücksichtigung des Entwurfs des gemeindlichen Haushaltsplans erfolgen, denn nach dem Beschluss des Rates über die Haushaltssatzung ist der Haushaltsplan für die Haushaltsführung der Gemeinde verbindlich (vgl. § 79 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Dieser Sachstand lässt gleichwohl noch keine uneingeschränkte Bewirtschaftung zu, sodass auf die sonst üblichen Bewirtschaftungsregelungen noch vorläufig zu verzichten ist. Die auf die vorläufige Haushaltswirtschaft der Gemeinde bezogenen Regelungen können dabei z. B. folgende Bereiche oder Gegenstände zum Inhalt haben (vgl. Abbildung).

<b>Die örtlichen (vorläufigen) Bewirtschaftungsvorgaben</b>	
<b>VORGABEN</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Zielvereinbarungen</b>	Mit der konkreten Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans sind örtliche Ziele verbunden, die einzuhalten sind. Mit den Leistungskennzahlen, die den einzelnen Produkten zugeordnet sind sowie weiteren im Einzelnen benannten Messgrößen wird die Zielerreichung gemessen. Besondere Verantwortlichkeiten sollten angegeben werden.
<b>Grundsätze</b>	Die Einhaltung der Haushaltsgrundsätze ist zu gewährleisten, z. B. der Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 GO NRW). Auch der Umgang mit dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit, z. B. bei Investitionen (vgl. § 14 GemHVO NRW) ist ggf. näher zu bestimmen. Dazu gehören z. B. auch die besonderen Festlegungen, was zur Weiterführung notwendiger Aufgaben unaufschiebbar und wie der mögliche Kreditbedarf zu ermitteln ist.
<b>Haushaltsmittelverantwortung</b>	Die Hierarchie der Verantwortlichkeiten über die Haushaltsmittel sowie die zugeordneten Entscheidungsbefugnisse ist einzuhalten. In dringenden Angelegenheiten können die Befugnisse vertretungsweise oder durch eine höhere Hierarchiestufe wahrgenommen werden. Dabei können gesonderte Zuständigkeiten und Entscheidungsbefugnisse wegen der vorläufigen Haushaltsführung festgelegt werden. Die Entscheidungsrechte des Rates und seiner Ausschüsse müssen dabei gewahrt bleiben.
<b>Budgetierung</b>	Die örtliche Gestaltung der Budgetierung sollte in ihren Strukturen angegeben werden. Dazu gehört die Abgrenzung eines Budgets, z. B. mindestens ein Produkt, höchstens eine Produktgruppe. Es gehört aber auch ggf. die Benennung von "Querschnittsbudgets" sowie von anderen Ausnahmen dazu. Ebenso sollten die Budgetverantwortlichen funktional benannt werden. Budgetübergreifende gleiche Pflichten und Vorgehensweisen können ergänzend benannt werden. Darunter können auch Festlegungen zu möglichen Managementfolgen und dem

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 82 GO NRW**

<b>Die örtlichen (vorläufigen) Bewirtschaftungsvorgaben</b>	
<b>VORGABEN</b>	<b>INHALTE</b>
	Berichtswesen fallen, soweit diese Bereiche abhängig von der Budgetierung geregelt werden.
<b>Über- und Außerplanmäßiges</b>	Im Rahmen der Haushaltswirtschaft können zusätzliche Aufwendungen und Auszahlungen notwendig werden. Dazu sind ggf. Berichtspflichten und Entscheidungsvorgaben zu machen. Außerdem sollte das örtliche Verfahren einschließlich der zulässigen Deckungsmöglichkeiten angegeben werden (vgl. § 83 GO NRW). Besondere Vorbehalte sind sachgerecht abzugrenzen und festzulegen.
<b>Berichtswesen</b>	Die inhaltlichen Grundlagen aufzustellender Berichte über den Stand und die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und die daraus entstehenden Pflichten der Verantwortlichen für die Haushaltsmittel der Gemeinde sind inhaltlich näher festzulegen. Ebenso sind Festlegung hinsichtlich der Vorlagepflichten in zeitlicher Hinsicht (Zeiträume oder konkrete Termine) zu treffen. Dazu gehört auch die Benennung der Adressaten der Berichte bzw. das Aufzeigen des "Instanzenweges" bis hin zum Rat der Gemeinde.
<b>Managementenerfolge</b>	Der Umgang mit im Rahmen der Haushaltswirtschaft erzielten Managementenerfolgen, z. B. durch eine Steigerung der Qualität der Leistungen oder eine Verbesserung der Geschäftsabläufe, ist unter Einbeziehung der örtlichen Verhältnisse einschließlich der Budgetierung im Einzelnen festzulegen. Ausgehend davon, dass Bewirtschaftungserfolge in Form von Überschüssen grundsätzlich dem gesamten Haushalt zustehen (vgl. Pflicht zum jährlichen Haushaltsausgleich), sollten differenziert nach der haushaltsmäßigen bzw. wirtschaftlichen Lage der Gemeinde ggf. Zugeständnisse an eigene (interne) Verwendungsmöglichkeiten von Teilen der Überschüsse durch die Bewirtschafter geprüft werden. Dabei ist die besondere Lage der vorläufigen Haushaltsführung i.d.R. einschränkend zu berücksichtigen. In Ausnahmefällen sollte ein Zustimmungsvorbehalt innerhalb der Hierarchie der Verantwortlichkeiten bestehen.
<b>Abschlussarbeiten</b>	Die sich aus der Bewirtschaftung des gemeindlichen Haushalts ergebenden Abschlussarbeiten können näher bestimmt und dem Bewirtschaftungsberechtigten auferlegt werden. Den Rahmen dafür bieten die Vorgaben für die Aufstellung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Kämmerer (vgl. § 95 Absatz 3 Satz 1 GO NRW). In Abstimmung mit dem Kämmerer können daher die Arbeiten benannt und dazu die zeitlichen Rahmenbedingungen unter Beachtung der gesetzlichen Vorschriften festgelegt werden.
<b>Besondere Informationen</b>	Im Rahmen der vorläufigen Haushaltswirtschaft ist detailgetreu über die wichtigen und wesentlichen Einzelheiten der vorläufigen Haushaltsführung zu informieren. Die den jeweiligen Bewirtschaftungsverantwortlichen zustehenden Entscheidungsbefug-

<b>Die örtlichen (vorläufigen) Bewirtschaftungsvorgaben</b>	
<b>VORGABEN</b>	<b>INHALTE</b>
	nisse können einem grundsätzlichen Zustimmungsvorbehalt unterworfen werden. Dazu sind Berichtspflichten sowie ggf. ein eigenständiges Verwendungsverbot nicht nur bei höheren Erträgen festzulegen. Weitere örtliche Rechte und Pflichten sind sachgerecht abzugrenzen und festzulegen, um den Zielen und Zwecken der vorläufigen Haushaltsführung ausreichend nachzukommen.

*Abbildung 87 „Die örtlichen (vorläufigen) Bewirtschaftungsvorgaben“*

Die örtlichen Regelungen müssen so ausgestaltet sein, dass die vorläufige Bewirtschaftung der gemeindlichen Haushaltsmittel den Zielen und Zwecken einer vorläufigen Haushaltsführung entspricht und den gesetzlichen Vorschriften Genüge getan wird sowie das Inkrafttreten der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen schnellstmöglich erreicht wird. Unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse soll dabei die gemeindliche Haushaltswirtschaft so auszugestalten, dass diese und damit auch die laufende Aufgabenerfüllung der Gemeinde auf ein sachlich und wirtschaftlich vertretbares Mindestmaß zurückgeführt wird. Es ist dazu von der Gemeinde festzustellen, welche rechtliche Verpflichtungen in welcher Form bestehen, deren Erfüllung unaufschiebbar ist und welche gemeindlichen Aufgaben sofort zu erledigen sind.

Diese Vorgaben erfordern ein besonderes der vorläufigen Haushaltsführung angepasstes und angemessenes Berichtswesen über die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Es sollte daher z. B. wenige Tage nach Ablauf eines Monats dem Bürgermeister als Verantwortlichen in der Gemeinde über den Stand der gemeindlichen Haushaltswirtschaft berichtet werden. Es wird dadurch die notwendige Überwachung und Kontrolle der Ausführung der Haushaltswirtschaft gewährleistet. Andererseits wird es dem Bürgermeister ermöglicht, die erlassene Dienstanweisung zu überprüfen und ggf. angemessen und sachgerecht zu aktualisieren.

#### **4.2 Die weiteren Informationspflichten**

Die örtliche Dienstanweisung über die vorläufige Haushaltsführung ist dem Rat der Gemeinde zur Kenntnis zu geben. Er ist gleichzeitig über die Gründe, die zur Verzögerung seiner Beschlussfassung über die gemeindliche Haushaltssatzung führen, zu informieren. Der Aufsichtsbehörde der Gemeinde ist die Dienstanweisung ebenfalls zur Kenntnis zu geben. Diese Unterrichtung soll möglichst bis zu dem für die Anzeige der Haushaltssatzung geltenden Termin erfolgen, denn die Dienstanweisung überbrückt als zeitlich begrenzter Ersatz die haushaltswirtschaftlichen Regelungen, die durch die gemeindliche Haushaltssatzung im Haushaltsjahr gelten sollen.

Im Rahmen der Unterrichtung ist die Aufsichtsbehörde auch über die vorliegende haushaltswirtschaftliche Lage der Gemeinde sowie über die vorgesehenen Maßnahmen zur Erreichung einer geltenden Haushaltssatzung zu informieren, soweit diese nicht bereits auf andere Weise davon Kenntnis erlangt hat. Die Gemeinde darf die Unterrichtung grundsätzlich nicht unnötig hinauszögern. Der Termin 1. April ist dabei kein Datum, bis zu dem die Beschlussfassung über die gemeindliche Haushaltssatzung hinausgeschoben werden kann. Die aufsichtsrechtlichen Maßnahmen gegenüber der Gemeinde bleiben hierbei unberührt (vgl. §§ 119 ff. GO NRW).

#### **5. Die Sicherstellung der Liquidität bzw. Zahlungsfähigkeit**

In der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung hat für die Gemeinde auch die Sicherstellung der Liquidität bzw. der Zahlungsfähigkeit eine große Bedeutung, denn sie muss auch in dieser Zeit die notwendigen Auszahlungen auf-

grund ihrer rechtlichen Verpflichtungen leisten. Der Begriff „Liquidität“ umfasst dabei die Fähigkeit der Gemeinde, ihren Zahlungsverpflichtungen bei Fälligkeit termingerecht und betragsgenau nachzukommen. Die Gemeinde hat auch bei einer vorläufigen Haushaltsführung sowohl die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung nach § 77 GO NRW als auch die Grundsätze für die Aufnahme von Krediten für Investitionen (vgl. § 86 GO NRW) und von Krediten zur Liquiditätssicherung (vgl. § 89 GO NRW) zu beachten. Sie muss besonders darauf achten, dass die Auszahlungen erst dann geleistet werden, wenn eine wirtschaftliche und sparsame Aufgabenerledigung dies zwingend erfordern.

Soweit in solchen Fällen der Zahlungsmittelbestand der Gemeinde für unabsehbare Auszahlungen vorübergehend erhöht werden muss, darf die Gemeinde auch in der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung einen Kredit zur Liquiditätssicherung aufnehmen, wenn der in der Haushaltssatzung des Vorjahres festgesetzte Höchstbetrag für Kredite zur Liquiditätssicherung noch nicht ausgeschöpft ist. In den o.a. Vorschriften ist deshalb festgelegt worden, dass die in der Haushaltssatzung enthaltene Ermächtigung zur Kreditaufnahme über das Haushaltsjahr hinaus bis zum Erlass der neuen Haushaltssatzung weiter gilt. Die Regelungen über die Kreditaufnahme ergänzen daher die Vorschrift über die vorläufige Haushaltsführung.

In der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung muss die Gemeinde in ihrer Liquiditätsplanung auch die Einziehung ihrer Forderungen berücksichtigen. Die Gemeinde sollte möglichst nur in Ausnahmefällen die Einziehung von Ansprüchen in Form der Stundung hinausschieben oder durch Niederschlagung und Erlass auf die Durchsetzung ihrer Ansprüche verzichten (vgl. § 23 Absatz 3 und 4 und § 26 GemHVO NRW). Vielmehr muss sie auch in dieser Zeit versuchen, die bei den Dritten als Schuldner die ihr zustehenden Ansprüche einzuziehen.

## **6. Das Ende der vorläufigen Haushaltsführung**

Die Zeit der vorläufigen Haushaltsführung endet bei der Gemeinde regelmäßig mit der Bekanntmachung der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen für das betreffende Haushaltsjahr (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW). Durch die dann geltende Haushaltssatzung werden die bis zu diesem Zeitpunkt im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bzw. der vorläufigen Haushaltsführung getätigten Aufwendungen und Auszahlungen sowie die erzielten Erträge und Einzahlungen „ordnungsgemäß“ im Sinne der vom Rat der Gemeinde beschlossenen Haushaltssatzung.

Ab der Geltung der gemeindlichen Haushaltssatzung bedarf es dann auch nicht mehr einer Dienstanweisung über die vorläufige Haushaltsführung, sondern ggf. besonderen Bewirtschaftungsregelungen auf der Grundlage der Haushaltssatzung und des Haushaltsplans oder auch auf Grund der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde in darauf abgestellten Formen, z.B. Zustimmungsvorbehalte.

Die Vorschrift geht von unterschiedlichen Zeitpunkten des Endes der vorläufigen Haushaltsführung im Haushaltsjahr aus, die jedoch von den tatsächlichen örtlichen Verhältnissen abhängig sind. Die Bestimmungen des Absatzes 2 sind vorrangig auf eine kurzfristige vorläufige Haushaltsführung ausgerichtet, z.B. weil die Haushaltssatzung, z.B. aus technischen oder aufsichtsrechtlichen Gründen nicht vor Beginn des Haushaltsjahres bekannt gemacht werden konnte. Die weiteren Absätze der Vorschrift stellen auf eine Zeit der vorläufigen Haushaltsführung nach dem 1. April des Haushaltsjahres ab.

Die vorläufige Haushaltsführung soll grundsätzlich innerhalb des Haushaltsjahres enden. In besonderen Einzelfällen kann jedoch die Situation entstehen, dass die Gemeinde die Ausführung ihre Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr insgesamt im Status der „vorläufigen Haushaltsführung“ organisieren und ausführen muss. Eine solche Lage kann z.B. entstehen, wenn das von der Gemeinde aufgestellte Haushaltssicherungskonzept von der Aufsichtsbehörde nicht genehmigt wird und deshalb die gemeindliche Haushaltssatzung nicht bekannt gemacht werden darf (vgl. § 76 Absatz 2 i.V.m. § 80 Absatz 5 Satz 5 GO NRW).

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Weiterführung der Haushaltswirtschaft):**

#### **1.0 Die fehlende Bekanntmachung der Haushaltssatzung**

Die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde erfordert eine bindende Grundlage für ihre Ausführung durch die gemeindliche Verwaltung. Diese Grundlage schafft der Rat der Gemeinde im Rahmen seines Budgetrechtes durch den jährlichen Erlass einer Haushaltssatzung (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW). Die Haushaltssatzung bindet die Verwaltung der Gemeinde und ermächtigt sie, die im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen für die dort ausgewiesenen Zwecke in Anspruch zu nehmen, neue Verpflichtungen einzugehen, aber auch Kredite zur Finanzierung von Investitionen aufzunehmen (vgl. §§ 79, 85 und 86 GO NRW). Die Haushaltssatzung bedarf zudem der Bekanntmachung, denn gemeindliche Satzungen sind unter Beachtung der Bekanntmachungsverordnung öffentlich bekannt zu machen (vgl. § 7 Absatz 4 GO NRW).

Für die Bekanntmachung der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen in den dafür vorgesehenen Medien kann aber ggf. ein Hindernis dadurch bestehen, dass der Beschluss des Rates über die Haushaltssatzung nicht alle gesetzlich vorgesehenen Bestandteile und Anlagen umfasst hat. Sofern eine gesetzlich vorgesehene Anlage, z. B. der Stellenplan (vgl. § 79 Absatz 2 GO NRW), nicht Gegenstand des Ratsbeschlusses über die gemeindliche Haushaltssatzung und ihre Anlagen war, ist kein rechtmäßiger Ratsbeschluss zustande gekommen (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW). Eine Bekanntmachung der Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr und damit ihr Inkrafttreten kann dann nicht erfolgen. Die fehlende Bekanntmachung der gemeindlichen Haushaltssatzung führt dann zur vorläufigen Haushaltsführung bei der Gemeinde.

Weitere Hindernisse für die Bekanntmachung der gemeindlichen Haushaltssatzung stellen auch fehlende Genehmigungen der Aufsichtsbehörde, z. B. für den Eigenkapitalverzehr durch eine vorgesehene Verringerung der allgemeinen Rücklage dar (vgl. § 75 Absatz 4 GO NRW). Eine fehlende Genehmigung der Aufsichtsbehörde für ein Haushaltssicherungskonzept, das dem Ziel dient, im Rahmen einer geordneten Haushaltswirtschaft die künftige, dauernde Leistungsfähigkeit der Gemeinde zu erreichen, lässt ebenfalls keine Bekanntmachung der gemeindlichen Haushaltssatzung zu (vgl. § 76 Absatz 2 Satz 2 GO NRW). Eine fehlende Genehmigung der Bezirksregierung für ein individuelles Sanierungskonzept nach dem Stärkungspaktgesetz wirkt sich ebenso aus.

Für die Beseitigung derartiger Hindernisse für die Bekanntmachung der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen hat die Gemeinde möglichst unverzüglich Sorge zu tragen oder die bestehenden Hindernisse möglichst unverzüglich zu beseitigen. Erst danach darf die gemeindliche Haushaltssatzung in den dafür vorgesehenen Medien öffentlich bekannt gemacht werden und kann in Kraft treten.

### **1.1 Zu Nummer 1 (Weiterführung von Aufgaben):**

#### **1.1.1 Die Weiterführung der laufenden Verwaltungstätigkeit**

##### **1.1.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Das gemeindliche Haushaltsrecht ist darauf ausgerichtet, dass die Haushaltssatzung und der Haushaltsplan der Gemeinde für ein Haushaltsjahr gelten, auch wenn die mehrjährige mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan integriert und dort detailliert abzubilden ist. Die Gemeinde muss deshalb dafür Sorge tragen, dass die Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr so rechtzeitig vorbereitet wird, dass sie mit Beginn des neuen Haushaltsjahres in Kraft treten kann. In der gemeindlichen Praxis lässt es sich jedoch aus unterschiedli-

chen Gründen nicht immer vermeiden, dass die gemeindliche Haushaltssatzung erst nach Beginn des Haushaltsjahres durch den Rat der Gemeinde erlassen wird.

In dem durch die Vorschrift gesetzten Rahmen für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung kann die Gemeinde ihre Aufgabenerfüllung fortsetzen und die Funktionsfähigkeit sichern. Das Entstehen lassen von Aufwendungen und die Leistung von Auszahlungen in der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung ist nicht auf die Tätigkeit der gemeindlichen Verwaltung beschränkt. Vielmehr sind z. B. auch Aufwendungen und Auszahlungen für die Weiterführung vorhandener Einrichtungen der Gemeinde als zulässig zu betrachten.

Die Gemeinde muss gleichwohl in der Zeit vom Beginn des neuen Haushaltsjahres an bis zum Erlass bzw. dem In-Kraft-Treten der Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr ihre rechtlichen und faktischen Verpflichtungen erfüllen und ihre Aufgabenerfüllung sowie den Betrieb ihrer Einrichtungen fortsetzen. Die Gemeinde darf daher Erträge und Einzahlungen erzielen sowie bestimmte Aufwendungen und Auszahlungen leisten (vgl. Abbildung).

<b>Beschränkungen bei der vorläufigen Haushaltsführung</b>	
<b>Erzielung von Erträgen und Einzahlungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- aufgrund von vertraglichen und gesetzlich bestimmten Ansprüchen</li> <li>- neu festgesetzte Ansprüche</li> <li>- aus der Vornahme von Mahnungen und der Vollstreckung</li> <li>- aus der Erhebung von Realsteuern nach den Sätzen des Vorjahres</li> <li>- aus Kreditaufnahmen</li> </ul>
<b>Leistung von Aufwendungen und Auszahlungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- aufgrund rechtlicher Verpflichtungen</li> <li>- zur Weiterführung unaufschiebbarer Aufgaben</li> <li>- aufgrund übertragener Ermächtigungen</li> </ul>

*Abbildung 88 „Beschränkungen bei der vorläufigen Haushaltsführung“*

Die Gemeinde ist zudem bei der Ausführung ihrer Haushaltswirtschaft in der Übergangszeit nicht allein auf die aus dem Vorjahr übertragenen Ermächtigungen beschränkt. Ihr wird vielmehr die Möglichkeit eingeräumt, sich die erforderlichen Finanzmittel zur Deckung der in dieser Zeit entstehenden Aufwendungen und zu leistenden Auszahlungen zu beschaffen, zu denen sie rechtlich verpflichtet ist oder die für die Weiterführung notwendiger gemeindlicher Aufgaben unaufschiebbar sind.

Die laufende Aufgabenerfüllung ist jedoch auf ein sachlich und wirtschaftlich vertretbares Mindestmaß unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse zurückzuführen. Außerdem müssen im Rahmen der vorläufigen Haushaltsführung die von der Gemeinde erzielten Erträge und Einzahlungen sowie die entstandenen Aufwendungen und Auszahlungen in den gemeindlichen Haushaltsplan für das betreffende Haushaltsjahr enthalten sein oder noch aufgenommen werden, soweit diese nicht vorhersehbar waren oder nicht veranschlagt worden sind.

#### **1.1.1.2 Der Begriff „rechtliche Verpflichtung“**

Im Rahmen der gesetzlichen Vorschrift darf die Gemeinde Aufwendungen entstehen lassen und Auszahlungen leisten, zu denen sie rechtlich verpflichtet ist. Die rechtlichen Verpflichtungen als bindende Vorgaben der Gemeinde können auf öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Grundlage beruhen. Solche Verpflichtungen der Gemeinde als Voraussetzung für gemeindliche Leistungen müssen dabei bereits vor Beginn des Haushaltsjahres entstanden sein oder auf einem Gesetz beruhen, z.B. Entgeltleistungen an die gemeindlichen Beschäftigten, Leistungen der Grundsicherung. Die Gemeinde darf in der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung jedoch nicht für neu eingegangene rechtliche Verpflichtungen Aufwendungen entstehen lassen und Auszahlungen leisten.

### **1.1.1.3 Der Begriff „Unaufschiebbarkeit“**

In der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung darf die Gemeinde Aufwendungen entstehen lassen und Auszahlungen leisten, die für die Weiterführung notwendiger Aufgaben unaufschiebbar sind, soweit keine rechtliche Verpflichtung der Gemeinde besteht. Als unaufschiebbar sind dabei regelmäßig Aufwendungen und Auszahlungen anzusehen, wenn diese so eilbedürftig sind, dass eine weitere Verschiebung, z. B. bis zum Inkrafttreten der gemeindlichen Haushaltssatzung, als nicht vertretbar anzusehen ist.

Die Erfüllung dieser Voraussetzung bedingt eine sorgfältige Analyse und vernünftige Beurteilung der aktuellen Situation hinsichtlich der Dringlichkeit einer gemeindlichen Maßnahme. In die Beurteilung ist dabei auch einzubeziehen, dass durch einen möglichen Verzicht auf die vorgesehene Maßnahme kein Verstoß gegen die Haushaltsgrundsätze und kein Schaden für die Gemeinde entstehen dürfen. Die Gemeinde darf z. B. Instandsetzungsmaßnahmen nur dann durchführen, wenn eine Unaufschiebbarkeit im Zeitpunkt der Auftragsvergabe besteht. Der Fälligkeitszeitpunkt der Auszahlung für eine solche Maßnahme ist dabei nicht ausschlaggebend.

### **1.1.2 Die Weiterführung der Investitionstätigkeit**

Von der Gemeinde ist im Rahmen der vorläufigen Haushaltsführung auch über die Art und der Umfang der Weiterführung der gemeindlichen Investitionstätigkeit zu entscheiden. Nach der Vorschrift darf die Gemeinde ihre Bauten, Beschaffungen und sonstige Investitionsleistungen, für die im Haushaltsplan des Vorjahres Finanzpositionen oder Verpflichtungsemächtigungen vorgesehen waren, fortsetzen. Die betreffende gemeindliche Investition muss deshalb bereits im Haushaltsplan des abgelaufenen Haushaltsjahres veranschlagt worden sein. Andererseits muss mit der Investitionsmaßnahme im abgelaufenen Haushaltsjahr begonnen worden sein bzw. die Maßnahme muss fortgesetzt worden sein. Die Gemeinde darf jedoch die Weiterführung der Investitionstätigkeit nicht durch neue Investitionsmaßnahmen vornehmen.

Im Zusammenhang mit der gemeindlichen Investitionstätigkeit ist zu beachten, dass in der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung die Festlegungen der Haushaltssatzung des abgelaufenen Haushaltsjahres über die Aufnahme von Krediten für Investitionen (vgl. § 86 Absatz 2 GO NRW) und über den Höchstbetrag für die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW) sowie über die Verpflichtungsemächtigungen (vgl. § 85 Absatz 2 GO NRW) fortgelten. Diese Ermächtigungen können bei Bedarf noch in Anspruch genommen werden, soweit sie nicht vollständig bereits im abgelaufenen Haushaltsjahr benötigt worden sind.

### **1.2 Zu Nummer 2 (Erhebung von Realsteuern):**

In der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung ist es der Gemeinde möglich, im Rahmen ihrer Finanzmittelbeschaffung auch Realsteuern von den Steuerpflichtigen zu erheben. Zu den Steuersätzen, die von der Gemeinde für jedes Haushaltsjahr neu festzusetzen sind, gehören die Hebesätze für die Realsteuern, d.h. die Grundsteuer von den land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken (Grundsteuer A), die Grundsteuer von weiteren Grundstücken (Grundsteuer B) und die Gewerbesteuer vom Ertrag und Kapital. Für die Grundsteuer ist den Gemeinden z. B. im Rahmen des Grundsteuergesetzes das Recht eingeräumt worden, Hebesätze festzusetzen. Sie kann dazu bestimmen, mit welchem Von-Hundert-Satz des Steuermessbetrages oder des Zerlegungsanteils die Grundsteuer erhoben werden soll (vgl. § 25 GrStG).

Es ist dabei der Gemeinde freigestellt, die Festsetzung der Hebesätze für ein Jahr oder mehrere Jahre vorzunehmen. Die Gemeinde kann den Hebesatz jedoch höchstens für den Hauptveranlagungszeitraum der Steuermessbeträge festsetzen und muss diesen Beschluss bis zum 30. Juni eines Kalenderjahres fassen (vgl. § 25 Absatz 2 und 3 GrStG). Diese Festsetzungen müssen immer bezogen auf die einzelnen Realsteuerarten erfol-

gen. Die Festsetzung gilt zudem immer, auch rückwirkend, für das ganze Haushaltsjahr. In Einzelfällen bedarf es ggf. einer Nachtragsatzung zur Haushaltssatzung, wenn durch die gemeindliche Haushaltssatzung die Hebesätze festgelegt werden. Bei einer mehrjährigen Festsetzung bietet sich vielfach eine eigene Satzung dafür an.

Der Gemeinde ist es in der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung nur erlaubt, die örtlichen Realsteuern auf der Grundlage der Festsetzungen der Haushaltssatzung des abgelaufenen Haushaltsjahres erheben, wenn keine eigenständige Steuersatzung besteht. Die Haushaltssatzung besaß im abgelaufenen Haushaltsjahr die notwendige Rechtsgültigkeit für Steuerfestsetzungen. Sie ist aufgrund der Anwendung des Grundsatzes der Jährlichkeit auf das Haushaltsjahr begrenzt und daher mit Ablauf des Haushaltsjahres nicht mehr in Kraft.

Durch die gesetzliche Regelung entfaltet die Festsetzung der Steuersätze aber weiterhin Geltung. In den Fällen, in denen im Rahmen der neuen Haushaltssatzung höhere Hebesätze geplant sind, kann eine endgültige und ggf. auf das Haushaltsjahr bezogene rückwirkende Festsetzung erst nach In-Kraft-Treten der gemeindlichen Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr erfolgen. Dabei ist zu beachten, dass nach den steuerrechtlichen Vorschriften die endgültige Festsetzung der gemeindlichen Hebesätze vor dem 30. Juni des betreffenden Haushaltsjahres erfolgen muss, denn sonst gelten die Hebesätze des Vorjahres weiter.

### **1.3 Zu Nummer 3 (Kredite umschulden):**

#### **1.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die ausdrückliche Regelung, dass in der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung auch die Umschuldung von Krediten zulässig ist, steht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Regelung in § 86 Absatz 1 GO NRW, nach der von der Gemeinde auch Kredite zur Umschuldung aufgenommen werden dürfen. Diese beiden ausdrücklichen Regelungen lassen eine außerordentliche Schuldentilgung durch die Gemeinde in Abhängigkeit vom örtlichen Bedarf zu und stellen dabei nicht auf die Bestandskraft der gemeindlichen Haushaltssatzung ab. Dadurch wird aber gleichzeitig eine Kreditaufnahme für die ordentliche Tilgung von Schulden ausgeschlossen.

Der Begriff „Umschuldung“ ist im Sinne der Vorschrift als Begründung einer neuen Verpflichtung der Gemeinde zur Begleichung einer bestehenden Verpflichtung zu verstehen. Durch den bestehenden Regelungszusammenhang mit der haushaltsrechtlichen Vorgabe, dass von der Gemeinde Kredite nur für Investitionen aufgenommen werden dürfen, bedeutet eine Umschuldung im Sinne dieser Vorschrift, die Ablösung eines Kredites für Investitionen durch die Aufnahme eines neuen Kredites für Investitionen. Im Rahmen einer solchen Umschuldung können von der Gemeinde aber auch mehrere „kleinere“ Kredite für Investitionen zu einem einzigen größeren Kredit zusammengefasst werden.

Durch eine Umschuldung wird i.d.R. das Volumen der Verbindlichkeiten der Gemeinde nicht verändert, sondern es werden lediglich die Kreditkonditionen angepasst. Unter Beachtung der Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit nach § 75 Absatz 1 GO NRW kann insbesondere dann eine Umschuldung in Betracht kommen, wenn die neuen Konditionen für die Gemeinde günstiger sind, als die des abzulösenden Kredites. Die Gemeinde kann im Rahmen der Umschuldung einen neuen Vertrag mit dem Kreditgeber abschließen, sie kann aber auch den Kreditgeber wechseln.

Bei einer Umschuldung kommt jedoch keine Verlängerung der Laufzeit des ursprünglichen Kredites in Betracht, denn dieses käme der Neuaufnahme eines Kredites für Investitionen gleich. Die Zahlungen, die im Rahmen der Umschuldung von Krediten innerhalb der vorläufigen Haushaltsführung entstehen, müssen in den Finanzplan (vgl. § 3 GemHVO NRW) des gemeindlichen Haushaltsplans aufgenommen werden, soweit diese noch nicht veranschlagt worden sind.

### **1.3.2 Die Umwandlung kurzfristiger Investitionskredite**

In Sonderfällen, in denen die Gemeinde ausschließlich zur vorübergehenden Finanzierung einer Investition einen kurzfristigen Kredit aufgenommen hat (Zwischenfinanzierung), weil z. B. ein günstiges Kreditangebot bestand, kann ein solcher Kredit auch in der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung in einen langfristigen Kredit oder einen Annuitätenkredit umgewandelt werden. Ein für Investitionszwecke aufgenommener kurzfristiger Kredit ist nur hinsichtlich seiner Laufzeit, aber nicht wegen seines Verwendungszwecks mit einem Kredit zur Liquiditätssicherung vergleichbar. Der für Investitionen aufgenommene kurzfristige Kredit stellt von Anfang an einen haushaltsmäßig zu behandelnden Kredit dar. Die Einzahlungen aus der Aufnahme dienen daher zur haushaltsmäßigen Deckung von investiven Auszahlungen. Sie haben nicht allein den allgemeinen Zweck, fällige Auszahlungen durch die Gemeinde zu ermöglichen.

Diese Sachlage bedeutet, dass die Aufnahme eines solchen kurzfristigen Kredites unter die Regelungen einer Kreditaufnahme für Investitionen fällt und daher das Volumen auch durch die Kreditemächtigung der gemeindlichen Haushaltssatzung erfasst sein muss (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe c GO NRW). Die Aufnahme des Kredites ist deshalb nicht dem Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung zuzuordnen (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW, der ebenfalls in der gemeindlichen Haushaltssatzung enthalten sein muss (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW)). Für die tatsächlich von der Gemeinde aufgenommenen Kredite zur Liquiditätssicherung folgt daraus, dass diese Kredite nicht in langfristige Kredite oder Annuitätenkredite umgewandelt werden dürfen. Ein solcher Vorgang steht nicht mit dem Begriff „Umschuldung“ in Sinne dieser Vorschrift in Einklang.

### **1.3.3 Die Veränderung der Kredite zur Liquiditätssicherung**

Unter die Zulässigkeit der Kreditaufnahme zur Umschuldung fällt nicht der Mehrbedarf der Gemeinde an Krediten zur Liquiditätssicherung (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW), die in der Haushaltssatzung der Gemeinde mit ihrem Höchstbetrag festgesetzt werden (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW). Sofern es im Rahmen der vorläufigen Haushaltsführung bei der Gemeinde einer nicht aufschiebbaren Aufstockung des Höchstbetrages bedarf, muss dazu örtlich eine Ratsentscheidung herbeigeführt werden. Es fehlt die Entscheidung des Rates über die gemeindliche Haushaltswirtschaft durch den Erlass einer Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr.

In unaufschiebbaren Fällen der gemeindlichen Zahlungsverpflichtungen und des daraus entstehenden Bedarfs an einem Kredit zur Liquiditätssicherung muss von der Gemeinde geprüft werden, ob dafür eine Dringlichkeitsentscheidung in Betracht kommen kann. Eine solche Entscheidung muss in der einzelfallbezogenen örtlichen Angelegenheit erforderlich, geeignet und ausreichend sein. Solche Dringlichkeitsentscheidungen kommen i.d.R. für alle gemeindlichen Angelegenheiten in Betracht. Sie haben jedoch immer nur einen vorübergehenden Charakter, weil sie anschließend dem Rat der Gemeinde zur Genehmigung vorzulegen sind (vgl. § 60 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Die grundsätzliche Zulässigkeit einer Dringlichkeitsentscheidung ist auch für die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung gegeben.

## **2. Zu Absatz 2 (Aufstockung der Finanzmittel durch Kredite):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Zulässige Kreditaufnahme):**

#### **2.1.1 Die Ermittlung des Kreditbedarfs**

Im Zeitraum der vorläufigen Haushaltsführung ermöglicht die Vorschrift den Gemeinden in den Fällen, in denen die Finanzmittel für die Fortsetzung der Bauten, der Beschaffungen und der sonstigen Leistungen des Finanzplans nach Absatz 1 Nummer. 1 der Vorschrift nicht ausreichen, bis zu einem Viertel des Gesamtbetrages der in der Haushaltssatzung des Vorjahres festgesetzten Kredite für Investitionen aufzunehmen. Die Bedarfsermittlung

vor der Aufnahme von Krediten hat die Gemeinde dabei unter Beachtung des § 77 GO NRW sowie unter Einbeziehung der noch nicht ausgeschöpften Kreditermächtigungen aus den beiden Vorjahren vorzunehmen. Außerdem müssen die Einzahlungen aus den im Rahmen der vorläufigen Haushaltsführung aufgenommenen Krediten in den gemeindlichen Haushaltsplan für das betreffende Haushaltsjahr aufgenommen werden, soweit diese dort noch nicht veranschlagt worden sind.

In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde zu beachten, dass die Kreditermächtigung der jeweiligen Haushaltssatzung bis zum Ende des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres gilt und wenn die Haushaltssatzung für das übernächste Jahr nicht rechtzeitig öffentlich bekanntgemacht wird bis zum Erlass dieser Haushaltssatzung. Die Weitergeltung ist jedoch nur in dem Umfang möglich, in dem die Ermächtigungen im abgelaufenen Haushaltsjahr noch nicht in Anspruch genommen worden sind. Dabei besteht ein Vorrang der Inanspruchnahme bestehender Kreditermächtigungen vor der Genehmigung der Kreditaufnahme durch die Aufsichtsbehörde nach dieser Vorschrift. Unter diese Vorschrift fällt jedoch nicht die Erhöhung von gemeindlichen Krediten zur Liquiditätssicherung, die in der Haushaltssatzung der Gemeinde mit ihrem Höchstbetrag festgesetzt werden (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 und § 89 Absatz 2 GO NRW).

### **2.1.2 Der Genehmigungsbedarf**

Die gesetzliche Möglichkeit für die Gemeinde, Kredite bis zu einem Viertel des Gesamtbetrages der in der Haushaltssatzung des Vorjahres festgesetzten Kredite für Investitionen aufzunehmen, aufzunehmen, ist wegen des Budgetrechts des Rates der Gemeinde ausdrücklich mit einem Genehmigungserfordernis verbunden worden. Die zuständige Aufsichtsbehörde der Gemeinde ist deshalb vor einer Kreditaufnahme im Rahmen der vorläufigen Haushaltsführung zu beteiligen, denn die Investitionsentscheidungen der Gemeinde sind in der Regel mit langfristig wirkenden Haushaltsbelastungen verbunden.

Die Gemeinde hat in diesen Fällen zu prüfen, ob ein entsprechender Bedarf für solche Finanzmittel bei der Gemeinde besteht. Die Gemeinde muss daher in ihrem Bericht zur Erteilung der Genehmigung darlegen, dass ein entsprechender Finanzierungsbedarf für die Fortsetzung von Bauten, für Beschaffungen oder für sonstige Investitionsleistungen, für die im Haushaltsplan des Vorjahres Finanzpositionen oder Verpflichtungsermächtigungen vorgesehen waren, besteht.

### **2.2 Zu Satz 2 (Dringlichkeitsliste):**

Nach der Vorschrift hat die Gemeinde dem Antrag auf Genehmigung der Aufnahme von Krediten für Investitionen eine nach Dringlichkeit geordnete Aufstellung der vorgesehenen unaufschiebbaren Investitionen beizufügen. Die Aufsichtsbehörde kann dadurch prüfen, ob die von der Gemeinde vorgesehene Kreditaufnahme unter dem Gesichtspunkt einer geordneten Haushaltswirtschaft genehmigt werden kann und erforderlich ist. Die Vorlage einer Investitionsliste als Dringlichkeitsliste im Sinne der Vorschrift soll möglichst noch vor Beginn des Haushaltsjahres erfolgen.

Die Gemeinde bedarf zuvor des Beschlusses durch den Rat der Gemeinde, da keine vom Rat beschlossene Haushaltssatzung besteht, die eine Grundlage für die Investitionstätigkeit der Gemeinde darstellen kann. In der Dringlichkeitsliste der Gemeinde sollten auch die sonstigen Deckungsmittel, die jahresbezogen als Einzahlungen zur Deckung der von der Gemeinde geplanten Investitionsmaßnahmen zur Verfügung stehen, aufgezeigt werden. Dadurch wird der notwendige Kreditbedarf der Gemeinde unmittelbar erkennbar und nachvollziehbar wird, denn dieser Betrag ist Gegenstand der Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde.

Die Aufstellung der Dringlichkeitsliste ist von der Gemeinde in eigener Verantwortung vorzunehmen. Sie hat dabei einen eigenen Beurteilungs- und Entscheidungsspielraum und kann je nach den örtlichen Erfordernissen

eigene Prioritäten setzen. Die Gemeinde muss in diesem Rahmen aber auch vorrangige rechtliche Pflichten (Verkehrssicherungspflichten, Erfüllung von Auftragsangelegenheiten) sowie gesetzlich pflichtige Maßnahmen (gesetzliche Pflichtaufgaben) berücksichtigen. Aus der Reihenfolge der aufgeführten Maßnahmen müssen sich dann die von der Gemeinde gewünschte Priorisierung sowie die objektive Notwendigkeit und Dringlichkeit der gemeindlichen Investitionsmaßnahmen ergeben.

Bei einer Gemeinde in der vorläufigen Haushaltsführung, bei der in der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung kein Kreditbedarf besteht, entsteht auch kein Genehmigungserfordernis. Im Rahmen der Zusammenarbeit mit ihrer Aufsichtsbehörde und bezogen auf die vorläufige Haushaltsführung bietet es sich aber an, gleichwohl die Aufsichtsbehörde über die vorgesehene Fortsetzung von Investitionen und ihre haushaltswirtschaftlichen Folgen zu informieren. In diesen Fällen wäre der Aufsichtsbehörde eine Übersicht über die haushaltsjahrbezogenen Investitionsmaßnahmen vorzulegen und ggf. auch über den Stand am Ende des Vorjahres sowie über die daraus für die Gemeinde entstehenden Erträge und Aufwendungen berichten.

### **2.3 Zu Satz 3 (Erteilung der Genehmigung):**

Die Aufsichtsbehörde soll die Genehmigung zur Kreditaufnahme für gemeindliche Investitionen unter den Gesichtspunkten einer geordneten Haushaltswirtschaft erteilen. Sie soll dabei insbesondere berücksichtigen, dass die Investitionsentscheidungen der Gemeinde regelmäßig mit langfristig wirkenden Haushaltsbelastungen verbunden sind. Dabei ist von der Aufsichtsbehörde auch die von der Gemeinde vorgelegte Aufstellung, in der die vorgesehenen unaufschiebbaren Investitionen nach Dringlichkeit aufgezeigt werden, zu berücksichtigen. Dieses Gesamtbild kann ein Anlass zu Vorgaben der Aufsichtsbehörde gegenüber der Gemeinde sein. Die Aufsichtsbehörde kann deshalb ihre Genehmigung auch unter Bedingungen und mit Auflagen erteilen.

### **2.4 Zu Satz 4 (Versagung der Genehmigung):**

Nach der Vorschrift soll die Aufsichtsbehörde die von der Gemeinde gewünschte Genehmigung für eine Kreditaufnahme für Investitionen in der Regel versagen, wenn die Kreditverpflichtungen mit der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde nicht in Einklang stehen. Dabei gilt es insbesondere zu beurteilen, wie sich die Investitionsentscheidungen der Gemeinde langfristig auf den gemeindlichen Haushalt und auf das Gebot des jährlichen Haushaltsausgleichs nach § 75 Absatz 2 GO NRW auswirken. Die Aufsichtsbehörde kann zu dem Schluss gelangen, dass eine Genehmigung zur Kreditaufnahme zu versagen ist, weil bei einer Erteilung der Genehmigung auch unter ergänzenden Bedingungen und mit Auflagen nicht dem gesetzlichen Erfordernis einer geordneten Haushaltswirtschaft in ausreichendem Maße Genüge getan werden kann.

## **3. Zu Absatz 3 (Haushaltssicherungskonzept und vorläufige Haushaltsführung):**

### **3.01 Fehlende Haushaltssatzung und Haushaltssicherungskonzept**

Diese Vorschrift betrifft alle die Gemeinden, die nach § 76 Absatz 1 GO NRW zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes verpflichtet sind, bei denen aber im neuen Haushaltsjahr noch keine Genehmigung dieses Haushaltssicherungskonzeptes durch die Aufsichtsbehörde vorliegt. Die Haushaltssatzung solcher Gemeinden durfte deshalb nach § 80 Absatz 5 GO NRW noch nicht bekannt gemacht werden. Diese Gemeinden unterfallen daher nicht nur den Regelungen der Absätze 1 und 2 dieser Vorschrift, sondern müssen entsprechend ihrer defizitären Haushaltswirtschaft bzw. einer längerfristigen vorläufigen Haushaltsführung strengere Vorgaben bei der Ausführung ihrer Haushaltswirtschaft beachten.

Die vorläufige Haushaltsführung als Folge der Nicht-Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes der Gemeinde stellt deutlich höhere Anforderungen an das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde als die Bewirtschaftung eines Haushalts mit genehmigtem Haushaltssicherungskonzept. Dazu gehört z. B. eine tragfähige haushaltswirtschaftliche Kombination aus den Einschränkungen der vorläufigen Haushaltsführung und den Erfordernissen einer Konsolidierung des gemeindlichen Haushalts zu erreichen.

Solche örtlichen Gegebenheiten haben erhebliche Veränderungen in der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zur Folge und erfordern auch eine Begleitung durch die Aufsichtsbehörde der Gemeinde. Der Umgang mit der vorläufigen Haushaltsführung muss daher bei allen Verantwortlichen darauf ausgerichtet sein, dass es keine Alternative zur schnellstmöglichen Wiederherstellung einer geordneten Haushaltswirtschaft gibt, die bei einem mehrjährigen Weg nur über ein genehmigungsfähiges Haushaltssicherungskonzept führt. Bis dieses Ziel erreicht ist, muss die Gemeinde umfangreiche Einschränkungen bei der Gestaltung ihrer Haushaltswirtschaft mittragen und umsetzen.

### **3.1 Zu Nummer 1 (Besondere haushaltswirtschaftliche Beschränkungen):**

Eine vorläufige Haushaltsführung aus Anlass eines nicht genehmigungsfähigen Haushaltssicherungskonzeptes muss deshalb erhebliche Einschränkungen in der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft vorsehen, um die bestehenden defizitären örtlichen Verhältnisse grundsätzlich und dauerhaft zu beseitigen. Es gilt in dieser Zeit für die Gemeinde, zusammen mit der Aufsichtsbehörde zu einem tragfähigen und umsetzbaren Haushaltssicherungskonzept zu kommen, dass unter Beachtung der Vorschriften der §§ 75 und 76 GO NRW einen Weg der Gemeinde in nicht mehr beherrschbare haushaltswirtschaftliche Verhältnisse bzw. die Überschuldung verhindert. Es muss schnellmöglich die unregelmäßige Haushaltswirtschaft beseitigt und ein Umstieg herbeigeführt werden, der mittelfristig die geordnete Haushaltswirtschaft und den gesetzlich vorgesehenen jährlichen Haushaltsausgleich dauerhaft wieder herstellt.

Die längere Zeit bestehende vorläufige Haushaltsführung muss sowohl von den Verantwortlichen in der Gemeinde als auch die Öffentlichkeit zum Anlass genommen werden, alle finanzwirksame Entscheidungen über haushaltswirtschaftliche Maßnahmen in einen Konsolidierungsrahmen zu stellen und vor deren Ausführung die Notwendigkeit anhand objektiver Kriterien zu beurteilen. Dabei ist insbesondere auch vor Ort zu klären, ob in der Vergangenheit entstandene Verpflichtungen der Gemeinde heute zu einem scheinbar nicht auflösbaren Konflikt zwischen verschiedenen gleichrangigen Rechtspflichten der Gemeinde führen.

Es ist dann zu prüfen, ob und ggf. welche Verpflichtungen aufgegeben oder auf Dritte übertragen werden können, denn das Recht zur Weiterführung des gemeindlichen Haushalts im Haushaltsjahr beinhaltet auch die Pflicht für die Gemeinde, notwendige Anpassungen nach ihren Erfordernissen vorzunehmen. Bei einer solchen Haushaltssituation muss von der Gemeinde außerdem festgelegt werden, mit welchen Einschränkungen in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ggf. die örtlichen Probleme beseitigt werden können und auf welche Art und Weise den künftigen Belastungen der Gemeinde begegnet werden soll und kann.

Diese Sachlage erfordert, die Rahmenbedingungen für die Weiterführung des Haushalts mindestens für die Zeit der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung konkret abzustecken und gleichzeitig eine Überwachung der Umsetzung (Controlling) vorzunehmen. Es gilt, eine stetige Aufgabenerfüllung auf Dauer auch dadurch zu sichern, dass der Weg zur Wiedererlangung eines jährlichen Haushaltsausgleichs eingeschlagen und eingehalten wird, geeignete messbare Ziele festgelegt und die Zielerreichung gemessen wird sowie notwendige Sanierungsmaßnahmen zeitgerecht umzusetzen.

### **3.2 Zu Nummer 2 (Überschreitung des Kreditrahmens):**

#### **3.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Nach der Vorschrift kann die in Absatz 2 festgelegte Kreditvorgabe, nach dem die Gemeinde mit Genehmigung der Aufsichtsbehörde höchstens Kredite für Investitionen bis zu einem Viertel des Gesamtbetrages der in der Haushaltssatzung des Vorjahres festgesetzten Kredite aufnehmen darf, bei einer längeren vorläufigen Haushaltsführung überschritten werden. Die Gemeinde darf die Obergrenze der Kreditaufnahme während der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung jedoch nur überschreiten, wenn das Verbot der Kreditaufnahme anderenfalls zu einem nicht auflösbaren Konflikt zwischen verschiedenen gleichrangigen Rechtspflichten der Gemeinde führen würde. Die Aufsichtsbehörde kann auch in diesen Fällen die zu erteilende Genehmigung unter Bedingungen und mit Auflagen erteilen.

Diese Vorschrift, die ergänzend zu den Regelungen der Absätze 1 und 2 gilt, bildet daher die Rechtsgrundlage für die Genehmigung von gemeindlichen Kreditaufnahmen über die in Absatz 2 der Vorschrift bestimmte Grenze hinaus, wenn dafür bei der Gemeinde in der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung Bedarf besteht und die Gemeinde nicht über ein genehmigtes Haushaltssicherungskonzept verfügt. Eine Kreditgenehmigung, die über eine Genehmigung nach Absatz 2 der Vorschrift hinausgeht, darf die Aufsichtsbehörde regelmäßig jedoch erst dann erteilen, wenn die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen vom Rat der Gemeinde beschlossen und der Aufsichtsbehörde angezeigt worden ist und die Gemeinde dabei die Genehmigung des beigefügten Haushaltssicherungskonzepts beantragt hat.

Die Aufsichtsbehörde kann in solchen Fällen der Kreditgenehmigung von der Gemeinde eine nach Dringlichkeit geordnete Aufstellung der vorgesehenen unaufschiebbaren Investitionen entsprechend der Vorgabe in Absatz 2 Satz 2 der Vorschrift verlangen. Beim späteren Haushaltsvollzug durch die Gemeinde kann bei einem örtlichen Bedarf die Aufsichtsbehörde ggf. den Austausch einzelner Investitionsmaßnahmen und/oder einzelner maßnahmebezogener Auszahlungen des Haushaltsjahres (Abweichen von der Planung) zulassen. Dadurch darf sich jedoch der genehmigte Rahmen der gemeindlichen Kreditaufnahmen des Haushaltsjahres insgesamt nicht erhöhen und es dürfen keine neuen Dauerverpflichtungen von der Gemeinde eingegangen werden, die ein Einhalten eines genehmigungsfähigen Kreditrahmens in künftigen Haushaltsjahren gefährden.

#### **3.2.2 Die Investitions-Dringlichkeitslisten**

Durch die Vorschrift des § 82 Absatz 3 Nummer 2 GO NRW wird keine Obergrenze für die genehmigungsfähige Kreditaufnahme der Gemeinde bestimmt. Die Zustimmung kann aber nur im Rahmen einer angemessenen Begrenzung der Kreditaufnahme unter Einbeziehung der vorgesehenen Haushaltskonsolidierungsmaßnahmen erfolgen. Die Berechnung des Kreditaufnahmerahmens ist unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse sachgerecht vorzunehmen. Die Gemeinde hat daher eine Dringlichkeitsliste unter Beachtung des Bruttoprinzips und auf der Grundlage der jahresbezogenen Auszahlungen aus ihrer Investitionstätigkeit aufzustellen.

Die Gemeinde hat bei der Aufstellung ihrer nach Dringlichkeit geordnete Aufstellung der vorgesehenen unaufschiebbaren Investitionen ihren Eigenanteil gesondert anzugeben. Sie hat dabei zu beachten, dass im Rahmen der Beurteilung des gemeindlichen Kreditbedarfs bestimmte Finanzleistungen Dritter auf den Eigenanteil der Gemeinde angerechnet werden, wenn diese Beträge bezogen auf das Haushaltsjahr der Gemeinde zur Verfügung stehen. Zu solchen Finanzleistungen zählen z. B. zweckgebundene Zuwendungen und zwar unabhängig davon, ob diese bezogen auf einzelne Projekte oder pauschal der Gemeinde gewährt werden. Die aufgrund des GfG gewährte allgemeine Investitionspauschale ist dagegen auch als „Deckung“ des Eigenanteils einsetzbar. Beim gemeindlichen Eigenanteil sind zudem auch von der Gemeinde zu erhebende Beiträge zu berücksichtigen. Solche Beiträge werden von der Gemeinde z. B. im Rahmen von Straßenbaumaßnahmen oder Erschließungsmaßnahmen als Ersatz für den gemeindlichen Aufwand erhoben.

**4. Zu Absatz 4 (Längerfristige vorläufige Haushaltsführung):**

Die Gemeinden, die aus unterschiedlichen Gründen den Erlass der Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr bzw. das In-Kraft-Treten nicht vornehmen können, und deshalb bei ihnen das Ende der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung nicht absehbar ist bzw. diese schon so weit in das neue Haushaltsjahr hineinreicht, sollen wie Gemeinden behandelt werden, die sich in der vorläufigen Haushaltsführung befinden, weil ihr Haushaltssicherungskonzept nicht den Genehmigungsanforderungen entspricht und daher noch nicht genehmigt worden ist.

Die Vorschrift sieht deshalb vor, dass auch für die Gemeinden die Bestimmungen des Absatzes 3 gelten sollen, bei denen nach dem 1. April des Haushaltsjahres noch keine Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr in Kraft getreten ist, selbst dann, wenn ein ausgeglichener Haushalt im Entwurf vorliegt, aber vom Rat der Gemeinde noch nicht beschlossen worden ist bzw. wegen der fehlenden Bekanntmachung noch nicht in Kraft getreten ist (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW).

In diesen Fällen sollen bei der Gemeinde ebenfalls die haushaltsmäßigen Einschränkungen gelten, wie sie sonst nur bei Gemeinden mit einem nicht genehmigungsfähigen Haushaltssicherungskonzept zum Tragen kommen. Zur Klarstellung wird dabei ausdrücklich ergänzt, dass derartige Beschränkungen lediglich bis zur Beschlussfassung über einen ausgeglichenen Haushalt oder bis zur Erteilung der Genehmigung für ein Haushaltssicherungskonzept zu beachten sind. In den beiden Fällen wirken sich daher die Beschränkungen bis zur öffentlichen Bekanntmachung der Haushaltssatzung aus, denn diese tritt erst danach in Kraft (vgl. § 7 GO Absatz 4 GO NRW).

Diese rechtliche Vorgabe ist auch dann zu beachten, wenn bis zu dem genannten Termin (1. April des Haushaltsjahres) kein ausgeglichener Haushalt beschlossen worden ist. Die Gemeinden, die unter diese Regelungen fallen, müssen entsprechend ihrer nicht hergestellten geordneten Haushaltswirtschaft strenge Vorgaben bei der Weiterführung ihrer Aufgaben im bereits begonnenen neuen Haushaltsjahr beachten, die vom Bürgermeister in einer örtlichen Dienstanweisung als Ersatz für die noch nicht geltende Haushaltssatzung erlassen werden soll.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**§ 83**

**Überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen**

(1) <sup>1</sup>Überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen sind nur zulässig, wenn sie unabweisbar sind. <sup>2</sup>Die Deckung muss jeweils im laufenden Haushaltsjahr gewährleistet sein. <sup>3</sup>Über die Leistung dieser Aufwendungen und Auszahlungen entscheidet der Kämmerer, wenn ein solcher nicht bestellt ist, der Bürgermeister, soweit der Rat keine andere Regelung trifft. <sup>4</sup>Der Kämmerer kann mit Zustimmung des Bürgermeisters und des Rates die Entscheidungsbefugnis auf andere Bedienstete übertragen.

(2) <sup>1</sup>Sind die überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen erheblich, bedürfen sie der vorherigen Zustimmung des Rates; im Übrigen sind sie dem Rat zur Kenntnis zu bringen. <sup>2</sup>§ 81 Abs. 2 bleibt unberührt.

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

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

**Erläuterungen zu § 83:**

**I. Allgemeines**

**1. Der Mehrbedarf im Haushaltsjahr**

**1.1 Die Ermächtigungen im Haushaltsplan**

Die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde erfordert eine bindende Grundlage bzw. eine Ermächtigung für ihre Ausführung durch die gemeindliche Verwaltung. Diese Grundlage schafft der Rat der Gemeinde im Rahmen seines Budgetrechtes durch den jährlichen Erlass einer Haushaltssatzung mit ihren Anlagen (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h i.V.m. § 78 GO NRW). Ein auf der beschlossenen Haushaltssatzung aufbauender gemeindlicher Haushalt ist Ausdruck der Finanzhoheit der Gemeinde und der gemeindlichen Selbstverwaltung. Es muss dabei von der Gemeinde gewährleistet werden, dass der Haushaltsplan alle Ermächtigungen für die gemeindliche Verwaltung enthält, die zur Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr notwendig sind bzw. den voraussichtlichen Bedarf abdecken.

Der gemeindliche Haushaltsplan ist daher für die Haushaltsausführung durch die gemeindliche Verwaltung verbindlich (vgl. § 79 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Er muss alle Ermächtigungen und Bewirtschaftungsinformationen für das Haushaltsjahr bereitstellen, die für die Ausführung des Haushaltsplans sowie die spätere Haushaltskontrolle wichtig sind. Der Haushaltsplan muss auch eine dem Haushaltsjahr vergleichbare detaillierte Übersicht über die Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen in den sich an das Haushaltsjahr anschließenden drei Planungsjahren geben. Er stellt somit ein örtliches Programm für die Erledigung der gemeindlichen Aufgaben im Haushaltsjahr mit Ausblick auf die Folgejahre dar. Dabei ist zu beachten, dass die im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen erst dann in Anspruch genommen werden dürfen, wenn die gemeindliche Aufgabenerfüllung dieses erfordert. Außerdem ist die Inanspruchnahme der Ermächtigungen zu überwachen (vgl. § 23 Absatz 1 Satz 1 GemHVO NRW).

Für die Beurteilung der Gemeinde, ob überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen entstehen, ist die Veranschlagung von Erträgen und Aufwendungen sowie von Einzahlungen und Auszahlungen

im gemeindlichen Haushaltsplan maßgebend. Die mit den Haushaltsansätzen verbundene Zwecksetzung im Sinne des Grundsatzes der Spezialität der Veranschlagung, die aufgrund der Vorgaben in den §§ 2, 3, 4 und 11 GemHVO NRW von der Gemeinde näher festgelegt ist, muss in die Beurteilung einbezogen werden. Außerdem ist auch nicht die sachliche Bindung der im Haushaltsplan ausgewiesenen Haushaltspositionen unbeachtlich. Die überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen entstehen daher bezogen auf die einzelnen Positionen im gemeindlichen Haushaltsplan mit den darunter ausgewiesenen Ansätzen.

### **1.2 Die Zwecke der Vorschrift**

In diesem Zusammenhang kommt der Vorschrift über die Zulässigkeit von überplanmäßigen und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen eine Schutzfunktion und Informationsfunktion für den Rat der Gemeinde zu. Die gemeindliche Verwaltung soll nicht eigenmächtig über den vom Rat anerkannten und mitgetragenen Haushaltsplan hinaus zusätzliche Aufwendungen im Haushaltsjahr entstehen lassen und Auszahlungen leisten. Die Schutzfunktion bezieht deshalb vorrangig auf das Budgetrecht des Rates und nicht auf die gemeindlichen Aufwendungen und Auszahlungen, die bereits den Haushaltsgrundsätzen der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit unterliegen. Eine Verpflichtung der Gemeinde gegenüber Dritten als Auslöser von überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen für die Gemeinde muss der Vorschrift nicht entgegenstehen.

Das Entstehen einer Verpflichtung im Haushaltsjahr erfordert, dass die Gemeinde im Rahmen des dazu i.d.R. notwendigen Vorlaufs unmittelbar auch die haushaltswirtschaftlichen Voraussetzungen dafür für das schafft. Gleichzeitig ist sie verpflichtet, auch die haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen für die folgenden Jahre zu prüfen und ggf. in ihre weitere Haushaltsplanung einzubeziehen. In solchen Fällen ist es unerheblich, ob die Verpflichtung der Gemeinde gegenüber einem Dritten besteht und auch, ob der Verpflichtung ein rechtlicher Charakter zukommt. Zusätzliche Aufwendungen können dabei auch aus einer Verpflichtung gegen sich selbst bestehen. Eine rechtliche Verpflichtung oder die gemeindlichen Aufgaben sind daher kein ausreichender Grund, grundsätzlich und eigenmächtig von dem haushaltswirtschaftlichen Rahmen abzuweichen, den der Rat der Gemeinde durch seinen Beschluss über die gemeindliche Haushaltssatzung gesetzt hat.

### **1.3 Der Bedarf aus der Haushaltsausführung**

Im Rahmen der Ausführung des Haushaltsplans der Gemeinde durch die gemeindliche Verwaltung kann sich die Notwendigkeit eines Mehrbedarfs bei den im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen ergeben, weil die Entwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr anders verläuft als nach dem aufgestellten Haushaltsplan vorgesehen. Im Laufe des gemeindlichen Haushaltsjahres kann sich ein Bedürfnis für zusätzliche haushaltswirtschaftliche Maßnahmen ergeben, sodass die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben zu höheren Aufwendungen und/oder Auszahlungen führt. Der Haushaltsplan von der Gemeinde insoweit geändert werden, damit die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben erfolgen kann.

Eine Änderung des Haushaltsplans im Laufe eines Haushaltsjahres ist aber grundsätzlich nur durch eine Nachtragssatzung nach § 81 GO NRW möglich. Er ist ggf. im Rahmen einer Nachtragssatzung zu ändern, wenn z.B. bisher nicht veranschlagte oder zusätzliche Aufwendungen oder Auszahlungen bei einzelnen Haushaltspositionen in einem im Verhältnis zu den Gesamtaufwendungen oder Gesamtauszahlungen erheblichen Umfang geleistet werden müssen (vgl. § 81 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW). Eine Nachtragssatzung ist aber in dem gleichen förmlichen Verfahren aufzustellen wie die ursprüngliche Haushaltssatzung der Gemeinde (vgl. § 81 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Wäre eine solche Vorgehensweise bei jedem Mehrbedarf im Haushaltsjahr erforderlich, dürfte sich eine solche Vorgabe erschwerend auf die weitere notwendige Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft auswirken. Die Gemeinde ist deshalb nur bei besonderen haushaltswirtschaftlichen Sachverhalten zum Erlass einer gemeindlichen Nachtragssatzung verpflichtet.

Für den übrigen Mehrbedarf bei der Haushaltsausführung aufgrund besonderer Bedürfnisse wird durch die Vorschrift ein vereinfachtes Verfahren zugelassen. Mit Zustimmung des Kämmers oder des Bürgermeisters (vgl. Regelung in Absatz 1 Satz 3 der Vorschrift) werden zusätzliche haushaltsmäßige Ermächtigungen möglich, um höhere Aufwendungen entstehen zu lassen und/oder Auszahlungen leisten zu können, ohne dass es der Aufstellung einer gemeindlichen Nachtragssatzung bedarf. Die überplanmäßigen oder außerplanmäßigen Aufwendungen und/oder Auszahlungen verändern dabei jedoch nicht die betroffenen Haushaltspositionen im gemeindlichen Haushaltsplan. Außerdem fallen unter diese Vorschrift nicht die gemeindlichen Aufwendungen und Auszahlungen, die im Rahmen der vorläufigen Haushaltsführung der Gemeinde (vgl. § 82 GO NRW) entstehen.

#### **1.4 Die Begriffe „überplanmäßig“ und „außerplanmäßig“**

##### **1.4.1 Der Begriff „überplanmäßig“**

Im gemeindlichen Haushaltsrecht stellen die unter den zutreffenden Haushaltspositionen im Ergebnisplan veranschlagten und betragsmäßig festgesetzten Aufwendungen und die im Finanzplan veranschlagten Auszahlungen für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verbindliche Obergrenzen dar (Planansatz). Der Begriff „überplanmäßig“ wird deshalb von dem haushaltsrechtlichen Begriff „planmäßig“ abgeleitet. Als planmäßige Aufwendungen und Auszahlungen gelten daher alle Ermächtigungen, die zum Zeitpunkt der Beschlussfassung des Rates über die Haushaltssatzung im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagt sind.

Als überplanmäßig werden daher gemeindliche Aufwendungen oder Auszahlungen bezeichnet, die über die im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen einschließlich der aus dem Vorjahr übertragenen Ermächtigungen hinausgehen und somit oberhalb des fortgeschriebenen Planansatzes liegen (zusätzliche Ermächtigungen). Der Begriff „überplanmäßig“ beinhaltet daher bereits, dass eine Abweichung von den im Haushaltsplan der Gemeinde ausgewiesenen bzw. von den auf zulässige Weise fortgeschriebenen Ermächtigungen vorliegt. Er beinhaltet auch, dass wegen der erst zu schaffenden Ermächtigung für die entstehenden Aufwendungen und die zu leistenden Auszahlungen das Budgetrecht des Rates betroffen ist.

Durch die einzuholende Zustimmung des Kämmers oder des Bürgermeisters oder des Rates zu über den Haushaltsplan hinausgehenden Aufwendungen und Auszahlungen werden zwar die notwendigen (zusätzlichen) Ermächtigungen für die gemeindliche Verwaltung zur Leistung der Aufwendungen und Auszahlungen geschaffen, die Zustimmung ist haushaltsrechtlich jedoch nicht so weitgehend, dass dadurch die im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltenen Haushaltspositionen verändert werden. Die überplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen beinhalten deshalb haushaltsmäßig nicht die Möglichkeit zu einer Planfortschreibung des gemeindlichen Haushaltsplans. Vielmehr sind die im Haushaltsjahr entstandenen überplanmäßigen Aufwendungen im Plan-/Ist-Vergleich in der Ergebnisrechnung unter den Ist-Werten zu erfassen und dürfen nicht im fortgeschriebenen Planansatz enthalten sein (vgl. § 38 Absatz 2 GemHVO NRW). Diese Vorgabe gilt entsprechend für die Erfassung der im Haushaltsjahr geleisteten überplanmäßigen Auszahlungen im Finanzplan.

##### **1.4.2 Der Begriff „außerplanmäßig“**

Im gemeindlichen Haushaltsrecht stellen die unter den zutreffenden Haushaltspositionen im Ergebnisplan veranschlagten und betragsmäßig festgesetzten Aufwendungen und die im Finanzplan veranschlagten Auszahlungen für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verbindliche Obergrenzen dar (Planansatz). Der Begriff „außerplanmäßig“ wird deshalb von dem haushaltsrechtlichen Begriff „planmäßig“ abgeleitet. Als planmäßige Aufwendungen und Auszahlungen gelten alle Ermächtigungen, die zum Zeitpunkt der Beschlussfassung des Rates über die Haushaltssatzung im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagt sind.

Als außerplanmäßig werden daher gemeindliche Aufwendungen oder Auszahlungen bezeichnet, wenn dafür keine Ermächtigungen im Haushaltsplan veranschlagt und keine Ermächtigungen aus dem Vorjahr übertragen worden sind, also dafür kein fortgeschriebener Planansatz besteht (neue Ermächtigungen). Der Begriff „außerplanmäßig“ beinhaltet dabei bereits, dass eine Ergänzung zu den im Haushaltsplan der Gemeinde ausgewiesenen bzw. zu den auf zulässige Weise fortgeschriebenen Ermächtigungen erforderlich wird. Er beinhaltet auch, dass wegen der erst zu schaffenden Ermächtigung das Budgetrecht des Rates betroffen ist.

Durch die einzuholende Zustimmung des Kämmers oder des Bürgermeisters oder des Rates zu über den Haushaltsplan hinausgehenden Aufwendungen und Auszahlungen werden zwar die notwendigen (zusätzlichen) Ermächtigungen für die gemeindliche Verwaltung zur Leistung der Aufwendungen und Auszahlungen geschaffen, die Zustimmung ist haushaltsrechtlich jedoch nicht so weitgehend, dass dadurch im gemeindlichen Haushaltsplan neue Haushaltspositionen geschaffen werden. Die außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen dürfen deshalb haushaltsmäßig auch nicht wie eine Planfortschreibung behandelt werden. Vielmehr sind die im Haushaltsjahr entstandenen außerplanmäßigen Aufwendungen im Plan-/Ist-Vergleich in der Ergebnisrechnung unter den Ist-Werten zu erfassen und dürfen nicht im fortgeschriebenen Planansatz enthalten sein (vgl. § 38 Absatz 2 GemHVO NRW). Diese Vorgabe gilt entsprechend für die Erfassung der im Haushaltsjahr geleisteten außerplanmäßigen Auszahlungen im Finanzplan.

## **2. Der Mehrbedarf nach Ablauf des Haushaltsjahres**

### **2.1 Die Feststellung und Erfassung der zusätzlichen Aufwendungen**

Im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses sind von der Gemeinde ggf. auch Ereignisse aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr zu berücksichtigen, wenn daraus Aufwendungen entstanden sind, die noch dem Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnen sind, z. B. zusätzliche bilanzielle Abschreibungen. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Kenntnisse darüber aus dem gemeindlichen Verwaltungshandeln oder aus Beanstandungen der örtlichen Prüfung gewonnen wurden. Derartige gemeindliche Sachverhalte führen i.d.R. nicht zu Veränderungen der im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen, sondern sind deshalb als überplanmäßige oder außerplanmäßige Aufwendungen zu behandeln und in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu berücksichtigen. Derartige gemeindliche Aufwendungen dürfen weder in das nächste Haushaltsjahr verschoben noch vergleichbar einer Planfortschreibung haushaltsmäßig behandelt werden.

Die Gemeinde hat auch bei solchen überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen zu prüfen, ob diese Aufwendungen unabweisbar sind. Im Zeitpunkt des gemeindlichen Jahresabschlusses besteht die Unabweisbarkeit i.d.R. deshalb, weil derartige Aufwendungen dem abgelaufenen Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnen sind. Bei der Prüfung des Erfordernisses einer Deckung ist bezogen auf das abgelaufene Haushaltsjahr zu berücksichtigen, mit welchem Ergebnis die gemeindliche Ergebnisrechnung für das Haushaltsjahr abschließt. Die Deckung kann z. B. dadurch gegeben sein, dass in der gemeindlichen Ergebnisrechnung vor der Erfassung der außerplanmäßigen Aufwendungen ein Jahresüberschuss besteht. Das Bestehen der Unabweisbarkeit lässt aber auch zu, dass eine Deckung selbst dann angenommen werden kann, wenn ein Jahresfehlbetrag besteht, denn den zusätzlichen Aufwendungen bzw. der Erhöhung des Jahresfehlbetrages steht zum Zeitpunkt des Jahresabschlusses das gemeindliche Eigenkapital gegenüber.

In den Fällen, in denen zu diesem Zeitpunkt bereits ein Fehlbetrag vorliegt, der sich durch die außerplanmäßigen Aufwendungen noch erhöhen wird, ist die Unabweisbarkeit der außerplanmäßigen Aufwendungen besonders zu prüfen. Soweit die wirtschaftliche Zurechnung haushaltsmäßig einer gemeindlichen Verpflichtung gleichkommt, muss die erforderliche „Deckung“ der Aufwendungen durch die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage erfolgen. In den Fällen, in denen die „Deckung“ in Form einer Verringerung der allgemeinen Rücklage erfolgt, kann es ggf. zu einer Überschreitung der Schwellenwerte des § 76 GO NRW mit den daraus entstehenden Konsequenzen für die gemeindliche Haushaltswirtschaft kommen.

Die Gemeinde sollte sich daher bemühen, bereits bei der Aufstellung ihrer Haushaltsplanung die bestehenden Risiken für ihre Vermögenslage möglichst wirklichkeitsnah einzuschätzen. Die Betrachtung und Bewertung ist dabei nicht auf die gemeindlichen Finanzanlagen zu beschränken. Es sind auch die Risiken bei ihren noch nicht erfüllten Ansprüchen bzw. Forderungen, z. B. Ausfall- und Beitreibungsrisiken zu bewerten. Soweit absehbar ist, dass es ggf. zu einem Verzicht auf gemeindliche Ansprüche bzw. Forderungen im Haushaltsjahr kommen wird, sollten die daraus entstehenden Aufwendungen im entsprechenden Umfang bereits im gemeindlichen Ergebnisplan veranschlagt werden. Aus solchen örtlichen Gegebenheiten erst im Jahresabschluss entstehende außerplanmäßige Aufwendungen sollten möglichst ganz oder teilweise vermieden werden.

## **2.2 Das Verfahren im Jahresabschluss**

Die Vorschrift sieht vor, dass über die Leistung über- und außerplanmäßiger Aufwendungen der Kämmerer, und wenn ein solcher nicht bestellt ist, der Bürgermeister entscheidet. Bei erheblichen über- und außerplanmäßigen Aufwendungen ist die vorherige Zustimmung des Rates einzuholen. Diese Verfahrensvorgaben gelten auch für überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen, die der Gemeinde erst nach Ablauf des Haushaltsjahres im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses bekannt werden. In diesen Fällen ist jedoch ein gesondertes Verfahren, dass zusätzlich zum Aufstellungsverfahren des gemeindlichen Jahresabschlusses durchzuführen wäre, nicht sachgerecht. Der Kämmerer, der Bürgermeister und der Rat der Gemeinde sind bereits im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses entsprechend ihrer Entscheidungskompetenz verantwortlich tätig, sodass sie dabei den noch dem abgelaufenen Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnenden überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen zustimmen können.

Die Gemeinde sollte daher die beiden gesetzlich bestimmten Verfahren miteinander verknüpfen. Dabei muss für die benannten Verantwortlichen der Gemeinde erkennbar und klar sein, dass im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses auch eine Entscheidung oder eine Zustimmung zu überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen zu erteilen ist. In den Unterlagen zum gemeindlichen Jahresabschluss müssen deshalb die entsprechenden Informationen in geeigneter Form enthalten sein. Die Zusammenführung der Verfahren ist wegen der Pflicht des Kämmerers zur Aufstellung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses, der Pflicht des Bürgermeisters zur Bestätigung dieses Entwurfs und der Pflicht des Rates zur Feststellung des Jahresabschlusses haushaltsrechtlich als geboten anzusehen (vgl. § 95 Absatz 3 und § 96 Absatz 1 GO NRW).

Die Zusammenführung der Verfahren ist auch sachgerecht, denn der gemeindliche Jahresabschluss muss ein zutreffendes Bild über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde vermitteln. Dazu gehört auch eine zutreffende Periodenabgrenzung, sodass im Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses eine gemeindliche Pflicht entstehen kann, entstandene Aufwendungen in dem Haushaltsjahr nachzuweisen, dem diese wirtschaftlich zuzurechnen sind. Die Vorgabe der Vorschrift über eine „vorherige Zustimmung des Rates“ bei einer Erheblichkeit steht dem nicht entgegen, denn der Rat erteilt seine „vorherige“ Zustimmung durch seinen Beschluss. Erst dann steht das Jahresergebnis, i.d.R. einschließlich der betreffenden überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen, förmlich fest. Die Zusammenführung der Verfahren beschneidet daher keine haushaltsrechtlichen Entscheidungskompetenzen der benannten Verantwortlichen der Gemeinde, denn ihnen bleibt gleichwohl das Recht, die überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen ggf. auch ablehnen.

## **2.3 Kein Mehrbedarf bei den Auszahlungen**

Unter Beachtung des für die gemeindlichen Zahlungen geltenden Liquiditätsänderungsprinzips oder Kassenwirksamkeitsprinzips können gemeindliche Auszahlungen nach Ablauf des Haushaltsjahres nicht mehr dem abgelaufenen Haushaltsjahr zugerechnet werden. Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses kann daher kein Bedarf der Gemeinde mehr bestehen, noch überplanmäßige und/oder außerplanmäßige Auszahlungen dem

abgelaufenen Haushaltsjahr zuzurechnen. Die strenge Beschränkung in der gemeindlichen Zahlungsabwicklung ergibt sich einerseits aus dem Gebot, im Haushaltsplan nur die voraussichtlich erzielbaren Einzahlungen und die voraussichtlich zu leistenden Auszahlungen zu veranschlagen (vgl. § 11 Absatz 3 GemHVO NRW).

Andererseits ergibt sich die Zuordnung auf daraus, dass die Einzahlungen bei ihrem Eingang bei der Gemeinde und die Auszahlungen bei ihrer Leistung durch die Gemeinde erfassen und zu dokumentieren sind (vgl. § 30 Absatz 1 GemHVO NRW). Die gemeindlichen Zahlungen dürfen daher innerhalb eines Haushaltsjahres weder dem vorherigen bereits abgelaufenen Haushaltsjahr noch dem künftigen Haushaltsjahr zugeordnet werden. Ein Mehrbedarf bei den Ermächtigungen für Auszahlungen für das abgelaufene Haushaltsjahr kann sich daher nach Ablauf des Haushaltsjahres nicht mehr ergeben.

#### **2.4 Die Berichtigung von Forderungen**

Bei jedem noch nicht erfülltem Anspruch der Gemeinde bzw. bei ihren Forderungen bestehen Risiken, z.B. Ausfallrisiken und Beitreibungsrisiken. Bereits im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung müssen daher die gemeindlichen Ansprüche bzw. Forderungen hinsichtlich ihres Ausfallrisikos im Haushaltsjahr beurteilt werden. Gemeindliche Forderungen, bei denen es an einer Durchsetzbarkeit fehlt, sollen in der geschätzten Höhe des Ausfalls möglichst berichtigt werden, soweit sich die Gemeinde für einen Verzicht oder eine langfristige Unterbrechung der Verfolgung ihres Anspruches entscheidet (vgl. § 26 GemHVO NRW). Eine Berichtigung gemeindlicher Forderungen kann z.B. auch notwendig werden, wenn gesetzliche Änderungen erfolgt sind, die u.U. eine Rückwirkung entfalten und dadurch sich auf von der Gemeinde bilanzierte Forderungen auswirken können.

Die Berichtigung einer gemeindlichen Forderung auf den niedrigeren beizulegenden Wert bedeutet für die Gemeinde ein Verzicht auf ihre Ansprüche. Daher muss die Durchführung einer bilanziellen Wertberichtigung einerseits im Zusammenhang mit den haushaltsrechtlichen Vorschriften erfolgen. Es kann sich daher aus den örtlichen Verhältnissen heraus ein Bedarf für über- und/oder außerplanmäßige Aufwendungen im gemeindlichen Jahresabschluss ergeben.

Andererseits sollen gemeindliche Wertberichtigungen, soweit diese für das Haushaltsjahr vorhersehbar oder schätzbar sind, bereits im gemeindlichen Ergebnisplan als Aufwendungen veranschlagt werden. Nach der gemeindlichen Praxis dürfen sich Entscheidungen zu über- und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses nicht vermeiden lassen. Es wird i.d.R. erst zu diesem Zeitpunkt über die Vornahme von Wertberichtigungen entschieden, unabhängig davon, ob diese als Einzelwertberichtigungen oder als Pauschalwertberichtigungen vorgenommen werden.

### **3. Über- und Außerplanmäßigkeit und Ermächtigungsübertragung**

Im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft können Ermächtigungen für über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen erforderlich werden, wenn der Bedarf dafür im Haushaltsjahr als unabweisbar einzustufen ist. Jedoch kann sich die haushaltswirtschaftliche Abwicklung dergestalt verändern, dass im Zeitpunkt der Auftragsvergabe zwar eine dringende Notwendigkeit für eine über- oder außerplanmäßige haushaltswirtschaftliche Ermächtigung bestand, die weitere Entwicklung in der Sache aber anders als geplant verlief. In solchen Fällen, in denen das Vorhaben bis zum Ende des Haushaltsjahres nicht abgeschlossen werden kann, gleichwohl aber auch nicht abgebrochen werden kann, bedarf es einer Übertragung der über- oder außerplanmäßig bereitgestellten Aufwendungen und Auszahlungen, soweit die Ermächtigung noch nicht in Anspruch genommen worden ist.

Eine Übertragung der im Haushaltsjahr zusätzlich bereitgestellten Ermächtigungen für über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen nach § 22 GemHVO NRW bedeutet eine Verschiebung auf einen späte-

ren Zeitpunkt im nächsten Haushaltsjahr und damit grundsätzlich den Wegfall der anlassbezogen Unabweisbarkeit und des Bedarfs im Haushaltsjahr. Grundsätzlich besteht daher systembedingt kein Anlass, dringend eingeforderte und bereitgestellte Ermächtigungen für unabweisbare Aufwendungen und Auszahlungen, die aus unterschiedlichen Gründen dann aber nicht in Anspruch genommen wurden, ins folgende Haushaltsjahr zu übertragen. Gleichwohl können sich örtlich besondere Fallgestaltungen ergeben, sodass Übertragungen von Ermächtigungen, die für über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen bereitgestellt wurden, sachgerecht und unverzichtbar sind.

Eine Übertragung von über- und außerplanmäßig bereitgestellten Aufwendungen und Auszahlungen kann als zulässig angesehen werden, wenn bei der Gemeinde weiterhin ein Bedarf dafür besteht. Diese Ermächtigungsübertragung tangiert nicht das Budgetrecht des Rates der Gemeinde, denn nach § 22 GemHVO NRW muss die Gemeinde bei einer Ermächtigungsübertragung nicht zwischen planmäßigen und über- oder außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen unterscheiden. Die im Haushaltsjahr zusätzlich bereitgestellten Ermächtigungen für über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen führen daher bei einer Übertragung ebenfalls zu einer Planfortschreibung der betreffenden Haushaltspositionen im Haushaltsplan für das folgende Haushaltsjahr. Auf diese Ermächtigungen findet dann auch die Regel Anwendung, dass die übertragenen Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde bis zum Ende des Haushaltsjahres verfügbar bleiben, in das die Ermächtigungen übertragen wurden (vgl. § 22 Absatz 1 GemHVO NRW). Die übertragenen Ermächtigungen für Auszahlungen für Investitionen bleiben dabei bis zur Fälligkeit der letzten Zahlung für ihren Zweck verfügbar (vgl. § 22 Absatz 2 GemHVO NRW).

#### **4. Über- oder außerplanmäßige Verfügungsmittel**

Zu den Verfügungsmitteln des Bürgermeisters besteht die ausdrückliche haushaltsrechtliche Festlegung, dass diese Haushaltsmittel nicht überschritten werden dürfen (vgl. § 15 Satz 2 GemHVO NRW). Die Regelung trägt dem Umstand Rechnung, dass die Verfügungsmittel ausschließlich zur dienstlichen Aufgabenerledigung des Bürgermeisters oder anderer Verfügungsberechtigter im Haushaltsjahr zur Verfügung stehen. Ein Mehrbedarf an solchen Haushaltsmitteln kann daher nicht damit begründet werden, dass die Verfügungsmittel für Zwecke außerhalb der Aufgabenerfüllung der Gemeinde in Anspruch genommen werden mussten. Ebenso gilt eine ersatzweise Inanspruchnahme für Zwecke, die zwar zum Aufgabenbereich der Gemeinde gehören, für die aber eine Veranschlagung im Haushaltsplan nicht enthalten ist, weil z. B. die Veranschlagung übersehen wurde, nicht als ausreichend. Ein möglicher Mehrbedarf bzw. eine Erhöhung der Verfügungsmittel innerhalb des Haushaltsjahres kann daher auch nicht im Wege der Zulassung überplanmäßiger Aufwendungen erreicht werden. Die im Haushaltsplan veranschlagten Verfügungsmittel stellen den einzuhaltenden Rahmen für die Inanspruchnahme der Verfügungsmittel durch die dazu Berechtigten dar, sodass eine Verstärkung der Verfügungsmittel nur im Rahmen einer Nachtragssatzung nach § 81 GO NRW möglich ist.

#### **5. Über- und Außerplanmäßigkeit bei nicht benötigten Zahlungsmitteln**

Die örtliche Vorschrift nach § 31 GemHVO NRW muss auch Regelungen über die Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel der Gemeinde enthalten. Die Rahmenbedingungen dafür werden durch die Verpflichtung der Gemeinde zur Sicherstellung der Liquidität (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW) sowie zu einer angemessenen Liquiditätsplanung (vgl. § 89 Absatz 1 GO NRW) bestimmt. Auf die festzulegenden Regelungen wirken sich sowohl die Art und Weise der Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel der Gemeinde als auch die Stelle aus, bei der die Zahlungsmittel angelegt werden. Soweit die Anlage der gemeindlichen Zahlungsmittel in Anlageformen und auf Sonderkonten erfolgt, die im Verfügungsbereich der Gemeinde liegen, besteht für die Gemeinde keine Verpflichtung, über das Nachhalten der Kontobewegungen hinaus die entstandenen Zahlungsströme auch in der gemeindlichen Finanzrechnung zu erfassen. Die Gemeinde bleibt wirtschaftlicher Eigentümer ihrer Zahlungsmittel. Es entsteht für die Gemeinde auch keine Auszahlungsverpflichtung gegenüber Dritten, die in der gemeindlichen Finanzrechnung

nachzuweisen wäre. In diesen Fällen kann es deshalb auch kein Sachverhalt der Über- oder Außerplanmäßigkeit im Sinne der Vorschrift entstehen.

Die Gemeinde kann ihre nicht benötigten Zahlungsmittel aber auch Dritten vorübergehend zur Verfügung stellen, z. B. im Rahmen eines Cash-Poolings. Sie kann aber auch andere Anlageformen wählen, wenn dabei die o.a. Rahmenbedingungen eingehalten werden. Solche Fälle führen regelmäßig dazu, dass die Gemeinde nicht mehr wirtschaftlicher Eigentümer der hingegebenen Zahlungsmittel ist. Diese Sachlage erfordert, dass die Gemeinde die getätigten Zahlungen in ihrer Finanzrechnung erfassen muss. Es kann daher der Fall einer über- oder außerplanmäßigen Auszahlung eintreten, die dann entsprechend der von der Gemeinde getroffenen örtlichen Regelungen haushaltsmäßig abzuwickeln ist. In diesem Zusammenhang sollte die Gemeinde deshalb und wegen der oftmals kurzfristigen Entscheidung über die Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel und der möglicherweise entstehenden überplanmäßigen Auszahlungen prüfen, ob die für über- oder außerplanmäßigen Auszahlungen örtlich festgelegten Wertgrenzen auch für diese Sachverhalte brauchbar sind. Für die Fälle der Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel bei Dritten bietet es sich deshalb an, gesonderte örtliche Rahmenbedingungen in Anlehnung an die haushaltsmäßigen Gegebenheiten zu schaffen, wie es die Vorschrift ausdrücklich vorsieht.

## **6. Die Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage**

Für die Gemeinde ist es zulässig, entstehende Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen und aus Wertminderungen von Finanzanlagen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen. Derartige Aufwendungen sind in der Weise in die gemeindliche Ergebnisrechnung einzubeziehen, dass diese Aufwendungen nachrichtlich nach dem Jahresergebnis anzugeben sind. Diese Aufwendungen berühren dadurch nicht die Haushaltsplanung, auch wenn die Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen von der Gemeinde auch nachrichtlich im Ergebnisplan enthalten sein sollen, sofern dafür die Voraussetzungen der Veranschlagung erfüllt werden können.

Die Einbeziehung in den Ergebnisplan nach dem Jahresergebnis der Gemeinde bewirkt dabei nicht, dass solche Aufwendungen der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans zugerechnet werden müssen. Die Aufwendungen entstehen nicht im Rahmen des gemeindlichen Haushaltsplans und sollen nicht der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zugerechnet werden. Sie sollen deshalb auch nicht haushaltsmäßig als zusätzlich eingestuft und von der Gemeinde als überplanmäßige oder außerplanmäßige Aufwendungen im Sinne der Vorschrift behandelt werden. Die Aufwendungen der Gemeinde, die mit der allgemeinen Rücklage verrechnet werden können, unterliegen daher auch nicht den Voraussetzungen und dem Zustimmungsverfahren für überplanmäßige oder außerplanmäßige Aufwendungen nach dieser Vorschrift. Diese haushaltsrechtliche Einordnung der Verrechnung baut auf der entsprechenden gesetzlichen Entscheidung des Landesgesetzgebers auf, auch wenn dieser die Regelung in der Gemeindehaushaltsverordnung verankert hat.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Zulässigkeit von über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen):**

##### **1.1.1 Der Begriff "Nicht geplant"**

Der Rat der Gemeinde hat im Rahmen seines Beschlusses über die gemeindliche Haushaltssatzung die aus seiner Sicht für die Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr notwendigen Ermächtigungen beschlossen. Er hat damit aufgrund der seinem Beschluss vorausgehenden Haushaltsplanung wichtige Eckwerte für die Ausführung der

gemeindlichen Haushaltswirtschaft festgesetzt. Im Rahmen der Ausführung kann zwar noch ein Bedürfnis für höhere oder neue Aufwendungen und Auszahlungen entstehen, der zugrunde liegende Sachverhalt darf jedoch nicht bereits Gegenstand der Haushaltsplanung in Form der gemeindlichen Haushaltssatzung gewesen sein. Entsprechend muss von der Gemeinde auch die Möglichkeit der Aufstellung einer Nachtragshaushaltssatzung geprüft werden,

Den Entscheidungsbefugten für über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen steht es in diesem Zusammenhang nicht zu, sich über den Weg der Über- und Außerplanmäßigkeit über Entscheidungen des Rates hinwegzusetzen. Ein gemeindlicher Sachverhalt, der einen Anlass für über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen im Haushaltsjahr darstellt, muss daher grundsätzlich unvorhersehbar bzw. im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Haushaltsplans nicht geplant gewesen sein. Eine solche Unvorhersehbarkeit kann auch als gegeben angenommen werden, wenn ein gemeindlicher Sachverhalt erst im Laufe des Haushaltsjahres eine solche Bedeutung erlangt, dass daraus eine Dringlichkeit hinsichtlich der Umsetzung durch die Gemeinde entsteht.

### 1.1.2 Der Begriff "unabweisbar"

Nach der Vorschrift sind über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen nur zulässig, wenn sie im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft unabweisbar sind. Der Begriff der Unabweisbarkeit ist vom Gesetzgeber nicht näher definiert worden. Er stellt auf die dringende sachliche Notwendigkeit bzw. Eilbedürftigkeit der Umsetzung einer gemeindlichen Maßnahme im Haushaltsjahr ab, bei der eine Verschiebung der notwendigen Aufwendungen und Auszahlungen auf einen späteren Zeitpunkt nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzweckmäßig wäre. Grundsätzlich bestimmt der Rat der Gemeinde über die Gestaltung der Aufwendungen und Auszahlungen, sodass das Vorliegen einer Unabweisbarkeit eine erhebliche Bedeutung für die Ausübung der Entscheidung zu über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen hat. Der Kämmerer oder der Bürgermeister sollten daher ihre Entscheidung dazu ausreichend begründen und dokumentieren.

### 1.1.3 Die Ermittlung des Mehrbedarfs

Die Gemeinde muss bei einem Bedarf für über- oder außerplanmäßige Ermächtigungen aufgrund rechtlicher oder faktischer Zwänge weder sachlich noch zeitlich eine Handlungsalternative im Haushaltsjahr haben. Im Bedarfsfalle ist deshalb sorgfältige Analyse durch die Gemeinde notwendig, um einen Mehrbedarf gegenüber den bestehenden haushaltsplanmäßigen Ermächtigungen festzustellen und zu belegen. Dafür soll das nachfolgende Schema einen Einstieg bieten (vgl. Abbildung).

Der Bedarf für überplanmäßige Ermächtigungen		
	INHALTE	EURO
<b>Haushaltspositionen des Ergebnisplans oder des Finanzplans</b>	<b>Haushaltsansatz nach Haushaltsplan</b> + übertragene Ermächtigungen aus dem Vorjahr +/- Veränderung durch eine Nachtragssatzung +/- Veränderung durch örtliche Entscheidungen (z.B. Deckung)	
	= <b>Fortgeschriebener Haushaltsansatz</b> (Gesamtermächtigung) - Bisherige Inanspruchnahme - Vormerkungen	

<b>Der Bedarf für überplanmäßige Ermächtigungen</b>		
	= <b>noch verfügbare Ermächtigungen</b> - Mehrbedarf	
	= <b>Bedarf für eine überplanmäßige Ermächtigung</b>	

*Abbildung 89 „Der Bedarf für überplanmäßige Ermächtigungen“*

Die Gemeinde muss bei einem Bedarf für über- oder außerplanmäßige Ermächtigungen aufgrund rechtlicher oder faktischer Zwänge weder sachlich noch zeitlich eine Handlungsalternative im Haushaltsjahr haben. Im Bedarfsfalle ist deshalb sorgfältige Analyse durch die Gemeinde notwendig, um einen Mehrbedarf gegenüber den bestehenden haushaltsplanmäßigen Ermächtigungen festzustellen und zu belegen.

## **1.2 Zu Satz 2 (Notwendigkeit einer Deckung der zusätzlichen Aufwendungen und Auszahlungen):**

### **1.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Eine wichtige Voraussetzung bei der gemeindlichen Entscheidung über die über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen ist, dass in jedem haushaltswirtschaftlichen Einzelfall eine „Deckung“ dafür im laufenden Haushaltsjahr gewährleistet sein muss, damit dem gesetzlichen Erfordernis des Haushaltsausgleichs ständig Genüge getan und nicht durch zusätzliche Aufwendungen ein nicht geplanter Jahresfehlbetrag in Kauf genommen wird. Die Regelung verlangt daher ein flexibles haushaltswirtschaftliches Handeln der gemeindlichen Verwaltung in dem durch die Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr festgelegten Rahmen. Bei den Verantwortlichen in der Gemeinde sollte daher unterjährig ein sachgerechter Gesamtüberblick über die Ausgleichs- bzw. Deckungsmöglichkeiten für die möglicherweise entstehenden zusätzlichen Aufwendungen und Auszahlungen bestehen. Diese Notwendigkeit wird für den Kämmerer z. B. durch die ausdrückliche Festlegung in der Vorschrift, dass dieser über die Leistung der zusätzlichen Aufwendungen und Auszahlungen als Finanzverantwortlicher und "zentrale Stelle" zu entscheiden hat, belegt.

Die Gemeinde hat bei einem entstehenden Mehrbedarf z. B. die Möglichkeit zu prüfen, ob deswegen übertragene Ermächtigungen nicht in Anspruch genommenen oder andere vorgesehene Aufwendungen und Auszahlungen ausgesetzt werden. Es ist aber auch möglich, Mehrerträge, die im Haushaltsjahr erzielt werden, oder Mehreinzahlungen, die im Haushaltsjahr eingehen, für die benötigte „Deckung“ der zusätzlichen Aufwendungen und Auszahlungen zu nutzen. Der Grundsatz der Ordnungsmäßigkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gebietet daher die Prüfung, ob die als Deckung für die zusätzlichen Aufwendungen und Auszahlungen vorgesehenen Haushaltsmittel nicht bereits an anderer Stelle der gemeindlichen Haushaltswirtschaft genutzt werden oder als Deckungsmittel für andere Zwecke vorgesehen sind. In diese Prüfung ist auch die Bewirtschaftung der gemeindlichen Budgets einzubeziehen, bei denen die Summe der Aufwendungen für die haushaltsmäßige Bewirtschaftung verbindlich ist. Bei zusätzlichen Aufwendungen muss aber gleichwohl auch bei den gemeindlichen Budgets ein Zusammenhang mit dem im Haushaltsplan dafür enthaltenen Haushaltspositionen bestehen oder hergestellt werden.

Die Vorgabe einer unmittelbaren Deckung dient dabei dem Budgetrecht des Rates, der durch die gemeindliche Haushaltssatzung einen einzuhaltenden Rahmen für die Ausführung der Haushaltswirtschaft unter Berücksichtigung der jährlichen Haushaltsausgleichsverpflichtung beschließt. Es bietet sich in besonderen Fällen ggf. auch eine „freiwillige“ Nachtragssatzung nach § 81 GO NRW an, um die bereits „veraltete“ Haushaltssatzung der aktuellen haushaltswirtschaftlichen Entwicklung und Haushaltsplanung der Gemeinde anzupassen, bevor zusätzliche bzw. über die Ermächtigungen im Haushaltsplan hinausgehende Aufwendungen von der Gemeinde geleistet werden, z. B. um gemeindliche Rechtspflichten zu erfüllen. Sofern solche Rechtspflichten im Haushaltsjahr neu

entstehen, muss das Eingehen der Verpflichtungen durch die Gemeinde in Einklang mit ihren haushaltsmäßigen Möglichkeiten für das Haushaltsjahr stehen.

In den Fällen, in denen gemeindliche Rechtspflichten unvorhersehbar entstehen, und die Gemeinde vor deren Erfüllung keine Möglichkeit mehr hat, die haushaltsmäßigen Voraussetzungen dafür zu schaffen, sollte die Entscheidung über die Leistung der zusätzlichen Aufwendungen und Auszahlungen vom Rat getroffen werden, auch wenn im Einzelfall dieser Mehrbedarf ggf. tatsächlich nicht erheblich im Sinne der sonst notwendigen Einholung der vorherigen Zustimmung des Rates ist. Nach Ablauf des Haushaltsjahres weist der im gemeindlichen Jahresabschluss in den Teilergebnisrechnungen und Teilfinanzrechnungen enthaltene Plan-/Ist-Vergleich dann zwar regelmäßig den entstandenen Mehrbedarf an Aufwendungen und Auszahlungen aus, gleichwohl führt die gesetzlich erforderliche Deckung im Haushaltsjahr nicht dazu, dass in diesem rechnungsmäßigen Vergleich zwischen dem Plan-Wert und dem Ist-Wert keine Differenz, z. B. aus anderen haushaltswirtschaftlichen Gründen, mehr bestehen kann.

### **1.2.2 Die Deckung im Einzelfall**

Bei einer ordnungsmäßigen Abwicklung und Entscheidung über die Einzelfälle von über- und außerplanmäßigen Aufwendungen muss von der Gemeinde gesichert sein, dass eine Deckung der zusätzlichen Aufwendungen und Auszahlungen im Zeitpunkt der Entscheidung gewährleistet ist. Sie muss dabei im Haushaltsjahr sicherstellen, dass die „Deckungsmittel“ tatsächlich für den vorgesehenen Zweck verfügbar sind. Es ist daher nicht als ausreichend anzusehen, wenn die Deckung erst zu einem späteren Zeitpunkt im Haushaltsjahr hergestellt wird, auch wenn die Vorschrift die Gewährleistung der Deckung "nur" im laufenden Haushaltsjahr fordert. Diese gesetzliche Regelung lässt dabei jedoch nicht zu, die Deckung erst im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses, also nach Ablauf des Haushaltsjahres, herzustellen.

Bei der Herstellung der Deckung für zusätzliche Aufwendungen und Auszahlungen darf das gesetzliche Gebot über den jährlichen Haushaltsausgleich nicht außer Betracht bleiben (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Die Entscheidung über eine Deckung der zusätzlichen Aufwendungen darf daher nicht zu einem Jahresfehlbetrag in der gemeindlichen Ergebnisrechnung führen. Diese Vorgabe gilt in jedem Einzelfall, auch wenn bei ausreichender Deckung der über- und außerplanmäßigen Aufwendungen, z. B. durch Mehrerträge, der Haushaltsausgleich im Grundsatz nicht unmittelbar beeinflusst wird. Die Gemeinde darf die Deckung von zusätzlichen Aufwendungen und Auszahlungen zudem haushaltsmäßig nicht auf eine produktbezogene oder produktgruppenbezogene "Gesamtdeckung" beziehen oder entsprechend herstellen. Sie muss auch nicht im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses eine solche „Gesamtdeckung“ innerhalb des Haushalts oder der produktorientierten Teilpläne als "Deckung innerhalb des Haushaltsjahres" nachweisen.

### **1.2.3 Die Deckung bei einem geplanten Jahresfehlbetrag**

Bei einem im gemeindlichen Ergebnisplan (vgl. § 2 GemHVO NRW) ausgewiesenen negativen Jahresergebnis darf durch die über- und außerplanmäßigen Aufwendungen das geplante Defizit nicht vergrößert werden. Diese Vorgabe entspricht der Grundregel, dass das gesetzliche Gebot über den jährlichen Haushaltsausgleich bei der Herstellung der Deckung für zusätzliche Aufwendungen und Auszahlungen nicht außer Betracht bleiben darf (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Die Gemeinde muss daher ggf. auf überplanmäßige oder außerplanmäßige Aufwendungen verzichten, wenn nicht durch einen Verzicht auf geplante Aufwendungen an anderer Stelle ihres Haushalts bzw. Ermächtigungen die Deckung des Mehrbedarfs hergestellt werden kann.

### **1.3 Zu Satz 3 (Entscheidungsbefugnisse):**

#### **1.3.1 Die Entscheidungsbefugnis des Kämmerers**

Die Regelungen über den Umgang mit überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen bei der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sollen zum flexiblen Handeln in der gemeindlichen Verwaltung beitragen, aber auch bewirken, dass der Rat der Gemeinde nicht in allen Fällen einer dringenden Abweichung vom gemeindlichen Haushaltsplan mit der Sache befasst wird. Die Vorschrift sieht daher für notwendige Planabweichungen eine Entscheidungsbefugnis für den Kämmerer vor, weil solche Abweichungen im Grundsatz immer finanzwirtschaftliche Auswirkungen haben.

Mit der Entscheidung des Kämmerers über die Leistung von überplanmäßigen oder außerplanmäßigen Aufwendungen oder Auszahlungen wird die ansonsten notwendige Ermächtigung im gemeindlichen Haushaltsplan ersetzt. Eine solche haushaltsmäßige Ermächtigung kann ggf. aber auch im Rahmen einer Nachtragssatzung nach § 81 GO NRW durch die Einbeziehung der bereits durch den Kämmerer ausgesprochenen Ermächtigungen in den Nachtragshaushaltsplan nach § 10 GemHVO NRW nachgeholt werden. Im örtlichen Einzelfall kann die Entscheidungsbefugnis aber auch dem Rat zu stehen.

#### **1.3.2 Die Entscheidungsbefugnis des Bürgermeisters**

Nach der Vorschrift entscheidet über die Leistung von überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen der Bürgermeister, wenn ein Kämmerer nicht bestellt ist, und der Rat der Gemeinde keine andere Regelung getroffen hat. Bei der Gemeinde kann ein vom Bürgermeister bestellter oder ein beauftragter Kämmerer tätig sein, denn nur in kreisfreien Städten ist ein vom Rat gewählter Beigeordneter zum Kämmerer zu bestellen (vgl. § 71 Absatz 4 GO NRW). In den Fällen, in denen in der Gemeinde ein bestellter Kämmerer tätig ist, hat dieser die Zuständigkeit und das Recht, alle Aufgaben durchzuführen, die durch die Gemeindeordnung und die Gemeindehaushaltsverordnung dem Kämmerer zugewiesen sind. Soweit der Kämmerer vom Bürgermeister beauftragt worden ist, stehen ihm aufgrund der Regelung „soweit er nicht bestellt ist“, nicht die Rechte eines vom Bürgermeister bestellten Kämmerer zu (vgl. § 83 GO NRW und § 24 GemHVO NRW).

Eine Entscheidung über überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen ist als eine organgleiche Handlung zu bewerten. Der Bürgermeister sollte daher bei einem Kämmerer klarstellen, ob er diesen im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschriften bestellt oder beauftragt hat. Soweit der Bürgermeister keine dahingehenden Festlegungen getroffen trifft, ist regelmäßig von der Bestellung eines Kämmerers auszugehen, denn der Bürgermeister hätte ansonsten wichtige haushaltsmäßige Entscheidungsbefugnisse nicht übertragen. Wenn ein Kämmerer lediglich beauftragt worden ist, obliegt die Entscheidungsbefugnis über überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen dem Bürgermeister.

#### **1.3.3 Die Entscheidungsbefugnis des Rates**

Nach der Vorschrift hat der Rat der Gemeinde die Möglichkeit, die gesetzliche Zuständigkeit des Kämmerers sowie des Bürgermeisters über die Leistung von über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen zu entscheiden, an sich zu ziehen. Der Kämmerer oder der Bürgermeister soll nach der Vorschrift von ihrem Recht der Entscheidungsbefugnis dann Gebrauch machen können, soweit der Rat keine andere Regelung dazu getroffen hat. Dem Rat obliegt sowohl die Rechtsetzung in gemeindlichen Angelegenheiten als auch die Erledigung von Verwaltungsaufgaben, auch wenn er wegen der Vielzahl der gemeindlichen Geschäftsvorfälle nicht in allen Verwaltungsangelegenheiten selbst durch Beschluss entscheiden kann. Die Regelung soll daher bewirken, dass das Budgetrecht des Rates im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft so wenig wie

möglich eingeschränkt wird. Außerdem soll die Regelung über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen nicht der Allzuständigkeit des Rates nach § 41 Absatz 1 GO NRW entgegenstehen.

Es ist deshalb örtlich zu entscheiden, ob der Rat der Gemeinde eine andere Regelung über die Entscheidungsbefugnis über die Leistung von über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen als gesetzlich vorgesehen, treffen soll. Soweit von der Möglichkeit Gebrauch gemacht werden soll, ist nach der Vorschrift zu berücksichtigen, dass der Rat die Entscheidungsbefugnis nur auf sich zurückholen oder einer anderen Stelle in seinem Zuständigkeitsbereich, z.B. dem Finanzausschuss nach § 57 Absatz 2 GO NRW, übertragen kann. Dem Rat der Gemeinde steht es daher nicht zu, eine Stelle innerhalb der gemeindlichen Verwaltung als „andere Stelle“ im Sinne der Vorschrift zu beauftragen, denn in einem solchen Fall würde er in das Organisationsrecht des Bürgermeisters eingreifen (vgl. § 62 GO NRW). Eine Beauftragungsbeschränkung besteht auch in dem Fall, dass der Rat in kreisfreien Städten den Geschäftskreis des Kämmerers als Beigeordneter festzulegen hat (vgl. § 73 Absatz 1 Satz 2 GO NRW).

Im Falle einer vom Rat zu treffenden anderen Regelung über die Entscheidungsbefugnis über die Leistung von über- und außerplanmäßigen Aufwendungen bietet es sich an, diese als Satzungsregelung zu behandeln, denn dieses stellt eine gemeindliche Angelegenheit dar, die in der gemeindlichen Hauptsatzung, die von der Gemeinde zu erlassen ist, verankert werden kann (vgl. § 7 Absatz 3 GO NRW). Diese Abgrenzung ist sachgerecht und steht in Einklang mit dem allgemeinen Übertragungsrecht des Rates nach § 41 Absatz 2 GO NRW. Außerdem ist zu berücksichtigen, dass in den Fällen, in denen der Rat eine andere Regelung im Sinne der Vorschrift trifft, gleichzeitig dem Bürgermeister die ihm gesetzlich zugestandene Entscheidungsbefugnis entzogen wird.

#### **1.4 Zu Satz 4 (Delegationsbefugnis des Kämmerers):**

Nach der Vorschrift kann der Kämmerer mit Zustimmung des Bürgermeisters und des Rates der Gemeinde seine Entscheidungsbefugnis über die Leistung überplanmäßiger und außerplanmäßiger Aufwendungen und Auszahlungen auf andere Bedienstete übertragen. Die Flexibilität des verwaltungsmäßigen Handelns sowie die eigenverantwortliche Haushaltsbewirtschaftung der Gemeinde werden durch diese Delegationsbefugnis verstärkt. Insbesondere wenn bei der Gemeinde eine durchgängige Budgetbildung unter Einbindung der Verantwortlichkeiten in der gemeindlichen Verwaltung besteht, kann es örtlich sachgerecht sein, einen gesonderten Befugnisrahmen unter Einbeziehung der Geschäftskreise der Beigeordneten festzulegen, der die Budgetbildung zur Haushaltsbewirtschaftung berücksichtigt (vgl. § 73 GO NRW).

Eine Übertragung der Entscheidungsbefugnis über die Leistung überplanmäßiger und außerplanmäßiger Aufwendungen und Auszahlungen vor Ort kann daher ein Teil der Budgetregeln der Gemeinde sein. Solche Regeln könnten auch, wenn sie grundsätzlich für alle Budgets gelten sollen, auch in der Haushaltssatzung der Gemeinde verankert werden. Damit werden für den Rat, aber auch für die anderen Adressaten der jährlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde, die Verantwortlichkeiten transparent und nachvollziehbar. Soweit der Kämmerer von seiner Delegationsbefugnis Gebrauch macht, hat er zu beachten, dass dadurch nicht der gesetzlich bestimmte Haushaltsausgleich sowie die Sicherstellung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung gefährdet wird, sodass vor Ort für ausgewählte Sachverhalte zu prüfen ist, ob ggf. Zustimmungsvorbehalte für den Kämmerer notwendig sind und ob und wie unterjährige Kontrollen erfolgen sollen.

## **2. Zu Absatz 2 (Zustimmung des Rates bei Erheblichkeit)**

### **2.1 Zu Satz 1 (Beteiligung des Rates):**

#### **2.1.1 Die Festlegung der „Erheblichkeit“**

Die Regelung in der haushaltsrechtlichen Vorschrift, dass überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen der Gemeinde, wenn sie erheblich sind, der vorherigen Zustimmung des Rates bedürfen, stellt eine Ausprägung des Budgetrechts des Rates der Gemeinde dar. Für diese Mitwirkungspflicht des Rates ist vom Landesgesetzgeber kein allgemeingültiger Maßstab festgelegt, sondern der Begriff „erheblich“ als Abgrenzungskriterium verwendet worden. Dieser unbestimmte Rechtsbegriff ist von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse näher auszugestalten. Aus dem haushaltsmäßigen Zusammenhängen ist dafür ableitbar, dass bei der Ausfüllung dieses Begriffes das Verhältnis der vorgesehenen überplanmäßigen oder außerplanmäßigen Aufwendungen oder Auszahlungen zu der jeweils betroffenen Haushaltsposition als wichtigster Tatbestand zu berücksichtigen ist. Diese Betrachtung wird am ehesten den jeweiligen gemeindlichen Verhältnissen gerecht. Die Möglichkeit für die Gemeinde, den Begriff „erheblich“ selbst auszugestalten, stärkt die Eigenverantwortung der Gemeinde für ihr haushaltswirtschaftliches Handeln.

Die in der Vorschrift enthaltenen Regelungen stellen abstimmungsbedürftige Sachverhalte dar. So erfordert z.B. die örtliche Ausgestaltung des unbestimmten Rechtsbegriffs „erheblich“ die Zustimmung des Rates der Gemeinde als auch der gemeindlichen Verwaltung. Die Notwendigkeit dazu wird auch dadurch deutlich, dass die anderen geringeren überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen dem Rat zur Kenntnis zu bringen sind. Die abstimmungsbedürftigen Sachverhalte, einschließlich der Abgrenzung der örtlichen Erheblichkeit, erfordern eine „gemeinsame“ Entscheidung vom Rat und der gemeindlichen Verwaltung. In diesem Zusammenhang kann z.B. auch eine Festlegung in der jährlichen Haushaltssatzung nach § 78 GO NRW sachgerecht sein. Die örtliche Haushaltssatzung kann weitere Vorschriften enthalten, die sich auf gemeindliche Aufwendungen und Auszahlungen beziehen (vgl. § 78 Absatz 2 Satz 2 GO NRW).

#### **2.1.2 Die Zustimmung des Rates**

##### **2.1.2.1 Die vorherige Zustimmung**

Die erheblichen überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen tangieren oftmals die Ziele und Zwecke der im Haushaltsplan enthaltenen und durch den Rat der Gemeinde erteilten Ermächtigungen. Zu den gesetzlich festgelegten Pflichten gehört deshalb, dass vorgesehene überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen, die erheblich im Sinne der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sind, der vorherigen Zustimmung des Rates bedürfen.

Für die Abgrenzung der Erheblichkeit und damit für das Zustimmungserfordernis ist in der Vorschrift kein konkreter Maßstab festgelegt worden. Es muss daher von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse eine sachgerechte Anwendung des Begriffs „erheblich“ festgelegt werden. Die gemeindliche Verwaltung soll dabei eine geeignete Festlegung in gemeinsamer Verantwortung mit dem Rat treffen. In diesem Zusammenhang ist auch die zeitliche Handhabung der Einholung der Zustimmung zu klären, z.B. im Falle einer besonderen Dringlichkeit oder letztmalig im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses.

##### **2.1.2.2 Die Zustimmung durch eine Dringlichkeitsentscheidung**

In Angelegenheiten, die der Beschlussfassung des Rates der Gemeinde unterliegen und bei denen die Entscheidung darüber nicht rechtzeitig möglich ist oder nicht aufgeschoben werden kann, weil sonst erhebliche Nachteile

oder Gefahren für die Gemeinde entstehen können, kann ggf. der Bürgermeister zusammen mit einem Ratsmitglied über die gemeindliche Angelegenheit entscheiden (vgl. § 60 Absatz 1 GO NRW). Eine derartige Dringlichkeitsentscheidung kann für alle gemeindlichen Angelegenheiten in Betracht kommen, insbesondere als Entscheidung in Einzelfällen.

In Ausnahmefällen können auch erhebliche überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen der Gemeinde so dringlich sein, dass für die Einholung der vorherigen Zustimmung des Rates seine nächste Sitzung nicht abgewartet werden kann. In solchen eilbedürftigen Fällen bietet es sich an, dass der Bürgermeister zusammen mit einem Ratsmitglied eine Entscheidung trifft, um das notwendig gewordene haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde zeitnah zu ermöglichen. Eine solche Entscheidung hat wie alle Dringlichkeitsentscheidungen jedoch nur einen vorübergehenden Charakter und ist dem Rat der Gemeinde anschließend zur Genehmigung vorzulegen (vgl. § 60 Absatz 1 Satz 3 GO NRW).

### **2.1.2.3 Die Zustimmung im Jahresabschluss**

Im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses kann sich oftmals erst ergeben, dass weitere Aufwendungen dem abgelaufenen Haushaltsjahr zuzurechnen sind. Diese überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen sind dann auch in die gemeindliche Ergebnisrechnung aufzunehmen. In solchen Fällen wäre es jedoch nach der Vorschrift erforderlich, vor deren Einbeziehung in die Ergebnisrechnung erst die Zustimmung des Rates dazu einzuholen und danach das Aufstellungsverfahren für den gemeindlichen Jahresabschluss weiter zu betreiben. In solchen Fällen ist der Rat der Gemeinde in seiner Funktion sowohl im Zustimmungsverfahren wie auch im Aufstellungsverfahren gleichermaßen betroffen. Es bietet sich daher für die Gemeinde an, die beiden gesetzlich bestimmten Verfahren miteinander zu verknüpfen. Die Zusammenführung der Verfahren ist sachgerecht und zweckmäßig. Der Rat muss dazu im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses darüber unterrichtet werden, dass er auch eine „gesonderte“ Zustimmung zu den entstandenen überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen gibt.

In einer geeigneten Übersicht sollte dem Rat im Rahmen der Jahresabschlussunterlagen aufgezeigt werden, zu welchen im Haushaltsjahr entstandenen erheblichen überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen er noch seine Zustimmung geben muss. In solchen Fällen kann sich z.B. eine Erweiterung des Plan-/Ist-Vergleichs in der gemeindlichen Ergebnisrechnung anbieten, in dem der Differenzbetrag weiter anlassbezogen aufgegliedert wird. Der Umfang der betreffenden überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen muss dadurch insgesamt erkennbar und nachvollziehbar sein, gleichzeitig aber auch erläutert werden. Soweit eine solche Darstellung in den Teilrechnungen erfolgt, sollte durch eine zusammenfassende zusätzliche Darstellung auch ein Überblick über das Gesamtvolumen der erheblichen überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen gegeben werden. Mit solchen Informationen wird es dem Rat ermöglicht, seine Zustimmung zu solchen Aufwendungen in die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses einzubeziehen.

### **2.1.3 Die Erfüllung der Unterrichtungspflicht**

Zu den gesetzlich festgelegten Unterrichtungspflichten gegenüber dem Rat der Gemeinde gehört, dass überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen, wenn sie nicht erheblich sind, dem Rat zur Kenntnis zu geben sind (vgl. § 83 Absatz 2 GO NRW). Für die Abgrenzung zwischen dem Zustimmungsbedürfnis des Rates bei erheblichen überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen und der Unterrichtungspflicht ist in der Vorschrift kein Maßstab festgelegt worden. Aus dem haushaltsmäßigen Zusammenhang kann dazu abgeleitet werden, dass der Begriff „nicht erheblich“ immer in einem Verhältnis der vorgesehenen überplanmäßigen oder außerplanmäßigen Aufwendungen oder Auszahlungen zu der jeweils betroffenen Haushaltsposition im gemeindlichen Haushaltsplan steht. Die Gemeinde hat diesen Sachverhalt unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse näher auszugestalten.

Diese örtliche Ausgestaltung sollte in Abstimmung mit dem Rat der Gemeinde erfolgen, denn die Vorgabe, dass die nicht erheblichen überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen dem Rat zur Kenntnis zu bringen sind, entlässt die gemeindliche Verwaltung nicht aus der „gemeinsamen“ haushaltswirtschaftlichen Verantwortung, die zusammen mit dem Rat zu tragen ist. In die Abstimmung über die Festlegung der Erheblichkeit sollte daher auch die Unterrichtungspflicht über die unterhalb der Erheblichkeitsschwelle liegenden überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen einbezogen werden. Unter Berücksichtigung der Bedeutung und dem Auftreten von überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen kann die Gemeinde ggf. auch zwischen unterjährigen Informationen und einer gesonderten Unterrichtung im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses unterscheiden.

## **2.2 Zu Satz 2 (Verweis auf § 81 GO NRW):**

Der Verweis in der Vorschrift „§ 81 Absatz 2 GO NRW bleibt unberührt“ soll gewährleisten, dass trotz einer vorherigen Zustimmung des Rates bei erheblichen überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen auf die Aufstellung einer Nachtragssatzung nicht verzichtet werden kann. Soweit dabei ein örtlicher haushaltswirtschaftlicher Sachverhalt vorliegt, der die Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung einer Nachtragssatzung auslöst, muss die Gemeinde entsprechend handeln. Die Gemeinde hat z.B. unverzüglich eine Nachtragssatzung zu erlassen, wenn von der Gemeinde bisher nicht veranschlagte oder zusätzliche Aufwendungen oder Auszahlungen bei einzelnen Haushaltspositionen in einem im Verhältnis zu den Gesamtaufwendungen oder Gesamtauszahlungen erheblichen Umfang geleistet werden müssen. Eine gemeindliche Nachtragssatzung ist aber auch dann zu erlassen, wenn von der Gemeinde Auszahlungen für bisher nicht veranschlagte Investitionen geleistet werden sollen.

Derartige haushaltswirtschaftliche Gegebenheiten führen zu Veränderungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr und werden als so schwerwiegend betrachtet, dass das zu erreichende Gesamtbild der jahresbezogenen Haushaltswirtschaft bzw. die geplante wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde nicht mehr mit der vom Rat beschlossenen Haushaltssatzung in Einklang steht. In solchen Fällen wird es daher als unerlässlich angesehen, dass von der Gemeinde eine Nachtragssatzung zur Haushaltssatzung aufzustellen und zu beschließen ist. Die Gemeinde darf dann ohne eine beschlossene Nachtragssatzung nicht die Aufwendungen entstehen lassen oder die Auszahlungen leisten, deren Bedarf zur Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung einer Nachtragssatzung führt. Sie hat zuvor eine Nachtragssatzung unverzüglich aufzustellen und kann diese nicht auf einen beliebigen späteren Zeitpunkt verschieben.

## **3. Zu Absatz 3 (Deckung für mehrjährige Investitionen):**

### **3.1 Zu Satz 1 (Überplanmäßige Auszahlungen und fortgesetzte Investitionen):**

#### **3.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Das gemeindliche Haushaltsrecht gewährt der Gemeinde bei der haushaltswirtschaftlichen Umsetzung von Investitionsmaßnahmen einen weiten Spielraum. Gleichwohl können trotz sorgfältiger Haushalts- und Bauplanung unvorhersehbare Ereignisse zu Änderungen bei einer begonnenen Investitionsmaßnahme und zu einem Bedarf zur Leistung von gemeindlichen Auszahlungen führen, die nach der Haushaltsplanung erst in einem späteren Haushaltsjahr erfolgen sollten. In solchen Fällen ist vielfach eine Änderung der gemeindlichen Haushaltsplanung durch den Erlass einer Nachtragssatzung nach § 81 GO NRW durch die Gemeinde zu aufwändig, um eine entsprechende Anpassung im gemeindlichen Haushaltsplan des laufenden Haushaltsjahres herbeizuführen.

Durch die Vorschrift werden deshalb überplanmäßige Auszahlungen für gemeindliche Investitionen ausdrücklich für zulässig erklärt, auch wenn ihre Deckung erst im folgenden Haushaltsjahr gewährleistet ist. Sie können ggf. auch bereits im gemeindlichen Finanzplan für das neue Haushaltsjahr veranschlagt worden sein (Haushaltsvorgriff). Eine Voraussetzung für solche gemeindliche Auszahlungen ist jedoch immer, dass es sich um einen Mehrbedarf für die Fortsetzung einer laufenden Investitionsmaßnahme der Gemeinde handeln muss.

Im Rahmen eines solchen Haushaltsvorgriffs sind jedoch keine außerplanmäßigen Auszahlungen für noch anstehende gemeindliche Investitionen zulässig. Sie unterliegen dem Verfahren nach Absatz 1 der Vorschrift. Im Wege dieser Vorschrift werden auch keine Auszahlungen für Investitionsmaßnahmen ermöglicht, die noch nicht im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagt worden sind. Solche Maßnahmen führen zu neuen investiven Auszahlungen, wenn die gemeindlichen Investitionen noch im Haushaltsjahr begonnen werden sollen. Sie lösen die Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung einer Nachtragssatzung aus (vgl. § 81 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW).

### **3.1.2 Die Deckung überplanmäßiger Auszahlungen für Investitionen**

Bei Investitionsmaßnahmen der Gemeinde, für die im gemeindlichen Finanzplan bereits Auszahlungen veranschlagt worden sind, und die im folgenden Jahr fortgesetzt werden, sind überplanmäßige Auszahlungen auch dann zulässig, wenn ihre Deckung erst im folgenden Jahr gewährleistet ist (Haushaltsvorgriff). Mit dieser Vorschrift wird der Gemeinde die Möglichkeit gegeben, bei Bedarf die Auszahlungen für Investitionsmaßnahmen, für die erst im folgenden Haushaltsjahr die notwendigen Ermächtigungen verfügbar wären, in das Haushaltsjahr vorzuziehen. Es wird dabei eine entsprechende Deckung fiktiv unterstellt, denn wäre haushaltsmäßig erst im Folgejahr tatsächlich gegeben. In solchen Fällen erfolgt mit der investiven Auszahlung regelmäßig eine Vermögensänderung bei der Gemeinde, denn der Auszahlung kann z. B. eine Anlage im Bau als gemeindlicher Vermögensgegenstand gegenüberstehen.

Die Möglichkeit, bei investiven Fortsetzungsmaßnahmen entsprechend dem Umsetzungsstand auch Auszahlungen vorzuziehen, denn eine Vorauszahlung ist im Grundsatz nicht zulässig, erhöht das flexible Handeln bei der gemeindlichen Investitionstätigkeit. Sie lässt zudem ein schnelles Reagieren der Gemeinde zu, wenn eine beschleunigte und zügige Weiterführung von gemeindlichen Baumaßnahmen geboten ist. Die Regelung stärkt zudem die gemeindliche Eigenverantwortung und ihr wirtschaftliches Handeln. Sie ist jedoch nicht anwendbar, wenn bisher noch nicht für das Haushaltsjahr veranschlagte Investitionen vorgezogen werden sollen. In diesen Fällen ist die Aufstellung einer Nachtragssatzung durch die Gemeinde zwingend erforderlich bzw. unverzichtbar (vgl. § 81 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW).

### **3.2 Zu Satz 2 (Verfahren bei überplanmäßigen Auszahlungen für Investitionen)**

Das Verfahren der Bereitstellung von überplanmäßigen Auszahlungen für gemeindliche Investitionen soll sich nach den in dieser Vorschrift bereits getroffenen Regelungen richten. Daher enthält die Vorschrift an dieser Stelle nur noch einen Verweis auf den Absatz 1 Sätze 3 und 4 und den Absatz 2 dieser Vorschrift, die sinngemäß gelten bzw. zur Anwendung durch die Gemeinde kommen sollen. Durch den Verweis auf Absatz 1 Satz 3 der Vorschrift wird ausgedrückt, dass auch in den Fällen des Absatzes 3 der Vorschrift die Entscheidung über die zusätzlichen Auszahlungen beim Kämmerer der Gemeinde liegt und, wenn ein solcher nicht bestellt ist, beim Bürgermeister der Gemeinde. Durch den Verweis auf Absatz 1 Satz 4 der Vorschrift wird bewirkt, dass in den Fällen des Absatzes 3 der Vorschrift auch ein Beschäftigter der Gemeinde über die zusätzlichen Auszahlungen entscheiden kann, wenn diese Person die Entscheidungsbefugnis darüber vom Kämmerer mit Zustimmung des Bürgermeisters und des Rates übertragen bekommen hat.

Der weitere Verweis auf den Absatz 2 hat zur Folge, dass eine Zustimmung des Rates der Gemeinde dann erforderlich ist, wenn die überplanmäßigen Auszahlungen im Sinne der örtlich zu treffenden Abgrenzung erheblich

sind. Ansonsten sind die Entscheidungen des Kämmerers oder des Bürgermeisters über überplanmäßige Auszahlungen für Investitionen und deren Umfang dem Rat der Gemeinde zur Kenntnis zu geben. Der Verweis ist deshalb allein auf den Satz 1 des Absatzes 2 ausgerichtet. Der Satz 2 des Absatzes, der auf die Vorschriften über die Pflicht zur Aufstellung einer Nachtragssatzung verweist, bleibt in den Fällen von überplanmäßigen Auszahlungen bei gemeindlichen, im Haushaltsplan veranschlagten, Investitionen unberührt, auch wenn in der Vorschrift nicht ausdrücklich auf den Satz 1 verwiesen wird.

#### **4. Zu Absatz 4 (Künftige haushaltmäßige Belastungen):**

##### **4.1 Allgemeine Sachlage**

Nach der Vorschrift finden die Absätze 1 bis 3 dieser Vorschrift eine entsprechende Anwendung auf gemeindliche Maßnahmen, durch die später über- oder außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen für die Gemeinde entstehen können. Bei dieser Regelung wurde berücksichtigt, dass ein Zwang oder eine Eilbedürftigkeit, Aufwendungen entstehen zu lassen oder Auszahlungen zu leisten, sich vielfach nicht erst durch die Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan, sondern oftmals schon zuvor ergibt.

Es sind vielfach schon die vorher eingeleiteten verwaltungsmäßigen Maßnahmen, die durch rechtliche Bindungen eingegangen werden, die zu späteren über- oder außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen führen können, z.B. wenn es unterlassen wurde, solche gemeindlichen Maßnahmen in die mehrjährige Haushaltsplanung der Gemeinde aufzunehmen. Daher sollen die Regelungen der Absätze 1 bis 3 der Vorschrift auch auf Maßnahmen der Gemeinde eine entsprechende Anwendung finden, die dafür die Ursache bilden. Sie werden den gleichen verfahrensmäßigen Bedingungen unterworfen wie aktuelle gemeindliche Sachverhalte und Maßnahmen, die im Haushaltsjahr überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen auslösen.

##### **4.2 Die Überprüfungspflichten**

Die Gemeinde soll vor dem Eingehen von Verpflichtungen, die künftige haushaltmäßige Belastungen auslösen können, insbesondere prüfen, ob die sachlichen Voraussetzungen vorliegen, wenn daraus später über- oder außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen entstehen. Derartige über- oder außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen können entstehen, wenn die notwendigen Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen nicht im Haushaltsplan veranschlagt sind, durch die vorher eingegangenen Verpflichtungen aber zwangsläufig Aufwendungen entstehen oder Auszahlungen notwendig werden, denen sich die Gemeinde nicht entziehen kann. Auch eine mehrjährige gemeindliche Investitionsmaßnahme kann dabei einen Anlass für eine solche Prüfung durch die Gemeinde darstellen.

Die Prüfungen nach dieser Vorschrift erfordern auch, dass dann auch in entsprechender Weise die vorgeschriebenen Entscheidungen eingeholt bzw. getroffen werden. So hat nach Absatz 1 der Vorschrift der Kämmerer über die Leistung von überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen zu entscheiden, wenn ein solcher nicht bestellt ist, der Bürgermeister der Gemeinde. Sind die künftigen überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen aber voraussichtlich erheblich, bedürfen sie nach Absatz 2 der Vorschrift der vorherigen Zustimmung des Rates und sind ihm ansonsten zur Kenntnis zu bringen. Es gilt zudem sicherzustellen, dass künftige haushaltmäßige Belastungen frühzeitig erkannt werden und vermieden werden und die Sicherstellung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung nicht gefährdet wird.



**§ 84**

**Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung**

<sup>1</sup>Die Gemeinde hat ihrer Haushaltswirtschaft eine fünfjährige Ergebnis- und Finanzplanung zu Grunde zu legen und in den Haushaltsplan einzubeziehen. <sup>2</sup>Das erste Planungsjahr ist das laufende Haushaltsjahr. <sup>3</sup>Die Ergebnis- und Finanzplanung für die dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre soll in den einzelnen Jahren ausgeglichen sein. <sup>4</sup>Sie ist mit der Haushaltssatzung der Entwicklung anzupassen und fortzuführen.

**Erläuterungen zu § 84:**

**I. Allgemeines**

**1. Inhalte und Zwecke der Vorschrift**

**1.1 Ausgangsgrundlage**

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft ist als prozessorientiert zu betrachten, die ergebnis- und zukunftsorientiert gesteuert wird. Deshalb steht am Beginn des Haushaltskreislaufs die jährliche Haushaltsplanung der Gemeinde, die vor dem Haushaltsjahr abgeschlossen sein soll (vgl. § 80 GO NRW). Die Gemeinde muss für diesen mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanungszeitraum offen legen, wie sie ihre Haushaltswirtschaft ausgestaltet und ausführen will und wie sie dabei die stetige Aufgabenerfüllung sichert. Unter den Rahmenbegriff „Haushaltswirtschaft“ fallen dabei alle Dinge und Tätigkeiten der Gemeinde, die zur Planung der jährlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde gehören, z. B. die Ausstellung des gemeindlichen Haushaltsplans (Ergebnisplan, Finanzplan und Teilpläne für den Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung (vgl. § 79 Absatz 2 GO NRW).

Die Vorgabe, der gemeindlichen Haushaltswirtschaft eine mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung zugrunde zu legen, baut auf Art. 109 GG i.V.m. § 50 HGrG auf. Der Bund und Länder haben ihrer Haushaltswirtschaft eine fünfjährige (mittelfristige) Finanzplanung zugrunde zu legen. Für die Gemeinden als Teil der Länder ist diese bundesweit geltende Vorgabe durch die haushaltsrechtliche Vorschrift übernommen worden. Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung stellt eine zukunftsbezogene Entwicklungsplanung der Gemeinde dar. Sie soll u.a. ein Orientierungsinstrument sein, das dem Rat die haushaltspolitischen Entscheidungen erleichtert, in dem die Auswirkungen seiner Entscheidung nicht nur für das Haushaltsjahr, sondern auch für die dann folgenden drei Jahre konkret aufgezeigt werden. Durch die Integration der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den gemeindlichen Haushaltsplan werden die voraussichtlichen Auswirkungen der haushaltsmäßigen Entscheidungen auf die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde transparent gemacht.

**1.2 Die zeitliche Haushaltsplanung**

**1.2.1 Der mittelfristige Zeitraum**

Die Gemeinde hat ihre örtliche Haushaltsplanung auf den Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung auszurichten. Die gemeindliche Haushaltsplanung hat sich daher nicht allein auf das künftige Haushaltsjahr zu erstrecken, sondern vielmehr auf einen fünfjährigen Planungszeitraum, der vom laufenden Haushaltsjahr ausgeht, in den das Haushaltsjahr als erstes Planungsjahr eingebunden ist, und der mit den drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahren endet. Die voraussichtliche gemeindliche Haushaltswirtschaft wird dabei anhand des im Haushaltsplan aufgezeigten Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs sowie des Bedarfs der Gemeinde an Finanzmitteln innerhalb der mehrjährigen Ergebnis- und Finanzplanung deutlich.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 84 GO NRW**

Die Gemeinde hat daher in ihrem Haushaltsplan die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen für das Haushaltsjahr in ihrer voraussichtlichen Höhe nach ihren Arten sowie die Einzahlungen in der zu erzielenden Höhe und die Auszahlungen in Höhe der voraussichtlich zu leistenden Beträge jahresbezogen nach ihren Arten zu veranschlagen (vgl. § 11 GemHVO NRW). Die haushaltswirtschaftlichen Gestaltungsmöglichkeiten der Gemeinde werden dadurch vorausschauend und jahresbezogen aufgezeigt. Sofern dabei der gemeindliche Haushaltsausgleich nicht erreicht wird (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW), soll die Gemeinde rechtzeitig geeignete Gegenmaßnahmen treffen, um eine geordnete Haushaltswirtschaft wieder herzustellen. Im Rahmen der fünfjährigen Haushaltsplanung legt die Gemeinde daher ihre Leistungskraft offen und zeigt auf, wie sie die stetige Aufgabenerfüllung sichern will (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW).

**1.2.2 Der langfristige Zeitraum**

Die gemeindliche Haushaltsplanung geht grundsätzlich vom Haushaltsjahr aus und muss über den Weg der mittelfristigen Planung auch langfristige Zeiträume berücksichtigen, denn die Gemeinde schließt vielfach langfristige Verträge ab, z.B. Mietverträge oder Kreditverträge. Die Gemeinde muss in solchen Fällen langfristig ihre Verpflichtungen gegenüber Dritten nachhalten und diese entsprechend dem Zeitablauf in ihre mittelfristige Planung einfließen lassen. Eine solche Verpflichtung gilt entsprechend auch für die Ansprüche der Gemeinde, die als Forderungen gegenüber Dritten bestehen. Es gilt daher eine entsprechend Übersicht, gegliedert in wichtige Betrachtungszeiträume vorzuhalten und ständig fortzuschreiben (vgl. Abbildung).

Die Übersicht über langfristige haushaltsmäßige Auswirkungen			
<b>Jahr ...</b>	<b>Jahr ...</b>	<b>Jahr ...</b>	<b>Langfristige Planung ▶</b>
Ergebniswirksam: Erträge: Aufwendungen	Ergebniswirksam: Erträge: Aufwendungen	Ergebniswirksam: Erträge: Aufwendungen	
Zahlungswirksam: Einzahlungen: Auszahlungen:	Zahlungswirksam: Einzahlungen: Auszahlungen:	Zahlungswirksam: Einzahlungen: Auszahlungen:	
<b>Haushaltsjahr ...</b>	<b>Planungsjahr ...</b>	<b>Planungsjahr ...</b>	<b>Mittelfristige (fünfjährige) Planung ▶</b>
Ergebniswirksam: Erträge: Aufwendungen	Ergebniswirksam: Erträge: Aufwendungen	Ergebniswirksam: Erträge: Aufwendungen	
Zahlungswirksam: Einzahlungen: Auszahlungen:	Zahlungswirksam: Einzahlungen: Auszahlungen:	Zahlungswirksam: Einzahlungen: Auszahlungen:	
<b>Haushaltsjahr ...</b>			<b>Haushaltsjahrbezogene Planung ▶</b>
Ergebniswirksam: Erträge: Aufwendungen			
Zahlungswirksam: Einzahlungen: Auszahlungen:			

*Abbildung 90 „Die Übersicht über langfristige haushaltsmäßige Auswirkungen“*

Für die Erfassung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle mit haushaltsmäßigen Auswirkungen auf künftige Jahre ist es nicht als ausreichend anzusehen, derartige geschäftliche Bindungen nur im Rahmen der jährlich aufzustellenden Bilanz nachzuhalten. Die Gemeinde sollte vielmehr durch besondere Unterlagen und Nebenrechnungen einen ständigen Überblick über die künftigen Belastungen des gemeindlichen Haushalts haben. Sie kann dann bei weiteren Vereinbarungen auf eine einfache Art einen Vergleich bzw. eine Verträglichkeitsprüfung hinsichtlich ihrer Leistungsfähigkeit vornehmen.

### **1.3 Die Planungssicherheit**

Die Gemeinde muss sich ständig einen realitätsbezogenen Überblick über den fünfjährigen Planungszeitraum verschaffen und sich darüber klar werden, welche Erträge und Aufwendungen durch die Aufgabenerfüllung voraussichtlich entstehen werden und welche Einzahlungen zu erzielen und Auszahlungen im Einzelnen zu leisten sein werden. Dabei soll möglichst eine hohe Planungssicherheit erreicht werden, denn Planabweichungen bergen, insbesondere bei den gemeindlichen Erträgen, immer auch Risiken in sich. Eine fundierte mehrjährige Haushaltsplanung schafft daher auch die notwendige Transparenz darüber, sodass der Vorbericht zum Haushaltsplan entsprechende Erläuterungen enthalten sollte.

Die Veranschlagung der Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan muss daher ausgehend von der strategischen Planung und den Zielen der Gemeinde das auf das Haushaltsjahr bezogene und geplante operative Ergebnis wieder spiegeln und damit Lösungsmöglichkeiten für die Realisation der gemeindlichen Ziele aufzeigen. Einige damit verbundene Leistungskennzahlen sind dabei ein wichtiges Steuerungsinstrument und ermöglichen, die Zielerreichung zu messen (vgl. § 12 GemHVO NRW). Sie sind jedoch nur nutzbar, wenn auch der Zielbereich durch Sollgrößen oder Schwellenwerte angegeben wird. Dazu gehören auch die im gemeindlichen Jahresabschluss in der Ergebnisrechnung und in der Finanzrechnung vorzunehmenden Plan-/Ist-Vergleiche, die abhängig von den örtlichen Gegebenheiten im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, ggf. auch unterjährig erfolgen sollten.

### **1.4 Die Planungsinhalte**

Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung unterstützt die gemeindliche Haushaltsplanung, weil sie die Gemeinde zwingt, im Rahmen einer mehrjährigen Planung örtliche Schwerpunkte zu setzen, und daraus Maßnahmen und Dringlichkeit in einen fünfjährigen jahresbezogenen Zeitplan einzustellen. In diese Haushaltsplanung der Gemeinde sind daher alle örtlichen Bedürfnisse aus der laufenden Verwaltungstätigkeit, aus der Investitions- und aus der Finanzierungstätigkeit der Gemeinde einzubeziehen.

Durch eine wertorientierte gemeindliche Steuerung werden auch der Katalog der örtlich zu erfüllenden Aufgaben und die Chancen und Risiken für die künftige wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde berücksichtigt. Zur Erstellung der mittelfristigen örtlichen Haushaltsplanung gehören daher, z. B. bei den gemeindlichen Investitionsmaßnahmen, nicht nur die Entscheidungen über die Finanzierung, sondern unter Beachtung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit auch die Beherrschung der Folgekosten aus der Nutzung der angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände, z. B. in Form von Abschreibungen, Unterhaltungsaufwendungen u.a.

Im Zusammenhang mit der Abbildung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung im gemeindlichen Haushaltsplan bleiben die Schwierigkeiten für die Gemeinde bestehen, die Höhe der staatlichen Zuweisungen über mehrere Jahre im Voraus möglichst zutreffend zu schätzen. Derartige staatliche Finanzleistungen sind abhängig von der Gesetzgebung und von Ermessensentscheidungen der staatlichen Bewilligungsbehörden, sodass Unsicherheitsfaktoren für die Gemeinde bestehen, die sich auf ihre mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung der Gemeinde auswirkt. Solche Unsicherheiten können auch nicht durch die jährlich vom Innenministerium veröffent-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 84 GO NRW**

lichten Orientierungsdaten des Landes beseitigt werden (vgl. § 6 GemHVO NRW). Es gilt daher immer, vor Ort die bestmöglichen Annahmen zu treffen, auch wenn die zukünftigen Erfordernisse noch ungewiss sind.

**2. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Planung**

**2.1 Die allgemeine Sachlage**

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft wird anhand des im gemeindlichen Haushaltsplan aufgezeigten Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs sowie des Bedarfs der Gemeinde an Finanzmitteln innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung gemessen. Die Gemeinde muss sich deshalb ständig einen realitätsbezogenen Überblick über den fünfjährigen Planungszeitraum verschaffen und sich darüber klar werden, welche Erträge und Aufwendungen durch die Aufgabenerfüllung voraussichtlich entstehen werden und welche Einzahlungen zu erzielen und Auszahlungen im Einzelnen zu leisten sein werden.

In diese mehrjährige Haushaltsplanung sind von der Gemeinde daher alle Bedürfnisse aus ihrer laufenden Verwaltungstätigkeit sowie aus ihrer Investitionstätigkeit und aus ihrer Finanzierungstätigkeit einzubeziehen. In diese Planung gehört bei den gemeindlichen Investitionsmaßnahmen nicht nur die Entscheidung unter Einbeziehung wirtschaftlicher Gesichtspunkte, sondern auch die Beherrschung der Folgekosten aus der Nutzung der angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände, z. B. Abschreibungen, Unterhaltungsaufwendungen u.a.

**2.2 Die einzelnen Grundsätze**

Mit den Grundsätzen ordnungsgemäßer Planung (GoP) werden die Notwendigkeit einer Analyse als Ausgangspunkt der zukunftsbezogenen Planung und die Bedeutung der strategischen und der operativen Planung ausdrücklich hervorgehoben und betont. Folgende allgemeine Grundsätze gelten als Grundsätze ordnungsmäßiger Planung (vgl. Abbildung).

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Planung</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALT</b>
<b>Grundsatz der Vollständigkeit</b>	Nach diesem Grundsatz sollen alle für die Planungsziele relevanten Sachverhalte berücksichtigt werden.
<b>Grundsatz der Wesentlichkeit und Angemessenheit</b>	Nach diesem Grundsatz sollen in die Planung alle Informationen und Sachverhalte einbezogen werden, die zur Darstellung der voraussichtlichen Entwicklung aufgrund ihrer Tragweite oder ihres Betrages bedeutsam sind.
<b>Grundsatz der Folgerichtigkeit</b>	Nach diesem Grundsatz soll die Planung eine sachlich korrekte Darstellung der Ausgangssituation mit allen Prämissen der Fortentwicklung enthalten. Die Planung muss erkennen lassen, ob Angaben zu nachprüfbaren Tatsachen zutreffen, ob Prämissen plausibel sind, richtig entwickelt und schlüssig sind.
<b>Grundsatz der Dokumentation</b>	Nach diesem Grundsatz soll die Planung so dokumentiert werden, dass die Erstellung und Kontrolle der Planung für einen sachverständigen Dritten innerhalb einer angemessenen Zeit nachvollziehbar ist.
<b>Grundsatz der Transparenz</b>	Nach diesem Grundsatz sollen die verwendeten Begriffe klar defi-

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Planung</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALT</b>
	niert und einheitlich verwendet werden. Die der Planung zugrunde liegenden Wertgrößen müssen realistisch und damit realisierbar sein. Zudem sind Chancen und Gefahren sowie Ursachen von Planabweichungen zu benennen und möglichst zu quantifizieren, um den Gesamtumfang möglicher Planabweichungen einschätzen zu können.
<b>Planungsprinzipien und Partizipation</b>	Die Planansätze sollen mit den übergeordneten Grundsatzentscheidungen und Zielen in Einklang stehen, um die Realisierbarkeit bzw. die angestrebten Zwecke zu erreichen.
<b>Planungsprozess</b>	In den verschiedenen Phasen des Planungsprozesses gilt es Ziele festzulegen, Informationen zu sammeln sowie eine Analyse vorzunehmen. Zu den Zielen sind Lösungsmöglichkeiten aufzuzeigen, aus denen dann in der Entscheidungsphase endgültige Ziele und Maßnahmen festgelegt werden.

*Abbildung 91 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Planung“*

Im Zusammenhang mit der Planung stellt die Festlegung strategischer Ziele eine Ausgangsgrundlage dar, auf der die Planungstätigkeit der Gemeinde aufbaut. Deren Visionen oder Leitbilder bilden eine Zielbestimmung für das Gesamtbild in allgemeiner Form und dienen der zukunftsbezogenen Orientierung. Sie bestimmen auch die weiteren Zielsetzungen und Dimensionen, ggf. auch in verschiedenen Arten, sodass auch die spätere Zielerreichung bereits bei der Planung messbar gemacht werden muss.

Der vorgesehene Zeitraum für die gemeindliche Haushaltsplanung bestimmt dabei auch das Planungsgeschehen, vor allem, wenn sich im Zeitablauf wesentliche Rahmenbedingungen bei der Gemeinde und in ihrem Umfeld geändert haben oder ändern werden. Auf diesen Grundlagen soll dann die operative Planung aufbauen, die in der gemeindlichen Haushaltsplanung regelmäßig den Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in der Ausprägung des gemeindlichen Haushaltsplans umfasst. Die aufgezeigten Grundsätze ordnungsgemäßer Planung sind vom Institut der Unternehmensberater (IdU) herausgegeben worden.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Satz 1 (Pflicht zur mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung):**

Durch die Integration der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den gemeindlichen Haushaltsplan baut die gesamte Haushaltsplanung auf den Haushaltspositionen auf, die für den Ergebnisplan und den Finanzplan sowie die Teilpläne vorgeschrieben sind (vgl. §§ 2, 3 und 4 GemHVO NRW). Die gemeindliche Haushaltsplanung ist damit von der Gemeinde so produktorientiert auszugestalten, dass sie nicht mehr, wie es oftmals in der Vergangenheit war, mehr oder weniger eine „Wunschliste“ der Gemeinde darstellt.

Die Planung der Erträge und Aufwendungen für das neue Haushaltsjahr und die diesem folgenden drei Planungsjahre ist daher von der Gemeinde sorgsam, gewissenhaft und bezogen auf die einzelnen Haushaltspositionen im Ergebnisplan und Finanzplan sowie in den Teilplänen durchzuführen. Der Bezug auf die verbindlichen Haushaltspositionen fordert von der Gemeinde unter Berücksichtigung ihrer realen Möglichkeiten, eine verbesserte Prognose für ihre künftige Haushaltswirtschaft vorzunehmen. Dieses haushaltswirtschaftliche Gebot gilt auch für die Veranschlagung von Maßnahmen aus der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit der Gemeinde über den mehrjährigen Zeitraum der gemeindlichen Haushaltsplanung.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 84 GO NRW**

Der gemeindliche (mehrjährige) Haushaltsplan bringt es dabei mit sich, dass die haushaltswirtschaftlichen Effekte gemeindlicher Maßnahmen der Gemeinde, die über das Haushaltsjahr hinaus wirken, transparenter werden und dadurch die künftige wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde unmittelbar erkennbar wird. Die Gemeinde muss daher der Spezialisierung der Haushaltspositionen nicht nur im Haushaltsjahr, sondern auch in den drei folgenden Planungsjahren der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung sowie dem Grundsatz der Haushaltsklarheit in ausreichendem Maße Rechnung tragen.

Durch die Integration der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den gemeindlichen Haushaltsplan erhalten daher die Haushaltspositionen der drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre bereits eine erste „bindende Form“, z. B. dadurch, dass ein voraussichtliches negatives Jahresergebnis in diesem Zeitraum u.U. ein Anlass für die Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes sein kann. Durch die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung wird daher stärker als bisher eine Sicherung der haushaltswirtschaftlichen Planung für künftige Maßnahmen der Gemeinde herbeigeführt.

**2. Zu Satz 2 (Beginn der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung):**

Der Zeitraum der mehrjährigen Ergebnis- und Finanzplanung ist wegen in der Vergangenheit aufgetretener Missverständnisse in der Gemeindeordnung gesetzlich klargestellt worden. Das jeweils aktuell laufende Haushaltsjahr steht dabei immer am Beginn der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung. Diesem Jahr folgen das neue (zu planende) Haushaltsjahr und die diesem folgenden drei Planungsjahre, sodass die gemeindliche Haushaltsplanung insgesamt einen Zeitraum von fünf Jahren umfasst.

Diese mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung der Gemeinde stellt jedoch keinen starren Plan für den beschriebenen Zeitraum dar, denn dieser wird nicht nach Ablauf der fünf Jahre durch einen weiteren „Fünfjahresplan“ abgelöst. Es handelt sich bei der mehrjährigen Haushaltsplanung der Gemeinde vielmehr um eine sich ständig wandelnde und mit der Entwicklung der Gemeinde einhergehende Fortschreibung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, die jährlich in der Aufstellung des neuen Haushaltsplans ihren Niederschlag findet. Die Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung soll nachfolgend verdeutlicht werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung</b>					
<b>Ergebnisplan oder Finanzplan</b>	Ansatz des laufenden Haushalts- jahres	Ansatz des neuen Haushalts- jahres	Planung Haushalts- jahr + 1	Planung Haushalts- jahr + 2	Planung Haushalts- jahr + 3
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR

*Abbildung 92 „Die Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung“*

Im Rahmen der mehrjährigen Haushaltsplanung obliegt es dem Kämmerer der Gemeinde durch die Aufstellung des Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen nicht nur die Planung für das neue Haushaltsjahr vorzunehmen, sondern jährlich auch die weitere jahresbezogene Planung für die dem Haushaltsjahr folgenden drei

Planungsjahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung fortzuführen (vgl. §§ 80 und 84 GO NRW). In den Sonderfällen einer gemeindlichen Haushaltssatzung für zwei Jahre (vgl. § 78 Absatz 3 Satz 2 GO NRW) sind die dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre an das zweite Haushaltsjahr des „Doppelhaushalts“ anzuhängen, sodass im gemeindlichen Haushaltsplan eine Zeitreihe von sieben Jahren abzubilden ist.

Eine erweiterte Zeitreihe entsteht auch bei der Pflicht der Gemeinde ein Haushaltssicherungskonzept wegen der Überschreitung der Schwellenwerte nach § 76 Absatz 1 Nummer 2 GO NRW aufstellen zu müssen, denn dann schließen sich die dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre an das „Ursachenjahr“ an. In besonderen örtlichen Ausnahmefällen kann bei der Gemeinde auch eine Veranlassung für die Anwendung der beiden Erweiterung bestehen und zu einer entsprechend langen Zeitreihe führen.

### **3. Zu Satz 3 (Haushaltsausgleich in jedem Planungsjahr):**

#### **3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die durch die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung geschaffene Gesamtheit der gemeindlichen Haushaltsplanung und einer aus mehreren Haushaltsjahren bestehenden Zeitreihe im gemeindlichen Haushaltsplan wirkt sich auch dadurch aus, dass die gemeindliche Ergebnisplanung in den einzelnen dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahren haushaltsmäßig ausgeglichen sein soll. Während das erste Jahr (laufendes Haushaltsjahr) und das zweite Jahr (neues Haushaltsjahr) dem Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 GO NRW unterliegen, soll in den dem neuen Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahren der Haushaltsausgleich erreicht werden. Für diese drei Planungsjahre muss sich die Gemeinde nachhaltig darum bemühen, dass der Gesamtbetrag der Erträge möglichst den Gesamtbetrag der Aufwendungen erreicht.

Diese Vorgabe ist haushaltswirtschaftlich erforderlich, denn die drei Planungsjahre stellen in diesem Sinne die „Vorplanung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft“ für die nächsten Haushaltsjahre dar, bei denen dann zum späteren Zeitpunkt ein verpflichtender Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 GO NRW erreicht werden muss. Außerdem zeigt die jahresbezogene Planung bereits die weitere Entwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie die voraussichtliche Entwicklung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde auf. Nur mit einer Ausgleichsvorgabe wird die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung ihrer Aufgabe in Bezug auf die künftige gemeindliche Haushaltswirtschaft gerecht.

#### **3.2 Die jahresbezogene Ausgleichsverpflichtung**

Die Berücksichtigung des Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung, der mithilfe des Rechnungsstoffes „Erträge“ und „Aufwendungen“ ermittelt und abgebildet wird, erfordert eine jahresbezogene Ausgleichsverpflichtung auch in den dem gemeindlichen Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahren der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung. Diese Vorgabe steht i.V.m. der materiellen Regel zum Haushaltsausgleich in § 75 Absatz 2 GO NRW, denn andernfalls wäre die Umsetzung des Ressourcenverbrauchskonzeptes im Zeitablauf unvollständig geblieben. Der gemeindliche Haushaltsausgleich bezieht sich dabei auf die Sicherung des Vermögensbestandes und die Erhaltung der Ertragskraft der Gemeinde, die vom tatsächlichen Ressourcenaufkommen (Erträge) und vom Ressourcenverbrauch (Aufwendungen) bestimmt wird.

Die Gemeinde muss das Erreichen des Haushaltsausgleichs im Rahmen des gemeindlichen Ergebnisplans und der Ergebnisrechnung nachweisen. Die Erträge müssen dabei mindestens insgesamt die Höhe der vorgesehenen Aufwendungen erreichen (decken). Soweit im Haushaltsjahr die Erträge nicht erzielt, übersteigen also die Aufwendungen die Erträge in dieser Periode, verringert sich in diesem Maße das gemeindliche Vermögen (Eigenkapital). Eine weitere Ausgleichsverpflichtung für den Finanzplan und die Finanzrechnung besteht dabei nicht. Die-

sen Teilen des gemeindlichen Haushalts kommen nur die Aufgaben der Darstellung der Finanzmittelherkunft und der Finanzmittelverwendung sowie des Nachweises einer ausreichenden Liquidität der Gemeinde, bezogen auf das Haushaltsjahr zu (vgl. § 75 Absatz 6 i.V.m. § 3 GemHVO NRW).

Die Haushaltsausgleichsverpflichtung für die dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre soll dazu beitragen, dass negative Auswirkungen des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde auf die Zukunft frühzeitig erkannt und diesen entgegen gewirkt werden kann. Es gilt dabei auch zu vermeiden, dass die weitere Entwicklung des gemeindlichen Eigenkapitals negativ verläuft. Dieses Gebot des Haushaltsausgleichs für die drei Planungsjahre stellt eine rechtliche Verpflichtung für die Gemeinde dar, von der sie nur in besonderen Ausnahmefällen abweichen darf.

Grundsätzlich ist eine Soll-Vorschrift für die Gemeinde ebenso verbindlich wie eine Muss-Vorschrift, solange die Gemeinde nicht besondere Umstände dartun und beweisen kann, die ausnahmsweise ein Abweichen von der Regel zulassen. Die getroffene Festlegung zum jährlichen Haushaltsausgleich ist als sachgerecht und vertretbar zu beurteilen, denn es können durchaus erhebliche Unwägbarkeiten sowohl für den wesentlich über das Haushaltsjahr hinausgehenden Planungszeitraum als auch für die auf die Haushaltspositionen bezogene vorzunehmende Prognose für die künftige Haushaltswirtschaft der Gemeinde bestehen.

#### **4. Zu Satz 4 (Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung):**

Aus unterschiedlichen Gründen heraus kann die Entwicklung der Gemeinde anders verlaufen als ursprünglich für den mehrjährigen Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung geplant worden ist. Im Ablauf der Haushaltsjahre ist es daher geboten, die vorhandene Planung für die dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung mit der jährlichen Haushaltssatzung der Entwicklung anzupassen und fortzuführen, um die Differenzen zwischen prognostizierter und tatsächlich eingetretener Entwicklung der Gemeinde zu beseitigen. Daher wird durch die Vorschrift ausdrücklich betont, dass die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung der Entwicklung anzupassen und fortzuführen ist. Dadurch hat der Rat bei seinen Beratungen und seiner Beschlussfassung über die Haushaltssatzung unmittelbar auch die dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung im Blickfeld.

Die damit verbundene Abbildung einer Zeitreihe von sieben Jahren im gemeindlichen Haushaltsplan soll zur Verbesserung einer dauerhaften Ordnung der Finanzen der Gemeinde beitragen. Die Zeitreihe soll zudem die Transparenz über die Haushaltsplanung erhöhen und zu möglichst realistischeren Prognosen für die Fortschreibung zwingen. Die Gemeinde muss die Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung unter Beachtung des Jährlichkeitsprinzips und ihrer Verpflichtung zum Haushaltsausgleich vorzunehmen. Außerdem muss die Fortschreibung der Haushaltsplanung die Arten der gemeindlichen Erträge und Aufwendungen im Ergebnisplan sowie die Arten der Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan berücksichtigen und deshalb haushaltspositionenscharf erfolgen.

Dieses Gebot der Fortschreibung gilt in dieser Form gleichermaßen für die im Haushaltsplan der Gemeinde enthaltenen produktorientierten Teilpläne. Die Fortschreibung ist daher bei der Aufstellung eines jährlichen Haushaltsplans eine jährlich fortzusetzende Haushaltsplanung, bei der das neue Haushaltsjahr im Mittelpunkt steht. Sie gibt den Adressaten der gemeindlichen Haushaltsplanung insgesamt einen aktuellen Überblick über die vergangenen zwei Haushaltsjahre, das aktuelle Haushaltsjahr und die folgenden drei Planungsjahre.

EEEEEEEEEEEE

**§ 85**

**Verpflichtungsermächtigungen**

(1) <sup>1</sup>Verpflichtungen zur Leistung von Auszahlungen für Investitionen in künftigen Jahren dürfen grundsätzlich nur eingegangen werden, wenn der Haushaltsplan hierzu ermächtigt. <sup>2</sup>Sie dürfen ausnahmsweise auch überplanmäßig oder außerplanmäßig eingegangen werden, wenn sie unabweisbar sind und der in der Haushaltssatzung festgesetzte Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen nicht überschritten wird. <sup>3</sup>§ 83 Abs. 1 Sätze 3 und 4 gelten sinngemäß.

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

**Erläuterungen zu § 85:**

**I. Allgemeines**

Im Rahmen der Haushaltssatzung der Gemeinde enthält der gemeindliche Haushaltsplan im Ergebnisplan und Finanzplan sowie in den produktorientierten Teilplänen die notwendigen Ermächtigungen für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr (vgl. § 79 GO NRW). Er weist zudem die Haushaltspositionen für die sich an das Haushaltsjahr anschließenden drei Planungsjahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung aus (vgl. § 84 GO NRW). Der Haushaltsplan der Gemeinde stellt damit ein örtliches Programm für die Erledigung der gemeindlichen Aufgaben im Haushaltsjahr mit Ausblick und Darstellung der Auswirkungen auf die künftigen Haushaltsjahre der Gemeinde dar.

Für die gemeindliche Investitionstätigkeit ist es dabei nicht ausreichend, im Finanzplan und in den Teilplänen nur die voraussichtlichen Ein- und Auszahlungsermächtigungen für das Haushaltsjahr zu veranschlagen. Es bedarf vielmehr weiterer Ermächtigungen, um die investiven Maßnahmen als vorgegebene Zielsetzungen des Rates der Gemeinde zeitnah und zügig umzusetzen. Insbesondere dann, wenn gemeindliche Investitionen nur mehrjährig umsetzbar sind, soll die Jährlichkeit des gemeindlichen Haushalts nicht zu Einschränkungen im Zeitablauf der Anschaffung oder Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen führen.

Die Gemeinde hat deshalb im Rahmen ihrer Investitionstätigkeit die Pflicht, bei geplanten Investitionsmaßnahmen nicht nur die auf das Haushaltsjahr und die anschließenden drei Planungsjahre bezogenen Auszahlungsermächtigungen im Haushaltsplan zu veranschlagen, sondern diese soweit umsetzbar zu machen, dass die notwendigen Auszahlungsermächtigungen nicht erst durch neue Haushaltssatzungen für die dem Haushaltsjahr folgenden Jahre durch den Rat erteilt werden müssen. Zu diesem Zweck können in den Teilplänen (Teilfinanzplänen) im gemeindlichen Haushaltsplan besondere Ermächtigungen, bezogen auf die einzelnen Investitionsmaßnahmen, veranschlagt werden, die haushaltsrechtlich als Verpflichtungsermächtigungen bezeichnet werden. Diese Ermächtigungen ermöglichen der Gemeinde, bereits im Haushaltsjahr finanzielle Zusagen zulasten künftiger Haushaltsjahre im Rahmen ihrer Investitionstätigkeit zu machen.

Eine Verpflichtungsermächtigung im Sinne der Vorschrift liegt daher vor, wenn durch eine Veranschlagung in den Teilplänen im Haushaltsplan der Rat die gemeindliche Verwaltung ermächtigt, bereits im Haushaltsjahr über die veranschlagten Zahlungsermächtigungen hinaus weitere Verpflichtungen einzugehen, die im Zusammenhang mit der gemeindlichen Investitionsmaßnahme stehen müssen und zur Leistung von Auszahlungen in künftigen Haushaltsjahren führen können. Durch die Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen für gemeindliche Investitionsmaßnahmen im Haushaltsplan der Gemeinde ist das Eingehen von anderen Verpflichtungen für die Gemeinde durch den Bürgermeister bzw. die gemeindliche Verwaltung nicht ausgeschlossen worden. Es sind daher keine Verpflichtungsermächtigungen für die Geschäfte der laufenden Verwaltung erforderlich, auch wenn sich

einzelne Geschäfte, z. B. der Abschluss von Mietverträgen oder Personalentscheidungen, langfristig auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft belastend auswirken können.

Mit der Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen zur Leistung von Auszahlungen für Investitionen in künftigen Jahren in den Teilplänen im Haushaltsplan hat der Rat der Gemeinde die Möglichkeit, bei der Beratung der gemeindlichen Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr die gesamten jahresbezogenen Belastungen aus der Abwicklung und Finanzierung von mehrjährigen Investitionsmaßnahmen in seine Beratung und Entscheidung bzw. Beschlussfassung über die Haushaltssatzung einzubeziehen (vgl. §§ 78 und 80 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 2 Nummer 4 GemHVO NRW). Die aufgrund von in Anspruch genommenen Verpflichtungsermächtigungen entstehenden Auszahlungen in künftigen Haushaltsjahren müssen dann im gemeindlichen Haushaltsplan unter den zutreffenden Haushaltspositionen veranschlagt werden.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Zulässigkeit von Verpflichtungsermächtigungen):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Verpflichtungsermächtigungen für Investitionsauszahlungen):**

##### **1.1.1 Der Begriff „Verpflichtungsermächtigungen“**

Das gemeindliche Haushaltsrecht sieht die Möglichkeit einer Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen nur für die in den gemeindlichen Teilplänen zu veranschlagenden Investitionsmaßnahmen der Gemeinde vor. Im Sinne des gemeindlichen Haushaltsrechts liegt eine gemeindliche Verpflichtungsermächtigung dann vor, wenn der Rat der Gemeinde im Rahmen seines Beschlusses über die gemeindliche Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr die gesonderte Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan gebilligt hat.

Die gemeindliche Verwaltung ist dann ausdrücklich ermächtigt, über die Haushaltsposition hinaus bereits Verpflichtungen bzw. Rechtsgeschäfte einzugehen, die erst in späteren Haushaltsjahren zur Leistung von Auszahlungen für Investitionen führen. Diese Rahmenbedingungen beinhalten, dass Verpflichtungsermächtigungen grundsätzlich nur in der Höhe und zeitlichen Dimension veranschlagt werden sollen, in der sich die Gemeinde, bezogen auf ihre Investitionen, voraussichtlich auftragsmäßig gegenüber Dritten binden will.

##### **1.1.2 Verpflichtungsermächtigungen zulasten künftiger Haushaltsjahre**

Die Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan muss erkennen lassen, in welcher Größenordnung und zulasten welcher Haushaltsjahre die gemeindliche Verwaltung neue Verpflichtungen eingehen darf (vgl. § 79 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW). Der Rahmen dafür wird durch die gemeindliche Haushaltssatzung gesetzt, in der wegen der besonderen Bedeutung der Verpflichtungsermächtigungen deren Gesamtbetrag festzusetzen ist (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe d GO NRW).

Bei der Bedarfsermittlung der notwendigen Verpflichtungsermächtigungen sind die daraus voraussichtlich entstehenden gemeindlichen Finanzleistungen in künftigen Haushaltsjahren ein besonderer Aspekt, den die Gemeinde zu beachten hat. Die gemeindlichen Verpflichtungsermächtigungen dürfen daher insgesamt nicht zu einer untragbaren haushaltswirtschaftlichen Belastung der Gemeinde in der Zukunft führen. Die Gemeinde hat zudem vor Beginn einer Investition deren Finanzierung insgesamt und nicht nur jahresbezogen sicherzustellen, sodass nach deren Veranschlagung die Lasten künftiger Haushaltsjahre erkennbar werden (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW).

### **1.1.3 Die Veranschlagung der Verpflichtungsermächtigungen**

Ein Ziel der Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen im Haushaltsplan der Gemeinde ist es, die gemeindliche Verwaltung in die Lage zu versetzen, Aufträge für Lieferungen und Leistungen im Zusammenhang mit der Durchführung von anstehenden Investitionsmaßnahmen zu erteilen, ohne dass dafür bereits im Haushaltsplan konkrete Auszahlungsermächtigungen enthalten sind. Die Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen ermöglicht es daher der Gemeinde gleichzeitig, die Zahlungen aus solchen Aufträgen erst in späteren Haushaltsjahren zu leisten.

Die Vorschrift sieht dazu vor, dass die Gemeinde für mehrjährige Investitionsmaßnahmen die notwendigen Verpflichtungsermächtigungen zulasten der drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre in ihrem Haushaltsplan veranschlagen darf. Diese zeitliche Festlegung ist als sachgerecht anzusehen, denn sie steht mit dem Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in Verbindung, begrenzt in zeitlicher Hinsicht die künftigen Lasten der Gemeinde und steht mit dem Budgetrecht des Rates in Einklang (vgl. § 6 GemHVO NRW).

Die auf die einzelne Investitionsmaßnahme der Gemeinde bezogene Verpflichtungsermächtigung ist im Teilfinanzplan der produktorientierten Teilpläne unter der betreffenden Investitionsmaßnahme bedarfsgerecht zu veranschlagen. Soweit die Verpflichtungsermächtigung nicht einmalig, sondern jahresbezogen in Teilen in Anspruch genommen werden soll, ist diese bei der Veranschlagung entsprechend aufzuteilen. Zur Vereinfachung ist es dabei möglich, die für die Investitionsmaßnahme vorgesehenen Haushaltsansätze in den dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahren zu Verpflichtungsermächtigungen zu erklären.

Durch die für die einzelnen Jahre veranschlagten Auszahlungsbeträge wird dabei das jeweilige Auftragsvolumen bzw. der zulässige Umfang für die gemeindlichen Verpflichtungen bestimmt. Die entsprechenden Haushaltspositionen zeigen dann als Planungsgrößen nicht nur die voraussichtlichen haushaltsmäßigen Auswirkungen auf, sondern bilden gleichzeitig als Verpflichtungsermächtigungen eine Grundlage für das Handeln der Verwaltung im laufenden Haushaltsjahr zulasten künftiger Jahre. Diese haushaltsmäßige Handhabung bindet die mittelfristige Finanzplanung noch stärker in die gemeindliche Haushaltsplanung ein.

In Ausnahmefällen können die Verpflichtungsermächtigungen in zeitlicher Hinsicht auch bis zum Abschluss der Investitionsmaßnahme jahresbezogen veranschlagt werden, z.B. wenn aus örtlichen Gründen die Durchführung einer gemeindlichen Investitionsmaßnahme über den Zeitraum der mittelfristigen Finanzplanung hinausgeht. Bei solchen Maßnahmen ist es vertretbar, dass die Verpflichtungsermächtigungen dann zulasten von mehr als drei künftigen Haushaltsjahren in Anspruch genommen werden dürfen. Im gemeindlichen Haushaltsplan bedarf es dann ggf. ergänzender Erläuterungen zu den noch nicht abgebildeten Verpflichtungsermächtigungen und der Angabe des Restbetrages für die Haushaltsjahre, die außerhalb der Jahresspalten im Haushaltsplan liegen. Insbesondere in solchen Fällen ermöglicht die Zuordnung der gemeindlichen Verpflichtungsermächtigungen zu den in den Teilplänen veranschlagten Investitionsmaßnahmen die notwendige Haushaltskontrolle.

## **1.2 Zu Satz 2 (Zulässigkeit über- oder außerplanmäßiger Verpflichtungsermächtigungen):**

### **1.2.1 Die Begriffe „Überplanmäßig“ und „Außerplanmäßig“**

Im Laufe eines Haushaltsjahres kann sich ggf. bei der Gemeinde ein Bedarf für weitere Verpflichtungsermächtigungen zu einer einzelnen Investitionsmaßnahme ergeben. In solchen Fällen muss geprüft werden, ob die im Haushaltsplan veranschlagten Verpflichtungsermächtigungen diesen Bedarf mit abdecken können, z.B. weil geplante Investitionsmaßnahmen nicht wie vorgesehen durchgeführt werden können. Soweit eine solche Möglichkeit nicht besteht, dürfen von der Gemeinde auch Verpflichtungsermächtigungen überplanmäßig oder außerplanmäßig eingegangen werden.

Der Begriff „überplanmäßig“ wird von dem haushaltsrechtlichen Begriff „planmäßig“ abgeleitet. Als planmäßige Verpflichtungsermächtigungen gelten daher alle Ermächtigungen, die zum Zeitpunkt der Beschlussfassung des Rates über die Haushaltssatzung im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagt sind. Als überplanmäßig werden die Verpflichtungsermächtigungen bezeichnet, die über die im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen hinausgehen (zusätzliche Ermächtigungen).

Der Begriff „außerplanmäßig“ wird in entsprechender Weise von dem haushaltsrechtlichen Begriff „planmäßig“ abgeleitet, nur dass die gemeindlichen Verpflichtungsermächtigungen dann als außerplanmäßig bezeichnet werden, wenn bei einer gemeindlichen Investitionsmaßnahme bisher keine Verpflichtungsermächtigungen veranschlagt worden sind. Sie stellen unter der betreffenden Investitionsmaßnahme zusätzliche Ermächtigungen dar. Mit solchen haushaltmäßigen Möglichkeiten kann die Gemeinde im Einzelfall flexibel reagiert werden, ohne dass es der Aufstellung einer Nachtragssatzung bedarf.

### **1.2.2 Die Unabweisbarkeit zusätzlicher Verpflichtungsermächtigungen**

Die Vorschrift sieht vor, dass von der Gemeinde überplanmäßige oder außerplanmäßige Verpflichtungsermächtigungen nur eingegangen werden dürfen, wenn diese unabweisbar sind. Der Begriff „Unabweisbarkeit“, der vom Gesetzgeber nicht näher definiert worden ist, stellt auf die dringende Notwendigkeit bzw. Eilbedürftigkeit der Umsetzung sowie darauf ab, dass eine Verschiebung des Eingehens der gemeindlichen Verpflichtung auf einen späteren Zeitpunkt nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzweckmäßig wäre.

Die Gemeinde muss in solchen Fällen aufgrund rechtlicher oder faktischer Zwänge weder sachlich noch zeitlich eine Handlungsalternative haben. Im Bedarfsfalle ist deshalb sorgfältige Analyse notwendig, um einen Änderungsbedarf gegenüber den bestehenden haushaltsplanmäßigen Ermächtigungen festzustellen. Der unbestimmte Rechtsbegriff „Unabweisbarkeit“ ist grundsätzlich wie für die Feststellung der Notwendigkeit von über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen anzuwenden (vgl. § 83 Absatz 1 Satz 1 GO NRW).

### **1.2.3 Der Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen**

Die Gemeinde darf überplanmäßige und außerplanmäßige Verpflichtungsermächtigungen nur im Rahmen des in der gemeindlichen Haushaltssatzung festgesetzten Gesamtbetrages eingehen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe d GO NRW). Mit der Festsetzung des Gesamtbetrages besteht für die gemeindliche Verwaltung ein Rahmen für das Eingehen von Verpflichtungen im Rahmen der gesamten Investitionstätigkeit. Durch die Zuordnung der Verpflichtungsermächtigungen zu den einzelnen geplanten Investitionsmaßnahmen im Teilfinanzplan der produktorientierten Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan besteht eine konkrete Bindung der veranschlagten Verpflichtungsermächtigung an diese Maßnahme. Gleichwohl ermöglicht die Vorschrift bei einem im Haushaltsjahr entstehenden Änderungsbedarf einen flexiblen Austausch innerhalb des durch den Gesamtbetrag gesetzten Rahmens. Eine Überschreitung des satzungsrechtlichen Rahmens würde dagegen den Erlass einer Nachtragssatzung durch den Rat der Gemeinde erforderlich machen (vgl. § 81 GO NRW).

## **1.3 Zu Satz 3 (Verweis auf § 83 Absatz 1 Sätze 3 und 4 GO NRW):**

### **1.3.1 Allgemeine Sachlage**

Der Verweis auf die Vorschrift des § 83 Absatz 1 Sätze 3 und 4 GO NRW ist darauf ausgerichtet, dass bei überplanmäßigen oder außerplanmäßigen Verpflichtungsermächtigungen die gleichen Verfahrensregelungen zur Anwendung kommen sollen, wie diese für das Eingehen von überplanmäßigen oder außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen bestimmt wurden. Auch die Entscheidungszuständigkeiten des Kämmers, des Bür-

germeisters und des Rates der Gemeinde sollen dabei unverändert bleiben. Die genannte Vorschrift des § 83 GO NRW legt z. B. fest, dass über die Leistung von überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen der Kämmerer entscheidet, der mit Zustimmung des Bürgermeisters und des Rates die Entscheidungsbefugnis auf andere Bedienstete übertragen kann. In den Fällen, in denen ein Kämmerer nicht bestellt ist, obliegt dem Bürgermeister die Entscheidungsbefugnis, soweit der Rat keine andere Regelung trifft. Durch beide Sachverhalte werden die vom Rat erteilten Ermächtigungen sachbezogen verändert oder überschritten, sodass es wegen der haushaltsmäßigen Veränderungen einer besonderen gesetzlichen Grundlage dafür bedurfte. Diese Sachlage gilt entsprechend für die zusätzlichen Verpflichtungsermächtigungen.

### **1.3.2 Der Verweis auf Satz 3**

#### **1.3.2.1 Die Entscheidungsbefugnis des Kämmerers**

Durch den Verweis auf die Regelung des § 83 Absatz 1 Satz 3 GO NRW soll auch beim Umgang mit überplanmäßigen und außerplanmäßigen Verpflichtungsermächtigungen ein flexibles Handeln in der gemeindlichen Verwaltung möglich sein. Es soll aber auch bewirkt werden, dass der Rat der Gemeinde nicht in allen Fällen einer dringenden Abweichung vom gemeindlichen Haushaltsplan damit befasst wird. Da notwendige Planabweichungen im Grundsatz immer finanzwirtschaftliche Auswirkungen haben, soll der Kämmerer über zusätzliche Verpflichtungsermächtigungen entscheiden.

Mit seiner Entscheidung über überplanmäßige oder außerplanmäßige Verpflichtungsermächtigungen bedarf es keiner veranschlagten Ermächtigung im gemeindlichen Haushaltsplan mehr. Eine solche haushaltsmäßige Ermächtigung kann aber ggf. im Rahmen einer Nachtragssatzung nach § 81 GO NRW durch die Einbeziehung der bereits durch den Kämmerer ausgesprochenen Ermächtigungen in den Nachtragshaushaltsplan nach § 10 GemHVO NRW aufgenommen werden. Durch eine gemeindliche Nachtragssatzung können aber auch neue notwendige Verpflichtungsermächtigungen erst geschaffen werden.

#### **1.3.2.2 Die Entscheidungsbefugnis des Bürgermeisters**

Nach der Vorschrift entscheidet über die Leistung von überplanmäßigen und außerplanmäßigen Verpflichtungsermächtigungen der Bürgermeister, wenn ein Kämmerer nicht bestellt ist, und der Rat der Gemeinde keine andere Regelung trifft. Die Gemeinde kann ein Kämmerer bestellen oder beauftragen. Ist ein Kämmerer bestellt, hat dieser die Zuständigkeit und das Recht, alle Aufgaben durchzuführen, die ihm durch Gesetz zugewiesen sind. In den Fällen, in denen der Kämmerer nur vom Bürgermeister beauftragt worden ist, stehen ihm aufgrund der Regelung „soweit er nicht bestellt ist“, nicht die Rechte eines vom Bürgermeister bestellten Kämmerer zu (vgl. § 83 GO NRW und § 24 GemHVO NRW). In diesen Fällen muss die Entscheidungsbefugnis über überplanmäßige und außerplanmäßige Verpflichtungsermächtigungen vom Bürgermeister ausgeübt werden.

#### **1.3.2.3 Die Entscheidungsbefugnis des Rates**

Nach der Vorschrift hat der Rat der Gemeinde die Möglichkeit, die gesetzliche Zuständigkeit des Kämmerers sowie des Bürgermeisters über die Leistung von über- und außerplanmäßigen Verpflichtungsermächtigungen zu entscheiden, an sich zu ziehen, denn der Kämmerer oder der Bürgermeister sollen von ihrem Recht der Entscheidungsbefugnis dann Gebrauch machen können, soweit der Rat keine andere Regelung getroffen hat. Die Regelung soll bewirken, dass das Budgetrecht des Rates so wenig wie möglich eingeschränkt wird. Außerdem soll die Regelung nicht der Allzuständigkeit des Rates entgegenstehen, denn dem Rat obliegt sowohl die Rechtsetzung als auch die Erledigung von Verwaltungsaufgaben, auch wenn er über alle Verwaltungsangelegenheiten selbst durch Beschluss entscheiden soll (vgl. § 41 Absatz 1 GO NRW).

Es ist deshalb örtlich zu entscheiden, ob der Rat der Gemeinde eine andere Regelung über die Entscheidungsbefugnis über die Leistung von über- und außerplanmäßigen Verpflichtungsermächtigungen als gesetzlich vorgesehen, treffen soll. In den Fällen, in denen von der Möglichkeit Gebrauch gemacht werden soll, ist zu berücksichtigen, dass der Rat die Entscheidungsbefugnis auch zurückholen oder auch einer anderen Stelle in seinem Zuständigkeitsbereich, z.B. dem Finanzausschuss nach § 57 Absatz 2 i.V.m. § 59 Absatz 2 GO NRW, übertragen kann, denn darauf ist die Regelung ausgerichtet. Dem Rat der Gemeinde steht es daher nicht zu, eine Stelle innerhalb der gemeindlichen Verwaltung als „andere Stelle“ im Sinne der Vorschrift zu beauftragen, denn in einem solchen Fall würde er in das Organisationsrecht des Bürgermeisters eingreifen (vgl. § 62 GO NRW).

Diese Beauftragungsbeschränkung besteht auch in dem Fall, dass der Rat den Geschäftskreis eines Beigeordneten festlegt (vgl. § 73 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Im Falle einer vom Rat zu treffenden anderen Regelung über die Entscheidungsbefugnis über die Leistung von über- und außerplanmäßigen Aufwendungen bietet es sich an, diese als Satzungsregelung zu behandeln, denn dieses stellt eine gemeindliche Angelegenheit dar, die in der gemeindlichen Hauptsatzung, die von der Gemeinde zu erlassen ist, verankert werden kann (vgl. § 7 Absatz 3 GO NRW). Diese Abgrenzung ist sachgerecht und steht in Einklang mit dem allgemeinen Übertragungsrecht des Rates nach § 41 Absatz 2 GO NRW. Außerdem ist zu berücksichtigen, dass in den Fällen, in denen der Rat eine andere Regelung im Sinne der Vorschrift trifft, gleichzeitig dem Bürgermeister die ihm gesetzlich zugestandene Entscheidungsbefugnis entzogen wird.

#### **1.3.2.4 Der Verweis auf Satz 4**

Nach der Vorschrift kann der Kämmerer mit Zustimmung des Bürgermeisters und des Rates seine Entscheidungsbefugnis über die Leistung überplanmäßiger und außerplanmäßiger Aufwendungen und Auszahlungen auf andere Bedienstete übertragen. Die Flexibilität des verwaltungsmäßigen Handelns sowie die eigenverantwortliche Haushaltsbewirtschaftung werden durch diese Delegationsbefugnis verstärkt. Insbesondere wenn bei der Gemeinde eine durchgängige Budgetbildung unter Einbindung der Verantwortlichkeiten in der gemeindlichen Verwaltung besteht, kann es sachgerecht sein, einen Befugnisrahmen unter Einbeziehung der Geschäftskreise der Beigeordneten örtlich festzulegen (vgl. § 73 GO NRW), der auch für Vorgänge umfasst, die haushaltsmäßig als über- und außerplanmäßig zu behandeln sind.

Eine solche Delegation kann vor Ort zu den Budgetregeln der Gemeinde gehören. Diese Regeln können bei grundsätzlicher Natur auch in der gemeindlichen Haushaltssatzung verankert werden. Für den Rat und die Adressaten der jährlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde werden dadurch die Verantwortlichkeiten transparent und nachvollziehbar, die bei Geschäftsvorfällen bestehen, die ggf. zu Veränderungen der zuvor erteilten Ermächtigungen führen können. Sofern von der Delegationsbefugnis Gebrauch gemacht wird, hat z. B. der Kämmerer zu beachten, dass dadurch nicht der gesetzlich bestimmte Haushaltsausgleich sowie die Sicherstellung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung gefährdet werden. Für bestimmte Sachverhalte sollten deshalb sachgerecht die notwendigen Zustimmungsvorbehalte geschaffen und unterjährige Kontrollen durchgeführt werden.

## **2. Zu Absatz 2 (Geltungsdauer der Verpflichtungsermächtigungen):**

### **2.1 Allgemeine Grundlagen**

Nach der Vorschrift gelten die in der gemeindlichen Haushaltssatzung festgesetzten Verpflichtungsermächtigungen bis zum Ende des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres und, wenn die Haushaltssatzung für das übernächste Jahr nicht rechtzeitig öffentlich bekannt gemacht wird, bis zum Erlass dieser Haushaltssatzung. Diese Zweijährigkeit der Geltungsdauer der gemeindlichen Verpflichtungsermächtigungen unterstützt die flexible Durchführung der Investitionen der Gemeinde, denn bedarfsgerecht können Verpflichtungen zur Leistung von Auszah-

lungen zulasten künftiger Jahre von der Gemeinde eingegangen werden. Die Geltungsdauer der Verpflichtungsermächtigungen stimmt zudem mit der Geltungsdauer der Kreditemächtigung nach § 86 Absatz 2 GO NRW überein. Wie die Kreditemächtigungen betreffen auch die Verpflichtungsermächtigungen die Investitionsmaßnahmen der Gemeinde und nicht ihre laufende Verwaltungstätigkeit (vgl. § 13 Absatz 1 GemHVO NRW).

Die Geltungsdauer für Verpflichtungsermächtigungen auch für das Folgejahr des Haushaltsjahres kann nur für die Verpflichtungsermächtigungen gelten, aus denen heraus Verpflichtungen der Gemeinde zulasten des zweiten Folgejahres des Haushaltsjahres oder späterer Folgejahre entstehen. Eine bis zum Ende des Haushaltsjahres nicht in Anspruch genommene Verpflichtungsermächtigung zulasten des Folgejahres des Haushaltsjahres verfällt, auch wenn sie wegen der Geltungsdauer der Verpflichtungsermächtigungen formal noch Bestand hat. Im betreffenden Folgejahr können wegen des neuen Haushaltsjahres zwangsläufig nur noch die veranschlagten oder auch übertragenen Ermächtigungen für investive Auszahlungen in Anspruch genommen werden. Ggf. muss eine überplanmäßige Bereitstellung einer Ermächtigung für Auszahlungen erfolgen (vgl. § 83 GO NRW).

## **2.2 Die Übertragung der Verpflichtungsermächtigungen**

Die Übertragung der Verpflichtungsermächtigungen steht in einem Zusammenhang mit der Möglichkeit der Übertragbarkeit von haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen für gemeindliche Investitionsmaßnahmen. Die Ermächtigungen für solche Auszahlungen sind grundsätzlich übertragbar. Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister hat den Grundsatz örtlich auszugestalten und Grundsätze über Art, Umfang und Dauer der Ermächtigungsübertragungen festzulegen. Ein solche örtliche Regelung bedarf dann noch der Zustimmung des Rates (vgl. § 22 Absatz 1 Satz 2 GemHVO NRW).

Die haushaltsmäßigen Grundlagen für die Übertragung von Verpflichtungsermächtigungen erfordern einen unmittelbaren Zusammenhang mit einer gemeindlichen Investitionsmaßnahme, die sich von Anfang an über mehrere Haushaltsjahre erstrecken soll oder deren Durchführungszeit mindestens länger als ein Haushaltsjahr beträgt. Bei vielen Maßnahmen ist es sinnvoll und sachgerecht, zur möglichst ungehinderten Durchführung einer Maßnahme das Instrument der Verpflichtungsermächtigungen nutzen zu können. Es bestehen aber Voraussetzungen, um ggf. auch Verpflichtungsermächtigungen ins folgende Haushaltsjahr übertragen zu können.

Zu solchen Voraussetzungen gehört, dass eine Verpflichtungsermächtigung im Haushaltsjahr noch nicht in voller Höhe in Anspruch genommen worden ist. Bei der Gemeinde muss außerdem ein Bedarf für eine Inanspruchnahme der nicht benötigten Verpflichtungsermächtigung im Folgejahr erkennbar sein. Sofern die Gemeinde dann im Folgejahr die übertragenen Verpflichtungsermächtigungen in Anspruch nimmt, ist diese Inanspruchnahme nicht auf die in der Haushaltssatzung für das laufende Haushaltsjahr festgesetzten Verpflichtungsermächtigungen bzw. deren Gesamtbetrag anzurechnen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe d GO NRW).

## **2.3 Information des Rates über die Verpflichtungsermächtigungen**

### **2.3.1 Informationen über den Stand der Inanspruchnahme**

Dem gemeindlichen Haushaltsplan ist eine Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen der Gemeinde beizufügen, die erkennen lassen muss, in welcher Höhe aus der Inanspruchnahme von Verpflichtungsermächtigungen der Gemeinde in späteren Jahren voraussichtlich Auszahlungen erwachsen werden und auf welche Jahre sich diese verteilen (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 4 GemHVO NRW). Durch die Übersicht soll der Rat der Gemeinde informiert werden, in welchem Umfang die künftigen Haushaltsjahre bereits durch Zahlungsverpflichtung der Gemeinde vorbelastet sind, weil in Vorjahren die vom ihm festgesetzten Verpflichtungsermächtigungen in Anspruch genommen worden sind. Es ist daher für die Gemeinde notwendig, in dieser Übersicht zum gemeindlichen Haushaltsplan sowohl die voraussichtlich erforderlichen Verpflichtungen im neuen Haushaltsjahr als auch die

voraussichtlich fälligen Auszahlungen aus Verpflichtungsermächtigungen aus früheren Jahren, aufgeteilt auf die künftigen Haushaltsjahre, auszuweisen (vgl. Nr. 1.4.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

### **2.3.2 Informationen über die Übertragung**

Die Übertragung noch nicht in Anspruch genommener Verpflichtungsermächtigungen erfolgt durch die gemeindliche Verwaltung. Durch diesen Vorgang wird der nicht benötigte Teil der in der gemeindlichen Haushaltssatzung festgesetzten Verpflichtungsermächtigungen in das dem Haushaltsjahr folgende Jahr übertragen. Der Rat der Gemeinde soll darüber ergänzend zu den Informationen über den Stand der Inanspruchnahme der gemeindlichen Verpflichtungsermächtigungen informiert werden.

Es bietet sich dafür eine entsprechende Ergänzung der dem Rat vorzulegenden Übersicht über die übertragenen Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen an (vgl. § 22 Absatz 4 GemHVO NRW). Durch entsprechende Angaben in einem besonderen Abschnitt kann der Rat nachvollziehen, in welchem Umfang die gemeindliche Verwaltung die Festsetzung der Verpflichtungsermächtigungen in der gemeindlichen Haushaltssatzung noch nicht in Anspruch genommen hat, aber gleichwohl noch ein Bedarf für deren Gebrauch besteht, der jedoch erst im Folgejahr umgesetzt werden kann.

XXXXXXXXXXXX

**§ 86**  
**Kredite**

(1) <sup>1</sup>Kredite dürfen nur für Investitionen unter der Voraussetzung des § 77 Abs. 3 und zur Umschuldung aufgenommen werden. <sup>2</sup>Die daraus übernommenen Verpflichtungen müssen mit der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde in Einklang stehen.

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

(3) <sup>1</sup>Die Aufnahme einzelner Kredite bedarf der Genehmigung der Aufsichtsbehörde, sobald die Kreditaufnahme nach § 19 des Gesetzes zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft beschränkt worden ist. <sup>2</sup>Die Einzelgenehmigung kann nach Maßgabe der Kreditbeschränkungen versagt werden.

(4) <sup>1</sup>Entscheidungen der Gemeinde über die Begründung einer Zahlungsverpflichtung, die wirtschaftlich einer Kreditverpflichtung gleichkommt, sind der Aufsichtsbehörde unverzüglich, spätestens einen Monat vor der rechtsverbindlichen Eingehung der Verpflichtung, schriftlich anzuzeigen. <sup>2</sup>Absatz 1 Satz 2 gilt sinngemäß. <sup>3</sup>Eine Anzeige ist nicht erforderlich für die Begründung von Zahlungsverpflichtungen im Rahmen der laufenden Verwaltung.

(5) <sup>1</sup>Die Gemeinde darf zur Sicherung des Kredits keine Sicherheiten bestellen. <sup>2</sup>Die Aufsichtsbehörde kann Ausnahmen zulassen, wenn die Bestellung von Sicherheiten der Verkehrsübung entspricht.

**Erläuterungen zu § 86:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Inhalte der Vorschrift**

**1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Aufnahme von Krediten hat wegen der langfristigen Bindung der Gemeinde an den Kreditgeber eine besondere haushaltsrechtliche und haushaltswirtschaftliche Bedeutung. Der Begriff „Kredit“ ist dabei im Sinne der Aufnahme von Finanzmitteln (Fremdkapital) auszulegen und nicht auf die bankrechtliche Einordnung beschränkt. Im Rahmen der Finanzhoheit der Gemeinde stellt diese Finanzierungsform eine Möglichkeit der Gemeinde dar, die Finanzierung der Investitionen sicherzustellen, die für die Gemeinde aber zusätzliche Kosten (Kreditzinsen) verursacht (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW). Über diese Finanzierungsform entscheidet die Gemeinde eigenverantwortlich. Es besteht aufgrund der haushaltsrechtlichen Vorschrift keine Pflicht für die Gemeinde zur Aufnahme von Fremdkapital bzw. kein rechtlicher Anspruch, die Verschuldung zu erhöhen.

Im Zusammenhang mit dem Begriff "Kredit" werden die verschiedenen Arten der gemeindlichen Verschuldung als Verbindlichkeiten erfasst. Sie sind entsprechend ihrem Zweck zu bilanzieren (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4 GemHVO NRW). Die Kredite für Investitionen stellen dabei Finanzmittel für die Gemeinde dar, die als Einzahlungen im Rahmen der Finanzrechnung haushaltsmäßig der Deckung der Investitionsauszahlungen dienen. Sie verstärken zweckbezogen die gemeindliche Liquidität, führen aber nicht zu gemeindlichen Erträgen und werden deshalb auch nicht in den gemeindlichen Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 GO NRW einbezogen. Für die gemeindliche Kreditaufnahme bestehen daher materielle und formelle Voraussetzungen.

Die Gemeinde kann Kredite aufnehmen, wenn diese der Bedarfsdeckung bei investiven Maßnahmen im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung dienen. Jeder gemeindlichen Kreditaufnahme muss dabei die Schaffung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 86 GO NRW**

von Vermögenswerten gegenüberstehen, sodass Anschaffungs- oder Herstellungskosten entstehen müssen, die zu einem entsprechenden Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz führen. Die gemeindliche Kreditaufnahme ist daher - wie in den anderen Ländern - auf die investiven Zwecke und auf das Volumen der gemeindlichen Investitionstätigkeit im Haushaltsjahr begrenzt. Die Kreditgeber der Gemeinde können dabei regelmäßig davon ausgehen, dass die Gemeinde leistungsfähig und zuverlässig ist und die vereinbarten Tilgungsleistungen erbringen wird. Es dürften zudem regelmäßig keine Tatsachen vorliegen, die eine Unzuverlässigkeit der Verantwortlichen in der Gemeinde im Rahmen ihres Kreditgeschäftes belegen. Die in der Vorschrift enthaltenen Voraussetzungen für eine gemeindliche Kreditaufnahme sind u.a. insbesondere notwendig, um eine Vereinbarkeit der gemeindlichen Kreditaufnahme mit dem geltenden Verfassungsrecht zu sichern.

Diese Gegebenheiten führen daher als haushaltsmäßige Vorgaben zu einem Verbot der Finanzierung von aufwandswirksamen Auszahlungen der Gemeinde und der ordentlichen Tilgung durch Kredite. Eine haushaltsrechtliche Ausnahme besteht lediglich für eine Kreditaufnahme zur Umschuldung bestehender gemeindlicher Verbindlichkeiten, weil bei einem solchen Vorgang eine bestehende finanzielle Verbindlichkeit der Gemeinde in gleicher Höhe durch eine neue finanzielle Verbindlichkeit ersetzt wird. Eine Umschuldung wird auch nicht anders behandelt, wenn sich ggf. gleichzeitig die Vertragsbedingungen zwischen dem Kreditgeber und der Gemeinde substantiell verändern.

Das Erfordernis der Aufnahme von Krediten sollte von der Gemeinde jedoch nicht allein nach dem mit der Investitionsmaßnahme verbundenen Zahlungsbedarf beurteilt werden, sondern anhand der Tragfähigkeit der aus der Investitionsmaßnahme resultierenden gemeindlichen Verpflichtungen sowie möglichen Erträgen und Aufwendungen über die Nutzungszeit des gemeindlichen Vermögens, sodass die Leistungsfähigkeit der Gemeinde nicht unberücksichtigt bleibt. Auch die Belastungen künftiger Haushaltsjahre mit Zins- und Tilgungsleistungen bedingt grundsätzlich, dass eine Kreditaufnahme nur bei gemeindlichen Maßnahmen zulässig sein kann, bei der den künftigen Belastungen auch ein Vorteil für die Gemeinde gegenübersteht.

Die heutige haushaltsrechtliche Regelung soll daher sicherstellen, dass der finanzpolitische Spielraum der Gemeinde erhalten bleibt und die sog. Symmetrie von Zukunftslasten und Vorteilen nicht verschoben wird. Die Regelung erfordert aber von der Gemeinde, für jedes Haushaltsjahr eine Gesamtbetrachtung ihrer Liquidität vorzunehmen, um den zutreffenden Kreditbedarf für gemeindliche Investitionen zu ermitteln. Die Aufnahme von Krediten für gemeindliche Investitionen unterliegt zudem einer eigenen Ermächtigung in der Haushaltssatzung (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe c GO NRW). Außerdem besteht bei diesen Krediten eine zeitliche Beschränkung für die Inanspruchnahme der in der Haushaltssatzung enthaltenen Ermächtigung des Rates.

Bei der haushaltsrechtlichen Regelung über die Kreditaufnahme für gemeindliche Investitionen wird davon ausgegangen, dass die Beibehaltung der Koppelung der Aufnahme von Krediten an die gemeindlichen Investitionen nicht zu unververtretbaren Einschränkungen der Gemeinde bei der Auswahl der Beschaffung der notwendigen Liquidität führt. Eine schwierige wirtschaftliche Lage der Gemeinde kann nicht durch das NKF bzw. das gemeindliche Haushaltsrecht korrigiert werden. Außerdem darf die Gemeinde in einen Liquiditätsverbund bzw. Cashpooling keine Finanzmittel aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen einbringen, denn diese Finanzmittel dürfen von der Gemeinde nur bedarfsgerecht aufgenommen werden und sind von ihr zweckbezogen im Rahmen ihrer Investitionstätigkeit zu verwenden. Sie stehen daher nicht allgemein für den Liquiditätsbedarf in einem Liquiditätsverbund zur Verfügung.

In diesem Zusammenhang muss von der Gemeinde örtlich auch die Form der Verwaltung der gemeindlichen Schulden geklärt und organisiert werden. Diese Tätigkeiten unterliegen haushaltsmäßig dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit. Die Schuldenverwaltung kann dabei für Finanzmittel und Finanzinstrumente verantwortlich sein und daher als Aufgabe auch Finanzgeschäfte haben, die mit den Krediten für Investitionen und den Krediten zur Liquiditätssicherung zusammenhängen sowie ggf. weitere Geldgeschäfte, die darüber hinausgehen. Es muss dabei ein Überblick über die gemeindlichen Verbindlichkeiten im Sinne eines Schuldbuches bestehen, das auch der Dokumentation dient und fortzuschreiben ist.

## **1.2 Kredite und rückzahlbare Zuwendungen**

### **1.2.1 Rückzahlbare Zuwendungen für investive Zwecke**

Die Gemeinde wird vielfach durch Zuwendungen Dritter für investive Zwecke in ihrer Aufgabenerfüllung unterstützt. Der Dritte als Kapitalgeber hat dafür vielfach ein "Förderprogramm" aufgestellt und in den Vordergrund seiner Hingabe von Finanzmitteln an die Gemeinde gestellt. Oftmals wird dabei der Gemeinde das Kapital mit der Verpflichtung zur Rückzahlung in einem festgelegten Zeitraum gewährt. Eine solche unbedingte Rückzahlungsverpflichtung bedeutet, dass der Dritte sein Kapital nicht dauerhaft der Gemeinde übertragen will.

Der Dritte als Zuwendungsgeber stellt durch eine solche Zuwendung der Gemeinde sein Kapital in Form einer „zeitraumbezogenen Finanzierungshilfe“ zur Verfügung. Eine solche Zuwendung kann die Gemeinde auch in Form eines Bankdarlehens erhalten. Solche Darlehen für investive gemeindliche Zwecke zählen dann nicht zu den Krediten nach dieser Vorschrift, auch wenn für die Gemeinde in diesen Fällen von Anfang an eine langfristige Rückzahlungsverpflichtung besteht. Ein solches programmbezogenes Darlehen stellt daher haushaltsrechtlich keine unmittelbare Kreditaufnahme der Gemeinde im Sinne der Vorschrift des § 86 GO NRW dar. Die Rückzahlungsverpflichtungen der Gemeinde sind deshalb in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten "Verbindlichkeiten aus Transferleistungen" anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.6 GemHVO NRW).

### **1.2.2 Rückzahlbare Zuwendungen für laufende Zwecke**

Im Rahmen von "Förderprogrammen" wird die Gemeinde auch für Zwecke der laufenden Verwaltungstätigkeit mit Kapital unterstützt, das sie ggf. im Rahmen eines mehrjährigen Zeitraumes wieder zurückzahlen hat. Derartige Programme Dritter können grundsätzlich einer Landesförderung für laufende Zwecke der Gemeinde gleichgestellt und entsprechend haushaltsmäßig betrachtet werden. Wegen der Rückzahlungsverpflichtung der Gemeinde ist in solchen Fällen jedoch regelmäßig die Absicht des Kapitalgebers zu beurteilen, ob die festgelegte Rückzahlbarkeit innerhalb des Programms von nachrangiger Bedeutung ist. Eine unbedingte Rückzahlungsverpflichtung bedeutet, dass der Dritte als Zuwendungsgeber sein Kapital nicht auf Dauer der Gemeinde übertragen will.

Die Förderprogramme für laufende Zwecke, z. B. für gemeindliche Sanierungsmaßnahmen, werden oftmals durch Banken aufgestellt, die das Kapital aber nur darlehensweise der Gemeinde zur Verfügung stellen können. Die Gemeinde darf nach den geltenden haushaltsrechtlichen Vorschriften keine Darlehen für Zwecke der laufenden Verwaltungstätigkeit aufnehmen. Bei den Programmen muss deshalb die Unterstützung der Gemeinde im Sinne einer Zuwendungsgewährung im Vordergrund der Finanzierung mit Rückzahlungsverpflichtung stehen (vgl. z. B. § 5 der Satzung der NRW.BANK vom 16.03.2012; GV. NRW. S. 146). Bei solchen Programmförderungen wird daher die Zahlungsform nur durch die vom Dritten verfolgte Absicht bestimmt. Die Gemeinde sollte gleichwohl prüfen, ob sie die bauliche Sanierung nicht so gestalten kann, dass Herstellungskosten entstehen und die Darlehensfinanzierung einen investiven Charakter erhält.

Im Rahmen einer aufgabenbezogenen und haushaltsmäßigen Gesamtsicht kann eine vom Programminhaber ausschließlich angebotene Zahlungsform "Darlehen" als nachrangig gegenüber der zweckbezogenen Unterstützung der Gemeinde betrachtet werden. Die Gemeinde kann daher das ihr gewährte Darlehen für Zwecke der laufenden Verwaltungstätigkeit nutzen, auch wenn die zu fördernde Maßnahme haushaltsrechtlich der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zuzurechnen ist. Eine haushaltsrechtliche Zulässigkeit kann auch dann als gegeben angesehen werden, wenn aufgrund eines "Förderprogramms" oder im Fall einer Einzelförderung die Finanzmittel von der Gemeinde unmittelbar bei einer Bank oder einem Kreditinstitut abgerufen werden können. Solche Möglichkeiten entbinden die Gemeinde nicht von ihrer Verpflichtung, die Haushaltsverträglichkeit dieser

zusätzlichen Finanzverpflichtungen unter Berücksichtigung ihrer Verschuldung und der Bedingungen des "Förderprogramms" zu prüfen und herzustellen.

Die Finanzierung einer gemeindlichen Maßnahme für laufende Zwecke in Form eines „Programmdarlehens“ ist dann regelmäßig als eine vom Zuwendungsgeber festgelegte Zahlungsform zu betrachten, die anhand der Ziele und Zwecke der Förderung haushaltsmäßig einzuordnen ist. Bei der Gemeinde muss dabei ebenfalls die finanzielle Förderung durch Dritte im Vordergrund der Finanzierung der geplanten Maßnahme der laufenden Verwaltungstätigkeit stehen. Ein programmbezogenes Darlehen für laufende Zwecke der Gemeinde stellt dann haushaltsrechtlich keine investive Kreditaufnahme der Gemeinde im Sinne der Vorschrift des § 86 GO NRW dar. Die Möglichkeit, dass der Gemeinde ohne diese Zahlungsform ggf. keine Zuwendung gewährt werden würde, ist dabei für die haushaltsmäßige Behandlung unerheblich.

## **2. Die Aufnahme von Krediten für Investitionen**

### **2.1 Allgemeine Zwecke**

Unter dem Begriff „Kredite für Investitionen“ wird das unter der Verpflichtung zur Rückzahlung von Dritten aufgenommene Kapital verstanden, das gesetzlich beschränkt, nur zur Finanzierung von Investitionen eingesetzt werden darf. Diese Beschränkung beruht auf den verfassungsrechtlichen Vorgaben des Art. 83 Satz 2 der Landesverfassung NRW. Sie ist auch auf der in allen Ländern vorzufindenden Festlegung zum Haushaltsausgleich der Gemeinden begründet, dass diese grundsätzlich keine Aufwendungen entstehen lassen sollen, die nicht durch „ordentliche“ Erträge gedeckt werden können (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Die Kredite für Investitionen zählen daher nicht dazu. Außerdem ist auch die bankrechtliche Einordnung der Kredite an Gemeinden nach den Vorschriften des Kreditwesengesetzes ein maßgebliches Kriterium (vgl. z. B. § 21 Absatz 2 Nummer 1 KWG).

Bei der Aufnahme von Krediten durch die Gemeinde ist u.a. auch der haushaltswirtschaftliche Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit sowie § 77 Absatz 3 GO NRW zu beachten, nach dem von der Gemeinde ein Kredit nur aufgenommen werden darf, wenn eine andere Finanzierung nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzumutbar wäre. Vor der Aufnahme eines Kredites durch die Gemeinde sind daher i.d.R. Angebote verschiedener Kreditgeber einzuholen. Für die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit eines Angebotes sind alle Vertrags Elemente zu berücksichtigen und zu bewerten.

In diesem Zusammenhang wird der Begriff „Investitionen“ durch die Festlegungen der im gemeindlichen Finanzplan unter der Investitionstätigkeit auszuweisenden Einzahlungen und Auszahlungen bestimmt (vgl. § 3 Absatz 1 Nummern 15 bis 25 GemHVO NRW). Daraus folgt, dass Auszahlungen der Gemeinde, z.B. für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden oder Finanzanlagen, mit Krediten für Investitionen finanziert werden dürfen. Dagegen darf die Gemeinde für zu leistende Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit und für die ordentliche Tilgung von Krediten (ohne Umschuldung) keine Kredite für Investitionen aufnehmen. Die Investitionstätigkeit der Gemeinde umfasst dabei die in der nachfolgenden Übersicht aufgezeigten Einzahlungs- und Auszahlungsarten, die im gemeindlichen Finanzplan als gesonderte Haushaltspositionen auszuweisen sind.

Im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung kann die Gemeinde auch Investitionsmaßnahmen Dritter mit Krediten finanzieren, soweit sie wirtschaftlicher Eigentümer des finanzierten Verfügungsgegenstandes wird oder durch eine festgelegte Gegenleistungsverpflichtung des Dritten eine aktivierbare Zuwendung schafft (vgl. § 43 Absatz 2 GemHVO NRW). Dabei ist zu beachten, dass die bilanzielle Abgrenzung zwischen Anlagevermögen und Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz nicht dazu führt, dass nur Vermögensgegenstände, die dem Anlagevermögen der Gemeinde zuzuordnen sind, als Investitionen im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschriften gelten.

Die Kredite für Investitionen werden zudem haushaltsrechtlich von den Krediten zur Liquiditätssicherung nach § 89 GO NRW unterschieden. Reichen die liquiden Mittel der Gemeinde zur rechtzeitigen Leistung von fälligen

Auszahlungen nicht aus, darf sie lediglich Kredite zur Liquiditätssicherung nach § 89 Absatz 2 GO NRW aufnehmen. Für diese „Liquiditätskredite“, die haushaltsmäßig nicht den Krediten nach dieser Vorschrift zuzuordnen sind, wird in der gemeindlichen Haushaltssatzung ein Höchstbetrag festgesetzt (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW), sodass nicht der in der Haushaltssatzung festzusetzende Kreditrahmen (Kreditermächtigung) berührt wird (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1c GO NRW). Außerdem gilt bei den beiden haushaltsrechtlichen Kreditarten eine zeitliche Beschränkung für die Inanspruchnahme der in der Haushaltssatzung enthaltenen Ermächtigung zur Aufnahme dieser Kredite.

## **2.2 Ausleihungen als besondere Zwecke**

Zu den gemeindlichen Investitionen, bei denen eine Aufnahme von Krediten durch die Gemeinde zulässig ist, gehört auch die Gewährung von langfristigen Darlehen an gemeindliche Betriebe im Rahmen der Aufgabenerfüllung. Diese Sachlage gilt dann, wenn das von der Gemeinde gewährte Darlehen als Ausleihung zu klassifizieren ist. Als Ausleihungen werden langfristige Finanzforderungen der Gemeinde, denen Geld- oder Finanzgeschäfte zugrunde liegen, betrachtet. Die Langfristigkeit der gewährten Darlehen ist jedoch allein noch kein ausreichendes Abgrenzungskriterium, um eine Zuordnung zur gemeindlichen Investitionstätigkeit vorzunehmen. Das gemeindliche Darlehen muss zudem dem Betrieb der Gemeinde unter dem Zweck gewährt werden, dass die Kapitalhingabe dauernd den Verwaltungsbetrieb der Gemeinde zu dienen hat.

Ein Darlehen der Gemeinde kann daher regelmäßig als Ausleihung klassifiziert und der gemeindlichen Investitionstätigkeit zugeordnet werden, wenn die Gemeinde mit dem Darlehen eine langfristige Bindung z.B. mit einem ihrer Betriebe eingeht, d.h. ist die Hingabe von Kapital durch die Gemeinde deshalb erfolgt, damit dadurch Erträge erwirtschaftet (Eigenkapital ersetzt) und der fremde Betriebszweck gefördert, ein unternehmerischer Einfluss ausgeübt oder eine Geschäftsbeziehung dauerhaft gesichert werden soll.

Diese Erfordernisse können regelmäßig als gesichert angesehen werden, wenn der Investitionsbedarf des Betriebes der Anlass für die Gewährung eines Darlehens durch die Gemeinde ist. Im Rahmen der Entscheidung über die Hingabe von Kapital an einen gemeindlichen Betrieb ist gleichwohl noch zu prüfen, ob die Hingabe ggf. nicht so ausgestaltet ist, dass haushaltsmäßig eine Veranschlagung unter der Haushaltsposition „Aktivierbare Zuwendungen“ vorzunehmen ist.

## **3. Kredite in fremder Währung**

### **3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde kann aus Wirtschaftlichkeitserwägungen heraus auch Kredite in fremder Währung aufnehmen, d. h. das Kreditvolumen wird nicht in Euro bemessen, sondern in einer anderen Währung, z. B. Schweizer Franken, Japanischer Yen, und kommt oftmals in dieser Währung auch zur Auszahlung. Ein in fremder Währung aufgenommener Kredit kann gleichwohl auch in Euro zur Auszahlung kommen. In diesen Fällen hat die Gemeinde wegen möglicher Wechselkursschwankungen während der Laufzeit des Kredites besondere Anforderungen bei der Risikoabwägung und Risikovorsorge zu erfüllen, insbesondere dann, wenn mit der Kreditaufnahme ein Währungsswap oder ein kombinierter Zins- und Währungsswap verbunden wurde.

Zur Vorbereitung einer Entscheidung über die Aufnahme von Krediten in fremder Währung sind deshalb unter Berücksichtigung der örtlichen Bedürfnisse die Entscheidungs- und Auswahlkriterien sowie die Zinssicherungsinstrumente durch die Gemeinde im Einzelnen zu bestimmen. Sie hat die dafür notwendigen Informationen und Daten einzuholen. Diese Aufgabe enthält für die Gemeinden insbesondere die Verpflichtung, sich Kenntnisse über Sicherheiten und Risiken im Vergleich zu einer anderen Kreditaufnahme zu verschaffen. Eine Kreditaufnahme in fremder Währung erfordert wegen des möglichen Wechselkursrisikos zudem eine laufende eigenverant-

wortliche „Kontrolle“ über die Abwicklung des Kreditgeschäftes während seiner Laufzeit. Es ist in diesen Fällen nicht ausreichend, die Kontrolle nur einmal jährlich vorzunehmen oder sie einem Dritten zu übertragen.

### **3.2 Rückstellungen zur Absicherung eines Fremdwährungsrisikos**

Bei der Aufnahme von Krediten in fremder Währung muss von der Gemeinde geprüft werden, ob für die gesamte Laufzeit dieses gemeindlichen Geschäftes die Gleichwertigkeitsvermutung besteht. Dabei muss grundsätzlich von der Gefahr einer Vermögensminderung für die Gemeinde ausgegangen werden, sodass abhängig von der Höhe des Wechselkursrisikos von der Gemeinde eine Risikovorsorge vorzunehmen ist (vgl. RdErl. des Innenministeriums vom 09.10.2006; SMBl. NRW. 652). Mit einer solchen Risikovorsorge wird bezweckt, dass die wirtschaftlichen Vorteile der Gemeinde aus der Aufnahme von Krediten in fremder Währung nicht bereits zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses vollständig für Zwecke des gemeindlichen Haushalts abgeschöpft werden. Die gemeindliche Risikovorsorge soll deshalb darin bestehen, dass ein Teil der wirtschaftlichen Vorteile gegenüber einer Kreditaufnahme in Euro-Währung erst zu einem späteren Zeitpunkt bzw. nach vollständiger Tilgung des Fremdwährungskredits realisiert wird. In der Zeit davor kann für die Gemeinde aus dem Wechselkursrisiko eine ungewisse Außenverpflichtung bestehen, die es zu bilanzieren gilt.

Die Gemeinde soll deshalb im Zeitpunkt der Kreditaufnahme in Fremdwährung als „Absicherung des Fremdwährungsrisikos“ eine entsprechende Rückstellung bilden. Diese Rückstellung soll solange bilanziert werden, bis gesichert ist, dass sich das Fremdwährungsrisiko der Gemeinde nicht mehr realisiert. Dieses ist i.d.R. erst nach Ablauf des Darlehensvertrages bzw. nach Rückzahlung des aufgenommenen Fremdwährungskredites der Fall und nicht abhängig von den vereinbarten Zinsbindungsfristen. Die Risikovorsorge ist von der Gemeinde unter Berücksichtigung des bestehenden Fremdwährungsrisikos zu bemessen. Sollten keine konkreten Anhaltspunkte für die Bestimmung der Höhe der notwendigen Risikovorsorge vorliegen, ist die Rückstellung mit einem Betrag in Höhe der Hälfte des Zinsvorteils der Gemeinde aus ihrer Kreditaufnahme in ausländischer Währung anzusetzen. Die Rückstellung ist nach Wegfall des Fremdwährungsrisikos ertragswirksam aufzulösen.

### **3.3 Die Fremdwährungsumrechnung**

Die Gemeinde kann auch Kredite im Ausland aufnehmen. Sie hat bei aufgenommenen Krediten in fremder Währung die Verpflichtungen daraus in ihrer Bilanz in der Währungseinheit „Euro“ anzusetzen. Diese Vorgabe erfordert ggf. eine Umrechnung, in dem der Fremdwährungsbetrag mit dem zum Abschlussstichtag gültigen Umrechnungskurs in Euro umgerechnet wird. Außerdem sind über den Kurs der Währungsumrechnung gesonderte Angaben im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss zu machen (vgl. § 44 Absatz 2 Nummer 7 GemHVO NRW). Mit solchen Angaben im Jahresabschluss soll die Gemeinde nicht allein über solche Geschäftsvorfälle berichten und aufzeigen, in welchem Umfang die gemeindlichen Rückzahlungsverpflichtungen in der Währungseinheit „Euro“ bestehen. Die Gemeinde soll insbesondere auch das mit dem Geschäftsvorfall ggf. verbundene Risikopotential offenlegen. Es ist daher sachgerecht, dass dazu die Gemeinde auch die jeweils getroffenen Zinsvereinbarungen benennt.

## **4. Kreditkosten**

### **4.1 Allgemeine Sachlage**

Vor der Annahme von Kreditangeboten zur Finanzierung von Investitionen ist von der Gemeinde zu prüfen, welches Angebot ihren finanzwirtschaftlichen Belangen am ehesten entspricht. Für die Kosten eines Kredites ist zwar die Höhe der Zinsen von entscheidender Bedeutung, jedoch sind auch andere für die Gemeinde entstehende Kosten nicht außer Betracht zu lassen, die mit der Aufnahme von Krediten entstehen, z. B. das Disagio oder

andere Nebenkosten, z. B. bei Fremdwährungskrediten. Bei den zu zahlenden Zinsen ist besonders darauf zu achten, dass diese wirtschaftlich sind. Die mögliche Zinsentwicklung in Form eines vorausblickenden und verantwortungsvollen Risikomanagements durch die Gemeinde einzuschätzen, ist daher geboten.

Für den Abschluss eines Kreditvertrages ist deshalb eine punktuelle Betrachtung des Zins- und Kreditmarktes nicht ausreichend. Auch ist es grundsätzlich zulässig, Zinsderivate zur Zinsabsicherung zu nutzen. Solche Finanzinstrumente dürfen allerdings lediglich im Rahmen des abgeschlossenen Kreditgeschäftes eingesetzt werden. Dementsprechend sind Geschäfte mit Derivaten, die unabhängig von Kreditgeschäften abgeschlossen werden, als spekulative Geschäfte für die Gemeinden unzulässig. Derivative Finanzinstrumente des Kredit- und des Geldmarktes sind dadurch gekennzeichnet, dass ihr Wert von einer anderen Größe, z. B. einem Preis oder Zinssatz, abgeleitet wird. Nach § 1 Absatz 11 Nummer 2 des Kreditwesengesetzes sind Derivate als Fest- oder Optionsgeschäfte ausgestaltete Termingeschäfte, deren Preis unmittelbar oder mittelbar von einem Börsen- oder Marktpreis, einem Kurs, Zinssätzen oder anderen Erträgen abhängt.

Bei Derivatgeschäften der Gemeinde handelt es sich um ein schwebendes Geschäft aufgrund eines Vertrages zwischen der Gemeinde und einem Kreditinstitut, dessen Wert i.d.R. auf Änderungen eines Zinssatzes aufgebaut wird, und das erst in der Zukunft, teils erst nach mehreren Jahren, erfüllt wird. Soweit die Derivate sich auf die Zinsen im Kreditgeschäft oder bei Geldanlagen beziehen, kommen sie auch bei den Gemeinden zum Einsatz. Sie müssen sich jedoch immer auf ein Grundgeschäft, z.B. einen bestehenden oder einen geplanten Kredit beziehen, um nicht unter das für die Gemeinden geltende Spekulationsverbot zu fallen (vgl. § 90 GO NRW). Diese Verknüpfung muss objektiv in jedem Einzelfall in sachlicher und in zeitlicher Hinsicht gegeben sein, d. h. die Derivate müssen den gemeindlichen Krediten zugeordnet werden können.

Die Beziehung liegt in sachlicher Hinsicht vor, wenn der Nominalbetrag und die Währung von Grundgeschäft und Derivatgeschäft identisch sind, und in zeitlicher Hinsicht, wenn die Laufzeit und Fälligkeit des Derivats die Laufzeit und Fälligkeit von gemeindlichen Krediten als Grundgeschäft nicht überschreitet. Mit dieser Abgrenzung soll neben der Risikobegrenzung die notwendige Konnexität sichergestellt werden. Auch muss gewährleistet sein, dass die Gemeinden keine Derivatgeschäfte lediglich zur spekulativen Ertragserzielung nutzen. Sie dürfen wegen des Spekulationsverbots die Derivate auch nicht als einzeln handelbare Finanzinstrumente unter Inkaufnahme von Verlustrisiken einsetzen.

## **4.2 Das Zinsrisikomanagement**

### **4.2.1 Die Zwecke und Inhalte**

Mit einem Zinsrisikomanagement können die Gemeinden bei variabel verzinslichen Verbindlichkeiten, bei auslaufenden Zinsvereinbarungen oder bei Umschuldungen sowie bei der Aufnahme neuer Kredite das Risiko von Zinssteigerungen wirksam steuern, um die haushaltsmäßigen Belastungen in verträglichen Grenzen zu halten. In diesem Zusammenhang können auch Zinsderivate zum Einsatz kommen, wenn bei der Gemeinde ausreichend Kenntnisse über die Risiken und Chancen solcher Finanzinstrumente vorliegen und ein sorgfältiger Umgang damit erfolgt. Diese Gegebenheiten stellen vielfach eine erhebliche Herausforderung für die gemeindliche Kreditwirtschaft und die Geldanlage dar, um eine Optimierung von Kreditkonditionen zu erreichen und Zinsrisiken durch den Einsatz von Zinsderivaten zu begrenzen. Die Gemeinde hat dabei generell den Vorrang der Sicherheit und die Risikominimierung zu beachten. Auch darf sie die vielfältigen Möglichkeiten der Kapitalmärkte nur in einem angemessenen und vertretbaren Umfang in Anspruch nehmen.

Die Abschlüsse von Finanzgeschäften sind zudem von der Gemeinde in ausreichender Weise zu dokumentieren, sodass neben den Daten des eigentlichen Finanzgeschäfts auch die vorhandene Risikosituation und die zu diesem Zeitpunkt vorhandene Marktmeinung der Gemeinde für Dritte, z. B. die örtliche Rechnungsprüfung, nachvollziehbar werden. Es bietet sich daher der Aufbau einer Rahmenkonzeption für ein örtliches Zinsrisikomanagement

mit einer Darstellung der wesentlichen Komponenten an. In diesen Fällen sollte die Konzeption insbesondere die gemeindlichen Ziele, die Methoden der Risikoidentifikation, der Bewertung und der örtlichen Steuerung unter Berücksichtigung des gemeindlichen Haushaltsrechts sowie der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, aber auch die Kontrollmöglichkeiten und Verantwortlichkeiten (Überwachungsprozess) sowie die Darstellung nach außen, bezogen auf die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, enthalten.

Die weitere Umsetzung in Form einer örtlichen Dienstanweisung für die Durchführung der gemeindlichen Finanzgeschäfte kann sich dann daran anschließen. Eine solche örtliche Richtlinie sollte daher die zulässigen Finanzinstrumente benennen, die örtliche Ziele und die Strategie für die gemeindlichen Finanzgeschäfte umfassen sowie das Risikomanagement und die Risikostreuung der Gemeinde festlegen. Sie sollte aber auch Grundlegendes über die Organisation und die Arbeitszuständigkeiten im Aufgabenbereich „Finanzmanagement“ enthalten und die Dokumentation und das interne Berichtswesen sowie die Informationen an die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft regeln. Die Einführung eines Zinsrisikomanagements durch die Gemeinde kann daher dazu beitragen, Zinsrisiken zu begrenzen, eine Optimierung von Kreditkonditionen und eine Senkung von Kapitalbeschaffungskosten zu erreichen und die gemeindliche Kreditbeschaffung insgesamt zu erleichtern.

Im Zusammenhang mit der Einrichtung eines örtlichen Zinsrisikomanagements soll von der Gemeinde auch die Beteiligung des Rates der Gemeinde beim Abschluss von Zinssicherungsgeschäften unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse festgelegt werden. Im Zweifel dürften z. B. die Entscheidungen über den Einsatz von Zinsderivaten durch die Gemeinde als für die Gemeinde bedeutsame Geschäfte anzusehen sein, sodass eine Ratsbeteiligung dazu zwingend geboten ist. Es ist daher eine Festlegung für die Gemeinde sachgerecht, ob und welche Zinssicherungsgeschäfte die gemeindliche Verwaltung als Geschäfte der laufenden Verwaltung abschließen darf (vgl. § 41 GO NRW). Dabei muss auch entschieden werden, ob und ggf. wann ein Zustimmungsvorbehalt des Rates besteht. Ein solcher Vorbehalt kann z. B. ab einem bestimmten Geschäftsvolumen bestehen oder anhand einer Wertgrenze bestimmt werden, unterhalb derer von einer untergeordneten Bedeutung des Geschäftsvorfalles für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde ausgegangen werden kann. Soweit die gemeindliche Verwaltung eigenverantwortlich auch Zinssicherungsgeschäfte abschließen kann, sollten mit dem Rat zeitnahe und sachgerechte Informationspflichten vereinbart werden. Für besondere Fälle kann sich der Rat gleichwohl auch noch eine vorherige Beteiligung vorbehalten.

#### **4.2.2 Zinsoptionen**

Eine Zinsoption ist eine Vereinbarung zwischen zwei Vertragsparteien, die der Gemeinde als einer der beiden Parteien das Recht einräumt, ein bestimmtes Finanzinstrument zu einem vorher fixierten Preis zu einem bestimmten Datum oder nach oder in einer festgelegten Zeitspanne zu kaufen (Call Option) oder zu verkaufen (Put Option). Sofern die Gemeinde der Käufer der Option ist, geht sie mit der Optionsvereinbarung keine Verpflichtung ein, von diesem Recht auch Gebrauch machen zu müssen. Gleichwohl hat sie für dieses Recht dem Verkäufer eine Optionsprämie zu zahlen. Der Verkäufer hat in solchen Geschäften keine Entscheidungsmöglichkeit über die Ausübung des Optionsrechts durch die Gemeinde als Optionskäufer.

In diesem Zusammenhang wird regelmäßig ein Basisinstrument bestimmt, das im Rahmen der Optionsvereinbarung und bei Ausübung der Option durch den Käufer mit dem vorher fixierten Preis oder Zinssatz zu kaufen oder vom Verkäufer zu liefern ist. Die Ausübung der Option kann grundsätzlich an jedem Tag ihrer Laufzeit und spätestens am letzten Tag ihrer Laufzeit ausgeübt werden, soweit im Einzelfall nichts anderes vereinbart worden ist. Als Basisinstrumente bei Zinsoptionen kommen daher insbesondere Caps oder Floors zum Einsatz, die es ermöglichen, die Auswirkungen von Veränderungen des Zinsniveaus über einen vorher bestimmten Rahmen hinaus zu begrenzen. Je nach Umfang und Wirkung solcher Derivatgeschäfte muss eine Abstimmung darüber zwischen Rat und Verwaltung erfolgen, um die Ermächtigungen zum Abschluss von Derivatgeschäften und die Verantwortlichkeiten dafür festzulegen.

#### **4.2.2.1 Caps (Zinsobergrenze)**

Ein Cap stellt ein Zinsbegrenzungsgeschäft dar. Er wird für einen bestimmten Zeitraum eine Zinsobergrenze bezogen auf einen bestimmten Betrag vereinbart. Sofern der Zins während der Cap-Laufzeit über die vereinbarte Obergrenze steigt, würde die Gemeinde als Inhaber des Caps die Differenz, bezogen auf den Nominalbetrag, von ihrer Bank als Verkäufer erstattet bekommen. Zum Zeitpunkt des Erwerbs des Caps muss i.d.R. von der Gemeinde jedoch eine Prämie für eine solche Zinssicherung gezahlt werden. Ein solcher Cap kann aber auch mehrere hintereinanderliegende Optionsgeschäfte beinhalten. Der CAP ist ein Vertrag, in dem gegen Zahlung einer CAP-Prämie (vom Käufer an den Verkäufer) das Steigen eines festgelegten Marktzinssatzes, über eine Zinsobergrenze der Verkäufer dem Käufer den Differenzbetrag bezogen auf den vereinbarten Kapitalbetrag erstattet.

#### **4.2.2.2 Floor (Zinsuntergrenze)**

Von der Gemeinde können auch Finanzgeschäfte zur Begrenzung von Zinssenkungen abgeschlossen werden (Floors). Diese Geschäfte kommen i.d.R. in Betracht, wenn die Verzinsung bei Finanzgeschäften nicht unter ein bestimmtes Niveau sinken soll, z. B. bei einer variablen Verzinsung. Der Floor entspricht spiegelbildlich dem CAP, d.h. unterschreitet der Referenzzins die vereinbarte Zinsuntergrenze, so ist von der Gemeinde als Floor-Verkäufer die Zinsdifferenz, bezogen auf den Nominalbetrag, für die betreffende Zinsperiode nachträglich dem Käufer auszuführen.

#### **4.2.2.3 Collar (Zinskorridor)**

Bei Finanzgeschäften der Gemeinde ist auch die Vereinbarung einer Kombination von Floors und Caps möglich, die als Collar bezeichnet wird. In diesen Fällen werden beide Finanzgeschäfte gleichzeitig abgeschlossen und es muss eine Übereinstimmung der beiden Finanzinstrumente hinsichtlich der Laufzeit, des Referenzzinssatzes und des Bezugsbetrages geben. Durch den Cap soll eine Absicherung gegen steigende Zinsen erreicht und mit dem Floor an Zinssenkungen bei variabel vereinbarten Zinsen profitiert werden.

#### **4.2.3 Forward Rate Agreements (FRAs)**

Für die Umschuldung eines bestehenden Festzinskredit kann die Gemeinde bereits im Vorfeld einen Zinssatz für den zukünftigen Zeitraum vereinbaren, in dem die Umschuldung erfolgen soll (Forward Rate Agreements - FRAs). Solche FRAs sichern ein Zinsniveau ab, ersetzen aber nicht die diesem Geschäft zugrunde liegende Kreditaufnahme. Sofern sich das Zinsniveau anders entwickelt, sind zwischen den Vertragspartnern die vereinbarten Ausgleichsleistungen zu erbringen. Die Gemeinde erhält eine Ausgleichsleistung, wenn das Zinsniveau über der vereinbarten Zinslinie liegt. Sie muss dann selbst eine Ausgleichsleistung zahlen, wenn das Zinsniveau unter der vereinbarten Zinslinie liegt, sodass ihre Zinskosten höchstens dem vereinbarten Zinsniveau entsprechen. Ggf. kann beim Abschluss eines FRAs eine Prämie zu zahlen sein. Damit ist das FRA ein Vertrag, in dem für einen bestimmten Kreditbetrag auf gegenwärtiger Zinsbasis ein bestimmter Zinssatz (FRA-Zins), z.B. 6-Monats-EURIBOR, für eine bestimmte Laufzeit (FRA-Periode) ab einem festgelegten Zeitpunkt vereinbart wird.

#### **4.2.4 Zinsswaps**

Im Rahmen von Zinsswaps werden künftige feste und variable Zinszahlungen auf einen nominellen Kreditbetrag für einen bestimmten Zeitraum gegeneinander getauscht. Dabei muss kein effektiver Tausch der Zinszahlungen

erfolgen, wenn Ausgleichszahlungen zwischen festen und variablen Zinssatz geleistet werden. Die variablen Zinssätze werden i.d.R. an einen Referenzzinssatz geknüpft, z. B. den Euribor o.a. Dazu zwei Beispiele:

- Receiver- (Empfänger-)Swaps  
Bei diesen Swaps sind weiterhin die Festzinsen für den aufgenommenen Kredit zu zahlen. Zusätzlich sind die variablen Zinsen im Zinsswap zu zahlen. Im Gegenzug erhält der Kreditnehmer den für die Laufzeit des Swaps vereinbarten Festzins (Swapsatz).
- Payer-(Zahler-)Swaps  
Bei diesen Swaps sind weiterhin die variablen Zinsen für den aufgenommenen Kredit zu zahlen. Zusätzlich ist für die Laufzeit des Swaps ein vereinbarter Festzins (Swapsatz) zu zahlen. Im Gegenzug erhält der Kreditnehmer die variablen Zinsen im Zinsswap.

Die Geschäfte über Zinsswaps werden auf dem Kapitalmarkt in unterschiedlichen Formen angeboten. So kann ausschließlich der Tausch variabler Zinsverpflichtungen gegeneinander zum Gegenstand einer Vereinbarung gemacht werden. Auch kann ein Zinsswap mit einem Währungsswap kombiniert sein. Die Flexibilität der Gemeinde bei solchen Geschäften kann sich auch in der Höhe der Zahlungen bei Geschäftsabschluss auswirken. Zu beachten ist dabei, dass durch diese Finanzgeschäfte keine Kapitalforderungen begründet werden. Beim Abschluss eines Zinsswapgeschäftes durch die Gemeinde ist im bilanziellen Sinne zudem von einem schwebenden Geschäft auszugehen. Dieses ist wegen einer Vermutung der Ausgeglichenheit nicht in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

Beim Abschluss eines Zinsswapgeschäftes kann es ggf. auch zu Zahlungen zwischen den Vertragspartnern kommen, z. B. Zahlung einer Prämie. Eine bilanzielle Ansatzpflicht kann aus solchen Finanzgeschäften für die Gemeinde erst entstehen, wenn aufgrund der geschlossenen Vereinbarungen für die Gemeinde entweder Forderungen oder Verpflichtungen begründet werden. In Einzelfällen kann beim Vorliegen der Voraussetzungen auch die Passivierung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften in der gemeindlichen Bilanz vorzunehmen sein. (vgl. § 36 Absatz 5 GemHVO NRW). Eine Passivierungspflicht oder auch ein Verzicht darauf entsteht jedoch nicht alleine dadurch, dass die Gemeinde ein Zinsswapgeschäft abschließt.

#### **4.2.5 Eigenverantwortlicher Einsatz**

##### **4.2.5.1 Die Informationspflichten**

Die Gemeinde entscheidet über den Einsatz von Zinssicherungsinstrumenten in eigener Verantwortung. Sie muss sich deshalb über die Inhalte und Wirkungen sowie die haushaltsmäßigen Auswirkungen von Zinssicherungsinstrumenten ausreichende Kenntnisse und Informationen verschaffen, bevor sie diese Instrumente im Rahmen ihres Schuldenmanagements einsetzt. Auch müssen bei der Gemeinde insbesondere Kenntnisse über das Risikopotential insgesamt, das Verlustrisiko, Marktwerte und Zahlungspflichten bestehen, bevor von ihr eine „Zinssicherung“ vereinbart wird. Im Rahmen einer Beratung muss sich die Gemeinde zudem Klarheit über ihren Wissensstand verschaffen und ggf. weitere Informationen über den realistischen Einsatz von Zinssicherungsinstrumenten einholen.

Für den Vertragspartner der Gemeinde besteht auch eine Beratungs- bzw. Aufklärungspflicht, denn er muss von seinem Kunden alle Informationen über Kenntnisse und Erfahrungen in Bezug auf Geschäfte mit Finanzinstrumenten, über Anlageziele und finanzielle Verhältnisse einholen, um dem Kunden das für ihn geeignete Finanzinstrument empfehlen zu können. Erlangt z. B. ein Wertpapierdienstleistungsunternehmen nicht die erforderlichen Informationen, darf es im Zusammenhang mit einer Anlageberatung kein Finanzinstrument empfehlen oder im Zusammenhang mit einer Finanzportfolioverwaltung keine Empfehlung abgeben. Außerdem ist der Vertragspartner der Gemeinde i.d.R. verpflichtet, der Gemeinde rechtzeitig und in verständlicher Form Informationen zur Verfügung zu stellen, die angemessen sind, damit die Gemeinde als Kunde nach vernünftigem Ermessen die Art

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 86 GO NRW**

und die Risiken der ihr angebotenen oder von ihr nachgefragten Arten von Finanzinstrumenten verstehen und auf dieser Grundlage ihre Entscheidung treffen kann.

Die Informationen müssen sich dabei z. B. auf das Unternehmen und seine Dienstleistungen, die Arten von Finanzinstrumenten und die vorgeschlagene Anlagestrategie einschließlich der damit verbundenen Risiken, aber auch auf die Kosten und Nebenkosten beziehen (vgl. § 31 Absatz 3 WPHG). Das dazu vorgesehene Informationsblatt darf sich dabei nur auf ein Finanzinstrument beziehen und keine werbenden oder sonstigen, nicht dem vorgenannten Zweck dienenden Informationen enthalten. Es kann auch als elektronisches Dokument zur Verfügung gestellt werden. Das Informationsblatt, das der Gemeinde zur Verfügung zu stellen ist, muss nach § 5a WpDVerOV die wesentlichen Informationen über das jeweilige Finanzinstrument in übersichtlicher und leicht verständlicher Weise enthalten, sodass für die Gemeinde eine Vergleichsmöglichkeit für ihre Meinungsbildung besteht (vgl. Abbildung).

<b>Die Produktinformationen bei Finanzinstrumenten</b>
- über die Art des Finanzinstruments in Form wesentlicher Ausstattungsmerkmale.
- über die Funktionsweise in Form einer Produktbeschreibung.
- über die damit verbundenen Risiken und Chancen.
- über die Aussichten für die Kapitalrückzahlung und Erträge unter verschiedenen Marktbedingungen.
- über die mit der Anlage verbundenen Kosten, ggf. auch zur Steuerpflicht.

*Abbildung 93 „Die Produktinformationen bei Finanzinstrumenten“*

Die Gemeinde kann mit den Zinssicherungsinstrumenten nicht die aus der Kreditwirtschaft der Gemeinde, bestehenden Risiken vermeiden, sondern nur eine Optimierung dieser Risiken zur eigenen Minimierung der haushaltswirtschaftlichen Belastungen vornehmen. Auch können Derivate zunächst Aufwendungen bei der Gemeinde verursachen. Die Gemeinde soll daher für ein nur die aus den örtlichen Gegebenheiten heraus geeigneten Instrumente für ein Zinsrisikomanagement nutzen. Die allgemein verfügbaren Finanzinstrumente können dabei vielfach im Sinne der Gemeinde auch eine Anpassung erfahren.

Die Gemeinde sollte dann eine Modifizierung verlangen, wenn es aus ihrer Sicht heraus der Zielerreichung der Gemeinde dient. Nur dann wird eine geeignete Entscheidungsbasis für die Gemeinde geschaffen, auf der sie eine Gesamtstrategie aufbauen und eine wirksame Risikosteuerung vornehmen kann. Zudem muss die haushaltsrechtlich geforderte Bindung zwischen den Kreditgrundgeschäften und den Derivaten bzw. den Sicherungsinstrumenten immer erhalten bleiben. Ansonsten würden spekulative Finanzinstrumente bei der Gemeinde vorliegen, die dem gesetzlichen Spekulationsverbot widersprechen.

#### **4.2.5.2 Laufende Überwachung der Finanzgeschäfte**

Die Gemeinde soll, wenn sie ein aktives Zinsmanagement betreibt, einen konkreten Handlungsrahmen hinsichtlich des Umgangs mit Zins- und Anlagerisiken festlegen, durch den u.a. Ziele, Grundsätze, Verantwortlichkeiten und Prozesse bestimmt werden. Auch gehört dazu, zusätzlich zum Abschluss von Zinssicherungsinstrumenten und der Erfassung im doppelten Rechnungswesen der Gemeinde eine ständige Überwachung und Kontrolle im

Ablauf der abgeschlossenen Finanzgeschäfte sowie eine Marktbeobachtung vorzunehmen. In diesem Zusammenhang gilt es, dies als pflichtige Aufgabe anzusehen und das Wissen der Gemeinde über die Chancen und Risiken bzw. Möglichkeiten des Einsatzes von haushaltsrechtlich zulässigen und vertretbaren Finanzinstrumenten ständig weiter zu entwickeln. Eine einmalige Information über derartige Finanzgeschäfte reicht für eine Anwendung in der örtlichen Praxis der Gemeinde nicht aus.

In Anbetracht des tatsächlichen Einsatzes von Finanzinstrumenten sollte bei Abschluss von gemeindlichen Finanzgeschäften nicht nur das Vier-Augen-Prinzip zur Anwendung kommen. Derartige Geschäfte sollten auch ein örtlicher Anlass sein, für den Aufbau eines sachgerechten Risikomanagements sein. Es sollte auch ein Konzept bei der Gemeinde bestehen und festgelegt sein, welche Produkte des Marktes für die Gemeinde in Betracht kommen und genutzt werden dürfen. Ein bei der Gemeinde vorhandenes Konzept müsste zudem ständig an den Markt angepasst werden. Die Gemeinde könnte in diesem Rahmen auch z. B. festlegen, dass neue Produkte nur nach einer Testphase tatsächlich zum Einsatz kommen.

Die wirtschaftliche Bedeutung eines örtlichen Zinsrisikomanagements ist für die Gemeinde als so bedeutsam anzusehen, dass ein solches gesondertes Management für jede Gemeinde unerlässlich wird. Eine Optimierung der finanzwirtschaftlichen Abläufe innerhalb der Gemeinde und mit den Geschäftspartnern kann grundlegend dazu beitragen, fehlerhafte oder riskante Einsätze von Derivaten zu vermeiden, die zu erheblichen wirtschaftlichen Schäden bei der Gemeinde führen können.

#### **4.2.6 Die Bilanzierung von Zinsderivaten**

Die Gemeinde hat vor der Bilanzierung von Zinsderivaten eine sachgerechte Analyse der gegebenenfalls bestehenden Sicherungsbeziehungen im Rahmen der abgeschlossenen Finanzgeschäfte vorzunehmen. Die von der Gemeinde abgeschlossenen Derivatgeschäfte stellen i.d.R. schwebende Geschäfte dar und sind daher nicht von der Gemeinde zu bilanzieren. Dabei ist im Einzelfall zu beurteilen, ob bereits vor Ablauf des Geschäftes ggf. Leistungen von der Gemeinde zu erbringen sind oder ihr Ansprüche aus solchen Geschäften zustehen und abgewickelt werden, z. B. Ausgleichszahlungen.

Bei der Bewertung sind insbesondere der Grundsatz der Einzelbewertung (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 2 GemHVO NRW) sowie das Vorsichtsprinzip (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW) zu beachten. Es bietet sich für die Gemeinde bei solchen Finanzgeschäften an, für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz eine Bewertungseinheit zu bilden. Dafür müssen jedoch die nachfolgenden Voraussetzungen vorliegen (vgl. Abbildung).

<b>Die Bilanzierung von Zinsderivaten</b>
<b>Für die Bilanzierung müssen folgende Voraussetzungen kumulativ vorliegen:</b>
- Beim Grund- und Sicherungsgeschäft muss aufgrund des diese Geschäfte beeinflussenden Risikoparameters eine gegenläufige Wertentwicklung vorliegen (Homogenität der Risiken).
- Der Sicherungszusammenhang zwischen dem Grund- und dem Sicherungsgeschäft muss für den gesamten Zeitraum des abgeschlossenen Finanzgeschäftes der Gemeinde gegeben bzw. zu mindestens herstellbar sein (zeitliche Kongruenz).
- Das Volumen des Sicherungsgeschäftes darf das Volumen der Grundgeschäfte im Rahmen der abgeschlossenen Finanzgeschäfte übersteigen (abstrakte Konnexität).

*Abbildung 94 „Die Bilanzierung von Zinsderivaten“*

Die Gemeinde ist in diesem Zusammenhang verpflichtet, einen Sicherungszusammenhang zwischen dem Grund- und dem Sicherungsgeschäft über die gesamte Laufzeit des abgeschlossenen Finanzgeschäftes herzustellen. Als Grundgeschäft kann dabei das gesamte Portfolio der Gemeinde gelten (Abstrakte Konnexität). Auf eine nachvollziehbare Dokumentation ist zu achten. Dazu gehört vor allem, die Art des Risikos, die Ziele und Strategie der Sicherung festzuhalten, das Grundgeschäft und das Sicherungsinstrument zu benennen sowie eine Begründung, aus der erkennbar sein muss, aus welchen Gründen mit gegenläufigen Wertveränderungen oder Zahlungsströmen aus Sicht der Gemeinde zu rechnen ist. Eine sachgerechte Transparenz ist dabei herzustellen.

#### **4.2.7 Die Offenlegung der Zinssicherungsinstrumente**

Im Anhang des gemeindlichen Jahresabschlusses sollen derivative Finanzinstrumente, z.B. Zinssicherungsinstrumente, unabhängig davon, ob sie ein schwebendes Geschäft darstellen, das nicht bilanzierungsfähig ist, angegeben werden. Diese Geschäfte sind wichtige Angaben über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde im Sinne des § 44 Absatz 2 GemHVO NRW. Mit diesen Angaben soll ein Überblick über den Umfang der eingesetzten Finanzinstrumente gegeben werden, weil die Geschäfte der Gemeinde über Zinsswaps und Währungsswaps ein schwebendes Dauerschuldverhältnis darzustellen, das zunächst nicht bilanziert wird, wenn nicht bereits bei Vertragsabschluss dafür Anschaffungskosten anfallen, z. B. wegen der Zahlung einer Prämie oder wegen entstandener Nebenkosten.

Im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss sollen deshalb zu derartigen Geschäften der Gemeinde die Arten und der Umfang der derivativen Finanzinstrumente angegeben sowie dazu die beizulegenden Werte, soweit sie bestimmt werden können, und die angewandten Bewertungsmethoden aufgeführt werden. Dabei sollen möglichst die zinsbezogenen Finanzinstrumente von den währungsbezogenen Instrumenten getrennt dargestellt und dazu wegen der Beachtung des Konnexitätsprinzips die betroffenen Bilanzposten angegeben werden. Soweit Mischformen bestehen, sind diese gesondert im Anhang anzugeben.

#### **4.2.8 Die Unzulässigkeit spekulativer Finanzgeschäfte**

Der Einsatz von Finanzinstrumenten durch die Gemeinde, insbesondere von Finanzderivaten, ist unter Berücksichtigung des örtlichen Einzelfalles zu beurteilen. Dabei ist der Abschluss derartiger Finanzgeschäfte zu spekulativen Zwecken grundsätzlich als unzulässig anzusehen. Die beim Abschluss von Finanzgeschäften wegen der notwendigen Zukunftsorientierung bestehenden Unsicherheiten können jedoch nicht als Spekulationen in diesem Sinne betrachtet werden. Von der Gemeinde muss aber regelmäßig sowohl beim Abschluss von Finanzgeschäften als auch während der Laufzeiten überprüft werden, ob ein unzulässiger Sachverhalt vorliegt.

Das Vorliegen eines spekulativen Finanzgeschäfts kann ggf. gegeben sein, wenn ein Finanzderivat z.B. ohne ausreichende inhaltliche Abgrenzung und ohne Verlustbegrenzung abgeschlossen wird oder ein nicht vorhandenes Risiko abgesichert werden soll, das Derivat ausschließlich der Gewinnerzielung dient oder keine nachweisbare Konnexität zu einem Kredit als Grundgeschäft besteht. Die Gliederung des örtlichen Zins- und Schuldenmanagements in getrennte eigenständige Verantwortungsbereiche, z. B. „Geschäftsabschluss“, „Überwachung und Kontrolle“ und „Gesamtleitung“, sowie die getrennt davon vorzunehmende buchungstechnische Erfassung in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung unterstützt dabei ein ordnungsgemäßes Verwaltungshandeln in Bezug auf die zahlungswirksamen Finanzgeschäfte der Gemeinde und soll einem Missbrauch entgegen wirken.

### **5. Die Kredittilgung**

Die Laufzeit eines Kredites soll sich grundsätzlich an der Lebensdauer des damit finanzierten Investitionsobjektes orientieren. Langfristige Investitionsobjekte sollen möglichst auch durch langfristige Kredite finanziert werden,

sofern nicht eine andere Laufzeit aus Gründen des Wirtschaftlichkeitsgebotes angezeigt ist. Der Grundsatz der Gesamtdeckung steht einer solchen Orientierung nicht entgegen (vgl. § 20 GemHVO NRW). Aus Gründen der gemeindlichen Haushaltssicherung bedarf es insbesondere bei einer kurzfristigen, aber auch bei einer mittelfristigen Verschuldung einer besonders sorgfältigen Prüfung der Leistungsfähigkeit im Hinblick auf den künftigen Haushaltsausgleich und den Verschuldungsspielraum der Gemeinde.

Die jeweils bei einer Kreditaufnahme von der Gemeinde zu vereinbarende Tilgung kann sich im Regelfall an den erforderlichen Abschreibungen der gemeindlichen Investitionen und an der Leistungskraft der Gemeinde orientieren. Bei Bedarf sollte sich die Gemeinde auch die Möglichkeit einer außerordentlichen Tilgung einräumen lassen, z. B. wenn für sie absehbar ist, dass ihr zu einem späteren Zeitpunkt weitere Geldmittel zufließen, die ggf. zur Reduzierung der gemeindlichen Verschuldung insgesamt genutzt werden können. Die Gemeinde besitzt zwar aus § 490 BGB ein außerordentliches Kündigungsrecht für die Kreditverträge, sie wäre in einem solchen Fall aber zum Ersatz des dem Kreditgeber entstehenden Schadens verpflichtet (Vorfalligkeitsentschädigung). Bei jeder einzelnen Kreditausnahme soll die Gemeinde daher abwägen und entscheiden, ob und in welchem Umfang ihr die Möglichkeit einer vorzeitigen Tilgung von aufgenommenen Krediten eingeräumt werden soll.

## **6. Kündigungsrechte**

Die Gemeinde muss bei Aufnahme von Krediten sicherstellen, dass sie nicht von Kündigungsrechten ausgeschlossen wird. Sie muss prüfen, inwieweit sie von den ihr im Einzelfall zustehenden Kündigungsrechten nach § 489 BGB Gebrauch machen oder auch auf ein Kündigungsrecht verzichten will. Bei aufgenommenen Darlehen mit einer vertraglichen Festzinsperiode darf jedenfalls kein einseitiges Kündigungsrecht des Kreditgebers vereinbart werden. Für den Kreditgeber sollte i.d.R. ein vorzeitiges Kündigungsrecht ausgeschlossen werden. Abgesehen von Änderungskündigungen zur Neuregelung der Konditionen und für den Fall des Zahlungsverzugs oder sonstiger Vertragsverletzungen sollte der Kredit an die Gemeinde für den Kreditgeber möglichst unkündbar sein.

Bei zinsvariablen Darlehen muss außerdem ein beiderseitiges Kündigungsrecht für den Fall einer Anpassung des Zinssatzes an veränderte Kapitalmarktbedingungen auf einen Zeitraum von drei Monaten in der vertraglichen Vereinbarung beschränkt werden. Bei der Vereinbarung von sog. Zinsgleitklauseln (Anbindung der Zinssätze an bestimmte Sätze, z. B. Diskont, Lombard oder Euribor, hat die Gemeinde eigenverantwortlich eine sorgfältige Prognose der künftigen Zinsentwicklung (Zinsmeinung) vorzunehmen und sollte sich dabei ggf. durch eine spezialisierte Fachberatung unterstützen lassen.

## **7. Unterrichtungspflichten des Kreditgebers**

Die Gemeinde sollte sich im Rahmen ihrer Kreditwirtschaft bei den Kreditgebern nicht nur ausreichend über deren Kreditvergabe und die damit verbundenen Kreditbedingungen informieren, sondern bei einer Beratung durch Finanzmakler oder Banken neben den bankwirtschaftlichen Produktinformationen auch die Verhandlungen, soweit sachlich geboten, dokumentieren. Soweit ein Kreditgeber die Zahlungsfähigkeit der Gemeinde in seine Beurteilung der Kreditvergabe an eine Gemeinde einbezogen und zur Abgrenzung besondere Kriterien entwickelt hat, muss er gegenüber der Gemeinde entsprechende Angaben machen, z. B. über eine Obergrenze für die von ihm an eine Gemeinde zu vergebenden Kredite.

In den Fällen, in denen die Gemeinde im Darlehensvertrag mit dem Kreditgeber ein fester Zinssatz vereinbart wurde und die Zinsbindung vor der für die Tilgung bestimmten Zeit endet, besteht eine Unterrichtungspflicht des Kreditgebers gegenüber der Gemeinde als Kreditnehmer (vgl. § 492a BGB). Der Kreditgeber hat die Gemeinde vor dem Ende der Zinsbindung darüber zu informieren, ob er zu einer neuen Zinsbindungsabrede bereit ist. In den Fällen, in denen diese Möglichkeit gegeben ist, muss die Unterrichtung des Kreditgebers ein Angebot über den Zinssatz enthalten. Eine Unterrichtungspflicht des Kreditgebers besteht auch vor Beendigung eines Kredit-

vertrages. Der Kreditgeber hat den Kreditnehmer darüber zu unterrichten, ob er zur Fortführung des Darlehensverhältnisses bereit ist. Diese Unterrichtung muss dann die zum Zeitpunkt der Unterrichtung gültigen Pflichtangaben aus § 492 Absatz 1 Satz 5 BGB enthalten.

### **8. Die bankrechtliche Kundeneinstufung**

Bei der gemeindlichen Kreditaufnahme am Kreditmarkt ist u.a. auch das Finanzmarktrichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 16.07.2007 (BGBl. I S. 1330) nicht unbeachtlich. Nach diesem Gesetz sind die Banken als Wertpapierdienstleistungsunternehmen verpflichtet, ihre Kunden, also auch die Gemeinde, anhand der gesetzlich vorgegebenen Kriterien zu klassifizieren. Diese Einstufung hat Auswirkungen auf die Bankleistungen gegenüber der Gemeinde, denn die Bank hat das Anlegerschutzniveau und die Grundsätze für die Ausführung von Aufträgen in Finanzinstrumenten zu beachten.

Die Einstufung der Gemeinde als Privatkunde oder professioneller Kunde wird von jeder Bank in Absprache mit der Gemeinde vorgenommen. Dabei hat die Gemeinde vielfach die Möglichkeit, sich unter Berücksichtigung des üblicherweise mit der betreffenden Bank laufenden Geschäftsverkehrs einzustufen zu lassen. Deshalb kann es bei den großen Städten im Einzelfall vorkommen, dass die Stadt bei der einen Bank als Privatkunde eingestuft ist, bei einer anderen Bank aber als professioneller Kunde. Die Gemeinde hat jedenfalls einen erheblichen Einfluss auf die Einstufung. So kann sie sich statt als Privatkunde unter der Erfüllung bestimmter Voraussetzungen auch als professioneller Kunde einstufen lassen (vgl. Abbildung).

<b>Die Einstufung der Gemeinde als professioneller Kunde</b>	
<b>Die Einstufung eines Privatkunden als professioneller Kunde nach § 31a Absatz 7 Satz 1 erste Alternative des Wertpapierhandelsgesetzes darf jedoch nur erfolgen, wenn der Kunde</b>	
<b>Einstufung als professioneller Kunde</b>	1. gegenüber dem Wertpapierdienstleistungsunternehmen zumindest in Textform beantragt hat, generell oder für eine bestimmte Art von Geschäften, Finanzinstrumenten oder Wertpapierdienstleistungen oder für ein bestimmtes Geschäft oder für eine bestimmte Wertpapierdienstleistung als professioneller Kunde eingestuft zu werden,
	2. vom Wertpapierdienstleistungsunternehmen auf einem dauerhaften Datenträger eindeutig auf die rechtlichen Folgen der Einstufungsänderung hingewiesen worden ist,
	3. seine Kenntnisnahme der nach Nummer 2 gegebenen Hinweise in einem gesonderten Dokument bestätigt hat.
Soweit das Wertpapierdienstleistungsunternehmen beabsichtigt, einen Kunden nach § 31a Absatz 7 Satz 1 zweite Alternative des Wertpapierhandelsgesetzes als professionellen Kunden einzustufen, gilt Satz 1 entsprechend mit der Maßgabe, dass der Kunde sein Einverständnis zumindest in Textform erklären muss.	

*Abbildung 95 „Die Einstufung der Gemeinde als professioneller Kunde“*

Ein Wertpapierdienstleistungsunternehmen, das eine Anlageberatung oder eine Finanzportfolioverwaltung vornimmt, muss von seinem Kunden alle Informationen einholen über Kenntnisse und Erfahrungen der Kunden in Bezug auf Geschäfte mit Finanzinstrumenten, über Anlageziele und ihre finanziellen Verhältnisse, um dem Kunden das für ihn geeignete Finanzinstrument empfehlen zu können. Dazu gehört, dass der Kunde auch die mit einem solchen Geschäft verbundenen Anlagerisiken versteht. Erlangt das Wertpapierdienstleistungsunternehmen nicht die erforderlichen Informationen, darf es im Zusammenhang mit einer Anlageberatung kein Finanzinstru-

ment empfehlen oder im Zusammenhang mit einer Finanzportfolioverwaltung keine Empfehlung abgeben (vgl. die Einzelvorschriften des o.a. Gesetzes).

Die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht hat in ihrem Schreiben vom 25.06.2010 gegenüber den Verbänden der für Finanzdienstleistungsunternehmen und der Kreditwirtschaft klargestellt, dass eine Gemeinde als Privatkunde im Sinne des § 31a Absatz 3 WpHG des Wertpapierhandelsgesetzes anzusehen ist und nicht als professioneller Kunde zu gelten hat. Das Ergebnis eines gemeindlichen „Privatkunden-Auftrages“ muss sich zudem am Preis und an den Kosten des Finanzinstrumentes orientieren (vgl. § 33a Absatz 3 WpHG). Außerdem besteht die Pflicht eines Wertpapierdienstleistungsunternehmens gegenüber der Gemeinde, diese ggf. auch über mögliche Probleme zur Ausführung der gemeindlichen Aufträge unter Anwendung der Grundsätze der bestmöglichen Ausführung zu unterrichten.

In den Fällen der Einstufung der Gemeinde als professioneller Kunde und nicht mehr als Privatkunde muss das Wertpapierdienstleistungsunternehmen die Gemeinde schriftlich darauf hinweisen, dass mit der Änderung dieser Einstufung auch die Schutzvorschriften für Privatkunden nicht mehr gelten. Die Gemeinde muss dazu ihr Einverständnis geben und diese Sachlage schriftlich bestätigen. Die Einstufung der Gemeinde als professioneller Kunde steht einer späteren Rückstufung zum Privatkunden gem. § 31a Absatz 6 WpHG nicht entgegen, wenn dieses von der Gemeinde verlangt wird.

## **9. Verbot des Betriebens von Bankgeschäften**

Im Zusammenhang mit den gemeindlichen Kreditgeschäften nach dieser Vorschrift ist auch das Verbot in § 107 Absatz 6 GO NRW zu beachten, nach dem die Gemeinde kein Bankunternehmen errichten, übernehmen oder betreiben darf. Diese Regelung schließt dabei das generelle Verbot zum Betreiben von Bankgeschäften im Sinne des § 1 Absatz 1 KWG ein. Für die Abwicklung solcher Bankgeschäfte bedarf es nicht zwingend eines Unternehmens, denn Bank- und Finanzdienstleistungsgeschäfte werden, auch wenn der Umfang dieser Geschäfte objektiv keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert, bereits dann gewerbsmäßig betrieben, wenn der gemeindliche Betrieb auf eine gewisse Dauer angelegt ist und die Gemeinde ihn mit der Absicht der Gewinnerzielung verfolgt.

Eine Gewinnerzielungsabsicht ist z. B. dann als gegeben anzunehmen, wenn durch ein Geschäft höhere Zinsen bei Kreditinstituten erspart werden sollen. Eine Beurteilung gemeindlicher Bankgeschäfte im Sinne des § 1 Absatz 1 KWG bedarf daher regelmäßig der Kenntnisse im Einzelfall, denn beim Betreiben mehrerer Bank- oder Finanzdienstleistungsgeschäfte durch die Gemeinde kann sich ein bankrechtlicher Geschäftsbetrieb der Gemeinde bereits auch bei einem vergleichsweise geringen Umfang ergeben. Der Gemeinde ist aber andererseits durch § 107 Absatz 7 GO NRW gestattet worden, eine Sparkasse zu errichten und zu betreiben. Für diese öffentlich-rechtliche Anstalt gelten dann die besonderen Vorschriften des Sparkassengesetzes Nordrhein-Westfalen.

## **10. Kreditaufnahme und gemeindlicher Haushalt**

### **10.1 Kreditaufnahme und Haushaltssatzung**

Die vorgesehenen Kreditaufnahmen für Investitionen der Gemeinde sind mit ihrem Gesamtbetrag in der Haushaltssatzung des Haushaltsjahres festzusetzen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1 c GO NRW). Diese besondere Festsetzung in der gemeindlichen Haushaltssatzung (Kreditermächtigung) ist sachlich erforderlich, um den Rat der Gemeinde unmittelbar in die Entscheidung über das benötigte Fremdkapital einzubeziehen. Die Veranschlagung der Einzahlungen und Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit und aus der Finanzierungstätigkeit allein im Haushaltsplan ist allein nicht als ausreichend anzusehen. Es ist notwendig, den Umfang des für die Anschaf-

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 86 GO NRW**

fung von Vermögensgegenständen der Gemeinde benötigten Fremdkapitals zusammengefasst aufzuzeigen, um die sich auf mehrere Jahre verteilende und zu finanzierende Rückzahlung beurteilen zu können.

Diese Vorgehensweise führt nicht zu einer Doppelerfassung der Investitionskredite in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Durch die besondere Satzungsregelung wird außerdem verdeutlicht, dass die in der Rangfolge der zu beschaffenden Finanzmittel vor den Investitionskrediten liegenden Finanzmittel nicht ausreichen, um die gemeindlichen Aufgaben im betreffenden Haushaltsjahr in ausreichendem Maße zu erfüllen. Diese Finanzmittel aber gleichwohl erforderlich sind, weil eine andere Finanzierung nicht möglich oder wirtschaftlich unzumutbar wäre (vgl. § 77 Absatz 3 GO NRW).

Die satzungsmäßige Festsetzung für Investitionskredite darf zudem nur den Bedarf für die jahresbezogene Aufgabenerfüllung der Gemeinde beinhalten, für die investive Auszahlungen im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagt worden sind. Ihr darf von der Gemeinde kein Bedarf zugerechnet werden, der ggf. bei den Betrieben der Gemeinde besteht. Die Kreditemächtigung umfasst zudem nicht die Kredite zur Liquiditätssicherung. Für diese Kredite ist gesondert an anderer Stelle der gemeindlichen Haushaltssatzung ein Höchstbetrag festzusetzen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW).

### **10.2 Kreditaufnahme und Finanzplan**

Im gemeindlichen Finanzplan werden in der Gruppe „Einzahlungen und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit“ vorrangig die Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen nach § 86 GO NRW sowie die Auszahlungen für deren Tilgung getrennt voneinander ausgewiesen, weil deren Jahressummen in der Finanzrechnung die betreffenden Passivposten in der gemeindlichen Bilanz verändern (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 4.2 GemHVO NRW). Auch die Gewährung von Darlehen im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde und die daraus entstehenden Rückflüsse sind grundsätzlich unter der Finanzierungstätigkeit der Gemeinde zu erfassen, auch wenn dafür in der Vorschrift keine gesonderte Haushaltsposition gefordert wird.

Von der Gemeinde ist örtlich abzuschätzen und zu entscheiden, ob für die Gewährung von Darlehen und ggf. ab welchem Volumen eine gesonderte Haushaltsposition dafür im Finanzplan ausgewiesen wird. Es besteht aber auch die Möglichkeit, die in der Vorschrift vorgesehene Haushaltsposition entsprechend zu erweitern und zu bezeichnen, denn das Muster für den gemeindlichen Finanzplan ist nicht verbindlich erklärt, sondern nur zur Anwendung empfohlen worden (vgl. Nr. 1.2.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

### **10.3 Kreditaufnahme und Ergebnisplan**

Die Aufnahme und die Rückzahlung von gemeindlichen Krediten nach dieser Vorschrift ist nicht Gegenstand der Veranschlagung im jährlichen Ergebnisplan der Gemeinde, denn die mit einem Kredit verbundenen Einzahlungen und Auszahlungen stellen gleichzeitig keine gemeindlichen Erträge und Aufwendungen dar. Diese Sachlage gilt allerdings nicht für die aus der Aufnahme der Kredite von der Gemeinde zu zahlenden Zinsen und Kreditbeschaffungskosten (vgl. § 2 GemHVO NRW). Die mit den Krediten der Gemeinde zusammenhängenden Zahlungen sind nach dem Kassenwirksamkeitsprinzip in dem Finanzplan des Haushaltsjahres zu veranschlagen, in dem diese erzielt oder zu leisten (vgl. § 11 Absatz 3 GemHVO NRW). Außerdem verändert die Aufnahme von Krediten und deren Tilgung durch die Gemeinde unmittelbar den Umfang der gemeindlichen Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4 GemHVO NRW).

#### **10.4 Kreditaufnahme und vorläufige Haushaltsführung**

In der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung der Gemeinde kommen für eine gemeindliche Kreditaufnahme neben der Vorschrift des § 86 GO NRW auch die besonderen Vorgaben des § 82 Absatz 2 GO NRW zur Anwendung. Die Gemeinde darf dann in dieser Zeit Kredite für Investitionen nur bis zu einem Viertel des Gesamtbetrages der in der Haushaltssatzung des Vorjahres festgesetzten Kredite aufnehmen, wenn ihre Finanzmittel für die Fortsetzung der Bauten, der Beschaffungen und der sonstigen Leistungen des Finanzplans nicht ausreichen. Sie bedarf zu dieser Kreditaufnahme außerdem noch der Genehmigung ihrer Aufsichtsbehörde.

Die Gemeinde hat dann bei ihrem Antrag auf Genehmigung der vorgesehenen Kreditaufnahmen eine nach Dringlichkeit geordnete Aufstellung der vorgesehenen unaufschiebbaren Investitionen beizufügen. Sie muss deshalb bereits vor der Antragstellung prüfen, ob ihre Kreditverpflichtungen insgesamt (alt und neu) mit ihrer dauernden Leistungsfähigkeit in Einklang stehen. Die Bedarfsermittlung bzw. Prüfung ist dabei auch unter dem Kriterium vorzunehmen, ob eine andere Finanzierung nicht möglich oder wirtschaftlich unzweckmäßig ist (vgl. § 77 Absatz 3 GO NRW). Die Gemeinde soll dabei noch berücksichtigen, dass die Ermächtigungen für die Kreditaufnahme und die Verpflichtungsermächtigungen aus der Haushaltssatzung des abgelaufenen Haushaltsjahres bis zum Erlass der neuen Haushaltssatzung weiter gelten, jedoch nur in dem Umfang, der im abgelaufenen Haushaltsjahr noch nicht in Anspruch genommen worden ist (vgl. nach § 85 Absatz 2 und § 86 Absatz 2 GO NRW).

### **11. Die bilanzielle Behandlung von Krediten**

#### **11.1 Das Vorliegen von Verbindlichkeiten**

Eine gemeindliche Verbindlichkeit liegt z. B. immer dann vor, wenn für die Gemeinde gegenüber einem Dritten zu einer Leistungserbringung aufgrund eines aufgenommenen Kredites für Investitionen besteht. Die Verbindlichkeit bezieht sich in diesem Fall auf Geldleistungen seitens der Gemeinde, bei denen die Zahlungsverpflichtung durch Vertrag hinreichend konkret bestimmt sein muss. Während der Vertragslaufzeit besteht dann zum jeweiligen gemeindlichen Abschlussstichtag noch eine rechtliche Außenverpflichtung, die noch nicht oder noch nicht vollständig erfüllt wurde und die vor dem Abschlussstichtag wirtschaftlich entstanden ist. Eine wirtschaftliche Belastung ist dabei deshalb gegeben, weil die Gemeinde sicher von einer Verminderung ihres Vermögens ausgehen kann. Quantifizierbar ist eine gemeindliche Verbindlichkeit aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen, weil diese Verbindlichkeit zum Abschlussstichtag der Höhe nach konkret benannt werden kann, z. B. durch den Rückzahlungsbetrag bzw. den Erfüllungsbetrag (vgl. § 91 Absatz 2 GO NRW).

Bei den von der Gemeinde aufgenommenen Krediten kann ggf. eine Differenz zwischen dem Rückzahlungsbetrag und dem Auszahlungsbetrag bestehen, z. B. durch ein Disagio. In den Fällen der gemeindlichen Kreditaufnahme für Investitionen, in denen der vereinbarte Rückzahlungsbetrag höher ist als der erhaltene Auszahlungsbetrag, darf der Unterschiedsbetrag in den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten aufgenommen werden. Dieser Betrag ist dann durch planmäßige jährliche Abschreibungen aufzulösen, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können (vgl. § 42 Absatz 2 GemHVO NRW).

#### **11.2 Der Bilanzausweis von Verbindlichkeiten**

Die Verbindlichkeiten der Gemeinde entstehen aus den gemeindlichen Geschäftsbeziehungen mit Dritten, z.B. aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen. In diesen Fällen werden z.B. durch die Ausgabe von Schuldverschreibungen (Kommunalobligationen) die Rechte der Gläubiger verbrieft und es entstehen in deren Umfang zu erfüllende Verbindlichkeiten für die Gemeinde. Der Ansatz der Verbindlichkeiten der Gemeinde in der gemeindlichen Bilanz orientiert sich im Wesentlichen an den Arten und Zwecken der Verbindlichkeiten. Insbesondere bei den von der Gemeinde aufgenommenen Krediten für Investitionen wird eine weitere Untergliederung nach Gläu-

bigern verlangt. Die Zuordnung der gemeindlichen Investitionskredite zum zutreffenden Bilanzposten ist nur nach deren zweckbezogener Verwendung (für Investitionen der Gemeinde) und nicht nach der Laufzeit der Kredite vorzunehmen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.2 GemHVO NRW). Deshalb dürfen die kurzfristigen Kredite für Investitionen nicht unter dem Bilanzposten "Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung" angesetzt werden (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.3 GemHVO NRW).

### **11.3 Das Ausbuchen von Verbindlichkeiten**

Die Verbindlichkeiten der Gemeinde, z. B. die Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen, entstehen aus den gemeindlichen Geschäftsbeziehungen mit Dritten und sind in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Sie sind von der Gemeinde mindestens dann auszubuchen, wenn sie erloschen sind. Die Verbindlichkeiten erlöschen regelmäßig durch Erfüllung, d. h. wenn die Gemeinde ihrer Rückzahlungsverpflichtung vollständig nachgekommen ist (vgl. § 362 BGB). Bei der Gemeinde kann eine Verbindlichkeit auch durch eine Aufrechnung erlöschen, wenn z. B. vertraglich vereinbart wurde, dass bei gegenseitigen gleichartigen Leistungen jeder Vertragspartner auch einseitig seine Forderung gegen die Forderung des Anderen aufrechnen darf, sofern die eigene Forderung voll wirksam, einredefrei und fällig ist (vgl. § 387 BGB).

Die Ausbuchung einer gemeindlichen Verbindlichkeit ist jedoch grundsätzlich nicht von der Art ihrer Beendigung abhängig. Vielmehr bestimmt die Art der Beendigung der Verbindlichkeit nur der Zeitpunkt der Ausbuchung. In Einzelfällen kann daher das Ausbuchen von gemeindlichen Verbindlichkeiten auch aufgrund einer Schuldumwandlung oder durch einen Erlass der Schuld erfolgen. Bei einem solchen Vorgang verzichtet der Gläubiger der Gemeinde ganz oder zum Teil auf seine Forderung gegenüber der Gemeinde als Schuldner.

## **12. Die Schriftform bei der Abgabe von Erklärungen**

Die Aufnahme von Krediten für Investitionen durch schuldrechtliche Verträge stellen gemeindliche Verpflichtungserklärungen dar. Sie bedürfen daher der Schriftform (vgl. § 64 Absatz 1 GO NRW). Mit dieser gesetzlichen Vorgabe wird u.a. der Zweck verfolgt, die Gemeinde vor übereilten Erklärungen zu schützen. Sie soll sich außerdem vor der Unterzeichnung eines Vertrages eine ausreichende Klarheit über den Inhalt der neuen Verpflichtung verschaffen und auch die interne Entscheidungszuständigkeit klären.

Die Erklärungen, durch welche die Gemeinde verpflichtet werden soll, sind i.d.R. vom Bürgermeister oder dem allgemeinen Vertreter und einem vertretungsberechtigten Bediensteten zu unterzeichnen, soweit es sich nicht um ein Geschäft der laufenden Verwaltung handelt. Bestehende Formvorschriften sind dabei zu beachten. Sofern Erklärungen der Gemeinde nicht den Formvorschriften der Gemeindeordnung entsprechen, wird die Gemeinde nicht dadurch gebunden (vgl. § 64 Absatz 4 GO NRW).

## **13. Die Nichtigkeit von gemeindlichen Rechtsgeschäften**

In einem unmittelbaren Zusammenhang mit der gemeindlichen Vorschrift über das Verbot der Bestellung von Sicherheiten für einen gemeindlichen Kredit steht die Vorschrift über unwirksame Rechtsgeschäfte der Gemeinde (vgl. § 130 GO NRW). Nach dieser besonderen Vorschrift sind die Rechtsgeschäfte der Gemeinde, die von ihr ohne die aufgrund von Vorschriften der Gemeindeordnung erforderliche Genehmigung der Aufsichtsbehörde abgeschlossen werden, unwirksam. Bei einem Genehmigungsbedarf, z. B. für privatrechtliche Darlehensverträge, sind derartige Verträge bis zur Erteilung der Genehmigung schwebend unwirksam. Sie sind bei einer Ablehnung der Genehmigung endgültig unwirksam. Die Vorschrift dient gleichzeitig auch dem Schutz des gemeindlichen Vermögens im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft.

In der benannten Vorschrift wird zudem ausdrücklich bestimmt, dass gemeindliche Rechtsgeschäfte, die gegen das Verbot der Bestellung von Sicherheiten für gemeindliche Kredite nach § 86 Absatz 5 GO NRW verstoßen, nichtig sind. Daraus lässt sich schließen, dass in solchen Fällen gemeindliche Kreditverträge schuldrechtlich und dinglich nichtig sind. Aus der Nennung von bestimmten gemeindlichen Sachverhalten in der Vorschrift kann zudem abgeleitet werden, dass bei gemeindlichen Rechtsgeschäften die Verletzung anderer gemeindrechtlicher Vorschriften nicht zur Nichtigkeit des Rechtsgeschäftes führt.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Kreditaufnahmen und Leistungsfähigkeit):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Kredite für Investitionen und zur Umschuldung):**

##### **1.1.1 Kreditaufnahmen für Investitionen**

###### **1.1.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde hat ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist. Außerdem ist die Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen. Die Aufgabenerfüllung der Gemeinde ist daher wesentlich mitbestimmend für die Kreditaufnahme für Investitionen. Für die Finanzierung kommunaler Investitionen sind daher besondere Maßstäbe anzulegen, sodass bei der Aufnahme von Krediten für Investitionen formelle Voraussetzungen erfüllt sein müssen, z. B. die Kreditermächtigung in der Haushaltssatzung nach § 78 Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe c GO NRW und materielle haushaltswirtschaftliche Voraussetzungen, z. B. die Subsidiarität der Kreditaufnahme nach § 77 Absatz 3 GO NRW.

Vor der Annahme von Kreditangeboten zur Finanzierung von Investitionen hat die Gemeinde zu prüfen, welches Angebot ihren finanzwirtschaftlichen Belangen am ehesten entspricht. Dabei sind auch andere qualitative und quantitative Verpflichtungen der Gemeinde gegenüber dem Kreditgeber zu betrachten. Außerdem unterliegt jede Kreditaufnahme der Gemeinde den Voraussetzungen des § 77 Absatz 3 GO NRW. Der in dieser Vorschrift enthaltene Grundsatz der Subsidiarität der Kreditaufnahme gegenüber anderen Finanzierungsmöglichkeiten wird durch zulässige Wirtschaftlichkeitsbewertungen modifiziert.

Die Gemeinde darf daher einen Kredit nur zur Deckung eines gegenwärtigen Bedarfs im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung aufnehmen. Die Kredite für Gemeinden für Investitionen in Form des Kommunalkredits stellen keine eigenständige Kreditform dar, vielmehr unterliegen sie den Formen der Kredite aus der allgemeinen Geldwirtschaft. Der Begriff des Kredites ist daher von dort übernommen worden und entspricht dem Darlehensbegriff nach §§ 488 BGB. Er umfasst daher für die Gemeinden nur Geldschulden und nicht darlehensweise empfangene Sachen (vgl. §§ 607 ff. BGB).

Die gemeindlichen Kredite werden im Rahmen privatrechtlicher Rechtsgeschäfte, z. B. als Schuldscheindarlehen, Anleihen u.a., aufgenommen. Sie können daher nach ihren Arten, nach Kreditgebern, nach ihrer Laufzeit, nach ihrer Rückzahlung oder nach ihrer Herkunft (Inland oder Ausland) sowie nach ihrer Ausgabe in Euro oder in einer Fremdwährung unterschieden werden. Es sind dazu der Gemeinde keine haushaltsrechtlichen Vorgaben gemacht worden. Bei einem Festbetragskredit wird z. B. der Kreditbetrag am Ende der Laufzeit insgesamt in einem Betrag fällig, dagegen sind bei einem Ratenkredit jährlich gleiche Tilgungsraten zu zahlen. Bei einem Annuitätenkredit bleibt die Jahresleistung für den Kredit insgesamt gleich, sodass ersparte Zinsen die Tilgungsleistungen erhöhen. Die Gemeinde hat ihre Verpflichtungen aus aufgenommenen Krediten in ihrer Bilanz differenziert anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.2 GemHVO NRW).

### **1.1.1.2 Der Begriff „Investitionstätigkeit“**

Die gemeindliche Aufgabenerfüllung erfordert eine Vielzahl von Vermögensgegenständen, die von der Gemeinde angeschafft oder hergestellt werden müssen. Die Entscheidungen der Gemeinde über die Vornahme von Investitionen bauen daher regelmäßig auf einem dringenden örtlichen Bedarf im Rahmen der Aufgabenerfüllung auf. Als gemeindliche „Investitionstätigkeit“ wird dabei der Tausch von Finanzmitteln der Gemeinde (Liquidität) in materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter bezeichnet. Diese Güter müssen für die Gemeinde von Nutzen sein, denn ein solcher Tausch darf nur im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung erfolgen. Für die Zuordnung von Einzahlungen und Auszahlungen zur Investitionstätigkeit kommt es deshalb darauf an, ob die Zahlungsströme bei der Gemeinde vermögenswirksam sind, d. h. der Veränderung des gemeindlichen Vermögens durch Anschaffungen oder Veräußerungen von Vermögenswerten dienen.

Unter diese Vorgaben fallen der Erwerb und die Veräußerung von Gegenständen des Anlagevermögens und von sonstigen finanziellen Vermögenswerten, z. B. die Anlage von vorhandenen Finanzmittelbeständen in Wertpapieren oder der Erwerb von Grundstücken (keine Kreditaufnahme für eine Geldanlage), die wegen einer beabsichtigten kurzfristigen Veräußerung in der gemeindlichen Bilanz im Umlaufvermögen anzusetzen sind. Die Bilanzierung von gemeindlichen Vermögensgegenständen ist allein nicht ausschlaggebend dafür, ob die Anschaffung oder Herstellung eines Vermögensgegenstandes für die Gemeinde eine Investition darstellt, denn der Begriff „Investition“ ist vorrangig auf den haushaltsrechtlichen Finanzierungsvorgang ausgerichtet.

Bei gemeindlichen Investitionen ist deshalb darauf zu achten, dass diese als Herstellungskosten oder Anschaffungskosten der Gemeinde nach § 33 Absatz 2 und 3 GemHVO NRW zu bewerten sind und daher zu einem in der gemeindlichen Bilanz aktivierbaren Vermögensgegenstand führen. Diese Sachlage besteht unabhängig von den haushaltsrechtlichen Wertgrenzen, z. B. nach § 33 Absatz 4 GemHVO NRW, und den vom Rat der Gemeinde festgelegten Wertgrenzen (vgl. § 14 Absatz 1 GemHVO NRW). Die Gemeinde muss daher bei einem Tausch zwischen ihren liquiden Mitteln und einem Sachwert auch die haushaltsmäßigen und bilanziellen Wirkungen in ihre Entscheidung über den Erwerb eines Vermögensgegenstandes einbeziehen, z. B. auch die Festlegung der künftigen Nutzungsdauer und der aus der Nutzung entstehenden Aufwendungen bzw. Folgekosten. Dazu gehört auch die Finanzierung unter Einbeziehung einer Aufnahme von Krediten für Investitionen.

Grundsätzlich gilt deshalb, dass nur in den Fällen eines bilanziellen Ansatzes die von der Gemeinde zu leistenden Auszahlungen der gemeindlichen Investitionstätigkeit zugeordnet werden. In den Fällen, in denen dagegen kein neues gemeindliches Sachvermögen geschaffen wird, sind die von der Gemeinde geleisteten Zahlungen als „Erhaltungsaufwand bzw. Instandhaltungsaufwand oder als Unterhaltungsaufwand“ zu qualifizieren. Derartige Auszahlungen stellen dann lediglich gemeindliche Aufwendungen dar und sind im Ergebnisplan der Gemeinde zu veranschlagen. Sie dürfen auch nicht mit Krediten für Investitionen finanziert werden.

### **1.1.1.3 Die Formen der Investitionstätigkeit**

Die Gewährung von langfristigen Darlehen im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde kann dann mit Krediten finanziert werden, wenn das von der Gemeinde gewährte Darlehen als Ausleihung zu klassifizieren ist. Als Ausleihungen werden langfristige Finanzforderungen der Gemeinde, denen Geld- oder Finanzgeschäfte zugrunde liegen, betrachtet. Die Langfristigkeit der gewährten Darlehen ist jedoch allein noch kein Abgrenzungskriterium, um eine Zuordnung zur gemeindlichen Investitionstätigkeit vorzunehmen. Die Zuordnung zur gemeindlichen Investitionstätigkeit erfordert auch, dass das gemeindliche Darlehen dem Betrieb der Gemeinde unter dem Zweck gewährt wird, dass die Kapitalhingabe dauernd den Verwaltungsbetrieb der Gemeinde zu dienen hat bzw. diesem zu dienen bestimmt ist.

Durch die Festlegungen im gemeindlichen Finanzplan werden die Formen der Investitionstätigkeit der Gemeinde weiter ausgefüllt. Die dort zu veranschlagenden Arten von gemeindlichen Einzahlungen und Auszahlungen für die

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 86 GO NRW**

Investitionstätigkeit bestimmen dabei deren Rahmen (vgl. § 3 Absatz 1 Nummern 15 bis 25 GemHVO NRW). Der Investitionstätigkeit der Gemeinde werden die nachfolgend aufgezeigten Einzahlungs- und Auszahlungsarten zugeordnet, die im gemeindlichen Finanzplan jeweils als gesonderte Haushaltspositionen auszuweisen sind (vgl. Abbildung).

<b>Die Investitionstätigkeit im gemeindlichen Finanzplan</b>	
<b>ZAHLUNGSBEREICH</b>	<b>ZAHLUNGSARTEN</b>
<b>Einzahlungen aus Investitionstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen,</li> <li>- aus der Veräußerung von Sachanlagen,</li> <li>- von Beiträgen u.ä. Entgelten und</li> <li>- sonstige Investitionseinzahlungen,</li> </ul>
<b>Auszahlungen aus Investitionstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden,</li> <li>- für Baumaßnahmen,</li> <li>- für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen,</li> <li>- für den Erwerb von Finanzanlagen,</li> <li>- von aktivierbaren Zuwendungen und</li> <li>- sonstige Investitionsauszahlungen,</li> </ul>

*Abbildung 96 „Die Investitionstätigkeit im gemeindlichen Finanzplan“*

Im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung kann die Gemeinde auch Investitionsmaßnahmen Dritter mit Krediten finanzieren, soweit sie wirtschaftlicher Eigentümer des finanzierten Verfügungsgegenstandes wird oder durch eine festgelegte Gegenleistungsverpflichtung des Dritten eine aktivierbare Zuwendung schafft (vgl. § 43 Absatz 2 GemHVO NRW). Dabei ist zu beachten, dass die bilanzielle Abgrenzung zwischen Anlagevermögen und Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz nicht dazu führt, dass nur Vermögensgegenstände, die dem Anlagevermögen der Gemeinde zuzuordnen sind, als Investitionen im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschriften gelten.

#### **1.1.1.4 Aktivierbare Eigenleistungen der Gemeinde**

Wenn die Gemeinde in Einzelfällen die Planung, Bauleitung oder sonstige Maßnahmen einer konkreten Investitionsmaßnahme durch eigenes Personal oder durch Hilfsbetriebe der Gemeinde, z.B. Bauhof, Fuhrpark u.a., erbringen lässt, dürfen die dadurch entstandenen Aufwendungen der Investitionsmaßnahme zugerechnet werden. Dies geschieht in der Ergebnisrechnung dadurch, dass den für eine einzelne konkrete Investitionsmaßnahme entstandenen Aufwendungen in entsprechender Höhe Erträge unter der Position „Aktivierte Eigenleistungen“ gegenübergestellt werden.

Die Zurechnung verändert daher nicht die bei der Gemeinde tatsächlich entstandenen Aufwendungen, die weiterhin entsprechend ihrer Entstehung in der Ergebnisrechnung nachgewiesen werden. Zu beachten ist dabei, dass durch die Zurechnung bzw. die Klassifizierung von aktivierten Eigenleistungen kein zusätzlicher Zahlungsbedarf entsteht. Auch werden durch die Zurechnung die zu leistenden Personal- und/oder Sach- und Dienstleistungen nicht zu Auszahlungen für die Investitionstätigkeit. Die Zurechnung bzw. die Aktivierung von gemeindlichen Eigenleistungen löst daher keinen Veränderungsbedarf für die in der Haushaltssatzung festgesetzte Kreditermächtigung aus.

#### **1.1.1.5 Aktivierbare Zuwendungen der Gemeinde**

Die von der Gemeinde gewährten Zuwendungen für Investitionen Dritter (Investitionsförderungsmaßnahmen) werden im NKF wie gemeindliche Investitionsmaßnahmen behandelt, wenn diese in der gemeindlichen Bilanz

anzusetzen sind. In diesem Sinne ist daher die gesonderte Nennung des Begriffes „Investitionsförderungsmaßnahmen“ entbehrlich geworden und in der Vorschrift des § 86 GO NRW nicht mehr enthalten. Eine gemeindliche Investitionszuwendung an Dritte kann dann der gemeindlichen Investitionstätigkeit zugeordnet werden, wenn die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer des mithilfe dieser Finanzmittel von dem Dritten angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstandes ist.

Die Zuordnung einer Investitionszuwendung zur gemeindlichen Investitionstätigkeit ist auch dann vorzunehmen, wenn die Gemeinde dem Zuwendungsempfänger eine zeitlich konkrete (mehrjährige) oder eine mengenmäßige Verpflichtung auferlegt hat (Gegenleistungsverpflichtung des Dritten). In solchen Fällen besteht eine aktivierbare gemeindliche Zuwendung, die in der Bilanz der Gemeinde entweder im Bereich „Sachanlagevermögen“ unter der Vermögensart (bei wirtschaftlichem Eigentum), unter dem Bilanzposten „Aktive Rechnungsabgrenzung“ (bei einer zeitbezogenen Gegenleistungsverpflichtung) oder unter dem Bilanzposten „Immaterielle Vermögensgegenstände (bei einer mengenbezogenen Gegenleistungsverpflichtung) anzusetzen ist. In allen anderen Fällen stellen die von der Gemeinde einem Dritten gewährten Zuwendungen gemeindliche Aufwendungen dar, die von der Gemeinde unmittelbar in ihrer Ergebnisrechnung des betreffenden Haushaltsjahres zu erfassen sind.

#### **1.1.1.6 Die Haushaltsermächtigung für die Kreditaufnahme**

Die von der Gemeinde vorgesehenen Kreditaufnahmen für Investitionen sind mit ihrem Gesamtbetrag in der gemeindlichen Haushaltssatzung als Kreditermächtigung festzusetzen (vgl. § 78 Absatz 2 Buchstabe c GO NRW). Dadurch entsteht im Rahmen des Satzungsrechtes und des Budgetrechtes die Entscheidungsbefugnis des Rates, die Beschaffung von Fremdkapital zur Finanzierung gemeindlicher Investitionen festzulegen. Diese Vorgabe ist erforderlich, weil allein die Veranschlagung der Kreditaufnahme im gemeindlichen Finanzplan als Einzahlung aus der gemeindlichen Finanzierungstätigkeit nicht als dafür ausreichend anzusehen ist (vgl. § 3 Absatz 1 Nummer 26 GemHVO NRW).

Die notwendige Ermächtigung der gemeindlichen Verwaltung zur Aufnahme von Fremdkapital für die Anschaffung von Vermögensgegenständen der Gemeinde bedarf eines Rahmens, also eines am Finanzierungsbedarf orientierten Gesamtbetrages, der innerhalb der gemeindlichen Haushaltssatzung festgesetzt wird. Mit dieser satzungsrechtlichen Festsetzung des Gesamtbetrages der Kredite, deren Aufnahme für Investitionen der Gemeinde erforderlich ist, und der Veranschlagung der geplanten Investitionsauszahlungen und der Krediteinzahlungen besteht eine ausreichende Ermächtigung zur Aufnahme der einzelnen Kredite durch die Gemeinde.

#### **1.1.1.7 Kredite und Kapitalanlage (Geldanlage)**

Eine gemeindliche Kapitalanlage entsteht i.d.R. aus der Hingabe von vorhandenen liquiden Mitteln (Geldbeträgen) der Gemeinde, die in Kapital umgewandelt werden. Dieser Vorgang stellt wie die Umwandlung von vorhandenen liquiden Mitteln der Gemeinde in Sachanlagen haushaltsrechtlich eine Investition dar. Außerdem stellt die von der Gemeinde erworbene Kapitalanlage bilanztechnisch eine Finanzanlage dar, sodass in diesem Zusammenhang der Zahlungsvorgang in der gemeindlichen Finanzrechnung unter der Haushaltsposition „Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen“ nachzuweisen ist (vgl. § 3 Absatz 1 Nummer 23 GemHVO NRW).

Die Investitionen der Gemeinde bewirken regelmäßig eine dauerhafte Mehrung des gemeindlichen Vermögens, z. B. das in der gemeindlichen Bilanz anzusetzende Anlagevermögen, zu dem auch die Finanzanlagen zu zählen sind. Diese haushaltsrechtliche Zuordnung einer Kapitalanlage der Gemeinde könnte den Schluss zu lassen, dass dadurch auch eine Kreditfinanzierung für eine Kapitalanlage zulässig wäre. Die Gemeinde darf nach der Vorschrift des § 86 GO NRW Kredite für Investitionen aufnehmen. Der Erwerb einer Kapitalanlage dient einerseits der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und ist andererseits als Finanzanlage zu bilanzieren. Die Voraussetzungen

für eine Kreditaufnahme für eine solche Kapitalanlage sind dann grundsätzlich als erfüllt anzusehen, wenn durch die Kapitalanlage angesammelten Finanzmittel für gemeindliche Investitionsmaßnahmen eingesetzt werden.

Einer solchen Kreditaufnahme dürfen jedoch auch die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung nicht entgegenstehen. Sie ist nach dieser Vorschrift zulässig, wenn eine andere Finanzierung nicht möglich oder unzweckmäßig wäre (vgl. § 77 Absatz 3 GO NRW). Es wäre daher auch zu prüfen, ob beim Erwerb einer Kapitalanlage mit durch einen Kredit der Gemeinde zugegangenen Geldmitteln (Fremdkapital) es zu einer dauerhaften Vermögensmehrung bei der Gemeinde kommt. Bei einer Kreditaufnahme für eine Kapitalanlage könnte ggf. auch das Spekulationsverbot in § 90 GO NRW berührt sein, wenn unterstellt werden kann, dass die Kapitalanlage vorrangig der Erzielung eines Gewinns aus der Differenz zwischen den Kreditkosten und dem Zinsertrag dient, und dabei auf die weitere „ungewisse“ Zinsentwicklung gesetzt wird. Andererseits dient aber eine solche Differenz erst einmal dazu, eine Wirtschaftlichkeit der Kapitalanlage anzunehmen.

Bei der Finanzierung einer Kapitalanlage durch Fremdkapital ist auch der künftige Verwendungszweck in die Bewertung einzubeziehen. Im Sinne des § 86 GO NRW dürfte es nicht zulässig sein, wenn die fremdfinanzierte Kapitalanlage der Gemeinde dazu dient, in künftigen Haushaltsjahren die Auszahlungen aus zahlungswirksamen Aufwendungen zu ermöglichen. Mit einem solchen Zweck verliert der Erwerb einer Kapitalanlage den Charakter einer Investition und damit die Grundlage für eine zulässige Kreditaufnahme durch die Gemeinde. In diesem Sinne wäre bei einer Fremdkapitalfinanzierung der Kapitalanlage auch der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit tangiert (vgl. § 1 Absatz 1 GO NRW).

Die Voraussetzungen bedingen, dass die Gemeinde dann nicht eine Kapitalanlage mit Hilfe von aufgenommenen Investitionskrediten nach § 86 GO NRW erwerben darf, wenn mit den künftig durch die Kapitalanlage verfügbaren Finanzmitteln gemeindliche Aufwendungen finanziert werden sollen, z. B. die künftigen Versorgungsleistungen der gemeindlichen Beamten. Ein derartiger haushaltswirtschaftlicher Vorgang steht nicht mit den haushaltsrechtlichen Grundsätzen und Vorschriften für Gemeinden in Einklang. Es kommt in einem solchen Fall dafür auch kein Ersatz durch Kredite zur Sicherung ihrer Liquidität nach § 89 Absatz 2 GO NRW in Betracht. Diese Fremdmittel dienen nicht der haushaltsmäßigen Finanzierung, sondern ausschließlich dazu, die Zahlungsfähigkeit der Gemeinde aufrechtzuerhalten.

## **1.1.2 Kreditaufnahmen für Zwecke der Umschuldung**

### **1.1.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Durch eine alleinige Festlegung in dieser Vorschrift auf die Aufnahme von Krediten für Investitionen wäre eine Aufnahme von Krediten für eine außerordentliche Tilgung bestehender Kredite (Umschuldung) nicht zulässig. Da aber durch die Vorschrift nur eine Kreditaufnahme für die ordentliche Tilgung von Schulden ausgeschlossen werden soll, enthält die Vorschrift eine ausdrückliche Regelung, dass eine Kreditaufnahme auch zum Zwecke der Umschuldung von Krediten erfolgen darf (außerordentliche Schuldentilgung).

Der Begriff „Umschuldung“ soll dabei als die Begründung einer neuen Verpflichtung der Gemeinde zur Begleichung einer bestehenden Verpflichtung verstanden werden. Durch den in der Vorschrift bestehenden Regelungszusammenhang mit der haushaltsrechtlichen Vorgabe, dass von der Gemeinde Kredite nur für Investitionen aufgenommen werden dürfen. Daher bedeutet eine Umschuldung im Sinne dieser Vorschrift, die Ablösung eines Kredites für Investitionen durch die Aufnahme eines neuen Kredites für Investitionen. Im Rahmen einer Umschuldung können aber auch mehrere kleinere Kredite zu einem einzigen Kredit zusammengefasst werden.

### **1.1.2.2 Die Inhalte der Umschuldung**

Im Rahmen des gemeindlichen Liquiditätsmanagements und auch zur Zinsoptimierung werden von der Gemeinde in unterschiedlichem Umfang bedarfsbezogene Umschuldungen vorgenommen. Durch eine gemeindliche Umschuldung erfolgt i.d.R. eine Ablösung der noch bestehenden Verbindlichkeit eines Kredites bei gleichzeitiger Neuaufnahme eines Kredites in Höhe des Restbetrages der noch bestehenden gemeindlichen Verbindlichkeit. Durch eine Umschuldung werden oftmals auch mehrere Einzelkredite zu einem „neuen“ Gesamtkredit zusammengefasst. Solche Umschuldungen werden aus unterschiedlichen Anlässen vorgenommen. Durch sie wird i.d.R. das Volumen der bestehenden Verbindlichkeiten nicht verändert, sondern es werden unter den Vorgang des Austausches der Kredite lediglich die Kreditkonditionen der Gemeinde angepasst.

Unter Beachtung der Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit nach § 75 Absatz 1 GO NRW kann insbesondere dann eine Umschuldung in Betracht kommen, wenn die Konditionen für die Gemeinde günstiger sind, als die des abzulösenden Kredites für Investitionen. Die Gemeinde kann im Rahmen der Umschuldung einen neuen Vertrag mit dem Kreditgeber abschließen, sie kann aber auch den Kreditgeber wechseln. Bei einer Umschuldung kommt jedoch keine Verlängerung der Laufzeit des ursprünglichen Kredites in Betracht, denn dieses käme der Neuaufnahme eines Kredites für Investitionen gleich. Aus diesen Gründen bedarf es auch keiner gesonderten Ermächtigung des Rates der Gemeinde zur Durchführung der Umschuldung bzw. dem Austausch von Krediten und neuer Kreditkonditionen.

### **1.1.2.3 Die Umwandlung kurzfristiger in langfristige Investitionskredite**

Die Gemeinde hat oftmals zur vorläufigen bzw. vorübergehenden Finanzierung einer Investition einen kurzfristigen Kredit aufgenommen (Zwischenfinanzierung), weil z. B. während der Herstellungsphase ein günstiges Kreditangebot bestand oder die der Gemeinde gewährte Zuwendung nur in bestimmten Teilbeträgen zur Auszahlung kam. Die Gemeinde kann dann am Ende der Laufzeit des aufgenommenen kurzfristigen Kredites diesen in einen langfristigen Kredit oder einen Annuitätenkredit umwandeln. Ein für gemeindliche Investitionen aufgenommener kurzfristiger Kredit stellt von Anfang an eine haushaltsrechtlich zulässige Kreditaufnahme dar, denn die Einzahlungen daraus dienen der haushaltsmäßigen Deckung von investiven Auszahlungen der Gemeinde. Sie haben nicht lediglich den allgemeinen Zweck, die Leistung fälliger Auszahlungen durch die Gemeinde zu ermöglichen.

Diese Zwecksetzung kurzfristiger Kredite durch die Gemeinde führt dazu, dass solche kurzfristigen Kredite unter die Regelungen der Kreditaufnahme für Investitionen fallen und daher auch unter die Kreditermächtigung in der gemeindlichen Haushaltssatzung enthalten sein müssen (vgl. § 78 Absatz 2 Nr. 1c GO NRW). Ein für gemeindliche Investitionszwecke aufgenommener kurzfristiger Kredit ist zudem nur hinsichtlich seiner Laufzeit, aber nicht wegen seines Zweckes mit einem Kredit zur Liquiditätssicherung vergleichbar (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW). Die Aufnahme solcher kurzfristigen Kredite fällt nicht unter die Höchstbetragsgrenze der Kredite zur Liquiditätssicherung, die in der gemeindlichen Haushaltssatzung festgesetzt sein muss (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW).

Für die tatsächlich von der Gemeinde aufgenommenen Kredite zur Liquiditätssicherung folgt andererseits daraus, dass diese Kredite nicht in langfristige Kredite oder Annuitätenkredite umgewandelt werden dürfen. Ein solcher Vorgang steht nicht mit dem Begriff „Umschuldung“ im Sinne der Vorschrift in Einklang. Die kurzfristigen Investitionskredite können zudem von der Gemeinde auch durch erhaltene Zuwendungen für Investitionen, z. B. die Investitionspauschale des Landes, abgelöst werden. Eine solche Variante ist insbesondere dann sachgerecht, wenn die gemeindliche Investition noch nicht abgeschlossen ist und noch Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde gegenüber Dritten bestehen. Die Gemeinde muss dabei jedoch beachten, ob eine solche Finanzierung mit den Zweckvorgaben der erhaltenen Zuwendung in Einklang steht.

### **1.1.3 Unzulässige Finanzgeschäfte**

#### **1.1.3.1 Keine Kreditaufnahmen für Telekommunikationsunternehmen**

Im Rahmen der Kreditaufnahmen hat die Gemeinde zu prüfen, in welchem Umfang neue Kreditaufnahmen für ihre Investitionstätigkeit notwendig und zulässig sind. Dafür können neben der fehlenden Liquidität zur Leistung der aktuellen Zahlungsverpflichtungen auch Ausleihungen an gemeindliche Betriebe wegen ihrer Aufgabenstellung ein ausreichender Anlass sein. Die Gemeinde muss dazu u.a. prüfen, in welchen Geschäftsfeldern der gemeindliche Betrieb tätig ist. Den Unternehmen der Telekommunikation darf die Gemeinde z. B. wegen der Sicherung der Wahrnehmung gleicher Wettbewerbschancen neben der Beschränkung der Haftung keine Kredite nach Maßgabe kommunalwirtschaftlicher Vorzugskonditionen gewähren (vgl. § 108 Absatz 1 Nummer 10 GO NRW).

#### **1.1.3.2 Keine Einlagengeschäfte**

Für die Gemeinde ist die Annahme fremder Gelder als Einlagen oder anderer unbedingt rückzahlbarer Gelder von Dritten, sofern der Rückzahlungsanspruch der Dritten nicht in Inhaber- oder Orderschuldverschreibungen verbrieft wird, ein Einlagengeschäft als Bankgeschäft (vgl. § 1 Absatz 1 Nummer 1 KWG) und für die Gemeinde unzulässig. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Zinsen vergütet werden. Ein Einlagengeschäft im Sinne des KWG betreibt, wer fremde Gelder im o.a. Sinne annimmt. Als rückzahlbar werden dabei Gelder angesehen, bei denen ein zivilrechtlicher Anspruch auf ihre Rückzahlung besteht, z.B. bei einem Darlehen nach § 488 BGB und dieser nicht unter einer Bedingung steht (vgl. § 158 Absatz 1 BGB). Bereits die Anbahnung und Durchführung der Darlehen ist als Einlagengeschäft im Sinne des KWG anzusehen.

Eine Beurteilung gemeindlicher Bankgeschäfte im Sinne des § 1 Absatz 1 KWG bedarf regelmäßig der Kenntnisse im Einzelfall, denn beim Betreiben mehrerer Bank- oder Finanzdienstleistungsgeschäfte kann sich ein bankrechtlicher Geschäftsbetrieb bereits auch bei einem vergleichsweise geringen Umfang ergeben. Kein Einlagengeschäft im Sinne des § 1 Absatz 1 Satz 1 KWG und damit kein gemeindliches Bankgeschäft ist die Ausgabe von Inhaber- oder Orderschuldverschreibungen, bei denen von der Gemeinde unbedingt zurückzahlbare Gelder von Dritten angenommen werden und der unbedingte Rückzahlungsanspruch des Dritten in der Inhaber- oder Orderschuldverschreibung verbrieft ist. Dabei ist Voraussetzung, dass die gesetzlichen und wertpapierrechtlichen Voraussetzungen von der Gemeinde gewahrt und wirksame Wertpapiere begeben werden.

In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde darauf zu achten, dass sie als Aussteller von Inhaber- oder Orderschuldverschreibungen nicht wegen einer möglichen Verwahrung und Aufbewahrung von Wertpapieren für Dritte den Tatbestand des Depotgeschäftes nach § 1 Absatz 1 Satz 2 Nummer 5 KWG erfüllt, denn sie würde dann der Erlaubnispflicht nach § 32 KWG unterfallen. Außerdem kann auch der Vertrieb von Inhaber- oder Orderschuldverschreibungen durch Dritte, die von der Gemeinde beauftragt werden, eine für den Dritten erlaubnispflichtige Finanzdienstleistung darstellen. Vor diesem Hintergrund wäre umfassend zu prüfen, ob ein Einlagengeschäft für die Gemeinde überhaupt wirtschaftlich ist, wenn dabei eine Gewerbsmäßigkeit nicht zulässig ist.

### **1.2 Zu Satz 2 (Kreditverpflichtungen und dauernde Leistungsfähigkeit):**

#### **1.2.1 Allgemeine Sachlage**

Nach dieser Vorschrift müssen die mit der Aufnahme von Krediten übernommenen Verpflichtungen mit der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde in Einklang stehen. Der Einhaltung der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde kommt damit bei der Finanzierung von Investitionen durch Kredite eine herausgehobene Bedeutung zu. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft muss deshalb über einen Finanzspielraum verfügen, damit der aus der Kreditaufnahme neu hinzukommende Schuldendienst nicht zu Einschränkungen bei der gemeindlichen Auf-

gabenerfüllung führt. Daran knüpft der Haushaltsgrundsatz über das Verbot der Überschuldung der Gemeinde an (vgl. § 75 Absatz 7 GO NRW).

### **1.2.2 Kreditaufnahme und Grundsatz der Gesamtdeckung**

Von der Gemeinde können in einem Haushaltsjahr mehrere Investitionsmaßnahmen vorgesehen sein, aufgrund derer ein Kreditbedarf bei der Gemeinde entsteht. In diesen Fällen kann jedoch wegen des Grundsatzes der Gesamtdeckung (vgl. § 20 GemHVO NRW) ein einzelner Kredit nicht einer bestimmten Maßnahme zugerechnet werden, um daran zu messen, ob langfristige Investitionen auch langfristig finanziert werden. Gleichwohl wird auch im NKF an dem Grundsatz festgehalten, dass langfristig nutzbare Vermögensgegenstände der Gemeinde auch langfristig finanziert werden sollen. Bei der Aufnahme eines kurzfristigen Kredites für die Erstfinanzierung von Investitionsmaßnahmen, dessen spätere Umwandlung in einen langfristigen Kredit beabsichtigt ist, ist eine Zusage des Kreditinstitutes für ein anschließendes Finanzierungsangebot (dem Grunde nach) unumgänglich.

### **1.2.3 Kreditaufnahme und Überschüsse aus laufender Verwaltungstätigkeit**

Die Gemeinde hat unter Berücksichtigung der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückzahlungsverpflichtungen für Kredite, insbesondere der Kredite zur Liquiditätssicherung, in eigener Verantwortung zu bewerten und zu entscheiden, ob und in welchem Umfang ein Zahlungsüberschuss aus laufender Verwaltungstätigkeit tatsächlich für Investitionen eingesetzt werden kann. Ist ein Zahlungsüberschuss erzielt worden und wird dieser Überschuss nicht für gemeindliche Tilgungsverpflichtungen benötigt, soll dieser zur Verminderung einer Kreditaufnahme für Investitionen eingesetzt werden.

In diese Abwägung sind aber auch die Verpflichtungen der Gemeinde zur Sicherstellung ihrer Liquidität (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW) und zur Sicherstellung der künftigen Zahlungsfähigkeit der Gemeinde durch eine angemessene Liquiditätsplanung (vgl. § 89 Absatz 1 GO NRW) sowie die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung nach § 77 GO NRW einzubeziehen. In solchen Fällen ist zu berücksichtigen, dass die Erfüllung einer rechtlichen Verpflichtung, die z.B. aus einem Darlehensvertrag für die Gemeinde entstehen kann, grundsätzlich einer „freien“ Verwendung eines Zahlungsüberschusses aus laufender Verwaltungstätigkeit, z. B. für Investitionen, vorgeht. Das Ergebnis aus einer solchen Abwägung wird dann durch die Zusammenführung der Überschüsse aus der laufenden Verwaltungstätigkeit mit den Einzahlungen aus der Investitionstätigkeit im Haushaltsplan aufgezeigt.

### **1.2.4 Ermittlung der zulässigen Kreditermächtigung**

#### **1.2.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Der gemeindliche Kreditbedarf lässt sich mit Hilfe des Finanzplans und den darin veranschlagten Einzahlungen und Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit, der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit der Gemeinde ermitteln (vgl. § 3 GemHVO NRW). Die im Finanzplan veranschlagten Beträge sind jedoch allein nicht ausschlaggebend. Sie stellen vielmehr nur den Ausgangspunkt für die Ermittlung dar, auf dem die weitere Betrachtung des des gemeindlichen Kreditbedarfs aufbaut. Ein möglicher Kreditbedarf für gemeindliche Investitionen dürfte dem Grunde nach bestehen, wenn im Finanzplan ein negativer Saldo aus der Investitionstätigkeit der Gemeinde ausgewiesen wird.

Bei der Bemessung des tatsächlichen Bedarfs bzw. der Höhe einer gemeindlichen Kreditermächtigung müssen weitere Zahlungen oder Finanzmittel berücksichtigt werden. So ist zu prüfen, ob ein Überschuss aus den Einzahlungen und Auszahlungen der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde verfügbar ist, soweit dieser nicht zur Tilgung von Krediten benötigt wird. Auch wenn Rückflüsse aus Darlehensgewährungen der Gemeinde

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 86 GO NRW**

eingehen werden, die nicht zur Tilgung von gemeindlichen Krediten benötigt werden, müssen diese Zahlungen in die Bemessung einbezogen werden.

Insbesondere sind aber auch die Einzahlungen aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen zu berücksichtigen, die, soweit sie nicht für andere Zwecke benötigt werden, auch in die Bemessung des Kreditbedarfs der Gemeinde einzubeziehen sind. Im Rahmen dieses Gesamtbildes ist von der Gemeinde auch zu prüfen, ob eine andere Finanzierung nicht möglich oder ggf. wirtschaftlich unzweckmäßig wäre (vgl. § 77 Absatz 3 GO NRW). Andererseits ist zu beachten, dass der Investitionstätigkeit der Gemeinde zuzurechnende Maßnahmen nicht kreditfähig sind und daher nicht in die Bemessung des gemeindlichen Kreditbedarfs einbezogen werden dürfen. Dazu gehört z. B. der Kauf von Kapitalanlagen als Geldanlage der Gemeinde. Die dafür benötigten Finanzmittel dürfen nicht durch Kredite beschafft werden.

#### 1.2.4.2 Ein Überprüfungsschema

Die Ermittlung des Kreditbedarfs für das Haushaltsjahr bedarf regelmäßig einer gesonderten schematischen Zusammenstellung aller darauf wirkenden Zahlungsströme. Der Bedarf bzw. die Höhe der Kreditermächtigung in der gemeindlichen Haushaltssatzung muss nicht zwingend mit dem im gemeindlichen Finanzplan enthaltenen Saldo der Investitionstätigkeit identisch sein. Es können sich auch noch andere Zahlungsströme und örtliche Gegebenheiten, z. B. eine nicht ausgeschöpfte Kreditermächtigung aus dem Vorjahr auf den tatsächlichen Kreditbedarf des Haushaltsjahres auswirken.

Das nachfolgende Überprüfungsschema soll einen Einstieg bieten, damit im örtlichen Einzelfall unter Beachtung der Vorschriften der §§ 75, 77 und 86 GO NRW und des § 20 GemHVO NRW sowie unter Einbeziehung der Bedürfnisse der örtlichen Haushaltswirtschaft der gemeindliche Kreditbedarf für Investitionen im neuen Haushaltsjahr beurteilt werden kann. Das Schema soll dazu eine erste Hilfestellung bieten. Es stellt deshalb die Veranschlagung im gemeindlichen Finanzplan an den Anfang, weil die dort ausgewiesenen Auszahlungen als Zahlungsstrom die von der Gemeinde zu erbringenden Finanzleistungen aufzeigen (1. Schritt). Anschließend ist ausgehend von einem Saldo aus der Investitionstätigkeit der voraussichtliche Kreditbedarf zu ermitteln, der durch eine Vielzahl unterschiedlicher Faktoren und örtliche Verhältnisse beeinflusst wird (vgl. Abbildung).

<b>Der Kreditbedarf für Investitionen</b>	
<b>ZAHLUNGSART</b>	<b>BETRAG</b>
<b>1. Auszug aus dem Finanzplan:</b>	
Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit	
Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit	
<b>Überschuss aus laufender Verwaltungstätigkeit</b>	
Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen + Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen + Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen + Einzahlungen aus Beiträgen u.ä. Entgelten + Sonstige Investitionseinzahlungen	
<b>= Einzahlungen aus Investitionstätigkeit</b>	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 86 GO NRW**

<b>Der Kreditbedarf für Investitionen</b>	
<b>ZAHLUNGSART</b>	<b>BETRAG</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden</li> <li>- Auszahlungen für Baumaßnahmen</li> <li>- Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen</li> <li>- Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen</li> <li>- Auszahlungen von aktivierbaren Zuwendungen</li> <li>- Sonstige Investitionsauszahlungen</li> </ul>	
= Auszahlungen aus Investitionstätigkeit	
= <b>Saldo aus Investitionstätigkeit</b>	
<b>2. Ermittlung des Kreditbedarfs für Investitionen:</b>	
<b>Möglicher Kreditbedarf nach § 86 GO NRW</b> (bei negativem Saldo aus Investitionstätigkeit)	
Zu berücksichtigen (abzuziehen) sind u.a. <ul style="list-style-type: none"> <li>- Überschuss aus lfd. Verwaltungstätigkeit (soweit nicht zur Tilgung von Krediten)</li> <li>- Rückflüsse aus Darlehensgewährungen (soweit nicht zur Tilgung von Krediten)</li> <li>- ...</li> </ul>	
Zu berücksichtigen (hinzuzurechnen) sind u.a. <ul style="list-style-type: none"> <li>- bei Fehlbedarf aus laufender Verwaltungstätigkeit: Einzahlungen aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen (wenn keine Kreditaufnahme zur Liquiditätssicherung)</li> <li>- ...</li> <li>- ...</li> </ul> (§ 77 Absatz 3 GO NRW beachten: Ist eine andere Finanzierung möglich oder ggf. wirtschaftlich unzweckmäßig)	
<b>Nicht kreditfähig und nicht einzubeziehen:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Kauf von Kapitalanlagen als Geldanlage, wenn deren künftiger Verwendungszweck von konsumtiver Natur ist. Dafür benötigte Finanzmittel dürfen nicht durch Kredite beschafft werden.</li> <li>- Hingabe von Finanzmitteln an Telekommunikationsunternehmen</li> </ul>	
<b>Ermittelter Kreditbedarf</b>	
<b>Übernahme als Höhe der Kreditermächtigung</b>	

*Abbildung 97 „Die Ermittlung des Kreditbedarfs“*

Das Schema stellt jedoch kein abschließendes und auch kein vollständiges Prüfschema zur Ermittlung oder zur Überprüfung der Kreditermächtigung in der gemeindlichen Haushaltssatzung dar. Der örtliche Kreditbedarf kann deshalb auch nicht ohne Vorprüfung rein rechnerisch durch die Einfügung von Beträgen in die verschiedenen Felder unmittelbar bestimmt werden. Mit dem Schema sollen lediglich und vorrangig nur die möglichen Kriterien verdeutlicht werden, die für die Ermittlung des Umfangs der gemeindlichen Kreditermächtigung von Bedeutung

sind und deshalb berücksichtigt werden müssen. Aufgrund der gesonderten Berechnung des jährlichen Kreditbedarfs bietet es sich an, die örtliche Ermittlung im Vorbericht zum Haushaltsplan offen zu legen.

## **2. Zu Absatz 2 (Geltungsdauer der Kreditemächtigung):**

### **2.1 Allgemeine Vorgaben**

Die Vorschrift sieht einen fest bestimmten Zeitraum für die Geltungsdauer der in der gemeindlichen Haushaltssatzung festgesetzten Kreditemächtigung vor (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe c GO NRW). Diese Ermächtigung gilt daher bis zum Ende des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres und, wenn die Haushaltssatzung für das übernächste Jahr nicht rechtzeitig öffentlich bekannt gemacht wird, bis zum Erlass dieser Haushaltssatzung. Eine im Haushaltsjahr teilweise oder vollständig nicht benötigte Kreditemächtigung steht damit im Folgejahr noch für anfallende Auszahlungen für Investitionen der Gemeinde zur Verfügung. Diese zweijährige Geltungsdauer der Kreditemächtigung stellt neben dem Grundsatz der Gesamtdeckung nach § 20 GemHVO NRW eine Maßnahme dar, aufgrund dessen die Gemeinde die Durchführung ihrer Investitionen flexibler gestalten kann. Zur Durchführung von Investitionsmaßnahmen durch die Gemeinde ist für die Kreditemächtigung und für die Verpflichtungsermächtigungen haushaltsrechtlich die gleiche Geltungsdauer bestimmt worden (vgl. § 85 Absatz 2 GO NRW).

### **2.2 Die Übertragung der Kreditemächtigung**

Die Übertragung der Kreditemächtigung in das folgende Haushaltsjahr steht in einem Zusammenhang mit der Möglichkeit der Übertragbarkeit von Ermächtigungen nach § 22 GemHVO NRW. Nach dem Absatz 2 dieser Vorschrift bleiben Ermächtigungen für Auszahlungen für Investitionen bis zur Fälligkeit der letzten Zahlung für ihren Zweck verfügbar; bei Baumaßnahmen und Beschaffungen längstens jedoch zwei Jahre nach Schluss des Haushaltsjahres, in dem der Vermögensgegenstand in seinen wesentlichen Teilen in Benutzung genommen werden kann. Werden Investitionsmaßnahmen im Haushaltsjahr nicht begonnen, bleiben die Ermächtigungen bis zum Ende des zweiten dem Haushaltsjahr folgenden Jahr verfügbar.

Die Finanzierung der gemeindlichen Investitionen auf dieser Basis erfordert, dass auch die entsprechenden Finanzmittel verfügbar sind, zu denen auch die Einzahlungen aus den Krediten für Investitionen gehören. Daher ist es sachgerecht, die Ermächtigung des Rates, Kredite für geplante Investitionen oder für die Fortsetzung von Investitionen über das jeweilige Haushaltsjahr hinaus noch zu nutzen, wenn diese noch nicht in voller Höhe benötigt wurde, aber für das Folgejahr bereits ein Bedarf erkennbar ist. Nimmt die Gemeinde entsprechend dem Bedarf für Auszahlungen aus fortgeführten Investitionsmaßnahmen aus dem Vorjahr des Haushaltsjahres und im Rahmen der Übertragung der Kreditemächtigung einen Kredit für Investitionen auf, ist dieser nicht auf die in der Haushaltssatzung für das laufende Haushaltsjahr festgesetzten Kreditemächtigung (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe c GO NRW) anzurechnen.

### **2.3 Die Vorfinanzierung einer Investitionsmaßnahme**

Die zweijährige gesetzliche Geltungsdauer ermöglicht aber auch der Gemeinde, bei einer ausreichenden Liquiditätssituation eine Investitionsmaßnahme mit eigenen Mitteln vorzufinanzieren. Sie kann ihre investive Maßnahme ggf. auch zuerst mit einem kurzfristigen Kredit haushaltsmäßig finanzieren und dann nach dessen Ablauf der Laufzeit diesen Kredit in einen langfristigen Kredit für Investitionen umzuschulden. Die Gemeinde hat aber auch die Möglichkeit der Vorfinanzierung durch einen Kredit zur Liquiditätssicherung, der dann auf den in der Haushaltssatzung festgelegten Höchstbetrag anzurechnen ist. Im Folgejahr des Haushaltsjahres ist dann eine solche gemeindliche Vorfinanzierung durch einen langfristigen Kredit für Investitionen abzulösen.

In den Fällen, in denen die Gemeinde im Rahmen dieser Vorfinanzierung einen Kredit für ihre Investitionen aufnimmt, ist dieser Kredit i.d.R. auf die in der Haushaltssatzung für das laufende Haushaltsjahr festgesetzte Kreditermächtigung anzurechnen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe c GO NRW). Diese Sachlage gilt auch für eine Kreditaufnahme im zweiten Folgejahr des Haushaltsjahres, wenn die für dieses Folgejahr erforderliche Haushaltssatzung noch nicht bekannt gemacht worden ist. Diese Gegebenheiten setzen aber immer voraus, dass die Kreditermächtigung des ursprünglichen Haushaltsjahres noch nicht vollständig von der Gemeinde in Anspruch genommen worden ist.

#### **2.4 Information des Rates über die übertragene Kreditermächtigung**

In den Fällen, in denen die in der Haushaltssatzung festgesetzte Kreditermächtigung nicht in vollem Umfang im abgelaufenen Haushaltsjahr in Anspruch genommen worden ist, sollte auch der Rat - wie bei anderen Übertragungen ins nächste Haushaltsjahr - frühzeitig darüber informiert werden. Es bietet sich daher dafür an, in der dem Rat vorzulegenden Übersicht über die übertragenen Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen auch die Höhe der übertragenen Kreditermächtigung mit anzugeben, für die noch ein Bedarf im Folgejahr besteht (vgl. § 22 Absatz 4 GemHVO).

### **3. Zu Absatz 3 (Genehmigungsbedarf bei einer gesamtwirtschaftlichen Störung):**

#### **3.1 Zu Satz 1 (Steuerung der gemeindlichen Kreditaufnahmen):**

Nach der Vorschrift bedarf die Aufnahme einzelner Kredite durch die Gemeinde der Genehmigung der Aufsichtsbehörde, sobald die Kreditaufnahme nach § 19 des Gesetzes zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft (StWG) beschränkt worden ist. Dazu kann durch eine Rechtsverordnung angeordnet werden, dass die Beschaffung von Geldmitteln im Wege des Kredits auch für die Gemeinden beschränkt wird. Die Schuldenwirtschaft der Gemeinden hat wegen des erheblichen Volumens sowie wegen der Bedeutung der Investitionspolitik unmittelbare Auswirkungen in konjunkturpolitischer Hinsicht, sodass es unter gesamtwirtschaftlichen Gesichtspunkten eine Steuerung der gemeindlichen Kreditaufnahmen notwendig werden kann.

In diesem Zusammenhang wird davon ausgegangen, dass durch die Kreditaufnahmen der Gemeinden zu mindestens ein regionaler Einfluss auf die wirtschaftliche Entwicklung genommen werden kann. Ob eine gesamtwirtschaftliche Störung in einem Land auch gleichzeitig eine gesamtwirtschaftliche Störung für die Gemeinden darstellt, ist von aber vielen Faktoren abhängig und bedarf einer Betrachtung und Feststellung im Einzelfall. Wird das Vorliegen einer gesamtwirtschaftlichen Störung festgestellt bzw. eine Kreditbeschränkung ausgesprochen, bedarf die einzelne Kreditaufnahme jeder Gemeinde der Genehmigung durch die zuständige Aufsichtsbehörde.

#### **3.2 Zu Satz 2 (Versagung der Genehmigung der gemeindlichen Kreditaufnahme):**

Durch die Vorschrift ist für die Aufsichtsbehörde der Gemeinde die rechtliche Grundlage geschaffen worden, die erforderliche Genehmigung für eine einzelne Kreditaufnahme der Gemeinde zu versagen, wenn durch eine Rechtsverordnung angeordnet werden, dass die Beschaffung von Geldmitteln im Wege des Kredits auch für die Gemeinden beschränkt worden ist und die Kreditaufnahme nicht mit den Maßgaben der Kreditbeschränkungen in Einklang steht. Damit soll u.a. erreicht werden, dass in Zeiten einer gesamtwirtschaftlichen Störung die Gemeinden eventuell Kreditbedingungen akzeptieren, die für den Kreditmarkt schädlich sind.

#### **4. Zu Absatz 4 (Kreditähnliche Rechtsgeschäfte):**

##### **4.1 Zu Satz 1 (Anzeigepflicht gegenüber der Aufsichtsbehörde):**

###### **4.1.1 Allgemeine Sachlage**

Die Haushaltswirtschaft der Gemeinde wird neben der Aufnahme von Krediten auch durch den Abschluss kreditähnlicher Rechtsgeschäfte belastet. Das kreditähnliche Rechtsgeschäft begründet eine Zahlungsverpflichtung der Gemeinde, die einer Kreditaufnahme wirtschaftlich gleichkommt. Damit sind nur die gemeindlichen Rechtsgeschäfte als kreditähnlich einzuordnen, die mit der Investitionstätigkeit der Gemeinde in Verbindung stehen. Dieses Erfordernis wird auch durch die Einbindung der Regelungen über kreditähnliche Rechtsgeschäfte in die Vorschrift über die Aufnahme von Krediten für gemeindliche Investitionen deutlich. Für die Beurteilung, ob ein kreditähnliches Rechtsgeschäft vorliegt, kommt es auf die Prüfung des Einzelfalls an. Entscheidend sind nicht die formale Bezeichnung und Einordnung des Geschäftes, sondern dessen wirtschaftliche Auswirkungen.

Als Beispiele für kreditähnliche Rechtsgeschäfte der Gemeinde sind folgende Geschäfte anzusehen: Leasinggeschäfte, atypische langfristige Mietverträge ohne Kündigungsmöglichkeiten bzw. Nutzungsüberlassungsverträge für Gebäude auf gemeindeeigenen Grundstücken, periodenübergreifende Stundungsabreden, aber auch Leibrentenverträge (z. B. Erwerb eines Grundstückes gegen Übernahme einer festen Geldrente - Rentengut nach dem Gesetz über Rentengüter vom 27.06.1890), Ratenkaufmodelle oder ÖPP-Projekte der Gemeinden - etwa mit kombinierten kreditähnlichen Vertragselementen, sowie abhängig von der Ausgestaltung auch Zinstermingeschäfte, sofern keine Gleichwertigkeit der Vereinbarung gegeben ist und Zahlungen zeitverzögert vorgesehen sind.

Diese Geschäfte sind typischerweise jene gemeindlichen Rechtsgeschäfte, in denen die Gemeinde langfristige Leistungsverpflichtungen mit erheblichen wirtschaftlichen Belastungen für künftige Haushaltsjahre eingeht. Zu diesen Geschäften der Gemeinde gehören jedoch nicht zinsbezogene Derivatgeschäfte. Solche Rechtsgeschäfte stellen keine Kreditgeschäfte im Sinne des Absatzes 1 dieser Vorschrift dar und fließen daher auch nicht in den Gesamtbetrag der von der Gemeinde vorgesehenen Kredite für Investitionen ein, der in der gemeindlichen Haushaltssatzung festzusetzen ist (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe c GO NRW).

###### **4.1.2 Die Anzeigepflicht**

Wegen der vielfältigen Gestaltungsmöglichkeiten der kreditähnlichen Rechtsgeschäfte bedarf es einer Anzeige an die Aufsichtsbehörde. Entscheidend dafür ist, dass ein solches Rechtsgeschäft nach den Umständen des Einzelfalls bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu dem gleichen haushaltsmäßigen Erfolg führen würde wie die Aufnahme eines Kredites entsprechend der in der Haushaltssatzung enthaltenen Ermächtigung und damit ggf. eine sonst nicht zulässige Kreditaufnahme ermöglicht würde. Die Entscheidung über die Begründung einer Zahlungsverpflichtung, die wirtschaftlich einer Kreditverpflichtung gleichkommt, ist der Aufsichtsbehörde daher unverzüglich, spätestens einen Monat vor der rechtsverbindlichen Eingehung der Verpflichtung, schriftlich anzuzeigen.

Diese Regelung dient dem Schutz der Gemeinde, um eine Gefährdung ihrer Haushaltswirtschaft oder riskante oder unwirtschaftliche Rechtsgeschäfte mit Dritten auszuschließen. Unter die Anzeigepflicht nach dieser Vorschrift fallen daher auch spätere Änderungen der von der Gemeinde angezeigten Zahlungsverpflichtungen, wenn sie zu einer höheren Belastung der Gemeinde führen. In der Anzeige sind von der Gemeinde jeweils die tatsächlichen Verhältnisse und die finanziellen Auswirkungen im Rahmen eines Wirtschaftlichkeitsvergleiches darzustellen und auf Verlangen durch Vorlage der vertraglichen Abmachungen zu belegen. Die Monatsfrist ist dabei keine Ausschlussfrist für aufsichtsbehördliches Handeln.

#### **4.1.3 Der Nachweis der kreditähnlichen Rechtsgeschäfte**

Zur Gewährleistung einer geordneten Haushaltswirtschaft hat die Gemeinde ihre aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften bestehenden Finanzierungsverpflichtungen im Haushaltsplan vollständig darzustellen. Im Vorbericht zum Haushaltsplan sollte dazu ausgeführt werden, wie hoch die haushaltswirtschaftlichen Belastungen aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften in den folgenden Jahren voraussichtlich sein werden, z. B. aus Leasinggeschäften (vgl. § 7 GemHVO NRW). Entsprechende Erläuterungen sollten auch beim Jahresabschluss gegeben werden, dem eine Übersicht über den Stand der Verbindlichkeiten der Gemeinde zu Beginn und zum Ende des Haushaltsjahres beizufügen ist (vgl. § 47 GemHVO NRW). In dieser Übersicht ist auch der Stand der Verpflichtungen aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen, darzustellen.

#### **4.1.4 Besondere kreditähnliche Rechtsgeschäfte: ÖPP und Leasing**

##### **4.1.4.1 Die Inhalte dieser Rechtsgeschäfte**

Für die Gemeinde bedeutet nicht nur die Aufnahme von Krediten eine dauerhafte Belastung ihres Haushalts, sondern auch die Verpflichtungen aus einem ÖPP/Leasing-Projekt können künftige erhebliche haushaltsmäßige Belastungen darstellen. Die dauerhafte Leistungsfähigkeit der Gemeinde darf auch durch solche gemeindlichen Geschäfte nicht gefährdet werden. Die Gemeinde muss deshalb auch für kreditähnliche Rechtsgeschäfte die gleichen Maßstäbe hinsichtlich der Leistungsfähigkeit anlegen wie für eine Kreditaufnahme. Die Bilanzierung eines Leasingobjektes findet i.d.R. beim Leasinggeber statt, denn dieser bleibt der wirtschaftliche Eigentümer. Vielfach ist der Leasingvertrag für die Gemeinde kündbar und ggf. besteht eine Verlängerungsoption für Gemeinde. Die Gemeinde ist nur zur Zahlung der Leasingraten verpflichtet, sodass bei der Gemeinde nur Aufwendungen aus den zu leistenden Leasingraten entstehen und in der gemeindlichen Finanzrechnung zu erfassen sind.

In den Fällen, in denen es sich dagegen um ein Objekt nach den Wünschen der Gemeinde handelt, die Gemeinde die wirtschaftlichen Risiken und Lasten auf eigene Rechnung trägt, die Dauer der Mietzeit der voraussichtlichen Nutzungsdauer entspricht und die Leasingraten insgesamt die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Objektes decken, ist die Gemeinde i.d.R. als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen. Das Leasingobjekt ist dann von der Gemeinde in ihrer Bilanz zu aktivieren. Die von der Gemeinde zu zahlenden Leasingraten stellen dann in einem solchen Fall Verbindlichkeiten für die Gemeinde dar. Bei ÖPP-Projekten, die in unterschiedlichen Modellen, z. B. Erwerbmodell oder Inhabermodell, bei der Gemeinde realisiert werden, ist die haushaltsmäßige Behandlung und die wirtschaftliche Zuordnung der betreffenden Vermögensgegenstände durch die Gemeinde abhängig von der örtlichen Ausgestaltung des ÖPP-Projektes im Einzelfall. Zu solchen Projekten können deshalb keine generellen Festlegungen für deren haushaltsmäßige Behandlung getroffen werden.

##### **4.1.4.2 Die Veranschlagung im Haushaltsplan**

Das von der Gemeinde zu erbringende Leistungsentgelt aus einem ÖPP/Leasing-Projekt ist jährlich im gemeindlichen Haushaltsplan zu veranschlagen. Es ist dabei in Abhängigkeit von der gewählten Modellvariante zu veranschlagen und dabei soweit möglich in seine konsumtiven und investiven Anteile aufzuteilen. Eine pauschale Zuordnung nach dem Prinzip der „überwiegenden Zugehörigkeit“ ist daher bei der Veranschlagung möglichst zu vermeiden. Die getrennte haushaltsmäßige Veranschlagung wird jedoch dadurch erleichtert, dass Investoren als Bieter i.d.R. bei der Angebotsabgabe aufgefordert werden, die Preise für einzelne Leistungsbereiche, z. B. für den Bau, den Betrieb, die Unterhaltung und für die Finanzierung, gesondert anzugeben.

Von der Gemeinde sind die konsumtiven Anteile aus dem Betrieb und der Unterhaltung der gemeindlichen Projekte als Aufwendungen im Ergebnisplan der Gemeinde zu veranschlagen und in der gemeindlichen Ergebnisrechnung nachzuweisen (vgl. §§ 3 und 38 GemHVO NRW). Es sind auch etwaige Erlöse aus dem Betrieb eines

solchen Projektes zu erfassen. Die ermittelten investiven Anteile, z. B. Baukosten, sind dagegen der gemeindlichen Investitionstätigkeit zuzuordnen und entsprechend im gemeindlichen Finanzplan zu veranschlagen und in der Finanzrechnung nachzuweisen. Sie stellen Auszahlungen an den Investor i.d.R für eine Baumaßnahme dar.

#### **4.2 Zu Satz 2 (Verweis auf Absatz 1):**

Mit der Vorschrift soll sichergestellt werden, dass auch die aus Entscheidungen der Gemeinde über die Begründung einer Zahlungsverpflichtung, die wirtschaftlich einer Kreditverpflichtung gleichkommt, übernommenen Verpflichtungen mit der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde in Einklang stehen. Die Beachtung der dauernden Leistungsfähigkeit gilt dadurch nicht nur für die Kreditaufnahmen der Gemeinde für Investitionen und zur Umschuldung, sondern sinngemäß auch für gemeindliche Zahlungsverpflichtungen aus anderen vergleichbaren Rechtsgeschäften.

#### **4.3 Zu Satz 3 (Verzicht auf die Anzeige):**

Nach der Vorschrift ist eine Anzeige nicht erforderlich für die Begründung von Zahlungsverpflichtungen im Rahmen der laufenden Verwaltung. Von der Anzeigepflicht der Gemeinde gegenüber ihrer Aufsichtsbehörde sind dadurch Rechtsgeschäfte ausgenommen, die als Geschäfte der laufenden Verwaltung nach § 41 Absatz 3 Satz 1 GO NRW gelten und als solche abgeschlossen werden. Dazu gehören regelmäßig Angelegenheiten, die keine grundsätzliche oder eine erhebliche Bedeutung für den gemeindlichen Haushalt haben und daher zu den üblichen Geschäften der gemeindlichen Verwaltung zu rechnen sind. Eine genaue Abgrenzung bedarf der örtlichen Betrachtung, sodass im Einzelfall ggf. eine Absprache mit der Aufsichtsbehörde geboten ist.

### **5. Zu Absatz 5 (Bestellung von Sicherheiten für Kredite):**

#### **5.1 Zu Satz 1 (Verbot der Sicherheitsbestellung):**

Nach der Vorschrift darf die Gemeinde zur Sicherung eines ihrer Kredite keine Sicherheiten bestellen. Dabei wird entsprechend dem Wesen des Kommunalkredits davon ausgegangen, dass er aufgrund bankrechtlicher Gegebenheiten ohne eine Bestellung besonderer Sicherheiten gewährt wird. Dieser Sachlage liegt u.a. auch die Überlegung zugrunde, dass die Gemeinde mit ihrem gesamten Vermögen und ihren gesamten Erträgen haftet und es auch kein Insolvenzverfahren über das Vermögen der Gemeinde gibt (vgl. § 128 Absatz 2 GO NRW). Im Ergebnis besteht bei einer Kreditvergabe an eine Gemeinde für den Kreditgeber kein Kreditausfallrisiko.

Das Verbot in dieser Vorschrift bezieht sich auf die gesamte Kreditwirtschaft der Gemeinde. Der Begriff in der Vorschrift „zur Sicherung des Kredits“ ist weit auszulegen und bezieht sich daher nicht nur auf die gemeindlichen Kreditaufnahmen nach dieser Vorschrift. Vielmehr werden sowohl die Kredite für Investitionen (vgl. § 86 Absatz 1 GO NRW) als auch die Kredite zur Liquiditätssicherung (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW) sowie die kreditähnlichen Rechtsgeschäfte (vgl. § 86 Absatz 4 GO NRW) erfasst, für die keine Sicherheiten durch die Gemeinde bestellt werden dürfen. Unter das Verbot fallen alle möglichen Arten von Sicherheiten, insbesondere dingliche Sicherheiten oder auch Pfandrechte. Außerdem ist zu beachten, dass Rechtsgeschäfte der Gemeinde, die gegen das Verbot verstoßen, nichtig sind (vgl. § 130 Absatz 2 GO NRW).

#### **5.2 Zu Satz 2 (Ausnahmezulassung vom Verbot):**

Der Aufsichtsbehörde ist es gestattet, eine Ausnahme von dem Verbot der Bestellung einer Sicherheit zur Sicherung eines Kredits zuzulassen, wenn die Bestellung solcher Sicherheiten der Verkehrsübung im Kreditwesen

entspricht (vgl. § 86 Absatz 5 Satz 2 GO NRW). Der Verkehrsübung entspricht die Bestellung einer Sicherheit für die Aufnahme eines Kredites durch die Gemeinde, wenn die Sicherheitsbestellung im allgemeinen Geschäftsverkehr und unter Berücksichtigung der besonderen Stellung der Gemeinden im Kreditgeschäft üblich ist. Ein Gläubiger kann z. B. aus Rechtsgründen auf die Bestellung einer dinglichen Sicherheit bei einem gemeindlichen Kredit bestehen, z. B. bei Hypotheken für gemeindliche Gebäude.

Die Zulassung einer Ausnahme vom Verbot der Bestellung einer Sicherheit bei der Aufnahme eines gemeindlichen Kredits wird durch die Ausnahmeregelung in das pflichtgemäße Ermessen der Aufsichtsbehörde gestellt. In solchen Fällen sind auch die speziellen Verhältnisse der Gemeinde in die Bewertung einzubeziehen. Liegen die Voraussetzungen für die Zulassung einer Ausnahme von dem Verbot nicht vor, so ist die Aufsichtsbehörde verpflichtet, die Zulassung einer Ausnahme zu verweigern.

### **5.3 Die Nichtigkeit der Bestellung von Sicherheiten**

In einem unmittelbaren Zusammenhang mit der gemeindlichen Vorschrift über das Verbot der Bestellung von Sicherheiten zugunsten Dritter steht die Vorschrift des § 130 Absatz 1 GO NRW über unwirksame Rechtsgeschäfte der Gemeinde. Nach dieser besonderen Vorschrift sind die Rechtsgeschäfte der Gemeinde, die von ihr ohne die aufgrund von Vorschriften der Gemeindeordnung erforderliche Genehmigung der Aufsichtsbehörde abgeschlossen werden, unwirksam.

In der Vorschrift wird zudem ausdrücklich bestimmt, dass gemeindliche Rechtsgeschäfte, die gegen das Verbot der Bestellung von Sicherheiten für gemeindliche Kredite nach § 86 Absatz 5 GO NRW verstoßen, schuldrechtlich und dinglich nichtig sind. Aus der Nennung von bestimmten gemeindlichen Sachverhalten in der Vorschrift kann zudem abgeleitet werden, dass bei gemeindlichen Rechtsgeschäften die Verletzung anderer gemeindrechtlicher Vorschriften nicht zur Nichtigkeit des Rechtsgeschäftes führt. Das aufgrund eines nichtigen Rechtsgeschäfts bereits Geleistete kann dann zurückgefordert werden.

**§§§§§§§§§§§§**

**§ 87**

**Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte**

(1) <sup>1</sup>Die Gemeinde darf keine Sicherheiten zugunsten Dritter bestellen. <sup>2</sup>Die Aufsichtsbehörde kann Ausnahmen zulassen. <sup>3</sup>Für die Bestellung von Sicherheiten zur Finanzierung des Erwerbs von Grundstücken der Gemeinde durch Dritte finden die Sätze 1 und 2 keine Anwendung.

(2) <sup>1</sup>Die Gemeinde darf Bürgschaften und Verpflichtungen aus Gewährverträgen nur im Rahmen der Erfüllung ihrer Aufgaben übernehmen. <sup>2</sup>Die Entscheidung der Gemeinde zur Übernahme ist der Aufsichtsbehörde unverzüglich, spätestens einen Monat vor der rechtsverbindlichen Übernahme, schriftlich anzuzeigen.

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

**Erläuterungen zu § 87:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Inhalte der Vorschrift**

Mit der Bestellung von Sicherheiten zugunsten Dritter übernimmt die Gemeinde ein wirtschaftliches Risiko für fremde Interessen, ohne dass einer derartigen Bestellung i.d.R. eine entsprechende Gegenleistung oder ein Vermögenszuwachs bei der Gemeinde gegenübersteht. Unter den Begriff „Bestellung von Sicherheiten“ fallen dabei alle Rechtsgeschäfte der Gemeinde, die der Sicherung von fremden Verbindlichkeiten dienen. Dazu gehören die Sicherheitsleistung nach den §§ 232 ff. BGB, die dinglichen Sicherheiten im Sinne der §§ 1204 ff. BGB, aber auch die Sicherungsübereignung. Eine Sicherheitsleistung kann dabei z. B. durch eine Hinterlegung von Geld oder Wertgegenständen, Bestellung einer Grundschuld und Ähnlichem erfolgen.

Durch solche Rechtsgeschäfte tritt die Gemeinde in Haftungsverhältnisse gegenüber Dritten ein. Die Übernahme eines wirtschaftlichen Risikos für fremde Interessen darf dabei von der Gemeinde nur im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung erfolgen. In der gemeindlichen Praxis geschieht dieses insbesondere durch die Übernahme von Bürgschaften und Gewährverträgen, aber auch durch die Bestellung sonstiger Sicherheiten zugunsten Dritter, z. B. den gemeindlichen Betrieben. Derartige Verpflichtungen der Gemeinde bedürfen dabei nicht zwingend eigenständiger Verträge, sondern können auch durch Regelungen oder Klauseln in anderen Verträgen, z.B. bei Betrieben der Gemeinde im Gesellschaftsvertrag, enthalten sein. Das generelle Verbot der Bestellung von Sicherheiten zugunsten Dritter in dieser Vorschrift soll daher verhindern, dass die Gemeinde die Stellung eines Garanten auch für fremde Interessen erhält.

Das umfassende Verbot in Absatz 1 Satz 1 der Vorschrift wird jedoch durch die gesetzliche Berechtigung der Aufsichtsbehörde der Gemeinde, Ausnahmen davon zulassen zu können, modifiziert. Das Verbot wird auch dadurch eingeschränkt, dass aufgrund der Regelungen in den Absätzen 2 und 3 die Gemeinde Bürgschaften und Verpflichtungen aus Gewährverträgen im Rahmen der Erfüllung ihrer Aufgaben übernehmen darf. Andererseits sind die Rechtsgeschäfte der Gemeinde, die gegen das Verbot in dieser Vorschrift verstoßen, nichtig (vgl. § 130 Absatz 2 GO NRW). In den haushaltsrechtlichen Rahmen fallen jedoch keine Bürgschaften Dritter, durch die ein Schuldner der Gemeinde die Erfüllung seiner privaten Verpflichtungen gegenüber der Gemeinde mithilfe eines Bürgen absichern will, soweit seitens der Gemeinde eine Forderung gegenüber dem Dritten besteht..

## 2. Nachweis der Haftungsverhältnisse der Gemeinde

### 2.1 Gemeindliche Haftungsverhältnisse

Mit der Bestellung von Sicherheiten zugunsten Dritter übernimmt die Gemeinde ein wirtschaftliches Risiko für fremde Interessen. Damit der gemeindliche Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt und die wirtschaftliche Lage der Gemeinde zutreffend beurteilt werden kann, müssen im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel nach § 47 GemHVO NRW die bestehenden Haftungsverhältnisse der Gemeinde offen gelegt bzw. nachvollziehbar dargestellt werden. Die notwendige Transparenz für die Öffentlichkeit wird insbesondere dadurch geschaffen, dass die gemeindlichen Haftungsverhältnisse dort gegliedert nach Arten und unter Angabe des jeweiligen Gesamtbetrages auszuweisen sind.

Wie im handelsrechtlichen Sinne unterscheiden sich auch im NKF die Haftungsverhältnisse der Gemeinde von ihren Verbindlichkeiten und Rückstellungen durch den Grad der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme. Ist der Eintritt der Verpflichtung sicher oder wahrscheinlich, ist eine Passivierung in der gemeindlichen Bilanz geboten. Für eine solche Prüfung sind Angaben und Erläuterungen zu übernommenen Bürgschaften, bestellten Sicherheiten, z.B. Grundpfandrechten und Sicherungsübereignungen, sowie zu Gewährverträgen heranzuziehen. Daher ist bei gemeindlichen Haftungsverhältnissen immer das Vorliegen folgender Merkmale zu prüfen (vgl. Abbildung).

<b>Die Merkmale gemeindlicher Haftungsverhältnisse</b>	
-	Bestehen einer einseitigen vertraglichen Verpflichtung gegenüber einem Dritten, die zu einer vermögenswirksamen Belastung bei der Gemeinde führen kann.
-	Bei dem Dritten besteht keine unmittelbare Verpflichtung zu einer Gegenleistung gegenüber der Gemeinde.
-	Der Eintritt der gemeindlichen Verpflichtung ist von einem künftigen Ereignis abhängig, das die Gemeinde nicht beeinflussen kann.
-	Es liegen keine Gegebenheiten dafür vor, dass die gemeindliche Verpflichtung als Verbindlichkeit oder Rückstellung zu bilanzieren ist.

Abbildung 98 „Die Merkmale gemeindlicher Haftungsverhältnisse“

Wenn nach den örtlichen Gegebenheiten und unter Beachtung der Bilanzierungsgrundsätze die Haftungsverhältnisse der Gemeinde den Status von Rückstellungen oder Verbindlichkeiten erreicht haben, sind sie in der gemeindlichen Bilanz auch unter diesen Bilanzposten anzusetzen und nicht mehr nachrichtlich im Verbindlichkeitspiegel anzugeben. Der Ausweis der gemeindlichen Haftungsverhältnisse liegt im Interesse der Adressaten des Jahresabschlusses sollte auch unter Berücksichtigung der örtlichen Bedeutung erfolgen.

### 2.2 Die Quantifizierung der Haftungsverhältnisse

Die Quantifizierung der angabepflichtigen Haftungsverhältnisse der Gemeinde in der gemeindlichen Bilanz oder im Verbindlichkeitspiegel hat mit dem Betrag zu erfolgen, für den die Gemeinde am Abschlussstichtag haftet. Bezieht sich die Haftung der Gemeinde auf die Schuld eines Dritten, wie etwa im Fall einer übernommenen Ausfallbürgschaft, ist eine Betragsangabe in Höhe der aktuell gültigen Haftungszusage erforderlich. Die Höhe der Verbindlichkeit des Dritten, für den die Bürgschaft übernommen wurde, kann am jeweiligen Bilanzstichtag für die Ermittlung der Betragsangabe dafür herangezogen werden. Für den Nachweis der Verbindlichkeiten aus Bürg-

schaften ist ein Nachweis über das Bestehen der Hauptschuld erforderlich. Bei einem von der Gemeinde übernommenen oder einbehaltenen Sicherungsgut richtet sich die Betragsangabe nach der Höhe der bestehenden Haftung der Gemeinde und nicht nach dem Wert des (vorhandenen) Sicherungsgutes.

Im Fall einer inzwischen eingetretenen Heranziehung der Gemeinde aus der Übernahme der Haftung, für die in diesem Umfang eine Verbindlichkeit in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist (Teilpassivierung des Haftungsrisikos), soll im Verbindlichkeitspiegel noch das nicht zu passivierte Haftungsvolumen angegeben werden. In solchen Fällen ist aus Transparenzgründen und zur Nachvollziehbarkeit der gemeindlichen Haftungsverhältnisse ein Zusammenhang zwischen dem passivierungspflichtigen Teil und den Angaben im Verbindlichkeitspiegel herzustellen und zu erläutern. Es soll durch eine solche Offenlegung der Haftungsverhältnisse den Interessen der Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses ausreichend Rechnung getragen werden.

### **3. Die Bilanzierung von Sicherungsrechten**

Bei der Bestellung von Sicherheiten oder Sicherungsrechten an Vermögensgegenständen, z.B. Sicherungsübereignungen oder Sicherungsabtretungen verbleibt das wirtschaftliche Eigentum grundsätzlich beim Sicherungsgeber. Daher sind betroffene gemeindliche Vermögensgegenstände weiterhin in der Bilanz der Gemeinde anzusetzen, wenn die Gemeinde als Sicherungsgeber auftritt. Nur in den Ausnahmefällen, in denen die Vereinbarung zwischen dem Sicherungsgeber und dem Sicherungsnehmer etwaige Verfügungsbefugnisse des Sicherungsnehmers vorsieht, die über den Sicherungszweck hinausgehen, besteht die Möglichkeit der Bilanzierung beim Sicherungsnehmer.

In den Fällen, in denen gemeindliche Vermögensgegenstände als Sicherheit dienen, ist in der gemeindlichen Bilanz keine besondere Kennzeichnung bei den jeweils betroffenen Bilanzposten vorzunehmen. Es ist als ausreichend anzusehen, wenn im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss die entsprechenden Angaben zur Sicherungsübereignung dazu gemacht werden. Die Gemeinde sollte dazu Auskunft über die Art und den Umfang des erhaltenen bzw. bei ihr aufbewahrten Sicherheitsgutes geben. Außerdem kann im Falle der Verwertung des Sicherungsgutes die Gemeinde als Sicherungsnehmer ihre Ansprüche gegen einen Dritten als Sicherungsgeber mit dem erzielten Erlös unmittelbar verrechnen, ohne dass dadurch gegen das Saldierungsverbot nach § 41 Absatz 2 GemHVO NRW verstoßen wird.

### **4. Kein Verbot der Bestellung bei Grundstücksveräußerungen**

Bei Grundstücksverkäufen der Gemeinde benötigt der Erwerber eines gemeindlichen Grundstückes zur Sicherheit bei der Finanzierung seines Grundstückskaufs oftmals bereits das noch zu erwerbende Grundstück. Es bedarf dann in solchen Fällen der Bestellung einer Sicherheit auf dem gemeindlichen Grundstück zur Finanzierung des Erwerbs des Grundstücks. Diese Bestellung erfolgt daher zugunsten eines Dritten und würde ohne eine Sonderregelung unter die Vorgaben der Sätze 1 und 2 des Absatzes 1 der Vorschrift fallen. Vor der Neuregelung durch das 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz wurden die Tatbestandsvoraussetzungen des § 87 GO NRW dann als nicht erfüllt angesehen, wenn vom Käufer der Kaufpreis für das Grundstück unmittelbar und unwiderruflich an die Gemeinde oder auf ein Notaranderkonto gezahlt wurde. In solchen Fällen bedurfte es dann der Zulassung einer Ausnahme.

Bei solchen Geschäften liegt die Einräumung von Grundpfandrechten auch im Interesse der Gemeinde und im Rahmen einer geschäftsüblichen und marktgerechten Abwicklung der von ihr vorgesehenen Veräußerung. Die Gemeinde tritt hier nicht in eine Garantenstellung fremder Interessen ein, da die Grundpfandrechte nur unter Bedingung der Kaufpreiszahlung wirksam werden. Die Übernahme eines wirtschaftlichen Risikos zugunsten eines Dritten ist mit der Bestellung der Grundpfandrechte bei Grundstücksveräußerungsgeschäften für die Gemeinde regelmäßig nicht verbunden. In einzelnen Ausnahmefällen können Grundpfandrechtsbestellungen bei Grund-

stücksverkäufen der Gemeinde ggf. der Zulassung einer Ausnahme nach § 87 Absatz 1 Satz 2 GO NRW bedürfen, z. B. wenn diese ohne deren Erteilung nichtig werden würden (vgl. § 130 GO NRW).

## **5. Die Abgabe von gemeindlichen Erklärungen**

Die Bestellung von Sicherheiten zugunsten Dritter durch die Gemeinde, die Übernahme von Bürgschaften und Verpflichtungen aus Gewährverträgen im Rahmen der Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben sowie der Abschluss von sonstigen Rechtsgeschäften bedürfen der Beteiligung des Rates der Gemeinde, denn der Rat ist für die Übernahme von Bürgschaften, den Abschluss von Gewährverträgen und die Bestellung sonstiger Sicherheiten für andere Rechtsgeschäfte sowie für Rechtsgeschäfte allein zuständig, die den genannten Geschäften wirtschaftlich gleichkommen (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe p GO NRW). Aus diesen gemeindlichen Geschäften entstehen regelmäßig zukunftsbezogene Verpflichtungen der Gemeinde. Für die Einverständniserklärung ist die Schriftform ausdrücklich gesetzlich festgelegt worden (vgl. § 64 Absatz 1 GO NRW). Mit dieser gesetzlichen Vorgabe wird u.a. der Zweck verfolgt, die Gemeinde vor übereilten Erklärungen zu schützen.

Die Gemeinde soll sich deshalb vor dem Abschluss solcher Rechtsgeschäfte die notwendige Klarheit über den Inhalt der neuen Verpflichtungen verschaffen und die interne Entscheidungszuständigkeit klären. Die gemeindlichen Erklärungen, durch welche die Gemeinde verpflichtet wird, sind i.d.R. vom Bürgermeister oder dem allgemeinen Vertreter und einem vertretungsberechtigten Bediensteten zu unterzeichnen, soweit es sich nicht um ein Geschäft der laufenden Verwaltung handelt (vgl. § 64 GO NRW). Dabei ist zu beachten, dass Erklärungen der Gemeinde, die nicht den Formvorschriften der Gemeindeordnung entsprechen, nicht die Gemeinde binden.

## **6. Die Nichtigkeit der Bestellung von Sicherheiten**

In einem unmittelbaren Zusammenhang mit der gemeindlichen Vorschrift über das Verbot der Bestellung von Sicherheiten zugunsten Dritter steht die Vorschrift des § 130 GO NRW über unwirksame Rechtsgeschäfte der Gemeinde. Nach Absatz 1 dieser besonderen Vorschrift sind die Rechtsgeschäfte der Gemeinde, die von ihr ohne die aufgrund von Vorschriften der Gemeindeordnung erforderliche Genehmigung der Aufsichtsbehörde abgeschlossen werden, unwirksam. So würden z.B. privatrechtliche Kaufverträge, die einer Genehmigung der Aufsichtsbehörde bedürften, bis zur Erteilung der Genehmigung schwebend unwirksam sein und bei einer Ablehnung der Genehmigung sogar endgültig unwirksam.

In Absatz 2 der Vorschrift wird weiter ausdrücklich bestimmt, dass gemeindliche Rechtsgeschäfte, die gegen das Verbot der Bestellung von Sicherheiten zugunsten Dritter nach § 87 Absatz 1 GO NRW verstoßen, schuldrechtlich und dinglich nichtig sind. Aus der Nennung von bestimmten gemeindlichen Sachverhalten in der Vorschrift kann zudem abgeleitet werden, dass bei gemeindlichen Rechtsgeschäften die Verletzung anderer gemeinderechtlicher Vorschriften nicht zur Nichtigkeit des Rechtsgeschäftes führt. Diese Vorschrift dient auch dem Schutz des gemeindlichen Vermögens im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Bestellung von Sicherheiten):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Verbot der Bestellung von Sicherheiten):**

Dem Verbot dieser Vorschrift liegt die Überlegung zugrunde, dass die Bestellung von Sicherheiten zugunsten Dritter die Übernahme des wirtschaftlichen Risikos für fremde Interessen bedeutet. Dieses Risiko wird dadurch deutlicher, dass die Sicherheiten, die ein Dritter seinen Geschäftspartner bietet, nicht als ausreichend angesehen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 87 GO NRW**

werden, sodass der Dritte eine Sicherheitsleistung der Gemeinde verlangt. Für die Gemeinde steht ihrer Sicherheitsleistung in der Regel keine unmittelbare Gegenleistung oder ein vermögensmäßiger Zuwachs gegenüber.

Aus Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten und zur Sicherung der künftigen Haushaltswirtschaft, aber auch um auszuschließen, dass die Gemeinde die Stellung eines Garanten für Dritte einnimmt, enthält die Gemeindeordnung ein generelles Verbot der Bestellung von Sicherheiten zugunsten Dritter. Wenn aber Haftungsverhältnisse der Gemeinde aus der Bestellung von Sicherheiten bestehen, z.B. Grundpfandrechte, Pfandbestellungen an beweglichen Sachen und Rechten, Sicherungsabtretungen von Forderungen und sonstigen Rechten u.a., müssen diese im Verbindlichkeitspiegel nach § 47 GemHVO NRW gesondert angegeben werden. Der dabei anzugebende Betrag wird nicht durch den Wert des Sicherungsgutes, sondern durch die Höhe der Haftung der Gemeinde bestimmt. Rechtsgeschäfte der Gemeinde, die gegen das Verbot verstoßen, sind nach der Vorschrift des § 130 Absatz 2 GO NRW nichtig.

### **1.2 Zu Satz 2 (Zulassung einer Ausnahme vom Verbot):**

Das Verbot der Bestellung von Sicherheiten wird durch Satz 2 der Vorschrift modifiziert, denn die Aufsichtsbehörde kann im Einzelfall eine Ausnahme von dem Verbot in Satz 1 der Vorschrift zulassen. Die Aufsichtsbehörden haben die ihnen angezeigten Sicherheitsleistungen bzw. Gewährleistungen für Dritte, für die von der Gemeinde die Zulassung einer Ausnahme erbeten wird, nach eigenem Ermessen zu beurteilen.

Die Gemeinde muss aber vor ihrem Begehren versucht haben, das Risiko für ihre Haushaltswirtschaft möglichst gering zu halten und dies in ihrer Anzeige auch darlegen. Auch muss ein dringendes Interesse der Gemeinde vorliegen, dem sonst nicht Rechnung getragen werden kann. Die Bestellung der Sicherheit muss zudem im Rahmen der Aufgaben der Gemeinde liegen. Insbesondere muss bei einem erheblichen Wert der Sicherheit das damit verbundene Risiko für die Gemeinde in einem tragbaren Rahmen liegen.

Der Zulassung einer Ausnahme nach dieser Vorschrift bedarf es z.B. nicht, wenn ein sonstiges Rechtsgeschäft der Gemeinde keine Übernahme einer Sicherheit für Dritte beinhaltet, z.B. der Erwerb eines mit einer Hypothek belasteten Grundstückes. In diesem Fall entsteht kein Rechtsgeschäft der Gemeinde über die Bestellung einer Sicherheit, sondern nur über den Erwerb eines belasteten Grundstückes, z. B. im Wege der Zwangsversteigerung. Gleichwohl muss auch in einem solchen Fall bei der Gemeinde die Haushaltsverträglichkeit des Erwerbsgeschäftes gegeben sein. Dazu muss insbesondere auch geprüft werden, welche möglichen Belastungen aufgrund des Vermögenserwerbs auf die Gemeinde zu kommen und ob sie diese Belastungen tragen will.

### **1.3 Zu Satz 3 (Sonderregelung für Grundstücke)**

Bei Grundstücksverkäufen der Gemeinde ist zur Übertragung des Eigentums an dem betreffenden Grundstück eine Einigung der Gemeinde und des Dritten als Erwerber (Auflassung nach § 925 BGB) über den Eintritt der Rechtsänderung und die Eintragung der Rechtsänderung in das Grundbuch erforderlich (vgl. § 871 Absatz 1 BGB). Vor der Eintragung in das Grundbuch sind die Beteiligten an die Einigung nur gebunden, wenn die Erklärungen notariell beurkundet oder vor dem Grundbuchamt abgegeben oder bei diesem eingereicht sind oder wenn der Berechtigte dem anderen Teil eine den Vorschriften der Grundbuchordnung entsprechende Eintragungsbewilligung ausgehändigt hat (vgl. § 873 BGB).

Der Erwerber eines gemeindlichen Grundstückes benötigt zur Sicherheit bei der Finanzierung seines Grundstückkaufs oftmals bereits das noch zu erwerbende Grundstück. Es bedarf dann in solchen Fällen der Bestellung einer Sicherheit auf dem gemeindlichen Grundstück zur Finanzierung des Erwerbs des Grundstückes. Diese Bestellung erfolgt daher zugunsten eines Dritten und würde ohne eine Sonderregelung unter die Vorgaben der Sätze 1 und 2 des Absatzes 1 der Vorschrift fallen. Vor der Ergänzung der Vorschrift durch das 1. NKF-

Weiterentwicklungsgesetz wurden die Tatbestandsvoraussetzungen des § 87 GO NRW als erfüllt angesehen, wenn vom Käufer der Kaufpreis für das Grundstück unmittelbar und unwiderruflich an die Gemeinde oder auf ein Notaranderkonto gezahlt wurde. In solchen Fällen bedurfte es dann nicht der Zulassung einer Ausnahme.

Bei solchen Geschäften liegt die Einräumung von Grundpfandrechten auch im Interesse der Gemeinde und im Rahmen einer geschäftsüblichen und marktgerechten Abwicklung der von ihr vorgesehenen Veräußerung. Die Gemeinde tritt hier nicht in eine Garantienstellung fremder Interessen ein, da die Grundpfandrechte nur unter Bedingung der Kaufpreiszahlung wirksam werden. Die Übernahme eines wirtschaftlichen Risikos zugunsten eines Dritten ist mit der Bestellung der Grundpfandrechte bei Grundstücksveräußerungsgeschäften für die Gemeinde nicht verbunden. In einzelnen Ausnahmefällen können Grundpfandrechtsbestellungen bei Grundstücksverkäufen der Gemeinde ggf. der Zulassung einer Ausnahme nach § 87 Absatz 1 Satz 2 GO NRW bedürfen, z. B. wenn diese ohne deren Erteilung nichtig werden würden (vgl. § 130 GO NRW).

## **2. Zu Absatz 2 (Bürgschaften und Gewährverträge):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Übernahme und gemeindliche Aufgabenerfüllung):**

#### **2.1.1 Die Bedeutung der Vorschrift**

Die Übernahme von Bürgschaften und Verpflichtungen aus Gewährverträgen bedeutet immer ein Risiko für die Gemeinde. Daher kommen für die Gemeinde derartige Rechtsgeschäfte nur in Betracht, wenn das Risiko hauswirtschaftlich tragbar ist und die Übernahme im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung liegt. Es bedarf einer Beteiligung der Entscheidung der Aufsichtsbehörde bei der Übernahme von Bürgschaften und Verpflichtungen aus Gewährverträgen durch die Gemeinde.

In den Fällen der Übernahme von Bürgschaften und Verpflichtungen aus Gewährverträgen haftet die Gemeinde i.d.R. insgesamt und nicht eingeschränkt wie z. B. bei einer dinglichen Sicherung. Die Gemeinde darf daher keine selbstschuldnerische Bürgschaft (vgl. § 773 Absatz 1 Nummer 1 BGB) übernehmen, weil bei einem Ausfall des Schuldners der Gläubiger des Dritten die Gemeinde unmittelbar zur Befriedigung seiner Forderungen in Anspruch nehmen kann. Die Gemeinde darf daher regelmäßig nicht auf die Einrede der Vorausklage verzichten und sich nicht als Selbstschuldner verbürgen.

Die Übernahme einer Bürgschaft durch die Gemeinde führt zudem nicht dazu, dass aus Anlass ihrer Übernahme eine Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan notwendig wird. Ein Anlass dazu liegt jedoch dann vor, wenn die Gemeinde als Bürge tatsächlich zu Leistungen gegenüber den Gläubigern des Bürgschaftsnehmers herangezogen werden soll. Die übernommene Bürgschaft ist jedoch im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses unter den Haftungsverhältnissen der Gemeinde anzugeben. Ob eine solche Angabe ausreichend ist oder eine andere bilanzielle Zuordnung zu erfolgen hat, z. B. für die gemeindliche Verpflichtung eine Rückstellung oder ggf. auch eine Verbindlichkeit zu bilanzieren, ist von der Gemeinde während der Laufzeit der Bürgschaft jährlich zum Abschlussstichtag anhand der ihr bekannten Verhältnisse zu prüfen und zu beurteilen.

Die Abgabe einer Bürgschaftserklärung bzw. der Abschluss eines Bürgschaftsvertrages stellen verpflichtende Erklärungen zulasten der Gemeinde dar. Solche Verträge bedürfen daher gemäß § 64 Absatz 1 Satz 1 GO NRW der Schriftform. Zur Gültigkeit des Bürgschaftsvertrags der Gemeinde ist außerdem eine schriftliche Erteilung der Bürgschaftserklärung erforderlich (vgl. § 766 BGB). Dabei ist die Erteilung der Bürgschaftserklärung in elektronischer Form nicht zulässig. Die Bürgschaftserklärung der Gemeinde bedarf zudem der Entscheidung des Rates (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe p GO NRW). Sie ist vom Bürgermeister sowie einer weiteren Person zu unterzeichnen (vgl. § 64 Absatz 1 Satz 2 GO NRW).

## **2.1.2 Die Übernahme von Bürgschaften**

### **2.1.2.1 Vorgaben für Bürgschaften**

Das Instrument der Übernahme einer Bürgschaft, das auch von der Gemeinde genutzt wird, ist in den Vorschriften der §§ 765 ff. BGB näher bestimmt worden. Durch einen Bürgschaftsvertrag verpflichtet sich die Gemeinde als Bürge gegenüber dem Gläubiger eines Dritten, für die Erfüllung der Verbindlichkeiten des Dritten einzustehen (vgl. § 765 Abs. 1 BGB). Durch die gemeindliche Bürgschaftsübernahme entsteht neben dem Schuldverhältnis zwischen einem Dritten und seinem Gläubiger durch einen Darlehensvertrag (vgl. § 488 BGB) ein zusätzliches Schuldverhältnis zwischen dem Gläubiger und der Gemeinde als Bürgen, durch das die Hauptforderung des Gläubigers abgesichert wird. Der Umfang der Bürgschaftsschuld wird dabei i.d.R. nach dem jeweiligen Bestand der Hauptverbindlichkeit einschl. ggf. bestehender Nebenleistungsverpflichtungen bemessen und regelmäßig entsprechend dem Sicherungszweck der Bürgschaft subsidiär ausgestaltet.

Die haushaltsrechtliche Vorschrift stellt die Übernahme von Bürgschaften durch die Gemeinde von dem Verbot des Absatzes 1 Satz 1 frei, wenn die Gemeinde diese im Rahmen der Erfüllung ihrer Aufgaben übernehmen will. Die gemeindliche Bürgschaft stellt eine einseitige Verpflichtung zulasten der Gemeinde dar und hat den Zweck, gegenüber dem Gläubiger eines Dritten für die Verbindlichkeiten des Dritten einzustehen. Die Bürgschaftsübernahme kann sich dabei z. B. auf die Finanzierung vermögenswirksamer Maßnahmen eines Dritten beziehen.

Die besondere Festlegung, dass die Übernahme von Bürgschaften nur im Rahmen der Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben zulässig ist, soll dazu beitragen, dass die Gemeinde ein Risiko für Dritte nur dann übernehmen soll, wenn aus ihrer Aufgabenerfüllung heraus ein unmittelbares eigenes Interesse in der Sache besteht. Die Gemeinde soll daher immer eine Bürgschaftsform wählen, die nur ein geringes Risiko für die Gemeinde beinhaltet. Eine Inanspruchnahme der Gemeinde aus der übernommenen Bürgschaft heraus soll nach der wirtschaftlichen Situation des Dritten nicht sehr wahrscheinlich bzw. i.d.R. nicht zu erwarten sein.

Die haushaltsmäßigen Auswirkungen sind durch die Gemeinde zu prüfen und einzuschätzen. Je höher ein mögliches Risiko besteht, desto sorgfältiger und strenger ist von der Gemeinde ist das Bürgschaftsrisiko zu prüfen. Die Übernahme solcher Bürgschaften soll daher nur erfolgen, wenn für den Fall der Inanspruchnahme der Gemeinde aus der Bürgschaft weiterhin die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde gesichert ist. Soweit sich auch unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde eine Bürgschaftsübernahme haushaltsmäßig als nicht tragbar anzusehen ist, darf die Gemeinde eine Bürgschaft nicht übernehmen.

### **2.1.2.2 Zulässige Arten gemeindlicher Bürgschaften**

Durch einen schriftlichen Bürgschaftsvertrag verpflichtet sich die Gemeinde als Bürge gegenüber dem Gläubiger eines Dritten, für die Erfüllung bestimmter Verbindlichkeiten des Dritten einzustehen (vgl. § 766 BGB). Durch die Gestaltung der Bürgschaftserklärung selbst kann das Risiko für die Gemeinde minimiert werden. Es dürfen daher von der Gemeinde grundsätzlich nur Ausfallbürgschaften übernommen werden, um die Risiken für die Haushaltswirtschaft der Kommune auf ein Mindestmaß zu begrenzen.

Für die Gemeinde kommt daher grundsätzlich nur die Übernahme einer Ausfallbürgschaft in Betracht, bei der der Gemeinde die Einrede der Vorklage zusteht, sodass der Gläubiger des Dritten zuerst versuchen muss, im Wege der Zwangsvollstreckung seine Forderung gegenüber dem Schuldner durchzusetzen. Der Bürgschaftsfall wird dabei durch den Nachweis des Gläubigers des Dritten ausgelöst, dass er erfolglos die Zwangsvollstreckung betrieben hat und die Verwertung von anderen Sicherheiten nicht zum Erfolg führt (normale Ausfallbürgschaft).

Im gemeindlichen Bereich erfolgt i.d.R. die Übernahme einer Bürgschaft in Form einer modifizierten Ausfallbürgschaft. Bei einer solchen Bürgschaft wird zwischen dem Gläubiger und dem Bürgen vereinbart, wann der Ausfall

als eingetreten gelten soll, wobei unterschiedliche Arten der Modifizierung haushaltsrechtlich als zulässig angesehen werden können. So kann z.B. vereinbart werden, dass der Ausfall als eingetreten gilt, „... Monate nach der Fälligkeit des aufgenommenen Kredits“, bei „Eröffnung des Insolvenzverfahrens“, bei der „Zahlungseinstellung des Schuldners“, bei „Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung“ u.a.

Bei einem Eintritt solcher genau bestimmter Ausfälle ist dann der Bürgschaftsfall eingetreten und die Gemeinde zur Leistung gegenüber dem Gläubiger verpflichtet. Die Gemeinde muss bei einer Bürgschaftsübernahme zudem prüfen, ob das europäische Beihilferecht dadurch berührt wird. Ob darüber hinaus wegen des Risikos für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde weitere Einschränkungen im Rahmen einer Bürgschaftsübernahme gelten müssen, muss der Beurteilung im Einzelfall überlassen bleiben. Für den Nachweis der Verpflichtungen aus Bürgschaften ist ein Nachweis über das Bestehen der Hauptschuld erforderlich.

### **2.1.2.3 Die Konkretisierung der Bürgschaft**

Im Rahmen einer Bürgschaftsübernahme durch die Gemeinde ist nicht nur der Tatbestand des Eintritts des Ausfalls des Schuldners vertraglich genau zu bestimmen, sondern auch das Bürgschaftsvolumen ist konkret und bezogen auf das einzelne Schuldverhältnis festzulegen. Dieser Betrag sollte nicht höher sein als das zwingend Notwendige, denn es zählt nicht zu den Aufgaben einer Gemeinde, Dritte von Risiken aus ihrem wirtschaftlichen Handeln freizustellen. In die Vereinbarung gehört zudem die ausdrückliche Festlegung, ob und ggf. in welchem Umfang sich die Bürgschaft auch auf etwaige nicht gezahlte Zinsen, Verzugszinsen, Provisionen und Verwaltungskosten der Bürgschaft bezieht und diese abdeckt.

In diesem Zusammenhang kann auch vereinbart werden, dass bei Eintritt eines Ausfalls die unmittelbaren Zahlungen der Gemeinde auf einen Höchstbetrag begrenzt sind und z. B. weitere Zahlungen erst erfolgen, wenn aus dem sonstigen Vermögen des Schuldners keine relevanten Erlöse mehr zu erwarten sind. Außerdem sind auch zeitliche Beschränkungen bei der Vornahme von gemeindlichen Zahlungsleistungen bei einem Ausfall grundsätzlich möglich, wenn die wirtschaftliche Lage der Gemeinde die Festlegung solcher Bedingungen erfordert. Es sollte in der Vereinbarung zudem zusätzlich klargestellt werden, wann die Gemeinde hinsichtlich der o.a. Nebenkosten leistungspflichtig wird bzw. dafür einzustehen hat.

### **2.1.2.4 Bürgschaftsübernahmen zugunsten von Betrieben**

Bei der Übernahme von Bürgschaften zugunsten von Betrieben, die von der Gemeinde errichtet oder an denen die Gemeinde beteiligt ist, soll die Bürgschaft i.d.R. grundsätzlich nur entsprechend dem gemeindlichen Anteil an dem jeweiligen gemeindlichen Betrieb übernommen werden. Die Gemeinde darf daher im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung nicht zusätzlich Lasten von Dritten übernehmen, die über den Umfang ihrer wirtschaftlichen Betätigung, bezogen auf ihre Beteiligung an einem einzelnen Betrieb, hinausgehen. In den Fällen, in denen dagegen keine Beteiligung der Gemeinde an einem Unternehmen besteht, darf die Gemeinde auch keine Bürgschaften zugunsten eines solchen Betriebes übernehmen. Ob es in besonderen Ausnahmefällen gleichwohl möglich ist, von der Regel abzuweichen, kann nur im speziellen örtlichen Einzelfall geklärt werden.

Diese Grundsätze lassen zu, dass in besonderen örtlichen Einzelfällen aus den bestehenden Gegebenheiten heraus ggf. Abweichungen bei der Bemessung der Bürgschaft der Gemeinde nach dem Beteiligungsverhältnis an einem Unternehmen vertretbar sind. Die örtlichen Abweichungen sind dabei daran zu messen, dass auch in diesen Fällen die Bürgschaftsübernahme in Einklang mit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung unter Einbeziehung der örtlichen Besonderheiten der Gemeinde stehen muss. Darüber hinaus muss bei einer Bürgschaftsübernahme auch der Anlass für diese Risikoübernahme mit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung in Einklang stehen. Die Gemeinde darf z. B. keine Bürgschaftsübernahme zur Insolvenzsicherung eines Betriebes übernehmen, auch wenn sie daran beteiligt ist.

**2.1.2.5 Unzulässige Bürgschaftsübernahmen**

Für die Gemeinde kann die Übernahme einer Bürgschaft für einen Dritten unzulässig sein. Dieser Tatbestand kann einerseits dadurch entstehen, dass eine Bürgschaftsform gewählt wird, die zu einem nicht vertretbaren Risiko für die Gemeinde führt, z. B. eine selbstschuldnerische Bürgschaft. Andererseits kann auch der Dritte als Schuldner einen Anlass für die Unzulässigkeit einer Bürgschaftsübernahme darstellen, z. B. ein Unternehmen, an dem die Gemeinde nicht beteiligt ist. Bei Unternehmen der Telekommunikation gilt z. B. für die Gemeinde neben der Beschränkung der Haftung auch, dass die Gemeinde zur Wahrnehmung gleicher Wettbewerbschancen für solche Unternehmen i.S. des § 87 GO NRW keine Bürgschaften übernehmen und Sicherheiten leisten darf (vgl. § 108 Absatz 1 Nummer 10 GO NRW). Im Rahmen einer Bürgschaftsübernahme hat die Gemeinde deshalb immer zu prüfen, ob sie gegenüber dem Schuldner berechtigt und leistungsfähig ist, für eine bestimmte Schuld eine Bürgschaft zu übernehmen.

**2.1.2.6 Die Übersicht über gemeindliche Bürgschaften**

Die Übernahme von Bürgschaften erfolgt regelmäßig durch die Gemeinde, wenn das Risiko haushaltswirtschaftlich tragbar ist und die Übernahme im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung liegt. Die Übernahme führt nicht dazu, eine Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan vorzunehmen. Diese Auswirkung liegt erst dann vor, wenn die Gemeinde als Bürge tatsächlich zu Leistungen herangezogen werden soll. Es ist sinnvoll und sachgerecht, im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses eine gesonderte Übersicht über die von der Gemeinde übernommenen Bürgschaften und deren Stand aufzustellen. Eine Möglichkeit zur Gestaltung dieser Übersicht wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

Die Bürgschaftsübernahmen zugunsten Dritter						
Produkt-Bereich	Bürgschaftsadressaten		Bürgschaftsübernahme		Stand der Bürgschaft	
	Gläubiger	Schuldner	Datum	Laufzeit	Bei Übernahme  EUR	Zum 31.12. des Haushaltsjahres ... EUR
Kinder-, Jugend- und Familienhilfe						
Gesundheitsdienste						
(weitere Bereiche örtlich festlegen)						

*Abbildung 99 „Die Bürgschaftsübernahmen zugunsten Dritter“*

Die Abgabe einer Bürgschaftserklärung bzw. der Abschluss eines Bürgschaftsvertrages stellen verpflichtende Erklärungen zulasten der Gemeinde dar. Dabei kann die Unterstützung Dritter durch eine Bürgschaftsübernahme durch die Gemeinde haushaltswirtschaftlich sachgerecht sein, wenn die Dritten örtlich tätig sind und dabei gemeindliche Aufgaben erfüllen. Es bietet sich daher eine Darstellung der bestehenden Bürgschaften unter Berücksichtigung der produktorientierten Teilpläne des gemeindlichen Haushaltsplans an.

### **2.1.3 Bürgschaften der Gemeinde und europäisches Beihilferecht**

#### **2.1.3.1 Die Ausgangslage**

Gemäß Artikel 87 des EG–Vertrages sind auch aus gemeindlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen. Unter Beihilfen versteht das europäische Wettbewerbsrecht dabei auch alle von der Gemeinde gewährte Vorteile, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat. Aus gemeindlichen Mitteln gewährte Bürgschaften und Garantien stellen eine der Kontrolle der Kommission unterliegende Beihilfe für den Darlehensnehmer dar, soweit sie ihn in die Lage versetzen, ein Darlehen zu erhalten, ihm den Vorteil eines günstigeren Darlehens verschaffen, ihm die Leistung anderer Sicherheiten ersparen oder sie ihm "kostenlos" ohne angemessene Risikoprämie bewilligt werden.

#### **2.1.3.2 Bürgschaften nicht staatliche Beihilfe**

##### **2.1.3.2.1 Einzelbürgschaften**

Die Europäische Kommission geht nach ihrer Mitteilung vom 20.06.2008 davon aus, dass beim Vorliegen bestimmter Voraussetzungen die von der Gemeinde für ihre Betriebe übernommenen Bürgschaften nicht als staatliche Beihilfen zu bewerten sind (vgl. Abbildung).

<b>Die Einzelbürgschaften und staatliche Beihilfe</b>	
<b>Einzelbürgschaften der Gemeinde sind keine staatliche Beihilfe, wenn</b>	
-	der gemeindliche Betrieb sich nicht in finanziellen Schwierigkeiten befindet;
-	die Bürgschaft an ein bestimmtes Darlehen mit festgelegtem Höchstbetrag und Laufzeit geknüpft ist;
-	der gemeindliche Betrieb ein Eigenobligo von 20 v.H trägt, d.h. es dürfen nur 80 v.H. der Darlehenssumme verbürgt werden;
-	der gemeindliche Betrieb eine marktübliche Prämie für die Bürgschaft zahlt.

*Abbildung 100 „Die Einzelbürgschaften und staatliche Beihilfe“*

Bei der Prüfung des Vorliegens der Voraussetzungen ist auch zu unterscheiden, ob die Gemeinde eine Bürgschaft als „Ad-hoc-Einzelbürgschaft“ oder aufgrund einer erlassenen Bürgschaftsregelung übernimmt. Eine Einzelbürgschaft der Gemeinde wird dann nicht als staatliche Beihilfe bewertet, wenn bei ihrer Gewährung bestimmte Bedingungen kumulativ erfüllt sind.

**2.1.3.2.2 Örtliche Bürgschaftsrichtlinien**

Die Übernahme einer Bürgschaft durch die Gemeinde aufgrund einer von der Gemeinde erlassenen abstrakten Regelung, z. B. Bürgschaftsrichtlinien, soll grundsätzlich in allgemeiner Form durch örtliche Bürgschaftsrichtlinien ermöglicht werden. Eine solche gemeindliche Regelung bedarf wegen ihrer Bedeutung eines Ratsbeschlusses. In solchen Fällen wird eine Bürgschaft nicht als eine staatliche Beihilfe bewertet, wenn bestimmte Bedingungen kumulativ erfüllt sind (vgl. Abbildung).

<b>Bürgschaftsrichtlinien und staatliche Beihilfe</b>
<b>Bürgschaften der Gemeinde bei örtlichen Bürgschaftsrichtlinien sind keine staatliche Beihilfe, wenn</b>
- der gemeindliche Betrieb sich nicht in finanziellen Schwierigkeiten befindet;
- die Bürgschaft an ein bestimmtes Darlehen mit festgelegtem Höchstbetrag und Laufzeit geknüpft ist;
- der gemeindliche Betrieb ein Eigenobligo von 20 v.H trägt, d. h. es dürfen nur 80 v.H. der Darlehenssumme verbürgt werden;
- die örtliche Regelung so gestaltet ist, dass sich die vorgenommenen Bürgschaftsgeschäfte auf der Grundlage einer Risikobewertung selbst finanzieren (Ausgleich der Verwaltungskosten, angemessener Kapitalertrag);
- mindestens jährlich anhand der tatsächlichen Ausfallquote geprüft wird, ob die Höhe der Prämien angemessen ist;
- die örtliche Regelung auch eine Anpassung der Prämien ermöglicht;
- die örtliche Regelung festlegt, unter welchen Bedingungen Verpflichtungen aus Gewährverträgen übernommen werden, einschließlich der Festlegung der Förderfähigkeit gemeindlicher Betriebe nach Maßgabe der Bonität, des Höchstbetrages und der Laufzeit der Verträge u.a.

*Abbildung 101 „Bürgschaftsrichtlinien und staatliche Beihilfe“*

**2.1.3.3 Bürgschaften und die „De-minimis“- Regelung**

Die Übernahme einer Bürgschaft durch die Gemeinde wird auch nicht als eine staatliche Beihilfe bewertet, wenn sie nicht aufgrund einer Bürgschaftsrichtlinie gewährt wird, aber die Voraussetzungen der „De-minimis“-Verordnung erfüllt. Dabei darf es sich aber nicht um Einzelbürgschaften (s.o.) handeln. Außerdem darf es sich bei dem gemeindlichen Betrieb nicht um einen Betrieb in Schwierigkeiten handeln. In den Fällen der Bürgschaftsgewährung darf der verbürgte Teil des Darlehens, für das im Rahmen der örtlichen Regelung eine Einzelbürgschaft gewährt wird, den Betrag i.H.v. 1,5 Mio. Euro (für den Straßentransportsektor 0,75 Mio. Euro) nicht übersteigen.

Der gemeindliche Betrieb muss dabei ein Eigenobligo von 20 v.H tragen, d. h. es dürfen nur 80 v.H. der Darlehenssumme verbürgt werden. Sofern diese Fälle vorliegen, bedarf die Übernahme einer Bürgschaft durch die Gemeinde keiner Notifizierung durch die Europäische Kommission. Es sollte dabei berücksichtigt werden, dass der Schwellenwert für Ausgleichsleistungen auf bis zu 500.000 Euro in drei Jahren von der EU-Kommission angehoben wurde (vgl. De-Minimis-Verordnung Nr. 360/2012 vom 25.04.2012).

#### **2.1.3.4 Sonderfall: Bürgschaften für Betriebe in Schwierigkeiten**

Bei Bürgschaften der Gemeinde zugunsten eines Betriebes in Schwierigkeiten ist eine umfassende Prüfung erforderlich, ob die Gewährung einer gemeindlichen Bürgschaft als staatliche Beihilfe zu bewerten ist oder nicht, und ggf. eine Notifizierung bei der Europäischen Kommission erforderlich macht. Dazu und auch zur Ermittlung des Beihilfewertes sowie zu den möglichen Rechtsfolgen aus der Gewährung von Bürgschaften im Hinblick auf das europäische Beihilferecht gibt eine Handreichung des MWME NRW und des IM NRW umfassend Auskunft.

Durch die in dieser Handreichung enthaltenen erläuternden Hinweise soll den Gemeinden eine Hilfestellung an die Hand gegeben werden, um bei der Übernahme von Bürgschaften auch das Europäische Beihilferecht zutreffend anzuwenden. Die Handreichung „Zur Beurteilung kommunaler Bürgschaften im Hinblick auf das Europäische Beihilfenrecht auf der Grundlage der Bürgschaftsmittelung der Europäischen Kommission aus Juni 2008 (Abl. EU 2008/C 155/10)“ ist unter der Internetadresse beider Ministerien verfügbar.

#### **2.1.3.5 Die Notifizierung gemeindlicher Bürgschaften**

Die Übernahme einer Bürgschaft durch die Gemeinde, bei der die Merkmale einer staatlichen Beihilfe nach den Bestimmungen der Europäischen Kommission erfüllt sind, bedarf vor ihrer Übernahme der Genehmigung der Europäischen Kommission (Notifizierung). Sie ist unabhängig von der Anzeige der gemeindlichen Entscheidung über die Übernahme einer Bürgschaft bei ihrer Aufsichtsbehörde durchzuführen. Vor der Genehmigung durch die Europäische Kommission sind alle Maßnahmen zu unterlassen, die einen Rechtsanspruch auf eine Übernahme der Bürgschaft durch die Gemeinde begründen könnten. Dagegen sind rechtlich unverbindliche und als solche gekennzeichnete Absichtserklärungen, z. B. ein „letter of intent“, als zulässig anzusehen.

#### **2.1.4 Die Übernahme von Verpflichtungen aus Gewährverträgen**

Die Vorschrift stellt die Übernahme von Verpflichtungen aus Gewährverträgen, die ein anderes Rechtsverhältnis als die Bürgschaften darstellen, obwohl sie mit diesen verwandt sind, von dem Verbot der Bestellung von Sicherheiten zugunsten Dritter für den Fall frei, dass die Gemeinde eine solche Verpflichtung im Rahmen der Erfüllung ihrer Aufgaben übernehmen will. In solchen Fällen wird die Übernahme von Verpflichtungen aus Gewährverträgen durch die Gemeinde zugleich der Anzeigepflicht gegenüber ihrer Aufsichtsbehörde unterworfen.

Die Festlegung, dass die Übernahme von Verpflichtungen aus Gewährverträgen nur im Rahmen der Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben zulässig ist, soll dazu beitragen, dass die Gemeinde ein Risiko für Dritte nur in den Fällen übernimmt, wenn wegen ihrer Aufgabenerfüllung ein unmittelbares eigenes Interesse besteht. In einem Gewährvertrag oder Garantievertrag verpflichtet sich die Gemeinde als Schuldner, für einen Erfolg einzustehen oder die Gewähr für einen künftigen, noch nicht entstandenen Schaden zu übernehmen, der dem Anderen aus einem eigenen Vorgang erwächst.

Der Schuldner ist im Falle der Gewährleistung verpflichtet, den Gläubiger so zu stellen, als ob der mögliche Erfolg eingetreten oder ein Schaden nicht entstanden wäre. Zu diesen Rechtsverhältnissen gehören die Haftungsübernahme, die Patronatserklärung, die Erwerbsverpflichtung und die Garantieverprechen. Deren Umfang ist unter der Zugrundelegung ungünstiger Umstände zu bestimmen. In der gemeindlichen Praxis werden deshalb unter dem Begriff „Gewährleistungsverträge“ eine Vielzahl unterschiedlicher Vereinbarungen verstanden, bei denen die Gemeinde einer der Vertragspartner ist.

## **2.2 Zu Satz 2 (Anzeigepflicht gegenüber der Aufsichtsbehörde):**

Nach der Vorschrift hat die Gemeinde die Entscheidung zur Übernahme von Bürgschaften oder von Verpflichtungen aus einem Gewährvertrag ihrer Aufsichtsbehörde unverzüglich, spätestens einen Monat vor der rechtsverbindlichen Übernahme, schriftlich anzuzeigen. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass eine Anzeigepflicht nicht nur entsteht, wenn Verpflichtungen der Gemeinde in eigenständigen Verträgen vereinbart werden. Diese Pflicht entsteht auch, wenn durch Regelungen oder Klauseln in anderen Verträgen vergleichbare Verpflichtungen zulasten der Gemeinde enthalten sind, z. B. im Gesellschaftsvertrag von Betrieben der Gemeinde.

Die Anzeige der Gemeinde gegenüber ihrer Aufsichtsbehörde muss so weitreichend gefasst sein, dass die Aufsichtsbehörde die anstehende Entscheidung der Gemeinde zur Übernahme eines wirtschaftlichen Risikos für fremde Interessen beurteilen kann. Die Gemeinde hat daher nicht nur zu belegen, dass ihre Entscheidung im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung liegt, sondern auch das Risiko bzw. die Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme aus einem solchen Haftungsverhältnis sowie deren mögliche Auswirkungen auf die künftige Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Ihrer Anzeige hat die Gemeinde die dazu gehörenden Unterlagen beizufügen, aus denen z. B. der Adressat der Bürgschaft, die Daten der Bürgschaft u.a. hervorgehen müssen. Die Gemeinde muss zur Bürgschaftsübernahme eine eigene Gesamtbeurteilung gegenüber der Aufsichtsbehörde abgeben.

Ein solches Anzeigeverfahren ist sachlich notwendig, denn der Eingang solcher Verpflichtungen durch die Gemeinde bedarf weder einer Festsetzung in der gemeindlichen Haushaltssatzung noch einer Veranschlagung im Haushaltsplan der Gemeinde. Wegen der aus solchen Verträgen möglicherweise entstehenden finanziellen Verpflichtungen, die bei einer Inanspruchnahme der Gemeinde aus Bürgschafts- oder Gewährverträgen ggf. erhebliche Auswirkungen auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft haben können, ist die gesetzliche Festlegung einer vorherigen Anzeigepflicht geboten und sachgerecht. Die Aufsichtsbehörde sollte in jedem Anzeigeverfahren auch eine Rückäußerung an die Gemeinde geben und darin ihre aufsichtsrechtliche Einschätzung aufzeigen.

## **3. Zu Absatz 3 (Übernahme von Verpflichtungen aus anderen Rechtsgeschäften):**

### **3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Vorschrift erstreckt die Anzeigepflicht des Absatzes 2 ausdrücklich auf weitere Rechtsgeschäfte der Gemeinde, die gemeindlichen Bürgschaftsübernahmen und Verpflichtungen aus Gewährverträgen wirtschaftlich gleichkommen. Hierunter fallen z. B. insbesondere Erfüllungsübernahmen, Schuldübernahmen und Schuldbeitritte durch die Gemeinde. Die Anzeige der Gemeinde gegenüber ihrer Aufsichtsbehörde muss so weitreichend gefasst sein, dass die Aufsichtsbehörde die anstehende Entscheidung der Gemeinde zur Übernahme von Verpflichtungen aus Rechtsgeschäften Dritter hinsichtlich eines wirtschaftlichen Risikos beurteilen kann.

Die Gemeinde hat daher nicht nur zu belegen, dass ihre Entscheidung im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung liegt, sondern den Umfang der Inanspruchnahme aus einer solchen Übernahme sowie deren mögliche Auswirkungen auf die künftige Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Ihrer Anzeige hat die Gemeinde daher die dazu gehörenden Unterlagen beizufügen. Sie muss zudem eine eigene Gesamtbeurteilung gegenüber der Aufsichtsbehörde abgeben. In der Vorschrift wird die Zustimmung zu Rechtsgeschäften Dritter besonders herausgestellt.

Aus solchen verpflichtenden Zusagen erwachsen der Gemeinde regelmäßig Verpflichtungen zu Leistungen in künftigen Haushaltsjahren. Bei solchen gemeindlichen Vorgängen wird allgemein davon ausgegangen, dass die Aufgabenerledigung auf Dritte in eigener Verantwortung übertragen worden ist, die Gemeinde jedoch subsidiär weiter für Verbindlichkeiten haftet, die aus der Durchführung dieser Aufgabenerledigung entstehen. Zu solchen gemeindlichen Gegebenheiten sind z. B. auch Sanierungsträgerverträge oder Entwicklungsträgerverträge zu zählen, soweit sie Kredit- oder Haftungsverpflichtungen der Gemeinde begründen. Die Gemeinde darf in solchen

Fällen ihre Zustimmung nur nach Anzeige an die Aufsichtsbehörde entsprechend der Regelung in Absatz der Vorschrift erteilen. Der gemeindlichen Zustimmung zu solchen Verträgen soll wegen der wirtschaftlichen Bedeutung und den möglicherweise erheblichen Auswirkungen auf die wirtschaftliche Lage der Gemeinde eine sorgfältige Prüfung vorausgehen.

### **3.2 Schuldübernahmen und Schuldbeitritt**

Der Gemeinde ist es möglich, Schulden eines Dritten im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung zu übernehmen, z. B. von einem gemeindlichen Betrieb im Rahmen ihrer anteiligen Beteiligung an diesem Betrieb. Die zivilrechtlich geregelte befreiende Schuldübernahme nach § 414 BGB ist dabei das Gegenstück zur Abtretung auf Schuldnerseite. Sie führt zu einem Austausch des Schuldners im betreffenden Darlehensgeschäft, sodass in einem solchen Fall die Gemeinde als Übernehmende an die Stelle des bisherigen Schuldners tritt. Ab diesem Zeitpunkt scheidet der bisherige Schuldner aus dem bestehenden Schuldverhältnis gegenüber dem Gläubiger aus. Diese „befreiende“ Schuldübernahme dient somit in erster Linie den Interessen des „Altschuldners“.

Von der Schuldübernahme muss der Schuldbeitritt (kumulative Schuldübernahme) unterschieden werden, der auch durch die Gemeinde möglich ist. Bei einem Schuldbeitritt tritt die Gemeinde als weiterer Schuldner neben den bisherigen Schuldner. Der Schuldbeitritt führt daher nicht zu einem Schuldnerwechsel, sondern zu einer Schuldnermehrheit, durch die ab diesem Zeitpunkt die Gesamtschuld im Sinne des § 421 BGB getragen wird. Damit stellt ein Schuldbeitritt durch die Gemeinde ein Sicherungsmittel für den Gläubiger dar. Er dient ggf. vorrangig den Interessen des Gläubigers, dem jetzt auch die Vermögensmasse der Gemeinde zur Befriedigung seiner Forderungen zur Verfügung stehen.

### **3.3 Erfüllungsübernahmen**

Der Gemeinde ist es möglich, Schulden eines Dritten, z. B. eines gemeindlichen Betriebes, im Rahmen ihrer anteiligen Beteiligung an diesem Betrieb zu erfüllen. Bei der sogenannten Erfüllungsübernahme (vgl. § 329 BGB) verpflichtet sich die Gemeinde als Übernehmende gegenüber dem Schuldner, diesen von seiner Schuld zu befreien. Der Schuldner hat damit einen Anspruch gegen die Gemeinde als Übernehmende und zwar darauf, dass diese seine Schuld gegenüber dem Gläubiger erfüllt.

Die Gemeinde ist dadurch nicht Schuldner gegenüber dem Gläubiger eines Dritten. Die Verpflichtung der Gemeinde wirkt daher nur im Verhältnis zwischen ihr als Übernehmende und dem Schuldner, jedoch nicht gegenüber dem Gläubiger. Der Gläubiger erwirbt daher keinen Anspruch gegen die Gemeinde als Übernehmende und kann von ihr auch keine Leistung einfordern. Die Erfüllungsübernahme dient somit in erster Linie den Interessen des Schuldners.

### **3.4 Die Patronatserklärung**

Die Gemeinde gibt vielfach verpflichtende Erklärungen, z.B. wegen ihrer Betriebe, gegenüber Dritten mit dem Zweck ab, die Kreditwürdigkeit des betreffenden Betriebes zu erhalten. Derartige Erklärungen werden als Patronatserklärung bezeichnet, weil die Gemeinde als „Patron“ mit der Erklärung vielfach die Erfüllung der gegenwärtigen und künftigen Verbindlichkeiten des Betriebes im Sinne einer Haftung absichert bzw. bereit ist, dem Betrieb die notwendigen Finanzmittel zur Verfügung zu stellen. In diesem Sinne kann auch Zusage der Gemeinde gegenüber einem gemeindlichen Betrieb zur Abdeckung oder Übernahme eines Verlustes als Patronatserklärung bezeichnet werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 87 GO NRW**

Die Gemeinde darf derartige Erklärungen, die ggf. eine Einstandspflicht bewirken, nur unter Beachtung der einschlägigen Vorschriften des gemeindlichen Haushaltsrechts abgeben. Sie muss dabei prüfen, ob im örtlichen Einzelfall ihre Entscheidung für eine Patronatserklärung der Aufsichtsbehörde anzuzeigen ist und in welcher Form sich die Erklärung bilanziell auswirkt. Es kann dabei ggf. ausreichend sein, die Erklärung unter den Haftungsverhältnissen im Verbindlichkeitspiegel anzugeben (vgl. § 47 Absatz 1 Satz GemHVO NRW).

XXXXXXXXXXXX

**§ 88**  
**Rückstellungen**

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

**Erläuterungen zu § 88:**

**1. Die Grundlagen der Rückstellungsbildung**

**1.1 Die Erfordernisse für die Rückstellungsbildung**

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft mit einer Erfassung und dem Nachweis der auf das Haushaltsjahr bezogenen Ressourcen bedarf es auch der periodengerechten Erfassung aller gemeindlichen Verpflichtungen, auch wenn diese z. B. dem Grunde oder der Höhe nach noch ungewiss sind. Durch die Bilanzierung der gemeindlichen Rückstellungen wird daher eine Vorsorge der Gemeinde für ihre Verpflichtungen, die künftig zu gemeindlichen Zahlungen führen können, transparent und nachvollziehbar gemacht. Zur Erfassung des vollständigen Ressourcenverbrauchs der Gemeinde gehört daher auch die Bildung von Rückstellungen für gemeindliche Verpflichtungen, deren Eintritt dem Grunde nach zu erwarten ist, deren Höhe und Fälligkeitstermin jedoch noch ungewiss, aber dennoch ausreichend sicher sind, die wirtschaftliche Ursache aber bereits vor dem Abschlussstichtag eingetreten ist.

Durch die Bildung von Rückstellungen durch die Gemeinde werden die gemeindlichen Aufwendungen dem Haushaltsjahr als Verursachungsperiode zugerechnet. Diese Gegebenheiten setzen im jeweiligen Haushaltsjahr ein „verpflichtendes Ereignis“ der Gemeinde gegenüber Dritten (Außenverpflichtung) oder gegenüber sich selbst (Innenverpflichtung) voraus. Ein solches gemeindliches Ereignis schafft eine rechtliche oder faktische Verpflichtung für die Gemeinde, aufgrund dessen sie keine rechtliche Alternative zur Erfüllung der Verpflichtung hat, so dass von ihr Rückstellungen zu bilden und zu bilanzieren sind. In den Fällen, in denen die Bedingungen für die Bildung von Rückstellungen bei der Gemeinde vorliegen, sind diese in angemessener Höhe unter Beachtung des Vorsichtsprinzips zu bilden.

Die gemeindlichen Rückstellungen sind im Rahmen des Jahresabschlusses der Gemeinde in der Ergebnisrechnung zu erfassen und entsprechend in der gemeindlichen Bilanz zu passivieren. Zum Zeitpunkt ihrer Bildung bleibt die Finanzrechnung der Gemeinde regelmäßig unberührt. Aus den Verpflichtungen der Gemeinde gegenüber Dritten sind die Zahlungen erst zum späteren Zeitpunkt der Fälligkeit zu leisten und dann nur in der gemeindlichen Finanzrechnung zu erfassen. Sofern eine Rückstellungsbildung oder deren Veränderung (Erhöhungen und Verminderungen) im Haushaltsjahr zu erwarten sind, müssen die deshalb entstehenden Aufwendungen und Erträge im gemeindlichen Ergebnisplan veranschlagt werden. Die aus der Erfüllung der Verpflichtungen der Gemeinde entstehende Inanspruchnahme einer Rückstellung, die zu einer Auszahlung an einen Dritten führt, ist nur im gemeindlichen Finanzplan zu veranschlagen.

**1.2 Die Pflicht zur Rückstellungsbildung**

Die Pflicht der Gemeinde zur Rückstellungsbildung wird im gemeindlichen Haushaltsrecht im Grundsatz auf die wesentlichen Verpflichtungen der Gemeinde beschränkt. Diesem Grundsatz folgen auch die Festlegungen, dass für gemeindliche Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind, die Gemeinde in ihrer Bilanz entsprechend hohe Rückstellungen anzusetzen hat, sofern der von der Gemeinde zu leistende Betrag nicht geringfügig ist.

Zu diesen gemeindlichen Verpflichtungen gehört auch die Festlegung, dass für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und aus laufenden Verfahren der Gemeinde entsprechend hohe Rückstellungen bilanziert werden müssen, sofern der voraussichtliche Verlust für die Gemeinde nicht geringfügig sein wird. Für die Bilanzierung einer gemeindlichen Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist jedoch allein nicht ausreichend, dass diese zum Abschlussstichtag der Gemeinde rechtlich entstanden ist. Eine solche Verpflichtung der Gemeinde muss zudem gegenüber einem Dritten bestehen (Außenverpflichtung).

Ein Beispiel bietet die Regelung über die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen der Gemeinde (vgl. § 58 GemHVO NRW). Die Gemeinde ist nach dieser haushaltsrechtlichen Vorschrift verpflichtet, ihre Geschäftsunterlagen aufzubewahren. Es ist somit davon auszugehen, dass eine gemeindliche Verpflichtung besteht und entsprechend eine Verbindlichkeitsrückstellung rechtlich entstanden ist. Die Gemeinde ist aber in diesem Beispiel nur gegenüber sich selbst und nicht gegenüber einem Dritten verpflichtet. Eine Konkretisierung der rechtlichen Verpflichtung durch einen externen Adressaten ist daher nicht möglich.

Diese „Lücke“ bewirkt, dass die Bildung einer entsprechenden Rückstellung als nicht zulässig anzusehen ist. Sie kann auch nicht dadurch geschlossen werden, dass die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen eine "interne" Verpflichtung der Gemeinde darstellt. Solche Verpflichtungen sind durch die haushaltsrechtliche Vorschrift nur für wenige gemeindliche Sachverhalte zulässig, z. B. für die unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen. Die rechtliche Verpflichtung der Gemeinde begründet daher alleine nicht die Verpflichtung zur Bilanzierung einer Rückstellung für die Aufbewahrung gemeindlicher Geschäftsunterlagen.

### **1.3 Die Zwecke der Rückstellungsbildung**

Mit den gemeindlichen Rückstellungen werden Vorgänge dem jeweiligen Haushaltsjahr in Form von Aufwendungen zugerechnet, die in diesem Haushaltsjahr verursacht worden sind, eine wirtschaftliche Belastung für die Gemeinde auslösen und in ihrer Höhe quantifizierbar sind. Die darauf notwendigen Handlungen der Gemeinde erfolgen jedoch erst zukünftig, z. B. in Form von Zahlungsleistungen. Durch die Bilanzierung einer Rückstellung findet daher immer eine Verknüpfung zwischen der im Haushaltsjahr entstandenen Belastung der Gemeinde und der von ihr in einem Folgejahr vorzunehmenden Zahlungsleistung statt.

Die Bildung einer gemeindlichen Rückstellung muss daher nicht nur an eine Handlung der Gemeinde in der Vergangenheit anknüpfen, sondern vielmehr eine „Abgeltung“ dieser abgeschlossenen gemeindlichen Handlung darstellen. Es reicht daher eine bloße Einschätzung über eine mögliche künftige Inanspruchnahme oder eines Verlustes durch die Gemeinde für die Bildung einer gemeindlichen Rückstellung regelmäßig nicht aus. Vielmehr muss grundsätzlich ernsthaft und mit hoher Wahrscheinlichkeit mit einer Inanspruchnahme der Gemeinde oder mit einem Verlust für die Gemeinde gerechnet werden. In einem solchen Bewertungsspielraum beinhaltet die vernünftige Beurteilung eines örtlichen Sachverhaltes auch die Prüfung von Chancen und Risiken für die Gemeinde unter Beachtung des Vorsichtsprinzips. Die Beurteilung muss dabei in sich schlüssig und willkürfrei sein, sodass das Ergebnis aus objektiven Gegebenheiten logisch ableitbar und nachvollziehbar ist.

Von der Gemeinde dürfen erst Rückstellungen gebildet und bilanziert werden, wenn alle Kriterien dafür erfüllt sind. Die Rückstellungen stellen dabei für die Gemeinde kein Eigenkapital in ihrer Bilanz dar. Sie sind vielmehr dem in der gemeindlichen Bilanz abzubildenden Fremdkapital zuzuordnen und stellen zudem eine Ergänzung der Verbindlichkeiten der Gemeinde dar. Der Umfang der zu bildenden gemeindlichen Rückstellungen bemisst sich dabei i.d.R. nach dem voraussichtlich zukünftigen Erfüllungsbetrag der Gemeinde. Dabei kommt grundsätzlich nicht das ausschließliche Stichtagsprinzip zur Anwendung, d. h. der Ansatz in der gemeindlichen Bilanz ist nicht danach zu bestimmen, was die Gemeinde am jeweiligen Abschlussstichtag aufbringen müsste, um ihre Verpflichtung zu diesem Tag zu erfüllen. Sie muss vielmehr berücksichtigen, in welchem Umfang sie künftig ihre Verpflichtung erfüllen muss (Erfüllungspflicht).

Von der Gemeinde muss deshalb unter Beachtung der GoB auch geprüft werden, ob im weiteren Rückstellungszeitraum z. B. allgemeine Kosten- oder Preissteigerungen entstehen werden. Soweit diese von der Gemeinde erkennbar sind und objektiv betrachtet sich auf den gemeindlichen Erfüllungsbetrag auswirken können, müssen diese Faktoren bei der gemeindlichen Rückstellungsbildung berücksichtigt werden. Zu solchen Faktoren sollen aber nicht persönliche Veränderungen im Einzelfall gehören, sodass z. B. die berufliche Entwicklung von Beamtinnen und Beamten nicht von Anfang an zu berücksichtigen ist. Diese Entwicklung soll sich erst ab dem Zeitpunkt auf die Rückstellungsbildung auswirken, zu dem sie tatsächlich eingetreten ist. Erst dann erwerben die Beamtinnen und Beamten die entsprechenden Ansprüche auf künftige Versorgungsleistungen gegenüber ihrem Dienstherrn.

Im Rahmen der gemeindlichen Jahresabschlussarbeiten müssen von der Gemeinde bestehende bzw. bilanzierte Rückstellungen unter Berücksichtigung der Geschäftsvorfälle des abgelaufenen Haushaltsjahres überprüft und ein möglicher Bedarf für neue Rückstellungen sowie für die Aufstockung oder Auflösung bestehender und bilanzierter Rückstellungen ermittelt werden. Für bereits bilanzierte gemeindliche Rückstellungen muss auch geprüft werden, ob der frühere Rückstellungsgrund zum Abschlussstichtag noch besteht, ob bereits eine Inanspruchnahme der Rückstellung erfolgte, ggf. in welcher Höhe, oder ob aus anderen Gründen eine Anpassung vorzunehmen ist. Im örtlichen Einzelfall muss der notwendige Rückstellungsbetrag oder der Anpassungsbedarf ggf. auch unter Einbeziehung der zu betrachtenden wirtschaftlichen Verhältnisse vorsichtig geschätzt werden, wenn der Ansatz nicht auf eine andere Art und Weise rechnerisch ermittelt werden kann. Die Ermittlung eines Rückstellungsbetrages erfordert immer auch eine nachvollziehbare Begründung und eine ausreichende Dokumentation.

#### **1.4 Das Saldierungsverbot**

Der gemeindliche Jahresabschluss soll einen Überblick über das Ergebnis der wirtschaftlichen Aktivitäten der Gemeinde im Haushaltsjahr und die daraus entstandene gemeindliche Vermögens- und Schuldenlage geben. In der Bilanz der Gemeinde sind dazu insbesondere die gemeindlichen Verpflichtungen zu passivieren, zu denen auch die anzusetzenden Rückstellungen der Gemeinde gehören. Die gemeindliche Bilanz ist dabei als Brutto-rechnung zu führen, sodass die Bilanzposten auf der Aktivseite nicht mit den Bilanzposten auf der Passivseite verrechnet werden dürfen (vgl. § 41 Absatz 2 GemHVO NRW). Diese gemeindlichen Verhältnisse bedingen, dass eine Verrechnung von Vermögensgegenständen auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz mit bilanzierten gemeindlichen Verpflichtungen auf der Passivseite der Bilanz nicht zulässig ist. Das Saldierungsverbot bewirkt z. B., dass eine Verrechnung des Verpflichtungsansatzes einer Pensionsrückstellung mit dem angesetzten Vermögenswert einer Kapitalversicherung als „Beamtenpensionsversicherung“ nicht erfolgen darf. Dieses Verbot gilt auch dann noch, wenn die Kapitalversicherung der Beschaffung von Liquidität für die künftigen Zahlungen der Versorgungsleistungen durch die Gemeinde dient.

Das haushaltsrechtlich verankerte Saldierungsverbot soll u.a. eine Bilanzverschleierung verhindern, denn das Eigenkapital in der Bilanz der Gemeinde ist nicht allein auf die Darstellung und Erfassung als Nettovermögen ausgerichtet worden. Es steht auch unmittelbar mit dem gemeindlichen Haushaltsausgleich in Verbindung (vgl. §§ 75 und 76 GO NRW). Bei der Gemeinde soll es deshalb nicht dazu kommen, dass sachlich gebotene Wertansätze nicht mehr oder nicht mehr in vollem Umfang unter den Aktiv- oder Passivposten in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden. Das Verbot der Saldierung dient deshalb auch dem Erhalt der Übersicht über die bilanzierten Rückstellungen als Nachweis bestehender gemeindlicher Verpflichtungen. Bei einer Zusammenfassung von Bilanzposten oder einer Aufrechnung dürfte die Übersicht verloren gehen und die Transparenz über die gemeindlichen Rückstellungen eingeschränkt werden. Außerdem würde in einem solchen Fall gegen die Bilanzierungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ verstoßen.

## **2. Die Anwendung von Rechtsbegriffen**

### **2.1 Der Rechtsbegriff „Ungewiss“**

Bei der Bilanzierung von Verpflichtungsrückstellungen dürfen der Gemeinde zum Abschlussstichtag die Verpflichtungen dem Grunde oder der Höhe nach noch nicht genau bekannt sein. Für den Tatbestand der Ungewissheit bei einem gemeindlichen Sachverhalt müssen akzeptable Anhaltspunkte vorliegen, sodass eine Verpflichtung der Gemeinde nicht auszuschließen ist, die Gemeinde dies aber noch nicht abschließend beurteilen kann. Die Gemeinde muss aber zum Abschlussstichtag aufgrund objektiver Tatbestände und nicht aufgrund einer subjektiven Einschätzung sorgfältig beurteilen, dass ihre Inanspruchnahme voraussichtlich erfolgen wird. Bei den gemeindlichen Fällen, in denen nur ungewiss ist, wem gegenüber eine Verbindlichkeit besteht oder wann sie fällig wird, liegt regelmäßig keine Ungewissheit im Sinne dieser Vorschrift vor, sodass eine Rückstellungsbildung durch die Gemeinde nicht zulässig ist.

Die „Ungewissheit“ kann sich bei Verpflichtungsrückstellungen auf die Höhe der Verpflichtung und auf das Bestehen der Verpflichtung beziehen. Dem Grunde nach ungewiss ist eine gemeindliche Verpflichtung, wenn erst ein Ereignis eintreten muss, dessen Eintritt aber unklar ist, z. B. bei einer Gewährleistung. Der Höhe nach ungewiss sind solche Verpflichtungen, die z. B. wegen noch nicht eingegangener Rechnungen bestehen. Außerdem muss sich die Ungewissheit über eine gemeindliche Verpflichtung nicht immer zwingend auf deren gesamten Umfang erstrecken. Insbesondere in den Fällen, in denen gemeindliche Verpflichtungen hinsichtlich ihrer Höhe ungewiss sind, können Teile davon durchaus gewiss sein. Unter diesen Gegebenheiten ist ein bilanzieller Ansatz von der Gemeinde entsprechend vorzunehmen. Der „gewisse“ Teil ist in der gemeindlichen Bilanz unter den Verbindlichkeiten und nur der restliche „ungewisse“ Umfang ist unter den Rückstellungen anzusetzen.

### **2.2 Der Rechtsbegriff „Angemessene Höhe“**

#### **2.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Nach der Vorschrift hat die Gemeinde für bestimmte örtliche Sachverhalte die notwendigen Rückstellungen in angemessener Höhe zu bilden. Für den Tatbestand der Angemessenheit müssen bei einem gemeindlichen Sachverhalt, der zu einer Rückstellungsbildung durch die Gemeinde führt, akzeptable Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass eine bestehende Verpflichtung der Gemeinde eine wirtschaftliche Belastung darstellt und zutreffend betragsmäßig bestimmt werden kann. Zum Abschlussstichtag muss aufgrund objektiver Tatbestände und nicht einer subjektiven Einschätzung die Gemeinde sorgfältig beurteilen, in welcher Höhe eine Inanspruchnahme der Gemeinde voraussichtlich erfolgen wird.

In den haushaltsrechtlichen Vorschriften wird jedoch nicht ausdrücklich der zukunftsorientierte Rechtsbegriff „Erfüllungsbetrag“ benutzt. Die Gemeinde soll gleichwohl in die Rückstellungsbildung bzw. die Bemessung ihrer Rückstellungen die weitere mögliche Entwicklung der gemeindlichen Verpflichtungen auch durch äußere allgemeine Umstände einbeziehen. Aufbauend auf den für die einzelne Rückstellungsarten bestehenden besonderen Vorgaben soll die Gemeinde in die „Vorausschau“ zum Abschlussstichtag möglichst auch allgemeine Preis- und Kostensteigerungen einbeziehen, soweit ihr dieses möglich ist. Der Begriff „Angemessene Höhe“ beinhaltet daher für die gemeindliche Rückstellungsbildung grundsätzlich den Erfüllungsbetrag. Ob dieser Begriff streng nach dem Stichtagsprinzip zu ermitteln ist, hängt von der Regelung zu der einzelnen Rückstellungsart ab, z. B. für Deponierückstellungen in § 36 Absatz 2 GemHVO NRW..

Der künftige Erfüllungsbetrag kann daher bei einer gemeindlichen Rückstellung zur Grundlage des Passivansatzes in der gemeindlichen Bilanz gemacht werden. Die Ermittlung des Rückstellungsbetrages ist dabei auf die künftige Erfüllung der gemeindlichen Verpflichtung auszurichten. Mögliche allgemeine Entwicklungen und Ereignisse, die sich auf die gemeindliche Rückstellung auswirken können, sind dann bereits zum Abschlussstichtag bei

der Rückstellungsbildung zu berücksichtigen, z. B. allgemeine Preis- und Kostensteigerungen. In diesen Fällen müssen der Gemeinde geeignete und belegbare Anhaltspunkte für den Eintritt solcher Ereignisse vorliegen oder bekannt sein. Die Festlegung der angemessenen Höhe einer gemeindlichen Rückstellung ist dabei unabhängig davon, ob die Gemeinde ihre Verpflichtung durch eine Geldleistung oder eine Sachleistung zu erfüllen hat.

### **2.2.2 Die Berücksichtigung von Entwicklungen**

In die Beurteilung der angemessenen Höhe einer gemeindlichen Rückstellung ist auch die Vorschrift des § 36 GemHVO NRW einzubeziehen, soweit sich die Regelungen dieser Vorschrift auf die Ermittlung der „angemessenen Höhe“ einer gemeindlichen Rückstellung beziehen. Außerdem sind zukunftsorientierte Komponenten zu berücksichtigen, denn die Erfüllung einer gemeindlichen Verpflichtung in Form einer Rückstellung soll regelmäßig erst zu einem späteren (künftigen) Zeitpunkt erfolgen. Nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung sind daher von der Gemeinde zum jeweiligen Abschlussstichtag die allgemeinen Entwicklungen zu berücksichtigen, die hinreichend begründbar sind oder auf objektivierbaren Hinweisen beruhen.

Diese Einschätzung geht von der Vorschrift des § 91 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW aus, nach der allgemein bestimmt wird, dass gemeindliche Rückstellungen grundsätzlich in Höhe des Betrages in der Bilanz der Gemeinde anzusetzen sind, der voraussichtlich zur Erfüllung der gemeindlichen Verpflichtung notwendig wird (Erfüllungsbetrag). Insgesamt gesehen sind daher von der Gemeinde allgemeine Preis- und Kostensteigerungen bei der gemeindlichen Rückstellungsbildung zu berücksichtigen, soweit der Erfüllungsbetrag die Grundlage für die Rückstellungsbildung bildet. Dazu sollen keine Gesetzesänderungen oder neue Gesetze gehören, die i.d.R. nur allgemeine Grundlagen für das gemeindliche Verwaltungshandeln darstellen, auch wenn deren nur noch deren Veröffentlichung bzw. das In-Kraft-Treten aussteht.

Im öffentlich-rechtlichen Bereich entstehen finanzielle Wirkungen regelmäßig erst durch verwaltungsrechtliches Handeln und damit durch einen gemeindlichen Bescheid als Verwaltungsakt. Dieser bietet dann vielfach erst die ausreichende Grundlage für die gemeindliche Bilanzierung. Außerdem müssen derartige künftige Ereignisse vorhersehbar und bestimmbar sein und sich auch auf die Höhe der in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Pensionsrückstellungen auswirken. In diese Beurteilung sind jedoch nicht künftige Gegebenheiten einzubeziehen, deren künftige Ursachen und Wirkungen nur spekulativ zu ermitteln sind.

Zu den voraussichtlich künftigen Gegebenheiten sollen dagegen nicht die noch nicht eingetretenen Veränderungen in den persönlichen Verhältnissen eines gemeindlichen Beamten gehören, sodass diese auch nicht bei der Ermittlung der in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Pensionsrückstellungen zu berücksichtigen sind. Auch wenn die Gemeinde über ein Personalentwicklungskonzept verfügt und sich daraus ein sog. Karrieretrend bezogen auf die einzelnen Beamtinnen und Beamten ableiten lässt, führt diese Sachlage gleichwohl nicht dazu, die persönlichen Verhältnisse bei der Bestimmung des Erfüllungsbetrages der Gemeinde zu berücksichtigen.

### **2.2.3 Die Beschränkung des Stichtagsprinzips**

Die Auslegung des Rechtsbegriffs „Angemessene Höhe“ benötigt den Abschlussstichtag als zeitlichen Bezugspunkt. Unter Berücksichtigung, dass der Begriff den künftigen Erfüllungsbetrag beinhaltet, wird das Stichtagsprinzip eingeschränkt. Bei der Bemessung von gemeindlichen Rückstellungen ist deshalb der Ansatz in der gemeindlichen Bilanz danach zu bestimmen, was die Gemeinde zukünftig aufbringen muss. Es ist nicht mehr zu ermitteln, was die Gemeinde am jeweiligen Abschlussstichtag hätte aufbringen müssen, um ihre Verpflichtung zu erfüllen.

Von der Gemeinde muss vielmehr unter Beachtung der GoB auch geprüft werden, ob im weiteren Rückstellungszeitraum z.B. Kostensteigerungen oder andere Anlässe entstehen können, die sich auf die Rückstellungsbildung voraussichtlich auswirken werden. Soweit diese am jeweiligen Abschlussstichtag erkennbar sind und voraussicht-

lich zu einer Veränderung des Erfüllungsbetrages führen, müssen diese bei der gemeindlichen Rückstellungsbildung berücksichtigt werden.

### 3. Die Abgrenzung der Rückstellungsarten

Unter Beachtung dieser Vorschrift und in Anlehnung an das Handelsrecht darf die Gemeinde nur für die Zwecke Rückstellungen bilden, die in § 36 Absatz 1 bis 5 GemHVO NRW näher und abschließend bestimmt sind. Die Gemeinden sollen Rückstellungen grundsätzlich nur für rechtliche und wirtschaftliche Gegebenheiten bilden, die ursächlich in der Hand der Gemeinde liegen und die periodengerecht zu Aufwendungen bei der Gemeinde führen. Die grundsätzliche Abgrenzung der einzelnen Rückstellungsarten ergibt sich aufgrund von Außenverpflichtungen der Gemeinde gegenüber Dritten oder von Innenverpflichtungen, die von der Gemeinde gegenüber sich selbst bestehen bzw. zu erfüllen sind. Die Abgrenzung der gemeindlichen Rückstellungen soll das nachfolgende Schema (Quelle: NKF-Dokumentation 2003 S. 258) verdeutlicht werden (vgl. Abbildung).

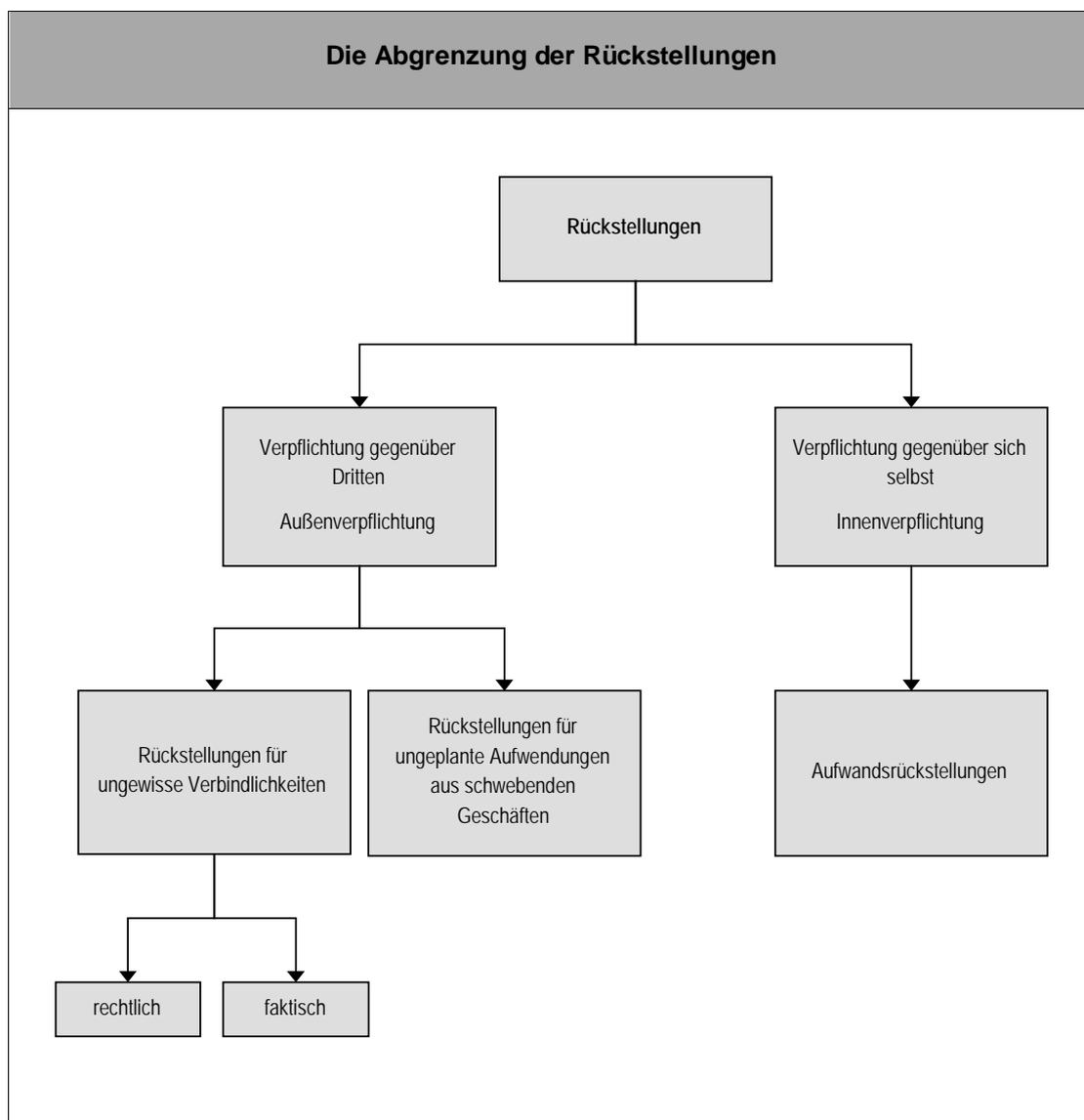


Abbildung 102 „Die Abgrenzung der Rückstellungen“

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 88 GO NRW**

Für gemeindliche Aufwendungen, die regelmäßig anfallen, dürfen von der Gemeinde dagegen keine Rückstellungen bilanziert werden, denn dieses würde dem haushaltswirtschaftlichen Prinzip widersprechen, regelmäßig wiederkehrenden Aufwand nur als laufenden Aufwand zu erfassen. Außerdem würde eine Rückstellungsbildung in diesen Fällen die Transparenz und Klarheit des gemeindlichen Haushalts beeinträchtigen. In diesen Zusammenhang ist die Vorschrift in § 36 Absatz 6 GemHVO NRW zu beachten, nach der weitere Arten von Rückstellungen nur gebildet werden dürfen, soweit diese durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind.

Durch die Vorschrift des § 36 GemHVO NRW werden in den Absätzen 1 bis 5 die zulässigen Rückstellungsarten für die Gemeinden abschließend bestimmt. Von der Gemeinde dürfen deshalb für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten, soweit diese nicht die Voraussetzungen des § 36 Absatz 4 GemHVO NRW erfüllen, keine Rückstellungen gebildet werden. Für die Gemeinde ist außerdem keine Rückstellungsbildung im Rahmen des gemeindlichen Finanzausgleichs, für künftige Umlagezahlungen und aus der Steuererhebung zugelassen worden. Die zulässigen Rückstellungsarten sind von der Gemeinde auf der Passivseite ihrer Bilanz anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 4 GemHVO NRW).

**4. Zulässige Rückstellungsarten**

**4.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde muss Rückstellungen für unterschiedliche gemeindliche Gegebenheiten bilden, z. B. für ihre Pensionsverpflichtungen nach den beamtenrechtlichen Vorschriften. Die Gemeinde darf jedoch nur für die Zwecke bilanzielle Rückstellungen bilden, die in der Vorschrift des § 36 GemHVO NRW abschließend bestimmt worden sind. Dem haushaltsrechtlichen Rückstellungsbegriff wird dadurch sowohl die sog. statische als auch die dynamische Bilanzauffassung zugrunde gelegt. Die Gemeinde darf für die nachfolgend aufgezeigten Arten eine Rückstellung bilden (vgl. Abbildung).

<b>Die Rückstellungen nach § 88 GO NRW i.V.m. § 36 GemHVO NRW</b>	
<b>VORGABE</b>	<b>RÜCKSTELLUNGSART</b>
<b>Passivierungspflicht</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pensionen nach den beamtenrechtlichen Vorschriften.</li> <li>- Rekultivierung und Nachsorge von Deponien und für die Sanierung von Altlasten.</li> <li>- Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind.</li> <li>- drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und aus laufenden Verfahren.</li> <li>- Verpflichtungen für Zwecke, die durch andere Gesetze bestimmt wurden.</li> </ul>
<b>Passivierungswahlrecht</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen.</li> </ul>
<b>Passivierungsverbot</b>	<p>Sonstige Rückstellungen, die nicht durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind, z.B.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- künftige Umlagezahlungen der Gemeinde;</li> <li>- Verpflichtungen im Rahmen des Gemeindefinanzausgleichs;</li> <li>- Verpflichtungen aus der gemeindlichen Steuererhebung.</li> </ul>

*Abbildung 103 „Die zulässigen Rückstellungsarten“*

Durch die ausdrückliche Aufzählung der zulässigen Arten der Rückstellungen in der Vorschrift wird zudem klargestellt, dass die Gemeinden nur Rückstellungen für die benannten Zwecke bilden dürfen. Daraus folgt, dass die zulässigen Rückstellungsarten für die Gemeinde durch die Vorschriften des § 36 Absatz 1 bis 6 GemHVO NRW abschließend bestimmt sind. Die Gemeinde darf daher keine Rückstellungen für Zwecke bilden, die nicht ausdrücklich in der Vorschrift bestimmt sind. Daher darf sie auch für regelmäßig jährlich wiederkehrende Gegebenheiten keine Rückstellungen bilanzieren.

## **4.2 Die einzelnen Rückstellungsarten**

### **4.2.1 Die Pensionsrückstellungen**

Durch die Bildung von Pensionsrückstellungen werden die Versorgungsverpflichtungen der Gemeinde den Haushaltsjahren zugeordnet, in denen die Beamtinnen und Beamte ihre Anwartschaften auf künftige Versorgungsleistungen erwerben. Folglich werden in einem gemeindlichen Jahresabschluss während der Anwartschaftsphase die gesamten entstehenden Personalaufwendungen des Haushaltsjahres nachgewiesen und nicht ein Jahresergebnis gezeigt, dass die Personalaufwendungen der Gemeinde nur im Umfang der aktuell zu erbringenden Zahlungsleistungen aufweist.

Das von der Gemeinde erzielte Jahresergebnis enthält aber auch Aufwendungen für die Versorgung der Beamtinnen und Beamten, auch wenn die tatsächlichen Zahlungsleistungen gegenüber diesem Personenkreis erst in den zukünftigen Haushaltsjahren zu erbringen sind. Dieser Sachverhalt spiegelt den Entgeltcharakter der gemeindlichen Pensionsverpflichtungen wieder, als würden die Beamtinnen und Beamten ihre Zukunftsvorsorge eigenverantwortlich vornehmen müssen. Zu den Versorgungsverpflichtungen der Gemeinde gehören aber auch die Beihilfeverpflichtungen gegenüber den Beamtinnen und Beamten der Gemeinde. Auch die daraus entstehenden künftigen Verpflichtungen der Gemeinde sind in die gemeindliche Rückstellungsbildung einzubeziehen (vgl. § 36 Absatz 1 GemHVO NRW).

### **4.2.2 Die Rückstellungen für Deponien**

Die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien hat im gemeindlichen Bereich eine besondere Bedeutung, da dafür gesetzliche Verpflichtungen bestehen, die in abfallrechtlichen Planfeststellungsverfahren näher bestimmt werden. Die rechtliche Grundlage bildet das Fachgesetz, das Verpflichtungen zur Vorsorge enthält, die auch in die Gebührenkalkulation einzubeziehen sind (vgl. § 9 Absatz 2 und 2a des Landesabfallgesetzes). Der Anlass zur Rekultivierung und Nachsorge von Deponien, der wirtschaftlich in den Jahren der Nutzung der Deponie entsteht, verlangt dementsprechend die notwendige Rückstellungsbildung (vgl. § 36 Absatz 2 GemHVO NRW).

### **4.2.3 Die Rückstellungen für Altlasten und sonstige Umweltschäden**

Die gemeindlichen Rückstellungen für die Beseitigung von Altlasten sind zu bilden, wenn die Gemeinde verpflichtet ist, bestimmte vorhandene Altlasten zu beseitigen bzw. zu sanieren (vgl. § 36 Absatz 2 GemHVO NRW). Derartige gemeindliche Verpflichtungen können bei Grundstücken der Gemeinde oder auch für Grundstücke Dritter bestehen, wenn eine behördliche Verpflichtung zur Beseitigung der Altlasten durch die Gemeinde vorliegt. Entsprechend ist dann eine Rückstellung für die Beseitigung von Altlasten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. In den Fällen, in denen seitens der Gemeinde jedoch nur eine Absicht zur Beseitigung von Altlasten besteht, liegt noch keine ausreichende Grundlage für eine Rückstellungsbildung in der gemeindlichen Bilanz vor.

Unter dem entsprechenden Bilanzposten sind von der Gemeinde auch Rückstellungen wegen gemeindlicher Verpflichtungen zur Beseitigung anderer Umweltschäden anzusetzen (vgl. Umweltschadengesetz). Dabei gilt

entsprechend wie bei gemeindlichen Altlasten, dass für derartige gemeindliche Verpflichtungen dann eine Rückstellung für die Beseitigung von Altlasten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist, wenn eine behördliche Verpflichtung zur Beseitigung vorliegt. In den Fällen, in denen seitens der Gemeinde jedoch nur eine Absicht zur Beseitigung von aufgetretenen Umweltschäden besteht, liegt noch keine ausreichende Grundlage für eine Rückstellungsbildung in der gemeindlichen Bilanz vor.

#### **4.2.4 Die Rückstellungen für die unterlassene Instandhaltung**

Für unterlassene Aufwendungen für die Instandhaltung von Sachanlagen sind von der Gemeinde die notwendigen Rückstellungen zu bilden, soweit die Aufwendungen keinen Herstellungsaufwand für gemeindliche Vermögensgegenstände darstellen (vgl. § 36 Absatz 3 GemHVO NRW). Eine solche Rückstellungsbildung soll dazu beitragen, den Verfall von instandhaltungspflichtigen Sachanlagen zu verhindern und die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde insoweit zu sichern.

Derartige Rückstellungen sind in der gemeindlichen Bilanz mit dem Betrag anzusetzen, der voraussichtlich bei der Nachholung bzw. beim späteren Entstehen von gemeindlichen Ausgaben notwendig wird. Dazu ist durch die Vorschrift - abweichend vom Handelsrecht - keine konkrete Zeitvorgabe zur Nachholung der unterlassenen Instandhaltung festgelegt, sondern zur Ansatzbildung bestimmt worden „soweit die Nachholung der Instandhaltung hinreichend konkret beabsichtigt ist und als bisher unterlassen bewertet werden muss“. Diese Regelung wurde aus ausreichend im Sinne der eigenverantwortlichen Selbstverwaltung der Gemeinden gesehen.

#### **4.2.5 Die Rückstellungen für ungewisse Verpflichtungen**

Die Gemeinden haben auch Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden, soweit dafür keine spezielle Regelung in den Absätzen 1, 2 und 5 dieser Vorschrift getroffen worden sind (vgl. § 36 Absatz 4 GemHVO NRW). Bei den Verpflichtungsrückstellungen muss eine Verpflichtung der Gemeinde gegenüber Dritten bestehen, z. B. aufgrund von Verträgen (privatrechtliche oder öffentlich-rechtliche Vereinbarungen) oder von gesetzlichen Regelungen. Es ist dabei nicht erforderlich, dass der Dritte Kenntnis von seinem Anspruch hat. Sofern jedoch nur ungewiss ist, wem gegenüber eine Verbindlichkeit besteht oder wann sie fällig wird, so liegt darin keine Ungewissheit im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschrift über die Bildung von Rückstellungen.

Von der Gemeinde kann außerdem in eigener Verantwortung eine Geringfügigkeitsgrenze für den Ansatz von gemeindlichen Rückstellungen festgelegt werden. Dabei sollen die haushaltsmäßigen Auswirkungen berücksichtigt werden. Für die Bildung und den Ansatz von Rückstellungen für Verpflichtungen der Gemeinde gegenüber Dritten gelten grundsätzlich die nachfolgend aufgezeigten Merkmale (vgl. Abbildung).

<b>Merkmale für Rückstellungen für ungewisse gemeindliche Verpflichtungen</b>
- Die Verpflichtungen müssen dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sein.
- Es muss zukünftig wahrscheinlich eine Verbindlichkeit tatsächlich entstehen.
- Die zukünftige Inanspruchnahme wird voraussichtlich tatsächlich erfolgen.
- Die wirtschaftliche Ursache der Verbindlichkeit muss vor dem Abschlussstichtag liegen.

<b>Merkmale für Rückstellungen für ungewisse gemeindliche Verpflichtungen</b>	
-	Der zu leistende Betrag ist nicht geringfügig.

Abbildung 104 „Merkmale für Rückstellungen für ungewisse gemeindliche Verpflichtungen“

Für die Gemeinde kann es zudem im Einzelfall notwendig werden, den bilanziellen Ansatz für Verpflichtungsrückstellungen ggf. zu schätzen. Derartige Gegebenheiten müssen im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses vom Abschlussprüfer berücksichtigt werden, denn Unsicherheiten bei den Schätzungen können bedeutsame Risiken für die Gemeinde zu Folge haben. Die zur Ermittlung von bilanziellen Ansätzen für Rückstellungen vorgenommenen Schätzungen sind daher im gemeindlichen Jahresabschluss im Anhang angemessen zu erläutern. Auch ist zu beachten, dass die zulässigen Aufwandsrückstellungen nicht zu den Verpflichtungsrückstellungen gehören, denn sie stellen nur eine Verpflichtung der Gemeinde gegenüber sich selber und nicht eine Außenverpflichtung gegenüber einem Dritten dar.

#### 4.2.6 Die Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften

Von der Gemeinde sind in den Fällen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften die notwendigen Rückstellungen zu bilden (vgl. § 36 Absatz 5 GemHVO NRW). Ein schwebendes Geschäft der Gemeinde kann ein einmaliges Geschäft oder ein Geschäft auf Dauer (Dauerschuldverhältnis) sein. Ein solcher Fall liegt z. B. vor, wenn bei der Gemeinde ein zweiseitig verpflichtender Vertrag besteht, der auf einen Leistungsaustausch ausgerichtet ist und von beiden Vertragspartnern noch nicht erfüllt worden ist. Mögliche Gegenstände von derartigen schwebenden Geschäften können Lieferungen von Vermögensgegenständen, Leistungen in Form von Nutzungsüberlassungen oder ein sonstiges Tun oder Unterlassen sein. Außerdem ist für die Qualifizierung von schwebenden Geschäften wichtig, dass eine Bindungswirkung für die Vertragspartner besteht.

Der Schwebezustand eines gemeindlichen Geschäftes, bei dem ein Anspruch und eine Verpflichtung aus dem Geschäft vorliegen müssen, beginnt i.d.R. mit seinem rechtswirksamen Abschluss. Er wird durch die Erfüllung der Sachleistung beendet. Dagegen bewirkt die Erbringung der geldmäßigen Gegenleistung i.d.R. nicht die Beendigung des Schwebezustands. Damit die Gemeinde nicht verpflichtet ist, für jeden möglichen Verlust eine Rückstellungsbildung vorzunehmen, ist zudem als Abgrenzung bestimmt worden, dass Rückstellungen nur zu bilden sind, sofern der voraussichtliche Verlust für die Gemeinde nicht geringfügig sein wird. Bei der Bestimmung der Geringfügigkeitsgrenze, die in der Eigenverantwortung der Gemeinde liegt, ist auch auf die örtlichen haushaltsmäßigen Auswirkungen abzustellen. Darüber hinaus ist festzustellen, ob ein künftiger Verpflichtungsüberschuss für die Gemeinde entstehen wird (Saldo aus künftigen Aufwendungen und künftigen Erträgen) und ob das auslösende Ereignis zur Rückstellungsbildung nach Abschluss des Geschäftes liegt.

#### 4.2.7 Die Rückstellungen für drohende Verluste aus laufenden Verfahren

Die Gemeinde ist verpflichtet, für drohende Verluste aus laufenden Verfahren in ihrer Bilanz entsprechende Rückstellungen anzusetzen (vgl. § 36 Absatz 5 GemHVO NRW). Unter dem Begriff „Verfahren“ sind dabei nur gemeindliche Geschäftsvorfälle zu verstehen, sondern allgemein alle Verwaltungsvorgänge, die auf einer rechtlichen Grundlage aufbauen und von der Gemeinde im Rahmen des Verwaltungsverfahrensgesetzes des Landes Nordrhein-Westfalen durch einen gemeindlichen Bescheid abgewickelt werden, z. B. die Heranziehung Dritter zur Zahlung von Steuern, Beiträgen u.a. Als dazugehörig sind auch Gerichtsprozesse anzusehen, die wegen der gemeindlichen Geschäftsvorfälle anhängig sind, unabhängig von der gerichtlichen Instanz.

Solche Verwaltungsverfahren der Gemeinde sind als laufend zu qualifizieren, wenn ein von der Gemeinde erlassener Bescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist. Diese Sachlage ist regelmäßig gegeben, wenn im gemeindlichen Verfahren die Rechtsmittelfrist noch nicht abgelaufen ist oder diese Frist wegen eines sich daran anschließenden (anhängigen) Widerspruchs- oder Klageverfahrens noch läuft. Sofern eine solche Sachlage bei der Gemeinde besteht, sollte eine getrennte Betrachtung und Bewertung über den Verfahrensgegenstand und über das Verfahren erfolgen. Bei einem möglicherweise „drohenden Verlust“ aus dem Verfahren sollte keine Wertberichtigung der bestehenden Forderung erfolgen, solange die Gemeinde am Bestand ihrer durch Bescheid festgesetzten Forderung festhält. Die Gemeinde soll ggf. eine Rückstellung passivieren, zumal ein Bedarf für eine Rückstellungsbildung sich aus der möglichen kostenmäßigen Beteiligung der Gemeinde ergeben kann.

#### **4.3 Sonstige Rückstellungen**

Die Gemeinde darf unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ mögliche Rückstellungen für andere Zwecke nur ansetzen, soweit diese durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind (vgl. § 36 Absatz 6 Satz 1 GemHVO NRW). Mit dieser gesonderten Vorschrift wird klargestellt, dass die Gemeinde nur dann Rückstellungen für andere Zwecke bilden darf, wenn dabei die in den Vorschriften des § 36 Absatz 4 oder 5 GemHVO NRW enthaltenen Voraussetzungen erfüllt sind. Es ist daher der Gemeinde nicht erlaubt, für selbst gewählte Zwecke aus ihren örtlichen Verhältnissen heraus oder für andere äußere Umstände gesonderte Rückstellungen zu bilden.

Von diesem Verbot besteht nur dann eine Ausnahme, wenn die Bildung von besonderen Rückstellungen ausdrücklich zugelassen wird, z. B. durch fachgesetzliche Vorschriften (vgl. Regelungen im Landesabfallgesetz). Die Rechtsvorschriften für gemeindliche Umlagezahlungen und für den Gemeindefinanzausgleich sowie für die gemeindliche Steuererhebung sehen dagegen keine Rückstellungsbildung vor. Von der Gemeinde dürfen deshalb für diese Zwecke auch dann keine Rückstellungen gebildet werden, wenn sich derartige örtliche Sachverhalte ggf. unter die Bestimmungen der Vorschrift des § 36 Absatz 4 und 5 GemHVO NRW subsumieren lassen.

### **5. Rückstellungen für nicht andere Zwecke**

#### **5.1 Allgemeine Sachlage**

Durch die ausdrückliche Aufzählung der zulässigen Arten der Rückstellungen in § 36 GemHVO NRW wird klargestellt, dass die Gemeinden keine Rückstellungen für andere Zwecke bilden dürfen. Die Gemeinden sollen die Rückstellungen grundsätzlich nur für rechtliche und wirtschaftliche Leistungen bilden, die ursächlich in der Hand der Gemeinde liegen und die periodengerecht zu Aufwendungen bei der Gemeinde führen sowie nicht jährlich wiederkehrend sind. Bei gemeindlichen Geschäftsvorfällen, die auf Leistungen Dritter ohne Gegenleistungsverpflichtung der Gemeinde oder auf einseitigen Leistungen der Gemeinde an Dritte beruhen, z. B. Gewerbesteuerzahlungen, Sozialhilfeleistungen, soll erst das Entstehen der rechtlichen Verpflichtung der Gemeinde und nicht bereits das mögliche Entstehen einer wirtschaftlichen Verpflichtung beim Dritten der Anlass für eine Rückstellungsbildung bei der Gemeinde sein, sofern nicht bereits eine Forderung zu bilanzieren ist.

Die haushaltswirtschaftliche Zuordnung erfolgt immer, wenn der Gemeinde Zuwendungen von Dritten gewährt werden oder wenn gemeindliche Forderungen, die i.d.R. aus einem Leistungsbescheid der Gemeinde entstehen, zu bilanzieren sind. Sie ist bei solchen Geschäftsvorfällen der Gemeinde allgemein anerkannt und wird dort nicht infrage gestellt. Eine Rückstellungspflicht für die Gemeinde soll daher erst als entstanden anzunehmen bzw. die Zuordnung entsprechender Aufwendungen zum Haushaltsjahr erst vorzunehmen sein, wenn eine tatsächliche Verpflichtung der Gemeinde durch einen Heranziehungsbescheid einsetzt.

Der gemeindliche Ressourcenverbrauch ist objektiv betrachtet zu dem Zeitpunkt als entstanden anzusehen, wenn dieser durch einen Verwaltungsakt der Gemeinde objektiviert wird. Er ist i.d.R. auch erst zu diesem Zeitpunkt

verlässlich bewertbar ist (Bestimmung des Erfüllungszeitpunktes als Realisation der Zeit nach). Es muss somit ein konkretes Ereignis bezogen auf den Abschlussstichtag eingetreten sein bzw. vorliegen, damit bei bestimmten gemeindlichen Sachverhalten eine Rückstellungsbildung zulässig ist. Der in § 75 Absatz 2 GO NRW gesetzlich bestimmte jährliche Haushaltsausgleich erfordert in diesem Zusammenhang gemeindeübergreifend eine gleiche Handhabung durch alle Gemeinden.

## **5.2 Rückstellungen und künftige Umlagezahlungen der Gemeinde**

Für Umlagen der Gemeinde, die regelmäßig jährlich anfallen, ist die Bildung von Rückstellungen nicht zugelassen worden. Die Bildung solcher Rückstellungen würde dem haushaltswirtschaftlichen Prinzip widersprechen, regelmäßig wiederkehrenden Aufwand nur als laufenden Aufwand zu erfassen. Außerdem würde in diesen Fällen eine Rückstellungsbildung die Transparenz und Klarheit des gemeindlichen Haushalts beeinträchtigen. Eine konkrete Verpflichtung der Gemeinde besteht jedoch nicht allein wegen der rechtlichen Bindung der Gemeinde als Mitglied an den Umlageverband. Sie entsteht vielmehr jährlich aufgrund der konkreten Aufgabenerfüllung (Leistungsbringung) des Umlageverbandes und wird durch einen Heranziehungsbescheid des umlageberechtigten Dritten gegenüber den Umlagezahlern erst hinreichend konkretisiert, sodass eine Zuordnung zu dem Haushaltsjahr zu erfolgen hat, auf das sich der Festsetzungsbescheid bezieht (Erfüllungszeitpunkt).

Die Einbeziehung der Leistungsfähigkeit der Gemeinde in die Ermittlung der Höhe des Umlagebetrages, z. B. in Form der Steuerkraft der Gemeinde vor dem Umlagejahr, führt daher nicht zwangsläufig zu einer Verpflichtung der Gemeinde, den Vorjahren des betreffenden Umlagehaushaltsjahres bereits Aufwendungen aus der Umlageerhebung zuzurechnen. Es werden im Rahmen der Ermittlung des Umlagebetrages lediglich die belegbaren haushaltswirtschaftlichen Verhältnisse der Gemeinde für die Ermittlung der konkreten Höhe der Umlage herangezogen. Die Realisation des Ertrages beim Umlageberechtigten und damit das Entstehen von Aufwendungen beim Umlagepflichtigen sind daher erst zum aktuellen haushaltsjahrbezogenen Zeitpunkt möglich.

Nach den gesetzlichen Vorschriften sind die Arten und der Umfang der Leistungsfähigkeit der Gemeinde bei der Umlageermittlung zu berücksichtigen. Daher müssen Messgrößen bzw. Schlüsselgrößen für eine zutreffende Ermittlung des Umlagebetrages jeder einzelnen Gemeinde bestimmt werden. Aus diesen öffentlich-rechtlichen Gegebenheiten heraus führt erst die rechtliche Verpflichtung der Gemeinde zur Umlagezahlung zu einer wirtschaftlichen Belastung, und zwar in dem Haushaltsjahr, für das die Gemeinde durch den Umlageberechtigten zur Umlagezahlung herangezogen wird.

Eine Rückstellungsbildung würde unter Beachtung der allgemeinen Grundsätze dazu führen, dass die gesamte Umlage wirtschaftlich einem Haushaltsjahr zuzurechnen wäre, für das für den Umlageberechtigten weder ein haushaltsrechtlicher noch ein wirtschaftlicher Anspruch zur Erhebung der Umlage besteht. Zudem hat ein Umlageberechtigter, z. B. der Kreis, erst nach seiner Feststellung, dass die sonstigen Erträge die entstehenden Aufwendungen nicht decken, die Berechtigung zur Umlageerhebung (vgl. § 56 Absatz 1 KrO NRW). Dieser Sachverhalt gilt auch bei Zweckverbänden (vgl. § 19 Absatz 1 Satz 1 GkG NRW). Eine Rückstellungsbildung für Umlagezwecke ist auch deshalb nicht zugelassen worden.

Die gesetzlich nicht vorgesehene Rückstellungsbildung für gemeindliche Umlagezahlungen führt dazu, dass von der Gemeinde auch dann keine Rückstellungen gebildet werden dürfen, wenn sich örtliche Umlagesachverhalte ggf. grundsätzlich und in allgemeiner Form unter die Bestimmungen des § 36 Absatz 4 und 5 GemHVO NRW subsumieren lassen, soweit die Umlageerhebung noch nicht Gegenstand eines Verwaltungsverfahrens der Gemeinde ist (Verfahren zum Erlass eines rechtskräftigen Umlagebescheides). In den Fällen, in denen es aber nach dem Erlass eines Umlagebescheides zu einem Widerspruch des Betroffenen gegen den Bescheid bzw. zu einem Klageverfahren kommt, ist von der Gemeinde zum Abschlussstichtag zu prüfen und zu entscheiden, ob in einem solchen Fall eine Rückstellung für drohende Verluste aus laufenden Verfahren in der gemeindlichen Bilanz ange setzt werden muss, sofern der voraussichtliche Verlust nicht geringfügig sein wird.

### **5.3 Rückstellungen und Gemeindefinanzausgleich**

Der Gesetzgeber hat durch die abschließende Aufzählung der zulässigen Rückstellungsarten in der Vorschrift bestimmt, dass die Bildung von Rückstellungen für gemeindliche Leistungen im Rahmen des Gemeindefinanzausgleichs nicht zulässig ist. Die Bildung solcher Rückstellungen würde dem haushaltswirtschaftlichen Prinzip widersprechen, regelmäßig wiederkehrenden Aufwand als laufenden Aufwand des jeweiligen Haushaltsjahres zu erfassen. Eine Rückstellungsbildung unter Beachtung der allgemeinen Grundsätze könnte dazu führen, dass die gesamten gemeindlichen Leistungen im Rahmen des Gemeindefinanzausgleichs wirtschaftlich einem Haushaltsjahr zuzurechnen wären, bei dem weder ein haushaltsrechtlicher noch ein wirtschaftlicher Grund dafür besteht.

Ein Anlass zu dieser Sachlage besteht auch dadurch, dass in Nordrhein-Westfalen die Gemeinden nicht verpflichtet sind, auch nicht die finanzstarken Gemeinden, eigene Finanzmittel der allgemeinen Finanzausgleichsmasse des Landes zuzuführen, wie es z.T. in anderen Ländern die Regel ist. Auch deshalb ist eine Rückstellungsbildung für gemeindliche Leistungen im Rahmen des Gemeindefinanzausgleichs nicht zugelassen worden. Außerdem könnte wegen möglicherweise unterschiedlichen Bewertungen eine gemeindliche Rückstellungsbildung im Rahmen des Gemeindefinanzausgleichs die Transparenz und Klarheit des gemeindlichen Haushalts sowie die Vergleichbarkeit beeinträchtigen.

In den Fällen, in denen die Gemeinde eigene Finanzleistungen aufgrund des jährlichen Gemeindefinanzausgleichs erbringen muss, entsteht erst durch die rechtliche Heranziehung der Gemeinde durch einen Leistungsbescheid eine aufwandswirksame Verpflichtung der Gemeinde, sodass i.d.R. der gemeindliche Ressourcenverbrauch entsprechend dem darin festgesetzten Erfüllungszeitpunkt dem Haushaltsjahr zuzurechnen ist. Die Entscheidung, keine „Vorverpflichtung“ bzw. Zurechnung zu Vorjahren als alleinige Grundlage für eine örtliche Rückstellungsbildung aus Anlass des Gemeindefinanzausgleichs bei der Gemeinde zuzulassen, unter dem Gesichtspunkt des Ressourcenverbrauchs sachgerecht und vertretbar. Die gesetzlich nicht vorgesehene Rückstellungsbildung im Rahmen des Gemeindefinanzausgleichs führt dazu, dass von der Gemeinde auch dann keine Rückstellungen gebildet werden dürfen, wenn sich örtliche Finanzausgleichssachverhalte ggf. unter die Bestimmungen des § 36 Absatz 4 und 5 GemHVO NRW subsumieren lassen.

### **5.4 Rückstellungen und gemeindliche Steuererhebung**

Der Gesetzgeber hat durch die abschließende Aufzählung der zulässigen Rückstellungsarten in der Vorschrift bestimmt, dass die Bildung von Rückstellungen im Rahmen der jährlich wiederkehrenden gemeindlichen Steuererhebung, z.B. der Gewerbesteuer, nicht zulässig ist. Die Bildung solcher Rückstellungen würde dem haushaltswirtschaftlichen Prinzip widersprechen, regelmäßig wiederkehrenden Aufwand nur als laufenden Aufwand zu erfassen. Außerdem würde in diesen Fällen eine Rückstellungsbildung die Transparenz und Klarheit des gemeindlichen Haushalts beeinträchtigen. Auch der in § 75 Absatz 2 GO NRW gesetzlich bestimmte jährliche Haushaltsausgleich erfordert gemeindeübergreifend eine gleiche Handhabung.

Diese Gegebenheiten führen dazu, dass bei der gemeindlichen Steuererhebung das Entstehen der rechtlichen Verpflichtung und nicht bereits das mögliche Entstehen einer wirtschaftlichen Verpflichtung der Anlass für die periodengerechte Zuordnung von Steuererträgen ist. Daher ist objektiv betrachtet erst zum Erfüllungszeitpunkt ein Ressourcenaufkommen als entstanden anzusehen, weil der Vorgang durch einen Verwaltungsakt objektiviert wird und i.d.R. erst zu diesem Zeitpunkt verlässlich bewertbar ist (Bestimmung des Erfüllungszeitpunktes als Realisation der Zeit nach). Erst aus der Festsetzung oder der Fälligkeit gemeindlicher Steuern heraus eine Zurechnung der Ressourcen zu einem Haushaltsjahr vorzunehmen, ist sachgerecht und vertretbar.

Die gesetzlich nicht vorgesehene Rückstellungsbildung aus der gemeindlichen Steuererhebung führt daher dazu, dass von der Gemeinde auch dann keine Rückstellungen gebildet werden dürfen, wenn sich örtliche Steuersachverhalte ggf. unter die Bestimmungen des § 36 Absatz 4 und 5 GemHVO NRW subsumieren lassen. Kommt es aber nach dem Erlass eines gemeindlichen Steuerbescheides zu einem Widerspruch des Betroffenen gegen den Bescheid bzw. zu einem Klageverfahren ist von der Gemeinde zum Abschlussstichtag zu prüfen und zu entscheiden, ob in einem solchen Fall eine Rückstellung für drohende Verluste aus laufenden Verfahren in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden muss, sofern der voraussichtliche Verlust nicht geringfügig sein wird.

Von der Betrachtung von Steuersachverhalten aus der gemeindlichen Steuererhebung sind zudem die Sachverhalte zu trennen, durch die für die Gemeinde eine Steuerpflicht gegenüber dem Staat entsteht. In diesen Fällen ist eine Rückstellungsbildung als zulässig anzusehen, z. B. für Steuerschuldverhältnisse der Gemeinde aus ihrem „Betrieb gewerblicher Art“. Ist eine solche Rückstellungsbildung durch die Gemeinde erforderlich, ist diese auf der Grundlage der Regelungen in Absatz 4 dieser Vorschrift vorzunehmen.

## **6. Die Abzinsung von gemeindlichen Rückstellungen**

Die einzelnen Rückstellungen der Gemeinde sind nach dem Nominalwertprinzip zu bemessen bzw. zu bewerten und dürfen in Anlehnung an das Handelsrecht i.d.R. nicht abgezinst werden. Es soll gesichert werden, dass von der Gemeinde unter Beachtung des Realisationsprinzips ein entnahmefähiger Betrag (Erfüllungsbetrag) zurückgestellt wird. Zudem kann davon ausgegangen werden, dass in der Mehrzahl der gemeindlichen Rückstellungen kein verdeckter Zins enthalten ist, z. B. bei Sachleistungsverpflichtungen, bei Verpflichtungen aus Bürgschaften oder Schadenersatzleistungen.

Eine Abzinsung ist bei auch Rückstellungen für Altersteilzeit nicht zulässig, denn die Ansprüche einer Beamtin oder eines Beamten nach dem Altersteilzeitmodell stellen keine von der Gemeinde zu erbringenden abzinsbaren Versorgungsleistungen dar. Diese Sachlage wird auch dadurch deutlich, dass die Rückstellungen für Altersteilzeit unter den „Sonstigen Rückstellungen“ und nicht unter den „Pensionsrückstellungen“ in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind. Auch längerfristige Umweltschutzverpflichtungen, z. B. Rückstellungen für die Rekultivierung von Deponien, sind nicht abzuzinsen.

Diese sachlichen Vorgaben bedingen, dass bei den gemeindlichen Rückstellungen deshalb keine Trennung in Beträge für die Erfüllung der Leistungsverpflichtung und für die Kapitalnutzung vorzunehmen ist. Nur bei ihren Pensionsrückstellungen darf die Gemeinde nach Maßgabe des § 36 Absatz 1 GO NRW eine Abzinsung vornehmen, denn die gemeindlichen Versorgungsleistungen sind mit ihrem Barwert und nicht mit dem Nominalbetrag in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Bei dessen Ermittlung ist der Berechnung ein Rechnungszins von fünf Prozent zugrunde zu legen.

## **7. Auflösung und Herabsetzung der gemeindlichen Rückstellungen**

### **7.1 Die Auflösung von Rückstellungen**

#### **7.1.1 Die Auflösung, weil der Grund entfallen ist**

Das Gebot in dieser Vorschrift ist im Einklang mit dem Handelsrecht bestimmt worden. Es verpflichtet die Gemeinde, angesetzte Rückstellungen aufzulösen, wenn der Grund hierfür ganz oder teilweise entfallen ist. In den Fällen, in denen absehbar ist, dass die Gemeinde nun doch nicht zu einer Leistung verpflichtet ist (fehlende Inanspruchnahme der Gemeinde), ist die in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Rückstellung zum Abschlussstichtag ganz oder teilweise aufzulösen. Die Auflösung einer Rückstellung wegen eines nicht mehr vorhandenen Bedarfs führt zu einer Ergebniswirksamkeit und daher zu einer Erfassung als Ertrag in der Ergebnisrechnung.

Ein Wahlrecht für die Gemeinde, die Inanspruchnahme einer Rückstellung ergebniswirksam abzuwickeln, d.h. ertragswirksam aufzulösen und gleichzeitig Aufwendungen insgesamt in Höhe der erforderlichen Auszahlungen zu erfassen sowie entsprechend in ihrem Jahresabschluss nachzuweisen, besteht im Grundsatz nicht. Der Gemeinde ist eine gesonderte Erfassung ihrer Zahlungsströme im Rahmen der Finanzrechnung vorgegeben. Eine gleichzeitige ergebniswirksame Erfassung bedarf es daher nicht, denn die Zahlungsströme aus einer Inanspruchnahme einer Rückstellung sind auch unterjährig zu erfassen. Es bedarf daher keiner Überführung aus ergebniswirksamen Daten, z. B. im Rahmen einer „kaufmännischen“ Aufwandsminderung (Saldierung).

### **7.1.2 Die Auflösung aus Verzicht auf die Instandhaltung**

Das Gebot in dieser Vorschrift verpflichtet die Gemeinden, auch angesetzte Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung aufzulösen, wenn die geplanten (konkret beabsichtigten) Maßnahmen nach dem Haushaltsplan nicht umgesetzt worden sind und die dafür gebildete Rückstellung nicht mehr benötigt wird. Die Gemeinde hat in diesen Fällen regelmäßig eine Wertberichtigung beim Ansatz der betreffenden Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Bilanz vorzunehmen.

Bei der Bildung der Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung für bestimmte gemeindliche Vermögensgegenstände ist nach dem Bruttoprinzip vorzugehen, sodass der Wertansatz dieser Vermögensgegenstände nicht verändert wurde. Bei der ertragswirksamen Auflösung einer Rückstellung für unterlassene Instandhaltung muss daher wegen nicht durchgeführter Instandhaltungsmaßnahmen in entsprechender Höhe eine außerplanmäßige Abschreibung der betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstände vorgenommen werden. Diese haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen sind in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen.

### **7.1.3 Die Auflösung bei Dienstherrwechsel**

In Ausnahmefällen kann es beim Wechsel einer Beamtin oder eines Beamten zu einem anderen Dienstherrn jedoch geboten sein, sich sofort von der späteren Beteiligungsverpflichtung durch eine Ausgleichszahlung zu entlasten. Wenn in solchen Fällen die Erstattungsverpflichtung des abgebenden Dienstherrn gegenüber dem neuen Dienstherrn durch eine einmalige Leistung abgegolten worden ist, kann auf den Erhalt der vorgenommenen Rückstellung für diese früheren Bediensteten verzichtet werden. Den Aufwendungen aus der Leistung an den neuen Dienstherrn steht der Ertrag aus der Auflösung der gebildeten Pensionsrückstellung gegenüber. Für die abgebende Gemeinde besteht keine Verpflichtung mehr gegenüber dem früheren Beschäftigten und damit ist der Grund für ihre Rückstellungsbildung entfallen.

## **7.2 Die Herabsetzung von Rückstellungen**

### **7.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Das in dieser Vorschrift enthaltene Gebot verpflichtet die Gemeinde aber auch darauf zu achten, dass sie die Rückstellungen nur für die Zwecke in Anspruch nimmt, für die sie ursprünglich gebildet wurden. Dazu bietet z.B. die in den Haushaltsplan integrierte mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung eine Hilfestellung. Die Inanspruchnahme einer Rückstellung führt zu ihrer ergebnisneutralen Herabsetzung. Eine Herabsetzung von Rückstellungen erfolgt i.d.R. kann durch eine einmalige Inanspruchnahme, z. B. bei Durchführung einer Instandhaltung, für die eine Rückstellung gebildet wurde. Sie wird aber auch wegen laufender Leistungen vorgenommen, wenn die Gemeinde ab dem Eintritt ihrer Beamtin oder ihres Beamten in den Ruhestand ihre Verpflichtung zur Zahlung von laufenden Versorgungsleistungen erfüllt. Durch die Leistung von Zahlungen der Gemeinde ausgelöste Herabsetzungen von Rückstellungen berühren nur die gemeindliche Finanzrechnung.

### **7.2.2 Die Herabsetzung durch eine einmalige Inanspruchnahme**

Mit der Umsetzung der von der Gemeinde vorgesehenen Instandhaltungsmaßnahme, für die von der Gemeinde eine Rückstellung gebildet wurde, wird diese in Anspruch genommen. Dadurch ist der bilanzielle Ansatz der gebildeten Rückstellung entsprechend zu verringern. Die von der Gemeinde aus der Umsetzung entstehenden Zahlungsverpflichtungen stellen in diesen Fällen keine gemeindlichen Aufwendungen dar, sodass die Ergebnisrechnung der Gemeinde nicht berührt wird. Die von der Gemeinde zu erbringenden Zahlungen (Leistungen) sind deshalb nur über die gemeindliche Finanzrechnung abzuwickeln.

In diesem Zusammenhang ist in den Fällen, in denen die von der Gemeinde bilanzierte Rückstellung zu hoch bemessen worden ist, der nicht benötigte Anteil der gemeindlichen Rückstellung über die Ergebnisrechnung ertragswirksam aufzulösen. Ist dagegen aber die bilanzierte Rückstellung zu niedrig bemessen worden, stellt der fehlende, nicht zurückgestellte Anteil, z. B. an einer Instandhaltungsmaßnahme, für die von der Gemeinde zu erbringenden Leistungen weitere gemeindliche Aufwendungen dar, die von der Gemeinde in ihrer Ergebnisrechnung zu erfassen sind.

### **7.2.3 Herabsetzung wegen laufender Leistungen**

#### **7.2.3.1 Der Umfang der Herabsetzung**

Die Gemeinde muss ab dem Eintritt ihrer Beamtin oder ihres Beamten in den Ruhestand regelmäßig Versorgungsbezüge an diese Personen zahlen. Die in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Pensionsrückstellungen sind dann zu reduzieren, denn die Gemeinde erfüllt ihre Verpflichtung durch die Zahlung von laufenden Versorgungsleistungen. Der Umfang einer Herabsetzung der Rückstellung wird jedoch nicht ausschließlich durch die Höhe der geleisteten Zahlungen bestimmt, sondern ist unter Berücksichtigung der noch bestehenden gemeindlichen Verpflichtungen vorzunehmen. Die Ermittlung der Höhe ist daher unter Einbeziehung von versicherungsmathematischen und nicht ausschließlich nach buchhalterischen Methoden vorzunehmen.

Die mögliche Herabsetzung der Pensionsrückstellungen entsteht dadurch, dass die Gemeinde durch die Zahlung von Versorgungsbezügen insbesondere auch zeitlich einen Teil ihrer Verpflichtungen gegenüber ihren Beamtinnen und Beamten erfüllt hat (Teilerfüllung). Zum Beispiel hätte die Gemeinde bei einer Verpflichtung gegenüber einer Person über einen Zeitraum von 30 Jahren am Eröffnungsbilanzstichtag dafür den Barwert als Rückstellungsbetrag in ihrer Bilanz anzusetzen. Am folgenden Abschlussstichtag wäre dann für einen Zeitraum von 29 Jahren der Barwert anzusetzen. Diese Sachlage kann zu einer Herabsetzung von Pensionsrückstellungen führen. Der Wertansatz der Pensionsrückstellungen in der Bilanz der Gemeinde ist daher dann herabzusetzen, wenn er am Abschlussstichtag höher ist, als es dem Barwert der noch in Zukunft zu leistenden Versorgungszahlungen zu diesem Stichtag entspricht.

#### **7.2.3.2 Die Trennung von Zuführungen und Herabsetzungen**

In der Praxis werden vielfach die Pensionsverpflichtungen der Gemeinde zu jedem Abschlussstichtag nur insgesamt und nicht getrennt nach Beschäftigten und Versorgungsempfängern neu ermittelt. Das Ergebnis wird dem Bestand zum Abschlussstichtag des Vorjahres gegenübergestellt und der sich daraus ergebende Saldo ergebniswirksam. Durch die Beschäftigten der Gemeinde werden im gleichen Haushaltsjahr jedoch regelmäßig weitere Ansprüche auf künftige Versorgungsleistungen erworben. Diese Sachlage führt dazu, dass neben der Herabsetzung von Pensionsrückstellungen aufgrund der zu zahlenden Versorgungsleistungen gleichzeitig aus dem Erwerb von Ansprüchen weitere Zuführungen zur Pensionsrückstellung erforderlich werden.

Bei einer solchen Vorgehensweise muss von der Gemeinde gewährleistet werden, dass die erworbenen Ansprüche der Beschäftigten periodengerecht dem Haushaltsjahr als Aufwendungen zugerechnet werden können. Außerdem ist haushaltsmäßig eine Differenzierung nach Personalaufwendungen und Versorgungsaufwendungen unter Beachtung des Bruttoprinzips vorzunehmen (vgl. § 3 i.V.m. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW). Eine Erfassung des Saldos aus dem Gesamtbestand der Pensionsrückstellungen für die Versorgungsempfänger und die Beschäftigten durch einen Vergleich des Wertansatzes für Pensionsrückstellungen an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen in der Ergebnisrechnung genügt dabei nicht den haushaltsrechtlichen Anforderungen.

### **7.3 Ergebniswirksamkeit bei Veränderungen der Verpflichtungen**

#### **7.3.1 Herabsetzung von Pensionsrückstellungen und Aufwendungen**

Von der Gemeinde muss zu jedem Abschlussstichtag geprüft werden, ob eine Herabsetzung von Pensionsrückstellungen erfolgen kann. Der Saldo aus dem dazu notwendigen Vergleich der Barwerte der Pensionsrückstellungen zum Abschlussstichtag mit denen des vorherigen Abschlussstichtages zeigt dabei auf, ob eine Herabsetzung der Pensionsrückstellungen oder eine Zuführung zu Pensionsrückstellungen vorzunehmen ist. Die Bewertung von Pensionsrückstellungen ist darauf angelegt, die Aufwendungen der Gemeinde über die Totalperiode zu verteilen.

Die Bewertung der Pensionsrückstellungen zum Barwert statt eines Ansatzes zum Nominalwert bringt es daher mit sich, dass i.d.R. trotz einer Veränderung des Ansatzes der Pensionsrückstellungen die in einem Haushaltsjahr zu zahlenden Versorgungsbezüge die mögliche Herabsetzung des Wertansatzes für Pensionsrückstellungen übersteigen. In den Fällen, in denen in einem Haushaltsjahr die Versorgungsauszahlungen der Gemeinde die Herabsetzung des Wertansatzes für Pensionsrückstellungen übersteigen, stellen die Versorgungsauszahlungen insoweit gemeindliche Aufwendungen dar, die in der Ergebnisrechnung des betreffenden Haushaltsjahres von der Gemeinde zu erfassen sind.

#### **7.3.2 Der Verzicht auf Urlaubsansprüche und Arbeitszeitguthaben**

Aus nicht beanspruchtem Urlaub der Beschäftigten im abgelaufenen Haushaltsjahr sowie aus bestehenden Arbeitszeitguthaben der Beschäftigten entstehen für die Gemeinde am Abschlussstichtag entsprechende Verpflichtungen gegenüber ihren Beschäftigten. Deshalb müssen von der Gemeinde dafür Rückstellungen gebildet werden, wenn für die am Abschlussstichtag ermittelten o.a. Ansprüche der Beschäftigten eine Abgeltung durch Urlaub oder eine Barabgeltung vorgesehen bzw. nicht ausgeschlossen worden ist.

In den Fällen, in denen die Ansprüche der gemeindlichen Beschäftigten auf Urlaub und Arbeitszeitguthaben aus dem vergangenen Haushaltsjahr im Folgejahr durch die Gewährung von Urlaub oder Freizeit und nicht durch eine Abgeltung in Geld erfolgt, ist eine ergebniswirksame Herabsetzung der für Urlaubsansprüche und Arbeitszeitguthaben gebildeten Rückstellungen vorzunehmen. Der Umfang einer solchen Herabsetzung gebildeter Rückstellungen ist in der Ergebnisrechnung der Gemeinde zu erfassen.

### **7.4 Der Passivtausch zwischen Rückstellungen und Verbindlichkeiten**

Eine Rückstellung ist auch aufzulösen, wenn z. B. aus einer ungewissen Verbindlichkeit, die der Grund für die Rückstellungsbildung war, eine gewisse Verbindlichkeit geworden ist. Bei übereinstimmenden Beträgen erfolgt dann ein Passivtausch zwischen den Rückstellungen und den Verbindlichkeiten. Nur wenn bei einem solchen Passivtausch noch ein Teilbetrag bei der Rückstellung bestehen bleibt und kein Grund mehr für dessen Ansatz in der gemeindlichen Bilanz besteht, ist dieser Betrag ertragswirksam durch Erfassung in der Ergebnisrechnung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 88 GO NRW**

aufzulösen. Diese Sachlage erfordert, die in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückstellungen an jedem Abschlussstag zu überprüfen und ggf. anzupassen.

Die Grenzen der gemeindlichen Rückstellungsbildung werden auch dadurch bestimmt, dass Rückstellungen aufzulösen sind, wenn der Grund dafür entfallen ist (vgl. § 36 Absatz 6 Satz 2 GemHVO NRW). Wenn bei der Aufstellung der gemeindlichen Bilanz z. B. nicht mehr mit einer Inanspruchnahme zu rechnen ist, weil sich die Verhältnisse geändert haben oder neue Erkenntnisse über den Sachverhalt vorliegen, die zu einer veränderten Beurteilung führen, sind die entsprechenden Rückstellungen ganz oder teilweise aufzulösen.

In den Fällen, in denen von der Gemeinde die einzelnen Rückstellungen richtig bemessen werden, sind diese beim Eintritt der zu erbringenden Zahlungsleistungen ganz oder teilweise herabzusetzen und werden nicht ergebniswirksam. Soweit jedoch die bilanzierte Rückstellung zu hoch bemessen wurde, entfällt in Höhe des nicht benötigten Teiles der Grund der Rückstellungsbildung, sodass dieser Teil als Ertrag in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen ist. Andererseits stellt in den Fällen, in denen die Rückstellung zu niedrig bemessen worden ist, der fehlende Teil für die Gemeinde neue Aufwendungen dar, die dann in der Ergebnisrechnung zu erfassen sind.

Von der Gemeinde gebildete Rückstellungen sind grundsätzlich herabzusetzen, wenn diese wegen laufender Leistungen, z. B. Renten, in Anspruch genommen werden. Bei Gemeinden sind gebildete Pensionsrückstellungen herab zu setzen, wenn ab dem Eintritt einer Beamtin oder eines Beamten in den Ruhestand diesen Versorgungsbezüge gezahlt werden. Dadurch erfüllt die Gemeinde ihre Verpflichtungen aus der Vergangenheit, die zur Bildung von Rückstellungen geführt haben. Die Erfüllung der gemeindlichen Verpflichtungen reduziert nicht immer im gleichen Umfang den Wertansatz der Pensionsrückstellungen in der gemeindlichen Bilanz.

Eine Veränderung eines Wertansatzes ist nur dann vorzunehmen, wenn der Wertansatz höher ist als es dem Barwert der noch in Zukunft zu leistenden Versorgungszahlungen entspricht. Ob dieser Sachverhalt örtlich gegeben ist, muss von der Gemeinde zu jedem Abschlussstichtag geprüft werden. Soweit die Versorgungsauszahlungen die mögliche Herabsetzung des Wertansatzes für Pensionsrückstellungen übersteigen, stellen sie Aufwendungen dar, die in der Ergebnisrechnung des betreffenden Haushaltsjahres zu erfassen sind.

**8. Der Rückstellungsspiegel**

Es ist für die Gemeinde sinnvoll, sich im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses einen detaillierten Überblick über den Stand und die Veränderungen der Rückstellungen zum Abschlussstichtag zu verschaffen. Als Grundgliederung des gemeindlichen Rückstellungsspiegels bietet sich die Bilanzgliederung nach § 41 Absatz 4 Nummer 3 GemHVO NRW an, die im Teil A um die Veränderungen im Haushaltsjahr und in Teil B um eine zeitliche Komponente nach Laufzeiten erweitert wird. Im Teil A werden daher der Gesamtbetrag am Ende des Vorjahres, die Veränderungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr und der Gesamtbetrag am Ende des Haushaltsjahres in Bezug auf die einzelnen Arten von Rückstellungen aufgezeigt. Darüber hinaus werden im Teil B die einzelnen Arten von Rückstellungen, gegliedert nach Fristigkeiten, aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Der Rückstellungsspiegel Teil A</b>						
	Arten der Rückstellungen	Gesamt- betrag am 31.12 des Vor- jahres  EUR	Veränderungen im Haushaltsjahr			Gesamt- betrag am 31.12 des Haus- jahres  EUR
			Zufüh- rungen	Laufende Auflösung	Grund entfallen	
			EUR	EUR	EUR	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 88 GO NRW**

	(Gliederung mindestens wie in der Bilanz nach § 41 Absatz 4 Nummer 3 GemHVO NRW)					
<b>Der Rückstellungsspiegel Teil B</b>						
	Arten der Rückstellungen	Gesamt-betrag am 31.12 des Haushalts-jahres EUR	mit einer Restlaufzeit von			Gesamt-betrag am 31.12 des Vor-jahres EUR
			bis zu 1 Jahr EUR	1 bis 5 Jahre EUR	mehr als 5 Jahre EUR	
	(Gliederung mindestens wie in der Bilanz nach § 41 Absatz 4 Nummer 3 GemHVO NRW)					

*Abbildung 105 „Der Rückstellungsspiegel“*

Ein solcher Rückstellungsspiegel macht die einzelnen Wertansätze in der gemeindlichen Bilanz transparent und nachvollziehbar. Er trägt erheblich zur Übersichtlichkeit der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückstellungen bei. Die Gemeinde kann dazu auch weitere Zusatzinformationen geben, die aus örtlichen Gegebenheiten heraus sachgerecht sind.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**§ 89**  
**Liquidität**

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

(2) <sup>1</sup>Zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen kann die Gemeinde Kredite zur Liquiditätssicherung bis zu dem in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag aufnehmen, soweit dafür keine anderen Mittel zur Verfügung stehen. <sup>2</sup>Diese Ermächtigung gilt über das Haushaltsjahr hinaus bis zum Erlass der neuen Haushaltssatzung.

**Erläuterungen zu § 89:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Sicherstellung der Liquidität der Gemeinde**

Die Gemeinde hat unter Beachtung der Grundsätze der Sicherstellung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ihre gesamte Haushaltswirtschaft zukunftsbezogen auszurichten und dabei den besonderen Haushaltsgrundsatz „Sicherstellung der Liquidität einschließlich der Finanzierung der Investitionen“ zu beachten (vgl. § 75 Absatz 1 und 6 GO NRW). Das Gebot für die Gemeinde, ihre künftige Liquidität sicherstellen, beinhaltet deshalb die Aufgabe für die Gemeinde, sich ihre finanziellen Handlungsmöglichkeiten zu erhalten. Der Begriff „Liquidität“ umfasst dabei die Fähigkeit der Gemeinde, ihren Zahlungsverpflichtungen termingerecht und betragsgenau nachzukommen. In diesem Sinne ist eine gesetzliche Verpflichtung der Gemeinde sachgerecht und erforderlich, weil eine Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit der Gemeinde nur durch eine angemessene Liquiditätsplanung erreicht werden kann (vgl. § 30 Absatz 6 GemHVO NRW).

Zur Ausgestaltung der o.a. Haushaltsgrundsätze gehört daher auch die weitere gesetzliche Grundlage, dass die Gemeinde zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen bedarfsgerecht die notwendigen Kredite zur Liquiditätssicherung unter Einhaltung des in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrages aufnehmen kann, um ihren kurzfristigen Liquiditätsbedarf zu decken (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW). Die Regelungen über die Aufnahme von Krediten für Investitionen bleiben dabei von der Vorschrift über die gemeindliche Liquidität als Verstärkung und Erhaltung der Zahlungsfähigkeit unberührt (vgl. § 86 GO NRW). Für die Ausnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung besteht zudem eine zeitliche Begrenzung für die Inanspruchnahme der in der gemeindlichen Haushaltssatzung enthaltenen Ermächtigung.

Im Zusammenhang mit der gemeindlichen Liquiditätsplanung wird vielfach auch der Ausweis einer „Liquiditätsreserve“ in der Finanzrechnung gewünscht, um aufzuzeigen, dass die Gemeinde ihren Bestand an liquiden Mitteln durch Umwandlung von Finanzanlagen oder mithilfe vergleichbarer Maßnahmen kurzfristig erhöhen kann. Diese Art der Bewirtschaftung und Planung von Liquidität muss als interne Maßnahme der Gemeinde bewertet werden und ist daher für die Gemeinde nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften nicht pflichtig vorgesehen, denn sie führt i.d.R. nicht zu kassenwirksamen Einzahlungen und Auszahlungen, die in der Finanzrechnung der Gemeinde nachzuweisen sind.

Die Gemeinde kann jedoch intern und in eigener Verantwortung einen Finanzmittelfonds im Rahmen ihrer Liquiditätsplanung führen, um jederzeit einen Gesamtüberblick über ihren Bestand an Zahlungsmitteln zu erhalten, z. B. Barmittel und täglich fällige Sichteinlagen. Sie kann auch Zahlungsmitteläquivalente bewirtschaften, die kurzfristige, äußerst liquide Finanzmittel darstellen, die jederzeit umgewandelt werden können und nur unwesentlichen Wertschwankungen unterliegen. Ein gesonderter Ausweis der Liquiditätsreserve ist weder in der Finanzrechnung noch in der Bilanz der Gemeinde vorgesehen.

## 2. Einzahlungen und Auszahlungen als Rechengrößen

### 2.1 Allgemeine Grundlagen

Die Finanzrechnung der Gemeinde soll Auskunft über die tatsächliche finanzielle Lage der Gemeinde geben und dabei auch die Finanzierungsquellen sowie die Veränderung des Zahlungsmittelbestandes der Gemeinde (Liquide Mittel) aufzeigen. Dadurch stellt die Finanzrechnung eine Mittelherkunfts- und Mittelverwendungsrechnung der Gemeinde dar, bei der die Zahlungsströme ausschlaggebend sind. Aufgrund dessen kommen bei der gemeindlichen Finanzrechnung die Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Auszahlungen“ als zutreffender Buchungsstoff zur Anwendung.

Die gemeindlichen Einzahlungen und Auszahlung sind zudem unter Beachtung des Kassenwirksamkeitsprinzips in der Finanzrechnung der Gemeinde zu erfassen. Dieses Prinzip ist, vergleichbar mit der Entwicklung der Kassenkredite zu Krediten für die Liquiditätssicherung, zum Liquiditätsänderungsprinzip weiterentwickelt worden. Deshalb dürfen unter den Haushaltspositionen im Finanzplan nur Beträge in Höhe der im Haushaltsjahr voraussichtlich eingehenden oder zu leistenden Zahlungen ausgewiesen werden, die eine Änderung der Liquidität der Gemeinde bewirken.

### 2.2 Die Rechengröße „Einzahlungen“

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Einzahlungen“ wird der tatsächliche Zahlungsmittelzufluss bei der Gemeinde im Haushaltsjahr erfasst, der zu einer Erhöhung des gemeindlichen Zahlungsmittelbestandes durch den Zugang liquider Mittel, die in Form von Bargeld oder Buchgeld der Gemeinde zufließen, führt. Nicht als Einzahlung gilt die Erhöhung des Kassenbestandes der Gemeinde durch eine Barabhebung von einem Bankkonto der Gemeinde, weil dadurch der Zahlungsmittelbestand der Gemeinde insgesamt nicht verändert wird. Die Begriffspaare „Einzahlungen“ und „Einnahmen“ können im gemeindlichen Bereich wie folgt unterschieden werden:

<b>Die Rechengröße „Einzahlungen“</b>		
<b>Einzahlung</b>		
Einzahlung, die nicht gleichzeitig eine Einnahme ist	Einzahlung, die gleichzeitig eine Einnahme ist	
	Einnahme, die gleichzeitig eine Einzahlung ist	Einnahme, die nicht gleichzeitig eine Einzahlung ist
	<b>Einnahme</b>	

*Abbildung 106 „Die Rechengröße Einzahlungen“*

Es liegen beim Einsatz der Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Einnahme“ im gemeindlichen Rechnungswesen dann nicht einnahmewirksame Einzahlungen vor, wenn es in gleicher Höhe zu einer Abnahme der gemeindlichen Forderungen oder zu einer Erhöhung der gemeindlichen Verbindlichkeiten kommt.

### 2.3 Die Rechengröße „Auszahlungen“

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Auszahlungen“ wird der tatsächliche Zahlungsmittelabfluss bei der Gemeinde im Haushaltsjahr erfasst, der zu einer Verminderung des gemeindlichen Zahlungsmittelbestandes durch den Abgang liquider Mittel führt. Die Abgabe von Finanzmitteln durch die Gemeinde kann in Form von Bargeld oder Buchgeld erfolgen. Die Begriffspaare „Aufwendungen“ und „Ausgaben“ können im gemeindlichen Bereich wie folgt unterschieden werden:

<b>Die Rechengröße „Auszahlungen“</b>		
<b>Auszahlung</b>		
Auszahlung, die nicht gleichzeitig ausgabewirksam ist	Auszahlung, die gleichzeitig ausgabewirksam ist	
	Ausgabe, die gleichzeitig auszahlungswirksam ist	Ausgabe, die nicht gleichzeitig auszahlungswirksam ist
		<b>Ausgabe</b>

*Abbildung 107 „Die Rechengröße Auszahlungen“*

In diesem Zusammenhang ist festzustellen, dass beim Einsatz der Rechengrößen „Auszahlungen“ und „Ausgabe“ auch dann keine ausgabewirksamen Auszahlungen vorliegen, wenn es in gleicher Höhe zu einer zu einer Minderung der gemeindlichen Verbindlichkeiten oder zu einer Zunahme der gemeindlichen Forderungen kommt. Auch eine Verminderung des Kassenbestandes der Gemeinde durch eine Bareinzahlung auf ein Bankkonto der Gemeinde gilt nicht als gemeindliche Auszahlung, weil durch diesen Vorgang der Zahlungsmittelbestand der Gemeinde insgesamt nicht verändert wird.

## 3. Der Nachweis der Kredite zur Liquiditätssicherung

### 3.1 Allgemeine Grundlagen

Die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung führt zur Erhöhung der Zahlungsmittel der Gemeinde. Diese Kredite sind daher mit ihrem Stand zum Abschlussstichtag (Rückzahlungsbetrag) in der Finanzrechnung gesondert auszuweisen. Weil diese Kredite wegen der mangelnden unterjährigen Zahlungsfähigkeit der Gemeinde bedarfsgerecht und tagesgenau aufgenommen werden, steht deren Rückzahlungsbetrag nur zum Stichtag des Jahresabschlusses genau fest. Der Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung stellt daher eine örtliche Schätzgröße aus den Erfahrungswerten der Gemeinde dar. Daher bedarf es bei jedem Jahresabschluss eines Nachweises der Kredite zur Liquiditätssicherung in der gemeindlichen Finanzrechnung. Einer vorherigen Veranschlagung der Kredite zur Liquiditätssicherung im gemeindlichen Finanzplan bedarf es dagegen nicht (vgl. § 3 GemHVO NRW).

### **3.2 Der Nachweis in der Finanzrechnung**

Der gemeindlichen Finanzrechnung kommt die Aufgabe zu, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Finanzlage der Gemeinde, also der Einzahlungs- und Auszahlungsströme, zu vermitteln. Sie ist im NKF die dritte Säule und ein Element, das mit der im kaufmännischen Rechnungswesen bekannten „Kapitalflussrechnung“ verwandt ist. Die Finanzrechnung kann auch als eine auf die gemeindlichen Belange abgewandelte Form der in der privaten Wirtschaft gebräuchlichen Kapitalflussrechnung betrachtet werden. Die Finanzrechnung soll aussagekräftige Informationen über die tatsächliche finanzielle Lage der Gemeinde liefern. Sie bietet eine zeitraumbezogene Abbildung sämtlicher Zahlungsströme (Ein- und Auszahlungen), mit einer Darstellung der Finanzierungsquellen (Mittelherkunfts- und -verwendungsrechnung) und der Veränderung des Zahlungsmittelbestandes und beinhaltet über die Planungsvariante „Finanzplan“ die Ermächtigung für die investiven Einzahlungen und Auszahlungen.

Unter Beachtung des Bruttoprinzips sind in der gemeindlichen Finanzrechnung für sämtliche Einzahlungs- und Auszahlungsarten, jeweils Jahressummen auszuweisen, um die tatsächlichen Einzahlungen und Auszahlungen im Haushaltsjahr nach Arten aufzuzeigen (vgl. § 11 und 39 GemHVO NRW). Hierbei ist die erfolgte Änderung des Bestandes an Finanzmitteln insgesamt nachzuweisen sowie der Bestand an liquiden Mitteln festzustellen und in die Bilanz überzuleiten. Dazu sind der Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit und der Saldo aus der Investitionstätigkeit zuermitteln und daraus der Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag. Durch die Einbeziehung des Saldos aus der Finanzierungstätigkeit, der aus den Zahlungen aus der Aufnahme und der Tilgung von Krediten für Investitionen sowie auch aus Krediten zur Liquiditätssicherung entsteht, lässt sich die Änderung des Bestandes an eigenen Finanzmitteln ermitteln und in der Finanzrechnung ausweisen. Der Endbestand an Finanzmitteln ist als vorhandene liquide Mittel der Gemeinde in dem dafür vorgesehenen Bilanzposten der Schlussbilanz des Haushaltsjahres anzusetzen.

### **3.3 Der Nachweis in der Bilanz**

Die Bilanz der Gemeinde ist als Gegenüberstellung von gemeindlichem Vermögen (Aktivseite) und den Finanzierungsmitteln (Passivseite) eine auf den jährlichen Abschlussstichtag bezogene Zeitpunktrechnung und ein wesentlicher Bestandteil des doppischen Rechnungswesens im NKF. Auf der Passivseite der Bilanz werden die Verbindlichkeiten der Gemeinde und ihr Eigenkapital gezeigt (Passivierung). Dadurch wird die Mittelherkunft bzw. die Finanzierung des Vermögens offengelegt und dokumentiert. Die durch die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung entstehenden Rückzahlungsverpflichtungen führen dazu, dass auch diese Fremdmittel zu den Schulden der Gemeinde zählen.

Wegen ihrer Bedeutung als vorübergehende Unterstützung zur Leistung der gemeindlichen Auszahlungen sind die am Schluss des Haushaltsjahres noch nicht zurückgezahlten Kredite zur Liquiditätssicherung als Verbindlichkeiten in einem gesonderten Bilanzposten anzusetzen. Damit wird ein besserer Überblick über den Stand der Fremdfinanzierung der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr erreicht. Die Zuordnung der gemeindlichen Kredite zur Liquiditätssicherung zum zutreffenden Bilanzposten ist nur nach deren zweckbezogener Verwendung und nicht nach der Laufzeit der Kredite vorzunehmen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.3 GemHVO NRW). Die kurzfristigen Kredite für Investitionen der Gemeinde sind deshalb unter dem Bilanzposten "Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen" anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.2 GemHVO NRW).

### **3.4 Liquiditätskredite und Ergebnisplan**

Die Aufnahme und die Rückzahlung von gemeindlichen Krediten zur Liquiditätssicherung sind nicht Gegenstand der Veranschlagung im jährlichen Ergebnisplan der Gemeinde. Die dadurch entstehenden Einzahlungen und Auszahlungen stellen haushaltsmäßig keine gemeindlichen Erträge und Aufwendungen dar, die wirtschaftlich den

Haushaltsjahren zuzurechnen wären, in denen sie entstehen (vgl. § 11 GemHVO NRW) Sie werden deshalb nur in der gemeindlichen Finanzrechnung erfasst. Die Kreditkosten einschließlich der Zinsen stellen dagegen Aufwendungen für die Gemeinde dar. Sie muss diese Aufwendungen in ihrer Haushaltsplanung berücksichtigen und im Ergebnisplan im Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“ veranschlagen (vgl. § 2 GemHVO NRW).

#### **4. Die Schriftform bei der Abgabe von Erklärungen**

Die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung durch schuldrechtliche Verträge stellen gemeindliche Verpflichtungserklärungen dar und bedürfen daher der Schriftform (vgl. § 64 Absatz 1 GO NRW). Mit dieser gesetzlichen Vorgabe wird der Zweck verfolgt, die Gemeinde vor übereilten Erklärungen zu schützen. Sie soll sich Klarheit über den Inhalt einer neuen Verpflichtung verschaffen und die interne Entscheidungszuständigkeit klären. Die gemeindlichen Erklärungen, durch welche die Gemeinde verpflichtet werden soll, sind zudem i.d.R. vom Bürgermeister oder dem allgemeinen Vertreter und einem vertretungsberechtigten Bediensteten zu unterzeichnen, soweit es sich nicht um ein Geschäft der laufenden Verwaltung handelt. Dabei ist zu beachten, dass Erklärungen der Gemeinde, die nicht den Formvorschriften der Gemeindeordnung entsprechen, nicht die Gemeinde binden.

#### **5. Der Haushaltsgrundsatz "Wirtschaftlichkeit"**

Zur Ausgestaltung der Ausführung des gemeindlichen Haushalts gehört auch die Möglichkeit der Gemeinde zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen bedarfsgerecht die notwendigen Kredite zur Liquiditätssicherung aufnehmen zu können, um ihren kurzfristigen Liquiditätsbedarf zu decken. Diese Kredite fallen nicht unter die besondere haushaltsrechtliche Regelung, dass die Gemeinde Kredite nur aufnehmen darf, wenn eine andere Finanzierung nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzumutbar wäre (vgl. § 77 Absatz 3 GO NRW). Die Grundsätze der gemeindlichen Finanzmittelbeschaffung sind auf die Finanzierung des gemeindlichen Haushalts und nicht auf die Verstärkung der liquiden Mittel der Gemeinde zur Leistung von Auszahlungen ausgerichtet.

Die haushaltsrechtliche Einschränkung führt gleichwohl nicht dazu, dass von der Gemeinde die Kredite zur Liquiditätssicherung ohne Berücksichtigung von Wirtschaftlichkeitsaspekten aufgenommen werden können. Nach dem Haushaltsgrundsatz „Wirtschaftlichkeit“ hat die Gemeinde ihre Haushaltswirtschaft insgesamt wirtschaftlich zu führen (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Dieser Haushaltsgrundsatz erstreckt auf das gesamte haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde und ist hinsichtlich seiner Anwendung nicht eingeschränkt worden. Er endet daher in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung nicht bei der Buchführung, sondern umfasst dort auch die gemeindliche Zahlungsabwicklung (vgl. § 93 Absatz 1 GO NRW).

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Sicherstellung der gemeindlichen Liquiditätsplanung):**

#### **1.1 Die gemeindliche Liquiditätsplanung**

##### **1.1.1 Die Pflicht zur Liquiditätsplanung**

Der Haushaltsgrundsatz in § 75 Absatz 6 GO NRW, der die Gemeinde verpflichtet, ihre Liquidität einschließlich der Finanzierung der Investitionen sicherzustellen, wird durch die Regelung des Absatzes 1 dieser Vorschrift näher bestimmt. In diesem Zusammenhang wird unter dem Begriff „Liquidität“ die Fähigkeit der Gemeinde verstanden, ihren Zahlungsverpflichtungen vollständig nachzukommen. Diese haushaltsmäßige Sachlage erfordert, die Gemeinde zu einer örtlichen Liquiditätsplanung zu verpflichten, anhand derer über die Maßnahmen zur Sicherstellung der erforderlichen Zahlungen der Gemeinde bestimmt werden sollen.

Der Gemeinde bleibt es dabei eigenverantwortlich überlassen, wie konkret und in welchem Umfang sie durch die (angemessene) Liquiditätsplanung ihre Zahlungsfähigkeit sicherstellt. Aus dem Gebot zur gemeindlichen Liquiditätsplanung entsteht aber auch das Erfordernis für die Gemeinde, interne Informationspflichten zu verankern, damit die für die Liquiditätsplanung zuständige Stelle auch aus den Fachbereichen der gemeindlichen Verwaltung die notwendigen Informationen erhält, um den Liquiditätsbedarf der Gemeinde möglichst zutreffend abschätzen zu können. Bei den gemeindlichen Zahlungsströmen, die nach der Mittelherkunft und der Mittelverwendung unterteilt werden können, gilt zudem das „Kassenwirksamkeitsprinzip“, das auch als „Liquiditätsänderungsprinzip“ bezeichnet werden kann.

### **1.1.2 Die tagesgenaue Betrachtung**

Das Gebot einer Liquiditätsplanung verpflichtet aber die Gemeinde, sich täglich Kenntnisse über Zahlungsmittelzuflüsse und die Zahlungsmittelabflüsse sowie über Sicherheiten, Risiken und die Rentabilität von Anlagemöglichkeiten zu verschaffen (sog. Cash-Management). So bedarf es im Falle der Unterdeckung einer Finanzmittelbeschaffung und im Falle einer Überdeckung einer ggf. auch kurzfristigen Geldanlage. Die Gemeinde hat sowohl bei einer Finanzmittelbeschaffung als auch bei einer Geldanlage die einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorschriften zu beachten.

Zur tagesgenauen Betrachtung der gemeindlichen Liquidität gehört u.a. die Verpflichtung der Gemeinde, am Schluss eines jeden Buchungstages oder vor Beginn des folgenden Buchungstages ihre Finanzmittelkonten mit den Bankkonten abzugleichen (vgl. § 30 Absatz 4 Satz 1 GemHVO NRW). Die notwendige tägliche Abstimmung betrifft dabei den Abgleich der buchmäßigen Bestände der Finanzmittelkonten (Bestandskonten) auf der einen Seite mit den Kontoständen lt. Bankauszügen sowie den vorhandenen gemeindlichen Zahlungsmitteln auf der anderen Seite. Hierzu gehört, nach Abschluss der zahlungswirksamen Buchungsarbeiten die vorhandenen Buch- und Ist-Bestände in geeigneter Weise zu protokollieren und in die örtliche Liquiditätsplanung einzubeziehen.

### **1.1.3 Die zukunftsbezogene Betrachtung**

Im Rahmen der gemeindlichen Liquiditätsplanung gilt es auch, einen möglichst genauen Aufschluss über die künftige Liquiditätsentwicklung der Gemeinde zu erhalten. Es besteht daher ein Bedarf, eine den örtlichen Verhältnissen angepasste Finanzierungsstruktur zu erhalten und ausreichende Finanzmittel zu den Fälligkeitstermin verfügbar zu haben. Dieses Ansinnen erfordert, die gemeindliche Finanzierung durch Eigen- und Fremdkapital zu betrachten und eine unausgewogene Finanzierungsstruktur zu vermeiden. In diese Betrachtung sind deshalb insbesondere die Finanzbeziehungen zu den Kreditgebern zu betrachten, die mit ihrer Kreditvergabe andere Interessen als die Gemeinde verfolgen. Ebenso ist die zeitliche Gestaltung der Kapitalbindung sowie der Kapitalbeschaffung und der Tilgung von Darlehen nicht zu vernachlässigen, um die Zahlungsfähigkeit zu erhalten und Risiken möglichst auszuschließen.

Im Rahmen der zukunftsbezogenen Betrachtung sollte auch die Zielsetzung bestehen, den Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen für die laufende Verwaltungstätigkeit der Gemeinde so groß werden zu lassen, dass daraus die von der Gemeinde zu leistende ordentliche Tilgung erbracht werden kann, auch wenn dieses Ziel nicht ausdrücklich in der Vorschriften über die gemeindliche Finanzierungstätigkeit und die Finanzmittelbeschaffung verankert worden ist (vgl. z.B. § 77 GO NRW). Bei absehbaren Differenzen zwischen den bei der Gemeinde voraussichtlich im Haushaltsjahr eingehenden Zahlungen und den von der Gemeinde voraussichtlich im gleichen Jahr zu leistenden Zahlungen sind die Ursachen zu analysieren und sachgerechte Ausgleichs- und Anpassungsmaßnahmen einzuleiten.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 89 GO NRW**

Die Umsetzung des Gebotes zur angemessenen Liquiditätsplanung nach dieser Vorschrift soll eine tatsächliche und örtlich sorgfältige Planung bewirken, in der auch die Vorschriften über die Grundsätze über die Finanzmittelbeschaffung (vgl. § 77 GO NRW), die Regelungen über die Ergebnis- und Finanzplanung (vgl. § 84 GO NRW) sowie über die Voraussetzungen über die Aufnahme von Krediten für Investitionen (vgl. § 86 GO NRW) sowie von Krediten zur Liquiditätssicherung (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW) zu beachten sind. Nicht zu vernachlässigen sind in diesem Zusammenhang die Vorschriften über die Einziehung von Ansprüchen der Gemeinde und über den Verzicht von Ansprüchen (vgl. § 23 Absatz 3 und § 26 GemHVO NRW), die im Rahmen der Liquiditätsplanung der Gemeinde ebenfalls relevant sind.

**1.1.4 Die Zeiträume der Liquiditätsplanung**

Die gemeindliche Liquiditätsplanung muss daher entsprechend den von der Gemeinde gesetzten spezifischen Zielsetzungen und unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten ausgestaltet werden. Einige mögliche Planungszeiträume werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Zeiträume der Liquiditätsplanung</b>							
Jahr ...		Jahr ...		Jahr ...		<b>Langfristige Planung ▶</b>	
Haushaltsjahr ...		Planungsjahr ...		Planungsjahr ...		<b>Mittelfristige (fünfjährige) Planung ▶</b>	
Haushaltsjahr ...				<b>Haushaltsjahrbezogene Planung ▶</b>			
1. Quartal		2. Quartal		...		<b>Quartalsbezogene Planung ▶</b>	
Februar		...		Juni		<b>Monatsbezogene Planung ▶</b>	
...	Mi.	Do.	...	<b>Tagesgenaue Planung ▶</b>			

*Abbildung 108 „Die Zeiträume der Liquiditätsplanung“*

Der Grundsatz der Vollständigkeit sollte im Rahmen der gemeindlichen Liquiditätsplanung eine ausreichende Beachtung finden, denn je weniger Zahlungsströme von der Gemeinde in die von ihr vorgesehene Planungszeit einbezogen werden, desto ungenauer sind die Aussagen zur Liquiditätsentwicklung der Gemeinde. Auch der Grundsatz der Zeitpunktgenauigkeit ist für die Gemeinde von Bedeutung, denn die Länge des zu betrachtenden Zeitraumes sollte von ihr so gewählt werden, dass der Eintrittszeitpunkt der erwarteten Zahlungsströme hinreichend genau geschätzt werden kann. Je länger der zu betrachtende Zeitraum, desto ungenauer die Schätzung.

**1.2 Die Risikobeurteilung**

Zur gemeindlichen Liquiditätsplanung gehört aber auch die Einschätzung des Risikos, dass der Gemeinde keine kurzfristigen Liquiditätskredite zur Überbrückung von Liquiditätsengpässen mehr gewährt werden. Dieser mögliche Sachverhalt darf jedoch nicht negativ belegt werden. Er muss vielmehr als Chance für einen Neuanfang der Entschuldung verstanden werden, bei dem auch neue Instrumente zur Schuldenbegrenzung zum Einsatz kommen müssen. Es muss zudem schnellstmöglich ein Sanierungsweg beschritten bzw. eingeschlagen werden. Für

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 89 GO NRW**

die Beurteilung einer ausreichenden Liquidität bietet sich die Einrichtung eines gemeindlichen Liquiditätsrisikomessverfahrens und Liquiditätssteuerungsverfahrens durch die Gemeinde an.

Das Verfahren muss unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse der Gemeinde der Art und Komplexität der gemeindlichen Geschäftsvorfälle eine adäquate laufende Ermittlung und Überwachung des Liquiditätsrisikos und der Liquiditätslage gewährleisten sowie Risiken und Chancen möglichst im Voraus erkennen. Daher basiert ein mögliches gemeindliches Liquiditätssteuerungsverfahren auf der Beurteilung von tagesaktuellen Zahlungsströmen und nicht auf der Vornahme von Bewertungen. Die wichtigsten Inhalte dieser Verfahren nachfolgend beispielhaft aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Liquiditätsrisikomessverfahren und -steuerungsverfahren</b>	
<b>BESTANDTEILE</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Konzeption</b>	Im Rahmen der Konzeption ist das örtliche Liquiditätsrisiko zu definieren, das z. B. wegen einer möglichen Zahlungsunfähigkeit bestehen kann, aber auch Risiken der Refinanzierung unter Berücksichtigung der zeitlichen Komponente beinhaltet. Daraus sind Strategien für ein Liquiditätsrisikomanagement zu entwickeln.
<b>Beteiligungen</b>	In den Rahmen der örtlichen Verwaltungsorganisation ist das Liquiditätsrisikomanagement einzubinden und entsprechend seiner Bedeutung den Verantwortlichkeiten zuzuordnen. Dabei sind auch die örtlichen Entscheidungsstrukturen zu berücksichtigen sowie Liquiditätsrisikostراتيجien einschließlich einer Berichterstattung festzulegen.
<b>Rahmen</b>	Der Rahmen für die örtlichen Risikomess- und -steuerungssysteme muss Methoden und Messzahlen zur Risikoidentifizierung und Risikoquantifizierung enthalten. Unter einer Zeitkomponente gilt es die Zahlungsströme zu erfassen, um das Liquiditätspotential unter Verwendung von Steuerungsgrößen zu bestimmen.
<b>Tests</b>	Das örtliche Liquiditätsrisikomess- und -steuerungsverfahren bzw. die Methoden zur Risikomessung und Risikoüberwachung sind regelmäßig zu überprüfen. Insbesondere bedarf das Management der Liquiditätsrisiken einer ständigen Überwachung einschließlich der Tests, auch unter Krisenszenarien.
<b>Krisenplan</b>	Die Erkenntnisse aus den Krisenszenarien sollen in einem Krisenplan münden, der abgestufte Maßnahmen für Ereignisse enthält, die einen „Liquiditätsnotfall“ bewirken können. Dazu sind auch die dann geltenden Kommunikationswege einschließlich der Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten zu bestimmen.

*Abbildung 109 „Liquiditätsrisikomessverfahren und -steuerungsverfahren“*

Im Zusammenhang mit der Einschätzung, bei welchem Niveau ein mittleres oder ein hohes Risiko für eine nicht ausreichende Liquidität entsteht, sollten geeignete Obergrenzen für Liquiditätsrisiken wie sie vergleichsweise auch im Zinsmanagement zur Anwendung kommen, bestimmt und zudem regelmäßig überprüft werden. Außerdem bedarf es bereits im Vorfeld einer Auswahl von möglichen Maßnahmen für den Fall des Eintritts einer Gefährdung sowie für deren Beseitigung.

### **1.3 Der Liquiditätsverbund bzw. Cashpooling**

#### **1.3.1 Allgemeine Voraussetzungen**

Für die Gemeinden besteht grundsätzlich die Möglichkeit, einen Liquiditätsverbund bzw. ein Cashpooling mit einem Masteraccountkonto zwischen der Verwaltung und den Betrieben im Sinne eines Konzerns einzurichten. Durch einen solchen Liquiditätsverbund können die notwendigen Kreditaufnahmen der Gemeinde insgesamt minimiert und gegebenenfalls günstigere Konditionen erzielt werden. Die Einrichtung eines Liquiditätsverbundes steht unter dem Vorbehalt der Wirtschaftlichkeit nach § 75 Absatz 1 GO NRW, die dabei unter Berücksichtigung der örtlichen Gesamtumstände gegeben sein muss. In die Beurteilung der Zulässigkeit eines Liquiditätsverbundes ist u.a. das Verbot einzubeziehen, dass die Gemeinde kein Bankunternehmen errichten, übernehmen oder betreiben darf (vgl. § 107 Absatz 6 GO NRW). Diese Vorschrift steht der Einrichtung eines Liquiditätsverbundes bzw. eines Cashpoolings durch die Gemeinde jedoch nicht entgegen, denn ein gemeindlicher Liquiditätsverbund ist nicht als das Betreiben eines Bankgeschäftes zu bewerten.

Nach Auskunft der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) ist die Ausnahmeregelung in § 2 Absatz 1 Nummer. 7 des Gesetzes über das Kreditwesen (Kreditwesengesetz - KWG) vom [09.09.1998](#) (BGBl. I S. 2776) auch auf Gemeinden anwendbar. Durch diese getroffene Festlegung ist die Tätigkeit der Gemeinde im Rahmen eines Liquiditätsverbundes im Rahmen des Konzernprivilegs als zulässig zu betrachten. Die Nutzung des Konzernprivilegs für die Abwicklung von Geldgeschäften in einem Liquiditätsverbund der Gemeinde setzt jedoch das Bestehen einer Allein- oder Mehrheitsgesellschafterstellung der Gemeinde bei den betreffenden gemeindlichen Betrieben voraus oder die verpflichtende Einbeziehung dieser Betriebe in die Vollkonsolidierung für den gemeindlichen Gesamtabschluss (vgl. § 116 GO NRW i.V.m. § 50 GemHVO NRW ).

#### **1.3.2 Haushaltswirtschaftliche Voraussetzungen**

Bei der Einrichtung eines Liquiditätsverbundes bedarf es einer Abstimmung über die Abwicklung der Geldgeschäfte zwischen den Beteiligten und der Übernahme von Verantwortlichkeiten einschließlich über die für die Abwicklung ggf. zu beauftragende Bank. Dieses Erfordernis besteht insbesondere dann, wenn auch rechtlich selbstständige Betriebe der Gemeinde in einen solchen Liquiditätsverbund einbezogen werden. Zu einem Liquiditätsverbund gehören auch Regelungen über die eindeutige Zuordnung der jeweils bestehenden Verbindlichkeiten und Forderungen zu den Beteiligten.

Die Führung eines eigenen Verrechnungskontos durch die Gemeinde oder durch einen Betrieb ist deshalb unabdingbar. Die finanzwirtschaftliche Verantwortung kann zudem nicht alleine von der Verwaltung der Gemeinde getragen werden. Ein solcher Liquiditätsverbund darf zudem nicht dazu führen, dass die Gemeinde dann Kredite zur Liquiditätssicherung oberhalb ihres eigenen haushaltsmäßigen Bedarfs aufnimmt. Sofern die Gemeinde die Kredite zur Liquiditätssicherung nicht im Umfang des in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrages für eigene Zwecke benötigt, darf sie in Höhe des Differenzbetrages keine weiteren Kredite aufnehmen. Das Cashpooling stellt dabei keinen gemeindlichen Zweck dar, für den eine Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung durch die Gemeinde zulässig wäre.

Die Gemeinde kann aber auch selbst als „Cashpool-Führer“ auftreten. In einem solchen Fall stellen die von Dritten in den Cashpool eingebrachten Finanzmittel zwar Guthaben der Gemeinde dar, jedoch bestehen zusätzlich in gleicher Höhe auch Ansprüche der Dritten als Geldgeber, sodass entsprechende Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz zu passivieren sind. Sofern die Gemeinde nur an einem Cashpooling beteiligt ist, hat sie entsprechend der Höhe der in den Cashpool eingebrachten Finanzmittel entsprechende Forderungen gegenüber dem Cashpool zu bilanzieren.

In einem Liquiditätsverbund kann die Abwicklung der Geldgeschäfte auch durch die Verwaltung der Gemeinde erfolgen. In diesen Fällen tritt die Gemeinde im Rahmen des Liquiditätsverbundes als „innere“ Bank für die rechtlich selbstständigen Betriebe auf. Die Gemeinde muss dann dafür Sorge tragen, dass in ihrer Finanzbuchhaltung die Finanzgeschäfte aufgrund der „Cashpool-Führung“ von den eigenen haushaltsbezogenen Geschäftsvorfällen und der Zahlungsabwicklung sachlich ausreichend abgegrenzt und buchungsmäßig getrennt verarbeitet werden.

### **1.3.3 Beachtung des europäischen Beihilferechts**

Bei der Ausgestaltung eines Liquiditätsverbundes sind die Vorgaben des europäischen Beihilferechts zu beachten. Es ist auch unter beihilferechtlichen Erwägungen insbesondere die eindeutige Zuordnung der finanziellen Mittel zu den jeweiligen Beteiligten im Liquiditätsverbund sicherzustellen. Außerdem darf durch die Inanspruchnahme des Liquiditätsverbundes kein beihilferechtlich unzulässiger Liquiditätszuwachs erfolgen. Als beihilferechtlich zulässig wären z. B. die finanziellen Vorteile aus dem Liquiditätsverbund anzusehen, die bei gemeindlichen Betrieben im Rahmen von Ausgleichsleistungen für die Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse entstehen. In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde sicherzustellen, dass die Beteiligten finanzielle Vorteile aus dem Liquiditätszuwachs zur Subventionierung wirtschaftlicher Tätigkeit verwenden. Die Betriebe können die finanziellen Vorteile des Liquiditätsverbundes grundsätzlich nur zu marktgerechten Konditionen oder im Rahmen der Freistellungsverordnung für „De-minimis“-Beihilfen in Anspruch nehmen.

### **1.4 Auftragsvergabe und Liquiditätsplanung**

Im Rahmen eines Vergabeverfahrens sollte die Gemeinde ihre haushaltsmäßige Planung der voraussichtlichen Umsetzung der gemeindlichen Maßnahme bereits beginnen. Dazu gehört nicht nur die haushaltsmäßige Einbeziehung der Maßnahme in die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung der Gemeinde, sondern auch in die örtliche Liquiditätsplanung, denn die Gemeinde hat ihre Liquidität einschließlich der Finanzierung ihrer Investitionen sicherzustellen (vgl. § 75 Absatz 6, § 84 und § 89 Absatz 1 GO NRW i.V.m. § 30 Absatz 6 GemHVO NRW). In diesem Zusammenhang mit der gemeindlichen Auftragsvergabe sollte auch das Forderungssicherungsgesetz Beachtung finden, denn danach kann z. B. ein Unternehmer vom Besteller eine Abschlagszahlung verlangen. Diese Zahlung darf auch von der Gemeinde nicht verweigert werden, selbst dann nicht, wenn (unwesentliche) Mängel beim angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstand bestehen (vgl. § 632a BGB).

### **1.5 Die Beauftragung Dritter**

Die Gemeinde kann Dritte damit beauftragen, sie bei der Verwaltung der gemeindlichen Finanzmittel fachlich zu beraten oder zu unterstützen. Sie kann sie sogar beauftragen, die gemeindlichen Finanzmittel zu verwalten, in dem die Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung durch eine Stelle außerhalb der Gemeindeverwaltung erledigt werden (vgl. § 94 GO NRW). In allen diesen Fällen ist die Gemeinde verpflichtet, eine wirksame Kontrolle gegenüber den Dritten sicherzustellen. Sie hat in jedem Fall zu gewährleisten, dass insbesondere die ihr gesetzlich zugewiesenen Aufgaben in ihrer Verfügungs- und Entscheidungsbefugnis verbleiben, denn sie trägt weiterhin die Gesamtverantwortung für eine ordnungsgemäße Finanzbuchhaltung.

### **1.6 Der Liquiditätsspiegel**

Die Gemeinde muss sich nicht eines ausgefeilten Liquiditätsrisikomessverfahrens bzw. Liquiditätssteuerungsverfahrens bedienen, sondern kann auch alternative Verfahren zur Sicherung der gemeindlichen Liquidität nutzen. Einen Einstieg, um sich einen zeitbezogenen Überblick über die verfügbaren Zahlungsmittel und der abrufbaren Forderungen und Zahlungsverpflichtungen zu verschaffen, bietet ein Liquiditätsspiegel. Ein solcher Liquiditäts-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 89 GO NRW**

spiegel trägt zur Übersicht bei der Liquiditätssteuerung der Gemeinde bei. Er ist ein internes Instrument, das nicht zum gemeindlichen Jahresabschluss gehört, auch wenn dadurch die kurz- und mittelfristige Finanzlage der Gemeinde noch besser transparent und nachvollziehbar gemacht wird.

Bei einem gemeindlichen Liquiditätsspiegel stehen anders als beim Forderungsspiegel und Verbindlichkeitspiegel die Auswirkungen auf die Finanzmittel der Gemeinde aus dem Kassenwirksamkeitsprinzip sowie dem Fälligkeitsprinzip im Vordergrund der Betrachtung. Damit müssen einem Liquiditätsspiegel insbesondere die kurzfristigen Zahlungserfordernisse berücksichtigt werden. Durch die Einstellung der Ansprüche und Zahlungsverpflichtungen in ein Zeitraster wird ein Überblick erreicht, durch den das gemeindliche Finanzmanagement und die notwendige Liquiditätssicherung unterstützt werden. Das nachfolgende Schema zeigt die mögliche Gliederung für einen gemeindlichen Liquiditätsspiegel auf (vgl. Abbildung).

<b>Der Liquiditätsspiegel Teil A</b>						
<b>Arten der Zahlungsmittel und Zahlungs- verpflichtungen</b>	<b>Stand (Betrag) am 31.12 des Vor- jahres</b>	<b>Veränderungen im Haushaltsjahr nach Fälligkeit</b>				
		täglich bis zu 1 Monat	über 1 Monat bis zu 3 Monaten	über 3 Monate bis zu 6 Monaten	über 6 Monate bis zu 12 Monaten	
EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
(Gliederung detaillierter als in der Bilanz nach § 41 Absatz 3 Nrn. 2.2 - 2.4 und Absatz 4 Nr. 4 GemHVO NRW)						
<b>Der Liquiditätsspiegel Teil B</b>						
<b>Arten der Zahlungsmittel und Zahlungs- verpflichtungen</b>	<b>Stand (Betrag) am 31.12 des Haus- halts- jahres</b>	<b>Veränderungen bei einer Fälligkeit von</b>			<b>Hin- weise</b>	
		bis zu 1 Jahr	1 bis 5 Jahre	mehr als 5 Jahre		
EUR	EUR	EUR	EUR	EUR		
(Gliederung detaillierter als in der Bilanz nach § 41 Absatz 3 Nrn. 2.2 - 2.4 und Absatz 4 Nr. 4 GemHVO NRW)						

*Abbildung 110 „Der Liquiditätsspiegel“*

Die Gemeinde kann das Schema des aufgezeigten Liquiditätsspiegels auf ihre Bedürfnisse übertragen und unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten weiter ausgestalten. Sie kann dazu auch weitere Informationen geben, die von örtlicher Relevanz sind. Ein solcher gemeindlicher Liquiditätsspiegel muss grundsätzlich in kurzen Zeitabständen, ggf. täglich, von der Gemeinde fortgeschrieben werden.

## **2. Zu Absatz 2 (Kredite zur Liquiditätssicherung):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung):**

#### **2.1.1 Voraussetzungen für die Kredite zur Liquiditätssicherung**

Dem gesetzlichen Gebot, die Zahlungsfähigkeit durch eine angemessene Liquiditätsplanung sicherzustellen, kann die Gemeinde nur nachkommen, wenn es ihr ermöglicht wird, bei Bedarf und zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen im notwendigen Umfang ihre Zahlungsmittel durch Kredite zu verstärken. Die Vorschrift enthält daher die zur Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung notwendige gesetzliche Grundlage für die Gemeinde. Diese Kredite unterliegen als kassenmäßige Verstärkungsmittel einer gesonderten Festsetzung in Form eines Höchstbetrages in der gemeindlichen Haushaltssatzung (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW). Durch die Aufnahme dieser Kredite wird daher auch nicht der in der gemeindlichen Haushaltssatzung festzusetzende Kreditrahmen für Kredite für Investitionen berührt (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1 c GO NRW).

Die Kredite zur Liquiditätssicherung sind zudem nicht als "Einnahmen aus Krediten" im gemeindlichen Finanzplan zu veranschlagen (vgl. § 3 GemHVO NRW). Sie stellen keine Haushaltsmittel für die Gemeinde dar, auch wenn die gemeindlichen Zahlungen aus der Aufnahme und der Tilgung dieser Kredite in der Finanzrechnung der Gemeinde nachzuweisen sind (vgl. § 39 Satz 4 GemHVO NRW). Sie dienen lediglich der Verstärkung der gemeindlichen Zahlungsmittel. Unabhängig von der haushaltsrechtlichen Einordnung fallen diese gemeindlichen Finanzmittel jedoch unter den bankrechtlichen Kreditbegriff. Von der Gemeinde werden daher die „Kredite zur Liquiditätssicherung“ wie andere Kredite aus der allgemeinen Geldwirtschaft aufgenommen. Der Begriff des Kredites ist daher auch von dort für diese gemeindlichen Finanzmittel übernommen worden. Er entspricht zudem dem Darlehensbegriff nach §§ 488 BGB. Dabei umfasst er bei der Gemeinde nur die Geldschulden und nicht darlehensweise empfangene Sachen (vgl. §§ 607 ff. BGB).

Die Gemeinde nimmt die Kredite zur Liquiditätssicherung eigenverantwortlich als Darlehen im Sinne des Privatrechts auf. Ihr obliegt dabei auch die Entscheidung, bei welchem Kreditgeber sie solche Kredite aufnimmt. Es ist dazu nicht vorgegeben worden, welchen Formen für die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung durch die Gemeinde zulässig sind. Vor der Aufnahme eines Kredites zur Liquiditätssicherung müssen jedoch bestimmte Voraussetzungen bei der Gemeinde erfüllt sein (vgl. Abbildung).

<b>Die Voraussetzungen bei Krediten zur Liquiditätssicherung</b>	
-	Bei der Gemeinde muss zum Zahlungszeitpunkt ein konkreter Bedarf zur Leistung von Auszahlungen bestehen.
-	Bei der Gemeinde stehen zum Zahlungszeitpunkt für die zu leistenden Auszahlungen keine anderen Finanzmittel aus Einzahlungen und Geldanlagen aktuell zur Verfügung.
-	Bei der Gemeinde ist zum Zahlungszeitpunkt der in der Haushaltssatzung festgesetzte Höchstbetrag noch nicht überschritten (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW).

*Abbildung 111 „Die Voraussetzungen bei Krediten zur Liquiditätssicherung“*

Die gemeindlichen Kredite zur Liquiditätssicherung haben als kurzfristige Kredite grundsätzlich eine Laufzeit von einem Monat bis zu zwölf Monaten (Termingeldaufnahmen). Für diese Kredite kann in einem beschränkten Umfang von der Gemeinde ggf. auch eine mehrjährige Zinsbindung vereinbart werden, wenn ein „Grundbestand“ solcher Kredite auf Dauer besteht, weil diese Schulden von der Gemeinde in absehbarer Zeit nicht endgültig getilgt werden können. Die Gemeinde hat die aufgenommenen Kredite zur Sicherstellung der Liquidität unter einem gesonderten Bilanzposten anzusetzen sowie im Verbindlichkeitspiegel auszuweisen (vgl. § 41 Absatz 4 und § 47 GemHVO NRW). Sie dabei zur weiteren Erläuterung im Anhang die Kredite zusätzlich z. B. nach Kreditgebern, nach ihrer Herkunft (Inland oder Ausland) sowie nach ihrer Ausgabe in Euro oder in einer Fremdwährung unterscheiden.

Bei diesen kurzfristigen Krediten zur Liquiditätssicherung wird regelmäßig zwischen Festbetragskrediten und Kontokorrentkrediten unterschieden. Bei einem Festbetragskredit verpflichtet sich die Gemeinde vertraglich, ein kurzfristiges Darlehen mit einem bestimmten Betrag für eine festgelegte Zeit in Anspruch zu nehmen. Bei einem Kontokorrentkredit wird dem Kontoinhaber das Recht eingeräumt, sein Konto bis zu einer vorher bestimmten Höhe zu überziehen (Rahmenkredit). Dieser zuletzt genannte Kredit gilt mit der tatsächlichen Überziehung des Kontos (Minusbestand) als aufgenommen. Jeder Zahlungsvorgang über dieses Konto verändert dann die Höhe des in Anspruch genommenen kurzfristigen Überziehungskredits. Daneben wird der kurzfristige Liquiditätsbedarf der Gemeinde aber auch über Tagesgeldaufnahmen befriedigt.

In diesem Zusammenhang muss von der Gemeinde örtlich auch die Form der Verwaltung der gemeindlichen Schulden geklärt und organisiert werden. Diese Tätigkeiten unterliegen haushaltsmäßig dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit. Die Schuldenverwaltung kann dabei für Finanzmittel und Finanzinstrumente verantwortlich sein und daher als Aufgabe auch Finanzgeschäfte haben, die mit den Krediten für Investitionen und den Krediten zur Liquiditätssicherung zusammenhängen sowie ggf. weitere Geldgeschäfte, die darüber hinausgehen. Es muss dabei ein Überblick über die gemeindlichen Verbindlichkeiten im Sinne eines Schuldbuches bestehen, das auch der Dokumentation dient und fortzuschreiben ist.

### **2.1.2 Der Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung**

Der Rat der Gemeinde hat im Rahmen seines Budgetrechts einen Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung in der Haushaltssatzung festzusetzen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer. 3 GO NRW). Diese Ermächtigung beinhaltet das Recht für die gemeindliche Verwaltung, bei einem Bedarf innerhalb des Haushaltsjahres die notwendigen Kredite zur Liquiditätssicherung in diesem vom Rat gesetzten Rahmen aufzunehmen. Der satzungsrechtliche Höchstbetrag sollte möglichst so bemessen sein, dass dieser Betrag im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht überschritten wird.

Der jahresbezogene Bedarf an Krediten zur Liquiditätssicherung, der zur Erfüllung der Zahlungsverpflichtungen im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im neuen Haushaltsjahr benötigt wird, ist im Zeitpunkt der gemeindlichen Haushaltsplanung i.d.R. nicht betragsgenau bestimmbar. Oftmals ist er von verschiedenen, meistens erst im Ablauf des Haushaltsjahres auftretenden Faktoren abhängig, sodass der tatsächliche Liquiditätsbedarf der Gemeinde sich regelmäßig nur tagesaktuell ergibt. Der mögliche Bedarf an kurzfristigen Krediten für das Haushaltsjahr ist daher zu schätzen. Die Gemeinde hat dabei ist zu berücksichtigen, dass im Haushaltsjahr möglicherweise mehrere Kredite nebeneinander bestehen können, sodass es gilt, einen rahmenmäßigen Höchstbetrag für die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung für das Haushaltsjahr zu bestimmen. Daraus entsteht für die Gemeinde eine unterjährige Überprüfungspflicht, ob der in der Haushaltssatzung festgesetzte Höchstbetrag nicht überschritten wurde und nicht für andere Zwecke verwendet wird. Die einzelnen Kreditaufnahmen sind dabei nur dann nominal zusammenzurechnen, wenn sie sich zeitlich überschneiden.

In den Höchstbetrag dürfen zudem nur die Kreditaufnahmen für die eigenen haushaltsmäßigen Auszahlungsverpflichtungen und nicht eine Kreditaufnahme für andere Zwecke einfließen, z. B. nicht zur Verstärkung der Liquidität.

tät in einem Liquiditätsverbund. Bei der Gemeinde entstehen dabei derartige Zahlungsverpflichtungen regelmäßig aus ihrer laufenden Verwaltungstätigkeit, der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit. Vielfach kann dabei diese Verpflichtung nur mithilfe von Liquiditätskrediten erfüllt werden. Diese Kredite stellen keine Haushaltsmittel für die Gemeinde dar, auch wenn die gemeindlichen Zahlungen aus der Aufnahme und der Tilgung dieser Liquiditätskredite in der Finanzrechnung der Gemeinde nachzuweisen sind (vgl. § 39 Satz 4 GemHVO NRW). Sie dienen lediglich der Verstärkung der gemeindlichen Zahlungsmittel. Die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung durch die Gemeinde führt daher dazu, dass die Gemeinde haushaltsmäßig ihren Liquiditätsbedarf nicht ausreichend durch Einzahlungen sichergestellt hat (vgl. § 75 Absatz 7 GO NRW).

Die Gemeinde muss daher haushaltsmäßig insbesondere prüfen, ob neue Verpflichtungen aus einer Veranschlagung im gemeindlichen Finanzplan von ihr entsprechend der haushaltsrechtlichen Grundsätze erfüllt werden können. So ist z. B. das Eingehen einer neuen Zahlungsverpflichtung der Gemeinde, die nur durch die Aufnahme zusätzlicher Kredite zur Liquiditätssicherung erfüllt werden kann, regelmäßig nicht als zulässig anzusehen. Diese Sachlage gilt auch dann, wenn aus dem örtlichen Geschäftsvorfall der Gemeinde keine Aufwendungen für die Gemeinde entstehen. Der ermittelte Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung ist in der gemeindlichen Haushaltssatzung festzusetzen. Am Ende eines Haushaltsjahres bei der Gemeinde noch bestehende Kredite zur Liquiditätssicherung sind in den Höchstbetrag des folgenden Haushaltsjahres einzubeziehen, denn die Ermächtigung für Kredite zur Liquiditätssicherung gilt grundsätzlich nur für das Haushaltsjahr. Sie besteht darüber hinaus nur dann fort, wenn noch keine Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr vom Rat der Gemeinde erlassen bzw. beschlossen worden ist.

### **2.1.3 Kredite zur Liquiditätssicherung und Haushaltsplan**

Die Kredite zur Liquiditätssicherung werden von der Gemeinde wegen ihrer mangelnden Zahlungsfähigkeit und nicht wegen eines Jahresfehlbetrages in der gemeindlichen Ergebnisrechnung aufgenommen. Es besteht daher kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Sicherung der Zahlungsfähigkeit durch einen Liquiditätskredit und den im Haushaltsplan veranschlagten Erträgen und Aufwendungen. Ein negativer Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit im Finanzplan (vgl. § 3 GemHVO NRW) macht zwar deutlich, dass die Gemeinde im Haushaltsjahr voraussichtlich Kredite zur Liquiditätssicherung benötigt, dieser stellt jedoch nicht zwingend gleichzeitig auch den Betrag dar, der tatsächlich insgesamt zur Aufrechterhaltung der gemeindlichen Zahlungsfähigkeit im Haushaltsjahr benötigt wird.

Der täglich zu ermittelnde Liquiditätsbedarf und das daraus ggf. entstehende Erfordernis, Kredite zur Liquiditätssicherung aufzunehmen und auch unterjährig wieder zurückzuzahlen, bringen es mit sich, dass eine zum Stichtag des Jahresabschlusses möglicherweise noch bestehende Rückzahlungsverpflichtung im Rahmen der Haushaltsplanung betragsmäßig nicht genau vorher bestimmbar ist. Dieser Sachverhalt und die Sachlage, dass die Einzahlungen aus Krediten zur Liquiditätssicherung keine haushaltsmäßigen Finanzierungsmittel darstellen, ist u.a. der Anlass dafür, auf die Vorgabe einer Veranschlagung von Krediten zur Liquiditätssicherung im gemeindlichen Finanzplan zu verzichten.

Der entbehrlichen Veranschlagung im gemeindlichen Finanzplan steht jedoch ein Nachweis der Zahlungen in der gemeindlichen Finanzrechnung als in Anspruch genommene „Betriebsmittel“ zur Sicherung der gemeindlichen Liquidität gegenüber. Die Gemeinde muss außerdem eine zum Abschlussstichtag des Jahresabschlusses bestehende Rückzahlungsverpflichtung aus der Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung im Haushaltsjahr betragsmäßig in der gemeindlichen Finanzrechnung nachweisen. Sie muss gleichzeitig diese Rückzahlungsverpflichtung in der gemeindlichen Bilanz unter dem Posten „Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung ansetzen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.3 GemHVO NRW). Es wird dadurch nachvollziehbar, in welchem Umfang noch Verpflichtungen der Gemeinde aus der Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung bestehen.

## **2.1.4 Kredite zur Liquiditätssicherung in fremder Währung**

### **2.1.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde kann aus Wirtschaftlichkeitserwägungen heraus auch Kredite in fremder Währung aufnehmen, d. h. das Kreditvolumen wird nicht in Euro bemessen und kommt in dieser Währung zur Auszahlung, sondern in einer anderen Währung, z. B. Schweizer Franken, Japanischer Yen. Auch kann ein in fremder Währung aufgenommenem Kredit gleichwohl in Euro zur Auszahlung kommen. In diesen Fällen hat die Gemeinde wegen möglicher Wechselkurschwankungen während der Laufzeit des Kredites besondere Anforderungen bei der Risikoabwägung und Risikovorsorge zu erfüllen, insbesondere dann, wenn mit der Kreditaufnahme ein Währungsswap oder ein kombinierter Zins- und Währungsswap verbunden wurde.

Zur Vorbereitung einer Entscheidung über die Aufnahme von Krediten in fremder Währung sind deshalb unter Berücksichtigung der örtlichen Bedürfnisse die Entscheidungs- und Auswahlkriterien sowie die Zinssicherungsinstrumente durch die Gemeinde im Einzelnen zu bestimmen. Sie hat die dafür notwendigen Informationen und Daten einzuholen. Diese Aufgabe enthält für die Gemeinden insbesondere die Verpflichtung, sich Kenntnisse über Sicherheiten und Risiken im Vergleich zu einer anderen Kreditaufnahme zu verschaffen. Die Kreditaufnahme in fremder Währung erfordert wegen des möglichen Wechselkursrisikos von Fremdwährungen außerdem eine laufende eigenverantwortliche „Kontrolle“ über die Abwicklung des Kreditgeschäftes während seiner Laufzeit. Es ist in diesen Fällen nicht ausreichend, wenn die Kontrolle nur einmal jährlich von der Gemeinde vorgenommen oder sie vollständig einem Dritten übertragen wird.

### **2.1.4.2 Die Risikovorsorge**

Bei der Aufnahme von Krediten in fremder Währung muss von der Gemeinde geprüft werden, ob für die gesamte Laufzeit dieses gemeindlichen Geschäftes die Gleichwertigkeitsvermutung besteht. Dabei muss grundsätzlich von der Gefahr einer Vermögensminderung für die Gemeinde ausgegangen werden, sodass abhängig von der Höhe des Wechselkursrisikos von der Gemeinde eine Risikovorsorge vorzunehmen ist (vgl. RdErl. vom 09.10.2006). Mit einer solchen Risikovorsorge wird bezweckt, dass die wirtschaftlichen Vorteile der Gemeinde aus der Aufnahme von Krediten in fremder Währung nicht bereits zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses vollständig für Zwecke des gemeindlichen Haushalts abgeschöpft werden.

Die gemeindliche Risikovorsorge soll deshalb darin bestehen, dass ein Teil der wirtschaftlichen Vorteile gegenüber einer Kreditaufnahme in Euro-Währung erst zu einem späteren Zeitpunkt bzw. nach vollständiger Tilgung des Fremdwährungskredits realisiert wird. In der Zeit davor kann für die Gemeinde aus dem Wechselkursrisiko eine ungewisse Außenverpflichtung bestehen, die es zu bilanzieren gilt. Die Gemeinde soll im Zeitpunkt der Kreditaufnahme in Fremdwährung als „Absicherung des Fremdwährungsrisikos“ eine entsprechende Rückstellung bilden. Diese Rückstellung soll solange bilanziert werden, bis gesichert ist, dass sich das Fremdwährungsrisiko der Gemeinde nicht mehr realisiert. Dies ist i.d.R. erst nach Ablauf des Darlehensvertrages bzw. nach Rückzahlung des aufgenommenen Fremdwährungskredites der Fall und nicht abhängig von den vereinbarten Zinsbindungsfristen.

Die Risikovorsorge ist dabei von der Gemeinde unter Berücksichtigung des bestehenden Fremdwährungsrisikos zu bemessen. Sofern keine konkreten Anhaltspunkte für die Bestimmung der Höhe der notwendigen Risikovorsorge vorliegen, ist die Rückstellung mit einem Betrag in Höhe der Hälfte des Zinsvorteils der Gemeinde aus ihrer Kreditaufnahme in ausländischer Währung anzusetzen. Die Rückstellung ist nach Wegfall des Fremdwährungsrisikos ertragswirksam aufzulösen. Weitere Hinweise enthält der Runderlass des Innenministeriums über Kredite und kreditähnliche Rechtsgeschäfte der Gemeinden (GV) vom 09.10.2006 (SMBl. NRW. 652).

### **2.1.5 Kredite zur Liquiditätssicherung und Kapitalanlage**

Eine gemeindliche Kapitalanlage entsteht i.d.R. aus der Hingabe von vorhandenen liquiden Mitteln (Geldbeträgen) der Gemeinde, die in eine Finanzanlage umgewandelt werden. Dieser Vorgang stellt wie die Umwandlung von vorhandenen liquiden Mitteln der Gemeinde in Sachanlagen haushaltsrechtlich eine Investition dar. Die von der Gemeinde erworbene Kapitalanlage ist einerseits als Finanzanlage in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Andererseits ist der daraus entstandene Zahlungsvorgang in der gemeindlichen Finanzrechnung unter der Haushaltsposition „Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen“ nachzuweisen (vgl. § 3 Absatz 1 Nummer 23 GemHVO NRW).

Der aus dem Erwerb einer Kapitalanlage entstehende Zahlungsbedarf bei der Gemeinde könnte den Schluss zu lassen, dass dadurch auch eine Finanzierung der Kapitalanlage durch Kredite zur Liquiditätssicherung zulässig wäre. Diese Möglichkeit besteht jedoch nicht. Die haushaltsmäßige Einordnung des Erwerbs der Kapitalanlage als Investition erfordert auch haushaltsrechtlich zulässige Deckungsmittel. Diese Voraussetzung wird durch Kredite zur Liquiditätssicherung, die als Betriebsmittel nur der Verstärkung der gemeindlichen Zahlungsmittel dienen nicht erfüllt, sodass diese Kredite bereits aus diesem Grund nicht für den Erwerb einer Kapitalanlage eingesetzt werden dürfen.

Die Gemeinde kann bei fehlenden Eigenmitteln eine Kapitalanlage nur dann mithilfe von Fremdmitteln erwerben, wenn die aus der Kapitalanlage künftig verfügbaren liquiden Mittel für gemeindliche Investitionen eingesetzt werden. In solchen Fällen ist es für die Gemeinde zulässig, dafür unter Beachtung der Vorgaben auch Kredite für Investitionen aufzunehmen (vgl. § 86 GO NRW). Sofern die anzusammelnden Finanzmittel jedoch später für laufende Zwecke im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung eingesetzt werden sollen, ist eine Fremdfinanzierung über Kredite für Investitionen ausgeschlossen. In solchen Fällen können dann als Ersatz keine Kredite zur Liquiditätssicherung eingesetzt, weil diese lediglich Betriebsmittelcharakter haben.

### **2.1.6 Die bankrechtliche Kundeneinstufung**

Bei der gemeindlichen Kreditaufnahme am Kreditmarkt ist u.a. auch das Finanzmarktrichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 16.07.2007 (BGBl. I S. 1330) nicht unbeachtlich. Nach diesem Gesetz sind die Banken als Wertpapierdienstleistungsunternehmen verpflichtet, ihre Kunden, also auch die Gemeinde, anhand der gesetzlich vorgegebenen Kriterien zu klassifizieren. Diese Einstufung hat Auswirkungen auf die Bankleistungen gegenüber der Gemeinde, denn die Bank hat das Anlegerschutzniveau und die Grundsätze für die Ausführung von Aufträgen in Finanzinstrumenten zu beachten. Ein Wertpapierdienstleistungsunternehmen, das eine Anlageberatung oder eine Finanzportfolioverwaltung vornimmt, muss von seinem Kunden alle Informationen einholen über Kenntnisse und Erfahrungen der Kunden in Bezug auf Geschäfte mit Finanzinstrumenten, über Anlageziele und ihre finanziellen Verhältnisse, um dem Kunden das für ihn geeignete Finanzinstrument empfehlen zu können. Dazu gehört, dass der Kunde auch die mit einem solchen Geschäft verbundenen Anlagerisiken versteht.

Ein Wertpapierdienstleistungsunternehmen darf es im Zusammenhang mit einer Anlageberatung kein Finanzinstrument empfehlen oder im Zusammenhang mit einer Finanzportfolioverwaltung keine Empfehlung abgeben, solange es nicht die erforderlichen Informationen über die Gemeinde als Kunden erlangt (vgl. die Einzelvorschriften des o.a. Gesetzes). Es besteht zudem für ein Wertpapierdienstleistungsunternehmen gegenüber der Gemeinde die Pflicht, die Gemeinde ggf. auch über mögliche Probleme zur Ausführung der gemeindlichen Aufträge unter Anwendung der Grundsätze der bestmöglichen Ausführung zu unterrichten. Die Gemeinde hat zudem bei ausreichenden finanzwirtschaftlichen Kenntnissen und Erfahrungen die Möglichkeit, sich auch als professioneller Kunde einstufen zu lassen (vgl. Abbildung).

<b>Die Einstufung der Gemeinde als professioneller Kunde</b>	
Die Einstufung eines Privatkunden als professioneller Kunde nach § 31a Absatz 7 Satz 1 erste Alternative des Wertpapierhandelsgesetzes darf jedoch nur erfolgen, wenn der Kunde	
<b>Einstufung als professioneller Kunde</b>	1. gegenüber dem Wertpapierdienstleistungsunternehmen zumindest in Textform beantragt hat, generell oder für eine bestimmte Art von Geschäften, Finanzinstrumenten oder Wertpapierdienstleistungen oder für ein bestimmtes Geschäft oder für eine bestimmte Wertpapierdienstleistung als professioneller Kunde eingestuft zu werden,
	2. vom Wertpapierdienstleistungsunternehmen auf einem dauerhaften Datenträger eindeutig auf die rechtlichen Folgen der Einstufungsänderung hingewiesen worden ist,
	3. seine Kenntnisnahme der nach Nummer 2 gegebenen Hinweise in einem gesonderten Dokument bestätigt hat.
Beabsichtigt das Wertpapierdienstleistungsunternehmen, einen Kunden nach § 31a Absatz 7 Satz 1 zweite Alternative des Wertpapierhandelsgesetzes als professionellen Kunden einzustufen, gilt Satz 1 entsprechend mit der Maßgabe, dass der Kunde sein Einverständnis zumindest in Textform erklären muss.	

*Abbildung 112 „Die Einstufung der Gemeinde als professioneller Kunde“*

Die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht hat in ihrem Schreiben vom 25.06.2010 gegenüber den Verbänden der für Finanzdienstleistungsunternehmen und der Kreditwirtschaft klargestellt, dass eine Gemeinde als Privatkunde im Sinne des § 31a Absatz 3 WpHG des Wertpapierhandelsgesetzes anzusehen ist und nicht als professioneller Kunde zu gelten hat. Das Ergebnis eines gemeindlichen „Privatkunden-Auftrages“ muss sich zudem am Preis und an den Kosten des Finanzinstrumentes orientieren (vgl. § 33a Absatz 3 WpHG). In den Fällen der Einstufung der Gemeinde als professioneller Kunde und nicht mehr als Privatkunde muss das Wertpapierdienstleistungsunternehmen die Gemeinde schriftlich darauf hinweisen, dass mit der Änderung dieser Einstufung auch die Schutzvorschriften für Privatkunden nicht mehr gelten. Die Gemeinde muss dazu ihr Einverständnis geben und diese Sachlage schriftlich bestätigen. Die Einstufung der Gemeinde als professioneller Kunde steht einer späteren Rückstufung zum Privatkunden gem. § 31a Absatz 6 WpHG, soweit dieses von der Gemeinde verlangt wird, nicht entgegen.

## **2.1.7 Kredite zur Liquiditätssicherung und Zinsmanagement**

### **2.1.7.1 Das Zinsrisikomanagement**

#### **2.1.7.1.1 Zwecke und Inhalte**

Mit einem Zinsrisikomanagement können die Gemeinden bei variabel verzinslichen Verbindlichkeiten, bei auslaufenden Zinsvereinbarungen oder bei Umschuldungen sowie bei der Aufnahme neuer Kredite das Risiko von Zinssteigerungen wirksam steuern, um die haushaltsmäßigen Belastungen in verträglichen Grenzen zu halten. In diesem Zusammenhang können auch Zinsderivate zum Einsatz kommen, wenn bei der Gemeinde ausreichend Kenntnisse über die Risiken und Chancen solcher Finanzinstrumente vorliegen und ein sorgfältiger Umgang damit erfolgt. Diese Sachlage stellt vielfach eine erhebliche Herausforderung für die gemeindliche Kreditwirtschaft und die Anlage von gemeindlichem Kapital dar.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 89 GO NRW**

Die Einführung eines Zinsrisikomanagements durch die Gemeinde kann daher dazu beitragen, Zinsrisiken zu begrenzen, eine Optimierung von Kreditkonditionen und eine Senkung von Kapitalbeschaffungskosten zu erreichen und die gemeindliche Kreditbeschaffung insgesamt zu erleichtern. Die derivativen Finanzinstrumente des Kredit- und des Geldmarktes sind dadurch gekennzeichnet, dass ihr Wert von einer anderen Größe, z.B. einem Preis oder Zinssatz, abgeleitet wird. Nach § 1 Absatz 11 Nummer 2 des Kreditwesengesetzes sind Derivate als Fest- oder Optionsgeschäfte ausgestaltete Termingeschäfte, deren Preis unmittelbar oder mittelbar von einem Börsen- oder Marktpreis, einem Kurs, Zinssätzen oder anderen Erträgen abhängt. Soweit die Derivate sich auf die Zinsen im Kreditgeschäft oder bei Geldanlagen beziehen, kommen sie auch bei den Gemeinden zum Einsatz.

Die gemeindlichen Derivate müssen sich jedoch immer auf ein Grundgeschäft, z.B. einen bestehenden oder einen geplanten Kredit beziehen, um nicht unter das für die Gemeinden geltende Spekulationsverbot zu fallen (vgl. § 90 GO NRW). Diese Verknüpfung muss objektiv in jedem Einzelfall in sachlicher und in zeitlicher Hinsicht gegeben sein, d. h. die Derivate müssen den gemeindlichen Krediten zugeordnet werden können. Sie liegt in sachlicher Hinsicht vor, wenn der Nominalbetrag und die Währung von Grundgeschäft und Derivatgeschäft identisch sind, und in zeitlicher Hinsicht, wenn die Laufzeit und Fälligkeit des Derivats die Laufzeit und Fälligkeit von gemeindlichen Krediten als Grundgeschäft nicht überschreitet.

Mit dieser Abgrenzung soll neben der Risikobegrenzung die notwendige Konnexität sichergestellt werden. Auch muss gewährleistet sein, dass die Gemeinden keine Derivatgeschäfte lediglich zur spekulativen Ertragserzielung nutzen. Sie dürfen wegen des Spekulationsverbots die Derivate auch nicht als einzeln handelbare Finanzinstrumente unter Inkaufnahme von Verlustrisiken einsetzen. Die allgemein verfügbaren Finanzinstrumente können vielfach im Sinne der Gemeinde auch eine Anpassung erfahren. Die Gemeinde sollte dann eine Modifizierung verlangen, wenn es aus ihrer Sicht heraus der Zielerreichung der Gemeinde dient. Nur dann wird eine geeignete Entscheidungsbasis für die Gemeinde geschaffen, auf der sie eine Gesamtstrategie aufbauen und eine wirksame Risikosteuerung vornehmen kann. Daraus dürfen aber keine spekulativen Finanzinstrumente entstehen, die dem gesetzlichen Spekulationsverbot widersprechen (vgl. § 90 GO NRW).

Aus Sicherheitsgesichtspunkten und zur Verringerung künftiger Belastungen des gemeindlichen Haushalts ist es erforderlich, dass die Gemeinde je nach Bewertung des möglichen Risikos aus dem Zinssicherungsgeschäft gleichzeitig eine Risikovorsorge treffen muss. Eine angemessene Vorsorge kann darin bestehen, dass die Zinsvorteile aus der abgeschlossenen Vereinbarung nicht von Anfang an vollständig für Zwecke des gemeindlichen Haushalts abgeschöpft werden, sondern ein Teil davon, z. B. die Hälfte, als „Risikoabsicherung“ zurückgelegt wird und erst später (nach Ablauf der Vereinbarung) wieder frei für den gemeindlichen Haushalt verfügbar ist. Die Gemeinde muss deshalb für diese „Risikovorsorge“ auch die notwendigen Mittel während der Vertragslaufzeit haushaltsmäßig separieren (vgl. Runderlass „Kredite und kreditähnliche Rechtsgeschäfte der Gemeinden (GV)“ vom 09.10.2006 (SMBl. NRW. 652)).

Im Zusammenhang mit der Einrichtung eines örtlichen Zinsrisikomanagements soll von der Gemeinde auch die Beteiligung des Rates der Gemeinde beim Abschluss von Zinssicherungsgeschäften unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse festgelegt werden. Im Zweifel dürften z. B. die Entscheidungen über den Einsatz von Zinsderivaten durch die Gemeinde als für die Gemeinde bedeutsame Geschäfte anzusehen sein, sodass eine Ratsbeteiligung dazu zwingend geboten ist.

Es ist daher sachgerecht, sowohl festzulegen, ob und welche Zinssicherungsgeschäfte die gemeindliche Verwaltung als Geschäfte der laufenden Verwaltung abschließen darf (vgl. § 41 GO NRW), als auch ggf. einen Zustimmungsvorbehalt des Rates festzulegen, z. B. ab einem bestimmten Geschäftsvolumen oder ab einer Wertgrenze unterhalb derer von einer untergeordneten Bedeutung für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde ausgegangen werden kann. Soweit die gemeindliche Verwaltung eigenverantwortlich Zinssicherungsgeschäfte abschließen kann, sollten mit dem Rat zeitnahe und sachgerechte Informationspflichten vereinbart werden. Für besondere Fälle kann sich der Rat gleichwohl noch eine vorherige Beteiligung vorbehalten.

### **2.1.7.1.2 Zinsoptionen**

Als Zinsoptionen kommen insbesondere Caps oder Floors zum Einsatz, die es ermöglichen, die Auswirkungen von Veränderungen des Zinsniveaus über einen vorher bestimmten Rahmen hinaus zu begrenzen. Je nach Umfang und Wirkung solcher Derivatgeschäfte muss eine Abstimmung darüber zwischen Rat und Verwaltung erfolgen, um die Ermächtigungen zum Abschluss von Derivatgeschäften und die Verantwortlichkeiten dafür festzulegen. Bei Caps wird für einen bestimmten Zeitraum eine Zinsobergrenze bezogen auf einen bestimmten Betrag vereinbart. Sofern der Zins während der Cap-Laufzeit über die vereinbarte Obergrenze steigt, würde die Gemeinde als Inhaber des Caps die Differenz bezogen auf den Nominalbetrag von ihrer Bank als Verkäufer erstattet bekommen.

Zum Zeitpunkt des Erwerbs des Caps muss i.d.R. von der Gemeinde jedoch eine Prämie für eine solche Zinssiicherung gezahlt werden. Ein solcher Cap kann aber auch mehrere hintereinanderliegende Optionsgeschäfte beinhalten. Von der Gemeinde können außerdem auch Finanzgeschäfte zur Begrenzung von Zinssenkungen abgeschlossen werden (Floors). Diese Geschäfte kommen i.d.R. in Betracht, wenn die Verzinsung von Finanzanlagen nicht unter ein bestimmtes Niveau sinken soll. Bei den Finanzgeschäften ist eine Kombination von Floors und Caps möglich.

### **2.1.7.1.3 Zinsswaps**

Wenn künftige feste und variable Zinszahlungen auf einen nominellen Kreditbetrag für einen bestimmten Zeitraum gegeneinander getauscht werden, erfolgt dies im Rahmen von Zinsswaps. Dabei muss kein effektiver Tausch der Zinszahlungen erfolgen, wenn Ausgleichszahlungen zwischen einem festen und dem variablen Zinssatz geleistet werden. Die variablen Zinssätze werden i.d.R. an einen Referenzzinssatz geknüpft, z. B. den Euribor o.a. Dazu zwei Beispiele:

- Receiver- (Empfänger-)Swaps  
Bei diesen Swaps sind weiterhin die Festzinsen für den aufgenommenen Kredit zu zahlen. Zusätzlich sind die variablen Zinsen im Zinsswap zu zahlen. Im Gegenzug erhält der Kreditnehmer den für die Laufzeit des Swaps vereinbarten Festzins (Swapsatz).
- Payer-(Zahler-)Swaps  
Bei diesen Swaps sind weiterhin die variablen Zinsen für den aufgenommenen Kredit zu zahlen. Zusätzlich ist für die Laufzeit des Swaps ein vereinbarter Festzins (Swapsatz) zu zahlen. Im Gegenzug erhält der Kreditnehmer die variablen Zinsen im Zinsswap.

Bei Zinsgeschäften liegt ein schwebendes Geschäft vor, das wegen einer Vermutung der Ausgeglichenheit zunächst nicht zu bilanzieren ist, wenn es nicht bereits am Anfang zu Zahlungen kommt. Von der Gemeinde kann z. B. beim Abschluss eines Zinsswaps eine Prämie zu zahlen sein. Die Flexibilität der Gemeinde bei solchen Geschäften kann sich in der Höhe der Zahlungen bei Geschäftsabschluss auswirken. Bei Zinsswaps können aber auch ausschließlich variable Zinsverpflichtungen gegeneinander getauscht werden, denn die Zinsswaps werden in unterschiedlichen Formen angeboten. So kann auch ein Zinsswap mit einem Währungsswap kombiniert sein. Außerdem werden durch diese Finanzgeschäfte keine Kapitalforderungen begründet.

## **2.1.7.2 Eigenverantwortung bei Zinssicherungsinstrumenten**

### **2.1.7.2.1 Informationspflichten**

Die Gemeinde entscheidet über den Einsatz von Zinssicherungsinstrumenten in eigener Verantwortung. Sie muss sich deshalb über die Inhalte und Wirkungen sowie die haushaltsmäßigen Auswirkungen von Zinssicherungsin-

strumenten ausreichende Kenntnisse und Informationen verschaffen, bevor sie diese Instrumente im Rahmen ihres Schuldenmanagements einsetzt. Auch müssen bei der Gemeinde insbesondere Kenntnisse über das Risikopotential insgesamt, das Verlustrisiko, Marktwerte und Zahlungspflichten bestehen, bevor von ihr eine „Zinssicherung“ vereinbart wird.

Im Rahmen einer Beratung muss sich die Gemeinde zudem Klarheit über ihren Wissensstand verschaffen und ggf. weitere Informationen über den realistischen Einsatz von Zinssicherungsinstrumenten einholen. Entsprechend besteht auch eine Beratungs- bzw. Aufklärungspflicht des Vertragspartners, der von seinem Kunden alle Informationen über Kenntnisse und Erfahrungen in Bezug auf Geschäfte mit Finanzinstrumenten, über Anlageziele und finanzielle Verhältnisse einholen muss, um dem Kunden das für ihn geeignete Finanzinstrument empfehlen zu können. Sofern z. B. ein Wertpapierdienstleistungsunternehmen nicht die erforderlichen Informationen erlangt, darf es im Zusammenhang mit einer Anlageberatung kein Finanzinstrument empfehlen oder im Zusammenhang mit einer Finanzportfolioverwaltung keine Empfehlung abgeben.

Die Gemeinde kann mit den Zinssicherungsinstrumenten nicht die, insbesondere aus der Kreditwirtschaft der Gemeinde, bestehenden Risiken vermeiden, sondern nur eine Optimierung dieser Risiken zur eigenen Minimierung der haushaltswirtschaftlichen Belastungen vornehmen. Auch können Derivate zunächst Aufwendungen bei der Gemeinde verursachen. Die Gemeinde soll daher für ein nur die aus den örtlichen Gegebenheiten heraus geeigneten Instrumente für ein Zinsrisikomanagement nutzen. Die allgemein verfügbaren Finanzinstrumente können vielfach im Sinne der Gemeinde auch eine Anpassung erfahren.

Die Gemeinde sollte dann eine Modifizierung verlangen, wenn es aus ihrer Sicht heraus der Zielerreichung der Gemeinde dient. Nur dann wird eine geeignete Entscheidungsbasis für die Gemeinde geschaffen, auf der sie eine Gesamtstrategie aufbauen und eine wirksame Risikosteuerung vornehmen kann. Die haushaltsrechtlich geforderte Bindung zwischen den Kreditgrundgeschäften und den Derivatgeschäften der Gemeinde muss während der Laufzeit immer erhalten bleiben. Es könnten sonst möglicherweise Finanzinstrumente vorliegen, die mit dem gesetzlichen Spekulationsverbot nicht in Einklang stehen (vgl. § 90 GO NRW).

#### **2.1.7.2.2 Laufende Überwachung der Finanzgeschäfte**

Die Gemeinde soll, wenn sie ein aktives Zinsmanagement betreibt, einen konkreten Handlungsrahmen hinsichtlich des Umgangs mit Zins- und Anlagerisiken festlegen, durch den u.a. Ziele, Grundsätze, Verantwortlichkeiten und Prozesse bestimmt werden. Nach dem Abschluss von Zinssicherungsinstrumenten und der Erfassung solcher Geschäftsvorfälle in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung muss von der Gemeinde eine ständige Überwachung und Kontrolle der abgeschlossenen Finanzgeschäfte sowie eine Marktbeobachtung während der Laufzeit der Verträge erfolgen. Diese Vorgaben sind als pflichtige Aufgabe anzusehen. Das Wissen der Gemeinde über die Chancen und Risiken bzw. die Möglichkeiten des Einsatzes von haushaltsrechtlich zulässigen und vertretbaren Finanzinstrumenten muss zudem ständig weiter entwickelt werden.

Eine einmalige Information über Finanzinstrumente reicht deshalb für eine Nutzung in der örtlichen Praxis der Gemeinde nicht aus. In Anbetracht ihres tatsächlichen Einsatzes sollte bei Abschluss von Finanzgeschäften durch die Gemeinde nicht nur das 4-Augen-Prinzip zur Anwendung kommen. Die Gemeinde sollte solche Geschäfte zum Anlass nehmen, ein vielfältiges sachgerechtes Risikomanagement unter Berücksichtigung des örtlichen Bedarfs aufzubauen. Sofern nicht bereits ein Konzept von der Gemeinde erstellt worden ist, welche Produkte des Marktes genutzt werden dürfen, gilt es, diese Arbeiten nachzuholen. Ein bereits bei der Gemeinde vorhandenes Konzept ist ggf. sofort oder zukünftig fortzuschreiben.

Von der Gemeinde könnte z. B. darin festgelegt werden, dass neue Produkte nur nach einer Testphase tatsächlich zum Einsatz kommen dürfen. Die wirtschaftliche Bedeutung eines örtlichen Zinsrisikomanagements ist so bedeutsam, dass dieses für jede Gemeinde unerlässlich wird. Eine Optimierung der finanzwirtschaftlichen Ablä-

fe innerhalb der Gemeinde und mit den Geschäftspartnern kann dazu beitragen, fehlerhafte oder riskante Einsätze von Derivaten zu vermeiden, die zu erheblichen wirtschaftlichen Schäden bei der Gemeinde führen können.

### **2.1.7.3 Angaben zu Zinssicherungsinstrumenten im Anhang**

Im Anhang des gemeindlichen Jahresabschlusses sollen derivative Finanzinstrumente, z.B. Zinssicherungsinstrumente, unabhängig davon, ob sie ein schwebendes Geschäft darstellen, das nicht bilanzierungsfähig ist, angegeben werden. Diese Geschäfte sind wichtige Angaben über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde im Sinne des § 44 Absatz 2 GemHVO NRW. Mit diesen Angaben soll ein Überblick über den Umfang der von der Gemeinde eingesetzten Finanzinstrumente gegeben werden, weil die Geschäfte der Gemeinde über Zinsswaps und Währungsswaps ein schwebendes Dauerschuldverhältnis darzustellen, das zunächst nicht bilanziert wird.

Bei Vorliegen der Voraussetzungen ist ggf. in Einzelfällen die Passivierung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften in der gemeindlichen Bilanz vorzunehmen (vgl. § 36 Absatz 5 GemHVO NRW). Dazu sollen dann im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss die Geschäfte der Gemeinde in ihrer Art und ihrem Umfang einschließlich der eingesetzten derivativen Finanzinstrumente sowie dazu die beizulegenden Werte, soweit sie bestimmt werden können, und die angewandten Bewertungsmethoden angegeben werden. Die zinsbezogenen Finanzinstrumente der Gemeinde sollen im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss möglichst von den währungsbezogenen Instrumenten getrennt dargestellt werden. Wegen der Beachtung des Konnexitätsprinzips sollen dazu die betroffenen Bilanzposten angegeben werden. Soweit Mischformen bestehen, sind diese im Anhang gesondert anzugeben.

### **2.1.7.4 Die Unzulässigkeit spekulativer Finanzgeschäfte**

Der Einsatz von Finanzinstrumenten durch die Gemeinde, insbesondere von Finanzderivaten, ist unter Berücksichtigung des örtlichen Einzelfalles zu beurteilen. Der Abschluss derartiger Finanzgeschäfte zu spekulativen Zwecken ist grundsätzlich als unzulässig anzusehen. Das Vorliegen eines spekulativen Finanzgeschäfts kann ggf. gegeben sein, wenn ein Finanzderivat z.B. ohne ausreichende inhaltliche Abgrenzung und ohne Verlustbegrenzung abgeschlossen wird, ein nicht vorhandenes Risiko abgesichert werden soll, ausschließlich der Gewinnerzielung dient oder keine nachweisbare Konnexität zu einem Kredit als Grundgeschäft besteht.

Von der Gemeinde muss regelmäßig sowohl beim Abschluss von Finanzgeschäften als auch während der Laufzeiten überprüft werden, ob ein unzulässiger Sachverhalt vorliegt. Die Gliederung des örtlichen Zins- und Schuldenmanagements in getrennte eigenständige Verantwortungsbereiche, z. B. „Geschäftsabschluss“, „Überwachung und Kontrolle“ und „Gesamtleitung“, sowie die getrennt davon vorzunehmende buchungstechnische Erfassung in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung unterstützt dabei ein ordnungsgemäßes Verwaltungshandeln.

### **2.1.7.5 Die Zinsfestschreibung bei Krediten zur Liquiditätssicherung**

Vor dem Hintergrund einer Haushaltslage, die eine Zurückzahlung von Krediten zur Liquiditätssicherung durch die Gemeinde nicht zulässt, kann die Gemeinde für einen Teil der Liquiditätskredite eine längerfristige mehrjährige Zinsfestschreibung mit den Kreditgebern vereinbaren. Als sachlich vertretbar wird eine Zinsfestschreibung für die Dauer bis zu zehn Jahren für höchstens die Hälfte des Volumens der zum Stichtag 31. Dezember 2010 bestehenden Liquiditätskredite angesehen (vgl. Nr. 3 des Runderlasses des Innenministerium „Kredite und kreditähnliche Rechtsgeschäfte der Gemeinden (GV)“ vom 09.06.2006; SMBl. NRW. 652).

Die Gemeinde hat insbesondere in ihrer mittelfristigen Finanzplanung nachzuweisen, dass aus haushaltswirtschaftlichen Gründen eine vorzeitige Tilgung der Liquiditätskredite nicht in Betracht kommt, wenn sie von der Möglichkeit Gebrauch machen will, Zinsvereinbarungen über eine mehrjährige Laufzeit abzuschließen. In diesem Runderlass wird außerdem zugelassen, dass für ein weiteres Viertel des stichtagsbezogenen Kreditvolumens eine Zinsfestschreibung bis zu fünf Jahren - unter Abstimmung mit der Aufsichtsbehörde - vereinbart werden darf. Die jeweiligen Anteile dürfen dabei nicht wesentlich überschritten werden.

Diese mehrjährige Zinsbindung führt zudem zu einer längeren Laufzeit der Kredite zur Liquiditätssicherung, obwohl diese Kredite von ihrem Zweck her nur kurzfristige Kredite sind und ihre Laufzeit deshalb regelmäßig unter einem Jahr liegen sollte. Die getroffene Regelung gilt jedoch nicht für Kredite zur Liquiditätssicherung, die von der Gemeinde nach dem 1. Januar 2011 aufgenommen wurden.

### **2.1.8 Die Umschuldung und Kredite zur Liquiditätssicherung**

Unter Beachtung der Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit nach § 75 Absatz 1 GO NRW kann auch bei Krediten zur Liquiditätssicherung eine Umschuldung in Betracht kommen, wenn trotz kurzfristiger Laufzeiten die neuen Konditionen für die Gemeinde günstiger sind als die des abzulösenden Kredites. Die Gemeinde kann im Rahmen der Umschuldung einen neuen Vertrag mit dem Kreditgeber abschließen, sie kann aber auch den Kreditgeber wechseln. In diesen Fällen wird der Begriff „Umschuldung“ als Begründung einer neuen Kreditverpflichtung der Gemeinde zur Begleichung einer bestehenden Kreditverpflichtung verstanden. Daher wird durch eine Umschuldung i.d.R. auch das Volumen der Verbindlichkeiten der Gemeinde nicht verändert, sondern es werden lediglich die Kreditkonditionen angepasst.

Die Umschuldung eines Kredites zur Liquiditätssicherung kann jedoch nicht auf die Vorschrift des § 86 GO NRW gestützt werden. Durch den in der Vorschrift bestehenden Regelungszusammenhang mit der haushaltsrechtlichen Vorgabe, dass von der Gemeinde Kredite nur für Investitionen aufgenommen werden dürfen, bedeutet die Umschuldung im Sinne des § 86 GO NRW, die Ablösung eines Kredites für Investitionen durch die Aufnahme eines neuen Kredites für Investitionen.

Diese Sachlage schließt für die Gemeinden ein, dass die Umwandlung eines zu tilgenden Kredites zur Liquiditätssicherung in einen langfristigen Kredit oder einen Annuitätenkredit nicht zulässig ist, denn ein solcher Vorgang steht nicht mit dem Begriff „Umschuldung“ im Sinne des § 86 GO NRW in Einklang. In Sonderfällen aber, in denen die Gemeinde ausschließlich zur vorübergehenden Finanzierung einer Investition einen kurzfristigen Kredit aufgenommen hat (Zwischenfinanzierung), weil z. B. ein günstiges Kreditangebot bestand, kann ein solcher zu tilgender Kredit auch in einen langfristigen Kredit oder einen Annuitätenkredit umgewandelt werden.

Ein für einen solchen Zweck aufgenommener kurzfristiger Kredit ist nur hinsichtlich seiner Laufzeit, aber nicht wegen seines Zweckes mit einem Kredit zur Liquiditätssicherung vergleichbar. Der zur Finanzierung von gemeindlichen Investitionen aufgenommene kurzfristige Kredit stellt daher von Anfang an haushaltsrechtlich einen Kredit dar, denn die Einzahlungen aus seiner Aufnahme dienen der haushaltsmäßigen Deckung von investiven Auszahlungen. Die Kreditaufnahme dient daher nicht dem allgemeinen Zweck, fällige Auszahlungen der Gemeinde zu ermöglichen. Diese Sachlage bedeutet, dass es für die Aufnahme eines solchen kurzfristigen Kredites einer geltenden Kreditermächtigung nach § 86 GO NRW bedarf und die Aufnahme dieses Kredites nicht unter die Höchstbetragsgrenze der Kredite zur Liquiditätssicherung in der gemeindlichen Haushaltssatzung fällt.

## **2.2 Zu Satz 2 (Geltungsdauer der Ermächtigung in der Haushaltssatzung):**

### **2.2.1 Die Geltung im Haushaltsjahr**

Die vom Rat der Gemeinde in der Haushaltssatzung für das betreffende Haushaltsjahr ausgesprochene Ermächtigung, zur rechtzeitigen Leistung von Auszahlungen die notwendigen Kredite zur Liquiditätssicherung bis zu dem in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW) aufnehmen, soweit dafür keine anderen Mittel zur Verfügung stehen, würde wegen der Geltungsdauer der Haushaltssatzung für das betreffende Haushaltsjahr nur für diesen Zeitraum gelten (vgl. § 78 Absatz 3 und 4 GO NRW).

Durch die Vorschrift wird die Geltungsdauer dieser Ermächtigung jedoch erweitert, denn sie soll über das Haushaltsjahr hinaus bis zum Erlass bzw. dem In-Kraft-Treten der neuen Haushaltssatzung gelten. Damit wurde keine jahresbezogene Beschränkung der Ermächtigung auf eine bestimmte Anzahl von Folgejahren des Haushaltsjahres festgelegt, wie sie bei der Kreditemächtigung (vgl. § 86 Absatz 2 GO NRW) und bei den Verpflichtungsermächtigungen ausdrücklich bestehen.

Der satzungsrechtliche Höchstbetrag innerhalb der Haushaltssatzung, der im Rahmen des Budgetrechts des Rates festgesetzt wird, beinhaltet die Ermächtigung für die gemeindliche Verwaltung, jeweils bei Bedarf die notwendigen Kredite zur Liquiditätssicherung bis zu diesem Betrag aufzunehmen. Dieser Betrag darf nicht überschritten werden. Die einzelnen Kreditaufnahmen sind jedoch nur dann nominal zusammenzurechnen, wenn sie sich zeitlich überschneiden. Diese Vorgabe gilt auch dann für die Gemeinde, wenn von ihr nicht Kredite zur Liquiditätssicherung aufgenommen worden sind, sondern die von den Banken eingeräumten Überziehungs- oder Kontokorrentkredite in Anspruch genommen wurden. Der in der Haushaltssatzung festgesetzte Höchstbetrag für gemeindliche Liquiditätskredite stellt deshalb die Höchstgrenze für die Verstärkung von Zahlungsmitteln dar.

### **2.2.2 Die Geltung nach Ablauf des Haushaltsjahres**

#### **2.2.2.1 Allgemeine Grundlagen**

In der gemeindlichen Praxis lässt es sich aus unterschiedlichen Gründen nicht immer vermeiden, dass die Haushaltssatzung der Gemeinde erst nach Beginn des Haushaltsjahres erlassen wird. Die Gemeinde muss aber grundsätzlich dafür Sorge tragen, dass die Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr so rechtzeitig vorbereitet wird, damit sie mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft treten kann, denn sie hat nach § 78 Absatz 1 GO NRW jährlich eine Haushaltssatzung aufzustellen. In solchen Fällen, also in der Zeit vom Beginn des neuen Haushaltsjahres bis zum Erlass bzw. dem In-Kraft-Treten der Haushaltssatzung, muss die Gemeinde gleichwohl ihre rechtlichen Zahlungsverpflichtungen im Rahmen ihrer Aufgaben erfüllen. Dieser zahlungsbezogene Zweck beeinflusst die Geltungsdauer, denn die Liquiditätskredite dienen nicht der haushaltsmäßigen Deckung.

In der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung hat die Gemeinde ihre Haushaltswirtschaft unter Beachtung der Bestimmungen des § 82 GO NRW auszuführen. Darüber hinaus gelten bestimmte Festlegungen der Haushaltssatzung des abgelaufenen Haushaltsjahres als eigenständige Ermächtigungen für das neue Haushaltsjahr weiter, denn diese beruhen nicht auf der gesetzlichen Vorschrift über die gemeindliche Haushaltssatzung, sondern auf eigenständigen haushaltsrechtlichen Regelungen, z. B. die Festlegung über den Höchstbetrag für die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW).

Diese Vorschrift sieht vor, dass die Ermächtigung zur Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung in der gemeindlichen Haushaltssatzung (Höchstbetrag) über das Haushaltsjahr hinaus bis zum Erlass einer neuen Haushaltssatzung weiter gilt. Am Ende eines Haushaltsjahres noch bestehende Kredite zur Liquiditätssicherung sind dabei in den Höchstbetrag des folgenden Haushaltsjahres einzubeziehen. Eine über das ursprüngliche

Haushaltsjahr hinaus geltende Ermächtigung kann jedoch nur dann noch in Anspruch genommen werden, soweit sie nicht vollständig im abgelaufenen Haushaltsjahr benötigt worden ist.

Es ist deshalb einerseits möglich, noch weitere Kredite zur Liquiditätssicherung aufzunehmen, bis der satzungsrechtlich festgesetzte Höchstbetrag ausgeschöpft ist. Andererseits dürfen auf dieser (noch nicht ausgeschöpften) Ermächtigungsgrundlage so lange noch Kredite zur Liquiditätssicherung aufgenommen werden, bis die neue Haushaltssatzung der Gemeinde für das Haushaltsjahr erlassen worden ist. Die vom Rat beschlossene gemeindliche Haushaltssatzung entfaltet erst mit ihrer Bekanntmachung die notwendige Bindung an die in der Satzung getroffenen Festlegungen, z. B. auch hinsichtlich des Höchstbetrages der Kredite, die zur Liquiditätssicherung in Anspruch genommen werden dürfen (vgl. § 78 Absatz 2 und § 80 Absatz 5 GO NRW).

#### **2.2.2.2 Die Veränderung des Höchstbetrages**

In einem Haushaltsjahr, in dem noch keine Haushaltssatzung in Kraft getreten ist, kann sich ergeben, dass der aus dem Vorjahr weitergeltende Höchstbetrag in der Haushaltssatzung zur Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung überschritten werden muss, weil der Höchstbetrag bereits ausgeschöpft ist. In solchen Fällen muss die Gemeinde gleichwohl Auszahlungen entsprechend ihren eingegangenen Zahlungsverpflichtungen an Dritte nachkommen. Zur Aufrechterhaltung der gemeindlichen Liquidität bzw. zur Erfüllung ihrer Zahlungsverpflichtungen bedarf es dann einer Veränderung der noch geltenden haushaltsmäßigen Ermächtigung entsprechend dem entstandenen bzw. notwendigen Mehrbedarf.

Ausgehend von der Zuständigkeit des Rates der Gemeinde, jährlich die gemeindliche Haushaltssatzung zu erlassen, die den festgesetzten Höchstbetrag für die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung enthält (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW), bedarf es zur Veränderung der noch geltenden haushaltsmäßigen Ermächtigung des abgelaufenen Haushaltsjahres ebenfalls der Beschlussfassung des Rates. Nach Ablauf des Haushaltsjahres ist die gemeindliche Haushaltssatzung jedoch nicht mehr in Kraft, denn diese Satzung gilt nur für das Haushaltsjahr (vgl. § 78 Absatz 3 Satz 1 GO NRW). Die Veränderung des in der Haushaltssatzung enthaltenen Höchstbetrages kann daher auch nicht mehr durch eine Nachtragssatzung erfolgen. Sie darf auch nur innerhalb der Geltungsdauer der gemeindlichen Haushaltssatzung, also bis zum Ablauf des betreffenden Haushaltsjahres beschlossen werden (vgl. § 81 Absatz 1 Satz 1 GO NRW).

Die weitergeltende Ermächtigung über die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung ist nach Ablauf des Haushaltsjahres nicht mehr vom Status der gemeindlichen Haushaltssatzung abhängig. Sie stellt dann eine eigenständige haushaltsmäßige Ermächtigung auf gesetzlicher Grundlage dar, auch wenn der Höchstbetrag auf der Grundlage des Beschlusses des Rates über die gemeindliche (nicht mehr geltende) Haushaltssatzung des Vorjahres entstanden ist bzw. deren Bestandteil war. Die aber noch geltende Ermächtigung in Form des Höchstbetrages zur Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung kann deshalb in der Zeit ihrer weiteren Geltung (bis zum Erlass einer neuen Haushaltssatzung) unter Beachtung des notwendigen Mehrbedarfs durch den Rat geändert bzw. angepasst werden. Ein entsprechender Ratsbeschluss stellt deshalb auch keine satzungsrechtliche Nachtragssatzung nach § 81 GO NRW dar.

Die Anpassung der eigenständig bestehenden haushaltsmäßigen Ermächtigung zur Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung (Höchstbetrag) kann in Ausnahmefällen auch durch eine Dringlichkeitsentscheidung nach § 60 GO NRW erfolgen, wenn die entsprechenden Voraussetzungen dafür bei der Gemeinde vorliegen. In der Zeit der Geltung der gemeindlichen Haushaltssatzung ist eine Veränderung des Höchstbetrages jedoch nur durch eine entsprechende Nachtragssatzung möglich (vgl. § 81 GO NRW).



**§ 90**  
**Vermögensgegenstände**

- (1) Die Gemeinde soll Vermögensgegenstände nur erwerben, soweit dies zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlich ist oder wird.
- (2) <sup>1</sup>Die Vermögensgegenstände sind pfleglich und wirtschaftlich zu verwalten. <sup>2</sup>Bei Geldanlagen ist auf eine ausreichende Sicherheit zu achten; sie sollen einen angemessenen Ertrag erbringen.
- (3) <sup>1</sup>Die Gemeinde darf Vermögensgegenstände, die sie zur Erfüllung ihrer Aufgaben in absehbarer Zeit nicht braucht, veräußern. <sup>2</sup>Vermögensgegenstände dürfen in der Regel nur zu ihrem vollen Wert veräußert werden.
- (4) Für die Überlassung der Nutzung eines Vermögensgegenstandes gilt Absatz 3 sinngemäß.
- (5) Für die Verwaltung und Bewirtschaftung von Gemeindewaldungen gelten die Vorschriften dieses Gesetzes und des Landesforstgesetzes.

**Erläuterungen zu § 90:**

**I. Allgemeines**

**1. Gemeindliches Vermögen und Erfüllung der Aufgaben**

Das gemeindliche Vermögen dient der Erfüllung aller öffentlichen Aufgaben der Gemeinde. Es hat den Zweck, Leistungen und Nutzen für den Bürger zu erbringen und dient der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde im Sinne der Vorschrift des § 75 Absatz 1 GO NRW. Der Grundsatz der „Sicherung der Aufgabenerfüllung schließt die Verpflichtung der Gemeinde zum Erhalt ihrer Leistungsfähigkeit und damit des dafür benötigten Vermögens sowie der notwendigen Erträge im Haushaltsjahr als auch bezogen auf die Zukunft (auf Dauer) ein. Für die Vermögenslage und deren Weiterentwicklung kommt es auf die Ergebnisse der jährlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde an. Die Sicherung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung soll auch dem Erhalt einer Vielzahl von Dienstleistungen der Gemeinde und damit dem Nutzen der örtlichen Gemeinschaft dienen. Bei der Beurteilung kommt es vielfach auf eine adressatenbezogene Betrachtung der Art und des Umfanges der gemeindlichen Aufgabenerfüllung an.

Zum Vermögen der Gemeinde im haushaltsrechtlichen Sinn ist die Gesamtheit aller Sachen und Rechte zu zählen, die der Gemeinde gehören oder zustehen oder deren wirtschaftlicher Eigentümer sie ist, sofern diese Güter nicht aufgrund ausdrücklicher Vorschriften gesondert zu behandeln sind, z. B. gemeindliches Sondervermögen nach dem im 9. Teil der Gemeindeordnung. Das gemeindliche Haushaltsrecht orientiert sich dabei am kaufmännischen Begriff des Vermögensgegenstandes, für den es bisher keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt (vgl. § 33 GemHVO NRW). Die Gemeinde muss grundsätzlich den Nachweis über eine ordnungsgemäße Verwaltung ihres Vermögens, über dessen Werterhaltung und über den Substanzverzehr im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses erbringen.

Die Gemeinde muss ihr Vermögen so ausgestalten, dass die Erfüllung aller Aufgaben nicht beeinträchtigt wird. Die einzelnen Vermögensgegenstände stehen zwar zur Erfüllung bestimmter Aufgaben zur Verfügung, gleichwohl gehören diese Gegenstände noch zum allgemeinen Gemeindevermögen. Entsprechend ist auch von der Gemeinde zu bilanzieren. Eine ausschließliche Separierung zur Erledigung bestimmter gemeindlicher Verpflichtungen ist daher nicht zulässig. Durch eine solche Maßnahme würden ggf. einzelne Vermögensgegenstände der allgemeinen Aufgabenerfüllung der Gemeinde in unzulässiger Weise entzogen. Das Gemeindevermögen darf deshalb z. B. nicht in Gemeindegliedervermögen umgewandelt werden (vgl. § 99 Absatz 3 GO NRW).

Die Gemeinde hat daher ihr gesamtes Vermögen unter Berücksichtigung ihrer örtlichen Aufgabenerfüllung insgesamt so zu verwalten, dass die Vermögensgegenstände durch die Bürgerinnen und Bürger entsprechend den vorgesehenen Zwecken genutzt werden können und die Gemeindefinanzen insgesamt gesund bleiben (vgl. § 10 GO NRW). Die gemeindliche Haushaltswirtschaft sowie die Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung erfordern daher bei der Gemeinde grundsätzlich ein geeignetes gemeindliches Vermögensmanagement, das entsprechend den örtlichen Bedürfnissen auszugestaltet ist.

## **2. Beschaffung und Veräußerung von Vermögen**

Die Nutzung gemeindlicher Vermögensgegenstände entsprechend den örtlichen Aufgaben beinhaltet auch die Beachtung der in der Vorschrift ausdrücklich enthaltenen Regelungen, dass die Gemeinde neue Vermögensgegenstände nur erwerben soll, soweit diese zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlich sind oder werden. Die Beschaffung von Vermögensgegenständen durch die Gemeinde muss daher immer aus der örtlichen Aufgabenerfüllung und den tatsächlich bestehenden Verhältnissen heraus veranlasst sein.

Die Gemeinde hat außerdem ihre Vermögensgegenstände pfleglich und wirtschaftlich zu verwalten, um die mit den zweckbestimmten Vermögensgegenständen die Erfüllung ihrer Aufgaben zu erreichen und zu sichern. Sie darf daher ihre Vermögensgegenstände nur dann veräußern, wenn die Gegenstände zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben in absehbarer Zeit nicht mehr benötigt werden. Insgesamt folgt daraus, dass sowohl bei der Beschaffung als auch bei der Veräußerung von Vermögensgegenständen durch die Gemeinde stets ein konkreter Zusammenhang mit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung oder ein Anlass daraus bestehen muss. Schwerwiegende Umstände können ggf. Abweichungen ein örtliches Abweichen von den Grundsätzen der Soll-Vorschrift rechtfertigen.

Aus der weiteren Vorgabe der Vorschrift, dass die Gemeinde vorhandene Vermögensgegenstände in der Regel nur zu ihrem vollen Wert veräußert darf, ist im Umkehrschluss zu entnehmen, dass die Gemeinde bei einem Bedarf die benötigten Vermögensgegenstände grundsätzlich auch nicht zu einem Kaufpreis über ihrem Wert erwerben darf. Ein solcher Erwerbsvorgang ist auch unter Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten als nicht zulässig anzusehen. Unter Beachtung des Grundsatzes der wirtschaftlichen und sparsamen Haushaltsführung muss die Gemeinde in jedem Einzelfall den örtlich zulässigen Rahmen bestimmen und wahren.

Eine unzulässige Abweichung davon könnte z. B. auch eine unzulässige Beihilfe oder Subventionen im Sinne des europäischen Rechts darstellen. Dazu gehört auch, dass nach Auffassung der EU die Veräußerung von bebauten oder unbebauten gemeindlichen Grundstücken erst nach einem hinreichend publizierten sowie allgemeinen und bedingungsfreien Bieterverfahren durchgeführt werden soll. Sofern dann eine Veräußerung durch die Gemeinde an den Meistbietenden oder einzigen Bieter erfolgt, geht die EU davon aus, dass dann dieser Vorgang einen Verkauf zum Marktwert darstellt und damit keine staatliche Beihilfe enthält.

## **3. Die Bilanzierung des gemeindlichen Vermögens**

### **3.1 Allgemeine Sachlage**

Das Haushaltsrecht für Gemeinden schreibt für den gemeindlichen Jahresabschluss eine Bilanz als umfassende Vermögensrechnung vor. In die gemeindliche Bilanz sind von der Gemeinde alle Vermögensgegenstände, die der gemeindlichen Aufgabenerfüllung dienen, einzubeziehen. Dabei wird entsprechend nach den von der Gemeinde getroffenen wirtschaftlichen Zwecksetzungen zwischen Vermögensgegenständen zum Gebrauch und Vermögensgegenständen zum Verbrauch im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung unterschieden. Entspre-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 90 GO NRW**

chend sind die gemeindlichen Vermögensgegenstände in der Bilanz der Gemeinde entweder im Anlagevermögen oder im Umlaufvermögen anzusetzen. Der Wert eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes stellt dabei kein Abgrenzungskriterium für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz dar.

### 3.2 Die Bilanzierung des Anlagevermögens

Als Anlagevermögen sind in der gemeindlichen Bilanz nur die Vermögensgegenstände anzusetzen, bei denen die Gemeinde mindestens der wirtschaftliche Eigentümer ist. Die gemeindlichen Vermögensgegenstände müssen zudem zum Gebrauch auf Dauer bestimmt sein, also dauernd der Aufgabenerfüllung der Gemeinde dienen sollen. Zum gemeindlichen Anlagevermögen sind alle Vermögensgegenstände der Gemeinde zu zählen, deren Zweckbestimmung darin besteht, dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde über mehrere Jahre zu dienen und die von der Gemeinde nicht veräußert werden sollen. Die gemeindliche Bilanz zeigt im Bereich „Anlagevermögen“ folgende Struktur (vgl. Abbildung).

<b>Das Anlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz</b>	
<b>BILANZBEREICH</b>	<b>BILANZPOSTEN</b>
<b>Immaterielle Vermögensgegenstände</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)
<b>Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechten</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grünflächen</li> <li>- Ackerland</li> <li>- Wald, Forsten</li> <li>- Sonstige unbebaute Grundstücke</li> </ul>
<b>Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kinder- und Jugendeinrichtungen</li> <li>- Schulen</li> <li>- Wohnbauten</li> <li>- Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude</li> </ul>
<b>Infrastrukturvermögen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grund und Boden des Infrastrukturvermögens</li> <li>- Brücken und Tunnel</li> <li>- Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen</li> <li>- Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen</li> <li>- Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen</li> <li>- Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens</li> </ul>
<b>Sonstiges Sachanlagevermögen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bauten auf fremdem Grund und Boden</li> <li>- Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler</li> <li>- Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge</li> <li>- Betriebs- und Geschäftsausstattung</li> <li>- Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau</li> </ul>
<b>Finanzanlagen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Anteile an verbundenen Unternehmen</li> <li>- Beteiligungen</li> <li>- Sondervermögen</li> <li>- Wertpapiere des Anlagevermögens</li> <li>- Ausleihungen</li> </ul>

*Abbildung 113 „Das Anlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz“*

Das Anlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz ist von der Gemeinde so zu gliedern, dass die Arten und die Werte der Vermögensgegenstände offen gelegt werden (vgl. § 41 Absatz 3 GemHVO NRW).

### 3.3 Die Bilanzierung des Umlaufvermögens

Die Vermögensgegenstände, die von der Gemeinde zur kurzfristigen Nutzung und zum Verbrauch vorgesehen sind, hat die Gemeinde in ihrer Bilanz im Umlaufvermögen anzusetzen. Die Bewertung dieser Vermögensgegenstände ist dabei nach dem strengen Niederstwertprinzip vorzunehmen. Unter dem Umlaufvermögen sind auch gemeindliche Vermögensgegenstände anzusetzen, die bei einer auf Dauer ausgerichteten Zwecksetzung dem gemeindlichen Anlagevermögen zuzuordnen wären. Solche Vermögensgegenstände sollen dann nicht mehr dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde dienen und sind deshalb dann vielfach von der Gemeinde konkret zur Veräußerung vorgesehen. Gemeindliche Grundstücke, die nur zum Zwecke der Veräußerung von der Gemeinde gehalten werden, sind ebenfalls dem Umlaufvermögen zuzuordnen, auch wenn sie aufgrund ihrer Eigenart i.d.R. dem Anlagevermögen zuzuordnen, z. B. Grundstücke in Baugebieten und Gewerbegebieten. Zu den Bilanzposten des gemeindlichen Umlaufvermögens gehören die folgenden Posten (vgl. Abbildung).

<b>Das Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz</b>	
<b>BILANZBEREICH</b>	<b>BILANZPOSTEN</b>
<b>Vorräte</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren,</li> <li>- Geleistete Anzahlungen,</li> </ul>
<b>Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Gebühren,</li> <li>- Beiträge,</li> <li>- Steuern,</li> <li>- Forderungen aus Transferleistungen,</li> <li>- Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen,</li> </ul>
<b>Privatrechtliche Forderungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- gegenüber dem privaten Bereich,</li> <li>- gegenüber dem öffentlichen Bereich,</li> <li>- gegen verbundene Unternehmen,</li> <li>- gegen Beteiligungen,</li> <li>- gegen Sondervermögen,</li> </ul>
<b>Sonstige Vermögensgegenstände</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)
<b>Wertpapiere des Umlaufvermögens</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)
<b>Liquide Mittel</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)

*Abbildung 114 „Das Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz“*

### 3.4 Die bilanziellen Wirkungen der Vermögensveräußerung

Die Gemeinde erwirbt nicht nur Vermögensgegenstände zur Aufgabenerledigung oder stellt solche Gegenstände her, sondern veräußert auch Vermögensgegenstände, sofern diese von der Gemeinde nicht mehr benötigt werden. In solchen Fällen muss sich die Gemeinde ein Gesamtbild über die tatsächlichen Verhältnisse einschließlich des Wertes des betreffenden Vermögensgegenstandes einschließlich des Zeitpunktes des Abgangs verschaffen, bevor sie diesen Vermögensgegenstand nicht mehr bilanziert. Zu diesem gemeindlichen Vorgang gehört auch, den für den Vermögensgegenstand erzielten Veräußerungserlös zu vereinnahmen und entsprechend den Ausweis der liquiden Mittel zu erhöhen und zu prüfen, ob ggf. ein aus der Finanzierung des Vermögensgegenstandes

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 90 GO NRW**

gebildeter Sonderposten auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz aufzulösen ist. Die Gemeinde hat in solchen Fällen die notwendigen Buchungen vorzunehmen, damit der gemeindliche Jahresabschluss ein zutreffendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde vermitteln kann.

**4. Die vermögensbezogenen Risiken**

Das gemeindliche Vermögen dient der Erfüllung aller öffentlichen Aufgaben der Gemeinde. Es hat den Zweck, Leistungen und Nutzen für den Bürger zu erbringen und dient der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde. Der Grundsatz „Sicherung der Aufgabenerfüllung“ schließt dabei die Verpflichtung der Gemeinde zum Erhalt ihrer Leistungsfähigkeit ein. Sie muss deshalb Risiken, die sich auf das gemeindliche Vermögen auswirken können, bezogen auf die Zukunft (auf Dauer) möglichst zu vermeiden. Bei der Beurteilung der gemeindlichen Vermögenslage sind z. B. von der Gemeinde auch die folgenden Risiken in die örtliche Betrachtung und Bewertung einzubeziehen (vgl. Abbildung).

<b>Die Risiken bei gemeindlichem Vermögen</b>	
<b>RISIKOART</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Ausfallrisiko</b>	Als Ausfallrisiko kann ein Risiko für die Gemeinde bezeichnet werden, wenn ein Vertragspartner der Gemeinde bei einem Geschäft mit der Gemeinde einen Verlust für die Gemeinde verursacht, weil dieser z. B. seine Verpflichtungen gegenüber der Gemeinde nicht vollständig erfüllt.
<b>Liquiditätsrisiko</b>	Als Liquiditätsrisiko kann ein Risiko für die Gemeinde bezeichnet werden, wenn ein Dritter als Schuldner der Gemeinde nicht in der Lage ist, der Gemeinde die zugesagten Zahlungsmittel wie vereinbart zur Verfügung zu stellen.
<b>Preisrisiko</b>	Als Preisrisiko kann ein Risiko für die Gemeinde bezeichnet werden, wenn sich die Aufwendungen und Erträge oder die Kosten der Gemeinde aufgrund von Schwankungen der Marktpreise verändern.
<b>Währungsrisiko</b>	Als Währungsrisiko kann ein Risiko für die Gemeinde bezeichnet werden, wenn sich die Ansprüche oder Verpflichtungen der Gemeinde aufgrund von Änderungen der Wechselkurse verändern.
<b>Zinsänderungsrisiko</b>	Als Zinsänderungsrisiko kann ein Risiko für die Gemeinde bezeichnet werden, wenn sich die Zinserträge oder die Zinsaufwendungen der Gemeinde aufgrund von Schwankungen der Marktzinsen verändern.

*Abbildung 115 „Die Risiken bei gemeindlichem Vermögen“*

Im Rahmen des gemeindlichen Vermögensmanagements hat daher die Gemeinde durch eine ausreichende Sorgfalt dem Auftreten von Risiken beim Abschluss und der Ausführung von vermögenswirksamen Geschäften durch eine sachgerechte Überwachung und Kontrolle entgegen zu wirken.

**5. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Finanzplanung (GOF)**

Die Gemeinde nimmt im Rahmen der Verwaltung des gemeindlichen Vermögens, insbesondere bei der Verwaltung des gemeindlichen Kapitals vielfach Beratungsleistungen Dritter in Anspruch, z. B. bei gemeindlichen Geldanlagen. In diesem Zusammenhang ist nicht nur die haushaltsrechtliche Vorschrift zu beachten, dass bei Geldanlagen auf eine ausreichende Sicherheit zu achten ist und diese einen angemessenen Ertrag erbringen sollen (vgl. § 90 Absatz 2 Satz 2 GO NRW). Die Gemeinde hat auch im Rahmen einer angemessenen Liquiditätsplanung darauf zu achten, dass die angelegten Finanzmittel für ihren Zweck rechtzeitig verfügbar sein müssen (vgl. § 89 Absatz 1 GO NRW).

Die Grundsätze bzw. Qualitätsstandards, die seitens der Finanzplaner bestehen, sollten im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ebenfalls eine ausreichende Beachtung finden. Die „Grundsätze ordnungsmäßiger Finanzplanung“ (GOF) sind dabei keine Vorschriften. Sie sind als Empfehlungen konzipiert, die als Hilfestellung bei Finanzgeschäften dienen sollen. Sie wurden von der Deutschen Gesellschaft für Finanzplanung e.V. entwickelt und werden vom Deutschen Verband Financial Planner e.V. (DEVFP) mitgetragen. Die Grundsätze werden nachfolgend vorgestellt (vgl. Abbildung).

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Finanzplanung (GOF)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Vollständigkeit</b>	Nach diesem Grundsatz sind die relevanten Kundendaten zu erfassen und zu analysieren. Dazu zählen Vermögenswerte und Schulden, die Einnahmen und Ausgaben sowie die persönlichen Ziele (Zielsystem).
<b>Grundsatz der Vernetzung</b>	Nach diesem Grundsatz sind alle Wirkungen und Wechselwirkungen der Vermögenswerte und Schulden, der Einnahmen und Ausgaben unter Beachtung der rechtlichen, persönlichen, steuerlichen und volkswirtschaftlichen Faktoren zu berücksichtigen.
<b>Grundsatz der Individualität</b>	Nach diesem Grundsatz ist der einzelne Kunde mit seinem persönlichen Umfeld, seinen Zielen und Bedürfnissen in den Mittelpunkt der Finanzplanung zu stellen. Dabei sind Verallgemeinerungen zu vermeiden.
<b>Grundsatz der Richtigkeit</b>	Nach diesem Grundsatz ist die Finanzplanung nach dem jeweiligen aktuellen Gesetzgebungsstand und im Grundsatz fehlerfrei durchzuführen. Die Planungen müssen plausibel sein und den allgemein anerkannten Verfahren der Planungsrechnung entsprechen.
<b>Grundsatz der Verständlichkeit</b>	Nach diesem Grundsatz muss die Finanzplanung einschließlich ihrer Ergebnisse so präsentiert werden, dass der Kunde sie versteht und nachvollziehen kann sowie seine im Rahmen des Auftrags gestellten Fragen beantwortet erhält.
<b>Grundsatz der Dokumentationspflicht</b>	Nach diesem Grundsatz ist der Finanzplan einschließlich der Prämissen und Ergebnisse schriftlich oder in digitaler Form zu dokumentieren und dem Kunden zur Verfügung zu stellen.
<b>Einhaltung der Berufsgrundsätze</b>	Nach diesem Grundsatz hat ein Finanzplaner die für ihn geltenden Berufsgrundsätze, z.B. Integrität, Vertraulichkeit, Objektivität, Neutralität, Kompetenz und Professionalität, zu beachten.

*Abbildung 113 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Finanzplanung (GOF)“*

Ein wichtiger Zweck ist dabei, dass im Rahmen der Erarbeitung des kundenbezogenen umfassenden Finanzplans und der Handlungsempfehlungen die Ergebnisse auf vorzunehmenden Analysen und ggf. auf fortgeschriebenen Ist- und Planwerten beruhen sollen. Eine qualitative Beurteilung aktiver und passiver Beteiligungen einschließlich des Liquiditätsstatus gehört dabei untrennbar dazu.

## **6. Die Schriftform bei der Abgabe von Erklärungen**

Der Erwerb von Vermögensgegenständen durch die Gemeinde zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben erfordert eine vertragliche Vereinbarung, in der sich die Gemeinde zur Zahlung des Kaufpreises verpflichtet. Bei anderen vermögenswirksamen Geschäften der Gemeinde, z. B. Kapitalanlage, Veräußerung von Vermögensgegenständen, die von der Gemeinde zur Erfüllung ihrer Aufgaben in absehbarer Zeit nicht benötigt werden, die Überlassung der Nutzung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes an einen Dritten, verpflichtet sich die Gemeinde ebenfalls gegenüber einem Dritten. Derartige gemeindliche Verpflichtungserklärungen bedürfen der Schriftform (vgl. § 64 Absatz 1 GO NRW).

Mit dieser gesetzlichen Vorgabe werden die Zwecke verfolgt, dass die Gemeinde sich Klarheit über den Inhalt der neuen Verpflichtung verschafft und die interne Entscheidungszuständigkeit klärt, um dadurch die Gemeinde vor übereilten Erklärungen zu schützen. Die Vereinbarungen bzw. Erklärungen, durch welche die Gemeinde verpflichtet werden soll, sind i.d.R. vom Bürgermeister oder dem allgemeinen Vertreter und einem vertretungsberechtigten Bediensteten zu unterzeichnen, soweit es sich nicht um ein Geschäft der laufenden Verwaltung handelt. Außerdem ist zu beachten, dass Erklärungen der Gemeinde, die nicht den Formvorschriften der Gemeindeordnung entsprechen, nicht die Gemeinde binden.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Erwerb von Vermögensgegenständen):**

#### **1.1 Die Inhalte und Zwecke der Vorschrift**

Die Gemeinde soll Vermögensgegenstände nur erwerben, soweit diese Gegenstände zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlich sind oder werden. Sie ist grundsätzlich in ihrer Entscheidung frei, ob und welche Vermögensgegenstände erworben werden sollen. Dieses Wahlrecht wird jedoch durch den Gesichtspunkt der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung begrenzt (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Die Gemeinde soll daher kein Vermögen erwerben, um ihren Bestand zu vergrößern, um Erträge oder um Gewinne bei einer Veräußerung von Vermögensgegenständen zu erzielen.

Bei einem geplanten Vermögenserwerb der Gemeinde muss deshalb stets ein konkreter Zusammenhang mit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung bestehen oder hergestellt werden. Sofern die Gemeinde dagegen Schenkungen erhält, kann ein großzügiger Maßstab angelegt werden. Bei allen Erwerbsvorgängen sollte wegen der von der Gemeinde zu tragenden Folgekosten ihre haushaltswirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht außer Betracht bleiben. Es sollte bei einem Erwerb von Vermögensgegenständen auch die Frage beantwortet werden, ob der Besitz des Vermögensgegenstandes es der Gemeinde wert ist, dass ggf. die künftigen Aufwendungen die möglichen Erträge aus dem neuen Besitz übersteigen.

Die Regelungen über den gemeindlichen Vermögenserwerb sind dabei als Soll-Vorschrift ausgestaltet worden. Abweichungen von dieser Vorschrift sind daher möglich, wenn gewichtige Umstände vor Ort vorliegen, die eine Ausnahme rechtfertigen. Unerheblich ist dabei, ob der Erwerb entgeltlich oder unentgeltlich durch die Gemeinde erfolgen soll.

## **1.2 Der Begriff „erforderlich“**

Der haushaltswirtschaftliche Begriff „erforderlich“, der in der Vorschrift verwendet wird, ist von der Gemeinde im Sinne ihrer Aufgabenerfüllung und unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse auszulegen und anzuwenden. Er beinhaltet im Grundsatz eine vorherige Prüfung der Gemeinde, ob und wann der zur Anschaffung vorgesehene Vermögensgegenstand voraussichtlich für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde benötigt wird, z. B. unmittelbar im Haushaltsjahr oder erst in künftigen Jahren.

Die Vorschrift legt für eine solche Prüfung vor Ort keine besonderen Rahmenbedingungen fest. Als Ausgangslage zum Gebrauch des Begriffes bietet sich eine örtlich geprägte vergleichende Betrachtung und Bewertung an. Die Gemeinde sollte beurteilen, ob zwischen dem für die gemeindliche Aufgabenerfüllung vorhandenen Vermögen und dem dafür notwendigen Vermögen eine Differenz besteht. In solchen Fällen könnte dann bei einem entsprechenden örtlichen Bedarf und ggf. noch weiteren Faktoren der Erwerb eines geeigneten Vermögensgegenstandes als „betriebsnotwendig“ im haushaltswirtschaftlichen Sinne sowie im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung von der Gemeinde bewertet werden.

Es bedarf dabei einer abschließenden Beurteilung durch die Gemeinde, ob der Erwerb eines neuen Vermögensgegenstandes objektiv sachgerecht ist oder andere Umstände vorliegen, die den Erwerb für die Nutzung im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung begründen. Ein gemeindlicher Vermögensgegenstand kann z. B. wegen einer neuen gemeindlichen Aufgabe oder aufgrund einer Änderung in der Form der gemeindlichen Aufgabenerfüllung von der Gemeinde zu erwerben sein. Die Gemeinde hat den Begriff „erforderlich“ sachgerecht auszulegen und anzuwenden sowie in der Sache eigenverantwortlich zu entscheiden.

## **1.3 Der Ansatz der gemeindlichen Vermögensgegenstände**

### **1.3.1 Die Bilanz als Vermögensrechnung**

Die Bilanz der Gemeinde ist als Gegenüberstellung von gemeindlichem Vermögen (Aktivseite) und den Finanzierungsmitteln (Passivseite) eine auf den jährlichen Abschlussstichtag bezogene Zeitpunktrechnung und ein wesentlicher Bestandteil des doppischen Rechnungswesens im NKF. Sie müssen daher einheitlich gegliedert sein. Auf der Aktivseite der Bilanz wird das Vermögen der Gemeinde mit den zum Abschlussstichtag ermittelten Werten angesetzt (Aktivierung). Damit wird die Mittelverwendung der Gemeinde dokumentiert. Auf der Passivseite der Bilanz werden die Verbindlichkeiten der Gemeinde und ihr Eigenkapital gezeigt (Passivierung). Dadurch wird die Mittelherkunft bzw. die Finanzierung des Vermögens offengelegt und dokumentiert. Die Gliederung der Bilanz erfolgt sowohl auf der Aktivseite als auch auf der Passivseite nach Fristigkeiten.

### **1.3.2 Der Vermögensausweis in der Bilanz**

Die Gemeinde hat einen Vermögensgegenstand in die Bilanz aufzunehmen, wenn sie mindestens das wirtschaftliche Eigentum daran innehat und dieser selbstständig verwertbar ist (vgl. § 33 GemHVO NRW). Die bilanzielle Zuordnung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes zum Anlagevermögen oder zum Umlaufvermögen hängt auch von der Zweckbestimmung bzw. von der Art des Vermögensgegenstandes sowie vom Willen der Gemeinde ab, wie der Vermögensgegenstand im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung genutzt werden soll. Dem Anlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz sind nur die Vermögensgegenstände zuzuordnen, die von der Gemeinde dazu bestimmt sind, dauernd der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu dienen (vgl. § 33 Absatz 1 GemHVO NRW). Gemeindliche Vermögensgegenstände, die von der Gemeinde zum Verbrauch vorgesehen sind, sind in der Bilanz im Umlaufvermögen anzusetzen.

### 1.3.3 Der Wertansatz von Vermögensgegenständen

Bei der Frage der Höhe des Wertansatzes für Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Bilanz muss geklärt werden, in welchen Werten in Geldeinheiten die Gegenstände unter den betreffenden Bilanzposten anzusetzen sind. Bei neuen Vermögensgegenständen muss die Gemeinde die Anschaffungs- oder Herstellungskosten ermitteln, die für den Wertansatz die Höchstgrenze darstellen, weil bei der Bilanzierung von gemeindlichen Vermögensgegenständen das Anschaffungskostenprinzip zu beachten ist (vgl. § 33 GemHVO NRW).

Die gemeindlichen Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die von der Gemeinde geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Von den Anschaffungskosten sind Minderungen des Anschaffungspreises abzusetzen. Die Begriffe „Anschaffungskosten“ und „Herstellungskosten“ können wie nachfolgend aufgezeigt differenziert werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Anschaffungskosten und Herstellungskosten</b>					
<b>Herstellungskosten</b>			<b>Anschaffungskosten</b>		
<b>Herstellungsaufwand</b>	<b>Erweiterungsaufwand oder wesentliche Verbesserung (anschaffungsnaher Herstellungsaufwand)</b>		<b>Erhaltungsaufwand (Aufwendungen für Instandhaltung, die durch die gewöhnliche Nutzung veranlasst ist)</b>	<b>Geringwertige Vermögensgegenstände (GVG) unter 410 €</b>	<b>Kein GVG; Anlagevermögen</b>
Zu aktivierender Aufwand	Abschreibung nach Nutzung		Laufender Aufwand (Sofortabschreibung; keine Aktivierung)		Zu aktivierender Aufwand
<b>Bilanz betroffen</b>			<b>Ergebnisrechnung betroffen</b>		<b>Bilanz betroffen</b>

*Abbildung 117 „Die Anschaffungskosten und Herstellungskosten“*

In den Fällen, in denen die Gemeinde einen in ihrer Bilanz anzusetzenden Vermögensgegenstand selbst hergestellt hat, sind unter den gemeindlichen Herstellungskosten die Aufwendungen der Gemeinde zu verstehen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Zu den Herstellungskosten gehören auch die notwendigen Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung. In die Herstellung dürfen auch die notwendigen Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten einbezogen werden.

### 1.3.4 Die Überprüfung der tatsächlichen Verhältnisse

Für die Aktivierung eines Vermögensgegenstandes in der gemeindlichen Bilanz nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten muss sich die Gemeinde ein Gesamtbild über die tatsächlichen Verhältnisse bezüglich des betreffenden Vermögensgegenstandes verschaffen. Ein Bedarf dafür kann dann entstehen, wenn beim Erwerb eines Vermö-

gensgegenstandes durch die Gemeinde noch ein Eigentumsvorbehalt des Veräußerers besteht, z. B. bei Sicherungsgeschäften, bei der Grundstücksübertragung sowie bei anderen Gegebenheiten.

In den Fällen, in denen sich bestehende Zweifel nicht ausräumen lassen, ob die Gemeinde als wirtschaftlicher Eigentümer eines Vermögensgegenstandes anzusehen ist, soll der Aktivierung des betreffenden Vermögensgegenstandes beim rechtlichen Eigentümer der Vorzug gegeben werden. Zur Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums können ggf. die Regelungen des Bilanzsteuerrechts auch als Hilfestellung herangezogen werden. Insbesondere bei Leasinggeschäften und ÖPP-Modellen muss der örtlichen Festlegung „der Vermögensgegenstand steht im wirtschaftlichen Eigentum der Gemeinde“ eine genaue Analyse der Gemeinde vorausgehen, in die auch die vorgesehene Vertragsgestaltung einzubeziehen ist.

#### **1.4 Der Vermögenserwerb durch Tauschgeschäfte**

Die Gemeinde kann neue oder gebrauchte Vermögensgegenstände für ihre Aufgabenerfüllung auch durch Tauschgeschäfte mit Dritten erwerben. Sie muss vor der Abwicklung solcher Geschäfte prüfen, ob die zu erwerbenden Vermögensgegenstände zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben erforderlich sind oder werden. Bei abzugebenden Vermögensgegenständen ist zu prüfen, ob diese nicht mehr für die gemeindliche Aufgabenerfüllung benötigt werden (vgl. § 90 Absatz 1 und 3 GO NRW). Bei nicht mehr benötigten Vermögensgegenständen darf die Gemeinde diese i.d.R. nur zu ihrem vollen Wert abgeben (vgl. § 90 Absatz 3 Satz 2 GO NRW).

Die Gemeinde soll daher eine Wertermittlung bei dem abzugebenden und dem zu erwerbenden Vermögensgegenstandes vornehmen, um die notwendige Gleichwertigkeit des vorgesehenen Tauschgeschäftes beurteilen zu können. Bei einem im Eigentum der Gemeinde befindlichen und abzugebenden Vermögensgegenstand kann dessen bilanzierter Buchwert einen Einstieg oder einen Anhaltspunkt für die gemeindliche Wertermittlung bieten. Die Gemeinde soll daher bei ihren Tauschgeschäften prüfen, ob der Buchwert des abzugebenden Vermögensgegenstandes dem Wert des übernommenen Vermögensgegenstandes entspricht und ggf. in welcher Art und in welchem Umfang möglicherweise Abweichungen bestehen. Ein bilanzierter Buchwert kann dabei eine Wertuntergrenze für den ohne Zahlungen zu erwerbenden Vermögensgegenstand darstellen.

### **2. Zu Absatz 2 (Verwaltung des gemeindlichen Vermögens):**

#### **2.1 Zu Satz 1 (Erhaltung des Vermögensstatus):**

##### **2.1.1 Die Erhaltung der Funktionsfähigkeit der Vermögensgegenstände**

Die Vermögensgegenstände sind von der Gemeinde pfleglich und wirtschaftlich zu verwalten. Sie sind so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben (vgl. § 10 GO NRW). Das Ziel ist es dabei, die gemeindlichen Vermögensgegenstände in einem funktionsfähigen Zustand zu erhalten, sodass ihr Einsatz und ihr Nutzen für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde gesichert sind. Diese Vorgaben erfordern von der Gemeinde, einerseits eine laufende Unterhaltung ihrer Vermögensgegenstände in einem Umfang durchzuführen, der zur Erhaltung der Funktionsfähigkeit der einzelnen Vermögensgegenstände und deren Nutzung sachgerecht und notwendig ist. Sie erfordern unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse ggf. ein Gesamtkonzept, bei dem auch die im Einzelnen festgelegten Nutzungsdauern der gemeindlichen Vermögensgegenstände sowie die weitere Entwicklung der Gemeinde von erheblicher Bedeutung sind.

Aus der ausdrücklichen Vorgabe für die Gemeinde, ihre Vermögensgegenstände „pfleglich und wirtschaftlich zu verwalten“ ist die Verpflichtung der Gemeinde zu entnehmen, soweit es möglich ist, auf eine nutzbringende Verwaltung der Vermögensgegenstände sowie auf nutzbare Vermögensgegenstände zu achten, bei der auch deren technischer Zustand im Sinne des Aufgabenzwecks ausreichend zu berücksichtigen ist. Für gemeindliche Geld-

anlagen sind diese Überlegungen grundsätzlich übertragbar, denn die ausreichende Sicherheit der Geldanlage geht der Ertragserzielung vor. Eine sachgerechte Verwaltung des gemeindlichen Vermögens erfordert daher auch, dass die Gemeinde ein geeignetes Controlling durchführt. Dazu kann es im Sinne des Haushaltsgrundsatzes "Wirtschaftlichkeit" geboten sein, auch langfristig wirkende Herausforderungen zu berücksichtigen und nicht nur die haushaltsjahrbezogenen notwendigen Maßnahmen abzuwägen, längstens im Zeitrahmen der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung abzuwägen.

### **2.1.2 Die Geltendmachung von Ansprüchen bei Vermögensschäden**

Die gemeindliche Vermögensverwaltung soll dazu beitragen, die Vermögensgegenstände im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung nutzen zu können. Daraus lässt sich u.a. ableiten, dass die Gemeinde im Falle des Eintritts eines Vermögensschadens die Pflicht zur allgemeinen und der haushaltsmäßigen Sicherung der gemeindlichen Ansprüche bzw. möglicher Schadensersatzansprüche hat. Die Gemeinde hat deshalb eine Vorsorge betreiben, um bei einem Schadensereignis das sachlich Notwendige zur Fortführung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung veranlassen zu können. Bei eingetretenen Vermögensschäden ist daher mindestens von Prüfungspflichten der Gemeinde auszugehen.

Die Gemeinde soll den Schaden für die Gemeinde möglichst gering halten und daher ihr zustehende Ansprüche geltend machen. Sie soll nicht nur eine notwendige Instandsetzung oder Ersatzbeschaffung der betroffenen Vermögensgegenstände veranlassen, sondern auch mögliche Haftungs- und Schadensersatzansprüchen gegenüber einem oder mehreren Dritten, ggf. auch gegenüber den eigenen Beschäftigten, prüfen und geltend machen. Eine Überprüfungspflicht kann z. B. auch dann entstehen, wenn die Gemeinde Kenntnisse über Schadensfälle in anderen Gemeinden erlangt und bei ihr vergleichbare Sachverhalte bestehen können. Die vermögensbezogene Vorschrift dient daher auch der Sicherung bestehender gemeindlicher Vermögensansprüche im Schadensfall.

## **2.2 Zu Satz 2 (Verwaltung von Geldanlagen):**

### **2.2.1 Allgemeine Anforderungen**

Die Gemeinde ist nach dieser Vorschrift verpflichtet, bei der Anlage von nicht unmittelbar benötigtem Kapital (Geldmitteln) auf eine ausreichende Sicherheit zu achten. Sie muss die möglichen Anlageformen auch danach auswählen, dass die gemeindlichen Kapitalanlagen einen angemessenen Ertrag erbringen sollen. In diesem Zusammenhang wird der Rahmen für gemeindliche Kapitalanlagen ebenso durch die Verpflichtung der Gemeinde zur Sicherstellung der Liquidität und zur angemessenen Liquiditätsplanung bestimmt (vgl. § 75 Absatz 6 und § 89 Absatz 1 GO NRW). Das gemeindliche Kapital muss dabei jedoch nicht zwingend mündelsicher angelegt sein. Es ist in diesem Zusammenhang für die Gemeinde auch nicht verboten, im Rahmen der gemeindlichen Finanzgeschäfte vertretbare Risiken einzugehen. Die möglichen Risiken müssen der Gemeinde bekannt, von ihr begrenzt werden und beherrschbar sein. Sie muss daher für die Anlage von Kapital vertretbare örtliche Rahmenbedingungen schaffen.

Dem Gesichtspunkt der Sicherheit ist bei gemeindlichen Kapitalanlagen immer ein Vorrang vor einem erzielbaren höheren Ertrag einzuräumen. Aus dieser Vorgabe folgt, dass von der Gemeinde grundsätzlich keine Finanzgeschäfte getätigt werden dürfen, bei denen ein erhöhtes Risiko besteht, dass das angelegte Kapital gemindert oder insgesamt aufgezehrt wird (Verlustrisiko). Aus der Nachrangigkeit der Ertragserzielung folgt dabei, dass gemeindliches Kapital nicht mit dem ausschließlichen Zweck angelegt werden darf, einen höchstmöglichen Ertrag zu erzielen. Die Gemeinde muss vielmehr berücksichtigen, dass die Anlage von Kapital, ebenso wie das sonstige gemeindliche Vermögen, der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde sowie dem Liquiditätserhalt in ausreichendem Maße dienen muss.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 90 GO NRW**

Die Gemeinde hat daher im Zusammenhang mit ihren Kapitalanlagegeschäften immer eine Abwägung zwischen den pflichtigen Sicherheitsgesichtspunkten und Ertragsmöglichkeiten vorzunehmen. Sie hat dabei auch zu beachten, dass das angelegte Kapital für den vorgesehenen Zweck rechtzeitig verfügbar sein muss. Es gilt daher für die Gemeinde, grundsätzlich eine Anlagestrategie verfolgen, bei der eine möglichst große Sicherheit und Rentabilität bei zeitgerechter Liquidität unter Wahrung einer angemessenen Mischung und Streuung des von ihr angelegten Kapitals erreicht wird. Im Rahmen einer örtlichen Kapitalanlage ist deshalb von der Gemeinde auch zu dokumentieren, wie und auf welchen Wegen der gesetzliche Rahmen eingehalten wird. Für die Risikobeurteilung der gemeindlichen Geldanlagen bietet sich die Einrichtung eines örtlich geeigneten Verfahrens durch die Gemeinde an, deren wichtigste Eckpunkte nachfolgend beispielhaft aufgezeigt werden (vgl. Abbildung).

<b>Eckpunkte für eine Risikobeurteilung bei Geldanlagen</b>	
<b>ECKPUNKTE</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Konzeption</b>	Im Rahmen der Konzeption sind die Formen und Arten der örtlich zulässigen und geeigneten Geldanlagen zu definieren, aber auch die daraus entstehenden Risiken zu benennen sowie Anlagestrategien und ein Risikorisikomanagement zu entwickeln. Es gilt, eine intransparente und die Gemeinde belastende Kostenstruktur zu vermeiden.
<b>Beteiligungen</b>	In den Rahmen der örtlichen Verwaltungsorganisation ist das Anlagemanagement einzubinden und entsprechend seiner Bedeutung den Verantwortlichkeiten zuzuordnen. Dabei sind auch die örtlichen Entscheidungsstrukturen zu berücksichtigen sowie Risikostrategien einschließlich einer Berichterstattung festzulegen. Diese Vorgaben erfordern eine geeignete Organisationsstruktur und eine Managementstrategie sowie eine Überwachung und Kontrolle der Managementleistungen.
<b>Rahmen</b>	Der Rahmen für die Risikomess- und -steuerungssysteme muss auf den örtlichen Anlagestrategien aufbauen und Methoden und Messzahlen zur Risikoidentifizierung und Risikoquantifizierung enthalten. Es müssen aber auch Mindestanforderungen darin enthalten sein, die z. B. bei Bedarf die Darstellung eines aktuellen Standes des Vermögens ermöglichen. Unter einer Zeitkomponente gilt es die Zahlungsströme aus der Geldanlage zu erfassen, um das Risikopotential unter Verwendung von Steuerungsgrößen zu bestimmen. Dazu gehört auch, den Anlagezeitraum näher zu konkretisieren.
<b>Tests</b>	Die örtlichen Verfahren bzw. die Methoden zur Risikomessung und Risikoüberwachung sind regelmäßig zu überprüfen. Insbesondere bedarf das Management der Anlagerisiken einer ständigen Überwachung einschließlich der Tests, auch unter Krisenszenarien. Die Inhalte und zeitlichen Vorgaben des Berichtswesens sowie die Verfügbarkeit der wesentlichen Daten müssen in die Überprüfung einbezogen werden.
<b>Krisenplan</b>	Die Erkenntnisse aus den Krisenszenarien sollen in einem Krisenplan münden, der abgestufte Maßnahmen für Ereignisse enthält, die einen „Notfall“ bewirken können. Dazu sind auch die dann geltenden Kommunikationswege einschließlich der Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten zu bestimmen. Diese Unterlagen müssen ein Bestandteil der örtlichen Anlagerichtlinien sein.

*Abbildung 118 „Eckpunkte für eine Risikobeurteilung bei Geldanlagen“*

Die Anlage von Kapitalvermögen durch die Gemeinde erfordert entsprechende Sachkenntnisse und die gebotene Sorgfalt sowie ein ausreichend ausgestaltetes Anlagemanagement, zu dem auch ein Risikomanagement gehören

sollte. Insbesondere müssen aber von der Gemeinde sachgerecht ausgestaltete Anlagegrundsätze und eine strategische und taktische Anlagepolitik sowie Überwachungs- und Kontrollverfahren einschließlich der örtlichen Verantwortlichkeiten festgelegt werden. Das örtliche Verfahren muss unter Berücksichtigung der Verhältnisse der Gemeinde der Art und Komplexität der gemeindlichen Geldanlagen deren adäquate laufende Überwachung und Kontrolle gewährleisten sowie Risiken und Chancen möglichst im Voraus erkennen. Ob und in welchem Umfang dazu weitere organisatorische Maßnahmen von der Gemeinde zu treffen sind, hat diese unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse zu entscheiden. Die Gemeinde muss unter Berücksichtigung möglicher künftiger Entwicklungen die notwendige Risikostreuung vornehmen und dabei sicherstellen, dass sie auf sich wandelnde wirtschaftliche und rechtliche Bedingungen bei der Anlage von Kapital angemessen reagieren kann.

Für die Gemeinde bietet sich dazu im Rahmen ihres Gesamtportfolios mindestens die Aufstellung einer Übersicht über ihre gesamten Kapitalanlagen an, aufgegliedert in Neuanlagen und Bestände, in Anlageformen und Laufzeiten, sodass jeweils der aktuelle Stand im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses dargestellt werden kann. Von der Gemeinde sollten dann Informationen über die Art und Form der Kapitalanlagen, über die Einhaltung der gesetzlichen Vorgaben sowie über die geplanten Veränderungen und weiteren Entwicklungen gegeben werden. Eine derartige Informationspolitik im gemeindlichen Jahresabschluss darf dabei bei der Gemeinde nicht dazu führen, dass der Stand der gemeindlichen Kapitalanlagen nur einmal jährlich erhoben und darüber berichtet wird. Vielmehr sind unterjährige Berichtspflichten notwendig, um den Sicherheitserfordernissen und den Ertragszwecken in ausreichendem Maße zu genügen.

## **2.2.2 Geldanlagen nach örtlichen Anlagegrundsätzen**

### **2.2.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Die hervorgehobene Bedeutung der Sicherheit bei gemeindlichen Geldanlagen lässt gleichwohl zu, dass eine Gemeinde ihr Kapital nach besonderen Anlagegrundsätzen anlegt. Sie muss dabei möglichst einem spekulativen Charakter vorbeugen, sodass besondere Anlagegrundsätze regelmäßig nur bei langfristig anzulegendem Kapital für die Gemeinde in Betracht kommen können. Die kurzfristig benötigten Geldmittel zur gemeindlichen Zahlungsabwicklung sind dafür grundsätzlich als ungeeignet anzusehen. Die Gemeinde hat eigenverantwortlich unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse zu entscheiden, ob und welche Geldmittel der Gemeinde für eine mittel- und langfristige Geldanlage in Betracht kommen.

Maßgeblich dafür ist grundsätzlich eine vorausschauende Gesamtbewertung ihres Portfolios im Rahmen der örtlichen Liquiditätsplanung und einer Bewertung der voraussichtlichen Entwicklung der gemeindlichen Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage. In die zu treffenden Entscheidungen sollte der Rat der Gemeinde eingebunden sein, sofern nicht bereits allgemeine Rahmenregelungen erlassen wurden, in denen auch das Zusammenwirken von Rat und Verwaltung bei geplanten Kapitalanlagen bestimmt wurde. Die Gemeinde kann außerdem Dritte mit der Anlage des gemeindlichen Kapitals sowie mit der Bewertung der Chancen und Risiken von Anlageformen beauftragen. Eine solche Beauftragung entbindet die Gemeinde jedoch nicht von ihrer Gesamtverantwortung für die Anlage ihres Kapitals. Diese allgemeinen Grundlagen gelten entsprechend, wenn die Gemeinde ggf. Kapital anlegen will, das gemeinderechtlich einem ihrer Sondervermögen zuzurechnen ist (vgl. § 97 GO NRW).

### **2.2.2.2 Die Pflichten der Gemeinde**

#### **2.2.2.2.1 Wichtige Anlagepflichten**

Der örtliche Rahmen für die Anlage von Kapital durch die Gemeinde, das nicht zur Sicherung der Liquidität und zur Zahlungsabwicklung benötigt wird, muss von der Gemeinde eigenverantwortlich abgegrenzt und verbindlich

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 90 GO NRW**

festgelegt werden. Dieser Rahmen soll auf den örtlichen Anlagezielen und Anlagegrundsätzen sowie einer Gesamtschau der Liquiditätsplanung unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Entwicklung der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage aufbauen. Der Anlagerahmen ist unter Berücksichtigung der örtlichen Bedürfnisse und der nachfolgenden Grundsätze eigenverantwortlich auszugestalten.

Die Anlage von Kapital soll die Gemeinde mit der gebotenen Sachkenntnis und Sorgfalt vornehmen. Die Gemeinde kann dabei auf der Grundlage örtlich festgelegter Anlageziele und Anlagegrundsätze ihr nicht benötigtes Kapital unter den Bedingungen anzulegen, die von den kommunalen Versorgungskassen und Zusatzversorgungskassen in Nordrhein-Westfalen bei solchen Geschäften zu beachten sind. Die Gemeinde kann daher ihr Kapital in Anlageformen unter Beachtung der Vorschrift des § 16 Absatz 2 des Gesetzes über die kommunalen Versorgungskassen und Zusatzversorgungskassen im Lande Nordrhein-Westfalen (VKZVKG) anlegen. Sie kann dabei die zulässigen Anlageformen auf ihr gemeindliches Gesamtportfolio beziehen.

Die Gemeinde kann im Rahmen von Kapitalanlagegeschäften dann vertretbare Risiken eingehen, wenn diese mit den haushaltsrechtlichen Grundsätzen sowie den örtlichen Anlagegrundsätzen vereinbar sind. Bei den längerfristigen Kapitalanlagen müssen der Gemeinde die möglichen Risiken bekannt sein, von ihr begrenzt werden und von ihr beherrschbar sein. Sie hat die örtlichen Anlageentscheidungen ausreichend und nachvollziehbar in ihrer Finanzbuchhaltung zu dokumentieren. Die Gemeinde muss zudem eine sachgerechte Kontrolle und Überwachung der Anlage von Kapital sowie auch der Tätigkeit beauftragter Dritter vornehmen.

Die Kontrolle und Überwachung soll dabei angepasst an die örtlichen Verhältnisse bestimmt und durchgeführt werden. Sie darf dabei die Kontrolle und Überwachung nicht nur einmal jährlich vorzunehmen, sondern soll möglichst regelmäßige Informationen einfordern. Aus den örtlichen Anlagebedingungen heraus bietet sich auch aus Gründen der Sicherstellung eines ordnungsgemäßen Ablaufprozesses bei der Anlage von Kapital eine örtliche Anlagerichtlinie an. In einer solchen Richtlinie sollten unter Berücksichtigung der örtlichen Bedürfnisse u.a. auch die örtlichen Verantwortlichkeiten und Entscheidungsbefugnisse festgelegt werden.

#### **2.2.2.2 Wichtige Informationspflichten**

Die Gemeinde entscheidet über die Anlage von Kapital in eigener Verantwortung. Sie muss sich deshalb über die Wirkungen sowie die haushaltsmäßigen Auswirkungen von Kapitalanlagen ausreichende Kenntnisse und Informationen verschaffen, bevor sie die Entscheidung darüber trifft. Dazu gehören ausreichende Kenntnisse über das Risikopotential insgesamt, das Verlustrisiko, die Marktwerte sowie über Zahlungspflichten. Im Rahmen einer Beratung sollte sich die Gemeinde zudem Klarheit über ihren Wissensstand verschaffen und ggf. weitere Informationen über die möglichst realistischen Wirkungen einer Kapitalanlage einholen.

Für den Vertragspartner der Gemeinde besteht in diesem Zusammenhang eine Beratungs- bzw. Aufklärungspflicht, denn er muss von seinem Kunden alle Informationen über Kenntnisse und Erfahrungen in Bezug auf Geschäfte mit Kapitalanlagen, über Anlageziele und finanzielle Verhältnisse einholen, um dem Kunden die für ihn geeignete Anlageform empfehlen zu können. Gegenüber der Gemeinde ist der Vertragspartner außerdem verpflichtet, der Gemeinde rechtzeitig und in verständlicher Form die notwendigen Informationen ausreichend und angemessen zur Verfügung zu stellen.

Im Rahmen einer solchen Beratung soll erreicht werden, dass die Gemeinde als Kunde nach vernünftigem Ermessen die Art und die Risiken der ihr angebotenen oder von ihr nachgefragten Arten von Kapitalanlagen versteht und auf dieser Grundlage ihre Entscheidung treffen kann. Die Informationen müssen sich dabei z. B. auch auf das Unternehmen und seine Dienstleistungen, die Arten von Finanzinstrumenten und die vorgeschlagene Anlagestrategie einschließlich der damit verbundenen Risiken, aber auch auf die Kosten und Nebenkosten beziehen (vgl. § 31 Absatz 3 WPHG). In diesem Zusammenhang können auch die Vorschriften des Vermögensanlagegesetzes von Relevanz für die Gemeinde sein.

### **2.2.3 Kredite und Kapitalanlage (Geldanlage)**

Eine gemeindliche Kapitalanlage entsteht i.d.R. aus der Hingabe von vorhandenen liquiden Mitteln (Geldbeträgen) der Gemeinde, die in eine zu aktivierende Finanzanlage umgewandelt werden. Dieser Vorgang stellt wie die Umwandlung von vorhandenen liquiden Mitteln der Gemeinde in Sachanlagen haushaltsrechtlich eine gemeindliche Investition dar. Der dafür notwendige Zahlungsvorgang ist im gemeindlichen Finanzplan unter der Haushaltsposition „Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen“ zu veranschlagen und von der Gemeinde entsprechend in der Finanzrechnung nachzuweisen (vgl. § 3 Absatz 1 Nummer 23 GemHVO NRW).

Diese haushaltsrechtliche Zuordnung einer Kapitalanlage der Gemeinde lässt den Schluss zu, dass dadurch auch eine Kreditfinanzierung für eine gemeindliche Kapitalanlage zulässig ist, denn die Gemeinde darf Kredite für Investitionen aufnehmen (vgl. § 86 GO NRW). Einer solchen Kreditaufnahme dürfen dabei auch die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung nicht entgegenstehen, nicht denen eine Kreditaufnahme der Gemeinde zulässig ist, wenn eine andere Finanzierung nicht möglich oder unzweckmäßig wäre (vgl. § 77 Absatz 3 GO NRW). Ob eine solche Sachlage beim Erwerb einer Kapitalanlage durch die Gemeinde gegeben ist, muss im örtlichen Einzelfall geprüft und bewertet werden.

In die Prüfung einer geplanten gemeindlichen Kapitalanlage ist auch der künftige Verwendungszweck des angesammelten Kapitals einzubeziehen. Im Zusammenhang mit einer Fremdfinanzierung einer Kapitalanlage muss das angesammelte Kapital künftig für gemeindliche Investitionen verwendet werden. Die formale Art „Kapitalanlage“ ist allein nicht ausreichend, um eine Fremdfinanzierung einer Kapitalanlage im Sinne der Vorschrift des § 86 GO NRW vornehmen zu können. Eine fremdfinanzierte Kapitalanlage der Gemeinde ist deshalb nicht zulässig anzusehen, wenn die Kapitalanlage dazu dient, in künftigen Haushaltsjahren die Auszahlungen aufgrund zahlungswirksamer Aufwendungen zu ermöglichen. Mit einem solchen Zweck verliert bereits der Erwerb einer Kapitalanlage den Charakter einer Investition und damit die Grundlage für eine zulässige Kreditaufnahme.

In diesem Sinne wäre bei einer Fremdkapitalfinanzierung der Kapitalanlage auch der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit tangiert (vgl. § 1 Absatz 1 GO NRW). Außerdem könnte bei einer solchen Kreditaufnahme für eine Kapitalanlage das Spekulationsverbot berührt sein, wenn unterstellt werden kann, dass die Kapitalanlage vorrangig der Erzielung eines Gewinns aus der Differenz zwischen den Kreditkosten und dem Zinsertrag dient, und dabei auf die weitere „ungewisse“ Zinsentwicklung gesetzt wird (vgl. § 90 GO NRW). Andererseits dient aber eine solche Differenz erst einmal dazu, eine „Wirtschaftlichkeit“ der Kapitalanlage anzunehmen.

Diese Voraussetzungen bedingen, dass der Erwerb einer Kapitalanlage auch nicht mit solchen Fremdmitteln finanziert werden darf, die von der Gemeinde zur Sicherung ihrer Liquidität aufgenommen werden können (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW). Diese Fremdmittel dienen bei der Gemeinde der Verstärkung ihrer Zahlungsmittel zur Erfüllung ihrer fälligen Auszahlungsverpflichtungen und damit der Aufrechterhaltung der gemeindlichen Zahlungsfähigkeit. Die Fremdfinanzierung hat daher im Zusammenhang mit den Grundsätzen der gemeindlichen Finanzmittelbeschaffung nicht den Zweck, die haushaltsmäßige Finanzierung der Gemeinde sicherzustellen.

### **2.2.4 Die bankrechtliche Kundeneinstufung**

Im Zusammenhang mit der gemeindlichen Kreditaufnahme ist von Bedeutung, dass die Banken als Wertpapierdienstleistungsunternehmen nach dem Finanzmarktrichtlinie-Umsetzungsgesetz verpflichtet sind, ihre Kunden anhand der gesetzlich vorgegebenen Kriterien zu klassifizieren. Die Bestimmungen wirken sich auf die Bankleistungen aus, bei denen das Anlegerschutzniveau und die Grundsätze für die Ausführung von Aufträgen in Finanzinstrumenten zu beachten sind. Ein Wertpapierdienstleistungsunternehmen, das eine Anlageberatung oder eine Finanzportfolioverwaltung vornimmt, muss von seinem Kunden alle Informationen einholen über Kenntnisse und

Erfahrungen der Kunden in Bezug auf Geschäfte mit Finanzinstrumenten, über Anlageziele und ihre finanziellen Verhältnisse, um dem Kunden das für ihn geeignete Finanzinstrument empfehlen zu können. Dazu gehört, dass der Kunde auch die mit einem solchen Geschäft verbundenen Anlagerisiken versteht. Erlangt das Wertpapierdienstleistungsunternehmen nicht die erforderlichen Informationen, darf es im Zusammenhang mit einer Anlageberatung kein Finanzinstrument empfehlen oder im Zusammenhang mit einer Finanzportfolioverwaltung keine Empfehlung abgeben (vgl. die Einzelvorschriften des o.a. Gesetzes).

Die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht hat in ihrem Schreiben vom 25.06.2010 gegenüber den Verbänden der für Finanzdienstleistungsunternehmen und der Kreditwirtschaft klargestellt, dass eine Gemeinde als Privatkunde im Sinne des § 31a Absatz 3 WpHG des Wertpapierhandelsgesetzes anzusehen ist und nicht als professioneller Kunde zu gelten hat. Es gilt daher grundsätzlich auch für die Gemeinde, dass sich das Ergebnis eines gemeindlichen „Privatkunden-Auftrages“ am Preis und an den Kosten des Finanzinstrumentes orientieren muss (vgl. § 33a Absatz 3 WpHG). Außerdem besteht die Pflicht eines Wertpapierdienstleistungsunternehmens gegenüber der Gemeinde, diese ggf. auch über mögliche Probleme zur Ausführung der gemeindlichen Aufträge unter Anwendung der Grundsätze der bestmöglichen Ausführung zu unterrichten.

Die Gemeinde hat aber auch die Möglichkeit, sich als professioneller Kunde einstufen zu lassen. In diesen Fällen muss das Wertpapierdienstleistungsunternehmen die Gemeinde schriftlich darauf hinweisen, dass mit der Änderung dieser Einstufung auch die Schutzvorschriften für Privatkunden nicht mehr gelten. Die Gemeinde muss dazu ihr Einverständnis geben und diese Sachlage schriftlich bestätigen. Die Einstufung der Gemeinde als professioneller Kunde steht einer späteren Rückstufung zum Privatkunden nicht entgegen, sofern die Gemeinde danach verlangt (vgl. gem. § 31a Absatz 6 WpHG).

## **2.2.5 Die Beteiligung eines Finanzanlagenvermittlers**

### **2.2.5.1 Allgemeine Grundlagen**

Im Zusammenhang mit einer von der Gemeinde beabsichtigten Kapitalanlage kann die Gemeinde auch unter Beteiligung eines Finanzmaklers die passende Anlageform auswählen. In diesen Fällen sollte die Gemeinde ausreichende Kenntnis darüber haben, ob der Vermittler eine ausreichende Sachkunde besitzt. Sie sollte ggf. sachbezogene Informationen aus dem Vermittlerregister einholen (vgl. § 11a GewO). Im Rahmen einer Vermittlung hat der Vermittler gegenüber der Gemeinde als Anleger besondere Informations-, Beratungs- und Dokumentationspflichten (vgl. Abschnitt 4 der FinVermV). Die rechtliche Grundlage stellt dabei die bundesweit geltende Finanzanlagenvermittlungsverordnung dar.

### **2.2.5.2 Die Informationspflichten des Vermittlers**

Der Vermittler muss der Gemeinde statusbezogene Informationen in Schriftform übermitteln, wenn die Gemeinde nicht ausdrücklich eine mündliche Information wünscht (vgl. § 12 FinVermV). Vor Abschluss des Finanzgeschäftes muss die Gemeinde zudem über die Risiken der angebotenen oder vom Anleger nachgefragten Finanzanlage zur Verfügung zu stellen. Diese Informationen müssen so gefasst sein, dass der Anleger nach vernünftigem Ermessen die Art und die Risiken der Finanzanlagen verstehen und auf dieser Grundlage seine Anlageentscheidung treffen kann. Die Beschreibung der Risiken kann dabei an der Art der Finanzanlage und den Kenntnissen des Anlegers ausgerichtet werden (vgl. § 13 FinVermV).

Die Gemeinde muss auch über die Kosten und Nebenkosten informiert werden, z. B. über den Gesamtpreis, den der Anleger im Zusammenhang mit der Finanzanlage und den Dienstleistungen des Vermittlers zu zahlen hat, einschließlich aller damit verbundenen Gebühren, Provisionen, Entgelte und Auslagen. Sofern dabei ein Teil des Gesamtpreises in einer Fremdwährung zu zahlen oder in einer anderen Währung als in Euro dargestellt ist, müs-

sen die betreffende Währung und der anzuwendende Wechselkurs sowie die damit verbundenen Kosten gegenüber der Gemeinde angegeben werden.

### **2.2.5.3 Die Auskunftspflichten der Gemeinde**

Der von der Gemeinde beauftragte Vermittler hat im Rahmen seiner Anlageberatung auch Informationen über die Kenntnisse und Erfahrungen der Gemeinde als Anleger in Bezug auf die möglichen Finanzanlagen, die Anlageziele der Gemeinde und die finanziellen Verhältnisse einzuholen, die erforderlich sind, um der Gemeinde eine für sie geeignete Finanzanlage empfehlen zu können. Das Ziel dabei ist, dass die vom Vermittler empfohlene Finanzanlage den Anlagezielen des Anlegers entspricht und die hieraus erwachsenden Anlagerisiken verstanden und entsprechend den Anlagezielen finanziell tragbar sind. Ein weiteres Ziel ist dabei, dass der Vermittler der Gemeinde nur solche Finanzanlagen empfehlen darf, die er nach den ihm vorliegenden Informationen über die Gemeinde für ihn geeignet hält.

In den Fällen, in denen der Vermittler zu der Auffassung gelangt, dass die von der Gemeinde gewünschte Finanzanlage für die Gemeinde nicht angemessen ist, hat er die Gemeinde darauf hinzuweisen. Außerdem darf der Vermittler ohne ausreichende Informationen über die Gemeinde als Anleger der Gemeinde im Rahmen der Anlageberatung keine Finanzanlage empfehlen (vgl. § 16 Absatz 1 Satz 4 FinVermV). In diesem Zusammenhang hat der Vermittler vor Abschluss eines Geschäfts auch die Gemeinde auf Interessenkonflikte hinzuweisen, die in Ausübung der Tätigkeiten zwischen ihm oder seinen Mitarbeitern und den Anlegern oder zwischen den Anlegern bestehen können. Er hat zudem seine Informationen der Gemeinde in Textform zur Verfügung zu stellen.

## **3. Zu Absatz 3 (Veräußerung von Vermögensgegenständen):**

### **3.1 Zu Satz 1 (Veräußerung nicht benötigter Vermögensgegenstände):**

#### **3.1.1 Die Inhalte der Vorschrift**

Nach der Vorschrift darf die Gemeinde die in ihrem Besitz befindlichen Vermögensgegenstände, die sie zur Erfüllung ihrer Aufgaben in absehbarer Zeit nicht braucht, veräußern. Eine Veräußerung kann auch dann infrage kommen, wenn von der Gemeinde für den aufzugebenden oder einem Dritten zu übertragenen Vermögensgegenstand ein geeigneter Ersatz beschafft wird, damit die stetige Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben weiterhin gesichert ist. Die Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes ist jedenfalls dann als unzulässig anzusehen, wenn der zur Veräußerung vorgesehene Vermögensgegenstand noch zur Aufgabenerfüllung benötigt wird. Gleichwohl wird durch die Vorschrift jedoch kein Veräußerungsverbot für die Gemeinde ausgesprochen.

Die Vorschrift steht einerseits mit der Vorschrift des § 100 Absatz 3 GO NRW als Grundsatz für die Einbringung (Abgabe) von gemeindlichem Vermögen in Stiftungsvermögen unmittelbarer Verbindung. Nach dieser Vorschrift darf die Gemeinde das Gemeindevermögen nur im Rahmen der Aufgabenerfüllung in Stiftungsvermögen einbringen und nur dann eingebracht werden, wenn der mit der Stiftung verfolgte Zweck auf andere Weise nicht erreicht werden kann. Andererseits stellt die Vorschrift des § 100 Absatz 3 GO NRW kein gesetzliches Verbot zur Abgabe von gemeindlichen Vermögensgegenständen dar, das zur Nichtigkeit des Stiftungsgeschäfts im Sinne des § 134 BGB führen kann.

Ein Zusammenhang besteht auch mit der Vorschrift des § 111 GO NRW über die Veräußerung von Betrieben und Beteiligungen der Gemeinde. Danach ist die teilweise oder vollständige Veräußerung eines gemeindlichen Betriebes oder einer Beteiligung der Gemeinde an einer Gesellschaft sowie andere Rechtsgeschäfte, durch welche die Gemeinde ihren Einfluss auf den Betrieb verliert oder vermindert, nur zulässig, wenn die für die Betreuung der

Einwohner erforderliche Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde nicht beeinträchtigt wird. Ggf. bedürfen solche Rechtsgeschäfte der vorherigen Entscheidung des Rates (vgl. § 115 Absatz 2 GO NRW).

### **3.1.2 Die Begriffe „nicht braucht“ und „Veräußerung“**

#### **3.1.2.1 Der Begriff „nicht braucht“**

Der haushaltswirtschaftliche Begriff „nicht braucht“ in der Vorschrift ist von der Gemeinde im Sinne ihrer gemeindlichen Aufgabenerfüllung und unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse auszulegen und anzuwenden. Mit der Anwendung des Begriffes im Sinne der Vorschrift soll die Gemeinde eine inhaltliche Prüfung verbinden, ob der betreffende gemeindliche Vermögensgegenstand voraussichtlich zukünftig noch für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde benötigt wird. Die Vorschrift legt für eine solche Prüfung vor Ort keine besonderen Rahmenbedingungen fest. Sie beinhaltet aber die Festlegung für die Gemeinde, dass die Abgabe von gemeindlichen Vermögensgegenständen nicht allein unter der Zwecksetzung „Finanzierung der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde“ erfolgen darf.

Als Ausgangslage zum Gebrauch des Begriffes bietet sich eine örtliche Betrachtung und Bewertung an, ob ein für die Veräußerung vorgesehener gemeindlicher Vermögensgegenstand noch zum notwendigen Vermögen der Gemeinde im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zu zählen ist, d.h. „betriebsnotwendig“ im haushaltswirtschaftlichen Sinne ist. Es bedarf dazu einer Beurteilung, ob der betreffende Vermögensgegenstand objektiv noch aus örtlichen Gründen im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung genutzt werden muss bzw. noch in diesem Sinne nutzbar ist, oder andere Umstände vorliegen, die der Fortsetzung der Nutzung für die Aufgabenerfüllung entgegenstehen.

In eine örtliche Beurteilung muss auch einbezogen werden, ob ein Dritter den von der Gemeinde nicht mehr benötigten Vermögensgegenstand braucht, weil dieser anstelle der Gemeinde künftig die Aufgabe erfüllt. Ein gemeindlicher Vermögensgegenstand kann daher nicht nur wegen der Einstellung einer gemeindlichen Aufgabe, sondern auch aufgrund einer Änderung in der Form ihrer Erledigung für die Gemeinde entbehrlich werden. Die Gemeinde hat in diesem Zusammenhang den Begriff sachgerecht auszulegen und anzuwenden sowie in der Sache eigenverantwortlich zu entscheiden.

#### **3.1.2.2 Der Begriff „Veräußerung“**

Der haushaltsrechtliche Begriff „Veräußerung“ in der Vorschrift umfasst bei der Abgabe von gemeindlichen Vermögensgegenständen durch die Gemeinde die rechtsgeschäftliche Verfügung der Gemeinde über ihren Vermögensgegenstand mit dem Ziele der Rechtsübertragung auf einen Dritten. Die Befugnis zur Veräußerung liegt dabei regelmäßig bei der Gemeinde, z. B. als rechtlicher Eigentümer des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes. Eine Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes ist daher auch bei einer Abgabe des Vermögensgegenstandes an einen Dritten, der anstelle der Gemeinde eine Aufgabe erfüllt, gegeben.

Für die gemeindliche Veräußerung im Sinne der Vorschrift ist grundsätzlich der Charakter des der Veräußerung zugrunde liegenden Rechtsgeschäftes (Kaufvertrag, Tausch, Schenkung) unerheblich, soweit der Verzicht auf den Vermögensgegenstand durch die Gemeinde nicht nur rechtlich, sondern auch haushaltswirtschaftlich nicht zu beanstanden ist. Die Veräußerung erfordert jedoch regelmäßig eine entgeltliche Gegenleistung des Erwerbers, denn die Gemeinde soll ihre Vermögensgegenstände i.d.R. nur zu ihrem vollen Wert abgeben. In diesem Zusammenhang muss beachtet werden, dass bei der Feststellung des Vorliegens eines Veräußerungsgeschäftes die daraus möglichen Erträge oder Aufwendungen der Gemeinde von ihr unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind.

### **3.1.3 Die Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen**

#### **3.1.3.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde besitzt vielfach noch Vermögensgegenstände zu dauernden Aufgabenerfüllung und als Anlagevermögen bilanziert, die sie aber zur Erfüllung ihrer Aufgaben nicht mehr braucht. Sie strebt bei solchen Vermögensgegenständen zwar eine adäquate Veräußerung an, muss aber oftmals erleben, dass ein Veräußerungserlös nur unter dem in der Bilanz ausgewiesenen Buchwert erzielbar ist. Unter einer Betrachtung und Bewertung der Kosten, die ein nicht genutzter oder ein nicht mehr nutzbarer Vermögensgegenstand für die Gemeinde weiterhin verursacht, ist es vielfach auch unter Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten angezeigt, derartige gemeindliche Vermögensgegenstände zu veräußern.

In solchen Fällen kann die Gemeinde z. B. erleben, dass sie bei der Veräußerung eines von ihr nicht mehr genutzten bebauten Grundstückes dafür eine Vielzahl von Angeboten erhält. Die Angebote weisen dabei im Grundsatz ein Erwerbsinteresse für das bebaute Grundstück aus, gleichwohl werden durch die Bieter aber nur Preisangebote gemacht, die ggf. dem Wert des Grund und Bodens entsprechen. Derartige Veräußerungsgeschäfte haben dann auch Aufwendungen für die Gemeinde zur Folge, weil der Veräußerungserlös für ein bebautes Grundstück nicht die Summe der Buchwerte für den Grund und Boden und das Gebäude erreicht. In besonderen Situationen kann sich ggf. auch ein Ertrag ergeben, wenn z. B. das Gebäude fast vollständig abgeschrieben ist und der Buchwert des Grund und Bodens niedriger als der Verkehrswert ist.

Die Erträge und Aufwendungen aus solchen Veräußerungsgeschäften darf die Gemeinde unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage verrechnen. Dazu benennt die haushaltsrechtliche Vorschrift ausdrücklich den Abgang und die Veräußerung von Vermögensgegenständen, die für die gemeindliche Aufgabenerfüllung nicht mehr benötigt werden (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Aus anderen gemeindlichen Geschäftsvorfällen erzielbare Erträge und entstehende Aufwendungen, können wegen des ausdrücklich abgegrenzten gemeindlichen Vermögens nicht in gleicher haushaltswirtschaftlicher Verfahrensweise behandelt werden.

#### **3.1.3.2 Die bilanzielle Betroffenheit**

##### **3.1.3.2.1 Die Zuordnung zum Anlagevermögen**

Die gemeindlichen Vermögensgegenstände, die der Gemeinde zur dauernden Aufgabenerfüllung zur Verfügung stehen und deren wirtschaftlicher Eigentümer sie mindestens ist, hat die Gemeinde als Sachanlagen im Anlagevermögen in ihrer Bilanz zu aktivieren (vgl. § 33 und § 41 Absatz 3 GemHVO NRW). Vom Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen, die von der Gemeinde zur Erfüllung ihrer Aufgaben in absehbarer Zeit nicht mehr benötigt werden, ist daher i.d. R. das bilanzierte Anlagevermögen der Gemeinde und nicht das gemeindliche Umlaufvermögen betroffen. Diese Abgrenzung wird einerseits durch die Bilanzierungsvorgaben bestimmt. Sie ist andererseits auch dadurch geboten, dass Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen regelmäßig nicht zulasten der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde in der gemeindlichen Ergebnisrechnung erfasst werden sollen.

Beim gemeindlichen Umlaufvermögen besteht dagegen bereits aus seiner bilanziellen Zwecksetzung eine enge Verbindung zur laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 2 GemHVO NRW). Dem Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz sind daher die gemeindlichen Vermögensgegenstände zuzuordnen, die zum Verbrauch im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde bestimmt sind. Aufgrund dessen kann es bei der Gemeinde auch bilanzielle Umschichtung zwischen dem gemeindlichen Anlagevermögen und dem Umlaufvermögen geben, wenn z. B. ein gemeindlicher Vermögensgegenstand nicht mehr für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde genutzt wird, aber kurzfristig nicht veräußerbar ist, jedoch veräußert werden soll.

### **3.1.3.2 Die Umschichtung ins Umlaufvermögen**

Eine Umschichtung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes ins Umlaufvermögen aus dem Anlass, aus seiner Veräußerung erzielbare Erträge der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zuzurechnen, kann i.d. R. nicht als sachgerecht angesehen werden (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Der bilanzielle Vorgang dürfte ggf. auch nicht zum erwünschten Erfolg im Sinne einer Ertragserzielung führen, denn der Umschichtung muss regelmäßig eine neue zeitbezogene Bewertung des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes vorausgehen. Für Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens hat die Gemeinde immer den Wert zu ermitteln, der sich aus einem beizulegenden Wert zum Abschlussstichtag ergibt (vgl. § 35 Absatz 7 GemHVO NRW). Sie muss dabei das strenge Niederstwertprinzip beachten. Der bilanzielle Vorgang einer Umschichtung kann dabei zu gemeindlichen Aufwendungen führen, die von der Gemeinde in ihre Ergebnisrechnung einzubeziehen sind. Sie stehen daher immer den ggf. aus einer Veräußerung erzielbaren Erträgen gegenüber.

Der Vorgang einer bilanziellen Umschichtung stellt für die Gemeinde einen eigenständigen und eigenverantwortlichen Geschäftsvorfall dar. Die bilanzielle Umschichtung eines Vermögensgegenstandes aus Anlass seiner Veräußerung ist haushaltsrechtlich keine zu erfüllende Voraussetzung für die Abgabe eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes. Der Vorgang ist auch aus haushaltswirtschaftlichen und aus bilanziellen Gründen nicht für den gemeindlichen Geschäftsvorfall erforderlich. Die Gemeinde hat daher im Einzelfall zu prüfen und zu entscheiden, ob unter Beachtung der einschlägigen Bilanzierungs- und Bewertungsvorgaben die Umschichtung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes ins Umlaufvermögen vor seiner Veräußerung geboten ist.

### **3.1.3.3 Das Verrechnungsgebot**

Die Aufwendungen aus der örtlichen Veräußerung eines Vermögensgegenstandes können ohne Verschuldungen der Gemeinde entstehen. Solche Aufwendungen müssen daher nicht automatisch immer zulasten der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde gehen bzw. ihr immer zuzurechnen sein. Es ist deshalb haushaltsrechtlich sachgerecht, die entstehenden Aufwendungen aus gemeindlichen Vermögensveräußerungen, die entstehen können, wenn die Gemeinde einen Vermögensgegenstand zur Erfüllung ihrer Aufgaben in absehbarer Zeit nicht mehr braucht, unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 Satz 1 GemHVO NRW). Solche Aufwendungen für die Gemeinde sollen sich dann auch nicht auf das Jahresergebnis in der gemeindlichen Ergebnisrechnung auswirken.

Unter Berücksichtigung aller öffentlich-rechtlichen Einheiten des kommunalen Bereichs in NRW, die eine selbstständige und eigenverantwortliche Haushaltswirtschaft führen und bei denen zum Teil wirtschaftliche Beziehungen untereinander bestehen, z. B. bei Umlageverbänden, hat es der Gesetzgeber als geboten angesehen, die möglicherweise aus den dargestellten Veräußerungsgeschäften erzielbaren Erträge haushaltswirtschaftlich in der gleichen Art und Weise zu behandeln. Die Gemeinde hat daher auch die aus den dargestellten Veräußerungsgeschäften erzielten Erträge unmittelbar der allgemeinen Rücklage zuzuführen. Sie muss dazu sowie zur Verrechnung der Aufwendungen eigenverantwortlich entscheiden, ob ggf. Unterkonten zum Bestandskonto „Allgemeine Rücklage“ eingerichtet werden sollen.

Ein Anlass zur Einrichtung solcher Konten ist, dass die Gemeinde auch bei solchen gemeindlichen Geschäftsvorfällen nicht auf die gebotene Transparenz über alle ihre Erträge und Aufwendungen im Haushaltsjahr verzichten darf. Sie ist deswegen einerseits verpflichtet, die Verrechnungen von Erträgen und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen im Anhang zu erläutern (vgl. § 43 Absatz 3 Satz 2 GemHVO NRW). Andererseits muss die Gemeinde die erzielten Erträge und entstandenen Aufwendungen in ihrer Ergebnisrechnung nachrichtlich nach dem Jahresergebnis ausweisen (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW).

#### **3.1.3.4 Das Transparenzgebot**

Die Gemeinde hat die Verpflichtung, erzielbare Erträge und entstehende Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen in ihrer Ergebnisrechnung nachrichtlich nach dem Jahresergebnis ausweisen (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW). Diese Vorgabe hat eine besondere haushaltswirtschaftliche Bedeutung, denn das Erreichen des jährlichen Haushaltsausgleichs „in der Rechnung nach § 75 Absatz 2 Satz 1 GO NRW“ wird an dem in der Ergebnisrechnung ausgewiesenen Jahresergebnis gemessen. Diese haushaltsrechtliche Vorgabe sowie die Festlegung, Aufwendungen aus den benannten Veräußerungsgeschäften und aus Abgängen sowie aus Wertveränderungen von Finanzanlagen nicht der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zuzuordnen, erfordert das Aufzeigen der Erträge und Aufwendungen in der Ergebnisrechnung, aber wegen der Bedingungen für den Haushaltsausgleich, erst nach dem Ausweis des Jahresergebnisses.

Dem Transparenzgebot und dem Gebot der wirtschaftlichen Zurechnung zum Haushaltsjahr nach § 11 Absatz 2 GemHVO NRW muss die Gemeinde auch bei Geschäftsvorfällen nachkommen, die voraussichtlich im neuen Haushaltsjahr entstehen werden. Die Vorgabe für den Ausweis von Erträgen und Aufwendungen u.a. aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen ist zwar nur in die haushaltsrechtlichen Regelungen für die gemeindliche Ergebnisrechnung eingebaut worden, sie wirkt sich gleichwohl auch unmittelbar auf die Ergebnisplanung der Gemeinde aus.

Die Gemeinde hat daher auch ohne eine ergänzende ausdrückliche Regelung für die Ergebnisplanung in § 2 GemHVO NRW bereits aufgrund der allgemeinen Haushaltsgrundsätze die benannten Erträge und Aufwendungen auch in ihrem Ergebnisplan zu veranschlagen. Das Gebot der Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan besteht jedoch mit der Einschränkung, die entsprechenden gemeindlichen Geschäftsvorfälle müssen soweit gediehen sein, dass im neuen Haushaltsjahr voraussichtlich derartige Aufwendungen entstehen und Erträge erzielbar sind.

#### **3.1.4 Vermögensveräußerungen und Vergabe**

Bei einer Veräußerung eines gemeindlichen Grundstückes ist von der Gemeinde zu prüfen, ob der Veräußerung eine öffentliche Ausschreibung vorausgehen muss, ggf. europaweit. Aus dem reinen Veräußerungsvorgang entsteht regelmäßig keine Pflicht der Gemeinde zur öffentlichen Ausschreibung, auch dann nicht, wenn baurechtliche Vorgaben aus der örtlichen Bauleitplanung heraus bestehen. Gemeindliche Bauaufträge sind aber dann als ausschreibungspflichtige Verträge anzusehen, wenn die Gemeinde sich dadurch eine ihr unmittelbar wirtschaftlich zugutekommende Bauleistung durch Dritte gemäß der von ihr als Auftraggeber genannten Erfordernissen beschafft (vgl. § 99 Absatz 3 GWB).

Eine ausschreibungspflichtige Veräußerung kann aber dann vorliegen, wenn aus der Bauplanung der Gemeinde heraus eine Grundstücksveräußerung mit einem Bauauftrag für den Erwerber unmittelbar verbunden wird, dafür Terminvorgaben für die Fertigstellung des Objektes gemacht werden, das Projekt eine bestimmte Wertgrenze überschreitet und in das Eigentum der Gemeinde übergeht. Unter Beachtung der einschlägigen Schwellenwerte der EU kann dafür dann ggf. auch eine europaweite Ausschreibung von der Gemeinde durchzuführen sein.

#### **3.1.5 Das Gemeindevermögen mit besonderem Wert**

Bei einer Veräußerung von Gemeindevermögen mit besonderem Wert für die Allgemeinheit, z. B. geschichtliche bzw. historische Dokumente oder Kunstgegenstände, muss die Gemeinde nicht nur die Sicherung ihrer stetigen Aufgabenerfüllung berücksichtigen. Sie hat in ihre Entscheidung über eine Veräußerung derartiger gemeindlicher

Vermögensgegenstände auch weitergehende Belange der örtlichen Gemeinschaft, z. B. die Kulturinteressen der Bürger und Einwohner einzubeziehen, bevor sie sich ggf. von solchen Vermögensgegenständen trennt.

### **3.1.6 Die örtlichen Verfahrensvorschriften**

Für die Veräußerung bzw. die Abgabe gemeindlicher Vermögensgegenstände bietet sich eine örtliche Dienstanweisung im Rahmen eines Vermögensmanagements an. In einem solchen Regelungswerk können unter örtlichen Gesichtspunkten besondere Vorgaben für die entgeltliche Veräußerung als auch für die unentgeltliche Abgabe bzw. die Entsorgung nicht mehr benötigter gemeindlicher Vermögensgegenstände einschließlich der Verantwortlichkeiten festgelegt werden. Die Dienstanweisung sollte zudem allgemeine Verfahrens- und Dokumentationsregelungen und für wichtige Einzelfälle entsprechend angepasste weitere Vorgaben enthalten. Für eine Abgabe von gemeindlichen EDV-Geräten kann z. B. durch örtliche Bestimmungen festgelegt werden, dass gemeindeintern besondere Maßnahmen zu erfolgen haben, damit ein Zugriff auf die zuvor darauf gespeicherten gemeindlichen Daten durch einen Dritten nicht mehr möglich ist.

## **3.2 Zu Satz 2 (Veräußerung werthaltiger Vermögensgegenstände):**

### **3.2.1 Die Veräußerung zum vollen Wert**

Die Gemeinde darf ihre Vermögensgegenstände in der Regel nur zu ihrem vollen Wert veräußern. Unter diesem Begriff ist der Wert zu verstehen, der sich bei der Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes unter Berücksichtigung seiner Beschaffenheit und unter voller Ausnutzung aller Möglichkeiten am Markt erzielen lässt (Verkehrswert). Die Gemeinde hat daher vor Abschluss des Vertrages über die Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes den Wert des betreffenden Vermögensgegenstandes und den dafür am Markt erzielbaren Preis zu ermitteln und im Rahmen ihres Veräußerungsangebotes zu berücksichtigen.

Im örtlichen Einzelfall sind dazu ggf. auch mehrere Angebote einzuholen oder die Veräußerung des gemeindlichen Vermögensgegenstandes ist in allgemeiner Form bekannt zu geben. Lässt sich am Markt ein vertretbarer Preis für einen abzugebenden Vermögensgegenstand erzielen, ist eine unentgeltliche Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes nicht zulässig. Außerdem darf auch eine Subventionierung (Preisnachlass) nicht dazu führen, dass unter Umständen dadurch eine unentgeltliche Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes entsteht.

### **3.2.2 Die Veräußerung unter vollem Wert**

Im Rahmen und zu Zwecken der gemeindlichen Aufgabenerfüllung kann in Ausnahmefällen durchaus eine Subventionierung in Form eines niedrigeren Preises bei der Veräußerung von gemeindlichen Vermögensgegenständen zulässig sein, soweit dieses gesetzlich zugelassen, z. B. durch § 11 Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 BauGB oder aus Sicht der örtlichen Erfordernisse geboten ist. Eine Veräußerung unter dem vollen Wert eines Vermögensgegenstandes stellt dabei auch eine unentgeltliche Veräußerung dar, die grundsätzlich als nicht zulässig anzusehen. Als unentgeltliche Veräußerung gilt dabei auch die Abgabe eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes zum symbolischen Kaufpreis, z. B. von einem Euro.

Bei der Abgabe gemeindlicher Vermögensgegenstände muss an die Notwendigkeit einer Subventionierung allerdings ein strenger Maßstab angelegt werden und zwar unabhängig davon, aus welchen Gesichtspunkten heraus, eine Subventionierung durch die Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung erfolgen soll. Die Unterschreitung des vollen Wertes eines Vermögensgegenstandes im Rahmen einer Veräußerung ist jedoch denkbar mit dem Ziel der Förderung des Wohnungsbaues, z. B. zur Deckung des Wohnbedarfs besonderer Bevölkerungsgruppen

oder der ortsansässigen Bevölkerung, aber auch mit dem Ziel der Wirtschaftsförderung, der Förderung privater Träger im Sozialbereich u.a. In diesen Fällen entsteht durch die Subventionierung die Pflicht der Gemeinde, die bestimmungsgemäße Verwendung des unter seinem vollen Wert abgegebenen gemeindlichen Vermögensgegenstandes durch entsprechende vertragliche Regelungen sicherzustellen.

Bei einer Veräußerung von Grundstücken in Baugebieten oder Gewerbegebieten der Gemeinde kann es deshalb z. B. im Rahmen des abzuschließenden Vertrages zu einer konkreten Baupflicht und Selbstnutzung durch den Käufer mit einer zeitlichen Selbstbindung kommen. Es ist grundsätzlich eine Beschränkung der Weiterveräußerung o.a. möglich, die bei einer Nichteinhaltung zur Abschöpfung eines durch den Ersterwerber erzielten Vorteils führen kann. Die Gemeinde kann in solchen Fällen den Erwerber oftmals Nachzahlungen verpflichten und muss dabei ihren Anspruch i.V.m. dem entstandenen Vorteil bestimmen.

Für die Abgabe gemeindlicher Vermögensgegenstände bietet sich eine örtliche Dienstanweisung an, in der Vorgaben für die entgeltliche Veräußerung als auch für die unentgeltliche Abgabe bzw. die Entsorgung nicht mehr benötigter gemeindlicher Vermögensgegenstände einschließlich der Verantwortlichkeiten festgelegt werden. Die Dienstanweisung sollte daher z. B. Verfahrens- und Dokumentationsregelungen enthalten und kann besondere Regelungen nach Arten der gemeindlichen Vermögensgegenstände über deren entgeltliche und unentgeltliche Veräußerung treffen, z.B. über die Abgabe von EDV-Geräten, damit gesichert wird, dass ein Zugriff auf die zuvor darauf gespeicherten gemeindlichen Daten nicht mehr möglich ist.

Im Rahmen der Abgabe gemeindlicher Vermögensgegenstände unter ihrem vollen Wert sollte aus Gründen der Klarheit spätestens im Jahresabschluss der Gemeinde nicht nur der erzielte Veräußerungserlös ausgewiesen, sondern ergänzend dazu auch die gewährte Subventionierung offengelegt werden. Dieses Gebot gilt vor allem dann, wenn die Subventionierung dazu führt, dass der erzielte Veräußerungserlös unterhalb des bilanzierten Ansatzes (Buchwert) liegt und deshalb für die Gemeinde aus dem Veräußerungsgeschäft ein Verlust entsteht, der zu Aufwendungen führt, die bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

### **3.2.3 Die Veräußerung als „Sale and lease back“-Geschäft**

Eine besondere Form der Veräußerung stellen „Sale and lease back“-Geschäfte dar. Durch solche Geschäfte der Gemeinde soll ein in ihrem Eigentum befindliches Objekt an eine Leasinggesellschaft mit dem Zweck veräußert werden, dieses im Rahmen eines Leasingvertrages wieder zurück zu mieten. Derartige Verträge sind unter haushaltsrechtlichen und haushaltswirtschaftlichen Gesichtspunkten zu beurteilen. Sie können zulässig sein, wenn im Rahmen dieser Vorschrift die Nutzung des Vermögensgegenstandes zur Aufgabenerledigung der Gemeinde langfristig gesichert ist und die Aufgabenerledigung dadurch wirtschaftlicher wird.

Die stetige Aufgabenerledigung der Gemeinde ist i.d.R. dann als gesichert anzusehen, wenn das „Sale and lease back“-Geschäft zur Werterhaltung bzw. Wertsteigerung des Objekts bestimmt ist und der Gemeinde daran zur Aufgabenerfüllung ein langfristiges Nutzungsrecht sowie eine Rückkaufoption eingeräumt wird. Es liegt in der Hand der Gemeinde, im Rahmen einer geordneten Haushalts- und Wirtschaftsführung über solche Geschäfte zu entscheiden. Derartige Geschäfte sind jedoch unzulässig, wenn sie der Beschaffung von Finanzmitteln dienen.

### **3.2.4 Die bilanziellen Wirkungen der Veräußerung**

#### **3.2.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Von der Gemeinde werden wegen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung nicht nur Vermögensgegenstände angeschafft oder hergestellt, sondern auch nicht mehr benötigte Vermögensgegenstände veräußert. Zu solchen ge-

meindlichen Geschäftsvorfällen gehört nicht nur, den erzielten Veräußerungserlös für den Vermögensgegenstand kassenmäßig zu erfassen, sondern auch die daraus vornehmenden bilanziellen Buchungen durchzuführen, denn der gemeindliche Geschäftsvorfall führt z. B. zur Erhöhung der liquiden Mittel der Gemeinde, ggf. zur Auflösung eines (für den Vermögensgegenstand) gebildeten Sonderpostens sowie zum Abgang des gemeindlichen Vermögensgegenstandes.

Ein von der Gemeinde zur Veräußerung gehaltener Vermögensgegenstand dient nicht mehr der dauerhaften Nutzung im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Diese Sachlage kann zu einer Umgliederung ins gemeindliche Umlaufvermögen, aber auch ggf. zu einer Anpassung des Buchwertes des Vermögensgegenstandes durch außerplanmäßige Abschreibungen führen. Es ist zu beachten, dass vermögenswirksame Tauschgeschäfte der Gemeinde wie die Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes zu behandeln sind. Die Gemeinde muss sich deshalb ein Gesamtbild über die tatsächlichen Verhältnisse einschließlich des Zeitpunktes des Abgangs des betreffenden Vermögensgegenstandes verschaffen, bevor sie den betreffenden Vermögensgegenstand nicht mehr bilanziert. Sie hat die notwendigen Buchungen in ihrer Finanzbuchhaltung vorzunehmen, damit ihr Jahresabschluss mit der Bilanz und dem Anlagenspiegel ein zutreffendes Bild der Vermögenslage der Gemeinde vermittelt.

#### **3.2.4.2 Die Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage**

Für die Gemeinde ist es zulässig, entstehende Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen. Derartige Aufwendungen sind in der Weise in die gemeindliche Ergebnisrechnung einzubeziehen, dass diese Aufwendungen nachrichtlich nach dem Jahresergebnis anzugeben sind. Die Aufwendungen berühren dadurch nicht die Haushaltsplanung und den Jahresabschluss der Gemeinde. Ihr nachrichtlicher Ausweis nach dem Jahresergebnis im Ergebnisplan und in der gemeindlichen Finanzrechnung steht dem nicht entgegen.

Die Einbeziehung bewirkt deshalb auch nicht, dass solche Aufwendungen der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans zugerechnet werden müssen. Die Aufwendungen entstehen zwar aus der aufgegebenen Nutzung von gemeindlichen Vermögensgegenständen, sie sind jedoch nicht der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde ergebniswirksam zuzurechnen. Die Gemeinde soll deshalb die Aufwendungen, die mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind, haushaltsmäßig auch nicht als überplanmäßige oder außerplanmäßige Aufwendungen behandeln, auch wenn diese Aufwendungen im Einzelfall die Voraussetzungen dafür erfüllen könnten (vgl. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW).

### **4. Zu Absatz 4 (Überlassung von Vermögensgegenständen zur Nutzung):**

#### **4.1 Der Verweis auf Absatz 3**

Nach der Vorschrift gelten für die Überlassung der Nutzung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes durch die Gemeinde an einen Dritten die Bestimmungen des § 90 Absatz 3 GO NRW sinngemäß. Es werden dabei alle Arten der Nutzungsüberlassung durch die Gemeinde erfasst, sodass auch zivilrechtliche Bestimmungen zur Anwendung kommen können, z. B. §§ 589 ff. BGB. Aus den abzuschließenden Vereinbarungen zwischen der Gemeinde als wirtschaftlichen Eigentümer und dem Dritten als Nutzenden ergeben sich dabei die Rechte und Verpflichtungen der beiden Vertragspartner für die festgelegte Zeit der Nutzungsüberlassung.

In diesem Zusammenhang bedeutet die sinngemäße Anwendung der Bestimmungen des Absatzes 3 z. B. insbesondere, dass die Nutzungsüberlassung an einen Dritten regelmäßig entgeltlich erfolgen muss. Als voller Wert gilt dabei i.d.R., das dabei erzielbare marktübliche Entgelt. In Ausnahmefällen bei Vorliegen besonderer Gründe kann ggf. auch eine unentgeltliche Überlassung zulässig sein. Bei der Nutzungsüberlassung von Vermögensgegen-

ständen an Dritte sind gleichzeitig auch die bilanziellen Wirkungen zu prüfen, z. B. ob der betreffende Vermögensgegenstand weiterhin in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist oder ob in Ausnahmefällen ggf. auch eine Verpflichtung der Gemeinde zu passivieren ist.

## **4.2 Besondere Formen der Nutzungsüberlassung**

### **4.2.1 Der Nießbrauch**

Die Gemeinde kann einem Dritten einen gemeindlichen Vermögensgegenstand in der Weise überlassen, dass dadurch der Dritte berechtigt ist, die Nutzungen aus der Sache zu ziehen (vgl. § 1030 ff. BGB). Sie kann dabei den Nießbrauch auf einzelne Arten von Nutzungen beschränken. Vor der Überlassung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes an einen Dritten zur Nutzung muss deshalb die Gemeinde prüfen, ob sie diesen Vermögensgegenstand in absehbarer Zeit noch zur Erfüllung ihrer Aufgaben benötigt und der Eigentümer bleiben muss. Sie darf zudem einen Vermögensgegenstand einem Dritten auch nicht unentgeltlich zur Nutzung überlassen. Die Gemeinde bleibt in Fällen der Gewährung des Nießbrauchs an einem gemeindlichen Vermögensgegenstand i.d.R. der wirtschaftliche Eigentümer, sodass dieser Vermögensgegenstand weiterhin in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist.

In Ausnahmefällen kann ein Dritter als Nießbraucher gleichwohl der wirtschaftliche Eigentümer des betreffenden Vermögensgegenstandes sein, wenn er z. B. über die ihm eingeräumte Nutzungsbefugnis hinaus die tatsächliche Herrschaft über den gemeindlichen Vermögensgegenstand ausübt, z.B. weil ihm auch die Verwertungsbefugnis eingeräumt wurde. Soweit der Nießbraucher aber nicht das Recht hat, nach Belieben mit dem Vermögensgegenstand zu verfahren, trägt er auch nicht das wirtschaftliche Risiko einer Wertminderung oder kann aus möglichen Wertsteigerungen einen Nutzen ziehen. Die Gemeinde hat daher im Falle eines Nießbrauchs auch zu prüfen, ob sie nach der vertraglich vereinbarten Nutzungsüberlassung bei dem einem Dritten zur Nutzung zu überlassenen gemeindlichen Vermögensgegenstand weiterhin der wirtschaftliche Eigentümer ist.

### **4.2.2 Die Vergabe von Erbbaurechten**

Die Überlassung der Nutzung eines Vermögensgegenstandes an einen Dritten stellt auch die Vergabe von Erbbaurechten durch die Gemeinde an Dritte dar. Durch das Erbbaurecht wird ein gemeindliches Grundstück in der Weise belastet, dass dem Erbbauberechtigten, zu dessen Gunsten die Belastung des Grundstücks erfolgt, das veräußerliche und vererbliche Recht zusteht, auf oder unter der Oberfläche des Grundstücks ein Bauwerk zu haben (vgl. § 1 Absatz 1 ErbbauRG). Das Erbbaurecht kann sich dabei auch auf einen für das Bauwerk nicht erforderlichen Teil des Grundstücks erstrecken, sofern das Bauwerk wirtschaftlich die Hauptsache bleibt (vgl. § 1 Absatz 2 ErbbauRG).

Bei der Vergabe des Erbbaurechts durch die Gemeinde handelt es sich vielfach um ein unbebautes Grundstück, jedoch ist auch die Vergabe eines Erbbaurechtes bei bebauten Grundstücken möglich, wenn der Erbbauberechtigte das bestehende Gebäude mit übernimmt. Bei Erbbaurechtsgrundstücken besteht aber i.d.R. nur noch beim Grund und Boden ein wirtschaftliches Eigentum der Gemeinde. Die Überlassung eines Grundstückes an einen Dritten darf zudem nicht kostenlos erfolgen. Die Gemeinde erhält dafür, dass sie ihr Grundstück einem Dritten als Erbbauberechtigten zur Verfügung stellt, regelmäßig einen Erbbauzins über die Laufzeit des Vertrages (vgl. § 9 Absatz 1 ErbbauRG). Zusätzlich entsteht durch die Eintragung als Erbbauzinslast ins Erbbaugrundbuch eine dingliche Wirkung. Auch kann mit einer Wertsicherungsklausel die Anpassung des Erbbauzinses auf Dauer bzw. für die Restlaufzeit des abgeschlossenen Vertrages durch die Gemeinde gesichert werden.

Bei einer solchen Forderung ist zu beachten, dass in den Fällen, in denen das aufgrund eines Erbbaurechts errichtete Bauwerk Wohnzwecken dient, nur dann eine Änderung des Erbbauzinses verlangt werden kann bzw. ein

Anspruch auf Erhöhung des Erbbauzinses besteht, soweit dieses unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalles nicht unbillig ist. Ein Erhöhungsanspruch ist dabei regelmäßig als unbillig anzusehen, wenn und soweit die nach der vereinbarten Bemessungsgrundlage zu errechnende Erhöhung über die seit Vertragsabschluss eingetretene Änderung der allgemeinen wirtschaftlichen Verhältnisse hinausgeht. In solchen Fällen bleiben Änderungen der Grundstückswertverhältnisse i.d.R. außer Betracht.

#### **4.3 Die Übernahme fremder Vermögensgegenstände**

Die Gemeinde hat vielfach fremde Vermögensgegenstände in ihrem Besitz, die ihr wegen ihrer Ansprüche gegen den Eigentümer als Sicherung übereignet worden sind, denn nach den einschlägigen Vorschriften können aufgrund der Bestellung eines Pfandrechts oder auf andere Art und Weise fremde Vermögensgegenstände belastet oder von der Gemeinde in Sicherungsverwahrung genommen werden, um eine gemeindliche Forderung zu sichern. Bei dem bei der Gemeinde vorhandenen Pfandgut bleibt der Pfandgeber bis zur Verwertung der Eigentümer der Vermögensgegenstände.

Der Pfandgeber kann in solchen Fällen i.d.R. davon ausgehen, dass er bei Erfüllung der gemeindlichen Ansprüche sein Pfandgut wieder zurück erhält. In diesen Fällen besteht daher kein Auseinanderfallen von rechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum, sodass das Pfandgut dem Pfandgeber zuzurechnen und nicht in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist. Die Gemeinde hat vielmehr ihre gesicherte Forderung in ihrer Bilanz anzusetzen.

### **5. Zu Absatz 5 (Verwaltung von Gemeindewald):**

#### **5.1 Die Verweise auf besondere rechtliche Regelungen**

##### **5.1.1 Der Verweis auf die Gemeindeordnung**

Mit dieser Vorschrift ist für die Verwaltung des Gemeindewaldes ausdrücklich geregelt worden, dass für die Verwaltung und Bewirtschaftung von Gemeindewaldungen die Vorschriften der Gemeindeordnung gelten. Damit wird ausdrücklich verdeutlicht, dass für die Gemeinde als Waldeigentümer oder Nutzungsberechtigter (Waldbesitzer) insbesondere die Vorschriften über das gemeindliche Vermögen zur Anwendung kommen sollen, denn der Gemeindewald stellt für die Gemeinde einen Vermögensgegenstand dar, der auch in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist. Daher gilt auch für den Erwerb von Waldflächen, dass diese von der Gemeinde nur erworben werden sollen, soweit diese zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben erforderlich sind oder werden.

Der Gemeindewald ist als gemeindlicher Vermögensgegenstand von der Gemeinde pfleglich und wirtschaftlich zu verwalten. Für die Veräußerung von Gemeindewald gilt daher auch, dass die Gemeinde diesen nur veräußern darf, wenn der Wald zur Erfüllung von gemeindlichen Aufgaben in absehbarer Zeit nicht mehr benötigt wird. In den Fällen, in denen Gemeindewald veräußert werden soll, soll dieser i.d.R. nur zu seinem vollen Wert zu veräußern. Diese Vorgaben zur Abgabe von Gemeindewald gelten für die Überlassung der Nutzung eines Gemeindewaldes durch Dritte sinngemäß (vgl. Absatz 4 der Vorschrift).

##### **5.1.2 Der Verweis auf das Landesforstgesetz**

Mit der Vorschrift ist für den Gemeindewald ausdrücklich geregelt worden, dass für dessen Verwaltung und Bewirtschaftung die Vorschriften des Landesforstgesetzes gelten. Damit wird in den gemeinderechtlichen Vorschriften ausdrücklich verdeutlicht, dass auch für die Gemeinde als Waldeigentümer oder Nutzungsberechtigter (Waldbesitzer) diese fachlichen Bestimmungen gelten und anzuwenden sind. Der Gemeindewald wird in diesem Zusammenhang hinsichtlich seiner Eigentumsart als Körperschaftswald bezeichnet (vgl. § 3 Absatz 2 BWaldG).

Die Gemeinde hat dazu zu beachten, dass Wald jede mit Forstpflanzen bestellte Grundfläche ist und als Wald auch kahlgeschlagene oder verlichtete Grundflächen, Waldwege, Waldeinteilungs- und Sicherungstreifen, Waldblößen und Lichtungen, Waldwiesen, Wildäsungsplätze, Holzlagerplätze sowie weitere mit dem Wald verbundene und ihm dienende Flächen gelten (vgl. § 2 Absatz 1 BWaldG). Dagegen sind in der Flur oder im bebauten Gebiet gelegene kleinere Flächen, die mit einzelnen Baumgruppen, Baumreihen oder mit Hecken bestockt sind oder als Baumschulen verwendet werden, nicht als Wald anzusehen (vgl. § 2 Absatz 2 BWaldG).

## **5.2 Die Bewirtschaftung des Gemeindewaldes**

Im Sinne der besonderen Zwecksetzungen sind im Landesforstgesetz z.B. mehrere Bewirtschaftungsgrundsätze verankert, die von der Gemeinde bei dem in ihrem Eigentum stehenden Wald zu beachten hat (vgl. § 32 i.V.m. § 31 LFoG NRW). Außerdem ist der Gemeindewaldbesitz nach einem Betriebsplan auf der Grundlage eines Betriebsgutachtens zu bewirtschaften (vgl. § 33 LFoG NRW), dessen Erfüllung durch einen jährlich aufzustellenden Wirtschaftsplan sichergestellt werden soll (vgl. § 34 LFoG NRW).

Die Mindestinhalte von Betriebsplänen, Betriebsgutachten und Wirtschaftsplänen werden durch die „Erste Verordnung zur Durchführung des Landesforstgesetzes“ näher bestimmt. In diesem Zusammenhang gelten für die Bewirtschaftung des Gemeindewaldes als Teil des gemeindlichen Vermögens auch die allgemeinen Vorgaben über die Verwaltung des Gemeindevermögens. Außerdem ist von der Gemeinde eigenverantwortlich zu entscheiden, in welcher Verwaltungseinheit oder anderen Organisationsform die Bewirtschaftung des Gemeindewaldes verantwortlich erfolgen soll.

Für die Verwaltung von Gemeindewald findet aber auch das Gesetz über den Gemeinschaftswald im Land Nordrhein-Westfalen - Gemeinschaftswaldgesetz - Anwendung, durch das u.a. auch die Haushaltswirtschaft von Waldgenossenschaft, angelehnt an die gemeindliche Haushaltswirtschaft, im Einzelnen bestimmt wird. So hat z. B. der Wirtschaftsplan neben der Planung der forstlichen Maßnahme auch die voraussichtlich anfallenden Kosten sowie die voraussichtlichen Einnahmen aus der Nutzung der forstlichen Grundstücke aufzuweisen und ist der Aufsichtsbehörde zuzuleiten. Außerdem ist der Wirtschaftsplan nach Ablauf des Wirtschaftsjahres durch einen Wirtschaftsnachweis abzuschließen.

XXXXXXXXXXXX

**§ 91**

**Inventur, Inventar und Vermögensbewertung**

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

(2) <sup>1</sup>Für die im Jahresabschluss auszuweisenden Wertansätze gilt:

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

<sup>2</sup>Die Bewertung ist unter Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, soweit dieses Gesetz nichts anderes vorsieht, vorzunehmen.

**Erläuterungen zu § 91:**

**I. Allgemeines**

**1. Inhalte der Inventur**

In der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kommt der jährlich durchzuführenden Inventur eine große Bedeutung zu, denn das gemeindliche Inventar, das auf der örtlichen Inventur aufbaut, stellt eine Grundlage für die Jahresabschluss aufzustellende Bilanz dar. Es handelt sich bei der Inventur um ein unabhängig von der Buchführung zu erstellendes vollständiges, detailliertes Erfassen aller Vermögensgegenstände und Schulden zu einem Stichtag. Die Inventur hat den Zweck der Sicherung und Überwachung des gemeindlichen Vermögens und führt zum gemeindlichen Inventar.

Von der Gemeinde sollen dabei die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI) beachtet werden. Die Inhalte zur Inventur und zum Inventar sind in § 28 GemHVO NRW näher bestimmt worden. Für die Durchführung der Inventur werden zudem Inventurvereinfachungsverfahren zugelassen (vgl. § 29 GemHVO NRW). Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss auf dem festgestellten Inventar aufbaut und umfassend Auskunft über das Vermögen und die Schulden der Gemeinde geben soll. Die in der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung enthaltenen Vermögensvorschriften für die Gemeinden ergänzen sich in diesem Sinne gegenseitig.

**2. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur**

Bei der Durchführung der Inventur sind von der Gemeinde die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI) zu beachten. Sie sollen u.a. gewährleisten, dass als Ergebnis der Inventur ein Verzeichnis (Inventar) aufgestellt wird. Dieses Verzeichnis muss sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden der Gemeinde mit ihren Werten aufweisen enthält. Im Rahmen der Inventur ist daher nicht nur auf das "Vorhandensein" der gemeindlichen Vermögensgegenstände und Schulden abzustellen. Es müssen auch die für die Bewertung der gemeindlichen Vermögensgegenstände und Schulden relevanten Informationen erfasst und dokumentiert werden. Diese Festlegungen erfordern, die Vermögensgegenstände und die Schulden der Gemeinde einzeln nach ihrer Art, nach ihrer Menge und mit ihrem Wert zu erfassen, wobei eine Stichprobeninventur, die Festbewertung und die Gruppenbewertung als Vereinfachungen zulässig sind.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 91 GO NRW**

Die Durchführung der gemeindlichen Inventur ist dabei in einem Inventurrahmenplan zu dokumentieren. Die Ergebnisse der Inventur aus der örtlichen Erfassung müssen daher in Zähllisten nachgewiesen werden. Die örtlichen Unterlagen sollen deshalb so ausgestaltet sein, dass diese Nachweise für einen sachverständigen Dritten innerhalb einer angemessenen Zeit nachprüfbar sind. Folgende Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur sollen auch für die Gemeinde gelten und bei der Durchführung der Inventur beachtet werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Vollständigkeit der Bestandsaufnahme</b>	Nach diesem Grundsatz muss als Ergebnis der Inventur ein Verzeichnis (Inventar) vorliegen, das sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden enthält. Bei der Erfassung sind daher die für die Bewertung relevanten Informationen mit zu erfassen.
<b>Grundsatz der Richtigkeit der Bestandsaufnahme</b>	Nach diesem Grundsatz sind bei allen zulässigen Inventurverfahren die Art und die Menge sowie der Wert der Vermögensgegenstände und der Schulden zweifelsfrei festzustellen.
<b>Grundsatz der Einzelerfassung der Bestände</b>	Nach diesem Grundsatz sind die Vermögensgegenstände und die Schulden einzeln nach ihrer Art, nach ihrer Menge und ihrem Wert zu erfassen. Dabei sind eine Stichprobeninventur, die Festbewertung und die Gruppenbewertung zulässig.
<b>Grundsatz der Dokumentation und Nachprüfbarkeit</b>	Nach diesem Grundsatz ist die Durchführung der Inventur in einem Inventurrahmenplan zu dokumentieren. Die Ergebnisse der Inventur sind in Zähllisten nachzuweisen. Diese Unterlagen müssen für einen sachverständigen Dritten in einer angemessenen Zeit nachprüfbar sein.
<b>Grundsatz der Wirtschaftlichkeit</b>	Nach diesem Grundsatz muss der Aufwand, der im Rahmen der Durchführung der Inventur zu erwarten ist, in einem angemessenen Verhältnis zu den erwartenden Ergebnissen stehen. Zulässige Vereinfachungen bei der Inventur sind in die Beurteilung einzubeziehen.

*Abbildung 119 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur“*

Im Rahmen ihrer Inventur kann die Gemeinde abwägen, ob der örtliche Aufwand, der wegen der Durchführung der Inventur zu erwarten ist, in einem angemessenen Verhältnis zu den erwartenden Ergebnissen der Inventur steht. Sie soll in die Beurteilung auch die haushaltsrechtlich zulässigen Inventurvereinfachungen einbeziehen, z. B. die Nutzung von bei der Gemeinde vorhandener Verzeichnisse (vgl. § 29 Absatz 1 GemHVO NRW).

### **3. Inventurformen**

#### **3.1 Zeitliche Inventurformen**

Die Vorschrift sieht eine jährliche vollständige Erfassung der im wirtschaftlichen Eigentum der Gemeinde stehenden Vermögensgegenstände, der Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten, aber auch der Forderungen und Verbindlichkeiten vor. Dazu ist z. B. zu beachten, dass die gemeindlichen Vermögensgegenstände mindestens alle drei Jahre durch eine körperliche Inventur aufzunehmen sind. Vor diesem Hintergrund bestehen für die Gemeinde verschiedene Formen für die zeitliche Durchführung ihrer Inventur (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 91 GO NRW**

<b>Zeitliche Inventurformen</b>	
<b>INVENTURFORM</b>	<b>DURCHFÜHRUNG</b>
<b>Stichtagsinventur</b>	Die Inventur wird in der Regel in Form der körperlichen Bestandsaufnahme und höchsten zehn Tage vor oder nach dem Abschlussstichtag durchgeführt.
<b>Vor- und nachverlegte Stichtagsinventur</b>	Die Inventur wird in der Regel in Form der körperlichen Bestandsaufnahme innerhalb der letzten drei Monate vor oder innerhalb der ersten beiden Monate nach dem Abschlussstichtag durchgeführt. Sie erfordert je nach tatsächlicher Durchführung eine Wertfortschreibung oder Wertrückrechnung.
<b>Permanente Inventur</b>	Die Inventur wird in Form der regelmäßigen Überprüfung der Buchbestände durch eine körperliche Bestandsaufnahme während des gesamten Jahres überprüft und der Bestand zum Abschlussstichtag in den Jahresabschluss übernommen. Sie erfordert eine ordnungsgemäße und zeitgerechte Buchführung.

*Abbildung 120 „Zeitliche Inventurformen“*

### 3.2. Die sachlichen Inventurformen

Die Vorschrift sieht eine jährliche vollständige Erfassung der im wirtschaftlichen Eigentum der Gemeinde stehenden Vermögensgegenstände vor. In dieser Inventur sind auch die gemeindlichen Forderungen und Verbindlichkeiten nach den örtlichen Inventurvorgaben zu erfassen. Der Gemeinde stehen für die sachliche Durchführung ihrer Inventur verschiedene Formen zur Verfügung. Diese Formen können gleichzeitig auch Inventurvereinfachungen nach § 29 GemHVO NRW darstellen (vgl. Abbildung).

<b>Sachliche Inventurformen</b>	
<b>INVENTURFORM</b>	<b>DURCHFÜHRUNG</b>
<b>Körperliche Bestandsaufnahme</b>	Die mengenmäßige Erfassung der einzelnen körperlichen Vermögensgegenstände der Gemeinde erfolgt durch Zählen, Messen und Wiegen.
<b>Buch- und Beleginventur</b>	Die gemeindliche Inventur kann anhand vorhandener Verzeichnisse über Bestand, Art, Menge und Wert an Vermögensgegenständen und Schulden der Gemeinde durchgeführt werden, wenn gesichert ist, dass dadurch die tatsächlichen Verhältnisse zutreffend erfasst werden (vgl. § 29 Absatz 1 GemHVO NRW). Diese Form findet regelmäßig bei nichtkörperlichen Gegenständen statt.

*Abbildung 121 „Sachliche Inventurformen“*

Von der Gemeinde ist in den Fällen, in denen bei der gemeindlichen Inventur von einer Vereinfachungsmöglichkeit Gebrauch gemacht werden soll, zu prüfen, ob die örtlich jeweils vorgesehene Maßnahme zu mehr Wirtschaftlichkeit beiträgt als die Inventur nach den allgemein geltenden Bedingungen und der Grundsatz der Vollständigkeit sowie der Grundsatz der Richtigkeit nicht unvertretbar beeinträchtigt werden.

#### **4. Gemeindliche Vermögensgegenstände**

##### **4.1 Allgemeine Grundlagen**

Das gemeindliche Vermögen dient der Erfüllung öffentlicher Aufgaben und muss dazu ein Potenzial zur Nutzenstiftung im Sinne des Gemeinwohls haben. Die Gemeinde hat deshalb ihre Vermögensgegenstände so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben (vgl. § 10 GO NRW). Zum Vermögen der Gemeinde im haushaltsrechtlichen Sinn ist die Gesamtheit aller Sachen und Rechte zu zählen, die der Gemeinde gehören oder zustehen oder bei denen sie wirtschaftlicher Eigentümer ist, soweit die Gegenstände nicht aufgrund ausdrücklicher Vorschriften von der Gemeinde gesondert zu behandeln sind. Das Haushaltsrecht für Gemeinden orientiert sich bei der Auslegung des Begriffs „Vermögensgegenstand“, für den es keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt, an der kaufmännischen Auslegung.

In diesem Zusammenhang muss zudem beachtet werden, dass für das gemeindliche Vermögen der Nachweis einer ordnungsgemäßen Verwaltung, über den Werterhaltung und den Substanzverzehr zu erbringen ist, um die gemeindliche Aufgabenerfüllung dauerhaft zu gewährleisten (vgl. § 90 GO NRW). Diese haushaltsrechtlichen Vorgaben wirken sich auf die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde mit der Folge aus, dass eine Bilanz als gemeindliche Vermögensrechnung ein wichtiger Bestandteil des gemeindlichen Jahresabschlusses ist und zur Beurteilung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde in erheblichem Umfang beiträgt (vgl. § 41 und 43 GemHVO NRW). Die in der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung enthaltenen Vermögensvorschriften über den Erwerb, die Veräußerung, den Nachweis und die bilanzielle Behandlung des Vermögens der Gemeinde ergänzen sich dabei gegenseitig.

##### **4.2 Die Bilanzierung**

Die Eignung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes, in der gemeindlichen Bilanz dem Grunde nach angesetzt werden zu können, wird mit dem Begriff „Bilanzierungsfähigkeit“ umschrieben. Es wird aber auch der Begriff „Aktivierungsfähigkeit“ dafür verwendet, weil da das gemeindliche Vermögen auf der Aktivseite der Bilanz anzusetzen ist. Die Bilanzierung von gemeindlichen Vermögensgegenständen erfordert zudem das Vorliegen bestimmter Voraussetzungen bis es zu einem Wertansatz für einen Vermögensgegenstand in der Bilanz der Gemeinde kommen kann. Die Voraussetzungen werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Bilanzierung von gemeindlichem Vermögen</b>	
<b>Geschäftsvorfall</b> ▼	z.B. Erwerb eines Vermögensgegenstandes
<b>Abstrakte Aktivierungsfähigkeit</b> ▼	- Vermögensgegenstand gehört der Gemeinde - vor dem Abschlussstichtag erworben - Nutzenerwartung durch die Gemeinde
<b>Konkrete Aktivierungsfähigkeit</b> ▼	- Nutzen wird der Gemeinde zufließen - Wert ist konkret ermittelbar

<b>Die Bilanzierung von gemeindlichem Vermögen</b>	
<b>Allgemeine Ansatzvorgaben</b> ▼	- Bruttoansatz - keine Verrechnung mit Passivposten
<b>Spezielle Ansatzvorgaben</b> ▼	- Zuordnung zum bestimmten Bilanzposten - ggf. weitere Vorgaben
<b>Aktivierung</b>	

*Abbildung 122 „Die Bilanzierung von gemeindlichem Vermögen“*

Die Bilanzierung von Vermögensgegenständen der Gemeinde hat grundsätzlich nach der zivilrechtlichen Rechtslage zu erfolgen, weil im Regelfall der zivilrechtliche Eigentümer nach der Eigentumsübertragung auch die Sachherrschaft über einen Vermögensgegenstand innehat (vgl. § 903 BGB) und ihm dadurch eine uneingeschränkte Verfügungs- und Nutzungsberechtigung zusteht. Für die gemeindliche Bilanzierung muss diese Sachlage nicht zwingend gegeben sein. Für die gemeindliche Bilanzierung eines Vermögensgegenstandes ist es ausreichend, dass der Vermögensgegenstand der Gemeinde wirtschaftlich zugerechnet werden kann bzw. die Gemeinde der wirtschaftliche Eigentümer ist (vgl. § 33 Absatz 1 GemHVO NRW). Die Gemeinde hat daher insbesondere im Rahmen der Bilanzierung zu prüfen, ob und in welchem Umfang sie bei Vermögensgegenständen die dabei bestehenden Chancen und Risiken trägt.

#### **4.3 Anschaffungskosten und Herstellungskosten**

Von der Gemeinde werden durch Anschaffung oder Herstellung vielfach neue Vermögenswerte erworben oder vorhandene Vermögenswerte vermehrt. Aus diesen gemeindlichen Geschäften entstehen Anschaffungskosten und Herstellungskosten für die Gemeinde, die bilanziell „Zugangswerte“ darstellen, weil im Umfang der Anschaffungskosten oder Herstellungskosten die von der Gemeinde neu angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände erstmals wertmäßig bilanziert werden. Es bedarf daher einer zutreffenden Ermittlung bzw. Berechnung der Anschaffungskosten oder Herstellungskosten der zu bilanzierenden Vermögensgegenstände unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Kostenzuordnungen (vgl. § 33 Absatz 2 und 3 GemHVO NRW).

Für die gemeindliche Bilanzierung müssen daher die Anschaffungskosten oder Herstellungskosten konkret für den einzelnen Vermögensgegenstand ermittelt werden. Es ist dabei lediglich zur Kostenzuordnung die Festlegung erforderlich, ob eine Anschaffung oder Herstellung eines neuen Vermögensgegenstandes vorliegt. Bei Erweiterungen vorhandener Vermögensgegenstände ist von der Gemeinde eine Prüfung dahingehend vorzunehmen, ob durch die durchgeführten Maßnahmen für die Gemeinde Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwand entstanden sind. Außerdem muss von der Gemeinde der Zeitpunkt des Übergangs bzw. der Übernahme des wirtschaftlichen Risikos bestimmt werden, um auch in zeitlicher Hinsicht eine zutreffende Bilanzierung eines Vermögensgegenstandes vornehmen zu können.

Bei den gemeindlichen Herstellungskosten muss zudem geprüft werden, wer bei der Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes das wirtschaftliche Risiko trägt. Sofern die Gemeinde keine Eigenherstellung vornimmt, sondern eine Fremderstellung erfolgt, stellt dieser Vorgang für die Gemeinde die Beschaffung von Leistungen Dritter dar. Außerdem können durch vorbereitende Maßnahmen bereits gemeindliche Anschaffungskosten vor dem eigentlichen Erwerb eines Vermögensgegenstandes durch die Gemeinde bzw. vor dem Übergang des Eigentums auf die Gemeinde entstehen. In besonderen Fällen können aber auch ebenso nach dem Anschaffungszeitpunkt noch nachträgliche Anschaffungskosten für die Gemeinde entstehen.

#### **4.4 Geringwertige Vermögensgegenstände**

Die geringwertigen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens der Gemeinde haben i.d.R. eine voraussichtliche Nutzungsdauer von mehr als einem Jahr. Ihr Wert ist jedoch so gering, dass eine Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Nutzungsdauer zu hohem Aufwand führen würde. Unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Wesentlichkeit ist für die Rechnungslegung über solche Vermögensgegenstände eine Vereinfachung zugelassen worden.

Die geringwertigen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die 410 Euro nicht übersteigen, müssen selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen, wenn von der Vereinfachung im Rechnungswesen Gebrauch gemacht werden soll. Bei der Bestimmung der Wertgrenze dieser Vermögensgegenstände sind nicht nur die Umsatzsteuer, sondern auch Rabatte und Skonti kostenmindernd zu berücksichtigen. Für die Beurteilung der selbstständigen Nutzungsfähigkeit kommt es darauf an, dass das betreffende Wirtschaftsgut nicht Teil einer Gesamtheit ist, z. B. einer Maschine.

Es wird den Gemeinden ermöglicht, geringwertige Vermögensgegenstände im Jahr der Anschaffung oder Herstellung vollständig abzuschreiben (Sofortabschreibung). Sie können auch in Inventarlisten oder auf einem Sammelposten erfasst werden. Den geringwertigen Vermögensgegenständen kann ihr Abgang im Jahr des Zugangs unterstellt werden, auch wenn solche Wirtschaftsgüter im Einzelfall oder regelmäßig tatsächlich noch mehrere Jahre von der Gemeinde genutzt werden.

#### **4.5 Der „Erinnerungswert“ als Merkposten**

Der Grundsatz der Vollständigkeit, der bei der Bilanzierung von der Gemeinde zu beachten ist, verlangt, dass alle gemeindlichen Vermögensgegenstände, die zur Aufgabenerfüllung der Gemeinde genutzt werden, in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind. Diese Vorgabe bedeutet, dass auch bereits voll abgeschriebene gemeindliche Vermögensgegenstände des Anlage- und des Umlaufvermögens, die gleichwohl noch von der Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung genutzt werden, und daher für den Geschäftsbetrieb der Gemeinde fortbestehen bzw. diesem dienen, in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind.

Nach diesem Grundsatz darf dabei für solche Vermögensgegenstände kein Null-Ansatz bei dem betreffenden Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz ausgewiesen werden, denn in der gemeindlichen Bilanz dürfen nur werthaltige Vermögensgegenstände angesetzt werden. Unter Beachtung dieser Vorgaben sind abgeschriebene, aber noch von der Gemeinde genutzte Vermögensgegenstände mit der kleinsten bilanziellen Werteinheit, also i.d.R. mit einem Betrag von einem Euro anzusetzen. Ein solcher Mindestwert für einen Ansatz in der gemeindlichen Bilanz wird in der Praxis als „Erinnerungswert“ und als "Merkposten" bezeichnet. Er ist entsprechend in der Buchführung der Gemeinde sowie in ihrem Inventar jeweils in der gleichen Höhe auszuweisen.

Ein Erinnerungswert ist daher grundsätzlich bei allen Vermögensgegenständen der Gemeinde anzusetzen, die voll abgeschlossen sind, aber durch die Gemeinde wegen ihrer noch bestehenden Nutzungsfähigkeit in Gebrauch sind. Derartige Vermögensgegenstände sind durch die Gemeinde weiterhin zu aktivieren und müssen in der gemeindlichen Bilanz enthalten sein. Die Gemeinde kann anhand der örtlichen Verhältnisse eigenverantwortlich entscheiden, ob in ihrer Bilanz ein Merkposten von einem Euro für jeden einzelnen abgeschriebenen Vermögensgegenstand oder für die Vermögensgegenstände, die unter dem gleichen Bilanzposten anzusetzen sind, ausgewiesen wird. Es genügt z. B., wenn die Gemeinde für alle ihre abgeschriebenen PKW einen Euro in ihrer Bilanz ansetzt, statt für jeden PKW den Erinnerungswert von einem Euro anzusetzen.

Solche bilanzielle Ansätze verstoßen nicht gegen den Grundsatz der Bilanzwahrheit. Sie sind auch nach den GoB erforderlich, weil ein Verzicht auf einen bilanziellen Ansatz von noch vorhandenen und von der Gemeinde genutzten Vermögensgegenständen nicht mit diesen Grundsätzen in Einklang steht. Bei einem Sammelansatz in der

gemeindlichen Bilanz müssen aber die einzelnen abbeschriebenen, aber noch genutzten gemeindlichen Vermögensgegenstände im Inventar der Gemeinde mit dem Erinnerungswert erfasst und ausgewiesen sein.

## 5. Gemeindliche Schulden

### 5.1 Allgemeine Grundlagen

Der Begriff "Schulden" wird in vielfältiger Weise in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verwendet. Grundsätzlich werden unter dem Begriff die bestehenden und die hinreichend sicher zu erwartenden wirtschaftlichen Belastungen der Gemeinde verstanden, die auf einer rechtlichen oder wirtschaftlichen Leistungsverpflichtung der Gemeinde beruhen und selbstständig bewertbar sowie abgrenzbar sind, d.h. nicht nur ein allgemeines Risiko für die künftige Haushaltswirtschaft der Gemeinde darstellen. Ausgehend von der Passivseite der Bilanz wird der Begriff „Schulden“ u.a. auch dadurch abgegrenzt, dass nicht das Eigenkapital und die Sonderposten sowie die passive Rechnungsabgrenzung dazu zu zählen sind.

Die bei dieser Abgrenzung dann noch auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz verbleibenden Rückstellungen und Verbindlichkeiten der Gemeinde sollen dazu dienen, dass die Bilanz ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Schuldenlage der Gemeinde vermitteln kann, weil die gemeindlichen Verpflichtungen aufgezeigt werden. In diesem Zusammenhang ergänzen sich die in der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung enthaltenen Vorschriften über die Aufnahme von Schulden bzw. Krediten, deren Nachweis und bilanzielle Behandlung gegenseitig. Diese Vorgaben wirken sich auf die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde mit der Folge aus, dass die Bilanz als Bestandteil des gemeindlichen Jahresabschlusses ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Schuldenlage zu vermitteln hat.

### 5.2 Die Bilanzierung

Die Eignung einer gemeindlichen Verpflichtung für einen Ansatz in der gemeindlichen Bilanz wird mit dem Begriff „Bilanzierung dem Grunde nach“ umschrieben oder auch als „Bilanzierungsfähigkeit“ bezeichnet. Es wird aber auch der Begriff „Passivierungsfähigkeit“ dafür verwendet, weil die gemeindlichen Schulden auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind. Die Gemeinde hat ihre Schulden grundsätzlich nach der zivilen Rechtslage zu bilanzieren, sodass die Verpflichtungen gegenüber ihren Gläubigern bei ihr als Schuldner zu passivieren sind. Die Bilanzierung von gemeindlichen Schulden erfordert dabei das Vorliegen bestimmter Voraussetzungen, die nachfolgend aufgezeigt werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Bilanzierung von gemeindlichen Schulden</b>	
<b>Geschäftsvorfall</b> ▼	- z. B. Eingehen von Verpflichtungen
<b>Abstrakte Passivierungsfähigkeit</b> ▼	- bestehende Verpflichtung der Gemeinde - vor dem Abschlussstichtag entstanden - Erwartung eines Nutzenabflusses
<b>Konkrete Passivierungsfähigkeit</b> ▼	- Ressourcenabfluss bei der Gemeinde - Erfüllungsbetrag ist konkret ermittelbar
<b>Allgemeine Ansatzvorgaben</b> ▼	- Bruttoansatz - keine Verrechnung mit Aktivposten
<b>Spezielle</b>	- Zuordnung zum bestimmten Bilanzposten

<b>Die Bilanzierung von gemeindlichen Schulden</b>	
<b>Ansatzvorgaben</b> ▼	- ggf. weitere Vorgaben
<b>Passivierung</b>	

*Abbildung 123 „Die Bilanzierung von gemeindlichen Schulden“*

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Inventur und Inventar)**

#### **1.1 Allgemeine Grundlagen**

##### **1.1.1 Die Verpflichtung zur jährlichen Inventur**

Die Vorschrift regelt die generelle Verpflichtung der Gemeinde, zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI) eine Inventur durchzuführen und ein Inventar anzulegen. Diese Grundsätze sollen dazu beitragen, die gemeindliche Inventur so durchzuführen, dass ein Inventar erstellt und der Bilanz als Vermögensverzeichnis zugrunde gelegt werden kann. Gleichzeitig dienen diese Grundsätze dazu, dass in der Inventur eine vollständige, mengen- und wertmäßige Erfassung des Vermögens und der Schulden der Gemeinde erfolgt. Es ist daher ausdrücklich bestimmt worden, dass die Gemeinde den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben haben (Inventar).

Diese Vorgabe erfordert grundsätzlich eine körperliche Aufnahme (Inventur), bei der die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur, also Vollständigkeit, Richtigkeit, Dokumentation und Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme, Einzelerfassung der Bestände, die gesonderte Erfassung der Forderungen und Verbindlichkeiten sowie der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit Anwendung finden. Die Vorschrift ist dabei darauf ausgerichtet, dass die Gemeinde durch die Inventur einen Überblick über ihr gesamtes Vermögen erhält (vgl. § 28 GemHVO NRW). Gleichzeitig wird durch die gemeindliche Inventur eine Kontrolle und ein Vergleich mit den vorhandenen Buchungsunterlagen ermöglicht, sodass frühzeitig mögliche Differenzen entdeckt und die Ursachen dafür untersucht werden können. Der Inventur dient daher auch der Sicherung und Überwachung des gemeindlichen Vermögens.

Im Rahmen der gemeindlichen Inventur können die geringwertigen Vermögensgegenstände mit einem Wert unter 410 Euro ohne Umsatzsteuer auch dahingehend erfasst werden, dass diese im Jahr ihrer Anschaffung oder Herstellung in gesonderte Inventarlisten aufgenommen oder auf einem Sammelposten (gesondertes Konto) gebucht werden können. Auf eine Erfassung solcher Vermögensgegenstände zu verzichten, weil ggf. kein Ansatz in der Bilanz erfolgen wird, ist für sich allein kein Grund, bestimmte Vermögensgegenstände aus der Inventur auszuschließen. Es sollen aber wirtschaftliche Gesichtspunkte bzw. der Aufwand der Erfassung aller Vermögensgegenstände bei der Bestimmung des örtlichen Inventurumfangs eine ausreichende Berücksichtigung finden.

##### **1.1.2 Die Zwecke des gemeindlichen Inventars**

Das gemeindliche Inventar ist eine wichtige Grundlage für die Aufstellung der gemeindlichen Bilanz im Rahmen des jährlichen Jahresabschlusses der Gemeinde. Es ist deshalb bestimmt worden, dass für den Schluss eines jeden Haushaltsjahres nicht nur die Vermögensgegenstände und Schulden vollständig aufzunehmen sind, sondern dabei auch der Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten anzugeben ist (Inventar). Dem gemeindlichen Inventar kommt damit sowohl eine besondere Ordnungsfunktion als auch eine Wertermittlungsfunktion zu. Diese Funktionen können jedoch nur gewährleistet werden, wenn die gemeindliche Inventur

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 91 GO NRW**

ordnungsgemäß und vollständig durchgeführt wird. Ein Inventar der Gemeinde stellt dabei das Bindeglied zwischen den in der Inventur erfassten gemeindlichen Vermögensgegenständen und den gemeindlichen Schulden und deren Ansatz in der gemeindlichen Bilanz dar (vgl. Abbildung).

<b>Der Zusammenhang von Inventar und Bilanz</b>	
<b>INVENTAR</b>	<b>BILANZ</b>
Mengen- und Wertangaben zum gemeindliches Vermögen und Schulden	Wertangaben über gemeindliches Vermögen und Schulden
Vermögensgegenstände werden nach ihren Arten erfasst	Vermögensgegenstände werden bei Bedeutung nach Arten angesetzt
Schulden werden nach ihren Arten erfasst	Schulden werden bei Bedeutung nach Arten angesetzt
Darstellung i.d.R. in Staffelform	Darstellung in Kontoform
Interne Verwaltungsunterlage	Information für die Öffentlichkeit
Nicht für Analysen vorgesehen	Geeignet für Bilanzanalysen

*Abbildung 124 „Der Zusammenhang von Inventar und Bilanz“*

Die haushaltsrechtliche Vorschrift enthält für die Gemeinde zudem auch wichtige Grundsätze, damit bei der Inventur als Bestandsaufnahme eine lückenlose, mengen- und wertmäßige Erfassung des Vermögens und der Schulden einer Gemeinde zum Schluss des Haushaltsjahres möglich wird. Der Zusammenhang zwischen der Inventur, dem Inventar und der Bilanz der Gemeinde wird nachfolgend anhand der von der Gemeinde zu beachtenden Grundsätze schematisch aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Grundsätze für Inventur, Inventar und Bilanz der Gemeinde</b>				
<b>INVENTUR</b>		<b>INVENTAR</b>		<b>BILANZ</b>
<b>Bestandsaufnahme</b>		<b>Bestandsverzeichnis</b>		<b>Vermögensstatus</b>
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Lückenlose</li> <li>2. mengen- und wertmäßige</li> <li>3. Erfassung der Vermögensgegenstände und Schulden</li> <li>4. zu einem bestimmten Zeitpunkt</li> <li>5. durch Inaugenscheinnahme (messen, zählen usw.)</li> </ol>	<b>Ergebnis der Inventur geht ein ins Inventar</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Mengen- und wertmäßige</li> <li>2. Einzeldarstellung der Vermögensgegenstände und Schulden</li> <li>3. in einer geordneten Zusammenstellung</li> <li>4. zu einem bestimmten Zeitpunkt</li> </ol>	<b>Überleitung aus dem Inventar in die Bilanz</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Wertmäßige Darstellung</li> <li>2. mit betragsmäßiger Zusammenfassung gleichartiger Posten</li> <li>3. als Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden sowie Eigenkapital</li> <li>4. zu einem Stichtag</li> <li>5. unter Fortschreibung der Werte aus laufenden Aufzeichnungen</li> </ol>

*Abbildung 125 „Die Grundsätze für Inventur, Inventar und Bilanz der Gemeinde“*

## **1.2 Die Anwendung bestimmter Begriffe**

### **1.2.1 Der Begriff „Vermögensgegenstand“**

Das Haushaltsrecht für Gemeinden orientiert sich bei der Auslegung des Begriffs „Vermögensgegenstand“, für den es keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt, an der kaufmännischen Auslegung (vgl. § 33 GemHVO NRW). Im allgemeinen Wirtschaftsleben wird ein Wirtschaftsgut dadurch als Vermögensgegenstand charakterisiert, das mit ihm ein wirtschaftlicher Wert vorliegt, das Wirtschaftsgut selbstständig nutzungsfähig und bewertbar ist. Diese Kriterien ermöglichen grundsätzlich, Wirtschaftsgüter sowohl als Sachgesamtheit wie auch in ihren technischen Einzelteilen zu bewerten und zu bilanzieren. Diese Sachlage gilt auch für gemeindliche Vermögensgegenstände. Es kommt noch hinzu, dass ein gemeindlicher Vermögensgegenstand auch der Aufgabenerfüllung der Gemeinde dienen muss, sofern er nicht zum Verbrauch bestimmt ist.

### **1.2.2 Der Begriff „Schulden“**

Das Haushaltsrecht für Gemeinden orientiert sich bei der Auslegung des Begriffs „Schulden“, für den es auch keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt, ebenfalls an der kaufmännischen Auslegung. Im allgemeinen Wirtschaftsleben wird, ausgehend von der Passivseite der Bilanz, der Begriff dadurch abgegrenzt, dass nicht das Eigenkapital und die Sonderposten sowie die passive Rechnungsabgrenzung dazu zu zählen sind (vgl. § 41 Absatz 4 GemHVO NRW). Der Begriff "Schulden" wird dabei umfassend im Sinne von gemeindlichen Verpflichtungen verstanden und verwendet. Er wird vielfach nur als Obergriff verwendet, weil aus der Betrachtung der "gemeindlichen Schulden" auch eine andere inhaltliche Abgrenzung haushaltswirtschaftlich sachgerecht sein kann.

### **1.2.3 Der Begriff „Rechnungsabgrenzungsposten“**

In der gemeindlichen Bilanz sind immer dann von der Gemeinde auch Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen, wenn nach dem Grundsatz der periodengerechten Abgrenzung nach Sache und Zeit die Ausgaben oder Einnahmen im abgelaufenen Haushaltsjahr erfolgt sind, die Aufwendungen oder Erträge jedoch erst den folgenden (späteren) Haushaltsjahren zuzurechnen sind. Die Beträge sollen dabei nicht geringfügig sein. Den Rechnungsabgrenzungsposten liegen dabei gemeindliche Geschäftsvorfälle oder Verträge zugrunde, bei denen die Leistung und die Gegenleistung von zeitbezogener Natur sind, jedoch in zeitlicher Hinsicht auseinanderfallen.

Für den Ansatz von Rechnungsabgrenzungsposten in der gemeindlichen Bilanz muss daher der betreffende Zeitraum kalendermäßig bestimmbar sein. Er muss berechenbar sein und sich aus dem jeweils vorliegenden Sachverhalt oder dem gemeindlichen Geschäftsvorfall ergeben. Nur für derartige transitorische Vorgänge der Gemeinde dürfen die notwendigen Rechnungsabgrenzungsposten in der Bilanz der Gemeinde angesetzt werden, wenn die Voraussetzungen dafür bei der Gemeinde vorliegen.

## **1.3 Die Nachvollziehbarkeit des Inventurverfahrens**

### **1.3.1 Allgemeine Voraussetzungen**

Bei der Planung, Vorbereitung, Durchführung, Überwachung und Auswertung der gemeindlichen Inventur sowie bei der Aufstellung des Inventars der Gemeinde sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu beachten. Daraus abgeleitet haben sich auf die Inventur bezogene Grundsätze entwickelt, die als Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI) bei der Inventur zu beachten sind. Als zur Inventur gehörende Grundsätze gelten

die Grundsätze "Vollständigkeit", "Richtigkeit", "Klarheit" und "Dokumentation", die Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme, die Einzelerfassung der Bestände und die Einzelbewertung sowie der Grundsatz "Wirtschaftlichkeit". Für die Durchführung der Inventur muss noch beachtet werden, dass die gemeindlichen Forderungen und Verbindlichkeiten getrennt von den Vermögensgegenständen der Gemeinde zu erfassen sind.

### **1.3.2 Die Vollständigkeit der Bestandsaufnahme**

Als Ergebnis der Inventur muss ein Verzeichnis (Inventar) vorliegen, das sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden enthält. Bei der Erfassung der Vermögensgegenstände sind alle für die Bewertung relevanten Informationen (qualitativer Zustand, Beschädigungen und Mängel, verminderte oder fehlende Verwertbarkeit) festzuhalten. Doppelerfassungen und Erfassungslücken müssen bereits bei der Inventurplanung ausgeschlossen werden.

Für den Bereich der Schulden sind insbesondere die Vollständigkeit der Rückstellungen sowie ein Überblick über die wesentlichen Risiken sicherzustellen. Diese Sachlage führt dazu, dass neben den Vermögensgegenständen und Schulden auch alle sonstigen wichtigen Verträge bekannt und erfasst sein müssen, sofern daraus hauswirtschaftliche Auswirkungen entstanden sind oder entstehen. Die vollständig abbeschriebenen, aber noch von der Gemeinde genutzten Vermögensgegenstände sind mit einem Erinnerungswert nachzuweisen.

### **1.3.3 Die Richtigkeit der Bestandsaufnahme**

Bei allen gemeindlichen Inventurverfahren sind die Art, die Menge und der Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden der Gemeinde zweifelsfrei festzustellen. Welches Inventurverfahren vor Ort von der Gemeinde angewendet wird, hängt im Wesentlichen davon ab, ob es sich um physisch erfassbare Vermögensgegenstände (körperliche Inventur) oder um nicht physisch erfassbare Vermögensgegenstände (Buch- oder Beleginventur) handelt. Zulässige Inventurvereinfachungsverfahren können dabei genutzt werden. Bei der Inventur ist auch das Vier-Augen-Prinzip umzusetzen, um die Richtigkeit der Bestandsaufnahme zu gewährleisten. Der Grundsatz der Richtigkeit erfordert auch, dass die Aufnehmenden über eine ausreichende Sachkunde verfügen müssen und dieses von der Gemeinde sichergestellt wird.

### **1.3.4 Die Einzelerfassung der Bestände**

Die Pflicht zur Einzelerfassung der Bestände beinhaltet für die Gemeinde das Gebot, alle gemeindlichen Vermögensgegenstände und die Schulden der Gemeinde einzeln nach ihrer Art, der Menge und dem Wert durch eine Inaugenscheinnahme zu erfassen. Diese allgemeine Vorgabe bedeutet i.d.R. die Durchführung einer körperlichen Inventur, sofern nicht andere Inventurformen zulässig sind. Die Stichprobeninventur ist nur bei Vorliegen der damit verbundenen Voraussetzungen möglich (vgl. § 29 Absatz 2 GemHVO NRW).

Andererseits sind bei der Erfassung der gemeindlichen Vermögensgegenstände und Schulden die dafür zulässigen Bewertungsvereinfachungsverfahren zu berücksichtigen, z.B. die Festbewertung oder die Gruppenbewertung (vgl. § 34 Absatz 1 und 3 GemHVO NRW). Bei den geringwertigen Vermögensgegenständen kann die Gemeinde eigenverantwortlich entscheiden, in ob und in welcher Form ggf. eine Inventarisierung erfolgen soll. Die Gemeinde kann derartige Vermögensgegenstände z. B. in Inventarlisten oder auf einem Sammelposten erfassen.

### **1.3.5 Die Dokumentation und Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme**

Der Grundsatz der Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme erfordert von der Gemeinde, dass die örtliche Vorgehensweise bei der Durchführung der Inventur im Inventurrahmenplan und die Ergebnisse der Inventur in Zählis-

ten und Inventarlisten zu dokumentieren sind. Ein sachverständiger Dritter muss sich innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Vorgehensweise und die Ergebnisse der Inventur verschaffen können. Es ist dazu nicht festgelegt worden, welches Maß an Sachverstand erforderlich sein muss, um die gemeindliche Tätigkeit im jeweils betroffenen Produkt- bzw. Aufgabenbereich beurteilen und nachvollziehen zu können.

Allgemein wird aber davon auszugehen sein, dass ein sachverständiger Dritter ausreichende Kenntnisse über die gemeindliche Haushaltswirtschaft bzw. das Rechnungswesen der Gemeinde besitzen muss, damit er die Ausführung der gemeindlichen Inventur und deren Ergebnis verstehen und beurteilen kann. Bei der Beurteilung, ob ein sachverständiger Dritter sich innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Vorgehensweise und die Ergebnisse der gemeindlichen Inventur verschaffen kann, ist ebenfalls von den vorhandenen örtlichen Gegebenheiten auszugehen. In diesen Fällen wird auch die Größe der Gemeinde sowie die Größe und Komplexität der gemeindlichen Buchführung zu berücksichtigen sein.

Hieraus ergibt sich u.a. auch, dass die gemeindlichen Unterlagen über die Inventur und die hierzu ergangenen Anweisungen und Organisationsregelungen sicher und geordnet aufzubewahren sind. Bei einer Buchinventur muss die Fortschreibung der Bestände ordnungsgemäß erfolgen, um dem genannten Grundsatz zu genügen. Die Aufbewahrungsfrist für Belege zur Inventur ist auf mindestens 6 Jahre festgesetzt. Die Frist für das Inventar beträgt 10 Jahre (vgl. § 58 GemHVO NRW).

### **1.3.6 Der Grundsatz der Klarheit**

Bei der Inventur muss die Gemeinde auch den Grundsatz der Klarheit beachten. Sie muss bei der Gestaltung der Inventurunterlagen durch klare Bezeichnungen und Abgrenzungen gewährleisten, dass die einzelnen zu erfassenden gemeindlichen Vermögensgegenstände und Schulden durch Positionen und Posten eindeutig voneinander getrennt und aufgezeichnet werden können. Die erfassten Sachverhalte müssen in den Inventurunterlagen der Gemeinde so dargestellt werden können, dass sachverständige Dritte die vorgenommene Erfassung der gemeindlichen Vermögensgegenstände und Schulden in angemessener Zeit nachvollziehen können.

### **1.3.7 Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit**

Der Aufwand der Gemeinde, der im Rahmen der Durchführung der Inventur entstehen kann, muss in angemessener Relation zu den zu erwartenden Ergebnissen stehen. Zulässige Vereinfachungen sind von der Gemeinde bereits bei der Inventurplanung zu prüfen und ggf. zu berücksichtigen, z. B. die vorverlegte oder eine laufende Inventur unter Berücksichtigung des Abschlussstichtages sowie Abweichungen vom vorrangigen Grundsatz der Einzelbewertung, z. B. durch die Festbewertung. Es sind auch zulässige Einschränkungen bei der geforderten Genauigkeit der Inventur zu prüfen, z. B. wegen des Grundsatzes der Vollständigkeit der Erfassung.

Von der Gemeinde muss dazu eigenverantwortlich beurteilt werden, ob das im Vergleich zu einer genaueren Erfassung entstehende Abweichungsrisiko im Sinne des voraussichtlichen Ergebnisses tragfähig ist. Bei dieser Beurteilung ist auch der Grundsatz "Wesentlichkeit" zu berücksichtigen, denn es ist örtlich abzuwägen, ob durch den aus Wirtschaftlichkeitsgründen geringeren Aufwand möglicherweise wichtige Informationen weggelassen werden.

Es kann aber auch eine fehlerhafte Darstellung entstehen, wegen der die Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses in ihren wirtschaftlichen Entscheidungen beeinflusst werden können. Im Zweifelsfall ist für die Gemeinde erforderlich, zutreffende Informationen über in der Inventur entstandene Abweichungen zu geben, z. B. im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss (vgl. § 44 GemHVO NRW). Dabei sollte von der Gemeinde ggf. geprüft werden, ob wegen notwendig gewordener Entscheidungen ggf. eine überschlägige sachgerechte Ermittlung vorgenommen werden soll.

## **1.4 Die Aufstellung des Inventars**

### **1.4.1 Die Verpflichtung zur Aufstellung**

Die Vorgabe in der Vorschrift, den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben, die in der Inventur zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres erfasst wurden (Inventar), verpflichtet die Gemeinde, aus ihrer Inventur heraus das gemeindliche Inventar aufzustellen. Das Inventar dient der Abstimmung der Ergebnisse der gemeindlichen Inventur mit der Buchführung der Gemeinde und einer zutreffenden Darstellung der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde im gemeindlichen Jahresabschluss.

Die Gemeinde hat daher das Inventar zeitnah zum Abschlussstichtag 31. Dezember aufzustellen, denn es bildet die Ausgangsgrundlage für die von der Gemeinde aufzustellende Bilanz und den Anhang. Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung erfordert, dass die örtlich bestimmten Verantwortlichen das in den Inventarlisten dargestellte Ergebnis oder entsprechend ihrer ausgeübten Verantwortlichkeiten einzelne Teile des gemeindlichen Inventars zu unterzeichnen haben.

### **1.4.2 Die Inhalte des Inventars**

Nach der Prüfung und Kontrolle der Zähllisten und der Übertragung oder Zusammenfassung in einer "Inventarliste" sind durch die Bewertung der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden die vorläufigen Bilanzwerte unter Beachtung der gemeindlichen Bilanzierungsgrundsätze zu ermitteln. Dabei müssen bis zur endgültigen Erstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses alle bewertungsrelevanten Informationen von der Gemeinde berücksichtigt werden. Nach der jeweiligen Entscheidung, ob ein gemeindlicher Vermögensgegenstand und eine Verbindlichkeit zu bilanzieren ist, muss die Frage geklärt werden, mit welchen Werten diese Gegenstände in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind.

Nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften können unterschiedliche Wertbegriffe zur Anwendung kommen, so dass von der Gemeinde zu prüfen ist, welche Wertgrößen für einen Ansatz in der gemeindlichen Bilanz heranzuziehen sind. Die besonderen Wertgrößen, nach denen die Vermögensgegenstände und Schulden der Gemeinde erstmalig in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzen waren, z. B. nach dem vorsichtig geschätzten Zeitwert, sind dabei außer Betracht zu lassen. Folgende Wertgrößen können für die Aufstellung des Inventars durch die Gemeinde relevant sein (vgl. Abbildung).

<b>Die Wertbegriffe für die gemeindliche Bilanzierung</b>	
<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>VORSCHRIFT</b>
<b>Anschaffungskosten</b>	§ 91 GO NRW, § 33 GemHVO NRW
<b>Barwert</b>	§ 91 GO NRW, § 36 Absatz 1 GO NRW
<b>Beizulegender Wert</b>	§ 35 Absatz 5 und 7 GemHVO NRW
<b>Gewogener Durchschnittswert</b>	§ 34 Absatz 3 GemHVO NRW
<b>Herstellungskosten</b>	§ 91 GO NRW, § 33 GemHVO NRW

<b>Die Wertbegriffe für die gemeindliche Bilanzierung</b>	
<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>VORSCHRIFT</b>
<b>Rückzahlungsbetrag</b>	§ 91 Absatz 2 GO NRW

*Abbildung 126 „Die Wertbegriffe für die gemeindliche Bilanzierung“*

Zur Gestaltung des Inventars enthält die haushaltsrechtliche Vorschrift keine Formvorschriften. Die Beachtung der GoB bei der Aufstellung des Inventars verlangt eine Klarheit, Übersichtlichkeit und Nachvollziehbarkeit in der Darstellung, sodass die inhaltliche und die formale Gliederung des Inventars der Gemeinde diesen Anforderungen entsprechen muss. Für das gemeindliche Inventar bietet sich das Führen getrennter Verzeichnisse für das Vermögen und die Schulden der Gemeinde an, um die vorzunehmende Überleitung in die gemeindliche Bilanz zu erleichtern. Für die Untergliederung der Verzeichnisse bietet sich deshalb eine Orientierung an der Mindestgliederung der gemeindlichen Bilanz bzw. an der örtlich vorgesehenen Bilanzgliederung an. Dadurch wird eine besondere Überleitung der Angaben aus dem Inventar in die gemeindliche Bilanz vermieden.

## **2. Zu Absatz 2 (Grundsätze für die Bilanzierung):**

### **2.01 Bilanzierungsentscheidungen**

Die Bilanzierung des gemeindlichen Vermögens und der Schulden im gemeindlichen Jahresabschluss ist von der Gemeinde grundsätzlich nach der zivilrechtlichen Rechtslage vorzunehmen. Die Gemeinde hat einen Vermögensgegenstand aber auch dann in ihre Bilanz aufzunehmen, wenn sie das wirtschaftliche Eigentum daran innehat und dieser selbstständig verwertbar ist (vgl. § 33 Absatz 1 GemHVO NRW). Aus dieser Festlegung werden das Entstehen, der Erwerb und die Übertragung an Dritte, aber auch das Erlöschen von Vermögen und Schulden in bilanzieller Hinsicht abgeleitet. Vor der eigentlichen Bewertung von gemeindlichem Vermögen oder Schulden sind aber bereits von der Gemeinde im Einzelfall notwendige Entscheidungen über die Aktivierung oder die Passivierung zu treffen (vgl. Abbildung).

<b>Der Struktur der gemeindlichen Bilanzierungsentscheidung</b>	
<b>FORMEN</b>	<b>PRÜFUNGSFRAGE</b>
<b>Aktivierungs- oder Passivierungsfähigkeit</b>	Ist der gemeindliche Vermögensgegenstand überhaupt bilanzierungsfähig?
<b>Aktivierungs- oder Passivierungsverbot</b>	Ist die Bilanzierung von gemeindlichen Vermögenswerten oder Schulden verboten?
<b>Aktivierungs- oder Passivierungsgebot</b>	Sind das gemeindliche Vermögen oder die Schulden aufgrund der haushaltsrechtlichen Vorschriften oder der GoB bilanzierungspflichtig?
<b>Aktivierungs- oder Passivierungswahlrecht</b>	Besteht ein Bilanzierungswahlrecht, durch das die Gemeinde die Entscheidung obliegt, ob gemeindliches Vermögen oder Schulden anzusetzen sind?

*Abbildung 127 „Die Struktur der gemeindlichen Bilanzentscheidung“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 91 GO NRW**

Im Zusammenhang mit der gemeindlichen Aktivierung oder Passivierung ist zu berücksichtigen, dass z. B. die Forderungen grundsätzlich beim Gläubiger als Anspruchsberechtigten zu aktivieren und die Verbindlichkeiten entsprechend beim Schuldner zu passivieren sind. Der jährliche Abschlussstichtag für den gemeindlichen Jahresabschluss stellt dabei keinen willkürlichen Schnitt durch das gemeindliche Verwaltungshandeln bzw. die Geschäftstätigkeit der Gemeinde dar, auch wenn unmittelbar zuvor und danach von der Gemeinde haushaltwirtschaftliche Erträge erzielt werden, Aufwendungen entstehen sowie Zahlungen eingehen und geleistet werden.

**2.1 Zu Satz 1 (Grundsätze für Vermögen und Verbindlichkeiten):**

**2.1.1 Zu Nummer 1 (Beachtung des Anschaffungswertprinzips):**

**2.1.1.1 Die Begriffe „Anschaffungskosten“ und „Herstellungskosten“**

**2.1.1.1.1 Allgemeine Sachlage**

Durch diese Vorschrift werden der Gemeinde wichtige Grundsätze für die Bewertung ihrer Vermögensgegenstände auferlegt, die sich auch auf die gemeindliche Bilanzierung auswirken. Der erste Grundsatz in dieser Vorschrift legt fest, dass gemeindliche Vermögensgegenstände höchstens mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen, in der Bilanz der Gemeinde zum Abschlussstichtag anzusetzen sind.

Die Anschaffungs- und Herstellungskosten bilden deshalb die wertmäßige Obergrenze für die Bewertung des gemeindlichen Vermögens im Jahresabschluss der Gemeinde (Anschaffungskostenprinzip). Sie sind bis zur Veräußerung oder dem Abgang eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes als Ausprägung des Realisationsprinzips und unter der Berücksichtigung von planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen fortzuführen und zu jedem Abschlussstichtag als Buchwert in der gemeindlichen Bilanz auszuweisen. Im nachfolgenden Schema werden die Zusammenhänge zwischen den Anschaffungskosten und den Herstellungskosten für das gemeindliche Vermögen aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Anschaffungskosten und Herstellungskosten</b>					
<b>Herstellungskosten</b>			<b>Anschaffungskosten</b>		
<b>Herstellungsaufwand</b>	<b>Erweiterungsaufwand oder wesentliche Verbesserung (anschaffungsnahe Herstellungsaufwand)</b>		<b>Erhaltungsaufwand (Aufwendungen für Instandhaltung, die durch die gewöhnliche Nutzung veranlasst ist)</b>	<b>Geringwertige Vermögensgegenstände (GVG) unter 410 €</b>	<b>Kein GVG; Anlagevermögen</b>
Zu aktivierender Aufwand	Abschreibung nach Nutzung		Laufender Aufwand (Sofortabschreibung; keine Aktivierung)		Zu aktivierender Aufwand
<b>Bilanz betroffen</b>			<b>Ergebnisrechnung betroffen</b>		<b>Bilanz betroffen</b>

*Abbildung 128 „Anschaffungskosten und Herstellungskosten“*

Der in der Vorschrift ausdrücklich enthaltene Begriff „höchstens“ begrenzt dabei die Anschaffungs- und Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes nicht nur nach oben (Wertobergrenze), sondern auch nach unten (Wertuntergrenze). Bei jedem Zugang von Vermögensgegenständen bei der Gemeinde sind diese zu ihren vollen Anschaffungs- und Herstellungskosten zu bilanzieren. Eine Fortführung des bilanzierten Wertansatzes nach Wiederbeschaffungskosten zum Ausgleich von inflationären Effekten und technischem Fortschritt im Zeitablauf der Nutzung eines Vermögensgegenstandes ist aufgrund der haushaltsrechtlichen Vorschrift für die Gemeinde generell ausgeschlossen.

#### 2.1.1.1.2 Der Begriff „Anschaffungskosten“

Unter den Anschaffungskosten werden alle geleisteten Aufwendungen der Gemeinde verstanden, die notwendig sind, um einen Vermögensgegenstand für die gemeindliche Aufgabenerfüllung zu erwerben und diesen in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Die entstandenen Aufwendungen müssen dabei dem Vermögensgegenstand zugerechnet werden können (vgl. § 33 Absatz 2 GemHVO NRW). Die gemeindlichen Anschaffungskosten setzen sich daher aus verschiedenen Elementen bzw. Kosten zusammen (vgl. Abbildung).

<b>Die Zusammensetzung der gemeindlichen Anschaffungskosten</b>	
<b>Anschaffungspreis</b>	Kaufpreis
<b>+ Anschaffungsnebenkosten</b>	z.B. Bezugskosten, Maklergebühren u.a.
<b>+ Nachträgliche Anschaffungskosten</b>	z.B. Umbau, Ausbau, wertverbessernde Maßnahmen
<b>- Anschaffungskostenminderungen</b>	z.B. Rabatte, Skonti u.a.
<b>Anschaffungskosten</b>	Ermittelter Betrag

*Abbildung 129 „Die Zusammensetzung der gemeindlichen Anschaffungskosten“*

#### 2.1.1.1.3 Der Begriff „Herstellungskosten“

Die gemeindlichen Herstellungskosten beinhalten alle geleisteten Aufwendungen der Gemeinde, die notwendig sind, um einen Vermögensgegenstand herzustellen. Sie beinhalten alle Kosten, die durch den Verbrauch von Gütern oder Dienstleistungen für die Herstellung, Erweiterung oder Verbesserung des Vermögensgegenstandes verursacht werden und geben daher den Wert von selbst erstellten Vermögensgegenständen wieder (vgl. § 33 Absatz 3 GemHVO NRW). Das nachfolgende Schema zeigt die Zusammensetzung der zulässigen gemeindlichen Herstellungskosten auf (vgl. Abbildung).

<b>Die Zusammensetzung der gemeindlichen Herstellungskosten</b>	
<b>Materialeinzelkosten</b>	Materialkosten, die direkt zurechenbar sind
<b>+ Materialgemeinkosten</b>	z.B. Abschreibungen als Kosten im Materialbereich, die nicht direkt zurechenbar sind
<b>+ Fertigungseinzelkosten</b>	z.B. Fertigungslöhne, die direkt zurechenbar sind

<b>Die Zusammensetzung der gemeindlichen Herstellungskosten</b>	
	sind
<b>+ Fertigungsgemeinkosten</b>	z.B. Energiekosten als nicht zurechenbare Kosten im Fertigungsbereich
<b>+ Sonderkosten der Fertigung</b>	z.B. auftragsbezogene Kosten wegen Sonderanfertigungen
<b>Herstellungskosten</b>	Ermittelter Betrag

*Abbildung 130 „Die Zusammensetzung der gemeindlichen Herstellungskosten“*

Im Rahmen der gemeindlichen Herstellungskosten können nur aufwandsgleiche Kosten für die Herstellung der Betriebsbereitschaft eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes berücksichtigt werden (vgl. § 33 Absatz 3 GemHVO NRW). Es besteht dabei einerseits ein Wahlrecht für die Gemeinde, denn sie über die Einbeziehung von Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten in ihre Herstellungskosten eigenverantwortlich entscheiden. Andererseits ist es für die Gemeinde nicht zulässig, auch andere allgemeine Kosten zu berücksichtigen, z. B. allgemeine Verwaltungskosten, Aufwendungen für soziale Angelegenheiten. Es dürfen aber auch keine kalkulatorischen Kosten berücksichtigt werden.

#### **2.1.1.2 Die Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens**

Die Nutzung der Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens durch die Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung erfordert, die dadurch entstehenden Wertminderungen beim Ansatz der Vermögensgegenstände in der jährlichen Bilanz der Gemeinde zu berücksichtigen. Diese ressourcenbezogene Handhabung bei der bilanziellen Wertfortschreibung des Sachanlagevermögens erhält die Aussagekraft der gemeindlichen Bilanz und ihre Aktualität.

Der durch die Abnutzung eines Vermögensgegenstandes entstehende tatsächliche Ressourcenverbrauch der Gemeinde im Haushaltsjahr wird dabei im Rahmen der Ergebnisrechnung bzw. der produktorientierten Teilrechnungen nachgewiesen. Die flächendeckende Ermittlung und die Buchung von Abschreibungen als Wertminderungen des Sachanlagevermögens sind somit notwendig und gerechtfertigt. Die Vornahme von Abschreibungen muss den GoB entsprechen.

#### **2.1.1.3 Die Aktivierung von erhaltenen Sachleistungen**

Die Gemeinde hat bei einer Schenkung in Form von Sachleistungen die für ihre Aufgabenerfüllung erhaltenen Vermögensgegenstände in ihrer Bilanz als Vermögenszugang zu aktivieren. Es ist in diesen Fällen nicht zulässig, einen erhaltenen Vermögensgegenstand nur mit dem Erinnerungswert zu bilanzieren, weil der Gemeinde aus dem Geschäftsvorfall keine tatsächlich zu zahlenden Anschaffungskosten entstanden sind. Die Gemeinde muss die erhaltenen Vermögenswerte vielmehr sowie in ihrem vollen wertmäßigen Umfang bilanzieren und ggf. auch die damit verbundenen Verpflichtungen. Sie muss daher für solche Vermögensgegenstände die Anschaffungskosten ermitteln, die von ihr im Zeitpunkt des Erwerbs hätten aufgewendet werden müssen, auch wenn ihr durch die Hingabe eines Dritten die eigene Finanzierung dieses Vermögens erspart blieb.

Diese Sachlage zeigt sich auch dadurch, dass für solche Vermögensgegenstände als „zugewendete“ Sachen ein entsprechender Sonderposten zu passivieren ist. Der ermittelte aktuelle Zeitwert des erhaltenen Vermögensgegenstandes stellt dabei den aktivierungsfähigen Anschaffungswert dar und ist auch als Wertansatz für den Sonderposten zu übernehmen. Diese Sachlage gilt entsprechend auch bei Straßen, die im Rahmen einer Umwid-

mung (Vermögensübertragung ohne Gegenleistungsverpflichtung) in das Eigentum einer Gemeinde übergehen, z. B. eine Kreisstraße wird Gemeindestraße. In diesen Fällen ist eine getrennte Bilanzierung von Straßengrundstück und Straßenkörper vorzunehmen und entsprechend sind die Sonderposten anzusetzen.

## **2.1.2 Zu Nummer 2 (Ansatz gemeindlicher Verpflichtungen):**

### **2.1.2.1 Der Erfüllungsbetrag als Bilanzansatz**

Durch diese Vorschrift werden der Gemeinde wichtige Grundsätze für den Ansatz ihrer Verpflichtungen in ihrer Bilanz vorgegeben, die von ihr bei der Bilanzierung zu beachten sind. Es werden dabei in der Vorschrift unterschiedliche Begriffe benutzt. Die gemeindlichen Verbindlichkeiten sind z. B. in der Bilanz der der Gemeinde zu ihrem Rückzahlungsbetrag anzusetzen, die gemeindlichen Rentenverpflichtungen gegenüber Dritten, für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist, zu ihrem Barwert. Aus diesen Vorgaben ist jedoch insgesamt ableitbar, dass unter Einbeziehung des Vorsichtsprinzips grundsätzlich der künftige Erfüllungsbetrag den zutreffenden Wertansatz für die Gemeinde darstellen soll. Diese Einschätzung wird dadurch belegt, dass für die von der Gemeinde zu bildenden Rückstellungen die Vorschrift den Grundsatz enthält, dass diese in Höhe des Betrages anzusetzen sind, der voraussichtlich zukünftig notwendig ist, um die gemeindlichen Verpflichtungen zu erfüllen. Bei dieser Bilanzierung findet aufgrund des Vorsichtsprinzips zudem das Höchstwertprinzip Anwendung.

Die Verwendung des Begriffs „Erfüllungsbetrag“ beinhaltet stärker als die Begriffe „Rückzahlungsbetrag“ oder „Betrag, der voraussichtlich notwendig ist“, dass die künftig von der Gemeinde zu erbringenden Leistungen die sachgerechte Grundlage des Passivansatzes für gemeindliche Rückstellungen sein soll. Dieser Bilanzansatz ist damit auch unabhängig davon, ob die Gemeinde künftig ihre Verpflichtung durch Geldleistungen oder durch Sachleistungen zu erfüllen hat. Der Umfang der zum Abschlussstichtag zu bilanzierenden gemeindlichen Rückstellungen ist daher i.d.R. nach dem voraussichtlich zukünftigen Erfüllungsbetrag zu bemessen, sofern nicht noch weitere Vorgaben bestehen, z.B. zur Bewertung von Pensionsrückstellungen. Die Bemessungsgröße wird bei gemeindlichen Verbindlichkeiten durch die ausdrückliche Festlegung auf den Rückzahlungsbetrag ausgedrückt.

Bei der Bemessung von gemeindlichen Rückstellungen kommt aber nicht ausschließlich das Stichtagsprinzip zur Anwendung, d.h. der Ansatz in der gemeindlichen Bilanz ist nicht danach zu bestimmen, was die Gemeinde am jeweiligen Abschlussstichtag aufbringen müsste, um ihre Verpflichtung zu erfüllen, sondern was sie voraussichtlich zukünftig leisten muss. Von der Gemeinde muss daher unter Beachtung der GoB auch geprüft werden, ob im weiteren Rückstellungszeitraum möglicherweise z.B. Kostensteigerungen und andere Anlässe oder Ereignisse entstehen, die eine erhebliche Änderung der Bemessung der Rückstellung bewirken können. Soweit diese erkennbar sind und zur Veränderung des in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Erfüllungsbetrages der gemeindlichen Rückstellung führen, müssen diese Gegebenheiten möglichst zutreffend im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses berücksichtigt und ggf. im Anhang gesondert erläutert werden.

### **2.1.2.2 Der Ansatz von gemeindlichen Verbindlichkeiten**

#### **2.1.2.2.1 Allgemeine Sachlage**

Die gemeindlichen Verbindlichkeiten stellen eine Verpflichtung der Gemeinde gegenüber einem Dritten dar. Die Ansatzregelung geht davon aus, dass der Gemeinde i.d.R. ein Geldbetrag zugeflossen ist, sodass die gemeindlichen Verbindlichkeiten in der Bilanz der Gemeinde zu ihrem Rückzahlungsbetrag anzusetzen sind. Es sind die allgemeinen Bewertungsgrundsätze zu beachten, sodass für den Ansatz der gemeindlichen Verbindlichkeiten insbesondere das Höchstwertprinzip und das Vorsichtsprinzip anzuwenden sind. Auf dieser Grundlage ist auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz der Gemeinde der Betrag für die gemeindlichen Verbindlichkeiten anzuset-

zen, der voraussichtlich zur Erfüllung der Verpflichtungen notwendig ist. Damit kommt auch das Höchstwertprinzip zur Anwendung, denn es ist geboten, alle Schulden der Gemeinde vollständig zu bilanzieren.

Diese Vorgaben beinhalten auch die Beachtung des Stichtagsprinzips, sodass bezogen auf den jeweiligen Abschlussstichtag die Verbindlichkeiten der Gemeinde mit ihrem aktuellen Rückzahlungsbetrag zu bilanzieren sind. Der Bilanzierung von gemeindlichen Verpflichtungen muss zudem eine Abgrenzungsprüfung vorausgehen, ob diese Pflichten als Verbindlichkeiten oder stattdessen als Rückstellung anzusetzen sind oder ob ggf. nur ein anzugebendes Haftungsverhältnis für die Gemeinde besteht. Außerdem sind die gemeindlichen Verbindlichkeiten im Zeitpunkt ihres Erlöschens auszubuchen, z. B. bei deren Erfüllung, Aufrechnung oder Erlass.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass bei aufgenommenen Darlehen ggf. eine Differenz zwischen dem Auszahlungsbetrag und dem Rückzahlungsbetrag bestehen kann, z. B. durch ein Disagio. In solchen Fällen, in denen der Rückzahlungsbetrag einer gemeindlichen Verbindlichkeit höher ist als der erhaltene Auszahlungsbetrag, darf der Unterschiedsbetrag in den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten aufgenommen werden. Dieser bilanzierte Betrag ist dann planmäßig durch Abschreibungen, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können, aufzulösen (vgl. § 42 Absatz 2 GemHVO NRW).

#### **2.1.2.2.2 Die Arten der gemeindlichen Verbindlichkeiten**

Die Verbindlichkeiten der Gemeinde entstehen i.d.R. aus unterschiedlichen gemeindlichen Geschäftsbeziehungen, z. B. aus der Aufnahme von Fremdkapital oder aus rückzahlbaren Transferleistungen von Dritten. Es können aber ggf. auch Anleihen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sein. Die Verbindlichkeiten der Gemeinde bedürfen im Grundsatz einer haushaltswirtschaftlichen Begrenzung, damit sichergestellt ist, dass die Erfüllung der eingegangenen Verpflichtungen mit der Leistungsfähigkeit der Gemeinde in Einklang steht. Es muss gesichert sein, dass eine Erfüllung der Verpflichtungen in Form von Rückzahlungen noch möglich ist und eine Überschuldung vermieden wird. Die in der jährlichen Haushaltssatzung der Gemeinde festzusetzende Kreditermächtigung dient u.a. auch diesem Zweck (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1c GO NRW).

Der Ansatz der Verbindlichkeiten in der Bilanz der Gemeinde orientiert sich im Wesentlichen an den haushaltsrechtlich möglichen Arten der gemeindlichen Verbindlichkeiten. Bei der Gliederung dieses Bilanzbereichs ist vorrangig auf den Verwendungszweck oder auf die Herkunft des Fremdkapitals durch die Gemeinde abgestellt worden und nicht auf die bankrechtlichen Formen (vgl. Abbildung).

<b>Die Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz</b>	
<b>GLIEDERUNG NACH ARTEN</b>	<b>WEITERE UNTERGLIEDERUNG</b>
<b>Verbindlichkeiten aus Anleihen</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)
<b>Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- von verbundenen Unternehmen</li> <li>- von Beteiligungen</li> <li>- von Sondervermögen</li> <li>- vom öffentlichen Bereich</li> <li>- vom privaten Kreditmarkt</li> </ul>
<b>Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)
<b>Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)

<b>Die Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz</b>	
<b>GLIEDERUNG NACH ARTEN</b>	<b>WEITERE UNTERGLIEDERUNG</b>
<b>wirtschaftlich gleichkommen</b>	
<b>Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)
<b>Verbindlichkeiten aus Transferleistungen</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)
<b>Sonstige Verbindlichkeiten</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)

*Abbildung 131 „Die Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz“*

### **2.1.2.2.3 Der Verbindlichkeitspiegel**

Die Gemeinde ist verpflichtet, dem Anhang im Jahresabschluss einen Verbindlichkeitspiegel beizufügen (vgl. § 44 Absatz 3 i.V.m. § 47 GemHVO NRW). Dieser Spiegel weist den Stand und die Entwicklung der Verbindlichkeiten im Haushaltsjahr detailliert nach. Er ist nach zwei Systematisierungskriterien zu gliedern, um die Struktur der Verschuldung der Gemeinde transparent zu machen. Die Verbindlichkeiten sind daher im Wesentlichen nach den wichtigsten Arten, z. B. aus Krediten, aus Lieferungen und Leistungen, aus Transferleistungen, abzubilden. Sie sind aber gleichzeitig auch nach ihren Restlaufzeiten darzustellen. Die Gemeinde kann zu den Inhalten des Verbindlichkeitspiegels noch weitere Zusatzinformationen geben. Diese Angaben sollen aber die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung der Verbindlichkeiten nicht beeinträchtigen.

### **2.1.2.3 Der Ansatz von Rentenverpflichtungen**

Die Vorschrift bestimmt, dass Rentenverpflichtungen der Gemeinde, für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist, in der gemeindlichen Bilanz zum Barwert anzusetzen sind. Derartige gemeindliche Verpflichtungen können. Derartige Verpflichtungen der Gemeinde werden i.d.R. durch einen Vertrag auf Lebenszeit (sog. Leibrenten aus dem Erwerb eines Grundstückes von einem Dritten (Rentengut) oder von einer festgelegten Langfristigkeit (sog. Zeitrenten) begründet.

In beiden Fällen muss die Gemeinde dem Vertragspartner als Anspruchsberechtigten regelmäßig wiederkehrende Leistungen, meistens in Geld, gewähren. Für beide Fälle muss eine Verpflichtung in Höhe des Barwertes in der gemeindlichen Bilanz passiviert werden, der bei Leibrenten nach versicherungsmathematischen Grundsätzen und bei Zeitrenten finanzmathematisch zu ermitteln ist. Der Barwert ist dabei für die gesamte Laufzeit des Vertrages berechnen. Beim Erwerb von Vermögensgegenständen durch die Gemeinde stellt der ermittelte Barwert auch deren Anschaffungskosten dar, die von der Gemeinde zu aktivieren sind.

### **2.1.2.4 Der Ansatz von gemeindlichen Rückstellungen**

#### **2.1.2.4.1 Allgemeine Sachlage**

Die gemeindlichen Rückstellungen sind nur in Höhe des Betrages anzusetzen, der voraussichtlich notwendig ist, um die Verpflichtungen der Gemeinde zu erfüllen, sofern diese Verpflichtungen zum Abschlussstichtag der Fälligkeit

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 91 GO NRW**

keit oder der Höhe nach ungewiss sind und der dazugehörige Aufwand dem Haushaltsjahr als Verursachungsperiode zugerechnet werden muss (vgl. § 36 GemHVO NRW). Von der Gemeinde dürfen daher Rückstellungen erst dann gebildet werden, wenn alle Kriterien dafür erfüllt sind. Die gemeindlichen Rückstellungen stellen für die Gemeinde kein Eigenkapital dar, sondern sind vielmehr in der gemeindlichen Bilanz dem abzubildenden Fremdkapital zuzuordnen. Sie stellen eine Ergänzung der Verbindlichkeiten der Gemeinde dar.

Die Bewertung der gemeindlichen Rückstellungen ist von der Gemeinde unter Beachtung des Vorsichtsprinzips vorzunehmen. Dabei kommt grundsätzlich nicht das ausschließliche Stichtagsprinzip zur Anwendung, d.h. der Ansatz in der gemeindlichen Bilanz ist nicht danach zu bestimmen, was die Gemeinde am jeweiligen Abschlussstichtag aufbringen müsste, um ihre Verpflichtung zu erfüllen, sondern was sie zukünftig im Erfüllungszeitpunkt aufbringen müsste. Der notwendige Rückstellungsbetrag ist von der Gemeinde vorsichtig zu schätzen, wenn er nicht auf eine andere Art und Weise von ihr ermittelt werden kann.

Die Ermittlung des Rückstellungsbetrages erfordert unter Einbeziehung der betrachteten wirtschaftlichen Verhältnisse und bedarf einer nachvollziehbaren Begründung. Der Passivierung von Rückstellungen darf zudem kein Ansatzverbot entgegenstehen. Ein Ansatz von Rückstellungen in der gemeindlichen Bilanz ist daher höchstens in dem Umfang zulässig, der den voraussichtlichen Erfüllungsverpflichtungen der Gemeinde entspricht. Er ist bezogen auf den jeweiligen Abschlussstichtag zutreffend zu ermittelt. Sofern eine Rückstellung zu bilden oder zu erhöhen ist, sind die dadurch entstehenden Aufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung unter der zutreffenden Aufwandsart zu erfassen (vgl. § 2 i.V.m. § 38 GemHVO NRW).

#### 2.1.2.4.2 Die Arten der gemeindlichen Rückstellungen

Im Zusammenhang mit dieser Vorschrift wird durch die ausdrückliche abschließende Aufzählung der zulässigen Arten der Rückstellungen in der Vorschrift des § 36 GemHVO NRW klargestellt, dass die Gemeinde nur Rückstellungen für die dort benannten Zwecke bilden darf. Unter Beachtung der Vorschrift des § 88 GO NRW darf die Gemeinde nur für die Zwecke eine gemeindliche Rückstellung bilanzieren, die in § 36 GemHVO NRW abschließend bestimmt worden sind. Die Arten werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Rückstellungen in der gemeindlichen Bilanz</b>	
<b>BILANZIELLE BEHANDLUNG</b>	<b>RÜCKSTELLUNGSZWECKE</b>
<b>Passivierungspflicht</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pensionen nach den beamtenrechtlichen Vorschriften</li> <li>- Rekultivierung und Nachsorge von Deponien und für die Sanierung von Altlasten</li> <li>- Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind</li> <li>- drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und aus laufenden Verfahren</li> <li>- Verpflichtungen für Zwecke, die durch andere Gesetze bestimmt wurden</li> </ul>
<b>Passivierungswahlrecht</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen</li> </ul>
<b>Passivierungsverbot</b>	<p>Sonstige Rückstellungen, die nicht durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind, z.B.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- künftige Umlagezahlungen der Gemeinde</li> <li>- Verpflichtungen im Rahmen des Gemeindefinanzausgleichs</li> <li>- Verpflichtungen aus der gemeindlichen Steuererhebung</li> </ul>

*Abbildung 112 „Die Rückstellungen in der gemeindlichen Bilanz“*

In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, dass die Bildung von Rückstellungen für künftige Umlagezahlungen der Gemeinde und von Rückstellungen im Rahmen des Gemeindefinanzausgleichs sowie von Rückstellungen aus der gemeindlichen Steuererhebung nicht zulässig ist (vgl. § 36 GemHVO NRW). Diese haushaltsrechtlich nicht vorgesehene Rückstellungsbildung führt dazu, dass von der Gemeinde auch dann keine Rückstellungen für diese Zwecke gebildet werden dürfen, wenn sich örtliche Sachverhalte ggf. unter die Bestimmungen des § 36 Absatz 4 und 5 GemHVO NRW subsumieren lassen.

#### **2.1.2.4.3 Die Abzinsung von Rückstellungen**

Die einzelnen Rückstellungen der Gemeinde sind nach dem Nominalwertprinzip zu bemessen bzw. zu bewerten und dürfen i.d.R. nicht abgezinst werden. Es soll dadurch gesichert werden, dass von der Gemeinde unter Beachtung des Realisationsprinzips ein entnahmefähiger Betrag (Erfüllungsbetrag) zurückgestellt wird. Zudem kann davon ausgegangen werden, dass in der Mehrzahl der gemeindlichen Rückstellungen kein verdeckter Zins enthalten ist, z. B. bei Sachleistungsverpflichtungen, bei Verpflichtungen aus Bürgschaften oder Schadenersatzleistungen. Eine Abzinsung ist auch bei Rückstellungen für Altersteilzeit nicht zulässig. Die Ansprüche einer Beamtin oder eines Beamten nach dem Altersteilzeitmodell stellen keine von der Gemeinde zu erbringenden abzinsbaren Versorgungsleistungen dar. Diese Sachlage wird auch dadurch deutlich, dass die Rückstellungen für Altersteilzeit unter den „Sonstigen Rückstellungen“ und nicht unter den „Pensionsrückstellungen“ in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind.

Auch längerfristige Umweltschutzverpflichtungen, z. B. Rückstellungen für die Rekultivierung von Deponien, sind nicht abzuzinsen. Bei gemeindlichen Rückstellungen ist deshalb keine Trennung in Beträge für die Erfüllung der Leistungsverpflichtung und für die Kapitalnutzung vorzunehmen. Nur bei ihren Pensionsrückstellungen darf die Gemeinde nach Maßgabe des § 36 Absatz 1 GO NRW eine Abzinsung vornehmen, denn die gemeindlichen Versorgungsleistungen sind mit ihrem Barwert und nicht mit dem Nominalbetrag in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Bei dessen Ermittlung ist der Berechnung ein Rechnungszins von fünf Prozent zugrunde zu legen.

#### **2.1.2.4.4 Der Rückstellungsspiegel**

Auf der Basis des NKF-Kontenrahmens und der verbindlichen Bilanzgliederung kann sich die Gemeinde durch einen Rückstellungsspiegel einen detaillierten Überblick über den Stand und die Veränderungen der Rückstellungen zum Abschlussstichtag verschaffen. Durch das Aufzeigen des Gesamtbetrags am Ende des Vorjahres, der Veränderungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr und des Gesamtbetrags am Ende des Haushaltsjahres in Bezug auf die einzelnen Arten von Rückstellungen wird die Entwicklung der Rückstellungen der Gemeinde verdeutlicht.

Der Rückstellungsspiegel dient u.a. auch dazu, für jeden Verpflichtungsposten, unter dem Beträge zusammengefasst sind, die auf unterschiedliche Zeiträume aufzuteilen sind, den zutreffenden Betrag für jeden Zeitraum anzugeben. Ein solcher Rückstellungsspiegel trägt erheblich zur Übersichtlichkeit der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückstellungen bei. Er kann aus örtlichen Erwägungen heraus dem Anhang im Jahresabschluss beigefügt werden, denn er macht die Wertansätze der Rückstellungen transparent und nachvollziehbar. Die Gemeinde kann das Schema des Rückstellungsspiegels auf ihre Bedürfnisse übertragen und ausgestalten und dazu auch weitere Zusatzinformationen geben.

**2.2 Zu Satz 2 (Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung):**

**2.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Durch diese Vorschrift werden für die Bewertung von Vermögen und Verbindlichkeiten allgemeine Grundsätze unter Einbeziehung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) aufgestellt, von denen nur abgewichen werden darf, soweit die Gemeindeordnung etwas anderes vorsieht. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind ein gesetzlich verankertes Regelungssystem, stehen jedoch nicht über dem Gesetz. Sie können sich als unbestimmter Rechtsbegriff nur im Rahmen der gesetzlichen Regelungen unter Beachtung von Sinn und Zweck des Gesetzes oder einzelner Vorschriften entwickeln. Als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind daher jedes Verfahren und jede Methode anzuerkennen, die dazu führen, dass gesetzliche Regelungen im Einzelfall ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden.

**2.2.2 Die Inhalte der Buchführungsgrundsätze**

Im kaufmännischen System ist trotz der Vorschriften über die Buchführung und den Jahresabschluss ein Spielraum geblieben, aus dem durch Auslegungen und Interpretationen die Gesetzesergänzenden „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)“ entwickelt worden sind. Sie sind Regeln, nach denen zu verfahren ist, damit eine dem Gesetzeszweck entsprechende Buchführung vorgenommen und ein Jahresabschluss sowie ein Gesamtabchluss aufgestellt werden. Außerdem sind sie Beurteilungsmaßstäbe für die Entscheidung, ob die Buchführung und der Jahresabschluss sowie der Gesamtabchluss ordnungsgemäß sind, d.h. ob sie formell und materiell den gesetzlichen Anforderungen entsprechen.

Das gemeindliche Haushaltsrecht macht die GoB zur Grundlage der gemeindlichen Buchführung (vgl. § 27 Absatz 1 GemHVO NRW). Ein Anlass dafür ist, dass nicht für alle bilanzierungsfähigen und -pflichtigen Sachverhalte sowie die dazu erforderlichen Grundsätze detailliert geregelt werden können. Gleichwohl bedeuten die GoB keine Gesetzeslücke, sondern einen gewünschten und wichtigen Verweis auf nicht gesetzliche Normen und Erkenntnisse. Sofern haushaltsrechtliche Regelungen bestehen, deren Inhalte oftmals mit den GoB identisch sind, gehen diese Bestimmungen den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung vor.

**2.2.3 Die einzelnen Grundsätze**

Mit der Verwendung des unbestimmten Rechtsbegriffs der GoB wird gewährleistet, dass auf neue Sachverhalte in der gemeindlichen Praxis den haushaltsrechtlichen Anforderungen gemäß reagiert werden kann. Auf eine abschließende Regelung über die GoB hat der Gesetzgeber daher bewusst verzichtet, um die fortlaufende Entwicklung und Veränderung nicht zu beeinträchtigen. Folgende allgemeine Grundsätze gelten als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (vgl. Abbildung).

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Vollständigkeit</b>	Nach diesem Grundsatz sind in der Buchführung alle Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet zu erfassen und zu dokumentieren. Daraus folgt das Erfordernis des systematischen Aufbaus der Buchführung unter Aufstellung eines Kontenplans, das Prinzip der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung sowie das Belegprinzip. Die Grundlage für die Richtigkeit der Buchung bildet der Buchungsbeleg mit der Festlegung „Keine Buchung ohne Beleg.“ Dazu gehört auch

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 91 GO NRW**

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
	die Einhaltung der vorgesehenen Aufbewahrungsfristen.
<b>Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit</b>	Nach diesem Grundsatz müssen die Aufzeichnungen über die Geschäftsvorfälle die Realität möglichst genau abbilden, sodass die Informationen daraus begründbar und nachvollziehbar sowie objektiv richtig und willkürfrei sind. Sie müssen sich in ihren Aussagen mit den zugrunde liegenden Dokumenten decken und der Buchführungspflichtige bestätigen kann, dass die Buchführung eine getreue Dokumentation seiner Geschäftsvorfälle nach den rechtlichen Bestimmungen und den GoB erfolgt.
<b>Grundsatz der Verständlichkeit</b>	Nach diesem Grundsatz sind die Informationen des Rechnungswesens für den Rat und die Bürger als Öffentlichkeit so aufzubereiten und verfügbar zu machen, dass die wesentlichen Informationen über die Vermögens- und Schuldenlage klar ersichtlich und verständlich sind.
<b>Grundsatz der Aktualität</b>	Nach diesem Grundsatz ist ein enger zeitlicher Bezug zwischen dem Zeitraum, über den Rechenschaft gegeben wird, und der Veröffentlichung der Rechenschaft herzustellen.
<b>Grundsatz der Relevanz</b>	Nach diesem Grundsatz muss das Rechnungswesen die Informationen bieten, die zur Rechenschaft notwendig sind, sich jedoch im Hinblick auf die Wirtschaftlichkeit und Verständlichkeit auf die relevanten Daten beschränken. Dabei soll der Aufwand der Informationsbeschaffung in einem angemessenen Verhältnis zum Nutzen der Informationsbereitstellung stehen.
<b>Grundsatz der Stetigkeit</b>	Nach diesem Grundsatz sollen die Grundlagen des Rechnungswesens, insbesondere die Methoden für Ansatz und Bewertung des Vermögens, in der Regel unverändert bleiben, sodass eine Stetigkeit im Zeitablauf erreicht wird. Notwendige Anpassungen sind besonders kenntlich zu machen.
<b>Grundsatz des Nachweises der Recht- und Ordnungsmäßigkeit</b>	Nach diesem Grundsatz ist im Jahresabschluss über die Recht- und Ordnungsmäßigkeit der Buchführung Rechenschaft abzulegen.

*Abbildung 133 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“*

Die GoB sind ein gesetzlich verankertes Regelungssystem. Sie können sich als unbestimmte Rechtsbegriffe nur im Rahmen der gesetzlichen Regelungen unter Beachtung von Sinn und Zweck des Gesetzes oder einzelner Vorschriften weiter entwickeln. Zur Auslegung sind i.d.R. die juristischen Auslegungskriterien heranzuziehen. Als GoB ist daher jedes Verfahren und jede Methode anzuerkennen, die dazu führen, dass gesetzliche Regelungen im Einzelfall ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden.

Durch die GoB wird jedoch kein bestimmtes Buchführungssystem vorgeschrieben. Vielmehr entspricht ein Buchführungssystem dann den GoB, wenn es so beschaffen ist, dass es einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln kann und die Geschäftsvorfälle

le sich in ihrer Entstehung und sachlichen Zuordnung bzw. Abwicklung nachverfolgen lassen. Da sich aus diesen Rahmegrundsätzen ggf. Zielkonflikte ergeben können, ist es bei der örtlichen Ausgestaltung des Rechnungswesens notwendig, bei konkurrierenden Sachverhalten eine Abwägung vorzunehmen.

#### **2.2.4 Der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit**

Im Zusammenhang mit den gesetzlich bestimmten Grundsätzen und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ist der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit gesondert gesetzlich bestimmt worden (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Dieser Grundsatz erfordert u.a. für den gemeindlichen Bereich die zeitliche Verteilung von Nutzen und Lasten zwischen den Generationen sowie die Tragfähigkeit der gemeindlichen Finanzen auch für die Zukunft bzw. die nachfolgenden Generationen. Die Gemeinde muss deshalb grundsätzlich bei ihrer Haushaltsplanung und Haushaltsausführung unter Beachtung der übrigen gemeindlichen Haushaltsgrundsätze immer im Blick haben, auch ausreichende Handlungsmöglichkeiten für die künftigen Generationen zu erhalten.

Die Gemeinde kann dafür eigenverantwortlich besondere Anforderungen festlegen und diese auch in eine rechtliche Fassung bringen, die über die Jährlichkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft hinaus von längerer Geltung ist. Inhaltlich können dabei vielfältige Festlegungen getroffen werden, z. B. über die Verschuldung, über den Umgang mit Mehrerträgen und Mehraufwendungen. Je nach rechtlicher Bindungswirkung müssen dabei ggf. auch Ausnahmeregelungen geschaffen werden. Der Grundsatz stellt sich wie folgt dar (vgl. Abbildung).

<b>Der Grundsatz „Intergenerative Gerechtigkeit“</b>	
<b>Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit</b>	§ 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW

*Abbildung 134 „Der Grundsatz „Intergenerative Gerechtigkeit“*

Dieser Grundsatz wird dadurch ergänzt, dass ausdrücklich bestimmt worden ist, „Die Gemeinden haben ihr Vermögen und ihre Einkünfte so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben“ (vgl. § 10 Satz 1 GO NRW). Er beinhaltet, dass die Gemeinden in Verantwortung für die künftigen Generationen handeln müssen, denn die Perspektive der ausreichenden Finanzierung künftiger Aufgaben wurde für die Gemeinde mit dem Konzept der Generationengerechtigkeit verknüpft.

Der Grundsatz beinhaltet deshalb u.a. auch, dass die Gemeinde keine rücksichtslose Inanspruchnahme der Abgabepflichtigen vornehmen darf. Im Zusammenhang mit gemeindlichen Geschäftsvorfällen gilt es daher für die Gemeinde zu beurteilen, in welchem Umfang künftige Generationen von den Auswirkungen gegenwärtiger gemeindlicher Haushaltspolitik betroffen sind und welche Leistungskraft der Gemeinde künftig noch vorhanden sein wird, um die steigende Aufgabenerfüllung zu gewährleisten.

#### **2.2.5 Wichtige gesetzlich bestimmte Grundsätze**

Die wichtigsten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind für die Umsetzung durch die Gemeinde in vielen Vorschriften der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung konkretisiert worden. In den gesetzlichen Vorschriften sind eine Vielzahl von Grundsätzen zur gemeindlichen Buchführung, zur gemeindlichen Bilanz und zum gemeindlichen Gesamtabschluss festgelegt worden. Nachfolgend soll dazu ein schematischer Überblick gegeben werden (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 91 GO NRW**

<b>Wichtige gesetzlich bestimmte Grundsätze</b>	
<b>Grundsätze zur gemeindlichen Buchführung</b>	
<b>Grundsatz der Klarheit</b>	§ 27 Absatz 1, § 41 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Richtigkeit</b>	§ 27 Absatz 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Buchführungswahrheit</b>	§ 27 Absatz 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Übersichtlichkeit</b>	§ 27 Absatz 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Aktualität</b>	§ 96, § 116 GO NRW, § 27 Absatz 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Verständlichkeit</b>	§ 27 Absatz 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Vollständigkeit</b>	§ 91 Absatz 1 GO NRW, § 27 Absatz 1 und 2, § 41 Absatz 1 GemHVO NRW
<b>Belegprinzip</b>	§ 27 Absatz 3 GemHVO NRW
<b>Grundsätze zur gemeindlichen Bilanz (Jahresabschluss)</b>	
<b>Aktivierungsgrundsatz</b>	§ 41 Absatz 1 GemHVO NRW
<b>Passivierungsgrundsatz</b>	§ 41 Absatz 1 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Stetigkeit</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 5, § 41 Absatz 5 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Bilanzidentität (formelle Bilanzkontinuität)</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 1 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Bilanzierungswahrheit</b>	§ 95, § 116 GO NRW
<b>Stichtagsprinzip</b>	§ 95 Absatz 1, § 116 Absatz 1 GO NRW
<b>Grundsatz der Bilanzidentität</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 1 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Einzelbewertung</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Vorsicht</b>	§ 91 Absatz 2 GO NRW, § 32 Absatz 1 Nr. 3, § 35 Absatz 7 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Periodenabgrenzung</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 4 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (materielle Bilanzkontinuität)</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 5 GemHVO NRW
<b>Anschaffungswertprinzip</b>	§ 91 Absatz 2 GO NRW

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 91 GO NRW**

<b>Wichtige gesetzlich bestimmte Grundsätze</b>	
<b>Grundsatz des Saldierungsverbots</b>	§ 41 Absatz 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz des Nachweises der Recht- und Ordnungsmäßigkeit</b>	§ 95 Absatz 1 GO NRW
<b>Grundsätze zum gemeindlichen Gesamtabchluss</b>	
<b>Grundsatz der Fiktion der rechtlichen Einheit</b>	§ 116 Absatz 2 GO NRW
<b>Grundsatz der Einheitlichkeit des Ausweises</b>	§ 49 Absatz 3 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Vollständigkeit des Konsolidierungskreises</b>	§ 116 Absatz 2 GO NRW
<b>Grundsatz der Eliminierung „konzerninterner“ Beziehungen</b>	§ 50 GemHVO NRW i.V.m. § 303 HGB
<b>Grundsatz der Wesentlichkeit</b>	§ 116 Absatz 3 GO NRW

*Abbildung 135 „Wichtige gesetzlich bestimmte Grundsätze“*

Jeder dieser Grundsätze soll sicherstellen, dass ein sachverständiger Dritter sich in einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Aufzeichnung von Buchungsvorfällen und die Aufzeichnung von Vermögens- und Schuldenpositionen verschaffen kann. Es soll diesem Dritten auch ein qualifizierter Einblick in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde möglich sein und Manipulationsmöglichkeiten verhindert werden. Zudem kann die Auslegung der GoB durch Rechtsprechung und Literatur mittelbar auch zu einer dynamischen Anpassung des gemeindlichen Haushaltsrechts beitragen, z. B. an nationale und internationale Entwicklungen.

### **2.2.6 Die sachgerechte Anwendung der Grundsätze**

Die sachgerechte Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung unter Beachtung ihrer qualitativen Merkmale führt grundsätzlich zu einer wirklichkeitsgetreuen Darstellung der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde. Soweit sich die örtlichen Entscheidungen an diesen Grundsätzen orientieren, entstehen relevante, verlässliche und verständliche Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde. Im gemeindlichen Jahresabschluss wird diese Aufgabe u.a. durch die Gliederungsvorschriften zur gemeindlichen Bilanz sichergestellt und weiter konkretisiert, z.B. durch die Grundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ (vgl. in § 41 GemHVO NRW). Die Bewertungsvorschriften in den §§ 32 bis 36, 42 und 43 GemHVO NRW prägen dabei u.a. das Vorsichtsprinzip weiter aus.

Zur Auslegung der GoB sind i.d.R. die juristischen Auslegungskriterien heranzuziehen. Als GoB ist daher jedes Verfahren und jede Methode anzuerkennen, die dazu führen, dass gesetzliche Regelungen im Einzelfall ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden. Mit der Verwendung des unbestimmten Rechtsbegriffs der GoB wird gewährleistet, dass auf neue Sachverhalte in der Praxis den gesetzlichen Anforderungen gemäß reagiert werden kann. Auf eine abschließende Regelung über die GoB hat der Gesetzgeber bewusst verzichtet, um die fortlaufende Entwicklung und Veränderung nicht zu beeinträchtigen. Ausgehend vom allgemeinen Schutzzweck des Rechnungswesens können die für das kaufmännische Rechnungswesen anerkannten Ziele „Dokumentation“, „Rechenschaft“ und „Kapitalerhaltung“ auch im Rechnungswesen der Gemeinden eine entsprechende Anwendung finden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 91 GO NRW**

Die grundsätzliche Übereinstimmung des Rechnungszwecks ist darauf zurückzuführen, dass das Verhältnis zwischen Rechnungslegendem und Rechnungsadressaten auch im gemeindlichen Bereich eine klassische Stellvertreterbeziehung aufweist, denn hier verwaltet die Gemeinde wie ein Beauftragter das Vermögen der ihrer Bürger treuhänderisch. Daraus lassen sich die Rahmegrundsätze ableiten, die für die Erfassung und Darstellung der Geschäftsvorfälle sowie deren Sicherung gegen Verlust und Verfälschung gelten und somit die materielle und formelle Ordnungsmäßigkeit der Buchführung sichern.

Die haushaltsrechtlichen Vorschriften geben die Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zwar vor, sie bestimmen diese jedoch im Einzelnen nicht näher, sofern die Grundsätze nicht durch einzelne haushaltsrechtliche Vorschriften für die Gemeinde kodifiziert worden sind. Solche Regelungen stellen dann besondere rechtliche Vorgaben für die Gemeinde dar, die Vorrang vor den weiteren allgemeinen Grundsätzen haben. Eine Verweisung auf die GoB lässt dabei eine unmittelbare Wirkung der Veränderungen der GoB auf das gemeindliche Haushaltsrecht nicht zu. Auf eine bestimmte Fassung des Handelsgesetzbuches wurde nur im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses verwiesen, wie es dafür als erforderlich für die Gemeinde angesehen wurde, um eine unmittelbare Anwendung einzelner handelsrechtlicher Vorschriften sachgerecht durch die Gemeinde zu ermöglichen (vgl. § 49 Absatz 4 GemHVO NRW).

XXXXXXXXXXXXXXXX

**§ 92**  
**Eröffnungsbilanz**

(1) <sup>1</sup>Die Gemeinde hat zu Beginn des Haushaltsjahres, in dem sie erstmals ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung erfasst, eine Eröffnungsbilanz unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen, soweit in Gesetz oder Rechtsverordnung nichts anderes bestimmt ist. <sup>2</sup>Die Vorschriften der § 95 Abs. 3 und § 96 sind entsprechend anzuwenden.

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

(3) <sup>1</sup>Die Ermittlung der Wertansätze für die Eröffnungsbilanz ist auf der Grundlage von vorsichtig geschätzten Zeitwerten vorzunehmen. <sup>2</sup>Die in der Eröffnungsbilanz angesetzten Werte für die Vermögensgegenstände gelten für die künftigen Haushaltsjahre als Anschaffungs- oder Herstellungskosten, soweit nicht Wertberichtigungen nach Absatz 7 vorgenommen werden.

(4) <sup>1</sup>Die Eröffnungsbilanz und der Anhang sind dahingehend zu prüfen, ob sie ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Lage der Gemeinde nach Absatz 2 vermitteln. <sup>2</sup>Die Prüfung erstreckt sich darauf, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Bestimmungen beachtet worden sind.

(5) <sup>1</sup>Der Rechnungsprüfungsausschuss prüft die Eröffnungsbilanz. <sup>2</sup>Er hat die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Restnutzungsdauern der Vermögensgegenstände in seine Prüfung einzubeziehen. <sup>3</sup>Über Art und Umfang der Prüfung sowie über das Ergebnis der Prüfung ist ein Prüfungsbericht zu erstellen. <sup>4</sup>Der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung ist in den Prüfungsbericht aufzunehmen. <sup>5</sup>§ 101 Abs. 2 bis 8, § 103 Abs. 4, 5 und 7, § 104 Abs. 4 und § 105 Abs. 8 finden entsprechende Anwendung.

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

(7) <sup>1</sup>Ergibt sich bei der Aufstellung späterer Jahresabschlüsse, dass in der Eröffnungsbilanz Vermögensgegenstände oder Sonderposten oder Schulden fehlerhaft angesetzt worden sind, so ist der Wertansatz zu berichtigen oder nachzuholen. <sup>2</sup>Die Eröffnungsbilanz gilt dann als geändert. <sup>3</sup>Eine Berichtigung kann letztmals im vierten der Eröffnungsbilanz folgenden Jahresabschluss vorgenommen werden. <sup>4</sup>Vorherige Jahresabschlüsse sind nicht zu berichtigen.

**Erläuterungen zu § 92:**

**I. Allgemeines**

**1. Die besondere Stellung der Eröffnungsbilanz**

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

Der Eröffnungsbilanz als erste Bilanz der Gemeinde kommt eine Sonderstellung zu, weil in kurzer Zeit sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden bei laufender Geschäftstätigkeit zu erfassen und zu bewerten sind. Diese

Wertermittlung für die Eröffnungsbilanz soll auf der Basis von vorsichtig geschätzten Zeitwerten erfolgen. Die Entscheidung basiert auf folgenden Überlegungen (vgl. Abbildung).

<b>Die Zeitwerte in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz</b>	
-	Die Eröffnungsbilanz steht am Beginn der doppischen Rechnungslegung der Gemeinde, die deshalb – wie handelsrechtlich für jeden Kaufmann zu Beginn seiner Tätigkeit vorgeschrieben – ein den tatsächlichen Verhältnissen der Vermögens- und Schuldenlage entsprechendes Bild vermitteln muss.
-	Die Bewertung von sämtlichen Vermögensgegenständen und Schulden der Gemeinde wird nicht als Selbstzweck verstanden. Die Maßgabe für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz soll deshalb eine zügige und in der Grundausrichtung konsistente Bewertung des gemeindlichen Vermögens unter Berücksichtigung des Wirtschaftlichkeitsprinzips und des Grundsatzes der Wesentlichkeit sein.
-	Eine Bewertung der Vermögensgegenstände nur nach Anschaffungs- und Herstellungskosten steht nicht mit den Zielen der Aktualität und der Rechenschaft in Einklang.
-	Auch im Hinblick auf die praktische Umsetzung, z.B. Rückgriff auf die Wertermittlungsverordnung bei der Bewertung von Grundstücken, ist die Bewertung des gemeindlichen Vermögens nach vorsichtig geschätzten Zeitwerten (Verkehrswert) vorteilhaft.
-	Mit den Zielsetzungen des NKF, insbesondere mit den Zielen „Aktualität“ und „intergenerative Gerechtigkeit“, vertreten vergleichbare neuere wissenschaftliche Diskussionen zunehmend die Auffassung, dass für die Bestimmung der Anschaffungskosten auch in der handelsrechtlichen Eröffnungsbilanz stets von Zeitwerten auszugehen ist.
-	Die grundsätzliche Bedeutung der Bewertung von Vermögensgegenständen nach Anschaffungs- und Herstellungskosten aus dem kaufmännischen Rechnungswesen bleibt auch bei einer Bewertung auf der Grundlage von vorsichtig geschätzten Zeitwerten erhalten, denn die ermittelten Zeitwerte stellen am Stichtag der Eröffnungsbilanz „fiktive“ Anschaffungs- und Herstellungskosten dar und dienen als Basis für die zukünftigen Abschreibungen.
-	Für die Festlegung der Bewertung der Vermögensgegenstände nach vorsichtig geschätzten Zeitwerten hat sich auch das Institut der Deutschen Wirtschaftsprüfer ausgesprochen.

*Abbildung 136 „Die Zeitwerte in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz“*

Die Erstellung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz ist zudem mit der Eröffnungsbilanz eines Unternehmens in den neuen Bundesländern nach der Vereinigung Deutschlands nach dem D-Markbilanzgesetz 1990 vergleichbar, denn dort waren bei laufender Geschäftstätigkeit in kurzer Zeit sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden zu erfassen und zu bewerten. Die für die Erstellung der Eröffnungsbilanz erforderliche Inventarisierung und Bewertung des gesamten Vermögens- und Schuldenbestandes bedeutet für die Gemeinden einen erheblichen Aufwand. Die Erstellung der Eröffnungsbilanz wird auch unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten betrachtet. Deshalb sind bei dieser Ausgangslage Vereinfachungsregeln zugelassen worden.

## **2. Die Erfassung des Vermögens und der Schulden**

### **2.1 Die Abbildung des Vermögens und der Schulden**

Für die Eröffnungsbilanz der Gemeinden gilt, dass diese einheitlich auf der Aktiv- sowie auf der Passivseite gegliedert sein müssen. Die Mindestgliederung für die gemeindliche Eröffnungsbilanz ergibt sich durch die aus-

drückliche Regelung, das die Eröffnungsbilanz entsprechend § 41 Absatz 3 und 4 GemHVO NRW zu gliedern ist (vgl. § 53 Absatz 1 Satz 2 GemHVO NRW). Die gemeindliche Eröffnungsbilanz wird – wie die späteren Bilanzen im gemeindlichen Jahresabschluss – in Kontoform aufgestellt und muss die vorgeschriebenen Posten in der für die Gemeinden spezifischen Gliederung nach der aufgeführten Vorschrift enthalten. In dieser Bilanz werden auf der Aktivseite die Bilanzbereiche „Anlagevermögen“ und „Umlaufvermögen“ und auf der Passivseite die Bilanzbereiche „Eigenkapital“, „Sonderposten“, „Rückstellungen“ und „Verbindlichkeiten“ ausgewiesen und beide Bilanzseiten mit dem gesonderten Bereich „Rechnungsabgrenzung“ abgeschlossen. Das nachfolgende Gliederungsschema zeigt diese Gegebenheiten auf (vgl. Abbildung).

<b>Das Gliederungsschema für die Eröffnungsbilanz</b>	
<p><b><u>Aktiva</u></b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Anlagevermögen               <ol style="list-style-type: none"> <li>1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände</li> <li>1.2 Sachanlagen</li> <li>1.3 Finanzanlagen</li> </ol> </li> <li>2. Umlaufvermögen               <ol style="list-style-type: none"> <li>2.1 Vorräte</li> <li>2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände</li> <li>2.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens</li> <li>2.4 Liquide Mittel</li> </ol> </li> <li>3. Aktive Rechnungsabgrenzung</li> </ol>	<p><b><u>Passiva</u></b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Eigenkapital               <ol style="list-style-type: none"> <li>1.1 Allgemeine Rücklage</li> <li>1.2 Sonderrücklagen</li> <li>1.3 Ausgleichsrücklage</li> <li>1.4 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag</li> </ol> </li> <li>1. Sonderposten</li> <li>2. Rückstellungen</li> <li>3. Verbindlichkeiten</li> <li>4. Passive Rechnungsabgrenzung</li> </ol>

*Abbildung 137 „Das Gliederungsschema für die Eröffnungsbilanz“*

Der gemeindlichen Eröffnungsbilanz ist ein Anhang nach § 44 GemHVO NRW beizufügen, in dem die von der Gemeinde angewendeten Ansatz- und Bewertungsmethoden dargestellt und erläutert werden sollen. Es sind im gemeindlichen Anhang aber auch besondere Abweichungen anzugeben, z. B. von der Mindestgliederung der Eröffnungsbilanz (vgl. § 53 Absatz 1 Satz 2 GemHVO NRW). Dem Anhang sind als Anlagen ein Forderungsspiegel nach § 46 GemHVO NRW und ein Verbindlichkeitspiegel nach § 47 GemHVO NRW beizufügen (vgl. § 53 GemHVO NRW). Der gemeindlichen Eröffnungsbilanz ist zudem noch ein Lagebericht beizufügen (vgl. § 48 GemHVO NRW). Diese haushaltsrechtlichen Vorgaben tragen dazu bei, dass die örtliche Eröffnungsbilanz zum Eröffnungsbilanzstichtag unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde vermitteln.

## **2.2 Die Bewertung des Vermögens und der Schulden**

Zu Beginn des NKF als neuem Rechnungswesen ist von der Gemeinde ein realistisches und aktuelles Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde in Form einer Eröffnungsbilanz herzustellen. Aus dieser Anforderung ergibt sich für die Gemeinde, für die Vermögensgegenstände vorsichtig geschätzte Zeitwerte bezogen auf den Eröffnungsbilanzstichtag zu ermitteln (vgl. § 92 Absatz 3 GO NRW). Die Ermittlung der Wertansätze in der Eröffnungsbilanz muss durch geeignete Verfahren sowie unter Beachtung bestimmter Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung, die auch für den Dauerbetrieb gelten, vorgenommen werden.

Eine solche Vorgabe soll dabei die Stetigkeit in der Bewertung von gemeindlichem Vermögen gewährleisten. In dieser Bewertung ist daher die ermittelte Restnutzungsdauer der abnutzbaren Vermögensgegenstände des Anlagevermögens zu berücksichtigen, die anhand der Regelungen für den Dauerbetrieb festzulegen sind. Die Gemeinde muss zudem sicherstellen, dass bei der Bewertung der Vermögensgegenstände auch mögliche Mängel oder Schäden in ausreichendem Maße beachtet werden.

Für die Ermittlung des vorsichtig geschätzten Zeitwertes ist außerdem zu beachten, dass vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz die Abnutzung von Vermögensgegenständen haushaltswirtschaftlich nicht in einer Vermögensrechnung erfasst wurde. Bei der Ermittlung der Werte der Vermögensgegenstände kann deren bisherige Nutzungszeit nicht als Abschreibungen erfasst und von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem Neuwert des Vermögensgegenstandes in Abzug gebracht werden. Sofern ein gemeindlicher Vermögensgegenstand zum Eröffnungsbilanzstichtag nicht mehr neu ist, kann die Differenz zwischen dem vorsichtig geschätzten Zeitwert und dem Neuwert von der Gemeinde nur als Alterswertminderung oder in Form von Abschlägen für vorhandene Mängel oder Schäden in die Wertermittlung einbezogen werden.

Zur Bestimmung des Umfanges solcher Wertminderungen können vielfach die gleichen Methoden zur Anwendung kommen wie zur Ermittlung des späteren Ressourcenverbrauchs in Form von Abschreibungen. Gleichwohl besteht keine Identität der Sachverhalte. Es ist daher sachlich nicht zutreffend, wenn im Rahmen der erstmaligen Ermittlung der Wertansätze der Vermögensgegenstände die Wertminderungen aus der bisherigen Nutzungszeit als "außergewöhnliche Abschreibungen" in die Berechnung einbezogen werden. Zum Verständnis der Sachverhalte und zur Vermeidung von Unklarheiten und Unsicherheiten ist es notwendig, auch in den Begrifflichkeiten eine klare Trennung zwischen der Zeit vor der Eröffnungsbilanz und der Zeit nach der Eröffnungsbilanz bei der Nutzung von gemeindlichen Vermögensgegenständen zu ziehen.

### **3. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung**

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

Die GoB gelten verbindlich und unabhängig von Rechtsformen für alle Kaufleute. Sie liegen auch dem kommunalen Finanzmanagement zugrunde, soweit in Gesetz oder Rechtsverordnung für die Gemeinden nichts anderes bestimmt ist. Sofern die GoB in den Vorschriften der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung nicht konkretisiert worden sind, gelten sie sinngemäß wie im privatrechtlichen Bereich. Sie stehen aber nicht über dem Gesetz, sondern sind als ein gesetzlich verankertes Regelungssystem zu verstehen. Als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind daher jedes Verfahren und jede Methode anzuerkennen, die dazu führen, dass gesetzliche Regelungen im Einzelfall ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden. Die allgemein zu beachtenden Grundsätze lassen sich wie folgt untergliedern (vgl. Abbildung).

<b>Wichtige Grundsätze</b>	
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB),</b>	Die eigentlichen Grundsätze, die sich auf die laufende Buchführung beziehen und die Art der Erfassung und Darstellung der Geschäftsvorfälle sowie deren Schutz vor Verlust und Verfälschung regeln.
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS)</b>	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sollen sicherzustellen, dass die Buchungen und sonstigen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden, wenn die Buchführung mit Hilfe automatisierter Datenverarbeitung erfolgt (vgl. § 27 Absatz 5 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 92 GO NRW**

<b>Wichtige Grundsätze</b>	
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung (GoDV)</b>	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung wurden zur Erfüllung der ordnungsmäßigen Buchführung und Bilanzierung bei einer DV-Buchführung entwickelt und umfassen im Wesentlichen die Sicherheit, die Funktionserfüllung und die Dokumentation.
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI)</b>	Die Grundsätze beziehen sich auf die Erstellung des Inventars und sollen sicherstellen, dass in der Inventur eine vollständige Erfassung des Vermögens und der Schulden erfolgt (vgl. § 91 GO NRW i.V.m. § 28 und 29 GemHVO NRW)
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung (GoBi)</b>	Die Grundsätze der Aktivierung, Passivierung und Bewertung werden weiter detailliert. Dazu gehören auch die Grundsätze für die Bilanzgliederung (vgl. z.B. § 41 bis 43 GemHVO NRW)
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL)</b>	Die Grundsätze spezifizieren die Anforderungen für die durch den Lagebericht vorzunehmende Informationsvermittlung (vgl. § 48 GemHVO NRW)
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfungen (GoA)</b>	Die Grundsätze finden hinsichtlich der jährlichen Abschlussprüfung Anwendung. Diese beinhalten u.a. Festlegungen zu den Prüfungshandlungen. Außerdem bestehen noch weitere Ergänzungen dieser Grundsätze durch die „Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen“ sowie die „Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen“.
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK)</b>	Die Grundsätze finden bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses Anwendung (vgl. § 116 GO NRW)
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Kapitalflussrechnung (GoKfr)</b>	Die Grundsätze finden bei der Aufstellung der gemeindlichen Gesamtkapitalflussrechnung Anwendung und sollen zu einer sachgerechten Erstellung beitragen (vgl. § 51 Absatz 3 GemHVO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR)</b>	Die Grundsätze sind für die pflichtgemäße Risikoüberwachung entwickelt worden. Sie beinhalten die allgemeinen Handlungsvorgaben bzw. Handlungsempfehlungen zur Ausgestaltung eines Risikoüberwachungssystems.

*Abbildung 138 „Wichtige Grundsätze“*

Diese Grundsätze sollen sicherstellen, dass ein sachverständiger Dritter sich in angemessener Zeit einen Überblick über die Aufzeichnung von Buchungsvorfällen und die Aufzeichnung von Vermögens- und Schuldenpositionen verschaffen kann. Es ist dazu nicht festgelegt worden, welches Maß an Sachverstand erforderlich sein muss, um die gemeindliche Tätigkeit im jeweils betroffenen Produkt- bzw. Aufgabenbereich beurteilen und nachvollziehen zu können. Allgemein wird davon auszugehen sein, dass ein sachverständiger Dritter ausreichende Kenntnisse über die gemeindliche Haushaltswirtschaft bzw. das Rechnungswesen der Gemeinde besitzen muss, damit er die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und deren Ergebnis im gemeindlichen Jahresabschluss sowie im Gesamtabschluss der Gemeinde verstehen und beurteilen kann. Dabei wird auch die Größe der Gemeinde sowie die Größe und Komplexität der gemeindlichen Buchführung einschließlich der Art der örtlichen DV-Buchführung zu berücksichtigen sein.

Bei der Beurteilung, ob ein sachverständiger Dritter sich innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Vorgehensweise und die Ergebnisse der gemeindlichen Inventur verschaffen kann, ist ebenfalls von den vorhandenen örtlichen Gegebenheiten auszugehen. Die Bestimmung der angemessenen Zeit ist somit auch von

der Größe der Gemeinde sowie der Größe und Komplexität der gemeindlichen Buchführung einschließlich der Art der örtlichen DV-Buchführung abhängig. Außerdem sollen Manipulationsmöglichkeiten verhindert werden, damit dem Dritten ein qualifizierter Einblick in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanz(gesamt)lage der Gemeinde möglich ist. Zudem sorgt die Auslegung der GoB durch Rechtsprechung und Literatur mittelbar für eine dynamische Anpassung des Rechts über das gemeindliche Rechnungswesen an die aktuellen nationalen und internationalen Entwicklungen. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung werden dann weiterentwickelt, wenn aus neuen Sachverhalten heraus dafür ein Erfordernis besteht.

#### **4. Die Pflicht zur Beseitigung der Überschuldung**

##### **4.1 Der gemeindliche Sanierungsplan**

Bei eingetretener Überschuldung, die durch den Ansatz des Postens „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz ausgewiesen wird, muss der Blick zwingend auf den Aufbau von Eigenkapital gerichtet werden, der auch die notwendige Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs einschließt (vgl. § 43 Absatz 7 i.V.m. § 41 Absatz 3 Nummer 4 GemHVO NRW). Der bestehende Verstoß gegen das Verbot der Überschuldung steht im Mittelpunkt der Betrachtung, so dass die notwendigen Gegenmaßnahmen der Gemeinde auf die Beendigung dieses Verstoßes zielen müssen (vgl. § 75 Absatz 7 GO NRW). Dadurch besteht eine nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften zu erfüllende Mindestanforderung, denn noch kann keine sinnvolle und sachgerechte Eigenkapitalgröße für die Gemeinde als Wertansatz der allgemeinen Rücklage bestimmt werden (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 1 GemHVO NRW).

Von der Gemeinde müssen zielgerichtete haushaltswirtschaftliche Maßnahmen ergriffen werden, damit auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz kein Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ mehr auszuweisen ist. Daraus folgt auch, dass ggf. auf eine längere Zeit vielfältige Konsolidierungen als Gegenmaßnahmen von der Gemeinde umgesetzt werden müssen, um die Überschuldung zu beseitigen und eine künftige Überschuldung auf Dauer wirksam zu vermeiden. Diese Sachlage erfordert wegen der besonderen Ziel- und Zwecksetzungen einen geeigneten Sanierungsplan als Eigenkapitalaufbaukonzept (EAK), der auf den Gegebenheiten des Haushaltssicherungskonzeptes aufbauen sollte (vgl. § 76 GO NRW).

Der Sanierungsplan wird dabei als umfassendes Sanierungskonzept zum zukunftsorientierten Leitfaden (Gesamtkonzept der Gemeinde), in dem die grundsätzlichen Rahmenbedingungen für die Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde und die Steuerung des Haushalts sowie den Erhalt des Eigenkapitals festgelegt werden. Gleichzeitig muss der Sanierungsplan ein erweitertes Planungssystem als der gemeindliche Haushaltsplan enthalten. Er soll als Handlungsrichtschnur dienen und deshalb die konkreten und akuten Schritte aufzuzeigen, die sofort und in der weiteren Zukunft von der Gemeinde zu gehen sind. Besondere Eckpunkte sowie die Chancen und Risiken für die Gemeinde sind dabei besonders herauszustellen.

##### **4.2 Die Stufen eines gemeindlichen Sanierungsplans**

Für die Sanierung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft muss aufgrund der großen Bedeutung der Krisensituation für den Rat und die Verwaltung sowie die Bürgerinnen und Bürger der Gemeinde eine besondere Struktur erarbeitet werden, die den gesamten Ablauf der Bewältigung der wirtschaftlichen Krise der Gemeinde beinhaltet und die Grundlage für die notwendigen Handlungen bietet. Der Sanierungsplan verkörpert somit eine Leitlinie für das Handeln der Gemeinde und für die Verhandlungen mit Dritten.

Die Frage, ob und ggf. welche Schlussfolgerungen bei Vorliegen der Überschuldung der Gemeinde zu ziehen sind und ob und welche Formen des aufsichtsrechtlichen Handelns angezeigt sind, bedarf dabei noch weiterer Erörterungen und Abstimmungen. Es sollen durch die Gemeinde und die anderen Beteiligten jedoch möglichst

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 92 GO NRW**

praktikable Antworten gefunden werden. Die möglichen in der nachfolgenden Abbildung aufgezeigten fünf Abschnitte eines Sanierungsplans der Gemeinde zur Krisenbewältigung und zur stetigen Entwicklung können bei Bedarf von der Gemeinde weiter differenziert werden (vgl. Abbildung).

<b>Stufen eines gemeindlichen Sanierungsplans</b>		
<b>Gesamtkonzept der Gemeinde zur Krisenbewältigung (Sanierungsplan)</b>		
Stufe 1	Sensibilisierung/ Krisenerkenntnis (Befangenheit der Betroffenen)	Bedrohung erkennen und ernst nehmen
Stufe 2	Krisenursachen identifizieren (Sanierungswürdigkeit und Sanierungsfähigkeit feststellen)	Sich schlüssig auf wesentliche Kernfragen konzentrieren
Stufe 3	Sanierungsplan - Leitlinie für eine Sanierung (Ursachen - Analyse - Lage - Ziele)	Perspektive und Vision der Sanierung vermitteln
Stufe 4	Implementierung des Sanierungsplans (leistungs- und finanzwirtschaftliche, organisatorische Maßnahmen)	Zustimmung und Motivation der Beteiligten auslösen
Stufe 5	Sanierungscontrolling (Identifizierung des Sanierungserfolges, Kennzahlen, Planungsrechnungen und Planbilanz)	Erfolgreiche Umsetzung messen, Chancen und Risiken neu einschätzen

*Abbildung 139 „Stufen eines Sanierungsplans“*

Ein erfolgreicher Sanierungsprozess bei der Gemeinde besteht u.a. darin, dass die defizitäre haushaltswirtschaftliche Lage beseitigt und die dauernde Leistungsfähigkeit wieder erreicht wird. Mit der Bewältigung der Krise soll auch erreicht werden, dass die künftigen Generationen nicht unnötig belastet und deren Zukunft gesichert wird. Der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit wird dadurch ausreichend beachtet.

## 5. Die Berichtigung der Eröffnungsbilanz

Die besondere Vorschrift über die gemeindliche Eröffnungsbilanz sieht ausdrücklich die Möglichkeiten einer Berichtigung und Nachholung von Wertansätzen dieser Bilanz vor. Es wird daher ausdrücklich für die Gemeinde bestimmt, wenn sich bei der Aufstellung späterer Jahresabschlüsse ergibt, dass in der Eröffnungsbilanz Vermögensgegenstände oder Sonderposten oder Schulden fehlerhaft angesetzt worden sind, so ist der Wertansatz zu berichtigen oder nachzuholen. Die Berichtigung umfasst grundsätzlich alle Posten der gemeindlichen Eröffnungsbilanz, auch wenn in § 92 für die Fehlerhaftigkeit ausdrücklich die Wertansätze der gemeindlichen Vermögensgegenstände oder Sonderposten oder Schulden als Anlass einer Berichtigung der Eröffnungsbilanz benannt worden sind. Eine Berichtigung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz ist auch zwingend notwendig, wenn in dieser Bilanz die Bemessung der Ausgleichsrücklage als fehlerhaft anzusehen ist (vgl. § 75 Absatz 3 GO NRW). Eine Berichtigung im gemeindlichen Jahresabschluss führt dazu, dass die Eröffnungsbilanz der Gemeinde als geändert gilt.

Für die Berichtigung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz bzw. für die Nachholung von bilanziellen Wertansätzen ist festgelegt worden, dass diese Handlungen von der Gemeinde letztmals im vierten der Eröffnungsbilanz folgenden Jahresabschluss vorgenommen werden dürfen. In diesem Zusammenhang ist zudem festgelegt worden, dass vorherige Jahresabschlüsse, also gemeindliche Jahresabschlüsse im Zeitraum zwischen der Eröffnungsbilanz der Gemeinde und dem Jahresabschluss, in dem Änderungen vorgenommen werden, von der Gemeinde

nicht zu berichtigen sind. Das Nähere für eine Berichtigung und Nachholung von Wertansätzen der gemeindlichen Eröffnungsbilanz ist in der Vorschrift des § 57 GemHVO NRW näher bestimmt worden. So ist z. B. ein Wertansatz nur zu berichtigen, wenn es sich bei dem fehlerhaften Ansatz um einen wesentlichen Wertbetrag handelt. Die Fälle, in denen eine Berichtigung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz notwendig wird, werden nachfolgend aufgeführt (vgl. Abbildung).

<b>Berichtigung der Werte der gemeindlichen Eröffnungsbilanz</b>
<b>Vermögensgegenstände oder Sonderposten oder Schulden in der Eröffnungsbilanz können berichtigt werden,</b>
- bei einem zu niedrigen Wert,
- bei einem zu hohen Wert,
- sie zu Unrecht angesetzt oder
- zu Unrecht nicht angesetzt worden sind.

*Abbildung 140 „Berichtigung der Werte der gemeindlichen Eröffnungsbilanz“*

Eine Berichtigung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz soll auch dann erfolgen, wenn sich die Fehlerhaftigkeit erst bei der Aufstellung späterer Jahresabschlüsse herausstellt. Eine Berichtigung soll auch dann vorgenommen werden, wenn am späteren Abschlussstichtag die fehlerhaft angesetzten Vermögensgegenstände nicht mehr vorhanden sind oder die Schulden nicht mehr bestehen. Ist von der Gemeinde eine Berichtigung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz vorzunehmen, so ist eine sich daraus ergebende Wertänderung ergebnisneutral unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen. Die im Rahmen der Bilanzberichtigung vorgenommenen Wertberichtigungen oder Wertnachholungen sind von der Gemeinde im Anhang (vgl. § 44 GemHVO NRW) des aufzustellenden Jahresabschluss (vgl. § 95 GO NRW) gesondert anzugeben.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Aufstellung einer gemeindlichen Eröffnungsbilanz):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Pflicht zur Aufstellung einer Eröffnungsbilanz):**

Die Vorschrift begründet die Pflicht zur Aufstellung der Eröffnungsbilanz für die Gemeinde zu Beginn des Haushaltsjahres, in dem sie ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung erfasst, wie es handelsrechtlich für jeden Kaufmann zu Beginn seines Handelsgewerbes vorgeschrieben ist. Alle Gemeinden müssen ihr Vermögen und ihre Schulden während des laufenden Geschäftsbetriebes erfassen und bewerten. Dies kommt der Situation nahe, die zur Normierung des D-Markbilanzgesetzes im Jahre 1990 Anlass bot. Danach galt entsprechend, dass zum Zeitpunkt der vollständigen Umstellung eine Eröffnungsbilanz aufzustellen ist. Aus diesem Grund ist die Regelung für Gemeinden diesem Gesetz entlehnt. Dazu sind die Gliederungsvorschriften für den Bilanzaufbau nach § 41 GemHVO NRW sowie weitere haushaltsrechtliche Vorschriften zu beachten, z.B. den Grundsatz der Stetigkeit.

Für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde gilt zudem das Jährlichkeitsprinzip und das Haushaltsjahr ist mit dem Kalenderjahr identisch. Deshalb ist es sachgerecht zu bestimmen, dass die Gemeinde zu Beginn des Haushalts-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 92 GO NRW**

jahres, in dem sie ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung vollständig erfasst, eine Eröffnungsbilanz aufstellt. Weil das Handelsrecht für das neue Gemeindehaushaltsrecht das „Referenzmodell“ darstellt, sind in diese Vorschrift auch dessen Grundsätze übernommen worden. Die Regelung sieht deshalb vor, dass die Eröffnungsbilanz unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen ist. Die weiteren Vorgaben zur Eröffnungsbilanz sowie zur Bilanzierung und Bewertung von Vermögen und Schulden der Gemeinde sind im Einzelnen, ggf. auch mit einer Festlegung auf einheitliche Verfahren, werden durch die Vorschriften des achten Abschnitts der Gemeindehaushaltsverordnung näher bestimmt und sind dort erläutert.

**1.2 Zu Satz 2 (Verweis auf § 95 Absatz 3 und § 96 GO NRW):**

**1.2.1 Der Verweis auf § 95 Absatz 3 GO NRW**

Auf Grund des Verweises auf die Vorschrift des § 95 Absatz 3 GO NRW, die entsprechend für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz der Gemeinde anzuwenden ist, hat der Kämmerer den Entwurf der Eröffnungsbilanz aufzustellen, der Bürgermeister den Entwurf zu bestätigen und diesen dem Rat der Gemeinde zur Feststellung (Beschlussfassung) zuzuleiten. Diese Vorgabe beinhaltet auch, dass die gemeindliche Eröffnungsbilanz innerhalb der ersten drei Monate nach dem Eröffnungsbilanzstichtag aufzustellen ist. Die Festlegung eines solchen Zeitraumes ist auch geboten, weil die Haushaltsplanung und die Bewirtschaftung des ersten Haushaltsjahres der Gemeinde mit neuem Rechnungswesen bereits auf dieser Eröffnungsbilanz aufbauen.

Mit der Zuleitung durch den Bürgermeister nimmt der Rat den Entwurf der Eröffnungsbilanz entgegen, um ihn an die zuständigen Ausschüsse weiterzuleiten, z. B. an den Rechnungsprüfungsausschuss zur Prüfung. Nach Durchführung der gesetzlich vorgesehenen Prüfung soll der Rat durch Beschluss die ihm vorgelegte Eröffnungsbilanz feststellen. Zeitlich gesehen besteht folgender möglicher Ablauf und dadurch auch ein Zeitraum für das gesetzlich vorgesehene Verfügbarhalten der gemeindlichen Eröffnungsbilanz (vgl. Abbildung).

<b>Der Zeitraum des Verfügbarhaltens der Eröffnungsbilanz 2009</b>	
<b>AUFGABE</b>	<b>ZEITANGABE</b>
Aufstellung und Zuleitung des Entwurfs der Eröffnungsbilanz an den Rat	<b>Bis zum 31. März 2009</b>
Prüfung des Entwurfs der Eröffnungsbilanz durch den Rechnungsprüfungsausschuss	<b>Örtliche Fristsetzung</b>
Feststellung der Eröffnungsbilanz durch den Rat	<b>Bis zum 31. Dezember 2009</b>
Anzeige der Eröffnungsbilanz an die Aufsichtsbehörde	<b>Unverzüglich nach Feststellung</b>
Bekanntmachung der Eröffnungsbilanz	<b>Nach Feststellung</b>
Verfügbarhalten der Eröffnungsbilanz bis zur Feststellung des folgenden Jahresabschlusses	<b>Bis zum 31. Dezember 2010</b>

*Abbildung 141 „Der Zeitraum des Verfügbarhaltens der Eröffnungsbilanz 2009“*

Die Gemeinde muss nach dem Eröffnungsbilanzstichtag ständig bemüht sein, die Aufstellung, Bestätigung und Zuleitung des Entwurfs der Eröffnungsbilanz an den Rat vorzunehmen. Die Planung der Gemeinde für die Haushaltsjahre mit neuem Rechnungswesen baut auf den Daten der Eröffnungsbilanz auf. Daher sollte die Gemeinde mit der Anzeige des neuen Haushaltsplans bei ihrer Aufsichtsbehörde auch den vom Bürgermeister bestätigten Entwurf der Eröffnungsbilanz mit vorlegen, denn erst dadurch wird seitens der Gemeinde dokumentiert, dass es sich um belastbare Daten handelt. Dabei ist es unerheblich, ob einzelne Wertansätze in der Bilanz noch keine endgültige Bestimmtheit erlangt haben.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die Umstellung auf das NKF nach § 6 Absatz 3 NKFEg erst vollzogen ist, wenn sämtliche Aufgabenbereiche auf eine Rechnungsführung nach den Regeln der doppelten Buchführung umgestellt und eine Eröffnungsbilanz aufgestellt worden sind. Nur mit der aufgestellten und bestätigten Eröffnungsbilanz ist ausreichende Informationsbasis und Grundlage für die künftige gemeindliche Haushaltsplanung geschaffen worden und damit, auch für das erste Haushaltsjahr mit neuem Rechnungswesen gegeben. Auch die Beurteilung der Haushaltswirtschaft durch die Aufsichtsbehörde erfordert diesen Sachstand, insbesondere dann, wenn z. B. bereits im ersten Haushaltsjahr eine Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage oder eine Verringerung der allgemeinen Rücklage geplant wird.

Für die Tätigkeit der Aufsichtsbehörde im Rahmen der Anzeige des Haushaltsplans für das erste Haushaltsjahr mit der Eröffnungsbilanz sind die Kenntnisse über die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz in Form belastbarer Daten zwingend erforderlich. Die Aufsichtsbehörde kann ggf. die Fristen für die Anzeige des Haushalts der Gemeinde gem. § 80 Absatz 5 GO NRW bzw. der Genehmigung nach § 75 Absatz 4 oder § 76 Absatz 2 GO NRW verlängern, wenn ihr die notwendigen Informationen zur Erteilung der Genehmigung noch nicht vorliegen. Die von der Gemeinde vor der Feststellung der Eröffnungsbilanz gegebenen Informationen berühren nicht die zu einem späteren Zeitpunkt vorzunehmende Anzeige der vom Rat festgestellten gemeindlichen Eröffnungsbilanz an die Aufsichtsbehörde nach § 92 Absatz 1 i.V.m. § 96 GO NRW.

## **1.2.2 Der Verweis auf § 96 GO NRW**

### **1.2.2.1 Die Feststellung der Eröffnungsbilanz**

Die zweite Verweisung in der Vorschrift auf die entsprechende Anwendung des § 96 GO NRW beinhaltet, dass die Feststellung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz durch den Rat innerhalb eines Zeitraumes von zwölf Monaten nach dem Eröffnungsbilanzstichtag erfolgen soll. Dem Rat muss daher ermöglicht werden, bis spätestens 31. Dezember des Jahres die vom Rechnungsprüfungsausschuss geprüfte Eröffnungsbilanz durch Beschluss feststellen, in dem der Eröffnungsbilanzstichtag liegt. Diese zeitliche Vorgabe soll die Gemeinde wegen der besonderen Bedeutung der Eröffnungsbilanz für die künftige gemeindliche Haushaltswirtschaft möglichst einhalten. Es soll vermieden werden, dass die Gemeinde im zweiten Haushaltsjahr mit neuem Rechnungswesen noch auf der Grundlage von „vorläufigen Eröffnungsbilanzdaten“ ihren Haushalt planen und bewirtschaften muss.

Bei der Entscheidung über die Feststellung der Eröffnungsbilanz ist ggf. die Stellungnahme des Bürgermeisters und/oder des Kämmerers zum Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses zu berücksichtigen, insbesondere dann, wenn der Rechnungsprüfungsausschuss einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt hat, der Bestätigungsvermerk auf Grund von Beanstandungen versagt worden ist oder der Bestätigungsvermerk deshalb versagt wurde, weil der Prüfer nicht in der Lage war, eine Beurteilung vorzunehmen. Die Beteiligung des Bürgermeisters und/oder des Kämmerers hat auch dann zu erfolgen, wenn zuvor bereits durch eine Zusammenarbeit zwischen der Prüfungsinstanz und der gemeindlichen Verwaltung die bei der Eröffnungsbilanz aufgetretenen Fehler beseitigt worden sind, die der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bildes der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde entgegenstehen,.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 92 GO NRW**

Der Rat der Gemeinde hat bis spätestens 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres den vom Rechnungsprüfungsausschuss geprüften Jahresabschluss durch Beschluss festzustellen. Die zeitliche Begrenzung in dieser Vorschrift soll gewährleisten, dass der zeitliche Unterschied zwischen dem Abschlussstichtag und der Feststellung des Jahresabschlusses noch vertretbar bleibt, um ggf. auch Auswirkungen auf die künftige Haushaltswirtschaft der Gemeinde unverzüglich umsetzen zu können.

Sofern eine zeitnahe Feststellung der Eröffnungsbilanz durch die Gemeinde nicht umsetzbar ist, z. B. bis zum 31. Dezember 2008, wenn als Stichtag der gemeindlichen Eröffnungsbilanz der 1. Januar 2008 bestimmt wurde, muss die Eröffnungsbilanz spätestens bis zum 31. Dezember des zweiten Haushaltsjahres mit neuem Rechnungswesen zusammen mit dem Jahresabschluss des ersten Haushaltsjahres durch den Rat der Gemeinde festgestellt werden (nach dem Beispiel: 31. Dezember 2009).

Dieser spätere Termin kann vor dem Hintergrund der vollständigen Umstellung des kommunalen Haushaltsrechts aus mehreren Gründen als noch vertretbar angesehen werden, denn die Eröffnungsbilanz, die mit ihrem Stichtag am Beginn der Erfassung der Geschäftsvorfälle der Gemeinde nach dem System der doppelten Buchführung steht, stellt gleichzeitig auch die "Eröffnungsbilanz" für das erste Haushaltsjahr mit neuem Rechnungswesen dar. Sie wird daher in das erste Haushaltsjahr einbezogen und steht in einem sachlichen Zusammenhang mit dem Jahresabschluss dieses ersten Haushaltsjahres. Eine längere Feststellungszeit ist nur aus wichtigen Gründen vertretbar, z. B. weil noch erhebliche Erkenntnisse fehlen, die ggf. eine spätere Berichtigung der Eröffnungsbilanz entbehrlich machen.

### **1.2.2.2 Die Entlastung des Bürgermeisters**

Die Ratsmitglieder haben ergänzend zum Feststellungsbeschluss über den gemeindlichen Jahresabschluss durch den Rat der Gemeinde über die Entlastung des Bürgermeisters zu entscheiden (vgl. § 96 GO NRW). Die Feststellung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz ist als abschließende Entscheidung des Rates über die Art und Form der Vermögensermittlung, Bewertung und Ansatz in der Eröffnungsbilanz anzusehen. Die inhaltliche Bestimmtheit des Beschlusses muss daher deutlich erkennen lassen, was zum Gegenstand der Entscheidung des Rates gemacht worden ist.

Über die Feststellung der Eröffnungsbilanz und die Entlastung des Bürgermeisters sollten zwei eigenständige Beschlüsse gefasst werden. Die beiden Beschlussgegenstände können nicht in einem Beschluss zusammen gefasst werden, weil über die Entlastung des Bürgermeisters die Ratsmitglieder und nicht der Rat entscheidet, auch wenn in beiden Fällen eine sachliche Verknüpfung aus der Verantwortung des Bürgermeisters nach § 62 GO NRW heraus besteht.

Eine vorbehaltlose Feststellung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz kann zwar gleichzeitig keine vorbehaltlose Entlastung des Bürgermeisters beinhalten. Sie bringt jedoch bereits zum Ausdruck, dass die Ratsmitglieder mit der geprüften Eröffnungsbilanz einverstanden sind und das darin dargestellte Vermögen und die Schulden grundsätzlich billigen. Mit der Entscheidung über die Entlastung des Bürgermeisters verzichten die Ratsmitglieder dann darauf, bei der Prüfung festgestellte Mängel, die nicht zur Einschränkung des Bestätigungsvermerks nach § 101 GO NRW durch den Rechnungsprüfungsausschuss geführt haben, weiter zu verfolgen. Dieser Sachverhalt bedeutet aber nicht, dass damit derartige Mängel auch beseitigt sind. Für eine Behebung der Mängel muss durch den Bürgermeister Sorge getragen werden.

### **1.2.2.2 Anzeige und Bekanntmachung**

Die Verweisung auf die entsprechende Anwendung des § 96 GO NRW bedingt, dass die vom Rat der Gemeinde festgestellte Eröffnungsbilanz der Aufsichtsbehörde unverzüglich anzuzeigen, öffentlich bekannt zu machen und

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 92 GO NRW**

danach bis zur Feststellung des folgenden Jahresabschlusses zur Einsichtnahme verfügbar zu halten ist. Wegen der Bedeutung der Eröffnungsbilanz für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde sollte ihre öffentliche Bekanntmachung möglichst nicht vor der Mitteilung der Aufsichtsbehörde erfolgen, dass sie keine Bedenken gegen die festgestellte Eröffnungsbilanz hat.

Ein Hindernis für die Bekanntmachung der Eröffnungsbilanz kann dadurch bestehen, dass der Rat nur einen Beschluss über die Feststellung der Eröffnungsbilanz gefasst hat und in diesem Zusammenhang die Ratsmitglieder nicht die gesetzlich vorgesehene Entlastung des Bürgermeisters ausgesprochen haben. Sie haben diese Entlastung auch nicht verweigert, denn dann bestände eine Begründungspflicht für die Ratsmitglieder. Liegt eine solche Situation vor, sind nicht die notwendigen Beschlüsse gefasst worden, die einer Bekanntmachung der Eröffnungsbilanz vorausgehen müssen. Erst durch die Nachholung eines fehlenden Beschlusses ist das bestehende Hindernis beseitigt und die Eröffnungsbilanz kann öffentlich bekannt gemacht werden.

Es besteht auch dann ein Hindernis, wenn die Eröffnungsbilanz nicht alle gesetzlich vorgesehenen Bestandteile, Anlagen oder Unterlagen bei der Beschlussfassung umfasst hat, besteht ein Hindernis für die Bekanntmachung. Ist ggf. eine gesetzlich vorgesehene Anlage, z. B. der Verbindlichkeitspiegel (vgl. § 47 GemHVO NRW), nicht Teil des Beschlusses des Rates über die Feststellung der Eröffnungsbilanz ist damit ein Ratsbeschluss zustande gekommen, der eine Bekanntmachung des Jahresabschlusses nicht zulässt. Erst nach Beseitigung dieses Hindernisses darf die Eröffnungsbilanz öffentlich bekannt gemacht werden.

**1.2.3 Das Verfahren bei der Eröffnungsbilanz**

Die Besonderheiten des gemeindlichen Haushaltswesens geben jedoch keinen Anlass, ein besonderes Aufstellungsverfahren für die Eröffnungsbilanz zu definieren und besondere Anforderungen an die Ratsentscheidung über die Eröffnungsbilanz zu stellen. Im Rahmen der individuellen Prüfung der Eröffnungsbilanz einer Gemeinde durch die Aufsichtsbehörde soll diese auch festhalten, ob das Verfahren ordnungsgemäß abgelaufen ist bzw. ob und welche Verfahrensschritte ggf. von ihr gegenüber der Gemeinde zu beanstanden sind. Die Verfahrensschritte, die terminlich bestimmt sein müssen, werden durch die nachfolgende Übersicht verdeutlicht (vgl. Abbildung).

<b>Das Verfahren bei der Eröffnungsbilanz</b>	
<b>VERFAHRENSCHRITT</b>	<b>ZUSTÄNDIGKEITEN</b>
<b>Aufstellung des Entwurfes der Eröffnungsbilanz</b>	durch den Kämmerer und Bestätigung durch den Bürgermeister (§ 92 Absatz 1 i.V.m. § 95 Absatz 3 GO NRW).
<b>Zuleitung des Entwurfes der Eröffnungsbilanz</b>	an den Rat (§ 92 i.V.m. § 95 Absatz 3 Satz 2 GO NRW; soll innerhalb von drei Monaten nach dem Stichtag 1. Januar 20.. erfolgen).
<b>Prüfung der Eröffnungsbilanz</b>	durch den Rechnungsprüfungsausschuss (§ 92 Absatz 5 GO NRW).
<b>Beratung und Feststellung der Eröffnungsbilanz</b>	durch den Rat (§ 92 Absatz 1 GO NRW; bis spätestens 31. Dezember des ersten Haushaltsjahres nach dem Stichtag.
<b>Anzeige der Eröffnungsbilanz</b>	bei der Aufsichtsbehörde (§ 92 Absatz 1 i.V.m. § 96 Absatz 2 GO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 92 GO NRW**

<b>Das Verfahren bei der Eröffnungsbilanz</b>	
<b>Bekanntmachung der Eröffnungsbilanz</b>	(§ 92 Absatz 1 i.V.m. § 96 Absatz 2 GO NRW; soll verfügbar gehalten werden).

*Abbildung 142 „Das Verfahren bei der Eröffnungsbilanz“*

**2. Zu Absatz 2 (Inhalte der Eröffnungsbilanz):**

Die Eröffnungsbilanz und der Anhang haben zum Eröffnungsbilanzstichtag unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und der Schuldenlage der Gemeinde zu vermitteln. Dem Rat der Gemeinde und den zuständigen Ausschüssen müssen deshalb für seine Feststellung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz die notwendigen Unterlagen (Eröffnungsbilanz mit Anhang und Anlagen) zur Beratung und Beschlussfassung vorgelegt werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Eröffnungsbilanzunterlagen</b>	
<b>BESTANDTEIL DER ERÖFFNUNGSBILANZ</b>	
<b>Eröffnungsbilanz</b>	§ 92 GO NRW i.V.m. § 53 Absatz 1 GemHVO NRW
<b>Anhang</b>	§ 92 Absatz 2 GO NRW i.V.m. § 53 Absatz 1 und § 44 Absatz 1 und 2 GemHVO NRW
<b>ANLAGEN ZUR ERÖFFNUNGSBILANZ</b>	
<b>Forderungsspiegel</b>	§ 53 Absatz 1 und § 46 GemHVO NRW sowie Nr. 1.6.7 des RdErl. vom 24.02.2005
<b>Verbindlichkeitspiegel</b>	§ 53 Absatz 1 und § 47 GemHVO NRW sowie Nr. 1.6.8 des Runderlasses vom 24.02.2005
<b>Lagebericht</b>	§ 53 Absatz 1 und § 48 GemHVO NRW

*Abbildung 143 „Die Eröffnungsbilanzunterlagen“*

Der Gemeinde ist es aber freigestellt, nach örtlichen Bedürfnissen der Eröffnungsbilanz auch noch weitere Unterlagen beizufügen oder weitere Angaben zu machen, um Interessenkonflikte, die im Zusammenhang mit der von dem in dieser Vorschrift benannten Personenkreis ausgeübten Tätigkeit stehen und von Bedeutung für die Adressaten der Eröffnungsbilanz sind, auszuräumen, z. B. über die Verantwortlichen in der Gemeinde (vgl. § 95 Absatz 2 GO NRW) Es kann auch anhand einer Übersicht, wie sie dem Beteiligungsbericht beizufügen, das Bild über die in der Eröffnungsbilanz angesetzten gemeindlichen Betriebe aufgezeigt werden ist (vgl. § 52 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die gemeindliche Eröffnungsbilanz muss zudem auch für eine Unterrichtung der Bürgerinnen und Bürger und für die Anzeige an die Aufsichtsbehörde geeignet sein. Die nachfolgend aufgezeigten Unterlagen sind für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde unverzichtbar und ermöglichen einen aktuellen Überblick über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde. Sie sind auch im Rahmen der Anzeige an die Aufsichtsbehörde beizufügen.

In den Fällen, in denen wegen besonderer örtlicher Umstände die Eröffnungsbilanz nicht ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde vermitteln kann, ist zu beachten, dass der Anhang dann zusätzliche Angaben zu enthalten hat. Im Anhang müssen die besonderen Umstände, die zu der Abweichung führen, erläutert werden. Bei der Abgrenzung, ob besondere Umstände für eine solche Sachlage vor Ort vorliegen, ist insbesondere auf die Aufgabe und die Funktion der Eröffnungsbilanz abzustellen, damit ggf. durch den Anhang die erforderliche Korrekturfunktion erfolgen kann.

In der Gemeinde muss vor Ort geklärt werden, welche Sachverhalte und Tatbestände als „besondere Umstände“ einzuordnen sind, die dann zu den gesonderten Angaben und Erläuterungspflichten im Anhang zur gemeindlichen Eröffnungsbilanz führen. Diese Sachlage ermöglicht den Gemeinden aber nicht, abweichend von den gesetzlichen Vorschriften selbst den Inhalt und Umfang der Eröffnungsbilanz oder allgemeine zusätzliche Anforderungen zu bestimmen.

### **3. Zu Absatz 3 (Ermittlung der Wertansätze der Eröffnungsbilanz):**

#### **3.1 Zu Satz 1 (Wertansätze als vorsichtig geschätzter Zeitwert):**

Der Ansatz und die Bewertung von Vermögensgegenständen orientieren sich im „Dauerbetrieb“ des doppelten Rechnungswesens der Gemeinde an den handelsrechtlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften. Davon ausgehend sind von der Gemeinde dafür die Anschaffungs- und Herstellungskosten zugrunde zu legen. Um aber zu Beginn des neuen Rechnungswesens ein realistisches und aktuelles Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde zu schaffen, ergibt sich für den Ansatz der Vermögensgegenstände in der Eröffnungsbilanz die Anforderung, stichtagsbezogen einen aktuellen Wert zu ermitteln, der sich an Zeitwerten orientiert und vorsichtig zu schätzen ist (vorsichtig geschätzte Zeitwerte).

Der Begriff „vorsichtig geschätzter Zeitwert“ stellt einen Oberbegriff und eine Zielbestimmung unter Beachtung des Vorsichtsprinzips dar. Es handelt sich hierbei um keinen fest definierten bestimmten Wert. Vielmehr soll unter Beachtung der Zielbestimmung (Verhütung eines zu hohen Bilanzansatzes und unter Berücksichtigung der Verhältnisse des Einzelfalls ein sachgerechter Wert bestimmt werden. Er kann auf verschiedene Weise, d.h. anhand unterschiedlicher Bewertungsverfahren, ermittelt werden. Die Ermittlung des Wertes kann auf der Basis des Verkehrswertes, des Wiederbeschaffungswertes, des Wiederbeschaffungszeitwertes wie auch der Anschaffungs- oder Herstellungskosten erfolgen.

Die Bewertung des Vermögens zu vorsichtig geschätzten Zeitwerten für den Ansatz in der Eröffnungsbilanz steht mit den von den Ländern getroffenen Entscheidungen für das kommunale Haushaltsrecht in Einklang. So hat die Innenministerkonferenz zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts am 21.11.2003 u.a. beschlossen: „Bei der Eröffnungsbilanz ist neben der Bewertung nach Anschaffungs- und Herstellungsaufwand auch eine Bewertung nach vorsichtig geschätzten Zeitwerten möglich, wobei bei beiden Modellen Sonderregelungen für Bewertungsvereinfachungen vorgesehen werden.“

Die Eröffnungsbilanz stellt für alle Gemeinden die neue Ausgangslage für ihre Haushaltswirtschaft dar. Die Festlegung des maßgebenden Bewertungsverfahrens für die Eröffnungsbilanz erfolgt durch die Länder, wobei diese die zu erwartende Stellungnahme des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland, das sich ebenfalls für Zeitwerte in der Eröffnungsbilanz ausspricht, in ihre Entscheidungsfindung einbeziehen.“ Auch wenn keine einheitliche Ausgangslage zwischen den Länder besteht, werden sich jedoch die anfangs vorhandenen Unterschiede im Laufe der Jahre "auswachsen". Die Entscheidung basiert auf folgenden Überlegungen (vgl. Abbildung).

<b>Die Zeitwerte in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz</b>	
-	Die Eröffnungsbilanz steht am Beginn der doppelten Rechnungslegung der Gemeinde, die deshalb – wie handelsrechtlich für jeden Kaufmann zu Beginn seiner Tätigkeit vorgeschrieben – ein den tatsächlichen Verhältnissen der Vermögens- und Schuldenlage entsprechendes Bild vermitteln muss.
-	Die Bewertung von sämtlichen Vermögensgegenständen und Schulden der Gemeinde wird nicht als Selbstzweck verstanden. Die Maßgabe für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz soll deshalb eine zügige und in der Grundausrichtung konsistente Bewertung des gemeindlichen Vermögens unter Berücksichtigung des Wirtschaftlichkeitsprinzips und des Grundsatzes der Wesentlichkeit sein.
-	Eine Bewertung der Vermögensgegenstände nur nach Anschaffungs- und Herstellungskosten steht nicht mit den Zielen der Aktualität und der Rechenschaft in Einklang.
-	Auch im Hinblick auf die praktische Umsetzung, z.B. Rückgriff auf die Wertermittlungsverordnung bei der Bewertung von Grundstücken, ist die Bewertung des gemeindlichen Vermögens nach vorsichtig geschätzten Zeitwerten (Verkehrswert) vorteilhaft.
-	Mit den Zielsetzungen des NKF, insbesondere mit den Zielen „Aktualität“ und „intergenerative Gerechtigkeit“, vertreten vergleichbare neuere wissenschaftliche Diskussionen zunehmend die Auffassung, dass für die Bestimmung der Anschaffungskosten auch in der handelsrechtlichen Eröffnungsbilanz stets von Zeitwerten auszugehen ist.
-	Die grundsätzliche Bedeutung der Bewertung von Vermögensgegenständen nach Anschaffungs- und Herstellungskosten aus dem kaufmännischen Rechnungswesen bleibt auch bei einer Bewertung auf der Grundlage von vorsichtig geschätzten Zeitwerten erhalten, denn die ermittelten Zeitwerte stellen am Stichtag der Eröffnungsbilanz „fiktive“ Anschaffungs- und Herstellungskosten dar und dienen als Basis für die zukünftigen Abschreibungen.
-	Für die Festlegung der Bewertung der Vermögensgegenstände nach vorsichtig geschätzten Zeitwerten hat sich auch das Institut der Deutschen Wirtschaftsprüfer ausgesprochen.

*Abbildung 144 „Die Zeitwerte in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz“*

Durch die getroffene Regelung wird sichergestellt, dass die Gemeinden innerhalb des Landes die Vermögensbewertung einheitlich vornehmen. Die Vorschrift sieht daher vor, die Wertermittlung für die Eröffnungsbilanz auf der Grundlage von vorsichtig geschätzten Zeitwerten vorzunehmen. Das D-Markbilanzgesetz hat dieser Regelung als Vorbild gedient. Die Regelung wird von den Modellkommunen mitgetragen, die die Erfassung und Bewertung von Vermögen der Gemeinde nach dem vorsichtig geschätzten Zeitwert erprobt haben. Mit dieser Entscheidung wird in besonderem Maße dem Anliegen Rechnung getragen, die Gemeinden bei der Erstellung einer Eröffnungsbilanz mit dem geringst möglichen Aufwand zu belasten, ohne dabei auf allgemein anerkannte kaufmännische Bilanzierungsregeln verzichten zu müssen.

### **3.2 Zu Satz 2 (Wertansätze als Anschaffungs- oder Herstellungskosten):**

#### **3.2.1 Die Zeitwerte als Anschaffungs- oder Herstellungskosten**

Die Eröffnungsbilanz bildet ab dem Bilanzstichtag die Ausgangslage für die künftige Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Deshalb muss bereits bei ihrer Aufstellung berücksichtigt werden, dass bei laufendem Geschäftsbetrieb der Gemeinde das Anschaffungskostenprinzip für die spätere Bilanzierung eine entsprechende Anwendung fin-

det, denn die Anschaffungs- und Herstellungskosten sollen in den späteren Jahresabschlüssen die wertmäßige Obergrenze für die Bewertung darstellen.

Die Vorschrift folgt diesem Ansatz, denn es wird bestimmt, dass die in der Eröffnungsbilanz für die Vermögensgegenstände angesetzten Werte künftig als Anschaffungs- oder Herstellungskosten und damit als Wertobergrenze gelten. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten stellen eine feste Wertgröße in Bezug auf den betreffenden Vermögensgegenstand dar. Sie unterliegen keiner künftigen Bewertung und damit i.d.R. auch keinen Wertschwankungen unterliegt. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten stellen daher, anders als ein Zeitwert, eine feste Bezugsgröße zur Feststellung von Wertminderungen in Form von planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen dar.

Der Gestaltung dieser Bestimmung liegt außerdem die Fiktion zu Grunde, die Gemeinde hätte zum Stichtag der Eröffnungsbilanz erstmals den Geschäftsbetrieb aufgenommen und für ihre örtliche Aufgabenerfüllung die notwendigen Vermögensgegenstände erworben bzw. in den Geschäftsbetrieb eingebracht (Erwerbsfiktion). Diesen Wertansätzen kann deshalb die Aufgabe zu geschrieben werden, als historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten für den Geschäftsbetrieb der Gemeinde zu dienen. Für diese Festlegung und Funktion hat das D-Markbilanzgesetz als Vorbild gedient.

Der fiktive Anschaffungsvorgang wird aber auch auf der Grundlage der vorsichtig geschätzten Zeitwerte im Inventar der Gemeinde sowie durch die Wertansätze in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz abgebildet. Sie werden in dieser Funktion auch im Anlagenspiegel der Gemeinde nach § 45 GemHVO NRW entsprechend ausgewiesen. Durch einen Verweis auf die zulässigen Wertberichtigungen nach Absatz 7 wird die Regelung noch ergänzt, um bei Vorliegen späterer Erkenntnisse das objektivierte Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zum Stichtag der gemeindlichen Eröffnungsbilanz durch ggf. notwendige Korrekturen zu erhalten.

### **3.2.2 Abschreibungen nicht vor Eröffnungsbilanzstichtag**

In diesem Zusammenhang ist für die Ermittlung des vorsichtig geschätzten Zeitwertes zu beachten, dass vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz die Abnutzung von Vermögensgegenständen haushaltswirtschaftlich nicht in einer Vermögensrechnung erfasst wurde. Daher kann bei der Ermittlung der Werte der Vermögensgegenstände die bisherige Nutzung nicht als Abschreibungen erfasst und von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem Neuwert in Abzug gebracht werden. In den Fällen, in denen der in der Eröffnungsbilanz anzusetzende Vermögensgegenstand nicht mehr dem Neuwert entspricht, kann diese Abweichung nur als Alterswertminderung oder in Form von Abschlägen für Mängel oder Schäden in die Wertermittlung einbezogen werden.

Es besteht gleichwohl keine Identität der Sachverhalte, auch wenn ggf. zur Bestimmung des Umfanges solcher Wertminderungen vielfach die gleichen Methoden zur Anwendung kommen wie nach dem Stichtag der Eröffnungsbilanz zur Ermittlung des Ressourcenverbrauchs im NKF durch Abschreibungen. Außerdem ist es sachlich nicht zutreffend, wenn im Rahmen der Ermittlung der Wertansätze der Vermögensgegenstände für die bisherige Nutzungszeit auch Abschreibungen oder für Wertminderungen dann „außergewöhnliche Abschreibungen“ in die Berechnung einbezogen werden. Es ist zum Verständnis der Sachverhalte, aber zur Vermeidung von Unklarheiten und Unsicherheiten notwendig, auch durch Begrifflichkeiten eine klare Trennung zwischen der Zeit vor der Eröffnungsbilanz und der Zeit nach der Eröffnungsbilanz zu ziehen.

### **3.2.3 Wertberichtigungen in der Eröffnungsbilanz**

In den Fällen, in denen sich bei der Aufstellung späterer Jahresabschlüsse ergibt, dass in der Eröffnungsbilanz Vermögensgegenstände oder Sonderposten oder Schulden fehlerhaft angesetzt worden sind, so ist der Wertansatz zu berichtigen oder nachzuholen. Die Eröffnungsbilanz gilt dann als geändert. Eine Berichtigung kann letzt-

mals im vierten der Eröffnungsbilanz folgenden Jahresabschluss vorgenommen werden. Diese Vorgabe hat den Zweck, nachteilige Auswirkungen unrichtiger Bilanz- und Wertansätze in der Eröffnungsbilanz auf künftige Jahresabschlüsse dadurch zu vermeiden, dass eine Berichtigung oder Nachholung von Wertansätzen in vereinfachter Form zugelassen wird. Maßgeblich für die Beurteilung der Fehlerhaftigkeit sind die zum Bilanzstichtag vorliegenden objektiven Verhältnisse. Derartige Wertberichtigungen der Eröffnungsbilanz nach ihrer Aufstellung wirken sich auch auf die Geltung der Wertansätze als Anschaffungs- oder Herstellungskosten aus.

#### **4. Zu Absatz 4 (Prüfung der Eröffnungsbilanz):**

##### **4.1 Allgemeine Sachlage**

Der Umfang und der Inhalt der Prüfung der Eröffnungsbilanz erstrecken sich grundsätzlich auf die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften. Daher sind die Eröffnungsbilanz und der Anhang dahingehend zu prüfen, ob sie unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und der Schuldenlage der Gemeinde zu vermitteln. Die Prüfung der Eröffnungsbilanz hat aber auch eine Kontroll-, Informations- und Beglaubigungsfunktion und findet ihre spätere Fortsetzung in der Prüfung der jährlichen Bilanz, die ein Bestandteil des Jahresabschlusses der Gemeinde ist. Außerdem hat der Rechnungsprüfungsausschuss des Rates die Eröffnungsbilanz zu prüfen.

##### **4.2 Prüfungsumfang und Prüfungsgegenstände**

Nach der Vorschrift stehen die Eröffnungsbilanz und der Anhang im Mittelpunkt der Prüfung. Sie sind dahingehend zu prüfen, ob sie ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde vermitteln, denn nach Absatz 2 der Vorschrift haben die Eröffnungsbilanz und der Anhang unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und der Schuldenlage der Gemeinde zum Bilanzstichtag zu vermitteln. Die Prüfung hat sich aber auch darauf zu erstrecken, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Bestimmungen beachtet worden sind.

In der Vorschrift wird zudem bestimmt, dass auch die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Restnutzungsdauern der Vermögensgegenstände in die Prüfung einzubeziehen sind, gehören auch diese Teile zur Prüfung der Eröffnungsbilanz der Gemeinde. Zur Prüfung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz gehört auch der Lagebericht, der der Eröffnungsbilanz beizufügen ist, auch wenn dies nicht in dieser Vorschrift ausdrücklich formuliert wurde oder durch einen Verweis auf § 101 Absatz 1 Satz 4 GO NRW ersichtlich wird (vgl. § 53 Absatz 1 GemHVO NRW). Gleichwohl ist bei der Prüfung der Eröffnungsbilanz der Lagebericht daraufhin zu prüfen, ob er den Vorgaben genügt, mit der gemeindlichen Eröffnungsbilanz in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde erwecken (vgl. § 48 GemHVO NRW).

##### **4.3 Prüfung und zeitnahe Feststellung der Eröffnungsbilanz**

Bei der Prüfung der Eröffnungsbilanz ist zu berücksichtigen, dass die Feststellung der Eröffnungsbilanz durch Beschluss des Rates innerhalb von zwölf Monaten nach dem Eröffnungsbilanzstichtag erfolgen soll (vgl. § 96 GO NRW). Dadurch wird vermieden, dass die Haushaltsplanung und die Bewirtschaftung im zweiten Haushaltsjahr der Gemeinde mit neuem Rechnungswesen nicht mehr auf der Grundlage von „vorläufigen Eröffnungsbilanzdaten“ erfolgen sollen. Ist eine zeitnahe Feststellung der Eröffnungsbilanz durch den Rat nicht umsetzbar, muss die Eröffnungsbilanz zusammen mit dem Jahresabschluss des ersten Haushaltsjahres spätestens bis zum 31. Dezember des zweiten Haushaltsjahres, in dem das neue Rechnungswesen angewandt wird, festgestellt werden.

Diese Verfahrensweise kann vor dem Hintergrund der vollständigen Umstellung des kommunalen Haushaltsrechts aus mehreren Gründen als noch vertretbar angesehen werden. Der Beschluss über die Feststellung der Eröffnungsbilanz darf nur dann erfolgen, wenn eine vorherige Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss stattgefunden hat. Wird die Feststellung der Eröffnungsbilanz vom Rat verweigert, so sind die Gründe dafür gegenüber dem Bürgermeister anzugeben. Nach dem Beschluss des Rates über die Feststellung ist die Eröffnungsbilanz der Aufsichtsbehörde unverzüglich anzuzeigen sowie öffentlich bekannt zu machen und zur Einsichtnahme verfügbar zu halten.

#### **5. Zu Absatz 5 (Zuständigkeit für die Prüfung der Eröffnungsbilanz):**

##### **5.1 Zu Satz 1 (Aufgaben des Rechnungsprüfungsausschusses):**

In dieser Vorschrift wird ausdrücklich die Zuständigkeit des Rechnungsprüfungsausschusses für die Prüfung der Eröffnungsbilanz bestimmt. Nach § 57 Absatz 2 GO NRW muss der Rat in jeder Gemeinde einen Rechnungsprüfungsausschuss bilden. Dieser Ausschuss hat die Aufgabe der Prüfung der Eröffnungsbilanz der Gemeinde und in den künftigen Jahren die Prüfung des Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses der Gemeinde (vgl. § 59 Absatz 3 GO NRW). Mit diesen Vorschriften, ergänzt um die Vorschrift des § 59 Absatz 4 GO NRW, wird der Rahmen für die Tätigkeit des Rechnungsprüfungsausschusses in der Gemeinde gesetzt.

Die dem Finanzausschuss auf Grund des haushaltswirtschaftlichen Stellenwerts im NKF obliegenden Vorbereitung des Jahresabschlusses, des Gesamtabschlusses und der Eröffnungsbilanz (folgt seiner Aufgabe „Vorbereitung der Haushaltssatzung“) steht der gesetzlich dem Rechnungsprüfungsausschuss zugeordneten Prüfungspflicht der Abschlüsse der Gemeinde nicht entgegen. Damit kommt dem Rechnungsprüfungsausschuss unmittelbar eine Prüfungstätigkeit zu, die zur Erhöhung der Effektivität und Effizienz der Arbeit des Rates beitragen soll.

##### **5.2 Zu Satz 2 (Sicherung der Ordnungsmäßigkeit der Prüfung der Eröffnungsbilanz):**

In der Vorschrift wird zur Sicherung der Ordnungsmäßigkeit der Prüfung klargestellt, welche zusätzlichen Gegebenheiten in die Prüfung der Eröffnungsbilanz mindestens einzubeziehen sind. Dazu zählen z.B. die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Restnutzungsdauern der Vermögensgegenstände. Außerdem gehört auch der Lagebericht dazu, der der Eröffnungsbilanz beizufügen ist, auch wenn dieses weder in dieser Vorschrift noch durch einen Verweis auf § 101 Absatz 1 Satz 4 GO NRW ausdrücklich bestimmt wurde. Der Lagebericht ist daraufhin zu prüfen, ob er mit der Eröffnungsbilanz in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde erwecken.

##### **5.3 Zu den Sätzen 3 bis 5 (Ergebnisse der Prüfung der Eröffnungsbilanz):**

Die Festlegung, dass ein Prüfungsbericht über das Ergebnis sowie die Prüfung zu erstellen ist, dient der Ordnungsmäßigkeit. So wird durch die in dieser Vorschrift enthaltenen Verweisungen klargestellt, dass die Regeln für die Prüfung von Jahresabschlüssen auch für die Prüfung der Eröffnungsbilanz Anwendung finden. Dies stellt auch den Gesamtzusammenhang zur Haushaltswirtschaft der Gemeinde her. Auch der vom Rechnungsprüfungsausschuss zu erteilende Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung, der in den Prüfungsbericht aufzunehmen ist, verdeutlichen das Prüfungsgeschehen.

Durch die Verweisungen auf die weiteren Vorschriften der Gemeindeordnung, z. B. den Inhalt des Bestätigungsvermerks, die Verfahrensbeteiligung des Bürgermeisters, die Rechte der Prüfer der Eröffnungsbilanz und eine Beteiligungsregelung für die Gemeindeprüfungsanstalt, wird ein Gesamtzusammenhang zum Verwaltungshan-

deln hergestellt. So ist z. B. vor der Feststellung der Eröffnungsbilanz durch den Rat dem Bürgermeister Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben.

Über Art und Umfang der Prüfung sowie über das Ergebnis der Prüfung ist ein Prüfungsbericht zu erstellen. Der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung ist in den Prüfungsbericht aufzunehmen. Die Formulierung und Ausgestaltung des Bestätigungsvermerks ist eigenverantwortlich vom Prüfer im Rahmen seines Prüfungsauftrages und der Durchführung der Prüfung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse und der Ergebnisse seiner Prüfung vorzunehmen. Er ist dementsprechend vom Abschlussprüfer zu formulieren.

Der Abschlussprüfer kann auch zu einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk sachgerechte Hinweise auf Umstände aufnehmen, auf die er in besonderer Weise aufmerksam machen will, die aber sein positives Prüfungsurteil über den Gesamtabchluss nicht einschränken. Er ist durch den Prüfer, die örtliche Rechnungsprüfung sowie durch den Vorsitzenden des Rechnungsprüfungsausschusses mit Angabe des Ortes und des Datums zu unterzeichnen, jedoch abhängig davon, in welchem Umfang von ihnen Prüfungsaufgaben erledigt wurden. Werden dagegen Beanstandungen ausgesprochen, ist der Bestätigungsvermerk einzuschränken oder zu versagen.

Ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk darf nur erteilt werden, wenn die geprüfte Eröffnungsbilanz unter Beachtung der vom Prüfer vorgenommenen, in ihrer Tragweite erkennbaren Einschränkung ein den tatsächlichen Verhältnissen im Wesentlichen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde vermittelt. Sind die Beanstandungen so erheblich, dass kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde mehr vermittelt wird, ist der Bestätigungsvermerk zu versagen.

Der Bestätigungsvermerk ist auch dann zu versagen, wenn der Prüfer nach Ausschöpfung aller angemessenen Möglichkeiten zur Klärung des Sachverhaltes nicht in der Lage ist, eine Beurteilung abzugeben. Die Versagung ist dann in einem Vermerk, der nicht als Bestätigungsvermerk zu bezeichnen ist, aufzunehmen. Die Einschränkung oder Versagung ist zu begründen.

#### **5.4 Ein Beispiel für den Bestätigungsvermerk für die Eröffnungsbilanz**

Ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk für die Gemeinde kann z. B. folgende Fassung haben (vgl. Abbildung).

<b>Ein Beispiel für den Bestätigungsvermerk für die Eröffnungsbilanz</b>
<b><u>Bestätigungsvermerk des Prüfers</u></b>
Die Eröffnungsbilanz und der Anhang der Gemeinde ... wurde unter Beachtung des § 92 Absatz 2 GO NRW und unter Einbeziehung der Inventur, des Inventars und der Übersicht über örtlich festgelegte Restnutzungsdauern der Vermögensgegenstände sowie des Lageberichtes geprüft. In die Prüfung sind die sie ergänzenden Bestimmungen der Satzungen der Gemeinde und die sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen einbezogen worden. Sie wurde so geplant und durchgeführt, dass Unrichtigkeiten und Verstöße, die sich auf die Darstellung des durch die Eröffnungsbilanz nebst Anhang unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und durch den Lagebericht vermittelten Bildes der Vermögens- und Schuldenlage wesentlich auswirken, mit hinreichender Sicherheit erkannt werden konnten. Bei der Festlegung der Prüfungshandlungen sind die Kenntnisse über die Tätigkeit und über das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld der Gemeinde sowie die Erwartungen über mögliche Fehler berücksichtigt worden. Im Rahmen der Prüfung wurden die Nachweise und Unterlagen für die Eröffnungsbilanz nebst Anhang und Lagebericht überwiegend auf der Basis von Stichproben beurteilt. Die Prüfung hat die Beurteilung der angewandten Bilanzierungsgrundsätze und der wesentlichen Einschätzungen des Bürgermeisters der Gemeinde sowie die Würdigung der Gesamtdarstellung der Eröffnungsbilanz nebst Anhang und des Lageberichts umfasst.
<b>Die Prüfung hat zu keinen Einwendungen geführt.</b>

**Ein Beispiel für den Bestätigungsvermerk für die Eröffnungsbilanz**

Nach den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen entspricht die Eröffnungsbilanz nebst Anhang den gesetzlichen Vorschriften, den ergänzenden Bestimmungen der gemeindlichen Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen und vermittelt unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde. Der Lagebericht steht in Einklang mit der Eröffnungsbilanz nebst Anhang, vermittelt insgesamt ein zutreffendes Bild von der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde und stellt die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend dar.

*Abbildung 145 „Ein Beispiel für den Bestätigungsvermerk für die Eröffnungsbilanz“*

Ein solcher Bestätigungsvermerk ist in Abhängigkeit vom erteilten Prüfungsauftrag bzw. den erledigten Prüfungsaufgaben durch den Prüfer, die örtliche Rechnungsprüfung sowie durch den Vorsitzenden des Rechnungsausschusses mit Angabe des Ortes und des Datums zu unterzeichnen (vgl. § 101 Absatz 7 i.V.m. § 103 Absatz 6 GO NRW).

### **5.5 Die Beteiligung Dritter als Prüfer**

Aus örtlichen Gesichtspunkten heraus kann es wegen der erheblichen Bedeutung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz erforderlich sein, dass sich die örtliche Rechnungsprüfung der Gemeinde - dessen sich der Rechnungsausschuss zur Durchführung der Prüfung bedienen muss (vgl. § 59 Absatz 3 GO NRW) - für die Prüfung der Eröffnungsbilanz eines Dritten bedient, z. B. Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (vgl. § 103 Absatz 5 GO NRW).

### **6. Zu Absatz 6 (Überörtliche Prüfung der Eröffnungsbilanz):**

Die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde unterliegt der überörtlichen Prüfung durch die Gemeindeprüfungsanstalt. Die gemeindliche Eröffnungsbilanz muss daher ebenfalls der überörtlichen Prüfung unterliegen. Diese Prüfung durch die Gemeindeprüfungsanstalt (vgl. § 105 GO NRW) stellt eine Aufsichtsprüfung dar. Sie unterscheidet sich zudem von der örtlichen Rechnungsprüfung dadurch, dass sie von einer außerhalb der Gemeindeverwaltung stehenden Stelle durchgeführt wird, während die örtliche Rechnungsprüfung i.d.R. durch eine gemeindeeigene Stelle vorzunehmen ist. An die überörtliche Prüfung der Eröffnungsbilanz schließt sich das gleiche Verfahren an, wie es für die Prüfung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nach § 105 GO NRW vorgesehen ist. Gleichwohl stellt die Prüfung der Eröffnungsbilanz der Gemeinde eine eigenständige Prüfung dar, deren Berechtigung und Zuständigkeit auf dieser Vorschrift und nicht auf der Vorschrift des § 105 GO NRW beruht.

Die Gemeindeprüfungsanstalt hat das Prüfungsergebnis zur Eröffnungsbilanz in Form eines Prüfberichts der geprüften Gemeinde und ihrer Aufsichtsbehörde mitzuteilen. Der Bürgermeister hat den Prüfungsbericht dem Rechnungsausschuss zur Beratung vorzulegen. Anschließend muss der Rechnungsausschuss den Rat über den wesentlichen Inhalt des Prüfungsberichts sowie über das Ergebnis seiner Beratungen unterrichten. Wenn Beanstandungen ausgesprochen wurden, entsteht für die Gemeinde die Pflicht, gegenüber der Gemeindeprüfungsanstalt und der Aufsichtsbehörde innerhalb einer dafür bestimmten Frist eine Stellungnahme zum Prüfungsbericht abzugeben. Oftmals enthält der Prüfungsbericht aber keine Beanstandungen mehr, weil diese bereits zuvor ausgeräumt werden konnten. In diesem Zusammenhang kann sich aus den Beanstandungen der Gemeindeprüfungsanstalt ein Berichtigungsbedarf ergeben, der entsprechend der haushaltsrechtlichen Regelungen im Absatz 7 dieser Vorschrift sowie in § 57 GemHVO NRW zu behandeln ist.

**7. Zu Absatz 7 (Durchführung von Wertberichtigungen):**

**7.1 Zu Satz 1 (Berichtigung und Nachholung von Wertansätzen):**

Die Vorschrift hat den Zweck, nachteilige Auswirkungen unrichtiger Bilanz- und Wertansätze in der Eröffnungsbilanz auf künftige Jahresabschlüsse dadurch zu vermeiden, dass eine Berichtigung oder Nachholung von Wertansätzen in vereinfachter Form zugelassen wird. Die Berichtigung umfasst grundsätzlich alle Posten der gemeindlichen Eröffnungsbilanz, auch wenn für die Fehlerhaftigkeit ausdrücklich die Wertansätze der gemeindlichen Vermögensgegenstände oder Sonderposten oder Schulden als Anlass einer Berichtigung der Eröffnungsbilanz benannt worden sind.

Eine Berichtigung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz ist auch zwingend notwendig, wenn in dieser Bilanz z. B. die in § 75 Absatz 3 GO NRW bestimmte Bemessung der Ausgleichsrücklage als fehlerhaft anzusehen ist. Maßgeblich für die Beurteilung der Fehlerhaftigkeit sind die zum Bilanzstichtag vorliegenden objektiven Verhältnisse. Das Nähere für eine Berichtigung und Nachholung von Wertansätzen der gemeindlichen Eröffnungsbilanz ist in der Vorschrift des § 57 GemHVO NRW bestimmt worden. So ist z. B. ein Wertansatz zu berichtigen, wenn es sich bei dem fehlerhaften Ansatz um einen wesentlichen Wertbetrag handelt (vgl. Abbildung).

<b>Die Berichtigung der Werte der gemeindlichen Eröffnungsbilanz</b>
<b>Vermögensgegenstände oder Sonderposten oder Schulden in der Eröffnungsbilanz können berichtigt werden,</b>
- bei einem zu niedrigen Wert,
- bei einem zu hohen Wert,
- sie zu Unrecht angesetzt oder
- zu Unrecht nicht angesetzt worden sind.

*Abbildung 146 „Die Berichtigung der Werte der gemeindlichen Eröffnungsbilanz“*

Die Notwendigkeit der Berichtigung fehlerhafter Ansätze oder ihrer Nachholung ergibt sich aus der Aufgabe der Eröffnungsbilanz, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde zu vermitteln. Daher sind alle wesentlichen Fehler in der Eröffnungsbilanz zu korrigieren. Die unwesentlichen Fehler können dabei unberücksichtigt bleiben. Aufgrund der Tatsache, dass fehlerhafte Ansätze zu korrigieren sind, ist eine nachträgliche Ausübung von Wahlrechten bzw. Ermessensspielräumen nicht zulässig.

In den Fällen der Nachholung eines Wertansatzes besteht wie bei der Erstanbilanzierung die Möglichkeit zur Ausübung von Wahlrechten. Da die Aufstellung der Eröffnungsbilanz nicht mit der Ermittlung eines Gewinns oder Verlustes verbunden ist, ist es konsequent, dass die Berichtigung der Eröffnungsbilanzwerte ebenfalls nicht ergebniswirksam vorzunehmen bzw. zu buchen ist. Daher soll die Ergebnisrechnung durch eine Berichtigung der Eröffnungsbilanz nicht berührt werden. Durch diese Vorgabe wird die Durchführung oder Unterlassung einer Bilanzberichtigung auf Grund von ergebnispolitischen Motiven der Gemeinde verhindert.

Die Notwendigkeit einer Berichtigung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz kann sich auch erst bei der Aufstellung späterer Jahresabschlüsse herausstellen. Wenn am späteren Abschlussstichtag die fehlerhaft angesetzten Vermögensgegenstände nicht mehr vorhanden sind oder die Schulden nicht mehr bestehen, soll gleichwohl eine Berichtigung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz erfolgen. Ist eine Berichtigung vorzunehmen, so ist eine sich

daraus ergebende Wertänderung ergebnisneutral und unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen. Die vorgenommenen Wertberichtigungen oder Wertnachholungen sind im Anhang im des aufzustellenden Jahresabschluss von der Gemeinde gesondert anzugeben (vgl. § 44 GemHVO NRW).

#### **7.2 Zu Satz 2 (Geltung der Berichtigung und Nachholung von Wertansätzen):**

Nach der Vorschrift gilt die gemeindliche Eröffnungsbilanz als geändert, wenn bei der Aufstellung späterer Jahresabschlüsse der Gemeinde, die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz enthaltenen Wertansätze für gemeindliche Vermögensgegenstände oder Sonderposten oder Schulden der Gemeinde in zulässiger Weise berichtigt oder nachgeholt werden. Auch diese ausdrückliche Festlegung der Wirkung einer Berichtigung und Nachholung von Wertansätzen bedeutet nicht, dass alle nach der Eröffnungsbilanz der Gemeinde aufgestellten gemeindlichen Jahresabschlüsse zu ändern sind.

Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses, in dem die Berichtigung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz vorgenommen wird, sind im Anhang nicht nur Erläuterungen über die Durchführung der Berichtigung und Nachholung von Wertansätzen der gemeindlichen Eröffnungsbilanz zu geben, sondern es sind auch deren Wirkungen für den Zeitraum zwischen der Eröffnungsbilanz der Gemeinde und dem Abschlussstichtag dieses Jahresabschlusses anzugeben (vgl. § 44 i.V.m. § 57 Absatz 2 Satz 2 GemHVO NRW).

#### **7.3 Zu Satz 3 (Frist der Berichtigung und Nachholung von Wertansätzen):**

Die Vorschrift sieht eine zeitliche Befristung der Berichtigung und Nachholung von Wertansätzen der gemeindlichen Eröffnungsbilanz vor, denn es wird ausdrücklich bestimmt, dass eine Berichtigung letztmals im vierten der Eröffnungsbilanz folgenden Jahresabschluss vorgenommen werden kann. Sie ist aus dem D-Markbilanzgesetz übernommen worden. Diese gesetzliche Festlegung ist als sachgerecht anzusehen, denn der vom Gesetzgeber eingeräumte Zeitraum gewährt die erforderliche Sicherheit für die weitere Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, die auf der Eröffnungsbilanz der Gemeinde als Ausgangsgrundlage aufbaut. Die Gemeinde müsste in der Zeit mehrerer gemeindlicher Haushaltsjahre über ausreichende Erfahrungen und ggf. Erkenntnisse verfügen, um die Notwendigkeit einer Änderung ihrer Eröffnungsbilanz beurteilen zu können.

Nach Ablauf eines Zeitraumes von vier Jahren nach dem Bilanzstichtag der gemeindlichen Eröffnungsbilanz ist nicht zu erwarten, dass noch Korrekturen erforderlich werden, die zwingend auf Fehler in der Eröffnungsbilanz als Ausgangsgrundlage zurückzuführen sind. Daher ist die Möglichkeit der Bilanzberichtigung auf den genannten Zeitraum beschränkt worden. Eine Berichtigung oder Nachholung von Wertansätzen der Eröffnungsbilanz in den späteren Jahresabschlüssen wirkt auf die Eröffnungsbilanz zurück, erfordert aber nicht, die bestandskräftigen Jahresabschlüsse im Zeitraum zwischen der gemeindlichen Eröffnungsbilanz und der Berichtigung oder Nachholung von Wertansätzen zu ändern. Maßgeblich für die Beurteilung der Fehlerhaftigkeit sind jedoch immer die zum Eröffnungsbilanzstichtag bei der Gemeinde bestehenden objektiven Verhältnisse.

#### **7.4 Zu Satz 4 (Erleichterung bei der Berichtigung und Nachholung von Wertansätzen):**

Die Vorschrift sieht ausdrücklich vor, dass vorherige Jahresabschlüsse der Gemeinde, also gemeindliche Jahresabschlüsse in dem Zeitraum zwischen der gemeindlichen Eröffnungsbilanz und dem Jahresabschluss der Gemeinde, in dem von der Gemeinde eine Berichtigung ihrer Eröffnungsbilanz vorgenommen wird oder eine Nachholung von Wertansätzen in der Eröffnungsbilanz erfolgt, nicht berichtigt werden müssen. Gleichwohl ist diese Zeit bei der Festlegung der Wertgrößen, die dann als Wertansätze in der gemeindlichen Bilanz ausgewiesen werden, zu berücksichtigen. Mit der Vorschrift soll den Gemeinden eine Erleichterung an die Hand gegeben werden, um den zusätzlichen Aufwand zu vermeiden. Dadurch wird vermieden, die bereits bekannt gemachten ge-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 92 GO NRW**

meindlichen Jahresabschlüsse nochmals durch den Kämmerer neu aufzustellen und vom Bürgermeister zu bestätigen sowie vom Rechnungsprüfungsausschuss zu prüfen und vom Rat festzustellen.

In besonderen örtlichen Einzelfällen kann sich aber durchaus ein Bedürfnis für eine solche umfangreiche Berichtigungsreihe ergeben. Die Fehlerhaftigkeit der gemeindlichen Eröffnungsbilanz muss so groß und gravierend sein, dass unter dem Gesichtspunkt der Wesentlichkeit und der Aufgabe der gemeindlichen Jahresabschlüsse, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zu vermitteln, sowie des Informationsinteresses der Adressaten der gemeindlichen Eröffnungsbilanz und der Jahresabschlüsse der Gemeinde, die Vornahme einer Berichtigung aller Abschlüsse als zwingend anzusehen ist. Ein Ansatz dafür oder dagegen bieten jeweils der Tenor, der im Rahmen der Prüfung der gemeindlichen Abschlüsse nach § 92 Absatz 5 und § 101 GO NRW zu erteilenden Bestätigungsvermerke, die Gegenstand der Feststellung durch den Rat, aber auch Grundlage für die Entlastung des Bürgermeisters sind (vgl. § 96 GO NRW).

XXXXXXXXXXXX

**§ 93**  
**Finanzbuchhaltung**

(1) <sup>1</sup>Die Finanzbuchhaltung hat die Buchführung und die Zahlungsabwicklung der Gemeinde zu erledigen. <sup>2</sup>Die Buchführung muss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung so beschaffen sein, dass innerhalb einer angemessenen Zeit ein Überblick über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde gegeben werden kann. <sup>3</sup>Die Zahlungsabwicklung ist ordnungsgemäß und sicher zu erledigen.

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

(3) <sup>1</sup>Soweit die ordnungsgemäße Erledigung und die Prüfung gewährleistet sind, kann die Finanzbuchhaltung für funktional begrenzte Aufgabenbereiche auch durch mehrere Stellen der Verwaltung erfolgen. <sup>2</sup>Absatz 2 bleibt unberührt.

(4) <sup>1</sup>Die mit der Prüfung und Feststellung des Zahlungsanspruches und der Zahlungsverpflichtung beauftragten Bediensteten dürfen nicht Zahlungen der Gemeinde abwickeln. <sup>2</sup>Das Gleiche gilt für die mit der Rechnungsprüfung beauftragten Bediensteten.

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

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

**Erläuterungen zu § 93:**

**I. Allgemeines**

**1. Die örtliche Finanzbuchhaltung**

**1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Einführung der Ressourcenorientierung in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und die Erfassung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle sowie der Vermögens- und Schuldenlage nach dem System der doppelten Buchführung in Anlehnung an das kaufmännische Rechnungswesen hat dazu geführt, eine gesonderte Vorschrift zur gemeindlichen Aufgabe "Finanzbuchhaltung" zu erlassen. Diese Aufgabe soll alle Tätigkeiten der Gemeinde umfassen, die erforderlich sind, um die Geschäftsvorfälle der Gemeinde zu erfassen und zu buchen sowie die daraus entstehende Zahlungsabwicklung durchzuführen. Diese haushaltsrechtliche Vorgabe soll dazu beitragen, dass die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zutreffend dargestellt wird und die Fortschreibung aufgrund und entsprechend der Geschäftsvorfälle im Haushaltsjahr gewährleistet wird.

Zur gemeindlichen Finanzbuchhaltung sind der grundsätzliche Umfang und die aufgabenbezogenen Inhalte näher bestimmt worden (vgl. § 27 ff. GemHVO NRW). Alle gemeindlichen Vorgänge, die sich wertmäßig erfassen lassen, werden hier mit den Methoden der doppelten Buchführung sachlich und zeitlich geordnet erfasst, gebucht und dokumentiert. Für die gemeindliche Zahlungsabwicklung bedurfte es dabei unter Sicherheitsaspekten besonderer Vorgaben (vgl. §§ 30 und 31 GemHVO NRW). Die Vorschriften über die Bewirtschaftung und Überwachung der im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen sowie über den Umgang mit gemeindlichen Ansprüchen und Verpflichtungen sind dabei nicht unbeachtlich (vgl. §§ 23 und 26 GemHVO NRW).

Die gemeindliche Finanzbuchhaltung hat daher aus ihrem (externen) Rechnungskreis heraus die Angaben zu machen und die Daten zu liefern, die eine Grundlage für die gemeindliche Haushaltsplanung sowie für den Jahresabschluss der Gemeinde bilden sollen. Neben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung stellt die Kosten- und Leistungsrechnung der Gemeinde den zweiten Hauptbereich des gemeindlichen Rechnungswesens dar. Sie wird über einen eigenen (internen) Rechnungskreis der Gemeinde abgewickelt (vgl. § 18 GemHVO NRW).

## **1.2 Die Aufgaben**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift hat die gemeindliche Finanzbuchhaltung die Buchführung und die Zahlungsabwicklung der Gemeinde zu erledigen. In der Finanzbuchhaltung sind daher alle Geschäftsvorfälle der Gemeinde systematisch und lückenlos nach bestimmten Regeln und Ordnungskriterien wertmäßig zu erfassen. Die dadurch bedingten Veränderungen der gemeindlichen Vermögens- und Schuldenlage sind ebenfalls zu erfassen und zu buchen. Durch die Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung wird die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses ermöglicht, denn sie liefert die zutreffenden Daten für die Ergebnisrechnung, die Finanzrechnung und die Bilanz.

Für das Buchungsgeschäft bedient sich die Finanzbuchhaltung des Systems der doppelten Buchführung. Sie muss unter Beachtung der GoB die gemeindlichen Geschäftsvorfälle in den Büchern sachlich und zeitlich geordnet sowie klar ersichtlich und nachprüfbar aufzuzeichnen. Die Aufzeichnungspflicht führt zu einer laufenden, systematisch geordneten Dokumentation der gemeindlichen Geschäftsvorfälle. Als gemeindlicher Geschäftsvorfall wird dabei ein Ereignis betrachtet, das von der Gemeinde buchhalterisch zu erfassen ist, weil es zu finanziellen Auswirkungen für die Gemeinde führt. Es kann dabei zwischen bestandswirksamen und ergebniswirksamen Geschäftsvorfällen unterschieden werden.

Die Aufgaben der gemeindlichen Zahlungsabwicklung sind vom Bürgermeister in einer örtlichen Dienstanweisung auf der Grundlage zu regeln (vgl. § 31 Absatz 2 Nummer 3 GemHVO NRW). Es sollen u.a. örtliche Regelungen über die Annahme von Einzahlungen und die Leistung von Auszahlungen, die buchhalterische Erfassung der Zahlungsströme, getrennt nach eigenem und fremdem Zahlungsverkehr, die Verwaltung der Finanzmittel, die Aufbewahrung, Beförderung und Entgegennahme von Zahlungsmitteln und die Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel getroffen werden. Es sind auch Regelungen über die sichere Verwahrung und Verwaltung von Wertgegenständen zu treffen (vgl. § 31 Absatz 2 Nummer 5 GemHVO NRW). Außerdem sind örtliche Regelungen über die Behandlung der fremden Finanzmittel zu treffen.

Der gemeindliche Geschäftsablauf in Form der Aufbau- und Ablauforganisation der Finanzbuchhaltung soll örtlich durch den Bürgermeister geregelt werden. Er kann dazu festlegen, dass die Aufgaben der Zahlungsabwicklung zentral oder dezentral erledigt werden. Die Geschäftsvorfälle der Sondervermögen und der Treuhandvermögen sind gesondert abzuwickeln, wenn für diese gesonderte Jahresabschlüsse aufgestellt werden. Entsprechend sind jeweils Verantwortlichkeiten zu bestimmen, mindestens ist jedoch ein Verantwortlicher und ein Stellvertreter für die gesamte Finanzbuchhaltung der Gemeinde zu bestellen (vgl. § 93 Absatz 2 GO NRW). Bei der Bestellung dieser Personen ist das gesetzlich bestimmte Verwandtschaftsverbot zu beachten (vgl. § 93 Absatz 5 GO NRW).

## **1.3 Die organisatorische Ausgestaltung**

Die haushaltsrechtlichen Regelungen zur gemeindlichen Finanzbuchhaltung sind unter Einbeziehung der örtlichen Gegebenheiten von der Gemeinde eigenverantwortlich weiter auszugestalten. Sie enthalten deshalb keine Festlegungen über die organisatorische Ausgestaltung der Finanzbuchhaltung vor Ort, sondern eröffnen Gestaltungsspielräume für die Gemeinde. Die örtliche Entscheidung für eine bestimmte Organisationsform der Finanzbuchhaltung wird dabei maßgeblich durch die von der Gemeinde insgesamt zu erfüllenden fachlichen Aufgaben

und dem daraus entstehenden örtlichen Buchungs- und Zahlungsgeschäft bestimmt. Die von der Gemeinde gewählte Organisationsform soll dabei funktionsgerecht und in die gemeindliche Verwaltung integrierbar sein.

Die aus den Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung bestehende funktionale Aufgabenteilung zwischen dem originären Buchungsgeschäft der Gemeinde und dem gemeindlichen Zahlungsverkehr macht regelmäßig eine sachbezogene Gliederung der Finanzbuchhaltung in die Aufgabenbereiche "Buchführung" und „Zahlungsabwicklung“ notwendig. Für die Gemeinde bietet es sich deshalb an, ihre örtliche Organisationsform für die Finanzbuchhaltung an diesen Funktionen zu orientieren. Die sachgerechte Trennung zwischen der Buchführung und der Zahlungsabwicklung der Gemeinde sollte jedoch nicht dazu führen, die beiden Aufgabenbereiche als organisatorisch eigenständige Einheiten in der gemeindlichen Verwaltung einzurichten.

Es ist eine Pflicht der Gemeinde, ihre örtliche Finanzbuchhaltung so auszugestalten, dass die ordnungsgemäße Erledigung der Aufgaben gesichert ist und die Verantwortlichkeiten dafür klar abgegrenzt sowie die Verantwortlichen bestimmt werden können. Sie hat bei einer dezentralen Finanzbuchhaltung die Ordnungsmäßigkeit insgesamt zu sichern und zu gewährleisten. Bei einer solchen Organisationsform bleiben gleichwohl zentral zu erledigende Aufgaben bestehen. Die Gemeinde muss dazu z. B. entscheiden, ob die dafür Verantwortlichen auch die zentral zu handhabende Gesamtverantwortung der Gemeinde für ihre Finanzbuchhaltung tragen sollen. Die Gemeinde sollte dafür Sorge tragen, dass in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung das notwendige technische und kaufmännische Fachwissen verfügbar ist, um die Qualität der Buchführung zu gewährleisten. Die Kosten der gemeindlichen Finanzbuchhaltung sollen sich möglichst in einem vertraglichen Rahmen bewegen.

#### **1.4 Die Unabhängigkeit bei der Zahlungsabwicklung**

Die gemeindliche Zahlungsabwicklung ist ein besonderer Aufgabenbereich innerhalb der Finanzbuchhaltung der Gemeinde (vgl. § 30 GemHVO NRW). Die Tätigkeit des Verantwortlichen für die gemeindliche Zahlungsabwicklung und seines Stellvertreters ist deshalb aus Sicherheitsgründen mit einem Verwandtschaftsverbot verknüpft worden. Diese Beschäftigten der Gemeinde dürfen daher nicht Angehörige des Bürgermeisters, des Kämmers, der Leitung und der Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung sowie von Dritten sein, die mit der örtlichen Prüfung beauftragt worden sind (vgl. § 93 Absatz 5 i.V.m. § 104 Absatz 3 GO NRW).

Diese besondere haushaltsrechtliche Regelung ist im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft von grundlegender Bedeutung. Sie erhöht für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft den Wert der durch den gemeindlichen Jahresabschluss zu gebenden Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde. Die genannten Verantwortlichen müssen daher aus ihrer Tätigkeit heraus grundsätzlich mögliche Interessenkonflikte vermeiden, um ihre Aufgabe ordnungsgemäß erfüllen zu können. Sofern bei ihnen ggf. entsprechende Konflikte entstehen, müssen sie die Verantwortlichen in der Gemeinde informieren und ggf. ihre Tätigkeit ruhen lassen.

Die ordnungsgemäße Aufgabenerledigung der gemeindlichen Zahlungsabwicklung im Sinne einer Unabhängigkeit soll auch durch die besondere Regelung, dass die mit der Prüfung und Feststellung des Zahlungsanspruches und der Zahlungsverpflichtung beauftragten Beschäftigten nicht Zahlungen der Gemeinde abwickeln dürfen, gesichert werden. Der Status der örtlichen Finanzbuchhaltung erfordert besondere Anforderungen, sodass das Gebot der Sicherung der Unabhängigkeit bei der Zahlungsabwicklung auch den privaten Bereich der dazugehörigen Beschäftigten umfasst. Diese Personen dürfen z. B. nicht nebenberuflich tätig werden, wenn sie Aufträge annehmen, die ihre hauptberufliche Tätigkeit fachlich beeinträchtigen könnte.

#### **1.5 Die elektronische Rechnung**

Im Rahmen der fachlichen Aufgabenerfüllung und der haushaltswirtschaftlichen Tätigkeiten wird von der Gemeinde gegenüber einem Dritten, der eine Leistung der Gemeinde in Anspruch nimmt, vielfach eine Rechnung ausge-

stellt und ggf. auch eine Zahlungsfrist eingeräumt. Die Rechnungen werden dabei in Papierform oder in elektronischer Form erstellt. Sofern die Gemeinde elektronische Rechnungen erstellt oder entgegen nimmt, sollte sie zuvor mit ihrem Geschäftspartner geklärt haben, welche Anforderungen dabei an die Echtheit an den Inhalt einzuhalten sind, z. B. eine qualifizierte elektronische Signatur.

Es ist aber auch notwendig, dass Klarheit über das Format einer elektronischen Rechnung und den Übermittlungsweg besteht, sodass eine mehrfache Ausstellung einer Rechnung vermieden wird, z. B. bei einer Korrektur einer Rechnung. Derartige Absprachen über Formen und Verfahren ermöglichen eine automatisierte Weiterbearbeitung auch bei der Gemeinde. Sie hat dabei zu überprüfen, ob die elektronische Rechnung inhaltlich richtig ist, der Rechnungsaussteller einen Anspruch gegenüber der Gemeinde hat und die Zahlungsweise genau bestimmt ist. Es gilt dabei außerdem, einen Zusammenhang zwischen der eingereichten Rechnung und der für die Gemeinde erbrachten Leistung herzustellen. Bei der Aufbewahrung der elektronischen Rechnung hat die Gemeinde innerhalb der Aufbewahrungsfristen sicherzustellen, dass keine Änderungen an der Rechnung vorgenommen werden können und diese jederzeit lesbar ist (vgl. § 58 GemHVO NRW).

## **2. Die Rechengrößen im NKF**

### **2.1 Ertrag und Aufwand als Rechengrößen**

#### **2.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Im NKF werden über die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ das Ressourcenaufkommen und der Ressourcenverbrauch der Gemeinde erfasst. Unter Einbeziehung der örtlichen Produktorientierung wird der Gemeinde damit die haushaltsmäßige Erfassung und Darstellung der Ressourcen bezogen auf ihre Aufgabenerfüllung möglich. Im Zusammenspiel mit der Ausrichtung der gemeindlichen Finanzpolitik auf das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit soll dadurch grundsätzlich erreicht werden, dass der gesamte Ressourcenverbrauch der Gemeinde in einem Haushaltsjahr (Aufwendungen) regelmäßig durch Erträge dieser Periode gedeckt wird, um nachfolgende Generationen nicht zu überlasten.

Die zur Erfassung und Messung der gemeindlichen Ressourcen festgelegten Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ stellen dabei den zutreffenden Buchungsstoff dar. Sie haben ihre Ursache in den wirtschaftlichen Aktivitäten der Gemeinde, z. B. im Rahmen eines Leistungsaustausches mit einem Dritten oder durch die Erfüllung öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen gegenüber einem Dritten. In der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ermöglichen die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ durch die Konkretisierung nach Arten, das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch der Gemeinde genau zu messen. Die gemeindlichen Ressourcen für das Haushaltsjahr sind im Ergebnisplan zu veranschlagen und in der Ergebnisrechnung nachzuweisen.

Die Rechengrößen stellen zudem die zutreffenden Größen für eine gemeindliche „Reinvermögensrechnung“ dar, die das Geldvermögen und das Sachvermögen der Gemeinde betrifft. Durch Erträge aus gemeindlichen Geschäftsvorfällen kommt es zu einer Vermögensmehrung und durch die gemeindlichen Aufwendungen zu Vermögensminderungen. Dadurch wird das gemeindliche Eigenkapital entsprechend verändert. Die Erträge und die Aufwendungen im Haushaltsjahr sind daher von zentraler Bedeutung für die gemeindliche Ergebnismittlung.

In diesem Zusammenhang sind auch die internen Leistungsbeziehungen der Gemeinde zu beachten, die ebenfalls über die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ erfasst werden. Die Gemeinde hat dabei eigenverantwortlich zu entscheiden, ob sie zum Nachweis des vollständigen Ressourcenverbrauchs auch die internen Leistungsbeziehungen in ihrem Haushalt veranschlagt und im Jahresabschluss nachweist (vgl. § 17 GemHVO NRW). Einer haushaltswirtschaftlichen Messung der örtlichen internen Leistungsbeziehungen durch die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ steht dabei der Charakter dieser Leistungsbeziehungen nicht entgegen.

**2.1.2 Die Rechengröße „Ertrag“**

Unter der Rechengröße „Ertrag“ wird betriebswirtschaftlich die bewertete Leistungserstellung der Gemeinde in einem Haushaltsjahr (Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr) verstanden. Einen Ertrag stellt dabei jeder gemeindliche Geschäftsvorfall dar, der das Nettovermögen bzw. das Eigenkapital der Gemeinde erhöht. Die Begriffspaare „Ertrag“ und „Einnahmen“ können im gemeindlichen Bereich wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Rechengröße „Ertrag“</b>		
<b>Ertrag</b>		
Ertrag, der nicht gleichzeitig eine Einnahme ist.	Ertrag, der gleichzeitig eine Einnahme ist	
	Einnahme, die gleichzeitig ein Ertrag ist.	Einnahme, die nicht gleichzeitig ein Ertrag ist.
		<b>Einnahme</b>

*Abbildung 147 „Die Rechengröße Ertrag“*

Mit dieser Rechengröße werden z. B. die der Gemeinde zustehenden Steuereinnahmen und die ihr gewährten Zuwendungen erfasst, denn diese stellen einen erheblichen Anteil an den gemeindlichen Einnahmen dar. Die Gemeinde erzielt dann in einem Haushaltsjahr eine Einnahme, die keinen Ertrag darstellt, wenn entweder keine Leistungserstellung durch die Gemeinde vorliegt oder wenn die Leistungserstellung und die dazugehörige Einnahme in unterschiedliche Haushaltsjahre (Perioden) fallen, z. B. bei Mietvorauszahlungen, sodass dann eine passive Rechnungsabgrenzung erforderlich wird (vgl. § 42 Absatz 3 GemHVO NRW).

**2.1.3 Die Rechengröße „Aufwand“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Aufwand“ wird betriebswirtschaftlich der bewertete Güterverzehr der Gemeinde in einem Haushaltsjahr verstanden. Zu Aufwendungen führt daher jeder gemeindliche Vorgang, der das Nettovermögen bzw. das Eigenkapital der Gemeinde vermindert. Die gemeindlichen Aufwendungen sind aber auch an Zahlungsvorgänge gebunden, sodass bei der Gemeinde vielfach auszahlungsgleiche Aufwendungen entstehen. Die Zahlungsvorgänge können aber auch in einem anderen Haushaltsjahr (Periode) liegen.

Die Rechengrößen „Aufwand“ und „Ausgabe“ sind dann deckungsgleich, wenn das gleiche Haushaltsjahr der Gemeinde betroffen ist, z. B. Gehälter für Beschäftigte der Gemeinde, Energiekosten. Die Gemeinde leistet dann in einem Haushaltsjahr eine Ausgabe, die keinen Aufwand darstellt, wenn z. B. im Dezember des Haushaltsjahres die für den Januar des Folgejahres zustehende Beamtenbesoldung gezahlt wird. Die Aufwendungen der Gemeinde und die dazugehörige Ausgabe fallen dabei in unterschiedliche Haushaltsjahre, sodass dann eine aktive Rechnungsabgrenzung erforderlich wird (vgl. § 42 Absatz 1 GemHVO NRW). Die Begriffspaare „Aufwand“ und „Ausgaben“ können im gemeindlichen Bereich wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Rechengröße „Aufwand“</b>		
<b>Aufwand</b>		
Aufwand, der nicht gleichzeitig eine Ausgabe ist.	Aufwand, der gleichzeitig eine Ausgabe ist.	
	Ausgabe, die gleichzeitig ein Aufwand ist.	Ausgabe, die nicht gleichzeitig ein Aufwand ist.
	<b>Ausgabe</b>	

*Abbildung 148 „Die Rechengröße Aufwand“*

## **2.2 Einzahlungen und Auszahlungen als Rechengrößen**

### **2.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Finanzrechnung der Gemeinde soll Auskunft über die tatsächliche finanzielle Lage der Gemeinde geben und auch die Finanzierungsquellen sowie die Veränderung des Zahlungsmittelbestandes der Gemeinde (Liquide Mittel) aufzeigen. Sie stellt dadurch eine Mittelherkunftsrechnung und eine Mittelverwendungsrechnung der Gemeinde dar, bei der die Zahlungsströme ausschlaggebend sind. Aufgrund dessen kommen bei der gemeindlichen Finanzrechnung die Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Auszahlungen“ als zutreffender Buchungsstoff zur Anwendung.

Die Einzahlungen und Auszahlungen sind dabei in der gemeindlichen Finanzrechnung unter Beachtung des Kassenwirksamkeitsprinzips zu erfassen. Dieses Prinzip wird auch als Liquiditätsänderungsprinzip bezeichnet. Im NKF sind in der gemeindlichen Bilanz die Kassenkredite der Gemeinde unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung“ anzusetzen. In der gemeindlichen Finanzrechnung dürfen daher nur Beträge in Höhe der im Haushaltsjahr kassenmäßig eingegangenen oder geleisteten Zahlungen erfasst werden. Diese Zahlungsströme haben eine Änderung der Liquidität der Gemeinde bewirkt.

### **2.2.2 Die Rechengröße „Einzahlungen“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Einzahlungen“ wird der tatsächliche Zahlungsmittelzufluss bei der Gemeinde im Haushaltsjahr erfasst, der zu einer Erhöhung des gemeindlichen Zahlungsmittelbestandes durch den Zugang liquider Mittel in Form von Bargeld oder Buchgeld führt.

Beim Einsatz der Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Einnahme“ im gemeindlichen Rechnungswesen liegen daher dann nicht einnahmewirksame Einzahlungen vor, wenn es in gleicher Höhe zu einer Abnahme der gemeindlichen Forderungen oder zu einer Erhöhung der gemeindlichen Verbindlichkeiten kommt. Nicht als Einzahlung gilt die Erhöhung des Kassenbestandes der Gemeinde durch eine Barabhebung von einem Bankkonto der Gemeinde, weil dadurch der Zahlungsmittelbestand der Gemeinde insgesamt nicht verändert wird. Die Begriffspaare „Einzahlungen“ und „Einnahmen“ können im gemeindlichen Bereich wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung).

<b>Rechengröße „Einzahlungen“</b>		
<b>Einzahlung</b>		
Einzahlung, die nicht gleichzeitig eine Einnahme ist.	Einzahlung, die gleichzeitig eine Einnahme ist.	
	Einnahme, die gleichzeitig eine Einzahlung ist.	Einnahme, die nicht gleichzeitig eine Einzahlung ist.
		<b>Einnahme</b>

*Abbildung 149 „Rechengröße Einzahlungen“*

### 2.2.3 Die Rechengröße „Auszahlungen“

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Auszahlungen“ wird der tatsächliche Zahlungsmittelabfluss bei der Gemeinde im Haushaltsjahr erfasst, der zu einer Verminderung des gemeindlichen Zahlungsmittelbestandes durch den Abgang liquider Mittel führt. Die Abgabe von Finanzmitteln durch die Gemeinde kann in Form von Bargeld oder Buchgeld dabei erfolgen. Die Begriffspaare „Aufwendungen“ und „Ausgaben“ können im gemeindlichen Bereich wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung).

<b>Rechengröße „Auszahlungen“</b>		
<b>Auszahlung</b>		
Aufzahlung, die nicht gleichzeitig ausgabewirksam ist.	Auszahlung, die gleichzeitig ausgabewirksam ist.	
	Ausgabe, die gleichzeitig auszahlungswirksam ist.	Ausgabe, die nicht gleichzeitig auszahlungswirksam ist.
		<b>Ausgabe</b>

*Abbildung 150 „Rechengröße Auszahlungen“*

In diesem Zusammenhang ist festzustellen, dass beim Einsatz der Rechengrößen „Auszahlungen“ und „Ausgabe“ auch dann keine ausgabewirksamen Auszahlungen vorliegen, wenn es in gleicher Höhe zu einer zu einer Minderung der gemeindlichen Verbindlichkeiten oder zu einer Zunahme der gemeindlichen Forderungen kommt. Auch eine Verminderung des Kassenbestandes der Gemeinde durch eine Bareinzahlung auf ein Bankkonto der Gemeinde gilt nicht als gemeindliche Auszahlung, weil durch diesen Vorgang der Zahlungsmittelbestand der Gemeinde insgesamt nicht verändert wird.

### **3. Der Kontenrahmen für die gemeindliche Buchführung**

#### **3.1 Allgemeine Sachlage**

Die Beachtung der GoB bei der Buchführung der Gemeinde erfordert, die gemeindliche Buchführung nach einheitlichen Maßstäben zu gewährleisten. Es bedarf deshalb eines systematischen Aufbaus der gemeindlichen Buchführung nach einem Kontenplan, der aus dem NKF-Kontenrahmen abzuleiten ist (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW). Die von der Gemeinde gebildeten Konten sind dabei in Abhängigkeit von der eingesetzten elektronischen Datenverarbeitung gegen Manipulationen zu schützen. Das Gebot der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle in den Büchern der Gemeinde ist ebenfalls zu beachten.

#### **3.2 Die Kontenklassen im NKF-Kontenrahmen**

##### **3.2.1 Allgemeine Inhalte**

Der NKF-Kontenrahmen für die Gemeinde bildet das Drei-Komponentensystem des NKF ab. Unter Berücksichtigung der haushaltswirtschaftlichen Ziele und Zwecke werden der Gemeinde dabei bestimmte Wahlrechte für die Gestaltung ihrer Buchungskonten als Sachkonten eingeräumt. Er ist nach dem Zehnersystem in zehn verschiedene Kontenklassen gegliedert worden. Die Kontenklassen 0 bis 8 sind dabei für die Durchführung der „Geschäftsbuchführung“ der Gemeinde belegt. Sie sind nach dem Abschlussgliederungsprinzip aufgebaut und bilden einen in sich geschlossenen Rechnungskreis, der selbstständig abgeschlossen wird.

Die aufeinanderfolgende Nummerierung im NKF-Kontenrahmen soll diese Sachlage verdeutlichen. Durch die erste Stelle der Nummerierung wird die Kontenklasse und durch die zweite Stelle wird die Kontengruppe angegeben. Die Kontenklassen für die gemeindliche Bilanz werden dann entsprechend der Gliederung der Bilanz in Bilanzposten in Kontengruppen unterteilt, die wiederum weiter in Kontenarten und Konten zweckbezogen differenziert werden können (vgl. § 41 Absatz 3 und 4 GemHVO NRW).

Eine vergleichbare Vorgabe besteht für die Kontenklassen der gemeindlichen Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung der Gemeinde, die nach den Haushaltspositionen weiter untergliedert werden (vgl. § 38 i.V.m. § 2 und § 39 i.V.m. § 3 GemHVO NRW). Die Gemeinde hat dadurch vielfältige Möglichkeiten, ähnliche gemeindliche Sachverhalte bzw. Geschäftsvorfälle in gleicher Art und Weise geordnet zu erfassen. Sie kann dazu die Kontenklassen entsprechend ihrem örtlichen Bedarf weiter in Kontengruppen und Konten untergliedern.

##### **3.2.2 Die Kontenklassen für die Bilanz**

Die gemeindliche Bilanz ist ein wichtiger Teil des Jahresabschlusses der Gemeinde. Die jährliche Erfassung und Bewertung des Vermögens und der Schulden der Gemeinde bildet dafür die Grundlage. Die gemeindliche Bilanz weist auf der Aktivseite das gemeindliche Vermögen und auf der Passivseite dessen Finanzierung durch Eigen- oder Fremdkapital nach. Entsprechend der Bedeutung der Aktivseite und der Passivseite in der gemeindlichen Bilanz sind dafür im NKF-Kontenrahmen jeweils zwei eigenständige Kontenklassen gebildet worden.

Die Aktivseite der gemeindlichen Bilanz wird durch die beiden Kontenklassen 0 und 1 erfasst und die Passivseite der Bilanz durch die Kontenklassen 2 und 3. Die Gliederung innerhalb dieser vier Kontenklassen in Kontengruppen entspricht der Gliederung der Bilanzposten für die gemeindliche Bilanz nach § 41 Absatz 3 und 4 GemHVO NRW (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 93 GO NRW**

<b>Die NKF-Kontenklassen für die gemeindliche Bilanz</b>		
<b>Bereich</b>	<b>Kontenklasse</b>	<b>Kontengruppen</b>
<b>Aktiva</b>	0	<p style="text-align: center;">Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen</p> <p style="font-size: small;">00 ... 01 Immaterielle Vermögensgegenstände 02 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte 03 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte 04 Infrastrukturvermögen 05 Bauten auf fremdem Grund und Boden 06 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler 07 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge 08 Betriebs- und Geschäftsausstattung 09 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau</p>
	1	<p style="text-align: center;">Finanzanlagen, Umlaufvermögen und aktive Rechnungsabgrenzung</p> <p style="font-size: small;">10 Anteile an verbundenen Unternehmen 11 Beteiligungen 12 Sondervermögen 13 Ausleihungen 14 Wertpapiere 15 Vorräte 16 Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen 17 Privatrechtliche Forderungen, sonstige Vermögensgegenstände 18 Liquide Mittel 19 Aktive Rechnungsabgrenzung</p>
<b>Passiva</b>	2	<p style="text-align: center;">Eigenkapital, Sonderposten und Rückstellungen</p> <p style="font-size: small;">20 Eigenkapital 21 Wertberichtigungen (<i>kein Bilanzausweis</i>) 22 ... 23 Sonderposten 24 ... 25 Pensionsrückstellungen 26 Rückstellungen für Deponien und Altlasten 27 Instandhaltungsrückstellungen 28 Sonstige Rückstellungen 29 ...</p>
	3	<p style="text-align: center;">Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzung</p> <p style="font-size: small;">30 Anleihen 31 ... 32 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen 33 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung 34 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen 35 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen 36 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen 37 Sonstige Verbindlichkeiten 38 ... 39 Passive Rechnungsabgrenzung</p>

*Abbildung 151 „Die NKF-Kontenklassen für die gemeindliche Bilanz“*

Der Gemeinde wird es durch die vier Kontenklassen ermöglicht, mit Hilfe der weiteren Untergliederungsmöglichkeiten in Kontengruppen und Kontenarten vor Ort eine ausreichende Zahl von Bestandskonten für ihre Bilanz unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten einzurichten.

### 3.2.3 Die Kontenklassen für die Ergebnisrechnung

Die gemeindliche Ergebnisrechnung hat die Aufwendungen und Erträge des Haushaltsjahres nachzuweisen. Das Jahresergebnis stellt dabei den Saldo aus den ordentlichen Erträgen und Aufwendungen, den Finanzerträgen und Finanzaufwendungen sowie außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen dar. Durch die Erträge und Aufwendungen wird das Ressourcenaufkommen und der Ressourcenverbrauch der Gemeinde im Haushaltsjahr

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 93 GO NRW**

umfassend abgebildet. Im NKF-Kontenrahmen sind entsprechend der Bedeutung der Arten der gemeindlichen Erträge und Aufwendungen jeweils eigenständige Kontenklassen gebildet worden. Die Erträge werden innerhalb der Kontenklasse 4 erfasst und die Aufwendungen innerhalb der Kontenklasse 5. Diese beiden Kontenklassen werden entsprechend der Gliederung der gemeindlichen Ergebnisrechnung nach § 38 i.V.m. § 2 GemHVO NRW in eine Vielzahl von Kontengruppen untergliedert (vgl. Abbildung).

<b>Die NKF-Kontenklassen für die gemeindliche Ergebnisrechnung</b>			
<b>Bereich</b>	<b>Kontenklasse</b>		<b>Kontengruppen</b>
<b>Ergebnisrechnung</b>	4	Erträge	40 Steuern und ähnliche Abgaben 41 Zuwendungen und allgemeine Umlagen 42 Sonstige Transfererträge 43 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte 44 Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen 45 Sonstige ordentliche Erträge 46 Finanzerträge 47 Aktivierte Eigenleistungen, Bestandsveränderungen 48 Erträge aus internen Leistungsbeziehungen 49 Außerordentliche Erträge
	5	Aufwendungen	50 Personalaufwendungen 51 Versorgungsaufwendungen 52 Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen 53 Transferaufwendungen 54 Sonstige ordentliche Aufwendungen 55 Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen 56 ... 57 Bilanzielle Abschreibungen 58 Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen 59 Außerordentliche Aufwendungen

*Abbildung 152 „Die NKF-Kontenklassen für die gemeindliche Ergebnisrechnung“*

Der Gemeinde wird es durch die zwei Kontenklassen ermöglicht, mit Hilfe der weiteren Untergliederungsmöglichkeiten in Kontengruppen und Kontenarten vor Ort eine ausreichende Zahl von Ergebniskonten für ihre Ergebnisrechnung unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten einzurichten.

### **3.2.4 Die Kontenklassen für die Finanzrechnung**

Die gemeindliche Finanzrechnung weist alle Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde im Haushaltsjahr nach. Der Liquiditätssaldo aus der Finanzrechnung bildet dabei die Veränderung des Bestands an liquiden Mitteln der Gemeinde ab und wird in die gemeindliche Bilanz übernommen. Im NKF-Kontenrahmen sind entsprechend der Bedeutung der Arten der gemeindlichen Einzahlungen und Auszahlungen dafür jeweils eigenständige Kontengruppen gebildet worden. Die Einzahlungen werden innerhalb der Kontenklasse 6 erfasst und die Auszahlungen innerhalb der Kontenklasse 7. Diese beiden Kontenklassen werden entsprechend der Gliederung der gemeindlichen Finanzrechnung nach § 39 i.V.m. § 3 GemHVO NRW in eine Vielzahl von Kontengruppen untergliedert (vgl. Abbildung).

<b>Die NKF-Kontenklassen für die gemeindliche Finanzrechnung</b>			
<b>Bereich</b>	<b>Kontenklasse</b>		<b>Kontengruppen</b>
<b>Finanzrechnung</b>	6	Einzahlungen	60 Steuern und ähnliche Abgaben 61 Zuwendungen und allgemeine Umlagen 62 Sonstige Transfereinzahlungen 63 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte 64 Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen 65 Sonstige Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit 66 Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen 67 ... 68 Einzahlungen aus Investitionstätigkeit 69 Einzahlungen aus Finanzierungstätigkeit
	7	Auszahlungen	70 Personalauszahlungen 71 Versorgungsauszahlungen 72 Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen 73 Transferauszahlungen 74 Sonstige Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit 75 Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen 76 ... 77 ... 78 Auszahlungen aus Investitionstätigkeit 79 Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit

*Abbildung 153 „Die NKF-Kontenklassen für die gemeindliche Finanzrechnung“*

Der Gemeinde wird es durch die zwei Kontenklassen ermöglicht, mit Hilfe der weiteren Untergliederungsmöglichkeiten in Kontengruppen und Kontenarten vor Ort eine ausreichende Zahl von Zahlungskonten für ihre Finanzrechnung unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten einzurichten.

### 3.2.5 Weitere Kontenklassen

Die Kontenklasse „Abschlusskonten“ und die Kontenklasse „Kosten- und Leistungsrechnung“ (KLR) stellen die beiden letzten Kontenklassen des NKF-Kontenrahmens dar. Sie sind von der Gemeinde in eigener Verantwortung unter Berücksichtigung der örtlichen Bedürfnisse weiter auszugestalten. Dabei soll die grundsätzliche Systematik des NKF-Kontenrahmens beachtet werden (vgl. Abbildung).

<b>Die sonstigen NKF-Kontenklassen</b>			
<b>Bereich</b>	<b>Kontenklasse</b>		<b>Kontengruppen</b>
<b>Abschluss</b>	8	Abschlusskonten	80 Eröffnungs-/Abschlusskonten 81 Korrekturkonten 82 Kurzfristige Erfolgsrechnung
<b>KLR</b>	9	Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)	90 Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) (Die Ausgestaltung der KLR ist von jeder Kommune selbst festzulegen.)

*Abbildung 154 „Die weiteren NKF-Kontenklassen“*

### **3.2.6 Die Verbindlichkeit des NKF-Kontenrahmens**

Der NKF-Kontenrahmen stellt ein den allgemeinen buchungstechnischen Prinzipien folgendes Ordnungsgerüst für die Bildung von gemeindlichen Konten für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde dar. Er bietet daher sowohl den inhaltlichen Rahmen als auch methodische Vorgaben für die gemeindliche Kontenbildung. Der NKF-Kontenrahmen ist in der Reihenfolge seiner Kontenklassen einschließlich ihrer Bezeichnungen für die Gemeinde verbindlich. Er ermöglicht der Gemeinde die Bildung von örtlichen Sachkonten in eigenverantwortlicher Ausgestaltung und Konkretisierung.

Die Gemeinde muss hinsichtlich der haushaltsrechtlichen Verbindlichkeit auch den Zusammenhang des NKF-Kontenrahmens mit den Vorschriften über die Posten der Bilanz sowie die Haushaltspositionen der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung beachten (vgl. §§ 37, 38 und 41 GemHVO NRW). Die Gliederung der betreffenden Kontenklassen in Kontengruppen entspricht dabei den mindestens zu bildenden den Bilanzposten und Haushaltspositionen. Die Verbindlichkeit der Kontenklassen 6 und 7 für die Finanzrechnung besteht daher auch dann, wenn die gemeindlichen Zahlungskonten im Rahmen der doppelten Buchführung statistisch mitgeführt und nicht bebucht werden.

Die im NKF-Kontenrahmen ausgewiesenen Gliederungsziffern kann die Gemeinde vor Ort nutzen. Der Gebrauch der zweistelligen Ziffern erleichtert dabei auch die Erfüllung der finanzstatistischen Anforderungen, denn bei deren Erhebungsmerkmalen baut die Nummerierung auf der Bezifferung des NKF-Kontenrahmens auf. Die Grundlage für die Festlegung der vierstelligen finanzstatistischen Erhebungsmerkmale ist identisch mit dem NKF-Kontenrahmen. Im Rahmen der Finanzstatistik werden deshalb die Erhebungsmerkmale oftmals als „Konten“ bezeichnet, denn auf dieser Ebene wird vor Ort gebucht. Der betragsmäßige Kontenstand wird dann von der Finanzstatistik für bestimmte Zeiträume abgefragt (vierteljährlich und jährlich).

### **3.2.7 Der Kontierungsplan zum NKF-Kontenrahmen**

Das eigenverantwortliche haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde einschließlich der sachgerechten Erfassung und Buchung der gemeindlichen Erträge und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung erfordern einen Kontierungsplan zum NKF-Kontenrahmen. Der Kontierungsplan soll dabei die richtige Zuordnung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle zu den Haushaltspositionen in der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung sowie eine zutreffende Zuordnung zu den Bestandskonten für die gemeindliche Bilanz gewährleisten. Er soll aber auch der Gemeinde eine Hilfe bei der Einrichtung ihrer Ergebnis- und Bestandskonten auf der Grundlage des NKF-Kontenrahmens bieten.

Der Kontierungsplan ist daher von der Gemeinde bei der Aufstellung des jährlichen Haushaltsplans und des Jahresabschlusses der Gemeinde zu beachten sowie für die Erfassung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle in Ausführung der §§ 2, 3 und 41 GemHVO NRW verbindlich (vgl. Nummer 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300). Auf der Grundlage des auf Kontengruppen bezogenen Kontierungsplans sollen das gemeindliche Buchungsgeschehen und die Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr nachvollziehbar sein.

## **4. Die Berücksichtigung des Datenschutzes**

Die Gemeinde trägt bei der Durchführung und ordnungsgemäßen Erledigung der in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung anfallenden Aufgaben auch die Verantwortung für die Einhaltung des Datenschutzes. Sie erledigt diese Arbeiten im Rahmen einer öffentlichen Verwaltungsaufgabe und hat dabei die Anforderungen an eine ordnungsgemäße Datenverarbeitung zu beachten (vgl. § 2 und 11 DSGVO NRW). Diese gemeindliche Verantwortung beinhaltet, dass die Gemeinde externe Personen und Stellen, die von ihr mit der Wartung und Systembetreuung

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 93 GO NRW**

von Einrichtungen zur automatisierten Datenverarbeitung beauftragt sind, sorgfältig auszuwählen sind. Diese Personen und Stellen unterliegen den Regelungen der Datenverarbeitung im Auftrag (vgl. § 11 Absatz 4 DSGVO NRW). Die Verantwortlichen müssen die notwendige fachliche Qualifikation und Zuverlässigkeit aufweisen.

Die Gemeinde als Auftraggeber hat daher vor Beginn der Arbeiten sicherzustellen, dass der Auftragnehmer möglichst keine personenbezogenen Daten erhält. Er kann solche Daten ggf. zur Kenntnis nehmen, sofern dies unvermeidlich ist. Diese Vorgabe gilt auch für die Kenntnisnahme von Daten, die Berufs- oder besonderen Amtsgeheimnissen unterliegen. Der Auftragnehmer hat der Gemeinde als Auftraggeber zuzuordnende personenbezogene Daten unverzüglich nach Erledigung seines Auftrages sicher zu löschen. Die Dokumentation der durchgeführten Maßnahmen ist zum Zwecke der Datenschutzkontrolle drei Jahre aufzubewahren.

### **5. Der Liquiditätsverbund bzw. Cashpooling**

Für die Gemeinde besteht grundsätzlich die Möglichkeit, einen Liquiditätsverbund bzw. ein Cashpooling mit einem Masteraccountkonto zwischen der gemeindlichen Verwaltung und den Betrieben einzurichten. Nach Auskunft der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) ist die Ausnahmeregelung, dass Unternehmen, die Bankgeschäfte ausschließlich mit ihrem Mutterunternehmen oder ihren Tochter- oder Schwesterunternehmen betreiben, nicht als Kreditinstitut gelten, auch auf die Gemeinde anwendbar (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 7 KWG). Der Einrichtung eines Liquiditätsverbundes steht dabei nicht die Vorgabe entgegen, dass die Gemeinden kein Bankunternehmen errichten, übernehmen oder betreiben darf (vgl. § 107 Absatz 6 GO NRW).

Die Tätigkeit der Gemeinde im Rahmen eines Liquiditätsverbundes zwischen den o.a. gemeindlichen Beteiligten wird daher bankrechtlich nicht als Tätigkeit eines Kreditinstituts bewertet. Die Einrichtung eines Liquiditätsverbundes durch die Gemeinde setzt dabei voraus, dass die Gemeinde die damit verbundenen Geschäfte ausschließlich mit ihren Tochtereinheiten betreibt. Die Nutzung des Konzernprivilegs kann daher nur dann erfolgen, wenn die Gemeinde über eine Allein- oder Mehrheitsgesellschafterstellung bei den betreffenden Betrieben verfügt und die Betriebe in die Vollkonsolidierung für den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen werden. Ein Liquiditätsverbund der Gemeinde ist daher auch aus bankrechtlicher Sicht zulässig.

Die Einrichtung eines Liquiditätsverbundes bzw. eines Cashpoolings durch die Gemeinde bedarf zudem einer Abstimmung über die Abwicklung der Geldgeschäfte und der Festlegung von Verantwortlichkeiten zwischen den Beteiligten, einschließlich der ggf. beauftragten Bank. Dieses Gebot gilt insbesondere dann, wenn auch rechtlich selbstständige Betriebe der Gemeinde in einen solchen Liquiditätsverbund einbezogen werden. In diesen Fällen kann die finanzwirtschaftliche Verantwortung nicht alleine von der gemeindlichen Verwaltung getragen werden.

Sofern in einem solchen Liquiditätsverbund die Abwicklung der Geldgeschäfte über die Verwaltung der Gemeinde erfolgen soll, tritt die Gemeinde für die rechtlich selbstständigen Betriebe als „innere“ Bank auf. In diesen Fällen muss die Gemeinde dafür Sorge tragen, dass in ihrer Finanzbuchhaltung die Finanzgeschäfte aufgrund der „Cashpool-Führung“ von den eigenen haushaltsbezogenen Finanzgeschäften ausreichend abgegrenzt und buchungsmäßig getrennt verarbeitet werden. Ein solcher Liquiditätsverbund darf zudem nicht dazu führen, dass die Gemeinde ggf. Kredite zur Liquiditätssicherung oberhalb ihres eigenen haushaltsmäßigen Bedarfs aufnimmt.

### **6. Das Zahlungsdienstleistungsgesetz**

Im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung, insbesondere bei der Erledigung ihrer Zahlungsabwicklung, hat die Gemeinde auch das Zahlungsdienstleistungsgesetz zu beachten. Mit diesem Gesetz ist die Richtlinie 2007/64/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. November 2007 über Zahlungsdienste im Binnenmarkt umgesetzt worden. Die Zahlungsdienstrichtlinie unterscheidet dabei sechs Kategorien von Zahlungsdienstleistern.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 93 GO NRW**

Unter einen Erlaubnisvorbehalt stellt die Richtlinie jedoch nur die Zahlungsinstitute als sonstige Zahlungsdienstleister. Soweit jedoch die Gemeinde (auch Bund und Länder) nicht hoheitlich handelt, werden auch sie als Zahlungsdienstleister angesehen (vgl. § 1 Absatz 1 Nummer 3 ZAG). Diese Vorschrift enthält zudem einen Katalog von Zahlungsdiensten, die privatrechtlich begründete Dienstleistungen eines an einem gegebenen Grundgeschäft nicht beteiligten Dritten erfassen und die dem Zahlungspflichtigen helfen oder ihn erst in den Stand versetzen sollen, Bar- oder Buchgeld oder elektronisches Geld von ihm auf den Zahlungsempfänger zu übertragen. Nach dem Zahlungsdienstenaufsichtsgesetz werden folgende Zahlungsdienste abgegrenzt (vgl. Abbildung).

<b>Die Arten der Zahlungsdienste</b>	
<b>1.</b>	Dienste, mit denen Bareinzahlungen auf ein Zahlungskonto (vgl. § 1 Absatz 3 ZAG) oder Barauszahlungen von einem Zahlungskonto ermöglicht werden, sowie alle für die Führung eines Zahlungskontos erforderlichen Vorgänge (Ein- oder Auszahlungsgeschäft).
<b>2.</b>	Die Ausführung von Zahlungsvorgängen einschließlich der Übermittlung von Geldbeträgen auf ein Zahlungskonto beim Zahlungsdienstleister des Zahlungsdienstnutzers oder bei einem anderen Zahlungsdienstleister durch a) die Ausführung von Lastschriften (vgl. § 1 Absatz 4 ZAG) einschließlich einmaliger Lastschriften (Lastschriftgeschäft), b) die Ausführung von Überweisungen einschließlich Daueraufträgen (Überweisungsgeschäft), c) die Ausführung von Zahlungsvorgängen mittels einer Zahlungskarte oder eines ähnlichen Zahlungsinstruments (Zahlungskartengeschäft), ohne Kreditgewährung (Zahlungsgeschäft)
<b>3.</b>	Die Ausführung der in Nummer 2 genannten Zahlungsvorgänge mit Kreditgewährung im Sinne des § 2 Absatz 3 (Zahlungsgeschäft mit Kreditgewährung).
<b>4.</b>	Die Ausgabe von Zahlungsauthentifizierungsinstrumenten (vgl. § 1 Absatz 5 ZAG) oder die Annahme und Abrechnung von mit Zahlungsauthentifizierungsinstrumenten ausgelösten Zahlungsvorgängen (Zahlungsauthentifizierungsgeschäft),
<b>5.</b>	Die Ausführung von Zahlungsvorgängen, bei denen die Zustimmung des Zahlers zur Ausführung eines Zahlungsvorgangs über ein Telekommunikations-, Digital-, oder IT-Gerät übermittelt wird und die Zahlung an den Betreiber des Telekommunikations- oder IT-Systems oder IT-Netzes erfolgt, sofern der Betreiber ausschließlich als zwischengeschaltete Stelle zwischen dem Zahlungsdienstnutzer und dem Lieferanten der Waren oder Dienstleistungen tätig ist (digitalisiertes Zahlungsgeschäft).
<b>6.</b>	Dienste, bei denen ohne Einrichtung eines Zahlungskontos auf den Namen eines Zahlers oder eines Zahlungsempfängers ein Geldbetrag des Zahlers ausschließlich zur Übermittlung eines entsprechenden Betrags an den Zahlungsempfänger oder an einen anderen, im Namen des Zahlungsempfängers handelnden Zahlungsdienstleister entgegengenommen wird oder bei dem der Geldbetrag im Namen des Zahlungsempfängers entgegengenommen und diesem verfügbar gemacht wird (Finanztransfersgeschäft).

*Abbildung 155 „Die Arten der Zahlungsdienste“*

Jeder der einzelnen Tatbestände des Zahlungsdienstekatalogs knüpft dabei an die (beabsichtigte) Übermittlung von gesetzlichen Zahlungsmitteln (Bargeld), (gesetzliche Zahlungsmittel vertretendes) Buchgeld oder elektronischem Geld, das im Austausch für Bargeld, Buchgeld oder anderen, sich letztlich aber auch von Bargeld oder Buchgeld ableitenden elektronischen Geld geschaffen worden ist (siehe auch die Definition von „Geldbetrag“ in Artikel 4 Absatz 15 der Zahlungsdiensterichtlinie).

Mit der Vorschrift werden Dienstleistungen eines Dritten erfasst, die die Ausführung einer Zahlung zwischen zwei Parteien, dem Zahler und dem Zahlungsempfänger, unterstützen. Auf die rechtliche Ausgestaltung des Verhältnisses zwischen dem Zahlungspflichtigen und dem Zahlungsempfänger kommt es dabei nicht an (sog. Valutaverhältnis). Dem Zahlungsvorgang kann daher eine familiäre „Verbindlichkeit“, eine Naturalobligation, ein bloßes Gefälligkeitsverhältnis, eine Spende oder etwas anderes zugrunde liegen. Entscheidend ist nur, dass ein Geldbetrag seinen Besitzer mithilfe eines Dritten wechseln soll.

Einen Zahlungsdienst im Sinne des Zahlungsdienstenaufsichtsgesetzes stellen nicht die „privaten Währungen“ dar, mit denen ein auf regionale Märkte ausgerichtetes Tauschmittel realisiert werden soll. Diese Bewertung gilt nur solange die Rechnungseinheiten nicht zu irgendeinem Zeitpunkt, und sei es nur bei Eintritt in oder Austritt aus diesem Markt in Euro, die Währung eines Mitgliedstaats oder Vertragsstaats außerhalb der Euro-Zone oder eines Drittstaats umgerechnet und eingezahlt oder ausgezahlt werden. In den Fällen, in denen am Ende eine Abrechnung in einem gesetzlichen Zahlungsmittel steht, und sei es auch nur bei einem Austritt aus dem Verbund, so erbringt der Betreiber bei diesen wie bei jedem anderen Drei-Parteien- oder komplexeren Zahlungssystem einen Zahlungsdienst im Sinne dieses Gesetzes. Eine Ausnahme davon ist nur möglich, wenn das Geschäftsmodell nicht bereits so ausgerichtet ist oder noch ausgerichtet wird, dass es unter eine Bereichsausnahme des § 1 Absatz 10 ZAG passt.

Die gesetzlichen Vorgaben haben für die Gemeinde zur Folge, dass sie nicht unter den gesetzlichen Erlaubnisvorbehalt und die anderen besonderen Bestimmungen für Zahlungsinstitute fällt. Sie hat aber gleichwohl bei der Qualifizierung ihres Handelns die allgemeinen Bestimmungen für Zahlungsdienstleister zu beachten. Diese Sachlage gilt auch dann, wenn die Gemeinde eigene Zahlungsdienste durch einen Regie- oder Eigenbetrieb erbringt oder erbringen will. Unter die Kategorie des § 1 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 ZAG fallen dabei nicht die rechtlich selbständigen Betriebe der Gemeinde, die keine hoheitlichen Aufgaben wahrnehmen, auch wenn sie sich zu 100 Prozent im Besitz der Gemeinde befinden.

In diesem Zusammenhang ist auch zu beachten, dass ein Zahlungssystem im Sinne des Zahlungsdienstenaufsichtsgesetzes ein System zum Zwecke von Verarbeitung, Clearing, Verrechnung und Abwicklung von Zahlungsvorgängen auf Basis einer förmlichen Vereinbarung mit gemeinsamen Regeln, die zwischen einer Partei, die das System betreibt (Betreiber) und mindestens drei Teilnehmern zur Übermittlung von Geldbeträgen getroffen wurden, ist. Dabei wird eine etwaige von dem Betreiber verselbstständigte Ver- und Abrechnungsstelle, zentrale Vertragspartei oder Clearingstelle nicht mitgerechnet. Zudem können die Teilnehmer nur Zahlungsdienstleister sein (vgl. § 1 Absatz 6 ZAG).

## **7. Das De-Mail-Gesetz**

Der Rechts- und Geschäftsverkehr soll künftig nicht nur in Papierform, sondern auch in elektronischer Form abgewickelt werden. Die gebotene Rechtssicherheit soll dadurch nicht beeinträchtigt werden. Mit dem De-Mail-Gesetz vom 28.04.2011 wurde deshalb ein Rechtsrahmen zur Stärkung der Rechtssicherheit im elektronischen Rechts- und Geschäftsverkehr geschaffen, der auch die Gemeinde betrifft. Die möglichen De-Mail-Dienste sollen einen sicheren, vertraulichen und nachweisbaren Geschäftsverkehr für jedermann im Internet sicherstellen.

Der De-Mail-Dienst beruht auf einer elektronischen Kommunikationsplattform. Den Nutzern des Dienstes muss deshalb eine sichere Anmeldung, die Nutzung eines Postfach- und Versanddienstes für sichere elektronische Post (De-Mail-Konto) sowie die Nutzung eines Verzeichnisdienstes ermöglicht werden. Zusätzlich können für die Nutzer auch Identitätsbestätigungs- und Dokumentenablagendienste durchgeführt werden (vgl. § 1 Absatz 2 Satz 1 De-Mail-Gesetz). Die Durchführung des elektronischen Rechts- und Geschäftsverkehrs obliegt dabei privaten Diensteanbietern (vgl. § 1 Absatz 2 Satz 2 De-Mail-Gesetz).

Als De-Mail-Konto eines Nutzers wird dabei ein Bereich in einem De-Mail-Dienst verstanden, der einem Nutzer so zugeordnet ist, dass er nur von ihm genutzt werden kann. Dafür darf der Diensteanbieter gesetzlich bestimmte personenbezogene Daten erheben und speichern (vgl. § 3 Absatz 2 Satz 2 De-Mail-Gesetz). Er muss dem Nutzer den Zugang zum De-Mail-Konto und den einzelnen Diensten mit einer sicheren Anmeldung oder auf Verlangen des Nutzers auch ohne eine solche sichere Anmeldung ermöglichen (vgl. § 4 Absatz 1 Satz 1 De-Mail-Gesetz).

Der Diensteanbieter hat zudem die Kommunikation zu anderen Diensteanbietern über einen verschlüsselten und gegenseitig authentisierten Kanal vorzunehmen (Transportverschlüsselung) und den Inhalt einer De-Mail-Nachricht verschlüsselt zu übertragen (vgl. § 5 Absatz 3 De-Mail-Gesetz). Dadurch sollen die Vertraulichkeit, die Integrität und die Authentizität der Nachrichten gewährleistet werden. Jedoch muss dafür keine durchgängige Verschlüsselung zwischen Sender und Empfänger (Ende-zu-Ende-Verschlüsselung) erfolgen. In diesem Zusammenhang bestehen daher besondere Aufklärungs- und Informationspflichten, um einen unbefugten Zugang zu einem De-Mail-Konto zu verhindern (vgl. § 9 De-Mail-Gesetz). Dazu gehören auch Informationen über eine Sperrung und die Auflösung des De-Mail-Kontos.

## **8. Die Zuordnung von Mahnwesen und Zwangsvollstreckung**

### **8.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Buchführung und die Zahlungsabwicklung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung stehen in einem sachlichen Zusammenhang mit dem gemeindlichen Mahnwesen und der Zwangsvollstreckung, weil grundsätzlich beide Aufgabenbereiche für die gemeindlichen Finanzmittel verantwortlich sind. Der Aufgabenbereich „Zahlungsabwicklung“ verfügt i.d.R. aufgrund des Zahlungsgeschäfts über Kenntnisse zur Bonität von Geschäftspartnern und Kunden der Gemeinde. Es bietet sich daher örtlich eine entsprechende Zuordnung des Mahnwesens und der Zwangsvollstreckung zur gemeindlichen Finanzbuchhaltung an.

Dieser Aufgabenbereich kann die nach dem Verwaltungsvollstreckungsgesetz vorgesehene zentrale Stelle sein, in deren Aufbau- und Ablauforganisation die Gemeinde eigenverantwortlich das Mahn- und Vollstreckungsverfahren einbinden und ausgestalten soll (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 2 VwVG NRW). Es bietet sich dabei an, eine Verbindung zwischen dem Mahnwesen und dem Buchungsgeschäft der Gemeinde herzustellen. Das Mahnwesen nimmt vielfach seinen Ausgang im Buchungsgeschäft, weil dort die Debitoren- und Kreditorenbuchungen vorgenommen werden und eine entsprechend Individualisierung der Ansprüche der Gemeinde gegenüber den Dritten als gemeindliche Schuldner auf einfache Art und Weise feststellbar ist. Notwendig gewordene Mahnungen gegenüber Dritten können unmittelbar auf der Grundlage von festgelegten Erfüllungs- oder Fälligkeitsterminen und im Zusammenwirken innerhalb der gemeindlichen Finanzbuchhaltung erfolgen.

### **8.2 Der Forderungseinzug**

#### **8.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Für die Gemeinde besteht die grundsätzliche Verpflichtung, durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass die gemeindlichen Ansprüche der Gemeinde nach ihrer Erfassung und Geltendmachung auch eingezogen werden. Die fachlichen Vorschriften über den Forderungseinzug (Vollstreckung) stehen dabei einen rechtlichen Rahmen dar, der eine gute rechtliche Grundlage und ein Instrumentarium für die Einziehung von gemeindlichen Ansprüchen sowie für ein gemeindliches Forderungsmanagement bietet. Die Art und Weise des gemeindlichen Forderungseinzugs, einschließlich einer hilfsweisen Einschaltung Dritter, ist dabei von der Gemeinde näher und eigenverantwortlich auszugestalten.

Die Gemeinde kann dabei grundsätzlich nicht davon ausgehen, dass eine Beteiligung privater Dritter am gemeindlichen Forderungseinzug zwingend erforderlich oder sachlich geboten ist. Vor allem die datenschutzrechtlichen Bestimmungen stellen erhebliche Schranken für die Verarbeitung von personenbezogenen Daten im Rahmen eines "privaten" Forderungseinzugs dar. Es muss z. B. immer eine Zweckbezogenheit für die Datenverwendung gegeben sein. Es bedarf deshalb bei einer Auftragsdatenverarbeitung immer der Klärung, ob nur eine technische Hilfeleistung für die Gemeinde oder ggf. sogar materiell inhaltliche Leistungen erbracht werden.

### **8.2.2 Die Beteiligung Dritter**

Die tatsächliche Übernahme des gemeindlichen Forderungsmanagements durch Dritte kann z. B. nicht mehr als Verwaltungshilfe angesehen werden, denn es wird regelmäßig eine selbstständige Arbeit von dem beauftragten Dritten erwartet. Für die Einschaltung Dritter durch die Gemeinde kann außerdem ein wirtschaftliches Hindernis dadurch entstehen, dass die Kosten eines externen Forderungsmanagements nicht auf die Schuldner der Gemeinde abgewälzt werden dürfen. Die Gemeinde müsste in Einzelfällen ggf. auf einen Teil ihrer Ansprüche verzichten, um die entstandenen Kosten zu tragen.

Insgesamt betrachtet bleibt für die Gemeinde zweifelhaft, ob durch die notwendige Koordination mit einem externen Forderungsmanagement sich bei einer Beteiligung Dritter überhaupt Kostenreduzierungen verwirklichen lassen. Der Gemeinde bleiben mindestens die Überwachung des Dritten und eine ggf. erforderliche Aufarbeitung der Ergebnisse aus der Abwicklung. Bei der Gemeinde bleibt aber auch die Gesamtverantwortung in der Sache bestehen. Sie muss daher unter Einbeziehung der rechtlichen Rahmenbedingungen die Auswirkungen auf den Ablauf des gemeindlichen Forderungseinzugs näher betrachten und bewerten.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Zweck und Inhalte der Finanzbuchhaltung):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Aufgaben der Finanzbuchhaltung):**

##### **1.1.1 Die Buchführung**

Durch die Vorschrift wird ausdrücklich bestimmt, dass die Finanzbuchhaltung die Buchführung der Gemeinde zu erledigen hat. Die gemeindliche Finanzbuchhaltung hat daher die Geschäftsvorfälle der Gemeinde systematisch und lückenlos nach bestimmten Regeln und Ordnungskriterien wertmäßig zu erfassen. Die Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde sind dabei nach dem System der doppelten Buchführung und unter Beachtung der GoB in den Büchern klar ersichtlich und nachprüfbar aufzuzeichnen (vgl. § 27 GemHVO NRW). Die Aufzeichnungspflicht soll zu einer laufenden, systematisch geordneten Dokumentation der gemeindlichen Geschäftsvorfälle führen und die Nachvollziehbarkeit des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde sicherstellen.

Als gemeindlicher Geschäftsvorfall wird dabei ein Ereignis angesehen, das von der Gemeinde buchhalterisch zu erfassen ist, weil es zu haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen bei der Gemeinde führt. Es kann dabei zwischen bestandswirksamen und ergebniswirksamen Geschäftsvorfällen unterschieden werden, die zum Teil mit Zahlungsvorgängen verknüpft sind. Die Chancen und Risiken der Gemeinde sowie andere Sachverhalte oder Umstände, durch die gemeindliche Werte oder die wirtschaftliche Lage der Gemeinde beeinflusst werden können, stellen dagegen keinen Geschäftsvorfall dar, der in der gemeindlichen Buchführung zu erfassen ist.

Die Pflicht der Gemeinde, in ihrer Finanzbuchhaltung alle gemeindlichen Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung und unter Beachtung der GoB in den Büchern klar ersichtlich und nachprüfbar aufzu-

zeichnen, erfordert eine laufende, systematisch geordnete Erfassung und Buchung sowie die Dokumentation der Geschäftsvorfälle. Die gemeindliche Buchführung muss daher grundsätzlich die Erfassung und Kontierung bzw. das Verarbeiten sowie das Ordnen und Sammeln der Belege umfassen. Die Gemeinde kann dabei elektronische Hilfsmittel einsetzen, z. B. eine DV-Buchführung vorhalten.

Es ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass ein sachverständiger Dritter sich innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die gemeindliche Buchführung verschaffen können muss. Es ist dazu jedoch nicht festgelegt worden, welches Maß an Sachverstand erforderlich sein muss, um die gemeindliche Buchhaltungstätigkeit beurteilen und nachvollziehen zu können. Allgemein wird aber davon auszugehen sein, dass ein sachverständiger Dritter ausreichende Kenntnisse über die gemeindliche Haushaltswirtschaft bzw. das Rechnungswesen der Gemeinde besitzen muss, damit er das gemeindliche Buchungsgeschehen verstehen und beurteilen kann. Diese Sachlage ist in die Beurteilung der Angemessenheit einzubeziehen.

Die gemeindliche Buchhaltung muss bei der Erfassung der Erträge und Aufwendungen auch die Vorgaben für die gemeindliche Ergebnisrechnung beachten. Die Ergebnisrechnung hat das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch der Gemeinde periodenbezogen abzubilden, aufgeteilt auf ordentliche und außerordentliche Erträge und Aufwendungen. Dadurch wird ein Jahresergebnis ausgewiesen, das zu einer Veränderung des Eigenkapitals der Gemeinde führt. Die Zuordnung auf die Teilrechnungen richtet sich dabei im Einzelfall auch nach der produktorientierten haushaltswirtschaftlichen Tätigkeit der Gemeinde.

Unter Beachtung des gemeindlichen Bruttoprinzips sind in der Ergebnisrechnung die Ressourcen als Jahressummen für sämtliche Ertrags- und Aufwandsarten nach Arten auszuweisen (vgl. § 11 GemHVO NRW). Der Ergebnisrechnung kommt damit im Rahmen der gemeindlichen Buchhaltung die Aufgabe zu, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Ertragslage der Gemeinde zu vermitteln. Sie soll auch dazu beitragen, aussagekräftige Informationen über die tatsächliche wirtschaftliche Lage der Gemeinde zu erhalten.

### **1.1.2 Die Zahlungsabwicklung**

Durch die Vorschrift wird ausdrücklich bestimmt, dass die Finanzbuchhaltung die Zahlungsabwicklung der Gemeinde zu erledigen hat. Die gemeindliche Zahlungsabwicklung hat i.d.R. die Aufgaben zu erfüllen, die vom Bürgermeister in einer örtlichen Dienstanweisung bestimmt worden sind (vgl. § 31 Absatz 2 Nummer 3 GemHVO NRW). In dieser Dienstanweisung sollen auch die Aufgaben benannt werden, die der gemeindlichen Zahlungsabwicklung zugeordnet wurden (vgl. § 30 GemHVO NRW). Zu solchen Aufgaben gehören u.a. die Annahme von Einzahlungen und die Leistung von Auszahlungen, die Erfassung der Zahlungs- (Geld-) ströme, getrennt nach eigenem und fremdem Zahlungsverkehr, die Verwaltung der Finanzmittel, die Aufbewahrung, Beförderung und Entgegennahme von Zahlungsmitteln und die Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel.

Die Aufgaben der Zahlungsabwicklung können in der Dienstanweisung örtlich näher bestimmt werden. Es ist dabei festzulegen, in welchem Umfang ggf. ein dezentraler Zahlungsverkehr stattfinden soll, z. B. die Annahme von Einzahlungen, die Auszahlungen aus Handvorschüssen. Es sind dabei auch jeweils die Verantwortlichkeiten festzulegen. Die örtlichen Regelungen müssen aber auch die Behandlung fremder Finanzmittel festlegen. Es bietet sich in diesem Zusammenhang an, dem Bereich „Zahlungsabwicklung“ auch die sichere Verwahrung und Verwaltung von Wertgegenständen zu übertragen (vgl. § 31 Absatz 2 Nummer 5 GemHVO NRW).

Die gemeindliche Zahlungsabwicklung muss bei der Erfassung der Zahlungsströme auch die Vorgaben für die gemeindliche Finanzrechnung beachten. Die Finanzrechnung hat sämtliche Zahlungsströme der Gemeinde zeitraumbezogen abzubilden, aufgeteilt auf die Bereiche der laufenden Verwaltungstätigkeit, der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit der Gemeinde. Dabei wird auch die Veränderung des Zahlungsmittelbestandes der Gemeinde aufgezeigt. Die Zuordnung auf die Teilrechnungen richtet sich dabei im Einzelfall auch nach der produktorientierten haushaltswirtschaftlichen Tätigkeit der Gemeinde.

Unter Beachtung des gemeindlichen Bruttoprinzipts sind in der Finanzrechnung die Zahlungsströme für sämtliche Einzahlungs- und Auszahlungsarten als Jahressummen auszuweisen, um die tatsächlichen haushaltsmäßigen Einzahlungen und Auszahlungen im Haushaltsjahr nach Arten aufzuzeigen (vgl. § 11 GemHVO NRW). Der Finanzrechnung kommt damit im Rahmen der gemeindlichen Zahlungsabwicklung die Aufgabe zu, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln.

## **1.2 Zu Satz 2 (Beschaffenheit der Buchführung):**

### **1.2.1 Die Erfassung der Geschäftsvorfälle der Gemeinde**

Die Finanzbuchhaltung der Gemeinde muss die Entwicklung und den Stand des gemeindlichen Vermögens und der Schulden (Bilanz) und der Ertragslage (Ergebnisrechnung) sowie der Finanzlage (Finanzrechnung) über ein „geschlossenes“ Kontensystem unter Einbeziehung des Systems der doppelten Buchführung ermöglichen. Aufgrund einer vollständigen Erfassung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle kann die Gemeinde ihren Jahresabschluss erstellen und ein Bild ihrer wirtschaftlichen Lage vermitteln.

Es ist dabei sachgerecht und angemessen, dass die Geschäftsvorfälle der Gemeinde ausdrücklich unter Anwendung der GoB zu buchen und der Jahresabschluss unter Beachtung dieser Vorgabe aufzustellen ist (vgl. § 95 Absatz 1 GO NRW und § 27 Absatz 1 GemHVO NRW). Es soll damit gewährleistet werden, dass innerhalb einer angemessenen Zeit nach Ablauf des Haushaltsjahres ein Überblick über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde, bezogen auf den jährlichen Abschlussstichtag, gegeben werden kann.

### **1.2.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung**

#### **1.2.2.1 Das Regelsystem der Grundsätze**

Im kaufmännischen Rechnungswesen und den handelsrechtlichen Vorschriften über die Buchführung und den Jahresabschluss ist ein Entscheidungsspielraum für die Bilanzierenden geblieben, aus dem heraus durch Auslegungen und Interpretationen die Gesetzesergänzenden „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)“ entwickelt worden sind. Diese Grundsätze sind als zu beachtende Regeln anerkannt. Dadurch soll eine den gesetzlichen Zwecken entsprechende Buchführung vorgenommen und ein Jahresabschluss aufgestellt werden. Außerdem stellen die Grundsätze auch Beurteilungsmaßstäbe für die Entscheidung dar, ob die Buchführung und der Jahresabschluss sowie der Gesamtabschluss ordnungsgemäß sind bzw. ob diese formell und materiell den gesetzlichen Anforderungen entsprechen.

Allgemein lässt sich feststellen, dass als GoB jedes Verfahren und jede Methode anzuerkennen ist, die dazu führen, dass gesetzliche Regelungen ihrem Sinn und Zweck entsprechend im Einzelfall angewandt werden. Mit der Einordnung der GoB als unbestimmter Rechtsbegriff wird gewährleistet, dass auf neue Sachverhalte in der Praxis den gesetzlichen Anforderungen gemäß reagiert werden kann. Auf eine abschließende Regelung über die GoB hat der Gesetzgeber bewusst verzichtet, um die fortlaufende Entwicklung und Veränderung nicht zu beeinträchtigen. Vielfach sind jedoch einzelne Grundsätze in die Rechtsvorschriften übernommen worden. Zudem sorgt die Auslegung der GoB durch Rechtsprechung und Literatur mittelbar für eine dynamische Anpassung des Rechts über das gemeindliche Rechnungswesen an die aktuellen nationalen und internationalen Entwicklungen. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung werden dann weiterentwickelt, wenn aus neuen Sachverhalten heraus dafür ein Erfordernis besteht.

Das gemeindliche Haushaltsrecht macht die GoB ebenfalls zur Grundlage der gemeindlichen Buchführung, weil die Rechtsvorschriften nicht alle bilanzierungsfähigen und bilanzierungspflichtigen Sachverhalte sowie die dazu

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 93 GO NRW**

erforderlichen Abgrenzungen detailliert regeln können. Sofern haushaltsrechtliche Regelungen bestehen, gehen diese den GoB jedoch vor. Die GoB sind dabei ein gesetzlich verankertes Regelungssystem, das daher nicht über dem gemeindlichen Haushaltsrecht steht. Die Grundsätze als unbestimmte Rechtsbegriffe werden dabei im Rahmen der gesetzlichen Regelungen und unter Beachtung von Sinn und Zweck des Gesetzes oder einzelner Vorschriften weiter entwickelt. Zur Auslegung sind i.d.R. die juristischen Auslegungskriterien heranzuziehen.

Die GoB sollen sicherstellen, dass ein sachverständiger Dritter sich in einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Aufzeichnung von gemeindlichen Geschäftsvorfällen und die Aufzeichnung von Vermögens- und Schuldenpositionen verschaffen kann und Manipulationsmöglichkeiten verhindert werden. Dem Dritten muss dabei ein qualifizierter Einblick in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde möglich sein. Es ist dazu jedoch nicht festgelegt worden, welches Maß an Sachverstand erforderlich sein muss, um die gemeindliche Tätigkeit im jeweils betroffenen Produkt- bzw. Aufgabenbereich beurteilen und nachvollziehen zu können.

Allgemein wird davon auszugehen sein, dass ein sachverständiger Dritter ausreichende Kenntnisse über die gemeindliche Haushaltswirtschaft bzw. das Rechnungswesen der Gemeinde besitzen muss, damit er die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und deren Ergebnis im gemeindlichen Jahresabschluss sowie im Gesamtabchluss der Gemeinde verstehen und beurteilen kann. Dabei ist von den vorhandenen örtlichen Gegebenheiten auszugehen, z. B. von der Größe der Gemeinde, der Größe und Komplexität der gemeindlichen Buchführung einschließlich der Art der örtlichen DV-Buchführung.

**1.2.2.2 Die Inhalte der Grundsätze**

Die GoB sind Regeln, nach denen im NKF zu verfahren ist, damit eine dem Zweck des gemeindlichen Haushaltsrechts entsprechende Buchführung durch die Gemeinden vorgenommen und ein gemeindlicher Jahresabschluss sowie ein gemeindlicher Gesamtabchluss aufgestellt werden können (vgl. § 27 Absatz 1 GemHVO NRW und § 95 Absatz 1 sowie § 116 Absatz 1 GO NRW). Die GoB sind daher ein haushaltsrechtlich verankertes Regelsystem. Sie können sich als unbestimmte Rechtsbegriffe nur im Rahmen der gesetzlichen Regelungen und unter Beachtung von Sinn und Zweck des Gesetzes oder einzelner Vorschriften weiter entwickeln.

Die GoB bedeuten jedoch keine Gesetzeslücke, sondern einen gewünschten und wichtigen Verweis auf nicht gesetzliche Normen und Erkenntnisse. Vielfach sind deshalb gewichtige Inhalte der GoB als gesetzliche Regelungen erlassen worden (gesetzlich bestimmte Grundsätze). Außerdem werden die GoB als Beurteilungsmaßstäbe für die Entscheidung benötigt, ob die Buchführung und der Jahresabschluss sowie der Gesamtabchluss der Gemeinde ordnungsgemäß sind, denn diese müssen sowohl formell als auch materiell den haushaltsrechtlichen Anforderungen entsprechen. Die GoB im engeren Sinne stehen daher unmittelbar im Zusammenhang mit der Erfassung der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde. Folgende Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung gelten für die Gemeinden (vgl. Abbildung).

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)</b>	
<b>GRUNDSÄTZE</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Vollständigkeit</b>	In der Buchführung sind alle Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet zu erfassen und zu dokumentieren. Daraus folgt das Erfordernis des systematischen Aufbaus der Buchführung unter Aufstellung eines Kontenplans, das Prinzip der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung sowie das Belegprinzip, d.h. die Grundlage für die Richtigkeit der Buchung bildet den Buchungsbeleg mit der Festlegung „Keine Buchung ohne Beleg.“ Dazu zählt auch die Einhaltung der vorgesehenen Aufbewahrungsfristen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 93 GO NRW**

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)</b>	
<b>GRUNDSÄTZE</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit</b>	Die Aufzeichnungen über die Geschäftsvorfälle durch die Gemeinde müssen die Realität möglichst genau abbilden, sodass die Informationen daraus begründbar und nachvollziehbar sowie objektiv richtig und willkürfrei sind. Sie müssen sich in ihren Aussagen mit den zugrunde liegenden Dokumenten decken und der Buchführungspflichtige bestätigen kann, dass die Buchführung eine getreue Dokumentation seiner Geschäftsvorfälle nach den rechtlichen Bestimmungen und den GoB erfolgt.
<b>Grundsatz der Verständlichkeit</b>	Die Informationen des Rechnungswesens sind für den Rat und die Bürger als Öffentlichkeit so aufzubereiten und verfügbar zu machen, dass die wesentlichen Informationen über die Vermögens- und Schuldenlage klar ersichtlich und verständlich sind.
<b>Grundsatz der Aktualität</b>	Es ist ein enger zeitlicher Bezug zwischen dem Zeitraum, über den Rechenschaft gegeben wird, und der Veröffentlichung der Rechenschaft herzustellen.
<b>Grundsatz der Relevanz</b>	Das Rechnungswesen muss die Informationen bieten, die zur Rechenschaft notwendig sind, sich jedoch im Hinblick auf die Wirtschaftlichkeit und Verständlichkeit auf die relevanten Daten beschränken. Dabei soll der Aufwand der Informationsbeschaffung in einem angemessenen Verhältnis zum Nutzen der Informationsbereitstellung stehen.
<b>Grundsatz der Stetigkeit</b>	Die Grundlagen des Rechnungswesens, insbesondere die Methoden für Ansatz und Bewertung des Vermögens, sollen in der Regel unverändert bleiben, sodass eine Stetigkeit im Zeitablauf erreicht wird. Notwendige Anpassungen sind besonders kenntlich zu machen.
<b>Grundsatz des Nachweises der Recht- und Ordnungsmäßigkeit</b>	Im Jahresabschluss ist über die Recht- und Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft Rechenschaft abzulegen.

*Abbildung 156 „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)“*

Durch die GoB wird der Gemeinde jedoch kein bestimmtes Buchführungssystem vorgeschrieben. Vielmehr entspricht ein gemeindliches Buchführungssystem dann den GoB, wenn es so beschaffen ist, dass es einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln kann. Die gemeindlichen Geschäftsvorfälle müssen sich dabei in ihrer Entstehung und sachlichen Zuordnung bzw. Abwicklung nachverfolgen lassen. Sofern sich aus den Rahmegrundsätzen ggf. Zielkonflikte für ergeben können, ist es bei der örtlichen Ausgestaltung des Rechnungswesens notwendig, bei konkurrierenden Sachverhalten eine Abwägung vorzunehmen.

### **1.2.3 Der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit**

Im Zusammenhang mit den gesetzlich bestimmten Grundsätzen und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ist der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit als allgemeiner Grundsatz für das Handeln der Ge-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 93 GO NRW**

meinde gesetzlich bestimmt worden (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Dieser Grundsatz wird zudem noch durch die weitere allgemeine Vorgabe ergänzt "Die Gemeinde hat ihr Vermögen und ihre Einkünfte so zu verwalten hat, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben" (vgl. § 10 Satz 1 GO NRW). Diese Bestimmungen beinhalten das Konzept der Generationengerechtigkeit. Die Gemeinde muss hinsichtlich ihrer Aufgabenerfüllung und besonders haushaltswirtschaftlich in Verantwortung für die künftigen Generationen handeln (vgl. Abbildung).

<b>Intergenerative Gerechtigkeit</b>	
Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit	§ 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW

*Abbildung 157 „Intergenerative Gerechtigkeit“*

Es gilt dabei für die Gemeinde zu beurteilen, in welchem Umfang künftige Generationen von den Auswirkungen gegenwärtiger gemeindlicher Haushaltspolitik betroffen sind und welche Leistungskraft der Gemeinde künftig noch vorhanden sein wird. Der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit erfordert daher u.a. die zeitliche Verteilung von Nutzen und Lasten im gemeindlichen Bereich sowie die Tragfähigkeit der gemeindlichen Finanzen auch für die Zukunft. Die Gemeinde muss deshalb bei ihrer Haushaltsplanung und Haushaltsausführung unter Beachtung der übrigen gemeindlichen Haushaltsgrundsätze immer im Blick haben, auch ausreichende Handlungsmöglichkeiten für die künftigen Generationen zu erhalten. Der Grundsatz beinhaltet aber auch, dass die Gemeinde keine rücksichtslose Inanspruchnahme der Abgabepflichtigen vornehmen darf.

#### 1.2.4 Wichtige gesetzlich bestimmte Grundsätze

Die wichtigsten haushaltswirtschaftlichen Grundsätze für die Gemeinde sind in vielen Vorschriften der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung konkretisiert worden. Die in diesen Vorschriften enthaltenen Grundsätze zur gemeindlichen Buchführung, zur gemeindlichen Bilanz (Jahresabschluss) und dem gemeindlichen Gesamtabschluss werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Wichtige gesetzlich bestimmte Grundsätze</b>	
<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>VORSCHRIFTEN</b>
<b>GRUNDSÄTZE ZUR GEMEINDLICHEN BUCHFÜHRUNG</b>	
<b>Grundsatz der Klarheit</b>	§ 27 Absatz 1, § 41 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Richtigkeit</b>	§ 27 Absatz 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Buchführungswahrheit</b>	§ 27 Absatz 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Übersichtlichkeit</b>	§ 27 Absatz 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Aktualität</b>	§ 96, § 116 GO NRW, § 27 Absatz 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Verständlichkeit</b>	§ 27 Absatz 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Vollständigkeit</b>	§ 91 Absatz 1 GO NRW, § 27 Absatz 1 und 2, § 41 Absatz 1 GemHVO NRW

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 93 GO NRW**

<b>Wichtige gesetzlich bestimmte Grundsätze</b>	
<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>VORSCHRIFTEN</b>
<b>Belegprinzip</b>	§ 27 Absatz 3 GemHVO NRW
<b>GRUNDSÄTZE ZUR GEMEINDLICHEN BILANZ (Jahresabschluss)</b>	
<b>Aktivierungsgrundsatz</b>	§ 41 Absatz 1 GemHVO NRW
<b>Passivierungsgrundsatz</b>	§ 41 Absatz 1 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Stetigkeit</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 5, § 41 Absatz 5 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Bilanzidentität (formelle Bilanzkontinuität)</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 1 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Bilanzierungswahrheit</b>	§ 95, § 116 GO NRW
<b>Stichtagsprinzip</b>	§ 95 Absatz 1, § 116 Absatz 1 GO NRW
<b>Grundsatz der Bilanzidentität</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 1 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Einzelbewertung</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Vorsicht</b>	§ 91 Absatz 2 GO NRW, § 32 Absatz 1 Nummer 3, § 35 Absatz 7 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Periodenabgrenzung</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 4 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (materielle Bilanzkontinuität)</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 5 GemHVO NRW
<b>Anschaffungswertprinzip</b>	§ 91 Absatz 2 GO NRW
<b>Grundsatz des Saldierungsverbots</b>	§ 41 Absatz 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz des Nachweises der Recht- und Ordnungsmäßigkeit</b>	§ 95 Absatz 1 GO NRW
<b>GRUNDSÄTZE ZUM GEMEINDLICHEN GESAMTABSCHLUSS</b>	
<b>Grundsatz der Fiktion der rechtlichen Einheit</b>	§ 116 Absatz 2 GO NRW
<b>Grundsatz der Einheitlichkeit des Ausweises</b>	§ 49 Absatz 3 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Vollständigkeit des Konsolidierungskreises</b>	§ 116 Absatz 2 GO NRW
<b>Grundsatz der Eliminierung „konzerninterner“ Beziehungen</b>	§ 50 GemHVO NRW i.V.m. § 303 HGB

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 93 GO NRW**

<b>Wichtige gesetzlich bestimmte Grundsätze</b>	
<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>VORSCHRIFTEN</b>
<b>Grundsatz der Wesentlichkeit</b>	§ 116 Absatz 3 GO NRW

*Abbildung 158 „Wichtige gesetzlich bestimmte Grundsätze“*

**1.2.5 Weitere wichtige Grundsätze**

Neben den GoB, die sich auf die laufende Buchführung beziehen und die Art der Erfassung und Darstellung der Geschäftsvorfälle sowie deren Schutz vor Verlust und Verfälschung regeln, sind weitere wichtige Grundsätze entwickelt worden. Jeder dieser Grundsätze soll sicherstellen, dass ein sachverständiger Dritter sich in einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Aufzeichnung von Buchungsvorfällen und die Aufzeichnung von Vermögens- und Schuldenpositionen der Gemeinde verschaffen kann. Es soll dem Dritten aber auch ein qualifizierter Einblick in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanz- (gesamt) lage der Gemeinde möglich sein (vgl. Abbildung).

<b>Weitere wichtige Grundsätze</b>	
<b>GRUNDSÄTZE</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS)</b>	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sollen sicherzustellen, dass die Buchungen und sonstigen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden, wenn die Buchführung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung erfolgt (vgl. § 27 Absatz 5 GemHVO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI)</b>	Die Grundsätze beziehen sich auf die Erstellung des Inventars und sollen sicherstellen, dass in der Inventur eine vollständige Erfassung des Vermögens und der Schulden erfolgt (vgl. § 91 GO NRW i.V.m. §§ 28 und 29 GemHVO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung (GoBi)</b>	Die Grundsätze der Aktivierung, Passivierung und Bewertung werden weiter detailliert. Dazu gehören auch die Grundsätze für die Bilanzgliederung (vgl. z.B. §§ 41 bis 43 GemHVO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL)</b>	Die Grundsätze spezifizieren die Anforderungen für die durch den Lagebericht vorzunehmende Informationsvermittlung (vgl. § 48 GemHVO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfungen (GoA)</b>	Die Grundsätze finden hinsichtlich der jährlichen Abschlussprüfung Anwendung. Diese beinhalten u.a. Festlegungen zu den Prüfungshandlungen. Außerdem bestehen noch weitere Ergänzungen dieser Grundsätze durch die „Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen“ sowie die „Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen“.
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK)</b>	Die Grundsätze finden bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses Anwendung (vgl. § 116 GO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger</b>	Die Grundsätze sind für die pflichtgemäße Risikoüberwachung entwi-

<b>Weitere wichtige Grundsätze</b>	
<b>GRUNDSÄTZE</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Risikoüberwachung (GoR)</b>	ckelt worden. Sie beinhalten die allgemeinen Handlungsvorgaben bzw. Handlungsempfehlungen zur Ausgestaltung eines Risikoüberwachungssystems.

*Abbildung 159 „Weitere wichtige Grundsätze“*

Die Rechtsprechung und Literatur sowie der Austausch unter den Ländern und mit den Kommunen sorgen mittelbar für eine dynamische Anpassung des gemeindlichen Haushaltsrechts an die aktuellen Entwicklungen auf staatlicher und internationaler Ebene.

### **1.2.6 Die sachgerechte Anwendung der Grundsätze**

Die sachgerechte Anwendung der GoB unter Beachtung ihrer qualitativen Merkmale führt grundsätzlich zu einer wirklichkeitsgetreuen Darstellung der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde. Sofern sich die örtlichen Entscheidungen der Gemeinde an diesen Grundsätzen orientieren, entstehen relevante, verlässliche und verständliche Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde. Um diese Ziele zu erreichen, ist u.a. die Gliederung der gemeindlichen Bilanz, der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung näher bestimmt worden (vgl. §§ 38, 39 und 41 GemHVO NRW). Die Bewertungsvorschriften in den §§ 32 bis 36, 42 und 43 GemHVO NRW prägen dabei das Vorsichtsprinzip weiter aus.

Auf eine abschließende Regelung über die GoB hat der Gesetzgeber bewusst verzichtet, um die fortlaufende Entwicklung und Veränderung dieser Grundsätze nicht zu beeinträchtigen. Ausgehend vom allgemeinen Schutzzweck des gemeindlichen Haushaltsrechts finden die für das kaufmännische Rechnungswesen anerkannten Ziele „Dokumentation“, „Rechenschaft“ und „Kapitalerhaltung“ auch durch die Gemeinde eine entsprechende Anwendung. Zur Auslegung der GOB sind dabei i.d.R. die juristischen Auslegungskriterien heranzuziehen. Mit der Verwendung des unbestimmten Rechtsbegriffs der GoB wird dabei gewährleistet, dass auf neue Sachverhalte in der Praxis den gesetzlichen Anforderungen gemäß reagiert werden kann.

Im gemeindlichen Bereich besteht eine klassische Stellvertreterbeziehung, die sich auf das gemeindliche Haushaltsrecht auswirkt. Die Gemeinde verwaltet wie ein Beauftragter das Vermögen ihrer Bürger treuhänderisch. Daraus lassen sich die Rahmegrundsätze ableiten, die für die Erfassung und Darstellung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle sowie deren Sicherung gegen Verlust und Verfälschung gelten und somit die materielle und formelle Ordnungsmäßigkeit der Buchführung sichern. Außerdem sind die wichtigen GoB durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz nicht grundsätzlich verändert worden, z. B. das Realisationsprinzip, sodass die GoB von der Gemeinde weiterhin unverändert anzuwenden sind.

### **1.3 Zu Satz 3 (Ordnungsmäßigkeit der Zahlungsabwicklung):**

Die gesetzliche Vorgabe einer Trennung zwischen den Aufgaben „Buchen der gemeindlichen Geschäftsvorfälle“ und „Abwicklung des gemeindlichen Zahlungsverkehrs“ in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde entspricht den Grundsätzen des öffentlichen Haushaltsrechts und muss sich daher auch im gemeindlichen Haushaltsrecht wiederfinden. Die Trennung stellt eine Mindestbeachtung der Einhaltung des Vier-Augen-Prinzips bei der Abwicklung von gemeindlichen Geschäftsvorfällen dar.

Die Einhaltung dieser Vorgabe muss von der Gemeinde durch eine aufgabenbezogene Teilung ihrer Finanzbuchhaltung in die beiden Verantwortungsbereiche "Buchhaltung" und "Zahlungsabwicklung" gewährleistet werden.

Wegen der besonderen Bedeutung des Zahlungsverkehrs für die Gemeinde und unter Berücksichtigung von Sicherheitsaspekten ist es dabei geboten, in der Vorschrift ausdrücklich zu bestimmen, dass die Zahlungsabwicklung der Gemeinde ordnungsgemäß und sicher zu erledigen ist. Die nähere Ausgestaltung dieser allgemeinen Vorgabe obliegt der Gemeinde im Rahmen ihrer Selbstverwaltung.

## **2. Zu Absatz 2 (Verantwortlichkeiten für die Finanzbuchhaltung):**

### **2.1 Die Bestellung eines Verantwortlichen und eines Stellvertreters**

#### **2.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde hat, wenn sie ihre Finanzbuchhaltung nicht nach § 94 GO NRW durch eine Stelle außerhalb der Gemeindeverwaltung besorgen lässt, dafür einen Verantwortlichen und einen Stellvertreter zu bestellen. Es sind durch das gemeindliche Haushaltsrecht jedoch keine fachlichen Anforderungen für den Verantwortlichen der gemeindlichen Finanzbuchhaltung und seinen Stellvertreter bestimmt worden. Die Bestellung wird i.d.R. vom Bürgermeister als Verantwortlichen für die gemeindliche Verwaltung vorgenommen, denn gehört zur Sicherstellung einer ordnungsgemäßen Aufgabenerledigung der Gemeinde. Sie ist nicht, wie bei der Leitung und den Prüfern der örtlichen Rechnungsprüfung, dem Rat der Gemeinde vorbehalten.

#### **2.1.2 Kein Verzicht auf die Gesamtverantwortung**

Der Verantwortliche der gemeindlichen Finanzbuchhaltung hat dabei, unabhängig vom organisatorischen Aufbau der gemeindlichen Finanzbuchhaltung, eine fachliche Gesamtverantwortung aus der Erledigung der gesetzlich bestimmten Aufgaben sowie aus Fach- und Sicherheitsgesichtspunkten heraus. Auch bei einer dezentralen Erledigung der Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung muss es eine fachliche Gesamtverantwortung in einer Hand geben. Die Einführung einer Dezentralisierung stellt keinen Anlass da, von einer Gesamtverantwortung abzusehen oder diese aufzugeben. Die fachliche Gesamtverantwortung in einer Hand muss auch dann bestehen bleiben, wenn die Gemeinde ihre Finanzbuchhaltung ganz oder zum Teil von einer Stelle außerhalb der Gemeindeverwaltung besorgen lässt. Nicht wegen dieser Gegebenheiten ist die gesetzliche Vorgabe der Bestellung eines Verantwortlichen durch die Gemeinde notwendig und sachgerecht.

#### **2.1.3 Verantwortlichkeiten und Verwandtschaftsverbot**

Der bestellte Verantwortliche und sein Stellvertreter tragen die Verantwortung für die beiden Aufgabenbereiche „Buchführung“ und „Zahlungsabwicklung“ der gemeindlichen Finanzbuchhaltung, sofern in der gemeindlichen Verwaltung diese beiden Aufgabenbereiche nicht organisatorisch eigenständig geführt werden. Durch ihre Verantwortlichkeiten für die gemeindliche Zahlungsabwicklung unterliegen sie dabei dem Verwandtschaftsverbot zwischen bestimmten Beschäftigten in der gemeindlichen Verwaltung.

Dieses Verwandtschaftsverbot ist unter Sicherheitsgesichtspunkten erlassen worden. Bei diesem Verbot ist zu beachten, dass es nicht nur bei einer Verbindung durch eine Ehe gilt, sondern auch bei denjenigen Personen Anwendung findet, die durch eine Lebenspartnerschaft nach dem Lebenspartnerschaftsgesetz verbunden sind. Durch diese Erweiterung wird den Regelungen des Gesetzes über die Eingetragene Lebenspartnerschaft (Lebenspartnerschaftsgesetz - LPartG) Rechnung getragen. Das Verbot in der Vorschrift soll insgesamt gesehen mögliche Interessenkonflikte durch persönliche Bindungen zwischen den gemeindlichen Beschäftigten von vornherein ausschließen.

## **2.2 Die Bestellung eines Verantwortlicher für die Zahlungsabwicklung**

In der Gemeinde ist es von der organisatorischen und aufgabenbezogenen Gestaltung der Finanzbuchhaltung abhängig, ob neben dem Verantwortlichen für die Finanzbuchhaltung und seinem Stellvertreter zu bestellen ist. Die zusätzliche Bestellung eines Verantwortlichen für die Zahlungsabwicklung ist nicht erforderlich, wenn nicht bereits der Stellvertreter für die gemeindliche Zahlungsabwicklung zuständig ist. Die besondere Bestellung eines Verantwortlichen für die Zahlungsabwicklung beruht darauf, dass unter Sicherheitsgesichtspunkten ein Verwandtschaftsverbot zwischen bestimmten Beschäftigten in der gemeindlichen Verwaltung zu beachten ist.

Bei einer organisatorischen Trennung von Buchführung und Zahlungsabwicklung und einer Eigenständigkeit der gemeindlichen Zahlungsabwicklung innerhalb der gemeindlichen Verwaltung unterliegen nur der Verantwortliche für den gesonderten Aufgabenbereich „Zahlungsabwicklung“ und sein Stellvertreter dem gesetzlichen Verwandtschaftsverbot nach dieser Vorschrift. Gleichwohl muss auch bei einer solchen Gestaltung der Finanzbuchhaltung eine Gesamtverantwortung in der Gemeinde bestehen, um wegen der selbst geschaffenen Aufgabentrennung ein Ineinandergreifen der Abwicklung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle und die daraus entstehenden Abschlüsse der Gemeinde zu sichern.

## **2.3 Verantwortung bei einer Aufgabenerledigung durch Dritte**

Das gemeindliche Haushaltsrecht ermöglicht es, dass die Gemeinde ihre Finanzbuchhaltung durch Stellen außerhalb der gemeindlichen Verwaltung erledigen lassen kann (vgl. § 94 GO NRW). Dabei kommt es nicht auf die Rechtsform der beauftragten Stelle, sondern nur auf die Rechtsform der Übertragung an. Es ist deshalb zu unterscheiden, ob die Übertragung der Besorgung der Finanzbuchhaltung nach öffentlichem Recht oder nach den Gestaltungsmöglichkeiten des Privatrechts von der Gemeinde vorgenommen wird.

Mit der Erledigung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung oder Teilen davon sollen zudem nur Stellen beauftragt werden, die eine Gewähr für deren ordnungsgemäße Abwicklung bieten und diese Aufgabe wirtschaftlicher und zweckmäßiger erledigt werden kann. Die gemeindliche Aufgabenerfüllung darf dadurch aber nicht beeinträchtigt werden. Die Rechte und Pflichten der Gemeinde als Aufgabenträgerin für die Durchführung ihrer Finanzbuchhaltung bleiben dabei aber unberührt. Sie ist auch bei einer Aufgabenübertragung an Dritte weiterhin für die ordnungsgemäße Erledigung dieser Aufgabe verantwortlich und muss sich in ihrem Verhältnis zu den Bürgerinnen und Bürgern das Handeln der beauftragten Stelle als ihr eigenes Handeln anrechnen lassen.

Aus der Funktion der Finanzbuchhaltung ergibt sich, dass die ordnungsgemäße Erledigung nur angenommen werden kann, wenn die Funktion der Finanzbuchhaltung im doppelischen Rechnungswesen der Gemeinde auch bei der Übertragung auf Dritte in vollem Umfang erhalten bleibt. Beim Vorliegen dieser Tatbestände kann die Gemeinde auf die förmliche Bestellung eines Verantwortlichen und eines Stellvertreters für ihre Finanzbuchhaltung verzichten. Gleichwohl bedarf es einer zuständigen Organisationseinheit in der gemeindlichen Verwaltung, von der aus die Ergebnisse aus der Geschäftstätigkeit des Dritten in die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses und ggf. des Gesamtabschlusses der Gemeinde eingebracht werden.

## **3. Zu Absatz 3 (Dezentrale Aufgabenerledigung):**

### **3.1 Zu Satz 1 (Dezentrale Finanzbuchhaltung):**

#### **3.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Im Rahmen der Bestimmungen zur örtlichen Finanzbuchhaltung ist ausgehend davon, dass für die Gemeinde eine dezentrale Buchführung und Zahlungsabwicklung zweckmäßig sein kann, auch die dezentrale Erledigung

der Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung zugelassen worden. Es wurde deshalb auf die gesetzliche Vorgabe einer zentralen Finanzbuchhaltung verzichtet und ihre aufgabenbezogene Gestaltung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung in die Verantwortung der Gemeinde gelegt.

Die dazu getroffene Regelung stellt ausdrücklich klar, dass die gemeindliche Finanzbuchhaltung nicht immer zentral, sondern durch eine eigenverantwortlich getroffene Entscheidung der Gemeinde für funktional begrenzte Aufgabenbereiche auch durch mehrere Stellen der Verwaltung erfolgen kann, wenn die ordnungsgemäße Erledigung gesichert ist. Eine funktionale Abgrenzung wird in der Praxis vielfach für bestimmte Fachbereiche vorgenommen, bei denen es zweckmäßig ist, neben der Haushaltsbewirtschaftung auch die Zahlungsabwicklung zu erledigen, z. B. über gemeindeeigene Bankkonten.

Bei einer Dezentralisierung der Finanzbuchhaltung muss zudem eine zentrale Stelle in der gemeindlichen Verwaltung bestehen, bei der die Gesamtverantwortung für die Aufgabenerledigung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung weiterhin liegt. Von dieser Stelle sollten auch die Ergebnisse aus den dezentralen Stellen zu einem Gesamtergebnis zusammengeführt werden. Im Zusammenhang mit der Umsetzung der dezentralen Ressourcenverantwortung in der gemeindlichen Verwaltung muss dabei vor Ort geklärt werden, ob die dezentralen Stellen neben der haushaltsmäßigen Bewirtschaftung auch das Buchungsgeschäft (vollständig oder teilweise) und ggf. auch die Zahlungsabwicklung mit übernehmen sollen. Die Vorschrift sieht daher bei der Gewährleistung der Prüfung bei einer Dezentralisierung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung vor, dass dann auch eine Überwachung und Kontrolle unerlässlich ist.

### **3.1.2 Örtliche Entscheidungen**

Die dezentrale Aufgabenerledigung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung kann sich auch auf die Abwicklung des Buchungsgeschäftes beschränken. Die betreffenden dezentralen Stellen der gemeindlichen Verwaltung haben dann zusätzlich zu ihrer haushaltsmäßigen Bewirtschaftungsbefugnis z. B. eine „Vorbuchung“ vornehmen, so dass jeder Geschäftsvorfall noch originär in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde zu erfassen ist. Es kann aber auch von der Gemeinde festgelegt werden, dass jeder gemeindliche Geschäftsvorfall in der dezentralen Einheit zu buchen und nach einem vorher bestimmten Zeitraum das jeweilige Ergebnis in die „originäre“ Finanzbuchhaltung der Gemeinde übernommen werden soll, z. B. zum Ende eines Quartals. Diese Gestaltung der gemeindlichen Buchführung ist dabei nicht von der Umsetzung der dezentralen Ressourcenverantwortung abhängig. Sie ist möglich, ohne dass die dezentrale Stelle ggf. auch noch die Zahlungsabwicklung übernimmt.

Durch die Vorschrift wird es aber auch ermöglicht, die Zahlungsabwicklung der Finanzbuchhaltung dezentral abzuwickeln, z. B. über gesonderte Girokonten der Gemeinde. In der Praxis hat es sich dabei bewährt, die Abwicklung, insbesondere aber die Geldversorgung, nach dem Prinzip der „Abwicklung von Vorschüssen“ auszugestalten. So kann regelmäßig von der Leitung der Finanzbuchhaltung überwacht werden, ob auch sämtliche haushaltsrechtlichen Anforderungen einschließlich der Verantwortlichkeiten eingehalten werden, z. B. Unterschriftenbefugnisse. Die einzurichtenden Girokonten sind dabei als Konten der Gemeinde mit den entsprechenden Zugriffsrechten und sollten regelmäßig unterjährig abgerechnet werden.

Die Geldversorgung dieser "dezentralen" Konten soll dabei entsprechend dem tatsächlichen Zahlungsbedarf in einer bestimmten Zeit und nicht nach den für das Haushaltsjahr geplanten Aufwendungen des betreffenden Fachbereichs erfolgen. Die Bereitstellung der Finanzmittel stellt dabei einen internen Vorgang der Gemeinde dar, der als Zahlungsvorgang erst dann die gemeindliche Finanzrechnung berührt, wenn Zahlungen an Dritte zu leisten sind. Die Dezentralisierung der Zahlungsabwicklung fordert außerdem von der Gemeinde, die Geldversorgung in die örtliche Liquiditätsplanung einzubeziehen. Bei der Beurteilung einer Verstärkung der gemeindlichen Zahlungsmittel durch die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung soll die Gemeinde die Kontenguthaben mit in ihre Wirtschaftlichkeitsüberlegungen einbeziehen.

### **3.2 Zu Satz 2 (Verweis auf Absatz 2):**

Durch den Verweis auf Absatz 2 der Vorschrift soll sichergestellt werden, dass auch in den Fällen, in denen die Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung durch mehrere Stellen der Verwaltung für funktional begrenzte Aufgabenbereiche erledigt werden, durch den Bürgermeister auch entsprechend Verantwortliche bestellt werden. Die Gemeinde hat deshalb auch in den Fällen einer dezentral geführten Finanzbuchhaltung neben den jeweils dafür Verantwortlichen auch einen Verantwortlichen und einen Stellvertreter für ihre gesamte gemeindliche Finanzbuchhaltung zu bestellen.

Die Gemeinde kann sich wie in den Fällen, in denen sie ihre Finanzbuchhaltung durch eine Stelle außerhalb der Gemeindeverwaltung besorgen lässt, und auch bei einer Dezentralisierung ihrer Finanzbuchhaltung innerhalb ihrer Verwaltung, nicht auf ihre Gesamtverantwortung für das gemeindliche Buchungsgeschäft und die gemeindliche Zahlungsabwicklung verzichten bzw. sich daraus entlassen. Diese Vorgabe besteht nicht allein deshalb, um für diese Bereiche die ordnungsgemäße Erledigung und die Prüfung zu gewährleisten. Es gebietet vielmehr die Pflicht zur Sicherstellung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung, dass z. B. eine aufgabenbezogene Gesamtverantwortung innerhalb der gemeindlichen Verwaltung bestehen bleibt, auch wenn der Bürgermeister die Gesamtverantwortung für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde im Haushaltsjahr nicht aus der Hand geben kann (vgl. § 62 GO NRW).

## **4. Zu Absatz 4 (Trennung von Entscheidung und Zahlungsabwicklung):**

### **4.1 Zu Satz 1 (Geltung des Grundsatzes bei der Zahlungsabwicklung):**

Nach der Vorschrift dürfen die Bediensteten der Gemeinde, die mit der Prüfung und Feststellung des Zahlungsanspruches und der Zahlungsverpflichtung beauftragt sind, keine gemeindliche Zahlungen abwickeln. Dieser gesetzliche Grundsatz stellt nicht nur eine Vorgabe für eine sachdienliche Gestaltung des gemeindlichen Verwaltungsablaufs bei der Abwicklung der Geschäftsvorfälle der Gemeinde dar. Er ist auch ein Ausdruck dafür, dass verpflichtende Erklärungen bzw. Zahlungen zulasten der Gemeinde im Alleingang eines gemeindlichen Beschäftigten zu vermeiden sind.

Die getroffene gesetzliche Regelung ist daher eine Ausprägung des Grundsatzes der Trennung von fachlicher Entscheidung und Durchführung der gemeindlichen Zahlungsabwicklung. Sie ist nicht erst mit dem NKF eingeführt worden, sondern wegen ihrer Bedeutung nunmehr gesetzlich verankert worden. Es war auch aus Sicherheitsgesichtspunkten heraus erforderlich, ein solches Verbot in der Gemeindeordnung zu verankern. Das Gebot, das in der Praxis auch als „Vier-Augen-Prinzip“ bezeichnet wird, soll die Einhaltung der Trennung zwischen Bewirtschaftung der gemeindlichen Haushaltsmittel und der Zahlungsabwicklung der Gemeinde gewährleisten. Außerdem wird durch diese Regelung auch erfasst, dass bestimmte Bedienstete nicht gleichzeitig die Stellung des Verantwortlichen für die Zahlungsabwicklung oder seines Stellvertreters innehaben können.

### **4.2 Zu Satz 2 (Geltung des Grundsatzes bei der Rechnungsprüfung):**

Nach der Vorschrift dürfen die Bediensteten der Gemeinde, die mit Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung beauftragt sind, keine gemeindliche Zahlungen abwickeln. Dieser gesetzliche Grundsatz stellt nicht nur eine Vorgabe für eine sachdienliche Gestaltung des gemeindlichen Verwaltungsablaufs bei der Abwicklung der Geschäftsvorfälle der Gemeinde dar, sondern ist auch Ausdruck dafür, dass auch die Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung nicht über verpflichtende Erklärungen bzw. über Zahlungen zulasten der Gemeinde entscheiden sollen, wenn ihnen gleichzeitig die Prüfung des gemeindlichen Geschäftsvorfalles obliegt.

Der Grundsatz der Trennung von fachlicher Entscheidung bei der gemeindlichen Zahlungsabwicklung und der Durchführung der Rechnungsprüfung gilt wegen der Sonderstellung der örtlichen Rechnungsprüfung auch für die damit beauftragten Bediensteten (vgl. § 104 GO NRW). Durch diese Vorgabe soll die Einhaltung der Trennung zwischen Bewirtschaftung der Haushaltsmittel und örtlicher Rechnungsprüfung gewährleistet werden. Durch diese Regelung wird zudem erfasst, dass ein Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung nicht gleichzeitig die Stellung des Verantwortlichen für die Zahlungsabwicklung oder seines Stellvertreters innehaben kann.

#### **5. Zu Absatz 5 (Verwandtschaftsverbot zur Vermeidung von Interessenkonflikten):**

Das Verwandtschaftsverbot zwischen bestimmten Beschäftigten in der gemeindlichen Verwaltung besteht auch aus Sicherheitsgesichtspunkten. Das Verbot gilt für den Verantwortlichen der Finanzbuchhaltung und seinen Stellvertreter, weil diese Personen i.d.R. nicht nur Verantwortliche für die gemeindliche Buchführung, sondern gleichzeitig auch Verantwortliche für die Zahlungsabwicklung der Gemeinde sind. Es ist beim Verwandtschaftsverbot zu beachten, dass dieses nicht nur bei einer Verbindung durch eine Ehe gilt, sondern auch auf diejenigen Personen Anwendung findet, die durch eine Lebenspartnerschaft nach dem Lebenspartnerschaftsgesetz verbunden sind.

Durch diese Erweiterung wird den Regelungen des Gesetzes über die Eingetragene Lebenspartnerschaft (Lebenspartnerschaftsgesetz - LPartG) vom 16. Februar 2001 (BGBl. I S. 266) Rechnung getragen. Das Verbot in dieser Vorschrift soll insgesamt gesehen mögliche Interessenkonflikte durch persönliche Bindungen der gemeindlichen Beschäftigten von vornherein ausschließen. Es steht zudem mit der Vorschrift des § 31 Absatz 5 GO NRW in Verbindung, denn durch diese Vorschrift wird bestimmt, welche verwandtschaftlichen Verhältnisse unter dem Begriff „Angehöriger“ im Sinne der Gemeindeordnung zu subsumieren sind.

Im Rahmen der erweiterten gesetzlichen Delegationsmöglichkeiten sowie der Beauftragung Dritter wird das Verwandtschaftsverbot in dieser haushaltsrechtlichen Vorschrift ausgedehnt, weil es für die Gemeinde zulässig ist, die Teile der Finanzbuchhaltung „Buchführung“ und „Zahlungsabwicklung“ organisatorisch eigenständig zu führen. In diesen Fällen wird vielfach, auch wegen der Einhaltung der Trennung zwischen der Buchung der Geschäftsvorfälle und dem Zahlungsverkehr, die Gesamtverantwortung für die Finanzbuchhaltung in eine Verantwortung für die „Buchführung“ und eine Verantwortung für die „Zahlungsabwicklung“ aufgeteilt. Dies geschieht oftmals dadurch, dass nur die Buchführung dem Kämmerer bzw. dem Aufgabenbereich „Kämmerei“ zugeordnet wird.

Diese Sachlage erfordert dann unter Sicherheitsgesichtspunkten die zusätzliche Bestellung eines Verantwortlichen und eines Stellvertreters für den Bereich der Zahlungsabwicklung. Sofern die gemeindliche Finanzbuchhaltung ganz oder teilweise dem Aufgabenbereich des Kämmerers zugeordnet wird, darf dieser nicht mehr die ihm zugeordnete Aufsichtsfunktion über die Finanzbuchhaltung wahrnehmen (vgl. § 31 Absatz 4 GemHVO NRW). Die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung obliegt dann dem Bürgermeister, wenn dieser sie nicht einem anderen Beschäftigten übertragen hat (vgl. § 31 Absatz 4 GemHVO NRW).

#### **6. Zu Absatz 6 (Rechnungskreise bei Sondervermögen und Treuhandvermögen):**

##### **6.1 Allgemeine Grundlagen**

Die gemeindliche Verwaltung betreut vielfach Sondervermögen und Treuhandvermögen, die nicht mit dem gemeindlichen Haushalt vermischt werden dürfen. Die Gemeinde soll in solchen Fällen grundsätzlich getrennte Rechnungskreise führen, denn eine eigene (organisatorisch getrennte) Buchhaltung für jedes Sondervermögen oder Treuhandvermögen der Gemeinde ist nicht mehr zwingend vorgesehen. Es ist vielmehr ausreichend, wenn die Gemeinde die Geschäftsvorfälle dieser besonderen Vermögensbereiche so abwickelt, dass für diese Bereiche

gesonderte Jahresabschlüsse aufgestellt werden können, sofern solche Abschlüsse vorgeschrieben sind, z. B. für die Eigenbetriebe als Sondervermögen nach § 97 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW.

Mit einer haushaltswirtschaftlichen Separierung dieser besonderen Vermögen durch die Gemeinde wird der gesetzlich vorgesehenen vermögensmäßigen Trennung in ausreichendem Maße Rechnung getragen. Für die anderen Sondervermögen, die Teile des gemeindlichen Haushalts sind, z. B. die Gemeindegliedervermögen oder die rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen, muss von der Gemeinde zusätzliche zur haushaltswirtschaftlichen Abwicklung ein Nachweis über die Einhaltung des verbindlich vorgegebenen Zwecks erbracht werden. Dieser Nachweis erfordert nicht gesonderte Buchungsunterlagen, wenn aus den haushaltswirtschaftlichen Daten der Gemeinde ein prüffähiger (Verwendungs-) Nachweis von der Gemeinde erbracht werden kann.

## **6.2 Die Rechnungskreise bei Sondervermögen**

In der gemeindlichen Bilanz werden im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ grundsätzlich nur die gemeindlichen Betriebe angesetzt, die über einen eigenen Rechnungskreis verfügen und mindestens organisatorisch selbstständig sind. Diese Erfordernisse werden nicht bei allen Arten von gemeindlichem Sondervermögen erfüllt. Die Anwendung des NKF bringt es mit sich, dass sich die Errichtung eines gemeindlichen Sondervermögens oder seine Veränderung sich künftig auch in der gemeindlichen Bilanz für die gemeindliche Verwaltung niederschlagen wird. Es ist daher bei jedem einzelnen Sondervermögen der Gemeinde zu prüfen, ob ein eigener Rechnungskreis gesetzlich gefordert oder ggf. geboten ist.

Die Abbildung des Ressourcenverbrauchs bei den Sondervermögen der Gemeinde erfordert auch bei den gemeindlichen Sondervermögen die Anwendung der Vorschriften über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Diesen Vorschriften unterliegen grundsätzlich das Gemeindegliedervermögen und die rechtlich unselbstständigen Stiftungen (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 1 und 2 GO NRW). Die wirtschaftlichen Unternehmen der Gemeinde (vgl. § 114 GO NRW) und die organisatorisch verselbstständigten gemeindlichen Einrichtungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit (vgl. § 107 Absatz 2 GO NRW) unterliegen dagegen nicht nur den gesetzlichen Vorgaben des § 97 Absatz 3 GO NRW, sondern auch den Vorschriften der Eigenbetriebsverordnung.

Die rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 4 GO NRW) unterliegen als Sondervermögen der Gemeinde grundsätzlich den Vorschriften über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Es ist jedoch möglich, dass bei derartigen Sondervermögen auch die Wirtschaftsführung und das Rechnungswesen nach dem für die Eigenbetriebe geltenden Vorschriften sinngemäß anzuwenden (vgl. § 97 Absatz 4 GO NRW).

## **6.3 Die Rechnungskreise bei Treuhandvermögen**

Bei Treuhandvermögen werden von der Gemeinde fremde Vermögensgegenstände treuhänderisch gehalten, denn sie ist von Dritten beauftragt worden oder gesetzlich verpflichtet, das ihr übergebene Vermögen zu verwalten und nicht für eigene Zwecke zu verwenden (Ermächtigungstreuhand). Einem solchen Treuhandverhältnis liegt die der Gemeinde (Treuhand) anvertraute Verfügung über Sachen und Rechte zugrunde, diese im Interesse des betreffenden Dritten (Treugeber) auszuüben. Nach den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen ist das Treuhandvermögen in der Bilanz des Treugebers anzusetzen, weil dieser weiterhin als rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer zu betrachten ist.

Diese Sachlage gilt entsprechend, wenn die Gemeinde eine Verwaltungstreuhand als Vollrechtstreuhand innehat. In solchen Fällen erwirbt die Gemeinde das rechtliche Eigentum an dem Treugut, obwohl die vertraglichen Beziehungen regelmäßig vorsehen, dass die Risiken des Untergangs sowie die Nutzungen und Lasten beim Treugeber verbleiben. In diesen Fällen bleibt der Treugeber wirtschaftlicher Eigentümer, sodass das Treugut nicht bei der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 93 GO NRW**

Gemeinde zu bilanzieren ist. Für die Gemeinde folgt aus ihrer Tätigkeit als Treuhänder, dass sie gegenüber dem Dritten als Treugeber für eine ordnungsgemäße Verwaltung des Treuhandvermögens haftet und eine Herausgabeverpflichtung besteht.

Eine zweifache Bilanzierung des Treuhandvermögens, also zusätzlich zum Treugeber auch bei der Gemeinde als Treuhänder, ist wegen der gesonderten Verwaltung des Treuhandvermögens außerhalb des gemeindlichen Haushalts nicht erforderlich. Die gesonderte Behandlung von bei der Gemeinde vorhandenem Treuhandvermögen und Mündelvermögen ist daher haushaltsrechtlich und haushaltswirtschaftlich geboten. Diese Gegebenheiten führen dazu, dass eigene Rechnungskreise für das zu verwaltende Treuhandvermögen in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung einzurichten sind, um die notwendigen Abgrenzungen zum gemeindeeigenen sowie zu sonstigen Rechnungskreisen herstellen zu können.

§§§§§§§§§§§§§§§§

**§ 94**  
**Übertragung der Finanzbuchhaltung**

<sup>1</sup>Die Gemeinde kann ihre Finanzbuchhaltung ganz oder zum Teil von einer Stelle außerhalb der Gemeindeverwaltung besorgen lassen, wenn die ordnungsgemäße Erledigung und die Prüfung nach den für die Gemeinde geltenden Vorschriften gewährleistet sind. <sup>2</sup>Satz 1 gilt nicht für die Zwangsvollstreckung. <sup>3</sup>Die Vorschriften des Gesetzes über kommunale Gemeinschaftsarbeit bleiben unberührt.

**Erläuterungen zu § 94:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Übertragung von Aufgaben der Finanzbuchhaltung an Dritte**

Im Rahmen der gesetzlichen Aufgabe der gemeindlichen Finanzbuchhaltung, die Buchführung und die Zahlungsabwicklung der Gemeinde zu erledigen, muss die Gemeinde als Aufgabenträger grundsätzlich selbst handeln, denn der Gesetzgeber hat ihr dafür ausdrücklich die erforderlichen Kompetenzen eingeräumt. Er hat die Gemeinde als geeignet angesehen, die Verwaltungsaufgaben mit der notwendigen personellen und sächlichen Ausstattung erfüllen und den ordnungsgemäßen Gang der Geschäftsvorfälle sicherstellen zu können. Die Vorschrift ermöglicht es aber der Gemeinde, ihre Finanzbuchhaltung durch Stellen außerhalb der Gemeindeverwaltung erledigen zu lassen. Sie umfasst dabei nicht die Übertragung der Befugnis zur Bewirtschaftung von gemeindlichen Haushaltsmitteln, denn die beauftragte Stelle außerhalb der Gemeindeverwaltung soll lediglich die Aufgaben einer gemeindlichen Finanzbuchhaltung erfüllen.

Der Dritte, der diese Aufgabe übernimmt, trägt die Verantwortung für die Durchführung bzw. die ordnungsgemäße Erledigung der übernommenen Aufgabe regelmäßig im Rahmen eines Geschäftsbesorgungsvertrages. Er wird in diesem Zusammenhang, abhängig von der örtlichen Gestaltung der vertraglichen Übertragung, mit der Wahrnehmung einer öffentlichen Aufgabe betraut und oftmals nicht als Erfüllungsgehilfe der Gemeinde tätig. In diesen Fällen ist entscheidend, dass die Gemeinde nicht durch eigenes Personal tätig wird. Die Abgrenzung dafür ist im örtlichen Einzelfall unter Beachtung der verwaltungsrechtlichen Gegebenheiten vorzunehmen. Die Gemeinde kann sich gleichwohl durch die Übertragung der Finanzbuchhaltung auf einen Dritten nicht aus ihrer Verantwortung für die Aufgabenerledigung der Finanzbuchhaltung selbst entlassen. Sie trägt weiterhin die Gesamtverantwortung für ihre Finanzbuchhaltung und muss sicherstellen, dass ihr alle notwendigen Daten rechtzeitig zur Verfügung stehen, um ihre Pflicht zur Aufstellung eines gemeindlichen Jahresabschlusses nach Ablauf des Haushaltsjahres rechtzeitig nachkommen zu können.

Von der gesetzlichen Möglichkeit der Übertragung von Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung an einen Dritten sollte die Gemeinde nur Gebrauch machen, wenn es wirtschaftlicher und zweckmäßiger als die eigene Erledigung ist. Die gemeindliche Aufgabenerfüllung darf dadurch jedoch nicht beeinträchtigt werden. Der beauftragte Dritte muss zudem die für die Gemeinde geltenden Vorschriften einhalten können. Bei einer Übertragung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung auf Dritte kommt es zudem nicht auf die Rechtsform der beauftragten Stelle, sondern nur auf die Form der Übertragung an.

Von der Gemeinde ist bei der Übertragung von Aufgaben der Finanzbuchhaltung an Dritte zudem zu unterscheiden, ob die Übertragung der Besorgung der Finanzbuchhaltung nach öffentlichem Recht oder nach den Gestaltungsmöglichkeiten des Privatrechts vorgenommen wird. Die privatrechtlichen Möglichkeiten nach dieser Vorschrift schließen nicht die Möglichkeiten der Übertragung der Aufgaben in öffentlich-rechtlicher Form nach den Vorschriften des Gesetzes über kommunale Gemeinschaftsarbeit aus. Außerdem ist in diesem Zusammenhang die Dienstleistungs-Informationspflichten-Verordnung vom 12.03.2010 von Bedeutung (vgl. BGBl. I S. 267).

## **2. Die dezentrale Erledigung von Aufgaben der Finanzbuchhaltung**

Unter diese Vorschrift fällt nicht die dezentrale Erledigung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung innerhalb der gemeindlichen Verwaltung, auch wenn mit einer solchen Dezentralisierung innerhalb der gemeindlichen Verwaltung die Einrichtung von Zahlstellen, Handvorschüssen oder Sonderkonten verbunden ist. Die Leitung der Finanzbuchhaltung hat in solchen Fällen dafür Sorge zu tragen, dass auch diese Stellen nach den für die Finanzbuchhaltung geltenden Vorgaben ihre Aufgabe erledigen und die Gesamtverantwortung bei der gemeindlichen Finanzbuchhaltung erhalten bleibt. Eine solche örtliche Gestaltung der Finanzbuchhaltung in eigener Verantwortung der Gemeinde soll auch in entsprechender Weise in den zu erlassenden örtlichen Vorschriften verankert werden (vgl. § 31 GemHVO NRW).

## **3. Die Übernahme von Aufgaben der Finanzbuchhaltung von Dritten**

Die Gemeinde kann ihre Finanzbuchhaltung nicht nur von einer Stelle außerhalb der Gemeindeverwaltung besorgen lassen, sie kann auch die Finanzbuchhaltung für Dritte übernehmen. Diese Möglichkeit besteht nicht nur für ihre organisatorisch selbstständigen Sondervermögen oder den in ihrer Verwaltung stehenden Treuhandvermögen (vgl. §§ 97 und 98 GO NRW). Oftmals wird es durch Fachgesetze bestimmten Dritten ermöglicht, die Gemeinde mit der Abwicklung ihrer Haushaltswirtschaft oder der Zahlungsgeschäfte zu beauftragen. Die Tätigkeit der Gemeinde für Dritte ist dann i.d.R. entgeltpflichtig. Sie hat dann aber vielfach in der Sache eine Entscheidungsfreiheit. Eine Übernahme solcher Aufgaben kann die Gemeinde i.d.R. dann nicht ablehnen, wenn sie z. B. selbst einem Zusammenschluss angehört, für den es wichtig ist, dass die ordnungsgemäße Erledigung seiner Haushaltswirtschaft dauerhaft gesichert ist.

Bei der Übernahme der Durchführung haushaltswirtschaftlicher Aufgaben von Dritten kann die Gemeinde auch die dazu erforderlichen Vollstreckungsaufgaben wahrnehmen, denn die Gemeinde ist eine nach dem Verwaltungsvollstreckungsgesetz mögliche Vollstreckungsbehörde. So sieht z. B. das Gemeinschaftswaldgesetz vor, dass die Gemeinde für die Waldgenossenschaft die zuständige Vollstreckungsbehörde im Sinne des Verwaltungsvollstreckungsgesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen ist (vgl. § 20 Absatz 3 Gemeinschaftswaldgesetz). Die Gemeinde kann aber auch für andere öffentlich-rechtliche Körperschaften die dort anfallenden Vollstreckungsaufgaben erledigen.

## **4. Die Beachtung des Verwandtschaftsverbotes**

Die Erledigung der Finanzbuchhaltung durch Stellen außerhalb der Gemeindeverwaltung schließt für die Gemeinde auch das unter Sicherheitsgesichtspunkten erforderliche Verwandtschaftsverbot ein (vgl. § 93 Absatz 5 GO NRW). Ein Dritter als Verantwortliche für die Zahlungsabwicklung im Auftrag der Gemeinde und sein Stellvertreter dürfen daher nicht Angehörige des Bürgermeisters, des Kämmerers, der Leitung und der Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung sowie mit der Prüfung beauftragter Dritter sein.

Das Gebot gilt dabei besonders für den Verantwortlichen der Finanzbuchhaltung und seinen Stellvertreter, die i.d.R. nicht nur Verantwortliche für die Buchführung, sondern gleichzeitig auch Verantwortliche für die Zahlungsabwicklung sind, und wirkt sich auch auf die Aufgabenerledigung durch einen Dritten aus. In den Fällen, in denen wegen der Einhaltung der Trennung zwischen der Buchung der Geschäftsvorfälle und dem Zahlungsverkehr, die Gesamtverantwortung für die Finanzbuchhaltung in eine Verantwortung für die „Buchführung“ und eine Verantwortung für die „Zahlungsabwicklung“ aufgeteilt wird, unterliegen aus Sicherheitsgesichtspunkten der Verantwortliche für den Bereich der Zahlungsabwicklung und sein Stellvertreter ebenfalls dem Verwandtschaftsverbot.

In den Fällen der Übertragung der Finanzbuchhaltung auf Dritte sind im Sinne des Verwandtschaftsverbotes auch die Aufsichtsfunktionen über die Finanzbuchhaltung wahrzunehmen. Es ist auch zu beachten, dass das Verwandtschaftsverbot nicht nur bei einer Verbindung durch eine Ehe gilt, sondern auch auf diejenigen Personen Anwendung findet, die durch eine Lebenspartnerschaft nach dem Lebenspartnerschaftsgesetz verbunden sind. Das Verbot soll auch bei der Beauftragung Dritter mögliche Interessenkonflikte durch persönliche Bindungen von vornherein ausschließen.

## **5. Die Berücksichtigung des Datenschutzes**

Die Vorschrift ermöglicht es der Gemeinde ihre Finanzbuchhaltung durch Stellen außerhalb der Gemeindeverwaltung erledigen zu lassen. Der Dritte, der diese Aufgabe regelmäßig im Rahmen eines Geschäftsbesorgungsvertrages übernimmt, muss im Rahmen seiner Verantwortung für die Durchführung bzw. die ordnungsgemäße Erledigung der übernommenen Aufgabe auch den Erfordernissen des Datenschutzes gerecht werden. Er wird in diesem Zusammenhang, abhängig von der örtlichen Gestaltung der vertraglichen Übertragung, mit der Wahrnehmung einer öffentlichen Aufgabe betraut. Er hat dabei insbesondere die Anforderungen an eine ordnungsgemäße Datenverarbeitung zu beachten, denn er erledigt gemeindliche Verwaltungsaufgaben, die regelmäßig auch eine datenschutzrechtliche Relevanz haben (vgl. § 2 und 11 DSGVO NRW). Durch die Gemeinde muss daher eine datenschutzkonforme Aufgabenerledigung durch den Dritten gewährleistet werden.

Die Gemeinde bleibt deshalb als Auftraggeber auch für die ordnungsgemäße Verarbeitung gemeindlicher Daten und die Einhaltung der Vorschriften über den Datenschutz verantwortlich (vgl. § 11 Absatz 1 DSGVO NRW). Diese Verantwortung beinhaltet, dass die Gemeinde den Dritten unter besonderer Berücksichtigung seiner Eignung für die Gewährleistung der notwendigen technischen und organisatorischen Maßnahmen (vgl. § 10 DSGVO NRW) sorgfältig auszuwählen hat. Der Auftrag ist schriftlich zu erteilen, wobei erforderlichenfalls ergänzende Weisungen zu technischen und organisatorischen Maßnahmen und etwaige Unterauftragsverhältnisse festzulegen sind. Dabei ist im Einzelnen zu klären, welche Sicherheitsvorkehrungen im Sinne der übertragenen Aufgabe zu treffen sind. Die Datenverarbeitung durch Dritte erfordert aber auch eine sachgerechte Kontrolle des Dritten, z. B. das Vorhandensein und Einhalten eines ausreichenden Sicherheitskonzepts (vgl. § 10 DSGVO NRW).

## **6. Keine Übertragung der Zwangsvollstreckung**

### **6.1 Keine Übertragung von Vollstreckungsmaßnahmen**

Durch die Vorschrift wird die Vorgabe des Verwaltungsvollstreckungsgesetzes, dass die Zwangsvollstreckung als hoheitliche Maßnahme von der Übertragung auf (private) Dritte ausgeschlossen ist, ausdrücklich auch gemeinderechtlich verankert. Es wird dadurch aber auch verdeutlicht, dass die örtliche Zwangsvollstreckung kein Bestandteil der gemeindlichen Finanzbuchhaltung ist. Sie steht haushaltsrechtlich in einem engen Zusammenhang mit dem Aufgabenbereich "Zahlungsabwicklung" der Finanzbuchhaltung (vgl. § 30 Absatz 1 Satz 3 GemHVO NRW).

Im Rahmen ihrer Übertragung von Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung an private Dritte darf die Gemeinde gleichwohl den Dritten unselbstständige Dienste erledigen lassen. Solchen Tätigkeiten dürfen jedoch nicht Vorschriften zur gemeindlichen Zwangsvollstreckung oder unmittelbare Zusammenhänge mit der tatsächlichen Zwangsvollstreckung oder datenschutzrechtliche Bestimmungen entgegenstehen. Es darf daher nicht dazu kommen, dass eine Organisationseinheit oder Personen außerhalb der öffentlichen Verwaltung von der Gemeinde mit Vollstreckungsaufgaben beauftragt wird.

Die Gemeinde muss daher bei einer Übertragung von Aufgaben der Finanzbuchhaltung auf Dritte prüfen, ob sie die gemeindlichen Vollstreckungsmaßnahmen entweder weiterhin selbst vornimmt. Sie kann ggf. auch eine andere Gemeinde oder den Kreis als eine nach dem Verwaltungsvollstreckungsgesetz zulässige Stelle mit der Durch-

führung dieser Aufgabe beauftragen, z. B. im Rahmen der Vorschriften des Gesetzes über kommunale Gemeinschaftsarbeit (GkG).

## **6.2 Keine Übertragung des Mahnwesens**

Ein unmittelbarer Zusammenhang mit der gemeindlichen Zwangsvollstreckung besteht z.B. beim Mahnwesen der Gemeinde. Das gemeindliche Mahnwesen beinhaltet Maßnahmen der Gemeinde, die eine Voraussetzung für die gemeindliche Vollstreckung darstellen. Im Rahmen der von der Gemeinde vorgesehenen Vollstreckung soll z.B. der Schuldner vor Beginn der Vollstreckung gemahnt und ihm eine Zahlungsfrist von einer Woche eingeräumt werden (vgl. § 6 Absatz 3 i.V.m § 19 VwVG NRW).

Für die Übertragung des Mahnwesens auf Dritte besteht somit keine rechtliche Grundlage. Eine grundsätzliche Privatisierung des gemeindlichen Forderungsmanagements ist daher als nicht zulässig anzusehen. Ebenso sprechen datenschutzrechtliche Gründe gegen eine Übertragung des Mahnwesens auf einen Dritten, auch wegen des Risikos einer unzulässigen Verarbeitung und Nutzung der Daten durch den Dritten (vgl. 20. Datenschutz- und Informationsfreiheitsbericht des Landesbeauftragten für Datenschutz und Informationsfreiheit Nordrhein-Westfalen aus dem Jahre 2011).

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Satz 1 (Übertragung von Aufgaben der Finanzbuchhaltung auf Dritte):**

#### **1.1 Die Geschäftsbesorgung in privatrechtlicher Form**

Der Gemeinde stehen daher mehrere Möglichkeiten offen, ihre Aufgabe „Finanzbuchhaltung zu erledigen. Die Vorschrift ermöglicht es daher, die gemeindliche Finanzbuchhaltung durch eine Stelle außerhalb der Gemeindeverwaltung auf der Grundlage eines privatrechtlichen Vertrages (Geschäftsbesorgungsvertrages) erledigen zu lassen. Der Begriff „besorgen lassen“ in dieser Vorschrift soll dabei einerseits zum Ausdruck bringen, dass die Stelle außerhalb der Gemeindeverwaltung die Geschäfte selbstständig und eigenverantwortlich erledigt, die Verantwortung der Gemeinde zur Wahrnehmung dieser Aufgaben gleichwohl unberührt bleibt. Andererseits aber auch zum Ausdruck gebracht werden soll, dass die Gemeinde nach dieser Vorschrift keine Befugnisse der Gemeinde an Dritte übertragen werden kann, die Eingriffe in Rechte Dritter ermöglichen.

Mit der Erledigung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung oder Teilen davon sollen auch nur Stellen beauftragt werden, die eine Gewähr für deren ordnungsgemäße Abwicklung bieten und dies wirtschaftlicher und zweckmäßiger erledigt werden kann. Die gemeindliche Aufgabenerfüllung darf dadurch nicht beeinträchtigt werden. Entscheidet sich die Gemeinde für die privatrechtliche Form nach dieser Vorschrift, kommt in der Regel der Abschluss eines Geschäftsbesorgungsvertrages in Betracht, der eine sorgfältige Auswahl des Geschäftspartners vorausgehen sollte. In den Fällen, in denen sich die Gemeinde aber nur der technischen Einrichtungen einer anderen Stelle bedient, stellt diese keine Besorgung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung im Sinne dieser Vorschrift dar. Die Besorgung der Finanzbuchhaltung nach dieser Vorschrift ist aber auch dann nicht mehr gegeben, wenn wegen der Weisungsvorbehalte der Gemeinde der anderen Stelle kein eigener Gestaltungsraum mehr bei der Erledigung ihrer Aufgaben verbleibt.

#### **1.2 Die Sicherung der ordnungsgemäßen Aufgabenerledigung**

Die Rechte und Pflichten der Gemeinde als Aufgabenträgerin für die Durchführung der Finanzbuchhaltung bleiben bei einer Übertragung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung an Dritte grundsätzlich unberührt. Die Gemein-

de ist daher auch bei einer solchen Aufgabenerledigung weiterhin für die ordnungsgemäße Durchführung dieser Aufgabe verantwortlich. Sie muss sich in ihrem Verhältnis zu den Bürgerinnen und Bürgern das Handeln der beauftragten Stelle als ihr eigenes Handeln anrechnen lassen. Aus der Funktion der Finanzbuchhaltung ergibt sich, dass die ordnungsgemäße Erledigung nur angenommen werden kann, wenn die Funktion der Finanzbuchhaltung auch bei der Übertragung auf Dritte in vollem Umfang erhalten bleibt. Der Dritte als beauftragte Stelle muss die Geschäftsabwicklung für die Gemeinde so vornehmen, dass weiterhin die Haushaltsplanung und Haushaltsausführung durch die Gemeinde möglich ist und der vorgeschriebene Jahresabschluss und der Gesamtabchluss nicht beeinträchtigt werden. Außerdem muss auch die beauftragte Stelle die Einhaltung der haushaltsrechtlichen Sicherheitsstandards gewährleisten (vgl. § 31 GemHVO NRW).

Für eine von der Gemeinde beauftragte Stelle besteht nur dann eine rechtliche Verpflichtung zur Beachtung und Einhaltung der haushaltsrechtlichen Vorschriften, wenn die Gemeinde dieses im Rahmen der Übertragung ausdrücklich vereinbart. Die Gemeinde muss daher im abzuschließenden Geschäftsbesorgungsvertrag nicht nur sicherstellen, dass die beauftragte Stelle die einschlägigen für die Gemeinde geltenden haushaltsrechtlichen Bestimmungen einhält. Die Gemeinde muss auch gewährleisten, dass die übernehmende Stelle die Aufgaben, die von der gemeindlichen Finanzbuchhaltung im Rahmen der Haushaltswirtschaft der Gemeinde zu erledigen sind, sachgerecht erfüllt. Diese Erfordernisse bedingen, dass sich die Gemeinde umfassende Weisungs- und Kontrollrechte vorbehalten und auch eine ausreichende laufende Überwachung der dem Dritten übertragenen Aufgabenerledigung sicherstellen muss.

Die Gemeinde sollte deshalb sollte einerseits einen Aufgabenkatalog zum Gegenstand der abzuschließenden Vereinbarung machen und andererseits die Melde- und Nachweispflichten der beauftragten Stelle konkret bestimmen. Zu einem solchen konkreten Aufgabenkatalog gehören u. a. Abstimmungs- und Abrechnungstermine, insbesondere wegen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses, die Nachweisführung des Dritten, Datenschutz- und Haftungsregelungen sowie sonstige Befugnisse des Dritten, die zur Aufgabenerledigung notwendig sind. Dazu gehören auch Vorgaben für die Übergabe gemeindlicher Geschäftsunterlagen an den beauftragten Dritten. z. B. dass gemeindliche Geschäftsunterlagen vor der Abgabe zu registrieren sind.

### **1.3 Die Durchführung von Prüfungen**

Ein Dritter, der Aufgaben der Finanzbuchhaltung für die Gemeinde erledigt, muss im Rahmen der übertragenen Aufgaben hinnehmen, dass bei ihm auch Prüfungen nach den für die Gemeinde geltenden haushaltsrechtlichen Vorschriften durchgeführt werden, z. B. durch die örtliche Rechnungsprüfung der Gemeinde und durch die Gemeindeprüfungsanstalt als überörtliche Prüfung. Er muss daher die übertragenen Geschäfte so führen, dass bei ihm eine Prüfung nach den für die Gemeinde geltenden haushaltsrechtlichen Vorschriften möglich ist. Dafür hat er die aus seiner Aufgabenerledigung für die Gemeinde vorhandenen Unterlagen vorzulegen und den Prüfern ein Betreten der Räume im notwendigen Umfang zu gestatten. Zu solchen Prüfungen kann auch eine Anwenderprüfung der beim Dritten verwendeten Programme gehören, damit das von der Gemeinde zu erzielende Ergebnis bei der Abwicklung von Geschäftsvorfällen auch durch den Dritten erreicht wird.

### **1.4 Die Aufbewahrungspflichten**

Die Gemeinde hat im Rahmen der vertraglichen Übertragung von Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung an einen Dritten auch sicherzustellen, dass die Bestimmungen über die Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen eingehalten werden (vgl. § 58 GemHVO NRW). Insbesondere bei einer DV-Buchführung ist der Dokumentationsumfang bereits vor der Übertragung der Geschäftsbesorgung durch den Dritten festzulegen. In den Bestimmungen sollten sowohl der Ort und die Zeitdauer der Aufbewahrung der örtlichen Geschäftsunterlagen als auch die Zugangsberechtigungen und Einsichtsrechte geregelt sein. Zu den notwendigen Regelungstatbeständen gehören auch Zutrittsrechte Dritter, z. B. im Rahmen der überörtlichen Prüfung der Gemeinde.

## **2. Zu Satz 2 (Keine Übertragung von Aufgaben der Zwangsvollstreckung):**

### **2.1 Die Pflicht zur örtlichen Erledigung**

Die Übertragung der Finanzbuchhaltung durch die Gemeinde auf private Dritte darf nach dem Verwaltungsvollstreckungsgesetz nicht gleichzeitig die Befugnis zum Eingriff in Rechte Dritter enthalten. Die Beitreibung von Geldforderungen der Gemeinde ist eine Aufgabe der gesetzlich bestimmten Vollstreckungsbehörden (vgl. (vgl. § 1 und 2 VwVG NRW). Die Gemeinde soll dazu in ihrer Verwaltung eine zentrale Stelle als Vollstreckungsbehörde bestimmen, die für das Mahn- und Vollstreckungsverfahren zuständig ist (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 2 VwVG NRW). Sie muss das gemeindliche Mahnwesen selbst erledigen, denn eine grundsätzliche Privatisierung des gemeindlichen Forderungsmanagements ist als nicht zulässig anzusehen.

Die gemeindliche Finanzbuchhaltung ist insgesamt als die für das Mahn- und Vollstreckungsverfahren zentrale Stelle innerhalb der gemeindlichen Verwaltung anzusehen und kann die Aufgaben einer Vollstreckungsbehörde erfüllen. Es muss dabei durch eine örtliche Bestimmung gewährleistet werden, dass die aufgabenbezogene Trennung von Geschäftsbuchführung und Zahlungsabwicklung nicht zu „zwei Vollstreckungsbehörden“ führt. Eine ggf. „getrennte“ Erledigung von Mahnverfahren und Vollstreckungsaufgaben innerhalb der gemeindlichen Finanzbuchhaltung steht dieser Zuordnung nicht entgegen (vgl. § 31 Absatz 2 Nummer 1.9 GemHVO NRW). Die örtlich festgelegten Zuständigkeiten müssen vielmehr sicherstellen, dass die Umsetzung der Vorgaben des Verwaltungsvollstreckungsgesetzes gewährleistet werden kann.

### **2.2 Der Ausschluss der Übertragung**

Durch die Vorschrift wird die Vorgabe des Verwaltungsvollstreckungsgesetzes, dass die Zwangsvollstreckung als hoheitliche Maßnahme von der Übertragung auf (private) Dritte ausgeschlossen ist, ausdrücklich auch gemeinderechtlich verankert. Dadurch wird besonders hervorgehoben, dass gemeinderechtlich die Zwangsvollstreckung durch die Gemeinde kein Bestandteil der gemeindlichen Finanzbuchhaltung ist. Die Gemeinde darf gleichwohl im Rahmen ihrer Übertragung von Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung an private Dritte unselbstständige Dienste erledigen lassen. Den übertragenen Tätigkeiten dürfen jedoch nicht die Vorschriften zur gemeindlichen Zwangsvollstreckung oder andere unmittelbare Zusammenhänge mit der Zwangsvollstreckung oder die datenschutzrechtlichen Bestimmungen entgegenstehen.

Das gemeindliche Mahnwesen beinhaltet Maßnahmen der Gemeinde, die eine Voraussetzung für die gemeindliche Vollstreckung darstellen. Im Rahmen der von der Gemeinde vorgesehenen Vollstreckung soll z.B. der Schuldner vor Beginn der Vollstreckung gemahnt und ihm eine Zahlungsfrist von einer Woche eingeräumt werden (vgl. § 6 Absatz 3 i.V.m § 19 VwVG NRW). Für die Übertragung des Mahnwesens auf Dritte besteht somit keine rechtliche Grundlage. Eine grundsätzliche Privatisierung des gemeindlichen Forderungsmanagements ist daher als nicht zulässig anzusehen. Ebenso sprechen datenschutzrechtliche Gründe gegen eine Übertragung des Mahnwesens auf einen Dritten, auch wegen des Risikos einer unzulässigen Verarbeitung und Nutzung der Daten durch den Dritten (vgl. 20. Datenschutz- und Informationsfreiheitsbericht des Landesbeauftragten für Datenschutz und Informationsfreiheit Nordrhein-Westfalen aus dem Jahre 2011).

Die Übertragung des Mahnwesens auf einen Dritten ist ebenfalls ausgeschlossen, denn das gemeindliche Mahnwesen beinhaltet Maßnahmen der Gemeinde, die eine Voraussetzung für die gemeindliche Vollstreckung darstellen. Im Rahmen der von der Gemeinde vorgesehenen Vollstreckung soll z. B. der Schuldner vor Beginn der Vollstreckung gemahnt und ihm eine Zahlungsfrist von einer Woche eingeräumt werden (vgl. § 6 Absatz 3 i.V.m § 19 VwVG NRW). Ebenso sprechen datenschutzrechtliche Gründe gegen eine Übertragung des Mahnwesens auf einen Dritten, auch wegen des Risikos einer unzulässigen Verarbeitung und Nutzung der Daten durch den Dritten

(vgl. 20. Datenschutz- und Informationsfreiheitsbericht des Landesbeauftragten für Datenschutz und Informationsfreiheit Nordrhein-Westfalen aus dem Jahre 2011).

Die Gemeinde muss daher bei einer Übertragung von Aufgaben der Finanzbuchhaltung auf Dritte prüfen, ob sie die Vollstreckungsmaßnahmen entweder weiterhin selbst vornimmt oder durch eine andere Gemeinde oder den Kreis, als nach dem Verwaltungsvollstreckungsgesetz zulässige Stellen, erledigen lässt, z.B. im Rahmen der Vorschriften des Gesetzes über kommunale Gemeinschaftsarbeit (GkG). Im Einzelfall kann von der Gemeinde ggf. aber das Instrument des Verwaltungsgehilfen genutzt werden, wenn es aus Sicht der Gemeinde sinnvoll und sachgerecht ist, z. B. im Rahmen einer Auftragsdatenverarbeitung sich die Aufgabe auf die Durchführung der Datenverarbeitung erstreckt.

Dem Dritten darf in solchen Fällen nicht die Entscheidungsbefugnis über die Daten übertragen werden, vielmehr muss er bei der Verarbeitung der Daten unselbstständig tätig und den Weisungen der Gemeinde unterworfen sein. Der Dritte muss dahingehend gebunden sein, dass er nach den Vorgaben der Gemeinde die Daten erhebt und verarbeitet und daher nur Hilfs- oder Unterstützungsfunktionen für die Gemeinde ausübt. Der Dritte darf daher keine eigenständigen Entscheidungen mit den Schuldnern der Gemeinde treffen, denn dann würde die Grenze einer zulässigen Aufgabenübertragung durch die Gemeinde überschritten. Die örtliche Entscheidung ist daher immer auf der Grundlage des Verwaltungsvollstreckungsgesetzes und nicht auf der Grundlage des gemeindlichen Haushaltsrechts zu beurteilen. Außerdem darf die Gemeinde sich durch ihre örtlichen Entscheidungen nicht aus ihrer Gesamtverantwortung für diese Aufgaben selbst entlassen.

### **3. Zu Satz 3 (Geschäftsbesorgung in öffentlich-rechtlicher Form):**

In den Fällen, in denen die Gemeinde ihre Finanzbuchhaltung ganz oder zum Teil von einer Stelle außerhalb der Gemeindeverwaltung besorgen lässt, bleiben die Vorschriften des Gesetzes über kommunale Gemeinschaftsarbeit (GkG) unberührt. Mit diesem Gesetz soll die Erledigung gemeindlicher Aufgaben gesichert werden, wenn eine Gemeinde nicht oder nicht erfolgreich wahrgenommen werden kann. Ein Anlass dafür kann sein, dass eine Aufgabe die Leistungskraft einer Gemeinde übersteigt oder dass Sachzwänge bestehen, die zu Interesse an einer gemeinsamen Erledigung der Aufgabe zusammen mit einer anderen Gemeinde führen. Dazu hält das Gesetz unterschiedliche Formen für die gemeindliche Zusammenarbeit bereit. Es können z. B. die Gemeinden die Aufgaben, zu deren Erfüllung sie berechtigt oder verpflichtet sind, nach den Vorschriften des Gesetzes über kommunale Gemeinschaftsarbeit auch gemeinsam wahrnehmen.

Diese Möglichkeit besteht jedoch nicht, wenn durch ein Gesetz eine besondere Rechtsform für die Zusammenarbeit vorgeschrieben oder die gemeinsame Wahrnehmung einer Aufgabe ausgeschlossen ist. In solchen Fällen können zur gemeinsamen Wahrnehmung von Aufgaben ggf. auch Arbeitsgemeinschaften begründet, Zweckverbände und gemeinsame Kommunalunternehmen gebildet sowie öffentlich-rechtliche Vereinbarungen für besondere Fälle geschlossen werden. Dabei bleibt die Befugnis, zur gemeinsamen Wahrnehmung von Aufgaben die Gestaltungsmöglichkeiten des Privatrechts zu benutzen, unberührt.

XXXXXXXXXXXX

**§ 95**  
**Jahresabschluss**

(1) <sup>1</sup>Die Gemeinde hat zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres einen Jahresabschluss aufzustellen, in dem das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres nachzuweisen ist. <sup>2</sup>Er muss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln und ist zu erläutern. <sup>3</sup>Der Jahresabschluss besteht aus der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung, den Teilrechnungen, der Bilanz und dem Anhang. <sup>4</sup>Ihm ist ein Lagebericht beizufügen.

(2) <sup>1</sup>Am Schluss des Lageberichtes sind für die Mitglieder des Verwaltungsvorstands nach § 70, soweit dieser nicht zu bilden ist für den Bürgermeister und den Kämmerer, sowie für die Ratsmitglieder, auch wenn die Personen im Haushaltsjahr ausgeschieden sind, anzugeben,

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

<sup>2</sup>§ 43 Abs. 2 Nrn. 5 und 6 gelten entsprechend.

(3) <sup>1</sup>Der Entwurf des Jahresabschlusses wird vom Kämmerer aufgestellt und dem Bürgermeister zur Bestätigung vorgelegt. <sup>2</sup>Der Bürgermeister leitet den von ihm bestätigten Entwurf innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres dem Rat zur Feststellung zu. <sup>3</sup>Soweit er von dem ihm vorgelegten Entwurf abweicht, kann der Kämmerer dazu eine Stellungnahme abgeben. <sup>4</sup>Wird von diesem Recht Gebrauch gemacht, hat der Bürgermeister die Stellungnahme mit dem Entwurf dem Rat vorzulegen.

**Erläuterungen zu § 95:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Jahresabschlussvorschriften**

**1.1 Die Zwecke des Jahresabschlusses**

Aus dem Recht des Rates der Gemeinde, die Rahmenbedingungen für die gemeindliche Haushaltswirtschaft durch eine jährliche Haushaltssatzung festzulegen (vgl. § 41 GO NRW), ergibt sich nach Ablauf des Haushaltsjahres die Notwendigkeit einer Haushaltsrechnung und eine entsprechende Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat. Dem Bürgermeister als Verantwortlichen für die gemeindliche Verwaltung obliegt daher die Pflicht, nach dem Ende seines auf das Haushaltsjahr begrenzten Auftrages, die Haushaltswirtschaft der Gemeinde nach der geltenden Haushaltssatzung zu führen und darüber Rechenschaft gegenüber dem Rat in Form des gemeindlichen Jahresabschlusses abzulegen.

Der Bürgermeister soll mit dem Jahresabschluss aufzeigen, wie er seinen Auftrag im Haushaltsjahr ausgeführt hat, welches Jahresergebnis aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft für das Haushaltsjahr erzielt worden ist, ob die gesetzten Ziele erreicht worden sind, welche Auswirkungen sich auf das Vermögen und die Schulden der Gemeinde ergeben haben, aber auch, welche Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde sich aufgrund der entstandenen wirtschaftlichen Lage und unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ergeben. Diese Kriterien bestimmen die Zwecke und den Inhalt des gemeindlichen Jah-

resabschlusses als Berichterstattung an den Rat der Gemeinde. Der Abschluss ist deshalb, bezogen auf den Stand zum letzten Tag des Haushaltsjahres (Abschlussstichtag), aufzustellen.

Der Jahresabschluss ist dabei ein wichtiger Teil der gemeindlichen Haushaltswirtschaft mit der besonderen Aufgabe einer zutreffenden Ergebnisdarstellung für das abgelaufene Haushaltsjahr, die zudem möglichst objektiv und willkürfrei sein soll. Er baut grundsätzlich auf der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung und der Bilanz als Erfassung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr bezogen auf den Abschlussstichtag auf (vgl. §§ 38, 39 und 41 GemHVO NRW). Im gemeindlichen Jahresabschluss wird diesen drei Bestandteilen als Darstellung des Standes des Vermögens und der Schulden der Gemeinde sowie des Ergebnisses der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr eine große Bedeutung zugemessen. Sie bilden deshalb auch das Drei-Komponenten-System des NKF. Durch besondere Vorschriften in der Gemeindehaushaltsverordnung werden die Inhalte und Zwecke dieser Komponenten näher bestimmt.

Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses sind zudem auch die Haushaltsgrundsätze zu beachten, z. B. das Vollständigkeitsgebot. Dieses Gebot bedingt für die gemeindliche Bilanz, dass diese sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden der Gemeinde sowie die Rechnungsabgrenzungsposten zu enthalten hat. Für die gemeindliche Ergebnisrechnung folgt daraus, dass diese die Aufwendungen und Erträge der Gemeinde zu enthalten hat, die dem abgelaufenen Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnen sind. Die gemeindliche Finanzrechnung muss daher alle Zahlungsströme der Gemeinde aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr nachweisen, die kassenmäßig als Einzahlungen eingegangen oder als Auszahlungen geleistet worden sind.

Durch den Jahresabschluss der Gemeinde soll dadurch eine zutreffende Rechenschaft über das abgelaufene Haushaltsjahr und die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans erreicht werden. Mit seinen Informationen soll der gemeindliche Jahresabschluss aber auch gleichzeitig zur Steuerung der Gemeinde durch die Verantwortlichen in der Gemeinde beitragen. Die näheren Vorschriften über den gemeindlichen Jahresabschluss ergeben sich daher zwingend aus dem System der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Sie bilden auch die Grundlage für die Berichterstattung im gemeindlichen Jahresabschluss. Der jährliche Abschlussstichtag für den gemeindlichen Jahresabschluss stellt dabei keinen willkürlichen Schnitt durch das Verwaltungshandeln bzw. die Geschäftstätigkeit der Gemeinde im zeitlichen Ablauf dar, auch wenn unmittelbar vor und nach dem Abschlussstichtag von der Gemeinde Erträge erzielt werden und Aufwendungen entstehen sowie Zahlungen eingehen und geleistet werden.

## **1.2 Die Aufgaben des Jahresabschlusses**

Der gemeindliche Jahresabschluss lehnt sich hinsichtlich seiner Funktion an den handelsrechtlichen Jahresabschluss für große Kapitalgesellschaften an. Er geht aber in seiner Aufgabe noch weiter, denn er hat nicht nur eine Rechnungslegungsfunktion, sondern auch eine Belegfunktion dafür, dass im Haushaltsjahr die gemeindliche Haushaltswirtschaft nach den Vorgaben des Rates der Gemeinde in der Haushaltssatzung sowie auf der Grundlage der im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen ausgeführt worden ist. Mit seinen Bestandteilen und Anlagen hat der gemeindliche Jahresabschluss daher ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln.

Den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft wird mit dem gemeindlichen Jahresabschluss ermöglicht, sich ein Bild über die Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres sowie über den Stand der wirtschaftlichen Lage und die weitere Entwicklung der Gemeinde zu machen. Dieses Bild ist von einer Vielzahl von haushaltsrechtlichen Vorschriften und deren Ausrichtung und Ausgestaltung in Bezug auf die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde abhängig, z. B. durch die Festlegung von Nutzungsdauern, von Abschreibungen, der Vorgaben für Rückstellungen usw. Bei der Beurteilung und Bewertung des gemeindlichen Jahresabschlusses müssen diese Bedingungen berücksichtigt werden.

Die Gemeinde hat unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Vorschriften und des Maßgeblichkeitsprinzips sowie des Vollständigkeitsgebots ihren Jahresabschluss so aufzubauen und auszugestalten, dass er die Beurteilung der Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde ermöglicht. Daher stehen beim gemeindlichen Jahresabschluss die Aufgaben der jahresbezogenen Ergebnisermittlung und die Darstellung der wirtschaftlichen Lage einschließlich der Nachweis- und Informationsfunktionen gleichrangig nebeneinander.

Die Aufgaben und haushaltsrechtlichen Vorgaben für den gemeindlichen Jahresabschluss erfordern, dass zwei Organe der Gemeinde an den Entscheidungen über die Inhalte und Ausgestaltung des gemeindlichen Jahresabschlusses beteiligt sind. Einerseits hat der Bürgermeister den durch den Kämmerer verwaltungsmäßig aufgestellten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses zu bestätigen und damit zu verantworten, dass das ermittelte Jahresergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zutreffend ist und der Jahresabschluss insgesamt ein zutreffendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde, bezogen auf den Abschlussstichtag des Haushaltsjahres, vermittelt. Andererseits hat der Rat den gemeindlichen Jahresabschluss durch Beschluss festzustellen. Er erkennt dadurch an, dass der gemeindliche Jahresabschluss richtig ist und seiner Aufgabe gerecht wird.

### **1.3 Der Jahresabschluss der gemeindlichen Verwaltung**

#### **1.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Nach der Vorschrift hat die Gemeinde zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres einen Jahresabschluss aufzustellen, in dem das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres nachzuweisen ist. Die Vorschrift verpflichtet damit die Gemeinde als Rechtsperson zur Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses. Die Aufstellung bedeutet, dass der Kämmerer und der Bürgermeister ihr haushaltswirtschaftliches Jahresergebnis ermitteln und dem Rat der Gemeinde einen Entwurf zuleiten, der geprüft und festgestellt werden kann. Die fristgerechte Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses erstreckt sich auch auf den Lagebericht.

Die Pflicht zur Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses umfasst nicht alle vorhandenen organisatorisch ausgeprägten Geschäftszweige der Gemeinde, sondern bezieht sich wegen der Einordnung der Vorschrift in den 8. Teil der Gemeindeordnung nur auf den organisatorischen Hauptgeschäftszweig „Gemeindliche Verwaltung“. In dem Jahresabschluss nach diesen Vorschriften ist daher nur das Ergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nachzuweisen, wie es im Rahmen der aufgabenbezogenen Tätigkeiten der gemeindlichen Verwaltung als die dafür örtlich verantwortliche Organisationseinheit der Gemeinde entsteht.

Die weiteren Organisationseinheiten der Gemeinde ohne eigene Rechtspersönlichkeit, z. B. die wirtschaftlichen Unternehmen nach § 114 GO NRW oder die organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen nach § 107 Absatz 2 GO NRW, sind zwar Betriebe der Rechtsperson „Gemeinde“, gleichwohl aber nicht in den gemeindlichen Jahresabschluss nach dieser Vorschrift nicht einzubeziehen. Für diese gemeindlichen Einheiten sind als verantwortlichen Organisationseinheiten eigenständige Jahresabschlüsse aufzustellen. Es bietet sich deshalb im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss eine gesonderte Angabe darüber an, von welchen Geschäftszweigen der Gemeinde in Form von organisatorisch selbstständigen gemeindlichen Einheiten ohne eigene Rechtspersönlichkeit eigenständige Jahresabschlüsse aufgestellt werden. In diesem Zusammenhang sollten möglichst auch die rechtlich selbstständigen gemeindlichen Betriebe benannt werden, mit denen im abgelaufenen Haushaltsjahr eine Leistungsbeziehung bestand, die sich auf den Jahresabschluss bzw. die Ergebnisrechnung auswirkt.

#### **1.3.2 Die zeitgerechte Aufstellung**

Die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses nach Ablauf des Haushaltsjahres darf von den Verantwortlichen in der Gemeinde nicht unangemessen verzögert werden. Es besteht die Gefahr, dass die durch den Jah-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 95 GO NRW**

resabschluss zu gebenden Informationen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres sowie die Vermittlung eines Bildes über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde sonst ihre Bedeutung für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verliert. Zur Klärung der örtlichen Sachlage sollte daher frühzeitig sachverständig abgewogen und beurteilt werden, welche Daten der Gemeinde zeitnah vorliegen oder erhoben werden können und welche Aspekte bekannt sein müssen, damit ein gemeindlicher Jahresabschluss zeitgerecht aufgestellt werden kann.

Grundsätzlich gilt dabei, dass bei der Gemeinde nicht alle Daten in den möglichen Detaillierungen vorliegen oder alle Aspekte vollständig bekannt sein müssen, damit mit der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses begonnen werden kann. Es kommt bei der Entscheidung über die örtlichen Aufstellungsarbeiten auch auf die sachlich notwendigen Entscheidungsgrundlagen, den Nutzen für die Adressaten und die Verlässlichkeit der vorliegenden Informationen an. Diese Gegebenheiten müssen den möglichen Entscheidungsprozessen der Verantwortlichen in der Gemeinde und der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gerecht werden können. Die Erweiterung und Vervollständigung sowie die Verbesserung der notwendigen Geschäftsunterlagen der Gemeinde bleibt dabei ein wichtiges Ziel im Zeitablauf der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses. Die Gemeinde darf daher nicht in ein allgemeines Abwarten auf das Bekanntwerden noch möglicher Informationen eintreten. Eine solche Vorgehensweise ist auch in vorübergehender Form nicht im Sinne der Ziele und Zwecke des gemeindlichen Jahresabschlusses vertretbar.

**2. Die Schritte zum Jahresabschluss**

Die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses erfordert eine Vielzahl von technischen Schritten und inhaltlichen Abgrenzungen sowie örtlichen Entscheidungen, damit der gemeindliche Jahresabschluss in einer geeigneten Form aufgestellt werden kann. Das Ziel muss dabei sein, dass der Jahresabschluss seiner Aufgabe gerecht werden kann und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde sowie ein Bild über das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres vermitteln kann.

Wichtige Schritte zur Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses sind daher die Durchführung der Inventur und die Erstellung eines Inventars, die Feststellung der Ergebnisse sowie der Zielerreichung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft (vgl. §§ 28, 38 und 39 GemHVO NRW). Ein Plan-/Ist-Vergleich in der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung, die Ermittlung zutreffender Wertansätze für die gemeindliche Bilanz sowie eine aktuelle, verständliche und nachvollziehbare Berichterstattung im Anhang und im Lagebericht der Gemeinde gehören ebenfalls dazu (vgl. §§ 38, 39, 41, 44 und 48 GemHVO NRW). Mit dem nachfolgenden Schema sollen die wichtigsten Schritte für die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses aufgezeigt werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Schritte zum gemeindlichen Jahresabschluss</b>	
<b>ARBEITSSCHRITTE</b>	<b>INHALTE DER SCHRITTE</b>
<b>Durchführung der Inventur</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Mengen- und wertmäßige Erfassung des Vermögens</li> <li>- Mengen- und wertmäßige Erfassung der Schulden</li> </ul>
<b>Erstellen eines Inventars</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Mengen- und wertmäßige Einzeldarstellung der Vermögensposten</li> <li>- Mengen- und wertmäßige Einzeldarstellung der Schuldenposten</li> </ul>
<b>Aufstellung der Ergebnisrechnung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Abstimmung der Kontenbewegungen und Kontensalden</li> <li>- Vollständigkeitsprüfung</li> <li>- Periodenabgrenzung</li> <li>- Ansatz/Ist-Vergleich</li> <li>- Ausweisprüfung (richtig erfasst und zugeordnet)</li> </ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 95 GO NRW**

<b>Die Schritte zum gemeindlichen Jahresabschluss</b>	
<b>ARBEITSSCHRITTE</b>	<b>INHALTE DER SCHRITTE</b>
<b>Aufstellung der Finanzrechnung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Abstimmung der Kontenbewegungen und Kontensalden</li> <li>- Vollständigkeitsprüfung</li> <li>- Kassenwirksamkeit</li> <li>- Ansatz/Ist-Vergleich</li> <li>- Ausweisprüfung (richtig erfasst und zugeordnet)</li> </ul>
<b>Aufstellung der Bilanz</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Abstimmung der Kontenbewegungen und Kontensalden</li> <li>- Vollständigkeitsprüfung</li> <li>- Bewertung und Ansatz von Vermögen und Schulden</li> <li>- Beachtung von Bilanzierungsgeboten und Bilanzierungsverboten</li> <li>- Aktive und passive Rechnungsabgrenzung</li> <li>- Ausweisprüfung (richtig erfasst und zugeordnet)</li> </ul>
<b>Erstellung des Anhangs und des Lageberichtes</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Zusammenstellung von Daten und Unterlagen</li> <li>- Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben</li> <li>- Zutreffende Berichterstattung - Erstellung des Forderungsspiegels</li> <li>- Erstellung des Anlagenspiegels</li> <li>- Erstellung des Verbindlichkeitsspiegels</li> </ul>
<b>Jahresabschluss</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ergebnisrechnung</li> <li>- Finanzrechnung</li> <li>- Teilrechnungen</li> <li>- Bilanz Anhang mit Forderungsspiegel, Anlagenspiegel und Verbindlichkeitsspiegel als Anlagen</li> <li>- Lagebericht</li> <li>- Beteiligungsbericht (beizufügen, wenn kein Gesamtanschluss)</li> </ul>

*Abbildung 160 „Die Schritte zum gemeindlichen Jahresabschluss“*

Bei der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses sind aber auch die örtlichen Besonderheiten der Gemeinde zu berücksichtigen. Ggf. bedarf es daher zusätzlicher Erläuterungen zur Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr, insbesondere dann, wenn auf der Grundlage eines Haushaltssicherungskonzeptes unterschiedliche Konsolidierungsmaßnahmen umgesetzt und die Art und Umfang der Zielerreichung ermittelt werden muss. Diese Erfordernisse beeinflussen die Aufstellung des Jahresabschlusses in fachlicher und zeitlicher Hinsicht. Sie wirken sich auch auf die Aufstellungsarbeiten für den gemeindlichen Gesamtabschluss aus, der bezogen auf den gleichen Abschlussstichtag aufzustellen und ebenfalls bis zum 31. Dezember des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres vom Rat der Gemeinde zu bestätigen ist.

### **3. Die Unterrichtung des Rates**

Die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses und seine Feststellung durch den Rat der Gemeinde sind gesetzlich bestimmten Fristen unterworfen worden (vgl. §§ 95 und 96 GO NRW). Die in diesem gesetzlichen Rahmen festgelegten Aufstellungsfristen stellen dabei nicht nur eine Grenze für den Abschluss der örtlichen Aufstellungsarbeiten für den gemeindlichen Jahresabschluss dar. Mit diesen Fristen wird auch bezweckt, dass im Rahmen des jährlich wiederkehrenden Haushaltskreislaufs der Rat der Gemeinde frühzeitig über die Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr und über die wirtschaftliche Lage sowie

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 95 GO NRW**

über die weitere Entwicklung der Gemeinde informiert wird. Diese Pflicht soll möglichst durch einen aktuellen Jahresabschluss, bezogen auf den Abschlussstichtag des betreffenden Haushaltsjahres erfüllt werden.

Diese Sachlage hat die Gemeinde zu beachten, wenn aus zwingenden örtlichen und sachlogischen Gründen die gesetzlichen Fristen überschritten werden müssen. In diesen Fällen obliegt dem Bürgermeister eine Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat der Gemeinde über den aktuellen Sachstand und die Gründe für eine verzögerte Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses. Diese Pflicht entsteht aus der allgemeinen gesetzlichen Vorgabe, dass der Bürgermeister den Rat der Gemeinde über alle wichtigen Gemeindeangelegenheiten (zeitnah) zu unterrichten hat (vgl. § 62 Absatz 4 GO NRW).

**4. Die Übersicht über das Aufstellungsverfahren**

Die haushaltsrechtlichen Vorschriften regeln die Aufstellung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Kämmerer und die Bestätigung des Entwurfs durch den Bürgermeister. Sie umfassen auch die sich daran anschließende Zuleitung an den Rat der Gemeinde und die Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss sowie die Beschlussfassung bzw. Feststellung durch den Rat bis hin zur öffentlichen Bekanntmachung und dem Verfügbarhalten des gemeindlichen Jahresabschlusses. Die Erfüllung dieser gesetzlichen Vorgaben bedarf neben der notwendigen Aufgabenverteilung innerhalb der gemeindlichen Verwaltung auch einer konkreten Zeitplanung. Bei der Festlegung des zeitlichen Ablaufes des Aufstellungsverfahrens ist insbesondere zu beachten, dass die spätestens bis zum 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres vom Rat ein geprüfter Jahresabschluss festzustellen ist (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW). Die dafür notwendigen Verfahrensschritte, die terminlich bestimmt sein müssen, sollen durch die nachfolgende Übersicht aufgezeigt werden (vgl. Abbildung).

<b>Das Aufstellungsverfahren zur Feststellung des Jahresabschlusses</b>	
<b>WICHTIGE SCHRITTE</b>	<b>INHALTLICHE PFLICHTEN</b>
<b>Aufstellung des Entwurfs des Jahresabschlusses</b>	Aufstellung durch den Kämmerer und Bestätigung durch den Bürgermeister (§ 95 Absatz 3 GO NRW) unter Mitwirkung des Verwaltungsvorstands (vgl. § 70 Absatz 2 GO NRW) – vergleichbar der Haushaltsplanaufstellung nach § 80 GO NRW).
<b>Anzeige eines Fehlbetrages der Ergebnisrechnung</b>	Anzeige bei der Aufsichtsbehörde, wenn kein Fehlbetrag im Ergebnisplan oder der Fehlbetrag höher als geplant ist (§ 75 Absatz 5 GO NRW), zu beachten: Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes (§ 76 Absatz 2 GO NRW).
<b>Zuleitung des Entwurfs des Jahresabschlusses</b>	Zuleitung an den Rat (§ 95 Absatz 3 Satz 2 GO NRW; sie soll innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres erfolgen).
<b>Prüfung des Jahresabschlusses</b>	Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss (§ 101 Absatz 1 GO NRW). Welcher Bestätigungsvermerk liegt vor (§ 101 Absatz 4 und 5 GO NRW)?
<b>Beratung und Feststellung des Jahresabschlusses</b>	Beratung und Feststellung durch den Rat (§ 96 Absatz 1 GO NRW; bis spätestens 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres), Entlastung des Bürgermeisters (§ 96 Absatz 1 Satz 4 GO NRW).
<b>Anzeige des Jahresabschlusses mit seinen Anlagen</b>	Anzeige bei der Aufsichtsbehörde der Gemeinde (§ 96 Absatz 2 GO NRW).

<b>Das Aufstellungsverfahren zur Feststellung des Jahresabschlusses</b>	
<b>WICHTIGE SCHRITTE</b>	<b>INHALTLICHE PFLICHTEN</b>
<b>Bekanntmachung und Verfügbarhalten des Jahresabschlusses</b>	Bekanntmachung und Verfügbarhalten bis zur Feststellung des folgenden Jahresabschlusses (§ 96 Absatz 2 GO NRW).

*Abbildung 161 „Das Aufstellungsverfahren zur Feststellung des Jahresabschlusses“*

Über diese Verfahrensschritte soll sich die Aufsichtsbehörde im Rahmen der Anzeige des gemeindlichen Jahresabschlusses informieren, denn die dargestellte wirtschaftliche Lage und weitere Entwicklung der Gemeinde ist von ihr als Rechtsaufsichtsbehörde über die Gemeinde zu beurteilen. Die Aufsichtsbehörde soll daher feststellen, ob das für den gemeindlichen Jahresabschluss gesetzlich bestimmte Verfahren ordnungsgemäß abgelaufen ist. Sie soll ggf. aufgetretene Rechtsverstöße gegenüber der Gemeinde beanstanden.

## **5. Die Anzeigepflicht bei einem Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung**

### **5.1 Die Anzeige gegenüber der Aufsichtsbehörde**

Die Verpflichtung zum Haushaltsausgleich erstreckt sich nicht nur auf die Haushaltsplanung der Gemeinde, sondern auch auf den gemeindlichen Jahresabschluss (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Der Bürgermeister hat daher bei seiner Bestätigung des Entwurfs des Jahresabschlusses zu berücksichtigen, ob in der Ergebnisrechnung nach § 38 GemHVO NRW das Erreichen des Haushaltsausgleichs nachgewiesen wird. In einem Vergleich mit dem in der gemeindlichen Haushaltssatzung festgesetzten voraussichtlichen Ergebnis ist zu ermitteln, ob trotz eines ursprünglich ausgeglichenen Ergebnisplans in der Ergebnisrechnung nunmehr ein Fehlbetrag oder ein höherer Fehlbetrag als im Ergebnisplan ausgewiesen, auszuweisen ist.

Ein negativer Differenzbetrag beim gemeindlichen Jahresergebnis für das abgelaufene Haushaltsjahr als nicht geplanter Fehlbetrag oder als höherer Fehlbetrag führt zu der Verpflichtung der Gemeinde, diese entstandene haushaltswirtschaftliche Lage ihrer Aufsichtsbehörde gegenüber unverzüglich anzuzeigen. Die Gemeinde muss dieser Anzeigepflicht daher noch vor der Prüfung und Feststellung ihres Jahresabschlusses nachkommen. In solchen Fällen obliegt dem Bürgermeister gleichzeitig eine Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat der Gemeinde über die entstandene haushaltswirtschaftliche Lage. Diese Pflicht entsteht aus der allgemeinen gesetzlichen Vorgabe, dass der Bürgermeister den Rat der Gemeinde über alle wichtigen Gemeindeangelegenheiten (zeitnah) zu unterrichten hat (vgl. § 62 Absatz 4 GO NRW).

Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde kann wegen des entstandenen schlechteren Jahresergebnisses bzw. des Fehlbetrages oder eines höheren Fehlbetrages die aufgrund dieser defizitären Haushaltslage der Gemeinde notwendigen Maßnahmen ergreifen, um eine geordnete Haushaltswirtschaft durch die Gemeinde wieder zu erreichen bzw. herzustellen. Die Gemeinde muss unmittelbar eigene Maßnahmen aufgrund ihrer Kenntnis über die Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Jahres und das daraus entstandenen Ergebnisses ergreifen. Sie kann z. B. eine Haushaltssperre im laufenden Haushaltsjahr erlassen, um einer weiteren Entwicklung einer defizitären Haushaltswirtschaft entgegen zu wirken und schnellstmöglich den jährlichen Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 GO NRW wieder zu erreichen. Die Gemeinde muss dabei auch prüfen, wie die dauerhafte Leistungsfähigkeit wieder gesichert werden kann (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW).

## **5.2 Fehlbetrag und Haushaltssicherungskonzept**

### **5.2.1 Allgemeine Sachlage**

Bei der Bestätigung des Entwurfs des Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr durch den Bürgermeister kann der in der Ergebnisrechnung der Gemeinde ausgewiesene Fehlbetrag oder höhere Fehlbetrag als geplant so erheblich sein, dass deswegen der in der Schlussbilanz des Vorjahres enthaltene Ansatz der allgemeinen Rücklage um mehr als ein Viertel zu verringert ist. In diesem Fall wird der durch § 76 Absatz 1 Nummer 1 GO NRW festgelegte Schwellenwert überschritten und für die Gemeinde eine Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes unmittelbar ausgelöst. Aus dem Fehlbetrag in der gemeindlichen Ergebnisrechnung ergibt sich zudem eine Verringerung der allgemeinen Rücklage, die sich auf die Haushaltswirtschaft in den Folgejahren des Haushaltsjahres auswirkt.

Ein Fehlbetrag in der gemeindlichen Ergebnisrechnung unterhalb des in § 76 Absatz 1 Nummer 1 GO NRW festgelegten Schwellenwertes kann zu Folge haben, dass innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes entsteht. Durch die Vorschrift wird es daher der Aufsichtsbehörde der Gemeinde ermöglicht, die notwendigen Anordnungen unter Berücksichtigung der tatsächlichen haushaltswirtschaftlichen Verhältnisse der Gemeinde zu treffen, um einer weiteren defizitären gemeindlichen Haushaltswirtschaft entgegen zu wirken. Im besonderen Ausnahmefall könnte es ggf. erforderlich werden, dass die Aufsichtsbehörde ihre Anordnungen selbst durchführen muss oder – wenn und solange diese Befugnisse nicht ausreichen – sogar einen Beauftragten bestellen muss (vgl. auch §§ 119 ff. GO NRW). Die haushaltsrechtlichen Bestimmungen bieten dafür die notwendigen Ermächtigungen. Die Aufsichtsbehörde muss das im Einzelfall erforderliche Handeln in diesem Rahmen und unter Einbeziehung ihres zulässigen Ermessens eigenverantwortlich festlegen.

### **5.2.2 Das Haushaltssicherungskonzept als Sanierungskonzept**

Für eine Gemeinde besteht auch bei defizitärer haushaltswirtschaftlicher Lage grundsätzlich eine positive Fortführungsprognose. Trotz einer akuten und aktuellen Krisensituation, auch wenn diese ggf. mehrjährig ist, hat die Gemeinde auch bei zusätzlich stark angespannter Liquidität bzw. Liquiditätsdefiziten grundsätzlich die Substanz und die Potenziale, um wieder den jährlichen Haushaltsausgleich zu erreichen und die stetige Aufgabenerfüllung auf Dauer zu sichern. Die Voraussetzungen dafür sind generell anzunehmen, denn das Sanieren bzw. das Konsolidieren bedeutet, die Krisenzeichen wahrzunehmen, die Ursachen zu erkennen, entsprechende Gegenmaßnahmen zu ergreifen und möglichen Wiederholungen vorzubeugen. Dabei gilt es für die Gemeinde, die Sanierungswürdigkeit und die Sanierungsfähigkeit aller Elemente der gemeindlichen Aufgabenerfüllung sowie die daraus entstehenden haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen zu prüfen und zu bewerten, sodass ein umfassendes Sanierungskonzept zur wirtschaftlichen Gesundung und zur Zukunftssicherung der Gemeinde auf den Weg gebracht werden kann.

Die Gemeinde muss dafür die notwendigen und vielfachen Veränderungen vor Ort angehen und diese möglichst schnell, gezielt und konsequent in der erforderlichen Reihenfolge festlegen und umzusetzen. Ein Haushaltssicherungskonzept als umfassendes Sanierungskonzept dient dabei als zukunftsorientierter Leitfaden (Gesamtkonzept), in dem die grundsätzlichen Rahmenbedingungen für die Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde und die Steuerung des Haushalts, dass er in Zukunft dauerhaft ausgeglichen sein wird, festgelegt und bemessen werden. Das Sanierungskonzept muss gleichzeitig ein erweitertes Planungssystem mit Zielen und Zwischenzielen als der Haushaltsplan enthalten, damit dieses örtliche Konzept als Handlungsrichtschnur dienen kann. In einem solchen Sanierungskonzept sind deshalb die konkreten und umsetzbaren Schritte aufzuzeigen, die sofort und in den weiteren Haushaltsjahren zu erfolgen haben. Besondere Eckpunkte sowie die zukünftigen Chancen und Risiken für die Gemeinde sind dabei besonders herauszustellen. Das gemeindliche Sanierungskonzept stellt dadurch eine Leitlinie für das Handeln der Gemeinde in den künftigen Haushaltsjahren dar.

### 5.2.3 Die Stufen eines gemeindlichen Sanierungsplans

Eine gemeindliche Krisensituation hat eine große Bedeutung für den Rat der Gemeinde und die Verwaltung sowie für die Bürgerinnen und Bürger der Gemeinde. Deshalb muss für das örtliche Haushaltssicherungskonzept als Sanierungsplan eine Struktur erarbeitet werden, die den gesamten Ablauf der Bewältigung der wirtschaftlichen Krise der Gemeinde beinhaltet. Sie bietet eine Grundlage für die notwendigen Handlungen und soll dazu beitragen, das zu erreichende Ziel dauerhaft zu sichern. Die Umsetzung erfolgt dazu i.d.R. in Teilschritten, deren Erfolg mit Hilfe von Zwischenzielen gemessen werden soll. Die möglichen fünf Abschnitte eines Sanierungsplans der Gemeinde zur Krisenbewältigung und zur weiteren stetigen wirtschaftlichen Entwicklung können, wenn nicht im Einzelfall weiter zu differenzieren ist, z. B. Folgende sein (vgl. Abbildung).

<b>Die Stufen eines gemeindlichen Sanierungsplans</b>		
<b>Gesamtkonzept der Gemeinde zur Krisenbewältigung (Sanierungsplan)</b>		
Stufe 1	<b>Sensibilisierung/ Krisenerkenntnis</b> (Befangenheit der Betroffenen)	Bedrohung erkennen und ernst nehmen
Stufe 2	<b>Krisenursachen identifizieren</b> (Sanierungswürdigkeit und Sanierungsfähigkeit feststellen)	Sich schlüssig auf wesentliche Kernfragen konzentrieren
Stufe 3	<b>Sanierungsplan - Leitlinie für eine Sanierung</b> (Ursachen - Analyse - Lage - Ziele)	Perspektive und Vision der Sanierung vermitteln
Stufe 4	<b>Implementierung des Sanierungsplans</b> (leistungs- und finanzwirtschaftliche, organisatorische Maßnahmen)	Zustimmung und Motivation der Beteiligten auslösen
Stufe 5	<b>Sanierungscontrolling</b> (Identifizierung des Sanierungserfolges, Kennzahlen, Planungsrechnungen und Planbilanz)	Erfolgreiche Umsetzung messen, Chancen und Risiken neu einschätzen

*Abbildung 162 „Die Stufen eines Sanierungsplans“*

Ein erfolgreicher Sanierungsprozess bei der Gemeinde besteht u.a. auch darin, dass die Gemeinde die Bewältigung der Krise ihrer haushaltswirtschaftlichen Lage selbst so durchführt, dass der Haushaltsausgleich wieder erreicht und die dauernde Leistungsfähigkeit gesichert wird. Von der Gemeinde ist dabei zu berücksichtigen, dass künftige Generationen nicht unnötig belastet werden sowie deren Zukunft gesichert wird. Sie muss in diesem Zusammenhang auch die Einhaltung des Grundsatzes der intergenerativen Gerechtigkeit gewährleisten.

### 5.3 Der Fristbeginn zur Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs

Für die Gemeinde kann aus der Bestätigung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Bürgermeister wegen eines Fehlbetrages in der gemeindlichen Ergebnisrechnung die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes entstehen (vgl. § 75 Absatz 5 GO NRW). Aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr heraus wird diese Pflicht ausgelöst, sie kann tatsächlich jedoch erst dann entstehen, wenn darüber die notwendige Kenntnis bei der Gemeinde vorliegt. Diese Sachlage beeinflusst den Zeitpunkt, zu dem der Haushaltsausgleich von der Gemeinde wieder hergestellt sein muss.

Das Ergebnis der Haushaltsbewirtschaftung des abgelaufenen Haushaltsjahres löst zwar die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes aus, der Fristbeginn zur Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs mithilfe eines zu erstellenden Haushaltssicherungskonzeptes kann aber wegen des Zeitablaufs nicht mehr im abgelaufenen Haushaltsjahr liegen. Die Kenntnis über diese Pflicht erlangt die Gemeinde erst im Folgejahr im Rahmen der Aufstellung und Bestätigung des gemeindlichen Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr. Erst zu diesem Zeitpunkt im Folgejahr ist ihr eine Beurteilung dahin gehend möglich, welchen Eigenkapitalverzehr der nicht geplante Fehlbetrag oder der höhere Fehlbetrag bewirkt.

Vom Gesetzgeber ist mit der Vorschrift nicht beabsichtigt worden, ein bereits durch den bestätigten Jahresabschluss abgeschlossenes Haushaltsjahr wieder „zu öffnen“, um dieses Jahr dann rückwirkend als Ursachenjahr für den Beginn der Frist zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs heranziehen zu können. Der Beginn der gesetzlichen Frist von zehn Jahren, die zur Erreichung des Haushaltsausgleichs einzuhalten ist, damit das Haushaltssicherungskonzept genehmigungsfähig ist, kann daher frühestens in dem Haushaltsjahr liegen, in dem das Jahresergebnis des vorherigen Haushaltsjahres feststeht. Es ist daher sachgerecht, den Beginn der Frist für die Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs bzw. das Haushaltsjahr, in dem der Haushaltsausgleich wieder erreicht werden muss, vom Zeitpunkt der Bestätigung des gemeindlichen Jahresergebnisses durch den Bürgermeister abhängig zu machen.

#### **5.4 Die Zuordnung des Haushaltssicherungskonzeptes zum Haushaltsjahr**

Ein Haushaltssicherungskonzept, für das die Pflicht zur Aufstellung im Rahmen der Bestätigung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Bürgermeister entsteht, muss von der Gemeinde wegen der gesetzlichen Bindung an den Haushaltsplan der Gemeinde einem bestimmten Haushaltsjahr zugeordnet werden (vgl. § 79 Absatz 2 Satz 2 GO NRW). Das Haushaltsjahr, für das der Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Bürgermeister bestätigt wird, ist zum Zeitpunkt der Bestätigung bereits abgelaufen, sodass das Haushaltssicherungskonzept nicht mehr zum Bestandteil des Haushaltsplans dieses Haushaltsjahres gemacht werden kann.

Für das Haushaltsjahr, in dem der Jahresabschluss für das vorherige, abgelaufene Haushaltsjahr bestätigt wird, gilt i.d.R. bereits eine Haushaltssatzung und damit auch ein bestandskräftiger Haushaltsplan. Ein Haushaltssicherungskonzept könnte daher nur dadurch zum weiteren Bestandteil des Haushaltsplans dieses Haushaltsjahres gemacht werden, wenn dafür eine Nachtragssatzung nach § 81 GO NRW erlassen wird. Die Änderung der bestehenden gemeindlichen Haushaltssatzung ist erforderlich, weil es einer satzungsrechtlichen Festlegung über das Jahr bedarf, in dem der Haushaltsausgleich wieder erreicht wird (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 5 GO NRW). Eine Nachtragssatzung würde dabei den Effekt haben, dass für die Aufstellung und den Beschluss über die Nachtragssatzung eine längere Zeitdauer benötigt wird, denn für die Nachtragssatzung gelten die Vorschriften über die Haushaltssatzung entsprechend (vgl. § 81 Absatz 1 Satz 2 GO NRW).

Der Gemeinde wird dadurch aber die Aufstellung einer Nachtragssatzung im laufenden Haushaltsjahr, um mögliche Konsolidierungsmaßnahmen auf der Grundlage eines genehmigten Haushaltssicherungskonzeptes umzusetzen, nicht verwehrt. Es ist sachgerecht und haushaltsrechtlich vertretbar, zeitnah die notwendigen Gegenmaßnahmen zu ergreifen und dabei auch das Haushaltssicherungskonzept zum Bestandteil des gemeindlichen Haushaltsplans zu machen. Bei einer solchen Zuordnung liegt der Fristbeginn für die Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs in dem Folgejahr des Haushaltsjahres, das die Ursache dafür darstellt.

Für die Gemeinde besteht aber auch die Möglichkeit, ihr Haushaltssicherungskonzept in förmlicher Hinsicht erst zum Bestandteil des Haushaltsplans des zweiten Folgejahres des Haushaltsjahres zu machen, das die Ursache dafür darstellt. In diesen Fällen muss die Gemeinde aufgrund ihrer Kenntnisse über das negative Jahresergebnis des abgelaufenen Haushaltsjahres und ihrer Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes gleich-

wohl unmittelbar die notwendigen Gegenmaßnahmen einleiten, um den jährlichen Haushaltsausgleich zukünftig wieder zu erreichen und ihre dauernde Leistungsfähigkeit wieder zu sichern (vgl. § 75 GO NRW).

Eine solche jahresbezogene Zuordnung des gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes gibt der Gemeinde keine Berechtigung, den Fristbeginn für die Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs, der im Jahr der Bestätigung des gemeindlichen Jahresabschlusses liegen soll (fiktives Ursachenjahr), auf das Jahr der Zuordnung des Haushaltssicherungskonzeptes zum Haushaltsplan zu verschieben. Diese Einschränkung kann als sinnvoll und sachgerecht angesehen werden, um die Sofortmaßnahmen der Gemeinde von Anfang an in die Gesamtstrategie der gemeindlichen Konsolidierungsbemühungen einzubinden. Dadurch kann das Hinauszögern von Gegenmaßnahmen als nicht zulässig bewertet werden.

## **6. Der Mehrbedarf nach Ablauf des Haushaltsjahres**

### **6.1 Der Mehrbedarf bei Aufwandsermächtigungen**

#### **6.1.1 Die Erfassung der zusätzlichen Aufwendungen**

Im Jahresabschluss sind von der Gemeinde auch die Ereignisse aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr zu berücksichtigen, die diesem Jahr wirtschaftlich zuzurechnen sind. Derartige Ereignisse können noch zu Veränderungen der in der Ergebnisrechnung des abgelaufenen Haushaltsjahres erfassten Aufwendungen führen, z. B. in Form von überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen (vgl. § 83 GO NRW). Im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses muss daher ein auf das abgelaufene Haushaltsjahr bezogener Bedarf für überplanmäßige und/oder außerplanmäßige Aufwendungen diesem Jahr wirtschaftlich zugerechnet werden. Ein solcher Fall entsteht regelmäßig bei bilanziellen Abschreibungen der Gemeinde, die erst tatsächlich nach Ablauf des Haushaltsjahres ermittelbar und in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu berücksichtigen sind (vgl. § 38 GO NRW).

Bei der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses ist daher von der Gemeinde zu prüfen, ob die in diesem Zeitpunkt feststellbaren überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen unabweisbar sind und ob ihre Deckung bezogen auf das abgelaufene Haushaltsjahr gewährleistet ist (vgl. § 83 GO NRW). In die Prüfung der Unabweisbarkeit ist dabei auch einziehen, ob ggf. rechtliche Verpflichtungen für diese überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen bestehen. Für die Prüfung, ob die Deckung gewährleistet ist, soll das in der gemeindlichen Ergebnisrechnung ausgewiesene Jahresergebnis herangezogen werden. Die Erfassung und Buchung der festgestellten überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen kann dabei nicht wegen eines Fehlbetrages in der Ergebnisrechnung abgelehnt werden. Sofern die Unabweisbarkeit für die Aufwendungen gegeben ist, aber ein Jahresfehlbetrag bereits besteht, müssen die zusätzlichen Aufwendungen hingenommen werden, auch diese als „negative Veränderungen“ der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres zu einer Erhöhung des Jahresfehlbetrages führen.

#### **6.1.2 Die Zusammenführung der Verfahren bei zusätzlichen Aufwendungen**

Bei überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen ist die Zustimmung des Kämmers, des Bürgermeisters oder des Rates der Gemeinde erforderlich (vgl. § 83 GO NRW). Diese Vorgabe gilt auch bei überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses. Es ist jedoch sachlich und haushaltswirtschaftlich sowie wegen des Entscheidungszeitpunktes nicht geboten, ein gesondertes Zustimmungsverfahren zusätzlich zum Aufstellungsverfahren des gemeindlichen Jahresabschlusses durchzuführen. In beiden Verfahren sind der Kämmerer und/oder der Bürgermeister sowie der Rat der Gemeinde in gleicher Weise und Funktion tätig. Es bietet sich deshalb an, das Zustimmungsverfahren für

die überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen mit dem Aufstellungsverfahren des gemeindlichen Jahresabschlusses zu verknüpfen und als ein gemeinsames Verfahren zu betrachten und zu führen.

Die Zusammenführung von zwei haushaltsrechtlich eigenständigen Verfahren zu einem Verfahren ist wegen der Pflicht des Kämmerers zur Aufstellung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses, der Pflicht des Bürgermeisters zur Bestätigung dieses Entwurfs und der Pflicht des Rates zur Feststellung des Jahresabschlusses sachgerecht und geboten (vgl. § 95 Abs. 3 Satz 1 und 2 und § 96 Absatz 1 GO NRW). Sie beschneidet jedenfalls nicht die Entscheidungskompetenzen der benannten Verantwortlichen für die gemeindliche Haushaltswirtschaft in unvertretbarer Weise. Im Rahmen ihrer Beteiligung und ihrer Zuständigkeiten können diese Verantwortlichen in der Gemeinde den haushaltsmäßig erforderlich gewordenen überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen zustimmen.

Die in der Gemeinde Verantwortlichen können die Übernahme im Grundsatz nicht ablehnen, denn das Jahresergebnis der Gemeinde im gemeindlichen Jahresabschluss wird durch den Grundsatz der wirtschaftlichen Zurechnung maßgeblich bestimmt (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW). Die Verantwortlichkeiten müssen bereits durch geeignete Maßnahmen im Rahmen der Haushaltsplanung dafür Sorge tragen, dass möglichst im Aufstellungsverfahren des gemeindlichen Jahresabschlusses nur noch unwesentliche überplanmäßige und/oder außerplanmäßige Aufwendungen dem abgelaufenen Haushaltsjahr zuzurechnen sind.

## **6.2 Kein Mehrbedarf bei Auszahlungsermächtigungen**

Nach Ablauf des Haushaltsjahres dürfen von der Gemeinde wegen der Geltung des Kassenwirksamkeitsprinzips und des Jährlichkeitsprinzips keine Auszahlungen mehr diesem Haushaltsjahr zugeordnet werden. Die strenge zeitliche Beschränkung in der gemeindlichen Zahlungsabwicklung bedeutet, dass Auszahlungen aufgrund von gemeindlichen Geschäftsvorfällen im abgelaufenen Haushaltsjahr, die zu Zahlungsströmen im folgenden Haushaltsjahr führen, in der für dieses Jahr aufzustellenden Finanzrechnung zu erfassen sind. Die gemeindlichen Zahlungen und damit auch die über- und außerplanmäßigen Auszahlungen sind nach dem zu beachtenden Kassenwirksamkeitsprinzip immer dem Haushaltsjahr zuzuordnen, in dem von der Gemeinde die Einzahlungen erzielt und die Auszahlungen geleistet werden und diese zu einer Veränderung der gemeindlichen Liquidität führen (vgl. § 11 Absatz 3 GemHVO NRW).

Der benannte Grundsatz verbietet dabei, dass gemeindliche Zahlungen innerhalb eines Haushaltsjahres weder dem vorherigen bereits abgelaufenen Haushaltsjahr noch dem künftigen Haushaltsjahr zugeordnet werden dürfen. Die Gemeinde darf deshalb Auszahlungen, die sich aus zusätzlichen Zahlungsverpflichtungen nach Ablauf des Haushaltsjahres ergeben, nicht mehr dem abgelaufenen Haushaltsjahr zuordnen. Die strenge Jährlichkeit gilt entsprechend für die erzielten Einzahlungen, wenn diese Zahlungen aufgrund von Geschäftsvorfällen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr bei der Gemeinde eingehen.

## **7. Die Wertaufhellung im Jahresabschluss**

### **7.1 Das Willkürverbot**

Für die gemeindliche Haushaltswirtschaft sind nicht alle bestehenden allgemeinen Grundsätze haushaltsrechtlich bestimmt worden. Dazu gehört z. B. der Grundsatz des Willkürverbots. Nach diesem Grundsatz hat die Gemeinde in ihrem Jahresabschluss eine willkürfreie Bewertung der gemeindlichen Vermögensgegenstände vorzunehmen und auf sachfremde Erwägungen zu verzichten. Die haushaltsrechtlich zulässigen Wahlrechte der Gemeinde sind davon nicht betroffen. Deren Anwendung muss aber im Einzelfall durch die Gemeinde so gestaltet werden, dass die gemeindliche Entscheidung mit dem Grundsatz des Willkürverbots in Einklang steht.

Im Sinne dieses Grundsatzes wird das Wertaufhellungsprinzip in einen Zusammenhang mit der dreimonatigen Aufstellungsfrist für den gemeindlichen Jahresabschluss gestellt (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW und § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW). Durch die haushaltsrechtliche Vorschrift in der Gemeindeordnung steht die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses nicht im Belieben der Gemeinde und kann daher nicht unbestimmt in die Zukunft verschoben werden. Es ist dabei zu beachten, dass durch die ausdrückliche Verwendung des Begriffs „Aufstellung“ im Rahmen der Regelung zur Wertaufhellung die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips auch nicht bis zum Zeitpunkt der Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat der Gemeinde ausgedehnt werden kann (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW i.V.m. § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW).

Eine Änderung des aufgestellten und dem Rat der Gemeinde zugeleiteten Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses ist grundsätzlich nur noch aufgrund der Durchführung der Abschlussprüfung oder aus Anlass der Beratungen des Rates vor seiner Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses möglich. In dieser Zeit der Gemeinde bekannt gewordene neue Informationen dürfen dann nicht mehr unter Berufung auf das Wertaufhellungsprinzip in den gemeindlichen Jahresabschluss einbezogen werden. Solche Informationen sind dann wie gemeindliche Vorgänge zu behandeln, die nach Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind, sodass bei Vorliegen einer Wesentlichkeit darüber Ausführungen im Lagebericht zu machen sind (vgl. § 48 GemHVO NRW).

## **7.2 Das Prinzip der Wertaufhellung**

Das Prinzip der Wertaufhellung lässt grundsätzlich zu, dass die Gemeinde neue Informationen zu ihrer Haushaltswirtschaft, die im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag des abgelaufenen Haushaltsjahres und dem gesetzlich bestimmten letzten Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses für dieses Haushaltsjahr (31. März des Folgejahres) der Gemeinde bekannt werden, dann von den Verantwortlichen in der Gemeinde (Rat und Verwaltungsvorstand) berücksichtigt werden dürfen, wenn sie sich auf Gegebenheiten oder Ereignisse im abgelaufenen Haushaltsjahr (vor dem Abschlussstichtag) beziehen (wertaufhellende Informationen). Derartige Tatsachen beeinflussen nicht den Wert, sondern zeigen die gemeindlichen Verhältnisse zum Abschlussstichtag so, wie sie zu diesem Zeitpunkt waren.

Das Wertaufhellungsprinzip soll in Bezug auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres sicherstellen, dass sämtliche am Abschlussstichtag objektiv bestehende Tatsachen bei der späteren Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses berücksichtigt werden, auch wenn die Informationen der Gemeinde erst nach dem Abschlussstichtag bekannt werden. Bei der Informationsgewinnung im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr haben der Kämmerer (Aufstellung) und der Bürgermeister (Bestätigung) die notwendige Sorgfalt für die im gemeindlichen Jahresabschluss enthaltenen Angaben aufzubringen.

Die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips muss zudem von der Gemeinde für jeden davon betroffenen Sachverhalt geprüft und dokumentiert werden. Den möglicherweise gewonnenen Erkenntnissen müssen daher ordnungsgemäße Geschäftsvorgänge bei der Gemeinde zugrunde liegen und es muss eine Ausrichtung auf den betreffenden Abschlussstichtag des abgelaufenen Haushaltsjahres bestehen. Diese Sachlage ist zudem in die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses einzubeziehen. Die Beachtung des Wertaufhellungsprinzips führt dabei nicht zu einer Änderung oder Berichtigung des gemeindlichen Jahresabschlusses, denn das Prinzip ist nur in dem Zeitraum anwendbar, in dem der Entwurf des Jahresabschlusses durch den Kämmerer aufzustellen und durch den Bürgermeister zu bestätigen ist.

Gleichwohl kann die Wertaufhellung auch zu Sachverhalten oder Anlässen führen, die einer Berichtigung des gemeindlichen Jahresabschlusses zugrunde liegen, insbesondere wenn es sich um einen wesentlichen Betrag handelt. Aus der Wertaufhellung heraus kann sich als Anlass für eine Berichtigung ergeben, dass Wertansätze in der Bilanz und/oder zu niedrig, zu hoch, zu Unrecht oder zu Unrecht nicht angesetzt worden sind. Diese Gegebenheiten gelten entsprechend für die Haushaltspositionen in der Ergebnisrechnung und Finanzrechnung.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 95 GO NRW**

Nach der haushaltsrechtlichen Bestimmung soll die Zuleitung des gemeindlichen Jahresabschlusses an den Rat innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres erfolgen. Grundsätzlich ist deshalb der 31. März des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres als letzter Tag der Zuleitung anzusehen. Dieser Tag stellt gleichzeitig auch den letzten Tag für die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips durch die Gemeinde dar. Die Zusammenhänge werden nachfolgend dargestellt (vgl. Abbildung).

<b>Die Wertaufhellung im gemeindlichen Jahresabschluss</b>					
<b>Haushaltsjahr</b>		<b>Ereignisse nach dem Abschlussstichtag</b>		<b>Ereignisse nach dem Abschlussstichtag</b>	
Januar - Dezember	Abschlussstichtag (31.12.)	Januar - März	Bestätigung durch BM (bis 31.03.)	Januar - Dezember	Feststellung durch Rat (bis 31.12.)
<b>Nachweispflicht</b>		<b>Wertaufhellend</b>		<b>Wertbegründend</b>	
Gemeindliche Geschäftsvorfälle, die ergebniswirksam sind sowie Zahlungsgeschäfte der Gemeinde, die zur Änderung der Liquidität geführt haben.		Ereignisse, die grundlegende Hinweise zu Gegebenheiten der Gemeinde geben, die zum Abschlussstichtag vorliegen.		Ereignisse, die Gegebenheiten der Gemeinde anzeigen, die nach dem Abschlussstichtag eingetreten sind.	
<b>(Angaben in der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung sowie der Bilanz)</b>		<b>(Angaben im Anhang)</b>		<b>(Angaben im Lagebericht)</b>	

*Abbildung 163 „Die Wertaufhellung im gemeindlichen Jahresabschluss“*

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass von der Gemeinde die Informationen, die ihr im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr bekannt werden und sich auf Gegebenheiten nach dem Abschlussstichtag beziehen, also auf das neue Haushaltsjahr, im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses nicht berücksichtigt werden (wertbegründende Informationen). Derartige Tatsachen beeinflussen den von der Gemeinde zu bilanzierenden Wert. Sie zeigen die Verhältnisse zum Abschlussstichtag nicht mehr so, wie diese zu diesem Zeitpunkt waren.

## **8. Die Haushaltssicherung im Jahresabschluss**

### **8.1 Die Aufstellungspflicht**

Für die Gemeinde kann die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes auch im Zeitpunkt der Bestätigung über den gemeindlichen Jahresabschluss durch den Bürgermeister entstehen (vgl. § 76 Absatz 1 Satz 2 i.V.m. § 95 Absatz 3 GO NRW). Die Pflicht besteht dann ab dem Zeitpunkt, ab dem ein durch den Bürgermeister bestätigter Jahresabschluss für das abgelaufene Haushaltsjahr besteht, der ein Jahresergebnis aufweist, aufgrund dessen ein Schwellenwert überschritten wird. Ein aus diesem Anlass aufzustellendes Haushaltssicherungskonzept wird dadurch jedoch nicht zum Bestandteil des gemeindlichen Jahresabschlusses.

Die gesetzliche Bindung des Haushaltssicherungskonzeptes an den gemeindlichen Haushaltsplan bewirkt, dass ein solches Haushaltssicherungskonzept zum Bestandteil des nächsten der Bestätigung des Jahresabschlusses folgenden Haushaltsplans zu machen und dem entsprechenden Haushaltsjahr zuzuordnen ist (vgl. § 79 Absatz 2 Satz 2 GO NRW). Die Ursache für die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes sowie dessen Bindung an den gemeindlichen Haushaltsplan bewirken dabei nicht, dass das bereits abgeschlossene Haushalts-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 95 GO NRW**

jahr als Ursachenjahr für den Beginn der Frist zur Wiedererreichung des gemeindlichen Haushaltsausgleichs heranzuziehen ist. Dafür spricht auch, dass die Gemeinde erst im Folgejahr des abgelaufenen Haushaltsjahres die Kenntnis darüber erlangt, dass sie zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes verpflichtet ist.

**8.2 Der Nachweis der Konsolidierung**

Die notwendige Konsolidierung zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs hat durch das Haushaltssicherungskonzept eine konzeptionelle Grundlage sowie einen Rahmen für die örtliche Umsetzung erhalten. Mit Blick auf den Konsolidierungszeitraum sollen dabei im Rahmen des jährlichen Jahresabschlusses die im Sinne der Zielsetzung eingetretenen Ergebnisse aufgezeigt werden, damit ggf. der Korridor für Anpassungen konkreter eingeplant und/oder Alternativen im Rahmen der Umsetzung geschaffen werden können.

Die Gemeinde zeigt durch das jahresbezogene Ergebnis in der gemeindlichen Ergebnisrechnung, ob sie ihre Verpflichtung zum Haushaltsausgleich erfüllt hat (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 2 GO NRW). Es bietet sich daher für die Gemeinde an, in diesem Rahmen auch die Ergebnisse der Maßnahmen der gemeindlichen Haushaltskonsolidierung aufzuzeigen. Der gemeindlichen Ergebnisrechnung sollte dafür eine gesonderte Übersicht beigefügt werden, in der die Konsolidierungsergebnisse über den gesamten Konsolidierungszeitraum im Vergleich mit den geplanten Ergebnissen aufgezeigt werden können. Das nachfolgende Schema soll dieses beispielhaft aufzeigen (vgl. Abbildung).

Die Ergebnisse der Haushaltskonsolidierung						
Ist-Ergebnisse	Haus- halts- jahr	Hj + 1	Hj + 2	Hj + 3	Hj + ...	Hj + ...
	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR
Ordentliches Ergebnis						
Finanzergebnis						
Ergebnis aus lfd. Verwaltungstätigkeit						
Außerordentliches Ergebnis						
Jahresergebnis						
<b>ANGABEN ZUM KONSOLIDIERUNGSERFOLG:</b>						
Gesamtbetrag der Erträge						
Gesamtbetrag der Aufwendungen						
<b>Jahresüberschuss</b>						
Geplanter Jahresüberschuss						
Differenz in Betrag und %						
<b>Jahresfehlbetrag</b>						

<b>Die Ergebnisse der Haushaltskonsolidierung</b>						
<b>Ist-Ergebnisse</b>	<b>Haus- halts- jahr</b>	Hj + 1	Hj + 2	Hj + 3	Hj + ...	Hj + ...
	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR
Geplanter Jahresfehlbetrag						
Differenz in Betrag und %						

*Abbildung 164 „Die Ergebnisse der Haushaltskonsolidierung“*

Die Übersicht kann dabei auch in der Haushaltsplanung Verwendung finden und dem gemeindlichen Ergebnisplan beigelegt werden. Sie ist dabei als auch als Unterlage zur gemeindlichen Ergebnisrechnung im notwendigen Umfang zu erläutern. Es sollten dazu Betragsangaben und erläuternde weitere Informationen zu Anpassungen, aber auch zur Aufrechterhaltung der Konsolidierungsplanung, gegeben werden. Die Gemeinde sollte, abhängig von der örtlichen Konsolidierung, ggf. auch Vorjahre des Haushaltsjahres in diese Übersicht einbeziehen.

## **9. Änderungen oder Berichtigungen des Jahresabschlusses**

### **9.1 Allgemeine Grundlagen**

Bei der Gemeinde können fehlerhafte oder unrichtige Jahresabschlüsse entstehen, weil die am Abschlussstichtag gegebenen objektiven Verhältnisse erst nach der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rat der Gemeinde erkannt wurden. Ein solcher Jahresabschluss kann z. B. in der Bilanz unrichtige Wertansätze oder fehlerhafte Bilanzposten enthalten und nicht zutreffende Haushaltspositionen in der Ergebnisrechnung und Finanzrechnung ausweisen. Derartige Fehler stellen i.d.R. Verstöße gegen haushaltsrechtliche Vorschriften dar und können zu einer Änderung oder Berichtigung des gemeindlichen Jahresabschlusses führen. Die Ursache kann dabei nicht mehr der Zeitpunkt der Eröffnungsbilanz sein, ab dem eine Berichtigung für vier Jahre möglich war. Der Berichtigungsbedarf bei der Gemeinde muss objektiv zum Abschlussstichtag bestehen und von wesentlicher wirtschaftlicher oder rechtlicher Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft sein.

Für die Beurteilung einer Fehlerhaftigkeit oder Unrichtigkeit eines gemeindlichen Jahresabschlusses ist dabei objektiv auf den Abschlussstichtag des Haushaltsjahres abzustellen, denn bezogen auf diesen Zeitpunkt muss der gemeindliche Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln. Eine Fehlerbeseitigung des Jahresabschlusses der Gemeinde muss zudem unter Berücksichtigung des Verfahrensstandes zur Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses erfolgen. Im Zeitraum von der Aufstellung des Jahresabschlusses durch den Kämmerer bis zu seiner Feststellung durch den Rat kann der gemeindliche Jahresabschluss jederzeit im Sinne einer Richtigstellung verändert werden, denn der gemeindliche Abschluss liegt in dieser Zeit nur als Entwurf vor.

Eine Änderung oder Berichtigung des gemeindlichen Jahresabschlusses wird daher erst dann ausgelöst, wenn die Erkenntnisse der Gemeinde über die Fehlerhaftigkeit ihres Jahresabschlusses nach dessen Feststellung durch den Rat der Gemeinde gewonnen werden und in rechtlicher oder wirtschaftlicher Hinsicht so wesentlich sind, dass dadurch bei der Gemeinde ein gewichtiger Änderungs- oder Berichtigungsbedarf für den Jahresabschluss entsteht. Gleichwohl wird ein festgestellter Jahresabschluss i.d.R. nicht berichtigt. Vielmehr soll eine notwendig gewordene Berichtigung eines Jahresabschlusses im nächsten noch nicht bestandskräftig gewordenen Jahresabschluss der Gemeinde vorgenommen werden. Es kann bei Unwesentlichkeit des aufgetretenen

Fehlers auch ausreichend sein, wenn von der Gemeinde eine Berichtigung erst im nächsten aufzustellenden Jahresabschluss vorgenommen wird.

Die Fehlerbeseitigung im Jahresabschluss eröffnet für die Gemeinde jedoch nicht die Möglichkeit zu einer nachträglichen neuen Sachverhaltsgestaltung und einer darauf aufbauenden Berichtigung. Die Gemeinde darf auch die notwendig gewordene Bilanzänderung nicht dazu nutzen, gemeindliche Geschäftsvorfälle aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr wieder rückgängig zu machen oder weitere Geschäftsvorfälle über die Berichtigung dem abgelaufenen Haushaltsjahr zuordnen. Bei ihrer Prüfung der Notwendigkeit und der Form einer Fehlerbeseitigung hat die Gemeinde auch das Informationsbedürfnis der Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses ausreichend zu berücksichtigen. Sie hat zudem zu beachten, dass die Änderung eines fehlerfreien Jahresabschlusses, der den gesetzlichen Anforderungen und den GoB entspricht und vom Rat der Gemeinde festgestellt wurde, grundsätzlich unzulässig ist.

## **9.2 Die erneute Feststellung des Jahresabschlusses**

Die Änderung eines festgestellten Jahresabschlusses kann z. B. wegen materieller Folgewirkungen oder wegen wesentlicher Rechtsverstöße erforderlich werden. In solchen Fällen bedarf es einer erneuten Feststellung des (berichtigten) gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rat der Gemeinde. Dieser Feststellung muss eine Prüfung der im Jahresabschluss vorgenommenen Änderungen durch den Rechnungsprüfungsausschuss vorausgehen (vgl. § 101 GO NRW). Über eine solche zusätzliche Prüfung (Änderungsprüfung) ist ein eigenständiger Prüfungsbericht in Bezug auf den besonderen Prüfungsauftrag und dessen Umfang zu erstellen. Das Ergebnis dieser Prüfung kann ggf. auch zu einer Änderung des bereits erteilten Bestätigungsvermerks führen.

Der geänderte Jahresabschluss der Gemeinde muss als solcher gekennzeichnet werden, um diese besondere Gegebenheiten für Dritte als Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses deutlich zu machen. Die vorgenommenen Änderungen sind im Anhang dieses neuen Jahresabschlusses anzugeben. Dabei sind deren Umfang und die Notwendigkeit im Einzelnen zu erläutern. In den Fällen jedoch, in denen die vorgenommenen Änderungen des gemeindlichen Jahresabschlusses keine Auswirkungen auf den Beschluss über die Ergebnisverwendung und auf die Entlastung des Bürgermeisters haben, ist darüber eine erneute Beschlussfassung als Feststellung durch den Rat der Gemeinde entbehrlich. Ein geänderter Jahresabschluss der Gemeinde unterliegt aber erneut der Anzeige an die Aufsichtsbehörde sowie der öffentlichen Bekanntmachung und ist zur Einsichtnahme im vorgesehenen Zeitrahmen verfügbar zu halten (vgl. § 96 Absatz 2 GO NRW).

## **10. Die Adressaten des Jahresabschlusses**

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft und die Aufgabenerfüllung der Gemeinde lassen sich nach den gemeindlichen Zielen und nach der Transparenz über die örtliche Umsetzung sowie nach den Adressaten beurteilen. Als Adressaten sind dabei Gruppen und/oder Personen anzusehen, die durch das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde beeinflusst werden oder die ein besonderes Interesse an der gemeindlichen Haushaltswirtschaft haben.

Die Interessen der Adressaten sind aber für die Gemeinde so gewichtig, dass diese in die gemeindliche Haushaltswirtschaft einbezogen werden müssen. Deren Bedeutung für die Gemeinde zeigt sich z.B. daran, dass die Adressaten an der Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen mitwirken können und die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde ständig zur Einsichtnahme verfügbar sein müssen. Die Gemeinde hat dabei zu beachten, dass dafür besondere gesetzliche Vorgaben bestehen (vgl. §§ 80, 95 und 116 GO NRW). Wichtige Adressatengruppen werden nachfolgend näher vorgestellt (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 95 GO NRW**

<b>Die Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses</b>	
<b>ADRESSATENKREIS</b>	<b>INFORMATIONSIINTERESSEN</b>
<b>Der Rat der Gemeinde</b>	<p>Die Informationen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft sind von der Haushaltsplanung bis zum gemeindlichen Jahresabschluss und dem Gesamtabchluss eine Grundlage für die Steuerung der Gemeinde durch den Rat als Träger der Gemeindeverwaltung (vgl. § 40 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Er ist als gemeindliches Vertretungsorgan für alle Angelegenheiten der Gemeinde grundsätzlich zuständig (vgl. § 41 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Dieses gemeindliche Organ nutzt dabei als Gremium auch die haushaltswirtschaftlichen Informationen gegenüber anderen Adressatengruppen, z. B. die Daten des gemeindlichen Jahresabschlusses, um bei Nachfragen der Bürgerinnen und Bürger sowie gegenüber anderen Dritten, ggf. im Sinne einer Rechenschaft, sachgerechte Angaben machen zu können. Das Informationsinteresse des Rates wird aber auch durch die Kontrollaufgabe über die gemeindliche Verwaltung begründet (vgl. § 55 GO NRW). Es richtet sich auch auf das erzielbare Jahresergebnis aus und dient aber auch dazu, eine Bilanzpolitik unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Lage umsetzen zu können.</p>
<b>Der Bürgermeister der Gemeinde</b>	<p>Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist der Bürgermeister ein gewichtiger Adressat, denn einerseits ist er verantwortlich für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Verwaltung der Gemeinde und hat die Geschäfte zu leiten und zu verteilen (vgl. § 62 Absatz 1 GO NRW). Andererseits bedarf es im Rahmen des jährlichen Jahresabschlusses der Entscheidung der Ratsmitglieder über seine Entlastung wegen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW). Dadurch besteht beim Bürgermeister ein erhebliches Informationsbedürfnis, das sich zudem unmittelbar und mittelbar auf seine Managemententscheidungen auswirken dürfte. Sein Informationsinteresse richtet sich daher auch auf das erzielbare Jahresergebnis aus und dient aber auch dazu, eine eigenständige Bilanzpolitik unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Lage umsetzen zu können.</p>
<b>Die Beschäftigten der Gemeinde</b>	<p>Die Beschäftigten der Gemeinde verfolgen ihre Interessen insbesondere über ihre gewählten Vertreter und sind gleichzeitig an die Vorgaben der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gebunden. Daher besteht i.d.R. ein vielfacher Bedarf der Beschäftigten an Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde sowie deren Risiken und Chancen, um persönliche Entscheidungen im Zusammenhang mit ihrem Arbeitsverhältnis treffen zu können. Insbesondere in den Fällen der defizitären Haushaltslage einer Gemeinde dürfte sich das Informationsinteresse der Beschäftigten ändern, da diese einerseits durch gesetzliche Vorgaben und örtliche Regelungen in der Ausführung der eigenverantwortlichen Bewirtschaftung des Haushalts beschränkt werden. Andererseits sehen sich die Beschäftigten oftmals in ihrer persönlichen Entwicklung betroffen.</p>
<b>Die Betriebe der Gemeinde</b>	<p>Die gemeindlichen Betriebe stellen ebenfalls Adressaten für die gemeindliche Haushaltswirtschaft dar, denn vielfach bestehen umfangreiche Finanzbeziehungen zwischen der gemeindlichen Verwaltung und den Betrieben der Gemeinde. Ihre Tätigkeit im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung führt zudem dazu, die Betriebe als ein eigenständiger Adressatenkreis anzusehen und zu behandeln. Außerdem bilden die Betriebe bei besonderen haushaltswirtschaftlichen Gegebenheiten, z. B. im Rahmen der</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 95 GO NRW**

<b>Die Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses</b>	
<b>ADRESSATENKREIS</b>	<b>INFORMATIONSIINTERESSEN</b>
	Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses nach § 116 GO NRW, noch gesonderte Interessengruppen gegenüber der gemeindlichen Verwaltung.
<b>Die Bürgerinnen und Bürger der Gemeinde</b>	Für die gemeindliche Haushaltswirtschaft sind die Bürgerinnen und Bürger als ein Teil der Bevölkerung in der Gemeinde eine wichtige Adressatengruppe, denn diese sind zu den Gemeindewahlen wahlberechtigt (vgl. § 21 Absatz 2 GO NRW). Gegenüber den Einwohnern und Abgabepflichtigen, die z.B. nach § 80 Absatz 3 GO NRW Einwendungen gegen die gemeindliche Haushaltssatzung erheben können, ist der Unterschied von nicht erheblicher Bedeutung. Ein Einwohner ist die Person, die in der Gemeinde wohnt (vgl. § 21 Absatz 1 GO NRW). Die Abgabepflichtigen können dabei Grundbesitzer und Gewerbetreibende sein, die ihren Wohnsitz aber nicht in der Gemeinde haben müssen. Die Bürgerinnen und Bürger bestimmen dagegen über ihre Wahlberechtigung nach den §§ 7 und 8 KWahlG die Zusammensetzung des Rates der Gemeinde, der für alle Angelegenheiten der Gemeinde und damit auch für die gemeindliche Haushaltswirtschaft grundsätzlich zuständig ist (vgl. § 41 Absatz 1 Satz 1 GO NRW).
<b>Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde</b>	Nach der Gemeindeordnung soll die Aufsicht des Landes die Gemeinde in ihren Rechten schützen und die Erfüllung der Pflichten sichern (vgl. § 11 GO NRW). Die Aufsichtsbehörde hat daher die Aufgabe die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung der Gemeinde zu überwachen. Die Einbeziehung der Aufsichtsbehörde in die gemeindliche Haushaltswirtschaft wird durch eine Vielzahl von Bestimmungen festgelegt, z.B. durch die Anzeige des gemeindlichen Jahresabschlusses nach § 96 Absatz 2 GO NRW. Besonders aber in den Fällen einer defizitären Haushaltslage der Gemeinde, die ggf. zur Verringerung der allgemeinen Rücklage und damit ggf. zu einem Haushaltssicherungskonzept führt, ist die Tätigkeit der Aufsichtsbehörde gefordert (vgl. § 76 Absatz 2 GO NRW). Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde gehört daher zu den wichtigsten Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses als Teil der Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Sie hat zudem zu berücksichtigen, dass der gemeindliche Jahresabschluss nicht Gegenstand der überörtlichen Prüfung nach § 105 GO NRW ist.
<b>Die Kreditgeber der Gemeinde</b>	Die Gemeinde darf im Rahmen ihrer Investitionstätigkeit Kredite aufnehmen, wenn die daraus übernommenen Verpflichtungen mit der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde in Einklang stehen (vgl. § 86 Absatz 1 GO NRW). Sie kann auch zur Sicherung der rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen Kredite zur Liquiditätssicherung bis zu dem in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag aufnehmen, soweit dafür keine anderen Mittel zur Verfügung stehen (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW). Die Banken und Sparkassen sowie die Kreditinstitute sind daher ein potentielles Interessente an Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde, über ihre Haushaltsplanung sowie über den gemeindlichen Jahresabschluss und die künftigen Risiken und Chancen. Dieses Interesse ist noch dadurch verstärkt worden, dass die Banken als Wertpapierdienstleistungsunternehmen verpflichtet sind, ihre Kunden, also auch die Gemeinde, anhand der gesetzlich vorgegebenen Kriterien zu klassifizieren. Diese Einstufung hat Auswirkungen auf die Bankleistungen gegenüber der Gemeinde.
<b>Die Geschäftspartner der Gemeinde</b>	Die Geschäftspartner der Gemeinde, zu denen nicht nur die Lieferanten, sondern auch die Bürgerinnen und Bürger als Kunden zu zählen sind, erbringen Leistungen für die Gemeinde oder nehmen gemeindliche Leistungen in Anspruch. Bereits der gemeindliche Haushaltsplan kann dabei unter Berücksichtigung seiner Produkto-

<b>Die Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses</b>	
<b>ADRESSATENKREIS</b>	<b>INFORMATIONSIINTERESSEN</b>
	rientierung einen Einblick in das Leistungsspektrum der Gemeinde bieten. Die Lieferanten als Geschäftspartner der Gemeinde haben daher regelmäßiges Interesse an Informationen über die wirtschaftlichen Lage der Gemeinde und den künftigen Risiken und Chancen. Sie richten dabei ihren Blick vielfach auch auf den Zahlungsverkehr der Gemeinde, um feststellen zu können, ob und in welchen Umfang sie ggf. statusmäßig wie kurzfristige Kapitalgeber fungieren müssen.
<b>Die sonstige Öffentlichkeit</b>	Die Öffentlichkeit als Adressat der gemeindlichen Haushaltswirtschaft beinhaltet in dieser Form auch einige der bereits zuvor benannten Interessengruppen, z. B. die Bürgerinnen und Bürger. Sie umfasst insgesamt jedoch eine unbestimmbare Zahl von Interessengruppen und Personen, die sich jeweils auch aus spezifischen Interessen heraus sich über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde und die sich daraus ergebenden finanziellen Wirkungen informieren wollen.

*Abbildung 165 „Die Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses“*

Bei den Adressaten können insbesondere auch finanziell geprägte Beziehungen zur Gemeinde bestehen, weil sie Ansprüche auf gemeindliche Leistungen haben, z. B. im Rahmen der sozialen Sicherung. Die ortsbezogenen Lebensverhältnisse der Adressaten können ebenfalls ein Anlass sein, den Finanzbedarf für die gemeindliche Aufgabenerfüllung unmittelbar erfahren, z. B. als Grundsteuerpflichtige. Die Adressaten können auch in anderen Geschäftsbeziehungen mit der Gemeinde stehen, z. B. als Kreditgeber. Der Adressatenkreis besteht daher aus einer unbestimmten Zahl von Interessengruppen und Personen mit unterschiedlichen Informationsbedürfnissen und Transparenzansprüchen.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Inhalte des Jahresabschlusses):**

##### **1.1.1 Allgemeine Sachlage**

In der Haushaltswirtschaft der Gemeinde kommt dem gemeindlichen Jahresabschluss eine große Bedeutung zu, denn damit ist das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres nachzuweisen und die wirtschaftliche Lage der Gemeinde aufzuzeigen. Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift besteht der gemeindliche Jahresabschluss aus der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung, den Teilrechnungen, der Bilanz und dem Anhang. Ihm ist zudem ein Lagebericht beizufügen. Die im gemeindlichen Jahresabschluss anzugebenden Beträge müssen als Geldeinheiten dargestellt und in Euro als gesetzliche Währung angegeben werden, auch wenn darüber keine ausdrückliche haushaltsrechtliche Regelung besteht.

Bei der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses sind von der Gemeinde aber auch alle Tatbestände und Geschäftsvorfälle, bis zum Abschlussstichtag (31. Dezember) des abgelaufenen Haushaltsjahres zu berücksichtigen. Es ist offen zu legen, welcher Einfluss daraus auf das gemeindliche Jahresergebnis und die Bestandteile des Jahresabschlusses besteht. Die Bestandteile des gemeindlichen Jahresabschlusses werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 95 GO NRW**

<b>Die Bestandteile des gemeindlichen Jahresabschlusses</b>				
<b>ERGEBNIS- RECHNUNG</b>	<b>FINANZ- RECHNUNG</b>	<b>TEIL- RECHNUNGEN</b>	<b>BILANZ</b>	<b>ANHANG</b>
In der Ergebnisrechnung werden die im Haushaltsjahr erzielten Erträge und entstandenen Aufwendungen nachgewiesen. Sie informiert dadurch über das gemeindliche Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch sowie über das daraus entstandene Jahresergebnis. Wegen der in der Ergebnisrechnung enthaltenen Ergebnisspaltung ist zudem zwischen ordentlichen und außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen zu trennen sowie das Ergebnis entsprechend aufzuspalten.	In der Finanzrechnung werden die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen erfasst. Sie informiert über die Finanzmittelherkunft und Finanzmittelverwendung getrennt nach den Bereichen „Laufende Verwaltungstätigkeit“, „Investitionstätigkeit“ und „Finanzierungstätigkeit“.	Mit den produktorientierten Teilrechnungen werden Nachweise über die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nach den in den Teilplänen im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen und sonstigen Leistungsangaben erbracht. Sie sind nicht getrennt nach Ergebnisrechnung und Finanzrechnung aufzustellen, sondern stellen ein aufgabenbezogenes Gesamtbild dar.	Die Bilanz ist eine Gegenüberstellung von Vermögen (Aktivseite) und den Finanzierungsmitteln (Passivseite) und eine auf den jährlichen Abschlussstichtag bezogene Zeitpunktrechnung. Mit der Bilanz soll stichtagsbezogen ein Bild über die Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde vermittelt werden. Die Gliederung der Bilanz erfolgt sowohl auf der Aktivseite als auch auf der Passivseite nach Fristigkeiten.	Der Anhang als fünftes Element des Jahresabschlusses enthält insbesondere Erläuterungen zu einzelnen Bilanzposten und den Positionen der Ergebnisrechnung. Ihm sind ein Anlagenspiegel nach § 45 GemHVO NRW, ein Forderungsspiegel nach § 46 GemHVO NRW und ein Verbindlichkeitspiegel § 47 GemHVO NRW beizufügen.
<b>LAGEBERICHT</b>				
<b>Weitere örtliche Anlagen:</b>				

*Abbildung 166 „Die Bestandteile des gemeindlichen Jahresabschlusses“*

Die Bestandteile des gemeindlichen Jahresabschlusses und deren Inhalte sowie die Anlagen sind im siebten Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung näher bestimmt worden (vgl. §§ 37 ff. GemHVO NRW). Vielfach bestehen dabei unmittelbare Beziehungen zur gemeindlichen Haushaltsplanung, denn für die Ergebnisrechnung besteht der jahresbezogene Ausgangspunkt im Ergebnisplan und für die Finanzrechnung im Finanzplan sowie für die produktorientierten Teilrechnungen in den entsprechenden Teilplänen.

### 1.1.2 Der Begriff „Schluss des Haushaltsjahres“

Nach der Vorschrift hat die Gemeinde zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres einen haushaltsrechtlich bestimmten Jahresabschluss aufzustellen, in dem das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres und die aktuelle wirtschaftliche Lage der Gemeinde nachzuweisen sind. Als Schluss des Haushaltsjahres gilt dabei der letzte Tag des abgelaufenen Haushaltsjahres. Durch die haushaltsrechtlichen Vorschriften wird dazu bestimmt, dass das gemeindliche Haushaltsjahr dem Kalenderjahr entspricht (vgl. § 78 Absatz 4 GO NRW). Mit dem letzten Tag des Kalenderjahres endet dadurch auch das gemeindliche Haushaltsjahr. Der 31. Dezember als letzter Tag eines Kalenderjahres stellt damit den gemeindlichen Abschlussstichtag des Haushaltsjahres dar, für das anschließend von der Gemeinde ein Jahresabschluss aufzustellen ist.

Der Schluss des Haushaltsjahres bzw. der gemeindliche Abschlussstichtag ist dabei aber auch entscheidend für die ggf. vorzunehmende aktive und passive Rechnungsabgrenzung. Die Gemeinde soll ihre Erträge und Aufwendungen periodengerecht dem Haushaltsjahr zuordnen, dem die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen wirtschaftlich zuzurechnen sind (vgl. § 11 GemHVO NRW). Sie hat die eingehenden oder zu leistenden Zahlungen aber nur unter Beachtung des Liquiditätsänderungsprinzips zu erfassen. Die für andere Haushaltsjahre erfolgten Zahlungen müssen daher im Rahmen der Rechnungsabgrenzung entsprechend verteilt werden. Der Schluss des gemeindlichen Haushaltsjahres ist außerdem mit dem Schluss des Wirtschaftsjahres vieler gemeindlicher Betriebe identisch, weil bei diesen Betrieben das eigene Wirtschaftsjahr gleich dem Kalenderjahr ist.

### **1.1.3 Das Stichtagsprinzip**

Im Rahmen der gesetzlich bestimmten Aufstellung des Jahresabschlusses ist durch die Gemeinde auch das Stichtagsprinzip zu beachten. Es besagt, dass im gemeindlichen Jahresabschluss die Geschäftsvorfälle der Gemeinde und örtlichen Sachverhalte zu berücksichtigen sind, die bezogen auf den Abschlussstichtag (31. Dezember) aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr vorliegen. Durch das Stichtagsprinzip sind daher dem gemeindlichen Jahresabschluss die wirtschaftlichen Verhältnisse zugrunde zu legen, die bei der Gemeinde zum letzten Tag des Haushaltsjahres (31. Dezember) bestehen. Im gemeindlichen Jahresabschluss sind ggf. aber auch noch Erkenntnisse über wirtschaftliche Verhältnisse zu berücksichtigen, die erst nach dem Abschlussstichtag bekannt werden.

Bei der Klärung der Frage, welche Informationen im gemeindlichen Jahresabschluss berücksichtigt werden können, ist das Wertaufhellungsprinzip zu beachten. Die Anwendung dieses Prinzips soll sicherstellen, dass sämtliche am Abschlussstichtag objektiv bestehenden Tatsachen von der Gemeinde bei der Aufstellung ihres Jahresabschlusses berücksichtigt werden. Dagegen sind nachträgliche örtliche Entwicklungen, welche den wirtschaftlichen Stand der Gemeinde zum Abschlussstichtag verändern, als wertbegründende oder wertbeeinflussende Tatbestände anzusehen. Sie sind nicht in den gemeindlichen Jahresabschluss einzubeziehen, denn diese würden das objektiv abzugebende Bild verfälschen, weil sich die gemeindlichen Verhältnisse zum Abschlussstichtag dann nicht mehr so zeigen, wie diese objektiv waren.

### **1.1.4 Das Jahresergebnis der Haushaltswirtschaft**

Im gemeindlichen Jahresabschluss hat die Gemeinde auch das erzielte Jahresergebnis ihres wirtschaftlichen Handelns im abgelaufenen Haushaltsjahr durch ihre Ergebnisrechnung aufzuzeigen. Das gemeindliche Jahresergebnis wird dabei nach festgelegten haushaltsrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Regeln und Grundsätzen ermittelt. Es umfasst die ordentlichen Erträge und Aufwendungen und die Finanzerträge und Finanzaufwendungen sowie die außerordentlichen Erträge und Aufwendungen. Der Ausweis erfolgt als Saldogröße in der gemeindlichen Ergebnisrechnung und wird in die gemeindliche Bilanz übernommen (vgl. §§ 38 und 41 GemHVO NRW).

In der gemeindlichen Ergebnisrechnung wird das Jahresergebnis entweder als Jahresüberschuss (Die Erträge sind höher als die Aufwendungen) oder als Jahresfehlbetrag (Die Aufwendungen sind höher als die Erträge) ausgewiesen. Sie bildet dabei das durch die Haushaltswirtschaft der Gemeinde erzielte Ressourcenaufkommen sowie den Ressourcenverbrauch unter Beachtung des Grundsatzes der Gesamtdeckung nach § 20 GemHVO NRW ab. Das in der Ergebnisrechnung enthaltene Jahresergebnis zeigt gleichzeitig auf, ob die Gemeinde ihre Verpflichtung zum Haushaltsausgleich erfüllt hat.

### **1.1.5 Der Begriff „Haushaltsjahr“**

In der haushaltsrechtlichen Vorschrift wird unter Berücksichtigung des Jährlichkeitsprinzips ausdrücklich bestimmt, dass das Haushaltsjahr das Kalenderjahr ist (vgl. § 78 Absatz 4 GO NRW). Das gemeindliche Haushaltsjahr umfasst deshalb den Zeitraum vom 1. Januar bis 31. Dezember eines Jahres. Dieser Zeitraum ist von der Gemeinde ihrer gemeindlichen Haushaltswirtschaft als Geschäftsjahr zugrunde zu legen. Dadurch ist auch die Ausführung des gemeindlichen Haushalts auf einen Zeitraum von zwölf Monaten ausgerichtet.

Die gemeindliche Haushaltssatzung enthält in ihrer vom Rat der Gemeinde beschlossenen Fassung entsprechende zeitliche Festlegungen. Die vorgegebene zeitliche Deckung des Haushaltsjahres mit dem Kalenderjahr bestimmt die periodengerechte Zuordnung von Erträgen und Abwendungen der Gemeinde und die zeitbezogene Erfassung der gemeindlichen Einzahlungen und Auszahlungen. Nach Ablauf des gemeindlichen Haushaltsjahres muss eine inhaltliche und zeitliche haushaltsbezogene Abrechnung durch die Gemeinde durch einen Jahresabschluss erfolgen (vgl. § 95 GO NRW).

Eine Übereinstimmung der haushaltswirtschaftlichen Periode des gemeindlichen Haushalts besteht mit den sonstigen öffentlichen Haushalten sowie mit dem Steuerjahr und dem in der Privatwirtschaft üblichen Wirtschaftsjahr, das auch dort regelmäßig dem Kalenderjahr entspricht. Auch in der Forstwirtschaft besteht gegenüber dem gemeindlichen Haushaltsjahr derzeit kein abweichendes Wirtschaftsjahr (vgl. § 34 LFoG NRW). Die Übereinstimmung des Haushaltsjahres mit dem Kalenderjahr besteht daher auch bei den meisten gemeindlichen Betrieben, die im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses zu konsolidieren sind.

Die Betriebe der Gemeinde, die nach dem Handelsrecht Rechnung legen, können zwar eigenverantwortlich ihr Geschäftsjahr in zeitlicher Hinsicht festlegen. Es wird jedoch als Wirtschaftsjahr regelmäßig das Kalenderjahr bestimmt, sodass bei den Betrieben das Geschäftsjahr die gleiche Periode umfasst, wie sie für die gemeindliche Verwaltung festgelegt worden ist. Ein gleiches Geschäftsjahr von gemeindlicher Verwaltung und gemeindlichen Betrieben erleichtert die Aufstellung des Gesamtabschlusses durch die Gemeinde, zumal dafür der Abschlussstichtag der gemeindlichen Verwaltung ausschlaggebend ist.

## **1.2 Zu Satz 2 (Aufgabe des Jahresabschlusses):**

### **1.2.1 Allgemeine Vorgaben**

Die Vorschrift verpflichtet die Gemeinde als Rechtsperson zur Aufstellung eines Jahresabschlusses. Diese Pflicht kann dabei nicht alle vorhandenen Geschäftszweige der Gemeinde umfassen. Sie kann sich wegen der Einordnung der Vorschrift in den 8. Teil der Gemeindeordnung nur auf den organisatorischen Hauptgeschäftszweig „Gemeindliche Verwaltung“ beziehen, der örtlich verantwortlichen Organisationseinheit für die gemeindliche Haushaltswirtschaft. Die weiteren ohne eigene Rechtspersönlichkeit, aber organisatorisch selbstständigen Einheiten der Gemeinde, z. B. die wirtschaftlichen Unternehmen nach § 114 GO NRW oder die organisatorisch selbstständigen Einrichtungen nach § 107 Absatz 2 GO NRW, sind daher in den Jahresabschluss nach dieser Vorschrift nicht einzubeziehen. Vielmehr sind für diese gemeindlichen Einheiten eigenständige Jahresabschlüsse von der Gemeinde als Rechtspersönlichkeit bzw. der dafür verantwortlichen Organisationseinheit aufzustellen.

Der gemeindliche Jahresabschluss hat in diesem Zusammenhang die besondere Aufgabe, das Ergebnis des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr nach festgelegten haushaltsrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Regeln und unter Beachtung der haushaltsrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Grundsätze aufzuzeigen. Er baut außerdem auf der jährlichen Haushaltssatzung und dem Haushaltsplan der Gemeinde auf (vgl. § 78 GO NRW). Der gemeindliche Jahresabschluss hat deshalb nach der Vorschrift unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln. Er soll dadurch Rechen-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 95 GO NRW**

schaft über die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft unter Berücksichtigung der tatsächlichen Aufgabenerledigung und der Einhaltung des Haushaltsplans geben sowie ein zutreffendes Bild über die wirtschaftliche Lage und eine Einschätzung über die künftig mögliche Entwicklung der Gemeinde enthalten. Dabei ist auch der Grundsatz der Wesentlichkeit immer dann anzuwenden, wenn dadurch der Einblick in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde verbessert wird. Der notwendige Abwägungsprozess ist von der Gemeinde unter Berücksichtigung der vorliegenden örtlichen Gegebenheiten vorzunehmen.

In diesem Zusammenhang ist für die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses zu beachten, dass durch die gemeindliche Haushaltssatzung bei einem besonderen örtlichen Bedarf ggf. auch Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre getroffen werden können (vgl. § 78 Absatz 3 GO NRW). In einem solchen Fall müssen gleichwohl jahresbezogene Festsetzungen getroffen werden, sodass dann auch der gemeindliche Jahresabschluss entsprechend für jedes Haushaltsjahr jahresbezogen aufzustellen ist und ein zutreffendes Bild über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde in diesem Zeitraum abzugeben hat. Für die Gemeinde ist es bei einer zweijährigen Haushaltssatzung nicht zulässig, für beide Haushaltsjahre eine einzige Rechnungsperiode zu bilden und entsprechend nur einen gemeindlichen Jahresabschluss aufzustellen.

Die Vorschrift kann daher insgesamt als ein allgemein geltender Rechnungslegungsgrundsatz für die Gemeinde betrachtet werden, die als Generalnorm die Vorlage eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde durch den gemeindlichen Jahresabschluss gewährleisten soll.

### 1.2.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)

#### 1.2.2.1 Das Regelsystem der GoB

Das gemeindliche Haushaltsrecht stellt die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in einen Zusammenhang mit den gesetzlichen Vorschriften über den Jahresabschluss der Gemeinde. Die GoB sind ein gesetzlich verankertes Regelungssystem, stehen auch für die Gemeinde nicht über dem Gesetz. Sie können sich als unbestimmter Rechtsbegriff nur im Rahmen der gesetzlichen Regelungen und unter Beachtung von Sinn und Zweck des Gesetzes oder einzelner Vorschriften weiter entwickeln. Folgende allgemeine Grundsätze gelten als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (vgl. Abbildung).

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE DES GRUNDSATZES</b>
<b>Grundsatz der Vollständigkeit</b>	In der Buchführung sind alle Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet zu erfassen und zu dokumentieren. Daraus folgt das Erfordernis des systematischen Aufbaus der Buchführung unter Aufstellung eines Kontenplans, das Prinzip der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung sowie das Belegprinzip, d. h. die Grundlage für die Richtigkeit der Buchung bildet den Buchungsbeleg mit der Festlegung „Keine Buchung ohne Beleg.“ Dazu zählt auch die Einhaltung der vorgesehenen Aufbewahrungsfristen.
<b>Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit</b>	Die Aufzeichnungen über die Geschäftsvorfälle durch die Gemeinde müssen die Realität möglichst genau abbilden, sodass die Informationen daraus begründbar und nachvollziehbar sowie objektiv richtig und willkürfrei sind. Sie müssen sich in ihren Aussagen mit den zugrunde liegenden Dokumenten decken und der Buchführungspflichtige bestätigen kann, dass die Buchführung eine getreue Dokumentation seiner Geschäftsvorfälle nach den rechtlichen Bestimmungen und den GoB erfolgt.

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE DES GRUNDSATZES</b>
<b>Grundsatz der Verständlichkeit</b>	Die Informationen des Rechnungswesens sind für den Rat und die Bürger als Öffentlichkeit so aufzubereiten und verfügbar zu machen, dass die wesentlichen Informationen über die Vermögens- und Schuldenlage klar ersichtlich und verständlich sind.
<b>Grundsatz der Aktualität</b>	Es ist ein enger zeitlicher Bezug zwischen dem Zeitraum, über den Rechenschaft gegeben wird, und der Veröffentlichung der Rechenschaft herzustellen.
<b>Grundsatz der Relevanz</b>	Das Rechnungswesen muss die Informationen bieten, die zur Rechenschaft notwendig sind, sich jedoch im Hinblick auf die Wirtschaftlichkeit und Verständlichkeit auf die relevanten Daten beschränken. Dabei soll der Aufwand der Informationsbeschaffung in einem angemessenen Verhältnis zum Nutzen der Informationsbereitstellung stehen.
<b>Grundsatz der Stetigkeit</b>	Die Grundlagen des Rechnungswesens, insbesondere die Methoden für Ansatz und Bewertung des Vermögens, sollen in der Regel unverändert bleiben, sodass eine Stetigkeit im Zeitablauf erreicht wird. Notwendige Anpassungen sind besonders kenntlich zu machen.
<b>Grundsatz des Nachweises der Recht- und Ordnungsmäßigkeit</b>	Im Jahresabschluss ist über die Recht- und Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft Rechenschaft abzulegen.

*Abbildung 167 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“*

Als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ist daher jedes Verfahren und jede Methode anzuerkennen, die dazu führen, dass gesetzliche Regelungen im Einzelfall ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden. Die GoB sollen sicherstellen, dass ein sachverständiger Dritter sich in einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Aufzeichnung von Buchungsvorfällen und von Vermögens- und Schuldenposten verschaffen kann und diesem Dritten ein qualifizierter Einblick in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde möglich ist. Es sollen aber durch die GoB auch Manipulationsmöglichkeiten verhindert werden.

Die Auslegung der GoB durch Rechtsprechung und Literatur sorgt mittelbar für eine dynamische Anpassung des Rechts über die gemeindliche Rechnungslegung an die aktuellen nationalen und internationalen Entwicklungen, soweit nicht die Grundsätze durch das gemeindliche Haushaltsrecht kodifiziert wurden. Bei einer rechtlichen Ausgestaltung bedarf es dann wegen der eingetretenen Weiterentwicklungen ggf. einer Überprüfung, ob die Weiterentwicklungen für eine Übernahme ins gemeindliche Haushaltsrecht in Betracht gezogen werden können und ggf. dann ein landesrechtlich dafür vorgesehenes Anpassungs- bzw. Änderungsverfahren erfolgen soll.

### **1.2.2.2 Die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze**

Für den gemeindlichen Jahresabschluss haben auch die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze eine wichtige Rolle. Sie bilden dabei einen Teil der GoB und durch die Grundsätze sollen zudem Manipulationsmöglichkeiten verhindert werden. Die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze lassen sich in folgende Grundsätze untergliedern (vgl. Abbildung).

<b>Die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze</b>	
<b>GRUNDSATZBEREICHE</b>	<b>GRUNDSÄTZE</b>
<b>Allgemein geltende Grundsätze</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grundsatz der Bilanzidentität;</li> <li>- Grundsatz der Bilanzkontinuität,</li> <li>- Grundsatz der Wesentlichkeit,</li> <li>- Grundsatz der Wirtschaftlichkeit,</li> </ul>
<b>Bilanzierungsgrundsätze</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Aktivierungsgrundsatz,</li> <li>- Passivierungsgrundsatz,</li> <li>- Grundsatz der Vollständigkeit,</li> <li>- Grundsatz des Saldierungsverbots,</li> </ul>
<b>Bewertungsgrundsätze</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grundsatz der Pagatorik,</li> <li>- Grundsatz der stichtagsbezogenen Bewertung,</li> <li>- Grundsatz der Einzelbewertung</li> <li>- Grundsatz der Vorsicht, auch als               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Realisationsprinzip,</li> <li>- Imparitätsprinzip,</li> <li>- Niederstwertprinzip,</li> <li>- Höchstwertprinzip,</li> </ul> </li> <li>- Grundsatz der Bewertungsstetigkeit.</li> </ul>

*Abbildung 168 „Die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze“*

Jeder dieser Grundsätze soll sicherstellen, dass ein sachverständiger Dritter sich in einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Aufzeichnung von gemeindlichen Geschäftsvorfällen und von Vermögens- und Schuldenposten verschaffen kann. Es muss ihm ein qualifizierter Einblick in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde möglich sein.

### **1.2.2.3 Die sachgerechte Anwendung der Grundsätze**

Die sachgerechte Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung unter Beachtung ihrer qualitativen Merkmale durch die Gemeinde führt grundsätzlich zu einer wirklichkeitsgetreuen Darstellung ihrer Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage. Soweit sich die örtlichen Entscheidungen an diesen Grundsätzen orientieren, entstehen relevante, verlässliche und verständliche Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde. Die Gliederungsvorschriften zur gemeindlichen Bilanz sind unter Beachtung der Grundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ konkretisiert worden, um diese Erfordernisse sicherzustellen (vgl. § 41 GemHVO NRW). Die Bewertungsvorschriften in den §§ 32 bis 36, 42 und 43 GemHVO NRW prägen dabei z. B. das Vorsichtsprinzip für die Gemeinde weiter aus.

Die für die Gemeinde wichtigen GoB sind durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz nicht grundsätzlich verändert worden, z. B. das Realisationsprinzip. Die GoB können daher von der Gemeinde weiterhin unverändert angewendet werden. Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft können sich gleichwohl aber auch Zielkonflikte ergeben. Es ist dann bei der örtlichen Anwendung notwendig, eine Abwägung zwischen den konkurrierenden Sachverhalten unter Beachtung der o.a. Grundsätze vorzunehmen. In den Fällen, in denen es dabei auch einer Auslegung der GoB bedarf, sind i.d.R. die juristischen Auslegungskriterien heranzuziehen.

Es ist dazu aber nicht im Einzelnen festgelegt worden, was sachangemessen erforderlich sein muss, um die gemeindliche Tätigkeit im jeweils betroffenen Produktbereich oder nach ihrer Aufgabe beurteilen zu können. Allgemein wird davon auszugehen sein, dass ein sachverständiger Dritter ausreichende Kenntnisse über die

gemeindliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde besitzen muss, damit er die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und deren Ergebnis im gemeindlichen Jahresabschluss verstehen und beurteilen sowie eine Entscheidung treffen kann. Die Beurteilung kann wird dabei u.a. auch von der Größe und Komplexität der gemeindlichen Buchführung einschließlich der Art der örtlichen DV-Buchführung abhängig sein.

### **1.2.3 Die „Generalnorm“**

#### **1.2.3.1 Allgemeine Sachlage**

Die Regelung in der Vorschrift, dass der gemeindliche Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln muss, stellt die gemeindliche „Generalnorm“ für die Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses der Gemeinde im Zusammenhang mit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung dar. Unter Berücksichtigung dieser Norm sind Zweifelsfragen bei der Auslegung und Anwendung von haushaltsrechtlichen Einzelvorschriften zu klären. Sie ersetzt dadurch aber nicht die einzelnen haushaltsrechtlichen Bestimmungen. Gleichwohl kann sie im Einzelfall bewirken, dass die Gemeinde z. B. im Anhang nach § 44 GemHVO NRW weitere Informationen über wichtige örtliche Sachverhalte geben muss oder einzelne Informationen als unwesentlich angesehen werden können.

Der gemeindliche Jahresabschluss soll zudem die von ihm gesetzlich geforderte Aussagekraft hinsichtlich der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde als ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde möglichst zutreffend erreichen. Die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse sind daher von der Gemeinde, bezogen auf den Abschlussstichtag des Haushaltsjahres, objektiv festzustellen und aufzuzeigen. Es besteht zudem bei der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage als den vier einzelnen besonderen Bereichen für die Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde keine Rangfolge. Der gemeindliche Jahresabschluss muss insgesamt ein entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde vermitteln können und nicht nur einzelner „Teillagen“ bzw. Bereiche.

Die Gemeinde hat deshalb dafür Sorge zu tragen, dass im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses keiner dieser Bereiche zugunsten anderer Bereiche vernachlässigt wird. Die im gemeindlichen Jahresabschluss geforderte Betrachtung und Bewertung der Vermögenslage, der Schuldenlage, der Ertragslage und der Finanzlage darf nicht nur jeweils für sich im Einzelnen erfolgen. Die gemeindlichen "Teillagen" müssen von der Gemeinde auch zu einem Gesamtbild zusammengeführt werden, denn sie sind als gleichwertig zu betrachten und unmittelbar eng miteinander verknüpft. Keine dieser gemeindlichen „Teillagen“ hat daher eine höhere Wertigkeit als die anderen „Teillagen“.

Es bietet sich für die Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses an, diese Teillagen wegen ihrer gleichen Bedeutung und ihrer unmittelbaren Verknüpfung miteinander entsprechend ihrer Aufzählung in der Vorschrift zu beurteilen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass sich erst aus der Gesamtbetrachtung das Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde bezogen auf den Abschlussstichtag ergibt. Das Zusammenwirken und die Bindungen der „Teillagen“ werden im Drei-Komponentensystem des NKF durch die Bilanz, die Ergebnisrechnung und die Finanzrechnung wiedergegeben.

#### **1.2.3.2 Der Begriff „tatsächliche Verhältnisse“**

Der gemeindliche Jahresabschluss muss unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Vorschriften und der GoB ein den tatsächlichen Verhältnissen der Gemeinde entsprechendes Bild vermitteln. Erst dadurch entsteht die notwendige Aussagekraft des Jahresabschlusses der Gemeinde. Dafür ist es erforderlich, die bei der Gemeinde maßgebenden tatsächlichen Verhältnisse im Haushaltsjahr sorgfältig im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses zu ermitteln und zu beurteilen. Unter den „tatsächlichen Verhältnissen“ im Sinne der

Vorschrift sind i.d.R. die ökonomischen Gegebenheiten der Gemeinde zu erfassen, einschließlich aller örtlichen Belange und Umstände, die sich darauf auswirken.

Bei der Auslegung des Begriffes kann zudem nicht allein auf das Rechnungswesen der Gemeinde abgestellt werden. Es sind vielmehr eine Vielzahl von örtlichen und überörtlichen Faktoren zu berücksichtigen, die auf das wirtschaftliche Handeln und das wirtschaftliche Umfeld der Gemeinde einen Einfluss haben. Von der Gemeinde ist deshalb u.a. abzuwägen, welche Relevanz den einzelnen Gegebenheiten in Bezug auf ihre Haushaltswirtschaft zu kommt. Sie hat deshalb zu versuchen, insgesamt ein möglichst objektives Ergebnis in Bezug auf ihre Haushaltswirtschaft zu ermitteln. In diesem Zusammenhang ist es sachlich geboten, dass die Gemeinde bedarfsgerecht erläutert, von welchem Standpunkt aus die Betrachtung erfolgt ist und in welcher Art und Weise die adressatenbezogenen Informationen zusammengestellt worden sind.

#### **1.2.3.3 Der Begriff „Vermögenslage“**

Das Haushaltsrecht für Gemeinden orientiert sich bei der Auslegung des Begriffs „Vermögenslage“, für den es keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt, an der kaufmännischen Auslegung. Diese Art bestimmt damit auch die Regelungen für die gemeindlichen Vermögensgegenstände, die auf der Aktivseite der Bilanz der Gemeinde anzusetzen sind (vgl. z.B. §§ 33 und 41 GemHVO NRW). Zudem ist bei der Auslegung zu berücksichtigen, dass im allgemeinen Wirtschaftsleben ein Wirtschaftsgut dadurch als Vermögensgegenstand charakterisiert wird, das mit ihm ein wirtschaftlicher Wert vorliegt, das Wirtschaftsgut selbstständig nutzungsfähig und bewertbar ist.

Die auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz angesetzten Vermögensgegenstände dienen daher dazu, dass durch die Bilanz ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage der Gemeinde vermitteln werden kann. Dieser Aufgabe dient auch die Gliederung der Aktivseite der Bilanz in Anlagevermögen (Sachanlagen und Finanzanlagen sowie immaterielle Vermögensgegenstände) und in Umlaufvermögen. Das Bild der gemeindlichen Vermögenslage ist von der Gemeinde im Anhang im Jahresabschluss durch ergänzende Angaben zu den einzelnen Bilanzposten zu vervollständigen (vgl. § 44 GemHVO NRW).

#### **1.2.3.4 Der Begriff „Schuldenlage“**

Das Haushaltsrecht für Gemeinden orientiert sich bei der Auslegung des Begriffs „Schuldenlage“ ebenso wie beim Begriff „Vermögenslage“ an der kaufmännischen Auslegung. Auch für diesen Begriff gibt es keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung. Die gemeindlichen Schulden sind auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen (vgl. § 41 GemHVO NRW). Der Begriff "Schulden" wird jedoch in vielfältiger Weise in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verwendet. Grundsätzlich werden unter dem Begriff die bestehenden und die hinreichend sicher zu erwartenden wirtschaftlichen Belastungen der Gemeinde verstanden, die auf einer rechtlichen oder wirtschaftlichen Leistungsverpflichtung der Gemeinde beruhen und selbstständig bewertbar sowie abgrenzbar sind, d.h. nicht nur ein allgemeines Risiko für die künftige Haushaltswirtschaft der Gemeinde darstellen.

In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass im allgemeinen Wirtschaftsleben, ausgehend von der Passivseite der Bilanz der Begriff „Schulden“ u.a. auch dadurch abgegrenzt wird, dass nicht das Eigenkapital und die Sonderposten sowie die passive Rechnungsabgrenzung dazu zu zählen sind. Die dann noch auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz verbleibenden Rückstellungen und Verbindlichkeiten sollen als Verpflichtungen der Gemeinde gegenüber Dritten dazu dienen, dass durch die gemeindliche Bilanz ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Schuldenlage der Gemeinde vermitteln werden kann.

#### **1.2.3.5 Der Begriff „Ertragslage“**

Das Haushaltsrecht für Gemeinden orientiert sich bei der Auslegung des Begriffs „Ertragslage“, für den es keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt, einerseits an der kaufmännischen Auslegung der Gewinn- und Verlustrechnung. Andererseits aber insbesondere auch an den Regelungen über die Planung und Rechnung des gemeindlichen Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs. Der gemeindliche Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung, als die dafür vorgesehenen Abbildungen, sind unter Beachtung des Grundsatzes der Ergebnisspaltung aufgebaut, sodass darin die ordentlichen und die außerordentlichen Ergebniskomponenten getrennt voneinander sowie in Form von Erträgen und Aufwendungen nach Arten aufzuzeigen sind.

In der gemeindlichen Ergebnisrechnung als zeitraumbezogene Rechnung für das abgelaufene gemeindliche Haushaltsjahr wird die aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr die tatsächlich entstandene Ertragslage der Gemeinde aufgezeigt. Ausgehend von den gemeindlichen Erträge und Aufwendungen nach Arten, Höhe und Quellen im Haushaltsjahr wird das Zustandekommen des Jahresergebnisses der Gemeinde als Überschuss (Erfolg) oder Fehlbetrag (Verlust) abgebildet (vgl. § 38 GemHVO NRW). Mit der gemeindlichen Ergebnisrechnung werden daher Informationen darüber geliefert, in welchem Umfang und aus welchem Anlass sich das Eigenkapital der Gemeinde durch die Haushaltswirtschaft eines Haushaltsjahres verändert hat. Die Beurteilung der Ertragslage baut daher auf den Arten, Höhe und Quellen der Erträge und der Aufwendungen der Gemeinde auf.

#### **1.2.3.6 Der Begriff „Finanzlage“**

Das Haushaltsrecht für Gemeinden orientiert sich bei der Auslegung des Begriffs „Finanzlage“, für den es keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt, einerseits an der kaufmännischen Auslegung. Andererseits aber insbesondere an den Regelungen über die Planung und Rechnung der gemeindlichen Liquidität bzw. den von der Gemeinde zu erzielenden Einzahlungen und zu leistenden Auszahlungen im Haushaltsjahr. Die gemeindliche Finanzlage kann dabei mithilfe der Finanzrechnung beurteilt werden, denn diese ist als jahresbezogene Herkunftsrechnung und Verwendungsrechnung für die Finanzmittel der Gemeinde aufgebaut, die in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde kassenmäßig erfasst werden.

Die gemeindliche Finanzrechnung stellt daher eine zeitraumbezogene Rechnung dar, in der das Zustandekommen der gemeindlichen Liquidität und ihre Veränderung durch die Darstellung der Finanzmittel nach Arten, Höhe und Quellen abgebildet werden (vgl. § 39 GemHVO NRW). Die Einzahlungs- und Auszahlungsströme sind dabei nach Zahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit, aus der Investitionstätigkeit und aus der Finanzierungstätigkeit der Gemeinde zu trennen. Mit der Finanzrechnung werden deshalb aussagekräftige Informationen darüber geliefert, in welchem Umfang und aus welchem Anlass sich die Liquidität, die Eigenmittel und das Fremdkapital der Gemeinde und dadurch die Finanzlage der Gemeinde tatsächlich verändert haben.

#### **1.2.4 Die Erläuterungspflichten**

Für die Nachvollziehbarkeit und die Beurteilung des gemeindlichen Jahresabschlusses ist es erforderlich, dass die Gemeinde neben den betragsmäßigen Angaben in der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung und der Bilanz sowie den Angaben im Anhang und im gemeindlichen Lagebericht wesentliche Ergebnisse und sonstige Sachverhalte besonders erläutert. Derartige Darlegungen dienen u.a. dazu, relevante Details unter Berücksichtigung der haushaltswirtschaftlichen Produktorientierung sowie der Zielsetzungen und Erreichung der wirtschaftlichen Ziele der Gemeinde gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft aufzuzeigen und zu verdeutlichen. Solche Informationen ergänzen das zu vermittelnde Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde.

Die Informationen müssen sich jedoch nicht unbedingt und unmittelbar aus dem Zahlenwerk des gemeindlichen Jahresabschlusses ergeben. Sie sind gleichwohl für die Beurteilung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres bzw. der daraus entstandenen wirtschaftlichen Lage der Gemeinde von Bedeutung. Über den Bedarf und den Umfang sowie die Inhalte der Erläuterungen über örtliche Sachverhalte hat die Gemeinde in eigener Verantwortung sachgerecht und bedarfsgerecht zu entscheiden. Sie muss bei ihren Abwägungen und sachlichen Entscheidungen insbesondere das Informationsinteresse aller Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses berücksichtigen.

### **1.3 Zu Satz 3 (Bestandteile des Jahresabschlusses):**

#### **1.3.1 Allgemeine Voraussetzungen**

Der Jahresabschluss der Gemeinde kann seine Aufgabe, das Ergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres nachzuweisen und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln, nur erfüllen, wenn die materiellen und formalen Vorgaben sachgerecht und bedarfsgerecht erfüllt werden. In der Vorschrift werden deshalb ausdrücklich die Bestandteile des gemeindlichen Jahresabschlusses bestimmt. Der gemeindliche Jahresabschluss muss daher mindestens aus der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung, den Teilrechnungen, der Bilanz und dem Anhang bestehen. Ihm ist ein Lagebericht beizufügen.

Der Jahresabschluss soll es ermöglichen, verbesserte Erkenntnisse über die haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen des vergangenen Haushaltsjahres für die Gemeinde zu erlangen, die auch für die Zukunft von Bedeutung sein können. Die erreichte wirtschaftliche Lage der Gemeinde sowie ihre Chancen und Risiken für die weitere wirtschaftliche Entwicklung sind daher ein besonderer Berichtsgegenstand im gemeindlichen Lagebericht. Eine Einschätzung bzw. Prognose für die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde durch die Verantwortlichen im Lagebericht ist daher von besonderer Bedeutung. Als Lagebericht muss der Bericht aber auch eine vergangenheitsbezogene Bewertung enthalten, denn darauf baut i.d.R. auch die Prognose auf.

#### **1.3.2 Die Ergebnisrechnung**

In der gemeindlichen Ergebnisrechnung sind die im Haushaltsjahr erzielten Erträge und entstandenen Aufwendungen nach ihren Arten und jeweils in Jahressummen - entsprechend dem Ergebnisplan - auszuweisen (vgl. § 38 GemHVO NRW). Dadurch werden das tatsächliche Ressourcenaufkommen und der tatsächliche Ressourcenverbrauch der Gemeinde im Haushaltsjahr erfasst und nachgewiesen. In der gemeindlichen Ergebnisrechnung ist durch die Bildung von Salden das ordentliche Ergebnis und das Finanzergebnis sowie aus beiden Ergebnissen das Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit festzustellen. Zusätzlich und gesondert vom ordentlichen Ergebnis ist das außerordentliche Ergebnis als Saldo aus außerordentlichen Erträgen und außerordentlichen Aufwendungen zu ermitteln.

Das Gesamtergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres wird dann durch die Zusammenführung von ordentlichem Ergebnis und außerordentlichem Ergebnis zu einem Jahresergebnis ermittelt, das entweder einen Jahresüberschuss oder einen Jahresfehlbetrag der Gemeinde darstellt und in die gemeindliche Bilanz in dieser Form übernommen wird. Die Gemeinde hat dabei die Verpflichtung zum jährlichen Haushaltsausgleich zu beachten, denn diese Verpflichtung besteht auch in der „Rechnung“, also im gemeindlichen Jahresabschluss (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). In diesem Zusammenhang entscheidet der Rat der Gemeinde über die Verwendung des Jahresüberschusses oder die Behandlung des Jahresfehlbetrages und die Ratsmitglieder über die Entlastung des Bürgermeisters (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 95 GO NRW**

Eine haushaltswirtschaftliche „Abrechnung“ für das abgelaufene Haushaltsjahr ist jedoch nur vollständig, wenn in der Ergebnisrechnung auch ein Plan-/Ist-Vergleich vorgenommen wird. Durch die Gegenüberstellung von den im Haushaltsplan ausgewiesenen Positionen, ggf. in fortgeschriebener Form, mit den Ist-Werten des Haushaltsjahres werden Abweichungen aufgezeigt und offen gelegt. Die Planfortschreibungen stellen dabei Veränderungen der ursprünglich vom Rat der Gemeinde beschlossenen Haushaltspositionen aufgrund von zulässigen haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen und Entscheidungen dar (vgl. § 38 Absatz 2 GemHVO NRW).

Zur gemeindlichen Ergebnisrechnung gehört auch, die Ergebnisse der Erträge und Aufwendungen in einen Zusammenhang mit den Ergebnissen des Vorjahres zu stellen, um die Ergebnisse des abgelaufenen Haushaltsjahres im Zeitvergleich besser bewerten zu können. Es ist deshalb erforderlich, zu den Ist-Ergebnissen des Haushaltsjahres auch die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres gesondert anzugeben. Auch andere Veränderungen seit Beginn der Ausführung des beschlossenen Haushaltsplans sind ggf. gesondert aufzuzeigen, z. B. Erhöhungen oder Minderungen der Haushaltspositionen, deren Ursachen in einer Nachtragssatzung liegen. Die Komponenten der gemeindlichen Ergebnisrechnung werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Gestaltung der gemeindlichen Ergebnisrechnung</b>					
<b>Ergebnisrechnung</b>	<b>Ergebnis des Vorjahres</b>	<b>Fortgeschriebener Ansatz des Haushaltsjahres</b>	<b>Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres</b>	<b>Vergleich Ansatz/Ist</b>	
	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	
Ordentliche Erträge					
Ordentliche Aufwendungen mit Ergebnis der lfd. Verwaltungstätigkeit					
Finanzergebnis					
Ordentliches Ergebnis					
Außerordentliches Ergebnis					
Jahresergebnis					

*Abbildung 169 „Die Gestaltung der gemeindlichen Ergebnisrechnung“*

Diese haushaltsrechtlichen Vorgaben sind von der Gemeinde bei der Aufstellung ihrer Ergebnisrechnung zu beachten. Das Muster zur gemeindlichen Ergebnisrechnung ist dabei zur Anwendung empfohlen worden (vgl. Nummern 1.6.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

### 1.3.3 Die Finanzrechnung

In der gemeindlichen Finanzrechnung sind die im Haushaltsjahr kassenwirksam erzielten Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen nach ihren Arten und jeweils in Jahressummen - entsprechend dem Finanzplan - auszuweisen (vgl. § 39 GemHVO NRW). Dadurch werden anhand der Zahlungsströme die Mittelherkunft und die Mittelverwendung sowie die Änderung des Bestandes an gemeindlichen Finanzmitteln bzw. die Liquidität der Ge-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 95 GO NRW**

meinde aufgezeigt und nachgewiesen. In der gemeindlichen Finanzrechnung ist durch die Bildung von Salden das Ergebnis der Zahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit, aus der Investitionstätigkeit und aus der Finanzierungstätigkeit sowie der Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag zu ermitteln.

Zur Vervollständigung des Gesamtbildes ist es außerdem erforderlich, auch den Bestand am Anfang des Haushaltsjahres mit der Änderung des Bestandes im abgelaufenen Haushaltsjahr und dem Bestand an fremden Finanzmitteln zusammenzuführen, um damit den Endbestand der Finanzmittel sowie den Finanzmittelzufluss und Finanzmittelabfluss insgesamt zu ermitteln und abzubilden. Der Endbestand an Finanzmitteln der Gemeinde fließt dann in den Posten „Liquide Mittel“ in die Bilanz des Jahresabschlusses für das Haushaltsjahr ein.

Die Gemeinde hat außerdem in der gemeindlichen Finanzrechnung einen Plan-/Ist-Vergleich vorzunehmen, der entsprechend wie bei der Ergebnisrechnung auszugestalten ist. Die jahresbezogenen Ergebnisse der Einzahlungen und Auszahlungen sind ebenfalls in einen Zusammenhang mit dem Vorjahr zu stellen, um die Ergebnisse des abgelaufenen Haushaltsjahres besser im Zeitvergleich bewerten zu können. Es ist deshalb erforderlich, zu den Ist-Ergebnissen des Haushaltsjahres auch die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres gesondert anzugeben. Die Komponenten der gemeindlichen Finanzrechnung werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Gestaltung der gemeindlichen Finanzrechnung</b>				
<b>Finanzrechnung</b>	<b>Ergebnis des Vor- jahres</b>	<b>Fortge- schriebe- ner Ansatz des Haus- halts- jahres</b>	<b>Ist- Ergebnis des Haushalts- jahres</b>	<b>Vergleich Ansatz/Ist</b>
	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>
Einzahlungen Auszahlungen mit Saldo aus lfd. Verwaltungstätig- keit				
Einzahlungen Auszahlungen mit Saldo aus Investitionstätigkeit				
Darlehensaufnah- me Tilgungen mit Saldo aus Finanzierungstätig- keit				
Liquide Mittel				

*Abbildung 170 „Die Gestaltung der gemeindlichen Finanzrechnung“*

Diese haushaltsrechtlichen Vorgaben sind von der Gemeinde bei der Aufstellung ihrer Finanzrechnung zu beachten. Das Muster zur gemeindlichen Finanzrechnung ist dabei zur Anwendung empfohlen worden (vgl. Nummern 1.6.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

### 1.3.4 Die Teilrechnungen

#### 1.3.4.1 Die Gestaltung der Teilrechnungen

Für die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses werden Teilrechnungen benötigt. Das nachfolgende Muster zeigt die Grundzüge einer gemeindlichen Teilrechnung schematisch auf (vgl. Abbildung).

<b>Jahresabschluss ...</b>		<b>Fachliche Zuständigkeit: Frau/Herr</b>			
<b>Produktbereich ...</b>					
<b>Inhalte des Produktbereiches:</b>					
<b>Beschreibung und Zielsetzung:</b> <b>Zielgruppe(n):</b> <b>Besonderheiten im Haushaltsjahr:</b>					
<b>Produktbereichsübersicht</b>					
<b>Produktgruppen mit</b> - <b>den wesentlichen beschriebenen Produkten:</b> - <b>den einzelnen Zielen:</b>					
<b>Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung</b>					
	Ziele	Kennzahl Vorjahr	Soll-Kennzahl Haushaltsjahr	Ist-Kennzahl Haushaltsjahr	Abweichungs- analyse
(Die Kennzahlen und ggf. die Leistungsmengen sollen nach Arten und möglichst entsprechend der Zeitreihe nach § 38 Absatz 2 GemHVO NRW gegliedert werden.)					
<b>Personaleinsatz</b>					
(Angaben zum eingesetzten Personal - Auszug aus der Stellenübersicht nach § 8 GemHVO NRW - mit Angaben nach Beschäftigungsverhältnissen in einer Zeitreihe nach § 8 Absatz 2 GemHVO NRW)					
<b>Teilergebnisrechnung</b>					
	Haushalts- positionen	Vor- jahr	Fortgeschriebener Ansatz des Haushaltsjahres	Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres	Vergleich Ansatz /Ist
(Die Teilergebnisrechnung muss die vorgegebene Mindestgliederung enthalten (vgl. Nr. 1.6.2 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).					
<b>Teilfinanzrechnung</b>					
	Haushalts- positionen	Vor- jahr	Fortgeschriebener Ansatz des Haushaltsjahres	Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres	Vergleich Ansatz /Ist
(Die Teilfinanzrechnung muss die vorgegebene Mindestgliederung enthalten (vgl. Nr. 1.6.4 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).					
<b>Allgemeine Erläuterungen zur Teilrechnung</b>			<b>Für die Teilergebnisrechnung:</b> <b>Für die Teilfinanzrechnung:</b> Sonstiges:		
<b>Erläuterungen zu einzelnen wesentlichen Haushaltspositionen</b>			<b>Für die Teilergebnisrechnung:</b> <b>Für die Teilfinanzrechnung:</b> Sonstiges:		
<b>Sonstige Daten über örtliche Verhältnisse</b>					

*Abbildung 171 „Ein Beispiel zur Gestaltung der gemeindlichen Teilrechnungen“*

Die gemeindlichen Teilrechnungen sind entsprechend den im Haushaltsplan enthaltenen produktorientierten Teilplänen aufzustellen. Sie sind wichtige Bestandteile des Jahresabschlusses der Gemeinde und müssen entsprechend ihrer Anzahl im Haushaltsplan im gemeindlichen Jahresabschluss enthalten sein. Die Aufstellung der Teilrechnungen ist von der Gemeinde daher auch nach den Maßgaben vorzunehmen, die für die Aufstellung der gemeindlichen Teilpläne gelten (vgl. § 4 GemHVO NRW). Innerhalb dieser Teilrechnungen haben die Teilergebnisrechnungen und die Teilfinanzrechnungen eine besondere Bedeutung, denn deren Daten müssen zusammengefasst das Gesamtbild der Ergebnisrechnung bzw. der Finanzrechnung ergeben.

#### **1.3.4.2 Die Teilergebnisrechnung**

Die Teilergebnisrechnungen in den Teilrechnungen sind entsprechend der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu gliedern (vgl. § 40 GemHVO NRW). In diesen Rechnungen sind ggf. auch die Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen auszuweisen, sofern die Gemeinde diese für ihre Haushaltsbewirtschaftung tatsächlich erfasst. Eine Verpflichtung dazu besteht allerdings nicht (vgl. § 17 GemHVO NRW).

In den Fällen, in denen zum Nachweis des vollständigen Ressourcenverbrauchs die internen Leistungsbeziehungen aus der gemeindlichen Haushaltswirtschaft tatsächlich erfasst werden, sind diese dem Jahresergebnis der Teilergebnisrechnung hinzuzufügen und müssen sich in der Ergebnisrechnung insgesamt ausgleichen. Aus dem Jahresergebnis und dem Ergebnis aus den internen Leistungsbeziehungen wird dann in der jeweiligen Teilrechnung das Ergebnis der Teilrechnung gebildet.

Diese Vorgaben sind bei der Aufstellung der Teilergebnisrechnungen zu beachten. Das Muster zur Teilergebnisrechnung ist zur Anwendung empfohlen worden (vgl. Nummer 1.6.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.3.4.3 Die Teilfinanzrechnung**

Die Teilfinanzrechnungen in den Teilrechnungen sind entsprechend der gemeindlichen Finanzrechnung zu gliedern (vgl. § 40 GemHVO NRW). Sie bestehen wie die Teilfinanzpläne aus zwei Teilen. Der Teil A (Zahlungsnachweis) enthält die Einzahlungen und Auszahlungen nach Arten aus der Investitionstätigkeit einschließlich der damit verbundenen Verpflichtungsermächtigungen. Der Gemeinde bleibt es dabei freigestellt, darin auch alle oder nur einzelne Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit abzubilden.

Der Teil B (Nachweis einzelner Investitionsmaßnahmen) enthält die konkrete Abrechnung der einzelnen Investitionsmaßnahmen der Gemeinde mit den zugeordneten Ein- und Auszahlungen, Verpflichtungsermächtigungen und den bereitgestellten Mitteln sowie den gesamten getätigten Zahlungen, entsprechend dem Stand am Ende des Haushaltsjahres. Diese haushaltsrechtlichen Vorgaben sind bei der Aufstellung der Teilfinanzrechnungen zu beachten. Das Muster zur Teilfinanzrechnung ist zur Anwendung empfohlen worden (vgl. Nummer 1.6.4 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.3.5 Die Bilanz**

Die Bilanz ist als Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden der Gemeinde zum Abschlussstichtag ein wesentlicher Bestandteil des gemeindlichen Jahresabschlusses (vgl. § 41 GemHVO NRW). Sie enthält Informationen über das gemeindliche Vermögen und über sämtliche Schulden der Gemeinde. Die Gliederung der gemeindlichen Bilanz erfolgt dabei auf beiden Seiten nach Fristigkeiten. Das gemeindliche Vermögen wird auf der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 95 GO NRW**

Aktivseite der Bilanz gezeigt. Es wird dabei zwischen dem Anlagevermögen (langfristig) und dem Umlaufvermögen (kurzfristig) unterschieden. Dadurch wird die Mittelverwendung der Gemeinde dokumentiert.

Auf der Passivseite werden zuerst das Eigenkapital und dann das Fremdkapital gezeigt, wodurch die Mittelherkunft bzw. die Finanzierung des gemeindlichen Vermögens offengelegt und dokumentiert wird. Auch auf dieser Bilanzseite gilt das Prinzip der Fristigkeit. Diese Gegebenheit zeigt sich auch im Eigenkapital, in dem die allgemeine Rücklage vor der Ausgleichsrücklage steht. Ebenso stehen auf der Passivseite die Kredite für Investitionen der Gemeinde vor den Krediten zur Liquiditätssicherung. Zur periodengerechten Abgrenzung und als Korrekturposten werden auf beiden Seiten der gemeindlichen Bilanz noch „Rechnungsabgrenzungsposten“ angesetzt.

Diese Aufgliederung der gemeindlichen Bilanz ist in Bezug auf die gemeindliche Aufgabenerfüllung sachgerecht durch Bilanzposten zu erweitern. Je nach Bedeutung der gemeindlichen Sachverhalte können dabei einzelne Posten noch durch „davon-Vermerke“ weiter untergliedert werden, wenn dieses in Bezug auf das Gesamtbild der gemeindlichen Bilanz vertretbar ist. Dabei ist zu beachten, dass nach dem Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit die Bezeichnungen der einzelnen Bilanzposten klar und verständlich sein müssen. Aus den gewählten Bezeichnungen sollen deshalb die Inhalte transparent und nachvollziehbar sein. Die Bilanzgliederung baut auf dem nachfolgenden Schema auf (vgl. Abbildung).

<b>Die Gestaltung der gemeindlichen Bilanz</b>					
<b>AKTIVA</b>			<b>PASSIVA</b>		
Bilanzposten	Haus- halts- jahr  EUR	Vor- jahr  EUR	Bilanzposten	Haus- halts- jahr  EUR	Vor- jahr  EUR
<b>1. Anlagevermögen</b> 1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände 1.2 Sachanlagen 1.3 Finanzanlagen  <b>2. Umlaufvermögen</b> 2.1 Vorräte 2.2 Forderungen 2.3 Sonstige Vermögensgegenstände 2.4 Wertpapiere des Umlaufvermögens 2.5 Liquide Mittel  <b>3. Aktive Rechnungsabgrenzung</b>  <b>4. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag</b>			<b>1. Eigenkapital</b> 1.1 Allgemeine Rücklage 1.2 Sonderrücklagen 1.3 Ausgleichsrücklage 1.4 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag  <b>2. Sonderposten</b>  <b>3. Rückstellungen</b>  <b>4. Verbindlichkeiten</b>  <b>5. Passive Rechnungsabgrenzung</b>		

*Abbildung 172 „Die Gestaltung der gemeindlichen Bilanz“*

In der gemeindlichen Bilanz muss zudem jeder Posten mit einer eigenen Ziffer gekennzeichnet und mit dem dazugehörigen Wertansatz (in Ziffern ausgedrückter Betrag) in einer eigenen Zeile stehen. Bei der Festlegung der einzelnen Bilanzposten sind aber auch die verbindlichen Zuordnungsvorschriften, die durch den kommunalen Kontierungsplan näher bestimmt werden, von der Gemeinde zu beachten. Das Muster zur gemeindlichen Bilanz ist zur Anwendung empfohlen worden (vgl. Nummer 1.6.5 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

### 1.3.6 Der Anhang

Der Anhang als Bestandteil des gemeindlichen Jahresabschlusses enthält die besonderen Angaben und Erläuterungen zu einzelnen Bilanzposten (vgl. § 44 GemHVO NRW). Dadurch soll neben der Beschreibung eine Ergänzung, Korrektur und Entlastung der Bilanz der Gemeinde bezweckt und deren Interpretation durch die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erleichtert und unterstützt werden. In den Anhang gehören deshalb insbesondere auch Erläuterungen zu den verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden.

Die erforderlichen Informationen sollen dabei in einen sachlichen Zusammenhang mit der Ergebnisrechnung und der Bilanz sowie ihren Untergliederungen, aber auch mit der Finanzrechnung stehen. Im gemeindlichen Anhang sind gleichzeitig aber auch Zusatzinformationen von der Gemeinde zu geben, die für die Beurteilung der Ergebnisrechnung und der Bilanz sowie der Finanzrechnung eine besondere Bedeutung haben. Diese Angaben können zu einem besseren Verständnis einzelner gemeindlicher Sachverhalte durch die Jahresabschlussadressaten führen und deren Interpretation erleichtern.

Mit dem Anhang kann das durch den Jahresabschluss zu vermittelnde Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde klar und verständlich ergänzt werden. Die nachfolgende Übersicht zeigt eine Möglichkeit der Gliederung des Anhangs im gemeindlichen Jahresabschluss beispielhaft auf (vgl. Abbildung).

<b>Die Gestaltung des gemeindlichen Anhangs</b>		
1	<b>Allgemeine Angaben</b>	Einführung, Erläuterungspflichten, gesetzliche und örtliche Vorschriften u.a.
2	<b>Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden</b>	Angaben zu genutzten Ansatzwahlrechten und Bewertungswahlrechten u.a.
3	<b>Erläuterungen zur Bilanz</b>	gegliedert nach Anlage- und Umlaufvermögen, Eigenkapital und Fremdkapital u.a.
4	<b>Erläuterungen zur Ergebnisrechnung</b>	gegliedert nach Arten der Erträge und der Aufwendungen.
5	<b>Erläuterungen zur Finanzrechnung</b>	gegliedert nach Arten der Einzahlungen und der Auszahlungen.
6	<b>Sonstige Angaben</b>	z. B. nicht bilanzierungsfähige Sachverhalte, die aber wirtschaftliche Bedeutung haben.
7	<b>Hinweise auf sonstige Unterlagen</b>	z. B. Anlagenspiegel u.a., wenn nicht bereits unter den vorherigen Abschnitten.
8	<b>Hinweis auf Verantwortliche</b>	z. B. auf Nennung der Verantwortlichen am Schluss des Lageberichts nach § 95 Absatz 2 GO NRW.
9	<b>Weitere Besonderheiten</b>	Wichtige örtliche Sachverhalte, die nicht bereits anzugeben waren.

*Abbildung 173 „Die Gestaltung des gemeindlichen Anhangs“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 95 GO NRW**

Dem Anhang sind aber auch besondere Anlagen beizufügen, durch die der gemeindliche Jahresabschluss noch verständlicher und nachvollziehbarer werden soll. Dazu gehören insbesondere ein Anlagenspiegel, in dem das gemeindliche Vermögen mit seinen wertmäßigen Veränderungen aufgezeigt wird (vgl. § 45 GemHVO NRW). Ein Forderungsspiegel, der die noch offenen Ansprüche der Gemeinde aufzeigt (vgl. § 46 GemHVO NRW) und ein Verbindlichkeitspiegel, durch den die noch bestehenden Verpflichtungen der Gemeinde offen gelegt werden, gehört ebenfalls dazu. Der Verbindlichkeitspiegel hat auch die nicht in der Bilanz erscheinenden Haftungsverhältnisse zu enthalten, z. B. die Bürgschaftsverpflichtungen der Gemeinde (vgl. § 47 GemHVO NRW). Dem Anhang können von der Gemeinde noch spezielle Informationen durch weitere Spiegel beigefügt werden, z. B. zu den bilanziellen Sonderposten und Rückstellungen.

Für die äußere Gestaltung des gemeindlichen Anhangs, seinen Aufbau und Umfang sind keine besonderen Formvorgaben vorgesehen. Die Gemeinde soll jedoch bei ihrer Entscheidung über die Darstellung der jahresabschlussbezogenen Angaben im Anhang und dessen Aufbau den Adressatenkreis des gemeindlichen Jahresabschlusses (Rat der Gemeinde, Bürgerinnen und Bürger und Aufsichtsbehörde) ausreichend berücksichtigen. Sie soll die Angaben im Anhang übersichtlich und nachvollziehbar sowie leserfreundlich gestalten, damit auf einfache Art und Weise ein Bezug zu den jeweils betroffenen Bestandteilen des gemeindlichen Jahresabschlusses hergestellt werden kann.

**1.3.7 Die Jahresabschlussunterlagen**

Dem Rat der Gemeinde muss von der gemeindlichen Verwaltung ein vollständiger Jahresabschluss zugeleitet werden, damit das Ergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres und die wirtschaftliche Lage der Gemeinde sachgerecht beraten und der Jahresabschluss festgestellt werden können. Der gemeindliche Jahresabschluss muss dafür aus den gesetzlich bestimmten Bestandteilen bestehen und ihm müssen die vorgesehenen Anlagen beigefügt sein. Diese Pflicht gilt entsprechend für die unmittelbare Zuleitung des Entwurfs des Jahresabschlusses an den Rechnungsprüfungsausschuss zur Durchführung der gesetzlich vorgesehenen Prüfung, soweit nicht zwischen der gemeindlichen Verwaltung und dem Ausschuss einschließlich der örtlichen Rechnungsprüfung eine andere Verfahrensweise vereinbart wurde, die im Sinne einer „begleitenden Prüfung“ zur Verbesserung der örtlichen Verfahrensabläufe beiträgt (vgl. § 101 GO NRW).

Die nachfolgend aufgezeigten Unterlagen sind haushaltsrechtlich bestimmt worden und werden für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde durch den Jahresabschluss als unverzichtbar angesehen. Diese Unterlagen ermöglichen einen aktuellen, stichtagsbezogenen Überblick über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde (vgl. Abbildung).

<b>Die Übersicht über die gemeindlichen Jahresabschlussunterlagen</b>	
<b>BESTANDTEILE DES JAHRESABSCHLUSSES</b>	
<b>Ergebnisrechnung</b>	§ 95 Absatz 1 GO NRW i.V.m. § 37 Absatz 1 Nummer 1 und § 38 sowie § 22 Absatz 4 GemHVO NRW und Nr. 1.6.1 des Runderlasses vom 24.02.2005
<b>Finanzrechnung</b>	§ 95 Absatz 1 GO NRW i.V.m. § 37 Absatz 1 Nummer 2 und § 39 sowie § 22 Absatz 4 GemHVO NRW und Nr. 1.6.3 des Runderlasses vom 24.02.2005
<b>Teilrechnungen</b>	§ 95 Absatz 1 GO NRW i.V.m. § 37 Absatz 1 Nummer 3 und § 40 GemHVO NRW sowie den Nrn. 1.6.2 und Nr. 1.6.4 des Runderlasses vom 24.02.2005

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 95 GO NRW**

<b>Die Übersicht über die gemeindlichen Jahresabschlussunterlagen</b>	
<b>Bilanz</b>	§ 95 Absatz 1 GO NRW i.V.m. § 37 Absatz 1 Nummer 4 und §§ 41 bis 43 GemHVO NRW sowie den Nr. 1.6.5 des Runderlasses vom 24.02.2005
<b>Anhang</b>	§ 95 Absatz 1 GO NRW i.V.m. § 37 Absatz 1 Nummer 5 und § 44 GemHVO NRW
<b>ANLAGEN IM JAHRESABSCHLUSS</b>	
<b>Anlagenpiegel</b>	§ 44 Absatz 3 und § 45 GemHVO NRW sowie Nr. 1.6.6 des Runderlasses vom 24.02.2005
<b>Forderungsspiegel</b>	§ 44 Absatz 3 und § 46 GemHVO NRW sowie Nr. 1.6.7 des Runderlasses vom 24.02.2005
<b>Verbindlichkeitspiegel</b>	§ 44 Absatz 3 und § 47 GemHVO NRW sowie Nr. 1.6.8 des Runderlasses vom 24.02.2005
<b>Lagebericht</b>	§ 95 Absatz 1 und 2 GO NRW i.V.m. § 48 GemHVO NRW

*Abbildung 174 „Die Jahresabschlussunterlagen der Gemeinde“*

Der Jahresabschluss der Gemeinde muss neben dem Rat der Gemeinde eine unbegrenzte Zahl von Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erreichen und muss daher insbesondere für eine Unterrichtung der Bürgerinnen und Bürger sowie zur Anzeige bei der Aufsichtsbehörde der Gemeinde geeignet sein. Der Gemeinde ist es dabei freigestellt, entsprechend ihrer örtlichen Bedürfnisse ihrem Jahresabschluss noch weitere Unterlagen über ihre wirtschaftliche Lage beizufügen, z. B. einen eigenen Geschäftsbericht. Derartige Unterlagen sollten im Zusammenhang mit den haushaltsrechtlich vorgesehenen Unterlagen stehen und dürfen für die Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses nicht die Informationsqualität beeinträchtigen.

#### **1.4 Zu Satz 4 (Beifügung des Lageberichtes zum Jahresabschluss):**

##### **1.4.1 Allgemeine Zwecke**

Dem gemeindlichen Jahresabschluss ist nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift insbesondere ein Lagebericht beizufügen. Diese ausdrückliche Vorgabe bedeutet, dass der Lagebericht eine Anlage zum gemeindlichen Jahresabschluss darstellt. Er zählt damit zu den gemeindlichen Jahresabschlussunterlagen, die dem Rat der Gemeinde zusammen mit dem Jahresabschluss zuzuleiten sind. Der gemeindliche Lagebericht stellt zudem einen Prüfungsgegenstand im Rahmen der Jahresabschlussprüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss dar (vgl. § 101 Absatz 1 GO NRW). Er ist dabei insbesondere daraufhin zu prüfen, ob durch ihn in Übereinstimmung mit dem Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt wird (vgl. § 48 GemHVO NRW).

In diesem Zusammenhang hat der jährliche Lagebericht eine umfassende und vielfältige Informationsfunktion. Er kann auch als ein strategisches Instrument der Steuerung der Gemeinde angesehen werden. Er ist im Zusammenhang mit der Bekanntmachung des gemeindlichen Jahresabschlusses in entsprechender Weise zur Einsichtnahme verfügbar zu halten. Den Informationsbedürfnissen der Bürgerinnen und Bürger und des Rates sowie der Aufsichtsbehörde ist dabei in ausreichendem Maße Rechnung zu tragen. Außerdem bedarf der gemeindliche

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 95 GO NRW**

Lagebericht einer Unterzeichnung durch den Bürgermeister, soweit die Bestätigung des gemeindlichen Jahresabschlusses nicht ausdrücklich auch den Lagebericht einschließt.

**1.4.2 Die Gestaltung des Lageberichts**

Der gemeindliche Lagebericht ist von der Gemeinde so zu fassen, dass er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt muss (vgl. § 48 GemHVO NRW). Die Fülle der Informationen verlangt dabei eine grundlegende Strukturierung des gemeindlichen Lageberichtes. Die nachfolgende Übersicht zeigt eine Möglichkeit dazu schematisch auf (vgl. Abbildung).

<b>Die Gestaltung des gemeindlichen Lageberichts</b>	
<b>ABSCHNITT</b>	<b>INHALTLICHE DARLEGUNGEN</b>
<b>Rahmenbedingungen der gemeindlichen Verwaltungstätigkeit</b>	Allgemeine örtliche Verhältnisse und Besonderheiten.
<b>Ergebnisüberblick und Rechenschaft</b>	Überblick über die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses und Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft.
<b>Steuerung und Produktorientierung</b>	Ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der produktorientierten Haushaltswirtschaft unter Einbeziehung der Ziele und Leistungskennzahlen.
<b>Überblick über die wirtschaftliche Lage</b>	Ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Einbeziehung der produktorientierten Ziele und Leistungskennzahlen, ggf. auch Angaben über eine Krise.
<b>Wichtige Vorgänge und Nachträge</b>	Bericht über Vorgänge von besonderer Bedeutung, auch solcher, die nach Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind, und deren Wirkungen auf die Haushaltswirtschaft.
<b>Chancen</b>	Chancen für die künftige Entwicklung der Gemeinde mit Angabe der zugrunde liegenden Annahmen.
<b>Risiken</b>	Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde mit Angabe der zugrunde liegenden Annahmen, ggf. auch der Gegenmaßnahmen und der Risikoüberwachung.
<b>Örtliche Besonderheiten</b>	Umsetzung eines Sanierungskonzeptes zur Wiedererreichung und dauerhaften Sicherung des Haushaltsausgleichs und/oder zum Aufbau von Eigenkapital (Beseitigung der Überschuldung).
<b>Verantwortlichkeiten</b>	Angaben zu den Mitgliedern des Verwaltungsvorstands bzw. zum Bürgermeister und Kämmerer sowie zu den Ratsmitgliedern nach § 95 Absatz 2 GO NRW.
<b>Anlagen</b>	z. B. Jahresergebnisse im Zeitvergleich, Kennzahlen im Zeitvergleich, Prognosen im Zeitvergleich.

*Abbildung 169 „Die Gestaltung des gemeindlichen Lageberichts“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 95 GO NRW**

Für die äußere Gestaltung des Lageberichts, seinen Aufbau und Umfang sind keine besonderen Formvorgaben vorgegeben worden. Die Gliederung des Lageberichts in einzelne Elemente kann dazu beitragen, dass das im Jahresabschluss zu vermittelnde Bild über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde gut nachvollziehbar wird.

**2. Zu Absatz 2 (Angabe der Verantwortlichen im Lagebericht):**

**2.1 Zu Satz 1 (Allgemeine Angabepflichten):**

**2.1.1 Die Inhalte der Angabepflichten**

Nach der Vorschrift haben die Mitglieder des Verwaltungsvorstands der Gemeinde, soweit dieser nicht zu bilden ist, der Bürgermeister und der Kämmerer sowie die Ratsmitglieder am Schluss des Lageberichtes ausgewählte Angaben über ihre persönlichen Verhältnisse zu machen (vgl. § 70 GO NRW). Die Angabepflichten bestehen auch für die Personen, die im Haushaltsjahr ausgeschieden sind bzw. ihre Tätigkeit aufgegeben haben. Für die Auswahl des Personenkreises ist dabei entscheidend, dass diese Personen über ihre ausgeübten Funktionen besondere Schlüsselpositionen und Verantwortlichkeiten in der Gemeinde innehaben bzw. innegehabt haben. Sie haben oder hatten durch ihre Stellung einen maßgeblichen Einfluss auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft und damit auf die Vermögens- und Schuldenlage sowie die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde.

Die gesetzlich bestimmten Angaben sind von dem festgelegten Personenkreis jeweils bezogen auf den jährlichen Stichtag des gemeindlichen Jahresabschlusses und nicht bezogen auf den Zeitpunkt der Bestätigung des Entwurfs des Jahresabschlusses durch den Bürgermeister oder den Zeitpunkt der Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat zu machen. Unter die Angabepflichten fallen insbesondere personenbezogene Mandate, die von dem benannten Personenkreis in vielfältiger Form ausgeübt werden, z. B. Aufsichtsratsmandate, Beiratsmandate, Geschäftsführer- oder Vorstandstätigkeiten, Mitgliedschaften in einer Gesellschafterversammlung oder einer Verbandsversammlung, Mitgliedschaften in Verwaltungsräten, Mitgliedschaften im Kreditausschuss von Sparkassen, Mitgliedschaften im Kuratorium von Stiftungen.

Aus Transparenzgründen sollten dabei auch Mandate benannt werden, die aus der beruflichen Funktion heraus entstanden sind, die bei der Gemeinde ausgeübt wird. Das Innehaben eines solchen Mandates muss dabei nicht unmittelbar als Vertreter der Gemeinde bestehen. Es sollten auch Mandate aufgrund berufsfachlicher Zusammenschlüsse angegeben werden, die neben dem Hauptberuf bestehen. In diesem Zusammenhang sollten auch Funktionen in Institutionen angegeben werden, wenn deren finanzielle Existenz aufgrund rechtlicher Verpflichtungen wesentlich durch die Gemeinde gesichert wird (institutionelle Finanzunterstützung), z. B. die Mitgliedschaft oder der Vorsitz im Aufsichtsrat oder auch die Vorstandstätigkeit in einem Verein.

Die persönlichen Angaben dienen dazu, den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gegenüber, insbesondere gegenüber den Bürgerinnen und Bürgern der Gemeinde, die Verantwortlichkeiten für den Jahresabschluss der Gemeinde hervorzuheben und dabei eine ausreichende Auskunft über die persönlichen Verhältnisse in Bezug auf mögliche Interessenkonflikte wegen der Haushaltswirtschaft der Gemeinde zu geben. Am Schluss des gemeindlichen Lageberichtes finden sich daher die individualisierten Angaben von jedem Einzelnen aus dem in der Vorschrift benannten Personenkreis unter Nennung seines Namens (vgl. Abbildung).

<b>Die Angabepflichten der Verantwortlichen in der Gemeinde</b>	
<b>ANGABEPFLICHTEN</b>	<b>BEISPIELE FÜR MANDATE</b>
- Familienname mit mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen	.....

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 95 GO NRW**

<b>Die Angabepflichten der Verantwortlichen in der Gemeinde</b>	
<b>ANGABEPFLICHTEN</b>	<b>BEISPIELE FÜR MANDATE</b>
- der ausgeübte Beruf	.....
- die Mitgliedschaften in Aufsichtsräten und anderen Kontrollgremien i.S.d. § 125 Abs. 1 Satz 3 des Aktiengesetzes	- die Mitgliedschaften in Aufsichtsräten und anderen Kontrollgremien von Aktiengesellschaften und anderen Gesellschaften, - Beirat bei Aktiengesellschaften
- die Mitgliedschaft in Organen von verselbstständigten Aufgabenbereichen der Gemeinde in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form	- Mitglied der Gesellschafterversammlung (Gesellschafterausschuss), z. B. bei gemeindlichen Betrieben der Abfallbeseitigung, Abwasserbeseitigung, Energieversorgung, Stadtentwicklung, Stadtmarketing, Verkehrsinfrastruktur, Verkehrsbetrieb, Wasserversorgung, Wirtschaftsförderung, - Mitglied der Verbandsversammlung, - Mitglied des Verwaltungsrats, - Mitglied in besonderen Ausschüssen, - Mitglied einer Kommission, - Mitglied eines Fachbeirates, - Mitglied der Geschäftsführung
- die Mitgliedschaft in Organen sonstiger privatrechtlicher Unternehmen	- Mitglied im Beirat von Versicherungsgesellschaften, - Mitglied im Stiftungsrat, Beirat oder Kuratorium von Stiftungen

*Abbildung 176 „Die Angabepflichten der Verantwortlichen in der Gemeinde“*

Durch die in der Vorschrift bestimmten Pflichtangaben wird auf mögliche typische Interessenkonflikte der Verantwortlichen hingewiesen, die im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehen und dafür von Bedeutung sind. Mit den Angaben soll die berufliche Belastung der verantwortlichen Personen aufgezeigt und deren Kompetenz erkennbar gemacht werden. Ein Verzicht auf diese Angaben ist nicht zulässig. Auch besteht keine Schutzklausel, nach der in besonderen Fällen lediglich nur eingeschränkte Angaben gemacht werden dürfen, außer das Wohl der Bundesrepublik Deutschland oder eines ihrer Länder würde gefährdet.

Angabepflichtig im gemeindlichen Lagebericht sind dagegen nicht das Innehaben von Aktien und damit die grundsätzliche Zugehörigkeit zur Hauptversammlung einer Aktiengesellschaft, denn dieses Gremium ist nicht personenbezogen wie die anderen Organe der Aktiengesellschaft, die allesamt nach Namen gebildet werden. Die Verbindung der einzelnen Personen (Aktionäre) zur Hauptversammlung wird nur durch das Innehaben von Aktien und nicht durch Namen, Ämter oder Funktionen bestimmt.

Weitere über die Pflichtangaben hinausgehende Angaben, z. B. Angaben über die Höhe der Entgelte für die Tätigkeit in Organen, werden im Zusammenhang mit dem im Lagebericht zu machenden Angaben nicht gefordert. Die Angaben hängen nicht vom pflichtgemäßen Ermessen der betreffenden Personen ab, denn es kommt nicht darauf an, ob dieser Teil der gemeindlichen Berichterstattung zum Verständnis des Jahresabschlusses notwendig ist. Die zu machenden Angaben sind daher aus dem Blickwinkel der Adressaten des Jahresabschlusses und nicht aus dem Blickwinkel der Organmitglieder zu betrachten und zu prüfen.

### **2.1.2 Auskünfte über die Geschäftsführung der Gemeinde**

Für die Gemeinde besteht die gesetzliche Verpflichtung, am Schluss des Lageberichtes ausgewählte Angaben über die Verantwortlichen in der Gemeinde zu machen, um auf mögliche typische Interessenkonflikte hinzuweisen, die im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehen und dafür von Bedeutung sind. Diese Angabepflichten bieten sich als geeigneter Anlass an, im Lagebericht der Gemeinde auch Aussagen über die ordnungsgemäße Geschäftsführung dieser Verantwortlichen zu machen. Dazu gehören u.a. Angaben über eine ausreichende Informationsversorgung und die Erfüllung der Berichtspflichten sowie Kontrollen im Sinne eines wirtschaftlichen Verwaltungshandelns zum Wohle der Gemeinde. Es können daher Angaben über die Arbeitsweise der Organe und über Führungspraktiken, ggf. unter Benennung gesetzlicher Standards, dazu gemacht werden. Der gemeindliche Lagebericht stellt dabei aber kein Marketinginstrument dar.

Unter Berücksichtigung der Verantwortung der gesetzlich vorgesehenen Gremien der Gemeinde bedarf es entsprechender Angaben über die Arbeit des gesamten Gremiums und nicht einer personenbezogenen Zuordnung auf seine Mitglieder. Zudem müssen nicht die sachlichen Beratungsinhalte von Sitzungen und Beratungen zum Gegenstand der Berichterstattung gemacht werden. Den Angaben über das tatsächliche Zusammenwirken nicht nur zwischen dem Rat der Gemeinde und der gemeindlichen Verwaltung, sondern auch zwischen dem Rat und seinen Ausschüssen sowie dem Bürgermeister und dem Verwaltungsvorstand kommt eine besondere Bedeutung zu. Unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten bedarf es dazu ggf. auch verbindlicher Regelungen, um Informationen sicherzustellen.

## **2.2 Zu Satz 2 (Verweis auf die Vorschrift des § 43 Absatz 2 GO NRW):**

### **2.2.1 Der Verweis auf die Nummer 5 der Vorschrift**

Nach der Vorschrift gilt im Zusammenhang mit den Angabepflichten über die persönlichen Verhältnisse der Ratsmitglieder ergänzend die Regelung des § 43 Absatz 2 Nummer 5 GO NRW für die Mitglieder des Rates der Gemeinde entsprechend, sofern für diese Personen im Lagebericht besondere Angaben im Zusammenhang mit dem gemeindlichen Jahresabschluss gemacht werden müssen. Der Verweis auf diese Regelung bewirkt, dass das Vorliegen eines Verstoßes gegen die Vorschrift über die Angabepflichten durch ein Ratsmitglied je nach seiner Tätigkeit durch den Rat, die Bezirksvertretung oder einen Ausschuss zu prüfen und festzustellen ist.

### **2.2.2 Der Verweis auf die Nummer 6 der Vorschrift**

Nach der Vorschrift gilt im Zusammenhang mit den Angabepflichten über die persönlichen Verhältnisse der Ratsmitglieder ergänzend die Regelung des § 43 Absatz 2 Nummer 6 GO NRW für die Mitglieder des Rates der Gemeinde entsprechend, sofern zu diesen Personen im Lagebericht besondere Angaben im Zusammenhang mit dem gemeindlichen Jahresabschluss gemacht werden müssen. Der Verweis auf diese Regelung bewirkt, dass die Mitglieder der Bezirksvertretungen sowie sachkundige Bürger und sachkundige Einwohner als Mitglieder von Ausschüssen mögliche Ansprüche anderer gegen die Gemeinde nur dann nicht geltend machen können, wenn diese im Zusammenhang mit ihren Aufgaben stehen. Ob diese Voraussetzungen vorliegen, ist jeweils von der Bezirksvertretung bzw. vom Ausschuss zu prüfen und zu entscheiden.

### **3. Zu Absatz 3 (Aufstellung des Jahresabschlusses):**

#### **3.1 Zu Satz 1 (Aufstellungsverfahren)**

##### **3.1.1 Die Aufstellung des Entwurfs durch den Kämmerer**

###### **3.1.1.1 Die Zuständigkeiten**

Nach der Vorschrift ist der Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses mit seinen Anlagen vom Kämmerer der Gemeinde aufzustellen, der die Finanzverantwortung in der Gemeinde innehat. Er hat dabei die Generalnorm zu beachten, nach der der Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln muss. Dieses Gebot kann unter Beachtung des Vollständigkeitsgebots nur dann erfüllt werden, wenn der Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses alle gesetzlich vorgesehenen Bestandteile und Anlagen umfasst. Nach der Fertigstellung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses hat der Kämmerer den Entwurf zu unterzeichnen und dem Bürgermeister zur Bestätigung vorzulegen.

Der Kämmerer hat bei der Aufstellung des Entwurfs des Jahresabschlusses der Gemeinde die Zeitvorgabe zu beachten, dass der Bürgermeister den von ihm bestätigten Entwurf innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres dem Rat zur Feststellung zuzuleiten hat. Das gesamte Aufstellungsverfahren des gemeindlichen Jahresabschlusses erfordert daher eine klare Aufgabenverteilung und Terminplanung. Es ist deshalb von der Gemeinde örtlich festzulegen, wer welche Abschlussarbeiten bis zu welchem Termin zu erbringen hat. Dabei ist ein Zusammenhang mit den für den Jahresabschluss notwendigen Abstimmungsarbeiten und den zu klärenden Sachverhalten herzustellen. Auch sind die Erfordernisse zur Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses bei der Aufgaben- und Zeitplanung der Gemeinde bereits auch beim Jahresabschluss zu berücksichtigen.

Zur Durchführung der örtlichen Prüfung bedarf es dabei grundsätzlich eines vollständigen vom Bürgermeister bestätigten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses. Dieses Erfordernis muss jedoch auch unter dem Gesichtspunkt einer sich an die Aufstellung anschließenden „begleitenden Prüfung“ bewertet und umgesetzt werden, denn das Ziel und der Zweck der örtlichen Prüfung des Jahresabschlusses ist nicht mehr eine formal strenge „nachträgliche“ Prüfung. Der Kämmerer hat dieses Erfordernis bereits bei der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses zu beachten. Es bedarf daher einer eigenverantwortlichen Abstimmung innerhalb der gemeindlichen Verwaltung über eine den örtlichen Verhältnissen angepasste Aufstellung der Jahresabschlussunterlagen. Dazu gehört ein Zusammenwirken bei der Prüfung mit zeitlich angepassten prüffähigen Vorlagen.

Unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Vorgabe, dass der Rat der Gemeinde einen geprüften Jahresabschluss bis zum 31. Dezember des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres festzustellen hat, sollte daher ein jährlicher Zeitplan nicht nur die Aufstellungs- und Beteiligungserfordernisse festlegen, sondern auch ausweisen, wer, wem welche gemeindlichen Jahresabschlussunterlagen zu übergeben und zu übernehmen hat. Für die begleitende Prüfung kann dabei festgelegt werden, wann welche Teile des Entwurfs des Jahresabschlusses zur Prüfung zur Verfügung stehen und bis wann das gesamte Prüfungsverfahren durch einen Bestätigungsvermerk abgeschlossen sein muss. Dabei muss auch geklärt werden, wie mit Berichtigungsvorschlägen zum Entwurf des Jahresabschlusses aus der örtlichen Prüfung umgegangen werden soll. Dem Rechnungsausschuss sollte nach der Beteiligung der örtlichen Rechnungsprüfung ein vollständiger und geprüfter Entwurf des Jahresabschlusses zur weiteren Beratung zur Verfügung stehen, der auch vom Bürgermeister bestätigt worden ist.

###### **3.1.1.2 Die inhaltlichen Anforderungen**

Der Kämmerer der Gemeinde hat bei der Aufstellung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses die Generalnorm in Absatz 1 Satz 2 der Vorschrift zu beachten, nach der der Jahresabschluss der Gemeinde unter

Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln muss. Er muss zudem auch den Lagebericht erstellen, der dem gemeindlichen Jahresabschluss beizufügen und so zu fassen ist, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt wird (vgl. § 48 Satz 1 GemHVO NRW).

Bei der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses sind jedoch nicht nur die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, sondern auch das Anschaffungskostenprinzip und der Grundsatz der Wesentlichkeit sowie weitere Schutzklauseln bzw. Prinzipien und haushaltswirtschaftliche Regelungen zu beachten. Dazu gehört z. B. insbesondere das Vollständigkeitsgebot, nachdem der Entwurf des Jahresabschlusses alle vorgesehenen Bestandteile und Anlagen umfassen muss. Der Entwurf und der Lagebericht bilden dann die dem Rat der Gemeinde zuzuleitenden Jahresabschlussunterlagen.

### **3.1.1.3 Die Entscheidungen zu über- und außerplanmäßigen Aufwendungen**

Im Zusammenhang mit der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses bedarf es vielfach noch der Entscheidung über notwendige über- und außerplanmäßige Aufwendungen - auch erhebliche - die aber erst im Rahmen des Jahresabschlusses hinsichtlich ihres Umfangs konkret erkennbar werden und dem abgelaufenen Haushaltsjahr noch wirtschaftlich zugeordnet werden müssen. Die Entscheidung darüber findet üblicherweise in einem gesonderten Verfahren statt (vgl. § 83 GO NRW). Die in dieser Vorschrift enthaltenen Bestimmungen sind aber auf zusätzliche Aufwendungen ausgerichtet, für die ein Bedarf innerhalb des Haushaltsjahres entsteht.

Es ist daher sachgerecht, über den Bedarf an über- und außerplanmäßigen Aufwendungen, der erst im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses entsteht, auch in diesem Rahmen zu entscheiden. Diese Entscheidung kann der Kämmerer im Rahmen seiner Zuständigkeit für die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses treffen. Zu beachten ist, dass bei über- und außerplanmäßigen Auszahlungen diese Möglichkeit nicht besteht, denn nach dem beim gemeindlichen Zahlungsverkehr zu beachtenden Kassenwirksamkeitsprinzip sind zu leistende Auszahlungen immer in dem Haushaltsjahr zu erfassen, in dem die Zahlung erfolgt.

### **3.1.2 Die Bestätigung des Entwurfs durch den Bürgermeister**

#### **3.1.2.1 Die Inhalte der Bestätigung**

Nach der Vorschrift hat der Bürgermeister den ihm vom Kämmerer vorgelegten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses zu bestätigen. Für diese Bestätigung ist keine bestimmte Form vorgeschrieben. Sie stellt eine funktionale und keine persönliche Rechtshandlung des Bürgermeisters der Gemeinde dar und kommt durch die Unterzeichnung des dem Bürgermeister den ihm vorgelegten Entwurfs zum Ausdruck. Der Bürgermeister erfüllt mit seiner Bestätigung eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung. Er bestätigt, dass der Entwurf aus seiner Verantwortung heraus richtig und vollständig ist, sofern er dazu keine besonderen Einschränkungen macht oder Hinweise gibt. Dabei ist klarzustellen, ob die Bestätigung auch den Lagebericht umfasst, der dem gemeindlichen Jahresabschluss beizufügen ist.

Der Bürgermeister ist jedoch nicht verpflichtet, den vom Kämmerer aufgestellten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses unverändert dem Rat der Gemeinde zuzuleiten. Wenn aus seiner Sicht ein Bedarf für Änderungen besteht, kann er eigenverantwortlich diese Änderungen vornehmen. Er kann zum Entwurf auch Einschränkungen machen oder weitere Hinweise geben. Eine Abstimmung des Bürgermeisters mit dem Kämmerer ist in diesen Fällen sinnvoll und sachgerecht, aber nicht verpflichtend. Der Bürgermeister hat bei der Erteilung seiner Bestätigung darauf zu achten, dass er den von ihm bestätigten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses innerhalb von drei Monaten nach dem Abschlussstichtag dem Rat zur Prüfung und Feststellung zuzuleiten hat.

Die Unterzeichnung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Bürgermeister stellt zudem eine Vollständigkeitserklärung dahingehend dar, dass der Entwurf alle Bestandteile und Anlagen enthält, die dafür haushaltsrechtlich vorgeschrieben bzw. notwendig sind. Es bedarf daher keiner gesonderten Erklärung zur Vollständigkeit dieser Unterlagen, z. B. gegenüber dem Rechnungsprüfungsausschuss oder anderen Prüfern, die den gemeindlichen Jahresabschluss zu prüfen haben (vgl. § 101 GO NRW). Mit der Unterschrift des Bürgermeisters und dem Datum wird zudem nachgewiesen, inwieweit der Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses so fristgerecht aufgestellt und dem Rat zugeleitet worden ist, dass dieser spätestens bis zum Ende des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres den Jahresabschluss feststellen kann.

Im Rahmen der Bestätigung des gemeindlichen Jahresabschlusses kann der Bürgermeister auch noch den erforderlich gewordenen über- und außerplanmäßigen Aufwendungen zustimmen, soweit dazu seine Zustimmung erforderlich ist (vgl. § 83 GO NRW). Die Zustimmung in diesem Verfahren ist als vertretbar anzusehen, denn die in der genannten Vorschrift enthaltenen Verfahrensregelungen und Zuständigkeiten sind auf die Erfordernisse und die Ausführung des Haushaltsplans innerhalb des Haushaltsjahres ausgelegt. Soweit Aufwendungen - auch erhebliche - aber erst im Rahmen des Jahresabschlusses dem abgelaufenen Haushaltsjahr wirtschaftlich zugeordnet werden können, bedarf es dann nicht zusätzlich des in § 83 GO NRW bestimmten Verfahrens. Diese Sachlage betrifft jedoch nicht über- und außerplanmäßige Auszahlungen, denn diese sind nach dem Kassenwirkungsprinzip immer dem jeweils aktuellen Haushaltsjahr zuzuordnen, in dem die Zahlung erfolgt.

### **3.1.2.2 Die Informationspflichten des Bürgermeisters**

Der Bürgermeister hat nach der Vorschrift das Recht, von dem ihm vorgelegten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses abzuweichen, bevor er diesen dem Rat der Gemeinde zuleitet. Der Bürgermeister hat er vor der Zuleitung des Entwurfs an den Rat der Gemeinde den Kämmerer über seine abweichende Auffassung zu informieren und ihm die sich daraus ergebenden oder bereits von ihm vorgenommenen Änderungen des Entwurfs offen zu legen. Dem Kämmerer steht in diesem Falle das Recht zu, eine Stellungnahme zu dem durch den Bürgermeister geänderten Entwurf des Jahresabschlusses abzugeben, soweit er die vorgenommenen Änderungen an seinem Entwurf nicht mittragen kann.

Die Befugnis des Bürgermeisters, Änderungen an dem ihm vom Kämmerer vorgelegten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses vornehmen zu dürfen, geht jedoch nicht so weit, dass er wegen des möglicherweise weitreichenden Umfangs seiner von ihm für notwendig angesehenen Änderungen eigenständig einen neuen Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses aufstellen darf. Das Recht zur Aufstellung des Entwurfs des Jahresabschlusses der Gemeinde steht gesetzlich nur dem Kämmerer und nicht dem Bürgermeister zu. Bei offenen Differenzen zwischen dem Kämmerer und dem Bürgermeister über die Entwurfsfassung sind diese ggf. im Rahmen der Beratungen des Rates über den gemeindlichen Jahresabschluss unter Einbeziehung der vom Kämmerer abgegebenen Stellungnahme auszuräumen bzw. ist darüber zu entscheiden.

### **3.1.3 Die Wirkungen der Unterzeichnungen**

Mit ihren Unterschriften auf dem aufgestellten und bestätigten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses erfüllen der Kämmerer und der Bürgermeister eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung. Sie dokumentieren dadurch auch ihre Verantwortung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft als Nachweis im Sinne der Vorschrift. Beide Verantwortlichen bringen damit zudem zum Ausdruck, dass der von ihnen aufgestellte Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses aus ihrer Verantwortung heraus richtig und vollständig ist. Sie erklären damit auch, dass das Ergebnis des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr nach festgelegten haushaltsrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Regeln aufgezeigt wird und unter Beachtung der Grundsätze ord-

nungsmäßiger Buchführung der Jahresabschluss sowie der Lagebericht ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln.

Das Gebot der Vollständigkeit bedingt im Rahmen der Unterzeichnung des gemeindlichen Jahresabschlusses nicht, dass die Bestandteile und Anlagen des gemeindlichen Jahresabschlusses einzeln durch den Kämmerer und den Bürgermeister zu unterzeichnen sind. Es bietet sich deshalb an, den gemeindlichen Jahresabschluss buchtechnisch zusammenzufassen. Dadurch wird es für Dritte erkennbar und nachvollziehbar, dass sich die Unterzeichnung des Kämmerers und des Bürgermeisters auf die Gesamtheit des Jahresabschlusses und nicht auf bestimmte Teile davon bezieht, z. B. Ratsmitglieder und Abschlussprüfer.

#### **3.1.4 Die Stellungnahme des Kämmerers**

Der Kämmerer kann ggf. eine Stellungnahme abgeben, soweit der Bürgermeister von dem ihm vorgelegten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses abweicht und der Kämmerer die vorgenommenen Änderungen nicht mittragen kann. Sofern der Kämmerer eine Stellungnahme zu den Änderungen des Bürgermeisters abgegeben hat, muss der Bürgermeister diese Stellungnahme mit dem von ihm bestätigten Entwurf des Jahresabschlusses dem Rat zuleiten. Der Kämmerer hat dann das Recht, seine Auffassung zum gemeindlichen Jahresabschluss in den Beratungen des Rates persönlich zu vertreten (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Dieses „Rederecht“ kann nicht vom Bürgermeister übernommen oder von ihm in Vertretung des Kämmerers wahrgenommen werden.

### **3.2 Zu Satz 2 (Zuleitung des Entwurfs des Jahresabschlusses an den Rat):**

#### **3.2.1 Die Zwecke und Inhalte der Zuleitung**

Die in der Vorschrift geregelte Zuleitung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses an den Rat der Gemeinde dient einerseits der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses, denn der Rat hat die Pflicht, nach Abschluss des Haushaltsjahres, die Ausführung des Haushaltsplans, soweit sie sich im Jahresabschluss niederschlägt, zu überprüfen und über das Ergebnis sowie über die Verwendung des Jahresüberschusses bzw. die Behandlung des Jahresfehlbetrages einen Beschluss zu fassen (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 1 und 2 GO NRW). Andererseits kommt der Bürgermeister durch die Zuleitung des Jahresabschlusses auch seiner Pflicht nach, den Rat über alle wichtigen Angelegenheiten der Gemeindeverwaltung zu unterrichten, sodass der Rat auch seiner Kontrollaufgabe nachkommen kann (vgl. § 55 Absatz 1 GO NRW).

Durch den gemeindlichen Jahresabschluss legt der Bürgermeister deshalb Rechenschaft über die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr gegenüber dem Rat der Gemeinde ab und legt durch den Jahresabschluss dar, wie er seinen Auftrag ausgeführt hat, zu welchem Ergebnis die Haushaltswirtschaft im Verlaufe des Haushaltsjahres geführt hat, welche Auswirkungen sich daraus auf das Vermögen und die Schulden der Gemeinde ergeben, wie sich die wirtschaftliche Lage der Gemeinde darstellt und welche Chancen und Risiken sich insgesamt für die künftige Entwicklung der Gemeinde ergeben.

Mit der Zuleitung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses an den Rat der Gemeinde werden dieser Vertretungskörperschaft erste Informationen für seine gesetzlich vorgesehene Beschlussfassung über den gemeindlichen Jahresabschluss gegeben. Daraus folgt jedoch nicht, dass der Rat unmittelbar nach der Zuleitung bzw. aufgrund der Vorlage den Entwurf des Jahresabschlusses unmittelbar festzustellen hat. Vielmehr dient die Zuleitung des Jahresabschlusses an den Rat dem Zweck die gesetzlich vorgesehene Prüfung des Jahresabschlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss des Rates durchführen zu lassen, denn der Rat darf nur über eine geprüfte Fassung einen Beschluss fassen (vgl. § 96 i.V.m. § 101 GO NRW).

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**

### **§ 95 GO NRW**

Durch die Zuleitung verlässt der Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses den Machtbereich der gemeindlichen Verwaltung, weil die Aufstellungsarbeiten abgeschlossen sind. Dem steht nicht entgegen, dass der Bürgermeister einerseits als Verantwortlicher für die gemeindliche Verwaltung (vgl. § 62 Absatz 1 GO NRW) und andererseits als Ratsmitglied kraft Gesetzes handelt (vgl. § 40 Absatz 2 GO NRW). Die Zuleitung der gemeindlichen Jahresabschlussunterlagen an den Rat dient auch dazu, den Ratsmitgliedern nicht nur die nötigen Informationen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft zu geben, um die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses beschließen zu können.

Die Ratsmitglieder haben aufgrund des durch den Bürgermeister bestätigten Jahresabschlusses auch über die gesetzlich vorgesehene Entlastung des Bürgermeisters für das Haushaltsjahr zu entscheiden (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 4 GO NRW). Der Bürgermeister, der die Zuleitung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses an den Rat der Gemeinde durchführt, kann daher im Rahmen seiner Vorlage an den Rat bereits darlegen, dass und wie von ihm die gemeindliche Haushaltswirtschaft entsprechend dem Auftrag des Rates ordnungsgemäß ausgeführt wurde und dass aus seiner Sicht keine Erkenntnisse vorliegen, die gegen seine Entlastung sprechen.

Im Rahmen der örtlichen Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses können sich ggf. noch wichtige oder erhebliche Änderungen ergeben, die der Rat dann grundsätzlich in seine Feststellungen einzubeziehen, zu bewerten und zu entscheiden hat. Dabei ist es vertretbar, begleitend zur Prüfung und in Absprache mit den Unterzeichnern des Entwurfs diesen soweit zu ändern, dass aufgetretene Fehler beseitigt werden. Soweit bereits im Rahmen der Prüfung sachgerechte Änderungen des Entwurfs im Zusammenwirken der örtlichen Rechnungsprüfung und der gemeindlichen Verwaltung erfolgt sind, ist der Rat darüber zu informieren, in welchem Umfang der Entwurf aktualisiert bzw. welche Teile neu gefasst wurden.

In solchen Fällen ist der Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses nicht insgesamt neu aufzustellen (kein neuer zweiter Entwurf). Der Bürgermeister muss vielmehr in solchen Fällen nur gesondert bestätigen, dass die dem Rat nunmehr vorliegende Fassung zur Feststellung des Jahresabschlusses aktualisiert wurde und nunmehr zutreffend das Ergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr abbildet.

### **3.2.2 Der Vollzug der Zuleitung**

#### **3.2.2.1 Die Übergabe an den Rat**

Nach der Vorschrift hat der Bürgermeister den von ihm bestätigten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses mit seinen Anlagen dem Rat der Gemeinde zur Feststellung zuzuleiten. Der Adressat der Vorlage ist damit der Rat als Kollegialorgan, das seine Beschlüsse in Sitzungen fasst (Sitzungsprinzip) und nicht das einzelne Ratsmitglied. Die Zuleitung des bestätigten Entwurfs des Jahresabschlusses mit seinen Anlagen an den Rat der Gemeinde wird in der gemeindlichen Praxis i.d.R. dadurch vollzogen, dass ein entsprechender Tagesordnungspunkt auf die Tagesordnung der nächsten Sitzung des Rates gesetzt wird.

Diese Tätigkeit erfolgt durch den Bürgermeister, denn er hat die Ratssitzungen einzuberufen (vgl. § 47 Absatz 1 Satz 1 GO NRW) und die Tagesordnung in eigener Verantwortung festzulegen (vgl. § 48 Absatz 1 GO NRW). Im Rahmen der beschlussfähigen Zusammenkunft des Rates (Sitzung), bei der ein entsprechender Tagesordnungspunkt zur Beratung ansteht, kann die Zuleitung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses an den Rat der Gemeinde als erledigt betrachtet werden.

Für die weiteren Beratungen des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses im Rat der Gemeinde sowie für die Verweisung des Entwurfs zur Prüfung an den Rechnungsprüfungsausschuss ist es wichtig, dass jedes Ratsmitglied über ausreichende Beratungsunterlagen verfügen kann. Ihm stehen hinsichtlich der Beschlussfassung des Rates eigene Mitwirkungsrechte zu, die erfordern, sachgerechte Unterlagen über die abgeschlossene gemeindliche Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres verfügbar sind.

Es muss daher gewährleistet werden, dass der Rat der Gemeinde nach der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss sachgerecht die Feststellung darüber treffen kann. Dazu gehört, dass der Bürgermeister auch die Stellungnahme des Kämmers mit vorzulegen hat, wenn der Kämmerer von dem ihm gesetzlich eingeräumten Recht Gebrauch gemacht hat, eine Stellungnahme zu dem vom Bürgermeister geänderten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses abzugeben.

### **3.2.2.2 Die Übergabe an den Ausschuss und Information an den Rat**

Der vom Bürgermeister bestätigte Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses mit seinen Anlagen ist dem Rat der Gemeinde zur Feststellung zuzuleiten. Der Adressat der Vorlage ist damit grundsätzlich der Rat als Kollegialorgan. Aus dem Zusammenspiel dieser Regelung mit der haushaltsrechtlichen Regelung, dass der Rat den vom Rechnungsprüfungsausschuss geprüften Jahresabschluss festzustellen hat (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 1 GO NRW), kann abgeleitet werden, dass die Zuleitung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses an den Rat auch dann als vollzogen anzusehen ist, wenn der Entwurf unmittelbar dem Rechnungsprüfungsausschuss übergeben und gleichzeitig der Rat in einer Vorlage darüber unterrichtet wird. Eine solche Vorgehensweise ist als sachgerecht im Sinne der Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat anzusehen, denn dem Rat werden keine Rechte vorenthalten, noch wird er bei einem solchen Verfahren ausgeschlossen.

Der Rat kann im Wege der Unterrichtung das Jahresergebnis sowie Eckwerte der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zur Kenntnis nehmen, wie es auch bei einer Zuleitung an den Rat bzw. über den Rat an den Rechnungsprüfungsausschuss möglich ist. Solche Eckwerte können z. B. Daten aus der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung und der Bilanz sein, wobei die Ratsvorlage auch wichtige mit den Bestandteilen des gemeindlichen Jahresabschlusses in Verbindung stehende wesentliche Feststellungen enthalten sollte, z. B. Informationen aus dem Anhang sowie Einschätzungen aus dem Lagebericht (vgl. §§ 37 ff. GemHVO NRW).

Die unmittelbare Übergabe des zu prüfenden Jahresabschlusses an den Rechnungsprüfungsausschuss ist auch deshalb vertretbar, weil die Beteiligung anderer Ausschüsse des Rates, z.B. des Finanzausschusses, nicht die vorherige Beteiligung des Rates erfordert. Die Verkürzung des Verfahrensweges führt daher materiell zu keinen Einschnitten der Rechte nach der Zwecke, auf die die haushaltsrechtlichen Vorschriften ausgerichtet sind. In der örtlichen Abwägung, ob eine direkte Übergabe des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses an den Rechnungsprüfungsausschuss erfolgen soll, müssen die genannten Gegebenheiten, aber auch die Einhaltung der gesetzlich bestimmten Frist für die Feststellung des Jahresabschlusses (spätestens 31. Dezember des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres) einbezogen werden.

Eine unmittelbare Übergabe des Entwurfs an die örtliche Rechnungsprüfung ist jedoch nicht zulässig. Diese Sachlage gilt auch dann, wenn der Rechnungsprüfungsausschuss gleichzeitig unterrichtet wird. Es bedarf immer eines Prüfungsauftrages, die sich jedoch die gemeindliche Verwaltung nicht selbst erteilt kann, weil auch das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde ein Gegenstand der Abschlussprüfung ist. Die Zuleitung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses an den Rat ist als vollzogen anzusehen, wenn der Entwurf unmittelbar dem Rechnungsprüfungsausschuss übergeben und gleichzeitig der Rat unterrichtet wird.

### **3.2.3 Der Zeitraum der Aufstellung und die Bestätigung des Jahresabschlusses**

Nach der Vorschrift hat der Bürgermeister den von ihm bestätigten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses innerhalb einer Frist von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres dem Rat der Gemeinde zur Feststellung zuzuleiten. Grundsätzlich gilt daher der 31. März des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres als letzter Tag für die Aufstellung dieses Jahresabschlusses. Die gesetzliche Frist erfordert daher, dass der Kämmerer als der gesetzlich dafür Verantwortliche den Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses rechtzeitig aufstellt. Das ge-

samte Aufstellungsverfahren des Jahresabschlusses erfordert deshalb einer klaren Aufgabenverteilung und Terminplanung. Es ist daher von der Gemeinde örtlich festzulegen ist, wer welche Abschlussarbeiten bis zu welchem Termin zu erbringen hat, um die für den Jahresabschluss notwendigen Abstimmungsarbeiten und zu klärenden Sachverhalte fristgerecht erledigt zu können.

Die dreimonatige Frist für die Zuleitung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses an den Rat der Gemeinde dient u.a. dazu, den Jahresabschluss technisch vorzubereiten und im Rahmen der Aufstellung die erforderlichen Entscheidungen aus Sicht und in Verantwortung der gemeindlichen Verwaltung zu treffen. Außerdem hat der Rat einen Anspruch darauf, möglichst zeitnah an das Ende des Haushaltsjahres über das Ergebnis und den Vollzug der Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr informiert zu werden. Durch eine fristgerechte Zuleitung kommt der Bürgermeister seiner Pflicht nach, den Rat über alle wichtigen Angelegenheiten der Gemeindeverwaltung zu unterrichten (vgl. § 55 Absatz 1 GO NRW).

Die gesetzliche Fristvorgabe soll daher den Bedürfnissen des Rates Rechnung tragen, damit der Rat seiner Kontrollfunktion nachkommen kann. Sie soll aber ebenfalls der Verwaltung der Gemeinde Rechnung tragen, die wirtschaftlichen Entscheidungen zeitnah zu treffen. Dafür müssen die Ist-Ergebnisse aus dem haushaltswirtschaftlichen Handeln des vergangenen Haushaltsjahres sowie die daraus resultierenden Wertansätze der gemeindlichen Bilanz schnellstmöglich ermittelt werden. Die Fristvorgabe trägt damit zur Bedeutung und dem Wert des gemeindlichen Jahresabschlusses sowie zur Tragfähigkeit der Entscheidung über die Entlastung des Bürgermeisters bei.

Die Einhaltung der Aufstellungsfrist für den gemeindlichen Jahresabschluss gehört dabei zur ordnungsmäßigen Buchführung der Gemeinde. Bei einer erheblichen Überschreitung der Frist kann daher die gemeindliche Buchführung als nicht mehr als ordnungsmäßig im Sinne der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung angesehen werden. Diese Beurteilung beruht auch darauf, dass der gemeindliche Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Beachtung der GoB zu vermitteln hat. Dabei kommt es nicht darauf an, ob bei einer tatsächlich eingetretenen erheblichen Fristüberschreitung durch die Gemeinde von der Aufsichtsbehörde darauf gerichtete Maßnahmen auch ergriffen werden.

### **3.2.4 Der Zeitraum der Aufstellung und das Wertaufhellungsprinzip**

#### **3.2.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Das Wertaufhellungsprinzip kann durch die Gemeinde nur im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und dem letzten Tag der fristgerechten Aufstellung des Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr angewendet werden. Das Ende dieses Zeitraumes wird dabei durch die gesetzliche Regelung bestimmt, dass der Bürgermeister innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres dem Rat der Gemeinde den von ihm bestätigten (aufgestellten) Jahresabschluss zur Feststellung zuzuleiten hat (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW).

In diesem Zeitraum ist es möglich, dass noch nach dem Abschlussstichtag gewonnene Kenntnisse über haushaltswirtschaftliche Gegebenheiten der Gemeinde in den Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses einfließen zu lassen. Ohne eine Verknüpfung des Wertaufhellungsprinzips mit der haushaltsrechtlich bestimmten Aufstellungsfrist für den gemeindlichen Jahresabschluss läge es in zeitlicher Hinsicht im Belieben der Gemeinde, die Sachverhalte als wertaufhellende Informationen im gemeindlichen Jahresabschluss zu berücksichtigen.

Die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips nach dem Abschlussstichtag kommt in diesen Zusammenhang ein Ausnahmecharakter zu, auch wenn die Pflicht für die Gemeinde besteht, vorhersehbare Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, auch dann zu berücksichtigen sind, wenn diese erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses der Gemeinde bekannt geworden sind. Als letzter Tag der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses im Sinne der Vorschrift ist daher der Tag

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 95 GO NRW

anzusehen, an dem die Buchführung für das abgelaufene Haushaltsjahr abgeschlossen und die Entscheidungen über die Inhalte und die Gestaltung des gemeindlichen Jahresabschlusses getroffen worden sind.

Unter Einbeziehung der gesetzlichen Verpflichtungen des Kämmerers und des Bürgermeisters zur Aufstellung bzw. Bestätigung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses ist dieses regelmäßig der Tag, an dem der Bürgermeister durch seine Unterschrift den vom Kämmerer bestätigten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses dem Rat der Gemeinde zuleitet ggf. dem Rechnungsprüfungsausschuss übergibt. Nach der gesetzlichen Regelung soll die Zuleitung des gemeindlichen Jahresabschlusses an den Rat innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres erfolgen (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW). Dadurch ist grundsätzlich der 31. März des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres als letzter Tag der Zuleitung anzusehen.

Dieser Tag stellt gleichzeitig den letzten Tag für die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips durch die Gemeinde dar. In diesem Fall stehen sich zudem nicht die zeitliche Frist und das Wertaufhellungsprinzip als zwei gleichrangige haushaltsrechtliche Vorschriften gegenüber, die deshalb hinsichtlich ihrer Bedeutung und Wesentlichkeit gegeneinander abzuwägen wären. Für die gesetzliche Vorschrift über die Aufstellungsfrist besteht von Anfang an ein Vorrang gegenüber einem haushaltswirtschaftlichen Prinzip, das verordnungsrechtlich bestimmt und in einen Zusammenhang mit der gesetzlichen Regelung gestellt wurde.

Ein solcher Vorrang kann dabei auch nicht im Wege der Auslegung auf das haushaltswirtschaftliche Prinzip übertragen werden. Es würde ggf. lediglich ein Korrekturbedürfnis, aber keine bilanzielle Rechtswidrigkeit des Jahresabschlusses entstehen, das keinen Anlass für eine Änderung des Bestätigungsvermerks begründen kann. Die Vorgabe einer zeitlichen Begrenzung für die Wertaufhellung ist daher als sachgerecht anzusehen, denn die im gemeindlichen Jahresabschluss enthaltenen Informationen verlieren mit zunehmenden Zeitablauf ihre Bedeutung für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie für die Steuerung der Gemeinde.

### **3.2.4.2 Keine eigenständige Ausgestaltung**

Die Anwendung des haushaltswirtschaftlich bestimmten Wertaufhellungsprinzips kann die Gemeinde grundsätzlich nicht vom zeitlichen und organisatorischen Ablauf der eigenen Aufstellungsarbeiten des gemeindlichen Jahresabschlusses bzw. von seiner Fertigstellung abhängig machen. Es ist daher von der Gemeinde nicht zu entscheiden, in welchem Zeitraum nach dem Abschlussstichtag ertrags-, aufwands- oder vermögenswirksame Sachverhalte in die vorzunehmende Periodenabgrenzung noch einbezogen werden dürfen.

Der Grundsatz der Haushaltswahrheit verlangt, dass die Anwendung des Prinzips der Wertaufhellung durch die Gemeinden willkürfrei erfolgen muss. Er unterliegt daher nicht der eigenständigen Ausgestaltung durch die Gemeinde, z.B. in dem die Zeitdauer der Abschlussprüfung hinzugerechnet wird. Durch die ausdrückliche Verwendung des Begriffs „Aufstellung“ in der Vorschrift über den gemeindlichen Jahresabschluss (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW) und in der Vorschrift über die allgemeinen Bewertungsanforderungen wird ausdrücklich eine unmittelbare Verbindung zwischen diesen haushaltsrechtlichen Tatbeständen geschaffen.

Für die Gemeinde wird dadurch z. B. klargestellt, dass der Zeitraum für die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips nicht eigenständig ausgestaltet und erweitert werden kann, z. B. bis zur tatsächlichen Prüffähigkeit der gemeindlichen Jahresabschlussunterlagen oder bis zum Abschluss der Prüfung oder bis zum Zeitpunkt der Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat der Gemeinde (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW). Die oftmals aus örtlichen Gründen gewünschte Ausdehnung des Zeitraumes der Wertaufhellung findet in den haushaltsrechtlichen Vorschriften jedoch keine Grundlage (vgl. §§ 96 und 101 GO NRW).

Ein möglicher Änderungsbedarf des gemeindlichen Jahresabschlusses nach dem gesetzlich bestimmten Aufstellungszeitraum kann daher nicht unter dem Begriff der Wertaufhellung subsumiert werden. Er kann ggf. noch zu einer Berichtigung des gemeindlichen Jahresabschlusses führen, sofern im Rahmen der Prüfung oder der Bera-

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 95 GO NRW**

tungen des Rates ein Bedarf dafür anerkannt wird. Vor der Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat kann es daher noch zu Fehlerberichtigungen kommen, über von der Gemeinde zu entscheiden ist. Eine Fehlerberichtigung nach der Feststellung des Jahresabschlusses ist nur dann möglich, wenn eine Änderung zum Gegenstand des Feststellungsbeschlusses des Rates gemacht wurde, z. B. durch eine Änderungsliste.

Eine eigenständige Verkürzung des Wertaufhellungszeitraums durch die Gemeinde, z. B. auf den ersten oder die ersten beiden Monate nach dem abgelaufenen Haushaltsjahr, steht grundsätzlich nicht im Einklang mit der haushaltsrechtlichen Vorschrift. Sie kann aber dadurch entstehen, dass dem Rat bereits in diesem Zeitraum der Entwurf des Jahresabschlusses zugeleitet wird. Das gemeindliche Haushaltsrecht lässt nur die Zeit zwischen dem Abschlussstichtag des Haushaltsjahres und dem Tag der Bestätigung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses als Zeitraum zu, in dem das Wertaufhellungsprinzip zur Anwendung kommen darf.

Der in der Vorschrift des § 95 Absatz 3 GO NRW festgelegte Drei-Monats-Zeitraum wird daher nur dann verkürzt, wenn der gemeindliche Jahresabschluss vor dem Ende dieses Zeitraumes aufgestellt und dem Rat tatsächlich zur Feststellung zugeleitet worden ist. Die Beachtung einer haushaltsrechtlichen Frist dient u.a. dazu, die Gemeinde davon abzuhalten, auf mögliche Erkenntnisse in einer unbestimmten weiteren Zeit zu hoffen, um das Ergebnis des abgelaufenen Haushaltsjahres ggf. noch nach eigenen Wünschen und Bedürfnissen mit Wirkungen auf andere Haushaltsjahre gestalten zu können.

Alle haushaltsrechtlichen Vorschriften stehen in einem Gesamtzusammenhang, sodass die Möglichkeiten der einen Vorschrift zum Teil durch Beschränkungen aus einer anderen Vorschrift begrenzt werden können. Aus diesem Grunde finden Ansichten, dass der Wertaufhellungszeitraum über die Drei-Monats-Frist hinausgeht, in den gesetzlichen Vorschriften keine Grundlage. Die Gemeinde sollte in diesem Zusammenhang grundsätzlich dafür Sorge tragen, dass so frühzeitig wie möglich der gemeindliche Jahresabschluss mit den darin enthaltenen Informationen verfügbar ist, denn die Informationen verlieren mit zunehmenden Zeitablauf ihre Bedeutung für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie für die Steuerung der Gemeinde.

### **3.2.5 Der Zeitraum der Aufstellung und die Haushaltssicherung**

Eine erhebliche Bedeutung erhält die Fristvorgabe in dieser Vorschrift insbesondere bei Gemeinden, die ein Haushaltssicherungskonzept umzusetzen haben. Bei diesen Gemeinden darf die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips nicht dazu genutzt werden, die Feststellung von Erfolg oder der Misserfolg der Sanierungsmaßnahmen oder Konsolidierungsmaßnahmen im abgelaufenen Haushaltsjahr und damit die Aufstellung und Bestätigung des Jahresabschlusses sowie die Zuleitung an den Rat der Gemeinde bewusst zu verspäten oder auf unbestimmte Zeit zu verschieben.

Der aktuelle Stand der Haushaltswirtschaft der Gemeinde bzw. die Ergebnisse der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres sowie die entstandene wirtschaftliche Lage der Gemeinde müssen vielmehr besonders zeitnah und unverzüglich nach Ablauf des Haushaltsjahres erkennbar und transparent gemacht werden. Nur dann können schnellstmöglich notwendig gewordene Konsequenzen für die Zukunft gezogen und weitere Anpassungsmaßnahmen oder Erleichterungen bereits im gerade laufenden Haushaltsjahr eingeleitet und umgesetzt werden. Ggf. kann es deshalb auch örtlich notwendig werden, den gemeindlichen Jahresabschluss auch in einer kürzeren Frist als gesetzlich vorgegeben (31. März des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres) aufzustellen und auf eine i.d.R. mögliche Anwendung des Wertaufhellungsprinzips unter solchen Gesichtspunkten zu verzichten.

### **3.3. Zu Satz 3 (Recht des Kämmers zur Stellungnahme):**

Nach der Vorschrift hat der Kämmerer das Recht zur Abgabe einer Stellungnahme, soweit der Bürgermeister von dem ihm vom Kämmerer vorgelegten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses abweicht. Für den Kämme-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 95 GO NRW**

rer besteht damit die Möglichkeit, die Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres und die damit verbundene Zielerreichung sowie die Chancen und Risiken für die Gemeinde aus seiner Sicht gegenüber dem Rat der Gemeinde darzustellen und zu beurteilen.

**3.4 Zu Satz 4 (Vorlage der Stellungnahme an den Rat):**

Nach der Vorschrift hat der Bürgermeister die Stellungnahme des Kämmers zu dem von ihm abgeänderten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses dem Rat vorzulegen, wenn der Kämmerer von seinem Recht Gebrauch gemacht hat, dazu eine Stellungnahme abzugeben. In der betreffenden Ratssitzung besteht dann für Bürgermeister und für den Kämmerer ein Rederecht, sodass die Ergebnisse aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr und die damit verbundene Zielerreichung sowie die Chancen und Risiken für die Gemeinde, ggf. aus unterschiedlichen Sichten, gegenüber dem Rat der Gemeinde dargestellt werden können. Der Rat der Gemeinde soll diese Darstellungen zur Kenntnis nehmen und in seine Entscheidung bzw. Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses einfließen lassen.

XXXXXXXXXXXX

**§ 96**

**Feststellung des Jahresabschlusses und Entlastung**

(1) <sup>1</sup>Der Rat stellt bis spätestens 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres den vom Rechnungsprüfungsausschuss geprüften Jahresabschluss durch Beschluss fest. <sup>2</sup>Zugleich beschließt er über die Verwendung des Jahresüberschusses oder die Behandlung des Jahresfehlbetrages. <sup>3</sup>In der Beratung des Rates über den Jahresabschluss kann der Kämmerer seine abweichende Auffassung vertreten. <sup>4</sup>Die Ratsmitglieder entscheiden über die Entlastung des Bürgermeisters. <sup>5</sup>Verweigern sie die Entlastung oder sprechen sie diese mit Einschränkungen aus, so haben sie dafür die Gründe anzugeben. <sup>6</sup>Wird die Feststellung des Jahresabschlusses vom Rat verweigert, so sind die Gründe dafür gegenüber dem Bürgermeister anzugeben.

(2) <sup>1</sup>Der vom Rat festgestellte Jahresabschluss ist der Aufsichtsbehörde unverzüglich anzuzeigen. <sup>2</sup>Der Jahresabschluss ist öffentlich bekannt zu machen und danach bis zur Feststellung des folgenden Jahresabschlusses zur Einsichtnahme verfügbar zu halten.

**Erläuterungen zu § 96:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Zwecke der Feststellung des Jahresabschlusses**

**1.1 Allgemeine Grundlagen**

Der Rat der Gemeinde hat nach Abschluss des Haushaltsjahres die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans, soweit sie sich im Jahresabschluss der Gemeinde niederschlägt, zu überprüfen und über das Ergebnis einen Beschluss zu fassen bzw. den gemeindlichen Jahresabschluss festzustellen sowie den Bürgermeister zu entlasten. Der jährliche Abschlussstichtag für den gemeindlichen Jahresabschluss stellt dabei keinen willkürlichen Schnitt durch das Verwaltungshandeln bzw. die Geschäftstätigkeit der Gemeinde dar, auch wenn unmittelbar zuvor und danach Erträge erzielt und Aufwendungen entstehen sowie Zahlungen erhalten und geleistet werden.

Die für den Rat der Gemeinde vorzunehmende Prüfung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses obliegt dabei dem Rechnungsprüfungsausschuss als Pflichtausschuss des Rates (vgl. § 57 Absatz 2 i.V.m. § 59 Absatz 3 GO NRW). Der Rat hat nach seiner Beratung den gemeindlichen Jahresabschluss festzustellen und über die Verwendung des Jahresüberschusses bzw. die Behandlung des Jahresfehlbetrages zu entscheiden. Dafür ist der Rat der Gemeinde originär zuständig. Er kann diese Aufgaben nicht auf Dritte übertragen (vgl. § 41 Absatz 1 Satz 2 Buchstabe j GO NRW). Im Rahmen der Feststellung gemeindlichen Jahresabschlusses ist ggf. zu klären, ob gleichzeitig eine erforderliche Zustimmung des Rates zu erheblichen über- und außerplanmäßigen Aufwendungen erteilt wird, die im Rahmen der Aufstellung des Jahresabschlusses der Gemeinde bekannt geworden sind (vgl. § 83 GO NRW).

Im Zusammenhang mit dem gemeindlichen Jahresabschluss haben die Ratsmitglieder der Gemeinde über die Entlastung des Bürgermeisters zu entscheiden. Der Bürgermeister der Gemeinde ist einerseits verantwortlich für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Verwaltung und dadurch auch für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft (vgl. § 62 Absatz 1 GO NRW). Andererseits hat der Bürgermeister die Beschlüsse des Rates vorzubereiten und diese unter Kontrolle des Rates und ihm gegenüber durchzuführen (vgl. § 62 Absatz 2 GO NRW). Zur Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr wird die gemeindliche Verwaltung durch den Beschluss des Rates über die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen ermächtigt (vgl. §§ 78 und 80 GO NRW).

Die Beauftragung des Bürgermeisters durch den Rat der Gemeinde, die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr auszuführen, beinhaltet daher für den Rat auch eine entsprechende Prüfungspflicht nach Ablauf dieses Zeitraumes. Sie beinhaltet aber auch eine abschließende Beurteilung durch die Ratsmitglieder über die Tätigkeit des Bürgermeisters im Haushaltsjahr, den diese haben über die Entlastung des Bürgermeisters zu entscheiden. Die Entlastung des Bürgermeisters kann dabei mit Einschränkungen ausgesprochen oder sogar verweigert werden. Die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rat muss dabei nicht zwingend auch die Entlastung des Bürgermeisters zur Folge haben.

Mit der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses und der Entlastung des Bürgermeisters kann die Gemeinde ihre Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres noch nicht als intern abgeschlossen betrachten. Aus der anschließenden Anzeige des Jahresabschlusses an die Aufsichtsbehörde der Gemeinde sowie aus der überörtlichen Prüfung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft durch die Gemeindeprüfungsanstalt Nordrhein-Westfalen (vgl. § 105 GO NRW) können sich noch zu einem späteren Zeitpunkt ggf. Maßnahmen für die Gemeinde ergeben, die haushaltswirtschaftliche Auswirkungen in Bezug auf das abgeschlossene Haushaltsjahr und den festgestellten Jahresabschluss entfalten können.

Die Gemeinde hat außerdem ihren Jahresabschluss öffentlich bekannt zu machen und danach bis zur Feststellung des folgenden Jahresabschlusses zur Einsichtnahme verfügbar zu halten. Mit der Bekanntmachung des gemeindlichen Jahresabschlusses und dem Verfügbarhalten soll erreicht werden, dass die Einwohner und Abgabepflichtigen bürgerfreundlich und bürgernah über das Ergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres, über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde sowie über die voraussichtlichen Chancen und Risiken der weiteren wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde informiert werden. Erst nach der Feststellung des Jahresabschlusses für das nächste Haushaltsjahr kann die gemeindliche Haushaltswirtschaft für das Haushaltsjahr als abgeschlossen betrachtet werden.

Der gemeindliche Jahresabschluss kann jedoch nicht zum Gegenstand eines Bürgerbegehrens oder eines Bürgerentscheids gemacht werden (vgl. § 26 Absatz 5 Nummer 3 i.V.m. § 41 Absatz 1 Buchstabe j GO NRW). Eine Bürgerbeteiligung der Gemeinde am haushaltswirtschaftlichen Geschehen geht daher nicht soweit, dass die Bürger beantragen können, anstelle des Rates selbst zu entscheiden oder der Rat dieses beschließen könnte (vgl. § 26 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Für den gemeindlichen Jahresabschluss ist gesetzlich ein besonderes Aufstellungsverfahren gesetzlich bestimmt worden, das mit der Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat endet. Erst anschließend werden die Bürgerinnen und Bürger eingebunden und können entsprechend ihren Informationsinteressen die gewünschten Angaben erhalten oder die gemeindlichen Jahresabschlussunterlagen bei der Gemeinde, ggf. auch im Internet einsehen.

## **1.2 Die örtliche Prüfung vor der Feststellung**

Zum Budgetrecht des Rates der Gemeinde, durch die gemeindliche Haushaltssatzung den Rahmen und die Bedingungen zur Ausführung der jährlichen Haushaltswirtschaft zu bestimmen, gehört es, nach Ablauf des Haushaltsjahres das Ergebnis der Haushaltswirtschaft in Form des gemeindlichen Jahresabschlusses festzustellen. Dieses Recht beinhaltet aber auch die Pflicht des Rates, vor der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses eine Prüfung in der Sache durchzuführen. Die Prüfung des Jahresabschlusses obliegt dabei dem Rechnungsprüfungsausschuss, einem Pflichtausschuss des Rates (vgl. § 57 i.V.m. den § 59 GO NRW).

Der Ausschuss ist gegenüber dem Rat berichtspflichtig und hat über die Art und den Umfang der Prüfung sowie über das Ergebnis der Prüfung einen Prüfungsbericht mit einem Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung zu erstellen (vgl. § 101 GO NRW). Die Jahresabschlussprüfung stellt dabei vorrangig eine gemeindeinterne und verwaltungstechnische Kontrolle im Auftrag des Rates dar, an der i.d.R. die örtliche Rechnungsprüfung beteiligt ist (vgl. § 103 GO NRW). Die Prüfung dient als vorbereitende Maßnahme für die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rat. Das Ziel der gemeindlichen Jahresabschlussprüfung

ist ein Urteil des Rechnungsprüfungsausschusses darüber, ob und mit welchem Ergebnis der Auftrag des Rates die Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr entsprechend seinen Beschlüssen auszuführen, durch die gemeindliche Verwaltung ordnungsgemäß erledigt wurde.

Der Rechnungsprüfungsausschuss hat daher festzustellen, ob der gemeindliche Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vermittelt. Er muss auch ermitteln, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen, insbesondere die gemeindliche Haushaltssatzung, und die sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen, beachtet worden sind (vgl. § 101 Absatz 1 GO NRW).

In die örtliche Prüfung werden daher die gemeindliche Haushaltswirtschaft, die Buchführung, die Inventur und das Inventar sowie die Übersicht über örtlich festgelegten Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände und der Lagebericht der Gemeinde einbezogen. Im Rahmen der gemeindlichen Abschlussprüfung gilt es für den Rechnungsprüfungsausschuss, relevante Prüfungsaussagen mit hinreichender Sicherheit unter Beachtung des Grundsatzes der Wesentlichkeit und des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit treffen zu können. Der Ausschuss soll im Rahmen seiner Jahresabschlussprüfung auch eine zukunftsorientierte Beurteilung der Chancen und Risiken aus der aktuellen Haushaltswirtschaft der Gemeinde vornehmen.

In die gemeindliche Jahresabschlussprüfung sollen daher auch qualitative sowie zukunftsbezogene, aber auch prozessorientierte Faktoren und Kriterien, die sich auf die Gemeinde auswirken, einbeziehen und beurteilen. Eine lückenlose Prüfung sollte nur dann beabsichtigt werden, wenn das Ziel der Abschlussprüfung nicht anders erreicht werden kann. Die gemeindliche Abschlussprüfung soll nach ihrem Wesen nicht darauf ausgerichtet werden, einzelne Tatbestände und Verstöße gegen außerhalb der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und Buchführung liegende Vorgaben aufzudecken und festzustellen.

### **1.3 Der Beschluss des Rates**

Die Pflicht des Rates der Gemeinde, nach dem Ende des Haushaltsjahres einen Jahresabschluss festzustellen, wird dadurch erfüllt, dass der Rat im Rahmen seiner gesetzlichen Zuständigkeit einen entsprechenden Beschluss fasst (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe j GO NRW). Der Bürgermeister hat dabei dafür Sorge zu tragen, dass vom Kämmerer fristgerecht ein Entwurf des Jahresabschlusses aufgestellt und dieser Entwurf vom Bürgermeister bestätigt wird (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW). Er hat als Vorsitzender des Rates auch dafür zu sorgen, dass innerhalb der gesetzlich vorgesehenen Frist vom Rat ein Beschluss zur Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses gefasst wird (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW).

Diese Rechte und Pflichten kann der Bürgermeister aufgrund seiner Stellung innerhalb der Gemeinde durchsetzen. Als Leiter der gemeindlichen Verwaltung trägt er die Verantwortung für die Aufstellung und die Bestätigung des Entwurfs der Haushaltssatzung (vgl. § 62 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Als Mitglied und Vorsitzender des Rates (Mitglied kraft Gesetzes) muss er dafür sorgen, dass ein Beschluss über den gemeindlichen Jahresabschluss im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen gefasst wird (vgl. § 40 Absatz 2 Satz 3 GO NRW). Dem Bürgermeister steht dabei nicht das Recht zu, die Tagesordnung und die Beratungen des Rates in der Form zu gestalten, dass ein Beschluss des Rates über den Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses auf unbestimmte Zeit verschoben werden kann.

### **1.4 Keine gesonderte überörtliche Prüfung**

Die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde unterliegt der überörtlichen Prüfung. Diese Prüfung ist ein spezieller Teil der allgemeinen Aufsicht des Landes über die Gemeinden und wird durch die Gemeindeprüfungsanstalt NRW durchgeführt (vgl. § 105 Absatz 1 GO NRW). Sie unterscheidet sich von der örtlichen Rechnungsprüfung

dadurch, dass sie sich auf bestimmte örtliche Sachverhalte erstreckt und von einer außerhalb der Gemeindeverwaltung stehenden Stelle durchgeführt wird (vgl. § 105 Absatz 3 GO NRW). Die örtliche Rechnungsprüfung ist dem Rat der Gemeinde unmittelbar unterstellt und wird durch eine unabhängige Stelle in der gemeindlichen Verwaltung vorgenommen ist (vgl. §§ 102 und 104 GO NRW).

In die überörtliche Prüfung der Gemeinde, ob die Gemeinde sachgerecht und wirtschaftlich verwaltet wird, kann der gemeindliche Jahresabschluss einbezogen werden, wenn dafür ein entsprechendes sachliches Erfordernis besteht. In der überörtlichen Prüfung dürften zur Beurteilung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft vielfach besondere ergebnisbezogene Informationen aus dem gemeindlichen Jahresabschluss benötigt werden. Der Jahresabschluss der Gemeinde wird dadurch jedoch nicht zu einem eigenständigen Prüfungsgegenstand der überörtlichen Prüfung. Eine Berechtigung und eine allgemeine Zuständigkeit der überörtlichen Prüfung für eine solche Prüfungstätigkeit kann jedenfalls nicht auf die Vorschrift des § 105 GO NRW gestützt werden.

## **2. Änderungen oder Berichtigungen des Jahresabschlusses**

### **2.1 Bedarf und Zeitpunkte der Berichtigung**

#### **2.1.1 Der Berichtigungsbedarf**

Bei der Gemeinde kann ein fehlerhafter oder unrichtiger Jahresabschluss bestehen, weil die zum Abschlussstichtag gegebenen Verhältnisse bei der Aufstellung und/oder Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses nicht erkannt wurden. Bei der Feststellung einer Fehlerhaftigkeit des gemeindlichen Jahresabschlusses ist objektiv auf den Abschlussstichtag als Beurteilungszeitpunkt abzustellen. Eine Berichtigungspflicht besteht i.d.R. dann, wenn der gemeindliche Jahresabschluss ohne Berichtigung eine von der tatsächlichen Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde wesentliche Abweichung beinhalten würde oder gegen haushaltsrechtliche Vorschriften verstoßen wurde.

In die Betrachtung und Bewertung einer Fehlerhaftigkeit des gemeindlichen Jahresabschlusses sind von der Gemeinde immer das gesamte Umfeld des Jahresabschlusses sowie seine Adressaten einzubeziehen. Ein Korrekturbedarf ist dabei unter Einbeziehung des Grundsatzes der Wesentlichkeit und des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit sowie nach dem Maß des Verstoßes gegen haushaltsrechtliche Vorschriften zu beurteilen. Je nach Verfahrensstand muss oder kann eine für notwendig erachtete Berichtigung ggf. auch umgehend vorgenommen werden. Ein Verzicht auf eine für notwendig erachtete Berichtigung durch Zeitablauf ist dabei nicht möglich. Eine Änderung eines fehlerfreien Jahresabschlusses ist nicht zulässig.

Die Berichtigung kann im Rahmen des nächsten Jahresabschlusses vorgenommen werden, sofern der gemeindliche Jahresabschluss für das abgelaufene Haushaltsjahr bereits festgestellt worden ist. Der Anhang im folgenden Jahresabschluss muss dann entsprechende Angaben zum Umfang und Anlass der Berichtigung sowie zur Art der Fehlerbeseitigung enthalten. Ein Berichtigungsbedarf kann sich aus unterschiedlichen Gründen ergeben (vgl. Abbildung).

<b>Der Berichtigungsbedarf beim Jahresabschluss</b>	
-	Bei einem Verstoß gegen haushaltsrechtliche Vorschriften.
-	Bei objektiven oder subjektiven Bilanzierungsfehlern von Bedeutung.
-	Bei wesentlichen Bewertungsfehlern.

Der Berichtigungsbedarf beim Jahresabschluss	
-	Bei wesentlichen Buchführungsfehlern.
-	Bei nichtigen Jahresabschlüssen.

Abbildung 177 „Der Berichtigungsbedarf beim Jahresabschluss“

Ein zu berichtigender Fehler kann grundsätzlich materielle oder auch formelle Ursachen haben. Der Berichtigungsbedarf muss dabei objektiv zum Abschlussstichtag bestehen. Die Anwendung des Wesentlichkeitsgrundsatzes kann dabei von erheblicher Bedeutung sein. Sie sollte deshalb nicht allein an betragsmäßige Messgrößen gekoppelt sein. Es sollte daher bei der Beurteilung eines Bilanzierungsfehlers dieser nicht allein ins Verhältnis zur Bilanzsumme oder zum Wertansatz des betreffenden Bilanzpostens gesetzt werden. Es gilt vielmehr, möglichst alle Umstände in die Betrachtung und Bewertung des aufgetretenen Fehlers einzubeziehen. Dazu gehört auch festzustellen, ob und wie sich der Fehler auf die durch den Jahresabschluss zu vermittelnde Vermögen-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde im Einzelnen auswirkt. Durch den Vergleich mit den richtigen Bilanzwerten können dazu bereits sachgerechte Erkenntnisse gewonnen werden.

Von der Gemeinde sind aufgetretene Fehler sind möglichst bezogen auf das Haushaltsjahr zu korrigieren, in dem die Gemeinde über die Fehlerhaftigkeit ihres Jahresabschlusses Kenntnis erlangt hat. Eine notwendige Fehlerberichtigung ist dabei von der Gemeinde grundsätzlich ergebniswirksam vorzunehmen. Die dadurch entstehenden Erträge oder Aufwendungen sind in die gemeindliche Ergebnisrechnung sachgerecht aufzunehmen. Es muss dafür innerhalb der Ergebnisrechnung jedoch keine gesonderte Haushaltspositionen eingerichtet werden. Eine unmittelbare Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen aus der Berichtigung mit der allgemeinen Rücklage ist in diesem Zusammenhang nicht zulässig.

Bei fehlerhaften Vorjahresangaben in der gemeindlichen Bilanz könnte die Dokumentationsfunktion des Jahresabschlusses der Gemeinde beeinträchtigt sein und die Gefahr falscher Entscheidungen aus der eingeschränkten Vergleichbarkeit des Jahresabschlusses des Haushaltsjahres mit dem Jahresabschluss des Vorjahres bestehen. In einem solchen Fall bedarf es jedoch keiner förmlichen Berichtigung im Rahmen des Jahresabschlusses, denn der Jahresabschluss des Vorjahres kann durch die Berichtigung nicht in seiner fehlerhaften Abbildung geändert werden. Die Informationsfunktion des Jahresabschlusses des Vorjahres dürfte aber eingeschränkt sein, sodass deswegen i.d.R. eine Informationspflicht der Gemeinde gegenüber den Adressaten entsteht. Die Gemeinde kann dazu ggf. die betreffenden Teile des gemeindlichen Jahresabschlusses des Vorjahres austauschen und die Adressaten darüber entsprechend informieren.

### 2.1.2 Die Zeitpunkte der Berichtigung

Für die Beurteilung der Durchführung einer Berichtigung eines gemeindlichen Jahresabschlusses ist grundsätzlich auf den betreffenden Abschlussstichtag als objektiver Entscheidungszeitpunkt abzustellen. Bei einem Entwurf des Jahresabschlusses kann die Berichtigung eines Fehlers grundsätzlich im Zeitraum seiner Aufstellung und Prüfung, unabhängig um Bearbeitungsstand, vorgenommen werden, denn ein Entwurf kann jederzeit verändert werden. Für die Beseitigung von Fehlern kommt es dabei nicht darauf an, wer den Fehler entdeckt hat oder dessen sofortige Beseitigung für erforderlich hält bzw. darüber entscheidet. Sofern aufgetretene Fehler als unwesentlich anzusehen sind, kann es im örtlichen Einzelfall auch ausreichend sein, den Fehler auch bei einem noch nicht festgestellten Jahresabschluss der Gemeinde, erst im nächsten von der Gemeinde aufzustellenden Jahresabschluss zu korrigieren.

Die Gemeinde kann ggf. Erkenntnisse über einen Änderungs- oder Berichtigungsbedarf des gemeindlichen Jahresabschlusses auch erst nach seiner Feststellung gewinnen, z. B. im Rahmen des nächsten Jahresabschlusses oder ggf. auch erst mehrere Jahre später. In diesen Fällen soll eine Berichtigung des Jahresabschlusses grundsätzlich in einem noch nicht festgestellten Jahresabschluss vorgenommen werden. Der betroffene Jahresabschluss sowie die sich ggf. anschließenden Jahresabschlüsse in dem Zeitraum bis Berichtigung müssen von der Gemeinde nicht verändert werden.

Die Fehlerbeseitigung bezogen auf einen Jahresabschluss eines früheren Haushaltsjahres führt nicht zu grundlegenden Veränderungen in der Feststellung des betroffenen Jahresabschlusses sowie seiner anschließenden Bekanntmachung und die Anzeige an die Aufsichtsbehörde. Diese Sachverhalte können daher bei der Beurteilung der Durchführung des Zeitpunktes einer Berichtigung grundsätzlich außer Betracht bleiben. Die Gemeinde muss aber im Rahmen ihrer im Jahresabschluss zu gebenden Informationen gesonderte Angaben machen, dass ein Jahresabschluss aus einem früheren Haushaltsjahr berichtigt wurde und wie und in welchem Umfang sich dieser Vorgang auf die Haushaltswirtschaft der Gemeinde auswirkt. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die Änderung eines fehlerfreien Jahresabschlusses, der den gesetzlichen Anforderungen und den GoB entspricht und vom Rat der Gemeinde festgestellt wurde, grundsätzlich unzulässig ist.

### **2.1.3 Keine neue Sachverhaltsgestaltung**

Im Einzelfall können ggf. wesentliche Bilanzierungsfehler auftreten, die sich auf die Aufgabe des gemeindlichen Jahresabschlusses auswirken, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln. Daraus können sich zwingende Berichtigungspflichten von Wertansätzen in der gemeindlichen Bilanz ergeben, die zur Einhaltung der haushaltsrechtlichen Vorschriften durch die Gemeinde notwendig sind. Eine vorgesehene Fehlerbeseitigung im gemeindlichen Jahresabschluss eröffnet für die Gemeinde jedoch nicht die Möglichkeit zu einer nachträglichen neuen Sachverhaltsgestaltung.

Die Bilanzierungsfehler sind immer nach den Regeln der Bilanzberichtigung und somit ergebniswirksam in dem Jahresabschluss für das Haushaltsjahr zu korrigieren, in dem sie bekannt werden. Eine Korrektur des gemeindlichen Jahresabschlusses darf daher z. B. nicht dadurch umgangen oder ersetzt werden, dass stattdessen bei einem gemeindlichen Vermögensgegenstand eine Zuschreibung vorgenommen wird (vgl. § 35 Absatz 8 GemHVO NRW). Die ertragswirksamen oder aufwandswirksamen Berichtigungen des gemeindlichen Jahresabschlusses, auch wenn die Fehler in den Vorjahren entstanden oder von Bedeutung sind, stellen außerdem keine gemeindlichen Vorgänge dar, die als außerordentlich zu klassifizieren und entsprechend in der Ergebnisrechnung zu erfassen wären. Die Berichtigung eines Fehlers stellt auch keinen Sachverhalt dar, aufgrund dessen eine unmittelbare Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage zulässig ist (vgl. § 43 GemHVO NRW).

## **2.2 Die erneute Feststellung des Jahresabschlusses**

In örtlichen Einzelfällen können gewichtige bzw. wesentliche Fehler in einem vom Rat der Gemeinde aktuell festgestellten Jahresabschluss bestehen, deren Korrektur aus sachlichen oder rechtlichen Gründen erforderlich ist, z.B. auch wegen materieller Folgewirkungen oder wegen wesentlicher Rechtsverstöße. Die Gemeinde hat dann diesen Jahresabschluss zu berichtigen, um einen rechtmäßigen Jahresabschluss für das abgelaufene Haushaltsjahr zu erreichen. Im Anhang des neuen (berichtigten) Jahresabschluss sind dann von der Gemeinde die im Jahresabschluss vorgenommenen Änderungen mit ihrem Umfang anzugeben. Deren Notwendigkeit ist ausreichend zu erläutern. Bei einem festgestellten Jahresabschluss bedarf es hinsichtlich der einzelnen Sachverhalte, die zur Änderung des gemeindlichen Jahresabschlusses geführt haben, zudem der örtlichen Prüfung durch den zuständigen Rechnungsprüfungsausschuss (vgl. § 101 GO NRW).

Der (berichtigte) gemeindliche Jahresabschluss ist nach der Prüfung durch den Rat der Gemeinde (erneut) festzustellen, denn der Rat darf nur einen (insgesamt) geprüften Jahresabschluss feststellen. Außerdem unterliegt ein solcher Jahresabschluss erneut der Anzeige an die Aufsichtsbehörde, der öffentlichen Bekanntmachung und ist zur Einsichtnahme verfügbar zu halten (vgl. § 96 Absatz 2 GO NRW). Der Jahresabschluss der Gemeinde muss dabei als „geänderter Jahresabschluss“ gekennzeichnet werden, um diese „Erneuerung“ des Jahresabschlusses und seine eigenständige (neue) Feststellung durch den Rat der Gemeinde für die Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses erkennbar und nachvollziehbar zu machen.

In den Fällen, in denen die vorgenommenen Änderungen bzw. Berichtigungen des gemeindlichen Jahresabschlusses keine Auswirkungen auf den Beschluss des Rates der Gemeinde über die Ergebnisverwendung und/oder auf die Entlastung des Bürgermeisters haben, kann eine erneute Beschlussfassung über diese Sachverhalte durch den Rat als entbehrlich betrachtet werden, sofern es nicht aus anderen Gründen geboten oder aus rechtlichen Gründen zwingend vorzunehmen ist (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW).

### **3. Die Anzeige und Veröffentlichung des Jahresabschlusses**

#### **3.1 Die Anzeige des Jahresabschlusses**

Die Vorschrift sieht wegen der Bedeutung der Aufsicht des Landes über die Gemeinden vor, dass der gemeindliche Jahresabschluss unverzüglich nach seiner Feststellung durch den Rat der Gemeinde der Aufsichtsbehörde anzuzeigen ist (vgl. § 11 GO NRW). Aus der ausschlaggebenden Bedeutung, die der Jahresabschluss für den Nachweis der Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben und über die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr hat, ergibt sich die Notwendigkeit für die Aufsichtsbehörde der Gemeinde, sich jeweils nach Ablauf des Haushaltsjahres einen Überblick über die wirtschaftliche Lage sowie über die Chancen und Risiken für die weitere wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde zu verschaffen.

Die mit der Anzeige des gemeindlichen Jahresabschlusses der Aufsichtsbehörde der Gemeinde vorzulegenden Unterlagen müssen eine Gesamtübersicht über die örtliche Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde geeignet sein, die auch die Aufsichtsbehörde haben sollte. Der Aufsichtsbehörde ist daher der vom Rat der Gemeinde festgestellte Jahresabschluss mit seinen Bestandteilen und Anlagen vorzulegen, die Gegenstand der vom Rat vorgenommenen Feststellung waren. Dazu gehört auch die Vorlage des gemeindlichen Lageberichtes. Die Vorgabe, dass dem Jahresabschluss ein Lagebericht beizufügen ist, bietet durch den benutzten Begriff „beizufügen“ keinen Anlass, auf eine Übersendung des Lageberichtes an die Aufsichtsbehörde zu verzichten. Ein Informationsbedürfnis auch für die Aufsichtsbehörde als Rechtsaufsicht über die Gemeinde lösen insbesondere die Pflichtangaben im Lagebericht aus (vgl. § 95 Absatz 2 GO NRW).

Für die Anzeige des vom Rat der Gemeinde festgestellten Jahresabschlusses an die Aufsichtsbehörde ist nicht ausdrücklich geregelt, dass der Beschluss über die Entlastung des Bürgermeisters der Aufsichtsbehörde anzuzeigen ist. Die Entscheidung der Ratsmitglieder verfehlt aber ihren Zweck, wenn nicht auch die Aufsichtsbehörde der Gemeinde im Rahmen der Anzeige des gemeindlichen Jahresabschlusses über die Entlastung des Bürgermeisters informiert wird. Es besteht zwar keine ausdrückliche gesetzliche Informationspflicht darüber, gleichwohl bietet es sich für die Gemeinde an, die Information über die Entlastung des Bürgermeisters oder deren Verweigerung der Aufsichtsbehörde im Rahmen ihrer Anzeige des Jahresabschlusses zukommen zu lassen.

#### **3.2 Die Veröffentlichung des Jahresabschlusses**

Die Vorschrift sieht vor, dass der vom Rat der Gemeinde festgestellte Jahresabschluss öffentlich bekannt zu machen und zur Einsichtnahme verfügbar zu halten ist. Mit der Bekanntmachung des festgestellten Jahresabschlusses durch die Gemeinde soll erreicht werden, dass die Einwohner und Abgabepflichtigen bürgerfreundlich

und bürgernah über das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres, über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde sowie über die Chancen und Risiken der weiteren wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde informiert werden. Die Bürgerinnen und Bürger sind Adressaten des gemeindlichen Handelns und sollen daher die Arbeit von Rat und Verwaltung der Gemeinde unterstützen. Es kann deshalb von einem berechtigten Interesse der Öffentlichkeit an Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde als auch über die das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres ausgegangen werden. Ggf. sind auch weitere Informationen über die erfolgreiche Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu geben, z. B. in Form eines Nachweises über die von der Öffentlichkeit für das Haushaltsjahr vorgeschlagene und umgesetzten Maßnahmen.

Die Bekanntmachung des gemeindlichen Jahresabschlusses erfüllt als Information nur dann ihren Zweck, wenn damit auch die wichtigsten Ergebnisse aus der Ergebnisrechnung und aus der Finanzrechnung sowie das Bilanzvolumen und die wichtigsten Bilanzposten sowie ggf. besondere Inhalte des Lageberichts öffentlich gemacht werden. Es ist dazu aber nicht erforderlich, den gesamten gemeindlichen Jahresabschluss mit seinen Anlagen zum Inhalt und Abdruck der Bekanntmachung zu machen, z. B. im Amtsblatt der Gemeinde. Die Bekanntmachungsverordnung lässt es zu, dass bestimmte Materialien stattdessen zu jedermanns Einsicht an einer bestimmten Stelle der gemeindlichen Verwaltung ausgelegt werden (vgl. § 3 Absatz 2 BekanntmVO). Diese Regelung kann auch auf den gemeindlichen Jahresabschluss angewandt werden. Die Einwohner und Abgabepflichtigen können sich dann nach Kenntnis der Bekanntmachung entsprechend ihrem Bedarf weitere Kenntnisse über den gemeindlichen Jahresabschluss und damit über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde verschaffen.

Der gemeindliche Jahresabschluss ist außerdem im Anschluss an die öffentliche Bekanntmachung bis zur Feststellung des folgenden Jahresabschlusses zur Einsichtnahme verfügbar zu halten (vgl. § 96 Absatz 2 GO NRW). Durch diese zeitlich weitgehenden Zugangs- bzw. Informationsmöglichkeiten zur gemeindlichen Haushaltswirtschaft wird der jahresbezogene und jährlich wiederkehrende Ablauf der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, von der Haushaltsplanung über den Beschluss der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen bis zur Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rat der Gemeinde für die Öffentlichkeit als Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nachvollziehbar gemacht.

Mit der Einsichtnahme in den festgestellten gemeindlichen Jahresabschluss wird dem Informationsrecht und dem Informationsbedürfnis der Bürgerinnen und Bürger der Gemeinde als Adressaten des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde als bedeutend höherwertig angesehen als das Bedürfnis der Gemeinde, die Ergebnisse ihrer Geschäftsvorfälle und Geschäftsprozesse sowie des verwaltungsmäßigen Handelns möglichst nicht offenlegen zu müssen. Die Mitwirkung der Bürgerinnen und Bürger beim Gestalten des örtlichen Gemeindelebens erfordert, dass der Umgang mit haushaltswirtschaftlichen Informationen nicht mehr maßgeblich und allein durch die gemeindliche Verwaltung bestimmt wird. Die Leistungsbezogenheit der gemeindlichen Verwaltung und die Produktorientierung in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bringen es mit sich, dass die Bürgerinnen und Bürger darüber sowie über jahresbezogene Ergebnisse ausreichend informiert werden.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Feststellung des Jahresabschlusses und Entlastung):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses)**

##### **1.1.1 Die Zwecke der Feststellung**

Der Bürgermeister hat zum Ende seines auf ein Jahr begrenzten Auftrages, die gemeindliche Haushaltswirtschaft nach der vom Rat der Gemeinde beschlossenen Haushaltssatzung auszuführen, dem Rat dazu einen Jahresabschluss zum abgelaufenen Haushaltsjahr vorzulegen. Er muss gegenüber dem Rat darlegen, wie er den Auftrag des Rates ausgeführt hat, zu welchem Ergebnis die Haushaltswirtschaft im Ablauf des Haushaltsjahres geführt

hat, ob die gesetzten Ziele erreicht worden sind, welche Auswirkungen sich daraus auf das Vermögen und die Schulden der Gemeinde ergeben und welche Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde aufgrund der entstandenen wirtschaftlichen Lage unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung bestehen.

Diese Kriterien bestimmen die Zwecke und den Inhalt des gemeindlichen Jahresabschlusses als Berichterstattung an den Rat der Gemeinde, denn der gemeindliche Jahresabschluss ist ein Teil der gemeindlichen Haushaltswirtschaft mit der besonderen Aufgabe der Ergebnisdarstellung für das abgelaufene Haushaltsjahr. Die Vorschrift bestimmt daher die Inhalte und die Zwecke des Jahresabschlusses der Gemeinde näher. Der gemeindliche Jahresabschluss hat deshalb z. B. sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden sowie Rechnungsabgrenzungsposten und die Aufwendungen und Erträge der Gemeinde, die dem Haushaltsjahr zuzurechnen sind, zu enthalten (Vollständigkeitsgebot). Außerdem soll durch den Jahresabschluss eine zutreffende Rechenschaft über das abgelaufene Haushaltsjahr bzw. die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans gegeben werden. Mit solchen Informationen trägt der gemeindliche Jahresabschluss gleichzeitig zur Steuerung der Gemeinde durch die Verantwortlichen bei. Die näheren Vorschriften über den gemeindlichen Jahresabschluss ergeben sich daher zwingend aus dem System der gemeindlichen Haushaltswirtschaft.

Die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses ersetzt gleichzeitig die fehlenden Zustimmungen des Rates für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Der Rat muss sich daher im Rahmen seiner Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses entscheiden, ob er noch nicht erteilte Zustimmungen nachträglich erteilen will bzw. in seine Feststellung einschließt oder ob er ihr Fehlen in Einzelfällen als unwichtig und deshalb nicht entscheidend für die Feststellung ist. Mit der beschlossenen Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses verzichtet dann der Rat auf eine gesonderte Mitwirkung in Bezug auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft für das abgelaufene Haushaltsjahr. Seine erforderliche Zustimmung, z. B. zur Leistung von über- oder außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen nach § 83 Absatz 2 GO NRW, wird dann durch den Feststellungsbeschluss ersetzt.

### **1.1.2 Die Fristsetzung für die Feststellung**

Nach der Vorschrift hat der Rat der Gemeinde bis spätestens 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres den vom Rechnungsprüfungsausschuss geprüften Jahresabschluss durch Beschluss festzustellen. Dieser Zeitbezug begrenzt kalendernäßig den Feststellungszeitpunkt und soll zu einem möglichst zeitnahen Beschluss des Rates beitragen. Der gesetzlich bestimmte Termin ist daher ausdrücklich als Endtermin bestimmt worden. Die Gemeinde muss bei ihrer Zeitplanung darauf achten, dass die örtliche Prüfung und Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses nicht allein an dieser gesetzlichen Terminierung ausgerichtet wird. Sie muss in ihrer örtlichen Zeitplanung einerseits ihre Haushaltsplanung für das neue Haushaltsjahr einbeziehen, denn die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen für das neue Haushaltsjahr ist der Aufsichtsbehörde spätestens einen Monat vor Beginn des neuen Haushaltsjahres anzuzeigen.

Ein Zusammenhang zwischen den gesetzlichen Fristen wird dadurch hergestellt, dass im gemeindlichen Haushaltsplan für das neue Haushaltsjahr z. B. den zu veranschlagenden Erträgen und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres voranzustellen sind (vgl. § 1 Absatz 3 GemHVO NRW). Das betreffende Vorjahr zum neuen Haushaltsjahr ist aber das Jahr, für das der gemeindliche Jahresabschluss festzustellen ist. Daraus ergibt sich z. B. bei einer Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr 2015, dass der gemeindliche Jahresabschluss für das Haushaltsjahr 2013 (Vorjahr von 2015) betroffen ist. Dieser Abschluss muss deshalb zeitgerecht vor Beginn der Anzeigefrist (1. Dezember vor dem neuen Haushaltsjahr, im Beispiel: 30. November 2014) festgestellt sein (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW). In den Fällen, in denen es aber zu terminlichen Überschneidungen kommt, muss örtlich sichergestellt werden, dass die Angaben im neuen gemeindlichen Haushaltsplan auf belastbaren Daten aufbauen, soweit nicht der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses der Vorrang vor dem Beschluss über die Haushaltssatzung eingeräumt wird.

Bei der örtlichen Entscheidung der Gemeinde, zu welchem Zeitpunkt der Rat der Gemeinde den gemeindlichen Jahresabschluss feststellen soll, ist zudem zu berücksichtigen, dass der Jahresabschluss eine wichtige Ausgangsgrundlage für den gemeindlichen Gesamtabschluss darstellt bzw. in den Gesamtabschluss einzubeziehen ist. In der gemeindlichen Zeitplanung muss daher auch berücksichtigt werden, dass der Rat der Gemeinde den gemeindlichen Gesamtabschluss bis spätestens 31. Dezember des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres zu bestätigen hat (vgl. § 116 Absatz 1 GO NRW).

Diese Sachlage erfordert ein zeitliches Zusammenspiel und ein aufeinander abstimmen, sowohl der Aufstellung und der Bestätigung als auch der Prüfung beider Abschlüsse. Es bietet sich daher sachgerecht an, den gemeindlichen Jahresabschluss möglichst vor dem 30. September des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres durch den Rat der Gemeinde feststellen zu lassen, denn bis zu diesem Zeitpunkt muss der Entwurf des gemeindlichen Gesamtabschlusses aufgestellt sein und dem Rat der Gemeinde zur Bestätigung zugeleitet werden (vgl. § 116 Absatz 5 GO NRW).

### **1.1.3 Die Zuleitung an den Rat**

Die Zuleitung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses an den Rat der Gemeinde dient dazu, dem Rat erste Informationen für seine gesetzlich vorgesehene Beschlussfassung über den gemeindlichen Jahresabschluss zukommen zu lassen. Daraus folgt jedoch nicht, dass der Rat den Entwurf unmittelbar nach der Zuleitung bzw. der Vorlage diesen festzustellen hat. Vielmehr dient die Zuleitung des Jahresabschlusses an den Rat dem Zweck der Feststellung und soll zur gesetzlich vorgesehenen Prüfung des Jahresabschlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss des Rates führen (vgl. § 96 i.V.m. § 101 GO NRW). Durch die Zuleitung verlässt der Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses den Machtbereich der gemeindlichen Verwaltung, weil die Aufstellungsarbeiten abgeschlossen sind. Dem steht nicht entgegen, dass der Bürgermeister einerseits als Verantwortlicher für die gemeindliche Verwaltung (vgl. § 62 Absatz 1 GO NRW) und andererseits als Ratsmitglied kraft Gesetzes handelt (vgl. § 40 Absatz 2 GO NRW).

In der gemeindlichen Praxis wird die Zuleitung des bestätigten Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses an den Rat der Gemeinde i.d.R. dadurch vollzogen, dass durch den Bürgermeister ein entsprechender Tagesordnungspunkt auf die Tagesordnung der nächsten Sitzung des Rates gesetzt wird, denn er hat diese Tagesordnung in eigener Verantwortung festzulegen (vgl. § 48 Absatz 1 GO NRW). In der betreffenden Ratssitzung besteht dann für den Bürgermeister, oftmals ergänzend auch für den Kämmerer, ein Rederecht, sodass das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres und die damit verbundene Zielerreichung sowie die bestehende wirtschaftliche Lage der Gemeinde, aber auch die Chancen und Risiken für die Zukunft der Gemeinde, vorgestellt werden können. Für die weiteren Beratungen muss jedes Ratsmitglied über ausreichende Beratungsunterlagen verfügen. Es muss gewährleistet sein, dass der Rat der Gemeinde sachgerecht den zuvor geprüften Jahresabschluss feststellen kann.

### **1.1.4 Die Prüfung vor der Feststellung**

#### **1.1.4.1 Die Aufgaben des Rechnungsprüfungsausschusses**

Die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses ist Voraussetzung für die Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat der Gemeinde. Bevor der Rat den Jahresabschluss der Gemeinde durch Beschluss feststellen kann, ist dieser Jahresabschluss durch den Rechnungsprüfungsausschuss als pflichtige Aufgabe zu prüfen (vgl. § 59 Absatz 3 und § 101 GO NRW). Die Abschlussprüfung beinhaltet neben den Bestandteilen und Anlagen des gemeindlichen Jahresabschlusses auch die zu diesem Grunde liegende Buchführung. Sie hat dazu beizutragen,

dass der Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt.

Die gemeindliche Buchführung muss daher an sie gestellten Anforderungen entsprechen, damit der Jahresabschluss der Gemeinde in der vorgeschriebenen Form aufgestellt werden kann, die vorgesehenen Angaben enthält, die Vermögensgegenstände und Schulden richtig bewertet worden sind und das Ergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr zutreffend ermittelt werden kann. In der Vorschrift wird deshalb ausdrücklich bestimmt, dass in die Prüfung neben der Buchführung auch die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände einzubeziehen sind.

Die Prüfung der Beachtung der gesetzlichen haushaltsrechtlichen Vorschriften, der Regelungen der gemeindlichen Haushaltssatzung sowie ergänzender Satzungen, aber auch weiterer ortsrechtlicher Bestimmungen ist ebenfalls ein wichtiger Gegenstand der Jahresabschlussprüfung. Zudem ist zu prüfen, ob muss der dem gemeindlichen Jahresabschluss beizufügende Lagebericht mit dem Jahresabschluss und den Erkenntnissen des Abschlussprüfers in Einklang steht.

Die Angaben im Lagebericht dürfen dabei nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde erwecken. Außerdem muss im gemeindlichen Lagebericht nicht nur zur wirtschaftlichen Lage der Gemeinde, sondern auch zu deren künftigen Chancen und Risiken Auskunft gegeben werden. Der Rechnungsprüfungsausschuss hat außerdem über Art und Umfang der Prüfung sowie über das Ergebnis seiner Prüfung einen Prüfungsbericht zu erstellen. Der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung ist in den Prüfungsbericht aufzunehmen. Diese Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss dient der Beratung des Rates und damit der Vorbereitung des Ratsbeschlusses über die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses.

#### **1.1.4.2 Die Übergabe des Prüfungsergebnisses**

Für die Feststellung des geprüften Jahresabschlusses durch den Rat der Gemeinde bedarf es der Rückgabe der dem Rechnungsprüfungsausschuss zur Prüfung überlassenen Unterlagen sowie der Übergabe des von ihm erstellten Prüfungsberichtes einschließlich des Prüfungsergebnisses in Form des vom Ausschussvorsitzenden unterzeichneten Bestätigungsvermerks (vgl. § 101 Absatz 2 und 7 GO NRW). Die Übergabe dieser Unterlagen an den Rat der Gemeinde wird in der gemeindlichen Praxis i.d.R. dadurch vollzogen, dass durch den Bürgermeister ein entsprechender Tagesordnungspunkt auf die Tagesordnung der Sitzung des Rates gesetzt wird, denn er hat diese Tagesordnung in eigener Verantwortung festzulegen (vgl. § 48 Absatz 1 GO NRW). Im Rahmen der beschlussfähigen Zusammenkunft des Rates (Sitzung) kann dann die Übergabe als erledigt betrachtet werden. Sie ist nicht bereits dann vollzogen, wenn einzelnen Ratsmitgliedern das Prüfungsergebnis zugesandt wird, auch wenn es wichtig ist, dass die Ratsmitglieder über das Prüfungsergebnis informiert sind.

#### **1.1.4.3 Die Stellungnahmen des Bürgermeisters und des Kämmers**

Eine gute Zusammenarbeit zwischen dem Rechnungsprüfungsausschuss als Prüfungsinstanz des Rates und der gemeindlichen Verwaltung im Rahmen der örtlichen Rechnungsprüfung kann helfen, aufgetretene Fehler im gemeindlichen Jahresabschluss zu beseitigen. Insbesondere sollte eine begleitende Fehlerbeseitigung erfolgen, wenn die durch die Prüfer erkannten Fehler der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde durch den gemeindlichen Jahresabschluss entgegenstehen. Die Zusammenarbeit erfordert, dass der Bürgermeister und der Kämmerer den Entwurf des Prüfungsberichtes sowie des Prüfungsergebnisses vor der Abgabe an den Rat der Gemeinde zur Kenntnisnahme erhalten, um ggf. eine Stellungnahme abgeben zu können (vgl. § 101 Absatz 2 GO NRW).

Durch eine solche Handhabung können Prüfungsbemerkungen auf die Fälle beschränkt werden, in denen die Bedenken des Rechnungsprüfungsausschusses durch Stellungnahmen der gemeindlichen Verwaltung nicht ausgeräumt werden konnten. Derartige Stellungnahmen sollte deshalb der Rechnungsprüfungsausschuss in seine Arbeit einbeziehen. Er hat eigenverantwortlich zu entscheiden, wie und in welchem Umfang diese Stellungnahmen in seine Prüfungstätigkeit einbezogen werden und hat ggf. das Ergebnis der Prüfung oder den Prüfungsbericht zu verändern. Der Ausschuss sollte erwägen, dass er durch die Abgabe einer Stellungnahme noch einmal eine Gelegenheit erhält, seine Arbeit und das Prüfungsergebnis zu überdenken. Er hat sich dabei eigenverantwortlich zu entscheiden, ob er bei dem Prüfungsergebnis bleibt und dieses dem Rat vorlegt.

In den Fällen, in denen der Bürgermeister und/oder der Kämmerer eine Stellungnahme zur Abschlussprüfung abgeben, bietet es sich an, dass der Rechnungsprüfungsausschuss diese zusammen mit seinem Prüfungsbericht dem Rat vorlegt. Diese Vorlage ist selbst dann sinnvoll, wenn keine Bedenken bestehen oder der Rechnungsprüfungsausschuss den Anregungen des Bürgermeisters und/oder des Kämmerers gefolgt ist. Diese Informationen können zur Stärkung der Zusammenarbeit zwischen dem Rat der Gemeinde und der gemeindlichen Verwaltung beitragen, denn der Bürgermeister stellt als gesetzliches Mitglied des Rates der Gemeinde und als Verantwortlicher für die gemeindliche Verwaltung dafür ein geeignetes Bindeglied dar (vgl. § 40 Absatz 2 Satz 2 und § 62 Absatz 1 Satz 2 GO NRW).

### **1.1.5 Die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses**

#### **1.1.5.1 Die Beratungen über den geprüften Jahresabschluss**

Die Bedeutung des Jahresabschlusses der Gemeinde bringt es mit sich, dass der Rat der Gemeinde diesen nach der Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss festzustellen hat. Mit dem gemeindlichen Jahresabschluss wird der Rat in die Lage versetzt, die wirtschaftliche Lage der Gemeinde bezogen auf den Abschlussstichtag anhand von Ist-Werten und im Vergleich mit den Plan-Werten des Haushaltsplans beurteilen zu können. Aufgrund des ihm von der gemeindlichen Verwaltung vorgelegten und vom Rechnungsprüfungsausschuss geprüften Jahresabschlusses muss der Rat sich ein Bild darüber machen, ob der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt.

Den Ratsmitgliedern ist daher mit dem gemeindlichen Jahresabschluss und dem Lagebericht ein Überblick über die Ergebnisse der Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr sowie Rechenschaft darüber gegeben. Sie erhalten dadurch ein umfassendes und zutreffendes Bild über die gemeindliche Haushaltswirtschaft und können daraus Hinweise für Entscheidungen erhalten, die ggf. auch zu künftigen Belastungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft führen können. Diese Sachlage beinhaltet, dass der Rat über das Prüfungsergebnis des Rechnungsprüfungsausschusses eine eigene Meinungsbildung herbeizuführen hat.

Die Vornahme der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses erfordert zuvor eine Beratung des Rates darüber. Die Beratung über die Inhalte und die Angemessenheit des Ergebnisses der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres soll auch die Entscheidungskompetenz aller Ratsmitglieder stärken, weil diese nach Absatz 1 Satz 4 der Vorschrift über die Entlastung des Bürgermeisters zu entscheiden und bei einer Verweigerung oder einer Einschränkung der Entlastung dafür die Gründe anzugeben haben.

Den Ratsmitgliedern müssen deshalb die relevanten Unterlagen über den gemeindlichen Jahresabschluss vollständig verfügbar gemacht werden. Dabei sind sie im Rahmen der Beratungen des gemeindlichen Jahresabschlusses ggf. auf besondere Sachverhalte oder Umstände aus der gemeindlichen Haushaltswirtschaft aufmerksam zu machen, die für die von ihnen zu treffende Entscheidung von Bedeutung sind. In diesem Zusammenhang ist auch die Kenntnis über die Beschlussvorschläge der gemeindlichen Verwaltung sinnvoll, die sich auf die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses und auf die Entlastung des Bürgermeisters beziehen müssen.

In seine Beratungen über den gemeindlichen Jahresabschluss hat der Rat aber auch das Ergebnis der Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss einzubeziehen (vgl. § 101 GO NRW). Dafür bedarf es der Übergabe des vom Ausschuss erstellten Prüfungsberichtes und des gesetzlich vorgesehenen, vom Ausschussvorsitzenden zu unterzeichnenden Bestätigungsvermerks an den Rat sowie der Rückgabe der dem Rechnungsprüfungsausschuss zur Prüfung überlassenen Unterlagen. In den Beratungen bzw. der Ratsentscheidung über die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses sind ggf. auch die Stellungnahmen des Bürgermeisters und/oder des Kämmerers zum Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses zu berücksichtigen.

Die Einbeziehung ist insbesondere dann als sachgerecht anzusehen, wenn der Rechnungsprüfungsausschuss einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt hat, der Bestätigungsvermerk aufgrund von Beanstandungen versagt worden ist oder der Bestätigungsvermerk deshalb versagt wurde, weil der Ausschuss als Prüfer nicht in der Lage war, eine Beurteilung vorzunehmen (vgl. § 101 Absatz 3 GO NRW). Die schriftlich geäußerte Auffassung des Bürgermeisters und/oder des Kämmerers zum Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses sollte auch dann nicht außer Betracht bleiben, wenn bereits zuvor durch eine Zusammenarbeit zwischen dem Rechnungsprüfungsausschuss als Prüfungsinstanz und der gemeindlichen Verwaltung aufgetretene Fehler im Jahresabschluss, die der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde entgegenstanden, beseitigt worden sind.

#### **1.1.5.2 Die Mitwirkung von Verfahrensbeteiligten**

##### **1.1.5.2.1 Die Mitwirkung des Bürgermeisters**

Im Rahmen der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rat der Gemeinde ist zu beachten, dass der Bürgermeister dem Rat als Mitglied kraft Gesetzes angehört und ihm ein Stimmrecht zusteht (vgl. § 40 Absatz 2 Satz 2 und 5 GO NRW). Diese Vorschrift schränkt die Rechte des Bürgermeisters als Ratsmitglied bei haushaltswirtschaftlichen Sachverhalten nur für den Fall ein, dass die Ratsmitglieder über seine Entlastung entscheiden, denn in dieser Sache gilt er als befangen (vgl. § 40 Absatz 2 Satz 6 i.V.m. § 96 Absatz 1 Satz 4 der GO NRW GO NRW). Der Bürgermeister wird daher nicht ausdrücklich von der Teilnahme an dem Beschluss des Rates über die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses ausgeschlossen. Die Mitwirkung des Bürgermeisters an der Feststellung ist daher örtlich zu beurteilen und zu entscheiden.

In der Sache dürfte es jedoch aus Verantwortungs- und Verfahrensgründen heraus sachlich geboten sein, dass der Bürgermeister auf die Ausübung des ihm nach § 40 Absatz 2 GO NRW zustehenden Stimmrechtes bei der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses verzichtet. Durch seine Bestätigung des ihm vom Kämmerer vorgelegten Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses trägt er dafür die Gesamtverantwortung (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW). Der Kämmerer kommt der Pflicht durch seine Unterzeichnung des Entwurfs nach und übernimmt damit die verwaltungsmäßige Verantwortung, denn er ist verantwortlich für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Verwaltung (vgl. § 62 Absatz 1 GO NRW). Die Verantwortung des Bürgermeisters für den gemeindlichen Jahresabschluss wird dadurch noch besonders hervorgehoben, dass ihm auch ein Änderungsrecht bezogen auf den Entwurf des Kämmerers zusteht, bevor er den Entwurf dem Rat der Gemeinde zuleitet (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW).

##### **1.1.5.2.2 Die Mitwirkung des Vorsitzenden des Rechnungsprüfungsausschusses**

Beim Feststellungsbeschluss des Rates der Gemeinde über den gemeindlichen Jahresabschluss ist auch die Mitwirkung des Vorsitzenden des Rechnungsprüfungsausschusses örtlich zu beurteilen. Einerseits ist der Vorsitzende des Rechnungsprüfungsausschusses ein Mitglied im Rat der Gemeinde und ihm steht daher ein Stimmrecht zu. Andererseits schränkt die Vorschrift des § 31 GO NRW die Rechte von Ratsmitgliedern nur für den Fall ein, dass die in der Vorschrift genannten Ausschließungsgründe vorliegen, sodass die betreffenden Ratsmitglie-

der dann in der Sache als befangen gelten. In keiner Vorschrift der Gemeindeordnung wird aber der Vorsitzende des Rechnungsprüfungsausschusses ausdrücklich von der Teilnahme an der Abstimmung über die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses ausgeschlossen.

In der Sache dürfte es jedoch aus der Prüfungsverantwortung und aus Verfahrensgründen heraus sachlich geboten sein, dass der Vorsitzende des Rechnungsprüfungsausschusses bei der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses auf die Ausübung seines ihm zustehenden Stimmrechtes verzichtet. Der Rechnungsprüfungsausschuss ist für die ordnungsgemäße Durchführung der örtlichen Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses verantwortlich (vgl. § 101 GO NRW).

Diese Verantwortung durch den Vorsitzenden des Ausschusses wird dadurch hervorgehoben, dass er nach Abschluss der Prüfung des ihm vom Rat übergebenen Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses den Bestätigungsvermerk dafür zu unterzeichnen hat, bevor er den geprüften Entwurf wieder dem Rat zurückgibt (vgl. § 101 Absatz 7 GO NRW). Der Vorsitzende des Rechnungsprüfungsausschusses übernimmt daher durch seine Unterzeichnung die Verantwortung für das Ergebnis der Abschlussprüfung, denn der Ausschuss ist gesetzlich für diese Prüfung zuständig (vgl. § 59 Absatz 3 GO NRW).

### **1.1.5.3 Der Feststellungsbeschluss**

#### **1.1.5.3.1 Die Zwecke der Feststellung**

Der Rat der Gemeinde hat nach seinen Beratungen über den geprüften gemeindlichen Jahresabschluss, in denen bestehende Bedenken ausreichend erörtert und ggf. ausgeräumt worden sind, und eine Meinungsbildung stattgefunden hat, den gemeindlichen Jahresabschluss durch Beschluss festzustellen. Dieser Beschluss baut i.d.R. auf dem durch den Rechnungsprüfungsausschuss erarbeiteten Prüfungsergebnis und Bestätigungsvermerk auf. Er kann sich gleichzeitig auf die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses und auf die Entlastung des Bürgermeisters beziehen. Der Beschluss ist durch den Rat zu fassen, denn er kann diese Aufgabe nicht auf einen seiner Ausschüsse übertragen (vgl. § 41 Absatz 1 Satz 2 Buchstabe J GO NRW).

Die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses stellt eine Erklärung des Rates der Gemeinde mit dem Inhalt dar, dass der gemeindliche Jahresabschluss den gesetzlichen Anforderungen entspricht, das erreichte Ergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr und die Auswirkungen daraus auf das Vermögen und die Schulden der Gemeinde sowie die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde darin zutreffend dargestellt werden.

#### **1.1.5.3.2 Der Änderungsbedarf vor der Feststellung**

In Einzelfällen kann aus der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses oder aus den Beratungen des Rates über den gemeindlichen Jahresabschluss noch ein Änderungsbedarf bestehen, der vor der Beschlussfassung des Rates nicht mehr umgesetzt werden kann. Eine notwendig gewordene Berichtigung muss nicht zwingend vor der Beschlussfassung des Rates über die Feststellung der gemeindliche Jahresabschluss noch erledigt werden, sondern kann auch nach der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses erfolgen. In den Fällen, in denen sich der Änderungsbedarf klar und eindeutig bestimmen lässt sowie eine gewisse Bedeutung hat, kann dieser auch im Ratsbeschluss benannt werden.

Der Ratsbeschluss über die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses kann daher ggf. eine oder mehrere Maßgaben für die Vornahme der Änderungen des Jahresabschlusses im Sinne des Rates enthalten. Es entsteht dadurch ein Auftrag an die gemeindliche Verwaltung und es obliegt dem Bürgermeister, für die Erledigung dieses Auftrages Sorge zu tragen und den gemeindlichen Jahresabschluss in die vom Rat beschlossene

Form zu bringen. Erst nach Erledigung dieses Auftrages liegt eine Fassung des Jahresabschlusses der Gemeinde vor, die zum Gegenstand der Anzeige an die Aufsichtsbehörde und zum Gegenstand der gesetzlich vorgesehenen Bekanntmachung gemacht werden kann.

#### **1.1.5.3.3 Die Zeitvorgaben für die Feststellung**

Der Bürgermeister und der Rat der Gemeinde haben für die Beratungen und Beschlussfassung über den gemeindlichen Jahresabschluss sowie für die Erledigung der Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss die zeitliche Begrenzung in dieser Vorschrift zu beachten. Der Rat hat danach die Feststellung des Jahresabschlusses bis spätestens zum 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres vorzunehmen. Die zeitliche Begrenzung in der Vorschrift soll gewährleisten, dass ggf. noch Auswirkungen auf die künftige Haushaltswirtschaft der Gemeinde unverzüglich umgesetzt werden können.

Der Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses soll deshalb noch vertretbar bleiben und örtlich nicht unnötig ausgeweitet werden. Unter diesen Gesichtspunkten bietet es sich an, die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses so früh wie möglich vorzunehmen und nicht damit bis zum letzten gesetzlich zulässigen Zeitpunkt zu warten, zumal die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen der Aufsichtsbehörde der Gemeinde einen Monat vor dem Beginn des Haushaltsjahres anzuzeigen ist (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW).

#### **1.1.5.3.4 Die Maßgaben bei der Feststellung**

Die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rat der Gemeinde kann auch noch ausstehende Zustimmungen des Rates zur Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bezogen auf das abgelaufene Haushaltsjahr enthalten, z. B. zu über- und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen. Mit der Feststellung des Jahresabschlusses sind diese Zustimmungen als erteilt anzusehen. Der Rat muss daher im Rahmen der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses darüber Kenntnis haben und sich entscheiden, ob er diese Zustimmungen nachträglich erteilen will oder ob er ihr Fehlen in Einzelfällen als unwichtig und deshalb nicht entscheidend für die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses ansehen will oder ob er deshalb die Feststellung ggf. sogar einschränken will.

Die festgestellten Ist-Beträge des abgelaufenen Haushaltsjahres aus der gemeindlichen Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung und den Teilrechnungen sind in den Haushaltsplan des neuen Haushaltsjahres zu übernehmen, denn das abgelaufene Haushaltsjahr stellt als Vorvorjahr des neuen Haushaltsjahres mit seinen ermittelten Beträgen die Ausgangsbasis für die Haushaltsplanung für das neue Haushaltsjahr und die weiteren Planungsjahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung der Gemeinde dar.

#### **1.1.5.3.5 Die Unterzeichnung des festgestellten Jahresabschlusses**

In der Vorschrift über die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses in Form der Beschlussfassung durch den Rat der Gemeinde ist nicht ausdrücklich geregelt, dass der Jahresabschluss nach seiner Feststellung durch den Rat auch zu unterzeichnen ist. Ausgehend davon, dass über die vom Rat gefassten Beschlüsse, also auch über die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses, eine Niederschrift zu fertigen und diese u.a. vom Bürgermeister zu unterzeichnen ist, stellt sich die Frage nach einer eigenständigen Unterzeichnung des Jahresabschlusses durch den Bürgermeister.

Eine solche Unterzeichnung muss als sachgerecht und erforderlich angesehen werden, weil bereits die Anzeige des gemeindlichen Jahresabschlusses an die Aufsichtsbehörde konkrete Informationen darüber erfordert, dass

der Jahresabschluss in seiner vorgelegten Form auch vom Rat der Gemeinde gebilligt wurde. Die weitere Öffentlichkeitsbeteiligung durch die öffentliche Bekanntmachung und die Einsichtnahme in den Jahresabschluss bis zur Feststellung des folgenden Jahresabschlusses sind weitere sachliche Gründe für die Vornahme einer eigenständigen Unterzeichnung des Werkes "Jahresabschluss" (vgl. § 96 Absatz 2 Satz 2 GO NRW).

Die Vornahme der Unterzeichnung des gemeindlichen Jahresabschlusses stellt dabei eine funktionale und keine persönliche Rechtshandlung des Bürgermeisters der Gemeinde als Vorsitzender des Rates der Gemeinde dar (vgl. § 40 Absatz 2 Satz 4 GO NRW). Andererseits hat der Bürgermeister auch die Pflicht, die Beschlüsse des Rates auszuführen (vgl. § 62 Absatz 2 Satz 2 GO NRW). Er erfüllt daher mit seiner Unterzeichnung des Jahresabschlusses eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung und bringt damit zum Ausdruck, dass dieser aus seiner Verantwortung als Vorsitzender des Rates der Gemeinde heraus richtig und vollständig ist. Seine Unterzeichnung beinhaltet aber auch eine Vollständigkeitserklärung dahingehend, dass der gemeindliche Jahresabschluss alle Bestandteile und Anlagen zur Erfüllung seiner Aufgabe enthält, die dafür vorgeschrieben bzw. notwendig sind. Der Bürgermeister hat bei seiner Unterzeichnung zudem darauf zu achten, dass er den gemeindlichen Gesamtabschluss anschließend unverzüglich der Aufsichtsbehörde anzeigt (vgl. § 96 Absatz 2 Satz 1 GO NRW).

## **1.2 Zu Satz 2 (Beschluss über die Verwendung des Jahresergebnisses):**

### **1.2.1 Die Verpflichtung zur Beschlussfassung**

Die Vorschrift verpflichtet den Rat der Gemeinde, im Zusammenhang mit seiner Feststellung des Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr auch über die Verwendung des Jahresüberschusses oder die Behandlung des Jahresfehlbetrages dieses Haushaltsjahres zu beschließen. Das Jahresergebnis des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde ist als Saldo aus den im abgelaufenen Haushaltsjahr erzielten Erträgen und entstandenen Aufwendungen in der Ergebnisrechnung enthalten und ist im Eigenkapital in der gemeindlichen Bilanz unter dem besonderen Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ angesetzt.

Mit der Ergebnisrechnung als Bestandteil des Jahresabschlusses werden der Ressourcenverbrauch und das Ressourcenaufkommen der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr transparent und nachvollziehbar gemacht. Außerdem wird durch das Jahresergebnis nachgewiesen, ob und wie die Gemeinde ihre Verpflichtung zum Haushaltsausgleich erfüllt hat (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Mit dem Ansatz in der gemeindlichen Bilanz als weiteren Bestandteil des Jahresabschlusses der Gemeinde werden dann die Auswirkungen dieses Ergebnis auf das gemeindliche Eigenkapital aufgezeigt. Der Rat der Gemeinde ist originär zuständig für die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses und kann daher auch nicht die Entscheidung über die Verwendung des Jahresüberschusses oder die Behandlung des Jahresfehlbetrages an Andere übertragen (vgl. § 41 Absatz 1 Satz 2 Buchstabe j GO NRW).

### **1.2.2 Der Vorschlag des Bürgermeisters für die Beschlussfassung**

Der Bürgermeister hat dem Rat der Gemeinde grundsätzlich den gemeindlichen Jahresabschluss mit einer Bilanz ohne vorweggenommene Verwendung des Jahresergebnisses vorzulegen. Die gemeindliche Bilanz sollte daher i.d.R. noch keinen weiteren Bilanzposten „Bilanzgewinn“ oder „Bilanzverlust“ aufweisen. Der Rat kann dann eigenverantwortlich über das erzielte haushaltswirtschaftliche Jahresergebnis der Gemeinde entscheiden. Der Rechnungsprüfungsausschuss sollte gegen eine solche Darstellung des Jahresabschlusses mit einer darin enthaltenen Empfehlung keine Bedenken haben.

In den Fällen, in denen daher vor Ort ausreichend sicher ist, dass der Rat der Gemeinde eine solche Darstellung in der gemeindlichen Bilanz wünscht oder der Beschlussempfehlung des Bürgermeisters zur Ergebnisverwendung folgen will, ist es vertretbar, in der Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss bereits die Ergebnisverwen-

derung vorzunehmen. Das daraus entstandene Ergebnis ist dann unter dem zusätzlichen Bilanzposten „Bilanzgewinn/Bilanzverlust“, der in der gemeindlichen Bilanz nach dem Bilanzposten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ anzusetzen ist, anzusetzen.

### **1.2.3 Die Inhalte des Verwendungsbeschlusses**

#### **1.2.3.1 Die Verwendung des Jahresüberschusses**

##### **1.2.3.1.1 Die Zuführung zur Ausgleichsrücklage**

Der Rat der Gemeinde soll im Rahmen seiner Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses auch über die Verwendung des erzielten Jahresergebnisses beschließen. Er kann dazu festlegen, dass der im abgelaufenen Haushaltsjahr erzielte Jahresüberschuss der Ausgleichsrücklage zugeführt werden soll. Die Entscheidung wird jedoch durch das Haushaltsausgleichssystem nach § 75 GO NRW eingeschränkt, sodass ggf. keine Wahlmöglichkeit für den Rat besteht. Eine Zuführung des Jahresüberschusses zur Ausgleichsrücklage ist daher immer dann vorzunehmen, wenn die Ausgleichsrücklage nicht den in der Eröffnungsbilanz zulässigen Bestand mehr erreicht (vgl. § 75 Absatz 3 GO NRW). Diese Zuführung ist geboten, weil im Falle eines Fehlbetrages in der gemeindlichen Ergebnisrechnung mit der dann möglichen Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage der Haushaltsausgleich, wenn auch in fiktiver Form, erreicht werden kann (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 3 GO NRW).

Eine Aufteilung der Zuführung des Jahresüberschusses auf die Ausgleichsrücklage und die allgemeine Rücklage ist daher nur dann möglich, wenn der erzielte Jahresüberschuss den möglichen Auffüllbetrag für die Ausgleichsrücklage übersteigt. Würde bei einer nur sehr geringen Ausgleichsrücklage ausschließlich eine Zuführung zur allgemeinen Rücklage vorgenommen, besteht das Risiko, dass die Gemeinde bei einem Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung nicht mehr ihrer Verpflichtung zum Haushaltsausgleich nachkommt, obwohl ihr das durch entsprechende Verwendungsbeschlüsse in den Vorjahren möglich gewesen wäre. Diese Betrachtung gilt nicht nur für den originären Haushaltsausgleich, sondern auch für den „fiktiven“ Ausgleich nach Absatz 3 der genannten Vorschrift (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW).

##### **1.2.3.1.2 Die Zuführung zur allgemeinen Rücklage**

Der Rat der Gemeinde kann im Rahmen seiner Beschlussfassung über die Verwendung des erzielten Jahresüberschusses grundsätzlich festlegen, dass der im abgelaufenen Haushaltsjahr erzielte Jahresüberschuss der allgemeinen Rücklage zugeführt werden soll. Eine solche Zuführung ist immer dann verpflichtend vorzunehmen, wenn die Ausgleichsrücklage den in der Eröffnungsbilanz zulässigen Bestand erreicht hat (vgl. § 75 Absatz 3 GO NRW). Die Möglichkeiten der Entscheidung werden daher durch das Haushaltsausgleichssystem beeinflusst, sodass ggf. keine Wahlmöglichkeit für den Rat besteht (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW).

Eine Zuführung zur allgemeinen Rücklage ist nicht zulässig, wenn die Ausgleichsrücklage aufgefüllt werden kann. Sie ist dann auch geboten, weil im Falle eines Fehlbetrages in der gemeindlichen Ergebnisrechnung mit der dann möglichen Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage der Haushaltsausgleich, wenn auch in fiktiver Form, erreicht werden kann (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 3 GO NRW). Eine Aufteilung der Zuführung des Jahresüberschusses auf die Ausgleichsrücklage und die allgemeine Rücklage ist dann möglich, wenn der erzielte Jahresüberschuss den möglichen Auffüllbetrag für die Ausgleichsrücklage übersteigt. Sofern vom Rat beschlossen werden soll, den erzielten Jahresüberschuss in voller Höhe der allgemeinen Rücklage zuzuführen, sollte zuvor geprüft worden sein, in welchem Umfang die Ausgleichsrücklage in der gemeindlichen Bilanz einen Bestand aufweist.

#### **1.2.3.1.3 Die Zuführung zur Sonderrücklage (Reinvestitionsrücklage)**

Im Rahmen seiner Beschlussfassung über die Verwendung des erzielten haushaltswirtschaftlichen Jahresergebnisses der Gemeinde kann der Rat auch beschließen, den Jahresüberschuss (in voller Höhe oder anteilig) einer Sonderrücklage zuzuführen (vgl. § 43 Absatz 4 GemHVO NRW). Eine solche Sonderrücklage darf von der Gemeinde gebildet werden, um die vom Rat beschlossene Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen zu sichern (Reinvestitionsrücklage). In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass unter Berücksichtigung der Haushaltsausgleichsregelung in der gemeindlichen Bilanz keine weitere Rücklage für die Gestaltung des jährlichen Haushaltsausgleichs angesetzt werden darf (vgl. in § 75 GO NRW).

Für die Gemeinde ist es daher nicht zulässig, im gemeindlichen Eigenkapital z. B. eine „Gewinnverwendungsrücklage“ anzusetzen. Dadurch würden die ausdrücklich gesetzlich bestimmten Funktionen der Ausgleichsrücklage und der allgemeinen Rücklage erheblich beeinträchtigt. Es ist aber möglich für die Zuführung zu der genannten Sonderrücklage z.B. im Haushaltsjahr erzielte Erträge zu nutzen, die dadurch entstehen können, dass für gemeindliche Grundstücke, die mit ihrem Anschaffungspreis in der gemeindlichen Bilanz angesetzt sind und keiner Abschreibung unterliegen, ein Veräußerungserlös erzielt wird, der über dem Buchwert liegt.

#### **1.2.3.2 Die Abdeckung eines Jahresfehlbetrages**

Im Rahmen der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses soll der Rat der Gemeinde auch über die Behandlung des entstandenen Jahresfehlbetrages beschließen. Hierbei eröffnen sich wegen der gesetzlichen Bindung an die einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorschriften für den Rat der Gemeinde keine tatsächlichen Entscheidungsmöglichkeiten. Der Rat hat bei einem Jahresfehlbetrag zu beachten, dass aus der „Pufferfunktion“ der Ausgleichsrücklage und ihrem Ansatz als gesonderter Posten innerhalb des Eigenkapitals auf der Passivseite der Bilanz sich die Verpflichtung zur vorrangigen Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage vor der allgemeinen Rücklage ergibt.

Diese Zwecksetzung hat der Gesetzgeber mit der Ausgleichsrücklage deutlich zum Ausdruck gebracht, denn mit deren Hilfe kann der (fiktive) Haushaltsausgleich herbeigeführt werden (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 3 GO NRW). Die Ausgleichsfiktion soll dabei auch für den Jahresabschluss gelten, denn der gemeindliche Haushalt muss in jedem Jahr in Planung und Rechnung ausgeglichen sein (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Die Gemeinde ist daher nach der Systematik der gestuften Ausgleichsregelungen verpflichtet, für die Abdeckung ihres Jahresfehlbetrages die Ausgleichsrücklage vor der allgemeinen Rücklage in Anspruch zu nehmen. Eine Wahlmöglichkeit steht der Gemeinde dabei nicht zu und es bleibt auch kein Raum für die Inanspruchnahme der allgemeinen Rücklage.

Die Verpflichtung zur vorrangigen Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage zur Abdeckung eines Jahresfehlbetrages besteht auch dann, wenn die Mittel der Ausgleichsrücklage nicht zur Deckung ausreichen und zusätzlich die allgemeine Rücklage in Anspruch genommen werden muss. Die Nebenbestimmungen zur dann erforderlichen Genehmigung zur Verringerung der allgemeinen Rücklage sind dann von der Aufsichtsbehörde so zu fassen, dass sie geeignet sind, das Ziel, den jährlichen Haushaltsausgleich mit Hilfe von Konsolidierungsmaßnahmen wiederherzustellen, schnellstmöglich wieder zu erreichen. Diese Sachlage ist auch bei der Beurteilung eines Haushaltssicherungskonzeptes zu beachten.

#### **1.3 Zu Satz 3 (Stellungnahme des Kämmers zum Jahresabschluss):**

Dem Kämmerer ist - wie beim Erlass der Haushaltssatzung nach § 80 GO NRW - auch bei der Feststellung des Jahresabschlusses ein gesetzliches Anhörungsrecht im Rat der Gemeinde eingeräumt worden. Dieses Rederecht setzt voraus, dass zuvor der Bürgermeister seinen Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses geändert und

der Kämmerer dazu eine Stellungnahme über seine Auffassung über den Jahresabschluss gegenüber dem Bürgermeister abgegeben hat (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW).

Der Bürgermeister ist dann verpflichtet, die vom Kämmerer abgegebene schriftliche mit dem Entwurf des Jahresabschlusses dem Rat zuzuleiten. Die Stellungnahme des Kämmerers ist dabei nicht ein Teil des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses. Sie stellt lediglich eine ergänzende Information für den Rat dazu dar, weil das Aufstellungsverfahren des Entwurfs des Jahresabschlusses mit seinen Anlagen, den der Rat festzustellen hat, betroffen ist. Es ist daher ausreichend, wenn der Rat vor der Feststellung des Jahresabschlusses der Gemeinde über die abweichende Auffassung des Kämmerers zum Entwurf informiert worden ist.

Die schriftliche Stellungnahme des Kämmerers über seine abweichende Auffassung ist daher als ein Teil der vom Bürgermeister zu erstellenden Beschlussvorlage anzusehen, auch dann nicht, wenn z. B. im Ergebnis der Rechnungsprüfungsausschuss der Auffassung des Kämmerers folgt. In den Fällen, in denen eine schriftliche Stellungnahme des Kämmerers vorliegt, kann die darin geäußerte abweichende Auffassung zum Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses nicht persönlich vom Bürgermeister, auch nicht stellvertretend für den Kämmerer, im Rat der Gemeinde vorgetragen werden.

Das Rederecht ist als persönliches Recht ausgestaltet worden und kann daher nur vom Kämmerer selbst, der dafür in der entsprechenden Sitzung des Rates anwesend sein muss, ausgeübt werden. Diese Handhabung soll auch in den Fällen eine entsprechende Anwendung finden, in denen der Kämmerer eine schriftliche Stellungnahme zum Prüfungsergebnis des Rechnungsprüfungsausschusses über den gemeindlichen Jahresabschluss abgegeben hat (vgl. § 101 Absatz 2 GO NRW).

#### **1.4 Zu Satz 4 (Entlastung des Bürgermeisters durch die Ratsmitglieder):**

##### **1.4.1 Inhalte und Zwecke der Vorschrift**

Die Ratsmitglieder im Rat der Gemeinde entscheiden nach der Vorschrift persönlich über die Entlastung des Bürgermeisters hinsichtlich seiner Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr. Die Entlastung ist dabei eine Festlegung der Ratsmitglieder dahingehend, dass aufgrund des vorgelegten Jahresabschlusses und der vorgenommenen Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss keine Einwendungen gegen die Haushaltsführung des Bürgermeisters erhoben werden. Im Rahmen ihrer Beratungen über den gemeindlichen Jahresabschluss und der Entscheidung über die Entlastung des Bürgermeisters haben die Ratsmitglieder daher die Haushaltsführung des Bürgermeisters im abgelaufenen Haushaltsjahr zu würdigen.

Die Bedeutung der Entlastung des Bürgermeisters durch die Ratsmitglieder bringt es mit sich, dass die Entscheidung über die Entlastung grundsätzlich erst nach Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat der Gemeinde erfolgen kann. Die Entscheidung erfordert zudem einen gemeindlichen Jahresabschluss, der durch den Rechnungsprüfungsausschuss insgesamt, also auch hinsichtlich seiner haushaltsmäßigen Ordnungsmäßigkeit, geprüft wurde. Nur dann werden die Ratsmitglieder in die Lage versetzt, die Tätigkeit des Bürgermeisters in Bezug auf die ordnungsgemäße Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr beurteilen zu können.

Die Ratsmitglieder benötigen daher neben den im Jahresabschluss dargestellten Ergebnissen auch umfassende Informationen über die tatsächliche Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr. Sie gewinnen durch diese Informationen die notwendigen Sachkenntnisse zur Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr, bei der die Vorgaben des Rates von erheblicher Bedeutung sind. Mit diesen Kenntnissen kann jedes Ratsmitglied eine Entscheidung über die Entlastung des Bürgermeisters treffen.

Eine sorgfältige Beurteilung der örtlichen Haushaltswirtschaft ist insbesondere dann notwendig, wenn der Rechnungsprüfungsausschuss zum gemeindlichen Jahresabschluss einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt hat, oder der Bestätigungsvermerk aufgrund von Beanstandungen von ihm versagt worden ist oder der Bestätigungsvermerk deshalb von ihm versagt wurde, weil der Ausschuss nicht in der Lage war, eine Beurteilung über den gemeindlichen Jahresabschluss vorzunehmen. Auf diese Sorgfaltspflicht kann nicht verzichtet werden, auch wenn bereits zuvor durch eine intensive Zusammenarbeit zwischen dem Rechnungsprüfungsausschuss als zuständige Prüfungsinstanz und der gemeindlichen Verwaltung versucht wurde, die aufgrund der örtlichen Prüfung des Jahresabschlusses auszusprechenden Beanstandungen auszuräumen.

#### **1.4.2 Die sachbezogene Entlastung**

Die Entlastung des Bürgermeisters durch die Ratsmitglieder ist als eine funktionelle, und damit als eine amtsbezogene Entlastung anzusehen und stellt keine persönliche Entlastung dar. Dafür spricht auch, dass im Falle einer eingeschränkten Entlastung des Bürgermeisters durch die Ratsmitglieder zu prüfen und festzustellen ist, wer persönlich für die Mängel oder die haushaltsrechtlichen Verstöße verantwortlich ist und welche Maßnahmen deshalb zu ergreifen sind. In solchen Fällen können der Bürgermeister oder auch Beschäftigte der gemeindlichen Verwaltung persönlich betroffen und verantwortlich sein. Es können aber auch Ratsmitglieder betroffen sein, soweit dann die Voraussetzungen des § 43 Absatz 4 GO NRW vorliegen.

Eine Entlastung des Bürgermeisters ersetzt aber nicht gleichzeitig die fehlenden Zustimmungen des Rates im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Der Rat muss sich vielmehr bereits im Rahmen der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses entscheiden, ob er noch nicht erteilte Zustimmungen nachträglich erteilen will bzw. in seine Feststellung einschließt oder ob er ihr Fehlen in Einzelfällen als unwichtig ansehen will. Die Ratsmitglieder können das Ergebnis aus dieser Abwägung in ihre Meinungsbildung über die Entlastung des Bürgermeisters einbeziehen, denn bei besonderen Vorkommnissen können sie ggf. die Entlastung des Bürgermeisters auch einschränken.

In diesem Zusammenhang ist auch zu beachten, dass der Bürgermeister kraft Gesetzes ein Mitglied im Rat der Gemeinde ist und ihm ein Stimmrecht in diesem Gremium zusteht (vgl. § 40 Absatz 2 GO NRW). Die Vorschrift schränkt aber gleichzeitig die Stimmrechte des Bürgermeisters wieder ein, denn er gilt, wenn die Ratsmitglieder durch Beschluss über seine Entlastung entscheiden, in der Sache als befangen. Durch die Vorschrift wird daher der Bürgermeister ausdrücklich von der Teilnahme an der Abstimmung über seine Entlastung ausgeschlossen. Dem Bürgermeister wird grundsätzlich ein Anspruch auf seine Entlastung zugestanden, wenn von ihm die gemeindliche Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr ordnungsgemäß geführt worden ist. Die Entlastung des Bürgermeisters kann dabei durch die Ratsmitglieder vorbehaltlos oder mit Vorbehalten ausgesprochen, aber auch verweigert werden.

#### **1.4.3 Der Entlastungsbeschluss ohne Vorbehalte**

Ein vorbehaltloser Entlastungsbeschluss der Ratsmitglieder bringt zum Ausdruck, dass beim Rat der Gemeinde keine Bedenken gegen die ausgeübte Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr, wie sie sich nach dem durch den Rechnungsprüfungsausschuss geprüften Jahresabschluss darstellt, bestehen. Durch den Beschluss erklären sich die Ratsmitglieder mit der Haushaltsführung des Bürgermeisters einverstanden und billigen im gemeindlichen Jahresabschluss aufgezeigte Ergebnis der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres.

Mit der Erteilung der Entlastung verzichten die Ratsmitglieder gleichzeitig darauf, die bei der Prüfung möglicherweise festgestellten und nicht ausgeräumten Mängel nicht weiter zu beanstanden. Dieses Ergebnis bedeutet allerdings nicht, dass diese haushaltswirtschaftlichen Mängel, soweit sie im Prüfungsbericht des Rechnungsprü-

fungsausschusses benannt werden, als beseitigt anzusehen sind. Soweit eine Behebung der Mängel möglich ist, muss vom Bürgermeister dafür Sorge getragen werden.

#### **1.4.4 Der Entlastungsbeschluss mit Vorbehalten**

Die Ratsmitglieder können die Entlastung des Bürgermeisters aber auch mit Vorbehalten oder mit Einschränkungen aussprechen. Eine Einschränkung wird i.d.R. dann notwendig sein, wenn festgestellte Mängel bei der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bis zum Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Entlastung des Bürgermeisters noch nicht ausgeräumt werden konnten und deren Gewicht bzw. Bedeutung aber so groß ist, dass eine uneingeschränkte Entlastung des Bürgermeisters nicht geboten ist. Eine Einschränkung der Entlastung des Bürgermeisters könnte ggf. dann vorzunehmen sein, wenn aus Sicht des Rates eine fehlerhafte Haushaltsführung im abgelaufenen Haushaltsjahr entstanden ist, z. B. durch den Abschluss von Vereinbarungen ohne Zustimmung des Rates, die zu erheblichen gemeindlichen Belastungen in künftigen Haushaltsjahren führen werden.

Bei einer Entlastung des Bürgermeisters, die durch die Ratsmitglieder mit Einschränkungen ausgesprochen werden soll, ist ggf. die Stellungnahme des Bürgermeisters und/oder des Kämmerers zum Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses zu berücksichtigen, insbesondere dann, wenn der Rechnungsprüfungsausschuss einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk zum gemeindlichen Jahresabschluss erteilt hat. Diese Sachlage gilt auch dann, wenn zuvor bereits durch eine Zusammenarbeit zwischen der Prüfungsinstanz und der gemeindlichen Verwaltung die im Jahresabschluss aufgetretenen Fehler beseitigt worden sind. In den Fällen, in denen die Entlastung des Bürgermeisters mit Vorbehalten oder Einschränkungen ausgesprochen wird, sind die Gründe dafür gegenüber dem Bürgermeister anzugeben.

In solchen Fällen sollten im Rahmen der Beratungen zur Entscheidung der Ratsmitglieder über die Entlastung des Bürgermeisters intensive Auseinandersetzungen über die örtlichen Gegebenheiten bezogen auf das abgelaufene Haushaltsjahr geführt werden und möglichst Sachverhalte korrekt benannt werden, die Anlass für die Festlegung von Vorbehalten sein können. Ebenso können Ereignisse aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr dafür ausschlaggebend sein, durch die z.B. das Budgetrecht des Rates der Gemeinde wesentlich betroffen war.

Der Rat der Gemeinde kann in den Fällen, in denen die Entlastung des Bürgermeisters durch die Ratsmitglieder mit Vorbehalten oder Einschränkungen ausgesprochen worden ist, die notwendigen Anordnungen und Maßnahmen treffen, die der Beseitigung der festgestellten Mängel dienen müssen. Deren Umfang und Inhalte sind dabei i.d.R. daran zu orientieren, was zuvor in der Sache beanstandet worden ist. Dabei kommt es auch darauf an, welches Gewicht die Summe der Mängel im Rahmen der gesamten Haushaltswirtschaft hat und ob die Mängel so wesentlich sind, dass deren Beseitigung zwingend geboten ist. Dabei sind die zu treffenden Anordnungen und Maßnahmen auch nach deren Umsetzbarkeit sowie nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beurteilen.

#### **1.5 Zu Satz 5 (Verweigerung der Entlastung des Bürgermeisters):**

Nach der Vorschrift haben die Ratsmitglieder auch die Möglichkeit, die Entlastung des Bürgermeisters zu verweigern auszusprechen. Eine Verweigerung der Entlastung dürfte sich jedoch i.d.R. auf die Fälle beschränken, in denen schwerwiegende Verstöße vorliegen, die ggf. auch dienstrechtliche Maßnahmen und Schadensersatzansprüche notwendig machen. Dabei kommt es auch darauf an, welches Gewicht die Summe dieser Verstöße im Rahmen der gesamten Haushaltswirtschaft hat und ob die Verweigerung der Entlastung nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Mittel vertretbar und geboten ist.

Bei der Entscheidung über die Verweigerung der Entlastung des Bürgermeisters ist die Stellungnahme des Bürgermeisters und/oder des Kämmerers zum Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses zu berücksich-

tigen (vgl. § 101 Absatz 2 GO NRW). Die Einbeziehung der Stellungnahmen ist insbesondere dann geboten, wenn der Rechnungsprüfungsausschuss den Bestätigungsvermerk aufgrund von Beanstandungen versagt hat oder der Bestätigungsvermerk deshalb versagt wurde, weil der Ausschuss als Prüfer nicht in der Lage war, eine Beurteilung vorzunehmen.

In diesen Fällen kommt es darauf an, ob bereits durch eine Zusammenarbeit zwischen der Prüfungsinstanz und der gemeindlichen Verwaltung die im gemeindlichen Jahresabschluss aufgetretenen Fehler beseitigt worden sind. In den Fällen der Verweigerung der Entlastung des Bürgermeisters durch die Ratsmitglieder muss konkret dargelegt werden, welche Verhaltensweisen des Bürgermeisters als Verantwortlichen in der Gemeinde oder welche Ergebnisse oder Maßnahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft als Verstoß gegen die beschlossene Haushaltssatzung mit ihren Anlagen bewertet werden und weshalb sie als so erheblich eingestuft werden, dass deshalb dem Bürgermeister die Entlastung verweigert wird. Die Ratsmitglieder haben deshalb bei einer Verweigerung der Entlastung des Bürgermeisters, ihm gegenüber konkrete Gründe dafür anzugeben.

Der Rat der Gemeinde kann in den Fällen, in denen die Entlastung des Bürgermeisters durch die Ratsmitglieder verweigert worden ist, die notwendigen Anordnungen und Maßnahmen treffen, die der Beseitigung der festgestellten Mängel dienen müssen. Deren Umfang und Inhalte sind dabei i.d.R. daran zu orientieren, was zuvor in der Sache beanstandet worden ist. Dabei kommt es auch darauf an, welches Gewicht die Summe der Mängel im Rahmen der gesamten Haushaltswirtschaft hat und ob die Mängel so wesentlich sind, dass deren Beseitigung zwingend geboten ist. Dabei sind die zu treffenden Anordnungen und Maßnahmen auch nach deren Umsetzbarkeit sowie nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beurteilen.

#### **1.6 Zu Satz 6 (Verweigerung der Feststellung des Jahresabschlusses):**

Dem Rat der Gemeinde steht nach der Vorschrift auch das Recht zu, die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses nicht nur vorbehaltlos oder mit Vorbehalten auszusprechen, sondern auch zu verweigern. Eine Verweigerung der Feststellung dürfte sich i.d.R. auf die wesentlichen Fälle beschränken, in denen schwerwiegende Verstöße bei der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft vorliegen, die ggf. auch Schadensersatzansprüche von Dritten auslösen können. Dabei kommt es auch darauf an, welches Gewicht die Summe dieser Verstöße im Rahmen der gesamten Haushaltswirtschaft der Gemeinde hat.

In den Fällen, in denen für den Rat ein oder mehrere Anlässe bestehen, die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses zu verweigern, so hat er die Gründe dafür gegenüber dem Bürgermeister anzugeben. Es ist dabei zu berücksichtigen, dass dem Bürgermeister ein Anspruch gegenüber dem Rat der Gemeinde auf eine Begründung bei der Verweigerung der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses oder bei einer Feststellung mit Einschränkungen zugestanden wird. Vom Rat der Gemeinde muss in diesen Fällen konkret dargelegt werden, welche Verhaltensweisen oder Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft als Verstoß gegen die beschlossene Haushaltssatzung mit ihren Anlagen oder gegen den Jahresabschluss gewertet wurden oder welche Mängel in der Haushaltsführung von so erheblichem Gewicht sind, dass die Feststellung des Jahresabschlusses zu verweigern oder einzuschränken ist.

Der Rat der Gemeinde kann in den Fällen, in denen die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses von ihm verweigert worden ist, die notwendigen Anordnungen treffen, die der Beseitigung der festgestellten Verstöße dienen müssen. Deren Umfang und Inhalte sind dabei i.d.R. daran zu orientieren, was zuvor in der Sache beanstandet worden ist. Dabei kommt es auch darauf an, welches Gewicht die Summe der Mängel im Rahmen der gesamten Haushaltswirtschaft hat und ob die Mängel so wesentlich sind, dass deren Beseitigung zwingend geboten ist. Dabei sind die zu treffenden Anordnungen und Maßnahmen auch nach deren Umsetzbarkeit sowie nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beurteilen.

## **2. Zu Absatz 2 (Anzeige und Veröffentlichung des gemeindlichen Jahresabschlusses):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Pflicht zur Anzeige des Jahresabschlusses):**

#### **2.1.1 Die Pflichten der Gemeinde**

##### **2.1.1.1 Die Anzeige des Jahresabschlusses**

Die Vorschrift sieht wegen der Bedeutung der Aufsicht des Landes für die Gemeinden vor, dass der gemeindliche Jahresabschluss unverzüglich nach seiner Feststellung durch den Rat der Gemeinde der Aufsichtsbehörde anzuzeigen ist (vgl. § 11 GO NRW). Aus der ausschlaggebenden Bedeutung, die der Jahresabschluss für den Nachweis der Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben und über die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr hat, ergibt sich die Notwendigkeit für die Aufsichtsbehörde der Gemeinde, sich jeweils nach Ablauf des Haushaltsjahres einen Überblick über die wirtschaftliche Lage sowie über die Chancen und Risiken für die weitere Entwicklung der Gemeinde zu verschaffen.

Die mit der Anzeige des gemeindlichen Jahresabschlusses der Aufsichtsbehörde der Gemeinde vorzulegenden Unterlagen müssen eine Gesamtübersicht über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde, die auch die Aufsichtsbehörde haben sollte, geeignet sein. Der Aufsichtsbehörde ist daher der vom Rat der Gemeinde festgestellte Jahresabschluss mit seinen Bestandteilen und Anlagen vorzulegen, die Gegenstand der vom Rat vorgenommenen Feststellung waren. Dazu gehört auch der gemeindliche Lagebericht, denn durch den Begriff „beizufügen“ besteht kein Anlass, auf eine Übersendung des Lageberichtes an die Aufsichtsbehörde zu verzichten (vgl. § 95 Absatz 1 Satz 4 GO NRW). Die Pflichtangaben im Lagebericht lösen i.d.R. ein Informationsbedürfnis für die Aufsichtsbehörde als Rechtsaufsicht über die Gemeinde aus (vgl. § 95 Abs. 2 GO NRW).

In den Fällen, in denen der Rat der Gemeinde seiner gesetzlichen Verpflichtung zur Feststellung des Jahresabschlusses bis zu dem gesetzlich bestimmten Termin „bis spätestens 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres“ nicht nach, hat die Gemeinde ihre Aufsichtsbehörde vorher darüber zu unterrichten. Sie hat in ihrem Bericht an die Aufsichtsbehörde die Gründe für das Versäumnis anzugeben sowie aufzuzeigen, welcher Verfahrensstand zur Feststellung des Jahresabschlusses besteht, wann die Feststellung durch den Rat vorgesehen ist und bis zu welchem schnellstmöglichen Zeitpunkt die Anzeige bei der Aufsichtsbehörde nachgeholt wird. Die Gemeinde hat diese Ankündigungen baldmöglichst umzusetzen.

##### **2.1.1.2 Die Anzeige der Entlastung des Bürgermeisters**

Für die Anzeige des vom Rat der Gemeinde festgestellten Jahresabschlusses an die Aufsichtsbehörde ist nicht ausdrücklich geregelt, dass der Beschluss über die Entlastung des Bürgermeisters der Aufsichtsbehörde anzuzeigen ist. Die Entscheidung der Ratsmitglieder verfehlt aber ihren Zweck, wenn nicht auch die Aufsichtsbehörde der Gemeinde im Rahmen der Anzeige des gemeindlichen Jahresabschlusses über die Entlastung des Bürgermeisters informiert wird. Auch wenn keine ausdrückliche gesetzliche Informationspflicht darüber besteht, bietet es sich für die Gemeinde an, die Information über die Entlastung des Bürgermeisters oder deren Verweigerung der Aufsichtsbehörde im Rahmen der Anzeige des gemeindlichen Jahresabschlusses zukommen zu lassen.

Eine solche Verfahrensweise ist auch zweckmäßig, denn die Entlastungsentscheidung der Ratsmitglieder steht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Feststellung des Jahresabschlusses der Gemeinde durch den Rat und wird üblicherweise in Abhängigkeit davon getroffen. Im Rahmen der Anzeige des gemeindlichen Jahresabschlusses hat die Aufsichtsbehörde daher auch zu berücksichtigen, ob und wie die Ratsmitglieder über die Entlastung des Bürgermeisters entschieden haben und ob das Ergebnis der Prüfung des Rechnungsprüfungsausschusses dabei berücksichtigt worden ist. Dieses gilt auch dann, wenn der Rechnungsprüfungsausschuss einen

uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt hat, aber insbesondere auch dann, wenn der Ausschuss nur einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt oder den Bestätigungsvermerk versagt hat.

### **2.1.1.3 Die Anzeige eines Jahresfehlbetrages**

Der gemeindliche Jahresabschluss unterliegt keiner grundsätzlichen Genehmigungspflicht durch die Aufsichtsbehörde, denn er ist Ausdruck der gemeindlichen Finanzhoheit und der Selbstverwaltung der Gemeinde. Auch ein Erlaubnisvorbehalt durch die staatliche Aufsicht kommt daher für den Regelfall nicht in Betracht. Nur wenn im Einzelfall bei der Bestätigung des Jahresabschlusses die gemeindliche Ergebnisrechnung trotz eines ursprünglich ausgeglichenen Ergebnisplans einen Fehlbetrag oder einen höheren Fehlbetrag als im Ergebnisplan ausgewiesen ausweist, entsteht eine besondere Anzeigepflicht für die Gemeinde (vgl. § 75 Absatz 5 GO NRW).

Ein solcher Jahresfehlbetrag in der gemeindlichen Ergebnisrechnung kann z. B. dazu führen, dass die allgemeine Rücklage in einem größeren Umfang verringert werden muss, als es im Rahmen der gemeindlichen Haushaltssatzung vorgesehen war. Es kann dadurch auch die Pflicht für die Gemeinde ausgelöst werden, ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen, das dann zum Bestandteil des nächsten gemeindlichen Haushaltsplans wird (vgl. § 76 und § 79 Absatz 2 Satz 2 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 1 Nummer 4 GemHVO NRW). Die Aufstellung des Haushaltssicherungskonzeptes löst dabei eine eigenständige Genehmigungspflicht aus, die jedoch nicht den anzuzeigenden Jahresabschluss der Gemeinde berührt (vgl. § 76 Absatz 2 GO NRW).

In einem solchen Fall muss die Gemeinde diesen Sachverhalt der Aufsichtsbehörde unverzüglich nach ihrer Kenntnis anzeigen. Diese Anzeige liegt in zeitlicher Hinsicht immer vor der Anzeige des festgestellten Jahresabschlusses an die Aufsichtsbehörde, denn die Kenntnis über einen entstandenen höheren Fehlbetrag wird im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Kämmerer erlangt. Die Aufsichtsbehörde kann dann Anordnungen treffen, erforderlichenfalls diese Anordnungen selbst durchführen oder – wenn und solange diese Befugnisse nicht ausreichen – einen Beauftragten bestellen, um eine geordnete Haushaltswirtschaft wieder herzustellen (vgl. § 75 Absatz 5 GO NRW).

## **2.1.2 Die Pflichten der Aufsichtsbehörde**

### **2.1.2.1 Die Stellung der Aufsichtsbehörde**

Die Gemeinde ist eine Gebietskörperschaft mit dem Recht der Selbstverwaltung durch ihre gewählten Organe und in ihrem Gebiet die alleinige Trägerin der öffentlichen Verwaltung, sowie die Gesetze nicht anderes vorschreiben (vgl. Art. 78 Absatz 1 und 2 LV NRW). In diesem Zusammenhang hat das Land die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung der Gemeinde zu überwachen (vgl. Art. 78 Absatz 4 LV NRW). Die Gemeindeordnung in Nordrhein-Westfalen baut auf der Landesverfassung auf und enthält als Grundlage für die Gemeinde deshalb Rechte und Pflichten sowie auch Regelungen über die Gestaltung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, aber auch Rechte der Aufsichtsbehörden der Gemeinde. Diese Rechte gegenüber den Gemeinden werden durch die §§ 119 bis 128 im 13. Teil der Gemeindeordnung NRW näher ausgestaltet.

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft gehört in diesem rechtlichen Rahmen zu den Selbstverwaltungsaufgaben der Gemeinde, sodass die Aufsicht des Landes darüber ein Teil der allgemeinen Aufsicht des Landes nach § 119 GO NRW ist. Die Rechtsaufsicht erstreckt sich dabei darauf, dass die Gemeinde im Einklang mit den Gesetzen verwaltet wird. In diesem Sinne enthält die Gemeindeordnung NRW zusätzlich an verschiedenen Stellen besondere Vorgaben für eine Beteiligung der gesetzlich zuständigen Aufsichtsbehörde der Gemeinde, z.B. bei der Planung, Ausführung und Abrechnung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in Form von Anzeigen. Daneben besteht für die Aufsichtsbehörde ein umfassendes Informationsrecht gegenüber der Gemeinde. Sie kann sich jederzeit über die Angelegenheiten der Gemeinde unterrichten lassen (vgl. § 121 GO NRW).

### **2.1.2.2 Die aufsichtsrechtliche Prüfung des Jahresabschlusses**

Die Gemeinde hat den vom Rat der Gemeinde festgestellten Jahresabschluss unverzüglich ihrer Aufsichtsbehörde anzuzeigen (vgl. § 96 Abs. 2 GO NRW). Die Aufsichtsbehörde hat dann diesen Jahresabschluss mit seinen Anlagen grundsätzlich dahingehend zu prüfen, ob dieser formal richtig zustande gekommen ist und inhaltlich den einschlägigen Rechtsvorschriften entspricht. Der eigentlichen Abschlussanalyse soll daher eine formelle Prüfung vorausgehen, bei der auf die Ordnungsmäßigkeit des angezeigten Jahresabschlusses abzustellen ist.

Die Aufsichtsbehörde hat jedoch nicht nur die Vollständigkeit der vorgelegten Abschlussunterlagen, sondern auch das Vorliegen einer ausreichenden inhaltlichen Bestimmtheit und Aussagekraft dieser Unterlagen zu prüfen, denn der gemeindliche Jahresabschluss muss auch aufzeigen, ob die Anforderungen der stetigen Aufgabenerfüllung und Leistungsfähigkeit der Gemeinde erfüllt worden sind (vgl. § 75 Abs. 1 GO NRW). Die Tätigkeit der Aufsichtsbehörde erfordert daher, das örtliche Verfahren der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses zu kennen, um ggf. festgestellte Rechtsverstöße der Gemeinde mit den verfügbaren Mitteln beanstanden zu können. Sie hat auch die Einhaltung der übrigen rechtlichen Vorgaben zu überprüfen und dabei in der Sache das Ermessen der Gemeinde zu beachten.

Diese Prüfungen müssen ergänzt werden, wenn im Rahmen der Haushaltsplanung der Gemeinde eine Genehmigung für die Verringerung der allgemeinen Rücklage oder für das Haushaltssicherungskonzept erforderlich ist (vgl. § 75 Absatz 4 und § 76 Absatz 2 GO NRW). Von der Aufsichtsbehörde ist auch zu prüfen, ob aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft rechtlich erhebliche Fehler entstanden sind. Insgesamt muss auch die Aufsichtsbehörde feststellen, ob der Jahresabschluss der Gemeinde den rechtlichen Anforderungen entspricht und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt.

### **2.1.2.3 Die aufsichtsrechtliche Prüfung und der Bestätigungsvermerk**

Im Rahmen der aufsichtsrechtlichen Prüfung des von der Gemeinde angezeigten gemeindlichen Jahresabschlusses hat die Aufsichtsbehörde auch das Ergebnis der Prüfung des Rechnungsprüfungsausschusses zu berücksichtigen. Dieses Erfordernis besteht grundsätzlich auch dann, wenn der Rechnungsprüfungsausschuss einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt hat. Die Einbeziehung der Aussagen des Bestätigungsvermerks des Ausschusses in die aufsichtsrechtliche Prüfung ist aber insbesondere dann geboten, wenn der Ausschuss einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt hat, den Bestätigungsvermerk aufgrund von Beanstandungen versagt hat oder der Bestätigungsvermerk deshalb versagt wurde, weil der Ausschuss sich nicht in der Lage sah, als Abschlussprüfer eine Beurteilung des gemeindlichen Jahresabschlusses vorzunehmen.

In sämtlichen Fällen muss von der Aufsichtsbehörde geprüft werden, ob und bei welchen haushaltswirtschaftlichen Sachverhalten die Gemeinde gegen haushaltsrechtliche Vorschriften verstoßen hat. Bei einem eingeschränkten Bestätigungsvermerk oder seiner Versagung sollte die Gemeinde im Rahmen ihrer Anzeige des Jahresabschlusses bereits die Ursachen dafür und die aufgrund dieser Lage entstandenen Auswirkungen auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft benennen bzw. transparent machen. In dieser aufsichtsrechtlichen Prüfung sind auch die ggf. abgegebenen Stellungnahmen des Bürgermeisters und/oder des Kämmers zum Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses zu berücksichtigen (vgl. § 101 Absatz 2 GO NRW). Die Aufsichtsbehörde sollte in einem solchen Anzeigeverfahren der Gemeinde mindestens ihre aufsichtsrechtliche Einschätzung aufzeigen, sofern nicht wenn aufgetretener Rechtsverstöße der Gemeinde andere aufsichtsrechtliche Maßnahmen geboten sind.

## **2.2 Zu Satz 2 (Bekanntmachung des Jahresabschlusses und Verfügbarhalten):**

### **2.2.1 Die Bekanntmachung des gemeindlichen Jahresabschlusses**

#### **2.2.1.1 Die Inhalte und Zwecke**

Die Vorschrift sieht vor, dass der vom Rat festgestellte Jahresabschluss der Gemeinde öffentlich bekannt zu machen ist. Dabei ist die Bekanntmachungsverordnung zu beachten, die inhaltliche Vorgaben und Verfahrensvorgaben zur Durchführung der Bekanntmachung von gemeindlichen Beschlüssen enthält (vgl. § 2 ff. Bekanntm-VO NRW). Mit der Bekanntmachung des gemeindlichen Jahresabschlusses soll erreicht werden, dass die Einwohner und Abgabepflichtigen bürgerfreundlich und bürgernah über das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres, über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde sowie über die voraussichtlichen Chancen und Risiken der weiteren Entwicklung der Gemeinde informiert werden.

Die Einwohner sind einerseits Adressaten des gemeindlichen Handelns und sollen daher andererseits die Arbeit von Rat und Verwaltung der Gemeinde unterstützen. Es besteht daher ein berechtigtes Interesse der Öffentlichkeit an Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde als auch über die das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres. Der Jahresabschluss der Gemeinde stellt daher eine Finanzberichterstattung der Gemeinde gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft dar, die darauf einen grundsätzlichen Anspruch haben. Ggf. sind von der Gemeinde noch weitere detailliertere Informationen über die Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu geben, z. B. über die Durchführung der von der Öffentlichkeit für das Haushaltsjahr vorgeschlagenen Maßnahmen.

Wegen der Bedeutung der Aufsicht des Landes für die Gemeinden (vgl. § 11 GO NRW) sollte der gemeindliche Jahresabschluss jedoch nicht vor der Anzeige an die Aufsichtsbehörde öffentlich bekannt gemacht werden. Es bietet sich vielmehr an, eine Frist von einem Monat für die Bekanntmachung des Jahresabschlusses einzuhalten, wie es für die gemeindliche Haushaltssatzung vorgesehen ist (vgl. § 80 Absatz 5 Satz 3 GO NRW). Es kann in dieser Zeit durch geeignete Informationen sichergestellt werden, dass die Aufsichtsbehörde keine rechtlichen Bedenken gegen den vom Rat der Gemeinde festgestellten Jahresabschluss erheben wird.

Die Gemeinde sollte zudem in der Bekanntmachung neben dem Ort, an dem der Jahresabschluss zur Einsichtnahme zur Verfügung steht, gleichzeitig auch die Gesamtzeit dieser Bereitstellung angeben. Sie muss außerdem dafür Sorge tragen, dass die von ihr bereitgestellten haushaltswirtschaftlichen Informationen barrierefrei verfügbar sind und der Zugang dazu nicht eingeschränkt ist, sodass z. B. für Menschen mit Behinderungen ggf. Hindernisse für ihre Teilhabe am haushaltswirtschaftlichen Geschehen bzw. an den Entscheidungsprozessen bestehen (vgl. z. B.: Barrierefreie Informationstechnik-Verordnung Nordrhein-Westfalen - BITV NRW).

Die Inhalte und Zwecke einer gemeindlichen Bekanntmachung bedingen, dass die Bekanntmachung nicht auf ein unvertretbares Maß reduziert werden darf. Dem Zweck der Beteiligung der Öffentlichkeit an der gemeindlichen Haushaltswirtschaft darf nicht entgegen gewirkt werden. Die Gemeinde sollte bei einem Verfügbarhalten des Jahresabschlusses im Internet bereits in der Bekanntmachung darauf hinweisen und dazu die einschlägige Internetadresse angeben.

#### **2.2.1.2 Die Zwecke der Bekanntmachung**

Die Bekanntmachung des gemeindlichen Jahresabschlusses erfüllt als Information an die Einwohner und Abgabepflichtigen nur dann ihren Zweck, wenn damit auch die wichtigsten Ergebnisse aus der Ergebnisrechnung und aus der Finanzrechnung sowie das Bilanzvolumen und die wichtigsten Bilanzposten öffentlich gemacht werden. Es ist dazu aber nicht erforderlich, den gesamten gemeindlichen Jahresabschluss mit seinen Anlagen zum Inhalt der Bekanntmachung, z. B. im Amtsblatt der Gemeinde, zu machen. Mit einer Einsichtnahme in den gemeindli-

chen Jahresabschluss können die Einwohner und Abgabepflichtigen ein umfassendes Bild über die gemeindliche Haushaltswirtschaft und über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde erhalten.

Als Folge der Bekanntmachung des gemeindlichen Jahresabschlusses müssen die Unterlagen über den Jahresabschluss der Gemeinde mit allen dazugehörigen Bestandteilen und Anlagen, die auch dem Rat bei seiner Feststellung vorlagen, öffentlich zugänglich sein. Diese Sachlage schließt auch den gemeindlichen Lagebericht ein, denn die Regelung bietet durch den darin enthaltenen Begriff „beizufügen“ keinen Anlass, den Lagebericht nicht den Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses verfügbar zu machen. Es dürfte vielmehr durch die Pflichtangaben im Lagebericht ein besonderes Bedürfnis der Öffentlichkeit bestehen, auch die darin enthaltenen Informationen zu kennen (vgl. § 95 Absatz 2 GO NRW).

Aus diesen Gründen besteht kein Anlass mehr für eine befristete Auslegung des Jahresabschlusses der Gemeinde. Vielmehr soll der gemeindliche Jahresabschluss bis zur Feststellung des folgenden Jahresabschlusses von der Gemeinde zur Einsichtnahme verfügbar gehalten werden. Damit wird dem Grundsatz der Öffentlichkeit, der sich durch die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde zieht, ausreichend Rechnung getragen. Der Gemeinde bleibt dabei die Entscheidung überlassen, welche haushaltswirtschaftlichen Informationen bereits im Rahmen der Bekanntmachung des gemeindlichen Jahresabschlusses gegeben werden.

Die Gemeinde muss außerdem unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten eigenverantwortlich festlegen, ob sie den Jahresabschluss barrierefrei in herkömmlicher Weise als Druckwerk oder im Internet verfügbar macht oder in sonstiger Weise über ihre wirtschaftliche Lage und das Ergebnis des abgelaufenen Haushaltsjahres informiert. Sie sollte in ihrer Bekanntmachung ggf. bereits die betreffende Internetseite angeben. Die Bekanntmachungsverordnung lässt es dabei zu, dass bestimmte Materialien, die zum gemeindlichen Jahresabschluss gehören, zu jedermanns Einsicht an einer bestimmten Stelle der gemeindlichen Verwaltung ausgelegt werden (vgl. § 3 Absatz 2 BekanntmVO).

Die Bekanntmachung des Jahresabschlusses und sein Verfügbarhalten als gesetzlich vorgesehene Bürgerbeteiligung erfordert auch eine entsprechende Öffentlichkeitsarbeit der Gemeinde. Es gilt, das Interesse der Bürgerinnen und Bürger am gemeindlichen Jahresabschluss als Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde und damit insgesamt das Interesse am haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinde zu verstärken. Der gemeindliche Jahresabschluss soll daher verständliche und anschauliche Informationen über das Ergebnis und den erreichten Stand der Haushaltswirtschaft der Gemeinde enthalten, damit der Öffentlichkeit die Einsichtnahme in den festgestellten Jahresabschluss nahegelegt werden kann. Bei einem Verfügbarhalten des gemeindlichen Jahresabschlusses im Internet sollte in der örtlichen Bekanntmachung des gemeindlichen Jahresabschlusses darauf hingewiesen und die einschlägige Internetadresse angegeben werden.

### **2.2.1.3 Die Erweiterung der Bekanntmachung**

Die Bekanntmachung des gemeindlichen Jahresabschlusses bedarf einer Erweiterung für den Fall, dass die Gemeinde auf die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses verzichten kann. Ein solcher Verzicht entsteht z.B. dadurch, dass die Gemeinde über keinen voll zu konsolidieren Betrieb verfügt. In diesen Fällen besteht kein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der Verwaltung der Gemeinde und mindestens einem gemeindlichen Betrieb, sodass die wichtigste Voraussetzung für einen gemeindlichen Gesamtabschluss nicht gegeben ist. Das Fehlen dieser Voraussetzung kann nicht dadurch geheilt werden, dass die Gemeinde über Betriebe verfügt, bei denen die Equity-Methode anzuwenden ist. Ein Verzicht auf die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses ist in jedem Haushaltsjahr für den Abschlussstichtag 31. Dezember zu überprüfen.

Bei solchen örtlichen Gegebenheiten entfällt die förmliche Bekanntmachung über einen gemeindlichen Gesamtabschluss. Gleichwohl muss die Gemeinde die Öffentlichkeit über diese örtliche Sachlage in Kenntnis setzen. In den Fällen eines zulässigen Verzichts auf die Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabschlusses ist es als

vertretbar und sachgerecht anzusehen, wenn die Information über den Verzicht in die Bekanntmachung des gemeindlichen Jahresabschlusses eingebunden wird, denn regelmäßig dürfte durch die beiden gemeindlichen Abschlüsse der gleiche Adressatenkreis angesprochen werden.

#### **2.2.1.4 Die Hindernisse für die Bekanntmachung**

Für die Bekanntmachung des Jahresabschlusses können vor Ort ggf. Hindernisse dadurch entstehen, dass zwar ein Beschluss des Rates der Gemeinde über die Feststellung des Jahresabschlusses vorliegt, jedoch die Ratsmitglieder nicht die gesetzlich vorgesehene Entlastung des Bürgermeisters ausgesprochen, diese aber auch nicht verweigert haben. In solchen Fällen sind nicht die gesetzlich bestimmten Entscheidungen vollständig getroffen worden bzw. liegen nicht die notwendigen Beschlüsse vor, damit die Gemeinde eine Bekanntmachung ihres Jahresabschlusses vornehmen kann. Erst wenn die Entscheidungen tatsächlich getroffen wurden, besteht kein Hindernis für die öffentliche Bekanntmachung des gemeindlichen Jahresabschlusses mehr.

Ein Hindernis für die Bekanntmachung kann auch dadurch bestehen, dass der Jahresabschluss der Gemeinde bei seiner Feststellung durch den Rat der Gemeinde nicht alle gesetzlich vorgesehenen Bestandteile, Anlagen oder Unterlagen umfasst. Sofern eine gesetzlich vorgesehene Anlage nicht Teil des Beschlusses des Rates über die Feststellung des Jahresabschlusses gewesen ist, liegt ein Hindernis für eine Bekanntmachung des gemeindlichen Jahresabschlusses vor, z. B. bei einem fehlenden Anlagenspiegel nach § 45 GemHVO. Erst nach Beseitigung eines solchen Hindernisses darf der Jahresabschluss öffentlich bekannt gemacht werden.

#### **2.2.1.5 Der Vollzug der Bekanntmachung**

Die öffentliche Bekanntmachung des Jahresabschlusses ist mit Ablauf des Erscheinungstages des Amtsblattes oder der Zeitung vollzogen, in der die Bekanntmachung erfolgt. Wird die Bekanntmachung in mehreren Zeitungen vorgenommen, ist die Bekanntmachung mit Ablauf des Tages der zuletzt erschienenen Zeitung vollzogen (vgl. § 6 BekanntmVO). Die Öffentlichkeit ist danach nicht an eine bestimmte Auslegungsfrist des vom Rat festgestellten Jahresabschlusses gebunden, um sich darüber zu informieren, sondern kann im Rahmen eines langfristigen Verfügbarhaltens des Jahresabschlusses darin Einsicht nehmen. Deshalb soll in der Bekanntmachung auch die Stelle bezeichnet werden, an der der gemeindliche Jahresabschluss zur Einsichtnahme ausliegt. Das langfristige Verfügbarhalten des gemeindlichen Jahresabschlusses steht dem Vollzug der Bekanntmachung mit Ablauf des Erscheinungstages der Veröffentlichung nicht entgegen.

#### **2.2.1.6 Die Veröffentlichung von sonstigen Informationen**

##### **2.2.1.6.1 Informationen zum Beteiligungsbericht**

Die Gemeinde muss bei einem Verzicht auf die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses dafür Sorge tragen und sicherstellen, dass der Beteiligungsbericht der Gemeinde, in dem ihre wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung zu erläutern, dem Rat und den Einwohnern zur Kenntnis zu bringen ist. Diese Vorgabe ist unabhängig davon zu erfüllen, ob gemeindliche Betriebe dem Konsolidierungskreis des Gesamtabschlusses angehören. Der Bericht ist bei einem Verzicht auf die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses dem Jahresabschluss der Gemeinde beizufügen (vgl. § 117 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Die Gemeinde kann dadurch ihren Beteiligungsbericht öffentlich machen, den Bericht zur Einsichtnahme verfügbar halten und für die Einsichtnahme in geeigneter Weise verfügbar halten.

#### **2.2.1.6.2 Die Informationen über das Prüfungsergebnis**

Im Rahmen der Beratungen des Rates über den gemeindlichen Jahresabschluss wird eine ausreichende Öffentlichkeit über die durchgeführte Prüfung des Jahresabschlusses hergestellt und gewährleistet, dass ausreichende Informationen über die durchgeführte Jahresabschlussprüfung gegeben werden. Einer gesonderten Bekanntmachung des Prüfungsberichtes des Rechnungsprüfungsausschusses bedarf es deshalb nicht. Es ist auch haushaltsrechtlich nicht vorgeben, den Prüfungsbericht im Rahmen der Bekanntmachung des Jahresabschlusses der Gemeinde auch der Öffentlichkeit zur Verfügung zu stellen. Auch bei der Anzeige des gemeindlichen Jahresabschlusses an die Aufsichtsbehörde ist die Vorlage des Prüfungsberichtes nicht vorgesehen.

Unter örtlichen Gesichtspunkten kann es aber im Einzelfall sinnvoll und sachgerecht sein, das Prüfungsergebnis oder ggf. auch den gesamten Prüfungsbericht allen Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses, z. B. der Öffentlichkeit und der Aufsichtsbehörde verfügbar zu machen. In solchen Fällen könnte der Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses nach der öffentlichen Bekanntmachung des Jahresabschlusses aber auch zusammen mit dem Jahresabschluss zur Einsichtnahme durch Interessierte verfügbar gehalten werden. Dazu muss nicht ausdrücklich erkennbar gemacht werden, ob und wie der Rat der Gemeinde in seiner Feststellung des Jahresabschlusses das Prüfungsergebnis berücksichtigt hat.

Im Rahmen des Verfügbarhaltens des gemeindlichen Jahresabschlusses durch die Gemeinde bietet es sich auch an, den Bestätigungsvermerk aus der Jahresabschlussprüfung, in dem das Prüfungsergebnis zusammenzufassen ist, öffentlich zu machen (vgl. § 101 Absatz 3 GO NRW). Mit diesem Bestätigungsvermerk, der dem gemeindlichen Jahresabschluss im Rahmen der Anzeige an die zuständige Aufsichtsbehörde sowie der Bekanntmachung des Jahresabschlusses beigefügt werden sollte, wird dem Informationsbedürfnis des Adressatenkreises des gemeindlichen Jahresabschlusses sachgerecht und in ausreichendem Maße und Umfang genüge getan (vgl. § 96 Absatz 2 GO NRW). Es wird dadurch ein gesonderter Nachweis aus der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses geführt, dass das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde ordnungsgemäß war.

#### **2.2.1.6.3 Die Informationen über die Entlastung des Bürgermeisters**

Die Entscheidung der Ratsmitglieder über die Entlastung des Bürgermeisters steht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Feststellung des Jahresabschlusses der Gemeinde durch den Rat und wird üblicherweise in Abhängigkeit davon getroffen. Ob und wie die Öffentlichkeit über diese Entscheidung im Zusammenhang mit der Bekanntmachung des gemeindlichen Jahresabschlusses oder gesondert darüber informiert wird, hat die Gemeinde in eigener Verantwortung zu entscheiden. Die Entscheidung der Ratsmitglieder könnte aber ihren Zweck verfehlen, wenn nicht auch die Öffentlichkeit darüber informiert wird, auch wenn keine ausdrückliche gesetzliche Informationspflicht dazu besteht. In den Fällen, in denen die Ratsmitglieder die Entlastung des Bürgermeisters mit Vorbehalten oder Einschränkungen ausgesprochen oder ggf. verweigert haben, sollten in den Informationen darüber an die Öffentlichkeit auch die wichtigsten Gründe enthalten sein.

#### **2.2.1.6.4 Keine pflichtige Bekanntgabe des Prüfungsberichtes**

Aus dem gesetzlichen Prüfungsauftrag zwischen dem Rat und seinem Rechnungsprüfungsausschuss entstehen keine gesonderten Pflichten für die Gemeinde, den Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses über den gemeindlichen Jahresabschluss allgemein zu veröffentlichen und dadurch den Bürgerinnen und Bürgern in vollem Umfang bekannt zu machen bzw. zur Verfügung zu stellen. Eine gesonderte Bekanntgabe des Prüfungsberichtes ist haushaltsrechtlich nicht festgelegt worden. Aus der Jahresabschlussprüfung erwartet der Rat der Gemeinde als Auftraggeber und damit als Adressat des Prüfungsberichtes regelmäßig konkrete Empfehlungen zur Verbesserung der Wirtschaftlichkeit, der Ordnungsmäßigkeit und der Funktionsfähigkeit des Verwaltungshan-

delns der Gemeinde, damit für ihn entscheidungsrelevante Informationen zur Verfügung stehen. Dieser Anspruch wird vielfach aber auch von den Bürgerinnen und Bürger der Gemeinde erhoben.

Der Adressat des Prüfungsberichtes über den gemeindlichen Jahresabschluss ist jedoch der Rat als gemeindliches Organ, der den Rechnungsprüfungsausschuss mit dieser Prüfung beauftragt hat. Außerdem ist in diesem Zusammenhang eine Öffentlichkeit für den Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses gegeben. Der Rat der Gemeinde, dessen Sitzungen öffentlich sind, hat in öffentlicher Sitzung über das Ergebnis der Abschlussprüfung zu beraten und unter Einbeziehung des Prüfungsergebnisses den Jahresabschluss der Gemeinde festzustellen (vgl. (vgl. § 48 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Der Prüfungsbericht wird durch die Einbeziehung in die Beratungen des Rates über gemeindlichen Jahresabschluss öffentlich, aber nicht zu einem Bestandteil des festgestellten Jahresabschlusses. Durch die Beratungen des Rates über die Ergebnisse der durchgeführten Abschlussprüfung entstehen keine Bekanntmachungspflichten für die Gemeinde (vgl. § 48 Absatz 2 Satz 1 GO NRW).

## **2.2.2 Das Verfügbarhalten des gemeindlichen Jahresabschlusses**

### **2.2.2.1 Die Zwecke des Verfügbarhaltens**

Die haushaltsrechtliche Vorgabe des Verfügbarhaltens des gemeindlichen Jahresabschlusses setzt das bürgerfreundliche Verfahren aus der Aufstellungsphase des gemeindlichen Haushalts fort, denn es besteht ein berechtigtes Interesse der Öffentlichkeit an Informationen über die aus der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres entstandene aktuelle wirtschaftliche Lage der Gemeinde. Die Interessenbekundung im Rahmen des Verfügbarhaltens des gemeindlichen Jahresabschlusses ermöglicht der gemeindlichen Verwaltung, mithilfe dieser Bürgerbeteiligung die künftigen haushaltswirtschaftlichen Ziele und Leistungen besser zu bestimmen und zu messen sowie die Wirkungen des Handelns der Gemeinde zu beurteilen.

Die Offenlegung von Haushaltsdaten und Daten des gemeindlichen Jahresabschlusses und ein längerfristiges Verfügbarhalten der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen können daher zur Verbesserung der Qualität der gemeindlichen Haushaltswirtschaft beitragen. Die Bürgerinnen und Bürger verlangen regelmäßig mehr Transparenz über haushaltswirtschaftliche Daten und neue Zugänge zu den gemeindlichen Haushaltsinformationen, denn diese nehmen die Leistungen der Gemeinde in Anspruch und nutzen die gemeindlichen Einrichtungen. Aufseiten vieler Bürgerinnen und Bürger besteht daher ein großes und berechtigtes Informationsinteresse am gemeindlichen haushaltswirtschaftlichen Handeln. Diesen Gegebenheiten soll die Gemeinde durch ein umfassendes, verständliches und zugängliches örtliches Informationsangebot über ihre Haushaltswirtschaft und damit auch über den gemeindlichen Jahresabschluss in ausreichendem Maße Rechnung getragen werden.

Die Gemeinde hat einerseits gegenüber den Bürgerinnen und Bürger die allgemeine gesetzliche Verpflichtung, ihr Vermögen und ihre Einkünfte so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben (vgl. § 10 Satz 1 GO NRW) und andererseits hat sie das Wohl ihrer Einwohner zu fördern (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Abhängig von den tatsächlichen örtlichen Informationsbedürfnissen wird durch die Einsichtnahme in die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde vielfach das Interesse der Einsichtnehmende jedoch nicht ausreichend befriedigt. Oftmals wird von diesen Personen aufgrund ihres rechtlichen Anspruchs eine Freigabe weiterer Informationen und Daten zur eigenen Verwendung gefordert, um eigene Interpretationen vornehmen zu können und durch die gemeindliche Verwaltung hergestellte Zusammenhänge zu hinterfragen.

Unter Beachtung des Datenschutzes kann es grundsätzlich zu einem offenen Umgang mit geeigneten Verwaltungsdaten im Sinne der für die Bürgerinnen und Bürger zu erbringenden Dienstleistungen kommen. Vielfach gilt es dabei für die Interessierten, einen schnellen und einfachen Überblick über die gemeindliche Haushaltswirtschaft und den daraus entstandenen Jahresabschluss zu bekommen. Für die Entwicklung einer Zusammenarbeit zwischen den Bürgerinnen und Bürgern, dem Rat der Gemeinde und der gemeindlichen Verwaltung bedarf es aber einer klaren Willensbekundung aller Beteiligten.

**2.2.2.2 Der Zeitraum des Verfügbarhaltens**

Mit der öffentlichen Bereitstellung und dem Einsichtsrecht in den gemeindlichen Jahresabschluss als „Basis“ für das künftige wirtschaftliche Handeln der Gemeinde wird dem Grundsatz der Öffentlichkeit ausreichend Rechnung getragen, der sich durch das gesamte gemeindliche Haushaltsverfahren zieht. Mit dem gemeindlichen Jahresabschluss muss daher auch der Haushaltsplan des gleichen Haushaltsjahres zur Einsichtnahme weiterhin verfügbar gehalten werden. Insgesamt gesehen steht den Bürgerinnen und Bürgern der festgestellte Jahresabschluss in einem Zeitraum zu Verfügung, in dem das weitere haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde i.d.R. auf dem erstellten Jahresabschluss aufbaut. Das Zusammenführen von Haushaltsplan und Jahresabschluss des gleichen Haushaltsjahres erleichtert dabei den vollständigen Überblick über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde in dem abgelaufenen Haushaltsjahr.

Nach der Vorschrift ist der Jahresabschluss nach seiner öffentlichen Bekanntmachung bis zur Feststellung des folgenden Jahresabschlusses zur Einsichtnahme verfügbar zu halten und nicht nur an wenigen Tagen auszulegen. Durch das nachfolgende Beispiel soll deutlich werden, dass der Jahresabschluss solange verfügbar zu halten ist, wie noch kein weiterer festgestellter Jahresabschluss besteht. Es ist dabei unerheblich, dass in der Zeit nach der Beschlussfassung des Rates kein unmittelbares Einwendungsrecht mehr für die Einwohner und Abgabepflichtigen besteht.

Der Zeitraum von insgesamt etwa drei Jahren, in dem anfangs nur der Haushaltsplan und später auch der Jahresabschluss für die Bürger zur Einsichtnahme verfügbar gehalten werden muss, eröffnet neue Möglichkeiten des politischen Miteinanders in den Gemeinden. Er verstärkt die mit der Darstellung des Ressourcenverbrauchs gewollte Transparenz des gemeindlichen Handelns und trägt zur Bürgerfreundlichkeit von Rat und Verwaltung bei. Der Zeitraum des Verfügbarhaltens des gemeindlichen Jahresabschlusses für das Haushaltsjahr 2013 wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Der Zeitraum des Verfügbarhaltens des Jahresabschlusses 2013</b>	
<b>AUFGABEN</b>	<b>DATEN</b>
Aufstellung und Zuleitung des Entwurfs des Jahresabschlusses an den Rat	<b>Bis zum 31. März 2014</b>
Prüfung des Entwurfs des Jahresabschlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss	<b>Örtliche Fristsetzung</b>
Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat	<b>Bis zum 31. Dezember 2014</b>
Anzeige des Jahresabschlusses an die Aufsichtsbehörde	<b>Unverzüglich nach Feststellung</b>
Bekanntmachung des Jahresabschlusses	<b>Nach Feststellung</b>
Verfügbarhalten des Jahresabschlusses bis zur Feststellung des folgenden Jahresabschlusses	<b>Bis zum 31. Dezember 2015</b>

*Abbildung 178 „Der Zeitraum des Verfügbarhaltens des Jahresabschlusses 2013“*

Es bleibt der Gemeinde überlassen, ob sie den festgestellten Jahresabschluss in herkömmlicher Weise als Druckwerk bereithält oder im Internet oder auf andere Weise verfügbar macht. Die Gemeinde muss dabei dafür Sorge tragen, dass die bereitgestellten haushaltswirtschaftlichen Informationen barrierefrei verfügbar sind und der Zugang dazu nicht eingeschränkt ist, sodass z. B. für Menschen mit Behinderungen ggf. Hindernisse für ihre Teilhabe am haushaltswirtschaftlichen Geschehen bzw. an den Entscheidungsprozessen dazu bestehen (vgl. z. B.: Barrierefreie Informationstechnik-Verordnung Nordrhein-Westfalen - BITV NRW).

Die gesetzliche Frist darf zudem nicht so ausgestaltet werden, dass diese auf ein unvertretbares Maß reduziert ist und damit dem Zweck der Beteiligung der Öffentlichkeit an der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entgegen gewirkt wird. Die rechtlichen Festlegungen zur Einsichtnahme in die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde bilden dabei den Rahmen für das Handeln der Gemeinde, den sie selbstständig und eigenverantwortlich auszufüllen hat. Sie hat das Recht bzw. ihr obliegt die Pflicht, unter Berücksichtigung der Interessen und Möglichkeiten der Adressaten ihrer Haushaltswirtschaft die Formen und Orte der Einsichtnahme in die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen festzulegen. Dabei kann die Gemeinde selbstverständlich auch Prioritäten setzen.

### 2.2.2.3 Das Verfügbarhalten im Internet

Die Gemeinde soll nach dem Grundsatz der Öffentlichkeit ihren Jahresabschluss möglichst in verschiedenen Medienformen öffentlich zur Einsichtnahme bereitstellen. Mit der Veröffentlichung von Haushaltsunterlagen im Internet kann ein wichtiger Beitrag zur Transparenz über die gemeindliche Haushaltswirtschaft geleistet werden. Sie ist eine zeitgemäße Form, die auch dazu beitragen kann, dem Bürger den Zugang zu dem Haushalt der Gemeinde zu erleichtern. Der vom Rat der Gemeinde festgestellte und veröffentlichte Jahresabschluss unterliegt grundsätzlich nicht dem personenbezogenen Datenschutz, sondern sollen gerade dem Bürger gegenüber den Nachweis über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr erbringen.

Die Gemeinde sollte bei einem Verfügbarhalten des Jahresabschlusses im Internet bereits in der Bekanntmachung darauf hinweisen und dazu die einschlägige Internetadresse angeben. Sie muss beim ihrem Informationsangebot über den gemeindlichen Jahresabschluss im Internet (Verfügbarhalten im Internet), aber auch bei ihren sonstigen Online-Auftritten und -Angeboten sowie bei den von ihr zur Verfügung gestellten Programmoberflächen im Bereich der elektronischen Datenverarbeitung berücksichtigen, dass deren technische Gestaltung auch die Nutzung durch Menschen mit Behinderung ermöglicht (vgl. § 1 i.V.m. § 10 BGG NRW). Die Gemeinde muss daher nach bestem Bemühen die Erstellung eines barrierefreien Angebotes vornehmen und bestimmte Aspekte dabei berücksichtigen (vgl. Abbildung).

<b>Aspekte für das Verfügbarhalten im Internet</b>	
<b>ASPEKTE</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Verantwortung</b>	Veröffentlichung nur auf Internetseiten, die in der Verantwortung der Gemeinde liegen;
<b>Auffindbarkeit</b>	Gestaltung der Internetseiten zur Wahrnehmung der gezeigten Elemente;
<b>Zugänglichkeit</b>	Zulassung eines uneingeschränkten Nutzerkreises;
<b>Nutzbarkeit</b>	Berücksichtigung der Bedürfnisse aller Nutzerinnen und Nutzer;

<b>Aspekte für das Verfügbarhalten im Internet</b>	
<b>ASPEKTE</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Bedienbarkeit</b>	Sicherstellung der Bedienbarkeit und der einfachen Navigation;
<b>Verständlichkeit</b>	Sicherstellung der Verständlichkeit der Informationen und der Funktionalität der Bedienung;
<b>Lesbarkeit</b>	Einsatz der natürlichen Sprache, in Größe, Form und Zeichen, z.B. auch die Gebärdensprache;
<b>Kostenfreiheit</b>	Zulassung des kostenfreien Lesens und Ausdrucks;
<b>Belegbarkeit</b>	Angaben zur Einsichtnahme des Jahresabschlusses in Papierform.

*Abbildung 179 „Aspekte für das Verfügbarhalten im Internet“*

Die Inhalte und das Erscheinungsbild des gemeindlichen Jahresabschlusses im Internet sind daher so zu gestalten, dass sie für alle Interessierten wahrnehmbar sind (vgl. § 2 BITV NRW). Als Barrierefreiheit wird dabei die Auffindbarkeit, Zugänglichkeit und Nutzbarkeit der von der Gemeinde gestalteten Lebensbereiche für alle Menschen angesehen, sodass der Zugang und die Nutzung für Menschen mit Behinderung in der allgemein üblichen Weise, ohne besondere Erschwernis und grundsätzlich ohne fremde Hilfe möglich sein müssen. Zu den zu gestalteten Lebensbereichen gehören nicht nur bauliche Anlagen und technische Gebrauchsgegenstände, sondern auch die Systeme der Informationsverarbeitung.

Für Internetauftritte und Internetangebote sowie andere grafische Programmoberflächen der Informationstechnik von Behörden der Bundesverwaltung, die öffentlich zugänglich sind, sind durch eine Verordnung des Bundes besondere Anforderungen bestimmt worden. Die „Verordnung zur Schaffung barrierefreier Informationstechnik nach dem Behindertengleichstellungsgesetz (Barrierefreie-Informationstechnik-Verordnung - BITV 2.0) ist im Bundesgesetzblatt veröffentlicht worden (vgl. BGBl. I S. 1843). Die Gemeinde unterliegt nicht dieser Verordnung. Sie kann die Verordnung aber als Hilfestellung für die Gestaltung ihrer eigenen Angebote nutzen.

XXXXXXXXXXXXXXXX

## 9. Teil

# Sondervermögen, Treuhandvermögen

### 1. Allgemeines

Das gemeindliche Vermögen dient der stetigen Erfüllung der öffentlichen Aufgaben der Gemeinde. Es hat den Zweck, Leistungen und Nutzen für den Bürger zu erbringen. Die Gemeinde hat deshalb ihre Vermögensgegenstände so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben (vgl. § 10 GO NRW). Zum Vermögen der Gemeinde im haushaltsrechtlichen Sinn ist die Gesamtheit aller Sachen und Rechte zu zählen, die der Gemeinde gehören oder ihr zustehen oder bei denen die Gemeinde der wirtschaftliche Eigentümer ist. Die gemeindlichen Vermögensgegenstände können aber auch aufgrund ausdrücklicher Vorschriften gesondert zu behandeln sein.

Das gemeindliche Haushaltsrecht orientiert sich bei der Vermögensdefinition am kaufmännischen Begriff des Vermögensgegenstandes, für den es bisher keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt (vgl. § 33 GemHVO NRW). Das gemeindliche Vermögen dient dabei der Aufgabenerfüllung der Gemeinde, die grundsätzlich die Werterhaltung und den Substanzverzehr der Vermögensgegenstände dokumentieren und eine ordnungsgemäße Verwaltung nachweisen muss. Diese vermögensmäßigen Gegebenheiten wirken sich auch auf die Haushaltswirtschaft der Gemeinde aus.

Von besonderer Bedeutung bei der Gemeinde ist deshalb, dass bestimmte Vermögensformen nicht für die allgemeinen Zwecke der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zur Verfügung stehen und daher auch nicht dem allgemeinen Vermögen der Gemeinde zugeordnet werden dürfen. Sie dienen der Erfüllung bestimmter Zwecke und die Gemeinde muss deshalb dieses Vermögen vom übrigen Vermögen getrennt halten (absondern). Derartiges gemeindliches Vermögen ist oftmals der Gemeinde unter einer bestimmten Zwecksetzung oder Zweckbindung von Dritten übertragen worden. Dieses Vermögen muss dementsprechend von der Gemeinde ggf. auch haushaltswirtschaftlich gesondert behandelt werden.

Im neunten Teil der Gemeindeordnung finden sich deshalb Sonderregelungen über das vom freien Gemeindevermögen zu separierende gemeindliche Vermögen, das als „Sondervermögen“ bezeichnet wird und bei der Gemeinde in vielfältigen Formen vorhanden sein kann. Der Charakter des gemeindlichen Sondervermögens wird dadurch bestimmt, dass es sich um Vermögen der Gemeinde handelt, das für die Erfüllung bestimmter Zwecke vom Haushalt der Gemeinde abgesondert worden ist. Es kann von einem Dritten der Gemeinde für einen bestimmten Zweck übereignet oder durch sonstige Rechtsakte unter einer Zweckbindung auf die Gemeinde übergegangen sein.

In weiteren Vorschriften der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung wird dieser Tatsache in ausreichendem Maße Rechnung getragen. Die Abbildung des Ressourcenverbrauchs bei den Sondervermögen der Gemeinde erfordert zudem auch bei diesem gemeindlichen Vermögen die Anwendung der Vorschriften über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Aufgrund ihrer Verschiedenheit und unterschiedlichen öffentlichen Zwecksetzungen sind die einzelnen in § 97 GO NRW benannten Gruppen von gemeindlichem Sondervermögen haushaltsmäßig unterschiedlich zu behandeln.

In diesem Zusammenhang muss beachtet werden, dass der Begriff „Sondervermögen“ auch in anderen Rechtsvorschriften gebräuchlich ist, z. B. im Investmentgesetz. Nach § 2 Absatz 2 InvG sind z. B. Sondervermögen die inländischen Investmentvermögen, die von einer Kapitalanlagegesellschaft für Rechnung der Anleger nach Maßgabe dieses Gesetzes und der Vertragsbedingungen verwaltet werden. Dabei sind die Rechtsverhältnisse der Kapitalanlagegesellschaft zu den Anlegern von besonderer Bedeutung, insbesondere dann, wenn die Anleger das Recht zur Rückgabe der Anteile haben.

Nach dem Investmentgesetz gelten als Sondervermögen auch die Spezial-Sondervermögen, deren Anteile aufgrund schriftlicher Vereinbarungen mit der Kapitalanlagegesellschaft ausschließlich von Anlegern, die nicht natürliche Personen sind, gehalten werden (vgl. § 2 Absatz 3 InvG). In solchen Sondervermögen ist z.B. eine Kapitalanlage durch die Gemeinde zulässig (vgl. Runderlass „Anlage von Geldmitteln durch Gemeinden und Gemeindeverbände“ vom 25.01.2005; SMBl. NRW. 641).

## 2. Die Vorschriften über das gemeindliche Sondervermögen

### 2.1 Die Gesamtübersicht über die Vorschriften

Die einzelnen gemeindlichen Sondervermögen sind auf Grund ihrer unterschiedlichen Arten und Zwecke von der Gemeinde auch haushaltswirtschaftlich unterschiedlich zu behandeln. Sie werden entweder in den Haushalt der Gemeinde einbezogen und sind dann in die gemeindliche Haushaltsplanung sowie in den Jahresabschluss einzubeziehen oder sie verfügen über einen eigenen Rechnungskreis mit einem eigenen Wirtschaftsplan und Jahresabschluss. Zu den Sondervermögen und den Treuhandvermögen der Gemeinde enthält der neunte Teil der Gemeindeordnung folgende Vorschriften (vgl. Abbildung).

<b>Die Vorschriften im 9. Teil der Gemeindeordnung</b>	
<b>9. Teil Sondervermögen, Treuhandvermögen</b>	§ 97 Sondervermögen § 98 Treuhandvermögen § 99 Gemeindegliedervermögen § 100 Örtliche Stiftungen

*Abbildung 174 „Die Vorschriften im 9. Teil der Gemeindeordnung“*

### 2.2 Die Vorschriften im Einzelnen

Der 9. Teil der Gemeindeordnung enthält im Einzelnen folgende Vorschriften:

- § 97 Sondervermögen

Aufgrund ihrer unterschiedlichen Zweckbestimmung werden die einzelnen Gruppen von Sondervermögen haushaltswirtschaftlich und damit auch hinsichtlich ihrer Bilanzierung unterschiedlich behandelt. Für das Gemeindegliedervermögen und die rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen, die Teil des gemeindlichen Haushalts sind, müssen die diesen Sondervermögen zuzurechnenden Vermögensgegenstände unter den im Einzelnen zutreffenden Bilanzposten angesetzt werden.

Die Erhaltung des Zwecks bei diesen beiden Arten von Sondervermögen erfordert von der Gemeinde keinen gesonderten Nachweis durch einen zusammengefassten Ansatz in der gemeindlichen Bilanz, sondern ist von der Gemeinde intern zu belegen. Im Jahresabschluss bedarf es aber zu diesen beiden Arten von Sondervermögen der Gemeinde einer Angabe und Erläuterung im Anhang. Entsprechend ist auch im Gesamtabchluss zu verfahren.

Die anderen genannten Sondervermögen stellen organisatorische selbstständige Einheiten der Gemeinde in öffentlich-rechtlicher Form dar. Sie sind haushaltsmäßig den rechtlich selbstständigen Betrieben der Gemeinde gleichgestellt worden, sodass deren Bewirtschaftung nicht über den gemeindlichen Haushalt erfolgt. Entsprechend werden diese gemeindlichen Sondervermögen auch unter den Finanzanlagen in der Bilanz der Gemeinde angesetzt. Diese haushaltswirtschaftliche Behandlung wirkt sich auch auf den gemeindlichen Gesamtabschluss aus.

- § 98 Treuhandvermögen

Bei Treuhandvermögen werden von der Gemeinde Vermögensgegenstände treuhänderisch gehalten. Diese werden im eigenen Namen für fremde Rechnung verwaltet. Für die Gemeinde folgt aus ihrer Tätigkeit als Treuhänder, dass sie gegenüber dem Treugeber für eine ordnungsgemäße Verwaltung des Treuhandvermögens haftet.

- § 99 Gemeindegliedervermögen

Zum Gemeindegliedervermögen gehören auf dem Grundeigentum lastende Nutzungsberechtigungen, z.B. bei Wald- und Wegegrundstücken, die aus der geschichtlichen Entwicklung der Gemeinde heraus heute noch bestehen können. Auch kann in Einzelfällen das Nutzungsrecht nicht allen, sondern nur einer Gruppe von Einwohnern der Gemeinde zu stehen (Gemeindegliederklassenvermögen). Der Gemeinde obliegt aber die Pflicht, dieses Vermögen zu verwalten. Bei diesen Vermögen bezieht sich die Fortgeltung der (historischen) Vorschriften und Gewohnheiten nur auf die Nutzung des Gemeindegliedervermögens, nicht auf seine Verwaltung durch die Gemeinde, wie sie in § 97 GO NRW geregelt ist.

- § 100 Örtliche Stiftungen

Die Vorschrift über örtliche Stiftungen ist wegen der Einführung des NKF nicht verändert worden. Eine Stiftung gilt als örtliche Stiftung, wenn es sich um eine selbstständige oder unselbstständige Stiftung handelt, die nach dem Willen des Stifters von der Gemeinde verwaltet wird und die überwiegend Zwecken dient, die von der Gemeinde in ihrem Bereich erfüllt werden können. Damit wird deutlich, dass der Stiftungszweck auf Aufgaben gerichtet sein muss, die auch von der Gemeinde in ihrem sachlichen und räumlichen Zuständigkeitsbereich selbst vorgenommen werden können. Neben dem Begriff „Örtliche Stiftungen“ ist vielfach auch der Begriff „Kommunale Stiftungen“ im Gebrauch.

Nach dem Bundesverband Deutscher Stiftungen werden unter dem Begriff „Kommunale Stiftungen“ alle Stiftungen unabhängig von ihrer Rechtsform subsumiert, die gemeinwohlorientiert für die Bürgerinnen und Bürger einer Kommune aufgrund privater oder öffentlicher Initiative errichtet worden sind. Sie müssen zum Wirkungsbereich einer Kommune gehören und sich durch eine besondere Nähe zur Kommunalverwaltung auszeichnen. Ihr Aktionsgebiet ist auf das Gemeinwesen einer Kommune beschränkt.

Diese Begriffsverwendung ist nicht ins gemeindliche Haushaltsrecht von Nordrhein-Westfalen übernommen worden. Haushaltsrechtlich wird aber dann von einer kommunalen Stiftung gesprochen, wenn eine oder mehrere Kommunen selbst als Stifter auftreten und Teile ihres Vermögens in eine von Ihnen errichtete Stiftung einbringen. Außerdem gilt auch nach dieser Vorschrift das Örtlichkeitsprinzip.

In diesem Zusammenhang ist auch die Vorschrift des § 59 GemHVO NRW zu beachten. Durch diese Vorschrift wird bestimmt, dass die Gemeindehaushaltsverordnung sinngemäß auch auf die Haushaltswirtschaft der gemeindlichen Sondervermögen und Treuhandvermögen der Gemeinde Anwendung findet, soweit für diese gemeindlichen Vermögensformen die gesetzlichen Vorschriften über die Haushaltswirtschaft der Gemeinden Anwendung finden.



**§ 97**  
**Sondervermögen**

(1) Sondervermögen der Gemeinde sind

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

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

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

(4) <sup>1</sup>Für Sondervermögen nach Absatz 1 Nr. 4 können die für die Wirtschaftführung und das Rechnungswesen der Eigenbetriebe geltenden Vorschriften sinngemäß angewendet werden. <sup>2</sup>Absatz 3 gilt sinngemäß.

**Erläuterungen zu § 97:**

**I. Allgemeines**

**1. Abgesondertes Vermögen der Gemeinde**

Das gemeindliche Vermögen dient der Erfüllung der öffentlichen Aufgaben der Gemeinde. Es hat den Zweck, Leistungen und Nutzen für den Bürger zu erbringen. Die Gemeinde hat deshalb ihre Vermögensgegenstände so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben (vgl. § 10 GO NRW). Zum Vermögen der Gemeinde im haushaltsrechtlichen Sinn ist die Gesamtheit aller Sachen und Rechte zu zählen, die der Gemeinde gehören oder ihr zustehen oder sie davon der wirtschaftlicher Eigentümer ist, soweit die gemeindlichen Vermögensgegenstände nicht aufgrund ausdrücklicher Vorschriften gesondert zu behandeln sind. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft sowie die Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde erfordern daher ein gemeindliches Vermögensmanagement.

Das gemeindliche Haushaltsrecht orientiert sich bei der Vermögensdefinition am kaufmännischen Begriff des Vermögensgegenstandes, für den es bisher keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt (vgl. § 33 GemHVO NRW). Außerdem müssen für das gemeindliche Vermögen grundsätzlich die Werterhaltung und der Substanzverzehr dokumentiert und eine ordnungsgemäße Verwaltung nachgewiesen werden. Diese Gegebenheiten wirken sich auch auf die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde aus. Von Bedeutung ist dabei, dass bestimmte Vermögensformen nicht dem allgemeinen Vermögen der Gemeinde zuzuordnen sind, sondern zur Erfüllung bestimmter Zwecke davon zu trennen (abzusondern) sind. Derartiges Vermögen ist i.d.R. der Gemeinde von Dritten unter einer bestimmten Zwecksetzung oder Zweckbindung übertragen worden und muss dementsprechend von der Gemeinde auch haushaltswirtschaftlich ggf. gesondert behandelt werden. In weiteren Vorschriften der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung wird dieser Tatsache in ausreichendem Maße Rechnung getragen.

Die Abbildung des Ressourcenverbrauchs bei den Sondervermögen der Gemeinde erfordert zudem auch bei diesem gemeindlichen Vermögen die Anwendung der Vorschriften über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Diesen Vorschriften unterliegen grundsätzlich die unter den Nummern 1 und 2 des Absatzes 1 der Vorschrift aufgeführten Sondervermögen. Die Sondervermögen nach Absatz 1 Nr. 3 der Vorschrift unterliegen dagegen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 97 GO NRW**

nicht nur den gesetzlichen Vorgaben des Absatzes 3, sondern auch den Vorschriften der Eigenbetriebsverordnung. Die Sondervermögen nach Absatz 1 Nummer 4 unterliegen grundsätzlich den Vorschriften über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Es wurden jedoch Ausnahmen davon zugelassen, sodass bei einer rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtung der Gemeinde deren Wirtschaftsführung und Rechnungswesen nach dem für die Eigenbetriebe geltenden Vorschriften sinngemäß angewendet werden können.

**2. Die Gruppen der Sondervermögen**

Die einzelnen Gruppen gemeindlicher Sondervermögen sind aufgrund ihrer unterschiedlichen Zweckbestimmung von der Gemeinde haushaltswirtschaftlich unterschiedlich zu behandeln. Sie werden entweder in die Haushaltsplanung der Gemeinde einbezogen und im gemeindlichen Jahresabschluss nachzuweisen oder sie verfügen über einen eigenen Rechnungskreis mit einem eigenen Jahresabschluss (vgl. Abbildung).

<b>Die Gruppen der gemeindlichen Sondervermögen</b>	
<b>ART DES SONDERVERMÖGENS</b>	<b>HAUSHALTSZUORDNUNG</b>
<b>Gemeindegliedervermögen</b>	Teil des gemeindlichen Haushalts
<b>Rechtlich unselbstständige örtliche Stiftungen</b>	Teil des gemeindlichen Haushalts
<b>Wirtschaftliche Unternehmen der Gemeinde (nach § 114 GO NRW)</b>	Eigener Rechnungskreis
<b>Organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit (§ 107 Absatz 2 GO NRW)</b>	Eigener Rechnungskreis
<b>Rechtlich unselbstständige Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen.</b>	Wahlmöglichkeit: Teil des gemeindlichen Haushalts oder eigener Rechnungskreis

*Abbildung 181 „Die Gruppen der gemeindlichen Sondervermögen“*

Die Gruppe der gemeindlichen Sondervermögen ist auch ausschlaggebend dafür, ob ein gemeindliches Sondervermögen in Form eines Gesamtansatzes oder aufgeteilt nach den Arten der dem Sondervermögen zugeordneten Vermögensgegenstände zu bilanzieren ist. Soweit in der Vorschrift bestimmt ist, dass das gemeindliche Sondervermögen den Vorschriften über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde unterliegt, ist z. B. dieses Vermögen in der gleichen Art und Weise zu bilanzieren wie das allgemeine Vermögen der Gemeinde, auch wenn bestimmte Zweckvorgaben dafür bestehen.

**3. Die Bilanzierung der Sondervermögen**

**3.1 Die gesondert zu bilanzierende Sondervermögen**

Die wirtschaftlichen Unternehmen der Gemeinde (§ 114 GO NRW) und die organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen der Gemeinde (§ 107 Abs. 2 GO NRW) sowie die rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 97 GO NRW

Versicherungseinrichtungen der Gemeinde (§ 97 Absatz 1 Nr. 4 GO NRW) sind in der gemeindlichen Bilanz im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ unter dem Bilanzposten „Sondervermögen“ anzusetzen. Zu diesen gemeindlichen Sondervermögen gehören auch die gemeindlichen Krankenhäuser, die als organisatorisch und wirtschaftlich eigenständige Einrichtungen von der Gemeinde zu betreiben sind (vgl. §§ 1 und 10 GemKHBVO). Diese gemeindlichen Sondervermögen werden haushaltsmäßig den rechtlich selbstständigen Betrieben der Gemeinde gleichgestellt und bilanzmäßig entsprechend behandelt.

Diese Gleichstellung wirkt sich auch auf den gemeindlichen Gesamtabschluss aus. Für den gemeindlichen Gesamtabschluss ist regelmäßig von einer Konsolidierung der Betriebe in öffentlich-rechtlicher Organisationsform auszugehen (vgl. § 116 Absatz 2 GO NRW). Daraus folgt, dass die gemeindlichen Sondervermögen mit eigenem Rechnungskreis als gemeindliche Betriebe in öffentlich-rechtlicher Organisationsform in den Gesamtabchluss der Gemeinde einzubeziehen sind (vgl. § 50 Absatz 1 GemHVO NRW).

In der gemeindlichen Bilanz werden diese gemeindlichen Sondervermögen dann im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ wie andere gemeindliche Betriebe angesetzt. Als Betrieb gilt dabei eine organisatorisch selbstständige Wirtschaftseinheit der Gemeinde, die kaufmännische oder wirtschaftliche Interessen verfolgt, und zwar unabhängig von ihrer Rechtsform. Diese Erfordernisse werden von bestimmten gemeindlichen Sondervermögen erfüllt. Es ist daher bei den Sondervermögen, bei denen ein eigener Rechnungskreis eingerichtet werden kann, der Gemeinde zu prüfen, ob diese Trennung in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft geboten ist.

Jedes der Sondervermögen hat als selbstständige Organisationseinheit nach den dafür geltenden Regelungen zu bilanzieren, auch wenn dabei ggf. teilweise Übereinstimmungen bestehen und die Gemeinde der Rechtsträger für beide Organisationseinheiten ist. Für die neue Organisationseinheit müssen daher die Anschaffungskosten zutreffend unter Beachtung der einschlägigen Vorschriften, z.B. § 97 Absatz 3 i.V.m § 92 Absatz 3 GO NRW, ermittelt werden. Jedoch müssen sich die Ansprüche und Verbindlichkeiten zwischen der gemeindlichen Verwaltung und der neuen Organisationseinheit in diesen Fällen entsprechen.

Die Überführung des allgemeinen gemeindlichen Vermögens in ein gemeindliches Sondervermögen nach § 97 GO NRW ist zudem vergleichbar einer Abgabe von gemeindlichen Vermögen unter Beachtung des § 90 GO NRW. So kann z. B. keine einfache Übernahme von gemeindlichen Buchwerten in Betracht kommen, weil es für eine solche „Betriebsaufspaltung“ nicht den Grundsatz der übereinstimmenden Bilanzierung gibt.

### **3.2 Die nicht zu bilanzierenden Sondervermögen**

Für das Gemeindegliederungsvermögen und die rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen, die Teil des gemeindlichen Haushalts sind, müssen die diesen Sondervermögen zuzurechnenden Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Bilanz unter den im Einzelnen nach der Vermögensart zutreffenden Bilanzposten angesetzt werden. Die Erhaltung des Zwecks bei diesen beiden Arten von gemeindlichem Sondervermögen erfordert von der Gemeinde keinen gesonderten Nachweis durch einen zusammengefassten Ansatz in der gemeindlichen Bilanz oder den Ansatz als Gesamtheit im Bilanzbereich „Finanzanlagen“. Die Einhaltung der Zwecksetzung bzw. Zweckbindung, z. B. bei den rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen, ist von der Gemeinde nur intern prüffähig nachzuhalten (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 2 GO NRW).

Im gemeindlichen Jahresabschluss (vgl. § 95 GO NRW) bedarf es aber zu diesen beiden Arten von Sondervermögen der Gemeinde entsprechender Angaben und Erläuterungen im Anhang (vgl. § 44 GemHVO NRW). In Einbeziehung in den gemeindlichen Haushalt bedingt dabei, dass die Gemeinde keine Verbindlichkeit passivieren muss, weil sie das Vermögen von Dritten erhalten hat. Die Gemeinde ist bei diesen beiden Sondervermögen nicht zur Rückgabe verpflichtet, denn das Vermögen wurde ihr auch zivilrechtlich übertragen, z. B. die Vermögensgegenstände bei rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen. Bei diesen Gruppen der Sondervermögen ist nicht

von einer organisatorisch selbstständigen Einheit auszugehe, sodass die damit verbundenen gemeindlichen Vermögensgegenstände auch nicht aus dem Rechnungskreis der Gemeinde ausgeschieden sind.

#### **4. Die Prüfung der Jahresabschlüsse der Sondervermögen**

##### **4.1 Allgemeine Bedingungen**

Nach der Vorschrift des § 103 Absatz 1 Nummer 2 GO NRW sind die Jahresabschlüsse der in § 97 Absatz 1 Nummern 1, 2 und 4 GO NRW benannten Sondervermögen eine Pflichtaufgabe der örtlichen Rechnungsprüfung. Zu diesen benannten Sondervermögen der Gemeinde gehören das Gemeindegliedervermögen, das Vermögen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen und die rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen. Die örtliche Rechnungsprüfung hat bei diesen gemeindlichen Sondervermögen zu prüfen, inwieweit die Zwecksetzung und die Zweckbindung dieser Sondervermögen durch die Gemeinde erfüllt wurden.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die Prüfung der Jahresabschlüsse der Eigenbetriebe (vgl. § 97 Absatz 1 Nr. 3 GO NRW) nach den Vorschriften des § 106 GO NRW vorzunehmen ist. In die durchzuführende Prüfung sind alle Bestandteile des Jahresabschlusses des jeweiligen Sondervermögens der Gemeinde sowie die dazugehörigen Anlagen einzubeziehen. Diese Gegebenheiten können ggf. auch bei gemeindlichen Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen vorliegen (vgl. § 97 Absatz 4 GO NRW).

##### **4.2 Der Jahresabschluss des Gemeindegliedervermögens**

Die Vorschrift des § 103 Absatz 1 Nummer 2 GO NRW enthält zwar ausdrücklich den Begriff „Jahresabschluss“ unter Bezugnahme auf das Gemeindegliedervermögen als Sondervermögen nach § 97 Absatz 1 Nummer 1 GO NRW. Diese Festlegung führt jedoch nicht zu der Verpflichtung der Gemeinde, für dieses gemeindliche Sondervermögen auch einen eigenständigen Jahresabschluss aufzustellen. Das Sondervermögen unterliegt ausdrücklich den Vorschriften über die gemeindliche Haushaltswirtschaft und ist Teil des Haushalts der Gemeinde. Es ist daher hinsichtlich seiner Erträge und Aufwendungen sowie der Vermögens- und Schuldenlage in den Jahresabschluss der Gemeinde einzubeziehen.

Die Gemeinde hat ggf. für dieses Sondervermögen einen gesonderten Nachweis darüber zu führen, dass die Zwecksetzungen und Zweckbindungen des Sondervermögens im abgelaufenen Haushaltsjahr eingehalten wurden. Diese Vorgaben können im Einzelfall zu einem gesonderten Jahresergebnis oder zu einem von der Gemeinde gesondert aufzustellenden Abschluss führen. Ein solcher Abschluss wäre dann mit einer dazu gehörenden Übersicht über die zurechenbaren Vermögen und Schulden zum Gegenstand der örtlichen Rechnungsprüfung zu machen (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 2 GO NRW).

##### **4.3 Der Jahresabschluss der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen**

Die Vorschrift des § 103 Absatz 1 Nummer 2 GO NRW enthält zwar ausdrücklich den Begriff „Jahresabschluss“ unter Bezugnahme auf die rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen als Sondervermögen nach § 97 Absatz 1 Nummern 2 GO NRW. Diese Festlegung führt jedoch nicht zu der Verpflichtung der Gemeinde, für dieses gemeindliche Sondervermögen auch einen eigenständigen Jahresabschluss nach für die Gemeinde geltenden haushaltsrechtlichen Bedingungen aufzustellen. Diese Sondervermögen unterliegen ausdrücklich den Vorschriften über die gemeindliche Haushaltswirtschaft und sind dadurch ein Teil des Haushalts der Gemeinde. Sie sind daher hinsichtlich ihrer Erträge und Aufwendungen einschließlich der Vermögens- und Schuldenlage in den Jahresabschluss der Gemeinde einzubeziehen.

Die Gemeinde hat jedoch für diese Sondervermögen einen gesonderten Nachweis darüber zu führen, dass die Zwecksetzungen und Zweckbindungen des jeweiligen Sondervermögens im abgelaufenen Haushaltsjahr eingehalten wurden. Diese Vorgaben können im Einzelfall zu einem gesonderten Jahresergebnis oder zu einem von der Gemeinde gesondert aufzustellenden Abschluss führen. Ein solcher Abschluss wäre dann mit einer dazu gehörenden Übersicht über die zurechenbaren Vermögen und Schulden zum Gegenstand der örtlichen Rechnungsprüfung zu machen (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 2 GO NRW).

#### **4.4 Der Jahresabschluss der Unternehmen und Einrichtungen**

Bei wirtschaftlichen Unternehmen der Gemeinde (vgl. § 114 GO NRW) und organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen der Gemeinde (vgl. § 107 Absatz 2 GO NRW) sind die Eigenbetriebe und eigenbetriebsähnlichen Einrichtungen die wichtigsten gemeindlichen Organisationsgebilde, die entsprechend den Vorschriften über die wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung der Gemeinden als Sondervermögen errichtet werden und zu den gemeindlichen Betrieben zu zählen sind. Diese Betriebe sind unter Beachtung der Vorschriften der Eigenbetriebsordnung (EigVO NRW) wirtschaftlich und verwaltungsmäßig selbstständig. Zu dieser Art von gemeindlichem Sondervermögen gehören auch die gemeindlichen Krankenhäuser, die wie gemeindliche Eigenbetriebe als organisatorisch und wirtschaftlich eigenständige Einrichtungen bzw. gemeindliche Betriebe geführt werden (vgl. §§ 1 und 10 GemKHBVO).

Für die Jahresabschlussprüfung der gemeindlichen Eigenbetriebe wurden jedoch Sonderregelungen getroffen, sodass deren Jahresabschlussprüfung nicht der örtlichen Rechnungsprüfung obliegt. Vielmehr obliegt der Gemeindeprüfungsanstalt diese Jahresabschlussprüfung, die sich dazu eines Wirtschaftsprüfers, einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder in Einzelfällen eines hierzu befähigten eigenen Prüfers bedienen kann (vgl. § 106 GO NRW). Die Gemeindeprüfungsanstalt hat das Prüfungsergebnis in Form des Prüfungsberichts der betroffenen Gemeinde mitzuteilen. Wenn Veranlassung dazu besteht oder auf Anforderung muss die Gemeindeprüfungsanstalt ihr Prüfungsergebnis auch den Kommunal- und den Fachaufsichtsbehörden mitteilen. Diese Regelungen gelten entsprechend auch für Einrichtungen, die gemäß § 107 Absatz 2 GO NRW entsprechend den Vorschriften über das Rechnungswesen der Eigenbetriebe geführt werden.

#### **4.5 Der Jahresabschluss der Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen**

Die Prüfung eines förmlichen Jahresabschlusses, wie diese für die Gemeinde selbst vorgesehen ist, ist für Sondervermögen nach § 97 Absatz 1 Nummer 4 GO NRW ist nur dann erforderlich, wenn für eine unter diese Vorschrift fallende Versorgungs- und Versicherungseinrichtung der Gemeinde ein eigener Rechnungskreis besteht, weil eine entsprechend abgesonderte Haushalts- und Wirtschaftsführung erforderlich ist, z. B. für eine eigene Zusatzversorgungskasse oder eine Eigenunfallversicherung. Solche gemeindlichen Einrichtungen, die aber Teil des Haushalts der Gemeinde und damit im Jahresabschluss der Gemeinde enthalten sind, bedürfen dann keines eigenständigen Jahresabschlusses.

Die Gemeinde hat aber gleichwohl für diese Sondervermögen einen Nachweis darüber zu führen, dass im abgelaufenen Haushaltsjahr die Zwecksetzung des jeweiligen Sondervermögens eingehalten wurde. Dieser Nachweis kann durch ein gesondertes Jahresergebnis (Abschluss) mit einer dazu gehörenden Übersicht über die zurechenbaren Vermögen und Schulden geführt werden, sodass auch diese Unterlagen zum Gegenstand der Prüfung zu machen sind (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 2 GO NRW). Eine jahresbezogene Ergebnisdarstellung dürfte aber in vielen Fällen aus haushaltsrechtlicher Sicht ausreichend sein.

## **5. Sonstige Betriebsformen**

### **5.1 Die Verwaltungs- und Regiebetriebe**

Die Verwaltungsbetriebe der Gemeinde sind rechtlich und wirtschaftlich unselbstständig. Sie sind daher auch vermögensmäßig keine gemeindlichen Betriebe, die außerhalb des allgemeinen gemeindlichen Vermögens stehen. Solche gemeindlichen Betriebe stellen daher auch keine Sondervermögen der Gemeinde nach dieser Vorschrift dar. Ebenso sind Regiebetriebe der Gemeinde nicht als gemeindliche Sondervermögen anzusehen, denn auch bei diesen rechtlich und wirtschaftlich unselbstständigen Betrieben ist von der Gemeinde keine vermögensmäßige Separierung vorzunehmen, zumal der Regiebetrieb keine Rechtsbeziehung mit einem Wirtschaftspartner eingehen kann. Die Verwaltungsbetriebe und die Regiebetriebe der Gemeinde sind daher als Teil der gemeindlichen Verwaltung an den Haushaltsplan der Gemeinde gebunden, der die ihnen zuzuordnenden Erträge und Aufwendungen sowie Zahlungen zu enthalten hat.

### **5.2 Die Betriebe gewerblicher Art**

Ein „Betrieb gewerblicher Art“ (BgA) der Gemeinde stellt keine gemeinderechtlich bestimmte abgrenzbare eigenständige wirtschaftliche Betätigungsform der Gemeinde und ist daher auch kein gemeindliches Sondervermögen. Für die steuerrechtliche Sonderform bedarf es daher keiner ausdrücklichen Regelung, auch die Gemeinde in bestimmten Aufgabenbereichen durch ihre Tätigkeiten steuerpflichtig wird. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft verlangt für die Sonderform „Betrieb gewerblicher Art“ keinen gesonderten und entsprechend abgegrenzten Nachweis innerhalb der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und des gemeindlichen Vermögens. Eine steuerrechtliche Maßgeblichkeit mit Auswirkungen auf eine vermögensmäßige Separierung besteht jedenfalls nicht.

Die Sonderform „Betrieb gewerblicher Art“ entsteht wegen der steuerlich relevanten Tätigkeiten der Gemeinde, denn nach § 4 i.V.m. § 1 Absatz 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) stellt eine Tätigkeit einer Gemeinde dann einen „Betrieb gewerblicher Art“ dar, wenn eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit der Gemeinde zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft vorliegt, die sich aus der Tätigkeit der Gemeinde wirtschaftlich heraushebt und in analoger Anwendung des § 14 AO keine vermögensverwaltende Tätigkeit der Gemeinde ist (vgl. steuerrechtliche Literatur). Die Abgrenzung zur vermögensverwaltenden Tätigkeit richtet sich dabei aus steuerrechtlicher Sicht nach den allgemeinen Grundsätzen zur Abgrenzung der Vermögensverwaltung von gewerblichen Einkünften.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Arten der Sondervermögen):**

#### **1.01 Allgemeines**

Das gemeindliche Haushaltsrecht kennt neben dem Gemeindevermögen im haushaltsrechtlichen Sinne als weitere Art des gemeindlichen Vermögens das Sondervermögen. In dieser Vorschrift wird die Abgrenzung des Sondervermögens von den übrigen Arten des gemeindlichen Vermögens bestimmt und die möglichen Arten gemeindlicher Sondervermögen abschließend aufgezählt. Der Charakter des gemeindlichen Sondervermögens wird in diesem Zusammenhang dadurch bestimmt, dass es sich bei gemeindlichem Sondervermögen um Vermögen der Gemeinde handelt, das für die Erfüllung bestimmter Zwecke vom Haushalt der Gemeinde abgesondert oder von einem Dritten an die Gemeinde für einen bestimmten Zweck übereignet oder durch sonstige Rechtsakte unter Zweckbindung auf die Gemeinde übergegangen ist.

Aus seiner Zwecksetzung oder einer Zweckbindung des besonderen gemeindlichen Vermögens folgt, dass dieses als Sondervermögen bezeichnete gemeindliche Vermögen vom übrigen (allgemeinen) Gemeindevermögen abzutrennen ist. Das gemeindliche Sondervermögen stellt daher nur bedingt einen Bestandteil des „Kernhaushalts“ der Gemeinde dar, z. B. wenn für dessen Behandlung die gemeindlichen haushaltswirtschaftlichen Vorschriften anzuwenden sein. Aufgrund ihrer Verschiedenheiten und der unterschiedlichen öffentlichen Zwecksetzungen sind die einzelnen benannten Gruppen von gemeindlichen Sondervermögen i.d.R. von der Gemeinde haushaltsmäßig unterschiedlich zu behandeln.

### **1.1 Zu Nummer 1 (Gemeindegliedervermögen):**

Das Gemeindegliedervermögen ist zwar Vermögen der Gemeinde, jedoch steht es aufgrund besonderer Berechtigungen den Gemeindegliedern und nicht allgemein der Gemeinde insgesamt zur Nutzung zu. Zum Gemeindegliedervermögen gehören daher auf dem Grundeigentum der Gemeinde lastende Nutzungsberechtigungen, z.B. bei Wald- und Wegegrundstücken, die aus der geschichtlichen Entwicklung der Gemeinde heraus heute noch bestehen können. Auch kann in Einzelfällen das Nutzungsrecht nicht allen, sondern nur einer Gruppe von Einwohnern der Gemeinde zu stehen (Gemeindegliederklassenvermögen). Der Gemeinde obliegt gleichwohl aber die Pflicht, auch dieses Vermögen zu verwalten. Zum Gemeindegliedervermögen enthält die Vorschrift des § 99 GO NRW besondere Regelungen.

### **1.2 Zu Nummer 2 (Vermögen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen):**

#### **1.2.1 Das übernommene Vermögen**

Von den Bürgern der Gemeinde werden immer wieder Stiftungen errichtet und die davon betroffenen privaten Vermögensgegenstände der Gemeinde als Verwalter der Stiftung übergeben. Bei allen Stiftungsformen wird vom Stifter ein bestimmtes abgegrenztes Vermögen einem Stiftungszweck gewidmet. Soweit das Vermögen nicht ausreicht, um eine rechtsfähige Stiftung zu errichten, kann vom Stifter eine rechtlich unselbstständige Stiftung (fiduziarische Stiftung) errichtet und ein Dritter als Stiftungsträger mit deren Verwaltung beauftragt werden, um rechtswirksam tätig sein zu können. Der Stifter kann dabei als Ausdruck seines Stifterwillens auch Bedingungen und Auflagen hinsichtlich des Verwaltens der Stiftung festlegen.

Eine rechtlich unselbstständige Stiftung kann von unterschiedlichen Institutionen verwaltet werden, z. B. von Gemeinden, Kirchen, Banken oder Sparkassen. Diese Rechtsträger sind dann als Treuhänder für den Stifter tätig und verantwortlich für die Verwaltung und ordnungsgemäße Erledigung der Geschäfte. Im Stiftungsbereich werden derartige Stiftungen auch als "Treuhänderstiftungen" bezeichnet. Sofern die Gemeinde der Rechtsträger bei einer rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftung ist, werden ihr im Rahmen des Stiftungsgeschäfts durch den Stifter bestimmte Vermögensgegenstände mit einer besonderen Zwecksetzung (Stifterwillen) zu Eigentum und Verwaltung übertragen.

In diesen Fällen hat der Stifter die in seinem Eigentum befindlichen Vermögenswerte zugunsten eines uneigennütigen, auf Dauer eingerichteten Zwecks entäußert, der nach seinem Willen durch die Gemeinde zu erfüllen ist. Die Gemeinde muss die Annahme einer solchen Stiftung erklären und hat dann als Stiftungsträger das übernommene Vermögen unter Einhaltung des Stiftungszwecks und des Stifterwillens zu verwalten. Diese Sachlage führt dazu, dass die Gemeinde in solchen Fällen nach außen im eigenen Namen auftritt, im Innenverhältnis zum Stifter aber an den Stifterwillen gebunden ist. Die Gemeinde hat dabei sowohl aus Sicht ihrer Aufgabenerfüllung als auch aus ihrer Verwaltungstätigkeit heraus über die Annahme einer Stiftung zu entscheiden.

Die Gemeinde darf deshalb die mit dem Stiftungsvermögen erworbenen Rechte im eigenen Namen ausüben. Sie hat aber bei der Nutzung die Interessen des Stifters in Form der stiftungsmäßigen Zwecke umzusetzen. Unab-

hängig von der tatsächlichen Anzahl solcher rechtlich unselbstständigen Stiftungen muss die Gemeinde dazu eine örtliche Strategie entwickeln, um eine dauerhafte und nachhaltige Verwirklichung des Stiftungszwecks zu gewährleisten und das Stiftungsvermögen ungeschmälert erhalten zu können. Im Sinne eines Stiftungsmanagements sollte die Gemeinde dabei die "Nachlassverwaltung" gestalten, zumal sie jährlich im Rahmen ihrer Haushaltsplanung und ihres Jahresabschlusses den "Erfolg" nachweisen muss.

### **1.2.2 Das abgegebene gemeindliche Vermögen**

Die Gemeinde kann aber auch selbst als Stifter auftreten und Vermögen zugunsten eines uneigennütigen, auf Dauer eingerichteten Zwecks entäußern, der nach ihrem Willen durch einen Dritten zu erfüllen ist. Die Gemeinde kann dabei Vermögen in eine von ihr selbst errichtete rechtlich unselbstständige örtliche Stiftung einbringen. In solchen besonderen Einzelfällen müssen jedoch die Voraussetzungen des § 100 Absatz 3 GO NRW erfüllt sein. Danach darf Gemeindevermögen nur im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde und nur dann in ein Stiftungsvermögen eingebracht werden, wenn der mit der Stiftung verfolgte Zweck auf andere Weise nicht erreicht werden kann.

Die Gemeinde muss dabei aber beachten, dass bei der Errichtung einer Stiftung die Vermögensabgabe so hoch sein muss, dass eine dauerhafte und nachhaltige Verwirklichung des Stiftungszwecks gewährleistet und das Stiftungsvermögen ungeschmälert erhalten werden muss. Sie muss daher bei einer gemeindlichen Vermögensabgabe abwägen, ob sie selbst als Stifter auftritt oder durch eine Zustiftung an eine bestehende Stiftung deren Kapital aufstockt. Die Vorschrift stellt deshalb darauf ab, dass die Gemeinde eine eigene "Stiftungsstrategie" unter Berücksichtigung ihrer Aufgabenerfüllung und der Vermögensabgabe ziel- und zweckgerichtet entwickelt.

In diesem Zusammenhang ist insbesondere dann die Stiftungsgründung zweckbezogen zu hinterfragen, wenn die von der Gemeinde errichtete rechtlich unselbstständige örtliche Stiftung von der Gemeinde selbst verwaltet wird bzw. als Sondervermögen der Gemeinde einzuordnen ist. In Anlehnung an die Vorschrift des § 99 Absatz 3 GO NRW, dass Gemeindevermögen nicht in Gemeindegliedervermögen umgewandelt werden darf, könnte eine solche Stiftungsgründung als Separierung von allgemeinem Gemeindevermögen ggf. nicht zulässig sein.

### **1.2.3 Die Änderung von unselbstständigen Stiftungen**

Der Gemeinde steht das Recht zur Umwandlung des Stiftungszwecks, zur Zusammenlegung und Aufhebung von rechtlich unselbstständigen Stiftungen zu und hat darüber in eigener Verantwortung zu entscheiden (vgl. § 100 Absatz 2 GO NRW). Die Umwandlung eines Stiftungszwecks, die Zusammenlegung und die Aufhebung von rechtlich unselbstständigen Stiftungen bedeuten einen erheblichen Eingriff in den Stifterwillen, dem sich die Gemeinde zuvor durch die Annahme der Stiftung unterworfen hat. So soll z.B. bei einer Umwandlung eines Stiftungszwecks oder der Zusammenlegung regelmäßig durch die Gemeinde angestrebt werden, die Erträge des Stiftungsvermögens dem zgedachten Personenkreis zu erhalten, ggf. auch auf andere Art und Weise als in einer Stiftungsform.

Die Umwandlung eines Stiftungszwecks, die Zusammenlegung und die Aufhebung von rechtlich unselbstständigen Stiftungen bedürfen der Beschlussfassung durch den Rat der Gemeinde (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe n GO NRW) sowie der Genehmigung der für die Gemeinde zuständigen Aufsichtsbehörde. Bei einer Aufhebung einer rechtlich unselbstständigen Stiftung muss der Rat auch über die Verwendung des Stiftungsvermögens eine Entscheidung treffen, denn das Stiftungsvermögen befindet sich im Eigentum der Gemeinde.

### **1.3 Zu Nummer 3 (Unternehmen und Einrichtungen):**

#### **1.3.1 Inhalte der Vorschrift**

Bei wirtschaftlichen Unternehmen (vgl. § 114 GO NRW) und organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen (vgl. § 107 Absatz 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit sind die Eigenbetriebe und eigenbetriebsähnliche Einrichtungen wichtige Organisationsgebilde, die entsprechend den Vorschriften über die wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung der Gemeinden als Sondervermögen errichtet werden. Diese sind unter Beachtung der Eigenbetriebsordnung (EigVO NRW) wirtschaftlich und verwaltungsmäßig selbstständig. Zu dieser Art von Sondervermögen gehören auch die gemeindlichen Krankenhäuser, die wie gemeindliche Eigenbetriebe als organisatorisch und wirtschaftlich eigenständige Einrichtungen bzw. gemeindliche Betriebe geführt werden (vgl. §§ 1 und 10 GemKHBVO).

Die gemeindliche Organisationsform „Eigenbetrieb“ ist als Alternative zu den privaten Unternehmensformen entwickelt worden. Wenn die Gemeinde sich zulässigerweise wirtschaftlich betätigen will, soll es ihr durch eine organisatorische Abgrenzung von der gemeindlichen Verwaltung ermöglicht werden, bei dieser Tätigkeit nicht in die Entscheidungszwänge der öffentlichen Verwaltung eingebunden zu sein. Gleichwohl sollen Grundzüge, Vorschriften und andere Bestandteile der gemeindlichen Verwaltung erhalten bleiben. Das Eigenbetriebsrecht in Form des § 114 GO NRW i.V.m. der Eigenbetriebsverordnung setzt dafür den rechtlichen Rahmen sowohl hinsichtlich der Verantwortung für die Wirtschaftsführung als auch für die Form des Rechnungswesens.

#### **1.3.2 Die wirtschaftlichen Unternehmen**

Die wirtschaftlichen Unternehmen der Gemeinde werden nach § 114 GO NRW in der Form von Eigenbetrieben geführt. Sie sind rechtlich unselbstständig und als aufgabenbezogene Einheiten der Gemeinde organisatorisch verselbstständigt. Ein Eigenbetrieb wird dabei von der Betriebsleitung selbstständig geleitet (vgl. § 2 EigVO NRW). Ihr obliegt insbesondere die laufende Betriebsführung und sie ist für die wirtschaftliche Führung des Eigenbetriebs verantwortlich und hat dabei die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters anzuwenden.

In den Angelegenheiten des Eigenbetriebs vertritt zudem die Betriebsleitung die Gemeinde. Gleichwohl behält der Rat der Gemeinde wichtige Zuständigkeiten, denn er entscheidet z.B. über die Bestellung und die Abberufung der Betriebsleitung, die Feststellung und Änderung des Wirtschaftsplans, die Feststellung des Jahresabschlusses, weil diese Angelegenheiten nach der Gemeindeordnung nicht übertragen werden können (vgl. § 41 GO NRW i.V.m. § 4 EigVO NRW).

#### **1.3.3 Die organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen**

Die organisatorisch verselbstständigten gemeindlichen Einrichtungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit sind auch als eigenbetriebsähnliche Einrichtungen wichtige Organisationsgebilde innerhalb der Rechtspersönlichkeit der Gemeinde. Sie werden als nicht wirtschaftliche Betätigung der Gemeinde eingestuft und erfüllen gemeindliche Aufgaben in vielen gemeindlichen Produktbereichen. Der Gesetzgeber hat in diesem Rahmen ausdrücklich einen Aufgabenkatalog bestimmt, in dessen Rahmen die Gemeinde organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen unter Beachtung der Vorschrift des § 107 Absatz 2 GO NRW in zulässiger Weise betreiben darf (vgl. Abbildung).

<b>Die Aufgaben organisatorisch verselbstständiger Einrichtungen</b>	
<b>Als wirtschaftliche Betätigung gilt nicht der Betrieb von</b>	<b>Einrichtungsvorgaben</b>
<b>Einrichtungen, zu denen die Gemeinde gesetzlich verpflichtet ist</b>	Aufgabenbezogene Verpflichtung der Gemeinde
<b>Öffentliche Einrichtungen, die für die soziale und kulturelle Betreuung der Einwohner erforderlich sind, insbesondere Einrichtungen auf den Gebieten</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Erziehung, Bildung oder Kultur (Schulen, Volkshochschulen, Tageseinrichtungen für Kinder und sonstige Einrichtungen der Jugendhilfe, Bibliotheken, Museen, Ausstellungen, Opern, Theater, Kinos, Bühnen, Orchester, Stadthallen, Begegnungsstätten),</li> <li>- Sport oder Erholung (Sportanlagen, zoologische und botanische Gärten, Wald-, Park- und Gartenanlagen, Herbergen, Erholungsheime, Bäder, Einrichtungen zur Veranstaltung von Volksfesten),</li> <li>- Gesundheits- oder Sozialwesen (Krankenhäuser, Bestattungseinrichtungen, Sanatorien, Kurparks, Senioren- und Behindertenheime, Frauenhäuser, soziale und medizinische Beratungsstellen)</li> </ul> <p style="text-align: center;">mit aufgabenbezogener eigenverantwortlicher Entscheidung der Gemeinde</p>
<b>Einrichtungen, die der Straßenreinigung, der Wirtschaftsförderung, der Fremdenverkehrsförderung oder der Wohnraumversorgung dienen</b>	Aufgabenbezogene eigenverantwortliche Entscheidung der Gemeinde
<b>Einrichtungen des Umweltschutzes, insbesondere der Abfallentsorgung oder Abwasserbeseitigung sowie des Messe- und Ausstellungswesens</b>	Aufgabenbezogene eigenverantwortliche Entscheidung der Gemeinde
<b>Einrichtungen, die ausschließlich der Deckung des Eigenbedarfs von Gemeinden und Gemeindeverbänden dienen</b>	Aufgabenbezogene eigenverantwortliche Entscheidung der Gemeinde

*Abbildung 182 „Die Aufgaben organisatorisch verselbstständiger Einrichtungen“*

Derartige Einrichtungen sind, soweit es mit ihrem öffentlichen Zweck und den gemeindlichen Aufgaben vereinbar ist, nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu verwalten und können von der Gemeinde entsprechend den Vorschriften über die Eigenbetriebe geführt werden.

#### **1.3.4 Die Abgrenzung der nicht einbezogenen Betriebe**

Zu den gemeindlichen Betrieben nach dieser Vorschrift zählen nicht unselbstständige organisatorische Betriebe innerhalb der öffentlichen Verwaltung. Diese Regiebetriebe sind als Verwaltungsbetriebe rechtlich und wirtschaftlich unselbstständige Betriebe, bei denen nur die Gemeinde als Rechtsträger die erforderlichen Rechtsbeziehun-

gen mit Dritten als Wirtschaftspartner eingehen kann. Diese Betriebe sind deshalb Teil der gemeindlichen Verwaltung und an den Haushaltsplan der Gemeinde gebunden. Die ihnen zuzuordnenden Erträge und Aufwendungen sowie die kassenmäßigen Zahlungen sind daher im Ergebnisplan (vgl. § 2 GemHVO NRW) bzw. Finanzplan (vgl. § 3 GemHVO NRW) des gemeindlichen Haushaltsplans enthalten (vgl. § 79 GO NRW).

Unter diese Vorschrift fallen auch nicht die in der öffentlichen Verwaltung bestehenden Betriebe gewerblicher Art (BgA). Die Sonderform „Betrieb gewerblicher Art“ entsteht wegen der steuerlich relevanten Tätigkeiten der Gemeinde, denn nach § 4 i.V.m. § 1 Absatz 1 KStG stellt eine Tätigkeit einer Gemeinde dann einen „Betrieb gewerblicher Art“ dar, wenn eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit der Gemeinde zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft vorliegt, die sich aus der Tätigkeit der Gemeinde wirtschaftlich heraushebt und in analoger Anwendung des § 14 AO keine vermögensverwaltende Tätigkeit der Gemeinde ist (vgl. steuerrechtliche Literatur). Die gemeindlichen „Betriebe gewerblicher Art“ stellen daher nur eine steuerrechtliche und keine bilanzierungsfähige gemeindliche Sonderform dar.

#### **1.4 Zu Nummer 4 (Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen):**

Die rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen, die von der Gemeinde errichtet worden sind, nehmen wirtschaftlich gesehen eine Sonderstellung ein. Diese gemeindlichen Einrichtungen, z. B. eigene Zusatzversorgungskassen oder Eigenunfallversicherungen, können eine entsprechend abgesonderte Haushalts- und Wirtschaftsführung und damit einen eigenen Rechnungskreis und einen eigenständigen Jahresabschluss erfordern. Von der Gemeinde muss örtlich geklärt und entschieden werden, ob diese Einrichtungen eigenständig geführt werden sollen.

### **2. Zu Absatz 2 (Haushaltsvorschriften für Gemeindegliedervermögen und Stiftungen):**

#### **2.1 Zu Satz 1 (Einbeziehung in die Haushaltswirtschaft):**

Bei der Verwaltung des Gemeindegliedervermögens und des Vermögens der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen als gemeindliches Sondervermögen hat die Gemeinde alle Vorschriften über die gemeindliche Haushaltswirtschaft zu beachten, denn diese beiden Vermögensarten sind Bestandteil des Haushalts der Gemeinde. Es kommen daher für diese beiden gemeindlichen Vermögensformen keine besonderen Haushaltspläne, Sonderrechnungen oder eine eigenständige Bilanz bzw. ein gesonderter Jahresabschluss in Betracht.

Die Erträge und Aufwendungen, die dem Gemeindegliedervermögen und dem Vermögen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen zuzuordnen sind, müssen von der Gemeinde in ihrer Ergebnisrechnung erfasst werden. Die Zahlungen für diese Vermögensformen sind in der gemeindlichen Finanzrechnung zu erfassen. Das diesen Sondervermögen zuzuordnende Vermögen hat die Gemeinde daher nach seinen Arten zu bilanzieren. Es ist daher nicht zulässig, abgegrenzte Vermögenswerte unter der Bezeichnung „Gemeindegliedervermögen ... „ oder „Stiftung ...“ als eine jeweilige Gesamtheit in der Bilanz der Gemeinde anzusetzen. Der Nachweis, dass die Zwecke dieser Sondervermögen durch die Gemeinde erfüllt worden sind, kann dabei ggf. in einer Nebenrechnung zum gemeindlichen Jahresabschluss geführt werden.

#### **2.2 Zu Satz 2 (Erfassung in der Haushaltswirtschaft):**

##### **2.2.1 Die Abbildung im Haushaltsplan**

Für das Gemeindegliedervermögen der Gemeinde und die rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen gilt, dass die für ihre Bewirtschaftung voraussichtlich im Haushaltsjahr entstehenden Erträge und Aufwendungen im

gemeindlichen Haushaltsplan enthalten sein müssen. Für die Gemeindegliedervermögen ist dabei die Zuordnung zum betreffenden Teilplan nach der sachlichen Aufgabenzugehörigkeit vorzunehmen und nicht nach dem besonderen Vermögensstatus (vgl. § 4 GemHVO NRW). Die aus dem Gemeindegliedervermögen, das z. B. ausschließlich aus land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken besteht, erzielbaren Erträge und entstehenden Aufwendungen sollten dem Produktbereich „Natur und Landschaftspflege“ zugeordnet und ggf. unter einer gesonderten Produktgruppe oder einem Produkt nachgewiesen werden.

Bei den rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen der Gemeinde macht die Vorgabe der Einhaltung der einer Stiftung mitgegebenen besonderen Zwecksetzung auch einen gesonderten Nachweis innerhalb des Haushalts der Gemeinde erforderlich. Der Erfüllung dieser Vorgabe dient u.a. der Produktbereich „Stiftungen“, der wie die anderen Produktbereiche für die Aufstellung der Teilpläne des gemeindlichen Haushalts verbindlich vorgeben ist (vgl. Nr. 1.2.5 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300). Für die rechtlich unselbstständigen Stiftungen als gemeindliche Sondervermögen ist daher ein gesonderter produktorientierter Teilplan aufzustellen, in dem die einzelnen Stiftungen in Form von Produkten dargestellt und die Erträge und Aufwendungen zugeordnet werden können.

## **2.2.2 Der Nachweis im Jahresabschluss**

### **2.2.2.1 Allgemeiner Nachweis**

Die ausdrückliche Vorgabe in der Vorschrift, dass die Gemeindegliedervermögen und die rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen im Jahresabschluss der Gemeinde gesondert nachzuweisen sind, verstärkt, dass diese Sondervermögen entsprechend dem Haushaltsplan der Gemeinde im gemeindlichen Jahresabschluss enthalten sein müssen. Unabhängig davon ist ggf. noch ein jährliche Ergebnis für diese beiden Vermögensarten festzustellen, um die Einhaltung der vorliegenden Zwecksetzung und Zweckbindung nachzuweisen. In diesem Zusammenhang reichen aus haushaltsrechtlicher Sicht die Einzelergebnisse der Sondervermögen einschließlich einer Übersicht über das zurechenbare Vermögen und die Schulden aus. Sollte bei diesen Sondervermögen jedoch eine gesonderte Steuerpflicht bestehen, kann für die Steuerbehörden ein solcher „haushaltsrechtlicher“ Nachweis ggf. nicht ausreichend sein.

#### **2.2.2.2 Die Prüfungspflicht**

Der Nachweis dieser Sondervermögen im gemeindlichen Jahresabschluss berührt auch die Prüfungspflicht der örtlichen Rechnungsprüfung für die Jahresabschlüsse der Sondervermögen der Gemeinde (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 2 GO NRW). Der in dieser Vorschrift für diese Aufgabe benutzte Begriff „Jahresabschluss“ soll sicherstellen, dass ein ggf. gesondert zu führender jahresbezogener Nachweis beim Gemeindegliedervermögen und bei den rechtlich unselbstständigen Stiftungen auch örtlich geprüft wird. Die Verwendung des Begriffs „Jahresabschluss“ in der Vorschrift des § 103 GO NRW führt jedoch nicht zur Verpflichtung der Gemeinde, für die Sondervermögen einen gesonderten Jahresabschluss nach den für die Gemeinde geltenden haushaltsmäßigen Regelungen aufzustellen. Sofern daher z. B. für die rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen ein gesonderter Nachweis zu führen, unterliegt dieser der Prüfung durch die örtliche Rechnungsprüfung.

#### **2.2.2.3 Der gesonderte Nachweis**

Die Gemeinde hat ggf. unabhängig von ihrem eigenen Jahresabschluss für jedes dieser Sondervermögen ein gesondertes jährliches Ergebnis festzustellen, um die Einhaltung der vorhandenen Zwecksetzung und Zweckbindung für diese beiden Vermögensarten nachzuweisen. Zu einem prüffähigen Nachweis dürften aus haushaltsrechtlicher Sicht die Einzelergebnisse der Sondervermögen einschließlich einer Übersicht über das zurechenbare

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 97 GO NRW**

Vermögen und die Schulden ausreichend sein. Es können jedoch örtliche Besonderheiten oder eine gesonderte Steuerpflicht bei diesen Sondervermögen bestehen, sodass ein haushaltsrechtlich geprägter Nachweis ggf. nicht ausreichend ist, z. B. für die Steuerbehörden. Einen gesonderten Nachweis sollte die Gemeinde in einer Nebenrechnung zum gemeindlichen Jahresabschluss führen. Sie kann einen solchen Nachweis auch ihrem Jahresabschluss beifügen.

**3. Zu Absatz 3 (Haushaltsvorschriften für Unternehmen und Einrichtungen):**

Die Vorschriften über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde können bei wirtschaftlichen Unternehmen (vgl. § 114 GO NRW) und organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen (vgl. § 107 Absatz 2 GO NRW) als gemeindliche Betriebe nicht uneingeschränkt gelten. Nach der Aufzählung in der Vorschrift sind diese gemeindlichen Betriebe verpflichtet, die nachfolgend genannten Vorschriften sinngemäß anzuwenden (vgl. Abbildung).

<b>Die Haushaltsvorschriften für Sondervermögen als Betriebe</b>	
<b>VORGABEN</b>	<b>VORSCHRIFTEN</b>
Das wirtschaftliche Handeln so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist.	§ 75 Absatz 1 GO NRW
Die Planung und Rechnung auszugleichen, sodass der jahresbezogene Gesamtbetrag der Erträge die Höhe des Gesamtbetrages der Aufwendungen erreicht oder übersteigt.	§ 75 Absatz 2 Sätze 1 und 2 GO NRW
Die Liquidität einschließlich der Finanzierung der Investitionen sicherzustellen.	§ 75 Absatz 6 GO NRW
Eine Überschuldung nicht eintreten zu lassen.	§ 75 Absatz 7 GO NRW
Eine mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung vorzunehmen.	§ 84 GO NRW
Bei Bedarf Verpflichtungsermächtigungen einzusetzen.	§ 85 GO NRW
Kredite nur für Investitionen aufzunehmen.	§ 86 GO NRW
Die Einschränkungen bei der Bestellung von Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte zu beachten.	§ 87 GO NRW
Für dem Grunde oder der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeiten, für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften oder laufenden Verfahren oder für bestimmte Aufwendungen Rückstellungen zu bilden.	§ 88 GO NRW
Ihre Zahlungsfähigkeit durch eine angemessene Liquiditätsplanung sicherzustellen, ggf. auch Kredite zur Liquiditätssicherung aufzunehmen.	§ 89 GO NRW
Vermögensgegenstände nur zu erwerben, soweit dies zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlich ist oder wird und die Gegenstände pfleglich und wirtschaftlich zu verwalten; bei	§ 90 GO NRW

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 97 GO NRW**

<b>Die Haushaltsvorschriften für Sondervermögen als Betriebe</b>	
<b>VORGABEN</b>	<b>VORSCHRIFTEN</b>
Geldanlagen auf eine ausreichende Sicherheit zu achten, Vermögensgegenstände in der Regel nur zu ihrem vollen Wert zu veräußern.	
Bei der Errichtung die Ermittlung der Wertansätze für die Eröffnungsbilanz auf der Grundlage von vorsichtig geschätzten Zeitwerten vorzunehmen, die dann für die künftigen Haushaltsjahre als Anschaffungs- oder Herstellungskosten gelten, dies gilt jedoch nicht bei einer Erweiterung eines bestehenden Eigenbetriebes.	§ 92 Absatz 3 GO NRW
Ggf. eine Wertberichtigung der Eröffnungsbilanz vorzunehmen.	§ 92 Absatz 7 GO NRW
Eine Finanzbuchhaltung einzurichten.	§ 93 GO NRW
Ggf. die Finanzbuchhaltung von einer anderen Stelle besorgen zu lassen.	§ 94 GO NRW
Den Jahresabschluss feststellen zu lassen.	§ 96 GO NRW
Darüber hinaus findet die Eigenbetriebsverordnung Anwendung. Auch ist § 106 GO NRW hinsichtlich des Jahresabschlusses von Eigenbetrieben zu beachten.	

*Abbildung 183 „Die Haushaltsvorschriften für Sondervermögen als Betriebe“*

Die Betriebe der Gemeinde sollen wirtschaftlich wie Kaufleute auf der Grundlage des Handelsgesetzbuches handeln. Diese Sachlage bedingt, dass in der Gemeindeordnung gesetzlich bestimmt worden ist, welche Vorschriften für die Haushaltswirtschaft der Gemeinden auch für diese gemeindlichen Unternehmen und Einrichtungen eine sinngemäße Anwendung finden sollen. Die vorgenommene Festlegung beeinträchtigt dabei nicht die gewollte Verknüpfung mit den handelsrechtlichen Vorschriften in der Eigenbetriebsverordnung.

**4. Zu Absatz 4 (Haushaltvorschriften für Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen):**

**4.1 Zu Satz 1 (Wirtschaftsführung der Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen):**

Die rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen nehmen wirtschaftlich gesehen eine Sonderstellung ein, z. B. eigene Zusatzversorgungskassen oder Eigenunfallversicherungen der Gemeinde. Diese Einrichtungen können eine entsprechend abgesonderte Haushalts- und Wirtschaftsführung wegen ihrer Aufgabenstellung erfordern. Für diese Sondervermögen wird deshalb durch die Vorschrift zugelassen, dass die für die Wirtschaftsführung und das Rechnungswesen der Eigenbetriebe geltenden Vorschriften sinngemäß angewendet werden können. Das Rechnungswesen ist wie beim Eigenbetrieb auch für die Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen von zentraler Bedeutung.

Der Eigenbetrieb führt seine Rechnung nach den Regeln der kaufmännischen doppelten Buchführung. Die Buchführung muss den handelsrechtlichen Grundsätzen oder den für das Neue Kommunale Finanzmanagement geltenden Grundsätzen entsprechen. Die angewandte kaufmännische Buchführung muss daher eine vollständige Abbildung der Vermögenslage und Erträge und Aufwendungen liefern. Zudem soll mit der Aufstellung des Wirt-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 97 GO NRW**

schaftsplans und des Jahresabschlusses soll daher die notwendige Transparenz geschaffen werden, die dafür klare Verantwortlichkeiten erfordert. Dies ist aufgrund dieser Vorschrift von den Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen der Gemeinden umzusetzen.

**4.2 Zu Satz 2 (Verweis auf Absatz 3):**

Die Vorschriften über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde können bei wirtschaftlich tätigen und organisatorisch verselbstständigten Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen nicht uneingeschränkt gelten. Es ist vielmehr zu berücksichtigen, dass diese Einrichtungen haushaltswirtschaftlich wie Kaufleute auf der Grundlage des Handelsgesetzbuches handeln sollen. Durch den Verweis auf Absatz 3 der Vorschrift ist festgelegt worden, welche Vorschriften für die Haushaltswirtschaft der Gemeinden auch für diese Einrichtungen der Gemeinde sinngemäß Anwendung finden sollen. Die vorgenommene Festlegung beeinträchtigt nicht die Anwendung von handelsrechtlichen Vorschriften durch die betreffenden gemeindlichen Betriebe.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**§ 98**  
**Treuhandvermögen**

(1) <sup>1</sup>Für rechtlich selbständige örtliche Stiftungen sowie Vermögen, die die Gemeinde nach besonderem Recht treuhänderisch zu verwalten hat, sind besondere Haushaltspläne aufzustellen und Sonderrechnungen zu führen. <sup>2</sup>Die Vorschriften des § 75 Abs. 1, Abs. 2 Sätze 1 und 2, Abs. 6 und 7, der §§ 78 bis 80, 82 bis 87, 89, 90, 93 und 94 sowie § 96 Abs. 1 sind sinngemäß anzuwenden, soweit nicht Vorschriften des Stiftungsgesetzes entgegen stehen. <sup>3</sup>Die §§ 78 und 80 sind mit der Maßgabe sinngemäß anzuwenden, dass an die Stelle der Haushaltssatzung der Beschluss über den Haushaltsplan tritt und von der öffentlichen Bekanntgabe und dem Verfügbarhalten zur Einsichtnahme nach § 80 Abs. 3 und 6 abgesehen werden kann.

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

(3) Mündelvermögen sind abweichend von den Absätzen 1 und 2 nur im Jahresabschluss gesondert nachzuweisen.

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

**Erläuterungen zu § 98:**

**I. Allgemeines**

**1. Das Treuhandvermögen bei der Gemeinde**

Das gemeindliche Haushaltsrecht kennt neben dem allgemeinen Gemeindevermögen im haushaltsrechtlichen Sinn als eine weitere Art von gemeindlichen Vermögen das Treuhandvermögen. Der Begriff ist haushaltsrechtlich nicht definiert und ist daher aus dem Zivilrecht abzuleiten. Das Vorhandensein von Treuhandvermögen bei der Gemeinde setzt daher ein Treuhandverhältnis voraus, das auf einer Vereinbarung der Gemeinde mit einem Dritten beruht. In einem solchen Rechtsverhältnis ist der Dritte regelmäßig der Treugeber und die Gemeinde der Treuhänder, der Vermögensgegenstände oder Rechte des Dritten zu verwalten hat.

Bei einem Treuhandverhältnis der Gemeinde mit einem Dritten werden daher fremde Vermögensgegenstände von der Gemeinde treuhänderisch gehalten. Die Gemeinde ist dabei von einem Dritten beauftragt worden oder ggf. auch gesetzlich verpflichtet, das ihr übergebene Vermögen zu verwalten und nicht für eigene Zwecke zu verwenden. Die Gemeinde hat das ihr übergebene Vermögen (Treuhandvermögen) dann im eigenen Namen und für fremde Rechnung zu verwalten. Sie hat das Treuhandvermögen aber auch klar getrennt von ihrem eigenen Vermögen zu halten und entsprechend zu dokumentieren.

Für die Gemeinde folgt aus ihrer Tätigkeit als Treuhänder, dass sie gegenüber dem Dritten als Treugeber für eine ordnungsgemäße Verwaltung des Treuhandvermögens haftet. Daher ist die gesonderte Behandlung von bei der Gemeinde vorhandenem Treuhandvermögen und Mündelvermögen haushaltsrechtlich und haushaltswirtschaftlich geboten. Zur Vereinfachung der treuhänderischen Verwaltung von unbedeutendem Treuhandvermögen wird durch die Vorschrift jedoch ausdrücklich eine Ausnahme von der sonst notwendigen Separierung von Treuhandvermögen vom übrigen Gemeindevermögen zugelassen.

**2. Der Begriff „Treuhand“**

Der Begriff „Treuhand“ ist gesetzlich nicht definiert und wird daher in einer Vielzahl von unterschiedlichen Ausprägungen und Zusammenhängen verwendet. So liegt ein Treuhandverhältnis vor, wenn durch eine Abrede der

Treuhänder der Inhaber von Vermögensrechten wird, die ihm „zu treuen Händen“ vom Treugeber übertragen werden. Im Verhältnis zu Dritten (Außenverhältnis) hat der Treuhänder, z. B. das Eigentum an einer Sache, und damit die volle Rechtsstellung des Eigentümers. Im Verhältnis zum Treugeber ist der Treuhänder hinsichtlich der Verfügung über die Sache durch einen Treuhandvertrag gebunden, sodass die Sache im Sinne des Treugebers zu verwalten ist und der Treuhänder nur vertragsgemäße Verfügungen vornehmen darf.

Im Baurecht sind Treuhandverhältnisse weit verbreitet. So wird z. B. bestimmt, dass ein Sanierungsträger, dem eine Aufgabe als Treuhänder von der Gemeinde übertragen wurde, diese Aufgabe in eigenem Namen für Rechnung der Gemeinde erfüllt. Der Sanierungsträger erhält von der Gemeinde für den Rechtsverkehr eine Bescheinigung über die Übertragung der Aufgabe als Treuhänder. Er soll bei Erfüllung der Aufgabe seinem Namen einen das Treuhandverhältnis kennzeichnenden Zusatz hinzufügen. Der als Treuhänder tätige Sanierungsträger hat dabei das in Erfüllung der Aufgabe gebildete Treuhandvermögen getrennt von anderem Vermögen zu verwalten. In einem solchen Treuhandverhältnis hat die Gemeinde auch die Erfüllung der Verbindlichkeiten zu gewährleisten (vgl. § 160 BauGB).

### **3. Die Bilanzierung des Treuhandvermögens**

#### **3.1 Die Bilanzierung bei der Gemeinde als Treuhänder**

##### **3.1.1 Allgemeine Voraussetzungen**

Bei Treuhandvermögen werden von der Gemeinde fremde Vermögensgegenstände treuhänderisch gehalten, denn sie ist von Dritten beauftragt worden oder gesetzlich verpflichtet, das ihr übergebene Vermögen zu verwalten und nicht für eigene Zwecke zu verwenden (Ermächtigungstreuhand). Einem solchen Treuhandverhältnis liegt die der Gemeinde (Treuhänder) anvertraute Verfügung über Sachen und Rechte zugrunde, diese im Interesse des betreffenden Dritten (Treugeber) auszuüben. Es bietet sich wegen der wirtschaftlichen Bedeutung von gemeindlichen Treuhandverhältnissen an, dass von der Gemeinde ein eigener Rechnungskreis für die übernommenen Aufgaben eingerichtet wird.

Nach den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen ist das Treuhandvermögen in der Bilanz des Treugebers anzusetzen, weil dieser weiterhin als rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer zu betrachten ist. Diese Sachlage gilt auch, wenn die Gemeinde eine Verwaltungstreuhand als Vollrechtstreuhand innehat. In solchen Fällen erwirbt die Gemeinde das rechtliche Eigentum an dem Treugut, obwohl die vertraglichen Beziehungen regelmäßig vorsehen, dass die Risiken des Untergangs sowie die Nutzungen und Lasten beim Treugeber verbleiben. In diesen Fällen bleibt der Treugeber wirtschaftlicher Eigentümer, sodass das Treugut nicht bei der Gemeinde zu bilanzieren ist.

Für die Gemeinde folgt aus ihrer Tätigkeit als Treuhänder, dass sie gegenüber dem Dritten als Treugeber für eine ordnungsgemäße Verwaltung des Treuhandvermögens haftet und eine Herausgabepflichtung besteht. Eine zweifache Bilanzierung des Treuhandvermögens, also zusätzlich zum Treugeber auch bei der Gemeinde als Treuhänder, ist wegen der gesonderten Verwaltung des Treuhandvermögens außerhalb des gemeindlichen Haushalts nicht erforderlich. Eine gesonderte Behandlung von bei der Gemeinde vorhandenem Treuhandvermögen und Mündelvermögen ist zivilrechtlich, aber auch haushaltsrechtlich und haushaltswirtschaftlich geboten.

##### **3.1.2 Ausweispflichten und Buchführung**

Für den Ausweis von Treuhandvermögen und Treuhandverbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz bedarf es aufgrund der zivilrechtlich bestimmten Rechtslage keiner besonderen haushaltsrechtlichen Regelung. Die Gemeinde, die fremde Vermögensgegenstände treuhänderisch verwaltet, hat diese vermögensmäßigen Verhältnis-

se in ihrem Jahresabschluss im Anhang oder im Verbindlichkeitspiegel unter den Haftungsverhältnissen anzugeben. Sie sollte dazu auch die Zahl sowie die Arten der Treuhandverhältnisse angeben.

Bei der Gemeinde kann aus ihrer Tätigkeit als Treuhänder dann ein gesondertes Buchungserfordernis entstehen, wenn der Umfang eines Treuhandauftrages eine eigene Rechnungslegung erfordert. Die Umsetzung kann darin bestehen, dass eine Treuhandbuchführung eingerichtet wird oder in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde ein eigener Rechnungskreis mit besonderen Konten (Treuhandtätigkeit) eingerichtet wird. In einem solchen Fall ist dann auf eine strikte Trennung der Geschäftsvorfälle im Buchungsgeschehen zu achten. Im Rechnungskreis für den eigenen Haushalt ist dann nur der ggf. bestehende Anspruch auf Vergütung als Treuhänder zu erfassen.

Ein Bedarf für eine gesonderte haushaltsrechtliche Bilanzierungsregelung für die Gemeinde wurde bisher nicht für erforderlich angesehen. Eine solche Regelung wurde nur für die Kreditinstitute als erforderlich angesehen, weil diese oftmals für Dritte als Treuhänder tätig sind. Diese Institute haben dabei das von ihnen zu verwaltende Treuhandvermögen in ihren Bilanzen anzusetzen. Dem Vermögensansatz auf der Aktivseite ihrer Bilanz muss jedoch wegen ihrer Verpflichtung gegenüber dem Treugeber in gleicher Höhe eine Treuhandverbindlichkeit auf der Passivseite ihrer Bilanz gegenüberstehen. Durch diese Bilanzierung der Treuhandverhältnisse soll die Herausgabeverpflichtung des Kreditinstitutes als Treuhänder für das übernommene Treugut gegenüber dem Treugeber und anderen Interessierten offen gelegt werden (vgl. § 6 RechKredV).

### **3.2 Die Bilanzierung bei der Gemeinde als Treugeber**

Für die Gemeinde als Treugeber bestehen vielfältige Möglichkeiten zur Ausgestaltung von örtlichen Treuhandverhältnissen, z. B. bei einer Aufgabenübertragung an einen Sanierungsträger. Die tatsächlichen Treuhandverhältnisse der Gemeinde als Treugeber müssen daher hinsichtlich der vereinbarten Modalitäten im Einzelfall näher betrachtet und bewertet werden. Es muss eine zutreffende Erfassung in der gemeindlichen Bilanz und ein sachgerechter Nachweis im gemeindlichen Jahresabschluss gewährleistet werden. Die Gemeinde als Treugeber sollte daher dem Treuhänder aufgeben, einen eigenen Rechnungskreis für die von der Gemeinde übernommene Aufgabe einzurichten und zu führen.

Die Gemeinde kann einem Dritten eigene Vermögensteile überlassen, z. B. bei baulichen Maßnahmen einem Sanierungsträger (vgl. § 157 BauGB). Dieser Dritte kann dann über gemeindliches Verfügen in eigener Verantwortung verfügen und die Gemeinde hat den Status des Treugebers inne. In solchen Fällen erfüllt der Dritte die ihm von der Gemeinde übertragenen Aufgaben regelmäßig im eigenen Namen, aber auf Rechnung der Gemeinde. Der Dritte als Sanierungsträger ist dann als Treuhänder für die Gemeinde tätig (vgl. § 159 BauGB). Zum Treuhandvermögen gehört dabei das gesamte Vermögen, das die Gemeinde dem Dritten zur Erfüllung der Aufgabe übertragen hat.

Für die Bilanzierung des Treuhandvermögens kommen in diesen Fällen die allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze zur Anwendung. Die Gemeinde bleibt i.d.R. der wirtschaftliche Eigentümer der an den Treuhänder übergebenen Vermögensgegenstände. Das Treugut ist daher weiterhin bei ihr als Treugeber zu bilanzieren. Diese Grundsätze sind auch dann anzuwenden, wenn der Treuhänder ein Treugut von einem Dritten zu treuen Händen der Gemeinde als Treugeber erwirbt. Die Gemeinde kann aber auch selbst ein weiteres Treugut erwerben und dem Treuhänder zur Verfügung stellen.

Die im Auftrag der Gemeinde als Treugeber übernommenen Verpflichtungen sind dagegen in der Bilanz des Treuhänders anzusetzen. Ebenso sind die vom Treuhänder im eigenen Namen im Rahmen des Treuhandverhältnisses eingegangenen Verpflichtungen in dessen Bilanz anzusetzen, denn er wird i.d.R. dafür auch in Anspruch genommen. Der Treuhänder kann aber ggf. gleichzeitig entsprechende Forderungen auf Freistellung von seinen Verpflichtungen gegen die Gemeinde bilanzieren, weil er in einem besonderen Treuhandverhältnis für die Gemeinde tätig ist. In der Bilanz der Gemeinde als Treugeber müssen in solchen Fällen entsprechend der gegen

die Gemeinde bestehenden Forderungen des Treuhänders in gleicher Höhe entsprechende gemeindliche Verpflichtungen angesetzt werden.

Ein Bedarf für eine gesonderte Bilanzierungsregelung für Treuhandverhältnisse der Gemeinde wurde bisher nicht für erforderlich angesehen. Eine gesetzliche Regelung besteht nur für Kreditinstitute, wenn diese als Treuhänder gegenüber Dritten tätig sind. Diese Institute haben das von ihnen zu verwaltende Treuhandvermögen in ihrer Bilanz anzusetzen. Dem Vermögensansatz auf der Aktivseite der Bilanz muss jedoch in gleicher Höhe eine Treuhandverbindlichkeit auf der Passivseite ihrer Bilanz gegenüberstehen. Durch diese Bilanzierung soll die Herausgabeverpflichtung des Treuhänders für das übernommene Treugut gegenüber dem Treugeber offen gelegt werden (vgl. § 6 RechKredV).

### **3.3 Treuhandverhältnisse und Pensionsrückstellungen**

Die Gemeinde kann durch ein Treuhandverhältnis zur Hinterlegung von Pensionsverpflichtungen und/oder zur gesonderten Vermögensverwaltung nicht auf die notwendige Liquiditätsvorsorge für die künftig zu zahlenden Versorgungsleistungen verzichten (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW). Ein solches Treuhandverhältnis führt auch nicht zu einer Minderung der gemeindlichen Pensionsrückstellungen (vgl. § 36 Absatz 1 GemHVO NRW). Die Möglichkeit der Gemeinde in bestimmten Fällen durch einen unabhängigen Rechtsträger eine treuhänderische Verwaltung vornehmen zu lassen, verändert grundsätzlich nicht die von der Gemeinde zu bilanzierenden Pensionsrückstellungen.

Im Zusammenhang mit der Bilanzierung gemeindlicher Treuhandverhältnisse wird auch die sog. Treuhandlösung „Contractual Trust Arrangements“ (CTA) zur Absicherung und Finanzierung langfristig fällig werdender Pensionsverpflichtungen als eine für die Gemeinde sachgerechte und geeignete Lösung dargestellt. Die CTA ist dabei lediglich ein Modell im Rahmen der betrieblichen Altersvorsorge, um Pensionsverpflichtungen aus der Bilanz auszugliedern. Es werden dazu betriebliche Vermögenswerte und Pensionszusagen auf einen Dritten übertragen werden, durch den diese Werte verwaltet werden, denn das Vermögen darf nur zur Erfüllung der Pensionsverpflichtungen verwendet werden.

Dieses „Treuhandmodell“ ist nicht auf die gemeindlichen Verhältnisse übertragbar, auch wenn ein unabhängiger Rechtsträger eine treuhänderische Verwaltung vornehmen würde. Die betrieblichen Verpflichtungen aus den direkten Zusagen gegenüber den Beschäftigten bleiben unverändert, sodass bei einer Nutzung dieses Modells die Verpflichtungen der Gemeinde gegenüber den Beamtinnen und Beamten unverändert bleiben. Eine Minderung der von der Gemeinde zu bilanzierenden Pensionsrückstellungen ist daher damit nicht verbunden. Das Modell stellt deshalb auch keine gemeinderechtlich zulässige Besicherung dar.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Verwaltung von Treuhandvermögen):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Treuhandvermögen):**

##### **1.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde ist vielfach gesetzlich als Vermögensverwalter bestimmt worden. Sie kann auch von Dritten beauftragt werden, das ihr übergebene fremde Vermögen zu verwalten (Treuhandvermögen). Zur Vereinfachung dieser Verwaltungsaufgabe wird durch die Vorschrift im Einzelnen bestimmt, dass die Gemeinde dabei die dazu besonders bestimmten haushaltsrechtlichen Vorschriften anzuwenden hat (vgl. Sätze 2 und 3 im Absatz 1 der Vorschrift). Die Gemeinde muss deshalb im Rahmen ihrer Tätigkeit gewährleisten, dass das von ihr zu verwal-

tende (fremde) Vermögen nicht unterscheidungslos im eigenen (freien) Vermögen der Gemeinde aufgeht. Die Separierung dieses Vermögens muss jederzeit durch die Gemeinde sichergestellt werden.

In der Vorschrift werden unter dem Begriff „Treuhandvermögen“ insbesondere die rechtlich selbstständigen Stiftungen und das Mündelvermögen als treuhänderisch zu verwaltendes Vermögen benannt. Dieses gemeindliche Treuhandvermögen steht zivilrechtlich nicht im Eigentum der Gemeinde, ist ihr aber zur eigenverantwortlichen Verwaltung gesetzlich oder durch einen Dritten anvertraut. Im Rahmen der Vermögensverwaltung wird dabei der Gemeinde die Beachtung der einzelnen Zwecksetzungen des erhaltenen Vermögens im Interesse Dritter als besondere Pflicht auferlegt.

Zum gemeindlichen Treuhandvermögen nach dieser Vorschrift zählen jedoch nicht die Vermögensgegenstände, die der Gemeinde im Rahmen ihrer übertragenen Aufgaben zur Verfügung gestellt werden. Als gemeindliches Treuhandvermögen gelten auch nicht die von der Gemeinde einem Dritten treuhänderisch überlassenen Vermögenswerte, z. B. die Vermögensgegenstände, die einem Sanierungsträger übergeben werden. Es wird durch diese Vorschrift nur das Treuhandvermögen erfasst, über das die Gemeinde selbst Treuhänder ist.

### **1.1.2 Rechtlich selbständige örtliche Stiftungen als gemeindliches Treuhandvermögen**

Eine Stiftung gilt als örtliche Stiftung, wenn es sich um eine unselbstständige oder rechtlich selbstständige Stiftung handelt, die nach dem Willen des Stifters von der Gemeinde verwaltet wird und die überwiegend Zwecken dient, die von der Gemeinde in ihrem Bereich erfüllt werden können. Damit wird deutlich, dass der Stiftungszweck immer auf Aufgaben gerichtet sein muss, die auch von der Gemeinde in ihrem sachlichen und räumlichen Zuständigkeitsbereich selbst vorgenommen werden können. Bei den rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen (fiduziarische Stiftungen) werden i.d.R. durch einen Dritten als Stifter der Gemeinde Vermögensgegenstände mit einer bestimmten Zwecksetzung (Stifterwillen) zu Eigentum übertragen. Derartige Stiftungen hat die Gemeinde getrennt vom allgemeinen Vermögen zu halten und haushaltsrechtlich und haushaltswirtschaftlich als Sondervermögen zu führen (vgl. § 97 GO NRW).

Bei den rechtlich selbstständigen örtlichen Stiftungen findet dagegen keine Übertragung des Stiftungsvermögens an die Gemeinde statt. Die Gemeinde wird vielmehr mit der Verwaltung einer solchen Stiftung beauftragt. Diese Beauftragung begründet ein Treuhandverhältnis zwischen den Stiftern und der Gemeinde. Diese Gegebenheiten haben u.a. zur Folge, dass in eine solche Stiftung die Gemeinde ggf. auch Teile ihres Vermögens einbringen darf, wenn diese Hingabe der gemeindlichen Aufgabenerfüllung dient (vgl. § 100 Absatz 3 GO NRW). Die treuhänderische Verwaltung von rechtlich selbstständigen Stiftungen durch die Gemeinde dient der nachhaltigen Verwirklichung der von den Stiftern gesetzten Zwecke und soll die Zwecke auf Dauer sicherstellen. Sie stehen regelmäßig in einem Zusammenhang mit der örtlichen Aufgabenerfüllung, die ebenfalls langfristig ausgerichtet sein soll.

### **1.1.3 Mündelvermögen als gemeindliches Treuhandvermögen**

Das Mündelvermögen, das die Gemeinde als Träger der öffentlichen Jugendhilfe zu verwalten hat, stellt eine besondere Form des gemeindlichen Treuhandvermögens dar. Der Gemeinde obliegt i.d.R. diese Verwaltungsaufgabe öffentlicher Jugendhilfeträger, wenn ein Minderjähriger der Vormundschaft bedarf und der Minderjährige vermögend ist. Die Aufgabe wird dann oftmals durch das örtliche Jugendamt ausgeübt, z. B. im Rahmen der gesetzlichen Amtsvormundschaft (vgl. § 1791c BGB).

In Ausübung der Amtsvormundschaft ist z. B. das Vermögen eines Mündels, das bei der Anordnung der Vormundschaft vorhanden ist oder später dem Mündel zufällt, von der Gemeinde genau zu verzeichnen (vgl. § 1802 BGB). Der Vormund eines Mündels hat zudem das zum Vermögen des Mündels gehörende Geld verzinslich anzulegen, soweit es nicht zur Bestreitung von Ausgaben bereitzuhalten ist. Er ist zudem bei der Geldanlage an

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 98 GO NRW**

bestimmte Anlageformen gebunden, weil diese Formen als zur Anlegung von Mündelgeld als geeignet angesehen werden, z. B. in verbrieften Forderungen gegen den Bund oder ein Land sowie in Forderungen, die in das Bundesschuldbuch oder in das Landesschuldbuch eines Landes eingetragen sind oder einer inländischen öffentlichen Sparkasse, wenn sie von der zuständigen Behörde des Landes, in welchem sie ihren Sitz hat, zur Anlegung von Mündelgeld für geeignet erklärt ist (vgl. §§ 1806 und 1807 BGB).

**1.2 Zu Satz 2 (Anwendung haushaltsrechtlicher Vorschriften):**

Zur Vereinfachung der Aufgabe der Gemeinde, fremdes Vermögen treuhänderisch zu verwalten, sind nach der Vorschrift ausgewählte haushaltsrechtliche Vorschriften für Gemeinden sinngemäß anzuwenden, soweit nicht Vorschriften des Stiftungsgesetzes entgegen stehen. Aus dem Sachzusammenhang und dem Zweck der Vermögensverwaltung sind die nachfolgenden haushaltsrechtlichen Vorschriften der Gemeindeordnung zur sinngemäßen Anwendung bestimmt worden, denn die Gemeinde soll das treuhänderisch zu verwaltende Vermögen wertmäßig nicht schlechterstellen als ihr allgemeines Gemeindevermögen (vgl. Abbildung).

<b>Haushaltsvorschriften für Treuhandvermögen</b>	
<b>VORGABEN</b>	<b>FUNDSTELLEN</b>
Allgemeine Haushaltsgrundsätze	§ 75 Absatz 1 GO NRW
Verpflichtung zum Haushaltsausgleich	§ 75 Absatz 2 Satz 1 und 2 GO NRW
Verpflichtung zur Sicherstellung der Liquidität	§ 75 Absatz 6 GO NRW
Verbot der bilanziellen Überschuldung	§ 75 Absatz 7 GO NRW
Verpflichtung zur Aufstellung einer Haushaltssatzung	§ 78 GO NRW
Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltsplan	§ 79 GO NRW
Einhaltung des Verfahrens der Haushaltsaufstellung	§ 80 GO NRW
Beachtung der vorläufigen Haushaltsführung	§ 82 GO NRW
Über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen	§ 83 GO NRW
Verpflichtung zur mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung	§ 84 GO NRW
Gebrauch	§ 85 GO NRW

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 98 GO NRW**

<b>Haushaltsvorschriften für Treuhandvermögen</b>	
<b>VORGABEN</b>	<b>FUNDSTELLEN</b>
von Verpflichtungsermächtigungen	
Aufnahme von Krediten für Investitionen	§ 86 GO NRW
Bestellung von Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte	§ 87 GO NRW
Sicherung der Liquidität	§ 89 GO NRW
Umgang mit Vermögensgegenständen	§ 90 GO NRW
Aufgaben der Finanzbuchhaltung	§ 93 GONRW
Übertragung der Finanzbuchhaltung	§ 94 GO NRW
Feststellung des Jahresabschlusses	§ 96 Absatz 1 GO NRW

*Abbildung 184 „Haushaltsvorschriften für Treuhandvermögen“*

Für die Verwaltung von gemeindlichen Treuhandvermögen ist zudem auch das Stiftungsgesetz NRW zu beachten, in dem z. B. bestimmt wurde, dass der Stiftungsvorstand verpflichtet ist, der Stiftungsbehörde innerhalb von zwölf Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres eine Jahresabrechnung mit einer Vermögensübersicht und einen Bericht über die Erfüllung der Stiftungszwecke vorzulegen (vgl. § 7 Absatz 1 StiftG NRW). Daher bedurfte es keiner Vorgabe zur Anwendung der Vorschriften über die Gestaltung des Jahresabschlusses bzw. der Jahresabrechnung einer Stiftung.

Die von der Gemeinde verwalteten Treuhandvermögen sind zudem auch durch Vorgaben für die örtliche Prüfung der Gemeinde berührt, weil sie haushaltsmäßig von der Gemeinde bewirtschaftet werden. So werden die Zahlungen für eine Stiftung geprüft, denn zur Aufgabe der örtlichen Rechnungsprüfung gehört, die Zahlungsabwicklung der Gemeinde dauernd zu überwachen und zu prüfen, aber auch die Prüfung der DV-Buchführungsprogramme vor ihrer Anwendung vorzunehmen, wenn die Finanzbuchhaltung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung erfolgt (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 5 GO NRW).

### **1.3 Weitere haushaltsmäßige Maßgaben**

Nach der Vorschrift sind die haushaltsrechtlichen Vorgaben bei Treuhandvermögen der Gemeinde mit der Maßgabe sinngemäß anzuwenden, dass an die Stelle der Haushaltssatzung der Beschluss über den Haushaltsplan des Treuhandvermögens tritt (vgl. § 78 GO NRW). Die Vorgaben zur öffentlichen Bekanntgabe des Entwurfs zur Erhebung von Einwendungen sind mit der Maßgabe sinngemäß anzuwenden, dass davon abgesehen werden kann (vgl. § 80 Absatz 3 GO NRW). Eine Abweichung besteht zudem auch von der Vorgabe zum Verfügbarhalten des Haushaltsplans zur Einsichtnahme (vgl. § 80 Absatz 6 GO NRW). Der Haushaltsplan eines Treuhandvermögens, das von der Gemeinde verwaltet wird, muss daher nicht langfristig verfügbar gehalten werden.

**2. Zu Absatz 2 (Haushaltmäßige Behandlung von unbedeutendem Treuhandvermögen):**

Durch die Vorschrift wird zur Vereinfachung der treuhänderischen Verwaltung von Treuhandvermögen für die Gemeinden ausdrücklich zugelassen, dass unbedeutendes Treuhandvermögen im Haushalt der Gemeinde gesondert nachgewiesen werden kann. Diese Besonderheit stellt eine Ausnahme von der sonst notwendigen Separierung von Treuhandvermögen vom übrigen Gemeindevermögen dar.

Die Eigenart des Treuhandvermögens erfordert i.d.R. eine vom Haushalt der Gemeinde abgesonderte Wirtschaftsführung, sodass für das Treuhandvermögen üblicherweise gesonderte Haushaltspläne aufzustellen und Sonderrechnungen zu führen sind. Wird von der Vereinfachungsregelung Gebrauch gemacht, ist dieses Treuhandvermögen im gemeindlichen Haushalt dem Produktbereich „Stiftungen“ zuzuordnen. Dadurch den Besonderheiten wird in ausreichendem Maße dem Besonderheiten von Treuhandvermögen Genüge getan.

**3. Zu Absatz 3 (Haushaltmäßige Behandlung von Mündelvermögen):**

Durch die Vorschrift wird zur Vereinfachung der Verwaltung von Mündelvermögen durch die Gemeinde ausdrücklich zugelassen, dass vorhandenes Mündelvermögen nur im gemeindlichen Jahresabschluss gesondert nachzuweisen ist. Das Mündelvermögen ist dazu als Vermögenswert zu bilanzieren. Diese Handhabung sollte von der Gemeinde im Anhang im Jahresabschluss angeben und entsprechend den örtlichen Gegebenheiten sachgerecht erläutert werden.

Von der Gemeinde muss im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft die sichere Verwaltung von Mündelgeld, die Trennbarkeit und Rechnungslegung des Geldes einschließlich der Zinsen jederzeit gewährleistet sein (vgl. § 56 Absatz 3 SGB VIII). Es ist deshalb eine gesonderte Behandlung von Mündelvermögen innerhalb der gemeindlichen Finanzbuchhaltung bzw. der gemeindlichen Haushaltswirtschaft geboten.

**4. Zu Absatz 4 (Besondere Vorgaben für die Verwaltung von Stiftungen):**

Die Verwaltung von Treuhandvermögen durch die Gemeinde beinhaltet, dafür Sorge zu tragen, dass die besonderen Zweckbestimmungen eingehalten werden. Die Verwaltung dieser besonderen Vermögen der Gemeinde obliegt dabei eigenem Recht. Es müssen bei der Vermögensverwaltung durch die Gemeinde z. B. die besonderen Vorschriften - bei Stiftungen insbesondere der Wille des Stifters - beachtet werden. Daraus kann sich ergeben, dass im Einzelfall ein Vorrang der besonderen Vorschriften bzw. des Stifterwillens vor einer möglichen Verwaltungsentscheidung der Gemeinde bestehen kann. Die Vorschrift stellt diese Maßgaben noch einmal ausdrücklich heraus.

XXXXXXXXXXXX

**§ 99**  
**Gemeindegliederungsvermögen**

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

(2) <sup>1</sup>Gemeindegliederungsvermögen darf nicht in Privatvermögen der Nutzungsberechtigten umgewandelt werden. <sup>2</sup>Es kann in freies Gemeindevermögen umgewandelt werden, wenn die Umwandlung aus Gründen des Gemeinwohls geboten ist. <sup>3</sup>Den bisher Berechtigten ist ein Einkaufsgeld zurückzuzahlen, durch welches sie das Recht zur Teilnahme an der Nutzung des Gemeindegliederungsvermögens erworben haben. <sup>4</sup>Soweit nach den bisher geltenden rechtlichen Vorschriften Nutzungsrechte am Gemeindegliederungsvermögen den Berechtigten gegen ihren Willen nicht entzogen oder geschmälert werden dürfen, muss von der Gemeinde bei der Umwandlung eine angemessene Entschädigung gezahlt werden. <sup>5</sup>Handelt es sich um Nutzungsrechte an landwirtschaftlich genutzten Grundstücken, so kann die Entschädigung auch durch Hingabe eines Teils derjenigen Grundstücke gewährt werden, an denen die Nutzungsrechte bestehen.

(3) Gemeindevermögen darf nicht in Gemeindegliederungsvermögen umgewandelt werden.

**Erläuterungen zu § 99:**

**I. Allgemeines**

**1. Begriff „Gemeindegliederungsvermögen“**

Das gemeindliche Haushaltsrecht kennt neben dem Gemeindevermögen im haushaltsrechtlichen Sinne als weitere Art des gemeindlichen Vermögens die Sondervermögen (vgl. § 97 GO NRW). In dieser Vorschrift wird die Abgrenzung des Sondervermögens von den übrigen Arten des Vermögens der Gemeinde geregelt. Aufgrund ihrer Verschiedenheiten und unterschiedlichen öffentlichen Zwecksetzungen sind die einzelnen in der o.a. Vorschrift benannten Gruppen von Sondervermögen haushaltsmäßig unterschiedlich zu behandeln. So folgt aus seiner besonderen Zwecksetzung oder Zweckbindung, dass gemeindliches Sondervermögen, zu dem auch das Gemeindegliederungsvermögen gehört, vom übrigen Gemeindevermögen abzusondern ist und dieses Vermögen nur bedingt im „Kernhaushalt“ der Gemeinde zu erfassen ist.

Das Gemeindegliederungsvermögen ist zwar Vermögen der Gemeinde, das jedoch aufgrund besonderer Berechtigungen von den Gemeindeeinwohnern und nicht von der Gemeinde selbst genutzt wird, weil historisch gewachsen es vielfältigen örtlichen Allgemeinbesitz und Nutzungsberechtigungen gab. Zum Gemeindegliederungsvermögen gehören auf dem gemeindlichen Grundeigentum lastende Nutzungsberechtigungen, z.B. bei Wald- und Wegegrundstücken sowie Weide, die aus der geschichtlichen Entwicklung der Gemeinde heraus auch heute noch bestehen können. Mögliche Nutzungen der Berechtigten sind z.B. Berechtigungen zur Weide oder Hutung, zur Holzgewinnung, zum Fruchtgewinn. Auch kann in Einzelfällen das Nutzungsrecht nicht allen Gemeindeeinwohnern, sondern nur einer Gruppe von Einwohnern der Gemeinde zu stehen (Gemeindegliederklassenvermögen). Der Gemeinde obliegt aber in allen diesen Fällen die Pflicht, dieses gemeindliche Vermögen zu verwalten.

**2. Die Prüfung des Jahresabschlusses**

Nach der Vorschrift des § 103 Absatz 1 Nummer 2 GO NRW ist die Prüfung der Jahresabschlüsse der gemeindlichen Sondervermögen eine Pflichtaufgabe der örtlichen Rechnungsprüfung. Die Vorschrift enthält zwar ausdrücklich den Begriff „Jahresabschluss“, jedoch ist für das Gemeindegliederungsvermögen kein Jahresabschluss nach den

für die Gemeinde geltenden Vorschriften aufzustellen. Vielmehr ist das Gemeindegliedervermögen ein Teil des Haushalts der Gemeinde, sodass die daraus entstehenden Erträge und Aufwendungen sowie die Vermögens- und Schuldenlage im Jahresabschluss der Gemeinde enthalten sind.

Die Gemeinde hat für das Gemeindegliedervermögen wie für andere gemeindliche Sondervermögen jährlich einen gesonderten Nachweis über die Einhaltung der Zwecksetzung des jeweiligen Sondervermögens im abgelaufenen Haushaltsjahr zu führen. Sie muss in diesem Rahmen auch belegen, mit welchem Ergebnis das einzelne Sondervermögen das Haushaltsjahr abgeschlossen hat. Diese Vorgaben bedeuten, dass ein gesondertes Jahresergebnis aufzustellen und mit einer dazu gehörenden Übersicht über die zurechenbaren Vermögen und Schulden zum Gegenstand der örtlichen Rechnungsprüfung zu machen ist. Diese hat bei dann bei einem Gemeindegliedervermögen zu prüfen, ob und inwieweit der Zweck dieses Sondervermögens durch die Gemeinde erfüllt wurde.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Weitergeltung von Nutzungsberechtigungen):**

Die Vorschrift über das Gemeindegliedervermögen, das zwar Vermögen der Gemeinde ist, aber aufgrund besonderer Nutzungsberechtigungen nur von den Gemeindegliedern und nicht von der Gemeinde selbst genutzt wird, stellt eine Besonderheit dar. Zum Gemeindegliedervermögen gehören auf dem Grundeigentum lastende Nutzungsberechtigungen, z. B. bei Wald- und Wegegrundstücken, die aus der geschichtlichen Entwicklung der Gemeinde heraus heute noch bestehen können. In Einzelfällen kann das Nutzungsrecht auch nicht allen, sondern nur einer Gruppe von Einwohnern der Gemeinde zu stehen (Gemeindegliederklassenvermögen). Die Nutzungsberechtigten sind zur ordnungsgemäßen Nutzung verpflichtet. Verletzt ein Nutzungsberechtigter trotz schriftlicher Mahnung gröblich seine Pflicht zur ordnungsgemäßen Nutzung, so kann ihm sein Nutzungsrecht von der Gemeinde entschädigungslos entzogen werden.

Der Gemeinde obliegt aber die Pflicht, dieses Vermögen zu verwalten. Bei diesen Vermögen bezieht sich die Fortgeltung der (historischen) Vorschriften und Gewohnheiten nur auf die Nutzung des Gemeindegliedervermögens, nicht auf seine Verwaltung durch die Gemeinde, wie sie in § 97 GO NRW geregelt ist. Eine Aufnahme in ein solches Nutzungsrecht und eine Zulassung zur Teilnahme an den diesbezüglichen besonderen Gemeindegliedernutzungen findet nicht mehr statt. Die Rechte der Nutzungsberechtigten bleiben erhalten; auf diese Rechte ist das bisherige Recht weiter anzuwenden. Der Wert des einzelnen Nutzungsanteils darf nicht erhöht werden, sodass z. B. ein Vorrücken in höhere Nutzungsklassen nicht durchgeführt werden darf oder freiwerdende Lose der Gemeinde zufallen.

### **2. Zu Absatz 2 (Umwandlung von Gemeindegliedervermögen):**

#### **2.1 Zu Satz 1 (Keine Umwandlung in Privatvermögen):**

Im Interesse der Erhaltung des Gemeindevermögens ist die Umwandlung von Gemeindegliedervermögen in Privatvermögen der Nutzungsberechtigten nicht zulässig und daher auch durch die Vorschrift als Verbot ausgestaltet. Dieses Verbot ist entstanden, um persönliche Vorteile aus einem gemeinschaftlichen Vermögen auszuschließen, denn das gemeinschaftliche Vermögen soll der Allgemeinheit erhalten bleiben. Vielfach wurde das Gemeinschaftsvermögen bereits für öffentliche Zwecke der Gemeinde verwendet, z. B. für die Einrichtung und Erhaltung von Beleuchtung, Wasserleitung, Straßen und Plätzen, auch die Erträge aus dem gemeinschaftlichen Vermögen den Mitgliedern der Vermögensgemeinschaft zugutekam.

## **2.2 Zu Satz 2 (Umwandlung in freies Gemeindevermögen):**

Die Vorschrift lässt zu, dass Gemeindgliedervermögen in freies Gemeindevermögen umgewandelt werden kann, wenn die Umwandlung aus Gründen des Gemeinwohls geboten ist. Dies ist vielfach im Rahmen von Flurbereinigungsmaßnahmen erfolgt, oftmals auch auf gesetzlicher Grundlage und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen, z.B. Satzungen der Gemeinde. Es liegt in der Verantwortung der Gemeinde über die Art der Durchführung der Umwandlung (Umwandlungsverfahren) zu entscheiden. Eine Umwandlung des Gemeindgliedervermögens in freies Gemeindevermögen sollte regelmäßig in Form einer örtlichen Satzung erfolgen. Diese Satzung bedarf zudem der Beschlussfassung durch den Rat (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe o GO NRW).

## **2.3 Zu den Sätzen 3 bis 5 (Entschädigung der bisherigen Nutzungsberechtigten):**

Nach der Vorschrift erfordert die Veränderung der Nutzungsrechte am Gemeindgliedervermögen, z. B. durch eine Umwandlung in freies Gemeindevermögen, die Festlegung einer angemessenen Entschädigung. Diese Sachlage führt dazu, dass auch in den Fällen, in denen nach den bisher geltenden rechtlichen Vorschriften die Nutzungsrechte der Berechtigten am Gemeindgliedervermögen gegen ihren Willen nicht entzogen oder geschmälert werden dürfen, an die bisher Berechtigten eine angemessene Entschädigung aufgrund einer Entscheidung des Rates zur Umwandlung von Gemeindgliedervermögen gezahlt werden muss.

In Fällen der Umwandlung ist z. B. den bisher Berechtigten ein Einkaufsgeld zurückzuzahlen, durch welches sie das Recht zur Teilnahme an der Nutzung des Gemeindgliedervermögens erworben haben. Handelt es sich um Nutzungsrechte an landwirtschaftlich genutzten Grundstücken, so kann die Entschädigung an die bisher Berechtigten auch durch Hingabe eines Teils derjenigen Grundstücke gewährt werden, an denen die Nutzungsrechte bestehen. Die Festlegung einer angemessenen Entschädigung für die bisherigen Nutzungsrechte am Gemeindgliedervermögen an die Berechtigten bedarf der Beschlussfassung durch den Rat (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe o GO NRW).

In diesem Zusammenhang ist die Vorschrift des § 19 GtG NRW zu beachten, nach der die Nutzungsrechte von Gemeindebürgern oder bestimmten Gruppen von Gemeindebürgern an land- oder forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken der Gemeinde (Gemeindgliedervermögen, Gemeindgliederklassenvermögen) auf Antrag der Gemeinde oder der Mehrheit der Nutzungsberechtigten nach den Vorschriften des Ersten Abschnittes des Gemeinteilungsgesetzes abgelöst werden können. Diese Sachlage gilt auch dann, wenn die Rechte ggf. Reallasten oder reallastenähnlich sind. Die Mehrheit der Nutzungsberechtigten ist dabei nach den Anteilen am Gesamtnutzungsrecht zu ermitteln. In diesem Zusammenhang dürfen Abfindungen in Waldgrundstücken den Berechtigten nur als Eigentum zur gesamten Hand zugeteilt werden.

## **3. Zu Absatz 3 (Verbot der Umwandlung von Gemeindevermögen):**

Die Vorschrift verbietet ausdrücklich, vorhandenes freies Gemeindevermögen in Gemeindgliedervermögen umzuwandeln. Dieses Verbot liegt im Interesse der Allgemeinheit und dient der Aufgabenerfüllung der Gemeinde, die durch eine solche Umwandlung eingeschränkt werden könnte. Dieses Verbot bedeutet daher auch, dass bestehendes Gemeindgliedervermögen bzw. geltende Nutzungsberechtigungen am Gemeindevermögen nicht erweitert werden dürfen. Das Verbot bezieht sich deshalb nicht nur auf freies Vermögen der Gemeinde, sondern auch auf vorhandenes Sondervermögen der Gemeinde.

Die Unzulässigkeit der Umwandlung von Gemeindevermögen oder Sondervermögen der Gemeinde in Gemeindgliedervermögen soll verhindern, dass dadurch die freie Verfügung der Gemeinde über ihr Vermögen eingeschränkt wird. Gleichzeitig soll durch die Bestimmung gewährleistet werden, dass die Vermögenserträge aus dem gemeindlichen Vermögen der Gemeinde bzw. dem Haushalt der Gemeinde zur Verfügung stehen und

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 99 GO**

nicht einzelnen Nutzungsberechtigten zu fließen. Außerdem soll mit dem Umwandlungsgebot verhindert werden, dass von der Gemeinde interessenbezogen eine Erweiterung der Nutzungsberechtigten vorgenommen wird.

In Anlehnung an diese Vorschrift kann auch die Errichtung einer rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftung durch die Gemeinde zweckbezogen zu hinterfragen sein, wenn diese Stiftung von der Gemeinde selbst verwaltet wird bzw. als Sondervermögen der Gemeinde einzuordnen ist. Eine solche Stiftungerrichtung könnte in Anlehnung an das Verbot, dass Gemeindevermögen nicht in Gemeindegliedervermögen umgewandelt werden darf, als Separierung von allgemeinem Gemeindevermögen ggf. nicht zulässig sein.

**§§§§§§§§§§§§**

**§ 100**  
**Örtliche Stiftungen**

(1) <sup>1</sup>Örtliche Stiftungen sind die Stiftungen des privaten Rechts, die nach dem Willen des Stifters von einer Gemeinde verwaltet werden und die überwiegend örtlichen Zwecken dienen. <sup>2</sup>Die Gemeinde hat die örtlichen Stiftungen nach den Vorschriften dieses Gesetzes zu verwalten, soweit nicht durch Gesetz oder Stifter anderes bestimmt ist. <sup>3</sup>Das Stiftungsvermögen ist von dem übrigen Gemeindevermögen getrennt zu halten und so anzulegen, daß es für seinen Verwendungszweck greifbar ist.

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

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

**Erläuterungen zu § 100:**

**I. Allgemeines**

**1. Der Begriff „Örtliche Stiftungen“**

Das gemeindliche Haushaltsrecht lehnt sich bei der Verwendung des Begriffs „Stiftungen“ an das allgemeine Stiftungsrecht an (vgl. §§ 80 ff. BGB). Der Begriff wird dabei für unterschiedliche Ausprägungen einer Vermögenshingabe für bestimmte Zwecke benutzt. Die Vorschrift definiert die örtlichen Stiftungen als Stiftungen des privaten Rechts (vgl. §§ 80 ff. BGB), die nach dem Willen des Stifters von einer Gemeinde verwaltet werden und die überwiegend örtlichen Zwecken dienen. Damit wird deutlich, dass die Verwaltung der Stiftungen durch die Gemeinde der nachhaltigen Verwirklichung der von den Stiftern gesetzten Zwecke dienen muss, unabhängig von der vorgesehenen Tätigkeit der jeweiligen Stiftung. Die Umsetzung dieses Gebotes wird dadurch erleichtert, dass der Stiftungszweck auf den Wirkungskreis der Gemeinde bzw. auf die gemeindliche Aufgabenerfüllung vor Ort ausgerichtet sein muss (örtliche Stiftungen. Eine örtliche Stiftung kann zudem als selbstständige oder unselbstständige Stiftung errichtet worden sein.

Die eine örtliche Stiftung verwaltende Gemeinde bringt oftmals selbst Teile ihres Vermögens in eine örtliche Stiftung ein. Dadurch werden vorhandene gemeindliche Vermögenswerte zugunsten eines uneigennütigen, auf Dauer eingerichteten Zwecks von der Gemeinde als Stifter entäußert. Dieser Zweck soll dabei nach dem Willen der Gemeinde durch einen Dritten erfüllt werden, z.B. durch die Errichtung einer rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftung durch die Gemeinde selbst. Hinsichtlich der Einbringung von Vermögensgegenständen in eine örtliche Stiftung müssen die Voraussetzungen des Absatzes 3 dieser Vorschrift erfüllt sein.

**2. Der Begriff „Kommunale Stiftungen“**

Im gemeindlichen Bereich und im Stiftungswesen ist neben dem Begriff „Örtliche Stiftungen“ vielfach auch der Begriff „Kommunale Stiftungen“ im Gebrauch. Nach dem Bundesverband Deutscher Stiftungen werden unter dem Begriff „Kommunale Stiftungen“ alle Stiftungen unabhängig von ihrer Rechtsform subsumiert, die gemeinwohlorientiert für die Bürgerinnen und Bürger einer Kommune aufgrund privater oder öffentlicher Initiative errichtet worden sind. Sie müssen zum Wirkungskreis einer Kommune gehören und sich durch eine besondere Nähe zur Kommunalverwaltung auszeichnen. Ihr Aktionsgebiet ist auf das Gemeinwesen einer Kommune beschränkt (Örtlichkeitsprinzip).

Diese Begriffsauslegung ist nicht ins gemeindliche Haushaltsrecht von Nordrhein-Westfalen übernommen worden. Haushaltsrechtlich wird dann von einer kommunalen Stiftung gesprochen, wenn eine Gemeinde oder mehrere Gemeinden selbst als Stifter auftreten und Gegenstände ihres Gemeindevermögen in die von Ihnen errichtete Stiftung einbringen. Eine solche vermögensorientierte Sicht und Verwendung des Begriffes „Kommunale Stiftungen“ im gemeindlichen Haushaltsrecht ist geboten, um die rechtlich selbstständigen Stiftungen, die zum gemeindlichen Konsolidierungskreis für den Gesamtabchluss nach § 116 GO NRW gehören, zutreffend bestimmen zu können. Auch gilt nach dieser Vorschrift das Örtlichkeitsprinzip.

Die Nähe von Stiftungen von Gemeinden zur gemeindlichen Verwaltung stellt dabei kein ausschlaggebendes Zuordnungskriterium oder einen Anlass dar, von kommunalen Stiftungen zu sprechen. Aus diesen Gründen werden rechtlich selbstständige örtliche Stiftungen, die die Gemeinde nach besonderem Recht treuhänderisch zu verwalten hat, sowie rechtlich unselbstständige Stiftungen in der Verwaltung der Gemeinde nicht als kommunale Stiftungen bezeichnet (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 2 und § 98 GO NRW).

### **3. Die Bilanzierung von Stiftungen**

#### **3.1 Die Bilanzierung rechtlich unselbstständiger örtlicher Stiftungen**

Die Gemeinde verfügt oftmals noch über weitere besondere Sondervermögen. Zu diesen gemeindlichen Sondervermögen sind das Gemeindegliedervermögen (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 1 GO NRW) sowie das Vermögen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 2 GO NRW) zu zählen. Diese beiden gemeindlichen Sondervermögen stellen jedoch keine selbstständigen Aufgabenbereiche (Organisationseinheiten) der Gemeinde dar und verfügen daher auch nicht über einen eigenen Rechnungskreis. Sie sind vielmehr Teil des gemeindlichen Haushalts, sodass daraus entstehende Erträge und Aufwendungen sowie Zahlungen im Haushaltsplan der Gemeinde zu erfassen sind (vgl. z. B. Produktbereich 17 „Stiftungen“ i.V.m. § 4 GemHVO NRW).

Das Gemeindegliedervermögen sowie das Vermögen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen sind daher haushaltsrechtlich wie die sonstigen Vermögensgegenstände der Gemeinde zu behandeln. Dies führt dazu, dass diese Vermögen der Gemeinde nicht gesondert unter dem Bilanzposten „Sondervermögen“ anzusetzen sind, auch nicht als „Davon-Vermerk“. Die diesen gemeindlichen Sondervermögen zuzurechnenden Vermögensgegenstände sind vielmehr in der gemeindlichen Bilanz unter den jeweils zutreffenden Bilanzposten (nach Vermögensarten) anzusetzen.

Die Verpflichtung der Gemeinde zur Erhaltung der Zwecke dieser beiden Sondervermögen, z.B. bei rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen durch Stifterwillen festgelegt, erfordert von der Gemeinde zwar einen Nachweis darüber, dieser ist jedoch nicht haushaltsrechtlich zu erbringen, sodass auf gesonderte Rechnungskreise oder auf gesonderte Bilanzposten verzichtet werden kann. Es ist ausreichend, den erforderlichen Nachweis gemeindeintern zu führen und zu dokumentieren. Es bedarf es deshalb bei den genannten Sondervermögen auch nicht der Passivierung von Verbindlichkeiten, denn die Gemeinde ist nicht zur Rückgabe des ihr überlassenen Vermögens verpflichtet. So hat z.B. bei rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen der Stifter der Gemeinde ein Vermögen auf Dauer übertragen.

## **3.2 Die Bilanzierung rechtlich selbstständiger örtlicher Stiftungen**

### **3.2.1 Die Bilanzierung der kommunalen Stiftungen**

#### **3.2.1.1 Die Aktivierung**

Unter dem Bilanzposten „Verbundene Unternehmen“, ggf. auch unter dem Bilanzposten „Beteiligungen“, hat die Gemeinde, abhängig von den örtlichen Verhältnissen, eine rechtlich selbstständige Stiftung anzusetzen, wenn sie selbst Stifter oder Mitstifter ist. Ein solcher besonderer gemeindlicher Sachverhalt ist anzunehmen, wenn eine Gemeinde z.B. einen Aufgabenbereich in eine rechtlich selbstständige örtliche (kommunale) Stiftung überführt hat. Als eine kommunale Stiftung ist eine rechtsfähige Stiftung nach § 80 BGB anzusehen, die von einer Gemeinde alleine oder zusammen mit Dritten, z.B. weitere Gemeinden, errichtet hat und die durch die zuständige Stiftungsaufsichtsbehörde anerkannt wurde. Eine solche Stiftung stellt eine ausgegliederte Vermögensmasse der Gemeinde dar, bei dem ein eigener Rechnungskreis besteht und der Gemeinde hinsichtlich der Aufgabenerfüllung noch Rechte eingeräumt sind.

#### **3.2.1.2 Die Passivierung**

Das Stiftungsrecht lässt es nicht zu, dass das Stiftungsvermögen wie die anderen Vermögen der Gemeinde für ihre Zwecke in Anspruch genommen werden kann. Gleichwohl vermehrt das Stiftungsvermögen das Anlagevermögen der Gemeinde, auch wenn es durch den Stifterwillen der Gemeinde nur bestimmten Zwecken dient, mit der Auswirkung eines höheren Eigenkapitals in der gemeindlichen Bilanz. Diese Nutzungsbeschränkung aus dem Stiftungsgeschäft und Stiftungsrecht bedingt, dass dem zweckbezogenen Vermögenswert auf der Aktivseite der Bilanz eine entsprechende Einschränkung auf der Passivseite folgen muss. Auch wenn im Stiftungsgesetz für gemeindliche Stiftungen keine ausdrückliche Regelung für ihren Umgang im neuen Rechnungswesen der Gemeinden getroffen wurde, kann aus Sinn und Zweck des Stiftungsrechts nur abgeleitet werden, dass die Eigenkapitalmehrung der Gemeinde aus dem Stiftungsgeschäft haushaltsmäßig nicht frei verfügbar ist.

Im Eigenkapital der Gemeinde ist daher eine Verwendungsbeschränkung vorzunehmen, mit der Folge, dass dort in Höhe des Wertansatzes der rechtlich selbstständigen Stiftungen der Gemeinde eine Sonderrücklage anzusetzen ist. Diese Bilanzierung ist sachgerecht und vertretbar, denn sie stärkt den Zusammenhang mit der Aufgabenerfüllung der Gemeinde, denn solche kommunalen Stiftungen sind auch in den Gesamtabchluss der Gemeinde nach § 116 GO NRW einzubeziehen. Auch die für die Bilanzierung zu beachtenden Grundsätze erfordern die vorgenommene Auslegung des Stiftungsrechts und den daran anknüpfenden Ansatz in der gemeindlichen Bilanz.

#### **3.2.2 Die örtliche Stiftung als Treuhandvermögen**

Der Gemeinde werden oftmals fremde Vermögensgegenstände, auch rechtlich selbstständige örtliche Stiftungen, zur Verwaltung übergeben, denn sie ist gesetzlich verpflichtet oder von Dritten beauftragt worden, das ihr übergebene Vermögen (Treuhandvermögen) im eigenen Namen und für fremde Rechnung zu verwalten. Sie darf dieses Vermögen nicht für eigene Zwecke zu verwenden (vgl. § 98 GO NRW). Die fremden Vermögensgegenstände, die von der Gemeinde treuhänderisch gehalten werden, sind nach den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen nicht in der Bilanz der Gemeinde, sondern in der Bilanz des Treugebers anzusetzen, weil dieser auch bei treuhänderischer Verwaltung durch einen Dritten weiterhin als wirtschaftlicher Eigentümer der Vermögensgegenstände zu betrachten ist.

#### **4. Die Einbeziehung von örtlichen Stiftungen in den Gesamtabchluss**

Das Einbringen von Gemeindevermögen in eine rechtlich selbstständige Stiftung, also in eine andere Organisationseinheit, an der die Gemeinde beteiligt ist, stellt eine Ausgliederung von gemeindlichen Vermögen aus dem gemeindlichen Verwaltungsbereich dar. Eine solche Vermögensverschiebung ist nur im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zulässig. Deshalb sollen rechtlich selbstständige örtliche Stiftungen, bei denen die Gemeinde selbst Stifter oder Mitstifter ist, von der Gemeinde grundsätzlich in den Konsolidierungskreis für den Gesamtabchluss einbezogen werden (vgl. § 116 GO NRW).

Im gemeindlichen Gesamtabchluss ist einerseits die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der einbezogenen gemeindlichen Betriebe so darzustellen, als ob diese Betriebe zusammen mit der Kernverwaltung der Gemeinde eine einzige wirtschaftliche und rechtliche Einheit wären. Andererseits soll gewährleistet werden, dass der Gesamtabchluss ein aus den Jahresabschlüssen der einbezogenen Organisationseinheiten abgeleiteter eigenständiger Abschluss der gesamten wirtschaftlichen Gesamtheit „Gemeinde“ ist, der ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln hat. Durch diese Vorgaben ist auch die Einbeziehung von örtlichen Stiftungen im gemeindlichen Gesamtabchluss zu begründen, wenn durch diese gemeindliche Aufgaben erledigt werden.

Die tatsächliche Einbeziehung ist dabei von der Art und dem Umfang der gemeindlichen Beteiligung an einer Stiftung abhängig. Soweit die Gemeinde als alleiniger Stifter auftritt, ist regelmäßig von einer Einbeziehung einer solchen Stiftung in den Vollkonsolidierungskreis für den gemeindlichen Gesamtabchluss auszugehen. Eine Einbeziehung nach der Equity-Methode kann in Betracht kommen, wenn die Gemeinde ein Mitstifter ist. Dabei müssen jedoch die vermögensmäßigen Beteiligungsverhältnisse der anderen Mitstifter in die Beurteilung einbezogen werden. Eine solche Abwägung ist auch vorzunehmen, wenn die Gemeinde als Zustifter auftritt oder auf andere Art und Weise an rechtlich selbstständige Stiftungen gebunden ist. Im Anhang sollten daher die Stiftungen, die vermögensmäßig vollständig oder anteilig der Gemeinde zugerechnet werden können, unter Angabe der tatsächlichen Verhältnisse, im Einzelnen benannt werden.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Örtliche Stiftungen):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Stiftungen und örtliche Zwecke):**

##### **1.1.1 Die örtlichen Zwecke**

Nach der Vorschrift sind örtliche Stiftungen die Stiftungen des privaten Rechts (vgl. §§ 80 ff. BGB), die nach dem Willen des Stifters von einer Gemeinde verwaltet werden und die überwiegend örtlichen Zwecken dienen. Die Vorgabe, dass eine örtliche Stiftung überwiegend örtlichen Zwecken dienen muss, steht im Zusammenhang mit der Vorschrift über den Wirkungsbereich der Gemeinden, nach der die Gemeinden ausschließliche und eigenverantwortliche Träger der öffentlichen Verwaltung in ihrem Gebiet sind (vgl. § 2 GO NRW).

Der Zweck einer örtlichen Stiftung muss sich daher im Rahmen des örtlichen Aufgabenbereiches der Gemeinde halten, für den die Gemeinde sachlich und räumlich zuständig ist. Der Stiftungszweck muss daher einerseits auf Aufgaben ausgerichtet sein, die von der Gemeinde auch selbst erfüllt werden könnten. Andererseits muss er dadurch räumlich abgegrenzt, dass ein örtlicher Zweck dann nicht mehr gegeben sein dürfte, wenn die Gemeinde in diesem Bereich sich selbst nicht mehr betätigen dürfte.

### **1.1.2 Die rechtlich selbstständige örtliche Stiftung**

Die rechtlich selbstständigen örtlichen Stiftungen entstehen gem. §§ 80 ff. BGB durch das Stiftungsgeschäft i.V.m. mit einer staatlichen Genehmigung. So ist nach § 2 StiftG NRW zur Entstehung einer rechtsfähigen Stiftung im Sinne des Stiftungsgesetzes die Anerkennung der neuen Stiftung durch die zuständige Stiftungsaufsichtsbehörde gemäß § 80 Absatz 1 und 2 BGB erforderlich. Die rechtlich selbstständigen örtlichen Stiftungen zählen zum Treuhandvermögen der Gemeinde, wenn diese von der Gemeinde verwaltet werden (vgl. § 98 GO NRW).

Eine rechtlich selbstständige Stiftung entsteht durch das Stiftungsgeschäft als eine einseitige Willenserklärung des Stifters. Der Stifter erklärt, ein abgegrenztes Vermögen einem bestimmten Zweck auf Dauer zu widmen. Dieser Vorgang wird als Stiftungsakt bezeichnet. Er kann sowohl mit Wirkung unter Lebenden oder aber auch mit Wirkung ab dem Tod vorgenommen werden. Der Stifter als die zentrale Figur der Stiftung bestimmt die maßgeblichen Vorgaben der Stiftung, also sowohl den Stiftungszweck als auch die Festlegung des zu übertragenen Vermögens sowie den Zeitpunkt. Für die Stiftung ist eine Satzung zu erlassen, in der zumindest Name und Sitz der Stiftung sowie der Zweck und das Grundstockvermögen angegeben werden müssen. Zugleich sind Regelungen zur Bildung des Vorstandes der Stiftung zu treffen.

### **1.1.3 Die rechtlich unselbstständige örtliche Stiftung**

Bei rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen (fiduziarische Stiftungen) werden i.d.R. durch einen Dritten als Stifter der Gemeinde Vermögensgegenstände mit einer bestimmten Zwecksetzung (Stifterwillen) zu Eigentum übertragen. In diesen Fällen hat der Stifter die in seinem Eigentum befindlichen Vermögenswerte zugunsten eines uneigennütigen, auf Dauer eingerichteten Zwecks entäußert, der nach seinem Willen durch die Gemeinde zu erfüllen ist. Diese Zwecksetzung führt dazu, dass die Gemeinde nach außen im eigenen Namen auftritt, im Innenverhältnis zum Stifter aber an den Stifterwillen gebunden ist.

Eine rechtlich unselbstständige Stiftung entsteht dabei durch einen Vertrag zwischen dem Stifter und dem von ihm ausgewählten Rechtsträger, z. B. die Gemeinde. Die Vermögenswerte werden dabei auf eine andere (natürliche oder juristische) Person mit Maßgaben übertragen, wie diese Stelle das übertragene Vermögen verwalten und verwenden soll. In diesem Vertrag verpflichtet sich der Stifter andererseits, dem Träger die zur Erfüllung des Stiftungszwecks erforderlichen Vermögensgegenstände zu übertragen. Besondere Bedingungen und Auflagen als Ausdruck des Stifterwillens sind dabei möglich.

Der Träger verpflichtet sich im Gegenzug, diese Vermögenswerte dem Stiftungszweck entsprechend zu verwenden. Das Stiftungsgeschäft unterliegt somit den Vorschriften des Schuldrechts. Das Stiftungsgeschäft kann dabei unterschiedlich ausgestaltet werden, z. B. als Treuhandvertrag in Form eines Auftrages, als Dienstvertrag, Geschäftsbesorgungsvertrages oder als Schenkung. Es besteht für die Vertragspartner ein großer Gestaltungsspielraum, der jedoch von der Gemeinde wegen der Bindung an ihre Aufgabenerfüllung nicht in vollem Umfang genutzt werden kann.

## **1.2 Zu Satz 2 (Verwaltung der örtlichen Stiftungen durch die Gemeinde):**

Die Gemeinde hat die örtlichen Stiftungen nach den Vorschriften der Gemeindeordnung zu verwalten, soweit nicht durch ein Gesetz oder den Stifter etwas anderes bestimmt ist. Daraus folgt, dass nur die Stiftungen von der Gemeinde verwaltet werden dürfen, die örtlichen Zwecken dienen, also im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung tätig sind oder den Einwohnern und Bürgern der Gemeinde zugutekommen. Die Gemeinde hat daher bei der Übernahme der Verwaltung von Stiftungen zu prüfen, ob es sich um eine örtliche Stiftung im Sinne dieser Vorschrift der Gemeindeordnung handelt. Diese Vorgabe muss auch mit dem Stifterwillen in Einklang stehen, der eine Bedingung für das Verwalten der Stiftung durch die Gemeinde darstellt.

### **1.3 Zu Satz 3 (Trennung des Stiftungsvermögens vom Gemeindevermögen):**

Das gemeindliche Haushaltsrecht kennt als weitere Art des gemeindlichen Vermögens das Sondervermögen (vgl. § 97 GO NRW). Zum Sondervermögen ist auch das Stiftungsvermögen zu zählen, das nach dieser Vorschrift vom übrigen Gemeindevermögen getrennt zu halten und so anzulegen, dass es für seinen Verwendungszweck greifbar ist. Der Charakter eines gemeindlichen Sondervermögens wird dadurch bestimmt, dass es sich um Vermögen der Gemeinde handelt, das für die Erfüllung bestimmter Zwecke vom Haushalt der Gemeinde abgesondert oder von einem Dritten an die Gemeinde für einen bestimmten Zweck übereignet oder durch sonstige Rechtsakte unter Zweckbindung auf die Gemeinde übergegangen ist.

Aus seiner besonderen Zwecksetzung oder Zweckbindung folgt, dass Sondervermögen vom übrigen Gemeindevermögen abzusondern sind. Dieses Vermögen stellt daher nur bedingt einen Bestandteil des allgemeinen Vermögens der Gemeinde dar. Aufgrund ihrer Verschiedenheiten und unterschiedlichen öffentlichen Zwecksetzungen sind die örtlichen Stiftungen, u.a. auch abhängig davon zu betrachten, ob eine rechtlich selbstständige Stiftung oder rechtlich unselbstständige Stiftung besteht. Die Gemeinde muss entsprechend eine haushaltsmäßige Zuordnung und Erfassung vornehmen, z. B. im Jahresabschluss nach § 96 GO NRW oder im Gesamtabchluss nach § 116 GO NRW.

## **2. Zu Absatz 2 (Umwandlung von Stiftungen):**

### **2.1 Die Rechte der Gemeinde**

Nach der Vorschrift kann die Gemeinde in eigener Verantwortung über die Umwandlung des Stiftungszwecks, die Zusammenlegung und die Aufhebung von rechtlich unselbständigen Stiftungen entscheiden. Bei rechtlich unselbständigen örtlichen Stiftungen (fiduziarische Stiftungen), auf die sich diese Vorschrift ausschließlich bezieht, werden i.d.R. durch einen Dritten als Stifter der Gemeinde Vermögensgegenstände mit einer bestimmten Zwecksetzung (Stifterwillen) durch einen Vertrag der Gemeinde zu Eigentum übertragen.

In diesen Fällen hat der Stifter bestimmte Vermögenswerte zugunsten eines uneigennütigen, auf Dauer eingerichteten Zwecks entäußert, der nach seinem Willen durch die Gemeinde als Vertragspartner und neuer Eigentümer zu erfüllen ist. Diese Sachlage führt dazu, dass die Gemeinde nach außen im eigenen Namen auftritt, im Innenverhältnis zum Stifter aber an den Stifterwillen gebunden ist.

### **2.2 Die Zuständigkeit des Rates**

Die Umwandlung eines Stiftungszwecks, die Zusammenlegung und die Aufhebung von rechtlich unselbständigen Stiftungen bedeuten einen erheblichen Eingriff in den Stifterwillen, dem sich die Gemeinde zuvor durch die Annahme der Stiftung unterworfen hat. So soll z.B. bei einer Umwandlung eines Stiftungszwecks oder der Zusammenlegung von Stiftungen regelmäßig angestrebt werden, die Erträge des Stiftungsvermögens dem zgedachten Personenkreis zu erhalten, ggf. auch auf andere Art und Weise als in einer Stiftungsform.

Es bedarf daher bei einer Umwandlung eines Stiftungszwecks, der Zusammenlegung und der Aufhebung von rechtlich unselbständigen Stiftungen der Beschlussfassung durch den Rat der Gemeinde (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe n GO NRW). Bei einer Aufhebung von rechtlich unselbständigen Stiftungen muss der Rat auch über die Verwendung des Stiftungsvermögens entscheiden, denn dieses Vermögen befindet sich als gemeindliches Sondervermögen nach § 97 GO NRW im Eigentum der Gemeinde.

### **2.3 Die Genehmigung der Aufsichtsbehörde**

Die Umwandlung eines Stiftungszwecks, die Zusammenlegung und die Aufhebung von rechtlich unselbstständigen Stiftungen sind wegen des damit verbundenen Eingriffs in den Stifterwillen so erheblich, dass die Entscheidung des Rates der Gemeinde darüber der Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde bedarf. Sie soll im Rahmen ihrer Zuständigkeit als Rechtsaufsichtsbehörde prüfen, ob die Voraussetzungen für eine Umwandlung eines Stiftungszwecks, die Zusammenlegung von Stiftungen oder die Aufhebung einer Stiftung vorliegen, und die von der Gemeinde vorgesehene Veränderung zulassen. Bei der dafür nach der Vorschrift zu erteilenden Genehmigung bleiben die Vorschriften des Stiftungsgesetzes unberührt, denn dieses Gesetz gilt nur für rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts, die ihren Sitz in Nordrhein-Westfalen haben (vgl. § 1 StiftG NRW).

## **3. Zu Absatz 3 (Einbringung von Gemeindevermögen in eine Stiftung):**

### **3.1 Die Ziele der Vorschrift**

Die Gemeinde darf nach der Vorschrift nur dann Gemeindevermögen in eine Stiftung einbringen, wenn dieser Vorgang im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung erfolgt und wenn der mit der Stiftung verfolgte Zweck der Gemeinde auf andere Weise nicht erreicht werden kann. Die Vorschrift steht einerseits mit der Vorschrift des § 90 Absatz 3 Satz 1 GO NRW als Grundsatz für die örtliche Bewirtschaftung des gemeindlichen Vermögens in unmittelbarer Verbindung. Nach dieser Vorschrift darf die Gemeinde ihre Vermögensgegenstände nur abgeben (veräußern), die sie zur Erfüllung ihrer Aufgaben in absehbarer Zeit nicht braucht. Andererseits stellt die Vorschrift kein gesetzliches Verbot zur Abgabe von gemeindlichen Vermögensgegenständen dar, das zur Nichtigkeit des Stiftungsgeschäfts im Sinne des § 134 BGB führen kann.

Es ist jedoch in den Fällen, in denen landesrechtliche Vorschriften als Verbotsnormen gelten, zu berücksichtigen, dass in der Vorschrift des § 130 Absatz 2 GO NRW „Unwirksame Rechtsgeschäfte“ kein Bezug auf die Vorschrift des § 100 Absatz 3 GO NRW besteht. Außerdem werden durch die Regelungen in der Vorschrift alle Rechtsformen von Stiftungen erfasst, denen ein örtlicher Charakter zukommt, denn der Begriff „Stiftung“ wird in der landesrechtlichen Vorschrift nicht näher eingegrenzt. Daher werden von der Regelung über die Zulässigkeit einer Übertragung von gemeindlichem Vermögen in Stiftungen sowohl Übertragungen der Gemeinde in rechtlich selbstständige örtliche Stiftungen als auch in rechtlich unselbstständige örtliche Stiftungen erfasst.

Die Gemeinde muss dabei aber beachten, dass bei der Errichtung einer Stiftung die Vermögensabgabe so hoch sein muss, dass eine dauerhafte und nachhaltige Verwirklichung des Stiftungszwecks gewährleistet und das Stiftungsvermögen ungeschmälert erhalten werden muss. Sie muss daher bei einer gemeindlichen Vermögensabgabe abwägen, ob sie selbst als Stifter auftritt oder durch eine Zustiftung an eine bestehende Stiftung deren Kapital aufstockt. Die Vorschrift stellt deshalb darauf ab, dass die Gemeinde eine eigene "Stiftungsstrategie" unter Berücksichtigung ihrer Aufgabenerfüllung und der Vermögensabgabe ziel- und zweckgerichtet entwickelt.

### **3.2 Der Begriff "einbringen"**

Das allgemeine Stiftungsrecht findet Anwendung, wenn die Gemeinde als Stifter eine eigene Stiftung errichtet und in diese Stiftung bestimmtes Gemeindevermögen einbringt, aber auch wenn die Gemeinde bestimmtes Gemeindevermögen in eine bestehende Stiftung einbringt. Das "Einbringen von gemeindlichem Vermögen ist daher regelmäßig nicht vom stiftungsrechtlichen Status einer Stiftung abhängig. Der Begriff "einbringen" beinhaltet dabei weder eine Festlegung noch eine Orientierung dahingehend, dass bereits eine Stiftung bestehen muss und die Gemeinde nur zustiften kann. Vielmehr kann die "Einbringung von Gemeindevermögen" auch im Zeitpunkt

der Errichtung einer Stiftung vollzogen werden. Sie muss ggf. auch in diesem Zeitpunkt vollzogen werden, wenn die Gemeinde selbst als Stifter auftritt.

In diesem Gesamtzusammenhang löst der Begriff daher i.d.R. nur die Prüfung durch die Gemeinde aus, ob sie aufgrund ihrer künftigen Aufgabenerfüllung auf bestimmte Vermögensgegenstände verzichten und einer Stiftung als Dritten übereignen kann. Der gesetzliche Begriff verlangt dabei u.a. zu klären, ob das übergebene Gemeindevermögen auch für gemeindliche Aufgaben genutzt bzw. eingesetzt wird. Außerdem muss beurteilt werden, ob die abzugebenden Vermögensgegenstände auch für den Stiftungszweck geeignet sind. Eine Anwendungsreduzierung der Einbringung auf den Tatbestand der Zustiftung durch die Gemeinde lässt sich daher allein aus dem Begriff nicht ableiten.

### **3.3 Die Festlegung von Entscheidungskriterien**

Die Gemeinde hat eigenverantwortlich eine Einschätzung vorzunehmen und eine Prognoseentscheidung zu treffen, ob der mit der Stiftung verfolgte Zweck auf andere Weise nicht erreicht werden kann, bevor sie Gemeindevermögen in eine Stiftung einbringt. Sie muss in diesem Zusammenhang berücksichtigen, dass eine Rücknahme ihres Vermögens auch zukünftig nicht möglich ist und künftige Generationen an diese Entscheidung gebunden werden. Weiterhin gilt es festzustellen, auch zukünftig werde sich diese Art der gemeindlichen Aufgabenerfüllung nicht wandeln und davon auszugehen ist, dass die Art der Aufgabenerfüllung dauerhaft nur in Form einer Stiftung wahrzunehmen ist. Es ist jedoch nicht erforderlich, dass der mit der Vermögensabgabe angestrebte Zweck der gemeindlichen Aufgabenerfüllung auf andere Weise überhaupt nicht erfüllt werden kann.

Diese Vorgaben stellen zwingende Voraussetzungen für die Einbringung von Gemeindevermögen in eine Stiftung dar, denn es können unterschiedliche Zielsetzungen zwischen dem haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinde und dem Handeln einer Stiftung bestehen. Jegliche Einbringung von gemeindlichem Vermögen in eine Stiftung muss daher haushaltswirtschaftlich verträglich sein und darf in keiner Weise die Aufgabenerfüllung der Gemeinde beeinträchtigen. Es muss außerdem gewährleistet werden, dass nicht ohne besonderen Grund gemeindliches Vermögen in Stiftungen gebunden wird, das ggf. später für einen anderen dringenderen Bedarf dann fehlt. Auch darf dem Rat der Gemeinde nicht die Verfügungshoheit über gemeindliches Vermögen entzogen werden.

Die ausdrückliche Vorgabe für die Einbringung von Gemeindevermögen in ein Stiftungsvermögen, der mit der Stiftung verfolgte Zweck kann nicht auf andere Weise erreicht werden, ist weit auszulegen. Sie schränkt das Auswahlmessen der Gemeinde über ihre Organisationsformen nicht ein, sondern ist so zu verstehen, dass auch eine Stiftung grundsätzlich eine zulässige Form der gemeindlichen Aufgabenerfüllung darstellt. Die Gemeinde muss bei der Einbringung von Gemeindevermögen aber zweckbezogen beurteilen, ob andere Organisationsformen als die Organisationsform „Stiftung“ ggf. nachteiliger für die Erledigung der Aufgabenerfüllung durch die Gemeinde sind.

### **3.4 Die Zulässigkeit der Vermögensabgabe (Einbringung)**

Der Gemeinde obliegt es eigenverantwortlich, hinsichtlich des Einsatzes ihres Vermögens (Anschaffung, Erhalt oder Veräußerung) oder auch ihrer Vermögenserträge die erforderlichen Festsetzungen zu treffen. Bei ihrem wichtigen Interesse an einer Stiftung hat die Gemeinde auch zu beurteilen, wie sich eine vorzunehmende Vermögensabgabe auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft auswirkt. Außerdem muss die Vermögensübertragung in dem Umfang erfolgen, der zur Erreichung des Stiftungszwecks ausreichend und erforderlich ist.

Ein Engagement der Gemeinde in einer Stiftung im Sinne der Vorschrift wird als zulässig anzusehen sein, wenn dadurch ein wesentlicher Mehrwert für die Gemeinde erzielt wird. Das ist z.B. bei einer Mitstiftung oder Zustif-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 100 GO NRW**

tung dann der Fall, wenn der von Privaten in eine Stiftung einzubringende Vermögensanteil im Verhältnis zu dem durch die Gemeinde einzubringenden Finanzvermögen und/oder Sachvermögen mindestens 50% beträgt. Sollte die 50%-Quote nicht erreicht werden, kann oftmals aufgrund besonderer Umstände gleichwohl ein wesentlicher Mehrwert entstehen, insbesondere dann, wenn der private Anteil an Finanz- oder Sachvermögen nach sicherer Erwartung (objektive Umstände) zu einem späteren Zeitpunkt erbracht werden wird.

Von der Gemeinde sollte angestrebt werden, dass die möglichen „privaten Stifter“ vor ihrer beabsichtigten Mitstiftung oder Zustiftung gegenüber der Gemeinde eine Zusage mit dem größtmöglichen Grad an Verbindlichkeit abgeben. Wenn nach den Umständen des Einzelfalls eine verbindliche Zusage, die gerichtlich durchsetzbar wäre, nicht erlangt werden kann, ist eine andere geeignete Erklärung in Schriftform notwendig, aus der die verbindliche Mitstiftung oder Zustiftung in ihrer Höhe sowie der Zeitpunkt des Vermögensübergangs hervorgehen.

Zu beachten ist, dass bei der Gemeinde die besondere Organisationsform „Stiftung“ abhängig von ihrer Ausgestaltung zu Einschränkungen bei der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und der Budgethoheit des Rates der Gemeinde führen kann. Auf die Einbringung von Finanz- oder Sachvermögen in eine Stiftung durch die Gemeinde muss daher z. B. verzichtet werden, wenn die besonderen Umstände vor Ort für die Abgabe von gemeindlichem Vermögen nicht schlüssig und nachvollziehbar vorliegen.

XXXXXXXXXXXX

## 10. Teil

# Rechnungsprüfung

### 1. Die örtliche Prüfung als gemeindliche Eigenkontrolle

#### 1.1 Die gesetzliche Pflichtaufgabe

Die Prüfung der Gemeinde wird als ein unverzichtbares Instrument für eine zeitnahe Kontrolle der Gesetz- und Ordnungsmäßigkeit des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde sowie der haushaltswirtschaftlichen Geschäftsvorfälle der gemeindlichen Verwaltung einschließlich des daraus entstandenen wirtschaftlichen Ergebnisses der Gemeinde eingestuft. Ein Ziel der Prüfung ist es, dass im gemeindlichen Jahresabschluss und im Gesamtabchluss die wirtschaftliche Lage der Gemeinde (Gesamtlage) zutreffend dargestellt wird. Durch den jeweiligen Abschluss ist ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln. Diese Vorgabe erfordert eine entsprechende Transparenz des gemeindlichen Haushalts und des Verwaltungshandelns der Gemeinde. Sie trägt dazu bei, die Qualität der örtlichen Prüfung und der Kontrolle durch den Rat der Gemeinde zu sichern.

Die prüfungsmäßige Kontrolle des jährlichen Haushalts der Gemeinde durch die örtliche Prüfung ist daher nicht nur eine Richtigkeitsprüfung. In der Abschlussprüfung muss vielmehr auch die Ausübung der möglichen Wahlrechte und Bewertungen durch die Gemeinde, die u.a. durch subjektive Einschätzungen und Ermessensausübungen umgesetzt werden, eine ausreichende Berücksichtigung finden. Diese Sachlage erfordert den angemessenen Einsatz verschiedener Prüfungstechniken und eine ausreichende Auswahl von Prüfungsgegenständen unter Beachtung des tatsächlichen haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde, um die ggf. bestehenden Schwierigkeitsgrade zu bewältigen. Der Prüfer muss vielfach feststellen, ob die Gemeinde haushaltswirtschaftlich vertretbar und plausibel gehandelt hat.

Die Rechnungsprüfung hat in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, dass der haushaltsrechtliche Rahmen eine größere Eigenverantwortung der Gemeinden bei ihrer Haushaltswirtschaft ermöglicht. Dieser Rahmen beinhaltet eine Vielzahl von örtlichen Handlungsspielräumen, fordert allerdings auch eine stärkere Auseinandersetzung mit den von der Gemeinde festzulegenden Zielen und Leistungskennzahlen in Bezug auf ihre Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr. Er erleichtert aber andererseits auch die Prüfungsarbeiten und Prüfungshandlungen, denn je komplexer das haushaltsrechtliche Regelwerk, desto schwieriger wird die Überwachung und Kontrolle der Anwendung durch die Prüfer.

Mit dem NKF bestehen haushaltsrechtliche Regelungen, die eine objektive Betrachtung sowie eine Prüfbarkeit der örtlichen Haushaltswirtschaft und der damit in Verbindung stehenden Verwaltungsvorgänge und gemeindlichen Geschäftsvorfälle ermöglichen. Diese gemeindliche Sachlage erfordert ein geeignetes Zusammenspiel der Prüfungsinstanzen bei der zeitnahen Kontrolle der Gesetz- und Ordnungsmäßigkeit des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde sowie der haushaltswirtschaftlichen Geschäftsvorfälle der gemeindlichen Verwaltung. Im Prüfungsgeschehen sollte daher ein Informationsaustausch zwischen den Beteiligten möglich sein, dem im Sinne der Prüfungsaufgaben eine Unterstützungsfunktion zukommt. Der örtlichen Prüfung kommt dabei auch eine Schutzfunktion gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu.

#### 1.2 Der Begriff „Örtliche Prüfung“

Im Gefüge der gesetzlichen Verpflichtungen ist zwischen der örtlichen Prüfung und der überörtlichen Prüfung der Gemeinde zu unterscheiden. Die örtliche Prüfung obliegt der Gemeinde selbst und stellt eine Eigenkontrolle des Rates der Gemeinde dar (vgl. §§ 57 und 59 GO NRW). Die überörtliche Prüfung ist der Gemeindeprüfungsanstalt

Nordrhein-Westfalen (GPA NRW) übertragen worden (vgl. § 105 GO NRW). Die örtliche Prüfung und die überörtliche Prüfung verbinden aber, dass beide Stellen eine Vielzahl unterschiedlicher Sachverhalte und Geschäftsvorfälle in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu prüfen haben. Sie können im Rahmen ihrer Prüfungstätigkeit dazu dann ggf. Einwendungen erheben oder Hinweise geben. Die Bewertung und Entscheidung über die von der Gemeinde vorzunehmenden Veränderungen oder über einen Verzicht darauf obliegt der Gemeinde in eigener Verantwortung, sofern nicht eine Zusammenarbeit mit der Aufsichtsbehörde wegen aufgetretener Rechtsverstöße ausdrücklich geboten ist.

Der Landesgesetzgeber hat den Begriff „Örtliche Prüfung“ jedoch nicht näher bestimmt. Er hat festgelegt, dass der Rat der Gemeinde und wegen seiner umfassenden Zuständigkeit sowie der Kontrolle der Verwaltung (vgl. §§ 41 und 55 GO NRW) als Vertretungsorgan einen Rechnungsprüfungsausschuss als Pflichtausschuss bilden muss (vgl. § 57 Absatz 2 GO NRW). Zugleich hat der Gesetzgeber diesem Ausschuss bestimmte Prüfungsaufgaben zugewiesen (vgl. § 59 Absatz 3 GO NRW). Außerdem hat er bestimmt, dass die Gemeinde eine örtliche Rechnungsprüfung (innerhalb ihrer Verwaltungsorganisation) für die Erledigung von Prüfungsaufgaben nach § 103 GO NRW zu bilden hat (vgl. § 102 GO NRW).

Aus diesen gesetzlichen Vorgaben folgt, dass sowohl der Rat der Gemeinde als auch die gemeindliche Verwaltung an der örtlichen Prüfung beteiligt sind und dabei zusammenwirken müssen. In die Erledigung von örtlichen Prüfungsaufgaben können aber auch Dritte einbezogen werden. Eine solche Möglichkeit bietet sich z. B. insbesondere für kleinere Gemeinden an, die nicht verpflichtet sind, eine örtliche Rechnungsprüfung einzurichten (vgl. § 102 Absatz 1 Satz 2 GO NRW) besteht. In solchen Fällen kann sich der Rechnungsprüfungsausschuss zur Durchführung seiner Prüfungstätigkeit unmittelbar Dritter gem. § 103 Absatz 5 GO NRW bedienen (vgl. § 59 Absatz 3 Satz 2 GO NRW).

### **1.3 Der Begriff „Überörtliche Prüfung“**

Im 10. Teil der Gemeindeordnung finden sich die Vorschriften über die Kontrolle des Haushalts der Gemeinde. In diesem Gefüge der gesetzlichen Verpflichtungen zur Prüfung des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde ist zwischen der örtlichen Prüfung und der überörtlichen Prüfung zu unterscheiden. Während die örtliche Prüfung der Gemeinde selbst obliegt und eine Eigenkontrolle der Gemeinde darstellt, ist die überörtliche Prüfung der Gemeinden ein Teil der Aufsicht des Landes über die Gemeinden (vgl. §§ 119 ff. GO NRW). Sie ist der Gemeindeprüfungsanstalt Nordrhein-Westfalen (GPA NRW) gesetzlich übertragen worden (vgl. § 105 GO NRW). Die Gemeindeprüfungsanstalt ist dazu als rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts errichtet worden (vgl. § 1 GPAG NRW). Sie ist einerseits ein Teil der in den §§ 119 ff. GO NRW geregelten Kommunalaufsicht. Andererseits jedoch bei der Durchführung ihrer Aufgaben unabhängig und an Weisungen nicht gebunden.

Die überörtliche Prüfung ist - wie die örtliche Prüfung der Gemeinde - ein unverzichtbares Instrument für eine Kontrolle der Gesetz- und Ordnungsmäßigkeit des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde sowie der haushaltswirtschaftlichen Geschäftsvorfälle der gemeindlichen Verwaltung. Die überörtliche Prüfung soll eine fachkundige Prüfung der Gemeinden unter den Gesichtspunkten der staatlichen Aufsicht ermöglichen. Es ist geboten, die Aufsichtsbehörden möglichst frühzeitig in die vorgesehenen Prüfungen bei den Gemeinden einzubinden. Die Beteiligung am Prüfungsgeschehen sollte nicht erst - wie es gesetzlich als Mindestvorgabe vorgesehen ist - erfolgen, wenn die überörtliche Prüfung abgeschlossen ist und im Einzelfall ggf. Entscheidungen über die Umsetzung erhobener Einwendungen zu treffen sind.

Die Ergebnisse der überörtlichen Prüfung werden von der Gemeindeprüfungsanstalt der Gemeinde und ihrer Aufsichtsbehörde in Form eines Prüfberichts mitgeteilt. Ggf. hat die Gemeinde gegenüber der Gemeindeprüfungsanstalt und der Aufsichtsbehörde innerhalb einer dafür bestimmten Frist Stellung zu nehmen, wenn der Prüfungsbericht der überörtlichen Prüfung Beanstandungen enthält. Von den Gemeinden sind für die überörtliche Prüfung durch die Gemeindeprüfungsanstalt - wie bei der Vergabe von Prüfungsaufträgen an Dritte - Gebühren

zu zahlen. Die Gebühren werden in entsprechender Anwendung des Kommunalabgabengesetzes satzungsrechtlich festgelegt und erhoben (vgl. § 10 Absatz 1 GPAG NRW). Die Gemeindeprüfungsanstalt darf zusätzlich auch beratend tätig werden. Für die Beratung durch die Gemeindeprüfungsanstalt ist - wie bei Beratungsaufträgen an Dritte - ein Entgelt zu zahlen, das mindestens kostendeckend sein soll (vgl. § 10 Absatz 2 GPAG NRW).

#### **1.4 Die Unabhängigkeit der Prüfer**

Die Unabhängigkeit der Prüfer der örtlichen Prüfung ist für die Anerkennung der Prüfungsergebnisse durch den Rat und die Bürgerinnen und Bürger als Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses und des Gesamtabchlusses von grundlegender Bedeutung. Sie erhöht für diese Adressaten den Wert der gegebenen Informationen über die formelle und materielle Richtigkeit der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr sowie über die wirtschaftliche Lage bzw. Gesamtlage der Gemeinde. Diesem Ziel dient u.a. die Anbindung der örtlichen Rechnungsprüfung an den Rat sowie die gesetzliche Festlegung, dass sie von fachlichen Weisungen frei ist.

Die Prüfer müssen daher aus ihrer Tätigkeit heraus grundsätzlich Interessenkonflikte vermeiden, um ihre Aufgabe ordnungsgemäß erfüllen zu können. Sie sollten über die für eine Prüfungstätigkeit notwendige Kompetenz verfügen und zudem eine kritische Grundhaltung einnehmen. Diese Haltung erfordert, örtliche Sachverhalte zu hinterfragen und haushaltswirtschaftliche Unterlagen kritisch zu beurteilen sowie auf besondere Umstände und Gegebenheiten zu achten, aufgrund dessen eine wesentlich falsche Darstellung, z. B. der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde im Jahresabschluss, entstanden sein könnte. Das Vorliegen derartiger maßgebender Kriterien für die tatsächliche Prüfungstätigkeit soll immer aus Sicht eines sachkundigen Dritten beurteilt werden.

Wegen ihrer Unabhängigkeit sollen die Prüfer zudem nicht zur Erbringung prüfungsfremder Leistungen verpflichtet werden. Als prüfungsfremde Leistungen gelten dabei i.d.R. nicht die Auskünfte und Informationen des Prüfers über die mögliche Beseitigung von aufgetretenen Fehlern im gemeindlichen Jahresabschluss, wenn der Prüfer im Rahmen seiner Prüfung diese Fehler entdeckt hat. Zu den Tätigkeiten eines Abschlussprüfers, die zu Interessenkonflikten führen können und die Unabhängigkeit des Prüfers gefährden können, sind z. B. folgende Leistungen zu zählen (vgl. Abbildung).

<b>Prüfungsfremde Leistungen</b>
- Mitwirkung in der Finanzbuchhaltung bei Buchungen und Abschlüssen.
- Tätigkeiten bei IT-Vorhaben in der Finanzbuchhaltung.
- Tätigkeiten als Sachverständiger ohne Verbindung zu einem Prüfungsauftrag.
- Tätigkeiten in personellen Angelegenheiten.
- Erarbeitung und Umsetzung von Kontrollsystemen.
- Tätigkeiten in der Beratung von Anlagegeschäften.

*Abbildung 185 „Prüfungsfremde Leistungen“*

Der besondere Status der örtlichen Rechnungsprüfung beinhaltet auch Anforderungen an die Qualität der Prüfungsleistungen. In Abhängigkeit von den örtlichen Verhältnissen bedarf es einer Qualitätssicherung und Qualitätskontrolle, die von der Gemeinde eigenverantwortlich gestaltet und durchgeführt werden soll. Diese Qualitätssicherung dient auch dazu, die Unabhängigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung zu wahren, ihre Unparteilichkeit zu erhalten und ein Besorgnis der Befangenheit bei den Prüfern zu vermeiden. Der Unabhängigkeit der Prüfer dient aber auch die haushaltsrechtliche Regelung, dass die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung nicht Angehöriger des Bürgermeisters, des Kämmerers oder des für die Zahlungsabwicklung Verantwortlichen und dessen Stellvertreters sein.

Diesen Zweck soll auch die in § 103 Absatz 7 GO NRW enthaltene Festlegung erfüllen, dass ein Dritter nicht Prüfer sein darf, wenn bestimmte persönliche Ausschließungsgründe vorliegen. Die Unabhängigkeit der Prüfer kann dabei auch aus ihrem privaten Bereich heraus entstehen, z.B. wenn sie auch freiberuflich tätig sind und dabei Aufträge annehmen, die ihre hauptberufliche Tätigkeit fachlich berührt. Im örtlichen Bedarfsfall bietet es sich an, vor dem Beginn der Erledigung einer Prüfungsaufgabe eine Unabhängigkeitserklärung vom beauftragten Prüfer zu verlangen, soweit nicht bereits eine solche Erklärung vorliegt und diese dem aktuellen Stand entspricht.

### **1.5 Die organisatorischen Vorgaben**

Nach den haushaltsrechtlichen Bestimmungen ist die örtliche Prüfung in der Gemeinde durch den Rechnungsausschuss des Rates der Gemeinde und durch die „Örtliche Rechnungsprüfung“ als Stelle innerhalb der gemeindlichen Verwaltung vorzunehmen. Beide Prüfungsberechtigte stehen in einer unmittelbaren Verbindung zum Rat der Gemeinde. Der Rechnungsausschuss ist ein gesetzlich bestimmter Ausschuss des Rates (vgl. §§ 57 Absatz 2 GO NRW).

Die örtliche Rechnungsprüfung ist eine Organisationseinheit der gemeindlichen Verwaltung, sie ist aber dem Rat gegenüber unmittelbar verantwortlich und ihm in ihrer sachlichen Tätigkeit unmittelbar unterstellt (vgl. § 104 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Die rechtlichen Festlegungen zur Unabhängigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung dienen dabei dazu, eine sachgerechte und notwendige Distanz gegenüber den anderen Organisationseinheiten der gemeindlichen Verwaltung zu erreichen. Im Rahmen ihrer gesetzlichen Aufgaben wirken der Rechnungsausschuss und die örtliche Rechnungsprüfung als beauftragte Prüfungsstellen entscheidungsvorbereitend für den Rat der Gemeinde und dienen diesem auch als Informationsquellen.

Diese Sachlage bedingt ein Miteinander und ein Zuarbeiten der örtlichen Rechnungsprüfung für die Prüfungstätigkeit des Rechnungsausschusses. Sie führt nicht zur Doppelarbeit, auch wenn beide Stellen die Aufgabe haben, den Jahresabschluss und den Gesamtabschluss der Gemeinde zu prüfen (vgl. § 59 Absatz 3 Satz 1 und § 103 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 und 3 GO NRW). Die Zusammenarbeit ist zudem gesetzlich durch die unmittelbare Zuordnung (Unterstellung) der örtlichen Rechnungsprüfung zum Rat bestimmt, sodass sich der Rechnungsausschuss zur Durchführung seiner Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung zu bedienen hat (vgl. § 59 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Er kann nur in Ausnahmefällen, wenn keine örtliche Rechnungsprüfung besteht, sich unmittelbar Dritter als Prüfer bedienen.

Der Rechnungsausschuss hat daher bei den ihm von der örtlichen Rechnungsprüfung vorgelegten Prüfungsergebnissen zum Jahresabschluss und Gesamtabschluss, insbesondere über die Prüfungsbemerkungen bzw. Prüfungsfragen der örtlichen Rechnungsprüfung dahingehend zu entscheiden, ob er diese übernimmt oder ablehnt. Seine Stellung als gesetzlich zuständiges Prüfungsgremium gegenüber dem Rat der Gemeinde beinhaltet diese Entscheidungshoheit. Diese sachlichen Gegebenheiten erfordern bei auftretenden Meinungsverschiedenheiten zwischen der örtlichen Rechnungsprüfung und dem Rechnungsausschuss keine Entscheidung des Rates der Gemeinde zu den prüfungsrelevanten Sachverhalten.

## 1.6 Die Einschaltung Dritter als Prüfer

### 1.6.1 Die Beauftragung bei Bedarf

Die Anwendung des NKF einschließlich des Systems der doppelten Buchführung sowie der Anforderungen an eine begleitende und nicht nachrangige Prüfung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfordert entsprechend qualifizierte und erfahrene Prüfer. Der Gemeinde ist daher ermöglicht worden, bei örtlichem Bedarf, entweder durch den Rechnungsprüfungsausschuss (vgl. § 59 Absatz 3 GO NRW) oder die örtliche Rechnungsprüfung, einen Dritten mit Aufgaben der örtlichen Prüfung zu beauftragen.

Im Rahmen der Durchführung der örtlichen Prüfung kann sich der Rechnungsprüfungsausschuss zur Durchführung von Prüfungsaufgaben unmittelbar eines Dritten als Prüfer gem. § 103 Absatz 5 GO NRW bedienen, soweit bei der Gemeinde keine örtliche Rechnungsprüfung besteht (vgl. § 59 Absatz 3 GO NRW). Dabei ist zu beachten, dass nicht jede Gemeinde verpflichtet ist, eine örtliche Rechnungsprüfung einzurichten (vgl. § 102 GO NRW). Der Ausschuss soll dann eigenverantwortlich entscheiden, welche Prüfungsaufgaben in welchem Umfang von Dritten durchgeführt werden sollen. Vor einer Auftragung eines Dritten sollte jedoch ein geeigneter Befähigungsnachweis gefordert werden.

Bei entsprechendem Bedarf kann sich auch die örtliche Rechnungsprüfung mit Zustimmung des Rechnungsprüfungsausschusses zur Durchführung ihrer Prüfungsaufgaben unmittelbar eines Dritten als Prüfer bedienen. Solche Prüfungsaufgaben sind der örtlichen Rechnungsprüfung entweder gesetzlich oder vom Rat der Gemeinde übertragen worden (vgl. § 103 Absatz 1, 2 und 5 GO NRW). Aber auch bei Aufträgen des Bürgermeisters an die örtliche Rechnungsprüfung kann eine Einschaltung eines Dritten als Prüfer erfolgen (vgl. § 103 Absatz 3 GO NRW). Die Entscheidung obliegt dabei der örtlichen Rechnungsprüfung in eigener Verantwortung.

### 1.6.2 Ausschluss oder Befangenheit des Prüfers

Im Rahmen der Beauftragung eines Dritten als Abschlussprüfer sind auch die Ausschlussgründe für Prüferinnen und Prüfer nach § 103 Absatz 7 GO NRW und § 104 Absatz 3 GO NRW zu beachten. Dabei sind auch mögliche Ausschlussgründe nach anderen Rechtsvorschriften zu beachten, z.B. für Wirtschaftsprüfer die §§ 49 und 53 WPO und die §§ 20 ff. BS WP/vBP. Es können bei den Dritten als Prüfer - wie bei den Prüfern der örtlichen Rechnungsprüfung - mögliche Ausschluss- oder Befangenheitsgründe auch bereits vor der Durchführung der örtlichen Prüfungsaufgabe, aber ggf. auch erst während oder nach seiner Prüfungstätigkeit, auftreten oder bekannt werden. In solchen Fällen sollte auch der Rechnungsprüfungsausschuss unterrichtet werden, wenn die dafür entstandenen Gegebenheiten nicht unverzüglich beseitigt werden können. Mit den in der gemeindlichen Vorschrift benannten Ausschlussgründen werden die Besonderheiten der gemeindlichen Verhältnisse umgesetzt (vgl. Abbildung).

<b>Ausschluss und Befangenheit des Prüfers</b>	
<b>Ein Dritter darf kein Prüfer sein,</b>	
-	als Mitglied des Rates der Gemeinde;
-	als Angehöriger des Bürgermeisters oder des Kämmers;
-	als Angehöriger des Verantwortlichen für die Zahlungsabwicklung oder seines Stellvertreters;

<b>Ausschluss und Befangenheit des Prüfers</b>
<b>Ein Dritter darf kein Prüfer sein,</b>
- als Beschäftigter der Betriebe der Gemeinde (verselbstständigte Aufgabenbereiche);
- wenn er im Haushaltsjahr bei Führung der Bücher der Gemeinde oder bei der Aufstellung des Jahresabschlusses mitgewirkt hat;
- wenn er im Haushaltsjahr Finanzdienstleistungen oder Steuerberatungsleistungen für die Gemeinde erbracht oder eine Rechtsberatung außerhalb der Prüfungstätigkeit durchgeführt hat
- wenn er im Haushaltsjahr Bewertungsleistungen für die Gemeinde erbracht hat, die sich auf den gemeindlichen Jahresabschluss auswirken;
- wenn er an der Entwicklung, Einrichtung und Einführung von Rechnungslegungsinformationssystemen der Gemeinde beteiligt war (Verfahren der Verarbeitung von Geschäftsvorfällen).

*Abbildung 186 „Ausschluss und Befangenheit des Prüfers“*

Bei einer Verwirklichung der in dieser Vorschrift aufgezählten Ausschlussstatbestände besteht für die betreffende Person ein Verbot, an der örtlichen Abschlussprüfung mitzuwirken. Außerdem soll durch eine Selbstkontrolle des Prüfers gewährleistet werden, dass Sachverhalte nicht von denselben Personen geprüft werden, die selbst unmittelbar an der Entstehung beteiligt waren. Von der Gemeinde ist in diesem Zusammenhang noch zu berücksichtigen, dass das Verbot, als Prüfer nicht Mitglied des Rates, Angehöriger des Bürgermeisters, des Kämmerers oder des Verantwortlichen für die Zahlungsabwicklung oder seines Stellvertreters sein zu dürfen, nicht nur bei einer Verbindung durch eine Ehe gilt. Das Verbot findet auch auf diejenigen Personen Anwendung, die durch eine Lebenspartnerschaft nach dem Lebenspartnerschaftsgesetz verbunden sind.

### **1.7 Die Gesamtverantwortung der Gemeinde**

Die Gemeinde hat bei der Beauftragung Dritter als Prüfer zu beachten, dass auch in solchen Fällen die Gesamtverantwortung für die Durchführung bzw. die ordnungsgemäße Erledigung der örtlichen Prüfung vollständig bei der Gemeinde bleibt. Die örtlich Verantwortlichen, z. B. der Rechnungsprüfungsausschuss oder die örtliche Rechnungsprüfung als Auftraggeber, werden daher bei an Dritte übertragenen Prüfungsaufgaben nicht aus ihrer Verantwortung entlassen. Der Dritte als Prüfer wird daher unabhängig von der örtlichen Gestaltung der vertraglichen Übertragung regelmäßig nur als Erfüllungsgehilfe der Gemeinde tätig.

Die örtliche Rechnungsprüfung kann sich daher z. B. durch die Übertragung der Jahresabschlussprüfung (ganz oder teilweise) auf einen Dritten auch nicht selbst aus ihrer Verantwortung für die gesetzlich bestimmte Jahresabschlussprüfung entlassen. Sie muss vielmehr weiterhin sicherstellen, dass ihr alle notwendigen Prüfungsdaten und Prüfungsergebnisse rechtzeitig zur Verfügung stehen, um ihrer gesetzlichen Prüfungspflicht rechtzeitig bis zur Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses (spätestens bis zum 31. Dezember) nachkommen zu können (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW).

Zur bestehenden Gesamtverantwortung bei den Verantwortlichen der örtlichen Rechnungsprüfung gehört auch, eine eigenverantwortliche Entscheidung über die Tenorierung und Ausgestaltung des abzugebenden Bestätigungsvermerks zu treffen, auch wenn der Dritte als Prüfer bereits im Rahmen seiner Prüfungstätigkeit einen Bestätigungsvermerk abgibt (vgl. § 101 Absatz 8 GO NRW). Die Gesamtverantwortung dient daher auch dazu, dass der Rechnungsprüfungsausschuss ein Prüfungsergebnis erzielen und das Ergebnis seiner Prüfung in einem zutreffenden Bestätigungsvermerk zusammenfassen kann (vgl. § 101 Absatz 3 GO NRW).

## **2. Der Rechnungsprüfungsausschuss des Rates**

### **2.1 Die gesetzlichen Aufgaben**

Dem Rat der Gemeinde bzw. der gemeindlichen Verwaltung obliegt im Rahmen ihrer eigenständigen und eigenverantwortlichen Haushaltswirtschaft nicht nur die Entscheidung, mit welchen Aufwendungen welche Leistungen erbracht werden, sondern auch die örtliche Prüfung, ob die gemeindliche Haushaltswirtschaft ordnungsgemäß geführt worden ist. Die Prüfung der Abschlüsse der Gemeinde (Jahresabschluss und Gesamtabchluss) umfasst dabei die Feststellung, ob diese den gesetzlichen Vorschriften, Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen entsprechen und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln. Dem Rat kommt deshalb neben seinem Budgetrecht auch eine Kontrollaufgabe für die gemeindliche Haushaltswirtschaft zu.

Die Prüfung der gemeindlichen Abschlüsse ist dem Rechnungsprüfungsausschuss als einen von drei Pflichtausschüssen des Rates gesetzlich übertragen worden (vgl. § 57 i.V.m. § 59 GO NRW). Er soll seine Prüfungstätigkeit zeitnah zu den Abschlussstichtagen durchführen und dadurch die Beschlüsse des Rates sachverständig vorbereiten sowie zur Entlastung und Erleichterung der Arbeit des Rates der Gemeinde beitragen. Die Überwachungstätigkeit des Rechnungsprüfungsausschusses bezieht sich dabei auf den gesamten Prüfungsablauf, denn er bedient sich z.B. bei seinen Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung (vgl. § 59 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Durch diese eigenständige und eigenverantwortliche Prüfungstätigkeit wird z.B. die Glaubwürdigkeit der Daten des gemeindlichen Jahresabschlusses erhöht, denn es soll bei der gemeindlichen Abschlussprüfung eine hohe Qualität erreicht werden.

Die Prüfungstätigkeit des Rechnungsprüfungsausschusses beginnt i.d.R. mit einem Prüfungsauftrag des Rates, für dessen Erfüllung sich der Ausschuss der örtlichen Rechnungsprüfung zu bedienen hat, soweit eine solche besteht. Die Prüfung stellt dabei vorrangig eine gemeindeinterne, verwaltungstechnische Kontrolle dar, z.B. die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses nach § 101 GO NRW). Eine politische Bewertung und Entscheidung steht dem Rechnungsprüfungsausschuss dabei nicht zu. Es obliegt dann dem Rat auf der Grundlage des vom Rechnungsprüfungsausschuss erstellten und vorgelegten Prüfungsberichtes eine Entscheidung zu treffen, z.B. den ihm vom Bürgermeister zugeleiteten gemeindlichen Jahresabschluss festzustellen.

Der Rat kann dazu bei Bedarf seine Fachausschüsse beteiligen und ggf. den Bürgermeister und den Kämmerer um Stellungnahmen bitten. Zu den Aufgaben des Rechnungsprüfungsausschusses gehört dabei auch die Klärung von Fragen zur Unabhängigkeit der Prüfer (vgl. § 104 GO NRW) sowie von beauftragten Dritten als Abschlussprüfer (vgl. § 103 Absatz 7 GO NRW). Dritte können von der örtlichen Rechnungsprüfung oder durch den Rechnungsprüfungsausschuss mit gemeindlichen Prüfungstätigkeiten beauftragt werden (vgl. § 59 Absatz 3 und § 103 Absatz 5 GO NRW).

### **2.2 Die eigenverantwortliche Aufgabenerfüllung**

Der Rechnungsprüfungsausschuss trägt mit seiner Prüfungstätigkeit z.B. zur Verlässlichkeit der im Jahresabschluss enthaltenen Informationen bei, denn seine Prüfungstätigkeit hat eine Kontroll-, Informations-, Überwachungs- und Beglaubigungsfunktion. Er hat daher Art und Umfang der erforderlichen Prüfungshandlungen unter Berücksichtigung der Gegebenheiten bei der Gemeinde eigenverantwortlich und in Kenntnis der Aufgabenerfüllung der Gemeinde nach pflichtgemäßem Ermessen sorgfältig zu bestimmen, sodass von ihm Prüfungsaussagen mit hinreichender Sicherheit getroffen werden können. Der Rechnungsprüfungsausschuss trägt dabei zu einer

gemeindlichen Abschlussprüfung von hoher Qualität bei. Dieses erfordert aber auch seine Unabhängigkeit sowie eine fachliche Kompetenz.

Bei der Wahl der Prüfungsmethoden und der Prüfungstiefe ist das Ermessen des Ausschusses relativ groß. Es ist abhängig von den zu prüfenden Sachverhalten und vorliegenden örtlichen Bedingungen. Die Prüfungstätigkeit des Ausschusses ist so auszugestalten, dass subjektive Prüfungen und Einschätzungen vermieden werden. Es sollen daher qualitätssichernde Strukturen geschaffen sowie Qualitätskontrollen anhand geeigneter Maßgrößen durchgeführt werden, um die Prüfungsqualität und die Unabhängigkeit der Prüfer zu sichern. Sem Zusammenhang besteht auch die Regelung, dass der Rechnungsprüfungsausschuss für die Durchführung seiner Prüfungen vom Bürgermeister die Aufklärung und Nachweise verlangen kann, die für eine sorgfältige Prüfung der gemeindlichen Abschlüsse notwendig sind (vgl. § 103 Absatz 4 GO NRW).

Die Rechte und Pflichten aus der Prüfungstätigkeit sowie ein Einsichtsrecht in die gemeindlichen Unterlagen sind dem Rechnungsprüfungsausschuss als Organ zuzurechnen und nicht einem einzelnen Ausschussmitglied persönlich. Bei Beteiligungen von Dritten an den Prüfungsaufgaben und der Prüfungstätigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung bleibt die Verantwortung des Rechnungsprüfungsausschusses für die jeweilige Abschlussprüfung unberührt. Seine eigene Befassung, z.B. mit der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses oder des Gesamtabchlusses, muss daher immer so ausgestaltet und ausreichend sein, dass der Ausschuss aufgrund seiner Erkenntnismöglichkeiten ein eigenverantwortliches Urteil zum jeweiligen Prüfungsgegenstand fällen und einen zutreffenden Bestätigungsvermerk abgeben kann.

### **2.3 Die Anforderungen an die Ausschussmitglieder**

Für die Tätigkeit im Rechnungsprüfungsausschuss des Rates der Gemeinde sind haushaltsrechtlich keine fachlichen und persönlichen Voraussetzungen bestimmt worden, wie sie z.B. für die Mitglieder im Verwaltungsrat einer Sparkasse bestehen (vgl. § 12 SpkG NRW). Gleichwohl muss ein sachverständiges Mitglied des Rechnungsprüfungsausschusses fachlich in der Lage sein, die Prüfungsverpflichtung des Ausschusses mitzutragen und die von der gemeindlichen Verwaltung zum Prüfungsgegenstand gegebenen Informationen kritisch zu hinterfragen, sodass im Einzelnen ggf. auch eine fachliche Kompetenz angezeigt ist. Die Mitglieder des Rechnungsprüfungsausschusses sollten daher über eine ausreichende Sachkenntnis über die gemeindliche Haushaltswirtschaft verfügen. Sie sollten auch Verständnis für die wirtschaftlichen und rechtlichen Abläufe im haushaltswirtschaftlichen Geschehen einer Gemeinde sowie für Fragen der gemeindlichen Rechnungslegung (Jahresabschluss und Gesamtabchluss) und der produktorientierten Steuerung besitzen, um eine möglichst objektive Prüfungstätigkeit zu gewährleisten.

Die Tätigkeit im Rechnungsprüfungsausschuss erfordert vor allem eine Unabhängigkeit der Ausschussmitglieder, vergleichbar der Unabhängigkeit der Leitung und der Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung (vgl. § 104 Absatz 3 GO NRW). Die Ausschussmitglieder dürfen daher nicht zu den Angehörigen des Bürgermeisters als Leiter der gemeindlichen Verwaltung zu zählen sein. Zur Vermeidung von Interessenkonflikten sollten grundsätzlich auch keine wesentlichen geschäftlichen, finanziellen und persönlichen Beziehungen der einzelnen Mitglieder des Rechnungsprüfungsausschusses zur Gemeinde bestehen, denn diese könnten zum Prüfungsgegenstand im Rahmen ihrer Ausschusstätigkeit werden.

Die Beurteilung über die persönlichen Verhältnisse der Ausschussmitglieder obliegt dabei dem Rat der Gemeinde, denn der Rechnungsprüfungsausschuss ist ein Pflichtausschuss des Rates (vgl. § 57 Absatz 2 GO NRW). Außerdem regelt der Rat die Zusammensetzung der Ausschüsse (vgl. § 58 GO NRW). Er sollte dabei auch die fachliche Kompetenz sowie die persönlichen Verhältnisse der Ausschussmitglieder im Blick haben. Zudem sollten neue Mitglieder des Rechnungsprüfungsausschusses, soweit erforderlich, in die Aufgabenbereiche des Ausschusses in geeigneter Weise eingeführt werden. Dabei sollte ihnen ein umfassender Überblick über die Prüfungstätigkeit des Ausschusses sowie über ihre Verantwortlichkeiten und Verschwiegenheitspflichten gegeben

werden. Dazu gehören alle prüfungsrelevanten Informationen über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde, die gemeindlichen Geschäftsbeziehungen sowie die Chancen und Risiken für die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde.

#### **2.4 Die Beteiligung Dritter als Abschlussprüfer**

Die Zuständigkeit des Rechnungsprüfungsausschusses für die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses und des Gesamtabchlusses der Gemeinde bewirkt, dass der Ausschuss sich unmittelbar Dritter als Prüfer bedienen kann, soweit bei der Gemeinde keine örtliche Rechnungsprüfung besteht (vgl. § 59 Absatz 3 GO NRW). Nicht jede Gemeinde ist verpflichtet, eine örtliche Rechnungsprüfung einzurichten (vgl. § 102 GO NRW). Der Rechnungsprüfungsausschuss ist aber auch dann in die Entscheidung, ob und in welchem Umfang ein Dritter als Abschlussprüfer tätig werden soll, einzubinden, wenn die örtliche Rechnungsprüfung sich Dritter als Prüfer bedienen will (vgl. § 103 Absatz 5 GO NRW).

In solchen Fällen muss eine Zusammenarbeit zwischen dem Rechnungsprüfungsausschuss, der örtlichen Rechnungsprüfung und dem jeweiligen Abschlussprüfer herbeigeführt werden. Eine zutreffende Urteilsgewinnung über den gemeindlichen Jahresabschluss ist dem Rechnungsprüfungsausschuss nur möglich, wenn die unterschiedlichen Informationen der Prüfinstanzen im Interesse einer wirksamen und wirtschaftlichen Prüfung zusammengeführt werden. Die Verantwortung für das Prüfungsurteil verbleibt dabei beim Abschlussprüfer im Rahmen seines Prüfauftrages. In diesem Sinne muss bei der Jahresabschlussprüfung ein bloßes Nebeneinander von örtlicher Rechnungsprüfung und Abschlussprüfer oder auch Rechnungsprüfungsausschuss vermieden werden.

Eine bloße Entgegennahme von Informationen durch den Abschlussprüfer dient nicht der Sache. Es muss mindestens eine gezielte Zusammenführung der verfügbaren Informationen sowie gezielte Abstimmungen über das Prüfungsgeschehen und die Prüfungsergebnisse geben. Dieser Austausch kann noch dadurch verbessert werden, dass er in eine Kooperation überführt wird, bei der z. B. von beiden Beteiligten eine gemeinsame Risikobeurteilung der Prüfungsgegenstände vorgenommen wird. Insgesamt ist eine intensive Zusammenarbeit im Sinne aller Verantwortlichen der Gemeinde möglich. Es müssen dabei dann die einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorschriften beachtet, die Unabhängigkeit der Prüfer gewahrt und typische Interessenkonflikte im Zusammenhang mit der Prüfungstätigkeit ausgeräumt bzw. vermieden werden können.

#### **2.5 Die Beteiligung des Finanzausschusses**

Aus der haushaltswirtschaftlichen Bedeutung des gemeindlichen Jahresabschlusses heraus ist es sachlich geboten, nach der Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss, aber vor der Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat der Gemeinde, den Finanzausschuss zu informieren. Diese Beteiligung würde an die dem Finanzausschuss gesetzlich obliegenden Aufgaben anknüpfen. Der Ausschuss hat danach die gemeindliche Haushaltssatzung vorzubereiten und im Rahmen seiner Zuständigkeit die für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erforderlichen Entscheidungen zu treffen (vgl. § 59 Absatz 2 GO NRW).

Der Finanzausschuss könnte das Prüfungsergebnis des Rechnungsprüfungsausschusses im Rahmen seiner Kenntnisse über die gemeindliche Haushaltswirtschaft beraten und dazu eine Stellungnahme oder Empfehlungen für die Feststellung oder Bestätigung durch den Rat der Gemeinde abgeben. Der Rat der Gemeinde hat jedoch eigenverantwortlich darüber zu entscheiden, ob der Finanzausschuss auch im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses zu informieren ist, denn eine solche Beteiligung ist nicht ausdrücklich gesetzlich bestimmt worden. Eine solche Beteiligung des Finanzausschusses würde sich ebenfalls im Rahmen des Gesamtabchlusses der Gemeinde anbieten.

## **2.6 Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk**

### **2.6.1 Der Prüfungsbericht**

Der Rechnungsprüfungsausschuss hat über seine Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses nach § 101 GO NRW, aber auch über die Prüfung des Gesamtabchlusses der Gemeinde nach § 116 Absatz 6 GO NRW, jeweils eigenverantwortlich einen Prüfungsbericht zu erstellen. Es ist dabei örtlich zu entscheiden, ob der Prüfungsbericht adressatenbezogen nur an den Rat der Gemeinde als Auftraggeber gerichtet wird oder ob und in welchem Umfang der Bericht auch für eine allgemeine Veröffentlichung verfügbar gemacht werden soll. Dem Prüfungsbericht kommt immer dann eine besondere Vertraulichkeit zu, wenn der Rechnungsprüfungsausschuss nur gegenüber dem Rat der Gemeinde zu berichten hat und dabei grundsätzlich auch rückhaltlos berichten soll. Diese Sachlage wirkt sich dann auch auf die Beratungen im Rat der Gemeinde aus. Die nicht öffentlich zugänglichen Angaben und Prüfungsergebnisse sollten daher im Prüfungsbericht besonders kenntlich gemacht und entsprechend im Rat beraten werden.

Der gemeindliche Prüfungsbericht sollte grundsätzlich am Bedarf aller Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses ausgerichtet werden, soweit nicht der Adressatenkreis im Rahmen des an den Rechnungsprüfungsausschuss erteilten Prüfungsauftrages vom Rat der Gemeinde eingeschränkt worden ist. Die Gemeinde muss daher bei einer Veröffentlichung des Prüfungsberichtes sachgerecht zwischen öffentlich zugänglichen und nicht-öffentlichen Informationen abwägen. Die Notwendigkeit für eine solche Vorgehensweise kann sich ggf. bereits aus Datenschutzgründen ergeben. Grundsätzlich bietet es sich jedoch für die Gemeinde an, der Öffentlichkeit keine Informationen aus dem Prüfungsbericht zu verweigern, sondern offensiv mit dem im Bericht enthaltenen Prüfungsergebnis umzugehen.

### **2.6.2 Belegpflichten für Einwendungen**

Das Ergebnis der örtlichen Prüfungen soll möglichst in positiver Form dargestellt werden. Nur bei Verstößen sind Einschränkungen des Bestätigungsvermerks oder Einwendungen möglich, z.B. wenn gesetzliche Vorschriften, Satzungen oder sonstige ortsrechtliche Bestimmungen nicht beachtet worden sind. Außerdem können zusätzlich Hinweise gegeben werden, soweit aus Sicht der Prüfer besondere Anmerkungen zu örtlichen Geschäftsvorfällen, Sachverhalten oder Gegebenheiten zu machen sind. Möglichen Einschränkungen, Einwendungen und Hinweisen müssen dabei belastbare und belegbare Prüfungserkenntnisse zugrunde liegen. Ein Prüfungsbeleg dient dabei dem Nachweis eines haushaltswirtschaftlichen Verstoßes sowie seiner richtigen und vollständigen Ermittlung.

Die Prüfungsunterlagen der örtlichen Prüfung müssen deshalb auch danach unterschieden werden, ob und welche einzelnen Teile als Prüfungsbelege die Grundlage für Einschränkungen des Bestätigungsvermerks und/oder für Einwendungen darstellen. Solche Prüfungsbelege müssen daher die notwendigen Hinweise enthalten, um eine Verbindung zum Bestätigungsvermerk oder den im Prüfungsbericht enthaltenen Einwendungen herstellen zu können. Deren Richtigkeit kann nur anhand der damit zusammenhängenden Belege überprüft werden. Das Belegprinzip bildet deshalb ein wichtiges Erfordernis zur Sicherstellung der Richtigkeit und Vollständigkeit der Prüfungsaussagen im Rahmen der örtlichen Prüfung.

### **2.6.3 Der Bestätigungsvermerk**

Der Rechnungsprüfungsausschuss hat eigenverantwortlich das Ergebnis seiner Prüfung in einem Bestätigungsvermerk zusammenzufassen und eine Beurteilung des Prüfungsergebnisses vorzunehmen. Im Bestätigungsvermerk ist dabei der Prüfungsgegenstand sowie die Art und der Umfang der Prüfung zu beschreiben. Er hat ferner eine Beurteilung des Prüfungsergebnisses allgemeinverständlich und problemorientiert unter Berücksichtigung des Umstandes zu enthalten, dass der Rat und der Verwaltungsvorstand der Gemeinde den Jahresabschluss zu

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**10. Teil GO NRW**

verantworten haben. Diese Feststellungen in Form eines Bestätigungsvermerks unterliegen dabei keinen Beschränkungen (vgl. § 101 Absatz 3 GO NRW). Ob und in welchem Umfang der Bestätigungsvermerk des Rechnungsprüfungsausschusses dabei auf ihm vorgelegten Bestätigungsvermerken der örtlichen Rechnungsprüfung oder Dritter als Prüfer aufgebaut wird, liegt in der Verantwortung des Ausschusses.

Der Ausschuss kann einen Bestätigungsvermerk aber auch mit Einschränkungen abgegeben und bei Vorliegen besonderer Gründe den Bestätigungsvermerk auch versagen. Der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung ist zudem immer vom Vorsitzenden des Rechnungsprüfungsausschusses eigenhändig zu unterzeichnen, soweit er nicht verhindert ist (vgl. § 101 Absatz 7 GO NRW). Der Ausschussvorsitzende bringt deshalb mit seiner Unterschrift im Sinne der Prüfungszuständigkeit des Ausschusses zum Ausdruck, dass die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch das Gremium „Rechnungsprüfungsausschuss“ abgeschlossen ist. Dieses beinhaltet, dass der Bestätigungsvermerk aus der Verantwortung des gesamten Ausschusses heraus richtig und vollständig ist und nicht aus der Verantwortung des Vorsitzenden heraus.

### 3. Die Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung

#### 3.1 Die Prüfungsaufgaben

Die örtliche Rechnungsprüfung der Gemeinde erfüllt verschiedene Aufgaben und nimmt daher unterschiedliche Funktionen im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft wahr. Sie erfolgt nicht nur Überprüfung der Einhaltung der haushaltswirtschaftlichen Vorgaben durch die gemeindliche Verwaltung. Die örtliche Rechnungsprüfung soll auch feststellen, ob im abgelaufenen Haushaltsjahr die gemeindliche Haushaltswirtschaft entsprechend dem Auftrag des Rates ausgeführt wurde. Es sind vielfältige Prüfungsaufgaben zu erfüllen (vgl. Abbildung).

<b>Örtliche Prüfungsaufgaben</b>	
<b>AUFGABEN</b>	<b>PRÜFUNGSVORSCHRIFTEN</b>
- die Prüfung des Jahresabschlusses,	§ 101 und § 103 Absatz 1 Nummer 1 GO NRW
- die Prüfung der Jahresabschlüsse der in § 97 Absatz 1 Nummern 1, 2 und 4 GO NRW benannten Sondervermögen,	§ 103 Absatz 1 Nummer 2 GO NRW
- die Prüfung des Gesamtabschlusses,	§ 103 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW
- die laufende Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde,	§ 103 Absatz 1 Nummer 4 GO NRW
- die dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung der Gemeinde und ihrer Sondervermögen sowie die Vornahme der Prüfungen,	§ 103 Absatz 1 Nummer 5 GO NRW
- bei Durchführung der Finanzbuchhaltung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung (DV-Buchführung) der Gemeinde und ihrer Sondervermögen die Prüfung der Programme vor ihrer Anwendung,	§ 103 Absatz 1 Nummer 6 GO NRW
- die Prüfung der Finanzvorfälle gemäß § 100 Absatz 4 der Landeshaushaltsordnung,	§ 103 Absatz 1 Nummer 7 GO NRW

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**10. Teil GO NRW**

<b>Örtliche Prüfungsaufgaben</b>	
<b>AUFGABEN</b>	<b>PRÜFUNGSVORSCHRIFTEN</b>
- die Prüfung von Vergaben,	§ 103 Absatz 1 Nummer 8 GO NRW
- die Prüfung der Verwaltung auf Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit (vom Rat übertragen),	§ 103 Absatz 2 Nummer 1 GO NRW
- die Prüfung der Betätigung der Gemeinde als Gesellschafter, Aktionär oder Mitglied in Gesellschaften und anderen Vereinigungen des privaten Rechts oder in der Rechtsform der Anstalt des öffentlichen Rechts gemäß § 114a sowie die Buch- und Betriebsprüfung, die sich die Gemeinde bei einer Beteiligung, bei der Hingabe eines Darlehens oder sonst vorbehalten hat (vom Rat übertragen),	§ 103 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW
- weitere örtlich geprägte Prüfungsaufgaben (vom Rat übertragen),	§ 103 Absatz 2 GO NRW
- Prüfungsaufträge aus Anlass von Rechtsverstößen, (vom Bürgermeister beauftragt)	§ 103 Absatz 3 GO NRW
- Prüfungsaufträge aus Anlass von Schadensfällen, (vom Bürgermeister beauftragt)	§ 103 Absatz 3 GO NRW
- Prüfungsaufträge wegen erhaltener Zuwendungen, (vom Bürgermeister beauftragt)	§ 103 Absatz 3 GO NRW
- Prüfungsaufträge aus sonstigen örtlichen Anlässen. (vom Bürgermeister beauftragt)	§ 103 Absatz 3 GO NRW
- Kontrollaufträge wegen Korruption, (beauftragt von Land als Gesetzgeber)	Korruptionsbekämpfungsgesetz
- Kontrollaufträge bei Ausgleichszahlungen, (beauftragt von der EU als Gesetzgeber)	Europarecht

*Abbildung 187 „Örtliche Prüfungsaufgaben“*

Die Möglichkeit der örtlichen Prüfung, auch Dritte für die Durchführung ihrer Prüfungsaufgaben heranzuziehen, verbessert dabei die Objektivität der Prüfungen.

### **3.2 Die Prüfungstätigkeit**

Mit ihrer Unabhängigkeit nach § 104 Absatz 1 GO NRW gewährleistet die örtliche Rechnungsprüfung gegenüber dem Rat der Gemeinde, dass die erforderlichen Verwaltungsprozesse ordnungsgemäß ablaufen und dabei die rechtlichen Vorgaben beachtet werden. Der Rat soll sich bei seinen Entscheidungen darauf verlassen können (Vertrauensfunktion). Zugleich schafft die örtliche Rechnungsprüfung eine Transparenz über das Verwal-

tungshandeln zur Unterstützung der Verantwortlichen in der Verwaltung und für den Rat (Informationsfunktion). Diese Gegebenheiten erfordern, dass die örtliche Rechnungsprüfung dem Kämmerer und dem Bürgermeister die Möglichkeit zur Abgabe einer Stellungnahme einräumt, bevor sie einen Bestätigungsvermerk aus ihrer Jahresabschlussprüfung erstellt. In einer anschließenden Schlussbesprechung können dann ggf. noch bestehende Meinungsverschiedenheiten und Unklarheiten beseitigt werden, die aus unterschiedlichen Gründen und Gegebenheiten entstanden sind und Auswirkungen auf das vorgesehene Prüfungsergebnis haben könnten.

Ein unmittelbares Controlling der gemeindlichen Verwaltung, dem eine Aufbereitung und Auswahl von Steuerungsinformationen für die Verantwortlichen der Gemeinde zukommt, stellt die örtliche Rechnungsprüfung jedoch nicht dar. Vielmehr gilt es z. B. bei der laufenden Prüfung der Vorgänge in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung nach § 103 Absatz 1 Nummer 4 GO NRW, den Verantwortlichen der Gemeinde zu ermöglichen, von der Planung abweichende Entwicklungen und Tendenzen zu erkennen. Sie sollen dann ggf. Geschäftsprozesse und Verwaltungsabläufe der erforderlichen gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechend anpassen. Die örtliche Rechnungsprüfung ist deshalb gleichwohl ein Teil des gemeindlichen Steuerungs- und Überwachungssystems. Sie sollte insbesondere unter strategischen Gesichtspunkten für eine Weiterentwicklung offen sein. Insgesamt gesehen werden durch die örtliche Rechnungsprüfung Kontroll-, Unterstützungs-, Beratungs- und Präventivaufgaben unter Einbeziehung des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde wahrgenommen.

### **3.2 Die Beratungstätigkeit**

Der Nutzen aus der Arbeit der örtlichen Rechnungsprüfung sollte für die gemeindliche Aufgabenerfüllung auch durch eine bedarfsgerechte Beratung erkennbar gemacht werden, auch wenn der Nutzen nicht in jedem Einzelfall in Geldeinheiten messbar wird. Die Tätigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung erfordert daher eine entsprechende Kommunikation mit den Verantwortlichen in der Gemeinde und eine Mitwirkung im Ablauf der gemeindlichen Geschäftsprozesse. Es ist zweckmäßig, frühzeitig auch dadurch möglichen Fehlentwicklungen in der Gemeinde vorzubeugen. Die Beratung baut zudem auf den Prüfungserfahrungen der örtlichen Rechnungsprüfung auf. Sie muss aber perspektivisch so ausgestaltet werden, dass Lösungen für ein künftiges wirtschaftliches Handeln der Gemeinde gefunden werden können, obwohl die Prüfungserfahrungen und die Prüfungstätigkeit vergangenheitsbezogen sind.

Die Beratungstätigkeit kann dabei als Vorfeld der Prüfungstätigkeit betrachtet werden. Die örtliche Rechnungsprüfung hat dabei zu beurteilen, ob und in welchem Umfang ein Prüfer als Berater auch auf einem vom ihm prüferisch betreuten Aufgabengebiet bzw. gemeindlichen Geschäftsfeld tätig sein darf. Eine förmliche Beratungstätigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung im Sinne einer gesonderten Beauftragung scheidet dabei aus, denn der Rat und der Bürgermeister können der örtlichen Rechnungsprüfung nur Prüfungsaufträge erteilen (vgl. § 103 Absatz 2 und 3 GO NRW). Soweit im Rahmen der Prüfungstätigkeit jedoch zweckdienliche Hinweise und Empfehlungen gegeben werden, sind diese nicht einer Beratungstätigkeit zuzurechnen, denn sie dienen der Ergänzung und Klarstellung im Rahmen der prüferischen Tätigkeit.

Die Beratungstätigkeit kann daher in Form einer allgemeinen Begleitung wichtiger gemeindlicher Geschäftsprozesse, Vorhaben und Investitionsmaßnahmen ausgeübt werden, z.B. auch durch die Teilnahme an den Sitzungen des Verwaltungsvorstands der Gemeinde (vgl. § 70 GO NRW). Die Unabhängigkeit der Prüfer erfordert dabei, dass eine solche Begleitung im Zusammenhang mit der prüferischen Tätigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung stehen muss. Sie erfordert jedoch noch keinen konkreten Prüfungsauftrag im Einzelfall. Eine Beratungstätigkeit endet aber immer dort, wo eine konkrete Prüfungstätigkeit beginnt. In diesem Sinne wird die örtliche Rechnungsprüfung durch ihre Tätigkeit auch vorbeugend dahingehend tätig, dass für die Nichteinhaltung von Rechtsvorschriften und für unzulässige Handlungen ein Entdeckungsrisiko besteht (Präventivfunktion).

#### 4. Die Vorschriften über die örtliche Rechnungsprüfung

##### 4.1 Die Gesamtübersicht über die Vorschriften

Der 10. Teil der Gemeindeordnung enthält folgende Vorschriften (vgl. Abbildung).

<b>Die Vorschriften im 10. Teil der Gemeindeordnung</b>	
<b>10. Teil Rechnungsprüfung</b>	§ 101 Prüfung des Jahresabschlusses, Bestätigungsvermerk § 102 Örtliche Rechnungsprüfung § 103 Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung § 104 Leitung und Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung § 105 Überörtliche Prüfung

*Abbildung 188 „Die Vorschriften im 10. Teil der Gemeindeordnung“*

##### 4.2 Die Vorschriften im Einzelnen

Der 10. Teil der Gemeindeordnung enthält im Einzelnen folgende Vorschriften zur Rechnungsprüfung:

- § 101 Prüfung des Jahresabschlusses, Bestätigungsvermerk  
 Der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rat der Gemeinde nach § 96 GO NRW muss eine örtliche Prüfung als eine gemeindeinterne verwaltungstechnische Kontrolle vorausgehen. Das Ergebnis der Prüfung spiegelt sich in einem Bestätigungsvermerk wieder, der uneingeschränkt oder eingeschränkt erteilt oder versagt werden kann. Im Bestätigungsvermerk sind dabei der Gegenstand, die Art und der Umfang der Prüfung zu beschreiben. Dazu sind die angewandten Rechnungslegungsgrundsätze und Prüfungsgrundsätze anzugeben. Außerdem ist vor der Abgabe des Prüfungsberichtes durch den Rechnungsprüfungsausschuss an den Rat dem Bürgermeister, ggf. auch dem Kämmerer, Gelegenheit zur Stellungnahme zum Prüfungsergebnis zu geben.
  
- § 102 Örtliche Rechnungsprüfung  
 Für jede Gemeinde besteht die Verpflichtung zur örtlichen Prüfung. Dazu haben die kreisfreien Städte, die Großen und die Mittleren kreisangehörigen Städte die Aufgabe „Örtliche Rechnungsprüfung“ zu erfüllen. Zu ihrer Erledigung wird regelmäßig eine Organisationseinheit innerhalb der gemeindlichen Verwaltung eingerichtet. Die übrigen Gemeinden sollen eine Organisationseinheit „Örtliche Rechnungsprüfung“ einrichten, wenn bei ihnen dafür ein Bedürfnis besteht und die Kosten in angemessenem Verhältnis zum Nutzen stehen. Die örtliche Rechnungsprüfung bleibt dabei organisatorisch ein aufgabenbezogenes Teilgebiet der gemeindlichen Verwaltung, auch wenn die örtliche Rechnungsprüfung nach § 104 Absatz 1 GO NRW unmittelbar dem Rat gegenüber verantwortlich und ihm in ihrer sachlichen Tätigkeit unmittelbar unterstellt ist.
  
- § 103 Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung  
 Die Vorschrift enthält die gesetzlich bestimmten Pflichtaufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung unter Berücksichtigung der gesamten gemeindlichen Haushaltswirtschaft, die förmlich, sachlich und rechnerisch zu prüfen sind. Im Sinne dieser Vorschrift sind unter dem Begriff „Prüfung“ die Tätigkeiten zu verstehen, die als Überwachungsmaßnahmen unabhängig von den Arbeitsabläufen in der gemeindlichen Verwaltung vorgenommen werden und durch die festgestellt werden soll, ob das wirtschaftliche Handeln der Gemeinde normgerecht erfolgt. Die örtliche Rechnungsprüfung soll daher eine „begleitende“ Prüfung darstellen und wird nicht erst zu einem Zeitpunkt aktiv werden, zu dem Verwaltungsentscheidungen kaum noch umkehrbar sind.

Die gesetzlich bestimmten Prüfungsaufgaben führen u.a. zu einer Rechtmäßigkeitsprüfung des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde, die aber auch die Einhaltung der gemeindlichen Haushaltsgrundsätze umfasst, z.B. den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW). Auch die Auftragserteilung durch den Rat und den Bürgermeister an die örtliche Rechnungsprüfung sowie die Möglichkeit, einen Dritten als Prüfer zu beauftragen einschließlich der Festlegung, unter welchen Voraussetzungen ein Dritter nicht Prüfer sein darf, ist Gegenstand einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung.

- § 104 Leitung und Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung

Die örtliche Rechnungsprüfung hat innerhalb der gemeindlichen Verwaltung eine Sonderstellung inne, weil sie dem Rat der Gemeinde unmittelbar verantwortlich und in ihrer sachlichen Tätigkeit ihm unmittelbar unterstellt sowie von fachlichen Weisungen frei ist. Die Vorschrift enthält daher besondere die Unabhängigkeit der Prüfer sichernde Bestimmungen, um den Ausschluss jeglicher Einflussnahme der von der örtlichen Rechnungsprüfung zu prüfenden Stellen zu erreichen, damit eine objektive und effektive Prüfung durchgeführt wird. Die Unabhängigkeit der Prüfer ist für die Anerkennung der Prüfungsergebnisse durch den Rat und die Bürgerinnen und Bürger als Adressaten von grundlegender Bedeutung. Sie erhöht für die Adressaten den Wert der gegebenen Informationen über die formelle und materielle Richtigkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde.

- § 105 Überörtliche Prüfung

Die überörtliche Prüfung ist - wie die örtliche Prüfung der Gemeinde - ein unverzichtbares Instrument für eine Kontrolle der Gesetz- und Ordnungsmäßigkeit des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde sowie der haushaltswirtschaftlichen Geschäftsvorfälle der gemeindlichen Verwaltung. Die überörtliche Prüfung soll eine fachkundige Prüfung der Gemeinden unter den Gesichtspunkten der staatlichen Aufsicht ermöglichen. Die Prüfung wurde der Gemeindeprüfungsanstalt Nordrhein-Westfalen zur zentralen Aufgabenerledigung übertragen. Wegen der Tätigkeit der Gemeindeprüfungsanstalt ist es geboten, die Aufsichtsbehörden möglichst frühzeitig in die vorgesehenen Prüfungen bei den Gemeinden einzubinden. Die Einbeziehung in das Prüfungsgeschehen sollte nicht erst erfolgen, wenn die überörtliche Prüfung bei den einzelnen Gemeinden abgeschlossen ist.

## **5. Die örtliche Rechnungsprüfungsordnung**

### **5.1 Die Inhalte einer Rechnungsprüfungsordnung**

Die Aufgaben, Befugnisse und Prüfungshandlungen der örtlichen Rechnungsprüfung können von der Gemeinde zur besseren Nachvollziehbarkeit der Handlungen und Verfahren in einer Rechnungsprüfungsordnung zusammengefasst werden. In einem solchen Regelwerk können angemessene Grundsätze und Verfahren festgelegt werden, um die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit der Prüfer zu gewährleisten und ein unbefugtes Eingreifen Dritter in das Prüfungsgeschehen zu verhindern.

Das Regelwerk stellt einerseits eine Übersicht dar, weil der örtlichen Rechnungsprüfung vielfach auch durch andere Rechtsvorschriften als die Gemeindeordnung besondere Prüfungsaufgaben zugewiesen werden. Andererseits werden Zuständigkeiten, Verfahren und Aufgaben sowie Rechte und Pflichten der örtlichen Rechnungsprüfung nachvollziehbar gemacht. Der Rat der Gemeinde und der Bürgermeister können der örtlichen Rechnungsprüfung weitere Aufgaben übertragen können (vgl. § 103 Absatz 2 und 3 GO NRW).

In einer örtlichen Rechnungsprüfungsordnung kann auch geregelt werden, dass die gemeindliche Verwaltung beim Vorliegen bestimmter Sachverhalte zu Informationen gegenüber der örtlichen Rechnungsprüfung verpflichtet ist. Auch kann eine Rechnungsprüfungsordnung Verpflichtungen für die örtliche Rechnungsprüfung enthalten, in bestimmten Fällen den Rechnungsprüfungsausschuss oder den Rat darüber zu unterrichten. Für die Ausgestaltung einer örtlichen Rechnungsprüfungsordnung ist daher die Gemeinde selbst verantwortlich. Sie kann sich

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**10. Teil GO NRW**

deshalb auch eine Rechnungsprüfungsordnung geben. Ein Beispiel dafür stellt die Rechnungsprüfungsordnung für den Landschaftsverband Rheinland vom 28.09.2001 dar (vgl. SGV. NRW. 630). Mögliche Regelungsinhalte für eine örtliche Rechnungsprüfungsordnung werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Inhalte einer örtlichen Rechnungsprüfungsordnung</b>	
<b>ABSCHNITTE</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Geltungsbereich</b>	- Rahmen und Grundsätze für die Tätigkeit.
<b>Rechtliche Stellung</b>	- Unmittelbare Verantwortlichkeit gegenüber dem Rat und sachliche Unterstellung (vgl. § 104 Absatz 1 GO NRW).
<b>Organisationsform</b>	- Einbindung in die gemeindliche Verwaltung, Dienstvorgesetzter der Prüferinnen und Prüfer.
<b>Persönliche Anforderungen</b>	- Verwandtschaftsverbot (vgl. § 104 Absatz 3 GO NRW). - fachliche Eignung. - Selbstprüfungsverbot. - Ausschlussgründe (vgl. § 103 Absatz 7 GO NRW).
<b>Gesetzliche Aufgaben</b>	- Aufgabenkatalog nach § 103 Absatz 1 GO NRW.
<b>Übertragene Aufgaben</b>	- Aufgaben durch den Rat und Bürgermeister übertragen (vgl. § 103 Absatz 2 und 3 GO NRW).
<b>Vorprüfung</b>	- Prüfung der Finanzvorfälle gemäß § 100 Absatz 4 der Landeshaushaltsordnung.
<b>Auskunftsrecht</b>	- Recht auf Aufklärung und Informationen, die für eine sorgfältige Rechnungsprüfung notwendig sind.
<b>Unterlagen</b>	- Recht auf Vorlage von Vorschriften, Verfügungen und Nachweisen, die für eine sorgfältige Rechnungsprüfung notwendig sind.
<b>Zutrittsrechte</b>	- Recht auf Zutritt zu den Geschäftsräumen, wenn dieses für eine sorgfältige Rechnungsprüfung notwendig ist.
<b>Aufgabenübertragung an Dritte</b>	- Einschaltung Dritter als Prüfer, Auswahlverfahren, Beteiligung des Rechnungsprüfungsausschusses (vgl. § 103 Absatz 5 GO NRW).
<b>Prüfungsberichte</b>	- Erstellung von Prüfungsberichten entsprechend der Prüfungsaufgaben. - Erstellung eines jährlichen Tätigkeitsberichtes - Vorlagepflichten.
<b>Unterrichtungspflicht</b>	- Gesetzliche und vereinbarte Unterrichtungspflichten gegenüber, z.B. Rat, Ausschüsse, Bürgermeister u.a.
<b>Qualitätskontrollen</b>	- Aufbau qualitätssichernder Strukturen, Sicherung der Prüfungsqualität und der Unabhängigkeit der Prüfer durch Kontrollen anhand geeigneter Maßgrößen.

<b>Inhalte einer örtlichen Rechnungsprüfungsordnung</b>	
<b>ABSCHNITTE</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Geltungsdauer</b>	- In-Kraft-Treten und zeitliche Bestimmung des Außer-Kraft-Tretens oder der Geltungsdauer.

*Abbildung 189 „Inhalte einer örtlichen Rechnungsprüfungsordnung“*

Eine örtliche Rechnungsprüfungsordnung sollte auch die Stellung der örtlichen Rechnungsprüfung innerhalb der gemeindlichen Verwaltung entsprechend ihrer Funktion herausheben und verdeutlichen.

### **5.2 Die Ergänzung durch eine Dienstanweisung**

Die örtliche Rechnungsprüfungsordnung und die haushaltsrechtlichen Vorschriften können noch um eine Dienstanweisung ergänzt werden, um den inneren Dienstbetrieb und die Aufgabenwahrnehmung näher zu bestimmen. Die Dienstanweisung sollte die Erledigung des örtlichen Prüfungsgeschäftes zum Inhalt haben, z.B. Vorgaben zur Gestaltung der Prüfungsberichte, zu deren Unterzeichnung, zur Befangenheit der Prüfer, zu Qualitätskontrollen und zur Aufbewahrung der Unterlagen.

Der Erlass einer örtlichen Dienstanweisung ist jedoch erforderlich, wenn auf eine eigenständige Rechnungsprüfungsordnung verzichtet wird. Der Bürgermeister hat dann in Zusammenarbeit mit dem Rat der Gemeinde und der örtlichen Rechnungsprüfung möglichst im Einvernehmen den Erlass einer Dienstanweisung zu klären. Die Einbindung des Rates ist geboten, denn die örtliche Rechnungsprüfung ist dem Rat gegenüber unmittelbar verantwortlich und ihm in ihrer sachlichen Tätigkeit unmittelbar unterstellt (vgl. § 104 Absatz 1 GO NRW).

### **6. Der Grundsatz der Wesentlichkeit bei der örtlichen Prüfung**

Bei der örtlichen Prüfung soll u.a. erreicht werden, dass möglichst unzutreffende Angaben und Daten in den Prüfungen aufgedeckt werden. Derartige Inhalte wirken sich wegen ihrer Fehlerhaftigkeit oder Bedeutung regelmäßig auf das durch den gemeindlichen Abschluss zu vermittelnde Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde aus. Die örtliche Prüfung muss daher in sich schlüssig und willkürfrei sein, sodass das Prüfungsergebnis logisch aus objektiven Gegebenheiten ableitbar ist, auch wenn ein allgemeines Prüfungsrisiko besteht.

In den gemeindlichen Abschlüssen müssen zwar grundsätzlich alle Bilanzierungssachverhalte (einzeln) erfasst werden. Unter dem Aspekt der Wirtschaftlichkeit muss jedoch zwischen den Kosten und dem Informationszuwachs ein angemessenes Verhältnis bestehen. Außerdem kann es notwendig werden, zwischen konkurrierenden Sachverhalten eine Abwägung nach vernünftiger Beurteilung vorzunehmen. Aus den Pflichten, Wahlrechten und Verboten für die Gemeinde können sich ggf. Zielkonflikte ergeben, die es zu lösen gilt. Eine Konzentration auf entscheidungsrelevante Sachverhalte soll dabei möglichst vermieden werden.

Die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses sowie des Gesamtabschlusses der Gemeinde beinhaltet aber auch die Beachtung des Vorsichtsprinzips, des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit und des Grundsatzes der Wesentlichkeit. Der Grundsatz der Wesentlichkeit konkretisiert den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit insoweit, als er bestimmt, dass aus der Anwendung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit nur dann Vereinfachungen begründet werden können, wenn sich hieraus keine Informationsnachteile für die Adressaten der gemeindlichen Abschlüsse ergeben. Der Grundsatz kann dabei quantitativ in einem bestimmten Wert als auch qualitativ in einer Eigenschaft

zur Anwendung kommen. Die dafür notwendigen Bezugsgrößen, die im Zusammenhang mit der Aufgabe der Abschlüsse, ein Bild über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde darzustellen, sind dazu im Einzelnen im Rahmen der Abschlussprüfung festzulegen, ggf. auch im Ablauf der Prüfung anzupassen.

Die im Rahmen der gemeindlichen Abschlüsse zu gebenden Informationen sind dann als wesentlich anzusehen, wenn durch ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte oder unvollständige Darstellung die auf einer solchen Basis getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Abschlussadressaten beeinflusst werden können. Eine Relevanz ist daher z.B. anzunehmen, wenn die Informationen dadurch die Adressaten beeinflussen, dass sie ihnen bei der Beurteilung von vergangenen, aktuellen oder zukünftigen Ereignissen helfen oder ihre Beurteilung bestätigten oder korrigieren. Entscheidungsrelevante Informationen sollen deshalb in den gemeindlichen Abschlüssen ausgewiesen werden. Die gemeindlichen Abschlüsse sind nur verständlich und akzeptabel und die Informationen bedeutsam, wenn seitens der Gemeinde auch alle wesentlichen Informationen gegeben werden.

Die Wesentlichkeitsgrenze für die örtliche Prüfung ist dabei aus der Bedeutung der örtlichen Abschlüsse der Gemeinde abzuleiten, wobei keine unterschiedliche Abgrenzung bezogen auf deren einzelne Bestandteile erfolgen soll. Sie ist davon abhängig, wie sich die wirtschaftlichen Entscheidungen und die daraus entstehenden Informationen auf die Adressaten der gemeindlichen Abschlüsse auswirken. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass mehrere Abweichungen für sich allein betrachtet als unwesentlich anzusehen sind, zusammen aber durchaus als wesentlich zu bewerten sind. Im Zweifelsfall ist erforderlich, zutreffende Informationen über die Abweichung zu erhalten, sodass ggf. für die notwendig gewordene Entscheidung eine überschlägige Ermittlung erforderlich werden kann. Die Entscheidung über die Festlegung einer Wesentlichkeit soll in den Prüfungsunterlagen in geeigneter Weise dokumentiert werden.

Innerhalb einer Abschlussprüfung kann es zudem erforderlich werden, für bestimmte gemeindliche Sachverhalte oder Geschäftsvorfälle eine gesondert abgegrenzte Wesentlichkeit festzulegen, um den spezifischen Anforderungen zu genügen. Außerdem ist es sachgerecht, die Wesentlichkeitsgrenze und deren Bezugsgrößen für jeden gemeindlichen Abschluss neu festzulegen, auch wenn sich aus der Überprüfung ergeben kann, dass keine Veränderung gegenüber dem Vorjahr notwendig ist. Das Ergebnis sollte in den Prüfungsunterlagen dokumentiert werden. Der Vergleich mit dem Vorjahr kann zudem ergeben, dass es für die Festlegung der Wesentlichkeit nunmehr geeignetere Bezugsgrößen gibt. Diese Größen sollten dann auch zur Anwendung bei der neuen Abschlussprüfung kommen.

## **7. Die Prüfungsansätze der örtlichen Prüfung**

Im Rahmen der örtlichen Prüfung bzw. der örtlichen Rechnungsprüfung bestehen je nach Prüfungsgegenstand unterschiedliche Prüfungsmethoden und Prüfungsansätze. So kann bei einer Jahresabschlussprüfung unterschiedlich verfahren werden. Der Umfang und die Art der Prüfung sind abhängig davon, ob und wie die laufende Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung der Vorbereitung der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses gedient hat (vgl. § 103 Absatz 1 Nrn. 4 bis 6 GO NRW). In diese Beurteilung und Entscheidung ist auch die örtlich durchgeführte dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung der Gemeinde sowie die Programmprüfung für die Durchführung der Finanzbuchhaltung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung (DV-Buchführung) einzubeziehen.

Vor diesem Hintergrund wird die Abschlussprüfung nicht mehr an den einzelnen Geschäftsvorfällen der Gemeinde ausgerichtet. Vielmehr werden die Prüfungshandlungen systemorientiert ausgestaltet, sodass eine Angemessenheits- und Wirksamkeitsprüfung stattfindet, also die Funktionsfähigkeit und die Zweckmäßigkeit des von der Gemeinde „angewandten Systems“ zur Prüfungsgrundlage wird. Die Durchführung erfordert, dass dem Prüfungsablauf bei der Gemeinde eine Analyse möglicherweise dort auftretender Fehler und Risiken vorangeht und der Umgang damit unter Berücksichtigung der Auswirkungen solcher Fehler beurteilt werden kann.

Die Erkenntnisse aus einer solchen Beurteilung bestimmen dann die Vorgehensweise bei der Durchführung der Abschlussprüfung (Prüfungsstrategie und Prüfungsprogramm). Sind z.B. Mängel der gemeindlichen Finanzbuchhaltung aus der Abwicklung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle bekannt, beeinflusst eine solche Erkenntnis die dort durchzuführende Prüfung. Es sind aber auch falsche Angaben oder sonstige Unrichtigkeiten in den Abschlüssen, z. B. aufgrund von Schreib- oder Rechenfehlern, hinsichtlich ihrer Bedeutung zu beurteilen. Dazu gehört auch die Beurteilung einer unzutreffenden Einordnung gemeindlicher Geschäftsvorfälle im Rahmen der Haushaltswirtschaft der Gemeinde. In diesem Zusammenhang muss auch eingeschätzt werden, ob falsche Angaben oder Daten beabsichtigt oder unbeabsichtigt gemacht worden sind.

Im Rahmen der Abschlussprüfung können Risiken bestehen, sodass trotz wesentlicher Fehler im gemeindlichen Jahresabschluss ein positives Prüfungsurteil durch den Abschlussprüfer abgegeben wird. Der Abschlussprüfer benötigt daher vielfach spezifisches Wissen über die Gemeinde, um die örtlichen Systeme und Verwaltungsabläufe, Ressourcen und Verantwortlichkeiten begutachten zu können. Der Abschlussprüfer sollte sich daher auch ein Bild über die Geschäftstätigkeit der Gemeinde sowie ihr Umfeld verschaffen und ggf. auch einen Zeitreihenvergleich aufbauen. Dabei gilt es, während der gesamten Durchführung der Abschlussprüfung kontinuierlich weitere Informationen zu sammeln und diese hinsichtlich ihrer Einbeziehung in das Prüfungsgeschehen zu würdigen und ggf. zu nutzen. Insbesondere prägen erhaltene Indizien für erhöhte Risiken im Rahmen der Prüfung die weiteren Prüfungshandlungen.

Abhängig von den örtlichen Gegebenheiten kann es zudem erforderlich sein, einen mehrstufigen Informations- und Entscheidungsprozess vor Ort durchzuführen, um festzustellen, ob die vorgefundenen Gegebenheiten den jeweils geltenden Normen entsprechen. Insbesondere in den Fällen, in denen keine analytischen Prüfungshandlungen möglich sind oder nicht zu ausreichenden Prüfungsaussagen führen, sind ggf. einzelfallbezogene Prüfungshandlungen durch den Abschlussprüfer geboten. Zu solchen Prüfungshandlungen sind z. B. die Inventurbeobachtung, die Vorlage von Saldenbestätigungen, eigene Berechnungen als Nachprüfung der Abwicklung von Geschäftsvorfällen, die Anwendung von gemeindeeigenen Kontrollmaßnahmen im Nachvollzug und die Vorlage von gemeindeeigenen Prüfungsnachweisen zu zählen. In diesen Zusammenhang stehen auch die Bestimmung von Wesentlichkeitsgrenzen sowie die daraus zu ziehenden Schlussfolgerungen.

Im Rahmen von Systemprüfungsansätzen bei der Jahresabschlussprüfung müssen aussagefähige Informationen vorliegen, die eine hinreichende Sicherheit für die bei einer Abschlussprüfung zu treffenden Prüfungsaussagen bieten. Der Prüfungsbericht und der Bestätigungsvermerk bauen i.d.R. auf solchen „Nachweisen“ auf. Dazu kann, z.B. insbesondere im Rahmen der Prüfung des gemeindlichen Gesamtabschlusses (vgl. § 116 Absatz 6 GO NRW) oder bei der Beauftragung Dritter (vgl. § 103 Absatz 5 GO NRW), die Verwendung von Prüfungsarbeiten Dritter oder auch von Sachverständigen kommen. In solchen Fällen muss der Abschlussprüfer mindestens eine Beurteilung der ihm vorgelegten Arbeitsergebnisse (Plausibilitätsprüfung) durchführen. Daher gilt bei Systemprüfungsansätzen generell, durch eine gezielte Kombination von Prüfungsmethoden und zu prüfendem Aufgabengebiet das bestehende Prüfungsrisiko so weit wie möglich zu minimieren. Dazu sollen im Rahmen von gemeindlichen Abschlussprüfungen die anzuwendenden der GoA beitragen.

## **8. Die Veröffentlichung bei örtlicher Prüfung**

### **8.1 Die Veröffentlichung des Prüfungsergebnisses**

Der Rat und die Bürgerinnen und Bürger als Adressaten des Jahresabschlusses verlangen aus der Abschlussprüfung konkrete Empfehlungen und Informationen zur Verbesserung der Wirtschaftlichkeit, der Ordnungsmäßigkeit und der Funktionsfähigkeit des Verwaltungshandelns der Gemeinde. Für sie sollen daher im jeweiligen Prüfungsbericht entscheidungsrelevante Informationen zur Verfügung gestellt werden. Für die Prüfung des Jahresabschlusses bedeutet diese Sachlage regelmäßig, dass die örtliche Prüfung nicht allein auf „verwaltungsinterne“

Informationsbedürfnisse bzw. auf die Ratsmitglieder ausgerichtet werden darf. Bei der Durchführung der Prüfung sind gleichermaßen auch die Interessen der Bürgerinnen und Bürger zu berücksichtigen.

Als Adressat und Auftraggeber der Prüfung des Jahresabschlusses ist dem Rat, der den Rechnungsprüfungsausschuss mit der Prüfung beauftragt hat, das Prüfungsergebnis bekannt zu geben. Das Ergebnis wird dann regelmäßig in öffentlicher Sitzung beraten, denn der Rat hat unter Einbeziehung des vom Rechnungsprüfungsausschuss vorgelegten Prüfungsergebnisses den gemeindlichen Jahresabschluss festzustellen. Für die Information über die Bewertung des gemeindlichen Handelns im abgelaufenen Haushaltsjahr ist im Rahmen der Beratungen des Rates über die Feststellung des Jahresabschlusses eine ausreichende Öffentlichkeit gewährleistet.

Eine Information der Öffentlichkeit über die Art, Umfang und Inhalte der durchgeführten Prüfung dadurch ausreichend gewährleistet. Bei Bedarf kann zudem eine Person von ihrem Informationsrecht nach dem Informationsfreiheitsgesetz des Landes Nordrhein-Westfalen Gebrauch machen und um besondere Auskünfte zur Prüfung des Jahresabschlusses bitten, die dann sachgerecht gegeben werden müssen. Die notwendige Transparenz über das Prüfungsgeschehen kann somit hergestellt werden. Für die Gemeinde bietet es sich aber grundsätzlich an, das Prüfungsergebnis dem gleichen Adressatenkreis verfügbar zu machen, der im Rahmen der öffentlichen Bekanntmachung des Jahresabschlusses zu informieren ist oder sich informieren will.

In diesem Zusammenhang ist es sachgerecht, das Prüfungsergebnis, dass in einem Bestätigungsvermerk zusammengefasst ist (vgl. § 101 Absatz 3 GO NRW) der Aufsichtsbehörde mit dem nach § 96 Absatz 2 Satz 1 GO NRW anzuzeigenden Jahresabschluss vorzulegen. Von der Gemeinde kann örtlich entschieden werden, den Bestätigungsvermerk auch dem nach seiner Bekanntmachung zur Einsichtnahme verfügbar zu haltenden Jahresabschluss (bis zur Feststellung des folgenden Jahresabschlusses) beizufügen (vgl. § 96 Absatz 2 S. 2 GO NRW). Damit würde dem Informationsbedürfnis der Adressaten über den gemeindlichen Jahresabschluss sowie über die dazu durchgeführte Prüfung in ausreichendem Umfang genüge getan.

## **8.2 Die Veröffentlichung des Prüfungsberichtes**

### **8.2.1 Keine Pflicht zur Veröffentlichung**

Aus der weiten Zielvorgabe für die Jahresabschlussprüfung entsteht keine ausdrückliche Pflicht für die Gemeinde, ihren Bürgerinnen und Bürgern zusätzlich zum Prüfungsergebnis in Form des Bestätigungsvermerks auch den „internen“ Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses in vollem Umfang verfügbar zu machen. Einerseits kann der Bericht vertrauliche Daten und Informationen enthalten, die nicht für Dritte bestimmt sind. Andererseits ist der Rat der Adressat und Auftraggeber der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses. Ihm ist daher der Prüfungsbericht regelmäßig zu übergeben., der den Rechnungsprüfungsausschuss mit der Prüfung beauftragt hat. Es ist dann die originäre Aufgabe des Rates, die ggf. notwendigen Konsequenzen aus der Berichterstattung zu ziehen und dabei örtliche Besonderheiten zu berücksichtigen.

Einer pflichtigen Zusatzinformation der Öffentlichkeit über die vom Rechnungsprüfungsausschuss durchgeführte Art und Weise der Prüfung und die Erkenntnisse daraus durch eine allgemeine Bekanntgabe des Prüfungsberichtes bedarf es deshalb nicht. Der Prüfungsbericht muss daher auch nicht in der Zeit zur Einsichtnahme verfügbar gemacht werden, die sich an die öffentliche Bekanntmachung des gemeindlichen Jahresabschlusses anschließt (vgl. § 96 Absatz 2 Satz 2 GO NRW).

Der Rat der Gemeinde hat in öffentlicher Sitzung über den geprüften gemeindlichen Jahresabschluss zu beraten, denn er hat unter Einbeziehung des Ergebnisses der Abschlussprüfung bzw. des Bestätigungsvermerks den Jahresabschluss der Gemeinde festzustellen. In diesem Zusammenhang stützen sich die Ratsmitglieder bei ihrer Entscheidung über die Entlastung des Bürgermeisters nach § 96 Absatz 1 Satz 4 GO NRW vielfach auch auf das

vom Rechnungsprüfungsausschuss festgestellte Prüfungsergebnis sowie den Inhalt des vom Ausschuss erteilten Bestätigungsvermerks.

Im Rahmen der Beratungen des Rates über den gemeindlichen Jahresabschluss ist für die Information über die Art, Umfang und Inhalte der durchgeführten Prüfung unter Einbeziehung des Bestätigungsvermerks eine ausreichende Öffentlichkeit für das vom Rechnungsprüfungsausschuss festgestellte Prüfungsergebnis bzw. den Prüfbericht gewährleistet. Darüber hinaus ist haushaltsrechtlich nicht von einem allgemeinen Rechtsanspruch der Bürgerinnen und Bürger auf eine eigenständige Veröffentlichung von Prüfberichten aus der örtlichen Prüfung auszugehen, zumal im öffentlich zugänglichen Bestätigungsvermerk das Ergebnis der Prüfung darzustellen ist.

### **8.2.2 Freiwillige Veröffentlichung**

Die Gemeinde kann anhand der Gegebenheiten vor Ort eigenverantwortlich entscheiden, ob sie zusätzlich zum gemeindlichen Jahresabschluss auch den vom Rechnungsprüfungsausschuss erstellten Prüfungsbericht veröffentlicht. Ist eine Veröffentlichung von der Gemeinde unter Transparenzgesichtspunkten beabsichtigt, sollten zuvor die Interessen der Einsichtsberechtigten mit den schutzwürdigen Gegebenheiten (z. B. Datenschutz, Geschäftsgeheimnisse) abgewogen und darüber entschieden werden, was veröffentlicht wird. Der Rat der Gemeinde als Adressat und „Inhaber“ des Prüfungsberichtes seines Ausschusses sollte daher über eine vollständige oder teilweise allgemeine Einsichtnahme in den ihm übergebenen Prüfungsbericht bzw. seine Veröffentlichung entscheiden. Ggf. kann es auch in diesen Fällen ausreichend sein, wenn der Rechnungsprüfungsausschuss und der Rat keine allgemeinen Bedenken gegen eine Veröffentlichung erhoben haben. Es bietet es sich für die Gemeinde an, der Öffentlichkeit grundsätzlich keine Informationen aus dem Prüfungsbericht zu verweigern, sondern offensiv mit dem im Bericht enthaltenen Prüfungsergebnis umzugehen.

Vor einer Veröffentlichung des Prüfungsberichtes sollte von der Gemeinde jedoch prüfen, wie die Veröffentlichung von personenbezogenen und anderen rein dienstlichen oder betrieblichen Inhalten, die in einem Prüfungsbericht enthalten sein können, vermieden werden, z.B. aus Datenschutzgründen. Es bedarf daher einer Entscheidung, in welcher Art und Weise die nicht der Gemeinhaltung unterliegende Teile des Prüfungsberichts zur Einsichtnahme verfügbar gemacht werden. Bei der Gemeinde können örtlich aber auch andere wichtige Gründe vorliegen, die dazu führen, nicht nur auf die Veröffentlichung bestimmter Teile eines Prüfberichts, sondern des gesamten Prüfungsberichtes zu verzichten. So können z. B. die betrieblichen Interessen der einzelnen gemeindlichen Betriebe dazu führen, dass der Prüfungsbericht über den gemeindlichen Gesamtabschluss (vgl. § 116 Absatz 6 GO NRW) nicht veröffentlicht werden kann. Es ist dabei aber auch zu prüfen, ob auch aus Datenschutz- und/oder anderen Geheimhaltungsgründen (vgl. z. B. § 6 GO NRW) bestimmte Prüfungsergebnisse und Erkenntnisse nicht öffentlich gemacht werden dürfen.

In den Fällen, in denen die Gemeinde beabsichtigt, einzelne Teile eines Prüfungsberichtes oder den gesamten Prüfungsbericht, z. B. über die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses oder die Prüfung des gemeindlichen Gesamtabschlusses, zu veröffentlichen, bietet es sich an, den betreffenden Prüfungsbericht zusammen mit dem dazugehörigen gemeindlichen Abschluss einsehbar zu machen. Ein Prüfungsbericht sollte möglichst nicht als eigenständiges Werk, losgelöst vom betreffenden Abschluss, veröffentlicht werden. Bei einer Veröffentlichung sollte die Gemeinde klären, ob und ggf. auf welche Prüfungsergebnisse und Erkenntnisse oder auf Änderungen des Jahresabschlusses aufgrund der Prüfungen besonders hingewiesen wird. Diese Hinweise gelten entsprechend, wenn Beanstandungen, aus denen heraus Anlass bestand, den aufgestellten Jahresabschluss anzupassen, veröffentlicht werden sollen.



**§ 101**

**Prüfung des Jahresabschlusses, Bestätigungsvermerk**

(1) <sup>1</sup>Der Jahresabschluss ist vom Rechnungsprüfungsausschuss dahingehend zu prüfen, ob er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt. <sup>2</sup>Die Prüfung des Jahresabschlusses erstreckt sich darauf, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen beachtet worden sind. <sup>3</sup>In die Prüfung sind die Buchführung, die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände einzubeziehen. <sup>4</sup>Der Lagebericht ist darauf zu prüfen, ob er mit dem Jahresabschluss in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde erwecken. <sup>5</sup>Der Rechnungsprüfungsausschuss hat über Art und Umfang der Prüfung sowie über das Ergebnis der Prüfung einen Prüfungsbericht zu erstellen. <sup>6</sup>Der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung ist in den Prüfungsbericht aufzunehmen.

(2) <sup>1</sup>Vor Abgabe des Prüfungsberichtes durch den Rechnungsprüfungsausschuss an den Rat ist dem Bürgermeister Gelegenheit zur Stellungnahme zum Prüfungsergebnis zu geben. <sup>2</sup>Soweit der Kämmerer von seinem Recht nach § 95 Abs. 3 Satz 3 Gebrauch gemacht hat, ist ihm ebenfalls Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben.

(3) <sup>1</sup>Der Rechnungsprüfungsausschuss hat das Ergebnis der Prüfung in einem Bestätigungsvermerk zusammenzufassen. <sup>2</sup>Der Bestätigungsvermerk hat Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung zu beschreiben und dabei die angewandten Rechnungslegungsgrundsätze und Prüfungsgrundsätze anzugeben. <sup>3</sup>Er hat ferner eine Beurteilung des Prüfungsergebnisses zu enthalten, die zweifelsfrei ergeben muss, ob

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

<sup>4</sup>Die Beurteilung des Prüfungsergebnisses soll allgemeinverständlich und problemorientiert unter Berücksichtigung des Umstandes erfolgen, dass Rat und Verwaltungsvorstand den Abschluss zu verantworten haben. <sup>5</sup>Auf Risiken, die die stetige Aufgabenerfüllung und die Haushaltswirtschaft der Gemeinde gefährden, ist gesondert einzugehen.

(4) <sup>1</sup>In einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk (Absatz 3 Satz 3 Nr. 1) ist zu erklären, dass die durchgeführte Prüfung zu keinen Beanstandungen geführt hat, der Jahresabschluss auf Grund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse den gesetzlichen Vorschriften, Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen entspricht und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. <sup>2</sup>Dieser Bestätigungsvermerk kann um Hinweise ergänzt werden, die ihn nicht einschränken.

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

Versagung ist in einem Vermerk, der nicht als Bestätigungsvermerk zu bezeichnen ist, aufzunehmen.<sup>6</sup>Die Einschränkung oder Versagung ist zu begründen.

(6) <sup>1</sup>Die Beurteilung des Prüfungsergebnisses hat sich auch darauf zu erstrecken, ob der Lagebericht mit dem Jahresabschluss in Einklang steht und insgesamt eine zutreffende Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. <sup>2</sup>Dabei ist auch darauf einzugehen, ob die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde zutreffend dargestellt sind.

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

(8) <sup>1</sup>In Gemeinden, in denen eine örtliche Rechnungsprüfung besteht, bedient sich der Rechnungsprüfungsausschuss zur Durchführung der Prüfung dieser Rechnungsprüfung. <sup>2</sup>Die örtliche Rechnungsprüfung oder Dritte als Prüfer haben im Rahmen ihrer Prüfung einen Bestätigungsvermerk oder einen Vermerk über seine Versagung nach den Absätzen 3 bis 7 abzugeben.

## **Erläuterungen zu § 101:**

### **I. Allgemeines**

#### **1. Die Prüfungspflichten beim Jahresabschluss**

##### **1.1 Die Ziele und Zwecke der Prüfung**

Zum Budgetrecht des Rates der Gemeinde, den Rahmen und die Bedingungen zur Ausführung der jährlichen gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu bestimmen, gehört es, nach Ablauf des Haushaltsjahres das Ergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in Form des Jahresabschlusses festzustellen (vgl. § 96 GO NRW). Dieses Recht beinhaltet aber auch die Pflicht des Rates, vor der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses eine Prüfung in der Sache durchzuführen.

Die Prüfung des Jahresabschlusses obliegt dabei dem Rechnungsprüfungsausschuss, einem Pflichtausschuss des Rates (vgl. § 57 i.V.m. den § 59 GO NRW). Er ist gegenüber dem Rat berichtspflichtig und hat deshalb über die Art und den Umfang der Prüfung sowie über das Ergebnis der Prüfung einen Prüfungsbericht mit einem Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung zu erstellen. Die Jahresabschlussprüfung stellt dabei vorrangig eine gemeindeinterne und verwaltungstechnische Kontrolle dar. Sie dient als vorbereitende Maßnahme für die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses auch der Beschlussfassung durch den Rat.

Das Ziel der gemeindlichen Jahresabschlussprüfung ist ein Urteil des Rechnungsprüfungsausschusses darüber, ob und mit welchem Ergebnis der Auftrag des Rates, die Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr entsprechend seinen Beschlüssen auszuführen, erledigt wurde. Der Nachweis darüber wird dadurch erbracht, dass der gemeindliche Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vermittelt und festgestellt wird, dass die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen, insbesondere die gemeindliche Haushaltssatzung und die sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen, beachtet worden sind.

Die Vorschrift konkretisiert das Ziel und den Zweck der Abschlussprüfung und die allgemeinen Prüfungsaufgaben sowie die Darstellung der Prüfungsergebnisse durch den Rechnungsprüfungsausschuss. Sie enthält für den Ausschuss auch das Recht, die für diese Prüfung erforderlichen Unterlagen von der gemeindlichen Verwaltung verlangen zu können. Die Prüfung der gemeindlichen Jahresergebnisse soll dabei als moderne Abschlussprüfung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 101 GO NRW**

durch die örtliche Prüfung durchgeführt werden. Ihr Umfang und die Intensität sowie die Methoden der Abschlussprüfung einschließlich der dafür benötigten Jahresabschlussunterlagen sind unter Berücksichtigung des Prüfungsgegenstandes und des Zieles örtlich festzulegen. Dabei sind auch weitere Prüfungsaufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung zu berücksichtigen (vgl. z. B. § 103 Absatz 1 Nummer 4 GO NRW).

In die Prüfung ist die gemeindliche Haushaltswirtschaft, die Buchführung, die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände sowie der Lagebericht einzubeziehen. Dieser Sachverhalt bedingt, dass der Bürgermeister nach Ablauf des Haushaltsjahres den von ihm bestätigten Entwurf des Jahresabschlusses dem Rat zur Feststellung zuleitet (vgl. § 95 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Der Gegenstand der pflichtigen örtlichen Prüfung ist daher der aufgestellte „Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses“, auch wenn in der Vorschrift dieser Begriff nicht mehr ausdrücklich verwendet wird.

Zur Durchführung der örtlichen Prüfung bedarf es dabei grundsätzlich eines vollständigen vom Bürgermeister bestätigten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses. Dieses Erfordernis muss jedoch auch unter dem Gesichtspunkt einer „begleitenden Prüfung“ bewertet und umgesetzt werden, denn das Ziel und der Zweck der örtlichen Prüfung des Jahresabschlusses ist nicht mehr eine formal strenge „nachträgliche“ Prüfung. Es bedarf daher einer eigenverantwortlichen Abstimmung innerhalb der gemeindlichen Verwaltung über einen den örtlichen Verhältnissen angepassten Prüfungsablauf im Zusammenwirken mit einer zeitlich angepassten Vorlage von prüffähigen Jahresabschlussunterlagen, ggf. ist der Rechnungsprüfungsausschuss zu beteiligen.

Unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Vorgabe, dass der Rat der Gemeinde einen geprüften Jahresabschluss bis zum 31. Dezember des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres festzustellen hat, sollte daher ein jährlicher Zeitplan nicht nur die Beteiligungserfordernisse festlegen, sondern auch ausweisen, wer, wem welche gemeindlichen Jahresabschlussunterlagen zu übergeben und zu übernehmen hat. Für die begleitende Prüfung kann dabei festgelegt werden, wann welche Teile des Entwurfs des Jahresabschlusses zur Prüfung zur Verfügung stehen und bis wann das gesamte Prüfungsverfahren durch einen Bestätigungsvermerk abgeschlossen sein muss. Dabei muss auch geklärt werden, wie mit Berichtigungsvorschlägen zum Entwurf des Jahresabschlusses aus der örtlichen Prüfung umgegangen werden soll. Dem Rechnungsausschuss sollte nach der Beteiligung der örtlichen Rechnungsprüfung ein vollständiger und geprüfter gemeindlicher Jahresabschluss zur weiteren Beratung zur Verfügung stehen, für den auch insgesamt eine Bestätigung des Bürgermeisters vorliegt. Der gemeindliche Jahresabschluss ist jedoch kein eigenständiger Gegenstand der überörtlichen Prüfung nach § 105 GO NRW.

## **1.2 Der Rahmen der Abschlussprüfung**

Im Rahmen der gemeindlichen Abschlussprüfung gilt es, relevante Prüfungsaussagen mit hinreichender Sicherheit unter Beachtung des Grundsatzes der Wesentlichkeit und des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit treffen zu können. Auch soll im Rahmen der Jahresabschlussprüfung eine zukunftsorientierte Beurteilung der Chancen und Risiken aus der aktuellen Haushaltswirtschaft der Gemeinde vorgenommen werden. In die gemeindliche Jahresabschlussprüfung sollen daher auch qualitative sowie zukunftsbezogene, aber auch prozessorientierte Einflussfaktoren, die sich auf die Gemeinde auswirken, einbezogen und beurteilt werden.

Die Entscheidung über einen risikoorientierten Prüfungsansatz ist dabei im Zusammenspiel mit den gesetzlichen Prüfungsaufgaben zu treffen. Zu diesen Aufgaben gehören die laufende Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung zur Vorbereitung der Prüfung des Jahresabschlusses und die dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung der Gemeinde zu treffen (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 4 und 5 GO NRW). Eine lückenlose Prüfung sollte nur dann beabsichtigt werden, wenn das Ziel der Abschlussprüfung nicht anders erreicht werden kann. Auch ist die Abschlussprüfung ihrem Wesen nach nicht darauf ausgerichtet, einzelne Tatbestände und Verstöße gegen außerhalb der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und Buchführung liegende Vorgaben aufzudecken und festzustellen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 101 GO NRW**

Der Rahmen der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses wird auch dadurch bestimmt, dass durch die Prüfung die im Jahresabschluss und im Lagebericht enthaltenen Informationen bestätigt sowie deren Glaubwürdigkeit erhöht werden. Die Verlässlichkeit der Informationen schließt deshalb auch ihre Ordnungsmäßigkeit ein, denn der Rat sowie die Aufsichtsbehörde der Gemeinde sollen die Ergebnisse der Prüfung bei ihren Entscheidungen berücksichtigen. Die Prüfungsgegenstände nach dieser Vorschrift lassen sich dabei wie folgt zusammenfassen (vgl. Abbildung).

<b>Die Prüfungsgegenstände der gemeindlichen Jahresabschlussprüfung</b>	
<b>PRÜFUNGSGEGENSTAND</b>	<b>PRÜFUNGSRAHMEN</b>
<b>Jahresabschluss</b>	§ 95 GO NRW und §§ 37 ff. GemHVO NRW - Ergebnisrechnung (§ 38 GemHVO NRW) - Finanzrechnung (§ 39 GemHVO NRW) - Teilrechnungen (§ 40 GemHVO NRW) - Bilanz (§ 41 GemHVO NRW) - Anhang mit Anlagen (§§ 44 ff. GemHVO NRW) unter Einbeziehung der gesetzlichen Vorschriften, Satzungen, z.B. die Haushaltssatzung) und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen, z. B. die örtlichen Regelungen nach § 31 GemHVO NRW, einschließlich der Ordnungsmäßigkeit der Haushaltsausführung im Haushaltsjahr.
<b>Buchführung</b>	§ 93 GO NRW und § 27 GemHVO NRW - gemeindliche Finanzbuchhaltung einschließlich der Nebenbuchhaltungen, z.B. Anlagenbuchhaltung
<b>Inventur, Inventar</b>	§ 91 GO NRW und §§ 28 und 29 GemHVO NRW - Durchführung der Erfassung der Vermögensgegenstände und Schulden - Aufstellung des Inventars
<b>Übersicht über örtlich festgelegten Nutzungsdauern</b>	§ 35 Absatz 3 GemHVO NRW - Örtliche Festlegungen über die Nutzungsdauern abnutzbarer Vermögensgegenstände
<b>Lagebericht</b>	§ 95 GO NRW und § 48 GemHVO NRW - Der Lagebericht soll im Einklang mit dem Jahresabschluss stehen. - Seine sonstigen Angaben sollen keine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde erwecken. - Der Lagebericht hat am Schluss Angaben zu den Verantwortlichen in der Gemeinde zu enthalten.

*Abbildung 190 „Die Prüfungsgegenstände der gemeindlichen Jahresabschlussprüfung“*

Über die Art und den Umfang der gemeindlichen Jahresabschlussprüfung sowie über das Ergebnis der Prüfung ist deshalb vom Rechnungsprüfungsausschuss ein Prüfungsbericht zu erstellen. Der gesetzlich bestimmte Prüfungsumfang darf dabei weder von der Gemeinde noch von den Abschlussprüfern auf eigene Veranlassung eingeschränkt werden. In den Prüfungsbericht ist der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung aufzunehmen. Der Gegenstand und der Umfang der Prüfung lassen sich dabei aus den gesetzlichen Vorschriften ableiten. Gleichwohl liegt es im pflichtgemäßen Ermessen der Prüfer, im Einzelfall die Art und den Umfang der

Prüfungsdurchführung zu bestimmen. Die Regelungen über den Bestätigungsvermerk des Prüfers des Jahresabschlusses sind an internationale Rechnungslegungsstandards angelehnt und in den Richtlinien der Europäischen Union (EU) enthalten, die in europäisches und deutsches Bilanzrecht umgesetzt werden.

Im Rahmen der gemeindlichen Jahresabschlussprüfung müssen dabei Prüfungsaussagen mit hinreichender Sicherheit getroffen werden. Es gilt daher, die Gemeinde mit ihrer Aufgabenerfüllung und Verwaltung als Einheit zu betrachten, bei der regelmäßig eine hohe fachliche und technische Komplexität vorherrscht, um eine Beurteilung des gemeindlichen Jahresabschlusses vorzunehmen, die durch den Bestätigungs- oder den Versagungsvermerk zum Ausdruck kommt. Ohne solide Kenntnisse des gemeindlichen Geschehens ist eine Jahresabschlussprüfung kaum zu erfüllen.

### **1.3 Die Berücksichtigung von Ereignissen nach dem Abschlussstichtag**

#### **1.3.1 Ereignisse im Zeitraum der Aufstellung**

Zur Jahresabschlussprüfung gehört auch die Prüfung von Sachverhalten, die im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahres bekannt geworden sind. Sie müssen von der Gemeinde berücksichtigt werden, wenn sie sich auf Gegebenheiten vor dem Abschlussstichtag des abgelaufenen Haushaltsjahres beziehen (wertaufhellende Informationen). Derartige Tatsachen beeinflussen nicht den Wert, sondern zeigen die gemeindlichen Verhältnisse zum Abschlussstichtag so, wie sie zu diesem Zeitpunkt objektiv waren.

Nach der gesetzlichen Regelung soll die Zuleitung des gemeindlichen Jahresabschlusses an den Rat der Gemeinde innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres erfolgen (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW). Dadurch ist grundsätzlich der 31. März des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres als letzter Tag der Zuleitung anzusehen. Dieser Tag stellt gleichzeitig auch den letzten Tag für die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips durch die Gemeinde dar. Unter Einbeziehung der gesetzlichen Verpflichtung des Bürgermeisters zur Bestätigung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses ist dieses regelmäßig der Tag, an dem der Bürgermeister durch seine Unterschrift den vom Kämmerer aufgestellten Entwurf bestätigt hat und diesen dem Rat der Gemeinde zuleitet bzw. dem Rechnungsprüfungsausschuss übergibt.

#### **1.3.2 Keine Berücksichtigung wertbegründender Ereignisse**

Von der Gemeinde dürfen Informationen, die im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und dem letzten Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr bekannt werden, und sich auf Gegebenheiten nach dem Abschlussstichtag beziehen, nicht im Rahmen der Aufstellung des Jahresabschlusses berücksichtigt werden (wertbegründende Informationen). Derartige Tatsachen, die sich daher auf die Zeit zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der letzten Aufstellung des Jahresabschlusses beziehen, beeinflussen den von der Gemeinde zu bilanzierenden Wert und zeigen die gemeindlichen Verhältnisse zum Abschlussstichtag dann nicht mehr so, wie sie zu diesem Zeitpunkt waren. Dazu zählt z. B. die Wertminderung einer gemeindlichen Immobilie in der Zeit der Aufstellung des Jahresabschlusses der Gemeinde. Eine solche Wertminderung kann nicht auf den Abschlussstichtag des Haushaltsjahres bezogen werden.

### **1.4 Die Berücksichtigung der Entlastung des Bürgermeisters**

Die Ratsmitglieder im Rat der Gemeinde entscheiden persönlich über die Entlastung des Bürgermeisters hinsichtlich seiner Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 4 GO NRW). Die Entlastung ist dabei eine Festlegung der Ratsmitglieder dahingehend, dass aufgrund des

vorgelegten Jahresabschlusses und der vorgenommenen Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss keine Einwendungen gegen die ausgeübte Haushaltsführung des Bürgermeisters erhoben werden. Im Rahmen ihrer Beratungen über den gemeindlichen Jahresabschluss und der Entscheidung über die Entlastung des Bürgermeisters haben die Ratsmitglieder daher die Haushaltsführung des Bürgermeisters im abgelaufenen Haushaltsjahr zu würdigen.

Die Bedeutung der Entlastung des Bürgermeisters durch die Ratsmitglieder erfordert daher einen gemeindlichen Jahresabschluss, der durch den Rechnungsprüfungsausschuss insgesamt, also auch hinsichtlich seiner haushaltsmäßigen Ordnungsmäßigkeit und unter Beachtung der Rechnungslegungsvorschriften geprüft wurde. Die Ratsmitglieder benötigen daher im Rahmen der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses auch Informationen über die Ordnungsmäßigkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in Bezug auf die Einhaltung der haushaltswirtschaftlichen Vorgaben der Haushaltssatzung und des Haushaltsplans. Dazu gewonnene Erkenntnisse sollten im Prüfungsbericht enthalten sein. Nur mit diesen Informationen werden die Ratsmitglieder in die Lage versetzt, die Tätigkeit des Bürgermeisters in Bezug auf die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr beurteilen zu können.

### **1.5 Der Berichtigungsbedarf im Zeitraum der Prüfung**

Im Zeitraum der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses kann sich in besonderen Fällen aus Sicht der gemeindlichen Verwaltung noch ein Berichtigungsbedarf ergeben. Diese Sachlage erfordert, dass der Rechnungsprüfungsausschuss derartige Erfordernisse in seine Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses einbezieht, soweit diese Gegebenheiten nicht im Rahmen der Prüfungstätigkeiten erkannt worden sind. In solchen Fällen hat der Rechnungsprüfungsausschuss zu entscheiden, wie dieser Berichtigungsbedarf zu behandeln ist. Er hat dabei zu berücksichtigen, dass der gemeindliche Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zu vermitteln hat. Seine Prüfung ist auf dieses Ziel und auf einen objektiv richtigen Jahresabschluss der Gemeinde ausgerichtet.

Der Rechnungsprüfungsausschuss hat in diesem Zusammenhang aber zu beurteilen, ob der von der gemeindlichen Verwaltung vorgetragene Berichtigungsbedarf im Rahmen der Prüfung zur Umsetzung kommt bzw. ein entsprechender Austausch der Jahresabschlussunterlagen erfolgen soll. Der Ausschuss hat daher die Berichtigungsvorschläge danach zu prüfen, ob sie einen erkannten Fehler beseitigen oder wertaufhellende oder wertbegründende Sachverhalte zum Inhalt haben. Er muss in diesem Zusammenhang dann eine Berichtigung ablehnen, wenn diese mit den haushaltsrechtlichen Gegebenheiten nicht in Einklang steht.

Zur Ablehnung kommen daher i.d.R. vorgetragene Berichtigungen aufgrund wertaufhellender Sachverhalte, denn der 31. März des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres stellt den letzten Tag für die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips durch die Gemeinde dar. Diese Beschränkung ist sachgerecht, denn bis zu diesem Zeitpunkt muss der gemeindliche Jahresabschluss aufgestellt sein. Auch Berichtigungen aufgrund wertbegründender Sachverhalte sind abzulehnen, weil sich die Sachverhalte auf Gegebenheiten nach dem Abschlussstichtag beziehen. Sie betreffen damit nicht das abgelaufene Haushaltsjahr, für das der zu prüfende Jahresabschluss von der Gemeinde aufgestellt worden ist.

### **1.6 Die Nachtragsprüfungen**

Bei den Beratungen des Rates über den geprüften Jahresabschluss der Gemeinde kann sich in besonderen Fällen noch ein Änderungsbedarf ergeben. Diese Sachlage erfordert, dass der Rechnungsprüfungsausschuss nach Abschluss seiner Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses noch eine ergänzende Prüfung wegen der Änderungen des Jahresabschlusses vornehmen muss (vgl. § 59 Absatz 4 GO NRW). Diese ergänzende Prüfung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 101 GO NRW**

ist erforderlich, soweit die örtlich vorgenommenen Änderungen erheblich für die gemeindliche Haushaltswirtschaft oder die wirtschaftliche Lage der Gemeinde oder die Darstellung im gemeindlichen Jahresabschluss sind.

Sofern in solchen Fällen ggf. Dritte an der Jahresabschlussprüfung als Prüfer beteiligt waren, bedarf es für die Nachtragsprüfung keiner erneuten förmlichen Auswahl und Bestellung, weil sich deren Prüfungsauftrag grundsätzlich auf den Jahresabschluss insgesamt vor dem Zeitpunkt seiner Feststellung bezieht. Gleichwohl sollte geprüft werden, ob einem Dritten nicht lediglich ein fachlicher Teilauftrag erteilt wurde, sodass bei einer Einbeziehung eines Dritten in die Nachprüfung es einer weiteren bzw. gesonderten Beauftragung bedarf. Der Umfang einer Nachtragsprüfung beim gemeindlichen Jahresabschluss hängt dabei vom Umfang der vorgenommenen Änderungen ab.

Alle von den Änderungen betroffenen Jahresabschlussunterlagen sind erneut zu prüfen. In dieser Prüfung ist auch die Zulässigkeit der vorgenommenen Änderungen ein Prüfungsgegenstand. Außerdem muss geprüft werden, ob der Jahresabschluss noch seiner Aufgabe gerecht wird, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln. Dabei können durchaus weitere Anpassungen erforderlich werden, damit der Jahresabschluss in der geänderten Fassung den Anforderungen genügt.

Diese Vorgaben können dazu führen, dass regelmäßig alle Unterlagen zu überprüfen sind. Die Ergebnisrechnung, die Finanzrechnung, die Bilanz und der Anhang müssen dabei in neuer Form vorliegen. Ob und inwieweit auch alle Teilrechnungen geändert werden müssen und inwieweit der gemeindliche Lagebericht einer Anpassung bedarf, ist im örtlichen Einzelfall zu entscheiden. Das Ergebnis einer Nachtragsprüfung ist in einem gesonderten Nachprüfungsbericht darzustellen und die Art und der Umfang dieser Prüfung sind zu erläutern. Der erstellte Bestätigungsvermerk bleibt jedoch grundsätzlich wirksam. Er ist jedoch ggf. entsprechend dem Prüfungsergebnis zu ergänzen bzw. anzupassen.

In den Fällen, in denen die Nachprüfung zu dem Ergebnis führt, dass der ursprüngliche Bestätigungsvermerk aufrechterhalten werden kann, soll dieses durch eine entsprechende Ergänzung des Vermerks deutlich gemacht werden. Auch Einschränkungen bis hin zur Versagung des Bestätigungsvermerks aufgrund der nachträglichen Änderungen sind entsprechend zu kennzeichnen. In jedem Fall muss aus den dem Rat vorzulegenden Unterlagen ein Zusammenhang zum bisherigen Jahresabschluss, ggf. mindestens durch eine gesonderte Erklärung, erkennbar und herstellbar sein. Der Umfang der Berichterstattung sowie die Beifügung von Unterlagen obliegen dem Rechnungsprüfungsausschuss als Prüfenden in eigener Verantwortung, jedoch unter der Prämisse, dass aus den Unterlagen der gemeindliche Jahresabschluss in seiner neuen Form einwandfrei und eindeutig erkennbar und nachvollziehbar wird.

### **1.7 Der Abschluss der Prüfung**

Die für die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses erforderliche örtliche Prüfung ist erst dann vom örtlichen Rechnungsprüfungsausschuss ordnungsgemäß durchgeführt worden, wenn dem Rat der Gemeinde ein Prüfungsbericht und ein Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über die Versagung vorgelegt worden ist. Er hat bei der Festlegung der Inhalte und Abgrenzungen des Bestätigungsvermerks oder des Vermerks über seine Versagung die Vorschriften des § 101 Absatz 4 bis 7 GO NRW zu beachten. Der Bestätigungsvermerk ist danach in den Prüfungsbericht aufzunehmen und unter Angabe von Ort und Tag vom Vorsitzenden des Rechnungsprüfungsausschusses zu unterzeichnen. Die „Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken“ können dabei als Beurteilungsmaßstäbe herangezogen werden.

## 2. Die Prüfungsgrundsätze für Abschlussprüfungen

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, die auch im Rahmen der gemeindlichen Jahresabschlussprüfung relevant sind, hinsichtlich der jährlichen Abschlussprüfung um weitere Grundsätze ergänzt. Für die Prüfung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses haben sich die „Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfungen (GoA)“ entwickelt, die entsprechend beim gemeindlichen Jahresabschluss Anwendung finden können. Diese Grundsätze, die i.d.R. Mindeststandards für die Abschlussprüfung festlegen, sind nicht gesetzlich bestimmt. Sie werden aus unterschiedlichen Quellen abgeleitet, denn die Abschlussprüfung wird grundsätzlich mit dem Ziel durchgeführt, dass die Prüfer unter Beachtung der Grundsätze von Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit zutreffende Prüfungsaussagen treffen können.

In diesem Zusammenhang hat z. B. das IDW verschiedene Grundsätze zur Durchführung von Abschlussprüfungen sowie zu den darin vorzunehmenden Prüfungshandlungen bestimmt. Dabei sind z. B. herausragende Themen die Qualitätssicherung, der Prüfungsansatz, die Prüfungsdurchführung, der Prüfungsbericht und der Bestätigungsvermerk, die um Rechnungslegungshinweise ergänzt werden. Außerdem bestehen noch weitere Ergänzungen durch die „Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen“ sowie die „Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen“. Nach diesen Prüfungsgrundsätzen ist die Abschlussprüfung u.a. angemessen durch die Prüfungsinstanz zu dokumentieren. Die von den Prüfern anzuwendenden Grundsätze betreffen die folgenden Bereiche (vgl. Abbildung).

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlussprüfungen</b>
<b>Die Grundsätze für Wirtschaftsprüfer betreffen z.B. folgende Bereiche:</b>
- den Prüfungsauftrag
- die Information des Prüfers
- die Prüfungsplanung
- die Prüfungsdurchführung, auch in Teilschritten
- die Prüfungsdokumentation
- die Erteilung von Bestätigungsvermerken
- die Berichterstattung (Prüfungsbericht)

*Abbildung 191 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlussprüfungen“*

Für die Jahresabschlussprüfung bestehen noch weitere ergänzende Grundsätze durch die „Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen“ sowie die „Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen“. Die Ziele der Prüfung und der Prüfungsgegenstand bestimmen dabei die Prüfungsinhalte, sodass sich wie bisher der Umfang und der Inhalt der Prüfung grundsätzlich auf die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften über die gemeindliche Haushaltswirtschaft erstrecken müssen. Es muss in der Abschlussprüfung beurteilt werden, ob der Jahresabschluss den gesetzten Vorgaben entspricht und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt.

Durch die Prüfung wird die Verlässlichkeit der im Jahresabschluss enthaltenen Informationen erhöht, denn die Prüfung stellt eine Kontroll-, Informations- und Beglaubigungsfunktion dar. Nach diesen Prüfungsgrundsätzen ist die einzelne Abschlussprüfung auch angemessen zu dokumentieren. Diese Erfassung dient u.a. dazu, Informationen, die zum Prüfungsergebnis und zu einzelnen Prüfungsfeststellungen geführt haben, zu stützen und nachvollziehbar zu machen. Die Unterlagen des Abschlussprüfers über die jeweilige Jahresabschlussprüfung sind, soweit der Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung der Gemeinde angehört, entsprechend den Vorschriften über die Aufbewahrung von gemeindlichen Unterlagen aufzubewahren (vgl. § 58 GemHVO NRW).

### 3. Der Bestätigungsvermerk

Der Rechnungsprüfungsausschuss hat das Ergebnis der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses in einem Bestätigungsvermerk zusammenzufassen. Der Bestätigungsvermerk muss daher ein Gesamturteil über das Prüfungsergebnis unter Einbeziehung des Prüfungsumfanges enthalten (Prüfungsurteil). Dabei soll das Gesamturteil nicht als Addition vieler Einzelurteile verstanden werden, sondern durch Gewichtung der Beurteilung einzelner Prüfungsergebnisse gebildet werden. Es muss dabei geklärt werden, ob der gemeindliche Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt. Das Ergebnis der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses soll dabei im Bestätigungsvermerk regelmäßig in positiver Form dargestellt werden.

Der Bestätigungsvermerk muss auch eine zweifelsfreie Beurteilung des Prüfungsergebnisses enthalten. Dazu benennt die Vorschrift vier Möglichkeiten der Tenorierung des Bestätigungsvermerks, von der uneingeschränkten Bestätigung bis zur Erklärung des Rechnungsprüfungsausschusses, dass er sich außerstande sieht, ein Urteil über den geprüften Abschluss abzugeben. In diesem Rahmen sind nur bei Verstößen ggf. Einschränkungen möglich, z.B. wenn gesetzliche Vorschriften, Satzungen oder sonstige ortsrechtliche Bestimmungen nicht beachtet worden sind.

Der Rechnungsprüfungsausschuss darf daher seinen Bestätigungsvermerk erst erteilen, wenn er seine Prüfung materiell abgeschlossen und er sich ein Gesamturteil gebildet hat. Die Inhalte der einzelnen Tenorierungen des Bestätigungsvermerks über die gemeindliche Abschlussprüfung werden in den Absätzen 4 und 5 der Vorschrift näher bestimmt. Daraus ergeben sich grundsätzlich die folgenden grundsätzlichen Arten von Bestätigungsvermerken (vgl. Abbildung).

<b>Die Arten gemeindlicher Bestätigungsvermerke</b>		
<b>Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk</b>	<b>Eingeschränkter Bestätigungsvermerk</b>	<b>Versagung des Bestätigungsvermerks</b>
Die gemeindliche Buchführung wird ordnungsgemäß erledigt.	In der gemeindlichen Buchführung bestehen erhebliche Mängel in der örtlichen Umsetzung.	In der gemeindlichen Buchführung bestehen schwerwiegende Mängel in der örtlichen Umsetzung.
Die gemeindliche Inventur und die Aufstellung des Inventars sind ordnungsgemäß erfolgt.	Es wurden gewichtige Verstöße gegen Ansatz-, Ausweis- und Bewertungsvorschriften festgestellt.	Es wurden schwerwiegende Verstöße gegen Ansatz-, Ausweis- und Bewertungsvorschriften festgestellt.
Der gemeindliche Jahresabschluss ist ordnungsgemäß.	Es wurden gewichtige Verstöße gegen gesetzliche Vorschriften, Satzungen und andere rechtliche Vorgaben festgestellt.	Es wurden schwerwiegende Verstöße gegen gesetzliche Vorschriften, Satzungen und andere rechtliche Vorgaben festgestellt.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 101 GO NRW**

<b>Die Arten gemeindlicher Bestätigungsvermerke</b>		
<b>Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk</b>	<b>Eingeschränkter Bestätigungsvermerk</b>	<b>Versagung des Bestätigungsvermerks</b>
Der gemeindliche Jahresabschluss ergibt ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde.	Der gemeindliche Anhang erfüllt nicht in einem ausreichenden Maße die an ihn gestellten Anforderungen, weil z.B. gewichtige Angaben unterblieben oder Informationen weggelassen wurden.	Der gemeindliche Anhang erfüllt in einem wesentlichen Umfang nicht die an ihn gestellten Anforderungen, weil z.B. wesentliche Angaben und Informationen unterblieben sind.
Der Lagebericht der Gemeinde steht im Einklang mit dem gemeindlichen Jahresabschluss und erfüllt in ausreichendem Maße die Aufgaben nach § 48 GemHVO NRW bzw. enthält dazu die notwendigen Angaben und Informationen, z. B. über die Chancen und Risiken für die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde.	Der gemeindliche Lagebericht weist erhebliche Mängel auf, weil gewichtige Aussagen zur Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde nicht darin enthalten sind und über die Chancen und Risiken für die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde nicht in einem ausreichenden Maße berichtet wird.	Der gemeindliche Lagebericht weist wesentliche Mängel auf, weil Aussagen zur Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde nicht darin enthalten sind und über die Chancen und Risiken für die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde nicht berichtet wird.
Der Abschlussprüfer kann ohne Einschränkungen eine positive Gesamtaussage über den gemeindlichen Jahresabschluss treffen.	Dem Abschlussprüfer ist trotz wesentlicher Beanstandungen oder ggf. kleinerer Prüfungshemmnisse noch möglich, eine positive Gesamtaussage über den gemeindlichen Jahresabschluss zu treffen.	Der Abschlussprüfer ist nach Ausschöpfung aller angemessenen Möglichkeiten nicht in der Lage, eine Beurteilung abzugeben. Er kann wegen bestehender Prüfungshemmnisse keine Aussage mehr treffen, um aus seiner Prüfung heraus ein Gesamtbild über den gemeindlichen Jahresabschluss zu entwickeln und kann daher auch keine positive Gesamtaussage mehr zum gemeindlichen Jahresabschluss treffen.
<b>Örtliches Gesamtbild</b>		
Das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde gilt insgesamt als ordnungsgemäß.	Das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde gilt insgesamt noch als ordnungsgemäß.	Das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde gilt insgesamt nicht mehr als ordnungsgemäß.

*Abbildung 192 „Die Arten gemeindlicher Bestätigungsvermerke“*

Aufgrund der fachlichen Grundsätze entstehen Klarstellungen und dadurch detaillierte Aussagen im Bestätigungsvermerk, denn dieser soll das getroffene Gesamturteil über den gemeindlichen Jahresabschluss wieder spiegeln. Der Inhalt des Bestätigungsvermerks wird dabei durch das Ziel der Jahresabschlussprüfung bestimmt. Außerdem entfaltet er eine rechtliche Wirkung dadurch, dass nach seiner Erstellung und Unterzeichnung gilt die Jahresabschlussprüfung als abgeschlossen und der gemeindliche Jahresabschluss als geprüft. Erst danach kann der gemeindliche Jahresabschluss vom Rat der Gemeinde festgestellt werden (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW). Es liegt in der Verantwortung des Rechnungsprüfungsausschusses, ob und in welchem Umfang sein Bestätigungsvermerk auf den ihm vorgelegten Bestätigungsvermerken der örtlichen Rechnungsprüfung oder von Dritten als Prüfer aufgebaut worden ist.

#### **4. Die Übergabe des Jahresabschlusses zur Prüfung**

Der gemeindliche Jahresabschluss ist durch den Bürgermeister dem Rat der Gemeinde als Kollegialorgan zur Feststellung zuzuleiten (vgl. § 95 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Zum Budgetrecht des Rates gehört es, nach Ablauf des Haushaltsjahres das Ergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in Form des Jahresabschlusses festzustellen (vgl. § 96 GO NRW). Dieses Recht beinhaltet aber auch die Pflicht, vor der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses eine Prüfung in der Sache durchzuführen.

Die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses obliegt dabei dem Rechnungsprüfungsausschuss des Rates der Gemeinde, einem Pflichtausschuss des Rates, der sich der örtlichen Rechnungsprüfung bedient (vgl. § 57 i.V.m. den § 59 GO NRW). Diese rechtlichen Gegebenheiten erfordern, dass eine Prüfung des Jahresabschlusses mindestens durch den Rat beauftragt oder durch den Rechnungsprüfungsausschuss als gesetzlich zuständiger Prüfungsausschuss eingeleitet werden muss.

Die Zuleitung des bestätigten Entwurfs des Jahresabschlusses mit seinen Anlagen an den Rat der Gemeinde wird in der gemeindlichen Praxis i.d.R. dadurch vollzogen, dass ein entsprechender Tagesordnungspunkt auf die Tagesordnung der nächsten Sitzung des Rates gesetzt wird. Diese Tätigkeit erfolgt durch den Bürgermeister, denn er hat die Ratssitzungen einzuberufen und die Tagesordnung in eigener Verantwortung festzulegen (vgl. § 47 Absatz 1 Satz 1 und § 48 Absatz 1 GO NRW). Der Rat nimmt daher den Entwurf des Jahresabschlusses entgegen, um ihm dem Rechnungsprüfungsausschuss zur Prüfung zu überweisen. Es soll dabei gewährleistet werden, dass der Rat der Gemeinde nach der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss sachgerecht die Feststellung darüber treffen kann.

Aus dem Zusammenspiel der haushaltsrechtlichen Regelung kann auch abgeleitet werden, dass der Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses auch unmittelbar dem Rechnungsprüfungsausschuss übergeben werden kann, wenn gleichzeitig der Rat darüber unterrichtet wird. Der Rat kann im Wege der Unterrichtung das Jahresergebnis sowie Eckwerte der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zur Kenntnis nehmen, wie es auch bei einer Zuleitung an den Rat bzw. über den Rat an den Rechnungsprüfungsausschuss möglich ist.

Die unmittelbare Übergabe des zu prüfenden Jahresabschlusses an den Rechnungsprüfungsausschuss ist auch unter dem Gesichtspunkt vertretbar, dass eine Beteiligung anderer Ausschüsse des Rates, z. B. des Finanzausschusses, nicht der vorherigen Beteiligung des Rates bedarf. Die Verkürzung des Verfahrensweges führt daher materiell zu keinen Einschnitten der Rechte des Rates noch der Zwecke, auf die die haushaltsrechtlichen Vorschriften ausgerichtet sind. Eine solche Vorgehensweise kann daher als sachgerecht im Sinne der Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat anzusehen werden.

In die örtliche Abwägung, ob eine direkte Übergabe des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses an den Rechnungsprüfungsausschuss erfolgen soll, müssen die genannten Gegebenheiten, aber auch die Einhaltung der gesetzlich bestimmten Frist für die Feststellung des Jahresabschlusses (spätestens 31. Dezember des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres), einbezogen werden. Eine unmittelbare Übergabe des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses an die örtliche Rechnungsprüfung, ohne eine vorherige Beteiligung des Rates oder des Rechnungsprüfungsausschusses, ist dabei jedoch nicht zulässig, auch wenn die Prüfung des Jahresabschlusses zu den gesetzlichen Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung gehört.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Prüfungsrahmen):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Prüfungszuständigkeit und Prüfungsinhalte):**

##### **1.1.1 Die Zuständigkeiten des Rechnungsprüfungsausschusses**

Nach der Vorschrift ist der Jahresabschluss vom Rechnungsprüfungsausschuss dahingehend zu prüfen, ob er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt. Damit wird die dem örtlichen Rechnungsprüfungsausschuss obliegende Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses nochmals ausdrücklich hervorgehoben (vgl. § 59 Absatz 3 GO NRW). Die Verantwortlichkeit des Rechnungsprüfungsausschusses für die Prüfung des Jahresabschlusses wird auch dadurch deutlich, dass der Vorsitzende des Rechnungsprüfungsausschusses den Bestätigungsvermerk, der entsprechend des durchgeführten Prüfungsumfanges und des Prüfungsergebnisses zu formulieren ist, mit Angabe des Ortes und des Datums eigenhändig zu unterzeichnen hat (vgl. § 101 Absatz 7 GO NRW).

Um den Zielen und Zwecken der gemeindlichen Jahresabschlussprüfung nachzukommen, muss dieser Prüfung nicht nur eine vielfältige Informationsbeschaffung vorausgehen, sondern auch die Vorbereitung der Abschlussprüfung muss abgestimmt zwischen der Gemeindeverwaltung, dem Rechnungsprüfungsausschuss und den Abschlussprüfern erfolgen, denen sich der Rechnungsprüfungsausschuss bedient (vgl. § 59 Absatz 3 GO NRW). Dabei ist vom Rechnungsprüfungsausschuss zu beachten, dass der Rat der Gemeinde bis zum 31. Dezember des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres den Jahresabschluss festzustellen hat (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW). Er hat daher den Ablauf seiner Prüfung entsprechend zu gestalten.

##### **1.1.2 Inhalte der Jahresabschlussprüfung**

Die Vorschrift benennt auch ausdrücklich die Prüfungsinhalte für die örtliche Jahresabschlussprüfung. Der gemeindliche Jahresabschluss ist danach dahingehend zu prüfen, ob er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt. Die Prüfung des Jahresabschlusses soll sich zudem darauf erstrecken, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen, z.B. die gemeindliche Haushaltssatzung, und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen, z. B. die örtlichen Vorschriften auf der Grundlage des § 31 GemHVO NRW beachtet worden sind.

In die örtliche Prüfung sind auch die gemeindliche Buchführung, die durchgeführte Inventur, das aufgestellte Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände einzubeziehen. Dazu wird noch bestimmt, dass der gemeindliche Lagebericht darauf zu prüfen ist, ob er mit dem Jahresabschluss der Gemeinde in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde erwecken. Diese Vorgaben beinhalten auch eine Gesetz- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung, bei der die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen im Blickfeld stehen.

Im gemeindlichen Bereich muss dabei die Besonderheit berücksichtigt werden, dass die jährliche Haushaltssatzung (vgl. § 78 GO NRW) nicht für sich alleine steht, sondern durch den damit in unmittelbarer Verbindung stehenden Haushaltsplan (vgl. § 79 GO NRW) näher ausgestaltet wird. Daraus entsteht wiederum die Verpflichtung, auch die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr und nicht nur deren Ergebnis in die Jahresabschlussprüfung einzubeziehen. Die tatsächliche Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans mit den

darin enthaltenen Ermächtigungen des Rates der Gemeinde zeigt sich insbesondere im Plan-/Ist-Vergleich, der in der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung enthalten ist. Dadurch besteht im gemeindlichen Jahresabschluss eine Verbindung zwischen dem Haushaltsplan der Gemeinde und ihrer Haushaltsabrechnung, die auch in der Jahresabschlussprüfung zu berücksichtigen ist.

### **1.1.3 Die Durchführung der Jahresabschlussprüfung**

#### **1.1.3.1 Die Prüfungsplanung**

Die Aufgabe „Durchführung der Jahresabschlussprüfung“ erfordert von allen daran Beteiligten eine sachliche und zeitliche Prüfungsplanung und die Festlegung von Informationsbeschaffungsprozessen. Die Prüfung setzt aber auch eine Einschätzung des Prüfungsrisikos sowie eine Prüfungsstrategie voraus, um die Richtigkeit der zu treffenden Prüfungsaussagen zu gewährleisten. Auch die Festlegung von Wesentlichkeitsgrenzen sowie und Plausibilitätsbeurteilungen gehören zu den notwendigen Vorbereitungen.

In die Vorüberlegungen für die örtliche Prüfung sollte ebenso einbezogen werden, welche kompetenten Personen bei der Klärung von Zweifelsfragen hinzugezogen werden können, um Fehleinschätzungen entgegen zu wirken. Im Rahmen der Jahresabschlussprüfung ist daher auch den Grundsätzen der risikoorientierten Prüfung und der Wesentlichkeit in ausreichendem Maße Rechnung zu tragen. Dabei sind die örtliche Situation der Gemeinde und der Umfang und die Form der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie die Komplexität der gemeindlichen Geschäfte und deren Risikogehalt zu berücksichtigen.

Zu den Prüfungsvorbereitungen gehört aber auch die Beauftragung Dritter nach § 103 Absatz 5 GO NRW, wenn sich die örtliche Rechnungsprüfung zur Erfüllung ihrer Aufgaben Dritter bedienen will. Sie hat dabei auch das Vorliegen von Ausschlussgründen zu prüfen (vgl. § 103 Absatz 7 GO NRW). Außerdem ist auch auf eine ausreichende Dokumentation der Vorgänge bei der Ausführung der Prüfungstätigkeiten im Rahmen der Jahresabschlussprüfung zu achten. Es ist dabei nicht ausreichend, nur das Ergebnis der durchgeführten Prüfung durch den Prüfungsbericht und den Bestätigungsvermerk nach § 101 Absatz 3 GO NRW zu dokumentieren. Entstandene Dokumente in Papierform können dabei auch eingescannt werden, damit sie in elektronischer Form verfügbar sind, jedoch muss immer der vollständige Inhalt auf dem Datenträger ersichtlich sein.

#### **1.1.3.2 Der Zeitraum der Jahresabschlussprüfung**

Für die Durchführung der Jahresabschlussprüfung ist gesetzlich nicht ausdrücklich ein abgegrenzter Zeitraum bestimmt worden. Gleichwohl ergibt sich aus der Einordnung der Prüfung des Jahresabschlusses in den Verfahrensablauf der Aufstellung und Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses, dass für die Durchführung der Prüfung nur ein begrenzter Zeitraum zur Verfügung steht. Zu berücksichtigen ist einerseits, dass der Bürgermeister den Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres folgenden Jahres dem Rat zuzuleiten hat (vgl. § 95 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Andererseits hat der Rat der Gemeinde spätestens bis zum 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres den vom Rechnungsprüfungsausschuss geprüften Jahresabschluss durch einen Beschluss festzustellen (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 1 GO NRW).

In diesem Zeitraum muss die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses erfolgen. Es ist dabei zu berücksichtigen, dass sich der Rechnungsprüfungsausschuss der örtlichen Rechnungsprüfung zu bedienen hat oder, soweit eine solche nicht besteht, sich Dritter gem. § 103 Absatz 5 GO NRW bedienen kann (vgl. § 59 Absatz 3 GO NRW). Die gemeindlichen Organe müssen aber die gesetzlich zugelassenen Fristen nicht vollausschöpfen. Die für die tatsächliche Durchführung der Jahresabschlussprüfung verfügbare Zeit kann daher ggf. auch noch reduzieren werden, um ein Prüfungsergebnis vor der Beschlussfassung über die Haushaltssatzung für das neue

Haushaltsjahr verfügbar zu haben. Diese „Verkürzung“ ist auch geboten, denn die zu prüfenden Daten der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung der Gemeinde stellen als Ist-Werte die Ausgangsdaten im Haushaltsplan für das neue Haushaltsjahr dar (vgl. § 1 GemHVO NRW). Eine schnelle und kurzfristige Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses ist daher auch vom Gesetzgeber grundsätzlich gewollt, denn die Ergebnisse des gemeindlichen Jahresabschlusses sollen so schnell wie möglich auch in der laufenden Haushaltsausführung die notwendige Berücksichtigung finden. Die gemeindliche Aufsichtsbehörde ist ebenfalls an einer zeitnahen Anzeige des festgestellten Jahresabschlusses nach Ablauf des betreffenden Haushaltsjahres interessiert.

#### **1.1.3.3 Die Prüfung der „Jahreseröffnungsbilanz“**

In die gemeindliche Abschlussprüfung muss ggf. in Einzelfällen, ausgehend von der gemeindlichen Haushaltssatzung auch der bilanzielle Anfangsbestand des Haushaltsjahres einbezogen werden. Ein solches Erfordernis besteht insbesondere dann, wenn von der Gemeinde die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden in einem wesentlichen Umfang nicht bei dem folgenden Jahresabschluss beibehalten werden. In solchen Fällen besteht dann oftmals nur noch ein geringer bilanzieller Zusammenhang zwischen einzelnen Posten der Schlussbilanz des abgelaufenen Haushaltsjahres und den Posten der Jahreseröffnungsbilanz des folgenden Haushaltsjahres.

Der Abschlussprüfer muss dann bei den einzelnen neuen Wertansätzen abschätzen, ob diese für den gemeindlichen Jahresabschluss vertretbare Anfangswerte darstellen und ob die Umstellungseffekte zutreffend behandelt wurden. Mit einer solchen Prüfung wird gleichzeitig die Richtigkeit der Umstellung in der neuen Bewertung bzw. bei den Bewertungsmethoden bestätigt. Die Veränderungen im Übergang zwischen den Haushaltsjahren müssen von der Gemeinde transparent gemacht und dokumentiert werden. Eine eigenständige Jahreseröffnungsbilanz stellt dabei eine sichere Methode dar, eine vorgenommene bilanzwirksame Umstellung nachvollziehbar zu machen und zu dokumentieren.

### **1.2 Zu Satz 2 (Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung):**

#### **1.2.1 Allgemeine Bedingungen**

Nach der Vorschrift erstreckt sich die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses darauf, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen beachtet worden sind. Die Prüfung der von der Gemeinde zu beachtenden rechtlichen Vorschriften beinhaltet daher auch eine Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung in Bezug auf die Haushaltswirtschaft der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr und die dazu örtlich festgelegten Geschäftsprozesse. Zum Gegenstand dieser Prüfung sind dabei auch die gesetzlich bestimmten Verfahren zu machen, sodass nicht nur die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in die Prüfungshandlungen einzubeziehen ist, sondern auch die Aufstellung und Beschlussfassung der jährlichen Haushaltssatzung dazu gehören. Das Prüfungsergebnis steht daher auch mit der von den Ratsmitgliedern zu beschließenden Entlastung des Bürgermeisters in einem unmittelbaren Zusammenhang (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 4 GO NRW).

Bei der Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung muss vermieden werden, dass diese Prüfung als "Sonderprüfung" zu verstehen ist oder dass i.V.m. den fachlichen Prüfungshandlungen es zu einer "Doppelprüfung" kommt. In die Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung sollten daher auch nicht Sachverhalte und Fragen der Gemeindeverfassung einbezogen werden, die Gegenstand der gemeindlichen Rechtsaufsicht sind. Sofern aber daraus wirtschaftliche Wirkungen ausgehen, die im gemeindlichen Jahresabschluss aufzuzeigen sind, müssen diese ggf. in die Prüfungshandlungen einbezogen werden. Zudem ist zu berücksichtigen, dass die Rechtsaufsichtsbehörde der Gemeinde bei den gemeindlichen Anzeigen i.d.R. in ihre Beurteilung auch die Leistungsfähigkeit der Gemeinde einzubeziehen hat.

In der Abschlussprüfung muss außerdem die Besonderheit berücksichtigt werden, dass die jährliche Haushaltsatzung als rechtliche Vorgabe für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr nicht für sich alleine steht, sondern durch den damit in unmittelbarer Verbindung stehenden Haushaltsplan näher ausgestaltet wird. Für die Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung innerhalb der gemeindlichen Jahresabschlussprüfung ist deshalb einerseits zu berücksichtigen, dass der Haushaltsplan hinsichtlich der Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr verbindlich für die gemeindliche Verwaltung ist (vgl. § 79 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Andererseits hat die örtliche Rechnungsprüfung die Aufgabe, die Geschäftsvorfälle der Gemeinde, die in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung erfasst werden, zur Vorbereitung der Prüfung des Jahresabschlusses der Gemeinde laufend, d. h. soweit gemeindliche Vorgänge im gesamten Haushaltsjahr entstehen, zu prüfen (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 4 GO NRW).

Die Ordnungsmäßigkeitsprüfung soll dabei feststellen, ob das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde im Haushaltsjahr richtig und vollständig unter Einbeziehung der haushaltsmäßigen Ermächtigungen des Rates der Gemeinde als Bewirtschaftungsrahmen nachgewiesen wird. Die dazu gehörige Rechtmäßigkeitsprüfung umfasst dabei regelmäßig die Beurteilung des gemeindlichen Verwaltungshandelns dahin gehend, ob die rechtlichen Vorgaben bei der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans beachtet und eingehalten worden sind (vgl. § 79 GO NRW). Diese Prüfungen sind insoweit geboten, denn die haushaltsmäßigen Vorschriften sehen oftmals besondere Verfahrenshandlungen durch die Gemeinde vor, die sich auch auf die Ausführung des Haushaltsplans und das Buchungsgeschehen in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung auswirken können. Solche Sachverhalte fallen daher auch in den Rahmen der gemeindlichen Jahresabschlussprüfung.

Im Rahmen der Gesetz- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses kann sich zudem ergeben, dass die Gemeinde zur Aufstellung eines Gesamtabchlusses verpflichtet ist, dieser Verpflichtung aber noch nicht nachgekommen ist. In diesen Fällen sind dem Bürgermeister der Gemeinde entsprechende Hinweise zu geben. Dieser Verstoß gegen gesetzliche Pflichten ist jedoch nicht Gegenstand der originären Jahresabschlussprüfung und berührt diese Prüfung daher hinsichtlich des Prüfungsergebnisses nicht. Ein solcher Verstoß soll daher auch nicht zwingend zu einer Einschränkung des Bestätigungsvermerks aus der örtlichen Jahresabschlussprüfung führen.

## **1.2.2 Die gesetzlichen Haushaltsvorschriften**

### **1.2.2.1 Allgemeine Zusammenhänge**

Die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss erstreckt sich nach der Vorschrift auch darauf, ob die gesetzlichen Vorschriften beachtet worden sind. Diese Regelung soll nach ihrem Sinn und Zweck bewirken, dass bei der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses die gesamten Vorschriften über die gemeindliche Haushaltswirtschaft berücksichtigt werden. Daraus folgt, dass die in den haushaltsrechtlichen Vorschriften enthalten Bestimmungen über die gemeindliche Haushaltsplanung, die Haushaltsausführung und die Haushaltsrechnung in die haushaltsjahrbezogene Abschlussprüfung einzubeziehen sind.

#### **1.2.2.2 Die Vorschriften für die Haushaltsplanung**

Bei der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss müssen auch die in den haushaltsrechtlichen Vorschriften enthalten Bestimmungen über die gemeindliche Haushaltsplanung, soweit sie bei der Gemeinde zur Anwendung kamen, in die Jahresabschlussprüfung einbezogen werden (vgl. nachfolgende Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 101 GO NRW**

<b>Die haushaltsrechtlichen Vorschriften für die Haushaltsplanung</b>	
<b>Haushaltsplanung in der Gemeindeordnung</b>	<b>Haushaltsplanung in der Gemeindehaushaltsverordnung</b>
<b>8. Teil Haushaltswirtschaft</b>	<b>Erster Abschnitt Haushaltsplan</b>
§ 75 Allgemeine Haushaltsgrundsätze § 76 Haushaltssicherungskonzept § 77 Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung § 78 Haushaltssatzung § 79 Haushaltsplan § 80 Erlass der Haushaltssatzung § 81 Nachtragssatzung § 82 Vorläufige Haushaltsführung § 83 Überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen § 84 Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung § 85 Verpflichtungsermächtigungen § 86 Kredite	§ 1 Haushaltsplan § 2 Ergebnisplan § 3 Finanzplan § 4 Teilpläne § 5 Haushaltssicherungskonzept § 6 Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung § 7 Vorbericht § 8 Stellenplan § 9 Haushaltsplan für zwei Jahre § 10 Nachtragshaushaltsplan
<b>9. Teil Sondervermögen, Treuhandvermögen</b>	<b>Zweiter Abschnitt Planungsgrundsätze und Ziele</b>
§ 97 Sondervermögen § 98 Treuhandvermögen § 99 Gemeindegliedervermögen § 100 Örtliche Stiftungen	§ 11 Allgemeine Planungsgrundsätze § 12 Ziele, Kennzahlen zur Zielerreichung § 13 Verpflichtungsermächtigungen § 14 Investitionen § 15 Verfügungsmittel § 16 Fremde Finanzmittel § 17 Interne Leistungsbeziehungen § 18 Kosten- und Leistungsrechnung § 19 Weitere Vorschriften für die Haushaltsplanung
	<b>Fünfter Abschnitt Vermögen und Schulden</b>
	§ 35 Abschreibungen § 36 Rückstellungen

*Abbildung 193 „Die haushaltsrechtlichen Vorschriften für die Haushaltsplanung“*

### 1.2.2.3 Die Vorschriften für die Haushaltsausführung

Bei der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss müssen die in den haushaltsrechtlichen Vorschriften enthalten Bestimmungen über die gemeindliche Haushaltsausführung, soweit sie bei der Gemeinde zur Anwendung kamen, in die Jahresabschlussprüfung einbezogen werden. Die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr bildet eine Grundlage für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde.

Die Gemeinde hat auch bei der Ausführung ihrer gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr darauf Rücksicht zu nehmen, dass die Kosten der Leistungen und der Einrichtungen letztlich von den Bürgern durch Steuern und Abgaben aufgebracht werden. Diese Sachlage verpflichtet sie ganz besonders zu einer wirtschaftlichen, effizienten und sparsamen Haushaltsführung (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Das gemeindliche Haushaltsrecht sieht dafür eine Reihe von Grundsätzen und Geboten sowohl in der Gemeindeordnung als auch in der Gemeindehaushaltsverordnung vor, die nachfolgend beispielhaft aufgezeigt werden (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 101 GO NRW**

<b>Die haushaltsrechtlichen Vorschriften für die Haushaltsausführung</b>	
<b>Haushaltsausführung in der Gemeindeordnung</b>	<b>Haushaltsausführung in der Gemeindehaushaltsverordnung</b>
<b>8. Teil Haushaltswirtschaft</b>	<b>Dritter Abschnitt Besondere Vorschriften für die Haushaltswirtschaft</b>
§ 86 Kredite § 87 Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte § 89 Liquidität § 90 Vermögensgegenstände § 93 Finanzbuchhaltung § 94 Übertragung der Finanzbuchhaltung	§ 20 Grundsatz der Gesamtdeckung § 21 Bildung von Budgets § 22 Ermächtigungsübertragung § 23 Bewirtschaftung und Überwachung § 24 Haushaltswirtschaftliche Sperre, Unterrichtungspflicht § 25 Vergabe von Aufträgen § 26 Stundung, Niederschlagung und Erlass
<b>10. Teil Rechnungsprüfung</b>	
§ 102 Örtliche Rechnungsprüfung § 103 Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung	
<b>9. Teil Sondervermögen, Treuhandvermögen</b>	<b>Vierter Abschnitt Buchführung, Inventar, Zahlungsabwicklung</b>
§ 97 Sondervermögen § 98 Treuhandvermögen § 99 Gemeindegliederungsvermögen § 100 Örtliche Stiftungen	§ 27 Buchführung § 28 Inventur, Inventar § 29 Inventurvereinfachungsverfahren § 30 Zahlungsabwicklung, Liquiditätsplanung § 31 Sicherheitsstandards und interne Aufsicht

*Abbildung 192 „Die haushaltsrechtlichen Vorschriften für die Haushaltsausführung“*

**1.2.2.4 Die Vorschriften für die Haushaltsrechnung**

Für den Jahresabschluss bestehen im gemeindlichen Haushaltsrecht eine Reihe von Grundsätzen und Geboten. Bei der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss müssen die in den haushaltsrechtlichen Vorschriften enthaltenen Bestimmungen über die gemeindliche Haushaltsrechnung in die Jahresabschlussprüfung einbezogen werden (vgl. Abbildung).

<b>Die haushaltsrechtlichen Vorschriften für die Haushaltsrechnung</b>	
<b>Haushaltsrechnung in der Gemeindeordnung</b>	<b>Haushaltsrechnung in der Gemeindehaushaltsverordnung</b>
<b>8. Teil Haushaltswirtschaft</b>	<b>Fünfter Abschnitt Vermögen und Schulden</b>
§ 88 Rückstellungen § 89 Liquidität § 90 Vermögensgegenstände § 91 Inventur, Inventar und Vermögensbewertung § 95 Jahresabschluss § 96 Feststellung des Jahresabschlusses und Entlastung	§ 32 Allgemeine Bewertungsanforderungen § 33 Wertansätze für Vermögensgegenstände § 34 Bewertungsvereinfachungsverfahren § 35 Abschreibungen § 36 Rückstellungen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 101 GO NRW**

<b>Die haushaltsrechtlichen Vorschriften für die Haushaltsrechnung</b>	
<b>Haushaltsrechnung in der Gemeindeordnung</b>	<b>Haushaltsrechnung in der Gemeindehaushaltsverordnung</b>
<b>9. Teil Sondervermögen, Treuhandvermögen</b>	<b>Sechster Abschnitt Jahresabschluss</b>
§ 97 Sondervermögen § 98 Treuhandvermögen § 99 Gemeindegliedervermögen § 100 Örtliche Stiftungen	§ 37 Jahresabschluss § 38 Ergebnisrechnung § 39 Finanzrechnung § 40 Teilrechnungen § 41 Bilanz § 42 Rechnungsabgrenzungsposten § 43 Weitere Vorschriften zu einzelnen Bilanzposten § 44 Anhang § 45 Anlagenspiegel § 46 Forderungsspiegel § 47 Verbindlichkeitspiegel § 48 Lagebericht
<b>10. Teil Rechnungsprüfung</b>	<b>Siebter Abschnitt Gesamtabschluss</b>
§ 101 Prüfung des Jahresabschlusses, Bestätigungsvermerk § 102 Örtliche Rechnungsprüfung § 103 Aufgaben der örtlichen Rechnungs- prüfung § 105 Überörtliche Prüfung	§ 49 Gesamtabschluss § 50 Konsolidierung § 51 Gesamtlagebericht, Gesamtanhang § 52 Beteiligungsbericht
<b>12. Teil Gesamtabschluss</b>	<b>Neunter Abschnitt Schlussvorschriften</b>
§ 116 Gesamtabschluss § 117 Beteiligungsbericht	§ 58 Aufbewahrung von Unterlagen, Aufbewahrungsfristen

*Abbildung 193 „Die haushaltsrechtlichen Vorschriften für die Haushaltsrechnung“*

Diese Vorgaben wirken sich auf die Abrechnung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft aus, denn der Bürgermeister hat nach dem Ende seines auf das Haushaltsjahr begrenzten Auftrages, die Haushaltswirtschaft der Gemeinde nach der geltenden Haushaltssatzung zu führen und darüber Rechenschaft gegenüber dem Rat ablegen. Der Bürgermeister hat dazu den Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres dem Rat zur Feststellung zuzuleiten (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW).

### 1.2.3 Örtliche Satzungen

#### 1.2.3.1 Allgemeine Grundlagen

Nach der Vorschrift erstreckt sich die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Prüfungsausschuss auch darauf, ob die die gesetzlichen Vorschriften ergänzenden örtlichen Satzungen beachtet worden sind. Die Gemeinden können nach § 7 GO NRW ihre Angelegenheiten durch Satzung regeln. Neben

dieser Ermächtigung bestehen aber in Fachgesetzen weitere Ermächtigungen zum Erlass von gemeindlichen Satzungen, z. B. in § 2 KAG NRW oder für Erschließungsbeitragssatzung in § 132 BauGB. Zu solchen gemeindlichen Satzungen gehören vor allem die Hauptsatzung nach § 7 Absatz 3 GO NRW und die jährliche Haushaltssatzung nach § 78 GO NRW.

### **1.2.3.2 Die gemeindliche Haushaltssatzung**

Die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde erfordert eine bindende Grundlage für ihre Ausführung durch die gemeindliche Verwaltung. Diese Grundlage schafft der Rat der Gemeinde im Rahmen seines Budgetrechtes durch den jährlichen Erlass einer Haushaltssatzung (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW). Ein auf der beschlossenen Haushaltssatzung aufbauender gemeindlicher Haushalt ist Ausdruck der Finanzhoheit der Gemeinde und der gemeindlichen Selbstverwaltung. Es muss dabei von der Gemeinde gewährleistet werden, dass durch die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen mindestens alle gesetzlich bestimmten Festsetzungen getroffen werden und die Haushaltssatzung alle Ermächtigungen für die gemeindliche Verwaltung enthält, die zur Ausführung und Einhaltung des Haushaltsplans der Gemeinde im betreffenden Haushaltsjahr notwendig sind.

Aus diesen Vorgaben entsteht, dass in die Prüfung der Einhaltung der gemeindlichen Haushaltssatzung auch die Einhaltung des Haushaltsplans und damit die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu prüfen ist. Es muss als nicht ausreichend angesehen werden, wenn lediglich nur die Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, die in der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung sowie in der gemeindlichen Bilanz wieder gegeben werden, in die Jahresabschlussprüfung einbezogen werden. So gehört z. B. zur Prüfung, ob die haushaltswirtschaftlichen Vorschriften eingehalten worden sind, die Prüfung der Einhaltung der in der Haushaltssatzung enthaltenen Kreditemächtigung und anderer örtlich bezogener Bewirtschaftungsvorgaben.

Zu den Prüfungsaufgaben gehört auch die Prüfung, ob außerhalb der vom Rat beschlossenen Haushaltssatzung örtliche haushaltswirtschaftliche Maßnahmen veranlasst wurden und diese sich im zulässigen Rahmen der haushaltsrechtlichen Vorgaben halten, z. B. über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen. Dadurch wird deutlich, dass sich die Prüfung der Einhaltung der rechtlichen Bestimmungen im Rahmen der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses nicht allein auf die Vorschriften über die Rechnungslegung beziehen darf.

### **1.2.4 Sonstige ortsrechtliche Bestimmungen**

#### **1.2.4.1 Allgemeine Sachlage**

Die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss erstreckt sich nach der Vorschrift auch darauf, ob die sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen beachtet worden sind. Derartige örtliche Regelungen werden durch Verordnungen, Tarife, Richtlinien u.a. in eigener Verantwortung der Gemeinde festgelegt. Solche ortsrechtlichen Bestimmungen sind nach § 1 Absatz 2 BekanntmVO NRW wie gemeindliche Satzungen bekannt zu machen.

#### **1.2.4.2 Besondere Ratsbeschlüsse**

Zu den sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen sind auch besondere Ratsbeschlüsse zu zählen, die auf Grund ihrer Inhalte eigene haushaltswirtschaftliche Auswirkungen für das gleiche Haushaltsjahr oder auch für künftige Haushaltsjahre haben, z. B. über gemeindliche Investitionen (vgl. § 14 GemHVO NRW) oder über überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen (vgl. § 83 Absatz 2 GO NRW). Derartige Beschlüsse wirken sich unmittelbar auch auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres aus.

### **1.2.4.3 Örtliche Dienstanweisungen**

Im Sinne der Sicherung des ordnungsmäßigen Verwaltungshandelns und der Gewährleistung einer wirtschaftlichen Haushaltsführung sowie aufgrund des öffentlichen Verwaltungsrechts besteht für jede Gemeinde die generelle Verpflichtung, ihr Handeln bzw. ihre Geschäftstätigkeit auf eine rechtliche Grundlage zu stellen. Es bestehen daher für die örtliche Aufgabenerledigung durch die verwaltenden Stellen der Gemeinde, z.B. auch für die gemeindliche Finanzbuchhaltung, darauf ausgerichtete örtliche Vorschriften, die vom Bürgermeister als organisatorische und fachliche Vorgaben im Rahmen seiner Verantwortung für den Geschäftsgang in der gemeindlichen Verwaltung zu erlassen sind.

Solche örtlichen Bestimmungen sollen einerseits ein ordnungsmäßiges Verwaltungshandeln sichern und eine wirtschaftliche Haushaltsführung gewährleisten, andererseits aber auch die notwendige Überwachung und Kontrollen ermöglichen. Das örtliche Regelwerk muss diesen Zwecken gerecht werden und kann daher nicht nur auf dem Standardkatalog nach § 31 GemHVO NRW aufbauen, sondern muss auch die übrigen gesetzlichen Bestimmungen des gemeindlichen Haushaltsrechts beachten. Diese enthalten weitere Regelungen über die Überwachung und Kontrollen, z. B. die Vorgänge in der Finanzbuchhaltung laufend zu prüfen oder die gemeindliche Zahlungsabwicklung dauernd zu überwachen (vgl. § 103 GO NRW).

Es können aber auch weitere Überwachungspflichten bestehen, z. B. die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung durch die Bürgermeisterin oder den Bürgermeister (vgl. § 31 Absatz 4 GO NRW). Dazu gehört auch, das örtliche Regelungswerk so auszugestalten, dass die Anwendung seiner Bestimmungen prüffähig ist und die möglichen Ermessensspielräume hinsichtlich des Handelns und der Verantwortlichkeiten der gemeindlichen Beschäftigten erkennbar und nachvollziehbar gemacht werden, z. B. durch die konkrete Festlegung von Entscheidungsbefugnissen oder die Bindung an Weisungen. Vor diesem Hintergrund und den entsprechenden örtlichen Dienstanweisungen verfügt grundsätzlich jede Gemeinde über ein eigenständiges Überwachungs- und Kontrollinstrument, das in der Privatwirtschaft als „Internes Kontrollsystem (IKS)“ bezeichnet wird.

Die Gemeinde muss insgesamt dafür Sorge tragen, dass die Überwachung und Kontrolle in der gemeindlichen Verwaltung gesichert ist, auch wenn die örtliche Organisationshoheit eine Vielzahl von eigenständigen Einheiten und Verantwortlichkeiten in der gemeindlichen Verwaltung zulässt. Es besteht aber gleichwohl ein Gesamtzusammenhang im Sinne von Kontrolle und Überwachung, z.B. durch den Verwaltungsvorstand nach § 70 GO NRW. Dadurch können interne und externe Vorschriften, Grundsätze und Verfahren sowie örtliche Maßnahmen für die gesamte örtliche Verwaltung bestimmt werden, die der Wirksamkeit, der Wirtschaftlichkeit und Ordnungsmäßigkeit des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde einschließlich ihrer Rechnungslegung dienen und den Geschäftsablauf und die Verantwortlichkeiten innerhalb der Verwaltung bestimmen.

Es bedarf aber ständig bzw. regelmäßig einer Prüfung der Wirksamkeit der erlassenen örtlichen Regelungen sowie der Umsetzung von Anpassungen, z. B. auch im Rahmen der Jahresabschlussprüfung, damit unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse und Erfordernisse die notwendigen Ergänzungen, Erweiterungen und Verbesserungen für den gemeindlichen Geschäftsablauf bzw. die Geschäftsprozesse vorgenommen werden. Dadurch kann insbesondere auftretenden Risiken begegnet werden, die zu Fehlern und falschen Angaben in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung führen können. Bei der gemeindlichen Steuerung und Überwachung anhand der erlassenen örtlichen Regelungen sind aber auch die von der Gemeinde eingesetzten Informationssysteme einzubeziehen, denn die gemeindliche Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit wird dadurch wesentlich geprägt.

### **1.3 Zu Satz 3 (Prüfung der Buchführung und der Inventur):**

#### **1.3.1 Die Prüfung der gemeindlichen Buchführung**

Nach der Vorschrift ist in die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses die Buchführung der Gemeinde einzubeziehen. Die Jahresabschlussprüfung hat daher bei der Prüfung der Bestandteile und Anlagen des Jahresabschlusses auch die der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zugrunde liegende Buchführung zu berücksichtigen. Die Buchführung der Gemeinde hat nach § 27 GemHVO NRW dazu beizutragen, dass der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vermittelt.

Die gemeindliche Buchführung muss daher den an sie gestellten Anforderungen entsprechen, damit der Jahresabschluss in der vorgeschriebenen Form aufgestellt werden kann, die vorgesehenen Angaben enthält und dafür die Vermögensgegenstände und Schulden richtig bewertet worden sind. Die Finanzbuchhaltung der Gemeinde hat deshalb das Datenmaterial zu liefern, das die Grundlage für den Jahresabschluss mit Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und der Bilanz bilden soll. Das gemeindliche Buchführungsverfahren ist somit auf den Nachweis und die Ermittlung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Gemeinde auszurichten.

Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses kann daher i.d.R. eine Aufbau- und Funktionsprüfung der gemeindlichen Buchführung stattfinden, in der die notwendigen Prüfungsaussagen gewonnen werden. In die örtliche Prüfung sollen deshalb die rechnungslegungsrelevanten Elemente der gemeindlichen Buchführung einbezogen werden, die Daten über die Geschäftsvorfälle der Gemeinde verarbeiten, einschließlich der Erfordernisse der Datensicherheit. In den Fällen, in denen erhebliche Mängel bei der Durchführung der gemeindlichen Buchführung festgestellt werden, kann der Rechnungsprüfungsausschuss ggf. auch zu einer Einschränkung des Bestätigungsvermerks kommen (vgl. § 101 Absatz 3 GO NRW).

Im Rahmen der Jahresabschlussprüfung ist es jedoch nicht erforderlich, jeden gemeindlichen Geschäftsvorfall, der im abgelaufenen Haushaltsjahr entstanden ist nachzuprüfen. Eine solche Prüfung obliegt zudem der örtlichen Rechnungsprüfung, denn sie hat die gesetzliche Aufgabe, die Vorgänge in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung laufend zu prüfen sowie die gemeindliche Zahlungsabwicklung dauernd zu überwachen (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 5 GO NRW). Diese gesetzlichen Aufgaben sind untrennbar miteinander verbunden, denn die Aufgabe „Dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung“ hat insbesondere aus Sicherheitsgesichtspunkten heraus eine eigenständige Bedeutung. Dieses gesamte unterjährige Prüfungsgeschehen dient der Vorbereitung der Prüfung des Jahresabschlusses der Gemeinde, sodass auch diese Prüfungen unter den Aspekten des § 101 GO NRW durchzuführen sind.

Bei einer Buchführung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung (DV-Buchführung) muss geprüft werden, ob auch bei der DV-gestützten Buchführung die Grundsätze eingehalten werden, die in § 27 Absatz 1 bis 3 GemHVO NRW näher bestimmt sind. Die Gemeinde muss solche organisatorischen und technischen Maßnahmen umsetzen, die geeignet sind, die Sicherheit der für die Rechnungslegung relevanten Daten und IT-Systeme zu gewährleisten. Die GoBS finden bei der gemeindlichen Buchführung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung Anwendung, unabhängig davon, ob diese zentral oder dezentral, vollständig oder nur in Teilschritten erfolgt.

Die GoBS gelten zudem - wie im kaufmännischen Rechnungswesen - auch für die Prozesse außerhalb des eigentlichen Buchführungsbereichs, innerhalb derer buchführungsrelevante Daten erfasst, erzeugt, übermittelt oder verarbeitet werden. Dazu werden mehrere Voraussetzungen bestimmt, von der Pflicht, fachlich geprüfte Programme und freigegebene Verfahren einzusetzen, bis hin zur verantwortlichen Abgrenzung der Verwaltung von Informationssystemen und automatisierten Verfahren von der fachlichen Sachbearbeitung und der Erledigung von

Aufgaben der Finanzbuchhaltung, durch die eine notwendige Ordnungsmäßigkeit dieser Buchführung sichergestellt werden soll.

### **1.3.2 Die Prüfung der gemeindlichen Inventur**

In der Vorschrift wird deshalb ausdrücklich bestimmt, dass zur Jahresabschlussprüfung auch die Prüfung der Inventur gehört. Die Inventur der Gemeinde stellt dabei als Bestandsaufnahme eine lückenlose, mengen- und wertmäßige Erfassung des Vermögens und der Schulden einer Gemeinde zu einem bestimmten Stichtag durch eine Inaugenscheinnahme in Form von Messen, Wiegen usw. dar. Eine solche Stichtagsinventur ist in einem angemessenen und abgegrenzten Zeitraum um den Abschlussstichtag durchzuführen.

Die Vorschrift des § 28 GemHVO NRW ist daher darauf ausgerichtet, dass die Gemeinde durch die Inventur einen Überblick über ihr gesamtes Vermögen erhält. Sie muss deshalb zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres die in ihrem wirtschaftlichen Eigentum stehenden Vermögensgegenstände, die Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur vollständig aufnehmen. Ergänzend zu den Bestimmungen über die Durchführung der Inventur sind Inventurvereinfachungen für die Gemeinde zugelassen worden, um die Wirtschaftlichkeit der Inventur zu erhöhen.

Jede der zugelassenen Vereinfachungen ist jedoch an bestimmte Voraussetzungen gebunden. Dieses soll dazu beitragen, dass die Inventurzwecke auch dann erfüllt werden, wenn eine Vereinfachungsmöglichkeit angewendet wird. In den Fällen, in denen von einer Vereinfachungsmöglichkeit Gebrauch gemacht werden soll, ist von der Gemeinde zuvor zu prüfen, ob die vorgesehene Maßnahme zu mehr Wirtschaftlichkeit beiträgt als die normale Inventur und der Grundsatz der Vollständigkeit sowie der Grundsatz der Richtigkeit nicht unvertretbar beeinträchtigt werden. Die Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers sind daher an der örtlich tatsächlich gestalteten Inventur auszurichten.

### **1.3.3 Die Prüfung des aufgestellten Inventars**

Die haushaltsrechtliche Vorgabe, den Wert der einzelnen in der Inventur zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres erfassten Vermögensgegenstände und Schulden in einem Bestandsverzeichnis (Inventar) anzugeben, dient der zutreffenden Darstellung der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde im gemeindlichen Jahresabschluss und ist Gegenstand der Abschlussprüfung (vgl. § 28 Absatz 1 Satz 2 GemHVO NRW). Das Inventar ist das gemeindliche Verzeichnis, das Auskunft über das Ergebnis der gemeindlichen Inventur nach Art, Menge und Wert gibt. Es ist als Bestandsverzeichnis daher zeitnah zum Abschlussstichtag 31. Dezember aufzustellen. Es bildet die Grundlage für die aufzustellende Bilanz und den Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss.

Die o.a. Vorschrift enthält aber keine Formvorschriften über das Inventar. Es sind darin die gemeindlichen Vermögensgegenstände und die Schulden der Gemeinde jedoch immer getrennt voneinander aufzuführen. Die GoB verlangen bei der Aufstellung des Inventars die Beachtung der Grundsätze Klarheit, Übersichtlichkeit und Nachvollziehbarkeit in der Darstellung. Die Gliederung in der Darstellung des gemeindlichen Inventars muss daher diesen Anforderungen entsprechen.

### **1.3.4 Die Prüfung der örtlichen Abschreibungstabelle**

Nach der Vorschrift ist in die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses auch die Übersicht über die örtlich festgelegten Nutzungsdauern der gemeindlichen Vermögensgegenstände (Örtliche Abschreibungstabelle) einzu beziehen. Die Gemeinde hat nach § 27 Absatz 3 GemHVO NRW für ihre Bestimmung der wirtschaftlichen Nut-

zungsdauer ihrer abnutzbaren Vermögensgegenstände den vom Innenministerium bekannt gegebenen „NKF-Rahmen für kommunale Abschreibungen“ zugrunde zu legen.

Aus dieser Vorgabe ergibt sich, dass sich die Gemeinde bei der Erstellung ihrer örtlichen Übersicht (Abschreibungstabelle) i.d.R. innerhalb dieses vorgegebenen Rahmens zu bewegen hat. Die örtlichen Festlegungen über die Nutzungsdauern der gemeindlichen Vermögensgegenstände sollen dadurch transparent und für die Anwendung verbindlich gemacht werden. Die Prüfung der örtlichen Abschreibungstabelle wird sich daher i.d.R. auf die Einhaltung dieser allgemeinen Vorgaben beschränken können.

#### **1.4 Zu Satz 4 (Prüfung des Lageberichtes der Gemeinde):**

Der Lagebericht der Gemeinde, der dem Jahresabschluss beizufügen ist (vgl. § 95 Absatz 1 Satz 4 GO NRW), ist vom Rechnungsprüfungsausschuss daraufhin zu prüfen, ob der Bericht mit dem gemeindlichen Jahresabschluss in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde erwecken. Außerdem müssen die Verantwortlichen in der Gemeinde im Lagebericht eine ausreichende Auskunft zu den künftigen Chancen und Risiken der Gemeinde geben, die vom Abschlussprüfer einzuschätzen und zu beurteilen ist. Dabei kann er die „Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung“ als Beurteilungsmaßstäbe heranziehen.

Der jährliche Lagebericht der Gemeinde hat daher eine umfassende und vielfältige Ergänzungsfunktion zum gemeindlichen Jahresabschluss. Seine Aussagen müssen daher klar, sorgfältig abgewogen und zeitnah sein. Bei seiner Aufstellung sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL) zu beachten. Für die äußere Gestaltung des Lageberichts, seinen Aufbau und Umfang sind jedoch keine besonderen Formvorgaben vorgegeben worden. Die Fülle der Informationen verlangt aber eine grundlegende Strukturierung. Auch die Gliederung des Lageberichts muss mit ihren einzelnen Elementen dazu beitragen, dass der Lagebericht der Gemeinde im Zusammenhang mit dem gemeindlichen Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt (vgl. § 48 GemHVO NRW).

Im gemeindlichen Lagebericht sind auch die Informationen zu prüfen, durch die über Vorgänge und Ereignisse Auskunft gegeben wird, die nach Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind und Auswirkungen auf die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde haben können (Nachtragsbericht). Im gemeindlichen Lagebericht sollen deshalb z. B. wesentliche Informationen enthalten sein, wenn sich die Rahmenbedingungen für die Verwaltungstätigkeit der Gemeinde im laufenden oder in weiteren Haushaltsjahren als Folgejahr des abgeschlossenen Haushaltsjahres voraussichtlich ändern werden und diese Gegebenheiten ggf. zu einer anderen Darstellung der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde und/oder der Entwicklung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde geführt hätten. Die Berichterstattung im Lagebericht umfasst dabei auch Vorgänge und Ereignisse, die aufgrund des Stichtagsprinzips und unter Berücksichtigung des Wertaufhellungsprinzips nicht in den gemeindlichen Jahresabschluss einbezogen werden.

Die Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers zum Lagebericht sind nach den gleichen Grundsätzen vorzunehmen, wie sie bei der Prüfung der Bestandteile des gemeindlichen Jahresabschlusses zur Anwendung kommen. In die Prüfung sind daher grundsätzlich alle im Lagebericht der Gemeinde gemachten Angaben einzubeziehen. Sofern der gemeindliche Lagebericht gleichwohl Informationen enthält, die nicht der Abschlussprüfung unterliegen, sollten solche Angaben in einem gesonderten Abschnitt des Lageberichtes dargestellt werden. Der Abschlussprüfer kann ggf. eine Richtigstellung dieser Inhalte des Lageberichtes veranlassen, soweit diese Informationen ggf. einen falschen Eindruck von der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde vermitteln sollten.

**1.5 Zu Satz 5 (Prüfungsbericht):**

**1.5.1 Die Prüfungsaussagen**

Der Rechnungsprüfungsausschuss hat über die Art und den Umfang seiner Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses sowie über das Ergebnis seiner Prüfung einen Prüfungsbericht zu erstellen. Er hat daher die erforderlichen Prüfungshandlungen unter Berücksichtigung der gemeindlichen Verhältnisse eigenverantwortlich und in Kenntnis der Aufgabenerfüllung der Gemeinde nach pflichtgemäßem Ermessen sorgfältig zu bestimmen. Es muss dabei gewährleistet werden, dass die Prüfungsaussagen vom Ausschuss mit hinreichender Sicherheit getroffen werden können und ein Prüfungsbericht erstellt werden kann.

Der Prüfungsbericht über die gemeindliche Abschlussprüfung sollte daher sachgerecht die notwendigen Prüfungsaussagen zur wirtschaftlichen Lage der Gemeinde enthalten. Der Umfang der Berichterstattung kann dabei an den einschlägigen haushaltsrechtlichen Bestimmungen sowie an der Bedeutung und dem Risikogehalt der darzustellenden Sachverhalte orientiert werden. Soweit erläuternde Darstellungen notwendig werden, können diese ggf. auch als Anlagen dem Prüfungsbericht beigelegt werden. Im Prüfungsbericht sollte aber eine hinreichende Beurteilung enthalten sein. Die Anlagen dürfen dabei die Berichterstattung nicht unübersichtlich werden lassen. Einige Beispiele für Prüfungsaussagen werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Beispiele für Prüfungsaussagen zum Jahresabschluss</b>	
-	Darstellung, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen, insbesondere die gemeindliche Haushaltssatzung und die sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen beachtet worden sind.
-	Darstellung, ob die Bilanz, die Ergebnisrechnung und die Finanzrechnung ausreichend ausgegliedert und ihre Posten und Positionen ausreichend erläutert wurden.
-	Darstellung, ob der Anhang den an ihn gestellten Anforderungen entspricht und insbesondere die gesonderten zu machenden Angaben zutreffend enthält.
-	Darstellung, ob die Buchführung, die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände den rechtlichen Anforderungen entsprechend und das durch den Jahresabschluss zu vermittelnde Bild der Gemeinde in ausreichendem Maße ermöglichen.
-	Aussage, ob der Lagebericht mit dem Jahresabschluss in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde erwecken, einen Überblick über die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses und Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Jahr gibt und auf die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde eingeht.
-	Darstellung von Unrichtigkeiten und Verstößen, die sich auf die weitere Entwicklung der Gemeinde wesentlich auswirken oder sie beeinflussen können.
-	eigene Beurteilung der Lage der Gemeinde.

*Abbildung 196 „Beispiele für Prüfungsaussagen zum Jahresabschluss“*

Für die Darstellungen im Prüfungsbericht sowie für seine Gestaltung bestehen über die genannten Vorschriften hinaus keine weiteren haushaltsrechtlichen Vorgaben. Der Prüfungsbericht ist von der Gemeinde bzw. von den Verantwortlichen für die Jahresabschlussprüfung nach örtlichen Bedürfnissen eigenverantwortlich auszugestalten

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 101 GO NRW**

und zu unterzeichnen. Er sollte durch seine besonderen Aussagen und Darstellungen auch eine vorbeugende Wirkung entfalten, insbesondere hinsichtlich der aufgedeckten Mängel. Die darin enthaltenen Informationen können zudem zur Verhinderung von Unregelmäßigkeiten beitragen, gleichwohl aber deren künftige Vermeidung nicht garantieren.

**1.5.2 Die Grundsätze der Berichterstattung**

Für die Aussagefähigkeit des Prüfungsberichtes haben sich besondere Berichtsgrundsätze entwickelt, die auch bei der Erarbeitung von gemeindlichen Prüfungsberichten beachtet werden sollten. Für den Prüfungsbericht bestehen folgende allgemeine Grundsätze der Berichterstattung (vgl. Abbildung).

<b>Berichtsgrundsätze für den Prüfungsbericht</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Schriftlichkeit</b>	Nach diesem Grundsatz ist der Prüfungsbericht schriftlich zu erstatten. Dieses bedeutet u.a., dass der Prüfungsbericht in Papierform vorliegen muss. Wenn mündlich berichtet wird, müssen die gegebenen Informationen gleichwohl im Prüfungsbericht enthalten sein. Außerdem beinhaltet der Grundsatz, dass das Prüfungsergebnis bzw. der Bestätigungsvermerk vom Prüfer zu unterzeichnen ist.
<b>Grundsatz der Klarheit</b>	Nach diesem Grundsatz ist die Berichterstattung über die Prüfung im Prüfungsbericht für den Rat und die Bürger als Öffentlichkeit so eindeutig und problemorientiert zu machen, dass eine übersichtliche Gliederung des Berichtes und ein sachlicher Stil zu verwenden ist und ggf. ergänzende Unterlagen zur Verfügung zu stellen sind (z.B. als Anlagen zum Prüfungsbericht).
<b>Grundsatz der Wahrheit</b>	Nach diesem Grundsatz muss der Inhalt des Prüfungsberichtes den tatsächlichen Gegebenheiten bei der zu prüfenden Stelle entsprechen. Die Prüfungstätigkeit muss sich mit den Aussagen darüber und den dafür zugrunde liegenden Dokumenten decken. Der Berichtspflichtige muss ggf. bestätigen, dass einzelne Sachverhalte nicht geprüft werden konnten.
<b>Grundsatz der Vollständigkeit</b>	Nach diesem Grundsatz muss der Prüfungsbericht alle wesentlichen Ergebnisse und Einwendungen enthalten. Dabei ist zu entscheiden, wie mit vertraulichen Angaben und personenbezogenen Daten umzugehen ist. Der Grundsatz umfasst auch die Vorgabe, dass der Prüfungsbericht als Gesamtwerk erstellt wird und nicht in einzelne Berichte aufgeteilt wird, die ggf. nicht miteinander in Verbindung stehen.
<b>Grundsatz der Verständlichkeit</b>	Nach diesem Grundsatz sind die Informationen der Prüfung für den Rat und die Bürger als Öffentlichkeit so aufzubereiten und verfügbar zu machen, dass die wesentlichen Informationen über die Prüfung auch für die Adressaten der Berichterstattung verständlich sind.
<b>Grundsatz der Unparteilichkeit</b>	Nach diesem Grundsatz hat der Abschlussprüfer unter Berücksichtigung der verfügbaren Informationen unvoreingenommen, sachlich und möglichst objektiv über die durchgeführte Prüfung zu berichten, ggf. auch Aussagen zum Selbstprüfungsverbot bzw. seiner eigenen Unabhängigkeit zu machen.

*Abbildung 197 „Berichtsgrundsätze für den Prüfungsbericht“*

Für die Darstellungen im Prüfungsbericht sowie für seine Gestaltung bestehen nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift keine besonderen Vorgaben. Jedoch muss der Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses eindeutige Formulierungen zu den geprüften örtlichen Sachverhalten enthalten, um Fehlinterpretationen und Fehldeutungen zu vermeiden.

### **1.6 Zu Satz 6 (Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk):**

Nach dieser Vorschrift hat der Rechnungsprüfungsausschuss den Bestätigungsvermerk in den Prüfungsbericht aufzunehmen. Dieser Vermerk muss eine klar und schriftlich zu formulierende Gesamtbeurteilung des Prüfungsergebnisses über den gemeindlichen Jahresabschluss enthalten. Es liegt in der Verantwortung des Ausschusses, ob und in welchem Umfang der Bestätigungsvermerk des Rechnungsprüfungsausschusses dabei auf den ihm vorgelegten Bestätigungsvermerken der örtlichen Rechnungsprüfung oder von Dritten als Prüfer aufgebaut wird.

Der Bestätigungsvermerk entfaltet zudem eine rechtliche Wirkung dadurch, dass erst nach seiner Erstellung und Unterzeichnung die Jahresabschlussprüfung als abgeschlossen und der gemeindliche Jahresabschluss als geprüft gilt. Der Jahresabschluss kann erst dann durch den Rat der Gemeinde festgestellt werden (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW). Bei der Festlegung der Inhalte und Abgrenzungen des Bestätigungsvermerks oder des Vermerks über seine Versagung sind die Absätze 4 bis 7 dieser Vorschrift zu beachten. Die „Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken“ können dabei vom Rechnungsprüfungsausschuss bzw. den zuvor tätigen Abschlussprüfern als Beurteilungsmaßstäbe herangezogen werden.

## **2. Zu Absatz 2 (Stellungnahmen zum Prüfungsergebnis):**

### **2.0 Allgemeine Zusammenhänge**

Eine Zusammenarbeit zwischen dem Rechnungsprüfungsausschuss des Rates und der örtlichen Rechnungsprüfung als örtliche Prüfungsinstanzen zur Erledigung der anstehenden Prüfungsarbeiten beim gemeindlichen Jahresabschluss ist gesetzlich erwünscht. Insbesondere im Rahmen der Abschlussprüfungen (Jahresabschluss und Gesamtabschluss der Gemeinde) ist eine Zusammenarbeit der Prüfungsinstanzen mit der gemeindlichen Verwaltung notwendig. Die innergemeindliche Zusammenarbeit kann z. B. helfen, aufgetretene Fehler und Unstimmigkeiten im gemeindlichen Jahresabschluss, die der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde entgegenstehen, vor der Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat der Gemeinde zu beseitigen.

Die Zusammenarbeit erfordert aber auch, dass der Bürgermeister und der Kämmerer den Entwurf des Prüfungsberichtes sowie des Prüfungsergebnisses vor der Abgabe an den Rat der Gemeinde zur Kenntnisnahme erhalten, um ggf. eine Stellungnahme dazu abgeben zu können. Der Rechnungsprüfungsausschuss kann dadurch seine Prüfungsbemerkungen und Beanstandungen auf die wesentlichen Fälle beschränken, in denen trotz Erläuterungen und Bereitstellung von Nachweisen und Informationen seitens der gemeindlichen Verwaltung die Bedenken der Abschlussprüfer nicht ausgeräumt werden konnten und daher weiter bestehen.

In den Fällen, in denen der Bürgermeister und/oder der Kämmerer eine Stellungnahme zum Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses abgeben, sollte der Rechnungsprüfungsausschuss diese Unterlagen zusammen mit seinem Prüfungsbericht dem Rat vorlegen. Eine Information kann auch dann geboten sein, wenn der Rechnungsprüfungsausschuss den Anregungen des Bürgermeisters und/oder des Kämmerers gefolgt ist. Ein solcher Informationsaustausch kann die Zusammenarbeit zwischen dem Rat der Gemeinde und der gemeindlichen Verwaltung stärken.

Ein Ziel dieser Vorschrift ist es aber auch, möglichst unnötige Prüfungsfeststellungen zu vermeiden. Die Stellungnahmen des Bürgermeisters und des Kämmerers sollen daher bereits im Vorfeld der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses entstandene Unstimmigkeiten ausräumen. Die örtliche Zusammenarbeit sollte zudem während der gesamten Prüfungszeit bestehen. Sie kann in einer gemeinsamen Schlussbesprechung enden, die zur gegenseitigen Anerkennung des erarbeiteten Prüfungsergebnisses führen kann. Dieses Verfahren kann entsprechend auch beim gemeindlichen Gesamtabschluss zur Anwendung kommen, der in der gleichen Art und Weise aufzustellen und zu prüfen ist wie der gemeindliche Jahresabschluss.

### **2.1 Zu Satz 1 (Stellungnahme des Bürgermeisters):**

Durch den Rechnungsprüfungsausschuss ist dem Bürgermeister vor der Abgabe des Prüfungsberichtes an den Rat eine Gelegenheit zur Stellungnahme zum Prüfungsergebnis zu geben. Dieses Recht des Bürgermeisters ist sachgerecht, denn er ist für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten gemeindlichen Verwaltung verantwortlich und verteilt die Geschäfte (vgl. § 62 Absatz 1 GO NRW). Er ist deshalb von dem durch den Rechnungsprüfungsausschuss festgestellten Prüfungsergebnis unmittelbar betroffen.

Der Bürgermeister ist außerdem dadurch unmittelbar in seiner Amtsfunktion betroffen, weil aufgrund des geprüften Jahresabschlusses die Ratsmitglieder über seine Entlastung entscheiden (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 4 GO NRW). Diese Entlastung ist eine Festlegung der Ratsmitglieder dahingehend, dass aufgrund des dem Rat vorgelegten Jahresabschlusses und der vorgenommenen Prüfung keine Einwendungen gegen die Haushaltsführung des Bürgermeisters im abgelaufenen Haushaltsjahr erhoben werden. Dem Bürgermeister wird deshalb ein Anspruch zugestanden, vor Abgabe des Prüfungsberichtes durch den Rechnungsprüfungsausschuss an den Rat eine Stellungnahme dazu abgeben zu können.

### **2.2 Zu Satz 2 (Stellungnahme des Kämmerers)**

Nach der Vorschrift ist auch dem Kämmerer vor Abgabe des Prüfungsberichtes durch den Rechnungsprüfungsausschuss an den Rat eine Gelegenheit zur Stellungnahme zum Prüfungsergebnis zu geben. Die Beteiligung des Kämmerers setzt dabei voraus, dass der Bürgermeister den vom Kämmerer aufgestellten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses verändert und der Kämmerer dazu eine Stellungnahme abgegeben hat (vgl. § 95 Absatz 3 Satz 3 GO NRW).

Diese Beteiligung ist sachgerecht, denn dem Kämmerer der Gemeinde steht das Recht zu, sowohl bei der Aufstellung des Entwurfs der gemeindlichen Haushaltssatzung als auch bei der Aufstellung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses eine von der Meinung des Bürgermeisters abweichende Auffassung zu vertreten. Eine Beteiligung des Kämmerers kann aber auch freiwillig aufgrund seiner Funktion als Finanzverantwortlicher der Gemeinde erfolgen. Insbesondere wenn das erarbeitete Prüfungsergebnis eine erhebliche Bedeutung für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft hat, bietet sich eine Stellungnahme zum Prüfungsergebnis über den gemeindlichen Jahresabschluss an.

### **2.3 Die Stellungnahme der örtlichen Rechnungsprüfung**

Der Rechnungsprüfungsausschuss hat sich zur Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses der örtlichen Rechnungsprüfung zu bedienen (vgl. § 59 Absatz 3 GO NRW). Er baut daher i.d.R. seine Abschlussprüfung auf dem Prüfungsergebnis der örtlichen Rechnungsprüfung auf, die dazu einen eigenen Prüfungsbericht und einen Bestätigungsvermerk zu erstellen hat. Das Prüfungsergebnis des Rechnungsprüfungsausschusses kann ggf. jedoch erheblich vom Prüfungsergebnis der örtlichen Rechnungsprüfung abweichen.

In solchen Fällen sollte der Rechnungsprüfungsausschuss mit seinem Prüfungsbericht und seinem Bestätigungsvermerk auch die (abweichende) Auffassung der örtlichen Rechnungsprüfung zum gemeindlichen Jahresabschluss dem Rat zur Kenntnisnahme vorlegen. Diese Informationen an den Rat sind sachgerecht und geboten, denn die örtliche Rechnungsprüfung ist dem Rat unmittelbar verantwortlich und ihm in ihrer sachlichen Tätigkeit unmittelbar unterstellt.

### **3. Zu Absatz 3 (Inhalt und Aussage des Bestätigungsvermerks):**

#### **3.1 Zu Satz 1 (Ergebnis der Prüfung im Bestätigungsvermerk):**

Die Regelung in der Vorschrift stellt ausdrücklich klar, dass der Rechnungsprüfungsausschuss das Ergebnis der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses in einem Bestätigungsvermerk zusammenzufassen hat. Dieser Bestätigungsvermerk enthält damit ein Gesamturteil über das Prüfungsergebnis unter Einbeziehung des im Einzelnen in Absatz 1 der Vorschrift definierten Prüfungsumfanges (Prüfungsurteil). Dabei soll das Gesamturteil des Ausschusses nicht als Addition vieler Einzelurteile verstanden werden, sondern durch Gewichtung der Beurteilung einzelner Prüfungsergebnisse gebildet werden. Es muss festgestellt werden, ob der gemeindliche Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt.

Das Ergebnis der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses soll zudem regelmäßig in positiver Form dargestellt werden. Nur bei Verstößen sind entsprechende Einschränkungen möglich, z. B. wenn gesetzliche Vorschriften, Satzungen oder sonstige ortsrechtliche Bestimmungen nicht beachtet worden sind. Außerdem können vom Abschlussprüfer auch zusätzlich Hinweise gegeben werden, soweit aus Sicht der Prüfer besondere Anmerkungen zu örtlichen Geschäftsvorfällen, Sachverhalten oder Gegebenheiten zu machen sind. Möglichen Einschränkungen, Einwendungen und Hinweisen müssen dabei belastbare und belegbare Prüfungserkenntnisse zugrunde liegen. Ein Prüfungsbeleg dient dabei dem Nachweis des Vorliegens eines haushaltswirtschaftlichen Verstoßes sowie seiner richtigen und vollständigen Ermittlung.

Die Prüfungsunterlagen müssen deshalb auch danach unterschieden werden, ob und welche einzelnen Teile als Prüfungsbelege die Grundlage für Einschränkungen des Bestätigungsvermerks und/oder für Einwendungen darstellen. Solche Prüfungsbelege müssen deshalb die notwendigen Hinweise enthalten, um eine Verbindung zum Bestätigungsvermerk oder den im Prüfungsbericht enthaltenen Einwendungen herstellen zu können. Deren Richtigkeit kann nur anhand der damit zusammenhängenden Belege überprüft werden. Das Belegprinzip bildet deshalb ein wichtiges Erfordernis zur Sicherstellung der Richtigkeit und Vollständigkeit der Prüfungsaussagen im Rahmen der örtlichen Abschlussprüfung.

Der Rechnungsprüfungsausschuss darf zudem seinen Bestätigungsvermerk erst erteilen, wenn seine Prüfung materiell abgeschlossen ist und er sich ein Gesamturteil über den gemeindlichen Jahresabschluss gebildet hat. Soweit im Einzelfall erforderlich, können aber Zwischeninformationen über den Stand der Prüfungsarbeiten gegeben werden. Dabei kann je nach Stand der Prüfung bereits auch angekündigt werden, dass aufgrund der vorliegenden Prüfungsergebnisse voraussichtlich keine Einwendungen erhoben werden und ggf. ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt werden kann. Eine solche Aussage sollte dabei immer unter den Vorbehalt gestellt werden, dass die weitere Prüfung das bisher mögliche Prüfungsergebnis bestätigt.

Nach Abschluss der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses hat der Rechnungsprüfungsausschuss das Ergebnis seiner Prüfung im Bestätigungsvermerk und den Prüfungsbericht dem Rat der Gemeinde als Auftraggeber zuzuleiten. Mit diesem Bestätigungsvermerk aus der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses wird im Übrigen ein unbegrenzter Adressatenkreis über das Ergebnis der Jahresabschlussprüfung informiert, denn die Beratungen des Rates über das Prüfungsergebnis finden regelmäßig in öffentlicher Sitzung statt. Damit wird der Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses ebenfalls öffentlich gemacht.

### **3.2 Zu Satz 2 (Kernelemente des Bestätigungsvermerks):**

Die Vorschrift benennt die Kernelemente des im Rahmen der gemeindlichen Jahresabschlussprüfung aufzustellenden Bestätigungsvermerks des Rechnungsprüfungsausschusses. In dessen Bestätigungsvermerk sind neben Beschreibung des Prüfungsgegenstandes auch die Art und der Umfang seiner Prüfung zu beschreiben. Dabei sind die angewandten Rechnungslegungsgrundsätze und Prüfungsgrundsätze anzugeben. Diese Festlegungen stellen die Grundlage dafür dar, dass im Bestätigungsvermerk z. B. die Aussage getroffen werden kann „Der Jahresabschluss der Gemeinde für das Haushaltsjahr ..., bestehend aus Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und den Teilrechnungen sowie der Bilanz und dem Anhang wurde unter Einbeziehung der Buchführung, der Inventur, des Inventars, der Übersicht über örtlich festgelegten Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände und des Lageberichts der Gemeinde geprüft.“

Im Rahmen der gemeindlichen Jahresabschlussprüfung ist aber auch die Feststellung wichtig, ob in die Abschlussprüfung die Haushaltssatzung sowie weitere Bestimmungen von Satzungen der Gemeinde und die sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen einbezogen worden sind. Auch eine Aussage über die Prüfungshandlungen ist erforderlich, z. B. dass im Rahmen der Prüfung die Nachweise für die Angaben in Buchführung, Inventar, die Übersicht über örtlich festgelegte Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände, der Jahresabschluss und der Lagebericht überwiegend auf der Basis von Stichproben beurteilt wurden. Diese Verpflichtungen erfordern, dass im Rahmen der Durchführung der Jahresabschlussprüfung auch eine entsprechende Dokumentation durch den Abschlussprüfer vorzunehmen ist, um zutreffend die nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift erforderlichen Prüfungsaussagen machen zu können.

### **3.3 Zu Satz 3 (Tenorierung des Bestätigungsvermerks):**

#### **3.3.01 Allgemeine Zwecke**

Der im Rahmen der Abschlussprüfung abzugebende Bestätigungsvermerk soll eine zweifelsfreie Beurteilung des Prüfungsergebnisses enthalten. Die Vorschrift benennt dazu vier Möglichkeiten der Tenorierung des gemeindlichen Bestätigungsvermerks. Die Inhalte der einzelnen Tenorierungen des Bestätigungsvermerks über die gemeindliche Abschlussprüfung werden in den Absätzen 4 und 5 der Vorschrift näher bestimmt. Danach bestehen folgende Möglichkeiten (vgl. Abbildung).

<b>Die Möglichkeiten der Tenorierung des Bestätigungsvermerks</b>	
<b>Aus dem Bestätigungsvermerk des Rechnungsprüfungsausschuss muss sich zweifelsfrei ergeben,</b>	
-	ob ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt wird (vgl. Nummer 1) oder
-	ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt wird (vgl. Nummer 2) oder
-	der Bestätigungsvermerk auf Grund von Beanstandungen versagt wird (vgl. Nummer 3) oder
-	der Bestätigungsvermerk deshalb versagt wird, weil sich der Ausschuss als Prüfungsgremium nicht in der Lage ist, eine Beurteilung vorzunehmen (vgl. Nummer 4).

*Abbildung 198 „Die Möglichkeiten der Tenorierung des Bestätigungsvermerks“*

Aufgrund der fachlichen Grundsätze entstehen Klarstellungen und dadurch detaillierte Aussagen im Bestätigungsvermerk, denn dieser soll das getroffene Gesamturteil wieder spiegeln. Der Inhalt des Bestätigungsvermerks wird dabei durch die Ziele und Aufgaben der Jahresabschlussprüfung bestimmt. Außerdem entfaltet er eine rechtliche Wirkung dadurch, dass nach seiner Erstellung und Unterzeichnung die Jahresabschlussprüfung als abgeschlossen und der gemeindliche Jahresabschluss als geprüft gilt. Erst dann kann der gemeindliche Jahresabschluss vom Rat der Gemeinde festgestellt werden (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW).

### **3.3.02 Die Gestaltung des Bestätigungsvermerks**

Die Vorschrift regelt das Nähere über die Formulierung eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks. Er ist vom Rechnungsprüfungsausschuss sachverhaltsabhängig im Rahmen seiner Abschlussprüfung zu gestalten und von seinem Vorsitzenden zu unterzeichnen. Seine Inhalte sollten dabei so gegliedert und die gewählten Formulierungen so aussagefähig sein, dass für die Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses der Bestätigungsvermerk möglichst klar und eindeutig ist. Außerdem sollte der Bestätigungsvermerk im Rahmen der Gestaltungsfreiheit der Gemeinde nicht bei jedem folgenden Jahresabschluss eine neue Form erhalten.

Für die Gemeinde bietet es sich an, für den Bestätigungsvermerk eine Grundgliederung aus Überschrift, Einleitung und Sachverhaltsdarstellung sowie einer daran anschließenden Beurteilung mit abschließendem Urteil festzulegen. Daran können sich dann weitere Hinweise des Abschlussprüfers anschließen. Diese Teile können dann jährlich entsprechend den örtlichen Verhältnissen ausgefüllt werden. Es sollten dabei zu allgemeine Formulierungen vermieden werden, um das Ergebnis der örtlichen Prüfung sachgerecht und zutreffend auszuweisen.

Die „Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken“, die bei den Wirtschaftsprüfern zur Anwendung kommen, können dabei für den gemeindlichen Bestätigungsvermerk als Beurteilungsmaßstäbe herangezogen werden. Ob und in welchem Umfang der Bestätigungsvermerk des Rechnungsprüfungsausschusses dabei auf ihm vorgelegten Bestätigungsvermerken der örtlichen Rechnungsprüfung oder Dritter als Prüfer aufgebaut wird, liegt in der Verantwortung des Ausschusses.

#### **3.3.1 Zu Nummer 1 (Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk):**

Mit einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers zum gemeindlichen Jahresabschluss wird von ihm unter Einbeziehung des Lageberichtes festgestellt, dass die Prüfung zu keinen Einwendungen geführt hat und der Jahresabschluss ein zutreffendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. Ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers kann z. B. folgende Fassung haben (vgl. Abbildung).

<b>Ein Beispiel für einen Bestätigungsvermerk für den Jahresabschluss</b>
<b>Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers</b>
Der Jahresabschluss der Gemeinde ... für das Haushaltsjahr ..., bestehend aus der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung und den Teilrechnungen sowie der Bilanz und dem Anhang wurde nach § 101 i.V.m. § 95 GO NRW unter Einbeziehung der Buchführung, der Inventur, des Inventars, der Übersicht über örtlich festgelegten Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände und des Lageberichts geprüft. In die Prüfung sind die haushaltsrechtlichen Vorschriften, die Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr ... sowie ergänzende Regelungen von örtlichen Satzungen und sonstige ortsrechtliche Bestimmungen, soweit sich diese auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft beziehen, einbezogen worden. Die Prüfung wurde so geplant und durchgeführt, dass Unrichtigkeiten und Verstöße, die sich auf die Darstellung des durch den Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und durch den Lagebericht zu vermittelnden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde ... wesentlich auswirken, mit hinreichender Sicherheit erkannt werden konnten. Bei der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 101 GO NRW**

Festlegung der Prüfungshandlungen sind die Kenntnisse über die Verwaltungstätigkeit und über das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld der Gemeinde sowie die Erwartungen über mögliche Fehler berücksichtigt worden. Im Rahmen der Prüfung wurden die Nachweise für die Angaben in Buchführung, Inventar, Übersicht über örtlich festgelegte Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände, Jahresabschluss und Lagebericht überwiegend auf der Basis von Stichproben beurteilt. Die Prüfung hat die Beurteilung der angewandten Bilanzierungsgrundsätze und der wesentlichen Einschätzungen des Bürgermeisters der Gemeinde sowie die Würdigung der Gesamtdarstellung des Jahresabschlusses und des Lageberichts umfasst.

**Die Prüfung hat zu keinen Einwendungen geführt.**

Nach den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen entspricht der Jahresabschluss den haushaltsrechtlichen Vorschriften sowie den ergänzenden Bestimmungen der örtlichen Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen, soweit sich diese auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft beziehen. Der Jahresabschluss vermittelt unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde. Der Lagebericht steht in Einklang mit dem Jahresabschluss und vermittelt insgesamt auch ein zutreffendes Bild von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde ... In diesem Bericht werden die Chancen und Risiken der zukünftigen wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde zutreffend dargestellt.

*Abbildung 199 „Ein Beispiel für einen Bestätigungsvermerk für den Jahresabschluss“*

Das Ergebnis im Bestätigungsvermerk soll auf den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen des Abschlussprüfers aufbauen und aufzeigen, dass der gemeindliche Jahresabschluss den gesetzlichen Vorschriften, Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen entspricht. Es wird damit eine positive Gesamtaussage zum gemeindlichen Jahresabschluss dahingehend getroffen, dass dieser Abschluss insgesamt ein zutreffendes Bild von der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde vermittelt und die Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung der Gemeinde zutreffend dargestellt sind.

### **3.3.2 Zu Nummer 2 (Eingeschränkter Bestätigungsvermerk):**

Vom Abschlussprüfer darf ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt werden, wenn der von ihm geprüfte Jahresabschluss unter Beachtung der vom Prüfer vorgenommenen, in ihrer Tragweite erkennbaren Einschränkung ein den tatsächlichen Verhältnissen im Wesentlichen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. Eine Einschränkung des Bestätigungsvermerks setzt voraus, dass die festgestellten Beanstandungen und der betroffene abgrenzbare Bereich von wesentlicher Bedeutung für die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde sind.

Der Abschlussprüfer hat dabei auch die Auswirkungen auf die wirtschaftliche Lage der Gemeinde festzustellen und zu beurteilen. Sofern mehrere Mängel vorliegen, die für sich allein genommen unwesentliche Mängel darstellen, ist zu prüfen, ob diese in ihrer Gesamtheit so wesentlich sind, dass eine Einschränkung des Bestätigungsvermerks geboten ist. Diese Sachlage gilt entsprechend für die Feststellung, dass nicht beurteilbare Bereiche bei der Gemeinde vorhanden sind. Bei einem eingeschränkten Bestätigungsvermerk muss für den Prüfer aber noch ein Positivbefund zu wesentlichen Teilen der gemeindlichen Rechnungslegung möglich sein. Jedoch können ggf. örtliche Anlässe dafür bestehen, dass durch den Prüfer eine Einwendung zu erheben ist.

Ein Sachverhalt, der im Rahmen der Jahresabschlussprüfung beanstandet werden soll, muss auch noch zum Zeitpunkt des Abschlusses der Prüfung vorliegen. Werden dagegen festgestellte Fehler im Ablauf der Prüfung durch die Gemeinde korrigiert, führt dies nicht zu einer Einschränkung des Bestätigungsvermerks. Ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk wird deshalb nur dann erteilt, wenn der Jahresabschluss zum Zeitpunkt des Abschlusses der örtlichen Prüfung unter Beachtung der vom Prüfer vorgenommenen und in ihrer Tragweite erkennbaren Einschränkungen ein den tatsächlichen Verhältnissen im Wesentlichen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. In diesen Fällen ist es dem Abschlussprüfer trotz wesentlicher Beanstandungen noch möglich, eine positive Gesamtaussage zu treffen.

### **3.3.3 Zu Nummer 3 (Versagung des Bestätigungsvermerks):**

Im Rahmen der Abschlussprüfung ist in den Fällen, in denen die Beanstandungen so erheblich sind, dass durch den gemeindlichen Jahresabschluss kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde mehr vermittelt wird, der Bestätigungsvermerk zu versagen. Der entscheidende Unterschied zu einem eingeschränkten Bestätigungsvermerk besteht darin, dass der Abschlussprüfer keine positive Gesamtaussage mehr zum gemeindlichen Jahresabschluss treffen kann. Im Rahmen der örtlichen Abschlussprüfung sind in diesen Fällen weder die Erfordernisse für einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk noch für einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk erfüllt.

In diesen Fällen erfüllt der gemeindliche Jahresabschluss nicht mehr seine Aufgabe, sodass unter Berücksichtigung der vom Prüfer vorgenommenen Einschränkung des Bestätigungsvermerks der Abschlussprüfer verpflichtet ist, den Bestätigungsvermerk im Rahmen seiner Jahresabschlussprüfung zu versagen. Die erheblichen Beanstandungen führen damit zu einem negativen Prüfungsurteil des Abschlussprüfers und zur Erstellung eines Versagungsvermerks und nicht zu einem Bestätigungsvermerk. Eine Verpflichtung des Abschlussprüfers, gleichwohl für ordnungsmäßige Teile des gemeindlichen Jahresabschlusses bzw. für Teile der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie der Rechnungslegung der Gemeinde eine positive Aussage zu treffen, besteht dabei nicht. Würde ein Abschlussprüfer unterschiedliche Teilergebnisse im Rahmen seiner Prüfung vorstellen, ohne daraus ein Gesamtbild zu entwickeln, könnten daraus ggf. unnötige Missverständnisse bei den Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses entstehen.

### **3.3.4 Zu Nummer 4 (Keine Beurteilungsmöglichkeit des Prüfers):**

Der Bestätigungsvermerk ist auch dann vom Abschlussprüfer zu versagen, wenn der Prüfer nach Ausschöpfung aller angemessenen Möglichkeiten zur Klärung des Sachverhaltes nicht in der Lage ist, eine Beurteilung abzugeben. Die bestehenden Prüfungshemmnisse führen dann zur Versagung. Ein Prüfungshemmnis besteht dann, wenn für den Abschlussprüfer bei abgrenzbaren Teilen des gemeindlichen Jahresabschlusses bzw. bei Teilen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie der Rechnungslegung besondere Umstände vorliegen, die dazu führen, dass für ihn eine Beurteilung nicht möglich ist und er keine Aussage treffen kann, um aus seiner Prüfung heraus ein Gesamtbild über den gemeindlichen Jahresabschluss zu entwickeln. Dieser Tatbestand der fehlenden Beurteilungsmöglichkeit ist dann in einem Vermerk, der nicht als Bestätigungsvermerk zu bezeichnen ist, aufzunehmen. Die Versagung des Bestätigungsvermerks ist zudem zu begründen.

### **3.4 Zu Satz 4 (Beurteilung des Prüfungsergebnisses):**

Nach der Vorschrift ist der Rechnungsprüfungsausschuss gefordert, seine Beurteilung des Prüfungsergebnisses allgemeinverständlich und problemorientiert unter Berücksichtigung des Umstandes vorzunehmen, dass der Rat der Gemeinde und der Verwaltungsvorstand den gemeindlichen Jahresabschluss zu verantworten haben. Diese ausdrückliche Regelung soll einerseits dazu beitragen, dass zwischen der Verantwortung des Abschlussprüfers und der Verantwortung des Rates und des Verwaltungsvorstands eine Abgrenzung möglich sein muss. Es soll auch erreicht werden, dass aus Sicht der Verantwortlichen in der Gemeinde der gemeindliche Jahresabschluss und insbesondere der Lagebericht ein Bild der wirtschaftlichen Verhältnisse der Gemeinde zeigen.

Im Rahmen der gemeindlichen Abschlussprüfung muss daher durch den Rechnungsprüfungsausschuss ein Gesamturteil entstehen, das aus verschiedenen Teilen bestehen kann, aber auch eine Wertung des Abschlussprüfers enthalten muss. Ausgehend von den in der Vorschrift benannten Tenorierungen des Bestätigungsvermerks kommen daher ggf. Begründungen und hinweisende Zusätze durch den Abschlussprüfer in Betracht, um adressatenbezogen zutreffende Prüfungsaussagen zu erreichen. Dabei ist vom Prüfer abzuschätzen, ob ggf. auch

Vorbehalte in Betracht kommen, wenn bis zum Ende der Prüfung von der Gemeinde bestehende Bedingungen, z. B. Vertragsbedingungen, noch nicht gegenüber Dritten erfüllt worden sind.

Der Abschlussprüfer kann aber auch zusätzlich zu seiner Prüfungsaussage „Die Prüfung hat zu keinen Einwendungen geführt“ z. B. feststellen, dass nach den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen der Jahresabschluss den gesetzlichen Vorschriften und den ergänzenden Bestimmungen der Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen entspricht und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. Gleichzeitig hat er eine Prüfungsaussage auch zum gemeindlichen Lagebericht zu treffen, z. B. mit dem Inhalt „Der gemeindliche Lagebericht steht in Einklang mit dem Jahresabschluss der Gemeinde und vermittelt insgesamt ein zutreffendes Bild von der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde. Er stellt die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung der Gemeinde zutreffend dar.“

### **3.5 Zu Satz 5 (Angabe und Beurteilung von Risiken):**

#### **3.5.1 Die Pflichten des Abschlussprüfers**

Nach der Vorschrift soll der Rechnungsprüfungsausschuss in seinem Prüfungsbericht bzw. im Bestätigungsvermerk gesondert auf die Risiken für die Gemeinde eingehen, die die stetige Aufgabenerfüllung und die Haushaltswirtschaft der Gemeinde gefährden. Im Rahmen der Jahresabschlussprüfung müssen deshalb die aus Sicht der Prüfer bestehenden Risiken für die Gemeinde benannt und bewertet werden, z. B. Risiken aus langfristigen Verträgen der Gemeinde. Ein Hinweis des Abschlussprüfers auf die Angaben zu den gemeindlichen Risiken im Lagebericht der Gemeinde reicht dabei nicht aus. Die Darstellung von Risiken für die Gemeinde erfolgt vielfach im Bestätigungsvermerk nach dem Prüfungsurteil, ohne dass diese Ausführungen gleichzeitig eine Einschränkung des Prüfungsurteils des Abschlussprüfers bedeuten.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass bei Vorkenntnissen des Prüfers über mögliche Risiken für die Aufgabenerfüllung und die Haushaltswirtschaft der Gemeinde oder auch bei Erkenntnissen des Prüfers aus seiner Prüfung auch vom Prüfer seine Prüfungshandlungen daraus ausgerichtet werden müssen. Außerdem müssen die Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung oder Dritte als Prüfer, die Kenntnisse über Risiken für die Gemeinde haben, entsprechende Hinweise im Rahmen ihres Prüfungsauftrages und ihrer vorzunehmenden Beurteilung des gemeindlichen Jahresabschlusses geben, z. B. in ihrem Bestätigungsvermerk.

Ein Bestätigungsvermerk hat in diesem Sinne immer Außenwirkung, weil durch einen solchen Vermerk das Ergebnis der Prüfung dokumentiert und gegenüber dem Auftraggeber sowie gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft offengelegt wird. Diese Gegebenheiten erfordern, abhängig vom jeweiligen Prüfungsergebnis, dass jeder an der gemeindlichen Jahresabschlussprüfung verantwortlich beteiligte Prüfer oder eine Prüfungsstelle einen eigenen Bestätigungsvermerk zu erstellen hat. Darauf kann grundsätzlich nicht verzichtet werden. Dabei ist vom Prüfer oder der Prüfungsstelle eigenverantwortlich über die Form der Ausfertigung des Bestätigungsvermerks und die Formulierung zu entscheiden.

#### **3.5.2 Die Sicherung der Aufgabenerfüllung**

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft ist kein Selbstzweck, sondern dient stets der „Sicherung der Aufgabenerfüllung“ (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW). Diese Zweckbestimmung ist umfassend und deshalb als tragender Haushaltsgrundsatz anzusehen. Als Anknüpfungspunkt für die Aufgabenbestimmung ist § 3 GO NRW heranzuziehen, durch den die Aufgaben der Gemeinde bestimmt und abgegrenzt werden. Wegen der Vielzahl und der Verschiedenartigkeit der gemeindlichen Aufgaben mit einem theoretisch unbegrenzten Bedarf an Finanzmitteln ist eine

ständige Bedarfsprüfung unter Berücksichtigung der örtlichen Aufgabenstellungen und der finanziellen Leistungsfähigkeit in jeder Gemeinde notwendig.

Die in die Zukunft gerichtete Forderung nach Sicherung der Aufgabenerfüllung setzt eine sorgfältige Planung nicht nur für das nächste Haushaltsjahr, sondern auch für die weiteren Jahre im Rahmen der mittel- bis langfristigen Entwicklung der Gemeinde voraus. Daher war ein Bestandteil der Reform des Haushaltsrechts, dass die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan integriert wird (vgl. § 84 GO NRW). Unter diesen Gesichtspunkten besteht für die Gemeinde im Rahmen der Sicherung der Leistungsfähigkeit eine Verpflichtung zur Nachhaltigkeit ihrer Haushaltswirtschaft, die sich nicht nur im jährlichen Haushaltsausgleich ausdrücken darf.

### **3.5.3 Die gemeindliche Haushaltswirtschaft**

Der Begriff „Haushaltswirtschaft“ ist haushaltsrechtlich nicht geregelt. Nach allgemeiner Auffassung gehören hierzu alle Dinge und Tätigkeiten der Gemeinde, die mit der Vorbereitung, Aufstellung und Ausführung des jährlichen Haushaltsplans (Ergebnisplan und Finanzplan sowie Anlagen) sowie mit der Vorbereitung, Aufstellung und Prüfung des Jahresabschlusses (Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und Bilanz sowie Anlagen) zusammenhängen. Auch die Verwaltung des gemeindlichen Vermögens und der Schulden gehört dazu, denn diese Aufgabe entsteht aus dem jährlichen Haushaltskreislauf. Außerdem hat die Gemeinde ihre Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen.

In diesem Zusammenhang muss auch im Rahmen der Abschlussprüfung berücksichtigt werden, dass der Haushalt für die Gemeinde das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist. Die Gemeinde hat zudem den gesetzlich vorgesehenen Haushaltsausgleich für das Haushaltsjahr sowie auch für die drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung zu erreichen (vgl. § 75 Absatz 2 und § 84 GO NRW).

Die Gemeinde hat insgesamt ihre Haushaltswirtschaft so zu gestalten, dass sie ihren Verpflichtungen für Verlustübernahmen für gemeindliche Betriebe, soweit sie anfallen, nachkommen kann. Sie hat dabei auch eine entsprechende Vorsorge zu treffen, um Risiken aus den Vorbelastungen künftiger Haushaltsjahre soweit wie möglich zu minimieren. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft ist deshalb so zu planen und auszuführen, dass jederzeit ein ausreichendes Eigenkapital vorhanden ist und nicht gegen das Überschuldungsverbot verstoßen wird (vgl. § 75 Absatz 7 GO NRW).

## **4. Zu Absatz 4 (Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk):**

### **4.1 Zu Satz 1 (Erklärungsinhalt des Bestätigungsvermerks):**

Die Formulierung und Ausgestaltung des Bestätigungsvermerks ist vom Abschlussprüfer immer im Rahmen seines Prüfungsauftrages und der Durchführung der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse und der Ergebnisse seiner Prüfung eigenverantwortlich vorzunehmen. Die Erklärung des Prüfers muss außer auf gesetzliche Vorschriften, die Haushaltssatzung sowie weitere Bestimmungen von Satzungen der Gemeinde und auf sonstige ortsrechtliche Bestimmungen auch auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und sonstige maßgebliche Rechnungslegungsgrundsätze sowie auf die Haushaltsgrundsätze Bezug nehmen.

In den Fällen, in denen der Abschlussprüfer keine wesentlichen Einwendungen gegen die Buchführung, den Jahresabschluss und den Lagebericht der Gemeinde zu erheben hat und im Rahmen der Prüfungsarbeiten keine besonderen Umstände vorliegen, aufgrund derer bestimmte Teile der gemeindlichen Rechnungslegung nicht

geprüft werden können (Prüfungshemmnisse), kann vom Prüfer ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk im Rahmen seiner Abschlussprüfung erteilt werden.

#### **4.2 Zu Satz 2 (Hinweise zum Bestätigungsvermerk):**

Nach der Vorschrift kann der Rechnungsprüfungsausschuss seinen Bestätigungsvermerk um Hinweise ergänzen, die den Bestätigungsvermerk nicht einschränken. Im Rahmen der Jahresabschlussprüfung können ggf. Umstände auftreten, die den Abschlussprüfer veranlassen können, Hinweise auf solche Umstände zu geben. Er macht damit in besonderer Weise darauf aufmerksam, will aber sein positives Prüfungsurteil über den Gesamtabchluss nicht einschränken. Der Prüfer kann daher seinen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk sachgerecht ergänzen, ohne dass dieser zugleich als eingeschränkter Bestätigungsvermerk zu gelten hat. Es ist dem Prüfer daher möglich, z. B. Hinweise auf aus der Prüfung verbleibende wesentliche Unsicherheiten, auf noch laufende Verhandlungen bei wesentlichen Verträgen für die Gemeinde, auf laufende Gerichtsverfahren u.a. zu geben.

#### **5. Zu Absatz 5 (Einschränkungen des Bestätigungsvermerks):**

##### **5.0 Die Inhalte der Vorschrift**

Die Vorschrift regelt das Nähere über die Pflicht zur Vornahme einer Einschränkung des Bestätigungsvermerks sowie über dessen Versagung im Rahmen der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses. Sie präzisiert die Voraussetzungen für die Erteilung eines eingeschränkten Bestätigungsvermerks. Die Vorschrift legt diese ebenfalls für die Fälle fest, in denen der Abschlussprüfer zu einem negativen Prüfungsurteil im Rahmen seiner Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses gelangt.

Bei möglichen Einschränkungen seines Bestätigungsvermerks muss der Abschlussprüfer neben dem i.d.R. positiven Befund seiner Prüfung auch den Inhalt und den Umfang der von ihm vorgenommenen Einschränkungen klar erkennen lassen. Derartige Einschränkungen sind deshalb vom Abschlussprüfer so darzustellen, dass deren Tragweite auch für die Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses erkennbar wird.

##### **5.1 Zu Satz 1 (Pflicht zur Einschränkung eines Bestätigungsvermerks):**

Nach dieser Vorschrift ist die uneingeschränkte Erklärung im Rahmen der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses, dass die durchgeführte Prüfung zu keinen Beanstandungen geführt hat, der Jahresabschluss aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse den gesetzlichen Vorschriften, Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen entspricht und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt (Erklärung nach Absatz 4 Satz 1 der Vorschrift), einzuschränken oder zu versagen, wenn Beanstandungen ausgesprochen werden.

Im Rahmen einer gemeindlichen Jahresabschlussprüfung können sich mögliche Beanstandungen daraus ergeben, dass erhebliche Mängel bezüglich der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung bekannt geworden sind, Verstöße gegen Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisvorschriften für den Jahresabschluss bestehen, Angabepflichten im Anhang nicht beachtet werden, ein unvollständiger oder unzutreffender Lagebericht vorliegt, Verstöße gegen gesetzliche Vorschriften sowie gegen ergänzende Bestimmungen der Satzungen der Gemeinde bestehen, z. B. die gemeindliche Haushaltssatzung und die sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen bestehen. Mögliche Einschränkungen des Bestätigungsvermerks können sich aber auch daraus ergeben, dass Teile des gemeindlichen Jahresabschlusses oder der Lagebericht entgegen den gesetzlichen Vorgaben nicht aufgestellt worden sind.

### **5.2 Zu Satz 2 (Erteilung eines eingeschränkten Bestätigungsvermerks):**

Nach der Vorschrift darf vom Abschlussprüfer nur ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt werden, wenn der von ihm geprüfte Jahresabschluss unter Beachtung der vom Prüfer vorgenommenen, in ihrer Tragweite erkennbaren Einschränkung ein den tatsächlichen Verhältnissen im Wesentlichen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. Eine Einschränkung des Bestätigungsvermerks setzt dabei voraus, dass die festgestellten Bestandungen und der betroffene abgrenzbare Bereich von wesentlicher Bedeutung für die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde sind.

Der Abschlussprüfer hat daher auch die Auswirkungen auf die wirtschaftliche Lage der Gemeinde festzustellen und zu beurteilen. Sofern mehrere Mängel vorliegen, die für sich allein genommen unwesentliche Mängel darstellen, können die Mängel gleichwohl in ihrer Gesamtheit so wesentlich sein, dass eine Einschränkung des Bestätigungsvermerks für den gemeindlichen Jahresabschluss geboten ist. Eine Einschränkung kann aber auch geboten sein, wenn vom Abschlussprüfer festgestellt wird, dass nicht beurteilbare Bereiche, die für den gemeindlichen Jahresabschluss relevant sind, bei der Gemeinde vorhanden sind.

Bei einem eingeschränkten Bestätigungsvermerk muss für den Prüfer aber noch ein Positivbefund zu wesentlichen Teilen der gemeindlichen Rechnungslegung möglich sein. Jedoch können ggf. örtliche Anlässe dafür bestehen, dass durch den Prüfer eine Einwendung zu erheben ist. Ein Sachverhalt, der im Rahmen der Jahresabschlussprüfung beanstandet werden soll, muss auch noch zum Zeitpunkt des Abschlusses der Prüfung vorliegen. In den Fällen, in denen im Ablauf der Prüfung festgestellte Fehler korrigiert und Mängel durch die Gemeinde beseitigt werden, entfallen der Anlass und die Grundlage für eine Einschränkung des Bestätigungsvermerks.

Ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk kann deshalb nur dann erteilt werden, wenn der Jahresabschluss zum Zeitpunkt des Abschlusses der örtlichen Prüfung unter Beachtung der vom Abschlussprüfer vorgenommenen und in ihrer Tragweite erkennbaren Einschränkungen ein den tatsächlichen Verhältnissen im Wesentlichen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. In diesen Fällen ist es dem Abschlussprüfer trotz wesentlicher Beanstandungen noch möglich, eine positive Gesamtaussage über den gemeindlichen Jahresabschluss zu treffen.

### **5.3 Zu Satz 3 (Versagung des Bestätigungsvermerks):**

Die Vorschrift verlangt, dass in den Fällen, in denen im Rahmen der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses die Beanstandungen so erheblich sind, dass durch den gemeindlichen Jahresabschluss kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde mehr vermittelt wird, ist der Bestätigungsvermerk zu versagen. Der entscheidende Unterschied zu einem eingeschränkten Bestätigungsvermerk besteht darin, dass der Abschlussprüfer keine positive Gesamtaussage mehr zum gemeindlichen Jahresabschluss treffen kann. Im Rahmen der örtlichen Abschlussprüfung sind in diesen Fällen weder die Erfordernisse für einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk noch für einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk erfüllt.

In diesen Fällen erfüllt der gemeindliche Jahresabschluss nicht mehr seine Aufgabe, sodass unter Berücksichtigung der vom Prüfer vorgenommenen Einschränkung des Bestätigungsvermerks der Abschlussprüfer verpflichtet ist, den Bestätigungsvermerk im Rahmen seiner Jahresabschlussprüfung zu versagen. Die erheblichen Beanstandungen führen damit zu einem negativen Prüfungsurteil des Abschlussprüfers und zur Erstellung eines Versagungsvermerks und nicht zu einem Bestätigungsvermerk.

Eine Verpflichtung des Abschlussprüfers, gleichwohl für ordnungsmäßige Teile des gemeindlichen Jahresabschlusses bzw. für Teile der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie der Rechnungslegung der Gemeinde eine

positive Aussage zu treffen, besteht dabei nicht. Würde ein Abschlussprüfer unterschiedliche Teilergebnisse im Rahmen seiner Prüfung vorstellen, ohne daraus ein Gesamtbild zu entwickeln, könnten daraus ggf. unnötige Missverständnisse bei den Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses entstehen.

#### **5.4 Zu Satz 4 (Weitere Möglichkeit der Versagung):**

Nach der Vorschrift ist im Rahmen der Jahresabschlussprüfung ein Bestätigungsvermerk auch dann zu versagen, wenn der Prüfer nach Ausschöpfung aller angemessenen Möglichkeiten zur Klärung des Sachverhaltes nicht in der Lage ist, eine Beurteilung abzugeben. Die Regelung bedeutet zwar auch eine Versagung des Bestätigungsvermerks, sie beinhaltet aber kein negatives Prüfungsurteil. Sie bringt vielmehr zum Ausdruck, dass der Prüfer nicht in der Lage ist, ein Prüfungsurteil abzugeben. In diesen Fällen muss der Prüfer alle rechtlich zulässigen und die wirtschaftlich vertretbaren Möglichkeiten zur Klärung des Sachverhalts ausgeschöpft haben. Auch in einem solchem Fall ist vom Abschlussprüfer ein Versagungsvermerk zu erstellen.

#### **5.5 Zu Satz 5 (Erstellung eines Versagungsvermerks):**

Die Vorschrift verlangt, dass in den Fällen, in denen im Rahmen der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses der Bestätigungsvermerk zu versagen ist, die Versagung in einem Vermerk, der nicht als Bestätigungsvermerk zu bezeichnen ist, aufzunehmen ist. Die Versagung eines Bestätigungsvermerks stellt deshalb einerseits keinen Bestätigungsvermerk dar. Andererseits ist der vom Abschlussprüfer zu erstellende Vermerk als „Versagungsvermerk“ zu bezeichnen.

In einem Versagungsvermerk sind vom Abschlussprüfer alle wesentlichen Gründe für die Versagung zu beschreiben und zu erläutern. Ist der Prüfer nicht in der Lage ist, ein Prüfungsurteil abzugeben, hat er in einem Versagungsvermerk die Prüfungshemmnisse zu benennen und ihre Auswirkungen aufzuzeigen. Er sollte auch darlegen, dass er alle rechtlich zulässigen und die wirtschaftlich vertretbaren Möglichkeiten zur Klärung des Sachverhalts ausgeschöpft hat, um einen Bestätigungsvermerk erteilen zu können.

#### **5.6 Zu Satz 6 (Pflicht zur Begründung der Einschränkung oder Versagung):**

Nach der Vorschrift ist die Einschränkung oder Versagung eines Bestätigungsvermerks im Rahmen der gemeindlichen Abschlussprüfung zu begründen. Diese gesonderte gesetzliche Vorgabe einer Begründungspflicht ist wegen der Bedeutung der Einschränkung eines Bestätigungsvermerks oder seiner Versagung durch den Abschlussprüfer sachgerecht. Die Einschränkung oder die Versagung eines Bestätigungsvermerks muss durch den Abschlussprüfer so formuliert werden, dass die wesentlichen Gründe für die Einschränkung oder Versagung für die Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses klar erkennbar werden.

Eine Darstellung der Tragweite der Versagung unter der Angabe der Größe der festgestellten Mängel, die zur Versagung des Bestätigungsvermerks geführt haben, sollte wegen des Interesses der Gemeinde an der Beseitigung festgestellter Mängel erfolgen. Der Umfang der Darstellung liegt dabei im Ermessen des Abschlussprüfers, gleichwohl sollten die Teile des gemeindlichen Jahresabschlusses und der Rechnungslegung der Gemeinde ausdrücklich vom Abschlussprüfer benannt werden, aufgrund dessen er seinen Bestätigungsvermerk eingeschränkt oder versagt hat.

## **6. Zu Absatz 6 (Einbeziehung des Lageberichtes in die Abschlussprüfung):**

### **6.1 Zu Satz 1 (Beurteilung des Lageberichtes):**

Nach der Vorschrift hat sich die Beurteilung des Prüfungsergebnisses im Rahmen des vom Abschlussprüfer zu erstellenden Bestätigungsvermerks auch darauf zu erstrecken, ob der Lagebericht mit dem gemeindlichen Jahresabschluss in Einklang steht und insgesamt eine zutreffende Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. Die Regelung befasst sich mit der Pflicht des Abschlussprüfers, die Ausführungen im Lagebericht der Gemeinde zu beurteilen. Er soll danach den gemeindlichen Lagebericht auch unter dem Gesichtspunkt der Übereinstimmung mit dem Jahresabschluss der Gemeinde beurteilen.

### **6.2 Zu Satz 2 (Beurteilung der Darstellung der gemeindlichen Entwicklung):**

Nach der Vorschrift hat der Prüfer des gemeindlichen Jahresabschlusses im Rahmen seiner Beurteilung des gemeindlichen Lageberichtes auch darauf einzugehen, ob die Chancen und Risiken für die künftige wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde zutreffend im Lagebericht dargestellt sind. Wegen der Bedeutung des Jahresabschlusses für diese künftige Entwicklung der Gemeinde soll der Abschlussprüfer auch die Darstellung der Gemeinde über ihre Chancen und Risiken in seine Beurteilung einbeziehen.

Eine Grundlage der Beurteilung der künftigen wirtschaftlichen Lage der Gemeinde stellen insbesondere die Vermögenslage und die Finanzlage der Gemeinde dar. Negative Entwicklungen in der Vermögens- und Kapitalstruktur, eine starke Verringerung des Eigenkapitals, hohe außerplanmäßige Abschreibungen, ein starker Anstieg der Belastung von Vermögenswerten zur Sicherung von Verbindlichkeiten, geben im Rahmen der vorzunehmenden Abschlussprüfung einen Anlass, keine globalen oder allgemein gefassten Hinweise dazu zu geben, sondern verlangen vom Abschlussprüfer eine konkretere Analyse und Bewertung vorzunehmen. Für den Prüfer bietet sich dazu die Verwendung von Kennzahlen an. Die Kennzahlen sollten insbesondere dann genutzt werden, wenn durch einen Vergleich über einen längeren Zeitraum ein Trend erkennbar gemacht werden soll.

## **7. Zu Absatz 7 (Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks):**

### **7.1 Die Zwecke der Unterzeichnung**

#### **7.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Der Bestätigungsvermerk, in dem der Rechnungsprüfungsausschuss sein Prüfungsergebnis über den gemeindlichen Jahresabschluss zusammenfasst oder der Vermerk über die Versagung des Bestätigungsvermerks ist nach der Vorschrift unter Angabe von Ort und Tag vom Vorsitzenden des Rechnungsprüfungsausschusses zu unterzeichnen (vgl. § 101 Absatz 3 Satz 1 GO NRW). Diese ausdrückliche Vorgabe soll die Verantwortlichkeit des Rechnungsprüfungsausschusses als gesetzlich zuständiges Gremium verdeutlichen und dient als Beweisfunktion für die Prüfungstätigkeit dieses Ausschusses sowie der Dokumentation seiner Prüfungstätigkeit.

Ein solcher Bestätigungsvermerk ist entsprechend des durchgeführten Prüfungsumfanges und des Prüfungsergebnisses zu formulieren (vgl. § 101 Absatz 3 bis 5 GO NRW). Die Fassung des Bestätigungsvermerks muss dabei vom Rechnungsprüfungsausschuss beschlossen worden sein, denn die gesetzliche Regelung sieht nur einen Bestätigungsvermerk für den gemeindlichen Jahresabschluss vor. Die Unterzeichnungspflicht stellt dabei eine ausdrückliche Mindestanforderung dar, die vor der Feststellung gemeindlichen Jahresabschluss nach § 96 Absatz 1 GO NRW zu erfüllen ist.

In denen Fällen, in denen kein unterzeichneter Bestätigungsvermerk oder kein unterzeichneter Vermerk über die Versagung vorliegt, ist die örtliche Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses als noch nicht abgeschlossen zu bewerten. Der Rat der Gemeinde darf dann den gemeindlichen Jahresabschluss noch nicht feststellen und die Ratsmitglieder dürfen noch keine Entlastung des Bürgermeisters beschließen (vgl. § 96 GO NRW). Der Bestätigungsvermerk sollte daher immer das Datum des Tages tragen, an dem für den Rechnungsprüfungsausschuss die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses materiell abgeschlossen ist. Diese Sachlage gilt entsprechend für die verantwortlichen Prüferinnen und Prüfer, soweit diese im Rahmen ihrer Prüfungstätigkeit einen Bestätigungsvermerk zu unterzeichnen haben.

### **7.1.2 Die Anzahl der Unterschriften**

Durch die Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks wird dokumentiert, ob und inwieweit vorherige auftragsbezogene Prüfungsergebnisse in den Bestätigungsvermerk einbezogen werden. Abhängig vom jeweiligen Prüfungsergebnis ist zuvor durch jede an der örtlichen Prüfung beteiligte Stelle zu entscheiden, ob und in welchem Umfang der zu erstellende oder der ihr vorgelegte Bestätigungsvermerk gestaltet wird. Soweit keine Änderungen oder Ergänzungen des Bestätigungsvermerks des Abschlussprüfers durch die nächste Prüfungsinstanz, z. B. die örtliche Rechnungsprüfung oder der Rechnungsprüfungsausschuss, erforderlich sind, bedarf es nicht jeweils eines eigenständigen Bestätigungsvermerks.

In diesen Fällen kann der im Rahmen der Prüfung zuerst erstellte Bestätigungsvermerk unter Angabe des Ortes und des Datums durch eigenhändige Unterzeichnungen der Verantwortlichen der jeweiligen Prüfungsinstanz entsprechend ergänzt werden. Bei mehreren Unterschriften unter einem Bestätigungsvermerk muss klar erkennbar bleiben, dass der Vorsitzende des Rechnungsprüfungsausschusses die abschließende Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks vorgenommen hat, denn dieser Ausschuss ist das gesetzlich zuständige Prüfungsgremium für den gemeindlichen Jahresabschluss.

## **7.2 Wirkungen der Unterzeichnung**

### **7.2.1 Allgemeine Verantwortlichkeiten**

Der Vorsitzende des Rechnungsprüfungsausschusses als zuständige Prüfungsinstanz für den gemeindlichen Jahresabschluss erfüllt mit der Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung. Damit wird ausreichend die Verantwortung des gesamten Ausschusses als Nachweis im Sinne der Vorschrift dokumentiert. Die Unterzeichnung spiegelt deshalb nicht die persönliche Verantwortlichkeit des Ausschussvorsitzenden als Ratsmitglied wieder. Sie unterliegt gleichwohl aber der Treuepflicht nach § 32 GO NRW. Der Ausschussvorsitzende bringt mit seiner Unterschrift im Sinne der Prüfungszuständigkeit des Ausschusses zum Ausdruck, dass die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss abgeschlossen und aus der Verantwortung des Ausschusses heraus der Bestätigungsvermerk richtig und vollständig ist.

Mit der Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks wird zudem festgestellt, dass das Ergebnis des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr nach festgelegten haushaltsrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Regeln erfolgt und nachgewiesen worden ist. Außerdem wird bestätigt, dass durch den gemeindlichen Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt wird. Es wird mit der Unterzeichnung aber auch festgestellt, dass aus der Verantwortung des Rechnungsprüfungsausschusses heraus der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung richtig und vollständig ist, sofern dazu keine besonderen Einschränkungen durch den Ausschuss gemacht oder ggf. ergänzende Hinweise dazugegeben werden.

Die Verpflichtung zur Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks beinhaltet dabei nicht, dass der Vorsitzende des Rechnungsprüfungsausschusses auch sämtliche Bestandteile und Anlagen des gemeindlichen Jahresabschlusses durch seine Unterschrift besonders kennzeichnen muss. Es bietet sich jedoch an, den gemeindlichen Jahresabschluss und den Bestätigungsvermerk als Prüfungsergebnis ggf. buchtechnisch so zusammenzufassen. Dadurch kann für Dritte erkennbar und nachvollziehbar werden, dass sich die Unterschrift des Ausschussvorsitzenden auf die Gesamtheit aller Teile des gemeindlichen Jahresabschlusses bezieht.

### **7.2.2 Die Mitwirkung bei der Feststellung**

Für die Mitwirkung des Vorsitzenden des Rechnungsprüfungsausschusses am Feststellungsbeschluss des Rates der Gemeinde über den gemeindlichen Jahresabschluss ist örtlich zu beurteilen, ob diese Mitwirkung sachlich geboten und vertretbar ist. Einerseits ist der Vorsitzende des Rechnungsprüfungsausschusses ein Mitglied im Rat der Gemeinde und ihm steht daher ein Stimmrecht auch über den gemeindlichen Jahresabschluss zu. Andererseits schränkt die Vorschrift des § 31 GO NRW die Rechte von Ratsmitgliedern nur für den Fall ein, dass die in der Vorschrift genannten Ausschließungsgründe vorliegen, sodass nur dann die betreffenden Ratsmitglieder dann in der Sache als befangen gelten. In keiner Vorschrift der Gemeindeordnung wird aber der Vorsitzende des Rechnungsprüfungsausschusses ausdrücklich von der Teilnahme an der Abstimmung über die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses ausgeschlossen.

Aus Verfahrensgründen könnte es bei der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses jedoch geboten sein, dass der Vorsitzende des Rechnungsprüfungsausschusses auf die Ausübung seines ihm zustehenden Stimmrechtes verzichtet. Der Vorsitzende des Rechnungsprüfungsausschusses übernimmt durch seine Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks die Verantwortung für das Ergebnis der Abschlussprüfung, denn der Ausschuss ist gesetzlich für diese Prüfung zuständig (vgl. § 59 Absatz 3 GO NRW). Die Sachlage ist im örtlichen Einzelfall abzuwägen und vom Rat der Gemeinde eigenverantwortlich zu entscheiden.

## **8. Zu Absatz 8 (Beteiligung der örtlichen Rechnungsprüfung):**

### **8.1 Zu Satz 1 (Durchführung der Prüfung):**

Nach der Vorschrift bedient sich der Rechnungsprüfungsausschuss im Rahmen seiner Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses der örtlichen Rechnungsprüfung (vgl. § 59 Absatz 3 GO NRW). Dadurch wird die allgemeine gemeindeverfassungsrechtliche Regelung nochmals ausdrücklich für die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses wiederholt. Es wird zudem dadurch klargestellt, dass dem örtlichen Rechnungsprüfungsausschuss die Gesamtverantwortung für die Jahresabschlussprüfung obliegt.

Diese Verantwortung bleibt auch dann im vollen Umfang bestehen, wenn sich der Ausschuss zur Durchführung seiner Prüfungsaufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung bedient. Es kommt aber auch bei Einschaltung eines Dritten als Abschlussprüfer, z. B. durch die örtliche Rechnungsprüfung, nicht zu einer Minderung der Prüfungsverantwortung des Rechnungsprüfungsausschusses, auch wenn die Beteiligung eines Dritten als Prüfer ausdrücklich gesetzlich zugelassen wurde (vgl. § 103 Absatz 5 GO NRW).

### **8.2 Zu Satz 2 (Bestätigungsvermerk im Rahmen des Prüfungsauftrages):**

#### **8.2.1 Die Pflicht zur Abgabe eines Bestätigungsvermerks**

Durch den Verweis auf die Absätze 3 bis 7 dieser Vorschrift ist ausdrücklich bestimmt worden, dass bereits die Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung oder Dritte als Prüfer im Rahmen ihres Prüfungsauftrages und ihrer vor-

zunehmenden Beurteilung des gemeindlichen Jahresabschlusses einen eigenen Bestätigungsvermerk abzugeben haben. Ein solcher Bestätigungsvermerk hat immer eine Außenwirkung, denn durch diesen Vermerk wird das Ergebnis der Prüfung dokumentiert und dem Auftraggeber gegenüber offengelegt.

Diese Gegebenheiten erfordern, abhängig vom jeweiligen Prüfungsergebnis, dass jeder an der Jahresabschlussprüfung beteiligte verantwortliche Prüfer oder Prüfungsstelle einen Bestätigungsvermerk zu erstellen hat. Darauf kann grundsätzlich nicht verzichtet werden. Der Prüfer oder die Prüfungsstelle hat dabei eigenverantwortlich über die Form der Ausfertigung des Bestätigungsvermerks und die Formulierung zu entscheiden. Ob und in welchem Umfang der Bestätigungsvermerk des Rechnungsprüfungsausschusses dabei auf den ihm vorgelegten Bestätigungsvermerken der örtlichen Rechnungsprüfung oder Dritter als Prüfer aufgebaut wird, liegt in der Verantwortung des Ausschusses.

### **8.2.2 Die Vorlage auftragsbezogener Bestätigungsvermerke**

Dem Rechnungsprüfungsausschuss der Gemeinde müssen im Rahmen der gemeindlichen Jahresabschlussprüfung nicht alle erstellten auftragsbezogenen Bestätigungsvermerke der beteiligten Dritten vorgelegt werden. Es ist vielmehr ausreichend, wenn die für die örtliche Rechnungsprüfung als regelmäßig für die Durchführung der Abschlussprüfung verantwortliche letzte Stelle einen auf ihr Prüfungsergebnis bezogenen Bestätigungsvermerk verfasst. Sie hat diesen Bestätigungsvermerk dem Rechnungsprüfungsausschuss vorzulegen, der die Gesamtverantwortung für die ordnungsgemäße Prüfung des Jahresabschlusses gegenüber dem Rat der Gemeinde trägt und selbst einen Bestätigungsvermerk verfassen muss.

In dem Bestätigungsvermerk des Ausschusses sind die Prüfungsergebnisse bzw. Bestätigungsvermerke der an der gemeindlichen Jahresabschlussprüfung zuvor beteiligten anderen Abschlussprüfer zu berücksichtigen. In Einzelfällen kann es dabei sachgerecht und sinnvoll sein, zusätzlich auf auftragsbezogene Bestätigungsvermerke zu verweisen und diese dann ggf. auch dem eigenen Bestätigungsvermerk beizufügen. Dabei sollen die vorgenommenen Ergänzungen und Verweise erkennbar und nachvollziehbar dargestellt werden.

Dem Rechnungsprüfungsausschuss steht in diesem Verfahren das Recht zu, beim Auftreten von Mängeln oder wenn er aus sonstigen Gründen das in einem vorgelegten Bestätigungsvermerk verankerte Prüfungsergebnis nicht mitgetragen kann, in einem eigenen Bestätigungsvermerk das aus seiner Sicht zutreffende Ergebnis darzustellen. Ein Recht der zuvor beteiligten Prüfer sich zu der neuen Fassung des Bestätigungsvermerks zu äußern, steht diesen regelmäßig nicht zu. Im Rahmen der Beratungen des Rates der Gemeinde über die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses können jedoch Informationen darüber wichtig sein, wenn Abschlussprüfer zuvor ein anderes Ergebnis im Rahmen ihrer Prüfungstätigkeit vertreten haben.

### **8.2.3 Der Bestätigungsvermerk des Rechnungsprüfungsausschusses**

Der Rechnungsprüfungsausschuss hat eigenverantwortlich zu entscheiden, ob er sich bei seiner Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses auf den ihm vorgelegten Bestätigungsvermerk der örtlichen Rechnungsprüfung stützen will. Er kann diesen Bestätigungsvermerk unverändert lassen und durch eine entsprechende Ergänzung auch zu seinem eigenen Bestätigungsvermerk machen. Diese Sachlage gilt entsprechend für die örtliche Rechnungsprüfung, wenn sie für ihre Prüfung einen Dritten beauftragt hat (vgl. § 103 Absatz 5 GO NRW). Es liegt immer in der Verantwortung des jeweiligen Auftraggebers, ob er den ihm vorgelegten Bestätigungsvermerk in vollem Umfang übernimmt oder diesen ergänzt, abändert oder ihm eine eigene Form gibt.

Dem Rat der Gemeinde kann aber auch ein Bestätigungsvermerk vorgelegt werden, der von mehreren Prüfern oder Prüfungsstellen nach den Regeln des Absatzes 7 der Vorschrift unterzeichnet wurde. In einem solchen Fall ist jeder Beteiligte zu einer eigenen Prüfung verpflichtet, um zu entscheiden, ob ein ihm vorgelegter Bestäti-

gungsvermerk in vollem Umfang inhaltlich übernommen, abgeändert oder ergänzt wird. Das getroffene Prüfungsergebnis muss dann auf dem betreffenden Bestätigungsvermerk durch eine entsprechende Ergänzung und eine Unterzeichnung nachvollziehbar und transparent gemacht werden. Die besondere Verpflichtung der Prüfer und prüfenden Stellen, einen auf ihre Prüfung bezogenen Bestätigungsvermerk zu verfassen, ist wegen der besonderen Verantwortung als Abschlussprüfer des gemeindlichen Jahresabschlusses geboten.

#### **8.2.4 Die Unterzeichnungspflicht beim Bestätigungsvermerk**

Die besondere Verantwortung der Prüfer und prüfenden Stellen als Abschlussprüfer des gemeindlichen Jahresabschlusses drückt sich auch in der Unterzeichnungspflicht des Bestätigungsvermerks aus. Die Unterzeichnungspflicht für den Bestätigungsvermerk oder der Versagungsvermerk zur Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses besteht deshalb für alle an der Jahresabschlussprüfung beteiligten verantwortlichen Prüfer und Prüfinstanzen. Deren Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung soll jeweils das Datum des Tages tragen, an dem für die Abschlussprüfer die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses materiell abgeschlossen ist.

Mit der Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks erfüllen die Prüfer und prüfenden Stellen im Rahmen ihrer Prüfung eine gesetzliche Verpflichtung. Sie bringen damit zum Ausdruck, dass für sie die Prüfung des Jahresabschlusses abgeschlossen ist und aus ihrer Verantwortung heraus der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung richtig und vollständig ist, sofern von ihnen dazu keine besonderen Einschränkungen gemacht worden sind oder Hinweise gegeben werden. Bei mehreren Unterschriften unter einem Bestätigungsvermerk für den gemeindlichen Jahresabschluss muss aber klar erkennbar bleiben, dass der Vorsitzende des Rechnungsprüfungsausschusses die abschließende Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks vorgenommen hat, denn dieser Ausschuss ist das gesetzlich zuständige Prüfungsgremium für den Jahresabschluss der Gemeinde.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**§ 102**  
**Örtliche Rechnungsprüfung**

(1) <sup>1</sup>Kreisfreie Städte, Große und Mittlere kreisangehörige Städte haben eine örtliche Rechnungsprüfung einzurichten. <sup>2</sup>Die übrigen Gemeinden sollen sie einrichten, wenn ein Bedürfnis hierfür besteht und die Kosten in angemessenem Verhältnis zum Nutzen stehen.

(2) <sup>1</sup>Kreisangehörige Gemeinden können mit dem Kreis eine öffentlich-rechtliche Vereinbarung mit dem Inhalt abschließen, dass die örtliche Rechnungsprüfung des Kreises die Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung in einer Gemeinde gegen Kostenerstattung wahrnimmt. <sup>2</sup>Die Vereinbarung kann auch vorsehen, dass die Rechnungsprüfung des Kreises nur einzelne Aufgabengebiete der Rechnungsprüfung in der Gemeinde wahrnimmt. <sup>3</sup>Soweit die örtliche Rechnungsprüfung des Kreises die Rechnungsprüfung in der Gemeinde wahrnimmt, bedient sich der Rechnungsprüfungsausschuss der Gemeinde bei der Erfüllung seiner Aufgaben der Rechnungsprüfung des Kreises.

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

**Erläuterungen zu § 102:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Einrichtung einer örtlichen Rechnungsprüfung**

**1.1 Allgemeine Inhalte**

Im NKF ist das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde durch die Gemeinde selbst zu prüfen. Die örtliche Prüfung der Gemeinde ist dabei ein unverzichtbares Instrument für eine zeitnahe Kontrolle des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde sowie der Behandlung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle mit haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen. Im Rahmen der Prüfung muss daher z. B. beurteilt werden, ob durch den gemeindlichen Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde vermittelt wird.

Der Gesetzgeber hat der Gemeinde die dafür erforderlichen Kompetenzen eingeräumt. Er hat sie als geeignet angesehen, die ihr zugewiesenen Prüfungsaufgaben mit der notwendigen personellen und sächlichen Ausstattung zu erfüllen und dabei den ordnungsgemäßen Gang der Prüfungsgeschäfte sicherzustellen. Er hat daher bestimmt, dass die kreisfreien Städte, die Großen und die Mittleren kreisangehörigen Städten in Nordrhein-Westfalen eine örtliche Rechnungsprüfung als eigenständige Organisationseinheit innerhalb ihrer Verwaltung einzurichten haben. Die örtliche Rechnungsprüfung ist dabei dem Rat unmittelbar verantwortlich und in ihrer sachlichen Tätigkeit ihm unmittelbar unterstellt (vgl. § 104 Absatz 1 Satz 1 GO NRW).

Die kreisfreien Städte, die Großen und die Mittleren kreisangehörigen Städten Gemeinde müssen daher unter Beteiligung ihres Rates grundsätzlich entscheiden, in welchem Umfang die örtliche Rechnungsprüfung eingerichtet wird. Die übrigen Gemeinden sollen eine örtliche Rechnungsprüfung einrichten, wenn bei ihnen dafür ein Bedürfnis besteht und die Kosten in angemessenem Verhältnis zum voraussichtlichen Nutzen stehen. Diese Gemeinden müssen unter Beteiligung des Rates der Gemeinde klären, ob eine Rechnungsprüfung eingerichtet wird und ggf. dann entscheiden, in welchem Umfang die örtliche Rechnungsprüfung eingerichtet wird.

## **1.2 Die Gestaltung der örtlichen Rechnungsprüfung**

### **1.2.1 Der Begriff „Örtliche Prüfung“**

Im Rahmen des gemeindlichen Verfassungsrechts und unter Beachtung der gemeindlichen Selbstverwaltung werden unter dem Begriff „Örtliche Prüfung“ zwei Prüfungsinstanzen bei der Gemeinde verstanden. In jeder Gemeinde hat einerseits der Rat einen Rechnungsprüfungsausschuss als Pflichtausschuss mit besonderen Prüfungsaufgaben zu bilden (vgl. § 57 Absatz 2 Satz 1 und § 59 Absatz 3 Satz 1 GO NRW). Andererseits ist in der gemeindlichen Verwaltung, ab einer bestimmten Größe der Gemeinde, eine örtliche Rechnungsprüfung als eigenständige Organisationseinheit einzurichten.

Der Begriff „örtliche Prüfung“ umfasst daher die aufeinander abzustimmenden Tätigkeiten des Rechnungsprüfungsausschusses des Rates und der „Örtlichen Rechnungsprüfung“ in der gemeindlichen Verwaltung. Beide Prüfungsinstanzen stehen dabei in unmittelbarer Verbindung mit dem Rat der Gemeinde. Dieser Zusammenhang erfordert eine unabhängige Stellung der örtlichen Rechnungsprüfung in der gemeindlichen Verwaltung (vgl. § 104 Absatz 1 GO NRW). Für den Rat der Gemeinde kann dadurch die örtliche Prüfung insgesamt entscheidungsvorbereitend und informatorisch wirken, auch wenn die örtliche Rechnungsprüfung im Rahmen der gemeindlichen Verwaltung ihre Aufgaben erledigt.

### **1.2.2 Der Rechnungsprüfungsausschuss**

Der Rat der Gemeinde hat neben seinem Budgetrecht auch eine eigenverantwortliche Kontrollaufgabe bei der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Die Prüfungsaufgabe ist dabei dem Rechnungsprüfungsausschuss als einen von drei Pflichtausschüssen des Rates gesetzlich übertragen worden (vgl. § 57 i.V.m. § 59 GO NRW). Der Rechnungsprüfungsausschuss soll zeitnah zu den gemeindlichen Abschlüssen seine Prüfungstätigkeit durchführen und zur Entlastung und Erleichterung der Arbeit des Rates der Gemeinde beitragen. Er soll aber auch - wie die anderen Ausschüsse des Rates - die Beschlüsse des Rates sachverständig vorbereiten und zu den Vorlagen der gemeindlichen Verwaltung sachgerechte Stellungnahmen und Empfehlungen abgeben.

Der Rechnungsprüfungsausschuss hat sich bei der Durchführung seiner Prüfungstätigkeit zudem der örtlichen Rechnungsprüfung zu bedienen (vgl. § 59 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Beide Prüfungsinstanzen bei der Gemeinde stehen daher in unmittelbarer Verbindung zueinander und arbeiten dem Rat der Gemeinde zu (vgl. § 57 Absatz 2 und § 104 GO NRW). Die sachliche Zuständigkeit des Rechnungsprüfungsausschusses wird noch dadurch gestärkt, dass sich der Ausschuss in kleineren Gemeinden, in denen keine örtliche Rechnungsprüfung besteht, sich unmittelbar Dritter gem. § 103 Absatz 5 GO NRW bedienen kann.

### **1.2.3 Die örtliche Rechnungsprüfung**

Bei der Festlegung der Verpflichtung zur Einrichtung einer örtlichen Rechnungsprüfung durch kreisfreie Städte, Große und Mittlere kreisangehörige Städte ist davon ausgegangen worden, dass die umfangreichen örtlichen Verwaltungsaufgaben, eine örtliche Prüfung durch die Gemeinde erfordert. Die Vorschrift wurde deshalb in einen Zusammenhang mit den gesetzlich bestimmten Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung und der gesetzlich bestimmten Stellung der Leitung und der Prüfer der Rechnungsprüfung gestellt (vgl. §§ 103 und 104 GO NRW).

Die Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung gehen aber insgesamt weit über die Vorgaben in der Gemeindeordnung hinaus. Vielfach sind der örtlichen Rechnungsprüfung weitere Aufgaben durch Fachgesetze oder andere Vorschriften zugewiesen worden. Aus der Gesamtsicht aller Aufgaben ergibt sich dabei der Anforderungskatalog an die Aufgabenerledigung und das Anforderungsprofil an die Prüfer. Zusätzlich erfordert dabei die Einführung komplexer Verfahren in der gemeindlichen Verwaltung, dass zeitgemäße sowie sachlich und fachlich zweckmä-

ßige Handlungsweisen für die Durchführung der Prüfung. Die örtliche Rechnungsprüfung hat sich i.d.R. darauf eingestellt, sodass bereits „begleitende Prüfungen“ erfolgen und nicht erst zu einem Zeitpunkt geprüft wird, zu dem vorgesehene Verwaltungsentscheidungen kaum noch veränderbar oder umkehrbar sind.

Aus den Prüfungspflichten der örtlichen Rechnungsprüfung folgt zudem die Pflicht der Gemeinde, ihre örtliche Rechnungsprüfung ausreichend mit fachlich qualifiziertem Personal und mit Sachmitteln auszustatten. Es gilt, die ordnungsgemäße Aufgabenerledigung der gesetzlichen Prüfungsaufgaben und der übertragenen Prüfungsaufgaben sowie der Prüfungsaufträge sicherzustellen (vgl. § 103 Absatz 1 bis 3 GO NRW). Im Rahmen der Prüfungsplanung sollte daher berücksichtigt werden, dass sich die örtliche Rechnungsprüfung mit Zustimmung des Rechnungsprüfungsausschusses ggf. Dritter als Prüfer bedienen kann (vgl. § 103 Absatz 5 GO NRW).

## **2. Die überörtliche Prüfung**

Aus der Sicht des Landes ist die überörtliche Prüfung ein unverzichtbares Instrument für eine Kontrolle der Gesetz- und Ordnungsmäßigkeit des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde. Sie ist deshalb ein Teil der staatlichen Aufsicht des Landes über die Gemeinden und wird durch die Gemeindeprüfungsanstalt Nordrhein-Westfalen durchgeführt. In der überörtlichen Prüfung sind zudem die vorhandenen Ergebnisse der örtlichen Rechnungsprüfung zu berücksichtigen (vgl. § 105 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Die Rechnungsprüfung der Gemeinde stellt daher eine Informationsquelle für die überörtliche Prüfung der Gemeinde dar.

Die überörtliche Prüfung durch die Gemeindeprüfungsanstalt soll zudem eine fachkundige Prüfung der Gemeinde unter den Gesichtspunkten der staatlichen Aufsicht darstellen. Es ist deshalb auch geboten, die Aufsichtsbehörden über die Gemeinden möglichst frühzeitig in die vorgesehenen Prüfungen bei den Gemeinden einzubinden. Die Einbindung in das Prüfungsgeschehen, wenn die überörtliche Prüfung bei den Gemeinden abgeschlossen ist, wie es gesetzlich als Mindestvorgabe vorgesehen ist, dürfte in vielen Fällen nicht ausreichend und nicht sachgerecht sein. Die Aufgaben der überörtlichen Prüfung sowie das Verfahren zu den Ergebnissen dieser Prüfung sind in der Vorschrift des § 105 GO NRW näher bestimmt worden.

## **3. Sonstige Formen der Durchführung der örtlichen Rechnungsprüfung**

### **3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Vorschriften über die Ausübung und Ausgestaltung der örtlichen Rechnungsprüfung durch die Gemeinde stehen einer Erledigung von Prüfungsaufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung durch beauftragte Dritte nicht entgegen. Die Gemeinden, die zur Einrichtung einer örtlichen Rechnungsprüfung verpflichtet sind, behalten auch bei der Beauftragung Dritte ihre Gesamtverantwortung. Sie dürfen sich daher z. B. im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Vereinbarung mit der örtlichen Rechnungsprüfung einer anderen Gemeinde oder bei der Einschaltung eines Wirtschaftsprüfers als privater Dritter nicht aus ihrer Gesamtverantwortung für die örtliche Rechnungsprüfung selbst entlassen.

Eine Gemeinde, die örtliche Prüfungsaufgaben durch Dritte erledigen lässt, bleibt unabhängig von der Art und dem Umfang der Beauftragung Dritter immer für die ordnungsgemäße Aufgabenerledigung verantwortlich. Sie soll durch die Mitwirkung der örtlichen Rechnungsprüfung und des Rechnungsprüfungsausschusses die ordnungsgemäße Erledigung der Prüfungsaufträge sicherstellen. Ein solcher Verantwortungsrahmen ist geboten. Bei einer Zusammenarbeit mit Dritten, z. B. mit der örtlichen Rechnungsprüfung einer beauftragten Gemeinde, kann diese nicht unmittelbar gegenüber dem Rat der auftraggebenden Gemeinde verantwortlich und ihm in ihrer sachlichen Tätigkeit unmittelbar unterstellt sein (vgl. § 104 Absatz 1 GO NRW). Die gemeindeübergreifende Zusammenarbeit bei der örtlichen Rechnungsprüfung lässt sich gleichwohl im Einvernehmen zwischen den Beteiligten auf vielfältige Art und Weise gestalten.

### **3.2 Die Beauftragung Dritter**

Mit der Einführung des NKF wurde zugelassen, dass die örtliche Rechnungsprüfung der Gemeinde sich Dritter als Prüfer bedienen darf (vgl. § 103 Absatz 5 GO NRW). Durch diese Möglichkeit soll eine flexible und wirtschaftliche Aufgabenerledigung der örtlichen Rechnungsprüfung erreicht werden. Die Regelung soll aber auch die Zusammenarbeit zwischen den örtlichen Rechnungsprüfungen der Gemeinden erweitern. Die Beauftragung Dritter als Prüfer ist deshalb nicht auf bestimmte Prüfungstätigkeiten oder auf besondere Einzelfälle durch den Gesetzgeber beschränkt worden. Es sind aber auch keine fachlichen Voraussetzungen für die Tätigkeit beauftragter Prüfer gesetzlich bestimmt worden.

Es können somit geeignete Dritte mit gemeindlichen Prüfungsaufgaben beauftragt werden, z. B. Wirtschaftsprüfer oder Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung einer anderen Gemeinde. Die Gesamtverantwortung für die örtliche Rechnungsprüfung bleibt dabei unabhängig von der Ausgestaltung einer Beauftragung bei der Gemeinde. Sie kann sich in diesen Fällen nicht aus ihrer Verantwortung selbst entlassen. Durch die Beauftragung darf zudem die Tätigkeit des Rates und des Bürgermeisters als gewählte Organe der Gemeinde nicht beeinträchtigt werden.

Der Rechnungsprüfungsausschuss und die örtliche Rechnungsprüfung müssen in den Fällen der Beauftragung eines Dritten ihre eigene Prüfungsverantwortung auch dadurch belegen, dass sie als gemeindliche Prüfinstanzen jeweils einen eigenen Bestätigungsvermerk erstellen. Beide Instanzen können aber auch den Bestätigungsvermerk des beauftragten Dritten vollständig übernehmen. Sie müssen dann aber diesen Bestätigungsvermerk um eine entsprechende eigene Beurteilung aus ihrer Prüfung ergänzen. Es sind zur Klarstellung auch weitere Ergänzungen möglich, wenn dadurch das erzielte Prüfungsergebnis nachvollziehbarer wird.

### **3.3 Die Zusammenarbeit im Rahmen der Amtshilfe**

Eine notwendige Zusammenarbeit von örtlichen Rechnungsprüfungen kann im Einzelfall auch im Wege der Amtshilfe erfolgen (vgl. §§ 4 ff. VwVfG NRW). Unter dem Begriff „Amtshilfe“ ist dabei die Vornahme von Handlungen rechtlicher und tatsächlicher Art auf das Ersuchen einer Behörde durch eine andere Behörde zur Unterstützung einer Amtshandlung der ersuchenden Behörde im Einzelfall zu verstehen. Die Amtshilfe stellt dabei eine ergänzende Hilfe für die zuständige örtliche Rechnungsprüfung dar, die von einer anderen örtlichen Rechnungsprüfung nach dem Gleichordnungsprinzip geleistet wird. In dieser Zusammenarbeit besteht deshalb kein Über- und Unterordnungsverhältnis der Prüfungsinstanzen.

Die Amtshilfe dient dabei der Erleichterung, Beschleunigung und Verbilligung des örtlichen Prüfungsverfahrens bei der Gemeinde. Im Wege der Amtshilfe kann daher eine auf den Einzelfall beschränkte Aufgabe der örtlichen Rechnungsprüfung wahrgenommen werden, z. B. eine Bauprüfung für eine andere Gemeinde. Der beauftragten örtlichen Rechnungsprüfung können dabei jedoch ggf. Ansprüche aus ihrer Tätigkeit als Auslagenersatz oder Gebühren zustehen. Die dem Rechnungsprüfungsausschuss gesetzlich übertragenen Prüfungsaufgaben sind dabei der Erledigung im Wege der Amtshilfe nach dem Verwaltungsverfahrensgesetz nicht zugänglich.

### **3.4 Keine sonstige Zusammenarbeit**

Eine Erledigung der Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung einer Gemeinde durch eine andere Gemeinde ist nur in bestimmten Formen vorgesehen. Die Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung lassen sich daher nicht unter den Rahmen einer Vereinbarung nach § 3 Absatz 5 GO NRW (zur Effizienzsteigerung) oder nach § 4 Absatz 8 GO NRW (Übernahme von Aufgaben anderer Gemeinden) subsumieren. Diese Vorschriften stellen auf

übertragbare gemeindliche Aufgaben ab, die von der Gemeinde für ihre Bürger und Einwohner in Verfolgung öffentlicher Zwecke wahrzunehmen sind.

Die örtliche Rechnungsprüfung ist dagegen eine verwaltungsorganisatorische eigene Aufgabe der Gemeinde, die der internen Kontrolle der eigenen Haushalts- und Wirtschaftsführung der Gemeinde dient. Es ist deshalb auch im Rahmen des Gesetzes über kommunale Gemeinschaftsarbeit nicht möglich, die Aufgabe „Örtliche Rechnungsprüfung“ vollständig an einen Dritten abzugeben und sich der Gesamtverantwortung dafür zu entziehen. Die Gemeinde kann sich lediglich bei Bedarf in einem beschränkten Rahmen Dritter als Prüfer bedienen (vgl. § 103 Absatz 5 GO NRW). Sie muss dafür in eigener Verantwortung die notwendigen organisatorischen Rahmenbedingungen für die Durchführung der Prüfung schaffen.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Pflichtaufgabe örtliche Rechnungsprüfung):**

#### **1.0 Die Abgrenzung der Aufgabenträger**

Nach der Vorschrift haben kreisfreie Städte, Große und Mittlere kreisangehörige Städte eine örtliche Rechnungsprüfung einzurichten. Bei der Festlegung der zur Einrichtung einer örtlichen Rechnungsprüfung verpflichteten Gemeinden ist davon ausgegangen worden, dass die umfangreichen örtlichen Verwaltungsaufgaben, eine eigenständige Prüfungsinstanz innerhalb der gemeindlichen Verwaltung erfordern. Dieser Prüfungsinstanz obliegen dabei besondere gesetzlich bestimmte Aufgaben (vgl. § 103 Absatz 1 GO NRW).

Die Abgrenzung der Städte in Nordrhein-Westfalen, die als Große oder Mittlere kreisangehörige Städte gelten, wird ausgehend von § 4 der Gemeindeordnung im Einzelnen in der Verordnung zur Bestimmung der Großen kreisangehörigen Städte und der Mittleren kreisangehörigen Städte vorgenommen. In § 1 der Verordnung sind die Großen kreisangehörigen Städte und in § 2 die Mittleren kreisangehörigen Städte in Nordrhein-Westfalen im Einzelnen aufgeführt. Es liegt dann in der Eigenverantwortung dieser Städte, ihre örtliche Rechnungsprüfung im Sinne der einschlägigen Rechtsvorschriften und des Haushaltsrechts weiter auszugestalten.

#### **1.1 Zu Satz 1 (Prüfungspflicht bei Großen und Mittleren kreisangehörigen Städten)**

##### **1.1.1 Die Inhalte der Prüfungspflicht**

Die Pflicht zur örtlichen Rechnungsprüfung entsteht einerseits aufgrund der Pflicht der Gemeinden zur sparsamen und wirtschaftlichen Haushaltsführung gemäß § 75 Absatz 1 GO NRW. Andererseits entsteht diese Pflicht zudem aus der Vorgabe zur Aufstellung eines Jahresabschlusses gemäß § 95 GO NRW. Mit dem Beschluss über den gemeindlichen Jahresabschluss übt der Rat der Gemeinde seine Befugnis als oberstes Kontrollorgan der Gemeinde über die Ausführung der von ihm durch die jährliche Haushaltssatzung beschlossenen gemeindlichen Haushaltswirtschaft aus. Die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rat und die Entlastung des Bürgermeisters durch die Ratsmitglieder ist daher nur zulässig, wenn zuvor eine örtliche Prüfung stattgefunden hat (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW).

Der Rat hat sich daher vor seiner Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses nicht nur von der Ordnungsmäßigkeit des aufgestellten gemeindlichen Jahresabschlusses zu überzeugen, sondern auch vor seiner Beschlussfassung eine örtliche Prüfung durchführen zu lassen. Die Prüfung hat der Rechnungsprüfungsausschuss des Rates (vgl. § 57 i.V.m. § 59 GO NRW) unter Beteiligung der örtlichen Rechnungsprüfung durchzuführen. Die Pflichtaufgabe „Örtliche Rechnungsprüfung“ bringt es dabei mit sich, dass deren Ausübung und Ausge-

staltung an den örtlichen Verhältnissen zu orientieren ist. Im Rahmen der bestehenden Verantwortung der Gemeinde können dabei auch Dritte mit der Durchführung der Prüfung beauftragt werden.

### **1.1.2 Die Ausgestaltung und Ausübung der Prüfungspflicht**

Die Pflicht zur örtlichen Rechnungsprüfung ist durch die Einrichtung einer Organisationseinheit „Rechnungsprüfung“ in der Verwaltung der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten näher auszugestalten (vgl. §§ 103 und 104 GO NRW). Die einzelnen Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung konkretisieren dabei die Prüfungszwecke sollen eine nicht hinnehmbare Verantwortungslosigkeit im Einzelfall verhindern. Die örtliche Rechnungsprüfung ist zwar organisatorisch in die gemeindliche Verwaltung eingebunden, gleichwohl nimmt sie aber aus ihrer unmittelbaren Verantwortung gegenüber dem Rat eine besondere Stellung ein (vgl. § 104 Absatz 1 GO NRW). Sie untersteht deshalb keiner anderen Organisationseinheit der gemeindlichen Verwaltung.

Die Ausübung der örtlichen Rechnungsprüfung ist dabei an den nach dem Gesetz zugewiesenen Aufgaben, an den ggf. vom Rat übertragenen Aufgaben sowie an den Prüfungsaufträgen des Bürgermeisters auszurichten (vgl. § 103 Absatz 1 bis 3 GO NRW). Diese Gegebenheiten wirken sich organisatorisch als auch auf die erforderliche Qualifikation der Leitung und der Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung aus und prägen deren Unabhängigkeit und ihre Sonderstellung. Unberührt von der unabhängigen Stellung innerhalb der gemeindlichen Verwaltung bleibt die dienstaufsichtliche Stellung des Bürgermeisters gegenüber der Leitung und den Prüfern der örtlichen Rechnungsprüfung.

### **1.1.3 Keine Abgabe der Prüfungsverantwortung**

Die Selbstverantwortung und das Erfordernis des ordnungsmäßigen hauswirtschaftlichen Handelns der Gemeinden lassen es im Grundsatz nicht zu, dass die Gemeinde auf die Aufgabe „örtliche Rechnungsprüfung“ verzichten kann. Durch die vollständige Abgabe der Prüfungsaufgaben an eine andere Gemeinde würde eine nicht hinnehmbare Verantwortungslosigkeit entstehen und die Tätigkeit der gewählten Organe dadurch tangieren. Die Gemeinde kann sich daher von der pflichtigen Aufgabe „Rechnungsprüfung“ nicht zurückziehen. Sie kann sich auch durch eine Zusammenarbeit mit Dritten nicht aus ihrer Gesamtverantwortung für die örtliche Prüfung selbst entlassen.

Die örtliche Rechnungsprüfung muss durch die Gemeinde gewährleistet werden. Bei kreisangehörigen Gemeinden könnte mit der Beauftragung einer anderen kreisangehörigen Gemeinde sich der oftmals örtlich vorhandene „Konkurrenzkampf“, z. B. im Bauwesen und bei Gewerbeansiedlungen, auf die Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung auswirken. Es würde dann schnell die Frage nach der Verlässlichkeit und Unabhängigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung entstehen. Eine wirksame örtliche unabhängige Rechnungsprüfung erfordert daher eine gesetzlich verankerte Stellung innerhalb des Rahmens der gemeindlichen Selbstverwaltung.

## **1.2 Zu Satz 2 (Pflicht bei den übrigen kreisangehörigen Gemeinden)**

Nach der Vorschrift sollen auch die Gemeinden eine örtliche Rechnungsprüfung einrichten, bei denen keine gesetzliche Pflicht dafür besteht. Diese Gemeinden haben dazu festzustellen, ob ein Bedürfnis hierfür besteht und ob die voraussichtlichen Kosten in angemessenem Verhältnis zum Nutzen stehen werden. Für diese gemeindebezogene Prüfung und Beurteilung bestehen keine landesweit anwendbaren allgemeinen Kriterien. Eine Klärung des Bedarfs bzw. der Notwendigkeit einer eigenen Rechnungsprüfung ist von der betreffenden Gemeinde ausschließlich unter örtlichen Gesichtspunkten herbeizuführen. Sie soll zudem auch den Rechnungsprüfungsausschuss an dieser Prüfung beteiligen. In jeder Gemeinde hat der Rat einen solchen Ausschuss einzurichten, auch

wenn eine Gemeinde nicht in der Verordnung zur Bestimmung der Großen kreisangehörigen Städte und der Mittleren kreisangehörigen Städte benannt worden ist (vgl. § 57 Absatz 2 GO NRW).

Bei einer kreisangehörigen Gemeinde könnte das Vorliegen eines Bedürfnisses für eine örtliche Rechnungsprüfung mithilfe des Aufgabenkatalogs für die Rechnungsprüfung geprüft und beurteilt werden (vgl. § 103 Absatz 1 GO NRW). Die Gemeinde muss für sich feststellen und entscheiden, inwieweit eine laufende Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung im Haushaltsjahr sachlich geboten ist. Sie muss dabei auch beurteilen, wie eine dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung der Gemeinde sicherzustellen ist und wie die Prüfung von Vergaben vor der Auftragsvergabe erfolgen soll. In diesem Zusammenhang bereits von der Gemeinde geprüft werden, ob ggf. die örtliche Rechnungsprüfung des Kreises die Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung der Gemeinde wahrnehmen soll.

In die örtliche Beurteilung ist auch die Möglichkeit des Rates der Gemeinde, der örtlichen Rechnungsprüfung nach § 103 Absatz 2 GO NRW Aufgaben übertragen zu können, einzubeziehen. Er kann z. B. die Prüfung der Verwaltung auf Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit veranlassen oder die Prüfung der Betätigung der Gemeinde als Gesellschafter, Aktionär oder Mitglied in Gesellschaften und anderen Vereinigungen des privaten Rechts oder in der Rechtsform der Anstalt des öffentlichen Rechts durchführen lassen. Die Möglichkeit des Bürgermeisters nach § 103 Absatz 3 GO NRW, der örtlichen Rechnungsprüfung eigene Prüfungsaufträge, unter Mitteilung an den Rechnungsprüfungsausschuss erteilen zu können, darf ebenso nicht unberücksichtigt bleiben.

Die Klärung der Frage, ob die Kosten einer örtlichen Rechnungsprüfung in einem angemessenen Verhältnis zum Nutzen stehen werden, dürfte regelmäßig nur mithilfe eines Vergleichs mit anderen Gemeinden und einem entsprechenden Informations- bzw. Erfahrungsaustausch herbeigeführt werden können. Die Gemeinde soll dabei den allgemeinen Haushaltsgrundsatz „Wirtschaftlichkeit“ in ihre Beurteilung einbeziehen. Dazu gehören auch haushaltswirtschaftliche bzw. finanzwirtschaftliche Betrachtungen, in welchem Umfang bei einem Verzicht auf die örtliche Rechnungsprüfung dann ggf. Dritte mit Prüfungen beauftragt werden müssen. Bei einem Verzicht auf eine örtliche Rechnungsprüfung hat der Rechnungsprüfungsausschuss nach § 59 GO NRW das Recht, sich zur Durchführung seiner Aufgaben eines Dritten gem. § 103 Absatz 5 GO NRW bedienen zu können.

## **2. Zu Absatz 2 (Örtliche Rechnungsprüfung durch den Kreis):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Erledigung der Prüfungsaufgaben durch den eigenen Kreis):**

#### **2.1.1 Die Inhalte der Vereinbarung**

##### **2.1.1.1 Die Übertragung sämtlicher Prüfungsaufgaben**

Nach dieser Vorschrift kann eine kreisangehörige Gemeinde mit dem Kreis eine öffentlich-rechtliche Vereinbarung mit dem Inhalt abschließen, dass die örtliche Rechnungsprüfung des Kreises die Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung einer Gemeinde gegen Kostenerstattung wahrnimmt. Mit dieser gesetzlichen Möglichkeit der Abgabe der örtlichen Rechnungsprüfung an den eigenen Kreis sollte auch im Prüfungswesen eine leichtere Zusammenarbeit zwischen dem Kreis und seinen kreisangehörigen Gemeinden sowie ein bedarfsgerechter fachlicher Informationsaustausch erreicht werden. Die Regelung ist sachlich vertretbar, denn der Kreis übt die allgemeine staatliche Aufsicht über die kreisangehörigen Gemeinden aus (vgl. §§ 119 ff. GO NRW).

Die Vorschrift lässt dabei ausdrücklich eine vollständige Abgabe der gesamten Prüfungstätigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung auf den Kreis zu. Durch diese Regelung wird der Kreis unter Bezug auf die örtliche Zuständigkeit ein Dritter, der mit den Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung beauftragt worden ist. Er erhält dadurch jedoch nicht die rechtliche Stellung eines Dritten, den die Gemeinde entsprechend der Vorschrift des § 103 Absatz 1 GO NRW mit der Durchführung von Prüfungsaufgaben beauftragt hat, z. B. die Prüfung des gemeindli-

chen Jahresabschlusses. Grundsätzlich kann deshalb davon ausgegangen werden, dass ab der Aufgabenübertragung auf den Kreis nach dieser Vorschrift die Gemeinde nicht mehr über eine entsprechende Organisationseinheit in ihrer Verwaltung verfügen muss.

#### **2.1.1.2 Keine Übertragung der Gesamtverantwortung**

Die kreisangehörige Gemeinde kann sich durch eine öffentlich-rechtliche Vereinbarung mit dem eigenen Kreis aus der Durchführung von Prüfungsaufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung vollständig zurückziehen. Sie kann sich jedoch durch eine solche Vereinbarung nicht aus ihrer Gesamtverantwortung für das haushaltswirtschaftliche Handeln und damit auch nicht aus ihrer Gesamtverantwortung für die Durchführung der Prüfung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft selbst entlassen.

Die Gemeinde trägt auch bei einer vollständigen Erledigung der örtlichen Rechnungsprüfung durch den eigenen Kreis aus Gründen der Selbstverwaltung weiter die Gesamtverantwortung. Sie ist wegen des Erfordernisses des ordnungsmäßigen haushaltswirtschaftlichen Handelns mitverantwortlich für das Prüfungsgeschehen und das Prüfungsergebnis. Die engen Verflechtungen zwischen dem Rat und der gemeindlichen Verwaltung werden durch das geänderte Prüfungsverfahren, z. B. für den gemeindlichen Jahresabschluss nicht beeinträchtigt. Durch die Erledigung der örtlichen Rechnungsprüfung durch den eigenen Kreis darf daher auch die Tätigkeit der gewählten Organe der Gemeinde nicht tangiert werden.

#### **2.1.2 Der Abschluss einer öffentlich-rechtlichen Vereinbarung**

##### **2.1.2.1 Allgemeine Vorgaben**

Die Möglichkeiten der Zusammenarbeit von Gemeinden im Rahmen ihrer örtlichen Rechnungsprüfung sind gesetzlich abschließend bestimmt worden. Durch den Abschluss einer öffentlich-rechtlichen Vereinbarung der kreisangehörigen Gemeinde mit dem Kreis kann die örtliche Rechnungsprüfung des Kreises die Rechnungsprüfung bei der Gemeinde wahrnehmen. Mit In-Kraft-Treten der öffentlich-rechtlichen Vereinbarung übernimmt der Kreis die örtliche Rechnungsprüfung der Gemeinde in seine Zuständigkeit, sodass das Recht und die Pflicht zur Erfüllung dieser Aufgabe auf den Kreis übergehen.

In dieser Vereinbarung sollte sich die Gemeinde ein Mitwirkungsrecht bei der Erfüllung oder Durchführung der Aufgaben einräumen lassen und die Beteiligung ihres Rechnungsprüfungsausschusses festlegen. Die Vereinbarung muss zudem eine angemessene Kostenerstattung bzw. Entschädigung vorsehen. Diese Kostenerstattung sollte i.d.R. so bemessen sein, dass die durch die Übernahme oder Durchführung der Prüfung auf den Kreis die entstehenden Kosten gedeckt werden können. Die Vereinbarung sollte zudem eine Geltungsdauer aufweisen deren vorzeitige Auflösung regeln. Es sollte auch festgelegt werden, unter welchen Voraussetzungen und in welcher Form eine Kündigung durch die Beteiligten möglich ist.

##### **2.1.2.2 Die öffentlich-rechtliche Vereinbarung und Vergaberecht**

Die Übertragung von Prüfungen gemeindlicher Sachverhalte auf Dritte durch eine öffentlich-rechtliche Vereinbarung stellt einen öffentlichen Auftrag der Gemeinde dar. Ein solcher gemeindlicher Auftrag unterliegt grundsätzlich dem Vergaberecht, sofern keine besonderen Ausnahmetatbestände vorliegen (vgl. § 25 GemHVO NRW). Die Übertragung der örtlichen Rechnungsprüfung an den eigenen Kreis erfordert als Vertragsform ebenfalls eine öffentlich-rechtliche Vereinbarung. Gleichwohl ist für die Anwendung des Vergaberechts nicht allein der vorgesehene Abschluss ausschlaggebend, sondern eine mögliche Auswahl zwischen den Auftragnehmern. Sofern von einer kreisangehörigen Gemeinde eine Vereinbarung über bestimmte Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung

mit einem anderen Kreis als dem eigenen getroffen, kann eine solche Auftragsvergabe nur auf der Grundlage des § 103 Absatz 5 GO NRW erfolgen. Sie unterliegt dann den allgemeinen Bestimmungen des Vergaberechts.

Vorrangig kann für die Gemeinde nach der Vorschrift jedoch nur der Kreis als Vertragspartner in Betracht kommen, dem die Gemeinde verfassungsmäßig angehört. Die ausdrückliche Wortwahl in der Vorschrift „mit dem Kreis“ beinhaltet daher eine gesetzliche Beschränkung. Diese gesetzliche Beschränkung stellt vergaberechtlich einen Ausnahmetatbestand dar, der dazu führt, dass vor der Aufgabenübertragung durch die kreisangehörige Gemeinde ein Vergabeverfahren nicht erforderlich bzw. der Verzicht darauf zulässig ist. In diesen Fällen steht die Beauftragung des Kreises zur Erledigung von Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung nicht für den allgemeinen Wettbewerb offen, weil die beauftragende Gemeinde verfassungsmäßig dem Kreis angehört.

### **2.1.2.3 Die öffentlich-rechtliche Vereinbarung und Verfahren nach GkG**

Eine öffentlich-rechtliche Vereinbarung der Gemeinde wird i.d.R. auf der Grundlage des Gesetzes über kommunale Gemeinschaftsarbeit (GkG) abgeschlossen. Derartige Vereinbarungen unterliegen daher den Verfahrensvorschriften des GkG und bedürfen einer Genehmigung und der Bekanntmachung (vgl. § 24 Absatz 2 und 3 GkG). Diese Vorgaben sind von der Gemeinde zu beachten, wenn sie gemeindliche Aufgaben nach den §§ 2 und 3 GO NRW auf den Kreis übertragen will. Die örtliche Rechnungsprüfung ist jedoch keine solche Aufgabe. Beim Abschluss einer öffentlich-rechtlichen Vereinbarung mit dem Kreis über die Durchführung der örtlichen Rechnungsprüfung finden daher die Vorschriften des § 4 Absatz 8 Satz 1 Buchstabe b) GO NRW und auch die Vorschriften des GkG keine Anwendung.

Eine öffentlich-rechtliche Vereinbarung über die Übernahme von Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung durch den Kreis auf der Grundlage des § 102 GO NRW stellt deshalb keine Vereinbarung dar, die den Verfahrensvorschriften des GkG unterliegt. Für diesen Fall fehlt es in der Vorschrift der Gemeindeordnung an einem ausdrücklichen Verweis auf die Anwendung der Vorschriften des vierten Teils des GkG. Die Übertragung der gemeindlichen Aufgabe „Rechnungsprüfung“ im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Vereinbarung von einer kreisangehörigen Gemeinde auf ihren eigenen Kreis bedarf daher keiner Genehmigung und auch keiner Bekanntmachung (vgl. § 24 Absatz 2 und 3 GkG).

### **2.2 Zu Satz 2 (Übertragung einzelner Prüfungsaufgaben auf den eigenen Kreis):**

Nach der Vorschrift kann die öffentlich-rechtliche Vereinbarung der kreisangehörigen Gemeinde mit dem Kreis auch vorsehen, dass die Rechnungsprüfung des Kreises nur einzelne Aufgabengebiete der örtlichen Rechnungsprüfung in der Gemeinde wahrnimmt. In diesem Zusammenhang wird zwar statt des gegenständlichen Begriffes „Aufgaben“ aus Satz 1 der Vorschrift nunmehr der aufgabenbereichsbezogene Begriff „Aufgabengebiete“ benutzt. Dieser Begriff stellt jedoch inhaltlich keine grundlegende Abweichung vom Begriff „Aufgaben“ dar. Mit seiner Verwendung soll nur verdeutlicht werden, dass auch einzelne Prüfungstätigkeiten oder abgrenzbare sachbezogene Prüfungsgebiete bzw. fachbezogene Arbeitsgebiete zum Gegenstand der Übertragung von Prüfungsaufgaben gemacht werden können.

Die Durchführung einzelner Prüfungsaufgaben durch den Kreis, dem die Gemeinde verfassungsmäßig angehört, entbindet die kreisangehörige Gemeinde nicht aus ihrer Gesamtverantwortung für die örtliche Rechnungsprüfung vor Ort bzw. sie kann sich daraus nicht entlassen. Die Verantwortung der Gemeinde bringt es vielmehr auch mit sich, dass entsprechend der Inanspruchnahme des Kreises auch eine Kostenerstattung in der Vereinbarung zwischen der kreisangehörigen Gemeinde und dem Kreis vorgesehen sein muss. Eine solche Entgeltregelung bietet keinen ausreichenden Anlass, dass dadurch die Pflicht für ein Vergabeverfahren entstehen würde.

## **2.3 Zu Satz 3 (Rechnungsprüfungsausschuss und örtliche Rechnungsprüfung des Kreises):**

### **2.3.1 Der Rechnungsprüfungsausschuss nach § 57 i.V.m. § 59 GO NRW**

In jeder Gemeinde muss der Rat einen Rechnungsprüfungsausschuss bilden (vgl. § 57 Absatz 2 GO NRW). Dieser Ausschuss hat den gesetzlichen Auftrag, den Jahresabschluss und den Gesamtabchluss der Gemeinde zu prüfen (vgl. § 59 Absatz 3 GO NRW). Dazu wird zusätzlich bestimmt, dass der Rechnungsprüfungsausschuss sich bei der Erledigung seiner Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung bedient. Er kann sich dann Dritter gem. § 103 Absatz 5 GO NRW bedienen, wenn in der Gemeinde keine örtliche Rechnungsprüfung besteht (vgl. § 59 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Aufgrund dieser gesetzlichen Vorgaben obliegt dem örtlichen Rechnungsprüfungsausschuss unmittelbar eine eigenständige und eigenverantwortliche Prüfungstätigkeit, die zur Erhöhung der Effektivität und Effizienz der Arbeit des Rates der Gemeinde beitragen soll.

### **2.3.2 Die Heranziehung der örtlichen Rechnungsprüfung des Kreises**

Der Rechnungsprüfungsausschuss der Gemeinde kann sich bei der Erfüllung seiner Prüfungsaufgaben der Rechnungsprüfung des Kreises bedienen, soweit die örtliche Rechnungsprüfung des Kreises die Rechnungsprüfung in der Gemeinde wahrnimmt. Die Gesamtverantwortung der Gemeinde muss dabei ein Anlass sein, auch die verfahrensmäßige Abwicklung der Prüfung, einschließlich der Einbindung der gemeindlichen Verwaltung in das Verfahren sowie der Präsentation des Prüfungsergebnisses im Rat, in der öffentlich-rechtlichen Vereinbarung eigenverantwortlich zu regeln.

In den Fällen, in denen nur einzelne Prüfungsaufgaben bei der Gemeinde durch die örtliche Rechnungsprüfung des Kreises erledigt werden, erfordert dieses ein ausgeprägtes Zusammenspiel zwischen der örtlichen Rechnungsprüfung des Kreises und der örtlichen Rechnungsprüfung der Gemeinde. In diesen Fällen muss sich der Rechnungsprüfungsausschuss zur Erledigung seiner Aufgaben beider Einrichtungen gleichzeitig bedienen. Es bietet sich ggf. eine Absprache an, dass die örtliche Rechnungsprüfung alleine unmittelbarer Ansprechpartner des Rechnungsprüfungsausschusses ist und nur bei weiterem Abstimmungsbedarf auch die örtliche Rechnungsprüfung des Kreises hinzugezogen wird.

## **3. Zu Absatz 3 (Verzicht auf die örtliche Rechnungsprüfung):**

Nach dieser Vorschrift werden die Großen und die Mittleren kreisangehörigen Städte, die nach Absatz 1 der Vorschrift eine örtliche Rechnungsprüfung einzurichten haben, von dieser Verpflichtung entbunden, wenn die örtliche Rechnungsprüfung ihres Kreises diese Aufgabe an ihrer Stelle wahrnimmt. Vor dem Abschluss einer Vereinbarung mit dem Kreis sollte daher in die Abwägung über die Art und den Umfang der Aufgabenerledigung u.a. einbezogen werden, ob nicht wegen besonderer örtlicher Gegebenheiten oder Aufgaben gleichwohl noch ein Bedürfnis für eine eigene örtliche Rechnungsprüfung besteht. Auch ein Vergleich, ob bei einer Erledigung der örtlichen Rechnungsprüfung durch Dritte die Kosten in einem angemessenen Verhältnis zum Nutzen stehen, kann zu einer sachgerechten Entscheidungsfindung beitragen.

Die Aufgabenübertragung an den eigenen Kreis muss durch eine öffentlich-rechtliche Vereinbarung im Sinne des § 102 Absatz 2 GO NRW erfolgen. Sie sollte auch Regelungen enthalten, um im Einzelfall oder bei örtlichem Bedarf von der Vereinbarung ganz oder teilweise zurücktreten zu können. Eine kreisangehörige Gemeinde kann sich durch eine solche öffentlich-rechtliche Vereinbarung mit dem eigenen Kreis nach dieser Vorschrift aus der eigenen Durchführung von Prüfungsaufgaben zurückziehen. Sie kann sich aber nicht aus ihrer Verantwortung für das haushaltswirtschaftliche Handeln und damit auch nicht aus ihrer Gesamtverantwortung für die Prüfung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft selbst entlassen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 102 GO NRW**

Aus Gründen der Selbstverantwortung und dem Erfordernis des ordnungsmäßigen Handelns der Gemeinde darf daher auch bei einer vollständigen Erledigung von Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung durch den eigenen Kreis keine nicht hinnehmbare Verantwortungslosigkeit entstehen. Durch einen Verzicht auf örtliche Rechnungsprüfung darf zudem auch die Tätigkeit der gewählten Organe der Gemeinde nicht tangiert werden. Die Informationsmöglichkeiten müssen uneingeschränkt verfügbar sein.



**§ 103**

**Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung**

(1) <sup>1</sup>Die örtliche Rechnungsprüfung hat folgende Aufgaben:

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

<sup>2</sup>In die Prüfung des Jahresabschlusses nach Nummer 1 sind die Entscheidungen und Verwaltungsvorgänge aus delegierten Aufgaben auch dann einzubeziehen, wenn die Zahlungsvorgänge selbst durch den Träger der Aufgabe vorgenommen werden und insgesamt finanziell von erheblicher Bedeutung sind.

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

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

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

(4) <sup>1</sup>Der Prüfer kann für die Durchführung seiner Prüfung nach den Absätzen 1 bis 3 Aufklärung und Nachweise verlangen, die für eine sorgfältige Prüfung notwendig sind. <sup>2</sup>Der Prüfer hat die Rechte nach Satz 1 auch gegenüber den Abschlussprüfern der verselbstständigten Aufgabenbereiche.

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

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

(7) <sup>1</sup>Ein Dritter darf nicht Prüfer sein,

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

<sup>2</sup>§ 104 Abs. 4 gilt entsprechend.

## **Erläuterungen zu § 103:**

### **I. Allgemeines**

#### **1. Die Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung**

##### **1.1 Die gesetzlichen Pflichtaufgaben**

Die Vorschrift enthält ergänzend zur Aufgabenzuweisung die gesetzlich bestimmten Pflichtaufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung unter Berücksichtigung der gesamten gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Im Sinne dieser Vorschrift sind dabei unter dem Begriff „Prüfung“ die Tätigkeiten zu verstehen, die als Überwachungsmaßnahmen unabhängig von den Arbeitsabläufen in der gemeindlichen Verwaltung vorgenommen werden. Durch die förmliche, sachliche und rechnerische Prüfung soll festgestellt werden, ob das wirtschaftliche Handeln der Gemeinde in geeigneter Weise erfolgt.

Der örtlichen Rechnungsprüfung wird daher vom Gesetzgeber eine Vielzahl von Prüfungsaufgaben zugewiesen, die bedeutend für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde sind. Im NKF kommt dabei der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses eine erhebliche Relevanz zu, weil diese das Ergebnis des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr und den auf den Abschlussstichtag bezogenen Stand des gemeindlichen Vermögens und der Schulden aufzuzeigen haben. Diese Abschlüsse werden zudem durch die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft genutzt, die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und ihre künftige Entwicklung zu beurteilen.

Für den gemeindlichen Geschäftsprozess und die Ordnungsmäßigkeit des gemeindlichen Handelns ist aber auch die "interne" Prüfung nicht unbedeutend. Vom Gesetzgeber werden dabei die laufende Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung, die dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung der Gemeinde und die Prüfung von Vergaben besonders hervorgehoben. Er misst auch der Informationstechnik eine erhebliche Bedeutung bei, so dass er ausdrücklich von der Gemeinde verlangt, bei Durchführung der Finanzbuchhaltung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung (DV-Buchführung) nur geprüfte Programme einzusetzen.

Mit den gesetzlich bestimmten Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung wird das Ziel der Sicherstellung von Richtigkeit und Ordnungsmäßigkeit, ggf. auch von Zweckmäßigkeit, bei der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verfolgt. Die Prüfungsaufgaben bei der Rechnungsprüfung beinhalten dabei auch die Prüfung der Einhaltung der gemeindlichen Haushaltsgrundsätze, z. B. den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit oder die (vgl. § 75 Absatz 1 und § 95 Absatz 1 GO NRW).

Bei diesem Rahmen der Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung ist es unerheblich, ob die Gemeinde zur Einrichtung einer örtlichen Rechnungsprüfung gesetzlich verpflichtet ist oder diese freiwillig eingerichtet hat. Sie muss zudem eigenverantwortlich die Art und die Zeitpunkte der Prüfung festlegen. Die örtliche Rechnungsprüfung sollte nicht erst zu einem Zeitpunkt aktiv werden, zu dem Verwaltungsentscheidungen kaum noch umkehrbar sind. Es ist deshalb möglichst auch eine „begleitende“ Prüfung vorzunehmen.

##### **1.2 Die Prioritätensetzung für die Aufgabenerfüllung**

Der Aufbau der Vorschrift stellt eine sachliche Prioritätensetzung hinsichtlich der Vielzahl der Aufgaben dar, die von der örtlichen Rechnungsprüfung zu erfüllen sind. Der Gesetzgeber misst den gesetzlich bestimmten Prüfungsaufgaben eine erhebliche Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft und eine entsprechende

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 103 GO NRW**

Priorität zu. Diese Prüfungsaufgaben werden zur Kontrolle des ordnungsmäßigen Verwaltungshandelns der Gemeinde als unverzichtbar angesehen. Bei der Benennung weiterer Prüfungsaufgaben wird die Stellung der örtlichen Rechnungsprüfung zum Rat der Gemeinde berücksichtigt (vgl. § 104 Absatz 1 GO NRW). Der Rat kann daher vor dem Bürgermeister der örtlichen Rechnungsprüfung zusätzlich zu den gesetzlichen Aufgaben örtliche Prüfungsaufgaben übertragen. Diese Aufgabenübertragung durch den Rat darf aber nicht zu Einschränkungen bei der Erledigung der gesetzlichen Prüfungsaufgaben führen.

Dem Bürgermeister steht dabei das Recht zu, der örtlichen Rechnungsprüfung einzelne Prüfungsaufträge zu erteilen. Er muss aber bei einer Beauftragung beachten, dass seine Prüfungsaufträge nachrangig gegenüber den gesetzlichen Aufgaben und der Aufgabenübertragung durch den Rat sind und er darüber den Rechnungsausschuss informieren muss. Die sachliche Prioritätensetzung enthält für den Bürgermeister nicht das Recht, der örtlichen Rechnungsprüfung besondere (neue) Prüfungsaufgaben zu übertragen. Er darf der Rechnungsprüfung lediglich einzelne Prüfungsaufträge erteilen. Die örtliche Rechnungsprüfung muss diese gesetzliche Prioritätensetzung bei ihrer Aufgabenerfüllung berücksichtigen. Insgesamt muss die örtliche Rechnungsprüfung den nachfolgend aufgezeigten Arbeitsumfang bei ihrer Prüfungsplanung berücksichtigen (vgl. Abbildung).

<b>Die Auftraggeber der örtlichen Rechnungsprüfung</b>	
<b>AUFTRAGGEBER</b>	<b>AUFGABENUMFANG</b>
<b>Der Gesetzgeber des gemeindlichen Haushaltsrechts</b> (§ 103 Absatz 1 GO NRW)	<p>Die örtliche Rechnungsprüfung hat folgende Aufgaben:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses,</li> <li>- die Prüfung der Jahresabschlüsse der in § 97 Absatz 1 Nummern 1, 2 und 4 GO NRW benannten Sondervermögen der Gemeinde,</li> <li>- die Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses,</li> <li>- die laufende Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde,</li> <li>- die dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung der Gemeinde und ihrer Sondervermögen sowie die Vornahme der Prüfungen,</li> <li>- bei Durchführung der Finanzbuchhaltung mit Hilfe automatisierter Datenverarbeitung (DV-Buchführung) der Gemeinde und ihrer Sondervermögen die Prüfung der Programme vor ihrer Anwendung,</li> <li>- die Prüfung der Finanzvorfälle gemäß § 100 Absatz 4 der Landshaushaltsordnung,</li> <li>- die Prüfung von Vergaben.</li> </ul>
<b>Der Rat der Gemeinde</b> (§ 103 Absatz 2 GO NRW)	<p>Der Rat kann der örtlichen Rechnungsprüfung weitere Aufgaben übertragen, z. B.:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- die Prüfung der Verwaltung auf Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit,</li> <li>- die Prüfung der Betätigung der Gemeinde als Gesellschafter, Aktionär oder Mitglied in Gesellschaften und anderen Vereinigungen des privaten Rechts oder in der Rechtsform der Anstalt des öffentlichen Rechts gemäß § 114a sowie die Buch- und Betriebsprüfung, die sich die Gemeinde bei einer Beteiligung, bei der Hingabe eines Darlehens oder sonst vorbehalten hat,</li> <li>- weitere örtlich geprägte Prüfungsaufgaben.</li> </ul>
<b>Der Bürgermeister</b> (§ 103 Absatz 3 GO NRW)	<p>Der Bürgermeister kann innerhalb seines Amtsbereichs der örtlichen Rechnungsprüfung besondere Prüfungsaufträge erteilen, z. B.:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- aus Anlass von Rechtsverstößen,</li> <li>- aus Anlass von Schadensfällen,</li> <li>- aus Anlass erhaltener Zuwendungen,</li> <li>- aus sonstigen örtlichen Anlässen.</li> </ul>

<b>Die Auftraggeber der örtlichen Rechnungsprüfung</b>	
<b>AUFTRAGGEBER</b>	<b>AUFGABENUMFANG</b>
<b>Andere Gesetzgeber</b> (Land, Bund, EU)	Prüfungs- oder Kontrollaufgaben durch Fachgesetze oder andere rechtliche Vorschriften, z. B.: - durch das Korruptionsbekämpfungsgesetz, - Kontrolle von Ausgleichszahlungen nach Europarecht,

*Abbildung 200 „Die Auftraggeber der örtlichen Rechnungsprüfung“*

Im Rahmen ihrer Aufgaben haben die Prüfer grundsätzlich die Art und den Umfang der erforderlichen Prüfungshandlungen eigenverantwortlich nach ihrem pflichtgemäßen Ermessen unter Berücksichtigung der Gegebenheiten bei der Gemeinde und in Kenntnis der Aufgabenerfüllung der Gemeinde sorgfältig zu bestimmen. Ohne solide Kenntnisse des gemeindlichen Geschehens ist z. B. eine Jahresabschlussprüfung mit der Feststellung, dass der Jahresabschluss ein wirtschaftlich zutreffendes Ergebnis der Gemeinde vermittelt, nicht zu erfüllen. Die Prüfungen sind daher so vorzunehmen, dass von den Prüfern die Prüfungsaussagen mit hinreichender Sicherheit getroffen werden können.

Die Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung haben außerdem zu berücksichtigen, dass die Gemeinde mit ihrer Aufgabenerfüllung und Verwaltung als eine einzige Einheit bzw. Gesamtheit zu betrachten ist, bei der regelmäßig eine hohe fachliche und technische Komplexität vorherrscht. Solche örtlichen Gegebenheiten sind regelmäßig in die Beurteilung einzubeziehen, damit die örtliche wirtschaftliche Situation zum Abschlussstichtag zutreffend durch den Bestätigungs- oder den Versagungsvermerk zum Ausdruck kommt. Insbesondere bei der Prüfung des gemeindlichen Gesamtabschlusses gewinnt die "Einheitstheorie" an erheblicher Bedeutung.

### **1.3 Besondere örtliche Prüfungsaufgaben**

Die Vorschrift lässt die Übertragung von Prüfungsaufgaben durch den Rat der Gemeinde und die Erteilung von Prüfungsaufträgen durch den Bürgermeister an die örtliche Rechnungsprüfung zu. Hinsichtlich der Aufgabenübertragung wird dabei besonders die Prüfung der gemeindlichen Verwaltung auf Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit hervorgehoben. Die beiden Begriffe sind hierbei eigenständige Prüfungsgegenstände und stehen in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Übertragung von Prüfungsaufgaben durch den Rat der Gemeinde.

Bei der Prüfung muss daher berücksichtigt werden, dass die Anwendung der Begriffe sich ausschließlich und insgesamt auf das allgemeine Verwaltungshandeln der Gemeinde bezieht und nicht auf den Haushaltsgrundsatz der Wirtschaftlichkeit reduziert ist (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Die örtliche Rechnungsprüfung muss daher nicht nur die komplexen Verfahren in der gemeindlichen Verwaltung überblicken, sondern selbst zeitgemäße, sachlich und fachlich zweckmäßige Handlungsweisen erarbeiten und anwenden, um solche besonderen Prüfungsaufgaben bewältigen zu können. Die Verwendung des Begriffs soll deshalb auch nicht die gesetzlichen Prüfungsaufgaben zur gemeindlichen Haushaltswirtschaft vervollständigen.

### **1.4 Weitere fachliche Prüfungsaufgaben**

#### **1.4.1 Die Aufgaben nach Landesrecht**

##### **1.4.1.1 Die Aufgaben außerhalb der Gemeindeordnung**

Die tatsächlichen Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung gehen insgesamt weit über die Prüfungsaufgaben in der Gemeindeordnung hinaus. Vielfach werden der örtlichen Rechnungsprüfung besondere Prüfungs- oder Kon-

trollaufgaben durch Fachgesetze oder sonstige rechtliche Vorschriften des Landes zugewiesen, z. B. durch das Korruptionsbekämpfungsgesetz. Die fachlichen Prüfungsanforderungen bedingen dabei, das Anforderungsprofil an die Aufgabenerledigung der örtlichen Rechnungsprüfung und an deren Prüfer anzupassen und weiter zu entwickeln. Die Ausweitung der Aufgaben erfordert dabei eine Erhöhung der Anzahl der Prüfer, wenn nicht in Zusammenarbeit mit anderen örtlichen Rechnungsprüfungen oder durch eine Beauftragung Dritter die Prüfungsaufgaben erledigt werden können.

#### **1.4.1.2 Die Aufgaben nach dem Korruptionsbekämpfungsgesetz**

Der örtlichen Rechnungsprüfung ist durch das Korruptionsbekämpfungsgesetz zur Prüfeinrichtung in ihrem Zuständigkeitsbereich bestimmt worden (vgl. § 2 Absatz 1 KorruptionsbG). Ihr obliegt damit die Aufgabe, in allen Bereichen der gemeindlichen Verwaltung die getroffenen Vorkehrungen zu prüfen, um Korruptionsfälle nicht eintreten zu lassen. Über den Umfang und die Art der Prüfungsdurchführung sowie das Zusammenspiel mit der Erfüllung anderer Prüfungsaufgaben entscheidet dabei die örtliche Rechnungsprüfung in eigener Verantwortung, denn sie unterliegt keinen fachlichen Weisungen (vgl. § 104 Absatz 1 Satz 2 GO NRW).

Zur Korruptionsbekämpfung gehört auch, dass die Gemeinde im Rahmen ihrer Auftragsvergaben die Vergabe von Aufträgen der örtlichen Rechnungsprüfung und der Gemeindeprüfungsanstalt NRW anzuzeigen hat, deren Wert den Betrag von 200.000 Euro übersteigt und die keine Inhousegeschäfte der Gemeinde darstellen (vgl. § 16 Absatz 1 KorruptionsbG). Eine solche Anzeigepflicht besteht entsprechend bei gemeindlichen Vermögensveräußerungen. In solchen Fällen sind der gemeindlichen Anzeige eine Liste der Angebote aller Bieterinnen und Bieter sowie Bewerberinnen und Bewerber mit Namen und Preis sowie die Auswahlentscheidung der Gemeinde einschließlich einer Begründung beizufügen. Die beiden genannten Prüfungseinrichtungen sind im Rahmen ihrer Zuständigkeit untereinander auskunftsverpflichtet.

#### **1.4.2 Die Aufgaben nach Bundesrecht**

Der örtlichen Rechnungsprüfung obliegen vielfach auch Prüfungsaufgaben, die durch Bundesrecht bestimmt worden sind und bei denen eine Umsetzung durch das Land bzw. seine Gemeinden verlangt wird. Oftmals soll im Rahmen des Verwendungsnachweises der Gemeinde die örtliche Rechnungsprüfung die darin enthaltenen Aussagen zur zweckentsprechenden Verwendung von Fördermitteln zusätzlich bestätigen. Diese Tätigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung stellt nach außen jedoch nur eine „interne Vorprüfung“ durch die Gemeinde dar. In solchen Fällen stellt die Tätigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung daher keine verwaltungsmäßige Prüfung des Verwendungsnachweises im Zuwendungsverfahren dar.

Diese Prüfung obliegt der Bewilligungsbehörde im Rahmen des ihr vom Zuwendungsempfänger vorzulegenden Verwendungsnachweises (vgl. Nummer 11 der VVG zu § 44 LHO NRW). Die Tätigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung kann in diesem Zusammenhang der laufenden Prüfung der Vorgänge in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung zugerechnet (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 4 GO NRW). Sie kann bei einer fachbezogenen Prüfung als Umsetzung eines Auftrages des Bürgermeisters behandelt werden, denn der Bürgermeister ist in solchen Fällen auch der Zuwendungsempfänger gegenüber dem Dritten als Zuwendungsgeber.

Der Adressat einer Bestätigung, dass von der Gemeinde die Förderbestimmungen eingehalten und die Zuwendungsmittel zweckentsprechend verwendet worden sind, kann daher grundsätzlich nur der Bürgermeister sein, der eine solche gesonderte Bestätigung im Rahmen seiner Verwendungsnachweisführung vorzulegen hat. Die örtliche Rechnungsprüfung kann dabei nur als eine nach innen wirkende Stelle angesehen werden. Diese Stelle darf daher eine Bestätigung im Rahmen der Zuwendungsgewährung nicht neben dem Bürgermeister als Vertreter der Gemeinde unmittelbar nach außen abgeben. Eine solche von der örtlichen Rechnungsprüfung gewünschte Prüfung und Bestätigung ist daher auch nicht als Vorprüfung im Sinne der Prüfung der Finanzvorfälle nach Lan-

deshaushaltsrecht anzusehen (vgl. § 100 Absatz 4 LHO NRW). Sie wurde gesetzlich als Aufgabe der örtlichen Rechnungsprüfung bestimmt (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 7 GO NRW).

### **1.4.3 Die Aufgaben nach Europarecht**

Die Kontrolle von Ausgleichszahlungen der Gemeinde an einen gemeindlichen Betrieb ist eine Aufgabe der örtlichen Rechnungsprüfung nach europäischem Recht. Nach Artikel 87-89 EG-Vertrag sind vorbehaltlich abweichender Bestimmungen des Vertrages "staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen". Es soll deshalb eine Beihilfenkontrolle stattfinden, um faire Wettbewerbsbedingungen im Europäischen Binnenmarkt sicherzustellen. Dabei muss ein sachgerechter Ausgleich mit der im europäischen Recht anerkannten Funktion der Mitgliedstaaten zu Leistung und Ausgestaltung der Daseinsvorsorge (Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse) herbeigeführt werden.

Bei den nach Artikel 6 der Freistellungsentscheidung der Kommission vom 28. November 2005 (2005/842 EG) vorzunehmenden regelmäßigen Kontrollen ist zu prüfen, ob eine unzulässige Ausgleichszahlung durch die Gemeinde gewährt worden ist. Die im Rahmen der regelmäßigen Kontrollen zu treffende Entscheidung über die Zulässigkeit der Ausgleichszahlung ist von der gewährenden und nicht von der empfangenden Stelle vorzunehmen. Die Gemeinden haben die regelmäßigen Kontrollen durchzuführen. Die örtliche Rechnungsprüfung kann dabei im Rahmen ihrer gesetzlichen Aufgaben eine Kontrolle im Sinne der Freistellungsentscheidung gewährleisten. Sie kann sich ggf. auch fachlich geeigneter Stellen bedienen (vgl. Gemeinsamer Runderlass des Ministeriums für Wirtschaft, Mittelstand und Energie und des Innenministeriums vom 30.5.2008; SMBl. NRW. 651).

## **1.5 Die Informationsrechte der Abschlussprüfer**

### **1.5.1 Die Rechte beim Jahresabschluss**

Der Abschlussprüfer für den Jahresabschluss der Gemeinde kann für die Durchführung seiner Prüfung die aus seiner Sicht erforderliche Aufklärung und Nachweise verlangen, die für eine sorgfältige Prüfung notwendig sind. Er kann seine Aufgabe nur ordnungsgemäß erfüllen, wenn ihm die gemeindlichen Unterlagen zugänglich sind und zutreffende Antworten auf seine Fragen gegeben werden. Unter diese Rechte fallen daher insbesondere Informationsbedürfnisse des Prüfers, die zur Klarstellung über die Prüfungsgegenstände beitragen. Die gesetzlichen Regelungen dienen daher dem Schutz der örtlichen Rechnungsprüfung und den Abschlussprüfern. Sie sollen die Qualität und Verlässlichkeit der Prüfungsarbeiten und des Prüfungsergebnisses gewährleisten.

Dem Abschlussprüfer steht mit dem Recht auf Vorlage von Nachweisen und Informationen aber kein uneingeschränktes Recht zur Einsichtnahme in die gemeindlichen Unterlagen zu. Bei einer möglichen Forderung nach Nachweisen und Informationen im Rahmen seiner Abschlussprüfung hat er zu berücksichtigen, dass bei der Durchführung der Abschlussprüfung auch der Grundsatz der Wesentlichkeit sowie der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit Anwendung findet. Diese Grundsätze beschränken regelmäßig auch die Rechte des Prüfers. Der Abschlussprüfer darf daher z. B. nicht eigenständig eine Suche nach brauchbaren Unterlagen vornehmen. Die vom Prüfer begehrten Informationen und Nachweise müssen sich zudem auf konkrete Prüfungsaufgaben beziehen.

### **1.5.2 Die Rechte beim Gesamtabchluss**

Der Abschlussprüfer für den Gesamtabchluss der Gemeinde kann ebenfalls für die Durchführung seiner Prüfung die aus seiner Sicht erforderliche Aufklärung und auch Nachweise verlangen, die für eine sorgfältige Prüfung

notwendig sind. Er hat damit nicht nur Rechte gegenüber der gemeindlichen Verwaltung, sondern insbesondere auch gegenüber den Abschlussprüfern der gemeindlichen Betriebe. Diese Besonderheit ergibt sich daraus, dass der Abschlussprüfer sich ein Urteil über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde verschaffen muss.

Ein solches Urteil ist im Grunde nur möglich, wenn auch die Kenntnisse und Prüfungsergebnisse der Prüfer der Jahresabschlüsse der gemeindlichen Betriebe in die Beurteilung einbezogen werden können. Solche Informationen sind sachlich auch erforderlich, denn der Abschlussprüfer für den gemeindlichen Gesamtabchluss hat im Rahmen seiner Arbeit nicht nur die Konsolidierungsschritte zur Aufstellung des Gesamtabchlusses zu prüfen. Er sollte wegen der Prüfung des Gesamtlageberichtes auch über entsprechende Kenntnisse über das aufgabenbezogene wirtschaftliche Handeln der Gemeinde in allen Betätigungsformen verfügen.

### **1.6 Die Beauftragung Dritter**

Die örtliche Rechnungsprüfung umfasst ein weites Aufgabenfeld, dass durch gesetzliche Aufgaben, durch vom Rat der Gemeinde übertragene Aufgaben und durch besondere Prüfaufträge des Bürgermeisters bestimmt wird. Die Prüfungstätigkeit soll ohne Einflussnahme der zu prüfenden Stellen auf die örtliche Rechnungsprüfung erfolgen, um eine sinnvolle und effektive Prüfung zu gewährleisten. Der örtlichen Rechnungsprüfung soll aber auch eine flexible und wirtschaftliche Aufgabenerledigung ermöglicht werden. Es ist deshalb ausdrücklich bestimmt worden, dass die örtliche Rechnungsprüfung sich Dritter als Prüfer bedienen kann. Dabei muss wie bei der Rechnungsprüfung auch der Dritte die notwendige Unabhängigkeit gegenüber der Gemeinde aufweisen. Die Verantwortung über die Entscheidung der Beauftragung eines Dritten obliegt dabei der örtlichen Rechnungsprüfung, an der jedoch der Rechnungsprüfungsausschuss zu beteiligen ist.

Die Anwendung des NKF einschließlich des Systems der doppelten Buchführung sowie der Anforderungen an eine begleitende Prüfung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfordert entsprechend qualifizierte und erfahrene Prüfer, sodass bei einer Auftragung durch die Gemeinde ein entsprechender Nachweis gefordert werden sollte. Die Beauftragung Dritter als Prüfer ist dabei nicht auf die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses beschränkt. Vielmehr kann ein Dritter auch mit anderen Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung beauftragt werden. Die Beauftragung eines Dritten muss von der Gemeinde unter Beachtung der vergaberechtlichen Bestimmungen erfolgen, denn es wird von dem Dritten eine Dienstleistung gegenüber der Gemeinde erwartet.

Im Rahmen seiner Beauftragung wird ein Dritter als Prüfer jedoch regelmäßig eigenverantwortlich tätig. Er hat im Rahmen der Beauftragung die betreffenden gemeindlichen Sachverhalte und Geschäftsvorfälle der Gemeinde mit einem sachgerechten Prüfungsansatz umfassend zu prüfen, soweit nicht gesonderte Erfordernisse zwischen der Rechnungsprüfung und dem Dritten vereinbart worden sind. Zum Abschluss seiner Tätigkeit hat der Dritte einen Prüfungsbericht zu erstellen und sein festgestelltes Prüfungsergebnis in einem Bestätigungsvermerk zusammenzufassen. Er kann ggf. auch einen Vermerk über die Versagung des Bestätigungsvermerks abgeben.

Bei der Einschaltung eines Dritten als Prüfer bleibt die Verantwortung der örtlichen Rechnungsprüfung für die gesetzlichen, übertragenen und beauftragten Prüfungen unberührt. Die örtliche Rechnungsprüfung muss sich daher selbst ein Prüfungsurteil über die Sachverhalte und Geschäftsvorfälle der Gemeinde bilden, die Prüfungsgegenstände des beauftragten Dritten waren. Sie sollte deshalb die Beteiligung von Dritten an ihren Abschlussprüfungen so ausgestalten, dass sie anschließend aufgrund ihrer Erkenntnismöglichkeiten noch ein eigenverantwortliches Urteil zum jeweiligen Prüfungsgegenstand fällen und einen eigenen Bestätigungsvermerk gegenüber dem Rechnungsprüfungsausschuss abgeben kann.

## **1.7 Die Dokumentationspflichten**

Durch die Prüfungsinstanz ist nach den allgemeinen Prüfungsgrundsätzen für Abschlussprüfungen jede Abschlussprüfung angemessen zu dokumentieren. Diese Pflicht dient u.a. dazu, die Informationen, die zum Prüfungsergebnis und zu einzelnen Prüfungsfeststellungen geführt haben, zu stützen und nachvollziehbar zu machen. Die Abschlussprüfer des gemeindlichen Jahresabschlusses sollen deshalb in ihrem Prüfungsbericht nicht nur das Prüfungsergebnis, sondern auch die von ihnen erhobenen Einwendungen besonders herausstellen. Ebenso können die von ihnen gegebenen Hinweise hervorgehoben werden.

Im Rahmen der Dokumentation der Prüfungen sollen daher die Prüfungsaussagen eindeutig erkennbar sein. Ihre Inhalte müssen daher zweifelsfrei dargestellt werden. Diese Vorgabe besteht insbesondere für den zu erstellenden Bestätigungsvermerk, mit dem die Ordnungsmäßigkeit des Verwaltungshandelns bestätigt und eine Unbedenklichkeit im haushaltsrechtlichen Sinne ausgesprochen werden kann. Ebenso sind die Prüfungsfeststellungen ausreichend zu dokumentieren, wenn im Einzelfall der Bestätigungsvermerk mit Einschränkungen versehen oder auch verweigert wird. Eine Orientierung der dafür notwendigen Begründungen an den haushaltsrechtlich vorgesehenen Abstufungen des Bestätigungsvermerks ist dabei möglich.

Die Unterlagen der Abschlussprüfer über die jeweilige Jahresabschlussprüfung sind entsprechend den Vorschriften über die Aufbewahrung von gemeindlichen Geschäftsunterlagen aufzubewahren, sofern die Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung der Gemeinde angehören (vgl. § 58 GemHVO NRW). Bei der Beauftragung Dritter soll daher sachgerecht entschieden werden, wer welche Prüfungsunterlagen für welchen Zeitraum aufbewahrt und bei Bedarf zur Verfügung stellt.

## **2. Der Prüfungszeitraum bei Abschlussprüfungen**

Die örtliche Rechnungsprüfung muss insbesondere bei ihren Abschlussprüfungen den gesetzlich bestimmten Zeitrahmen berücksichtigen (vgl. § 96 Absatz 1 und § 116 Absatz 1 GO NRW). Für diese Abschlussprüfungen steht der örtlichen Rechnungsprüfung nur ein begrenzter Zeitraum nach Ablauf des betreffenden Haushaltsjahres zur Verfügung. Er liegt zwischen der Fertigstellung bzw. der Bestätigung des Entwurfs des betreffenden Abschlusses und seiner Feststellung oder Bestätigung durch den Rat der Gemeinde.

Für den gemeindlichen Jahresabschluss gilt dabei, dass der Bürgermeister den von ihm bestätigten Entwurf innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres dem Rat zur Feststellung zuzuleiten hat (vgl. § 95 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Der Entwurf des Gesamtabchlusses der Gemeinde ist spätestens nach neun Monaten nach dem Abschlussstichtag dem Rat zur Prüfung zuzuleiten (vgl. § 116 Absatz 5 Satz 1 GO NRW). Das Ende des Prüfungszeitraumes bei Abschlussprüfungen wird dabei durch die gesetzliche Vorgabe bestimmt, dass der Rat den vom Rechnungsprüfungsausschuss geprüften Jahresabschluss sowie den geprüften Gesamtabchluss bis spätestens zum 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres Jahresabschluss festzustellen bzw. zu bestätigen hat (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 1 und § 116 Absatz 1 Satz 3 und 4 GO NRW).

Der Rat der Gemeinde sollte möglichst nicht den letztmöglichen Termin zur Beschlussfassung nutzen, damit ggf. Erkenntnisse und Erfahrungen aus der Ausführung Abrechnung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres möglich in der aktuellen Haushaltswirtschaft berücksichtigt werden. Außerdem ergibt sich aus dem Zusammenspiel der Vorschriften für den Jahresabschluss und den Gesamtabchluss der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Sitzungstermine für den Rechnungsprüfungsausschuss und den Rat der Gemeinde der konkrete tatsächlich nutzbare Prüfungszeitraum (vgl. § 59 Absatz 3 i.V.m. § 101 Absatz 1 GO NRW und § 59 Absatz 3 i.V.m. § 116 Absatz 6 GO NRW).

Die gesetzlichen Regelungen über die örtliche Rechnungsprüfung sind darauf ausgerichtet, dass die örtliche Rechnungsprüfung eine begleitende Prüfungstätigkeit innehat und insgesamt keine nachrangige Prüfungstätigkeit

darstellen sollte. Die aufgezeigten zeitlichen Gegebenheiten belegen, dass es notwendig ist, den Prüfungszeitraum bei Abschlussprüfungen so zu gestalten, dass diesem Ziel Genüge getan wird. Die örtliche Rechnungsprüfung muss ggf. selbst den Anstoß geben, von Anfang an in die örtlichen Verfahren der Aufstellung der gemeindlichen Abschlüsse bzw. in die Abschlussarbeiten einbezogen zu werden. Sie sollte daher grundsätzlich dafür Sorge tragen, jedenfalls frühzeitig genug begleitend tätig werden zu können.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Aufgabenkatalog der örtlichen Rechnungsprüfung):**

Die in der Vorschrift aufgezählten Prüfungsaufgaben stellen abgegrenzte und eigenständige Sachverhalte in Form eines Aufgabenkataloges für die örtliche Rechnungsprüfung dar. Die Prüfungsaufgaben in den Nummern 4 bis 8 des Absatzes 1 der Vorschrift sind jedoch nur insoweit in die jeweilige Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses oder des Gesamtabschlusses der Gemeinde einzubeziehen bzw. dieser Aufgabe zuzurechnen, wie sie zwingend für die Durchführung der Abschlussprüfung erforderlich sind.

Die gesetzlich bestimmten Zwecke werden z. B. auch durch die Bestimmungen in § 101 Absatz 1 Satz 3 GO NRW deutlich, in dem ausdrücklich bestimmt wird, dass in die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses auch die Buchführung der Gemeinde, die durchgeführte Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände der Gemeinde einzubeziehen sind. Die Aufzählung stellt dabei jedoch keinen vollständigen Katalog der Prüfungsaufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung im Rahmen der Jahresabschlussprüfung dar. Zudem kann der Rat der Gemeinde der örtlichen Rechnungsprüfung weitere Prüfungsaufgaben übertragen und der Bürgermeister darf der örtlichen Rechnungsprüfung besondere Prüfaufträge erteilen.

#### **1.1.1 Zu Nummer 1 (Prüfung des Jahresabschlusses der Gemeinde):**

##### **1.1.1.1 Die Inhalte der Jahresabschlussprüfung**

Die Prüfung des Jahresabschlusses ist eine Pflichtaufgabe der örtlichen Rechnungsprüfung und stellt dabei eine Voraussetzung für die Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat der Gemeinde sowie für die Entlastung des Bürgermeisters durch die Ratsmitglieder dar (vgl. § 96 GO NRW). Die Inhalte und die Durchführung der Abschlussprüfung sowie die Zuständigkeit für die Durchführung der Prüfung, aber auch die Behandlung des Prüfungsergebnisses sind haushaltsrechtlich gesondert geregelt (vgl. § 101 GO NRW). Der Jahresabschluss der Gemeinde ist danach federführend vom Rechnungsprüfungsausschuss zu prüfen. Er hat festzustellen, ob der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt.

Die Prüfung des Jahresabschlusses erstreckt sich dabei auch darauf, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen beachtet worden sind. Es ist aber auch das Ergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr zu prüfen, das von der Gemeinde in der gemeindlichen Ergebnisrechnung nachgewiesen wird (vgl. § 38 GemHVO NRW). In diese Prüfung ist zudem die Buchführung, die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände einzubeziehen. Der Lagebericht ist darauf zu prüfen, ob er mit dem Jahresabschluss in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde erwecken.

Der Rechnungsprüfungsausschuss hat zudem über Art und Umfang der Prüfung sowie über das Ergebnis der Prüfung einen Prüfungsbericht zu erstellen. Der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung ist dabei in den Prüfungsbericht aufzunehmen. Die Abschlussprüfer haben sich deshalb einen Überblick über die rechtlichen und die wirtschaftlichen Verhältnisse der Gemeinde zu verschaffen. Aus ihrer abschließenden Einschätzung haben die Abschlussprüfer dann das von ihnen durchzuführende Prüfungsprogramm zu entwickeln. Besondere Bedingungen seitens der Gemeinde und die örtlichen Verhältnisse sind dabei zu beachten.

#### **1.1.1.2 Die Prüfungsgrundsätze für Abschlussprüfungen**

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, die auch im Rahmen der gemeindlichen Jahresabschlussprüfung relevant sind, werden hinsichtlich der jährlichen Abschlussprüfung um weitere Grundsätze ergänzt (vgl. § 95 Absatz 1 und § 101 Absatz 1 GO NRW). Für die Prüfung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses haben sich die „Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfungen (GoA)“ entwickelt, die entsprechend beim gemeindlichen Jahresabschluss Anwendung finden können. Diese Grundsätze, die i.d.R. Mindeststandards für die Abschlussprüfung festlegen, sind nicht gesetzlich bestimmt worden. Sie werden aus unterschiedlichen Quellen abgeleitet.

In diesem Zusammenhang hat z. B. das IDW verschiedene Grundsätze zur Durchführung von Abschlussprüfungen sowie zu den darin vorzunehmenden Prüfungshandlungen bestimmt. Dabei sind herausragende Themen die Qualitätssicherung, der Prüfungsansatz, die Prüfungsdurchführung, der Prüfungsbericht und der Bestätigungsvermerk, die um Rechnungslegungshinweise ergänzt werden. Außerdem bestehen noch weitere Ergänzungen durch die „Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen“ sowie die „Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen“. Nach diesen Prüfungsgrundsätzen ist die Abschlussprüfung angemessen durch die Prüfungsinstanz zu dokumentieren.

Die gemeindliche Abschlussprüfung wird außerdem mit dem Ziel durchgeführt, zutreffende Prüfungsaussagen unter Beachtung der Grundsätze von Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit zu treffen. Deshalb sollen die Informationen, die zum Prüfungsergebnis und zu einzelnen Prüfungsfeststellungen durch den Abschlussprüfer geführt haben, durch eine entsprechende Dokumentation nachvollziehbar gemacht werden. Die Unterlagen des Abschlussprüfers über seine Prüfung sind dabei entsprechend den Vorschriften über die Aufbewahrung von gemeindlichen Unterlagen aufzubewahren, soweit der Abschlussprüfer der örtlichen Rechnungsprüfung der Gemeinde angehört (vgl. § 58 GemHVO NRW).

#### **1.1.1.3 Der Umfang der Jahresabschlussprüfung**

##### **1.1.1.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses ist ein in mehrere Abschnitte zu unterteilender Vorgang, der sich von der Prüfungsplanung bis zur Berichterstattung über die durchgeführte Abschlussprüfung erstreckt. Sie schließt neben den Bestandteilen des Jahresabschlusses und seinen Anlagen auch die dafür eingerichtete gemeindliche Buchführung ein. Der gemeindliche Jahresabschluss soll ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vermitteln. Die gemeindliche Buchführung soll daher dazu beitragen, dass der Jahresabschluss der Gemeinde in der vorgeschriebenen Form aufgestellt werden kann, die vorgesehenen Angaben enthält und dafür die Vermögensgegenstände und Schulden richtig bewertet worden sind.

In der Vorschrift wird deshalb ausdrücklich bestimmt, dass in die Prüfung die Buchführung, die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände einzubeziehen sind. Die Prüfung der Beachtung der gesetzlichen haushaltsrechtlichen Vorschriften, der Regelungen der gemeindlichen Haushaltssatzung sowie ergänzender Satzungen, aber auch weiterer ortsrechtlicher Bestimmungen

ist ebenfalls ein wichtiger Gegenstand der Jahresabschlussprüfung. Zudem ist zu prüfen, ob muss der Lagebericht mit dem Jahresabschluss und den Erkenntnissen des Prüfers in Einklang steht. Die Angaben im Lagebericht dürfen keine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde erwecken. Der Bericht muss zudem zu den künftigen Chancen und Risiken der Gemeinde und damit zur wirtschaftlichen Entwicklung eine sachgerechte Auskunft geben.

#### **1.1.1.3.2 Die Prüfungsgegenstände des Jahresabschlusses**

##### **1.1.1.3.2.1 Die Ergebnisrechnung**

Die Ressourcen werden durch die Gemeinde dadurch angemessen aufgezeigt, dass für die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr ein Ergebnisplan mit den Rechengrößen „Aufwand“ und „Ertrag“ aufzustellen ist (vgl. § 2 GemHVO NRW). Nach Ablauf des Haushaltsjahres ist dann in der Ergebnisrechnung das tatsächliche Ressourcenaufkommen und der tatsächliche Ressourcenverbrauch im Haushaltsjahr, getrennt nach den Ertragsarten und Aufwandsarten, in Jahressummen nachzuweisen (vgl. § 38 GemHVO NRW). Die gemeindliche Ergebnisrechnung ist dabei von der Gemeinde entsprechend dem Ergebnisplan aufzubauen, sodass auch zwischen ordentlichen und außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen zu trennen ist.

Eine solche „haushaltswirtschaftliche Abrechnung“ ist jedoch nur vollständig, wenn innerhalb der gemeindlichen Ergebnisrechnung auch ein Plan-/Ist-Vergleich vorgenommen wird. Durch die Gegenüberstellung von den im Haushaltsplan ausgewiesenen Positionen mit den Ist-Werten können Planabweichungen aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft festgestellt und ausgewiesen werden. In diesem Plan-/Ist-Vergleich sind auch die übertragenen Aufwandsermächtigungen gesondert auszuweisen, weil diese zur Fortschreibung der im Haushaltsplan veranschlagten Haushaltsansätze des geführt haben (vgl. § 22 Absatz 2 und § 38 GemHVO NRW).

##### **1.1.1.3.2.2 Die Finanzrechnung**

Die Gemeinde hat in der gemeindlichen Finanzrechnung sämtliche Einzahlungen und Auszahlungen zu erfassen (vgl. § 39 GemHVO NRW). Sie hat die tatsächlichen Einzahlungen und Auszahlungen im abgelaufenen Haushaltsjahr nach Arten und jeweils in Jahressummen auszuweisen. Dadurch wird die haushaltsjahrbezogene Änderung des Bestandes an gemeindlichen Finanzmitteln nachgewiesen. Wie im gemeindlichen Finanzplan ist dabei der Saldo für die Zahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit und der Saldo für die Zahlungen aus der Investitionstätigkeit darzustellen. Aus den beiden Wertgrößen ist dann der Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag zu ermitteln.

Durch die Einbeziehung des Saldos aus der Finanzierungstätigkeit sowie aus den Zahlungen aus der Aufnahme und der Tilgung von Krediten für Investitionen und den Krediten zur Liquiditätssicherung lässt sich dann die Änderung des Bestandes an eigenen Finanzmitteln feststellen und nachweisen. Eine solche „Abrechnung“ ist jedoch nur vollständig, wenn innerhalb der gemeindlichen Finanzrechnung auch ein Plan-/Ist-Vergleich vorgenommen wird. Durch die Gegenüberstellung von der im Haushaltsplan ausgewiesenen Positionen mit den Ist-Werten können Planabweichungen aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft festgestellt und ausgewiesen werden. In diesem Plan-/Ist-Vergleich sind auch die übertragenen Auszahlungsermächtigungen gesondert auszuweisen, weil diese zur Fortschreibung der Haushaltsansätze geführt haben (vgl. § 22 Absatz 2 und § 39 Satz 3 i.V.m. § 38 Absatz 2 GemHVO NRW).

#### **1.1.1.3.2.3 Die Bilanz**

Die gemeindliche Bilanz ist als Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden der Gemeinde zum Abschlussstichtag ein wesentlicher Bestandteil des NKF. Sie wird in eine Aktivseite und Passivseite untergliedert und muss bestimmte Bilanzposten enthalten. Die weitere Gliederung auf beiden Seiten der gemeindlichen Bilanz erfolgt dann nach Fristigkeiten. Die Gemeinde hat das langfristige nutzbare Vermögen und die Schulden vor dem kurzfristig verfügbaren Vermögen und den Schulden zu bilanzieren.

Die Gemeinde hat auf der Aktivseite ihrer Bilanz ihr Vermögen mit den zum Abschlussstichtag ermittelten Werten anzusetzen. Die Aktivseite ist in die Bereiche „Anlagevermögen“, „Umlaufvermögen“ und „Rechnungsabgrenzungsposten“ zu gliedern und in diesen Bereichen sind mindestens die haushaltsrechtlich bestimmten Bilanzposten zu bilden (vgl. § 41 Absatz 3 GemHVO NRW). Durch diese Darstellung des gemeindlichen Vermögens wird die Mittelverwendung der Gemeinde dokumentiert. Die Fristigkeit wird dadurch aufgezeigt, dass das Anlagevermögen vor dem Umlaufvermögen abgebildet wird.

Auf der Passivseite der Bilanz hat die Gemeinde ihre Verpflichtungen (Schulden) und ihr Eigenkapital anzusetzen. Sie hat dafür die Bilanzbereiche „Eigenkapital“, Verbindlichkeiten“ und „Rechnungsabgrenzungsposten“ zu bilden und dabei mindestens die haushaltsrechtlich bestimmten Bilanzposten anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 4 GemHVO NRW). Durch diese Darstellung wird die Mittelherkunft bzw. die Finanzierung des gemeindlichen Vermögens offengelegt. Die Fristigkeit besteht auch innerhalb der Bilanzbereiche, sodass im Eigenkapital die allgemeine Rücklage vor der Ausgleichsrücklage und bei den Verbindlichkeiten die Kredite für Investitionen der Gemeinde vor den Krediten zur Liquiditätssicherung stehen.

#### **1.1.1.3.2.4 Der Anhang**

Der Anhang enthält eine Vielzahl von Angaben und Einschätzungen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde sowie besondere Erläuterungen (vgl. § 48 GemHVO NRW). Die erforderlichen Informationen sollen im sachlichen Zusammenhang mit den Bestandteilen Anlagen des gemeindlichen Jahresabschlusses stehen. Es sind deshalb von der Gemeinde insbesondere Angaben und Erläuterungen zu den einzelnen Bilanzposten und den Ergebnispositionen zu machen. Diese Beschreibung soll eine Ergänzung, Korrektur und Entlastung der gemeindlichen Bilanz und der Ergebnisrechnung bezwecken und deren Interpretation unterstützen.

In den gemeindlichen Anhang gehören aber auch Erläuterungen zu den von der Gemeinde angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden. Gleichzeitig sind im Anhang auch die Zusatzinformationen anzugeben, die für die Beurteilung des Jahresabschlusses eine besondere Bedeutung haben und zu einem besseren Verständnis einzelner Sachverhalte der gemeindlichen Haushaltswirtschaft führen. Es kann sich z. B. bei einem Jahresfehlbetrag in der Ergebnisrechnung und einer vorgesehenen Verringerung der allgemeinen Rücklage auch für den Anhang ein erheblicher Erläuterungsbedarf ergeben. Ein solcher Bedarf entsteht aber dann insbesondere, wenn eine Überschuldung der Gemeinde tatsächlich eingetreten ist.

Für die äußere Gestaltung des Anhangs, seinen Aufbau und Umfang sind jedoch keine besonderen Formvorgaben haushaltsrechtlich vorgegeben worden. Die Gemeinde hat daher den Anhang eigenverantwortlich zu gestalten. Sie hat dabei zu berücksichtigen, dass dem Anhang ein Anlagenspiegel, ein Forderungsspiegel und ein Verbindlichkeitspiegel beizufügen sind. Die Gemeinde hat bei der Aufstellung des Anhangs aber auch die Informationsinteressen des Adressatenkreises des gemeindlichen Jahresabschlusses (Rat, Bürgerinnen und Bürger) ausreichend zu berücksichtigen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 103 GO NRW**

**1.1.1.3.2.5 Die gemeindlichen Jahresabschlussunterlagen**

Der gemeindliche Jahresabschluss soll möglichst eine zutreffende Rechenschaft über die tatsächliche Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und deren Ergebnisse im Zusammenhang mit der Sicherung der stetigen Aufgabenerledigung der Gemeinde geben. Diese gemeindlichen Zwecke erfordern, den gesetzlich bestimmten Bestandteilen des gemeindlichen Jahresabschlusses mindestens die haushaltsrechtlich bestimmten Anlagen beizufügen (vgl. Abbildung).

<b>Die gemeindlichen Jahresabschlussunterlagen</b>	
<b>DIE BESTANDTEILE DES JAHRESABSCHLUSSES</b>	
<p><b>Ergebnisrechnung</b> <u>Prüfungsauftrag:</u> Entspricht die Ergebnisrechnung den Anforderungen und enthält mindestens die vorgesehenen Haushaltspositionen sowie die Ist-Ergebnisse und Planansätze?</p>	<p>§ 95 Absatz 1 GO NRW i.V.m. § 37 Absatz 1 Nummer 1 und § 38 sowie § 22 Absatz 4 GemHVO NRW und Nummer 1.6.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005 (SMBl. NRW. 6300).</p>
<p><b>Finanzrechnung</b> <u>Prüfungsauftrag:</u> Entspricht die Finanzrechnung den Anforderungen und enthält mindestens die vorgesehenen Haushaltspositionen sowie die Ist-Ergebnisse und Planansätze?</p>	<p>§ 95 Absatz 1 GO NRW i.V.m. § 37 Absatz 1 Nummer 2 und § 39 sowie § 22 Absatz 4 GemHVO NRW und Nummer 1.6.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005 (SMBl. NRW. 6300)</p>
<p><b>Teilrechnungen</b> <u>Prüfungsauftrag:</u> Entspricht die Gliederung den im Haushaltsplan ausgewiesenen produktorientierten Teilplänen? Enthält jede einzelne Teilrechnung die Ist-Zahlen zu Leistungsmengen und Kennzahlen in den Teilplänen?</p>	<p>§ 95 Absatz 1 GO NRW i.V.m. § 37 Absatz 1 Nummer 3 und § 40 GemHVO NRW sowie den Nummern 1.6.2 und 1.6.4 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005 (SMBl. NRW. 6300).</p>
<p><b>Bilanz</b> <u>Prüfungsauftrag:</u> Entspricht die Gliederung der Bilanz den Anforderungen? Wird auf der Aktivseite ein „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ ausgewiesen?</p>	<p>§ 95 Absatz 1 GO NRW i.V.m. § 37 Absatz 1 Nummer 4 und §§ 41 bis 43 GemHVO NRW sowie Nummer 1.6.5 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005 (SMBl. NRW. 6300).</p>
<p><b>Anhang</b> <u>Prüfungsauftrag:</u> Enthält er ausreichende Erläuterungen zu den Posten der Bilanz und der Ergebnisrechnung? Wurden Vereinfachungsverfahren angewandt? Erfüllt er die übrigen Anforderungen?</p>	<p>§ 95 Absatz 1 GO NRW i.V.m. § 37 Absatz 1 Nummer 5 und § 44 GemHVO NRW.</p>
<b>DIE ANLAGEN ZUM JAHRESABSCHLUSS</b>	
<p><b>Anlagenspiegel</b> <u>Prüfungsauftrag:</u> Ist die Entwicklung der Posten des Anlagevermögens dargestellt? Werden die übrigen Anforderungen erfüllt?</p>	<p>§ 44 Absatz 3 und § 45 GemHVO NRW sowie Nummer 1.6.6 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005 (SMBl. NRW. 6300).</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 103 GO NRW**

<p><b>Forderungsspiegel</b> <u>Prüfungsauftrag:</u> Wird eine ausreichende Übersicht über den Stand der Forderung gegeben? Werden die übrigen Anforderungen erfüllt?</p>	<p>§ 44 Absatz 3 und § 46 GemHVO NRW sowie Nummer 1.6.7 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005 (SMBl. NRW. 6300).</p>
<p><b>Verbindlichkeitenspiegel</b> <u>Prüfungsauftrag:</u> Wird eine ausreichende Übersicht über den Stand der Verbindlichkeiten gegeben? Werden die übrigen Anforderungen erfüllt?</p>	<p>§ 44 Absatz 3 und § 47 GemHVO NRW sowie Nummer 1.6.8 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005 (SMBl. NRW. 6300).</p>
<p><b>Lagebericht</b> <u>Prüfungsauftrag:</u> Wird ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Kommune gegeben? Werden die übrigen Anforderungen erfüllt?</p>	<p>§ 95 Absatz 1 und 2 GO NRW i.V.m. § 48 GemHVO NRW.</p>

*Abbildung 201 „Die gemeindlichen Jahresabschlussunterlagen“*

### 1.1.1.3.3 Die Prüfung des Lageberichtes

Im Rahmen der Jahresabschlussprüfung ist der Lagebericht der Gemeinde daraufhin zu prüfen, ob er mit dem Jahresabschluss in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde erwecken. Im gemeindlichen Lagebericht muss auch zu den künftigen Chancen und Risiken der Gemeinde bzw. zur wirtschaftlichen Entwicklung eine sachgerechte Auskunft gegeben werden, die der Abschlussprüfer einzuschätzen und zu beurteilen hat. Für die Prüfung des Lageberichts kann er dabei die „Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung“ (GoL) als Beurteilungsmaßstäbe heranziehen.

Der jährliche Lagebericht der Gemeinde hat eine umfassende und vielfältige Ergänzungsfunktion zum gemeindlichen Jahresabschluss. Seine Aussagen müssen daher klar, sorgfältig abgewogen und zeitnah sein. Bei seiner Aufstellung sollen auch die GoL beachtet werden. Für die äußere Gestaltung des Lageberichts, seinen Aufbau und Umfang bestehen keine besonderen haushaltsrechtlichen Vorgaben. Die Fülle der im Lagebericht zu gebenden Informationen verlangt aber eine grundlegende Strukturierung dieses Berichtes. Die Gliederung und die Elemente des Lageberichts sollen daher auch dazu beitragen, dass der Lagebericht der Gemeinde im Zusammenhang mit dem gemeindlichen Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt.

Die Prüfung des Lageberichts ist nach den gleichen Grundsätzen vorzunehmen, wie diese bei der Prüfung der Bestandteile des gemeindlichen Jahresabschlusses zur Anwendung kommen. In die Prüfung sind grundsätzlich alle im Lagebericht der Gemeinde gemachten Angaben einzubeziehen. Der gemeindliche Lagebericht kann zudem auch zusätzliche Informationen enthalten, die nicht der Abschlussprüfung unterliegen sollen. Derartige Angaben sollten dann in einem gesonderten Abschnitt des Lageberichtes dargestellt werden. Sofern solche Informationen aber im Einzelfall einen falschen Eindruck von der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde vermitteln, sollte der Abschlussprüfer eine Richtigstellung dieser Inhalte des Lageberichtes veranlassen.

### 1.1.1.3.4 Die Prüfung der gesamten Haushaltswirtschaft

Die Prüfung der gesamten Haushaltswirtschaft der Gemeinde im Rahmen der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses ist auch darauf auszurichten, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen

gen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen von der Gemeinde beachtet worden sind. Ihr gehen regelmäßig laufende Prüfungen im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr voraus. Diese Prüfung ist daher als eine Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung der gesamten Haushaltswirtschaft der Gemeinde zu verstehen.

Die Rechtmäßigkeitsprüfung der Haushaltswirtschaft umfasst dabei regelmäßig die Beurteilung des gemeindlichen Verwaltungshandelns dahingehend, ob die haushaltsrechtlichen Vorgaben bei der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr eingehalten worden sind. Eine Ordnungsmäßigkeitsprüfung soll in diesem Zusammenhang feststellen, ob das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde vollständig und richtig nachgewiesen wird. Diese Prüfungsgebote werden dabei nicht durch das allgemeine Prüfungsziel verändert, ob der Jahresabschluss der Gemeinde ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vermittelt.

Bei der jährlichen Abschlussprüfung im gemeindlichen Bereich muss jedoch die Besonderheit berücksichtigt werden, dass die jährliche Haushaltssatzung nicht für sich alleine steht, sondern durch den damit in unmittelbarer Verbindung stehenden Haushaltsplan näher ausgestaltet wird. Er ist zudem für die gemeindliche Verwaltung verbindlich (vgl. § 79 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Außerdem ist in diesem Zusammenhang die von den Ratsmitgliedern zu beschließende Entlastung des Bürgermeisters zu berücksichtigen (vgl. § 96 Abs. 1 Satz 4 GO NRW).

Vor diesem Hintergrund führt nicht jedes rechtliche Gebot oder Verbot für die Gemeinde dazu, es auch zum Gegenstand der Jahresabschlussprüfung zu machen. Zur Vorbereitung der Prüfung des Jahresabschlusses sollen vielmehr bereits im Ablauf des Haushaltsjahres in die haushaltsrechtlich bestimmte laufende Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung fachbezogene Vorschriften einbezogen werden, z. B. die tarifrechtlichen Bestimmungen bei der Zahlung von Entgelten an die gemeindlichen Beschäftigten. Die Ergebnisse aus diesen vorzunehmenden Prüfungshandlungen können dann in der Abschlussprüfung berücksichtigt werden.

Im Rahmen der Gesetz- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses kann sich zudem ergeben, dass die Gemeinde zur Aufstellung eines Gesamtabschlusses verpflichtet ist, dieser Verpflichtung aber noch nicht nachgekommen ist. In solchen Fällen sollen dem Bürgermeister der Gemeinde entsprechende Hinweise gegeben werden. Dieser Verstoß gegen gesetzliche Pflichten ist jedoch nicht zum Gegenstand der originären Jahresabschlussprüfung zu machen. Er kann daher auch nicht zu einer Einschränkung des Bestätigungsvermerks aus der Jahresabschlussprüfung führen.

#### **1.1.1.4 Prüfungshandlungen und Prüfungsergebnis**

##### **1.1.1.4.1 Die Prüfungshandlungen**

Im Rahmen der gemeindlichen Abschlussprüfung sind die Art und der Umfang der erforderlichen Prüfungshandlungen sowie die Intensität und die Methoden unter Berücksichtigung des Prüfungsgegenstandes und des Zieles der Abschlussprüfung eigenverantwortlich nach pflichtgemäßem Ermessen und in Kenntnis der Aufgabenerfüllung der Gemeinde festzulegen. Für die Prüfungshandlungen muss auch die Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr sowie die Buchführung der Gemeinde und die Nachweisführung der Erträge und Aufwendungen in der Ergebnisrechnung sowie der Einzahlungen und Auszahlungen in der Finanzrechnung einschließlich der Darstellung des gemeindlichen Vermögens und der Schulden in der Bilanz berücksichtigt werden.

Für den Abschlussprüfer gilt es, relevante Prüfungsaussagen unter Beachtung des Grundsatzes der Wesentlichkeit und des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit treffen zu können. Er hat daher im Rahmen der gemeindlichen Abschlussprüfung auch weitere besondere Gegebenheiten bei der Gemeinde sachgerecht zu berücksichtigen. Der Abschlussprüfer soll auch qualitative sowie zukunftsbezogene, aber auch prozessorientierte Einflussfaktoren

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 103 GO NRW**

auf die Gemeinde in die gemeindliche Jahresabschlussprüfung einbeziehen, um eine zukunftsorientierte Beurteilung der Chancen und Risiken aus der Haushaltswirtschaft der Gemeinde vornehmen zu können. Die Entscheidung über einen risikoorientierten Prüfungsansatz ist daher im Zusammenspiel mit den anderen gesetzlichen Prüfungsaufgaben vorzunehmen.

Eine lückenlose Prüfung sollte nur dann vom Abschlussprüfer beabsichtigt werden, wenn das Ziel der Abschlussprüfung nicht anders erreicht werden kann. Sie kann auch erfolgen, wenn sich entsprechende Anlässe aus der laufenden Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung zur Vorbereitung der Prüfung des Jahresabschlusses oder aus der dauernden Überwachung der Zahlungsabwicklung der Gemeinde ergeben haben (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 4 und 5 GO NRW). Der Weg und die Grundlagen zu den Prüfungsaussagen zum gemeindlichen Jahresabschluss müssen dabei vom Abschlussprüfer ausreichend dokumentiert werden. Nachfolgend wird beispielhaft aufgezeigt, dass zu verschiedenen Prüfungsgegenständen auch Prüfungsaussagen getroffen werden müssen (vgl. Abbildung).

<b>Prüfungsaussagen zum gemeindlichen Jahresabschluss</b>
<b>Zur Abschlussprüfung gehören z. B. Aussagen über</b>
- die Prüfung des Vorhandenseins bestimmter Vermögensgegenstände,
- die Prüfung des Erwerbs von Vermögensgegenständen,
- die Prüfung der Vollständigkeit der Vermögensgegenstände und Schulden,
- die Prüfung der Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden,
<b>um die ordnungsgemäße Ausführung der vom Rat ermächtigten Haushaltswirtschaft unter Berücksichtigung ihrer Ergebnisse feststellen zu können.</b>

*Abbildung 202 „Prüfungsaussagen zum gemeindlichen Jahresabschluss“*

Im Rahmen seiner Informationsrechte kann der verantwortliche Abschlussprüfer für den gemeindlichen Jahresabschluss auch Arbeiten eines anderen Abschlussprüfers übernehmen. Er hat in diesen Fällen immer in geeigneter Weise zu überprüfen, ob die Informationen und die ihm überlassenen Unterlagen auch für eine Übernahme in seine Prüfung geeignet sind und welcher Prüfer ihn informiert und ihm Unterlagen überlassen hat. Er hat dabei einen Zusammenhang mit den eigenen Prüfungshandlungen herzustellen und die Inhalte sowie das Ausmaß der Übernahme zutreffend abzuwägen. Das Ergebnis ist vom Abschlussprüfer zu dokumentieren.

#### **1.1.1.4.2 Das Prüfungsergebnis**

Der Rechnungsprüfungsausschuss hat über die Art und den Umfang seiner Prüfung des Jahresabschlusses sowie über das Ergebnis der Prüfung einen Prüfungsbericht zu erstellen und den Bestätigungsvermerk in den Prüfungsbericht aufzunehmen. Bei der Festlegung der Inhalte und Abgrenzungen des Bestätigungsvermerks oder des Vermerks über seine Versagung sind die Vorschriften des § 101 Absatz 4 bis 7 GO NRW zu beachten. Hinsichtlich des Bestätigungsvermerks können dabei die „Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken“ als Beurteilungsmaßstäbe herangezogen werden. Für die Darstellungen im Prüfungsbericht sowie für seine Gestaltung bestehen keine weiteren haushaltsrechtlichen Vorgaben. Der Prüfungsbericht ist daher von der Gemeinde bzw. von den Verantwortlichen für die Jahresabschlussprüfung nach örtlichen Bedürfnissen eigenverantwortlich auszugestalten.

#### **1.1.1.5 Der Zeitraum der Jahresabschlussprüfung**

Für die Durchführung der Jahresabschlussprüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss ist ein abgegrenzter Zeitraum nicht ausdrücklich gesetzlich bestimmt worden. Die zeitliche Begrenzung ergibt sich bereits aus der Einordnung der Abschlussprüfung in den gesetzlich bestimmten Verfahrensablauf der Aufstellung und Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses. Für die Durchführung der Abschlussprüfung steht regelmäßig nur ein begrenzter Zeitraum im Folgejahr des abgelaufenen Haushaltsjahres zur Verfügung. Dieser Prüfungszeitraum beginnt, wenn der Rechnungsprüfungsausschuss den Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses zur Prüfung erhalten hat.

Der Ausschuss hat zu berücksichtigen, dass der Bürgermeister den Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres folgenden Jahres dem Rat der Gemeinde zuleiten hat (vgl. § 95 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Die Abschlussprüfung muss dann so rechtzeitig beendet sein, dass der Rat spätestens bis zum 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres den vom Ausschuss geprüften Jahresabschluss durch Beschluss feststellen kann (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). In diesem Zusammenhang ist außerdem zu berücksichtigen, dass sich der Rechnungsprüfungsausschuss zur Durchführung der Jahresabschlussprüfung der örtlichen Rechnungsprüfung zu bedienen hat (vgl. § 59 Absatz 3 i.V.m. § 101 GO NRW). Er kann sich auch eines Dritten gem. § 103 Absatz 5 GO NRW bedienen, wenn eine örtliche Rechnungsprüfung nicht besteht (vgl. § 59 Absatz 3 GO NRW).

Die haushaltsrechtlich gesetzten Fristen müssen im Rahmen der Aufstellung und Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses nicht vollausgeschöpft. Eine schnelle Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses ist vom Gesetzgeber gewollt, denn die Ergebnisse des gemeindlichen Jahresabschlusses sollen so bald wie möglich in die gemeindliche Haushaltsplanung einbezogen und ggf. bei der Haushaltsausführung der Gemeinde berücksichtigt werden. Ebenso ist die gemeindliche Aufsichtsbehörde an einer zeitnahen Anzeige des festgestellten Jahresabschlusses sehr interessiert. Der Aufstellung und Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses soll deshalb unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse ein angemessener Zeitplan zugrunde gelegt werden, ohne dass die gesetzlichen Fristen überschritten werden.

#### **1.1.2 Zu Nummer 2 (Prüfung der Jahresabschlüsse von Sondervermögen):**

##### **1.1.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Nach der Vorschrift sind die Jahresabschlüsse der in § 97 Absatz 1 Nummern 1, 2 und 4 GO NRW benannten Sondervermögen eine Pflichtaufgabe der örtlichen Rechnungsprüfung. Zu diesen Sondervermögen der Gemeinde gehören das Gemeindegliedervermögen, das Vermögen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen und die rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen der Gemeinde. Es ist dabei zu beachten, dass die Gemeindeprüfungsanstalt NRW für die Prüfung der Jahresabschlüsse der gemeindlichen Eigenbetriebe gesetzlich zuständig ist (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW). Sie hat die Prüfung nach den Vorschriften des § 106 GO NRW vorzunehmen.

Die Vorschrift enthält zwar ausdrücklich den Begriff „Jahresabschluss“ unter Bezugnahme auf die Sondervermögen nach § 97 Absatz 1 Nummern 1 und 2 GO NRW. Diese Festlegung führt jedoch nicht zur Verpflichtung der Gemeinde, für die einzelnen gemeindlichen Sondervermögen auch einen eigenständigen Jahresabschluss aufzustellen. Diese Sondervermögen sind vielmehr im Haushalt der Gemeinde enthalten und bedürfen daher haushaltsmäßig keines eigenen „Jahresabschlusses“. Die Erträge und Aufwendungen dieser Sondervermögen im Haushaltsjahr sowie ihre Vermögens- und Schuldenlage sind dann im Jahresabschluss der Gemeinde auszuweisen. Ein „Abschluss“ als Ergebnis der Erfüllung der Zwecke der gemeindlichen Sondervermögen kann z. B. nach dem Stiftungsrecht geboten sein.

### **1.1.2.2 Die Sondervermögen nach § 97 Absatz 1 Nummern 1 und 2 GO NRW**

#### **1.1.2.2.1 Allgemeine Sachlage**

Die örtliche Rechnungsprüfung hat bei dem Gemeindegliedervermögen und beim Vermögen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen als gemeindliche Sondervermögen zu prüfen, inwieweit die Zwecke dieser Sondervermögen durch die Gemeinde im Haushaltsjahr erfüllt wurden. Der jeweilige „Jahresabschluss“ des einzelnen Sondervermögens muss mindestens die Erfüllung der Zwecke darstellen und sollte soweit möglich, auch ein zutreffendes Bild der wirtschaftlichen Lage des betreffenden Sondervermögens vermitteln. Die tatsächlichen örtlichen Verhältnisse wirken sich daher auch auf die Abschlussprüfung aus. In die vorzunehmende Abschlussprüfung der betreffenden Sondervermögen der Gemeinde sind daher die jeweils örtlich verfügbaren haushaltswirtschaftlichen Unterlagen über die Sondervermögen einzubeziehen.

Die Gemeinde hat aber gleichwohl für jedes ihrer Sondervermögen einen gesonderten Nachweis über die Einhaltung der Zwecksetzung des Sondervermögens im abgelaufenen Haushaltsjahr zu führen, weil die Sondervermögen vom allgemeinen Gemeindevermögen getrennt zu führen sind. Diese Vorgabe kann im Einzelfall für die Gemeinde bedeuten, ein gesondertes Jahresergebnis (Abschluss) mit einer dazu gehörenden Übersicht über die zurechenbaren Vermögen und Schulden fest- bzw. aufzustellen, z. B. bei größeren rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 2 GO NRW). Diese Unterlagen sind dann auch zum Gegenstand der örtlichen Prüfung zu machen.

#### **1.1.2.2.2 Das Gemeindegliedervermögen**

Das Gemeindegliedervermögen ist zwar Vermögen der Gemeinde, das jedoch aufgrund besonderer Berechtigungen von den Gemeindegliedern und nicht von der Gemeinde selbst genutzt wird. Zum Gemeindegliedervermögen gehören auf dem Grundeigentum lastende Nutzungsberechtigungen, z. B. bei Wald- und Wegegrundstücken, die aus der geschichtlichen Entwicklung der Gemeinde heraus heute noch bestehen können. Auch kann in Einzelfällen das Nutzungsrecht nicht allen, sondern nur einer Gruppe von Einwohnern der Gemeinde zu stehen (Gemeindegliederklassenvermögen). Der Gemeinde obliegt aber die Pflicht, dieses Vermögen zu verwalten. Zum Gemeindegliedervermögen enthält § 99 GO NRW besondere Regelungen.

#### **1.1.2.2.3 Die rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen**

Bei rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen (fiduziarische Stiftungen) der Gemeinde werden i.d.R. durch einen Dritten als Stifter bestimmte Vermögensgegenstände mit einer bestimmten Zwecksetzung (Stifterwillen) der Gemeinde zu Eigentum übertragen. In diesen Fällen hat der Stifter die in seinem Eigentum befindlichen Vermögenswerte zugunsten eines uneigennütigen, auf Dauer eingerichteten örtlichen Zwecks entäußert, der nach seinem Willen durch die Gemeinde zu erfüllen ist. Diese Gegebenheiten führen dazu, dass die Gemeinde bei solchen Stiftungen nach außen im eigenen Namen auftritt. Sie ist jedoch im Innenverhältnis zum Stifter an dessen Stifterwillen gebunden.

Der Gemeinde ist es ebenfalls möglich, eine rechtlich unselbstständige örtliche Stiftung zu errichten. Sie muss bei der Einbringung von Vermögensgegenständen in eine solche Stiftung jedoch die Voraussetzungen in der Vorschrift des § 100 Absatz 3 GO NRW beachten. Sofern diese Kriterien von der Gemeinde erfüllt werden, kann sie als Stifterin vorhandene Vermögenswerte zu Gunsten eines uneigennütigen, auf Dauer eingerichteten Zwecks entäußern. Die gemeindliche Aufgabe wird dadurch nicht aufgegeben, sondern ist dann durch einen Dritten zu erfüllen (Errichtung einer rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftung durch die Gemeinde selbst).

### **1.1.2.3 Die Sondervermögen nach § 97 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW**

Zu den Sondervermögen nach dieser Vorschrift gehören die wirtschaftlichen Unternehmen (§ 114 GO NRW) und die organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen (§ 107 Absatz 2 GO NRW) der Gemeinde. Für die Gemeinde sind die Eigenbetriebe und eigenbetriebsähnlichen Einrichtungen wichtige Organisationseinheiten im Rahmen ihrer aufgabenbezogenen wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Betätigung. Diese gemeindlichen Betriebe sind wirtschaftlich und verwaltungsmäßig selbstständig und unter Beachtung der Eigenbetriebsordnung zu führen. Zu diesen Sondervermögen der Gemeinde gehören auch die gemeindlichen Krankenhäuser, die als organisatorisch und wirtschaftlich eigenständige Einrichtungen von der Gemeinde eigenverantwortlich betrieben werden (vgl. §§ 1 und 10 GemKHBVO).

Für die Jahresabschlussprüfung dieser gemeindlichen Betriebe sind besondere Regelungen getroffen worden, sodass deren Jahresabschlussprüfung der Gemeindeprüfungsanstalt und nicht der örtlichen Rechnungsprüfung obliegt (vgl. § 106 GO NRW). Die Gemeindeprüfungsanstalt kann sich für die Jahresabschlussprüfung eines Wirtschaftsprüfers, einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder in Einzelfällen eines hierzu befähigten eigenen Prüfers bedienen. Sie hat aber das Prüfungsergebnis in Form des Prüfungsberichts der betreffenden Gemeinde mitzuteilen. Die Gemeindeprüfungsanstalt hat das Prüfungsergebnis aus besonderem Anlass oder auf Anforderung auch den Kommunal- und den Fachaufsichtsbehörden mitzuteilen. Diese Regelungen gelten entsprechend auch für Einrichtungen der Gemeinde, die entsprechend den Vorschriften über das Rechnungswesen der Eigenbetriebe geführt werden (vgl. § 107 Absatz 2 GO NRW).

Zu den Sondervermögen nach dieser Vorschrift zählen jedoch nicht unselbstständige Betriebe innerhalb der gemeindlichen Verwaltung. Derartige Betriebe sind als Regiebetriebe und Verwaltungsbetriebe rechtlich und wirtschaftlich unselbstständig. Sie sind Teil der gemeindlichen Verwaltung und in den Haushaltsplan der Gemeinde einbezogen sowie daran gebunden. Die diesen Betrieben zuzuordnenden Erträge und Aufwendungen sowie die Finanzmittel bzw. Zahlungen sind daher im gemeindlichen Haushaltsplan zu veranschlagen und im gemeindlichen Jahresabschluss nachzuweisen. Ebenfalls fallen auch die „gemeindlichen“ Betriebe gewerblicher Art (BgA) nicht unter diese haushaltsrechtliche Vorschrift, weil diese lediglich für steuerrechtliche Zwecke „verselbstständigt“ worden sind, z. B. zur Erfüllung der Körperschaftssteuer.

### **1.1.2.4 Die Sondervermögen nach § 97 Absatz 1 Nummer 4 GO NRW**

Die Gemeinde kann aber auch noch über weitere Formen von Sondervermögen verfügen, z. B. Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen. In diesen Fällen kann eine Prüfung eines förmlichen Jahresabschlusses vorzunehmen sein. Eine Prüfungspflicht entsteht, wenn für eine unter diese Vorschrift fallende Versorgungs- und Versicherungseinrichtung der Gemeinde eine abgesonderte Haushalts- und Wirtschaftsführung erfolgt bzw. ein eigener Rechnungskreis besteht, z. B. für eine eigene Zusatzversorgungskasse oder eine Eigenunfallversicherung.

Bei gemeindlichen Einrichtungen nach dieser Vorschrift, die in den gemeindlichen Haushalt einbezogen sind, entsteht keine gesonderte Prüfungspflicht, denn ein eigenständiger Jahresabschluss wird dann für die Einrichtung nicht aufgestellt. Die Gemeinde hat aber dann gleichwohl für das Sondervermögen einen Nachweis zu führen, dass dessen Zwecksetzung im abgelaufenen Haushaltsjahr eingehalten wurde. Ein solcher Nachweis kann durch ein gesondertes Jahresergebnis (Abschluss) mit einer dazu gehörenden Übersicht über die zurechenbaren Vermögen und Schulden aufgestellt werden. Diese Unterlagen können dann zum Gegenstand der Prüfung nach Ablauf des Haushaltsjahres gemacht werden sind.

### **1.1.3 Zu Nummer 3 (Prüfung des Gesamtabchlusses):**

#### **1.1.3.1 Die Inhalte der Gesamtabchlussprüfung**

Die Prüfung des Gesamtabchlusses der Gemeinde ist eine wichtige Pflichtaufgabe der örtlichen Rechnungsprüfung, denn der Rechnungsprüfungsausschuss soll sich zu dessen Prüfung der örtlichen Rechnungsprüfung bedienen (vgl. § 59 Absatz 3 GO NRW). Sie ist Voraussetzung für die Bestätigung des Gesamtabchlusses durch den Rat sowie für die Entlastung des Bürgermeisters (vgl. § 116 i.V.m. § 96 GO NRW). Der Inhalt und die Durchführung dieser Abschlussprüfung sind deshalb näher bestimmt worden (vgl. § 116 Absatz 6 GO NRW). Dabei wird auf bestimmte Vorschriften über die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses verwiesen (vgl. § 101 Absatz 2 bis 8 GO NRW). In die vorzunehmende Abschlussprüfung sind alle Bestandteile des Gesamtabchlusses der Gemeinde sowie dessen Anlagen einzubeziehen.

Im Rahmen der Abschlussprüfung ist der Gesamtabchluss der Gemeinde dahin gehend zu prüfen, ob er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt. Die Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses erstreckt dabei sich aber auch darauf, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen beachtet worden sind. Der Gesamtlagebericht ist auch daraufhin zu prüfen, ob er mit dem Gesamtabchluss in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde erwecken.

Der Rechnungsprüfungsausschuss und die örtliche Rechnungsprüfung sowie ggf. weitere Abschlussprüfer haben sich deshalb einen Überblick über die rechtlichen und die wirtschaftlichen Gesamtverhältnisse der Gemeinde zu verschaffen. Dazu gehört, in die Abschlussprüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses auch die Jahresabschlüsse von den gemeindlichen Betrieben einzubeziehen, sofern die Betriebe als gemeindliche Tochterunternehmen dem Vollkonsolidierungskreis für den Gesamtabchluss angehören. Aus ihrer abschließenden Einschätzung haben diese Abschlussprüfer dann das von ihnen durchzuführende Prüfungsprogramm zu entwickeln. Besondere Bedingungen der Gemeinde zu Inhalten und zur Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses sind dabei ausreichend und sachgerecht zu beachten.

#### **1.1.3.2 Die Abstimmung des Prüfungsprogramms**

Der Rechnungsprüfungsausschuss und die Abschlussprüfer der örtlichen Rechnungsprüfung sowie Dritte als Abschlussprüfer haben sich einen Überblick über die gesamten rechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse der Gemeinde zu verschaffen, um das örtliche Prüfungsprogramm und die Durchführung der Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses festlegen zu können. In dieser Betrachtung sind auch die Prüfungsergebnisse aus der Prüfung der Jahresabschlüsse der gemeindlichen Betriebe zu berücksichtigen, mindestens von den Betrieben, die als Tochterunternehmen der Gemeinde in den Vollkonsolidierungskreis des gemeindlichen Gesamtabchlusses einbezogen werden. Aus der abschließenden Einschätzung und einer gegenseitigen Abstimmung aller an der Abschlussprüfung beteiligten Prüfer ist das von ihnen durchzuführende Prüfungsprogramm zu entwickeln.

Die Abstimmung mit den Abschlussprüfern der gemeindlichen Betriebe erfordert dabei regelmäßig auch eine anschließende sachgerechte Zusammenarbeit. Deren Art und Umfang sind u.a. auch davon abhängig, welche Vorarbeiten zur Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses von der Verwaltung der Gemeinde und welche Leistungen von den gemeindlichen Betrieben zu erbringen sind. Ohne diese Kenntnisse kann i.d.R. auch die Abschlussprüfung eines gemeindlichen Betriebes nicht vollständig abgeschlossen werden. Die notwendige Zusammenarbeit der Prüfer in beiden Prüfungsbereichen soll u.a. dazu beitragen, dass Doppelprüfungen vermieden, der jeweilige Prüfungsumfang abgrenzbar wird und ein sinnvoller Informationsaustausch stattfinden kann.

Die besonderen Bedingungen der Gemeinde zu den Inhalten und zur Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses sind dabei zu beachten.

Die Zusammenarbeit der Abschlussprüfer endet dabei nicht mit der Aufstellung des Prüfprogramms für den gemeindlichen Gesamtabchluss. Sie ist schon deshalb fortzusetzen, weil im Ablauf der Prüfung ggf. Abstimmungsbedarfe und Sachaufklärungen notwendig werden. Insbesondere zur Festlegung des Prüfungsergebnisses und zur Erstellung des Prüfungsberichtes benötigt der Abschlussprüfer auch betriebliche Informationen über die Prüfung der einzelnen Jahresabschlüsse der Betriebe, um die Konsolidierungswirkungen aus den Jahresabschlüssen beurteilen zu können. Nur durch eine Zusammenarbeit der Abschlussprüfer von Gesamtabchluss und den einzelnen Jahresabschlüssen kann sichergestellt werden, dass vom Gesamtabchlussprüfer ein Bestätigungsvermerk in verantwortlicher Weise erstellt wird. Die Zusammenarbeit der Abschlussprüfer ermöglicht es dabei, dass der Bestätigungsvermerk für den gemeindlichen Gesamtabchluss inhaltlich auf einer sachgerechten und den örtlichen Verhältnissen entsprechenden Basis aufgebaut wird und eine entsprechende Aussage enthält.

### **1.1.3.3 Die Prüfungsgrundsätze für Abschlussprüfungen**

Die Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses ist insgesamt ein in mehrere Abschnitte zu unterteilender Vorgang, der sich von der Prüfungsplanung bis zur Berichterstattung über die durchgeführte Abschlussprüfung erstreckt. In die Prüfung sollen daher neben den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auch die „Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfungen (GoA)“ einbezogen werden. Diese Grundsätze, die i.d.R. Mindeststandards für die Abschlussprüfung festlegen, sind nicht gesetzlich bestimmt, sondern werden aus unterschiedlichen Quellen abgeleitet, denn die Abschlussprüfung wird grundsätzlich mit dem Ziel durchgeführt, zutreffende Prüfungsaussagen unter Beachtung der Grundsätze von Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit zu treffen.

Diese möglichen Prüfungsgrundsätze sollen auch beim gemeindlichen Gesamtabchluss eine entsprechende Anwendung finden. In diesem Zusammenhang sind z. B. vom IDW noch weitere Grundsätze zur Durchführung von Abschlussprüfungen sowie zu den darin vorzunehmenden Prüfungshandlungen bestimmt worden. Insbesondere werden Aussagen zur Qualitätssicherung der Prüfung, zum Prüfungsansatz, der Prüfungsdurchführung, zum Prüfungsbericht und dem Bestätigungsvermerk gemacht, die um Rechnungslegungshinweise ergänzt werden. Bei der Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses sollten zudem die „Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen“ sowie die „Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen“ zur Anwendung kommen.

Die gemeindliche Abschlussprüfung des Gesamtabchlusses ist auch nach diesen Grundsätzen angemessen zu dokumentieren. Mit der Dokumentation der Prüfungstätigkeiten sollen die Informationen, die zum Prüfungsergebnis und zu einzelnen Prüfungsfeststellungen geführt haben, für Dritte transparent und nachvollziehbar gemacht werden. Zudem sind die Unterlagen der Abschlussprüfer über die Prüfung aufzubewahren. Sofern der Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung angehört, sind die Vorschriften über die Aufbewahrung von gemeindlichen Unterlagen zu beachten (vgl. § 58 GemHVO NRW).

### **1.1.3.4 Der Umfang der Gesamtabchlussprüfung**

#### **1.1.3.4.1 Allgemeines**

Der gemeindliche Gesamtabchluss muss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vermitteln (vgl. § 116 GO NRW). Zu den Prüfungsgegenständen gehört daher eine Vielzahl von gemeindlichen Sachverhalten, z. B. dass gemeindliche Betriebe zum Vollkonsolidierungskreis gehören, aber Betriebe der Gemeinde auch nach der Equity-Methode zu konsolidieren sind. Die Gesamtabchlussprüfung um-

fasst deshalb neben den Bestandteilen des gemeindlichen Gesamtabschlusses und seinen Anlagen auch die Beachtung der geltenden haushaltsrechtlichen Vorschriften sowie ergänzender Bestimmungen von Gesellschaftsverträgen und gemeindlichen Satzungen.

Ein Prüfungsgegenstand ist dabei auch die Entscheidung der Gemeinde, bestimmte gemeindliche Betriebe nicht in den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehen, weil diesen Betrieben eine untergeordnete Bedeutung zukommt. Zu prüfen ist aber auch, ob der Gesamtlagebericht, der dem Gesamtabschluss beizufügen ist, mit dem Gesamtabschluss und den Erkenntnissen des Prüfers in Einklang steht. Außerdem ist dem Gesamtabschluss der gemeindliche Beteiligungsbericht beizufügen (vgl. § 117 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Dieser Bericht ist jedoch kein Prüfungsgegenstand, auch wenn die darin enthaltenen Informationen eine vielfältige Bedeutung für die Gesamtabschlussprüfung haben.

#### **1.1.3.4.2 Die Prüfungsgegenstände**

##### **1.1.3.4.1.1 Die Gesamtergebnisrechnung**

Die Gesamtergebnisrechnung baut auf der gemeindlichen Ergebnisrechnung auf und berücksichtigt die sich aus dem Gesamtabschluss der Gemeinde ergebenden Besonderheiten. Für deren Gestaltung finden die Vorschriften über die gemeindliche Ergebnisrechnung eine entsprechende Anwendung (vgl. § 49 Absatz 3 GemHVO NRW). Entsprechend wird dadurch gemeindeübergreifend eine Mindesteinheitlichkeit gewährleistet. Es verbleiben der Gemeinde aber noch ausreichend Gestaltungsspielräume für ihre Ertrags- und Aufwandsarten. Die Bezifferung der Ertrags- und Aufwandspositionen sowie der Summen und Salden hat die Gemeinde in fachlicher und technischer Hinsicht eigenverantwortlich unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten festzulegen.

##### **1.1.3.4.1.2 Die Gesamtbilanz**

Die Gesamtbilanz der Gemeinde soll umfassend Auskunft über das gesamte Vermögen und über sämtliche Schulden der Gemeinde geben. Der Aufbau der gemeindlichen Gesamtbilanz soll dabei auf die wichtigen Bilanzposten ausgerichtet werden, die regelmäßig auch in der gemeindlichen Bilanz enthalten sein sollen (vgl. § 41 GemHVO NRW). Bei der gemeindlichen Gesamtbilanz soll ebenfalls gemeindeübergreifend eine Mindesteinheitlichkeit gewährleistet werden (vgl. § 49 Absatz 3 GemHVO NRW). Die Gemeinde hat in fachlicher und technischer Hinsicht die Gestaltung der Gesamtbilanz eigenverantwortlich vorzunehmen.

Die örtlichen Gegebenheiten können ggf. so gewichtig sein, dass diese bei der Gestaltung der Gesamtbilanz nicht außer Betracht bleiben können. In der örtlichen Praxis ist deshalb z. B. zu prüfen, welchen Bilanzposten eine geringe Bedeutung zukommt, sodass ein Ansatz als gesonderter Posten entbehrlich sein kann. Im Gesamtanhang sind dann ausreichende Angaben Erläuterungen zu diesem Bilanzbereich zu machen. Die Gemeinde hat zudem die Bezifferung der Aktiv- und Passivposten eigenverantwortlich in fachlicher und technischer Hinsicht unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten festzulegen.

##### **1.1.3.4.1.3 Der Gesamtanhang**

Der Gesamtanhang im gemeindlichen Gesamtabschluss hat die erforderlichen Erläuterungen zur Gesamtergebnisrechnung und zur Gesamtbilanz zu enthalten. Dazu gehören auch Angaben über die nicht in den Gesamtabschluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe. Die Gemeinde soll die Erläuterungen im Gesamtanhang möglichst so fassen, dass z. B. sachverständige Dritte die Wertansätze in der Gesamtbilanz beurteilen können. Für die äußere Gestaltung des Anhangs, seinen Aufbau und Umfang sind keine besonderen Formvorgaben vorgegeben worden. Es muss dem Gesamtanhang aber eine Gesamtkapitalflussrechnung beigelegt werden.

Die Gemeinde sollte wegen der Fülle der Informationen den gemeindlichen Gesamtanhang unter Beachtung des Grundsatzes der Klarheit und Übersichtlichkeit grundlegend leserfreundlich strukturieren. Die im Gesamtanhang zu gebenden Informationen sollen dabei in einen sachlichen Zusammenhang mit den entsprechenden Bestandteilen des Gesamtabchlusses stehen. Es bietet sich deshalb z. B. für den Gesamtanhang an, mit allgemeinen Angaben zum aufgestellten Gesamtabchluss und zu den verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zu beginnen, um daran anknüpfend spezielle Erläuterungen zu den Posten der Gesamtbilanz und zu den Positionen der Gesamtergebnisrechnung zu geben.

#### **1.1.3.4.1.4 Die Gesamtkapitalflussrechnung**

Die Gemeinde hat innerhalb ihres Gesamtabchlusses eine Gesamtkapitalflussrechnung zusätzlich zur Gesamtbilanz und Gesamtergebnisrechnung aufzustellen. Der Gesamtabchluss soll dadurch seiner Aufgabe besser gerecht werden, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln. Eine solche Darstellung der Zahlungsströme ist mindestens erforderlich, denn eine „Gesamtfinanzrechnung“ entsprechend der gemeindlichen Finanzrechnung im Jahresabschluss ist für den Gesamtabchluss der Gemeinde nicht vorgesehen. Die Gesamtkapitalflussrechnung muss hinsichtlich ihrer Ausgestaltung auf den Gesamtabchluss der Gemeinde ausgerichtet werden.

Im gemeindlichen Gesamtabchluss ist daher eine Gesamtkapitalflussrechnung unter Beachtung des Deutschen Rechnungslegungsstandards Nummer 2 (DRS 2) in der vom Bundesministerium der Justiz (BMJ) nach § 342 Absatz 2 HGB bekannt gemachten Form aufzustellen. Nach diesem Rechnungslegungsstandard stellt die Gesamtkapitalflussrechnung zeitbezogen die Zahlungsströme der wirtschaftlichen Gesamtheit „Gemeinde“ dar, die zur Veränderung des Zahlungsmittelbestandes führen. Sie gibt Auskunft darüber, wie die gemeindliche Verwaltung zusammen mit den Betrieben der Gemeinde, soweit diese in den Gesamtabchluss einbezogen sind, die finanziellen Mittel erwirtschaftet.

Die Gesamtkapitalflussrechnung ist als zusätzliches Instrument für den gemeindlichen Gesamtabchluss nur brauchbar, wenn sie sich nach dem beim Gesamtabchluss geltenden Grundsatz der Einheit auf dessen festgelegten Konsolidierungskreis bezieht. Es werden dadurch dann nur die Zahlungsströme erfasst, die mit außerhalb des Gesamtabchlusses stehenden Dritten bestehen. Die Zahlungsströme zwischen der gemeindlichen Verwaltung und den Betrieben der Gemeinde sowie zwischen den Betrieben dürfen daher nicht in der Gesamtkapitalflussrechnung enthalten sein. Die Auswahl der in die Gesamtkapitalflussrechnung einzuziehenden Zahlungsströme der Betriebe ist daher anhand der jeweils angewandten Konsolidierungsmethode vorzunehmen.

Die Daten für die in der Gesamtkapitalflussrechnung darzustellenden Zahlungsströme können unmittelbar aus den Buchungen in der Finanzbuchhaltung (originäre Ermittlung) oder aus den Bestandteilen des Gesamtabchlusses (derivative Ermittlung) abgeleitet werden. Dieses erfordert, dass die Zahlungen, z.B. durch eine entsprechende Kontoführung oder Buchungsschlüssel oder durch Abfragen abgegrenzt werden können. Im Rahmen der Gesamtkapitalflussrechnung sind eine originäre und eine derivative Ermittlung möglich. Die Anwendung der originären Ermittlung der Zahlungsströme erfordert, dass den Buchungen spezielle Buchungsschlüssel beigefügt werden, um eine einfache Auswertung vornehmen zu können.

Die derivative Ermittlung der Zahlungsströme baut dagegen auf dem aufgestellten Gesamtabchluss bzw. den einzelnen Jahresabschlüssen auf. Die Angaben müssen dabei um zahlungsunwirksame Vorgänge bereinigt werden. Außerdem kann die Ermittlung der Zahlungsströme für die Gesamtkapitalflussrechnung aus den Ergebnissen aus der „Finanzrechnung“ der gemeindlichen Verwaltung und den Kapitalflussrechnungen der gemeindlichen Betriebe vorgenommen werden. Diese Methode wird als Bottom-up-Konzept bezeichnet. Eine weitere Ableitungsmöglichkeit im Rahmen der Gesamtkapitalflussrechnung wird als Top-down-Konzept bezeichnet. Bei dieser

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 103 GO NRW**

Methode stellen die gemeindliche Gesamtbilanz und die Gesamtergebnisrechnung die Ausgangsbasis für die Erstellung der Kapitalflussrechnung dar.

**1.1.3.4.1.5 Die Gesamtabchlussunterlagen**

Der gemeindliche Gesamtabchluss soll möglichst eine zutreffende Rechenschaft über die Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft unter Berücksichtigung der Aufgabenerledigung geben. Dieses erfordert ggf. von der Gemeinde, dem gemeindlichen Gesamtabchluss nicht nur die haushaltsrechtlich bestimmten Anlagen beizufügen, sondern aus örtlicher Sicht sachlich wichtige Anlagen beizufügen, z.B. ein Gesamtanlagenspiegel oder ein Gesamteigenkapitalsspiegel. Die haushaltsrechtlich bestimmten Bestandteile und Anlagen des gemeindlichen Gesamtabchlusses werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die gemeindlichen Gesamtabchlussunterlagen</b>	
<b>DIE BESTANDTEILE DES GESAMTABSCHLUSSES</b>	
<b>Gesamtergebnisrechnung</b> <u>Prüfungsauftrag:</u> Entspricht die Gesamtergebnisrechnung den Anforderungen und enthält mindestens die vorgesehenen Positionen mit den Ist-Ergebnissen?	§ 116 Absatz 1 GO NRW i.V.m. § 49 Absatz 1 Nummer 1 und Absatz 3 GemHVO NRW
<b>Gesamtbilanz</b> <u>Prüfungsauftrag:</u> Entspricht die Gesamtbilanz den Anforderungen? Wird ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt?	§ 116 Absatz 1 GO NRW i.V.m. § 49 Absatz 1 Nummer 2 und Absatz 3 GemHVO NRW
<b>Gesamtanhang</b> <u>Prüfungsauftrag:</u> Enthält der Gesamtanhang ausreichende Erläuterungen zu den Posten der Gesamtbilanz und den Positionen der Gesamtergebnisrechnung? Ist eine Kapitalflussrechnung beigefügt?	§ 116 Absatz 1 GO NRW i.V.m. § 49 Absatz 1 Nummer 3 und § 51 Absatz 2 und 3 GemHVO NRW
<b>DIE ANLAGEN IM GESAMTABSCHLUSS</b>	
<b>Gesamtlagebericht</b> <u>Prüfungsauftrag:</u> Werden die Anforderungen erfüllt?	§ 116 Absatz 1 und 4 GO NRW i.V.m. § 49 Absatz 2 und § 51 Absatz 1 GemHVO NRW
<b>Beteiligungsbericht</b> <u>Prüfungsauftrag:</u> Wird eine ausreichende Übersicht über die Beteiligungen gegeben? Werden die übrigen Anforderungen erfüllt?	§ 117 GO NRW i.V.m. § 49 Absatz 2 und § 52 GemHVO NRW
<b>Gesamtkapitalflussrechnung</b> <u>Prüfungsauftrag:</u> Wird der Finanzmittelfonds zutreffend dargestellt und ist er zutreffend ermittelt worden?	§ 116 Absatz 1 GO NRW i.V.m. § 51 Absatz 3 GemHVO NRW
<b>Verbindlichkeitspiegel</b> <u>Prüfungsauftrag:</u> Wird eine ausreichende Übersicht über den Stand der Verbindlichkeiten gegeben? Werden die übrigen Anforderungen erfüllt?	§ 116 Absatz 1 GO NRW i.V.m. § 49 Absatz 2 und § 47 GemHVO NRW

*Abbildung 203 „Die Gesamtabchlussunterlagen der Gemeinde*

#### **1.1.3.4.2 Die Prüfung des Gesamtlageberichtes**

Der Gesamtabchluss ist nach den haushaltsrechtlichen Bestimmungen um einen Gesamtlagebericht zu ergänzen (vgl. § 51 Absatz 1 GemHVO NRW). In diesem Bericht sollen mindestens der Geschäftsablauf im abgelaufenen Haushaltsjahr und die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde dargestellt und erläutert werden. Er soll dabei eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft unter Einbeziehung der gemeindlichen Betriebe und der wirtschaftlichen Gesamtlage enthalten. Im Gesamtlagebericht ist deshalb von der Gemeinde über alle Tatsachen und Sachverhalte zu berichten, die für eine Gesamtbeurteilung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde erforderlich sind. Diesem örtlichen Bericht kommen somit umfassende und vielfältige Funktionen im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres zu.

Der gemeindliche Gesamtlagebericht soll aber auch zukunftsbezogen sein und deshalb die notwendigen Erläuterungen zu den Chancen und Risiken der zukünftigen wirtschaftlichen Gesamtentwicklung der Gemeinde enthalten. Es gilt dabei für die Gemeinde, nicht nur einen Zusammenhang zu den produktorientierten Zielen und Leistungskennzahlen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr herzustellen (vgl. § 12 GemHVO NRW). Die Gemeinde soll auch auf die im Gesamtabchluss enthaltenen Ergebnisse ausreichend Bezug nehmen, soweit diese bedeutsam für das örtliche Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde sind. Außerdem sollen am Schluss des Gesamtlageberichtes die gesetzlich bestimmten Angaben zu den Verantwortlichen in der Gemeinde gemacht werden (vgl. § 116 Absatz 4 GO NRW).

Im Rahmen der Gesamtabchlussprüfung ist daher der gemeindliche Gesamtlagebericht daraufhin zu prüfen, ob er mit dem Gesamtabchluss in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde erwecken. Außerdem muss der Abschlussprüfer die im Gesamtlagebericht angegebenen künftigen Chancen und Risiken einschätzen und beurteilen. Im Rahmen der Prüfung des Gesamtlageberichtes kann er dabei die „Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung“ als Beurteilungsmaßstäbe heranziehen.

#### **1.1.3.4.3 Weitere prüfungsrelevante Sachverhalte**

##### **1.1.3.4.3.1 Die Prüfung von Zwischenabschlüssen**

Im gemeindlichen Gesamtabchluss soll die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde zum Abschlussstichtag gezeigt und dabei die Gemeinde mit ihren Betrieben so dargestellt werden, als ob sie eine einzige Einheit darstellt. Um dieses Gesamtbild sachgerecht zu erreichen, sollen auch die gemeindlichen Betriebe, die ein vom Kalenderjahr abweichendes Geschäftsjahr haben, entsprechend in den gemeindlichen Gesamtabchluss einbezogen werden. Die für die Einbeziehung in den gemeindlichen Gesamtabchluss notwendige Übereinstimmung des Abschlussstichtages wird dadurch geschaffen, dass der einzelne „abweichende“ Betrieb verpflichtet wird, einen gesonderten Zwischenabschluss, bezogen auf den Abschlussstichtag des Gesamtabchlusses der Gemeinde, aufzustellen.

Für die Prüfung, ob ein gemeindlicher Betrieb einen Zwischenabschluss aufzustellen hat, ist vorrangig dessen Abschlussstichtag ausschlaggebend. Es ist in solchen Fällen zu unterscheiden, ob der betriebliche Abschlussstichtag zwischen dem 30. September und dem 31. Dezember oder vor dem 30. September des Kalenderjahres liegt. Im örtlichen Einzelfall können auch noch andere Abschlussstichtage bestehen, z. B. bei Betrieben im gemeindlichen Kulturbereich. Diese Prüfung ist im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses relevant, wenn der Betrieb der Gemeinde für das durch den Gesamtabchluss zu vermittelnde Bild der wirtschaftlichen Gesamtlage nicht untergeordneter Bedeutung ist (vgl. § 116 Absatz 3 GO NRW).

Durch die Aufstellung eines Zwischenabschlusses durch einen gemeindlichen Betrieb soll eine auf den Abschlussstichtag bezogene Grundlage geschaffen werden, die für die notwendigen Konsolidierungsschritte zur Aufstellung des Gesamtabchlusses durch die Gemeinde zwingend erforderlich ist. Die erhebliche Zeitdifferenz zwischen dem Abschlussstichtag des jeweiligen gemeindlichen Betriebes und dem Abschlussstichtag des Gesamtabchlusses wird dabei dadurch überbrückt, dass der Jahresabschluss des Betriebes auf den Abschlussstichtag des Gesamtabchlusses fortzuschreiben ist. Durch diese Fortschreibung wird ein auf den Abschlussstichtag des Gesamtabchlusses und das Geschäftsjahr der Gemeinde gleicher „Abrechnungszeitraum“ für den gemeindlichen Betrieb geschaffen und die Konsolidierung gewährleistet.

Ein solcher betrieblicher Zwischenabschluss muss grundsätzlich orientiert an den Erfordernissen des Jahresabschlusses des betreffenden Betriebes aufgestellt werden. Bei seiner Aufstellung durch den gemeindlichen Betrieb müssen jedoch bereits die für den gemeindlichen Gesamtabchluss geltenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zur Anwendung kommen, auch wenn der Zwischenabschluss aus den Büchern des gemeindlichen Betriebes zu entwickeln ist. Ein solcher Zwischenabschluss stellt daher für den Betrieb der Gemeinde keinen unterjährigen Jahresabschluss dar. Seine Ableitung aus dem betrieblichen Jahresabschluss bzw. seine Aufstellung dient ausschließlich der Erstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses.

Der Zwischenabschluss eines gemeindlichen Betriebes unterliegt daher auch nicht der Pflicht zur Jahresabschlussprüfung bei dem betreffenden Betrieb. Er unterliegt vielmehr wegen seiner gesamtabchlussbezogenen Aufstellung der Prüfungspflicht des Abschlussprüfers des gemeindlichen Gesamtabchlusses. Die Prüfung des aufgestellten Zwischenabschlusses kann aber dem Jahresabschlussprüfer des betreffenden gemeindlichen Betriebes übertragen werden (vgl. § 103 Absatz 5 GO NRW). Der Rechnungsprüfungsausschuss hat daher die Prüfungsverantwortung auch für alle die dem Gesamtabchluss zugrunde liegenden Abschlüsse, auch wenn diese nach anderen Vorschriften geprüft worden sind. Diese Sachlage gilt auch dann, wenn ein Zwischenabschluss vom Jahresabschlussprüfer des betreffenden gemeindlichen Betriebes geprüft worden ist.

#### **1.1.3.4.3.2 Die Prüfung der Entbehrlichkeit des Gesamtabchlusses**

Für die Gemeinde besteht keine Ausnahmeregelung, durch die sie von der Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses befreit ist oder es ihr ermöglicht, auf dessen Aufstellung zu verzichten (vgl. § 116 GO NRW). Bei einzelnen Gemeinden können jedoch besondere Fallgestaltungen im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Betätigung bzw. bei der Geschäftstätigkeit ihrer Betriebe vorliegen, die dazu führen, dass für die Gemeinde die Aufstellung eines Gesamtabchlusses als verzichtbar anzusehen ist. Im Rahmen einer Abwägung muss die Gemeinde dann feststellen, ob die örtlichen Gegebenheiten für einen solchen Verzicht vorliegen und dokumentieren.

Ein solcher besonderer örtlicher Sachverhalt kann z. B. gegeben sein, wenn die Gemeinde über keinen voll zu konsolidieren Betrieb bzw. über keine Tochtereinheit verfügt. In solchen Fällen liegt dann die wichtigste Voraussetzung für einen gemeindlichen Gesamtabchluss, dass ein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der gemeindlichen Verwaltung und einem gemeindlichen Betrieb besteht, nicht vor. Das Fehlen dieser Voraussetzung kann dann nicht dadurch geheilt werden, dass die Gemeinde über Betriebe verfügt, die nach der Equity-Methode zu konsolidieren wären. In solchen Fällen erlischt vielmehr die Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses.

Dieser zulässige Verzicht auf die Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses macht jedoch gleichzeitig nicht auch die in der Vorschrift festgelegte Prüfung verzichtbar. Vielmehr ist in solchen Fällen die Prüfung dann in der Art und Weise auszuüben, dass zu prüfen ist, ob die Voraussetzungen für einen Verzicht auf die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses vor Ort gegeben sind. Diese Prüfung endet ebenfalls mit einem Prüfungsbericht und einem Bestätigungsvermerk (vgl. § 116 Absatz 6 GO NRW). Sofern im Rahmen der örtlichen Prüfung festgestellt wird, dass die Befreiungsvoraussetzungen bei der Gemeinde nicht vorliegen, kann der Bestä-

tigungsvermerk ggf. versagt werden. Der Bürgermeister hat dann das Notwendige für die Aufstellung des Gesamtabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr zu veranlassen.

#### **1.1.3.4.3.3 Sonstige Prüfungsgegenstände**

Zu den Prüfungsgegenständen im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses kann, abhängig von den örtlichen Verhältnissen, eine Vielzahl von weiteren gemeindlichen Sachverhalten gehören. Auch müssen die für den gemeindlichen Gesamtabschluss relevanten Unterlagen und Informationen in die Durchführung der Gesamtabschlussprüfung einbezogen werden, z. B. die örtliche Gesamtabschlussrichtlinie. Die speziellen örtlichen Sachverhalte und Gegebenheiten, die für den Gesamtabschlussprüfer einen Prüfungsgegenstand darstellen, können nicht im Einzelnen benannt, sondern nur beispielhaft vorgestellt werden (vgl. Abbildung).

<b>Beispiele für Prüfungssachverhalte beim Gesamtabschluss</b>
- die Festlegung und Abgrenzung des örtlichen Konsolidierungskreises mit der Auswahl der gemeindlichen Betriebe, die zum Vollkonsolidierungskreis zählen.
- die Festlegung und Abgrenzung der gemeindlichen Betriebe, die nach der Equity-Methode konsolidiert werden.
- die Festlegung und Abgrenzung der gemeindlichen Betriebe, die im Hinblick auf den gemeindlichen Gesamtabschluss von untergeordneter Bedeutung sind.
- die zutreffende Anwendung von Wahlrechten und Vereinfachungen.
- die konsolidierungsbedingten Anpassungen bei der Aufstellung der Gemeindebilanz II (Vereinheitlichung der Einzelabschlüsse).
- die Durchführung der Kapitalkonsolidierung, der Schuldenkonsolidierung, der Zwischenergebniseliminierung, der Ertrags- und Aufwandskonsolidierung.
- die Ermittlung der Anteile fremder Gesellschafter.
- die zutreffende Aufstellung der Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung einschließlich des Gesamtanhangs mit den Inhalten der Kapitalflussrechnung sowie den beizufügenden Spiegeln, z. B. Gesamtverbindlichkeitspiegel, Gesamtanlagenspiegel, Gesamteigenkapitalsspiegel.
- die zutreffenden Darstellungen im Lagebericht hinsichtlich seines Zusammenhangs mit dem Gesamtabschluss und der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde.
- die softwaregestützte Konsolidierung, bei der eine automatisierte Durchführung der Prozesse unter Anwendung bestimmter Festlegungen erfolgt.

*Abbildung 204 „Beispiele für Prüfungssachverhalte beim Gesamtabschluss“*

Zu den prüfungspflichtigen Sachverhalten im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses gehören insbesondere die örtliche Auslegung und die Anwendung der unbestimmten Rechtsbegriffe in den bei der Aufstellung des Gesamtabschlusses zu beachtenden Vorgaben, z. B. die Begriffe „untergeordnete Bedeutung“, „Wesentlichkeit“ und „Wirtschaftlichkeit“. Eine solche Prüfung kann ggf. auch zu besonderen Angaben im Prüfungsbericht führen.

Außerdem kann abhängig von der Bedeutung oder Wesentlichkeit auch eine gesonderte Darstellung in der Dokumentation der Prüfung angezeigt sein.

#### **1.1.3.4.3.4 Keine Prüfung des Beteiligungsberichtes**

Die Gemeinde ist verpflichtet, ihren Beteiligungsbericht dem gemeindlichen Gesamtabschluss beizufügen (vgl. § 117 GO NRW). Diese besondere Regelung ist ein Ausdruck dessen, dass eine alleinige Betrachtung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde im Rahmen des Gesamtabschlusses nicht immer ausreichend ist. Abhängig von den örtlichen Verhältnissen und den unterschiedlichen Zwecksetzungen kann eine Informationslücke zwischen den Ergebnissen des gemeindlichen Gesamtabschlusses und der Darstellung der gesamten wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Betätigung der Gemeinde bestehen. Der gemeindliche Beteiligungsbericht vervollständigt daher die Informationen, die durch den Gesamtabschluss der Gemeinde gegeben werden. Er wird aber trotz dieser Zusammenhänge nicht zu einem eigenständigen Prüfungsgegenstand der örtlichen Gesamtabschlussprüfung der Gemeinde (vgl. § 116 Absatz 6 GO NRW).

Gleichwohl ist es geboten, im Rahmen der Prüfung der Bestandteile und Anlagen des gemeindlichen Gesamtabschlusses auch den gemeindlichen Beteiligungsbericht verfügbar zu haben, um z. B. die Festlegungen zum gemeindlichen Konsolidierungskreis besser nachvollziehen zu können. In diesem Zusammenhang können auch ggf. erkannte Unstimmigkeiten berichtigt werden. Dieser Nutzung stellt die inhaltliche Festlegung der Prüfungsgegenstände der Gesamtabschlussprüfung nicht entgegen (vgl. § 116 Absatz 6 GO NRW).

#### **1.1.3.5 Prüfungshandlungen und Prüfungsaussagen**

##### **1.1.3.5.1 Die Prüfungshandlungen**

###### **1.1.3.5.1.1 Die Verantwortung des Abschlussprüfers**

Der Abschlussprüfer des gemeindlichen Gesamtabschlusses hat die Art und den Umfang der erforderlichen Prüfungshandlungen sowie die Intensität und die Methoden der Abschlussprüfung unter Berücksichtigung des Prüfungsgegenstandes und des Zieles der Gesamtabschlussprüfung eigenverantwortlich und nach pflichtgemäßem Ermessen sorgfältig zu bestimmen. Er hat dabei auch die örtlichen Verhältnisse bei der Gemeinde sowie die gemeindliche Aufgabenerfüllung zu berücksichtigen. Dem Abschlussprüfer soll es dadurch im Ergebnis möglich sein, dass er Prüfungsaussagen zum gemeindlichen Gesamtabschluss mit hinreichender Sicherheit treffen kann.

Seine Prüfungsverantwortung bedingt dabei, dass er auch die Jahresabschlüsse der in den Gesamtabschluss einbezogenen Betriebe und die dazugehörigen Prüfungsergebnisse beurteilen muss. Er darf diese Ergebnisse für seine Prüfungstätigkeit übernehmen und verwerten. Diese Rechte erfordern, dass die Gemeinde entsprechende Vorgaben gegenüber ihren Betrieben macht. Dazu muss Gesamtabschlussprüfer seinen Informationsbedarf festlegen, ggf. auch Prüfungshandlungen bestimmen, die von den Abschlussprüfern der einzelnen gemeindlichen Betriebe zu erfüllen sind. Die Festlegung des Informationsbedarfs und der Prüfungshandlungen bei den gemeindlichen Betrieben dienen dabei der Verwertung und Übernahme der Erleichterung der Tätigkeit des Abschlussprüfers des gemeindlichen Gesamtabschlusses.

###### **1.1.3.5.1.2 Die Verwertung der Arbeiten Dritter**

Im Rahmen seiner Informationsrechte kann der Abschlussprüfer für den gemeindlichen Gesamtabschluss im eigenverantwortlich die Arbeit eines betrieblichen Jahresabschlussprüfers verwerten. Er muss dabei einen Zusammenhang mit den eigenen Prüfungshandlungen herstellen und das Ausmaß der Übernahme zutreffend ab-

wägen. In geeigneter Weise ist dabei durch den Abschlussprüfer zu überprüfen, ob die ihm vorgelegten Unterlagen auch für eine Verwertung geeignet sind. Das Ergebnis dieser Überprüfung sowie der Umfang der Verwertung bzw. die Gewichtung der Arbeitsergebnisse hat der Abschlussprüfer zu dokumentieren.

Die dem Abschlussprüfer des Gesamtabchlusses vorzulegenden Jahresabschlüsse müssen für ihn nachvollziehbar und akzeptabel sein. Diese Vorgabe gilt insbesondere, wenn die Überleitung der HB I in die KB II durch den gemeindlichen Betrieb durchgeführt wurde. Die zu übernehmenden Angaben aus der Arbeit der Abschlussprüfer der Jahresabschlüsse der gemeindlichen Betriebe hat der Abschlussprüfer des Gesamtabchlusses zu überprüfen. Das Ergebnis dieser Arbeit ist von ihm ausreichend und nachvollziehbar zu dokumentieren. In den Fällen, in denen sich jedoch Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit der betrieblichen Jahresabschlüsse ergeben, muss der Abschlussprüfer für den Gesamtabchluss ggf. zusätzliche Prüfungshandlungen und eventuell unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Wesentlichkeit auch eine Korrektur in eigener Verantwortung vornehmen.

#### **1.1.3.5.1.3 Die Übernahme der Arbeiten Dritter**

Der Abschlussprüfer für den gemeindlichen Gesamtabchluss kann im Rahmen seiner Informationsrechte die Arbeiten eines anderen Abschlussprüfers übernehmen. Dazu zählen insbesondere Ergebnisse aus den Jahresabschlussprüfungen bei der gemeindlichen Verwaltung und den Betrieben der Gemeinde, soweit dieses rechtlich und tatsächlich möglich ist. In diesem Rahmen ist ein Zusammenhang mit den eigenen Prüfungshandlungen herzustellen, sodass die Inhalte und das Ausmaß der Übernahme zutreffend abgewogen werden können.

Der Abschlussprüfer hat in diesen Fällen immer in geeigneter Weise zu überprüfen, ob die ihm überlassenen Unterlagen auch für eine Übernahme in seine Prüfung geeignet sind und welcher Prüfer ihm die Unterlagen überlassen hat. Das Ergebnis dieser Überprüfung sowie die Inhalte und das Ausmaß der Übernahme sind vom Abschlussprüfer ausreichend und nachvollziehbar zu dokumentieren.

#### **1.1.3.5.2 Die Prüfungsaussagen**

Im Rahmen der gemeindlichen Abschlussprüfung gilt es, relevante Prüfungsaussagen unter Beachtung des Grundsatzes der Wesentlichkeit und des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit treffen zu können. In den Fällen, in denen der Abschlussprüfer eines einzelnen Jahresabschlusses seinen Bestätigungsvermerk eingeschränkt oder versagt hat, muss der Abschlussprüfer des Gesamtabchlusses dazu eigene Prüfungsfeststellungen treffen, ob und ggf. wie weit dadurch die Ordnungsmäßigkeit des gemeindlichen Gesamtabchlusses berührt wird. Ein solcher Sachverhalt kann ggf. dazu führen, dass auch der Bestätigungsvermerk zum gemeindlichen Gesamtabchluss einzuschränken ist.

Für seine Urteilsbildung kann der Abschlussprüfer des Gesamtabchlusses ggf. eigene Prüfungsfeststellungen bei den gemeindlichen Betrieben treffen, die in den Gesamtabchluss einbezogen werden. Es ist deshalb als geboten angesehen worden, durch eine gesonderte gesetzliche Regelung die Durchsetzung der Rechte der Prüfer zu gewährleisten. Der Abschlussprüfer des Gesamtabchlusses hat dadurch die Möglichkeit, die Nachweise und Informationen von den Abschlussprüfern der gemeindlichen Betriebe zu erhalten, die für eine sorgfältige Prüfung notwendig sind (vgl. § 103 Absatz 4 Satz 2 GO NRW).

#### **1.1.3.5.3 Der Prüfungsbericht**

Der Rechnungsprüfungsausschuss hat über die Art und den Umfang seiner Prüfung des Gesamtabchlusses der Gemeinde sowie über das Ergebnis seiner Prüfung einen Prüfungsbericht zu erstellen und den Bestätigungsvermerk in den Prüfungsbericht aufzunehmen (vgl. § 116 Absatz 6 GO NRW). Bei der Festlegung der Inhalte und

Abgrenzungen des Bestätigungsvermerks oder des Vermerks über seine Versagung sind die Vorschriften des § 101 Absatz 4 bis 7 GO NRW zu beachten.

Die „Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken“ können dabei vom Abschlussprüfer als Beurteilungsmaßstäbe herangezogen werden. Für die Darstellungen im Prüfungsbericht sowie für seine Gestaltung bestehen über die genannten Vorschriften hinaus keine weiteren Vorgaben. Der Prüfungsbericht ist daher von den Verantwortlichen für die Gesamtabchlussprüfung eigenverantwortlich unter Berücksichtigung der örtlichen Bedürfnisse auszugestalten.

#### **1.1.3.6 Der Zeitraum der Gesamtabchlussprüfung**

Für die Durchführung der Gesamtabchlussprüfung ist gesetzlich kein genau abgegrenzter Zeitraum bestimmt worden. Gleichwohl ergibt sich aus der Einordnung der Prüfung des Gesamtabchlusses in den Verfahrensablauf der Aufstellung und Bestätigung des gemeindlichen Gesamtabchlusses, dass für die Durchführung der Prüfung nur ein begrenzter Zeitraum zur Verfügung steht. Der Zeitraum beginnt i.d.R., wenn der Bürgermeister den Entwurf des gemeindlichen Gesamtabchlusses aufgestellt hat. Der Gesamtabchluss sollte unmittelbar nach seiner Aufstellung zur Abschlussprüfung zur Verfügung stehen.

Der Beginn des Zeitraumes der Gesamtabchlussprüfung wird dadurch bestimmt, dass der Bürgermeister den Entwurf des gemeindlichen Gesamtabchlusses innerhalb von neun Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres aufzustellen und dem Rat zuzuleiten (vgl. § 116 Absatz 5 GO NRW). Der Zeitraum endet spätestens zum 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres, denn bis zu diesem Zeitpunkt hat der Rat der Gemeinde den geprüften Gesamtabchluss durch Beschluss zu bestätigen (vgl. § 116 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). In diesem konkreten Zeitraum muss die Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses erfolgen. Die gemeindlichen Organe müssen die gesetzlich zugelassenen Fristen jedoch nicht voll ausschöpfen.

Eine schnelle und kurzfristige Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses ist vom Gesetzgeber gewollt, denn die Ergebnisse des gemeindlichen Gesamtabchlusses sollen so schnell wie möglich in der gemeindlichen Haushaltsplanung und bei der Haushaltsausführung der Gemeinde eine entsprechende Berücksichtigung finden. Die gemeindliche Aufsichtsbehörde ist daher ebenfalls an einer zeitnahen Anzeige des bestätigten Gesamtabchlusses nach Ablauf des Haushaltsjahres interessiert. Die tatsächliche Durchführung der Gesamtabchlussprüfung sollte daher nicht über die gesetzlich mögliche Zeit hinaus verlängert werden.

#### **1.1.4 Zu Nummer 4 (Laufende Prüfung in der Finanzbuchhaltung):**

##### **1.1.4.1 Die Inhalte der Vorschrift**

Die Zielsetzung der laufenden Prüfung der Vorgänge in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung wird durch die gesetzliche Festlegung „zur Vorbereitung der Prüfung des Jahresabschlusses“ besonders hervorgehoben. Diese Prüfung umfasst dabei nicht nur die Buchungen der gemeindlichen Geschäftsvorfälle einschließlich der Erfassung der Belege der Gemeinde und die Abwicklung der gemeindlichen Zahlungen, sondern auch die Einhaltung fachbezogener Vorschriften.

Die mit der gemeindlichen Buchhaltung im Arbeitsablauf verbundenen Vorkonten oder Nebenbuchhaltungen haben eine erhebliche Bedeutung für die laufende Prüfung. An diesen Stellen findet regelmäßig bereits eine wesentliche Informationsverarbeitung zur Vorbereitung der gemeindlichen Finanztransaktionen statt. Mit der Bestimmung wird daher auch klargestellt, dass die Prüfungsaufgabe auch unter den Aspekten der Prüfungsbestimmungen des § 101 GO NRW durchzuführen ist. Die laufende Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung zur

Vorbereitung der Jahresabschlussprüfung soll dabei möglichst als eine zeitnahe Prüfung der Geschäftsvorfälle im Ablauf des Haushaltsjahres durchgeführt werden.

In diesem Sinne sollen bereits bei der Abwicklung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle auftretende Fehler entdeckt und behoben werden. Es gilt, eine spätere Nacharbeitung oder ein förmliches Beanstandungsverfahren zur Fehlerbeseitigung zu vermeiden. Die laufende Prüfung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle trägt daher zur Erleichterung der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rückgriff auf vorliegende Prüfungsergebnisse bei. Ohne eine solche Prüfung ist eine effiziente und effektive Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses kaum möglich. Dadurch kann der Umfang der Abschlussprüfung erheblich vermindert werden.

#### **1.1.4.2 Weitere Prüfungen**

Die örtliche Rechnungsprüfung hat im Rahmen ihrer laufenden Prüfung auch regelmäßige Kontrollen zur Vermeidung von Überkompensationen bei der Gewährung von Ausgleichszahlungen an bestimmte Unternehmen, die mit der Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse betraut worden sind, durchzuführen. Nach europäischer Rechtsprechung dürfen gemeindliche Betriebe, die Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse erbringen, nur aufgrund eines Betrauungsaktes tätig werden. Dafür müssen Parameter, anhand derer der Ausgleich berechnet wird, vorab festgelegt und durch regelmäßige Kontrolle geprüft werden, um eine Überkompensation zu vermeiden (vgl. Gem. Runderlass des MWME NRW und des IM NRW vom 30.05.2008; SMBl. NRW. 651). Die örtliche Rechnungsprüfung kann sich bei ihren Kontrollen eines fachlichen Dritten oder anderer geeigneter Stellen bedienen.

#### **1.1.5 Zu Nummer 5 (Dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung):**

Die Überwachung der Zahlungsabwicklung der Gemeinde ist eine weitere Pflichtaufgabe der örtlichen Rechnungsprüfung. Aus Sicherheitsgesichtspunkten heraus ist es grundsätzlich notwendig, die Zahlungsabwicklung der Gemeinde und ihrer Sondervermögen dauernd zu überwachen und nicht nur einmal jährlich zu prüfen. Die örtliche Rechnungsprüfung als unabhängige und dem Rat gegenüber verantwortliche Stelle innerhalb der gemeindlichen Verwaltung ist dafür gut geeignet. Ihre Aufgabe der dauernden Überwachung der gemeindlichen Zahlungsabwicklung ist zudem mit der gesetzlichen Aufgabe der laufenden Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung untrennbar verbunden (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 4 GO NRW). Beide Aufgaben haben aus Sicherheitsgesichtspunkten heraus die gleiche Zielsetzung, jedoch eine eigenständige Bedeutung.

Die gleiche Bedeutung hat auch die dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung der gemeindlichen Sondervermögen. Diese Überwachung und ggf. ein Prüfungsbedarf können z. B. aus dem Zusammenspiel der Zahlungsgeschäfte zwischen der gemeindlichen Verwaltung und den Sondervermögen der Gemeinde entstehen, sofern beide gemeindlichen Einheiten an einem Liquiditätsverbund zur gegenseitigen Bereitstellung von benötigten Zahlungsmitteln beteiligt sind. Daraus kann auch ein besonderer Prüfungsbedarf für die örtliche Rechnungsprüfung entstehen, besonders wenn die Gemeinde die Kontoführung innehat.

In den Fällen einer dauernden Überwachung der Zahlungsabwicklung der Gemeinde kann auf die einmal jährlich vorzunehmende unvermutete Prüfung der Zahlungsabwicklung verzichtet werden kann (vgl. § 30 Absatz 5 GemHVO NRW). Die örtliche Rechnungsprüfung kann durch ihre laufende Überwachungstätigkeit dazu beitragen, dass die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung von der Gemeinde ordnungsgemäß wahrgenommen wird (vgl. § 31 Absatz 4 GemHVO NRW). In solchen Fällen obliegt die Entscheidung über eine Durchführung der unvermuteten Prüfung der Zahlungsabwicklung der Gemeinde. Sie kann die haushaltsrechtlichen Mindestanforderungen umsetzen, aber auch darüber hinaus weitere Prüfungen der gemeindlichen Zahlungsabwicklung vornehmen lassen, insbesondere dann, wenn aus örtlichen Gegebenheiten heraus dazu ein Anlass besteht. Die örtliche

Rechnungsprüfung verfügt für solche Fälle über die notwendigen Kenntnisse der Geschäftsvorfälle der Gemeinde und ihrer Sondervermögen.

### **1.1.6 Zu Nummer 6 (Prüfung der DV-Buchführungsprogramme vor ihrer Anwendung):**

#### **1.1.6.1 Der Umfang der Prüfungspflicht**

Die Vorschrift beinhaltet, dass alle DV-Buchführungsprogramme für die automatisierte Datenverarbeitung, soweit sie unmittelbare Auswirkungen auf die Rechnungssysteme der Finanzbuchhaltung der Gemeinde haben, unter das gesetzliche Prüfungsgebot für die örtliche Rechnungsprüfung fallen (vgl. § 27 Absatz 5 GemHVO NRW). Die Prüfungspflicht besteht dabei sowohl für selbsterstellte als auch für von Dritten bezogene IT-Produkte. Soweit die Programme bereits vorher durch andere Stellen geprüft worden sind, sollen die aus dieser Prüfung entstandenen Prüfungsergebnisse in die örtliche Anwendungsprüfung der Gemeinde einbezogen werden. Die Prüfung soll dabei nicht unabhängig von der Implementierung und Produktivsetzung bei der Gemeinde vorgenommen werden, denn abhängig von ihrem Funktionsumfang und Einsatzgebiet haben Softwareprodukte regelmäßig auch Auswirkungen auf die gemeindliche Finanzbuchhaltung.

Die Programmprüfung soll als praxisorientierte Anwendungsprüfung zudem regelmäßig vor dem ersten Praxiseinsatz eines DV-Programms, aber auch vor jeder neuen Programmversion, durchgeführt werden. Das Ziel der Programmprüfung besteht darin, die organisatorisch gesicherte Funktionsfähigkeit der Systeme der Buchführung und der Zahlungsabwicklung und der Zuliefersysteme sicherzustellen. Es soll geprüft und beurteilt werden, ob die gemeindlichen Geschäftsvorfälle zutreffend datentechnisch erfasst und ausreichend dokumentiert werden, damit die Aufgabenerfüllung der Gemeinde gewährleistet werden kann. Dazu gehört auch die Prüfung der Datenqualität und der Datensicherheit.

Die Art und der Umfang der erforderlichen Prüfungshandlungen sind dabei insbesondere von der Wesentlichkeit und Bedeutung des Programms im Rahmen des von der Gemeinde in ihrer Finanzbuchhaltung eingesetzten IT-Systems sowie von der Komplexität des Programmablaufs bzw. des örtlichen IT-Systems abhängig. Die Prüfungshandlungen können auch durch Fallgestaltungen ausgelöst werden, bei denen eine richtige und vollständige Verarbeitung der für die gemeindliche Haushaltswirtschaft erforderlichen Daten nicht gewährleistet werden kann, denn auch die Funktionalität der Datenverarbeitung und die Einhaltung des vorgegebenen Verfahrensablaufs muss gewährleistet sein.

Der Prüfungspflicht der örtlichen Rechnungsprüfung unterliegen dadurch einerseits DV-Programme, die in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde unmittelbar Anwendung finden. Andererseits besteht für die Gemeinde auch die Pflicht, die außerhalb der Finanzbuchhaltung eingesetzten Zulieferprogramme in die Programmprüfung einzu beziehen, falls mit deren Hilfe etwaige Ansprüche und Verpflichtungen der Gemeinde ermittelt werden und in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung eine Weiterbearbeitung erfolgt. Dadurch kann sichergestellt werden, dass die richtige und vollständige Verarbeitung der für die gemeindliche Haushaltswirtschaft erforderlichen Daten im gesamten Verfahrensablauf gewährleistet wird.

#### **1.1.6.2 Die Durchführung der Programmprüfung**

Der Einsatz von DV-Programmen durch die Gemeinde, die in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung zur Abwicklung der Haushaltswirtschaft der Gemeinde eingesetzt werden, erfordert eine Funktionsfähigkeit der Programme im Sinne der Abwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Die haushaltsrechtliche Verpflichtung zu dieser Prüfung enthält daher keine ausdrückliche Vorgabe für eine bestimmte Vorgehensweise bei der Durchführung der Programmprüfung. Die Durchführung der Prüfung soll aber die Feststellung ermöglichen, dass das einzusetzende Programm die in der örtlichen Praxis der Gemeinde vorkommenden Fälle erfassen kann und im Arbeits- und

Programmablauf alle vorgesehenen Kontrollen ausreichen und funktionsfähig sind. Sie kann somit nach Zulassungskriterien und weiteren Prüfkriterien, ausgerichtet auf die vorgesehenen Anwendungen bei der Gemeinde, z. B. anhand von geeigneten Testfällen, vorgenommen werden.

Die Programmprüfung kann aber auch als eine System- und Prozessprüfung bzw. eine ergebnisorientierte Prüfung durchgeführt werden, in die alle relevanten DV-Systemkomponenten einzubeziehen sind. Es sollen dabei die Funktionalitäten und Angemessenheit als auch das Kontrollgefüge der automatisiert ausgeführten finanzbuchhalterischen Tätigkeiten berücksichtigt werden. Die Eingabe, Verarbeitung und Ausgabe der Daten sowie die Speicherung und die langfristige Aufbewahrung der Daten, einschließlich der Zugriffs- und Bearbeitungsrechte der gemeindlichen Beschäftigten, müssen deshalb in die Aufbau- und Funktionsprüfung einbezogen werden.

Das örtliche Prüfungsprogramm soll so ausgestaltet werden, dass insgesamt die Ordnungsmäßigkeit und die Sicherheit rechnungslegungsbezogener Programmfunktionen mit Blick auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft geprüft werden können, z. B. durch eigene Testfälle (beispielhafte Geschäftsvorfälle der Gemeinde). Die Durchführung der Prüfung soll belegen, dass beim Einsatz des Programms in der gemeindlichen DV-Buchführung die örtlichen Daten der Gemeinde vollständig und richtig erfasst, verarbeitet und gespeichert werden. Die vorhandenen Sicherungssysteme der automatisierten Datenverarbeitung sind deshalb unter Berücksichtigung der in § 27 GemHVO NRW bestimmten Vorgaben sowie die aufgrund des § 31 GemHVO NRW erlassenen örtlichen Vorschriften in die Programmprüfung einzubeziehen (Prüfung der Datensicherheit und der Dokumentation).

Eine genaue organisatorische Abgrenzung lässt sich wegen der Querschnittsfunktion der automatisierten Datenverarbeitung sowie der gemeindlichen Finanzbuchhaltung insgesamt nicht in allgemeiner Form im Rahmen einer Prüfung vornehmen. Dadurch wird jedoch nicht die Frage berührt, dass regelmäßig die „Fachdienststelle“ in der gemeindlichen Verwaltung als anwendende Stelle für die Prüfung und Freigabe der einzusetzenden Programme zuständig ist. Für die Programmprüfung sind daher auch die Verwaltungsarbeiten in den Fachbereichen der gemeindlichen Verwaltung relevant, soweit diese Stellen auch Vorarbeiten für die Buchungen und Zahlungen durch die gemeindliche Finanzbuchhaltung beinhalten.

Bei der Programmprüfung durch die örtliche Rechnungsprüfung ist daher zu berücksichtigen, dass örtlich oftmals vom Anfang bis zum Ende eines gemeindlichen Geschäftsvorfalles eine Verbindung zwischen allen daran Beteiligten durch automatisierte Weiterleitung bzw. Weiterverarbeitung besteht. Die Programmprüfung der örtlichen Rechnungsprüfung kann sich deshalb nicht allein auf den Durchlauf bzw. die Arbeitsgänge in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung beschränken. Sie muss bereits die Erfassung und Bearbeitung der fachlichen Daten, die fast immer die Grundlagen für die Ansprüche und Verpflichtungen der Gemeinde bilden und für die Buchführung und Zahlungsabwicklung relevant sind, in die DV-Programmprüfung einbeziehen (DV-Vorbuchführung).

#### **1.1.6.3 Die Dokumentation der Prüfungsergebnisse**

Die haushaltsrechtsrechtlichen Rahmenbedingungen, die Sicherheitsgesichtspunkte und andere spezielle örtliche Gegebenheiten erfordern, über die örtliche Prüfung von Programmen der DV-Buchführung einen Prüfungsbericht zu erstellen. Es sollen zutreffende Prüfungsaussagen mit Blick auf die örtliche Anwendung der Programme getroffen werden. Im Prüfungsbericht sind daher die Prüfungsergebnisse und der tatsächliche Prüfungsablauf sowie die Prüfungsumgebung, ggf. auch die Prüfungshandlungen, ausreichend darzustellen.

Die Dokumentation der Programmprüfung soll dabei insbesondere den Prüfungsablauf, das ermittelte Prüfungsergebnis sowie die getroffene abschließende Feststellung enthalten. Sie kann z. B. zum Inhalt haben, dass nach den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen das einzusetzende Programm bei sachgerechter Anwendung eine mit den haushaltsrechtlichen Grundsätzen und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung in Einklang stehende Erfassung und Buchung von gemeindlichen Geschäftsvorfällen ermöglicht. In der Dokumentation muss

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 103 GO NRW**

ggf. auch auf Besonderheiten hingewiesen werden, wenn z. B. nicht sicher ist, ob eine richtige und vollständige Verarbeitung der für die gemeindliche Haushaltswirtschaft erforderlichen Daten gewährleistet werden kann.

Die Dokumentation muss auch die Prüfungsfeststellungen enthalten, wenn die Programmprüfung mit einschränkenden Aussagen, vergleichbar dem Bestätigungsvermerks nach § 101 Absatz 3 GO NRW, endet. Eine Orientierung des zu treffenden Prüfungsergebnisses an den inhaltlichen Abstufungen des Bestätigungsvermerks ist dabei möglich. Ebenso müssen auch ggf. bestehende Mängel eines Programms oder auch eine fehlende Eignung benannt und belegt werden. In solchen Fällen sollten zu den notwendigen Einschränkungen auch die Gründe dazu angegeben werden. Es sind ebenfalls ggf. bestehende Prüfungshemmnisse zu benennen und zu begründen. Die sich aus der Programmprüfung ergebende Dokumentation kann sich z. B. aus den folgenden Bestandteilen zusammensetzen (vgl. Abbildung).

<b>Die Dokumentation zur Programmprüfung</b>	
<b>Darstellung der sachlichen Anwenderanforderungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Aufgabenstellung</li> <li>- Anwenderoberflächen für Dateneingabe und -ausgabe</li> <li>- Datenbestände</li> <li>- Verarbeitungsregeln</li> <li>- Datenaustausch mit Dritten</li> <li>- Kontrollen (maschinell und manuell)</li> <li>- Fehlermeldungen und die Beseitigungsmaßnahmen</li> </ul>
<b>Darstellung der Programmtechnik</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Umsetzung der sachlichen Erfordernis in das IT-Programm</li> <li>- Auswirkungen auf andere Programme</li> <li>- Auswirkungen auf die Verwaltungsorganisation</li> <li>- Mögliche maschinelle und manuelle Kontrollen</li> </ul>
<b>Darstellung der Programmidentität</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nachweis der Verfahrensbeschreibung</li> <li>- Nachweis der Schnittstellen zu anderen Systemen</li> <li>- Nachweis des Freigabeverfahrens, der Kompetenzen, Testläufe und Einsatzkontrollen</li> <li>- Nachweis der maschinellen Kontrollen</li> <li>- Nachweis der Datenwiedergabe</li> </ul>
<b>Darstellung der Datensicherheit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Maßnahmen zur Verhinderung von unbefugten Datenänderungen</li> <li>- Maßnahmen zur Verhinderung von unbefugten Systemänderungen</li> <li>- Verfahren der Erteilung der Zugriffsberechtigungen</li> <li>- Nachweis der sachgerechten Erteilung der Zugriffsberechtigungen</li> </ul>
<b>Darstellung der Arbeitsanweisungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Zuständigkeitsbereiche des Anwenders</li> <li>- Verantwortlichkeiten des Anwenders</li> <li>- Vorgesehene Abstimmungen</li> <li>- Vorgesehene manuelle Kontrollen</li> <li>- Maßnahmen bei Fehlermeldungen</li> <li>- Aufbewahrungspflichten und -fristen</li> </ul>

*Abbildung 205 „Die Dokumentation zur Programmprüfung“*

Die Gemeinde kann im Einzelfall ggf. weitere Informationen und Hinweise geben, die für die örtliche Programmprüfung erforderlich sind. Soweit die gemeindlichen Informationen in die Programmprüfung einbezogen werden, sollen diese auch Eingang in die Dokumentation der Prüfung finden.

#### **1.1.6.4 Das Erfordernis von Folgeprüfungen**

Eine Programmprüfung kann sich immer nur auf die für den örtlichen Einsatz vorgesehene Version eines DV-Programms beziehen. Sofern im späteren Zeitablauf am eingesetzten und geprüften Programm wesentliche Erweiterungen oder Änderungen vorgenommen werden, ergibt sich daraus die Notwendigkeit einer erneuten Prüfung. Die Pflicht zur Programmprüfung besteht für die Gemeinde unabhängig davon, ob bei den eingesetzten gemeindlichen Programmen der Softwarehersteller Aktualisierungen vorgenommen oder weitere Programmfunktionen geschaffen hat oder die Gemeinde eine individuelle Lösung erarbeitet hat. Über die Folgeprüfungen ist ebenfalls ein Prüfungsbericht zu erstellen und eine Feststellung durch den Prüfer zu treffen.

Eine Programmprüfung muss dabei i.d.R. nicht wegen zusätzlicher Anforderungen aus der fachlichen Anwendung bzw. der gemeindlichen Aufgabenerfüllung vorgenommen werden, wenn dadurch der Programmablauf nur unwesentlich berührt wird, z. B. durch betragsmäßige Änderungen bei einer Hilfe gegenüber Dritten. Die Gemeinde soll möglichst alle Veränderungen an einem geprüften Programm dokumentieren. Dadurch können die Unterschiede zwischen den Programmversionen transparent gemacht und eindeutig bestimmt und die ggf. erforderlich werdenden Folgeprüfungen erleichtert werden.

#### **1.1.7 Zu Nummer 7 (Vorprüfung nach der Landeshaushaltsordnung NRW):**

##### **1.1.7.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Haushalts- und Wirtschaftsführung des Landes Nordrhein-Westfalen unterliegt nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften der Nachprüfung durch den Landesrechnungshof Nordrhein-Westfalen (LRH NRW) als selbstständige oberste Landesbehörde (vgl. §§ 88 LHO NRW). Dem Landesrechnungshof steht dabei auch ein Prüfungsrecht bei der Gemeinde zu, wenn diese als Stelle außerhalb der Landesverwaltung z. B. Teile des Haushaltsplans des Landes ausführt oder Landesmittel eigenständig verwaltet. Ein Prüfungsrecht des LRH besteht aber z. B. auch dann, wenn die Gemeinde vom Land Zuwendungen erhalten hat (vgl. § 91 Absatz 1 LHO NRW).

In den haushaltsrechtlichen Vorschriften des Landes wird daher bestimmt, dass in den Fällen, in denen eine Stelle außerhalb der Landesverwaltung Teile des Haushaltsplans des Landes ausführt oder Ersatz von Aufwendungen erhält oder Mittel oder Vermögensgegenstände des Landes verwaltet, ihr auch die Vorprüfung obliegt, soweit mit dem Landesrechnungshof nichts anderes vereinbart ist (vgl. § 104 LHO NRW). Eine Vorprüfung hat den Zweck, die Prüfung durch den Landesrechnungshof vorzubereiten und zu ergänzen. Sie erstreckt sich darauf, ob die Landesmittel bestimmungsmäßig verwendet und wirtschaftlich verwaltet worden sind (vgl. § 91 Absatz 2 Satz 1 LHO NRW). Bei der Vorprüfung sind deshalb von der Gemeinde die landesrechtlichen Vorschriften entsprechend anzuwenden, soweit mit dem Landesrechnungshof nichts anderes vereinbart ist.

In diesem Zusammenhang kann der Bürgermeister in einer Gemeinde ohne eigene örtliche Rechnungsprüfung eine andere Stelle der gemeindlichen Verwaltung bestimmen, von der die Vorprüfung durchgeführt wird. Die Gemeinde kann aber auch entsprechend den Bestimmungen des GkG eine öffentlich-rechtliche Vereinbarung mit einer Gemeinde abschließen, die über eine örtliche Rechnungsprüfung verfügt, um die gesetzliche Vorprüfungspflicht zu erfüllen.

##### **1.1.7.2 Die Vorprüfung durch die Gemeinde**

###### **1.1.7.2.1 Die Prüfungszuständigkeiten**

Die Gemeinde, die Teile des Haushaltsplans des Landes ausführt oder vom Land Ersatz von Aufwendungen erhält oder Finanzmittel oder Vermögensgegenstände des Landes verwaltet, ist gesetzlich dazu verpflichtet, eine

Vorprüfung unter entsprechender Anwendung der landesrechtlichen Vorschriften durchzuführen (vgl. § 104 Absatz 4 der LHO NRW). Diese gemeindliche Pflicht wird durch die Aufnahme in den Aufgabenkatalog der örtlichen Rechnungsprüfung nochmals verdeutlicht, auch wenn die Prüfung im Interesse des Landes vorgenommen wird. Die örtliche Rechnungsprüfung ist in diesen Fällen dem Landesrechnungshof fachlich unterstellt und verpflichtet, dessen fachliche Anweisungen zu befolgen. Ihre Unabhängigkeit wird durch die Vorprüfung jedoch nicht eingeschränkt. Sie baut in diesen Fällen vielmehr auf den Gegebenheiten der Stellung des Landesrechnungshofs auf, sodass dessen Prüfungszuständigkeiten bzw. Prüfungsaufgaben zu beachten sind (vgl. z.B. § 91 LHO NRW).

In diesem Zusammenhang ist in der Gemeindeordnung Nordrhein-Westfalen gesetzlich klargestellt worden, dass die Prüfung, ob die Gemeinde die erhaltenen zweckgebundenen Staatszuweisungen bestimmungsgemäß verwendet hat, der überörtlichen Prüfung obliegt (vgl. § 105 Absatz 3 Nummer 1 GO NRW). Diese Prüfungsaufgabe ist daher von der Gemeindeprüfungsanstalt Nordrhein-Westfalen zu erledigen. Eine zusätzliche Prüfung der Staatszuweisungen durch die örtliche Rechnungsprüfung ist deshalb nicht erforderlich. Sie würde zudem die überörtliche Prüfung nicht ersetzen, sondern nur zu einer Doppelprüfung führen. In den Fällen kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass der örtlichen Rechnungsprüfung bei zweckgebundenen Staatszuweisungen auch nicht die Verwendungsnachweisprüfung obliegt. Diese zuwendungsrechtliche Prüfung ist bei Zuwendungen des Landes vielmehr Aufgabe der vom Land bestimmten Bewilligungsbehörde, sofern nicht in besonderen Einzelfällen durch Vereinbarungen oder Nebenbestimmungen eine Ausnahme davon besteht.

#### **1.1.7.2.2 Die Durchführung der Vorprüfung**

Die Gemeinde hat die durch sie gesetzlich vorgesehene Vorprüfung in entsprechender Anwendung der für den Landesrechnungshof geltenden Bestimmungen und nach seinen fachlichen Weisungen durchzuführen. Sie untersteht bei ihrer Prüfungstätigkeit fachlich nur dem Landesrechnungshof, der die Vorlage der Prüfungsergebnisse jederzeit verlangen und sich die abschließende Entscheidung vorbehalten kann. Die Gemeinde entscheidet daher regelmäßig selbst über Art, Umfang und den zeitlichen Rhythmus der Vorprüfung, die entsprechend auch von ihr zu dokumentieren ist. Sie hat dabei insbesondere die Vorschriften der §§ 89 und 90 LHO NRW zu beachten, die nähere Bestimmungen zum Inhalt und Zweck der Prüfung durch den Landesrechnungshof beinhalten.

Von der Gemeinde sind deshalb über die von ihr durchgeführten Vorprüfungen entsprechende Vorprüfungsniederschriften anzufertigen. Außerdem ist dem Landesrechnungshof jährlich über die Prüfungsergebnisse und die Zahl der Vorprüfungen zu berichten. Der Landesrechnungshof verlangt derzeit jährliche Berichte über die Prüfungsergebnisse und ggf. eine anlassbezogene Berichterstattung, z. B. bei Prüfungsergebnissen von besonderer Bedeutung. In diesem Zusammenhang aktualisiert er bei Bedarf seine Übersicht über die vorzuprüfenden Finanzvorfälle (vgl. § 100 LHO NRW). Der Landesrechnungshof kann sich aber auch jederzeit weitere Prüfungen und Berichte über den Umgang mit den zu bewirtschaftenden Landesmitteln verlangen. Er kann sich die abschließende Entscheidung über eine Prüfung aufgrund landesrechtlicher Bestimmungen vorbehalten.

#### **1.1.8 Zu Nummer 8 (Prüfung von Vergaben):**

Diese besondere Pflicht zur Prüfung von Vergaben beruht darauf, dass von der Gemeinde bestimmte Vergabegrundsätze anzuwenden sind, die das Innenministerium bekannt gibt. Für die Vergabe eines öffentlichen Auftrages besteht z. B. eine Ausschreibungspflicht, sofern nicht besondere Ausnahmetatbestände vorliegen (vgl. § 25 GemHVO NRW). Sämtliche Vergaben von Aufträgen der Gemeinde, also alle Lieferungen und Leistungen, unterliegen den Vergabevorschriften. Die Prüfung der Einhaltung der Vergabevorschriften ist daher eine Aufgabe der örtlichen Rechnungsprüfung.

Die Rechnungsprüfung hat dabei zu beachten, dass sich weitere besondere Erfordernisse ergeben, wenn gemeindliche Aufträge mit ihrem Geldwert oberhalb der Schwellenwerte (ohne Umsatzsteuer) der Europäischen

Union liegen. Die aktuellen Schwellenwerte ergeben sich aus § 100 Absatz 1 GWB i.V.m. § 2 der Verordnung über die Vergabe öffentlicher Aufträge (VgV) in der jeweils im Bundesgesetzblatt (BGBl) veröffentlichten Form. Mit diesen Vorschriften sind die Richtlinien des Europäischen Parlamentes und des Rates in deutsches Recht umgesetzt worden.

Die Vergabekontrolle der örtlichen Rechnungsprüfung erstreckt sich dabei auf die Rechtmäßigkeit und die Wirtschaftlichkeit der gemeindlichen Vergaben. Die Vergabepflichtung ist daher nicht nachträglich, sondern vor der Rechtswirksamkeit der Verträge, also vor der tatsächlichen gemeindlichen Auftragsvergabe, durchzuführen. Sie ist unabhängig davon durchzuführen, ob die EU-Schwellenwerte überschritten wurden. Für die Prüfung enthalten daher die einschlägigen Vergabevorschriften wichtige Informationen.

## **1.2 Zu Satz 2 (Prüfung bei Aufgabendelegation):**

### **1.2.1 Allgemeine Sachlage**

In die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses sind auch die Entscheidungen und Verwaltungsvorgänge von Dritte einzubeziehen, wenn die Gemeinde bestimmte Aufgaben an Dritte delegiert hat, z. B. im Bereich „Soziale Sicherung“. Diese Pflicht zur Einbeziehung in die Jahresabschlussprüfung besteht auch dann, wenn die Zahlungsvorgänge selbst durch den Träger der Aufgabe vorgenommen werden. Die Verpflichtung zur Prüfung umfasst dabei alle an Dritte delegierten Aufgaben, die finanziell von erheblicher Bedeutung für die Gemeinde sind. Von der Gemeinde ist daher örtlich im Einzelfall zu prüfen, welche gemeindlichen Aufgaben im Rahmen einer Delegation auf andere Stellen oder von anderen Stellen auf die Gemeinde übertragen wurden.

### **1.2.2 Die delegierten Aufgaben**

Eine Delegation von öffentlichen Aufgaben ist z. B. dem Kreis als örtlicher Träger der Sozialhilfe möglich. Er kann kreisangehörige Gemeinden zur Durchführung der ihm als Träger obliegenden Aufgaben durch Satzung heranziehen (vgl. § 3 AG-SGB XII NRW). Die Gemeinde als Träger eines Jobcenters kann auch die „Gemeinsame Einrichtung“ mit der Bewirtschaftung von gemeindlichen Haushaltsmitteln beauftragen (vgl. § 44f Absatz 4 Satz 2 SGB II). Solche Vorgaben sind sachlich geboten. Viele delegierte Aufgaben haben finanziell erhebliche Auswirkungen für die Gemeinde. Die Entscheidungen darüber werden aber durch Dritte getroffen.

In die Prüfung einer Aufgabendelegation sollten auch die Jugendhilfeaufgaben bei kreisangehörigen Gemeinden einbezogen werden, die nicht örtliche Träger der öffentlichen Jugendhilfe sind. Diese Gemeinden können für ihren örtlichen Bereich gleichwohl Aufgaben der Jugendhilfe wahrnehmen (vgl. § 1a Absatz 3 AG-KJHG). Die Planung und Durchführung dieser Aufgaben liegt dann in der Verantwortung der Gemeinde. Sie ist aber in wesentlichen Punkten mit dem Kreis als örtlichen Träger der öffentlichen Jugendhilfe abzustimmen. Die Gesamtverantwortung des örtlichen Trägers der öffentlichen Jugendhilfe bleibt davon jedoch nicht unberührt. Aus Sicht des Kreises besteht ein Interesse an der Prüfung, ob die Aufgabe durch die Gemeinde ordnungsgemäß erledigt wird.

## **2. Zu Absatz 2 (Übertragung von Aufgaben durch den Rat):**

### **2.1 Die Übertragung von Prüfungsaufgaben**

#### **2.1.01 Allgemeine Sachlage**

Der Rat der Gemeinde kann der örtlichen Rechnungsprüfung besondere Prüfungsaufgaben übertragen, wenn dazu aus seiner Sicht ein örtlicher Bedarf oder Anlass besteht. Der Rat muss die Entscheidung über eine Erweite-

zung der Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung, die über die gesetzlichen Aufgaben hinaus geht, eigenverantwortlich treffen. Diese Entscheidung gehört zu den nicht übertragbaren Aufgaben des Rates (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe q GO NRW).

In der Vorschrift werden für die Übertragung von Prüfungsaufgaben durch den Rat beispielhaft die beiden Aufgaben „Prüfung der Verwaltung auf Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit“ und „Prüfung der Betätigung der Gemeinde als Gesellschafter, Aktionär oder Mitglied in Gesellschaften“ ausdrücklich benannt. Diese Aufgaben haben eine erhebliche Bedeutung für die örtliche Aufgabenerfüllung und den Geschäftsablauf in der gemeindlichen Verwaltung. Die Aufzählung der Prüfungsaufgaben in der Vorschrift ist daher nicht abschließend. Weitere mögliche Prüfungsaufgaben sollen daher vom Rat unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse festgelegt werden.

Von der örtlichen Rechnungsprüfung sind die vom Rat der Gemeinde übertragenen Prüfungsaufgaben zusätzlich zu den gesetzlich bestimmten Aufgaben zu erledigen. Sie beinhalten das Recht, auf Auskünfte und Einsicht in die Unterlagen der gemeindlichen Verwaltung, die aus Sicht der Prüfer für die Durchführung der Prüfungsaufgaben erforderlich sind. Der Rat ist dabei als Auftraggeber der örtlichen Rechnungsprüfung auch der Adressat des Prüfungsberichtes mit den darin enthaltenen Prüfungsergebnissen und Beurteilungen. Er hat eigenverantwortlich über die aus der Prüfung abzuleitenden örtlichen Umsetzungsmaßnahmen sowie über den Umgang mit dem Prüfungsbericht zu entscheiden.

### **2.1.02 Keine unmittelbare Erteilung von Prüfaufträgen**

Die ausdrückliche Wortwahl in der Vorschrift, dass der Rat der örtlichen Rechnungsprüfung weitere Aufgaben übertragen kann, beinhaltet grundsätzlich, dass der Rat dieser Prüfungsinstanz nicht unmittelbar mit einzelnen, auf die gemeindliche Verwaltung bezogenen, Prüfungen beauftragen kann. Er kann aber über sein Kontrollrecht bzw. Unterrichtsrecht vom Bürgermeister die notwendigen sachgerechten Auskünfte in Angelegenheiten der Gemeindeverwaltung verlangen, z. B. über die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft oder über die Aufgabenerledigung der Gemeinde (vgl. § 55 Absatz 1 GO NRW). Sofern sich dabei ein besonderer Prüfungsbedarf ergibt, obliegt es dem Bürgermeister im Rahmen seiner gesetzlichen Zuständigkeiten und Rechte, zur Erfüllung des Informationsbedarfs des Rates ggf. auch die örtliche Rechnungsprüfung einzubinden, z. B. durch die Erteilung eines Prüfauftrages (vgl. § 62 i.V.m. § 103 Absatz 3 GO NRW).

#### **2.1.1 Zu Nummer 1 (Prüfung der gemeindlichen Verwaltung):**

Eine herausragende Aufgabe für die örtliche Rechnungsprüfung ist die Prüfung der gemeindlichen Verwaltung auf Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit. Diese Prüfung kann dem Rat einen umfassenden Einblick in die Organisation der Verwaltung mit Erkenntnissen über Interessenkollisionen und die Effektivität der Verwaltungsarbeit ermöglichen. Der Rat kann dabei jederzeit von seinem Recht auf eine Aufgabenübertragung nach dieser Vorschrift Gebrauch machen. Es bedarf dafür nicht eines besonderen örtlichen Anlasses.

In diesem Zusammenhang ist zudem zu berücksichtigen, dass zur überörtlichen Prüfung auch die Prüfung gehört, ob die Gemeinde sachgerecht und wirtschaftlich verwaltet wird (vgl. § 105 Absatz 3 Nummer 3 GO NRW). Mit dieser gesetzlichen Festlegung soll grundsätzlich keine „Nachprüfung“ einer Prüfung der örtlichen Rechnungsprüfung erfolgen. Bei der vergleichenden Prüfung der überörtlichen Prüfung rücken vielmehr die Gemeinde und ihr wirtschaftliches Handeln insgesamt ins Blickfeld der Prüfung. Durch einen Vergleich zwischen den Gemeinden durch die GPA NRW können zudem besser Schwachstellen im Verwaltungs- und Geschäftsablauf der Gemeinde aufgezeigt werden.

## **2.1.2 Zu Nummer 2 (Prüfung der wirtschaftlichen Betätigung):**

### **2.1.2.1 Die Prüfung der Ausübung der Verantwortlichkeiten**

Eine besondere Aufgabe für die örtliche Rechnungsprüfung sind die Prüfungen der Betätigung der Gemeinde als Gesellschafter, Aktionär oder Mitglied in Gesellschaften und anderen Vereinigungen des privaten Rechts oder in der Rechtsform der Anstalt des öffentlichen Rechts. Ein Gegenstand der Prüfung kann dabei die Einhaltung der Weisungen des Rates durch die gemeindlichen Vertreter sowie deren Interessenvertretung für die Gemeinde in den Organen der gemeindlichen Betriebe sein. Diese Prüfung dient auch der Klärung, ob und ggf. in welchem Umfang durch die externe gemeindliche Aufgabenwahrnehmung sich unmittelbare finanzielle Auswirkungen auf die Gemeinde ergeben bzw. haushaltswirtschaftliche Folgen haben.

### **2.1.2.2 Die Buch- und Betriebsprüfung**

Im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Betätigung kann sich die Gemeinde eine Buch- und Betriebsprüfung bei ihren Betrieben vorbehalten. Sie dient vor allem der Sicherung der finanziellen Interessen der Gemeinde, denn die gemeindlichen Betriebe nehmen vielfach die Finanzverantwortung eigenverantwortlich wahr. Die Prüfung soll daher auch Umstände berücksichtigen, aufgrund derer das Risiko einer künftigen Inanspruchnahme der Gemeinde bestehen könnte. Dabei sollte nicht unberücksichtigt bleiben, ob und auf welche Art und Weise der betreffende Betrieb in den gemeindlichen Gesamtabchluss einbezogen wird.

Derartige Zwecksetzungen bestehen auch, wenn sich die Gemeinde bei Finanzleistungen an gemeindliche Betriebe eine Buch- und Betriebsprüfung vorbehalten hat, z. B. bei der Hingabe eines Darlehens oder der Gewährung einer Zuwendung nach § 43 Absatz 5 GemHVO NRW). Zum Gegenstand der gemeindlichen Prüfung sind dabei auch die Festlegungen der Gemeinde zu machen, z. B. die vereinbarte betriebliche Gegenleistungsverpflichtung oder besondere Berichtspflichten.

## **2.2 Die Beteiligung von Bürgermeister und Kämmerer**

Ein gesondertes Recht des Bürgermeisters und/oder des Kämmerers, eine Stellungnahme zu den Ergebnissen von Prüfungen, die durch die Aufgabenübertragung des Rates der Gemeinde an die örtliche Rechnungsprüfung entstanden sind, enthält die Vorschrift jedoch nicht. In solchen Prüfungsangelegenheiten kann die Beteiligung des Bürgermeisters und/oder des Kämmerers nicht aus der Vorschrift über die gemeindliche Jahresabschlussprüfung abgeleitet werden (vgl. des § 101 Absatz 2 GO NRW).

Diese Vorschrift trifft lediglich für die Jahresabschlussprüfung eine gesonderte Regelung. Sie gilt jedoch auch für den gemeindlichen Gesamtabchluss (vgl. § 116 Absatz 5 GO NRW). Der Rat kann aber bei örtlichem Bedarf oder aus sonstigem Anlass bereits bei der Beauftragung der örtlichen Rechnungsprüfung eine gesonderte Beteiligung des Bürgermeisters und/oder des Kämmerers festlegen.

## **3. Zu Absatz 3 (Prüfaufträge des Bürgermeisters):**

### **3.1 Allgemeine Bedingungen**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift kann der Bürgermeister der örtlichen Rechnungsprüfung eigene Prüfaufträge erteilen, die sich auf seinen Amtsbereich beziehen müssen. Der Begriff „Amtsbereich“ umfasst dabei die gesamte gemeindliche Verwaltung und nicht nur die Aufgaben und Angelegenheiten, die der Bürgermeister sich

zur eigenen Bearbeitung vorbehalten hat (vgl. § 62 Absatz 1 Satz 4 GO NRW). Dieses besondere Recht des Bürgermeisters ist geboten, denn er ist verantwortlich für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Verwaltung (vgl. § 62 Absatz 1 GO NRW).

Über solche Aufträge muss der Bürgermeister gleichzeitig den Rechnungsprüfungsausschuss informieren, der besondere Prüfungsaufgaben zu erledigen hat und dafür sich der örtlichen Rechnungsprüfung bedient (vgl. § 59 Absatz 3 GO NRW). Der Adressat des Prüfungsberichtes der örtlichen Rechnungsprüfung bleibt aber wegen der von ihm erteilten Prüfungsaufträge ausschließlich der Bürgermeister. Es ist dabei vor Ort eigenverantwortlich zu entscheiden, inwieweit auch der Rat der Gemeinde über diese Beauftragung der örtlichen Rechnungsprüfung bzw. über die Prüfungstätigkeit und deren Ergebnisse informiert wird.

Die Beauftragung der örtlichen Rechnungsprüfung durch den Bürgermeister macht dabei deutlich, dass dieser sich bei seinen Prüfaufträgen einer unabhängigen Stelle bedienen will. Die örtliche Rechnungsprüfung ist dem Rat unmittelbar verantwortlich, ihm in ihrer sachlichen Tätigkeit unmittelbar unterstellt und frei von fachlichen Weisungen (vgl. § 104 Absatz 1 GO NRW). In den Fällen, in denen der Bürgermeister diese örtlichen Gegebenheiten nutzen will, unterwirft er sich diesen Bedingungen und kann dann i.d.R. keine Vorgaben zur Art und Weise der Prüfung machen, z. B. zu den einzusetzenden Prüfern oder zur Prüfungsmethode. Dieser Grundsatz verbietet gleichwohl keine sachlich geprägten Abweichungen. Vor Ort auftretende Zweifelsfälle können daher nur zwischen den Beteiligten geklärt werden.

### **3.2 Die Prüfaufträge**

Die Aufträge des Bürgermeisters sind von der örtlichen Rechnungsprüfung zusätzlich zu ihren gesetzlichen Aufgaben und den vom Rat übertragenen Aufgaben zu erledigen. Die Vorschrift enthält dabei keine besondere Aufzählung der möglichen Prüfaufträge des Bürgermeisters. Vielmehr sollen die Aufträge durch den Bürgermeister als Auftraggeber in Bezug auf die von ihm zu leitende gemeindliche Verwaltung und in Abhängigkeit von den örtlichen Verhältnissen in der Gemeinde bestimmt werden.

Die Erledigung der Prüfungsaufträge des Bürgermeisters ist von der örtlichen Rechnungsprüfung in einen Zusammenhang mit der Erledigung der gesetzlichen Aufgaben und der vom Rat übertragenen Aufgaben zu stellen. Sie sollte sich bei ihrer Entscheidung über die tatsächliche Durchführung dieser Prüfungsaufträge an der Reihenfolge im Aufbau der gesetzlichen Vorschrift orientieren. Die örtliche Rechnungsprüfung hat deshalb der Erledigung der gesetzlich bestimmten Aufgaben immer den Vorrang einzuräumen, sofern nicht aus besonderen örtlichen Gründen andere Prioritäten zu setzen sind.

In den Fällen, in denen der örtlichen Rechnungsprüfung auch Aufgaben vom Rat übertragen worden sind, stehen diese den gesetzlichen Aufgaben nach. Sie stehen aber einer Beauftragung der örtlichen Rechnungsprüfung durch den Bürgermeister grundsätzlich nicht entgegen. Hinsichtlich der Erledigung der übertragenen Prüfungsaufgaben des Rates und der Prüfungsaufträge des Bürgermeisters sollte die örtliche Rechnungsprüfung eine Abwägung unter örtlichen Gesichtspunkten vornehmen. Im Zweifelsfall ist wegen der gesetzlich aufgezeigten Reihenfolge der Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung nach den gesetzlichen Aufgaben den für den Rat zu erledigenden Aufgaben der Vorrang einzuräumen.

Zu den möglichen Prüfungsaufträgen, die der Bürgermeister der örtlichen Rechnungsprüfung erteilen kann, gehört z. B. eine Organisationsprüfung der gemeindlichen Verwaltung. Er kann aber auch Aufträge im Rahmen der örtlichen Korruptionsbekämpfung erteilen. Die Prüfung gemeindlicher Geschäftsvorfälle in Zuwendungsverfahren unter Einbeziehung der Zwecksetzungen und Vorgaben des Zuwendungsgebers kann ebenfalls vom Bürgermeister zum Gegenstand eines Prüfungsauftrages gemacht werden.

In einigen Zuwendungsverfahren wird durch Nebenbestimmungen verlangt, dass die Gemeinde als Zuwendungsempfängerin bereits im Rahmen der Nachweisführung der zweckentsprechenden Verwendung der erhaltenen Finanzmittel eine unabhängige Stelle beteiligt. Sie soll dann das festgestellte Prüfungsergebnis dem der Bewilligungsstelle vorzulegenden Verwendungsnachweis beifügen. Als unabhängige Stelle wird dabei regelmäßig die örtliche Rechnungsprüfung eingeschaltet. Diese Stelle kann bei solchen Prüfungen ihre Erkenntnisse aus der laufenden Prüfung der Vorgänge in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung dafür nutzen.

### **3.3 Die Beteiligung Dritter**

Über die Aufträge des Bürgermeisters an die örtliche Rechnungsprüfung ist wegen der Sachnähe zu anderen örtlichen Prüfungen der Rechnungsprüfungsausschuss zu unterrichten. Die Unterrichtungspflicht beinhaltet dabei kein Einspruchsrecht des Rechnungsprüfungsausschusses gegen die Erteilung des Prüfungsauftrages. Die Vorschrift schließt dabei nicht aus, dass der Bürgermeister auch den Finanzausschuss über die von ihm der örtlichen Rechnungsprüfung erteilten Aufträge informiert. Die verpflichtende vorherige Beteiligung des Rechnungsprüfungsausschusses bei der Auftragsvergabe an die örtliche Rechnungsprüfung gebietet es, dass der Ausschuss nicht nur über das von der örtlichen Rechnungsprüfung festgestellte Prüfungsergebnis, sondern auch über mögliche Folgemaßnahmen unterrichtet wird.

Eine besondere Pflicht zur Unterrichtung des Rates der Gemeinde über die Prüfungsaufträge des Bürgermeisters an die örtliche Rechnungsprüfung ist gesetzlich nicht vorgesehen. Die Unterrichtung des Rates kann gleichwohl erfolgen. Sie kann unter dem Gesichtspunkt erfolgen, dass die örtliche Rechnungsprüfung dem Rat unmittelbar verantwortlich und ihm in ihrer sachlichen Tätigkeit unterstellt ist (vgl. § 104 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Eine solche Unterrichtung kann unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten geboten sein, denn es obliegt dem Bürgermeister, den Rat der Gemeinde über alle wichtigen Gemeindeangelegenheiten der Gemeinde zu unterrichten (vgl. § 62 Absatz 4 GO NRW).

In diesem Zusammenhang besteht kein Recht des Kämmerers auf die Abgabe einer Stellungnahme zum Auftrag des Bürgermeisters an die örtliche Rechnungsprüfung oder zum Prüfungsergebnis. Ein Anspruch darauf kann auch nicht aus der Vorschrift über die gemeindliche Jahresabschlussprüfung abgeleitet werden (vgl. § 101 Absatz 2 GO NRW). Der Bürgermeister kann aber bei Bedarf eine gesonderte Beteiligung oder eine Information an den Kämmerer bei der Vergabe seiner Aufträge an die örtliche Rechnungsprüfung festlegen.

## **4. Zu Absatz 4 (Sicherstellung der Informationsrechte der Prüfer):**

### **4.1 Zu Satz 1 (Recht auf Vorlage von Nachweisen und Informationen):**

#### **4.1.1 Die Vorlagerechte des Prüfers**

Das Recht des Prüfers, für die Durchführung seiner Prüfungstätigkeit die Aufklärung und Nachweise verlangen zu können, die für eine sorgfältige Prüfung notwendig sind, soll die ordnungsgemäße Erledigung der Aufgaben sicherstellen. Als Prüfer im Sinne der Vorschrift gelten dabei die Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung und Dritte, die im Auftrag der örtlichen Rechnungsprüfung tätig sind. Aus seiner gesetzlichen Aufgabenstellung heraus wird auch der Rechnungsprüfungsausschuss durch die Vorschrift erfasst, auch wenn dieser nicht ausdrücklich in der Vorschrift benannt wurde (vgl. § 59 Absatz 3 GO NRW).

Die Prüfer können ihre Aufgaben regelmäßig nur dann ordnungsgemäß erfüllen, wenn ihnen die jeweils zum Prüfungsgegenstand gehörenden gemeindlichen Unterlagen zugänglich sind und die notwendigen Sachinformationen gegeben werden. Unter dieses gesetzliche Recht fallen daher alle Informationsbedürfnisse des Prüfers, die

zu seinem Verständnis und zur Klarstellung über die Prüfungsgegenstände beitragen können. Die gesetzlichen Regelungen dienen daher dem Schutz der örtlichen Rechnungsprüfung sowie den Schutz der Abschlussprüfer.

Durch die Vorschrift sollen die Qualität und die Verlässlichkeit der Prüfungsarbeiten sowie des Prüfungsergebnisses gewährleistet werden. Die Regelungen sind daher nach Sinn und Zweck sowie der Ausrichtung auf die jeweils vorzunehmende Prüfung grundsätzlich weit auszulegen. Sie enthalten dabei die Pflicht der Gemeinde, die gegebenen Informationen auch belegen zu können. Diese Sachlage bedeutet jedoch nicht, keine mündlichen Auskünfte gegenüber dem Prüfer geben zu dürfen.

Den Prüfern steht mit diesem Recht aber nicht eine uneingeschränkte Einsichtnahme in gemeindliche Unterlagen zu. Bei einer möglichen Forderung nach Nachweisen und Informationen im Rahmen einer Prüfung ist zu berücksichtigen, dass z. B. bei der Durchführung der Abschlussprüfung auch der Grundsatz der Wesentlichkeit sowie der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit Anwendung findet. Diese Grundsätze beschränken regelmäßig auch die Rechte des Prüfers. Sie dürfen daher z. B. nicht im Rahmen ihrer Prüfungstätigkeit eigenständig eine Suche nach brauchbaren Unterlagen der gemeindlichen Verwaltung vornehmen. Außerdem müssen die gewünschten Informationen und Nachweise dazu dienen, den Prüfungszweck auszufüllen.

#### **4.1.2 Die Mitwirkung der Gemeindeorgane**

Bei der Durchführung einer Jahresabschlussprüfung sind die Abschlussprüfer immer auch auf die Mitwirkung der „geprüften Verwaltungsstellen“ sowie des Rechnungsprüfungsausschusses und des Rates der Gemeinde als Auftraggeber angewiesen. Das Recht eines Abschlussprüfers auf Vorlage von Nachweisen und Informationen beinhaltet aber auch besondere Mitwirkungspflichten des Bürgermeisters einschließlich der Beschäftigten der gemeindlichen Verwaltung, auch wenn in der Vorschrift diese Pflichten nicht ausdrücklich hervorgehoben werden.

In den Fällen, in denen seitens der gemeindlichen Verwaltung notwendige Unterlagen oder Nachweise zurückgehalten oder auch dem Prüfer die erbetenen Informationen verweigert werden, ist der Bürgermeister als Verantwortlicher für die gesamte gemeindliche Verwaltung i.d.R. der Ansprechpartner (vgl. § 62 Absatz 1 GO NRW). Er kann dabei, insbesondere für spezielle fachliche Gegebenheiten, auch andere Verantwortliche benennen oder auch solche Angelegenheiten sich selbst vorbehalten. Es wird dadurch möglich, auftretende Prüfungshindernisse kurzfristig zu beseitigen, um möglichst eine Unterbrechung oder eine Verschiebung der Abschlussprüfung zu vermeiden. Ein solches Miteinander ist sachgerecht und kann dazu beitragen, eine Einschränkung des Bestätigungsvermerks zu vermeiden.

In besonderen Ausnahmefällen kann auch der Rechnungsprüfungsausschuss bzw. der Rat der Gemeinde als Auftraggeber unmittelbar zum Ansprechpartner werden. Diese Beteiligung kann insbesondere in den Fällen geboten sein, in denen dem Abschlussprüfer die von ihm gewünschten Nachweise und Informationen von der gemeindlichen Verwaltung nicht zur Verfügung gestellt werden und er diese Sachlage als ein Prüfungshemmnis bewerten will. Die Mitwirkung bzw. die Vorlage von Nachweisen und Informationen soll der Abschlussprüfer aber nicht erzwingen oder erzwingen lassen.

In solchen Fällen hat er vielmehr die Verweigerung der erbetenen Informationen in seinem Prüfungsbericht festzuhalten und in seine Gesamtbeurteilung einzubeziehen. Bei fehlenden Nachweisen über gemeindliche Tatbestände, die wesentlich für die Beurteilung des gemeindlichen Jahresabschlusses sind, muss der Prüfer abwägen, ob diese Sachlage aus seiner Sicht zu Einschränkungen oder zur Versagung des Bestätigungsvermerks für den gemeindlichen Jahresabschluss führen soll (vgl. § 101 Absatz 3 und 5 GO NRW).

### **4.1.3 Die Absicherung der Vollständigkeit der zu prüfenden Unterlagen**

#### **4.1.3.1 Die Abgabe einer Vollständigkeitserklärung**

Im Rahmen der ordnungsmäßigen Durchführung von Abschlussprüfungen besteht vielfach ein Bedürfnis für den Prüfer, sich von der gemeindlichen Verwaltung versichern zu lassen, dass die ihm vorgelegten Unterlagen sowie die Nachweise und die ihm erteilten Informationen richtig und vollständig sind (Vollständigkeitserklärung). In der Abwägung, ob eine solche Erklärung sachgerecht ist, hat er zu berücksichtigen, dass der Bürgermeister durch seine Bestätigung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses nach § 95 Absatz 3 GO NRW eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung erfüllt. Der Bürgermeister bringt mit seiner Unterschrift zum Ausdruck, dass der Entwurf aus seiner Verantwortung heraus richtig und vollständig ist. Er kann dazu besondere Einschränkungen machen oder Hinweise geben.

Zur Abgabe einer Vollständigkeitserklärung durch den Bürgermeister besteht keine ausdrückliche gesetzliche Verpflichtung. Der Bürgermeister kann neben seiner Bestätigung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses aber freiwillig eine solche Erklärung zusätzlich gegenüber dem Abschlussprüfer bzw. der örtlichen Rechnungsprüfung oder gegenüber den beauftragten Prüfern abgeben. In den Fällen, in denen vom Rechnungsprüfungsausschuss oder von der örtlichen Rechnungsprüfung ein Wirtschaftsprüfer mit der Durchführung einer Abschlussprüfung beauftragt wird, dürfte dieser Prüfer i.d.R. eine Vollständigkeitserklärung im Rahmen seiner Beauftragung verlangen (vgl. § 59 Absatz 3 und § 103 Absatz 5 GO NRW).

#### **4.1.3.2 Der Bedarf für eine Vollständigkeitserklärung**

Die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses baut auf den der örtlichen Rechnungsprüfung vorgelegten und vom Bürgermeister bestätigten Unterlagen auf (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW). Der Abschlussprüfer kann im Rahmen seiner Prüfungstätigkeit und bei entsprechendem Bedarf von seinem Recht Gebrauch machen und verlangen, dass die für seine Prüfungstätigkeit notwendige Vollständigkeit der Unterlagen bestätigt wird. Er muss vor seinem Begehren jedoch sorgfältig prüfen, ob er zur Erledigung seiner Prüfungsaufgaben eine solche Bestätigung zwingend benötigt.

Bei der vom Prüfer vorzunehmenden bedarfsorientierten Prüfung hat er u.a. zu berücksichtigen, dass der Kämmerer den Entwurf des Jahresabschlusses mit den Anlagen zu unterzeichnen hat, bevor er diesen Entwurf dem Bürgermeister zur Bestätigung vorlegt. Mit seiner Unterschrift bringt der Kämmerer zum Ausdruck, dass der von ihm aufgestellte Entwurf aus seiner Finanzverantwortung heraus den gesetzlichen Vorgaben entspricht und richtig und vollständig ist. Dieser Unterschrift ist auch im Sinne der Prüfungstätigkeiten eine erhebliche Bedeutung beizumessen. Der Kämmerer ist für das Finanzwesen in der Gemeinde zuständig bzw. hat die Finanzverantwortung in der Gemeinde inne.

Der Abschlussprüfer hat im Rahmen seiner Bedarfsprüfung auch die Bestätigung des Entwurfs des Jahresabschlusses durch den Bürgermeister zu berücksichtigen. Diese Bestätigung bringt grundsätzlich zum Ausdruck, dass der Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses aus der Verantwortung des Bürgermeisters heraus richtig und vollständig ist. Der Kämmerer sowie der Bürgermeister erfüllen mit ihrer Unterzeichnung eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung. Der Abschlussprüfer darf daher regelmäßig nicht unterstellen, dass nur durch eine ergänzende Vollständigkeitserklärung den haushaltsrechtlichen Vorschriften genügt wird.

Ein Abschlussprüfer kann daher von seinem Recht nach Abgabe einer zusätzlichen Vollständigkeitserklärung nur Gebrauch machen, wenn nach seiner örtlichen Bedarfsprüfung noch erhebliche Zweifel an der Richtigkeit der ihm vorgelegten Unterlagen bestehen. Dieser Sachverhalt muss für den gemeindlichen Abschluss wesentlich sein und die Zweifel müssen nicht auf eine andere Art und Weise ausgeräumt werden können. Das Einholen einer

zusätzlichen Erklärung des Bürgermeisters ist zwar in das Ermessen des Prüfers gestellt, jedoch hat er keinen Rechtsanspruch darauf.

Das örtliche Erfordernis und der Umfang einer solchen zusätzlichen Erklärung im Rahmen der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses müssen an den Verantwortlichkeiten für den gemeindlichen Jahresabschluss gemessen werden. In den Fällen, in denen vom Prüfer eine solche Erklärung vom Bürgermeister verlangt, sollte diese dann in Schriftform auf einem gesonderten Dokument abgegeben werden. Die Abgabe einer solchen Erklärung führt jedoch nicht zum Verzicht der Vorlage weiterer noch benötigter Nachweise und Informationen, denn sie stellt keinen Ersatz für die vom Prüfer für erforderlich gehaltenen Unterlagen dar.

#### **4.1.3.3 Die Inhalte einer Vollständigkeitserklärung**

Der Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung kann zum Nachweis, dass ihm von der Gemeinde alle erforderlichen Unterlagen für seine Prüfung, z. B. des gemeindlichen Jahresabschlusses, vorgelegt worden sind, eine entsprechende Erklärung als "Vollständigkeitserklärung" verlangen. Eine solche Erklärung, die i.d.R. vom Bürgermeister abzugeben ist, kann zum Inhalt haben, dass dem Abschlussprüfer alle für seine Prüfung erforderlichen Unterlagen, Nachweise und Bestimmungen sowie Auskünfte gegeben bzw. zur Verfügung gestellt wurden. Es ist dabei örtlich zu entscheiden, ob die Jahresabschlussunterlagen dabei im Einzelnen benannt werden sollen.

Eine Vollständigkeitserklärung ist deshalb von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten eigenverantwortlich zu gestalten. Sie kann bei Bedarf auch durch fachliche Zusatzklärungen ergänzt werden, wenn dieses Instrument von der Gemeinde genutzt werden soll. Die Gemeinde kann die Abgabe einer Vollständigkeitserklärung auch auf einzelne Fachbereiche beschränken, wenn dafür ggf. ein örtliches Erfordernis im Rahmen der dezentralen Ressourcenverantwortung und des daraus zu entwickelnden gemeindlichen Jahresabschlusses besteht.

### **4.2 Zu Satz 2 (Informationsrechte gegenüber betrieblichen Abschlussprüfern):**

#### **4.2.1 Allgemeine Zusammenhänge**

Der Abschlussprüfer des gemeindlichen Jahresabschlusses oder des Gesamtabchlusses der Gemeinde hat gegenüber den Abschlussprüfern der gemeindlichen Betriebe das Recht, von diesen Prüfern die Aufklärung und Nachweise zu verlangen, die für eine sorgfältige Prüfung des Gesamtabchlusses notwendig sind. Der Gesetzgeber hat es wegen des engen Sachzusammenhangs zwischen den Abschlussprüfungen als geboten angesehen, durch eine gesetzliche Regelung die Durchsetzung von Prüfungsrechten auch gegenüber den Abschlussprüfern der gemeindlichen Betriebe zu gewährleisten.

Die haushaltsrechtliche Regelung soll jedoch nicht nur für die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses gelten, in dessen Bilanz die gemeindlichen Betriebe im Bereich "Finanzanlagen" anzusetzen sind. Die Vorgabe gilt für den gemeindlichen Gesamtabschluss, denn mit diesem ist die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde so darzustellen, als ob es sich bei der Gemeinde um eine einzige wirtschaftliche „Einheit“ aus der gemeindlichen Verwaltung und den Betrieben der Gemeinde handeln würde.

Für den Abschlussprüfer des gemeindlichen Jahresabschlusses oder des Gesamtabchlusses der Gemeinde soll deshalb durch die Regelung gewährleistet werden, dass er mindestens insoweit zu Nachweisen und Informationen über den Jahresabschluss gemeindlicher Betriebe gelangen kann, wie diese Daten zweckbezogen für seine Abschlussprüfung von wesentlicher Bedeutung sind. Er hat deshalb mit den Abschlussprüfern der gemeindlichen Betriebe den jeweils notwendigen Informationsaustausch vorzunehmen.

Diese haushaltsrechtliche Vorgabe bedeutet außerdem, dass dem gemeindlichen Abschlussprüfer bei Bedarf ggf. auch Einsichtsrechte in betriebliche Unterlagen und den betrieblichen Jahresabschluss durch die jeweiligen gesetzlichen Vertreter des betreffenden gemeindlichen Betriebes zu gewähren sind. Sie sollen z. B. nicht unter dem Gesichtspunkt des Bedürfnisses der Geheimhaltung verweigert werden, denn die Abschlussprüfer unterliegen einer grundsätzlichen Verschwiegenheitspflicht. Die Gemeinde soll deshalb ihren Betrieben entsprechende Vorgaben machen, damit die Betriebe diese in ihre Vereinbarungen mit ihren Abschlussprüfern aufnehmen.

#### **4.2.2 Die Umsetzung der Informationsrechte**

Bei einer Abschlussprüfung kann der verantwortliche Abschlussprüfer des gemeindlichen Jahresabschlusses oder des Gesamtabchlusses bei Bedarf die notwendige Aufklärung und Nachweise über Prüfungsgegenstände und Prüfungshandlungen eines Dritten oder Prüfungshemmnisse im Rahmen seiner Informationsrechte verlangen, die für seine (gemeindliche) Prüfung notwendig sind. Diese Sachlage erfordert, den Informationsbedarf sowie die Art der Kommunikation zwischen den Abschlussprüfern bzw. die Berichterstattung der betrieblichen Abschlussprüfer unter der Berücksichtigung der Bedeutung der für den gemeindlichen Gesamtabschluss benötigten Informationen festzulegen.

Der gesetzliche Anspruch des gemeindlichen Abschlussprüfers richtet sich dabei jedoch nur gegen den betrieblichen Abschlussprüfer. Er besteht nicht gegen den geprüften Betrieb, auch nicht in den Fällen, in denen ggf. mit Zustimmung der gesetzlichen Vertreter des gemeindlichen Betriebes wichtige Informationen aus betrieblichen Unterlagen gegeben werden müssen. Die Umsetzung dieser Vorgaben erfordert von der Gemeinde als Muttereinheit, dass im Rahmen ihrer örtlichen Gesamtabschlussrichtlinie die notwendigen Vorgaben gegenüber den gemeindlichen Betrieben festgelegt werden. Die gemeindlichen Betriebe werden dadurch verpflichtet, diese Vorgaben im Rahmen der Auswahl ihrer Abschlussprüfer zu berücksichtigen und mit den Prüfern derartige Informationspflichten zu vereinbaren bzw. ihnen aufzuerlegen.

Nur eine örtlich bestehende rechtliche Grundlage ermöglicht dem Abschlussprüfer des gemeindlichen Gesamtabchlusses die Aufklärung und Nachweise vom Abschlussprüfer eines gemeindlichen Betriebes zu verlangen, die dieser für seine sorgfältige Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses benötigt. In diesem Zusammenhang kann es sachlich sinnvoll sein, dass der Abschlussprüfer des gemeindlichen Gesamtabchlusses auch an den Schlussbesprechungen der Abschlussprüfungen bei den gemeindlichen Betrieben teilnimmt, die im Rahmen des Gesamtabchlusses voll zu konsolidieren sind. Im Rahmen der jeweiligen Abschlussprüfung muss der Abschlussprüfer seinen Informationsbedarf bzw. das Auskunftersuchen sowie die erhaltenen Antworten dokumentieren und aufbewahren.

#### **4.2.3 Die Verwertung erhaltener Informationen**

Im Rahmen des gesetzlichen Auftrages muss sich ein Abschlussprüfer immer ein eigenes Gesamturteil aufgrund seiner Erkenntnismöglichkeiten in der Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses bilden. Er trägt nicht nur die Verantwortung für seine eigene Prüfungstätigkeit, sondern auch für die Ergebnisse, die er aus den Arbeiten anderer Prüfer in die eigenen Arbeiten eigenverantwortlich einbezieht. Der Abschlussprüfer kann daher grundsätzlich nicht davon ausgehen, dass er die ihm durch andere Prüfer zugeleiteten Informationen ohne eigene Überprüfung übernehmen bzw. in die eigenen Prüfungshandlungen einbeziehen kann.

Eine eigene Überprüfung muss auch dann vorgenommen werden, wenn die Dritten die bereitgestellten Informationen im Rahmen ihrer Prüfungstätigkeit erlangt haben. Der Abschlussprüfer hat deshalb in den Fällen, in denen er Aufklärung oder Nachweise von Dritten verlangt hat, immer in geeigneter Weise zu überprüfen, ob die ihm überlassenen Informationen und Unterlagen auch für eine Verwertung in seiner eigenen Prüfung geeignet sind und welcher Prüfer ihm die Informationen bzw. Unterlagen überlassen hat. In diesem Rahmen sind auch die ein-

schlägigen Datenschutzbestimmungen sowie Festlegungen über Betriebsgeheimnisse zu berücksichtigen. Vom gemeindlichen Abschlussprüfer ist außerdem ein Zusammenhang mit den eigenen Prüfungshandlungen bei seiner Abschlussprüfung herzustellen, sodass die Inhalte und das Ausmaß der Verwertung zutreffend und nachvollziehbar abgewogen werden können. Das Ergebnis dieser Überprüfung sowie das Ausmaß der Verwertung bzw. die Gewichtung der erhaltenen Informationen sind vom Abschlussprüfer zu dokumentieren.

## **5. Zu Absatz 5 (Beauftragung Dritter als Prüfer):**

### **5.1 Die Zwecke der Vorschrift**

#### **5.1.1 Die örtliche Rechnungsprüfung als Aufgabe**

Die örtliche Rechnungsprüfung ist bei den kreisfreien Städten, den Großen und den Mittleren kreisangehörigen Städten regelmäßig eine gesonderte Organisationseinheit innerhalb der gemeindlichen Verwaltung. Diese Städte sind gesetzlich verpflichtet, eine örtliche Rechnungsprüfung einzurichten (vgl. § 102 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Die übrigen Gemeinden sollen eine „Örtliche Rechnungsprüfung“ einrichten, wenn bei ihnen dafür ein Bedürfnis besteht und die Kosten in angemessenem Verhältnis zum Nutzen stehen (vgl. § 102 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Die örtliche Rechnungsprüfung nimmt innerhalb der gemeindlichen Verwaltung eine Sonderstellung ein. Sie ist dem Rat der Gemeinde unmittelbar verantwortlich und ihm in ihrer sachlichen Tätigkeit unmittelbar unterstellt sowie von fachlichen Weisungen frei (vgl. § 104 Absatz 1 GO NRW).

Die Gemeinde muss das örtliche Prüfungswesen näher ausgestalten, denn der Gesetzgeber hat ihr ausdrücklich die dafür erforderlichen Kompetenzen eingeräumt. Sie ist als geeignet angesehen worden, die ihr zugewiesenen Prüfungsaufgaben mit der notwendigen personellen und sächlichen Ausstattung zu erfüllen und den ordnungsgemäßen Gang der Prüfungsgeschäfte sicherzustellen. Unter Berücksichtigung der durchzuführenden Prüfungsaufgaben muss daher von der Gemeinde entschieden werden, in welchem Umfang eigenes Personal eingesetzt wird und Dritte als Prüfer beauftragt werden.

Die Vorschrift enthält daher besondere die Unabhängigkeit der Prüfer sichernde Bestimmungen, um den Ausschluss jeglicher Einflussnahme der von der örtlichen Rechnungsprüfung zu prüfenden Stellen zu erreichen. Es soll zudem eine sinnvolle und effektive Prüfung gewährleistet werden. Diese gesetzliche Festlegung wirkt sich auch auf beauftragte Dritte aus, die bei örtlichem Bedarf als Prüfer oder Sachverständige in die Aufgabenerledigung der örtlichen Rechnungsprüfung unter vorheriger Beteiligung des Rechnungsprüfungsausschusses einbezogen werden können.

#### **5.1.2 Die Einschaltung Dritter als Prüfer**

##### **5.1.2.1 Allgemeine Bedingungen**

Die Vorschrift bestimmt ausdrücklich, dass sich die örtliche Rechnungsprüfung der Gemeinde mit Zustimmung des Rechnungsprüfungsausschusses eines Dritten als Prüfer bedienen kann. Die Regelung beschränkt die Beauftragung Dritter als Prüfer dabei nicht auf die gemeindlichen Abschlussprüfungen. Vielmehr kann ein Dritter als Prüfer auch mit anderen Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung beauftragt werden. Dadurch wird vor Ort eine flexible und wirtschaftliche Erledigung der Prüfungsaufgaben ermöglicht.

Die Beauftragung eines Dritten setzt dabei voraus, dass bei der örtlichen Rechnungsprüfung ein entsprechender konkreter Prüfungsauftrag besteht oder ein solcher Auftrag konkret zu erwarten ist, z. B. aufgrund der haushaltsrechtlichen Vorschriften. Sie kann jedoch nicht allein auf den Aufgabenkatalog des Absatzes 1 der Vorschrift gestützt werden, sodass die Beauftragung eines Dritten, z. B. für mehrere künftige Jahresabschlüsse der Ge-

meinde im Voraus, als unzulässig anzusehen ist. Bei der Einschaltung eines Dritten als Prüfer bleibt die Verantwortung der örtlichen Rechnungsprüfung insgesamt unberührt.

Die örtliche Rechnungsprüfung muss sich daher auch immer selbst ein Prüfungsurteil über den gemeindlichen Jahresabschluss oder den Gesamtabschluss bilden. Sie sollte deshalb die Beteiligung von Dritten an ihren Abschlussprüfungen so ausgestalten, dass sie anschließend aufgrund ihrer Erkenntnismöglichkeiten noch ein eigenverantwortliches Urteil zum jeweiligen Prüfungsgegenstand fällen und einen eigenen Bestätigungsvermerk gegenüber dem Rechnungsprüfungsausschuss abgeben kann. Die Vorschrift beinhaltet daher, dass bei der Entscheidung über die Beauftragung eines Dritten durch die örtliche Rechnungsprüfung der Rechnungsprüfungsausschuss zu beteiligen ist.

Ein Dritter als Prüfer wird im Rahmen einer Beauftragung durch die Gemeinde i.d.R. die betreffenden gemeindlichen Sachverhalte und ggf. auch Geschäftsvorfälle der Gemeinde mit seinem üblichen Prüfungsansatz umfassend und eigenverantwortlich prüfen. Die Gemeinde muss daher örtliche Besonderheiten ausdrücklich benennen und in der abzuschließenden Vereinbarung ggf. ausdrücklich aufzeigen. In diesem Zusammenhang sollte seitens der Gemeinde der Prüfungsauftrag so konkret und präzisiert sein, dass möglichst keine Differenzen im Ablauf der Prüfung entstehen können.

Die einzelnen Auftragsinhalte und die Prüfungsbereiche müssen daher von der Gemeinde hinsichtlich ihrer Art und ihres Umfangs sachlich und zweckmäßig benannt, voneinander abgegrenzt und unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Bedingungen und der örtlichen Gegebenheiten ausgestaltet werden. Im Rahmen der Beauftragung sind ebenso die Art und Weise sowie die Form der Berichterstattung über die Prüfungstätigkeit und die Darstellung des Prüfungsergebnisses festzulegen. Dazu gehört z. B. auch die Erstellung eines Bestätigungsvermerks oder eines Vermerks über seine Versagung (vgl. § 101 Absatz 3 bis 7 GO NRW).

#### **5.1.2.2 Persönliche Voraussetzungen**

Ein Dritter als Prüfer wird im Rahmen einer Beauftragung durch die Gemeinde regelmäßig eigenverantwortlich tätig. Er muss aber über eine für die Prüfungstätigkeit ausreichende Sachkunde in Form von rechtlichen und fachlichen Kenntnissen sowie über die gebotene Zuverlässigkeit verfügen. Die Vorschrift enthält dazu aber keine besonderen Regelungen. Gleichwohl müssen von der Gemeinde fachliche und persönliche Voraussetzungen für den Prüfer benannt werden. Solche Vorgaben bedeuten u.a., dass der Prüfer mit den zu prüfenden gemeindlichen Sachverhalten, mit den einschlägigen gesetzlichen und sonstigen Regelungen vertraut sein muss oder sich damit vertraut machen muss.

Der Prüfer sollte möglichst sachgerechte Kenntnisse über die Ausübung der Geschäftstätigkeit der Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung haben oder erwerben. Er muss sich mit dem wirtschaftlichen Umfeld der Gemeinde befassen und sich damit auskennen oder vertraut machen. Die Anforderungen, die von der Gemeinde an Dritte als Prüfer festgelegt werden, dienen dazu, die ordnungsgemäße Erledigung der dem Dritten übertragenen gemeindlichen Prüfungsaufgaben sicherzustellen.

#### **5.1.3 Sonstige Aspekte**

Die gesetzlich benannten Prüfungsaufgaben sowie die Anforderungen an eine bedarfsgerechte Prüfung der haushaltswirtschaftlichen Vorgänge der Gemeinde erfordern entsprechend qualifizierte und erfahrene Prüfer, von denen ein entsprechender Nachweis bei einer Auftragung durch die Gemeinde gefordert werden sollte. So wird z. B. durch Art. 13 der EU-Richtlinie vom [09.06.2006](#) (Abschlussprüferrichtlinie) eine kontinuierliche Fortbildung der Abschlussprüfer im Rahmen angemessener Programme gefordert, um ihre theoretischen Kenntnisse und ihre beruflichen Fertigkeiten und Wertmaßstäbe auf einem ausreichend hohen Stand zu halten.

Die Gemeinde als Auftraggeber sollte mit einem Dritten, der bei der Durchführung der Abschlussprüfung einen Teil seiner Aufgaben an andere Personen abgibt, vereinbaren, dass die Qualifikation und Eignung dieser beteiligten Personen vom Auftragnehmer vorher zu prüfen ist. Die Vereinbarung sollte zudem vorsehen, dass deren Arbeitsergebnisse zu überwachen und auf Ordnungsmäßigkeit zu überprüfen sind.

In diesem Zusammenhang muss die Gemeinde die für ihr Personal erforderlichen Maßnahmen und Beteiligungen durchführen, wenn wegen der Inanspruchnahme der Prüferinnen und Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung personal- und dienstrechtlichen Vorschriften berührt werden. Sie muss auch die Kosten in dem Umfang tragen, wie es zur Durchführung der abgegebenen Prüfungsaufgaben erforderlich ist bzw. Erstattungen für die übernommenen Prüfungsaufgaben geltend machen.

Unter diese Vorschrift fällt jedoch nicht die Heranziehung eines Dritten als kompetenten Gesprächspartner, wenn bei der Durchführung einer örtlichen Prüfung etwa fachliche Zweifelsfragen aufgetreten sind, die es zu klären gilt, um Fehleinschätzungen bei der örtlichen Prüfung vorzubeugen. Abhängig von der tatsächlichen Einbindung eines Dritten als Prüfer oder Berater sind daher dessen Beteiligung sowie die Ergebnisse seiner Tätigkeit nachvollziehbar zu dokumentieren.

Die Tätigkeit eines Dritten als Sachverständiger für die örtliche Rechnungsprüfung, um in ein Prüfungsurteil dessen Beurteilung einbeziehen zu können, erfordert, dass auch eine Unabhängigkeit des Sachverständigen als persönliche Voraussetzung neben seiner fachlichen Qualifikation. Bei dem beauftragten Sachverständigen darf daher keine wirtschaftliche und finanzielle Abhängigkeit von der Gemeinde oder eine persönliche Bindung an Verantwortliche der Gemeinde bestehen. Ein Sachverständiger sollte wie der Prüfer zudem einen klar umrissenen Auftrag erhalten, damit dessen Arbeitsergebnisse durch den Abschlussprüfer beurteilt und in sein Prüfungsurteil einbezogen werden können. Die Dokumentation des Sachverständigen ist außerdem in die Dokumentation des Prüfers zu übernehmen.

## **5.2 Die Anwendung des Vergaberechts**

Die Beauftragung eines Dritten als Prüfer im Rahmen der örtlichen Rechnungsprüfung stellt für die Gemeinde einerseits den Einkauf einer Dienstleistung dar. Für eine solche Dienstleistung ist der Wettbewerb offen, sodass ein entsprechender gemeindlicher (öffentlicher) Auftrag den vergaberechtlichen Bestimmungen unterliegt (vgl. § 25 GemHVO NRW). Bei der Auswahl von Dritten als Prüfer ist zudem zu prüfen, ob ggf. Ausschlussgründe nach § 103 Absatz 7 GO NRW bestehen. Es ist sinnvoll und sachgerecht, bereits vor der Beauftragung eines Dritten eine Erklärung darüber einzuholen, ob und ggf. welche geschäftlichen, finanziellen, persönlichen oder sonstigen Beziehungen zwischen ihm und der Gemeinde bestehen.

Die Gemeinde muss andererseits den Umfang des Prüfungsauftrages eigenverantwortlich unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Erfordernisse festlegen. Es ist dabei nicht ausreichend, bei einem solchen Prüfungsauftrag nur auf die Angebotsbeschreibungen in den vom Dritten eingereichten Unterlagen abzustellen, auch wenn diese Unterlagen ggf. Hinweise auf haushaltsrechtliche bzw. örtliche Prüfungsvorgaben enthalten. In diesem Zusammenhang muss auch das gesamte Verfahren, von der Auswahl eines Dritten als Prüfer für die örtliche Rechnungsprüfung der Gemeinde bis Abschluss seiner Tätigkeit, nachvollziehbar von der Gemeinde dokumentiert werden. Diese gemeindliche Pflicht gilt entsprechend, wenn der Rechnungsprüfungsausschuss unmittelbar einen Dritten als Prüfer beauftragt (vgl. § 59 Absatz 3 GO NRW).

### **5.3 Fachliche Entscheidungen über die Beauftragung des Dritten**

#### **5.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die ausdrückliche haushaltsrechtliche Regelung, dass sich die örtliche Rechnungsprüfung eines Dritten als Prüfer bedienen kann, legt die fachliche Entscheidung über die Beauftragung des Dritten in die Hand der örtlichen Rechnungsprüfung. Die Auswahl des Dritten sowie seine Beauftragung zur Durchführung von Prüfungsaufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung fallen daher in die Zuständigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung. Sofern das für die Beauftragung notwendige Verwaltungsverfahren organisatorisch vom Bürgermeister im Rahmen der allgemeinen Verwaltung abgewickelt wird, bedarf es dabei des Einvernehmens der örtlichen Rechnungsprüfung. Die für die Beauftragung eines Dritten ausdrücklich vorgesehene Zustimmung des Rechnungsprüfungsausschusses steht der fachlichen Entscheidungszuständigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung nicht entgegen.

Der Rechnungsprüfungsausschuss, der sich im Rahmen seiner Prüfungszuständigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung bedienen muss, soll bei der Beauftragung eines Dritten mitwirken (vgl. § 59 Absatz 3 Satz 2 und § 101 GO NRW). Nur in den Fällen, in denen keine örtliche Rechnungsprüfung besteht und der Rechnungsprüfungsausschuss den Dritten unmittelbar selbst beauftragt, obliegt dem Ausschuss sowohl die fachliche Entscheidung über die Beauftragung des Dritten als auch dessen Auswahl (vgl. § 59 Absatz 3 Satz 3 i.V.m. § 103 Absatz 5 GO NRW). In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass in den Fällen, in denen bei der örtlichen Prüfung ein Bestätigungsvermerk oder ein Vermerk über seine Versagung entsprechend der Prüfungsaufgaben nach § 103 Absatz 1 Nummern 1 bis 3 GO NRW abzugeben ist, diese Pflicht auch für den Dritten im Rahmen des übernommenen Prüfauftrages besteht.

#### **5.3.2 Ausschluss oder Befangenheit des Prüfers**

Im Rahmen der Beauftragung eines Dritten als Abschlussprüfer sind auch die Ausschlussgründe für Prüfer nach § 103 Absatz 7 GO NRW und § 104 Absatz 3 GO NRW zu beachten. Dabei dürfen mögliche zutreffende Ausschlussgründe nach anderen Rechtsvorschriften nicht unberücksichtigt bleiben z. B. für Wirtschaftsprüfer die §§ 49 und 53 WPO und die §§ 20 ff. BS WP/vBP. Es können bei den Dritten als Prüfer - wie bei den Prüfern der örtlichen Rechnungsprüfung - mögliche Ausschluss- oder Befangenheitsgründe bereits vor der Durchführung der örtlichen Prüfungsaufgabe, aber ggf. auch erst während oder nach seiner Prüfungstätigkeit auftreten oder bekannt werden. In solchen Fällen sollte auch der Rechnungsprüfungsausschuss unterrichtet werden, wenn die entstandenen Gegebenheiten nicht unverzüglich beseitigt werden können.

Die für den Prüfer geltenden persönlichen Ausschließungsgründe in dieser Vorschrift berücksichtigen die Besonderheiten des Gemeinderechts. Ein Dritter darf deshalb z. B. nicht als Prüfer tätig sein, wenn er ein Mitglied des Rates der Gemeinde, ein Angehöriger des Bürgermeisters oder des Kämmerers, ein Angehöriger des Verantwortlichen für die Zahlungsabwicklung oder seines Stellvertreters ist. Bei einer Verwirklichung der in dieser Vorschrift aufgezählten Ausschlussstatbestände besteht für den betreffenden Prüfer ein Verbot, an der örtlichen Abschlussprüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses oder des Gesamtabschlusses mitzuwirken. Durch eine Selbstkontrolle der Prüfer soll zudem gewährleistet werden, dass örtliche Sachverhalte nicht von denselben Personen geprüft werden, die unmittelbar an der Entstehung beteiligt waren.

#### **5.3.3 Der Auftragsumfang des Prüfers**

Im Rahmen der fachlichen Entscheidung über die Beauftragung eines Dritten als Abschlussprüfer sind der Auftragsgegenstand sowie der Prüfungsumfang nachvollziehbar abzugrenzen. Die Beauftragung muss daher die vorgesehenen Prüfungssachverhalte sowie die Leistungen des Abschlussprüfers konkret beinhalten. Die Prüfung des Jahresabschlusses durch einen Dritten kann sich daher auch darauf erstrecken, ob die gesetzlichen Vor-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 103 GO NRW**

schriften und die sie ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen beachtet worden sind. Sie kann auch die Buchführung, die Inventur, das Inventar der Gemeinde sowie die Übersicht über örtlich festgelegte Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände umfassen. Ggf. kann auch der gemeindliche Lagebericht nach § 48 GemHVO NRW ein Gegenstand der Prüfung durch den Dritten sein.

In diesem Zusammenhang ist es deshalb bei der Beauftragung als nicht ausreichend anzusehen, nur auf die von Dritten eingereichten Prüfungsangebote abzustellen. Das abgegebene Angebot ist inhaltlich mit den haushaltsrechtlichen Prüfungsvorgaben abzugleichen. Ggf. bedarf es dann einer Abstimmung mit dem Dritten, um den tatsächlichen Umfang der vorzunehmenden Jahresabschlussprüfung festzulegen. In der Abstimmung muss beachtet werden, dass der gemeindliche Jahresabschluss dahin gehend zu prüfen ist, ob er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Beachtung der GoB ergibt. Es ist in diesem Zusammenhang auch klarzustellen, dass nicht allein die gemeindliche Rechnungslegung der Gegenstand der gemeindlichen Jahresabschlussprüfung ist.

Im Rahmen der Beauftragung eines Dritten ist von diesem ein Prüfungsbericht zu verlangen, in dem die Durchführung der örtlichen Prüfung sowie deren Ergebnisse dargestellt werden. Der Dritte muss dabei auch einen Bestätigungsvermerk oder ein Vermerk über seine Versagung entsprechend den durchgeführten Prüfungsaufgaben abgeben. Im Rahmen des übernommenen Prüfauftrages obliegt ihm in diesen Fällen die Prüfungspflicht (vgl. nach § 103 Absatz 1 Nummern 1 bis 3 GO NRW). Der Dritte als Prüfer muss dabei aber auch den Dokumentationspflichten eines Abschlussprüfers genügen, sodass die Gemeinde ggf. die Aufbewahrung bzw. Herausgabe von Prüfungsunterlagen festlegen muss. Von der Gemeinde sind außerdem die möglichen Ausschlussgründe für Prüfer zu beachten (vgl. § 103 Absatz 7 GO NRW und § 104 Absatz 3 GO NRW).

**5.4 Die Beauftragung der örtlichen Rechnungsprüfung einer anderen Gemeinde**

Die Gemeinde kann sich bei der Durchführung der Aufgaben ihrer örtlichen Rechnungsprüfung nicht nur eines einzelnen Dritten bedienen, sondern auch die örtliche Rechnungsprüfung einer anderen Gemeinde auf der Grundlage der Vorschrift des § 103 Absatz 5 GO NRW beauftragen. Sie kann bei einem solchen Bedarf eine entsprechende öffentlich-rechtliche Vereinbarung abschließen. Eine solche Vereinbarung kann auch Prüfungsaufgaben zum Gegenstand haben, die der Rat der Gemeinde der ihm unterstellten örtlichen Rechnungsprüfung übertragen hat (vgl. § 103 Absatz 2 GO NRW).

Die Übertragung von Prüfungsaufgaben auf eine andere Gemeinde kann dabei in vollem Aufgabenumfang oder für Teilaufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung erfolgen. Es muss dann auch aufgrund der Prüfung ein Bestätigungsvermerk oder ein Vermerk über seine Versagung im Rahmen der Aufgabenerledigung durch die Prüfer der anderen Gemeinde bzw. im Rahmen des übernommenen Prüfauftrages abgegeben werden. Die Vereinbarung über die Beauftragung der örtlichen Rechnungsprüfung einer anderen Gemeinde auf der Grundlage des § 103 Absatz 5 GO NRW kann folgende beispielhaft aufgezählte Inhalte haben (vgl. Abbildung).

<b>Die Beauftragung der örtlichen Rechnungsprüfung einer anderen Gemeinde</b>	
<b>VERTRAGSTEIL</b>	<b>REGELUNGSINHALT</b>
<b>Präambel</b>	Die Städte ... und ... streben eine interkommunale Zusammenarbeit für ihre Aufgabenbereiche „Örtliche Rechnungsprüfung“ an. Dieses Vorhaben wird vom jeweiligen Rechnungsprüfungsausschuss mitgetragen. Die örtlichen Rechnungsprüfungen sollen sich bei ihrer Aufgabenerfüllung der Prüfer der jeweils anderen örtlichen Rechenprüfung als „Dritte“ im Rahmen der gesetzlichen Bestimmung bedienen können. Dabei wird die Nutzung von Synergieeffekten durch einen stetigen Erfahrungsaustausch, die Entwicklung gemeinsamer Prüfstandards und –strategien sowie einen möglichst flexiblen Mitarbeiterinsatz im Rahmen der übernommenen Prüfungsaufgaben auf der Grund-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 103 GO NRW**

<b>Die Beauftragung der örtlichen Rechnungsprüfung einer anderen Gemeinde</b>	
<b>VERTRAGSTEIL</b>	<b>REGELUNGSINHALT</b>
	lage einer abgestimmten Prüfungsplanung angestrebt. In diesem Sinne soll durch eine Aufgabenkritik eine Effizienzsteigerung erreicht werden.
<b>§ 1 Vertragsgegenstand</b>	Die Städte ... und ... vereinbaren, bei der Durchführung der Aufgaben ihrer örtlichen Rechnungsprüfung sich bei Bedarf der Prüfung der örtlichen Rechnungsprüfung des Vertragspartners nach § 103 Absatz 5 GO zu bedienen.
<b>§ 2 Art und Umfang der Zusammenarbeit</b>	Die jeweilige örtliche Rechnungsprüfung kann sich nach gegenseitiger Abstimmung der anderen örtlichen Rechnungsprüfung zur Durchführung der gesetzlich zugewiesenen Aufgaben nach § 103 Absatz 1 GO bedienen. Dies kann auch erfolgen, wenn der Rat einer örtlichen Rechnungsprüfung weitere Aufgaben nach § 103 Absatz 2 GO übertragen hat. Die Übernahme der Prüfungsaufgaben kann nach gemeinsamer Abstimmung in vollem Aufgabenumfang oder für Teilaufgaben erfolgen. Soweit bei den Aufgaben nach § 103 Absatz 1 Nrn. 1 bis 3 ein Bestätigungsvermerk oder ein Vermerk über seine Versagung abzugeben ist, obliegt diese Pflicht der örtlichen Rechnungsprüfung bzw. der jeweiligen Prüferin oder dem jeweiligen Prüfer im Rahmen des übernommenen Prüfauftrages. Die Ausschlussgründe für Prüferinnen und Prüfer nach § 103 Absatz 7 GO sind zu beachten.
<b>§ 3 Durchführung der Prüfaufgaben</b>	Die Leiter der beiden örtlichen Rechnungsprüfungen verständigen sich jährlich untereinander über die von der anderen örtlichen Rechnungsprüfung zu übernehmenden Aufgaben. Sie stimmen sich über die Durchführung der Prüfungen und die sonstige Art und Weise der Zusammenarbeit ab und sichern die Erledigung der übernommenen Prüfaufgaben. Die Leiter stellen für jedes Haushaltsjahr eine Prüfungsplanung auf, in der die übernommenen Prüfaufgaben getrennt von den sonstigen jeweiligen örtlichen Prüfaufgaben auszuweisen sind. Diese Prüfungsplanung ist dem Rechnungsprüfungsausschuss im Rahmen der Berichtspflicht nach § 7 zur Kenntnis zu geben.
<b>§ 4 Personalmaßnahmen</b>	Soweit wegen der Inanspruchnahme der Prüferinnen und Prüfer aus dieser Vereinbarung personal- und dienstrechtlichen Vorschriften berührt werden, führt die jeweilige Stadt die daraus für ihr Personal erforderlichen Maßnahmen und Beteiligungen durch.
<b>§ 5 Kostenerstattung</b>	Eine Kostenerstattung in Ausführung dieser Vereinbarung findet in dem Umfang statt, wie es zur Durchführung der vom Vertragspartner übernommenen Prüfungsaufgaben erforderlich ist. Für die Ermittlung der Kosten sind jeweils die Grundlagen der prüfenden Stadt heranzuziehen.
<b>§ 6 Übergangsfrist</b>	Es wird eine Übergangsfrist vom 01.01.2006 bis zum 31.12.2007 vereinbart. Nach Abschluss der Prüfung des Jahresabschlusses des Haushaltsjahres 2006 jeder Stadt, spätestens zum 30.09.2007, ist von der örtlichen Rechnungsprüfung ihrem Rechnungsprüfungsausschuss ein Erfahrungsbericht vorzulegen, der einen Vorschlag die weitere Zusammenarbeit bzw. Übernahme von Prüfungsaufgaben enthalten soll.
<b>§ 7 Zustimmung durch die Rechnungsprüfungsausschüsse</b>	Jeder Vertragspartner verpflichtet sich, die für diese Vereinbarung erforderliche Zustimmung ihres örtlichen Rechnungsprüfungsausschusses nach § 103 Absatz 5 GO einzuholen. Stimmt einer dieser Ausschüsse der Vereinbarung nicht zu, gilt die Vereinbarung als nicht geschlossen. Wird die Zustimmung von einem örtlichen Rechnungsprüfungsausschuss widerrufen, endet die Vereinbarung am Ende des Haushaltjahres, in dem der Widerruf erfolgt.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 103 GO NRW**

<b>Die Beauftragung der örtlichen Rechnungsprüfung einer anderen Gemeinde</b>	
<b>VERTRAGSTEIL</b>	<b>REGELUNGSINHALT</b>
	Soweit die Vereinbarung über die in § 6 genannte Übergangsfrist hinaus fortgesetzt wird, ist dem jeweiligen Rechnungsprüfungsausschuss über Art und Umfang der Inanspruchnahme des Vertragspartners bei der örtlichen Prüfung jährlich für das abgelaufene Haushaltsjahr zu berichten. Dem Bericht ist eine Übersicht über die tatsächlich durchgeführten Prüfungen und die Abweichungen von der Planung der übernommenen Aufgaben beizufügen.
<b>§ 9 Inkrafttreten / Kündigung</b>	Diese Vereinbarung tritt nach Zustimmung aller zustimmungspflichtigen Gremien, frühesten jedoch am 01.01.2006 in Kraft. Sie wird bis zum 31.12.2010 abgeschlossen und ist auf der Grundlage eines entsprechenden Beschlusses des Rechnungsprüfungsausschusses bis zum 30.06. eines jeden Jahres mit Wirkung zum 01.01. des folgenden Kalenderjahres kündbar. Darüber hinaus ist die Vereinbarung innerhalb der Übergangsfrist unter Ausschluss hieraus resultierender Ansprüche jederzeit einseitig kündbar. Wird die Vereinbarung nicht gekündigt und bleibt die gesetzliche Vorschrift des § 103 Absatz 5 GO unverändert, so verlängert sich die Vereinbarung jeweils um ein Kalenderjahr.

*Abbildung 206 „Die Beauftragung der örtlichen Rechnungsprüfung einer anderen Gemeinde“*

Im Rahmen solcher Vereinbarungen sind auch die möglichen Ausschlussgründe nach § 103 Absatz 7 GO NRW und § 104 Absatz 3 GO NRW zu beachten. Durch die Beauftragung hat die andere Gemeinde die Stellung eines Dritten im Sinne dieser Vorschriften inne. Es kann daher im Einzelfall sinnvoll und sachgerecht sein, bereits vor der Beauftragung einer anderen Gemeinde sich von dieser eine Erklärung darüber einzuholen, ob und ggf. welche geschäftlichen, finanziellen, persönlichen oder sonstigen Beziehungen zwischen den dann tätigen Prüfern und der Gemeinde als Auftraggeber bestehen.

Mögliche Ausschluss- oder Befangenheitsgründe der Prüfer können aber auch erst während der Prüfungstätigkeit auftreten. In solchen Fällen sollte ggf. auch der Rechnungsprüfungsausschuss unterrichtet werden, wenn die dafür entstandenen Gegebenheiten nicht unverzüglich beseitigt werden können. Soweit wegen der Inanspruchnahme der Prüferinnen und Prüfer personal- und dienstrechtlichen Vorschriften berührt werden, muss die Gemeinde die daraus für ihr Personal erforderlichen Maßnahmen und Beteiligungen durchführen.

In diesem Zusammenhang müssen auch die Kosten in dem Umfang getragen werden, wie es zur Durchführung der abgegebenen Prüfungsaufgaben erforderlich ist bzw. Erstattungen für die übernommenen Prüfungsaufgaben geltend gemacht werden können. Eine öffentlich-rechtliche Vereinbarung nach dieser Vorschrift stellt dabei keine besondere Vereinbarung dar, die den Verfahrensvorschriften des GkG unterliegt. Dafür bedürfte es eines ausdrücklichen Verweises auf dieses Gesetz in der betreffenden haushaltsrechtlichen Vorschrift. Die örtliche Vereinbarung bedarf deshalb auch keiner Genehmigung nach § 24 GkG.

### **5.5 Die Beteiligung des Rechnungsprüfungsausschusses bei der Beauftragung**

Die Beauftragung Dritter durch die örtliche Rechnungsprüfung bedingt, dass bei der Gestaltung entsprechender Verträge auch die Rechte des Rechnungsprüfungsausschusses der Gemeinde berücksichtigt bzw. in das Vertragswerk einfließen müssen. Der Ausschuss, der die gesetzlich zuständige Prüfungsinstanz für den Jahresabschluss und den Gesamtabchluss der Gemeinde ist, muss deshalb vor einer über die Amtshilfe hinausgehenden Zusammenarbeit der örtlichen Rechnungsprüfung mit Dritten beteiligt werden. Bei einer ausschreibungspflichtigen Beauftragung muss der Ausschuss jedoch nicht bereits vor der Ausschreibung beteiligt werden. Erst wenn der ausgewählte Dritte mit einer konkreten Prüfungsleistung beauftragt und im Rahmen einer Vereinbarung eine konkrete Dienstleistung von einem Dritten eingekauft werden soll, bedarf es der Zustimmung des Ausschusses.

Dem Rechnungsprüfungsausschuss steht dabei auch das Recht zu, zu einem späteren Zeitpunkt seine erteilte Zustimmung zu widerrufen.

Bei einer mehrjährigen Vereinbarung über die Aufgabe „Rechnungsprüfung“ zwischen einzelnen Gemeinden soll zwischen den Vertragspartnern eine jährliche Abstimmung über die Prüfungsaufgaben erfolgen. Der jeweilige Rechnungsprüfungsausschuss ist dann über die Art und den Umfang der Inanspruchnahme des Vertragspartners zu unterrichten. Eine solche Abstimmung schafft in der örtlichen Prüfungsplanung eine Übersichtlichkeit und Nachvollziehbarkeit im Zusammenhang mit den sonstigen noch bestehenden eigenen örtlichen Prüfaufgaben. Nach Ablauf des Haushaltsjahres ist dann die Information des Rechnungsprüfungsausschusses über die tatsächlich durchgeführten Prüfungstätigkeiten für Dritte notwendig bzw. sachlich geboten.

### **5.6 Kein Verzicht auf die Gesamtverantwortung**

In den Fällen, in denen sich die örtliche Rechnungsprüfung mit Zustimmung des Rechnungsprüfungsausschusses Dritter als Prüfer bedient, trägt die örtliche Rechnungsprüfung weiterhin die Gesamtverantwortung für die Durchführung bzw. die ordnungsgemäße Erledigung der übertragenen Aufgabe. Der Dritte wird unabhängig von der örtlichen Gestaltung der vertraglichen Übertragung regelmäßig nur als Erfüllungsgehilfe der Gemeinde tätig. Die örtliche Rechnungsprüfung kann sich daher durch die Übertragung der Abschlussprüfung (ganz oder teilweise) auf einen Dritten nicht aus ihrer Verantwortung für die Jahresabschlussprüfung selbst entlassen. Sie muss weiterhin sicherstellen, dass ihr alle notwendigen Prüfungsdaten und Prüfungsergebnisse rechtzeitig zur Verfügung stehen, um ihrer gesetzlichen Prüfungspflicht rechtzeitig bis zur Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses (spätestens bis zum 31. Dezember) nachkommen zu können (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW).

Die prüferbezogenen Verantwortlichkeiten werden dadurch deutlich, dass diese im Rahmen ihrer Prüfung einen Bestätigungsvermerk oder einen Vermerk über seine Versagung nach § 101 Absatz 3 bis 7 GO NRW abzugeben haben. Dem Rechnungsprüfungsausschuss der Gemeinde müssen aber im Rahmen der gemeindlichen Jahresabschlussprüfung nicht alle erstellten auftragsbezogenen Bestätigungsvermerke der beteiligten Dritten vorgelegt werden. Es ist vielmehr ausreichend, wenn die örtliche Rechnungsprüfung einen auf ihr Prüfungsergebnis bezogenen Bestätigungsvermerk verfasst und diesen dem Rechnungsprüfungsausschuss vorlegt.

Der Rechnungsprüfungsausschuss, der die Gesamtverantwortung für die ordnungsgemäße Prüfung des Jahresabschlusses gegenüber dem Rat der Gemeinde trägt, hat grundsätzlich einen eigenen Bestätigungsvermerk zu verfassen. In diesem Bestätigungsvermerk sind aber die Prüfungsergebnisse bzw. Bestätigungsvermerke der an der gemeindlichen Jahresabschlussprüfung beteiligten anderen Abschlussprüfer zu berücksichtigen. In Einzelfällen kann es sinnvoll sein, auf auftragsbezogene Bestätigungsvermerke zu verweisen und diese dann auch dem eigenen Bestätigungsvermerk beizufügen. Es ist auch möglich, den Bestätigungsvermerk durch weitere eigenständige Erklärungen der beteiligten Abschlussprüfer und der örtlichen Rechnungsprüfung zu ergänzen.

In diesem Verfahren steht dem Rechnungsprüfungsausschuss aber auch das Recht zu, in einem eigenen Bestätigungsvermerk das aus seiner Sicht zutreffende Ergebnis darzustellen, insbesondere dann, wenn der Ausschuss das in einem Bestätigungsvermerk verankerte Prüfungsergebnis nicht mitgetragen kann, z. B. bei aufgetretenen Mängeln. Er kann ggf. für die Beratungen des Rates der Gemeinde über die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses eine Anhörung der vorher tätigen Prüfer vorschlagen. Auch der Rat kann, wenn dafür ein gesonderter Bedarf besteht, eine solche Anhörung veranlassen. Aus der Prüfungstätigkeit heraus entsteht aber kein Recht auf Anhörung der örtlichen Rechnungsprüfung oder Dritter als Prüfer.

## **6. Zu Absatz 6 (Bestätigungsvermerk und Abschlussprüfung):**

### **6.1 Die Pflichten der Abschlussprüfer**

Die Abschlussprüfer haben bei der Durchführung von gemeindlichen Prüfungsaufgaben einen Bestätigungsvermerk oder einen Vermerk über seine Versagung abzugeben (vgl. § 101 Absatz 3 bis 7 GO NRW). Diese Vorgabe dient der Klarstellung und der Transparenz des Prüfungsgeschehens und des Prüfungsergebnisses. Sie betrifft nicht nur den Rechnungsprüfungsausschuss, sondern auch die Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung oder beauftragte Dritte als Prüfer, die bei gemeindlichen Abschlüssen im Rahmen der örtlichen Prüfung als Abschlussprüfer verantwortlich tätig sind.

Die haushaltsrechtliche Regelung soll dabei sicherstellen, dass der Abschlussprüfer sich ein Urteil darüber bildet, ob der Prüfungsgegenstand den Anforderungen entspricht. Das Prüfungsergebnis soll deshalb in einem Bestätigungsvermerk dokumentiert werden. Die Urteilsbildung und die Dokumentation durch den Abschlussprüfer sollen dabei entsprechend dem Auftragsumfang erfolgen, jedoch unabhängig davon, ob die tatsächlich vorzunehmende Prüfung von ihm vollständig oder nur in Teilen erledigt wird. Der Rechnungsprüfungsausschuss, der die Gesamtverantwortung bei Abschlussprüfungen trägt, hat deshalb die Pflicht, ein Gesamturteil abzugeben.

### **6.2 Der Verweis auf § 103 Absatz 1 Nummern 1 bis 3 GO NRW**

#### **6.2.1 Allgemeine Sachlage**

Die Prüfung des Jahresabschlusses der Gemeinde, die Prüfung der Jahresabschlüsse der in § 97 Absatz 1 Nummern 1, 2 und 4 GO NRW benannten Sondervermögen und die Prüfung des Gesamtabchlusses der Gemeinde stellen jeweils abgegrenzte und eigenständige Prüfungsaufgaben dar. Diese Prüfungsgegenstände werden als herausragende Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung angesehen und sind deshalb im gesetzlich bestimmten Aufgabenkatalog der örtlichen Rechnungsprüfung enthalten. Die Durchführung solcher Prüfungsaufgaben bedingt, dass sich der jeweilige Abschlussprüfer dabei ein eigenes Prüfungsurteil bilden muss.

#### **6.2.2 Die gemeindliche Jahresabschlussprüfung**

Die Prüfung des Jahresabschlusses der Gemeinde schließt neben den Bestandteilen des Jahresabschlusses und seinen Anlagen auch die dem Abschluss zugrunde liegende Buchführung ein. Der gemeindliche Jahresabschluss hat unter Beachtung der GoB ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln. Die gemeindliche Buchführung muss dazu beitragen und hat den in mehreren haushaltsrechtlichen Vorschriften bestimmten Anforderungen zu entsprechen (vgl. § 93 GO NRW i.V.m. §§ 27 ff. GemHVO NRW).

Der Jahresabschluss der Gemeinde soll die vorgesehenen Angaben und die zutreffenden Ansätze für die gemeindlichen Vermögensgegenstände und Schulden enthalten. Er muss zudem in einem vorgeschriebenen Verfahren aufgestellt werden. In der Vorschrift wird deshalb ausdrücklich bestimmt, dass in die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses auch die Buchführung, die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände einzubeziehen sind. Die Prüfung der Beachtung der gesetzlichen haushaltsrechtlichen Vorschriften, der Regelungen der gemeindlichen Haushaltssatzung sowie ergänzender Satzungen, aber auch weiterer ortsrechtlicher Bestimmungen, ist ebenfalls ein wichtiger Gegenstand der Jahresabschlussprüfung.

In diesem Zusammenhang ist zudem zu prüfen, ob der gemeindliche Lagebericht mit dem Jahresabschluss und den Erkenntnissen des Prüfers in Einklang steht. Die Angaben im Lagebericht der Gemeinde dürfen dabei keine

falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde bei den Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses erwecken. Außerdem muss im gemeindlichen Lagebericht auch eine ausreichende Auskunft zu den künftigen Chancen und Risiken der Gemeinde einschließlich ihrer wirtschaftlichen Entwicklung gegeben werden.

### **6.2.3 Die Jahresabschlussprüfung der Sondervermögen**

#### **6.2.3.1 Die Abschlussprüfung durch die örtliche Rechnungsprüfung**

Die Jahresabschlüsse bestimmter gemeindlicher Sondervermögen sind eine Pflichtaufgabe der örtlichen Rechnungsprüfung (vgl. § 97 Absatz 1 Nummern 1, 2 und 4 GO NRW). Zu diesen Sondervermögen gehören das Gemeindegliedervermögen, das Vermögen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen und die rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen der Gemeinde. Die örtliche Rechnungsprüfung hat bei diesen Sondervermögen zu prüfen, inwieweit der Jahresabschluss zutreffend die wirtschaftliche Lage dieser Sondervermögen darstellt.

Die Anforderungen an die Jahresabschlussprüfung unterscheiden sich dabei nicht grundsätzlich von den Anforderungen an die gemeindliche Abschlussprüfung, sofern für einzelne Sondervermögen ein eigener Rechnungskreis besteht. In den Fällen, in denen gemeindliche Sondervermögen in den Haushalt der Gemeinde einbezogen sind und dadurch auch zum gemeindlichen Jahresabschluss gehören, kann sich die Prüfung der Sondervermögen auf die Einhaltung der Zwecke dieser Sondervermögen durch die Gemeinde beschränken.

#### **6.2.3.2 Die Abschlussprüfung durch die Gemeindeprüfungsanstalt**

Für die Jahresabschlussprüfung der wirtschaftlichen Unternehmen (§ 114 GO NRW) und organisatorisch selbstständigste Einrichtungen (§ 107 Absatz 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit als gemeindliche Betriebe (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW) sind besondere Regelungen getroffen worden. Deren Jahresabschlussprüfung obliegt daher der Gemeindeprüfungsanstalt NRW und nicht der örtlichen Rechnungsprüfung (vgl. § 106 GO NRW).

Die Gemeindeprüfungsanstalt kann sich für die Jahresabschlussprüfung eines Wirtschaftsprüfers, einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder in Einzelfällen eines hierzu befähigten eigenen Prüfers bedienen. Sie hat das Prüfungsergebnis in Form des Prüfungsberichts auch der betroffenen Gemeinde mitzuteilen. Wenn Veranlassung dazu besteht oder auf Anforderung, hat die Gemeindeprüfungsanstalt das Prüfungsergebnis auch den Kommunal- und den Fachaufsichtsbehörden mitzuteilen. Diese Regelungen gelten entsprechend auch für Einrichtungen, die entsprechend den Vorschriften über das Rechnungswesen der Eigenbetriebe geführt werden (vgl. § 107 Absatz 2 GO NRW).

### **6.2.4 Die gemeindliche Gesamtabchlussprüfung**

#### **6.2.4.1 Die Prüfung der Aufstellung des Gesamtabchlusses**

Die Prüfung des Gesamtabchlusses der Gemeinde schließt neben den Bestandteilen des Gesamtabchlusses und seinen Anlagen auch die Prüfung der Beachtung der dafür geltenden haushaltsrechtlichen Vorschriften sowie ergänzender Bestimmungen von Gesellschaftsverträgen und gemeindlichen Satzungen ein. Der gemeindliche Gesamtabchluss muss unter Beachtung der GoB ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde vermitteln. Zu den Prüfungsgegenständen gehören daher eine Vielzahl von gemeindlichen Sachverhalten. Dazu zählen z. B. die Festlegung des

Vollkonsolidierungskreises und die Festlegung der gemeindlichen Betriebe, die nach der Equity-Methode konsolidiert werden. Ebenso ist die Festlegung der gemeindlichen Betriebe, denen im Hinblick auf den gemeindlichen Gesamtabchluss eine untergeordnete Bedeutung zukommt, ein Prüfungsgegenstand.

Die Gesamtabchlussprüfung umfasst aber auch die sich an die genannten Festlegungen anschließende Durchführung der Vollkonsolidierung sowie der Anwendung der Equity-Methode. Ein Prüfungsgegenstand ist zudem der Gesamtlagebericht, bei dem zu prüfen ist, ob der Bericht mit dem Gesamtabchluss und den Erkenntnissen des Abschlussprüfers in Einklang steht. Die Angaben im Gesamtlagebericht dürfen dabei nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde erwecken. Der Gesamtlagebericht muss außerdem aussagekräftige Auskünfte zu den künftigen Chancen und Risiken der Gemeinde bzw. ihrer wirtschaftlichen Entwicklung enthalten.

Die Prüfung von Zwischenabschlüssen, sofern diese von einzelnen gemeindlichen Betrieben aufzustellen sind, gehört ebenfalls zur Gesamtabchlussprüfung. Im gemeindlichen Gesamtabchluss soll die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde zum Abschlussstichtag gezeigt und die Gemeinde mit ihren Betrieben so dargestellt werden, als ob sie eine einzige Einheit (Gesamtheit) darstellt. Um dieses Ziel zu erreichen, sollen gemeindliche Betriebe, die ein vom Kalenderjahr abweichendes Geschäftsjahr haben, einen Zwischenabschluss aufstellen, um in den gemeindlichen Gesamtabchluss einbezogen zu werden. Mit einem Zwischenabschluss wird die für die Einbeziehung in den gemeindlichen Gesamtabchluss notwendige zeitliche Übereinstimmung der Geschäftsjahre mit den anderen Betrieben geschaffen.

#### **6.2.4.2 Die Prüfung des Verzichts auf einen Gesamtabchluss**

Bei einzelnen Gemeinden können besondere Fallgestaltungen im Rahmen ihrer Beteiligungen vorliegen, die dazu führen, dass für die Gemeinde die Aufstellung eines Gesamtabchlusses entbehrlich wird. Ein solcher Sachverhalt liegt z. B. vor, wenn die Gemeinde über keinen voll zu konsolidieren Betrieb verfügt, denn dann liegt die wichtigste Voraussetzung für einen gemeindlichen Gesamtabchluss, dass ein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der Kernverwaltung der Gemeinde und einem ihrer Betriebe besteht, nicht vor.

Die Prüfung der Entbehrlichkeit des Gesamtabchlusses gehört daher auch zu den Prüfungsaufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung im Rahmen ihrer Gesamtabchlussprüfung. In solchen Prüfungen ist zu berücksichtigen, dass keine gesonderte Ausnahmeregelung für die Gemeinde besteht, nach der sie generell auf die Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses verzichten kann bzw. von der Aufstellungspflicht befreit ist (vgl. § 116 GO NRW). Im zu prüfenden örtlichen Einzelfall sind daher die besonderen örtlichen Gegebenheiten zu betrachten und zu bewerten, um die von der Gemeinde getroffene Verzichtentscheidung zutreffend beurteilen zu können.

#### **6.3 Der Verweis auf § 101 Absatz 3 bis 7 GO NRW**

Die Pflicht des Abschlussprüfers, einen Bestätigungsvermerk oder einen Vermerk über seine Versagung abzugeben, wird durch den Verweis auf die Vorschriften des § 101 Absatz 3 bis 7 GO NRW ausdrücklich klargestellt. Ein Bestätigungsvermerk oder ein Vermerk über seine Versagung ist wegen des erweiterten Prüfungsgegenstandes und Prüfungsumfanges im Rahmen der Abschlussprüfungen sowie wegen der gewachsenen Bedeutung des gemeindlichen Jahresabschlusses und des Gesamtabchlusses der Gemeinde im Gefüge des gemeindlichen Haushaltsrechts geboten.

Der Rechnungsprüfungsausschuss hat dabei im Rahmen seiner Tätigkeit das Prüfungsergebnis in einem eigenen Bestätigungsvermerk zusammenzufassen, auch wenn mehrere Beteiligte an einer Abschlussprüfung mitgewirkt haben (vgl. § 101 Absatz 3 GO NRW). In solchen Fällen kann der Rechnungsprüfungsausschuss auf den Bestä-

tigungsvermerken aufbauen, den die Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung oder Dritte als Prüfer im Rahmen ihres Prüfungsauftrages und ihrer vorzunehmenden Beurteilung abzugeben haben.

Sofern sich die örtliche Rechnungsprüfung eines Dritten nach § 103 Absatz 5 GO NRW bedient, muss der von dem Dritten vorzulegende Prüfungsbericht in einem der Prüfungsaufgabe entsprechenden Bestätigungsvermerk zusammengefasst und unter Angabe des Datums unterzeichnet sein. Die örtliche Rechnungsprüfung muss dann eine Beurteilung vornehmen und entscheiden, ob das Prüfungsergebnis übernommen werden kann. Sie muss keine nochmalige Prüfung durchführen, aber ihr Prüfungsergebnis in einem eigenen Bestätigungsvermerk zusammenfassen.

Eine solche Überprüfung durch die örtliche Rechnungsprüfung muss aber aus ihrem Bestätigungsvermerk ersichtlich sein. Dabei muss auch angegeben werden, ob und ggf. welcher Dritte mit der Durchführung der Jahresabschlussprüfung beauftragt worden ist und zu welchem Ergebnis diese Prüfung geführt hat. Die örtliche Rechnungsprüfung kann dabei aufgrund ihrer Prüfung auch einen eigenständigen Bestätigungsvermerk erstellen. Sie kann aber auch den Bestätigungsvermerk des Dritten vollständig übernehmen. Sie muss diese Sachlage dann aber durch eine entsprechende Ergänzung klarstellen.

Weitere Ergänzungen sind möglich, wenn durch die zusätzlichen Bemerkungen das Prüfungsergebnis nachvollziehbarer wird. Der „abschließende“ Bestätigungsvermerk der örtlichen Rechnungsprüfung ist mit dem Prüfungsbericht zu verbinden und dem Rechnungsprüfungsausschuss zur weiteren Prüfung vorzulegen. Bedient sich der Rechnungsprüfungsausschuss der örtlichen Rechnungsprüfung, ist es ausreichend, wenn gegenüber dem Rechnungsprüfungsausschuss die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung den Bestätigungsvermerk mit Angabe des Datums unterzeichnet.

## **7. Zu Absatz 7 (Unabhängigkeit des Dritten als Prüfer):**

### **7.1 Zu Satz 1 (Ausschlussgründe):**

#### **7.1.1 Die Inhalte der Vorschrift**

Die haushaltsrechtliche Regelung dient dazu, die Unabhängigkeit der verantwortlich zeichnenden Prüfer für den gemeindlichen Jahresabschluss zu gewährleisten und typische Interessenkonflikte im Zusammenhang mit der von ihnen vorzunehmenden Prüfungstätigkeit auszuschließen. Dabei gilt es, das Bestehen der Unabhängigkeit objektiv aus der Sicht eines sachkundigen Dritten zu beurteilen. Ein Prüfer ist deshalb grundsätzlich von der örtlichen Abschlussprüfung ausgeschlossen, wenn Gründe vorliegen, nach denen die Besorgnis der Befangenheit besteht, z. B. insbesondere Beziehungen zur Gemeinde in geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art. Für einen Dritten als Wirtschaftsprüfer sind z. B. hinsichtlich seiner Rechte und Pflichten auch die Vorschriften der §§ 43, 44 und 49 WPO nicht unbeachtlich.

Bei einer Verwirklichung der in der Vorschrift aufgezählten Ausschlussstatbestände besteht für die betreffende Person ein Verbot, an einer gemeindlichen Abschlussprüfung mitzuwirken. Mit der Vorschrift soll daher erreicht werden, dass der Abschlussprüfer sein Urteil frei von unsachgemäßen Erwägungen bildet. Es soll z. B. auch die unbefangene Urteilsfähigkeit des Prüfers nicht durch finanzielle Interessen beeinträchtigt werden. Durch diese Vorgaben sind i.d.R. die Abschlussprüfer betroffen, die den abzugebenden Bestätigungsvermerk verantwortlich zu unterzeichnen haben (vgl. § 101 Absatz 3 bis 5 GO NRW).

Als persönliche Ausschließungsgründe bei einem Dritten als Prüfer für die Gemeinde können auch weitere Gegebenheiten bestehen, die nicht ausdrücklich in der Vorschrift aufgeführt worden sind. Als persönliche Ausschließungsgründe bei einem Dritten als Prüfer für die Gemeinde können auch weitere Gegebenheiten bestehen, die nicht ausdrücklich in der Vorschrift aufgeführt worden sind. Dazu gehören insbesondere Tätigkeiten des Dritten,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 103 GO NRW**

deren Ergebnisse zum Gegenstand der Abschlussprüfung gemacht werden können oder sich wesentlich auf die Abschlussprüfung auswirken können, z. B. bewertungsrelevante Leistungen, die Ansätze von Vermögensgegenständen und gemeindlichen Verpflichtungen zu bestimmen. Derartige Leistungen gelten als nicht zulässig, sofern der Dritte als Abschlussprüfer für die Gemeinde tätig ist, für die er zuvor Bewertungsleistungen erbracht hat.

Für die Prüfung, ob und in welchem Umfang ein Ausschluss bzw. ein Hinderungsgrund bei einem Prüfer bestehen könnte, können auch andere Prüfungsvorgaben herangezogen werden, z. B. die Gründe, aufgrund derer Abschlussprüfer bei Unternehmen von öffentlichen Interesse ausgeschlossen sind (vgl. § 319a HGB). Die Besonderheiten der gemeindlichen Verhältnisse werden insbesondere jedoch durch die in der Vorschrift genannten Ausschlussgründe umgesetzt (vgl. Abbildung).

<b>Ausschluss und Befangenheit des Prüfers</b>
<b>Ein Dritter darf z.B. kein Prüfer sein,</b>
- als Mitglied des Rates der Gemeinde;
- als Angehöriger des Bürgermeisters oder des Kämmerers;
- als Angehöriger des Verantwortlichen für die Zahlungsabwicklung oder seines Stellvertreters;
- als Beschäftigter der Betriebe der Gemeinde (verselbstständigte Aufgabenbereiche);
- wenn er im Haushaltsjahr bei Führung der Bücher der Gemeinde oder bei der Aufstellung des Jahresabschlusses mitgewirkt hat;
- wenn er im Haushaltsjahr Finanzdienstleistungen oder Steuerberatungsleistungen für die Gemeinde erbracht oder eine Rechtsberatung außerhalb der Prüfungstätigkeit durchgeführt hat;
- wenn er im Haushaltsjahr Bewertungsleistungen für die Gemeinde erbracht hat, die sich auf den gemeindlichen Jahresabschluss auswirken;
- wenn er an der Entwicklung, Einrichtung und Einführung von Rechnungslegungsinformationssystemen der Gemeinde beteiligt war (Verfahren der Verarbeitung von Geschäftsvorfällen).

*Abbildung 209 „Ausschluss und Befangenheit des Prüfers“*

Von der Gemeinde ist in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, dass das Verbot, als Prüfer nicht Mitglied des Rates, Angehöriger des Bürgermeisters, des Kämmerers oder des Verantwortlichen für die Zahlungsabwicklung oder seines Stellvertreters sein zu dürfen, nicht nur bei einer Verbindung durch eine Ehe gilt, sondern auch bei denjenigen Personen Anwendung findet, die durch eine Lebenspartnerschaft nach dem Lebenspartnerschaftsgesetz verbunden sind.

Durch diese Erweiterung wird den Regelungen des Gesetzes über die Eingetragene Lebenspartnerschaft (Lebenspartnerschaftsgesetz - LPartG) vom 16. Februar 2001 (BGBl. I S. 266) Rechnung getragen. Die Vorgabe steht zudem mit § 31 Absatz 5 GO NRW in Verbindung, denn durch diese Vorschrift wird bestimmt, welche verwandtschaftlichen Verhältnisse unter dem Begriff „Angehöriger“ im Sinne der Gemeindeordnung zu subsumieren sind. Das Verbot soll insgesamt gesehen mögliche Interessenkonflikte durch persönliche Bindungen von vornherein ausschließen und die persönliche Unabhängigkeit des Dritten als Prüfer gewährleisten.

Durch eine Selbstkontrolle des Prüfers soll außerdem gesichert werden, dass Sachverhalte nicht von denselben Personen geprüft werden, die selbst unmittelbar an der Entstehung beteiligt waren. Es bietet sich deshalb an, vor der Auftragsvergabe an einen Dritten als Prüfer, spätestens aber vor Beginn der Prüfungsarbeiten, von einem Dritten als Abschlussprüfer ggf. eine Unabhängigkeitserklärung zu verlangen und dafür auch entsprechende vertragliche Vereinbarungen zu treffen. Im Rahmen der Beauftragung des Dritten als Prüfer sind sämtliche damit in Zusammenhang stehende Verwaltungsvorgänge zu dokumentieren.

### **7.1.2 Das Selbstprüfungsverbot für Prüfer**

Die Zurückhaltung der verantwortlich zeichnenden Prüfer ist notwendig, um ihre Unabhängigkeit im Rahmen von Abschlussprüfungen zu wahren und sie nicht zu Prüfern für eigene Sachentscheidungen zu machen. Die Prüfer sollen deshalb z. B. nicht ein Mitglied von Entscheidungsgremien sein, in denen die Bewertungs- und Bilanzierungsmethoden für den gemeindlichen Jahresabschluss festgelegt werden. Sie sollen aber auch im Rahmen ihrer beratenden Begleitung der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses keine Entscheidungsvorlagen erarbeiten oder diese Unterlagen mit unterzeichnen. Ob eine Tätigkeit des Prüfers über eine Prüfungstätigkeit hinausgeht und zu einem Selbstprüfungsverbot führt, kann nur im örtlichen Einzelfall beurteilt werden. Unter der Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten kann sich dabei ergeben, dass Tätigkeit eines Prüfers nicht nur von untergeordneter Bedeutung sind.

Der Prüfer soll daher die Maßnahmen zur Prüfung seiner Unabhängigkeit für die Dauer der Abschlussprüfung und die seine Unabhängigkeit gefährdenden Umstände sowie die von ihm ergriffenen Schutzmaßnahmen ausreichend dokumentieren und dazu im von ihm zu erstellenden Prüfungsbericht entsprechende Angaben machen. Er braucht dabei jedoch nicht die von ihm durchgeführten Maßnahmen im Einzelnen anzugeben. Es ist vielmehr als ausreichend anzusehen, wenn der Prüfer im Prüfungsbericht bestätigt, dass er die auf seine Unabhängigkeit anwendbaren Regelungen beachtet hat. Außerdem sollte bei einem Wechsel eines Dritten als Abschlussprüfer der bisherige Abschlussprüfer dem neuen Abschlussprüfer über die Durchführung der bisherigen Abschlussprüfungen sowie über das Ergebnis der bisherigen Prüfungen informieren.

Eine Einschränkung der Unabhängigkeit bzw. ein Selbstprüfungsverbot kann sich auch im Rahmen der Durchführung der Prüfung ergeben. Entsprechend den Vorgaben der Vorschrift bedarf es deshalb eines regelmäßigen Austausches der verantwortlich zeichnenden Prüfer. Dritte als Prüfer dürfen deshalb auch mehrmals beauftragt oder längerfristig beschäftigt werden, solange keine sonstigen Ausschlussgründe bestehen. Beim gemeindlichen Gesamtabschluss kann ggf. ein Selbstprüfungsverbot für den verantwortlichen Prüfer auch dadurch entstehen, dass der Prüfer mit der Durchführung der Abschlussprüfung von bedeutenden gemeindlichen Betrieben beauftragt ist, die im Gesamtabschluss von der Gemeinde voll zu konsolidieren sind.

Das Selbstprüfungsverbot gilt aber auch für die Prüfer der Gemeindeprüfungsanstalt, wenn diese Prüfer im Wege der Beauftragung die Prüfungsaufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung erledigen, z. B. die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses (vgl. § 105 Absatz 8 GO NRW). In solchen Fällen ist eine Mitwirkung des Prüfers bei der überörtlichen Prüfung des gleichen Prüfungsgegenstandes dann nicht mehr zulässig (vgl. § 105 Absatz 8 GO NRW). Vergleichbare Sachlagen können sich auch aus der möglichen Beratungstätigkeit der Gemeindeprüfungsanstalt gegenüber der zu prüfenden Gemeinde ergeben.

### **7.1.3 Die Zusammenschlüsse von Wirtschaftsprüfern**

Das Selbstprüfungsverbot als Unabhängigkeitsverständnis wirkt sich auch auf die Zusammenschlüsse von Wirtschaftsprüfern aus, z. B. bei Bürogemeinschaften, Kooperationen und Netzwerken, wenn ein Prüfer auf das Ergebnis der durchzuführenden Abschlussprüfung einen entsprechenden Einfluss nehmen kann. Bei einem solchen Sachverhalt ist immer die Frage zu klären, ob ein sachverständiger Dritter das Vorliegen der Besorgnis der Be-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 103 GO NRW**

fangenheit als objektiv gegeben ansehen wird. Für jeden Prüfer besteht deshalb eine Nachweis- und Dokumentationspflicht, dass im Rahmen seines Prüfungsauftrages das Besorgnis der Befangenheit nicht besteht.

Bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die Wirtschaftsprüfern die Möglichkeit bieten, sich zur Berufsausübung zusammenzuschließen (vgl. 5. Abschnitt der Wirtschaftsprüferordnung), ist u.a. darauf abzustellen, ob die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die von einem verantwortlichen Wirtschaftsprüfer geführt werden muss, selbst beauftragt wird oder nur ein bestimmter Wirtschaftsprüfer dieser Gesellschaft tätig werden soll (vgl. § 319 Absatz 4 HGB). Dabei ist zu beachten, wer nach Abschluss der Prüfung den Bestätigungsvermerk als verantwortlicher Prüfer zu unterzeichnen hat. Sofern dafür ein Wirtschaftsprüfer vorgesehen ist, der gesetzlicher Vertreter der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder einer ihrer Gesellschafter ist, kann sich ggf. ein Selbstprüfungsverbot für die Gesellschaft insgesamt ergeben.

Bei Netzwerken ist darauf abzustellen, ob die Personen bei ihrer Berufsausübung zur Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen für eine gewisse Dauer zusammenwirken (vgl. § 319b Absatz 1 Satz 3 HGB). Für diese Personen sollen vergleichbare Ausschlussgründe dann zum Tragen kommen, wenn das Netzwerkmitglied auf das Ergebnis der Abschlussprüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses Einfluss nehmen kann. Die Netzwerkmitglieder sollen von der Durchführung einer Abschlussprüfung absehen, wenn zwischen ihnen oder ihrem Netzwerk und der Gemeinde unmittelbar oder mittelbar eine finanzielle oder geschäftliche Beziehung oder eine sonstige Verbindung besteht, wozu auch die Erbringung zusätzlicher Leistungen zählt. Ein Selbstprüfungsverbot kann aber auch für Prüfer entstehen, die in sonstigen Kooperationen zusammenwirken, wenn im Einzelfall die grundlegenden Kriterien tatsächlich und bezogen auf den Abschlussprüfer erfüllt sind.

**7.2 Zu Satz 2 (Verweis auf § 104 Absatz 4 GO NRW)**

Die Prüfer dürfen nicht an der Führung der Bücher der Gemeinde oder an der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses oder des Gesamtabchlusses der Gemeinde mitgewirkt haben, wenn diese mit einer Abschlussprüfung beauftragt werden sollen (vgl. § 104 Absatz 4 GO NRW). Durch die Vorschrift wird daher ausdrücklich eine Verbindung zwischen den gesetzlichen Prüfungsaufgaben und der Stellung der Abschlussprüfer bzw. ihrer Unabhängigkeit hergestellt. Sie dient daher dazu, ein Besorgnis der Befangenheit bei den Prüfern der örtlichen Rechnungsprüfung zu vermeiden.

Die Besorgnis der Befangenheit des Prüfers und daher eine Unvereinbarkeit seiner Prüfungstätigkeit mit der sonstigen Tätigkeit entsteht in den Fällen, in denen der Prüfer einen Sachverhalt zu beurteilen hat, an dessen Entstehung er selbst mitgewirkt hat und seine Beteiligung dabei von Bedeutung ist. Davon abzugrenzen ist die allgemeine Beratung, wenn diese eine Entscheidungshilfe für die Gemeinde darstellt und nicht die mögliche Prüfungstätigkeit des Beraters berührt. Der Gemeinde als zu beratende Stelle muss außerdem die Entscheidung in der Sache vorbehalten bleiben.

XXXXXXXXXXXX

**§ 104**

**Leitung und Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung**

(1) <sup>1</sup>Die örtliche Rechnungsprüfung ist dem Rat unmittelbar verantwortlich und in ihrer sachlichen Tätigkeit ihm unmittelbar unterstellt. <sup>2</sup>Sie ist von fachlichen Weisungen frei.

(2) <sup>1</sup>Der Rat bestellt die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung und die Prüfer und beruft sie ab. <sup>2</sup>Die Leitung und die Prüfer können nicht Mitglieder des Rates sein und dürfen eine andere Stellung in der Gemeinde nur innehaben, wenn dies mit ihren Prüfungsaufgaben vereinbar ist. <sup>3</sup>Sie dürfen nicht Zahlungen der Gemeinde abwickeln.

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

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

**Erläuterungen zu § 104:**

**I. Allgemeines**

**1. Die örtliche Rechnungsprüfung als Organisationseinheit**

Bei den kreisfreien Städten, den Großen und den Mittleren kreisangehörigen Städten stellt die örtliche Rechnungsprüfung regelmäßig eine eigenständige Organisationseinheit innerhalb der gemeindlichen Verwaltung dar. Diese Städte haben aufgrund gesetzlicher Vorgaben eine örtliche Rechnungsprüfung zur Eigenkontrolle einzurichten (vgl. § 102 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Die übrigen Gemeinden sollen eine örtliche Rechnungsprüfung einrichten, wenn bei ihnen dafür ein Bedürfnis besteht und die Kosten dafür in einem angemessenen Verhältnis zum voraussichtlichen Nutzen stehen.

Der Gesetzgeber hat den Gemeinden ausdrücklich die erforderliche Kompetenz für eine eigene Prüfungsinstanz eingeräumt. Er hat die Gemeinden als geeignet angesehen, dass sie die ihnen zugewiesenen Prüfungsaufgaben mit der notwendigen personellen und sächlichen Ausstattung erfüllen können. Die Gemeinden haben dabei auch den ordnungsgemäßen Gang der Prüfungsgeschäfte grundsätzlich sicherzustellen. Sie können zudem die gebotene Unabhängigkeit ihrer eigenen Prüfungsinstanz als ratsunmittelbare Stelle gewährleisten.

Innerhalb der gemeindlichen Verwaltung nimmt deshalb die örtliche Rechnungsprüfung als Organisationseinheit eine Sonderstellung ein, denn sie ist frei von fachlichen Weisungen. Die örtliche Rechnungsprüfung ist zudem dem Rat der Gemeinde gegenüber unmittelbar verantwortlich und ihm in ihrer sachlichen Tätigkeit unmittelbar unterstellt. Solche sachlichen Gegebenheiten sollen dazu beitragen, die Unabhängigkeit der Prüfer zu sichern. Es soll möglichst jegliche Einflussnahme der zu prüfenden Stellen ausgeschlossen und eine objektive und effektive Prüfung der örtlichen Rechnungsprüfung gewährleistet werden.

**2. Die Unabhängigkeit der Prüfer**

**2.1 Die Inhalte der Unabhängigkeit**

Für die Anerkennung und Akzeptanz der Prüfungsergebnisse der örtlichen Rechnungsprüfung durch den Rat der Gemeinde und die Bürgerinnen und Bürger als Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses und des

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 104 GO NRW**

Gesamtabschlusses ist die Unabhängigkeit der Prüfer von grundlegender Bedeutung. Dieser persönliche Status erhöht für die genannten Adressaten den Wert der durch die Abschlüsse gegebenen Informationen. Sie möchten davon ausgehen, dass bei geprüften Abschlüssen der Gemeinde auch eine formelle und materielle Richtigkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft besteht. Durch den Unabhängigkeitsstatus soll aber auch eine gewisse Sicherheit dafür bestehen, dass ein geprüfter Abschluss tatsächlich ein den örtlichen Verhältnissen entsprechendes Bild über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde vermittelt.

Diesen Zielen und Zwecken dient auch die unmittelbare Anbindung der örtlichen Rechnungsprüfung an den Rat der Gemeinde. Ebenso steht die gesetzliche Festlegung, dass die örtliche Rechnungsprüfung von fachlichen Weisungen frei ist, mit den Zielen und Zwecken in Einklang. Die Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung müssen daher im Rahmen ihrer Prüfungstätigkeit grundsätzlich Interessenkonflikte vermeiden. Sie sollten über die für eine Prüfungstätigkeit bei der Gemeinde notwendige Kompetenz verfügen und eine kritische Grundhaltung zur Geschäftstätigkeit der Gemeinde einnehmen, um ihre Prüfungsaufgaben ordnungsgemäß erfüllen zu können.

Diese allgemein angemessene „prüferische Haltung“ bei den Prüfern der örtlichen Rechnungsprüfung erfordert von ihnen, kritisch örtliche Sachverhalte zu hinterfragen und haushaltswirtschaftliche Unterlagen zu beurteilen. Sie sollten auf besondere Umstände und Gegebenheiten achten oder darauf aufmerksam werden, aufgrund dessen eine wesentlich falsche Darstellung in einem gemeindlichen Abschluss entstehen kann, z. B. das zu vermittelnde Bild über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde. Die Prüfer sollen wegen ihrer Unabhängigkeit möglichst auch nicht zur Erbringung prüfungsfremder Leistungen verpflichtet werden. Zu den Leistungen, die zu einem Interessenkonflikt bei den Prüfern führen können, sind z. B. folgende Leistungen zu zählen (vgl. Abbildung).

<b>Prüfungsfremde Leistungen</b>
- Mitwirkung in der Finanzbuchhaltung bei Buchungen und Abschlüssen.
- Tätigkeiten bei IT-Vorhaben in der Finanzbuchhaltung.
- Tätigkeiten in Bilanzierungs- und Bewertungsangelegenheiten.
- Tätigkeiten als Sachverständiger ohne Verbindung zu einem Prüfungsauftrag.
- Tätigkeiten in personellen Angelegenheiten.
- Erarbeitung und Umsetzung von Kontrollsystemen.
- Tätigkeiten in der Beratung von Anlagegeschäften.

*Abbildung 208 „Prüfungsfremde Leistungen“*

Der besondere Status der örtlichen Rechnungsprüfung innerhalb der gemeindlichen Verwaltung beinhaltet aber auch sachbezogene Anforderungen an die Qualität der Prüfungsleistungen. Die Erwartung besteht dabei nicht nur für den Einzelfall, sondern für die gesamte Prüfungstätigkeit. Sie erstreckt sich zudem nicht auf einen einzelnen Abschluss, sondern soll grundsätzlich von „unbegrenzter“ Dauer sein. Es bedarf wie bei der gemeindlichen Aufgabenerledigung auch bei den Prüfungstätigkeiten einer regelmäßigen Qualitätssicherung und Qualitätskontrolle. Das Bestehen der Unabhängigkeit ist dabei objektiv aus der Sicht eines sachkundigen Dritten zu beurteilen.

Die Gemeinde hat dafür ihre Kontrollfunktionen in Abhängigkeit von den örtlichen Verhältnissen eigenverantwortlich und bedarfsgerecht ausgestaltet und durchzuführen. Die örtliche Qualitätssicherung kann dann dazu beitragen, die Unabhängigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung zu wahren, ihre Unparteilichkeit zu erhalten und ein Besorgnis der Befangenheit bei den Prüfern zu vermeiden. In die örtliche Kontrolle ist dabei auch die haushaltsrechtliche Regelung einzubeziehen, dass die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung nicht Angehöriger des Bürgermeisters, des Kämmerers oder des für die Zahlungsabwicklung Verantwortlichen und dessen Stellvertreter sein darf. Die weitere Festlegung, dass ein Dritter nicht Prüfer sein darf, wenn bestimmte persönliche Ausschlussgründe vorliegen, ist ebenfalls zu beachten (vgl. § 103 Absatz 7 GO NRW).

Die Gemeinde muss zudem berücksichtigen, dass die Unabhängigkeit der Prüfer auch aus ihrem privaten Bereich heraus gefährdet sein kann. Eine Befangenheit bei den Prüfern kann entstehen, wenn diese z. B. auch freiberuflich tätig sind und dabei Aufträge annehmen, die ihre hauptberufliche Tätigkeit fachlich berühren. Zur örtlichen Sicherung der Unabhängigkeit der Prüfer kann es deshalb je nach vorliegenden Kenntnissen gehören, vor dem Beginn der Erledigung einer Prüfungsaufgabe eine Unabhängigkeitserklärung vom beauftragten Prüfer zu verlangen. Es gehört aber auch dazu, im Rahmen der örtlichen Qualitätskontrollen auch den aktuellen Stand solcher Erklärungen nachzuhalten.

## **2.2 Der Bürgermeister und die Prüfer**

Der Bürgermeister ist verantwortlich für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Verwaltung (vgl. § 62 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). In diesem Rahmen gehört in organisatorischer Hinsicht auch die örtliche Rechnungsprüfung. Die Stellung des Bürgermeisters im Rahmen der örtlichen Rechnungsprüfung ist jedoch auf die Tätigkeit des Dienstvorgesetzten beschränkt. Er kann aus seiner Stellung heraus aber der örtlichen Rechnungsprüfung auch eigene Prüfaufträge erteilen (vgl. § 103 Absatz 3 GO NRW).

Das Geschäftsverteilungsrecht des Bürgermeisters bei der örtlichen Rechnungsprüfung ist zudem dadurch eingeschränkt, dass die Bestellung und Abberufung der Leitung sowie der Prüferinnen und Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung durch den Rat der Gemeinde vorgenommen werden muss. Bei der Bestellung der Prüferinnen und Prüfern der örtlichen Rechnungsprüfung bietet sich gleichwohl eine örtliche Abstimmung zwischen dem Rat der Gemeinde und dem Bürgermeister an. Sie ist insbesondere auch sachlich sinnvoll, wenn Beschäftigte der gemeindlichen Verwaltung eine Prüfungstätigkeit im Rahmen der örtlichen Rechnungsprüfung übernehmen sollen.

Als Bedienstete der Gemeinde müssen die Leitung sowie der Prüferinnen und Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung die für ihren Arbeitsbereich erforderlichen fachlichen und persönlichen Voraussetzungen erfüllen. Diese Anforderung dient dazu, eine zutreffende und unparteiisch vorzunehmende Prüfung innerhalb der gemeindlichen Verwaltung zu gewährleisten (vgl. § 74 Absatz 1 GO NRW) und die Qualität und Ordnungsmäßigkeit der Prüfung zu sichern. Die Verantwortlichkeit für die Durchführung der Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung und die Koordination des Einsatzes der Prüferinnen und Prüfer sowie die Überwachung und Kontrolle obliegt dabei der Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung.

Die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung muss nicht - wie in anderen Ländern - den Status eines Beamten innehaben. Sie kann jedoch nicht wie andere Fachbereichs- oder Amtsleitungen allein in der Verantwortung des Bürgermeisters auf andere Dienstposten umgesetzt werden. Der Bürgermeister muss dazu dem Rat einen Vorschlag machen, denn der Rat bestellt die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung oder beruft sie ab. Für die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung bestehen die besonderen Anforderungen, dass diese nicht Angehöriger des Bürgermeisters, des Kämmerers oder des für die Zahlungsabwicklung Verantwortlichen und dessen Stellvertreter sein darf.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Unabhängigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Verantwortlichkeiten gegenüber dem Rat):**

##### **1.1.1 Die unmittelbaren Verantwortlichkeiten**

Nach der Vorschrift ist die örtliche Rechnungsprüfung dem Rat unmittelbar verantwortlich und ihm in ihrer sachlichen Tätigkeit unmittelbar unterstellt. Diese gesetzlichen Festlegungen sind sachlich erforderlich, denn im gemeindlichen Bereich besteht keine Gewaltenteilung wie auf der staatlichen Ebene. Die Gemeinde wird insgesamt der Exekutive zugerechnet, sodass sowohl der Rat der Gemeinde als auch die gemeindliche Verwaltung gleichermaßen diesem Bereich angehören. Es ist deshalb sachgerecht, die örtliche Rechnungsprüfung organisatorisch in die Gemeindeverwaltung einzugliedern und ihr aber wegen der Prüfung der gemeindlichen Verwaltungsaufgaben eine Sonderstellung zu geben.

Die Sonderstellung der örtlichen Rechnungsprüfung in der gemeindlichen Verwaltung ist jedoch nicht so ausgeprägt und weitgehend, dass daraus eine den staatlichen Prüfungsstellen vergleichbare Eigenständigkeit abgeleitet werden kann. Es soll aber die notwendige Unabhängigkeit für die örtliche Prüfungstätigkeit gesichert werden. Die Vorschrift verdeutlicht diesen Sachverhalt. Sie weist ausdrücklich die unmittelbare Verantwortlichkeit der örtlichen Rechnungsprüfung gegenüber dem Rat aus. Diese gemeindliche Sachlage bedingt, dass der Rat der Gemeinde über die Ausstattung der örtlichen Rechnungsprüfung in Form von Personal und Sachmitteln eigenverantwortlich zu entscheiden hat. Er muss dabei deren Funktionsfähigkeit im Sinne der gesetzlichen Vorgaben berücksichtigen sowie auch im eigenen Interesse sichern.

Auf eine Einbindung des Bürgermeisters wird dabei verzichtet. Die gesetzliche Zuordnung zum Rat der Gemeinde eröffnet auch nicht das Recht für den Bürgermeister, sachliche Anordnungen zu treffen. Es ist dabei nur seine Aufgabe als Dienstvorgesetzten zu prüfen, ob die örtliche Rechnungsprüfung ihre Pflicht erfüllt. In den Fällen, in denen dieser Pflicht nicht zeitnah genug nachgekommen wird, kann er eingreifen. Er kann in Ausnahmefällen auch dem Rat die Abberufung der Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung vorschlagen. Die organisatorische Einordnung der örtlichen Rechnungsprüfung in die gemeindliche Verwaltung ermöglicht dieses Handeln.

##### **1.1.2 Die Verantwortlichkeiten und die Einschaltung Dritter**

Die Vorschriften über die Ausgestaltung und Ausübung der örtlichen Rechnungsprüfung durch die Gemeinde stehen einer Erledigung von örtlichen Prüfungsaufgaben durch Dritte nicht entgegen. Als private Dritte gelten dabei z. B. Wirtschaftsprüfer oder auch die örtliche Rechnungsprüfung einer anderen Gemeinde, die von der Gemeinde beauftragt werden können (vgl. § 103 Absatz 5 GO NRW). Die Gemeinde behält dabei die Gesamtverantwortung für die örtliche Prüfung und ist im Rahmen ihrer Aufgaben für die ordnungsgemäße Erledigung der Prüfung verantwortlich. Sie darf sich aus dieser Verantwortung nicht selbst entlassen.

Eine Gemeinde bzw. die örtliche Rechnungsprüfung, die Prüfungsaufgaben durch private Dritte erledigen lässt, muss z. B. die Prüfungsergebnisse des beauftragten Dritten anerkennen. Sie muss die Ergebnisse auch hinsichtlich einer Übernahme beurteilen, um einen eigenen Bestätigungsvermerk gegenüber dem Rechnungsprüfungsausschuss bzw. dem Rat abgeben zu können. Diese Verpflichtung besteht für die Gemeinde auch bei einer Zusammenarbeit oder Beauftragung mit der örtlichen Rechnungsprüfung einer anderen Gemeinde als Prüfinstanz. In solchen Fällen kann die Prüfinstanz nicht unmittelbar dem Rat der auftraggebenden Gemeinde gegenüber verantwortlich und ihm in ihrer sachlichen Tätigkeit unmittelbar unterstellt sein (vgl. § 104 Absatz 1 GO NRW).

## **1.2 Zu Satz 2 (Fachliche Weisungsfreiheit):**

Durch die ausdrückliche Regelung in der Vorschrift, dass die örtliche Rechnungsprüfung frei von fachlichen Weisungen ist, soll neben der persönlichen Unabhängigkeit der Prüfer auch die sachliche Unabhängigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung gewährleistet werden. Sie stellt daher ein Eingriffsverbot in die Prüfungstätigkeit aus fachlichen Gesichtspunkten dar. Die Regelung soll bei der Gemeinde eine sachlich geeignete und effektive Prüfung durch den Ausschluss der fachlichen Einflussnahme der zu prüfenden Stellen ermöglichen.

Die fachliche Weisungsfreiheit wird in gesetzlicher Hinsicht nicht der Leitung und den Prüfern der örtlichen Rechnungsprüfung persönlich gewährt. Sie bezieht sich vielmehr auf die örtliche Rechnungsprüfung als Organisationseinheit. Dadurch werden auch die von ihr zu erledigenden Aufgaben, die Aufgabenübertragungen durch den Rat der Gemeinde und die Aufträge des Bürgermeisters davon erfasst (vgl. § 103 Absatz 2 und 3 GO NRW). Diese fachliche Weisungsfreiheit stärkt die Sonderstellung der örtlichen Rechnungsprüfung innerhalb der gemeindlichen Verwaltung. Die sachliche Unabhängigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung ist dabei jedoch nicht so weitgehend, dass daraus eine Eigenständigkeit abgeleitet werden kann, wie sie den staatlichen Prüfungsstellen zusteht.

Die organisatorische Eingliederung der örtlichen Rechnungsprüfung in die gemeindliche Verwaltung bringt vielmehr auch Abhängigkeiten vom Bürgermeister als Verantwortlichen für die gemeindliche Verwaltung mit sich, z. B. durch seine Befugnisse als Dienstvorgesetzter auch für die Leitung und die Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung. Gleichwohl steht der örtlichen Rechnungsprüfung ein umfassendes Prüfungs- und Informationsrecht innerhalb der gemeindlichen Verwaltung zu. Das Ermessen der Prüfer bei der Wahl der Prüfungsmethoden und der Prüfungstiefe ist zudem relativ groß. Die Rechte und das Ermessen der Prüfer sind dabei jeweils im Rahmen der örtlichen Prüfungstätigkeit, abhängig von den zu prüfenden Sachverhalten und den örtlich vorliegenden Bedingungen, auszugestalten und ggf. in einer Prüfungsordnung festzulegen.

## **2. Zu Absatz 2 (Leitung und Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Bestellung und Abberufung):**

#### **2.1.1 Die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung**

In der Gemeinde, in der nach den gesetzlichen Vorgaben des § 102 GO NRW eine örtliche Rechnungsprüfung einzurichten ist, muss auch eine personelle Verantwortlichkeit in Form der Leitung dieser Prüfungsinstanz bestehen. Die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung ist dabei vom Rat der Gemeinde zu bestellen. Ihm steht auch das Recht der Abberufung der Leitung zu. Der Rat muss diese gesetzlichen Aufgaben selbst wahrnehmen. Er kann die Bestellung und Abberufung nicht delegieren, denn diese Aufgaben gehören zu den nicht übertragbaren Aufgaben des Rates (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe q GO NRW).

Aus der Verwendung des Begriffs „Leitung“ in der Vorschrift lässt sich dabei ableiten, dass vom Rat mindestens ein Verantwortlicher für die örtliche Rechnungsprüfung zu bestellen ist. Dazu besteht keine Vorgabe hinsichtlich des Geschlechts. Vielmehr konnte durch die Verwendung dieses Begriffes auf geschlechtsspezifische Bezeichnungen verzichtet werden. Die Vorschrift enthält auch keine Vorgaben hinsichtlich des Beschäftigungsverhältnisses der Leitung. Es ist dadurch nicht zwingend erforderlich, eine Person in einem beamtenrechtlichen Status mit der Leitung zu beauftragen. Einem anderen qualifizierten Bewerber kann auch die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung übertragen werden.

Die Vorschrift enthält außerdem keine Vorgabe zur Anstellungszeit der Leitung, sodass grundsätzlich von einer Besetzung auf unbefristete Zeit auszugehen ist. Der Rat kann aber im Rahmen seiner Bestellung ggf. zeitliche

Beschränkungen festlegen. Im Bedarfsfall sollte dazu jedoch ein gewichtiger Anlass bestehen, wenn im Rahmen einer Bestellung der Leitung gleichzeitig eine Befristung oder eine Probezeit festgelegt wird. Die zeitliche Dimension der Beauftragung einer verantwortlichen Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung liegt damit in der Verantwortung des Rates der Gemeinde. Die Bestellung sowie die Abberufung der Leitung sind zudem vom Rat der Gemeinde mit einem Beschluss bei einfacher Mehrheit vorzunehmen, denn eine weitergehende Regelung wurde dazu nicht getroffen.

Der Begriff „Leitung“ in der Vorschrift umfasst jedoch nicht die Stellvertretung der Leitung, da nach der Vorschrift kein allgemeiner Vertreter für die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung vorgesehen und durch den Rat zu bestellen ist. Eine solche Sachlage wurde z. B. für den Bürgermeister ausdrücklich bestimmt (vgl. § 68 Absatz 1 GO NRW). Eine Vertretung der Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung soll daher nur für die Abwesenheit der Leitung bestehen. Deren Bestellung ist daher als innerorganisatorische Maßnahme anzusehen, die durch die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung und nicht durch den Rat der Gemeinde vorzunehmen ist. Sofern jedoch ein dringender örtlicher Bedarf für einen allgemeinen Vertreter der Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung besteht, hat der Rat der Gemeinde im Rahmen seiner Rechte die Möglichkeit, einen allgemeinen Vertreter der Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung zu bestellen und abuberufen.

Die Aufgabe des Rates der Gemeinde, die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung zu bestellen, ist Ausdruck seiner unmittelbaren haushaltswirtschaftlichen Verantwortung. Er muss in diesem Rahmen sicherstellen, dass geeignete Prüfungsergebnisse für die Tätigkeit des Rechnungsprüfungsausschusses entstehen. Der Ausschuss hat die Ergebnisse zu beurteilen und festzulegen, wie der aus den Prüfungsergebnissen abzuleitende Bestätigungsvermerk zu fassen ist. Der Rat hat in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, die Gesamtverantwortung für die örtliche Prüfung bei der Gemeinde liegt. Die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung muss daher bei der Vergabe und Erledigung von Prüfungsaufgaben ggf. auch als Koordinator tätig sein. Sie muss für eine notwendige Zusammenfassung von Prüfungsergebnissen Sorge tragen sowie ggf. auch einen Vorschlag für ein Gesamturteil machen.

### **2.1.2 Die Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung**

In der Gemeinde, in der eine örtliche Rechnungsprüfung einzurichten ist, bedarf es neben der Leitung dieser Prüfungsinstanz auch einer ausreichenden Anzahl an Prüfern. Nach der Vorschrift sind auch die Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung vom Rat der Gemeinde zu bestellen. Ihm steht aber auch das Recht der Abberufung der Prüfer zu. Der Rat muss diese gesetzliche Aufgabe selbst wahrnehmen (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe q GO NRW). Die Beschlüsse dazu sind vom Rat mit einfacher Mehrheit zu fassen, denn eine weitergehende Regelung wurde nicht getroffen.

Die Pflicht des Rates, die Funktionsfähigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung auch im eigenen Interesse zu sichern und darüber eigenverantwortlich zu entscheiden, bedingt dabei seine Zuständigkeit auch für die Bestellung der Prüfer. Die Bestellung der notwendigen Zahl an Prüfern der örtlichen Rechnungsprüfung soll dabei sachgerecht unter Berücksichtigung des örtlichen Bedarfs und sonstiger fachlicher Gesichtspunkte erfolgen. Der Rat hat in diesem Zusammenhang auch zu berücksichtigen, inwieweit und in welchem Umfang ggf. Dritte mit Prüfungsaufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung beauftragt werden sollen (vgl. § 103 Absatz 5 GO NRW).

Die Vorschrift enthält jedoch keine besonderen Regelungen über die fachlichen und persönlichen Voraussetzungen für die Prüferinnen und Prüfer. Grundsätzlich müssen die Prüfer über eine für ihre Prüfungstätigkeit ausreichende Sachkunde in Form von rechtlichen und fachlichen Kenntnissen verfügen sowie die gebotene Zuverlässigkeit aufweisen. Diese Vorgaben bedeuten u.a., dass die Prüfer mit den zu prüfenden Sachverhalten, mit den einschlägigen gesetzlichen und sonstigen Regelungen vertraut sein sollen oder sich damit vertraut machen müssen. Sie sollten auch Kenntnisse über die Ausübung der Geschäftstätigkeit der Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung und im sonstigen wirtschaftlichen Umfeld haben bzw. sich damit vertraut machen. Vor Ort muss

dazu die Art und der Umfang sowie der Nachweis der Sachkunde und der Zuverlässigkeit festgelegt werden, um eine ordnungsgemäße örtliche Rechnungsprüfung sicherzustellen.

### **2.2 Zu Satz 2 (Sicherung der persönlichen Unabhängigkeit):**

Die Vorschrift sieht verschiedene Betätigungsbeschränkungen für die Leitung und die Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung einer Gemeinde vor. Insbesondere dürfen die Leitung und die Prüfer nicht Mitglieder des Rates der Gemeinde sein. Sie dürfen eine andere Stellung in der Gemeinde auch nur innehaben, wenn diese Stellung mit ihren Prüfungsaufgaben vereinbar ist. Durch diese gesetzlichen Vorgaben sollen mögliche Interessenkonflikte ausgeschlossen und die persönliche Unabhängigkeit der Leitung und der Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung gewährleistet werden. In weiteren Vorschriften bestehende spezielle Einschränkungen sollen ebenfalls zur Sicherung der persönlichen Unabhängigkeit der Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung beitragen.

In diesem Zusammenhang hat die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister deshalb zu prüfen, ob Beschäftigten der örtlichen Rechnungsprüfung die Befugnis für die sachliche und rechnerische Feststellung erteilt werden kann, um Geschäftsvorfälle abzuwickeln, die die örtliche Rechnungsprüfung betreffen. Aus solchen Geschäftsvorfällen kann ein Zahlungsanspruch oder eine Zahlungsverpflichtung der Gemeinde entstehen, die auf ihren Grund und ihre Höhe zu prüfen und sachlich und rechnerisch festzustellen sind (vgl. § 30 Absatz 2 Satz 1 GemHVO NRW). Für die örtliche Entscheidung kann dabei hilfsweise die Regelung für Beschäftigte der gemeindlichen Finanzbuchhaltung herangezogen werden. Diesen Beschäftigten darf die Befugnis zur sachlichen und rechnerischen Feststellung den Beschäftigten nur übertragen werden, wenn und soweit der Sachverhalt nur von ihnen beurteilt werden kann (vgl. § 30 Absatz 3 Satz 2 GemHVO NRW). Entsprechend kann auch eine Regelung für die Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung getroffen werden, ohne die persönliche Unabhängigkeit zu gefährden.

Unter dem Gesichtspunkt der Sicherung der persönlichen Unabhängigkeit hat der Rat der Gemeinde eigenverantwortlich zu entscheiden, ob Beamte oder andere Beschäftigte mit den örtlichen Prüfungsaufgaben betraut werden. Für die der örtlichen Rechnungsprüfung sowie für die Prüfer bestehen in diesem Sinne keine ausdrücklichen dienstrechtlichen Vorgaben und Anforderungen. Es bestehen zudem auch keine speziellen Haftungsbestimmungen für diesen Personenkreis. Sie haben aber bei Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit zu haften, soweit sie z. B. Beamte sind (vgl. § 48 BeamStG). Die Gemeinde soll daher mit Dritten, die von der örtlichen Rechnungsprüfung mit Prüfungsaufgaben entsprechend der Vorschrift des § 103 Absatz 5 GO NRW beauftragt werden, die notwendigen Haftungsregelungen eigenverantwortlich vereinbaren.

### **2.3 Zu Satz 3 (Verbot der Zahlungsabwicklung):**

Die Vorschrift enthält für die Leitung und die Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung die weitere Beschränkung, dass diese nicht die Zahlungen der Gemeinde abwickeln dürfen. Diese ausdrückliche Vorgabe stellt einen Zusammenhang mit der gemeindlichen Finanzbuchhaltung nach § 93 GO NRW her und soll ebenfalls Interessenkonflikte vermeiden. Sie stellt daher nicht nur eine Vorgabe für eine sachdienliche Gestaltung des gemeindlichen Verwaltungsablaufs bei der Abwicklung der Geschäftsvorfälle der Gemeinde dar. Vielmehr beinhaltet sie auch, dass die Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung nicht über verpflichtende Erklärungen bzw. Zahlungen zulasten der Gemeinde entscheiden sollen.

Das gesetzliche Verbot der Zahlungsabwicklung für die Leitung und die Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung ist auch darin begründet, dass der örtlichen Rechnungsprüfung die dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung der Gemeinde obliegt (vgl. § 93 Absatz 4 i.V.m. § 103 Absatz 1 Nummer 5 GO NRW). Die Verbote gelten auch dann, wenn einem Prüfer nicht gleichzeitig die Prüfung des betreffenden gemeindlichen Geschäftsvorfalles oder die dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung obliegt. Die Gemeinde soll durch entsprechende örtliche Regelungen die Einhaltung dieser Verbote gewährleisten und eine entsprechende Überwachung vornehmen.

### **3. Zu Absatz 3 (Verwandtschaftsverbote für die Leitung):**

Zur Sicherung der Unabhängigkeit der Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung gehört, dass einer Einflussnahme oder einer Beeinträchtigung der Prüfung aus dem persönlichen Umfeld der Leitung unmittelbar entgegen gewirkt wird. Die Vorschrift sieht daher vor, dass die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung nicht Angehöriger des Bürgermeisters, des Kämmerers oder des für die Zahlungsabwicklung Verantwortlichen und dessen Stellvertreter sein darf. Eine enge persönliche Beziehung zu diesem Personenkreis gemeindlicher Beschäftigter ist vom Landesgesetzgeber als eine Gefährdung bei der Unabhängigkeit der Leitung eingestuft und für nicht vertretbar angesehen worden. Der Rat der Gemeinde hat diese dienstrechtlichen Vorgaben bei der Bestellung der Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung zu beachten.

Im Rahmen der Bestellung ist aber auch zu berücksichtigen, dass das Verwandtschaftsverbot nicht nur bei einer Verbindung durch eine Ehe gilt, sondern auch bei denjenigen Personen Anwendung findet, die durch eine Lebenspartnerschaft nach dem Lebenspartnerschaftsgesetz verbunden sind. Diese Erweiterung trägt damit den Regelungen des Gesetzes über die Eingetragene Lebenspartnerschaft (Lebenspartnerschaftsgesetz - LPartG) vom 16. Februar 2001 (BGBl. I S. 266) Rechnung.

Das gesetzliche Verbot soll insgesamt gesehen mögliche Interessenkonflikte durch persönliche Bindungen von vornherein ausschließen und die persönliche Unabhängigkeit der Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung dauerhaft gewährleisten. Es steht zudem mit der Vorschrift des § 31 Absatz 5 GO NRW in Verbindung, denn dort wird im Sinne der Gemeindeordnung bestimmt, welche verwandtschaftlichen Verhältnisse unter dem Begriff „Angehöriger“ zu subsumieren sind.

### **4. Zu Absatz 4 (Mitwirkungsverbot für die Prüfer):**

#### **4.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Unabhängigkeit der Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung soll auch durch besondere Mitwirkungsverbote geschützt werden. Die Vorschrift sieht deshalb ausdrücklich vor, dass die Prüfer nicht an der Prüfung des Jahresabschlusses der Gemeinde und bestimmter Sondervermögen sowie des Gesamtabchlusses der Gemeinde beteiligt sein dürfen, wenn sie an der Führung der Bücher oder an der Aufstellung des zu prüfenden Abschlusses mitgewirkt haben.

Die Besorgnis der Befangenheit und eine Unvereinbarkeit der Prüfungstätigkeit mit der sonstigen Tätigkeit des Prüfers entstehen grundsätzlich in den Fällen, in denen der Prüfer einen Sachverhalt zu beurteilen hat, an dessen Entstehung er selbst mitgewirkt hat und seine Beteiligung daran von verantwortlicher Bedeutung ist. Ein solcher Ausschluss von der Prüfungstätigkeit ist auch in der Privatwirtschaft sowie im internationalen Bereich üblich. Von solchen Sachverhalten ist jedoch die zulässige Beratung abzugrenzen. Diese Tätigkeit stellt eine Entscheidungshilfe für die Gemeinde dar und berührt nicht die Prüfungstätigkeit. Diese Einordnung gilt jedoch nur, solange der Gemeinde als zu beratende Stelle die Entscheidung in der Sache vorbehalten bleibt.

#### **4.2 Das Selbstprüfungsverbot**

Die Zurückhaltung der Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung ist notwendig, um ihre Unabhängigkeit zu wahren und sie nicht zu Prüfern für eigene Sachentscheidungen zu machen. Dieses Selbstprüfungsverbot soll z. B. verhindern, dass ein Prüfer ein Mitglied eines Entscheidungsgremiums der Gemeinde wird, durch das die Bewertungs- und Bilanzierungsmethoden festgelegt werden. Ein Prüfer soll im Rahmen seiner beratenden Begleitung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 104 GO NRW**

im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses aber auch keine Entscheidungsvorlagen erarbeiten oder diese mit unterzeichnen. Ein Prüfer verstößt daher gegen das Selbstprüfungsverbot, wenn er z. B. im Rahmen einer Abschlussprüfung den Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss prüft, den er selbst erstellt hat. In einem solchen Fall ist der Prüfer dann gehindert, über die Abschlussprüfung zu berichten und das Ergebnis der Prüfung in einem Bestätigungsvermerk nach § 101 Absatz 3 GO NRW zusammenzufassen sowie zu unterzeichnen.

Das Selbstprüfungsverbot erfasst dabei insbesondere die Abschlussprüfer bei der Gemeinde, die den abzugebenden Bestätigungsvermerk verantwortlich zu unterzeichnen haben (vgl. § 101 GO NRW). Die persönlichen Ausschlussgründe können dabei nicht nur bei einem Dritten als Prüfer vielfältig sein. Die Gemeinde sollte daher auch andere Quellen nutzen, um Beeinträchtigungen und eine Beeinflussung bei gemeindlichen Abschlussprüfungen möglichst auszuschließen. Für jeden Prüfer besteht im Grundsatz eine Nachweis- und Dokumentationspflicht darüber, dass im Rahmen seiner Prüfungstätigkeit die Besorgnis der Befangenheit nicht besteht. Mit den nachfolgenden beispielhaft benannten Ausschlussgründen sollen auch die gemeindlichen Verhältnisse Berücksichtigung finden (vgl. Abbildung).

<b>Ausschluss und Befangenheit des Prüfers</b>
<b>Ein Dritter darf z.B. kein Prüfer sein,</b>
- als Mitglied des Rates der Gemeinde
- als Angehöriger des Bürgermeisters oder des Kämmerers
- als Angehöriger des Verantwortlichen für die Zahlungsabwicklung oder seines Stellvertreters
- als Beschäftigter der Betriebe der Gemeinde (verselbstständigte Aufgabenbereiche)
- wenn er im Haushaltsjahr bei Führung der Bücher der Gemeinde oder bei der Aufstellung des Jahresabschlusses mitgewirkt hat
- wenn er im Haushaltsjahr Finanzdienstleistungen oder Steuerberatungsleistungen für die Gemeinde erbracht oder eine Rechtsberatung außerhalb der Prüfungstätigkeit durchgeführt hat
- wenn er im Haushaltsjahr Bewertungsleistungen für die Gemeinde erbracht hat, die sich auf den gemeindlichen Jahresabschluss auswirken
- wenn er an der Entwicklung, Einrichtung und Einführung von Rechnungslegungsinformationssystemen der Gemeinde beteiligt war (Verfahren der Verarbeitung von Geschäftsvorfällen)

*Abbildung 208 „Ausschluss und Befangenheit des Prüfers“*

Im Rahmen von Abschlussprüfungen hat daher ein Prüfer immer zu klären, ob seine Tätigkeit über eine Prüfungstätigkeit hinausgeht und die Tätigkeit nicht nur von untergeordneter Bedeutung ist. In welchen Fällen ein Selbstprüfungsverbot besteht, kann nur im Einzelfall und unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten geklärt werden. Ein Selbstprüfungsverbot entsteht dabei nicht allein im mehrjährigen Zeitablauf, weil von einem Prüfer eine Vielzahl von Abschlussprüfungen durchgeführt und entsprechende Bestätigungsvermerke unterzeichnet wurden. Die Vorschrift enthält keine ausdrückliche Vorgabe für die Gemeinde, in regelmäßigen Abständen den verantwortlich zeichnenden Abschlussprüfer zu wechseln.

Die Entscheidung darüber ist sachgerecht vor Ort zu treffen. Entsprechend dürfen Dritte als Prüfer auch längerfristig beschäftigt werden, solange keine sonstigen Ausschlussgründe für die Personen bestehen. Das Selbstprüfungsverbot bei gemeindlichen Prüfungen wirkt sich zudem auch auf die die Prüfer der Gemeindeprüfungsanstalt NRW aus. Im Wege der Beauftragung kann die Gemeindeprüfungsanstalt als Dritter auch mit der Erledigung von Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung durch eine Gemeinde beauftragt werden. Eine Mitwirkung des dafür eingesetzten Prüfers bei einer überörtlichen Prüfung der gleichen Gemeinde ist dann nicht zulässig (vgl. § 105 Absatz 8 GO NRW).

Als persönliche Ausschließungsgründe bei einem Dritten als Prüfer für die Gemeinde können auch weitere Gegebenheiten bestehen, die nicht ausdrücklich in der Vorschrift aufgeführt worden sind. Dazu gehören insbesondere Tätigkeiten des Dritten, deren Ergebnisse zum Gegenstand der Abschlussprüfung gemacht werden können oder sich wesentlich auf die Abschlussprüfung auswirken können, z. B. bewertungsrelevante Leistungen, die Ansätze von Vermögensgegenständen und gemeindlichen Verpflichtungen zu bestimmen. Derartige Leistungen gelten als nicht zulässig, sofern der Dritte als Abschlussprüfer für die Gemeinde tätig ist, für die er zuvor Bewertungsleistungen erbracht hat.

#### **4.3 Die Zusammenschlüsse von Wirtschaftsprüfern**

Das Selbstprüfungsverbot für Prüfer als Unabhängigkeitsverständnis wirkt sich auch auf Zusammenschlüsse von Dritten aus, z. B. Wirtschaftsprüfern. Insbesondere bei Bürogemeinschaften, Kooperationen und Netzwerken besteht die Möglichkeit, dass ein Prüfer auf das Ergebnis der durchzuführenden Abschlussprüfung Einfluss nehmen kann. Aber auch andere Formen von Zusammenschlüssen können betroffen sein. Ein Selbstprüfungsverbot kann dabei für Prüfer entstehen, wenn die Kriterien dafür tatsächlich und bezogen auf den Abschlussprüfer vorliegen. In diesem Zusammenhang ist deshalb immer die Frage zu klären, ob aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes von einem sachverständigen Dritten das Vorliegen der Besorgnis der Befangenheit als objektiv gegeben ansehen werden könnte.

Die Vorschrift ist auf den tatsächlich tätigen und verantwortlich zeichnenden Prüfer abgestellt, sodass das Selbstprüfungsverbot sich auch auf eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft wirken kann, wenn deren gesetzlicher Vertreter oder einer ihrer Gesellschafter unter den gleichen Bedingungen persönlich von einer Prüfung ausgeschlossen wäre. Bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (vgl. 5. Abschnitt der Wirtschaftsprüferordnung), die Wirtschaftsprüfer die Möglichkeit bieten, sich zur Berufsausübung zusammen zu schließen, ist daher u.a. darauf abzustellen, ob die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die von einem verantwortlichen Wirtschaftsprüfer geführt werden muss, selbst beauftragt wird oder ein bestimmter Wirtschaftsprüfer dieser Gesellschaft (vgl. § 319 Absatz 4 HGB). Dabei ist zu beachten, wer als verantwortlicher Prüfer den Bestätigungsvermerk nach § 101 GO NRW gegenüber der örtlichen Rechnungsprüfung der Gemeinde zu unterzeichnen hat.

Bei Netzwerken sollte u.a. darauf abgestellt werden, ob und wie die verbundenen Personen bei ihrer Berufsausübung zur Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen für eine gewisse Dauer zusammenwirken (vgl. § 319b Absatz 1 Satz 3 HGB). Für diese Personen können Ausschlussgründe dann zum Tragen kommen, wenn ein Netzwerkmitglied auf das Ergebnis der Abschlussprüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses bedeutenden Einfluss nehmen kann. Ein Mitglied eines Netzwerkes sollte von der Durchführung einer gemeindlichen Abschlussprüfung absehen, wenn zwischen ihm oder dem Netzwerk und der Gemeinde unmittelbar oder mittelbar eine finanzielle oder geschäftliche Beziehung oder eine sonstige Verbindung besteht. Besondere Leistungen, die zusätzlich zur Prüfungstätigkeit gegenüber der Gemeinde zu erbringen sind, können ggf. bereits dazu zählen.



**§ 105**  
**Überörtliche Prüfung**

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

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

(3) <sup>1</sup>Die überörtliche Prüfung erstreckt sich darauf, ob

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

<sup>2</sup>Bei der Prüfung sind vorhandene Ergebnisse der örtlichen Rechnungsprüfung zu berücksichtigen.

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

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

(5) <sup>1</sup>Der Bürgermeister legt den Prüfungsbericht dem Rechnungsprüfungsausschuss zur Beratung vor. <sup>2</sup>Der Rechnungsprüfungsausschuss unterrichtet den Rat über den wesentlichen Inhalt des Prüfungsberichts sowie über das Ergebnis seiner Beratungen.

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

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

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

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

**Erläuterungen zu § 105:**

**I. Allgemeines**

**1. Die überörtliche Prüfung**

Im 10. Teil der Gemeindeordnung finden sich die Vorschriften über die Kontrolle des Haushalts der Gemeinde. In diesem Gefüge der gesetzlichen Verpflichtungen zur Prüfung des haushaltswirtschaftlichen Handelns der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 105 GO NRW**

Gemeinde ist zwischen der örtlichen Prüfung und der überörtlichen Prüfung zu unterscheiden. Während die örtliche Prüfung der Gemeinde selbst obliegt und eine Eigenkontrolle der Gemeinde darstellt, ist die überörtliche Prüfung der Gemeinden ein Teil der Aufsicht des Landes über die Gemeinden (vgl. §§ 119 ff. GO NRW). Sie ist der Gemeindeprüfungsanstalt Nordrhein-Westfalen (GPA NRW) gesetzlich übertragen worden ist (vgl. § 105 GO NRW).

Die überörtliche Prüfung ist - wie die örtliche Prüfung der Gemeinde - ein unverzichtbares Instrument für eine Kontrolle der Gesetz- und Ordnungsmäßigkeit des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde sowie der hauswirtschaftlichen Geschäftsvorfälle der gemeindlichen Verwaltung. Die überörtliche Prüfung soll eine fachkundige Prüfung der Gemeinden unter den Gesichtspunkten der staatlichen Aufsicht ermöglichen. Wegen dieser außerhalb der Aufsichtsbehörden der Gemeinden liegenden Tätigkeit der Gemeindeprüfungsanstalt ist es geboten, die Aufsichtsbehörden möglichst frühzeitig in die vorgesehenen Prüfungen bei den Gemeinden einzubinden und nicht erst - wie es gesetzlich als Mindestvorgabe vorgesehen ist - in das Prüfungsgeschehen eingebunden werden, wenn die überörtliche Prüfung bei den Gemeinden abgeschlossen ist.

Die Gemeindeprüfungsanstalt muss ihre Prüfungstätigkeit nach den gesetzlich bestimmten Aufgaben der überörtlichen Prüfung ausrichten. Ihr steht dazu ein umfassendes Informationsrecht für die Durchführung der überörtlichen Prüfung bei den Gemeinden zu. Die erfolgreiche Erledigung dieser Prüfungsaufgaben setzt dabei voraus, dass die Gemeinde die dafür notwendigen Informationen aus ihrem hauswirtschaftlichen Handeln für die überörtliche Prüfung bereitstellt. Im Rahmen der Prüfung hat die Gemeinde daher alle für die Prüfung erforderlichen Unterlagen und Nachweise den Prüfern vorzulegen und diesen alle erforderlichen Auskünfte zu erteilen. Die Gemeindeprüfungsanstalt soll bei ihrer Prüfung auch die vorhandenen Ergebnisse der örtlichen Rechnungsprüfung berücksichtigen.

Ein Zusammenhang mit der örtlichen Prüfung ist jedoch im Einzelnen nur herstellbar, soweit die örtliche Rechnungsprüfung dieselben gemeindlichen Sachverhalte zum Gegenstand ihrer gesetzlichen Prüfungsaufgaben oder der übertragenen Prüfungsaufgaben oder ihrer Prüfungsaufträge gemacht hat (vgl. § 103 Absatz 1 bis 3 GO NRW). Die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses und Gesamtabschlusses obliegt dabei nicht der überörtlichen Prüfung, sondern nur die Eröffnungsbilanz der Gemeinde, für die ein gesonderter Prüfungsbedarf gesehen wurde (vgl. § 92 Absatz 6 GO NRW).

## **2. Die Gemeindeprüfungsanstalt Nordrhein-Westfalen**

Die überörtliche Prüfung der Gemeinden in Nordrhein-Westfalen wurde der Gemeindeprüfungsanstalt Nordrhein-Westfalen zur zentralen Aufgabenerledigung durch das Gesetz über die Errichtung einer Gemeindeprüfungsanstalt übertragen. Die Gemeindeprüfungsanstalt NRW ist dazu als rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts errichtet worden (vgl. § 1 GPAG NRW). Sie ist ein Teil der Aufsicht des Landes über die Gemeinden, jedoch bei der Durchführung ihrer Aufgaben unabhängig und an Weisungen nicht gebunden (vgl. §§ 119 ff. GO NRW). Die Gemeindeprüfungsanstalt unterliegt der Rechtsaufsicht des Innenministeriums NRW (vgl. § 12 GPAG NRW).

Als Organe der Gemeindeprüfungsanstalt NRW sind der Verwaltungsrat und der Präsident bestimmt worden (vgl. § 3 GPAG NRW). Der Verwaltungsrat besteht aus neun ehrenamtlichen Mitgliedern und einem Vertreter des Innenministeriums (vgl. § 4 Absatz 1 Satz 1 GPAG NRW) und beschließt über organisatorische und wirtschaftliche Angelegenheiten der Gemeindeprüfungsanstalt. In diesem Verwaltungsrat werden die Gemeinden (GV) in Nordrhein-Westfalen durch Vertreter ihrer Spitzenverbände repräsentiert (vgl. § 4 Absatz 1 Satz 2 GPAG NRW).

Von der Gemeinde sind für die überörtliche Prüfung durch die Gemeindeprüfungsanstalt NRW die festgesetzten Gebühren zu zahlen, die in entsprechender Anwendung des Kommunalabgabengesetzes erhoben werden (vgl. § 10 Absatz 1 GPAG NRW). Sie sind für die Gemeindeprüfungsanstalt satzungsrechtlich festgelegt worden. Die Gemeindeprüfungsanstalt darf zusätzlich auch beratend tätig werden. Für die Beratung durch die Gemeindeprü-

fungsanstalt ist - wie bei Beratungsaufträgen an Dritte - ein Entgelt zu zahlen, das mindestens kostendeckend sein soll (vgl. § 10 Absatz 2 GPAG NRW).

Die Ergebnisse der überörtlichen Prüfung werden von der Gemeindeprüfungsanstalt NRW der Gemeinde und ihrer Aufsichtsbehörde in Form eines Prüfberichts mitgeteilt. Die Gemeinde hat gegenüber der Gemeindeprüfungsanstalt und der Aufsichtsbehörde innerhalb einer dafür bestimmten Frist Stellung zu nehmen, wenn der Prüfungsbericht der überörtlichen Prüfung Beanstandungen enthält (vgl. Absätze 4 bis 6 der Vorschrift). Die Umsetzung ihrer Einwendungen kann die Gemeindeprüfungsanstalt der Gemeinde aber nicht durch eine Weisung auferlegen. Sie muss in haushaltswirtschaftlicher Hinsicht die sachgerechte Umsetzung sowie deren Kontrolle der Bezirksregierung oder dem Landrat als gesetzlich zuständige Aufsichtsbehörden überlassen.

### **3. Die Aufgaben nach dem Korruptionsbekämpfungsgesetz**

Die Gemeindeprüfungsanstalt als überörtliche Rechnungsprüfung ist durch § 2 Absatz 1 KorruptionsbG gesetzlich zur Prüfeinrichtung in ihrem Zuständigkeitsbereich bestimmt worden. Ihr obliegt damit die Aufgabe, in allen Bereichen der Verwaltung zu prüfen, ob die notwendigen Vorkehrungen getroffen worden sind, um Korruptionsfälle nicht eintreten zu lassen. Über den Umfang und die Art der Prüfungsdurchführung sowie das Zusammenspiel mit der Erfüllung anderer Aufgaben entscheidet dabei die Gemeindeprüfungsanstalt NRW in eigener Verantwortung.

In diesem Zusammenhang steht auch die Pflicht der Gemeinde, im Rahmen ihrer Auftragsvergaben die Vergabe von Aufträgen, deren Wert 200.000 Euro übersteigt und die keine Inhousegeschäfte der Gemeinde darstellen, der örtlichen Rechnungsprüfung und der Gemeindeprüfungsanstalt anzuzeigen (vgl. § 16 Absatz 1 KorruptionsbG). Eine solche Anzeigepflicht besteht entsprechend für die gemeindlichen Vermögensveräußerungen. In solchen Fällen sind der gemeindlichen Anzeige eine Liste der Angebote aller Bieterinnen und Bieter sowie Bewerberinnen und Bewerber mit Namen und Preis sowie die Auswahlentscheidung einschließlich Begründung beizufügen. Die beiden genannten Prüfeinrichtungen sind untereinander im Rahmen ihrer Zuständigkeit auskunftspflichtig.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Status der überörtlichen Prüfung):**

Die überörtliche Prüfung ist Teil der Aufsicht des Landes über die Gemeinden. Sie ist jedoch inhaltlich nicht Teil der Aufsicht nach den Vorschriften der §§ 119 ff. GO NRW, denn die Gemeindeprüfungsanstalt kann sich nicht der in diesen genannten Vorschriften aufgeführten Aufsichtsmittel bedienen. Die überörtliche Prüfung durch die Gemeindeprüfungsanstalt schafft jedoch eine Verbindung zwischen der Aufsicht des Landes und den haushaltswirtschaftlichen Tätigkeiten der Gemeinden. Zur Kontrolle und Prüfung der Haushaltswirtschaft der Gemeinden bedienen sich daher die Aufsichtsbehörden der Gemeindeprüfungsanstalt NRW als zuständige überörtliche Prüfungsinstanz als Teil der Aufsicht des Landes.

Eine solche Prüfungsinstanz kann eine Einheitlichkeit in der Rechtsanwendung durch die Gemeinden sichern und auch ausreichendes Spezialwissen in betriebswirtschaftlicher und steuerrechtlicher Hinsicht für die landesweit durchzuführenden Prüfungen bereitstellen. Die organisationsrechtliche Einordnung der Gemeindeprüfungsanstalt außerhalb des eigentlichen Staatsaufbaus des Landes NRW und die rechtliche Selbstständigkeit (Unabhängigkeit und Weisungsfreiheit) führen zudem zu einer größeren Nähe zu den Gemeinden. Die Einheitlichkeit im Prüfungswesen der Gemeindeprüfungsanstalt NRW trägt dabei zu geeigneten Informationen für die Beurteilung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft durch die Aufsichtsbehörden und die Gemeinden bei.

Die überörtliche Prüfung unterscheidet sich zudem von der örtlichen Prüfung bzw. Rechnungsprüfung, die der einzelnen Gemeinde obliegt und daher unterschiedlich ausgestaltet ist. Zwischen der örtlichen Prüfung der Ge-

meinde und der überörtlichen Prüfung bestehen auch deshalb Unterschiede, weil voneinander abweichende Kriterien in die Prüfungen einbezogen werden und eine andere Sichtweise auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft erfolgt. Die überörtliche Prüfung der Haushaltsführung von Gemeinden setzt daher grundsätzlich eine abgeschlossene jahresbezogene örtliche Prüfung voraus.

## **2. Zu Absatz 2 (Unabhängigkeit der Gemeindeprüfungsanstalt):**

Die Gemeindeprüfungsanstalt NRW als zuständige Stelle für die überörtliche Prüfung der Gemeinden ist als rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts errichtet worden (vgl. § 1 GPAG NRW). Sie ist bei der Durchführung ihrer Aufgaben unabhängig und an Weisungen nicht gebunden, um ihren gesetzlichen Prüfungsauftrag möglichst objektiv und willkürfrei gegenüber den betroffenen Gemeinden erledigen zu können. Die sachliche Unabhängigkeit umfasst ein Eingriffsverbot in die Prüfungstätigkeit aus fachlichen Gesichtspunkten heraus. Dadurch soll eine sinnvolle und effektive Prüfung bei der Gemeinde durch Ausschluss der fachlichen Einflussnahme der zu prüfenden Stellen garantiert werden.

Diese rechtliche Sachlage erfordert einerseits umfassende Prüfungs- und Informationsrechte für die überörtliche Prüfung. Andererseits ist das Ermessen der Prüferinnen und Prüfer bei der Wahl ihrer Prüfungsmethoden und der Prüfungstiefe relativ groß. Die Prüfungs- und Informationsrechte sowie das Ermessen bei der Wahl der Prüfungsmethoden und Prüfungstiefe ist jeweils im Rahmen der überörtlichen Prüfungstätigkeit der Gemeindeprüfungsanstalt, abhängig von den vor Ort zu prüfenden Sachverhalten und den bei den zu prüfenden Gemeinden vorliegenden Bedingungen im Einzelnen auszugestalten. Die Unabhängigkeit der Gemeindeprüfungsanstalt ist aber auch für die Anerkennung der überörtlichen Prüfungsergebnisse durch den örtlichen Rechnungsprüfungsausschuss und den Rat der Gemeinde als Adressaten der überörtlichen Prüfung von grundlegender Bedeutung (vgl. §§ 40 und 59 GO NRW).

## **3. Zu Absatz 3 (Aufgabenkatalog der überörtlichen Prüfung):**

### **3.1 Zu Satz 1 (Gesetzlich bestimmte Prüfungsaufgaben):**

#### **3.1.0 Allgemeine Grundlagen**

Der Gemeindeprüfungsanstalt steht im Rahmen des gesetzlichen Aufgabenkatalogs der überörtlichen Prüfung ein umfassendes Informationsrecht für die Durchführung der überörtlichen Prüfung bei den Gemeinden zu. Diesen Prüfungen werden regelmäßig Leitfäden zugrunde gelegt, die zusammen mit Praktikern aus den Gemeinden erarbeitet wurden, und eine allgemeine Nachvollziehbarkeit der Prüfungen ermöglichen sollen. Die Gemeindeprüfungsanstalt hat folgende besonderen Prüfungsaufgaben (vgl. Abbildung).

<b>Die Prüfungsaufgaben der Gemeindeprüfungsanstalt</b>	
<b>Die überörtlichen Prüfungsaufgaben bei Gemeinden:</b>	
-	Die Prüfung, ob bei der Haushaltswirtschaft der Gemeinden die Gesetze und die zur Erfüllung von Aufgaben ergangenen Weisungen eingehalten worden sind.
-	Die Prüfung, ob bei der Haushaltswirtschaft der Gemeinde die zweckgebundenen Staatszuweisungen bestimmungsgemäß verwendet worden sind.
-	Die Prüfung, ob bei der Haushaltswirtschaft der Gemeinde die Buchhaltung und die Zahlungsabwicklung ordnungsgemäß durchgeführt worden sind.

<b>Die Prüfungsaufgaben der Gemeindeprüfungsanstalt</b>	
<b>Die überörtlichen Prüfungsaufgaben bei Gemeinden:</b>	
-	Die Feststellung, ob die Gemeinde sachgerecht und wirtschaftlich verwaltet wird.

Abbildung 210 „Die Prüfungsaufgaben der Gemeindeprüfungsanstalt“

Die erfolgreiche Erledigung dieser Prüfungsaufgaben setzt dabei voraus, dass die Gemeinde die dafür notwendigen Informationen aus ihrem haushaltswirtschaftlichen Handeln für die überörtliche Prüfung bereitstellt. Im Rahmen der Prüfung hat die Gemeinde daher alle für die Prüfung erforderlichen Unterlagen und Nachweise den Prüfern vorzulegen und diesen alle erforderlichen Auskünfte zu erteilen. Die Gemeindeprüfungsanstalt NRW soll bei ihrer Prüfung die vorhandenen Ergebnisse der örtlichen Rechnungsprüfung berücksichtigen. Ein Zusammenhang mit der örtlichen Prüfung ist jedoch im Einzelnen nur herstellbar, soweit die örtliche Rechnungsprüfung dieselben gemeindlichen Sachverhalte zum Gegenstand ihrer gesetzlichen Prüfungsaufgaben oder der übertragenen Prüfungsaufgaben oder ihrer Prüfungsaufträge gemacht hat (vgl. § 103 Absatz 1 bis 3 GO NRW).

### **3.1.1 Zu Nummer 1 (Prüfung der Einhaltung rechtlicher Vorgaben und von Staatszuweisungen):**

#### **3.1.1.1 Die Haushaltswirtschaft als Prüfungsgegenstand**

Nach der Vorschrift erstreckt sich die überörtliche Prüfung darauf, ob bei der Haushaltswirtschaft der Gemeinden sowie ihrer Sondervermögen die Gesetze und die zur Erfüllung von Aufgaben ergangenen Weisungen (§ 3 Absatz 2 GO NRW) eingehalten und die zweckgebundenen Staatszuweisungen bestimmungsgemäß verwendet worden sind. Diese allgemein gefasste Prüfungsaufgabe ist auf die Haushaltswirtschaft der Gemeinde ausgerichtet. Sie erfasst nur dann auch gemeindliche Sondervermögen, wenn diese Teile des gemeindlichen Haushalts sind, z.B. das Gemeindegliederungsvermögen und das Vermögen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 1 und 2 GO NRW).

Die Sondervermögen der Gemeinde nach § 97 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW fallen ebenfalls unter diese Vorgabe, auch wenn diese gemeindlichen Vermögen als Betriebe über einen eigenen Rechnungskreis verfügen und besonderen gesetzlichen Vorschriften, auch hinsichtlich ihrer Abschlussprüfung, unterliegen (vgl. §§ 114 i.V.m. 106 GO NRW). Bei den rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen als Sondervermögen der Gemeinde nach § 97 Absatz 1 Nummer 4 GO NRW ist die Einbeziehung in die überörtliche Prüfung nicht von ihrem organisatorischen Status abhängig, auch wenn diese Vermögen der Gemeinde die für die Wirtschaftsführung und das Rechnungswesen der Eigenbetriebe geltenden Vorschriften sinngemäß anwenden können (vgl. § 97 Absatz 4 GO NRW).

#### **3.1.1.2 Die Prüfung der Einhaltung der Gesetze**

Nach der Vorschrift erstreckt sich die überörtliche Prüfung u.a. darauf, ob bei der Haushaltswirtschaft der Gemeinde sowie ihrer Sondervermögen die Gesetze eingehalten worden sind. Die Einhaltung der Gesetze umfasst dabei die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen, z. B. die gemeindliche Haushaltssatzung. Die Prüfung der von der Gemeinde zu beachtenden rechtlichen Vorschriften stellt daher eine reine Gesetz- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung dar.

Für den gemeindlichen Bereich müssen jedoch die Besonderheiten berücksichtigt werden, dass die jährliche Haushaltssatzung nicht für sich alleine steht, sondern durch den damit in unmittelbarer Verbindung stehenden

Haushaltsplan näher ausgestaltet wird. Die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr wird dann durch den Jahresabschluss der Gemeinde abgerechnet und abgeschlossen. Zusätzlich erfolgt durch den gemeindlichen Gesamtabschluss noch eine Betrachtung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde, weil dabei die Gemeinde einschließlich ihrer Betriebe wirtschaftlich wie eine einzige Einheit darzustellen ist.

In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass die gesetzlich zuständige Aufsichtsbehörde der Gemeinde eine Rechtsaufsicht für die Gemeinde darstellt, denn die Aufsicht des Landes erstreckt sich darauf, dass die Gemeinden im Einklang mit den Gesetzen verwaltet werden (vgl. § 119 Absatz 1 GO NRW). Entsprechend dieser Aufgabe ist die Aufsichtsbehörde der Gemeinde der Adressat der Anzeige der Gemeinde über ihre Haushaltssatzung und der Anzeige des gemeindlichen Jahresabschlusses sowie der Anzeige des gemeindlichen Gesamtabschlusses ist (vgl. § 80 Absatz 5, § 96 Absatz 2 und § 116 Absatz 1 GO NRW). Die Gemeindeprüfungsanstalt NRW als überörtliche Prüfungseinrichtung übt dabei eine ergänzende Funktion im Sinne der Rechtsaufsicht des Landes aus. Sie soll ihre Aufgaben selbst ausgestalten, denn sie kann ihre Angelegenheiten eigenverantwortlich regeln (vgl. § 1 GPAG NRW). Die der Aufsichtsbehörde angezeigten haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde werden dabei in die Prüfung der Gemeinde einbezogen.

### **3.1.1.3 Die Prüfung der Einhaltung der Weisungen**

Nach der Vorschrift erstreckt sich die überörtliche Prüfung auch darauf, ob bei der Gemeinde die zur Erfüllung von Aufgaben ergangenen Weisungen eingehalten worden sind. Den Gemeinden können einerseits nur durch ein Gesetz besondere Pflichtaufgaben auferlegt werden (vgl. § 3 Absatz 1 GO NRW). Andererseits können den Gemeinden auch Pflichtaufgaben zur Erfüllung nach Weisung übertragen werden, bei denen dann gleichzeitig der Umfang des Weisungsrechts gesetzlich und sachlich abzugrenzen ist (vgl. § 3 Absatz 2 Satz 1 GO NRW).

Die Aufgaben zur Erfüllung nach Weisung umfassen dabei insbesondere Aufgaben der Gemeinde, denen ein hoheitlicher Charakter zukommt und deren rechtliche Stellung gesetzlich gesondert bestimmt wurde, z. B. die Aufgaben des Feuerschutzes (vgl. § 4 FSHG NRW), die Aufgaben des Rettungsdienstes (vgl. § 6 Absatz 3 RettG NRW) und die Förderung und Nutzung von Wohnraum (vgl. § 3 Absatz 3 WFNG NRW) sowie das Führen des Liegenschaftskatasters (vgl. § 23 Absatz 1 Satz 2 VermKatG NRW). Diese Vielfalt der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zeigt ein erhebliches Interesse des Landes daran, dass die gemeindlichen Aufgaben vor Ort in gleicher Art und Weise im Sinne des Landes vollzogen werden.

### **3.1.1.4 Die Prüfung der Verwendung von Staatszuweisungen**

#### **3.1.1.4.1 Inhalte der Vorschrift**

Die Vorschrift enthält für die überörtliche Prüfung die weitere besondere Aufgabe, die bestimmungsgemäße Verwendung der zweckgebundenen Staatszuweisungen (Bundes- und Landesmittel sowie Finanzmittel der Europäischen Union) bei den Gemeinden zu prüfen. Unter dem Begriff „Staatszuweisungen“ sind dabei alle Zuweisungen an die Gemeinde nach den entsprechenden staatlichen haushaltsrechtlichen Vorschriften zu verstehen, denn die Zuweisungen sind Leistungen an Stellen außerhalb der staatlichen Verwaltung. Diese staatlichen Finanzmittel werden den Gemeinden aufgrund gesetzlicher Bestimmungen und im Rahmen des staatlichen Zuwendungsrechts gewährt, z. B. durch das Land NRW. Sie stellen einen großen Anteil an den gesamten verfügbaren Finanzmitteln der Gemeinde dar.

Die Prüfung der zweckgebundenen Staatszuweisungen erstreckt sich daher darauf, ob die Zuwendungsbedingungen von der Gemeinde eingehalten wurden und ob bei der Verwendung der Finanzmittel entsprechend zweckbezogen verfahren wurde. Die Prüfung ist dabei unabhängig davon vorzunehmen, ob der Gemeinde die Staatszuweisungen pauschal oder zweckgerichtet auf einzelne Maßnahmen gewährt wurden. Bei dieser Prüfung

sind vorhandene Ergebnisse der örtlichen Rechnungsprüfung der Gemeinde aus ihrer Tätigkeit bzw. Aufgabe, die Vorgänge in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung zu prüfen (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 4 GO NRW), von der Gemeindeprüfungsanstalt NRW zu berücksichtigen.

Ein Zusammenhang mit Ergebnissen der örtlichen Prüfung ist jedoch nur herstellbar, soweit die örtliche Rechnungsprüfung dieselben gemeindlichen Sachverhalte zum Gegenstand ihrer Prüfungen gemacht hat (vgl. § 103 Absatz 1 bis 3 GO NRW). Die örtliche Rechnungsprüfung kann bei der Prüfung dazu ggf. auch als Vorprüfungsstelle tätig gewesen sein, weil ihr die Prüfung der Finanzvorfälle gemäß § 100 Absatz 4 der Landeshaushaltsordnung obliegt (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 7 GO NRW).

#### **3.1.1.4.2 Die Abgrenzung zur örtlichen Rechnungsprüfung**

Der örtlichen Rechnungsprüfung der Gemeinde obliegen im Zusammenhang mit zweckgebundenen Staatszuweisungen vielfach weitere Aufgaben. Solche Aufgaben können durch Bundes- oder Landesrecht konkret bestimmt sein, deren Umsetzung aber entweder dem Land oder den Gemeinden obliegt. Oftmals soll deshalb die zweckentsprechende Verwendung von Fördermitteln durch die örtliche Rechnungsprüfung im Rahmen des Verwendungsnachweises der Gemeinde bestätigt werden. Diese Tätigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung wird durch eine Verpflichtung der Gemeinde durch den Zuwendungsgeber ausgelöst.

Die Prüfung stellt jedoch nur eine „interne Vorprüfung“ durch die Rechnungsprüfung gegenüber dem Bürgermeister der Gemeinde dar, denn dieser muss durch den Verwendungsnachweis die Einhaltung der Vorgaben des Zuwendungsgebers bestätigen. In diesen Fällen vollzieht die örtliche Rechnungsprüfung daher keine verwaltungsmäßige Prüfung des Verwendungsnachweises im Zuwendungsverfahren. Diese Prüfung obliegt der jeweiligen Bewilligungsbehörde im Rahmen des ihr von der Gemeinde als Zuwendungsempfänger vorzulegenden Verwendungsnachweises (vgl. z. B. Nummer 11 der VVG zu § 44 LHO NRW).

Diese Prüfungstätigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung ist dabei der laufenden Prüfung der Vorgänge in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung zuzurechnen (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 4 GO NRW) und stellt daher keine „Sonderprüfung durch den Zuwendungsgeber“ dar. Der Adressat einer vom Zuwendungsgeber geforderten gesonderten Bestätigung, dass die Gemeinde die Förderbestimmungen eingehalten und die Zuwendungsmittel zweckentsprechend verwendet hat, ist nur der Bürgermeister. Er muss oftmals im Rahmen des Verwendungsnachweises aufgrund der Nebenbestimmungen eines Zuwendungsbescheides an die Gemeinde zusätzlich eine zweite (gesonderte) Bestätigung erbringen.

Die örtliche Rechnungsprüfung kann auch in solchen Fällen grundsätzlich nur als eine nach innen wirkende Stelle angesehen werden. Ein Prüfungsauftrag im Rahmen einer Zuwendungsgewährung muss daher vom Bürgermeister der Gemeinde ausgehen und kann nicht unmittelbar durch den Zuwendungsgeber erfolgen. Eine von der örtlichen Rechnungsprüfung abzugebende Bestätigung bei staatlichen Zuweisungen stellt dabei keine Vorprüfung im Sinne der Prüfung der Finanzvorfälle gemäß § 100 Absatz 4 LHO NRW dar, wie sie gesetzlich als Aufgabe der örtlichen Rechnungsprüfung bestimmt wurde (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 7 GO NRW).

#### **3.1.1.5 Keine Sonderprüfung der gemeindlichen Abschlüsse**

Die Zugehörigkeit des Jahresabschlusses und des Gesamtabchlusses zur gemeindlichen Haushaltswirtschaft bedingt, dass diese Abschlüsse nicht aus der überörtlichen Prüfung der Gemeinde ausgeschlossen werden dürfen. Jedoch ist die Einbeziehung dieser Abschlüsse in die überörtliche Prüfung anders auszugestalten als die überörtliche Prüfung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz. Für die gemeindliche Eröffnungsbilanz ist gesondert bestimmt worden, dass dieser Abschluss ein eigenständiger Prüfungsgegenstand der überörtlichen Prüfung ist

(vgl. § 92 Absatz 6 GO NRW). Eine derartige Vorgabe besteht für den gemeindlichen Jahresabschluss und den Gesamtabschluss der Gemeinde dagegen nicht.

Unter den überörtlichen Prüfungsrahmen, ob bei der Haushaltswirtschaft der Gemeinden sowie ihrer Sondervermögen die Gesetze eingehalten wurden, gehört jedoch auch die Prüfung der Einhaltung der haushaltsrechtlichen Vorschriften über den gemeindlichen Jahresabschluss und den Gesamtabschluss. Die Vielzahl der bei diesen Abschlüssen zu beachtenden Vorgaben gibt dabei keinen Anlass für die überörtliche Prüfung, diese Abschlüsse aus der Prüfung der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft herauszulösen und eigenständig als „Sonderprüfung“ zu führen. Die rechtlichen Rahmenbedingungen verlangen vielmehr, dass die Prüfung dieser Abschlüsse im gesetzlichen Auftragsrahmen der überörtlichen Prüfung eingebettet bleiben muss, auch wenn diese Prüfungen besondere Anforderungen beinhalten.

Die Gemeindeprüfungsanstalt kann den Rahmen der überörtlichen Prüfung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft eigenverantwortlich eine Vielzahl haushaltswirtschaftlicher und haushaltsrechtlicher Aspekte zu berücksichtigen, angefangen von den haushaltsrechtlichen Bestimmungen über die gemeindliche Haushaltsplanung über die rechtlichen Festlegungen zum Jahresabschluss der Gemeinde bis hin zu den Vorschriften zum gemeindlichen Gesamtabschluss. Sie muss dazu festlegen, unter welchen Prüfungsaspekten und in welchem Umfang der gemeindliche Jahresabschluss und der Gesamtabschluss in die überörtliche Prüfung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft einbezogen werden.

Die Gemeindeprüfungsanstalt soll dabei möglichst die Vornahme von Prüfungshandlungen vermeiden, die bereits Gegenstand der örtlichen Prüfung sind (vgl. §§ 101 und 116 Absatz 6 GO NRW). In diesem Zusammenhang ist zudem die Vorgabe wichtig, dass Prüfer der Gemeindeprüfungsanstalt nicht an der überörtlichen Prüfung einer Gemeinde mitwirken dürfen, wenn diese an der örtlichen Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses und/oder des Gesamtabschlusses der Gemeinde mitgewirkt haben (vgl. Absatz 8 der Vorschrift).

### **3.1.2 Zu Nummer 2 (Prüfung der Finanzbuchhaltung):**

Nach der Vorschrift erstreckt sich die überörtliche Prüfung auch darauf, ob die Buchführung und die Zahlungsabwicklung der Gemeinde ordnungsgemäß durchgeführt worden sind. Diese Prüfung baut auf der örtlichen Rechnungsprüfung auf, denn die laufende Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung zur Vorbereitung der Prüfung des Jahresabschlusses und die dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung der Gemeinde und ihrer Sondervermögen sowie die Vornahme der Prüfungen obliegen der örtlichen Rechnungsprüfung (vgl. § 103 Absatz 3 Nummer 4 und 5 GO NRW). Die örtliche Aufgabenteilung zwischen dem originären Buchungsgeschäft der Gemeinde und dem gemeindlichen Zahlungsverkehr ist in die überörtliche Prüfung einzubeziehen.

Im Rahmen der Prüfung ist zu berücksichtigen, dass in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung alle gemeindlichen Geschäftsvorfälle und die dadurch bedingten Veränderungen der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde erfasst werden sollen. Die Finanzbuchhaltung der Gemeinde hat daher für die überörtliche Prüfung die notwendigen Angaben zu machen und die Daten zu liefern. Das örtliche Buchungsgeschehen bildet eine Grundlage der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und dient daher auch der überörtlichen Prüfung.

Zur überörtlichen Prüfung gehört dabei auch, dass die Gemeinde die Pflicht hat, ihre örtliche Finanzbuchhaltung so auszugestalten, dass die ordnungsgemäße Erledigung der Aufgaben gesichert ist und die Verantwortlichen dafür bestimmt sind. Durch das erforderliche technische und kaufmännische Fachwissen soll die Qualität der Buchführung gewährleistet werden. Die Gemeinde hat zudem dafür Sorge zu tragen, dass die Kosten ihrer Finanzbuchhaltung sich in einem vertraglichen Rahmen bewegen.

### **3.1.3 Zu Nummer 3 (Prüfung auf sachgerechte und wirtschaftliche Verwaltung):**

Nach der Vorschrift soll die überörtliche Prüfung auch feststellen, ob die Gemeinde sachgerecht und wirtschaftlich verwaltet wird (vgl. § 10 GO NRW). Durch diese Prüfungstätigkeit auf vergleichender Grundlage bestehen für die überörtliche Prüfung besondere Möglichkeiten für einen Einblick in die einzelne gemeindliche Haushaltswirtschaft zur Verfügung. Insbesondere diese Prüfungsaufgabe verdeutlicht, dass die überörtliche Prüfung grundsätzlich nicht mehr eine „Nachprüfung“ der Prüfung der örtlichen Rechnungsprüfung darstellt.

Bei der Prüfung auf sachgerechte und wirtschaftliche Verwaltung rückt vielmehr die gesamte Gemeinde ins Blickfeld der überörtlichen Prüfung. Eine vergleichende Prüfung kann zudem besser Schwachstellen im Verwaltungs- und Geschäftsablauf der Gemeinde erkennbar machen und ggf. einen sachgerechten Veränderungsbedarf aufzeigen. Die Prüfungserkenntnisse können zudem auch zu Anpassungen bei der Gestaltung und Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft führen. Die überörtliche Prüfung bietet durch ihre vor Ort gewonnenen Erkenntnisse der geprüften Gemeinde die Möglichkeit, im Rahmen ihrer gemeindlichen Aufgabenerfüllung bedarfs- und sachgerechte (notwendige) Veränderungen vorzunehmen.

### **3.2 Zu Satz 2 (Einbeziehung vorhandener Prüfungsergebnisse):**

Nach der Vorschrift sollen bei der überörtlichen Prüfung die vorhandenen Ergebnisse der örtlichen Rechnungsprüfung aus der Erledigung ihrer Aufgaben berücksichtigt werden. Daher muss der Aufgabenkatalog der örtlichen Rechnungsprüfung in die Betrachtung einbezogen werden (vgl. § 103 Absatz 1 GO NRW). Die örtliche Rechnungsprüfung kann daher Prüfungsergebnisse aus der Prüfung des Jahresabschlusses und des Gesamtabchlusses, aus der laufenden Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung und aus der dauernden Überwachung der gemeindlichen Zahlungsabwicklung sowie aus weiteren Prüfungsaufgaben liefern.

Die überörtliche Prüfung hat dabei zu berücksichtigen, dass der Rat der Gemeinde der örtlichen Rechnungsprüfung weitere Aufgaben übertragen und der Bürgermeister innerhalb seines Amtsbereichs unter Mitteilung an den Rechnungsprüfungsausschuss der örtlichen Rechnungsprüfung gesonderte Aufträge zur Prüfung erteilen können. Unter Berücksichtigung der Ortsbezogenheit sollen mögliche Doppelprüfungen bei der Gemeinde vermieden werden. Die örtliche Prüfung und die überörtliche Prüfung deshalb möglichst zusammenwirken.

## **4. Zu Absatz 4 (Offenlegung des Prüfungsergebnisses):**

### **4.01 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeindeprüfungsanstalt hat aus ihrer überörtlichen Prüfung das festgestellte Prüfungsergebnis in Form eines Prüfberichts mehreren Stellen mitzuteilen. Diese Stellen können von den Prüfungsergebnissen der geprüften Gemeinde in unterschiedlicher Weise betroffen sein. So muss z. B. die Aufsichtsbehörde der Gemeinde in Einzelfällen ggf. über die Ausräumung von Beanstandungen entscheiden, die aus aufgrund der Ergebnisse der Prüfung der Gemeindeprüfungsanstalt erhoben werden.

Der Prüfungsbericht der Gemeindeprüfungsanstalt über die überörtliche Prüfung bei einer Gemeinde soll dafür einerseits einen schnellen Überblick über die Prüfungsergebnisse bieten, andererseits aber auch die erzielten Ergebnisse im Einzelnen darstellen sowie ein Gesamtergebnis aufzeigen. Die gesetzliche Regelung legt damit die erste Stufe eines Informations- und Entscheidungsverfahrens fest, das sich an die überörtliche Prüfung der Gemeindeprüfungsanstalt anschließt. Den Informationsbedürfnissen bestimmter Adressaten des Prüfungsberichtes wird dadurch ausreichend Rechnung getragen. Eine allgemeine Veröffentlichungspflicht des Prüfungsberichtes besteht weder für die Gemeindeprüfungsanstalt noch für die geprüfte Gemeinde.

#### **4.1 Zu Nummer 1 (Prüfungsinformationen an die geprüfte Gemeinde):**

Für die Gemeinde als Betroffene ist es sehr wichtig, über das Prüfungsergebnis der überörtlichen Prüfung informiert zu werden. Da sich aus den Prüfungen ggf. Veränderungen für die gemeindliche Haushaltswirtschaft oder für Verfahrensabläufe innerhalb der gemeindlichen Verwaltung ergeben können, ist die Offenlegung des Prüfungsergebnisses der überörtlichen Prüfung gegenüber der Gemeinde ausdrücklich gesetzlich verankert worden. Die Ergebnisse der vorgenommenen Analyse werden von der Gemeindeprüfungsanstalt im Rahmen ihres Prüfungsberichtes als „Feststellung“ bezeichnet. Zusätzlich werden im Prüfungsbericht von der GPA NRW anerkannte Verbesserungspotenziale als „Empfehlung“ ausgewiesen.

Das von der Gemeindeprüfungsanstalt festgestellte Prüfungsergebnis wird abhängig von den örtlichen Gegebenheiten von den Prüfern mit den beteiligten Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern in den betroffenen Organisationseinheiten der gemeindlichen Verwaltung erörtert. Bereits der Entwurf des Prüfungsberichtes wird der geprüften Gemeinde zur Kenntnis zugeleitet, sodass ggf. aufgetretene Missverständnisse vor der Herausgabe der endgültigen Fassung des Berichtes ausgeräumt werden können. Weitere Informationen erhält die Gemeinde im Rahmen einer Schlussbesprechung, in der von der Gemeindeprüfungsanstalt das Ergebnis präsentiert wird. Die Ergebnisse der überörtlichen Prüfung sollen den Verantwortlichen in der Gemeinde möglichst steuerungsrelevante Informationen und Handlungsempfehlungen liefern.

#### **4.2 Zu Nummer 2 (Prüfungsinformationen an die Aufsichtsbehörde):**

Nach der Vorschrift besteht für die Gemeindeprüfungsanstalt die Verpflichtung, das Prüfungsergebnis über die im Rahmen der überörtlichen Prüfung geprüfte Gemeinde der gesetzlich zuständigen Aufsichtsbehörde unmittelbar mitzuteilen. Diese Pflicht soll einerseits dem Unterrichtsrecht der Aufsichtsbehörde nach § 121 GO NRW Rechnung tragen und andererseits die Aufsichtsbehörde darauf vorbereiten, dass ggf. eine aufsichtsrechtliche Entscheidung zu treffen ist, wenn die Gemeinde die durch die überörtliche Prüfung ausgesprochenen Beanstandungen nicht beseitigen kann oder will. Für diese Fälle bestehen besondere Bestimmungen.

#### **4.3 Zu Nummer 3 (Prüfungsinformationen an Fachaufsichtsbehörden):**

Nach der Vorschrift besteht für die Gemeindeprüfungsanstalt auch eine Informationspflicht gegenüber den Fachaufsichtsbehörden, wenn eine unmittelbare fachliche Betroffenheit wegen des Prüfungsergebnisses besteht. Diese Pflicht gilt auch im Rahmen der Prüfung von zweckgebundenen Staatszuweisungen (Bundes- und Landesmittel sowie Finanzmittel der Europäischen Union), die nach Nummer 1 in Absatz 3 der Vorschrift einen ausdrücklich benannten Prüfungsgegenstand für die überörtliche Prüfung darstellen. Solche Finanzmittel werden im Rahmen des staatlichen Zuwendungsrechts zweckbezogen der Gemeinde gewährt.

### **5. Zu Absatz 5 (Verteilung des Prüfungsberichtes innerhalb der Gemeinde):**

#### **5.1 Zu Satz 1 (Weitergabe des Prüfungsberichtes):**

##### **5.1.1 Die Weitergabe an den Rechnungsprüfungsausschuss**

Nach der Vorschrift hat der Bürgermeister den von der Gemeindeprüfungsanstalt erhaltenen Prüfungsbericht aus der in der Gemeinde durchgeführten überörtlichen Prüfung dem Rechnungsprüfungsausschuss zur Beratung vorzulegen. Dadurch wird der Aufgabe des Rechnungsprüfungsausschusses Rechnung getragen, denn er ist das zuständige Prüfungsorgan im Rahmen der örtlichen Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses sowie des

Gesamtabschlusses der Gemeinde und deshalb einer der wichtigsten Adressaten des Prüfungsberichtes der Gemeindeprüfungsanstalt NRW (vgl. § 57 i.V.m. § 59 sowie §§ 101 und 116 GO NRW).

### **5.1.2 Die Weitergabe an Sonstige**

Die Vorschrift sieht zwar nur ausdrücklich vor, dass der Bürgermeister den Prüfungsbericht der Gemeindeprüfungsanstalt NRW dem Rechnungsprüfungsausschuss zur Beratung vorzulegen hat. Diese Vorgabe schließt aber nicht die Weitergabe an andere Gremien der Gemeinde oder an weitere Beteiligte aus. Als weiterer Adressat könnte aber z. B. der Finanzausschuss nach § 57 i.V.m. § 59 GO NRW in Betracht kommen, denn dieser Ausschuss hat die gesetzliche Aufgabe, die Haushaltssatzung der Gemeinde vorzubereiten und die für die Ausführung des Haushaltsplans erforderlichen Entscheidungen zu treffen (vgl. § 59 Absatz 2 GO NRW).

Dem Finanzausschuss kommt eine entscheidungsvorbereitende Tätigkeit für den Rat der Gemeinde in hauswirtschaftlichen Fragen und Sachverhalten zu. Nach dieser Aufgabenzuordnung ist es sachlogisch, den Finanzausschuss auch über die Ergebnisse der überörtlichen Prüfung zu unterrichten. In der Entscheidung des Rechnungsprüfungsausschusses liegt es, ggf. weitere Ausschüsse des Rates der Gemeinde über die Prüfungsergebnisse der überörtlichen Prüfung zu informieren. Dem Finanzausschuss ist bisher zwar nur die Vorbereitung der Haushaltssatzung der Gemeinde ausdrücklich zugeordnet. Unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse und des Stellenwertes des Jahresabschlusses und des Gesamtabchlusses könnte eine Beteiligung des Finanzausschusses im Einzelfall geboten sein.

### **5.2 Zu Satz 2 (Unterrichtung des Rates):**

Nach der Vorschrift obliegt dem Rechnungsprüfungsausschuss als zuständiges Prüfungsorgan des Rates der Gemeinde die Pflicht, den Rat über den wesentlichen Inhalt des Prüfungsberichtes der überörtlichen Prüfung sowie über das Ergebnis seiner Ausschussberatungen über den Prüfbericht zu unterrichten. Diese Vorgabe baut einerseits auf der gesetzlichen Zuständigkeit des Rechnungsprüfungsausschusses als Pflichtausschuss des Rates auf und andererseits auf den allgemeinen Informationspflichten im Rahmen seiner eigenen Ausschusstätigkeit gegenüber dem Rat auf (vgl. § 57 Absatz 2 GO NRW).

Mit dieser Regelung wird den Informationsbedürfnissen des Rates der Gemeinde im Rahmen seiner Budgethoheit ausreichend Rechnung getragen. Um ihr zu genügen, soll der Rechnungsprüfungsausschuss durch eigene Beratungen zu einer Meinungsbildung über den Prüfbericht der überörtlichen Prüfung als Gremium kommen. Der Rat hat sich daher zu den möglicherweise im Prüfbericht enthaltenen Feststellungen und Hinweisen im Einzelnen eine Meinung zu bilden, so dass er gegenüber dem Rat der Gemeinde nicht nur über den wesentlichen Inhalt des Prüfberichtes berichten kann, sondern ggf. auch bereits Empfehlungen zum Umgang mit den Feststellungen der überörtlichen Prüfung geben kann.

### **6. Zu Absatz 6 (Umgang mit Einwendungen der überörtlichen Prüfung):**

Der Prüfungsbericht der überörtlichen Prüfung über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde kann Einwendungen oder Feststellungen und Hinweise oder Empfehlungen enthalten. Nach Erhalt eines Prüfungsberichtes, der Einwendungen enthält, hat die Gemeinde die gesetzliche Pflicht und das Recht, gegenüber der Gemeindeprüfungsanstalt und ihrer Aufsichtsbehörde innerhalb einer dafür bestimmten Frist dazu eine Stellungnahme abzugeben. Die Gemeinde muss in ihrer Stellungnahme darlegen, ob und wie sie den Einwendungen abhilft und ihre Haushaltswirtschaft so führt, dass sie sich in der Zukunft im zulässigen haushaltsrechtlichen Rahmen bewegt.

Die Gemeindeprüfungsanstalt kann, die Aufsichtsbehörde sollte der Gemeinde dazu eine bewertende Antwort geben. In den Fällen, in denen die Gemeinde den von der überörtlichen Prüfung vorgetragenen Einwendungen nicht nachkommen kann oder sie zu den im Prüfungsbericht angesprochenen Sachverhalten eine andere Auffassung als die Gemeindeprüfungsanstalt vertritt, muss sie diese Sachlage in ihrer Stellungnahme ausdrücklich und bezogen auf die jeweilige Einwendung darlegen.

Für die Gemeindeprüfungsanstalt besteht damit die Möglichkeit, die von der Gemeinde vorgetragenen Argumente zu bewerten und ihre Auffassung hinsichtlich der angesprochenen Einwendungen zu überprüfen. Soweit die Gemeindeprüfungsanstalt weiterhin an ihrer Auffassung festhält, hat sie dieses der Gemeinde mitzuteilen und sollte gleichzeitig auch die Aufsichtsbehörde der Gemeinde darüber informieren. In solchen Fällen hat dann die Gemeinde ihre Aufsichtsbehörde um eine Entscheidung in der Sache zu bitten. Der aufsichtsrechtlichen Entscheidung soll dabei eine Beurteilung in der Sache vorausgehen, bei der die beanstandeten örtlichen Verhältnisse in sachlicher und zeitlicher Hinsicht, z. B. bezogen auf den Abschlussstichtag des Haushaltsjahres, objektiv betrachtet und auch hinsichtlich der haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen bewertet werden.

Die von der Aufsichtsbehörde getroffene Entscheidung ist von der Gemeinde - auch bei gegenteiliger Auffassung - umzusetzen. Über die Entscheidung ist auch die Gemeindeprüfungsanstalt zu unterrichten. Durch diese Vorschrift soll eine Gleichbehandlung der Gemeinden beim Auftreten von Einwendungen im Rahmen der überörtlichen Prüfung gewährleistet werden. Das gesetzlich vorgesehene Verfahren über die Beseitigung der von der Gemeindeprüfungsanstalt ausgesprochenen Einwendungen dürfte sich grundsätzlich auf besondere Einzelfälle bei den Gemeinden beschränken.

Bereits im Rahmen der Durchführung der überörtlichen Prüfung sollte daher von der Gemeinde versucht werden, vorhandene Differenzen über Sachverhalte der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zwischen den Prüfern der Gemeindeprüfungsanstalt und der Gemeinde als Geprüfte auszuräumen, z. B. ggf. auch im Rahmen der vorgesehenen Schlussbesprechung. Der Prüfungsbericht der Gemeindeprüfungsanstalt würde dann nur noch wichtige Hinweise und Empfehlungen, aber keine tatsächlichen Einwendungen mehr enthalten, weil diese bereits im gegenseitigen Einvernehmen zwischen der Gemeinde und der Gemeindeprüfungsanstalt sowie ggf. unter Beteiligung der Aufsichtsbehörde der Gemeinde im Vorfeld ausgeräumt werden konnten.

## **7. Zu Absatz 7 (Beratungsrecht der Gemeindeprüfungsanstalt):**

### **7.1 Zu Satz 1 (Beratung bei unterschiedlichen Fragestellungen):**

#### **7.01 Allgemeine Grundlagen**

Das Gesetz über die Errichtung einer Gemeindeprüfungsanstalt hat dieser auch die Möglichkeit der Beratung von Körperschaften, Anstalten, Stiftungen und Verbände und Einrichtungen des öffentlichen Rechts eingeräumt, zu denen auch die Gemeinden zu zählen sind. Eine solche Beratung baut nicht auf einer gesetzlichen Verpflichtung auf, sondern setzt bei den betreffenden Institutionen einen Bedarf und eine Entscheidung voraus, dass die Gemeindeprüfungsanstalt als geeignete Stelle diese Aufgabe wahrnehmen soll.

Diese Beratung muss von der jeweiligen Institution auf freiwilliger Basis beauftragt werden. Um diese Aufgabenstellung der Gemeindeprüfungsanstalt transparent zu machen und klarstellend von der gesetzlichen überörtlichen Prüfung abzugrenzen, enthält diese Vorschrift die Vorgabe, dass eine Beratung durch die Gemeindeprüfungsanstalt eines vorherigen Antrags der betreffenden Institution bedarf. Außerdem werden in der Vorschrift zwei Beratungsfelder besonders herausgestellt.

#### **7.1.1 Zu Nummer 1 (Beratung in Verwaltungsfragen):**

Die Vorschrift lässt eine Beratung der Gemeindeprüfungsanstalt in Fragen der Organisation und Wirtschaftlichkeit der öffentlichen Verwaltung bei den genannten Institutionen zu. Diese Beratung kann sich über die gesamten Möglichkeiten der öffentlich-rechtlichen Verwaltungstätigkeit erstrecken soweit dabei die Fragen der Organisation und Wirtschaftlichkeit der Verwaltung im Mittelpunkt der Beratung stehen. Dabei sollen auch Erkenntnisse aus der überörtlichen Prüfung der Gemeindeprüfungsanstalt in die Beratung einfließen, um anhand fundierter Kenntnisse und praktischer Erfahrungen die notwendigen Beratungsleistungen erbringen zu können.

#### **7.1.2 Zu Nummer 2 (Beratung in bautechnischen Fragen):**

Die Beratung der Gemeindeprüfungsanstalt kann bei den genannten Institutionen sich auch auf bautechnische Fragen erstrecken sowie auf Fragen, die mit der Ausschreibung, Vergabe und Abrechnung von baulichen Maßnahmen zusammenhängen. Diese Fachkenntnisse, die bei manchen Gemeinden oftmals nur anlassbezogen benötigt werden, können daher im Einzelfall bei der Gemeindeprüfungsanstalt abgerufen werden. Die Gemeinde erspart sich dabei das Vorhalten einer Vielzahl von besonderen baufachlichen Kenntnissen und Unterlagen.

#### **7.2 Zu Satz 2 (Beratung von im öffentlichen Interesse tätigen juristischen Personen):**

Die Vorschrift lässt auch eine Beratung durch die Gemeindeprüfungsanstalt bei sonstigen im öffentlichen Interesse tätigen juristischen Personen zu. Sie erweitert dadurch den möglichen Kreis von Institutionen und Stellen, die auf freiwilliger Basis besondere Leistungen der Gemeindeprüfungsanstalt in Anspruch nehmen können. Eine Beratung kann dabei von der Gemeindeprüfungsanstalt nur durchgeführt werden, wenn dieses zuvor von der juristischen Person beantragt wurde.

Die Gemeindeprüfungsanstalt kann außerdem die juristische Person sowohl in Verwaltungsfragen als auch in bautechnischen Fragen beraten, auch wenn in der Gemeindeordnung - anders als im Gesetz über die Gemeindeprüfungsanstalt der Satz 2 technisch an die eingerückte Nummer 2 des Satzes 1 angefügt worden ist. Es ist in diesen Fall sachgerecht, die Vorschrift des Satzes 2 nach ihrer Fassung im Gesetz über die Gemeindeprüfungsanstalt, also auf die Nummern 1 und 2 des Satzes 1 anzuwenden und nicht nur auf die Nummer 2 dieses Satzes.

### **8. Zu Absatz 8 (Sicherung der Unabhängigkeit der Prüfer):**

#### **8.1 Allgemeine Grundlagen**

Nach der Vorschrift dürfen Prüfer der Gemeindeprüfungsanstalt, die bei einer Gemeinde an Prüfungen nach § 92 Absatz 5 oder nach § 103 Absatz 1 Nummern 1 und 3 GO NRW mitgewirkt haben, nicht an Prüfungstätigkeiten der überörtlichen Prüfung der Gemeinde mitwirken. Um die Unabhängigkeit der Prüfer bei der überörtlichen Prüfung zu erhalten, ist deshalb ein Mitwirkungsverbot für die Prüfer an einer überörtlichen Prüfung der Gemeinde, in die der gemeindliche Jahresabschluss und/oder der gemeindliche Gesamtabschluss einbezogen wird, gesetzlich verankert worden. Die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses der Gemeinde obliegt dem Rechnungsprüfungsausschuss des Rates der Gemeinde, der sich dabei der örtlichen Rechnungsprüfung bedient (vgl. §§ 101 und 103 GO NRW). Der Jahresabschluss und der Gesamtabschluss sind dabei nicht selbstständige Gegenstände der überörtlichen Prüfung.

Durch ein Selbstprüfungsverbot soll gewährleistet und sichergestellt werden, dass die Prüfer der Gemeindeprüfungsanstalt, die bereits als Dritte an örtlichen Prüfungen dieser Gemeinde mitgewirkt haben, nicht als Prüfer bei der überörtlichen Prüfung derselben Gemeinde eingesetzt werden. Diese Vorschrift verweist nicht ausdrücklich

auf die Vorschrift des § 103 Absatz 7 GO NRW. Gleichwohl sollten die Ausschlussgründe für Prüfer auch bei einer überörtlichen Prüfung der Gemeinde Anwendung finden. Daher sollen auch die Prüfer nicht an einer überörtlichen Prüfung der Gemeinde mitwirken, wenn sie z. B. Mitglied des Rates der Gemeinde, Angehöriger des Bürgermeisters oder des Kämmers oder des Verantwortlichen für die Zahlungsabwicklung oder seines Stellvertreters sind.

Die Unabhängigkeit der Prüfer der überörtlichen Prüfung muss aber auch hinsichtlich der zulässigen Beratungstätigkeiten der Gemeindeprüfungsanstalt gewährleistet werden. Die Gemeindeprüfungsanstalt soll Körperschaften und Anstalten sowie sonstige Organisationseinheiten des öffentlichen Rechts hinsichtlich verwaltungstechnischer sowie in bautechnischen Fragen beraten (vgl. § 2 Absatz 4 GPAG NRW). Diese Aufgaben dürfen grundsätzlich auch durch die Beschäftigten erledigt werden, die als Prüfer tätig sind. Es muss jedoch durch qualitätssichernde Strukturen gewährleistet sein, dass die Unabhängigkeit der Prüfer nicht beeinträchtigt wird und eine Einflussnahme der zu Beratenden auf die überörtliche Prüfung ausgeschlossen wird, um eine objektive und effektive überörtliche Prüfung gewährleisten zu können. Das Vorliegen derartiger maßgebender Kriterien für die Prüfungstätigkeit soll immer aus Sicht eines sachkundigen Dritten beurteilt werden.

## **8.2 Betroffene Prüfungsaufgaben**

### **8.2.1 Der Verweis auf § 92 Absatz 5 GO NRW**

Nach der Vorschrift hat der Rechnungsprüfungsausschuss des Rates der Gemeinde die Eröffnungsbilanz vor ihrer Feststellung zu prüfen. Er hat die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Restnutzungsdauern der Vermögensgegenstände in seine Prüfung einzubeziehen und über Art und Umfang der Prüfung sowie über das Ergebnis der Prüfung ist ein Prüfungsbericht zu erstellen. Der Umfang und der Inhalt der Prüfung der Eröffnungsbilanz erstrecken sich grundsätzlich auf die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften. Daher sind die Eröffnungsbilanz und der Anhang dahingehend zu prüfen, ob sie unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und der Schuldenlage der Gemeinde zu vermitteln.

Die örtliche Prüfung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz hat eine Kontrollfunktion, eine Informationsfunktion und eine Beglaubigungsfunktion. Sie findet ihre Fortsetzung in der Prüfung der jährlichen Bilanz, die Bestandteil des Jahresabschlusses der Gemeinde ist. Dieser örtlichen Prüfung folgt dann noch die überörtliche Prüfung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz nach § 92 Absatz 6 GO NRW durch Prüfer der Gemeindeprüfungsanstalt. Durch den Verweis in der Vorschrift soll daher ein Selbstprüfungsverbot bei den Prüfern der Gemeindeprüfungsanstalt sichergestellt werden.

### **8.2.2 Der Verweis auf § 103 Absatz 1 GO NRW**

#### **8.2.2.1 Der Verweis auf Nummer 1**

Die Prüfung des Jahresabschlusses ist nach der Vorschrift eine Pflichtaufgabe der örtlichen Rechnungsprüfung und Voraussetzung für die Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat sowie für die Entlastung des Bürgermeisters (vgl. § 96 GO NRW). Der Inhalt und die Durchführung der Prüfung sowie die Zuständigkeit für die Durchführung der Prüfung, aber auch die Behandlung des Prüfungsergebnisses sind gesondert in § 101 GO NRW „Prüfung des Jahresabschlusses, Bestätigungsvermerk“ geregelt. Der Jahresabschluss der Gemeinde ist danach vom Rechnungsprüfungsausschuss dahingehend zu prüfen, ob er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt. Die Prüfung des Jahresabschlusses erstreckt sich darauf, ob

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 105 GO NRW**

die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen beachtet worden sind.

Es ist aber auch das Ergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr zu prüfen, denn die Gemeinde hat zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres einen Jahresabschluss aufzustellen, in dem das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres nachzuweisen ist (vgl. § 95 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). In die Prüfung sind die Buchführung, die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände einzubeziehen. Der Lagebericht ist darauf zu prüfen, ob er mit dem Jahresabschluss in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde erwecken.

Der Rechnungsprüfungsausschuss hat über Art und Umfang der Prüfung sowie über das Ergebnis der Prüfung einen Prüfungsbericht zu erstellen. Der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung ist in den Prüfungsbericht aufzunehmen. In die vorzunehmende Prüfung sind alle Bestandteile des Jahresabschlusses der Gemeinde sowie die dazugehörigen Anlagen einzubeziehen. Die für den Rechnungsprüfungsausschuss tätigen Abschlussprüfer haben sich deshalb einen Überblick über die rechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse der Gemeinde zu verschaffen.

Aus der abschließenden Einschätzung ist dann das durchzuführende Prüfungsprogramm zu entwickeln. Die örtliche Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses als jährlich durchzuführende Abschlussprüfung hat zudem eine Kontroll-, Informations- und Beglaubigungsfunktion (vgl. § 322 HGB). Ihr folgt dann noch die überörtliche Prüfung durch Prüfer der Gemeindeprüfungsanstalt. Durch den Verweis in der Vorschrift soll daher ein Selbstprüfungsverbot von Prüfern sichergestellt werden.

**8.2.2.2 Der Verweis auf Nummer 3**

Die Prüfung des Gesamtabchlusses ist Pflichtaufgabe der örtlichen Rechnungsprüfung und Voraussetzung für die Bestätigung des Gesamtabchlusses durch den Rat sowie für die Entlastung des Bürgermeisters (vgl. § 116 i.V.m. § 96 GO NRW). Der Inhalt und die Durchführung der Prüfung sind in § 116 Absatz 6 GO NRW geregelt. Der Gesamtabchluss der Gemeinde ist danach vom Rechnungsprüfungsausschuss dahingehend zu prüfen, ob er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt. Die Prüfung des Gesamtabchlusses erstreckt sich darauf, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen beachtet worden sind.

Der Gesamtlagebericht ist auch darauf zu prüfen, ob er mit dem Gesamtabchluss in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde erwecken. In die vorzunehmende Prüfung sind alle Bestandteile des Gesamtabchlusses der Gemeinde sowie die dazugehörigen Anlagen einzubeziehen. Der Abschlussprüfer hat sich deshalb einen Überblick über die rechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse der Gemeinde zu verschaffen. Aus der abschließenden Einschätzung ist dann das durchzuführende Prüfungsprogramm zu entwickeln. Die örtliche Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses als jährlich durchzuführende Abschlussprüfung hat zudem eine Kontrollfunktion, eine Informationsfunktion und eine Beglaubigungsfunktion. Durch den Verweis in der Vorschrift soll ein Selbstprüfungsverbot von Prüfern sichergestellt werden.

EEEEEEEEEEEE

## 12. Teil

### Gesamtabschluss

#### 1. Die Inhalte und Ziele des Gesamtabschlusses

##### 1.1 Die Zwecke des Gesamtabschlusses

Mit den haushaltsrechtlichen Vorschriften im 12. Teil der Gemeindeordnung sind wichtige Ziele aus der Reform des gemeindlichen Haushaltsrechts umgesetzt worden. Die Gemeinde ist nun jährlich zur Aufstellung eines Gesamtabschlusses verpflichtet, um einen Gesamtüberblick über ihre Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage zu erhalten und fortzuschreiben. Sie wird dabei wie eine einzige wirtschaftliche Einheit betrachtet und muss deshalb auch ihre vielfältigen eigenständigen Organisationsformen berücksichtigen, die als Betriebe neben der gemeindlichen Verwaltung zur Aufgabenerfüllung der Gemeinde beitragen. Nur deren vollständige Einbeziehung in den gemeindlichen Gesamtabschluss ermöglicht und sichert eine zutreffende Darstellung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde.

Der Gesamtabschluss dient deshalb auch dazu, negativen Folgen auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft, die sich aus der Verschiebung von gemeindlichen Aufgaben in die Betriebe der Gemeinde ergeben, entgegen zu wirken. Das nachfolgende angepasste Schaubild (Quelle: NKF-Dokumentation 2003 S. 477) verdeutlicht die Zusammenfassung der öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Betriebe der Gemeinde mit der gemeindlichen Verwaltung, um eine einzige wirtschaftliche Einheit zu bilden, die vielfach auch als „Konzern Kommune“ bezeichnet wird (vgl. Abbildung).

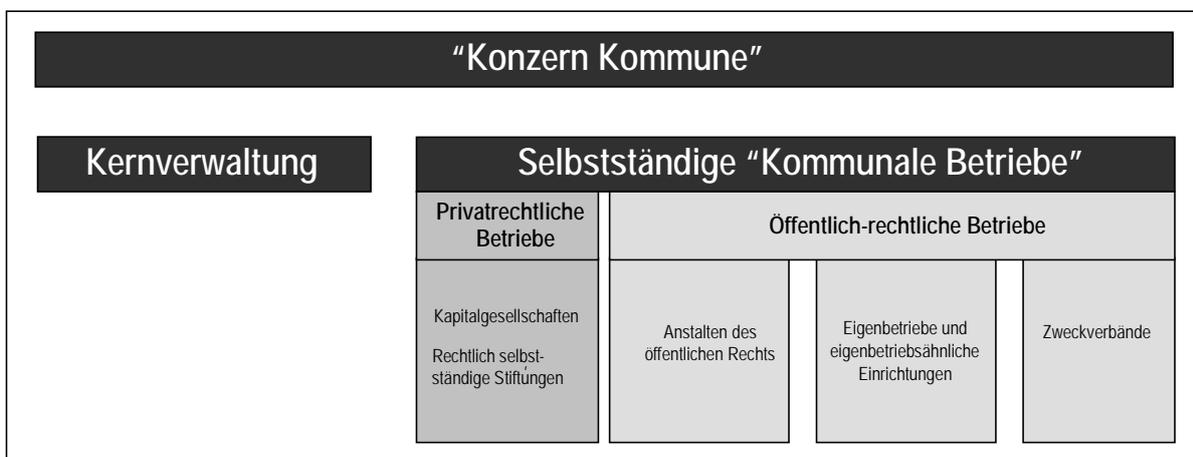


Abbildung 211 „Der kommunale Konzern“

Die Gemeinde hat deshalb ihren Gesamtabschluss aus dem Einzelabschluss der gemeindlichen Verwaltung und den Einzelabschlüssen der gemeindlichen Betriebe aufzustellen (vgl. § 116 Absatz 1 GO NRW). Als gemeindlicher Betrieb gilt dabei eine organisatorisch selbstständige Wirtschaftseinheit der Gemeinde, die kaufmännische oder wirtschaftliche Interessen verfolgt, und zwar unabhängig von ihrer öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Rechtsform. Sie kann im eigenen Namen ihre Geschäfte führen, Verträge abschließen und Dienstleistungen erbringen und wird von der Gemeinde als Muttereinheit oftmals in vollem Umfang kontrolliert. In den haushaltsrechtlichen Vorschriften werden die gemeindlichen Betriebe auch als verselbstständigte Aufgabenbereiche bezeichnet (vgl. § 116 Absatz 2 GO NRW).

Durch die Zusammenfassung dieser Jahresabschlüsse sollen vorhandene Informationsmängel im gemeindlichen Bereich in Bezug auf die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde behoben werden. Die gewählte Bezeichnung

„Gesamtabschluss“ beinhaltet dabei insbesondere den Einheitsgedanken, der der Zusammenfassung und dem Ziel der Darstellung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde zugrunde liegt. Der Gesamtabschluss setzt dabei keine rechtsförmliche Zusammenfassung der gemeindlichen Betriebe mit der Verwaltung der Gemeinde voraus. Er gibt aber das Ergebnis der Gemeinde als einer fiktiven wirtschaftlichen Gesamtheit bzw. einer einzigen wirtschaftlichen Einheit unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung wieder. Die gemeindlichen Betriebe werden dadurch nicht in ihrer selbstständigen Tätigkeit eingeschränkt und verlieren auch nicht ihre Rechtsform.

Diese Gegebenheiten bringen es mit sich, dass bei der Vollkonsolidierung im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses die unterschiedlichsten Leistungsbeziehungen zwischen der gemeindlichen Verwaltung und den Betrieben der Gemeinde sowie zwischen den Betrieben zu eliminieren sind (vgl. § 50 GemHVO NRW i.V.m. §§ 303 und 305 HGB). Diese Sachlage kann dabei auch ein Anlass für eine Prüfung durch die Gemeinde sein, ob zur besseren Aufgabenerfüllung eine konzeptionelle Neuordnung der gemeindlichen Beteiligungen sachlich sinnvoll ist. Die Beurteilung und die Entscheidung darüber sowie die mögliche Umsetzung obliegen dabei der Gemeinde in eigener Verantwortung.

Die Vorschriften über die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses sind in Anlehnung an die handelsrechtlichen Vorschriften über den Konzernabschluss und den Konzernlagebericht sowie unter Berücksichtigung internationaler Standards erarbeitet worden (vgl. §§ 290 ff. HGB). Die handelsrechtlichen Vorschriften finden daher z.T. durch entsprechende Verweise eine unmittelbare Anwendung durch die Gemeinde. Die betreffenden Regelungen und die daraus abzuleitende Vorgehensweise wurde für die Gemeinde im Sinne der haushaltsrechtlichen Ziele und Zwecke als sachgerecht und geboten angesehen. Zu solchen Vorschriften gehören insbesondere die Bestimmungen im Handelsgesetzbuch über die Vollkonsolidierung (vgl. §§ 301, 303 bis 305, 307 bis 309 HGB) und die Anwendung der Equity-Methode (vgl. §§ 311 und 312 HGB).

Es bedurfte dabei aber keines ausdrücklichen Verweises auf weitere HGB-Vorschriften, denn z. B. sind die Pflicht zur Aufstellung eines Gesamtabschlusses oder das gemeindliche Mutter-/Tochterverhältnis ausdrücklich haushaltsrechtlich bestimmt worden (vgl. § 116 GO NRW). Die für den gemeindlichen Gesamtabschluss erlassenen Vorschriften enthalten dabei jedoch keine Regelungen, aufgrund derer ein gemeindlicher Betrieb allein wegen seiner Geschäftstätigkeit oder seiner Größe aus dem örtlichen Konsolidierungskreis der Gemeinde ausgeschlossen ist oder ausgeschlossen werden kann.

## **1.2 Der Begriff „Gesamtabschluss“**

Die Zielsetzung und der Zweck, einen Gesamtüberblick über die Vermögens-, Schulden-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde zu gewinnen (wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde), erforderte, diesem gesonderten gemeindlichen Abschluss als Informationsinstrument eine zutreffende Bezeichnung zu geben. Die Übernahme wichtiger Konsolidierungsvorschriften aus dem Regelungsbereich „Konzernabschluss“ des Referenzmodells HGB hätte auch die Übernahme der Bezeichnung „Konzernabschluss“ ermöglicht. Die gemeindlichen Besonderheiten erforderten jedoch einerseits eine Abgrenzung von dem privatrechtlich geprägten handelsrechtlichen Begriff und andererseits einen Zusammenhang mit dem Ziel der Darstellung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde. Der Begriff „Konzernabschluss“ wurde deshalb nicht übernommen.

Für den „zusammengeführten“ Abschluss der Gemeinde als eine einzige wirtschaftliche Einheit aus gemeindlicher Verwaltung und den Betrieben der Gemeinde ist daher die Bezeichnung „Gesamtabschluss“ festgelegt worden. Diese Bezeichnung soll einerseits verdeutlichen, dass eine Zusammenfassung aus den jahresbezogenen Ergebnissen der gemeindlichen Verwaltung und der Betriebe der Gemeinde erfolgt, um die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde darzustellen. Andererseits soll der gewählte Begriff sachgerecht auch den Zielen und Zwecken eines solchen Abschlusses nach Ablauf eines Geschäftsjahres bzw. eines Haushaltsjahres ausreichend gerecht werden. Dabei soll sichergestellt werden, dass durch den Gesamtabschluss insgesamt ein „wirtschaftli-

ches Gesamtergebnis“ der Gemeinde dargestellt wird. Durch den gewählten Begriff lassen sich aber auch die Besonderheiten bei der Gemeinde berücksichtigen, die gegenüber dem privatrechtlichen Bereich bestehen und aufgezeigt werden müssen.

### **1.3 Die Anwendung der Einheitsgrundsätze**

#### **1.3.1 Der Grundsatz „Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“**

Die gesetzliche Festlegung eines gemeindlichen Gesamtabschlusses soll zu einem Gesamtüberblick über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung führen. Der Gesamtabschluss soll daher auch ein haushaltswirtschaftlich zutreffendes Ergebnis der gesamten jahresbezogenen Tätigkeit (Aufgabenerfüllung) der Gemeinde darstellen. Diese Vorgaben beinhalten, dass dem gemeindlichen Gesamtabschluss die „Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“, gebildet aus gemeindlicher Verwaltung und den gemeindlichen Betrieben, zugrunde gelegt wird. Eine faktische wirtschaftliche Einheit liegt dabei nicht vor und kann auch nicht angenommen werden, denn die Betriebe der Gemeinde führen die gemeindlichen Aufgaben selbstständig durch. Sie können aber wirtschaftlich betrachtet wie ein Fachbereich oder eine Abteilung der gemeindlichen Verwaltung angesehen werden.

Eine solche Sichtweise erleichtert die Anwendung der Einheitstheorie in Form der „Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“ durch die Gemeinde beim gemeindlichen Gesamtabschluss. Um eine „wirtschaftliche Einheit“ zwischen den Betrieben der Gemeinde und der gemeindlichen Verwaltung tatsächlich zu schaffen, genügt es aber nicht, den Jahresabschluss der Verwaltung mit den Jahresabschlüssen der einzelnen Betriebe lediglich zusammenzurechnen. Vielmehr sind wegen der Verflechtungen der gemeindlichen Verwaltung mit den Betrieben der Gemeinde sowie zwischen den Betrieben besondere Konsolidierungsarbeiten erforderlich.

Durch den gemeindlichen Gesamtabschluss kann daher, vergleichbar dem Jahresabschluss der gemeindlichen Verwaltung, ein haushaltswirtschaftliches Ergebnis für die gesamte Geschäftstätigkeit der Gemeinde ermittelt sowie die daraus entstehende Vermögens- und Schuldengesamtlage dargestellt werden. Es bedarf dazu aber grundsätzlich einer einheitlichen Anwendung von Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisregeln sowie der Abgrenzung und Eliminierung „interner“ Beziehungen im Sinne des Gesamtabschlusses. Der gemeindliche Gesamtabschluss macht dabei aber die Jahresabschlüsse der gemeindlichen Verwaltung und der gemeindlichen Betriebe nicht überflüssig, sondern baut vielmehr unmittelbar darauf auf.

#### **1.3.2 Der Verzicht auf den Grundsatz „Fiktion der rechtlichen Einheit“**

Durch die Konsolidierung der Jahresabschlüsse der gemeindlichen Verwaltung und der Betriebe der Gemeinde wird bei der Gemeinde dem Grundsatz der Einheit vollständig Rechnung getragen. Dazu bestehen in zulässiger Weise auch vielfach rechtliche „Unternehmensverbindungen“ im gemeindlichen Bereich (vgl. §§ 107 ff. GO NRW). Die „Fiktion der rechtlichen Einheit“ dürfte aber durch die tatsächlichen Verhältnisse bei der Gemeinde, bei der nebeneinander öffentliches und privates Recht durch die Betriebe und die Verwaltung anzuwenden ist, nur eingeschränkt möglich bzw. nicht vollständig umsetzbar sein. Gleichwohl wirkt sich die „Fiktion der rechtlichen Einheit“ beim gemeindlichen Gesamtabschluss mindestens mittelbar aus.

Die Auswirkungen zeigen sich insbesondere dann, wenn im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses die „konzerninternen“ Beziehungen im gemeindlichen Beteiligungsportfolio, z. B. aus Lieferungen und Leistungen zwischen den Betrieben und der gemeindlichen Verwaltung, zu eliminieren sind. In den Fällen, in denen der Grundsatz der „Fiktion der rechtlichen Einheit“ in vollem Umfang auch beim gemeindlichen Gesamtabschluss Anwendung fände, wäre ein sehr strenger Maßstab bei der Umsetzung der „Einheitlichkeit“ nach den Anforderungen des gemeindlichen Jahresabschlusses anzulegen. Diese Sachlage würde sich dann auch auf den Umgang

mit den Ansatz-, Bewertungs- und Ausweissachverhalten bei der gemeindlichen Verwaltung und den gemeindlichen Betrieben auswirken. Der Verzicht auf die Anwendung des Grundsatzes der „Fiktion der rechtlichen Einheit“ dürfte daher die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses erleichtern.

## **2. Das Mutter-Tochter-Verhältnis im gemeindlichen Bereich**

### **2.1 Die Verwaltung als öffentlich-rechtliche „Muttereinheit“**

Im Gesamtabschluss der Gemeinde soll die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der in den Gesamtabschluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe und der Verwaltung der Gemeinde insgesamt so dargestellt werden, als ob es sich bei der Gemeinde um eine einzige wirtschaftliche Einheit handeln würde. Dieser Grundsatz erfordert einerseits, den gemeindlichen Gesamtabschluss aus Sicht der Muttereinheit „gemeindliche Verwaltung“ aufzustellen, sodass die Tochtereinheiten die gemeindlichen Betriebe als organisatorisch selbstständige Aufgabenbereiche anzusehen sind.

Die organisatorischen Gegebenheiten der Gemeinde bei ihrer Aufgabenerfüllung prägen in einem erheblichen Maße das Vorliegen eines Mutter-Tochter-Verhältnisses. Der gemeindliche Konsolidierungskreis kann aber dadurch abgegrenzt werden, um die voll zu konsolidierenden Betriebe zu bestimmen (vgl. § 116 Absatz 2 GO NRW). Im Sinne des gemeindlichen Gesamtabschlusses wird deshalb jede wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung der Gemeinde außerhalb ihrer Verwaltung als „Betrieb“ bezeichnet. Die Bezeichnung erfolgt unabhängig davon, ob die Betätigung der Gemeinde in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form erfolgt.

Unter Beachtung der konzeptionellen Vorschriften im 11. Teil der Gemeindeordnung „Wirtschaftliche Betätigung und nicht wirtschaftliche Betätigung“ (vgl. §§ 107 bis 115 GO NRW) und der Vorschrift des § 116 GO NRW stellt die Verwaltung der Gemeinde aus haushaltsrechtlicher Sicht die „Muttereinheit“ im Sinne des gemeindlichen Gesamtabschlusses dar. Der Verwaltung werden besondere Kontrollfunktionen sowie Informations- und Mitwirkungsrechte gegenüber den gemeindlichen Betrieben als Tochtereinheiten zugestanden. Es kommt dabei nicht darauf an, ob bestimmte Rechte dem Rat der Gemeinde vorbehalten sind (vgl. § 41 GO NRW). Der gemeindlichen Verwaltung obliegt daher die Pflicht, jährlich einen gemeindlichen Gesamtabschluss unter Einbeziehung ihrer Tochtereinheiten in Form öffentlich-rechtlicher und privatrechtlicher Betriebe aufzustellen.

Die Betriebe der Gemeinde werden als gemeindliche Tochtereinheiten betrachtet, sofern jeweils die dafür einschlägigen Voraussetzungen im Sinne des gemeindlichen Gesamtabschlusses vorliegen. Sie werden dabei fiktiv so gestellt, als würden sie zu einem Teil der gemeindlichen Verwaltung, sodass insgesamt gesehen eine neue „Gesamtverwaltung“ entsteht. Ein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der Gemeinde und ihren Betrieben besteht im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses jedoch nicht nur mit den Betrieben in privatrechtlicher Form, sondern auch mit den Betrieben in öffentlich-rechtlicher Form. Durch diese Verbindungen können unmittelbare und mittelbare Beziehungen und Verknüpfungen zwischen der Gemeinde und ihren Betrieben sowie zwischen den gemeindlichen Betrieben bestehen. In diesem Zusammenhang soll deshalb haushaltsrechtlich zwischen verbundenen Unternehmen, Beteiligungen und Sondervermögen unterschieden werden.

### **2.2 Die verbundenen Unternehmen als gemeindliche Tochtereinheiten**

Als gemeindliche Tochtereinheiten werden insbesondere Betriebe der Gemeinde eingestuft, die in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Anteile an verbundenen Unternehmen“ gesondert anzusetzen und im gemeindlichen Gesamtabschluss voll zu konsolidieren sind. Diese Gegebenheiten liegen regelmäßig bei gemeindlichen Betrieben des privaten Rechts vor, wenn diese unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde stehen bzw. die Gemeinde auf den Betrieb einen beherrschenden Einfluss ausübt (vgl. § 15 ff. AktG sowie § 290 HGB).

Ein solcher Einfluss der Gemeinde auf einen Betrieb ist i.d.R. anzunehmen, wenn eine Beteiligung an dem Betrieb von mehr als 50 % vorliegt oder andere Gründe, z. B. ein Beherrschungsvertrag, für einen solchen Einfluss bei einem gemeindlichen Betrieb sprechen. Die Eigengesellschaften der Gemeinde, die dadurch gekennzeichnet sind, dass die Gemeinde alleinige Gesellschafterin des Unternehmens ist (Beteiligungsquote von 100 v.H.), sind regelmäßig als verbundene Unternehmen einzuordnen.

In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, dass ein gemeindlicher Betrieb in der Form des privaten Rechts als Tochtereinheit der Gemeinde keine Prüfungsbefreiung für seinen eigenen Jahresabschluss in Anspruch nehmen kann (vgl. § 264 Absatz 3 HGB). Die Gemeinde kann zudem bei zu klärenden Fragestellungen im Rahmen ihres Gesamtabschlusses den Sachverhalt auch danach prüfen: „Wie würde gehandelt bzw. entschieden, wenn der jeweilige gemeindliche Betrieb tatsächlich ein Teil der gemeindlichen Verwaltung wäre“.

### **2.3 Die Beteiligungen als gemeindliche Tochtereinheiten**

Als gemeindliche Tochtereinheiten werden auch die Betriebe der Gemeinde eingestuft, die in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Beteiligungen“ gesondert anzusetzen sind. Als „Beteiligungen“ sind dabei alle Anteile der Gemeinde, d.h. die mitgliedschaftlichen Vermögens- und Verwaltungsrechte an gemeindlichen Betrieben einzuordnen, die in der Absicht gehalten werden, eine dauernde Verbindung zu diesen Betrieben herzustellen. Eine Beteiligung der Gemeinde liegt i.d.R. vor, wenn sie an einem Unternehmen mit mehr als 20 v.H. beteiligt ist (vgl. § 271 Absatz 1 HGB). Als Beteiligungen kommen dabei in Betracht, die Anteile an Kapitalgesellschaften (dies betrifft auch gemeinnützige Gesellschaften) und die Anteile an sonstigen juristischen Personen.

Ein Ansatz in der gemeindlichen Bilanz setzt dabei voraus, dass die Verbindung zum betreffenden Betrieb dem gemeindlichen Geschäftsbetrieb dient und einen Beitrag zur Aufgabenerfüllung der Gemeinde leistet oder leisten kann. Eine Trennung der Beteiligungen in Unternehmen und Einrichtungen nach den Vorgaben der Vorschrift des § 107 GO NRW (Zulässigkeit wirtschaftlicher Betätigung) und der Vorschrift des § 108 GO NRW (Unternehmen und Einrichtungen des privaten Rechts) ist hier nicht relevant. Bei gemeindlichen Betrieben in der Rechtsform des privaten Rechts ist der Unternehmensbegriff im handelsrechtlichen Sinne anzuwenden. Es ist dabei unerheblich, ob bei der Gemeinde die Anteile an diesen Betrieben in Wertpapieren verbrieft sind oder nicht.

### **2.4 Die Sondervermögen als gemeindliche Tochtereinheiten**

Als gemeindliche Tochtereinheiten werden auch die organisatorisch selbstständigen Betriebe der Gemeinde in öffentlich-rechtlicher Form eingestuft, die in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Sondervermögen“ gesondert anzusetzen sind. Solche Tochtereinheiten sind gesondert in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, wenn sie eine abgesonderte Haushalts- und Wirtschaftsführung mit einem eigenen Rechnungswesen und Jahresabschluss haben (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 4 GO NRW). Sofern diese Gegebenheiten vorliegen, werden diese Einheiten haushaltsmäßig den rechtlich selbstständigen Betrieben der Gemeinde gleichgestellt. Diese haushaltswirtschaftliche Festlegung wirkt sich auch auf den gemeindlichen Gesamtabschluss aus.

Zum Sondervermögen der Gemeinde, das in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen werden muss, gehören als gemeindliche Betriebe daher die wirtschaftlichen Unternehmen (vgl. § 114 GO NRW) und die organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen (vgl. § 107 Absatz 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW). Die Eigenbetriebe und eigenbetriebsähnlichen Einrichtungen sind wichtige Organisationsgebilde der Gemeinde, die wirtschaftlich und verwaltungsmäßig selbstständig sind (vgl. Eigenbetriebsverordnung (EigVO NRW)). Für solche Betriebe werden Sonderrechnungen und die Aufstellung eigener Jahresabschlüsse verlangt.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**12. Teil GO NRW**

Die rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen der Gemeinde können auch in den Gesamtabchluss einzubeziehende Sondervermögen der Gemeinde darstellen, z. B. eigene Zusatzversorgungskassen oder Eigenunfallversicherungen der Gemeinde. Diese Sachlage ist gegeben, sofern diese Einheiten von der Gemeinde als organisatorisch selbstständige Betriebe geführt und haushaltsmäßig in entsprechender Weise wie die Eigenbetriebe behandelt werden.

**3. Die Schritte zum gemeindlichen Gesamtabchluss**

Die Gemeinde ist verpflichtet, jährlich zum Abschlussstichtag einen Gesamtabchluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) aufzustellen (vgl. § 116 GO NRW). Neben den GoB hat die Gemeinde für ihren Gesamtabchluss auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK), die sich in der in der Privatwirtschaft entwickelt haben, zu beachten. Bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses sind außerdem die örtlichen Besonderheiten zu berücksichtigen. Diese Gegebenheiten beeinflussen die Arbeiten zur Aufstellung des Gesamtabchlusses in fachlicher und zeitlicher Hinsicht in einem wesentlichen Umfang.

Die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses bzw. die dafür notwendige Konsolidierung erfordert zudem eine Vielzahl von „technischen“ Schritten, um das notwendige Zusammenspiel zwischen gemeindlicher Verwaltung und den gemeindlichen Betrieben zu erreichen. Diese Schritte müssen aufeinander aufbauen und aufeinander abgestimmt sein. Mit dem nachfolgenden Schema werden einige wichtige Schritte, die für die Erstellung des Gesamtabchlusses notwendig sind, in allgemeiner Form vorgestellt (vgl. Abbildung).

<b>Die Schritte zum gemeindlichen Gesamtabchluss</b>	
<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>AUFGABEN</b>
<b>Abgrenzung des gemeindlichen Konsolidierungskreises</b>	<p><b>Festlegungen:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- welche gemeindlichen Betriebe mit der Gemeinde eine Rechtseinheit bilden,</li> <li>- an gemeindlichen Betrieben und Vermögensmassen mit Nennkapital die Gemeinde eine Beteiligung hält,</li> <li>- welche Anstalten von der Gemeinde auf der Grundlage der Verordnung über kommunale Unternehmen und Einrichtungen als Anstalt des öffentlichen Rechts getragen werden,</li> <li>- welche Mitgliedschaften in Zweckverbänden bestehen,</li> <li>- welche rechtlich selbstständigen kommunalen Stiftungen bestehen, bei denen die Gemeinde Stifter ist,</li> <li>- bei welchen sonstigen rechtlich selbstständigen Aufgabenträgern die Gemeinde aufgrund rechtlicher Verpflichtung deren finanzielle Existenz wesentlich sichert.</li> </ul>
<b>Aufbereitung der Einzelabschlüsse der Einheiten des Konsolidierungskreises</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Vereinheitlichung des Bilanzstichtags,</li> <li>- Anpassen an die gemeindliche Bilanzierung und Bewertung sowie den Ausweis (Gemeindebilanz II – GB II),</li> <li>- Anpassen an die gemeindliche Ertrags- und Aufwandserfassung (Ergebnisrechnung II – ER II),</li> <li>- ggf. Währungsumrechnungen.</li> </ul>
<b>Erstellen eines Summenabschlusses</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Addition der aktiven und passiven Bilanzposten aller einzelnen Bilanzen auf der Basis der GB II (Vollkonsolidierung),</li> <li>- Addition der Ertrags- und Aufwandspositionen der einzelnen GUV auf der Basis der ER II (Vollkonsolidierung),</li> <li>- Übernahme des fortgeschriebenen Beteiligungsbuchwertes (bei der Equity-Methode).</li> </ul>
<b>Durchführung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Vollkonsolidierung,</li> </ul>

<b>Die Schritte zum gemeindlichen Gesamtabschluss</b>	
<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>AUFGABEN</b>
<b>der Konsolidierungsmaßnahmen</b>	(Kapitalkonsolidierung nach der Erwerbsmethode), (Schuldenkonsolidierung), (Zwischenergebniseliminierung), Aufwands- und Ertragskonsolidierung), - Konsolidierung nach der Equity-Methode (Kapitalanteilmethode), - dabei insgesamt, Eliminierung der konzerninternen Beziehungen.
<b>Aufstellung der Bestandteile und Anlagen des Gesamtabschluss</b>	- Gesamtergebnisrechnung, - Gesamtbilanz, - Gesamtanhang, - beizufügen: Kapitalflussrechnung nach DRS 2, - Anlagen: - Gesamtlagebericht, - Beteiligungsbericht.
<b>Wirkungen der Gesamtsteuerung</b>	- Gesamtabschluss- bzw. Gesamtbilanzanalyse für die Ausgestaltung der örtlichen Steuerung.

*Abbildung 212 „Die Schritte zum Gesamtabschluss“*

Eines der wichtigsten Schritte zur Aufstellung des Gesamtabschlusses ist die Erstellung eines Summenabschlusses. Dieser Abschluss wird als Gemeindebilanz II (GB II) bezeichnet, um eine Abgrenzung zu den Jahresabschlüssen der einzelnen gemeindlichen Betriebe zu erreichen, die darin einbezogen werden. Der aus der Addition der Jahresabschlüsse der gemeindlichen Betriebe gewonnene Summenabschluss ist dann durch weitere Konsolidierungsmaßnahmen zu einem Gesamtabschluss umzuformen. Zur Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses gehört aber auch, die Bilanzansätze der in den Gesamtabschluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe mit dem Eigenkapital des jeweiligen Betriebes zu verrechnen (Kapitalkonsolidierung).

Die Forderungen und Verbindlichkeiten der in den Gesamtabschluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe und der gemeindlichen Verwaltung sind gegeneinander aufzurechnen (Schuldenkonsolidierung). Hinzu kommt die Aufrechnung von Aufwendungen und Erträgen aus Geschäften zwischen den in den Gesamtabschluss einbezogenen gemeindlichen Betrieben und der gemeindlichen Verwaltung (Aufwands- und Ertragskonsolidierung). Außerdem sind die aus „Konzernsicht“ nicht realisierten Gewinne und Verluste sind aus den Beständen zu eliminieren (Zwischenergebniseliminierung).

Die Gemeinde hat den Buchungen für den gemeindlichen Gesamtabschluss zudem sachgerechte Belege zugrunde zu legen, damit der Nachweis der richtigen und vollständigen Ermittlung der Ansprüche und Verpflichtungen erbracht wird (vgl. § 27 Absatz 3 GemHVO NRW). Diese Buchungsbelege müssen dabei Hinweise enthalten, durch die eine Verbindung zu den Eintragungen in den Büchern hergestellt wird. Sie müssen ggf. eine Beurteilung darüber zulassen, dass für Zwecke des gemeindlichen Gesamtabschlusses keine Anpassungsbuchungen vorzunehmen sind.

Bei diesen Konsolidierungsarbeiten für den gemeindlichen Gesamtabschluss ist wesentlich, dass durch die rechnerische Zusammenfassung der Jahresergebnisse der gemeindlichen Verwaltung und der Betriebe keine neue eigenständige Rechtspersönlichkeit entsteht, auch nicht in fiktiver Form. Der gemeindliche Gesamtabschluss hat zudem keine Zahlungsbemessungsfunktion, z. B. für die Berechnung von Ausschüttungen oder Verlustabdeckungen. Er ist auch nicht eine Grundlage für die Zwecke der Besteuerung. Der Gesamtabschluss der Gemeinde dient daher ausschließlich der Information über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde zum Abschlussstichtag eines Haushaltsjahres. Er ersetzt daher auch nicht die Jahresabschlüsse der gemeindlichen Verwaltung und der einzelnen Betriebe, auch wenn diese Einheiten ihre Abschlüsse zum gleichen Stichtag aufstellen.

#### **4. Keine befreiende Wirkung des Gesamtabschlusses für die Betriebe**

In den Gesamtabschluss der Gemeinde sind auch die Betriebe der Gemeinde einzubeziehen, die bereits nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches ein Mutterunternehmen darstellen und deshalb zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind (vgl. § 290 HGB). Die Gemeinde erfüllt mit ihrem Gesamtabschluss keine Konzernrechnungslegungspflicht nach den einschlägigen handelsrechtlichen Vorschriften. In solchen Fällen tritt deshalb wegen der Verpflichtung der Gemeinde zur Aufstellung eines Gesamtabschlusses nach haushaltsrechtlichen Vorschriften keine befreiende Wirkung hinsichtlich des betrieblichen Konzernabschlusses für die Betriebe ein, die Tochterunternehmen im Sinne der handelsrechtlichen Vorschriften sind (vgl. § 291 Absatz 1 Satz 1 HGB).

Eine solche befreiende Wirkung tritt zwar generell unabhängig von der Rechtsform und der Größe des Mutterunternehmens nach dem Handelsrecht ein. Es besteht dafür aber die Bedingung, dass es sich bei demjenigen, der eine befreiende Wirkung durch seine Konzernrechnungslegung auslöst, um ein Unternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft handeln muss. Dieses Unternehmen muss zur Konzernrechnungslegung nach dem Handelsrecht verpflichtet sein. Als Mutterunternehmen, die einen befreienden Konzernabschluss nach den handelsrechtlichen Vorgaben erstellen können, scheiden aber die Gemeinden, der Bund und die Länder sowie Privatpersonen aus. Eine Prüfung der gemeindlichen Betriebe über das Vorliegen von Befreiungsvoraussetzungen nach den handelsrechtlichen Vorschriften wird dadurch entbehrlich.

#### **5. Der erste Gesamtabschluss der Gemeinde**

##### **5.1 Die Festlegung des Abschlussstichtages**

Die Gemeinde hat eigenverantwortlich unter Einbeziehung der gesetzlichen Vorgaben, den Stichtag für ihren ersten Gesamtabschluss festzulegen. Nach der einschlägigen gesetzlichen Bestimmung muss der erste gemeindliche Gesamtabschluss nach § 116 GO NRW spätestens bezogen auf den Stichtag 31. Dezember 2010 von der Gemeinde aufgestellt werden. Die Gemeinde konnte dafür aber auch einen früheren Termin festlegen (vgl. § 2 NKFEFG). Sie konnte bereits in der Zeit vom In-Kraft-Treten des NKFG zum 01.01.2005 einschließlich des Jahres 2009 einen Gesamtabschluss jeweils zum Schluss eines Haushaltsjahres aufstellen, wenn von ihr bereits ein Jahresabschluss nach § 95 GO NRW aufgestellt worden ist. Mit dem Stichtag soll u.a. eine zügige und einheitliche Einführung des Gesamtabschlusses durch die Gemeinden gewährleistet werden.

##### **5.2 Die Erstkonsolidierung**

###### **5.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Aufstellung des ersten Gesamtabschlusses wird als Erstkonsolidierung bezeichnet, weil erstmals die gemeindliche Verwaltung und die gemeindlichen Betriebe in dem Gesamtabschluss der Gemeinde zusammengefasst werden. Der jeweilige Anteil der Gemeinde an einem Betrieb wird dabei gegen das anteilige Eigenkapital in der Form aufgerechnet (konsolidiert), dass der Beteiligungsbuchwert in der Bilanz der Gemeinde durch den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden des betreffenden Betriebes ersetzt wird. Die Aufstellung des Gesamtabschlusses orientiert sich daher an den handelsrechtlichen Regelungen über die Konzernrechnungslegung unter Berücksichtigung von gemeindlichen Besonderheiten. Die Konsolidierung wird dabei an die Bedingungen geknüpft, die für die Gemeinde als Muttereinheit gelten. Die gemeindlichen Betriebe als Tochtereinheiten müssen deshalb ggf. Anpassungen bei ihren bilanzierten Wertansätzen vornehmen.

Der Einbeziehung der gemeindlichen Betriebe in den Gesamtabschluss der Gemeinde sind die Wertverhältnisse im Zeitpunkt der Wertermittlung (Erwerbsstichtag) zugrunde zu legen, sodass eine Gesamtbilanz als „Gesamter-

öffnungsbilanz“ erstellt werden kann. Zu berücksichtigen ist, dass vor dem betreffenden Haushaltsjahr, in dem der Abschlussstichtag liegt, i.d.R. noch keine Erträge und Aufwendungen sowie Zahlungen bei den gemeindlichen Betrieben im Sinne der wirtschaftlichen Einheit entstanden sind, die dem betreffenden Haushaltsjahr zugerechnet werden können.

## **5.2.2 Die Festlegung eines Erwerbsstichtages**

### **5.2.2.1 Allgemeine Sachlage**

Die erstmalige Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabschlusses nach den Vorschriften des gemeindlichen Haushaltsrechts und unter Anwendung von Vorschriften des Handelsgesetzbuches stellt eine besondere Fallgestaltung für die Gemeinde dar. Sie erfordert eine Festlegung des Beginns der wirtschaftlichen Einheit. Der erste gemeindliche Gesamtabschluss kann dann die Aufgabe erfüllen, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln.

Dieser Zeitpunkt wird als Erwerbsstichtag bezeichnet, zu dem für die erste Konsolidierung die bilanziellen Wertansätze auf der Grundlage der tatsächlichen Verhältnisse, betrachtet als „fiktive“ Anschaffung oder Errichtung eines gemeindlichen Betriebes, bestimmt werden. Dadurch kann ein „Konzernwirtschaftsjahr“ beginnen, das entsprechende Abstimmung zwischen der gemeindlichen Kernverwaltung und den gemeindlichen Betrieben erfordert. Außerdem wird durch die Festlegung des Zeitpunktes die für den gemeindlichen Gesamtabschluss vorgesehene Kapitalflussrechnung ermöglicht.

Unter Berücksichtigung, dass der letztmögliche Stichtag für den ersten Gesamtabschluss gesetzlich bestimmt wurde (nach § 2 NKFEFG der 31. Dezember 2010), jedoch nicht gleichzeitig festgelegt wurde, wann die Betrachtung und Bewertung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde beginnt, muss der sachgerechte Erwerbsstichtag örtlich festgelegt werden. In Anlehnung an die Einführung des NKF ist es für die Gemeinde sachlich sinnvoll, entweder den Eröffnungsbilanzstichtag oder den Jahresbeginn vor dem ersten Abschlussstichtag für den gemeindlichen Gesamtabschluss zu bestimmen.

### **5.2.2.2 Der Eröffnungsbilanzstichtag als Erwerbszeitpunkt**

Der Erwerbsstichtag stellt den Ausgangspunkt für die Einbeziehung der gemeindlichen Betriebe in den örtlichen Gesamtabschluss dar. Dieser könnte in Zusammenhang mit der Einführung des NKF gebracht werden, sodass der jeweilige Eröffnungsbilanzstichtag der Gemeinde auch den Erwerbsstichtag darstellen würde. Für einen solchen Erwerbsstichtag spricht, dass die gemeindlichen Betriebe für diesen Zeitpunkt mit dem vorsichtig geschätzten Zeitpunkt zu bewerten waren und daher ein „Marktwert“ festzustellen bzw. diesem nahe zu kommen war, auch wenn gesetzlich Bewertungsvorgaben gemacht wurden und Bewertungsvereinfachungen zugelassen waren. Außerdem gelten die für den Eröffnungsbilanzstichtag ermittelten vorsichtig geschätzten Zeitwerte für die künftigen Haushaltsjahre als Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das gemeindliche Vermögen, denn dieses ist gesetzlich bestimmt worden (vgl. § 92 Absatz 3 GO NRW).

Mit dieser Festlegung wäre der Vorteil verbunden, dass alle gemeindlichen Betriebe stichtagsbezogen bewertet und entsprechend ihrer Zweckbestimmung aus Sicht der Gemeinde unter den „Finanzanlagen“ in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz angesetzt wurden. Außerdem die für die gemeindlichen Betriebe ermittelten Werte als Anschaffungskosten dem der Gemeinde zustehenden anteiligen Eigenkapital in der jeweiligen Bilanz der gemeindlichen Betriebe. Dieser Sachverhalt würde bewirken, dass im Prinzip für alle Gemeinden eine vergleichbare Ausgangslage besteht, auch wenn einzelne Gemeinden von der Möglichkeit Gebrauch gemacht haben, einen vor dem letztmöglichen Stichtag (1. Januar 2009) liegenden Jahresbeginn (frühestens der 1. Januar 2005) für ihre Eröffnungsbilanz zu wählen. Aber auch in diesen Fällen liegt aber ein fiktiver Erwerb der gemeindlichen Betriebe

vor, sodass deren Werte (fiktive Anschaffungskosten) ebenso bis zum örtlich festgelegten Konsolidierungszeitpunkt fortzuführen sind.

### **5.2.2.3 Der Erwerbszeitpunkt im Jahr des Abschlussstichtages**

Nach der Vorschrift des § 2 NKFEF ist spätestens zum Stichtag 31. Dezember 2010 von der Gemeinde der erste Gesamtabchluss aufzustellen. Im Zusammenhang mit den Vorschriften über den gemeindlichen Gesamtabchluss in § 116 GO NRW und mit der ausdrücklichen Verwendung des Wortes „Gesamtabchluss“ in der o.a. Vorschrift hat der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass auch der erste gemeindliche Gesamtabchluss aus allen seinen gesetzlich bestimmten Teilen bestehen muss. Diese Vorgabe der Vollständigkeit bringt es mit sich, dass der Erwerbszeitpunkt mindestens so bestimmt sein muss, dass auch eine Gesamtergebnisrechnung und eine Gesamtkapitalflussrechnung aufstellbar sind.

In diesem Zusammenhang wäre in Anlehnung an die mögliche erstmalige Einbeziehung eines Tochterunternehmens nach den handelsrechtlichen Vorschriften in den Konzernabschluss der Zeitpunkt 1. Januar des Jahres, in dem am 31. Dezember der Stichtag des ersten Gesamtabchlusses liegt, der zutreffende Erwerbsstichtag. Dies ermöglicht, zum Abschlussstichtag einen gemeindlichen Gesamtabchluss mit allen seinen Bestandteilen aufzustellen. Diese Festlegung bewirkt, dass die Gemeinde für das betreffende Haushaltsjahr und zum Stichtag 1. Januar eine Gesamteröffnungsbilanz aufzustellen hat.

### **5.2.2.4 Gesamtabchluss und „Jahreseröffnungsbilanz“**

Die Notwendigkeit für die Gemeinde, vor dem ersten gemeindlichen Gesamtabchluss ein Gesamtgeschäftsjahr zu bilden, um mindestens eine zutreffende Gesamtergebnisrechnung und eine Gesamtkapitalflussrechnung zu erreichen, erfordert wie zu Beginn eines jeden gemeindlichen Haushaltsjahres eine Eröffnungsbilanz für das Gesamtgeschäftsjahr. Eine solche jahresbezogene Eröffnungsbilanz stellt haushaltsrechtlich keine Gesamteröffnungsbilanz im Sinne der ersten NKF-Eröffnungsbilanz nach § 92 GO NRW dar, auch wenn im Sprachgebrauch dieser Begriff benutzt wird, d. h. die Verfahren nach der genannten Vorschrift sind nicht anzuwenden. Die Gesamteröffnungsbilanz stellt lediglich eine Eröffnungsbilanz dar, die zu Beginn eines jeden Haushaltsjahres von der Gemeinde und zu Beginn eines jeden Wirtschaftsjahres von den gemeindlichen Betrieben aufzustellen ist. Sie bedarf daher auch keiner gesonderten örtlichen und überörtlichen Prüfung sowie eines gesonderten Ratsbeschlusses und wird auch nicht öffentlich bekannt gemacht.

### **5.2.2.5 Nicht vertretbare Erwerbszeitpunkte**

#### **5.2.2.5.1 Der tatsächliche Anschaffungszeitpunkt**

Ein möglicher Zeitpunkt für den Erwerbsstichtag ist der Zeitpunkt, in dem die Gemeinde einen Betrieb tatsächlich errichtet oder erworben hat. Dabei würde ausreichend berücksichtigt, dass die Gemeinden i.d.R. bereits über sehr lange Zeit (z.T. mehrere Jahrzehnte) über ihre Betriebe verfügen. Die vielfach lange Zeit dürfte jedoch wiederum bewirken, dass es voraussichtlich sehr aufwändig oder in manchen Fällen sogar kaum machbar ist, die Anschaffungskosten zum in der Vergangenheit liegenden tatsächlichen Zeitpunkt des Erwerbs eines gemeindlichen Betriebes zu ermitteln und bis zum örtlich festgelegten Konsolidierungszeitpunkt fortzuführen. Gegen einen solchen Zeitpunkt sprechen auch die Erfahrungen aus der Einführung des NKF, denn deshalb wurde von vornherein nicht die Ermittlung der tatsächlichen und weit in der Vergangenheit liegenden Anschaffungskosten der gemeindlichen Vermögensgegenstände für die Bilanzierung verlangt.

#### **5.2.2.3.2 Der Abschlussstichtag des ersten Gesamtabschlusses**

Als letzte Möglichkeit für den Zeitpunkt des Erwerbsstichtages bliebe unter Beachtung der gesetzlichen Festlegung des letztmöglichen Abschlussstichtages für den ersten Gesamtabschluss der Gemeinde (31. Dezember 2010 nach § 2 NKFEFG) und in Anlehnung an handelsrechtliche Vorschriften, den gesetzlich bestimmten Abschlussstichtag 31. Dezember 2010 als „fiktiven“ Erwerbsstichtag anzusehen. Dies würde mit sich bringen, dass die Anforderungen der Vorschrift über die Aufstellung des ersten gemeindlichen Gesamtabschlusses (vgl. § 2 NKFEFG NRW) nicht in vollem Umfang erfüllt werden könnten.

Die Gesamtergebnisrechnung würde nicht konsolidiert und würde wegen der notwendigen Anpassung einen geschätzten Ausgleichsposten enthalten. Die Gesamtkapitalflussrechnung müsste in einem solchen Fall entfallen. Deshalb wäre die Darstellung der Ertrags- und der Finanzgesamtlage der Gemeinde als unzureichend zu bewerten, denn sie würde mit den Zielsetzungen des NKF, insbesondere mit dem Ziel „Aktualität“ nicht in Einklang stehen. Deshalb bleibt auch fraglich, ob eine solche Vorgehensweise für einzelne Gemeinden wirklich zur Erleichterung der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses beitragen würde.

#### **5.2.3 Ausnahmen von der Neubewertungspflicht für die Erstkonsolidierung**

Nach der Vorschrift des § 308 HGB sind Ausnahmen von der einheitlichen Bewertung möglich, z. B. wegen der Besonderheiten einzelner Geschäftszweige. In der Vorschrift werden dazu nur die Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen ausdrücklich erwähnt. Ob in analoger Anwendung für den gemeindlichen Bereich auch besondere Bereiche der gemeindlichen Aufgabenerfüllung in Betracht kommen können, wenn bei den Betrieben wesentliche Abweichungen bestehen, muss im Einzelfall entschieden werden, z. B. für Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen. Eine allgemeine Regelung, dass in den Fällen, in denen für Posten der Bilanz und der Ergebnisrechnung unterschiedliche Vorschriften für die Gemeinde und die gemeindlichen Betriebe bestehen, und diese Sachlage für die Aufstellung des Gesamtabschlusses unerheblich ist, besteht nicht. Sie dürfte den Zwecken und Zielen des gemeindlichen Gesamtabschlusses sowie der damit verbundenen Einheitstheorie zuwiderlaufen.

Unter Beachtung des Grundsatzes der Wesentlichkeit können aber in besonderen Einzelfällen örtliche Besonderheiten bei bestimmten gemeindlichen Betrieben bestehen, aufgrund dessen es vertretbar ist, die im Jahresabschluss des betreffenden Betriebes angewandten Bewertungsmethoden für die Erstkonsolidierung beizubehalten. Die im Jahresabschluss des betreffenden Betriebes angesetzten Werte für Vermögensgegenstände und Schulden dürfen dann in den ersten Gesamtabschluss übernommen werden, ohne sie zuvor z. B. hinsichtlich stiller Reserven überprüft zu haben. Sofern eine solche Sachlage bei der Gemeinde besteht, sind von ihr dazu entsprechende Angaben im Gesamtanhang zu machen.

### **6. Die Vorschriften für den gemeindlichen Gesamtabschluss**

#### **6.1 Die Gesamtübersicht über die Vorschriften**

Die Vorschriften über den gemeindlichen Gesamtabschluss sollen gewährleisten, dass jährlich die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde insgesamt so dargestellt wird, als ob es sich bei der Gemeinde um eine einzige wirtschaftliche Einheit handeln würde. Die Gemeinde soll dabei auch hinsichtlich ihrer Aufgabenerfüllung, unabhängig von den organisatorischen Gegebenheiten, als Gesamtheit gezeigt werden. Für die Bestimmungen über den gemeindlichen Gesamtabschluss ist deshalb ein gesonderter Teil in der Gemeindeordnung und entsprechend in der Gemeindehaushaltsverordnung geschaffen worden.

Die Einordnung des gesonderten 12. Teils „Gesamtabschluss“ nach den Vorschriften über die Haushaltswirtschaft (8. Teil) und den Vorschriften über die wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung (11. Teil) stellt

sicher, dass im gemeindlichen Gesamtabchluss die Vermittlung entscheidungsrelevanter Informationen in den Vordergrund gestellt wird und die Informationsdefizite der Einzelabschlüsse der gemeindlichen Betriebe beseitigt werden sollen (vgl. Abbildung).

<b>Die Vorschriften im 12. Teil der Gemeindeordnung</b>	
<b>12. Teil Gesamtabschluss</b>	§ 116 Gesamtabchluss § 117 Beteiligungsbericht § 118 Vorlage- und Auskunftspflichten

*Abbildung 213 „Die Vorschriften im 12. Teil der Gemeindeordnung“*

Die Adressaten des Gesamtabchlusses sollen aufgrund der Informationen die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde beurteilen und sowie analysieren können, ob die Gemeinde in der Lage ist, ihre Aufgaben durch die gemeindliche Verwaltung und die gemeindlichen Betriebe zu erfüllen.

## **6.2 Die Vorschriften im Einzelnen**

Der 12. Teil der Gemeindeordnung enthält daher grundlegende, nachfolgend vorgestellte Vorschriften zum gemeindlichen Gesamtabchluss, die durch die Vorschriften des siebten Abschnitts der Gemeindehaushaltsverordnung „Gesamtabschluss“ näher bestimmt werden (vgl. §§ 49 bis 52 GemHVO NRW).

### **- § 116 Gesamtabchluss**

Die Vorschrift bestimmt den Inhalt und den Zweck des Gesamtabchlusses näher. Sie ist der handelsrechtlichen Vorschrift für den Konzernabschluss (§ 290 HGB) nachgebildet worden. Durch den Gesamtabchluss wird die Qualität der Rechenschaft über die Aufgabenerledigung der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr wesentlich erhöht. Er trägt gleichzeitig zu einer Verbesserung der Steuerungsmöglichkeiten bei. Die Funktion des Gesamtabchlusses besteht in der Vermittlung des den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der gesamten Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde. Die weiteren Voraussetzungen und Gestaltungsmöglichkeiten des Gesamtabchlusses sowie die Vorgaben für die Umsetzung der Konsolidierung sind in den §§ 49 bis 52 des siebten Abschnitts der Gemeindehaushaltsverordnung NRW näher bestimmt.

### **- § 117 Beteiligungsbericht**

Aufgrund zahlreicher Ausgliederungen und Beteiligungen weisen die Gemeinden heute vielfach konzernähnliche Strukturen auf. Der Beteiligungsbericht soll daher den Blick der Gemeinde vom Gesamtabchluss auf die einzelnen verselbstständigten Aufgabenbereiche (gemeindliche Betriebe) lenken. Daher muss der Bericht auch Angaben über alle gemeindlichen Betriebe umfassen, unabhängig davon, ob diese in den Konsolidierungskreis für den gemeindlichen Gesamtabchluss einzubeziehen sind. Dazu dürfte es nicht ausreichend sein, lediglich in tabellarischer Form die Ziele der gemeindlichen Betriebe, die Erfüllung des öffentlichen Zwecks, die Beteiligungsverhältnisse, die Entwicklung der Bilanzen und der Gewinn- und Verlustrechnungen, die Leistungen der gemeindlichen Betriebe, die wesentlichen Finanz- und Leistungsbeziehungen u.a. anzugeben und zu erläutern.

Der Beteiligungsbericht soll aber auch vertiefte und notwendige Erkenntnisse für die produktorientierte Gesamtsteuerung der Gemeinde ermöglichen. Dies erfordert eine aufgabenbezogene Darstellung und Gliederung im Beteiligungsbericht, mindestens anhand der für die Verwaltung verbindlichen Produktbereiche (vgl. § 4 GemHVO NRW). Damit würde eine Gesamtübersicht über die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben durch die gemeindlichen Betriebe außerhalb der Verwaltung erreicht, unabhängig davon, von welchem Betrieb die einzelne gemeindliche Aufgabe erledigt wird. Entsprechend gegliederte Informationen erlauben eine bessere

Einschätzung und differenzierte Beurteilung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde sowie ihrer Chancen und Risiken, bezogen auf die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde, ausgewiesen in den einzelnen gemeindlichen Produktbereichen.

- § 118 Vorlage- und Auskunftspflichten

Auf der Grundlage, dass der Gesamtabchluss die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zusammen mit der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der in den gemeindlichen Gesamtabchluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe so darzustellen hat, als ob die Gemeinde mit ihren Betrieben eine wirtschaftliche Einheit wäre, ist es für die Aufstellung eines solchen Gesamtabchlusses zwingend erforderlich, auch die dafür notwendigen Informationen und Unterlagen von den beteiligten gemeindlichen Betrieben zu erhalten. Dabei werden nach dem Grundsatz der gemeindlichen Einheit an den Gesamtabchluss der Gemeinde keine höheren Anforderungen gestellt, als an ihren Einzelabschluss. Außerdem baut die Vorschrift auf der Regelung in § 113 GO NRW auf, nach der zur Vertretung der Gemeinde in Unternehmen und Einrichtungen die erforderlichen Vorgaben getroffen werden, um die notwendige Vernetzung zwischen mittelbarer und unmittelbarer gemeindlicher Verwaltung sicherzustellen.

## **7. Die Anwendung von allgemeinen Grundsätzen**

### **7.1 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK)**

Die Aufstellung des Gesamtabchlusses ist unter Beachtung der GoB vorzunehmen. Zum privatrechtlichen Konzernabschluss nach dem Handelsrecht haben sich aber noch die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK) entwickelt. Die GoK ergänzen die für den Gesamtabchluss einschlägigen Vorschriften sowie die GoB. Die folgenden GoK sollen beim gemeindlichen Gesamtabchluss beachtet werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK)</b>
- Grundsatz der Fiktion der rechtlichen Einheit (Einheitstheorie).
- Grundsatz der Einheitlichkeit (der Abschlussstichtage, der Währung, des Ausweises).
- Grundsatz der Vollständigkeit (des Konsolidierungskreises).
- Grundsatz der Einheitlichkeit der Bilanzierung und Bewertung.
- Grundsatz der Stetigkeit der Konsolidierungsmethoden (zeitlich und sachlich).
- Grundsatz der Eliminierung konzerninterner Beziehungen.
- Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit.

*Abbildung 214 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK)“*

Diese Grundsätze sollen im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses gewährleisten, dass die Zusammenfassung der Jahresabschlüsse der einbezogenen Betriebe unter Anwendung der maßgeblichen Einheitstheorie erfolgt und der Gesamtabchluss ein Bild über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde vermittelt, als wäre die gemeindliche Verwaltung zusammen mit den Betrieben der Gemeinde eine wirtschaftliche Einheit. Dar-

über hinaus kommen durch die Verweise auf gemeindliche Vorschriften über den Jahresabschluss auch die haushaltsrechtlichen Grundsätze beim gemeindlichen Gesamtabschluss zur Anwendung.

### 7.2 Ausgewählte deutsche Rechnungslegungsstandards

Im gemeindlichen Gesamtabschluss ist nach der Vorschrift die geforderte Gesamtkapitalflussrechnung unter Beachtung des Deutschen Rechnungslegungsstandards Nr. 2 (DRS 2) in der vom Bundesministerium der Justiz (BMJ) nach § 342 Absatz 2 HGB bekannt gemachten Form aufzustellen. Neben diesem Rechnungslegungsstandard bestehen noch weitere Standards, die für die inhaltliche Gestaltung des gemeindlichen Gesamtabschlusses genutzt werden können (vgl. Abbildung).

<b>Ausgewählte deutsche Rechnungslegungsstandards</b>	
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>
<b>DRS 3</b>	Segmentberichterstattung
<b>DRS 4</b>	Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss
<b>DRS 5</b>	Risikoberichterstattung
<b>DRS 7</b>	Konzerneigenkapital und Konzernergebnis
<b>DRS 8</b>	Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss
<b>DRS 12</b>	Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens
<b>DRS 13</b>	Grundsatz der Stetigkeit und Berichtigung von Fehlern
<b>DRS 14</b>	Währungsumrechnung
<b>DRS 15</b>	Lageberichterstattung
<b>DRS 19</b>	Pflicht zur Konzernrechnungslegung und Abgrenzung des Konsolidierungskreises

*Abbildung 215 „Ausgewählte deutsche Rechnungslegungsstandards“*

Zu beachten ist, dass die Rechnungslegungsstandards ständig weiter entwickelt werden, um deren Aktualität und Anwendbarkeit im privatrechtlichen Bereich zu sichern. Die verabschiedeten Standards sowie ihre Änderungen werden vom Bundesministerium der Justiz im Bundesanzeiger bekannt gemacht.

### 7.3 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sollen dazu dienen, die Anwendung der haushaltsrechtlichen Vorschriften, in Form von gesetzlichen Einzelschriften, zu verstärken und zu vervollständigen. Folgende allgemeine Grundsätze gelten als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (vgl. Abbildung).

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)</b>
- Grundsatz der Vollständigkeit.
- Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit.
- Grundsatz der Verständlichkeit.
- Grundsatz der Aktualität.
- Grundsatz der Relevanz.
- Grundsatz der Stetigkeit.
- Grundsatz des Nachweises der Recht- und Ordnungsmäßigkeit.

*Abbildung 216 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)“*

Bei der Anwendung der GoB ist zu beachten, dass die Inhalte dieser Grundsätze vielfach bereits zu gesetzlichen Regelungen (gesetzlich bestimmten Grundsätzen) geworden sind. Außerdem werden die GoB als Beurteilungsmaßstäbe für die örtliche Entscheidung benötigt, ob der Gesamtabchluss der Gemeinde ordnungsgemäß ist, denn er muss sowohl formell als auch materiell den haushaltsrechtlichen Anforderungen entsprechen. Außerdem bilden die GoB einen Bestandteil der Generalnorm, denn der gemeindliche Gesamtabchluss muss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde vermitteln (vgl. § 116 GO NRW). Durch die GoB wird der Gemeinde kein bestimmtes Buchführungssystem für den Gesamtabchluss vorgeschrieben.

#### **7.4 Weitere wichtige Grundsätze**

Neben den o.a. Grundsätzen sind weitere wichtige Grundsätze entwickelt worden, die nicht gesetzlich konkretisiert worden sind. Jeder dieser Grundsätze soll sicherstellen, dass ein sachverständiger Dritter sich in einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Aufzeichnung von Buchungsvorfällen und der Vermögens- und Schuldenpositionen verschaffen kann. Diese weiteren wichtigen Grundsätze, die auch bei der Gemeinde zur Anwendung kommen sollen, werden nachfolgend vorgestellt (vgl. Abbildung).

<b>Weitere wichtige Grundsätze</b>	
<b>ART DER GRUNDSÄTZE</b>	<b>INHALTE UND ZWECKE</b>
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS)</b>	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sollen sicherzustellen, dass die Buchungen und sonstigen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden, wenn die Buchführung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung erfolgt (vgl. § 27 Absatz 5 GemHVO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung (GoDV)</b>	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung wurden zur Erfüllung der ordnungsmäßigen Buchführung und Bilanzierung bei einer DV-Buchführung entwickelt und umfassen im Wesentlichen

<b>Weitere wichtige Grundsätze</b>	
<b>ART DER GRUNDSÄTZE</b>	<b>INHALTE UND ZWECKE</b>
	die Sicherheit, die Funktionserfüllung und die Dokumentation.
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI)</b>	Die Grundsätze beziehen sich auf die Erstellung des Inventars und sollen sicherstellen, dass in der Inventur eine vollständige Erfassung des Vermögens und der Schulden erfolgt (vgl. § 91 GO NRW i.V.m. § 28 und 29 GemHVO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung (GoBi)</b>	Die Grundsätze der Aktivierung, Passivierung und Bewertung werden weiter detailliert. Dazu gehören auch die Grundsätze für die Bilanzgliederung (vgl. z.B. § 41 bis 43 GemHVO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL)</b>	Die Grundsätze spezifizieren die Anforderungen für die durch den Lagebericht vorzunehmende Informationsvermittlung (vgl. § 48 GemHVO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfungen (GoA)</b>	Die Grundsätze finden hinsichtlich der jährlichen Abschlussprüfung Anwendung. Diese beinhalten u.a. Festlegungen zu den Prüfungshandlungen. Außerdem bestehen noch weitere Ergänzungen dieser Grundsätze durch die „Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen“ sowie die „Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen“.
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Kapitalflussrechnung (GoKfr)</b>	Die Grundsätze finden bei der Aufstellung der gemeindlichen Gesamtkapitalflussrechnung Anwendung und sollen zu einer sachgerechten Erstellung beitragen (vgl. § 51 Absatz 3 GemHVO NRW).

*Abbildung 217 „Weitere wichtige Grundsätze“*

Die Auslegung der GoB durch Rechtsprechung und Literatur sorgt zudem mittelbar für eine dynamische Anpassung des Rechts über das gemeindliche Rechnungswesen an die aktuellen nationalen und internationalen Entwicklungen. Die Grundsätze werden dann weiterentwickelt, wenn aus neuen Sachverhalten heraus dafür ein Erfordernis besteht.

#### **8. Der zulässige Verzicht auf einen Gesamtabchluss**

Die Vorschrift des § 116 GO NRW enthält keine gesonderte Regelungen, die es der Gemeinde ermöglichen, auf die Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses zu verzichten oder einzelne Ausnahmeregelungen oder Kriterien, bei deren Vorliegen die Gemeinde im Einzelfall von der Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses befreit ist. Gleichwohl können bei einzelnen Gemeinden besondere Fallgestaltungen im Rahmen ihrer Beteiligungen vorliegen, die dazu führen, dass für die Gemeinde die Aufstellung eines Gesamtabchlusses entbehrlich wird (vgl. Abbildung).

<b>Der zulässige Verzicht auf einen Gesamtabchluss</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Die Gemeinde (Gemeindliche Verwaltung als Muttereinheit) verfügt über keinen voll zu konsolidierenden Betrieb, der eine Tochtereinheit der Gemeinde darstellt, sodass ein erforderliches Mutter-Tochter-Verhältnis als Voraussetzung für die Aufstellung des Gesamtabchlusses nicht vorliegt.</li> </ul>

<b>Der zulässige Verzicht auf einen Gesamtabchluss</b>	
-	Die Gemeinde (Muttereinheit) verfügt über voll zu konsolidierende Betriebe, ihre Tochterunternehmen sind aber wegen der insgesamt bestehenden untergeordneten Bedeutung alle nicht voll zu konsolidieren.
-	Die Gemeinde verfügt nur über Betriebe bzw. Beteiligungen, bei denen die Equity-Methode zur Anwendung kommt.
-	Die Gemeinde verfügt nur über Betriebe bzw. Beteiligungen, die nach der Anschaffungswert-Methode in der Gesamtbilanz anzusetzen sind.

Abbildung 218 „Der zulässige Verzicht auf einen Gesamtabchluss“

In den Fällen, in denen die Gemeinde zwar über mehrere Betriebe, aber über keinen voll zu konsolidieren Betrieb verfügt, und kein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der gemeindlichen Verwaltung und mindestens einem Betrieb der Gemeinde besteht, kann das Fehlen dieser Voraussetzung nicht dadurch geheilt werden, dass die betreffende Gemeinde über Betriebe verfügt, bei denen die Equity-Methode zur Anwendung kommt.

Bei einem zulässigen Verzicht auf die Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses erlischt jedoch nicht die in dieser Vorschrift enthaltene ausdrückliche Pflicht zur Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses. Vielmehr ist dann vom Rechnungsprüfungsausschuss zu prüfen, ob örtlich die Voraussetzungen für einen Verzicht auf die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses vorliegen. Er hat dabei die örtlichen Abwägungen zu prüfen und festzustellen, ob das daraus entstandene Ergebnis zutreffend ist. Eine solche Prüfung ist zu jedem Abschlussstichtag vorzunehmen, zu dem kein Gesamtabchluss von der Gemeinde aufgestellt wird.

## 9. Vom Gesamtabchluss zur Gesamtsteuerung

### 9.1 Die gemeindlichen Gegebenheiten

Die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben einschließlich der Verpflichtung der Gemeinde ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Aufgabenerfüllung gesichert ist (vgl. § 3 und § 75 Absatz 1 GO NRW). Diese Vorgaben erfordern einen Überblick über die wirtschaftliche Gesamtlage und ein darauf ausgerichtetes Handeln der Verantwortlichen in der Gemeinde. Die auf den gesetzlich vorgesehenen Gesamtabchluss aufbauende Gesamtsteuerung ist dabei jedoch nicht als eine Addition von Verwaltungsprozessen anzusehen, sondern stellt ein verantwortliches ganzheitliches gemeindebezogenes Verwaltungsmanagement dar, das im Rahmen einer Stetigkeit fortlaufend bestehen muss. Dabei kann es örtlich sachlich sinnvoll sein, mehrere Gesamtabchlüsse in einer Zeitreihe verfügbar zu haben. Die Gemeinde sollte gleichwohl bereits mit ihrem ersten Gesamtabchluss sich über die Ziele und Zwecke ihrer örtlichen Gesamtsteuerung Klarheit verschaffen und von Anfang an - wie zukünftig auch - für eine Weiterentwicklung offen sein.

Mit einer Gesamtsteuerung als Managementaufgabe können die gemeindlichen Geschäftsteile „Verwaltung“ und „Betriebe“ als eine Gesamtheit betrachtet und der gemeindliche Gesamtabchluss als aussagekräftige und steuerungsrelevante Informationsbasis genutzt werden, um als Gemeinde zukunftsorientiert und wirtschaftlich handeln zu können. Die gemeindliche Gesamtsteuerung geht daher über die heutige Haushaltssteuerung, die auf die gemeindliche Verwaltung und die damit verbundene örtliche Haushaltswirtschaft ausgerichtet ist, wesentlich hinaus. Sie schließt auch die gemeindliche Beteiligungsverwaltung mit ein, die vielfach, bezogen auf die Betriebe der Gemeinde, lediglich auf die Erfüllung der gesetzlich bestimmten Pflichten und auf die Erlangung weiterer Informationen ausgerichtet ist, wenn dazu ein örtlicher Bedarf oder Anlass besteht..

Zur Umsetzung einer Gesamtsteuerung durch die Gemeinde muss der Rat der Gemeinde als oberstes Leitungsorgan im Rahmen und Sinne seiner Allzuständigkeit nicht nur auf die gemeindliche Verwaltung, sondern gleich-

ermaßen auch auf die Betriebe der Gemeinde als verselbstständigte Aufgabenbereiche einwirken. Er muss dafür Sorge tragen, dass die für die Erledigung der gemeindlichen Aufgaben notwendige Steuerungskultur geschaffen und sachgerechte Steuerungsinstrumente eingesetzt und genutzt werden können (vgl. § 41 Absatz 1 GO NRW). Eine entsprechende Verpflichtung trifft auch den Bürgermeister als Vorsitzenden des Rates und als Verantwortlichen für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten gemeindlichen Verwaltung (vgl. § 40 Absatz 2 Satz 4 und § 62 Absatz 1 Satz 2 GO NRW).

## **9.2 Die örtliche Managemententwicklung**

Im Rahmen der örtlichen Verantwortlichkeiten sollte durch die Gemeinde ein strategisches Management mit einer strategischen Gesamtplanung entwickelt und unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten eigenverantwortlich ausgestaltet werden. Diese Aufgaben erfordern u.a. die örtliche Auswahl und Festlegung von Strategie- und Produktfeldern sowie von messbaren Leistungs- und Finanzzielen mit zeitlichen Abgrenzungen. Außerdem ist ein entsprechendes gemeindebezogenes unterjähriges Berichtswesen einzurichten. Die gemeindliche Verwaltung und die Betriebe der Gemeinde sollten unter Berücksichtigung der dezentralen Ressourcenverantwortung und der produktorientierten Haushaltswirtschaft in die örtliche Gesamtsteuerung einbezogen werden, damit die Weiterentwicklung der mit Unterstützung eines operativen Managements erfolgreich sein kann.

Diese Zielsetzungen bedürfen vielerorts einer Änderung in der Verwaltungskultur und eines neuen Zusammenwirkens zwischen der gemeindlichen Verwaltung und den Betrieben der Gemeinde. Ein gemeinsames Liquiditäts- und Cash-Management, ein Zins- und Schuldenmanagement, eine gemeinsame Investitionsplanung, aber auch ein umfassendes Risikomanagement können in diesem Sinne für die Zusammenarbeit und den Zusammenhalt in der wirtschaftlichen Einheit bzw. der Gesamtheit „Gemeinde“ hilfreich sein. Unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten bedarf es dazu ggf. auch verbindlicher Regelungen, um in der Gemeinde insgesamt ein wirtschaftliches Verwaltungshandeln und eine ordnungsmäßige Geschäftsführung der Verantwortlichen zu sichern. Vor diesem Hintergrund ist auch die Analyse des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde ständig gefordert. Es gilt, sich den veränderten Bedingungen anzupassen, um Fehleinschätzungen zu vermeiden und adäquates wirtschaftliches Handeln zu fördern. Die Jahresabschlüsse und der Gesamtabschluss können als stichtagsbezogene Abbilder der wirtschaftlichen Verhältnisse der Gemeinde eine sachgerechte Beurteilung der Zielerreichung ermöglichen.

## **9.3 Die örtliche Gesamtplanung**

Die gemeindliche Gesamtsteuerung unterliegt einer ständig steigenden Aktualität und benötigt daher nicht nur Ist-Daten aus den erstellten Jahresabschlüssen der gemeindlichen Verwaltung und der Betriebe der Gemeinde, sondern zusätzlich auch Plandaten, um zukunftsbezogene Entscheidungen leichter treffen zu können. Sie erfordert daher eine laufende und zeitnahe Beurteilung der Verwaltungs- und Geschäftstätigkeit, um entscheidungsrelevante Schritte einleiten zu können. Es müssen aber auch Sondereffekte, die sich aus allgemeinen Rahmenbedingungen ergeben, für die örtliche Gesamtsteuerung relativiert werden. Es ist deshalb für die örtliche Gesamtsteuerung eine zukunftsbezogene Planung unverzichtbar,

In einer solchen Gesamtplanung sollte die Haushaltsplanung der gemeindlichen Verwaltung mit den Wirtschaftsplänen der gemeindlichen Betriebe zusammengeführt werden. Es können daraus umsetzbare und messbare Ziele sowie abgegrenzte Handlungsfelder entstehen, die entsprechend zu koordinieren sind. Die örtliche Gesamtplanung sollte sich dabei nicht nur auf das nächste Haushaltsjahr bzw. Geschäftsjahr erstrecken. Die bestehende Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung der Gemeinde kann als Grundlage für den örtlichen Planungskorridor genutzt werden (vgl. § 84 GO NRW).

Die Gemeinde hat ihrer Haushaltsplanung die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung und damit einen fünfjährigen Planungszeitraum zugrunde zu legen, der vom laufenden Haushaltsjahr ausgeht und in den das Haushaltsjahr als erstes Planungsjahr sowie drei weitere Planungsjahre eingebunden sind. Dadurch muss die Gemeinde ihre voraussichtlichen wirtschaftlichen Verhältnisse und ihre Leistungskraft nicht allein für das Haushaltsjahr als kurzfristigen Zeitraum, sondern für den gesamten Planungszeitraum offen legen. Sie muss dabei auch aufzeigen, wie sie die stetige Aufgabenerfüllung in Zukunft sichert.

Im Rahmen ihrer jährlichen Haushaltssatzung müssen dem Rat der Gemeinde nicht nur der Haushaltsplan der gemeindlichen Verwaltung, sondern auch sachgerechte als Anlagen dazu vorgelegt werden (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 8 GemHVO NRW). Die Übersicht über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und ihre Entwicklung ist jedoch nicht vollständig, wenn nicht die Haushaltsplanung der Gemeinde und die Wirtschaftspläne der gemeindlichen Betriebe beigelegt werden, die einen solchen Plan aufstellen müssen, in geeigneter Weise zu einem Gesamtbild zusammengeführt wird (vgl. § 108 Absatz 3 Satz 1 GO NRW).

Bereits aufgrund der örtlichen Vielzahl solcher Einzelpläne ist es geboten, aus der gemeindlichen Gesamtsicht heraus einen haushaltsplanerischen Zusammenhang auch zwischen den Planungsunterlagen der Verwaltung und der Betriebe herzustellen. Die dem Haushaltsplan als gesonderte Unterlage beizufügende "Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung" der von der Planungsvorgabe betroffenen Betriebe dürfte i.d.R. keine zusammengefasste Planung darstellen. Eine Gesamtplanung ist aber wegen des gemeindlichen Gesamtabschlusses geboten, auch wenn für die Gesamtergebnisrechnung bisher kein Plan-/Ist-Vergleich vorgesehen ist.

Für eine Gesamtplanung muss zudem örtlich entschieden werden, ob diese produktorientiert oder organisatorisch aufgebaut wird. Mit dieser Kenntnis können die einzelnen Fachbereiche innerhalb der gemeindlichen Verwaltung ihren Beitrag und die Beiträge der gemeindlichen Betriebe koordinieren und zur "gesamten" Haushaltsplanung, notwendige Analysen zur Beurteilung von Chancen und Risiken vornehmen und sachgerechte Daten zur Verfügung stellen. Dadurch kann eine Grundlage für eine Gesamtplanung der Gemeinde entstehen und in einem ausreichenden Maße abgesichert werden. Die Betriebe der Gemeinde müssen als „Zulieferer“ entsprechend verpflichtet werden.

Durch eine sachgerechte Zusammenführung der einzelnen Planungen zu einer Gesamtplanung wird es dann möglich, die gesamte Ergebnisstruktur der Gemeinde sowie ihre finanziellen Abhängigkeiten zu ermitteln. Es können aber auch die Chancen und Risiken für die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde besser eingeschätzt und die künftige wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde zutreffender ermittelt und belastbar dargestellt werden.

#### **9.4 Die Gesamtsteuerung bei fehlendem Gesamtabschluss**

Im örtlichen Einzelfall können zu einem Abschlussstichtag bei der Gemeinde ggf. besondere Umstände vorliegen, die dazu führen, dass für das abgelaufene Haushaltsjahr bzw. Geschäftsjahr der Gemeinde die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses entbehrlich wird. Eine solche Gegebenheit unterbricht nicht nur die Zeitreihe der jährlichen Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses, sondern kann sich auch in erheblichem Maße auf die gemeindliche Gesamtsteuerung auswirken.

Diese örtliche Sachlage bedingt gleichwohl nicht, dass die Gemeinde deshalb auf die Fortsetzung ihrer Gesamtsteuerung verzichten kann. Bei einer Betrachtung der gemeindlichen Verwaltung und der gemeindlichen Betriebe als wirtschaftliche Einheit und einem entsprechenden Handeln der Verantwortlichen in der Gemeinde besteht aus Gründen der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde und ihrer Weiterentwicklung fortwährend ein sinnvoller Bedarf und Anlass für eine laufende Gesamtsteuerung der Gemeinde.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**12. Teil GO NRW**

Aus diesen Gegebenheiten lässt sich daher ableiten, dass nicht auf eine gemeindliche Gesamtsteuerung verzichtet werden soll, auch wenn nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften für die Gemeinde zum Abschlussstichtag eines Haushaltsjahres keine Pflicht zur Aufstellung eines Gesamtabchlusses besteht. In den Fällen des Verzichts auf einen gemeindlichen Gesamtabchluss ist es für die Gemeinde gleichwohl sachlich notwendig, sich ein Bild bzw. einen Überblick über ihre wirtschaftliche Gesamtlage zu verschaffen. Der gemeindliche Jahresabschluss kann in solchen Fällen eine Ausgangsgrundlage für die örtliche Gesamtsteuerung bieten, wenn die Jahresabschlüsse der einzelnen gemeindlichen Betriebe dabei nicht unbeachtet bleiben.

#####

**§ 116**

**Gesamtabschluss**

(1) <sup>1</sup>Die Gemeinde hat in jedem Haushaltsjahr für den Abschlussstichtag 31. Dezember einen Gesamtabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen. <sup>2</sup>Er besteht aus der Gesamtergebnisrechnung, der Gesamtbilanz und dem Gesamtanhang und ist um einen Gesamtlagebericht zu ergänzen. <sup>3</sup>Der Rat bestätigt den geprüften Gesamtabschluss durch Beschluss. <sup>4</sup>§ 96 findet entsprechende Anwendung.

(2) <sup>1</sup>Zu dem Gesamtabschluss hat die Gemeinde ihren Jahresabschluss nach § 95 und die Jahresabschlüsse des gleichen Geschäftsjahres aller verselbstständigten Aufgabenbereiche in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form zu konsolidieren. <sup>2</sup>Auf den Gesamtabschluss sind, soweit seine Eigenart keine Abweichung erfordert, § 88 und § 91 Abs. 2 entsprechend anzuwenden.

(3) <sup>1</sup>In den Gesamtabschluss müssen verselbstständigte Aufgabenbereiche nach Absatz 2 nicht einbezogen werden, wenn sie für die Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung sind. <sup>2</sup>Dies ist im Gesamtanhang darzustellen.

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

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

(5) <sup>1</sup>Der Gesamtabschluss ist innerhalb der ersten neun Monate nach dem Abschlussstichtag aufzustellen. <sup>2</sup>§ 95 Absatz 3 findet für die Aufstellung des Gesamtabschlusses entsprechende Anwendung.

(6) <sup>1</sup>Der Gesamtabschluss ist vom Rechnungsprüfungsausschuss dahingehend zu prüfen, ob er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt. <sup>2</sup>Die Prüfung des Gesamtabschlusses erstreckt sich darauf, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen beachtet worden sind. <sup>3</sup>Der Gesamtlagebericht ist darauf zu prüfen, ob er mit dem Gesamtabschluss in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde erwecken. <sup>4</sup>§ 101 Abs. 2 bis 8 gilt entsprechend.

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

## **Erläuterungen zu § 116:**

### **I. Allgemeines**

#### **1. Die Zwecke des gemeindlichen Gesamtabchlusses**

##### **1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde soll jährlich einen Gesamtabchluss aufstellen, damit der Gesamtüberblick über ihre Vermögens-, Schulden-, Finanz- und Ertragsgesamtlage gewährleistet und dauerhaft gesichert wird. Der gemeindliche Gesamtabschluss dient aber auch dazu, den negativen Folgen auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft aus der Verschiebung von gemeindlichen Aufgaben in Betriebe der Gemeinde entgegen zu wirken. Als gemeindlicher Betrieb gilt dabei eine organisatorisch selbstständige Wirtschaftseinheit der Gemeinde, die kaufmännische oder wirtschaftliche Interessen verfolgt, und zwar unabhängig von ihrer öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Rechtsform. Durch den Gesamtabchluss der Gemeinde soll die Qualität der Rechenschaft über die Aufgabenerledigung der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr wesentlich erhöht werden. Außerdem soll der gemeindliche Gesamtabschluss zu einer Verbesserung der Steuerungsmöglichkeiten der Gemeinde beitragen. In diesem Zusammenhang werden durch die Vorschrift die Inhalte und Zwecke des gemeindlichen Gesamtabchlusses näher bestimmt.

Die Funktion des gemeindlichen Gesamtabchlusses besteht in der Vermittlung des den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der gesamten Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde. Die weiteren Voraussetzungen und Gestaltungsmöglichkeiten des Gesamtabchlusses sowie die Vorgaben für die Umsetzung der Konsolidierung sind unter Einbeziehung der §§ 117 und 118 GO NRW in den §§ 49 bis 52 des siebten Abschnitts der Gemeindehaushaltsverordnung NRW näher bestimmt worden. Der Gesamtabchluss der Gemeinde dient der Information über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde und ersetzt nicht die einzelnen Jahresabschlüsse der Gemeinde und ihrer Betriebe.

Bei den getroffenen Festlegungen ist wesentlich, dass durch die rechnerische Zusammenfassung der Gemeinde mit ihren Betrieben die Fiktion einer wirtschaftlichen Einheit aus gemeindlicher Verwaltung und Betrieben der Gemeinde, aber keine eigenständige Rechtspersönlichkeit entsteht. Als Betrieb gilt dabei eine organisatorisch selbstständige Wirtschaftseinheit der Gemeinde, die kaufmännische oder wirtschaftliche Interessen verfolgt, und zwar unabhängig von ihrer Rechtsform. Der gemeindliche Gesamtabschluss hat dabei keine Zahlungsbemessungsfunktion, z.B. für die Berechnung von Ausschüttungen oder Verlustabdeckungen und ist auch keine Grundlage für Zwecke der Besteuerung.

##### **1.2 Die örtliche Prüfung vor der Feststellung**

Zum Budgetrecht des Rates der Gemeinde, den Rahmen und die Bedingungen zur Ausführung der jährlichen gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu bestimmen, gehört es, nach Ablauf des Haushaltsjahres das Ergebnis der gesamten gemeindlichen Haushaltswirtschaft in Form des Gesamtabchlusses zu bestätigen. Dieses Recht beinhaltet aber auch die Pflicht des Rates, vor der Bestätigung des gemeindlichen Gesamtabchlusses eine Prüfung in der Sache durchzuführen. In dieser Prüfung müssen die Prüfungsergebnisse der Jahresabschlüsse der gemeindlichen Verwaltung und der Betriebe der Gemeinde berücksichtigt werden, weil der gemeindliche Gesamtabschluss auf diesen Jahresabschlüssen aufbaut.

Die Prüfung des Gesamtabchlusses obliegt dabei dem Rechnungsprüfungsausschuss, einem Pflichtausschuss des Rates (vgl. § 57 i.V.m. den § 59 GO NRW). Er ist gegenüber dem Rat berichtspflichtig und hat deshalb über die Art und den Umfang der Prüfung sowie über das Ergebnis der Prüfung einen Prüfungsbericht mit einem Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung zu erstellen. Die Gesamtabchlussprüfung stellt da-

bei vorrangig eine gemeindeinterne und verwaltungstechnische Kontrolle dar. Sie dient als vorbereitende Maßnahme für die Bestätigung des gemeindlichen Gesamtabchlusses auch der Beschlussfassung durch den Rat.

Das Ziel der gemeindlichen Gesamtabchlussprüfung ist ein Urteil des Rechnungsprüfungsausschusses darüber, ob und mit welchem Ergebnis der Auftrag des Rates die Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr entsprechend seinen Beschlüssen auszuführen, erledigt wurde. Der Nachweis darüber wird dadurch erbracht, dass der gemeindliche Gesamtabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vermittelt und festgestellt wird, dass die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen und die sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen beachtet worden sind.

Im Rahmen der gemeindlichen Gesamtabchlussprüfung gilt es, relevante Prüfungsaussagen mit hinreichender Sicherheit unter Beachtung des Grundsatzes der Wesentlichkeit und des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit treffen zu können. Auch soll im Rahmen der Gesamtabchlussprüfung eine zukunftsorientierte Beurteilung der Chancen und Risiken für die gesamte wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde vorgenommen werden. In die gemeindliche Gesamtabchlussprüfung sollen daher auch qualitative sowie zukunftsbezogene, aber auch prozessorientierte Einflussfaktoren, die sich auf die Gemeinde auswirken, einbezogen und beurteilt werden. Eine lückenlose Prüfung sollte nur dann beabsichtigt werden, wenn das Ziel der Abschlussprüfung nicht anders erreicht werden kann. Die Abschlussprüfung ist ihrem Wesen nach nicht darauf ausgerichtet, einzelne Tatbestände und Verstöße gegen außerhalb der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und Buchführung liegende Vorgaben aufzudecken und festzustellen.

### **1.3 Keine gesonderte überörtliche Prüfung**

Die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde unterliegt der überörtlichen Prüfung durch die Gemeindeprüfungsanstalt. Diese Prüfung stellt dabei eine Aufsichtsprüfung dar (vgl. § 105 GO NRW). Sie unterscheidet sich zudem von der örtlichen Rechnungsprüfung dadurch, dass sie von einer außerhalb der Gemeindeverwaltung stehenden Stelle durchgeführt wird, während die örtliche Rechnungsprüfung i.d.R. durch eine gemeindeeigene Stelle vorzunehmen ist (vgl. § 102 GO NRW). In diese Prüfung kann der gemeindliche Gesamtabchluss soweit einbezogen werden, wenn ein entsprechendes sachliches Erfordernis besteht oder die Beurteilung der Haushaltswirtschaft besondere Informationen aus dem gemeindlichen Gesamtabchluss benötigt. Er wird dadurch jedoch nicht zum eigenständigen Prüfungsgegenstand der überörtlichen Prüfung, deren Berechtigung und Zuständigkeit auf der Vorschrift des § 105 GO NRW beruht.

## **2. Die Adressaten des Gesamtabchlusses**

### **2.1 Die Ausgangslage**

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft und die Aufgabenerfüllung der Gemeinde lassen sich nach den gemeindlichen Zielen und nach der Transparenz über die örtliche Umsetzung sowie nach den Adressaten beurteilen. Als Adressaten sind dabei Gruppen und/oder Personen anzusehen, die durch das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde beeinflusst werden oder die ein besonderes Interesse an der gemeindlichen Haushaltswirtschaft haben. Die Adressaten können Ansprüche auf gemeindliche Leistungen haben, z.B. im Rahmen der sozialen Sicherung, in Geschäftsbeziehungen mit der Gemeinde stehen, z. B. Kreditgeber, oder in ihren ortsbezogenen Lebensverhältnissen den Finanzbedarf für die gemeindliche Aufgabenerfüllung unmittelbar erfahren, z. B. als Grundsteuerpflichtige. Der Adressatenkreis besteht dabei aus einer unbestimmten Zahl von Interessengruppen und Personen mit unterschiedlichen Informationsbedürfnissen und Transparenzansprüchen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 116 GO NRW**

Die Interessen der Adressaten sind aber für die Gemeinde so gewichtig, dass diese in die gemeindliche Haushaltswirtschaft einbezogen werden müssen. Deren Bedeutung für die Gemeinde zeigt sich z. B. daran, dass die Adressaten an der Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen mitwirken können und die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde ständig zur Einsichtnahme verfügbar sein müssen. Die Gemeinde hat dabei zu beachten, dass dafür besondere gesetzliche Vorgaben bestehen (vgl. §§ 80, 95 und 116 GO NRW). Wichtige Adressatengruppen werden nachfolgend näher vorgestellt (vgl. Abbildung).

<b>Die Adressaten des gemeindlichen Gesamtabchlusses</b>	
<b>ADRESSATENKREIS</b>	<b>INFORMATIONSIINTERESSEN</b>
<b>Der Rat der Gemeinde</b>	Die Informationen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft sind von der Haushaltsplanung bis zum gemeindlichen Jahresabschluss und dem Gesamtabchluss eine Grundlage für die Steuerung der Gemeinde durch den Rat als Träger der Gemeindeverwaltung (vgl. § 40 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Er ist als gemeindliches Vertretungsorgan für alle Angelegenheiten der Gemeinde grundsätzlich zuständig (vgl. § 41 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Dieses gemeindliche Organ nutzt dabei als Gremium auch die haushaltswirtschaftlichen Informationen gegenüber anderen Adressatengruppen, z. B. die Daten des gemeindlichen Jahresabschlusses, um bei Nachfragen der Bürgerinnen und Bürger sowie gegenüber anderen Dritten ggf. im Sinne einer Rechenschaft sachgerechte Angaben machen zu können. Das Informationsinteresse des Rates wird aber auch durch die Kontrollaufgabe über die gemeindliche Verwaltung begründet (vgl. § 55 GO NRW). Es richtet sich auch auf das erzielbare Jahresergebnis aus und dient aber auch dazu, eine Bilanzpolitik unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Lage umsetzen zu können.
<b>Der Bürgermeister der Gemeinde</b>	Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist der Bürgermeister ein wichtiger Adressat, denn einerseits ist er verantwortlich für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Verwaltung der Gemeinde und leitet und verteilt die Geschäfte (vgl. § 62 Absatz 1 GO NRW). Andererseits bedarf es im Rahmen des jährlichen Jahresabschlusses der Entscheidung der Ratsmitglieder über seine Entlastung wegen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW). Dadurch besteht beim Bürgermeister ein erhebliches Informationsbedürfnis, das sich zudem unmittelbar und mittelbar auf seine Managemententscheidungen auswirken dürfte. Sein Informationsinteresse richtet sich daher auch auf das erzielbare Jahresergebnis aus und dient aber auch dazu, eine eigenständige Bilanzpolitik unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Lage umsetzen zu können.
<b>Die Beschäftigten der Gemeinde</b>	Die Beschäftigten der Gemeinde verfolgen ihre Interessen insbesondere über ihre gewählten Vertreter und sind gleichzeitig an die Vorgaben der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gebunden. Daher besteht i.d.R. vielfach ein Bedarf der Beschäftigten an Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde sowie über deren Risiken und Chancen, um persönliche Entscheidungen im Zusammenhang mit ihrem Arbeitsverhältnis treffen zu können. Insbesondere in den Fällen der defizitären Haushaltslage einer Gemeinde dürfte sich das Informationsinteresse der Beschäftigten ändern, da diese einerseits durch gesetzliche Vorgaben und örtliche Regelungen in der Ausführung der oftmals im Rahmen der Beschlüsse des Rates in der eigenverantwortlichen Bewirtschaftung des Haushalts beschränkt werden und andererseits oftmals ihre persönlichen Entwicklungen betroffen sehen.
<b>Die Betriebe der Gemeinde</b>	Die gemeindlichen Betriebe stellen ebenfalls Adressaten für die gemeindliche Haushaltswirtschaft dar, denn vielfach bestehen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 116 GO NRW**

<b>Die Adressaten des gemeindlichen Gesamtabchlusses</b>	
<b>ADRESSATENKREIS</b>	<b>INFORMATIONSIINTERESSEN</b>
	<p>umfangreiche Finanzbeziehungen zwischen der gemeindlichen Verwaltung und den Betrieben der Gemeinde. Ihre Tätigkeit im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung führt zudem dazu, die Betriebe als ein eigenständiger Adressatenkreis anzusehen und zu behandeln. Außerdem bilden die Betriebe bei besonderen haushaltswirtschaftlichen Gegebenheiten, z.B. im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses nach § 116 GO NRW, noch gesonderte Interessengruppen gegenüber der gemeindlichen Verwaltung.</p>
<b>Die Bürgerinnen und Bürger der Gemeinde</b>	<p>Für die gemeindliche Haushaltswirtschaft sind die Bürgerinnen und Bürger als ein Teil der Bevölkerung in der Gemeinde eine wichtige Adressatengruppe, denn diese sind zu den Gemeindewahlen wahlberechtigt (vgl. § 21 Absatz 2 GO NRW). Gegenüber den Einwohnern und Abgabepflichtigen, die z.B. nach § 80 Absatz 3 GO NRW Einwendungen gegen die gemeindliche Haushaltssatzung erheben können, ist der Unterschied von nicht erheblicher Bedeutung. Ein Einwohner ist die Person, die in der Gemeinde wohnt (vgl. § 21 Absatz 1 GO NRW). Die Abgabepflichtigen können dabei Grundbesitzer und Gewerbetreibende sein, die ihren Wohnsitz aber nicht in der Gemeinde haben müssen. Die Bürgerinnen und Bürger bestimmen dagegen über ihre Wahlberechtigung nach den §§ 7 und 8 KWahlG die Zusammensetzung des Rates der Gemeinde, der für alle Angelegenheiten der Gemeinde und damit auch für die gemeindliche Haushaltswirtschaft grundsätzlich zuständig ist (vgl. § 41 Absatz 1 Satz 1 GO NRW).</p>
<b>Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde</b>	<p>Nach der Gemeindeordnung soll die Aufsicht des Landes die Gemeinde in ihren Rechten schützen und die Erfüllung der Pflichten sichern (vgl. § 11 GO NRW). Die Aufsichtsbehörde hat daher die Aufgabe die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung der Gemeinde zu überwachen. Die Einbeziehung der Aufsichtsbehörde in die gemeindliche Haushaltswirtschaft wird durch eine Vielzahl von Bestimmungen festgelegt, z.B. durch die Anzeige des gemeindlichen Gesamtabchlusses nach § 116 Absatz 1 i.V.m. § 96 Absatz 2 GO NRW. Besonders aber in den Fällen einer defizitären Haushaltslage der Gemeinde, die ggf. zur Verringerung der allgemeinen Rücklage und damit ggf. zu einem Haushaltssicherungskonzept führt, ist die Tätigkeit der Aufsichtsbehörde gefordert (vgl. § 76 Absatz 2 GO NRW). Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde gehört daher zu den wichtigsten Adressaten des gemeindlichen Gesamtabchlusses als Teil der Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Sie hat jedoch zu berücksichtigen, dass der gemeindliche Gesamtabchluss nicht Gegenstand der überörtlichen Prüfung nach § 105 GO NRW ist.</p>
<b>Die Kreditgeber der Gemeinde</b>	<p>Die Gemeinde darf im Rahmen ihrer Investitionstätigkeit Kredite aufnehmen, wenn die daraus übernommenen Verpflichtungen mit der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde in Einklang stehen (vgl. § 86 Absatz 1 GO NRW). Sie kann auch zur Sicherung der rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen Kredite zur Liquiditätssicherung bis zu dem in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag aufnehmen, soweit dafür keine anderen Mittel zur Verfügung stehen (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW). Die Banken und Sparkassen sowie die Kreditinstitute sind daher ein potentielles Interessente an Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde, über ihre Haushaltsplanung sowie über den gemeindlichen Jahresabschluss und die künftigen Risiken und Chancen. Dieses Interesse ist noch dadurch verstärkt worden, dass die Banken als Wertpapierdienstleistungsunternehmen verpflichtet sind, ihre Kunden, also auch die Gemeinde, anhand der gesetzlich vorgegebenen Kriterien zu klassifizieren und diese Einstufung Auswirkungen auf die Bankleistungen gegenüber der Gemeinde</p>

<b>Die Adressaten des gemeindlichen Gesamtabchlusses</b>	
<b>ADRESSATENKREIS</b>	<b>INFORMATIONSIINTERESSEN</b>
	hat.
<b>Die Geschäftspartner der Gemeinde</b>	Die Geschäftspartner der Gemeinde, zu denen nicht nur die Lieferanten, sondern auch die Bürgerinnen und Bürger als Kunden zu zählen sind, erbringen Leistungen für die Gemeinde oder nehmen gemeindliche Leistungen in Anspruch. Bereits der gemeindliche Haushaltsplan kann dabei unter Berücksichtigung seiner Produktorientierung einen Einblick in das Leistungsspektrum der Gemeinde bieten. Die Lieferanten als Geschäftspartner der Gemeinde haben daher regelmäßiges Interesse an Informationen über die wirtschaftlichen Lage der Gemeinde und den künftigen Risiken und Chancen. Sie richten dabei ihren Blick vielfach auch auf den Zahlungsverkehr der Gemeinde, um feststellen zu können, ob und in welchem Umfang sie ggf. statusmäßig wie kurzfristige Kapitalgeber fungieren müssen.
<b>Die sonstige Öffentlichkeit</b>	Die Öffentlichkeit als Adressat der gemeindlichen Haushaltswirtschaft beinhaltet in dieser Form auch einige der bereits zuvor benannten Interessengruppen, z.B. die Bürgerinnen und Bürger. Sie umfasst insgesamt jedoch eine unbestimmbare Zahl von Interessengruppen und Personen, die sich jeweils auch aus spezifischen Interessen heraus sich über das hausaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde und die sich daraus ergebenden finanziellen Wirkungen informieren wollen.

*Abbildung 219 „Die Adressaten des gemeindlichen Gesamtabchlusses“*

### **3. Die Unterrichtung des Rates**

Die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses und seine Bestätigung durch den Rat sind gesetzlich bestimmten Fristen unterworfen worden (vgl. § 116 GO NRW). Die in diesem gesetzlichen Rahmen festgelegten Aufstellungsfristen stellen dabei nicht nur eine Grenze für den Abschluss der örtlichen Arbeiten dar. Mit diesen Fristen wird auch bezweckt, dass im Rahmen des jährlich wiederkehrenden Haushaltskreislaufs der Rat der Gemeinde frühzeitig durch einen aktuellen Gesamtabchluss über die weitere Entwicklung der Gemeinde informiert wird. Diese Gegebenheiten hat die Gemeinde zu beachten, wenn aus zwingenden örtlichen und sachlogischen Gründen die gesetzten Fristen überschritten werden müssen. In diesen Fällen obliegt dem Bürgermeister die Unterrichtungspflicht, denn er hat den Rat der Gemeinde über alle wichtigen Gemeindeangelegenheiten zu unterrichten (vgl. § 62 Absatz 4 GO NRW).

### **4. Der Verzicht auf einen Gesamtabchluss**

Die Vorschrift enthält keine gesonderte Ausnahmeregelung, die es ermöglicht, dass die Gemeinde generell von der Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses befreit ist. Bei einzelnen Gemeinden kann ein Verzicht aber möglich sein, wenn die Gemeinde über keinen voll zu konsolidieren Betrieb verfügt. In diesen Fällen besteht bei der Gemeinde kein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der gemeindlichen Verwaltung und einem der Betriebe der Gemeinde als wichtigste Voraussetzung für einen gemeindlichen Gesamtabchluss. Das Fehlen dieser Voraussetzung kann nicht dadurch geheilt werden, dass die betreffende Gemeinde über Betriebe verfügt, die nach der Equity-Methode zu konsolidieren sind. Das Vorliegen der Voraussetzungen ist von der Gemeinde zu jedem neuen Abschlussstichtag zu prüfen.

In den Verzichtsfällen entsteht zudem eine besondere Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat, denn dieser soll in jedem Haushaltsjahr den gemeindlichen Gesamtabschluss bestätigen. Er wird aber durch den Verzicht auf die Aufstellung des Gesamtabschlusses von seiner Aufgabe befreit. Gleichwohl erlischt in diesen Fällen des Verzichts nicht die grundsätzliche Prüfungspflicht für den gemeindlichen Gesamtabschluss. Die Prüfungspflicht ist dann nur darauf ausgerichtet, ob örtlich die Voraussetzungen für einen Verzicht auf die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses vorliegen. Mit dem festgestellten Prüfungsergebnis kann dann der notwendigen Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat sachlich und verfahrensmäßig - entsprechend der ansonsten notwendigen Zuleitung des Entwurfs des Gesamtabschlusses an den Rat - nachgekommen werden.

Ein Verzicht auf die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses ist jedoch nicht über die Experimentierklausel möglich (vgl. § 129 GO NRW). Nach dieser Vorschrift kann zur Erprobung neuer Steuerungsmodelle und zur Weiterentwicklung der kommunalen Selbstverwaltung im Einzelfall eine zeitlich begrenzte Ausnahme von organisations- und haushaltsrechtlichen Vorschriften der Gemeindeordnung zugelassen werden. Die Zulassung einer Ausnahme von der Vorgabe des § 116 GO NRW würde eine geeignete Alternative erfordern, um dem Zweck der Vorschrift zu genügen und die Erfüllung des Gesetzesauftrages sicherzustellen.

Ein alleiniger Verzicht auf die Umsetzung einer gesetzlichen Vorgabe dürfte nicht geeignet sein und auch kein neues Steuerungsmodell im Sinne der Vorschrift darstellen, aber auch nicht zur Weiterentwicklung der kommunalen Selbstverwaltung beitragen. Unter der Annahme, dass die Nutzung der Experimentierklausel möglich wäre, würde eine zugelassene Ausnahme nur befristet in die Zukunft wirken. Aus der Vorschrift der Gemeindeordnung lässt sich jedenfalls keine mehrjährige Rückwirkung ableiten. Die bereits bestehende gesetzliche Verpflichtung, einen Gesamtabschluss bezogen auf die Abschlussstichtage 31. Dezember 2010 und 31. Dezember 2011 aufstellen, lässt sich auch mit der Experimentierklausel nicht umgehen.

#### **5. Die Prüfung bei Entbehrlichkeit des Gesamtabschlusses**

Die Vorschrift des § 116 GO NRW enthält keine gesonderte Ausnahmeregelung, die es ermöglicht, dass die Gemeinde generell von der Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabschlusses befreit ist. Bei einzelnen Gemeinden können besondere Fallgestaltungen im Rahmen ihrer Beteiligungen vorliegen, die dazu führen, dass für die Gemeinde die Aufstellung eines Gesamtabschlusses zum Abschlussstichtag entbehrlich wird. Ein solcher Sachverhalt liegt z. B. vor, wenn die Gemeinde über keinen voll zu konsolidieren Betrieb verfügt. In solchen Fällen fehlt es an der wichtigsten Voraussetzung für einen gemeindlichen Gesamtabschluss, dass ein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der gemeindlichen Verwaltung und mindestens einem Betrieb der Gemeinde besteht. Das Fehlen dieser Voraussetzung kann nicht dadurch geheilt werden, dass die betreffende Gemeinde über Betriebe verfügt, die nach der Equity-Methode zu konsolidieren wären.

Die Gemeinde kann in solchen Fällen auf die Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabschlusses zwar verzichten, jedoch erlischt nicht die in dieser Vorschrift enthaltene ausdrückliche Prüfungspflicht. Sie ist bei einem nicht erforderlichen Gesamtabschluss von der örtlichen Rechnungsprüfung in der Art und Weise auszuüben, dass geprüft wird, ob örtlich die Voraussetzungen dafür vorliegen. Sofern im Rahmen der örtlichen Prüfung jedoch festgestellt wird, dass für die Gemeinde eine Verpflichtung zur Aufstellung eines örtlichen Gesamtabschlusses besteht, ist vom Bürgermeister das Notwendige dazu zu veranlassen. Ein solcher Verzicht wirkt nur für den betreffenden Abschlussstichtag. Von der Gemeinde ist zu jedem nachfolgenden Abschlussstichtag erneut zu beurteilen, ob eine Pflicht zur Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses besteht. Ebenso ist das Ergebnis einer solchen örtlichen Abwägung und Entscheidung von der örtlichen Rechnungsprüfung zu prüfen.

**II. Erläuterungen im Einzelnen**

**1. Zu Absatz 1 (Gesamtabschluss):**

**1.1 Zu Satz 1 (Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung des Gesamtabschlusses):**

**1.1.1 Das Verfahren zur Bestätigung des Gesamtabschlusses**

Nach dieser Vorschrift hat die Gemeinde in jedem Haushaltsjahr für den Abschlussstichtag 31. Dezember einen Gesamtabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen. Der Entwurf des Gesamtabschlusses wird vom Kämmerer aufgestellt, dem Bürgermeister zur Bestätigung zugeleitet und nach seiner Prüfung vom Rat bestätigt (vgl. § 116 Absatz 5 GO NRW). Der Bestätigung des Gesamtabschlusses der Gemeinde gehen mehrere Verfahrensschritte, die terminlich bestimmt sein müssen, voraus. Die nachfolgende Übersicht zeigt den Verfahrensablauf schematisch auf (vgl. Abbildung).

<b>Das Aufstellungsverfahren beim Gesamtabschluss</b>	
<b>AUFSTELLUNGSSCHRITT</b>	<b>ZUSTÄNDIGKEITEN</b>
<b>Aufstellung des Entwurfes</b>	durch den Kämmerer und Bestätigung durch den Bürgermeister (§ 116 Absatz 5 i.V.m. § 95 Absatz 3 GO NRW).
<b>Zuleitung des Entwurfes</b>	an den Rat (§ 116 i.V.m. § 95 Absatz 3 Satz 2 GO NRW; soll innerhalb von neun Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres erfolgen).
<b>Prüfung des Gesamtabschlusses</b>	durch den Rechnungsprüfungsausschuss (§ 116 Absatz 5 GO NRW) Welcher Bestätigungsvermerk liegt vor? (§ 101 Absatz 4 und 5 GO NRW).
<b>Beratung und Bestätigung des Gesamtabschlusses</b>	durch den Rat (§ 116 Absatz 1 GO NRW; bis spätestens 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres), Entlastung des Bürgermeisters (§ 116 Absatz 1 i.V.m. § 96 Absatz 1 Satz 4 GO NRW).
<b>Anzeige des Gesamtabschlusses</b>	bei der Aufsichtsbehörde (§ 116 Absatz 1 i.V.m. § 96 Absatz 2 GO NRW).
<b>Bekanntmachung des Gesamtabschlusses</b>	(§ 116 Absatz 1 i.V.m. § 96 Absatz 2 GO NRW; soll verfügbar gehalten werden).
<b>Verfügbarmachen des Gesamtabschlusses</b>	(§ 116 Absatz 1 i.V.m. § 96 Absatz 2 GO NRW; er soll bis zur Bestätigung des folgenden Gesamtabschlusses verfügbar gehalten werden).

*Abbildung 220 „Das Aufstellungsverfahren beim Gesamtabschluss“*

**1.1.2 Die Zwecke des Gesamtabschlusses**

In der Haushaltswirtschaft der Gemeinde kommt dem Gesamtabschluss - wie im kaufmännischen Rechnungswesen der Konzernabschluss - eine große Bedeutung zu. Er gibt Rechenschaft über die gesamte Aufgabenerledi-

gung und die wirtschaftliche Gesamtentwicklung der Gemeinde unter Einbeziehung ihrer Betriebe als verselbstständigte Aufgabenbereiche. Die Gemeinde ist daher verpflichtet, jährlich zum Abschlussstichtag 31. Dezember des Haushaltsjahres einen Gesamtabschluss unter Beachtung der GoB aufzustellen. Der gemeindliche Gesamtabschluss soll ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde vermitteln.

In den Gesamtabschluss der Gemeinde sind deshalb in der Gesamtbilanz die Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten der gemeindlichen Verwaltung sowie der in den Konsolidierungskreis einbezogenen Betriebe der Gemeinde anzusetzen. In die Gesamtergebnisrechnung sind die Erträge und Aufwendungen vollständig aufzunehmen. Die Bilanzierungspflichten richten sich dabei unter Beachtung der GoB nach den für den Jahresabschluss der Gemeinde geltenden Vorschriften, einschließlich der zulässigen Bilanzierungswahlrechte und Bilanzierungsverbote.

### **1.1.3 Die Grundsätze für den ordnungsgemäßen Gesamtabschluss**

#### **1.1.3.1 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung**

Die Aufstellung des Gesamtabschlusses ist unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vorzunehmen. Zum handelsrechtlichen Konzernabschluss haben sich noch die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK) entwickelt. Diese Grundsätze sollen auch beim Gesamtabschluss der Gemeinde zur Anwendung kommen. Die einzelnen Grundsätze sind nachfolgend aufgeführt (vgl. Abbildung).

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung</b>
- Grundsatz der Fiktion der rechtlichen Einheit (Einheitstheorie).
- Grundsatz der Einheitlichkeit (der Abschlussstichtage, der Währung, des Ausweises).
- Grundsatz der Vollständigkeit (des Konsolidierungskreises).
- Grundsatz der Einheitlichkeit der Bilanzierung und Bewertung.
- Grundsatz der Stetigkeit der Konsolidierungsmethoden (zeitlich und sachlich).
- Grundsatz der Eliminierung konzerninterner Beziehungen.
- Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit.

*Abbildung 221 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung“*

Diese Grundsätze sollen im Rahmen der Aufstellung des Gesamtabschlusses der Gemeinde gewährleisten, dass die Zusammenfassung der Jahresabschlüsse der gemeindlichen Verwaltung und der Betriebe der Gemeinde unter Anwendung der maßgeblichen Einheitstheorie erfolgt und der Gesamtabschluss ein Bild über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde vermittelt, als wäre die gemeindliche Verwaltung zusammen mit den Betrieben der Gemeinde eine einzige wirtschaftliche Einheit („Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“).

Die GoK ergänzen in diesem Sinne die für den Gesamtabschluss einschlägigen haushaltsrechtlichen und handelsrechtlichen Vorschriften einschließlich der GoB. Zu den GoK gehören auch die Deutschen Rechnungsle-

gungsstandards. Diese Standards gelten als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung auch für den Gesamtabchluss, wenn sie vom Bundesministerium der Justiz (BMJ) nach § 342 Absatz 2 HGB bekannt gemacht worden sind. Die Gemeinden müssen daraus den DRS 2 der Aufstellung der Kapitalflussrechnung zugrunde legen (vgl. § 51 Absatz 2 GemHVO NRW).

Bei der örtlichen Aufstellung des Gesamtabchlusses kann es notwendig werden, zwischen konkurrierenden Sachverhalten eine Abwägung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung vorzunehmen, weil sich aus den Konsolidierungspflichten, -wahlrechten und -verboten i.V.m. den zu beachtenden Grundsätzen ggf. Zielkonflikte für die Gemeinde ergeben können. Die vernünftige Beurteilung beinhaltet dabei die Prüfung von Chancen und Risiken unter Beachtung des Vorsichtsprinzips, des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit und des Grundsatzes der Wesentlichkeit. Sie muss in sich schlüssig und willkürfrei sein, sodass das Ergebnis aus objektiven Gegebenheiten logisch ableitbar ist. Unter dem Aspekt der Wirtschaftlichkeit muss zudem zwischen den Kosten der Rechnungslegung und dem Informationszuwachs ein angemessenes Verhältnis bestehen.

#### **1.1.3.2 Der Grundsatz „Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“**

Die gesetzlichen Festlegungen von Zielen und Zwecken des gemeindlichen Gesamtabchlusses sollen zu einem Überblick über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde führen. Dadurch soll ein haushaltswirtschaftlich zutreffendes Ergebnis der gesamten jahresbezogenen Tätigkeit (Aufgabenerfüllung) der Gemeinde ermöglicht und dargestellt werden. Unter Berücksichtigung dieser Vorgaben soll die Gemeinde als eine einzige wirtschaftliche Einheit gelten, bei der die Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit der gemeindlichen Verwaltung und der Betriebe der Gemeinde zusammengefasst und dargestellt werden, ohne dass dafür eine eigenständige rechtliche Einheit zu schaffen ist. Es bedarf dazu der einheitlichen Anwendung von Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisregeln sowie der Abgrenzung und Eliminierung der wirtschaftlichen Beziehungen zwischen den Beteiligten. Der gemeindliche Gesamtabchluss macht dabei die Jahresabschlüsse der gemeindlichen Verwaltung und der gemeindlichen Betriebe nicht überflüssig.

Diese Gegebenheiten führen dazu, dass dem gemeindlichen Gesamtabchluss die „Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“ zugrunde zu legen ist. Das Vorliegen einer faktischen wirtschaftlichen Einheit kann dabei i.d.R. nicht angenommen werden, denn viele gemeindliche Betriebe des Vollkonsolidierungskreises führen zwar gemeindliche Aufgaben durch, doch diese in rechtlich selbstständiger Form. Sie können vergleichsweise wie ein Fachbereich oder eine Abteilung der gemeindlichen Verwaltung betrachtet werden. Einer solchen Betrachtung bedarf es beim gemeindlichen Gesamtabchluss, sodass die Einheitstheorie in Form der „Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“ eine zutreffende und sachgerechte rechnungslegende Form für die Gemeinde darstellt und entsprechend umzusetzen ist.

Zur Herstellung einer „wirtschaftlichen Einheit“ zwischen den Betrieben der Gemeinde und der gemeindlichen Verwaltung genügt es aber nicht, die einzelnen Jahresabschlüsse mathematisch zusammenzurechnen. Vielmehr ist unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Verflechtungen zwischen der gemeindlichen Verwaltung und den Betrieben der Gemeinde sowie zwischen den Betrieben ein haushaltswirtschaftliches Ergebnis zu ermitteln, das in wirtschaftlicher Hinsicht der Aufgabenerfüllung der Gemeinde entspricht. Die daraus entstandene Vermögens- und Schuldengesamtlage ist im gemeindlichen Gesamtabchluss zutreffend darzustellen und zu vermitteln.

#### **1.1.3.3 Der Grundsatz der Wesentlichkeit**

Der Grundsatz der Wesentlichkeit konkretisiert den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit insoweit, als er bestimmt, dass aus der Anwendung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit nur dann Vereinfachungen der Rechnungslegung begründet werden können, wenn sich hieraus keine Informationsnachteile für die Adressaten des gemeindlichen Gesamtabchlusses ergeben. Er kann dabei quantitativ in einem bestimmten Wert als auch qualitativ in

einer Eigenschaft zur Anwendung kommen. Im Rahmen des Gesamtabchlusses der Gemeinde ist die Wesentlichkeitsgrenze aus der Bedeutung des jeweiligen örtlichen Sachverhaltes abzuleiten.

Die Anwendung der Wesentlichkeit ist aber auch davon abhängig, wie sich die wirtschaftlichen Entscheidungen und die daraus entstehenden Informationen sich auf die Adressaten des gemeindlichen Gesamtabchlusses auswirken. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass mehrere Abweichungen für sich allein betrachtet als unwesentlich anzusehen sind, zusammen aber durchaus als wesentlich zu bewerten sind. Im Zweifelsfall ist erforderlich, zutreffende Informationen über die Abweichung zu erhalten, sodass ggf. für die notwendig gewordene Entscheidung eine überschlägige Ermittlung erforderlich werden kann. Die im Rahmen des Gesamtabchlusses zu gebenden Informationen sind dann als wesentlich anzusehen, wenn durch ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte oder unvollständige Darstellung die auf der Basis des Gesamtabchlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Abschlussadressaten beeinflussen können.

Eine Relevanz ist daher z. B. anzunehmen, wenn die Informationen dadurch die Adressaten beeinflussen, dass sie ihnen bei der Beurteilung von vergangenen, aktuellen oder zukünftigen Ereignissen helfen oder ihre Beurteilung bestätigen oder korrigieren. Entscheidungsrelevante Informationen sollen deshalb im gemeindlichen Gesamtabchluss ausgewiesen werden. Der gemeindliche Gesamtabchluss ist nur verständlich und akzeptabel und seine Informationen bedeutsam, wenn alle wesentlichen Informationen gegeben werden. Der Grundsatz ist daher von der Gemeinde im Einzelfall bei auftretenden Abweichungen vom Regelfall unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse anzuwenden. Er beinhaltet jedoch nicht zwangsläufig, dass eine haushaltsrechtliche Vorschrift nicht angewendet werden muss, wenn der Verzicht darauf nur eine geringe Auswirkung auf die Aussagekraft, z.B. von Ergebnissen im gemeindlichen Jahresabschluss, hat.

#### **1.1.3.4 Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit**

Dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit kommt bei der örtlichen Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses aufgrund seiner Informationsfunktion eine große Bedeutung zu. Im gemeindlichen Gesamtabchluss müssen zwar grundsätzlich alle Bilanzierungssachverhalte (einzeln) erfasst werden, jedoch muss unter dem Aspekt der Wirtschaftlichkeit zwischen den Kosten der Rechnungslegung und dem Informationszuwachs bzw. dem Nutzen ein angemessenes Verhältnis bestehen. Der Aufwand, der im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses erforderlich ist, muss in angemessener Relation zu den zu erwartenden Ergebnissen stehen. Zulässige Vereinfachungen sollten daher bereits bei der Planung der Aufstellung berücksichtigt werden. Die Entscheidung, ob eine Unwirtschaftlichkeit bei der Aufbereitung einzelner Sachverhalte gegeben ist, muss örtlich unter Berücksichtigung aller relevanten Umstände und der aus der Entscheidung entstehenden Auswirkungen entschieden werden, denn allgemeine Rahmenbedingungen bestehen nicht.

Bei der Beurteilung ist aber auch auf die einzelne zu beachtende Vorschrift abzustellen, sodass ggf. ein Konflikt mit einer anderen Vorschrift entstehen kann. Ein solcher Konflikt ist im Rahmen einer Abwägung und Beachtung der Aufgabe des gemeindlichen Gesamtabchlusses, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, zu lösen. In diesem Zusammenhang muss auch beurteilt werden, ob das im Vergleich zur Vollständigkeit entstehende Abweichungsrisiko im Sinne der Aufgabe bzw. Informationsfunktion des gemeindlichen Gesamtabchlusses tragfähig ist.

Im Rahmen der Anwendung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit findet als Prüfungsgrundsatz auch der Grundsatz der Wesentlichkeit eine entsprechende Anwendung. Es ist von der Gemeinde abzuwägen, ob durch den aus Wirtschaftlichkeitsgründen geringeren Aufwand möglicherweise Informationen weggelassen werden oder eine fehlerhafte Darstellung entsteht, durch die zu treffende wirtschaftliche Entscheidungen der Adressaten des gemeindlichen Gesamtabchlusses beeinflusst werden können. Im Zweifelsfall ist es für die Gemeinde erforderlich, zutreffende Informationen über Abweichungen zu geben, z. B. im Gesamtanhang, sodass für die notwendig gewordenen Entscheidungen ggf. eine überschlägige Ermittlung erforderlich werden kann.

### **1.1.3.5 Der Grundsatz der untergeordneten Bedeutung**

Im gemeindlichen Haushaltsrecht ist bestimmt worden, dass gemeindliche Betriebe nicht in den Gesamtabchluss der Gemeinde einzubeziehen sind, wenn sie die für die Erfüllung der Verpflichtung der Gemeinde, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung sind. Diese Regelung konkretisiert damit den für den gemeindlichen Gesamtabchluss allgemein geltenden Grundsatz der Wesentlichkeit. Für die Entscheidung der Gemeinde, ob dieser Grundsatz zur Anwendung kommen kann, sind ausschließlich die örtlichen Verhältnisse zu betrachten, denn die untergeordnete Bedeutung eines gemeindlichen Betriebes für den Gesamtabchluss der Gemeinde ist von dem Gesamtbild der jeweils relevanten Umstände vor Ort abhängig.

An einen möglichen Verzicht der Einbeziehung eines gemeindlichen Betriebes in den Gesamtabchluss der Gemeinde sind strenge Anforderungen zu stellen. Es muss bei der Anwendung des Grundsatzes bzw. der Inanspruchnahme der gesetzlichen Befreiungsregelung immer sowohl die Vermögenslage, die Schuldenlage, die Ertragslage sowie die Finanzlage der Gemeinde betroffen sein. Im Einzelfall kann auch die örtliche Aufgabenerfüllung von Bedeutung sein. Sie darf daher bei der Beurteilung der untergeordneten Bedeutung eines gemeindlichen Betriebes nicht unberücksichtigt bleiben. Ob die Voraussetzungen für eine Nichteinbeziehung eines gemeindlichen Betriebes in den Gesamtabchluss sachlich vor Ort gegeben sind, muss von der Gemeinde unter Beachtung der einschlägigen gemeindrechtlichen Vorschriften und unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse geprüft und entschieden werden.

Für die Anwendung des Begriffes „Untergeordnete Bedeutung“ im Rahmen der Abgrenzung und Bestimmung des örtlichen Konsolidierungskreises gilt daher, dass eine untergeordnete Bedeutung eines gemeindlichen Betriebes nicht bereits dann gegeben ist, wenn von der Gemeinde nur ein geringer Anteil an einem solchen Betrieb gehalten wird. Ein einzelner gemeindlicher Betrieb kann isoliert für sich betrachtet von untergeordneter Bedeutung für die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde sein, eine Vielzahl davon kann dann aber in der Gesamtheit durchaus Bedeutung erlangen und ihr Einfluss auf die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage wesentlich sein. Bei einem Verzicht auf die Einbeziehung von mehreren gemeindlichen Betrieben in den Gesamtabchluss der Gemeinde muss daher die Betrachtung der einzelnen betroffenen Betriebe von untergeordneter Bedeutung durch eine Gesamtbetrachtung aller betroffenen Betriebe ergänzt werden. Eine solche Betrachtung kann ggf. dazu führen, dass die betreffenden gemeindlichen Betriebe in ihrer Gesamtheit in den Gesamtabchluss der Gemeinde einzubeziehen sind.

Der Grundsatz der untergeordneten Bedeutung ist auch bei der Equity-Methode unmittelbar anzuwenden, wenn ein oder mehrere gemeindliche Betriebe zusammen für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde von untergeordneter Bedeutung sind (vgl. § 311 Abs. 2 HGB). Diese handelsrechtliche Vorschrift besteht zusätzlich zur Regelung der haushaltsrechtlichen Vorschrift. Die haushaltsrechtliche Vorschrift trennt dabei nicht zwischen der Vollkonsolidierung und der Anwendung der Equity-Methode, sondern ist auch den Gesamtabchluss insgesamt ausgerichtet. Aus dem Nebeneinander der Vorschriften kann daher nicht geschlossen werden, dass sich der Grundsatz in der haushaltsrechtlichen Vorschrift nur auf gemeindliche Betriebe bezieht, die voll zu konsolidieren sind.

### **1.1.3.6 Der Verzicht auf den Grundsatz „Fiktion der rechtlichen Einheit“**

Dem Einheitsgedanken im gemeindlichen Bereich wird durch die Konsolidierung der Jahresabschlüsse der gemeindlichen Kernverwaltung und der Betriebe der Gemeinde in der Fiktion der wirtschaftlichen Einheit in ausreichendem Maße Rechnung getragen. Es bedarf daher nicht zwingend zusätzlich noch der Fiktion der rechtlichen Einheit „Gemeinde“, denn deren Schaffung wird durch das Nebeneinander von öffentlich-rechtlichen und privat-

rechtlichen Betrieben in sinnvoller Weise erheblich erschwert. Insbesondere auch deshalb, weil im Rahmen einer Fiktion der rechtlichen Einheit die gemeindlichen Betriebe und die gemeindliche Verwaltung fiktiv als rechtlich unselbstständige Einheiten der Gemeinde zu behandeln wären und die Gemeinde als eine einzige Einheit keine Rechtspersönlichkeit bzw. kein rechtliches Gebilde darstellen würde. Unter diesen Gesichtspunkten und wegen der rechtlichen Verhältnisse bzw. dem Nebeneinander von öffentlichem und privatem Recht sowie von Bundes- und Landesrecht soll die „Fiktion der rechtlichen Einheit“ nicht zur Anwendung kommen.

Sofern aber der Grundsatz der „Fiktion der rechtlichen Einheit“ in vollem Umfang auch beim gemeindlichen Gesamtabschluss zur Anwendung kommen würde, wäre ein strenger Maßstab an die Umsetzung der „Einheitlichkeit“ und an den Umgang mit Ansatz-, Bewertungs- und Ausweissachverhalten anzulegen. Die gemeindlichen Betriebe müssten dann z. B. für mögliche Überleitungen aus ihren Jahresabschlüssen streng nach den Vorgaben für den Jahresabschluss der gemeindlichen Verwaltung vorgehen, um die rechtliche Einheit auch tatsächlich zu erreichen. Die „Fiktion der rechtlichen Einheit“ wirkt sich auf den gemeindlichen Gesamtabschluss mindestens jedoch mittelbar aus. Diese Wirkungen zeigen sich z. B. durch die Eliminierung bzw. Aufrechnung von „internen“ Beziehungen zwischen den Betrieben und der gemeindlichen Verwaltung oder zwischen den Betrieben, z. B. aus Lieferungen und Leistungen. Der Verzicht auf den Grundsatz der „Fiktion der rechtlichen Einheit“ dürfte deshalb die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses erleichtern.

#### **1.1.3.7 Die sachgerechte Anwendung der Grundsätze**

Die sachgerechte Anwendung der Grundsätze bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses führt unter Beachtung ihrer qualitativen Merkmale grundsätzlich zu einer wirklichkeitsgetreuen Darstellung der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde. Soweit sich die örtlichen Entscheidungen an diesen Grundsätzen orientieren, entstehen relevante, verlässliche und verständliche Informationen über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde. Um dieses Ziel sicherzustellen, sind z. B. die Gliederungsvorschriften zur gemeindlichen Bilanz konkretisiert worden. Insbesondere sind der Grundsatz der Klarheit und der Grundsatz der Übersichtlichkeit zu beachten (vgl. § 41 GemHVO NRW). Die Bewertungsvorschriften in den §§ 32 bis 36, 42 und 43 GemHVO NRW prägen dabei das Vorsichtsprinzip weiter aus. Diese Vorschriften finden auch auf den gemeindlichen Gesamtabschluss grundsätzlich Anwendung.

#### **1.1.4 Der Gesamtabschluss bei fehlender Vollkonsolidierung**

Die Gemeinde hat in jedem Haushaltsjahr für den Abschlussstichtag 31. Dezember einen Gesamtabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen. Zu dieser gemeindlichen Verpflichtung enthält die Vorschrift keine gesonderten Ausnahmeregelungen. Deshalb müsste die Gemeinde auch dann einen Gesamtabschluss aufstellen, wenn sie über keinen voll zu konsolidieren Betrieb verfügt. In solchen Fällen würde dann der gemeindliche Gesamtabschluss aus dem Jahresabschluss der gemeindlichen Verwaltung und den Jahresabschlüssen der gemeindlichen Betriebe, die nach der Equity-Methode zu konsolidieren sind, entstehen. Diese Verkürzung würde jedoch grundsätzlich nicht mit dem Sinn und Zweck des gemeindlichen Gesamtabschlusses in Einklang stehen.

Die Gemeinde soll ihren Jahresabschluss und die Jahresabschlüsse des gleichen Geschäftsjahres aller gemeindlicher Betriebe in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form zum gemeindlichen Gesamtabschluss konsolidieren. Die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses setzt aber voraus, dass neben der gemeindlichen Verwaltung mindestens noch ein weiterer gemeindlicher Betrieb besteht, der voll zu konsolidieren ist. Diese allgemeine Voraussetzung kann nicht durch einen gemeindlichen Betrieb erfüllt werden, auf den die Equity-Methode anzuwenden ist. Diese Methode ist nicht auf die Vorgehensweise der Vollkonsolidierung ausgerichtet, sondern dadurch charakterisiert, dass der Wertansatz für den gemeindlichen Betrieb entsprechend der Entwicklung des anteiligen bilanziellen Eigenkapitals des Betriebes fortgeschrieben wird. Anders als bei der Vollkonsolidierung

werden daher das Vermögen, die Schulden sowie die Aufwendungen und Erträge des assoziierten gemeindlichen Betriebes nicht in den gemeindlichen Gesamtabchluss übernommen. Aus dieser Sachlage kann abgeleitet werden, dass von der Gemeinde kein Gesamtabchluss aufzustellen ist, wenn sie zum Abschlussstichtag über keinen Betrieb verfügt, der voll zu konsolidieren ist.

### **1.1.5 Der Gesamtabchluss bei Betrieben von untergeordneter Bedeutung**

Ein Verzicht auf einen gemeindlichen Gesamtabchluss kann für die Gemeinde in Betracht kommen, wenn sie nur über gemeindliche Betriebe von untergeordneter Bedeutung verfügt. Sofern für mehrere gemeindliche Betriebe zweifelhaft ist, ob diese für die Gemeinde von untergeordneter Bedeutung sind, ist die untergeordnete Bedeutung nicht einzeln für jeden Betrieb, sondern insgesamt für alle betroffenen Betriebe festzustellen. Ein einzelner Betrieb kann für sich genommen von untergeordneter Bedeutung für die Gemeinde sein, eine Vielzahl davon können jedoch in ihrer Gesamtheit durchaus eine wirtschaftliche Bedeutung der Gemeinde haben.

Die dafür notwendige Prüfung muss sehr sorgfältig vorgenommen werden. Bei der Entscheidung über die untergeordnete Bedeutung von mehreren gemeindlichen Betrieben darf zudem das Informationsinteresse der Adressaten des Gesamtabchlusses nicht außer Betracht bleiben. Die Entscheidung darüber muss daher in Eigenverantwortung der Gemeinde unter sachgerechter Abwägung der örtlichen Verhältnisse getroffen werden.

## **1.2 Zu Satz 2 (Bestandteile des Gesamtabchlusses):**

### **1.2.1 Die einzelnen Bestandteile und Anlagen**

Die Vorschrift legt die Bestandteile des Gesamtabchlusses der Gemeinde, der jährlich zu erstellen ist, fest. Er besteht aus der Gesamtergebnisrechnung, der Gesamtbilanz und dem Gesamtanhang. Der gemeindliche Gesamtabschluss ist zudem um einen Gesamtlagebericht zu ergänzen. Die nähere Ausgestaltung des gemeindlichen Gesamtabchlusses wird in der Gemeindehaushaltsverordnung bestimmt. Die Vorschrift in § 49 GemHVO NRW benennt dazu nochmals die Bestandteile des gemeindlichen Gesamtabchlusses und legt durch die in Absatz 3 dieser Vorschrift enthaltenen Verweise einen Rahmen für deren Anwendung fest.

Für die Gesamtergebnisrechnung wird auf den § 38 GemHVO NRW (Ergebnisrechnung) und für die Gesamtbilanz auf den § 41 GemHVO NRW (Bilanz) verwiesen. Dadurch wird deutlich, dass der gemeindliche Gesamtabchluss nicht nur materiell, sondern auch formell auf den Strukturen, die für den gemeindlichen Jahresabschluss gelten, aufbaut. Diese Sachlage gilt auch für den Gesamtanhang und den Gesamtlagebericht, auch wenn dafür eigene Vorschriften geschaffen worden sind (vgl. § 51 GemHVO NRW). Dem gemeindlichen Gesamtabschluss ist außerdem ein Beteiligungsbericht der Gemeinde beizufügen (vgl. § 117 Absatz 1 GO NRW). Entsprechend der benannten Vorschriften sind daher dem Gesamtabchluss auch die darin bestimmten Anlagen beizufügen.

#### **1.2.1.1 Die Gesamtergebnisrechnung**

Die Gesamtergebnisrechnung ist aus der gemeindlichen Ergebnisrechnung abgeleitet und an die Besonderheiten des Gesamtabchlusses angepasst worden. In der Gesamtergebnisrechnung sind für die gemeindlichen und betrieblichen Ertrags- und Aufwandsarten jeweils Jahressummen auszuweisen (vgl. § 49 Absatz 2 i.V.m § 38 GemHVO NRW). Die Struktur der gemeindlichen Gesamtergebnisrechnung wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 116 GO NRW**

<b>Die Struktur der Gesamtergebnisrechnung</b>	
<b>ERGEBNISBEREICHE</b>	<b>ERGEBNIS- UND AUFWANDSARTEN</b>
<b>Ordentliche Gesamterträge</b>	Steuern und ähnliche Abgaben Zuwendungen und allgemeine Umlagen Sonstige Transfererträge Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte Privatrechtliche Leistungsentgelte Kostenerstattungen und Kostenumlagen Sonstige ordentliche Erträge Aktivierte Eigenleistungen Bestandsveränderungen
<b>Ordentliche Gesamtaufwendungen</b>	Personalaufwendungen Versorgungsaufwendungen Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen Bilanzielle Abschreibungen Transferaufwendungen Sonstige ordentliche Aufwendungen
<b>Ordentliches Gesamtergebnis</b>	Saldo aus Summe der ordentlichen Gesamterträge Summe der ordentlichen Gesamtaufwendungen
<b>Gesamtfinanzergebnis</b>	Saldo aus Finanzerträge Erträge aus assoziierten Beteiligungen Finanzaufwendungen Aufwendungen aus assoziierten Beteiligungen
<b>Gesamtergebnis der laufenden Geschäftstätigkeit</b>	Summe aus Ordentlichem Gesamtergebnis Gesamtfinanzergebnis
<b>Außerordentliches Gesamtergebnis</b>	Saldo aus Außerordentlichen Erträge Außerordentlichen Aufwendungen
<b>Gesamtjahresergebnis</b>	Summe aus Gesamtergebnis der laufenden Geschäftstätigkeit Außerordentlichem Gesamtergebnis
<b><u>Nachrichtlich:</u> Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage</b>	Saldo aus Erträgen und Aufwendungen bei Vermögensgegenständen aus Erträgen und Aufwendungen bei Finanzanlagen

*Abbildung 222 „Die Struktur der gemeindlichen Gesamtergebnisrechnung“*

Für die gesamte Aufgabenerfüllung der Gemeinde sollen dadurch das tatsächliche Ressourcenaufkommen und der tatsächliche Ressourcenverbrauch im abgelaufenen Haushaltsjahr abgebildet werden. Zur Vervollständigung des Gesamtbildes über die Haushaltswirtschaft des Jahres ist es erforderlich, aus der Ergebnisrechnung im gemeindlichen Jahresabschluss auch die Verrechnungen von Erträgen und Aufwendungen mit der allgemeinen Rücklage nachrichtlich zu übernehmen, mindestens in Form des Verrechnungssaldos (vgl. § 38 i.V.m. § 43 Ab-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 116 GO NRW**

satz 3 GemHVO NRW). Die Angabe des Verrechnungssaldos dürfte dabei als ausreichend anzusehen sein. In welchem Umfang ggf. gleichartige bedeutende Geschäftsvorfälle auch bei den gemeindlichen Betrieben entstehen und in gleicher Weise in der Gesamtergebnisrechnung nachrichtlich anzugeben sind, muss sich erst unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Wesentlichkeit in der gemeindlichen Praxis erweisen.

**1.2.1.2 Die Gesamtbilanz**

Die Gesamtbilanz ist der Konzernbilanz nachgebildet. Die Bilanz ist als Gegenüberstellung von Vermögen und Finanzierungsmitteln der Gemeinde zum Abschlussstichtag ein wesentlicher Bestandteil des doppischen Rechnungssystems (vgl. § 49 Absatz 2 i.V.m. § 41 GemHVO NRW). Die Gesamtbilanzen der Gemeinden müssen einheitlich gegliedert sein. Daher ist festgelegt worden, dass die Bilanzbereiche „Anlagevermögen“, „Umlaufvermögen“, „Eigenkapital“, „Schulden“ und „Rechnungsabgrenzungsposten“ mit den dazugehörigen Posten in jede gemeindliche Gesamtbilanz gehören. Die Gesamtbilanz ist dabei von der Gemeinde in eine Aktivseite und eine Passivseite zu unterteilen. Die Gliederung der beiden Seiten der Bilanz soll dabei nach Fristigkeiten erfolgen.

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

Die Aufgliederung der gemeindlichen Gesamtbilanz kann von der Gemeinde je nach Bedeutung einzelner Posten durch „davon-Vermerke“ weiter untergliedert werden, wenn dies in Bezug auf ihre Aufgabenerfüllung sachgerecht und in Bezug auf das Gesamtbild der gemeindlichen Bilanz vertretbar ist. Sie soll umfassend Auskunft über das gesamte Vermögen und sämtliche Schulden der Gemeinde geben. Dieses ermöglicht es der Gemeinde, noch besser als bisher Erkenntnisse über die bisherige Entwicklung der Gemeinde zu erlangen und diese für die Zukunft zu nutzen. Die Struktur der gemeindlichen Bilanz wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Struktur der gemeindlichen Gesamtbilanz</b>	
<b>AKTIVA</b>	<b>PASSIVA</b>
<p><b>1. Anlagevermögen</b></p> <p>1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände</p> <p>1.2 Sachanlagen</p> <p>1.2.1 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte (örtlich weiter zu untergliedern)</p> <p>1.2.2 Bebaute Grundstücke u. grundstücksgleiche Rechte (örtlich weiter zu untergliedern)</p> <p>1.2.3 Infrastrukturvermögen</p> <p>1.2.3.1 Grund und Boden des Infrastrukturvermögens</p> <p>1.2.3.2 Bauten des Infrastrukturvermögens (örtlich weiter zu untergliedern)</p> <p>1.2.4 Bauten auf fremden Grund und Boden</p> <p>1.2.5 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler</p> <p>1.2.6 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge</p> <p>1.2.7 Betriebs- und Geschäftsausstattung</p> <p>1.2.8 Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau</p> <p>1.3 Finanzanlagen</p>	<p><b>1. Eigenkapital</b></p> <p>1.1 Allgemeine Rücklage</p> <p>1.2 Sonderrücklagen</p> <p>1.3 Ausgleichsrücklage</p> <p>1.4 Ergebnisvorräte</p> <p>1.5 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag</p> <p>1.6 Ausgleichsposten für die Anteile anderer Gesellschafter</p> <p>1.7 Gesamtbilanzgewinn/Gesamtbilanzverlust</p> <p><b>2. Sonderposten</b></p> <p>2.1 Sonderposten für Zuwendungen</p> <p>2.2 Sonderposten für Beiträge</p> <p>2.3 Sonderposten für den Gebührenaussgleich</p> <p>2.4 Sonstige Sonderposten</p> <p><b>3. Rückstellungen</b></p> <p>3.1 Pensionsrückstellungen</p> <p>3.2 Rückstellungen für Deponien und Altlasten</p> <p>3.3 Instandhaltungsrückstellungen</p> <p>3.4 Steuerrückstellungen</p> <p>3.5 Sonstige Rückstellungen</p>

<b>Die Struktur der gemeindlichen Gesamtbilanz</b>	
<b>AKTIVA</b>	<b>PASSIVA</b>
<p>1.3.1 Anteile an verbundenen Unternehmen 1.3.2 Anteile an assoziierten Unternehmen 1.3.3 Übrige Beteiligungen 1.3.4 Sondervermögen 1.3.5 Wertpapiere des Anlagevermögens 1.3.6 Ausleihungen</p> <p><b>2. Umlaufvermögen</b> 2.1 Vorräte 2.1.1 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren 2.1.2 Geleistete Anzahlungen 2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände 2.2.1 Forderungen 2.2.2 Sonstige Vermögensgegenstände 2.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens 2.4 Liquide Mittel</p> <p><b>3. Aktive Rechnungsabgrenzung</b></p> <p><b>4. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag</b></p>	<p><b>4. Verbindlichkeiten</b> 4.1 Anleihen 4.2 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen 4.3 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung 4.4 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen 4.5 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen 4.6 Sonstige Verbindlichkeiten 4.7 Erhaltene Anzahlungen</p> <p><b>5. Passive Rechnungsabgrenzung</b></p>

*Abbildung 223 „Die Struktur der gemeindlichen Gesamtbilanz“*

Die Bezifferung der Aktiv- und Passivposten in der gemeindlichen Gesamtbilanz ist von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten eigenverantwortlich in fachlicher und technischer Hinsicht festzulegen ist. Nach dem Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit müssen zudem die Bezeichnungen der einzelnen Bilanzposten klar und verständlich und es müssen jeweils die begrifflichen Inhalte erkennbar und nachvollziehbar sein. Auch muss jeder Bilanzposten mit einer eigenen Ziffer gekennzeichnet werden und mit dem dazugehörigen Wertansatz (in Ziffern ausgedrückter Betrag) in einer eigenen Zeile stehen. Entsprechend der Fristigkeit müssen die Bilanzposten in sinnvoller Weise aufeinanderfolgen und untereinander gesetzt sein.

### 1.2.1.3 Der Gesamtanhang

Im gemeindlichen Gesamtanhang finden sich die erforderlichen zusätzlichen Erläuterungen zum Gesamtabschluss, z. B. die Darstellung der nicht in den Gesamtabchluss einbezogenen Betriebe der Gemeinde. In Anlehnung an die Vorschriften über das kaufmännische Rechnungswesen enthält daher der Gesamtanhang die besonderen Erläuterungen zu einzelnen Bilanzpositionen, die neben der Beschreibung eine Ergänzung, Korrektur und Entlastung von Bilanz bezwecken und deren Interpretation unterstützen sollen (vgl. § 49 Absatz 2 i.V.m. § 44 GemHVO NRW). In den gemeindlichen Gesamtanhang gehören deshalb insbesondere auch Erläuterungen zu den verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden. Gleichzeitig sind im Gesamtanhang die Zusatzinformationen anzugeben, die für die Beurteilung der Bilanz der Gemeinde eine besondere Bedeutung haben und zu einem besseren Verständnis einzelner Sachverhalte führen.

Die erforderlichen Informationen sollen im sachlichen Zusammenhang mit den Teilen der Gesamtergebnisrechnung und der Gesamtbilanz sowie ihren Untergliederungen stehen. Um das zu vermittelnde Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde klar und verständlich darzustellen, soll dem Gesamtanhang ein Gesamtanlagenspiegel beigelegt werden. Bei der Erarbeitung ist aber auch der spätere Adressatenkreis (Rat, Bürgerinnen und Bürger) zu berücksichtigen. Das nachfolgende Schema soll eine mögliche Gliederung des gemeindlichen Gesamtanhangs aufzeigen (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 116 GO NRW**

<b>Die Gestaltung des gemeindlichen Gesamtanhangs</b>		
1	<b>Allgemeine Angaben</b>	Einführung, Erläuterungspflichten, gesetzliche und örtliche Vorschriften u.a.
2	<b>Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden</b>	Angaben zu genutzten Ansatzwahlrechten und Bewertungswahlrechten u.a.
3	<b>Erläuterungen zur Gesamtbilanz</b>	gegliedert nach Anlage- und Umlaufvermögen, Eigenkapital und Fremdkapital u.a.
4	<b>Erläuterungen zur Gesamtergebnisrechnung</b>	gegliedert nach Arten der Erträge und der Aufwendungen
5	<b>Erläuterungen zur Kapitalflussrechnung</b>	gegliedert nach Arten des Cashflow in den drei Bereichen
6	<b>Sonstige Angaben</b>	z. B. nicht bilanzierungsfähige Sachverhalte, aber wirtschaftliche Bedeutung haben
7	<b>Hinweise auf sonstige Unterlagen</b>	z. B. Gesamtanlagenspiegel u.a., wenn nicht bereits unter den vorherigen Abschnitten, oder Gesamteigenkapitalspiegel
8	<b>Hinweise auf Verantwortliche</b>	z. B. auf Nennung der Verantwortlichen am Schluss des Lageberichts nach § 116 Absatz 4 GO NRW
9	<b>Weitere Besonderheiten</b>	Wichtige örtliche Sachverhalte, die nicht bereits anzugeben waren

*Abbildung 224 „Die Gestaltung des gemeindlichen Gesamtanhangs“*

Für die äußere Gestaltung des Gesamtanhangs, seinen Aufbau und Umfang sind jedoch keine besonderen Formvorgaben vorgesehen. Die von der Gemeinde bestimmte grundlegende Gliederungsstruktur für den Gesamtanhang sollte möglichst jährlich beibehalten werden, um die Nachvollziehbarkeit durch Dritte als Adressaten der Rechnungslegung zu erleichtern. Bei der Erarbeitung und Gestaltung des Gesamtanhangs ist zudem der Adressatenkreis des Gesamtabschlusses (Rat, Bürgerinnen und Bürger, Aufsichtsbehörde) zu berücksichtigen.

#### **1.2.1.4 Der Gesamtlagebericht**

Der gemeindliche Gesamtabschluss ist um einen Gesamtlagebericht zu ergänzen, in dem der Geschäftsablauf und die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde darzustellen und zu erläutern sind (vgl. § 51 Absatz 1 GemHVO NRW). Die Inhalte des gemeindlichen Gesamtlageberichts sind danach so zu fassen, dass der Bericht ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde vermitteln kann. Er ist dadurch auf den Gesamtabschluss der Gemeinde ausgerichtet, denn dieser Abschluss bietet die Möglichkeit, sachgerechte Informationen über die wirtschaftlichen Gesamtverhältnisse der Gemeinde (aus der Verwaltung und den gemeindlichen Betrieben) in einem Zahlenwerk zusammenzufassen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 116 GO NRW**

Dieser integrierten Gesamtsicht soll auch der Gesamtlagebericht Rechnung tragen. Das nachfolgende Schema soll mögliche thematische Inhalte des Gesamtlageberichts aufzeigen (vgl. Abbildung).

<b>Die Gestaltung des gemeindlichen Gesamtlageberichts</b>	
<b>ABSCHNITT</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Rahmenbedingungen der gemeindlichen Verwaltungstätigkeit</b>	Allgemeine örtliche Verhältnisse und Besonderheiten.
<b>Ergebnisüberblick und Rechenschaft</b>	Überblick über die wichtigen Ergebnisse des Gesamtabchlusses und Rechenschaft über die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde einschließlich der Einhaltung der öffentlichen Zwecksetzung durch die gemeindlichen Betriebe.
<b>Steuerung und Produktorientierung</b>	Ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der produktorientierten Haushaltswirtschaft von Kernverwaltung und Betrieben unter Einbeziehung der Ziele und Kennzahlen.
<b>Überblick über die wirtschaftliche Gesamtlage</b>	Ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde unter Einbeziehung der produktorientierten Ziele und Leistungskennzahlen, ggf. Angaben über eine Krise.
<b>Wichtige Vorgänge und Nachträge</b>	Bericht über Vorgänge von besonderer Bedeutung, auch solcher, die nach Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind, und deren Wirkungen auf die Haushaltswirtschaft von gemeindlicher Verwaltung und Betrieben.
<b>Chancen</b>	Chancen für die künftige Gesamtentwicklung der Gemeinde mit Angabe der zugrunde liegenden Annahmen.
<b>Risiken</b>	Risiken für die künftige Gesamtentwicklung der Gemeinde mit Angabe der zu Grunde liegende Annahmen, ggf. auch der Gegenmaßnahmen und der Risikoüberwachung.
<b>Örtliche Besonderheiten</b>	Umsetzung eines Sanierungskonzeptes zur Wiedererreichung und dauerhaften Sicherung des Haushaltsausgleichs und/oder zum Aufbau von Eigenkapital (Beseitigung der Überschuldung), z. B. bei der gemeindlichen Verwaltung.
<b>Verantwortlichkeiten</b>	Angaben zu den Mitgliedern des Verwaltungsvorstands und Bürgermeister und Kämmerer sowie zu den Ratsmitgliedern nach § 95 Absatz 2 GO NRW, ggf. auch zur Geschäftsführung der gemeindlichen Betriebe des Vollkonsolidierungskreises.
<b>Anlagen</b>	z. B. Gesamtergebnisse im Zeitvergleich, Kennzahlen im Zeitvergleich, Prognosen im Zeitvergleich.

*Abbildung 225 „Die Gestaltung des gemeindlichen Gesamtlageberichts“*

Den Informationsbedürfnissen der Bürgerinnen und Bürger und des Rates sowie der Aufsichtsbehörde der Gemeinde ist dabei in ausreichendem Maße Rechnung zu tragen. Es können zur Konkretisierung und Ausgestaltung des gemeindlichen Gesamtlageberichtes auch Erfahrungen und Erkenntnisse aus der Berichterstattung der ge-

meindlichen Betriebe genutzt werden. Diese Kenntnisse sind dann auf die Bedürfnisse einer Berichterstattung über das vergangene und zukünftige Handeln der Gemeinde zu übertragen und sachgerecht weiter zu entwickeln. Zudem kann die Analyse der zum Abschlussstichtag vorliegenden wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde mithilfe betriebswirtschaftlicher Kennzahlen erfolgen. Es bleibt der Gemeinde aber überlassen, mit welchen Kennzahlen sie arbeiten will, um ihre wirtschaftliche Gesamtlage zu beurteilen bzw. beurteilen zu lassen.

Für die äußere Gestaltung des Gesamtlageberichts, seinen Aufbau und Umfang sind dabei jedoch keine besonderen Formvorgaben vorgegeben worden. Die Fülle der Informationen verlangt aber eine grundlegende Strukturierung. Die Gliederung des Gesamtlageberichts in einzelne Elemente muss deshalb dazu beitragen, dass der Bericht seine Aufgabe erfüllen kann. Die Inhalte des Lageberichts sollen daher möglichst systematisch aufgebaut und für die Adressaten transparent und nachvollziehbar gemacht werden.

**1.2.1.5 Der Beteiligungsbericht**

Unter Einbeziehung des § 117 Absatz 1 Satz 2 GO NRW hat die Gemeinde ihren Beteiligungsbericht, in dem sie ihre wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung, bezogen auf ihre einzelnen Betriebe, erläutert, dem Gesamtabschluss beizufügen. Der Beteiligungsbericht soll daher den Blick der Gemeinde vom Gesamtabschluss auf die einzelnen gemeindlichen Betriebe lenken. Er umfasst deshalb Angaben über jeden Betrieb der Gemeinde, unabhängig davon, ob der Betrieb in den Konsolidierungskreis für den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehen ist. Die Lage jedes einzelnen gemeindlichen Betriebes steht daher im Blickpunkt der Berichterstattung und nicht die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde zum Stichtag des Gesamtabschlusses. Der Bericht ermöglicht dadurch vertiefte und notwendige Erkenntnisse für die Gesamtsteuerung der Gemeinde.

Der gemeindliche Beteiligungsbericht muss daher bestimmte Informationen über die gemeindlichen Betriebe enthalten, um eine differenzierte Betrachtung zu gewährleisten, z. B. über Ziele und Leistungen, die Erfüllung des öffentlichen Zwecks. Er darf außerdem nicht als ein Werk betrachtet werden, das jedes Jahr als neue Aufgabe zu erledigen ist. Die Fortführung der Aufgabenerledigung durch die gemeindlichen Betriebe erfordert, dass durch den Aufbau einer Zeitreihe im Beteiligungsbericht auch eine Vergleichbarkeit der Ergebnisse gesichert und die Entwicklung der gemeindlichen Betriebe transparent gemacht wird. Der Beteiligungsbericht ist daher von der Gemeinde jährlich, bezogen auf den Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses, fortzuschreiben.

**1.2.2 Die Gesamtabschlussunterlagen**

**1.2.2.1 Die haushaltsrechtlichen Gesamtabschlussunterlagen**

Nach den einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorschriften hat die Gemeinde ihrer Aufsichtsbehörde die nachfolgend aufgeführten Gesamtabschlussunterlagen vorzulegen. Die in der Übersicht aufgeführten Unterlagen sind für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde unverzichtbar und ermöglichen einen aktuellen Überblick über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde (vgl. Abbildung).

<b>Die gemeindlichen Gesamtabschlussunterlagen</b>	
<b>BESTANDTEILE DES GESAMTABSCHLUSSES</b>	
<b>Gesamtergebnisrechnung</b>	§ 116 GO NRW i.V.m. § 49 Absatz 1 Nummer 1 und Absatz 3 GemHVO NRW

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 116 GO NRW**

<b>Die gemeindlichen Gesamtabchlussunterlagen</b>	
<b>Gesamtbilanz</b>	§ 116 GO NRW i.V.m. § 49 Absatz 1 Nummer 2 und Absatz 3 GemHVO NRW
<b>Gesamtanhang</b>	§ 116 GO NRW i.V.m. § 49 Absatz 1 und § 51 GemHVO NRW
<b>ANLAGEN ZUM GESAMTABSCHLUSS</b>	
<b>Gesamtlagebericht</b>	§ 116 GO NRW i.V.m. § 49 Absatz 2 und § 51 Absatz 1 GemHVO NRW
<b>Beteiligungsbericht</b>	§ 117 GO NRW i.V.m. § 49 Absatz 2 und § 52 GemHVO NRW
<b>Gesamtkapitalflussrechnung</b>	§ 116 GO NRW i.V.m. § 51 Absatz 3 GemHVO NRW
<b>Gesamtverbindlichkeitspiegel</b>	§ 116 GO NRW i.V.m. § 49 Absatz 2 und § 47 GemHVO NRW

*Abbildung 226 „Die gemeindlichen Gesamtabchlussunterlagen“*

### 1.2.2.2 Ergänzende Gesamtabchlussunterlagen

#### 1.2.2.2.1 Die Übersicht über den gemeindlichen Konsolidierungskreis

Den Adressaten des gemeindlichen Gesamtabchlusses muss ein Überblick über den Konsolidierungskreis der Gemeinde gegeben werden, damit für diese auch auf einfache Art nachvollziehbar wird, welche gemeindlichen Betriebe in den Gesamtabchluss der Gemeinde einbezogen worden sind. Die Übersicht über die gesamte Beteiligungsstruktur einer Gemeinde, die dem Beteiligungsbericht unter Angabe der Höhe der Anteile der Gemeinde an jedem Betrieb (in Prozent) beizufügen ist, geht über dieses Erfordernis hinaus (vgl. § 52 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW).

Der aufzustellende Beteiligungsbericht soll Angaben über alle Betriebe der Gemeinde enthalten, unabhängig davon, ob diese in den Gesamtabchluss der Gemeinde einzubeziehen sind. Für einen Überblick über die in die Vollkonsolidierung im gemeindlichen Gesamtabchluss einbezogenen Betriebe ist ein einfacher Überblick ausreichend. Durch einen Auszug aus der Übersicht über die gemeindliche Beteiligungsstruktur kann die notwendige Übersicht über den tatsächlichen Konsolidierungskreis der Gemeinde geschaffen werden.

#### 1.2.2.2.2 Der Gesamteigenkapitalspiegel

Im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses ist es sachgerecht, diesem auch einen Gesamteigenkapitalspiegel beizufügen. Durch einen solchen Eigenkapitalspiegel sollen die Adressaten des gemeindlichen Gesamtabchlusses detaillierte Informationen über alle Veränderungen des Gesamteigenkapitals der Gemeinde, bezogen auf die einzelnen Eigenkapitalposten, in systematischer Form erhalten. In diesem Zusammenhang sind die wesentlichen Geschäftsvorfälle, die sich auf die einzelnen Eigenkapitalposten im Gesamtabchluss auswirken, mit ihren Wertgrößen differenziert darzustellen und zu beschreiben.

Die Ausgestaltung des gemeindlichen Gesamteigenkapitalspiegels kann dabei nach dem örtlichen Bedarf der Gemeinde und in sinnvoller Anwendung der Vorgaben der IAS 1.96 bis 101 für kapitalmarktorientierte Mutterun-

ternehmen sowie an dem Deutschen Rechnungslegungsstandard Nr. 7 (DRS 7) für nicht kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen vorgenommen werden.

#### **1.2.2.2.3 Der Gesamtanlagenspiegel**

Die Gemeinde hat im Zusammenhang mit der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses nicht die ausdrückliche Pflicht zur Aufstellung eines Gesamtanlagenspiegels, denn die Vorschrift des § 49 Absatz 3 GemHVO NRW enthält keinen Verweis auf die Vorschrift des § 45 GemHVO NRW als Regelung über den gemeindlichen Anlagenspiegel. Im Sinne der Informationsfunktion des gemeindlichen Gesamtabschlusses ist es jedoch sachgerecht, diesem Abschluss einen Gesamtanlagenspiegel beizufügen.

Ein Gesamtanlagenspiegel entsteht dabei regelmäßig aus den Anlagenspiegeln der in den Gesamtabschluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe. Deren Daten sollen unter Beachtung der Grundsätze, die für den Anlagenspiegel der Gemeinde als Muttereinheit gelten, zusammengefasst werden. Die Gemeinde hat in diesem Rahmen eigenverantwortlich festzulegen, welche gesamtabschlussbezogenen Anlagenzugänge und Anlagenabgänge sie darin erfasst. Sie kann sich dabei z. B. auf wesentliche oder bedeutende Vorgänge beschränken.

### **1.3 Zu Satz 3 (Bestätigung des Gesamtabschlusses durch den Rat):**

#### **1.3.1 Die Beratung und Entscheidung**

Nach der Vorschrift hat der Rat der Gemeinde den geprüften Gesamtabschluss durch Beschluss zu bestätigen und nicht - wie den Jahresabschluss der Gemeinde – festzustellen. Diese Besonderheit ist wegen der in den Gesamtabschluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe, deren festgestellte Jahresabschlüsse dadurch konsolidiert werden und wegen der besonderen Informationsfunktion über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde, sachgerecht und angemessen. Die Bestätigung des gemeindlichen Gesamtabschlusses stellt eine Erklärung des Rates der Gemeinde dar, dass der ihm zugeleitete Gesamtabschluss den gesetzlichen Anforderungen entspricht, das erreichte Gesamtergebnis der gesamten gemeindlichen Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr entspricht und die Auswirkungen daraus auf das Vermögen und die Schulden der Gemeinde sowie die Chancen und Risiken für die künftige Gesamtentwicklung der Gemeinde zutreffend dargestellt sind.

Dem Rat der Gemeinde und den zuständigen Ausschüssen müssen mindestens alle haushaltsrechtlich bestimmten Gesamtabschlussunterlagen zur Beratung vorgelegt werden, um die Bestätigung des gemeindlichen Gesamtabschlusses durch den Rat zu ermöglichen. Diese Unterlagen sind auch für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde gegenüber der Öffentlichkeit unverzichtbar. Sie ermöglichen den Interessenten einen aktuellen Überblick über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde.

Eine Bürgerbeteiligung der Gemeinde am haushaltswirtschaftlichen Geschehen geht grundsätzlich jedoch nicht soweit, dass die Bürger beantragen können, anstelle des Rates selbst über den gemeindlichen Gesamtabschluss entscheiden zu können oder der Rat diese Handhabung beschließen könnte (vgl. § 26 Absatz 1 GO NRW). Für den gemeindlichen Gesamtabschluss ist gesetzlich ein besonderes Aufstellungsverfahren gesetzlich bestimmt worden, das mit der Bestätigung des Gesamtabschlusses durch den Rat endet. Der gemeindliche Gesamtabschluss der Gemeinde ist daher als Gegenstand eines Bürgerbegehrens oder eines Bürgerentscheids für unzulässig erklärt worden (vgl. § 26 Absatz 2 Nummer 4 GO NRW). Eine solche Unzulässigkeit kann gleichzeitig auch für die Entscheidung der Ratsmitglieder über die Entlastung des Bürgermeisters angenommen werden, denn das Entscheidungsrecht steht den einzelnen Mitgliedern des Rates und nicht dem Rat als Gremium zu.

### **1.3.2 Der Gegenstand des Bestätigungsbeschlusses**

Der Gegenstand des Bestätigungsbeschlusses des Rates der Gemeinde über den gemeindlichen Gesamtabschluss ist der ihm vom Bürgermeister zugeleitete Entwurf. Sofern seitens des Rates keine Bedenken gegen diese Vorlage bestehen, kann er den gemeindlichen Gesamtabschluss unter Berücksichtigung des erzielten Prüfungsergebnisses des Rechnungsprüfungsausschusses durch Beschluss bestätigen. Ein Änderungsbedarf, der sich möglicherweise aus der Prüfung des gemeindlichen Gesamtabschlusses oder aus der Beratung des Rates über den Gesamtabschluss noch ergeben hat, muss nicht dazu führen, dass vor der Beschlussfassung des Rates der gemeindliche Gesamtabschluss in entsprechender Weise zu überarbeiten ist.

Bei einem Änderungsbedarf, der sich klar und eindeutig bestimmen lässt, kann es als ausreichend angesehen werden, wenn im Ratsbeschluss über die Bestätigung eine oder mehrere Maßgaben für die Vornahme der Änderungen des Gesamtabschlusses im Sinne des Rates enthalten sind. Es entsteht dadurch ein Auftrag des Rates an die gemeindliche Verwaltung, bei dem es dann dem Bürgermeister obliegt, für die Erledigung dieses Auftrages Sorge zu tragen und vor der Bekanntmachung den Gesamtabschluss in die vom Rat beschlossene Form zu bringen. Erst nach Erledigung dieses Auftrages liegt eine Fassung des Gesamtabschlusses der Gemeinde vor, die zum Gegenstand der Anzeige an die Aufsichtsbehörde und der gesetzlich vorgesehenen Bekanntmachung gemacht werden kann.

### **1.3.3 Die Mitwirkung von Verfahrensbeteiligten**

#### **1.3.3.1 Die Mitwirkung des Bürgermeisters**

Für die Mitwirkung des Bürgermeisters am Bestätigungsbeschluss des Rates der Gemeinde über den gemeindlichen Gesamtabschluss ist örtlich zu beurteilen, ob diese Mitwirkung sachlich geboten ist. Einerseits ist die Vorschrift des § 40 Absatz 2 GO NRW zu beachten, nach der der Bürgermeister ein Mitglied im Rat der Gemeinde kraft Gesetzes ist und ihm ein Stimmrecht zusteht. Andererseits schränkt die Vorschrift die Rechte des Bürgermeisters nur für den Fall wieder ein, dass die Ratsmitglieder über seine Entlastung entscheiden, denn in der Sache gilt er dann als befangen. Durch die Vorschrift wird daher der Bürgermeister nicht ausdrücklich von der Teilnahme an der Abstimmung über die Bestätigung des gemeindlichen Gesamtabschlusses ausgeschlossen.

In der Sache „Bestätigung des gemeindlichen Gesamtabschlusses“ dürfte es jedoch aus Verfahrensgründen heraus geboten sein, dass der Bürgermeister auf die Ausübung des ihm nach § 40 Absatz 2 GO NRW zustehenden Stimmrechtes verzichtet. Nach § 95 Absatz 3 GO NRW hat der Bürgermeister den ihm vom Kämmerer vorgelegten Entwurf des gemeindlichen Gesamtabschlusses zu bestätigen, bevor er diesen dem Rat zuleitet. Der Bürgermeister kommt dieser Pflicht durch seine Unterzeichnung des Entwurfs nach und übernimmt damit die verwaltungsmäßige Verantwortung, denn er ist verantwortlich für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsganges der gesamten Verwaltung (vgl. § 62 Absatz 1 GO NRW). Außerdem steht dem Bürgermeister in diesem Zusammenhang neben seiner Verantwortung für den gemeindlichen Gesamtabschluss auch ein Änderungsrecht bezogen auf den Entwurf des Kämmerers zu.

#### **1.3.3.2 Die Mitwirkung des Vorsitzenden des Rechnungsprüfungsausschusses**

Für die Mitwirkung des Vorsitzenden des Rechnungsprüfungsausschusses am Bestätigungsbeschluss des Rates der Gemeinde über den gemeindlichen Gesamtabschluss ist örtlich zu beurteilen, ob diese Mitwirkung sachlich geboten ist. Einerseits ist der Vorsitzende des Rechnungsprüfungsausschusses ein Mitglied im Rat der Gemeinde und ihm steht daher ein Stimmrecht zu. Andererseits schränkt die Vorschrift des § 31 die Rechte von Ratsmitgliedern nur für den Fall ein, dass die in der Vorschrift genannten Ausschließungsgründe vorliegen, sodass die betreffenden Ratsmitglieder dann in der Sache als befangen gelten. In keiner Vorschrift der Gemeindeordnung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 116 GO NRW**

wird aber der Vorsitzende des Rechnungsprüfungsausschusses ausdrücklich von der Teilnahme an der Abstimmung über die Bestätigung des gemeindlichen Gesamtabchlusses ausgeschlossen.

In der Sache „Bestätigung des gemeindlichen Gesamtabchlusses“ dürfte es jedoch aus Verfahrensgründen heraus geboten sein, dass der Vorsitzende des Rechnungsprüfungsausschusses auf die Ausübung seines ihm zustehenden Stimmrechtes verzichtet. Nach § 101 Absatz 7 GO NRW hat der Vorsitzende des Rechnungsprüfungsausschusses nach der Prüfung des ihm vom Rat übergebenen Entwurf des gemeindlichen Gesamtabchlusses den dazugehörigen Bestätigungsvermerk zu unterzeichnen, bevor er den geprüften Entwurf wieder dem Rat zurückgibt. Diese Pflicht ist ausdrücklich in der Vorschrift bestimmt worden. Der Vorsitzende des Rechnungsprüfungsausschusses übernimmt durch seine Unterzeichnung die Verantwortung für das Ergebnis der Abschlussprüfung, denn der Ausschuss ist gesetzlich für diese Prüfung zuständig (vgl. § 59 Absatz 3 GO NRW).

**1.4 Zu Satz 4 (Anwendung des § 96 GO NRW):**

**1.4.01 Allgemeine Grundlagen**

Die in der Vorschrift enthaltene Verweisung auf die haushaltsrechtlichen Vorgaben in § 96 GO NRW soll ergänzend zu den Regelungen über die Aufstellung und die Bestätigung des gemeindlichen Gesamtabchlusses sicherstellen, dass die Behandlung des Gesamtabchlusses der Gemeinde entsprechend den Vorgaben zum gemeindlichen Jahresabschluss zu erfolgen hat (vgl. Abbildung).

<b>Die Anwendung des § 96 GO NRW auf den Gesamtabchluss</b>	
-	Frist zur Bestätigung des Gesamtabchlusses (bis spätestens 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres).
-	Bestätigung des Gesamtabchlusses durch den Rat der Gemeinde.
-	Behandlung des Gesamtergebnisses.
-	Entlastung des Bürgermeisters durch die Ratsmitglieder.
-	Anzeige des Gesamtabchlusses bei der Aufsichtsbehörde.
-	Öffentliche Bekanntmachung des Gesamtabchlusses.
-	Verfügbarhalten des Gesamtabchlusses zur Einsichtnahme.

*Abbildung 227 „Die Anwendung des § 96 GO NRW auf den Gesamtabchluss“*

Mit dem Gebot zur Anwendung der Vorschrift soll u.a. sichergestellt werden, dass die Bürgerinnen und Bürger und die Aufsichtsbehörde über den gemeindlichen Gesamtabchluss informiert werden. Der Gesamtabchluss muss deshalb so gestaltet sein, dass er auch für diese Zwecke geeignet ist.

#### **1.4.1 Die Frist der Bestätigung des Gesamtabchlusses**

Die Verweisung auf die Vorschrift des § 96 GO NRW beinhaltet eine Fristsetzung für die Bestätigung des gemeindlichen Gesamtabchlusses durch den Rat der Gemeinde bis spätestens 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres. Der Kämmerer muss danach innerhalb von neun Monaten nach dem Abschlussstichtag den Gesamtabchluss aufstellen und vom Bürgermeister bestätigen lassen. Der Bürgermeister leitet den aufgestellten Gesamtabchluss dem Rat zu. Der Rechnungsprüfungsausschuss hat dabei die Aufgabe, den Entwurf des Gesamtabchlusses zu prüfen, damit der Rat einen geprüften Gesamtabchluss bestätigen kann.

Die zeitliche Begrenzung in dieser Vorschrift soll dabei gewährleisten, dass der zeitliche Unterschied zwischen dem Abschlussstichtag und der Bestätigung des Gesamtabchlusses noch vertretbar bleibt. Es soll auch ermöglicht werden, dass Auswirkungen und Erkenntnisse aus diesem Abschluss auf die künftige Haushaltswirtschaft und das Beteiligungsmanagement der Gemeinde unverzüglich umgesetzt werden können. Außerdem sollen die Bürgerinnen und Bürger und die Aufsichtsbehörde über den Gesamtabchluss zeitgerecht informiert werden. Der Gesamtabschluss muss deshalb auch für eine Unterrichtung der Bürgerinnen und Bürger sowie zur Anzeige an die Aufsichtsbehörde geeignet sein.

#### **1.4.2 Die Bestätigung des Gesamtabchlusses**

##### **1.4.2.1 Allgemeine Sachlage**

Der Verweis in der Vorschrift soll u.a. sicherstellen, dass der Rat der Gemeinde sich in vergleichbarer Weise wie mit dem gemeindlichen Jahresabschluss auch mit dem gemeindlichen Gesamtabchluss befasst. Der Rat der Gemeinde hat nach Abschluss des Haushaltsjahres die gemeindliche Haushaltswirtschaft und die wirtschaftliche Betätigung der Gemeinde, soweit diese sich wirtschaftlich im Gesamtabchluss der Gemeinde auswirken, zu überprüfen und über das Ergebnis einen Beschluss zu fassen bzw. den gemeindlichen Gesamtabchluss zu bestätigen. Der jährliche Abschlussstichtag für den gemeindlichen Gesamtabchluss stellt dabei keinen willkürlichen Schnitt durch das gemeindliche Verwaltungshandeln und die wirtschaftliche Betätigung der Gemeinde dar.

Die für den Rat der Gemeinde vorzunehmende Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses obliegt dabei dem Rechnungsprüfungsausschuss als Pflichtausschuss des Rates (vgl. § 57 Absatz 2 i.V.m. § 59 Absatz 3 GO NRW). Daran schließt sich die Beratung über die Inhalte und Prüfung des Gesamtabchlusses an, die mit der Bestätigung des Gesamtabchlusses und der Entscheidung über die Verwendung des Gesamtergebnisses endet. Sofern vom Rat die Bestätigung des Gesamtabchlusses verweigert wird, sind wie bei der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses die Gründe dafür gegenüber dem Bürgermeister anzugeben.

##### **1.4.2.2 Der Beschluss des Rates**

Die Pflicht der Gemeinde, für jedes Haushaltsjahr einen Gesamtabchluss aufzustellen, wird dadurch abgeschlossen, dass der Rat der Gemeinde im Rahmen seiner gesetzlichen Zuständigkeit einen entsprechenden Beschluss fasst, denn er kann diese Aufgabe nicht übertragen (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe j GO NRW). Der Bürgermeister hat dabei dafür Sorge zu tragen, dass der gemeindliche Gesamtabchluss fristgerecht vom Rat bestätigt wird. Diese Rechte und Pflichten kann der Bürgermeister aufgrund seiner Stellung innerhalb der Gemeinde durchsetzen. Als Mitglied und Vorsitzender des Rates (Mitglied kraft Gesetzes) muss er dafür sorgen, dass ein Beschluss über den gemeindlichen Gesamtabchluss im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen gefasst wird (vgl. § 40 Absatz 2 Satz 3 GO NRW). Dem Bürgermeister steht dabei nicht das Recht zu, die Tagesordnung und die Beratungen so zu gestalten, dass ein Beschluss des Rates über den Entwurf des gemeindlichen Gesamtabchlusses auf unbestimmte Zeit verschoben wird.

### **1.4.3 Die Behandlung des Gesamtergebnisses**

#### **1.4.3.1 Die Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage**

Der Rat der Gemeinde soll im Rahmen seiner Bestätigung des Gesamtabschlusses beschließen, wie der in der Gesamtergebnisrechnung enthaltene und in der Gesamtbilanz ausgewiesene Gesamtüberschuss verwendet oder der Gesamtfehlbetrag gedeckt werden soll. Die tatsächliche Möglichkeit für eine Verwendung besteht jedoch nur darin, dass der Gesamtüberschuss oder der Gesamtfehlbetrag mit dem Gesamteigenkapital, in Form des Bilanzpostens „Allgemeine Rücklage“, verrechnet wird, denn eine Alternative besteht nicht.

Die Verrechnung eines Gesamtfehlbetrages mit dieser Rücklage führt dabei nicht zu aufsichtsrechtlichen Konsequenzen, wie diese bei einer entsprechenden Verrechnung des Jahresfehlbetrages im Einzelabschluss der Gemeinde gesetzlich vorgesehen sind. Auf den gemeindlichen Gesamtabschluss findet weder die Vorschrift des § 75 Absatz 4 GO NRW noch des § 76 GO NRW eine entsprechende Anwendung. Die Verrechnung des Gesamtergebnisses mit der allgemeinen Rücklage zieht daher auch keine aufsichtsrechtlichen Konsequenzen oder Pflichten der Gemeinde gegenüber der Aufsichtsbehörde nach sich.

#### **1.4.3.2 Keine Verrechnung mit der Ausgleichsrücklage**

Für die Verrechnung des Gesamtüberschusses oder des Gesamtfehlbetrages aus dem gemeindlichen Gesamtabschluss steht die Ausgleichsrücklage nach § 75 Absatz 3 GO NRW nicht zur Verfügung. Diese besondere bilanzielle Rücklage im Einzelabschluss der Gemeinde wird unverändert in die gemeindliche Gesamtbilanz übernommen. Dieser Bilanzposten kann nicht mit Bilanzposten aus den Einzelabschlüssen der gemeindlichen Betriebe zusammengefasst werden, weil ein solcher Eigenkapitalposten in deren Bilanzen nicht anzusetzen ist.

Die Ausgleichsrücklage im gemeindlichen Jahresabschluss steht unmittelbar mit der gesetzlichen Vorgabe des jährlichen Haushaltsausgleichs, bezogen auf die gemeindliche Verwaltung, in Verbindung. Die Ausgleichsrücklage stellt daher beim Gesamtabschluss eine zweckbezogene Sonderrücklage im Gesamteigenkapital dar, die wie andere zweckbezogene Sonderrücklagen nicht für die zweckfreie Verrechnung des Gesamtjahresergebnisses der Gemeinde zur Verfügung stehen.

#### **1.4.3.3 Die Verrechnung in der Gesamtbilanz**

Der Bürgermeister kann im Rahmen seiner Bestätigung des Gesamtabschlusses bzw. vor der Beschlussfassung über die Bestätigung des gemeindlichen Gesamtabschlusses durch den Rat der Gemeinde im Rahmen seiner Vorlage eine Empfehlung über die Behandlung des Gesamtergebnisses abgeben. Sofern ausreichend sicher ist, dass der Rat nicht von der vorgeschlagenen Gesamtergebnisverwendung abweicht, bestehen keine Bedenken, den Vorschlag bereits in der Gesamtbilanz dieses Gesamtabschlusses umzusetzen. Es ist dann in der Gesamtbilanz statt eines Gesamtjahresergebnisses (Überschuss oder Fehlbetrag) einen „Gesamtbilanzgewinn“ oder „Gesamtbilanzverlust“ auszuweisen.

### **1.4.4 Die Entlastung des Bürgermeisters**

Im Zusammenhang mit der Bestätigung des Gesamtabschlusses durch den Rat der Gemeinde entscheiden die Ratsmitglieder auch über die Entlastung des Bürgermeisters. Diese Entlastung ist eine Festlegung der Ratsmitglieder dahingehend, dass aufgrund des vorgelegten Gesamtabschlusses und der vorgenommenen Prüfung keine Einwendungen gegen die im Haushaltsjahr ausgeübte Geschäftstätigkeit des Bürgermeisters, bezogen auf

die gemeindliche Verwaltung und die Betriebe der Gemeinde, erhoben werden. Innerhalb seiner Verantwortung für die gemeindliche Verwaltung trägt der Bürgermeister auch eine Verantwortung für die gemeindlichen Betriebe. Die gemeindliche Verwaltung ist einerseits die Muttereinheit gegenüber ihren Betrieben als Tochterseinheiten. Andererseits sind die Betriebe nur zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben zulässig, sodass die Verantwortung des Bürgermeisters im Grundsatz auch auf deren Existenz und deren Tätigkeit im Sinne der Ziele und Zwecke der Gemeinde umfassend erstreckt.

In diesem Zusammenhang ist die Vorschrift des § 40 Absatz 2 GO NRW zu beachten, nach der der Bürgermeister kraft Gesetzes ein Mitglied im Rat der Gemeinde ist und ihm ein Stimmrecht zu steht. Die Vorschrift schränkt aber gleichzeitig die Stimmrechte des Bürgermeisters wieder ein. Der Bürgermeister gilt, wenn die Ratsmitglieder durch Beschluss über seine Entlastung entscheiden, in der Sache als befangen. Durch die Vorschrift wird daher der Bürgermeister ausdrücklich von der Teilnahme an der Abstimmung über seine Entlastung ausgeschlossen. Im Rahmen ihrer Beratungen über den gemeindlichen Gesamtabschluss und ihrer Entscheidung über die Entlastung des Bürgermeisters haben daher die Ratsmitglieder die im Haushaltsjahr ausgeübte Geschäftstätigkeit des Bürgermeisters, bezogen auf die gemeindliche Verwaltung und die Betriebe der Gemeinde, zu würdigen. Eine sorgfältige Beurteilung der örtlichen Gegebenheiten ist insbesondere dann notwendig, wenn der Rechnungsprüfungsausschuss einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt hat.

Diese Sorgfalt besteht auch, wenn der Bestätigungsvermerk aufgrund von Beanstandungen versagt worden ist oder der Bestätigungsvermerk deshalb versagt wurde, weil der Ausschuss nicht in der Lage war, eine Beurteilung über den gemeindlichen Gesamtabschluss vorzunehmen. Auf diese besonderen Sorgfaltspflichten kann auch dann nicht verzichtet werden, wenn bereits zuvor durch eine Zusammenarbeit zwischen dem Rechnungsprüfungsausschuss als zuständige Prüfungsinstanz und der gemeindlichen Verwaltung versucht wurde, die im Gesamtabschluss aufgetretenen Fehler zu beseitigen. Dem Bürgermeister wird aber grundsätzlich ein Anspruch auf seine Entlastung zugestanden, wenn die gemeindliche Geschäftstätigkeit im abgelaufenen Haushaltsjahr ordnungsgemäß geführt worden ist. Die Entlastung des Bürgermeisters kann vorbehaltlos oder mit Vorbehalten ausgesprochen werden. Sie kann aber auch verweigert werden.

#### **1.4.5 Die Unterzeichnung des bestätigten Gesamtabschlusses**

In der Vorschrift über die Bestätigung des gemeindlichen Gesamtabschlusses in Form der Beschlussfassung durch den Rat der Gemeinde ist nicht ausdrücklich geregelt, dass der Gesamtabschluss nach seiner Bestätigung durch den Rat auch zu unterzeichnen ist. Ausgehend davon, dass über die vom Rat gefassten Beschlüsse, also auch über die Bestätigung des gemeindlichen Gesamtabschlusses, eine Niederschrift zu fertigen und diese u.a. vom Bürgermeister zu unterzeichnen ist, stellt sich die Frage nach einer eigenständigen Unterzeichnung des Gesamtabschlusses durch den Bürgermeister.

Eine solche Unterzeichnung muss als sachgerecht und erforderlich angesehen werden, weil bereits die Anzeige des gemeindlichen Gesamtabschlusses an die Aufsichtsbehörde konkrete Informationen darüber erfordert, dass der Gesamtabschluss in seiner vorgelegten Form auch vom Rat der Gemeinde gebilligt wurde. Die weitere Öffentlichkeitsbeteiligung durch die öffentliche Bekanntmachung und die Einsichtnahme in den Gesamtabschluss bis zur Feststellung des folgenden Gesamtabschlusses (vgl. § 96 Absatz 2 Satz 2 GO NRW) sind weitere sachliche Gründe für die Vornahme einer eigenständigen Unterzeichnung des Werkes „Gesamtabschluss“.

Die Vornahme der Unterzeichnung des gemeindlichen Gesamtabschlusses stellt dabei eine funktionale und keine persönliche Rechtshandlung des Bürgermeisters der Gemeinde als Vorsitzender des Rates der Gemeinde dar (vgl. § 40 Absatz 2 Satz 4 GO NRW). Andererseits hat der Bürgermeister auch die Pflicht, die Beschlüsse des Rates auszuführen (vgl. § 62 Absatz 2 Satz 2 GO NRW). Er erfüllt daher mit seiner Unterzeichnung eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung und bringt damit zum Ausdruck, dass dieser aus seiner Verantwortung als Vorsitzender des Rates der Gemeinde heraus richtig und vollständig ist.

Die Unterzeichnung des Bürgermeisters beinhaltet aber auch eine Vollständigkeitserklärung dahingehend, dass der gemeindliche Gesamtabchluss alle Bestandteile und Anlagen zur Erfüllung seiner Aufgabe enthält, die dafür vorgeschrieben bzw. notwendig sind. Der Bürgermeister hat bei seiner Unterzeichnung zudem darauf zu achten, dass er den gemeindlichen Gesamtabchluss anschließend unverzüglich der Aufsichtsbehörde anzeigt (vgl. § 96 Absatz 2 Satz 1 GO NRW).

#### **1.46 Die Anzeige des Gesamtabchlusses bei der Aufsichtsbehörde**

##### **1.4.6.1 Die Anzeigepflicht der Gemeinde**

Aus der ausschlaggebenden Bedeutung der Art und des Ausmaßes der Erfüllung der kommunalen Aufgaben, die im Gesamtabchluss gezeigt wird, ergibt sich die Pflicht der Gemeinde, den vom Rat bestätigten Gesamtabchluss der Aufsichtsbehörde unverzüglich anzuzeigen. Es besteht aber auch die Notwendigkeit für die Aufsichtsbehörde, sich jeweils zum Ende eines Haushaltsjahres einen Überblick über die gesamte wirtschaftliche Lage der Gemeinde zu verschaffen. Die mit dem Gesamtabchluss der Aufsichtsbehörde der Gemeinde vorzulegenden Unterlagen sind für eine Gesamtübersicht über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde, die auch die Aufsichtsbehörde haben sollte, unverzichtbar.

Die Gemeinde hat in den Fällen, in denen der Rat der Gemeinde seiner gesetzlichen Verpflichtung zur Bestätigung des Gesamtabchlusses bis zu dem in § 96 Absatz 1 GO NRW festgelegten Termin nicht nachkommt, und deshalb der gemeindliche Gesamtabchluss nicht angezeigt werden kann, die Aufsichtsbehörde unverzüglich darüber zu unterrichten. In dem Bericht an die Aufsichtsbehörde hat die Gemeinde die Gründe für das Versäumnis anzugeben sowie aufzuzeigen, welcher Verfahrensstand zur Bestätigung des Gesamtabchlusses besteht. Sie hat auch anzugeben, wann die Bestätigung durch den Rat vorgesehen ist und bis zu welchem Zeitpunkt die Anzeige bei der Aufsichtsbehörde nachgeholt wird. Die Aufsichtsbehörde sollte in jedem Anzeigeverfahren auch eine Rückäußerung an die Gemeinde geben und darin ihre aufsichtsrechtliche Einschätzung aufzeigen.

##### **1.4.6.2 Die aufsichtsrechtliche Prüfung**

###### **1.4.6.2.1 Allgemeine Prüfungsgesichtspunkte**

Die Aufsichtsbehörde hat aber den ihr nach § 116 Absatz 1 i.V.m. § 96 Absatz 2 GO NRW angezeigten Gesamtabchluss mit seinen Anlagen grundsätzlich dahingehend zu prüfen, ob dieser formal und inhaltlich den einschlägigen Rechtsvorschriften entspricht. Der eigentlichen Abschlussanalyse soll daher eine formelle Prüfung vorausgehen, bei der auf die Ordnungsmäßigkeit des vom Rat bestätigten Gesamtabchlusses abzustellen ist. Die Aufsichtsbehörde hat nicht nur die Vollständigkeit der vorgelegten Abschlussunterlagen, sondern auch das Vorliegen einer ausreichenden inhaltlichen Bestimmtheit und Aussagekraft dieser Unterlagen zu prüfen, denn der gemeindliche Gesamtabchluss hat unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde zu vermitteln. Die Tätigkeit der Aufsichtsbehörde erfordert zudem, auch das Verfahren der Aufstellung des Gesamtabchlusses der Gemeinde zu kennen, um ggf. erkannte Rechtsverstöße mit den verfügbaren Mitteln beanstanden zu können.

###### **1.4.6.2.2 Die Prüfung bei eingeschränkten oder anderen Bestätigungsvermerken**

Im Rahmen der Anzeige des Gesamtabchlusses hat die Aufsichtsbehörde auch zu berücksichtigen, ob und wie bei der Entscheidung über die Bestätigung des Gesamtabchlusses und der Entlastung des Bürgermeisters das Ergebnis der Prüfung des Rechnungsprüfungsausschusses berücksichtigt worden ist, soweit dieser Ausschuss

keinen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt hat. Insbesondere dann, wenn Verstöße gegen haushaltsrechtliche Vorschriften vorliegen, müssen Ursache und Wirkung von der Gemeinde auch gegenüber ihrer Aufsichtsbehörde transparent gemacht werden.

Bei einem eingeschränkten oder einem anderen Bestätigungsvermerk des Rechnungsprüfungsausschusses muss auch die Tragweite der Einschränkung oder Versagung begründet und erkennbar sein. Der Ausschuss muss die Bedeutung von Mängeln und mögliche nicht beurteilbare Bereiche zum Ausdruck bringen, sodass die von ihm gemachten Einschränkungen von der Aufsichtsbehörde gewichtet und gewürdigt werden können. In solchen Fällen ist ggf. auch die Stellungnahme des Bürgermeisters und/oder des Kämmerers zum Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses zu berücksichtigen, wenn eine solche im Rahmen der Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses abgegeben wurde.

Insbesondere in den Fällen, in denen der Rechnungsprüfungsausschuss einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt hat, der Bestätigungsvermerk aufgrund von Beanstandungen versagt worden ist oder der Bestätigungsvermerk deshalb versagt wurde, weil der Ausschuss nicht in der Lage war, eine Beurteilung vorzunehmen, bedarf es für die aufsichtsrechtliche Beurteilung auch einer Beteiligung des Kämmerers und des Bürgermeisters. Eine Beteiligung des Bürgermeisters und/oder des Kämmerers sollte auch dann erfolgen, wenn bereits zuvor durch eine Zusammenarbeit im Gesamtabchluss einige aufgetretene Fehler, die der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde entgegenstanden, beseitigt worden sind.

#### **1.4.6.3 Die Anzeige bei einem Verzicht des Gesamtabchlusses**

Die Vorschrift enthält keine gesonderte Ausnahmeregelung, die es ermöglicht, dass die Gemeinde generell von der Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses befreit ist. Bei einzelnen Gemeinden kann ein Verzicht aber möglich sein, wenn die Gemeinde über keinen voll zu konsolidieren Betrieb verfügt, denn dann liegt die wichtigste Voraussetzung für einen gemeindlichen Gesamtabschluss, dass ein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der Kernverwaltung der Gemeinde und einem ihrer Betriebe besteht, nicht vor. Das Fehlen dieser Voraussetzung kann nicht dadurch geheilt werden, dass die betreffende Gemeinde über Betriebe verfügt, die nach der Equity-Methode zu konsolidieren wären.

In solchen Fällen entfällt nicht die Anzeigepflicht gegenüber der Aufsichtsbehörde der Gemeinde, denn diese soll den in jedem Haushaltsjahr für den Abschlussstichtag 31. Dezember i.d.R. aufzustellenden gemeindlichen Gesamtabschluss vorgelegt bekommen. Vielmehr muss bei einem zulässigen Verzicht auf die Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses auch darüber in Kenntnis gesetzt werden. In den Fällen des Verzichts auf die Aufstellung des Gesamtabchlusses erlischt auch nicht die grundsätzliche Prüfungspflicht, sondern diese ist dann darauf ausgerichtet, ob örtlich die Voraussetzungen für einen Verzicht auf die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses vorliegen. In diesem Sinne sollte die Anzeigepflicht sachlich und verfahrensmäßig darauf ausgerichtet sein, dass der Aufsichtsbehörde eine geprüfte Verzichtserklärung im Rahmen des vorgesehenen Anzeigeverfahrens von der Gemeinde vorgelegt wird. Die Aufsichtsbehörde sollte in jedem Anzeigeverfahren auch eine Rückäußerung an die Gemeinde geben und darin ihre aufsichtsrechtliche Einschätzung aufzeigen.

#### **1.4.7 Die Bekanntmachung des Gesamtabchlusses**

##### **1.4.7.1 Allgemeine Voraussetzungen**

Durch den Verweis auf § 96 GO NRW besteht für die Gemeinde die Pflicht, ihren Gesamtabchluss öffentlich bekannt zu machen und danach bis zur Bestätigung des folgenden Gesamtabchlusses zur Einsichtnahme verfügbar zu halten. Damit sollen die Einwohner und Abgabepflichtigen bürgerfreundlich und bürgernah über den

Gesamtabschluss des abgelaufenen Haushaltsjahres informiert werden. In diesem Zusammenhang ist die Bekanntmachungsverordnung zu beachten, die inhaltliche Vorgaben und Verfahrensvorgaben zur Durchführung der Bekanntmachung von gemeindlichen Satzungen enthält. Der gemeindliche Gesamtabchluss unterliegt hinsichtlich seiner Veröffentlichung ebenfalls dieser Verordnung.

Die Bürgerinnen und Bürger sind einerseits Adressaten des gemeindlichen Handelns und sollen andererseits die Arbeit von Rat und Verwaltung der Gemeinde unterstützen. Daher besteht ein berechtigtes Interesse der Öffentlichkeit an Informationen über die gesamte wirtschaftliche Lage der Gemeinde. Aus diesem Grund soll der gemeindliche Gesamtabchluss bis zur Bestätigung des folgenden Gesamtabchlusses zur Einsichtnahme verfügbar gehalten werden. Damit wird dem Grundsatz der Öffentlichkeit Rechnung getragen, der sich durch die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde zieht. Bei der Bekanntmachung des Gesamtabchlusses durch die Gemeinde ist zudem die Bekanntmachungsverordnung zu beachten, die Regelungen zu den Formen und dem Vollzug einer Bekanntmachung durch die Gemeinde enthält.

Die Gemeinde muss dabei dafür Sorge tragen, dass die bereitgestellten haushaltswirtschaftlichen Informationen barrierefrei verfügbar sind und der Zugang dazu nicht eingeschränkt ist, sodass z. B. für Menschen mit Behinderungen ggf. Hindernisse für ihre Teilhabe am haushaltswirtschaftlichen Geschehen bzw. an den Entscheidungsprozessen dazu bestehen (vgl. z. B.: Barrierefreie Informationstechnik-Verordnung Nordrhein-Westfalen - BITV NRW). Außerdem darf die Bekanntmachung nicht so ausgestaltet werden, dass diese auf ein unvertretbares Maß reduziert ist und damit dem Zweck der Beteiligung der Öffentlichkeit an der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entgegen gewirkt wird.

#### **1.4.7.2 Die Zwecke der Bekanntmachung des Gesamtabchlusses**

Die Bekanntmachung des Gesamtabchlusses erfüllt als Information an die Einwohner und Abgabepflichtigen aber nur dann ihren Zweck, wenn darin auch die wichtigsten Ergebnisse aus der Gesamtergebnisrechnung und aus der Gesamtbilanz öffentlich gemacht werden. Es ist dazu aber nicht erforderlich, den gesamten gemeindlichen Gesamtabchluss mit seinen Anlagen zum Inhalt der Bekanntmachung, z.B. im Amtsblatt der Gemeinde, zu machen. Die Bekanntmachungsverordnung lässt es zu, dass bestimmte Materialien, die zum gemeindlichen Gesamtabchluss gehören, stattdessen zu jedermanns Einsicht an einer bestimmten Stelle der gemeindlichen Verwaltung ausgelegt werden (vgl. § 3 Absatz 2 BekanntmVO).

Die Einwohner und Abgabepflichtigen können sich dann entsprechend ihrem Bedarf weitere Kenntnisse über den gemeindlichen Gesamtabchluss und damit über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde verschaffen. Es bleibt der Gemeinde überlassen, ob sie den Jahresabschluss in herkömmlicher Weise als Druckwerk oder im Internet verfügbar macht oder in sonstiger Weise ihre Einwohner und Abgabepflichtigen über ihre wirtschaftliche Lage und das Ergebnis des abgelaufenen Haushaltsjahres informiert. Sie sollte in ihrer Bekanntmachung ggf. bereits die betreffende Internetseite angeben. Diese besondere Vorschrift über den Zugang zu amtlichen Unterlagen der Gemeinde lässt die Vorschriften des Informationsfreiheitsgesetzes Nordrhein-Westfalen (IFG NRW) unberührt. Bei einem Verfügbarhalten des gemeindlichen Gesamtabchlusses im Internet sollte in der örtlichen Bekanntmachung des Gesamtabchlusses darauf hingewiesen und dazu die einschlägige Internetadresse angegeben werden.

#### **1.4.7.3 Der Vollzug der Bekanntmachung**

Die öffentliche Bekanntmachung des Gesamtabchlusses ist mit Ablauf des Erscheinungstages des Amtsblattes oder der Zeitung vollzogen. Erfolgt die Bekanntmachung in mehreren Zeitungen, ist die Bekanntmachung mit Ablauf des Tages der zuletzt erschienenen Zeitung vollzogen (vgl. § 6 BekanntmVO). Die Öffentlichkeit kann nicht innerhalb einer bestimmten Auslegungsfrist von dem vom Rat bestätigten Gesamtabchluss Kenntnis neh-

men. Sie soll sich vielmehr im Rahmen des langfristigen Verfügbarhaltens des Gesamtabchlusses und der Einsichtnahme informieren. Auch bei diesem Verfügbarhalten des Gesamtabchlusses ist die Bekanntmachung mit Ablauf des Erscheinungstages vollzogen.

#### **1.4.7.4 Der Verzicht auf die Bekanntmachung**

Bei einzelnen Gemeinden kann ein Verzicht auf die Bekanntmachung des gemeindlichen Gesamtabchlusses dadurch möglich sein, dass die Gemeinde über keinen voll zu konsolidieren Betrieb verfügt, denn dann liegt die wichtigste Voraussetzung für einen gemeindlichen Gesamtabchluss, dass ein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der Kernverwaltung der Gemeinde und einem ihrer Betriebe besteht, nicht vor. Das Fehlen dieser Voraussetzung kann nicht dadurch geheilt werden, dass die betreffende Gemeinde über Betriebe verfügt, die nach der Equity-Methode zu konsolidieren wären. Der Wegfall ist in jedem Haushaltsjahr für den Abschlussstichtag 31. Dezember, zu dem kein gemeindlicher Gesamtabchluss aufzustellen ist, erneut zu prüfen.

In den Fällen eines zulässigen Verzichts auf die Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses müssen die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft über diese besondere gemeindliche Sachlage in Kenntnis gesetzt werden. Die Gemeinde hat dazu eigenverantwortlich zu entscheiden, ob sie diesen örtlichen Sachverhalt gesondert bekannt macht. Es ist aber auch als vertretbar anzusehen, den Verzicht auf die Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses in die Bekanntmachung des gemeindlichen Jahresabschlusses einzubeziehen, denn durch die beiden gemeindlichen Abschlüsse wird regelmäßig der gleiche Adressatenkreis angesprochen.

#### **1.4.8 Unmittelbare Informationen über die Gesamtabchlussprüfung**

##### **1.4.8.1 Keine Bekanntgabepflicht für den Prüfungsbericht**

Für die Bekanntmachung des Gesamtabchlusses ist zu berücksichtigen, dass wie der Rat auch die Bürgerinnen und Bürger als Adressaten aus der Gesamtabchlussprüfung nach § 116 Absatz 6 GO NRW konkrete Empfehlungen zur Verbesserung der Wirtschaftlichkeit, der Ordnungsmäßigkeit und der Funktionsfähigkeit des Verwaltungshandelns der Gemeinde verlangen, damit für sie entscheidungsrelevante Informationen zur Verfügung stehen. Aus dieser weiten Zielvorgabe für die Gesamtabchlussprüfung entsteht jedoch keine gesonderte Pflicht für die Gemeinde, den Bürgerinnen und Bürgern den Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses in vollem Umfang verfügbar zu machen.

Bei der Entscheidung der Gemeinde, ob und ggf. in welchem Umfang ein Prüfungsbericht über den gemeindlichen Gesamtabchluss der Öffentlichkeit allgemein zugänglich gemacht werden soll, ist zu berücksichtigen, dass nur der Rat der Gemeinde der Adressat des Prüfungsberichtes ist. Der Rat hat den Rechnungsprüfungsausschuss mit der Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses beauftragt und sollte daher über eine Veröffentlichung des Berichtes entscheiden. Es sollte dafür ein Bedarf bestehen. Zudem ist zu beachten, dass der Rat in öffentlicher Sitzung über das Ergebnis der Abschlussprüfung berät und seine Bestätigung des Gesamtabchlusses unter Einbeziehung des Prüfungsergebnisses vornimmt. Mit dieser öffentlichen Tätigkeit des Rates dürfte bereits eine ausreichende Information für die Öffentlichkeit über die Art und den Umfang der durchgeführten Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses gewährleistet sein.

##### **1.4.8.2 Informationen über das Prüfungsergebnis**

Das Prüfungsergebnis der Gesamtabchlussprüfung sollte dem o.a. Adressatenkreis verfügbar gemacht werden, der im Rahmen der öffentlichen Bekanntmachung des Gesamtabchlusses informiert werden möchte oder sich informiert. Da das Prüfungsergebnis nach § 116 Absatz 6 i.V.m. § 101 Absatz 3 GO NRW in einem Bestätigungs-

vermerk zusammenzufassen ist, bietet es sich an, diesen Bestätigungsvermerk dem der Aufsichtsbehörde nach § 116 Absatz 1 i.V.m. § 96 Absatz 2 Satz 1 GO NRW anzuzeigenden Gesamtabchluss sowie der Bekanntmachung des Gesamtabchlusses nach § 116 Absatz 1 i.V.m. 96 Absatz 2 Satz 2 GO NRW beizufügen. Damit wird dem Informationsbedürfnis des oben genannten Adressatenkreises in ausreichendem Umfang genüge getan.

#### **1.4.9 Das Verfügbarhalten des Gesamtabchlusses der Gemeinde**

##### **1.4.9.1 Die Zwecke des Verfügbarhaltens**

Die haushaltsrechtliche Vorgabe des Verfügbarhaltens des gemeindlichen Gesamtabchlusses setzt das bürgerfreundliche Verfahren über die Informationen aus der gemeindlichen Haushaltsplanung und dem Jahresabschluss fort, denn es besteht ein berechtigtes Interesse der Öffentlichkeit an Informationen über die aus der Haushaltswirtschaft entstandene aktuelle wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde. Die Interessenbekundung im Rahmen des Verfügbarhaltens des gemeindlichen Gesamtabchlusses ermöglicht der gemeindlichen Verwaltung, mithilfe dieser Bürgerbeteiligung die künftigen haushaltswirtschaftlichen Gesamtziele und Gesamtleistungen besser zu bestimmen und zu messen sowie die Wirkungen des gesamten Handelns der Gemeinde zu beurteilen. Die Offenlegung von Daten des gemeindlichen Gesamtabchlusses und ein längerfristiges Verfügbarhalten können daher zur Verbesserung der Qualität der gemeindlichen Haushaltswirtschaft beitragen.

Die Bürgerinnen und Bürger verlangen regelmäßig mehr Transparenz über haushaltswirtschaftliche Daten und neue Zugänge zu den gemeindlichen Haushaltsinformationen, denn diese nehmen die Leistungen der Gemeinde in Anspruch und nutzen die gemeindlichen Einrichtungen. Aufseiten vieler Bürgerinnen und Bürger besteht daher ein großes und berechtigtes Informationsinteresse am gesamten haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinde. Diesen Gegebenheiten soll die Gemeinde durch ein umfassendes, verständliches und zugängliches örtliches Informationsangebot über ihre Haushaltswirtschaft und damit auch über den gemeindlichen Gesamtabchluss in ausreichendem Maße Rechnung getragen werden.

Die Gemeinde hat einerseits gegenüber den Bürgerinnen und Bürger die allgemeine gesetzliche Verpflichtung, ihr Vermögen und ihre Einkünfte so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben (vgl. § 10 Satz 1 GO NRW) und andererseits hat sie das Wohl ihrer Einwohner zu fördern (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Abhängig von den tatsächlichen örtlichen Informationsbedürfnissen wird durch die Einsichtnahme in die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde vielfach das Interesse der Einsichtnehmende jedoch nicht ausreichend befriedigt. Oftmals wird von diesen Personen zudem eine Freigabe weiterer Informationen und Daten zur eigenen Verwendung gefordert, um eigene Interpretationen vornehmen zu können und durch die gemeindliche Verwaltung hergestellte Zusammenhänge zu hinterfragen.

Unter Beachtung des Datenschutzes kann es grundsätzlich zu einem offenen Umgang mit geeigneten Verwaltungsdaten im Sinne der für die Bürgerinnen und Bürger zu erbringenden Dienstleistungen kommen. Vielfach gilt es dabei für die Interessierten, einen schnellen und einfachen Überblick über die gemeindliche Haushaltswirtschaft und den daraus entstandenen Gesamtabchluss zu bekommen. Für die Entwicklung einer Zusammenarbeit zwischen den Bürgerinnen und Bürgern, dem Rat der Gemeinde und der gemeindlichen Verwaltung bedarf es aber einer klaren Willensbekundung aller Beteiligten.

##### **1.4.9.2 Der Zeitraum des Verfügbarhaltens**

Der Gesamtabchluss ist nach seiner öffentlichen Bekanntmachung bis zur Bestätigung des folgenden Gesamtabchlusses zur Einsichtnahme verfügbar zu halten und nicht nur an wenigen Tagen auszulegen. Insgesamt gesehen steht den Bürgerinnen und Bürgern der Jahresabschluss damit in einem Zeitraum zu Verfügung, in dem das weitere haushaltswirtschaftliche Handeln der gemeindlichen Verwaltung auf dem erstellten Gesamtab-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 116 GO NRW**

schluss aufbaut. Durch das nachfolgende Beispiel soll deutlich werden, dass der gemeindliche Gesamtabchluss solange verfügbar zu halten ist, wie noch kein weiterer bestätigter Gesamtabchluss besteht (vgl. Abbildung).

<b>Der Zeitraum des Verfügbarhaltens des Gesamtabchlusses 2013</b>	
<b>AUFGABE</b>	<b>DATUM</b>
Aufstellung und Zuleitung des Entwurfs des Gesamtabchlusses an den Rat	<b>Bis zum 30. September 2014</b>
Prüfung des Entwurfs des Gesamtabchlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss	<b>Örtliche Fristsetzung</b>
Bestätigung des Gesamtabchlusses durch den Rat	<b>Bis zum 31. Dezember 2014</b>
Anzeige des Gesamtabchlusses an die Aufsichtsbehörde	<b>Nach Bestätigung durch den Rat</b>
Bekanntmachung des Gesamtabchlusses	<b>Nach Bestätigung durch den Rat</b>
Verfügbarhalten des Gesamtabchlusses bis zur Feststellung des folgenden Gesamtabchlusses	<b>Bis zum 31. Dezember 2015</b>

*Abbildung 228 „Der Zeitraum des Verfügbarhaltens des Gesamtabchlusses 2013“*

Den Bürgerinnen und Bürgern steht der gemeindliche Gesamtabchluss damit in einem Zeitraum zu Verfügung, in dem das weitere haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde i.d.R. auch auf dem erstellten Gesamtabchluss aufbaut. Mit der öffentlichen Bereitstellung und dem Einsichtsrecht in diese „Basis“ für das künftige gemeindliche Handeln wird dem Grundsatz der Öffentlichkeit ausreichend Rechnung getragen, der sich durch das gesamte gemeindliche Haushaltsverfahren zieht. Es bleibt aber der Gemeinde überlassen, ob sie den bestätigten Gesamtabchluss in herkömmlicher Weise als Druckwerk bereithält oder im Internet verfügbar macht.

Die Gemeinde muss dabei dafür Sorge tragen, dass die bereitgestellten haushaltswirtschaftlichen Informationen barrierefrei verfügbar sind und der Zugang dazu nicht eingeschränkt ist, sodass z. B. für Menschen mit Behinderungen ggf. Hindernisse für ihre Teilhabe am haushaltswirtschaftlichen Geschehen bzw. an den Entscheidungsprozessen dazu bestehen (vgl. z. B. die „Barrierefreie Informationstechnik-Verordnung Nordrhein-Westfalen - BITV NRW“). Außerdem darf die gesetzliche Frist nicht so ausgestaltet werden, dass diese auf ein unvertretbares Maß reduziert ist und damit dem Zweck der Beteiligung der Öffentlichkeit an der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entgegen gewirkt wird.

Die rechtlichen Festlegungen zur Einsichtnahme in die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde bilden dabei den Rahmen für das Handeln der Gemeinde, den sie selbstständig und eigenverantwortlich auszufüllen hat. Sie hat das Recht bzw. ihr obliegt die Pflicht, unter Berücksichtigung der Interessen und Möglichkeiten der Adressaten ihrer Haushaltswirtschaft die Formen und Orte der Einsichtnahme in die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen festzulegen. Dabei kann die Gemeinde selbstverständlich auch Prioritäten setzen.

**1.4.9.3 Das Verfügbarhalten im Internet**

Die Gemeinde soll nach dem Grundsatz der Öffentlichkeit ihren Gesamtabschluss möglichst in verschiedenen Medienformen öffentlich zur Einsichtnahme bereitstellen. Mit der Veröffentlichung von Haushaltsunterlagen im Internet kann ein wichtiger Beitrag zur Transparenz über die gemeindliche Haushaltswirtschaft geleistet werden. Sie ist eine zeitgemäße Form, die auch dazu beitragen kann, dem Bürger den Zugang zum Gesamtabschluss der Gemeinde zu erleichtern.

Der vom Rat der Gemeinde bestätigte und veröffentlichte Gesamtabschluss der Gemeinde unterliegt grundsätzlich nicht dem personenbezogenen Datenschutz. Mit dem Abschluss wird gegenüber den Bürgern der Nachweis über das haushaltsmäßige und wirtschaftliche Handeln der Gemeinde im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr bzw. Geschäftsjahr erbracht. Die Gemeinde sollte beim Verfügbarhalten des Gesamtabschlusses im Internet bereits bei dessen örtlicher Bekanntmachung darauf hinweisen und dazu die einschlägige Internetadresse angeben.

Die Gemeinde muss beim ihrem Informationsangebot über den gemeindlichen Jahresabschluss im Internet (Verfügbarhalten im Internet), aber auch bei ihren sonstigen Online-Auftritten und -Angeboten sowie bei den von ihr zur Verfügung gestellten Programmoberflächen im Bereich der elektronischen Datenverarbeitung berücksichtigen, dass deren technische Gestaltung auch die Nutzung durch Menschen mit Behinderung ermöglicht (vgl. § 1 i.V.m. § 10 BGG NRW). Die Gemeinde muss daher nach bestem Bemühen die Erstellung eines barrierefreien Angebotes vornehmen und bestimmte Aspekte dabei berücksichtigen (vgl. Abbildung).

<b>Aspekte für das Verfügbarhalten im Internet</b>	
<b>ASPEKTE</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Verantwortung</b>	Veröffentlichung nur auf Internetseiten, die in der Verantwortung der Gemeinde liegen.
<b>Auffindbarkeit</b>	Gestaltung der Internetseiten zur Wahrnehmung der gezeigten Elemente.
<b>Zugänglichkeit</b>	Zulassung eines uneingeschränkten Nutzerkreises.
<b>Nutzbarkeit</b>	Berücksichtigung der Bedürfnisse aller Nutzerinnen und Nutzer.
<b>Bedienbarkeit</b>	Sicherstellung der Bedienbarkeit und der einfachen Navigation.
<b>Verständlichkeit</b>	Sicherstellung der Verständlichkeit der Informationen und der Funktionalität der Bedienung.
<b>Lesbarkeit</b>	Einsatz der natürlichen Sprache, in Größe, Form und Zeichen, z.B. auch die Gebärdensprache.
<b>Kostenfreiheit</b>	Zulassung des kostenfreien Lesens und Ausdrucks.
<b>Belegbarkeit</b>	Angaben zur Einsichtnahme des Jahresabschlusses in Papierform.

*Abbildung 229 „Aspekte für das Verfügbarhalten im Internet“*

Die Inhalte und das Erscheinungsbild des gemeindlichen Jahresabschlusses im Internet sind daher so zu gestalten, dass sie für alle Interessierten wahrnehmbar sind (vgl. § 2 BITV NRW). Als Barrierefreiheit wird dabei die Auffindbarkeit, Zugänglichkeit und Nutzbarkeit der von der Gemeinde gestalteten Lebensbereiche für alle Menschen angesehen, sodass der Zugang und die Nutzung für Menschen mit Behinderung in der allgemein üblichen Weise, ohne besondere Erschwernis und grundsätzlich ohne fremde Hilfe möglich sein müssen. Zu den zu gestalteten Lebensbereichen gehören nicht nur bauliche Anlagen und technische Gebrauchsgegenstände, sondern auch die Systeme der Informationsverarbeitung.

Für Internetauftritte und Internetangebote sowie andere grafische Programmoberflächen der Informationstechnik von Behörden der Bundesverwaltung, die öffentlich zugänglich sind, sind durch eine Verordnung des Bundes besondere Anforderungen bestimmt worden. Die „Verordnung zur Schaffung barrierefreier Informationstechnik nach dem Behindertengleichstellungsgesetz (Barrierefreie-Informationstechnik-Verordnung - BITV 2.0) ist im Bundesgesetzblatt veröffentlicht worden (vgl. BGBl. I S. 1843). Die Gemeinde unterliegt nicht dieser Verordnung. Sie kann die Verordnung aber als Hilfestellung für die Gestaltung ihrer eigenen Angebote nutzen.

## **2. Zu Absatz 2 (Konsolidierungskreis für den Gesamtabchluss):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Konsolidierung der Jahresabschlüsse):**

#### **2.1.1 Die wirtschaftliche Einheit „Gemeinde“**

Nach dieser Vorschrift hat die Gemeinde ihren Jahresabschluss (gemeindliche Verwaltung) und die Jahresabschlüsse des gleichen Geschäftsjahres aller gemeindlichen Betriebe als verselbstständigte Aufgabenbereiche in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form zu einem Gesamtabchluss zu konsolidieren (Fiktion der wirtschaftlichen Einheit). Unter dem Begriff „Wirtschaftliche Einheit“ wird dabei regelmäßig eine organisatorische Gesamtheit von Personen und/oder Sachen verstanden, bei denen die Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit auf Dauer ausgelegt ist und eine eigene Zielsetzung verfolgt wird. Im gemeindlichen Gesamtabchluss kann die Fiktion der wirtschaftlichen Einheit als gegeben angesehen werden, denn die Gemeinde ist öffentlich-rechtlich der „Inhaber“ ihrer Verwaltung und alleine oder zusammen mit Dritten der öffentlich-rechtliche oder privatrechtliche „Inhaber“ ihrer Betriebe.

Die gemeindliche Verwaltung soll daher mit den gemeindlichen Betrieben zusammengefasst werden, damit im gemeindlichen Gesamtabchluss die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde so dargestellt wird, als ob es sich bei der Gemeinde um eine einzige wirtschaftliche Einheit handelt. Außerdem soll der gemeindliche Gesamtabchluss einen aus dem Jahresabschluss der gemeindlichen Verwaltung und den Jahresabschlüssen der Betriebe der Gemeinde abgeleiteten eigenständigen Abschluss darstellen (Einheitstheorie). Diese Vorgabe setzt für die Einbeziehung der Betriebe in den gemeindlichen Gesamtabchluss generell ein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der gemeindlichen Verwaltung und den Betrieben voraus. Es ist nicht von der Rechts- oder Organisationsform der einzelnen Betriebe abhängig.

Die beschriebene „Generalnorm“ hat dabei erhebliche Bedeutung, auch wenn sie nicht ausdrücklich in einer einzigen Vorschrift enthalten ist. Vielmehr ist sie in vielen Einzelvorschriften enthalten, die im Rahmen der Aufstellung, Prüfung und Bestätigung des gemeindlichen Gesamtabchlusses zur Anwendung kommen. Der gemeindliche Gesamtabchluss stellt daher einen aus den Jahresabschlüssen der Kernverwaltung und der in den Gesamtabchluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe abgeleiteten eigenständigen Abschluss der gesamten wirtschaftlichen Einheit „Gemeinde“ dar. Dabei ist zu berücksichtigen, dass dann die verselbstständigten Aufgabenbereiche nicht in den gemeindlichen Gesamtabchluss einbezogen werden müssen, wenn sie für die Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung sind.

Vor diesem Hintergrund sind deshalb auftretende örtliche Zweifelsfragen bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses immer unter Beachtung dieser Generalnorm zu lösen, d. h. bildlich gesehen, ist die einzelne Frage unter dem Gesichtspunkt zu klären, als ob die gemeindliche Verwaltung um die gemeindlichen Betriebe erweitert worden wäre. Diese Sachlage bringt es z. B. mit sich, dass die Leistungsbeziehungen innerhalb des „Konzerns Gemeinde“ eliminiert werden müssen. Wegen der öffentlich-rechtlichen Verhältnisse bei den Gemeinden kann es im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses jedoch keine Fiktion der rechtlichen Einheit geben. Anders als im privatwirtschaftlichen Bereich kommt es bei den Gemeinden auch faktisch nicht zu einem tatsächlichen rechtlichen Verbund.

## **2.1.2 Die Bezeichnung der gemeindlichen Aufgabenbereiche**

### **2.1.2.1 Der Begriff „Verselbstständigte Aufgabenbereiche“**

Für die Organisationseinheiten der Gemeinde außerhalb der gemeindlichen Verwaltung, die grundsätzlich in den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehen sind, ist in den haushaltsrechtlichen Vorschriften der Begriff „Verselbstständigte Aufgabenbereiche“ gebildet worden, der zweckmäßig und sachlich auf die gesamte gemeindliche Aufgabenerfüllung zu beziehen ist. Die Aufgabe des gemeindlichen Gesamtabschlusses, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, erfordert, den haushaltsrechtlichen Begriff „Verselbstständigte Aufgabenbereiche“ weit auszulegen und unabhängig davon zu betrachten, ob die Verwaltung und die Betriebe der Gemeinde im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung eine wirtschaftliche, nicht wirtschaftliche oder eine hoheitliche Aufgabe erfüllen.

Für die Einbeziehung von gemeindlichen Aufgabenbereichen in einer eigenständigen Organisationsform in den Gesamtabschluss der Gemeinde ist es außerdem unerheblich, ob vor der Gründung oder Errichtung eines gemeindlichen Betriebes bereits eine gesonderte Organisationseinheit in der gemeindlichen Verwaltung bestand, in der die an den gemeindlichen Betrieb übertragene Aufgabe zuvor erledigt wurde. Der Begriff „verselbstständigte Aufgabenbereiche“ ist zudem auch nicht nur nach der Vorschrift über die wirtschaftliche Betätigung der Gemeinde zu bewerten, auch wenn er auch in dieser Vorschrift seinen Ausgang findet (vgl. § 107 GO NRW). Es bietet sich deshalb an, den Begriff „Verselbstständigte Aufgabenbereiche“ durch den Begriff „Betrieb“ zuersetzen.

### **2.1.2.2 Der Begriff „Betrieb“**

Zur Vereinfachung in der Anwendung der haushaltsrechtlichen Vorschriften wird statt des Begriffes „Verselbstständigte Aufgabenbereiche“ der Begriff „Betrieb“ für die außerhalb der gemeindlichen Verwaltung bestehenden Einheiten der Gemeinde benutzt. Als Betrieb gelten dabei alle Organisationseinheiten der Gemeinde, unabhängig von ihrer Rechtsform. Ein gemeindlicher Betrieb in diesem Sinne stellt eine Wirtschaftseinheit der Gemeinde dar, in der Dienstleistungen oder Produkte für Dritte zur örtlichen Bedarfsdeckung im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung bereitgestellt werden.

Die gemeindlichen Organisationseinheiten können als gemeindliche Betriebe wirtschaftlich und organisatorisch selbstständig und auch rechtlich selbstständig sein. Die Betriebe können zudem in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form bestehen. Mit dieser inhaltlichen Abgrenzung des Begriffs „Betrieb“ können alle Organisationseinheiten der Gemeinde außerhalb der gemeindlichen Verwaltung erfasst werden, die zur Aufgabenerfüllung der Gemeinde beitragen und als Tochterseinheiten bzw. Konsolidierungseinheiten oder als assoziierte Betriebe für den gemeindlichen Gesamtabschluss von Bedeutung sind.

### **2.1.3 Die Zusammensetzung des Konsolidierungskreises**

#### **2.1.3.1 Die gemeindliche Ausgangslage**

Das gemeindegewirtschaftliche Handeln wird durch gemeinderechtliche und durch gesellschaftsrechtliche Vorschriften geprägt. Als Gemeindegewirtschaftsrecht bildet es einen eigenständigen Teilbereich in der Gemeindeordnung (vgl. 11. Teil der GO NRW). Dieser Teilbereich enthält insbesondere Bestimmungen zur Zulässigkeit der wirtschaftlichen Betätigung der Gemeinde, durch die auch eine Abgrenzung zwischen wirtschaftlicher und nicht-wirtschaftlicher Betätigung erfolgt (vgl. § 107 GO NRW).

Die Normierung der öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Organisationsformen, die für die wirtschaftliche und nicht-wirtschaftliche Betätigung der Gemeinde zur Verfügung stehen sowie die Voraussetzungen, unter denen privatrechtliche organisierte gemeindliche Betriebe möglich sind, wird dort näher bestimmt (vgl. § 108 GO NRW). Diese Vorgaben für die Errichtung von gemeindlichen Betrieben bestimmen auch die örtliche Zusammensetzung des Konsolidierungskreises der Gemeinde mit. Die Einbeziehung in den Konsolidierungskreis ist dabei nicht von der Rechts- oder Organisationsform der einzelnen Betriebe abhängig.

In diesem Zusammenhang steht auch der gemeindliche Gesamtabschluss, für den in der Vorschrift bestimmt worden ist, welche gemeindlichen Betriebe mit ihren Jahresabschlüssen in den Gesamtabschluss der Gemeinde einzubeziehen sind. Dabei wird der Grundsatz der Vollständigkeit beachtet, denn zum gemeindlichen Gesamtabschluss sollen neben der gemeindlichen Verwaltung alle Betriebe der Gemeinde in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form zusammengeführt werden. Unter dem gesetzlichen Begriff „Verselbstständigte Aufgabebereiche“ sind dabei organisatorisch abgegrenzte gemeindliche Aufgaben zu verstehen, die nicht in der gemeindlichen Verwaltung, sondern in den öffentlich-rechtlich oder privatrechtlich ausgestalteten Betrieben der Gemeinde erledigt werden. Die Aufgaben der Gemeinde werden daher im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses wieder zu einem Gesamtbild zusammengeführt.

#### **2.1.3.2 Die Abgrenzung des Konsolidierungskreises**

Für den gemeindlichen Gesamtabschluss wird der Konsolidierungskreis vergleichbar mit dem Handelsrecht abgegrenzt. Es sind die gemeindlichen Betriebe in den Gesamtabschluss einzubeziehen, die unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde stehen oder auf die die Gemeinde einen beherrschenden Einfluss hat. Diese Betriebe müssen für die Erfüllung der Aufgabe des gemeindlichen Gesamtabschlusses, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von Bedeutung sein.

Beim gemeindlichen Konsolidierungskreis ist außerdem zu berücksichtigen, dass dieser in Zukunft auch Veränderungen unterliegen kann, z. B. wenn durch eine Veräußerung ein gemeindlicher Betrieb aufgegeben wird, der dann aus dem gemeindlichen Konsolidierungskreis ausscheidet. Die Errichtung oder der Erwerb neuer gemeindlicher Betriebe verändert ebenfalls den gemeindlichen Konsolidierungskreis, wenn diese Betriebe in den Gesamtabschluss einzubeziehen sind. Die möglichen Konsolidierungseinheiten der Gemeinde werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Konsolidierungseinheiten</b>	
<b>Mit dem Jahresabschluss der gemeindlichen Kernverwaltung sind zu konsolidieren, die Jahresabschlüsse</b>	
-	der gemeindlichen Betriebe, die mit der Gemeinde eine Rechtseinheit bilden.

<b>Die Konsolidierungseinheiten</b>	
<b>Mit dem Jahresabschluss der gemeindlichen Kernverwaltung sind zu konsolidieren, die Jahresabschlüsse</b>	
-	der gemeindlichen Betriebe und Vermögensmassen mit Nennkapital, an denen die Gemeinde eine Beteiligung hält.
-	der Anstalten, die von der Gemeinde auf der Grundlage rechtlicher Vorschriften als Anstalt des öffentlichen Rechts (AÖR) alleine oder zusammen mit anderen Gemeinden oder sonstigen Dritten getragen werden.
-	der Zweckverbände, in denen die Gemeinde Mitglied ist.
-	der rechtlich selbstständigen kommunalen Stiftungen, bei denen die Gemeinde Stifter ist.
-	der sonstigen rechtlich selbstständigen Aufgabenträger, deren finanzielle Existenz aufgrund rechtlicher Verpflichtungen wesentlich durch die Gemeinde gesichert wird, sodass ein Abhängigkeitsverhältnis zur Gemeinde besteht (institutionelle Finanzunterstützung).

*Abbildung 230 „Die Konsolidierungseinheiten“*

Zu jedem Abschlussstichtag ist daher von der Gemeinde der für den davorliegenden Gesamtabschluss gebildete Konsolidierungskreis zu überprüfen und ggf. anzupassen. Die Betriebe gewerblicher Art (BgA) als ausschließliche steuerrechtliche Betriebsform sowie die gemeindlichen Regiebetriebe als Teile der gemeindlichen Verwaltung stellen zwar Betriebsformen dar. Diese Einheiten sind aber nicht in den Konsolidierungskreis für den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehen, weil sie keine eigenständigen gemeinderechtlichen Organisationsformen darstellen.

### **2.1.3.3 Die Sparkassen und der Konsolidierungskreis**

#### **2.1.3.3.1 Keine Einbeziehung der Sparkassen**

Eine Besonderheit stellen die Sparkassen in der Rechtsform einer landesrechtlichen Anstalt öffentlichen Rechts in der Trägerschaft der Gemeinde dar (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 1 SpkG NRW). Der Landesgesetzgeber hat erstmals im Sparkassengesetz vom 18.11.2008 (GV. NRW. S. 696) entschieden, dass die gemeindlichen Sparkassen nicht im Jahresabschluss der Gemeinden anzusetzen sind (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 2 SpkG NRW). In der Begründung zum NKFG vom 16.11.2004 ist dieser Wille des Landesgesetzgebers bereits zum Ausdruck gebracht worden, dass die gemeindlichen Sparkassen nicht zu bilanzieren sind und daher auch nicht in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen werden sollen. Die damalige Willensbekundung des Gesetzgebers folgte einer Entscheidung der Länder im Rahmen der Bemühungen um eine Reform des gemeindlichen Haushaltsrechts.

Dieser Festlegung steht nicht entgegen, dass die Sparkassen als wirtschaftliche Unternehmen der Gemeinden eingestuft werden und daher als eine Vermögensmasse der Gemeinden zu betrachten sind, die in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen werden müsste (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 1 SpkG NRW). Das o.a. gesetzliche Verbot lässt es aber gleichwohl nicht zu, eine Sparkasse in der Trägerschaft der Gemeinde in den Konsolidierungskreis für ihren gemeindlichen Gesamtabschluss aufzunehmen. In diesem Zusammenhang erfordert es das Transparenzgebot, dass die Gemeinde entsprechende Angaben im Gesamtanhang zu machen, wenn sie Trägerin einer Sparkasse ist.

#### **2.1.3.3.2 Keine Einbeziehung der Beteiligungen der Sparkassen**

Die gemeindlichen Sparkassen besitzen vielfach Unternehmen und weitere Beteiligungen. Die Festlegung des Gesetzgebers, die Sparkassen nicht in den Gesamtabchluss einzubeziehen, umfasst in seinem Sinne nicht nur die originäre öffentlich-rechtliche Anstalt „Sparkasse“, sondern auch deren Unternehmen und Beteiligungen sowie die sonstigen Anteilsverhältnisse der Sparkasse. Unter Berücksichtigung dieser Verhältnisse und der Aufgabe des gemeindlichen Gesamtabchlusses soll nicht nur die originäre öffentlich-rechtliche Anstalt „Sparkasse“ nicht in den Gesamtabchluss der Gemeinde einbezogen werden, sondern die gesamte „Gruppe“ Sparkasse. Der Konsolidierungskreis für den gemeindlichen Gesamtabchluss umfasst daher nicht die Sparkasse einschließlich der ihr zugehörigen Betriebe und sonstigen Beteiligungen.

In den Fällen, in denen die Gemeinde jedoch selbst unmittelbar oder mittelbar über einen gemeindlichen Betrieb an einem Unternehmen der Sparkasse beteiligt ist, muss dieser gemeindliche Anteil von der Gemeinde unter Anwendung der zutreffenden Konsolidierungsmethode in ihren Gesamtabchluss einbezogen werden. Diese Einbeziehung entspricht der Aufgabe des gemeindlichen Gesamtabchlusses und steht dem Willen des Landesgesetzgebers nicht entgegen.

#### **2.1.3.3.3 Die Sparkassenzweckverbände und der Konsolidierungskreis**

Aus dem Verbot der Einbeziehung der Sparkassen in den Konsolidierungskreis für den gemeindlichen Gesamtabchluss ist jedoch nicht der Schluss zu ziehen, dass dadurch auch die Mitgliedschaft der Gemeinde in einem Sparkassenzweckverband nicht in den Gesamtabchluss einzubeziehen ist. Die gemeindlichen Zweckverbände, zu denen auch Sparkassenzweckverbände gehören, stellen eine öffentlich-rechtliche Organisationsform dar, deren Wert je nach Einfluss der Mitglieder in der gemeindlichen Gesamtbilanz wie ein verbundenes Unternehmen oder eine Beteiligung anzusetzen und grundsätzlich in den Gesamtabchluss einzubeziehen sind.

Für die Einbeziehung in den gemeindlichen Gesamtabchluss ist wie bei den wirtschaftlichen oder nicht wirtschaftlichen Tochtereinheiten der Gemeinde nicht die gewählte Organisationsform ausschlaggebend, sondern die von der Gemeinde für den einzelnen Betrieb bestimmte öffentliche Zwecksetzung. Ob und in welcher Form ein Sparkassenzweckverband in den gemeindlichen Gesamtabchluss einzubeziehen ist, hängt daher örtlich u.a. auch von der wirtschaftlichen Bedeutung der einzelnen Mitgliedschaft der Gemeinde in einem Sparkassenzweckverband ab. Grundsätzlich ist daher ein Sparkassenzweckverband in den Konsolidierungskreis einzubeziehen. Das Ansatzverbot für die von ihm getragene Sparkasse bewirkt aber einen Ansatz des Zweckverbandes mit dem Erinnerungswert. Diese Sachlage ist bei den örtlichen Konsolidierungsarbeiten von der Gemeinde zu beachten.

#### **2.1.3.4 Die gemeindlichen Betriebe als Teilkonzerne**

Im Rahmen der Bestimmung des gemeindlichen Konsolidierungskreises, in den die gemeindliche Verwaltung als Muttereinheit und die Betriebe der Gemeinde als Tochtereinheiten einbezogen werden, kann der Sachverhalt bekannt werden, dass ein gemeindlicher Betrieb in einer Rechtsform des privaten Rechts bereits nach den handelsrechtlichen Vorschriften ein Mutterunternehmen darstellt und deshalb zur Aufstellung eines handelsrechtlichen Konzernabschlusses verpflichtet ist (vgl. §§ 290 ff. HGB). In einem solchen Fall kommt es auf die Rechtsform der Tochterunternehmen dieses gemeindlichen Betriebes nicht an.

Der eigenständige handelsrechtliche Konzernabschluss ist dann als Abschluss dieses gemeindlichen Betriebes zu behandeln und haushaltsrechtlich als „Teilkonzernabschluss“ im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses in die Konsolidierung einzubeziehen. Diese Vorgehensweise ermöglicht, auf eine gesonderte Konsolidierung der einzelnen Jahresabschlüsse der konzernangehörigen gemeindlichen Betriebe zu verzichten. Aus

Transparenz- und Informationsgründen sollte der handelsrechtliche Konzernabschluss dann dahingehend gekennzeichnet werden, dass er gemeindebezogen einen „Teilkonzernabschluss“ darstellt.

Ein gemeindlicher Betrieb, der handelsrechtlich ein Mutterunternehmen darstellt, bliebe dabei gleichzeitig eine Tochterinheit in seinem Verhältnis zur gemeindlichen Verwaltung als Muttereinheit und würde ein gemeindlicher „Teilkonzern“ im Gesamtabschluss sein. Diese Sachlage muss für die Adressaten beider Abschlüsse durch besondere Angaben unmittelbar erkennbar und nachvollziehbar sein. Die zulässige Einbeziehung eines „Teilkonzernabschlusses“ in den gemeindlichen Gesamtabschluss erfordert aber auch die Beachtung folgender Voraussetzungen (vgl. Abbildung).

<b>Die Voraussetzungen bei Einbeziehung eines „Teilkonzernabschlusses“</b>
- Es wird ein vollständiger handelsrechtlicher Konzernabschluss eines gemeindlichen Betriebes aufgestellt.
- Die Kapitalverflechtungen und Leistungsbeziehungen zwischen den im Teilkonzern voll zu konsolidierenden Betrieben und der gemeindlichen Kernverwaltung müssen aufgedeckt und berücksichtigt werden.
- Die Kapitalverflechtungen und Leistungsbeziehungen zwischen den im Teilkonzern voll zu konsolidierenden Betrieben und anderen voll zu konsolidierenden gemeindlichen Betrieben müssen aufgedeckt und berücksichtigt werden.
- Änderungen der Konsolidierungsstruktur im Vergleich zum Abschluss der gemeindlichen Kernverwaltung müssen berücksichtigt werden.
- Im handelsrechtlichen Konzern aufgedeckte stille Reserven müssen auf Ebene des gemeindlichen „Teilkonzerns“ fortgeschrieben werden.

*Abbildung 231 „Die Voraussetzungen bei Einbeziehung eines „Teilkonzernabschlusses“*

Die örtlichen Gegebenheiten führen jedoch weder dazu, dass auf den handelsrechtlichen Konzernabschluss noch auf den gemeindlichen Gesamtabschluss verzichtet werden kann. Die Ziele und Zwecke ermöglichen aber der Gemeinde, in den gemeindlichen Gesamtabschluss nicht jeden gemeindlichen Betrieb einzubeziehen, der dem handelsrechtlich geprägten „Konzern“ angehört, sondern nur das Mutterunternehmen als gemeindlicher Betrieb mit seinem Konzernabschluss entsprechend zu berücksichtigen. Das Handelsrecht enthält dazu eine ausdrückliche Regelung in diesem Sinne (vgl. § 312 Absatz 6 HGB). Der gemeindliche Gesamtabschluss ist dann in einem solchen Fall nach einem Stufenkonzept - vergleichbar dem handelsrechtlichen Konzept – aufzubauen.

#### **2.1.3.5 Die Besonderheiten bei finanziellen Abhängigkeitsverhältnissen**

Die sonstigen rechtlich selbstständigen Aufgabenträger außerhalb der Gemeinde, deren finanzielle Existenz aufgrund rechtlicher Verpflichtungen wesentlich durch die Gemeinde gesichert wird, sollen in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen werden. Diese Sachlage erfordert eine erweiterte Betrachtung. Im Rahmen der IMK-Arbeiten in 2003 war es nicht beabsichtigt, jeden Aufgabenträger, der einen Zuschuss der Gemeinde erhält, aufgrund einer gemeindlichen Finanzleistung in den Gesamtabschluss der Gemeinde einzubeziehen. Ein Aufgabenträger, der einen Zuschuss zu seiner Einrichtung von der Gemeinde erhält, z. B. zu einem Kindergarten, soll deshalb nicht allein dadurch vollkonsolidierungspflichtig sein, denn vielfach werden von der Gemeinde die Zuschüsse wegen der Trägerschaft einer Einrichtung zur Durchführung gemeindlicher Aufgaben gewährt.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 116 GO NRW**

Die ausschlaggebende Voraussetzung für die Einbeziehung eines Dritten als Aufgabenträger in den gemeindlichen Gesamtabschluss soll aber ein finanzielles Abhängigkeitsverhältnis von der Gemeinde sein. Ein solches Verhältnis kann nur dann als gegeben im Sinne der Konsolidierung angesehen werden, wenn die finanziellen Beziehungen zwischen der Gemeinde und dem Aufgabenträger darin bestehen, die Durchführung einer gemeindlichen zweckbezogenen Aufgabe durch einen bestimmten Aufgabenträger als örtliche Institution durchführen zu lassen und dauerhaft zu erhalten und zu sichern. Aus dem bestehenden Verhältnis zwischen der Gemeinde und dem Aufgabenträger muss daher erkennbar und nachvollziehbar sein, dass ein institutionelles (finanzielles) Abhängigkeitsverhältnis des Aufgabenträgers von der Gemeinde besteht. Die jährlichen Finanzleistungen der Gemeinde an den Aufgabenträger sollen deshalb so hoch sein, dass diese als Erträge des Aufgabenträgers seine Aufwendungen überwiegend decken. Sie müssen aber auch eine Bedeutung für die Gemeinde haben bzw. für die Gemeinde erheblich sein. Außerdem müssen auch die sonstigen Voraussetzungen für die Einbeziehung in den gemeindlichen Gesamtabchluss erfüllt werden.

In die örtliche Betrachtung und Bewertung ist auch einzubeziehen, ob die finanzielle Abhängigkeit eines sonstigen rechtlich selbstständigen Aufgabenträgers von der Gemeinde bei seiner laufenden Geschäftstätigkeit oder aus seiner Investitionstätigkeit und/oder Finanzierungstätigkeit heraus besteht. Bei einer ausschließlichen finanziellen Abhängigkeit aus der laufenden Geschäftstätigkeit des Aufgabenträgers heraus dürfte aufgrund der aufwandswirksamen Finanzleistungen der Gemeinde, die auch in die Gesamtergebnisrechnung einfließen, i.d.R. eine vollständige Einbeziehung des Aufgabenträgers in den gemeindlichen Gesamtabchluss nur in Betracht kommen, wenn zusätzlich eine besondere Bedeutung des Aufgabenträgers hinsichtlich der gemeindlichen Aufgabenerfüllung besteht. Einer entsprechenden Bedeutung bedarf es auch dann, wenn eine finanzielle Abhängigkeit aus der Investitionstätigkeit und/oder der Finanzierungstätigkeit des Aufgabenträgers heraus besteht und die Gemeinde ihre finanziellen Investitionsleistungen als Rechnungsabgrenzungsposten bilanzieren kann oder der wirtschaftlicher Eigentümer der angeschafften Vermögensgegenstände geworden ist.

Aus diesen Gegebenheiten heraus lässt sich für eine Einbeziehung in den gemeindlichen Gesamtabchluss ableiten, dass bei einem fremden Aufgabenträger, der als Institution finanziell von der Gemeinde abhängig ist, die Gemeinde auch in dessen Entscheidungsgremien vertreten sein soll. Sofern dieses vor Ort nicht gegeben ist, spricht dieses Indiz, unabhängig von der finanziellen Größenordnung der gemeindlichen Zuschüsse für die laufende Geschäftstätigkeit, dafür, dass dieser Aufgabenträger aus der "Gesamtabschlussicht" der Gemeinde von untergeordneter Bedeutung ist. Eine solche Abgrenzung muss in Einklang mit den sonstigen örtlichen Verhältnissen stehen, die zu einem Verzicht auf die Einbeziehung gemeindlicher Betriebe oder anderer Dritter in den gemeindlichen Konsolidierungskreis führen. Sie muss mit diesen Gegebenheiten aber nicht identisch sein.

#### **2.1.3.6 Die Eckpunkte für den gemeindlichen Konsolidierungskreis**

Die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses erfordert von der Gemeinde die Beachtung einer Vielzahl von Eckpunkten, um unter Berücksichtigung ihrer tatsächlichen örtlichen Verhältnisse die wirtschaftliche Gesamtheit zutreffend herzustellen und abzubilden (vgl. Abbildung).

<b>Die Eckpunkte für den gemeindlichen Konsolidierungskreis</b>	
<b>ECKPUNKTE</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Vollständigkeitsgrundsatz</b>	Die gemeindliche Verwaltung und die Betriebe der Gemeinde in öffentlich-rechtlicher und privatrechtlicher Form sind zusammenzufassen.
<b>Weltabschlussprinzip</b>	In den gemeindlichen Gesamtabschluss sind grundsätzlich alle Betriebe der Gemeinde einzubeziehen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 116 GO NRW**

<b>Die Eckpunkte für den gemeindlichen Konsolidierungskreis</b>	
<b>ECKPUNKTE</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Vollkonsolidierung</b>	Betriebe, die unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde stehen oder auf die sie einen beherrschenden Einfluss ausübt (§ 50 Absatz 1 und 2 GemHVO NRW) werden im Rahmen der Vollkonsolidierung in den Gesamtabschluss einbezogen.
<b>Equity-Konsolidierung</b>	Betriebe unter einem maßgeblichen Einfluss der Gemeinde werden „at Equity“ in den Gesamtabschluss einbezogen.
<b>Finanzanlagevermögen</b>	Alle übrigen Betriebe werden unter der Gesamtbilanzposition „Finanzanlagevermögen“ ausgewiesen.
<b>Sparkassen und ihre Beteiligungen</b>	Die Sparkassen werden aufgrund des gesetzlichen Bilanzierungsverbotes und ihre Beteiligungen aufgrund einer Konvention nicht in den Gesamtabschluss einbezogen.
<b>Betriebe als Teilkonzerne</b>	Unter Beachtung der Abschlussvoraussetzungen und der Durchführung daraus folgender Arbeitsschritte kann ein handelsrechtlicher Konzernabschluss als Abschluss eines gemeindlichen Betriebes in den Gesamtabschluss einbezogen werden.
<b>Untergeordnete Bedeutung</b>	Die Betriebe, die für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde von untergeordneter Bedeutung sind, müssen nicht in den Gesamtabschluss einbezogen werden.
<b>Finanzielle Abhängigkeit</b>	Bei den sonstigen rechtlich selbstständigen Aufgabenträgern, deren finanzielle Existenz aufgrund rechtlicher Verpflichtungen wesentlich durch die Gemeinde gesichert wird, sodass ein Abhängigkeitsverhältnis zur Gemeinde besteht (institutionelle Finanzunterstützung), muss die Erheblichkeit und Bedeutung für den Gesamtabschluss festgestellt werden.

*Abbildung 232 „Die Eckpunkte für den gemeindlichen Konsolidierungskreis“*

### 2.1.3.7 Die Veränderungen des Konsolidierungskreises

Der Konsolidierungskreis für den gemeindlichen Gesamtabschluss kann in Zukunft sachlichen Veränderungen unterliegen, wenn z. B. durch eine Veräußerung ein gemeindlicher Betrieb aufgegeben wird, sodass dieser dann aus dem gemeindlichen Konsolidierungskreis ausscheidet. Auch durch die Errichtung oder den Erwerb neuer Betriebe durch die Gemeinde verändert sich der gemeindliche Konsolidierungskreis. Zum folgenden Abschlussstichtag sind dann die entsprechenden Veränderungen vorzunehmen, z. B. die neuen Betriebe in die gemeindliche Konsolidierung einzubeziehen. Die Gemeinde hat zu jedem Abschlussstichtag ihren Konsolidierungskreis zu überprüfen und ggf. anzupassen.

Die Gemeinde hat in solchen Fällen im Gesamtanhang sachgerechte Angaben darüber zu machen und ggf. in zeitlicher Hinsicht eine Vergleichbarkeit herzustellen. Sie ist insbesondere dann berichtspflichtig, wenn die aufge-

tretenen Änderungen bei ihren Beteiligungen wesentlich sind und das vom gemeindlichen Gesamtabchluss zu vermittelnde Bild der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde beeinträchtigt werden könnte. Einige Messgrößen oder Anhaltspunkte dafür können aus dem Vergleich des Einzelabschlusses zum gemeindlichen Gesamtabchluss gewonnen werden, sodass die Anwendung des Grundsatzes der Wesentlichkeit konkretisiert wird.

## **2.1.4 Einbeziehung der Jahresabschlüsse des gleichen Geschäftsjahres**

### **2.1.4.1 Der einheitliche Abschlussstichtag**

Der gemeindliche Gesamtabchluss setzt sich aus dem Jahresabschluss der Gemeinde nach § 95 GO NRW und den Jahresabschlüssen des gleichen Geschäftsjahres aller gemeindlichen Betriebe in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form zusammen. Die Aufgabe des gemeindlichen Gesamtabchlusses, die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der einbezogenen Betriebe so darzustellen, als ob die Gemeinde mit ihren Betrieben insgesamt eine einzige wirtschaftliche Einheit wäre, erfordert, dass die Jahresabschlüsse der am Gesamtabchluss Beteiligten grundsätzlich bezogen auf den gleichen Abschlussstichtag aufgestellt werden. Die Einheitlichkeit des Abschlussstichtages ist ein wichtiger Tatbestand, um einem möglichst aussagefähigen gemeindlichen Gesamtabchluss aufzustellen.

Der Abschlussstichtag für den gemeindlichen Gesamtabchluss wird durch den Jahresabschluss der gemeindlichen Verwaltung bestimmt und ist der 31. Dezember eines jeden Jahres als Abschlussstichtag für das gemeindliche Haushaltsjahr. Bei dieser Festlegung des Abschlussstichtages ist berücksichtigt worden, dass für die gemeindliche Haushaltswirtschaft das Kalenderjahr das Haushaltsjahr und für viele gemeindliche Betriebe das Kalenderjahr das Geschäftsjahr darstellt (vgl. § 78 Absatz 4 GO NRW und § 12 EigVO NRW). Gleichwohl besteht bei einzelnen Betrieben ein vom Kalenderjahr abweichendes Geschäftsjahr, weil z. B. die betrieblichen Bedürfnisse dieses erfordern. Diese Abweichung stellt jedoch kein grundsätzliches Hindernis für die Einbeziehung des betreffenden Betriebes in den Gesamtabchluss dar. Es können dadurch zur Abgrenzung ggf. Anpassungsarbeiten durch den betroffenen Betrieb erforderlich werden oder ein gesonderter Zwischenabschluss aufzustellen sein.

### **2.1.4.2 Die Aufstellung eines Zwischenabschlusses**

#### **2.1.4.2.1 Die zeitliche Abgrenzung**

Im NKF soll die wirtschaftliche Einheit der Gemeinde mit ihren Betrieben u.a. dadurch erreicht werden, dass auch die gemeindlichen Betriebe, die ein vom Kalenderjahr abweichendes Geschäftsjahr haben, vom Gesamtabchluss der Gemeinde nicht ausgeschlossen werden. Ein abweichendes Geschäftsjahr eines gemeindlichen Betriebes kann zu Problemen bei der Durchführung der Konsolidierung durch die Gemeinde führen. Es erschwert z. B. die „internen“ Aufrechnungen zwischen der gemeindlichen Verwaltung und diesen Betrieben der Gemeinde, oder macht sie nicht möglich. Durch einen gesonderten Zwischenabschluss zum Abschlussstichtag des gemeindlichen Gesamtabchlusses wird bei diesen Betrieben versucht, abweichend von ihrem Geschäftsjahr einen Zeitraum zu schaffen, der dem Haushaltsjahr der Gemeinde entspricht, und für den von der Gemeinde ein Gesamtabschluss aufzustellen ist.

Aus einem solchen Zwischenabschluss ergeben sich keine unmittelbaren rechtlichen Auswirkungen auf die Geschäftstätigkeit des gemeindlichen Betriebes. In den Fällen, in denen bei einem gemeindlichen Betrieb das abweichende Geschäftsjahr in der Zeit vom 30. September bis zum 31. Dezember endet, weil z. B. die betrieblichen Bedürfnisse dies erfordern, wird unterstellt, dass durch besondere konsolidierungstechnische Buchungen die notwendigen Eliminierungen „interner“ Vorgänge für den Gesamtabchluss erreicht werden können. Ob eine solche Eliminierung noch gelingt, wenn der Abschlussstichtag des Betriebes der 31. Juli ist, ist sehr zweifelhaft, sodass die betrieblichen Verhältnisse besser durch einen Zwischenabschluss abgebildet werden sollten.

Durch Landesrecht können die rechtlich selbstständigen gemeindlichen Betriebe nicht verpflichtet werden, ihren Jahresabschluss bezogen auf den Abschlussstichtag der gemeindlichen Verwaltung aufzustellen, auch wenn diese zum Vollkonsolidierungskreis für den gemeindlichen Gesamtabschluss gehören. Bei erheblichen zeitlichen Abweichungen kann daher nur eine qualitative Abschlusssausage durch einen Zwischenabschluss durch den betreffenden Betrieb erreicht werden, der zeitraumbezogen mit den Abschlüssen der übrigen gemeindlichen Betriebe als gleichwertig gelten kann. Eine gesonderte haushaltsrechtliche Vorschrift über einen aufzustellenden Zwischenabschluss durch einen Betrieb besteht nicht. Die Einbeziehung eines gemeindlichen Betriebes in den gemeindlichen Gesamtabschluss über einen Zwischenabschluss muss von der Gemeinde örtlich eingeschätzt und entschieden werden, auch wenn der Betrieb ein um weniger als drei Monate vom Haushaltsjahr der Gemeinde abweichendes Geschäftsjahr hat.

Das Ergebnis einer örtlichen Abwägung kann daher auch darin bestehen, dass ein Betrieb keinen Zwischenabschluss aufzustellen hat. Die Gemeinde geht in solchen Fällen i.d.R. davon aus, dass ein Verzicht zu keiner Beeinträchtigung des durch den Gesamtabschluss zu vermittelnden Bildes über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde führt. Beim Vorliegen einer solchen Sachlage müssen jedoch die betrieblichen Vorgänge von besonderer Bedeutung für die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde, die zwischen dem Abschlussstichtag des gemeindlichen Betriebes und dem Abschlussstichtag des gemeindlichen Gesamtabschlusses eingetreten sind, in der Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung berücksichtigt oder im Gesamtanhang des gemeindlichen Gesamtabschlusses angegeben werden.

#### **2.1.4.2.2 Die Pflicht zur Aufstellung**

In den gemeindlichen Gesamtabschluss sollen auch die Jahresabschlüsse der gemeindlichen Betriebe einbezogen werden, deren Abschlussstichtage um mehr als drei Monate vor dem Abschlussstichtag 31. Dezember liegen. Diese Betriebe sollen einen gesonderten Zwischenabschluss, bezogen auf den Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses, aufstellen, um trotz der unterschiedlichen Geschäftsjahre die notwendige Übereinstimmung für den gemeindlichen Gesamtabschluss zu erreichen. Die erhebliche Zeitdifferenz zwischen den Abschlussstichtagen wird in diesen Fällen dadurch überbrückt, dass der Jahresabschluss des betreffenden gemeindlichen Betriebes auf den Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses fortgeschrieben wird.

Von gemeindlichen Betrieben, deren Geschäftsjahr zu einem Zeitpunkt endet, bei dem eine erhebliche Zeitdifferenz zum Abschlussstichtag des gemeindlichen Gesamtabschlusses besteht, z. bei einem Abschlussstichtag 31. Juli, soll von der Gemeinde von dem jeweiligen Betrieb ein Zwischenabschluss als Fortschreibung seines Jahresabschlusses verlangt werden. Dadurch wird ein auf den Abschlussstichtag und den Zeitraum des Gesamtabschlusses ausgerichteter gleicher „Abrechnungszeitraum“ geschaffen und gewährleistet. An den Inhalt eines Zwischenabschlusses sind dabei die gleichen Qualitäts- und Quantitätsanforderungen zu stellen, wie an den originären Jahresabschluss. Diese Vorgabe besteht deshalb, weil ein betrieblicher Zwischenabschluss auf dem jeweiligen tatsächlichen betrieblichen Jahresabschluss aufgebaut wird. Er ist dadurch ordnungsgemäß aus den Büchern und sonstigen Unterlagen des betreffenden gemeindlichen Betriebes zu entwickeln, enthält jedoch nur eine entsprechende zeitanteilige Gewinn- und Verlust-Rechnung des Betriebes.

#### **2.1.4.2.3 Die Prüfungspflicht**

Ein Zwischenabschluss stellt keinen unterjährigen Jahresabschluss des betreffenden Betriebes der Gemeinde dar. Seine Ableitung bzw. Aufstellung dient ausschließlich der Erstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses. Der Zwischenabschluss eines gemeindlichen Betriebes unterliegt deshalb auch nicht der Pflicht zur Jahresabschlussprüfung beim betreffenden Betrieb. Vielmehr unterliegt ein Zwischenabschluss wegen seiner gesamtabschlussbezogenen Aufstellung der Prüfungspflicht des Abschlussprüfers des gemeindlichen Gesamtabschlusses.

Der Rechnungsprüfungsausschuss hat daher die Prüfungsverantwortung nicht nur für den aufgestellten gemeindlichen Gesamtabschluss, sondern für alle die dem Gesamtabchluss zugrunde liegenden Abschlüsse, die nicht nach anderen Vorschriften geprüft worden sind.

**2.1.4.3 Die Angleichungsmaßnahmen bei einem Verzicht**

Bei der örtlichen Entscheidung der Gemeinde über einen Verzicht eines Zwischenabschlusses durch einen gemeindlichen Betrieb ist immer zu berücksichtigen, ob es möglich ist, durch besondere konsolidierungstechnische Buchungen wichtige betriebliche Vorgänge aus der Zeit zwischen dem Abschlussstichtag des betrieblichen Jahresabschlusses und dem Abschlussstichtag des gemeindlichen Gesamtabchlusses, in der Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung der Gemeinde zu berücksichtigen. Dabei müssen die betrieblichen Vorgänge bedeutend für den gemeindlichen Betrieb und den Gesamtabchluss der Gemeinde sein. Die Entscheidung darüber kann unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Wesentlichkeit mithilfe der Summe der „betrieblichen“ Geschäftsvorfälle bestimmt werden, die für die Frage der Berücksichtigung im gemeindlichen Gesamtabchluss in Betracht kommen.

In bestimmten Fällen kann auch die zeitliche Hauptgeschäftstätigkeit eines Betriebes dafür ausschlaggebend sein, dass der betriebliche Abschlussstichtag regelmäßig nach dem Abschlussstichtag der Gemeinde liegt, z. B. bei Betrieben mit Saisongeschäften. In jedem Fall müssen die notwendigen Eliminierungen „interner“ Vorgänge erreicht werden, damit ein gemeindlicher Betrieb auf einen Zwischenabschluss verzichten kann. Durch die Gemeinde muss dabei gewährleistet werden, dass bei ihrem Gesamtabchluss keine Informationslücke über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde entsteht. Sie muss außerdem dazu beitragen, Missbräuche auszuschließen. In einer Zusammenarbeit zwischen den Betrieben der Gemeinde und der gemeindlichen Verwaltung muss erreicht werden, dass die betrieblichen Jahresabschlüsse mit vom Gesamtabchluss abweichendem Zeitbezug gleichwohl miteinander sachgerecht konsolidiert werden können.

**2.1.5 Die Daten im betrieblichen Jahresabschluss**

**2.1.5.1 Die Anwendung des § 266 HGB (Abbildung der Bilanzen)**

Die gemeindlichen Betriebe haben ihre Bilanz in Kontoform aufzustellen (vgl. 266 HGB). In der betrieblichen Bilanz der einzelnen gemeindlichen Betriebe sollen daher folgende Posten ausgewiesen sein (vgl. Abbildung).

<b>Die Struktur der Bilanz nach § 266 HGB</b>	
<b>AKTIVA</b>	<b>PASSIVA</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>A. Anlagevermögen,                             <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Immaterielle Vermögensgegenstände,</li> <li>II. Sachanlagen,</li> <li>III. Finanzanlagen,</li> </ul> </li> <li>B. Umlaufvermögen,                             <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Vorräte,</li> <li>II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände,</li> <li>III. Wertpapiere,</li> <li>IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks,</li> </ul> </li> <li>C. Rechnungsabgrenzungsposten</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>A. Eigenkapital:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Gezeichnetes Kapital;</li> <li>II. Kapitalrücklage;</li> <li>III. Gewinnrücklagen;</li> <li>IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag;</li> <li>V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.</li> </ul> </li> <li>B. Rückstellungen:</li> <li>C. Verbindlichkeiten:</li> <li>D. Rechnungsabgrenzungsposten.</li> </ul>

*Abbildung 233 „Die Struktur der Bilanz nach § 266 HGB“*

Die großen und mittelgroßen Kapitalgesellschaften haben auf der Aktivseite ihrer Bilanz die in Absatz 2 und auf der Passivseite die in Absatz 3 bezeichneten Posten gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge auszuweisen (vgl. § 267 Absatz 3 HGB). Kleine Kapitalgesellschaften brauchen dagegen nur eine verkürzte Bilanz aufzustellen, in die nur die in den Absätzen 2 und 3 der Vorschrift mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge aufgenommen werden müssen (vgl. § 267 Absatz 1 HGB). Diese reduzierte Darstellung der betrieblichen Bilanz kann unabhängig von der Größe der gemeindlichen Betriebe im Beteiligungsbericht für jeden Betrieb abgebildet werden, wenn nicht eine für die Jahresabschlussanalyse aufgestellte Strukturbilanz ausreichend ist.

### **2.1.5.2 Die Anwendung des § 276 HGB (Abbildung der Gewinn- und Verlustrechnungen)**

#### **2.1.5.2.1 Allgemeine Sachlage**

Die Vorschrift lässt zu, dass für die Abbildung der Gewinn- und Verlustrechnungen der gemeindlichen Betriebe die Erleichterungen nach § 276 HGB in Anspruch genommen werden können. Nach dieser handelsrechtlichen Vorschrift dürfen kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften die Posten nach § 275 Absatz 2 Nummer 1 bis 5 oder Absatz 3 Nummer 1 bis 3 und 6 HGB zu einem Posten unter der Bezeichnung "Rohergebnis" zusammenfassen. Kleine Kapitalgesellschaften brauchen außerdem die in § 277 Absatz 4 Satz 2 und 3 HGB verlangten Erläuterungen zu den Posten "außerordentliche Erträge" und "außerordentliche Aufwendungen" nicht zu machen.

Bei der Aufstellung der Gewinn- und Verlustrechnungen der gemeindlichen Betriebe ist noch zu beachten, ob und bei welchem Betrieb das Gesamtkostenverfahren oder das Umsatzkostenverfahren zur Anwendung kommt. Bei der Auswahl des Verfahrens kommen als Kriterien regelmäßig deren Aussagefähigkeit, die Transparenz und die Vergleichbarkeit sowie das Informationsinteresse der Adressaten des betrieblichen Jahresabschlusses in Betracht. Zu berücksichtigen ist aber auch, ob von der Gemeinde ein Gesamtabschluss aufzustellen ist.

#### **2.1.5.2.2 Die Gliederung beim Gesamtkostenverfahren**

Das Gesamtkostenverfahren (GKV) ist leistungsbezogen und weist alle Herstellungskosten des gemeindlichen Betriebes unabhängig davon aus, ob die betriebliche Gesamtleistung (Produkte und sonstige Leistungen) auch am Markt abgesetzt worden sind. Die Gegenüberstellung der gesamten Produktionskosten und der Gesamtleistung führt z. B. dazu, dass der Ausweis der Umsatzerlöse um Bestandsveränderungen und aktivierte Eigenleistungen erweitert werden muss. Der entstandene Aufwand wird dabei nach den wichtigsten Aufwandsarten verteilt. Nach § 276 Absatz 2 HGB sind bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens in der Gewinn- und Verlustrechnung der einzelnen gemeindlichen Betriebe eine Vielzahl von Posten auszuweisen (vgl. Abbildung).

<b>Die Gliederung der GuV beim Gesamtkostenverfahren</b>
1. Umsatzerlöse
2. Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen
3. andere aktivierte Eigenleistungen
4. sonstige betriebliche Erträge
5. Materialaufwand:
a) Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren
b) Aufwendungen für bezogene Leistungen
6. Personalaufwand:
a) Löhne und Gehälter
b) soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung, davon für Altersversorgung
7. Abschreibungen:
a) auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen sowie auf aktivierte Aufwendungen für die Inangasetzung und Erweiterung

<b>Die Gliederung der GuV beim Gesamtkostenverfahren</b>	
des Geschäftsbetriebs	
b) auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die in der Kapitalgesellschaft üblichen Abschreibungen überschreiten	
8. sonstige betriebliche Aufwendungen	
9. Erträge aus Beteiligungen,	
davon aus verbundenen Unternehmen	
10. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens,	
davon aus verbundenen Unternehmen	
11. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge,	
davon aus verbundenen Unternehmen	
12. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens	
13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen,	
davon an verbundene Unternehmen	
14. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	
15. außerordentliche Erträge	
16. außerordentliche Aufwendungen	
17. außerordentliches Ergebnis	
18. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag	
19. sonstige Steuern	
20. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	

Abbildung 234 „Die Gliederung der GuV beim Gesamtkostenverfahren“

Eine reduzierte Darstellung der Gewinn- und Verlustrechnungen darf die erwünschten Informationen nicht beeinträchtigen. Sie muss auch für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses geeignet sein.

#### 2.1.5.2.3 Die Gliederung beim Umsatzkostenverfahren

Das Umsatzkostenverfahren (UKV) in der Gewinn- und Verlust-Rechnung ist grundsätzlich umsatzbezogen. Bei der Anwendung dieses Verfahrens durch die gemeindlichen Betriebe ist eine Vielzahl von Posten in der betrieblichen Gewinn- und Verlust-Rechnung auszuweisen (vgl. Abbildung).

<b>Die Gliederung der GuV beim Umsatzkostenverfahren</b>	
1. Umsatzerlöse	
2. Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen	
3. Bruttoergebnis vom Umsatz	
4. Vertriebskosten	
5. allgemeine Verwaltungskosten	
6. sonstige betriebliche Erträge	
7. sonstige betriebliche Aufwendungen	
8. Erträge aus Beteiligungen,	
davon aus verbundenen Unternehmen	
9. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens,	
davon aus verbundenen Unternehmen	
10. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge,	
davon aus verbundenen Unternehmen	
11. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens	
12. Zinsen und ähnliche Aufwendungen,	
davon an verbundene Unternehmen	
13. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	
14. außerordentliche Erträge	
15. außerordentliche Aufwendungen	
16. außerordentliches Ergebnis	
17. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag	
18. sonstige Steuern	
19. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.	

Abbildung 235 „Die Gliederung der GuV beim Umsatzkostenverfahren“

Die Herstellungskosten werden dabei abhängig davon ausgewiesen, in welchem Umfang die betrieblichen Produkte und Leistungen am Markt abgesetzt worden sind und unabhängig davon, in welchem Wirtschaftsjahr die Herstellungskosten für den gemeindlichen Betrieb entstanden sind. Die Herstellungskosten der nicht verkauften betrieblichen Erzeugnisse werden deshalb nicht in der Gewinn- und Verlust-Rechnung des Betriebes, sondern in der Bilanz als Halb- oder Fertigfabrikate angesetzt. Der entstandene Aufwand wird dabei nach den betrieblichen Arbeitsbereichen verteilt. Eine reduzierte Darstellung der Gewinn- und Verlustrechnungen der Unternehmen und Einrichtungen darf die erwünschten Informationen nicht beeinträchtigen.

## **2.2 Zu Satz 2 (Verweis auf § 88 und § 91 Absatz 2 GO NRW):**

### **2.2.1 Der Verweis auf § 88 GO NRW**

Für den Gesamtabchluss der Gemeinde sollen grundsätzlich die Vorschriften und Sonderregelungen für den gemeindlichen Jahresabschluss gelten, soweit die Eigenart des gemeindlichen Gesamtabchlusses keine Abweichung notwendig macht, die zusätzliche oder besondere Regelungen erfordert. Durch die ausdrückliche Verweisung in der Vorschrift auf § 88 GO NRW sollen die Regelungen über die im gemeindlichen Jahresabschluss auszuweisenden Rückstellungen der Gemeinde auch für den gemeindlichen Gesamtabchluss gelten. Zum vollständigen Ressourcenverbrauch der Gemeinde gehört auch die Bildung von Rückstellungen für Verpflichtungen, deren Eintritt dem Grunde nach zu erwarten ist, deren Höhe und Fälligkeitstermin jedoch noch ungewiss, aber dennoch ausreichend sicher sind, die wirtschaftliche Ursache aber bereits eingetreten ist.

Durch die Bildung von Rückstellungen durch die Gemeinde werden die gemeindlichen Aufwendungen der Verursachungsperiode zugerechnet, obwohl die entsprechenden Leistungen der Gemeinde erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen. Diese Vorgaben setzen im jeweiligen Haushaltsjahr ein „verpflichtendes Ereignis“ der Gemeinde gegenüber Dritten (Außenverpflichtung) oder gegenüber sich selbst (Innenverpflichtung) voraus. Ein solches gemeindliches Ereignis schafft eine rechtliche oder faktische Verpflichtung für die Gemeinde, aufgrund dessen sie keine rechtliche Alternative zur Erfüllung der Verpflichtung hat, sodass von ihr Rückstellungen zu bilden und zu bilanzieren sind.

### **2.2.2 Der Verweis auf § 91 Absatz 2 GO NRW**

Für den Gesamtabchluss der Gemeinde sollen grundsätzlich die Vorschriften und Sonderregelungen für den gemeindlichen Jahresabschluss gelten, soweit die Eigenart des gemeindlichen Gesamtabchlusses keine Abweichung notwendig macht, die zusätzliche oder besondere Regelungen erfordert. Durch die ausdrückliche Verweisung in der Vorschrift auf § 91 Absatz 2 GO NRW sollen die Regelungen über die im gemeindlichen Jahresabschluss auszuweisenden Wertansätze für Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten der Gemeinde auch für den gemeindlichen Gesamtabchluss gelten.

Im Jahresabschluss der Gemeinde kommt der Bilanz eine große Bedeutung zu. Sie gibt umfassend Auskunft über das Vermögen und die Schulden der Gemeinde. Grundsätzlich sind darin das Vermögen und die Schulden der Gemeinde nach der zivilen Rechtslage zu bilanzieren, sodass Forderungen beim Anspruchsberechtigten zu aktivieren und Verbindlichkeiten beim Schuldner zu passivieren sind. Die Eignung eines Vermögensgegenstandes oder einer Verbindlichkeit, dem Grunde nach in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden zu können, wird mit dem Begriff „Bilanzierungsfähigkeit“ umschrieben. Das gemeindliche Vermögen ist auf der Aktivseite der Bilanz anzusetzen. Es wird deshalb auch der Begriff „Aktivierungsfähigkeit“ dafür verwendet. In entsprechender Weise findet der Begriff „Passivierungsfähigkeit“ für die auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden gemeindlichen Verpflichtungen Anwendung.

### **3. Zu Absatz 3 (Keine Einbeziehung von Betrieben bei untergeordneter Bedeutung):**

#### **3.1 Zu Satz 1 (Verzicht auf die Einbeziehung von gemeindlichen Betrieben):**

##### **3.1.1 Die Inhalte der Vorschrift**

Im gemeindlichen Haushaltsrecht ist bestimmt worden, dass gemeindliche Betriebe nicht in den Gesamtabchluss der Gemeinde einzubeziehen sind, wenn sie die für die Erfüllung der Verpflichtung der Gemeinde, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung sind. Diese Abgrenzung berücksichtigt einerseits die Art der Verbindung zwischen der gemeindlichen Verwaltung und den Betrieben der Gemeinde, aber auch die Intensität der gemeindlichen Einflussnahme auf den gemeindlichen Betrieb.

Ein Betrieb der Gemeinde ist nur dann von untergeordneter Bedeutung, wenn der gemeindliche Gesamtabchluss beim Verzicht auf die Einbeziehung des Betriebes kein wesentlich anderes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde ergibt, als wenn der Betrieb in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen worden wäre. In den Fällen, in denen mehrere gemeindliche Betriebe von untergeordneter Bedeutung sind, sind diese nur dann nicht in den Gesamtabchluss der Gemeinde einzubeziehen, wenn diese Betriebe insgesamt von untergeordneter Bedeutung sind.

Die Vorschrift konkretisiert damit den für den gemeindlichen Gesamtabchluss allgemein geltenden Grundsatz der Wesentlichkeit. Sie enthält aber weder eine Definition des Begriffes „Untergeordnete Bedeutung“ noch benennt sie allgemeine Messgrößen oder Kennzahlen zur örtlichen Handhabung dieser Abgrenzung. Für die örtliche Prüfung und Entscheidung der Gemeinde, ob diese Vorschrift vor Ort zur Anwendung kommen kann, bestehen nur einige allgemein anwendbare Kriterien. Im Einzelfall könnte die Anwendung allgemeiner Kriterien problematisch sein, weil die untergeordnete Bedeutung eines gemeindlichen Betriebes für den Gesamtabchluss der Gemeinde insbesondere von den örtlichen Verhältnissen in der Gemeinde und dem Gesamtbild der relevanten Umstände vor Ort abhängig ist.

Die Jahresabschlüsse der gemeindlichen Betriebe in öffentlich-rechtlichen Organisationsformen oder in Formen des privaten Rechts sollen nicht allein wegen der gemeindlichen Besitzverhältnisse zu einem Gesamtabchluss vollkonsolidiert werden. Bei der Prüfung der untergeordneten Bedeutung ist aber vom Status des einzelnen gemeindlichen Betriebes auszugehen. Eine untergeordnete Bedeutung eines gemeindlichen Betriebes kann daher bestehen, wenn der Betrieb eine Tochterinheit (Vollkonsolidierung) oder einen assoziierten Betrieb (Equity-Methode) oder eine einfache Beteiligung (Anschaffungswertprinzip) der Gemeinde darstellt. Die Vorschrift setzt daher in einem ersten Schritt eine Abgrenzung des Konsolidierungskreises voraus, um danach die Bedeutung der einzelnen gemeindlichen Betriebe zu gewichten. Auf diese Weise verhindert die Vorschrift im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses einen nicht vertretbaren Aufwand bei der Gemeinde.

##### **3.1.2 Der Begriff „Untergeordnete Bedeutung“**

###### **3.1.2.1 Die Inhalte und Zwecke**

Die Gemeinde hat im Rahmen ihrer Beurteilung, ob und wie ein gemeindlicher Betrieb in den Gesamtabchluss der Gemeinde einzubeziehen ist, eine Abgrenzung mithilfe des Begriffes „Untergeordnete Bedeutung“ aus Sicht des Gesamtabchlusses der Gemeinde vorzunehmen. Dieser Begriff drückt den Grundsatz der Wesentlichkeit im Gefüge des gemeindlichen Gesamtabchlusses aus und konkretisiert ihn. Nach dem Grundsatz der Wesentlichkeit ist eine Information im gemeindlichen Gesamtabchluss wesentlich, wenn durch ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Darstellung wirtschaftliche Entscheidungen beeinflusst werden können. Andererseits darf die Gemein-

de keinen gemeindlichen Betrieb in ihren Gesamtabchluss einbeziehen, bei dem die Kriterien für eine untergeordnete Bedeutung vorliegen.

Grundsätzlich sind daher an einen möglichen Verzicht der Einbeziehung eines gemeindlichen Betriebes in den Gesamtabchluss der Gemeinde strenge Anforderungen zu stellen. Es muss bei der Inanspruchnahme der gesetzlichen Befreiungsregelung immer sowohl die Vermögenslage, die Schuldenlage, die Ertragslage sowie die Finanzlage der Gemeinde betroffen sein. Dabei kommt es aber auch auf die Geschäftstätigkeit des gemeindlichen Betriebes und seine Beziehungen zu den anderen gemeindlichen Betrieben sowie seinen Status im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung an. Die Entscheidung der Gemeinde unterliegt dem Stetigkeitsgebot, sodass die örtliche Entscheidung langfristig auszurichten und beizubehalten ist, soweit die Voraussetzungen dafür vorliegen.

Für die Anwendung des Begriffes „Untergeordnete Bedeutung“ im Rahmen der Abgrenzung und Bestimmung des örtlichen Konsolidierungskreises gilt z. B., dass eine untergeordnete Bedeutung eines gemeindlichen Betriebes nicht bereits dann gegeben ist, wenn von der Gemeinde nur ein geringer Anteil an einem solchen Betrieb gehalten wird. Der Beteiligungsanteil der Gemeinde an einem Betrieb kann lediglich einen ersten Einstieg in die Prüfung bieten, welche Bedeutung dem Betrieb tatsächlich in Bezug auf den Gesamtabchluss die Abbildung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde zukommt. Ein geringer Beteiligungsumfang der Gemeinde an einem gemeindlichen Betrieb kann z. B. zur Folge haben, dass die Durchsetzung der Geschäftspolitik der Gemeinde in einem solchen Betrieb nicht mehr möglich ist und ein „Control“-Verhältnis nicht mehr ausgeübt werden kann.

Die untergeordnete Bedeutung eines gemeindlichen Betriebes für den Gesamtabchluss der Gemeinde ist insbesondere von den örtlichen Verhältnissen in der Gemeinde und dem Gesamtbild der relevanten Umstände abhängig. So sind z. B. in die Beurteilung eines gemeindlichen Betriebes mit Tochtereinheiten diese auch in die Betrachtung einzubeziehen. Die örtliche Beurteilung muss daher ein Gesamtbild aller Umstände schaffen und ist daher entsprechend aufzubauen und zu dokumentieren. Von der Gemeinde muss unter Beachtung der einschlägigen gemeindrechtlichen Vorschriften und unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse geprüft und entschieden werden, ob die Voraussetzungen für die Nichteinbeziehung eines gemeindlichen Betriebes in den Gesamtabchluss vor Ort sachlich gegeben sind.

### **3.1.2.2 Die Beurteilung der untergeordneten Bedeutung eines Betriebes**

Die Beurteilung der untergeordneten Bedeutung ist auf den einzelnen gemeindlichen Betrieb sowie auf das Gesamtbild aller Umstände und nicht auf die starren Zahlen des jeweiligen Beteiligungsverhältnisses der Gemeinde abzustellen. Die Bedeutung eines einzelnen Betriebes kann zudem nur im Zusammenhang mit der gesamten Geschäftstätigkeit der Gemeinde als „Konzern“, bezogen auf den Abschlussstichtag, bewertet werden. Deshalb ist die untergeordnete Bedeutung eines Betriebes nicht allein über das Verhältnis der betreffenden Bilanzsummen zu beurteilen.

Von der Gemeinde muss vielmehr im Einzelnen die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage des zu beurteilenden gemeindlichen Betriebes im Verhältnis zum gemeindlichen Gesamtabchluss gemessen werden, damit die Einflüsse der Konsolidierung des betreffenden Betriebes auf das gemeindliche Gesamtergebnis bewertet werden können. Auch kann im Einzelfall die Aufgabenerfüllung von Bedeutung sein und darf daher bei der Beurteilung der untergeordneten Bedeutung eines gemeindlichen Betriebes nicht unberücksichtigt bleiben.

Für die vorzunehmende Beurteilung können verschiedene Messgrößen in Betracht kommen, z.B. die Bilanzsumme, der Wert des Anlagevermögens, der Umfang der Verbindlichkeiten sowie der Rückstellungen, aber auch die Summe der Erträge sowie der Aufwendungen, das erzielte Jahresergebnis oder der Beitrag zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung im Sinne der Gesamtsteuerung der Gemeinde. Die zu ermittelnden Verhältniszahlen sollten

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 116 GO NRW**

sich im Bereich zwischen 0 bis 3 % der Gesamtbilanzsumme der Gemeinde bewegen, um von der allgemeinen Gesamtlage her, von einer untergeordneten Bedeutung ausgehen zu können.

Diese Gegebenheiten müssen aber nicht in jedem Einzelfall zutreffend sein. Sofern besondere Messgrößen oder Kennzahlen im Rahmen der Beurteilung genutzt werden, gilt es, zwischen den ausgewählten Wert- bzw. Messgrößen eine Beziehung herzustellen und die Ergebnisse um eine qualitative Beurteilung unter Berücksichtigung aller örtlichen Umstände zu ergänzen. Nur eine Gesamtbetrachtung ermöglicht eine örtliche Feststellung, ob ggf. eine untergeordnete Bedeutung eines gemeindlichen Betriebes vorliegt. Diese Sachlage zeigt, dass bei der örtlichen Prüfung und Beurteilung der Frage der untergeordneten Bedeutung von der Gemeinde unterschiedliche Aspekte zu berücksichtigen sind. Mögliche Messgrößen werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Messgrößen zur Feststellung der untergeordneten Bedeutung</b>	
<b>Vermögensstand</b>	Das Verhältnis zwischen dem Anlagevermögen des Betriebes in seiner Abschlussbilanz und der Gesamtbilanzsumme der Gemeinde.
<b>Schuldenstand</b>	Das Verhältnis zwischen den Verbindlichkeiten des Betriebes in seiner Abschlussbilanz und der Gesamtbilanzsumme der Gemeinde.
<b>Ertragslage</b>	Die Summe der ordentlichen Erträge in der „Ergebnisrechnung“ (GuV) im Verhältnis zur Summe der ordentlichen Erträge in der Gesamtergebnisrechnung.
<b>Finanzlage</b>	Den Casflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit, den Casflow aus der Investitionstätigkeit sowie den Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit.
<b>Aufgabenerfüllung</b>	Der einzelne Beitrag zur Aufgabenerfüllung der Gemeinde in Bezug auf das gesamte gemeindliche Aufgabenspektrum.
<b>Geschäftstätigkeit</b>	Die Geschäftstätigkeit des gemeindlichen Betriebes und seine Beziehungen zu den anderen gemeindlichen Betrieben und zur Kernverwaltung der Gemeinde.
<b>Status</b>	Der Status des einzelnen Betriebes im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung.

*Abbildung 236 „Die Messgrößen zur Feststellung der untergeordneten Bedeutung“*

Es sollten für die örtliche Beurteilung von der Gemeinde aber auch weitere oder andere Vergleichsgrößen und Kennzahlen als quantitative und qualitative Messgrößen herangezogen werden, wenn diese eine zutreffendere Betrachtung der Bedeutung eines gemeindlichen Betriebes ermöglichen. Einen Einstieg in die Beurteilung der untergeordneten Bedeutung eines Betriebes (1. Stufe) kann dabei das gemeindliche Beteiligungsverhältnis bei einem betroffenen Betrieb darstellen (vgl. Abbildung).

<b>Beispiele für Beteiligungsverhältnisse von untergeordneter Bedeutung</b>			
<b>Gemeindlicher Betrieb</b>	<b>Stammkapital Euro</b>	<b>Anteilsbetrag Euro</b>	<b>Anteilsverhältnis %</b>
Gewerbepark GmbH	67.500	1.500	0,022

<b>Beispiele für Beteiligungsverhältnisse von untergeordneter Bedeutung</b>			
Lokalradio GmbH	50.000	1.000	0,02
Marketing GmbH	92.500	5.000	0,054
Windkraft GmbH	450.000	15.000	0,033

*Abbildung 237 „Beispiele für Beteiligungsverhältnisse von untergeordneter Bedeutung“*

Im Falle des Verzichts auf die Einbeziehung eines gemeindlichen Betriebes in den Gesamtabchluss können ggf. wesentliche Verpflichtungen oder Risiken der Gemeinde nicht im gemeindlichen Gesamtabchluss abgebildet werden, z. B. bei Projektgesellschaften. In solchen Fällen kann daher eine Einbeziehung in den Gesamtabchluss gleichwohl geboten sein. Ebenso sollte eine Einbeziehung in den gemeindlichen Gesamtabchluss erfolgen, wenn sonst wesentliche Vermögensteile der Gemeinde im Gesamtabchluss unberücksichtigt bleiben. In der örtlichen Beurteilung ist zudem zu berücksichtigen, ob „konzerninterne“ Beziehungen mit dem ggf. nicht in den Gesamtabchluss einzubeziehenden Betrieb bestehen.

Bei der Entscheidung über die untergeordnete Bedeutung von gemeindlichen Betrieben darf das Informationsinteresse der Adressaten des Gesamtabchlusses der Gemeinde nicht außer Betracht bleiben. Die Entscheidung über die Einbeziehung eines gemeindlichen Betriebes in den Gesamtabchluss ist daher insgesamt unter Betrachtung der örtlichen Verhältnisse sowie bei auftretenden Abweichungen von den o.a. Messgrößen im Einzelfall zu beurteilen und vorzunehmen, wenn nicht andere gewichtige Gründe dagegen stehen.

### **3.1.2.3 Die Beurteilung der untergeordneten Bedeutung mehrerer Betriebe**

Bei einem Verzicht auf die Einbeziehung von mehreren gemeindlichen Betrieben in den Gesamtabchluss der Gemeinde muss die Betrachtung der einzelnen betroffenen Betriebe von untergeordneter Bedeutung durch eine Gesamtbetrachtung aller betroffenen Betriebe ergänzt werden. Ein einzelner gemeindlicher Betrieb kann isoliert für sich betrachtet von untergeordneter Bedeutung für die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde sein, eine Vielzahl davon kann dann aber in der Gesamtheit durchaus Bedeutung erlangen und ihr Einfluss auf die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage wesentlich sein, sodass diese gemeindlichen Betriebe in ihrer Gesamtheit in den Gesamtabchluss der Gemeinde einzubeziehen sind.

Die untergeordnete Bedeutung mehrerer gemeindlicher Betriebe darf – wie bei einem einzelnen Betrieb - nicht allein an den Verhältnissen der Bilanzsummen gemessen werden. Es ist vielmehr geboten, unter Einbeziehung qualitativer Messgrößen die jeweiligen „Gesamtverhältnisse“ bezogen die Vermögensgesamtlage, die Schuldengesamtlage, die Ertragsgesamtlage und Finanzgesamtlage der Gemeinde in eine Gesamtbetrachtung einzubeziehen und zu beurteilen. Es bieten sich für die örtliche Beurteilung insbesondere Verhältniszahlen an, die sich im Bereich zwischen 0 bis 3 % der jeweils zu bildenden Summen bewegen sollten. Bei Überschreitungen der Messgrößen in den artenbezogenen Betrachtungen kann in Zweifelsfällen auch eine Durchschnittsbildung als Hilfsgröße zu einer angemessenen Entscheidung im Zusammenhang mit der Aufgabe des gemeindlichen Gesamtabchlusses, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild zu vermitteln, beitragen.

In der gemeindlichen Praxis dürfte es vielfach sachgerecht sein, bei der Beurteilung der untergeordneten Bedeutung mehrerer gemeindlicher Betriebe auch die durch diese Betriebe zu erbringenden Beiträge für die gemeindliche Aufgabenerfüllung in der Beurteilung zu berücksichtigen. Die notwendige Prüfung dazu muss sehr sorgfältig vorgenommen werden. Insbesondere dann, wenn örtlich davon ausgegangen wird, dass alle vorhandenen ge-

meindlichen Betriebe von untergeordneter Bedeutung seien und deshalb auch ein Verzicht auf die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses insgesamt in Betracht kommen könnte. Bei der gemeindlichen Beurteilung muss die Einbeziehung aller Kriterien sichergestellt werden. Ob die Voraussetzungen für die Nichteinbeziehung mehrerer gemeindlicher Betriebe in den Gesamtabschluss sachlich gegeben sind, muss dabei von der Gemeinde unter Beachtung der einschlägigen gemeinderechtlichen Vorschriften und unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse geprüft und entschieden werden.

#### **3.1.2.4 Die Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung**

In die Prüfung, ob ein oder mehrere gemeindliche Betriebe von untergeordneter Bedeutung im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses sind, ist auch zu berücksichtigen, welchen Beitrag der einzelne Betrieb für die gemeindliche Aufgabenerfüllung in Bezug auf das gesamte Aufgabenspektrum erbringt. Sofern mehrere gemeindliche Betriebe oder ein Betrieb mit Tochtereinheiten als von untergeordneter Bedeutung eingestuft werden und auf ihre Einbeziehung in den gemeindlichen Gesamtabschluss verzichtet werden soll, bedarf es zuvor einer besonderen Prüfung. Es muss beurteilt werden, ob durch einen solchen Verzicht nicht das Bild der gemeindlichen Aufgabenerfüllung in Bezug auf die Darstellung der gesamten wirtschaftlichen Lage der Gemeinde verfälscht wird bzw. ob der Verzicht mit dem gemeindlichen Aufgabenspektrum noch in Einklang steht.

Bei dieser Gesamtbetrachtung soll von der Gemeinde berücksichtigt werden, dass die Gesamtsteuerung der Gemeinde nicht allein auf dem Gesamtabschluss aufbaut, sondern auch auf den von der Gemeinde zu erfüllenden Aufgaben. Im Zusammenhang mit dem gemeindlichen Gesamtabschluss muss daher einer Verfälschung des Bildes der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entgegen gewirkt werden. Ggf. muss deshalb in Betracht gezogen werden, dass gleichwohl bestimmte gemeindliche Betriebe, die nach anderen Kriterien als von untergeordneter Bedeutung zu bewerten sind, in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen werden.

In den Fällen, in denen gleichwohl auf die förmliche Einbeziehung der nicht so bedeutenden gemeindlichen Betriebe in den Gesamtabschluss der Gemeinde verzichtet wird, muss durch zusätzliche Erläuterungen im Gesamtanhang gewährleistet werden, dass dieser Tatbestand nicht zu einer Verfälschung des durch den gemeindlichen Gesamtabschluss zu vermittelnden Bildes und/oder zu einem Informationsverlust für die Adressaten des gemeindlichen Gesamtabschlusses führt.

#### **3.1.2.5 Die untergeordnete Bedeutung bei der Equity-Methode**

Die unmittelbare Anwendung des § 311 HGB bei der Konsolidierung nach der Equity-Methode lässt einen Verzicht auf die Einbeziehung von gemeindlichen Betrieben in den Gesamtabschluss der Gemeinde zu, wenn ein oder mehrere Betriebe zusammen für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde von untergeordneter Bedeutung sind (vgl. § 311 Absatz 2 HGB). Diese handelsrechtliche Vorschrift besteht zusätzlich zur haushaltsrechtlichen Regelung. Eine gegenseitige Beeinträchtigung besteht dadurch nicht.

Die gemeindliche Vorschrift lässt einen Verzicht der Einbeziehung eines gemeindlichen Betriebes in den Gesamtabschluss der Gemeinde zu, wenn dieser für die Verpflichtung der Gemeinde, mit ihrem Gesamtabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung ist. Zudem ist die gemeindrechtliche Vorschrift unabhängig von der anzuwendenden Konsolidierungsmethode, sodass es in diesem Sinne einer Anwendung der HGB-Vorschrift nicht in jedem Einzelfall bedarf. Aus diesem Nebeneinander der Vorschriften kann jedoch nicht geschlossen werden, dass sich die Vorschrift des § 116 Absatz 3 GO NRW nur auf gemeindliche Betriebe bezieht, die voll zu konsolidieren sind.

### **3.1.2.6 Die Wirkungen der untergeordneten Bedeutung**

Die Entscheidung der Gemeinde, dass ein gemeindlicher Betrieb wegen seiner tatsächlichen untergeordneten Bedeutung nicht in ihren Gesamtabschluss einzubeziehen ist, führt zum Verzicht auf die Vollkonsolidierung dieses Betriebes im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses. Sie führt jedoch nicht zu einem Ansatzverzicht des entsprechenden Beteiligungswertes des Betriebes in der gemeindlichen Gesamtbilanz.

In den Fällen, in denen gemeindliche Betriebe wegen ihrer untergeordneten Bedeutung nicht nach der Vorschrift des § 50 GemHVO NRW zu konsolidieren sind, werden diese Betriebe nach dem Anschaffungswertprinzip und damit mit ihren fortgeführten Anschaffungskosten in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen (At-Cost-Konsolidierung) bzw. in der gemeindlichen Gesamtbilanz angesetzt. Dieser Sachverhalt bedeutet z. B., dass Beteiligungserträge sich nicht auf den Beteiligungsbuchwert auswirken, sondern nur in der Ergebnisrechnung der Gemeinde als Muttereinheit zu erfassen sind.

### **3.1.3 Der Zusammenhang zu § 311 HGB**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift ermöglicht für sämtliche gemeindlichen Betriebe in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form, dass diese nicht in den Gesamtabschluss der Gemeinde einzubeziehen sind, wenn ein oder mehrere Betriebe zusammen für die Verpflichtung der Gemeinde, mit ihrem Gesamtabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung sind.

Zusätzlich zu dieser Vorschrift besteht im Zusammenhang mit der Anwendung der Equity-Methode nach § 311 Absatz 2 HGB eine gesonderte handelsrechtliche Regelung über die untergeordnete Bedeutung von Betrieben, die über die Regelung in der haushaltsrechtlichen Vorschrift unmittelbar zur Anwendung kommt. Diese HGB-Vorschrift ersetzt weder die GO-Vorschrift für den Bereich der Konsolidierung nach der Equity-Methode, noch schränkt die handelsrechtliche Vorschrift die Regelung in § 116 Absatz 3 GO NRW dahingehend ein, dass die GO-Vorschrift sich nur auf gemeindliche Betriebe bezieht, die als Tochtereinheit der gemeindlichen Kernverwaltung und daher in Form der Vollkonsolidierung (vgl. §§ 300 bis 309 HGB) in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen werden.

Bei einem Verzicht auf die Einbeziehung von untergeordneten gemeindlichen Betrieben in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form in den gemeindlichen Gesamtabschluss bedarf es dann im Rahmen der Equity-Methode keiner gesonderten Anwendung des § 311 Absatz 2 HGB. Die Festlegung der Gemeinde, dass ein gemeindlicher Betrieb von untergeordneter Bedeutung für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde ist, hat daher zur Folge, dass dieser Betrieb weder in die Vollkonsolidierung noch in die Konsolidierung nach der Equity-Methode eingeht, sondern mit den fortgeführten Anschaffungskosten in der Gesamtbilanz anzusetzen ist.

### **3.2 Zu Satz 2 (Erläuterungspflichten im Gesamtanhang):**

Die Vorschrift verpflichtet die Gemeinde, im Gesamtanhang darzustellen und zu erläutern, welche ihrer Betriebe wegen einer untergeordneten Bedeutung nicht in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen worden sind. Dies sind wichtige Angaben, die für die Aufgabe des gemeindlichen Gesamtabschlusses, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, notwendig sind. Ohne diese Angaben könnte das abzugebende Bild beeinträchtigt sein.

Im Gesamtanhang kann, ausgehend von der Übersicht über alle Betriebe der Gemeinde im Beteiligungsbericht nach § 117 GO NRW, ein Überblick über die gemeindlichen Betriebe von untergeordneter Bedeutung geschaffen werden. In welcher Art und Weise sowie in welchem Umfang die Gemeinde örtlich über die Abgrenzung der Betriebe von untergeordneter Bedeutung im Gesamtanhang informiert, muss unter Berücksichtigung der gegebenen örtlichen Verhältnisse abgewogen und von der Gemeinde eigenverantwortlich festgelegt werden. Die Erläuterungen im Gesamtanhang zu den getroffenen Entscheidungen über die untergeordnete Bedeutung von gemeindlichen Betrieben müssen nachvollziehbar und auf die Adressaten des Gesamtabschlusses ausgerichtet sein.

#### **4. Zu Absatz 4 (Angabe der Verantwortlichen im Gesamtlagebericht):**

##### **4.1 Allgemeine Grundlagen**

Nach der Vorschrift haben die Mitglieder des Verwaltungsvorstands der Gemeinde (vgl. § 70 GO NRW), soweit dieser nicht zu bilden ist, der Bürgermeister und der Kämmerer sowie die Ratsmitglieder am Schluss des Gesamtlageberichtes ausgewählte Angaben über ihre persönlichen Verhältnisse zu machen. Die Angabepflichten bestehen auch für die Personen, die im Haushaltsjahr ausgeschieden sind bzw. ihre Tätigkeit aufgegeben haben. Für die Auswahl des Personenkreises ist dabei entscheidend, dass diese Schlüsselpositionen und Verantwortlichkeiten in der Gemeinde innehaben bzw. innegehabt haben. Sie haben oder hatten durch ihre Stellung einen maßgeblichen Einfluss auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft und damit auf die Vermögens- und Schuldenlage sowie die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde.

Die gesetzlich bestimmten Angaben sind von dem festgelegten Personenkreis jeweils bezogen auf den jährlichen Stichtag des gemeindlichen Gesamtabschlusses und nicht bezogen auf den Zeitpunkt der Bestätigung des Entwurfs des Gesamtabschlusses durch den Bürgermeister oder den Zeitpunkt der Bestätigung des Gesamtabschlusses durch den Rat zu machen. Unter die Angabepflichten fallen insbesondere personenbezogene Mandate, die von dem benannten Personenkreis in vielfältiger Form ausgeübt werden, z. B. Aufsichtsratsmandate, Beiratsmandate, Geschäftsführer- oder Vorstandstätigkeiten, Mitgliedschaften in einer Gesellschafterversammlung oder einer Verbandsversammlung, Mitgliedschaften im Verwaltungsräten, Mitgliedschaften im Kreditausschuss von Sparkassen, Mitgliedschaften im Kuratorium von Stiftungen.

Aus Transparenzgründen sollten dabei auch Mandate benannt werden, die aus der beruflichen Funktion heraus entstanden sind, die bei der Gemeinde ausgeübt wird. Das Innehaben eines solchen Mandates muss dabei nicht unmittelbar als Vertreter der Gemeinde bestehen. Es sollten auch Mandate aufgrund berufsfachlicher Zusammenschlüsse angegeben werden, die neben dem Hauptberuf bestehen. In diesem Zusammenhang sollten auch Funktionen in Institutionen angegeben werden, wenn deren finanzielle Existenz aufgrund rechtlicher Verpflichtungen wesentlich durch die Gemeinde gesichert wird (institutionelle Finanzunterstützung), z. B. die Mitgliedschaft oder der Vorsitz im Aufsichtsrat oder auch die Vorstandstätigkeit in einem Verein.

Über die in der Vorschrift bestimmten Pflichtangaben wird auf mögliche typische Interessenkonflikte der Verantwortlichen hingewiesen, die im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehen und dafür von Bedeutung sind. Mit den Angaben soll die berufliche Belastung der verantwortlichen Personen aufgezeigt und deren Kompetenz erkennbar gemacht werden. Ein Verzicht auf diese Angaben ist nicht zulässig. Auch besteht keine Schutzklausel, nach der in besonderen Fällen lediglich nur eingeschränkte Angaben gemacht werden dürfen, außer das Wohl der Bundesrepublik Deutschland oder eines ihrer Länder würde gefährdet.

Zu jedem Gesamtabschluss der Gemeinde sind daher am Schluss des Gesamtlageberichtes von jedem Einzelnen aus dem in der Vorschrift benannten Personenkreis unter Nennung des Namens individualisierte Angaben zu machen, um Auskunft über die persönlichen Verhältnisse in Bezug auf die Haushaltswirtschaft der Gemeinde zu geben. Die persönlichen Angaben dienen dazu, den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gegenüber, die Verantwortlichkeiten für den Jahresabschluss der Gemeinde hervorzuheben und dabei eine ausrei-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 116 GO NRW**

chende Auskunft über die persönlichen Verhältnisse in Bezug auf mögliche Interessenkonflikte im Zusammenhang mit der Gemeinde zu geben (vgl. Abbildung).

<b>Die Angabepflichten der Verantwortlichen in der Gemeinde</b>	
<b>ANGABEPFLICHTEN</b>	<b>BEISPIELE FÜR MANDATE</b>
- Familienname mit mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen	.....
- der ausgeübte Beruf	.....
- die Mitgliedschaften in Aufsichtsräten und anderen Kontrollgremien i.S.d. § 125 Abs. 1 Satz 3 des Aktiengesetzes	- die Mitgliedschaften in Aufsichtsräten und anderen Kontrollgremien von Aktiengesellschaften und anderen Gesellschaften, - Beirat bei Aktiengesellschaften
- die Mitgliedschaft in Organen von verselbstständigten Aufgabenbereichen der Gemeinde in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form	- Mitglied der Gesellschafterversammlung (Gesellschafterausschuss), z. B. bei gemeindlichen Betrieben der Abfallbeseitigung, Abwasserbeseitigung, Energieversorgung, Stadtentwicklung, Stadtmarketing, Verkehrsinfrastruktur, Verkehrsbetrieb, Wasserversorgung, Wirtschaftsförderung, - Mitglied der Verbandsversammlung, - Mitglied des Verwaltungsrats, - Mitglied in besonderen Ausschüssen, - Mitglied einer Kommission, - Mitglied eines Fachbeirates, - Mitglied der Geschäftsführung
- die Mitgliedschaft in Organen sonstiger privatrechtlicher Unternehmen	- Mitglied im Beirat von Versicherungsgesellschaften, - Mitglied im Stiftungsrat, Beirat oder Kuratorium von Stiftungen

*Abbildung 238 „Die Angabepflichten der Verantwortlichen in der Gemeinde“*

Angabepflichtig im gemeindlichen Gesamtlagebericht sind dagegen nicht das Innehaben von Aktien und damit die grundsätzliche Zugehörigkeit zur Hauptversammlung einer Aktiengesellschaft. Auch wenn die versammelten Aktionäre als Verbund dieses Organ bilden, ist dieses Gremium nicht personenbezogen wie die anderen Organe der Aktiengesellschaft, die allesamt nach Namen gebildet werden. Die Verbindung der einzelnen Personen (Aktionäre) zur Hauptversammlung wird nur durch das Innehaben von Aktien und nicht durch Namen, Ämter oder Funktionen bestimmt.

Weitere über die Pflichtangaben hinausgehende Angaben, z. B. Angaben über die Höhe der Entgelte für die Tätigkeit in Organen, werden im Zusammenhang mit dem im Gesamtlagebericht zu machenden Angaben nicht gefordert. Die Angaben hängen nicht vom pflichtgemäßen Ermessen der betreffenden Personen ab, denn es kommt nicht darauf an, ob dieser Teil der gemeindlichen Berichterstattung zum Verständnis des Gesamtabschlusses notwendig ist. Die zu machenden Angaben sind daher aus dem Blickwinkel der Adressaten des Jahresabschlusses und nicht aus dem Blickwinkel der Organmitglieder zu betrachten und zu prüfen.

#### **4.2 Die Auskünfte der Mitglieder des Rates**

Nach der derzeitigen Rechtslage sind die Mitglieder des Rates und der Ausschüsse verpflichtet, Auskünfte über ihre wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnisse zu geben, soweit das für die Ausübung ihres Mandats von Bedeutung sein kann. Dabei können Name, Anschrift, der ausgeübte Beruf sowie andere vergütete und ehrenamtliche Tätigkeiten veröffentlicht werden (vgl. § 43 Absatz 3 GO NRW). Die Pflicht zu persönlichen Angaben, die öffentlich gemacht werden dürfen, wird durch die o.a. Vorschriften für den Bereich der gemeindlichen Haushaltswirtschaft näher bestimmt. Dadurch wird die notwendige Transparenz über mögliche Verflechtungen der Verantwortlichen in der Gemeinde mit Dritten gewährleistet, die Auswirkungen auf das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde haben können.

#### **4.3 Die Auskünfte über die Geschäftsführung der Gemeinde**

Für die Gemeinde besteht die gesetzliche Verpflichtung, am Schluss des Gesamtlageberichtes ausgewählte Angaben über diese Verantwortlichen in der Gemeinde zu machen, um auf mögliche typische Interessenkonflikte hinzuweisen, die im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehen und dafür von Bedeutung sind (vgl. § 116 Absatz 4 GO NRW). Diese Angabepflichten bieten sich als Anlass an, im Lagebericht auch Aussagen über die ordnungsgemäße Geschäftsführung dieser Verantwortlichen zu machen.

Zu solchen Auskünften gehören u.a. auch Angaben über eine ausreichende Informationsversorgung und die Erfüllung der Berichtspflichten sowie Kontrollen im Sinne eines wirtschaftlichen Verwaltungshandelns zum Wohle der Gemeinde. Es können Angaben über die Arbeitsweise der Organe und über Führungspraktiken, ggf. unter Benennung gesetzlicher Standards, gemacht werden. Es bedarf nur entsprechender Angaben über die Arbeit des gesamten Gremiums und nicht einer personenbezogenen Zuordnung auf seine Mitglieder, soweit die gesetzlich vorgesehenen Gremien der Gemeinde die Verantwortung tragen. Zudem müssen nicht die sachlichen Beratungsinhalte von Sitzungen und Beratungen zum Gegenstand der Berichterstattung gemacht werden.

Den Angaben über das tatsächliche Zusammenwirken nicht nur zwischen dem Rat der Gemeinde, der gemeindlichen Verwaltung und den gemeindlichen Betrieben, sondern auch zwischen dem Rat und seinen Ausschüssen sowie dem Bürgermeister und dem Verwaltungsvorstand kommt eine besondere Bedeutung zu. Unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten bedarf es dazu ggf. auch verbindlicher Regelungen vor Ort, um Informationen aus dem gemeindlichen Bereich sicherzustellen. Zu berücksichtigen ist dabei, dass der gemeindliche Gesamtlagebericht kein Marketinginstrument darstellt.

### **5. Zu Absatz 5 (Aufstellung des Entwurfs des Gesamtabchlusses):**

#### **5.1 Zu Satz 1 (Aufstellungsfrist):**

##### **5.1.1 Die zeitliche Einordnung**

Nach der Vorschrift ist der Gesamtabchluss innerhalb der ersten neun Monate nach dem Abschlussstichtag (31. Dezember) aufzustellen. Er baut auf dem Jahresabschluss der gemeindlichen Verwaltung und den Jahresabschlüssen der in den Gesamtabchluss einzubeziehenden gemeindlichen Betriebe auf. Die neunmonatige Frist für die Zuleitung des Entwurfs des gemeindlichen Gesamtabchlusses an den Rat der Gemeinde dient dazu, den Abschluss technisch vorzubereiten und im Rahmen der Aufstellung die erforderlichen Entscheidungen aus Sicht und in Verantwortung der gemeindlichen Verwaltung zu treffen. Außerdem hat der Rat einen Anspruch darauf, möglichst zeitnah an das Ende des Haushaltsjahres über das Ergebnis und den Vollzug der gesamten Geschäftstätigkeit der Gemeinde und der gemeindlichen Betriebe im abgelaufenen Haushaltsjahr sowie über den Stand des Vermögens und der Schulden informiert zu werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 116 GO NRW**

Durch eine fristgerechte Zuleitung kommt der Bürgermeister seiner Pflicht nach, den Rat über alle wichtigen Angelegenheiten der Gemeindeverwaltung zu unterrichten (vgl. § 55 Absatz 1 GO NRW). Die gesetzliche Fristvorgabe soll daher den Bedürfnissen des Rates Rechnung tragen, damit der Rat seiner Kontrollfunktion nachkommen kann. Sie soll aber ebenfalls der Verwaltung der Gemeinde Rechnung tragen, die wirtschaftlichen Entscheidungen zeitnah zu treffen. Dafür müssen die Ist-Ergebnisse aus dem Handeln der Gemeinde und der Betriebe im vergangenen Haushaltsjahr sowie die daraus resultierenden Wertansätze der gemeindlichen Gesamtbilanz schnellstmöglich ermittelt werden.

Die Fristvorgabe trägt damit auch zur Bedeutung und Wertigkeit des gemeindlichen Gesamtabschlusses sowie zur Tragfähigkeit der Entscheidung über die Entlastung des Bürgermeisters bei. Die Fristbestimmung in dieser Vorschrift berücksichtigt, dass i.d.R. nur geprüfte Jahresabschlüsse der Betriebe in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen werden sollen. Für die Jahresabschlüsse bestehen abhängig von der Rechtsform folgende Fristen (vgl. Abbildung).

<b>Die Aufstellungs- und Feststellungstermine von Abschlüssen</b>			
<b>ANFORDERUNGEN BEIM JAHRESABSCHLUSS</b>			
<b>EINHEIT</b>	<b>AUFSTELLUNGSFRIST</b>	<b>FESTSTELLUNGSFRIST</b>	<b>VORSCHRIFTEN</b>
<b>Gemeindliche Verwaltung</b>	Einzelabschluss innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres	Bis spätestens 31. Dezember des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres	§ 95 Absatz 3 und § 96 Absatz 1 GO NRW
<b>Gemeindliche Eigenbetriebe</b>	Einzelabschluss bis zum Ablauf von drei Monaten nach Ende des Wirtschaftsjahres	Innerhalb eines Jahres nach Ende des Wirtschaftsjahres	§ 26 Absatz 1 und 2 EigVO
<b>Gemeindliche Kapitalgesellschaften</b>	Einzelabschluss innerhalb der ersten drei Monate des Geschäftsjahres für das vergangene Geschäftsjahr	Spätestens vor Ablauf des zwölften Monats des dem Abschlussstichtag folgenden Geschäftsjahres und Vorlagefrist beim Bundesanzeiger	§ 264 Absatz 1 und § 325 Absatz 1 HGB
<b>Gemeindliche Betriebe in Form einer GmbH</b>	Einzelabschluss innerhalb der ersten drei Monate des Geschäftsjahres für das vergangene Geschäftsjahr	Bis zum Ablauf der ersten acht Monate nach dem Geschäftsjahr, und Vorlagefrist beim Bundesanzeiger	§ 264 Absatz 1 und § 325 Absatz 1 HGB § 42a Absatz 2 GmbHG
<b>Gemeindliche Betriebe in Form einer Aktiengesellschaft</b>	Einzelabschluss innerhalb der ersten drei Monate des Geschäftsjahres für das vergangene Geschäftsjahr	Keine Frist für den Geschäftsführer und den Aufsichtsrat oder die Hauptversammlung, jedoch Vorlagefrist beim Bundesanzeiger	§ 242, § 264 Absatz 1 und § 325 Absatz 1 HGB §§ 172 und 173 AktG

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 116 GO NRW**

<b>Die Aufstellungs- und Feststellungstermine von Abschlüssen</b>			
<b>ANFORDERUNGEN BEIM GESAMTABSCHLUSS</b>			
<b>EINHEIT</b>	<b>AUFSTELLUNGSFRIST</b>	<b>FESTSTELLUNGSFRIST</b>	<b>VORSCHRIFTEN</b>
<b>Gemeindliche Verwaltung</b>	Gesamtabschluss innerhalb von neun Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres	Bis spätestens 31. Dezember des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres	§ 116 Absatz 1 und 5 i.V.m. § 96 Absatz 1 GO NRW
<b>Gemeindliche Betriebe</b>	Konzernabschluss innerhalb der ersten fünf Monate des Konzerngeschäftsjahres für das vergangene Konzerngeschäftsjahr	Spätestens vor Ablauf des zwölften Monats des dem Abschlussstichtag folgenden Geschäftsjahres und Vorlagefrist beim Bundesanzeiger	§ 290 Absatz 1 und § 325 Absatz 1 und 3 HGB

*Abbildung 239 „Die Aufstellung- und Feststellungstermine von Abschlüssen“*

Zur Fristwahrung müssen der Gemeinde die notwendigen Unterlagen und Informationen über die Abschlüsse der gemeindlichen Betriebe rechtzeitig vorliegen. Sofern ein gemeindlicher Betrieb zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet ist, muss dieser Abschluss ebenfalls kurzfristig wie die betrieblichen Jahresabschlüsse nach HGB-Vorschriften aufgestellt werden. Die Abschlüsse werden anschließend von den gesetzlich bestimmten Abschlussprüfern vor der Feststellung geprüft. In den örtlichen Zeitplan zur Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses sind die Fristen der gemeindlichen Betriebe über die Aufstellung und Feststellung einzubeziehen. Nachfolgende werden daher einige Eckpunkte für den örtlichen Zeitplan für den gemeindlichen Gesamtabschluss aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Eckpunkte für den örtlichen Zeitplan</b>
- Termin für die Gesamtabchlussrichtlinie einschließlich Änderungen und Ergänzungen
- Termin für die Durchführung der letzten Zahlungen und Buchungen
- Termin für die Saldenabstimmungen
- Termin für festgestellte Jahresabschlüsse und Gemeindebilanzen II
- Termin für ergänzende Informationen und Berichte, z.B. für den Gesamtlagebericht
- Termin für die Durchführung der konsolidierungsvorbereitenden Maßnahmen
- Termin für die Durchführung der Konsolidierung
- Termin für die Vorlage des aufgestellten Gesamtabchlusses an den Bürgermeister
- Termin für die Zuleitung an den Rat der Gemeinde

<b>Die Eckpunkte für den örtlichen Zeitplan</b>
- Termin für die Bestätigung des Gesamtabchlusses durch den Rat
- Termin für die Anzeige an die Aufsicht und die öffentliche Bekanntmachung

*Abbildung 240 „Die Eckpunkte für den örtlichen Zeitplan“*

Für die örtliche Prüfung bei der Gemeinde ist es zulässig, bereits während der Aufstellungsphase des gemeindlichen Gesamtabchlusses eine begleitende Abschlussprüfung einzuleiten. Gleichzeitig sollte aber auch eine laufende Überwachung erfolgen, um die gesetzlich bestimmten Termine einhalten zu können. Dafür bietet sich die Aufstellung eines eigenen Terminplans für den gemeindlichen Gesamtabschluss an, der jährlich, ggf. auch unterjährig, kalendernäßig zu aktualisieren ist.

### **5.1.2 Die zeitgerechte Aufstellung**

Die Aufstellung des Gesamtabchlusses der Gemeinde nach Ablauf des Haushaltsjahres darf von den Verantwortlichen in der Gemeinde nicht unangemessen verzögert werden. Es besteht die Gefahr, dass die durch den Gesamtabchluss zu gebenden Informationen über die gesamte Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres sowie die Vermittlung eines Bildes über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde sonst ihre Bedeutung für die Adressaten des gemeindlichen Gesamtabchlusses verlieren. Zur Klärung der örtlichen Sachlage sollte daher sachverständig abgewogen und beurteilt werden, welche Daten der Gemeinde vorliegen oder Aspekte bekannt sein müssen, damit ein gemeindlicher Gesamtabchluss aufgestellt werden kann.

Grundsätzlich gilt dabei, dass der Gemeinde nicht alle Daten vorliegen oder alle Aspekte vollständig bekannt sein, damit mit der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses begonnen werden kann. Es kommt wie beim Jahresabschluss der Gemeinde auch beim Gesamtabchluss auf die notwendigen Entscheidungsgrundlagen, den Nutzen für die Adressaten und die Verlässlichkeit der vorliegenden Informationen an. Diese Gegebenheiten müssen den möglichen Entscheidungsprozessen der Verantwortlichen in der Gemeinde und der Adressaten gerecht werden können.

Die Erweiterung und Vervollständigung sowie die Verbesserung der notwendigen Geschäftsunterlagen der Gemeinde bleibt dabei ein wichtiges Ziel im Zeitablauf der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses. Die Gemeinde darf daher nicht in ein allgemeines Abwarten auf noch mögliche Informationen eintreten, z. B. aus ihren Betrieben. Eine solche Vorgehensweise ist auch vorübergehend nicht im Sinne der Ziele und Zwecke des gemeindlichen Gesamtabchlusses vertretbar.

## **5.2 Zu Satz 2 (Verweis auf § 95 Absatz 3 GO NRW):**

### **5.2.1 Die Aufstellung durch den Kämmerer**

Für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses sind die Vorschriften über die Aufstellung des Jahresabschlusses der Gemeinde entsprechend anzuwenden. Die Verweisung in dieser Vorschrift soll dieses sicherstellen. Der Kämmerer hat daher in Anwendung des § 95 Absatz 3 GO NRW den Entwurf des Gesamtabchlusses der Gemeinde aufzustellen. Er hat dabei die Generalnorm in Absatz 6 dieser Vorschrift zu beachten, nach der der Gesamtabchluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde

vermitteln muss. Dieses Gebot kann nur unter Beachtung des Vollständigkeitsgebots nur dann erfüllt werden, wenn der Entwurf des gemeindlichen Gesamtabschlusses alle vorgesehenen Bestandteile und Anlagen umfasst.

Nach der Fertigstellung des Entwurfs des gemeindlichen Gesamtabschlusses hat der Kämmerer diesen zu unterzeichnen und dem Bürgermeister zur Bestätigung vorzulegen. Er hat bei der Aufstellung des Entwurfs des Gesamtabschlusses der Gemeinde zu beachten, dass der Bürgermeister den von ihm bestätigten Entwurf innerhalb von neun Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres dem Rat zur Bestätigung zuzuleiten hat. Das gesamte Aufstellungsverfahren des gemeindlichen Gesamtabschlusses erfordert daher eine klare Aufgabenverteilung und Terminplanung. Es ist deshalb von der Gemeinde örtlich festzulegen, wer welche Abschlussarbeiten bis zu welchem Termin zu erbringen hat. Dabei ist ein Zusammenhang mit den für den Jahresabschluss notwendigen Abstimmungsarbeiten und den zu klärenden Sachverhalten herzustellen.

## **5.2.2 Die Bestätigung durch den Bürgermeister**

### **5.2.2.1 Die Inhalte der Bestätigung**

Der Bürgermeister hat den vom Kämmerer aufgestellten und ihm vorgelegten Entwurf des Gesamtabschlusses zu bestätigen. Für diese Bestätigung ist aber keine bestimmte Form vorgeschrieben. Außerdem hat der Bürgermeister im Rahmen seiner Tätigkeit das Recht, von dem ihm vom Kämmerer vorgelegten Entwurf abzuweichen. Er kann eigenverantwortlich entscheiden, ob aus seiner Sicht ein Bedarf für Änderungen des Entwurfs des Gesamtabschlusses besteht und in welchem Umfang diese Änderungen vorgenommen werden sollen. Der Bürgermeister kann aber zum Entwurf auch Einschränkungen machen oder weitere Hinweise geben.

Eine Abstimmung mit dem Kämmerer ist bei einem Änderungsbedarf sinnvoll und sachgerecht, aber nicht verpflichtend. Die Vornahme der Bestätigung des Entwurfs des Gesamtabschlusses stellt eine funktionale und keine persönliche Rechtshandlung des Bürgermeisters der Gemeinde dar. Soweit der Bürgermeister diese gesetzliche Pflicht aus persönlichen Gründen nicht wahrnehmen kann, ist in einem solchen Falle die Bestätigung des Entwurfs des Gesamtabschlusses unter Beachtung der geltenden Vertretungsregelungen durch den dann Vertretungsberechtigten vorzunehmen (vgl. § 68 GO NRW).

Die Bestätigung des gemeindlichen Gesamtabschlusses durch den Bürgermeister kommt dadurch zum Ausdruck, dass dieser den ihm vorgelegten Entwurf in Form einer eigenhändigen Unterschrift unter Angabe des Datums zu unterzeichnen hat. Er erfüllt mit seiner Bestätigung eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung und bringt damit zum Ausdruck, dass der Entwurf aus seiner Verantwortung heraus richtig und vollständig ist, sofern er dazu keine besonderen Einschränkungen macht oder Hinweise gibt.

Seine Unterzeichnung beinhaltet daher eine Vollständigkeitserklärung dahingehend, dass der Entwurf des gemeindlichen Gesamtabschlusses alle Bestandteile und Anlagen zur Erfüllung seiner Aufgabe enthält, die dafür vorgeschrieben bzw. notwendig sind. Der Bürgermeister hat bei der Erteilung seiner Bestätigung darauf zu achten, dass er den von ihm bestätigten Entwurf des gemeindlichen Gesamtabschlusses innerhalb von neun Monaten nach dem Abschlussstichtag dem Rat zur Prüfung und Bestätigung zuzuleiten hat. Mit seiner Unterschrift und dem Datum wird daher die Einhaltung der rechtlichen Vorgabe nachgewiesen.

### **5.2.2.2 Die Informationspflichten des Bürgermeisters**

Der Bürgermeister hat das Recht, vom dem ihm vom Kämmerer vorgelegten Entwurf des gemeindlichen Gesamtabschlusses abzuweichen, bevor er diese dem Rat der Gemeinde zuleitet. Weicht der Bürgermeister von dem ihm vorgelegten Entwurf ab, hat er vor der Zuleitung des Entwurfs an den Rat der Gemeinde den Kämmerer über seine abweichende Auffassung zu informieren und ihm die sich daraus ergebenden oder bereits von ihm

vorgenommenen Änderungen des Entwurfs offen zu legen. Dem Kämmerer steht in diesem Falle das Recht zu, eine Stellungnahme zu dem durch den Bürgermeister geänderten Entwurf des Gesamtabchlusses abzugeben.

Die Befugnis des Bürgermeisters, Änderungen an dem ihm vom Kämmerer vorgelegten Entwurf des gemeindlichen Gesamtabchlusses vornehmen zu dürfen, geht jedoch nicht so weit, dass er wegen des möglicherweise weitreichenden Umfangs seiner für notwendig angesehenen Änderungen eigenständig einen neuen Entwurf des gemeindlichen Gesamtabchlusses aufstellen darf. Das Recht zur Aufstellung des Entwurfs des Gesamtabchlusses der Gemeinde steht gesetzlich nur dem Kämmerer und nicht dem Bürgermeister zu. Sofern wegen der Änderungen der Entwurfsfassung noch Differenzen zwischen dem Kämmerer und dem Bürgermeister bestehen bleiben, sind diese im Rahmen der Beratungen des Rates zur Bestätigung des gemeindlichen Gesamtabchlusses möglichst auszuräumen.

### **5.2.3 Die Wirkungen der Unterzeichnungen**

Mit ihren Unterschriften auf dem von ihnen aufgestellten und bestätigten Entwurf des gemeindlichen Gesamtabchlusses erfüllen der Kämmerer und der Bürgermeister eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung und haben damit ausreichend ihre Verantwortung als Nachweis im Sinne der Vorschrift dokumentiert. Sie bringen damit zum Ausdruck, dass der von ihnen aufgestellte Entwurf des Gesamtabchlusses aus ihrer Verantwortung heraus richtig und vollständig ist. Außerdem wird das Ergebnis des gesamten wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr nach festgelegten haushaltsrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Regeln aufgezeigt.

Der gemeindliche Gesamtabschluss muss daher unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde vermitteln, sofern der Kämmerer und/oder der Bürgermeister dazu keine besonderen Einschränkungen machen oder Hinweise geben. Die Verpflichtung zur Unterzeichnung des Entwurfs beinhaltet dabei nicht, dass der Kämmerer und der Bürgermeister sämtliche Bestandteile und Anlagen des gemeindlichen Gesamtabchlusses einzeln zu unterzeichnen haben. Der Gesamtabschluss ist vielmehr buchtechnisch so zusammenzufassen, dass erkennbar und nachvollziehbar wird, dass sich die Unterschriften des Kämmerers und des Bürgermeisters auf die Gesamtheit aller Teile beziehen.

### **5.2.4 Die Zuleitung an den Rat**

Der Bürgermeister hat in Anwendung des § 95 Absatz 3 GO NRW den Entwurf des Gesamtabchlusses an den Rat zu Bestätigung zuzuleiten. Durch den gemeindlichen Gesamtabschluss legt der Bürgermeister deshalb Rechenschaft gegenüber dem Rat ab und legt dar, wie er seinen Auftrag ausgeführt hat, zu welchem Ergebnis die gesamte Haushaltswirtschaft im Verlaufe des Haushaltsjahres geführt hat, welche Auswirkungen sich daraus auf das gesamte Vermögen und die gesamten Schulden der Gemeinde ergeben und welche Chancen und Risiken sich insgesamt für die künftige Gesamtentwicklung der Gemeinde ergeben. Die Zuleitung des Entwurfs des gemeindlichen Gesamtabchlusses an den Rat dient daher dazu, dem Rat die Informationen für seine gesetzlich vorgesehene Beschlussfassung zukommen zu lassen. Sie bedeutet jedoch nicht, dass der Rat den Entwurf (des Gesamtabchlusses) unmittelbar festzustellen hat. Vielmehr nimmt der Rat den Entwurf im Rahmen der Zuleitung nur entgegen, um ihm dem Rechnungsprüfungsausschuss zur Prüfung weiterzuleiten.

Nach Durchführung der gesetzlich vorgesehenen Prüfung hat der Rat die Feststellung des ihm vom Bürgermeister vorgelegten Gesamtabchlusses vornehmen. Andererseits dient die Zuleitung der gemeindlichen Gesamtabchlussunterlagen an den Rat auch dazu, den Ratsmitgliedern die nötigen Informationen über die gesamte gemeindliche Haushaltswirtschaft zu geben, damit diese die ihnen zustehende eigene Mitwirkung bei der Bestätigung des Gesamtabchlusses ausüben können. Der Bürgermeister, der die Zuleitung des Entwurfs des Gesamt-

abschlusses an den Rat veranlasst, kann im Rahmen seiner Vorlage bereits darlegen, wie von ihm die gesamte gemeindliche Haushaltswirtschaft entsprechend dem Auftrag des Rates ordnungsgemäß ausgeführt wurde.

### **5.2.5 Der Vollzug der Zuleitung**

#### **5.2.5.1 Die Ratsbeteiligung vor der Prüfung**

Der Adressat der Zuleitung des vom Bürgermeister bestätigten Entwurfs des gemeindlichen Gesamtabschlusses mit seinen Anlagen ist der Rat der Gemeinde, als Kollegialorgan, das seine Beschlüsse in Sitzungen fasst (Sitzungsprinzip) und nicht das einzelne Ratsmitglied. Die Zuleitung des bestätigten Entwurfs des Gesamtabschlusses mit seinen Anlagen an den Rat der Gemeinde wird in der gemeindlichen Praxis i.d.R. dadurch vollzogen, dass durch den Bürgermeister ein entsprechender Tagesordnungspunkt auf die Tagesordnung der nächsten Sitzung des Rates gesetzt wird, denn er hat die Ratssitzungen einzuberufen (vgl. § 47 Absatz 1 S. 1 GO NRW) und die Tagesordnung in eigener Verantwortung festzulegen (vgl. § 48 Absatz 1 GO NRW). Im Rahmen der beschlussfähigen Zusammenkunft des Rates (Sitzung) kann dann die Zuleitung des Entwurfs des gemeindlichen Gesamtabschlusses als erledigt betrachtet werden.

Für die weiteren Beratungen bzw. die Verweisung an den Rechnungsprüfungsausschuss ist es wichtig, dass jedes Ratsmitglied über ausreichende Beratungsunterlagen über die abgeschlossene gesamte gemeindliche Haushaltswirtschaft verfügen kann, denn ihm stehen hinsichtlich der Beschlussfassung eigene Mitwirkungsrechte zu. Es muss daher gewährleistet werden, dass der Rat der Gemeinde nach der Prüfung sachgerecht die Bestätigung des ihm vorgelegten Gesamtabschlusses mit seinen Anlagen treffen kann.

In den Fällen, in denen der Kämmerer von der ihm gesetzlich eingeräumten Möglichkeit Gebrauch macht, eine abweichende Stellungnahme zu dem vom Bürgermeister bestätigten Entwurf des Gesamtabschlusses abzugeben, ist der Bürgermeister verpflichtet, diese Stellungnahme mit dem Entwurf des gemeindlichen Gesamtabschlusses dem Rat vorzulegen. In der betreffenden Ratssitzung besteht dann für Bürgermeister und auch für den Kämmerer ein Rederecht, sodass die Ergebnisse aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr und die damit verbundene Zielerreichung sowie die Chancen und Risiken für die wirtschaftliche Gesamtentwicklung der Gemeinde ggf. aus unterschiedlichen Sichten dargestellt werden.

#### **5.2.5.2 Die Ratsbeteiligung nach der Prüfung**

Der vom Bürgermeister bestätigte Entwurf des gemeindlichen Gesamtabschlusses mit seinen Anlagen ist dem Rat der Gemeinde zur Bestätigung zuzuleiten. Der Adressat der Vorlage ist damit grundsätzlich der Rat als Kollegialorgan. Aus dem Zusammenspiel dieser Regelung mit der haushaltsrechtlichen Regelung, dass der Rat den vom Rechnungsprüfungsausschuss geprüften Gesamtabschluss zu bestätigen hat (vgl. Absatz 1 der Vorschrift), kann abgeleitet werden, dass die Zuleitung des Entwurfs des gemeindlichen Gesamtabschlusses an den Rat auch dann als vollzogen anzusehen ist, wenn der Entwurf unmittelbar dem Rechnungsprüfungsausschuss übergeben und gleichzeitig der Rat in einer Vorlage darüber unterrichtet wird. Eine solche Vorgehensweise ist als sachgerecht im Sinne der Bestätigung des Gesamtabschlusses durch den Rat anzusehen, denn dem Rat werden keine Rechte vorenthalten, noch wird er bei einem solchen Verfahren ausgeschlossen.

Der Rat kann im Wege der Unterrichtung das Gesamtjahresergebnis sowie Eckwerte der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zur Kenntnis nehmen, wie es auch bei einer Zuleitung an den Rat bzw. über den Rat an den Rechnungsprüfungsausschuss möglich ist. Solche Eckwerte können z.B. Daten aus der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung und der Bilanz sein, wobei die Ratsvorlage auch wichtige mit den Bestandteilen des gemeindlichen Gesamtabschlusses in Verbindung stehende wesentliche Feststellungen enthalten sollte, z. B. Informationen aus dem Gesamtanhang sowie Einschätzungen aus dem Gesamtlagebericht (vgl. §§ 37 ff. GemHVO NRW).

Die unmittelbare Übergabe des zu prüfenden Gesamtabchlusses an den Rechnungsprüfungsausschuss ist auch deshalb vertretbar, weil die Beteiligung anderer Ausschüsse des Rates, z.B. des Finanzausschusses, nicht die vorherige Beteiligung des Rates erfordert. Die Verkürzung des Verfahrensweges führt daher materiell zu keinen Einschnitten der Rechte noch der Zwecke, auf die die haushaltsrechtlichen Vorschriften ausgerichtet sind. In die örtliche Abwägung, ob eine direkte Übergabe des Entwurfs des gemeindlichen Gesamtabchlusses an den Rechnungsprüfungsausschuss erfolgen soll, müssen daher die genannten Gegebenheiten, aber auch die Einhaltung der gesetzlich bestimmten Frist für die Bestätigung des Gesamtabchlusses, bis spätestens 31. Dezember des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres, einbezogen werden.

Eine unmittelbare Übergabe des Entwurfs an die örtliche Rechnungsprüfung ist jedoch nicht zulässig. Diese Sachlage gilt auch dann, wenn der Rechnungsprüfungsausschuss gleichzeitig unterrichtet wird. Es bedarf immer eines Prüfungsauftrages, der jedoch nicht von der gemeindlichen Verwaltung erteilt werden kann, weil ihr Handeln auch Gegenstand der Abschlussprüfung ist. Die Zuleitung des Entwurfs des gemeindlichen Gesamtabchlusses an den Rat ist als vollzogen anzusehen, wenn der Entwurf unmittelbar dem Rechnungsprüfungsausschuss übergeben und gleichzeitig der Rat unterrichtet wird.

## **6. Zu Absatz 6 (Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses):**

### **6.1 Zu Satz 1 (Zwecke der Prüfung des Gesamtabchlusses):**

#### **6.1.1 Allgemeine Sachlage**

Die Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses obliegt dem Rechnungsprüfungsausschuss des Rates der Gemeinde, der sich dazu der örtlichen Rechnungsprüfung bedient (vgl. § 59 GO NRW). Der Gesamtabschluss ist daher nicht noch ein eigenständiger Gegenstand der überörtlichen Prüfung nach § 105 GO NRW. Der Inhalt der Prüfung des Gesamtabchlusses sowie die Darstellung des Ergebnisses dieser Prüfung werden in dieser Vorschrift näher bestimmt. Es wird dazu unter Bezugnahme auf den örtlichen Prüfungsgegenstand klargestellt, dass in einem Bestätigungsvermerk das Ergebnis der Prüfung zusammengefasst und beurteilt wird, ob der Gesamtabschluss den rechtlichen Bestimmungen entspricht und dieser unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde vermittelt.

Der Rechnungsprüfungsausschuss hat bei der Gesamtabchlussprüfung zu beachten, dass der Rat der Gemeinde bis zum 31. Dezember des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres den Gesamtabschluss zu bestätigen hat (vgl. § 116 Absatz 1 i.V.m. § 96 Absatz 1 GO NRW). Er hat daher den Ablauf seiner Prüfung entsprechend zu gestalten. Durch diese Zielbestimmung bekommt die Prüfung des Gesamtabchlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss eine Kontroll-, Informations- und Beglaubigungsfunktion. Diese Vorschrift stellt zudem einen allgemeinen Rechnungslegungsgrundsatz dar, der als Generalnorm die Vorlage eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde unter Beachtung der Generalnorm für den Gesamtabschluss gewährleisten soll.

Die Generalnorm enthält dazu die Vorgabe, dass der gemeindliche Gesamtabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung abgeben muss. Außerdem dient die Generalnorm als Leitlinie, um örtliche Konsolidierungssachverhalte und Besonderheiten zu klären. In diesem Zusammenhang ist z. B. der Grundsatz der Wesentlichkeit immer dann anzuwenden, wenn dadurch der Einblick in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde verbessert wird. Der notwendige Abwägungsprozess ist dabei vom Rechnungsprüfungsausschuss unter Berücksichtigung der vorliegenden örtlichen Gegebenheiten vorzunehmen.

Bei der Erstellung des Bestätigungsvermerks als Ergebnis der Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses hat der Rechnungsprüfungsausschuss zu berücksichtigen, dass auch die Jahresabschlüsse der gemeindlichen Verwaltung und der Betriebe der Gemeinde geprüft sind. Die Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses kann erst dann als abgeschlossen angesehen werden, wenn auch die Prüfung der Jahresabschlüsse, auf die der Gesamtabchluss aufgebaut ist, mit Bestätigungsvermerken abgeschlossen worden ist. Der Bestätigungsvermerk für den gemeindlichen Gesamtabchluss sollte daher erst nach diesem Zeitpunkt aufgestellt werden. Es dürfte sonst ein erhebliches Risiko für das Prüfungsurteil aus der Abschlussprüfung bestehen.

## 6.1.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

### 6.1.2.1 Das Regelsystem der Grundsätze

Das gemeindliche Haushaltsrecht stellt wie das Handelsrecht die GoB in einen Zusammenhang mit den gesetzlichen Vorschriften über den Jahresabschluss der Gemeinde. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind ein gesetzlich verankertes Regelungssystem, stehen jedoch nicht über dem Gesetz. Sie können sich als unbestimmter Rechtsbegriff nur im Rahmen der gesetzlichen Regelungen unter Beachtung von Sinn und Zweck des Gesetzes oder einzelner Vorschriften entwickeln.

Als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ist daher jedes Verfahren und jede Methode anzuerkennen, die dazu führen, dass gesetzliche Regelungen im Einzelfall ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden. Folgende allgemeine Grundsätze gelten als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (vgl. Abbildung).

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE DES GRUNDSATZES</b>
<b>Grundsatz der Vollständigkeit</b>	In der Buchführung sind alle Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet zu erfassen und zu dokumentieren. Daraus folgt das Erfordernis des systematischen Aufbaus der Buchführung unter Aufstellung eines Kontenplans, das Prinzip der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung sowie das Belegprinzip, d. h. die Grundlage für die Richtigkeit der Buchung bildet den Buchungsbeleg mit der Festlegung „Keine Buchung ohne Beleg.“ Dazu zählt auch die Einhaltung der vorgesehenen Aufbewahrungsfristen.
<b>Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit</b>	Die Aufzeichnungen über die Geschäftsvorfälle durch die Gemeinde müssen die Realität möglichst genau abbilden, sodass die Informationen daraus begründbar und nachvollziehbar sowie objektiv richtig und willkürfrei sind. Sie müssen sich in ihren Aussagen mit den zugrunde liegenden Dokumenten decken und der Buchführungspflichtige bestätigen kann, dass die Buchführung eine getreue Dokumentation seiner Geschäftsvorfälle nach den rechtlichen Bestimmungen und den GoB erfolgt.
<b>Grundsatz der Verständlichkeit</b>	Die Informationen des Rechnungswesens sind für den Rat und die Bürger als Öffentlichkeit so aufzubereiten und verfügbar zu machen, dass die wesentlichen Informationen über die Vermögens- und Schuldenlage klar ersichtlich und verständlich sind.
<b>Grundsatz der Aktualität</b>	Es ist ein enger zeitlicher Bezug zwischen dem Zeitraum, über den Rechenschaft gegeben wird, und der Veröffentlichung der Rechenschaft herzustellen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 116 GO NRW**

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE DES GRUNDSATZES</b>
<b>Grundsatz der Relevanz</b>	Das Rechnungswesen muss die Informationen bieten, die zur Rechenschaft notwendig sind, sich jedoch im Hinblick auf die Wirtschaftlichkeit und Verständlichkeit auf die relevanten Daten beschränken. Dabei soll der Aufwand der Informationsbeschaffung in einem angemessenen Verhältnis zum Nutzen der Informationsbereitstellung stehen.
<b>Grundsatz der Stetigkeit</b>	Die Grundlagen des Rechnungswesens, insbesondere die Methoden für Ansatz und Bewertung des Vermögens, sollen in der Regel unverändert bleiben, sodass eine Stetigkeit im Zeitablauf erreicht wird. Notwendige Anpassungen sind besonders kenntlich zu machen.
<b>Grundsatz des Nachweises der Recht- und Ordnungsmäßigkeit</b>	Im Jahresabschluss ist über die Recht- und Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft der Gemeinde zutreffend Rechenschaft abzugeben.

*Abbildung 241 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)“*

Die GoB sollen sicherstellen, dass ein sachverständiger Dritter sich in einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Aufzeichnung von Buchungsvorfällen und die Aufzeichnung von Vermögens- und Schuldenpositionen verschaffen kann und Manipulationsmöglichkeiten verhindert werden, aber auch, dass diesem Dritten ein qualifizierter Einblick in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde möglich ist. In der praktischen Anwendung können sich aber ggf. Zielkonflikte ergeben. Dann ist es bei der örtlichen Ausgestaltung des Rechnungswesens notwendig, zwischen konkurrierenden Sachverhalten unter Beachtung der o.a. Grundsätze eine Abwägung vorzunehmen. Bedarf es dabei einer Auslegung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, sind dazu i.d.R. die juristischen Auslegungskriterien heranzuziehen.

#### **6.1.2.2 Die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze**

Für den gemeindlichen Gesamtabschluss spielen auch die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze eine wichtige Rolle. Jeder dieser Grundsätze soll sicherstellen, dass ein sachverständiger Dritter sich in einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Aufzeichnung von gemeindlichen Geschäftsvorfällen und die Aufzeichnung von Vermögens- und Schuldenpositionen verschaffen kann. Durch die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze sollen auch Manipulationsmöglichkeiten verhindert werden. Sie lassen sich in folgende Grundsätze untergliedern (vgl. Abbildung).

<b>Die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze</b>	
<b>GRUPPE</b>	<b>ZUGEORDNETE GRUNDSÄTZE</b>
<b>Allgemein geltende Grundsätze</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grundsatz der Bilanzidentität;</li> <li>- Grundsatz der Bilanzkontinuität,</li> <li>- Grundsatz der Wesentlichkeit,</li> <li>- Grundsatz der Wirtschaftlichkeit,</li> </ul>
<b>Bilanzierungsgrundsätze</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Aktivierungsgrundsatz,</li> </ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 116 GO NRW**

<b>Die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze</b>	
<b>GRUPPE</b>	<b>ZUGEORDNETE GRUNDSÄTZE</b>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Passivierungsgrundsatz,</li> <li>- Grundsatz der Vollständigkeit,</li> <li>- Grundsatz des Saldierungsverbots,</li> </ul>
<b>Bewertungsgrundsätze</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grundsatz der Pagatorik,</li> <li>- Grundsatz der stichtagsbezogenen Bewertung,</li> <li>- Grundsatz der Einzelbewertung</li> <li>- Grundsatz der Vorsicht, auch als               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Realisationsprinzip,</li> <li>- Imparitätsprinzip,</li> <li>- Niederstwertprinzip,</li> <li>- Höchstwertprinzip,</li> </ul> </li> <li>- Grundsatz der Bewertungsstetigkeit.</li> </ul>

*Abbildung 242 „Die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze“*

Es soll aber durch die Grundsätze auch erreicht werden, dass diesem Dritten ein qualifizierter Einblick in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde möglich ist. Zudem sorgt die Auslegung der GoB durch Rechtsprechung und Literatur mittelbar für eine dynamische Anpassung des Rechts über das gemeindliche Rechnungswesen an die aktuellen nationalen und internationalen Entwicklungen.

**6.1.2.3 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung**

Handelsrechtlich haben sich zum Konzernabschluss die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK) entwickelt, die auch beim Gesamtabchluss der Gemeinde zu beachten sind. Diese Grundsätze sollen im Rahmen des Gesamtabchlusses gewährleisten, dass die Zusammenfassung der Jahresabschlüsse der einbezogenen Betriebe unter Anwendung der maßgeblichen Einheitstheorie erfolgt und der Gesamtabchluss ein Bild über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde vermittelt, als wäre die gemeindliche Verwaltung zusammen mit den einbezogenen Betrieben der Gemeinde eine einzige wirtschaftliche Einheit (vgl. Abbildung).

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung</b>
- Grundsatz der Fiktion der rechtlichen Einheit (Einheitstheorie)
- Grundsatz der Einheitlichkeit (der Abschlussstichtage, der Währung, des Ausweises)
- Grundsatz der Vollständigkeit (des Konsolidierungskreises)
- Grundsatz der Einheitlichkeit der Bilanzierung und Bewertung
- Grundsatz der Stetigkeit der Konsolidierungsmethoden (zeitlich und sachlich)
- Grundsatz der Eliminierung konzerninterner Beziehungen
- Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit

*Abbildung 243 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung“*

Die GoK ergänzen in diesem Sinne die für den gemeindlichen Gesamtabchluss einschlägigen Vorschriften sowie die von der Gemeinde anzuwendenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Über diese Grundsätze hinaus kommen durch die Verweise auf gemeindliche Vorschriften über den Jahresabschluss auch haushaltsrechtliche Grundsätze zur Anwendung.

### **6.1.3 Die „Generalnorm“**

#### **6.1.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Regelung in der Vorschrift, dass der gemeindliche Gesamtabchluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde vermitteln muss, stellt die „Generalnorm“ für die Aufstellung und Feststellung des Gesamtabchlusses der Gemeinde dar. Unter Berücksichtigung dieser Norm sind Zweifelsfragen bei der Auslegung und Anwendung von haushaltsrechtlichen Einzelschriften zu klären. Sie ersetzt dadurch aber nicht die einzelnen Bestimmungen.

Die Norm kann im Einzelfall vielmehr bewirken, dass die Gemeinde im Gesamtanhang nach § 51 Absatz 2 GemHVO NRW weitere Informationen über wichtige örtliche Sachverhalte geben muss, damit der gemeindliche Gesamtabchluss die von ihm gesetzlich geforderte Aussagekraft hinsichtlich der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde als Bild der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde erreicht. Dabei gilt, dass bei diesen vier Bereichen keine Rangfolge besteht und der gemeindliche Gesamtabchluss deshalb für diese vier Bereiche gleichwertig ein entsprechendes Bild der jeweiligen Lage vermitteln muss. Die Gemeinde hat dafür Sorge zu tragen, dass möglichst keiner dieser Bereiche zugunsten anderer Bereiche vernachlässigt wird.

#### **6.1.3.2 Der Begriff „Vermögensgesamtlage“**

Das Haushaltsrecht für Gemeinden orientiert sich bei der Auslegung des Begriffs „Vermögensgesamtlage“, für den es keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt, an der kaufmännischen Auslegung und damit an den Regelungen für die Vermögensgegenstände, die auf der Aktivseite der gemeindlichen Gesamtbilanz anzusetzen sind. Dabei ist zu berücksichtigen, dass im allgemeinen Wirtschaftsleben ein Wirtschaftsgut dadurch als Vermögensgegenstand charakterisiert wird, das mit ihm ein wirtschaftlicher Wert vorliegt, das Wirtschaftsgut selbstständig nutzungsfähig und bewertbar ist. Die auf der Aktivseite der gemeindlichen Gesamtbilanz angesetzten Vermögensgegenstände dienen daher dazu, dass die Gesamtbilanz damit ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögensgesamtlage der Gemeinde vermitteln kann. Ergänzende Angaben zum Vermögen der Gemeinde enthält der Gesamtanhang nach § 51 Absatz 2 GemHVO NRW.

#### **6.1.3.3 Der Begriff „Schuldengesamtlage“**

Das Haushaltsrecht für Gemeinden orientiert sich bei der Auslegung des Begriffs „Schuldengesamtlage“, für den es keine gesetzlichen Definitionen und keine einheitliche Begriffsbestimmungen gibt, an der kaufmännischen Auslegung. Es ist dabei zu berücksichtigen, dass im allgemeinen Wirtschaftsleben, ausgehend von der Gesamtbilanz der Begriff „Schuldengesamtlage“ dadurch abgegrenzt wird, dass nicht das Eigenkapital und die Sonderposten sowie die passive Rechnungsabgrenzung dazu zu zählen sind. Die auf der Passivseite der gemeindlichen Gesamtbilanz angesetzten Verbindlichkeiten dienen daher dazu, dass die Gesamtbilanz damit ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Schuldengesamtlage der Gemeinde vermitteln kann.

#### **6.1.3.4 Der Begriff „Ertragsgesamtlage“**

Das Haushaltsrecht für Gemeinden orientiert sich bei der Auslegung des Begriffs „Ertragsgesamtlage“, für den es keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt, an der kaufmännischen Auslegung und damit an den Regelungen über die gemeindliche Gesamtergebnisrechnung, denn dieses Werk stellt eine zeitraumbezogene Rechnung dar, in der das Zustandekommen des Erfolgs der Gemeinde nach Arten, Höhe und Quellen abgebildet wird.

Die Gesamtergebnisrechnung ist unter Beachtung des Grundsatzes der Ergebnisspaltung aufgebaut, sodass die ordentlichen und die außerordentlichen Ergebniskomponenten darin getrennt voneinander aufgezeigt werden. Dadurch werden Informationen darüber geliefert, in welchem Umfang und aus welchem Anlass sich das Eigenkapital der Gemeinde innerhalb eines Haushaltsjahres verändert hat. Die Ertragslage weist daher das Gesamtergebnis des abgelaufenen Haushaltsjahres der Gemeinde aus.

#### **6.1.3.5 Der Begriff „Finanzgesamtlage“**

Das Haushaltsrecht für Gemeinden orientiert sich bei der Auslegung des Begriffs „Finanzgesamtlage“, für den es keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt, an der kaufmännischen Auslegung und damit an den Regelungen über die Kapitalflussrechnung nach DRS 2. Dieses ermöglicht eine zeitraumbezogene Rechnung zur Bestimmung des Finanzmittelfonds, denn im Rahmen des Gesamtabschlusses der Gemeinde wird die gemeindliche Finanzgesamtlage auf der Grundlage der Veränderungen des Finanzmittelfonds beurteilt. Der gemeindliche Gesamtabschluss wird mit einer Gesamtkapitalflussrechnung zusätzlich zur Gesamtbilanz und Gesamtergebnisrechnung seiner Aufgabe besser gerecht.

Die dazu die geforderte Gesamtkapitalflussrechnung (vgl. § 51 Absatz 3 GemHVO NRW ist nach der Vorschrift unter Beachtung des Deutschen Rechnungslegungsstandards Nr. 2 (DRS 2) in der vom Bundesministerium der Justiz (BMJ) nach § 342 Absatz 2 HGB bekannt gemachten Form aufzustellen. Nach diesem Rechnungslegungsstandard stellt die Kapitalflussrechnung zeitbezogen die Zahlungsströme der wirtschaftlichen Gesamtheit „Gemeinde“ dar, die zur Veränderung des Zahlungsmittelbestandes führen, und gibt Auskunft darüber, wie die Kernverwaltung der Gemeinde zusammen mit ihren Betrieben, soweit diese in den Gesamtabschluss einbezogen sind, die finanziellen Mittel erwirtschaftet.

#### **6.1.4 Die Prüfung bei Entbehrlichkeit des Gesamtabschlusses**

Die Vorschrift des § 116 GO NRW enthält keine gesonderte Ausnahmeregelung, die es ermöglicht, dass die Gemeinde generell von der Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabschlusses befreit ist. Bei einzelnen Gemeinden können besondere Fallgestaltungen im Rahmen ihrer Beteiligungen vorliegen, die dazu führen, dass für die Gemeinde die Aufstellung eines Gesamtabschlusses entbehrlich wird. Ein solcher Sachverhalt liegt z.B. vor, wenn die Gemeinde über keinen voll zu konsolidieren Betrieb verfügt, denn dann liegt die wichtigste Voraussetzung für einen gemeindlichen Gesamtabschluss, dass ein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der Kernverwaltung der Gemeinde und einem ihrer Betriebe besteht, nicht vor.

Das Fehlen dieser Voraussetzung kann nicht dadurch geheilt werden, dass die betreffende Gemeinde über Betriebe verfügt, die nach der Equity-Methode zu konsolidieren wären. In solchen Fällen erlischt jedoch nicht die in dieser Vorschrift enthaltene ausdrückliche Pflicht zur Prüfung des gemeindlichen Gesamtabschlusses. Vielmehr ist sie dann vom Rechnungsprüfungsausschuss in der Art und Weise auszuüben, dass zu prüfen ist, ob örtlich die Voraussetzungen für einen Verzicht auf die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses vorliegen. Er hat dabei die örtliche Abwägung zu prüfen und festzustellen, ob das daraus entstandene Ergebnis zutreffend ist.

## **6.2 Zu Satz 2 (Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung):**

Nach der Vorschrift erstreckt sich die Prüfung des Gesamtabchlusses darauf, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen beachtet worden sind. Die Prüfung der von der Gemeinde zu beachtenden rechtlichen Vorschriften stellt daher eine reine Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung im Rahmen der gemeindlichen Gesamtabchlussprüfung dar. Diese Vorgabe ändert sich auch nicht durch das Prüfungsziel, ob der Gesamtabchluss der Gemeinde ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt. Die Prüfung der Einhaltung der haushaltsrechtlichen Bestimmungen im Rahmen der Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses bezieht sich auf die Vorschriften über die Rechnungslegung bzw. der Konsolidierung, solange es noch keine verbindlichen Vorgaben über eine Gesamtplanung und haushaltsmäßige Ausführung auf der Ebene des Gesamtabchlusses gibt, die mit dem Gesamtabchluss abgerechnet wird.

## **6.3 Zu Satz 3 (Prüfung des Gesamtlageberichtes):**

Der Gesamtlagebericht ist daraufhin zu prüfen, ob er mit dem gemeindlichen Gesamtabchluss in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde erwecken. Die Angaben im Gesamtlagebericht dürfen nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde erwecken. Außerdem muss im Gesamtlagebericht auch zu den künftigen Chancen und Risiken der Gemeinde Auskunft gegeben werden, die der Prüfer einzuschätzen hat. Dabei kann er die „Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung“ als Beurteilungsmaßstäbe heranziehen. Der jährliche Gesamtlagebericht der Gemeinde hat daher eine umfassende und vielfältige Ergänzungsfunktion zum gemeindlichen Gesamtabschluss. Seine Aussagen müssen daher klar, sorgfältig abgewogen und zeitnah sein.

Bei seiner Aufstellung sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL) zu beachten. Für die äußere Gestaltung des Gesamtlageberichtes, seinen Aufbau und Umfang sind jedoch keine besonderen Formvorgaben vorgegeben worden. Die Fülle der Informationen verlangt aber eine grundlegende Strukturierung. Auch die Gliederung des Gesamtlageberichtes muss mit ihren einzelnen Elementen dazu beitragen, dass der Gesamtlagebericht der Gemeinde im Zusammenhang mit dem gemeindlichen Gesamtabchluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde vermittelt. Die Prüfungshandlungen sind nach den gleichen Grundsätzen vorzunehmen, wie sie bei der Prüfung der Bestandteile des gemeindlichen Gesamtabchlusses zur Anwendung kommen.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass der Beteiligungsbericht der Gemeinde kein Prüfungsgegenstand ist, auch wenn dieser Bericht dem gemeindlichen Gesamtabchluss als Anlage beizufügen ist (vgl. § 117 GO NRW). Diese Nichteinbeziehung des gemeindlichen Beteiligungsberichtes in die Prüfung des Gesamtabchlusses der Gemeinde nach § 116 Absatz 6 GO NRW lässt sich aus den Absätzen 1 und 6 des § 116 GO NRW ableiten, denn diese benennen ausdrücklich die in die Gesamtabchlussprüfungen einzubeziehenden Teile, zu denen nicht der Beteiligungsbericht gehört.

## **6.4 Zu Satz 4 (Verweis auf § 101 Absatz 2 bis 8 GO NRW):**

### **6.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Verweisung in der Vorschrift auf § 101 Absatz 2 bis 8 GO NRW stellt klar, dass die Regelungen über die Prüfung des Jahresabschlusses auf den Gesamtabchluss entsprechend anzuwenden sind. Von der Möglichkeit

der Stellungnahme des Bürgermeisters (vgl. § 101 Absatz 2 GO NRW) über die Beurteilung des Prüfungsergebnisses mit Bestätigungsvermerk (vgl. § 101 Absatz 3 - 5 GO NRW) sowie des Lageberichtes und der Chancen und Risiken der Gemeinde (vgl. § 101 Absatz 6 GO NRW) bis zur Festlegung, dass sich der Rechnungsprüfungsausschuss zur Durchführung der Prüfung der örtlichen Rechnungsprüfung bedienen soll, soll eine entsprechende Anwendung der Prüfungshandlungen bestehen.

**6.4.2 Die Inhalte des Bestätigungsvermerks für den Gesamtabchluss**

Über Art und Umfang der Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses sowie über das Ergebnis der Prüfung ist ein Prüfungsbericht durch den Rechnungsprüfungsausschuss zu erstellen (vgl. § 101 GO NRW). Dieser hat das Ergebnis der Prüfung in einem Bestätigungsvermerk zusammenzufassen. Der Bestätigungsvermerk soll dabei den Gegenstand, die Art und den Umfang der Prüfung beschreiben. Es sind dabei die angewandten Rechnungslegungsgrundsätze und Prüfungsgrundsätze anzugeben. Der abzugebende Bestätigungsvermerk soll aber auch eine Beurteilung des Prüfungsergebnisses enthalten.

Durch die Tenorierung entstehen fachliche Grundsätze und Klarstellungen, damit detaillierte Aussagen im Bestätigungsvermerk gemacht werden und dieser das getroffene Gesamturteil wieder spiegelt, denn der Inhalt des Bestätigungsvermerks wird durch das Ziel der Gesamtabchlussprüfung bestimmt. Der Bestätigungsvermerk entfaltet eine rechtliche Wirkung dadurch, dass erst nach seiner Erstellung und Unterzeichnung gilt die Gesamtabchlussprüfung als abgeschlossen und der gemeindliche Gesamtabchluss als geprüft. Erst danach kann der gemeindliche Gesamtabchluss vom Rat der Gemeinde bestätigt werden.

Die Beurteilung des Prüfungsergebnisses soll zudem allgemein verständlich und problemorientiert unter Berücksichtigung des Umstandes erfolgen, dass Rat und Verwaltungsvorstand der Gemeinde den Gesamtabchluss zu verantworten haben. In diesem Zusammenhang ist auch auf Risiken, die die stetige Aufgabenerfüllung und die Haushaltswirtschaft der Gemeinde insgesamt gefährden, gesondert einzugehen. Die Vorschrift benennt dazu vier Möglichkeiten der Tenorierung des Bestätigungsvermerks. Der Rechnungsprüfungsausschuss kann einerseits einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilen. Der Ausschuss kann aber in besonderen Einzelfällen auch erklären, dass sich im Rahmen seiner Prüfung außerstande sieht, ein Urteil über den vorliegenden Gesamtabchluss abzugeben (vgl. Abbildung).

<b>Die Möglichkeiten der Tenorierung des Bestätigungsvermerks</b>
<b>Aus dem Bestätigungsvermerk des Rechnungsprüfungsausschusses muss sich deshalb zweifelsfrei ergeben</b>
- ob der einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk oder
- einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt oder
- den Bestätigungsvermerk aufgrund von Beanstandungen versagt oder
- der Bestätigungsvermerk deshalb versagt wird, weil sich der Ausschuss als Prüfungsgremium nicht in der Lage ist, eine Beurteilung vorzunehmen.

*Abbildung 244 „Die Möglichkeiten der Tenorierung des Bestätigungsvermerks“*

In den Fällen, in denen Beanstandungen ausgesprochen werden, ist der Bestätigungsvermerk einzuschränken oder zu versagen. Ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk darf nur erteilt werden, wenn der geprüfte Jahresabschluss unter Beachtung der vom Prüfer vorgenommenen, in ihrer Tragweite erkennbaren Einschränkung ein den

tatsächlichen Verhältnissen im Wesentlichen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde vermittelt.

In besonderen Einzelfällen, in denen die Beanstandungen so erheblich sind, dass kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde mehr vermittelt wird, ist der Bestätigungsvermerk durch den Abschlussprüfer zu versagen. Der Bestätigungsvermerk ist auch dann zu versagen, wenn der Prüfer nach Ausschöpfung aller angemessenen Möglichkeiten zur Klärung des Sachverhaltes nicht in der Lage ist, eine Beurteilung über den Prüfungsgegenstand abzugeben. Die Versagung ist dann in einem gesonderten Vermerk, der nicht als Bestätigungsvermerk zu bezeichnen ist, aufzunehmen. Die Einschränkung oder Versagung ist zu begründen.

#### **6.4.3 Die Ausgestaltung des Bestätigungsvermerks**

Der Bestätigungsvermerk ist vom Rechnungsprüfungsausschuss sachverhaltsabhängig im Rahmen seiner Abschlussprüfung zu gestalten und von seinem Vorsitzenden des Rechnungsprüfungsausschusses zu unterzeichnen. Die „Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken“, die bei den Wirtschaftsprüfern zur Anwendung kommen, können für den gemeindlichen Bestätigungsvermerk als Beurteilungsmaßstäbe herangezogen werden.

In den Fällen, in denen der Bestätigungsvermerk in eigener Verantwortung von der Gemeinde gestaltet wird, sollte dieser nicht bei jedem neuen Jahresabschluss eine neue Form erhalten. Es bietet sich deshalb für den Bestätigungsvermerk eine Grundgliederung aus Überschrift, Einleitung und Sachverhaltsdarstellung sowie einer daran anschließenden Beurteilung an. Der Prüfer kann auch zu einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk Hinweise auf Umstände aufnehmen, auf die er in besonderer Weise aufmerksam machen will, die aber sein positives Prüfungsurteil über den gemeindlichen Gesamtabschluss nicht einschränken.

Dem Rechnungsprüfungsausschuss müssen auch nicht alle auftragsbezogenen Bestätigungsvermerke von Dritten vorgelegt werden. Es ist vielmehr ausreichend, wenn die für die Prüfung des Gesamtabschlusses verantwortliche Stelle einen darauf bezogenen Bestätigungsvermerk verfasst und diesen dem Rechnungsprüfungsausschuss vorgelegt, der die Gesamtverantwortung für die ordnungsgemäße Prüfung des Gesamtabschlusses der Gemeinde trägt. Bei der Prüfung des gemeindlichen Gesamtabschlusses kann sich der Rechnungsprüfungsausschuss auf den ihm vorgelegten Bestätigungsvermerk der örtlichen Rechnungsprüfung stützen. Er kann diesen Bestätigungsvermerk durch eine entsprechende Ergänzung zu seinem eigenen Bestätigungsvermerk machen.

Diese Vorgabe gilt entsprechend für die örtliche Rechnungsprüfung, wenn sie für ihre Prüfung des gemeindlichen Gesamtabschlusses einen Dritten beauftragt hat (vgl. § 103 Absatz 5 GO NRW). Es liegt jedoch immer in der Verantwortung des jeweiligen Auftraggebers, ob er den ihm vom Abschlussprüfer vorgelegten Bestätigungsvermerk in vollem Umfang übernimmt oder diesen ergänzt, ändert oder ihm auch eine eigene Form gibt. Ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk kann dabei z.B. folgende Fassung haben (vgl. Abbildung).

#### **Ein Beispiel für einen Bestätigungsvermerk für den Gesamtabschluss**

##### **Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers**

Der Gesamtabschluss der Gemeinde ... für das Haushaltsjahr ..., bestehend aus der Gesamtergebnisrechnung, der Gesamtbilanz und dem Gesamtanhang, wurde nach § 116 Absatz 6 i.V.m. § 103 Absatz 5 und 6 GO NRW unter Einbeziehung des Gesamtlageberichts geprüft. In die Prüfung sind die haushaltsrechtlichen Vorschriften sowie ergänzende Regelungen der örtlichen Satzungen und sonstige ortsrechtliche Bestimmungen, soweit sich diese auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft beziehen, einbezogen worden. Die Prüfung wurde so geplant und durchgeführt, dass Unrichtigkeiten und Verstöße, die sich auf die Darstellung des durch den Gesamtabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger

### Ein Beispiel für einen Bestätigungsvermerk für den Gesamtabchluss

Buchführung und durch den Gesamtlagebericht zu vermittelnden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde ... wesentlich auswirken, mit hinreichender Sicherheit erkannt werden konnten.

Bei der Festlegung der Prüfungshandlungen sind die Kenntnisse über die Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit und über das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld der Gemeinde einschließlich der gemeindlichen Betriebe sowie die Erwartungen über mögliche Fehler berücksichtigt worden. Im Rahmen der Prüfung wurden die Nachweise für die Angaben im Gesamtabchluss und Gesamtlagebericht überwiegend auf der Basis von Stichproben beurteilt. Die Prüfung hat die Beurteilung der Jahresabschlüsse der in den Gesamtabchluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe, der Abgrenzung des Konsolidierungskreises, der angewandten Bilanzierungs- und Konsolidierungsgrundsätze und Konsolidierungsmethoden sowie der wesentlichen Einschätzungen des Bürgermeisters der Gemeinde sowie eine Würdigung der Gesamtdarstellung des Gesamtabchlusses und des Gesamtlageberichts umfasst.

#### Die Prüfung hat zu keinen Einwendungen geführt.

Nach den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen entspricht der Gesamtabchluss den haushaltsrechtlichen Vorschriften sowie den ergänzenden Regelungen der örtlichen Satzungen und den sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen, soweit diese sich auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft beziehen. Der Gesamtabchluss vermittelt unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde ... einschließlich der gemeindlichen Betriebe.

Der Gesamtlagebericht steht in Einklang mit dem Gesamtabchluss und vermittelt insgesamt auch ein zutreffendes Bild von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde einschließlich der gemeindlichen Betriebe. In diesem Bericht werden die Chancen und Risiken der zukünftigen wirtschaftlichen Gesamtentwicklung der Gemeinde ... zutreffend dargestellt.

Abbildung 245 „Ein Beispiel für einen Bestätigungsvermerk für den Gesamtabchluss“

Dem Rat der Gemeinde kann daher auch ein Bestätigungsvermerk vorgelegt werden, der von mehreren Prüfern oder Prüfungsstellen nach den Regeln des § 101 Absatz 7 GO NRW unterzeichnet wurde. Sie sind aber in einem solchen Fall gleichwohl zu einer eigenen Prüfung verpflichtet, um zu entscheiden, ob ein vorgelegter Bestätigungsvermerk in vollem Umfang inhaltlich übernommen, abgeändert oder ergänzt wird. Das Prüfungsergebnis muss dann auf dem betreffenden Bestätigungsvermerk durch eine entsprechende Ergänzung und eine Unterzeichnung nach § 101 Absatz 7 GO NRW nachvollziehbar und transparent gemacht werden. Die besondere Verpflichtung der Prüfer und prüfenden Stellen, einen auf ihre Prüfung bezogenen Bestätigungsvermerk zu verfassen, ist wegen ihrer Verantwortung als Abschlussprüfer des gemeindlichen Jahresabschlusses geboten.

#### 6.4.4 Die Erstellung eines Prüfungsberichtes

Die Vorschrift über die Prüfungsaufgaben des Rechnungsprüfungsausschusses enthält nicht ausdrücklich die Vorgabe, über Art und Umfang der Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses sowie über das Ergebnis der Prüfung einen Prüfungsbericht zu erstellen wie sie in der Vorschrift des § 101 Absatz 1 S. 5 und 6 enthalten sind. Die Vorgaben in dieser Vorschrift, dass der Rechnungsprüfungsausschuss über Art und Umfang der Prüfung sowie über das Ergebnis der Prüfung einen Prüfungsbericht zu erstellen hat und der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung ist in den Prüfungsbericht aufzunehmen ist, sollte daher bei der Gesamtabchlussprüfung über den Verweis auf den § 101 GO NRW entsprechend zur Anwendung kommen. Der Prüfungsbericht über die gemeindliche Gesamtabchlussprüfung sollte eine Vielzahl von Prüfungsaussagen zur wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde enthalten.

Der Abschlussprüfer hat daher Art und Umfang der erforderlichen Prüfungshandlungen unter Berücksichtigung der Gegebenheiten bei der Gemeinde eigenverantwortlich in Kenntnis der Aufgabenerfüllung der Gemeinde und der Buchführung der Gemeinde nach pflichtgemäßem Ermessen sorgfältig zu bestimmen, sodass Prüfungsaussagen mit hinreichender Sicherheit getroffen werden können und ein Prüfungsbericht erstellt werden kann. Für

die Darstellungen im Prüfungsbericht sowie für seine Gestaltung bestehen jedoch keine Vorgaben. Der Prüfungsbericht ist von der Gemeinde bzw. von den Verantwortlichen für die Gesamtabchlussprüfung nach örtlichen Bedürfnissen eigenverantwortlich auszugestalten und zu unterzeichnen. Er sollte durch seine besonderen Aussagen und Darstellungen auch eine vorbeugende Wirkung, insbesondere hinsichtlich der aufgedeckten Unregelmäßigkeiten entfalten und zur Verhinderung von Unregelmäßigkeiten beitragen. Gleichwohl kann er deren künftige Vermeidung aber nicht garantieren.

#### **6.4.5 Die Informationen über die Gesamtabchlussprüfung**

##### **6.4.5.1 Keine pflichtige Bekanntgabe des Prüfungsberichtes**

Eine gesonderte Bekanntgabe des Prüfungsberichtes des Rechnungsprüfungsausschusses über den Gesamtabchluss der Gemeinde ist haushaltsrechtlich nicht festgelegt worden. Aus der Abschlussprüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses erwartet der Rat der Gemeinde als Auftraggeber dieser Prüfung und damit als Adressat des Prüfungsberichtes regelmäßig konkrete Empfehlungen zur Verbesserung der Wirtschaftlichkeit, der Ordnungsmäßigkeit und der Funktionsfähigkeit des Verwaltungshandelns der Gemeinde, damit für ihn entscheidungsrelevante Informationen zur Verfügung stehen. Dieser Anspruch wird vielfach aber von den Bürgerinnen und Bürger der Gemeinde erhoben.

Aus dieser weiten Zielvorgabe für die Gesamtabchlussprüfung entsteht jedoch keine gesonderte Pflicht für die Gemeinde, den Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses allgemein zu veröffentlichen und dadurch auch den Bürgerinnen und Bürgern in vollem Umfang verfügbar zu machen. Der Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses sowie das Prüfungsergebnis der Abschlussprüfung werden im Rat in öffentlicher Sitzung beraten. Der Rat hat dann unter Einbeziehung des Prüfungsergebnisses den Gesamtabchluss zu bestätigen. Für die Information über die durchgeführte Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses ist damit eine ausreichende Öffentlichkeit gewährleistet, sodass es keiner gesonderten Veröffentlichung des Berichts bedarf.

##### **6.4.4.5 Die Informationen über das Prüfungsergebnis**

Das Prüfungsergebnis dagegen sollte dem Adressatenkreis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verfügbar gemacht werden, der im Rahmen der öffentlichen Bekanntmachung des Gesamtabchlusses informiert werden möchte oder sich informiert. Das in einem Bestätigungsvermerk zusammengefasste Prüfungsergebnis kann auch der Aufsichtsbehörde der Gemeinde zur Kenntnis gegeben und daher den anzuzeigenden Unterlagen beigelegt werden (vgl. § 116 Absatz 1 i.V.m. § 96 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Es bietet sich aber auch an, den Bestätigungsvermerk der Bekanntmachung des Gesamtabchlusses beizufügen (vgl. § 116 Absatz 1 i.V.m. § 96 Absatz 2 Satz 2 GO NRW). Dadurch wird den Informationsbedürfnissen in ausreichendem Umfang genüge getan.

#### **7. Zu Absatz 7 (Prüfung der Einzelabschlüsse):**

##### **7.1 Der Verzicht auf nochmalige Prüfung der Einzelabschlüsse**

Die Vorschrift stellt entsprechend den handelsrechtlichen Vorschriften klar, dass im Rahmen der Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses die geprüften Jahresabschlüsse der gemeindlichen Betriebe nicht noch einmal vollständig zu prüfen sind. Damit werden Doppelprüfungen durch die Abschlussprüfer vermieden. Dieses setzt jedoch voraus, dass die Jahresabschlussprüfung des Einzelabschlusses ordnungsgemäß erfolgt und kein einschränkender Bestätigungsvermerk erteilt worden ist. In diesen Fällen wird der Abschlussprüfer des Gesamtabchlusses nicht grundsätzlich von einer Prüfungspflicht der Einzelabschlüsse der gemeindlichen Betriebe freigestellt, denn er trägt die Gesamtverantwortung für die Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses.

In geeigneter Weise ist deshalb eine Überprüfung der Einzelabschlüsse durch den Abschlussprüfer dahingehend erforderlich, ob die einzelnen Jahresabschlussprüfungen den Vorschriften entsprechen und ob die Vorschriften für eine Übernahme dieser Abschlüsse in den gemeindlichen Gesamtabschluss beachtet worden sind. Diese Aufgabe ist vom Abschlussprüfer in eigener Verantwortung und nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen. Insgesamt gesehen müssen die dem Abschlussprüfer des gemeindlichen Gesamtabschlusses vorgelegten Jahresabschlüsse für ihn nachvollziehbar und akzeptabel sein.

Diese Sachlage gilt insbesondere für die Überleitung der HB I in die GB II. Daraus folgt, dass der Abschlussprüfer des Gesamtabschlusses die Arbeit der Abschlussprüfer der Jahresabschlüsse der gemeindlichen Betriebe zu überprüfen hat. Das Ergebnis dieser Arbeit ist von ihm zu dokumentieren. In den Fällen, in denen sich jedoch Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit der betrieblichen Jahresabschlüsse ergeben, muss der Abschlussprüfer für den Gesamtabschluss ggf. zusätzliche Prüfungshandlungen und eventuell unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Wesentlichkeit auch eine Korrektur vornehmen.

In den Fällen, in denen der Abschlussprüfer eines einzelnen Jahresabschlusses seinen Bestätigungsvermerk eingeschränkt oder versagt hat, muss der Abschlussprüfer des Gesamtabschlusses eigene Prüfungsfeststellungen treffen, ob und ggf. wie weit dadurch die Ordnungsmäßigkeit des gemeindlichen Gesamtabschlusses berührt wird. Ein solcher Sachverhalt kann ggf. dazu führen, dass auch der Bestätigungsvermerk zum Gesamtabschluss einzuschränken ist. Für seine Urteilsbildung kann der Abschlussprüfer des Gesamtabschlusses ggf. Prüfungsfeststellungen bei den gemeindlichen Betrieben treffen, die in den Gesamtabschluss einbezogen werden. Es war deshalb geboten, durch eine gesetzliche Regelung die Durchsetzung der Rechte der Prüfer, die für eine sorgfältige Prüfung notwendigen Nachweise und Informationen zu erhalten, auch gegenüber den Abschlussprüfern der gemeindlichen Betriebe zu gewährleisten (vgl. § 103 Absatz 4 Satz 2 GO NRW).

Diese Überprüfung ist Teil der Prüfungstätigkeit des Abschlussprüfers des Gesamtabschlusses, denn es müssen die möglichen Auswirkungen auf Prüfungsfeststellungen des Abschlussprüfers beurteilt werden. Auch dieser Teil der Abschlussprüfung ist zu dokumentieren. Der Abschlussprüfer hat in diesen Fällen die Möglichkeit, die Arbeiten eines anderen Prüfers eigenverantwortlich und aus seiner Sicht als Abschlussprüfer des Gesamtabschlusses zu verwerten. In welchem Ausmaß und mit welcher Gewichtung eine Verwertung vorgenommen wird, hängt u.a. auch davon, ob und wie die geprüfte gemeindliche Organisationseinheit in den Gesamtabschluss der Gemeinde einbezogen wird. Daher ist auch die Dokumentation der Überprüfung durch den Abschlussprüfer des Gesamtabschlusses von Bedeutung, zumal dieser Prüfer volle Verantwortung für den Bestätigungsvermerk für den Gesamtabschluss trägt. Dies gilt entsprechend auch für aufgestellte Zwischenabschlüsse.

In diesem Zusammenhang steht auch die Verpflichtung des Abschlussprüfers festzustellen, ob gemeindliche Betriebe von der Prüfungsbefreiung des § 264 Absatz 3 HGB Gebrauch gemacht haben und entsprechende Angaben im Gesamtanhang enthalten sind. Er hat in diesen Fällen nicht die Pflicht zur Prüfung, ob die Voraussetzungen für die handelsrechtliche Erleichterung bei den jeweiligen betreffenden Betrieben der Gemeinde vorgelegen haben. Eine solche Prüfungsaufgabe würde nicht mit dem Zweck der Anhangsangabe in Einklang stehen und nicht die Ordnungsmäßigkeit des gemeindlichen Gesamtabschlusses berühren. Andererseits besteht aber für den Abschlussprüfer eine Hinweispflicht, wenn er erkennt, dass die Voraussetzungen für eine solche Befreiung nicht vorliegen.

## **7.2 Die Prüfung der Zwischenabschlüsse**

Im gemeindlichen Gesamtabschluss soll die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde zum Abschlussstichtag gezeigt und die Gemeinde mit ihren Betrieben so dargestellt werden, als ob sie eine Gesamtheit darstellt. Um dieses zu erreichen, sollen auch gemeindliche Betriebe, die ein vom Kalenderjahr abweichendes Geschäftsjahr haben, in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen werden. Die für die Einbeziehung in den gemeindli-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 116 GO NRW**

chen Gesamtabchluss notwendige Übereinstimmung wird dadurch geschaffen, dass der betreffende Betrieb verpflichtet wird, einen gesonderten Zwischenabschluss, bezogen auf den Abschlussstichtag des Gesamtabchlusses der Gemeinde, aufzustellen. Der Zwischenabschluss schafft eine stichtagsbezogene Grundlage, die für die notwendigen Konsolidierungsschritte zwingend erforderlich ist.

Die erhebliche Zeitdifferenz zwischen dem Abschlussstichtag des gemeindlichen Betriebes und dem Abschlussstichtag des Gesamtabchlusses wird dadurch überbrückt, dass der Jahresabschluss des Betriebes auf den Abschlussstichtag des Gesamtabchlusses fortzuschreiben ist. Dadurch wird ein auf den Abschlussstichtag und den Zeitraum des Gesamtabchlusses (Geschäftsjahr der Gemeinde) gleicher „Abrechnungszeitraum“ für den gemeindlichen Betrieb geschaffen und gewährleistet. Für die Prüfung, ob ein gemeindlicher Betrieb einen Zwischenabschluss aufzustellen hat, ist dessen Abschlussstichtag ausschlaggebend, denn es ist zu unterscheiden, ob der Abschlussstichtag zwischen dem 30. September und dem 31. Dezember oder vor dem 30. September liegt oder ob ggf. im Einzelfall auch ein anderer Abschlussstichtag besteht.

Ein solcher Zwischenabschluss muss zwar orientiert an den Erfordernissen des Jahresabschlusses des betreffenden Betriebes aufgestellt werden, bei seiner Aufstellung durch den gemeindlichen Betrieb müssen jedoch bereits die für den gemeindlichen Gesamtabchluss geltenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zur Anwendung kommen, auch wenn der Zwischenabschluss aus den Büchern des gemeindlichen Betriebes zu entwickeln ist. Der Zwischenabschluss stellt jedoch keinen unterjährigen Jahresabschluss des betreffenden Betriebes der Gemeinde dar, denn seine Ableitung bzw. Aufstellung dient ausschließlich der Erstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses. Er unterliegt daher auch nicht der Pflicht zur Jahresabschlussprüfung beim betreffenden Betrieb nach den handelsrechtlichen Vorschriften.

Die Prüfung des Zwischenabschlusses kann aber dem Jahresabschlussprüfer des betreffenden gemeindlichen Betriebes nach § 103 Absatz 5 GO NRW übertragen werden. Wegen seiner gesamtabchlussbezogenen Aufstellung unterliegt ein solcher Zwischenabschluss vielmehr der Prüfungspflicht des Abschlussprüfers des gemeindlichen Gesamtabchlusses. Der Rechnungsprüfungsausschuss hat daher die Prüfungsverantwortung nicht nur für den aufgestellten gemeindlichen Gesamtabchluss, sondern für alle die dem Gesamtabchluss zugrunde liegenden Abschlüsse, die nicht nach anderen Vorschriften geprüft worden sind. Dieses gilt auch dann, wenn ein Zwischenabschluss vom Jahresabschlussprüfer des betreffenden gemeindlichen Betriebes geprüft worden ist.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**§ 117**  
**Beteiligungsbericht**

(1) <sup>1</sup>Die Gemeinde hat einen Beteiligungsbericht zu erstellen, in dem ihre wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung, unabhängig davon, ob verselbstständigte Aufgabenbereiche dem Konsolidierungskreis des Gesamtabschlusses angehören, zu erläutern ist. <sup>2</sup>Dieser Bericht ist jährlich bezogen auf den Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses fortzuschreiben und dem Gesamtabschluss beizufügen. <sup>3</sup>Der Beteiligungsbericht ist dem Jahresabschluss nach § 95 beizufügen, wenn kein Gesamtabschluss nach § 116 aufzustellen ist.

(2) <sup>1</sup>Der Beteiligungsbericht ist dem Rat und den Einwohnern zur Kenntnis zu bringen. <sup>2</sup>Die Gemeinde hat zu diesem Zweck den Bericht zur Einsichtnahme verfügbar zu halten. <sup>3</sup>Auf die Möglichkeit zur Einsichtnahme ist in geeigneter Weise öffentlich hinzuweisen.

**Erläuterungen zu § 117:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Zwecke der Vorschrift**

Die Gemeinden weisen aufgrund zahlreicher Beteiligungen vielfach konzernähnliche Strukturen auf, um ihre gemeindlichen Aufgaben zu erfüllen. Der gesetzlich bestimmte Beteiligungsbericht soll daher den Blick der Gemeinde von ihrem Gesamtabschluss auf die einzelnen gemeindlichen Betriebe lenken (vgl. § 116 GO NRW). Der Bericht muss daher Angaben über alle gemeindlichen Betriebe aus der Gesamtsicht der Gemeinde enthalten, um die gewünschten Auskünfte geben zu können. Es muss aber von der Gemeinde gewährleistet werden, dass der gemeindliche Beteiligungsbericht auch die haushaltsrechtlich bestimmten Angaben zu jedem gemeindlichen Betrieb enthält (vgl. § 52 Absatz 1 GemHVO NRW).

Diese Informationspflicht für den Beteiligungsbericht der Gemeinde besteht unabhängig davon, ob die gemeindlichen Betriebe in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Rechtsform geführt werden. Bei der Gestaltung der Inhalte des Beteiligungsberichts ist deshalb nicht allein auf die Vorschriften des 11. Teils der Gemeindeordnung über die wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung der Gemeinde abzustellen (vgl. §§ 107 ff. GO NRW). Es kommt auch nicht darauf an, ob und welche gemeindlichen Betriebe in den Konsolidierungskreis für den Gesamtabschluss der Gemeinde einbezogen werden (vgl. § 50 GemHVO NRW).

Abhängig von den örtlichen Gegebenheiten und unter Berücksichtigung der Erfordernisse des gemeindlichen Gesamtabschlusses ist es erforderlich, im gemeindlichen Beteiligungsbericht eine Vielzahl von betrieblichen Gegebenheiten aufzuzeigen. Dazu gehören die Ziele der gemeindlichen Betriebe, die Erfüllung des öffentlichen Zwecks, die Beteiligungsverhältnisse, die Entwicklung der betrieblichen Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen, die Leistungen der Beteiligungen, die wesentlichen Finanz- und Leistungsbeziehungen. Sie sollen möglichst in tabellarischer Form aufgezeigt sowie sachgerecht erläutert werden (vgl. § 52 GemHVO NRW). Der Gemeinde steht es dabei nicht zu, die offenzulegenden Informationen abhängig von der Größe eines gemeindlichen Betriebes und der von ihm zu erfüllenden Aufgabe auswählen zu können.

**2. Kein Verzicht auf den Beteiligungsbericht**

Auf die Erstellung eines gemeindlichen Beteiligungsberichts, der jährlich und stichtagsbezogen dem gemeindlichen Gesamtabschluss beizufügen ist, kann die Gemeinde nicht verzichten. In den Fällen, in denen von der Gemeinde zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres kein Gesamtabschluss aufzustellen ist, soll der Beteiligungsbericht dem jeweiligen Jahresabschluss der Gemeinde beigefügt werden (vgl. § 95 GO NRW). Diese Handha-

bung ist sachgerecht, denn mit dem gemeindlichen Jahresabschluss wird eine Verbindung zum Beteiligungsbericht der Gemeinde hergestellt. In der Bilanz der Gemeinde sind die gemeindlichen Betriebe angesetzt (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.3 GemHVO NRW). Außerdem werden in der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung der Gemeinde die ggf. von ihr im Haushaltsjahr gewährten Finanzausschüsse an die Betriebe sowie die von den Betrieben erbrachten Finanzleistungen offengelegt.

### **3. Keine Prüfung des Beteiligungsberichtes**

Der Beteiligungsbericht der Gemeinde ist dem gemeindlichen Gesamtabschluss beizufügen. Dadurch soll der Bericht die Informationen, die durch den Gesamtabschluss der Gemeinde gegeben werden, vervollständigen. Die Beifügung führt dabei nicht dazu, dass der Bericht in die Prüfung des gemeindlichen Gesamtabschlusses einzu beziehen ist. Er wird aber auch nicht zu einem eigenständigen Prüfungsgegenstand der örtlichen Gesamtabschlussprüfung der Gemeinde, auch wenn Zusammenhänge zum gemeindlichen Gesamtabschluss bestehen.

Gleichwohl kann es geboten sein, im Rahmen der Prüfung der Bestandteile und Anlagen des gemeindlichen Gesamtabschlusses auch den gemeindlichen Beteiligungsbericht verfügbar zu haben. Im Rahmen der Prüfung des Gesamtabschlusses können dadurch die Beteiligungsstruktur der Gemeinde und die daraus vorgenommene Zuordnung der gemeindlichen Betriebe zum Konsolidierungskreis für die Vollkonsolidierung besser nachvollzogen werden. Bei ggf. erkannten Unstimmigkeiten zwischen dem gemeindlichen Beteiligungsbericht und dem Gesamtabschluss sollten die Prüfer eine entsprechende Berichtigung veranlassen.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Pflicht zur Erstellung eines Beteiligungsberichtes):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Bericht über wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung):**

##### **1.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde hat bezogen auf den Abschlussstichtag des gemeindlichen Gesamtabschlusses jährlich einen Beteiligungsbericht zu erstellen bzw. fortzuschreiben. Sie hat darin ihre wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung zu erläutern. Im gemeindlichen Beteiligungsbericht sind daher alle gemeindlichen Betriebe als Unternehmen und Einrichtungen im Sinne des § 107 Absatz 1 GO NRW in privatrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Form gesondert anzugeben und zu erläutern. Eine Beschränkung auf die Zugehörigkeit zum Vollkonsolidierungskreis des Gesamtabschlusses besteht dabei nicht.

Durch den Beteiligungsbericht wird daher die Gesamtübersicht über sämtliche Betriebe der Gemeinde hergestellt und eine mögliche Informationslücke zum gemeindlichen Gesamtabschluss geschlossen. In den Gesamtabschluss der Gemeinde werden grundsätzlich alle gemeindlichen Betriebe einbezogen. Diese werden darin aber dann nur aus der Gesamtsicht der Gemeinde und nicht in ihrer jeweiligen Eigenständigkeit dargestellt. Im Beteiligungsbericht soll dagegen die Gemeinde ihre gesamte Beteiligungsstruktur in Form eigenständiger Betriebe aufzeigen, unabhängig davon, ob die Betriebe in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form bestehen. Die gesetzlich bestimmten wichtigen Informationen im gemeindlichen Beteiligungsbericht werden nachfolgend dargestellt (vgl. Abbildung).

<b>Die Inhalte des gemeindlichen Beteiligungsberichts</b>	
<b>Der Beteiligungsbericht der Gemeinde soll Auskunft geben über:</b>	
-	die Ziele der gemeindlichen Betätigung in Form von Betrieben.
-	die Erfüllung des öffentlichen Zwecks durch jeden Betrieb.
-	die Beteiligungsverhältnisse zu jedem Betrieb.
-	die Entwicklung der Bilanzen und der Gewinn- und Verlustrechnungen der einzelnen Betriebe.
-	die Leistungen der einzelnen Betriebe.
-	die wesentlichen Finanz- und Leistungsbeziehungen der Betriebe untereinander und mit der gemeindlichen Verwaltung.
-	der Zusammensetzung der Organe der einzelnen Betriebe.
-	den Personalbestand eines jeden Betriebes.

*Abbildung 246 „Die Inhalte des gemeindlichen Beteiligungsberichts“*

Zur Erstellung des Beteiligungsberichtes muss die Verwaltung der Gemeinde rechtzeitig die notwendigen Informationen von ihren gemeindlichen Betrieben erhalten. Den Betrieben sind daher durch eine entsprechende Gestaltung der Satzungen, Gesellschaftsverträge usw. besondere Berichtspflichten aufzuerlegen. Diese Pflichten kann die Gemeinde von ihren Betrieben fordern, denn es dient auch der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses (vgl. §§ 113 und 118 GO NRW). Die Gemeinde muss auch bei den gemeindlichen Betrieben ihre Interessen in einem ausreichenden Maße verfolgen, um die notwendige Vernetzung zwischen mittelbarer und unmittelbarer gemeindlicher Verwaltung sicherzustellen.

### **1.1.2 Die Ausrichtung des Beteiligungsberichtes**

In einem gemeindlichen Beteiligungsbericht ist die wirtschaftliche Lage jeden einzelnen gemeindlichen Betriebes in den Blickpunkt zu stellen und nicht die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde. Der Beteiligungsbericht muss daher die haushaltsrechtlich bestimmten Informationen über die gemeindlichen Betriebe enthalten, z. B. über Ziele und Leistungen, die Erfüllung des öffentlichen Zwecks. Er darf außerdem nicht als ein Werk betrachtet werden, das jedes Jahr als neue Aufgabe zu erledigen ist, auch wenn ein neuer Jahresabschluss von den Betrieben aufzustellen ist. Die Fortführung der gemeindlichen Aufgabenerledigung erfordert dabei, dass der Beteiligungsbericht durch den Aufbau einer Zeitreihe eine Vergleichbarkeit der jahresbezogenen betrieblichen Ergebnisse sichert und die voraussichtliche Entwicklung der Betriebe transparent macht.

Der Beteiligungsbericht der Gemeinde ist deshalb jährlich, bezogen auf den Abschlussstichtag des gemeindlichen Gesamtabschlusses, fortzuschreiben. Es ist dabei ggf. gesondert auf Veränderungen der betrieblichen Struktur der Gemeinde einzugehen, z. B. wenn durch eine Veräußerung ein Betrieb von der Gemeinde aufgegeben wird, der dann ggf. auch aus dem Konsolidierungskreis ausscheidet. Die Errichtung oder der Erwerb neuer Betriebe ist ebenfalls, abhängig von der Beteiligungsstruktur und ggf. dem Konsolidierungskreis, berichtspflichtig. Die gemeindliche Beteiligungsstruktur ist daher in Bezug auf den Konsolidierungskreis zu jedem Abschlussstichtag von

der Gemeinde zu überprüfen und ggf. anzupassen. Die Änderungen wirken sich dabei auch auf die Berichterstattung im Beteiligungsbericht aus.

### **1.1.3 Der Beteiligungsbericht und die Gesamtsteuerung**

Der Beteiligungsbericht soll zur Gesamtsteuerung der Gemeinde beitragen und dafür vertiefte und notwendige Erkenntnisse über die Betriebe ermöglichen. Diese Aufgabe erfordert eine produktorientierte bzw. aufgabenbezogene Darstellung und Gliederung im Beteiligungsbericht. Dazu ist eine Orientierung anhand der für die gemeindliche Verwaltung verbindlichen Produktbereiche möglich, in die die gemeindlichen Betriebe schwerpunktmäßig einzuordnen wären (vgl. § 4 GemHVO NRW). Eine solche Ausrichtung würde die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben durch die gemeindlichen Betriebe in eine Gesamtübersicht stellen, unabhängig davon, von welchen Betrieben die einzelnen Aufgaben erledigt werden.

Entsprechend gegliederte Informationen im gemeindlichen Beteiligungsbericht dürften dann eine bessere Einschätzung und eine differenzierte Beurteilung der gesamten wirtschaftlichen Lage der Gemeinde sowie ihrer Chancen und Risiken erlauben. Die Beurteilung der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde in den einzelnen gemeindlichen Aufgaben- (Produkt-) bereichen würde erleichtert. Den Gemeinden bleibt es dabei freigestellt, über die gesetzlichen inhaltlichen Anforderungen hinausgehende Informationen in den Beteiligungsbericht aufzunehmen, der zum Stichtag des Gesamtabschlusses nach § 116 GO NRW aufzustellen ist. Diese Ergänzungen sollten dann dazu beitragen, das Bild über die Aufgabenerledigung durch die gemeindlichen Betriebe zu verbessern und das Verständnis für die Geschäftsaktivitäten der Gemeinde außerhalb der gemeindlichen Verwaltung zu fördern.

### **1.1.4 Die Abbildung der gemeindlichen Beteiligungsstruktur**

Die Gemeinde kann die gesetzliche Pflicht, ihre wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung zu erläutern, dadurch gut umsetzen, dass sie die textlichen Erläuterungen über ihre wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung durch eine bildhafte Darstellung ihres Betätigungsumfanges ergänzt. Eine solche Übersicht sollte dann eine Beteiligungsstruktur mit allen gemeindlichen Betrieben aufzeigen. Die vielfach verfügbare Übersicht über die Beteiligungen in privatrechtlicher Form wäre dazu noch um die gemeindlichen Betriebe in öffentlich-rechtlicher Form zu ergänzen. Es kann dabei sachlich sinnvoll sein, die örtliche Übersicht über die Beteiligungsstruktur der Gemeinde einerseits in Beteiligungen an gemeindlichen Betrieben in öffentlich-rechtlicher Form und andererseits in Beteiligungen an gemeindlichen Betrieben in privatrechtlicher Form zu trennen, sofern keine Verflechtungen in der gemeindlichen Beteiligungsstruktur bestehen. Außerdem dürfte es sich nicht bei jeder Beteiligung in öffentlich-rechtlicher Form anbieten, diese mit „Anteile jeder Gemeinde in Prozent“ - wie bei einer privatrechtlichen Beteiligung - anzugeben.

Insbesondere bei einer Beteiligung von mehreren Gemeinden an einem Betrieb in öffentlich-rechtlicher Form kann es erforderlich werden, zusätzliche Erläuterungen zu geben. Der Anlass oder die Grundlage einer solchen Beteiligung besteht regelmäßig in der Übertragung gemeindlicher Aufgaben und nicht zwingend nur in der Hingabe von Kapital. Diese Sachlage sollte daher bei der Darstellung derartiger Beteiligungen eine entsprechende Berücksichtigung finden. Der jeweilige Beteiligungsumfang der Gemeinde kann dabei dadurch ggf. klargestellt werden, dass zum betreffenden Betrieb mindestens die Anzahl der beteiligten Gemeinden angegeben wird.

Aus einer Übersicht über die gesamte gemeindliche Beteiligungsstruktur lässt sich dann ein Auszug für den Gesamtabschluss erstellen, um einen Überblick über die in die Konsolidierung einzubeziehenden Betriebe zu erhalten. Daraus kann dann weiterentwickelt werden, welche gemeindlichen Betriebe dem „Vollkonsolidierungskreis“ angehören und welche Betriebe „At-Equity“ zu konsolidieren sind. Auch die Betriebe, die nicht in den Gesamtabschluss einbezogen werden, können gesondert dargestellt werden. Die nachfolgende Abbildung zeigt beispielhaft die privatrechtliche Beteiligungsstruktur einer Stadt auf (Quelle: Organigramm der Stadt Münster).

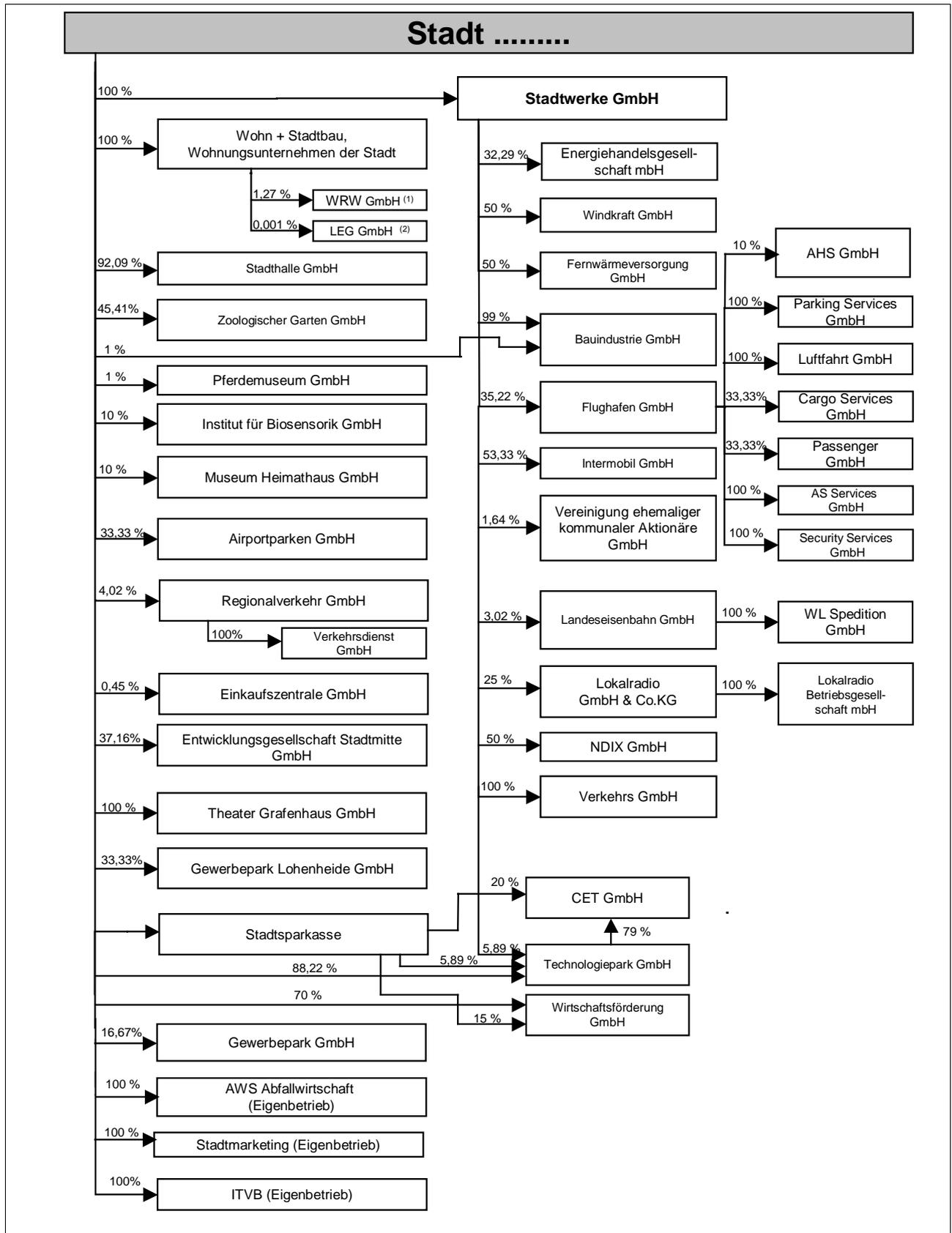


Abbildung 247 „Ein Beispiel einer städtischen Beteiligungsstruktur“

## **1.2 Zu Satz 2 (Fortschreibung des Beteiligungsberichtes):**

### **1.2.1 Die Fortschreibung des Beteiligungsberichtes**

Der gemeindliche Beteiligungsbericht ist jährlich, bezogen auf den Abschlussstichtag des Gesamtabchlusses (31. Dezember), fortzuschreiben. Die gemeindliche Pflicht ist sachgerecht, denn durch die jährlichen Abschlüsse der Gemeinde und ihrer gemeindlichen Betriebe und deren Zusammenführung zu einem Gesamtabchluss wird zu jedem Abschlussstichtag ein aktuelles Bild der gesamten wirtschaftlichen Lage der Gemeinde ermöglicht. Mit dem Beteiligungsbericht soll dabei eine differenzierte Darstellung der Leistungsfähigkeit der Gemeinde durch die Abbildung der Daten der einzelnen gemeindlichen Betriebe erreicht werden.

Der Beteiligungsbericht der Gemeinde hat daher, aufbauend auf den Jahresabschlüssen der einzelnen gemeindlichen Betriebe, immer zeitnahe Angaben zu den einzelnen gemeindlichen Betrieben zu enthalten. Die Vorschrift enthält deshalb eine gesetzliche Pflicht für die Gemeinde, ihren Beteiligungsbericht jährlich fortzuschreiben. Dadurch wird eine aktuelle Beziehung zwischen den im Bericht gebotenen Informationen und den dahinterstehenden Aufgaben und Jahresergebnissen der gemeindlichen Betriebe immer wieder neu geschaffen. Die jährliche Fortschreibung des Beteiligungsberichtes sichert somit die notwendige Aktualität für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft.

### **1.2.2 Beteiligungsbericht und Gesamtabchluss**

Die Vorschrift legt ausdrücklich fest, dass der Beteiligungsbericht der Gemeinde dem gemeindlichen Gesamtabchluss beizufügen ist. Diese besondere Regelung ist Ausdruck dessen, dass eine alleinige Betrachtung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde nicht immer ausreichend ist. Abhängig von den örtlichen Verhältnissen kann sich eine Informationslücke zwischen den Ergebnissen des gemeindlichen Gesamtabchlusses und der gesamten wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Betätigung der Gemeinde ergeben. Eine solche Lücke gilt es gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu vermeiden bzw. zu schließen, denn im Beteiligungsbericht steht die wirtschaftliche Lage eines jeden einzelnen gemeindlichen Betriebes im Blickpunkt.

Der Bericht vervollständigt daher nicht nur den Gesamtabchluss der Gemeinde, sondern er ermöglicht auch vertiefte und notwendige Erkenntnisse über die gemeindlichen Betriebe, die für die gemeindliche Gesamtsteuerung von Bedeutung sein können. Die Beifügung des Beteiligungsberichts zum gemeindlichen Gesamtabchluss verpflichtet aber nicht die Gemeinde, diese beiden Werke auch buchtechnisch miteinander zu verbinden. Ein solcher Zusammenschluss lässt sich weder aus der Regelung über die Beifügung des Beteiligungsberichtes zum Gesamtabchluss noch durch die Prüfungsrelevanz des gemeindlichen Gesamtabchlusses begründen. Die Pflicht der Gemeinde, den Beteiligungsbericht ihrem Gesamtabchluss beizufügen, lässt die Eigenständigkeit des Beteiligungsberichts unberührt.

## **1.3 Zu Satz 3 (Beteiligungsbericht beim Jahresabschluss)**

Bei einer Gemeinde kann ein Verzicht auf einen gemeindlichen Gesamtabchluss dadurch möglich sein, dass die Gemeinde über keinen voll zu konsolidieren Betrieb als Tochtereinheit verfügt. In solchen Fällen liegt daher örtlich kein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der Verwaltung der Gemeinde und einem ihrer Betriebe vor. Ein bestehendes Mutter-Tochter-Verhältnis ist jedoch die wichtigste Voraussetzung für die Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses. Das Fehlen dieser Voraussetzung kann zudem nicht dadurch geheilt werden, dass die Gemeinde über Betriebe verfügt, die nach der Equity-Methode zu konsolidieren wären. Ein Verzicht auf einen ge-

meindlichen Gesamtabschluss ist aber auch bei einem bestehenden Mutter-Tochter-Verhältnis möglich, wenn die gemeindlichen Betriebe lediglich von untergeordneter Bedeutung sind (vgl. § 116 Absatz 3 GO NRW).

In den Fällen, in denen bei der Gemeinde keine Pflicht zur Aufstellung eines Gesamtabschlusses besteht, entfällt gleichwohl nicht die Pflicht der Gemeinde, einen Beteiligungsbericht aufzustellen. Die Gemeinde muss auch in solchen Fällen eine Einsichtnahme in den gemeindlichen Beteiligungsbericht dem Rat der Gemeinde und den Bürgerinnen und Bürger ermöglichen. In den Fällen des Verzichts auf einen gemeindlichen Gesamtabschluss ist es daher nach der Vorschrift sachgerecht vorgesehen, den Beteiligungsbericht dem gemeindlichen Jahresabschluss beizufügen, um auf diesem Wege die Einsichtnahme zu ermöglichen.

## **2. Zu Absatz 2 (Veröffentlichung des Beteiligungsberichtes):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Informationspflichten der Gemeinde):**

Die Vorschrift verpflichtet die Gemeinde, dem Rat und den Einwohnern der Gemeinde den aufgestellten Beteiligungsbericht zur Kenntnis zu bringen. Diese Informationspflicht soll gewährleisten, dass die Gemeinde den Adressatenkreis ihrer Haushaltswirtschaft nicht nur über das haushaltswirtschaftliche Geschehen bei der gemeindlichen Verwaltung unterrichtet, sondern auch über den Umfang ihrer wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Betätigung. Der Beteiligungsbericht ist deshalb hinsichtlich seiner öffentlichen Kenntnisnahme in einem Gesamtzusammenhang mit dem gemeindlichen Gesamtabschluss gestellt worden.

Die gesetzliche Vorgabe schränkt jedoch den Gestaltungsfreiraum der Gemeinde bei ihrem Beteiligungsbericht nicht ein. Der Bericht muss so gestaltet sein, dass dieser für eine Unterrichtung der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft geeignet ist. Mit dem Beteiligungsbericht sollen den Adressaten verlässliche und geeignete Informationen zur Verfügung gestellt werden. Es sollen die Chancen und Risiken der Gemeinde transparent gemacht und ein Einblick in die jeweilige betriebliche Vermögens-, Schulden- und Ertragslage ermöglicht werden.

Es gilt daher für die Gemeinde, einen lesbaren und verständlichen Beteiligungsbericht zu erstellen, sodass die Adressaten bürgerfreundlich und bürgernah über die vielfältigen Formen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung im abgelaufenen Haushaltsjahr informiert werden. Aus diesem Grund soll der Beteiligungsbericht möglichst zusammen mit dem Gesamtabschluss, auch in zeitlicher Hinsicht, bekannt gemacht und zur Einsichtnahme verfügbar gehalten werden. Dadurch wird dem Grundsatz der Öffentlichkeit Rechnung getragen, der sich durch die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde zieht.

Die Bekanntmachung des Gesamtabschlusses erfüllt als Information an die Bürgerinnen und Bürger aber nur ihren Zweck, wenn den Interessenten anschließend auch ausreichende Informationsmöglichkeiten über das örtliche Geschehen geboten werden. Es bleibt dabei der Gemeinde überlassen, ob sie in herkömmlicher Weise ein Druckwerk des Beteiligungsberichtes auslegt, den Beteiligungsbericht im Internet verfügbar macht oder in sonstiger Weise darüber informiert. Diese besondere Vorschrift über den Zugang zu amtlichen Unterlagen der Gemeinde lässt dabei die Vorschriften des Informationsfreiheitsgesetzes unberührt.

### **2.2 Zu Satz 2 (Öffentliche Einsichtnahme in den Bericht):**

Die Gemeinde muss es den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ermöglichen, Einsicht in den Beteiligungsbericht nehmen zu können. Die Gemeinde hat deshalb ihren Beteiligungsbericht zur Einsichtnahme verfügbar zu halten. Die Bürgerinnen und Bürger können sich dann entsprechend ihrem Bedarf weitere Kenntnisse über die wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung der Gemeinde verschaffen. Es bleibt aber der Gemeinde überlassen, ob sie den Beteiligungsbericht in herkömmlicher Weise als Druckwerk oder im Internet verfügbar macht oder in sonstiger Weise ihre Bürgerinnen und Bürger informiert. Diese besondere Vorschrift über

den Zugang zu amtlichen Unterlagen der Gemeinde lässt die Vorschriften des Informationsfreiheitsgesetzes Nordrhein-Westfalen (IFG NRW) unberührt.

Die gesetzliche Vorgabe über die Einsichtnahme in den participationsbericht muss in einen Zusammenhang mit dem gemeindlichen Gesamtabschluss gestellt werden, denn der participationsbericht der Gemeinde ist nach der Regelung dem Gesamtabschluss der Gemeinde beizufügen. Von daher bedarf es keiner weiteren gesonderten Regelung über die Einsichtnahme in den gemeindlichen participationsbericht. Die einschlägigen Regelungen in § 116 Absatz 1 GO NRW, die auf die Vorschrift des § 96 GO NRW verweisen, kommen bereits unmittelbar zur Anwendung.

Der Gesamtabschluss der Gemeinde ist daher bis zur Bestätigung des folgenden Gesamtabschlusses zur Einsichtnahme verfügbar gehalten werden. In dieser Zeit soll auch die Einsichtnahme in den participationsbericht der Gemeinde möglich sein. Damit wird dem Grundsatz der Öffentlichkeit ausreichend Rechnung getragen, der sich durch die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde zieht. Die Bürgerinnen und Bürger sind einerseits Adressaten des gemeindlichen Handelns und sollen andererseits die Arbeit von Rat und Verwaltung der Gemeinde unterstützen. Es besteht daher ein berechtigtes Interesse der Öffentlichkeit an Informationen über die gesamte wirtschaftliche Lage der Gemeinde, also auch zu den einzelnen gemeindlichen Betrieben.

### **2.3 Zu Satz 3 (Bekanntgabe der Einsichtnahme):**

Die Gemeinde ist durch die Vorschrift verpflichtet, auf die Möglichkeit zur Einsichtnahme in den gemeindlichen participationsbericht ist in geeigneter Weise öffentlich hinzuweisen. Die Informationen über die wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung sind regelmäßig nur dann den Bürgerinnen und Bürgern zugänglich, wenn diese auch über die Möglichkeit der Einsichtnahme in gemeindliche Unterlagen bzw. den participationsbericht unterrichtet werden. Erst dann können sich diese entsprechend ihrem Bedarf auch Kenntnisse über die wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung der Gemeinde in Form ihrer Betriebe verschaffen.

Das langfristige Verfügbarhalten des Gesamtabschlusses dient dabei dem Informationsinteresse der Bürgerinnen und Bürger, denn ihr Interesse an haushaltswirtschaftlichen Ergebnissen der Gemeinde besteht nicht nur im zeitlichen Umfeld der Bekanntgabe des Gesamtabschlusses durch die Gemeinde. Der participationsbericht kann dabei in die Bekanntmachung des gemeindlichen Gesamtabschlusses eingebunden werden, denn der Gesamtabschluss ist bis zur Bestätigung des folgenden Gesamtabschlusses der Gemeinde verfügbar zu halten (vgl. § 116 Absatz 1 i.V.m. § 96 GO NRW). Wegen der fachlichen Zusammenhänge zwischen den gemeindlichen Betrieben im Gesamtabschluss und der wirtschaftlichen Betätigung der Gemeinde in Form dieser Betriebe dürfte regelmäßig für den Gesamtabschluss wie für den participationsbericht ein gleicher Interessentenkreis bestehen.

In den Fällen, in denen bei der Gemeinde keine Pflicht zur Aufstellung eines Gesamtabschlusses besteht, entfällt gleichwohl nicht die Pflicht der Gemeinde, einen participationsbericht aufzustellen. Die Gemeinde muss auch in solchen Fällen eine Einsichtnahme in den gemeindlichen participationsbericht dem Rat der Gemeinde und den Bürgerinnen und Bürger ermöglichen. In den Fällen des Verzichts auf einen gemeindlichen Gesamtabschluss ist es daher als vertretbar und sachgerecht anzusehen, wenn die Bekanntgabe der Einsichtnahme in den participationsbericht in die Bekanntmachung des gemeindlichen Jahresabschlusses eingebunden wird.

XXXXXXXXXXXX

**§ 118**

**Vorlage- und Auskunftspflichten**

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

**Erläuterungen zu § 118:**

**1. Die Inhalte der Vorschrift**

Nach der Vorschrift muss die Gemeinde bei der Ausgestaltung von Gründungsverträgen oder Satzungen für ihre gemeindlichen Betriebe ihre Interessen in ausreichendem Maße verfolgen und rechtlich absichern. Insbesondere aufgrund des gemeindlichen Gesamtabschlusses, der die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde so darzustellen hat, als ob die Gemeinde mit ihren Betrieben eine einzige wirtschaftliche Einheit wäre, ist eine solche Vorgabe zwingend erforderlich. Der Gemeinde muss es möglich sein, für die Aufstellung ihres Gesamtabschlusses die notwendigen Informationen und Unterlagen von den gemeindlichen Betrieben vollständig und zeitgerecht zu erhalten.

Die Vorschrift baut zudem auf der Vorschrift des § 113 GO NRW auf, die zur Vertretung der Gemeinde in Unternehmen und Einrichtungen die erforderlichen Vorgaben im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung enthält. Es soll dadurch die notwendige Vernetzung zwischen mittelbarer und unmittelbarer gemeindlicher Verwaltung sichergestellt werden. Außerdem besteht auch ein Zusammenhang mit der Vorschrift des § 108 Absatz 1 GO NRW, die Vorgaben darüber enthält, die von der Gemeinde bei der Gründung oder Beteiligung an einem Unternehmen in Privatrechtsform zu beachten sind. Die Vertreter der Gemeinde in den gemeindlichen Betrieben haben dem Rat der Gemeinde zudem über alle Angelegenheiten von besonderer Bedeutung frühzeitig zu unterrichten.

Die gesetzlichen Vorgaben für die Gemeinde dienen auch dem Erhalt der gemeindlichen (öffentlichen) Kontrolle über die Betriebe der Gemeinde. Sie können außerdem zur Gewährleistung einer Transparenz über das Handeln der gemeindlichen Betriebe beitragen, die wegen der Gesamtsteuerung der Gemeinde geboten ist. Die rechtlichen Vorgaben der Vorschrift tragen dann insgesamt zu einer sachgerechten Anbindung der gemeindlichen Betriebe an die Verwaltung der Gemeinde bei. Sie sollen gleichzeitig unter Beachtung bundesrechtlicher Vorschriften gewährleisten, dass die gemeindlichen Betriebe unternehmensrechtlich nicht eingeschränkt werden. Die Gemeinde muss sich in eigener Verantwortung eine ausreichende Grundlage für die Umsetzung schaffen.

**2. Die Verpflichtungen der Gemeinde**

Mit der Vorschrift wird die Gemeinde verpflichtet, im Rahmen ihrer Möglichkeiten darauf hinzuwirken, dass ihr von den gemeindlichen Betrieben alle notwendigen Informationen und Unterlagen zur Verfügung gestellt werden, die für die Aufstellung des Gesamtabschlusses erforderlich sind. Sie soll die notwendigen Kenntnisse erlangen können, um die Aufstellung des Gesamtabschlusses ordnungsgemäß durchführen zu können und die Richtigkeit der darin enthaltenen Angaben gewährleisten. Die landesrechtliche Regelung lässt dabei die geltenden handelsrechtlichen und gesellschaftsrechtlichen Vorschriften unberührt.

Diese Sachlage bedingt auch bei dieser Vorschrift, dass die Gemeinde durch die Landesregelung kein unmittelbares Eingriffsrecht auf ihre Betriebe hat, soweit die bundesrechtlichen Vorschriften etwas anderes beinhalten. Sie muss sich aber bei der Ausgestaltung von Gründungsverträgen oder Satzungen für ihre gemeindlichen Betriebe auch ihre Informationsrechte angemessen sichern. Die Umsetzung bzw. Erfüllung der gesetzlichen Pflicht

durch die Gemeinde dürfte grundsätzlich leichter durchsetzbar sein, je größer die tatsächliche Beteiligung der Gemeinde an einem ihrer Betriebe ist.

Die Verpflichtung der Gemeinde soll insgesamt gewährleisten, dass die gemeindlichen Betriebe die von der Verwaltung der Gemeinde für die Aufstellung des Gesamtabchlusses benötigten Informationen tatsächlich zur Verfügung stellen. Ausgehend davon, dass die gemeindliche Verwaltung als Muttereinheit über den gemeindlichen Betrieben als Tochtereinheiten steht, hat sie aufgrund eines Beherrschungsverhältnisses die Möglichkeit, in diesem Rahmen die benötigten Informationen und Nachweise von ihren Betrieben zu verlangen. In der gemeindlichen Praxis stellt diese gesetzliche Vorgabe oftmals einen „Neuanfang“ in der Beziehung zwischen der gemeindlichen Verwaltung und den Betrieben dar.

### **3. Die Auswirkungen auf Abschlussprüfungen**

Das Recht der Gemeinde, die notwendige Aufklärung und sachgerechte Nachweise für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses von ihren Betrieben zu verlangen, muss auch den Informationsbedarf des Abschlussprüfers des gemeindlichen Gesamtabchlusses einschließen. Der Abschlussprüfer hat u.a. die Aufgabe, Art und Umfang der erforderlichen Prüfungshandlungen sowie die Intensität und die Methoden der Abschlussprüfung unter Berücksichtigung des Prüfungsgegenstandes und des Zieles der Abschlussprüfung eigenverantwortlich zu bestimmen. Er muss die Gegebenheiten bei der Gemeinde berücksichtigen und in Kenntnis der Aufgabenerfüllung der Gemeinde der Gemeinde sowie nach pflichtgemäßem Ermessen seine Prüfungsaussagen zum Gesamtabchluss mit hinreichender Sicherheit festlegen.

Die Verantwortung des Abschlussprüfers bei der Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses bedingt dabei, dass er auch die Jahresabschlüsse der in den Gesamtabchluss einbezogenen Betriebe und die dazugehörigen Prüfungsergebnisse beurteilen muss, wenn er die Ergebnisse für seine Prüfungstätigkeit übernehmen und verwenden will. Diese Rechte erfordern deshalb auch, dass die Gemeinde entsprechende Vorgaben gegenüber ihren Betrieben macht. Eine unterlassene Umsetzung der gesetzlichen Vorgaben kann im Rahmen der gemeindlichen Abschlussprüfung dazu führen, dass für den Abschlussprüfer ein Prüfungshemmnis vorliegen könnte, das sich ggf. auch auf den von ihm gegenüber der Gemeinde abzugebenden Bestätigungsvermerk auswirken kann.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**III.**  
**Das Haushaltsrecht**  
**in der**  
**Gemeindehaushalts-**  
**verordnung**

# Die Gemeindehaushaltsverordnung

## 1. Die Anwendung des NKF

### 1.1 Wichtige Rahmenbedingungen

#### 1.1.1 Die Grundlagen für das Haushaltsrecht

Die haushaltsrechtlichen Regelungen in der Gemeindeordnung bauen auf dem Gesetz über ein Neues Kommunales Finanzmanagement für Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen (Kommunales Finanzmanagementgesetz NRW – NKFG NRW) vom 16. November 2004 (GV. NRW. 2004 S. 644; SGV 2023) auf. Dieses Gesetz ist als Artikelgesetz ausgestaltet worden und hat zu Änderungen der Gemeindeordnung sowie zu einer Neufassung der Gemeindehaushaltsverordnung geführt. Das NKFG NRW ist am 01.01.2005 in Kraft getreten. Die Grundlagen für das Neue Kommunale Finanzmanagement wurden durch das 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz vom 18. September 2012 (GV. NRW. 2012 S. 432) unter Berücksichtigung der Erfahrungen aus der praktischen Anwendung des NKF angepasst. Ab dem Haushaltsjahr 2009 führen alle Gemeinden ihre Haushaltswirtschaft nach dem NKF und erfassen ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der Basis der doppelten Buchführung in ihrer Finanzbuchhaltung. Zum Stichtag 31. Dezember 2010 war der erste Gesamtabchluss aufstellen.

Der tatsächliche Zweck des NKF geht aber weit über die Reform der haushaltsrechtlichen Vorschriften bzw. die Einführung eines neuen Buchungsstils hinaus. Auch die Schaffung einer neuen Transparenz durch die Offenlegung von Risiken und Chancen für die Gemeinde und deren Einfluss auf deren wirtschaftliche Lage ist ein wichtiges Ziel. Unter dem Begriff "Transparenz" wird dabei vielfach die Möglichkeit der Adressaten des gemeindlichen Handelns verstanden, zuverlässig und zeitnah nachvollziehbare Informationen über die Ergebnisse und Entscheidungsprozesse des gemeindlichen Verwaltungshandelns erhalten zu können. Neben den normativen Gegebenheiten bedarf es in jeder Gemeinde einer strategischen und operativen Neuausrichtung der örtlichen Steuerung unter Einbeziehung der Ressourcenbewertung.

Die haushaltsrechtlichen Vorschriften beinhalten die notwendigen allgemeinen Vorgaben für die gemeindliche mehrjährige Haushaltsplanung und den Haushaltsvollzug im Haushaltsjahr sowie die Haushaltsabrechnung als stichtagsbezogener Jahresabschluss nach Ablauf des Haushaltsjahres. Den gemeindlichen Vorschriften wurden betriebswirtschaftliche und kaufmännische Standards zugrunde gelegt, soweit nicht gemeindliche oder sonstige öffentlich-rechtliche Besonderheiten ggf. Abweichungen davon erforderlich machten. Die haushaltsrechtlichen Vorschriften sind insgesamt darauf ausgerichtet, die gemeindliche Eigenverantwortung zu stärken und die örtliche Steuerung zu verbessern.

Das 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz als erster Schritt der weiteren Entwicklung des gemeindlichen Haushaltsrechts folgt dieser Strategie. Die dabei oftmals geäußerten Wünsche nach kleinteiligen verbindlichen Vorgaben stehen dieser Ausrichtung grundlegend entgegen. Der Gesetzgeber sieht den Zweck des gemeindlichen Haushaltsrechts nicht darin, die Gemeinde aus ihrer Verantwortung für ihr haushaltswirtschaftliches Handeln zu entlassen. Die Gemeinde hat daher die mit ihrer Haushaltswirtschaft einhergehenden Risiken zu tragen, soll aber auch selbst den Vorteil nutzen dürfen, der aus den Chancen der wirtschaftlichen Weiterentwicklung entsteht.

#### 1.1.2 Das Referenzmodell HGB

Mit der Entscheidung für das NKF ist eine Grundsatzentscheidung für das kaufmännische Rechnungswesen als „Referenzmodell“ für die Haushaltswirtschaft der Gemeinden getroffen worden. Es erfolgt eine Orientierung am

Handelsgesetzbuch (HGB) und an den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB), soweit die spezifischen Ziele und Aufgaben der Haushaltswirtschaft der Gemeinden dem nicht entgegenstehen. Das Gemeindehaushaltsrecht behält aber seine rechtliche Eigenständigkeit für den gesamten Bereich der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Durch diese Eigenständigkeit wird eine notwendige Abgrenzung gegenüber dem Handelsrecht aus der öffentlich-rechtlichen Aufgabenstellung der Gemeinde heraus sichergestellt.

Das Handelsrecht stellt deshalb z. B. keine unmittelbar geltende Grundlage für die gemeindliche Bilanzierung dar. Im Rahmen des Gesamtabchlusses kommen gleichwohl einzelne HGB-Vorschriften mit dem Stand 2009 unmittelbar zur Anwendung (vgl. Verweise in § 49 Absatz 4 und § 50 Absatz 1 GemHVO NRW). Diese sachlichen Gegebenheiten sind von der Gemeinde, bezogen auf ihre örtlichen Sachverhalte, zu beachten. Bei einer haushaltswirtschaftlichen Beurteilung durch die Gemeinde können jedoch auch Auslegungen des Handelsrechts für örtlich zu treffende Entscheidungen herangezogen werden.

Die Vorschriften des Handelsgesetzbuches stellen dabei aber keine richtungsweisenden Vorgaben für die Anwendung der haushaltsrechtlichen Vorschriften durch die Gemeinde dar. Die im örtlichen Einzelfall getroffenen Festlegungen müssen deshalb immer im Einklang mit den betreffenden haushaltsrechtlichen Vorschriften stehen. Die Heranziehung anderer Vorschriften soll dabei der Nachvollziehbarkeit des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde und der sachlich geprägten Nachweisführung sowie der zutreffenden Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde in ihrem Jahresabschluss dienen.

Die aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung verwendeten Begriffe haben daher bei ihrer Anwendung i.d.R. die gleiche inhaltliche Bedeutung wie im privatrechtlichen Bereich, soweit nicht durch besondere Festlegungen eine abweichende Bedeutung entsteht oder sich durch eine gemeindebezogene Auslegung ergibt. Die Begriffe sollen dabei den gemeindlichen Besonderheiten gerecht werden und deren Inhalte und Zielbestimmungen so genau wie möglich aufzeigen und benennen. Außerdem sind wichtige Grundsätze durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz nicht grundsätzlich verändert worden, z. B. das Anschaffungskostenprinzip oder das Realisationsprinzip. Die Grundsätze sind daher von der Gemeinde weiterhin unverändert anzuwenden.

Für das NKF wurde zudem keine zwingende Notwendigkeit gesehen, die Wahlrechte des Handelsgesetzbuches für die Gemeinden uneingeschränkt zuzulassen und oder bezogen auf die gemeindlichen Sachverhalte nur umzuschreiben. Den Gemeinden wurden vielmehr bedarfsorientiert und unter Berücksichtigung der Ziele und Zwecke des NKF sowie des öffentlich-rechtlichen Status der Gemeinden für einzelne bestimmte Sachverhalte die notwendigen Wahlrechte eingeräumt. Außerdem wurde bei der Ausgestaltung des Drei-Komponentensystems des NKF auch die Entwicklung und Zielsetzung der internationalen Rechnungslegung berücksichtigt.

## **1.2 Die Rechengrößen**

### **1.2.1 Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“**

#### **1.2.1.1 Die Erfassung der Ressourcen**

Mit dem Neuen Kommunalen Finanzmanagement (NKF) wird über die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch der Gemeinde erfasst und der tatsächliche Werteverzehr, u.a. über Abschreibungen, vollständig abgebildet. Unter Einbeziehung der Produktorientierung wird der Gemeinde damit die haushaltsmäßige Erfassung und Darstellung des Ressourcenverbrauchs und des Ressourcenaufkommens bezogen auf ihre Aufgabenerfüllung möglich. Gleichzeitig soll die Ausrichtung der Finanzpolitik der Gemeinden auf das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit erreichen, dass der gesamte Ressourcenverbrauch einer Periode regelmäßig durch Erträge derselben Periode gedeckt wird, um nachfolgende Generationen nicht zu überlasten.

Die im NKF verwendeten Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ stellen den zutreffenden Buchungsstoff für den Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung der Gemeinde dar, auch wenn sie nicht gesetzlich definiert worden sind. Sie sind die zutreffenden Größen für eine gemeindliche „Reinvermögensrechnung“, die das Geldvermögen und das Sachvermögen der Gemeinde betrifft, wenn ein Vorgang bei der Gemeinde das gemeindliche Eigenkapital erhöht oder vermindert (Erhöhung: Ertrag; Verminderung; Aufwand). Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ sind daher von zentraler Bedeutung für die gemeindliche Ergebnisermittlung. In diesem Zusammenhang sind auch die internen Leistungsbeziehungen der Gemeinde zu beachten, die über die gleichen Rechengrößen erfasst werden (vgl. § 17 GemHVO NRW).

#### **1.2.1.2 Die Rechengröße „Ertrag“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Ertrag“ wird betriebswirtschaftlich die bewertete Leistungserstellung der Gemeinde in einem Haushaltsjahr (Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr) verstanden. Einen Ertrag stellt dabei jeder gemeindliche Geschäftsvorfall dar, der das Nettovermögen bzw. das Eigenkapital der Gemeinde erhöht. Die Gemeinde erzielt dann in einem Haushaltsjahr eine Einnahme, die keinen Ertrag darstellt, wenn entweder keine Leistungserstellung durch die Gemeinde vorliegt oder wenn die Leistungserstellung und die dazugehörige Einnahme in unterschiedliche Haushaltsjahre fallen, z.B. bei Mietvorauszahlungen.

Die gemeindlichen Erträge sind aber auch an Zahlungsvorgänge gebunden, sodass bei der Gemeinde vielfach einzahlungsgleiche bzw. zahlungswirksame Erträge entstehen, z. B. aus erhobenen Steuern oder erhaltenen Zuwendungen. Andererseits entstehen auch Erträge aus der Auflösung von bilanzierten Sonderposten, weil die erhaltenen investiven Zuwendungen über die Nutzungszeit eines damit finanzierten Vermögensgegenstandes periodengerecht zu verteilen sind. Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Einnahme“ sind dann deckungsgleich, wenn die gleiche Periode bzw. das gleiche Haushaltsjahr der Gemeinde betroffen ist. Die Zahlungsvorgänge können aber auch in einer anderen Periode liegen.

#### **1.2.1.3 Die Rechengröße „Aufwand“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Aufwand“ wird betriebswirtschaftlich der bewertete Güterverzehr der Gemeinde in einem Haushaltsjahr (Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr) verstanden. Zu Aufwendungen führt daher jeder gemeindliche Geschäftsvorfall, der das Nettovermögen bzw. das Eigenkapital der Gemeinde vermindert. Die Gemeinde leistet dann in einem Haushaltsjahr eine Ausgabe, die keinen Aufwand darstellt, wenn z. B. die im Dezember des Haushaltsjahres für den Januar des Folgejahres zu zahlende Beamtenbesoldung. Die Aufwendungen der Gemeinde und die dazugehörige Ausgabe fallen dabei in unterschiedliche Haushaltsjahre (vgl. aktive Rechnungsabgrenzung nach § 42 GemHVO NRW).

Die gemeindlichen Aufwendungen sind aber auch an Zahlungsvorgänge gebunden, sodass bei der Gemeinde vielfach auszahlungsgleiche Aufwendungen entstehen. Die Zahlungsvorgänge können aber auch in einer anderen Periode liegen. Die Rechengrößen „Aufwand“ und „Ausgabe“ sind dann deckungsgleich, wenn die gleiche Periode bzw. das gleiche Haushaltsjahr der Gemeinde betroffen ist, z. B. wenn von der Gemeinde die Gehälter, das Material, die Energie u.a. zu bezahlen ist.

### **1.2.2 Die Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Auszahlungen“**

#### **1.2.2.1 Die Erfassung der Zahlungen**

Die Finanzrechnung der Gemeinde soll Auskunft über die tatsächliche finanzielle Lage der Gemeinde geben und dabei auch die Finanzierungsquellen sowie die Veränderung des Zahlungsmittelbestandes der Gemeinde (Liqui-

de Mittel) aufzeigen. Dadurch stellt die Finanzrechnung eine Mittelherkunfts- und Mittelverwendungsrechnung der Gemeinde dar, bei der die Zahlungsströme ausschlaggebend sind. Aufgrund dessen kommen bei der gemeindlichen Finanzrechnung die Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Auszahlungen“ als zutreffender Buchungsstoff zur Anwendung. Bei der Erfassung der Einzahlungen und Auszahlungen ist außerdem das Kassenwirksamkeitsprinzip als Liquiditätsänderungsprinzip zu beachten. Deshalb dürfen unter den Haushaltspositionen im Finanzplan nur Beträge in Höhe der im Haushaltsjahr voraussichtlich eingehenden oder zu leistenden Zahlungen ausgewiesen werden, die eine Änderung der Liquidität der Gemeinde bewirken.

#### **1.2.2.2 Die Rechengröße „Einzahlungen“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Einzahlungen“ wird der tatsächliche Zahlungsmittelzufluss bei der Gemeinde erfasst, der zu einer Erhöhung des gemeindlichen Zahlungsmittelbestandes durch den Zugang liquider Mittel, die in Form von Bargeld oder Buchgeld der Gemeinde zufließen, führt. Beim Einsatz der Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Einnahme“ im gemeindlichen Rechnungswesen liegen dann nicht einnahmewirksame Einzahlungen vor, wenn es in gleicher Höhe zu einer Abnahme der gemeindlichen Forderungen oder zu einer Erhöhung der gemeindlichen Verbindlichkeiten kommt. Nicht als Einzahlung gilt jedoch die Erhöhung des Kassenbestandes der Gemeinde durch eine Barabhebung von einem Bankkonto der Gemeinde, weil dadurch der Zahlungsmittelbestand der Gemeinde insgesamt nicht verändert wird.

#### **1.2.2.3 Die Rechengröße „Auszahlungen“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Auszahlungen“ wird der tatsächliche Zahlungsmittelabfluss bei der Gemeinde im Haushaltsjahr erfasst, der zu einer Verminderung des gemeindlichen Zahlungsmittelbestandes durch den Abgang liquider Mittel, die in Form von Bargeld oder Buchgeld von der Gemeinde abgegeben werden, führt. In diesem Zusammenhang ist festzustellen, dass beim Einsatz der Rechengrößen „Auszahlungen“ und „Ausgabe“ dann keine ausgabewirksamen Auszahlungen vorliegen, wenn es in gleicher Höhe zu einer Minderung der gemeindlichen Verbindlichkeiten oder zu einer Zunahme der gemeindlichen Forderungen kommt.

### **1.3 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung**

#### **1.3.1 Allgemeine Zwecke**

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gelten fast uneingeschränkt auch im NKF. Der haushaltsrechtlichen Festlegung ging dazu eine Betrachtung und Bewertung der Rechnungsziele voraus, z. B. Nachweis des Ressourcenverbrauchs, des Vermögens- und Eigenkapitalerhalts, der stetigen Aufgabenerfüllung. In die Bewertung wurden aber auch besondere Rechnungszwecke einbezogen, z. B. Steuerungs- und Kontrollzwecke, die Entscheidungshoheit des Rates der Gemeinde (Allzuständigkeit), die Bezogenheit auf Öffentlichkeit und Aufsichtsbehörde als Adressaten. Die Ziele und Zwecke der gemeindlichen Haushaltswirtschaft finden sich z. B. auch in den allgemeinen Haushaltsgrundsätzen wieder. Sie sind zudem in einer Vielzahl von haushaltsrechtlichen Vorschriften konkretisiert worden. Mit den von der Gemeinde übernahmefähigen anwendbaren Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und den Rechnungszwecken und Rechnungszielen soll ein zutreffendes Gesamtbild über die gemeindliche Haushaltswirtschaft entstehen.

Vor der Übernahme der GoB für die Gemeinden sind diese hinsichtlich ihrer Inhalte sowie ihrer Anwendungsmöglichkeiten in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft überprüft worden. Viele Rechnungslegungsgrundsätze des Referenzmodells HGB haben sich als übernahmefähig erwiesen. So bedurfte es keiner besonderen Festlegung von eigenständigen „Grundsätzen ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung“. Dabei wurden kleinere Abweichungen wegen spezifischer Fragestellungen hingenommen, weil im Großen und Ganzen eine sichere und

gleichartige Handhabung der Grundsätze im betriebswirtschaftlichen sowie haushaltswirtschaftlichen Sinne durch die Gemeinden gesichert und gewährleistet werden kann.

Viele Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind außerdem ausdrücklich Gegenstand besonderer haushaltsrechtlicher Vorschriften gemacht worden. Eine gesonderte Bildung anderer geeigneter eigenständiger Grundsätze würde daher unzweckmäßig gewesen und hätte möglicherweise die Anwendung des NKF in den Gemeinden wesentlich erschwert. Eine vergleichbare Vorgehensweise (Übernahme) bestand auch bei der Entwicklung der IPSAS als internationale Rechnungslegungsgrundsätze für den öffentlichen Bereich, die aus den bestehenden internationalen Standards der IFRS hervorgegangen sind, auch wenn diese inzwischen als eigenständige Grundsätze anzusehen sind.

Der Übernahme der GoB ging zudem eine Betrachtung und Bewertung der Aussagekraft von gemeindlichem Jahresabschluss und Gesamtabchluss voraus. Diese Abschlüsse haben unter Beachtung der GoB ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanz- (gesamt-)lage der Gemeinde (wirtschaftliche Lage) zu vermitteln. In die Prüfung wurde außerdem die mehrjährige Haushaltsplanung der Gemeinde einbezogen, weil diese auf den Jahresabschlüssen aufbaut.

Der zusätzlich im Rahmen des NKF entwickelte Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit erfordert die Verteilung von Nutzen und Lasten zwischen den Generationen. Die Gemeinde muss deshalb bei ihrer Haushaltsplanung und beim Jahresabschluss immer im Blick haben, ausreichende Handlungsmöglichkeiten für die künftigen Generationen zu erhalten. Der Grundsatz hat inzwischen Gesetzesrang erhalten. In der Gemeindeordnung wird ausdrücklich bestimmt, dass die Gemeinden in Verantwortung für die künftigen Generationen handeln (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Diese gesetzliche Festlegung verstärkt die Ziele und Zwecke des NKF.

### 1.3.2 Die Anwendung der GoB

In Nordrhein-Westfalen stellt das gemeindliche Haushaltsrecht den gesetzlichen Rahmen für die Anwendung der GoB durch die Gemeinde dar. Daher sind die GoB in ihrer Anwendung auch auf die haushaltsrechtlichen Ziele, Inhalte und Zwecke auszurichten, soweit die Grundsätze nicht bereits durch haushaltsrechtliche Bestimmungen kodifiziert wurden (vgl. Abbildung).

<b>Die gesetzlichen Vorgaben zur Anwendung der GoB</b>	
<b>FUNDSTELLE</b>	<b>REGELUNGSINHALTE</b>
<b>§ 91 Absatz 2</b>	Die Bewertung von Vermögen und Schulden ist unter Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, soweit die Gemeindeordnung nichts anderes vorsieht, vorzunehmen.
<b>§ 92 Absatz 2</b>	Die Gemeinde hat zu Beginn des Haushaltsjahres, in dem sie erstmals ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung erfasst, eine Eröffnungsbilanz unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen.
<b>§ 93 Absatz 1</b>	Die Buchführung in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde muss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung so beschaffen sein, dass innerhalb einer angemessenen Zeit ein Überblick über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde gegeben werden kann.
<b>§ 95 Absatz 1</b>	Die Gemeinde hat einen Jahresabschluss aufzustellen, der

<b>Die gesetzlichen Vorgaben zur Anwendung der GoB</b>	
<b>FUNDSTELLE</b>	<b>REGELUNGSINHALTE</b>
	unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln muss.
<b>§ 116</b>	Die Gemeinde hat einen Gesamtabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen.

*Abbildung 248 „Die gesetzlichen Vorgaben zur Anwendung der GoB“*

Die sachliche Einbeziehung der GoB in die haushaltsrechtlichen Vorschriften zeigt in diesem Zusammenhang auf, dass die Haushaltswirtschaft der gemeindlichen Verwaltung sich grundsätzlich nicht von der Wirtschaftsführung der gemeindlichen Betriebe unterscheidet. Auch die einseitigen Leistungsbeziehungen der Gemeinde, z.B. in Form von erhaltenen Zuwendungen oder der Gewährung von sozialen Leistungen, geben keinen Anlass, in Anlehnung an die privatwirtschaftlich geprägten GoB eigenständige öffentlich-rechtlich geprägte Grundsätze zur Anwendung durch die Gemeinde zu entwickeln.

#### **1.4 Örtlich festzulegende Wertgrenzen**

Die Vorschriften in der Gemeindehaushaltsverordnung enthalten eine Vielzahl von unbestimmten Rechtsbegriffen, die von der Gemeinde auszulegen und unter der Berücksichtigung örtlicher Gegebenheiten anzuwenden sind. Besonders ist dabei zu beachten, dass viele dieser Rechtsbegriffe von der Gemeinde die Festlegung einer betragsmäßigen Abgrenzung erfordern, um deren Anwendung in der gemeindlichen Praxis eindeutig und einheitlich zu gestalten sowie das wirtschaftliche Handeln der Gemeinde nachprüfbar zu machen. Als Beispiele dazu werden die nachfolgenden Begriffe mit ihren Fundstellen aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Örtlich festzulegende Wertgrenzen</b>	
<b>FUNDSTELLE</b>	<b>REGELUNGSINHALTE</b>
<b>§ 4 Absatz 4 Satz 2</b>	<u>Teilpläne:</u> Im Teilfinanzplan sind als Einzelmaßnahmen jeweils die Investitionen <b>oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen</b> auszuweisen.
<b>§ 10 Absatz 2</b>	<u>Nachtragshaushaltsplan:</u> Im Nachtragshaushaltsplan können Beträge <b>unterhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen</b> für Investitionen unberücksichtigt bleiben.
<b>§ 13 Absatz 1</b>	<u>Verpflichtungsermächtigungen:</u> Die Verpflichtungsermächtigungen für Investitionen mit Kosten <b>unterhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen</b> können zusammengefasst ausgewiesen werden.
<b>§ 14 Absatz 1</b>	<u>Investitionen:</u> Bevor Investitionen <b>oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen</b> beschlossen und im Haushaltsplan ausgewiesen werden, soll die für die Gemeinde wirtschaftlichste Lösung ermittelt werden.

<b>Örtlich festzulegende Wertgrenzen</b>	
<b>FUNDSTELLE</b>	<b>REGELUNGSINHALTE</b>
<b>§ 14 Absatz 3</b>	<u>Investitionen:</u> Vor Beginn einer Investition <b>unterhalb der festgelegten Wertgrenzen</b> muss mindestens eine Kostenberechnung vorliegen.
<b>§ 23 Absatz 4</b>	<u>Bewirtschaftung und Überwachung:</u> Die Gemeinde kann davon absehen, Ansprüche <b>in geringer Höhe</b> geltend zu machen, es sei denn, dass die Einziehung aus wirtschaftlichen oder anderen grundsätzlichen Erwägungen geboten ist.
<b>§ 36 Absatz 4</b>	<u>Rückstellungen:</u> Für Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind, müssen Rückstellungen angesetzt werden, sofern der zu leistende Betrag <b>nicht geringfügig</b> ist.
<b>§ 36 Absatz 5</b>	<u>Rückstellungen:</u> Für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und aus laufenden Verfahren müssen Rückstellungen angesetzt werden, sofern der voraussichtliche Verlust <b>nicht geringfügig</b> sein wird.
<b>§ 44 Absatz 4</b>	<u>Anhang:</u> Im Anhang ist die Aufgliederung des Postens „Sonstige Rückstellungen“ entsprechend § 36 Abs. 4 und 5 zu erläutern, sofern es sich um <b>wesentliche Beträge</b> handelt.

*Abbildung 249 „Örtlich festzulegende Wertgrenzen“*

## 2. Die Neuausrichtung der örtlichen Steuerung

Im Rahmen der Reform des gemeindlichen Haushaltsrechts soll auch die haushaltswirtschaftliche Steuerung durch die örtlich Verantwortlichen im Sinne der Ziele und Zwecke des NKF neu ausgerichtet werden. Bei einer solchen Neuausrichtung der örtlichen Steuerung gilt es, die politisch festgelegten Standards und Ziele sowie Ressourcen für die Sicherstellung der dauerhaften Leistungsfähigkeit der Gemeinde öffentlich zu machen. Die Einhaltung der Generationengerechtigkeit sowie die Erfüllung der produktorientierten Aufgaben mit den dafür erforderlichen Finanzmitteln muss dabei nachvollziehbar und belegbar sein. Die Neuausrichtung der örtlichen Steuerung kann dabei auf einer Vielzahl von gemeinderechtlichen Vorschriften aufbauen. Diese Vorschriften sollen auch der Unterstützung der örtlichen Steuerung dienen (vgl. Beispiele in der Abbildung).

<b>Steuerungsrelevante Vorschriften in der Gemeindehaushaltsverordnung</b>	
<b>FUNDSTELLE</b>	<b>REGELUNGSINHALTE</b>
<b>§ 2</b>	Im Ergebnisplan sind die Erträge und Aufwendungen nach Arten zu veranschlagen.
<b>§ 3</b>	Im Finanzplan sind die Einzahlungen und Auszahlungen nach Arten zu veranschlagen.
<b>§ 4</b>	Die Teilpläne sind produktorientiert. Sie bestehen aus einem Teilergebnis-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GemHVO NRW**

<b>Steuerungsrelevante Vorschriften in der Gemeindehaushaltsverordnung</b>	
<b>FUNDSTELLE</b>	<b>REGELUNGSINHALTE</b>
	plan und einem Teilfinanzplan und werden nach Produktbereichen oder nach Verantwortungsbereichen (Budgets) unter Beachtung des vom Innenministerium bekannt gegebenen Produktrahmens aufgestellt.
<b>§ 7 Absatz 1 und 2</b>	Der Vorbericht soll einen Überblick über die Eckpunkte des Haushaltsplans geben. Dabei sind die Entwicklung und die aktuelle Lage der Gemeinde anhand der im Haushaltsplan enthaltenen Informationen und der Ergebnis- und Finanzdaten darzustellen. Auch sind die wesentlichen Zielsetzungen der Planung für das Haushaltsjahr und die folgenden drei Jahre sowie die Rahmenbedingungen der Planung zu erläutern.
<b>§ 11 Absatz 1</b>	Im Haushaltsplan sind das voraussichtliche Ressourcenaufkommen und der geplante Ressourcenverbrauch in voller Höhe und getrennt voneinander durch Erträge und Aufwendungen unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung abzubilden. Die Einzahlungen und Auszahlungen im Haushaltsjahr sind ebenfalls darzustellen.
<b>§ 11 Absatz 2</b>	Die Erträge und Aufwendungen sind in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr im Haushaltsplan zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind.
<b>§ 11 Absatz 3</b>	Die Einzahlungen und Auszahlungen sind in Höhe der voraussichtlich zu erzielenden oder zu leistenden Beträge im Haushaltsplan zu veranschlagen.
<b>§ 12</b>	Im Haushaltsplan sollen für die gemeindliche Aufgabenerfüllung produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festgelegt sowie Kennzahlen zur Zielerreichung bestimmt werden. Diese Ziele und Kennzahlen sollen zur Grundlage der Gestaltung der Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts gemacht werden.
<b>§ 17</b>	In den Teilplänen sollen zum Nachweis des vollständigen Ressourcenverbrauchs möglichst auch interne Leistungsbeziehungen erfasst, und dem Jahresergebnis des Teilergebnisplans und der Teilergebnisrechnung hinzugefügt werden.
<b>§ 18</b>	Nach den örtlichen Bedürfnissen der Gemeinde soll eine Kosten- und Leistungsrechnung zur Unterstützung der Verwaltungssteuerung und für die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit bei der Aufgabenerfüllung geführt werden.
<b>§ 21</b>	Zur flexiblen Haushaltsbewirtschaftung können Erträge und Aufwendungen zu Budgets verbunden werden. In den Budgets sind die Summe der Erträge und die Summe der Aufwendungen für die Haushaltsführung verbindlich. Diese Regel gilt auch für Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen.
<b>§ 37</b>	Die Gemeinde hat zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres einen Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und weiterer Maßgaben aufzustellen. Der Jahresabschluss besteht aus der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung, den Teilrechnungen, der Bilanz und dem Anhang. Dem Jahresabschluss ist ein Lagebericht nach § 48 beizufügen.
<b>§ 41</b>	Die Bilanz hat sämtliche Vermögensgegenstände als Anlage- oder Um-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GemHVO NRW**

<b>Steuerungsrelevante Vorschriften in der Gemeindehaushaltsverordnung</b>	
<b>FUNDSTELLE</b>	<b>REGELUNGSINHALTE</b>
	laufvermögen, das Eigenkapital und die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten zu enthalten und ist entsprechend den Regelungen in den Absätzen 3 und 4 der Vorschrift zu gliedern.
<b>§ 44</b>	Im Anhang sind zu den Posten der Bilanz und den Positionen der Ergebnisrechnung die verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben und so zu erläutern, dass sachverständige Dritte dies beurteilen können. Die Anwendung von Vereinfachungsregelungen und Schätzungen ist zu beschreiben. Zu erläutern sind auch die im Verbindlichkeitspiegel auszuweisenden Haftungsverhältnisse sowie alle Sachverhalte, aus denen sich künftig erhebliche finanzielle Verpflichtungen ergeben können.
<b>§ 48</b>	Der Lagebericht ist so zu fassen, dass durch diesen ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt wird. Dazu ist ein Überblick über die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses und Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Jahr zu geben. Über Vorgänge von besonderer Bedeutung, auch solcher, die nach Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind, ist zu berichten. Außerdem hat der Lagebericht eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft und der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu enthalten. In die Analyse sollen die produktorientierten Ziele und Kennzahlen nach § 12 GemHVO NRW, soweit sie bedeutsam für das Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde sind, einbezogen und unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss enthaltenen Ergebnisse erläutert werden. Auch ist auf die Chancen und Risiken für die künftige wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde einzugehen. Dabei sind die zugrunde liegenden Annahmen anzugeben.
<b>§ 50 Absatz 1</b>	Die Betriebe der Gemeinde in öffentlich-rechtlichen Organisationsformen sind entsprechend den §§ 300 bis 309 des Handelsgesetzbuches zu konsolidieren.
<b>§ 50 Absatz 2</b>	Die Betriebe der Gemeinde in Form des privaten Rechts, die unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde stehen, sind diese entsprechend den Regelungen in Absatz 1 zu konsolidieren. Diese Vorgabe gilt auch, wenn der Gemeinde die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zusteht, das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzuberufen und sie gleichzeitig Gesellschafterin ist oder das Recht zusteht, einen beherrschenden Einfluss aufgrund eines mit diesem Unternehmen geschlossenen Beherrschungsvertrags oder aufgrund einer Satzungsbestimmung dieses Unternehmens auszuüben.
<b>§ 50 Absatz 3</b>	Die Betriebe der Gemeinde, die unter dem maßgeblichen Einfluss der Gemeinde stehen, sind entsprechend den §§ 311 und 312 des Handelsgesetzbuches zu konsolidieren.

*Abbildung 250 „Steuerungsrelevante Vorschriften in der Gemeindehaushaltsverordnung“*

Die Ansätze für eine Verbesserung der örtlichen Steuerung können jedoch in Einzelfällen dazu führen, dass es einer Neuausrichtung des Verhältnisses von Rat und gemeindlicher Verwaltung bedarf. In der gemeindlichen Verwaltung sollte es dabei über die Produktorientierung zu einer eindeutigen und verursachungsgerechten Zuordnung von Verantwortlichkeiten kommen.

### 3. Die Neufassung der Gemeindehaushaltsverordnung

Die Grundlagen für das Neue Kommunale Finanzmanagement der Gemeinden sind neben den Vorschriften über die gemeindliche Haushaltswirtschaft in der Gemeindeordnung NRW (vgl. §§ 75 ff.) die Vorschriften in der „Verordnung über das Haushaltswesen der Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen (Gemeindehaushaltsverordnung NRW – GemHVO NRW)“ vom 16.11.2004 (GV. NRW. S. 644) in der jeweils geltenden Fassung (vgl. Fundstelle: SGV. NRW. 6300). Diese haushaltsrechtlichen Grundlagen sind weiterentwickelt worden. So wurden im Jahre 2009 der § 8 Absatz 1 bis 3 und der § 36 der Gemeindehaushaltsverordnung aufgrund notwendiger Anpassungen an das neue Landesbeamtenrecht und an das Tarifrecht geändert. Im Jahre 2012 wurde durch das 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz eine Vielzahl von Vorschriften in der Gemeindehaushaltsverordnung entsprechend den Bedürfnissen aus der gemeindlichen Praxis angepasst.

Die Regelungen der Gemeindehaushaltsverordnung berücksichtigen die gemeindliche Haushaltsplanung und den Haushaltsvollzug sowie die Haushaltsabrechnung im gemeindlichen Jahresabschluss und orientieren sich an den kaufmännischen Standards des Handelsgesetzbuches, soweit nicht kommunale Besonderheiten Abweichungen davon erforderlich machen. Im Neuen Kommunalen Finanzmanagement der Gemeinden sind die kaufmännischen Erfolgsgrößen „Aufwand“ und „Ertrag“ der zentrale Rechnungstoff. Der Haushalt ist und bleibt das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument im gemeindlichen Haushaltsrecht.

Der Ressourcenverbrauch und das Ressourcenaufkommen werden im Ergebnisplan und in der Ergebnisrechnung durch die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ abgebildet. Dabei muss jährlich ein Haushaltsausgleich erreicht und die Aufgabenerledigung der Gemeinde dauerhaft gesichert werden. Die Ein- und Auszahlungen, bei denen auch künftig zwischen „laufenden“ Ausgaben und Investitionsausgaben unterschieden wird, sowie die Zahlungen aufgrund des erforderlichen Kreditbedarfs werden im Finanzplan und in der Finanzrechnung ausgewiesen. Sie geben Auskunft über die Eigenfinanzierungsfähigkeit der Gemeinde und sind neben dem Ergebnisplan und der Ergebnisrechnung sowie der Bilanz eine unverzichtbare Informationsquelle zur Beurteilung der finanziellen Situation der Gemeinde.

Die im Haushaltsplan abzubildenden Produktbereiche bilden die Verbindung zwischen dem an sie anknüpfenden Ressourcenverbrauch und den angestrebten Zielen und Wirkungen. Die produktorientierte Gliederung soll deshalb das führende Gliederungsprinzip für den Haushaltsplan sein. Gleichwohl darf die Gemeinde ihren Haushaltsplan aufgrund örtlicher Bedürfnisse auch nach anderen Gliederungskriterien untergliedern. Die Gestaltungsfreiheit ermöglicht die Abbildung von Budgets nach organisatorischen Gesichtspunkten ebenso wie die freie Auswahl von Produktgruppen und Produkten angepasst an die Anforderungen der örtlichen Aufgabenerledigung. Für eine flexible Haushaltswirtschaft nach den neuen Steuerungsmodellen enthält die Gemeindehaushaltsverordnung auch die entsprechend gefassten Bewirtschaftungsregeln.

### 4. Die Gliederung der haushaltsrechtlichen Vorschriften

Die Gliederung der „doppischen“ Gemeindehaushaltsverordnung in Abschnitte folgt im Aufbau derjenigen Gliederung, die heute in allen Ländern den Gemeindehaushaltsverordnungen auf der Grundlage des IMK-Beschlusses aus dem Jahre 2003 zugrunde gelegt werden. In Nordrhein-Westfalen sind aufgrund dessen die Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung in die nachfolgend aufgeführten Abschnitte aufgeteilt worden (vgl. Abbildung).

<b>Die Vorschriften in der Gemeindehaushaltsverordnung</b>	
<b>Erster Abschnitt Haushaltsplan</b>	§ 1 Haushaltsplan § 2 Ergebnisplan § 3 Finanzplan § 4 Teilpläne

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GemHVO NRW**

<b>Die Vorschriften in der Gemeindehaushaltsverordnung</b>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>§ 5 Haushaltssicherungskonzept</li> <li>§ 6 Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung</li> <li>§ 7 Vorbericht</li> <li>§ 8 Stellenplan</li> <li>§ 9 Haushaltsplan für zwei Jahre</li> <li>§ 10 Nachtragshaushaltsplan</li> </ul>
<b>Zweiter Abschnitt Planungsgrundsätze und Ziele</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>§ 11 Allgemeine Planungsgrundsätze</li> <li>§ 12 Ziele, Kennzahlen zur Zielerreichung</li> <li>§ 13 Verpflichtungsermächtigungen</li> <li>§ 14 Investitionen</li> <li>§ 15 Verfügungsmittel</li> <li>§ 16 Fremde Finanzmittel</li> <li>§ 17 Interne Leistungsbeziehungen</li> <li>§ 18 Kosten- und Leistungsrechnung</li> <li>§ 19 Weitere Vorschriften für die Haushaltsplanung</li> </ul>
<b>Dritter Abschnitt Besondere Vorschriften für die Haushaltswirtschaft</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>§ 20 Grundsatz der Gesamtdeckung</li> <li>§ 21 Bildung von Budgets</li> <li>§ 22 Ermächtigungsübertragung</li> <li>§ 23 Bewirtschaftung und Überwachung</li> <li>§ 24 Haushaltswirtschaftliche Sperre, Unterrichtungspflicht</li> <li>§ 25 Vergabe von Aufträgen</li> <li>§ 26 Stundung, Niederschlagung und Erlass</li> </ul>
<b>Vierter Abschnitt Buchführung, Inventar, Zahlungsabwicklung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>§ 27 Buchführung</li> <li>§ 28 Inventur, Inventar</li> <li>§ 29 Inventurvereinfachungsverfahren</li> <li>§ 30 Zahlungsabwicklung, Liquiditätsplanung</li> <li>§ 31 Sicherheitsstandards und interne Aufsicht</li> </ul>
<b>Fünfter Abschnitt Vermögen und Schulden</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>§ 32 Allgemeine Bewertungsanforderungen</li> <li>§ 33 Wertansätze für Vermögensgegenstände</li> <li>§ 34 Bewertungsvereinfachungsverfahren</li> <li>§ 35 Abschreibungen</li> <li>§ 36 Rückstellungen</li> </ul>
<b>Sechster Abschnitt Jahresabschluss</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>§ 37 Jahresabschluss</li> <li>§ 38 Ergebnisrechnung</li> <li>§ 39 Finanzrechnung</li> <li>§ 40 Teilrechnungen</li> <li>§ 41 Bilanz</li> <li>§ 42 Rechnungsabgrenzungsposten</li> <li>§ 43 Weitere Vorschriften zu einzelnen Bilanzposten</li> <li>§ 44 Anhang</li> <li>§ 45 Anlagenspiegel</li> <li>§ 46 Forderungsspiegel</li> <li>§ 47 Verbindlichkeitspiegel</li> <li>§ 48 Lagebericht</li> </ul>
<b>Siebter Abschnitt Gesamtabschluss</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>§ 49 Gesamtabschluss</li> <li>§ 50 Konsolidierung</li> <li>§ 51 Gesamtlagebericht, Gesamtanhang</li> <li>§ 52 Beteiligungsbericht</li> </ul>
<b>Achter Abschnitt Sonderbestimmungen für die erstmalige Bewertung von Vermögen und die Eröffnungsbilanz</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>§ 53 Aufstellung der Eröffnungsbilanz</li> <li>§ 54 Ermittlung der Wertansätze</li> <li>§ 55 Besondere Bewertungsvorschriften</li> <li>§ 56 Vereinfachungsverfahren für die Ermittlung von Wertansätzen</li> <li>§ 57 Berichtigung von Wertansätzen nach Feststellung der Eröffnungsbilanz</li> </ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GemHVO NRW**

<b>Die Vorschriften in der Gemeindehaushaltsverordnung</b>	
<b>Neunter Abschnitt Schlussvorschriften</b>	§ 58 Aufbewahrung von Unterlagen, Aufbewahrungsfristen § 59 Sondervermögen, Treuhandvermögen

*Abbildung 251 „Die Vorschriften in der Gemeindehaushaltsverordnung“*

**5. Die Muster zu Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung**

Im Rahmen der Bestimmungen über die Ausführung der Gemeindeordnung (vgl. § 133 GO NRW) hat das Innenministerium von der in Absatz 3 enthaltenen Ermächtigung Gebrauch gemacht und für die gemeindliche Haushaltswirtschaft anzuwendende Muster veröffentlicht (vgl. Runderlass vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300). Die nachfolgende Übersicht gibt einen Überblick über die zu den Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung veröffentlichten Muster (vgl. Abbildung).

<b>Die Muster zu Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung</b>		
<b>VORSCHRIFTEN</b>	<b>INHALTE</b>	<b>ANLAGE ZUM RUNDERLASS</b>
Muster zu § 2 GemHVO NRW	Ergebnisplan	Anlage 3
Muster zu § 3 GemHVO NRW	Finanzplan	Anlage 4
Muster zu § 4 GemHVO NRW	Bestimmung der Produktbereiche	Anlage 5
Muster zu § 4 GemHVO NRW	Örtliche Gliederung des Haushaltsplans	Anlage 6
Muster zu § 4 GemHVO NRW	Muster für produktorientierte Teilpläne	Anlage 7
Muster zu § 4 GemHVO NRW	Teilergebnisplan	Anlage 8
Muster zu § 4 GemHVO NRW	Teilfinanzplan	Anlage 9
Muster zu § 8 GemHVO NRW	Stellenplan	Anlage 10
Muster zu § 8 GemHVO NRW	Stellenübersicht	Anlage 11
Muster zu § 1 GemHVO NRW	Übersicht über den Stand der Verbindlichkeiten	Anlage 13
Muster zu § 1 GemHVO NRW	Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen	Anlage 14
Muster zu § 35 GemHVO NRW	Abschreibungstabelle	Anlage 15

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GemHVO NRW**

<b>Die Muster zu Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung</b>		
<b>VORSCHRIFTEN</b>	<b>INHALTE</b>	<b>ANLAGE ZUM RUNDERLASS</b>
Muster zu § 27 GemHVO NRW	Kontenrahmen	Anlage 16
Muster zu §§ 3, 4 und 41 GemHVO NRW	Kontierungsplan	Anlage 17
Muster zu § 38 GemHVO NRW	Ergebnisrechnung	Anlage 18
Muster zu § 40 GemHVO NRW	Teilergebnisrechnung	Anlage 19
Muster zu § 39 GemHVO NRW	Finanzrechnung	Anlage 20
Muster zu § 40 GemHVO NRW	Teilfinanzrechnung	Anlage 21
Muster zu § 41 GemHVO NRW	Struktur der Bilanz	Anlage 22
Muster zu § 45 GemHVO NRW	Anlagenspiegel	Anlage 23
Muster zu § 46 GemHVO NRW	Forderungsspiegel	Anlage 24
Muster zu § 47 GemHVO NRW	Verbindlichkeitspiegel	Anlage 25
Muster zu § 49 GemHVO NRW	NKF-Positionenrahmen	Anlage 26
Muster zu § 49 GemHVO NRW	Gesamtbilanz	Anlage 27
Muster zu § 49 GemHVO NRW	Gesamtergebnisrechnung	Anlage 28

*Abbildung 252 „Die Muster zu Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung“*

Nach den o.a. Bestimmungen ist die Gemeinde verpflichtet, für ihre Haushaltswirtschaft die Muster zu verwenden, die das Innenministerium aus Gründen der Vergleichbarkeit der gemeindlichen Haushalte für verbindlich erklärt hat (vgl. Runderlass des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. i.V.m. § 133 Absatz 3 GO NRW). Es handelt sich dabei insbesondere um gemeindespezifische Muster für die Gestaltung der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen, für den gemeindlichen Jahresabschluss und den gemeindlichen Gesamtabchluss sowie für die Abgrenzung von Erträgen und Aufwendungen, aber auch der Einzahlungen und Auszahlungen für die Buchführung und die Zahlungsabwicklung in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung.

## **6. Keine gesonderten öffentlichen Buchführungsgrundsätze**

Im Rahmen der Reform des Gemeindehaushaltsrechts ist oftmals festgestellt worden, dass trotz vieler bestehender Gemeinsamkeiten in der Haushaltswirtschaft der Gemeinde und in der Wirtschaftsführung der Privatwirtschaft die Unterschiede zwischen den Vorschriften des gemeindlichen Haushaltsrechts und den Vorschriften nach dem Handelsgesetzbuch nicht beseitigt werden können oder dürfen. Dabei wird oftmals vertreten, dass die Zielsetzungen und die Gegebenheiten bei den Gemeinden besondere öffentliche Buchführungsgrundsätze erfordern.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GemHVO NRW**

Die Ressourcenbetrachtung in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und die Erfassung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung lassen es jedoch nicht grundsätzlich notwendig werden, gesonderte öffentliche Buchführungsgrundsätze zu konzipieren. Gleichwohl haben einige Länder bereits erste Schritte in diese Richtung unternommen, sodass z. B. bereits „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für Gemeinden oder „Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung“ bereits angewendet werden (vgl. § 93 Absatz 2 der GemO RP).

Das Land Nordrhein-Westfalen verfolgt diesen Weg nicht, sondern bindet in das NKF, entsprechend dem Handelsrecht als Referenzmodell die dort verankerten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) ein. Es ging dabei u.a. von der gesamtwirtschaftlichen Lage der Gemeinde aus, die aus der Geschäftstätigkeit und den Ergebnissen der einzelnen gemeindlichen Organisationseinheiten entsteht. In die Entscheidung über die Art und Anzahl der Buchführungsgrundsätze sind daher nicht nur die Ziele und Zwecke der haushaltswirtschaftlichen Tätigkeit der gemeindlichen Verwaltung als wichtigste Organisationseinheit der Gemeinde eingeschlossen.

Vielmehr wurde auch berücksichtigt, dass die Gemeinde zu ihrer Aufgabenerfüllung i.d.R. noch über eine Vielzahl von (öffentlich-rechtlich und privatwirtschaftlich organisierten) Betrieben verfügt, die ebenfalls die Ziele und Zwecke der Gemeinde (öffentlicher Zweck) im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit verfolgen müssen. Andererseits lassen die sich in der Privatwirtschaft etablierten GoB auch problemlos in den gemeindlichen Bereich übertragen, ohne dass die Ziele und Zwecke des gemeindlichen Haushaltsrechts bzw. des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde dadurch eingeschränkt werden.

XXXXXXXXXXXXXXXX

# Erster Abschnitt

## Haushaltsplan

### 1. Allgemeines

Im ersten Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung werden ausgehend von der Vorschrift des § 79 GO NRW „Haushaltsplan“ die Inhalte des gemeindlichen Haushaltsplans sowie seine Gestaltung und seine Anlagen näher bestimmt. Die Ausgestaltung des Ergebnisplans und des Finanzplans sowie der Teilpläne, aber auch der Stellenplan und ein Haushaltsplan für zwei Jahre sind die Gegenstände der Vorschriften. Die Darstellungen im Haushaltsplan sind auf die Reformziele des Neuen Kommunalen Finanzmanagements und den zur Erreichung dieser Ziele eingesetzten neuen Instrumenten ausgerichtet worden. Der gemeindliche Haushaltsplan ist in einen Ergebnisplan und einen Finanzplan sowie in produktorientierte Teilpläne zu untergliedern. Der Aufbau, der Detaillierungsgrad und die Darstellungsform der neuen Bestandteile des Haushaltsplans sind zudem auf die Steuerungserfordernisse des Rates und auf die Informationsbedürfnisse der Öffentlichkeit ausgerichtet worden.

### 2. Die Vorschriften zum gemeindlichen Haushaltsplan

#### 2.1 Die Gesamtübersicht über die Vorschriften

Der erste Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung enthält zu vielen Sachverhalten der gemeindlichen Haushaltsplanung besondere Regelungen. Diese haushaltswirtschaftlichen Bestimmungen beruhen auf der Ermächtigungsgrundlage des § 133 Absatz 1 GO NRW. Durch diese Vorschrift wird das Innenministerium ermächtigt, zur Durchführung der Gemeindeordnung in einer Rechtsverordnung die notwendigen haushaltswirtschaftlichen Regelungen im Einvernehmen mit dem Finanzministerium zu treffen, z. B. zum Inhalt und zur Gestaltung des Haushaltsplans, zur Veranschlagung von Erträgen, Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen und Verpflichtungsermächtigungen. Auf dieser rechtlichen Grundlage sind die folgenden Vorschriften für die Gemeinden erarbeitet worden (vgl. Abbildung).

Die Vorschriften im 1. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung	
<b>Erster Abschnitt Haushaltsplan</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>§ 1 Haushaltsplan</li><li>§ 2 Ergebnisplan</li><li>§ 3 Finanzplan</li><li>§ 4 Teilpläne</li><li>§ 5 Haushaltssicherungskonzept</li><li>§ 6 Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung</li><li>§ 7 Vorbericht</li><li>§ 8 Stellenplan</li><li>§ 9 Haushaltsplan für zwei Jahre</li><li>§ 10 Nachtragshaushaltsplan</li></ul>

Abbildung 207 „Die Vorschriften im 1. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung“

#### 2.2 Die Vorschriften im Einzelnen

Der erste Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung über den gemeindlichen Haushaltsplan enthält folgende Vorschriften:

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**1. Abschnitt GemHVO NRW**

- § 1 Haushaltsplan

Der Haushaltsplan bleibt die Grundlage der Haushaltswirtschaft der Gemeinde sowie gleichzeitig die Grundlage der örtlichen politischen Planungen, Entscheidungen und Kontrollen. Das NKF sieht den neuen kommunalen Haushalt deshalb weiterhin im Zentrum der kommunalen Planung und Rechenschaft. Der Haushaltsplan ist in einen Ergebnisplan, in dem der voraussichtliche Ressourcenverbrauch und das mögliche Ressourcenaufkommen abgebildet werden, und in einen Finanzplan, der die geplanten Zahlungsleistungen der Gemeinde aufweist, zu gliedern.

Der Haushaltsplan wird zudem in produktorientierte Teilpläne untergliedert, die u.a. Teilergebnispläne zur aufgabenbezogenen Darstellung der Ressourcen und Teilfinanzpläne zur Darstellung der gemeindlichen Finanzleistungen als Zahlungen im Haushaltsjahr enthalten. Das Haushaltssicherungskonzept bleibt ein Bestandteil des Haushaltsplans und der Stellenplan für die Beamten und tariflich Beschäftigten eine Anlage des gemeindlichen Haushaltsplans.

- § 2 Ergebnisplan

Im Ergebnisplan wird mit dem für das Haushaltsjahr zu ermittelnden Jahresergebnis, gebildet aus dem ordentlichen Ergebnis und dem außerordentlichen Ergebnis, gezeigt, ob die voraussichtlich erzielbaren Erträge und die entstehenden Aufwendungen auf der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde oder auf außerordentlichen Ereignissen beruhen. Die Aufwendungen und Erträge der Gemeinde sind immer in der Periode zu erfassen, in der diese wirtschaftlich verursacht worden sind. Hierdurch wird die Ermittlung des Jahresergebnisses verursachungsgerecht auf das gemeindliche Haushaltsjahr als Periode bzw. Geschäftsjahr der Gemeinde bezogen. Der Ergebnisplan stellt daher eine zeitraumbezogene Rechnung dar, in der das voraussichtliche Zustandekommen des Erfolgs der Gemeinde nach Arten, Höhe und Quellen abgebildet wird.

- § 3 Finanzplan

Mit dem Finanzplan werden die voraussichtlichen Veränderungen des Zahlungsmittelbestandes sowie der notwendige Kreditbedarf für Investitionen der Gemeinde aufgezeigt. Er bezieht sich auf die betriebswirtschaftlichen Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Auszahlungen“ und erfasst alle Geschäftsvorfälle, die das Geldvermögen verändern. Dadurch wird einerseits eine Verbindung zur gemeindlichen Bilanz hergestellt. Andererseits werden die voraussichtlichen Zahlungen der Gemeinde auch nach ihren Arten sowie nach ihrer Entstehung aufgezeigt, sodass im gemeindlichen Finanzplan nach Zahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit, aus der Investitionstätigkeit und aus der Finanzierungstätigkeit der Gemeinde zu unterscheiden ist.

- § 4 Teilpläne

Die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan haben die örtlich wichtigen haushaltswirtschaftlichen Daten zur produktorientierten Aufgabenerledigung mit Angaben über den dazu entstehenden Ressourcenverbrauch und das Ressourcenaufkommen sowie die Ziele und Leistungskennzahlen, aber auch die notwendigen Messgrößen zur Messung der Zielerreichung zu enthalten. Sie sollen aber auch Auskunft über die gemeindliche Investitionstätigkeit in jeweiligen produktorientierten Bereich geben. Bei der Ausgestaltung müssen deshalb von der Gemeinde auch die Ziele der Reform des gemeindlichen Haushaltsrechts, z. B. die Verbesserung der haushaltswirtschaftlichen Steuerungsmöglichkeiten, ausreichend berücksichtigt werden.

Die Bildung der örtlichen Teilpläne soll die Gemeinde unter Einbeziehung des Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs vornehmen (Ressourcenverbrauchskonzept). Es soll in der fachlichen produktorientierten haushaltsmäßigen Ausführung möglichst eigenverantwortlich in einer Hand liegen (dezentrale Ressourcenverantwortung). Diese Zielsetzung erfordert verstärkt den Einsatz von betriebswirtschaftlichen Instrumenten und Methoden im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, z.B. die Rechengrößen „Erträge“ und „Aufwendungen“, die doppelte Buchführung, die Produktorientierung, Budgetierung, Leistungskennzahlen, Controlling, Kosten- und Leistungsrechnung u.a.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**1. Abschnitt GemHVO NRW**

- § 5 Haushaltssicherungskonzept

Mit dieser Vorschrift werden die Ausgestaltung des Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 GO NRW sowie die damit zu erreichenden Ziele näher bestimmt. Das Haushaltssicherungskonzept erfordert Angaben zur aktuellen Ausgangslage, zu den Ursachen der entstandenen Fehlentwicklung, zu den Konsolidierungszielen, den Maßnahmen zur vorgesehenen Beseitigung dieser Fehlentwicklung. Es ist aber auch die zeitliche Perspektive zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs und seine dauerhafte Sicherung festzulegen und aufzuzeigen. Für das gemeindliche HSK wurden dabei keine starren Formvorgaben festgelegt.

Im Haushaltssicherungskonzept soll deshalb auch dargestellt werden, wie nach Umsetzung der darin enthaltenen Maßnahmen der Haushalt so gesteuert werden kann, dass er in Zukunft dauerhaft ausgeglichen sein wird. Das Konzept darf jedoch nicht nur ein Bild über die örtlich notwendigen Sanierungsmaßnahmen darstellen, sondern muss auch die Werkzeuge benennen, um die angestrebten Ziele zu erreichen.

- § 6 Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung

Die Gemeinde ist verpflichtet, ihrer Haushaltswirtschaft eine fünfjährige Ergebnis- und Finanzplanung zugrunde zu legen (vgl. § 84 GO NRW). Diese mittelfristige Planung ist in den Haushaltsplan der Gemeinde einzubeziehen. Sie ist sowohl im Ergebnisplan und im Finanzplan als auch produktorientiert in jedem Teilplan darzustellen. Daraus ergibt sich, dass die jahresbezogene Differenzierung der mittelfristigen Planung dem Aufbau der Planung für das Haushaltsjahr entsprechen muss. Bei den dafür notwendigen Prognosen können wegen der Mehrjährigkeit jedoch noch größere Unsicherheiten bestehen, als bei der Haushaltsplanung für das erste Folgejahr des laufenden Haushaltsjahres.

- § 7 Vorbericht

Nach der Vorschrift muss dem gemeindlichen Haushaltsplan ein Vorbericht beigefügt werden. Die Gemeinde sollte darin auch besondere Erläuterungen zum Ergebnisplan und zum Finanzplan sowie zu den produktorientierten Teilplänen als Bestandteile des gemeindlichen Haushaltsplans der Gemeinde machen (vgl. § 1 Absatz 1 Nummer 1 bis 3 GemHVO NRW). Es bleibt ihr dabei überlassen, ob sie die notwendigen Erläuterungen zu den wichtigsten Haushaltspositionen in diesem Bericht oder an anderer geeigneter Stelle gibt.

Bei einer Verpflichtung der Gemeinde, ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen, sollte der Vorbericht auch darüber haushaltsplanbezogene Angaben enthalten (vgl. § 76 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 1 Nummer 4 GemHVO NRW). Der Gemeinde bleibt dabei die Möglichkeit erhalten, den anderen Bestandteilen des gemeindlichen Haushaltsplans die weiterhin notwendigen Einzelerläuterungen beizufügen oder zusammengefasst zu den sonstigen haushaltswirtschaftlichen Angaben im Vorbericht machen.

- § 8 Stellenplan

Der Stellenplan der Gemeinde, der ein Bild über die Personalausstattung der Gemeinde abzugeben hat, stellt die Grundlage für die Personalwirtschaft der Gemeinde dar. Er muss deshalb ausweisen, wie viele Beschäftigte für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde im Haushaltsjahr benötigt werden bzw. im Vorjahr tätig waren. Der Stellenplan ist dabei dem gemeindlichen Haushaltsplan als Anlage beizufügen. Die Gemeinde ist zudem verpflichtet, den Stellenplan einzuhalten (vgl. § 74 Absatz 2 GO NRW). Diese Vorschrift beinhaltet gleichzeitig die Verpflichtung der Gemeinde, einen Stellenplan aufzustellen, auch wenn diese Verpflichtung nicht wörtlich in der Vorschrift ausgedrückt worden ist.

- § 9 Haushaltsplan für zwei Jahre

Die Haushaltssatzung der Gemeinde gilt nach § 78 Absatz 3 GO NRW für ein Haushaltsjahr. Sie kann aber auch Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre enthalten (vgl. § 78 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Dabei genügt es, dass nur eine Haushaltssatzung vom Rat beschlossen wird, die jedoch Angaben, getrennt nach den beiden Haushaltsjahren, enthalten muss. Für den Haushaltsplan der Gemeinde folgt hieraus, dass die dort enthaltenen Ermächtigungen, getrennt nach den beiden Haushaltsjahren, veranschlagt sein müssen. Damit

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**1. Abschnitt GemHVO NRW**

werden die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen, die Einzahlungen und Auszahlungen sowie die Verpflichtungsermächtigungen für jedes Haushaltsjahr transparent und nachvollziehbar gemacht.

- § 10 Nachtragshaushaltsplan

Aus der wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde können sich im Haushaltsjahr auch wesentliche Änderungen bei den Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan ergeben, die vielfach nur durch eine Änderung der beschlossenen Haushaltssatzung (vgl. § 78 GO NRW) möglich sind. Im Falle einer Nachtragshaushaltssatzung werden die erforderlichen Änderungen des Haushaltsplans durch den dieser Satzung beigefügten Nachtragshaushaltsplan vollzogen. Für diesen Nachtragshaushaltsplan gelten die gleichen rechtlichen Regelungen wie für den Haushaltsplan. Eine Aufgabe des Nachtragshaushaltsplans ist es, die notwendigen Änderungen des Haushaltsplans aufzuzeigen und nachvollziehbar zu machen.

Der Haushaltsplan der Gemeinde enthält somit alle wesentlichen haushaltswirtschaftlichen Informationen, die für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde im Haushaltsjahr relevant sind und die für seine Ausführung durch die gemeindliche Verwaltung benötigt werden. Die Angaben im Haushaltsplan sind immer dann als wesentlich anzusehen, wenn durch ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Abbildung haushaltswirtschaftliche Entscheidungen der Gemeinde beeinflusst werden könnten. Ob und wann dieses vor Ort gegeben ist, muss im Einzelfall von der Gemeinde eigenverantwortlich beurteilt werden.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**§ 1**  
**Haushaltsplan**

(1) Der Haushaltsplan besteht aus

1. dem Ergebnisplan,
2. dem Finanzplan,
3. den Teilplänen,
4. dem Haushaltssicherungskonzept, wenn ein solches erstellt werden muss.

(2) Dem Haushaltsplan sind beizufügen

1. der Vorbericht,
2. der Stellenplan,
3. die Bilanz des Vorjahres,
4. eine Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen,
5. eine Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen, Gruppen und einzelne Ratsmitglieder,
6. eine Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten zu Beginn des Haushaltsjahres,
7. eine Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals,
8. eine Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen sowie der Anstalten des öffentlichen Rechts und der Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden,
9. in den kreisfreien Städten die Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben.

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

**Erläuterungen zu § 1:**

**I. Allgemeines**

**1. Der Haushaltsplan als Grundlage der Haushaltswirtschaft**

**1.1 Die Inhalte des Haushaltsplans**

Der gemeindliche Haushaltsplan als Bestandteil der Haushaltssatzung der Gemeinde ist im Neuen Kommunalen Finanzmanagement (NKF) die Grundlage der jährlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde sowie der örtlichen politischen Planungen, Entscheidungen und Kontrollen. Das NKF sieht den gemeindlichen Haushalt im Zentrum der mehrjährigen örtlichen Haushaltsplanung und jährlichen Rechenschaftslegung der Gemeinde. Deren Inhalt, der Aufbau, die Begrifflichkeiten und die Darstellung des gemeindlichen Haushaltsplans und des Jahresabschlusses der Gemeinde spiegeln die Reformziele des Neuen Kommunalen Finanzmanagements und die zur Erreichung dieser Ziele eingesetzten Instrumente wieder.

Die Orientierung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft an den Steuerungserfordernissen des Rates der Gemeinde und den Informationsbedürfnissen der Öffentlichkeit ist beim Aufbau, dem Detaillierungsgrad sowie der Darstellungsform des örtlichen Haushaltsplans unter Ergänzung um eine Vielzahl von Anlagen berücksichtigt worden. Der gemeindliche Haushalt ist und bleibt dabei das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument in der gemeindlichen Verwaltung. Er stellt ein örtliches Programm für die Erledigung der gemeindlichen Aufgaben im Haushaltsjahr dar. Im jährlichen Haushaltsplan der Gemeinde sind deshalb auf der Gesamtebene im Ergebnisplan die voraussichtlichen jahresbezogenen Erträge und Aufwendungen der Gemeinde und im Finanzplan die voraussichtlich kassenwirksam werdenden Einzahlungen und Auszahlungen zu veranschlagen.

Für örtliche Steuerungszwecke im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung wird die Gesamtebene in produktorientierte Teilpläne untergliedert. Die örtlichen Teilpläne enthalten jeweils u.a. die Darstellung der Produkte und die produktorientierten Ziele unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung sowie als Auszug aus dem gemeindlichen Ergebnisplan die Teilergebnispläne und als Auszug aus dem Finanzplan die Teilfinanzpläne (vgl. § 4 GemHVO NRW). Die Ziele sollen unter Einbeziehung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festgelegt sowie um messbare Leistungskennzahlen zur Zielerreichung ergänzt und mit Finanzziele verknüpft werden (vgl. § 12 GemHVO NRW).

Der jährliche Haushaltsplan der Gemeinde muss insgesamt alle wesentlichen haushaltswirtschaftlichen Informationen für das Haushaltsjahr enthalten, die zur Ausführung der Haushaltswirtschaft der Gemeinde durch die gemeindliche Verwaltung unter Beachtung des Budgetrechts des Rates der Gemeinde notwendig sind und eine spätere Kontrolle ermöglichen. Deren Umfang und Inhalte müssen daher bereits im Rahmen der Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen (vgl. § 78 GO NRW) dahingehend überprüft werden, ob durch das Weglassen von Haushaltsdaten oder ihre fehlerhafte Abbildung haushaltswirtschaftliche Entscheidungen der Gemeinde beeinträchtigt sein könnten.

## **1.2 Die Verbindlichkeit des Haushaltsplans**

### **1.2.1 Die Rahmenbedingungen**

Der gemeindliche Haushaltsplan ist nach Maßgabe der Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen und der dazu erlassenen Gemeindehaushaltsverordnung NRW für die Haushaltsführung der Gemeinde verbindlich (vgl. § 79 Absatz 2 Satz 3 GO NRW). Bei der Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan ist neben den allgemeinen Haushaltsgrundsätzen auch der Grundsatz der Spezialität der Veranschlagung (Einzelveranschlagung) zu beachten. Dem weiteren Grundsatz der sachlichen Bindung muss unter Beachtung der aufgeführten Vorschriften ebenfalls Genüge getan werden. Daher müssen auch die Haushaltspositionen im gemeindlichen Haushaltsplan im Einzelnen nach Summe und Zweck hinreichend bestimmt sein. Diese Haushaltsgrundsätze werden durch die Vorschriften der §§ 2, 3, 4 und 11 GemHVO NRW näher ausgefüllt.

Mit Beschluss des Rates über die gemeindliche Haushaltssatzung tritt eine wirksame Bindung der gemeindlichen Verwaltung an den Willen des Rates der Gemeinde in der Form der Haushaltssatzung des Haushaltsjahres mit dem gemeindlichen Haushaltsplan und den weiteren Anlagen ein, die sich auf die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans im Haushaltsjahr auswirken (vgl. § 78 GO NRW). Die Haushaltswirtschaft der Gemeinde wird zudem noch durch eine Vielzahl von besonderen Vorschriften, vielfach mit im Einzelnen festgelegten rechtlichen Maßgaben, bestimmt.

### **1.2.2 Ansprüche und Verbindlichkeiten Dritter**

Der gemeindliche Haushaltsplan als gesonderte Anlage der gemeindlichen Haushaltssatzung begründet nicht unmittelbar Ansprüche und Verbindlichkeiten Dritter gegenüber der Gemeinde (vgl. § 79 Absatz 3 Satz 3 GO NRW). Es werden nach dieser Vorschrift aber auch keine Ansprüche und Verbindlichkeiten Dritter gegenüber der Gemeinde durch den Haushaltsplan der Gemeinde begründet oder aufgehoben. Durch die Bestimmung wird damit ausdrücklich klargestellt, dass der jährliche Haushaltsplan der Gemeinde über die durch ihn bestehende Verbindlichkeit für die gemeindliche Verwaltung hinaus keine weitere Dritt- bzw. Außenwirkung gegenüber einem unbestimmten Adressatenkreis entfaltet (vgl. § 79 Absatz 3 Satz 2 GO NRW).

Der gemeindliche Haushaltsplan ist damit hinsichtlich seiner rechtlichen Wirkungen auf die finanzwirtschaftlichen Rechtsbeziehungen zwischen den Organen der Gemeinde beschränkt. Daher kann sich ein Dritter auch nicht auf eine Haushaltsposition im gemeindlichen Haushaltsplan berufen, wenn diese z.B. höhere Zinsaufwendungen für

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 1 GemHVO NRW**

die Gemeinde vorsieht, als im Rahmen eines einzelnen Kreditvertrages vereinbart wurde. Aber auch die Gemeinde kann aufgrund einer Veranschlagung in ihrem Haushaltsplan keine Zinszahlungen verweigern, wenn die entsprechende Haushaltsposition im Haushaltsplan weniger Zinsaufwendungen ausweist, als es der tatsächlichen rechtlichen Verpflichtung der Gemeinde entspricht. Die Gemeinde ist deshalb haushaltsrechtlich verpflichtet, ihren Haushaltsplan für das Haushaltsjahr so aufzustellen, dass dieser die für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde im Haushaltsjahr alle voraussichtlich anfallenden Erträge und eingehenden Einzahlungen sowie die voraussichtlich entstehenden Aufwendungen und zu leistenden Auszahlungen zu enthalten hat (vgl. § 78 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 und 2 GO NRW).

## **2. Die Grundsätze für die Haushaltsplanung**

### **2.1 Die allgemeinen Planungsgrundsätze**

Die allgemeinen Planungsgrundsätze für den jährlichen Haushalt der Gemeinde sollen sicherstellen, dass der gemeindliche Ergebnisplan ein vollständiges und übersichtliches Bild über das zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben erforderliche Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch sowie die Ertragslage der Gemeinde für das Haushaltsjahr abgibt (vgl. § 3 GemHVO NRW). Der gemeindliche Finanzplan soll dazu beitragen, dass ein jahresbezogenes Bild über die Finanzmittelherkunft und Finanzmittelverwendung der Gemeinde entsteht und die Finanzlage der Gemeinde beurteilt werden kann. Die Erfüllung dieser haushaltswirtschaftlichen Aufgaben soll durch eine Reihe von Geboten erreicht werden, die bereits bei der Aufstellung der gemeindlichen Haushaltsatzung und ihrer Anlagen von der Gemeinde zu beachten sind.

Zu den haushaltsrechtlichen Vorgaben für die Gemeinde gehören insbesondere auch die allgemeinen haushaltswirtschaftlichen Grundsätze, z. B. das Gebot der Sicherung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 1 GO NRW), aber auch der Grundsatz der Gesamtdeckung (vgl. § 20 GemHVO NRW) oder der Grundsatz der Haushaltswahrheit und -klarheit. Auf die Einhaltung solcher Gebote hat die Gemeinde ihre gesamte Haushaltswirtschaft auszurichten. Unter Beachtung des Ressourcenverbrauchs für das Haushaltsjahr genügt es dabei nicht, den Blick auf das neue Haushaltsjahr zu richten. Vielmehr muss unter Berücksichtigung der intergenerativen Gerechtigkeit die gemeindliche Haushaltsplanung auf einen längeren Zeitraum ausgerichtet werden, um dauerhaft die stetige Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben zu gewährleisten. Diese Grundlagen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft haben dazu geführt, die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung der Gemeinde (vgl. § 84 GO NRW) in den gemeindlichen Haushaltsplan zu integrieren.

Neben den aufgezeigten Grundsätzen sind bei der haushaltsmäßigen Veranschlagung immer der sachliche Hauptzweck und die Produktorientierung aus der örtlichen Sicht der Gemeinde für die Bildung von Haushaltspositionen im Ergebnisplan und im Finanzplan ausschlaggebend. Auch die Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen sowie von Einzahlungen und Auszahlungen zu den Haushaltspositionen ist daran auszurichten. Deshalb müssen z.B. die Entgelte für die Beschäftigten der Gemeinde immer als Personalaufwendungen bzw. Personalauszahlungen unter Beachtung der örtlichen Produktorientierung veranschlagt werden. Ein mittelbarer Zweck gibt keine Veranlassung, bei der gemeindlichen Haushaltsplanung anders zu verfahren. Soweit von den Beschäftigten der Gemeinde im Einzelfall originäre Planungsleistungen für eine konkrete gemeindliche Investitionsmaßnahme erbracht werden, dürfen z.B. die allgemein anfallenden Personalaufwendungen bzw. Personalauszahlungen nicht im Umfang der erbrachten Leistungen als „Sonstige Investitionsauszahlungen“ veranschlagt werden.

Die Gemeinde muss ihre mehrjährige Haushaltsplanung zudem realitätsbezogen aufstellen (Grundsatz der Haushaltswahrheit). Die im gemeindlichen Haushaltsplan abzubildende Ergebnis- und Finanzplanung soll deshalb auf dem voraussichtlichen Bedarf und der tatsächlichen Leistungsfähigkeit der Gemeinde aufbauen. Das Zusammenspiel dieser beiden Merkmale macht es möglich, den i.d.R. unbegrenzten Bedarf auf ein realistisches Maß zurückzuführen. Die gemeindliche Haushaltsplanung erfordert daher insbesondere eine sachliche und objektivierte Beurteilung der örtlichen haushaltswirtschaftlichen Verhältnisse. Die Ausgleichsverpflichtung für den ge-

meindlichen Haushalt in § 75 Absatz 2 GO NRW und die Soll-Vorgabe für den Haushaltsausgleich in § 84 GO NRW dienen dabei auch der Anpassung der gemeindlichen Haushaltsplanung an die tatsächlichen Möglichkeiten und Verhältnisse der Gemeinde.

## **2.2 Der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit**

Im Zusammenhang mit den gesetzlich bestimmten Haushaltsgrundsätzen einschließlich der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) ist zusätzlich der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit gesetzlich bestimmt worden. Dieser Grundsatz wird inhaltlich durch die gesetzliche Festlegung ergänzt, dass die Gemeinde ihr Vermögen und ihre Einkünfte so zu verwalten hat, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben (vgl. § 10 Satz 1 GO NRW). Er beinhaltet auch, dass die Gemeinde in Verantwortung für die künftigen Generationen handeln muss (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Die Perspektive der ausreichenden Finanzierung künftiger Aufgaben der Gemeinde wurde deshalb mit dem Konzept der Generationengerechtigkeit verknüpft (vgl. Abbildung).

<b>Der Grundsatz „Intergenerative Gerechtigkeit“</b>	
<b>Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit</b>	§ 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW

*Abbildung 254 „Der Grundsatz „Intergenerative Gerechtigkeit“*

Die Gemeinde hat daher bei ihrer jährlichen Haushaltsplanung zu prüfen und zu beurteilen, in welchem Umfang künftige Generationen von den Auswirkungen gegenwärtiger gemeindlicher Haushaltspolitik betroffen sind und welche Leistungskraft der Gemeinde künftig noch vorhanden sein wird. Der benannte Grundsatz verlangt deshalb, eine zeitliche Verteilung von Nutzen und Lasten sowie die Tragfähigkeit der gemeindlichen Finanzen auch für die Zukunft sicherzustellen. Die Gemeinde muss deshalb bei ihrer Haushaltsplanung und Haushaltsausführung immer im Blick haben, ausreichende Handlungsmöglichkeiten für die künftigen Generationen zu erhalten. Sie darf deshalb auch keine rücksichtslose Inanspruchnahme der Abgabepflichtigen vornehmen.

## **2.3 Die Anwendung des Bruttoprinzips**

### **2.3.1 Inhalte des Bruttoprinzips**

Im gemeindlichen Haushaltsplan sind die Erträge und Aufwendungen sowie die Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde getrennt voneinander und in voller Höhe zu veranschlagen (Bruttoprinzip). Es ist nicht Zweck des gemeindlichen Haushalts lediglich die wirtschaftliche Belastung oder den Vorteil der Gemeinde im Haushaltsjahr aufzuzeigen. Im gemeindlichen Haushalt sollen vielmehr das voraussichtliche Ressourcenaufkommen und der Ressourcenverbrauch sowie die voraussichtlichen Zahlungen der Gemeinde vollständig veranschlagt werden (vgl. § 11 Absatz 1 GemHVO NRW). Eine Saldierung von Erträgen und Aufwendungen im gemeindlichen Ergebnisplan sowie von Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan der Gemeinde ist daher nicht zulässig. Der Verzicht auf die Anwendung des Bruttoprinzips würde die Übersicht über die gemeindlichen Ressourcen und die gemeindlichen Finanzmittel erheblich beeinträchtigen, wenn die Übersicht ggf. nicht sogar verloren gehen könnte.

Bei der Gemeinde entstehende Aufwendungen dürfen deshalb nur dann mit den erzielbaren Erträgen verrechnet werden, soweit durch Gesetz oder Verordnung etwas anderes zugelassen worden ist (vgl. § 19 GemHVO NRW). Eine Verrechnung bei den gemeindlichen Ressourcen und den Finanzmitteln im Sinne einer Aufrechnung würde zudem gegen die Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ verstoßen. Das Bruttoprinzip, das sich auch auf den Nachweis erstreckt, also auf für den gemeindlichen Jahresabschluss gilt, verhindert somit eine Verschleierung im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung und Haushaltsausführung sowie beim Nachweis

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 1 GemHVO NRW**

in der gemeindlichen Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung der Gemeinde. Unter Beachtung des Bruttoprinzips sind deshalb im Ergebnisplan und im Finanzplan für sämtliche zu veranschlagende Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen jeweils Jahressummen mindestens nach den verbindlich vorgegebenen Arten und in voller Höhe zu veranschlagen (vgl. §§ 2 und 3 GemHVO NRW). Dadurch werden die voraussichtlichen Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen des Haushaltsjahres in ihrem von der Gemeinde errechneten oder geschätzten Umfang gezeigt.

Im Rahmen der Haushaltsausführung können dann bei Bedarf und im Rahmen der Abwicklung des gemeindlichen Zahlungsverkehrs auch personenbezogene Auszahlungen der Gemeinde gegenüber einem Dritten mit Einzahlungen dieses Dritten oder umgekehrt verrechnet werden. Der in der gemeindlichen Finanzrechnung zu führende getrennte bruttomäßige Nachweis von Ein- und Auszahlungen bleibt davon unberührt. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die nach den §§ 387 ff. BGB zulässigen Aufrechnungen nicht als Abweichungen vom vorgegebenen Bruttoprinzip angesehen werden können. In den mit einer Aufrechnung in Verbindung stehenden gemeindlichen Geschäftsunterlagen sind sowohl in zeitlicher als auch in sachlicher Hinsicht die Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde gegenüber einem Dritten und die Forderungen gegenüber diesem Dritten getrennt voneinander dokumentiert, sodass grundsätzlich das Bruttoprinzip gewahrt bleibt.

### **2.3.2 Die Ausnahmen vom Bruttoprinzip**

#### **2.3.2.1 Die Veranschlagung bei Abgaben**

Für die haushaltsmäßige Behandlung von Abgaben ist für die Gemeinde eine Ausnahme vom Bruttoprinzip zugelassen worden. Der Gemeinde ist ausdrücklich vorgegeben worden, dass die Erträge aus Abgaben, abgabeähnlichen Erträge und allgemeinen Zuweisungen, die ihr nicht zustehen, von den erzielten Erträgen abzusetzen sind, auch wenn die Erträge sich auf Vorjahre beziehen (vgl. § 23 Absatz 2 GemHVO NRW). Diese haushaltsrechtlich bestimmte Ausnahme wirkt sich auf den gemeindlichen Ergebnisplan und wegen der Zahlungswirksamkeit der Abgaben und Zuwendungen auch auf den gemeindlichen Finanzplan aus. Die Anwendung der Vorschrift führt dazu, dass die gemeindlichen Erträge aus Abgaben nur mit dem Nettobetrag zu veranschlagen sind, der nach Abzug der vorhersehbaren Erstattungen als Ertrag bei der Gemeinde verbleibt.

Die Vorschrift soll dabei insbesondere dem Umstand der haushaltswirtschaftlichen Praxis der Gemeinden Rechnung tragen, dass die Erhebung von Abgaben und deren endgültige Festsetzung und Abrechnung durch die Gemeinden regelmäßig nicht in einem Haushaltsjahr abschließend erfolgen können. Außerdem hat sich in der Vergangenheit die Vornahme einer Aufrechnung zwischen der Gemeinde und dem Abgabenschuldner in den Fällen einer andauernden, regelmäßig wiederkehrenden Leistungspflicht eines Dritten bewährt, z. B. bei der Verpflichtung zur Zahlung von Grundsteuern. Über die tatsächliche Aufrechnung von zu viel berechneten und gezahlten Abgaben mit den von dem Dritten zu einem späteren Zeitpunkt zu leistenden Abgaben sollte der Dritte sachgerecht informiert werden.

#### **2.3.2.2 Die Veranschlagung bei Bestandsveränderungen**

Im gemeindlichen Ergebnisplan sind u.a. die Bestandsveränderungen der Gemeinde zu veranschlagen (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 9 GemHVO NRW). Die entsprechende Haushaltsposition umfasst alle Bestandsveränderungen aus fertigen und unfertigen Erzeugnissen und unfertigen Leistungen. Die Grundlage der Ermittlung der gemeindlichen Bestandsveränderungen ist die Inventur zum jeweiligen Abschlussstichtag, bei der die örtlichen Mengen- und Wertveränderungen zu ermitteln sind. In den Fällen, in denen sich bei der Gemeinde voraussichtlich der Bestand an fertigen oder unfertigen Erzeugnissen oder unfertigen Leistungen im Vergleich zum Vorjahr erhöht hat, stellt die Differenz einen Ertrag für die Gemeinde dar, der zu veranschlagen ist. Durch eine Verminderung

des Bestandes kann sich ggf. auch ein „negativer Ertrag“ ergeben, der dann unter der gleichen Haushaltsposition zu veranschlagen ist.

### 3. Die Produktorientierung im gemeindlichen Haushalt

Mit dem NKF werden von der Gemeinde nicht nur Auskunft über die Verwendung der eingesetzten Mittel gegeben, sondern insbesondere auch Aussagen und Bewertungen über die mit den eingesetzten Mitteln erzielten Ergebnisse im Sinne einer Outputorientierung gegeben. Die Aufgabenerfüllung der Gemeinde wird dadurch transparenter und ihr wirtschaftliches Handeln gestärkt. Diese Verhältnisse erfordern von der Gemeinde, sich ständig einen Überblick über ihre vielfältigen Tätigkeiten, die erbrachten Leistungen sowie die damit erzielten Wirkungen zu verschaffen. Für die Produktorientierung im gemeindlichen Haushalt und die Festlegung der örtlichen Produkte ist es dabei nicht ausreichend, nur die gemeindlichen Leistungen zu betrachten.

Von der Gemeinde müssen vielmehr unter Berücksichtigung der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und der fachlichen Aufgaben zutreffende Produkte gebildet bzw. definiert und voneinander abgegrenzt werden. Eine systematische Ordnung und Darstellung der gemeindlichen Leistungen (Produkte) erleichtert die haushaltswirtschaftliche Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen, um der Ressourcenorientierung ausreichend Rechnung tragen zu können und die Aufgabenerfüllung für Dritte verstehbar und nachvollziehbar zu machen. Die örtlichen Arbeiten können zudem zu einer wirtschaftlicheren Gestaltung der Arbeitsprozesse und zur Optimierung von Organisationsabläufen in der gemeindlichen Verwaltung führen. Der Aufbau der Produktorientierung nach dem NKF-Produktrahmen als allgemein geltende Produktorientierung für den gemeindlichen Haushalt wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Produktorientierung nach dem NKF-Produktrahmen</b>				
<b>POLITIK-FELDER</b>	<b>PRODUKT-BEREICHE</b>	<b>PRODUKT-GRUPPEN</b>	<b>PRODUKTE</b>	<b>LEISTUNGEN</b>
1 Zentrale Verwaltung 2 Schule und Kultur 3 Soziales und Jugend 4 Gesundheit und Sport 5 Gestaltung der Umwelt 6 Zentrale Finanzleistungen	01 Innere Verwaltung ... 05 Soziale Leistungen ... 07 Gesundheitsdienste ... 17 Stiftungen	Bildung von Produktgruppen nach den örtlichen Bedürfnissen	Bildung von Produkten nach den örtlichen Bedürfnissen	Festlegung von Leistungen nach den örtlichen Bedürfnissen

*Abbildung 255 „Die Produktorientierung nach dem NKF-Produktrahmen“*

Die verschiedenen haushaltsrechtlichen Vorschriften über die gemeindliche Produktorientierung gebieten dazu eine landesweit einheitliche Handhabung unter Berücksichtigung des vom Innenministerium bekannt gegebenen Produktrahmens, auch wenn die örtlichen Produkte von der Gemeinde nach ihren eigenen örtlichen Bedürfnissen und in eigener Verantwortung zu bilden sind (vgl. § 4 Absatz 1 Satz 2 GemHVO NRW i.V.m. Nr. 1.2.3 des Runderrlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300). Die gemeindlichen Produkte oder ihre Zusammenfassungen, z.B. zu Produktgruppen, bzw. die systematische Gliederung der gemeindlichen Produkte müssen daher mit dem landesweit geltenden „NKF-Produktrahmen“ in Einklang stehen.

Die Gemeinden sind deshalb verpflichtet, für Steuerungs- und Informationszwecke sowie aus Gründen der Vergleichbarkeit der gemeindlichen Haushalte sowie für die Prüfung des Haushalts durch die Aufsichtsbehörde die

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 1 GemHVO NRW**

erste Gliederungsstufe ihres Haushaltsplans nach der Gesamtebene auf der Grundlage der 17 für verbindlich erklärten Produktbereiche auszugestalten, auch wenn die örtlichen steuerungsrelevanten Teilpläne nach § 4 GemHVO NRW auf einer tieferen Gliederungsstufe aufgestellt werden.

Die vom Innenministerium mit dem o.a. Runderlass bekannt gegebenen Produktbereiche sind dem vom Rechnungsstil unabhängigen einheitlichen Produktrahmen entnommen, der von den Ländern erarbeitet wurde. Auf diesen Produktrahmen haben sich die Länder mit Beschluss der Innenministerkonferenz vom 21. November 2003 geeinigt. Diese Produktbereiche sollen bundesweit zur Gliederung des gemeindlichen Haushaltsplans genutzt und unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse ggf. weiter in Produktgruppen und Produkte untergliedert werden. Der NKF-Produktrahmen lässt der Gemeinde den dazu örtlich notwendigen Gestaltungsfreiraum nach den örtlichen Gegebenheiten und in eigener Verantwortung (vgl. Abbildung).

<b>Die Produktbereiche im NKF-Produktrahmen</b>		
01 Innere Verwaltung	07 Gesundheitsdienste	13 Natur- und Landschaftspflege
02 Sicherheit und Ordnung	08 Sportförderung	14 Umweltschutz
03 Schulträgeraufgaben	09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen	15 Wirtschaft und Tourismus
04 Kultur und Wissenschaft	10 Bauen und Wohnen	16 Allgemeine Finanzwirtschaft
05 Soziale Leistungen	11 Ver- und Entsorgung	17 Stiftungen
06 Kinder-, Jugend- und Familienhilfe	12 Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV	

*Abbildung 256 „Die Produktbereiche im NKF-Produktrahmen“*

Die Gemeinde hat in ihren Haushaltsplan die Teilpläne in der Reihenfolge der aufgezeigten 17 Produktbereiche einzustellen (vgl. Abbildung). Die zur Abgrenzung der Produktbereiche vorgenommene Zuordnung, nach der u.a. die fachlichen Verwaltungsaufgaben und die wirtschaftlichen Betätigungen den jeweils sachlich betroffenen Produktbereichen zuzuordnen sind, ist gleichfalls verbindlich (vgl. Nr. 1.2.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW 6300).

#### **4. Die Bildung von Haushaltspositionen**

Die Produktorientierung des gemeindlichen Haushalts sowie die Veranschlagung von Erträgen und Aufwendungen im Ergebnisplan und von Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan verlangen eine einheitliche Grundstruktur im Aufbau der Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan. Die Vorgabe dazu muss eine Umsetzung durch alle Gemeinden ermöglichen und wird - wie im Rahmen der früheren Kameralistik - als „Gemeindliche Haushaltssystematik“ bezeichnet. Durch die Haushaltssystematik wird es möglich, die gemeindliche Produktorientierung mit den Arten der Erträge und Aufwendungen (im Teilergebnisplan) oder den Einzahlungen und Auszahlungen (im Teilfinanzplan) zu verbinden.

Als zentrale Elemente für die Gestaltung des örtlichen Haushaltsplans sind der Gemeinde die allgemeinen Vorgaben zur „Bildung von Produktbereichen im kommunalen Haushalt“ und der „Haushaltsrechtliche NKF-Kontenrahmen“ zur Verfügung gestellt worden (vgl. Nr. 1.2.3 und Nr. 1.5.2 des Runderlasses des Innenministeri-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 1 GemHVO NRW**

ums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300). Entsprechend den verordnungsrechtlichen Regelungen für die Gestaltung des gemeindlichen Haushaltsplans stellen die o.a. Vorgaben des Landes lediglich Mindestvorgaben dar, die von der Gemeinde entsprechend ihren örtlichen Bedürfnissen weiter auszugestaltet sind. Sie sollen insbesondere weiter ausgestaltet werden, weil die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan den Adressaten der Haushaltsplanung der Gemeinde als umfassende Informationsquelle über die produktbezogene, haushaltswirtschaftliche Tätigkeit der Gemeinde dienen sollen.

In diesem Sinne lässt sich aus dem Aufbau der Teilpläne bzw. aus den Teilergebnisplänen und den Teilfinanzplänen problemlos erkennen, welche Mittel zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben im Haushaltsjahr eingesetzt werden sollen. Der wirtschaftliche Gehalt sowie mögliche Wirkungen des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde lassen sich durch eine solche Systematisierung des gemeindlichen Haushaltsplans klar und leicht nachvollziehen. Die Systematisierung der Erträge und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen nach den gemeindlichen Aufgaben wird dabei durch den NKF-Produktrahmen mit seinen 17 verbindlichen Produktbereichen ermöglicht (vgl. § 4 GemHVO NRW i.V.m. dem o.a. Runderlass). Die Systematisierung der Erträge und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen nach der Mittelherkunft und der Mittelverwendung wird durch die Mindestvorgabe über 19 Ertrags- und Aufwandsarten sowie über 27 Einzahlungs- und Auszahlungsarten ermöglicht (vgl. §§ 2 und 3 GemHVO NRW i.V.m. dem o.a. Runderlass).

Die gemeindliche Haushaltssystematik deckt damit die haushaltsrechtlichen Erfordernisse bei der Aufstellung und Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans sowie bei der Abrechnung im Jahresabschluss der Gemeinde ab. Sie ermöglicht eine Transparenz über die Größenordnungen des haushaltswirtschaftlichen Handelns einschließlich der Offenlegung von Mittelherkunft und Mittelverwendung der Gemeinde. Durch die Einbindung der Produktorientierung in den Haushaltsplan werden Informationen über den Finanzmittelbedarf für einzelne gemeindliche Aufgaben gegeben, sofern dafür Produkte gebildet und diese als steuerungsrelevant eingestuft wurden. Die dafür aufgestellten eigenständigen Teilpläne sind dann in den gemeindlichen Haushaltsplan aufzunehmen.

## **5. Die Zeitreihe im Haushaltsplan**

Die Gemeinde hat ihrer Haushaltsplanung die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung als fünfjährigen Planungszeitraum zugrunde zu legen, der vom laufenden Haushaltsjahr ausgeht und in den das Haushaltsjahr als erstes Planungsjahr sowie drei weitere Planungsjahre eingebunden sind (vgl. § 84 GO NRW). Dadurch muss die Gemeinde ihre voraussichtlichen wirtschaftlichen Verhältnisse und ihre Leistungskraft nicht allein für das Haushaltsjahr als kurzfristigen Zeitraum, sondern für den gesamten Planungszeitraum offen legen. Sie muss dabei auch aufzeigen, wie sie die stetige Aufgabenerfüllung in Zukunft sichert. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft bzw. die wirtschaftliche Lage der Gemeinde wird dabei anhand des aufgezeigten Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs sowie des Bedarfs der Gemeinde an Finanzmitteln innerhalb der mehrjährigen Ergebnis- und Finanzplanung gemessen und beurteilt.

Diese Planungspflicht der Gemeinde verlangt, im Zeitraum der mehrjährigen Planung die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen in ihrer voraussichtlichen Höhe und wirtschaftlichen Zuordnung sowie nach ihren Arten jahresbezogen im gemeindlichen Ergebnisplan zu veranschlagen. Entsprechend müssen die Einzahlungen in der zu erzielenden Höhe und die Auszahlungen in Höhe der voraussichtlich zu leistenden Beträge liquiditätswirksam und jahresbezogen sowie nach ihren Arten im gemeindlichen Finanzplan veranschlagt werden. Dadurch werden die haushaltswirtschaftlichen Gestaltungsmöglichkeiten der Gemeinde sowie ihre künftige wirtschaftliche Lage vorausschauend aufgezeigt. In den produktorientierten Teilplänen ist in gleicher Art und Weise zu veranschlagen. Die Vorschrift ergänzt diese Zeitreihe noch dadurch, dass dem Haushaltsjahr das Vorjahr mit seinen Plan-Werten und das Vorvorjahr mit den Ist-Werten voranzustellen sind. Die gemeindliche Haushaltsplanung in einer mehrjährigen Zeitreihe ist daher von der Gemeinde, bezogen auf die einzelnen Haushaltspositionen im Ergebnisplan und Finanzplan sowie in den Teilplänen, sorgsam und gewissenhaft durchzuführen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 1 GemHVO NRW**

Im gemeindlichen Haushaltsplan steht das Haushaltsjahr trotz der Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan im Mittelpunkt der gemeindlichen fünfjährigen Haushaltsplanung, auch dann, wenn eine Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre als „Doppelhaushalt“ aufgestellt wird (vgl. § 78 Absatz 3 GO NRW). Mit dieser mehrjährigen Planung der Erträge und Aufwendungen im Ergebnisplan und den Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan sowie in den Teilplänen in einer sechsjährigen Zeitreihe im Haushaltsplan wird ein Überblick über die vergangenen zwei Haushaltsjahre, das aktuelle Haushaltsjahr und die folgenden drei Planjahre bezogen jeweils auf die gesamte Haushaltsplanung unter Berücksichtigung der örtlichen Produktorientierung gegeben. Die Zeitreihe beträgt bei einem Doppelhaushalt sogar sieben Jahre. Der Rat hat dadurch bei seinen Beratungen und der Beschlussfassung über die Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr auch die mittelfristige Planung und die daraus aufgezeigte Haushaltswirtschaft sowie die künftige wirtschaftliche Lage der Gemeinde umfassend im Blickfeld.

## **6. Die örtliche Gesamtplanung**

Die gemeindliche Gesamtsteuerung unterliegt einer ständig steigenden Aktualität und benötigt daher nicht nur Ist-Daten aus den erstellten Jahresabschlüssen der gemeindlichen Verwaltung und der Betriebe der Gemeinde, sondern zusätzlich auch Plan-Daten, um zukunftsbezogene Entscheidungen leichter treffen zu können. Sie erfordert daher eine laufende und zeitnahe Beurteilung der Verwaltungs- und Geschäftstätigkeit, um entscheidungsrelevante Schritte einleiten zu können, aber auch, um Sondereffekte, die sich aus allgemeinen Rahmenbedingungen ergeben, für die örtliche Gesamtsteuerung zu relativieren. Es ist deshalb für die örtliche Gesamtsteuerung eine zukunftsbezogene Planung unverzichtbar. In eine solche Gesamtplanung muss die Haushaltsplanung der gemeindlichen Verwaltung mit den Wirtschaftsplanungen der gemeindlichen Betriebe zusammengeführt und in umsetzbare messbare Ziele und abgegrenzte Handlungsfelder übergeleitet und koordiniert werden.

Die örtliche Gesamtplanung sollte sich dabei nicht nur auf das nächste Haushaltsjahr bzw. Geschäftsjahr erstrecken, sondern die Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung der Gemeinde sollte den Planungskorridor bestimmen (vgl. § 84 GO NRW). Die Gemeinde hat ihrer Haushaltsplanung die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung und damit einen fünfjährigen Planungszeitraum zugrunde zu legen, der vom laufenden Haushaltsjahr ausgeht und in den das Haushaltsjahr als erstes Planungsjahr sowie drei weitere Planungsjahre eingebunden sind. Dadurch muss die Gemeinde ihre voraussichtlichen wirtschaftlichen Verhältnisse und ihre Leistungskraft nicht allein für das Haushaltsjahr als kurzfristigen Zeitraum, sondern für den gesamten Planungszeitraum offen legen. Sie muss dabei auch aufzeigen, wie sie die stetige Aufgabenerfüllung in Zukunft sichert.

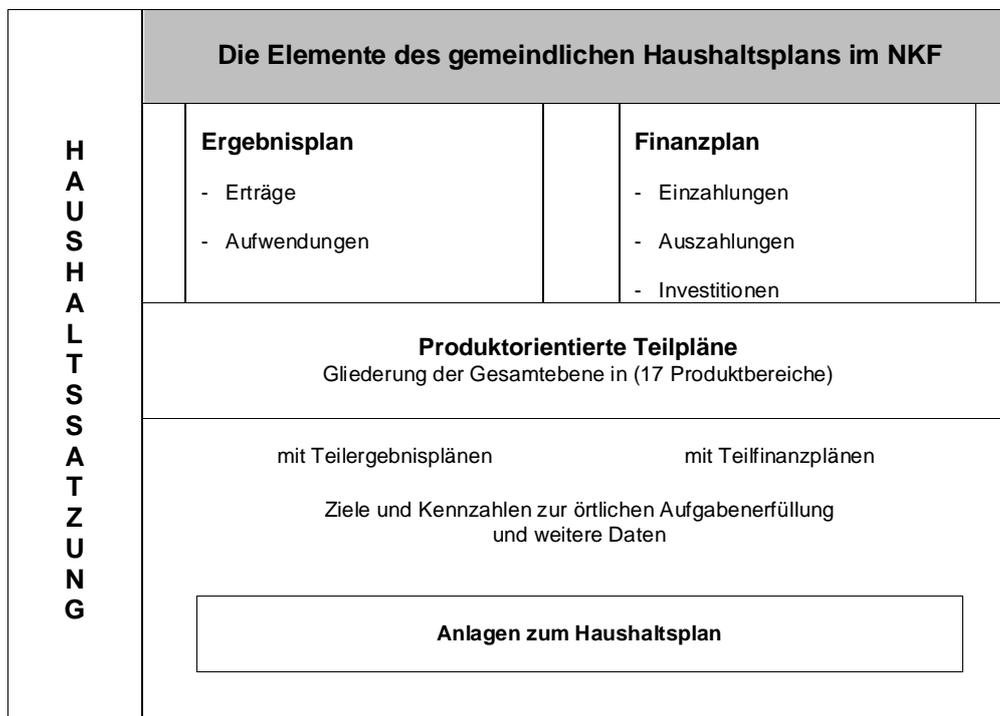
Im Rahmen ihrer jährlichen Haushaltssatzung müssen dem Rat der Gemeinde nicht nur der Haushaltsplan der gemeindlichen Verwaltung, sondern mehrere Anlagen dazu beigelegt werden, zu denen eine Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen sowie der Anstalten des öffentlichen Rechts und der Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden, gehört. Eine Erweiterung auf eine Gesamtplanung der Gemeinde, insbesondere wegen des gemeindlichen Gesamtabschlusses, kann sachgerecht und sinnvoll sein. Für die Gesamtergebnisrechnung im Gesamtabschluss ist bisher auch kein Plan-/Ist-Vergleich vorgesehen. Eine Gesamtplanung der Gemeinde könnte vor Ort dazu beitragen, mögliche Chancen und Risiken für die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde besser einzuschätzen und die künftige wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde zutreffender zu ermitteln und darzustellen.

**II. Erläuterungen im Einzelnen**

**1. Zu Absatz 1 (Bestandteile des Haushaltsplans):**

**1.1 Inhalte und Gliederungszwecke**

Aufbauend auf der Vorschrift des § 79 GO NRW über den gemeindlichen Haushaltsplan werden in dieser Vorschrift die Bestandteile des Haushaltsplans der Gemeinde nochmals ausdrücklich benannt. Der Ergebnisplan und der Finanzplan müssen die dafür festgelegten Positionen Haushaltspositionen enthalten (vgl. §§ 2 und 3 GemHVO NRW). Die produktorientierten Teilpläne sind entsprechend den Vorgaben aufzustellen. Sie enthalten produktbezogene Angaben sowie Ziele und Leistungskennzahlen und weisen entsprechend ihrer Produktorientierung sowohl Teilergebnispläne als auch Teilfinanzpläne auf (vgl. § 4 GemHVO NRW). Das nachfolgende Schema zeigt die Elemente des gemeindlichen Haushaltsplans im NKF auf (vgl. Abbildung).



*Abbildung 257 „Die Elemente des gemeindlichen Haushaltsplans im NKF“*

Diese Gliederung des gemeindlichen Haushaltsplans dient u.a. dazu, die Steuerung der Gemeinde zu verbessern, das gemeindliche Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch sowie die Finanzmittelherkunft und die Finanzmittelverwendung der Gemeinde sachgerecht und vollständig aufzuzeigen. Die den Gemeinden eingeräumte Befugnis, den jährlichen Haushaltsplan nach ihren örtlichen Bedürfnissen eigenverantwortlich zu gestalten, trägt wesentlich zur Stärkung der Selbstverwaltung der Gemeinden bei. Die dazu getroffenen Festlegungen gewährleisten in einem ausreichenden Maße die Vergleichbarkeit der gemeindlichen Haushalte untereinander, auch im Rahmen einer Zeitreihe.

Der Haushaltsplan der Gemeinde muss deshalb alle wesentlichen haushaltswirtschaftlichen Informationen bezogen auf das jeweilige Haushaltsjahr enthalten. Die Angaben im gemeindlichen Haushaltsplan sind dann als wesentlich anzusehen, wenn durch ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Veranschlagung haushaltswirtschaftliche Entscheidungen der Gemeinde beeinflusst werden könnten. Ob und wann ein solcher Fall gegeben ist, muss im Einzelfall unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse beurteilt werden. Der Aufbau, der Detaillierungsgrad und die Darstellungsform der Bestandteile des gemeindlichen Haushaltsplans sind dabei auch auf die Steuerungserfordernisse des Rates der Gemeinde und auf die Informationsbedürfnisse der Öffentlichkeit ausgerichtet.

Außerdem wird dadurch die produktorientierten Teilpläne, die haushaltsrechtlich mögliche flexible Haushaltsführung und die Budgetierung die damit verbundene dezentrale Fach- und Ressourcenverantwortung innerhalb der gemeindlichen Verwaltung gestärkt.

## **1.2 Die einzelnen Bestandteile**

### **1.2.1 Der Ergebnisplan**

Im Zentrum der gemeindlichen Haushaltsplanung steht der Ergebnisplan der Gemeinde (vgl. § 3 GemHVO NRW). Er beinhaltet sämtliche voraussichtlichen gemeindlichen Erträge als Ressourcenaufkommen und Aufwendungen als Ressourcenverbrauch für das Haushaltsjahr und weitere Jahre. Unter den mindestens auszuweisenden Haushaltspositionen sind die Erträge und Aufwendungen getrennt voneinander und vollständig, gegliedert nach Arten sowie periodengerecht zu veranschlagen. Vollständigkeit heißt dabei auch, eine örtliche Veranschlagung einschließlich der Abschreibungen und der erst später zahlungswirksam werdenden Belastungen, z. B. Pensionsrückstellungen. Periodengerecht bedeutet, dass nicht mehr der Zeitpunkt der Zahlung über die Zuordnung zum Haushaltsjahr entscheidet, sondern der Zeitraum, in dem durch die gemeindliche Verwaltungstätigkeit das Ressourcenaufkommen entsteht und der Ressourcenverbrauch tatsächlich anfällt.

Im Ergebnisplan der Gemeinde ist zudem zwischen ordentlichen und außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen zu unterscheiden. Außerdem sind das Jahresergebnis sowie Jahressummen bezogen auf das geplante Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit, das Finanzergebnis, das ordentliche und das außerordentliche Ergebnis auszuweisen. Der gemeindliche Ergebnisplan bildet durch die Zusammenführung der verbindlichen Haushaltspositionen nach § 2 GemHVO NRW mit dem Planungszeitraum nach § 1 Absatz 3 GemHVO NRW die geplante gemeindliche Haushaltswirtschaft jahresbezogen ab. Bei seiner Aufstellung sind auch die Verpflichtung der Gemeinde zum jährlichen Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 GO NRW und die allgemeinen Planungsgrundsätze nach § 11 GemHVO NRW sowie die verbindlichen Zuordnungen zu den betroffenen Haushaltspositionen im kommunalen Kontierungsplan von der Gemeinde zu beachten. Das Muster für den Ergebnisplan wird dabei der Gemeinde zur Anwendung empfohlen (vgl. Nummer 1.2.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

### **1.2.2 Der Finanzplan**

Der gemeindliche Finanzplan ist der zweite wichtige Bestandteil des Haushaltsplans der Gemeinde, denn darin sind alle im Haushaltsjahr voraussichtlich zu erzielenden Einzahlungen und zu leistenden Auszahlungen unter Einbeziehung der Liquiditätswirksamkeit zu veranschlagen. Insbesondere die Zahlungen, die aus der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit der Gemeinde entstehen und die gleichzeitig keine Erträge oder Aufwendungen darstellen, erfordern den gemeindlichen Finanzplan als ergänzende Komponente zum gemeindlichen Ergebnisplan. Die Gemeinde hat deshalb für jedes Haushaltsjahr neben dem Ergebnisplan einen gesonderten Finanzplan aufzustellen, in dem vor allem die investiven Auszahlungen und deren Fremdfinanzierung durch Zuwendungen und Kredite zu veranschlagen sind.

Der gemeindliche Finanzplan bildet zudem durch die Zusammenführung der verbindlichen Haushaltspositionen nach § 3 GemHVO NRW mit dem Planungszeitraum nach § 1 Absatz 3 GemHVO NRW das geplante gemeindliche Finanzierungsgebaren jahresbezogen ab. Er dient daher auch der Liquiditätsplanung der Gemeinde. Bei seiner Aufstellung sind die Verpflichtung der Gemeinde, die Finanzierung ihrer Investitionen sicherzustellen (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW i.V.m. § 14 GemHVO NRW) und die allgemeinen Planungsgrundsätze nach § 11 GemHVO NRW sowie die verbindlichen Zuordnungen zu den betroffenen Haushaltspositionen im kommunalen Kontierungsplan von der Gemeinde zu beachten. Das Muster für den gemeindlichen Finanzplan wird dabei der

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**

### **§ 1 GemHVO NRW**

Gemeinde zur Anwendung empfohlen (vgl. Nummer 1.2.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.2.3 Die Teilpläne**

Die Gemeinde hat in ihrem Haushaltsplan die Gesamtebene aus Ergebnisplan und Finanzplan eigenverantwortlich nach den örtlichen Bedürfnissen in produktorientierte Teilpläne zu untergliedern, in denen die Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen produktbezogen zu veranschlagen sind (vgl. § 4 Absatz 1 Satz 1 GemHVO NRW). Dazu besteht lediglich die vom Innenministerium festgelegte Vorgabe, die im Haushaltsplan abzubildende Produktbereichsebene in die 17 verbindlichen Produktbereiche zu gliedern (vgl. Nr. 1.2.3 bis 1.2.5 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW 6300). Diese Vorgaben ermöglicht, die Teilpläne im Haushaltsplan der Gemeinde nach den örtlichen Steuerungs- und Informationsbedürfnissen zu bilden, z.B. auf der Produktbereichsebene, der Produktgruppen- oder der Produktebene. Dabei sind die Produktgruppen und Produkte grundsätzlich frei gestaltbar, wobei die Finanzstatistik Anhaltspunkte für die Bildung der Produktgruppen bietet. Die Gemeinde hat lediglich die eindeutige und zutreffende Zuordnung ihrer Produktgruppen und Produkte zu den jeweiligen Produktbereichen sicherzustellen.

Die zusätzliche Möglichkeit für die Gemeinde, die Teilpläne nach ihren örtlichen Organisationsentscheidungen und Gegebenheiten zu bilden (vgl. § 4 Absatz 1 Satz 2 GemHVO NRW), trägt dem gemeindlichen Bedürfnis Rechnung, im Haushaltsplan ihre Verantwortungsbereiche aus der gemeindlichen Verwaltung (Budgets) im Zusammenhang mit Produkten und Produktgruppen ausweisen zu können, auch wenn im Einzelfall die Verantwortungsbereiche nicht vollständig den Grenzen der verbindlichen Produktbereiche entsprechen. Bei einer Gliederung des Haushaltsplans nach Verantwortungsbereichen sind den organisationsbezogenen Teilplänen in einer Übersicht die Produktbereiche voranzustellen (vgl. § 4 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW). Diese Vorgabe ist aus Gründen der Vergleichbarkeit der gemeindlichen Haushalte sowie für die Prüfung der Haushalte durch die Aufsichtsbehörden notwendig und sachgerecht.

Die Gliederung des gemeindlichen Haushaltsplans in Teilpläne ist nicht getrennt nach dem Ergebnisplan und dem Finanzplan vorzunehmen. Vielmehr stellen die produktorientierten und örtlich gestalteten Teilpläne wegen ihrer Relevanz als Steuerungsebene der Gemeinde jeweils ein produktbezogenes Gesamtbild dar, das neben der Darstellung der Produktorientierung die betreffenden Ergebnis- und Finanzdaten sowie die Ziele und Leistungskennzahlen enthalten muss und die notwendigen Bewirtschaftungsregeln enthalten kann. Zur besseren Verständlichkeit der steuerungsrelevanten Gliederung des gemeindlichen Haushaltsplans bietet es sich an, den aufgestellten Teilplänen eine schematische Übersicht voranzustellen, aus der die verbindlichen Produktbereiche und die daraus abgeleiteten örtlichen Produktgruppen und ggf. auch die Produkte ersichtlich sind. Ist der Haushaltsplan nach örtlichen Verantwortungsbereichen gegliedert, sollte entsprechend verfahren werden.

#### **1.2.4 Das Haushaltssicherungskonzept**

Ein gesetzlicher Bestandteil des gemeindlichen Haushaltsplans ist das Haushaltssicherungskonzept nach § 76 GO NRW, wenn ein solches erstellt werden muss (vgl. § 79 Absatz 2 GO NRW). Auch wenn die Ursache für die Aufstellung des Haushaltssicherungskonzeptes erst in einem der drei dem Haushaltsjahr folgenden Jahre liegt, wird das Haushaltssicherungskonzept bereits für das Haushaltsjahr zu einem gewichtigen Bestandteil des Haushaltsplans der Gemeinde. Die Aufstellungspflicht für ein Haushaltssicherungskonzept soll dabei ein Anlass für die Gemeinde sein, mit den notwendigen Konsolidierungsmaßnahmen bereits im Haushaltsjahr zu beginnen. Von Anfang an muss von der Gemeinde versucht werden, den Ursachen für einen unausgeglichene Haushalt entgegenzuwirken, auch wenn der Haushaltsausgleich voraussichtlich erst in den Folgejahren wieder dauerhaft erreichbar wird.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 1 GemHVO NRW**

Das gemeindliche Haushaltssicherungskonzept stellt jedoch kein einmaliges aufzustellendes Konzept zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs dar, sondern muss jährlich über den vorgesehenen Konsolidierungszeitraum den tatsächlichen haushaltswirtschaftlichen Verhältnissen der Gemeinde durch eine Fortschreibung angepasst werden. Nur wenn im Rahmen der Haushaltsplanung erkennbar gemacht wird, dass geplante Konsolidierungsmaßnahmen erfolgreich umgesetzt werden konnten oder ggf. auch nicht zu den gewünschten Wirkungen geführt haben, kann eine stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde dauerhaft gesichert werden.

Das Aufzeigen solcher örtlicher Ergebnisse bzw. die daraus entstehenden Anpassungen von geplanten Maßnahmen oder der Ersatz solcher Maßnahmen durch geeignetere Konsolidierungsarbeiten werden als Fortschreibung des Haushaltssicherungskonzepts bezeichnet. Eine solche Fortschreibung soll möglichst im Rahmen der Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung erfolgen, weil durch die Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan der dafür geltende Fünfjahreszeitraum nicht nur haushaltswirtschaftlich, sondern auch konsolidierungsmäßig zu betrachten und dafür Maßnahmen festzulegen sind. Eine solche Vorgehensweise ist Anlass genug, dem haushaltsjahrbezogenen Haushaltsplan auch ein entsprechend fortgeschriebenes Haushaltssicherungskonzept im Zeitraum der Umsetzung dieses Konzeptes beizufügen.

**2. Zu Absatz 2 (Anlagen zum Haushaltsplan):**

**2.1 Allgemeine Vorgaben**

Dem gemeindlichen Haushaltsplan sind eine Vielzahl von Anlagen beizufügen, um dadurch einen notwendigen Überblick über das sachlich erforderliche haushaltswirtschaftliche Geschehen im Haushaltsjahr zu verbessern bzw. den Überblick die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und ihre Entwicklung zu erreichen. Dem Rat der Gemeinde und seinen Ausschüssen müssen der Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung mit allen Anlagen und damit auch der Entwurf des Haushaltsplans mit seinen haushaltsrechtlich bestimmten Anlagen für die Beratungen und Entscheidungen vorgelegt werden. Die Gemeinde kann ihrem Haushaltsplan noch weitere Unterlagen beifügen, wenn dadurch die Gesamtübersicht über den Inhalt und den Umfang der geplanten Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr sowie über die Entwicklung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde verbessert wird.

Die Vorschrift enthält daher eine Aufzählung der dem gemeindlichen Haushaltsplan beizufügenden Anlagen, die für die Übersicht über die geplante Haushaltswirtschaft und für die Darstellung der Entwicklung der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde als unverzichtbar angesehen werden. Diese Unterlagen müssen auch für eine Unterrichtung der Bürgerinnen und Bürger im Rahmen der gesetzlich bestimmten Möglichkeit der Einsichtnahme (vgl. § 80 Absatz 6 GO NRW) sowie für die Anzeige an die Aufsichtsbehörde der Gemeinde (vgl. § 80 Absatz 5 Satz 1 GO NRW) geeignet sein. Der Gemeinde bleibt es freigestellt, ihrem Haushaltsplan noch weitere Unterlagen beizufügen. Sie hat darüber eigenverantwortlich unter Berücksichtigung des örtlichen Informationsbedarfs zu beurteilen und zu entscheiden. Die Anlagen zum gemeindlichen Haushaltsplan werden nachfolgend im Einzelnen aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Anlagen zum gemeindlichen Haushaltsplan</b>	
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>
1	Vorbericht.
2	Stellenplan.
3	Bilanz des Vorvorjahres.

<b>Die Anlagen zum gemeindlichen Haushaltsplan</b>	
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>
4	Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen.
5	Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen.
6	Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten zu Beginn des Haushaltsjahres.
7	Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals.
8	Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen sowie der Anstalten des öffentlichen Rechts und der Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden.
9	In den kreisfreien Städten die Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben

*Abbildung 258 „Die Anlagen zum gemeindlichen Haushaltsplan“*

In diesem Zusammenhang kann die Gemeinde auch weitere Übersichten ihrem Haushaltsplan beifügen. In der Praxis wird oftmals eine Übersicht über die von der Gemeinde übernommenen Sicherheiten (vgl. § 87 GO NRW) dem Haushaltsplan beigelegt, um z. B. über die einzelnen übernommenen Ausfallbürgschaften zu informieren. In dieser Übersicht werden dann regelmäßig der Gesamtbetrag und die Laufzeit, das Datum des Ratsbeschlusses sowie der voraussichtliche Stand zu Beginn und zum Ende des Haushaltsjahres benannt.

Eine Übersicht über die im Haushaltsjahr vorgesehenen Zuwendungen an Dritte bietet sich ebenso an. Die Dritten sollen mit diesen Finanzleistungen in ihrer Arbeit unterstützt werden, weil sie anstelle der Gemeinde gemeindliche Aufgaben erfüllen, z. B. im Kultur- und Jugendbereich. Es kann örtlich sinnvoll und sachgerecht sein, auch über die Vereinsmitgliedschaften der Gemeinde zu informieren. In einer solchen Übersicht sollen dann im Einzelnen die betreffenden Vereine mit dem jeweils zu leistenden Jahresbeitrag aufgezeigt werden.

## **2.2 Die einzelnen Anlagen**

### **2.2.1 Zu Nummer 1 (Vorbericht):**

#### **2.2.1.1 Zwecke des Vorberichts**

Dem gemeindlichen Haushaltsplan ist ein Vorbericht als Anlage beizufügen, der inhaltlich durch die Vorschrift des § 7 GemHVO NRW näher bestimmt wird. Mit dem Vorbericht soll ein Überblick über die Eckpunkte des Haushaltsplans gegeben und die Entwicklung und die aktuelle Lage der Gemeinde anhand der im Haushaltsplan enthaltenen Informationen und der Ergebnis- und Finanzdaten dargestellt werden. Außerdem sind im Vorbericht die wesentlichen Zielsetzungen der Planung für das Haushaltsjahr und die folgenden drei Planungsjahre sowie die Rahmenbedingungen dafür zu erläutern. Dazu gehört, dass in die der Haushaltssatzung getroffenen Festsetzungen erläutert und in einen Zusammenhang mit dem haushaltswirtschaftlichen Handeln gestellt werden.

Der Vorbericht zum gemeindlichen Haushaltsplan sollte daher nicht nur eine Zusammenfassung wichtiger haushaltswirtschaftlicher Daten darstellen, sondern den Status eines Haushaltsbegleitberichts erhalten, in dem neben dem Stand und der Entwicklung der Haushaltswirtschaft der Gemeinde auch wichtige wirtschaftliche Maßnahmen

erläutert werden. Die Gestaltung und Gliederung des Vorberichtes bleibt der Gemeinde freigestellt. Sie sollte dabei die für den Haushaltsplan gewählte produktorientierte Gliederung in Teilpläne als festgelegte Steuerungsebene berücksichtigen.

#### **2.2.1.2 Die Gesamtübersicht durch den Vorbericht**

Durch den Vorbericht sollen die durch den Haushaltsplan gesetzten Rahmenbedingungen sowie die wichtigen sachlichen Festlegungen bzw. Inhalte des Haushaltsplans und die darin veranschlagten Maßnahmen vorgestellt werden. Diese Darstellungen sollen sich aber nicht nur auf die Kernverwaltung der Gemeinde beziehen, sondern auch die ausgegliederten Organisationseinheiten umfassen, mindestens insoweit, wie die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der gemeindlichen Betriebe im Rahmen der Haushaltsplanung der Gemeinde aufgezeigt werden können. Dadurch soll die Übersicht über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde und ihre künftige Entwicklung verbessert werden.

Für seine Haushaltsplanberatungen müssen dem Rat der Gemeinde deshalb im Zusammenhang mit der gemeindlichen Haushaltsplanung für die Kernverwaltung die notwendigen Unterlagen über die gemeindlichen Betriebe, die organisatorisch verselbstständigt worden sind, vorgelegt werden, soweit nicht eine Übersicht darüber bereits aus dem Haushaltsplan der Gemeinde heraus geboten und erkennbar wird. Dazu gehört auch die Verpflichtung der Gemeinde, ihrem Haushaltsplan eine Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der gemeindlichen Betriebe mit eigener Rechtspersönlichkeit, an denen die Gemeinde mit mehr als 50 v.H. beteiligt ist, beizufügen. Auf der Grundlage aller haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde muss der Vorbericht ein Gesamtbild über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und ihre weitere Entwicklung im Haushaltsjahr und den drei folgenden Planungsjahren bieten, wie sie im gemeindlichen Haushaltsplan abgebildet sind.

#### **2.2.1.3 Der produktorientierte Vorbericht**

Bei der Gestaltung und Gliederung des Vorberichtes soll die Gemeinde die für den Haushaltsplan gewählte produktorientierte Gliederung sowie die festgelegte Steuerungsebene (Abbildung der aufgabenbezogenen Haushaltswirtschaft in Teilplänen) berücksichtigen. Dadurch kann der Vorbericht zum Haushaltsplan der Gemeinde sachgerechte Ausführungen zur Gesamtebene (Ergebnisplanung und Finanzplanung für das Haushaltsjahr und die folgenden drei Planungsjahre) sowie zur Steuerungsebene (produktorientierte Teilplanung) in der gleichen Zeitreihe enthalten. Ein produktorientierter Vorbericht kann zudem einen Einblick in die unterschiedlichen Tätigkeitsfelder bzw. die Aufgabenerfüllung der Gemeinde vermitteln. Er kann bezogen auf die örtlichen Teilpläne, die nach den verbindlichen Produktbereichen, nach Produktgruppen oder Produkten aufgestellt werden, die für die gemeindliche Haushaltswirtschaft bestehenden Chancen und Risiken teilplanbezogen aufzeigen.

Es ist aus Transparenzgründen geboten, die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft offen zu legen, denn die produktorientierte Haushaltsplanung für das Haushaltsjahr und die folgenden drei Planungsjahre baut auf der Einschätzung der künftigen wirtschaftlichen Lage der Gemeinde und der damit in Zusammenhang stehen Chancen und Risiken auf. Im Vorbericht können daher durch die Ausrichtung auf die Produktbereiche die bestehenden unterschiedlichen Einflüsse auf die Haushaltswirtschaft, die sich auch auf die Sicherung der Aufgabenerfüllung auswirken, sowie die auf ihre Zukunft ausgerichtete Reaktion der Gemeinde insgesamt verdeutlicht werden. Wenn ein solcher Bericht bereits im Rahmen der Haushaltsplanung erstellt wird und nicht wie der Lagebericht im Rahmen des Jahresabschlusses auf Ist-Ergebnisse konzipiert wird, kommen diesen Werken ein hoher Informationswert und eine entscheidungsbeeinflussende Wirkung für die mehrjährige Haushaltsplanung der Gemeinde zu.

Die Vermittlung spezifischer Informationen zu einzelnen Produktbereichen mindert zudem die möglichen Informationsdefizite, die entstehen können, wenn ausschließlich die Gesamtebene der Gemeinde zum Gegenstand der

Betrachtung gemacht wird. Diese Ausführungen gelten entsprechend bei einer tieferen produktorientierten Gliederung des gemeindlichen Haushaltsplans. Bei einer organisatorischen Gliederung des Haushaltsplans bedarf es gleichwohl ebenso einer produktorientierten Betrachtung und Bewertung. Um in diesen Fällen unübersichtliche Detailinformationen (aus der Vielzahl der Produkte) zu vermeiden, sollte unter Wesentlichkeitsgesichtspunkten geprüft werden, ob produktbezogene Informationen auch zusammengefasst werden können oder nur die als „Schlüsselprodukte“ ausgewiesenen Produkte ausführlich erläutert werden.

In einigen Produktbereichen kann es unter Berücksichtigung des Umfangs der gemeindlichen Aufgabe sogar sinnvoll sein, die Berichtsebene von der Steuerungsebene auf die Produktbereichsebene zu verlagern. Ein produktorientierter Vorbericht sollte aber nicht nur Bestands- und Strömungsgrößen in den einzelnen Produktbereichen (ggf. in Tabellenform) offenlegen, sondern zur Nachvollziehbarkeit und Verständlichkeit dies mit den wichtigsten Zielen und Leistungskennzahlen hinterlegen sowie die gebildeten Produkte und die zu erbringenden Dienstleistungen erläutern. Maßgebend für eine solche Berichterstattung ist, ob diese eine geeignete Grundlage für die Entscheidungsfindung des Rates darstellen kann.

## **2.2.2 Zu Nummer 2 (Stellenplan):**

### **2.2.2.1 Der Stellenplan**

Dem gemeindlichen Haushaltsplan ist der gemeindliche Stellenplan als Anlage beizufügen, der inhaltlich durch die Vorschrift des § 8 GemHVO NRW näher bestimmt wird. Der Stellenplan der Gemeinde hat seinen Ursprung im öffentlichen Dienstrecht. Er stellt die Grundlage für die Personalwirtschaft der Gemeinde dar und muss deshalb ausweisen, wie viele Beschäftigte für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde benötigt werden bzw. tätig sein müssen. Die Gemeinde ist nach § 74 Absatz 2 GO NRW verpflichtet, mit dem Stellenplan ein Bild über die Personalausstattung der Gemeinde abzugeben und diesen einzuhalten.

Der gemeindliche Stellenplan hat alle Stellen für die Beschäftigten, unabhängig von ihrer Besetzung und untergliedert nach Beschäftigungsverhältnissen, auszuweisen. Er ist zudem in Besoldungs- und Entgeltgruppen aufzuteilen. Bei Beamtenverhältnissen soll eine Einteilung in Besoldungsgruppen und in Laufbahngruppen vorgenommen werden. Der Stellenplan bietet damit ein Bild über die notwendige Personalausstattung der Gemeinde. Die Muster für den Stellenplan werden zur Anwendung empfohlen. Sie sind anzupassen, soweit sich z. B. Änderungen aufgrund von Tarifverträgen oder durch beamtenrechtliche Vorschriften ergeben (vgl. Nummer 1.3.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

### **2.2.2.2 Die Stellenübersicht**

Zum Stellenplan der Gemeinde gehört die Übersicht über die Aufteilung der Stellen des Stellenplans auf die gemeindlichen Produktbereiche (vgl. § 8 Absatz 3 Nummer 1 GemHVO NRW). Diese Stellenübersicht bildet die Grundlage für die Aufteilung der Personalaufwendungen auf die Teilpläne des gemeindlichen Haushalts (vgl. § 19 Absatz 2 GemHVO NRW). Die Gemeinde hat darin die Aufteilung aller Stellen auszuweisen, soweit im örtlichen Einzelfall die Stellen nicht auszugsweise in den einzelnen Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans ausgewiesen werden (vgl. § 4 Absatz 2 GemHVO NRW).

In den Fällen, in denen der Ausweis von Stellen in allen Teilplänen oder nur in einem Teil davon erfolgt, muss diese Sachlage in der Stellenübersicht erkennbar sein. In der Stellenübersicht der Gemeinde ist zudem ein Überblick über die Dienstkräfte in der Probe- und Ausbildungszeit zu geben (vgl. § 8 Absatz 3 Nummer 2 GemHVO NRW). Die Muster für die Stellenübersicht werden zur Anwendung empfohlen. Sie sind anzupassen, soweit sich z. B. Änderungen aufgrund von Tarifverträgen oder durch beamtenrechtliche Vorschriften ergeben (vgl. Nummer 1.3.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

### **2.2.3 Zu Nummer 3 (Bilanz des Vorjahres):**

Dem gemeindlichen Haushaltsplan ist die Bilanz des Vorjahres als Anlage beizufügen, der inhaltlich durch die Vorschrift des § 41 GemHVO NRW näher bestimmt wird. Die Bilanz als Bestandteil des Jahresabschlusses der Gemeinde („Wertespeicher“) soll Auskunft über das gesamte zum jeweiligen Abschlussstichtag vorhandene Vermögen und die Schulden der Gemeinde sowie deren Struktur geben. Wegen dieser Funktionen ist dem Haushaltsplan die Bilanz beizufügen, die zum Zeitpunkt der Aufstellung des Haushaltsplans (Beschlussfassung) zur Verfügung steht bzw. zuletzt festgestellt wurde. Es kann daher regelmäßig nur die gemeindliche Bilanz aus dem Jahresabschluss der Gemeinde dafür in Betracht kommen, der bezogen auf den Abschlussstichtag des Vorjahres des Haushaltsjahres aufgestellt wurde. Dieser Jahresabschluss muss bis zum 31. Dezember des dem abgelaufenen Haushaltsjahr folgenden Jahres vom Rat der Gemeinde festgestellt werden.

Bei einer Ausnutzung der gesetzlichen Fristen entstehen bereits zeitliche Probleme, denn die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen soll bereits einen Monat vor Beginn des Haushaltsjahres der Aufsichtsbehörde der Gemeinde angezeigt werden (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW). Die Gemeinde hat daher die zeitliche Koordinierung und Verbindung zwischen ihrem Jahresabschluss des Vorjahres und den daraus im Haushaltsplan des Haushaltsjahres zu machenden Angaben in eigener Verantwortung vorzunehmen. Sie hat in jedem Jahr dafür Sorge zu tragen, dass der Terminplan für die Aufstellung und Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses des Vorjahres mit den Erfordernissen der Haushaltsplan für das folgende Jahr bzw. das Haushaltsjahr und die drei folgenden Planungsjahre in Einklang gebracht wird. Diese Zusammenführung erlaubt keine zeitliche Streckung der Termine aus den eigenen Wünschen heraus, sondern vielmehr wegen der sich jährlich wiederholenden Gegebenheit, eine entsprechende organisatorische Handhabung.

Die Angabepflichten über das gemeindliche Vermögen und die Schulden erfordern dabei nicht, dass von der Gemeinde eine Planbilanz aufgestellt wird. Sie wird regelmäßig nicht für erforderlich gehalten. Jedoch ist es im Zusammenhang mit der Festsetzung der Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage oder Verringerung der allgemeinen Rücklage für das Haushaltsjahr und der deswegen erforderlichen gesonderten Anlage zum Haushaltsplan (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 7 GemHVO NRW) sachgerecht, ggf. nicht nur die Entwicklung des Eigenkapitals der Gemeinde, sondern auch anderer Eckwerte der gemeindlichen Bilanz aufzuzeigen, sondern in diesem Zusammenhang zusätzlich auch die örtlichen Gegebenheiten in Form einer Planbilanz darzustellen. Dieses kann von der Gemeinde freiwillig vorgenommen werden, gesonderte Vorgaben bestehen dafür aber nicht.

### **2.2.4 Zu Nummer 4 (Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen):**

Dem gemeindlichen Haushaltsplan ist eine Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen als Anlage beizufügen, die inhaltlich durch die Vorschriften des § 85 GO NRW i.V.m. § 13 GemHVO NRW näher bestimmt wird. Diese Übersicht muss erkennen lassen, in welcher Höhe aus der Inanspruchnahme der Verpflichtungsermächtigungen in den späteren Haushaltsjahren der Gemeinde voraussichtlich Auszahlungen erwachsen werden und auf welche Jahre sich diese verteilen. Die Gemeinde darf Verpflichtungsermächtigungen nur zur Leistung von Auszahlungen für Investitionen und in der Regel nur zulasten der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre, in besonderen Fällen aber auch bis zum Abschluss einer Maßnahme, im Finanzplan veranschlagen.

Durch die Übersicht soll daher aufgezeigt werden, wie die künftigen Haushaltsjahre bereits durch künftige gemeindliche Finanzleistungen vorbelastet sind, weil in Vorjahren bereits Verpflichtungsermächtigungen in Anspruch genommen worden sind. Es ist daher notwendig, in dieser Übersicht sowohl die voraussichtlich erforderlichen Verpflichtungen im neuen Haushaltsjahr als auch die voraussichtlich fälligen Auszahlungen aus Verpflichtungsermächtigungen aus früheren Jahren, aufgeteilt auf die künftigen Haushaltsjahre, auszuweisen (vgl. auch

Erläuterungen zu § 85 GO NRW und § 13 GemHVO NRW sowie die Nummer 1.4.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

## **2.2.5 Zu Nummer 5 (Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen):**

### **2.2.5.1 Die Grundlagen der Zuwendungsgewährung**

Dem gemeindlichen Haushaltsplan ist eine Übersicht über die von der Gemeinde vorgesehenen Zuwendungen an die Fraktionen, Gruppen und einzelne Ratsmitglieder als Anlage beizufügen. Diese Zuwendungen werden durch die Gemeindeordnung inhaltlich und adressatenbezogen näher bestimmt (vgl. § 56 Absatz 3 GO NRW). Die Gemeinde hat aus ihren jährlichen Haushaltsmitteln den genannten Vereinigungen und einzelnen Mitgliedern im Rat und in den Bezirksvertretungen bedarfsbezogene Zuwendungen zu den sächlichen und personellen Aufwendungen für die Geschäftsführung im notwendigen Umfang zu gewähren. Die Vereinigungen und die einzelnen Mitglieder haben einen gesetzlichen Anspruch auf Unterstützung durch die Gemeinde. Die Festlegung des Umfangs dieser Unterstützung liegt im Ermessen der Gemeinde

Die Zuwendungsgewährung betrifft ausschließlich die Geschäftsführung dieser Zusammenschlüsse oder Einzeller für ihre Tätigkeit in der Gemeinde. Sie bezieht sich deshalb zweckbezogen auch nur auf die sächlichen und personellen Aufwendungen für die Geschäftsführung. Die Fraktionen, Gruppen und die einzelnen Ratsmitglieder haben dabei Anspruch auf eine sachgerechte und willkürfreie Teilnahme an der Vergabe der durch den gemeindlichen Haushaltsplan zur Verfügung gestellten Haushaltsmittel, jedoch keinen Anspruch auf eine volle Kostenbeteiligung der Gemeinde. Die Angaben in der Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen müssen dabei mit dem entsprechenden Ansatz im gemeindlichen Haushaltsplan übereinstimmen. Die gemeindliche Zuwendungsgewährung und die Veranschlagung der dafür notwendigen Haushaltsmittel im gemeindlichen Haushaltsplan sind dabei darauf auszurichten, dass bei den Fraktionen, Gruppen und einzelnen Ratsmitgliedern auch ein entsprechender Finanzbedarf besteht.

Der Rat entscheidet mit dieser Veranschlagung einschließlich der gesonderten Anlage über die Verteilung der Zuwendungsmittel an die Fraktionen, Gruppen und einzelnen Ratsmitgliedern. Der gemeindlichen Verwaltung steht anschließend keine eigene Entscheidungsmöglichkeit über den Umfang der Zuwendungsgewährung mehr zu, u.a. auch aus ihrer Bindung an den gemeindlichen Haushaltsplan (vgl. § 79 Absatz 3 GO NRW). Die Vereinigungen müssen mit den verfügbaren gemeindlichen Haushaltsmitteln sachgerecht wirtschaften. Sie können z. B. von der Gemeinde keine weiteren Zuwendungen verlangen, weil sie eingegangene oder übernommene Verpflichtungen nicht erfüllen können. Bei einzelnen Ratsmitgliedern kann dann eine Zuwendungsgewährung erfolgen, wenn diesen nicht die notwendigen Sachmittel und Kommunikationsmittel zur Vorbereitung auf die Ratssitzungen zur Verfügung gestellt werden.

### **2.2.5.2 Der Nachweis der Zuwendungsgewährung**

Die für die Fraktionen, Gruppen und einzelnen Ratsmitgliedern vorgesehenen Zuwendungen sind in einer besonderen Anlage zum Haushaltsplan darzustellen. In dieser Anlage müssen nicht nur jeweils getrennte Angaben zu den einzelnen Fraktionen, den Gruppen und einzelnen Ratsmitgliedern gemacht werden, sondern es muss auch zwischen den vorgesehenen Geldleistungen und geldwerten Leistungen unterschieden werden. Als geldwerte Leistungen ist z. B. die Bereitstellung von Büroausstattungen, von Räumlichkeiten, Fahrzeugen oder Personal, aber auch die Übernahme laufender oder einmaliger Kosten aufzuführen.

Mit der dem gemeindlichen Haushaltsplan beizufügenden Übersicht werden die Geldleistungen und geldwerten Leistungen der Gemeinde an die freiwilligen Vereinigungen von Mitgliedern des Rates und der Bezirksvertretungen sowie an einzelne Ratsmitglieder für die Beschlussfassung über die gemeindliche Haushaltssatzung sowie

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 1 GemHVO NRW**

für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltsplanung transparent gemacht. Die Muster für die Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen werden zur Anwendung empfohlen (vgl. Nummer 1.4.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

Im Rahmen des späteren gemeindlichen Jahresabschlusses muss die tatsächliche Zuwendungsgewährung in der Ergebnisrechnung der Gemeinde nachgewiesen werden. Diese haushaltsrechtliche Pflicht erfordert, dass die Fraktionen, Gruppen und einzelnen Ratsmitglieder gegenüber dem Bürgermeister durch einen Verwendungsnachweis den tatsächlichen Bedarf und die ordnungsgemäße Verwendung der gewährten zweckbezogenen Zuwendung nachweisen müssen (vgl. § 56 Absatz 3 Satz 3 GO NRW). Der vom Bürgermeister geprüfte Nachweis fließt mit seinem Ergebnis in den Plan-/Ist-Vergleich der gemeindlichen Ergebnisrechnung ein, in dem ggf. Unterschiede zwischen dem veranschlagten Betrag der entsprechenden Haushaltsposition und dem Ist-Wert der entstandenen gemeindlichen Aufwendungen aufgedeckt werden.

**2.2.6 Zu Nummer 6 (Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten):**

Den Verbindlichkeiten der Gemeinde kommt eine große Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft zu, sodass zum Zeitpunkt der Aufstellung des Haushaltsplans nicht auf eine gesonderte und aktuelle Darstellung der Verbindlichkeiten verzichtet werden kann. Dem gemeindlichen Haushaltsplan ist deshalb eine Übersicht als Anlage beizufügen, in der auch die voraussichtliche Entwicklung der Verbindlichkeiten aufzuzeigen ist. In der Übersicht sind daher nicht nur der Stand der Verbindlichkeiten am Ende des Vorjahres des Haushaltsjahres sowie der voraussichtliche Stand zu Beginn und zum Ende des Haushaltsjahres aufzuzeigen, sondern sie müssen auch nach den Vorgaben für den Verbindlichkeitenspiegel (vgl. § 47 GemHVO NRW) gegliedert sein.

Durch die Übersicht wird nach Gläubigern getrennt aufgezeigt, wie sich die gemeindlichen Verbindlichkeiten zusammensetzen, sich voraussichtlich verändert haben und verändern werden. In die Entwicklung der Verbindlichkeiten im Haushaltsjahr müssen dabei nur die geplanten Geschäftsvorfälle einbezogen werden, die für die Gemeinde voraussichtlich zu neuen Verbindlichkeiten führen oder bestehende Verbindlichkeiten reduzieren oder auflösen. Die erst aus der Ausführung der Haushaltswirtschaft entstehenden Verbindlichkeiten müssen bei der Haushaltsplanung nicht prognostiziert werden, sondern sind erst im Jahresabschluss anzugeben.

Die Gemeinde hat jedoch zu beachten, dass die vollständige Gliederung der Verbindlichkeiten aus dem Verbindlichkeitenspiegel nur bei den zu machenden Angaben zum Ende des Vorjahres (Ist-Angaben aus dem gemeindlichen Jahresabschluss) zu übernehmen ist. In den beiden anderen Spalten der Übersicht, in denen Angaben zum voraussichtlichen Stand am Ende des Vorjahres und am Ende des Haushaltsjahres zu machen sind, ist es vertretbar, auf Angaben über den voraussichtlichen Stand an Krediten zur Liquiditätssicherung zu verzichten.

Diese Kredite stellen haushaltsrechtlich nur die Verstärkung der gemeindlichen Liquidität zur Leistung entsprechender Zahlungen dar, denn sie werden als Kredite zur Sicherstellung der rechtzeitigen Leistung fälliger gemeindlicher Auszahlungen bezeichnet (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW). Andererseits sind diese Kredite zur Liquiditätssicherung regelmäßig kurzfristige Kredite, also mit einer Laufzeit von höchstens einem Jahr, sodass deren möglicher (voraussichtlicher) Bedarf im Haushaltsjahr von der Gemeinde im Rahmen ihrer Haushaltsplanung zu schätzen ist. Das Muster für die Übersicht über die Verbindlichkeiten wird den Gemeinden zur Anwendung empfohlen (vgl. Nummer 1.4.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

In diesem Zusammenhang bietet es sich an, auch Informationen über die Entwicklung der von der Gemeinde übernommenen Ausfallbürgschaften zu geben, wenn eine Übersicht darüber nicht als weitere Unterlage dem Haushaltsplan beigefügt wird. Dazu kann z. B. im Einzelnen über die Beträge der übernommenen Ausfallbürgschaften mit Datum des Ratsbeschlusses sowie über den voraussichtlichen Stand anderer gemeindlicher Haftungsverhältnisse zu Beginn und zum Ende des Haushaltsjahres informiert werden, wie es vergleichbar für die Verbindlichkeiten der Gemeinde vorgesehen ist (vgl. Verbindlichkeitenspiegel nach § 47 GemHVO NRW).

**2.2.7 Zu Nummer 7 (Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals):**

Der Eigenkapitalausstattung der Gemeinde kommt in Bezug auf den Haushaltsausgleich im Haushaltsjahr und in den weiteren drei Planungsjahren der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung eine besondere Bedeutung zu. Die voraussichtliche Entwicklung des Eigenkapitals der Gemeinde, die regelmäßig aus den geplanten Jahresergebnissen im Ergebnisplan und ggf. auch aus der zulässigen Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen mit der allgemeinen Rücklage entsteht, ist von der Gemeinde in einer gesonderten Übersicht zum gemeindlichen Haushaltsplan aufzuzeigen. Die Übersicht als Anlage zum Haushaltsplan soll die Entwicklung des Eigenkapitals der innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung nachvollziehbar machen (vgl. Abbildung).

<b>Die Darstellung der voraussichtlichen Entwicklung des Eigenkapitals</b>						
Bilanzposten nach § 41 Abs. 3 Nr. 1 GO NRW	Ansatz Vorvorjahr (31.12.) EUR	Planwert Vorjahr (31.12.) EUR	Planwert <b>Haushalts- jahr</b> (31.12.) EUR	Planwert Haushalts- jahr + 1 (31.12.) EUR	Planwert Haushalts- jahr + 2 (31.12.) EUR	Planwert Haushalts- jahr + 3 (31.12.) EUR
Allgemeine Rücklage						
Sonder- rücklagen						
Ausgleichs- rücklage						
Jahresüberschuss/ Jahresfehlbetrag						
Summe des Eigenkapitals						
<b>Zeitreihe der Ergebnis- und Finanzplanung</b>						

*Abbildung 259 „Die Entwicklung des Eigenkapitals“*

Diese Übersicht ist wegen des Budgetrechtes des Rates jedem Haushaltsplan beizufügen. Mit der Zuleitung der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen an den Rat der Gemeinde werden durch eine solche Übersicht dem Rat die notwendigen Informationen über die weitere Entwicklung der gemeindlichen Eigenkapitalverhältnisse zukunftsbezogen gegeben (vgl. § 80 Absatz 2 GO NRW). Eine solche Information ist nicht nur geboten, wenn nach der gemeindlichen Haushaltssatzung eine Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage und/oder eine Verringerung der allgemeinen Rücklage vorgesehen ist (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW). Sie ist auch dann sachlich erforderlich, wenn Erträge und Aufwendungen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage verrechnet werden sollen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Diese Verrechnungen sind deshalb in die Fortschreibung des gemeindlichen Eigenkapitals bzw. der allgemeinen Rücklage einzubeziehen.

Die Gemeinde kann die Übersicht eigenverantwortlich gestalten. In der Übersicht soll die Eigenkapitalentwicklung mindestens dadurch aufgezeigt werden, dass für jedes Haushaltsjahr der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung jeweils der voraussichtliche Bestand aller Eigenkapitalposten zum jeweiligen Abschlussstichtag angegeben wird. Die Gemeinde kann sich dabei entscheiden, auch die einzelnen Verrechnungsschritte und nicht nur die jahresbezogenen Bestandsgrößen anzugeben. Sie kann zudem jeweils den zulässigen Höchstbetrag der Ausgleichsrücklage angeben. In den Fällen, in denen von der Gemeinde eine Inanspruchnahme der Ausgleichsrück-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 1 GemHVO NRW**

lage und/oder eine Verringerung der allgemeinen Rücklage nicht im neuen Haushaltsjahr, sondern erst in einem der drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre erfolgen soll, ist die nachfolgende Darstellung entsprechend anzupassen. Sie ist auch bei einer Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre ggf. um eine weitere jahresbezogene Spalte zu ergänzen (vgl. § 78 Absatz 3 Satz 2 GO NRW).

Im Zusammenhang mit der Veranschlagung im Haushaltsplan kann die Gemeinde eigenverantwortlich auf die nachrichtliche Angabe von möglichen Wertminderungen bei den gemeindlichen Finanzanlagen verzichten, denn i.d.R. sind solche Wertminderungen nicht planbar. Über die Vornahme und Bilanzierung solcher Aufwendungen der Gemeinde wird zudem regelmäßig erst im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses entschieden (vgl. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW). Die voraussichtlichen Erträge und Aufwendungen, die aus den Vermögensgegenständen der Gemeinde heraus entstehen und mit der allgemeinen Rücklage unmittelbar zu verrechnen sind, sollen dann nachrichtlich im Ergebnisplan angegeben werden, wenn diese die Voraussetzungen für eine Veranschlagung erfüllen können (vgl. § 11 und § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

## **2.2.8 Zu Nummer 8 (Unterlagen zu den Betrieben):**

### **2.2.8.1 Die Zwecke der Unterlagen**

Der Überblick über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und ihre weitere Entwicklung ist für die Haushaltsberatungen des Rates der Gemeinde dadurch zu vervollständigen, dass diesem Gremium eine Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der gemeindlichen Betriebe in Form von Unternehmen und Einrichtungen sowie der Anstalten des öffentlichen Rechts und Sondervermögen vorgelegt werden. Zum Vermögen der Gemeinde im haushaltsrechtlichen Sinn ist die Gesamtheit aller Sachen und Rechte zu zählen, die der Gemeinde gehören oder ihr zustehen oder bei denen sie der wirtschaftliche Eigentümer ist, sofern die gemeindlichen Vermögensgegenstände nicht aufgrund ausdrücklicher Vorschriften gesondert zu behandeln sind. Alle gemeindlichen Betriebe tragen zur Aufgabenerfüllung der Gemeinde bei, sodass die Herstellung eines Gesamtüberblicks über die voraussichtliche wirtschaftliche Lage der Gemeinde geboten ist, z. B. auch wegen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses (vgl. § 116 GO NRW i.V.m. § 50 GemHVO NRW).

### **2.2.8.2 Die Übersicht über die Wirtschaftslage und die Entwicklung**

Die Gemeinde hat der notwendigen Aktualität ihrer Haushaltsplanung nicht nur durch ausreichende Angaben über die künftige Haushaltswirtschaft der gemeindlichen Verwaltung, sondern auch durch entsprechende Angaben über ihre gemeindlichen Betriebe Rechnung zu tragen. Sie muss dafür jedoch nicht einen Gesamtwirtschaftsplan aus ihrem Haushaltsplan und den Wirtschaftsplänen der dazu verpflichtenden Betriebe erstellen. Die Vorschrift lässt dabei eine Vereinfachung dahingehend zu, dass stattdessen eine Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der gemeindlichen Betriebe dem Haushaltsplan beizufügen ist, die aus den betrieblichen Unterlagen heraus erstellt werden kann.

Nach Sinn und Zweck der Vorschrift muss die Gemeinde in diese Übersicht mindestens die Daten der gemeindlichen Betriebe einbeziehen, die zu einer Wirtschaftsplanung verpflichtet sind (vgl. § 108 Absatz 3 Nummer 1 GO NRW). Sofern auch die weiteren Betriebe eine Prognose erstellen und diese der Gemeinde zur Verfügung steht, soll die Gemeinde auch die Informationen aus diesen Unterlagen verwerten. Diese Informationen über die Wirtschaftslage und die Entwicklung der einzelnen gemeindlichen Betriebe dürften u.a. auch von den Beteiligungsverhältnissen der Gemeinde an diesen Betrieben abhängig sein. Die Gemeinde soll dabei auch die Informationen verwerten, die sich aufgrund der finanzwirtschaftlichen Beziehungen zwischen dem gemeindlichen Haushalt und den Betrieben der Gemeinde ergeben und umgekehrt. Die Erstellung einer Überschrift nach dieser haushaltsrechtlichen Vorgabe darf dabei nicht zu einer zeitlichen Verzögerung bei der Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr führen.

**2.2.8.3 Die Darstellung der Beteiligungsstruktur**

Im Zusammenhang mit der Darstellung der Wirtschaftslage der gemeindlichen Betriebe bietet es sich an, den betriebsbezogenen Unterlagen zum gemeindlichen Haushaltsplan eine Übersicht voranzustellen, in der die Beteiligungsstruktur der Gemeinde aufgezeigt wird. Durch eine solche Übersicht könnte der Überblick über die gemeindlichen Betriebe im Zeitpunkt der Haushaltsplanung der Gemeinde bzw. der Beschlussfassung des Rates der Gemeinde über die gemeindliche Haushaltssatzung erleichtert werden. Es bietet sich an, dafür die Beteiligungsübersicht zu verwenden, die dem gemeindlichen Beteiligungsbericht beizufügen ist (vgl. § 52 Absatz 3 GemHVO NRW).

**2.2.8.4 Die Darstellung der Finanzströme**

Im Zusammenhang mit der Übersicht über die Wirtschaftslage der gemeindlichen Betriebe und der Darstellung der gemeindlichen Beteiligungsstruktur bedarf es einer gesonderte Darstellung der finanzwirtschaftlichen Beziehungen zwischen dem gemeindlichen Haushalt und den Betrieben der Gemeinde und umgekehrt. Das nachfolgende Schema soll dazu einige Anregungen geben (vgl. Abbildung).

<b>Die Darstellung der Finanzströme zwischen Verwaltung und Betrieben</b>						
<b>Betrieb</b>	<b>Beteiligungs- wert</b>	<b>Anteile der Gemeinde</b>		<b>Gewinnabführung (+) Verlustabdeckung (-)</b>		
	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>%</b>	<b>Vor- vor- jahr EUR</b>	<b>Vor- jahr EUR</b>	<b>Haus- halts- jahr EUR</b>
<b>A. Sondervermögen</b>						
....						
...						
<b>B. Kommunal- unternehmen</b>						
...						
...						
<b>C. Gesellschaften</b>						
...						
...						
<b>D. Zweckverbände</b>						
...						
...						
<b>E. Andere Einrichtungen</b>						
...						
...						

*Abbildung 260 „Die Darstellung der Finanzströme zwischen Verwaltung und Betrieben“*

Bereits bei ihrer Haushaltsplanung muss die Gemeinde die zwischen dem gemeindlichen Haushalt und den Betrieben der Gemeinde bestehenden Finanzbeziehungen zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben berücksichtigen. Durch eine gesonderte Abbildung können die im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltenen Finanzströme für den Rat der Gemeinde auf einfache Weise nachvollziehbar gemacht werden. Die Gemeinde kann das Schema auf ihre örtlichen Verhältnisse übertragen und nach ihren Bedürfnissen weiter ausgestalten und dazu Zusatzinformationen geben. Sie kann dieses Schema aus örtlichen Erwägungen heraus auch ihrer Ergebnisrechnung im gemeindlichen Jahresabschluss beifügen oder z. B. auch ihrer Finanzrechnung, um die aufgabenbezogene Investitionsförderung durch die investive Zahlungen an die gemeindlichen Betriebe aufzuzeigen.

### **2.2.9 Zu Nummer 9 (Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsdaten):**

Die Vorschrift sieht vor, dass dem Haushaltsplan von kreisfreien Städten auch bezirksbezogene Angaben beizufügen sind. Diese Vorgabe ist Ausfluss der entsprechenden Regelung in der Gemeindeordnung, die der Bezirksvertretung eigene Rechte einräumt (vgl. § 37 Absatz 4 GO NRW). So entscheiden die Bezirksvertretungen unter Beachtung der Belange der gesamten Stadt und im Rahmen der vom Rat erlassenen allgemeinen Richtlinien in allen Angelegenheiten, deren Bedeutung nicht wesentlich über den Stadtbezirk hinausgeht.

<b>Die Angelegenheiten der Bezirksvertretungen</b>
<b>Die einzelne Bezirksvertretung entscheidet insbesondere in folgenden Angelegenheiten:</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>- Unterhaltung und Ausstattung der im Stadtbezirk gelegenen Schulen und öffentlichen Einrichtungen, wie Sportplätze, Altenheime, Friedhöfe, Büchereien und ähnliche soziale und kulturelle Einrichtungen;</li><li>- Angelegenheiten des Denkmalschutzes, der Pflege des Ortsbildes sowie der Grünpflege;</li><li>- die Festlegung der Reihenfolge der Arbeiten zum Um- und Ausbau sowie zur Unterhaltung und Instandsetzung von Straßen, Wegen und Plätzen von bezirklicher Bedeutung einschließlich der Straßenbeleuchtung, soweit es sich nicht um die Verkehrssicherungspflicht handelt;</li><li>- Betreuung und Unterstützung örtlicher Vereine, Verbände und sonstiger Vereinigungen und Initiativen im Stadtbezirk;</li><li>- kulturelle Angelegenheiten des Stadtbezirks einschließlich Kunst im öffentlichen Raum, Heimat- und Brauchtumpflege im Stadtbezirk, Pflege von vorhandenen Paten- oder Städtepartnerschaften;</li><li>- Information, Dokumentation und Repräsentation in Angelegenheiten des Stadtbezirks.</li></ul>

*Abbildung 261 „Die Angelegenheiten der Bezirksvertretungen“*

Die Bezirksvertretungen erfüllen die ihnen zugewiesenen Aufgaben im Rahmen der vom Rat bereitgestellten Haushaltsmittel und sollen dabei über den Verwendungszweck eines Teils dieser Haushaltsmittel allein entscheiden können. Zudem sollen die bezirksbezogenen Haushaltsmittel unter Berücksichtigung der Gesamtaufwendungen und Gesamtauszahlungen der Stadt sowie des Umfangs der entsprechenden Anlagen und Einrichtungen fortgeschrieben werden. Außerdem wirken die Bezirksvertretungen an den Beratungen über die Haushaltssatzung mit. Sie beraten über alle Haushaltspositionen, die sich auf ihren Bezirk und ihre Aufgaben auswirken, und können dazu Vorschläge machen und Anregungen geben.

Den Bezirksvertretungen ist dafür eine geeignete Übersicht als Auszug aus dem Entwurf der Haushaltssatzung, getrennt nach Bezirken, zur Beratung vorzulegen. Die Übersichten der Bezirksvertretungen sind dem Haushaltsplan als Anlagen beizufügen. Dabei muss gewährleistet bleiben, dass der städtische Haushaltsplan verständlich und lesbar bleibt. Aus diesem Grunde ist es nicht mehr vertretbar, für jede Bezirksvertretung einen eigenen Band zum Haushaltsplan vorzuschreiben. Die Interessen der Bezirksvertretungen bleiben jedoch ungeschmälert ge-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 1 GemHVO NRW**

wahrt. Ihnen sind unter Beachtung ihrer Aufgaben (vgl. § 37 Absatz 1 GO NRW) alle erforderlichen Unterlagen in geeigneter Form zur Beratung und Beschlussfassung zur Verfügung zu stellen und ggf. weitere benötigte Informationen und Erläuterungen zu geben.

**3. Zu Absatz 3 (Abbildung einer Zeitreihe im Haushaltsplan):**

**3.1 Die mittelfristige Haushaltsplanung**

Die Gemeinde hat ihrer Haushaltsplanung nicht allein das Haushaltsjahr als kurzfristigen Zeitraum zugrunde zu legen, sondern vielmehr einen fünfjährigen Planungszeitraum, der vom laufenden Haushaltsjahr ausgeht und in den das Haushaltsjahr als erstes Planungsjahr eingebunden ist (vgl. § 84 GO NRW). Für diesen Planungszeitraum muss die Gemeinde ihre Leistungskraft offen legen. Sie muss aber auch zeigen, wie sie die stetige Aufgabenerfüllung sichert (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW).

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft wird dabei anhand des aufgezeigten Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs sowie des Bedarfs der Gemeinde an Finanzmitteln innerhalb der mehrjährigen Ergebnis- und Finanzplanung gemessen. Diese Planungsweise erfordert von der Gemeinde, im Zeitraum der mehrjährigen Planung die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen in ihrer voraussichtlichen Höhe sowie die Einzahlungen in der zu erzielenden Höhe und die Auszahlungen in Höhe der voraussichtlich zu leistenden Beträge jahresbezogen und nach ihren Arten im Haushaltsplan zu veranschlagen. Dadurch werden die haushaltswirtschaftlichen Gestaltungsmöglichkeiten der Gemeinde vorausschauend aufgezeigt.

**3.2 Die mehrjährige Ergebnis- und Finanzplanung im Haushaltsplan**

**3.2.1 Die Inhalte der Planung**

Die mittelfristige Planung der Gemeinde ist sowohl im gemeindlichen Ergebnisplan und im Finanzplan als auch produktorientiert in jedem Teilplan abzubilden. Die Vorschrift bestimmt dazu, dass den im Haushaltsplan für das Haushaltsjahr zu veranschlagenden Erträgen und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres und die Haushaltspositionen des Vorjahres voranzustellen und die Planungspositionen der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre anzufügen sind. Die Zeitreihe mit der darin eingebundenen mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Zeitreihe im Haushaltsplan</b>						
<b>Ergebnisplan oder Finanzplan</b>	Ergebnis des Vorvor- jahres	Ansatz des Vor- jahres	<b>Ansatz des Haus- halts- jahres</b>	Planung Haushalts- jahr + 1	Planung Haushalts- jahr + 2	Planung Haushalts- jahr + 3
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
<b>Zeitreihe der Ergebnis- und Finanzplanung</b>						

*Abbildung 262 „Die Zeitreihe im Haushaltsplan“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 1 GemHVO NRW**

Der Stellenwert dieser mittelfristigen Planung der Gemeinde wird durch die Einbeziehung in den gemeindlichen Haushaltsplan wesentlich erhöht. Stärker als bisher kann damit eine dauerhafte Ordnung der Finanzen der Gemeinde gesichert und ein Haushaltsausgleich gewährleistet werden. Die haushaltspositionenscharfe Veranschlagung der Erträge und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen in einer solchen Zeitreihe im Haushaltsplan soll die Transparenz erhöhen und zu konkreteren und damit zu realistischeren Prognosen zwingen. Die Gemeinde ist verpflichtet, ihre fünfjährige Ergebnis- und Finanzplanung in den gemeindlichen Haushaltsplan einzubeziehen (vgl. § 84 GO NRW).

Die Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan verändert aber nicht den dafür bestimmten fünfjährigen Planungszeitraum, in dessen Mittelpunkt das neue Haushaltsjahr steht. Die Planung der Erträge und Aufwendungen im Ergebnisplan und die Planung der Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan sowie in den Teilplänen müssen unter Beachtung der Zeitreihe im Haushaltsplan erfolgen. Durch die Zeitreihe wird ein Überblick über die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde gegeben, denn die Zeitreihe besteht aus dem Vorjahr und dem Vorvorjahr des Haushaltsjahres, dem aktuellen Haushaltsjahr und den folgenden drei Planungsjahren. Der Rat der Gemeinde hat dadurch bei seinen Beratungen und der Beschlussfassung über die Haushaltssatzung auch die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung im Blickfeld.

In den Sonderfällen einer gemeindlichen Haushaltssatzung für zwei Jahre (vgl. § 78 Absatz 3 Satz 2 GO NRW) sind die dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre an das letzte Haushaltsjahr des „Doppelhaushalts“ anzuhängen, sodass im gemeindlichen Haushaltsplan eine Zeitreihe von sieben Jahren abzubilden ist. Eine solche Zeitreihe entsteht auch bei der Pflicht der Gemeinde ein Haushaltssicherungskonzept wegen der Überschreitung der Schwellenwerte nach § 76 Absatz 1 Nummer 2 GO NRW aufstellen zu müssen, denn dann schließen sich die dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre an das letzte „Ursachenjahr“ an. In besonderen örtlichen Ausnahmefällen kann bei der Gemeinde auch eine Veranlassung für die Anwendung der beiden Erweiterung bestehen, sodass im gemeindlichen Haushaltsplan eine Zeitreihe von acht Jahren abzubilden ist.

### **3.2.2 Die Planungsjahre und Haushaltssicherung**

Im NKF können die Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes und die Ursache, die diese Pflicht auslöst, in unterschiedliche Haushaltsjahre fallen. In die Prüfung, ob eine Überschreitung der Schwellenwerte des § 76 Absatz 1 GO NRW vorliegt, ist deshalb nicht nur das Haushaltsjahr, für das ein neuer Haushalt aufgestellt wird, einzubeziehen. Vielmehr sind die Tatbestände dieser Vorschrift auch dann erfüllt, wenn die Schwellenwerte in den dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahren der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung überschritten werden. Die Frist für den Zeitpunkt, zu dem der Haushaltsausgleich nach § 76 Absatz 2 GO NRW wieder herzustellen ist, läuft allerdings erst ab dem Haushaltsjahr, in dem ein negatives Jahresergebnis tatsächlich zur Verringerung der allgemeinen Rücklage oberhalb des Schwellenwertes führt. Damit werden mögliche Nachteile für die Gemeinde vermieden (vgl. Runderlass des Innenministeriums vom 09.06.2006).

Im Falle der Überschreitung des Schwellenwertes in § 76 Absatz 1 Nummer 2 GO NRW beginnt die Frist auch erst ab dem zweiten Jahr der Überschreitung zu laufen. Der Konsolidierungszeitraum kann bezogen auf das Haushaltsjahr, für das der Haushalt aufgestellt wird, über den Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung hinausreichen. Sofern das ein Haushaltssicherungskonzept auslösende Ereignis z. B. erst im letzten Jahr der mittelfristigen Ergebnis und Finanzplanung (z. B. für den Haushalt 2012 im Jahr 2015) liegt, kann sich der Zeitraum, bei dem für ein Haushaltssicherungskonzept grundsätzlich noch die Genehmigungsfähigkeit gegeben sein kann, über mehr als zehn Jahre ausdehnen.

XXXXXXXXXXXX

**§ 2**  
**Ergebnisplan**

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

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

die ordentlichen Aufwendungen

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

außerdem

16. Finanzerträge,
  17. Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen
- und

18. außerordentliche Erträge,
19. außerordentliche Aufwendungen.

(2) Im Ergebnisplan sind für jedes Haushaltsjahr

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

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

**Erläuterungen zu § 2:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Inhalte des Ergebnisplans**

Der gemeindliche Haushaltsplan (vgl. § 79 GO NRW i.V.m. § 1 GemHVO NRW) als Bestandteil der jährlichen Haushaltssatzung der Gemeinde stellt im NKF die Grundlage der Haushaltswirtschaft der Gemeinde sowie der

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 2 GemHVO NRW

örtlichen politischen Planungen, Entscheidungen und Kontrollen im Haushaltsjahr dar. Er steht im Zusammenhang mit der Pflicht der Gemeinde, ihre Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen sowie so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist, im Zentrum der haushaltswirtschaftlichen Planung und Rechenschaft der Gemeinde (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW).

Über die Rechengröße „Ertrag“ wird dabei das Ressourcenaufkommen der Gemeinde und über die Rechengröße „Aufwand“ der gemeindliche Ressourcenverbrauch ergebniswirksam erfasst. Als Ertrag kann dabei ein Zufluss an wirtschaftlichem Nutzenpotential für die Gemeinde im Haushaltsjahr angesehen werden, wenn sich durch den Zufluss das gemeindliche Eigenkapital erhöht, z. B. durch Steuern und allgemeine staatliche Zuweisungen. Entsprechend stellen die Aufwendungen der Gemeinde im Haushaltsjahr einen Abfluss von Nutzenpotential dar, durch den das Eigenkapital der Gemeinde verringert wird, z. B. durch Abschreibungen als Werteverzehr des gemeindlichen Vermögens.

Der gemeindliche Haushaltsplan muss daher einen Ergebnisplan enthalten, in dem die im Haushaltsjahr voraussichtlich anfallenden Erträge und entstehenden Aufwendungen zu veranschlagen sind. Der gemeindliche Ergebnisplan hat die Aufgabe, über die Art, die Höhe und die Quellen der Erträge und Aufwendungen vollständig und klar zu informieren und den sich daraus im Haushaltsjahr ergebenden Überschuss oder Fehlbedarf der Gemeinde auszuweisen. Im gemeindlichen Ergebnisplan dient der getrennte Ausweis des ordentlichen Ergebnisses, des Finanzergebnisses, des Ergebnisses der laufenden Verwaltungstätigkeit und des außerordentlichen Ergebnisses eines Haushaltsjahres dazu, sachgerechte Informationen über die Verwendung und den Einsatz der gemeindlichen Ressourcen zu vermitteln. Dabei ist zu beachten, dass aus bestimmten gemeindlichen Geschäftsvorfällen erzielbare Erträge und entstehende Aufwendungen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Unter Beachtung des Grundsatzes der Klarheit und der Richtigkeit muss bei allen Summen- und Saldobeträgen durch ein Vorzeichen erkennbar gemacht werden, ob der jeweilige Betrag positiv oder negativ ist bzw. einen Überschuss oder einen Fehlbetrag darstellt. Diese Sachlage bringt es mit sich, dass bei einer Veränderungsrechnung die Erträge nicht als negative Beträge und die Aufwendungen nicht als positive Beträge veranschlagt werden sollen. Die Informationen über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde und das erzielte Jahresergebnis können i.d.R. nur zutreffend gegeben werden, wenn der Jahresüberschuss der Gemeinde als positiver Betrag und der Jahresfehlbetrag als negativer Betrag ausgewiesen werden. Bei seiner Aufstellung ist u.a. auch der Grundsatz der Gesamtdeckung zu beachten (vgl. § 20 Nummer 1 GemHVO NRW).

Der auf das Haushaltsjahr bezogene Ergebnisplan stellt eine zeitraumbezogene Planungsrechnung dar (vgl. § 78 Absatz 4 GO NRW). Es wird damit das Zustandekommen des Erfolgs der Gemeinde aus ihrer Aufgabenerfüllung nach den Arten, der Höhe und den Quellen für den Zeitraum 1. Januar bis 31. Dezember eines Kalenderjahres aufgezeigt. Die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen sind deshalb in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW). Bei gemeindlichen Leistungen ohne Gegenleistung oder umgekehrt ist das Kriterium für die zeitliche Zuordnung entstehender Erträge oder zu leistender Aufwendungen die in einem Bescheid (Verwaltungsakt) festgesetzte Fälligkeit. Mit seiner Gliederung soll der gemeindliche Ergebnisplan zudem eine Verknüpfung zum Bereich „Laufende Verwaltungstätigkeit“ im gemeindlichen Finanzplan herstellen.

Die Zwecke der gemeindlichen Ergebnisplanung bedingen, dass die Gemeinde in ihrem Ergebnisplan die Richtigkeit der haushaltswirtschaftlichen Daten gewährleisten muss. Sie muss daher umfassend dafür Sorge tragen, dass die örtlichen Buchungen haushaltswirtschaftlich nach den sachlich erforderlichen Abgrenzungen der Ertrags- und Aufwandsarten unter Beachtung der Produktorientierung tatsächlich erfolgen. In Abwägung mit der eigenständigen Finanzverantwortung der Gemeinde bedarf es keiner haushaltsrechtlichen Vorgabe von örtlichen Sachkonten. Die jährlichen und die unterjährigen Meldepflichten zur Finanzstatistik bieten durch die Erhebungsmerkmale der Gemeinde die Möglichkeit, den gemeindlichen Entscheidungsspielraum bei der Kontenbildung in diesem Sinne weitgehend auszufüllen.

## **2. Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“**

### **2.1 Allgemeine Grundlagen**

Mit dem Neuen Kommunalen Finanzmanagement (NKF) wird über die Rechengröße „Erträge“ das Ressourcenaufkommen der Gemeinde als Erhalt von Finanzleistungen, z. B. Abgaben, Entgelte, Steuern, haushaltsmäßig erfasst. Über die Rechengröße „Aufwendungen“ wird der Ressourcenverbrauch der Gemeinde als Verbrauch von Wirtschaftsgütern, von Arbeitsleistungen und von Dienstleistungen haushaltsmäßig erfasst. Dabei wird auch der tatsächliche Werteverzehr des gemeindlichen Vermögens über Abschreibungen vollständig abgebildet.

Unter Einbeziehung der Produktorientierung der Gemeinde wird damit die haushaltsmäßige Erfassung und Darstellung des Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs bezogen auf die gemeindliche Aufgabenerfüllung möglich. Gleichzeitig soll die Ausrichtung der Finanzpolitik der Gemeinden auf das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit erreichen, dass der gesamte Ressourcenverbrauch einer Periode regelmäßig durch Erträge derselben Periode gedeckt wird, um nachfolgende Generationen nicht zu überlasten.

Die im NKF verwendeten Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ stellen dadurch den zutreffenden Buchungsstoff für den Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung der Gemeinde dar, auch wenn sie nicht gesetzlich definiert worden sind. Sie sind die zutreffenden Größen für eine gemeindliche „Reinvermögensrechnung“, die das Geldvermögen und das Sachvermögen der Gemeinde betrifft, wenn ein Vorgang bei der Gemeinde das gemeindliche Eigenkapital erhöht oder vermindert (Erhöhung: Ertrag; Verminderung; Aufwand).

Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ sind daher von zentraler Bedeutung für die gemeindliche Ergebnismittlung. In diesem Zusammenhang sind auch die internen Leistungsbeziehungen der Gemeinde zu beachten, die über die Rechengrößen „Erträge“ und „Aufwendungen“ erfasst werden, wenn die Gemeinde diese zum Nachweis des vollständigen Ressourcenverbrauchs in ihrem Haushalt veranschlagt (vgl. § 17 GemHVO NRW). Der interne Charakter dieser örtlichen Leistungsbeziehungen steht der Anwendung der Rechengrößen nicht entgegen.

### **2.2 Die Rechengröße „Ertrag“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Ertrag“ wird betriebswirtschaftlich die bewertete Leistungserstellung der Gemeinde in einem Haushaltsjahr (Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr) verstanden. Einen Ertrag stellt dabei jeder gemeindliche Vorgang dar, der das Nettovermögen bzw. das Eigenkapital der Gemeinde erhöht. Mit der Rechengröße werden aber auch die der Gemeinde zustehenden Steuereinnahmen und die ihr gewährten Zuwendungen erfasst, denn diese stellen einen erheblichen Anteil an den gemeindlichen Einnahmen dar.

Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Einnahme“ sind dann deckungsgleich, wenn die gleiche Periode bzw. das gleiche Haushaltsjahr der Gemeinde betroffen ist. Die Gemeinde erzielt dann aber in einem Haushaltsjahr eine Einnahme, die keinen Ertrag darstellt, wenn entweder keine Leistungserstellung durch die Gemeinde vorliegt oder wenn die Leistungserstellung und die dazugehörige Einnahme in unterschiedliche Haushaltsjahre fallen, z. B. Rechnungsabgrenzung bei Mietvorauszahlungen (vgl. § 42 GemHVO NRW). Die Begriffspaare „Ertrag“ und „Einnahmen“ können im gemeindlichen Bereich wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

<b>Die Rechengröße „Ertrag“</b>		
<b>ERTRAG</b>		
Ertrag, der nicht gleichzeitig eine Einnahme ist	Ertrag, der gleichzeitig eine Einnahme ist	
	Einnahme, die gleichzeitig ein Ertrag ist	Einnahme, die nicht gleichzeitig ein Ertrag ist
	<b>EINNAHME</b>	

*Abbildung 263 „Die Rechengröße Ertrag“*

**2.3 Die Rechengröße „Aufwand“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Aufwand“ wird betriebswirtschaftlich der bewertete Güterverzehr der Gemeinde in einem Haushaltsjahr (Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr) verstanden. Zu Aufwendungen führt daher jeder gemeindliche Vorgang, der das Nettovermögen bzw. das Eigenkapital der Gemeinde vermindert. Die Rechengrößen „Aufwand“ und „Ausgabe“ sind dann deckungsgleich, wenn die gleiche Periode bzw. das gleiche Haushaltsjahr der Gemeinde betroffen ist, z. B. wenn von der Gemeinde die Gehälter, das Material, die Energie u.a. zu bezahlen ist. Die Begriffspaare „Aufwendungen“ und „Ausgaben“ können im gemeindlichen Bereich wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Rechengröße „Aufwand“</b>		
<b>AUFWAND</b>		
Aufwand, der nicht gleichzeitig eine Ausgabe ist	Aufwand, der gleichzeitig eine Ausgabe ist	
	Ausgabe, die gleichzeitig ein Aufwand ist	Ausgabe, die nicht gleichzeitig ein Aufwand ist
	<b>AUSGABE</b>	

*Abbildung 264 „Die Rechengröße Aufwand“*

Die Gemeinde leistet dann in einem Haushaltsjahr eine Ausgabe, die keinen Aufwand darstellt, wenn z.B. die im Dezember des Haushaltsjahres für den Januar des Folgejahres zu zahlende Beamtenbesoldung. Die Aufwendungen der Gemeinde und die dazugehörige Ausgabe fallen dabei in unterschiedliche Haushaltsjahre (vgl. aktive Rechnungsabgrenzung nach § 42 GemHVO NRW).

### **3. Die Anwendung des Bruttoprinzips**

#### **3.1 Die Inhalte des Bruttoprinzips**

Im gemeindlichen Ergebnisplan sind die Erträge und Aufwendungen der Gemeinde getrennt voneinander und in voller Höhe zu veranschlagen (Bruttoprinzip). Es ist nicht Zweck des gemeindlichen Haushalts lediglich die wirtschaftliche Belastung oder den Vorteil der Gemeinde im Haushaltsjahr aufzuzeigen. Im gemeindlichen Ergebnisplan sollen vielmehr das voraussichtliche Ressourcenaufkommen und der Ressourcenverbrauch der Gemeinde vollständig veranschlagt werden (vgl. § 11 Absatz 1 GemHVO NRW).

Eine Saldierung von Erträgen und Aufwendungen ist daher nicht zulässig. Der Verzicht auf die Anwendung des Bruttoprinzips würde die Übersicht über die gemeindlichen Ressourcen erheblich beeinträchtigen, wenn die Übersicht ggf. nicht sogar verloren gehen könnte. Bei der Gemeinde entstehende Aufwendungen dürfen deshalb nur dann mit den erzielbaren Erträgen verrechnet werden, soweit durch Gesetz oder Verordnung etwas anderes zugelassen worden ist (vgl. § 19 GemHVO NRW). Eine Verrechnung bei den gemeindlichen Ressourcen im Sinne einer Aufrechnung würde zudem gegen die Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ verstoßen. Das Bruttoprinzip, das sich auch auf den Nachweis erstreckt, also auf für den gemeindlichen Jahresabschluss gilt, verhindert somit eine Verschleierung im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung und Haushaltsausführung sowie beim Nachweis in der gemeindlichen Ergebnisrechnung.

Unter Beachtung des Bruttoprinzips sind deshalb im Ergebnisplan für sämtliche zu veranschlagende Erträge und Aufwendungen jeweils Jahressummen mindestens nach den verbindlich vorgegebenen Arten und in voller Höhe zu veranschlagen (vgl. § 2 GemHVO NRW). Dadurch werden die voraussichtlichen Erträge und Aufwendungen des Haushaltsjahres in ihrem von der Gemeinde errechneten oder geschätzten Umfang aufgezeigt. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die nach den §§ 387 ff. BGB zulässigen Aufrechnungen nicht als Abweichungen vom vorgegebenen Bruttoprinzip angesehen werden können. In den mit einer Aufrechnung in Verbindung stehenden gemeindlichen Geschäftsunterlagen sind sowohl in zeitlicher als auch in sachlicher Hinsicht die Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde gegenüber einem Dritten und die Forderungen gegenüber diesem Dritten getrennt voneinander dokumentiert, sodass grundsätzlich das Bruttoprinzip gewahrt bleibt.

#### **3.2 Die Ausnahmen vom Bruttoprinzip**

##### **3.2.1 Die Veranschlagung von Abgaben**

Durch die Vorschrift des § 23 Absatz 2 GemHVO NRW, nach der Abgaben, abgabeähnliche Erträge und allgemeine Zuweisungen, die die Gemeinde zurückzahlen hat, bei den Erträgen abzusetzen sind, auch wenn sie sich auf Erträge der Vorjahre beziehen, wird eine Ausnahme vom gemeindlichen Bruttoprinzip zugelassen. Diese gesetzlich bestimmte Ausnahme wirkt sich auf den gemeindlichen Ergebnisplan aus. Die Vorschrift soll dabei dem Umstand der haushaltswirtschaftlichen Praxis der Gemeinde Rechnung tragen, dass die Erhebung von Abgaben und deren endgültige Abrechnung regelmäßig nicht in einem Haushaltsjahr abschließend erfolgen können.

In den Fällen einer andauernden, regelmäßig wiederkehrenden Leistungspflicht des Dritten hat es sich in der Vergangenheit bewährt, mögliche Erstattungen von zu viel berechneten und gezahlten Beträgen mit den späteren Zahlungen zu verrechnen. Für den gemeindlichen Ergebnisplan bedeutet dieses, dass die Abgaben, z. B. Steuern, Gebühren und Beiträge, jeweils mit dem Nettobetrag zu veranschlagen sind, der nach Abzug der vorhersehbaren Erstattungen als Ertrag bei der Gemeinde verbleibt.

### **3.2.2 Die Veranschlagung bei Bestandsveränderungen**

Mit dem Nettobetrag sind ebenfalls gemeindliche Bestandsveränderungen im Ergebnisplan zu veranschlagen. Die entsprechende Haushaltsposition umfasst alle Bestandsveränderungen aus fertigen und unfertigen Erzeugnissen und unfertigen Leistungen. Die Grundlage der Ermittlung der gemeindlichen Bestandsveränderungen ist die Inventur zum jeweiligen Abschlusstichtag, bei der die örtlichen Mengen- und Wertveränderungen zu ermitteln sind. In den Fällen, in denen sich bei der Gemeinde voraussichtlich der Bestand an fertigen oder unfertigen Erzeugnissen oder unfertigen Leistungen im Vergleich zum Vorjahr erhöht hat, stellt die Differenz einen Ertrag für die Gemeinde dar, der unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen ist. Es ist ggf. auch ein „negativer Ertrag“, der sich durch eine Verminderung des Bestandes entstehen kann, zu veranschlagen.

### **4. Die Zuordnung nach dem Erfüllungszeitpunkt**

Im NKF kommt sowohl das kaufmännische Prinzip der Periodenabgrenzung als auch der öffentlich-rechtliche Grundsatz der Jährlichkeit zur Anwendung. Die Gemeinde hat daher die Erträge und Aufwendungen in ihrer voraussichtlichen Höhe grundsätzlich in dem Haushaltsjahr in ihrem Haushaltsplan zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. Bei gemeindlichen Erträgen und Aufwendungen, die ohne Gegenleistung der Gemeinde entstehen, besteht in der Praxis vielfach Unsicherheit, nach welchen Kriterien die wirtschaftliche Zuordnung vorzunehmen ist. Das öffentlich-rechtliche Handeln der Gemeinde erfolgt, auch wenn die Gemeinde nicht zu einer Gegenleistung verpflichtet ist, in rechtsverbindlicher Form.

Die Gemeinde zieht z. B. im Rahmen ihrer Steuererhebung einen Dritten durch einen Leistungsbescheid (Verwaltungsakt), zu finanziellen Leistungen heran, weil sie dazu nach den einschlägigen Steuergesetzen berechtigt ist. Eine entsprechende Handhabung erfolgt auch bei Gemeindeverbänden und Zweckverbänden, die von ihren Mitgliedern durch einen Leistungsbescheid eine Umlage erheben dürfen, um ihre Finanzierung zu sichern. Eine gleiche Sachlage für die haushaltsmäßige Zuordnung besteht auch in vielen anderen Fällen, z.B. bei erhaltenen Zuwendungen, die der Gemeinde durch einen Dritten gewährt werden, oder wenn die Gemeinde z.B. einem Dritten finanzielle Leistungen ohne (gleichwertige) Gegenleistungen im Wege eines Leistungsbescheides nach den einschlägigen Sozialgesetzen gewährt.

Für die haushaltsmäßige Zuordnung derartiger Leistungen ist grundsätzlich auf den auch nach den kaufmännischen Grundsätzen zugrunde zu legenden Erfüllungszeitpunkt abzustellen. Dieser wird von der Gemeinde als Träger öffentlich-rechtlichen Handelns in ihrem Leistungsbescheid (Verwaltungsakt) festgesetzt. Zu diesem Zeitpunkt entsteht die Leistungspflicht des Dritten (Erfüllungszeitpunkt) und dadurch die wirtschaftliche Ursache als wertbegründender Tatbestand im Sinne des Realisationsprinzips. Gleichzeitig entsteht mit dem förmlichen Rechtsakt (Festsetzung im Bescheid) der Anspruch oder die Pflicht der Gemeinde, der eine objektiv nachprüfbar wirtschaftliche Zuordnung und einen nach dem Betrag hinreichend zuverlässig bestimmbaren Umfang ermöglicht. Es muss dabei geprüft werden, ob für die Zuordnung des Anspruchs oder der Verpflichtung der Gemeinde auch das Wertaufhellungsgebot zur Anwendung kommt (vgl. § 32 Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 GemHVO NRW).

### **5. Der Nachweis interner Leistungsbeziehungen**

Nach der Vorschrift des § 17 GemHVO NRW sollen in den Fällen, in denen in den Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans (vgl. § 4 GemHVO NRW) zum Nachweis des vollständigen Ressourcenverbrauchs der Gemeinde auch interne Leistungsbeziehungen erfasst werden, diese dem Jahresergebnis des Teilergebnisplans hinzugefügt werden. Die Verpflichtungen sollen bewirken, dass die Gemeinde aus einem eigenen sachlichen Bedürfnis heraus die internen Leistungsbeziehungen erfasst, z.B. um die Leistungsfähigkeit und Wirtschaftlichkeit bei ihrer gemeindlichen Aufgabenerledigung zu belegen.

Die internen Leistungsbeziehungen der Gemeinde können auf der Grundlage von Daten der gemeindlichen Kosten- und Leistungsrechnung ermittelt werden. Außerdem kann eine Pflicht zur Erfassung von Erträgen im Rahmen von internen Leistungsbeziehungen entstehen, wenn die Gemeinde bei der gleichen Steuerart gleichzeitig sowohl Steuerberechtigte als auch Steuerpflichtige ist, z. B. bei der Grundsteuer. Eine solche haushaltsmäßige Behandlung gilt entsprechend in allen Fällen, in denen die Gemeinde gegenüber sich selber abgabepflichtig ist. Eine Erfassung der internen Leistungsbeziehungen in den Teilergebnisplänen unterstützt zudem die Steuerung der Gemeinde und erleichtert das unterjährige Controlling.

Die internen Leistungsbeziehungen verändern dabei nicht das im gemeindlichen Ergebnisplan durch Erträge und Aufwendungen veranschlagte Ressourcenaufkommen und den veranschlagten Ressourcenverbrauch. Die betreffenden Leistungserträge und Aufwendungen entstehen lediglich innerhalb der gemeindlichen Verwaltung. Deren Erfassung ermöglicht eine zutreffende haushaltsmäßige Abbildung des tatsächlichen und intern abgewickelten haushaltswirtschaftlichen Geschehens. Im Ergebnisplan der Gemeinde werden daher nur die Ergebnisse aus den Teilplänen zusammengeführt, die vor der Veranschlagung der internen Leistungsbeziehungen ermittelt wurden. Dabei ist zu beachten, dass die internen Leistungsbeziehungen nicht zu Zahlungsströmen innerhalb der gemeindlichen Verwaltung führen, sodass der gemeindliche Finanzplan unberührt bleibt.

## **6. Die Zeitreihe im Ergebnisplan**

Die Gemeinde hat ihrer Haushaltsplanung eine fünfjährige Ergebnis- und Finanzplanung zugrunde zu legen und in den gemeindlichen Haushaltsplan einzubeziehen (vgl. § 84 GO NRW). Dieser Planungszeitraum geht vom laufenden Haushaltsjahr aus. Die Gemeinde muss für diesen Planungszeitraum ihre Leistungskraft offenlegen, aber auch zeigen, wie sie die stetige Aufgabenerfüllung künftig sichert. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft wird dabei anhand des aufgezeigten Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs sowie des Bedarfs der Gemeinde an Finanzmitteln innerhalb der mehrjährigen Ergebnis- und Finanzplanung gemessen. Diese Planungsweise erfordert, im Zeitraum der mehrjährigen Planung die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen in ihrer voraussichtlichen Höhe sowie die Einzahlungen in der zu erzielenden Höhe und die Auszahlungen in Höhe der voraussichtlich zu leistenden Beträge jahresbezogen und nach ihren Arten abzubilden. Dadurch werden die haushaltswirtschaftlichen Gestaltungsmöglichkeiten der Gemeinde vorausschauend aufgezeigt.

Die Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan (Ergebnisplan) verändert aber nicht den dafür bestimmten fünfjährigen Planungszeitraum, in dessen Mittelpunkt das neue Haushaltsjahr steht. Vielmehr wird die gesetzliche Festlegung noch durch die Regelung konkretisiert, nach der im gemeindlichen Haushaltsplan den für das Haushaltsjahr zu veranschlagenden Erträgen und Aufwendungen die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres und die Haushaltspositionen des Vorjahres voranzustellen und die Planungspositionen der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre anzufügen sind.

Mit der Abbildung einer solchen Zeitreihe im gemeindlichen Ergebnisplan wird die gemeindliche Haushaltswirtschaft in einer siebenjährigen Zeitreihe aufgezeigt, die bei Festsetzungen der gemeindlichen Haushaltssatzung auch acht Jahre umfassen kann. Der Rat der Gemeinde hat bei seinen Beratungen und der Beschlussfassung über die Haushaltssatzung der Gemeinde nicht nur das Haushaltsjahr, sondern auch die weiteren Jahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung, aber auch zwei Jahre der Vergangenheit im Blickfeld. Die gemeindliche Haushaltsplanung in einer solchen mehrjährigen Zeitreihe ist daher, bezogen auf die einzelnen Haushaltspositionen im Ergebnisplan, sorgsam und gewissenhaft durchzuführen.

## **7. Die Besonderheiten bei ÖPP-Projekten**

Das Leistungsentgelt aus einem ÖPP-Projekt ist im gemeindlichen Ergebnisplan jeweils in Abhängigkeit von der örtlich gewählten Modellvariante zu veranschlagen. Es ist dabei möglich, den Betrag in seine Anteile aufzuspalten

und diese jeweils der laufenden Verwaltungstätigkeit und der Investitionstätigkeit der Gemeinde zuzuordnen. Die Anteile des Entgeltes, die für den Betrieb und zur Unterhaltung eines Objektes anfallen, sind dabei als Aufwendungen in den gemeindlichen Ergebnisplan aufzunehmen.

Im Ergebnisplan sind aber auch mögliche Erträge aus dem Betrieb des Objektes zu veranschlagen. Eine pauschale Zuordnung nach dem Prinzip der „überwiegenden Zugehörigkeit“, z.B. zur gemeindlichen Investitionstätigkeit, ist in diesem Zusammenhang zu vermeiden. Die von der Gemeinde vorzunehmende Zuordnung wird jedoch dadurch erleichtert, dass die Bieter zuvor bei der Angebotsabgabe i.d.R. von der Gemeinde aufgefordert werden, die Preise für einzelne Leistungsbereiche, z. B. den Bau, den Betrieb, die Unterhaltung und die Finanzierung des Objektes gesondert anzugeben.

## **8. Nicht zulässige Veranschlagungen**

### **8.1 Keine Veranschlagung „periodenfremder“ Erträge und Aufwendungen**

Im Zusammenhang mit der Veranschlagung von gemeindlichen Erträgen und Aufwendungen im Ergebnisplan ist zu beachten, dass gemeindliche Erträge und/oder Aufwendungen nicht gesondert oder zusätzlich als neutrale Erträge und Aufwendungen in Form von „betriebsfremd“ und/oder „periodenfremd“, wie es betriebswirtschaftlich in der Privatwirtschaft erfolgt, veranschlagt werden dürfen. Im gemeindlichen Bereich können aber auch „periodenfremde Erträge und Aufwendungen“ entstehen. Diese Sachlage ist möglich, weil z. B. aufgrund der gesonderten Regelung in § 23 GemHVO NRW gemeindliche Erträge und Aufwendungen ggf. Vorjahre betreffen können oder Rückzahlungen aus in einem Vorjahr erhaltenen Zuwendungen für laufende Zwecke entstehen oder Erträge und Aufwendungen, weil diese nicht mehr im Jahresabschluss des Haushaltsjahres erfasst werden konnten.

Derartige gemeindliche Erträge und/oder Aufwendungen müssen gleichwohl unter den jeweils zutreffenden und vorgegebenen Ertrags- und/oder Aufwandsarten veranschlagt werden. Dabei ist zu beachten, dass die Erträge und Aufwendungen nach der wirtschaftlichen Zurechnung (Periodenabgrenzung) einem einzelnen Haushaltsjahr zuzuordnen sind (vgl. § 11 GemHVO NRW). Die Gemeinde muss deshalb im Rahmen ihrer Haushaltsplanung abschätzen, ob derartige Erträge und Aufwendungen voraussichtlich entstehen und welchem Haushaltsjahr diese zuzurechnen sind bzw. entsprechend veranschlagen.

### **8.2 Keine Veranschlagung der Verrechnungen**

Die Gemeinde muss entstehende Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen und aus Wertminderungen von Finanzanlagen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage verrechnen. Derartige Erträge und Aufwendungen sind in der Weise in die gemeindliche Ergebnisrechnung einzubeziehen, dass diese nachrichtlich nach dem Jahresergebnis anzugeben sind. Die Erträge und Aufwendungen berühren dadurch nicht die Haushaltsplanung. Ihr nachrichtlicher Ausweis nach dem Jahresergebnis im Ergebnisplan steht dem nicht entgegen.

Die Einbeziehung in den Ergebnisplan nach dem Jahresergebnis der Gemeinde bewirkt dabei nicht, dass solche Erträge und Aufwendungen der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans im Rahmen der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zugerechnet werden müssen. Die Erträge und Aufwendungen entstehen nicht im Rahmen des gemeindlichen Haushaltsplans und sind deshalb auch nicht in die Veranschlagung vor dem Jahresergebnis einzubeziehen. Eine nachrichtliche Veranschlagung dieser Aufwendungen soll dann erfolgen, sofern dafür die Voraussetzungen der Veranschlagung erfüllt werden können. Die haushaltsrechtliche Einordnung der Verrechnung baut auf der gesetzlichen Entscheidung des Landesgesetzgebers auf, auch wenn dieser die Regelung über die Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage in der Gemeindehaushaltsverordnung verankert hat.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Haushaltspositionen des Ergebnisplans):**

#### **1.1 Die Inhalte des Ergebnisplans**

Der gemeindliche Ergebnisplan ist ein wichtiger Bestandteil des Haushaltsplans der Gemeinde. Er bildet die Zusammenführung der mindestens auszuweisenden Haushaltspositionen mit dem vorgegebenen Planungszeitraum ab (vgl. §§ 1 und 2 GemHVO NRW). Die Gemeinde hat bei ihrer Ergebnisplanung das Prinzip der Periodenabgrenzung anzuwenden und nicht wie beim gemeindlichen Finanzplan, das Prinzip der Kassenwirksamkeit. Diese Vorgaben führen dazu, dass im gemeindlichen Ergebnisplan alle im Haushaltsjahr und den folgenden drei Planungsjahren voraussichtlich erzielbaren Erträge und entstehenden Aufwendungen von der Gemeinde zu veranschlagen sind, die dem Haushaltsjahr wirtschaftlich zugerechnet werden (vgl. § 11 GemHVO NRW).

Bei der Veranschlagung hat die Gemeinde außerdem das Bruttoprinzip zu beachten, sodass die gemeindlichen Aufwendungen grundsätzlich nicht mit den Erträgen der Gemeinde verrechnet werden dürfen. Es bestehen dazu aber Ausnahmen, z. B. für Abgaben, die bei den Erträgen abzusetzen sind, wenn die Gemeinde die erhaltenen Abgaben zurückzahlen hat, auch wenn sie sich auf Erträge der Vorjahre beziehen (vgl. § 23 Absatz 2 GemHVO NRW). Diese Regelung wirkt sich unmittelbar auch auf den gemeindlichen Finanzplan aus, denn in diesen Fällen sind die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen regelmäßig zahlungswirksam. Für alle Erträge und Aufwendungen der Gemeinde, unabhängig davon, ob diese zahlungswirksam sind oder nicht, stellt der Ergebnisplan die Ermächtigungsgrundlage für die Bewirtschaftung im Haushaltsjahr dar.

#### **1.2 Die Komponenten des Ergebnisplans**

Der gemeindliche Ergebnisplan ist in Staffelform aufzustellen. Er weist Aufwendungen und Erträge der Gemeinde, gegliedert nach Arten, in zusammengefassten Positionen sowie das ordentliche und das außerordentliche Ergebnis aus. Dadurch werden die Vorgänge bzw. die gemeindlichen Geschäftsvorfälle aus der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde und bei ihr entstehenden außerordentlichen Vorgänge deutlich unterschieden.

Die Veranschlagung im Ergebnisplan und deren Abbildung sind auf die wesentlichen Angaben beschränkt worden, damit der gemeindliche Haushaltsplan insgesamt verständlich und lesbar bleibt. Die vorgenommene Spezialisierung der Haushaltspositionen im Ergebnisplan soll dabei dem Grundsatz der Haushaltsklarheit in ausreichendem Maße Rechnung tragen.

Der Ergebnisplan der Gemeinde hat nicht nur die nach dieser Vorschrift mindestens erforderlichen Haushaltspositionen für das Haushaltsjahr, sondern auch entsprechende Positionen für die drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre sowie zwei weitere Vorjahre zu enthalten (vgl. § 1 Absatz 3 GemHVO NRW). Er zeigt daher in einer Zeitreihe jahresbezogen die Arten, die Höhe und die Quellen der Erträge und Aufwendungen der Gemeinde auf. Gleichzeitig stellt der Ergebnisplan die Ermächtigungsgrundlage für die Bewirtschaftung der veranschlagten Erträge und Aufwendungen durch die gemeindliche Verwaltung dar. Er ist die Grundlage für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde im Haushaltsjahr und für die Haushaltsausführung durch die gemeindliche Verwaltung verbindlich (vgl. § 79 Absatz 3 GO NRW). Der gemeindliche Ergebnisplan muss deshalb die haushaltsrechtlich vorgegebene Mindestgliederung aufweisen.

Bei der Veranschlagung von Erträgen und Aufwendungen im Ergebnisplan ist von der Gemeinde außerdem das Bruttoprinzip zu beachten. Die gemeindlichen Aufwendungen dürfen grundsätzlich nicht mit den Erträgen der Gemeinde verrechnet werden, denn das gemeindliche Ressourcenaufkommen und der Ressourcenverbrauch sind getrennt voneinander zu veranschlagen (vgl. § 11 Absatz 1 GemHVO NRW). Es bestehen aber dazu auch Ausnahmen, z. B. für Abgaben (vgl. § 19 Absatz 1 GemHVO NRW). Andererseits entstehen z. B. aus Erlösen aus

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

der Veräußerung von gemeindlichen Vermögensgegenständen nicht in jedem Einzelfall immer auch Erträge für die Gemeinde. Die Veräußerungserlöse berühren die gemeindliche Ergebnisrechnung nur dann, wenn zwischen den Einzahlungen bei der Gemeinde und dem bisher bilanzierten Buchwert eine Differenz besteht, die für die Gemeinde zu Erträgen aber auch zu Aufwendungen führen kann. Auch bei Erhöhungen oder Verminderungen des Bestandes an fertigen oder unfertigen Erzeugnissen und unfertigen Leistungen der Gemeinde kann sich eine entsprechende Ergebniswirksamkeit für die Gemeinde ergeben.

In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass die grundsätzliche Übereinstimmung des Ergebnisplans der Gemeinde mit dem gemeindlichen Finanzplan zwar gegeben ist, sich jedoch in der Regelung des Absatzes 2 dieser Vorschrift und daher auch im Muster über den gemeindlichen Ergebnisplan nicht übereinstimmt. Der Saldo aus der Summe der ordentlichen Erträge und der Summe der ordentlichen Aufwendungen sollte nicht das Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit darstellen, sondern vielmehr nur das ordentliche Jahresergebnis dar. Erst die Summe aus dem Jahresergebnis und aus dem Finanzergebnis sollte das Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit bilden. Eine solche Gliederung im Ergebnisplan würde der Gliederung im gemeindlichen Finanzplan entsprechen. Das nachfolgende Schema zeigt die Komponenten des Ergebnisplans auf (vgl. Abbildung).

<b>Die Komponenten des Ergebnisplans</b>						
<b>Ergebnisplan</b>	Ergebnis des Vorjahres	Ansatz des Vorjahres	<b>Ansatz des Haushaltsjahres</b>	Planung Haushaltsjahr + 1	Planung Haushaltsjahr + 2	Planung Haushaltsjahr + 3
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
Ordentliches Ergebnis						
Finanzergebnis						
Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit						
Außerordentliches Ergebnis						
Jahresergebnis						

*Abbildung 265 „Die Komponenten des Ergebnisplans“*

Die rechtlichen Vorgaben, die z. B. in Form der allgemeinen Planungsgrundsätze (vgl. § 11 GemHVO NRW) noch näher bestimmt werden, sind von der Gemeinde bei der Aufstellung des jährlichen Ergebnisplans zu beachten (vgl. Nummer 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300). Sofern bei einzelnen gemeindlichen Geschäftsvorfällen keine eindeutige Zuordnung zu einer Haushaltsposition des Ergebnisplans möglich ist, kann die Zuordnung nach dem Schwerpunktprinzip vorgenommen werden. Das für den Ergebnisplan veröffentlichte Muster wird den Gemeinden zur Anwendung empfohlen (vgl. Nummer 1.2.1 des genannten Runderlasses).

### **1.3 Die Positionen im Ergebnisplan**

Nach der Vorschrift müssen im gemeindlichen Ergebnisplan mindestens die folgenden Haushaltspositionen enthalten sein. Die Gemeinde kann daher auf die Gliederung des Ergebnisplans nach ihren Konten verzichten, zu-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

mal diese haushaltswirtschaftlichen Buchungsstellen vielfach bezogen auf die gemeindlichen Ertrags- und Aufwandsarten für deckungsfähig erklärt worden sind. Die Positionen, die mindestens im gemeindlichen Ergebnisplan enthalten sein müssen, werden nachfolgend vorgestellt (vgl. Abbildung).

<b>Die Positionen im Ergebnisplan</b>	
<b>ERGEBNISBEREICH</b>	<b>ERTRAGS- UND AUFWANDSARTEN</b>
<b>Ordentliche Erträge</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Steuern und ähnliche Abgaben</li> <li>- Zuwendungen und allgemeine Umlagen</li> <li>- sonstige Transfererträge</li> <li>- öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte</li> <li>- privatrechtliche Leistungsentgelte</li> <li>- Kostenerstattungen und Kostenumlagen</li> <li>- sonstige ordentliche Erträge</li> <li>- aktivierte Eigenleistungen</li> <li>- Bestandsveränderungen</li> </ul> außerdem <ul style="list-style-type: none"> <li>- Finanzerträge</li> </ul>
<b>Ordentliche Aufwendungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Personalaufwendungen</li> <li>- Versorgungsaufwendungen</li> <li>- Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen</li> <li>- bilanzielle Abschreibungen</li> <li>- Transferaufwendungen</li> <li>- sonstige ordentliche Aufwendungen</li> </ul> außerdem <ul style="list-style-type: none"> <li>- Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen</li> </ul>
Gesonderte Haushaltspositionen für <b>außerordentliche Erträge</b> und <b>außerordentliche Aufwendungen</b>	

*Abbildung 266 „Die Positionen im Ergebnisplan“*

Die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen sind daher im Ergebnisplan der Gemeinde unter Einbeziehung der mindestens auszuweisenden Haushaltspositionen nach Arten bzw. Zwecken zu veranschlagen, denn die Arten der Erträge zeigen die Quellen des Ressourcenaufkommens bzw. dessen Herkunft auf und die Arten der Aufwendungen den zweckbezogenen Ressourcenverbrauch. Gleichzeitig ist dabei nach ordentlichen und außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen zu trennen.

Bei der Veranschlagung im gemeindlichen Ergebnisplan ist zudem das Bruttoprinzip zu beachten. Die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen sind daher in voller Höhe und getrennt voneinander zu veranschlagen (vgl. § 11 GemHVO NRW). Eine Ausnahme davon besteht lediglich für die Veranschlagung von Bestandsveränderungen und Abgaben, bei denen die Saldogröße als Ansatz ausreichend ist. Außerdem sind die ordentlichen Erträge und ordentlichen Aufwendungen getrennt von den außerordentlichen Erträgen und außerordentlichen Aufwendungen zu veranschlagen. Eine Trennung in neutrale Erträge und neutrale Aufwendungen im betriebswirtschaftlichen Sinne von „betriebsfremd“ und/oder „periodenfremd“ ist bei der gemeindlichen Veranschlagung im Ergebnisplan jedoch nicht vorzunehmen.

Auf den Ausweis der oben benannten Haushaltspositionen, die nach der Vorschrift mindestens als einzelne Positionen auszuweisen sind, sowie auf die Bildung und den Ausweis von den in der Vorschrift benannten Summen und Salden kann nicht verzichtet werden. Für den Ergebnisplan besteht keine formale Verzichtsmöglichkeit, denn deren Anwendung würde erfordern, dass in der siebenjährigen Zeitreihe des gemeindlichen Haushaltsplans unter der Position keine Ermächtigung zu veranschlagen oder auszuweisen ist. Ein solcher Sachverhalt dürfte bei den wenigen verbindlichen Haushaltspositionen faktisch nicht entstehen. Eine Verzichtsmöglichkeit für Haushaltsposi-

tionen besteht daher nur für die Teilergebnispläne und die Teilfinanzpläne in den Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans (vgl. § 4 Absatz 6 GemHVO NRW).

#### **1.4 Die Begriffe „ordentlich“ und „außerordentlich“**

##### **1.4.1 Der Begriff „ordentlich“**

Im gemeindlichen Haushaltsrecht wird der Begriff „ordentlich“ für die Gestaltung des Aufbaus des gemeindlichen Ergebnisplans verwendet. Der Begriff „ordentlich“ wird dazu nach dem Ausschlussprinzip definiert, d.h. alle Aufwendungen und Erträge, die nicht zum außerordentlichen Ergebnis gehören, sind dem ordentlichen Ergebnis zuzurechnen, soweit sie nicht zum Finanzergebnis gehören. Zu den ordentlichen Erträgen und Aufwendungen der Gemeinde gehören dabei alle diejenigen gemeindlichen Erträge und Aufwendungen, die im Rahmen der gewöhnlichen Geschäfts- bzw. Verwaltungstätigkeit der Gemeinde anfallen oder entstehen.

Das „Ordentliche Jahresergebnis“ als Saldogröße aus den ordentlichen Erträgen und Aufwendungen soll dabei ein Abbild der Leistungsfähigkeit der Gemeinde im Rahmen ihrer laufenden Verwaltungstätigkeit darstellen, denn die ordentlichen Erträge und Aufwendungen sind regelmäßig wiederkehrende und planbare Erträge und Aufwendungen. Die Saldogröße stellt gleichzeitig das geplante Ergebnis des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde im Haushaltsjahr aufgrund des voraussichtlich erzielbaren Ressourcenaufkommens sowie des voraussichtlich entstehenden Ressourcenverbrauchs der Gemeinde dar.

##### **1.4.2 Der Begriff „außerordentlich“**

Der Begriff „außerordentlich“ wird im Rahmen der Veranschlagung von gemeindlichen Erträgen und Aufwendungen im Ergebnisplan zur Abgrenzung verwendet, ob Geschäftsvorfälle der Gemeinde zu ordentlichen oder zu außerordentlichen Erträgen oder Aufwendungen führen. Um Erträge und Aufwendungen aus den Geschäftsvorfällen der Gemeinde als außerordentlich zu klassifizieren, müssen die nachfolgend aufgezeigten Voraussetzungen kumulativ vorliegen (vgl. Abbildung).

<b>Die außerordentlichen Erträge und außerordentlichen Aufwendungen</b>	
<p>Im Rahmen der Abgrenzung, ob Geschäftsvorfälle der Gemeinde zu außerordentlichen Erträgen oder Aufwendungen führen, muss geprüft werden, ob diese Vorgänge:</p>	<p>in hohem Maße ungewöhnlich sind, d.h. deren Auftreten nicht erwartet werden kann,</p>
	<p>selten oder unregelmäßig vorkommen, d.h. nicht ständig anfallen bzw. nicht wiederkehrender Natur und somit nicht planbar sind sowie</p>
	<p>materiell bedeutsam sind, d.h. von den finanziellen Auswirkungen her wesentlich in Bezug auf die örtlichen Gegebenheiten der Gemeinde sind.</p>

*Abbildung 267 „Die außerordentlichen Erträge und außerordentlichen Aufwendungen“*

Der Begriff dient zudem formell dem Aufbau des gemeindlichen Ergebnisplans. Die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen dürfen nur dann als außerordentlich im gemeindlichen Ergebnisplan veranschlagt werden, wenn diese nicht im Rahmen der laufenden Geschäftstätigkeit der Gemeinde, sondern durch oder aufgrund außergewöhnlicher Ereignisse entstehen. Der haushaltsrechtliche Begriff ist daher in der örtlichen Anwendung durch die Gemeinde eng auszulegen.

Bei der haushaltsmäßigen Behandlung von gemeindlichen Erträgen und Aufwendungen darf zudem der Begriff „außerordentlich“ nicht mit den Begriffen „überplanmäßig“ und „außerplanmäßig“ verwechselt werden. Diese Begriffe werden bei entstehenden Aufwendungen verwendet, für die keine Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagt worden sind (vgl. § 83 GO NRW). In einem Haushaltsjahr entstehende außerordentliche Aufwendungen können daher durchaus auch als „überplanmäßig“ einzustufen sein, wenn diese die im Ergebnisplan veranschlagten Haushaltspositionen übersteigen. Sie müssen ggf. auch als „außerplanmäßig“ behandelt werden, wenn für deren Entstehen im Haushaltsjahr oder für deren Zwecke keine Haushaltspositionen im gemeindlichen Ergebnisplan enthalten sind.

Die Außerordentlichkeit von gemeindlichen Erträgen und Aufwendungen ist auch im NKF-Kontenrahmen enthalten, denn nach dem „Kommunalen Kontierungsplan“ liegen außerordentliche Erträge und Aufwendungen dann vor, wenn diese nicht den für ordentliche Erträge und Aufwendungen vorgesehenen Kontengruppen zuzuordnen sind (vgl. Nr. 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

## **1.5 Die Veranschlagung der ordentlichen Erträge**

### **1.5.1 Zu Nummer 1 (Steuern und ähnliche Abgaben):**

Unter der Haushaltsposition „Steuern und ähnliche Abgaben“ sind gemeindliche Erträge aufgrund der Berechtigung der Gemeinde eigenverantwortlich Abgaben (Steuern, Gebühren und Beiträge) zu erheben, zu veranschlagen, soweit nicht Bundes- oder Landesgesetze etwas anderes bestimmen (vgl. § 1 Absatz 1 KAG). Die Erträge aus den Leistungen nach dem Familienleistungsausgleich sowie aus den Leistungen wegen der Umsetzung der Grundsicherung für Arbeitssuchende sind ebenfalls unter dieser Haushaltsposition zu erfassen.

Die Steuern und die steuerähnlichen Abgaben sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 40 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.5.1.1 Die Steuern**

##### **1.5.1.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Der Gemeinde steht eine Vielzahl von Steuern zu, u.a. die Realsteuern und die Gemeinschaftssteuern, sowie sonstige Steuern, z.B. die Vergnügungssteuer, die Hundesteuer, die Zweitwohnungssteuer. Die Steuern werden allgemein wie folgt definiert: „Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein“ (vgl. § 3 Absatz 1 Satz 1 AO). Zu den Realsteuern der Gemeinde zählen die Grundsteuer und die Gewerbesteuer (vgl. § 3 Absatz 2 AO).

Die Grundsteuer A und B wird von der Gemeinde für den im Gemeindegebiet liegenden Grundbesitz erhoben (vgl. § 1 GrStG). Die Grundsteuer A betrifft dabei die land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke und die Grundsteuer B die sonstigen Grundstücke (vgl. § 2 Nummer 1 und 2 GrStG). Die Steuerpflicht der Grundstückseigentümer entsteht grundsätzlich mit Beginn des Haushaltsjahres (Kalenderjahr), für das von der Gemeinde die Steuer festzusetzen ist (vgl. § 9 GrStG). Die Gewerbesteuer wird von der Gemeinde von den stehenden gewerblichen Betrieben erhoben, die eine Betriebsstätte im Gemeindegebiet unterhalten (vgl. §§ 1 ff. GewStG). Die Gemeinschaftssteuern sind Steuern, die dem Bund und den Ländern, teilweise aber auch den Gemeinden, gemeinschaftlich zustehen (vgl. Art. 106 Absatz 3 GG). Die den Gemeinden zustehenden Anteile werden daher als Gemeinde-

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 2 GemHVO NRW

anteile an Gemeinschaftssteuern (Gemeindeanteil an der Einkommensteuer, Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer) bezeichnet. In diesem Zusammenhang steht auch die Gewerbesteuerumlage, die für die Gemeinde jedoch Aufwand und keinen Ertrag darstellt und entsprechend zu veranschlagen ist. Ob ein Ertrag oder Aufwand gegeben ist, muss auch immer im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer geprüft werden.

Die Gemeinde setzt die Steuern auf der Grundlage der vom zuständigen Finanzamt festgesetzten Steuermessbeträge und des örtlichen Hebesatzes durch einen rechtsverbindlichen Leistungsbescheid gegenüber den Steuerpflichtigen fest. Der Steuermessbescheid bestimmt dabei auch für die gemeindliche Steuerfestsetzung den Steuerpflichtigen. Zu dem im Steuerbescheid bestimmten Erfüllungszeitpunkt entsteht der wertbegründende Tatbestand, sodass entsprechend dem Realisationsprinzip erst zu diesem Zeitpunkt die Steuern gemeindliche Erträge darstellen. Für den Anspruch oder die Verpflichtung der Gemeinde gegenüber Dritten kann deshalb die Wertaufhellung nach § 32 Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 GemHVO NRW keine Anwendung finden. Auf die Bestandskraft bzw. Rechtskraft des gemeindlichen Bescheides kommt es dabei nicht an.

Der Ausgangspunkt für die Zuordnung ist vielmehr die rechtliche Entstehung durch Erlass eines Leistungsbescheides (Verwaltungsakt) als Ausdruck der Willenserklärung der Gemeinde bei steuerrechtlichen Geschäftsvorfällen. Bei der Festsetzung von Steuervorauszahlungen sowie von Steuernachzahlungen ist ebenfalls der Erfüllungszeitpunkt (auch Fälligkeitstermin) der wertbegründende Umstand und daher für die Zuordnung zum Haushaltsjahr ausschlaggebend. Diese Festlegungen führen dazu, dass die Erträge aus der Steuererhebung der Gemeinde immer unter Berücksichtigung des eigenen Handels im jährlichen Haushaltsplan zu veranschlagen sind. Zu beachten ist zudem, dass die Gemeinde bei der Erhebung von Steuern auch die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung nach § 77 GO NRW zu berücksichtigen hat.

### 1.5.1.1.2 Die „interne“ Steuerpflicht

Im Zusammenhang mit der Veranschlagung von ertragswirksamen Steuern ist zu berücksichtigen, dass die Gemeinde als Steuerberechtigte in bestimmten Fällen gleichzeitig auch Steuerpflichtige sein kann, z. B. bei der Grundsteuer. Sie muss dann den Steuerbescheid an sich selbst richten. Es entsteht eine „interne“ Steuerpflicht. Die Erfüllung dieser gemeindlichen Steuerpflicht führt haushaltswirtschaftlich zu einer internen Leistungsbeziehung zwischen den beteiligten Stellen der gemeindlichen Verwaltung. Sofern die Gemeinde ihre internen Leistungsbeziehungen haushaltsmäßig erfasst, kann sie auch den Anspruch und die Erfüllung aus ihrer "internen" Steuerpflicht" als "Ertrag und Aufwand aus internen Leistungsbeziehungen" in den betroffenen produktorientierten Teilplänen (Teilergebnisplan) veranschlagen (vgl. § 17 GemHVO NRW).

Dieser Ertrag ist daher haushaltswirtschaftlich auch nicht als Steuerertrag der Gemeinde zu veranschlagen. Durch diesen „internen“ Geschäftsvorfall wird auch kein kassenmäßiger Zahlungsvorgang verursacht, der sich auf den Finanzplan der Gemeinde auswirkt. Ein solcher steuerrelevanter „interner“ Geschäftsvorfall hat für die Gemeinde auch zur Folge, dass ein entsprechender Anteil an der gemeindlichen Ertragskraft nicht in den kommunalen Finanzausgleich einfließt, weil dessen statistische Datengrundlagen ausschließlich auf der Grundlage von zahlungswirksamen Geschäftsvorfällen der Gemeinde basieren.

Eine „interne Steuerpflicht“ der Gemeinde besteht auch in den Fällen, in denen ein „Betrieb gewerblicher Art“ (BgA) der Gemeinde gegenüber der Gemeinde steuerpflichtig ist. Diese steuerrechtliche Sonderform stellt keine gemeinderechtlich bestimmte abgrenzbare eigenständige wirtschaftliche Betätigungsform der Gemeinde dar, auch wenn diese Form in bestimmten Aufgabenbereichen innerhalb der gemeindlichen Verwaltung genutzt wird. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft verlangt für die Sonderform „Betrieb gewerblicher Art“ keinen gesonderten Nachweis innerhalb der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, z. B. im Haushaltsplan der Gemeinde, an den die gemeindliche Verwaltung bei ihrer Tätigkeit gebunden ist (vgl. § 79 Absatz 3 GO NRW). Die gemeindlichen „Betriebe gewerblicher Art“ stellen daher keinen Dritten gegenüber der Gemeinde dar. Zu einer „internen Steuer-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

pflicht“ der Gemeinde führt aber auch eine vertragliche Vereinbarung, aufgrund derer die Gemeinde die Grundsteuerpflicht eines Dritten übernimmt.

**1.5.1.2 Die steuerähnlichen Abgaben**

Unter der Haushaltsposition „Steuern und ähnliche Abgaben“ sind auch die steuerähnlichen Abgaben als gemeindliche Erträge zu veranschlagen. Ob steuerähnliche Abgaben vorliegen, richtet sich u.a. danach, ob die wesentlichen Merkmale einer Steuer erfüllt sind. Von ihrem materiellen Regelungsinhalt unterscheiden sich die steuerähnlichen Abgaben nicht von den Steuern, sodass die steuerähnlichen Abgaben zu mindestens mit ihrem Nebenzweck der Erzielung von Erträgen dienen müssen.

Diese Zweckbestimmung grenzt Steuern und steuerähnliche Abgaben von allen außersteuerlichen Geldleistungspflichten, z. B. Gebühren oder Beiträge ab. Eine Orientierung an bzw. eine Abgrenzung nach den Zuordnungsvorgaben der amtlichen Finanzstatistik kann für eine zutreffende Veranschlagung im gemeindlichen Ergebnisplan hilfreich sein, z.B. für erhaltene Ausgleichsleistungen, die vom Land aufgrund bestehender Bundesgesetze gezahlt werden.

**1.5.1.3 Die Gliederung der Haushaltsposition „Steuern“**

Die Haushaltspositionen, die mindestens im gemeindlichen Ergebnisplan enthalten sein müssen, stellen bei jeder Ertrags- und Aufwandsart eine Zusammenfassung der einzelnen Arten dar. Die nachfolgende Übersicht soll dabei eine Hilfestellung sein (vgl. Abbildung).

<b>Die Haushaltsposition „Steuern und ähnliche Abgaben“</b>			
<b>KONTENART</b>		<b>KONTO</b>	
401	Realsteuern	4011 4012 4013	Grundsteuer A Grundsteuer B Gewerbsteuer
402	Gemeindeanteil an Gemeinschaftssteuern	4021 4022	Gemeindeanteil an der Einkommensteuer Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer
403	Sonstige Gemeindesteuern	4031 4032 4033 4034 4039	Vergnügungssteuer Hundesteuer Jagdsteuer Zweitwohnungssteuer Sonstige örtliche Steuern
404	Steuerähnliche Erträge	4041 4042 4049	Fremdenverkehrsabgaben Abgaben von Spielbanken Sonstige steuerähnliche Erträge
405	Ausgleichsleistungen	4051 4052	Leistungen nach dem Familienleistungsausgleich Leistungen wegen der Umsetzung der Grundsicherung für Arbeitssuchende

*Abbildung 268 „Die Haushaltsposition „Steuern und ähnliche Abgaben“*

In vielen Fällen bietet es sich mindestens für das interne Buchungsgeschäft und die örtliche Steuerung eine Untergliederung der verbindlichen Haushaltspositionen an. Die Untergliederung der Haushaltsposition soll sich einerseits am örtlichen Informations- und Steuerungsbedarf und dem Berichtswesen orientieren. Andererseits sollten dabei auch andere sachgerechte Zwecke nicht vernachlässigt werden, z. B. die Meldepflichten der Gemeinde zur amtlichen Finanzstatistik.

### **1.5.2 Zu Nummer 2 (Zuwendungen und allgemeine Umlagen):**

#### **1.5.2.1 Die Zuwendungen**

Unter der Haushaltsposition „Zuwendungen und Umlagen“ sind einerseits die Zuwendungen als Finanzleistungen von Dritten zu veranschlagen, die der Gemeinde für laufende Zwecke gewährt werden. Unter dem Begriff „Zuwendungen“ sind dabei die Zuweisungen und Zuschüsse als Übertragungen vom öffentlichen oder privaten Bereich an die Gemeinde zu verstehen, die nicht ausdrücklich vom Zuwendungsgeber für die Durchführung von gemeindlichen Investitionen bestimmt worden sind. Die erhaltenen Zuwendungen für laufende Zwecke können von der Gemeinde nach Bestandskraft des erhaltenen Zuwendungsbescheides oder der „Subventionsverfügung“ unmittelbar als gemeindlicher Ertrag erfasst werden, denn die Zuwendungsbescheide entfalten eine wertbegründende Wirkung, sodass ab dem genannten Zeitpunkt dem Realisationsprinzip Genüge getan ist. Die möglichen unterjährigen Einzahlungstermine für die Zuwendung müssen hinsichtlich der Veranschlagung der Zuwendung im gemeindlichen Ergebnisplan nicht gesondert von der Gemeinde berücksichtigt werden.

Zu den erhaltenen Zuwendungen, die unter dieser Haushaltsposition als Erträge der Gemeinde zu veranschlagen sind, zählen z. B. die Schlüsselzuweisungen und die sonstigen Bedarfszuweisungen des Landes NRW an die Gemeinde (vgl. § 19 GFG NRW). Der Finanz- und Lastenausgleich des Landes für die Gemeinde erfolgt zu der Ergänzung der sonstigen voraussichtlich erzielbaren gemeindlichen Erträge. Es kann aber durch gesonderte Bestimmungen zu den Zuwendungen des Landes festgelegt worden sein, dass bestimmte Zuwendungen von der Gemeinde investiv zu verwenden sind (vgl. § 1 Absatz 2 GFG NRW). Das Innenministerium und das Finanzministerium geben regelmäßig in einem gemeinsamen Erlass auf der Grundlage des jährlichen Gemeindefinanzierungsgesetzes die haushaltmäßige Zuordnung und die Zweckbestimmung mit den Haushaltsansätzen für die Zuweisungen bekannt, die den Gemeinden und Gemeindeverbänden nach Maßgabe des Landeshaushalts für das jeweilige Haushaltsjahr gewährt werden sollen (vgl. § 22 GFG NRW). Sonstige allgemeine Zuweisungen und Zuwendungen für laufende Zwecke, die der Gemeinde von Dritten gewährt werden, sind ebenfalls unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen, z. B. die fachbezogene Kreispauschale im Feuerwehrbereich.

Zu den unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagenden Zuwendungen gehören auch die rückzahlbaren Zuwendungen, die der Gemeinde als Darlehen gewährt werden. Eine unbedingte Rückzahlungsverpflichtung bedeutet dabei, dass der Zuwendungsgeber sein Kapital nicht dauerhaft oder zeitlich unbegrenzt, ggf. aber langfristig, der Gemeinde zur Verfügung stellen will. Diese Absicht des Zuwendungsgebers, die z.B. im Zuwendungsbescheid festgelegt worden ist, führt dazu, dass solche Zuwendungen für die Gemeinde eine „zeitraumbezogene Finanzierungshilfe“ darstellen. Derartige Darlehen können der Gemeinde aber auch für Zwecke der laufenden Verwaltungstätigkeit, bezogen auf ein einzelnes Haushaltsjahr, gewährt worden sein. Ein solches Darlehen ist auch dann als eine vom Zuwendungsgeber festgelegte Zahlungsform zu betrachten, denn die Gewährung einer Zuwendung für laufende Zwecke der Gemeinde steht im Vordergrund der Zuwendungsgewährung.

Die Erträge aus der Auflösung der Sonderposten aus der investiven Finanzierung von gemeindlichen Vermögensgegenständen sind auch unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 2.1 GemHVO NRW). Die zuvor erhaltenen investiven Zuwendungen sind im gemeindlichen Finanzplan unter den Einzahlungen aus der Investitionstätigkeit, gesondert als „Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen“ zu veranschlagen (vgl. § 3 Absatz 1 Nummer 15 GemHVO NRW). Nach der Aktivierung eines damit finanzierten gemeind-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

lichen Vermögensgegenstandes kann dann aufgrund der erhaltenen Zuwendung ein entsprechender Sonderposten auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden.

Die in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Sonderposten werden aktivierten abnutzbaren Vermögensgegenständen zugeordnet, sodass sich deren Wertminderungen auch auf die Sonderposten auswirken. Entsprechend und im Gleichklang mit den Abschreibungen (vgl. § 35 GemHVO NRW), müssen auch die den Vermögensgegenständen zugeordneten Sonderposten (vgl. § 43 Absatz 5 GemHVO NRW) aufgelöst werden. Die Abschreibungen als gemeindliche Aufwendungen sowie der Auflösungsbetrag als Ertrag der Gemeinde sind im gemeindlichen Ergebnisplan zu veranschlagen. Dem Ressourcenverbrauch steht damit ein Ressourcenaufkommen entgegen, sodass sich die haushaltmäßige Belastung der Gemeinde dadurch vermindert.

Die Zuwendungen für laufende (nicht investive) Zwecke sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 41 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

### **1.5.2.2 Die allgemeinen Umlagen**

Unter der Haushaltsposition „Zuwendungen und Umlagen“ sind auch die allgemeinen Umlagen als gemeindliche Erträge zu veranschlagen, die der Gemeinde gewährt werden oder auf die sie einen Anspruch hat. Derartige Umlagen werden i.d.R. von Dritten aufgrund eines bestimmten Schlüssels zur Deckung des Finanzbedarfs der Gemeinde im Haushaltsjahr und ohne Zweckbindung an einen bestimmten Aufgabenbereich der empfangsberechtigten Gemeinde geleistet. Solche erhaltenen Umlageleistungen sind grundsätzlich dem Haushaltsjahr zuzuordnen, auf das sich der Festsetzungsbescheid der Gemeinde zur Heranziehung der Umlagezahler bezieht (Erfüllungszeitpunkt) und entsprechend im Ergebnisplan zu veranschlagen. Für diese Zuordnung gilt, dass erst zu dem Erfüllungszeitpunkt, der in dem betreffenden Leistungsbescheid festgesetzt ist, der wertbegründende Tatbestand entsteht und damit unter Beachtung des Realisationsprinzips die Ertragswirksamkeit der Leistungen der Umlagepflichtigen.

Diese Sachlage bedeutet für die Erhebung der Umlage durch den Anspruchsberechtigten, dass die Umlagegrundlagen für das Haushaltsjahr, für das die Umlage erhoben wird, rechtlich bestimmt sein müssen, um als Messgrößen für die Umlage genutzt werden zu können. Der Leistungsbescheid stellt damit das ausschlaggebende haushaltmäßige Zuordnungskriterium für die Gemeinde bei der Veranschlagung von Umlagen dar. Diese haushaltsrechtliche Zuordnung folgt somit dem Bestehen eines gemeindlichen Rechtsanspruchs bzw. Erfüllungsanspruchs (Realisierbarkeit) und nicht dem Prinzip der möglicherweise davorliegenden ungewissen und nicht konkretisierbaren „wirtschaftlichen Verursachung“. Die Bindung des Umlageaufwandes an das Vorliegen eines gemeindlichen Bescheides gebietet zudem das öffentlich-rechtliche Handeln der Gemeinde als Umlageberechtigten. Sie trägt auch der notwendigen periodengerechten Zuordnung (Erfüllungstermin) im Sinne des NKF in ausreichendem Maße Rechnung.

Unter der Haushaltsposition „Zuwendungen und Umlagen“ sind jedoch nicht die Erträge der Gemeinde aus erhobenen Kostenumlagen zu veranschlagen. Diese Erträge entstehen dadurch, dass die Gemeinde besondere Leistungen für eine andere Stelle erbringt, z.B. Güter oder Dienstleistungen. Die Aufwendungen dafür werden der Gemeinde entweder vollständig oder anteilig erstattet. Der Erstattung liegt dabei i.d.R. ein auftragsähnliches Verhältnis zugrunde. Diese entsteht i.d.R. aus einer öffentlich-rechtlichen Leistungspflicht eines Dritten, die dieser in Finanzmitteln (Geld) zu erfüllen hat.

Die allgemeinen Umlagen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 41 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

### 1.5.2.3 Die Gliederung der Haushaltsposition

Die Haushaltspositionen, die mindestens im gemeindlichen Ergebnisplan enthalten sein müssen, stellen bei jeder Ertrags- und Aufwandsart eine Zusammenfassung der einzelnen Arten dar. In vielen Fällen bietet es sich mindestens für das interne Buchungsgeschäft und die örtliche Steuerung eine Untergliederung der verbindlichen Haushaltspositionen an. Die Untergliederung der Haushaltsposition soll sich einerseits am örtlichen Informations- und Steuerungsbedarf und dem Berichtswesen orientieren. Andererseits sollten dabei auch andere sachgerechte Zwecke nicht vernachlässigt werden, z.B. die Meldepflichten der Gemeinde zur amtlichen Finanzstatistik. Die nachfolgende Übersicht soll dabei eine Hilfestellung sein (vgl. Abbildung).

<b>Die Haushaltsposition „Zuwendungen und allgemeine Umlagen“</b>			
<b>KONTENART</b>		<b>KONTO</b>	
411	Schlüsselzuweisungen	4111	Schlüsselzuweisungen
412	Bedarfszuweisungen	4121 4122	Bedarfszuweisungen vom Land Bedarfszuweisungen von Gemeinden (GV)
413	Sonstige allgemeine Zuweisungen	4130 4131	Sonstige allgemeine Zuweisungen vom Bund Sonstige allgemeine Zuweisungen vom Land
414	Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke	4141	Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke
416	Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Zuwendungen	4161	Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Zuwendungen
418	Allgemeine Umlagen	4181 4182	Allgemeine Umlagen vom Land Allgemeine Umlagen von Gemeinden (GV)

*Abbildung 269 „Die Haushaltsposition „Zuwendungen und allgemeine Umlagen“*

### 1.5.3 Zu Nummer 3 (Sonstige Transfererträge):

#### 1.5.3.1 Die Inhalte der Haushaltsposition

Unter der Haushaltsposition „Sonstige Transfererträge“ sind die Übertragungen von Finanzmitteln, denen keine konkreten Gegenleistungen der Gemeinde gegenüberstehen, als gemeindliche Erträge zu veranschlagen. Die unter diese Position fallenden Erträge sind von den Steuern und ähnlichen Abgaben, den erhaltenen Zuwendungen und allgemeinen Umlagen inhaltlich abzugrenzen. Sie beinhalten vielfach für die Gemeinde, wie die zuvor genannten Erträge keine Verwendungsvorgaben. Zu den hier zu veranschlagenden Erträgen gehören auch Rückzahlungen der Gewerbesteuerumlage durch das Land. Dieser Ertrag kann haushaltsmäßig nicht von den gemeindlichen Aufwendungen aus der Zahlung der Gewerbesteuerumlage abgesetzt werden. Er stellt auch keinen Steuerertrag für die Gemeinde dar.

Zu den gemeindlichen Erträgen, die unter dieser Haushaltsposition zu erfassen sind, gehören auch Erträge aus dem Ersatz von sozialen Leistungen, z. B. Erstattungen von zu Unrecht gezahlten Sozialhilfeleistungen oder Erstattungen, weil die Gemeinde gegenüber den Sozialversicherungsträgern oder Krankenkassen in Vorleistung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

getreten ist. Unter dieser Position sind aber auch Erträge aus Schuldendiensthilfen, die zur Erleichterung des Schuldendienstes für aufgenommene Kredite, insbesondere zur Reduzierung der Zinsbelastungen der Gemeinde gewährt werden, zu veranschlagen. Zu dieser Haushaltsposition gehören auch gemeindliche Erträge aus Schenkungen von Dritten (Geld- und Sachschenkungen) sowie Erträge aus anderen vergleichbaren einseitigen Leistungen zugunsten der Gemeinde. Es können aber auch Versicherungsleistungen als allgemeiner Ersatz für gemeindliche Vermögensschäden unter diese Haushaltsposition fallen.

Die sonstigen Transfererträge sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 42 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

**1.5.3.2 Die Gliederung der Haushaltsposition**

Die Haushaltspositionen, die mindestens im gemeindlichen Ergebnisplan enthalten sein müssen, stellen bei jeder Ertrags- und Aufwandsart eine Zusammenfassung der einzelnen Arten dar. In vielen Fällen bietet es sich mindestens für das interne Buchungsgeschäft und die örtliche Steuerung eine Untergliederung der verbindlichen Haushaltspositionen an. Die Untergliederung der Haushaltsposition soll sich einerseits am örtlichen Informations- und Steuerungsbedarf und dem Berichtswesen orientieren. Andererseits sollten dabei auch andere sachgerechte Zwecke nicht vernachlässigt werden, z. B. die Meldepflichten der Gemeinde zur amtlichen Finanzstatistik. Die nachfolgende Übersicht soll dabei eine Hilfestellung sein (vgl. Abbildung).

<b>Die Haushaltsposition „Sonstige Transfererträge“</b>			
<b>KONTENART</b>		<b>KONTO</b>	
421	Ersatz von sozialen Leistungen außerhalb von Einrichtungen	4211	Ersatz von sozialen Leistungen außerhalb von Einrichtungen
422	Ersatz von sozialen Leistungen innerhalb von Einrichtungen	4221	Ersatz von sozialen Leistungen innerhalb von Einrichtungen
423	Schuldendiensthilfen	4231	Schuldendiensthilfen
429	Andere sonstige Transfererträge	4291	Andere sonstige Transfererträge

*Abbildung 270 „Die Haushaltsposition „Sonstige Transfererträge“*

**1.5.3.3 Unentgeltliche Arbeits- und Dienstleistungen**

Das bürgerschaftliche Engagement von Bürgerinnen und Bürger der Gemeinde in Form von Arbeits- oder Dienstleistungen kann ergebniswirksam zu veranschlagen sein. Derartige Leistungen stehen regelmäßig mit Pflichten der Gemeinde in einem Zusammenhang, z. B. aufgrund der Unterhaltung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes. Sofern die aufwandswirksamen Leistungen von Bürgern erbracht werden sollen und diese dafür kein Entgelt fordern, stellen diese Leistungen geldwerte Sachspenden für die Gemeinde dar. In solchen Fällen muss jedoch regelmäßig ein Auftragsverhältnis zwischen der Gemeinde und den beteiligten Bürgern entstehen.

Derartige Sachspenden sollen daher erst dann als Erträge aus Arbeits- oder Dienstleistungen der Bürgerinnen und Bürger veranschlagt werden, wenn die Leistungserbringung gegenüber der Gemeinde zugesagt worden ist. In diesen Fällen sind dann die sachbezogenen Spenden inhaltlich der laufenden Verwaltungstätigkeit zuzurechnen.

nen und als sonstige Transfererträge zu veranschlagen. Die Gemeinde hat dabei eigenverantwortlich sicherzustellen, dass die tatsächlich erbrachten Leistungen zutreffend und ausreichend bewertet und belegt bzw. dokumentiert werden. Der Gemeinde bleibt in solchen Fällen die Finanzierung der erbrachten Leistungen erspart. Die Unterhaltungsaufwendungen muss die Gemeinde aber periodengerecht bemessen und veranschlagen.

#### **1.5.4 Zu Nummer 4 (Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte):**

##### **1.5.4.1 Die Gebühren**

Unter der Haushaltsposition „Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte“ sind die gemeindliche Erträge aus den Zahlungen Dritter an die Gemeinde zu veranschlagen, weil die Dritten die Leistungen der Gemeinde in Anspruch genommen haben. Bei der Veranschlagung von Leistungsentgelten ist daher zu beachten, dass die Gemeinde ihre Finanzmittel auch aus Entgelten für die von ihr erbrachten Leistungen zu beschaffen hat (vgl. § 77 Absatz 2 Nummer 1 GO NRW). Die gemeindlichen Leistungsentgelte werden vielfach auch als Gebühren bezeichnet. Unter dem Begriff „Gebühren“ sind dabei öffentlich-rechtliche Geldleistungen zu verstehen, die als Gegenleistung für eine individuell zurechenbare öffentliche Dienstleistung oder Amtshandlung der Gemeinde geschuldet werden. Die Erhebung der Gebühren dient dabei der Erzielung von gemeindlichen Erträgen.

Zu den Entgelten sind insbesondere die Verwaltungsgebühren aus der Inanspruchnahme von Verwaltungsleistungen und Amtshandlungen, z. B. Passgebühren, Genehmigungsgebühren u.ä., zu zählen (vgl. § 5 KAG NRW). Es gehören aber auch z. B. Parkgebühren, Friedhofsgebühren, Gebühren des Rettungsdienstes und der Feuerwehr dazu, die erhoben werden, um die Kosten der öffentlichen Leistung möglichst in der Regel zu decken. Dabei ist zu beachten, dass von der Gemeinde nur dann Verwaltungsgebühren erhoben werden dürfen, wenn die Leistung von dem Beteiligten beantragt worden ist oder wenn sie ihn unmittelbar begünstigt (vgl. vgl. § 5 Absatz 1 KAG NRW). Für die Festlegung der Höhe der Verwaltungsgebühren im Rahmen der örtlichen Kalkulation gilt regelmäßig, dass das (Verwaltungs-) Gebührenaufkommen die voraussichtlichen produktbezogenen Aufwendungen im betreffenden Produktbereich nicht übersteigen soll (vgl. § 5 Absatz 4 KAG NRW).

Unter dieser Haushaltsposition sind auch Benutzungsgebühren und ähnliche Entgelte für die Benutzung von öffentlichen Einrichtungen und Anlagen der Gemeinde sowie für die Inanspruchnahme wirtschaftlicher Dienstleistungen, z. B. von Einrichtungen der Abwasserbeseitigung, der Abfallbeseitigung, der Straßenreinigung, zu veranschlagen. Bei Leistungsentgelten der Gemeinde, denen auch ein privatrechtlicher Charakter zukommt, ist für die Abgrenzung mit den gesondert zu veranschlagenden privatrechtlichen Leistungsentgelten zu prüfen, ob die Leistungsentgelte nach den Grundsätzen des KAG zweckbezogen festgesetzt worden sind bzw. erhoben werden. In den Fällen, in denen dieser Sachverhalt bei der Gemeinde vorliegt, ist der Schwerpunkt der Veranschlagung auf dem öffentlich-rechtlichen Charakter der Entgelte zu legen und die entsprechenden gemeindlichen Leistungsentgelte sind dann unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen.

Die Gebühren sind als öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 43 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

##### **1.5.4.2 Die zweckgebundenen Abgaben**

###### **1.5.4.2.1 Die Abgrenzung der zweckgebundenen Abgaben**

Unter der Haushaltsposition „Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte“ sind auch die zweckgebundenen Abgaben zu veranschlagen, die von der Gemeinde erhoben werden, aber nicht aus Gründen der Anschaffung oder Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen. Mögliche Formen von zweckgebundenen Abgaben sind die

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 2 GemHVO NRW**

Kurtaxe, Kurbeiträge oder auch Fremdenverkehrsbeiträge. Die wichtigsten Arten werden nachfolgend erläutert. Die zweckgebundenen Abgaben sind als öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 43 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

### **1.5.4.2.2 Die Kurbeiträge**

Die Gemeinde, die nach dem Kurortegesetz ganz oder teilweise als Kurort mit einer Artbezeichnung anerkannt ist, kann einen Kurbeitrag erheben. Dieser Beitrag muss für die Herstellung, Anschaffung, Erweiterung und Unterhaltung der zu Heil- oder Kurzwecken bereitgestellten Einrichtungen und Anlagen in dem als Kurort anerkannten Gebiet sowie für die zu Kurzwecken durchgeführten Veranstaltungen verwendet werden (vgl. § 11 Abs. 1 KAG). Als Kurorte werden dabei die Gemeinden oder Teile von Gemeinden bezeichnet, in denen natürliche Heilmittel des Bodens oder des Klimas oder wissenschaftlich anerkannte hydrotherapeutische Heilverfahren oder sonstige wissenschaftlich anerkannte Präventions- und Heilverfahren zur Vorbeugung gegen Krankheiten oder zu deren Heilung oder Linderung durch zweckentsprechende Einrichtungen angewendet werden und die einen entsprechenden Ortscharakter aufweisen.

Ein Kurbeitrag wird von den Personen, die in einem Kurort eine Unterkunft nehmen, als Gegenleistung dafür erhoben, dass ihnen die Möglichkeit geboten wird, die Einrichtungen und Anlagen in Anspruch zu nehmen und an den Veranstaltungen teilzunehmen. Die Gemeinde kann durch eine örtliche Kurbeitragsatzung die Personen und Einrichtungen zur Einziehung des Kurbeitrages und zur Ablieferung an die Gemeinde verpflichten, die Personen zu Heil- oder Kurzwecken gegen Entgelt beherbergen oder in eigenen Einrichtungen betreuen.

### **1.5.4.2.3 Die Fremdenverkehrsbeiträge**

Nach dem Kurortegesetz kann die Gemeinde, die ganz oder teilweise als Kurort oder als Erholungsort anerkannt ist, sowie die Gemeinde, in denen die Zahl der Fremdübernachtungen im Jahr in der Regel das Siebenfache der Einwohnerzahl übersteigt, für die Fremdenverkehrswerbung und für die Herstellung, Anschaffung, Erweiterung und Unterhaltung der zu Fremdenverkehrszwecken bereitgestellten Einrichtungen und Anlagen sowie für die zu diesem Zweck durchgeführten Veranstaltungen einen Fremdenverkehrsbeitrag erheben (vgl. § 11 Absatz 5 KAG NRW). Der Fremdenverkehrsbeitrag wird von den Personen und den Unternehmen erhoben, denen durch den Fremdenverkehr unmittelbar oder mittelbar besondere wirtschaftliche Vorteile geboten werden. Die Beitragspflicht erstreckt sich auch auf solche Personen und Unternehmen, die, ohne in der Gemeinde ihre Wohnung oder ihren Betriebssitz zu haben, vorübergehend in der Gemeinde erwerbstätig sind.

### **1.5.4.3 Die Auflösung von Sonderposten aus Gebührenüberschüssen**

Unter dieser Haushaltsposition sind auch Erträge aus der Auflösung von Sonderposten aus Gebührenüberschüssen aus vor dem Haushaltsjahr liegenden Kalkulationszeiträumen zu veranschlagen. Die Gemeinde ist nach dem Abgabenrecht verpflichtet, die aus ihren „Gebührenhaushalten“ entstandenen Überschüsse den betreffenden Gebührenzahlern innerhalb eines vierjährigen Zeitraumes nach dem Ende des Kalkulationszeitraumes wieder zugutekommen zu lassen (vgl. § 6 Absatz 3 KAG NRW). Die Gemeinde hat daher bei einem entstandenen Überschuss aus ihrer Gebührenerhebung einen entsprechenden Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, um dieser Verpflichtung nachzukommen und das Vorgehen transparent zu machen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 2.3 GemHVO NRW): Sie hat diesen Sonderposten innerhalb der gesetzlich bestimmten Zeit im Rahmen ihrer Gebührenerzielung ertragswirksam aufzulösen.

**1.5.4.4 Die Auflösung von Sonderposten aus Beiträgen**

Unter dieser Haushaltsposition ist die ertragswirksame Auflösung von in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Sonderposten zu veranschlagen, die aufgrund von erhobenen Beiträgen für investive gemeindliche Maßnahmen bilanziert worden sind (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 2.2 GemHVO NRW). Solche Beiträge sind Geldleistungen Dritter an die Gemeinde, die dem Ersatz des Aufwandes für die Herstellung, Anschaffung und Erweiterung öffentlicher Einrichtungen und Anlagen im Sinne des § 4 Absatz 2 KAG NRW, bei Straßen, Wegen und Plätzen auch für deren Verbesserung, jedoch ohne die laufende Unterhaltung und Instandsetzung, dienen. Derartige Sonderposten sind im Gleichklang mit den gemeindlichen Abschreibungen aus der Nutzung der mit den Beiträgen finanzierten abnutzbaren Vermögensgegenstände aufzulösen (vgl. § 35 GemHVO NRW). Der jährliche Auflösungsbeitrag führt zu gemeindlichen Erträgen, die unter dieser Haushaltsposition zu erfassen sind.

Im Rahmen der Erhebung solcher Beiträge darf daher grundsätzlich noch keine ertragswirksame Veranschlagung im gemeindlichen Ergebnisplan erfolgen, denn die Beiträge sind nicht unmittelbar als öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte zu erfassen. Die aufgrund der Erhebung bei der Gemeinde kassenmäßig eingehenden „Beitragszahlungen“ stellen zu diesem Zeitpunkt gemeindliche Einzahlungen dar, die im Finanzplan unter der Investitionstätigkeit als „Beiträge u.ä. Entgelte“ zu erfassen sind (vgl. § 3 Absatz 1 Nummer 18 GemHVO NRW). Sie sind entsprechend der Aktivierung des damit finanzierten gemeindlichen Vermögensgegenstandes als Sonderposten auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 2.2 GemHVO NRW).

**1.5.4.5 Die Gliederung der Haushaltsposition**

Die Haushaltspositionen, die mindestens im gemeindlichen Ergebnisplan enthalten sein müssen, stellen bei jeder Ertrags- und Aufwandsart eine Zusammenfassung der einzelnen Arten dar. In vielen Fällen bietet es sich mindestens für das interne Buchungsgeschäft und die örtliche Steuerung eine Untergliederung der verbindlichen Haushaltspositionen an. Die Untergliederung der Haushaltsposition soll sich einerseits am örtlichen Informations- und Steuerungsbedarf und dem Berichtswesen orientieren. Andererseits sollten dabei auch andere sachgerechte Zwecke nicht vernachlässigt werden, z. B. die Meldepflichten der Gemeinde zur amtlichen Finanzstatistik. Die nachfolgende Übersicht soll dabei eine Hilfestellung sein (vgl. Abbildung).

<b>Die Haushaltsposition „Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte“</b>			
<b>KONTENART</b>		<b>KONTO</b>	
431	Verwaltungsgebühren	4311	Verwaltungsgebühren
432	Benutzungsgebühren und Entgelte	4321	Benutzungsgebühren und Entgelte
436	Zweckgebundene Abgaben	4361	Zweckgebundene Abgaben
437	Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Beiträge	4371	Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Beiträge
438	Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für den Gebührenaussgleich	4381	Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für den Gebührenaussgleich

*Abbildung 271 „Die Haushaltsposition „Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte“*

**1.5.5 Zu Nummer 5 (Privatrechtliche Leistungsentgelte):**

Unter der Haushaltsposition „Privatrechtliche Leistungsentgelte“ im gemeindlichen Ergebnisplan sind die Zahlungen Dritter zu veranschlagen, wenn diese die Leistungen der Gemeinde in Anspruch genommen haben und der Leistungserbringung bei der Gemeinde ein privates Rechtsverhältnis mit dem Dritten zugrunde liegt, z. B. durch erzielte Entgelte aus dem Verkauf von Waren, Drucksachen und sonstigen gemeindlichen Erzeugnissen. Auch gemeindliche Erträge aus Mieten und Pachten für Grundstücke, Gebäude und Betriebsanlagen der Gemeinde oder aus Eintrittsgeldern sind unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen. Aber auch Erträge aus den Erbaurechtsverhältnissen der Gemeinde sowie andere vergleichbare Leistungen gehören zu dieser Haushaltsposition (vgl. Abbildung).

<b>Die Haushaltsposition „Privatrechtliche Leistungsentgelte“</b>			
<b>KONTENART</b>		<b>KONTO</b>	
441	Mieten und Pachten	4411	Mieten und Pachten
442	Erträge aus Verkauf	4421	Erträge aus Verkauf
446	Sonstige privatrechtliche Leistungsentgelte	4461	Sonstige privatrechtliche Leistungsentgelte

*Abbildung 272 „Die Haushaltsposition „Privatrechtliche Leistungsentgelte“*

Bei der Veranschlagung von Leistungsentgelten ist zu beachten, dass die Gemeinde ihre Finanzmittel auch aus Entgelten für die von ihr erbrachten Leistungen zu beschaffen hat (vgl. § 77 Absatz 2 Nummer 1 GO NRW). Zudem ist bei Leistungsentgelten der Gemeinde, denen auch ein privatrechtlicher Charakter zu kommt, für die Abgrenzung zu den gesondert zu veranschlagenden privatrechtlichen Leistungsentgelten zu prüfen, ob die erhobenen Leistungsentgelte nach den Grundsätzen des Kommunalabgabengesetzes zweckbezogen festgesetzt worden sind bzw. erhoben werden. Sofern dieser Sachverhalt oder die Absicht dazu bei der Gemeinde gegeben ist, kommt bei gemeindlichen Leistungsentgelten schwerpunktmäßig der öffentlich-rechtliche Charakter zum Tragen, sodass solche Entgelte nicht unter dieser Haushaltsposition, sondern unter der Haushaltsposition „Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte“ zu veranschlagen sind.

Die privatrechtlichen Leistungsentgelte sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 44 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

**1.5.6 Zu Nummer 6 (Kostenerstattungen und Kostenumlagen):**

**1.5.6.1 Die Kostenerstattungen**

Unter der Haushaltsposition „Kostenerstattungen und Kostenumlagen“ im gemeindlichen Ergebnisplan sind insbesondere die Erträge aus Kostenerstattungen durch Dritte zu veranschlagen. Diese Erträge entstehen dadurch, dass die Gemeinde besondere Leistungen für eine andere Stelle erbringt, z. B. Güter oder Dienstleistungen. Die Aufwendungen dafür werden der Gemeinde entweder vollständig oder anteilig erstattet. Der Erstattung liegt dabei i.d.R. ein auftragsähnliches Verhältnis zugrunde. Ebenso sind auch die Erstattungen an die Gemeinde, die aus der Leistungsbeteiligung Dritter bei den Leistungen für Unterkunft und Heizung für Arbeitssuchende, beim Arbeitslosengeld II und bei der Eingliederung II von Arbeitssuchenden entstehen, unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

<b>Die Haushaltsposition „Kostenerstattungen und Kostenumlagen“</b>			
<b>KONTENART</b>		<b>KONTO</b>	
448	Erträge aus Kostenerstattungen und Kostenumlagen	4481	Erträge aus Kostenerstattungen und Kostenumlagen
449	Benutzungsgebühren und Entgelte	4491	Leistungsbeteiligung bei Leistungen für Unterkunft und Heizung für Arbeitssuchende
		4492	Leistungsbeteiligung beim Arbeitslosengeld II
		4493	Leistungsbeteiligung bei der Eingliederung II von Arbeitssuchenden

*Abbildung 273 „Die Haushaltsposition „Kostenerstattungen und Kostenumlagen“*

Die Erträge aus einer einzelfallbezogenen Amtshilfe der Gemeinde nach § 4 VwVfG NRW sind ebenfalls unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen. Die Leistungserbringung durch die Gemeinde führt regelmäßig zu einer Kostenerstattung durch die ersuchende Behörde, die um Unterstützung einer Amtshandlung durch die Gemeinde gebeten hat. Für die Veranschlagung solcher Erträge ist jedoch unerheblich, auf welcher Rechtsgrundlage die Erstattungspflicht der ersuchenden Behörde beruht oder ob die vorzunehmende Erstattung die Kosten der Gemeinde als Empfänger bzw. Leistungserbringer vollständig oder nur teilweise deckt.

Unter dieser Haushaltsposition sind jedoch von der Gemeinde nicht die Erstattungen zu veranschlagen, die sich auf gemeindliche Transferleistungen beziehen. Derartige „Erstattungen von gemeindlichen Leistungen“ stellen für die Gemeinde vielmehr Transfererträge dar, z. B. wenn Dritte erhaltene soziale Leistungen ganz oder teilweise der Gemeinde zurückzahlen müssen. Auch die Schuldendiensthilfen, die der Gemeinde gewährt werden, stellen keine Erstattungen im Sinne dieser Haushaltsposition. Derartige Leistungen Dritter sind im gemeindlichen Ergebnisplan unter der Haushaltsposition „Sonstige Transfererträge“ zu veranschlagen.

Die Kostenerstattungen, die an die Gemeinde gezahlt werden müssen, sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 44 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.5.6.2 Die Kostenumlagen**

Unter der Haushaltsposition „Kostenerstattungen und Kostenumlagen“ im gemeindlichen Ergebnisplan sind von der Gemeinde auch die von ihr erhobenen Kostenumlagen zu veranschlagen. Die Gemeinde erhebt i.d.R. dann eine spezielle Kostenumlage, wenn bei ihr die Aufwendungen wegen des Auftrags eines Dritten entstanden sind, diese jedoch nicht exakt berechnet, sondern nur pauschal ermittelt werden und dem Dritten in dieser Größenordnung in Rechnung gestellt werden sollen. Derartige Kostenumlagen bedingen daher ertragswirksame Zahlungen Dritter an die Gemeinde, weil diese die Leistungen der Gemeinde in Anspruch genommen haben und bei der Gemeinde wegen der Leistungserbringung ein Entgeltanspruch zusteht. Die Kostenumlage stellt jedoch keine Umlage dar, wie sie von den Umlageverbänden zur allgemeinen Finanzierung ihrer Haushalte erhoben wird.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

Die Kostenumlagen, die an die Gemeinde gezahlt werden müssen, sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 44 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

**1.5.7 Zu Nummer 7 (Sonstige ordentliche Erträge):**

**1.5.7.1 Die Inhalte der Haushaltsposition**

Als Auffang- oder Sammelposition im gemeindlichen Ergebnisplan sind unter der Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Erträge“ alle sonstigen ordentlichen Erträge der Gemeinde, die nicht den anderen Ertragspositionen zuzuordnen sind zu veranschlagen, z. B. ordnungsrechtliche Erträge (Bußgelder u.a.), Säumniszuschläge, Verspätungszuschläge und dgl., Erträge aus der Inanspruchnahme von Bürgschaften und Gewährverträgen, Verzinsung der Gewerbesteuer nach § 233 a AO, Konzessionsabgaben als Entgelt für die Benutzung öffentlicher Verkehrswege nach der Konzessionsabgabenverordnung. Als nicht zahlungswirksame ordentliche Erträge sind unter dieser Haushaltsposition z. B. Erträge aus Zuschreibungen bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, Erträge aus der Auflösung von Wertberichtigungen auf Forderungen, Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen zu veranschlagen.

Die ertragswirksamen Änderungen von Bestandskonten der Gemeinde sind unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen, wenn der Grund für deren Bestand entfallen ist. Ebenso sind Abfindungszahlungen aufgrund eines Dienstherrnwechsels einer Beamtin oder eines Beamten an den aufnehmenden Dienstherrn hier zu erfassen. Unter dieser Haushaltsposition sind auch Erträge aus der Anwendung von Zwangsmitteln im Verwaltungszwangsverfahren sowie Erträge aus Zahlungseingängen von in Vorjahren ausgebuchten Forderungen, aber auch aus Erstattungen von Steuern vom Einkommen und Ertrag für Vorjahre zu veranschlagen. Unter diese Haushaltsposition können aber auch Versicherungsleistungen fallen, die bei gemeindlichen Schadensfällen als Ersatz für Vermögensschäden gezahlt werden.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass Erträge aus der Veräußerung von nicht mehr benötigten Vermögensgegenständen nur dann entstehen, wenn sich eine Differenz zwischen dem jeweiligen Veräußerungserlös und dem Buchwert des bilanzierten gemeindlichen Vermögensgegenstandes im Zeitpunkt seiner Veräußerung ergibt. Derartige Erträge sind dabei ggf. mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Es ist außerdem zu beachten, dass eine vollständige oder teilweise zweckbezogene Inanspruchnahme einer bilanzierten gemeindlichen Rückstellung im Haushaltsjahr nicht zu gemeindlichen Erträgen führt, die im Ergebnisplan der Gemeinde zu veranschlagen sind. Die aus der gemeindlichen Verpflichtung zu erbringende Finanzleistung wird nur als Auszahlung in der gemeindlichen Finanzrechnung erfasst.

Diese Haushaltsposition sollte jedoch dann nicht als ausschließliche Sammelposition im gemeindlichen Ergebnisplan enthalten sein, wenn deren Volumen das Volumen der anderen spezielleren Haushaltspositionen übersteigt. In einem solchen Fall sollen zusätzliche Positionen im gemeindlichen Ergebnisplan gebildet werden. In den Fällen, in denen sich aus örtlichen Gegebenheiten eine solche Vorgehensweise nicht anbietet, sollte mindestens durch gesonderte Erläuterungen die notwendige Transparenz über die unter dieser Haushaltsposition des gemeindlichen Ergebnisplans zusammengefassten Erträge der Gemeinde gewährleistet werden.

Sonstige ordentliche Erträge stellen jedoch keine Einzahlungen dar, die bei der Gemeinde eingegangen sind, aber noch nicht den zutreffenden Haushaltspositionen zugeordnet werden konnten. Derartige Zahlungen werden oftmals als „unklare Einzahlungen“ behandelt. Sie dürfen nicht zu „unklaren Erträgen“ deklariert und auch nicht mit einer solchen Bezeichnung unter dieser Haushaltsposition erfasst werden. Von der Gemeinde nicht zuordenbare Zahlungseingänge sind erst dann als gemeindliche Erträge zu erfassen, wenn die haushaltsmäßige und periodengerechte Zuordnung geklärt worden ist.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

Die sonstigen ordentlichen Erträge sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 45 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

**1.5.7.2 Die Gliederung der Haushaltsposition**

Die Haushaltspositionen, die mindestens im gemeindlichen Ergebnisplan enthalten sein müssen, stellen bei jeder Ertrags- und Aufwandsart eine Zusammenfassung der einzelnen Arten dar. In vielen Fällen bietet es sich mindestens für das interne Buchungsgeschäft und die örtliche Steuerung eine Untergliederung der verbindlichen Haushaltspositionen an. Dabei ist zu beachten, dass von der Gemeinde die aus bestimmten Geschäftsvorfällen erzielbaren Erträge mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Die nachfolgende Übersicht soll eine Hilfestellung für die Untergliederung der Haushaltsposition sein (vgl. Abbildung).

<b>Die Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Erträge“</b>			
<b>KONTENART</b>		<b>KONTO</b>	
451	Konzessionsabgaben	4511	Konzessionsabgaben
452	Erstattungen von Steuern	4521	Erstattungen von Steuern
454	Erträge aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen	4541	Erträge aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden
		4542	Erträge aus der Veräußerung von beweglichen Vermögensgegenständen
		4547	Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage bei Sachanlagen
455	Erträge aus der Veräußerung von Finanzanlagen	4551	Erträge aus der Veräußerung von Finanzanlagen
		4557	Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage bei Finanzanlagen
456	Weitere sonstige ordentliche Erträge	4561	Bußgelder
		4562	Säumniszuschläge
		4563	Erträge aus der Inanspruchnahme von Gewährverträgen und Bürgschaften
457	Erträge aus der Auflösung von sonstigen Sonderposten	4571	Erträge aus der Auflösung von sonstigen Sonderposten
458	Nicht zahlungswirksame ordentliche Erträge	4581	Erträge aus Zuschreibungen
		4582	Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen
		4589	Sonstige nicht zahlungswirksame ordentliche Erträge
459	Andere sonstige ordentliche Erträge	4591	Andere sonstige ordentliche Erträge

*Abbildung 274 „Die Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Erträge“*

Die Erträge, die von der Gemeinde mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind, sollten im Haushaltsjahr wie das übrige Ressourcenaufkommen erfasst werden (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Es sollte aber nach

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

Erträgen aus den Vermögensgegenständen und den Finanzanlagen getrennt werden. Diese Vorgehensweise vereinfacht im Rahmen der Ergebnisrechnung den nachrichtlichen Ausweis nach dem Jahresergebnis. Im gemeindlichen Finanzplan können bereits die voraussichtlich erzielbaren Erträge aus Vermögensgegenständen nachrichtlich angegeben werden. Eine Angabe zu den Finanzanlagen kommt im Rahmen der Haushaltsplanung nicht in Betracht.

Die Untergliederung der Haushaltsposition soll sich einerseits am örtlichen Informations- und Steuerungsbedarf und dem Berichtswesen orientieren. Andererseits sollten dabei auch andere sachgerechte Zwecke nicht vernachlässigt werden, z. B. die Meldepflichten der Gemeinde zur amtlichen Finanzstatistik.

#### **1.5.7.3 Keine Veranschlagung besonderer Erträge beim Anlagevermögen**

Unter der Haushaltsposition sind nicht die Erträge aus der Veräußerung von immateriellen Vermögensgegenständen und von Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens sowie von Wertveränderungen von Finanzanlagen zu veranschlagen. Die Erträge entstehen aus dem Verkaufserlös, soweit dieser den aktuellen Buchwert des jeweils betroffenen gemeindlichen Vermögensgegenstandes überschreitet. Derartige gemeindliche Erträge stehen daher in einem Zusammenhang mit dem entsprechenden noch vorhandenen Ansatz im Anlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz. Sie sind unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

#### **1.5.8 Zu Nummer 8 (Aktivierte Eigenleistungen):**

##### **1.5.8.1 Die Inhalte der Haushaltsposition**

Unter der Haushaltsposition „Aktivierte Eigenleistungen“ im gemeindlichen Ergebnisplan sind Erträge der Gemeinde zu veranschlagen, wenn aus der Herstellung von aktivierungsfähigen Vermögensgegenständen durch eigene Leistungen der Gemeinde gemeindliche Aufwendungen entstanden und der Gemeinde zurechenbar sind, z. B. für Material und/oder den Einsatz von Personal (Eigenleistungen). Sie dürfen keine materiellen Zulieferungen Dritter von erheblicher Bedeutung enthalten. Eine ertragswirksame Veranschlagung setzt dabei voraus, dass die betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstände zur dauerhaften Nutzung durch die Gemeinde und nicht zur Veräußerung bestimmt sind und daher im gemeindlichen Anlagevermögen bilanziert werden sollen. Außerdem müssen derartige Aufwendungen der Gemeinde als Herstellungskosten zu bewerten und aktivierbar sein (vgl. § 33 Absatz 3 GemHVO NRW).

In solchen Fällen bedarf es der ertragsmäßigen Behandlung der gemeindlichen Leistungen als Zuschreibungen, deren Werte als gemeindliche Erträge unter dieser Haushaltsposition zu erfassen sind. Das dabei für die Herstellung benötigte Fremdmaterial und die Fremdleistungen sind dagegen als gemeindliche Aufwendungen unter den zutreffenden Haushaltspositionen zu erfassen. Solche veranschlagten aktivierten Eigenleistungen der Gemeinde müssen deshalb in ihrer Höhe mit den damit in Zusammenhang stehenden aktivierbaren gemeindlichen Herstellungsaufwendungen betragsmäßig übereinstimmen. Außerdem ist bei dieser ergebniswirksamen Veranschlagung das Bruttoprinzip und nicht eine Verrechnung zwischen den Aufwendungen und den Erträgen vorzunehmen. Diese Haushaltsposition stellt daher die Gegenposition zu den gleichzeitig veranschlagten Herstellungsaufwendungen der Gemeinde dar.

Von der Gemeinde erbrachte Eigenleistungen, die nicht zu einer Aktivierung führen, dürfen unter dieser Haushaltsposition nicht erfasst werden. Dazu gehören z. B. angefallene Verwaltungsgemeinkosten, die Beratung und Beschlussfassung durch den Rat der Gemeinde und seine Ausschüsse, die Prüfung durch die örtliche Rechnungsprüfung. Es dürfen aber auch Leistungen für eigene soziale Einrichtungen und sonstige freiwillige Leistungen nicht als aktivierte Eigenleistungen deklariert und unter dieser Haushaltsposition veranschlagt werden. Derar-

tige Leistungen stellen keine spezifischen oder fachlich zwingend erforderliche Herstellungsaufwendungen für gemeindliche Vermögensgegenstände dar (vgl. § 33 Absatz 3 GemHVO NRW). In diesem Zusammenhang ist es auch nicht zulässig, allgemeine Verwaltungskosten als Verwaltungsgemeinkosten und weitere Gemeinkosten der Gemeinde in die Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes einzubeziehen. Solche gemeindliche Kosten müssen als den Herstellungskosten nicht zurechenbare Kosten auch bei der Veranschlagung im gemeindlichen Ergebnisplan außer Betracht bleiben.

Die aktivierbaren Eigenleistungen der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 47 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.5.8.2 Die Abgrenzung von Herstellungsaufwendungen**

Zum Zeitpunkt der Haushaltsplanung der Gemeinde für das Haushaltsjahr dürfte es manchmal schwierig sein, die gemeindlichen Herstellungsaufwendungen, denen aktivierte Eigenleistungen gegenübergestellt werden sollen, wirtschaftlich dem Haushaltsjahr zuzurechnen (vgl. § 11 GemHVO NRW). In einigen Fällen lässt es sich von der Gemeinde nicht im Voraus abschätzen, ob aktivierbare Aufwendungen im Haushaltsjahr entstehen werden und dadurch aktivierbare Eigenleistungen zu veranschlagen sind.

Insbesondere bei langfristig vorzubereitenden investiven gemeindlichen Maßnahmen, bei denen erst am Ende der Planungsphase oder im Rahmen der baulichen Planungen über die Aktivierbarkeit der zu erwerbenden Vermögensgegenstände entschieden werden kann, ist es sachlich gerechtfertigt und vertretbar, die schon in Vorjahren des Haushaltsjahres als Aufwendungen erfassten gemeindlichen Leistungen zusammen mit den Herstellungsaufwendungen des Haushaltsjahres als aktivierbare Eigenleistungen zu veranschlagen, wenn abschätzbar ist, dass im neuen Haushaltsjahr auch deren Umfang aus den örtlichen Kenntnissen heraus zu erwarten ist.

Bei der Abgrenzung von fachtechnischen Aufwendungen bzw. Kosten muss von der Gemeinde im Einzelfall geprüft werden, ob nach den haushaltsrechtlichen Vorgaben die entstandenen Aufwendungen dem betreffenden gemeindlichen Objekt zugerechnet werden können. Eine Hilfestellung für die Gemeinde kann dabei ggf. das Auftraggeber/Auftragnehmerverhältnis bieten. Daraus lässt sich u.a. ableiten, dass gemeindliche Aufwendungen, die der Gemeinde als Auftraggeber entstehen, z. B. die Bezahlung von Rechnungen über die Herstellungsleistungen Dritter, nicht als gemeindliche Herstellungskosten aktiviert werden dürfen.

Derartige Aufwendungen dürften i.d.R. keine Bauherrenkosten darstellen (vgl. Kostengruppe 710 der DIN 276), denn dazu sind nur Aufwendungen bzw. Kosten zu zählen, die bei der Planung und Durchführung von Baumaßnahmen auf der Grundlage von Honorarordnungen, Gebührenordnungen oder nach weiteren vertraglichen Vereinbarungen entstehen. In diesem Zusammenhang können daher z.B. Planungsleistungen durch eigenes Personal der Gemeinde, die sonst vom Auftragnehmer als Architekten- oder Ingenieurleistungen zutragen wären (vgl. Kostengruppe 730 der DIN 276), zu gemeindlichen Herstellungskosten werden, wenn die gemeindlichen Leistungen dem herzustellenden Objekt unmittelbar zugerechnet werden können, z. B. als Baunebenkosten.

#### **1.5.8.3 Eigenleistungen und Investitionsauszahlungen**

Die Möglichkeit der Aktivierung von eigenen Leistungen bei der Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen, z. B. Planungsleistungen durch eigenes Personal, lässt die originäre Erfassung der daraus entstandenen (zahlungswirksamen) Aufwendungen der Gemeinde unter der zutreffenden Haushaltssposition im gemeindlichen Ergebnisplan unberührt. Ebenso werden die Auszahlungen aufgrund der Personalaufwendungen der Gemeinde durch die Aktivierung der Planungsleistungen durch eigenes Personal nicht im entsprechenden Umfang zu Auszahlungen, die nunmehr unter der Investitionstätigkeit der Gemeinde zu erfassen wären. Diese Auszah-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

lungen dürfen daher auch nicht in die Ermittlung des Kreditbedarfs für gemeindliche Investitionen einbezogen werden (vgl. § 86 GO NRW). Sie führen deshalb auch nicht zu einer entsprechenden Erhöhung der Kreditermächtigung in der Haushaltssatzung der Gemeinde (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe c GO NRW).

Die Personalauszahlungen bleiben vielmehr haushaltsmäßig entsprechend den entstandenen Personalaufwendungen der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zugeordnet. Diese Zuordnung wird auch dadurch nicht aufgehoben, dass die eigenen Leistungen der Gemeinde bei der Herstellung von aktivierbaren gemeindlichen Vermögensgegenständen ein Teil der Herstellungskosten sind. In den Fällen, in denen sich die Gemeinde dafür entscheidet, etwaige Leistungen durch eigenes Personal zu erbringen und diese den Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes zurechenbar sind, hat sie sich gleichzeitig für eine Eigenfinanzierung und nicht für eine Fremdfinanzierung dieser Herstellungsleistungen entschieden.

#### **1.5.9 Zu Nummer 9 (Bestandsveränderungen):**

Im gemeindlichen Ergebnisplan sind auch Bestandsveränderungen aus fertigen und unfertigen Erzeugnissen und unfertigen Leistungen der Gemeinde aus ihrer laufenden Verwaltungstätigkeit zu veranschlagen, die sich gegenüber dem Vorjahr ergeben. Sie können sich aus der Veränderung der Menge, aber auch aus Veränderungen des Wertes ergeben. Die Abweichungen können auch entstehen, weil die gemeindlichen Erträge auch aus Anlass von Leistungen der Gemeinde (Herstellung von Produkten) in den Vorjahren entstanden sein können.

Die Grundlage der Ermittlung der gemeindlichen Bestandsveränderungen ist die Inventur zum jeweiligen Abschlussstichtag, bei der die örtlichen Mengen- und Wertveränderungen zu ermitteln sind. In den Fällen, in denen sich bei der Gemeinde voraussichtlich der Bestand an fertigen oder unfertigen Erzeugnissen oder unfertigen Leistungen im Vergleich zum Vorjahr erhöht hat, stellt die Differenz einen Ertrag für die Gemeinde dar, der unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen ist. Es ist ggf. auch ein „negativer Ertrag“, der sich durch eine Verminderung des Bestandes entstehen kann, zu veranschlagen.

Die Bestandsveränderungen bei der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 47 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

### **1.6 Die Veranschlagung der ordentlichen Aufwendungen**

#### **1.6.1 Zu Nummer 10 (Personalaufwendungen):**

##### **1.6.1.1 Die Inhalte der Haushaltsposition**

Unter der Haushaltsposition „Personalaufwendungen“ im gemeindlichen Ergebnisplan sind alle anfallenden Aufwendungen für die aktiven gemeindlichen Beamtinnen und Beamten sowie für die tariflich Beschäftigten und für weitere Personen, die aufgrund von sonstigen Arbeitsverträgen von der Gemeinde beschäftigt werden, zu veranschlagen. Die Personalaufwendungen umfassen die Bruttobeträge einschließlich der Nebenbezüge und Lohnnebenkosten, z. B. Überstundenentlohnung, Weihnachtsgeld, Sozialversicherungsbeiträge u.a. für sämtliche Beschäftigte.

Unter dieser Haushaltsposition sind aber auch Aufwendungen aus der Gewährung von Beihilfen sowie Unterstützungsleistungen für die Beschäftigten zu veranschlagen, auch wenn die Aufwendungen grundsätzlich als Personalnebenaufwendungen anzusehen sind. Gleichwohl sind diese Aufwendungen nicht unter der Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Aufwendungen zu erfassen. Ebenso gehören die den Beschäftigten gewährten Leistungsbezüge zu der Haushaltsposition (vgl. § 6 LBesG NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

Von Beginn des Erwerbs von Versorgungsanwartschaften durch die Beamtinnen und Beamten bis zum Zeitpunkt der letzten Zahlung von Versorgungsleistungen entstehen aufgrund der Verpflichtungen der Gemeinde entsprechende haushaltsmäßige Aufwendungen. Diese Aufwendungen haben einerseits ihre Ursache in den jährlich neu entstehenden Versorgungsansprüchen der Beamtinnen und Beamten der Gemeinde. Andererseits können die jährlichen Versorgungsleistungen der Gemeinde an ihre Versorgungsempfänger bzw. die Umlagezahlungen an eine Versorgungskasse teilweise zu Aufwendungen im betreffenden Haushaltsjahr führen.

Aufgrund der Regelungen, dass bei den gemeindlichen Pensionsrückstellungen der Barwert zu ermitteln ist und der Berechnung ein Rechnungszins von fünf Prozent zugrunde zu legen ist, muss in der gemeindlichen Ergebnisrechnung der Nachweis über den Zuführungsbetrag nach der Nettomethode geführt werden. Diese Vorgabe gilt für die Gemeinde auch bei einer erstmaligen ergebniswirksamen Erfassung der Pensionsrückstellungen. Die Möglichkeit, den gesamten Erfüllungsbetrag der gemeindlichen Versorgungsverpflichtungen als Aufwendungen und die Abzinsung der Rückstellung als Zinsertrag in der Ergebnisrechnung zu erfassen (Bruttomethode), kommt daher nicht in Betracht.

Zu den gemeindlichen Personalaufwendungen gehören aber auch die Beiträge der Gemeinde zu den Versorgungskassen, z. B. der Arbeitgeberanteil zur Zusatzversorgungskasse. Auch die jährlichen Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für die noch tätigen Beschäftigten sowie die Rückstellungen für Urlaubsansprüche und Arbeitszeitguthaben der Beschäftigten sind unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen. Dagegen sind die Ausgleichszahlungen der Gemeinde, wegen einer zu geringen Beschäftigung von Schwerbehinderten unter der Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Aufwendungen“ zu veranschlagen.

Die Vorschuss- oder sonstige Abschlagszahlungen an die Beschäftigten sind wegen ihres Charakters nicht als gemeindliche Personalaufwendungen zu veranschlagen, denn zum Zahlungszeitpunkt stellen diese Finanzleistungen für die Gemeinde noch keine Aufwendungen dar, sondern sind nur in der gemeindlichen Finanzrechnung als Auszahlungen zu erfassen. Außerdem sind derartige Finanzleistungen im Rahmen des Jahresabschlusses der Gemeinde mit ihrem Stand zum Abschlussstichtag in der gemeindlichen Bilanz als Forderungen gegenüber den betreffenden gemeindlichen Beschäftigten anzusetzen.

Die Personalaufwendungen der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 50 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

**1.6.1.2 Die Gliederung der Haushaltsposition**

Die Haushaltspositionen, die mindestens im gemeindlichen Ergebnisplan enthalten sein müssen, stellen bei jeder Ertrags- und Aufwandsart eine Zusammenfassung der einzelnen Arten dar. In vielen Fällen bietet es sich mindestens für das interne Buchungsgeschäft und die örtliche Steuerung eine Untergliederung der verbindlichen Haushaltspositionen an. Die nachfolgende Übersicht soll dabei eine Hilfestellung sein (vgl. Abbildung).

<b>Die Haushaltsposition „Personalaufwendungen“</b>			
<b>KONTENART</b>		<b>KONTO</b>	
501	Dienstbezüge	5011 5012 5019	Dienstbezüge für Beamte Entgelte für tariflich Beschäftigte Entgelte für sonstige Beschäftigte
502	Beiträge zu Versorgungskassen	5022	Beiträge für tariflich Beschäftigte

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 2 GemHVO NRW**

<b>Die Haushaltsposition „Personalaufwendungen“</b>			
<b>KONTENART</b>		<b>KONTO</b>	
		5029	Beiträge für sonstige Beschäftigte
503	Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung	5031 5032 5039	Beiträge für Beamte Beiträge für tariflich Beschäftigte Beiträge für sonstige Beschäftigte
504	Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Beschäftigte	5041	Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Beschäftigte
505	Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Beschäftigte	5051	Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Beschäftigte
506	Zuführungen zu Beihilferückstellungen für Beschäftigte	5061	Zuführungen zu Beihilferückstellungen für Beschäftigte

*Abbildung 275 „Die Haushaltsposition „Personalaufwendungen“*

Die Untergliederung der Haushaltsposition soll sich einerseits am örtlichen Informations- und Steuerungsbedarf und dem Berichtswesen orientieren. Andererseits sollten dabei auch andere sachgerechte Zwecke nicht vernachlässigt werden, z. B. die Meldepflichten der Gemeinde zur amtlichen Finanzstatistik.

## **1.6.2 Zu Nummer 11 (Versorgungsaufwendungen):**

### **1.6.2.1 Die Inhalte der Haushaltsposition**

Unter der Haushaltsposition „Versorgungsaufwendungen“ im gemeindlichen Ergebnisplan sind die Aufwendungen aus Versorgungsleistungen der Gemeinde für ihre nicht mehr tätigen Beschäftigten sowie deren Angehörige zu veranschlagen. Derartige Aufwendungen können im Rahmen der Auszahlungen der Versorgungsleistungen oder der Umlagezahlungen an die Versorgungskasse entstehen, wenn zwischen der Inanspruchnahme der bilanzierten Pensionsrückstellungen (Herabsetzungsvolumen) und den Versorgungsauszahlungen eine Differenz besteht.

Von der Gemeinde können ggf. deshalb Versorgungsaufwendungen zu veranschlagen sein, weil sich die Ansprüche der Versorgungsempfänger verändert haben. Ein Anlass dafür können die Veränderungen der Sterbetafeln, die Erhöhung der Versorgungsansprüche oder andere Anlässe sein, die für die Bemessung der gemeindlichen Rückstellungen von Bedeutung sind. In diesen Fällen sind von der Gemeinde auch die Aufwendungen aus Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Versorgungsempfänger im Ergebnisplan zu veranschlagen.

Die Gemeinde hat unter dieser Haushaltsposition auch Aufwendungen aus der Gewährung von Beihilfen an die Versorgungsempfänger der Gemeinde zu veranschlagen, soweit für die Beihilfezahlungen die dafür in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Rückstellung nicht ausreicht. Diese Aufwendungen stellen grundsätzlich Personalnebenaufwendungen dar. Gleichwohl sind diese Aufwendungen nicht unter der Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Aufwendungen“ zu erfassen. Ggf. sind auch Aufwendungen zu veranschlagen, die aus Verpflichtungen zu Beiträgen zur Sozialversicherung entstehen.

Die Versorgungsaufwendungen der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 51 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

**1.6.2.2 Die Veranschlagung von Versorgungsaufwendungen**

Die Gemeinde hat entsprechend ihrer Verpflichtung, für die nicht mehr tätigen Beschäftigten die Versorgungsleistungen zu erbringen, eine Pensionsrückstellung in der gemeindlichen Bilanz angesetzt. Im Jahr der Auszahlung der von der Gemeinde zu leistenden Versorgungsauszahlungen an die Berechtigten wird die dafür gebildete Pensionsrückstellung in Anspruch genommen (gemindert oder herabgesetzt). Die von der Gemeinde gezahlten Versorgungsleistungen führen dann i.d.R. nicht zu Aufwendungen, die im gemeindlichen Ergebnisplan zu veranschlagen sind.

Zu den Zahlungsterminen kann aber der Fall auftreten, dass die bilanzierten Pensionsrückstellungen, deren Höhe durch den anzusetzenden Barwert unter Einbeziehung des Abzinsungsfaktors ermittelt wird, nicht ausreichen, um den tatsächlichen Erfüllungsbetrag der Gemeinde, also die zu zahlenden Versorgungsleistungen, abzudecken. Für den Anteil an den gemeindlichen Versorgungsleistungen, der nicht durch die Pensionsrückstellungen gedeckt ist, entstehen dann Aufwendungen für die Gemeinde, die dem Haushaltsjahr zuzurechnen sind, in dem die Versorgungsauszahlungen vorgenommen werden. Solche Aufwendungen sind unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen.

Dieser Sachverhalt kann auch entstehen, wenn die gemeindlichen Versorgungsleistungen über eine Versorgungskasse ausgezahlt werden. In diesen Fällen ist zur Bestimmung der im gemeindlichen Ergebnisplan zu veranschlagenden Versorgungsaufwendungen der an die Versorgungskasse zu leistende Umlagebetrag heranzuziehen. Die jährlichen Umlagezahlungen an die Versorgungskassen für die Auszahlung der Versorgungsbezüge an die nicht mehr aktiven Beamtinnen und Beamten können deshalb für die Gemeinde daher ganz oder teilweise auch jahresbezogen Aufwendungen sein. Der Wertansatz der Pensionsrückstellungen ist deshalb zum Abschlussstichtag nur dann herabzusetzen, wenn der bilanzielle Ansatz höher ist, als es dem Barwert der insgesamt noch zu erbringenden Versorgungsleistungen der Gemeinde entspricht.

Unter dieser Haushaltsposition sind auch Aufwendungen der Gemeinde zu veranschlagen, die deswegen entstehen, weil die Gemeinde bei einem Dienstherrnwechsel einer Beamtin oder eines Beamten eine Abfindungszahlung an den aufnehmenden Dienstherrn leistet, z. B. unter Berücksichtigung des Versorgungslastenverteilungsgesetzes oder des Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrages. In solchen Fällen kann die Abfindungszahlung nicht als Inanspruchnahme der Rückstellung behandelt werden, denn die Gemeinde hat eine Verpflichtung gegenüber dem aufnehmenden Dienstherrn und nicht mehr gegenüber der Beamtin oder dem Beamten. Die für die Beamtin oder den Beamten gebildete Rückstellung ist daher ertragswirksam aufzulösen, denn bei der Gemeinde bestehen dann keine Versorgungsverpflichtungen mehr gegenüber diesem bisher Beschäftigten.

**1.6.2.3 Die Gliederung der Haushaltsposition**

Die Haushaltspositionen, die mindestens im gemeindlichen Ergebnisplan enthalten sein müssen, stellen bei jeder Ertrags- und Aufwandsart eine Zusammenfassung der einzelnen Arten dar. In vielen Fällen bietet es sich mindestens für das interne Buchungsgeschäft und die örtliche Steuerung eine Untergliederung der verbindlichen Haushaltspositionen an. Die nachfolgende Übersicht soll dabei eine Hilfestellung sein (vgl. Abbildung).

<b>Die Haushaltsposition „Versorgungsaufwendungen“</b>			
<b>KONTENART</b>		<b>KONTO</b>	
511	Versorgungsbezüge	5111 5112	Versorgungsbezüge für Beamte Versorgungsbezüge für tariflich Beschäf-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

<b>Die Haushaltsposition „Versorgungsaufwendungen“</b>			
<b>KONTENART</b>		<b>KONTO</b>	
		5119	tigte Versorgungsbezüge für sonstige Beschäftigte
512	Beiträge zu Versorgungskassen	5121	Beiträge für Beamte
513	Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung	5131 5132 5139	Beiträge für Beamte Beiträge für tariflich Beschäftigte Beiträge für sonstige Beschäftigte
514	Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Versorgungsempfänger	5141	Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Versorgungsempfänger
515	Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Versorgungsempfänger	5151	Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Versorgungsempfänger
516	Zuführungen zu Beihilferückstellungen für Versorgungsempfänger	5161	Zuführungen zu Beihilferückstellungen für Versorgungsempfänger

*Abbildung 276 „Die Haushaltsposition „Versorgungsaufwendungen“*

Die Untergliederung der Haushaltsposition soll sich einerseits am örtlichen Informations- und Steuerungsbedarf und dem Berichtswesen orientieren. Andererseits sollten dabei auch andere sachgerechte Zwecke nicht vernachlässigt werden, z. B. die Meldepflichten der Gemeinde zur amtlichen Finanzstatistik.

### **1.6.3 Zu Nummer 12 (Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen):**

#### **1.6.3.1 Die Inhalte der Haushaltsposition**

Unter der Haushaltsposition „Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen“ im gemeindlichen Ergebnisplan sind alle Aufwendungen der Gemeinde zu veranschlagen, die mit dem gemeindlichen Verwaltungshandeln („Geschäfts- oder Betriebszweck“) bzw. mit den Umsatz- oder Verwaltungserlösen der Gemeinde wirtschaftlich zusammenhängen. Die Aufwendungen für die gemeindlichen Sach- und Dienstleistungen umfassen u.a. die Aufwendungen für die Fertigung und den Vertrieb von gemeindlichen Leistungen sowie von Waren. Bei derartigen gemeindlichen Geschäftsvorfällen besteht regelmäßig ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Sach- oder Dienstleistung eines Dritten und der dafür von der Gemeinde zu erbringenden Finanzleistung.

Die Aufwendungen der Gemeinde für den gemeindlichen Verbrauch von Energie, Wasser und Abwasser sind ebenfalls unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen. Das Gleiche gilt für die gemeindlichen Aufwendungen für die Unterhaltung (inkl. Reparatur, Fremdstandhaltung) und die Bewirtschaftung des gemeindlichen Anlagevermögens, unabhängig davon, ob es sich um unbewegliche oder bewegliche Vermögensgegenstände der Gemeinde handelt. Dabei ist zu beachten, dass auch dann Aufwendungen für die Unterhaltung von Gebäuden zu veranschlagen sind, wenn die Leistungen gegenüber der Gemeinde z. B. durch die Bürger ohne Bezahlung erbracht werden (Arbeitsleistungen als Sachspende). In solchen Fällen besteht regelmäßig ein Auftragsverhältnis zwischen der Gemeinde und den Bürgern.

Die sonstigen Verwaltungs- und Betriebsaufwendungen der Gemeinde, z. B. die Aufwendungen für die Schülerbeförderung und für Lernmittel, sind unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen. Zu den gemeindlichen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen gehören aber auch die Kostenerstattungen und Kostenumlagen, die von der Gemeinde an eine andere Stelle zu zahlen sind. Bei derartigen gemeindlichen Verpflichtungen muss regelmäßig ein auftragsähnliches Verhältnis mit einem Dritten mit dem Zweck der Erbringung von Gütern und Dienstleistungen für die Gemeinde vorliegen. Derartige gemeindliche Verpflichtungen stellen z. B. auch die Finanzleistungen der Gemeinde an einen Abwasserbetrieb dar, wenn die Gemeinde dafür die abgabenrechtlichen Gebühren erhebt und als Erträge vereinnahmt.

Zu den Aufwendungen für Sachleistungen und Dienstleistungen der Gemeinde gehören regelmäßig auch die Versicherungsbeiträge der Gemeinde, z. B. für Unfall- oder sonstige Schadensversicherungen. Die von der Gemeinde zu zahlenden "Versicherungsbeiträge" für eine "Beamtenpensionsversicherung" als Kapitalanlage, damit für die künftigen Zahlungen der Versorgungsleistungen eine ausreichende Liquidität bei der Gemeinde vorhanden ist, müssen nicht in jedem örtlichen Einzelfall unmittelbar als gemeindliche Aufwendungen zu veranschlagen sein.

Im Zusammenhang mit den jahresbezogenen Aufwendungen der Gemeinde für ihre Pensionsrückstellungen kann eine liquiditätsbezogene Versicherungslösung zur "Ansammlung" von Finanzmitteln auch einem Aktivtausch darstellen, wenn liquide Mittel in eine gemeindliche Finanzanlage umgeschichtet werden. Die Gemeinde muss im Einzelfall prüfen und beurteilen, ob und in welchem Umfang in einer solchen Versicherungsform "nur" gemeindliche Finanzmittel angesammelt werden oder ob ggf. wegen besonderer Elemente ergebniswirksame Sachverhalte im Haushaltsjahr entstehen können, wegen denen Erträge und Aufwendungen im gemeindlichen Ergebnisplan zu veranschlagen sind.

Die Inanspruchnahme einer einzelfallbezogenen Amtshilfe durch die Gemeinde nach § 4 VwVfG NRW führt ebenso regelmäßig zu einer Kostenerstattungspflicht bei der Gemeinde und damit zu gemeindlichen Aufwendungen, die unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen sind. Die Gemeinde ist gegenüber der beauftragten Behörde, die sie um Unterstützung einer Amtshandlung gebeten hat, zum Ersatz der Kosten dieser Behörde verpflichtet (vgl. § 8 VwVfG NRW).

Unter dieser Haushaltsposition sind jedoch keine Aufwendungen aufgrund der Steuerpflicht der Gemeinde für die gemeindlichen Grundstücke zu veranschlagen. Die steuerrechtliche Maßnahme stellt nur einen internen Vorgang bei der Gemeinde dar. Die aus einem solchen örtlichen Vorgang entstehenden gemeindlichen Erträge und Aufwendungen sind den internen Leistungsbeziehungen der Gemeinde zuzurechnen und daher im betreffenden Teilergebnisplan zu veranschlagen. Die gemeindliche Steuerpflicht führt dabei nicht zu einem kassenwirksamen Zahlungsvorgang.

Die Aufwendungen für die Sach- und Dienstleistungen der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKf-Kontenrahmen der Kontengruppe 52 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

### 1.6.3.2 Die Gliederung der Haushaltsposition

Die Haushaltspositionen, die mindestens im gemeindlichen Ergebnisplan enthalten sein müssen, stellen bei jeder Ertrags- und Aufwandsart eine Zusammenfassung der einzelnen Arten dar. In vielen Fällen bietet es sich mindestens für das interne Buchungsgeschäft und die örtliche Steuerung eine Untergliederung der verbindlichen Haushaltspositionen an. Die nachfolgende Übersicht soll dabei eine Hilfestellung sein (vgl. Abbildung).

<b>Die Haushaltsposition „Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen“</b>			
<b>KONTENART</b>		<b>KONTO</b>	
521	Instandhaltung des unbeweglichen	5215	Instandhaltung der Grundstücke und

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

<b>Die Haushaltsposition „Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen“</b>			
<b>KONTENART</b>		<b>KONTO</b>	
	Vermögens	5216 5218	baulichen Anlagen Instandhaltung des Infrastrukturvermögens Zuführungen zu Instandhaltungsrückstellungen
523	Erstattungen aus laufender Verwaltungstätigkeit	5231	Erstattungen aus laufender Verwaltungstätigkeit
524	Unterhaltung und Bewirtschaftung des unbeweglichen Vermögens	5241 5242	Unterhaltung und Bewirtschaftung der Grundstücke und baulichen Anlagen Unterhaltung und Bewirtschaftung des Infrastrukturvermögens
525	Unterhaltung und Bewirtschaftung des beweglichen Vermögens	5251 5252	Haltung von Fahrzeugen Unterhaltung des sonstigen beweglichen Vermögens
527	Besondere Verwaltungs- und Betriebsaufwendungen	5271	Lernmittel
528	Aufwendungen für sonstige Sachleistungen	5281	Aufwendungen für sonstige Sachleistungen
529	Aufwendungen für sonstige Dienstleistungen	5291	Aufwendungen für sonstige Dienstleistungen

*Abbildung 277 „Die Haushaltsposition „Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen“*

Die Untergliederung der Haushaltsposition soll sich einerseits am örtlichen Informations- und Steuerungsbedarf und dem Berichtswesen orientieren. Andererseits sollten dabei auch andere sachgerechte Zwecke nicht vernachlässigt werden, z. B. die Meldepflichten der Gemeinde zur amtlichen Finanzstatistik.

#### **1.6.4 Zu Nummer 13 (Bilanzielle Abschreibungen):**

##### **1.6.4.1 Die Inhalte der Haushaltsposition**

Unter der Haushaltsposition „Bilanzielle Abschreibungen“ im gemeindlichen Ergebnisplan sind alle planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen der Gemeinde zu veranschlagen. Der Ressourcenverbrauch, der durch die Nutzung von abnutzbaren Vermögensgegenständen entsteht, ist als planmäßige Abschreibungen über die gesamte Zeit der Nutzungsdauer dieser Vermögensgegenstände jährlich zu ermitteln und zu erfassen (vgl. § 35 Absatz 1 GemHVO NRW). Als bilanzielle Abschreibungen gelten dabei sowohl die planmäßigen als auch die außerplanmäßigen Abschreibungen der Gemeinde.

Diese Aufwendungen der Gemeinde stehen in einem unmittelbaren Sachzusammenhang mit der Nutzung der gemeindlichen Vermögensgegenstände im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Die Gemeinde hat dabei eigenverantwortlich zu entscheiden, ob und in welcher Weise diese Haushaltsposition im Haushaltsplan weiter sachgerecht untergliedert werden soll. Eine Aufgliederung der bilanziellen Abschreibungen nach den einzelnen Bilanzposten, wie sie für den Anlagenspiegel nach § 45 GemHVO NRW vorgesehen ist, muss im Ergebnisplan nicht erfolgen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

Die außerplanmäßigen Abschreibungen von gemeindlichen Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens und der Finanzanlagen sowie die Sofortabschreibungen geringwertiger Vermögensgegenstände sind ebenfalls unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen (vgl. § 35 Absatz 2 und 5 GemHVO NRW). Zu dieser Haushaltsposition gehören auch die bei der Gemeinde entstehenden Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände. Ebenso gehören die Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens zu dieser Haushaltsposition.

In diesem Zusammenhang besteht im gemeindlichen Bereich kein Erfordernis, die entstehenden planmäßigen oder außerplanmäßigen Abschreibungen noch in ungewöhnliche oder seltene Abschreibungen zu differenzieren und entsprechend im gemeindlichen Ergebnisplan zu veranschlagen. Bei der Veranschlagung im gemeindlichen Ergebnisplan ist daher regelmäßig nur nach bilanziellen Abschreibungen als ordentliche Aufwendungen der Gemeinde und ggf. nach Abschreibungen, bei denen die Kriterien für außerordentliche Aufwendungen erfüllt sind, zu unterscheiden.

Den Abschreibungen aus der Nutzung der gemeindlichen Vermögensgegenstände stehen ggf. auch Erträge aus der Auflösung von in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Sonderposten gegenüber, die wegen erhaltener investiver Zuwendungen zur Anschaffung von gemeindlichen Vermögensgegenständen gebildet worden sind (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 2 und § 43 Absatz 5 GemHVO NRW). Diese Sonderposten sind entsprechend den planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen bei abnutzbaren und bei nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen aufzulösen.

Die bilanziellen Abschreibungen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 57 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

**1.6.4.2 Die Gliederung der Haushaltsposition**

Die Haushaltspositionen, die mindestens im gemeindlichen Ergebnisplan enthalten sein müssen, stellen bei jeder Ertrags- und Aufwandsart eine Zusammenfassung der einzelnen Arten dar. Die nachfolgende Übersicht soll dabei eine Hilfestellung sein (vgl. Abbildung).

<b>Die Haushaltsposition „Bilanzielle Abschreibungen“</b>			
<b>KONTENART</b>		<b>KONTO</b>	
571	Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen	5711	Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen
572	Abschreibungen auf Finanzanlagen	5721	Abschreibungen auf Finanzanlagen
573	Abschreibungen auf das Umlaufvermögen	5731	Abschreibungen auf das Umlaufvermögen

*Abbildung 278 „Die Haushaltsposition „Bilanzielle Abschreibungen“*

In vielen Fällen bietet es sich mindestens für das interne Buchungsgeschäft und die örtliche Steuerung eine Untergliederung der verbindlichen Haushaltspositionen an. Die Untergliederung der Haushaltsposition soll sich einerseits am örtlichen Informations- und Steuerungsbedarf und dem Berichtswesen orientieren. Andererseits sollten dabei auch andere sachgerechte Zwecke nicht vernachlässigt werden, z. B. die Meldepflichten der Gemeinde zur amtlichen Finanzstatistik.

#### **1.6.4.3 Außerplanmäßige Abschreibungen**

Die Gemeinde soll die Nutzungsdauer für einen gemeindlichen Vermögensgegenstand des Anlagevermögens sowie die Abschreibungsmethode unter Beachtung des Vorsichtsprinzips so festlegen, dass eine außerplanmäßige Abschreibung als Wertminderung des Vermögensgegenstandes möglichst vermieden wird. Sofern aber Nutzungseinschränkungen bei einem Vermögensgegenstand aufgrund eines besonderen Ereignisses entstehen, werden solche Wertminderungen als "außerplanmäßige Abschreibungen" bezeichnet.

Derartige Abschreibungen beim gemeindlichen Anlagevermögen führen aus dem Blickwinkel des gemeindlichen Jahresabschlusses zu zusätzlichen Aufwendungen für die Gemeinde. Die Aufwendungen setzen dabei eine eingetretene Wertminderung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes und keine planmäßigen Abschreibungen voraus. Eine außerplanmäßige Abschreibung kann daher bei allen abnutzbaren und nicht abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenständen entstehen.

Der Begriff „außerplanmäßig“ beinhaltet, dass eine Ergänzung zu den im Haushaltsplan der Gemeinde veranschlagten und ggf. fortgeschriebenen Ermächtigungen aufgrund eines im Haushaltsjahr eingetretenen Ereignisses erforderlich wird. Das auslösende Ereignis tritt i.d.R. nicht vorhersehbar ein, sodass eine Veranschlagung außerplanmäßiger Abschreibungen im gemeindlichen Ergebnisplan regelmäßig nicht in Betracht kommen kann. Der Begriff "außerplanmäßig" beinhaltet außerdem, dass wegen der erst zu schaffenden Ermächtigung das Budgetrecht des Rates betroffen ist.

Bei dem Begriff „Außerplanmäßig“ besteht zudem eine inhaltliche Übereinstimmung mit dem gleichen Begriff in § 83 GO NRW. Er wird benutzt, wenn im Haushaltsjahr zusätzliche Aufwendungen und Auszahlungen für die Gemeinde entstehen. Als außerplanmäßig im Sinne der Vorschrift werden gemeindliche Aufwendungen bezeichnet, wenn dafür keine Ermächtigungen im Haushaltsplan veranschlagt und keine Ermächtigungen aus dem Vorjahr übertragen worden sind, also dafür kein fortgeschriebener Planansatz besteht (neue Ermächtigungen).

#### **1.6.4.4 Sonstige vermögenswirksame Aufwendungen**

Unter dieser Haushaltsposition sind nicht die Verluste aus dem Abgang von immateriellen Vermögensgegenständen, von Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens und von Wertminderungen von Finanzanlagen sowie aus dem Abgang von Gegenständen des Umlaufvermögens zu veranschlagen. Die Abgänge von gemeindlichen Vermögensgegenständen stellen haushaltsmäßig keine bilanzielle Abschreibungen dar. Die Aufwendungen aus Abgängen von gemeindlichen Vermögensgegenständen entstehen oftmals erst nach der Aufgabe der Nutzung durch die Gemeinde.

Die Aufwendungen aufgrund von Abgängen und Veräußerungen von Vermögensgegenständen und von Wertminderungen von Finanzanlagen sind vielmehr unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Soweit jedoch ein Abgang eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes als außerordentlich zu klassifizieren ist, sind die daraus entstehenden Abschreibungen als außerordentliche Aufwendungen zu behandeln und unter der dafür im Ergebnisplan vorgesehenen Haushaltsposition zu veranschlagen.

#### **1.6.4.5 Unzulässige Veranschlagungen bei Abschreibungen**

Unter dieser Haushaltsposition sind dagegen keine gemeindlichen Aufwendungen zu veranschlagen, die durch Wertberichtigungen bzw. Wertkorrekturen von gemeindlichen Forderungen entstehen. Derartige Aufwendungen entstehen vielfach aufgrund einer Niederschlagung oder eines Erlasses von gemeindlichen Ansprüchen und werden oftmals als „Abgeschriebene Forderungen“ bezeichnet. Sie stellen aber haushaltsmäßig keine bilanziellen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

Abschreibungen dar, sondern können z. B. unter der Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Aufwendungen“ zu veranschlagen sein. Eine Ausnahme von dieser Regel stellen Wertberichtigungen von gemeindlichen Ausleihungen dar, die als bilanzielle Abschreibungen zu erfassen sind.

Ebenfalls sind unter dieser Haushaltsposition keine kalkulatorischen Abschreibungen zu veranschlagen, die im Rahmen des Abgabenrechts in die gemeindliche Gebührenkalkulation eingestellt werden dürfen. Sie können bei der Festlegung von Benutzungsgebühren für eine gemeindliche Einrichtung berücksichtigt werden, weil als zulässige mögliche Kosten die nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ansatzfähigen Kosten in die Kalkulation einfließen dürfen (vgl. § 6 KAG NRW). Zudem ist dafür auch noch eine Wahl zwischen den Bemessungsgrundlagen möglich, sodass z. B. unter der gemeindlichen Zwecksetzung „Substanzerhaltung“ die Wiederbeschaffungskosten die Grundlage dafür bilden.

Als bilanzielle Abschreibungen sind auch nicht die Auflösungsbeträge von aktiven Rechnungsabgrenzungsposten unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen. Die Rechnungsabgrenzungsposten dienen der Periodenabgrenzung und werden daher in der gemeindlichen Bilanz als Korrekturposten und nicht als Vermögensgegenstände der Gemeinde angesetzt. Die Auflösungsbeträge aus den bilanziellen Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz sind vielmehr als Aufwendungen unter der Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Aufwendungen“ zu veranschlagen.

#### **1.6.5 Zu Nummer 14 (Transferaufwendungen):**

##### **1.6.5.1 Die Inhalte der Haushaltsposition**

Unter der Haushaltsposition „Transferaufwendungen“ im gemeindlichen Ergebnisplan sind alle Leistungen der Gemeinde an Dritte zu veranschlagen, die von der Gemeinde einem Dritten gewährt werden, ohne dass die Gemeinde dadurch einen Anspruch auf eine konkrete Gegenleistung erwirbt. Derartige Leistungen beruhen i.d.R. auf einseitigen Geschäftsvorfällen und nicht auf einem Leistungsaustausch. Die Aufwendungen aus der Gewährung gemeindlicher Leistungen als besondere Hilfen an private Haushalte fallen auch unter diese Haushaltsposition (Sozialtransferaufwendungen). Typische Aufwendungen sind die Leistungen der Sozialhilfe, der Jugendhilfe, Leistungen an Arbeitssuchende, Leistungen an Kriegsoffer und ähnliche Anspruchsberechtigte, Leistungen an Asylbewerber sowie sonstige soziale Leistungen.

Die gemeindlichen Aufwendungen aus den Leistungszusagen sind bezogen auf das jeweilige Haushaltsjahr zu erfassen. Die wirtschaftliche Verursachung und damit die Zurechnung der Aufwendungen zu einem Haushaltsjahr werden regelmäßig durch die Anspruchsberechtigten ausgelöst, weil diese aufgrund ihrer persönlichen Situation einen konkreten Unterstützungsanspruch im Haushaltsjahr, ggf. mit Beginn eines jeden Monats, haben. Das tatsächliche Vorliegen der Anspruchsvoraussetzungen als Grundlage und Auslöser für die wirtschaftliche und haushaltmäßige Zurechnung gilt entsprechend bei Leistungszusagen der Gemeinde, die über das Haushaltsjahr hinaus ausgesprochen werden, z. B. die Zusage von sozialen Leistungen bis zum Renteneintritt. In solchen Fällen sind jedem neuen Haushaltsjahr die Aufwendungen für die auf das Jahr bezogenen Leistungen zuzurechnen, sofern die Anspruchsvoraussetzungen vorliegen und nicht allein dem (ersten) Haushaltsjahr, in dem die Gemeinde eine Leistungszusage macht.

Die Leistungen der sozialen Sicherung sind auch dann unter dieser Haushaltsposition zu erfassen, wenn die Leistungen einem Berechtigten als Darlehen gewährt werden. Diese Form der Leistungsgewährung stellt im haushaltmäßig Sinne nicht die Gewährung eines Darlehens dar, das unter der gemeindlichen Finanzierungstätigkeit zu erfassen wäre. In solchen Fällen sollte geprüft werden, ob sich je nach örtlicher Fallgestaltung bilanzielle Auswirkungen ergeben. Unter diese Haushaltsposition fallen auch Aufwendungen der Gemeinde aufgrund der zu leistenden Gewerbesteuerumlage und der Finanzierungsbeteiligung an der Deutschen Einheit. Die Gewerbe-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

steuerumlage der Gemeinde stellt dabei keine Aufwendungsart dar, die haushaltsmäßig wie die Steuererträge der Gemeinde behandelt werden kann.

Unter dieser Haushaltsposition sind auch an Dritte zu leistende Umlagebeiträge zu veranschlagen. Die Umlagen werden von einer anderen öffentlich-rechtlichen Einheit zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs aufgrund eines bestimmten Schlüssels erhoben, z. B. die Kreisumlage nach § 56 KrO NRW oder die Landschaftsumlage nach § 22 LVerbO NRW. Zu diesen Leistungen wird die Gemeinde aufgrund eines Leistungsbescheides des Umlageberechtigten herangezogen. Die Umlage als Finanzleistung wird dabei ohne Zweckbindung an einen bestimmten Aufgabenbereich erbracht und ist deshalb von der Gemeinde als Transferaufwand zu veranschlagen.

Zu solchen Umlagen gehört auch die Sonderumlage, die von den Kreisen und den Landschaftsverbänden sowie dem Regionalverband Ruhr als Umlageberechtigte erhoben werden kann, sofern im Rahmen ihres Jahresabschlusses eine Inanspruchnahme ihres Eigenkapitals wegen eines Fehlbetrages in ihrer Ergebnisrechnung tatsächlich erfolgt ist (vgl. z. B. § 56c KrO NRW). Die Erhebung einer solchen Umlage muss in die haushaltsmäßige Veranschlagung einbezogen werden, ist aber nicht in die Berechnung der jährlich zu erhebenden Umlage einzu beziehen. Die Sonderumlage kann daher aufgrund der erforderlichen vorherigen Feststellung des Jahresabschlusses des betroffenen Haushaltsjahres und des bis dahin entstandenen Zeitablaufs i.d.R. frühestens im zweiten dem Haushaltsjahr folgenden Jahres erhoben werden. Die Festsetzung der Erhebung soll in die Haushaltsatzung des Jahres einbezogen werden, in dem die Sonderumlage erhoben wird. Sie kann erhoben werden, sofern dafür die erforderliche Genehmigung der Aufsichtsbehörde erteilt worden ist.

#### **1.6.5.2 Die gemeindlichen Zuwendungen**

##### **1.6.5.2.1 Die Arten gemeindlicher Zuwendungen**

Unter der Haushaltsposition sind gemeindliche Zuwendungen zu veranschlagen, die von der Gemeinde an Dritte gewährt werden, ohne dass die Gemeinde dadurch einen Anspruch auf eine konkrete gleichwertige Gegenleistung erwirbt. Derartige Leistungen stellen daher gemeindliche Transferaufwendungen dar. Sie sind von der Gemeinde dem Haushaltsjahr zuzuordnen, in dem der Erfüllungszeitpunkt liegt, der im Leistungsbescheid von der Gemeinde festgelegt wurde. Erst zu diesem Zeitpunkt entstehen die rechtsverbindliche Leistungspflicht der Gemeinde und der wertbegründende Tatbestand.

Zu den gemeindlichen Zuwendungen gehören auch die Fraktionszuwendungen der Gemeinde. Die Gemeinde hat den Fraktionen, Gruppen und einzelnen Ratsmitgliedern besondere Zuwendungen zu den sächlichen und personellen Aufwendungen für die Geschäftsführung zu gewähren (vgl. § 56 GO NRW). Die Aufwendungen für die ehrenamtliche Tätigkeit der Ratsmitglieder sind dagegen unter der Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Aufwendungen“ zu veranschlagen. Weitere Transferaufwendungen stellen z. B. die Hilfen der Gemeinde an private Unternehmen (Subventionen) oder sonstige Zuschüsse für laufende Zwecke sowie Schuldendiensthilfen dar. Der Haushaltsposition sind aber auch noch andere gemeindliche Finanzierungsvorgänge zuzuordnen, z. B. die Umlage nach Krankenhausgesetz des Landes Nordrhein-Westfalen (KHG NRW) oder weitere Leistungen nach sonstigen landesrechtlichen oder bundesrechtlichen Vorschriften, die von der Gemeinde an Dritte ohne Gegenleistungsverpflichtung des Empfängers gewährt werden.

Unter dieser Haushaltsposition sind auch die vorgesehenen Verlustabdeckungen für gemeindliche Betriebe zu veranschlagen, z. B. nach § 10 Absatz 6 EigVO NRW. Diese gemeindlichen Leistungen sind weder i.V.m. einer Verwendungsvorgabe noch mit einer Gegenleistungsverpflichtung für den gemeindlichen Betrieb verbunden. Die Veranschlagung soll nur erfolgen, wenn der Betrieb grundsätzlich einen Anspruch auf Verlustübernahme gegenüber der Gemeinde für sein Geschäftsjahr hat. Dabei ist auch zu beachten, dass ein tatsächlicher Anspruch des Betriebes regelmäßig erst mit dem Ablauf des Geschäftsjahres des Betriebes entstehen kann, auf das sich der Anspruch bezieht. Dieser Anspruch muss dann in den gemeindlichen Jahresabschluss dieses Geschäftsjahres

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

(Haushaltsjahres) einbezogen werden. Entsprechend ist bei der Veranschlagung im Haushaltsplan der Gemeinde eine Zuordnung zum zutreffenden Haushaltsjahr vorzunehmen, wenn ein Verlust bei einem Betrieb absehbar und die Verlustübernahme durch die Gemeinde mit hoher Wahrscheinlichkeit eintreten wird.

Die gemeindlichen Transferaufwendungen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 53 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

**1.6.5.2.2 Die Übersicht über gemeindliche Zuwendungen**

Eine Möglichkeit zur Gestaltung einer Übersicht zur gemeindlichen Zuwendungsgewährung wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Übersicht über Zuwendungen an Dritte</b>			
<b>ZUWENDUNGEN FÜR LAUFENDE ZWECKE</b>			
<b>Produktbereich</b>	<b>Empfänger</b>	<b>Zweck</b>	<b>Betrag</b>
Kinder-, Jugend- und Familienhilfe			
Gesundheitsdienste			
(weitere Bereiche örtlich festlegen)			
<b>ZUWENDUNGEN FÜR INVESTIVE ZWECKE</b>			
<b>Produktbereich</b>	<b>Empfänger</b>	<b>Zweck</b>	<b>Betrag</b>
Kinder-, Jugend- und Familienhilfe			
Sportförderung			
(weitere Bereiche örtlich festlegen)			

*Abbildung 279 „Die Übersicht über Zuwendungen an Dritte“*

Im Zusammenhang mit der Unterstützung Dritter durch Finanzleistungen der Gemeinde bietet sich im Rahmen des Vorberichtes zum gemeindlichen Haushaltsplan (vgl. § 7 GemHVO NRW) eine Übersicht über die geplante Gewährung von Zuwendungen an Dritte an, weil die Dritten örtlich tätig sind und dabei gemeindliche Aufgaben erfüllen. Ein Gesamtüberblick über die im Haushaltsjahr dafür entstehenden Transferaufwendungen sollte jedenfalls dann gegeben werden, wenn diese gemeindlichen Leistungen zu den haushaltswirtschaftlichen Schwerpunkten der Gemeinde im Haushaltsjahr zählen. Für die Gemeinde bietet es sich in solchen Fällen an, die Darstellung unter Berücksichtigung der produktorientierten Teilpläne des gemeindlichen Haushaltsplans zu gliedern, in denen die Transferaufwendungen für laufende Zwecke bei Dritten veranschlagt werden.

#### **1.6.5.2.3 Zuwendungen und Gegenleistungsverpflichtung des Dritten**

Bei der Gewährung von Zuweisungen und Zuschüssen für laufende Zwecke durch die Gemeinde kann eine Gegenleistung des Dritten privatrechtlich vereinbart als auch öffentlich-rechtlich begründet sein. Aus der getroffenen Vereinbarung heraus sollte erkennbar sein, ob und in welcher sachlichen und zeitlichen Form eine Gegenleistungsverpflichtung des Dritten bzw. welche Ansprüche (Forderungen) der Gemeinde bestehen und zu welchem Zeitpunkt der wertbegründende Tatbestand vorliegt. Besteht eine über das Haushaltsjahr hinausgehende (mehrjährige) Gegenleistungsverpflichtung, ist eine periodengerechte Rechnungsabgrenzung vorzunehmen, sodass jeweils nur der betreffende Jahresbetrag unter dieser Position zu erfassen ist, denn seitens der Gemeinde stellt die gewährte Zuwendung für die weiteren Jahre eine Vorauszahlung dar.

#### **1.6.5.3 Die gemeindlichen Umlagen**

Unter der Haushaltsposition „Transferaufwendungen“ sind auch besondere Umlagen zu veranschlagen, wenn diese von der Gemeinde zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs ohne Zweckbindung an einen bestimmten Aufgabenbereich aufgrund eines bestimmten Schlüssels an Dritte gezahlt werden, z.B. die Kreisumlage, die Gewerbesteuerumlage. Die Umlagen stellen gemeindliche Transferleistungen dar und sind von der Gemeinde aufgrund eines Leistungsbescheides des Umlageberechtigten als Transferaufwendungen im gemeindlichen Ergebnisplan zu veranschlagen. Auch Umlagen an Zweckverbände und ähnliche gemeindliche Zusammenschlüsse für die Erfüllung bestimmter gemeindlicher Aufgaben sind unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen.

Bei der Umlageerhebung ist - wie bei der Steuererhebung der Gemeinden - das ausschlaggebende Zuordnungskriterium für das Haushaltsjahr das Vorliegen eines Rechtsanspruches des Umlageberechtigten. Erst zu diesem Zeitpunkt entstehen die Berechtigung zur Heranziehung des Umlagepflichtigen und der wertbegründende Tatbestand sowie die Leistungspflicht der Gemeinde. Die Bindung des Umlageaufwandes an das Vorliegen eines gemeindlichen Bescheides und damit an den Erfüllungszeitpunkt der Leistungsverpflichtung der Gemeinde, also die Realisierbarkeit, ist wegen des öffentlich-rechtlichen Handelns des Umlageberechtigten geboten.

Diese allgemein geltende haushaltsmäßige Zuordnung ist wegen des Problems, dass ein Ertrag nicht zuverlässig in dem Haushaltsjahr, in dem die mögliche wirtschaftliche Ursache, also die Bemessungsgrundlage entsteht, gemessen werden kann, auch als sachgerecht anzusehen. Die vorgenommene haushaltswirtschaftliche Zuordnung folgt dem Bestehen eines gemeindlichen Rechtsanspruches und dem Vorliegen eines wertbegründenden Tatbestandes als Realisation und nicht dem Prinzip der möglicherweise davorliegenden ungewissen „wirtschaftlichen Verursachung“. Sie steht der notwendigen periodengerechten Zuordnung nicht entgegen, sondern trägt ihr in ausreichendem Maße Rechnung und kann wegen der Notwendigkeit einer gemeindeübergreifenden einheitlichen Handhabung sowie aus Gründen der Vereinfachung als angemessen betrachtet werden.

Die Umlagen der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 53 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.6.5.4 Die Gliederung der Haushaltsposition**

Die Haushaltspositionen, die mindestens im gemeindlichen Ergebnisplan enthalten sein müssen, stellen bei jeder Ertrags- und Aufwandsart eine Zusammenfassung der einzelnen Arten dar. In vielen Fällen bietet es sich mindestens für das interne Buchungsgeschäft und die örtliche Steuerung eine Untergliederung der verbindlichen Haushaltspositionen an. Die nachfolgende Übersicht soll dabei eine Hilfestellung sein (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

<b>Die Haushaltsposition „Transferaufwendungen“</b>			
<b>KONTENART</b>		<b>KONTO</b>	
531	Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke	5311	Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke
532	Schuldendiensthilfen	5321	Schuldendiensthilfen
533	Sozialtransferaufwendungen	5331	Soziale Leistungen an natürliche Personen außerhalb von Einrichtungen
		5332	Soziale Leistungen an natürliche Personen innerhalb von Einrichtungen
		5333	Leistungen für Unterkunft und Heizung für Arbeitssuchende
		5334	Leistungen zur Eingliederung I von Arbeitssuchenden
		5335	Einmalige Leistungen an Arbeitssuchende
		5336	Arbeitslosengeld II
		5337	Leistungen zur Eingliederung II von Arbeitssuchenden
		5338	Leistungen für Bildung und Teilhabe
		5339	Sonstige soziale Leistungen
534	Steuerbeteiligungen	5341	Gewerbesteuerumlage
		5342	Finanzierungsbeitrag an den Lasten Deutsche Einheit
535	Allgemeine Zuweisungen	5352	Allgemeine Zuweisungen an Gemeinden (GV)
537	Allgemeine Umlagen	5371	Allgemeine Umlagen an das Land
		5372	Allgemeine Umlagen an Gemeinden (GV)
		5373	Allgemeine Umlagen an Zweckverbände
539	Sonstige Transferaufwendungen	5391	Sonstige Transferaufwendungen

*Abbildung 280 „Die Haushaltsposition „Transferaufwendungen“*

Die Untergliederung der Haushaltsposition soll sich einerseits am örtlichen Informations- und Steuerungsbedarf und dem Berichtswesen orientieren. Andererseits sollten dabei auch andere sachgerechte Zwecke nicht vernachlässigt werden, z. B. die Meldepflichten der Gemeinde zur amtlichen Finanzstatistik.

#### **1.6.5.5 Nicht zulässige Veranschlagungen**

Unter dieser Haushaltsposition sind nicht gemeindliche Entgelte für eine nicht investive Leistung eines Dritten zu erfassen. Die gemeindliche Leistung stellt eine gleichwertige Gegenleistung gegenüber der Leistung des Dritten und keine Zuwendung dar. In diesen Fällen ist ein Leistungsaustausch gegeben und kein Raum für eine gemeindliche Transferleistung. Die haushaltsmäßige Berechtigung der Gemeinde zur Erbringung der gemeindlichen Finanzleistung ist dabei für die Beurteilung der Sachlage nicht maßgebend. Ebenso sind unter dieser Haushaltsposition auch keine Kostenumlagen zu veranschlagen, die von der Gemeinde wegen der Erbringung von Gütern und Dienstleistungen durch eine andere Stelle zu zahlen sind.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

Die Gemeinde darf unter dieser Haushaltsposition auch keine Zuwendungen veranschlagen, die von ihr an Dritte für investive Zwecke gewährt werden. Soweit die Gemeinde dabei wirtschaftlicher Eigentümer des mit der Zuwendung geschaffenen Vermögensgegenstandes wird oder eine mehrjährige Gegenleistung des Zuwendungsempfängers wegen der gewährten Zuwendung besteht, sind diese gemeindlichen Zuwendungen im Finanzplan unter der Haushaltsposition „Auszahlungen für aktivierbare Zuwendungen“ zu erfassen. Aus derartigen gemeindlichen Zuwendungen entstehen dann innerhalb der Nutzungszeit des damit finanzierten Vermögensgegenstandes jahresbezogene Abschreibungen, z. B. wenn wegen einer Gegenleistungsverpflichtung ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilanzieren ist (vgl. § 42 Absatz 1 GemHVO NRW).

Unter dieser Haushaltsposition sind auch keine Steueraufwendungen der Gemeinde aus ihrer steuerpflichtigen Tätigkeit zu erfassen. Die Steuern stellen von ihrem Charakter her Geldleistungen der Gemeinde dar, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen. Die Steuern werden von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das entsprechende Steuergesetz die Leistungspflicht knüpft. Die gemeindlichen Steueraufwendungen stellen daher keine Transferleistungen dar.

### **1.6.6 Zu Nummer 15 (Sonstige ordentliche Aufwendungen):**

#### **1.6.6.1 Die Inhalte der Haushaltsposition**

Unter der Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Aufwendungen“ im gemeindlichen Ergebnisplan sind alle gemeindlichen Aufwendungen, die nicht den anderen Aufwandspositionen, den Zinsen und sonstigen Finanzaufwendungen oder den außerordentlichen Aufwendungen zuzuordnen sind, zu veranschlagen. Hierzu gehören auch die sonstigen Personal- und Versorgungsaufwendungen, z. B. für Aus- und Fortbildung, Reisekosten, Ersatz für Sachschäden, Ausgleichsabgabe nach dem Schwerbehindertengesetz, Rückstellungen wegen Urlaubsansprüchen und Arbeitszeitguthaben u.a. Aber auch die Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten, z. B. für Mieten, Pachten, Leasing, Geschäftsaufwendungen und Aufwendungen für Beiträge gehören zu dieser Haushaltsposition.

Ebenso gehören die Aufwendungen für die Bildung von Rückstellungen für Deponien und Altlasten, für Instandhaltungsrückstellungen sowie für die sonstigen Rückstellungen nach § 36 Absatz 4 und 5 GemHVO NRW sowie deren Erhöhungen zu dieser Haushaltsposition (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 3 GemHVO NRW). Aufgrund gemeindlicher Sachverhalte können unterschiedliche Rückstellungen zu bilden sein, sodass unabhängig von der zulässigen Art der Rückstellung der entstehende Aufwand unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen ist. Daher sind z. B. gemeindliche Aufwendungen für die Prüfung des Jahresabschlusses durch Dritte, für die in der gemeindlichen Bilanz eine Rückstellung anzusetzen ist, unter dieser Haushaltsposition zu erfassen.

Zu den sonstigen ordentlichen Aufwendungen, die unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen sind, gehören die Aufwendungen für die ehrenamtliche Tätigkeit (Ratsmitglieder u.a.) sowie die Aufwendungen aufgrund der dem Bürgermeister zur Verfügung zu stellenden Verfügungsmittel. Es gehören aber auch die Aufwendungen für besondere Finanzauszahlungen, z. B. die Grunderwerbssteuer oder die Kraftfahrzeugsteuer als betriebliche Steueraufwendungen zu dieser Haushaltsposition. Gemeindliche Steueraufwendungen können auch aus (steuerrechtlichen) Betrieben gewerblicher Art entstehen. Diese Aufwendungen sind wie andere sonstige ordentliche Aufwendungen unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen. Ebenso sind Rückzahlungen von erhaltenen Zuwendungen für laufende Zwecke unter dieser Haushaltsposition zu erfassen.

Die Gemeinde hat unter dieser Haushaltsposition jedoch keine Aufwendungen aus der Gewährung von Beihilfen an die Beschäftigten und die Versorgungsempfänger der Gemeinde zu veranschlagen, soweit im Rahmen der Gewährung der Beihilfen die für die Zahlungen angesetzte Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz nicht ausreicht. Diese Aufwendungen stellen zwar grundsätzlich „Personalnebenaufwendungen“ dar, gleichwohl sind diese

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

Aufwendungen nicht unter dieser Haushaltsposition zu erfassen. Zu dieser Haushaltsposition gehören auch nicht die Verlustabdeckungen nach § 10 Absatz 6 EigVO NRW. Diese Leistungen stellen vielmehr gemeindliche Transferleistungen dar, weil sie weder i.V.m. einer Verwendungsvorgabe noch mit einer Gegenleistungsverpflichtung durch den gemeindlichen Betrieb verbunden sind.

Diese Haushaltsposition sollte jedoch dann nicht als ausschließliche Sammelposition im Haushaltsplan enthalten sein, wenn deren Volumen das Volumen der anderen spezielleren Haushaltspositionen übersteigt. Bieten sich in einem solchen Fall keine zusätzlichen Positionen im gemeindlichen Ergebnisplan an, muss mindestens durch gesonderte Erläuterungen die notwendige Transparenz über die zusammengefassten Aufwendungen der Gemeinde gewährleistet werden. Soweit dabei jedoch ein Geschäftsvorfall der Gemeinde als außerordentlich zu klassifizieren ist, sind die daraus entstehenden Abschreibungen als außerordentliche Aufwendungen zu behandeln und unter der dafür vorgesehenen Haushaltsposition „Außerordentliche Aufwendungen“ zu veranschlagen.

Die sonstigen ordentlichen Aufwendungen der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 54 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

**1.6.6.2 Die Gliederung der Haushaltsposition**

Die Haushaltspositionen, die mindestens im gemeindlichen Ergebnisplan enthalten sein müssen, stellen bei jeder Ertrags- und Aufwandsart eine Zusammenfassung der einzelnen Arten dar. In vielen Fällen bietet es sich mindestens für das interne Buchungsgeschäft und die örtliche Steuerung eine Untergliederung der verbindlichen Haushaltspositionen an. Dabei ist zu beachten, dass von der Gemeinde die aus bestimmten Geschäftsvorfällen entstehenden Aufwendungen mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Die nachfolgende Übersicht zeigt die mögliche Untergliederung der Haushaltsposition auf (vgl. Abbildung).

<b>Die Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Aufwendungen“</b>			
<b>KONTENART</b>		<b>KONTO</b>	
541	Sonstige Personal- und Versorgungsaufwendungen	5411	Sonstige Personal- und Versorgungsaufwendungen
		5412	Besondere Aufwendungen für Beschäftigte
542	Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten	5421	Aufwendungen für ehrenamtliche und sonstige Tätigkeit
		5422	Mieten und Pachten
		5423	Leasing
		5429	Sonstige Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten
543	Geschäftsaufwendungen	5431	Geschäftsaufwendungen
544	Steuern, Versicherungen, Schadensfälle	5441	Steuern, Versicherungen, Schadensfälle
546	Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen	5461	Leistungsbeteiligung bei Leistungen für Unterkunft und Heizung für Arbeitssuchende
		5462	Leistungsbeteiligung bei Leistungen zur Eingliederung I von Arbeitssuchenden
		5463	Leistungsbeteiligung bei einmaligen Leistungen an Arbeitssuchende
		5468	Leistungsbeteiligung bei Teilhabeleistungen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

<b>Die Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Aufwendungen“</b>			
<b>KONTENART</b>		<b>KONTO</b>	
547	Wertveränderungen bei Vermögensgegenständen	5471 5472 5473  5477 5478	Wertveränderungen bei Sachanlagen Wertveränderungen bei Finanzanlagen Wertveränderungen beim Umlaufvermögen  Verrechnungen bei Sachanlagen mit der allgemeinen Rücklage Verrechnungen von Finanzanlagen mit der allgemeinen Rücklage
548	Besondere ordentliche Aufwendungen	5481 5482 5489	Bußgelder Säumniszuschläge Aufwendungen aus der Inanspruchnahme von Gewährverträgen und Bürgschaften
549	Weitere sonstige ordentliche Aufwendungen	5491	Weitere sonstige ordentliche Aufwendungen

*Abbildung 281 „Die Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Aufwendungen“*

Die Aufwendungen, die von der Gemeinde mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind, stellen einen Ressourcenverbrauch dar und sollen deshalb im Haushaltsjahr wie der übrige Ressourcenverbrauch erfasst werden (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Es sollten dabei wegen der Vermögensgegenstände und der Finanzanlagen die Aufwendungen getrennt erfasst werden. Im Rahmen der Ergebnisrechnung vereinfacht diese Vorgehensweise den nachrichtlichen Ausweis nach dem Jahresergebnis. Im gemeindlichen Ergebnisplan können dabei die voraussichtlich entstehenden Aufwendungen aus Vermögensgegenständen nachrichtlich angegeben werden. Eine Angabe zu den Finanzanlagen kommt im Rahmen der Haushaltsplanung jedoch nicht in Betracht.

Die Untergliederung der Haushaltsposition soll sich einerseits am örtlichen Informations- und Steuerungsbedarf und dem Berichtswesen orientieren. Andererseits sollten dabei auch andere sachgerechte Zwecke nicht vernachlässigt werden, z. B. die Meldepflichten der Gemeinde zur amtlichen Finanzstatistik.

### **1.6.6.3 Die Veranschlagung weiterer Geschäftsvorfälle**

#### **1.6.6.3.1 Die Auflösungsbeträge bei aktiven Rechnungsabgrenzungsposten**

Die Auflösungsbeträge bei aktiven Rechnungsabgrenzungsposten stellen keine bilanziellen Abschreibungen dar, denn die Rechnungsabgrenzungsposten sind keine gemeindlichen Vermögensgegenstände, sondern stellen Korrekturposten in der gemeindlichen Bilanz dar. Die Auflösungsbeträge aus den bilanziellen Rechnungsabgrenzungsposten sind daher im gemeindlichen Ergebnisplan nicht als bilanzielle Abschreibungen, sondern unter der Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Aufwendungen“ zu veranschlagen.

#### **1.6.6.3.2 Die Herabsetzungen von Rückstellungen**

Das zu den gemeindlichen Rückstellungen bestehende Gebot, die bilanzierten Rückstellungen nur für die Zwecke in Anspruch zu nehmen, für die sie ursprünglich gebildet wurden, verpflichtet die Gemeinde zu einer entsprechenden haushaltsmäßigen Behandlung (vgl. § 36 Absatz 6 Satz 2 GemHVO NRW). Die Inanspruchnahme einer gemeindlichen Rückstellung führt regelmäßig zu ihrer ergebnisneutralen Herabsetzung. Dieser Vorgang kann

einmalig erfolgen, z. B. wegen der Durchführung einer nachgeholten Instandhaltung. Die Herabsetzung kann aber auch laufend notwendig sein, z. B. wegen der Zahlung von laufenden Versorgungsleistungen.

Im gemeindlichen Bereich ist für die Herabsetzung von gemeindlichen Rückstellungen eine gesonderte Erfassung der dadurch entstehenden Zahlungsströme in der Finanzrechnung vorgegeben. Die zusätzliche Erfassung von Aufwendungen ist nicht zulässig, denn für den die die Verpflichtung auslösenden Geschäftsvorfall sind bereits gemeindlichen Aufwendungen im Rahmen der Rückstellungsbildung dem betreffenden Haushaltsjahr wirtschaftlich und periodengerecht zugerechnet worden. In diesem Sinne kann eine Herabsetzung einer gemeindlichen Rückstellung für die vorgesehenen Zwecke (vollständige oder teilweise Herabsetzung) daher auch nicht zu gemeindlichen Erträgen führen.

Ein Wahlrecht der Gemeinde, die Inanspruchnahme einer Rückstellung innerhalb des betreffenden Haushaltsjahres ergebniswirksam abzuwickeln, besteht nicht. Die Gemeinde soll nicht wegen der Erfüllung ihrer Verpflichtung auch Aufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung in Höhe der erforderlichen Auszahlungen erfassen und deshalb gleichzeitig die gebildete Rückstellung ertragswirksam aufzulösen. Sofern im Falle einer Herabsetzung einer bilanzierten Rückstellung nur ein solcher Buchungsweg möglich ist, muss durch die Gemeinde im Rahmen ihres Jahresabschlusses eine entsprechende Bereinigung vorgenommen werden. Diese Sachlage bedeutet für die Aufstellung des gemeindlichen Ergebnisplans, dass aufgrund der Herabsetzung von bilanzierten Rückstellungen weder Erträge noch Aufwendungen zu veranschlagen sind, sofern nicht Differenzen zwischen der Höhe der gebildeten Rückstellung und dem Erfüllungsbetrag der Gemeinde bestehen.

#### **1.6.6.3.3 Die Berichtigungen von Forderungen**

Bei jedem noch nicht erfülltem Anspruch der Gemeinde bzw. bei gemeindlichen Forderungen können Risiken für die Gemeinde hinsichtlich der Durchsetzung ihrer Ansprüche bestehen, z. B. ein Ausfallrisiko oder ein Beitreibungsrisiko. Gemeindliche Forderungen, bei denen es an einer Durchsetzbarkeit fehlt, müssen daher in der geschätzten Höhe des Ausfalls wertberichtigt (abgeschrieben) werden. Eine Wertberichtigung kann aus unterschiedlichen Gründen notwendig werden. Sie ist auch erforderlich, wenn gesetzliche Änderungen erfolgt sind, die u.U. eine Rückwirkung entfalten und sich dadurch auch auf von der Gemeinde bilanzierte Forderungen auswirken können. Die Veränderung einer gemeindlichen Forderung auf den niedrigeren beizulegenden Wert bedeutet dabei dann einen Verzicht der Gemeinde auf ihre Ansprüche.

Soweit derartige Gegebenheiten für das Haushaltsjahr erwartet werden, müssen die daraus entstehenden Aufwendungen bereits im gemeindlichen Ergebnisplan als sonstige ordentliche Aufwendungen berücksichtigt werden. Diese Aufwendungen sind regelmäßig nicht als bilanzielle Abschreibungen zu erfassen, denn sie stellen keinen Ressourcenverbrauch aus der Nutzung von Vermögensgegenständen durch die Gemeinde dar. Eine Ausnahme davon stellen die Wertberichtigungen von Ausleihungen dar, die als bilanzielle Abschreibungen zu erfassen sind. Die Zuordnung der Wertberichtigung von Forderungen zu den sonstigen ordentlichen Aufwendungen besteht unabhängig davon, ob die Wertberichtigungen haushaltsmäßig als Einzelwertberichtigungen oder als Pauschalwertberichtigungen erfolgen.

#### **1.6.6.4 Keine Veranschlagung besonderer Aufwendungen beim Anlagevermögen**

Unter der Haushaltsposition sind nicht die Aufwendungen der Gemeinde für Verluste aus dem Abgang von immateriellen Vermögensgegenständen und von Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens sowie von Wertveränderungen von Finanzanlagen zu veranschlagen. Ein gemeindlicher Geschäftsvorfall stellt einen Abgang eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes dar, wenn dieser z. B. wegen eines Verkaufs, einer Übertragung oder wegen Diebstahls sowie Vernichtung, z. B. Verschrottung, Zerstörung, Brand u.a., sich nicht mehr im

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

Eigentum der Gemeinde befindet oder ausscheiden soll. Eine Veranschlagung von Aufwendungen aus der Veräußerung der benannten Vermögensgegenstände kommt ebenfalls nicht in Betracht.

Die Abgänge und Veräußerungen können gleichwohl zu Verlusten und damit zu Aufwendungen bei der Gemeinde führen. Die Aufwendungen entstehen aus einem Veräußerungserlös, der in seiner Höhe nicht dem Wertansatz des jeweils betroffenen gemeindlichen Vermögensgegenstandes (Buchwert) entspricht. Sie entstehen ebenfalls, wenn kein Verkaufserlös erzielt wird. Wird für einen gemeindlichen Vermögensgegenstand noch ein Verkaufserlös erzielt, der höher ist als der jeweilige Buchwert, ergibt sich in Höhe des Differenzbetrages ein Ertrag für die Gemeinde. Sofern der Verkaufserlös niedriger ausfällt als der Buchwert, entstehen in Höhe des Differenzbetrages Aufwendungen für die Gemeinde. Derartige gemeindliche Erträge und Aufwendungen sind unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Sie sollen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung nachrichtlich nach dem Jahresergebnis angegeben werden. Diese Gebot erfordert, derartige gemeindliche Erträge und Aufwendungen im Ergebnisplan anzugeben, sofern die Veranschlagungsvoraussetzungen erfüllt werden können (vgl. § 11 GemHVO NRW).

## **1.7 Die Veranschlagung der Finanzerträge und Finanzaufwendungen**

### **1.7.1 Zu Nummer 16 (Finanzerträge):**

#### **1.7.1.1 Die Inhalte der Haushaltsposition**

Unter der Haushaltsposition „Finanzerträge“ im gemeindlichen Ergebnisplan sind insbesondere Zinsen aus von der Gemeinde an Dritte gewährte Darlehen, aber auch aus gemeindlichen Geldanlagen und Kontoguthaben erzielte Zinsen und andere zinsähnliche Erträge zu veranschlagen. Zu dieser Haushaltsposition gehören auch die Erträge aus Wertpapieren des Umlaufvermögens, z. B. Tages- und Festgeldzinsen oder auch Ausschüttungen der örtlichen Sparkasse. Die jährlichen Aufzinsungsbeträge aus niedrig verzinsten oder unverzinslichen Ausleihungen, die in der gemeindlichen Bilanz im Bereich „Finanzanlagen“ als langfristige und abgezinste Ausleihungen mit ihrem Barwert angesetzt sind, sollen auch unter dieser Haushaltsposition veranschlagt werden. Außerdem gehören auch Dividenden oder andere Gewinnanteile als Erträge aus Beteiligungen oder aus Wertpapieren des Anlagevermögens zu dieser Haushaltsposition.

Bei der Veranschlagung solcher Erträge ist zudem zu prüfen, ob mit den gemeindlichen Betrieben ggf. Verträge über Gewinnabführungen bestehen. Mit solchen Verträgen wird ein gemeindlicher Betrieb verpflichtet, der Gemeinde seinen Gewinn teilweise oder insgesamt zu übertragen. Diese Pflicht kann andererseits zur Pflicht der Gemeinde führen, einen Verlust des Betriebes auszugleichen. Bei Verträgen, die erst nach dem Abschlussstichtag des Geschäftsjahres abgeschlossen werden, besteht keine schuldrechtliche Rückwirkung auf das abgelaufene betriebliche Geschäftsjahr. Der gemeindliche Anspruch kann dann nicht dem abgelaufenen Haushaltsjahr zugeordnet werden kann. Vielmehr ist der Anspruch dann dem Jahr des Vertragsabschlusses zuzuordnen.

Bei bedeutenden Finanzerträgen, z. B. erhebliche Erträge aus den gemeindlichen Beteiligungen, sollte die Gemeinde eine Untergliederung der Haushaltsposition prüfen. Soweit derartige Erträge nur wenigen Produkten zuzuordnen sind, kann es sachlich sinnvoll sein, eine besondere Haushaltsposition im Rahmen der örtlichen Produktorientierung nur in den jeweiligen Teilplänen zu schaffen. In diesem Zusammenhang ist außerdem zu beachten, dass wegen des von der Gemeinde anzuwendenden Bruttoprinzips die gemeindlichen Zinserträge nicht mit den gemeindlichen Zinsaufwendungen saldiert werden dürfen.

Die Finanzerträge der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 46 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.7.1.2 Keine Zuordnung anderer Ertragsarten**

Unter dieser Haushaltsposition sind keine Erträge zu veranschlagen, die aufgrund von der Gemeinde gewährten Zinszuschüssen entstehen. Ebenso gehören von der Gemeinde geforderte Verzugszinsen, Säumnis- oder Verspätungszuschläge nicht zu dieser Haushaltsposition. Auch Stundungs- oder Aussetzungszinsen, die bei der Gemeinde durch ein Hinausschieben der Zahlungsfälligkeit oder für die Vorenthaltung von Kapital durch Dritte entstehen, zählen nicht dazu.

Die gemeindliche Erträge aus der Veräußerung von gemeindlichen Finanzanlagen gem. § 90 GO NRW, die entstehen, weil der Veräußerungserlös höher ist als der in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Buchwert dieser Vermögensgegenstände, gehören auch nicht zu dieser Haushaltsposition. Derartige Erträge der Gemeinde sind vielmehr unter der Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Erträge“ zu veranschlagen, sofern keine Verpflichtung für die Gemeinde besteht, die erzielten Erträge unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

### **1.7.2 Zu Nummer 17 (Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen):**

#### **1.7.2.1 Die Inhalte der Haushaltsposition**

Unter der Haushaltsposition „Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen“ im gemeindlichen Ergebnisplan sind die Zinsaufwendungen der Gemeinde und die Kreditbeschaffungskosten aus der Inanspruchnahme von Fremdkapital zu veranschlagen. Von dieser Regelung ist vor allem das Disagio betroffen, das den Kreditbeschaffungskosten zuzurechnen ist. Ebenso sind die sonstigen Finanzaufwendungen unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen, z. B. die Zinsen im Rahmen eines der Gemeinde eingeräumten Kontokorrentkredites. Die Veranschlagung von Zinsaufwendungen zeigt regelmäßig, dass in der gemeindlichen Bilanz noch Verbindlichkeiten der Gemeinde anzusetzen sind.

Abhängig von deren haushaltswirtschaftlicher Bedeutung in Form von Krediten für Investitionen und Krediten zur Liquiditätssicherung, kann auch im Ergebnisplan eine entsprechende Trennung in der Veranschlagung der Zinsaufwendungen erfolgen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass ggf. unterjährig entstehende Zinsaufwendungen für neue Kredite zur Liquiditätssicherung i.d.R. noch nicht geschätzt werden können, sodass - wie bei den Liquiditätskrediten selbst - auf eine Veranschlagung möglicher Zinsen aus diesen Krediten verzichtet werden kann. In den Fällen, in den in der Haushaltssatzung ein erheblicher Höchstbetrag für die Kredite zur Liquiditätssicherung in Bezug auf die laufende Verwaltungstätigkeit der Gemeinde festgesetzt worden ist, darf auf die Veranschlagung von Zinsaufwendungen im gemeindlichen Ergebnisplan nicht verzichtet werden (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW).

Die Zinsen und sonstigen Finanzaufwendungen der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen sind der Kontengruppe 55 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.7.2.2 Keine Zuordnung anderer Aufwandsarten**

Unter dieser Haushaltsposition sind keine Abschreibungen von Finanzanlagen zu veranschlagen. Derartige Vermögensgegenstände werden der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zugerechnet bzw. dienen dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde. Sie stellen somit keine „Nebengeschäfte“ der Gemeinde dar, die aus einer „betrieblichen Sicht“ unter einem ordentlichen betriebsfremden Ergebnis zu erfassen und damit getrennt von den bilanziellen Abschreibungen der Gemeinde zu veranschlagen wären. Zu dieser Haushaltsposition gehören aber auch nicht

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

die Aufwendungen der Gemeinde für ihren Geldverkehr, z. B. Kontoführungsgebühren. Derartige Aufwendungen sind vielmehr unter der Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Aufwendungen“ zu veranschlagen.

Die Verlustabdeckungen der Gemeinde bei gemeindlichen Betrieben sind ebenfalls nicht unter dieser Haushaltsposition zu erfassen (vgl. z. B. § 10 Absatz 6 EigVO NRW). Die Leistungen der Gemeinde aus solchen Verpflichtungen stellen vielmehr gemeindliche Transferleistungen dar, weil sie weder eine Verwendungsvorgabe enthalten, noch mit einer Gegenleistungsverpflichtung des betreffenden Betriebes verbunden sind. Ebenfalls sind Aufwendungen der Gemeinde aus der Veräußerung von gemeindlichen Finanzanlagen gem. § 90 GO NRW, die entstehen, weil der Veräußerungserlös niedriger ist als der in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Buchwert dieser Vermögensgegenstände, nicht dieser Haushaltsposition zuzuordnen. Derartige Aufwendungen sind von der Gemeinde vielmehr unter der Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Erträge“ zu veranschlagen, sofern keine Verpflichtung für die Gemeinde besteht, die entstandenen Aufwendungen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

## **1.8 Die Veranschlagung der außerordentlichen Erträge und Aufwendungen**

### **1.8.1 Zu Nummer 18 (Außerordentliche Erträge):**

Unter den Haushaltspositionen „Außerordentliche Erträge“ im gemeindlichen Ergebnisplan sind die Erträge, die außerhalb der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde entstehen, aber durch die Aufgabenerfüllung der Gemeinde verursacht werden, zu veranschlagen. Außerordentliche Erträge bei der Gemeinde beruhen daher auf seltenen und ungewöhnlichen Vorgängen, z. B. Naturkatastrophen, sonstige durch höhere Gewalt verursachte Unglücke, die als örtlich zu betrachtendes Ereignis unmittelbar die Gemeinde betreffen. Die Abgrenzung zwischen ordentlichen und außerordentlichen Erträgen muss daher aus der Geschäftstätigkeit bzw. der Verwaltungstätigkeit der Gemeinde heraus und im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung erfolgen.

Es ist deshalb haushaltsrechtlich nicht vorgesehen, diese Abgrenzung auch dem Grundsatz der Wesentlichkeit zu unterwerfen und z. B. eine Wertgrenze als Bagatellgrenze festzulegen. Als außerordentliche Erträge sind z. B. Versicherungsleistungen oder besondere Zuweisungen nach Naturkatastrophen an die Gemeinde zu klassifizieren, die entsprechend zu veranschlagen sind. Bei der Gemeinde eingehende Spenden sind, sofern diese von wesentlicher Bedeutung für die individuellen Gegebenheiten der Gemeinde sind und ihr ohne Auflage gewährt werden, sind dieser Haushaltsposition zuzuordnen. Ebenso sind z. B. die Erträge aus der Veräußerung eines gemeindlichen Unternehmens oder einer langjährigen wesentlichen Beteiligung unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen.

Eine solche gemeindliche Veräußerung stellt einen ungewöhnlichen Vorgang bzw. die Aufgabe einer wesentlichen Betriebsgrundlage oder einer wesentlichen Geschäftstätigkeit der Gemeinde dar. Sie kann daher aus der Natur der Sache heraus als selten und nicht gewöhnlich im Sinne der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zu bewerten sein. Diese Einordnung gilt aber nicht für die ertragswirksamen Berichtigungen des gemeindlichen Jahresabschlusses, auch wenn die Fehler in den Vorjahren entstanden oder von Bedeutung sind. Derartige Gegebenheiten stellen keine gemeindlichen Vorgänge dar, die als außerordentlich im Sinne der Differenzierung von ordentlich und außerordentlich in der Ergebnisrechnung zu klassifizieren wären.

Die außerordentlichen Erträge der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 49 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

### **1.8.2 Zu Nummer 19 (Außerordentliche Aufwendungen):**

Unter den Haushaltspositionen „Außerordentliche Aufwendungen“ im gemeindlichen Ergebnisplan sind die Aufwendungen, die außerhalb der gewöhnlichen Verwaltungstätigkeit der Gemeinde entstehen, aber durch die Aufgabenerfüllung der Gemeinde verursacht werden, zu veranschlagen. Außerordentliche Aufwendungen bei der Gemeinde beruhen daher auf seltenen und ungewöhnlichen Vorgängen, insbesondere in Folge höherer Gewalt, z.B. Naturkatastrophen oder sonstige durch höhere Gewalt verursachte Unglücke. Derartige Gegebenheiten müssen als örtlich zu betrachtendes Ereignis unmittelbar die Gemeinde betreffen. Die Abgrenzung zwischen ordentlichen und außerordentlichen Aufwendungen der Gemeinde muss aus der Geschäftstätigkeit bzw. der Verwaltungstätigkeit der Gemeinde heraus und im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung erfolgen. Es ist deshalb haushaltsrechtlich nicht vorgesehen, diese Abgrenzung auch dem Grundsatz der Wesentlichkeit zu unterwerfen oder eine Wertgrenze als Bagatellgrenze festzulegen.

Die außerordentlichen Aufwendungen sind in notwendiger Höhe im gemeindlichen Ergebnisplan zu veranschlagen. Solche Aufwendungen können auch Abschreibungen sein, die dadurch entstehen, dass ein Geschäftsvorfall der Gemeinde als außerordentlich zu klassifizieren ist. Die gemeindlichen Abschreibungen sind dann unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen. Ebenso sind andere Arten gemeindlicher Aufwendungen unter dieser Haushaltsposition zu erfassen, wenn diese Aufwendungen aus einem ungewöhnlichen Vorgang bei der Gemeinde entstehen und der betreffende Sachverhalt als selten bzw. außerordentlich im Sinne der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zu bewerten ist. Die Einordnung als aus der Natur der Sache heraus selten und nicht gewöhnlich im Sinne der laufenden Verwaltungstätigkeit gilt aber nicht für die aufwandswirksamen Berichtigungen des gemeindlichen Jahresabschlusses, auch wenn die Fehler in den Vorjahren entstanden oder von Bedeutung sind. Derartige Gegebenheiten stellen keine gemeindlichen Vorgänge dar, die als außerordentlich im Sinne der Differenzierung von ordentlich und außerordentlich in der Ergebnisrechnung zu klassifizieren wären.

Die außerordentlichen Aufwendungen der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 59 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

## **1.9 Die Erträge und Aufwendungen im NKF-Kontenrahmen**

### **1.9.1 Die Einordnung der Erträge und Aufwendungen**

Der gemeindliche Haushaltsplan als Ermächtigungsgrundlage für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde erfordert, nicht nur die „zusammengefassten“ Haushaltspositionen für den Ergebnisplan verbindlich festzulegen, sondern deren Anwendung auch für die gemeindlichen Buchungen aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft festzulegen (vgl. § 79 GO NRW). Die Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bringt es dabei mit sich, dass auch die Buchführung der Gemeinde nach einheitlichen Maßstäben zu gewährleisten ist (vgl. § 27 Absatz 1 GemHVO NRW).

Auf der Basis dieser Vorschrift stellt der NKF-Kontenrahmen daher ein strukturiertes Ordnungsgerüst der Kontengruppierung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft dar (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW). Er ist damit der verbindliche Rahmen für die Ausgestaltung der örtlichen Buchführung und nicht nur deren Modell. Der NKF-Kontenrahmen spiegelt das Drei-Komponentensystem des NKF wieder. Er soll dadurch zu einer ausreichenden Transparenz über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde sowie dessen Nachvollziehbarkeit beitragen. Um dieses Ziel insgesamt zu erreichen, ist die Vorgabe eines einheitlichen Kontenrahmens erforderlich.

Die verbindliche Vorgabe für die Gemeinde beschränkt sich dabei darauf, den Kontenrahmen ein als den allgemeinen buchungstechnischen Prinzipien folgendes Ordnungsgerüst der Bildung der einzelnen gemeindlichen Konten zugrunde zu legen ist. Der NKF - Kontenrahmen stellt daher den verbindlichen Rahmen für die eigenver-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

antwortliche Ausgestaltung und Konkretisierung von Konten durch die Gemeinde dar. In der Reihenfolge seiner Kontenklassen; die nach dem Abschlussgliederungsprinzip aufgebaut sind, einschließlich ihrer Bezeichnungen ist der NKF-Kontenrahmen verbindlich. Die Verbindlichkeit des Kontenrahmens besteht auch dann, wenn Inhalte einer Kontenklasse nicht im Rahmen der doppelten Buchführung bebucht, sondern statistisch mitgeführt werden.

Bei der Festlegung der Buchungskonten durch die Gemeinde soll z. B. den örtlichen Steuererfordernissen der Vorrang eingeräumt werden. Daraus folgt, dass es eines kleinteiligen buchungstechnischen Nachweises der einzelnen Geschäftsvorfälle der Gemeinde durch die Bildung einer Vielzahl von Buchungskonten grundsätzlich nicht bedarf, soweit nicht Interessen Dritter oder auch eigene Interessen der Gemeinde an kleinteiligen hauswirtschaftlichen Daten bestehen und erfüllt werden müssen. Die Gliederungsziffern innerhalb des Kontenrahmens werden dabei zur Anwendung empfohlen.

Der Gebrauch der zweistelligen Ziffern erleichtert u.a. die Erfüllung der finanzstatistischen Anforderungen für die Gemeinde, weil für die festgelegten Erhebungsmerkmale der NKF – Kontenrahmen die Grundlage bildet. Die verbindlichen Haushaltspositionen für die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen im Ergebnisplan bilden gleichzeitig die Kontengruppen in den Kontenklassen 4 „Erträge“ und 5 „Aufwendungen“ im NKF-Kontenrahmen (vgl. nachfolgende Abbildung).

<b>Die Erträge und Aufwendungen im NKF-Kontenrahmen</b>			
<b>Bereich</b>	<b>Kontenklasse</b>		<b>Kontengruppen</b>
<b>Aktiva</b>	0	Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen	
	1	Finanzanlagen, Umlaufvermögen und aktive Rechnungsabgrenzung	
<b>Passiva</b>	2	Eigenkapital, Sonderposten und Rückstellungen	
	3	Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzung	
<b>Ergebnisrechnung</b>	4	Erträge	40 Steuern und ähnliche Abgaben 41 Zuwendungen und allgemeine Umlagen 42 Sonstige Transfererträge 43 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte 44 Privatrechtliche Leistungsentgelte Kostenerstattungen und Kostenumlagen 45 Sonstige ordentliche Erträge 46 Finanzerträge 47 Aktivierte Eigenleistungen, Bestandsveränderungen 48 Erträge aus internen Leistungsbeziehungen 49 Außerordentliche Erträge
	5	Aufwendungen	50 Personalaufwendungen 51 Versorgungsaufwendungen 52 Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen 53 Transferaufwendungen 54 Sonstige ordentliche Aufwendungen 55 Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen 56 ... 57 Bilanzielle Abschreibungen 58 Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen 59 Außerordentliche Aufwendungen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

<b>Finanz- rechnung</b>	6	Einzahlungen	
	7	Auszahlungen	
<b>Abschluss</b>	8	Abschlusskonten	
<b>KLR</b>	9	Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)	

*Abbildung 282 „Die Erträge und Aufwendungen im NKF-Kontenrahmen“*

Die Gemeinde hat daher eigenverantwortlich zu beurteilen und zu entscheiden, ob und in welchem Umfang sie über die in der Vorschrift benannten Haushaltspositionen des Ergebnisplans hinaus weitere Buchungskonten in ihrer Finanzbuchhaltung einrichtet. Der vom Innenministerium festgelegte NKF-Kontenrahmen lässt der Gemeinde einen ausreichenden Spielraum bei der Gestaltung ihrer örtlichen Konten (vgl. Nummer 1.5.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

**1.9.2 Erträge und Aufwendungen als Steuerungsinformationen**

Im Sinne der Ziele der Reform des gemeindlichen Haushaltsrechts und der Zwecke und Ziele des NKF bedarf es einer örtlichen Vorgehensweise, die auf Buchungsvereinfachungen abzielt und den Schwerpunkt möglicher Auswertungen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft auf die notwendigen Steuerungsinformationen legt. In diesem Zusammenhang sind von der Gemeinde die Rechengrößen „Erträge“ und „Aufwendungen“ des NKF zu nutzen, denn dadurch wird das Ressourcenaufkommen und der Ressourcenverbrauch der Gemeinde zutreffend und auf das Haushaltsjahr bezogen erfasst. Die Erhebungsmerkmale der Finanzstatistik über gemeindliche Erträge und Aufwendungen können ebenfalls nach ihren vielfältigen Arten, die Gegenstand jährlicher Erhebungen sind, als Basis für die gemeindliche Steuerung hilfreich sein.

In den Fällen, in denen diese Merkmale als örtliche Steuerungsinformationen genutzt werden, bedarf es im Rahmen des gemeindlichen Berichtswesens geeigneter Auswertungsmöglichkeiten, um mithilfe der Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ und ihrer vielfältigen Arten sowie der Erhebungsmerkmale der Finanzstatistik zutreffende Informationen über das eigene haushaltswirtschaftliche Handeln zu erhalten. Das gemeindliche Berichtswesen kann dabei durchaus auf den einzelnen Geschäftsvorfällen der Gemeinde aufbauen, darf aber gleichwohl die in den Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans abgebildete Produktorientierung und die Formen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung nicht außer Acht lassen. Dieser erforderliche Zusammenhang erfordert trotzdem nicht, dass die Gemeinde deshalb gesonderte fallbezogene Buchungskonten in ihrer Finanzbuchhaltung anlegt. Grundsätzlich kann es als ausreichend angesehen werden, wenn z. B. geeignete Auswertungsmerkmale örtlich bestimmt und im Rahmen einer Kontierungsnummer oder in einem besonderen Buchungskennzeichen durch Nummer oder Buchstaben genutzt werden können.

Die Kontierungsnummer bzw. das Buchungskennzeichen, mit dem durch seine einzelnen Stellen z. B. zwischen Erträgen und Aufwendungen, aber auch Einzahlungen und Auszahlungen sowie nach Produkten, Fachbereichen, Budgets u.a., unterschieden werden kann, dürfte für die Gemeinde für unterschiedlichste Auswertungen geeignet sein. Die unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten so ausgestalteten Kontierungsnummern bzw. Buchungskennzeichen ermöglichen durch die ihnen innewohnende Zuordnung eine systematische Auswertung der haushaltswirtschaftlichen Handlungen und Wirkungen im Sinne der örtlichen Steuerung und des Controllings aufgrund ihrer Erfassung bei der Buchung der Geschäftsvorfälle der Gemeinde.

## **2. Zu Absatz 2 (Summen- und Saldenbildung im Ergebnisplan):**

### **2.1 Allgemeine Zwecke**

Im Ergebnisplan bedarf es zur Umsetzung des vom Rat gewollten haushaltswirtschaftlichen Handelns und der vereinbarten produktorientierten Ziele der Darstellung des voraussichtlichen Jahresergebnisses. Außerdem müssen die gemeindlichen Aufwendungen und Erträge verursachungsgerecht dem betreffenden Haushaltsjahr zugerechnet werden, sodass die Ermittlung dieses Ergebnisses sich auf das jeweilige Haushaltsjahr erstreckt. Im gemeindlichen Ergebnisplan sind die ordentlichen und die außerordentlichen Ergebniskomponenten getrennt voneinander aufzuzeigen, denn der Ergebnisplan ist nach dem Grundsatz der Ergebnisspaltung aufgebaut. Der gemeindliche Ergebnisplan vermittelt dadurch die notwendige Transparenz über das voraussichtliche Jahresergebnis des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde.

Der Ausweis des Ergebnisses der laufenden Verwaltungstätigkeit, des Finanzergebnisses, des ordentlichen Ergebnisses und des außerordentlichen Ergebnisses eines Haushaltsjahres nach Arten, Höhe und Quellen im Haushaltsplan dient der Entscheidung des Rates über die Verwendung und den Einsatz der Ressourcen. Unter Beachtung des Grundsatzes der Klarheit und der Richtigkeit muss bei allen Summen- und Saldobeträgen durch ein Vorzeichen erkennbar gemacht werden, ob der jeweilige Betrag positiv oder negativ ist bzw. einen Überschuss oder einen Fehlbetrag darstellt. Diese Gegebenheiten bringen es mit sich, die gemeindlichen Erträge nicht als negative Beträge und die Aufwendungen der Gemeinde nicht als positive Beträge im Ergebnisplan zu veranschlagen. Nur dann bietet das voraussichtliche Jahresergebnis der Gemeinde, das aus dem Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit, dem Finanzergebnis (insgesamt das ordentliche Ergebnis) und dem außerordentlichen Ergebnis zu ermitteln ist, eine zutreffende Information über das Handeln der Gemeinde im Haushaltsjahr.

Das gemeindliche „Finanzergebnis“ ist in diesem Zusammenhang jedoch nicht als „ordentliches betriebsfremdes Ergebnis“ definiert worden, sodass die Abschreibungen auf gemeindliche Finanzanlagen nicht unter dem Finanzergebnis zu erfassen sind. Die Finanzanlagen werden vielmehr der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zugerechnet bzw. dienen dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde und stellen für diese keine „Nebengeschäfte“ im handelsrechtlichen Sinne dar. Die gemeindlichen Abschreibungen bei Finanzanlagen werden daher auch nicht unter einem ordentlichen betriebsfremden Ergebnis und getrennt von den bilanziellen Abschreibungen veranschlagt. Die haushaltsrechtlich gewählte Erfassung solcher Abschreibungen als bilanzielle Abschreibungen stärkt die Transparenz über den jährlichen Ressourcenverbrauch der Gemeinde aus der Nutzung bzw. Inanspruchnahme von gemeindlichen Vermögensgegenständen.

### **2.2 Summen- und Saldenbildung**

#### **2.2.1 Zu Nummer 1 (Ordentliches Ergebnis):**

Im Rahmen der Summen- und Saldenbildung im gemeindlichen Ergebnisplan hat die Gemeinde zuerst das ordentliche Ergebnis zu ermitteln. Dieses Ergebnis umfasst alle regelmäßig anfallenden Aufwendungen und Erträge der Gemeinde und ist als Saldo aus der Summe der ordentlichen Erträge und der Summe der ordentlichen Aufwendungen zu ermitteln. Es wird als ordentliches Ergebnis bezeichnet, weil der ermittelte Saldo die Ertragskraft der Gemeinde aufgrund des Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs im abgelaufenen Haushaltsjahr wieder spiegelt. In diesem Bereich werden die Tätigkeiten der Gemeinde erfasst, die nicht der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit zuzurechnen sind. Das ordentliche Ergebnis bietet daher eine Aussagekraft und auch die notwendige Transparenz über einen jahresbezogenen Teilbereich der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde.

### **2.2.2 Zu Nummer 2 (Finanzergebnis):**

Den dazugehörigen weiteren jahresbezogenen Teilbereich der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde stellt das gemeindliche Finanzergebnis dar. Dieses Ergebnis entsteht aus der gemeindlichen Finanzierungstätigkeit und stellt als Saldo aus den Finanzerträgen und den Zinsen sowie den sonstigen Finanzaufwendungen dar. Mit dem Saldo wird u.a. verdeutlicht, wie das von der Gemeinde aufgenommene Fremdkapital durch Zinsaufwendungen das Jahresergebnis der Gemeinde beeinflusst. Das „Finanzergebnis“ ist dabei jedoch nicht als „ordentliches betriebsfremdes Ergebnis“ definiert worden.

Die gemeindliche Abgrenzung hat daher zur Folge, dass die Abschreibungen auf gemeindliche Finanzanlagen nicht unter dem Finanzergebnis zu erfassen sind. Die gemeindlichen Finanzanlagen werden der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zugerechnet bzw. dienen dem dauernden Geschäftsbetrieb der Gemeinde. Sie stellen daher für die Gemeinde keine „Nebengeschäfte“ dar. Die aus den Wertminderungen der Finanzanlagen entstehenden Abschreibungen sind deshalb von der Gemeinde auch nicht unter einem „ordentlichen betriebsfremden Ergebnis“ zu erfassen und getrennt von den bilanziellen Abschreibungen auszuweisen. Die gewählte Erfassung der Abschreibungen der Finanzanlagen im Rahmen des jährlichen gemeindlichen Ressourcenverbrauchs erhöht die Transparenz über die haushaltsmäßigen Belastungen aus der Inanspruchnahme von Vermögensgegenständen im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung..

### **2.2.3 Zu Nummer 3 (Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit):**

Das jahresbezogene Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit stellt ein Abbild des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde dar. Es wird aus dem erzielten ordentlichen Ergebnis und dem Finanzergebnis ermittelt. Unter dem Begriff „laufende Verwaltungstätigkeit“ werden dabei Aktivitäten der Gemeinde verstanden, die nicht der gemeindlichen Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind. Die Bezeichnung „laufende Verwaltungstätigkeit“ verdeutlicht zudem, dass örtliche Aufgaben von der Gemeinde im Auftrag der Einwohner und Abgabepflichtigen erledigt werden. Sie ist dabei gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht als Treuhänder tätig, der eigenständig im eigenen Namen auch weitere Geschäftstätigkeiten durchführen kann. Die Gemeinde hat bei ihrer Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit im Haushaltsjahr immer den Willen der Einwohner und Abgabepflichtigen zu berücksichtigen.

Im gemeindlichen Ergebnisplan bildet daher die Summe aus dem ordentlichen Ergebnis und dem Finanzergebnis als "Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit" diese Sachlage zutreffend für das Haushaltsjahr ab. Eine solche Darstellung im Ergebnisplan der Gemeinde stimmt mit der für den gemeindlichen Finanzplan vorgenommenen Abgrenzung überein (vgl. § 3 GemHVO NRW). Diese Sachlage belegt, dass dadurch eine zutreffende Bewertung der gesamten laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde im Haushaltsjahr möglich ist, denn neben der Aussagekraft wird auch die notwendige Transparenz geboten.

### **2.2.4 Zu Nummer 4 (Außerordentliches Ergebnis):**

Im Gemeindehaushaltsrecht werden wie im kaufmännischen Rechnungswesen die Begriffe „Außerordentliche Erträge“ und „Außerordentliche Aufwendungen“ als „außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“ umschrieben. In diesem Ergebnisbereich sind die Geschäftsvorfälle der Gemeinde zu erfassen, die ungewöhnlich in der Art, selten im Vorkommen und von einiger materieller Bedeutung sind. Die Gemeinde hat dabei die „Verhältnisse des Einzelfalls“ sachgerecht zu berücksichtigen. Das außerordentliche Ergebnis ergibt sich aus der Saldierung der außerordentlichen Erträge mit den außerordentlichen Aufwendungen.

Durch das außerordentliche Ergebnis wird dabei gezeigt, inwieweit seltene und ungewöhnliche Vorgänge bzw. von der gewöhnlichen Verwaltungstätigkeit der Gemeinde abweichende Vorgänge von wesentlicher Bedeutung

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 2 GemHVO NRW**

für die Gemeinde im Haushaltsjahr aufgetreten sind, und in welchem Umfang diese das gemeindliche Jahresergebnis beeinflussen. Sofern ein außerordentliches Ergebnis in der gemeindlichen Ergebnisrechnung im Rahmen des Jahresabschlusses auszuweisen ist, besteht wegen der Außerordentlichkeit eine Pflicht der Gemeinde, dazu sachgerechte Angaben und Erläuterungen in den Anhang aufzunehmen (vgl. § 44 GemHVO NRW).

### **2.2.5 Zu Nummer 5 (Jahresergebnis):**

Im Jahresabschluss der Gemeinde wird der Zusammenhang zwischen der gemeindlichen Bilanz und der Ergebnisrechnung der Gemeinde durch das im abgelaufenen Haushaltsjahr erzielte Jahresergebnis hergestellt. Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung muss daher bereits ermittelt werden, welches Jahresergebnis bzw. ob ein Jahresüberschuss oder ein Jahresfehlbetrag voraussichtlich erzielt wird. Das gemeindliche Jahresergebnis wird daher als positive oder negative Summe aus dem Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit und dem außerordentlichen Ergebnis gebildet. In der Vorschrift ist entgegen den Nummern 1 und 3 versehentlich keine redaktionelle Änderung dieser Nummer vorgenommen, sodass dort noch der Begriff „ordentliches Ergebnis“ zu finden ist. Dieser Begriff kann nicht mehr gelten, weil sonst das Jahresergebnis verfälscht wird.

Die weitere haushaltswirtschaftliche Behandlung des gemeindlichen Jahresergebnisses muss im Ergebnisplan der Gemeinde nicht aufgezeigt werden, unabhängig davon, ob das voraussichtliche Jahresergebnis positiv oder negativ sein wird. Bei einem möglichen negativen Ergebnis muss ein Zusammenhang mit der gemeindlichen Haushaltssatzung hergestellt werden, denn in einem solchen Fall ist der Rat der Gemeinde verpflichtet, eine Festsetzung zu treffen, wie der voraussichtliche Fehlbetrag mit dem Eigenkapital der Gemeinde verrechnet werden soll. Am im Ergebnisplan aufzuzeigenden Jahresergebnis kann daher gemessen werden, ob und inwieweit die Gemeinde ihrer Verpflichtung zur Einhaltung des Haushaltsausgleichs nach § 75 Absatz 2 GO NRW nachkommen kann. Das gemeindliche Jahresergebnis spiegelt daher den Ausgang der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im neuen Haushaltsjahr und die voraussichtliche wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde wieder.

Die Herstellung eines Zusammenhangs zwischen der Darstellung des gemeindlichen Haushaltsausgleichs in der Haushaltssatzung der Gemeinde durch die Angabe der Gesamtbeträge für Erträge und Aufwendungen als Bruttobeträge und dem Jahresergebnis als Nettobetrag ist der Gemeinde nicht verbindlich vorgegeben (vgl. § 75 Absatz 2 und § 78 Absatz 2 GO NRW). Diese Gegebenheit besteht auch dann, wenn bei einem negativen Jahresergebnis möglicherweise eine Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage und/oder eine Verringerung der allgemeinen Rücklage notwendig werden könnte, auch wenn die gemeindliche Haushaltssatzung darüber eine betragliche Festsetzung enthalten muss.

## **2.3 Die Verbindung des Ergebnisplans zur Haushaltssatzung**

### **2.3.1 Der Ausweis des „originären“ Haushaltsausgleichs**

Die jährliche Haushaltssatzung der Gemeinde enthält als Festsetzungen u.a. den Gesamtbetrag der Erträge und den Gesamtbetrag der Aufwendungen des Ergebnisplans für das Haushaltsjahr zu enthalten (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1 a GO NRW). Es wird dabei nicht ausdrücklich dargestellt, ob die Gemeinde ihre Verpflichtung zum Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 Satz 2 GO NRW erfüllt hat. Für diese Feststellung muss zusätzlich ein rechnerischer Vergleich der beiden Gesamtbeträge gesondert vorgenommen werden. Durch die zusätzliche Darstellung der Gesamtbeträge im gemeindlichen Ergebnisplan könnte die Gemeinde auch dort über das Erreichen des „originären“ Haushaltsausgleichs im Haushaltsjahr informieren.

Die Gemeinde kann eigenverantwortlich das Erreichen des Haushaltsausgleichs deutlicher und nachvollziehbar aufzuzeigen. Sie kann dazu den gemeindlichen Ergebnisplan entsprechend ergänzen und zusätzlich die für die im Haushaltsplan veranschlagten Erträge und Aufwendungen die festgesetzten Gesamtbeträge sowie den Saldo

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

daraus als Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag angeben. Die Ergänzung des gemeindlichen Ergebnisplans kann dabei auf Angaben für das Haushaltsjahr beschränkt werden. Die Gemeinde kann aber auch die dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre sowie die Vorjahre darin einbeziehen. Das Schema für eine solche Ergänzung des gemeindlichen Ergebnisplans wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Ergebnisplan und „originärer“ Haushaltsausgleich</b>						
<b>Ergebnisplan</b>	Vor- vor- jahr	Vor- jahr	<b>Haus- halts- jahr</b> ...	Planung Hj + 1	Planung Hj + 2	Planung Hj + 3
	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR
Ordentliches Ergebnis						
Finanzergebnis						
Ergebnis aus lfd. Verwaltungstätigkeit						
Außerordentliches Ergebnis						
Jahresergebnis						
<b>NACHRICHTLICHE ANGABEN ZUM HAUSHALTSAUSGLEICH:</b>						
<b>Ausweis des „originären“ Haushaltsausgleichs (§ 1 der Haushaltssatzung)</b>						
Gesamtbetrag der Erträge						
Gesamtbetrag der Aufwendungen						
Jahresüberschuss						
Jahresfehlbetrag						

*Abbildung 283 „Ergebnisplan und „originärer“ Haushaltsausgleich“*

### 2.3.2 Der Ausweis des „fiktiven“ Haushaltsausgleichs

Der gemeindliche Ergebnisplan, der die Grundlage für die Höhe der Festsetzungen in der Haushaltssatzung bildet, enthält dabei auch keine gesonderte Darstellung über das Erreichen des „fiktiven“ Haushaltsausgleichs im Haushaltsjahr. Es bietet sich daher an, im gemeindlichen Ergebnisplan eine direkte Verknüpfung zur gemeindlichen Haushaltssatzung herzustellen, um das Erreichen dieses Haushaltsausgleichs aufzuzeigen. Die Gemeinde kann in diesem Sinne freiwillig eine Verbindung zwischen den Angaben in der gemeindlichen Haushaltssatzung und ihrem Ergebnisplan herstellen, um damit den Zusammenhang der Festsetzungen der gemeindlichen Haushaltssatzung zum Haushaltsplan bzw. das Erreichen des Haushaltsausgleichs deutlicher und nachvollziehbar aufzuzeigen. Sie kann dazu den gemeindlichen Ergebnisplan entsprechend zweistufig ergänzen.

Auf der ersten Stufe wären die festgesetzten Gesamtbeträge für die im Haushaltsplan veranschlagten Erträge und Aufwendungen sowie der Saldo daraus als Jahresfehlbetrag angeben. Dadurch wird aufgezeigt, in welchem Umfang der „originäre“ Haushaltsausgleich nicht erreicht werden konnte. Auf der zweiten Stufe wäre dann die geplante Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage zu dem auf der ersten Stufe ermittelten Jahresfehlbetrag

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

anzugeben, durch die ein „fiktiver“ Haushaltsausgleich erreicht werden soll. Soweit dabei die gemeindliche Ausgleichsrücklage keinen ausreichenden Bestand zur „Deckung“ des Jahresfehlbetrages mehr aufweist, also eine Verringerung der allgemeinen Rücklage erforderlich wird, sollte der „nicht gedeckte“ Jahresfehlbetrag gesondert angegeben werden. Ein Schema für den Ergebnisplan wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Ergebnisplan und „fiktiver“ Haushaltsausgleich</b>						
<b>Ergebnisplan</b>	Vor- vor- jahr	Vor- jahr	<b>Haus- halts- jahr</b> ...	Planung Hj + 1	Planung Hj + 2	Planung Hj + 3
	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR
Ordentliches Ergebnis						
Finanzergebnis						
Ergebnis aus lfd. Verwaltungstätigkeit						
Außerordentliches Ergebnis						
Jahresergebnis						
<b>NACHRICHTLICHE ANGABEN ZUM HAUSHALTSAUSGLEICH:</b>						
<b>Ausweis des fiktiven Haushaltsausgleichs (§ 1 der Haushaltssatzung)</b>						
Gesamtbetrag der Erträge						
Gesamtbetrag der Aufwendungen						
Jahresfehlbetrag						
Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage						
Nicht gedeckter Jahresfehlbetrag						

*Abbildung 284 „Ergebnisplan und „fiktiver“ Haushaltsausgleich“*

Die Ergänzung des gemeindlichen Ergebnisplans kann dabei auf Angaben für das Haushaltsjahr beschränkt werden. Die Gemeinde kann aber auch die dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre sowie die Vorjahre darin einbeziehen.

**3. Zu Absatz 3 (Beachtung des Kontierungsplans):**

**3.1 Allgemeine Sachlage**

Für die Beurteilung des gemeindlichen Haushalts ist es sachgerecht, die Nachvollziehbarkeit der von der Gemeinde erzielten Erträge und entstandenen Aufwendungen durch die Verbindlichkeit des Kontierungsplans zu gewährleisten. Die Beachtung des Kontierungsplans dient aber auch dazu, die Gemeinden miteinander vergleichen zu können. Sie unterstützt die Gemeinde auch bei der Erfüllung der statistischen Anforderungen. Die Ge-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

meinde hat daher bei der Aufstellung ihres Haushaltsplans den vom Innenministerium für verbindlich erklärten Kontierungsplan anzuwenden (vgl. Nummer 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

**3.2 Die Zuordnungen für den gemeindlichen Ergebnisplan**

Der Kontierungsplan stellt eine verbindliche Vorgabe für die Zuordnung der gemeindlichen Erträge und Aufwendungen entsprechend ihrer Arten zu den Positionen des Ergebnisplans auf der Basis des NKF-Kontenrahmens dar (vgl. Abbildung).

<b>Die Zuordnungen für den gemeindlichen Ergebnisplan</b>		
<b>HAUSHALTS- POSITION</b>	<b>NKF- KONTENGRUPPE</b>	<b>VERBINDLICHE ZUORDNUNG</b>
Steuern und ähnliche Abgaben	40 Steuern und ähnliche Abgaben	Realsteuern als Grundsteuer A, Grundsteuer B, Gewerbesteuer Gemeindeanteile an Gemeinschaftssteuern, ... an der Einkommensteuer, ... an der Umsatzsteuer, Andere Steuern, z. B. Vergnügungssteuer, Hundesteuer, Jagdsteuer, Zweitwohnungssteuer. Steuerähnliche Einnahmen, z. B. Fremdenverkehrsabgaben, Abgaben von Spielbanken u.a. Ausgleichsleistungen nach dem Familienleistungsausgleich Ausgleichsleistungen wegen der Umsetzung der Grundsicherung für Arbeitssuchende
Zuwendungen und allgemeine Umlagen	41 Zuwendungen und allgemeine Umlagen	Zuwendungen Schlüsselzuweisungen vom Land Bedarfszuweisungen vom Land, von Gemeinden (GV) Allgemeine Zuweisungen vom Bund, vom Land, von Gemeinden (GV) Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke Erträge aus der Auflösung von Sonderposten Allgemeine Umlagen vom Land, von Gemeinden (GV) Kreisumlage einschließlich Mehrbelastung Jugendamtsumlage Landschaftsumlage Verbandsumlage des Regionalverbandes Ruhrgebiet
Sonstige Transfererträge	42 Sonstige Transfererträge	Ersatz von sozialen Leistungen außerhalb von Einrichtungen und in Einrichtungen Schuldendiensthilfen Andere sonstige Transfererträge
Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte	43 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte	Verwaltungsgebühren Öffentlich-rechtliche Gebühren (Entgelte) für die Inanspruchnahme von Verwaltungsleistungen und Amtshandlungen, z.B. Passgebühren, Genehmigungsgebühren, Gebühren für die Bauüberwachung, Gebühren für Beglaubigungen, für Erlaubnisscheine, Vermessungs- (Abmarkungs-) gebühren usw. Benutzungsgebühren und ähnliche Entgelte Entgelte für die Benutzung von öffentlichen Ein-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

<b>Die Zuordnungen für den gemeindlichen Ergebnisplan</b>		
<b>HAUSHALTS- POSITION</b>	<b>NKF- KONTENGRUPPE</b>	<b>VERBINDLICHE ZUORDNUNG</b>
		<p>richtungen und Anlagen und für die Inanspruchnahme wirtschaftlicher Dienstleistungen z.B. Entgelte für die Lieferung von Elektrizität, Gas, Fernwärme, Wasser, einschl. Grundgebühren, Zählermiete</p> <p>Entgelte der Verkehrsunternehmen</p> <p>Entgelte für die Inanspruchnahme von Einrichtungen der Abwasserbeseitigung, der Müllabfuhr, der Straßenreinigung, des Bestattungswesens, für die Sondernutzung von Straßen</p> <p>Entgelte für Arbeiten zur Unterhaltung von Straßen, Anlagen und dgl.</p> <p>Entgelte für die Unterhaltung der Hausanschlüsse für Gas, Wasser, Abwasser und Elektrizität</p> <p>Sonstige Entgelte, z.B. Parkgebühren, Pflegesätze der Krankenhäuser, Alten- und Pflegeheime (auch Einkaufsgelder), Eintrittsgelder zu kulturellen oder sportlichen Veranstaltungen</p> <p>Pflege von Gräbern</p> <p>Zweckgebundene Abgaben</p> <p>Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Beiträge, für den Gebührenaussgleich und aus ähnlichen Sonderposten</p>
Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen	44 Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen	<p><u>Privatrechtliche Leistungsentgelte</u></p> <p>Erträge aus Verkauf</p> <p>Mieten und Pachten</p> <p><u>Kostenerstattungen und Kostenumlagen</u></p> <p>Erträge aus Kostenerstattungen und Kostenumlagen</p>
Sonstige ordentliche Erträge	45 Sonstige ordentliche Erträge	<p>Erträge aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens</p> <p>Konzessionsabgaben</p> <p>Erträge aus der Auflösung von sonstigen Sonderposten</p> <p>Erstattung von Steuern vom Einkommen und Ertrag für Vorjahre</p> <p>Als nicht zahlungswirksame ordentliche Erträge, z.B. Erträge aus Zuschreibungen, aus der Auflösung oder Herabsetzung von Wertberichtigungen auf Forderungen, aus der Auflösung von Rückstellungen</p>
Finanzerträge	46 Finanzerträge	<p>Zinserträge</p> <p>Finanzerträge aus Beteiligungen, Gewinnabführungsverträgen, Wertpapieren des Anlage- und des Umlaufvermögens, auch andere zinsähnliche Erträge</p>
Aktiviert Eigenleistungen, Bestandsveränderungen	47 Aktiviert Eigenleistungen, Bestandsveränderungen	<p><u>Aktiviert Eigenleistungen</u></p> <p>Selbst erstellte aktivierungsfähige Vermögensgegenstände</p> <p><u>Bestandsveränderungen</u></p> <p>Bestandsveränderungen an unfertigen und fertigen Erzeugnissen</p>
Erträge aus internen Leistungsbeziehungen	48 Erträge aus internen Leistungsbeziehungen	Keine weiteren Festlegungen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

<b>Die Zuordnungen für den gemeindlichen Ergebnisplan</b>		
<b>HAUSHALTS- POSITION</b>	<b>NKF- KONTENGRUPPE</b>	<b>VERBINDLICHE ZUORDNUNG</b>
Außerordentliche Erträge	49 Außerordentliche Erträge	Keine weiteren Festlegungen
Personalaufwendungen	50 Personalaufwendungen	Bezüge der Beamten, Vergütungen der Angestellten, Löhne der Arbeiter, Aufwendungen für sonstige Beschäftigte Beiträge zu Versorgungskassen und Zusatzversorgungskassen Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung Beihilfen und Unterstützungsleistungen und dgl. für Beschäftigte Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Beschäftigte und Altersteilzeit Aufwendungen für Rückstellungen für nicht genommenen Urlaub und Arbeitszeitguthaben Pauschalierte Lohnsteuer
Versorgungsaufwendungen	51 Versorgungsaufwendungen	Versorgungsaufwendungen Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung Beihilfen und Unterstützungsleistungen und dgl. für Versorgungsempfänger Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Versorgungsempfänger
Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen	52 Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen	Aufwendungen für - Fertigung, Vertrieb und Waren - Energie/Wasser/Abwasser - Unterhaltung der Grundstücke und Gebäude, des Infrastrukturvermögens, der Maschinen und technischen Anlagen, von Fahrzeugen, der Betriebsvorrichtungen, der Betriebs- und Geschäftsausstattung - die Bewirtschaftung der Grundstücke, Gebäude usw. - weitere Verwaltungs- und Betriebsaufwendungen, z. B. Schülerbeförderungskosten, Lernmittel - Kostenerstattungen - sonstige Sach- und Dienstleistungen
Transferaufwendungen	53 Transferaufwendungen	Aufwendungen für Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke Schuldendiensthilfen Sozialtransferaufwendungen - Leistungen an natürliche Personen außerhalb von Einrichtungen und in Einrichtungen - Leistungen der Sozialhilfe, auch Grundsicherung im Alter - Leistungen der Jugendhilfe - Leistungen an Arbeitssuchende - Leistungen an Kriegsoffer und ähnliche Anspruchsberechtigte - Leistungen an Asylbewerber - sonstige soziale Leistungen Aufwendungen wegen Steuerbeteiligungen, z. B. Gewerbesteuerumlage Finanzierungsbeitrag Fonds Deutsche Einheit Allgemeine Zuweisungen an Gemeinden (GV) Allgemeine Umlagen - an das Land ( <i>auch Nachzahlung aus der Ab-</i>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

<b>Die Zuordnungen für den gemeindlichen Ergebnisplan</b>		
<b>HAUSHALTS- POSITION</b>	<b>NKF- KONTENGRUPPE</b>	<b>VERBINDLICHE ZUORDNUNG</b>
		<i>rechnung des Solidarbeitrages)</i> - an Gemeinden (GV) Sonstige Transferaufwendungen
Sonstige ordentliche Aufwendungen	54 Sonstige ordentliche Aufwendungen	Sonstige Personal- und Versorgungsaufwendungen aus Personaleinstellungen, Aus- und Fortbildung, Umschulung, übernommene Reisekosten, Beschäftigtenbetreuung und Dienstjubiläen, Umzugskostenvergütung, Dienst- und Schutzkleidung, persönliche Ausrüstungsgegenstände, Personalnebenaufwendungen, Ausgleichsabgabe Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten aus Mieten, Pachten, Erbbauzinsen, Leasing, Leiharbeitskräfte, Aufwendungen für ehrenamtliche und sonstige Tätigkeiten, zu denen Aufwendungen für den Rat, Ausschüsse, Fraktionen, Beiräte sowie die Mitgliedschaft in Aufsichtsräten zählen Geschäftsaufwendungen aus Büromaterial, Zeitungen, Fachliteratur, Telekommunikationsleistungen, Porto, Öffentlichkeitsarbeit, Bekanntmachungen u.a. Aufwendungen für Beiträge aus Versicherungsbeiträge, Beiträge zu Wirtschaftsverbänden, Berufsvertretungen und Vereinen Wertberichtigungen aus Verlusten wegen Wertminderungen von Gegenständen des Umlaufvermögens (außer Vorräten und Wertpapieren), Verluste aus dem Abgang von immateriellen Vermögensgegenständen und Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens, Einstellungen und Zuschreibungen in die Sonderposten, Aufwendungen zu Rückstellungen, Wertkorrekturen bei Forderungen (ohne Ausleihungen) Verluste aus Finanzanlagen und aus Wertpapieren aus dem Abgang von Finanzanlagen und Beteiligungen, aus dem Abgang von Wertpapieren Aufwendungen aus Verlustübernahmen Aufwendungen für besondere Finanzauszahlungen Aufwendungen für nicht rückzahlbare Zuweisungen für Investitionen Betriebliche Steueraufwendungen aus Kraftfahrzeugsteuer, Ausfuhrzölle, andere Verbrauchsteuern, sonstige betriebliche Steueraufwendungen Aufwendungen für Steuern vom Einkommen und Ertrag Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen, z.B. aus der Umsetzung der Grundsicherung für Arbeitssuchende Andere sonstige ordentlichen Aufwendungen aus z.B. Verfügungsmittel, Aufwendungen für Schadensfälle
Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen	55 Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen	Zinsaufwendungen Sonstige Finanzaufwendungen
Bilanzielle Abschreibungen	57 Bilanzielle Abschreibungen	Bilanzielle Abschreibungen - auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens - auf Gebäude u.a. - auf das Infrastrukturvermögen, z.B. Brücken und

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 2 GemHVO NRW**

<b>Die Zuordnungen für den gemeindlichen Ergebnisplan</b>		
<b>HAUSHALTS- POSITION</b>	<b>NKF- KONTENGRUPPE</b>	<b>VERBINDLICHE ZUORDNUNG</b>
		Tunnel, Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen, Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen, Straßen, Wege, Plätze, Verkehrslenkungsanlagen, auf sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens - auf Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge - auf Betriebs- und Geschäftsausstattung und geringwertige Wirtschaftsgüter - auf Finanzanlagen - auf das Umlaufvermögen Sonstige Abschreibungen
Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen	58 Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen	Keine weiteren Festlegungen
Außerordentliche Aufwendungen	59 Außerordentliche Aufwendungen	Keine weiteren Festlegungen

*Abbildung 285 „Die Zuordnungen für den gemeindlichen Ergebnisplan“*

Der Kontierungsplan ermöglicht der Gemeinde, bei örtlichem Bedarf eine weitergehende örtlich notwendige Untergliederung der Haushaltspositionen im gemeindlichen Haushaltsplan in eigener Verantwortung vorzunehmen und die Buchungen in der Finanzbuchhaltung entsprechend vorzunehmen.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**§ 3**  
**Finanzplan**

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

1. Steuern und ähnliche Abgaben,
2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen,
3. sonstige Transfereinzahlungen,
4. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
5. privatrechtliche Leistungsentgelte,
6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
7. sonstige Einzahlungen,
8. Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen,

die Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit

9. Personalauszahlungen,
10. Versorgungsauszahlungen,
11. Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,
12. Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen,
13. Transferauszahlungen,
14. sonstige Auszahlungen,

aus Investitionstätigkeit

die Einzahlungen

15. aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen,
16. aus der Veräußerung von Sachanlagen,
17. aus der Veräußerung von Finanzanlagen,
18. von Beiträgen u.ä. Entgelten und
19. sonstige Investitionseinzahlungen,

die Auszahlungen

20. für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden,
21. für Baumaßnahmen,
22. für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen,
23. für den Erwerb von Finanzanlagen,
24. von aktivierbaren Zuwendungen und
25. sonstige Investitionsauszahlungen,

aus Finanzierungstätigkeit

26. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen,
27. Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen.

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

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

auszuweisen.

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

**Erläuterungen zu § 3:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Inhalte des Finanzplans**

**1.1 Die Ziele und Zwecke**

Der gemeindliche Haushaltsplan als Bestandteil der jährlichen Haushaltssatzung der Gemeinde stellt im NKF die Grundlage der Haushaltswirtschaft der Gemeinde sowie der örtlichen politischen Planungen, Entscheidungen und Kontrollen für das Haushaltsjahr dar (vgl. § 79 GO NRW i.V.m. § 1 GemHVO NRW). Er steht im Zentrum der haushaltswirtschaftlichen Planung und Rechenschaft der Gemeinde. Auf eine gesonderte jahresbezogene Planung der Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde kann deshalb nicht verzichtet werden, insbesondere für die Abwicklung der gemeindlichen Investitionen.

Der Haushaltsplan der Gemeinde hat daher auch einem Finanzplan zu enthalten, in dem die im Haushaltsjahr voraussichtlich eingehenden Einzahlungen und die zu leistenden Auszahlungen zu veranschlagen sind (vgl. § 79 GO NRW i.V.m. § 1 GemHVO NRW). Die Rechengrößen „Auszahlungen“ und „Einzahlungen“ des NKF stellen dabei den geeigneten Buchungsstoff für die gemeindliche Zahlungsabwicklung und die Erfassung der Zahlungsströme in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung dar. Bei den Einzahlungen handelt es sich um einen tatsächlichen Geldzufluss bei der Gemeinde, der eine Erhöhung der Finanzmittel der Gemeinde bewirkt. Bei den gemeindlichen Auszahlungen handelt es sich um den tatsächlichen Geldabfluss, der zum Zeitpunkt der Bezahlung von Gütern und Dienstleistungen entsteht und eine Verringerung der Finanzmittel der Gemeinde bewirkt.

Durch die Veranschlagung aller voraussichtlichen Zahlungen im Haushaltsjahr gewährleistet der gemeindliche Finanzplan aussagekräftige Informationen über den jahresbezogenen Bedarf der Gemeinde an Finanzmitteln. Die Gemeinde hat daher sorgfältig zu schätzen, ob, welche und in welchem Umfang im Haushaltsjahr Einzahlungen eingehen und Auszahlungen zu leisten sind und wie sich dadurch ihr Zahlungsmittelbestand verändert. Der jahresbezogene Liquiditätsbedarf der Gemeinde ist in die gemeindliche Liquiditätsplanung einzubeziehen (vgl. § 89 Absatz 1 GO NRW i.V.m. § 30 Absatz 6 GemHVO NRW). Für den gemeindlichen Finanzplan sind folgende Zielsetzungen von Bedeutung (vgl. Abbildung).

<b>Die Zielsetzungen für den gemeindlichen Finanzplan</b>
- Zeitraumbezogene Abbildung sämtlicher Zahlungsströme (Ein- und Auszahlungen).
- Darstellung der Finanzierungsquellen (Mittelherkunfts- und Mittelverwendungsrechnung).
- Darstellung der Zahlungsströme nach dem Charakter der gemeindlichen Tätigkeiten.
- Ermächtigungen für investive Einzahlungen und Auszahlungen.
- Darstellung der Veränderung des Zahlungsmittelbestandes (Liquidität).
- Beurteilung der Finanzlage und der Veränderung der liquiden Mittel.
- Nutzung der Zahlungsströme in der Finanzrechnung für die Finanzstatistik.

*Abbildung 286 „Die Zielsetzungen für den gemeindlichen Finanzplan“*

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 3 GemHVO NRW**

Im gemeindlichen Finanzplan sind auch die notwendigen fremden Finanzmittel bzw. der Kreditbedarf, der aufgrund der Auszahlungen für Investitionen der Gemeinde voraussichtlich im Haushaltsjahr entstehen wird, zu veranschlagen. Bei dieser Veranschlagung bleibt jedoch der unterjährig entstehende Liquiditätsbedarf der Gemeinde, der u.a. durch Kredite zur Liquiditätssicherung gedeckt werden kann, unberücksichtigt. In der gemeindlichen Haushaltssatzung ist dafür jedoch eine ausreichend bemessene Ermächtigung in Form eines Höchstbetrages festzusetzen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GONRW).

Die Gemeinde muss bei der Veranschlagung von Einzahlungen und Auszahlungen im gemeindlichen Finanzplan auch der Grundsatz der Gesamtdeckung beachten (vgl. § 20 GemHVO NRW). Nach dieser Vorschrift dienen die Einzahlungen für laufende Verwaltungstätigkeit insgesamt zur Deckung der Auszahlungen für laufende Verwaltungstätigkeit. Die Zahlungsüberschüsse aus laufender Verwaltungstätigkeit und die Einzahlungen aus Investitionstätigkeit sowie die Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten dienen insgesamt zur Deckung der Auszahlungen für die Investitionstätigkeit. Die Einhaltung des Stufensystems der Gesamtdeckung wird u.a. durch die Gliederung des Finanzplans nachvollziehbar gemacht und gewährleistet.

Die Zwecke der gemeindlichen Haushaltsplanung bedingen, dass die Gemeinde in ihrem Finanzplan die Richtigkeit der haushaltswirtschaftlichen Daten gewährleisten muss. Sie muss daher umfassend dafür Sorge tragen, dass die Zahlungen unter Beachtung des Kassenwirkungsprinzips und der sachlich erforderlichen Abgrenzungen der Einzahlungs- und Auszahlungsarten gebucht werden (vgl. § 27 GemHVO NRW). In Abwägung mit der eigenständigen Finanzverantwortung der Gemeinde bedarf es deshalb jedoch keiner haushaltsrechtlichen Vorgabe von örtlichen Sachkonten. Die amtliche Finanzstatistik bietet durch ihre Erhebungsmerkmale der Gemeinde eine ausreichende Informationsmöglichkeit, den Entscheidungsspielraum bei der Kontenbildung unter Einbeziehung der jährlichen und unterjährigen Meldepflichten zutreffend auszufüllen (vgl. § 3 FPStatG)..

### **1.2 Die Besonderheiten**

In Zusammenhang mit den Zielen und Zwecken des gemeindlichen Finanzplans ist zu beachten, dass der gemeindliche Finanzplan nicht mit dem Ergebnisplan der Gemeinde identisch ist. Im Finanzplan werden alle Zahlungen der Gemeinde erfasst und nicht nur die Zahlungsvorgänge, die aus zahlungswirksamen Erträgen und Aufwendungen der Gemeinde entstehen. Eine große Bedeutung im gemeindlichen Finanzplan haben die von der Gemeinde vorgesehenen Investitionen und die Finanzierungstätigkeit der Gemeinde, die bereits systematisch nicht im gemeindlichen Ergebnisplan darzustellen sind. Durch den Bereich „Laufende Verwaltungstätigkeit“ im gemeindlichen Finanzplan wird gleichwohl eine Verknüpfung zum gemeindlichen Ergebnisplan hergestellt, denn dieser enthält diesen Bereich in der gleichen Abgrenzung.

Diese Verbindung zwischen dem Finanzplan und dem Ergebnisplan der Gemeinde bringt jedoch dabei nicht mit sich, dass auch im gemeindlichen Finanzplan die Zahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit im Sinne von ordentlichen und außerordentlichen Zahlungen zu gliedern sind. Diese qualitativen Bezeichnungen zur Abgrenzung bei den gemeindlichen Ressourcen sind nicht auf die gemeindlichen Zahlungsströme und damit nicht auf den Finanzplan der Gemeinde übertragbar. Der Begriff „außerordentlich“ ist z. B. auch nicht in der Weise zu verstehen, dass darunter die gemeindliche Investitionstätigkeit zu erfassen wäre.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass nicht jeder gemeindliche Ertrag oder Aufwand im Ergebnisplan auch zu einem Zahlungsvorgang führt, der im gemeindlichen Finanzplan zu veranschlagen ist. Die Grundsteuerpflicht der Gemeinde für eigene Grundstücke kann nur als „interne haushaltsmäßige Maßnahme“ im Rahmen interner Leistungsbeziehungen im betreffenden Teilergebnisplan erfasst werden. Sie führt nicht zu einem kassenwirksamen Zahlungsvorgang und damit auch nicht zu einer Veranschlagung im Finanzplan.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 3 GemHVO NRW**

Für die Veranschlagung im gemeindlichen Finanzplan ist außerdem zu beachten, dass ein investiver Zahlungsstrom sich immer auf einen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Vermögenswert auswirken muss, unabhängig davon, ob dessen Anschaffungskosten oder Herstellungskosten über die Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes verteilt oder ggf. in zulässiger Weise im Jahre des Zugangs sofort aufwandswirksam in der gemeindlichen Ergebnisrechnung erfasst werden (vgl. § 35 Absatz 2 GemHVO NRW).

Zur Ermittlung des voraussichtlichen Kreditbedarfs der Gemeinde für das Haushaltsjahr bedarf es zudem einer eingehenden Betrachtung der investiven Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde unter Berücksichtigung des zweckbezogenen Auszahlungsbedarfs und unter Beachtung des Grundsatzes der Gesamtdeckung (vgl. § 20 GemHVO NRW). Ein negativer Saldo aus der Veranschlagung von Einzahlungen und Auszahlungen für die Investitionstätigkeit der Gemeinde stellt i.d.R. nicht den zutreffenden Kreditbedarf der Gemeinde für Investitionen im Haushaltsjahr dar (vgl. § 86 GO NRW).

**2. Die Einzahlungen und Auszahlungen als Rechengrößen**

**2.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Finanzrechnung der Gemeinde soll Auskunft über die tatsächliche finanzielle Lage der Gemeinde geben und dabei auch die Finanzierungsquellen sowie die Veränderung des Zahlungsmittelbestandes der Gemeinde (Liquide Mittel) aufzeigen. Dadurch stellt die Finanzrechnung eine Mittelherkunfts- und Mittelverwendungsrechnung für die Gemeinde dar, bei der die Zahlungsströme ausschlaggebend sind. Aufgrund dessen kommen bei der gemeindlichen Finanzrechnung die Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Auszahlungen“ als zutreffender Buchungstoff zur Anwendung.

Die gemeindlichen Einzahlungen und Auszahlungen sind dabei in der gemeindlichen Finanzrechnung unter Beachtung des Kassenwirksamkeitsprinzips zu erfassen, denn diese Zahlungsvorgänge führen zu einer Veränderung der gemeindlichen Liquidität. Das Kassenwirksamkeitsprinzip ist deshalb, vergleichbar mit der Entwicklung der Kassenkredite zu Krediten für die Liquiditätssicherung, zum Liquiditätsänderungsprinzip weiterentwickelt worden. Unter den Haushaltsposten im Finanzplan dürfen deshalb nur Beträge in Höhe der im Haushaltsjahr voraussichtlich eingehenden oder zu leistenden Zahlungen veranschlagt werden, die eine Änderung der Liquidität der Gemeinde bewirken.

**2.2 Die Rechengröße „Einzahlungen“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Einzahlungen“ wird der tatsächliche Zahlungsmittelzufluss bei der Gemeinde im Haushaltsjahr erfasst, der zu einer Erhöhung des gemeindlichen Zahlungsmittelbestandes durch den Zugang liquider Mittel führt, die in Form von Bargeld oder Buchgeld der Gemeinde zufließen. Die Begriffspaare „Einzahlungen“ und „Einnahmen“ können im gemeindlichen Bereich wie folgt voneinander unterschieden werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Rechengröße „Einzahlungen“</b>		
<b>EINZAHLUNG</b>		
Einzahlung, die nicht gleichzeitig eine Einnahme ist	Einzahlung, die gleichzeitig eine Einnahme ist	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 3 GemHVO NRW**

<b>Die Rechengröße „Einzahlungen“</b>		
	Einnahme, die gleichzeitig eine Einzahlung ist	Einnahme, die nicht gleichzeitig eine Einzahlung ist
<b>EINNAHME</b>		

*Abbildung 287 „Die Rechengröße Einzahlungen“*

Beim Einsatz der Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Einnahme“ im gemeindlichen Rechnungswesen liegen dann nicht einnahmewirksame Einzahlungen vor, wenn es in gleicher Höhe zu einer Abnahme der gemeindlichen Forderungen oder zu einer Erhöhung der gemeindlichen Verbindlichkeiten kommt. Nicht als Einzahlung gilt zudem auch die Erhöhung des Kassenbestandes der Gemeinde durch eine Barabhebung von einem Bankkonto der Gemeinde sowie Umbuchungen zwischen den gemeindlichen Konten, weil dadurch der Zahlungsmittelbestand der Gemeinde insgesamt nicht verändert wird.

**2.3 Die Rechengröße „Auszahlungen“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Auszahlungen“ wird der tatsächliche Zahlungsmittelabfluss bei der Gemeinde im Haushaltsjahr erfasst, der zu einer Verminderung des gemeindlichen Zahlungsmittelbestandes durch den Abgang liquider Mittel führt, die in Form von Bargeld oder Buchgeld von der Gemeinde abgegeben werden. Nicht als Auszahlung gilt die Verminderung des Kassenbestandes der Gemeinde durch eine Bareinzahlung auf ein Bankkonto der Gemeinde, weil dadurch der Zahlungsmittelbestand der Gemeinde insgesamt nicht verändert wird. Die Begriffspaare „Aufwendungen“ und „Ausgaben“ können im gemeindlichen Bereich wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Rechengröße „Auszahlungen“</b>		
<b>AUSZAHLUNG</b>		
Aufzahlung, die nicht gleichzeitig ausgabewirksam ist	Auszahlung, die gleichzeitig ausgabewirksam ist	
	Ausgabe, die gleichzeitig auszahlungswirksam ist	Ausgabe, die nicht gleichzeitig auszahlungswirksam ist
<b>AUSGABE</b>		

*Abbildung 288 „Die Rechengröße Auszahlungen“*

In diesem Zusammenhang liegen beim Einsatz der Rechengrößen „Auszahlungen“ und „Ausgabe“ dann keine ausgabewirksamen Auszahlungen vor, wenn es in gleicher Höhe zu einer Minderung der gemeindlichen Verbindlichkeiten oder zu einer Zunahme der gemeindlichen Forderungen kommt.

### **3. Die Anwendung des Bruttoprinzips**

#### **3.1 Die Inhalte des Bruttoprinzips**

Im gemeindlichen Finanzplan sind die Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde getrennt voneinander und in voller Höhe zu veranschlagen (Bruttoprinzip). Es ist dabei nicht der Zweck des gemeindlichen Finanzplans, nur die finanzwirtschaftliche Belastung oder den finanziellen Vorteil der Gemeinde im Haushaltsjahr aufzuzeigen. Im gemeindlichen Finanzplan sollen vielmehr die voraussichtlichen Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde im Haushaltsjahr vollständig veranschlagt werden (vgl. § 11 Absatz 1 GemHVO NRW). Außerdem sind für sämtliche zu veranschlagende Einzahlungs- und Auszahlungsarten jeweils Jahressummen und in voller Höhe zu veranschlagen. Dadurch werden die voraussichtlichen Einzahlungen und Auszahlungen des Haushaltsjahres in ihrem von der Gemeinde errechneten oder geschätzten Umfang, nach Arten gegliedert, aufgezeigt.

Durch das Bruttoprinzip ist eine Saldierung von Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan der Gemeinde nicht zulässig. Eine solche Verrechnung bei den gemeindlichen Finanzmitteln im Sinne einer Aufrechnung würde zudem gegen die Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ verstoßen. Bei einem Verzicht auf die Anwendung des Bruttoprinzips würde die Übersicht über die gemeindlichen Finanzmittel erheblich beeinträchtigt werden, wenn die Übersicht darüber ggf. nicht sogar verloren gehen könnte. Das Bruttoprinzip verhindert somit eine Verschleierung im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung und Haushaltsausführung sowie beim Nachweis in der gemeindlichen Finanzrechnung, denn es erstreckt sich auch auf den Nachweis der erhaltenen und geleisteten Finanzmittel der Gemeinde im gemeindlichen Jahresabschluss.

#### **3.2 Die Ausnahme vom Bruttoprinzip**

Durch die Vorschrift des § 23 GemHVO NRW, nach der Abgaben, abgabeähnliche Erträge und allgemeine Zuweisungen, die die Gemeinde zurückzahlen hat, bei den Erträgen abzusetzen sind, auch wenn sie sich auf Erträge der Vorjahre beziehen, wird eine Ausnahme vom gemeindlichen Bruttoprinzip zugelassen. Diese gesetzlich bestimmte Ausnahme wirkt sich wegen der Zahlungswirksamkeit auch auf die gemeindliche Finanzrechnung aus. Die genannte Vorschrift soll dabei dem Umstand der haushaltswirtschaftlichen Praxis der Gemeinden Rechnung tragen, dass die Erhebung von Abgaben und deren endgültige Abrechnung regelmäßig nicht in einem Haushaltsjahr abschließend erfolgen können. In den Fällen, in denen es sich um eine andauernde, regelmäßig wiederkehrende Leistungspflicht des Dritten handelt, hat es sich in der Vergangenheit bewährt, dass Erstattungen von zu viel berechneten und gezahlten Beträgen mit den späteren Zahlungen verrechnet werden können.

#### **3.3 Die Zulässigkeit einer Verrechnung**

Im Rahmen der Haushaltsausführung können aber bei Bedarf und im Rahmen der Abwicklung des gemeindlichen Zahlungsverkehrs personenbezogene Auszahlungen der Gemeinde gegenüber einem Dritten mit Einzahlungen dieses Dritten oder umgekehrt verrechnet werden. Der in der gemeindlichen Finanzrechnung zu führende getrennte bruttomäßige Nachweis von Ein- und Auszahlungen bleibt davon unberührt. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die nach den §§ 387 ff. BGB zulässigen Aufrechnungen nicht als Abweichungen vom vorgegebenen Bruttoprinzip angesehen werden können. In den mit einer Aufrechnung in Verbindung stehenden gemeindlichen Geschäftsunterlagen sind sowohl in zeitlicher als auch in sachlicher Hinsicht die Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde gegenüber einem Dritten und die Forderungen gegenüber diesem Dritten getrennt voneinander dokumentiert, sodass grundsätzlich das Bruttoprinzip gewahrt bleibt.

#### **4. Die Veranschlagung von Investitionen**

Im gemeindlichen Finanzplan werden im Bereich „Einzahlungen und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit“ die wichtigsten Arten der Zahlungen aus der Investitionstätigkeit der Gemeinde ausgewiesen. Dadurch werden die Mittelherkunft und die Mittelverwendung im Rahmen der gemeindlichen Investitionstätigkeit bzw. die Finanzierung der geplanten Investitionen der Gemeinde offengelegt. Die gemeindlichen Zahlungen für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind daher unabhängig von Wertgrenzen und der späteren haushaltsmäßigen Behandlung in der gemeindlichen Bilanz und der Ergebnisrechnung im Finanzplan im Zahlungsbereich "Investitionstätigkeit" zu veranschlagen.

Mit dem gemeindlichen Finanzplan soll insgesamt ein vollständiges Bild über vorgesehene sowie laufende Investitionstätigkeit der Gemeinde geboten und aufgezeigt werden. Dabei wird auch offen gelegt, in welchem Umfang das im Haushaltsplan enthaltene Haushaltsjahr und die drei folgenden Jahre als Planungsjahre davon betroffen sind. Für gemeindliche Investitionsmaßnahmen, die bereits im Vorjahr oder Vorvorjahr begonnen worden sind, müssen auch diese Jahre mit den entstandenen Auszahlungen in die Zeitreihe zur Darstellung der Investitionen im gemeindlichen Finanzplan einbezogen werden. Der gemeindliche Haushalt ist daher ab dem ersten Haushaltsjahr, in dem eine Investitionsmaßnahme im Haushaltsplan der Gemeinde veranschlagt wird, langfristig berührt.

Mit der Entscheidung über eine Investitionsmaßnahme zur Durchführung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung wird nicht nur die Anschaffung oder Herstellung eines Vermögensgegenstandes veranlasst. Die Gemeinde entscheidet zu diesem Zeitpunkt bereits darüber, dass sie nach der Fertigstellung bzw. Inbetriebnahme des Vermögensgegenstandes jährlich die Folgekosten über den Zeitraum seiner Nutzung (Lebenszyklus) tragen will. Über die Nutzungszeit eines Vermögensgegenstandes sind daher von der Gemeinde z. B. Abschreibungen und Unterhaltungsaufwendungen, ggf. auch Instandhaltungsaufwendungen, zu tragen.

Die summenmäßige Veranschlagung der Zahlungen für gemeindliche Investitionen im Finanzplan der Gemeinde entfaltet eine unmittelbare Wirkung auf die produktorientierten Teilpläne der Gemeinde. In den darin enthaltenen Teilfinanzplänen sind die großen Investitionen der Gemeinde unter Beachtung der örtlich festgelegten Wertgrenzen als Einzelmaßnahmen zu veranschlagen. Ein Teilfinanzplan besteht daher regelmäßig aus zwei Teilen, weil die Einzelmaßnahmen mit einer Vielzahl von Informationen gesondert im Teil B darzustellen sind (vgl. Nr. 1.2.7 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300). Die gemeindlichen Teilpläne enthalten daher Informationen für einzelne Investitionsmaßnahmen, die im Finanzplan in der Detaillierung nicht möglich wären und im Rahmen seiner Aufgabe auch nicht vorgesehen sind.

#### **5. Die Zeitreihe im Finanzplan**

Die Gemeinde hat ihrer Haushaltsplanung nicht allein das Haushaltsjahr als kurzfristigen Zeitraum zugrunde zu legen, sondern vielmehr mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung (vgl. § 84 GO NRW). Dieser fünfjährige Planungszeitraum geht vom laufenden Haushaltsjahr aus und enthält das Haushaltsjahr als erstes Planungsjahr. Für diesen Planungszeitraum muss die Gemeinde ihre Leistungskraft offen legen, aber auch zeigen, wie sie die steti-ge Aufgabenerfüllung sichert. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft wird dabei anhand des aufgezeigten Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs im Ergebnisplan sowie des Bedarfs der Gemeinde an Finanzmitteln innerhalb des mehrjährigen Zeitraums gemessen. Die gemeindliche Haushaltsplanung in dieser mehrjährigen Zeitreihe ist daher von der Gemeinde, bezogen auf die einzelnen Haushaltspositionen im Finanzplan, sorgfältig durchzuführen.

Für den Zeitraum der mehrjährigen Finanzplanung sind von der Gemeinde die Höhe der voraussichtlich eingehenden Einzahlungen und der voraussichtlich zu leistenden Auszahlungen, jahresbezogen und betragsmäßig, nach den vorgesehenen Arten zu errechnen oder zu schätzen. Dadurch werden die finanzwirtschaftlichen Gegebenheiten und die Gestaltungsmöglichkeiten der Gemeinde vorausschauend aufgezeigt. Die mittelfristige Pla-

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 3 GemHVO NRW**

nung der Gemeinde ist daher im gemeindlichen Finanzplan enthalten. Aber auch die Vorjahre haben dabei eine erhebliche Bedeutung, denn im Haushaltsplan für das Haushaltsjahr sind den zu veranschlagenden Einzahlungen und Auszahlungen die Ergebnisse der Rechnung des Vorvorjahres und die Haushaltspositionen des Vorjahres voranzustellen (vgl. § 1 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan verändert aber nicht den dafür bestimmten fünfjährigen Planungszeitraum, in dessen Mittelpunkt das neue Haushaltsjahr steht. In der Planung der Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan muss daher ein Überblick über die vergangenen zwei Haushaltsjahre, das aktuelle Haushaltsjahr und die folgenden drei Planungsjahre hergestellt werden. Der Rat hat dadurch bei seinen Beratungen und der Beschlussfassung über die Haushaltssatzung auch die finanziellen Auswirkungen des haushaltswirtschaftlichen Handelns im Blickfeld.

### **6. Die Besonderheiten bei ÖPP-Projekten**

Bei einem ÖPP-Projekt der Gemeinde ist das Leistungsentgelt im gemeindlichen Ergebnisplan jeweils in Abhängigkeit von der örtlich gewählten Modellvariante zu veranschlagen. Es ist dabei, soweit möglich, in die der laufenden Verwaltungstätigkeit und der Investitionstätigkeit der Gemeinde zuzurechnenden Anteile aufzuspalten. Die Anteile des Entgeltes, die für den Betrieb und zur Unterhaltung eines Objektes anfallen, sind dabei als Aufwendungen in den gemeindlichen Ergebnisplan aufzunehmen. Im Ergebnisplan sind von der Gemeinde aber auch mögliche Erträge aus dem Betrieb des Objektes zu veranschlagen.

Eine pauschale Zuordnung nach dem Prinzip der „überwiegenden Zugehörigkeit“, z.B. zur gemeindlichen Investitionstätigkeit, hat die Gemeinde in diesem Zusammenhang zu vermeiden. Die vorzunehmende Zuordnung wird der Gemeinde jedoch dadurch erleichtert, dass die Bieter bei der Angebotsabgabe i.d.R. von der Gemeinde aufgefordert werden, die Preise für einzelne Leistungsbereiche, z. B. den Bau, den Betrieb, die Unterhaltung und die Finanzierung des Objektes gesondert anzugeben.

### **7. Der Verzicht auf die Veranschlagung fremder Finanzmittel**

Die Gemeinden wickeln aufgrund gesetzlicher Vorgaben oder freiwilliger Vereinbarungen vielfach Zahlungsgeschäfte für andere Institutionen ab. Nach dem Grundsatz der Vollständigkeit müssten die Zahlungen aus diesem gemeindlichen Handeln auch bei der Veranschlagung von Einzahlungen und Auszahlungen im gemeindlichen Finanzplan berücksichtigt werden, sofern diese voraussichtlich bei der Gemeinde kassenwirksam werden. Derartige Zahlungen stellen aber keine haushaltsmäßigen Finanzleistungen aus der örtlichen Aufgabenerfüllung der Gemeinde im eigenen Interesse dar, sondern die Gemeinde erledigt vielfach nur die Zahlungsleistungen für die Interessen Dritter.

Unter Berücksichtigung der gesetzlichen Festlegungen, dass im gemeindlichen Haushaltsplan die Einzahlungen und Auszahlungen in Höhe der voraussichtlich zu erzielenden oder zu leistenden Beträge in Sinne der eigenen jährlichen Haushaltswirtschaft zu veranschlagen sind, müssen die Gemeinde die fremden Finanzmittel nicht im gemeindlichen Finanzplan veranschlagen (vgl. § 16 Absatz 1 GemHVO NRW). Durch diese Vorschrift wird daher eine Ausnahme vom Grundsatz der Vollständigkeit zugelassen, sodass auf die Veranschlagung von fremden Finanzmitteln im gemeindlichen Haushaltsplan verzichtet werden kann. Mögliche Kostenbeteiligungen des Dritten, weil die Gemeinde Verwaltungsleistungen zur Durchführung der Zahlungen erbringt, sind entsprechend im Ergebnisplan und im Finanzplan zu veranschlagen. Eine freiwillige Veranschlagung der Zahlungen für andere Institutionen kann bei ausreichender Kenntnis der voraussichtlich entstehenden Zahlungen durch die Gemeinde gleichwohl erfolgen.

## **8. Keine Veranschlagung „periodenfremder“ Ein- und Auszahlungen**

Im Zusammenhang mit der Veranschlagung der gemeindlichen Zahlungen ist darauf hinzuweisen, dass im Finanzplan der Gemeinde keine Zahlungen als „periodenfremde Einzahlungen“ und/oder „periodenfremde Auszahlungen“ veranschlagt werden dürfen. Wenn örtlich eine solche Betrachtung bei den zahlungswirksamen Erträgen und Aufwendungen erfolgt, entsteht daraus kein Anlass bei den gemeindlichen Zahlungen entsprechend zu verfahren. Wie bei den Erträgen und Aufwendungen ist die Eigenschaft „periodenfremd“ kein Abgrenzungskriterium bei der Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan. Die Gemeinde hat immer die Zahlungen unter den jeweils zutreffenden und vorgegebenen Einzahlungs- und/oder Auszahlungsarten bzw. den entsprechenden Haushaltspositionen des gemeindlichen Finanzplans zu veranschlagen.

Im Rahmen dieser Betrachtung ist auch das Kassenwirksamkeitsprinzip nicht unbeachtlich, das für die jahresbezogene Zuordnung der gemeindlichen Zahlungen im gemeindlichen Finanzplan maßgebend ist. Eine wirtschaftliche Zurechnung (Periodenabgrenzung) zu einem Haushaltsjahr, wie bei den gemeindlichen Erträgen und Aufwendungen, ist bei den Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde nicht zulässig (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW). Die Gemeinde muss daher im Rahmen ihrer jährlichen Haushaltsplanung abschätzen, welche Einzahlungen im neuen Haushaltsjahr voraussichtlich eingehen werden und welche Auszahlungen voraussichtlich zu leisten sind (vgl. § 11 Absatz 3 GemHVO NRW).

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Haushaltspositionen des Finanzplans):**

#### **1.1 Die Inhalte des Finanzplans**

Der gemeindliche Finanzplan ist ein wichtiger Bestandteil des Haushaltsplans der Gemeinde und bildet die Zusammenführung der vorgegebenen Haushaltspositionen mit dem mittelfristigen Finanzplanungszeitraum ab (vgl. § 1 GemHVO NRW). Die Gemeinde hat bei der Veranschlagung der voraussichtlichen Einzahlungen und Auszahlungen das Kassenwirksamkeitsprinzip anzuwenden und nicht wie beim gemeindlichen Ergebnisplan das Prinzip der Periodenabgrenzung. Diese Vorgaben führen dazu, dass in den gemeindlichen Finanzplan alle im Haushaltsjahr und den folgenden drei Planungsjahren voraussichtlich eingehenden Einzahlungen und zu leistenden Auszahlungen von der Gemeinde aufzunehmen sind.

Bei der Veranschlagung hat die Gemeinde außerdem das Bruttoprinzip zu beachten, sodass die gemeindlichen Auszahlungen grundsätzlich nicht mit den Einzahlungen bei der Gemeinde verrechnet werden dürfen. Es bestehen dazu aber Ausnahmen, z. B. für Abgaben, die bei den Erträgen abzusetzen sind, wenn die Gemeinde die erhaltenen Abgaben zurückzahlen hat, auch wenn sie sich auf Erträge der Vorjahre beziehen (vgl. § 23 Absatz 2 GemHVO NRW). Diese Regelung wirkt sich unmittelbar auf den gemeindlichen Finanzplan aus, denn die betreffenden gemeindlichen Erträge und Aufwendungen sind regelmäßig zahlungswirksam. Für die investiven Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde sowie für die Zahlungen, die nicht gleichzeitig als Erträge oder Aufwendungen im Ergebnisplan zu veranschlagen sind, stellt der Finanzplan die Ermächtigungsgrundlage für die Bewirtschaftung im Haushaltsjahr dar.

Die Gemeinde kann die Zuordnung von gemeindlichen Zahlungsvorgängen bei Bedarf auch nach dem Schwerpunktprinzip vornehmen, sofern bei einzelnen gemeindlichen Geschäftsvorfällen keine eindeutige Zuordnung zu einer Haushaltsposition des gemeindlichen Finanzplans möglich ist. Bei der Aufstellung des jährlichen Finanzplans und der Veranschlagung sind aber auch die allgemeinen Planungsgrundsätze sowie die verbindlichen Zuordnungen zu den jeweiligen Haushaltspositionen im kommunalen Kontierungsplan als weitere Vorgaben zu beachten (vgl. § 11 GemHVO NRW und Nr. 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005;

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 3 GemHVO NRW**

SMBI. NRW. 6300). Das Muster des Finanzplans ist den Gemeinden zur Anwendung empfohlen worden (vgl. Nr. 1.2.2 des genannten Runderlasses).

**1.2 Die Komponenten des Finanzplans**

Der gemeindliche Finanzplan der Gemeinde ist in Staffelform aufzustellen. Er muss mindestens die vorgegebenen Haushaltspositionen als Mindestgliederung aufweisen. Die Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde sind daher nach Arten gegliedert zu veranschlagen und dabei den Zahlungsbereichen „Laufende Verwaltungstätigkeit“, „Investitionstätigkeit“ und „Finanzierungstätigkeit“ zuzuordnen. Die vorgenommene Spezialisierung der Haushaltspositionen im gemeindlichen Finanzplan trägt dabei dem Grundsatz der Haushaltsklarheit in ausreichendem Maße Rechnung. Zu den einzelnen Zahlungsbereichen im gemeindlichen Finanzplan sind ggf. Zwischensummen oder Salden zu bilden und zu einem Gesamtbetrag zusammenzuführen. Aus Gründen der Klarheit soll bei den im Finanzplan enthaltenen Saldobeträgen durch ein Vorzeichen erkennbar gemacht werden, ob der Betrag positiv oder negativ ist. Die Form des gemeindlichen Finanzplans trägt daher insgesamt zur Übersichtlichkeit der Zahlungsströme und der gemeindlichen Finanzmittel im Haushaltsjahr bei.

Die Trennung im Finanzplan der Gemeinde in die Zahlungsbereiche „laufende Verwaltungstätigkeit“, „Investitionstätigkeit“ und „Finanzierungstätigkeit“ ist haushaltsrechtlich bestimmt worden. Sie ermöglicht, die verschiedenen Tätigkeiten und Geschäftsvorfälle der Gemeinde bezogen auf das Haushaltsjahr finanzmäßig zutreffend einzuordnen und zu beurteilen. Es werden dadurch die vermögenswirksamen Zahlungsströme getrennt von den nichtvermögenswirksamen Zahlungsströmen dargestellt. Außerdem ermöglichen die Finanzdaten im Finanzplan der Gemeinde, den Einstieg in die Ermittlung des Bedarfs an Krediten für Investitionen und in die Überprüfung der Zulässigkeit der gemeindlichen Kreditermächtigung in der Haushaltssatzung (vgl. §§ 78 und 86 GO NRW). Mit dem Finanzplan wird von der Gemeinde daher ein Bild über ihre Finanzstruktur im Haushaltsjahr geboten. Der gemeindliche Finanzplan soll entsprechend dem folgenden Schema aufgebaut sein (vgl. Abbildung).

<b>Die Komponenten des Finanzplans</b>							
<b>Finanzplan</b>	Ergebnis des Vorvor- jahres	Ansatz des Vor- jahres	<b>Ansatz des Haus- halts- jahres</b>	Planung Haushalts- jahr + 1	Planung Haushalts- jahr + 2	Planung Haushalts- jahr + 3	
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
Einzahlungen Auszahlungen mit Saldo aus lfd. Verwaltungstätig- keit							
Einzahlungen Auszahlungen mit Saldo aus Investitionstätigkeit							
Darlehens- aufnahmen Tilgungen mit Saldo aus Finanzierungs- tätigkeit							
Liquide Mittel							

*Abbildung 289 „Die Komponenten des Finanzplans“*

**1.3 Die Positionen im Finanzplan**

Im gemeindlichen Finanzplan sind die voraussichtlichen Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde im Haushaltsjahr in voller Höhe und getrennt voneinander, nach ihren Arten und in voller Höhe zu veranschlagen (vgl. § 11 GemHVO NRW). Die Zahlungen sind daher mit dem Betrag zu veranschlagen, der im Haushaltsjahr voraussichtlich kassenwirksam werden wird. Die dazu vorgegebenen Haushaltspositionen stellen die Ausgangsbasis für die Veranschlagung im gemeindlichen Finanzplan als auch für die Einrichtung von gemeindlichen Buchungskonten dar. Sie können aufgrund örtlicher Gegebenheiten von der Gemeinde weiter untergliedert werden. Bei der Veranschlagung der gemeindlichen Zahlungen im Finanzplan ist außerdem das Bruttoprinzip zu beachten. Zudem ist zwischen den Zahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, aus Investitionstätigkeit und aus der Finanzierungstätigkeit zu trennen.

Die Gemeinde darf auf diese Darstellung im Finanzplan, einschließlich des Ausweises der vorgegebenen Haushaltspositionen, die mindestens als einzelne Positionen im gemeindlichen Finanzplan enthalten sein müssen, sowie auf den Ausweis der Summen- und Saldenbildung, nicht verzichten. Nur für die Haushaltspositionen in den Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans besteht eine Verzichtsmöglichkeit (vgl. § 4 Absatz 6 GemHVO NRW). Ein Verzicht auf Haushaltspositionen im Finanzplan ist dadurch ausgeschlossen. Es bedarf auch wegen der wenigen vorgegebenen Haushaltspositionen für den Finanzplan keiner gesonderten Verzichtsregelung. Die im Finanzplan enthaltenen Haushaltspositionen und Tätigkeitsbereiche der Gemeinde müssen auch in der gemeindlichen Finanzrechnung der Gemeinde enthalten sein (vgl. § 39 GemHVO NRW).

**1.4 Die Veranschlagung der Zahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit**

**1.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Im gemeindlichen Finanzplan entsprechen die Ein- und Auszahlungsarten im Zahlungsbereich „Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit“ den Ertrags- und Aufwandsarten des Ergebnisplans der Gemeinde (vgl. § 2 Absatz 1 Nummern 1 bis 7 und 9 bis 14 GemHVO NRW), denn diese gemeindlichen Erträge und Aufwendungen sind regelmäßig zugleich auch zahlungswirksam. Als „laufende Verwaltungstätigkeit“ der Gemeinde sind die auf das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch ausgerichteten Tätigkeiten der Gemeinde sowie ihre sonstigen Aktivitäten anzusehen, die nicht der gemeindlichen Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind. Die nach der Vorschrift festgelegten Einzahlungs- und Auszahlungsarten aus laufender Verwaltungstätigkeit sind im gemeindlichen Finanzplan, soweit sie den Erträgen und Aufwendungen entsprechen, in der gleichen Weise bzw. Reihenfolge nach Arten zu gliedern. Die auszuweisenden Ein- und Auszahlungsarten werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die laufende Verwaltungstätigkeit im gemeindlichen Finanzplan</b>	
<b>ZAHLUNGSBEREICH</b>	<b>EINZAHLUNGS- UND AUSZAHLUNGSARTEN</b>
<b>Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Steuern und ähnliche Abgaben,</li> <li>- Zuwendungen und allgemeine Umlagen,</li> <li>- sonstige Transfereinzahlungen,</li> <li>- öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,</li> <li>- privatrechtliche Leistungsentgelte,</li> <li>- Kostenerstattungen und Kostenumlagen,</li> <li>- sonstige Einzahlungen,</li> <li>- Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen,</li> </ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 3 GemHVO NRW**

<b>Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Personalauszahlungen,</li><li>- Versorgungsauszahlungen,</li><li>- Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,</li><li>- Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen,</li><li>- Transferauszahlungen,</li><li>- sonstige Auszahlungen,</li></ul>
--	--

*Abbildung 290 „Die laufende Verwaltungstätigkeit im gemeindlichen Finanzplan“*

Die Bezeichnung „laufende Verwaltungstätigkeit“ verdeutlicht, dass örtliche Aufgaben von der Gemeinde im Auftrag der Einwohner und Abgabepflichtigen im Haushaltsjahr erledigt werden und diese regelmäßig nicht vermögenswirksam sind. Die gemeindliche Verwaltung ist dabei gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht als Treuhänder tätig, der eigenständig im eigenen Namen auch weitere Geschäftstätigkeiten durchführen kann. Die Gemeinde hat vielmehr bei ihrer Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit immer den Willen der Einwohner und Abgabepflichtigen zu berücksichtigen, der durch den Rat der Gemeinde konkretisiert wird.

Mögliche Abweichungen zwischen dem gemeindlichen Finanzplan und dem Ergebnisplan ergeben sich in den Fällen, in denen die im gemeindlichen Ergebnisplan zu veranschlagenden Erträge und Aufwendungen nicht zahlungswirksam sind, z. B. aktivierte Eigenleistungen (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 8 GemHVO NRW). Weitere Abweichungen zu den Erträgen und Aufwendungen können sich durch das bei der Veranschlagung der Zahlungen im gemeindlichen Finanzplan zu beachtende Kassenwirksamkeitsprinzip ergeben (vgl. § 11 Absatz 3 GemHVO NRW). Die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen sind dagegen in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW).

Die Kontengruppen der Einzahlungsarten und Auszahlungsarten im gemeindlichen Finanzplan sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKf-Kontenrahmen festgelegt worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.4.2 Die „interne“ Steuerpflicht**

Im Zusammenhang mit der Veranschlagung von ertragswirksamen Steuern ist zu berücksichtigen, dass die Gemeinde als Steuerberechtigte in bestimmten Fällen gleichzeitig auch Steuerpflichtige sein kann, z. B. bei der Grundsteuer. Sie muss dann einen Steuerbescheid an sich selbst richten und es entsteht eine „interne“ Steuerpflicht. Dieser Ertrag stellt haushaltswirtschaftlich jedoch keinen Steuerertrag für die Gemeinde dar. Der Anspruch und die Erfüllung der gemeindlichen Steuerpflicht führen vielmehr zu einer internen Leistungsbeziehung zwischen den beteiligten Stellen der gemeindlichen Verwaltung. Sofern die Gemeinde ihre internen Leistungsbeziehungen haushaltsmäßig erfasst, kann sie auch den Anspruch und die Erfüllung aus ihrer "internen" Steuerpflicht" als "Ertrag und Aufwand aus internen Leistungsbeziehungen" in den jeweils betroffenen produktorientierten Teilplänen (Teilergebnisplan) ihres Haushaltsplans veranschlagen und entsprechend in den Teilrechnungen (Teilergebnisrechnung) im Jahresabschluss nachweisen (vgl. § 17 GemHVO NRW).

Aus solchen „internen“ Geschäftsvorfällen entstehen für die Gemeinde jedoch keine Einzahlungen und Auszahlungen, die in der gemeindlichen Zahlungsabwicklung als Zahlungsvorgänge kassenmäßig zu erfassen und im gemeindlichen Finanzplan zu veranschlagen wären. Ein steuerrechtlich relevanter „interner“ Geschäftsvorfall hat deshalb für die Gemeinde zur Folge, dass dieser Geschäftsvorfall wegen seiner nicht entstehenden Zahlungswirksamkeit derzeit nicht in den Gemeindefinanzausgleich einfließt. Der Gemeindefinanzausgleich baut ausschließlich auf Zahlungsdaten aus den kassenmäßig zu erfassenden Zahlungsvorgängen der Gemeinde auf. Es ist in diesem Zusammenhang für die Gemeinde nicht zulässig, in der Zahlungsabwicklung eine „fiktive“ Zahlung aufgrund der "internen" Steuerpflicht zu buchen. Solche Buchungsvorgänge würden zudem dazu führen, dass die Gemeinde für sich eine höhere "Ertragskraft" ermittelt und ggf. meldet, als es die gesetzlichen Grundlagen für den Gemeindefinanzausgleich vorsehen. Für die Gemeinde könnte sich dieses hinsichtlich der Verteilung der Schlüsselmasse „negativ“ auswirken.

### **1.4.3 Die Rückzahlung rückzahlbarer Zuwendungen**

Der Gemeinde werden auch rückzahlbare Zuwendungen für Zwecke der laufenden Verwaltungstätigkeit im Rahmen von Förderprogrammen gewährt. In solchen Fällen steht die Gewährung einer Zuwendung für laufende Zwecke der Gemeinde im Vordergrund der Zuwendungsgewährung. Ein damit verbundenes „Programmdarlehen“ ist daher als eine vom Zuwendungsgeber festgelegte Zahlungsform zu betrachten. Der Zuwendungsgeber stellt dadurch der Gemeinde nur eine „zeitraumbezogene Finanzierungshilfe“ zur Verfügung und verzichtet nicht auf deren Rückzahlung.

Die Rückzahlung solcher Zuwendungen an die Gemeinde ist gleichwohl der laufenden Verwaltungstätigkeit zuzurechnen daher und als „Sonstige Auszahlung aus laufender Verwaltungstätigkeit“ zu behandeln und zu erfassen. Das diesen Zahlungen zugrunde liegende programmbezogene Darlehen stellt haushaltsrechtlich keine Kreditaufnahme der Gemeinde im Sinne der Vorschrift des § 86 GO NRW dar. Das Darlehen ist aber auch kein Kredit zur Liquiditätssicherung (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW). Die Rückzahlung steht in solchen Fällen unmittelbar mit den bilanzierten gemeindlichen Verbindlichkeiten aus Transferleistungen in Verbindung.

## **1.5 Die Veranschlagung der Zahlungen aus der Investitionstätigkeit**

### **1.5.1 Die gemeindliche Investitionstätigkeit**

#### **1.5.1.1 Die Bedeutung der gemeindlichen Investitionstätigkeit**

Die gemeindliche Investitionstätigkeit hat eine besondere Bedeutung im Rahmen der Haushaltswirtschaft der Gemeinde und erfordert einen eigenständigen Zahlungsbereich im gemeindlichen Finanzplan. Die gemeindliche Aufgabenerfüllung erfordert eine Vielzahl von Vermögensgegenständen, die von der Gemeinde angeschafft oder hergestellt werden müssen. Die gemeindliche Investitionstätigkeit im Haushaltsjahr baut daher regelmäßig auf einem dringenden Bedarf auf.

Die Entscheidung der Gemeinde dazu hat neben den Erfordernissen der Finanzierung und den Folgekosten, in Form jährlicher Haushaltsbelastungen über die Nutzungszeit, auch verschiedene fachliche Aspekte zu berücksichtigen, von den aufgabenbezogenen Vorgaben bis hin zu den baufachlichen bzw. fachtechnischen Erfordernissen. Die örtlichen Entscheidungen wirken sich nicht nur auf die Art und Form der Aufgabenerfüllung aus, sondern auch auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft. Die Finanzierungsarten und die Einbeziehung von Fremdkapital im Rahmen der gemeindlichen Investitionstätigkeit haben dabei Auswirkungen auf die Liquiditätslage und die Zahlungsfähigkeit der Gemeinde sowie auf ihre wirtschaftliche Entwicklung. Die Zahlungen für die Investitionstätigkeit sind im jährlichen Finanzplan bedarfsgerecht zu veranschlagen.

#### **1.5.1.2 Der Begriff „Investitionstätigkeit“**

Im gemeindlichen Finanzplan sind die Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde aus ihrer Investitionstätigkeit abzugrenzen und gesondert im Zahlungsbereich „Investitionstätigkeit“ zu veranschlagen. Als „Investitionstätigkeit“ der Gemeinde wird dabei die Anlage von gemeindlichen Finanzmitteln in materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter bezeichnet, die für die Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung von Nutzen sind bzw. dafür benötigt werden. Das dabei zur Finanzierung ggf. benötigte Fremdkapital darf von der Gemeinde nur für Investitionen im Rahmen der Gestaltung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung eingesetzt werden. Für die Zuordnung von gemeindlichen Einzahlungen und Auszahlungen zur Investitionstätigkeit der Gemeinde kommt es deshalb darauf

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 3 GemHVO NRW**

an, ob die Zahlungsströme vermögenswirksam sind, d. h. der Veränderung des gemeindlichen Vermögens durch Anschaffungen oder Veräußerungen von Vermögenswerten dienen.

Die Zahlungen der Gemeinde müssen zudem dazu bestimmt sein, der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu dienen. Unter diese Vorgaben fallen der Erwerb und die Veräußerung von Gegenständen des Anlagevermögens und von sonstigen finanziellen Vermögenswerten, z. B. die Anlage von Finanzmittelbeständen als Wertpapiere des Umlaufvermögens oder auch von Grundstücken, die wegen einer beabsichtigten kurzfristigen Veräußerung in der gemeindlichen Bilanz im Umlaufvermögen anzusetzen sind. Die Bilanzierung von gemeindlichen Vermögensgegenständen ist jedoch alleine nicht ausschlaggebend dafür, ob die Anschaffung oder Herstellung eines Vermögensgegenstandes für die Gemeinde eine Investition darstellt, denn der Begriff „Investition“ ist vorrangig auf den haushaltsrechtlichen Finanzierungsvorgang ausgerichtet.

Bei der Veranschlagung von Auszahlungen für Investitionen ist zudem darauf zu achten, dass diese als Herstellungskosten oder Anschaffungskosten zu bewerten sind und zu einem in der gemeindlichen Bilanz aktivierbaren Vermögensgegenstand führen (vgl. § 33 Absatz 2 und 3 GemHVO NRW). Nur in diesen Fällen dürfen die Zahlungen der Gemeinde im gemeindlichen Finanzplan dem Zahlungsbereich „Investitionstätigkeit“ zugeordnet werden. In den Fällen, in denen kein neues Vermögen für die Gemeinde geschaffen wird, sind die von der Gemeinde zu erbringenden Leistungen als „Erhaltungsaufwand oder als Unterhaltungsaufwand“ zu klassifizieren. Derartige gemeindliche Leistungen stellen dann Aufwendungen für die Gemeinde dar, die im Ergebnisplan zu veranschlagen sind. Die daraus entstehenden Zahlungen sind dann entsprechend im gemeindlichen Finanzplan zuzuordnen. Derartige Auszahlungen der Gemeinde dürfen nicht mit Krediten finanziert werden (vgl. § 86 GO NRW).

**1.5.1.3 Die Formen der Investitionstätigkeit**

Die Festlegung der Haushaltspositionen im gemeindlichen Finanzplan ist auf die Formen bzw. die Arten der Investitionstätigkeit der Gemeinde ausgerichtet worden. In diesem Sinne ist von einer Investitionstätigkeit der Gemeinde auszugehen, wenn die Gemeinde z. B. Sachanlagen oder Finanzanlagen für ihre Aufgabenerfüllung erwirbt oder veräußert. Die Zahlungen aus dieser Tätigkeit sind dann im gemeindlichen Finanzplan gesondert unter den dafür vorgesehenen Haushaltspositionen auszuweisen (vgl. Abbildung).

<b>Die Investitionstätigkeit im gemeindlichen Finanzplan</b>	
<b>Zahlungsbereich</b>	<b>Einzahlungs- und Auszahlungsarten</b>
<b>Einzahlungen aus Investitionstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen</li> <li>- aus der Veräußerung von Sachanlagen</li> <li>- aus der Veräußerung von Finanzanlagen</li> <li>- von Beiträgen u.ä. Entgelten</li> <li>- sonstige Investitionseinzahlungen</li> </ul>
<b>Auszahlungen aus Investitionstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden</li> <li>- für Baumaßnahmen</li> <li>- für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen</li> <li>- für den Erwerb von Finanzanlagen</li> <li>- von aktivierbaren Zuwendungen und</li> <li>- sonstige Investitionsauszahlungen</li> </ul>

*Abbildung 291 „Die Investitionstätigkeit im gemeindlichen Finanzplan“*

Die Zuordnung der Zahlungen zur gemeindlichen Investitionstätigkeit bleibt bei der Veräußerung von Vermögensgegenständen auch dann erhalten, wenn aus solchen Geschäften Erträge oder Aufwendungen für die Gemeinde entstehen, weil die Gemeinde einen Veräußerungserlös erzielt, der höher oder geringer als der Buchwert

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 3 GemHVO NRW**

des bilanzierten Vermögensgegenstandes ist. Eine von der Gemeinde vorzunehmende unmittelbare Verrechnung solcher Erträge und Aufwendungen mit der allgemeinen Rücklage führt nicht zu einer anderen Zuordnung (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die Einzahlungen aus Investitionstätigkeit der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 68 „Einzahlungen aus Investitionstätigkeit“ und die Auszahlungen der Kontengruppe 78 „Auszahlungen aus Investitionstätigkeit“ zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. den 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

### **1.5.1.4 Die Festlegung von Wertgrenzen für Investitionen**

Die Grundsätze über die Planung und Vorbereitung von Investitionsmaßnahmen der Gemeinde enthalten den haushaltsrechtlichen Auftrag an den Rat der Gemeinde, unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse besondere Wertgrenzen zur Abgrenzung bedeutender gemeindlicher Investitionen festzulegen. Ausgehend davon soll es über die Finanzierung der großen Investitionsmaßnahmen der Gemeinde konkretere und vielfältigere Informationen geben als über die übrigen Maßnahmen. Mit dem Ziel, das Budgetrecht des Rates zu stärken, ist festgelegt worden, dass der Rat eigenverantwortlich eine geeignete und sachgerechte Wertgrenze für die Abgrenzung von großen und kleinen Investitionen festzulegen hat (vgl. § 14 GemHVO NRW).

Durch die örtliche Ratsentscheidung wird ein Rahmen für den Umgang der gemeindlichen Verwaltung mit der Planung und Ausführung von Investitionen geschaffen, bei dem zutreffend und ausreichend die örtlichen Gegebenheiten berücksichtigen werden können. Dieser Rahmen wirkt sich dabei nicht nur auf die Veranschlagung im gemeindlichen Finanzplan im Haushaltsplan aus, sondern auch auf die Abrechnung in der Finanzrechnung. Der Gemeinde obliegt es dabei, eigenverantwortlich zu entscheiden, ob durch den Rat eine Wertgrenze einheitlich für alle Investitionsmaßnahmen der Gemeinde festgelegt wird. Es können auch mehrere Wertgrenzen festgelegt werden, z. B. differenziert nach dem Umfang und der Bedeutung der gemeindlichen Maßnahmen oder nach den haushaltsmäßigen Produktbereichen.

Die Festlegung von örtlichen Wertgrenzen entfaltet zudem eine unmittelbare Wirkung auf die produktorientierten Teilpläne im Haushaltsplan, weil in den darin enthaltenen Teilfinanzplänen die Investitionen der Gemeinde zu veranschlagen sind. Ein Teilfinanzplan besteht deshalb regelmäßig aus zwei Teilen, damit eine Informationsbasis, getrennt nach großen und kleinen Investitionsmaßnahmen, besteht (vgl. Nr. 1.2.7 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300). Die Gestaltung der Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan hinsichtlich der Informationen über die vorgesehenen Investitionen der Gemeinde wird daher durch die Festlegung von örtlichen Wertgrenzen erheblich beeinflusst. Es bleibt dabei der Gemeinde überlassen, auch die Geltungsdauer dieser Festlegung bzw. der Abgrenzung zu bestimmen. Eine Festlegung in der gemeindlichen Haushaltssatzung dürfte i.d.R. nicht ausreichend sein, um eine mehrjährige Beachtung zu gewährleisten.

## **1.5.2 Die Einzahlungsarten aus der Investitionstätigkeit**

### **1.5.2.1 Zu Nummer 15 (Einzahlungen aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen):**

#### **1.5.2.1.1 Die Inhalte der Haushaltsposition**

Unter der Haushaltsposition „Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen“ sind Zuweisungen und Zuschüsse als Übertragungen von Finanzmitteln vom öffentlichen oder privaten Bereich an die Gemeinde zu veranschlagen, die ausdrücklich für die Durchführung von gemeindlichen Investitionen geleistet werden (vgl. § 43 Absatz 4 und 5 GemHVO NRW). Es kommt dabei nicht darauf an, ob die Zuwendungen der Gemeinde projektbezogen oder pauschal gewährt werden, sie müssen nur auf gemeindliche Investitionen ausgerichtet sein. Zu dieser Einzah-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 3 GemHVO NRW**

lungsart können auch Versicherungsleistungen gehören, die der Gemeinde zweckbezogen für die Ersatzbeschaffung eines beschädigten oder zerstörten gemeindlichen Vermögensgegenstandes gezahlt werden.

Die Gemeinde hat bei den erhaltenen investiven Zuwendungen die damit verbundenen Vorgaben zu beachten, um die zutreffende Verwendung der erhaltenen Finanzmittel bei ihren investiven Maßnahmen zu gewährleisten. Sie muss eine zutreffende haushaltswirtschaftliche Zuordnung vornehmen. In den Fällen, in denen der Gemeinde dabei Gestaltungsmöglichkeiten eingeräumt worden, z. B. bei den vom Land gewährten Investitionspauschalen, hat sie über die Verwendung der ihr gewährten Finanzmittel eigenverantwortlich und zweckbezogen im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung und des örtlichen Bedarfs zu entscheiden.

Die der Gemeinde gewährten investiven Zuwendungen betreffen in gleicher Weise wie die Anschaffungskosten oder Herstellungskosten den Zeitraum, in dem der (geförderte) Vermögensgegenstand von der Gemeinde genutzt wird. Es ist daher eine entsprechende wirtschaftliche Verteilung der Zuwendung auf diesen Zeitraum vorzunehmen. Sie wird mithilfe der in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Sonderposten umgesetzt. Die Sonderposten sind daher anteilmäßig über die Jahre der Nutzung eines abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenstandes ertragswirksam aufzulösen. Sie stehen den Abschreibungen gegenüber, die aufgrund der Wertminderungen aus der Nutzung des Vermögensgegenstandes entstehen.

Die Gemeinde darf daher die erhaltenen Finanzmittel für gemeindliche Investitionen nicht unmittelbar in voller Höhe ertragswirksam vereinnahmen und nicht entsprechend in den gemeindlichen Ergebnisplan einbeziehen (vgl. § 2 GemHVO NRW). Eine ausschließliche Zuordnung der erhaltenen investiven Zuwendung auf das Haushaltsjahr, in dem der Gemeinde die Zuwendung gewährt wird oder der Finanzierungsvorgang abgewickelt wird, ist nicht zulässig. Sie hat über die Nutzungszeit des Vermögensgegenstandes die Erträge aus der Auflösung des Sonderpostens und die Abschreibung aus seiner Nutzung jahresbezogen zu erfassen.

#### **1.5.2.1.2 Die Verwendung für die laufende Verwaltungstätigkeit**

Der Gemeinde wird es bei gewährten investiven Zuwendungen oftmals durch den Zuwendungsempfänger ermöglicht, die erhaltenen Finanzmittel teilweise auch für bestimmte fachliche Zwecke der laufenden Verwaltungstätigkeit einzusetzen, z. B. die Schulpauschale/Bildungspauschale. Die Gemeinde hat bei einer solchen Möglichkeit zu prüfen, ob dafür ein Bedarf aus ihrer laufenden Verwaltungstätigkeit heraus besteht. Ein solcher Bedarf führt jedoch nicht zu einer anderen haushaltswirtschaftlichen Zuordnung (Klassifizierung) der erhaltenen Finanzmittel bei der Gemeinde und damit auch nicht zu einer Veränderung der Veranschlagung im gemeindlichen Finanzplan.

Die Gemeinde muss eine erhaltene investive Zuwendung als solche auch haushaltsmäßig bzw. im Finanzplan veranschlagen. Eine Festlegung des Zuwendungsgebers, dass die Gemeinde die Zuwendung auch für laufende Zwecke eingesetzt werden darf, verändert nicht den grundsätzlichen Charakter der erhaltenen investiven Zuwendung. Die Gemeinde kann deshalb die für die laufende Verwaltungstätigkeit vorgesehenen Anteile der erhaltenen investiven Zuwendung nicht zu Einzahlungsarten werden lassen, die im Finanzplan im Zahlungsbereich „Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit“ zu veranschlagen wären.

Die Möglichkeit der Gemeinde, eine investive Zuwendung auch für laufende Zwecke einsetzen zu können, verändert nicht den grundsätzlichen Charakter der erhaltenen investiven Zuwendung. Die zulässige Verwendung von Anteilen der erhaltenen investiven Zuwendung, die für die laufende Verwaltungstätigkeit eingesetzt werden, bewirkt, dass diese Anteile ergebniswirksam werden und in Höhe ihres Betrages zu einem Ertrag für die Gemeinde führen. Ein solcher Ertrag ist, soweit möglich, bereits im gemeindlichen Ergebnisplan zu veranschlagen. Der Haushaltsgrundsatz der Klarheit und Wahrheit erfordert, entsprechende Angaben der Gemeinde, um die notwendige Transparenz über eine solche Verwendung erhaltener investiver Zuwendungen zu schaffen.

**1.5.2.1.3 Der Nachweis der erhaltenen Zuwendungen**

Die angemessene bilanzielle Behandlung der erhaltenen Zuwendungen als Finanzleistungen Dritter gegenüber der Gemeinde ist von der Gemeinde unter den mit der einzelnen Zuwendung verbundenen Zwecksetzungen und unter Berücksichtigung der zeitlichen Durchführung ihrer Investitionsmaßnahmen vorzunehmen. Die von der Gemeinde im Einzelnen getroffenen Festlegungen zu ihren Investitionsmaßnahmen wirken sich deshalb unmittelbar auch auf die Höhe der zu bildenden Wertansätze auf der Aktiv- und Passivseite in der gemeindlichen Bilanz sowie auf die Zuordnung zu den zutreffenden Bilanzposten aus (vgl. Abbildung).

<b>Die Verwendung erhaltener nicht rückzahlbarer Investitionszuschüsse</b>	
<b>HAUSHALTSENTSCHEIDUNG</b>	<b>BILANZIELLER NACHWEIS</b>
Sofortige investive Verwendung.	Wertansatz als Sonderposten auf der Passivseite der Bilanz.
Investive Verwendung im Zeitablauf der Beschaffung des vorgesehenen Vermögensgegenstandes.	Wertansatz je nach Umfang der erfolgten Verwendung: als Sonderposten und/oder als erhaltene Anzahlungen unter den sonstigen Verbindlichkeiten in der Bilanz.
Aufgabenbezogene Weiterleitung an Dritte.	Wertansatz als passiver Rechnungsangrenzungsposten in der Bilanz.
Verwendung für den laufenden Geschäftsbetrieb.	Erfassung unter der Haushaltsposition „Zuwendungen und allgemeine Umlagen“ in der Ergebnisrechnung.

*Abbildung 292 „Die Verwendung erhaltener nicht rückzahlbarer Investitionszuschüsse“*

Von der Gemeinde sind die erhaltenen investiven Zuwendungen unter den Sonderposten in ihrer Bilanz zu passivieren. Es kommt dabei nicht darauf an, ob dieser Zuwendungen der Gemeinde projektbezogen oder pauschal gewährt worden sind. Es muss sich dabei aber um nicht rückzahlbare Zuwendungen handeln. Der vom Zuwendungsgeber festgelegte „investive“ Verwendungszweck stellt dabei die Verbindung zwischen den Zuwendungen und dem damit finanzierten Vermögensgegenständen her. Erst nach der zweckentsprechenden Verwendung der erhaltenen Zuwendung durch die Gemeinde erhalten diese Finanzmittel den notwendigen Eigenkapitalcharakter für einen Ansatz als Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz.

Die Bilanzierung von erhaltenen Zuwendungen unter den Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz hat die Gemeinde immer im Gleichklang mit der Aktivierung des damit finanzierten Vermögensgegenstandes in ihrer Bilanz vorzunehmen. Solange der Vermögensgegenstand noch nicht aktiviert ist, sind die erhaltenen Zuwendungen von der Gemeinde unter dem Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ zupassivieren (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.8 GemHVO NRW). Sofern eine Teilaktivierung eines Vermögensgegenstandes erfolgt, darf in entsprechender Weise auch die Passivierung der Zuwendung vorgenommen werden.

In den Fällen, in denen der Gemeinde rückzahlbare Zuwendungen gewährt werden, beinhalten diese Zuwendungen von Anfang an eine Verpflichtung der Gemeinde zur Rückzahlung an den Zuwendungsgeber. Solche Zuwendungen sind wie der Gemeinde gewährte Darlehen zu behandeln und stellen deshalb gemeindliche Verbindlichkeiten dar, die in der Bilanz der Gemeinde unter dem zutreffenden Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Transferleistungen“ anzusetzen sind. Diese Bilanzierung gilt auch für Rückzahlungsverpflichtungen der Gemeinde aufgrund einer nicht zweckentsprechenden Verwendung einer nicht rückzahlbaren Zuwendung. Diese Bilanzierung verändert nicht den Charakter der investiven Zahlungen, sodass die Rückzahlungen von der Gemeinde unter der Haushaltsposition „Sonstige Investitionsauszahlungen“ zu veranschlagen sind.

### **1.5.2.2 Zu Nummer 16 (Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen):**

Unter dieser Haushaltsposition „Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen“ sind Einzahlungen aus der Veräußerung von materiellen Vermögensgegenständen der Gemeinde zu erfassen, die für gemeindliche Zwecke der Herstellung und Lieferung von Dienstleistungen und Wirtschaftsgütern im Rahmen der Aufgabenerfüllung vorhanden sind und länger als ein Haushaltsjahr (Periode) genutzt wurden und daher in der gemeindlichen Bilanz unter den Sachanlagen anzusetzen waren. Bei der Veräußerung von bebauten Grundstücken der Gemeinde ist zu beachten, dass diese bilanziell eine wirtschaftliche Einheit aus dem Grund und Boden sowie dem Gebäude bilden, auch wenn diese Teile unterschiedliche Anlagegüter darstellen und im Rahmen der gemeindlichen Anlagenbuchhaltung getrennt zu führen sind, mit der Folge, dass der erhaltene Veräußerungserlös von der Gemeinde nicht entsprechend aufzuteilen ist.

Die Gemeinde muss bei dieser Haushaltsposition keine Trennung zwischen den Einzahlungen aus der Veräußerung von unbeweglichem Sachanlagevermögen, z. B. unbebaute Grundstücke, und beweglichem Sachanlagevermögen, z. B. Maschinen, Fahrzeuge, vorzunehmen. Die Haushaltsposition muss auch nicht nach der Nutzung bzw. den Sachzielen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung vermögensmäßig untergliedert werden, wie es für die gemeindliche Bilanz vorgesehen ist. Die Gemeinde kann jedoch die Haushaltsposition weiter aufgliedern, wenn sie z. B. für das unbewegliche Sachanlagevermögen transparent machen will, ob die veranschlagten Einzahlungen aus der Veräußerung von bebauten oder unbebauten Grundstücken erzielt werden.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass in der Bezeichnung der Haushaltsposition der Begriff „Sachanlagen“ ein Abgrenzungskriterium gegenüber anderen Haushaltspositionen darstellt und daher dieser Position nur Einzahlungen aus der Veräußerung von gemeindlichen Vermögensgegenständen zuzuordnen sind, die im entsprechenden Bilanzbereich des gemeindlichen Anlagevermögens anzusetzen sind. Aus diesem Zusammenhang folgt, dass Einzahlungen aus der Veräußerung von Grundstückstücken, die im gemeindlichen Umlaufvermögen angesetzt sind, nicht unter dieser Haushaltsposition, sondern unter der Haushaltsposition „Sonstige Investitionseinzahlungen“ zu erfassen sind.

### **1.5.2.3 Zu Nummer 17 (Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen):**

#### **1.5.2.3.1 Die Inhalte der Haushaltsposition**

Unter der Haushaltsposition „Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen“ sind Einzahlungen aus der Veräußerung von materiellen Vermögensgegenständen der Gemeinde zu veranschlagen, die aus dem Verkauf von Beteiligungen, Wertpapieren oder auch aus der Auflösung von Geldanlagen aus Kapitalanlagen erzielt werden. Dabei sind Beteiligungen an Betrieben als langfristige Forderungen der Gemeinde zu betrachten, die in der Absicht gehalten werden, eine dauernde Verbindung zu diesem Betrieb herzustellen. Ein Ansatz von Beteiligungen in der gemeindlichen Bilanz setzt voraus, dass diese Verbindung dem gemeindlichen Geschäftsbetrieb dient und einen Beitrag zur Aufgabenerfüllung der Gemeinde leistet oder leisten kann. In diesem Zusammenhang ist ein Wertpapier grundsätzlich eine Urkunde, die ein Recht verbrieft, z.B. Aktien.

#### **1.5.2.3.2 Die Rückzahlungen von Ausleihungen der Gemeinde**

Unter dieser Haushaltsposition sollen auch Einzahlungen aus der Rückzahlung von Ausleihungen der Gemeinde veranschlagt werden, wenn den Ausleihungen im Bereich „Finanzanlagen“ in der gemeindlichen Bilanz ein investiver Charakter zukommt. Die Rückzahlungen aus der Gewährung von langfristigen Darlehen im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde sind dann als Finanzforderungen der Gemeinde unter der Investitionstätigkeit

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 3 GemHVO NRW**

zu erfassen. Als gemeindliche Ausleihungen werden grundsätzlich langfristige Finanzforderungen der Gemeinde, denen Geld- oder Finanzgeschäfte zugrunde liegen, betrachtet. Die Langfristigkeit der gewährten Darlehen ist jedoch allein noch kein ausreichendes Abgrenzungskriterium, um in der Finanzrechnung eine Zuordnung zur gemeindlichen Investitionstätigkeit vorzunehmen.

Vor einer solchen Zuordnung ist neben der Feststellung des investiven Charakters und der Langfristigkeit noch zu prüfen, ob das Darlehen von der Gemeinde unter dem Zweck gewährt worden ist, dauernd dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde zu dienen. Ein solches Darlehen kann immer dann als Ausleihung eingestuft werden, wenn die Gemeinde mit dem Darlehen eine langfristige Bindung eingegangen ist, z. B. mit einem ihrer Betriebe. Die Hingabe des Darlehens durch die Gemeinde ist dann deshalb erfolgt, damit dadurch Erträge erwirtschaftet (Eigenkapital ersetzt) und der fremde Betriebszweck gefördert wird, ein unternehmerischer Einfluss ausgeübt oder eine Geschäftsbeziehung dauerhaft gesichert werden soll. Diese Erfordernisse können regelmäßig als gesichert angesehen werden, wenn der Investitionsbedarf des gemeindlichen Betriebes der Anlass für die Gewährung eines Darlehens durch die Gemeinde ist. Eine Differenzierung der Einzahlungen nach den Rückzahlungspflichtigen, wie es z. B. in der gemeindlichen Bilanz vorgesehen ist (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.3.5 GemHVO NRW), muss unter dieser Haushaltsposition des gemeindlichen Finanzplans nicht erfolgen.

**1.5.2.4 Zu Nummer 18 (Einzahlungen von Beiträgen u.ä. Entgelten):**

Unter der Haushaltsposition „Einzahlungen von Beiträgen u.ä. Entgelten“ sind die Beiträge von Dritten zu veranschlagen, die für die Herstellung, Anschaffung oder Erweiterung öffentlicher Einrichtungen und Anlagen und damit ausdrücklich für die Durchführung von Investitionen von der Gemeinde erhoben werden, z.B. Beiträge der Anlieger für den Bau einer Straße (vgl. §§ 8, 9 und 11 KAG NRW). Es sind unter dieser Position aber auch Erschließungsbeiträge zu veranschlagen, die von der Gemeinde zur Deckung ihres anderweitig nicht gedeckten Aufwands für gemeindliche Erschließungsanlagen erhoben werden (vgl. §§ 127 ff. BauGB).

Erhaltene Beiträge u.ä. Entgelte sind der Investitionstätigkeit der Gemeinde zuzurechnen und daher unmittelbar im gemeindlichen Finanzplan unter dieser Position zu veranschlagen. Erst mit der späteren Nutzung der mit den Beiträgen bzw. Entgelten finanzierten Anschaffung oder Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen entsteht dann eine Ergebniswirksamkeit. Die aufgrund der erhaltenen Beiträge in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Sonderposten sind dann entsprechend aufzulösen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 2.2 GemHVO NRW).

**1.5.2.5 Zu Nummer 19 (Sonstige Investitionseinzahlungen):**

Die Haushaltsposition „Sonstige Investitionseinzahlungen“ dient als Auffangposition für Einzahlungen aus der Investitionstätigkeit der Gemeinde, die im gemeindlichen Finanzplan keiner anderen Haushaltsposition innerhalb des Zahlungsbereiches „Investitionstätigkeit“ zugeordnet werden können, z. B. Rückzahlungen durch Dritte aus gewährten gemeindlichen Zuwendungen, die im Zeitpunkt ihrer Gewährung der Investitionstätigkeit der Gemeinde zuzurechnen waren. Aber auch Veräußerungserlöse der Gemeinde, z. B. Erlöse aus dem Verkauf von gemeindlichen Grundstücken, die in der gemeindlichen Bilanz dem Umlaufvermögen zugeordnet waren, sind unter dieser Haushaltsposition zu erfassen.

Es ist im Einzelnen von den örtlichen Gegebenheiten bei der Gemeinde abhängig, welche besonderen Einzahlungen unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen sind. Die Haushaltsposition sollte jedoch nicht als ausschließlicher Sammelposition im gemeindlichen Finanzplan enthalten sein, wenn deren Volumen das Volumen der anderen spezielleren Haushaltspositionen übersteigt. Sofern sich in einem solchen Fall keine zusätzlichen Positionen im gemeindlichen Finanzplan anbieten, sollte von der Gemeinde durch gesonderte Erläuterungen die notwendige Transparenz über die unter dieser Haushaltsposition zusammengefassten gemeindlichen Einzahlungen gewährleistet werden.

### **1.5.3 Die Auszahlungsarten aus der Investitionstätigkeit**

#### **1.5.3.1 Zu Nummer 20 (Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden):**

Unter der Haushaltsposition „Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden“ sind Finanzleistungen der Gemeinde für den Erwerb von unbebauten und bebauten Grundstücken zu veranschlagen. Als Grundstücke werden vermessene Teile des Grund und Bodens bezeichnet, für die ein eigenes Grundbuchblatt im Grundbuch geführt wird. Unbebaute Grundstücke sind daher Grundstücke, auf denen sich keine benutzbaren Gebäude befinden (vgl. § 72 BewG). Die bebauten Grundstücke sind nach § 74 BewG Grundstücke, „auf denen sich benutzbare Gebäude befinden, mit Ausnahme der in § 72 Absatz 2 bis 3 BewG (Noch-nicht-Vorhandensein; Nicht-mehr-Vorhandensein) bezeichneten Grundstücke. Als Gebäude gelten Baulichkeiten, die Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen Witterungseinflüsse gewähren, den Aufenthalt von Menschen gestatten, fest mit dem Grund und Boden verbunden und von einiger Beständigkeit sowie ausreichend standfest sind.

Zu dieser Haushaltsposition gehören daher die Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken, die in der gemeindlichen Bilanz im Anlagevermögen als Sachanlagen, getrennt nach unbebaut oder bebaut, anzusetzen sind (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.2.1 und 1.2.2 GemHVO NRW). Ebenso sind die Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen, die als Infrastrukturvermögen der Gemeinde genutzt werden sollen und deshalb unter dem gesonderten Bilanzposten „Grund und Boden des Infrastrukturvermögens“ anzusetzen sind (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.2.3.1 GemHVO NRW). Die Auszahlungen der Gemeinde für den Erwerb von bebauten Grundstücken, auf denen sich fremde Bauten befinden, gehören auch zu dieser Haushaltsposition.

Zu beachten ist, dass Auszahlungen für Grundstücke, die von der Gemeinde zur Weiterveräußerung erworben werden, nicht unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen sind, z. B. Baugrundstücke oder Gewerbegrundstücke. Der Ansatz dieser gemeindlichen Vermögensgegenstände unter den Vorräten im Umlaufvermögen in der Bilanz steht der Zuordnung zu dieser Haushaltsposition entgegen, auch wenn die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer dieser unbeweglichen Vermögensgegenstände ist (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 2.1 GemHVO NRW).

#### **1.5.3.2 Zu Nummer 21 (Auszahlungen für Baumaßnahmen):**

##### **1.5.3.2.1 Die Inhalte der Haushaltsposition**

Unter der Haushaltsposition „Auszahlungen für Baumaßnahmen“ sind finanzielle Vorleistungen der Gemeinde zu veranschlagen. Die gemeindlichen Leistungen werden vielfach für zu errichtende Gebäude erbracht. Sie werden in der gemeindlichen Bilanz unter den Bilanzposten „Geleistete Anzahlungen“ oder „Anlagen im Bau“ angesetzt und bilden dort den Wert noch nicht fertiggestellter Sachanlagen auf einem eigenen Grundstück der Gemeinde oder auf einem fremden Grundstück ab. Von besonderer Bedeutung ist hierbei die Definition der Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstands (vgl. § 33 GemHVO NRW).

Für die Gemeinde entstehen nur dann Herstellungskosten, wenn die gemeindlichen Aufwendungen eine Herstellung, Erweiterung oder eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstandes bewirken. Diese Sachlage ist ausschlagend für die Veranschlagung der Auszahlungen für Baumaßnahmen. Der Begriff „Baumaßnahmen“ kann dabei nach mehreren Kriterien abgegrenzt werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Baumaßnahmen im gemeindlichen Finanzplan</b>	
<b>MAßNAHMEN</b>	<b>ZUORDNUNGEN</b>
<b>Hochbaumaßnahmen</b>	Zu den Hochbaumaßnahmen, die unter dieser Haushaltsposition zu erfassen sind, gehören Erweiterungs-, Neu-, Um- und Ausbauten einschließlich der mit diesen Baumaßnahmen im sachlichen und baulichen Zusammenhang stehenden Tiefbauten, Anlagen (Garagen, Versorgungs- und Heizungsanlagen, Alarm- und Schutzeinrichtungen, Entwässerungsanlagen und besondere allgemeine oder technische Anlagen) sowie dafür erforderliche Abbruch- und Aufschließungsarbeiten.
<b>Tiefbaumaßnahmen</b>	Zu den Tiefbaumaßnahmen können z.B. Straßen, Wege, Plätze, Brücken, Unterführungen, Gleisanlagen, Wasserstraßen, Wasserbauten, Hafenanlagen, Dämme, Deiche, Brunnen, Freibäder, Kanäle, Wasserversorgung, Entwässerung sowie Baumaßnahmen zur Verbesserung des öffentlichen Nahverkehrs und Sportplätze, Spielplätze, Campingplätze, Einrichtungen der Löschwasserentnahme gehören.
<b>Andere Baumaßnahmen</b>	Zu den anderen Baumaßnahmen können Betriebsanlagen, sonstige technische Anlagen, Roll- und Fahrtreppen im Zusammenhang mit Außenbauten, nicht transportable Röntgen- und Kühlanlagen, Betriebsaufzüge als Baumaßnahmen zu erfassen sein, soweit sie nicht bewegliches Anlagevermögen darstellen, das unter einer gesonderten Position zu erfassen ist.

*Abbildung 293 „Die Baumaßnahmen im gemeindlichen Finanzplan“*

Bei dieser Haushaltsposition bietet es sich zur örtlichen Nachvollziehbarkeit und Transparenz an, eine getrennte Veranschlagung von Hochbaumaßnahmen, Tiefbaumaßnahmen und sonstigen Baumaßnahmen vorzunehmen. Es ist dabei zu beachten, dass diese Trennung zu der allgemein gehaltenen Haushaltsposition nicht für den Ansatz der einzelnen angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Bilanz ausschlaggebend ist.

### **1.5.3.2.2 Besondere Objektfinanzierungen**

#### **1.5.3.2.2.1 Allgemeine Prüfungspflichten**

Bei den gemeindlichen Investitionsmaßnahmen, für die von der Gemeinde besondere Finanzierungsformen vorgesehen oder mit einem Dritten vereinbart worden sind, muss bei der Veranschlagung von Zahlungen der Gemeinde geprüft werden, ob die von der Gemeinde zu erbringenden Finanzleistungen einen investiven Charakter haben. In den Fällen, in denen ein solcher Charakter nicht oder nur teilweise gegeben ist, muss die Veranschlagung entsprechend im gemeindlichen Finanzplan erfolgen. Die gemeindlichen Leistungen sind dann nicht nur unter der Investitionstätigkeit der Gemeinde zu veranschlagen, sondern können teilweise auch Aufwendungen darstellen, sodass zusätzlich eine Veranschlagung im Ergebnisplan der Gemeinde vorzunehmen ist.

#### **1.5.3.2.2.2 ÖPP-Objekte**

Bei der Veranschlagung von Zahlungen für ÖPP-Objekte ist von der Gemeinde nicht nur zu entscheiden, in welcher Form ein solches Vorhaben durchgeführt werden soll, sondern auch, in welcher Form die dafür entstehenden Zahlungen haushaltsmäßig im Finanzplan zu veranschlagen sind. Es ist z. B. zu beachten, dass das von der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 3 GemHVO NRW**

Gemeinde für ein ÖPP-Projekt zu zahlende Leistungsentgelt in Abhängigkeit von der gewählten Modellvariante sowohl konsumtive als auch investive Anteile enthalten kann.

In solchen Fällen hat die Gemeinde das Leistungsentgelt entsprechend in ihrem Haushaltsplan zu veranschlagen, und dabei die Anteile zutreffend auf den Ergebnisplan und den Finanzplan aufzuteilen. Eine pauschale Zuordnung der gemeindlichen Auszahlungen nach dem Prinzip der „überwiegenden Zugehörigkeit“ ist dabei zu vermeiden. Die investiven Anteile des ÖPP-Projektes sind immer im Zahlungsbereich „Investitionstätigkeit“ des gemeindlichen Finanzplans zu veranschlagen. Die Aufteilung des Entgeltes und die getrennte Veranschlagung werden der Gemeinde dadurch erleichtert, dass die Bieter bei der Angebotsabgabe i.d.R. aufgefordert werden, die Preise für einzelne Leistungsbereiche wie Bau, Betrieb, Unterhaltung und Finanzierung gesondert anzugeben.

#### **1.5.3.2.2.3 Mietkauf-Objekte**

Bei der Veranschlagung von Zahlungen für Mietkauf-Objekte sind von der Gemeinde insbesondere die dabei verbundenen Zwecke und die daraus entstehenden Zahlungsarten zu ermitteln, um eine zutreffende haushaltsmäßige Veranschlagung im Finanzplan zu erreichen. Bei der Finanzierungsform „Mietkauf“ wird i.d.R. eine Immobilie von der Gemeinde angemietet, um diese zu einem späteren, bereits von Anfang an festgelegten Zeitpunkt zu kaufen. Die zu zahlende Miete wird daher teilweise auf den Kaufpreis angerechnet, enthält aber auch andere Kostenanteile.

Diese Finanzierungsform ist daher von der Gemeinde bei der haushaltsmäßigen Veranschlagung danach zu prüfen und zu bewerten, ob die Mietkaufraten konsumtive Anteile enthalten, denn der Vermieter bzw. Eigentümer übernimmt bei dieser Finanzierungsform für die Gemeinde i.d.R. auch eine Finanzierungsfunktion. In solchen Fällen können die zu zahlenden Raten sowohl Mietanteile und Tilgungsanteile als auch Zinsanteile enthalten, ggf. auch einen Aufschlag wegen des Mietkaufs. Dementsprechend ist ggf. eine differenzierte Veranschlagung im gemeindlichen Finanzplan vorzunehmen.

#### **1.5.3.3 Zu Nummer 22 (Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen):**

Unter der Haushaltsposition „Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen“ sind Finanzleistungen der Gemeinde als Auszahlungen für den Erwerb von beweglichen Sachen des Anlagevermögens zu veranschlagen. Bewegliche Sachen sind i.d.R. die abnutzbaren Vermögensgegenstände der Gemeinde, z. B. Maschinen, technische Anlagen und sonstige Geräte, Fahrzeuge, einschließlich der Spezialfahrzeuge. Es gehört aber auch die Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie die speziellen Ausstattungs- und Ausrüstungsgegenstände in einzelnen Fachbereichen dazu, z. B. die Spezialgegenstände der Feuerwehr.

#### **1.5.3.4 Zu Nummer 23 (Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen):**

##### **1.5.3.4.1 Die Inhalte der Haushaltsposition**

Unter der Haushaltsposition „Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen“ sind gemeindliche Finanzleistungen zu veranschlagen, die dem Erwerb von Beteiligungen, Wertpapieren oder auch der Geldanlage bzw. den sonstigen Kapitalanlagen dienen. Der Erwerb von Beteiligungen muss dabei der Schaffung dauerhafter Verbindungen zu den bestehenden oder neuen gemeindlichen Betrieben dienen. In diesem Sinne zeigt die Haushaltsposition auf, in welchem Umfang und in welchen Formen die Gemeinde aufgrund ihrer Organisationshoheit ihre Aufgaben im Rahmen privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Betriebe erledigen lassen will.

Die Finanzleistungen der Gemeinde führen dabei zu Anteilen an gemeindlichen Betrieben oder Wertpapieren des Anlagevermögens, die entsprechend in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind. Sie können aber auch zu Ausleihungen führen. Die Ausleihungen der Gemeinde sind dann unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen, wenn sie der gemeindlichen Investitionstätigkeit zuzuordnen sind. Gemeindliche Kapitalversicherungen können als Erwerb von "Versicherungsansprüchen" ebenfalls als Finanzanlagen zu aktivieren sein. Die Aktivierbarkeit der Kapitalhingabe der Gemeinde an den Versicherer lässt es dabei zu, die gemeindlichen Finanzleistungen als Anschaffungskosten zu betrachten und die gemeindlichen Zahlungen der Investitionstätigkeit der Gemeinde zuzurechnen.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass der Erwerb einer gemeindlichen Finanzanlage auch dann ein investiver Geschäftsvorfall bleibt, wenn für den erworbenen gemeindlichen Vermögensgegenstand ein Bilanzierungsverbot besteht, z. B. für Sparkassen. Die bilanzielle Behandlung der erworbenen Finanzanlage hat dabei keine Auswirkungen auf die Einordnung der Auszahlungen unter der Investitionstätigkeit im gemeindlichen Finanzplan. Sie bewirkt jedoch, dass wegen des Bilanzierungsverbots im Zeitpunkt der Anschaffung unmittelbar Aufwendungen für die Gemeinde in gleicher Höhe entstehen.

#### **1.5.3.4.2 Auszahlungen für Sparkassenanteile**

Der Landesgesetzgeber hat im Sparkassengesetz Nordrhein-Westfalen ausdrücklich geregelt, dass eine Sparkasse in der Trägerschaft einer Gemeinde nicht im gemeindlichen Jahresabschluss anzusetzen ist (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 2 SpkG NRW). Das fachgesetzliche Verbot führt dazu, dass einerseits bilanziell kein Wertansatz für eine Sparkasse besteht, andererseits aber auch kein Erinnerungswert in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden darf. Dieses Bilanzverbot erstreckt sich auch auf den Erwerb neuer Anteile an der Trägerschaft einer Sparkasse sowie grundsätzlich auch auf den Erwerb von Anteilen an einem Sparkassenzweckverband.

Ein Anteilserwerb im Sparkassenbereich stellt unter Beachtung des Anschaffungskostenprinzips einen investiven Geschäftsvorfall der Gemeinde mit der entsprechenden Veranschlagung der Auszahlungen im Finanzplan der Gemeinde dar. Durch das gesetzliche Bilanzierungsverbot entsteht jedoch unmittelbar ein vollständiger Wertverlust dieser gemeindlichen Finanzanlage. Die Gemeinde muss deshalb den erworbenen Anteil an der Trägerschaft einer Sparkasse oder an einem Sparkassenzweckverband sofort vollständig abschreiben. Diese Aufwendungen stellen außerplanmäßige Abschreibungen und sind im betreffenden Haushaltsjahr im gemeindlichen Ergebnisplan zu veranschlagen (vgl. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW).

#### **1.5.3.4.3 Besondere Ausleihungen der Gemeinde**

Unter der Haushaltsposition „Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen“ kann auch die Gewährung von langfristigen Darlehen im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu veranschlagen sein. Diese Sachlage gilt dann, wenn das von der Gemeinde gewährte Darlehen als Ausleihung zu klassifizieren ist. Als Ausleihungen werden langfristige Finanzforderungen der Gemeinde, denen Geld- oder Finanzgeschäfte zugrunde liegen, betrachtet. Die Langfristigkeit der gewährten Darlehen ist jedoch allein noch kein ausreichendes Abgrenzungskriterium, um eine Zuordnung zur gemeindlichen Investitionstätigkeit vorzunehmen. Die Zuordnung zur gemeindlichen Investitionstätigkeit erfordert auch, dass das gemeindliche Darlehen einem Betrieb der Gemeinde unter dem Zweck gewährt wird, dass die Kapitalhingabe dauernd der Geschäftstätigkeit der Gemeinde zu dienen hat.

Ein Darlehen der Gemeinde kann daher regelmäßig als Ausleihung klassifiziert und der gemeindlichen Investitionstätigkeit zugeordnet werden, wenn die Gemeinde mit dem Darlehen eine langfristige Bindung z. B. mit einem ihrer Betriebe eingeht. In solchen Fällen erfolgt die Hingabe von Kapital durch die Gemeinde, damit dadurch Erträge erwirtschaftet (Eigenkapital ersetzt) und der fremde Betriebszweck gefördert, ein unternehmerischer Einfluss ausgeübt oder eine Geschäftsbeziehung dauerhaft gesichert wird.

Diese Erfordernisse können regelmäßig als gegeben angesehen werden, wenn der Investitionsbedarf des Betriebes der Anlass für die Gewährung eines Darlehens durch die Gemeinde ist. Im Rahmen der Entscheidung über die Hingabe von Kapital an einen gemeindlichen Betrieb ist in solchen Fällen haushaltsmäßig zu prüfen, ob nicht stattdessen eine Veranschlagung unter der Haushaltsposition „Aktivierbare Zuwendungen“ vorzunehmen ist.

#### **1.5.3.5 Zu Nummer 24 (Auszahlungen für aktivierbare Zuwendungen):**

##### **1.5.3.5.1 Die Inhalte der Haushaltsposition**

Unter der Haushaltsposition „Auszahlungen für aktivierbare Zuwendungen“ sind die Finanzleistungen der Gemeinde an Dritte zu veranschlagen. Derartige Leistungen können zu einer Bilanzierung bei der Gemeinde führen, wenn bestimmte Voraussetzungen dabei erfüllt sind. Die Gemeinde kann z. B. wirtschaftlicher Eigentümer des damit angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstandes werden, sodass der Gegenstand in der gemeindlichen Bilanz zu aktivieren ist (vgl. § 43 Absatz 2 GemHVO NRW).

Die geleisteten Zuwendungen sind auch dann der gemeindlichen Investitionstätigkeit zuzuordnen, wenn die Gemeinde dem Zuwendungsempfänger eine Verpflichtung in sachlicher und zeitlicher Hinsicht als Gegenleistungsverpflichtung auferlegt und deswegen entweder ein Rechnungsabgrenzungsposten oder ein immaterieller Vermögensgegenstand zu aktivieren ist. In besonderen Ausnahmefällen sind die investiven Finanzleistungen der Gemeinde an die gemeindlichen Betriebe, insbesondere bei Zwecksetzungen im Sinne einer dauerhaften Geschäftsbeziehung, ggf. im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

Eine von der Gemeinde als Investitionsförderungsmaßnahme gewährte Zuwendung ist haushaltsmäßig wie gemeindliche Investitionsmaßnahmen zu behandeln, wenn die Zuwendung aktivierbar und damit im gemeindlichen Finanzplan zu veranschlagen ist. Eine ausdrückliche Verwendung bzw. eine Festlegung des Begriffes „Investitionsförderungsmaßnahmen“ ist deshalb im NKF entbehrlich geworden und daher in der Vorschrift des § 86 GO NRW nicht mehr enthalten. In den Fällen jedoch, in denen die Gemeinde keine ausdrücklichen bilanziell relevanten Verpflichtungen dem Zuwendungsempfänger auferlegt hat, sodass keine Aktivierungsmöglichkeit bei der Gemeinde besteht, stellen die von der Gemeinde an Dritte geleisteten Zuwendungen ergebniswirksame Aufwendungen für die Gemeinde dar, die im gemeindlichen Ergebnisplan zu veranschlagen sind.

Im Zusammenhang mit der Unterstützung Dritter durch Finanzleistungen der Gemeinde bietet sich im Rahmen des Vorberichtes zum gemeindlichen Haushaltsplan (vgl. § 7 GemHVO NRW) eine Übersicht darüber an, denn die Dritten müssen örtlich tätig sind und dabei gemeindliche Aufgaben erfüllen, um eine gemeindliche investive Zuwendung zu erhalten. Ein Gesamtüberblick über die im Haushaltsjahr entstehenden investiven Zuwendungen sollte jedenfalls dann gegeben werden, wenn diese gemeindlichen Leistungen zu den haushaltswirtschaftlichen Schwerpunkten der Gemeinde im Haushaltsjahr zählen und zudem mit von der Gemeinde aufgenommenen Krediten finanziert werden sollen. Die Darstellung der Finanzleistung der Gemeinde sollte dabei unter Berücksichtigung der produktorientierten Teilpläne des gemeindlichen Haushaltsplans erfolgen, in denen die investiven Zuwendungen für Dritte veranschlagt werden.

##### **1.5.3.5.2 Die Aktivierung der gewährten Zuwendungen**

Eine Aktivierung der geleisteten Zuwendungen in der gemeindlichen Bilanz ist von der Gemeinde vorzunehmen, wenn die Gemeinde der wirtschaftliche Eigentümer eines von ihr durch die Zuwendung mitfinanzierten Vermögensgegenstandes eines Dritten ist oder die Gemeinde im Zusammenhang mit der von ihr geleisteten Zuwendung dem Dritten als Zuwendungsempfänger eine Gegenleistungsverpflichtung auferlegt hat, die dieser in einem

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 3 GemHVO NRW**

bestimmten Zeitraum oder in einer bestimmten Menge gegenüber der Gemeinde zu erfüllen hat. Je nach Art der gewährten Zuwendungen werden folgende Nachweisformen unterschieden (vgl. Abbildung).

<b>Die Gewährung von Investitionszuschüssen durch die Gemeinde</b>	
<b>FESTLEGUNGEN DURCH DIE GEMEINDE</b>	<b>NACHWEIS IM GEMEINDLICHEN JAHRESABSCHLUSS</b>
Wirtschaftlicher Eigentümer	Wertansatz unter einem Bilanzposten im Sachanlagevermögen in der Bilanz unter Berücksichtigung der Art des bezuschussten Vermögensgegenstandes.
Gegenleistungsverpflichtung mit Zeitbezug	Wertansatz als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten in der Bilanz, z. B. 20 Jahre als Sporthalle verfügbar halten.
Gegenleistungsverpflichtung mit Mengenbezug	Wertansatz als immaterieller Vermögensgegenstand im Anlagevermögen der Bilanz, z. B. bei einem "Recht auf Nutzung".
Dauerhafte Hingabe an gemeindlichen Betrieb	Wertansatz unter Ausleihungen an Unternehmen, Betrieb oder Sondervermögen im Finanzanlagevermögen in der Bilanz.
Keine Zwecksetzung und zeitliche Bindung	Erfassung unter der Haushaltsposition „Transferaufwendungen“ in der Ergebnisrechnung.

*Abbildung 294 „Die Gewährung von Investitionszuschüssen“*

In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde zu beachten, dass für investive gemeindliche Zuwendungen, die ohne besondere Verpflichtungen oder Zwecksetzungen an Dritte gewährt werden sollen, keine Aktivierungsmöglichkeit besteht. Derartige gemeindliche Zuwendungen dienen von Anfang an der freien Verwendbarkeit durch den Zuwendungsempfänger. Sie stellen dann Aufwendungen der Gemeinde dar, die im gemeindlichen Ergebnisplan als Transferaufwendungen zu erfassen sind.

**1.5.3.6 Zu Nummer 25 (Sonstige Investitionsauszahlungen)**

**1.5.3.6.1 Die Inhalte der Sammelposition**

Im Finanzplan der Gemeinde dient die Haushaltsposition „Sonstige Investitionsauszahlungen“ allgemein als Aufnahmeposition für Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit der Gemeinde, die keiner anderen Haushaltsposition im Zahlungsbereich „Investitionstätigkeit“ zugeordnet werden können, z. B. Rückzahlungen erhaltener investiver Zuwendungen. Zu beachten ist, dass auch die Auszahlungen für Grundstücke, die von der Gemeinde zur Wiederveräußerung erworben werden, nicht unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen sind, z. B. Baugrundstücke oder Gewerbebegründstücke. Der Ansatz dieser gemeindlichen Vermögensgegenstände unter den Vorräten im Umlaufvermögen in der Bilanz steht der Zuordnung zu dieser Haushaltsposition nicht entgegen, auch wenn die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer dieser unbeweglichen Vermögensgegenstände ist (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 2.1 GemHVO NRW).

Es ist letztlich von den örtlichen Gegebenheiten und Verhältnissen abhängig, welche Auszahlungen unter dieser besonderen Haushaltsposition erfasst werden. Die Haushaltsposition sollte jedoch nicht als ausschließliche Sammelposition im Haushaltsplan genutzt werden, wenn deren Volumen das Volumen der anderen spezielleren Haushaltspositionen für die gemeindliche Investitionstätigkeit übersteigt. Bieten sich in einem solchen Fall keine zusätzlichen Positionen im gemeindlichen Finanzplan an, muss mindestens durch gesonderte Erläuterungen die

notwendige Transparenz über die unter dieser Haushaltsposition zusammengefassten investiven Auszahlungen der Gemeinde gewährleistet werden.

#### **1.5.3.6.2 Die Rückzahlung erhaltener investiver Zuwendungen**

Die Gemeinde hat unter der Haushaltsposition „Sonstige Investitionsauszahlungen“ auch Rückzahlungen aus erhaltenen investiven Zuwendungen zu veranschlagen. Derartige Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde können entstehen, wenn die Gemeinde eine erhaltene investive Zuwendung nicht entsprechend den festgelegten Vorgaben des Zuwendungsgebers verwendet hat. Auch in den Fällen einer vorzeitigen Beendigung der zweckentsprechenden Nutzung eines mit einer Zuwendung finanzierten gemeindlichen Vermögensgegenstandes kann eine Rückzahlungspflicht für die Gemeinde entstehen.

In den Fällen der Rückzahlung einer nicht rückzahlbaren erhaltenen investiven Zuwendung ist von der Gemeinde aber auch der wegen dieser Zuwendung bilanzierte Sonderposten entsprechend zu reduzieren. Der Auflösungsbetrag muss daher entsprechend dem Rückzahlungsbetrag unter Berücksichtigung der vom Zuwendungsgeber festgelegten Bedingungen und unter Einbeziehung des Anteils des Sonderpostens an den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des damit finanzierten Vermögensgegenstandes bestimmt werden. Dieser Betrag stellt, weil durch den Rückforderungsbescheid eine Überzahlung der gewährten Zuwendung bei der Gemeinde vorliegt, nunmehr eine Verbindlichkeit der Gemeinde gegenüber dem Zuwendungsgeber dar. Er ist deshalb auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz von dem Bilanzposten „Sonderposten für Zuwendungen“ zum Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Transferleistungen“ umzuschichten.

In solchen Fällen ist die gemeindliche Rückzahlungspflicht haushaltsmäßig als investiver Finanzierungsvorgang der Gemeinde zu bewerten und daher im gemeindlichen Finanzplan unter der Investitionstätigkeit der Gemeinde zu veranschlagen. Eine ergebniswirksame Veranschlagung im gemeindlichen Ergebnisplan kommt dabei i.d.R. nicht in Betracht. Die der Gemeinde gewährte investive Zuwendung ist regelmäßig nicht unmittelbar und vollständig ertragswirksam zu vereinnahmen gewesen, sondern erst im Rahmen der zeitlichen Nutzung des damit finanzierten gemeindlichen Vermögensgegenstandes ertragswirksam geworden. Die Rückzahlungspflicht der Gemeinde kann dann auch die gemeindliche Ergebnisrechnung betreffen, wenn der Rückzahlungsbetrag größer ist als der Auflösungsbetrag des Sonderpostens, sodass in diesem Umfang dann Aufwendungen für die Gemeinde entstehen, die im gemeindlichen Ergebnisplan zu veranschlagen sind.

#### **1.5.3.7 Besonderheiten bei der Veranschlagung**

##### **1.5.3.7.1 Aktivierte Eigenleistungen keine Investitionsauszahlungen**

Die Möglichkeit der Aktivierung von eigenen Leistungen für in der gemeindlichen Bilanz anzusetzende Vermögensgegenstände lässt die Erfassung der gemeindlichen (zahlungswirksamen) Personalaufwendungen unter der betreffenden Haushaltsposition unberührt, z. B. Planungsleistungen durch eigenes Personal. Durch die Aktivierung werden auch die im Finanzplan zu veranschlagenden Personalauszahlungen nicht zu Auszahlungen, die unter der Investitionstätigkeit der Gemeinde zu erfassen sind. Diese Personalauszahlungen bleiben weiterhin Auszahlungen, die der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zuzuordnen sind.

Aus diesem Ergebnis folgt, dass eine Aktivierung von eigenen Leistungen auch nicht zur Veränderung in der Ermittlung des gemeindlichen Kreditbedarfs führt und daher auch nicht zu einer Erhöhung einer Kreditemächtigung (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe c) i.V.m. § 86 GO NRW). Die Gemeinde entscheidet sich für eine Eigenfinanzierung, wenn sie vermögenswirksame Leistungen, die den Herstellungskosten zurechenbar sind, durch eigenes Personal erbringen lässt. Sie hat sich damit auch gleichzeitig gegen eine Fremdfinanzierung dieser Leistungen entschieden.

#### **1.5.3.7.2 Die Berechtigungen aus einem Ökokonto**

Im Rahmen von Eingriffen in Natur und Landschaft sind auch von der Gemeinde Kompensationsmaßnahmen durchzuführen oder Ersatzgelder zu zahlen, die i.d.R. investiven Charakter haben und der dauerhaften Aufwertung des Naturhaushalts oder des Landschaftsbildes dienen müssen (vgl. §§ 4, 4a und 5 LG NRW). In diesem Zusammenhang können Maßnahmen des Naturschutzes und der Landschaftspflege, die ohne rechtliche Verpflichtung bereits vor Beginn eines naturschutzrechtlichen Eingriffs durchgeführt werden sollen, vor ihrer Durchführung zur Aufnahme in ein Ökokonto durch die untere Landschaftsbehörde anerkannt werden, um bei späteren naturschutzrechtlichen Eingriffen als Ausgleichs- und Ersatzmaßnahmen herangezogen werden zu können (vgl. § 5a LG NRW). Das Ökokonto stellt dabei ein Naturschutzinstrument im Rahmen der gesetzlich bestimmten Eingriffsregelungen dar.

In einem Ökokonto werden die vorgezogenen und anerkannten Kompensationsmaßnahmen nach Durchführung der Maßnahmen dokumentiert und durch Einbuchung oder Abbuchung verwaltet (Ökokontoführung). Die Maßnahmen, die zwar anerkannt worden sind, deren Durchführung jedoch bis zu einer konkreten Inanspruchnahme im Rahmen der Zulassung eines Eingriffs zurückgestellt werden sollen, können dabei als gesonderter Flächen- und Maßnahmenpool mitgeführt werden (vgl. § 1 LG NRW). In diesem Rahmen werden eine Bestandsaufnahme der Ausgleichsflächen und eine Beurteilung der vorgezogenen Kompensationsmaßnahme mithilfe eines Bewertungsverfahrens und unter der Einbeziehung von Wertpunkten (Ökopunkte) vorgenommen.

Nach der Anerkennung der vorgesehenen Maßnahmen durch die zuständige Landschaftsbehörde erfolgt ihre Aufnahme in das Ökokonto. Die Ökopunkte stellen wegen der durch sie bestehenden rechtlichen Möglichkeit, vorgezogene Kompensationsmaßnahmen auf naturschutzrechtliche Eingriffsmaßnahmen anrechnen zu können, eine Berechtigung für Maßnahmenträger und damit ggf. auch für die Gemeinde dar. Derartige Berechtigungen sind zudem naturschutzrechtlich auch auf Dritte übertragbar bzw. veräußerbar. Im Rahmen der Anerkennung der vorgezogenen Kompensationsmaßnahme durch die Vergabe von Wert- bzw. Ökopunkten durch die untere Landschaftsbehörde für die Gemeinde entsteht regelmäßig kein entgeltlicher Geschäftsvorfall, denn die Ökopunkte werden im Rahmen des Anerkennungsverfahrens durch die zuständige Stelle von der Gemeinde nicht käuflich erworben (vgl. ÖkokontoVO).

Die Ökopunkte können aber grundsätzlich auch von einem Dritten erworben werden. Ein solcher entgeltlicher Vorgang ist für die Gemeinde nur dann als zulässig anzusehen, wenn dieser in einem unmittelbaren Zusammenhang mit einer von der Gemeinde konkret vorgesehenen Maßnahme steht, die naturschutzrechtlich als Eingriffsmaßnahme zu bewerten ist, und der Ökopunkte naturschutzrechtlich und haushaltsmäßig zugerechnet werden dürfen. Die Ökopunkte sind daher als abstrakt bilanzierungsfähig zu bewerten. Sie stellen immaterielle Vermögensgegenstände dar, die nur vorübergehend im Besitz der Gemeinde sind und dem gemeindlichen Geschäftsbetrieb nicht dauerhaft dienen sollen. Die Ökopunkte sind deshalb in der gemeindlichen Bilanz im Umlaufvermögen unter dem Bilanzposten „Sonstige Vermögensgegenstände“ anzusetzen.

### **1.6 Die Veranschlagung der Zahlungen aus der Finanzierungstätigkeit**

#### **1.6.1 Die Inhalte der Haushaltspositionen**

Als gemeindliche Finanzierungstätigkeit sind die zahlungswirksamen Aktivitäten der Gemeinde anzusehen, die sich auf den Umfang und die Zusammensetzung der Eigenkapitalposten und der Verbindlichkeiten der Gemeinde auswirken (vgl. Abbildung).

<b>Die Finanzierungstätigkeit im gemeindlichen Finanzplan</b>	
<b>Einzahlungen und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen,</li><li>- Einzahlungen aus der Rückzahlung gewährter Darlehen (als Ausleihung unter der Investitionstätigkeit),</li><li>- Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen,</li><li>- Auszahlungen aus der Gewährung von Darlehen (als Ausleihung unter der Investitionstätigkeit).</li></ul>

Abbildung 295 „Die Finanzierungstätigkeit im gemeindlichen Finanzplan“

Im gemeindlichen Finanzplan werden daher im Zahlungsbereich „Einzahlungen und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit“ vorrangig die Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen nach § 86 GO NRW sowie die Auszahlungen für deren Tilgung wegen des anzuwendenden Bruttoprinzips getrennt voneinander ausgewiesen. Deren Jahressummen verändern zudem die betreffenden Passivposten in der gemeindlichen Bilanz (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 4.2 GemHVO NRW). Die Vorschrift zum gemeindlichen Finanzplan enthält dabei lediglich bestimmte Mindestanforderungen zur Veranschlagung im gemeindlichen Finanzplan. Im dazu empfohlenen Muster werden dagegen durch die Verwendung des Begriffes „Darlehen“ die von der Gemeinde im Rahmen ihrer Finanzierungstätigkeit zu veranschlagenden Einzahlungen und Auszahlungen inhaltlich zutreffender umrissen.

Bei der Veranschlagung sollte zudem beachtet werden, dass im gemeindlichen Jahresabschluss in der Bilanz sowie im Verbindlichkeitspiegel eine differenzierte Darstellung der gemeindlichen Verbindlichkeiten erfolgen muss (vgl. §§ 41 und 47 GemHVO NRW). Gleichwohl bieten sich nicht zwingend entsprechende Haushaltspositionen im gemeindlichen Finanzplan an, denn die Übersichtlichkeit und Klarheit des Finanzplans könnte durch die dann bestehende Vielzahl von Unterpositionen beeinträchtigt sein. Dieser Tatbestand dürfte auch für den produktorientierten Teilplan „Allgemeine Finanzwirtschaft“ gegeben sein, denn in keinen anderen Teilplänen ist die Aufnahme und Tilgung von Fremdkapital zu veranschlagen (vgl. § 4 GemHVO NRW).

#### 1.6.2 Zu Nummer 26 (Einzahlungen aus Kreditaufnahmen für Investitionen):

Unter der Haushaltsposition „Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen“ sind Zahlungen aus gemeindlichen Finanzierungsvorgängen zu veranschlagen, die aus der Aufnahme von Fremdkapital durch die Gemeinde entstehen werden. Insbesondere die Zahlungen aus geplanten Kreditaufnahmen für gemeindliche Investitionen sind hier unter Beachtung der in der gemeindlichen Haushaltssatzung festgesetzten Kreditemächtigung zu veranschlagen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1c und § 86 GO NRW). Außerdem sollen auch Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten zur Umschuldung sowie Rückzahlungen von Darlehen, die nicht als Ausleihungen der Gemeinde zu klassifizieren sind, unter dieser Haushaltsposition veranschlagt werden.

Aus der Aufnahme von Krediten zur Umschuldung durch die Gemeinde entstehen regelmäßig Einzahlungen, die zu veranschlagen sind. Im Haushaltsjahr können Laufzeiten aus Kreditaufnahmen enden, es aber aus wirtschaftlichen Gründen noch sachgerecht ist, die Fremdfinanzierung vollständig oder zum Teil noch bestehen zu lassen. Die Entscheidung darüber hat die Gemeinde eigenverantwortlich zu treffen. Es ist daher auch nicht vorgesehen, solche Kreditaufnahmen noch einmal in den Gesamtbetrag der Haushaltssatzung (Kreditemächtigung) einzubeziehen. Der Kreditaufnahme zur Umschuldung ist immer eine Kreditaufnahme für Investitionen vorausgegangen.

Aus der Gewährung von gemeindlichen Darlehen an Dritte sind die entstehenden Rückflüsse der Finanzierungstätigkeit der Gemeinde zuzuordnen und die daraus entstehenden Einzahlungen dieser Haushaltsposition zuzuordnen. In diesem Zusammenhang ist daher örtlich abzuschätzen und zu entscheiden, ob für Rückzahlungen aus von der Gemeinde gewährten Darlehen und ggf. ab welchem Volumen eine gesonderte Haushaltsposition im

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 3 GemHVO NRW**

gemeindlichen Finanzplan ausgewiesen wird. Es können aber auch durch entsprechende Erläuterungen die Zahlungen, die unter dieser Haushaltsposition veranschlagt sind, im Einzelnen dargestellt werden.

In den Fällen, in denen das von der Gemeinde gewährte Darlehen dazu bestimmt ist, eine langfristige Bindung an den Darlehensnehmer bzw. gemeindlichen Betrieb einzugehen und dauernd dem Verwaltungsbetrieb der Gemeinde dienen soll, stellt die gemeindliche Finanzleistung dagegen eine Ausleihung dar. Die aus der Rückzahlung von gemeindlichen Ausleihungen voraussichtlich eingehenden Zahlungen sind deshalb im gemeindlichen Finanzplan als Investitionstätigkeit der Gemeinde unter der Haushaltsposition „Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen“ zu veranschlagen.

Die Veranschlagung unterschiedlicher Einzahlungen aus der Fremdfinanzierung ergibt sich nicht unmittelbar aus der Bezeichnung dieser Haushaltsposition. Die Bezeichnung ist jedoch zweckbezogen weit zu fassen, denn es wird nach der Vorschrift keine gesonderte Haushaltsposition für andere Einzahlungssachverhalte der gemeindlichen Finanzierungstätigkeit gefordert. Das Muster für den gemeindlichen Finanzplan, das den Gemeinden zur Anwendung empfohlen worden ist, enthält bereits den "erweiterten" Begriff „Darlehen“ (vgl. Nr. 1.2.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300). Es besteht dadurch aber keine Differenz zwischen der haushaltsrechtlichen Regelung über die Haushaltspositionen im Finanzplan als Mindestanforderung und der Abbildung im empfohlenen Muster (vgl. Anlage 4 des o.a. Runderlasses).

**1.6.3 Zu Nummer 27 (Auszahlungen aus der Tilgung von Investitionskrediten):**

Unter der Haushaltsposition „Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen“ sind Zahlungen aus gemeindlichen Finanzierungsvorgängen zu veranschlagen, die wegen der Aufnahme von Fremdkapital durch die Gemeinde entstehen. Insbesondere die Tilgungen von bestehenden Kreditverbindlichkeiten für gemeindliche Investitionen nach § 86 GO NRW sind hier zu veranschlagen. Außerdem sollen unter dieser Haushaltsposition auch Auszahlungen aus der Gewährung von Darlehen, die nicht als Ausleihung der Gemeinde zu klassifizieren sind, veranschlagt werden, auch wenn diese Sachlage sich nicht unmittelbar aus der Bezeichnung der Haushaltsposition ergibt und in der Vorschrift dafür auch keine gesonderte Haushaltsposition gefordert wird. Aus der Gewährung von gemeindlichen Darlehen an Dritte sind die entstehenden Finanzleistungen jedoch der Finanzierungstätigkeit der Gemeinde zuzuordnen, sodass die daraus entstehenden Auszahlungen von der Gemeinde unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen sind.

In diesem Zusammenhang ist daher örtlich abzuschätzen und zu entscheiden, ob für Auszahlungen aus von der Gemeinde gewährten Darlehen und ggf. ab welchem Volumen eine gesonderte Haushaltsposition im gemeindlichen Finanzplan ausgewiesen wird. Es können aber auch durch entsprechende Erläuterungen die Zahlungen, die unter dieser Haushaltsposition veranschlagt sind, im Einzelnen dargestellt werden. In den Fällen, in denen das von der Gemeinde gewährte Darlehen dazu bestimmt ist, eine langfristige Bindung an den Darlehensnehmer bzw. gemeindlichen Betrieb einzugehen und dauernd dem Verwaltungsbetrieb der Gemeinde dienen soll, stellt die gemeindliche Finanzleistung dagegen eine Ausleihung dar und ist im gemeindlichen Finanzplan als Investitionstätigkeit der Gemeinde unter der Haushaltsposition „Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen“ zu veranschlagen.

Die Veranschlagung unterschiedlicher Auszahlungen aufgrund der Fremdfinanzierung ergibt sich nicht unmittelbar aus der Bezeichnung dieser Haushaltsposition. Die Bezeichnung ist jedoch zweckbezogen weit zu fassen, denn es wird nach der Vorschrift keine gesonderte Haushaltsposition für andere Auszahlungssachverhalte der gemeindlichen Finanzierungstätigkeit gefordert. Das Muster für den gemeindlichen Finanzplan, das den Gemeinden zur Anwendung empfohlen worden ist, enthält bereits den "erweiterten" Begriff „Darlehen“ (vgl. Nr. 1.2.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300). Es besteht dadurch aber keine Differenz zwischen der haushaltsrechtlichen Regelung über die Haushaltspositionen im Finanzplan als Mindestanforderung und der Abbildung im empfohlenen Muster (vgl. Anlage 4 des o.a. Runderlasses).

#### **1.6.4 Keine Veranschlagung von Krediten zur Liquiditätssicherung**

##### **1.6.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Im gemeindlichen Finanzplan ist eine Veranschlagung der Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung sowie der Auszahlungen für deren Tilgung nicht vorgesehen, weil diese Kreditmittel keine haushaltsmäßigen Finanzierungsmittel, sondern nur zahlungswirksame „Betriebsmittel“ zur Liquiditätssicherung bzw. zur Erhaltung der Zahlungsfähigkeit der Gemeinde darstellen. Zudem kann wegen des unterjährig wechselnden Bedarfs an zusätzlichen finanziellen „Betriebsmitteln“ und deren Rückzahlungen kein endgültiger Summenbetrag für das Haushaltsjahr bestimmt werden.

Der Bedarf an Krediten zur Liquiditätssicherung lässt sich auch nicht aus dem in der Finanzrechnung abzubildenden Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit übernehmen, denn die Kredite zur Liquiditätssicherung stellen keine haushaltsrechtlich wirksamen Finanzierungsvorgänge weder für die laufende Verwaltungstätigkeit noch die Investitionstätigkeit der Gemeinde dar. Diese Kredite sind vielmehr nach § 89 Absatz 2 GO NRW nur zur Sicherstellung der rechtzeitigen Leistung fälliger gemeindlicher Auszahlungen einsetzbar. Das Unterlassen der Veranschlagung von Krediten zur Liquiditätssicherung führt daher auch nicht zu einer Planungslücke im Finanzplan der Gemeinde oder zu einem Verstoß gegen das haushaltsrechtliche Vollständigkeitsgebot.

Es ist zudem wegen der Vielzahl nicht vorhersehbarer Gegebenheiten gesetzlich bestimmt worden, dass für das Haushaltsjahr nur ein Höchstbetrag als geschätzter höchstens aufzunehmender Bedarf an Krediten zur Liquiditätssicherung zu ermitteln und in die Haushaltssatzung aufzunehmen ist (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW). Der tatsächliche Bestand an Krediten zur Liquiditätssicherung ist daher erst im Jahresabschluss der Gemeinde stichtagsbezogen zu ermitteln und unter dem dafür vorgesehenen Bilanzposten anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.3 GemHVO NRW). In der gemeindlichen Finanzrechnung sind die Zahlungen aus den Krediten zur Liquiditätssicherung unter den dafür zutreffenden Haushaltspositionen zu erfassen (vgl. § 39 Satz 4 GemHVO NRW).

##### **1.6.4.2 Der Verzicht auf Ist-Werte im Haushaltsplan**

Im Rahmen des gemeindlichen Haushaltsplans sind im Finanzplan nicht nur die Jahre der mittelfristigen Planung der Gemeinde abzubilden, sondern es sind auch die Ist-Ergebnisse der Einzahlungen und Auszahlungen aus der Finanzrechnung des Vorjahres darin aufzuzeigen (vgl. § 1 Absatz 3 GemHVO NRW). Die Finanzrechnung enthält jedoch besondere Haushaltspositionen, unter denen die Zahlungen aus der Aufnahme und der Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung im Haushaltsjahr gesondert auszuweisen sind (vgl. § 39 Satz 4 GemHVO NRW). Diese Festlegung ist geboten, denn die Aufnahme dieser Kredite führt zu einer Erhöhung des Zahlungsmittelbestandes der Gemeinde, der zum Abschlussstichtag in der Finanzrechnung auszuweisen ist.

Diese haushaltswirtschaftliche Abrechnung eines Haushaltsjahres führt jedoch nicht unmittelbar zur Pflicht der Gemeinde, alle Ist-Werte aus der Finanzrechnung des Vorjahres in unveränderter Form im gemeindlichen Finanzplan für ein neues Haushaltsjahr abzubilden. Sie führt aber auch nicht zu einem Verbot eines entsprechenden Ausweises in der entsprechenden Spalte im gemeindlichen Finanzplan und weiterer Angaben für die folgenden Jahre. Im Finanzplan müssen nur die Ist-Werte zu den Zahlungsarten der Gemeinde ungekürzt enthalten sein, die dort haushaltsrechtlich mindestens als einzelne Haushaltspositionen auszuweisen sind. Die Gemeinde kann daher in ihrer Haushaltsplanung auf den Ausweis von Ist-Werten für die Zahlungen aus den Krediten zur Liquiditätssicherung verzichten.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**

### **§ 3 GemHVO NRW**

Die Gemeinde kann jedoch freiwillig die Ist-Werte der Zahlungen aus ihren Krediten zur Liquiditätssicherung aus dem Vorvorjahr angeben. In solchen Fällen sollten auch Betragsgrößen für die folgenden Planungsjahre angegeben werden. Die Angabe des Ist-Wertes der Zahlungen des Vorvorjahres im Finanzplan mit anschließenden "Null-Angaben" für die weiteren Planungsjahre dürfte, gemessen an den Informationsbedürfnissen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, nicht als ausreichend anzusehen sein. Die Gemeinde sollte daher im Rahmen ihrer Liquiditätsplanung versuchen, die voraussichtlich notwendigen Betragsgrößen für die weiteren Planungsjahre sorgfältig zu schätzen.

Bei einer "Veranschlagung" der Einzahlungen und Auszahlungen aus Krediten zur Liquiditätssicherung im gemeindlichen Finanzplan sollte von der Gemeinde ausdrücklich klargestellt werden, dass trotz dieser Einbeziehung diese Finanzmittel nicht als haushaltsmäßige Deckungsmittel gelten. Der Charakter der Kredite zur Liquiditätssicherung als Verstärkungsmittel der gemeindlichen Liquidität und ihr Status als Fremdmittel für die Gemeinde bleiben von der Veranschlagung im gemeindlichen Finanzplan unberührt. Der oftmals dadurch erwartete bessere Überblick über die gemeindlichen Finanzmittel und deren Bestand ist regelmäßig nicht gegeben.

Der vorübergehenden Finanzmittelverstärkung bei der Gemeinde wird dann zahlungsmäßig eine Bedeutung beigemessen, die haushaltsmäßig nur bei den Einzahlungen besteht, die nicht zu einer Rückzahlungsverpflichtung der Gemeinde führen. Die Gemeinde hat deshalb bei einer Einbeziehung der Kredite zur Liquiditätssicherung in den gemeindlichen Finanzplan ausreichende sachbezogene Informationen über die geplante Einbeziehung von Fremdmitteln zu geben, z. B. im Vorbericht zum Haushaltsplan. Sie hat dabei insbesondere den betragsmäßigen Zusammenhang zu dem in der Haushaltssatzung der Gemeinde festgesetzten Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung herzustellen und ausreichend zu erläutern.

#### **1.6.5 Kredite und Kapitalanlage (Geldanlage)**

Eine gemeindliche Kapitalanlage entsteht i.d.R. aus der Hingabe von vorhandenen liquiden Mitteln (Geldbeträgen) der Gemeinde, die in Kapital umgewandelt werden. Dieser Vorgang stellt wie die Umwandlung von vorhandenen liquiden Mitteln der Gemeinde in Sachanlagen haushaltsrechtlich eine Investition dar. Außerdem stellt die von der Gemeinde erworbene Kapitalanlage bilanztechnisch eine Finanzanlage dar, sodass in diesem Zusammenhang der Zahlungsvorgang in der gemeindlichen Finanzrechnung unter der Haushaltsposition „Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen“ nachzuweisen ist (vgl. § 3 Absatz 1 Nummer 23 GemHVO NRW).

Eine Kapitalanlage stellt eine Finanzanlage dar, die in der gemeindlichen Bilanz dem Bilanzbereich „Anlagevermögen“ zugeordnet sind. Aufgrund dieser haushaltsrechtlichen Zuordnung ist eine Kreditfinanzierung für den Erwerb einer Kapitalanlage zulässig, denn die Gemeinde darf nur Kredite für gemeindliche Investitionen aufnehmen (vgl. § 86 GO NRW). Die Gemeinde darf mit den Finanzmitteln einer fremdfinanzierten Kapitalanlage jedoch in künftigen Haushaltsjahren keine Auszahlungen aufgrund zahlungswirksamer Aufwendungen leisten, z. B. Versorgungsleistungen. Bei einer solchen Verwendung der angesammelten Finanzmittel verliert bereits der Erwerb einer Kapitalanlage den Charakter einer Investition und damit die Grundlage für eine zulässige Kreditaufnahme. In diesem Sinne wäre bei einer Fremdkapitalfinanzierung der Kapitalanlage auch der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit tangiert (vgl. § 1 Absatz 1 GO NRW).

#### **1.7 Die Einzahlungen und Auszahlungen im NKF-Kontenrahmen**

##### **1.7.1 Die Anwendung des NKF-Kontenrahmens**

Der gemeindliche Haushaltsplan als Ermächtigungsgrundlage für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde erfordert, nicht nur die „zusammengefassten“ Haushaltspositionen für den Finanzplan verbindlich festzulegen, sondern deren Anwendung auch für die gemeindlichen Buchungen aus der Ausführung der gemeindlichen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 3 GemHVO NRW**

Haushaltswirtschaft festzulegen (vgl. § 79 GO NRW). Die Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bringt es dabei mit sich, dass auch die Buchführung der Gemeinde nach einheitlichen Maßstäben zu gewährleisten ist (vgl. § 27 GemHVO NRW). Auf der Basis dieser Vorschrift stellt der NKF-Kontenrahmen daher ein strukturiertes Ordnungsgerüst der Kontengruppierung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft dar. Er ist damit der verbindliche Rahmen für die Ausgestaltung der örtlichen Buchführung und nicht nur deren Modell.

Der NKF-Kontenrahmen spiegelt das Drei-Komponentensystem des NKF wieder. Er soll dadurch zu einer ausreichenden Transparenz über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde sowie dessen Nachvollziehbarkeit beitragen. Um dieses Ziel insgesamt zu erreichen, ist die Vorgabe eines einheitlichen Kontenrahmens erforderlich. Ein Kontenrahmen stellt grundsätzlich ein den allgemeinen buchungstechnischen Prinzipien folgendes Ordnungsgerüst dar. Die verbindliche Vorgabe für die Gemeinde beschränkt sich daher darauf, dass der NKF-Kontenrahmen der Bildung der einzelnen gemeindlichen Konten zugrunde zu legen ist (vgl. § 27 Absatz 7 Satz 1 GemHVO NRW).

Der NKF - Kontenrahmen stellt daher den verbindlichen Rahmen für die eigenverantwortliche Ausgestaltung und Konkretisierung von örtlichen Konten durch die Gemeinde dar. Die verbindlichen Haushaltspositionen für die gemeindlichen Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan bilden gleichzeitig die Kontengruppen in den Kontenklassen 6 „Einzahlungen“ und 7 „Auszahlungen“ im NKF-Kontenrahmen (vgl. nachfolgende Abbildung).

<b>Die Einzahlungen und Auszahlungen im NKF-Kontenrahmen</b>			
<b>Bereich</b>	<b>Kontenklasse</b>		<b>Kontengruppen</b>
Aktiva	0	Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen	
	1	Finanzanlagen, Umlaufvermögen und aktive Rechnungsabgrenzung	
Passiva	2	Eigenkapital, Sonderposten und Rückstellungen	
	3	Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzung	
Ergebnisrechnung	4	Erträge	
	5	Aufwendungen	
Finanzrechnung	6	Einzahlungen	60 Steuern und ähnliche Abgaben 61 Zuwendungen und allgemeine Umlagen 62 Sonstige Transfereinzahlungen 63 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte 64 Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen 65 Sonstige Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit 66 Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen 67 ... 68 Einzahlungen aus Investitionstätigkeit 69 Einzahlungen aus Finanzierungstätigkeit

<b>Die Einzahlungen und Auszahlungen im NKF-Kontenrahmen</b>			
	7	Auszahlungen	70 Personalauszahlungen 71 Versorgungsauszahlungen 72 Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen 73 Transferauszahlungen 74 Sonstige Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit 75 Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen 76 ... 77 ... 78 Auszahlungen aus Investitionstätigkeit 79 Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit
Abschluss	8	Abschlusskonten	
KLR	9	Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)	

*Abbildung 296 „Die Einzahlungen und Auszahlungen im NKF-Kontenrahmen“*

Dieser NKF-Kontenrahmen ist in der Reihenfolge seiner Kontenklassen dem Abschlussgliederungsprinzip aufgebaut und einschließlich seiner Bezeichnungen verbindlich. Die Verbindlichkeit des Kontenrahmens besteht auch dann, wenn Inhalte einer Kontenklasse nicht im Rahmen der doppelten Buchführung bebucht, sondern statistisch mitgeführt werden. Die Gliederungsziffern innerhalb des Kontenrahmens werden dabei zur Anwendung empfohlen. Der Gebrauch der zweistelligen Ziffern erleichtert u.a. die Erfüllung der finanzstatistischen Anforderungen, weil für die festgelegten Erhebungsmerkmale der NKF – Kontenrahmen die Grundlage bildet.

Bei der Festlegung der Buchungskonten durch die Gemeinde soll z. B. den örtlichen Steuererfordernissen der Vorrang eingeräumt werden. Daraus folgt, dass es für den buchungstechnischen Nachweis der einzelnen Geschäftsvorfälle der Gemeinde grundsätzlich keiner Einrichtung einer unbestimmten Zahl von Buchungskonten bedarf. Die Interessen Dritter oder auch die eigenen Interessen der Gemeinde an kleinteiligen haushaltswirtschaftlichen Daten können jedoch dazu ein Anlass sein. Die Gemeinde hat eigenverantwortlich zu beurteilen und zu entscheiden, ob und in welchem Umfang sie über die in der Vorschrift benannten Haushaltspositionen des Finanzplans hinaus weitere Buchungskonten in ihrer Finanzbuchhaltung bildet. Der vom Innenministerium festgelegte NKF-Kontenrahmen lässt der Gemeinde einen ausreichenden Spielraum bei der Gestaltung ihrer örtlichen Konten (vgl. Nummer 1.5.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

### **1.7.2 Der NKF-Kontenrahmen und die örtliche Steuerung**

Im Sinne der Ziele der Reform des gemeindlichen Haushaltsrechts und der Zwecke und Ziele des NKF bedarf es einer örtlichen Vorgehensweise, die auf Buchungsvereinfachungen abzielt und den Schwerpunkt möglicher Auswertungen auf die Steuerungsinformationen legt. Das gemeindliche Berichtswesen sollte daher nicht auf den einzelnen Geschäftsvorfällen der Gemeinde aufbauen, sondern auf deren Auswertung. Die örtlich notwendigen Steuerungsinformationen sowie die Erhebungsmerkmale der Finanzstatistik bedingen daher, vor Ort geeignete Auswertungsmöglichkeiten des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde herzustellen.

Die Auswertungszwecke erfordert jedoch nicht gesonderte Buchungskonten, sondern vielmehr zutreffende Auswertungsmerkmale. Derartige Merkmale können den Buchungen der gemeindlichen Geschäftsvorfälle beigefügt werden, damit eine Zuordnung im Rahmen der örtlichen Auswertung durch die Gemeinde systematisch erfolgen kann. Ein dazu eingerichtetes Buchungskennzeichen, mit dem durch seine einzelnen Ziffern nicht nur zwischen Erträgen und Aufwendungen mit den daraus folgenden Einzahlungen und Auszahlungen sowie nach den Zahlun-

gen aus der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit der Gemeinde unterschieden werden kann, sondern auch nach Produkten, Fachbereichen und Budgets, dürfte eine Vielzahl von Auswertungsmöglichkeiten eröffnen. Die Gemeinde kann ein solches Kennzeichen entsprechend ihrem örtlichen Bedarf ausgestalten und ggf. auch zweckbezogen erweitern.

## **2. Zu Absatz 2 (Summen- und Saldenbildung im Finanzplan):**

### **2.1 Die Inhalte der Positionen**

Die Regelung bestimmt die Saldenbildung und deren Ausweis im gemeindlichen Finanzplan näher. Wie beim gemeindlichen Ergebnisplan werden auch im Finanzplan der Gemeinde bestimmte Zwischensummen ausgewiesen, durch die insgesamt die geplante Änderung des Bestandes an Finanzmitteln festgestellt werden kann. Unter Beachtung des Grundsatzes der Klarheit muss bei den im Finanzplan enthaltenen Summen- und Saldobeträgen durch ein Vorzeichen erkennbar gemacht werden, ob der Betrag positiv oder negativ ist. Diese Vorgabe bringt mit sich, dass die Gemeinde die Einzahlungen nicht als negative Beträge und die Auszahlungen nicht als positive Beträge zu veranschlagen sind, um u.a. eine zutreffende Bewertung des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde zu ermöglichen.

Entsprechend der vorgegebenen Gliederung für den gemeindlichen Finanzplan sind jeweils getrennte Salden für die Zahlungsbereiche „Laufende Verwaltungstätigkeit“, „Investitionstätigkeit“ und „Finanzierungstätigkeit“ zu bilden. Durch weitere Rechenschritte ist dann von der Gemeinde der Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag der Gemeinde zu ermitteln. Es ist zur Vervollständigung und Abbildung des voraussichtlichen Finanzmittelflusses bei der Gemeinde im Haushaltsjahr außerdem erforderlich, aus dem voraussichtlichen Bestand am Anfang des Haushaltsjahres und der geplanten Änderung des Bestandes, den voraussichtlichen Endbestand der Finanzmittel zu ermitteln und abzubilden. Der Endbestand stellt die liquiden Mittel der Gemeinde dar und fließt in den betreffenden Posten der gemeindlichen Bilanz ein (vgl. § 41 Absatz 3 GemHVO NRW).

### **2.2 Die Summen- und Saldenbildung**

#### **2.2.1 Zu Nummer 1 (Saldo aus den Zahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit):**

Die Einzahlungen und Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zeigen die Mittelherkunft und die Mittelverwendung der Gemeinde aus der auf eine Ertragserzielung ausgerichteten Geschäftstätigkeit der Gemeinde auf. Die Bezeichnung „laufende Verwaltungstätigkeit“ verdeutlicht, dass örtliche Aufgaben von der Gemeinde im Auftrag der Einwohner und Abgabepflichtigen erledigt werden. Sie ist dabei gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht als Treuhänder tätig, der eigenständig im eigenen Namen auch weitere Geschäftstätigkeiten durchführen kann. Die Gemeinde hat daher bei ihrer Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit immer den Willen der Einwohner und Abgabepflichtigen zu berücksichtigen.

Zu den gemeindlichen Zahlungen des Bereiches „laufende Verwaltungstätigkeit“ gehören jedoch nicht die erhaltenen und gezahlten Zinsen sowie die erhaltenen Dividenden. In den Fällen, in denen der Saldo aus Einzahlungen und Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit negativ ist, kann daraus geschlossen werden, dass die Gemeinde i.d.R. im Rahmen der Ausführung ihrer Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr auch Kredite zur Liquiditätssicherung benötigt, um ihren Zahlungsverpflichtungen aus laufender Verwaltungstätigkeit nachzukommen (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW).

**2.2.2 Zu Nummer 2 (Saldo aus den Zahlungen aus der Investitionstätigkeit):**

Die Einzahlungen und Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit der Gemeinde zeigen die Mittelherkunft und die Mittelverwendung für die gemeindlichen Investitionen auf, mit denen im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung langfristig (länger als ein Jahr) ertragswirksam gewirtschaftet werden soll. In den Fällen, in denen der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit negativ ist, kann daraus nicht unmittelbar geschlossen werden, dass die Gemeinde im Rahmen der Ausführung ihrer Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr in gleicher Höhe auch Kredite für Investitionen benötigt, um ihren Zahlungsverpflichtungen für die Durchführung von Investitionen nachzukommen (vgl. § 86 GO NRW).

**2.2.3 Zu Nummer 3 (Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag):**

Im gemeindlichen Finanzplan soll die Summe der Salden als Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag der Gemeinde aufzeigen, in welchem Umfang die Gemeinde im Haushaltsjahr durch die Erzielung von Einzahlungen die von ihr voraussichtlich zu leistenden Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit und aus ihrer Investitionstätigkeit decken können, ohne für ihre Investitionstätigkeit zusätzlich Kredite unter Beachtung der Vorschrift des § 86 GO NRW aufnehmen zu müssen.

**2.2.4 Zu Nummer 4 (Zahlungen aus der Finanzierungstätigkeit)**

Unter der Finanzierungstätigkeit der Gemeinde sind die Aufnahme und die Rückflüsse von Darlehen sowie die Tilgungen und die Gewährung von Darlehen durch die Gemeinde zu erfassen. Der Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit zeigt daher die reinen finanzwirtschaftlichen Transaktionen der Gemeinde auf. Dabei ist zu beachten, dass im gemeindlichen Finanzplan i.d.R. keine Kredite zur Liquiditätssicherung (vgl. § 89 GO NRW) veranschlagt werden. Die im Haushaltsjahr insgesamt aufgenommenen und getilgten Kredite zur Liquiditätssicherung sind von der Gemeinde in ihrer Finanzrechnung als gemeindliche Einzahlungen und Auszahlungen nachzuweisen (vgl. § 39 GemHVO NRW).

**2.2.5 Zu Nummer 5 (Änderung des Bestandes an Finanzmitteln):**

Die Änderung des Bestandes an gemeindlichen Finanzmitteln zeigt die geplanten Veränderungen der Finanzmittel im Rahmen der gemeindlichen Geschäftstätigkeit im Haushaltsjahr auf. Im Rahmen der Darstellung der gemeindlichen Finanzmittel wird auch darüber Auskunft gegeben, wie die Gemeinde aus ihrer gesamten Geschäftstätigkeit heraus ihre Finanzmittel erwirtschaftet hat. Der Betrag wird daher durch eine Salden- und Summenbildung ermittelt (vgl. Abbildung).

<b>Die Änderung des Bestandes an Finanzmitteln</b>	
1.	Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit.
2.	Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit.
3.	Summe der Salden nach den Nummern 1 und 2 als Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag.
4.	Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 3 GemHVO NRW**

<b>Die Änderung des Bestandes an Finanzmitteln</b>	
5.	Summe aus Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag und aus dem Saldo nach Nummer 4.
6.	Summe nach Nummer 5 und dem Bestand am Anfang des Haushaltsjahres als Bestand an Finanzmitteln am Ende des Haushaltsjahres.

*Abbildung 297 „Die Änderung des Bestandes an Finanzmitteln“*

Die Darstellung der Änderung des Bestandes an gemeindlichen Finanzmitteln ist als ein jahresbezogenes Ergebnis aus der gemeindlichen Zahlungsabwicklung von erheblicher Bedeutung für die finanzwirtschaftliche Beurteilung der Gemeinde. Sie ermöglicht auch eine Beurteilung der zugeflossenen Finanzierungsmittel sowie deren Verwendung.

### **2.2.6 Zu Nummer 6 (Liquide Mittel):**

Im Jahresabschluss der Gemeinde wird der in der gemeindlichen Finanzrechnung ausgewiesene Finanzmittelbestand mit dem Posten „Liquide Mittel“ in der gemeindlichen Bilanz abgeglichen (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 2.4 GemHVO NRW). Unter diesem Bilanzposten sind die Finanzmittel der Gemeinde in ihren unterschiedlichsten Formen, z. B. in Form von Bar- oder Buchgeld, anzusetzen, über die die Gemeinde als Kassenbestand oder auf Bankkonten frei verfügen kann. Unter diesem Bilanzposten können dabei nur die gemeindlichen Finanzmittel angesetzt werden, bei denen das wirtschaftliche Eigentum bei der Gemeinde liegt. Der in der gemeindlichen Bilanz des Vorjahres des Haushaltsjahres angesetzte Betrag an liquiden Mitteln ist zusammen mit den Ein- und Auszahlungen sowie Salden und Summen als Ergebnis des Vorjahres in der entsprechenden Spalte des gemeindlichen Finanzplans anzugeben.

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung ist dieser Betrag unter Einbeziehung des Finanzmittelüberschusses oder Finanzmittelfehlbetrages, des Saldos aus Finanzierungstätigkeit einschließlich der Änderung des Bestandes an fremden Finanzmitteln, bei denen die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer sein muss, fortzuschreiben, wobei auch der Anfangsbestand an Finanzmitteln der Gemeinde (am Anfang des Haushaltsjahres) sowie der Bestand an Finanzmitteln am Ende des Haushaltsjahres (Abschlussstichtag) in die Ermittlungen einzu beziehen sind. In diesem Zusammenhang ist es nicht als zulässig anzusehen, lediglich den sich aus den Einzahlungen und Auszahlungen des Haushaltsjahres ergebenden Änderungsbetrag auch als Stand der liquiden Mittel der Gemeinde anzugeben.

## **2.3 Die Verbindung des Finanzplans zur Haushaltssatzung**

### **2.3.1 Der Ausweis der Gesamtbeträge im Finanzplan**

Die jährliche Haushaltssatzung der Gemeinde enthält die Festsetzungen des Haushaltsplans. Sie hat auch den Gesamtbetrag der Einzahlungen und den Gesamtbetrag der Auszahlungen des Finanzplans für das Haushaltsjahr zu enthalten (vgl. § 78 Absatz 2 GO NRW). Es sind jedoch im Finanzplan keine entsprechenden Summenangaben über die für das Haushaltsjahr veranschlagten Einzahlungen (Gesamtbetrag) und die veranschlagten Auszahlungen (Gesamtbetrag) als jeweils gesonderte Positionen vorgesehen. Die Ergänzung des gemeindlichen Finanzplans kann dabei auf Angaben für das Haushaltsjahr beschränkt werden. Die Gemeinde kann aber auch die dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre sowie die Vorjahre darin einbeziehen. Das Schema für eine solche Ergänzung des gemeindlichen Finanzplans wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 3 GemHVO NRW**

<b>Die Ergänzung des Finanzplans um die Festsetzungen der Gesamtbeträge</b>						
<b>Finanzplan</b>	Vor- vor- jahr	Vor- jahr	<b>Haus- halts- jahr</b> ...	Planung Hj + 1	Planung Hj + 2	Planung Hj + 3
	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR
Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit						
Saldo aus Investitionstätigkeit						
Finanzmittelüberschuss/-fehlbetrag						
Saldo aus Finanzierungstätigkeit						
Änderung des Bestandes an eigenen Finanzmitteln						
Liquide Mittel						
<b>NACHRICHTLICHE ANGABEN:</b>						
<b>Ausweis der Gesamtbeträge nach der Festsetzung in § 1 der Haushaltssatzung</b>						
Gesamtbetrag der Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit						
Gesamtbetrag der Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit						
Gesamtbetrag der Einzahlungen aus der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit						
Gesamtbetrag der Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit						

*Abbildung 298 „Die Ergänzung des Finanzplans um die Festsetzungen der Gesamtbeträge“*

Die Gemeinde kann bei Bedarf jedoch freiwillig eine Verbindung zwischen den Angaben in der gemeindlichen Haushaltssatzung und ihrem Finanzplan herstellen, um damit den Zusammenhang der Festsetzungen der gemeindlichen Haushaltssatzung zum Haushaltsplan deutlicher aufzuzeigen. Sie kann dazu den gemeindlichen Finanzplan entsprechend ergänzen und zusätzlich die für die veranschlagten Einzahlungen und Auszahlungen festgesetzten Gesamtbeträge angeben.

### **2.3.2 Die liquiden Mittel und die Festsetzung der Kreditaufnahme**

Im gemeindlichen Finanzplan muss der ausgewiesene Stand der liquiden Mittel des Vorvorjahres dem Stand in der gemeindlichen Bilanz des gleichen Haushaltsjahres entsprechen. Es ist dabei nicht als zulässig anzusehen, lediglich den sich aus den Einzahlungen und Auszahlungen des Haushaltsjahres ergebenden Änderungsbetrag auch als Stand der liquiden Mittel der Gemeinde anzugeben. Der Bestand an liquiden Mitteln ist dann für die beiden folgenden Haushaltsjahre sowie die drei weiteren Planungsjahre fortzuschreiben. Bei einem Verzicht

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 3 GemHVO NRW**

darauf wird z. B. nicht erkennbar gemacht, ob bei einem negativen Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit die Gemeinde über genügend liquide Mittel zu Deckung der Auszahlungen verfügt.

Der in der Haushaltssatzung festgesetzte Höchstbetrag zur Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung hat nicht die Aufgabe, dazu Auskunft zu geben, denn er dient nur der vorübergehenden Finanzierung. Die Festsetzung eines Gesamtbetrages der Kredite, deren Aufnahme für gemeindliche Investitionen erforderlich ist, erfordert auch die Angabe dieser Kredite im gemeindlichen Finanzplan. Auch in diesen Fällen kann nicht auf die Angabe des Bestandes an liquiden Mitteln im gemeindlichen Finanzplan verzichtet werden.

Ein solcher Bedarf wird dann besonders deutlich, wenn der Saldo aus der Investitionstätigkeit der Gemeinde negativ ist und gleichwohl von der Gemeinde keine Kredite für Investitionen aufgenommen werden sollen. Im Finanzplan der Gemeinde muss unmittelbar erkennbar und ablesbar sein, ob und wie die Gemeinde ihre geplanten investiven Auszahlungen finanzieren will. Die Angabe des voraussichtlichen Bestandes an liquiden Mitteln ermöglicht dann allein aus den Finanzzahlen heraus den Schluss, dass die Gemeinde die Finanzierung mit Eigenmitteln vornehmen will. Eine entsprechende Erläuterung im Vorbericht zum gemeindlichen Haushaltsplan macht dabei die Angabepflicht im gemeindlichen Finanzplan nicht entbehrlich.

**3. Zu Absatz 3 (Beachtung des Kontierungsplans):**

**3.1 Allgemeine Vorgaben**

Die Gemeinde muss bei der Aufstellung ihres Finanzplans im gemeindlichen Haushaltsplan den vom Innenministerium bekannt gegebenen Kontierungsplan beachten, um die voraussichtlichen Zahlungen aus ihren Geschäftsvorfällen zutreffend den unterschiedlichen Einzahlungs- und Auszahlungsarten zuordnen zu können. Diese Vorgabe dient der Nachvollziehbarkeit der bei der Gemeinde eingegangenen sowie der von ihr geleisteten Zahlungen im Rahmen einer Beurteilung des gemeindlichen Haushalts.

Der Kontierungsplan dient auch der Erfüllung statistischer Anforderungen, denn es besteht eine Übereinstimmung mit den Erhebungsmerkmalen der Finanzstatistik. Es ist daher sachgerecht, dass die Zuordnung der Einzahlungen und Auszahlungen zu den Positionen des gemeindlichen Finanzplans auf der Basis des NKF-Kontenrahmens nach § 27 Absatz 7 GemHVO NRW verbindlich zur Anwendung durch die Gemeinde festgelegt worden ist (vgl. Nr. 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

**3.2 Die Zuordnungen für den gemeindlichen Finanzplan**

Der Kontierungsplan stellt einen verbindlichen Leitfaden für die gemeindliche Praxis dar und enthält die Zuordnung der gemeindlichen Einzahlungs- und Auszahlungsarten zu den Positionen des Finanzplans auf der Basis des NKF-Kontenrahmens nach § 27 Absatz 7 GemHVO NRW (vgl. Abbildung).

<b>Die Zuordnungen für den gemeindlichen Finanzplan</b>		
<b>HAUSHALTS_ POSITION</b>	<b>NKF_ KONTENGRUPPE</b>	<b>VERBINDLICHE ZUORDNUNG</b>
Steuern und ähnliche Abgaben	60 Steuern und ähnliche Abgaben	(vgl. NKF-Kontengruppe Nummer 40)
Zuwendungen und allgemeine Umlagen	61 Zuwendungen und allgemeine Umlagen	(vgl. NKF-Kontengruppe Nummer 41, jedoch ohne den Bereich „Erträge aus der Auflösung von Son-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 3 GemHVO NRW**

<b>Die Zuordnungen für den gemeindlichen Finanzplan</b>		
<b>HAUSHALTS_ POSITION</b>	<b>NKF_ KONTENGRUPPE</b>	<b>VERBINDLICHE ZUORDNUNG</b>
		derposten“)
Sonstige Transfer- einzahlungen	62 Sonstige Transfer- einzahlungen	(vgl. NKF-Kontengruppe Nummer 42)
Öffentlich-rechtliche Leis- tungsentgelte	63 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte	(vgl. NKF-Kontengruppe Nummer 43, jedoch ohne den Bereich „Erträge aus der Auflösung von Son- derposten“)
Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen	64 Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen	(vgl. NKF-Kontengruppe Nummer 44)
Sonstige Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit	65 Sonstige Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit	Konzessionsabgaben Erstattung von Steuern vom Einkommen und Ertrag für Vorjahre
Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen	66 Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen	Zinseinzahlungen Sonstige Finanzeinzahlungen
Einzahlungen aus Investitionstätigkeit	68 Einzahlungen aus Investitionstätigkeit	Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachan- lagen Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzan- lagen Beiträge und ähnliche Entgelte Sonstige Investitionseinzahlungen Rückflüsse von Ausleihungen
Einzahlungen aus Finanzierungstätigkeit	69 Einzahlungen aus Finanzierungstätigkeit	Kreditaufnahmen für Investitionen Kreditaufnahmen zur Liquiditätssicherung Rückflüsse von Darlehen (ohne Ausleihungen)
Personalauszahlungen	70 Personalauszahlungen	Personalauszahlungen Beiträge zu Zusatzversorgungskassen (vgl. NKF-Kontengruppe Nummer 50)
Versorgungsauszahlungen	71 Versorgungsauszahlungen	Versorgungsauszahlungen Umlagezahlungen an Versorgungskassen (vgl. NKF-Kontengruppe Nummer 51)
Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen	72 Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen	(vgl. NKF-Kontengruppe Nummer 52)
Transferauszahlungen	73 Transferauszahlungen	(vgl. NKF-Kontengruppe Nummer 53)
Sonstige Auszahlungen aus laufender Verwal- tungstätigkeit	74 Sonstige Auszahlungen aus laufender Verwal- tungstätigkeit	(vgl. NKF-Kontengruppe Nummer 54)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 3 GemHVO NRW**

<b>Die Zuordnungen für den gemeindlichen Finanzplan</b>		
<b>HAUSHALTS- POSITION</b>	<b>NKF- KONTENGRUPPE</b>	<b>VERBINDLICHE ZUORDNUNG</b>
Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen	75 Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen	(vgl. NKF-Kontengruppe Nummer 55)
Auszahlungen aus Investitionstätigkeit	78 Auszahlungen aus Investitionstätigkeit	Auszahlungen für den Erwerb von Vermögensgegenständen (auch Ablösung von Dauerlasten) (Beim Erwerb von beweglichen Sachen des Anlagevermögens soll unterschieden werden zwischen oberhalb und unterhalb der Wertgrenze i.H.v. 410 Euro). Auszahlungen für die Abwicklung von Baumaßnahmen (Eine Trennung zwischen den Baumaßnahmen oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenze ist vorzunehmen.) Auszahlungen von aktivierbaren Zuwendungen Gewährung von Ausleihungen
Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit	79 Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit	Tilgung von Krediten für Investitionen Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung Gewährung von Darlehen

*Abbildung 243 „Die Zuordnungen für den gemeindlichen Finanzplan“*

Der verbindliche Kontierungsplan ermöglicht der Gemeinde, bei einem örtlichen Bedarf eine weitere notwendige Untergliederung der Haushaltspositionen im gemeindlichen Haushaltsplan vorzunehmen. Über den Umfang und die Detaillierung muss die Gemeinde in eigener Verantwortung entscheiden.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**§ 4**  
**Teilpläne**

(1) <sup>1</sup>Die Teilpläne sind produktorientiert. <sup>2</sup>Sie bestehen aus einem Teilergebnisplan und einem Teilfinanzplan. <sup>3</sup>Sie werden nach Produktbereichen oder nach Verantwortungsbereichen (Budgets) unter Beachtung des vom Innenministerium bekannt gegebenen Produktrahmens aufgestellt.

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

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

(3) <sup>1</sup>Die Teilergebnispläne sind entsprechend § 2 aufzustellen. <sup>2</sup>Für jeden Teilergebnisplan ist ein Jahresergebnis entsprechend § 2 Abs. 2 darzustellen. <sup>3</sup>Soweit Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen für die Haushaltsbewirtschaftung erfasst werden, sind diese zusätzlich abzubilden.

(4) <sup>1</sup>Im Teilfinanzplan sind als einzelne Positionen die Einzahlungen und die Auszahlungen für Investitionen entsprechend § 3 Abs. 1 Nrn. 15 bis 25 sowie die Summe der Einzahlungen, die Summe der Auszahlungen und der Saldo daraus auszuweisen. <sup>2</sup>Als Einzelmaßnahmen sind jeweils Investitionen oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen auszuweisen. <sup>3</sup>Dazu sind zusätzlich zu den maßnahmebezogenen Beträgen nach Satz 1 die Investitionssumme und die bisher bereitgestellten Haushaltsmittel sowie die Verpflichtungsermächtigungen für die Folgejahre anzugeben.

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

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

**Erläuterungen zu § 4:**

**I. Allgemeines**

**1. Die produktorientierte Haushaltssteuerung**

Mit der Reform des gemeindlichen Haushaltsrechts soll erreicht werden, dass die Gemeinde nicht mehr nur nach den eingesetzten Finanzmitteln, Sachmitteln und dem Personaleinsatz ihre stetigen Aufgaben erfüllt und ihre Haushaltswirtschaft steuert (Input). Beim haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinde sollen vielmehr die von ihr zu erbringenden gemeindlichen Leistungen (Output) im Vordergrund stehen. Diese neue Steuerung der Gemeinde hat dabei unter Einbeziehung des Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs (Ressour-

cenorientierung) zu erfolgen. In der fachlichen Ausführung soll dabei möglichst alles eigenverantwortlich in einer Hand liegen (dezentrale Ressourcenverantwortung). Die Gemeinde soll auch die sonstigen Ziele der Reform des gemeindlichen Haushaltsrechts ausreichend vor Ort berücksichtigen. Diese neuen haushaltswirtschaftlichen Steuerungsmöglichkeiten können von der Gemeinde durch die eigenverantwortliche Ausgestaltung von produktorientierten Teilplänen im gemeindlichen Haushaltsplan entsprechend dem örtlichen Bedarf umgesetzt werden.

Der Haushalt der Gemeinde ist und bleibt dabei das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument in der gemeindlichen Verwaltung. Die gemeindliche Steuerung erfordert jedoch, dass in der Gemeinde auch verstärkt betriebswirtschaftliche Instrumente und Methoden zur Anwendung kommen, z.B. die Produktorientierung, die Budgetierung, Leistungskennzahlen und Controlling, die Umsetzung der Ressourcenorientierung durch die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“, das System der doppelten Buchführung, die Kosten- und Leistungsrechnung u.a. Diese Reformansätze bedingen dabei nicht, dass die Gesamtverantwortung des Bürgermeisters für die Gemeinde und die besondere Finanzverantwortung des Kämmersers entbehrlich wird.

Ihre örtliche Haushaltsplanung hat die Gemeinde durch den gemeindlichen Ergebnisplan und den Finanzplan sowie durch die zu bildenden produktorientierten Teilpläne im Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung umzusetzen (vgl. §§ 79 und 84 GO NRW). Diese gemeindlichen Teilpläne haben dazu die örtlich wichtigen Daten zur produktorientierten Aufgabenerledigung mit den Angaben über den entstehenden Ressourcenverbrauch und das Ressourcenaufkommen sowie mit den Einzahlungen und Auszahlungen, aber auch mit den festgelegten Zielen und Leistungskennzahlen der Gemeinde, zu verknüpfen und auch die notwendigen Messgrößen zur Messung der Zielerreichung zu enthalten. In den einzelnen produktorientierten Teilplänen soll zudem Auskunft über die gemeindliche Investitionstätigkeit gegeben werden.

Der NKF-Produktrahmen als vorrangiges verwaltungsmäßiges Instrument kann im Zusammenhang mit der Haushaltssteuerung durch den Rat der Gemeinde auch als grundlegende Gliederung für die politische Gestaltung im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung genutzt werden. Im Gleichklang mit der haushaltsmäßigen Produktorientierung lässt sich die vorherrschende Gliederung des NKF-Produktrahmens in Produktfelder und Produktbereiche ohne Einschränkungen und inhaltliche Veränderungen in eine Gliederung nach Politikfeldern und Politikbereichen überführen. Es ist dabei zu prüfen, ob insbesondere die verbindlichen Produktbereiche sich örtlich hinsichtlich ihrer Inhalte und Abgrenzungen als geeignete Untergliederungen der örtlichen Politikfelder eignen und für den Rat die notwendigen Handlungsmöglichkeiten erhalten und ggf. verbessern. In den Fällen, in denen aus örtlicher Sicht die Produktgruppen oder die Produkte die zutreffende Ebene der Haushaltssteuerung darstellen, muss sichergestellt werden, dass deren Zusammenführung zu der gewählten politischen Aufgabenabgrenzung möglich und sachgerecht vorgenommen werden kann.

## **2. Die Gliederung des Haushaltsplans in produktorientierte Teilpläne**

### **2.1 Die Möglichkeiten der Gliederung**

Die mit der Reform des Gemeindehaushaltsrechts angestrebten Ziele, die Steuerung der Gemeinde zu verbessern und den Ressourcenverbrauch vollständig zu berücksichtigen, haben zu einer neuen Gliederung des gemeindlichen Haushaltsplans geführt (vgl. § 79 GO NRW). Der Gemeinde wird die Befugnis eingeräumt, ihren Haushaltsplan in produktorientierte Teilpläne zu untergliedern und diese eigenverantwortlich aufzustellen. Die Teilpläne sind auf der Grundlage der erbrachten Dienstleistungen durch Produkte, der Budgetierung der Ressourcen und nach den örtlichen Bedürfnissen unter Berücksichtigung der Ressourcen- und Fachverantwortung von der Gemeinde auszugestalten.

Bei der Gliederung des gemeindlichen Haushaltsplans in örtlich bestimmte Teilpläne bestehen für die Gemeinde vier Möglichkeiten. Die Gemeinde kann die Teilpläne nach Produktbereichen, nach Produktgruppen oder nach Produkten bilden oder entsprechend ihrer organisatorischen Verhältnisse nach Verantwortungsberei-

chen aufstellen. Bei allen Möglichkeiten der haushaltsmäßigen Gliederung ist die örtliche Produktorientierung ausreichend zu berücksichtigen. Sofern die Teilpläne nicht nach Produktbereichen aufgestellt werden, sind die ggf. gebildeten Produktgruppen und die wesentlichen Produkte zu beschreiben. In diesen Fällen soll den Teilplänen auch eine Zuordnung zu den verbindlichen Produktbereichen vorangestellt werden (vgl. Nr. 1.2.3 des Runderrlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

In den örtlich bestimmten Teilplänen werden dann in dem besonderen Teil „Teilergebnisplan“ die Ressourcen als Aufkommen (Ertrag) oder als Verbrauch (Aufwand) und im besonderen Teil „Teilfinanzplan“ die auf die produktbezogene Abgrenzung bezogenen gemeindlichen Zahlungen, insbesondere für die Investitionen abgebildet. In den produktorientierten Teilplänen sind von der Gemeinde aber immer auch die auf diese Bereiche bezogenen Ziele und Leistungskennzahlen so festzulegen, dass die Zielerreichung auch gemessen werden kann. Im gemeindlichen Haushaltsplan sollen die Teilpläne in unmittelbarer Verbindung zum Ergebnisplan und dem Finanzplan stehen, um darin eine Zusammenfassung der gemeindlichen Ressourcen und der Zahlungen der Gemeinde darzustellen.

Ein solcher gemeindlicher Haushalt ermöglicht der Gemeinde, ihre Ressourcen und Zahlungen in einer Gliederung nach bestimmten Aufgaben darzustellen und dabei die Detaillierung ihrer Produktorientierung eigenverantwortlich zu gestalten. Die Gemeinde soll bei der Festlegung der Gestaltung ihrer Teilpläne darauf achten, dass die örtliche Aufteilung von Ressourcen und Zahlungen möglichst einfach und wirtschaftlich erfolgen kann. Gleichwohl muss der gemeindliche Haushaltsplan eine ausreichende haushaltswirtschaftliche Aussagekraft haben und die Wirkungen der gemeindlichen Ziele und politischen Entscheidungen des Rates in ihren Größenordnungen aufzeigen können. Sofern diese Zwecke mit dem gemeindlichen Haushaltsplan erreicht werden, kann dieser Auskunft darüber geben, mit welchen Ressourcen die Gemeinde einzelne Aufgaben erfüllen will.

Diese Möglichkeiten sind von der Gemeinde in eigener Verantwortung und unter Berücksichtigung der Informationsinteressen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft umzusetzen. Das gemeindliche Haushaltsrecht enthält daher besondere haushaltsrechtliche Regelungen über die Produktorientierung des Haushalts der Gemeinde. Mit diesen Gestaltungsmöglichkeiten der Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan wird auch dem Budgetrecht des Rates der Gemeinde in ausreichendem Maße Rechnung getragen. Der Rat trägt im Rahmen seiner Festlegungen in der gemeindlichen Haushaltssatzung auch die Veranschlagungen im gemeindlichen Haushaltsplan mit. Er lässt durch seinen Beschluss auch die Ausführung der haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen im Haushaltsjahr zu.

## **2.2 Die Gliederung und Inhalte der Teilpläne**

### **2.2.1 Die Zwecke der Teilpläne**

Mit den produktorientierten Teilplänen im gemeindlichen Haushaltsplan werden die örtlichen Planungen über die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr nach den darin enthaltenen Ermächtigungen und sonstigen Leistungsangaben aufgezeigt und für die Ausführung im Haushaltsjahr verbindlich vorgegeben. Auf dieser Ebene soll zudem haushaltswirtschaftlich gesteuert werden. Die Untergliederung des gemeindlichen Haushaltsplans in Teilpläne ist deshalb nicht getrennt nach dem Ergebnisplan und Finanzplan vorzunehmen. Wegen ihrer Relevanz als Steuerungsebene müssen die für den gemeindlichen Haushaltsplan vorgesehenen Teilpläne eine produktorientierte Abbildung von Ergebnis- und Finanzdaten sowie von messbaren Zielen und Leistungskennzahlen, aber auch die für das Haushaltsjahr notwendigen Bewirtschaftungsregeln enthalten.

Zur besseren Verständlichkeit der haushaltswirtschaftlichen Zusammenhänge bietet es sich an, den im Haushaltsplan enthaltenen Teilplänen eine schematische Übersicht voranzustellen, in der die örtlich erforderlichen Produktbereiche sowie die daraus ggf. abgeleiteten und gebildeten Produktgruppen, aber insbesondere auch die festgelegten örtlichen Produkte nachvollziehbar aufgezeigt werden. In den Fällen, in denen der gemeindliche

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

Haushaltsplan nach den örtlichen Verantwortungsbereichen in Teilpläne gegliedert wird, soll gleichwohl die Produktorientierung der Gemeinde insgesamt und in entsprechender Weise aufgezeigt werden, sodass bei dieser Gliederungsform eine Übersicht über die örtliche Produktorientierung zu erstellen ist. Sie ist sachgerecht und sinnvoll, denn dadurch werden den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ein besseres Verständnis für das wirtschaftliche Handeln der Gemeinde und dessen Auswirkungen vermittelt.

**2.2.2 Die Gestaltung der Teilpläne**

**2.2.2.1 Die Produktorientierung und Ziele**

Im NKF liegt die zeitgemäße Gliederung des gemeindlichen Haushaltsplans grundsätzlich in der Eigenverantwortung der Gemeinde. Ausgerichtet auf die örtliche Haushaltswirtschaft soll die Gestaltung der Teilpläne des gemeindlichen Haushaltsplans grundsätzlich an den unterscheidbaren produktorientierten Aktivitäten der Gemeinde ausgerichtet werden. Eine Darstellung der haushaltswirtschaftlichen Ergebnis- und Finanzdaten zusammen mit den übrigen Informationen und Zielen ermöglicht dabei eine zutreffende Beurteilung der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und der Zielerreichung im Haushaltsjahr sowie eine örtliche Entscheidungsfindung über den künftigen Einsatz der verfügbaren Ressourcen für die gemeindliche Aufgabenerfüllung.

Die örtlichen Teilpläne sind daher von der Gemeinde produktorientiert in unterschiedliche Informationsbereiche zu gliedern. Dabei darf jedoch der Informationsbedarf der Verantwortlichen in der Gemeinde sowie der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht unberücksichtigt bleiben. Zur Gestaltung der örtlichen Teilpläne wird der Gemeinde ein Muster zur Anwendung empfohlen (vgl. Nr. 1.2.5 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300). Das nachfolgende Schema zeigt in Grundzügen die Gestaltung und die Inhalte der Teilpläne auf (vgl. Abbildung).

<b>Haushaltsplan ...</b>				<b>Fachliche Zuständigkeit: Frau/Herr</b>			
<b>Produktbereich ...</b>							
<b>Inhalte des Produktbereiches</b>							
Beschreibung und Zielsetzung: Zielgruppe(n): Besonderheiten im Haushaltsjahr:							
<b>Produktbereichsübersicht</b>							
<b>Produktgruppen mit</b> - <b>den wesentlichen beschriebenen Produkten:</b> - <b>den einzelnen Zielen:</b> - <b>den Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung:</b> (Die Kennzahlen und ggf. die Leistungsmengen sollen nach Arten und möglichst entsprechend der Zeitreihe nach § 1 Absatz 3 GemHVO NRW gegliedert werden.)							
<b>Personaleinsatz</b>							
(Die Angaben zum eingesetzten Personal - Auszug aus der Stellenübersicht nach § 8 GemHVO NRW - sollen nach Beschäftigungsverhältnissen gegliedert werden. Diese Abbildung kann durch Angaben in einer Zeitreihe nach § 1 Absatz 3 GemHVO NRW ergänzt werden.)							
<b>Teilergebnisplan</b>							
	Haushalts- positionen	Vor- vor- jahr	Vor- jahr	<b>Haus- halts- jahr</b>	Plan- Jahr (Hj +1)	Plan- Jahr (Hj +2)	Plan- Jahr (Hj +3)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

(Der Teilergebnisplan muss die in § 2 vorgegebene Mindestgliederung enthalten (vgl. Nr. 1.2.6 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).							
<b>Teilfinanzplan</b>							
	Haushalts- positionen	Vor- vor- jahr	Vor- jahr	<b>Haus- halts- jahr</b>	Plan- Jahr (Hj +1)	Plan- Jahr (Hj +2)	Plan- Jahr (Hj +3)
(Der Teilfinanzplan muss die in § 3 vorgegebene Mindestgliederung enthalten (vgl. Nr. 1.2.7 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).							
<b>Bewirtschaftungsregelungen</b>				<b>Für den Teilergebnisplan: Für den Teilfinanzplan:</b>			
				Sonstiges:			
<b>Erläuterungen zu den Haushaltspositionen</b>				<b>Für den Teilergebnisplan: Für den Teilfinanzplan:</b>			
				Sonstiges:			
<b>Sonstige Daten über örtliche Verhältnisse</b>							

*Abbildung 300 „Gestaltung und Inhalte der Teilpläne“*

In den gemeindlichen Teilplänen sollen, ausgehend von der Aufgabenerfüllung der Gemeinde und anhand der örtlichen Produktorientierung, die konkreten Umsetzungen und Zielsetzungen der einzelnen gemeindlichen Produktbereiche, der Produktgruppen oder der Produkte dargestellt werden. Soweit die örtlichen Teilpläne von der Gemeinde nach Produktbereichen oder Produktgruppen gebildet werden, sind die von der Gemeinde gebildeten wesentlichen Produkte, ggf. bei Produktbereichen auch die Produktgruppen, sowie die wichtigsten gemeindlichen Leistungen zu erläutern. Bei der Bildung der Teilpläne nach Produkten sind auch die Leistungen der Gemeinde gesondert zu benennen.

Die örtliche Steuerung über Ziele und Zielvereinbarungen auf allen Verwaltungsebenen der gemeindlichen Verwaltung, aber auch zwischen Rat und Verwaltung, bringt es in diesem Zusammenhang mit sich, für die jahresbezogenen Zielsetzungen einen gesonderten Bereich in den Teilplänen vorzusehen. Die vereinbarten Ziele und Leistungskennzahlen sollen dabei auf allen Gliederungsebenen des gemeindlichen Haushaltsplans und damit auch in allen produktorientierten Teilplänen ausgewiesen werden (vgl. § 12 GemHVO NRW). Dazu muss grundsätzlich die Möglichkeit bestehen, deren Umsetzung und Zielerreichung mit Hilfe von messbaren Kennzahlen nachprüfen zu können.

#### **2.2.2.2 Wesentliche Ergebnis- und Finanzdaten**

In den produktorientierten Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans bedarf es hinsichtlich der späteren Ausführung im Haushaltsjahr insbesondere der Veranschlagung von Erträgen und Aufwendungen, die unter dem Gesichtspunkt der Produktorientierung dem einzelnen Produkt, der Produktgruppe oder dem Produktbereich zugeordnet werden müssen. Innerhalb der Teilpläne sind dafür die Teilergebnispläne vorgesehen, die entsprechend dem Aufbau des gemeindlichen Ergebnisplans zu gliedern sind. In solchen Teilergebnisplänen sind aber auch die Erträge und Aufwendungen aus den internen Leistungsbeziehungen der Gemeinde zu veranschlagen, wenn die Gemeinde die internen Leistungsbeziehungen für ihre Haushaltsbewirtschaftung erfasst. Bei einer Erfassung hat die Gemeinde die internen Leistungsbeziehungen dem Jahresergebnis des Teilergebnisplans hinzuzufügen. Eine haushaltsrechtliche Verpflichtung für eine Erfassung besteht für die Gemeinde allerdings nicht (vgl. § 17 GemHVO NRW).

Die gemeindlichen investiven Einzahlungen und Auszahlungen sind ebenfalls in den Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans zu veranschlagen, soweit diese unter dem Gesichtspunkt der Produktorientierung dem

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

Produktbereich, der Produktgruppe oder dem Produkt zugeordnet werden können. Dafür sind innerhalb der Teilpläne die Teilfinanzpläne vorgesehen, die entsprechend dem Aufbau des gemeindlichen Finanzplans zu gliedern sind. Sie bestehen aus zwei Teilen. Der Teil A (Zahlungsübersicht) enthält die Einzahlungen und Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit der Gemeinde nach Arten. Der Gemeinde bleibt es dabei freigestellt, dabei auch die Einzahlungen und Auszahlungen aus ihrer laufenden Verwaltungstätigkeit abzubilden. Der Teil B (Planung einzelner Investitionsmaßnahmen) enthält die konkrete Veranschlagung der einzelnen Investitionsmaßnahmen oberhalb der vom Rat festgesetzten Wertgrenzen mit den der Maßnahme zugeordneten Ein- und Auszahlungen entsprechend dem Stand der Haushaltsplanung der Gemeinde. Außerdem enthält er die Summe der investiven Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen unterhalb der vom Rat festgesetzten Wertgrenzen (vgl. Nr. 1.6.4 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

Die Zwecke der gemeindlichen Teilpläne bedingen, dass die Gemeinde darin die Richtigkeit der haushaltswirtschaftlichen Daten gewährleisten muss. Sie muss daher umfassend dafür Sorge tragen, dass die örtlichen Buchungen haushaltswirtschaftlich nach den sachlich erforderlichen Abgrenzungen der Ertrags- und Aufwandsarten und den Einzahlungs- und Auszahlungsarten unter Beachtung der Produktorientierung tatsächlich erfolgen. In Abwägung mit der eigenständigen Finanzverantwortung bedarf es dafür keiner haushaltsrechtlichen Vorgabe von örtlichen Sachkonten. Die jährlichen und die unterjährigen Meldepflichten zur Finanzstatistik bieten durch die Erhebungsmerkmale die Möglichkeit, den gemeindlichen Entscheidungsspielraum bei der örtlichen Kontenbildung weitgehend auszufüllen.

### **2.2.2.3 Die Zeitreihe in den Teilplänen**

Die Gemeinde hat ihre Haushaltsplanung für das Haushaltsjahr in den Rahmen der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung einzubinden. Dadurch besteht ein fünfjähriger Planungszeitraum, der vom laufenden Haushaltsjahr ausgeht und in den das Haushaltsjahr als erstes Planungsjahr und drei weitere Planungsjahre eingebunden sind (vgl. § 84 GO NRW). Für diesen mehrjährigen Planungszeitraum sind von der Gemeinde jahresbezogen die voraussichtlichen Erträge und Aufwendungen sowie die Einzahlungen und Auszahlungen nach ihren Arten zu veranschlagen.

Die mittelfristige Planung der Gemeinde ist in jedem produktorientierten Teilplan bzw. jeweils im Teilergebnisplan und im Teilfinanzplan abzubilden. Die mehrjährige Planungszeit wird zudem durch die allgemeine Vorgabe ergänzt, dass den für das Haushaltsjahr zu veranschlagenden Erträgen und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres und die Haushaltspositionen des Vorjahres voranzustellen sind (vgl. § 1 Absatz 3 GemHVO NRW). Die gemeindliche Haushaltsplanung in einer solchen mehrjährigen Zeitreihe ist daher, bezogen auf die einzelnen Haushaltspositionen und die einzelnen Jahre in den Teilplänen sorgfältig durchzuführen.

Durch diese bedarfsgerechte Darstellung der gemeindlichen Ergebnis- und Finanzdaten in den Teilplänen legt die Gemeinde ihre Leistungskraft offen. Die Gemeinde soll sich zukunftsorientiert ausrichten und die voraussichtlichen haushaltswirtschaftlichen Gegebenheiten und Gestaltungsmöglichkeiten vorausschauend aufzeigen. Sie muss dabei aber auch zeigen, wie sie die stetige Aufgabenerfüllung und den Haushaltsausgleich auf Dauer sichern will. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft kann dabei anhand des im Haushaltsplan aufgezeigten Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs sowie des Bedarfs der Gemeinde an Finanzmitteln innerhalb der mehrjährigen Zeitreihe der Haushaltsplanung beurteilt werden.

Die Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan verändert aber nicht den dafür bestimmten fünfjährigen Planungszeitraum, in dessen Mittelpunkt das neue Haushaltsjahr steht. Mit der Veranschlagung der Erträge und Aufwendungen in einer mehrjährigen Zeitreihe in den Teilplänen wird ein konkreter Überblick über die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Vorjahr und im Jahr sowie über die Veranschlagung für das Haushaltsjahr und die folgenden drei Planungsjahre gegeben. Die Verantwortlichen in der

Gemeinde sowie die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft haben dadurch bei ihren Beratungen, aber auch bei der Aufstellung und Beschlussfassung über die gemeinde Haushaltssatzung auch die wirtschaftliche Weiterentwicklung sowie die künftigen Chancen und Risiken der Gemeinde im Blickfeld.

### **3. Die Teilpläne und die Budgetierung**

Das NKF beinhaltet neben der Planung der örtlich nutzbaren Ressourcen die dezentrale Ressourcenverantwortung im Rahmen der Haushaltsausführung. Sie stellt ein Instrument für eine flexible Haushaltsbewirtschaftung für die Gemeinde dar. Die darüber gefasste Vorschrift erkennt die Budgets als Bewirtschaftungsinstrument für die Gemeinde an (vgl. § 21 GemHVO NRW). Unter dem Begriff „Budgetierung“ wird dabei verstanden, dass den einzelnen Organisationseinheiten der gemeindlichen Verwaltung bestimmte Ressourcen zur eigenverantwortlichen Bewirtschaftung im Haushaltsjahr übertragen werden, z. B. Fachbereichen oder Ämtern. Unter einem „Budget“ ist daher ein mit finanziellen Mitteln ausgestatteter Handlungsbereich der gemeindlichen Verwaltung zu verstehen, der einem abgegrenzten Verantwortungsbereich unter bestimmten Zielsetzungen übertragen wird.

Das Verständnis von Budgetierung als einen eigenverantwortlichen Bewirtschaftungsprozess ist i.d.R. an die verwaltungsmäßigen Organisationseinheiten der Gemeinde gekoppelt und bedarf bei der Gemeinde einer eindeutigen Festlegung von Verantwortlichkeiten. Die Budgetierung im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsbewirtschaftung hat deshalb eine erhebliche Steuerungsrelevanz für die Gemeinde. In diesem Zusammenhang ist auch die Bildung und Ausgestaltung der gemeindlichen Budgets relevant, denn es ist von Bedeutung, ob örtlich eine Vollbudgetierung oder eine Teilbudgetierung oder beide Arten zur Anwendung kommen.

Bei einer Vollbudgetierung fließen alle Haushaltsmittel, z.B. Erträge und Aufwendungen, in die Bildung der Budgets ein. Diese Budgetierung erfordert daher ein hohes Maß an Budgetverantwortung, weil durch das Ergebnis unmittelbar der gemeindliche Haushaltsausgleich betroffen ist. Bei der Teilbudgetierung können dagegen unterschiedliche Zusammenhänge hergestellt werden, z. B. Sachausgabenbudgetierung, Budgetierung von Investitionszahlungen u.a. Außerdem kann die Budgetbildung auch nach Zuschussbudgets (Aufwendungen höher als Erträge), Überschussbudgets (Erträge höher als Aufwendungen und ausgeglichene Budgets unterschieden werden.

Unabhängig von der Art der örtlichen Budgetbildung bedarf es aber immer eindeutiger Budgetregeln durch die Gemeinde. Durch eine ausdrückliche haushaltsrechtliche Vorschrift erhält die Budgetierung für den gemeindlichen Haushalt einen hohen Stellenwert (vgl. § 21 GemHVO NRW). Sie stellt aber keine Vorgabe für die Gemeinde dar, ihre Budgets auch in den gemeindlichen Haushaltsplan aufzunehmen. Die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan können zwar eine gute Grundlage für die zu bildenden Budgets darstellen, es hängt aber einerseits von der Ausgestaltung der Produktorientierung und andererseits von der Übertragung der dezentralen Ressourcenverantwortung ab, ob eine Identität zwischen diesen beiden haushaltswirtschaftlichen Betrachtungen hergestellt werden kann.

Es dürfte sich in vielen Fällen anbieten, nur eine produktorientierte Darstellung im gemeindlichen Haushaltsplan vorzunehmen, um den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft die Leistungserstellung und die dafür eingesetzten Ressourcen in verständlicher und nachvollziehbarer Weise offen zu legen. Die Budgetierung kann dann als internes Bewirtschaftungsinstrument zur Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans eingerichtet und stärker auf die Bedürfnisse der gemeindlichen Verwaltung mit ihren Organisationseinheiten ausgerichtet werden, z. B. mit Unterstützung durch einen gesonderten Managementplan.

Die gemeindliche Budgetierung enthält jedoch dann eine gewisse Vorrangstellung bei der Gemeinde, wenn die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan nach örtlichen Verantwortungsbereichen aufgestellt werden. Die gemeindliche Budgetierung ist dann nicht mehr nur auf eine interne Bewirtschaftung ausgerichtet, sondern stellt auch die Grundlage für die Gestaltung der gemeindlichen Haushaltsplanung für das Haushaltsjahr dar. Von der

Gemeinde muss dann ein Zusammenhang zu ihrer haushaltsmäßigen Produktorientierung geschaffen werden. Sie kann dazu z. B. ihre Budgets eindeutig an den Produkten der Gemeinde ausrichten, um besser die produktorientierten Ziele und Leistungskennzahlen festzulegen und messbar zu machen. Im gemeindlichen Haushaltsplan müssen dann zusätzlich zu den Budgets keine Teilpläne mehr für die örtlichen Produkte enthalten sein. Es ist als ausreichend anzusehen, wenn im gemeindlichen Haushaltsplan durch die Benennung der Aufgaben und der gebildeten Produkte ein Zusammenhang zur Produktorientierung nachvollziehbar aufgezeigt wird.

#### **4. Die Schaffung eines zukunftsorientierten Bildes**

Die Gemeinde ist gesetzlich verpflichtet, ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Sie hat zudem ihre Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Diese Vorgaben erfordern, dass die Gemeinde möglichst eine defizitäre Haushaltslage vermeidet. In diesem Zusammenhang zeigt die Produktorientierung in den Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans auf bzw. verdeutlicht, dass bei der Gemeinde ein zukunftsorientiertes Bild der Gemeinde mit qualitativ hochwertigen Leitorientierungen als Kernaussagen die Grundlage für die Ausrichtung des gemeindlichen Handelns auf die Zukunft besteht.

Die Gemeinde muss sich daher unter Beachtung der Nachhaltigkeit und des Grundsatzes der intergenerativen Gerechtigkeit ein zukunftsorientiertes Profil geben, um aus Visionen und Leitlinien (Leitbildern) strategische und operative Ziele bestimmen zu können. Die neuen Rahmenbedingungen können und sollen dann auch eine Leitorientierung für die gemeindliche Haushaltswirksamkeit entfalten. Außerdem müssen die Steuerung und die Finanzen der Gemeinde unter Beachtung der Haushaltsgrundsätze miteinander verknüpft werden, damit insgesamt gesehen ein örtlich gestaltetes, aber handhabbares System für die künftige gemeindliche Haushaltswirtschaft entsteht (vgl. § 75 GO NRW). Für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sollen daher produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festgelegt sowie geeignete Leistungskennzahlen zur Zielerreichung bestimmt und mit den gemeindlichen Finanzziele verknüpft werden.

Die Ziele müssen dabei zwischen dem Rat der Gemeinde und der gemeindlichen Verwaltung abgestimmt werden. Die Öffentlichkeit sollte in geeigneter Weise in einen solchen Prozess eingebunden werden. Diese Verpflichtungen der Gemeinde verlangen von ihr nichts Unmögliches, auch wenn es bei der Vielzahl der örtlichen Aufgaben nicht immer einfach sein dürfte, zutreffende produktorientierte Ziele und Leistungskennzahlen festzulegen. Den Einstieg dazu bietet der gemeindliche Haushaltsplan, der mindestens die vorgegebenen Produktbereiche aufweisen muss, denn produktorientierte Ziele der Gemeinde bauen auf ihren Produkten, Produktgruppen und Produktbereichen auf (vgl. § 79 GO NRW). Die Steuerung der Gemeinde bzw. der gemeindlichen Verwaltung darf dabei sich nicht nur durch die Abbildung von Zielen auf der untersten Ebene der Gliederung des Haushaltsplans wiederfinden.

Die örtlich vorgesehenen Ziele müssen vielmehr in eine Zielhierarchie eingebunden sein, die ausgehend vom Rat und dem Leitbild der Gemeinde (strategische Ziele), bis in die unterste Verantwortungsebene der Verwaltung hineinreicht (operative Ziele). Es kann dann ein örtliches in sich stimmiges Zielsystem entstehen, das einer kompetenten und ressourcenverbrauchsorientierten Verwaltungsteuerung mit dezentraler Ressourcenverantwortung und dem Gebot der Nachhaltigkeit sowie dem Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit ausreichend gerecht werden kann.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Gestaltung der Teilpläne):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Pflicht zur Aufstellung produktorientierter Teilpläne):**

##### **1.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Vorschrift bestimmt, dass die Gemeinde die Teilpläne in ihrem jährlichen Haushaltsplan produktorientiert aufzustellen hat. Dieser Festlegung liegen die Erkenntnisse aus den langjährigen Diskussionen über neue Steuerungsmodelle für die Gemeinden zugrunde sowie deren vielfältige Erprobungen. Sie entspricht überdies den gemeinsamen Vorstellungen der Länder über die Gestaltung des gemeindlichen Haushaltsplans. Das gewandelte Selbstverständnis der Gemeinde, nach dem ihre Leistungen nicht allein als Hoheitsakt, sondern vor allem als Dienstleistungen am Bürger (Produkte) erbracht werden erfordert es, die Leistungen und Ziele des Verwaltungshandelns und damit die gemeindlichen Produkte auch in den Mittelpunkt der Haushaltsberatungen bzw. der Aufstellung des Haushaltsplans zu stellen. Das gemeindliche Haushaltsrecht eröffnet diese Möglichkeit und verpflichtet gleichzeitig die Gemeinde zu einer entsprechenden Gestaltung ihres Haushaltsplans.

##### **1.1.2 Produktorientierung und gemeindliche Aufgabenerfüllung**

###### **1.1.2.1 Allgemeine Zwecke**

Das NKF eröffnet der Gemeinde die Möglichkeit, mit einer örtlich geprägten Outputorientierung auch Aussagen und Bewertungen über die mit den eingesetzten Ressourcen und investiven Finanzmitteln erzielten Ergebnisse und Leistungen zu machen. Von der Gemeinde wird daher gefordert, dass sie sich einen Überblick über ihre vielfältigen Tätigkeiten, die zu erbringenden Leistungen sowie die damit erzielbaren Wirkungen verschafft, um ihre Produkte im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zu definieren. Es ist dabei nicht ausreichend, wenn die Gemeinde nur ihre Leistungen bestimmt und auflistet. Sie muss aus ihren Erkenntnissen heraus auch ihre Produkte definieren und diese fachlich und inhaltlich voneinander abgrenzen.

Eine systematische Ordnung und Darstellung der leistungsbezogenen Produkte der Gemeinde erleichtert zudem die haushaltswirtschaftliche Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen, um der Ressourcenorientierung ausreichend Rechnung tragen zu können und die gemeindliche Aufgabenerfüllung für die Adressaten verstehbar zu machen. Die haushaltsrechtlichen Rahmenbedingungen verlangen daher, dass die gemeindlichen Produkte mit der systematischen Gliederung des landesweit geltenden „NKF-Produktrahmens“ in Einklang stehen. Eine örtliche Produktorientierung kann zudem zur wirtschaftlicheren Gestaltung der Arbeitsprozesse und zur Optimierung von Organisationsabläufen in der gemeindlichen Verwaltung führen. Die Aufgabenerfüllung der Gemeinde kann dadurch transparenter und das wirtschaftliche Handeln der Gemeinde gestärkt werden.

###### **1.1.2.2 Der Aufbau des NKF-Produktrahmens**

Dem NKF-Produktrahmen liegt die haushaltsrechtliche Festlegung zugrunde, dass der gemeindliche Haushaltsplan in produktorientierte Teilpläne zu gliedern ist. Es ist zwar von den örtlichen Gegebenheiten in der Gemeinde abhängig, ob eine bestimmte Aufgabe zum Aufgabenkatalog der Gemeinde gehört, in welchem Umfang sie zu erfüllen ist und auch, ob sie durch die gemeindliche Verwaltung oder einen gemeindlichen Betrieb erfüllt wird. Gleichwohl besteht im Grundsatz aber eine gemeindeübergreifende vergleichbare Aufgabenstruktur. Außerdem stellt die Gemeinde unter Einbeziehung des gemeindlichen Gesamtabschlusses eine Gesamtheit bzw. wirtschaftliche Einheit aus der Verwaltung und den gemeindlichen Betrieben dar, die insgesamt das produktorientierte

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

Aufgabenspektrum erfüllen. Die haushaltswirtschaftliche Produktorientierung für die Gemeinde soll durch das nachfolgende Schema aufgezeigt werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Produktorientierung nach dem NKF-Produktrahmen</b>				
<b>PRODUKT-FELDER</b>	<b>PRODUKT-BEREICHE</b>	<b>PRODUKT-GRUPPEN</b>	<b>PRODUKTE</b>	<b>LEISTUNGEN</b>
1 Zentrale Verwaltung	01 Innere Verwaltung			
2 Schule und Kultur	...			
3 Soziales und Jugend	05 Soziale Leistungen	Bildung von Produktgruppen nach den örtlichen Bedürfnissen	Bildung von Produkten nach den örtlichen Bedürfnissen	Festlegung von Leistungen nach den örtlichen Bedürfnissen
4 Gesundheit und Sport	...			
5 Gestaltung der Umwelt	07 Gesundheitsdienste			
6 Zentrale Finanzleistungen	...			
	17 Stiftungen			

*Abbildung 301 „Die Produktorientierung nach dem NKF-Produktrahmen“*

Aufgrund der Vielfalt der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ist ein haushaltswirtschaftlicher Produktrahmen entwickelt worden, der in seinem systematischen Aufbau aus den Gliederungsstufen „Produktfelder“, „Produktbereiche“, „Produktgruppen“ und „Produkte“ besteht. Auf der ersten Stufe befinden sich sechs Produktfelder, von denen als Hauptbereiche fünf Produktfelder die gemeindliche Aufgabenerfüllung wieder geben, die vor Ort auf vielfältige Art und Weise und in unterschiedlichen Organisationsformen erfolgt. Das Produktfeld „Zentrale Finanzleistungen“ stellt vorrangig einen internen Hauptbereich dar.

Nach den Produktfeldern, die für den gemeindlichen Haushaltplan keine Gliederungsrelevanz haben, befinden sich auf der zweiten Stufe die Produktbereiche als grundlegende Vorgabe für die Gestaltung des gemeindlichen Haushaltsplans. Die weitere Untergliederung der Produktbereiche in Produktgruppen oder Produkte kann von der Gemeinde für die Aufstellung der Teilpläne des gemeindlichen Haushaltsplans genutzt werden. Die örtlichen Teilpläne müssen dabei hinsichtlich der Steuerungsebene, in ihrer Anzahl sowie auch hinsichtlich der inhaltlichen Abgrenzung unter Berücksichtigung der örtlichen Steuerungsbedürfnisse und anderer Gegebenheiten durch die Gemeinde eigenverantwortlich bestimmt werden. Die haushaltsrechtlichen Vorschriften über die gemeindliche Produktorientierung gebieten lediglich eine landesweit einheitliche Handhabung auf der Ebene der 17 Produktbereiche, die für die Gliederung des gemeindlichen Haushaltsplans in Teilpläne für verbindlich erklärt worden sind (vgl. Nr. 1.2.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

**1.2 Zu Satz 2 (Inhalte der produktorientierten Teilpläne):**

Durch die Vorschrift werden der Teilergebnisplan und der Teilfinanzplan als wichtigste Inhalte der einzelnen gemeindlichen Teilpläne benannt. Dem Teilergebnisplan mit den darin veranschlagten Erträgen und Aufwendungen kommt dabei die entscheidende Bedeutung bei den Beratungen und Entscheidungen über den jährlichen Haushaltsplan sowie bei der Steuerung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu. Auch der Teilfinanzplan ist ein unverzichtbarer Bestandteil der Teilpläne.

Die Aufstellung der gemeindlichen Teilergebnispläne wird durch § 4 Absatz 3 GemHVO NRW näher bestimmt. Dadurch wird gewährleistet, dass in den Teilergebnisplänen die Erträge und Aufwendungen nach Arten und in der gleichen Zeitreihe wie im Ergebnisplan nach § 2 GemHVO NRW veranschlagt werden. Es wird aber auch erreicht, dass sich aus den Teilergebnisplänen die im Ergebnisplan auszuweisenden Beträge ergeben. Im Teilfinanzplan sind vor allem die Informationen über die vorgesehenen Investitionen enthalten, sodass mindestens die

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

Einzahlungen und Auszahlungen nach Arten einschließlich der damit verbundenen Verpflichtungsermächtigungen abzubilden sind. Dessen Aufstellung der Teilfinanzpläne wird durch § 4 Absatz 4 GemHVO NRW näher bestimmt.

**1.3 Zu Satz 3 (Aufstellung der produktorientierten Teilpläne):**

**1.3.1 Allgemeine Vorgaben**

Die Vorschrift enthält die Grundsätze zur Aufstellung der produktorientierten Teilpläne des gemeindlichen Haushaltsplans. Diese Regelung räumt der Gemeinde das Recht ein, unterhalb der haushaltsmäßigen Gesamtebene aus Ergebnisplan und Finanzplan eigenverantwortlich und nach den örtlichen Bedürfnissen die produktorientierten Teilpläne aufzustellen. Diese Vorgabe trägt damit auch dem Bedürfnis der Gemeinde Rechnung, die Teilpläne im Zusammenspiel mit örtlichen Produkten aufstellen zu können. Auch können die Teilpläne nach Verantwortungsbereichen aufgrund örtlicher Organisationsentscheidungen aufgestellt werden, die dann im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsbewirtschaftung gleichzeitig zu Budgets erklärt werden können. Der Detaillierungsgrad der Untergliederung des Haushaltsplans in Teilpläne ist von der Gemeinde eigenverantwortlich in dem Umfang festzulegen, wie es für die Steuerung des örtlichen Haushalts als angemessen angesehen wird.

Die Gemeinde hat dabei lediglich die vom Innenministerium festgelegte Vorgabe zu beachten, dass die Gliederung auf der Produktbereichsebene in Form von 17 Produktbereichen verbindlich vorgegeben ist. Diese Sachlage lässt aber zu, dass nach den örtlichen Steuerungs- und Informationsbedürfnissen der gemeindliche Haushaltsplan weiter in Produktgruppen oder Produkte untergliedert werden kann. In diesen Fällen sind die zu bildenden Produktgruppen und Produkte grundsätzlich von der Gemeinde frei gestaltbar. Die Gemeinde hat dabei lediglich eine eindeutige und zutreffende Zuordnung zu den jeweiligen Produktbereichen sicherzustellen. Die Teilpläne können von der Gemeinde statt produktorientiert auch nach Verantwortungsbereichen, z. B. nach Budgets, Fachbereiche, Ämter u.a., gegliedert werden. Bei einer solchen Gliederung muss eine eindeutige und zutreffende Zuordnung zu den verbindlichen Produktbereichen hergestellt werden.

**1.3.2 Die Produktbereiche als erste Gliederungsstufe des Haushaltsplans**

Die Gemeinden sind verpflichtet, für Steuerungs- und Informationszwecke sowie aus Gründen der Vergleichbarkeit der gemeindlichen Haushalte, aber auch wegen der Prüfung ihres Haushalts durch die Aufsichtsbehörde die erste Gliederungsstufe ihres Haushaltsplans auf der Grundlage der bekannt gegebenen 17 Produktbereiche auszugestalten. Diese vom Innenministerium für verbindlich erklärten Produktbereiche sind dem vom Rechnungsstil unabhängigen einheitlichen Produktrahmen entnommen, der von den Ländern erarbeitet wurde. Auf ihn haben sich die Länder mit Beschluss der Innenministerkonferenz vom 21. November 2003 geeinigt. Diese Produktbereiche sollen bundesweit von den Gemeinden zur Gliederung ihrer Haushalte genutzt werden.

Die Verbindlichkeit dieser Produktbereiche erstreckt sich auch darauf, dass die Teilpläne auch in der im Runderlass des Innenministeriums aufgeführten Reihenfolge der 17 Produktbereiche in den gemeindlichen Haushaltsplan einzustellen sind. Außerdem ist von der Gemeinde ein besonderer Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“ zu bilden, in dem produktbereichsübergreifende bzw. den gesamten Haushalt betreffende Leistungen und Verpflichtungen, z. B. aus der gemeindlichen Finanzierungstätigkeit, abgebildet werden müssen. Folgende Produktbereiche sind durch den Runderlass des Innenministeriums bestimmt worden (vgl. Abbildung).

<b>Die Produktbereiche im NKF-Produktrahmen</b>		
01 Innere Verwaltung	07 Gesundheitsdienste	13 Natur- und Landschaftspflege

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

<b>Die Produktbereiche im NKF-Produktrahmen</b>		
02 Sicherheit und Ordnung	08 Sportförderung	14 Umweltschutz
03 Schulträgeraufgaben	09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen	15 Wirtschaft und Tourismus
04 Kultur und Wissenschaft	10 Bauen und Wohnen	16 Allgemeine Finanzwirtschaft
05 Soziale Leistungen	11 Ver- und Entsorgung	17 Stiftungen
06 Kinder-, Jugend- und Familienhilfe	12 Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV	-----

*Abbildung 302 „Die Produktbereiche im NKF-Produktrahmen“*

Der NKF-Produktrahmen, der auf diese Festlegungen enthält, lässt der Gemeinde aber noch den notwendigen Gestaltungsfreiraum für weitere produktorientierte Untergliederungen nach den örtlichen Gegebenheiten und in eigener Verantwortung. Er ist zudem insgesamt so gestaltet worden, dass die fachlichen Produktbereiche sowohl den „Leistungsteil“ als auch den „Verwaltungsteil“ umfassen. Im gesonderten Produktbereich „Innere Verwaltung“ ist daher nicht die gesamte Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zusammenzufassen (vgl. Nr. 1.2.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

**1.3.3 Die Inhalte der NKF-Produktbereiche**

Die Gemeinde soll bei der Nutzung der verbindlichen Produktbereiche als Teilpläne in ihrem Haushaltsplan möglichst die Bezeichnungen der vom Innenministerium bekannt gegebenen Produktbereiche benutzen. Sie muss dabei auch die vorgegebenen Inhalte zur Abgrenzung der NKF-Produktbereiche beachten, denn die dazu vorgenommenen Zuordnungen sind gleichfalls verbindlich (vgl. Nr. 1.2.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300). Die nachfolgende Übersicht zeigt die Inhalte der Produktbereiche beispielhaft auf (vgl. Abbildung).

<b>Die Inhalte der NKF-Produktbereiche</b>	
<b>PRODUKTBEREICH</b>	<b>ZUORDNUNGEN</b>
<b>Innere Verwaltung</b>	Rat, Bezirksvertretungen, Bürgermeister/in, Beigeordnete, Fraktionen, Controlling, Finanzbuchhaltung, Örtliche Rechnungsprüfung
<b>Sicherheit und Ordnung</b>	Ordnungsangelegenheiten, Brandschutz, Rettungsdienst
<b>Schulträgeraufgaben</b>	Grundschulen, Hauptschulen, Realschulen, Sekundarschulen, Gymnasien, Kollegs, Gesamtschulen, Sonderschulen, Fördermaßnahmen für Schüler
<b>Kultur und Wissenschaft</b>	Museen, Theater, Musikpflege, Musikschulen, Heimatpflege
<b>Soziale Leistungen</b>	Grundversorgung an natürliche Personen,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

<b>Die Inhalte der NKF-Produktbereiche</b>	
<b>PRODUKTBEREICH</b>	<b>ZUORDNUNGEN</b>
	Soziale Einrichtungen in ihren vielfältigen Formen,
<b>Kinder-, Jugend- und Familienhilfe</b>	Förderung von Kindern und Jugendlichen, Tageseinrichtungen für Kinder (Familienzentren), Einrichtungen der Jugendarbeit,
<b>Gesundheitsdienste</b>	Krankenhäuser, Kliniken, sonstige Gesundheitseinrichtungen, Gesundheitsschutz und Gesundheitspflege
<b>Sportförderung</b>	Allgemeine Förderung des Sports, Sportstätten und Bäder
<b>Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen</b>	Planungs- und Entwicklungsmaßnahmen, Geoinformationen
<b>Bauen und Wohnen</b>	Bau- und Grundstücksordnung, Wohnungsbauförderung, Denkmalschutz und Denkmalpflege
<b>Ver- und Entsorgung</b>	Elektrizitäts-, Gas, Wasser, Fernwärmeversorgung, Abfallwirtschaft, Abwasserbeseitigung
<b>Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV</b>	Bau- und Unterhaltungsaufgaben bei Straßen, Winterdienst, Verkehrssicherungsanlagen, Straßenreinigung, Parkeinrichtungen
<b>Natur- und Landschaftspflege</b>	Öffentliches Grün, Landschaftsbau, öffentliche Gewässer, Friedhofs- und Bestattungswesen, Land- und Forstwirtschaft
<b>Umweltschutz</b>	Umweltschutzmaßnahmen, Umweltschutzbeauftragte
<b>Wirtschaft und Tourismus</b>	Wirtschaftsförderung, Allgemeine Einrichtungen und Unternehmen, Tourismus
<b>Allgemeine Finanzwirtschaft</b>	Steuern, allgemeine Zuweisungen, allgemeine Umlagen, Sonstige allgemeine Finanzwirtschaft
<b>Stiftungen</b>	Stiftungen

*Abbildung 303 „Die Inhalte der NKF-Produktbereiche“*

Durch die Vorgaben für die Nutzung der Produktbereiche im gemeindlichen Haushalt wird das unverzichtbare Mindestmaß an Einheitlichkeit und Information zur gemeindlichen Haushaltswirtschaft gesichert. Die mit der produktorientierten Gliederung des gemeindlichen Haushalts geschaffene Transparenz über das haushaltswirtschaftliche Geschehen soll dabei u.a. ein Mittel zum Zwecke der haushaltswirtschaftlichen Steuerung der Gemeinde sein. Sie darf nicht zum Selbstzweck gemacht werden, denn dieses würde mit den Zielen und Zwecken des NKF nicht in Einklang stehen. Die Produktbereiche stellen mit ihren beispielhaft dargestellten Inhalten zudem die Ausgangsgrundlage sowohl für die Gliederung des gemeindlichen Haushaltsplans als auch für die finanzstatistischen Meldepflichten der Gemeinde dar, denn beide Bereiche bauen auf dem gleichen Produktrahmen auf.

**1.3.4 Die Gliederungsziffern der Produktbereiche**

Der systematische Aufbau des gemeindlichen Haushaltsplans sowie das Buchungssystem der Gemeinde erfordern ein Zahlensystem für eine zutreffende Zuordnung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle bezogen auf die Aufgabenerfüllung. Für die gemeindlichen Produktbereiche bestehen in dieser Hinsicht keine Vorgaben, gleichwohl müssen diese in das örtliche System integriert werden. Die Ziffern der Produktbereiche, die diesen zu ihrer Gliederung zugeordnet wurden, sind nicht verbindlich. Sie können aber bei örtlicher Eignung von den Gemeinden benutzt werden (vgl. Nr. 1.2.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

Die Gemeinde kann aber auch nach eigenen Maßstäben örtliche Gliederungsziffern festlegen, z.B. weil sie dadurch das örtliche Geschehen gut in ihren Haushaltsplan integrieren kann. Sie kann aber auch die zweistelligen Gliederungsziffern aus der Übersicht der Produktgruppen der kommunalen Finanzstatistik nutzen, weil die Produktbereiche 01 – 16 die Grundlage für die ca. 80 finanzstatistischen Produktgruppen bilden, zu denen die Gemeinde meldepflichtig ist. Die örtlichen Gliederungsziffern der Produktbereiche sollten jedenfalls systematisch so aufgebaut sein, sodass durch die Verwendung der Ziffern bereits eine Verbindung zwischen den Produktbereichen, den Produktgruppen und den Produkten erkennbar und nachvollziehbar wird.

**1.3.5 Die Gliederungsstufen unterhalb der Produktbereiche**

Die Gliederung des örtlichen Haushaltsplans soll die Gemeinde nach ihren Steuerungs- oder Informationsbedürfnissen ausrichten. Die Verpflichtung der Gemeinden für die Bildung von Teilplänen im gemeindlichen Haushaltsplan liegt grundsätzlich in dem in Absatz 2 der Vorschrift aufgezeigten Rahmen (vgl. Abbildung).

<b>Die Bildung von produktorientierten Teilplänen</b>	
<b>GLIEDERUNGSART</b>	<b>GLIEDERUNGSVORGABE</b>
<b>Teilpläne nach Produktbereichen</b>	Die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan sind nach den verbindlich vorgegebenen Produktbereichen mit Angabe der jeweils dazugehörigen Produktgruppen und wesentlichen Produkte zu bilden.
<b>Teilpläne nach Produktgruppen</b>	Die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan können nach Produktgruppen (eigene oder aus dem NKF- oder dem „Länder-Produktrahmen“) mit mindestens der Angabe der Summen der untergliederten Teilpläne auf der Ebene der verbindlichen Produktbereiche aufgestellt werden.
<b>Teilpläne nach Produkten</b>	Die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan können nach Produkten mit mindestens der Angabe der Summen der untergliederten Teilpläne auf der Ebene der verbindlichen Produktbereiche aufgestellt werden.
<b>Teilpläne nach Verantwortungsbereichen</b>	Die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan können nach örtlichen Verantwortungsbereichen mit Angabe der Aufgaben und der dafür gebildeten Produkte sowie mit der Angabe der Summen der untergliederten Teilpläne auf der Ebene der verbindlichen Produktbereiche aufgestellt werden.

*Abbildung 304 „Die Bildung von produktorientierten Teilplänen“*

Die Gemeinde kann sich dabei eigenverantwortlich entscheiden, ob sie die Teilpläne auch nach einer Gliederungsstufe unterhalb der verbindlichen Produktbereiche aufstellt. Sie ist z. B. bei einer Gliederung der Teilpläne nach Produktgruppen nicht verpflichtet, diese Gliederung nach finanzstatistischen Merkmalen vorzunehmen, weil die Produktgruppen eine finanzstatistische Messgröße darstellen. Es bietet sich aber für die Gemeinde an, die

finanzstatistischen Merkmale in die Entscheidung über die Gliederung ihres Haushaltsplans einbeziehen. In diesem Zusammenhang sollte die Gemeinde prüfen, ob und in welchem Umfang es aus eigenen Steuerungs- und Informationsgesichtspunkten heraus sachgerecht ist, die gemeindlichen Teilpläne kleinteilig unterhalb der Produktbereichsebene aufzustellen. Die über die Produktbereiche hinausgehenden Angaben, zu denen die Gemeinde insbesondere zur Erfüllung der finanzstatistischen Zwecke verpflichtet ist, kann sie ggf. aber auch auf andere geeignete und nachprüfbar Weise machen, z. B. mithilfe ihres Controlling oder durch sonstige Auswertungen und Nebenrechnungen ermitteln.

### **1.3.6 Die Bildung von Produkten**

#### **1.3.6.1 Allgemeine Anforderungen an die Produktbildung**

Im NKF-Produktrahmen besteht nur für die Produktbereiche eine verbindliche Vorgabe für die örtliche Gestaltung des gemeindlichen Haushaltsplans (vgl. Nr. 1.2.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300). Die weitere Untergliederung dieser Ebene, also die Bildung von Teilplänen im gemeindlichen Haushaltsplan nach Produktgruppen und Produkten, liegt in der Entscheidungskompetenz der Gemeinde. Bei der Bildung der gemeindlichen Teilpläne sollen nicht nur die individuelle Aufgaben- und Verwaltungsstruktur vor Ort, sondern z.B. auch die Leistungsarten und die Finanzwirkungen berücksichtigt werden. Dabei gilt es, eine Übereinstimmung mit den Zielen und Inhalten der strategischen Steuerung zu erreichen.

Die Produkte sind dabei eine wesentliche Komponente des gemeindlichen Haushalts und haben deshalb eine Schlüsselfunktion inne. Der Rat und die Verwaltung der Gemeinde erhalten durch die gebildeten Produkte wichtige Informationen für die Steuerung der Gemeinde. Die von der gemeindlichen Verwaltung zu erbringenden Leistungen werden artenbezogen erfasst. Es wird zudem eine quantitative und qualitative Bewertung der aufgabenbezogenen Verwaltungsleistungen anhand von Zielen und Leistungskennzahlen ermöglicht. Bei der Bildung von Produkten durch die Gemeinde sollen deshalb auch die gewünschten steuerungsrelevanten Informationen vorrangig berücksichtigt werden. Ausgehend von den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kann daher zwischen Produkten für externe Zwecke (für Dritte) und Produkten für interne Zwecke (für andere Verwaltungseinheiten) unterschieden werden.

Unter dem Begriff „Produkt“ sind dabei zusammengefasste Leistungen und Arbeitsvorgänge der gemeindlichen Verwaltung zu verstehen, die für Stellen außerhalb der jeweils zu betrachtenden Verwaltungseinheit im Rahmen des Leistungsprozesses der Verwaltung der Gemeinde erbracht werden. Die Gemeinde sollte jedoch nicht jede Verwaltungsleistung als eigenständiges Produkt definieren, sondern vielmehr einzelne Aufgaben, Leistungsarten oder andere Verwaltungsaktivitäten sachgerecht und sinnvoll zu geeigneten Produkten zusammenführen. Ein gemeindliches Produkt stellt daher das Ergebnis bestimmter Aktivitäten und Sachgüter der gemeindlichen Verwaltung dar, die für einen Dritten als Empfänger erbracht werden sollen. Deshalb bestehen bestimmte Anforderungen an die örtliche Produktbildung (vgl. Abbildung).

<b>Die Anforderungen an die örtliche Produktbildung</b>	
<b>Die gemeindlichen Produkte sollen so gebildet werden, dass</b>	- sie für die gemeindliche Steuerung verwendbar sind,
	- durch sie eine Verbindung zwischen dem Ressourcenverbrauch und den damit angestrebten Zielen möglich wird,
	- die damit verbundenen Leistungsergebnisse mit Hilfe von geeigneten Kennzahlen messbar und steuerbar sind,

<b>Die Anforderungen an die örtliche Produktbildung</b>	
	- sie sich in die Gliederungssystematik des gemeindlichen Haushalts einfügen,
	- sie für die Gestaltung der örtlichen Budgetierung einsetzbar sind.

*Abbildung 305 „Die Anforderungen an die örtliche Produktbildung“*

Die Produkte der Gemeinde, als Ergebnisse bestimmter Aktivitäten und Sachgüter der gemeindlichen Verwaltung, verbinden somit Ziele und Zielgruppen der gemeindlichen Dienstleistungen und machen mit Hilfe von Leistungskennzahlen eine Messung der Zielerreichung möglich. Sie ermöglichen aber auch über die Steuerung der Gemeinde die Verbesserung von Arbeitsprozessen in der gemeindlichen Verwaltung. Diese Gegebenheiten erfordern bei der Bestimmung von örtlichen Produkten eine zutreffende Abgrenzung zwischen den Produkten. Durch die Erstellung von Produktbeschreibungen werden die örtlichen Produkte nachvollziehbar, wobei deren Inhalte wesentlich auch von den Leitfragen für die gemeindliche Steuerung abhängen.

### 1.3.6.2 Die Inhalte von Produktbeschreibungen

Im Rahmen der Produktbildung ist von der Gemeinde eine inhaltliche Festlegung für jedes einzelne Produkt vorzunehmen (Produktbeschreibung). Grundsätzlich ist dabei auszugehen, dass innerhalb der Gemeinde unterschiedliche Informationsbedürfnisse zu Produkten bestehen und sich diese Gegebenheiten auch auf die Produktbeschreibungen auswirken. Während für das Verwaltungshandeln der Gemeinde vielfach Detailinformationen zum einzelnen Produkt benötigt werden, sind für die Verwaltungsführung verdichtete und bewertete Informationen von Bedeutung.

Die Grundlage für die Erstellung des Produktplans der Gemeinde sollen die einzelnen Produktbeschreibungen bilden, wenn in diesen Darstellungen eine grundlegend gleiche steuerungsorientierte Basis enthalten ist. Solche Produktbeschreibungen ermöglichen dem Rat der Gemeinde und der Verwaltungsführung, das Leistungshandeln der Gemeinde zutreffend beurteilen zu können. Dazu gehört, dass neben der Auswahl der geeigneten Informationen aus der gemeindlichen Verwaltungstätigkeit und deren Aufbereitung auch der Zielbestimmung des hauswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde genügend Sorgfalt gewidmet wird.

Ein erfolgreiches Steuern der Gemeinde kann durch möglichst genau beschriebene Ziele sowie eine transparente Messung der Zielerreichung unterstützt werden. Eine solche Hilfe ermöglicht, nach Ablauf eines festgelegten Zeitraumes, z. B. dem Haushaltsjahr, den Grad der Zielerreichung mit Hilfe von Leistungskennzahlen zu messen und zu beurteilen. Dadurch können die gemeindlichen Produkte zu geeigneten Steuerungsgrößen für die örtliche Leistungserbringung der Gemeinde werden. Eine Produktbeschreibung zeigt i.d.R. die Verantwortlichkeiten, die Zielgruppe und die Abgrenzung zu den anderen gemeindlichen Produkten (vgl. Abbildung).

<b>Die Inhalte von Produktbeschreibungen</b>	
<b>GLIEDERUNG</b>	<b>INHALTLICHE ANGABEN</b>
<b>Produktbereich:</b> <b>Produktgruppe:</b> <b>Produkt:</b>	Angaben über die Bezeichnung und Nummerierung sowie Zuordnung innerhalb des gemeindlichen Produktplans.
<b>Kurzbeschreibung des Produktes</b>	Inhaltliche Kurzdarstellung des Produktes.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

<b>Die Inhalte von Produktbeschreibungen</b>			
<b>Leistungsbereich des Produktes</b>		Aufführung der dem Produkt zugeordneten Leistungen.	
<b>Auftragsart:</b>		Benennung der Kriterien, z.B. „freiwillige Aufgabe“, „pflichtige Aufgabe“ u.a.	
<b>Auftragsgrundlage:</b>		Benennung der gesetzlichen Grundlagen sowie andere verbindliche Vorgaben.	
<b>Produktverantwortung:</b>		Benennung des Produktverantwortlichen, abgeleitet aus der Aufgaben- und Organisationsstruktur der gemeindlichen Verwaltung.	
<b>Ziele:</b>		Definition der Ziele anhand der Aufgabenbestimmung des Produktes unter Berücksichtigung der „Outputorientierung“ und der Transparenz des Verwaltungshandelns.	
<b>Zielgruppen:</b>		Darstellung der Adressaten („Kunden“), für die das Produkt erbracht wird.	
<b>Sonstige Bemerkungen:</b>		z. B. Hinweise auf Besonderheiten gegenüber anderen Produkten.	
<b>Kennzahlen:</b>	<b>Formel:</b>	<b>Ergebnis:</b>	<b>Zeitraum:</b>

*Abbildung 306 „Die Inhalte von Produktbeschreibungen“*

Bei der Gestaltung der Produktbeschreibungen sollte daher der Steuerungsrelevanz der Gemeinde ein Vorrang eingeräumt werden. Eine zu große Anzahl von Produkten mit den entsprechenden Produktbeschreibungen führt nicht zu einer Optimierung der Steuerung der Gemeinde, sondern schränkt die Transparenz über die Leistungen der Gemeinde bzw. die gemeindliche Aufgabenerfüllung ein. Der differenzierte Informationsbedarf in der gemeindlichen Verwaltung erfordert es außerdem, dass die notwendigen Steuerungsinformationen sowie die Produktbeschreibungen allen Beteiligten verfügbar gemacht werden. Die vorherige Abstimmung über die Produkte mit den jeweils Beteiligten bzw. deren Mitarbeit bei der Bildung von Produkten erleichtert dabei das Herausfinden der steuerungsrelevanten Daten. Die örtlichen Produktbeschreibungen müssen daher insbesondere Aussagen zum Inhalt des Produktes, zum Leistungsumfang, zur Leistungsqualität und zur Zielerreichung beinhalten.

**1.3.6.3 Der örtliche Produktplan der Gemeinde**

Die verbindlichen Produktbereiche stellen den Rahmen für die Bildung und Darstellung der von der Gemeinde in einem örtlichen Produktplan festzulegenden Produktgruppen und Produkte dar. Ein solcher individueller Produktplan der Gemeinde bildet die tatsächlichen örtlichen Leistungen im Rahmen der Aufgabenerfüllung und ihre Gestaltung durch die Gemeinde ab. Er muss daher alle von der Gemeinde gebildeten Produkte enthalten. Der Produktplan verpflichtet dabei nicht die Gemeinde, darin auch die den Produkten zugeordneten Leistungen aufzuzeigen. Damit aber gleichwohl eine eindeutige Zuordnung der gemeindlichen Leistungen zu den Produkten gewähr-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

leistet werden kann, bedarf es der Produktbeschreibungen. Zudem kann die Zuordnung der von der Gemeinde gebildeten Produkte zu ihren Produktgruppen und den verbindlichen Produktbereichen durch eine Produktkennziffer für jedes Produkt erleichtert werden.

Ausgehend von den Produktfeldern des Produktrahmens, in die sich die vorgegebenen Produktbereiche sowie die weiteren von der Gemeinde bestimmten Produktgruppen und Produkten einfügen lassen müssen, kann in entsprechender Weise eine Kennziffer für das einzelne örtliche Produkt gebildet werden. Das nachfolgende Schema soll beispielhaft den Aufbau einer Produktkennziffer für die frei gewählten Produkte „2313 Integrationsmaßnahmen“, „5221 Förderung des Mietwohnungsbaus“ und „6122 Aufnahme von Krediten für Investitionen“ verdeutlichen (vgl. Abbildung).

<b>Die Zusammensetzung einer Produktkennziffer</b>				
<b>PRODUKT-FELDER</b>	<b>PRODUKT-BEREICHE</b>	<b>PRODUKT-GRUPPEN</b>	<b>PRODUKTE</b>	<b>LEISTUNGEN</b>
2 Schule und Kultur	21 Schulträgeraufgaben	231 Berufskollegs	2313 Integrationsmaßnahmen	Festlegung von Leistungen nach den örtlichen Bedürfnissen
5 Gestaltung der Umwelt	52 Bauen und Wohnen	522 Wohnungsbauförderung	5221 Förderung des Mietwohnungsbaus	
6 Zentrale Finanzleistungen	61 Allgemeine Finanzwirtschaft	612 Sonstige allgemeine Finanzwirtschaft	6122 Aufnahme von Krediten für Investitionen	

*Abbildung 307 „Die Zusammensetzung einer Produktkennziffer“*

Der Aufbau des örtlichen Produktplans durch die Gemeinde erfordert aber insgesamt eine nachvollziehbare ziffernmäßige Systematisierung, auch wenn haushaltsrechtlich keine verbindlichen Kennziffern für die Produktbereiche vorgegeben worden sind. Der Produktplan der Gemeinde zeigt somit das gesamte gemeindliche Aufgabenspektrum. Er ist von der Gemeinde nach ihren örtlichen Verhältnissen zu detaillieren, wobei mit großer Sorgfalt und unter Berücksichtigung der Interessen aller Beteiligten vorzugehen ist.

Im Einzelfall kann die Gemeinde die Systematisierung des gemeindlichen Produktplans auch auf die den Produkten zugeordneten Leistungen beziehen und den systemgerechten Aufbau ihres Produktplans entsprechend fortsetzen. Die gemeindlichen Leistungen wären dann mit einer fünfstelligen Ziffer zu versehen. Die Gemeinde könnte beispielsweise das Produkt „4142 Kinder- und Jugendärztlicher Gesundheitsdienst“ um örtlich ausgewählte wichtige Leistungen erweitern (vgl. Abbildung).

<b>Die Zusammensetzung von Leistungsnummern</b>				
<b>PRODUKT-FELDER</b>	<b>PRODUKT-BEREICHE</b>	<b>PRODUKT-GRUPPEN</b>	<b>PRODUKTE</b>	<b>LEISTUNGEN</b>
4 Gesundheit und Sport	41 Gesundheitsdienste	414 Gesundheitsschutz und -pflege	4142 Kinder- und Jugendärztlicher Gesundheitsdienst	41421 Einschulungsuntersuchung 41422 Schulärztliche Untersuchung 41423 Zahnärztliche Untersuchung 41424 ...

*Abbildung 308 „Die Zusammensetzung von Leistungsnummern“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

Mit einer Leistungsnummer wären einzelne Leistungen einem gemeindlichen Produkt eindeutig zuordenbar und identifizierbar. Die Festlegung einer Leistungsnummer erfordert aber von der Gemeinde, dass auch praktikable Abgrenzungen zwischen den einzelnen gemeindlichen Leistungen vorgenommen werden müssen.

**2. Zu Absatz 2 (Maßgaben für die Aufstellung der Teilpläne):**

**2.0 Allgemeine Anforderungen**

Die Vorschrift enthält die Maßgaben, die von der Gemeinde bei der Aufstellung von Teilplänen für ihren gemeindlichen Haushaltsplan zu beachten sind. Die spezifische Ausgestaltung des Haushaltsplans unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse bleibt dabei jeder Gemeinde überlassen. Sie hat jedoch die einschlägigen Regelungen zu beachten und daher beim Aufbau des örtlichen Haushaltsplans eine haushaltsrechtlich bestimmte Hierarchie einzuhalten. Im gemeindlichen Haushaltsplan ist einerseits eine Gesamtebene mit Ergebnisplan und Finanzplan als einzelnes Gesamtbild aufzustellen.

Andererseits ist diese Gesamtebene nach Gesichtspunkten einer produktorientierten Steuerung in Teilpläne zu untergliedern. Diese Teilpläne müssen immer vollständig aufgestellt und insgesamt im gemeindlichen Haushaltsplan enthalten sein (vgl. Nr. 1.2.5 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300). Bei der Aufstellung der Teilpläne ist zudem zu beachten, dass es Aufgabe der gemeindlichen Verwaltung ist, die vom Rat in einem komprimierten „Politikhaushalt“ beschlossenen Vorgaben und Ziele möglichst vollständig und effizient im Haushaltsjahr umzusetzen, sodass die nach den in der Vorschrift bestimmten Maßgaben und Möglichkeiten dahingehend zu prüfen sind, ob und in welchem Umfang diese zu nutzen sind.

Die Umsetzung der vom Rat in einem komprimierten „Politikhaushalt“ beschlossenen Vorgaben und Ziele geschieht nicht zuletzt auch durch den Einsatz weiterer moderner Steuerungselemente, der Budgetierung, der dezentralen Ressourcenverantwortung und der Kosten- und Leistungsrechnung. Die haushaltswirtschaftliche Steuerung und ihre Instrumente bzw. die Ergebnisse aus ihrer Anwendung finden sich deshalb unter Berücksichtigung der entsprechenden Maßgaben in den Teilplänen im gemeindlichen Haushaltsplan wieder. Diese Vorgaben bedingen insgesamt bestimmte Anforderungen an die Bildung von Teilplänen im gemeindlichen Haushaltsplan (vgl. Abbildung).

<b>Wichtige Anforderungen an die Bildung von Teilplänen</b>	
<b>GLIEDERUNGSART</b>	<b>ANFORDERUNGEN</b>
<b>Teilpläne nach Produktbereichen</b>	Werden sie aufgestellt, sind dazu die Ziele und die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung festzulegen sowie die ggf. gebildeten Produktgruppen und die wesentlichen Produkte zu beschreiben.
<b>Teilpläne nach Produktgruppen</b>	Werden sie aufgestellt, sind dazu die Ziele und die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung festzulegen sowie die wesentlichen Produkte zu beschreiben. Diesen Teilplänen sind Informationen über die Produktbereiche voranzustellen.
<b>Teilpläne nach Produkten</b>	Werden sie aufgestellt, sind dazu die Ziele und die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung festzulegen. Diesen Teilplänen sind die Informationen über die Produktbereiche voranzustellen.
<b>Teilpläne</b>	Werden sie aufgestellt, sind dazu die Aufgaben und die dafür gebilde-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

<b>Wichtige Anforderungen an die Bildung von Teilplänen</b>	
<b>GLIEDERUNGSART</b>	<b>ANFORDERUNGEN</b>
<b>nach örtlichen Verantwortungsbereichen</b>	ten Produkte zu beschreiben sowie die Ziele und die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung festzulegen. Diesen Teilplänen sind Informationen über die Produktbereiche voranzustellen.

*Abbildung 309 „Wichtige Anforderungen an die Bildung von Teilplänen“*

Im Zusammenhang mit einer örtlichen Budgetbildung kann es auch zweckmäßig sein, die Festlegungen des vom Rat beschlossenen „Politikhaushalts“ im Rahmen einer gesonderten Nebenrechnung und in einer wesentlich kleinteiligeren Weise auf die an die Verwaltungsstruktur anknüpfenden Budgets überzuleiten. In einem solchen „Managementhaushalt“, ggf. auch in einer Kosten- und Leistungsrechnung, kann der vom Rat beschlossene „Politikhaushalt“ in einer Weise detailliert werden, wie es aus örtlicher Sicht für die Planungs-, Steuerungs- und Kontrollaufgaben, für Zwecke des Controllings und der Rechnungsprüfung in der Gemeinde erforderlich ist. Gleichwohl darf auch dabei die Produktorientierung nicht verloren gehen.

**2.1 Zu Nummer 1 (Gliederung nach Produktbereichen):**

Nach der Vorschrift können die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan nach den verbindlich vorgegebenen Produktbereichen aufgestellt werden. Die Produktbereichsebene stellt dabei die Gliederungsstufe in der haushaltsrechtlichen Hierarchie ist bei der Gliederung des gemeindlichen Haushaltsplans zwingend zu beachten. Die Gemeinde, die ihre Teilpläne nach Produktbereichen aufstellt, hat dabei die Inhalte und die Reihenfolge zu berücksichtigen (vgl. Nr. 1.2.5 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300). Die Teilpläne sind immer dann nach Produktbereichen aufzustellen, wenn die Produktbereiche die gemeindliche Steuerungsebene darstellen.

Die Gemeinde muss bei der Aufstellung der Teilpläne bestimmte Maßgaben beachten. Sie muss dafür Sorge tragen, dass die Ziele und soweit möglich die Leistungskennzahlen zur Messung der Zielerreichung in ausreichender Zahl bestimmt werden und die Produktgruppen und die wesentlichen Produkte beschrieben und in die Teilpläne einbezogen werden. Außerdem müssen diese gemeindlichen Teilpläne auf Produktbereichsebene als Bestandteile des Haushaltsplans der Gemeinde immer in einen unmittelbaren Zusammenhang mit dem gemeindlichen Ergebnisplan und dem Finanzplan gestellt werden (vgl. § 79 Absatz 2 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 1 und § 4 Absatz 1 und 2 GemHVO NRW). Sie sind deshalb so zu gestalten, dass die Teilergebnispläne und die Teilfinanzpläne nicht getrennt voneinander im Haushaltsplan stehen, sondern in den Rahmen einer aufgabenbezogenen Produktorientierung gestellt werden.

**2.2 Zu Nummer 2 (Gliederung nach Produktgruppen oder Produkten):**

Nach der Vorschrift können die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan auch nach Produktgruppen oder Produkten aufgestellt werden. Aus örtlichen Steuerungsgründen kann sich die Gemeinde dafür entscheiden, die Teilpläne in ihrem Haushaltsplan auf der Produktgruppenebene als erste Stufe der Untergliederung der Produktbereiche aufzustellen. Sie kann die Teilpläne aber auch auf der Produktebene als zweite Stufe der Untergliederung der Produktbereiche aufstellen. In diesen Fällen darf die Gemeinde gleichwohl nicht auf eine Abbildung der Produktbereichsebene im gemeindlichen Haushaltsplan verzichten, auch wenn die Produktgruppenebene oder die Produktebene erst die gemeindliche Steuerungsebene darstellt. Durch die Vorschrift wird für solche Fälle aber eine Erleichterung für die Gemeinde zugelassen.

Die Gemeinde kann in den Teilplänen der Produktbereichsebene die Angaben reduzieren und braucht im Teilergebnisplan der einzelnen Produktbereiche nur die Summen der Erträge und der Aufwendungen und im Teilfinanzplan die Summen der Einzahlungen und der Auszahlungen für Investitionen auszuweisen. Diese reduzierten Angaben sind vertretbar, weil bei dieser Sachlage die Produktbereichsebene nicht mehr der örtlichen Steuerung der Gemeinde dient. Auch die gemeindlichen Teilpläne auf Produktgruppen- oder Produktebene müssen als Bestandteile des Haushaltsplans der Gemeinde immer in einen unmittelbaren Zusammenhang mit dem gemeindlichen Ergebnisplan und dem Finanzplan gestellt werden (vgl. § 79 Absatz 2 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 1 und § 4 Absatz 1 und 2 GemHVO NRW). Sie sind so zu gestalten, dass die Teilergebnispläne und die Teilfinanzpläne nicht getrennt voneinander im Haushaltsplan stehen, sondern in den Rahmen einer aufgabenbezogenen Produktorientierung gestellt werden.

### **2.3 Zu Nummer 3 (Gliederung nach Verantwortungsbereichen):**

Nach der Vorschrift können die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan auch nach den Verantwortungsbereichen in der gemeindlichen Verwaltung aufgestellt werden. Es sind i.d.R. örtliche besondere Gegebenheiten, durch die ein Anlass besteht, die gemeindlichen Teilpläne vorrangig nach organisatorischen Gesichtspunkten und nicht produktorientiert aufzustellen. Gleichwohl bedarf es auch in solchen Teilplänen besonderer Angaben über die örtliche Produktorientierung. In solchen Fällen soll die verbindliche Ebene der Produktbereiche im gemeindlichen Haushaltsplan dadurch erfasst werden, dass den Teilplänen nach Verantwortungsbereichen in einer Übersicht die Produktbereiche voranzustellen sind. Deren Teilergebnispläne müssen dann lediglich die Summen der Erträge und der Aufwendungen und deren Teilfinanzpläne lediglich die Summen der Einzahlungen und der Auszahlungen für Investitionen ausweisen.

Bei Teilplänen im gemeindlichen Haushaltsplan auch nach den Verantwortungsbereichen in der gemeindlichen Verwaltung sollen dazu die Aufgaben und die dafür gebildeten Produkte sowie die Ziele und die Leistungskennzahlen zur Messung der Zielerreichung beschrieben werden. Ein solcher gemeindlicher Haushaltsplan enthält dann oftmals auch die örtliche Budgetbildung, sodass z. B. die Teilpläne des Haushaltsplans über die örtlich gebildeten Verantwortungsbereiche auf einer Stufe mit den Budgets in der örtlichen Budgethierarchie stehen. Die Art und Weise der Bildung der Budgets innerhalb der gemeindlichen Verwaltung obliegt dabei eigenverantwortlich der Gemeinde.

### **3. Zu Absatz 3 (Aufstellung der Teilergebnispläne):**

#### **3.1 Zu Satz 1 (Gliederung der Teilergebnispläne):**

##### **3.1.1 Allgemeine Form der Teilergebnispläne**

Im Rahmen der Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan stellen die Teilergebnispläne einen produktorientierten Auszug bzw. eine Untergliederung des gemeindlichen Ergebnisplans dar. Ihnen kommt eine entscheidende Bedeutung bei den Beratungen und Entscheidungen über den Haushaltsplan der Gemeinde sowie bei der Steuerung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu. Die Teilergebnispläne müssen zudem die gleichen Ertrags- und Aufwandsarten wie der gemeindliche Ergebnisplan enthalten, sodass eine Zusammenführung der dieser Ergebnisdaten zu den Daten des Ergebnisplans gewährleistet ist. Die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen sind in den Teilergebnisplänen daher produktorientiert gegliedert enthalten (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

<b>Ertrags- und Aufwandsarten</b>		Ergebnis des Vorjahres	Ansatz des Vorjahres	<b>Ansatz des Haushaltsjahres</b>	Planung Haushaltsjahr + 1	Planung Haushaltsjahr + 2	Planung Haushaltsjahr + 3
		EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
1 ↓ 9	<i>Ertragsarten wie im Ergebnisplan</i>						
10	= Ordentliche Erträge						
11 ↓ 16	<i>Aufwandsarten wie im Ergebnisplan</i>						
17	= Ordentliche Aufwendungen						
18	= Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit (= Zeilen 10 u. 17)						
19 20	Arten wie im Ergebnisplan						
21	= Finanzergebnis (= Zeilen 19 und 20)						
22	= Ordentliches Ergebnis (= Zeilen 18 und 21)						
23 24	+ Außerordentliche Erträge - Außerordentliche Aufwendungen						
25	= Außerordentliches Ergebnis (= Zeilen 23 und 24)						
26	= Ergebnis - vor Berücksichtigung der internen Leistungsbeziehungen - (= Zeilen 22 und 25)						
27	+ Erträge aus internen Leistungsbeziehungen						
28	- Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen						
29	= Ergebnis (= Zeilen 26, 27, 28)						

*Abbildung 310 „Allgemeine Form des Teilergebnisplans“*

### 3.1.2 Die Haushaltspositionen im Teilergebnisplan

Die haushaltsrechtliche Einstufung der Teilergebnispläne als aufgaben- (produkt-) bezogene Abbildung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung in ihrer haushaltswirtschaftlichen Umsetzung ist als sachgerecht anzusehen. Die damit verlangte Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen zu einer jeweils abgegrenzten gemeindlichen Aktivität ist notwendig, wie sie ansonsten aus haushaltswirtschaftlicher Sicht auch vorzunehmen wäre, wenn die gemeindliche Aufgabe außerhalb der gemeindlichen Verwaltung durch Dritte erledigt werden würde. Nach der Vorschrift müssen im gemeindlichen Ergebnisplan mindestens die folgenden Haushaltspositionen enthalten sein (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

<b>Die Haushaltspositionen im Teilergebnisplan</b>	
<b>ERGEBNISBEREICH</b>	<b>ERGEBNISARTEN</b>
<b>Ordentliche Erträge</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Steuern und ähnliche Abgaben</li> <li>- Zuwendungen und allgemeine Umlagen</li> <li>- sonstige Transfererträge</li> <li>- öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte</li> <li>- privatrechtliche Leistungsentgelte</li> <li>- Kostenerstattungen und Kostenumlagen</li> <li>- sonstige ordentliche Erträge</li> <li>- aktivierte Eigenleistungen</li> <li>- Bestandsveränderungen</li> </ul> außerdem <ul style="list-style-type: none"> <li>- Finanzerträge</li> </ul>
<b>Ordentliche Aufwendungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Personalaufwendungen</li> <li>- Versorgungsaufwendungen</li> <li>- Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen</li> <li>- bilanzielle Abschreibungen</li> <li>- Transferaufwendungen</li> <li>- sonstige ordentliche Aufwendungen</li> </ul> außerdem <ul style="list-style-type: none"> <li>- Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen</li> </ul>
Auch für <b>außerordentliche Erträge</b> und <b>außerordentliche Aufwendungen</b> sind gesonderte Haushaltspositionen zu schaffen.	

*Abbildung 311 „Die Haushaltspositionen im Teilergebnisplan“*

In diesem Zusammenhang kann ggf. auch eine Haushaltsposition im Teilergebnisplan entfallen, die mehrjährig keinen Betrag ausweist (vgl. § 4 Absatz 6 GemHVO NRW). Das Muster für die Teilergebnispläne im gemeindlichen Haushaltsplan wird den Gemeinden zur Anwendung empfohlen (vgl. Nr. 1.2.6 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBL. NRW. 6300).

### **3.1.3 Besondere Teilergebnispläne**

#### **3.1.3.1 Der Teilergebnisplan „Allgemeine Finanzwirtschaft“**

Die Gemeinde erhält oder erbringt vielfach Leistungen, die auf ihren gesamten Haushalt bezogen sind. Bei solchen Leistungen ist es schwierig, diese bereits im Rahmen der Haushaltsplanung zutreffend auf die „fachbezogenen“ Teilergebnispläne aufzuteilen. Die gemeindlichen Leistungen, z.B. Steuern, Schlüsselzuweisungen sowie allgemeine Aufwendungen sind daher im Haushaltsplan der Gemeinde zentral dem Teilergebnisplan „Allgemeine Finanzwirtschaft“ zuzuordnen. Zu solchen gemeindlichen Aufwendungen können z. B. auch Wertberichtigungen von Forderungen gehören, weil bei jedem noch nicht erfülltem Anspruch der Gemeinde ggf. Risiken, z. B. Ausfallrisiken oder Beitreibungrisiken, bestehen.

In diesem Zusammenhang muss die Gemeinde bereits im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung ihre gemeindlichen Ansprüche bzw. Forderungen hinsichtlich des Ausfallrisikos im Haushaltsjahr beurteilen. Gemeindliche Forderungen, bei denen es an einer Durchsetzbarkeit fehlt, sollten dann in der geschätzten Höhe des Ausfalls berichtigt und ggf. niedergeschlagen werden. Die Durchführung einer Wertberichtigung im Zusammenhang mit den haushaltsrechtlichen Vorschriften kann dabei zu Aufwendungen führen, die im gemeindlichen Ergebnisplan berücksichtigt werden sollen, wenn die Minderung einer Forderung auf den niedrigeren beizulegenden Wert auch

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

einen Verzicht auf Ansprüche durch die Gemeinde darstellt. Dazu bietet sich eine zentrale Veranschlagung der betreffenden gemeindlichen Aufwendungen in diesem Teilergebnisplan an. Solche Gegebenheiten bringen es mit sich, dass die Gliederung der Haushaltspositionen dieses Teilergebnisplans von der Regelgliederung der Teilergebnispläne erheblich abweichen kann. Das nachfolgende Schema soll diese Sachlage deutlich machen (vgl. Abbildung).

<b>Der Teilergebnisplan für den Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“</b>						
	Vor- vor- jahr	Vor- jahr	<b>Haus- halts- jahr</b> ...	Planung Hj + 1	Planung Hj + 2	Planung Hj + 3
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
<b>Steuern und ähnliche Abgaben</b> davon Grundsteuer A Grundsteuer B Gewerbesteuer <b>+ Zuwendungen u. allgem. Umlagen</b> davon Schlüsselzuweisungen <b>+ Sonstige Transfererträge</b> <b>+ Sonstige ordentliche Erträge</b>						
<b>= Ordentliche Erträge</b>						
<b>- Transferaufwendungen</b> davon allgemeine Umlagen <b>- Sonstige ordentl. Aufwendungen</b>						
<b>= Ordentliche Aufwendungen</b>						

*Abbildung 312 „Der Teilergebnisplan für den Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“*

### 3.1.3.2 Die abgabenrechtlichen „Gebührenhaushalte“

Für die Darstellung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kann es sachgerecht sein, in den betroffenen Teilplänen im gemeindlichen Haushaltsplan auch die Belastung der Gebührenzahler insgesamt darzustellen. In diesen Teilergebnisplänen können durch eine Ergänzung die nach dem Abgabenrecht möglichen kalkulatorischen Kosten gesondert dargestellt werden. Es ist dabei aber zu berücksichtigen, dass die Einheitlichkeit des gemeindlichen Rechnungswesens insgesamt gewahrt bleiben muss, sodass es im übrigen Teil dieser Teilergebnispläne bei den Rechengrößen „Erträge“ und „Aufwendungen“ für den gemeindlichen Haushaltsplan bleiben muss.

Der Gemeinde bleibt es dabei freigestellt, ob solche Teilergebnispläne des gemeindlichen Haushaltsplans entsprechend den gebührenrechtlichen Gegebenheiten oder durch zusätzliche textliche Darstellungen erweitert werden. Zur besseren Nachvollziehbarkeit der umfassenden gemeindlichen Aufgabenerfüllung können für die „Gebührenhaushalte“ aber auch als eigenständige produktorientierte Teilpläne aufgestellt und unter Beachtung der betroffenen Produktbereiche in den Haushaltsplan integriert werden. Dafür müssen dann im Jahresabschluss auch entsprechende Teilrechnungen vorgenommen werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass im NKF in allen gemeindlichen Produktbereichen die jährlichen Abschreibungen auf der Basis von Anschaffungs- und Herstellungskosten zu ermitteln sind. Ferner können nur die tatsächlichen Zinsaufwendungen in den Teilplänen produktorientiert ausgewiesen werden. Nur diese aufwandsgleichen Kosten dürfen im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagt werden. In der Praxis der Gebührenhaushalte der Gemeinde werden hingegen Abschreibungen vielfach auch auf der Basis von Wiederbeschaffungszeitwerten ermittelt und i.d.R. die kalkulatorischen Zinsen auf das gesamte betriebsnotwendige Kapital abzüglich der Zuwendungen und Beiträge bezogen. Nachfolgend wird die Möglichkeit einer Überleitungsrechnung aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Überleitung des haushaltsmäßigen Ergebnisses zum Saldo der Gebührenkalkulation</b>						
<b>Teilergebnisplan</b>	Vor- vor- jahr  TEUR	Vor- jahr  TEUR	<b>Haus- halts- jahr</b> ... TEUR	Planung Hj + 1  TEUR	Planung Hj + 2  TEUR	Planung Hj + 3  TEUR
<b>Erträge ...</b>						
<b>Aufwendungen ...</b>						
<b>Ergebnis:</b>						
<b>Nachrichtlich: Überleitung des Ergebnisses zum Saldo der Gebührenkalkulation</b>						
Differenz zwischen kalkulatorischer und bilanzieller Abschreibung (-)						
Differenz zwischen kalkulatorischen Zinsen und effektiven Schuldzinsen (-)						
Sonstige Abweichungen zwischen der Gebührenkalkulation und dem haushaltsmäßigen Ergebnis (+/-)						
<b>Saldo (der Gebührenkalkulation)</b>						

*Abbildung 313 „Überleitung des haushaltsmäßigen Ergebnisses zum Saldo der Gebührenkalkulation“*

Die Einbeziehung solcher kalkulatorischen Kosten in den gemeindlichen Haushaltsplan könnte jedoch die Klarheit und Übersichtlichkeit beeinträchtigen und steht der Darstellung der Ressourcen entgegen. Solche Gegebenheiten sollen dadurch vermieden werden, dass in den Teilplänen nur die Differenz zwischen den kalkulatorischen Kosten und dem tatsächlichen Aufwand der Gemeinde nachrichtlich ausgewiesen wird.

**3.2 Zu Satz 2 (Ausweis eines Jahresergebnisses):**

Nach der Vorschrift ist für jeden gemeindlichen Teilergebnisplan ein Jahresergebnis zu ermitteln und entsprechend § 2 Absatz 2 GemHVO NRW darzustellen. Durch die damit verbundene Trennung von ordentlichen und

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

außerordentlichen Ergebniskomponenten wird damit eine produktorientierte Ergebnisspaltung aufgezeigt. Der Teilergebnisplan vermittelt dadurch insgesamt die notwendige Transparenz über das voraussichtliche Jahresergebnis des durch den jeweiligen Teilplan abgegrenzten haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde. Die dabei vorzunehmende Ermittlung und Darstellung des Ergebnisses der laufenden Verwaltungstätigkeit, des Finanzergebnisses, des ordentlichen Ergebnisses und des außerordentlichen Ergebnisses eines Haushaltsjahres nach Arten, Höhe und Quellen dienen dabei der Steuerung und der Entscheidung des Rates über den Einsatz und die Verwendung der produktorientierten Ressourcen.

In den Teilergebnisplänen soll außerdem unter Beachtung des Grundsatzes der Klarheit und der Richtigkeit bei allen Summen- und Saldobeträgen durch ein Vorzeichen erkennbar gemacht werden, ob der jeweilige Betrag positiv oder negativ ist bzw. einen Überschuss oder einen Fehlbetrag darstellt. Diese Vorgaben bringen es mit sich, dass in den Teilplänen die Erträge nicht als negative Beträge und die Aufwendungen nicht als positive Beträge veranschlagt werden dürfen. Das Jahresergebnis, das aus dem Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit und dem Finanzergebnis (insgesamt das ordentliche Ergebnis) sowie dem außerordentlichen Ergebnis ermittelt wird, kann dann eine zutreffende Information über das jeweilige produktorientierte haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde bieten.

**3.3 Zu Satz 3 (Abbildung interner Leistungsbeziehungen):**

Die Gemeinde soll sich grundsätzlich bemühen, ihren Ressourcenverbrauch und ihr Ressourcenaufkommen so genau und so verursachungsgerecht und vollständig wie möglich zu erfassen. Sie ist daher verpflichtet, die Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen dann zusätzlich im Teilergebnisplan abzubilden, wenn sie diese für ihre Haushaltsbewirtschaftung erfasst (vgl. § 17 GemHVO NRW). Insbesondere in Produkt- oder Fachbereichen, in denen der Ressourcenverbrauch durch eine entsprechende Gestaltung der Entgelte (Erträge) für die Inanspruchnahme der gemeindlichen Leistungen oder Einrichtungen ganz oder zum Teil gedeckt wird, bedarf es auch einer Abbildung der internen Leistungsbeziehungen.

Für die Gemeinde sind die internen Leistungsbeziehungen i.d.R. fast immer von Bedeutung, weil die „inneren“ Erträge und Aufwendungen aus ihren eigenen Verwaltungsbeziehungen sich z. B. auf Produktkosten, Budgets, Leistungsziele und Leistungskennzahlen auswirken. Eine Erfassung der internen Leistungsbeziehungen unterstützt daher die Steuerung der Gemeinde und erleichtert zudem das unterjährige Controlling. Es ist daher geboten, auch die internen Leistungsbeziehungen zu erfassen, damit die aus der gemeindlichen Aufgabenerledigung entstehenden Aufwendungen und Erträge insgesamt bzw. vollständig ermittelt und im betreffenden Teilplan entsprechend ausgewiesen werden. Das nachfolgende Schema zeigt eine mögliche Abbildung der internen Leistungsbeziehungen im Teilergebnisplan auf (vgl. Abbildung).

<b>Die Abbildung interner Leistungsbeziehungen im Teilergebnisplan</b>						
<b>Teilergebnisplan</b> ....	Vor- vor- jahr	Vor- jahr	<b>Haus- halts- jahr</b>	Planung Hj + 1	Planung Hj + 2	Planung Hj + 3
	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR
<b>Erträge ...</b>						
<b>Aufwendungen ...</b>						

<b>Die Abbildung interner Leistungsbeziehungen im Teilergebnisplan</b>						
<b>Teilergebnisplan</b> ....	Vor- vor- jahr	Vor- jahr	<b>Haus- halts- jahr</b>	Planung Hj + 1	Planung Hj + 2	Planung Hj + 3
	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR
<b>Ergebnis:</b>						
<b>Interne Leistungsbeziehungen</b>						
Interne Erträge aus ILB						
Interne Aufwendungen aus ILB						
<b>Saldo (ILB):</b>						

*Abbildung 314 „Die Abbildung interner Leistungsbeziehungen“*

In den Teilergebnisplänen sind die internen Leistungsbeziehungen zum Nachweis des vollständigen Ressourcenverbrauchs dann immer nach dem Jahresergebnis des Teilergebnisplans darzustellen. Auf eine vergleichbare Darstellung im Ergebnisplan ist dabei zu verzichten. Außerdem kommt auch keine Abbildung der internen Leistungsbeziehungen im Teilfinanzplan in Betracht, weil diese Leistungsbeziehungen nicht zu Zahlungsleistungen nach dem Kassenwirksamkeitsprinzip führen. Aufgrund dessen sind auch keine finanz- oder haushaltmäßige Veranschlagung im Finanzplan und keine kassenmäßige Erfassung im Haushaltsjahr vorzunehmen.

#### **4. Zu Absatz 4 (Aufstellung der Teilfinanzpläne):**

##### **4.1 Zu Satz 1 (Gliederung der Teilfinanzpläne):**

###### **4.1.1 Allgemeine Form der Teilfinanzpläne**

Die Vorschrift regelt den Inhalt der Teilfinanzpläne näher, jedoch sind davon unter dem Gesichtspunkt der Darstellung der Investitionsmaßnahmen der Gemeinde hauptsächlich die Teilpläne betroffen, die bezogen auf die Produktbereiche 01 bis 15 und 17 aufgestellt werden. Der Aufgabenbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“ (Produktbereich 16) ist dabei gesondert zu betrachten. Wegen der besonderen Bedeutung erheblicher Investitionsmaßnahmen der Gemeinde sind diese ab einer örtlich zu bestimmenden Wertgrenze als Einzelmaßnahmen in den betreffenden Teilfinanzplänen abzubilden, sodass gesonderte Informationen über die Arten der notwendigen Auszahlungen, aber auch über die dafür erhaltenen Einzahlungen, z. B. Zuwendungen, für das Haushaltsjahr gegeben werden.

Diese sachlich gebotenen Informationen sollen in den Teilplänen dadurch ermöglicht werden, dass der Teilfinanzplan in zwei voneinander getrennten Bereichen Teilen darin abzubilden ist. Der Teilfinanzplan besteht deshalb aus dem Bereich „Zahlungsübersicht“ (Teil A) als Gesamtdarstellung und dem Bereich „Planung einzelner Investitionsmaßnahmen“ (Teil B) als Darstellung der gewichtigen Investitionsmaßnahmen. Der Gemeinde bleibt es dabei freigestellt, im Teilfinanzplan ggf. auch ein Gesamtbild über die notwendigen Zahlungen im Haushalts-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

jahr durch die zusätzliche Abbildung der Zahlungen aus ihrer laufenden Verwaltungstätigkeit unter Einbeziehung der Produktorientierung abzubilden (vgl. Abbildung).

Einzahlungs- und Auszahlungsarten	Ergebnis des Vorjahres	Ansatz des Vorjahres	Ansatz des Haushaltsjahres	Verpflichtungsermächtigungen	Planung Haushaltsjahr + 1	Planung Haushaltsjahr + 2	Planung Haushaltsjahr + 3
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
<b>Laufende Verwaltungstätigkeit</b> <i>(Einzahlungen und Auszahlungen nach Arten können wie im Finanzplan abgebildet werden.)</i>							
<b>Investitionstätigkeit</b>							
Einzahlungen							
1 aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen							
2 aus der Veräußerung von Sachanlagen							
3 aus der Veräußerung von Finanzanlagen							
4 aus Beiträgen u. ä. Entgelten							
5 Sonstige Investitionseinzahlungen							
6 Summe: (investive Einzahlungen)							
Auszahlungen							
7 für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden für Baumaßnahmen							
8 für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen							
9 für den Erwerb von Finanzanlagen							
10 von aktivierbaren Zuwendungen							
11 Sonstige Investitionsauszahlungen							
12							
13 Summe: (invest. Auszahlungen)							
14 Saldo: der Investitionstätigkeit (Einzahlungen ./ Auszahlungen)							

*Abbildung 315 „Allgemeine Form des Teilfinanzplans“*

In den Fällen, in denen die Gemeinde generell auf die Abbildung von Zahlungen aus ihrer laufenden Verwaltungstätigkeit im Teilfinanzplan verzichtet, stellt dieser einen Auszug aus dem „Gesamtinvestitionsprogramm“ der Gemeinde dar. Die Darstellung von gemeindlichen Finanzdaten in den zwei Bereichen des Teilfinanzplans (Teile A und B) müssen dabei insgesamt betrachtet werden (vgl. Nr. 1.2.7 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

In besonderen Fällen sollte die Gemeinde gleichwohl auch im Teil A auf Finanzdaten aus ihrer laufenden Verwaltungstätigkeit nicht verzichten, z. B. wenn sie bisher unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen durchführt, für die zuvor entsprechende Rückstellungen gebildet und in der gemeindlichen Bilanz angesetzt worden sind (vgl. § 36 Absatz 3 i.V.m. § 41 Absatz 4 Nummer 3.3 GemHVO NRW). Im Haushaltsjahr, in dem die Instandhaltungsmaßnahmen dann durchgeführt werden sollen, sind von der Gemeinde die entsprechenden Auszahlungen zu leisten.

Diese Finanzmittelbeträge sind dann in den betreffenden Teilplänen im Bereich „Teilfinanzplan“ als Auszahlungen zu veranschlagen.

#### **4.1.2 Der besondere Teilfinanzplan „Allgemeine Finanzwirtschaft“**

##### **4.1.2.1 Der Bedarf für den Teilfinanzplan**

Die Ordnung des gemeindlichen Haushaltsplans in Teilpläne nach Produktbereichen sowie die Besonderheiten der Abgrenzung der Zahlungen, die der Gemeinde bezogen auf den gesamten Haushalt gewährt werden oder die sie entsprechend an Dritte leisten muss, erfordern eine gesonderte Darstellung im gemeindlichen Haushaltsplan. Entsprechend muss die Gemeinde für derartige Finanzleistungen, zu denen z. B. die Landeszuweisungen und die Tilgungen aufgenommenen Darlehen gehören, einen gesonderten Teilplan aufstellen. Der gemeindliche Haushaltsplan hat daher einen besonderen Teilplan für den Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“ zu enthalten (vgl. § 4 Absatz 1 GemHVO NRW i.V.m. Nr. 1.2.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

In diesem besonderen Teilplan, der aufgrund der voraussichtlichen Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde auch einen Teilfinanzplan enthalten muss, sind z. B. die Steuereinzahlungen, das Fremdkapital oder die Umschuldungen und außerordentliche Tilgungen gesondert zu veranschlagen. Es sollte dabei grundsätzlich beachtet werden, dass im Teilplan für den Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“ keine Investitionsmaßnahmen zu veranschlagen sind. Der Teil B des Musters für den Teilfinanzplan kommt daher nicht zur Anwendung (vgl. Nr. 1.2.7 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300). Soweit sich die Gemeinde jedoch dafür entschieden hat, in den Teilfinanzplänen die Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit nicht abzubilden, wirkt sich diese Entscheidung auch auf den Teilfinanzplan für den Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“ aus.

##### **4.1.2.2 Die Gliederung des Teilfinanzplans**

Die Zahlungsbezogenheit auf den gesamten gemeindlichen Haushalt bringt es mit sich, dass die Gliederung der Zahlungsarten im Teilfinanzplan für den Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“ erheblich von der Regeltgliederung in den übrigen Teilfinanzplänen abweichen kann. Die Gemeinde soll daher diesen besonderen Teilfinanzplan in geeigneter Weise eigenverantwortlich und unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse gestalten und darin die für den gesamten gemeindlichen Haushalt zu veranschlagenden Einzahlungen und Auszahlungen zutreffend darstellen, z.B. die Schlüsselzuweisungen als Einzahlungen für die laufende Verwaltungstätigkeit der Gemeinde oder z. B. die Tilgung aufgenommenen Darlehen als Auszahlungen aus der gemeindlichen Finanzierungstätigkeit.

Im Teilfinanzplan für den Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“ sind grundsätzlich keine einzelnen Investitionsmaßnahmen zu veranschlagen. Gleichwohl muss in diesem Teilfinanzplan ein Zahlungsbereich für die gemeindliche Investitionstätigkeit ausgewiesen sein, denn die Gemeinde erhält z. B. allgemeine Investitionszuweisungen vom Land, ohne dass dafür eine aufgabenbezogene Verwendung vorgegeben wurde. Derartige allgemeine Finanzleistungen von Dritten dürfen dabei nicht in den anderen fachbezogenen Teilfinanzplänen veranschlagt werden. Die Bildung eines solchen gesonderten Teilfinanzplans wird nachfolgend schematisch aufgezeigt (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

<b>Der Teilfinanzplan für den Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“</b>						
	Vor- vor- jahr	Vor- jahr	<b>Haus- halts- jahr</b> ... TEUR	Planung Hj + 1	Planung Hj + 2	Planung Hj + 3
	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR
Allgemeine Einzahlungen für laufende Verwaltungstätigkeit davon für ...						
Allgemeine Auszahlungen für laufende Verwaltungstätigkeit davon für ...						
Allgemeine Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen davon für ...						
Aufnahme von Darlehen davon von:						
Rückflüsse von Darlehen						
Tilgung von Darlehen davon von:						
Gewährung von Darlehen						
Saldo aus Finanzierungstätigkeit						

*Abbildung 316 „Der Teilfinanzplan für den Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“*

Unter Steuerungsgesichtspunkten bietet es sich deshalb an, in jedem Haushaltsjahr die Einzahlungen und Auszahlungen aus der Finanzierungstätigkeit der Gemeinde auch in diesem Teilfinanzplan, ggf. mit detaillierteren Angaben durch „davon-Vermerke“, und nicht nur im gemeindlichen Finanzplan zu veranschlagen.

**4.2 Zu Satz 2 (Darstellung großer Investitionen):**

**4.2.1 Die Darstellung von Einzelmaßnahmen**

Nach den haushaltsrechtlichen Veranschlagungsregelungen ist vorgesehen, dass Investitionsmaßnahmen der Gemeinde oberhalb der vom Rat der Gemeinde festgesetzten Wertgrenzen als Einzelmaßnahmen gesondert im Teilfinanzplan zu veranschlagen sind. Durch die Festlegung von Wertgrenzen soll der Rat im Rahmen seines Budgetrechts entscheiden, ab welchem Investitionsvolumen eine Investition als Einzelmaßnahme im Haushaltsplan der Gemeinde zu veranschlagen ist. Die Darstellung von einzelnen Investitionen in den Teilplänen des gemeindlichen Haushalts soll dabei insgesamt ein vollständiges Bild über die vorgesehene sowie die laufende Investitionstätigkeit der Gemeinde bieten. Sie soll auch aufzeigen, wie die einzelne Investitionsmaßnahme von der Gemeinde abgewickelt werden soll bzw. bisher abgewickelt wurde und in welchem Umfang das Haushaltsjahr sowie Vorjahre und Folgejahre davon haushaltswirtschaftlich betroffen sind. Die konkrete Veranschlagung solcher

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

einzelner Investitionsmaßnahmen ist von der Gemeinde in dem dafür vorgesehenen Bereich des gemeindlichen Teilfinanzplans vorzunehmen.

Den einzelnen Investitionsmaßnahmen der Gemeinde müssen dazu die dafür geplanten Ein- und Auszahlungen, Verpflichtungsermächtigungen und die bereitgestellten Mittel sowie die gesamten vor dem Haushaltsjahr voraussichtlich getätigten Zahlungen zugeordnet werden. Diese Vorgaben erfordern, für die einzelnen Investitionsmaßnahmen auch die Gesamtbeträge der im Haushaltsjahr sowie in den Folgejahren vorgesehenen Einzahlungen und Auszahlungen gesondert anzugeben. Die bisher für die jeweilige Investitionsmaßnahme bereitgestellten Ermächtigungen zur Leistung der notwendigen Auszahlungen sind dabei unter Bezugnahme auf die Ansätze im Haushaltsplan und nicht bezogen auf die Zahlungsgrößen aus der gemeindlichen Finanzbuchhaltung gesondert auszuweisen. Die Darstellung der Einzelmaßnahmen im Teilfinanzplan muss dabei nicht auf die im Muster enthaltenen Angaben beschränkt bleiben (vgl. Anlage 9 B zu Nr. 1.6.4 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300). Sie kann von der Gemeinde eigenverantwortlich erweitert werden.

In Einzelfällen kann es z. B. erforderlich sein, in der örtlichen Darstellung einer Investitionsmaßnahme im Teilfinanzplan eine ergänzende Spalte „Weitere Jahre“ vor der letzten Spalte einzufügen. Diese Ergänzung ist dann sachlich sinnvoll, wenn die Umsetzung der Investitionsmaßnahme voraussichtlich nicht im Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung, sondern erst in späteren Jahren abgeschlossen werden kann. Durch eine solche zusätzliche Angabe könnte eine bestehende Differenz zwischen den Beträgen im dargestellten Planungszeitraum und der Gesamtsumme der Maßnahme beseitigt werden, die für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltsplanung ohne besondere Erläuterungen nur schwer nachvollziehbar wäre.

Unabhängig davon, ob eine solche Zusatzangabe im Teilfinanzplan erfolgt, sollte in allen Fällen, in denen eine Differenz zwischen den Beträgen im Planungszeitraum des Teilfinanzplans und der Gesamtsumme der Maßnahme erheblich ist, eine darauf bezogene textliche Erläuterung gegeben werden. Die Gemeinde hat eigenverantwortlich zu entscheiden, ob sie zu jeder einzelnen Investitionsmaßnahme weitere besondere Angaben macht, um die Verständlichkeit des aufzuzeigenden Gesamtbildes der dargestellten Investitionsmaßnahme zu verbessern. Sie kann dazu z. B. Angaben über den entstandenen Personalaufwand machen, wenn die konkreten Planungsunterlagen durch das eigene Personal erstellt wurden. Auch über die aktivierbaren Eigenleistungen der Gemeinde, die der einzelnen Investitionsmaßnahme zugeordnet werden können, bieten sich entsprechende Angaben an. Solche Zusatzangaben können geboten sein, wenn z.B. eine Entscheidung über den Umfang und die Art der Ausführung einer Einzelmaßnahme zu treffen ist und die voraussichtlichen „tatsächlichen Gesamtkosten“ aufgezeigt werden sollen. Die einzelnen gemeindlichen Investitionsmaßnahmen können z.B. wie folgt veranschlagt werden (vgl. Abbildung).

<b>Investitionsmaßnahmen</b>	Ergebnis des Vorjahres EUR	Ansatz des Vorjahres EUR	<b>Ansatz des Haushaltsjahres</b> EUR	Verpflichtungsermächtigungen EUR	Planung Haushaltsjahr + 1 EUR	Planung Haushaltsjahr + 2 EUR	Planung Haushaltsjahr + 3 EUR	Bisher bereitgestellt (einschl. Sp. 2) EUR	Gesamteinzahlungen/-auszahlungen EUR
<b>Investitionsmaßnahmen oberhalb der festgesetzten Wertgrenzen</b>									
Maßnahme: ...									
+ Einzahlungen aus Investitionszuwendungen									
- Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden									
- Auszahlungen für Baumaßnahmen									
Saldo: (Einzahlungen ./ Auszahlungen)									

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

<b>Investitions- maßnahmen</b>	Ergebnis des Vor- jahres	Ansatz des Vorjah- res	<b>Ansatz des Haus- halts- jahres</b>	Ver- pflich- tungser- mächtig- ungen	Planung Haus- haltsjahr + 1	Planung Haus- haltsjahr + 2	Planung Haus- haltsjahr + 3	Bisher bereit- gestellt (einschl. Sp. 2)	Gesamt- einzah- lungen/ -aus- zahlungen
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
Weitere Maßnahmen: (Gliederung wie oben)									

<b>Investitionsmaßnahmen unterhalb der festgesetzten Wertgrenzen</b>									
Summe der investiven Einzahlungen									
Summe der investiven Auszahlungen									
Saldo: (Einzahlungen ./.. Auszahlun- gen)									

*Abbildung 317 „Der Teilfinanzplan für einzelne Investitionsmaßnahmen“*

Die Muster für die Teilfinanzpläne sind den Gemeinden zur Anwendung empfohlen worden (vgl. Nr. 1.2.7 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBL. NRW. 6300).

#### **4.2.2 Die Festlegung von Wertgrenzen**

Unter dem Ziel der Stärkung des Budgetrechts des Rates der Gemeinde ist festgelegt worden, dass der Rat eigenverantwortlich unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse eine geeignete und sachgerechte Wertgrenze für die Abgrenzung von kleinen und großen Investitionen festzulegen hat (vgl. § 14 GemHVO NRW). Damit wird ein Rahmen für den Umgang der gemeindlichen Verwaltung mit der Planung und Ausführung von vorgesehenen Investitionsmaßnahmen geschaffen.

Die örtlichen Gegebenheiten können dabei zutreffend berücksichtigen werden, insbesondere dann, wenn diese sich unmittelbar auf die Veranschlagung der Einzahlungen und Auszahlungen einer Investitionsmaßnahme im Haushaltsplan der Gemeinde auswirken. Der Bezug zu den vom Rat der Gemeinde festgelegten Wertgrenzen (vgl. § 14 GemHVO NRW) und damit die gesonderte Einzelveranschlagung der großen Investitionsmaßnahmen in den gemeindlichen Teilfinanzplänen stellt sicher, dass die erforderlichen Informationen über den Umfang der wichtigen gemeindlichen Investitionen im Haushaltsplan der Gemeinde unmittelbar erkennbar sind.

Der Gemeinde bleibt es dabei eigenverantwortlich überlassen, ob durch den Rat der Gemeinde eine einheitliche Wertgrenze für alle Investitionsmaßnahmen der Gemeinde festgelegt wird. Die Wertgrenze kann z.B. aber auch nach Maßnahmen differenziert werden oder es kann eine fachbezogene Wertgrenze, z.B. nach haushaltsmäßigen Produktbereichen, festgelegt werden. Außerdem obliegt es der Gemeinde, die Geltungsdauer solcher Festlegungen zu bestimmen. Dabei ist zu beachten, dass eine ausschließliche Festlegung in der Haushaltssatzung nur für das entsprechende Haushaltsjahr gilt, wenn nicht in jeder folgenden Haushaltssatzung diese Festlegung erneut getroffen wird (vgl. § 78 Absatz 3 GO NRW). Es bleibt aber der Gemeinde unbenommen, für Ausnahmefälle auch Sonderregelungen zu treffen.

In den Fällen, in denen der Rat der Gemeinde dagegen auf die Festlegung einer Wertgrenze für gemeindliche Investitionen verzichtet, können die von einer Festlegung abhängigen gesetzlich bestimmten Vereinfachungen nicht von der Gemeinde genutzt werden. Von der Gemeinde ist in solchen Fällen dann jede gemeindliche Investition, unabhängig von ihrem Investitionsvolumen, in der gleichen Art und Weise zu behandeln und grundsätzlich im Sinne der haushaltsmäßigen Grundsätze als Einzelmaßnahme im jeweiligen Teilfinanzplan darzustellen (vgl. §

4 Absatz 4 Satz 2 GemHVO NRW). Um einen nicht zwingend erforderlichen Aufwand möglichst zu vermeiden, sollten sich der Rat der Gemeinde und die gemeindliche Verwaltung immer um eine einvernehmliche Festlegung einer allgemeingültigen Wertgrenze für aus örtlicher Sicht große gemeindliche Investitionen bemühen.

#### **4.3 Zu Satz 3 (Weitere Investitionsangaben):**

##### **4.3.1 Die Pflicht zu weiteren Angaben**

Nach der Vorschrift sind von der Gemeinde bei jeder einzelnen im Teilfinanzplan darzustellenden Investitionsmaßnahme zusätzlich zu den maßnahmebezogenen Beträgen nach Satz 1 der Vorschrift auch die Investitionssumme und die bisher bereitgestellten Haushaltsmittel sowie die Verpflichtungsermächtigungen für die Folgejahre anzugeben. Diese Angabepflichten müssen bei der gemeindlichen Haushaltsplanung insbesondere danach betrachtet werden, ob nicht bereits durch die mehrjährige Zeitreihe im gemeindlichen Haushaltsplan und damit auch im Teilfinanzplan derartige Angaben enthalten sind (vgl. § 1 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die Investitionssumme dürfte deshalb bereits in vielen Fällen im gemeindlichen Haushaltsplan enthalten sein, wenn eine Investitionsmaßnahme einzeln zu veranschlagen ist. Es bedarf einer gesonderten Angabe über die bisher durch die Gemeinde bereitgestellten Finanzmittel, sofern bei der Veranschlagung von Auszahlungen für eine gemeindliche Investitionsmaßnahme erkennbar ist, dass diese Investitionsmaßnahme bereits vor dem Vorjahr des Haushaltsjahres begonnen worden ist. Ein gesonderter Hinweis sollte auch immer gegeben werden, wenn nur die beiden Vorjahre des Haushaltsjahres betroffen sind.

Die Angaben zu den Verpflichtungsermächtigungen für die Folgejahre sind im Grundsatz nur erforderlich, wenn auch vorgesehen ist, für die Investitionsmaßnahme gesonderte Verpflichtungsermächtigungen zu veranschlagen. Durch die Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den gemeindlichen Haushalt können die Ansätze für die drei dem Haushaltsjahr folgende Planungsjahre gleichzeitig bereits für die Umsetzung oder Fortführung der Investitionsmaßnahme die notwendigen Verpflichtungsermächtigungen darstellen (vgl. §§ 84 und 85 GO NRW). Die Gemeinde hat darüber eigenverantwortlich zu entscheiden. Sie soll die notwendigen Informationen in ihrem Haushaltsplan dazugeben.

Bei der Veranschlagung von großen Investitionen im gemeindlichen Haushaltsplan ist zudem darauf zu achten, dass die gemeindlichen Leistungen auch als Herstellungskosten oder Anschaffungskosten nach § 33 Absatz 2 und 3 GemHVO NRW zu bewerten sind, damit der anzuschaffende oder herzustellende gemeindliche Vermögensgegenstand auch in der gemeindlichen Bilanz aktiviert werden kann. Andernfalls sind die Auszahlungen der Gemeinde als Unterhaltungs- oder Instandhaltungsaufwand einzuordnen und stellen dann auch Aufwendungen dar, die im gemeindlichen Ergebnisplan zu veranschlagen sind.

##### **4.3.2 Die Angaben über Eigenleistungen**

Bei der Gemeinde entstehen Materialaufwand und Personalaufwand, wenn eine Investitionsmaßnahme durch eigenes Personal durchgeführt wird. Bei der Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen erfolgen vielfach die Planung oder Bauleitung oder andere Herstellungsleistungen durch eigenes Personal oder durch Hilfsbetriebe der Gemeinde. In den Fällen, in denen die daraus entstehenden Aufwendungen auch Herstellungskosten für die Gemeinde darstellen, ist diesem gemeindlichen Aufwand ein entsprechender Ertragswert gegenüberzustellen. Der voraussichtliche Ertragswert ist im Ergebnisplan unter der Position „Aktivierte Eigenleistungen“ zu veranschlagen. Es ist in diesen Fällen angebracht, im betreffenden Teilfinanzplan diese gemeindlichen Aufwendungen als Teil der Gesamtkosten der Investitionsmaßnahme und Eigenleistungen der Gemeinde nachrichtlich aufzuzeigen. Bei diesen Leistungen sollte von der Gemeinde ggf. angegeben werden, ob es sich dabei um gemeindliche Aufwendungen handelt.

Mit den aktivierbaren Eigenleistungen der Gemeinde und deren Werterfassung in der gemeindlichen Ergebnisrechnung sind jedoch unmittelbar keine Investitionsauszahlungen für die Gemeinde verbunden. Deshalb darf regelmäßig kein entsprechender Auszahlungsbetrag bei den betreffenden Investitionen im Teilfinanzplan veranschlagt werden. Durch die nachrichtliche Darstellung des Wertes der aktivierbaren Eigenleistungen im Zusammenhang mit der betreffenden Investitionsmaßnahme sollen die gemeindlichen Gesamtkosten der Investitionsmaßnahme gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft vollständig offen gelegt werden.

#### **5. Zu Absatz 5 (Bewirtschaftungsregelungen):**

Die zur Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans getroffenen Bewirtschaftungsregelungen (vgl. §§ 21 bis 23 GemHVO NRW) sind nach dieser Vorschrift in den Teilplänen oder in der Haushaltssatzung auszuweisen, damit der Rat neben den haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen auch bestimmte Verfahrensweisen für die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans bzw. die Bewirtschaftung der gemeindlichen Haushaltsmittel durch seinen Beschluss festlegen kann.

In diesem Zusammenhang bietet es sich an, die bei der Aufstellung des Haushaltsplans erkennbaren und sich nur auf bestimmte Teilpläne des Haushaltsplans beziehenden Bewirtschaftungsregelungen an den betreffenden Stellen im Haushaltsplan zu verankern. Bei einer teilplanübergreifenden Regelung oder einer Regelung von besonderer Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr ist es jedoch angebracht, diese in die Haushaltssatzung der Gemeinde aufzunehmen, z.B. Fristen für die Neubesetzung einer Stelle. Mit diesen Möglichkeiten wird insgesamt das Recht des Rates der Gemeinde gesichert, die Umsetzung seiner Vorgaben im Rahmen der Bewirtschaftung des Haushaltsplans im Haushaltsjahr überwachen zu können.

#### **6. Zu Absatz 6 (Verzicht auf Haushaltspositionen):**

##### **6.1 Der Verzicht im Rahmen der Haushaltsplanung**

Die Vorschrift stellt klar, dass Haushaltspositionen, die nicht zur Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde beitragen, entbehrlich sind und nicht mehr im gemeindlichen Haushaltsplan enthalten sein müssen. In den Teilplänen kann eine Haushaltsposition jedoch nur dann entfallen, wenn für das Haushaltsjahr, das Vorjahr oder das Vorvorjahr unter der betreffenden Position kein Betrag ausgewiesen ist oder in den drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahren der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung keine Ermächtigung veranschlagt werden soll (Zeitreihe von sieben Jahren nach § 1 Absatz 3 GemHVO NRW). Außerdem ist zu beachten, dass die Regelung nicht für den Ergebnisplan (vgl. § 2 GemHVO NRW) und den Finanzplan (vgl. § 3 GemHVO NRW) auf der Gesamtebene gilt. Durch die Festlegung von wenigen ausgewählten Haushaltspositionen auf dieser gemeindlichen Gesamtebene bedurfte es dort keiner gesonderten Verzichtsregelung.

##### **6.2 Die Wirkung auf den Jahresabschluss**

Die Verzichtsregelung wirkt sich auf den gemeindlichen Jahresabschluss aus, auch wenn keine gesonderten Bestimmungen über die Positionen in der Ergebnisrechnung und in der Finanzrechnung sowie in den Teilrechnungen im entsprechenden Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung getroffen wurden. Die Möglichkeit des Verzichts auf Haushaltspositionen in den Teilergebnisplänen und in den Teilfinanzplänen beschränkt den Wegfall von Haushaltspositionen aber auf die entsprechenden Teilrechnungen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

Es ist dabei von der Gemeinde zu berücksichtigen, dass die Teilrechnungen eine kürzere Zeitreihe enthalten als die Teilpläne und der Ist-Wert eines Haushaltsjahres wiederum zum Ist-Wert des Vorjahres eines neuen Haushaltsjahres wird und im Haushaltsplan auszuweisen ist. Außerdem ist zu beachten, dass die Regelung nicht für die Ergebnisrechnung (vgl. § 38 GemHVO NRW) und die Finanzrechnung (vgl. § 39 GemHVO NRW) auf der Gesamtebene gilt. Durch die Festlegung von wenigen ausgewählten Haushaltspositionen auf der gemeindlichen Gesamtebene bedurfte es dort keiner gesonderten Verzichtregelung.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**§ 5**  
**Haushaltssicherungskonzept**

<sup>1</sup>Im Haushaltssicherungskonzept gem. § 76 der Gemeindeordnung sind die Ausgangslage, die Ursachen der entstandenen Fehlentwicklung und deren vorgesehene Beseitigung zu beschreiben. <sup>2</sup>Das Haushaltssicherungskonzept soll die schnellstmögliche Wiedererlangung des Haushaltsausgleichs gewährleisten und darstellen, wie nach Umsetzung der darin enthaltenen Maßnahmen der Haushalt so gesteuert werden kann, dass er in Zukunft dauerhaft ausgeglichen sein wird.

**Erläuterungen zu § 5:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Inhalte des Haushaltssicherungskonzeptes**

**1.1 Allgemeine Grundlagen**

Mit dieser Vorschrift wird die Ausgestaltung des Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 GO NRW sowie die damit zu erreichenden Ziele näher bestimmt. Das Haushaltssicherungskonzept erfordert, ohne starre Formvorgaben festzulegen, Angaben zur aktuellen Ausgangslage, zu den Ursachen der entstandenen Fehlentwicklung sowie zur vorgesehenen Beseitigung dieser Fehlentwicklung. Es soll auch dargestellt werden, wie nach Umsetzung der darin enthaltenen Maßnahmen der Haushalt so gesteuert werden kann, dass er in Zukunft dauerhaft ausgeglichen sein wird. Dabei wird betrachtet, inwieweit die allgemeine Rücklage verringert werden soll, von einer geringen Inanspruchnahme bis hin zu dem Fall, dass innerhalb des Zeitraumes der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung die allgemeine Rücklage aufgebraucht werden soll.

Die Gemeinde hat im Rahmen ihrer Haushaltssicherungspflicht unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse geeignete Maßnahmen in ihr Konzept aufzunehmen. Die Konsolidierungsmaßnahmen müssen die fehlerhaften ergebnis- und finanzwirtschaftlichen Wirkungen der festgestellten Ursachen beseitigen bzw. zu verändern, um die Leistungsfähigkeit der Gemeinde und die stetige Aufgabenerfüllung dauerhaft zu sichern. Die Ausgestaltung des Haushaltssicherungskonzeptes obliegt dabei jeder Gemeinde in eigener Verantwortung. Das örtliche Konzept darf jedoch nicht nur ein Bild über die örtlich notwendigen Sanierungsmaßnahmen darstellen, sondern muss auch die Controllingmaßnahmen und Strategien enthalten, um den Fortschritt zur Erreichung der angestrebten Ziele zu überwachen und zu messen. Es sollte dabei möglichst von einem zielorientierten Leitbild ausgegangen werden.

Eine erhebliche Beeinträchtigung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft liegt vor, wenn die Gemeinde auf der Aktivseite ihrer Bilanz den gesonderten Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag ausweisen muss (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 4 7 i.V.m. § 43 Absatz GemHVO NRW). In diesem Fall verstößt die Gemeinde gegen das Verbot der Überschuldung (vgl. § 75 Absatz 7 GO NRW). Sie muss schnellstmöglich geeignete Konsolidierungsschritte umsetzen, um wieder Eigenkapital verfügbar zu haben. Durch sachgerechte Gegenmaßnahmen muss der Verzehr des Eigenkapitals beendet und wieder der Weg zur Erreichung des Haushaltsausgleichs beschritten werden, damit kein Verstoß mehr gegen das Überschuldungsverbot besteht.

In solchen Fällen sollte ein gemeindliches Haushaltssicherungskonzept zu einem speziellen gemeindlichen Sanierungskonzept im Sinne der Zwecke des § 76 Absatz 1 GO NRW werden. Es ist von der Gemeinde unter Berücksichtigung ihrer besonderen haushaltswirtschaftlichen Lage ein örtliches geprägtes Sanierungskonzept unter der Zielsetzung, die Überschuldung zu beseitigen und dauerhaft zu vermeiden, aufzustellen. Ein solches Sanierungskonzept muss dabei auch den Weg zu einem Jahresüberschuss aufzeigen, dabei durch gemeindliche Erträge die Überschuldung beseitigt werden kann. Das Erreichen des Haushaltsausgleichs nach § 75 Absatz 2 Satz

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 5 GemHVO NRW**

2 GO NRW ist in solchen Fällen nicht ausreichend. Ein solches Konzept stellt daher mit den darin enthaltenen Maßnahmen ein Sanierungskonzept, aber auch ein Eigenkapitalaufbaukonzept (EAK) der Gemeinde dar.

**1.2 Die Struktur der Konsolidierungsmaßnahmen**

Mit dem haushaltsrechtlichen Instrument „Haushaltssicherungskonzept“ soll die örtlich notwendige Konsolidierung eine konzeptionelle Grundlage sowie einen Rahmen erhalten. Gleichzeitig sollen darin aber auch die vorgesehenen Maßnahmen mit ihren voraussichtlichen Wirkungen zur Erreichung der gesetzlichen und örtlichen Zielsetzungen aufgezeigt werden. Im Zusammenhang mit der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung, die im gemeindlichen Haushaltsplan enthalten ist, müssen deshalb die vorgesehenen Maßnahmen soweit wie möglich konkretisiert werden (vgl. §§ 79 und 84 GO NRW). Mit Blick auf den Konsolidierungszeitraum muss von der Gemeinde aber auch ein Korridor für vorzunehmende Veränderungen eingeplant und/oder Alternativen im Rahmen der Umsetzung möglich sein, ohne das Gesamtziel zu gefährden.

Die Gemeinde darf die Aufstellung ihres örtlichen Konzeptes jedoch nicht davon abhängig machen, ob eine Genehmigung des Konzeptes durch die Aufsichtsbehörde erreichbar ist. Sie muss unabhängig davon stetig das Ziel verfolgen, eine geordnete Haushaltswirtschaft wieder herzustellen und für die Zukunft dauerhaft sicherzustellen. Mit der Umsetzung des örtlichen Konzeptes muss auch erreicht werden, dass weitere Gefährdungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft möglichst frühzeitig erkannt werden können und geeignete Gegenmaßnahmen von der Gemeinde ergriffen werden. In diesem Konzept bedarf es zudem besonderer Erläuterungen und örtlicher Angaben um den Zusammenhang zwischen den Konsolidierungsmaßnahmen herstellen und den Weg zur Zielerreichung nachvollziehbar zu machen. Nachfolgend wird beispielhaft eine mögliche Grundstruktur eines gemeindlichen Konzeptes beispielhaft aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Struktur des Haushaltssicherungskonzeptes</b>														
<b>Konsolidierungsplanung</b>	<b>Produktbereich .....</b>			<b>Produktbereich .....</b>			<b>Produktbereich .....</b>			<b>Begründungen/ Erläuterungen</b>				
	<b>Maßnahme Nr. ...</b>	Umsetzung	Hj ...	Hj ...	Hj ...	Umsetzung	Hj ...	Hj ...	Hj ...	Umsetzung	Hj ...	Hj ...	Hj ...	Weitere Gesamtentwickl.
	Gepf.				Gepf.					Gepf.				
	Neu				Neu					Neu				
	Verä.				Verä.					Verä.				
	Gepf.				Gepf.					Gepf.				
	Neu				Neu					Neu				
	Verä.				Verä.					Verä.				
	Gepf.				Gepf.					Gepf.				
	Neu				Neu					Neu				
	Verä.				Verä.					Verä.				

*Abbildung 318 „Die Struktur des Haushaltssicherungskonzeptes“*

Für das gemeindliche Haushaltssicherungskonzept bietet sich im Grundsatz die gleiche produktorientierte Struktur an, wie sie im Haushaltsplan der Gemeinde in Form von Teilplänen besteht. Aufbauend auf diesen Teilplänen kann auch das gemeindliche Haushaltssicherungskonzept strukturiert werden. Ausgehend von den für das erste Jahr geplanten Maßnahmen (Gepf.) können dann in den folgenden Jahren neue Maßnahmen hinzukommen oder die geplanten Maßnahmen vollständig oder teilweise ersetzt werden (Neu). Innerhalb der einzelnen Haushaltsjahre sollte dazu dann der Umfang der Veränderung betragsmäßig in Euro angegeben werden. Im Rahmen der Angaben zur weiteren Gesamtentwicklung der Gemeinde können auch die durch die Konsolidierungsmaßnahmen erzeugten Wirkungen in Geldwerten gemessen und angegeben werden. Bei mehrjährigen Maßnahmen ist es

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 5 GemHVO NRW**

dabei geboten, die ermittelten Gesamtbeträge jahresbezogen aufzuteilen. Die im Zeitablauf erfolgte Umsetzung der örtlichen Konsolidierungsmaßnahmen lässt sich auf diese Weise der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft besser zuordnen und für deren Adressaten nachvollziehbarer machen.

**2. Die Schwellenwerte nach § 76 GO NRW**

Die Gemeinde hat zur Sicherung ihrer dauerhaften Leistungsfähigkeit ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen und darin den nächstmöglichen Zeitpunkt zu bestimmen, bis zu dem der Haushaltsausgleich wieder hergestellt ist (vgl. § 76 GO NRW). In der Vorschrift werden dazu drei Tatbestände benannt, bei deren Vorliegen die Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes verpflichtet ist (vgl. Abbildung).

<b>Die Schwellenwerte für ein Haushaltssicherungskonzept</b>	
<p>1. durch Veränderungen der Haushaltswirtschaft innerhalb eines Haushaltsjahres der in der Schlussbilanz des Vorjahres auszuweisende Ansatz der allgemeinen Rücklage um mehr als ein Viertel verringert wird oder</p>	<p>Ist im Rahmen der Ausführung der Haushaltswirtschaft erkennbar, dass der in der Schlussbilanz des Vorjahres auszuweisende Ansatz der allgemeinen Rücklage (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 1.1 GemHVO NRW) am Ende dieses Haushaltsjahres um mehr als ein Viertel verringert sein wird, löst dies unmittelbar die Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes aus, d. h. für das Haushaltsjahr wird ein entsprechender Fehlbedarf erwartet, für den neben einer ggf. noch möglichen Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage auch eine Verringerung der allgemeinen Rücklage notwendig wird.</p>
<p>2. in zwei aufeinanderfolgenden Haushaltsjahren geplant ist, den in der Schlussbilanz des Vorjahres auszuweisenden Ansatz der allgemeinen Rücklage jeweils um mehr als ein Zwanzigstel zu verringern oder</p>	<p>In den Fällen, in denen von der Gemeinde bei der Aufstellung des Haushalts jeweils ein negatives Jahresergebnis für zwei aufeinanderfolgende Haushaltsjahre geplant wird, mit der Folge, dass dann der in der Schlussbilanz des jeweiligen Vorjahres auszuweisende Ansatz der allgemeinen Rücklage jeweils um mehr als ein Zwanzigstel zu verringern ist, entsteht für die Gemeinde die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes. Diese Pflicht besteht auch, wenn bei der Aufstellung des Haushalts ein negatives Jahresergebnis für das Haushaltsjahr und das folgende Planungsjahr oder für zwei aufeinanderfolgende Planungsjahren geplant wird, das voraussichtlich zu einer entsprechenden Verringerung der allgemeinen Rücklage in diesen zwei aufeinanderfolgenden Haushaltsjahren führen wird.</p>
<p>3. innerhalb des Zeitraumes der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung die allgemeine Rücklage aufgebraucht wird.</p>	<p>Die Verpflichtung der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes entsteht, wenn bei der Aufstellung des Haushalts für das neue Haushaltsjahr von der Gemeinde ein voraussichtlich vollständiger Verzehr der allgemeinen Rücklage (vgl. Bilanzposten nach § 41 Absatz 4 Nummer 1.1 GemHVO NRW) innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung geplant wird. Ein solcher voraussichtlich vollständiger Verzehr der allgemeinen Rücklage legt offen, dass gravierende strukturelle Haushaltsdefizite bestehen und die geordnete Haushaltswirtschaft so nachhaltig gefährdet ist, dass nicht angenommen werden kann, ein ausgeglichener Haushalt sei bald wieder zu erreichen. Daher kann die Verpflichtung der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes nicht erst zu dem Zeitpunkt ausgelöst werden, zu dem der Haushalt für das Haushaltsjahr, in dem der voraussichtlich vollständige Verzehr der allgemeinen Rücklage eintritt, aufgestellt wird.</p>

*Abbildung 319 „Die Schwellenwerte für ein Haushaltssicherungskonzept“*

Die Pflicht der Gemeinde, beim Überschreiten der in der Vorschrift bestimmten Schwellenwerte ein Haushaltssicherungskonzept im Zeitpunkt der Haushaltsplanung als auch im Zeitpunkt der Bestätigung des Jahresabschlusses aufzustellen, lässt nicht zu, die Einhaltung der gesetzlichen Voraussetzungen jeweils nur streng getrennt nach den betreffenden Zeitpunkten zu betrachten. Vielmehr gebieten es der gemeindliche Haushaltsausgleich (Ausgleich in Planung und Rechnung eines Haushaltsjahres) sowie die mit der Aufstellung des Haushaltssicherungskonzeptes verbundenen Ziele und Zwecke, dass in besonderen Fällen auch dann eine Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes entsteht, wenn die Schwellenwerte im Jahresabschluss und in der Haushaltsplanung aufeinander folgender Haushaltsjahre überschritten werden.

In diesem Zusammenhang zeigt sich, dass die Pflicht, den Haushaltsausgleich schnellstmöglich wieder herzustellen, nicht einschränkungslos gelten kann. Der dafür zu bestimmende nächstmögliche Zeitpunkt ist auch unter Berücksichtigung des Zumutbaren festzulegen. Mit diesem Zeitpunkt ist nicht nur ein rein theoretischer Zeitpunkt gemeint, sondern ein Zeitpunkt, der unter Berücksichtigung der Pflichten und Möglichkeiten der Gemeinde erreichbar ist. Das Verhalten der Gemeinde bestimmt sich dabei nach den rechtlichen Vorgaben, die bestimmte Handlungen der Gemeinde vorsehen sowie der von der Gemeinde zu beachtenden Haushaltsgrundsätze. Daraus kann der Schluss gezogen werden, dass der Handlungsspielraum einer Gemeinde umso geringer ist, je größer der Jahresfehlbetrag der Gemeinde ist und je öfter ein solcher in den Haushaltsjahren entsteht, auch wenn zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs eine Höchstgrenze von zehn Jahren festgelegt worden ist.

### **3. Die Beseitigung einer eingetretenen Überschuldung**

Bei einer eingetretenen Überschuldung der Gemeinde, die durch den Ansatz des Postens „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz aufgezeigt wird (vgl. § 43 Absatz 7 i.V.m. § 41 Absatz 3 Nummer 4 GemHVO NRW), müssen die Gegenmaßnahmen der Gemeinde zwingend auf den Aufbau von Eigenkapital ausgerichtet werden. Der Weg zur Beseitigung der Überschuldung schließt dabei nicht nur die notwendige Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs ein, sondern erfordert das Erreichen eines Jahresüberschusses. Ein Eigenkapitalaufbau kann bei der Gemeinde nur gelingen, wenn die gemeindlichen Erträge die Aufwendungen der Gemeinde über einen längeren Zeitraum übersteigen (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 2 GO NRW). Die Vermeidung einer Erhöhung der Überschuldung ist dabei in die Betrachtung einzubeziehen (vgl. § 75 Absatz 7 GO NRW). Die Gemeinde ist verpflichtet, die notwendigen Gegenmaßnahmen zielgerichtet zu bestimmen und umzusetzen, um eine Beendigung des Verstoßes gegen das Verbot der Überschuldung zu erreichen.

Die Gemeinde muss schnellstmöglich den Stand erreichen, dass kein negatives Eigenkapital mehr zu bilanzieren ist, sodass auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz kein Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ anzusetzen ist. Die Gemeinde muss dabei mit ihren Gegenmaßnahmen auch erreichen, dass eine Überschuldung auf Dauer gesehen nicht mehr eintritt. Diese Vorgaben erfordern ein geeignetes Konzept für einen nachhaltigen Eigenkapitalaufbau. Derzeit kann aber noch keine sinnvolle und sachgerechte Eigenkapitalgröße oder ein Wertansatz der allgemeinen Rücklage bestimmt werden (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 1 GemHVO NRW), der eine zu erfüllende Mindestanforderung für die Gemeinde oberhalb der Beseitigung der gemeindlichen Überschuldung darstellen könnte.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Satz 1 (Inhalte des Haushaltssicherungskonzeptes):**

#### **1.1 Allgemeine Anforderungen**

Für eine Gemeinde besteht auch bei einer schwierigen haushaltswirtschaftlichen Lage grundsätzlich eine positive Fortführungsprognose für ihre Haushaltswirtschaft, denn eine Insolvenz ist für die Gemeinde nicht vorgesehen

(vgl. § 128 Absatz 2 GO NRW). Die Gemeinde hat grundsätzlich die Substanz und die Potenziale, trotz einer Krisensituation, auch wenn diese ggf. mehrjährig ist, und auch bei einer stark angespannten Liquidität bzw. bei Liquiditätsdefiziten, wieder den jährlichen Haushaltsausgleich zu erreichen und ihre stetige Aufgabenerfüllung auf Dauer zu sichern. Die Schritte zur Stabilisierung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft müssen jedoch von der Gemeinde unter besonderer Berücksichtigung der Ursache der bestehenden defizitären haushaltswirtschaftlichen Lage und grundsätzlich in eigener Verantwortung bestimmt werden. Das Sanieren der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bedeutet für die Gemeinde, die Krisenzeichen wahrzunehmen, die Ursachen zu erkennen und zu beseitigen sowie eine dauerhafte Stabilität erreichen zu wollen.

Die Gemeinde muss in einer defizitären haushaltswirtschaftlichen Lage in geeigneter Weise ziel- und zweckbestimmt vorgehen. Dabei gilt es, die Sanierungswürdigkeit und die Sanierungsfähigkeit aller Elemente der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zu prüfen und zu bewerten, sodass ein umfassendes Sanierungskonzept zur wirtschaftlichen Gesundung und Zukunftssicherung der Gemeinde auf den Weg gebracht werden kann. Es dürfte fast immer sinnvoll und sachgerecht sein, schnell, gezielt und konsequent die notwendigen Veränderungen vor Ort anzugehen, um das vorhandene haushaltsmäßige Defizit dauerhaft zu beseitigen. Dazu bedarf es einer sinnvollen und sachlichen Reihenfolge und Prioritätensetzung in der Umsetzung. Die Festlegungen sollten möglichst unter Einbeziehung der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und ggf. weiterer Beteiligter erfolgen. Es muss eine positive Wirkung auf den gemeindlichen Haushalt erreicht und der gemeindliche Eigenkapitalverzehr beendet werden.

Ein Haushaltssicherungskonzept als umfassendes Sanierungskonzept dient dabei der Gemeinde als zukunftsorientierter Leitfaden (Gesamtkonzept). Darin müssen die grundsätzlichen Rahmenbedingungen für die Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde und die Steuerung eines ausgeglichenen Haushalts, einschließlich der dazu erforderlichen nachhaltigen Maßnahmen festgelegt sein. Gleichzeitig muss das Sanierungskonzept ein erweitertes Planungssystem als der Haushaltsplan enthalten, das als Handlungsrichtschnur dienen soll und das die konkreten und akuten Schritte beinhalten muss, die sofort und in der weiteren Zukunft von der Gemeinde zu gehen sind. Ein solches Handlungskonzept sollte auch Zwischenziele als Mess- und Kontrollpunkte zum zu erreichenden Gesamtziel enthalten. Die angestrebten Ergebnisse sowie die Chancen und Risiken für die Gemeinde sind dazu besonders herauszustellen. Bei einem Zusammenwirken der einzelnen Komponenten des örtlichen Sanierungskonzepts lässt sich dann eine Gesamtaussage für das künftige Handeln treffen.

Die Inhalte sowie die zeitliche Dimension eines gemeindlichen Haushaltssicherungskonzepts sind aber auch immer von der aktuellen Krisensituation und den von der Gemeinde einzuschätzenden Zukunftsaussichten abhängig. Die zeitliche Abfolge in diesem Konzept muss dabei von der Gemeinde so ausgestaltet sein, dass diese die vorgesehenen Maßnahmen im Rahmen ihrer Möglichkeiten umsetzen kann und sie nichts Unmögliches von sich selbst verlangt bzw. für sich selbst festlegt. Diese Sachlage erfordert, eine an den örtlichen Verhältnissen orientierte und durch die Machbarkeit geprägte konzeptionelle Zielsetzung festzulegen. Im Zusammenhang mit den Zwischenzielen, an denen die Entwicklung der Gemeinde zu messen ist, kann die Motivation der Gemeinde zur Fortsetzung der weiteren notwendigen Konsolidierungsmaßnahmen gestärkt werden.

## **1.2 Die inhaltliche Planung und Festlegung**

### **1.2.1 Die Ursachenanalyse**

Für die Aufstellung des Haushaltssicherungskonzeptes muss die Gemeinde ihre aktuelle Haushaltslage zutreffend einschätzen, um die Ursachen für den haushaltswirtschaftlichen „Sanierungsbedarf“ zu identifizieren und geeignete Sanierungsmaßnahmen entwickeln zu können. Die möglichen unterschiedlichen Ursachen sind dabei vielfach von zusammenhängender Natur oder stehen im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung in gegenseitiger Abhängigkeit voneinander. Es bedarf daher einer sorgfältigen Analyse der Ursachen und der Einbeziehung mehrerer vergangener Haushaltsjahre.

Die Ursachenanalyse ist aber auch von den Zukunftsaussichten der Gemeinde im Sinne von Risiken und Chancen sowie einer bedarfsgerechten Aufgabenerfüllung und ihrer weiteren Entwicklung abhängig. Die dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung sowie die weiteren Jahre bis zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs dürfen deshalb nicht außer Betracht bleiben. Unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse der Gemeinde sowie unter Ausübung eines pflichtgemäßen Ermessens und der gewonnenen Kenntnisse über die Ursachen lassen sich mit den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft geeignete örtliche Sanierungsmöglichkeiten bestimmen und zu konkreten Inhalten des Haushaltssicherungskonzeptes der Gemeinde machen.

### **1.2.2 Die Schaffung eines zukunftsorientierten Bildes**

Die Gemeinde ist gesetzlich verpflichtet, ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Sie hat zudem ihre Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Diese Vorgaben erfordern grundsätzlich, dass die Gemeinde möglichst eine defizitäre Haushaltslage vermeidet. Soweit eine solche Haushaltslage entstehen kann, soll die Gemeinde mit ihren Möglichkeiten zukunftsorientiert versuchen, ihre Ertragskraft bald möglichst wieder herzustellen und dauerhaft zu sichern.

Bei einer Krise soll die Gemeinde den Haushaltskonsolidierungsprozess selbst so durchführen, dass die dauernde Leistungsfähigkeit und stetige Aufgabenerfüllung wieder erreicht wird. Sie soll eine haushaltswirtschaftliche Lage schaffen, durch die die künftigen Generationen nicht unnötig belastet werden sowie deren Zukunft dauerhaft gesichert wird. Diese Erfordernisse für die gemeindliche Haushaltskonsolidierung zeigen auf bzw. verdeutlichen, dass unter Beachtung des Grundsatzes der intergenerativen Gerechtigkeit ein zukunftsorientiertes Bild der Gemeinde mit qualitativ hochwertigen Leitorientierungen als Kernaussagen geschaffen werden muss, damit dadurch geeignete Grundlagen für eine neue Ausrichtung auf ein nachhaltiges und zukunftsbezogenes Handeln der Gemeinde bestehen können.

Die wirtschaftliche Lage bzw. die sich abzeichnende Ertragsschwäche der Gemeinde oder mögliche finanzielle Gegebenheiten verlangen bei einer Haushaltskonsolidierung die Festlegung neuer nachhaltiger Rahmenbedingungen und Handlungsfelder vor Ort. Für den Weg dorthin bedarf es eines Maßnahmenpaketes mit aufeinander abgestimmten Konsolidierungsmaßnahmen und nicht nur der Benennung einzelner Maßnahmen. Die neuen Rahmenbedingungen sollen zudem auch dazu beitragen, dass die Gemeinde sich ein ziel- und zukunftsorientiertes Profil gibt. Nur mit auf die gemeindliche Aufgabenerfüllung in der Zukunft ausgerichteten Visionen und Leitlinien lassen sich von der Gemeinde die notwendigen strategischen und operativen Ziele bestimmen und die angestrebte Nachhaltigkeit und Generationengerechtigkeit im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft einhalten.

Die örtlichen Ziele können und sollen dazu eine Leitorientierung für die gemeindliche Konsolidierung entfalten bzw. bieten, um auch die notwendige Haushaltswirksamkeit zu erreichen. Dabei gilt es, die gemeindliche Steuerung und das Finanzmanagement der Gemeinde unter Beachtung der einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorschriften miteinander zu verknüpfen. Insgesamt gesehen kann und muss durch die Gemeinde ein örtlich gestaltetes handhabbares und auf ein wirtschaftliches Handeln ausgerichtetes System für die gemeindliche Haushaltskonsolidierung und die künftige gemeindliche Haushaltswirtschaft entstehen.

Für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sollen daher die örtlich festgelegten produktorientierten Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs überprüft sowie Leistungskennzahlen zur Zielerreichung ggf. neu bestimmt und mit den örtlichen Finanzziele verknüpft werden. Die Ziele sind dabei zwischen dem Rat der Gemeinde und der gemeindlichen Verwaltung abzustimmen. Auch die Öffentlichkeit sollte in diesen Prozess in geeigneter Weise eingebunden werden. Durch die benannten Verpflichtungen wird von der Gemeinde nichts Unmögliches verlangt, auch wenn es bei der Vielzahl

der örtlichen Aufgaben nicht immer einfach sein dürfte, geeignete messbare Ziele und Leistungskennzahlen zukunftsbezogen festzulegen.

Die Ausgangsbasis für den Einstieg in die örtlichen Aufstellungsarbeiten eines Haushaltssicherungskonzeptes kann der gemeindliche Haushaltsplan bieten, insbesondere mit den darin enthaltenen produktorientierten Teilplänen, die entsprechend den örtlichen Verhältnissen und Bedürfnissen gebildet wurden (vgl. § 4 GemHVO NRW). Darauf aufbauend kann die neue Ausrichtung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft für die nächsten Planungsjahre festgelegt werden. Für das neue zukunftsorientierte Bild reicht i.d.R. die Zeit der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung nicht aus, vielmehr muss, orientiert an der gesetzlichen Vorgabe, dass spätestens im zehnten auf das Haushaltsjahr folgende Jahr die Gemeinde den Haushaltsausgleich wieder erreichen soll, ein Überblick über ein Jahrzehnt gewonnen und mit belastbaren haushaltswirtschaftlichen Daten belegt werden. Auf diese Weise kann die gemeindliche Haushaltskonsolidierung, begleitet durch ein in sich stimmiges Zielsystem und eine kompetente und ressourcenverbrauchsorientierte Verwaltungsteuerung, ggf. mit dezentraler Ressourcenverantwortung, den Zielen und Zwecken der Haushaltskonsolidierung vollständig gerecht werden.

### **1.2.3 Die Ziele und Strategien festlegen**

Die einzelnen Sanierungsziele der Gemeinde sind einerseits ausgehend von der bestehenden defizitären Haushaltslage der Gemeinde und ihrer Analyse sowie der Identifikation der örtlichen Ursachen für die unzureichende haushaltswirtschaftlichen Lage der Gemeinde festzulegen und im Haushaltssicherungskonzept der Gemeinde darzustellen. Andererseits sollten die zu erreichenden Ziele, z. B. die Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs und die Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung, in eine Zielhierarchie eingebunden werden. Durch zusätzliche messbare Zwischenziele könnte zudem die Umsetzung der notwendigen Konsolidierungsschritte gefördert werden. Die Festlegung der einzelnen Ziele bedarf auch der vorherigen Betrachtung der darauf wirkenden Einflussfaktoren und des möglichen Anwendungsbereiches sowie der Entscheidung, ob auch geeignete Kennzahlen zur Anwendung kommen sollen, z. B. die Kennzahlen aus dem „NKF-Kennzahlenset Nordrhein-Westfalen“, das mit Runderlass des Innenministeriums veröffentlicht wurde.

Im gemeindlichen Haushaltssicherungskonzept sollten auch die vorgesehenen Sanierungsstrategien der Gemeinde nicht fehlen, die einen Bezug zu den von der Gemeinde festgelegten, umsetzbaren Sanierungsmaßnahmen haben müssen. Dadurch wird aufgezeigt, auf welche Art und Weise die Gemeinde den Weg zur schnellstmöglichen Wiedererlangung des Haushaltsausgleichs bewältigt werden will. Dabei sollte die vorgesehene Strategie nachvollziehbar dargestellt werden. In diesem Zusammenhang muss von der Gemeinde auch gewährleistet werden, dass die örtlichen Sanierungsziele und Sanierungsmaßnahmen aufeinander abgestimmt sind, um die gewünschten haushaltsmäßigen Wirkungen entfalten zu können. In dieses Zusammenspiel von Zielen und Maßnahmen sind die zeitliche Umsetzungsplanung der Gemeinde sowie ihr Controlling einzubinden.

### **1.2.4 Die Sanierungspotentiale erschließen**

Als Einstieg in die gemeindliche Haushaltskonsolidierung sind neben einzelfallbezogenen Maßnahmen auch pauschale Maßnahmen ohne Berücksichtigung von Fach- und Sonderinteressen denkbar. Solchen aufgabenbereichsübergreifenden Maßnahmen sollte bei Bedarf eine differenzierte Konsolidierung anhand einer vorgenommenen Aufgabenkritik folgen und deren haushaltswirtschaftliche Wirkungen unter Einbeziehung der steuerungsrelevanten Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan erschlossen werden. Es hat sich z. B. in der Vergangenheit gezeigt, dass allein der Abbau staatlicher Standards keine Konsolidierungspotentiale erschließt, wenn sich daran keine kritische Überprüfung der Möglichkeiten zur bedarfsgerechten Ausfüllung dieser Entscheidungsfreiräume durch die Gemeinde anschließt.

Bei den pflichtigen Aufgaben der Gemeinde sind ebenso die Möglichkeiten einer Reduzierung der Aufwendungen durch eine Überprüfung der Art, des Umfangs und der Ermessensausübung sachgerecht auszuschöpfen. Die gesetzlichen Verpflichtungen der Gemeinde sind daher mit dem Ziel zu überprüfen, sie auf kostengünstigste Weise sachlich und sinnvoll zu erledigen, ggf. auch in Zusammenarbeit mit anderen Gemeinden. Bei der Prüfung von Sanierungspotential für die gemeindliche Haushaltssanierung können deshalb auch freiwillige Leistungen der Gemeinde nicht außer Betracht bleiben. Die Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde muss auf Sanierungspotentiale überprüft werden, denn auch daraus entstehen veränderbare haushaltswirtschaftliche Wirkungen, z. B. durch eine Reduzierung von Abschreibungs- und Zinslasten oder ggf. durch den Verzicht auf nicht zwingend erforderliche Investitionsvorhaben aus Gründen der Folgekosten.

In diesem Rahmen bieten die Positionen des gemeindlichen Haushaltsplans eine wichtige Hilfe für die Feststellung möglicher haushaltswirtschaftlicher Verbesserungen (Erhöhung der Erträge, Reduzierung der Aufwendungen) oder Veränderungen) durch die Gemeinde (vgl. § 2 GemHVO NRW). Auch die Entscheidungen der Gemeinde über die Niederschlagung und den Erlass von gemeindlichen Ansprüchen sowie der Verzicht auf Erträge aus anderen örtlichen Gründen dürfen bei der Erschließung von Sanierungspotential von der Gemeinde nicht ausgeschlossen werden (vgl. § 26 GemHVO NRW). In die örtliche Analyse und Prüfung sollen daher alle Fachbereiche der gemeindlichen Verwaltung, aber auch die Betriebe der Gemeinde einbezogen werden. Das gemeindliche Haushaltssicherungskonzept dient auch dazu, eine neue haushaltswirtschaftliche Basis zu schaffen, auf der die Gemeinde den Haushaltsausgleich jährlich wieder erreichen und die stetige Aufgabenerfüllung gewährleisten sowie dauerhaft sichern kann.

#### **1.2.5 Die Auswahl von Maßnahmen**

Die Gemeinde muss im Rahmen ihrer Pflicht zur Haushaltskonsolidierung eigene Sanierungspotentiale unter Berücksichtigung der örtlichen Ausgangssituation für die Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs aufspüren. Die Auswahl von Art und Umfang gemeindlicher Konsolidierungsmaßnahmen erfordert daher eine Aufgabenkritik, bei der das gesamte Leistungsangebot der Gemeinde mit dem Ziel der Rückführung auf ein bedarfsgerechtes niedrigeres Niveau untersucht werden muss. Bei der Auswahl von Maßnahmen sind deshalb die örtlichen Fach- und Sonderinteressen bereits im frühen Stadium der Vorbereitung der gemeindlichen Verwaltung für ein Haushaltssicherungskonzept in die konzeptionellen Arbeiten der Haushaltskonsolidierung einzubinden.

Es gilt in solchen Fällen, die Formen und den Umfang möglicher Maßnahmen insoweit abzusichern, dass es durch eine entsprechende spätere Umsetzung zu einer dauerhaften Veränderung kommt, die ggf. auch mit Einschränkungen verbunden sein kann. Die Maßnahmen sollten daher durch die einzelnen Aufgabenbereiche möglichst mitgetragen, ggf. mindestens hingenommen werden. Die dafür notwendige verwaltungsmäßige Abstimmung kann z. B. durch eine „Haushaltssicherungskommission“ koordiniert werden, wenn eine solche Vorgehensweise sachlich sinnvoll und wünschenswert ist, und durch ein solches Gremium die Zielerreichung der Haushaltskonsolidierung verbessert werden kann.

Die örtliche Auswahl von Maßnahmen kann auch kleinere Veränderungen in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft oder der Aufgabenerfüllung der Gemeinde beinhalten, denn auch solche Anpassungen können zur Haushaltssanierung beitragen und sich in der Summe durchaus zu bedeutenden Sanierungsleistungen summieren. Insgesamt erfordert daher ein Haushaltssicherungskonzept das Setzen neuer Aufgabenschwerpunkte und die eigene strikte Bereitschaft zur Wiederherstellung eines dauerhaften Hausausgleichs auch unter der Einbeziehung organisatorischer Maßnahmen. Solche Veränderungen erfordern, den Rat der Gemeinde, der das Haushaltssicherungskonzept im Rahmen der gemeindlichen Haushaltssatzung zu beschließen hat, frühzeitig in die Überlegungen und Entscheidungen der gemeindlichen Verwaltung einzubinden.

**1.2.6 Die Maßnahmeentscheidungen**

Nach den Zielsetzungen der §§ 75 und 76 GO NRW i.V.m. § 5 GemHVO NRW müssen die Sanierungsmaßnahmen der Gemeinde schwerpunktmäßig gesetzt werden, um schnellstmöglich die notwendigen haushaltswirtschaftlichen Wirkungen zu entfalten. Sie dürfen sich daher nicht nur auf die Aufwendungen im gemeindlichen Ergebnisplan bzw. in der Ergebnisrechnung beziehen, sondern es müssen auch die Erträge der Gemeinde darin einbezogen werden. Das Vorgehen gilt gleichermaßen für den Finanzplan bzw. die Finanzrechnung der Gemeinde, denn die Investitionstätigkeit der Gemeinde löst durch die Anschaffung oder Herstellung abnutzbarer Vermögensgegenstände neue zukunftsbezogene Belastungen durch die jährlichen Abschreibungen aus. In diesem Zusammenhang sind auch die Einzahlungen aus Kreditaufnahmen der Gemeinde zu betrachten, die zur Erhöhung der Liquidität der Gemeinde führen und durch die entstehenden Zinszahlungen eine haushaltsmäßige Belastung in Form von Aufwendungen mit sich bringen.

Unter Wahrung des Grundsatzes der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung sowie unter Berücksichtigung der absehbaren finanzwirtschaftlichen Belastungen und einer flexiblen Anwendung von Sanierungsmaßnahmen muss die Zielerreichung mit den tatsächlichen Möglichkeiten der Gemeinde abgewogen werden. Ein solches Vorgehen kann tragfähig sein, wenn auf eingefahrene Wege verzichtet werden kann und Anstrengungen unternommen werden, das tatsächlich Mögliche zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs und seines dauerhaften Erhalts umzusetzen. Eine schematische Benennung von Sanierungsmaßnahmen, die sich aus dem Prüfungsgeschehen der Aufsichtsbehörden oder aus möglichen Auflagen zur Genehmigung von Haushaltssicherungskonzepten anderer Gemeinden ableiten lassen, stehen der Pflicht zur Aufstellung eines ordnungsmäßigen Haushaltssicherungskonzeptes entgegen. In den Maßnahmeentscheidungen ist zudem zu berücksichtigen, ob und in welchem Umfang gemeindliche Betriebe in die Haushaltskonsolidierung einbezogen werden.

**1.2.7 Die Darstellung der Planinhalte**

Die Gemeinde hat eigenverantwortlich die notwendigen Festlegungen zur Haushaltssanierung in ihrem Haushaltssicherungskonzept zu treffen. Ausgehend von der Ursachenanalyse, der Schaffung eines zukunftsorientierten Bildes und der Festlegung von Zielen und Strategien sind i.d.R. Sanierungspotentiale erschlossen und Konsolidierungsmaßnahmen ausgewählt worden, um den Haushaltsausgleich wieder zu erreichen und die stetige Aufgabenerfüllung dauerhaft zu sichern. Die Entscheidungen über die notwendigen örtlichen Maßnahmen führen dabei zu einem Haushaltssicherungskonzept, das Angaben für alle Planungsjahre, über die Ertrags- und Aufwandsarten nach den verbindlichen Haushaltspositionen, aufgegliedert nach den verbindlichen Produktbereichen unter Angabe der Ziele und Leistungskennzahlen enthalten sollte (vgl. Abbildung).

<b>Die Konsolidierung im Haushaltssicherungskonzept</b>											
<b>HAUSHALTSENTWICKLUNG</b>											
<b>Produktbereiche (PB)</b>		<b>ZEITREIHE</b>									
		<b>1. Jahr</b>	<b>2. Jahr</b>	<b>3. Jahr</b>	<b>4. Jahr</b>	<b>5. Jahr</b>	<b>6. Jahr</b>	<b>7. Jahr</b>	<b>8. Jahr</b>	<b>9. Jahr</b>	<b>10. Jahr</b>
<b>PB Sport- förd.</b>	<b>Ziele</b>										
	<b>Erträge (nach Arten)</b>										
	<b>Aufwendungen (nach Arten)</b>										
	<b>Leistungskennzahlen</b>										

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 5 GemHVO NRW**

Die Konsolidierung im Haushaltssicherungskonzept												
	Erläuterungen											
	Sonstiges											
Andere PB	Erträge (nach Arten)											
	Aufwendungen (nach Arten)											
	Jahresergebnis											
EIGENKAPITALENTWICKLUNG												
	Ausgangsjahr		1. Jahr	2. Jahr	3. Jahr	4. Jahr	5. Jahr	6. Jahr	7. Jahr	8. Jahr	9. Jahr	10. Jahr
Aus- gleichs- rück- lage	Inan- spruch- nahme	<b>X</b>										
	Bestand											
Allgem. Rück- lage	Ver- ringe- rung	<b>X</b>										
	Bestand											
ENTWICKLUNG DER WIRTSCHAFTLICHEN LAGE												
1.	Ursachen- und Ent- wicklungsanalyse											
2.	Gesamtziele und deren Veränderungen											
3.	Erläuterungen zur Umsetzung der Maßnahmen und zu Veränderungen											

*Abbildung 320 „Die Konsolidierung im Haushaltssicherungskonzept“*

### 1.3 Die Grundsätze für die Aufstellung von Haushaltssicherungskonzepten

Bei der Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes durch die Gemeinde können auch einige Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung Anwendung finden, deren Inhalte dann auf die gemeindliche Haushaltskonsolidierung bezogen werden müssen. Die generellen Anforderungen an ein gemeindliches Haushaltssicherungskonzept spiegeln die folgenden Grundsätze wieder (vgl. Abbildung).

Die Grundsätze für Haushaltssicherungskonzepte	
GRUNDSATZ	INHALTE
<b>Grundsatz der Vollständigkeit</b>	Nach diesem Grundsatz soll das Haushaltssicherungskonzept die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde als Ausgangslage vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet darstellen. Aber auch die Konsolidierungsmaßnahmen, die Ziele sowie der zeitliche Umfang der Maßnahmen und deren haushaltswirtschaftli-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 5 GemHVO NRW**

<b>Die Grundsätze für Haushaltssicherungskonzepte</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
	chen Auswirkungen hat das Haushaltssicherungskonzept zu enthalten.
<b>Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit</b>	Nach diesem Grundsatz müssen die Angaben im Haushaltssicherungskonzept die Realität bei der Gemeinde möglichst genau abbilden, sodass die vorgesehenen Konsolidierungsmaßnahmen daraus begründbar und nachvollziehbar sowie objektiv richtig und willkürfrei sind. Sie müssen sich in ihren Aussagen mit den zugrunde liegenden Gegebenheiten bei der Gemeinde decken, sodass im Rahmen der Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes die Geeignetheit der Maßnahmen bestätigt werden kann.
<b>Grundsatz der Verständlichkeit</b>	Nach diesem Grundsatz sind die Informationen im Haushaltssicherungskonzept für den Rat und die Bürger als Öffentlichkeit so aufzubereiten und verfügbar zu machen, dass die wesentlichen Informationen über die aktuelle wirtschaftliche Lage, die Konsolidierungsmaßnahmen und die zeitliche Dimension zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs klar ersichtlich und verständlich sind.
<b>Grundsatz der Aktualität</b>	Nach diesem Grundsatz ist ein enger zeitlicher Bezug zwischen dem Zeitraum, in dem das Haushaltskonsolidierungskonzept umgesetzt werden soll, den Konsolidierungsmaßnahmen und den Ergebnissen, über die jährlich im gemeindlichen Jahresabschluss Rechenschaft gegeben wird, und der Veröffentlichung herzustellen.
<b>Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit</b>	Die Gliederung des gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes muss klar und übersichtlich sein. Die Konsolidierungsmaßnahmen sind jahresbezogen zu gliedern und in sinnvoller Weise zu einem Gesamtbild zusammenzufassen.
<b>Grundsatz der Wesentlichkeit</b>	Der Grundsatz der Wesentlichkeit konkretisiert den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit insoweit, als er bestimmt, dass aus der Anwendung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit nur dann ein Verzicht auf Maßnahmen begründet werden kann, wenn sich hieraus keine Nachteile für die Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs ergeben. Er kann dabei quantitativ in einem bestimmten Wert als auch qualitativ in einer Eigenschaft zur Anwendung kommen. Die Wesentlichkeitsgrenze ist dabei aus der Bedeutung des jeweiligen örtlichen Sachverhaltes im Rahmen der Umsetzung des Haushaltssicherungskonzeptes abzuleiten. Die Anwendung der Wesentlichkeit ist davon abhängig, wie sich die wirtschaftlichen Entscheidungen und auf die Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs auswirken. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass mehrere Abweichungen für sich allein betrachtet als unwesentlich anzusehen sind, zusammen aber durchaus als wesentlich zu bewerten sind.
<b>Grundsatz der Vorsicht</b>	Das Vorsichtsprinzip beinhaltet, bei der Darstellung des möglichen Ergebnisses der künftigen Umsetzung der vorgesehenen Konsolidierungsmaßnahmen und damit die künftige wirtschaftliche Lage vorsichtig unter Wahrung der Interessen des Rates, der Bürgerinnen und Bürger sowie der Gläubiger und der Geschäftspartner der Gemeinde einzuschätzen. Eine vorsichtige Darstellung der Umsetzung der Konsolidierungsmaßnahmen und der künftigen wirtschaftlichen Lage der Gemeinde verhindert eine Überforderung der gemeindlichen Leistungsfähigkeit. Diese Vorgabe enthält eine angemessene Berücksichtigung von Risiken und Verlusten im Rahmen der Konsolidierung und erfüllt damit auch den Zweck, eine nicht gerechtfertigte Belastung zukünftiger Generationen zu vermeiden.

<b>Die Grundsätze für Haushaltssicherungskonzepte</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
	Der Gemeinde wird damit ein Beurteilungsspielraum bei der Anwendung des Vorsichtsprinzips eingeräumt. Sie soll den einzelnen örtlichen Sachverhalt weder zu optimistisch noch zu pessimistisch beurteilen. Dieses haushaltsrechtliche Prinzip hat aber noch besondere Ausprägungen in Form des Realisationsprinzips und des Imparitätsprinzips.

*Abbildung 321 „Die Grundsätze für Haushaltssicherungskonzepte“*

Durch diese Grundsätze wird die Beurteilung der Aufsichtsbehörde unterstützt, ob ein gemeindliches Haushaltssicherungskonzept als ordnungsgemäß gelten kann, denn dieses muss den haushaltsrechtlichen Anforderungen entsprechen. Die Grundsätze bedingen jedoch nicht, dass das gemeindliche Haushaltssicherungskonzept in einer bestimmten Art und Weise aufgestellt sein muss.

#### **1.4 Die Angabeformen im Haushaltssicherungskonzept**

##### **1.4.1 Die Angaben für die ersten drei Planungsjahre**

Die Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes beinhaltet, dass darin zu den Konsolidierungsmaßnahmen jahresbezogene Angaben im Sinne der fünfjährigen mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung, also mindestens für das Haushaltsjahr und die diesem folgenden drei Planungsjahre enthalten sein sollen. Auf diese Angaben kann nicht verzichtet werden, auch wenn Haushaltsausgleich z.B. im zweiten Planungsjahr erreicht wird. Ein Ziel der Haushaltskonsolidierung ist es, dass der Haushaltsausgleich dauerhaft gesichert werden soll, sodass ggf. die Umsetzung weitere Konsolidierungsmaßnahmen erforderlich ist. Die Form und Detaillierung der Angaben im Haushaltssicherungskonzept soll daher der mittelfristigen Haushaltsplanung der Gemeinde entsprechen.

Die für ein gemeindliches Haushaltssicherungskonzept getroffene Regelung, dass die Genehmigung dafür nur erteilt werden kann, wenn aus dem Haushaltssicherungskonzept hervorgeht, dass spätestens im zehnten auf das Haushaltsjahr folgende Jahr der Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 GO NRW wieder erreicht wird, gibt keine Veranlassung, die örtliche Festlegung über die Detaillierung der gemeindlichen Haushaltsplanung für die drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre zu verändern. Für die gemeindliche Haushaltsplanung bestehen haushaltsrechtlich nur Mindestvorgaben für die Haushaltspositionen des Ergebnisplans und des Finanzplans (vgl. §§ 2 und 3 GemHVO NRW). Diese Vorgaben sollen auch beim örtlichen Haushaltssicherungskonzept in der gleichen Art und Weise zur Anwendung kommen.

##### **1.4.2 Die Angaben für die weiteren Planungsjahre**

###### **1.4.2.1 Die Angaben nach den verbindlichen Haushaltspositionen**

Die Aufstellung eines gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes kann dazu führen, dass die dafür vorzunehmende „Haushaltsplanung“ über die fünfjährige mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung (vgl. § 84 GO NRW) hinausgehen muss. Die im Haushaltssicherungskonzept ggf. aufzuzeigenden weiteren Planungsjahre bis zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs können einschließlich der Vorjahre mehr als zehn Jahre umfassen. Bei einem gemeindlichen Sanierungskonzept können ggf. noch weitere Jahre nach dem Haushaltsjahr als Ursachenjahr dazu kommen.

Die Fortsetzung der Haushaltsplanung für die Jahre nach der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung bis zum zehnten Jahr nach dem Haushaltsjahr wirkt sich unmittelbar auf die Art und Weise der im Haushaltssicherungskonzept oder im Sanierungskonzept darzustellenden Haushaltspositionen aus. Es dürfte für diesen Zeitraum sachlich nicht vertretbar sein, die jahresbezogenen Daten in der gleichen Detailliertheit zu fordern, wie diese für den gemeindlichen Haushaltsplan vorgeben ist. Um möglichst sichere Angaben zu den voraussichtlichen Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen zu erhalten, sollte die Angabepflicht der Gemeinde auf den Umfang an Daten beschränkt werden, die im gemeindlichen Ergebnisplan und im Finanzplan mindestens als Haushaltspositionen enthalten sein müssen (vgl. §§ 2 und 3 GemHVO NRW). Diese Möglichkeit stellt einen sachlich vertretbaren Verzicht der Detaillierung haushaltswirtschaftlicher Plandaten dar.

Für die Aufstellung eines gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes ist es zwingend notwendig, dass möglichst belastbare Daten aus der gemeindlichen Haushaltsplanung die Grundlage für die auszuwählenden und umzusetzenden Konsolidierungsmaßnahmen vor Ort bilden. In welchem Umfang ein solcher Verzicht bzw. Summenangaben in Betracht kommen, z. B. bei der Darstellung der gemeindlichen Steuerkraft, ist dabei unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse von der Gemeinde zu entscheiden. Ggf. ist in die Beurteilung die örtliche Aufsichtsbehörde einzubinden. Diese Möglichkeit hindert die Gemeinde gleichwohl nicht, auch kleinteilig den Weg zur Erreichung des Haushaltsausgleichs zu planen, z. B. weil sie dann ggf. auf ihren Konten im örtlichen Buchungsgeschäft aufbauen kann.

#### **1.4.2.2 Die Angaben nach den verbindlichen Produktbereichen**

Die geplante und in einem Haushaltssicherungskonzept oder Sanierungskonzept darzustellende wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde und die Erreichung des Haushaltsausgleichs werden nur nachvollziehbar und verständlich, wenn auch die gemeindliche Aufgabenerfüllung im Einzelnen in die haushaltswirtschaftliche Konsolidierungsplanung einbezogen und die dadurch entstehenden jahresbezogenen Ergebnisse aufgezeigt werden. Dazu müssen die Daten nicht zwingend kleinteilig ermittelt werden. Für die Sicherung und Belastbarkeit der Daten im Rahmen eines gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes kann auf detaillierte Angaben verzichtet werden, die üblicherweise für die örtliche Steuerung aufgabenbezogen zu ermitteln sind. Eine größere Aussagekraft haben örtliche Daten aus Teilplänen, die nach den verbindlichen Produktbereichen aufgestellt werden, so dass aus sachlichen Gründen auf derartige Angaben nicht verzichtet werden sollte. Die verfügbaren Daten aus örtlich anders gebildeten produktorientierten Teilplänen im gemeindlichen Haushaltsplan, z. B. nach Produkten, sollen dann bis auf die Produktbereichsebene zusammengeführt werden.

In diesem Zusammenhang ist auch das zukunftsorientierte Bild der Gemeinde zu berücksichtigen, an dem die Gestaltung der künftigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde ausgerichtet werden soll. Die Prüfung und Festlegung eines möglichen produktorientierten Veränderungspotentials muss dabei nicht zwingend nur zu einer Möglichkeit führen. Vielmehr bietet sich ein Rahmenkonzept an, dass mehrere Wege zur Veränderung und Zielerreichung zulässt, z.B. ausgehend von einem Grundmodell über Zwischenmodelle zum umzusetzenden Modell. Diese Vorgehensweise erfordert dabei ein „Kontrollmodell“, das so konzipiert ist, als würde die Gemeinde die gesetzlichen Vorgaben ohne Rücksicht auf die Unwägbarkeiten im Zeitablauf fristgerecht erfüllen. Dazu muss allgemein zulässig sein, dass im Zeitablauf der Umsetzung von Haushaltssicherungsmaßnahmen ggf. auch Veränderungen des „Kontrollmodells“ vorgenommen werden, um zeitkonform und sachgerecht auf eine neu entstandene wirtschaftliche Lage der angemessen zu reagieren.

#### **1.4.2.3 Die Angaben unter Einbeziehung der Ziele**

Das gemeindliche Haushaltsrecht beinhaltet, dass auch die Nachhaltigkeit des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde, bei der Aufstellung und Umsetzung eines Haushaltssicherungskonzeptes oder eines Sanierungskonzeptes berücksichtigt werden muss. Das gemeindliche Jahresergebnis als „Erfolg des Handelns“ soll

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 5 GemHVO NRW**

möglichst mit den Inhalten des gemeindlichen Leitbildes abgewogen bzw. damit in Ausgleich gebracht werden. Bereits aufgrund des gesetzlichen Gebotes der Einhaltung der dauernden Leistungsfähigkeit bzw. der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung als Haushaltsgrundsatz sowie des Grundsatzes der intergenerativen Gerechtigkeit kommt der Nachhaltigkeit bei der Festlegung der auf die Haushaltskonsolidierung ausgerichteten Ziele eine hohe Bedeutung zu (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 und § 75 Absatz 1 GO NRW).

Im Rahmen der Festlegung der Zielerreichung für die Umsetzung von Konsolidierungs- und Sanierungsmaßnahmen müssen bei der Messung des Ressourceneinsatzes und des Ressourcenverbrauchs den nachhaltigen zukunftsbezogenen Wirkungen eine ausreichende Beachtung geschenkt werden. Die Nachhaltigkeit muss dabei anhand von Nachhaltigkeitszielen der Gemeinde bei denen die Art und Weise von sozialen, ökologischen und ökonomischen Wirkungen zu berücksichtigen sind, aus dem haushaltsmäßigen Konsolidierungshandeln der Gemeinde heraus entstehen. Die Gemeinde muss daher hinsichtlich der Nachhaltigkeit ihre Haushaltsplanung und ihre Zielsetzungen grundsätzlich und möglichst jährlich im Zeitablauf der Konsolidierungs- oder Sanierungsphase überprüfen sowie ihr geplantes Verwaltungshandeln mit konkreten Inhalten füllen.

Durch die Einbindung der Nachhaltigkeit in die gemeindliche Zielbestimmung kann zudem ein Gesamtzusammenhang mit anderen zweck- und adressatenbezogenen Festlegungen des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde hergestellt werden, wobei sowohl positive als auch negative Auswirkungen des gesamten haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde unter Berücksichtigung der Informationsinteressen offen gelegt werden sollten. Die Möglichkeit zu einem Gesamtbild, bezogen auf die Zielbestimmungen und die Umsetzung notwendiger örtlicher Maßnahmen ist sachlich erforderlich, und dient der Nachvollziehbarkeit und der Steuerung auf dem Wege zur Wiederherstellung des gemeindlichen Haushaltsausgleichs und einer dauerhaften Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde.

### **1.4.2.4 Die Angaben über Leistungskennzahlen**

Die Gemeinde soll für ihre Aufgabenerfüllung nicht nur produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festlegen, sondern auch Leistungskennzahlen zur Messung der Zielerreichung bestimmen und neben den Zielen ihre Leistungskennzahlen zur Grundlage der Gestaltung der Haushaltsplanung, der örtlichen Steuerung und der Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts machen. Mit den örtlichen Leistungskennzahlen sollen haushaltswirtschaftliche Sachverhalte, die quantitativ messbar sind, durch Verhältniszahlen in Kurzform dargestellt werden. Dadurch werden wichtige Ergebnisse transparent gemacht und verständlich aufgezeigt.

Es werden jedoch keine Lösungen für nicht optimale Verhältnisse geboten, sondern die Ursachenanalyse und die Entwicklung von Gegenmaßnahmen bleiben der Gemeinde überlassen. Sie kann dazu aber die Analyse der Leistungskennzahlen als Ausgangsgrundlage im Rahmen ihres Haushaltssicherungskonzeptes nutzen. Wichtig für die Analyse ist dabei, dass einzelne Leistungskennzahlen nicht isoliert betrachtet werden dürfen, sondern vielfach alle Kennzahlen, die im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zu einem Produktbereich gehören. Die im Einzelnen festgelegten Leistungskennzahlen können dann zusammen ein zutreffendes Bild über den haushaltswirtschaftlichen Stand der Gemeinde bzw. über den Erfolg der Umsetzung von Konsolidierungs- und Sanierungsmaßnahmen bieten.

Die Nutzung von Leistungskennzahlen in der Umsetzung der gemeindlichen Konsolidierungs- und Sanierungsmaßnahmen erfordert auch, sich einen Überblick über deren Zwecke und inhaltliche Gestaltung sowie die eingesetzten Wertgrößen zu verschaffen, um die dadurch verdichteten gemeindlichen Sachverhalte interpretieren zu können. Dazu gehören auch ausreichende Kenntnisse über die Grundlagen der Bildung und des Einsatzes von Leistungskennzahlen. Es bedarf deshalb vielfältiger Informationen zu den einzelnen Leistungskennzahlen, die im Rahmen der Konsolidierungs- und Sanierungsmaßnahmen zur Anwendung kommen sollen, z. B. über die Definition und Berechnungsformel einschließlich der verwendeten Wertgrößen. Ggf. bedarf es auch einer Interpreta-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 5 GemHVO NRW**

tionshilfe, durch die geklärt werden kann, was ein hoher oder ein niedriger Kennzahlenwert bedeutet, welche Wirkungen daraus entstehen und welche Schlüsse daraus bei der Beurteilung der Umsetzung von Konsolidierungs- und Sanierungsmaßnahmen gezogen werden können.

Es bedarf jedoch nicht nur besonderer Informationen über die örtlichen Einflussfaktoren auf die gemeindlichen Leistungskennzahlen, sondern es muss bei diesen Kennzahlen auch berücksichtigt werden, dass die einzelnen Leistungskennzahlen nicht getrennt nebeneinanderstehen, sondern miteinander verwoben sind. Dabei können durchaus auch gegenseitige Abhängigkeiten bestehen, sodass im Rahmen einer Analyse die jeweiligen Leistungskennzahlen nicht einzeln für sich allein betrachtet werden dürfen, sondern mit anderen Werten verglichen werden müssen. Dafür eignen sich z. B. Durchschnittswerte, Minimalwerte und Maximalwerte, aber auch systemimmanente Zielwerte. In diesem Zusammenhang hat die Gemeinde eigenverantwortlich zu entscheiden, welche örtlichen Leistungskennzahlen letztlich bei der gemeindlichen Umsetzung von Konsolidierungs- und Sanierungsmaßnahmen in Betracht bzw. zum Einsatz kommen sollen. Sie hat dabei insbesondere ihre festgelegten Zielsetzungen bezogen auf ihre Aufgabenerfüllung und das haushaltswirtschaftliche Handeln im Zeitablauf zur Wiederherstellung der dauerhaften Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu berücksichtigen.

**1.5 Die Einrichtung eines Sanierungscontrollings**

Die örtlichen Verantwortlichkeiten für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde erfordern grundsätzlich bei Konsolidierungs- und Sanierungsmaßnahmen die Einrichtung eines Controllings mit einem regelmäßigen unterjährigem Berichtswesen. Durch regelmäßige Soll-Ist-Vergleiche, z. B. im vierteljährlichen Rhythmus, bei Besonderheiten im Einzelfall auch monatlich, wird es den Verantwortlichen in der Gemeinde ermöglicht, von der Sanierungsplanung abweichende Entwicklungen und Tendenzen in der Umsetzung der festgelegten Konsolidierungs- und Sanierungsmaßnahmen (Sanierungsmodell) zu erkennen. Ein Sanierungscontrolling als ein Überwachungssystem, das es ermöglicht, risikobehaftete Entwicklungen frühzeitig zu erkennen, ist für die Gemeinde hilfreich. Für sie gilt im Rahmen der Umsetzung eines Haushaltskonsolidierungskonzeptes oder eines Sanierungskonzeptes, den Haushaltsausgleich schnellstmöglich wieder herzustellen, ihre Leistungsfähigkeit und ihre stetige Aufgabenerfüllung dauerhaft zu sichern (vgl. § 75 Absatz 1 i.V.m. § 76 GO NRW). Dabei gilt es, dass die Gemeinde eine gesicherte Entscheidungsgrundlage für die Steuerungsmaßnahmen zur Beseitigung der schwierigen Haushaltslage erhält.

Im Rahmen eines Sanierungscontrollings als begleitendes Überwachungssystem bei der Umsetzung der gemeindlichen Konsolidierungs- und Sanierungsmaßnahmen bedarf es aber auch eines Vergleichsmodells auf dem Weg zu den benannten Zielen. Dafür eignet sich ein streng gesetzlich ausgerichtetes „Kontrollmodell“, das so konzipiert sein muss, als würde die Gemeinde die gesetzlichen Vorgaben ohne Rücksicht auf die Unwägbarkeiten im Zeitablauf fristgerecht erfüllen und die gesetzeten Ziele erreichen. Dieses Modell ist dann nicht erforderlich, wenn die Gemeinde im Rahmen ihres Sanierungskonzeptes die gesetzlichen Vorgaben einhält. Im Rahmen des Sanierungscontrollings sollte z. B. zu Vergleichszwecken das örtliche „Plan-Modell“ mit dem „Ist-Modell“ und dem „Kontroll-Modell“ unmittelbar in Verbindung stehen (vgl. Abbildung).

<b>Vergleiche beim Sanierungscontrolling</b>					
<b>HAUSHALTSENTWICKLUNG</b>					
<b>Produktbereiche (PB)</b>		<b>PLAN-MODELL</b> (mit Jahresreihe)	<b>IST-MODELL</b> (mit Jahresreihe)	<b>KONTROLL-MODELL</b> (mit Jahresreihe)	
PB Sport- förd.	<b>Zielerreichung</b>				
	<b>Erträge</b> (nach Arten)				

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 5 GemHVO NRW**

<b>Vergleiche beim Sanierungscontrolling</b>					
	<b>Aufwendungen</b> (nach Arten)				
	<b>Leistungskennzahlen</b>				
	<b>Erläuterungen</b>				
	<b>Sonstiges</b>				
Andere PB	<b>Erträge</b> (nach Arten)				
	<b>Aufwendungen</b> (nach Arten)				
	<b>Jahresergebnis</b>				
<b>EIGENKAPITALENTWICKLUNG</b>					
		Aus- gangs- jahr	Jahresreihe	Jahresreihe	Jahresreihe
Aus- gleichs- rück- lage	Inan- spruch- nahme	<b>X</b>			
	Bestand				
Allgem. Rück- lage	Verringe- rung	<b>X</b>			
	Bestand				
<b>ENTWICKLUNG DER WIRTSCHAFTLICHEN LAGE</b>					
1.	Ursachen- und Ent- wicklungsanalyse				
2.	Gesamtziele und deren Veränderungen				
3.	Erläuterungen zur Umsetzung der Maßnahmen und zu Veränderungen				

*Abbildung 322 „Vergleiche beim Sanierungscontrolling“*

Mit einem solchen Sanierungscontrolling würde dann auch eine Grundlage für die Gemeinde geschaffen, auf der die von ihr zu treffenden Steuerungsentscheidungen erleichtert werden. Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde könnte daran beteiligt werden und begleitend tätig sein. Die Gemeinde soll dabei die Formen und den Umfang eines Controllings im Rahmen der Umsetzung eines Haushaltskonsolidierungskonzeptes oder eines Sanierungskonzeptes grundsätzlich in eigener Verantwortung ausgestalten und an ihren örtlichen Gegebenheiten ausrichten. Die Geschäftsprozesse und Verwaltungsabläufe der Gemeinde müssen dazu ggf. bereits zu Beginn von Umsetzungsmaßnahmen an die erforderlichen neuen Strategien sowie an die Konsolidierungs- und Sanierungsziele angepasst werden. Die Gemeinde sollte prüfen, ob sie ggf. auch ein Risikofrüherkennungssystem einrichtet, wie es für die gemeindlichen Eigenbetriebe vorgeschrieben ist (vgl. § 10 Absatz 1 EigVO NRW).

## **1.6 Das Risikofrüherkennungssystem**

### **1.6.1 Allgemeine Sachlage**

Die eigenverantwortliche Gestaltung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfordert von der Gemeinde auch die Klärung der Frage, auf welche Art und Weise der Umgang mit Risiken sachgerecht erfolgen soll. Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses zu den Risiken, die die wirtschaftliche Lage der Gemeinde erheblich beeinflussen können, entsprechende Angaben zu machen und im Lagebericht eine Einschätzung darüber abzugeben, dürfte regelmäßig nicht ausreichend sein. Im Sinne einer Vorbeugung muss vielmehr von der Gemeinde geklärt und entschieden werden, ob ein Risikofrüherkennungssystem einrichtet werden soll, wie es z. B. für gemeindliche Eigenbetriebe vorgeschrieben ist (vgl. § 10 Abs. 1 EigVO NRW). Zur Risikofrüherkennung der Gemeinde gehören dabei insbesondere die Risikoidentifikation und die Risikobewertung, die Maßnahmen der Risikobewältigung einschließlich der Risikokommunikation, die Risikoüberwachung bzw. die Risikofortschreibung und die Dokumentation, die als einzelne Elemente örtlich bestimmt werden müssen (Risikomanagement).

In diesem Zusammenhang gilt es von Anfang an, den Begriff „Risiko“ unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten zu definieren. Der Begriff kann z. B. bezogen auf die gemeindliche Haushaltsplanung nicht nur für negative Abweichungen von der gemeindlichen Planung im Sinne einer Gefahr für einen Verlust genutzt werden. Er kann auch die Chancen für die Gemeinde als eine positive Abweichung mit beinhalten. Dazu ist eine ständige Beobachtung möglicher Risikoquellen und ihre Veränderungen unerlässlich, z. B. der Geld- und Kreditmarkt, die Energiemärkte, aber auch die Entwicklungen im Steuerrecht, europäische Entwicklungen sowie Veränderungen im allgemeinen Geschäftsverkehr können Ursachen für Risiken für die Gemeinde darstellen. Im Rahmen dieser Beobachtung können auch Erkenntnisse über mögliche Chancen für die Gemeinde gewonnen werden. Die Verpflichtung der Gemeinde, ihre Leistungsfähigkeit zu erhalten und ihre stetige Aufgabenerfüllung zu sichern, erfordert im Grundsatz ein Überwachungssystem, das es der Gemeinde ermöglicht, etwaige bestandsgefährdende Entwicklungen sowie mögliche Chancen für die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde frühzeitig zu erkennen.

### **1.6.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR)**

Die Ziele und Zwecke sowie die Fragen der Einrichtung und Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems machen es sachlich erforderlich, die Grundsätze, die sich für die Risikoüberwachung betriebswirtschaftlich entwickelt haben, auch im gemeindlichen Bereich anzuwenden. Die Grundsätze werden in allgemeine und besondere Grundsätze untergliedert. Die allgemeinen Grundsätze beinhalten dabei allgemeine Handlungsvorgaben, die im Zusammenhang mit einer pflichtgemäßen Risikoüberwachung stehen. Die besonderen Grundsätze füllen die Handlungsempfehlungen zur Ausgestaltung eines Risikoüberwachungssystems weiter aus.

Die allgemeinen und die besonderen Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung, die die Handlungsempfehlungen zur Ausgestaltung eines Risikoüberwachungssystems näher bestimmen, müssen von der Gemeinde vor Ort unter Berücksichtigung der vorliegenden Gegebenheiten weiter ausgefüllt werden. Die Grundsätze stehen dabei weiteren Anforderungen an das Risikofrüherkennungssystem, die sich aus den örtlichen Besonderheiten der Gemeinden heraus ergeben können, i.d.R. nicht entgegen. Die Grundsätze werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR)</b>	
<b>ALLGEMEINE GRUNDSÄTZE DER GOR</b>	
<b>Grundsatz der Gesetzmäßigkeit</b>	Der Grundsatz, der die Forderung nach der Kenntnis, Beachtung und entsprechender Überwachung aller gesetzli-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 5 GemHVO NRW**

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR)</b>	
	chen und rechtlichen Regelungen umfasst.
<b>Grundsatz der Ordnungsmäßigkeit und Systematik</b>	Der Grundsatz, der verlangt, dass das Risikoüberwachungssystem klar und übersichtlich sein muss sowie einer Ordnung bzw. eine Struktur besitzen muss, damit z.B. der Entstehungsbereich von Risiken eindeutig erkennbar wird.
<b>Grundsatz der Wirtschaftlichkeit</b>	Der Grundsatz, damit die gewählten Maßnahmen die beste Alternative für die Gemeinde darstellen und Chancen und Risiken angemessen gegeneinander abgewogen werden.
<b>BESONDERE GRUNDSÄTZE DER GOR</b>	
<b>Grundsatz der Risikostrategiebestimmung</b>	Der Grundsatz, der Vorgaben verlangt, wie in der Gemeinde mit Risiken umzugehen ist, z.B. welche Risiken eingegangen werden können, in welchem Verhältnis Chancen und Risiken zueinanderstehen sollen.
<b>Grundsatz der Einrichtung einer Organisationsstruktur</b>	Der Grundsatz, der verlangt, Strukturen und Systeme zu schaffen, anhand dessen sich die einzelnen Risikostrategievorgaben umsetzen und ggf. neu ausrichten lassen.
<b>Grundsatz der vollständigen Risikoermittlung</b>	Der Grundsatz, der beinhaltet, dass das Risikoüberwachungssystem so auszugestaltet ist, dass möglichst alle Risiken aus sämtlichen Aufgabenbereichen der Gemeinde erfasst werden.
<b>Grundsatz der vorsichtigen Risikobewertung</b>	Der Grundsatz, der eine systematische Aufarbeitung der Grundlagendaten verlangt, sodass ihre Relevanz für die Risiken und Chancen der Gemeinde erkennbar wird.
<b>Grundsatz der Wesentlichkeit</b>	Der Grundsatz, der verlangt, die Informationen aus den gesammelten und bewerteten gemeindlichen Daten auf den wesentlichen Kern hinsichtlich der ermittelten Risiken zu beschränken und eine Überfrachtung zu vermeiden.
<b>Grundsatz der Kommunikation</b>	Der Grundsatz, der verlangt, gemeindeintern die Voraussetzungen dafür zu schaffen, dass risikobehaftete Sachverhalte zeitnah der Verwaltungsführung zur Kenntnis gelangen, ggf. je nach Risikosachverhalt eine Abstufung nach sachlichen Risikoklassen zuzulassen.
<b>Grundsatz der Dokumentation</b>	Der Grundsatz, der verlangt, dass sämtliche ergriffenen Maßnahmen in Schriftform niedergelegt oder in der Datenverarbeitung dokumentativ erfasst werden, um die Einhaltung von Überwachungsmaßnahmen zu gewährleisten bzw. sicherzustellen und einer Nachweispflicht zu genügen.
<b>Grundsatz der Stetigkeit</b>	Der Grundsatz, der eine Stetigkeit der Methoden zur Ermittlung risikorelevanter Sachverhalte verlangt, um einen Vergleich in einer Zeitreihe zu ermöglichen, sodass Abweichungen im Zeitablauf und die hierfür maßgeblichen Erwägungen erkennbar und nachvollziehbar werden.

*Abbildung 323 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung“*

### **1.6.3 Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems**

#### **1.6.3.1 Allgemeine Inhalte**

Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems ist abhängig von den örtlichen Gegebenheiten der Gemeinde, z. B. von der Gemeindegröße, der Organisation der Verwaltung, der haushaltswirtschaftlichen Lage. Aus solchen örtlichen Gegebenheiten können sich unterschiedliche Anforderungen an ein solches System ergeben, in dem u.a. auch alle Aufgabenbereiche der Gemeinde zu berücksichtigen sind. Es sind daher keine konkreten landesweiten Systemvorgaben sachgerecht, denn die Beantwortung der Frage nach dem Vorliegen oder Nichtvorliegen eines Risikos hängt von der Risikoakzeptanz in der einzelnen Gemeinde ab. Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems muss daher unter der Abwägung von Vor- und Nachteilen sowie den Besonderheiten der Gemeinde festgelegt werden und ausreichend dokumentiert werden.

Für die Wirksamkeit und den Erfolg eines Risikofrüherkennungssystems ist daher die in der Gemeinde vorhandene Risikokultur und Risikopolitik sowie das vorhandene Risikobewusstsein von wesentlicher Bedeutung. Soweit von der Gemeinde ein Risikofrüherkennungssystem eingerichtet wird, kann dieses System ggf. in weiteren Entwicklungsschritten in ein „konzernweites“ Risikofrüherkennungssystem auf der Gesamtabchlusssebene der Gemeinde ausgebaut werden. Die gleichzeitig bei gemeindlichen Betrieben ggf. bestehende Verpflichtung, ein eigenes Risikofrüherkennungssystem vorzuhalten, bleiben dabei unberührt (vgl. § 10 Absatz 1 EigVO NRW).

#### **1.6.3.2 Besondere Inhalte**

Die Ausgestaltung eines gemeindlichen Risikofrüherkennungssystems sollte sich an der Art und dem Umfang sowie der Struktur der von der Gemeinde übernommenen Risiken, aber auch an der örtlichen Risikosteuerung orientieren. So gilt es u.a., die mit dem Risikofrüherkennungssystem verbundenen Aufgaben klar zu definieren und gegeneinander abzugrenzen, die Verantwortlichkeiten innerhalb der gemeindlichen Verwaltung im Einzelnen festzulegen und die Effektivität und Effizienz des eingerichteten Systems einer regelmäßigen Überwachung zu unterziehen. Es sollte zudem sichergestellt werden, dass geeignete Verfahren benutzt werden, um wesentliche Risiken frühzeitig zu erkennen. Auch müssen zeitnahe Anpassungen möglich sein, wenn sich externe und/oder interne Rahmenbedingungen verändert haben.

Aus der Vielzahl der gemeindlichen Risikoformen gelten z. B. das Risiko des vollständigen oder teilweisen Ausfalls von Forderungen (Ausfallrisiko), der Ausfall der Tilgung von gewährten Darlehen (Kreditrisiko), das Risiko, die Zahlungsverpflichtungen nicht leisten zu können (Liquiditätsrisiko), das Risiko, bei Bedarf nicht die benötigte Liquidität beschaffen zu können (Refinanzierungsrisiko), das Risiko, dass die Zinsleistungen das Zinsniveau am Kapitalmarkt übersteigen (Zinsrisiko) sowie rechtliche und verwaltungsmäßige Risiken als besonders bedeutend für die gemeindliche Haushaltswirtschaft. Durch einen strukturierten Umgang soll dem tatsächlichen Eintreten solche Risiken entgegen gewirkt werden.

Die gemeindliche Risikosteuerung soll daher die von der Gemeinde getroffenen Maßnahmen über den Umgang mit den ermittelten Risiken sowie die Festlegung und Bemessung der Übernahme von Risiken durch die Gemeinde unter Berücksichtigung ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit umfassen. Daraus folgt insgesamt, dass die Ergebnisse eines Risikofrüherkennungssystems nicht im Widerspruch zur Geschäftstätigkeit der Gemeinde stehen sollen. Die vorzunehmende Risikobewertung durch die Gemeinde sollte mit den zugrunde gelegten Annahmen und Daten sowie den daraus gezogenen Schlussfolgerungen ausreichend dokumentiert werden.

#### **1.6.4 Die Einbeziehung in die Jahresabschlussprüfung**

Das gemeindliche Risikofrüherkennungssystem ist zudem auch ein Gegenstand der Jahresabschlussprüfung. Es muss dabei beurteilt werden, ob das eingerichtete System und dessen örtliche Nutzung mit dem Umfang, der Art und der Komplexität der von der Gemeinde eingegangenen Risiken in Einklang stehen und insgesamt als angemessen betrachtet werden können. Zu einer solchen Prüfung gehören auch die Festlegungen für eine interne Berichterstattung im Rahmen des örtlichen Risikomanagements sowie dessen Überwachung. Der Abschlussprüfer soll daher im Prüfungsbericht zum gemeindlichen Jahresabschluss auch auf die wesentlichen Ergebnisse der Prüfung des gemeindlichen Risikofrüherkennungssystems eingehen.

#### **1.7 Die Ausfüllung der Vorschriften über das Haushaltssicherungskonzept**

Über die einschlägigen Vorschriften der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung hinaus, bestehen keine weiteren gesetzlichen Spezialvorschriften über das Haushaltssicherungskonzept. Die geltenden haushaltsrechtlichen Vorschriften werden jedoch durch verschiedene Runderlasse des Innenministeriums ergänzt, um möglichst einheitliche Grundlagen zur Ausübung der Genehmigung von Haushaltssicherungskonzepten für die Aufsichtsbehörden zu schaffen. Bei diesen abstrakten rechtlichen Vorgaben müssen jedoch immer die örtlichen Gegebenheiten in sachlich angemessener Weise berücksichtigt werden.

Die rechtlichen Grundlagen bieten außerdem für die Gemeinde einen Rahmen sowie Anhaltspunkte für ein örtliches Haushaltssicherungskonzept. Die Gemeinde kann dazu unter Berücksichtigung ihrer örtlichen Gegebenheiten die notwendigen Sanierungsmaßnahmen bestimmen und zu einem genehmigungsfähigen Haushaltssicherungskonzept kommen. Sie hat dabei keine Formvorgaben für den Aufbau und die Darstellung des Inhalts des Haushaltssicherungskonzeptes zu beachten. Gleichwohl muss sie die notwendige Transparenz und die Nachvollziehbarkeit der Inhalte ihres Haushaltssicherungskonzeptes für die örtliche Umsetzung schaffen. Ein systematischer Aufbau des Haushaltssicherungskonzeptes erleichtert dabei die Arbeit des Rates, der das Konzept zu beschließen hat, und die Arbeit der Aufsichtsbehörde, die das Konzept zu genehmigen hat.

### **2. Zu Satz 2 (Ziele und Zwecke des Haushaltssicherungskonzeptes):**

#### **2.1 Allgemeine Anforderungen**

Das gemeindliche Haushaltssicherungskonzept soll die schnellstmögliche Wiedererlangung des Haushaltsausgleichs durch die Gemeinde gewährleisten. Es dient auch der Darstellung, wie nach der Umsetzung der darin enthaltenen Maßnahmen der gemeindliche Haushalt so gesteuert werden kann, dass er in Zukunft dauerhaft ausgeglichen sein wird. Mit diesem Instrument soll die Gemeinde wieder in die Lage versetzt werden, ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung der Aufgaben auf Dauer gesichert ist (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 1 GO NRW).

Unter dieser Prämisse und einer Mitnahme der Beschäftigten sowie der Bürgerinnen und Bürger auf dem Weg zu diesem Ziel kann es der Gemeinde gelingen, die eingefahrenen bzw. üblichen Wege zu verlassen, neue Verfahrensweisen einzuführen und weitere notwendige Veränderungen, ggf. aber auch Einschnitte für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, vorzunehmen. Die möglichen geeigneten Sanierungsmaßnahmen und Konsolidierungsschritte müssen im Einzelnen von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Bedingungen und der inhaltlich und zeitlich festgelegten Zielsetzungen ermittelt werden.

Das wichtige Ziel des gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes, den Haushaltsausgleich in Planung und Rechnung wieder dauerhaft herzustellen, besteht aus zwei Teilzielen. Das erste Teilziel ist darauf ausgerichtet, dass der Haushaltsausgleich jahresbezogen wieder hergestellt ist (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Das

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 5 GemHVO NRW**

zweite Teilziel kann dann als erreicht angesehen werden, wenn der gemeindliche Haushaltsausgleich dauerhaft gesichert ist, d.h. ein Haushaltsausgleich in mehreren Haushaltsjahren gegeben ist, denn nach der Umsetzung der „Sanierungsmaßnahmen“ durch die Gemeinde soll der gemeindliche Haushalt so gesteuert werden, dass er auch in Zukunft dauerhaft ausgeglichen sein wird.

Die Jährlichkeit, die auch dadurch zum Ausdruck kommt, dass das Haushaltssicherungskonzept ein Bestandteil des jährlichen Haushaltsplans ist (vgl. § 79 Absatz 2 Satz 2 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 1 Nummer 4 GemHVO NRW). Diese Sachlage erfordert, das umzusetzende Haushaltssicherungskonzept unter Berücksichtigung der tatsächlichen jährlichen Haushaltsentwicklung und unter Einhaltung der Zielsetzung jährlich fortzuschreiben. Entsprechend der gesetzlichen Vorgabe, dass der Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 GO NRW spätestens im zehnten auf das Haushaltsjahr folgende Jahr wieder zu erreichen ist, soll das gemeindliche Haushaltssicherungskonzept durch jahresbezogene Planungsangaben die Erfüllung dieser Vorgabe nachweisen. Die Ziele und Zwecke des Haushaltssicherungskonzeptes müssen daher aufeinander abgestimmt sein.

**2.2 Aufeinander abgestimmte Ziele und Zwecke**

Die Ziele und Zwecke des Haushaltssicherungskonzeptes sind ausgehend von der bestehenden defizitären Haushaltslage der Gemeinde, ihrer Analyse, u.a. mit Hilfe von Kennzahlen, sowie der Identifikation der örtlichen Ursachen für diese unzureichende wirtschaftliche Lage der Gemeinde aufeinander abzustimmen. In diesem Rahmen müssen auch die Sanierungsziele der Gemeinde mit den vorgesehenen Sanierungsstrategien in Einklang stehen. Nur mit einem solchen örtlich geprägten Gesamtkonzept wird der Weg zur schnellstmöglichen Wiedererlangung des Haushaltsausgleichs umsetzbar und die vorgesehenen Maßnahmen können die gewünschten haushaltsmäßigen Wirkungen entfalten. In dieses Zusammenspiel von Zielen und Maßnahmen ist die zeitliche Umsetzungsplanung durch die Gemeinde sowie das von ihr gewählte Controlling einzubinden.

**2.3 Die Pflichten des Rates der Gemeinde**

Die Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes gehört nach § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW zu den Angelegenheiten, für die der Rat der Gemeinde ausschließlich zuständig ist. Er darf die von ihm zu treffende Entscheidung nicht auf andere Entscheidungsträger übertragen. Diese originäre Zuständigkeit des Rates führt zu einer stärkeren Selbstbindung der Gemeinde an ihr Haushaltssicherungskonzept und an die vorgesehenen Sanierungsmaßnahmen und soll auch das Zusammenspiel zwischen Rat und gemeindlicher Verwaltung und damit die Zielbestimmung sowie die Umsetzung und Überwachung (Controlling) der notwendigen Konsolidierungs- und Sanierungsmaßnahmen erleichtern und gewährleisten.



**§ 6**  
**Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung**

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

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

**Erläuterungen zu § 6:**

**1. Zu Absatz 1 (Abbildung der Ergebnis- und Finanzplanung im Haushaltsplan):**

**1.1 Die Zeitreihe der Ergebnis- und Finanzplanung**

Die Verpflichtung der Gemeinde, ihrer Haushaltswirtschaft eine fünfjährige Ergebnis- und Finanzplanung zugrunde zu legen, ergibt sich aus § 84 GO NRW. Diese mittelfristige Planung ist in den Haushaltsplan der Gemeinde einbezogen und ist sowohl im Ergebnisplan und im Finanzplan als auch produktorientiert in jedem Teilplan abzubilden. Der Stellenwert dieser mittelfristigen Planung ist dadurch wesentlich erhöht, denn stärker als bisher kann damit eine dauerhafte Ordnung der Finanzen der Gemeinde gesichert und ein Haushaltsausgleich gewährleistet und für die nächsten Haushaltsjahre aufgezeigt werden. Der Rat wird zukünftig bei seinen Beratungen und der Beschlussfassung über die Haushaltssatzung auch die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung stärker als bisher im Blickfeld haben. Diese Planung in einer mehrjährigen Zeitreihe ist daher sorgsam und gewissenhaft, bezogen auf die einzelnen Haushaltspositionen im Ergebnisplan und Finanzplan sowie in den Teilplänen, durchzuführen.

<b>Die Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung</b>					
<b>Ergebnisplan oder Finanzplan</b>	Ansatz des laufenden Haushalts- jahres	Ansatz des neuen Haushalts- jahres	Planung Haushalts- jahr + 1	Planung Haushalts- jahr + 2	Planung Haushalts- jahr + 3
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR

*Abbildung 324 „Die Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung“*

Der Zeitraum der fünfjährigen Ergebnis- und Finanzplanung wurde nicht verändert, jedoch wegen in der Vergangenheit aufgetretener Missverständnisse jetzt in der Gemeindeordnung klargestellt. Wie bisher auch ist das erste Jahr dieses Planungszeitraumes das laufende Haushaltsjahr als Ausgangsjahr (vgl. § 84 Satz 2 GO NRW). Die vier weiteren Planungsjahre sind das neue Haushaltsjahr und die folgenden drei weiteren Jahre. Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung ist außerdem kein starrer Plan für einen Zeitraum von fünf Jahren, der nach Ablauf dieser Zeit durch einen weiteren Fünfjahresplan abzulösen wäre. Es handelt sich vielmehr um eine sich ständig wandelnde und mit der Entwicklung der Gemeinde einhergehende Fortführung der Planung. Trotz der Einbeziehung in den Haushaltsplan werden für die dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre keine Festsetzungen in der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 6 GemHVO NRW**

Haushaltssatzung getroffen. In dieser sind wie bisher weiterhin nur jahresbezogene Festsetzungen für ein Haushaltsjahr zu treffen.

In den Sonderfällen einer gemeindlichen Haushaltssatzung für zwei Jahre (vgl. § 78 Absatz 3 Satz 2 GO NRW) sind die dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre an das letzte Haushaltsjahr des „Doppelhaushalts“ anzuhängen, sodass im gemeindlichen Haushaltsplan eine Zeitreihe von sieben Jahren abzubilden ist. Eine solche Zeitreihe entsteht auch bei der Pflicht der Gemeinde ein Haushaltssicherungskonzept wegen der Überschreitung der Schwellenwerte aufstellen zu müssen, denn dann schließen sich die dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre an das letzte „Ursachenjahr“ an (vgl. § 76 Absatz 1 Nummer 2 GO NRW). In besonderen örtlichen Ausnahmefällen kann bei der Gemeinde auch eine Veranlassung für die Anwendung der beiden Erweiterungen bestehen, sodass im gemeindlichen Haushaltsplan eine Zeitreihe von acht Jahren abzubilden ist.

### **1.2 Die Verpflichtungsermächtigungen in der Ergebnis- und Finanzplanung**

Die einzelnen Haushaltspositionen in den dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahren der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung stellen noch keine haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen für die gemeindliche Verwaltung dar. Die Planungspositionen werden erst dann zu verbindlichen Ermächtigungen, wenn sie in die Festsetzung in der jahresbezogenen Haushaltssatzung einbezogen werden, z.B. als Verpflichtungsermächtigungen bei Investitionsmaßnahmen im Finanzplan (vgl. § 13 Absatz 1 GemHVO NRW). Diese Regelungen kann jedoch nur dann Anwendung finden, wenn die Planung für einzelne Investitionsmaßnahmen noch nicht so weit fortgeschritten ist, dass der Umfang der künftigen Auszahlungen für diese Investitionsmaßnahmen schon konkret auf die einzelnen dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre verteilt werden kann.

Bei einzelnen Investitionsmaßnahmen kann es aber notwendig sein, bereits im Haushaltsjahr schon Verpflichtungen zulasten künftiger Haushaltsjahre einzugehen und diese haushaltswirtschaftlichen Verpflichtungen mit Schätzbeträgen in den möglicherweise betroffenen Jahren darzustellen. Dadurch wird den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verdeutlicht, dass haushaltswirtschaftliche Belastungen in den künftigen Jahren entstehen werden, auch wenn zum aktuellen Zeitpunkt noch keine konkreten Verpflichtungen für Zahlungsleistungen durch die Gemeinde bestehen.

### **1.3 Jahresfehlbeträge in der Ergebnis- und Finanzplanung**

In der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung können auch die geplanten Jahresergebnisse, soweit sie als Jahresfehlbeträge ausgewiesen werden, bewirken, dass die Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes verpflichtet ist. Insbesondere, wenn ein Eigenkapitalverzehr durch eine Verringerung der allgemeinen Rücklage erfolgen soll, der oberhalb der Schwellenwerte des § 76 Absatz 1 GO NRW liegen wird, hat die Gemeinde ab Beginn einer solchen Planung entsprechend gegenzusteuern, um die stetige Aufgabenerfüllung wieder dauerhaft zu sichern. Dieses wird durch die Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan deutlich. Damit entstehen aber noch nicht die für die Beseitigung der Fehlbeträge notwendigen Konsolidierungsmaßnahmen.

Derartige Maßnahmen können auch nicht in einem mehrjährigen Haushaltsplan dargestellt werden, weil der Schwerpunkt immer auf der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des betreffenden Haushaltsjahres liegt. Die Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan soll daher auch nicht das Haushaltssicherungskonzept ersetzen. Diese Sachlage wird besonders erkennbar, wenn der zu beschließende Haushalt ausgeglichen ist, sich aber bereits durch die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung abzeichnet, dass die gemeindliche Haushaltswirtschaft in den Folgejahren mit großer Wahrscheinlichkeit defizitär sein wird und schnellstmöglich gegenzusteuern ist.

## **2. Zu Absatz 2 (Berücksichtigung von Orientierungsdaten):**

### **2.1 Allgemeine Sachlage**

Nach dieser Vorschrift sollen von jeder Gemeinde bei der Aufstellung und Fortschreibung ihrer gemeindlichen Ergebnis- und Finanzplanung die vom Innenministerium bekannt gegebenen Orientierungsdaten berücksichtigt werden. Es ist für die Gemeinde oftmals schwierig, den Trend von Erträgen und Aufwendungen für die kommenden Haushaltsjahre abzuschätzen, z. B. den Trend der Entwicklung der staatlichen Zuweisungen. Diese Schwierigkeiten bestehen besonders dann, wenn die Trends von außerhalb des Einflussbereiches der Gemeinde stehenden Kräften bestimmt werden.

Die jährlichen Orientierungsdaten des Innenministeriums sollen deshalb Anhaltspunkte für die haushaltswirtschaftlichen Planungen der Gemeinde geben. Sie stellen Durchschnittswerte für den Bereich des Landes dar und unterstützen dadurch die individuelle gemeindliche Ergebnis- und Finanzplanung. Es bleibt Aufgabe jeder einzelnen Gemeinde, anhand dieser Empfehlungen unter Berücksichtigung der örtlichen und strukturellen Besonderheiten die für ihre Planung zutreffenden bzw. erforderlichen Einzelwerte zu ermitteln und zu bestimmen. Dies gilt z. B. insbesondere für die Schätzung der Gewerbesteuererträge, die je nach den wirtschaftlichen Gegebenheiten vor Ort erheblich von einer prognostizierten Durchschnittsentwicklung auf Landesebene abweichen können.

### **2.2 Die Zwecke der Orientierungsdaten**

Für die Haushalts- und Finanzplanung der Gemeinden haben die landesweiten Orientierungsdaten trotz nicht auszuschließender Einschränkungen einen hohen Informations- und Aussagewert. Bei der Festlegung dieser Daten werden die Zielprojektionen des Finanzplanungsrates, insbesondere seine Empfehlungen zur Begrenzung der Neuverschuldung und zur Begrenzung des Wachstums der öffentlichen Aufwendungen/Auszahlungen, die Ergebnisse des Arbeitskreises Steuerschätzungen, die Stabilitätskriterien der Europäischen Union, die Entwicklungen des Landeshaushaltes und des kommunalen Finanzausgleichs sowie die aktuellen Erkenntnisse des Innenministeriums berücksichtigt. Den Berechnungen liegt zudem immer die gesamtwirtschaftliche Projektion der Bundesregierung der letzten Steuerschätzung zugrunde. Dabei gilt immer für jede Gemeinde, bei ihren örtlichen Prognoseentscheidungen die weitere Entwicklung genau zu beobachten und grundsätzlich auch das Vorsichtsprinzip anzuwenden.

Die Orientierungsdaten zu den steuerlichen Erträgen und zum kommunalen Finanzausgleich basieren grundsätzlich auf der für das Land Nordrhein-Westfalen vom Finanzministerium NRW regionalisierten Steuerschätzung des Arbeitskreises Steuerschätzung und dem geltenden Steuerrecht. Darüber hinaus soweit möglich den Schätzungen des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer tatsächliche Steuereinnahmen des Landes zugrunde gelegt. In diesem Zusammenhang wird immer wieder deutlich gemacht, dass es angesichts der demographischen Entwicklung, aber auch vor dem Hintergrund der Risiken hinsichtlich der weiteren weltwirtschaftlichen Entwicklung es zur Konsolidierung der öffentlichen Haushalte keine Alternative gibt, denn geringere Schulden heute bedeuten größere Haushaltsspielräume morgen.

Auf dem Weg zu einem strukturellen Haushaltsausgleich soll daher die Zuwachsrate der Aufwendungen und Auszahlungen mittelfristig deutlich unterhalb der Zuwachsrate der Erträge und Einzahlungen liegen. Außerdem bestehen für viele Gemeinden infolge von erheblichen Kreditaufnahmen, die in der gemeindlichen Bilanz sichtbar werden, besondere Anforderungen für einen Schuldenabbau bei vorhandenen kurzfristigen Krediten. Im Rahmen der Orientierungsdaten wird immer wieder auf diese Ziele und die Verpflichtung der Gemeinden, ihre Haushaltsplanung daran auszurichten, hingewiesen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 6 GemHVO NRW**

Die Orientierungsdaten sind Durchschnittswerte für alle Gemeinden des Landes Nordrhein-Westfalen. Sie geben Anhaltspunkte für die individuelle gemeindliche Finanzplanung. Es bleibt aber die Aufgabe jeder einzelnen Gemeinde, anhand der vom Land ausgesprochenen Empfehlungen unter Berücksichtigung der örtlichen Besonderheiten die für ihre Finanzplanung zutreffenden bzw. erforderlichen Einzelwerte zu ermitteln und zu bestimmen. Dieses gilt besonders für die Schätzung der Erträge aus der Gewerbesteuer, die je nach den wirtschaftlichen Gegebenheiten vor Ort erheblich von den prognostizierten Durchschnittsentwicklungen abweichen können. Die Gemeinden, die zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzepts (HSK) verpflichtet sind, haben die Empfehlungen für die gemeindliche Haushaltsplanung zu berücksichtigen.

XXXXXXXXXXXX

**§ 7**  
**Vorbericht**

(1) <sup>1</sup>Der Vorbericht soll einen Überblick über die Eckpunkte des Haushaltsplans geben. <sup>2</sup>Die Entwicklung und die aktuelle Lage der Gemeinde sind anhand der im Haushaltsplan enthaltenen Informationen und der Ergebnis- und Finanzdaten darzustellen.

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

**Erläuterungen zu § 7:**

**I. Allgemeines**

**1. Zwecke der Vorschrift**

Mit der Vorschrift werden der Zweck und der Rahmen des gemeindlichen Vorberichtes näher bestimmt, der im Rahmen der jährlichen Haushaltssatzung dem Haushaltsplan beizufügen ist (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 1 GemHVO NRW). Der Gemeinde bleibt es dabei überlassen, in diesem Bericht oder an anderer geeigneter Stelle auch die notwendigen Erläuterungen zu den wichtigsten Haushaltspositionen im Ergebnisplan und Finanzplan sowie in den produktorientierten Teilplänen als Bestandteile des Haushaltsplans der Gemeinde zu geben (vgl. § 1 Absatz 1 Nummer 1 bis 3 GemHVO NRW). Sofern die Gemeinde nach § 76 GO NRW verpflichtet ist, ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen, das ebenfalls ein Bestandteil des gemeindlichen Haushaltsplans ist (vgl. § 1 Absatz 1 Nummer 4 GemHVO NRW), sollte der Vorbericht auch darüber haushaltsplanbezogene Angaben enthalten. Es kann im Rahmen der Haushaltsplanung der Gemeinde auch geboten sein, im Vorbericht zum gemeindlichen Haushaltsplan darzustellen, in welchem Umfang auf die Erhebung spezieller Entgelte oder auf eine verursachungsgerechte Erfassung von Aufwendungen verzichtet werden soll, z. B. im öffentlichen Interesse oder aus sozialen Gründen.

**2. Der Vorbericht als örtliche Entscheidungshilfe**

Der gemeindliche Vorbericht kann außerdem eine Entscheidungshilfe sowohl für die Verantwortlichen in der Gemeinde als auch für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft darstellen, wenn die örtlichen Entscheidungsgrundlagen in diesem örtlichen Werk dargestellt und ausreichend erläutert werden. Durch die Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den gemeindlichen Haushaltsplan wird die entsprechenden zukunftsbezogenen Planungsdaten die voraussichtliche (geplante) weitere Entwicklung des haushaltswirtschaftlichen Handelns und die künftige wirtschaftliche Lage der Gemeinde in den dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahren aufgezeigt. Der Vorbericht gibt durch die im Haushaltsplan enthaltenen voraussichtlichen Jahresergebnisse auch Auskunft über die Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde, denn für das Haushaltsjahr sowie für die drei folgenden Planungsjahre wird damit das Erreichen des gesetzlich vorgesehenen Haushaltsausgleichs aufgezeigt (vgl. §§ 75 und 84 GO NRW).

Es gilt daher für die Gemeinde, im Vorbericht zum Haushaltsplan nicht nur die in der gemeindlichen Haushaltssatzung getroffenen Festsetzungen zu erläutern, sondern diese auch in einen Zusammenhang mit dem geplanten haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinde zu stellen, das insbesondere in den im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltenen produktorientierten Teilplänen näher bestimmt wird. Über den Inhalt und die Form des gemeindlichen Vorberichtes als „Haushaltsbegleitbericht“ muss die Gemeinde im Rahmen dieser Vorschrift eigenverantwortlich und unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten entscheiden. Es ist deshalb nicht sachgerecht, in allgemeiner Form vorzugeben, wie ein Überblick über die haushaltswirtschaftlichen Eckpunkte

und die wichtigsten sachlichen Festlegungen der Gemeinde im Vorbericht zu geben sind und welche örtlichen Sachverhalte von der Gemeinde dabei besonders hervorzuheben oder herauszustellen sind.

Der haushaltsrechtliche Verzicht auf besondere Erläuterungsvorgaben soll aber nicht dazu führen, dass die Gemeinde vollständig auf die Darstellung wichtiger einzelner örtlicher Sachverhalte verzichtet. Es gibt viele herausragende haushaltswirtschaftliche Gegebenheiten, die auf freiwilliger Basis in den Vorbericht zum gemeindlichen Haushaltsplan Eingang finden sollten, z. B. die für Investitionen verfügbaren Eigenmittel sowie die Ermittlung des Kreditbedarfs einschließlich der Veränderung des Schuldenstandes. Auch die Erfassung und Darstellung der internen Leistungsbeziehungen im gemeindlichen Haushaltsplan unterstützt die Zwecke des Vorberichtes als örtliche Entscheidungshilfe.

### **3. Der produktorientierte Vorbericht**

Bei der Gestaltung und Gliederung des Vorberichtes soll die Gemeinde die für den Haushaltsplan gewählte produktorientierte Gliederung sowie die festgelegte Steuerungsebene (Abbildung der aufgabenbezogenen Haushaltswirtschaft in Teilplänen) berücksichtigen. Dadurch wären im Vorbericht Ausführungen zur Gesamtebene (Ergebnisplanung und Finanzplanung für das Haushaltsjahr und die folgenden drei Planungsjahre) sowie zur Steuerungsebene (produktorientierte Teilplanung) in der gleichen Zeitreihe enthalten (vgl. § 4 GemHVO NRW). Der Vorbericht kann wegen der produktorientierten Aufstellung der Teilpläne, z.B. nach den verbindlichen Produktbereichen, einen Einblick in die unterschiedlichen Tätigkeitsfelder der gemeindlichen Aufgabenerfüllung vermitteln und die damit für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde bestehenden Chancen und Risiken in diesen Produktbereichen aufzeigen bzw. verdeutlichen.

Es ist daher geboten, die örtlichen haushaltswirtschaftlichen Rahmenbedingungen den Adressaten der gemeindlichen Haushaltssatzung offen zu legen, denn auf der Einschätzung der künftigen wirtschaftlichen Lage der Gemeinde baut nicht nur die gemeindliche Haushaltsplanung, sondern auch deren Umsetzung auf. Im Vorbericht können durch die Ausrichtung auf die Produktbereiche die bestehenden unterschiedlichen Einflüsse auf die Haushaltswirtschaft, die sich auch auf die Sicherung der Aufgabenerfüllung auswirken, sowie die auf ihre Zukunft ausgerichtete Reaktion der Gemeinde darauf verdeutlichen. Wenn ein solcher Bericht bereits im Rahmen der Haushaltsplanung erstellt wird und nicht wie der Lagebericht im Rahmen des Jahresabschlusses auf Ist-Ergebnisse konzipiert wird, kommen ihm ein hoher Informationswert und eine entscheidungsbeeinflussende Wirkung für die mehrjährige Haushaltsplanung zu.

Die Vermittlung spezifischer Informationen zu einzelnen Produktbereichen mindert zudem die möglichen Informationsdefizite, die entstehen können, wenn ausschließlich die Gesamtebene der Gemeinde zum Gegenstand der Betrachtung gemacht wird. Diese Ausführungen gelten entsprechend bei einer über die Produktbereiche hinausgehenden produktorientierten Gliederung des gemeindlichen Haushaltsplans. Bei einer organisatorischen Gliederung des Haushaltsplans bedarf es gleichwohl einer produktorientierten Betrachtung und Bewertung. Um in diesen Fällen unübersichtliche Detailinformationen (aus der Vielzahl der Produkte) zu vermeiden, sollte unter Wesentlichkeitsgesichtspunkten geprüft werden, ob produktbezogene Informationen der Gemeinde auch zusammengefasst werden können.

In einigen Produktbereichen kann es unter Berücksichtigung des Umfanges der gemeindlichen Aufgabe sogar sinnvoll sein, die Berichtsebene von der Steuerungsebene auf die Produktbereichebene zu verlagern. Ein produktorientierter Vorbericht sollte aber nicht nur Bestands- und Strömungsgrößen in den einzelnen Produktbereichen (ggf. in Tabellenform) offenlegen, sondern zur Nachvollziehbarkeit und Verständlichkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und der gemeindlichen Aufgabenerfüllung beitragen. Wenn diese örtliche Sachlage mit den wichtigsten Zielen und Kennzahlen zu den gebildeten Produkten und mit den zu erbringenden Dienstleistungen im Rahmen der Haushaltsplanung hinterlegt wird, kann eine solche Berichterstattung zur zutreffenden Grundlage

für eine Entscheidungsfindung des Rates werden. Sie bietet das erforderliche Bild über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde.

#### **4. Der Vorbericht und die gemeindliche Steuerung**

Die politische Steuerung in den Gemeinden hat sich durch die Einführung und Anwendung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements grundlegend geändert. Sie ist über die Bereitstellung der erforderlichen Geldmittel für die gemeindliche Aufgabenerfüllung im Rahmen der Haushaltsplanung (Geldverbrauchskonzept) zum Steuern über die Ressourcen sowie über Ziele und Leistungskennzahlen weiterentwickelt worden (Ressourcenverbrauchskonzept). Die Änderungen wirken sich auch auf die gemeindliche Haushaltsplanung aus. Eine Steuerung der Gemeinde, die auch die Kultur des Verwaltungshandelns berücksichtigt und ggf. anpasst, bedarf regelmäßig auch jahresbezogenen Zielsetzungen, die es örtlich auszufüllen und umzusetzen sowie extern und intern zu kommunizieren gilt.

Die örtlichen Ziele des gemeindlichen Handelns, die sich auf die Bürgerinnen und Bürger als Öffentlichkeit bzw. als Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft auswirken, sollten deshalb im Vorbericht zum Haushaltsplan der Gemeinde enthalten bzw. dargestellt sein. Die für das Haushaltsjahr vereinbarten messbaren Ziele sollen dabei einerseits das Handeln des Rates und der Verwaltung der Gemeinde begleiten und unterstützen. Andererseits wird durch eine Aufnahme dieser Ziele in den Vorbericht die politisch gesetzte strategische Fortentwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft offen gelegt. Somit wird eine Verknüpfung zwischen den Leitlinien (Leitorientierung), den örtlichen strategischen und operativen Zielen und den daraus abgeleiteten Handlungen sowie deren Überprüfung (Messen der Zielerreichung und Umsetzbarkeit) hergestellt, die auch im Rahmen der Beurteilung des Jahresabschlusses notwendig und sachgerecht ist. Derartige Gegebenheiten ermöglichen zudem die notwendig werdenden Anpassungen und Weiterentwicklungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft vor Ort.

#### **5. Der Vorbericht und das Berichtswesen**

Im gemeindlichen Vorbericht soll u.a. die aktuelle wirtschaftliche Lage anhand der im Haushaltsplan der Gemeinde enthaltenen Informationen sowie der Ergebnis- und Finanzdaten für das Haushaltsjahr dargestellt werden. Die Aktualität der Angaben ist dabei auf den Zeitpunkt der Beschlussfassung des Rates der Gemeinde zu beziehen, denn bis zu diesem Zeitpunkt ist der gemeindliche Entwurf der Haushaltssatzung grundsätzlich abänderbar. Der Vorbericht kann daher eine Ausgangsbasis für die anlassbezogenen Informationen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft an den Rat der Gemeinde sein, aber auch für eine regelmäßige unterjährige Berichterstattung des Bürgermeisters.

Das Informationsrecht des Rates der Gemeinde beinhaltet wiederum, dass der Rat sich über die Durchführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft regelmäßig oder auch im Einzelfall unterrichten lassen kann. Der Bürgermeister hat die Pflicht, den Rat der Gemeinde über alle wichtigen Angelegenheiten zu unterrichten (vgl. § 62 Absatz 4 GO NRW). Er ist auskunftspflichtig, denn er ist für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten gemeindlichen Verwaltung verantwortlich (vgl. § 62 Absatz 1 GO NRW). Bei dieser Berichterstattung ist aber auch die Anwendung des Grundsatzes der Wesentlichkeit von Bedeutung, denn es ist örtlich über den Anlass, die Aussagen und den Umfang der Informationen sowie über Vereinfachungen und Zusammenfassungen bei der Darstellung zu entscheiden. Die Anwendung des Grundsatzes der Wesentlichkeit soll u.a. auch eine fristgerechte Berichterstattung des Bürgermeisters gegenüber dem Rat sichern.

Im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr dürfte es sachgerecht sein, dem Rat der Gemeinde regelmäßig, z. B. quartalsweise oder monatlich, und nicht nur im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses eine Auskunft über den aktuellen Stand der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans und über einzelne wichtige Haushaltsangelegenheiten zu geben. Eine unterjährige Berichtspflicht ist zudem

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 7 GemHVO NRW**

sachlich sinnvoll, weil diese dem Rat mehrmals innerhalb des Haushaltsjahres eine Beurteilung der aktuellen wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde ermöglicht. Sie stellt eine Zwischenberichterstattung zum gemeindlichen Jahresabschluss dar.

Die unterjährige Berichterstattung lässt aber auch unter Berücksichtigung der vom Rat beschlossenen Ziele und Leitlinien einen besseren Vergleich mit den im Rahmen der Haushaltsplanung getroffenen Prognoseentscheidungen zu und trägt dadurch zur Verbesserung der gemeindlichen Steuerung bei. Sie soll dabei nicht so weitgehend sein, dass dafür ein eigenständiger Zwischenabschluss bzw. ein vollständiger Quartalsabschluss aufgestellt wird. Mit den Informationen und den Daten des gemeindlichen Jahresabschlusses, die z. B. im Rahmen des Plan-/Ist-Vergleiches in der Ergebnisrechnung und in der Finanzrechnung entstehen, wird unmittelbar eine Verbindung zum gemeindlichen Haushaltsplan hergestellt. Aufgrund dieser Verbindung besteht auch ein Bezug der Erläuterung im gemeindlichen Jahresabschluss zu den Informationen und Daten des Vorberichtes zum Haushaltsplan.

**6. Die Gestaltung des Vorberichtes**

Der gemeindliche Vorbericht stellt nicht nur einen Überblick zur geplanten Haushaltswirtschaft im neuen Haushaltsjahr dar. Er ist vielmehr als Begleitbericht zum gemeindlichen Haushaltsplan zu verstehen. Der Bericht soll den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft einen Überblick über den Stand und die Entwicklung der Haushaltswirtschaft bzw. wirtschaftlichen Lage der Gemeinde geben und die durch den Haushaltsplan gesetzten örtlichen Rahmenbedingungen erläutern. Diese Zwecksetzungen müssen in die örtliche Gestaltung des Vorberichtes zum gemeindlichen Haushaltsplan einfließen (vgl. Abbildung).

<b>Die Gestaltung des gemeindlichen Vorberichtes</b>	
-	Berücksichtigung der Informationsbedürfnisse des Rates der Gemeinde (§ 41 GO NRW).
-	Berücksichtigung der Informationsbedürfnisse der übrigen Adressaten (§ 80 GO NRW).
-	Darstellung des Zielsystems und der messbaren Jahresziele (§ 12 GemHVO NRW).
-	Anforderungen aufgrund der Haushaltsgrundsätze und Haushaltsprinzipien (§ 75 GO NRW).
-	Berücksichtigung der Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung (§ 84 GO NRW).
-	Berücksichtigung der Systematik des Haushaltsplans (§§ 1 - 4 GemHVO NRW).
-	Angaben zu wichtigen Erträgen und Aufwendungen (§ 2 GemHVO NRW).
-	Angaben zu wichtigen Investitionsvorhaben (§ 3 GemHVO NRW).
-	Angaben zur Finanzierungstätigkeit (z.B. Kreditaufnahme nach § 86 GO NRW).
-	Berücksichtigung der einzelnen Anlagen zum Haushaltsplan (§ 1 GemHVO NRW).
-	Bewirtschaftungsregelungen für die Ausführung des Haushaltsplans.

*Abbildung 325 „Die Gestaltung des gemeindlichen Vorberichtes“*

Den Gemeinden bleibt die Möglichkeit erhalten, den Ergebnis- und den Finanzpositionen des gemeindlichen Haushaltsplans weiterhin die notwendigen Einzelerläuterungen beizufügen oder zusammengefasst als weitere Angaben in den Vorbericht aufzunehmen.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Inhalt und Zweck des Vorberichts):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Überblick über die Eckpunkte):**

Nach der Vorschrift soll der gemeindliche Vorbericht einen Überblick über die Eckpunkte des Haushaltsplans geben. Unter dem Gesichtspunkt, dass der Rat der Gemeinde sowie die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft möglichst vollständigen Überblick über die haushaltswirtschaftliche Lage der Gemeinde erlangen sollen, muss im Vorbericht über die im Haushaltsjahr bestehenden Haushaltsrisiken sowie zukünftige Verpflichtungen, die im laufenden Haushaltsjahr entstehen können und sich auch auf zukünftige Haushaltsjahre auswirken können, berichtet werden.

Im gemeindlichen Vorbericht ist insbesondere auch ein Blick auf wesentliche Veränderungen der Rahmenbedingungen der im Haushaltsplan enthaltenen mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung der Gemeinde sowie auf die Entwicklung wichtiger Planungskomponenten im gesamten Planungszeitraum zu geben, wenn dazu aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im laufenden Jahr oder den Vorjahren ein Anlass besteht. Dazu gehören auch Informationen über die aktuelle Vermögens- und Schuldenlage bzw. der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde einschließlich der bisherigen Entwicklung der Jahresergebnisse und des Eigenkapitals sowie der Liquidität der Gemeinde. Die Erläuterungen über Eckpunkte des Haushaltsplans, die den Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im neuen Haushaltsjahr bilden sollen, sind so gestalten, dass die Öffentlichkeit ausreichend über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und das damit zusammenhängende geplante Haushaltsgeschehen informiert wird.

#### **1.2 Zu Satz 2 (Darstellung der Entwicklung und der wirtschaftlichen Lage):**

Nach der Vorschrift sollen die voraussichtliche Entwicklung der Gemeinde und ihre aktuelle Lage anhand der im Haushaltsplan der Gemeinde enthaltenen Informationen sowie der Ergebnis- und Finanzdaten im gemeindlichen Vorbericht dargestellt werden. Der Begriff „aktuelle Lage“ ist dabei aus Sinn und Zweck der haushaltsrechtlichen Vorschrift als „wirtschaftliche Lage“ der Gemeinde zu verstehen, denn mit den Angaben im gemeindlichen Haushaltsplan wird die aktuelle Lage der Gemeinde haushaltswirtschaftlich betrachtet. Die Aktualität der Angaben und Daten ist dabei auf den Zeitpunkt der Beschlussfassung des Rates der Gemeinde zu beziehen, denn bis zu diesem Zeitpunkt ist der gemeindliche Entwurf der Haushaltssatzung grundsätzlich abänderbar. Im Vorbericht der Gemeinde müssen daher unter Bezugnahme auf die durch den Haushaltsplan gesetzten Rahmenbedingungen sowie die wichtigen sachlichen Festlegungen bzw. Inhalte des Haushaltsplans und die darin veranschlagten Maßnahmen die voraussichtliche Entwicklung der Gemeinde und deren wirtschaftliche Lage aufgezeigt werden.

Die Darstellungen im gemeindlichen Vorbericht sollen sich aber nicht nur auf die Verwaltung der Gemeinde beziehen, sondern auch die ausgegliederten gemeindlichen Betriebe umfassen, mindestens insoweit, wie sich die aktuelle wirtschaftliche Lage und die voraussichtliche Entwicklung dieser Betriebe auf die Haushaltswirtschaft bzw. die künftige Haushaltsplanung der Gemeinde auswirken könnte. Dem gemeindlichen Haushaltsplan ist deshalb eine Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen sowie Anstalten des öffentlichen Rechts und der Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden, beizufügen (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 8 GemHVO NRW). Dadurch werden auch die notwendige Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde und ihre Entwicklung vervollständigt. Diese haushaltsrechtlichen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 7 GemHVO NRW**

Vorgaben sind sachgerecht und notwendig, denn im Rahmen des NKF soll die Gesamtübersicht über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und ihrer Betriebe wieder erreicht bzw. verbessert werden.

Auf dieser Grundlage muss bereits der Vorbericht zum gemeindlichen Haushaltsplan ein Gesamtbild über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und ihre weitere Entwicklung im Haushaltsjahr und den drei folgenden Planungsjahren unter Berücksichtigung der möglichen Chancen und Risiken der Gemeinde bieten, denn dieser Zeitraum ist im gemeindlichen Haushaltsplan abzubilden. Diese pflichtige Darstellung von Entwicklung und wirtschaftlicher Lage der Gemeinde erfordert es deshalb, dass zuvor von der Gemeinde eine entsprechende Analyse vorgenommen wird und ggf. der ermittelte Stand auch im Vorbericht mit aufgezeigt wird. Die Analyse der Entwicklung der Gemeinde auf der Grundlage ihrer aktuellen wirtschaftlichen Lage kann durch geeignete Kennzahlen gestützt werden.

Bei der Auswahl der Analysekenntzahlen muss aber berücksichtigt werden, dass mit den Kennzahlen auch eine Aussagekraft für die Gemeinde erreicht wird, eine ganzheitliche Betrachtung der haushaltswirtschaftlichen Lage der Gemeinde erfolgen und ein nachhaltiges Handeln im Sinne der Generationengerechtigkeit gefördert werden soll. Auch die Adressaten des Begleitberichts zum Haushaltsplan dürfen deshalb bei der Festlegung der Kennzahlen nicht unberücksichtigt bleiben, denn die Analysekenntzahlen können z. B. dem Rat der Gemeinde als Steuerungsinstrument, aber auch als Kontrollinstrument dienen. Die bisherigen Erfahrungen mit Kennzahlen zeigen, dass die Nutzer vorsichtig damit umgehen sollten.

## **2. Zu Absatz 2 (Besondere Erläuterungspflichten):**

### **2.1 Allgemeine Grundlagen**

Die durch den Vorbericht gewünschte Abbildung des Gesamtüberblicks erfordert, dass in diesem Bericht auch die wesentlichen Zielsetzungen der Planung der Gemeinde für das Haushaltsjahr und die folgenden drei Jahre sowie die Rahmenbedingungen der örtlichen haushaltswirtschaftlichen Planung der Gemeinde erläutert werden. Diese Vorgabe baut darauf auf, dass die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung, die bisher getrennt vom Haushaltsplan aufgestellt wurde, in den Haushaltsplan der Gemeinde einbezogen worden ist und sowohl insgesamt im Ergebnisplan und im Finanzplan als auch produktorientiert in jedem Teilplan abzubilden ist (vgl. § 84 GO NRW). Diese Sachlage erfordert eine umfassende Information über die vorgesehene ergebnis- und produktorientierte mehrjährige Haushaltswirtschaft der Gemeinde sowie deren Chancen und Risiken.

In diesem Zusammenhang muss die strategische Planung der Gemeinde, in der u.a. die finanzwirtschaftlichen Ziele mit den haushaltswirtschaftlichen Daten zu verknüpfen sind, im Vorbericht abgebildet wird. Auch die einzelnen haushaltswirtschaftlichen Ziele, die der jahresbezogenen Umsetzung der Gesamtstrategie der Gemeinde dienen, sind abzubilden und ggf. auch über die Zeit der mittelfristigen Planung fortzuschreiben. So werden Erfolge, Risiken und Verluste der Gemeinde sowie der notwendige Anpassungsbedarf transparent gemacht und die Einschätzung des Rates, der Öffentlichkeit und der Aufsichtsbehörde, ob die gemeindlichen Planungen solide aufgebaut sind, wird erleichtert.

Die Gemeinde kann daher die Inhalte und Schwerpunkte in den Erläuterungen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft, bei denen die örtlichen Gegebenheiten zu berücksichtigen sind, eigenverantwortlich bestimmen. Sie hat damit die Möglichkeit, ihre steuerungsrelevanten Zielsetzungen mit haushaltswirtschaftlichen Daten zu verknüpfen. Diese Sachlage erfordert, aus den strategischen Zielen der Gemeinde umsetzbare jährliche Ziele zu entwickeln und durch die Bildung von Leistungskennzahlen die Zielerreichung messbar zu machen (vgl. § 12 GemHVO NRW). Die Gemeinde darf dabei die Informationsbedürfnisse des Rates, der Öffentlichkeit und der Aufsichtsbehörde nicht außer Acht lassen.

## **2.2 Die Darstellung der Zielsetzungen**

Die örtlichen Ziele des gemeindlichen Handelns, die sich auf die Bürgerinnen und Bürger als Öffentlichkeit bzw. als Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft auswirken, sollten möglichst im Vorbericht zum Haushaltsplan der Gemeinde enthalten bzw. dargestellt sein. Durch die Aufnahme dieser Ziele in den Vorbericht werden die für das Haushaltsjahr vereinbarten messbaren Ziele sowie die politisch gesetzte strategische Fortentwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft offen gelegt.

Die Darstellung der haushaltswirtschaftlichen Ziele für das Haushaltsjahr darf sich dabei jedoch nicht nur auf die Ziele auf der untersten Ebene der örtlichen Gliederung des gemeindlichen Haushaltsplans erstrecken. Vielmehr müssen diese gemeindlichen Ziele sowie die Ziele der übrigen Ebenen des gemeindlichen Haushaltsplans in eine Zielhierarchie eingebunden sein, die ausgehend vom Rat und dem Leitbild der Gemeinde (strategische Ziele), bis in die unterste Verantwortungsebene der gemeindlichen Verwaltung (operative Ziele) hineinreicht. Nur so kann bei der Gemeinde ein in sich stimmiges Zielsystem entstehen und dargestellt werden, das einer kompetenten und ressourcenverbrauchsorientierten Verwaltungsteuerung mit dezentraler Ressourcenverantwortung gerecht werden kann. Es gilt deshalb auch, die Zielbildung nicht allein aus fachlicher Sicht zu betreiben.

Es bietet sich daher an, in einer Übersicht das örtliche Zielsystem nachvollziehbar aus der Gesamtsicht der Gemeinde, ausgehend vom Leitbild bis zu den geplanten umsetzbaren Zielen des Haushaltsjahres, abzubilden. Es bedarf dazu sachgerechter inhaltlicher Erläuterungen. Die Angaben und weiteren Informationen sollen dabei den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft eine Verknüpfung zwischen den im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen und den örtlichen Zielsetzungen ermöglichen. Dieses gilt entsprechend für die gemeindliche Verwaltung, die im Rahmen der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans auch die dafür gesetzten Ziele beachten muss. Im Vorbericht sollten auch Aussagen zur Darstellung enthalten sein, wenn z.B. wegen der besseren Nachvollziehbarkeit des örtlichen Gesamtsystems in der Übersicht nur die wichtigsten produktbezogenen Ziele dargestellt werden. Derartige Angaben fördern eine zutreffende Bewertung des wirtschaftlichen Handelns und der Aufgabenerfüllung der Gemeinde.

## **2.3 Die Erläuterungen zur wirtschaftlichen Lage**

Die Darstellung der geplanten gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr soll auf einer ausgewogenen und umfassenden und dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechenden Analyse der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde aufbauen. Dieser Ansatz erfordert, die Ausführungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zutreffend und unter Berücksichtigung der künftigen Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde, die im Jahresabschluss dieses Haushaltsjahres abgebildet wird, zutreffend zu erläutern. Es bleibt dabei der Gemeinde überlassen, ob und mit welchen betriebswirtschaftlichen Kennzahlen sie arbeiten will, um ihre prognostizierte wirtschaftliche Lage zu belegen. Hinsichtlich der Erläuterungen über das gemeindliche Jahresergebnis und den Haushaltsausgleich sollte sie nicht die unmittelbare Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage verschweigen, sofern bereits bei der Haushaltsplanung eine solche Verrechnung im Haushaltsjahr möglich sein kann. Dabei ist zu berücksichtigen, ob dazu bereits mögliche Erträge und/oder Aufwendungen im Ergebnisplan nach dem Jahresergebnis angegeben werden sollen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

## **2.4 Die Einbeziehung produktorientierter Ziele und Leistungskennzahlen**

In die Analyse der Haushaltswirtschaft sowie der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde sollen möglichst die produktorientierten Ziele und Leistungskennzahlen, soweit sie bedeutsam für das Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde sind, einbezogen und erläutert werden (vgl. § 12 GemHVO NRW). Diese Zwecksetzung gilt entsprechend auch für die Prognose der wirtschaftlichen Lage und dadurch auch bei der Haushaltsplanung der Gemeinde. Die nicht finanzielle Leistungsindikatoren werden in die Analyse der gemeindli-

chen Haushaltswirtschaft und der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde einbezogen. Es bleibt dabei aber der Gemeinde eigenverantwortlich überlassen, ob und in welchem Umfang sie in ihrem Vorbericht auch über ihre Strategien hinsichtlich ihrer Haushaltswirtschaft informieren will.

## **2.5 Die Erläuterungen der haushaltswirtschaftlichen Schwerpunkte**

Die Vorschrift sieht keine besonderen Erläuterungspflichten für den Vorbericht zum gemeindlichen Haushaltsplan vor. Gleichwohl muss es den Adressaten der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen ermöglicht werden, Eckpunkte und Zielsetzungen für die Entwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und die daraus entstehende wirtschaftliche Lage der Gemeinde zutreffend beurteilen zu können. Deshalb ist vor Ort von der Gemeinde abzuwägen, welche Aspekte bzw. Schwerpunkte besondere haushaltswirtschaftliche oder kommunalpolitische Bedeutung haben, um diese im Vorbericht als Haushaltsbegleitbericht besonders hervor zu heben. Dabei sollte die Darstellung möglichst anschaulich und zweckgerichtet unter Berücksichtigung des gesamten Adressatenkreises sowie der Veröffentlichungsmedien erfolgen.

Im Vorbericht zum gemeindlichen Haushaltsplan kann z. B. eine Übersicht enthalten sein, mit der ein Gesamtüberblick über die im Haushaltsjahr entstehenden Transferaufwendungen gegeben wird. Eine solche Übersicht ist i.d.R. sachgerecht, wenn eine Vielzahl von Dritten gemeindliche Aufgaben erfüllen und deshalb Finanzleistungen von der Gemeinde erhalten, die im Ergebnisplan zu veranschlagen sind. Bei solchen haushaltswirtschaftlichen Schwerpunkten bietet es sich an, die Darstellung unter Berücksichtigung der produktorientierten Teilpläne des gemeindlichen Haushaltsplans zu gliedern, in denen Transferaufwendungen für laufende Zwecke an Dritte gewährt werden. Soweit zur Sicherung der Aufgabenerfüllung die Dritten auch investive Zuwendungen von der Gemeinde erhalten, sollte die Übersicht um diese finanziellen Leistungen, bezogen auf den gemeindlichen Finanzplan ergänzend erstellt werden.

## **2.6 Die Darstellung der Chancen und Risiken der Gemeinde**

Im gemeindlichen Vorbericht zum Haushaltsplan sollte auch auf die Chancen und Risiken für die künftige haushaltswirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde, soweit diese im Haushaltsjahr erwartet werden, eingegangen werden. Aus Vorsichtsgesichtspunkten sollte jedoch nicht nur auf die möglichen Risiken für die gemeindliche Haushaltswirtschaft eingegangen werden, sondern es soll unter der Berücksichtigung der Chancen ein ausgewogenes zukunftsorientiertes Bild für das Haushaltsjahr hergestellt werden. Für die Gemeinde gilt es, eine optimale Verteilung der Risikostreuung, der Ertragschancen und der künftigen Finanzierbarkeit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr zu erreichen und unter Einbeziehung des Grundsatzes der Generationengerechtigkeit dauerhaft zu sichern. In diesem sachlichen Zusammenhang sind die Begriffe „Chancen“ und „Risiken“ von der Gemeinde im Rahmen einer Entwicklungsprognose für die Gemeinde selbst auszugestalten.

## **2.7 Die Übersicht über betriebsbezogene Leistungsbeziehungen**

Der Vorbericht zum gemeindlichen Haushaltsplan sollte auch eine ausreichende Auskunft über die Leistungsbeziehungen der gemeindlichen Verwaltung zu ihren Betrieben geben. Derartige Leistungsbeziehungen verursachen in unterschiedlicher Weise gemeindliche Aufwendungen, z. B. für Sachleistungen und Dienstleistungen oder Transferaufwendungen, die in den betreffenden Teilplänen veranschlagt worden sind. Für die Beurteilung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und für deren Adressaten stellen die Informationen über Leistungsbeziehungen in der wirtschaftlichen Einheit "Gemeinde" eine wesentliche Auskunft dar, denn bei diesen Aufwendungen besteht nur ein eingeschränkter "Nutzerkreis". Entsprechend gilt diese Sachlage auch für Erträge, die von der Gemeinde aufgrund der betriebsbezogenen Leistungen erzielt werden können. Es besteht daher ein Bedarf, im

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 7 GemHVO NRW**

Vorbericht eine zusammenfassende Übersicht darüber zu geben. Das nachfolgende Schema soll dazu einen Einstieg bieten (vgl. Abbildung).

<b>Die betriebsbezogenen Leistungsbeziehungen</b>				
<b>Ergebnisplan/ Finanzplan</b>	<b>Leistungs- beziehungen zu den verbundenen Unternehmen</b>	<b>Leistungs- beziehungen zu den Beteiligungen</b>	<b>Leistungs- beziehungen zu den Sonder- vermögen</b>	<b>Gesamte Leistungs- beziehungen</b>
	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>
<b>Erträge</b> (nach Arten)				
<b>Aufwendungen</b> (nach Arten)				
<b>Einzahlungen</b> (aus der Investitionstätigkeit)				
<b>Auszahlungen</b> (aus der Investitionstätigkeit)				
<b>Einzahlungen</b> (aus der Finanzierungstätigkeit)				
<b>Auszahlungen</b> (aus der Finanzierungstätigkeit)				
<b>Erläuterungen:</b> (Anlässe und Gründe)				

*Abbildung 326 „Die betriebsbezogenen Leistungsbeziehungen“*

Diese Übersicht im Vorbericht steht jedoch nicht für sich allein, sondern kann in entsprechender Weise auch im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses als Anlage dem Anhang beigelegt werden (vgl. § 44 GemHVO NRW). Insbesondere kann die Übersicht die Grundlageninformationen für die im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses vorzunehmende Aufwands- und Ertragskonsolidierung bieten (vgl. § 50 GemHVO NRW i.V.m. § 305 HGB). Sie gewährt daher nicht nur einen besonderen Einblick in die gemeindliche Haushaltswirtschaft, sondern unterstützt auch die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses.

Die Übersicht über betriebsbezogene Leistungsbeziehungen soll von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse näher ausgestaltet werden. So könnten je nach Bedeutung auch die Leistungsbeziehungen zu einzelnen Betrieben, die dann zu benennen wären, in die Übersicht aufgenommen werden.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**§ 8  
Stellenplan**

(1) <sup>1</sup>Der Stellenplan hat die im Haushaltsjahr erforderlichen Stellen der Beamtinnen und Beamten und der nicht nur vorübergehend beschäftigten Bediensteten auszuweisen. <sup>2</sup>Stellen von Beamtinnen und Beamten in Einrichtungen von Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden, sind gesondert aufzuführen.

(2) <sup>1</sup>Im Stellenplan ist ferner für jede Besoldungs- und Entgeltgruppe die Gesamtzahl der Stellen für das Vorjahr sowie der am 30. Juni des Vorjahres besetzten Stellen anzugeben. <sup>2</sup>Wesentliche Abweichungen vom Stellenplan des Vorjahres sowie geplante zukünftige Veränderungen sind zu erläutern.

(3) Dem Stellenplan ist

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

**Erläuterungen zu § 8:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Zwecke des Stellenplans**

**1.1 Allgemeines**

Der gemeindliche Stellenplan, der jährlich von der Gemeinde aufzustellen ist, hat seinen Ursprung im öffentlichen Dienstrecht und baut auf der örtlichen Personalkonzeption der Gemeinde auf. Er weist für den Zeitraum eines gemeindlichen Haushaltsjahres die für notwendig erachteten Stellen für die gemeindliche Verwaltung aus. Darüber hinaus wird dadurch ein Bild über ihre tatsächliche Personalausstattung bzw. den Personalbedarf der Gemeinde für diesen Zeitraum unter Berücksichtigung der Beschäftigungsverhältnisse abgegeben (vgl. Abbildung).

<b>Die Darstellung des gemeindlichen Personalbedarfs</b>			
<b>STELLENPLAN</b>		<b>STELLENÜBERSICHT (Anlage zum Stellenplan)</b>	
<b>Teil A:</b> Beamtinnen und Beamte	<b>Teil B:</b> Tariflich Beschäftigte	<b>Teil A:</b> Beamtinnen und Beamte und tariflich Beschäftigte	<b>Teil B:</b> Dienstkräfte in der Probe- und Ausbildungszeit
Beamtinnen und Beamte in der Verwaltung der Gemeinde	Tariflich Beschäftigte	Aufteilung nach der Gliederung des Haushaltsplans	Nachwuchskräfte und informatorisch beschäftigte Dienstkräfte
Beamtinnen und Beamte in Sondervermögen der Gemeinde o.ä.			

*Abbildung 327 „Die Darstellung des gemeindlichen Personalbedarfs“*

Der gemeindliche Stellenplan ist somit ein Abbild des Umfangs der nicht nur vorübergehend Beschäftigten in der gemeindlichen Verwaltung, die insbesondere als Beamtinnen und Beamte sowie als tariflich Beschäftigte tätig sind, denn die gemeindliche Verwaltung ist durch eine arbeitsteilige Erledigung ihrer Aufgaben gekennzeichnet, zu der auch noch eine Differenzierung nach Leitungsebenen mit unterschiedlichen Entscheidungsbefugnissen kommt. Er stellt deshalb die Grundlage für die Personalwirtschaft der Gemeinde als auch deren geplantes Ergebnis für einen bestimmten Zeitraum dar. Der Personalbedarf der Gemeinde ist dabei von unterschiedlichen Voraussetzungen und Kriterien geprägt.

Insbesondere die Art und der Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und die bestehende Organisation der gemeindlichen Verwaltung sowie die haushaltswirtschaftlichen Möglichkeiten prägen in hohem Maße die Ausgestaltung des gemeindlichen Personalwesens und damit auch den jährlichen Stellenplan der Gemeinde. Es ist damit von den Entscheidungen und Handlungen der Gemeinde abhängig, ob dem Bild, das durch den gemeindlichen Stellenplan von der Personalausstattung der Gemeinde geboten wird, eine geeignete und strukturierte Personalpolitik zugrunde liegt. Dem Stellenplan kann dann eine Wertigkeit zukommen, die i.V.m. den Zielen des örtlichen Personalmanagements nicht nur die anstehende Arbeitserledigung durch die Beschäftigten im Haushaltsjahr im Blickfeld hat, sondern auch deren Einsatz und Zufriedenheit. Er stellt dann auch ein Instrument zur Weiterentwicklung der gemeindlichen Verwaltung dar.

In diesem Zusammenhang sollte die Stelle als kleinste Organisationseinheit der gemeindlichen Verwaltung betrachtet werden, die sämtliche von einem gemeindlichen Beschäftigten wahrzunehmenden Aufgaben, Tätigkeiten und Befugnisse umfasst. Bei der Planung der Personalausstattung und damit auch des Umfangs und der Angemessenheit der Stellen für die Beschäftigten der Gemeinde dürfen deshalb auch die Kompetenzen der Beschäftigten und deren Bereitschaft zur Übernahme von Verantwortung sowie die Mitarbeiterzufriedenheit, aber auch anstehende künftige Veränderungen und Belastungen nicht außer Acht gelassen werden. Der gemeindliche Stellenplan stellt daher ein quantitatives als auch qualitatives Abbild der Beschäftigten der Gemeinde dar. Er bietet einen haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungsrahmen für die Personalwirtschaft der Gemeinde.

Der Stellenplan der Gemeinde muss daher für jede Besoldungs- und Entgeltgruppe den gesamten Bedarf an Stellen im Haushaltsjahr sowie den für das Vorjahr festgelegten Bedarf und die am 30. Juni des Vorjahres besetzten Stellen enthalten. Er gibt damit ein haushaltsjahrbezogenes Bild über den Bedarf und die tatsächliche Personalausstattung der Gemeinde ab. Soweit sich jedoch Änderungen aufgrund von beamtenrechtlichen Regelungen oder aufgrund von Tarifverträgen ergeben, müssen diese bei der Aufstellung des Stellenplans und der Stellenübersicht von der Gemeinde berücksichtigt werden. Die dafür vom Innenministerium zur Anwendung empfohlenen Muster sind dann bedarfsgerecht anzupassen.

## **1.2 Die Aufstellung des Stellenplans**

Die Vorgabe für die Gemeinde, ihren Stellenplan einzuhalten, beinhaltet nicht ausdrücklich auch die Verpflichtung, einen Stellenplan aufzustellen (vgl. § 74 Absatz 2 GO NRW). Sie setzt aber grundsätzlich die Aufstellung eines gemeindlichen Stellenplans voraus. Historisch betrachtet bestand früher die gesonderte „Verordnung über die Aufstellung von Stellenplänen in Gemeinden und Gemeindeverbänden“ vom 02.11.1932, PrGS S. 347; SGV. NRW. 2020. Diese Verordnung enthielt in § 1 die ausdrückliche Pflicht für die Gemeinde zur Aufstellung eines Stellenplans. Heute hat die Gemeinde bei der Aufstellung und Ausgestaltung ihres gemeindlichen Stellenplans insbesondere die besoldungs- und tarifrechtlichen Bestimmungen zu beachten.

Der gemeindliche Stellenplan ist jährlich dem gemeindlichen Haushaltsplan als Anlage beizufügen (vgl. § 79 Absatz 2 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 2 Nummer 2 GemHVO NRW). Er bedarf im Rahmen der Beschlussfassung des Rates der Gemeinde über die gemeindliche Haushaltssatzung ebenfalls der Beschlussfassung durch den Rat (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW). Der Stellenplan der Gemeinde für das Haushaltsjahr wird dann dem

Rahmen der Anzeige der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen der Aufsichtsbehörde der Gemeinde vorgelegt (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW).

### **1.3 Die Verbindlichkeit des Stellenplans**

Die Gemeinde ist nach der Gemeindeordnung ausdrücklich verpflichtet, ihren Stellenplan einzuhalten (vgl. § 74 Absatz 2 GO NRW). Diese Verbindlichkeit wirkt sich insbesondere auf die Durchführung der Personalwirtschaft der Gemeinde aus, denn bei der Ausgestaltung des gemeindlichen Stellenplans sind die besoldungs- und tarifrechtlichen Bestimmungen zu beachten. Dazu gehört z. B. die Vorgabe, dass bei der Besetzung der Stellen die künftigen Stelleninhaber als Bedienstete der Gemeinde die für ihren Arbeitsbereich erforderlichen fachlichen Voraussetzungen erfüllen müssen (vgl. § 74 Absatz 1 GO NRW). Zur Stellenbewirtschaftung gehört auch, dass Beamte nicht auf Dauer auf Stellen von tariflich Beschäftigten und tariflich Beschäftigte nicht auf Dauer auf Stellen von Beamten geführt werden dürfen, soweit dafür nicht ein dienstliches Bedürfnis besteht. Aus örtlichen Gegebenheiten vorgesehene Abweichungen vom Stellenplan sind daher nur als zulässig anzusehen, soweit sie aufgrund des Besoldungs- oder Tarifrechts zwingend erforderlich sind (vgl. § 74 Absatz 2 Satz 1 GO NRW).

In diesem Rahmen ist es als zulässig anzusehen, wenn durch eine Regelung in der gemeindlichen Haushaltssatzung eine flexible unterjährige Verfahrensweise bei der Wiederbesetzung von Stellen getroffen wird (vgl. § 78 Absatz 2 Satz 2 GO NRW). Eine solche Regelung steht einer über das Haushaltsjahr hinaus gehenden Stellenbesetzungssperre nicht entgegen. Es ist auch als sachgerecht anzusehen, im Stellenplan die Stellen besonders zu kennzeichnen, die künftig wegfallen oder künftig in andere Stellen umgewandelt werden. In den Fällen, in denen aber ein Bedarf für eine nachträgliche Änderung des Stellenplans bei der Gemeinde besteht, bedarf es dazu einer Entscheidung des Rates der Gemeinde, denn der Rat kann in dieser Sache seine Zuständigkeit für den gemeindlichen Stellenplan nicht übertragen (vgl. § 41 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Bei einer Änderung des Stellenplans bedarf es jedoch keiner Nachtragssatzung nach § 81 GO NRW, denn der Stellenplan ist - wie aufgezeigt - nur eine Anlage zum Haushaltsplan der Gemeinde und nicht ein Bestandteil davon.

### **1.4 Der Ausweis der Veränderungen der Stellen**

In diesem Zusammenhang ist es sachgerecht, im Stellenplan die Stellen besonders zu kennzeichnen, die künftig wegfallen (kw) oder künftig in andere Stellen umgewandelt (ku) werden, um die Veränderungen beim Personal, z. B. durch Personalabbau entsprechend dem Ausscheiden der Beschäftigten, sicherzustellen. Diese Kennzeichnungen sind auszuweisen, wenn der Wegfall von Stellen im Haushaltsjahr eintreten kann. In der Haushaltssatzung sind dazu die Rechtsfolgen zu bestimmen, die bei diesen Vermerken im Stellenplan beabsichtigt sind.

Das grundsätzliche Anbringen eines Kw-Vermerks hat für die Gemeinde zur Folge, dass die Stelle nach dem Ausscheiden des Beschäftigten nicht wieder besetzt werden darf. Für eine befristete Beschäftigung wegen einer gemeindlichen Aufgabe von vorübergehender Dauer ist die Ausbringung eines kw-Vermerks im Stellenplan der Gemeinde regelmäßig nicht ausreichend. In diesen Fällen ist es zweckmäßig, die Haushaltsmittel, die dafür im Haushaltsplan zur Verfügung gestellt werden, auch entsprechend zu kennzeichnen. Beim Ausbringen von Ku-Vermerken sollen diese Stellen umgewandelt werden. Solche personalwirtschaftlich erforderliche Maßnahmen können jedoch vielfach aus Gründen, die in der Person des Stelleninhabers liegen, nicht sofort erfolgen, sodass ein solcher Ausweis ggf. in den Stellenplänen mehrerer Haushaltsjahre auszubringen ist.

### **1.5 Die Bewirtschaftung des Stellenplans**

Der gemeindliche Stellenplan ist eine Übersicht über den Bedarf an Beschäftigten in der gemeindlichen Verwaltung. Er gibt damit ein Bild über die vorgesehene Personalausstattung der Gemeinde ab und stellt die Grundlage

für die Personalwirtschaft der Gemeinde dar. Die haushaltsrechtlichen Vorschriften enthalten dazu aber keine besonderen Regelungen, sodass nicht nur allgemein geltende Grundsätze, sondern auch beamtenrechtliche und tarifrechtliche Bestimmungen zu einer bedarfsgerechten Stellenbewirtschaftung heranzuziehen sind. Die Gemeinde soll z. B. nur dann Beschäftigte einstellen, wenn entsprechende Stellen in ihrem Stellenplan nach Zahl und Umfang der Tätigkeit sowie entsprechend dem notwendigen Status enthalten sind.

In diesem Zusammenhang ist auch die Besetzung bzw. die Besetzbarkeit einer Stelle zu betrachten. Eine Stelle darf z.B. mit mehreren Teilzeitbeschäftigten besetzt werden, wenn die Gesamtarbeitszeit dieser Beschäftigten die regelmäßige Arbeitszeit eines Vollbeschäftigten nicht überschreitet. Dabei können z.B. auch Stellen oder Stellenanteile von Stellen für Beamte für tariflich Beschäftigte genutzt werden. Eine Planstelle ist aber i.d.R. nicht besetzbar, wenn der Stelleninhaber ohne Dienstbezüge beurlaubt ist oder die Mittel der Stelle bereits für andere Beschäftigte in Anspruch genommen werden. Die Vorgaben bringen z.B. mit sich, dass im gemeindlichen Stellenplan die Zahl der tatsächlich besetzten Stellen am 30. Juni des Vorjahres nicht höher sein kann als die Zahl der Stellen in diesem Haushaltsjahr.

Eine weitere Möglichkeit besteht darin, dass Beschäftigte auch auf einer höherwertigen Planstelle geführt werden können, insbesondere dann, wenn beabsichtigt ist, ihm eine mit dieser Planstelle verbundene Aufgabe zu übertragen. Dazu können ggf. beamtenrechtliche Einschränkungen in der Weise bestehen, dass eine Beamtin oder ein Beamter nur auf einer höherwertigen Planstelle der gleichen oder der nächsthöheren Laufbahngruppe geführt werden darf, wobei innerhalb einer Einheitslaufbahn der mittlere, der gehobene und der höhere Dienst jeweils als eine Laufbahn gelten.

## **2. Die Stellenübersicht**

Dem Stellenplan der Gemeinde ist eine Gesamtübersicht über die vorgesehene Aufteilung der Stellen des Stellenplans auf die Produktbereiche im gemeindlichen Haushaltsplan als Anlage beizufügen, soweit die Stellenaufteilung nicht auszugsweise in den einzelnen Teilplänen im Haushaltsplan enthalten ist. Diese Übersicht soll die Grundlage für die Aufteilung der gemeindlichen Personalaufwendungen auf die von der Gemeinde in eigener Verantwortung aufgestellten produktorientierten Teilpläne bilden. Durch die Ergänzung des Stellenplans um eine Stellenübersicht wird die Zuordnung der Stellen auf die gemeindlichen Produktbereiche oder Produktgruppen bzw. Produkte ersichtlich. Gleichzeitig wird der dort jeweils bestehende Personalbedarf für die gemeindliche Aufgabenerfüllung aufgezeigt und nachvollziehbar gemacht.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Inhalt des Stellenplans):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Ausweis aller Stellen im Stellenplan):**

##### **1.1.1 Die Inhalte des Stellenplans**

Die Vorschrift regelt den Inhalt des Stellenplans der Gemeinde. Er hat sämtliche Stellen für die Beschäftigten der Gemeinde auszuweisen, die für die gemeindliche Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr erforderlich sind. Der Begriff „erforderlich“ ist dabei von der Gemeinde im Rahmen ihrer Organisationshoheit und unter Berücksichtigung der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung in eigener Verantwortung auszufüllen. Die Gemeinde hat ihren Stellenplan dabei unter Berücksichtigung der Haushaltsgrundsätze „Wirtschaftlichkeit“ und „Sparsamkeit“ sowie ihrer mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung auszugestalten (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 8 GemHVO NRW**

Die Planstellen für Beamtinnen und Beamte dürfen im gemeindlichen Stellenplan zudem nur für die Aufgaben der Gemeinde eingerichtet werden, zu deren Wahrnehmung die Begründung eines Beamtenverhältnisses zulässig ist und die in der Regel auch als Daueraufgaben von der Gemeinde zu erfüllen sind. Bei deren Ausgestaltung ist nach der Art des Beamtenverhältnisses zu unterscheiden, und nicht danach, ob ein Beamtenverhältnis auf Lebenszeit, auf Zeit, auf Probe oder auf Widerruf besteht. Der gemeindliche Stellenplan muss daher durch seine Untergliederung nach Beschäftigungsverhältnissen die örtlichen Gegebenheiten zutreffend abbilden.

Bei der Aufstellung des Stellenplans muss sich die Gemeinde nach den besoldungs- und tarifrechtlichen Bestimmungen richten. So darf die Gemeinde die einzelnen Stellen nicht höher oder niedriger bewerten, als es sich aus den beamtenrechtlichen und tarifrechtlichen Bestimmungen ergibt. Jede Planstelle im Rahmen des gemeindlichen Stellenplans darf grundsätzlich nur mit einem Beschäftigten der Gemeinde besetzt werden. Im Rahmen von Teilzeitbeschäftigung kann eine Stelle jedoch mit mehreren teilzeitbeschäftigten Beamtinnen oder Beamten entsprechend dem Umfang ihrer Teilzeitbeschäftigung besetzt werden, soweit deren Gesamtarbeitszeit bezogen auf die Stelle die übliche regelmäßige Arbeitszeit nicht überschreitet.

Die Stellen für die nicht nur vorübergehend Beschäftigten im gemeindlichen Stellenplan beinhaltet grundsätzlich auch, dass befristete Beschäftigungsverhältnisse nur dann von der Gemeinde eingegangen werden dürfen, wenn für diesen Bedarf auch die entsprechenden Stellen im gemeindlichen Stellenplan eingerichtet und nicht durch dauerhaft Beschäftigte oder Teilzeitkräfte besetzt sind. Der gemeindliche Stellenplan muss insgesamt sichtbar und nachvollziehbar machen, welches und wie viel Personal die Gemeinde für ihre Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr voraussichtlich benötigt.

**1.1.2 Die Grundstruktur eines Stellenplans**

Auf der Grundlage, dass der gemeindliche Stellenplan sämtliche Stellen der gemeindlichen Beschäftigten ausweisen muss, soll er einen Gesamtüberblick über alle Stellen der Gemeinde geben. Die nachfolgende Übersicht soll die Grundstruktur für einen gemeindlichen Stellenplan verdeutlichen (vgl. Abbildung).

<b>Die Grundstruktur des Stellenplans</b>				
<b>TEIL A: BEAMTE</b>				
<b>Wahlbeamte Laufbahngruppe/ Besoldungsgruppe</b>	<b>Zahl der Stellen im Haushaltsjahr</b>	<b>Zahl der Stellen im Vorjahr</b>	<b>Zahl der besetzten Stellen am 30.06. des Vorjahres</b>	<b>Erläuterungen</b>
<b>Gesamtzahl:</b>				
<b>TEIL B: TARIFLICH BESCHÄFTIGTE</b>				
<b>Entgeltgruppe/ Sondertarif</b>	<b>Zahl der Stellen Im Haushaltsjahr</b>	<b>Zahl der Stellen Im Vorjahr</b>	<b>Zahl der besetzten Stellen am 30.06. des Vorjahres</b>	<b>Erläuterungen</b>

<b>Die Grundstruktur des Stellenplans</b>				
<b>Gesamtzahl:</b>				

*Abbildung 328 „Die Grundstruktur des Stellenplans“*

Für den gemeindlichen Stellenplan sind der Gemeinde besondere Muster empfohlen worden. Sofern diese Muster von der Gemeinde genutzt werden, sind sie anzupassen, wenn sich aufgrund von Tarifverträgen oder des Beamtenrechts Änderungen ergeben (vgl. Nummer 1.3.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

### **1.1.3 Stellenplan und Haushaltsjahr**

#### **1.1.3.1 Der Stellenplan als Anlage zum Haushaltsplan**

Durch den gemeindlichen Stellenplan wird die notwendige Transparenz über die gemeindliche Personalausstattung geschaffen und dem Rat die dazugehörigen Informationen gegeben, denn er ist für den Erlass des Stellenplans zuständig (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW). Der Rat der Gemeinde hat wegen der langfristigen Folgen der Einstellung von Beschäftigten im Rahmen seiner Budgethoheit die Verantwortung auch für den Umfang des gemeindlichen Stellenplans zu tragen. Der Stellenplan der Gemeinde ist daher dem gemeindlichen Haushaltsplan als Anlage beizufügen (vgl. 79 Absatz 2 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 2 Nummer 2 GemHVO NRW).

Durch den Stellenplan als Anlage zum Haushaltsplan wird eine Verbindung zwischen dem Stellenplan als Grundlage für die Ausstattung der gemeindlichen Verwaltung mit Beschäftigten, die für die Durchführung der Aufgaben der Gemeinde benötigt werden, und den durch die Beschäftigung dieser Personen entstehenden Personalaufwendungen, die im Haushaltsplan der Gemeinde auszuweisen sind, hergestellt (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 10 i.V.m. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW). Die Regelungen in der gemeindlichen Haushaltsatzung, die sich auf den Stellenplan beziehen, sollten aus Transparenzgründen auch im Stellenplan enthalten sein, auch wenn dieser dem gemeindlichen Haushaltsplan beigelegt wird (vgl. § 78 Absatz 2 Satz 2 GO NRW).

#### **1.1.3.2 Die Veränderungsliste zum Stellenplan**

In besonderen Fällen, in denen sich im Rahmen der Veränderung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung, z. B. durch die Übernahme von neuen Aufgaben oder die Ausgliederung von Aufgaben in gemeindliche Betriebe erhebliche Veränderungen im Stellenplan der Gemeinde von einem Haushaltsjahr zum nächsten Haushaltsjahr ergeben, bietet es sich an, dem gemeindlichen Stellenplan eine Veränderungsliste beizufügen. Mit dieser gesonderten Darstellung wird es möglich, einen Überblick über die eingetretenen Veränderungen im Personalbereich der Gemeinde zu vermitteln.

Unter Berücksichtigung der Stellenübersicht kann dabei z. B. eine produktbereichsbezogene Darstellung erfolgen, sodass durch die Veränderungsliste gleichzeitig eine Beziehung zwischen dem Stellenplan und der Stellenübersicht der Gemeinde hergestellt wird. Die Veränderungsliste kann aber auch nach organisatorischen Gesichtspunkten gegliedert werden. Bei beiden Gliederungsformen ist es aber notwendig, die Veränderungen in gesonderten Spalten aufzuzeigen. Dazu gehören insbesondere die Angaben über die Zahl der bisherigen Stellen, die Zugänge und Abgänge sowie die Umwandlungen von Stellen, jeweils mit Angabe der alten und neuen Besoldungsgruppe oder Entgeltgruppe, soweit entsprechende Änderungen erfolgen sollen.

#### **1.1.4 Stellenplan und mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung**

Der Stellenplan sollte aber auch die weitere Entwicklung in der Personalwirtschaft der Gemeinde aufzeigen, sofern diese durch den Stellenplan transparent gemacht werden kann. Die für das Haushaltsjahr und das Vorjahr zu machenden Angaben könnten z. B. um Angaben für die drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre erweitert werden (vgl. § 84 GO NRW). Im Stellenplan ist dann die gleiche Zeitreihe enthalten wie im Haushaltsplan (vgl. § 1 Absatz 3 GemHVO NRW). Diese Darstellung würde die Veranschlagung der Personalaufwendungen im Haushaltsplan des Haushaltsjahres sowie die für die Folgejahre vorgesehenen Veränderungen nachvollziehbarer machen.

Die künftigen personalwirtschaftlichen Veränderungen sollten jedoch nicht nur durch insgesamt veränderte Zahlen aufgezeigt werden. Vielmehr könnte durch eine Kennzeichnung der betroffenen Stellen, wie sie i.d.R. erfolgt, wenn Stellen künftig wegfallen oder künftig in andere Stellen umgewandelt werden, sowie durch eine Kennzeichnung der neuen Stellen, die notwendige Nachvollziehbarkeit und Transparenz im Sinne der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde geschaffen und die Entwicklung in der Personalwirtschaft der Gemeinde offengelegt werden. Insbesondere durch die Stellenübersicht kann eine Verbindung zu den Teilplänen hergestellt werden, weil in den Teilplänen vielfach Auszüge aus der Stellenübersicht mit der dort vorhandenen mehrjährigen Zeitreihe verknüpft werden.

#### **1.2 Zu Satz 2 (Stellen in Einrichtungen von Sondervermögen):**

##### **1.2.1 Die Stellen für Sondervermögen nach § 97 Absatz 1 Nummer 1 und 2 GO NRW**

Die gemeindlichen Sondervermögen stellen nicht immer selbstständige Aufgabenbereiche (Organisationseinheiten) der Gemeinde dar, die über einen eigenen Rechnungskreis verfügen (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 1 und 2 GO NRW). Sie sind in solchen Fällen im Haushalt der Gemeinde zu erfassen. Zu diesen gemeindlichen Sondervermögen zählen das Gemeindegliederungsvermögen sowie die rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen. Die Erhaltung des Zwecks dieser beiden Sondervermögen erfordert von der Gemeinde keinen Nachweis durch gesonderte Rechnungskreise oder gesonderte Bilanzposten.

Der Nachweis ist von der Gemeinde vielmehr intern zu führen und zu dokumentieren. Das von der Gemeinde zu verwaltende Treuhandvermögen zählt ebenfalls nicht zu dem Vermögen, bei dem es einer gesonderten Angabe im gemeindlichen Stellenplan bedarf (vgl. § 98 GO NRW). Der Stellennachweis für die mit diesen gemeindlichen Aufgaben betrauten gemeindlichen Beschäftigten hat im Stellenplan der Gemeinde zu erfolgen.

##### **1.2.2 Die Stellen für Sondervermögen nach § 97 Absatz 1 Nummer 3 und 4 GO NRW**

Die Stellen von Beamtinnen und Beamten in Einrichtungen von Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden, sind gesondert im Stellenplan aufzuführen (vgl. § 97 GO NRW). Bei der Gemeinde werden Sonderrechnungen und eigene Jahresabschlüsse i.d.R. von den wirtschaftlichen Unternehmen (vgl. § 114 GO NRW) und den organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen (vgl. § 107 Absatz 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit verlangt.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass nach der Eigenbetriebsverordnung diese Stellen auch in der Stellenübersicht des Eigenbetriebs nachrichtlich anzugeben sind (vgl. § 17 Satz 2 EigVO NRW). Auch von den rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen der Gemeinde, z. B. eigene Zusatzversorgungskassen, Eigenunfallversicherungen oder gemeindliche Krankenhäuser, können Sonderrechnungen und eigene Jahresabschlüsse verlangt werden.

### **1.2.3 Der Stellenausweis für Jobcenter**

Die Beamtinnen oder Beamte der Gemeinde, die einer „Gemeinsamen Einrichtung zur Durchführung der Grund-sicherung für Arbeitssuchende (Jobcenter)“ für eine vorübergehende Tätigkeit zugewiesen werden, erwerben durch ihre dortige Tätigkeit weitere Versorgungsansprüche, als wären sie in der gemeindlichen Verwaltung be-schäftigt (vgl. nach § 44b SGB II). Das Beamtenverhältnis der betreffenden Beamtin oder des Beamten zum Dienstherrn „Gemeinde“ sowie ihre Ansprüche gegenüber der Gemeinde bestehen rechtlich unverändert fort und bleiben daher von dieser Maßnahme unberührt.

Durch die Zuweisung einer Tätigkeit in einem Jobcenter findet daher auch kein „fiktiver“ Dienstherrnwechsel statt (vgl. § 44g Absatz 3 SGB II). Die Stellen der Beamtinnen und Beamten in einem Jobcenter sollen deshalb hin-sichtlich des Ausweises im gemeindlichen Stellenplan wie die Stellen der in den organisatorisch selbstständigen Sondervermögen tätigen Beamtinnen und Beamten der Gemeinde behandelt werden, sodass diese Stellen ge-sondert im Stellenplan der Gemeinde aufzuführen sind.

## **2. Zu Absatz 2 (Wichtige Angaben im Stellenplan):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Aufteilung des Stellenplans):**

#### **2.1.1 Allgemeine Aufgaben**

Die Personalwirtschaft der Gemeinde sowie die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfordern eine inhaltliche Ausgestaltung des Stellenplans durch die Gemeinde. Der gemeindliche Stellenplan muss sichtbar machen, welches Personal in welchen Beschäftigungsverhältnissen von der Gemeinde zu ihrer Aufgabenerfüllung benötigt wird. Der Stellenplan ist jährlich nach den Beschäftigungsverhältnissen der Beamtinnen und Beamten und der nicht nur vorübergehend beschäftigten Bediensteten aufzubauen. Der gemeindliche Stellenplan bildet u.a. die Grundlage für die Stellenbewirtschaftung und für die Veranschlagung der Personalaufwendungen im gemeindlichen Ergebnisplan (vgl. § 2 GemHVO NRW). Diese Zusammenhänge schaffen eine enge Verbindung zwischen dem gemeindlichen Haushaltsplan und dem Stellenplan und bedingen, dass der Stellenplan dem ge-meindlichen Haushaltsplan als Anlage beizufügen ist (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 2 GemHVO NRW).

#### **2.1.2 Die Stellen für Beamtinnen und Beamte**

Die Vorschrift sieht vor, dass im gemeindlichen Stellenplan die Stellen für die Beamtinnen und Beamten der Ge-meinde nach den beamtenrechtlich vorgesehenen Besoldungsgruppen aufzuteilen und die Gesamtzahl der Stel-len für das Vorjahr sowie der am 30. Juni des Vorjahres besetzten Stellen anzugeben sind. Für diese Darstellun-gen könnten die Besoldungsordnungen nach dem Bundesbesoldungsgesetz herangezogen werden, denn in der Besoldungsordnung A sind die Besoldungsgruppen A 2 bis A 16 und in der Besoldungsordnung B die Besol-dungsgruppen B 1 bis B 11 enthalten.

Im Stellenplan der Gemeinde können zu den einzelnen Besoldungsgruppen der Beamtinnen und Beamten auch die beamtenrechtlichen Amtsbezeichnungen angegeben werden. Sie dienen der Verdeutlichung, wenn z. B. bei der Gemeinde mehrere Beamte aus mehreren Fachrichtungen beschäftigt werden. Dabei ist zu beachten, dass die Stellen von Beamtinnen und Beamten in Einrichtungen von Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden, sowie Jobcentern gesondert aufzuführen sind.

### **2.1.3 Die Stellen für tariflich Beschäftigte**

Nach der Vorschrift hat der gemeindliche Stellenplan auch die im Haushaltsjahr erforderlichen Stellen der nicht nur vorübergehend beschäftigten Bediensteten auszuweisen. Die Untergliederung dieses Stellenplanbereichs ist dabei entsprechend dem geltenden Tarifvertrag in die Entgeltgruppen 1 bis 15 vorzunehmen. Dabei sind die besonderen Entgeltgruppen S 3 bis S 18 zu berücksichtigen, die im Jahre 2009 durch einen neuen Tarifvertrag für die bei den Gemeinden beschäftigten Erzieher und Sozialarbeiter eingeführt wurden.

### **2.2 Zu Satz 2 (Abweichungen vom Stellenplan und zukünftige Veränderungen):**

Die Vorschrift sieht vor, dass wesentliche Abweichungen vom Stellenplan des Vorjahres sowie geplante zukünftige Veränderungen im Zusammenhang mit dem Stellenplan zu erläutern sind. Die Abweichungen und Veränderungen sollen dadurch transparent gemacht werden. Zum Zwecke des Vergleichs sind zudem neben der Zahl der für das Haushaltsjahr erforderlichen Stellen auch die Stellen aus dem Stellenplan des Vorjahres sowie die Zahl der im Vorjahr tatsächlich besetzten Stellen anzugeben. Die Gemeinde sollte auch sonstige im Stellenplan enthaltene Vermerke, z. B. kw- und ku-Vermerke, ausreichend erläutern. Soweit sie rechtliche Auswirkungen haben, bedarf es einer zusätzlichen Aufnahme in die Haushaltssatzung, z.B. bei kw-Vermerken, dass solche Stellen beim Ausscheiden des Stelleninhabers aus dem Dienst nicht wieder besetzt werden dürfen.

In diesem Zusammenhang wird durch die Vorschrift nicht vorgegeben, an welcher Stelle des gemeindlichen Haushaltsplans die Erläuterungen zu den wesentlichen Abweichungen vom Stellenplan des Vorjahres sowie zu den geplanten künftigen Veränderungen aufzuführen sind. Für wichtige Eckdaten im gemeindlichen Rahmen der Stellenbewirtschaftung bietet sich z.B. der Vorbericht zum Haushaltsplan an, während die notwendigen Einzelheiten zu vorgesehenen Abweichungen vom Stellenplan des Vorjahres sowie die geplanten zukünftigen Veränderungen unmittelbar in der Anlage „Stellenplan“ des Haushaltsplans enthalten sein sollten, um einen unmittelbaren Bezug zum Stellenplan zu verdeutlichen.

### **3. Zu Absatz 3 (Übersichten zum Stellenplan):**

#### **3.1 Zu Nummer 1 (Übersicht über die Aufteilung der Stellen auf die Produktbereiche):**

Die Vorschrift verlangt von der Gemeinde, ihrem Stellenplan eine Gesamtübersicht über die vorgesehene Aufteilung der Stellen des Stellenplans auf die Produktbereiche im gemeindlichen Haushaltsplan beizufügen (vgl. Teil A der Abbildung im Abschnitt 3.3), soweit die Stellenaufteilung nicht auszugsweise in den einzelnen Teilplänen vorgenommen wurde bzw. diesen beigelegt ist. Diese Übersicht bildet die Grundlage für die Aufteilung der Personalaufwendungen auf die Teilpläne des gemeindlichen Haushalts, denn aufgrund der Veranschlagung des Ressourcenverbrauchs im gemeindlichen Haushaltsplan sollen die Personalaufwendungen verursachungsgerecht den Produktbereichen zugeordnet und aufgezeigt werden.

Außerdem ist wegen der notwendigen Abbildung des Ressourcenverbrauchs in den einzelnen Teilplänen des gemeindlichen Haushalts worden, dass die erforderliche Aufteilung der Stellen nach dieser Vorschrift nur dann in einer Gesamtübersicht erfolgen muss, wenn die Aufteilung der Stellen nicht auszugsweise in die einzelnen Teilpläne im Haushaltsplan einbezogen wird. Dazu kann, wie es vielfach gewünscht wird, auch die künftige Entwicklung der Stellen mithilfe einer Zeitreihe aufgezeigt werden, die das Haushaltsjahr sowie die drei weiteren Planungsjahre umfassen sollte. Den Gemeinden steht es frei, eine solche Abbildung in den Teilplänen vorzunehmen. Außerdem müssen in dieser Stellenübersicht nicht die Stellen von Beamtinnen und Beamten in Einrichtungen von Sondervermögen, die deshalb gesondert im Stellenplan aufzuführen sind, ausgewiesen werden. Es sollte aber ein Hinweis darüber in der Stellenübersicht der Gemeinde enthalten sein.

**3.2 Zu Nummer 2 (Übersicht über weitere Beschäftigte der Gemeinde):**

Nach der Vorschrift ist dem Stellenplan auch eine Übersicht über die Nachwuchskräfte und die informatorisch beschäftigten Dienstkräfte beizufügen. Zu den Nachwuchskräften zählen Auszubildende und Verwaltungspraktikantinnen und Verwaltungspraktikanten, während die sonstigen Praktikanten zu den informatorisch beschäftigten Dienstkräften, zu denen z. B. auch Zivildienstleistende gehören, zu zählen sind. Die Übersicht über diese weiteren Beschäftigten der Gemeinde stellt eine Ergänzung zur Übersicht über die Beamten und tariflich Beschäftigten der Gemeinde dar, weil die in der Vorschrift benannten Beschäftigten noch nicht auf Dauer in einem bestimmten Aufgabenbereich der Gemeinde tätig sind und daher nicht einem einzelnen Produktbereich zugeordnet werden können und nicht einem beliebigen Produktbereich „untergeschoben“ werden sollen.

**3.3 Die Grundstruktur einer Stellenübersicht**

Mit der gemeindlichen Stellenübersicht werden die Stellen der gemeindlichen Beschäftigten den produktorientierten Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans zugeordnet. Die Gemeinde hat nach dem geltenden Recht die Wahl, die Stellenübersicht als ein Gesamtwerk zu erstellen und ihrem Stellenplan (Anlage zum Haushaltsplan nach § 1 Absatz 2 Nummer 2 GemHVO NRW beizufügen. Sie kann ihre gesamte Stellenübersicht aber auch entsprechend den von ihr aufgestellten produktorientierten Teilplänen aufteilen und ganz oder teilweise in einzelne oder in ausgewählte Teilpläne in ihrem Haushaltsplan integrieren (vgl. § 4 GemHVO NRW). Nachfolgend wird die Grundstruktur einer gemeindlichen Stellenübersicht aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Grundstruktur der Stellenübersicht</b>					
<b>TEIL A: BEAMTE</b>					
Produktbereich	Wahlbeamte / Laufbahngruppen				Erläuterungen
<b>Gesamtzahl:</b>					
<b>TEIL A: TARIFLICH BESCHÄFTIGTE</b>					
Produktbereich	Entgeltgruppe/Sondertarif				Erläuterungen
<b>TEIL B: DIENSTKRÄFTE IN DER PROBE- UND AUSBILDUNGSZEIT</b>					

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 8 GemHVO NRW**

<b>Die Grundstruktur der Stellenübersicht</b>				
<b>Nachwuchskräfte</b>		<b>Sonstige Beschäftigte</b>		<b>Erläuterungen</b>
<b>Gesamtzahl:</b>				

*Abbildung 329 „Die Grundstruktur der Stellenübersicht“*

Das Muster über die Stellenübersicht ist der Gemeinde zur Anwendung empfohlen worden. Sofern das Muster von der Gemeinde genutzt wird, ist es anzupassen, wenn sich aufgrund von Tarifverträgen oder des Beamtenrechts Änderungen ergeben (vgl. Nummer 1.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).



**§ 9**

**Haushaltsplan für zwei Jahre**

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

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

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

**Erläuterungen zu § 9:**

**I. Allgemeines**

Die Haushaltswirtschaft der Gemeinde erfordert eine bindende Grundlage für ihre jährliche Ausführung durch die gemeindliche Verwaltung. Diese Grundlage schafft der Rat der Gemeinde im Rahmen seiner Zuständigkeit und seines Budgetrechtes (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW) durch den jährlichen Erlass einer Haushaltssatzung, die für ein Haushaltsjahr gilt (vgl. § 78 Absatz 3 Satz 1 GO NRW). Die gemeindliche Haushaltssatzung kann aber auch Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre, getrennt nach Jahren, enthalten (vgl. § 78 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Dabei genügt es, dass vom Rat nur eine Haushaltssatzung für die beiden Haushaltsjahre beschlossen wird, sodass in diesen Fällen haushaltsmäßig vielfach die Bezeichnung „Doppelhaushalt“ benutzt wird.

Für den gemeindlichen Haushaltsplan folgt daraus, dass bei einer Haushaltssatzung für zwei Jahre ein einziger Haushaltsplan genügt, der dann jedoch Ermächtigungen für beide Haushaltsjahre umfasst. Gleichwohl müssen in einem solchen Haushaltsplan die Erträge und Aufwendungen, die Einzahlungen und Auszahlungen sowie die Verpflichtungsermächtigungen getrennt für jedes Haushaltsjahr veranschlagt werden. In diesen Haushaltsplan ist auch die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung einzubeziehen (vgl. § 84 Satz 1 GO NRW). Es besteht dabei die Möglichkeit, die Planungsansätze für die gemeindliche Investitionstätigkeit in den dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahren als Verpflichtungsermächtigungen festzulegen.

Die Gemeinde hat eigenverantwortlich zu prüfen und zu entscheiden, ob ein örtlicher Bedarf für eine zweijährige Haushaltssatzung besteht, bei der gleichwohl die Haushaltsplanung, die Haushaltsbewirtschaftung und der Jahresabschluss getrennt nach den beiden Haushaltsjahren vorzunehmen ist. Den durch die Zusammenfassung von zwei Haushaltsjahren erzielten Einsparungen steht daher oftmals die Notwendigkeit gegenüber, wegen der eingetretenen wirtschaftlichen Entwicklungen im ersten Haushaltsjahr spätestens zu Beginn des zweiten Haushaltsjahres eine Nachtragssatzung erlassen zu müssen, ggf. sogar bereits im ersten Haushaltsjahr eine solche Anpassung vornehmen zu müssen.

**II. Erläuterungen im Einzelnen**

**1. Zu Absatz 1 (Darstellung nach Haushaltsjahren):**

**1.1 Die Einhaltung des Jährlichkeitsprinzips**

Bei einem gemeindlichen Haushalt für zwei Jahre steht wie bei einem jährlichen Haushalt die jahresbezogene Haushaltswirtschaft im Vordergrund. Die Gemeinde hat daher auch bei einem solchen Haushaltsplan den Grund-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 9 GemHVO NRW**

satz der Periodenabgrenzung sowie das Jährlichkeitsprinzip zu beachten. Sie hat daher die Veranschlagung von Ermächtigungen unter den Haushaltspositionen der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung immer getrennt nach den beiden im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltenen Haushaltsjahren vorzunehmen. Die Gemeinde kann daher durch die jahresbezogenen Angaben in einem zweijährigen Haushaltsplan die vielfachen Verflechtungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft mit anderen Vorgängen und Geschäftsvorfällen, die fast immer auf ein Kalenderjahr bezogen sind, ausreichend berücksichtigen. Der zweijährige Haushaltsplan besteht deshalb lediglich darin, dass die Haushaltspläne für zwei aufeinanderfolgende Haushaltsjahre bindend für die gemeindliche Verwaltung sind und ohne Verzicht auf die Jährlichkeit räumlich zusammengefasst werden.

Ein solcher Haushaltsplan enthält bereits Ermächtigungen für die beiden Haushaltsjahre. Es muss deshalb, bezogen auf die einzelnen Haushaltspositionen, erkennbar sein, ob Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen für beide Jahre oder nur für das erste oder das zweite Jahr veranschlagt worden sind. Ein gemeindlicher Haushalt, der für zwei Haushaltsjahre aufgestellt wird, muss in jedem der beiden Haushaltsjahre ausgeglichen sein (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Es ist daher nicht zulässig, den erforderlichen jährlichen Haushaltsausgleich nur für den zusammengefassten Zeitraum der beiden Haushaltsjahre herbeizuführen.

Die Übertragung von Ermächtigungen durch die Gemeinde ist bei einem zweijährigen Haushaltsplan weiterhin jahresbezogen wie bei einem einzelnen jährlichen Haushalt vorzunehmen (vgl. § 22 GemHVO NRW). Die Jahresbezogenheit gilt entsprechend auch bei einem Bedarf für eine Nachtragssatzung nach § 81 GO NRW, ggf. auch bereits im ersten Jahr, wenn aufgrund der Entwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft eine solche erforderlich wird. In solchen Fällen darf daher - auch nicht ersatzweise - ein Vorgriff auf die Ermächtigungen des zweiten Jahres erfolgen. Die Gemeinde muss auch eine Budgetierung jahresbezogen abgrenzen, auch dann, wenn ein „Gesamtbudget“ über beide Haushaltsjahre vorgesehen ist (vgl. § 21 GemHVO NRW).

**1.2 Die Zeitreihe im Haushaltsplan**

Die Gemeinde hat auch bei einem zweijährigen Haushaltsplan eine mehrjährige Zeitreihe im Ergebnisplan, im Finanzplan und in den Teilplänen abzubilden, bei der das Haushaltsjahr im Mittelpunkt steht. Die jahresbezogene zweijährige haushaltswirtschaftliche Planung ist damit ein gewichtiger Teil der dann entstehenden siebenjährigen Zeitreihe im gemeindlichen Haushaltsplan (vgl. Abbildung).

<b>Die Zeitreihe im Haushaltsplan</b>							
<b>Ergebnisplan und Finanzplan</b>	Ergebnis des Vorvor- jahres	Ansatz des Vor- jahres	<b>Ansatz des (ersten) Haus- halts- Jahres</b>	<b>Ansatz des (zweiten) Haus- halts- Jahres</b>	Planung Haus- halts- jahr + 1	Planung Haus- halts- jahr + 2	Planung Haus- halts- jahr + 3
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
<b>Zeitreihe der Ergebnis- und Finanzplanung</b>							

*Abbildung 330 „Die Zeitreihe im Haushaltsplan“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 9 GemHVO NRW**

Diese Zeitreihe wird dadurch konkretisiert, dass bestimmt worden ist, den im Haushaltsplan für das Haushaltsjahr zu veranschlagenden Erträgen und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen sind die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres und die Haushaltspositionen des Vorjahres voranzustellen und die Planungspositionen der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre anzufügen (vgl. § 1 Absatz 3 GemHVO NRW). Bei einem Haushaltsplan für zwei Haushaltsjahre bedeuten diese Vorgaben, dass die vergangenheitsbezogenen Angaben dem ersten Haushaltsjahr voranzustellen und die zukunftsbezogenen Angaben dem zweiten Haushaltsjahr anzufügen sind (vgl. Abbildung 330).

**2. Zu Absatz 2 (Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung):**

**2.1 Die Pflicht zur Fortschreibung**

Nach der Vorschrift ist die im gemeindlichen Haushaltsplan für zwei Haushaltsjahre enthaltene mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung im ersten Haushaltsjahr fortzuschreiben. Die Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan sowie deren Fortschreibung sollen auch bei einer zweijährigen Haushaltssatzung die Transparenz über die Haushaltsplanung der Gemeinde erhöhen und zu möglichst realistischen Prognosen zwingen. Das Ziel der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung, zur Verbesserung einer dauerhaften Ordnung der Finanzen der Gemeinde beizutragen, bleibt dadurch uneingeschränkt erhalten.

Die Gemeinde hat die gesetzlich vorgesehene Fortschreibung in geeigneter Weise und unter Beachtung des Jährlichkeitsprinzips und des Haushaltsausgleichs (Soll-Ausgleich nach § 84 GO NRW) vorzunehmen. Sie muss dabei auch die im Haushaltsplan ausgewiesenen Planungspositionen der dem zweiten Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre vollständig berücksichtigen und dabei die Veränderungen aufzeigen und nachvollziehbar machen bzw. verdeutlichen, wenn keine Anpassungen erforderlich waren. Die Pflicht zur Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung kann dabei nur die dem zweiten Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre umfassen, weil durch die vom Rat der Gemeinde erlassene Haushaltssatzung bereits Ermächtigungen für die Haushaltswirtschaft der beiden Haushaltsjahre bestehen (vgl. Abbildung).

<b>Die Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung</b>						
<b>Ergebnisplan und Finanzplan</b>	Ansatz des laufenden Haus- halts- jahres	Ansatz des ersten Haus- halts- jahres	Ansatz des zweiten Haus- halts- jahres	Planung Haus- halts- jahr + 1	Planung Haus- halts- jahr + 2	Planung Haus- halts- jahr + 3
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
	<b>Zeitreihe der Ergebnis- und Finanzplanung</b>					

*Abbildung 331 „Die Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung“*

Die Vorgabe in der Vorschrift beinhaltet, dass die Planungsansätze im Ergebnisplan und im Finanzplan sowie in den produktorientierten Teilplänen haushaltspositionenscharf fortzuschreiben sind, wenn sich aus der Ausführung

der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im ersten Haushaltsjahr ein entsprechender Bedarf dafür ergibt. Die Fortschreibung folgt damit der Verpflichtung der Gemeinde, die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung immer in einen Zusammenhang mit dem jeweils aktuellen Haushaltsjahr zu stellen, das im Mittelpunkt der gemeindlichen Haushaltswirtschaft steht. In den Fällen, in denen die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde im ersten Haushaltsjahr unmittelbar Auswirkungen auf dieses Haushaltsjahr hat, bedarf es jedoch keiner Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung der Gemeinde. Es kann in solchen Fällen vielmehr geboten sein, unmittelbar durch eine Nachtragssatzung nach § 81 GO NRW die Ermächtigungen im Haushaltsplan für dieses Haushaltsjahr anzupassen.

## **2.2 Die Vorlagepflichten**

Nach der Vorschrift ist die Fortschreibung der im gemeindlichen Haushaltsplan für zwei Haushaltsjahre enthaltenen mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung dem Rat der Gemeinde vor Beginn des zweiten Haushaltsjahres vorzulegen. Der Rat soll diese Fortschreibung zur Kenntnis nehmen und muss darüber keinen gesonderten Beschluss fassen. In solchen Fällen besteht keine Verpflichtung der Gemeinde, den Haushaltsplan mit den veränderten Planungspositionen der dem zweiten Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre vollständig neu auszudrucken. Die Unterlage Fortschreibung

Im Sinne der dem Rat der Gemeinde zu gebenden Informationen dürfte eine Veränderungsliste ausreichend sein, in der die Fortschreibung für alle drei Planungsjahre enthalten ist. Wenn in den Einzelfällen aber die Differenzen zwischen prognostizierter und tatsächlich eingetretener wirtschaftlicher Entwicklung der Gemeinde bereits für das zweite Haushaltsjahr erheblich sein werden, soll die Gemeinde im Rahmen der Vorlage der Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung den Rat entsprechend informieren, denn daraus kann für die Gemeinde die Verpflichtung entstehen, eine Nachtragssatzung bezogen auf das zweite Haushaltsjahr zu erlassen (vgl. § 81 GO NRW).

## **3. Zu Absatz 3 (Beifügung von Haushaltsplananlagen bei Fortschreibung):**

### **3.1 Die Beifügung der Anlagen nach § 1 Absatz 2 Nummer 8 und 9 GemHVO NRW**

#### **3.1.1 Allgemeine Sachlage**

Die Vorschrift verpflichtet die Gemeinde ausdrücklich, im Rahmen der Vorlage der Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung an den Rat der Gemeinde die § 1 Absatz 2 Nummer 8 und 9 GemHVO NRW bezeichneten Anlagen zum Haushaltsplan (Unterlagen über die gemeindlichen Betriebe), die nach der Beschlussfassung des Rates über die gemeindliche Haushaltssatzung erstellt worden sind, der Vorlage beizufügen. Diese Vorgabe kann wegen der Änderung des § 1 GemHVO NRW durch das 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz nur noch auf die Nummer 8 bezogen werden, weil die bisherigen Nummern 8 und 9 in der neuen Nummer 8 zusammengefasst worden sind. Danach ist dem gemeindlichen Haushaltsplan eine Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen sowie der Anstalten des öffentlichen Rechts und der Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden, beizufügen (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 8 GemHVO NRW).

Die Informationen an den Rat der Gemeinde sind grundsätzlich geboten, denn ausgehend von den Wirtschaftsplänen der gemeindlichen Betriebe entsteht i.d.R. die Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Betriebe der Gemeinde. Die Wirtschaftspläne können jedoch nicht - wie der gemeindliche Haushaltsplan - für zwei Jahre aufgestellt werden. Daraus folgt, dass z. B. der Wirtschaftsplan eines Sondervermögens erst im Verlauf des ersten Haushaltsjahres für das im gemeindlichen Haushaltsplan bereits ausgewiesene zweite Haushaltsjahr aufstellt wird. Der Wirtschaftsplan kann somit bei der Beschlussfassung des Rates der Gemeinde

über eine Haushaltssatzung, die Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre, nach Jahren getrennt enthält, noch nicht vorliegen. Diese Sachlage besteht entsprechend bei den übrigen gemeindlichen Betrieben, sofern diese Betriebe in sinngemäßer Anwendung der für die Eigenbetriebe geltenden Vorschriften für jedes Wirtschaftsjahr einen Wirtschaftsplan aufzustellen haben (vgl. § 108 GO NRW).

In diesem Zusammenhang muss die gesetzliche Formulierung „nach der Beschlussfassung über einen Haushaltsplan nach Absatz 1 erstellt worden sind“ dahingehend verstanden werden, dass damit nur die Beschlussfassung des Rates der Gemeinde über eine Haushaltssatzung, die Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre, nach Jahren getrennt enthält gemeint sein kann (vgl. § 78 Absatz 3 i.V.m. § 80 Absatz 5 GO NRW). Diese Gegebenheit wird auch dadurch deutlich, dass einerseits der gemeindliche Haushaltsplan keiner gesonderten Beschlussfassung bedarf und andererseits der Verweis auf die Regelungen in Absatz 1 der Vorschrift deutlich aufzeigt, dass nur die Haushaltssatzung der Gemeinde als Gegenstand der Beschlussfassung gelten soll.

### **3.1.2 Die gemeindlichen Unternehmen und Einrichtungen**

In die Übersicht über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und ihre weitere Entwicklung sind auch die gemeindlichen Unternehmen und Einrichtungen einzubeziehen. Die Gesamtübersicht über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und ihre weitere Entwicklung sollen bei den jährlichen Beratungen des Rates der Gemeinde über die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen für das neue Haushaltsjahr dadurch verbessert werden. Eine solche Übersicht muss eine Beurteilung der wirtschaftlichen Gegebenheiten der Betriebe in der Gemeinde ermöglichen bzw. dieses in einem ausreichenden Maße gewährleisten.

### **3.1.3 Die Anstalten öffentlichen Rechts**

In die Übersicht über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und ihre weitere Entwicklung sind auch die gemeindlichen Anstalten des öffentlichen Rechts einzubeziehen. Die Gemeinde kann Unternehmen und Einrichtungen in der Rechtsform einer Anstalt des öffentlichen Rechts errichten oder bestehende Regie- und Eigenbetriebe sowie eigenbetriebsähnliche Einrichtungen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge in rechtsfähige Anstalten des öffentlichen Rechts umwandeln (vgl. § 114a GO NRW). Sie muss die Rechtsverhältnisse der Anstalt durch eine Satzung regeln und dabei den Namen und die Aufgaben der Anstalt, die Zahl der Mitglieder des Vorstands und des Verwaltungsrates, die Höhe des Stammkapitals, die Wirtschaftsführung, die Vermögensverwaltung und die Rechnungslegung festlegen. Außerdem haftet die Gemeinde unbeschränkt für die Verbindlichkeiten der Anstalt.

### **3.1.2 Die gemeindlichen Sondervermögen**

In die Übersicht über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und ihre weitere Entwicklung sind auch die gemeindlichen Sondervermögen einzubeziehen. Zu den Sondervermögen der Gemeinde gehören in diesem Zusammenhang nur gemeindlich Sondervermögen, die über einen eigenen Rechnungskreis verfügen, z. B. wirtschaftliche Unternehmen (§ 114 GO NRW) und organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen (§ 107 Absatz 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Die rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen, z. B. eigene Zusatzversorgungskassen oder Eigenunfallversicherungen der Gemeinde, sind nur dann davon betroffen, wenn für solche Einrichtungen eigene Rechnungskreise gebildet worden sind.

## **3.2 Die Beifügung weiterer Anlagen**

### **3.2.1 Die Übersicht über die Anlagen zum Haushaltsplan**

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 9 GemHVO NRW**

Bei einer Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung können dem Rat der Gemeinde auch noch weitere Anlagen des Haushaltsplans beigefügt werden, soweit diese aufgrund der wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde im ersten Haushaltsjahr aktualisiert worden sind und auf diese Weise die Darstellung des für das zweite Haushaltsjahr geplanten haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde aktualisiert wird (vgl. § 1 Absatz 2 GemHVO NRW).

Dem Rat der Gemeinde wird damit der notwendige aktuelle Überblick über das haushaltswirtschaftliche Geschehen im zweiten Haushaltsjahr bzw. über die aktualisierte wirtschaftliche Lage der Gemeinde gegeben. Zu den dem Rat vorzulegenden Anlagen können daher ggf. alle Anlagen gehören, die nach der Vorschrift des § 1 Absatz 2 GemHVO NRW dem gemeindlichen Haushaltsplan beizufügen sind (vgl. Abbildung).

<b>Die Übersicht über die Anlagen zum gemeindlichen Haushaltsplan</b>	
<b>ANLAGE</b>	<b>FUNDSTELLE</b>
Vorbericht	§ 1 Absatz 2 Nummer 1 i.V.m. § 7 GemHVO NRW
Stellenplan	§ 79 Absatz 2 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 2 Nummer 2 und § 8 GemHVO NRW sowie Nr. 1.3 des Runderlasses vom 24.02.2005
Bilanz des Vorvorjahres	§ 1 Absatz 2 Nummer 3 GemHVO NRW
Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen	§ 85 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 2 Nummer 4 und § 13 GemHVO NRW sowie Nr. 1.4.3 des Runderlasses vom 24.02.2005
Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen	§ 56 Absatz 3 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 2 Nummer 5 GemHVO NRW sowie Nr. 1.4.1 des Runderlasses vom 24.02.2005
Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten zu Beginn des Haushaltsjahres	§ 91 Absatz 1 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 2 Nummer 6 GemHVO NRW sowie Nr. 1.4.2 des Runderlasses vom 24.02.2005
Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals	§ 78 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 2 Nummer 7 und § 41 Absatz 4 Nummer 1 GemHVO NRW
Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen sowie der Anstalten des öffentlichen Rechts und der Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden	§§ 97, 108 und 114 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 2 Nummer 8 GemHVO NRW sowie weitere Rechtsvorschriften

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 9 GemHVO NRW**

<b>Die Übersicht über die Anlagen zum gemeindlichen Haushaltsplan</b>	
<b>ANLAGE</b>	<b>FUNDSTELLE</b>
Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben (in kreisfreien Städten)	§ 37 Absatz 3 und 4 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 2 Nummer 10 GemHVO NRW

*Abbildung 332 „Die Übersicht über die Anlagen zum gemeindlichen Haushaltsplan“*

Das Budgetrecht des Rates sowie die Informationspflichten des Bürgermeisters gegenüber dem Rat der Gemeinde gebieten es, im Rahmen der Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung die notwendige Transparenz und Nachvollziehbarkeit zu schaffen, die der Rat über die gemeindliche Haushaltswirtschaft im zweiten Haushaltsjahr benötigt. Soweit die Anlagen zum gemeindlichen Haushaltsplan ggf. im Rahmen einer Nachtragssatzung geändert werden, sind diese dem Nachtragshaushaltsplan in ihrer neuen Form beizufügen.

### **3.2.2 Die Anlagen im Einzelnen**

#### **3.2.2.1 Der Vorbericht**

Der Vorbericht zum gemeindlichen Haushaltsplan soll einen Überblick über die Eckpunkte des Haushaltsplans geben (vgl. § 7 GemHVO NRW). Er soll die Entwicklung und die aktuelle Lage der Gemeinde anhand der im Haushaltsplan enthaltenen Informationen und der Ergebnis- und Finanzdaten darstellen. Außerdem sind im Vorbericht die wesentlichen Zielsetzungen der Planung für das Haushaltsjahr und die folgenden drei Jahre sowie die Rahmenbedingungen der Planung zu erläutern.

In diesen Zusammenhang gehört, dass die in der Haushaltssatzung getroffenen Festsetzungen im Vorbericht erläutert und in einen Zusammenhang mit dem geplanten haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinde im neuen Haushaltsjahr gestellt werden. Im Rahmen der Vorlage der Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung an den Rat der Gemeinde nach § 9 Absatz 2 GemHVO NRW kann bietet sich kein neuer Vorbericht an, weil die Inhalte des Vorberichtes entsprechend dem gemeindlichen Haushaltsplan für zwei Haushaltsjahre auch diesen Zeitraum umfassen müssen.

#### **3.2.2.2 Der Stellenplan**

Der gemeindliche Stellenplan stellt die Grundlage für die Personalwirtschaft der Gemeinde dar und muss deshalb ausweisen, wie viele Beschäftigte für die gemeindliche Aufgabenerfüllung benötigt werden (vgl. § 8 GemHVO NRW). Er bildet daher die Personalausstattung der Gemeinde ab. Bei der Aufstellung und Gestaltung des Stellenplans sind die besoldungs- und tarifrechtlichen Bestimmungen zu beachten.

Die Vorgabe in § 74 Absatz 2 GO NRW, den Stellenplan einzuhalten, umfasst dabei auch die Verpflichtung der Gemeinde, einen Stellenplan aufzustellen, auch wenn diese Verpflichtung nicht ausdrücklich in dieser Vorschrift enthalten ist. Im Rahmen der Vorlage der Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung an den Rat der Gemeinde nach § 9 Absatz 2 GemHVO NRW kann der Stellenplan ggf. aktualisiert werden. Es bieten sich aber Hinweise darüber an, in welchem Umfang die Stellen zum Stand 30. Juni des ersten Haushaltsjahres tatsächlich besetzt waren.

### **3.2.2.3 Die Bilanz des Vorvorjahres**

Die Bilanz als Bestandteil des gemeindlichen Jahresabschlusses (vgl. § 37 Absatz 1 Nummer 4 i.V.m. § 41 GemHVO NRW) gibt Auskunft über das gesamte zu einem Stichtag vorhandene Vermögen und die Schulden der Gemeinde („Wertespeicher“) sowie deren Struktur. Wegen dieser Funktionen ist dem Haushaltsplan die jeweils aktuelle Schlussbilanz beizufügen, die zum Zeitpunkt der Aufstellung des Haushaltsplans (Beschlussfassung) zur Verfügung steht.

Im Rahmen der Vorlage der Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung an den Rat der Gemeinde nach § 9 Absatz 2 GemHVO NRW ist dem Rat die Bilanz aus dem zuletzt festgestellten Jahresabschluss vorzulegen, die bei einer Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre und am Ende des ersten Haushaltsjahres dieses Zeitraumes i.d.R. nicht mehr die des Vorvorjahres des ersten Haushaltsjahres sein kann.

### **3.2.2.4 Die Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen**

Die Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen, die erkennen lassen muss, in welcher Höhe aus der Inanspruchnahme von Verpflichtungsermächtigungen in den späteren Jahren voraussichtlich Auszahlungen erwachsen werden und auf welche Jahre sich diese verteilen, ist wie bisher dem Haushaltsplan beizufügen. Verpflichtungsermächtigungen dürfen in der Regel zulasten der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre oder in besonderen Fällen bis zum Abschluss einer Maßnahme veranschlagt werden.

Durch die Übersicht soll deshalb aufgezeigt werden, wie die künftigen Haushaltsjahre vorbelastet sind, weil Verpflichtungsermächtigungen in Vorjahren in Anspruch genommen worden sind. Im Rahmen der Vorlage der Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung an den Rat der Gemeinde nach § 9 Absatz 2 GemHVO NRW kann diese Übersicht ggf. bereits aktualisiert werden. In den Fällen, in denen dieses noch nicht möglich ist, bieten sich Hinweise darüber an, in welchem Umfang die für das erste Haushaltsjahr veranschlagten Verpflichtungsermächtigungen bereits in Anspruch genommen worden sind.

### **3.2.2.5 Die Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen**

Die Gemeinde gewährt den Fraktionen und Gruppen im Rat und in den Bezirksvertretungen sowie auch einzelnen Ratsmitgliedern aus ihren Haushaltsmitteln jährlich Zuwendungen zu den sächlichen und personellen Aufwendungen für die Geschäftsführung (vgl. § 56 Absatz 3 GO NRW). Die Zuwendungen im notwendigen Umfang sind in einer besonderen Anlage zum Haushaltsplan adressatenbezogen darzustellen. In dieser Übersicht über die gewährten Zuwendungen sind zudem die Geldleistungen und die geldwerten Leistungen für jede Fraktion, Gruppe oder für das einzelne Ratsmitglied getrennt voneinander anzugeben.

Mit dieser Übersicht wird die geplante finanzielle Unterstützung der freiwilligen Vereinigungen von Mitgliedern des Rates und der Bezirksvertretungen sowie wie einzelner Ratsmitglieder durch die Gemeinde transparent und nachvollziehbar gemacht. Im Rahmen der Vorlage der Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung an den Rat der Gemeinde kann diese Übersicht auch durch Hinweise ergänzt werden, in welchem Umfang den Fraktionen und Gruppen im Rat und in den Bezirksvertretungen tatsächlich Zuwendungen im ersten Haushaltsjahr gewährt worden sind.

### **3.2.2.6 Die Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten**

Den Verbindlichkeiten der Gemeinde kommt eine große Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft zu, sodass auf eine gesonderte und aktuelle Darstellung zum Zeitpunkt der Aufstellung des Haushaltsplans nicht

verzichtet werden kann. Um die mögliche Entwicklung der Verbindlichkeiten aufzuzeigen, ist dem Haushaltsplan eine Übersicht als Anlage beizufügen. In dieser Übersicht sind der Stand der Verbindlichkeiten am Ende des Vorvorjahres des Haushaltsjahres sowie der voraussichtliche Stand zu Beginn und zum Ende des Haushaltsjahres in der Gliederung des Verbindlichkeitspiegels nach § 47 GemHVO NRW aufzuzeigen.

Im Rahmen der Vorlage der Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung an den Rat der Gemeinde vor Beginn des zweiten Haushaltsjahres sollte diese Übersicht, soweit möglich, bereits aktualisiert werden. In den Fällen, in denen eine Fortschreibung dieser Unterlage noch nicht möglich ist, bieten sich Hinweise darüber an, ob und ggf. in welchem Umfang bereits aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im ersten Haushaltsjahr weitere Verbindlichkeiten für die Gemeinde entstanden sind.

### **3.2.2.7 Die Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals**

Der Eigenkapitalausstattung der Gemeinde kommt eine besondere Bedeutung zu. Es daher unter Beachtung des Budgetrechtes des Rates geboten, die voraussichtliche Entwicklung des Eigenkapitals auch bei einer zweijährigen Haushaltssatzung aufzuzeigen. Ein gewichtiger Anlass kann dabei ein voraussichtliches negatives Jahresergebnis in einem der zwei Haushaltsjahre sein, das zu einer Inanspruchnahme von Eigenkapital führt. Es kommt dabei nicht darauf an, ob die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage und/oder die Verringerung der allgemeinen Rücklage nur für das zweite Haushaltsjahr festgesetzt wird (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW).

In einer gesonderten Anlage zum Haushaltsplan ist die Entwicklung des Eigenkapitals innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung bezogen auf das zweite Haushaltsjahr darzustellen. Damit erhält auch der Rat die notwendigen Informationen über das gemeindliche Eigenkapital in den künftigen Jahren. Im Rahmen der Vorlage der Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung an den Rat nach § 9 Absatz 2 GemHVO NRW kann diese Übersicht ggf. bereits aktualisiert werden oder sonstige Informationen gegeben werden.

### **3.2.2.8 Die Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben**

In den kreisfreien Städten müssen dem Haushaltsplan auch bezirksbezogene Angaben beigelegt werden, die innerhalb des Gesamtüberblicks über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde den Blick auf die einzelnen Bezirke der Stadt und deren Besonderheiten lenken. Diese Vorgabe ist Ausfluss einer besonderen Regelung in der Gemeindeordnung (vgl. § 37 Absatz 4 GO NRW). Die Gemeindeordnung räumt den Bezirksvertretungen eigene Rechte ein. Die Bezirksvertretungen erfüllen die ihnen zugewiesenen Aufgaben zudem im Rahmen der vom Rat bereitgestellten Haushaltsmittel und sollen dabei über den Verwendungszweck eines Teils dieser Haushaltsmittel allein entscheiden können.

Im Rahmen der Vorlage der Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung an den Rat der Gemeinde nach § 9 Absatz 2 GemHVO NRW kann bieten sich keine neue Übersichten an, weil die Ergebnisse aus den Beratungen der Bezirksvertretungen entsprechend dem gemeindlichen Haushaltsplan für zwei Haushaltsjahre auch diesen Zeitraum umfassen müssen.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**§ 10**  
**Nachtragshaushaltsplan**

(1) <sup>1</sup>Der Nachtragshaushaltsplan muss die Änderungen der Erträge und Aufwendungen und der Einzahlungen und Auszahlungen, die im Zeitpunkt seiner Aufstellung übersehbar sind und oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen liegen sowie die damit in Zusammenhang stehenden Änderungen der Ziele und Kennzahlen enthalten. <sup>2</sup>Bereits über- oder außerplanmäßig entstandene Aufwendungen oder über- oder außerplanmäßig geleistete Auszahlungen müssen nicht veranschlagt werden. <sup>3</sup>Satz 2 gilt für über- und außerplanmäßige zahlungswirksame Aufwendungen, bei denen die Zahlungen noch nicht erfolgt sind, entsprechend.

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

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

**Erläuterungen zu § 10:**

**I. Allgemeines**

**1. Der Bedarf für einen Nachtragshaushaltsplan**

Im Rahmen der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans kann sich aufgrund der wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde und ihres Umfeldes ein Anpassungsbedarf bei den haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan ergeben, der so wesentlich oder erheblich sein kann, dass sich dieser auf die gemeindliche Haushaltssatzung auswirkt, z. B. auf die Festsetzung des Gesamtbetrages der Erträge und Aufwendungen und dadurch auch auf die Einhaltung des Haushaltsausgleichs (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW).

Bei solchen Tatbeständen lassen sich die haushaltsmäßigen Ermächtigungen nur im Rahmen einer Änderung der vom Rat der Gemeinde beschlossenen Haushaltssatzung unter Einhaltung des dafür gesetzlich vorgesehenen Verfahrens neu festlegen oder entsprechend ergänzen (vgl. §§ 78 und 80 GO NRW). Ein Nachtragshaushaltsplan kann aber nur aufgestellt werden, wenn der Rat der Gemeinde zuvor eine Haushaltssatzung für das betreffende Haushaltsjahr beschlossen hat. Die Haushaltssatzung mit dem dazu gehörenden gemeindlichen Haushaltsplan muss aber auch in Kraft getreten und veröffentlicht worden sein.

Diese Vorschrift schließt sich daran an und sieht deshalb bei einem örtlichen Bedarf an größeren haushaltswirtschaftlichen Anpassungen aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr die Aufstellung eines Nachtragshaushaltsplans vor. Die Gemeinde hat daher beim Vorliegen der sachlichen Voraussetzungen unverzüglich eine Nachtragssatzung aufzustellen. Sie muss in diesem Zusammenhang auch einen Nachtragshaushaltsplan aufstellen. Die Nachtragssatzung muss dabei spätestens bis zum Ablauf des Haushaltsjahres durch den Rat der Gemeinde beschlossen werden. Ein örtlicher Bedarf an Anpassungen aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kann auch mehrmals im Haushaltsjahr auftreten, sodass ggf. auch mehrere Nachtragssatzungen in einem Haushaltsjahr notwendig werden können.

## **2. Nachtragssatzung und Nachtragshaushaltsplan**

Im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sind erforderlich gewordene Anpassungen der Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan vielfach nur durch eine Änderung der beschlossenen Haushaltssatzung möglich. Bei einem örtlichen Anpassungsbedarf der Ermächtigungen ist für eine solche Änderung der Erlass einer Nachtragssatzung durch den Rat der Gemeinde notwendig (vgl. § 81 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Es kann sich aus einem örtlichen Anpassungsbedarf aber auch eine Pflicht der Gemeinde zu einer Nachtragssatzung ergeben, weil die Veränderungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft als so schwerwiegend betrachtet werden müssen, dass das Gesamtbild nicht mehr mit der beschlossenen Haushaltssatzung in Einklang steht (vgl. § 81 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Die Gemeinde kann in solchen Fällen die Aufstellung einer Nachtragssatzung nicht auf einen beliebigen späteren Zeitpunkt verschieben.

Bei einer Nachtragshaushaltssatzung werden die erforderlichen Änderungen des Haushaltsplans durch den dieser Satzung beigefügten Nachtragshaushaltsplan vollzogen. Wie der Haushaltsplan zur Haushaltssatzung gehört der Nachtragshaushaltsplan der Nachtragssatzung. Für den Nachtragshaushaltsplan gelten daher die gleichen rechtlichen Regelungen wie für den Haushaltsplan. Eine Aufgabe des Nachtragshaushaltsplans ist dabei es, die notwendigen Änderungen des Haushaltsplans erkennbar und nachvollziehbar zu machen. Der Inhalt des Nachtragshaushaltsplans wird daher durch diese Vorschrift unter Beachtung des § 81 GO NRW näher bestimmt. Für die Nachträge beim Ergebnisplan, beim Finanzplan und bei den Teilplänen im Nachtragshaushaltsplan sind von der Gemeinde die gleichen Muster, die bereits beim gemeindlichen Haushaltsplan zur Anwendung kamen (vgl. Nr. 1.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBL. NRW 6300).

## **3. Die Aufstellung eines Nachtragshaushaltsplans**

Der gemeindliche Nachtragshaushaltsplan muss im Ergebnisplan und/oder im Finanzplan sowie in den Teilplänen die Ermächtigungen enthalten, die durch die vorgesehenen Anpassungen erhöht oder vermindert werden sollen. In diesem Rahmen werden die neu zu veranschlagenden Ermächtigungen in den gemeindlichen Haushaltsplan aufgenommen. Der gemeindliche Haushaltsplan wird deshalb durch den Nachtragshaushaltsplan in seinen Haushaltspositionen in entsprechender Weise fortgeschrieben, sodass diese Veränderungen als Planfortschreibungen im Sinne der Vorschrift des § 38 GemHVO NRW zu behandeln sind. Der Nachtragshaushaltsplan muss daher alle vorgesehenen Veränderungen (Erhöhungen und Minderungen) der im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen sowie die neuen Ermächtigungen enthalten.

Die vorgesehenen Veränderungen der Ermächtigungen für die Erträge und Aufwendungen sowie für die Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde sind im Nachtragshaushaltsplan nach den Arten wie im ursprünglichen Haushaltsplan aufzuzeigen. Diese Vorgabe bedeutet, dass im Nachtragshaushaltsplan ausgehend von den bestehenden Ermächtigungen deren Veränderungen als Erhöhungen oder Verminderungen der Haushaltspositionen der Erträge und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen zu veranschlagen sind. Durch diese Vorgehensweise wird bezogen auf die betreffenden Haushaltspositionen im gemeindlichen Haushaltsplan transparent und nachvollziehbar gemacht, in welchem Umfang sich unterjährig im Haushaltsjahr ein Änderungsbedarf bei der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bzw. der wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde ergeben hat und wie damit umgegangen werden soll.

## **4. Nachtragshaushaltsplan und Verfügungsmitteln**

Die im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen für die Verfügungsmittel der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters stellen den ausgewiesenen Rahmen für die Verwendung der Verfügungsmittel dar. Dieser Rahmen darf nicht überschritten werden (vgl. § 15 Satz 2 GemHVO NRW). Ein möglicher Mehrbedarf bzw. eine Erhöhung der Verfügungsmittel der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters ist nur durch die Aufnahme des ent-

standenen Bedarfs in einen Nachtragshaushaltsplan möglich. Bei einem Mehrbedarf an Verfügungsmitteln der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters ist das Gebot zu beachten, dass auch die erhöhten Verfügungsmittel nicht überschritten und nicht für andere Zwecke eingesetzt werden dürfen, sondern ausschließlich zur dienstlichen Aufgabenerledigung zur Verfügung stehen. Die Verfügungsmittel dürfen daher nicht für Zwecke außerhalb der Aufgabenerfüllung der Gemeinde in Anspruch genommen werden. Sie dürfen auch nicht ersatzweise für Zwecke, die zum Aufgabenbereich der Gemeinde gehören, für die aber eine Veranschlagung im Haushaltsplan nicht enthalten ist, nicht in Anspruch genommen werden, z. B. weil die Veranschlagung übersehen wurde.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Vorgaben für den Nachtragshaushaltsplan):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Inhalte des Nachtragshaushaltsplans):**

##### **1.1.1 Die Zwecke des Nachtragshaushaltsplans**

Im Rahmen der Weiterführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft enthält die Nachtragssatzung der Gemeinde entsprechend dem örtlichen Bedarf die geänderten Festsetzungen für die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr. Es können davon die Festsetzungen der Gesamtbeträge für Erträge und Aufwendungen sowie für Einzahlungen und Auszahlungen betroffen sein. Ebenso kann die festgesetzte Kreditemächtigung, die Verpflichtungsmächtigungen, aber auch die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage und die Verringerung der allgemeinen Rücklage sowie der Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung verändert worden sein (vgl. § 78 Absatz 2 GO NRW). Die gemeindliche Haushaltssatzung kann zudem weitere Vorschriften enthalten, die sich auf die Erträge und die Aufwendungen im Ergebnisplan, auf Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan, aber auch auf die produktorientierten Teilpläne und das Haushaltssicherungskonzept beziehen können.

In diesem Zusammenhang ist es erforderlich, im Nachtragshaushaltsplan die Änderungen in den entsprechenden Bestandteilen des gemeindlichen Haushaltsplans unter Berücksichtigung der unter den Haushaltspositionen vorgenommenen bzw. bestehenden Veranschlagung aufzuzeigen. Bei den betreffenden Haushaltspositionen des Nachtragshaushaltsplans wird dadurch transparent und nachvollziehbar gemacht, welcher wichtige Änderungsbedarf sich im Ablauf der Haushaltswirtschaft der Gemeinde im Haushaltsjahr unterjährig ergeben hat und wie damit, bezogen auf die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde im Haushaltsjahr und die Verpflichtung zum Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 GO NRW, umgegangen werden soll. Bereits überplanmäßig oder außerplanmäßig entstandene Aufwendungen oder überplanmäßig oder außerplanmäßig geleistete Auszahlungen müssen dabei nicht veranschlagt werden (vgl. § 83 GO NRW).

Der gemeindliche Nachtragshaushaltsplan muss daher die Änderungen der Erträge und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen enthalten, die im Zeitpunkt seiner Aufstellung von der Gemeinde übersehbar sind. Sie müssen darin aufgenommen werden, wenn die Beträge oberhalb der vom Rat der Gemeinde festgelegten Wertgrenzen liegen. Die bei der Veranschlagung zu beachtende Wertgrenze ist sachlich an das Vorliegen einer Erheblichkeit für den Erlass einer Nachtragssatzung gebunden. Die Aufstellung soll erfolgen, wenn bisher nicht veranschlagte oder zusätzliche Aufwendungen oder Auszahlungen bei einzelnen Haushaltspositionen in einem im Verhältnis zu den Gesamtaufwendungen oder Gesamtauszahlungen erheblichen Umfang geleistet werden müssen oder Auszahlungen für bisher nicht veranschlagte Investitionen geleistet werden sollen.

##### **1.1.2 Die zu beachtenden Wertgrenzen**

Der gemeindliche Nachtragshaushaltsplan muss die Änderungen der Erträge und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen enthalten, die im Zeitpunkt seiner Aufstellung übersehbar sind und oberhalb der

vom Rat der Gemeinde festgelegten Wertgrenzen liegen. Mit dieser haushaltsrechtlichen Festlegung wird ein sachlicher Zusammenhang zu dem in der Vorschrift über die gemeindliche Nachtragssatzung enthaltenen unbestimmten Rechtsbegriff "erheblich" hergestellt (vgl. § 81 Absatz 2 GO NRW). Der Begriff „erheblich“ wird dort ausdrücklich in Bezug auf den Jahresfehlbetrag (vgl. Nummer 1) sowie in Bezug auf bisher nicht im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagte und in Bezug auf zusätzlich entstehende Aufwendungen oder zu leistende Auszahlungen bei einzelnen Haushaltspositionen benutzt (vgl. Nummer 2). Die gemeindliche Pflicht zur eigenverantwortlichen Ausgestaltung dieses Begriffes muss daher in diesen Zusammenhang gestellt werden. Sie ermöglicht, die örtlichen Verhältnisse in der Gemeinde sachgerecht zu berücksichtigen. Die örtliche Ausgestaltung stärkt die Eigenverantwortung der Gemeinden für ihr haushaltswirtschaftliches Handeln und soll deshalb in Abstimmung mit dem Rat der Gemeinde erfolgen.

Die örtliche Ausfüllung des unbestimmten Rechtsbegriffs „erheblich“ in § 81 GO NRW durch die Gemeinde in Form einer betragsmäßigen Abgrenzung wirkt sich wegen des engen Zusammenhangs der Vorschriften über die gemeindliche Nachtragssatzung und den gemeindlichen Nachtragshaushaltsplan unmittelbar auch auf die Veranschlagung im Nachtragshaushaltsplan aus. Der Begriff „erheblich“ ist daher örtlich nicht ohne Berücksichtigung des Begriffes „oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen“ auszufüllen. Im Rahmen von nachträglich zu veranschlagenden Investitionen im Nachtragshaushaltsplan muss ein Zusammenhang zu der vom Rat der Gemeinde festzulegenden Wertgrenze für gemeindliche Investitionen hergestellt werden (vgl. § 14 Absatz 1 GemHVO NRW). Die Pflicht der Gemeinde zum Erlass einer Nachtragssatzung kann insbesondere auch durch geplante Auszahlungen für bisher nicht im gemeindlichen Finanzplan veranschlagte Investitionen entstehen.

### **1.1.3 Die Vornahme der Planfortschreibung**

Ein gemeindlicher Nachtragshaushaltsplan führt im Rahmen der Beschlussfassung des Rates der Gemeinde über die Nachtragssatzung zu Veränderungen (Erhöhungen oder Verminderungen) der im ursprünglichen Haushaltsplan ausgewiesenen und betroffenen Haushaltspositionen (Planfortschreibung). Die Planfortschreibung ist grundsätzlich eine Anpassung der ursprünglich vom Rat erteilten Ermächtigungen im Haushaltsplan für das betreffende Haushaltsjahr. Sie ist aufgrund der Beschlussfassung des Rates zulässig und beruht grundsätzlich auf zulässigen haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen und Entscheidungen der Gemeinde. Mithilfe des Nachtragshaushaltsplans wird deshalb die gemeindliche Planung für das Haushaltsjahr aktualisiert. Die Planfortschreibung ist daher von der Gemeinde entsprechend der im Rahmen der Nachtragssatzung beschlossenen Anpassungen des gemeindlichen Haushaltsplans durch Änderungen und Ergänzungen der betreffenden Haushaltspositionen in den haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde vorzunehmen.

Im gemeindlichen Ergebnisplan, im Finanzplan und in den Teilplänen entstehen dadurch unter den betreffenden Haushaltspositionen jeweils neue (fortgeschriebene) Planansätze. Im Rahmen dieser Fortschreibung besteht jedoch keine Pflicht für die Gemeinde zu einer gleichzeitigen Fortschreibung der Haushaltspositionen der drei dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre, auch wenn im gemeindlichen Haushaltsplan die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung enthalten ist. Eine Fortschreibung dieser gemeindlichen Haushaltsplanung für die weiteren Jahre erfolgt i.d.R. im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Haushaltsplans für das nächste Haushaltsjahr. Die Fortschreibung kann aber freiwillig vorgenommen werden. Sie sollte dann zu den Beratungen des Rates der Gemeinde über die gemeindliche Nachtragssatzung dem Rat vorliegen.

### **1.1.4 Änderungen durch den Nachtragshaushaltsplan**

#### **1.1.4.1 Die Änderungen des Ergebnisplans**

Nach der Vorschrift muss der gemeindliche Nachtragshaushaltsplan die Änderungen der Erträge und Aufwendungen, die im Zeitpunkt seiner Aufstellung übersehbar sind, unter den betreffenden Haushaltspositionen enthal-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 10 GemHVO NRW**

ten. Dabei ist zu berücksichtigen, dass durch die gemeindliche Nachtragsatzung die bisherigen Festsetzungen der Gesamtbeträge für den Ergebnisplan durch die vorgesehenen Veränderungen erhöht oder vermindert werden und der gemeindliche Haushaltsausgleich dadurch betroffen sein kann (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Bezogen auf die betreffenden Haushaltspositionen im Ergebnisplan wird dadurch transparent und nachvollziehbar gemacht, welcher wichtige Änderungsbedarf sich unterjährig im Ablauf der Haushaltswirtschaft ergeben hat und wie damit umgegangen wird. Der Nachtragshaushaltsplan muss daher alle vorgesehenen erheblichen Veränderungen (Erhöhungen oder Verminderungen) der gemeindlichen Haushaltsplanung sowie neue Veranschlagungen enthalten. Das nachfolgende Schema zeigt die Veränderungen für den Ergebnisplan auf (vgl. Abbildung).

<b>Der Nachtrags-Ergebnisplan</b>									
<b>Ergebnisplan</b>	Ergebnis des Vorjahres	Ansatz des Vorjahres	Haushaltsjahr				Planung Haushaltsjahr + 1	Planung Haushaltsjahr + 2	Planung Haushaltsjahr + 3
			Ansatz (bisher)	erhöht um	vermindert um	Ansatz neu			
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
Ergebnis der lfd. Verwaltungstätigkeit									
Finanzergebnis									
Ordentliches Ergebnis									
Außerordentliches Ergebnis									
Jahresergebnis									

*Abbildung 333 „Der Nachtrags-Ergebnisplan“*

Das Schema für einen Nachtragsergebnisplan kann von der Gemeinde in entsprechender Weise auch für die Änderungen des gemeindlichen Finanzplans und der Teilpläne der Gemeinde genutzt werden.

**1.1.4.2 Die Änderungen des Finanzplans**

Der gemeindliche Nachtragshaushaltsplan muss die Änderungen der voraussichtlichen Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde im Haushaltsjahr, die im Zeitpunkt seiner Aufstellung übersehbar sind und oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen liegen, enthalten. Die vorgesehenen Veränderungen der Ermächtigungen für Einzahlungen und Auszahlungen sind dabei entsprechend der Zahlungsarten im ursprünglichen Haushaltsplan aufzuzeigen. Diese Vorgabe bedeutet, dass im gemeindlichen Nachtragshaushaltsplan die Veränderungen der Einzahlungen und Auszahlungen als Erhöhungen oder Verminderungen, getrennt nach den Haushaltspositionen für die laufende Verwaltungstätigkeit, die Investitionstätigkeit und die Finanzierungstätigkeit, enthalten sowie deren Auswirkungen auf den voraussichtlichen Bestand an Finanzmitteln bzw. die liquiden Mittel der Gemeinde aufgezeigt werden müssen. Das Schema für einen Nachtragsergebnisplan kann in entsprechender Weise auch für die Änderungen des gemeindlichen Finanzplans genutzt werden.

#### **1.1.4.3 Die Änderungen der Teilpläne**

Der gemeindliche Nachtragshaushaltsplan muss auch die Änderungen der Erträge und Aufwendungen und der Einzahlungen und Auszahlungen, die im Zeitpunkt seiner Aufstellung übersehbar sind und oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen liegen, auch für die Teilpläne des gemeindlichen Haushaltsplans enthalten. Das Schema für einen Nachtragsergebnisplan kann dazu entsprechend auch für die vorgesehenen Änderungen der Teilpläne genutzt werden. Die Anpassungen der Erträge und Aufwendungen als Erhöhungen oder Verminderungen verändern die entsprechenden Haushaltspositionen der gemeindlichen Teilergebnispläne. Die Anpassungen der Einzahlungen und Auszahlungen als Erhöhungen oder Verminderungen verändern die entsprechenden Haushaltspositionen der Teilfinanzpläne der Gemeinde.

#### **1.1.4.4 Die Änderungen von Zielen und Kennzahlen**

Der gemeindliche Nachtragshaushaltsplan muss im Zusammenhang mit den Änderungen der Erträge und Aufwendungen und der Einzahlungen und Auszahlungen auch die erforderlich gewordenen Änderungen der Ziele und Leistungskennzahlen der Gemeinde enthalten. Eine für notwendig erachtete Anpassung der im Haushaltsplan ausgewiesenen Ziele und Leistungskennzahlen stellt alleine noch keinen ausreichenden haushaltsrechtlichen Anlass dar, der eine eigenständige Nachtragssatzung für das Haushaltsjahr erforderlich macht. Der Anpassungsbedarf bei den Zielen und Leistungskennzahlen der Gemeinde kann jedoch einen Sachverhalt darstellen, der unter der Berücksichtigung der Veränderungen der örtlichen Verhältnisse eine Beteiligung bzw. Information des Rates der Gemeinde erfordert.

Eine Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat kann jedoch entstehen, wenn durch die Veränderungen der örtlichen Verhältnisse bzw. der örtlichen Haushaltswirtschaft die von ihm gesetzten Ziele berührt werden. In solchen Fällen muss von der Gemeinde eigenverantwortlich geklärt werden, ob die Veränderungen von aus den Zielen des Rates entwickelten „Teilzielen“ für die Ausführung der Haushaltswirtschaft durch die gemeindliche Verwaltung bereits zu einer Unterrichtungspflicht führen. Dabei ist auch zu beurteilen, ob eine unmittelbare Informationspflicht besteht oder ggf. eine abschließende Information im gemeindlichen Jahresabschluss ausreichend ist.

Neben der Festlegung des Zeitpunktes ist aber auch über den Umfang der zugebenden Informationen zu entscheiden. Unabhängig von den unterjährigen Informationen gegenüber dem Rat ist in den Teilrechnungen im gemeindlichen Jahresabschluss der Grad der Zielerreichung auf der Grundlage der in den Teilplänen ausgewiesenen Leistungsmengen und Kennzahlen nachzuweisen. Durch spezielle Erläuterungen können dabei aufgetretene Abweichungen zwischen den Plan-Werten und den Ist-Werten aufgezeigt und begründet werden. Die Auswirkungen aus den unterjährig notwendig gewordenen Veränderungen in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft werden dadurch für die Adressaten verständlich und nachvollziehbar.

#### **1.1.5 Die Anlagen zum Nachtragshaushaltsplan**

Der gemeindliche Nachtragshaushaltsplan hat alle Änderungen der im Haushaltsjahr für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde voraussichtlich erzielbaren Erträge und eingehenden Einzahlungen sowie die entstehenden Aufwendungen und die zu leistenden Auszahlungen, aber auch der Verpflichtungsermächtigungen zu enthalten. Er soll auch die Veränderungen bei den im Haushaltsplan abgebildeten Zielen und Leistungskennzahlen aufzeigen, sofern sich dafür ein unterjähriger Anpassungsbedarf ergeben hat. Die Anwendung der Vorschriften über die gemeindliche Haushaltssatzung beim Nachtragshaushaltsplan der Gemeinde erfordert dabei, dass dem Nachtragshaushaltsplan auch die Anlagen, die dem Haushaltsplan der Gemeinde nach § 1 Absatz 2 GemHVO NRW beizufügen sind, ebenso zum Nachtragshaushaltsplan gehören.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 10 GemHVO NRW**

Die Beifügung der haushaltsrechtlich bestimmten Anlagen zum gemeindlichen Nachtragshaushaltsplan ist jedoch nur dann erforderlich, wenn sich Änderungen oder ein Anpassungsbedarf bei einzelnen oder bei allen Unterlagen ergeben haben. Bei den Anlagen zum gemeindlichen Haushaltsplan bietet sich jedoch grundsätzlich unter Berücksichtigung des Informationsbedürfnisses des Rates und der Öffentlichkeit deren Neufassung an. Das Aufzeigen der Änderungen und der Ausgangslage in den bestehenden Unterlagen dürfte oftmals den Überblick darüber beeinträchtigen. Zu den anzupassenden Anlagen des gemeindlichen Nachtragshaushaltsplans können die nachfolgend aufgezeigten Unterlagen gehören (vgl. Abbildung).

<b>Die Übersicht über die Anlagen zum gemeindlichen Haushaltsplan</b>	
<b>BEZEICHNUNG DER ANLAGE</b>	<b>FUNDSTELLE</b>
Vorbericht	§ 1 Absatz 2 Nummer 1 i.V.m. § 7 GemHVO NRW
Stellenplan	§ 79 Absatz 2 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 2 Nummer 2 und § 8 GemHVO NRW sowie Nr. 1.3 des Runderlasses vom 24.02.2005
Bilanz des Vorvorjahres	§ 1 Absatz 2 Nummer 3 GemHVO NRW
Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen	§ 85 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 2 Nummer 4 und § 13 GemHVO NRW sowie Nr. 1.4.3 des Runderlasses vom 24.02.2005
Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen	§ 56 Absatz 3 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 2 Nummer 5 GemHVO NRW sowie Nr. 1.4.1 des Runderlasses vom 24.02.2005
Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten zu Beginn des Haushaltsjahres	§ 91 Absatz 1 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 2 Nummer 6 GemHVO NRW sowie Nr. 1.4.2 des Runderlasses vom 24.02.2005
Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals	§ 78 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 2 Nummer 7 und § 41 Absatz 4 Nummer 1 GemHVO NRW
Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen sowie der Anstalten des öffentlichen Rechts und der Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden	§§ 97, 108 und 114 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 2 Nummer 8 GemHVO NRW sowie weitere Rechtsvorschriften
Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben (in kreisfreien Städten)	§ 37 Absatz 3 und 4 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 2 Nummer 10 GemHVO NRW

*Abbildung 334 „Die Übersicht über die Anlagen zum gemeindlichen Haushaltsplan“*

Durch die benannten Anlagen zum Haushaltsplan, die im Rahmen der Nachtragssatzung der Gemeinde dem Nachtragshaushaltsplan ggf. beigefügt werden, wird zum Zeitpunkt der Nachtragssatzung durch die notwendig gewordenen Informationen der Überblick über das haushaltswirtschaftliche Geschehen bzw. die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde im Haushaltsjahr aktualisiert und gewährleistet.

## **1.2 Zu Satz 2 (Veranschlagungsverzicht bei Über- und Außerplanmäßigkeit):**

### **1.2.1 Der Verzicht bei über- und außerplanmäßigen Aufwendungen**

Der gemeindliche Nachtragshaushaltsplan muss alle Änderungen der Erträge und Aufwendungen der Gemeinde, die im Zeitpunkt seiner Aufstellung übersehbar sind, enthalten. Die Vorschrift lässt jedoch ausdrücklich eine Ausnahme dadurch zu, dass bereits über- oder außerplanmäßig entstandene Aufwendungen nicht mehr im Nachtragshaushaltsplan veranschlagt werden müssen. Derartigen gemeindlichen Aufwendungen hat i.d.R. der Kämmerer, der Bürgermeister oder auch der Rat im dafür vorgesehen Verfahren bereits zugestimmt (vgl. § 83 GO NRW). Die Aufwendungen gehen entweder über die veranschlagten Ermächtigungen hinaus (überplanmäßig) oder sind ohne veranschlagte Ermächtigungen notwendig geworden (außerplanmäßig). Sie sind für die Gemeinde nur zulässig, wenn die Aufwendungen unabweisbar sind (vgl. § 83 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Es wird daher eine klare Abgrenzung zwischen den im Nachtragshaushaltsplan zu veranschlagenden Aufwendungen auf der einen Seite und den über- und außerplanmäßigen Aufwendungen auf der anderen Seite getroffen.

### **1.2.2 Der Verzicht bei über- und außerplanmäßigen Auszahlungen**

Der gemeindliche Nachtragshaushaltsplan muss alle Änderungen der Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde, die im Zeitpunkt seiner Aufstellung übersehbar sind und oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen liegen, enthalten. Die Vorschrift lässt jedoch ausdrücklich eine Ausnahme dadurch zu, dass bereits über- oder außerplanmäßig entstandene Auszahlungen nicht mehr im Nachtragshaushaltsplan veranschlagt werden müssen. Derartigen gemeindlichen Auszahlungen hat i.d.R. der Kämmerer, der Bürgermeister oder auch der Rat im dafür vorgesehen Verfahren bereits zugestimmt (vgl. § 83 GO NRW). Die Auszahlungen gehen entweder über die veranschlagten Ermächtigungen hinaus (überplanmäßig) oder sind ohne veranschlagte Ermächtigungen notwendig geworden (außerplanmäßig). Sie sind für die Gemeinde nur zulässig, wenn die Aufwendungen unabweisbar sind (vgl. § 83 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Mit der Vorschrift wird daher eine klare Abgrenzung zwischen den im Nachtragshaushaltsplan zu veranschlagenden Auszahlungen auf der einen Seite und den über- und außerplanmäßigen Auszahlungen auf der anderen Seite getroffen.

## **1.3 Zu Satz 3 (Verzicht bei noch nicht geleisteten Zahlungen):**

Der gemeindliche Nachtragshaushaltsplan muss alle Änderungen der Erträge und Aufwendungen der Gemeinde enthalten, die im Zeitpunkt seiner Aufstellung übersehbar sind. Die Vorschrift lässt jedoch ausdrücklich eine Ausnahme zu, dass bereits über- oder außerplanmäßig entstandene Aufwendungen von der Gemeinde auch dann nicht mehr im Nachtragshaushaltsplan veranschlagt werden müssen, wenn die daraus zu leistenden Zahlungen noch nicht erfolgt sind.

Mit der Vorschrift wird eine klare Abgrenzung zwischen den im Nachtragshaushaltsplan zu veranschlagenden Aufwendungen auf der einen Seite und den über- und außerplanmäßigen Aufwendungen, aber noch nicht zahlungswirksam gewordenen Aufwendungen auf der anderen Seite getroffen. Der Kämmerer, der Bürgermeister oder auch der Rat haben solchen gemeindlichen Aufwendungen im dafür vorgesehenen Verfahren bereits zuge-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 10 GemHVO NRW**

stimmt, denn diese Aufwendungen wurden als unabweisbar eingestuft (vgl. § 83 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Andererseits konnten die daraus entstehenden Zahlungen jedoch aus unterschiedlichen Gründen von der Gemeinde noch nicht geleistet werden.

**2. Zu Absatz 2 (Besonderheiten im Nachtragshaushaltsplan):**

**2.1 Zu Satz 1 (Veranschlagung nicht geplanter Aufwendungen oder Auszahlungen):**

Die Vorschrift regelt ausdrücklich den besonderen Fall in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, dass im Zeitpunkt der Aufstellung des Nachtragshaushaltsplans nicht geplante Aufwendungen im Haushaltsjahr notwendig werden, die von der Gemeinde durch Mehrerträge oder Kürzungen von Aufwendungen gedeckt werden sollen. In einem solchen Fall der vorgesehenen Deckung noch entstehender Aufwendungen, die ohne die Aufstellung eines Nachtragshaushaltsplans als über- oder außerplanmäßige Aufwendungen nach § 83 GO NRW zu klassifizieren wären, sollen nicht nur die geplanten Mehrerträge oder die vorgesehenen Kürzungen von Aufwendungen im gemeindlichen Nachtragshaushaltsplan veranschlagt werden, sondern es sind auch die nicht geplanten, aber notwendig werdenden Aufwendungen der Gemeinde im Nachtragshaushaltsplan zu veranschlagen.

Diese Veranschlagungsvorgabe für den gemeindlichen Nachtragshaushaltsplan gilt entsprechend für nicht geplante, aber im Haushaltsjahr notwendig werdende Auszahlungen der Gemeinde, zu deren Deckung mögliche Mehreinzahlungen oder Kürzungen von Auszahlungen dienen sollen, die ohne die Aufstellung eines Nachtragshaushaltsplans als über- oder außerplanmäßige Aufwendungen nach § 83 GO NRW zu klassifizieren wären. Im Zusammenhang mit Satz 2 des Absatzes 2 der Vorschrift werden von dieser Vorgabe die Auszahlungen erfasst, die oberhalb der vom Rat der Gemeinde festgelegten Wertgrenzen für Investitionen liegen, die örtlich in eigener Verantwortung festzulegen sind (vgl. § 14 GemHVO NRW).

Die Beteiligung des Rates der Gemeinde über „zwei Wege“ vermieden werden, um notwendige Veränderungen in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, die u.a. das Budgetrecht des Rates tangieren, im Haushaltsjahr vornehmen zu können. Es sollen aber auch im Zeitpunkt der Aufstellung des Nachtragshaushaltsplans zusätzliche Verfahren nach § 83 GO NRW für die Gemeinde vermieden werden. Ein Verzicht auf eine Veranschlagung möglicher Aufwendungen und Auszahlungen im gemeindlichen Nachtragshaushaltsplan ist in diesen Fällen nicht möglich. Die Regelung ist als sachgerecht anzusehen, weil damit die gebotene Transparenz über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde und den gesetzlich erforderlichen Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 GO NRW sowie über die Informationspflichten gegenüber dem Rat der Gemeinde gewährleistet werden kann.

**2.2 Zu Satz 2 (Veranschlagungsverzicht bei kleineren Investitionen):**

Durch die Vorschrift wird ausdrücklich bestimmt, dass im Nachtragshaushaltsplan auf eine Veranschlagung von Auszahlungen für gemeindliche Investitionen unterhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen für Investitionen nicht zwingend erforderlich ist bzw. die Gemeinde darauf verzichten kann. Durch die Festlegung von Wertgrenzen durch den Rat der Gemeinde hat dieser in eigener Verantwortung zu entscheiden, dass größere gemeindliche Investitionen wegen ihrer besonderen Bedeutung für die Gemeinde in den Teilfinanzplänen als Einzelmaßnahmen zu veranschlagen sind (vgl. § 4 Absatz 4 i.V.m. § 14 GemHVO NRW).

Unterhalb der örtlichen Wertgrenzen liegende Investitionen werden in den Teilfinanzplänen der Teilpläne des Haushaltsplans i.d.R. summenmäßig, jedoch getrennt nach Einzahlungen und Auszahlungen, veranschlagt. Die Gemeinde kann dazu eigenverantwortlich unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten entscheiden, ob sie unterhalb der örtlichen Wertgrenzen liegende Investitionen im Nachtragshaushaltsplan veranschlagen will. Die getroffene Regelung stärkt die Eigenverantwortung der Gemeinde und dient der Verwaltungsvereinfachung.

**3. Zu Absatz 3 (Nachtragshaushaltsplan und Verpflichtungsermächtigungen):**

**3.1 Zum 1. Halbsatz (Angaben über Auswirkungen auf die Haushaltsplanung):**

Nach der Vorschrift hat die Gemeinde in den Fällen, in denen sie in ihrem Nachtragshaushaltsplan neue Verpflichtungsermächtigungen veranschlagt, deren Auswirkungen auf die mittelfristige Finanzplanung der Gemeinde anzugeben (vgl. § 84 GO NRW). Diese Vorgabe besteht unter den Gesichtspunkten der zu erwartenden künftigen Haushaltsbelastungen und des jährlich zu erreichenden Haushaltsausgleichs (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Von der Gemeinde ist deshalb darauf zu achten, ob im geltenden Haushaltsplan bestimmte Positionen der mittelfristigen Finanzplanung zu Verpflichtungsermächtigungen erklärt worden sind und durch die Nachtragssatzung bzw. den Nachtragshaushaltsplan neue Verpflichtungsermächtigungen in ähnlicher Weise festgelegt oder geändert werden sollen.

**3.2 Zum 2. Halbsatz (Ergänzung der Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen):**

Die Bedeutung der Auswirkungen neuer Verpflichtungsermächtigungen für die gemeindliche Haushaltswirtschaft in künftigen Haushaltsjahren wird dadurch hervorgehoben, dass die Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen entsprechend zu ergänzen ist (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 4 GemHVO NRW). Diese ausdrückliche Regelung ist als sachgerecht anzusehen, denn die gemeindlichen Verpflichtungsermächtigungen ermächtigen die gemeindliche Verwaltung, neue Verpflichtungen zur Leistung von Auszahlungen aus der gemeindlichen Investitionstätigkeit in künftigen Haushaltsjahren einzugehen, die sich auf den Liquiditätsbedarf der Gemeinde in künftigen Haushaltsjahren auswirken (vgl. § 85 GO NRW).

Die Übersicht über die gemeindlichen Verpflichtungsermächtigungen soll deshalb möglichst nicht nur die Veränderungen für das Haushaltsjahr hervorheben, sondern im Rahmen des gemeindlichen Nachtragshaushaltsplans so gestaltet werden, dass insgesamt der aktuelle Stand wiedergegeben wird, der zum Zeitpunkt der Nachtragssatzung besteht. Die gemeindlichen Verpflichtungsermächtigungen gelten bis zum Ende des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres und können in dieser Zeit nach Bedarf in Anspruch genommen werden (vgl. § 85 Absatz 2 GO NRW). Der Ergänzung der Übersicht bzw. den zugebenden Informationen steht auch nicht das Vorliegen des bereits vom Bürgermeister bestätigten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses des Vorjahres entgegen. Vielmehr wird durch die Veränderungen dem Informationsrecht des Rates nach Aktualität entsprochen.

**§§§§§§§§§§§§**

## Zweiter Abschnitt

# Planungsgrundsätze und Ziele

### 1. Die jährliche Haushaltsplanung

Am Beginn des jährlichen Haushaltskreislaufs bei der Gemeinde steht die Haushaltsplanung, die vor dem Haushaltsjahr abgeschlossen sein soll (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW). Im NKF soll der gemeindliche Haushaltsplan inhaltlich so ausgestaltet werden, dass dieser auch als örtliches Steuerungsinstrument genutzt werden kann (vgl. § 79 i.V.m. §§ 1 bis 4 GemHVO NRW). Die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde sowie die voraussichtlichen Chancen und Risiken im neuen Haushaltsjahr, die auch aus der Abwicklung der jährlichen Haushaltswirtschaft entstehen können, sind bei der Haushaltsplanung der Gemeinde neben den sonstigen örtlichen Besonderheiten zu berücksichtigen. Diese Gegebenheiten beeinflussen die gemeindliche Haushaltsplanung in fachlicher und zeitlicher Hinsicht wesentlich.

In diesem Zusammenhang sind die allgemeinen Planungsgrundsätze und Ziele für die gemeindliche Haushaltswirtschaft ein Ausdruck der Erfordernisse der öffentlichen Finanzwirtschaft. Sie sollen sicherstellen, dass der Haushaltsplan der Gemeinde mit seinen Ansätzen ein vollständiges und übersichtliches sowie aktuelles Bild über die voraussichtlich zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben erforderlichen Ressourcen und Finanzen im Haushaltsjahr gibt. Der gemeindliche Haushaltsplan muss daher auch die Ziele für die weitere wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde bzw. die Leistungen für die Bürgerinnen und Bürger aufzeigen, und soweit möglich, auch auf die daraus entstehenden Wirkungen hinweisen.

Die Bürgerinnen und Bürger als Öffentlichkeit sind in die örtlichen Arbeiten der gemeindlichen Haushaltsplanung einzubeziehen, denn sie sollen das Handeln des Rates und der Verwaltung der Gemeinde unterstützen. Sie sind regelmäßig auch die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, z. B. als Nutzer von gemeindlichen Einrichtungen oder als Abgabe- und Steuerpflichtige. Es muss daher für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde eine Verknüpfung zwischen den örtlichen Leitlinien (Leitorientierung), den örtlichen strategischen und operativen Zielen und der daraus abgeleiteten Verwaltungstätigkeit bestehen. Die Handlungen und Wirkungen bedürfen der Überwachung und Kontrolle sowie mindestens im Rahmen des Jahresabschlusses einer Überprüfung (Messen der Zielerreichung und Umsetzbarkeit). Das gemeindliche Haushaltsrecht sieht daher für die jährliche Haushaltsplanung der Gemeinde eine Reihe von Grundsätzen und Geboten vor, die insbesondere in den ersten beiden Abschnitten der Gemeindehaushaltsverordnung enthalten sind (vgl. §§ 1 bis 19 GemHVO NRW).

### 2. Die Vorschriften zur Haushaltsplanung und zu Zielen

#### 2.1 Die Gesamtübersicht über die Vorschriften

Der zweite Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung enthält zu verschiedenen Sachverhalten der gemeindlichen Haushaltsplanung besondere Vorschriften. Diese Bestimmungen beruhen auf der Ermächtigungsgrundlage des § 133 Absatz 1 GO NRW. Durch diese Vorschrift wird das Innenministerium ermächtigt, zur Durchführung der Gemeindeordnung die notwendigen haushaltswirtschaftlichen Regelungen in einer Rechtsverordnung im Einvernehmen mit dem Finanzministerium zu treffen, z. B. zur Veranschlagung von Erträgen, Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen und Verpflichtungsermächtigungen, zum Ausweis von Zielen und Kennzahlen sowie zu weiteren haushaltswirtschaftlichen Sachverhalten. Auf dieser Grundlage sind die folgenden Vorschriften erarbeitet worden (vgl. Abbildung).

<b>Die Vorschriften im 2. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung</b>	
<b>Zweiter Abschnitt Planungsgrundsätze und Ziele</b>	§ 11 Allgemeine Planungsgrundsätze § 12 Ziele, Kennzahlen zur Zielerreichung § 13 Verpflichtungsermächtigungen § 14 Investitionen § 15 Verfügungsmittel § 16 Fremde Finanzmittel § 17 Interne Leistungsbeziehungen § 18 Kosten- und Leistungsrechnung § 19 Weitere Vorschriften für die Haushaltsplanung

*Abbildung 335 „Die Vorschriften im 2. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung“*

## 2.2 Die Vorschriften im Einzelnen

Der zweite Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung über Planungsgrundsätze und Ziele für den gemeindlichen Haushaltsplan ergänzt die Vorschriften des ersten Abschnitts über Inhalte und Anlagen des gemeindlichen Haushaltsplans. Der Abschnitt enthält im Einzelnen folgende Vorschriften:

- § 11 Allgemeine Planungsgrundsätze  
 Die allgemeinen Planungsgrundsätze sollen sicherstellen, dass der gemeindliche Ergebnisplan ein vollständiges und übersichtliches Bild über das zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben erforderliche Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch gibt. Diese Vorgabe soll durch eine Reihe von Geboten erreicht werden, zu der auch das Prinzip der Periodenabgrenzung bez. der periodengerechten Zuordnung der Erträge und Aufwendungen im Ergebnisplan gehört. Bei Leistungsbescheiden der Gemeinde muss der Erfüllungszeitpunkt festgelegt werden, der maßgebend die Zuordnung zum Haushaltsjahr bestimmt. Für den gemeindlichen Finanzplan gilt dabei, das Kassenwirksamkeitsprinzip bei der Veranschlagung der gemeindlichen Einzahlungen und Auszahlungen zu beachten und die Ermächtigungen dafür nach Zahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit, der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit zu trennen.
  
- § 12 Ziele, Kennzahlen zur Zielerreichung  
 Die politische Steuerung in der Gemeinde soll sich mit der Einführung und Anwendung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements grundlegend weiter entwickeln. Die Gemeinde soll künftig über Ziele und Leistungskennzahlen gesteuert werden. Für die gemeindliche Steuerung soll nicht mehr die Bereitstellung der erforderlichen Finanz- bzw. Geldmittel zur örtlichen Aufgabenerfüllung ausschlaggebend sein. Diese Umstellung der Ausrichtung der örtlichen Steuerung erfordert die Entwicklung eines zukunftsorientierten Bildes der Gemeinde mit wenigen qualitativ hochwertigen Leitorientierungen als Kernaussagen. Daraus kann dann eine langfristige Ausrichtung des gemeindlichen Handelns auf die Zukunft festgelegt werden. Diese Grundlagen ermöglichen dann die Festlegung von jährlichen Zielsetzungen und Rahmenbedingungen für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde.
  
- § 13 Verpflichtungsermächtigungen  
 Die Investitionstätigkeit der Gemeinde erfordert vielfach ein haushaltswirtschaftliches Handeln im Haushaltsjahr zulasten künftiger Haushaltsjahre, weil einzelne Investitionsmaßnahmen der Gemeinde nur mehrjährig durchführbar sind. Mit einer haushaltsmäßigen Verpflichtungsermächtigung wird die gemeindliche Verwaltung in solchen Fällen ermächtigt, im Haushaltsjahr bereits Verpflichtungen zur Leistung von Investitionsauszahlungen in künftigen Haushaltsjahren einzugehen. Ein Bedarf dafür muss im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung erkennbar sein. Bei der Beratung des Haushalts werden durch die Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen die Belastungen der künftigen Haushaltsjahre aufgezeigt. Deren Gesamtbe-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**2. Abschnitt GemHVO NRW**

trag in der gemeindlichen Haushaltssatzung ist dabei ein Regelungs- und Beschlussgegenstand bei der Entscheidung des Rates der Gemeinde.

- § 14 Investitionen

Unter der Investitionstätigkeit der Gemeinde wird die Anschaffung oder Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen verstanden. Die dazu notwendigen Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde werden durch die Veranschlagung im gemeindlichen Finanzplan ermächtigt. Durch den Ansatz der gemeindlichen Vermögensgegenstände auf der Aktivseite der Bilanz werden dabei die Vermögenswerte der Gemeinde sichtbar. Bei der Planung von Investitionen hat die Gemeinde zu beachten, dass die Finanzierung der Investitionen sicherzustellen ist (vgl. § 75 Abs. 6 GO NRW). Sie soll aber auch Vergleichsmaßnahmen nach dieser Vorschrift den Haushaltsgrundsätzen der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit genügen. Die Vorschrift enthält zudem besondere Voraussetzungen für gemeindliche Baumaßnahmen, die vor deren Veranschlagung im Finanzplan erfüllt sein müssen..

- § 15 Verfügungsmittel

Bei den Verfügungsmitteln handelt es sich um Aufwendungen, die unabhängig von den im Haushaltsplan ausgewiesenen zweckbezogenen Haushaltspositionen entstehen können. Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister darf über einen Fonds ohne einzelne Zweckvorgaben verfügen. Der Umfang dieses Fonds ist aber durch den Rat der Gemeinde festzulegen.

- § 16 Fremde Finanzmittel

Die Gemeinden wickeln vielfach aufgrund gesetzlicher Vorgaben oder freiwilliger Vereinbarungen auch Zahlungsgeschäfte für andere Institutionen oder Stellen ab. Diese kassenmäßige Tätigkeit muss nicht zwingend auch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Gemeinde berühren. Die Gemeinde muss aber gleichwohl dafür Sorge tragen, dass ihr aus der Zahlungsabwicklung für Dritte keine haushaltswirtschaftlichen Belastungen entstehen, z. B. unvertretbaren Zinsaufwendungen aus nicht verschiebbaren Auszahlungen im Auftrag Dritter. Die Gemeinde kann dabei über die Veranschlagung eigenverantwortlich entscheiden.

- § 17 Interne Leistungsbeziehungen

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft besteht für die Gemeinde die Möglichkeit, im gemeindlichen Ergebnisplan neben dem aus externen Beziehungen entstehenden Ressourcenaufkommen und Ressourcenverbrauch diesen auch aus internen Leistungsbeziehungen aufzuzeigen. Wenn die Gemeinde sich entschlossen hat, das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch auch aus internen Leistungsbeziehungen zu erfassen, sind die dadurch entstehenden Erträge und Aufwendungen in die Teilergebnispläne des Haushaltsplans einzubeziehen. Um die Vergleichbarkeit zwischen den Teilplänen zu sichern, sind die internen Leistungsbeziehungen nach den „Ergebnis des Teilergebnisplans“ gesondert auszuweisen. Zu beachten ist dabei, dass die internen Leistungsbeziehungen nicht zu Zahlungsströmen innerhalb der gemeindlichen Verwaltung führen, sodass die gemeindliche Finanzrechnung durch die internen Leistungsbeziehungen nicht berührt wird.

- § 18 Kosten- und Leistungsrechnung

Das wirtschaftliche Handeln und die Steuerung der Gemeinde soll durch eine gemeindliche Kosten- und Leistungsrechnung unterstützt werden, aber auch eine Preis- und Kostenkalkulation sowie eine Gebührenermittlung ermöglichen. Die Kosten- und Leistungsrechnung soll außerdem die haushaltsmäßige Budgetierung und deren Kontrolle sowie die Ermittlung entscheidungsunterstützender Informationen ermöglichen. Ein solcher Einsatz der Kosten- und Leistungsrechnung bei der Gemeinde trägt zu Wirtschaftlichkeitsvergleichen bei und fördert eine ergebnis-, produkt- und leistungsorientierte Verwaltungssteuerung bei der Gemeinde.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**2. Abschnitt GemHVO NRW**

- § 19 Weitere Vorschriften für die Haushaltsplanung

Das NKF beinhaltet eine Vielzahl von Vorgaben zur gemeindlichen Haushaltsplanung. Der Gemeinde soll deshalb mit dieser Vorschrift ein einfacher Weg für die Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan, aber auch für die Bewirtschaftung im Haushaltsjahr eröffnet werden.

Die Vorschriften in diesem Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung sollen insgesamt sicherstellen, dass der gemeindliche Haushaltsplan und der daraus entstehende Jahresabschluss der Gemeinde ein vollständiges und übersichtliches Bild über das zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben erforderliche Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch bei der Gemeinde geben. Die Steuerung der Gemeinde, die von den örtlichen Verhältnissen und Bedürfnissen abhängig und darauf ausgerichtet ist, soll dabei durch Ziele und eine messbare Zielerreichung transparent und nachvollziehbar gemacht werden. Deren zielbezogene Festlegungen wirken sich auch auf die Ressourcen sowie auf das Eigenkapital der Gemeinde aus. In diesem Zusammenhang stellen die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ den zutreffenden Buchungsstoff für den gemeindlichen Ergebnisplan und die Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Auszahlungen“ für den Finanzplan der Gemeinde dar.

XXXXXXXXXXXX

**§ 11**

**Allgemeine Planungsgrundsätze**

(1) Im Haushaltsplan das voraussichtliche Ressourcenaufkommen und der geplante Ressourcenverbrauch in voller Höhe und getrennt voneinander durch Erträge und Aufwendungen unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und die Einzahlungen und Auszahlungen zu veranschlagen, soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist.

(2) <sup>1</sup>Erträge und Aufwendungen sind in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. <sup>2</sup>Werden Erträge und Aufwendungen in einem Leistungsbescheid festgesetzt, ist die Veranschlagung nach dem Erfüllungszeitpunkt vorzunehmen. <sup>3</sup>Soweit die Erträge und Aufwendungen nicht errechenbar sind, sind sie sorgfältig zu schätzen.

(3) Einzahlungen und Auszahlungen sind in Höhe der voraussichtlich zu erzielenden oder zu leistenden Beträge zu veranschlagen. Absatz 2 Satz 2 findet Anwendung.

**Erläuterungen zu § 11:**

**I. Allgemeines**

**1. Der Haushaltsplan als Grundlage der Haushaltswirtschaft**

**1.1 Die Inhalte des Haushaltsplans**

Der Haushaltsplan bleibt die Grundlage der Haushaltswirtschaft der Gemeinde und stellt gleichzeitig die Grundlage für die örtlichen politischen Planungen, Entscheidungen und Kontrollen dar. Das Neue Kommunale Finanzmanagement (NKF) sieht den neuen Haushalt deshalb weiterhin im Zentrum der haushaltswirtschaftlichen Planung und Rechenschaft. Allerdings haben sich aus den Reformzielen des Neuen Kommunalen Finanzmanagements und den zur Erreichung dieser Ziele eingesetzten neuen Instrumenten wichtige Änderungen und Ergänzungen für den Inhalt, den Aufbau und die Begrifflichkeiten sowie die Darstellung des Haushaltsplans und des Jahresabschlusses ergeben. Die stärkere Orientierung an den Steuerungserfordernissen des Rates und den Informationsbedürfnissen der Öffentlichkeit haben zu einer Änderung des Aufbaus, des Detaillierungsgrades sowie der Darstellungsform des Haushaltsplans geführt. Es ist z. B. die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan einbezogen worden (vgl. §§ 79 und 84 GO NRW i.V.m. § 1 GemHVO NRW).

Der gemeindliche Haushaltsplan besteht aus dem Ergebnisplan, in dem der voraussichtliche Ressourcenverbrauch und das mögliche Ressourcenaufkommen im Haushaltsjahr abgebildet werden und einem Finanzplan, der die Zahlungsleistungen der Gemeinde ausweist (vgl. § 79 GO NRW i.V.m. §§ 2 und 3 GemHVO NRW). Die Gemeinde hat entsprechend der von ihr bestimmten Produktorientierung in ihren Haushaltsplan eine Vielzahl von produktorientierten Teilplänen aufzunehmen. In die Teilpläne gehören dann u.a. Teilergebnispläne und Teilfinanzpläne neben den Zielen und Leistungskennzahlen (vgl. §§ 4 und 12 GemHVO NRW). Zu diesen Bestandteilen des gemeindlichen Haushaltsplans gehört auch das Haushaltssicherungskonzept, sofern ein solches von der Gemeinde aufgestellt werden muss (vgl. §§ 76 und 79 GO NRW i.V.m. § 5 GemHVO NRW).

Zu einer Vielzahl von Anlagen zum gemeindlichen Haushaltsplan gehört der Stellenplan für die Beamten und tariflich Beschäftigten (vgl. § 79 GO NRW i.V.m. § 8 GemHVO NRW). Weiterhin gehören die Bilanz des Vorjahres und eine Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals sowie eine Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen mit den neuesten Jahresabschlüssen der Unternehmen und Einrichtungen sowie der Anstalten des öffentlichen Rechts und der Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden, zu den wichtigen Anlagen. Die haushaltsrechtlichen Festlegungen ge-

währleisten einen gleichen Aufbau der gemeindlichen Haushaltspläne für das einzelne Haushaltsjahr. Die Gemeinde darf bei einem örtlichen Bedarf auch zwei Haushaltsjahre in einem Haushaltsplan zusammenfassen, sofern eine jahresbezogene Haushaltsgliederung darin verankert ist.

## **1.2 Die Verbindlichkeit des Haushaltsplans**

### **1.2.1 Die Rahmenbedingungen**

Der gemeindliche Haushaltsplan ist nach Maßgabe der Gemeindeordnung und der aufgrund dieses Gesetzes erlassenen Gemeindehaushaltsverordnung für die Haushaltsführung der Gemeinde verbindlich. Bei der Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan ist daher auch der Grundsatz der Spezialität der Veranschlagung zu beachten, der durch die Vorschriften in den §§ 2, 3, 4 und 11 GemHVO NRW näher ausgefüllt wird. Dem Grundsatz der sachlichen Bindung muss mit Beachtung der aufgeführten Vorschriften ebenfalls Genüge getan werden. Daher müssen auch die Einzelpositionen im Haushaltsplan nach Summe und Zweckbestimmung hinreichend bestimmt sowie aktuell und realitätsnah sein.

Die gemeindliche Haushaltsplanung muss im Rahmen des Fortschreitens des Aufstellungsverfahrens der Haushaltssatzung der Gemeinde ggf. aktualisiert werden. Der Kämmerer und der Bürgermeister haben die Aktualität des Entwurfs der gemeindlichen Haushaltssatzung mindestens bis dessen Zuleitung an den Rat der Gemeinde zu wahren (vgl. § 80 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Zudem besteht bei allen verfügbaren Informationen, die sich diese auf die gemeindliche Haushaltsplanung auswirken, für die Gemeinde ein auszufüllender Prognosespielraum. Mit dem Inkrafttreten der gemeindlichen Haushaltssatzung tritt dann eine wirksame Bindung der gemeindlichen Verwaltung an den Willen des Rates in der Form des Haushaltsplans der Gemeinde ein.

Die gemeindliche Verwaltung hat deshalb ihr haushaltswirtschaftliches Handeln im Haushaltsjahr auf die im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen auszurichten. Sie hat dabei auch die Ermächtigungsübertragungen aus dem Vorjahr zu berücksichtigen, die in den Haushaltsplan einfließen und entsprechend die Ermächtigungen verändern (Planfortschreibung). Die beachtende Verbindlichkeit kann sich zudem innerhalb des Haushaltsjahres im Rahmen der haushaltsrechtlichen Möglichkeiten ändern, z. B. aufgrund einer Nachtragsatzung sowie wegen notwendiger über- und außerplanmäßigen Ermächtigungen. Insgesamt wird die Verbindlichkeit des gemeindlichen Haushaltsplans durch eine Vielzahl von rechtlichen Maßgaben bestimmt, die sich auch auf die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans durch die gemeindliche Verwaltung auswirken.

### **1.2.2 Die Ansprüche und Verbindlichkeiten**

Der gemeindliche Haushaltsplan als besondere Anlage der gemeindlichen Haushaltssatzung begründet keine Ansprüche und Verbindlichkeiten von Dritten gegenüber der Gemeinde oder hebt diese auf (vgl. § 78 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Damit wird ausdrücklich klargestellt, dass der Haushaltsplan der Gemeinde über die durch ihn bestehende Verbindlichkeit für die gemeindliche Verwaltung hinaus keine weitere Dritt- bzw. Außenwirkung entfaltet. Der gemeindliche Haushaltsplan ist damit hinsichtlich seiner rechtlichen Wirkung auf die finanzwirtschaftlichen Rechtsbeziehungen zwischen den Organen der Gemeinde beschränkt.

Ein Dritter kann sich deshalb nicht auf eine Haushaltsposition im gemeindlichen Haushaltsplan berufen, wenn diese z. B. höhere Zinsaufwendungen vorsieht, als es im Rahmen eines Kreditvertrages mit der Gemeinde vereinbart wurde. Andererseits kann die Gemeinde auch keine Zinszahlungen aufgrund einer Veranschlagung in ihrem Haushaltsplan verweigern, wenn z. B. unter der zutreffenden Haushaltsposition weniger Zinsaufwendungen veranschlagt worden sind, als es der tatsächlichen Verpflichtung der Gemeinde entspricht. Diese Folge tritt auch ein, wenn seitens der Gemeinde eine Veranschlagung unterlassen wurde. Gleichwohl ist die Gemeinde verpflichtet, in ihrem Haushaltsplan alle für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde voraussichtlich anfallenden Erträge

und entstehenden Aufwendungen sowie die eingehenden Einzahlungen und voraussichtlich zu leistenden Auszahlungen zu veranschlagen (vgl. § 78 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 und 2 GO NRW).

Diese Vorgaben bestimmen die qualitativen sowie quantitativen Inhalte des gemeindlichen Haushaltsplans in jedem Haushaltsjahr. Sie beinhalten z. B. auch, dass von der Gemeinde für das Haushaltsjahr geplante Geschäfte in fremder Währung im Haushaltsplan in der Währungseinheit „Euro“ zu veranschlagen sind. In solchen Fällen ist von der Gemeinde der Umfang der erforderlichen Ermächtigungen, bezogen auf den voraussichtlichen Zeitpunkt der gemeindlichen Geschäfte, zu ermitteln und ggf. zu schätzen, soweit dafür eine Umrechnung mit dem Geld- oder Briefkurs nicht in Betracht kommt.

## **2. Die Grundsätze für den gemeindlichen Haushaltsplan**

### **2.1 Allgemeine Planungsgrundsätze**

Die allgemeinen Planungsgrundsätze für den gemeindlichen Haushalt sollen sicherstellen, dass der Ergebnisplan und die daraus entstehende Ergebnisrechnung ein vollständiges und übersichtliches Bild über das zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben erforderliche Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch und die Ertragslage der Gemeinde geben. Der Finanzplan und die daraus entstehende Finanzrechnung sollen dazu beitragen, dass ein Bild über die Finanzmittelherkunft und Finanzmittelverwendung entsteht und die Finanzlage der Gemeinde beurteilt werden kann.

In diesem Zusammenhang bedingt das Drei-Komponenten-System des NKF, dass auch die Wirkungen aus der künftigen gemeindlichen Haushaltswirtschaft in die Haushaltsplanung einbezogen werden. Es gilt daher nicht nur, die gemeindlichen Ziele und Leistungen mit ihren Wirkungen zu bestimmen, sondern auch die möglichen Ergebnisse auf die künftige Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde abzuschätzen. Ebenso sind die Chancen und Risiken für die weitere Entwicklung der Gemeinde in die Haushaltsplanung einzubeziehen. Insgesamt kann dadurch eine ganzheitliche Haushaltsplanung entwickelt werden, aus der ein zutreffendes Bild über die künftige wirtschaftliche Lage der Gemeinde entstehen kann. Der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit erfordert zudem die Umsetzung eines solchen haushaltswirtschaftlichen Ansatzes von der Gemeinde.

Die Erfüllung dieser haushaltswirtschaftlichen Aufgaben soll durch eine Reihe von Geboten erreicht werden, die bei der Aufstellung und Ausführung des gemeindlichen Haushalts sowie der Abrechnung im gemeindlichen Jahresabschluss von der Gemeinde zu beachten sind. Dazu gehören insbesondere auch die allgemeinen Grundsätze für die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde, z. B. das Gebot zur Sicherung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung, aber auch der Grundsatz der Gesamtdeckung oder der Grundsatz der Haushaltswahrheit und Haushaltsklarheit (vgl. z. B. § 20 GemHVO NRW). Auf diese Zwecke hat die Gemeinde ihre jährliche Haushaltswirtschaft auszurichten.

Es genügt dabei unter Beachtung des Ressourcenverbrauchs und unter Berücksichtigung der intergenerativen Gerechtigkeit nicht, den Blick auf ein einzelnes Haushaltsjahr zu richten. Die Gemeinde muss eine mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung vornehmen und jährlich anzupassen, um dauerhaft die stetige Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben zu gewährleisten. Diese Überlegungen haben dazu geführt, die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung in den gemeindlichen Haushaltsplan zu integrieren (vgl. § 84 GO NRW). In diesem Zusammenhang muss durch die produktorientierte Darstellung und Untergliederung in Teilpläne die gemeindliche Aufgabenerfüllung transparent und nachvollziehbar gemacht werden. Zum Ende des Haushaltsjahres kann dann der gemeindliche Jahresabschluss ein zutreffendes Bild der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, bezogen auf den Abschlussstichtag und das abgelaufene Haushaltsjahr, vermitteln.

Die Gemeinde hat bei der Veranschlagung von Erträgen und Aufwendungen sowie von Einzahlungen und Auszahlungen sachgerecht den Hauptzweck der Ermächtigungen aus ihrer Sicht festzulegen, um eine zutreffende

Zuordnung zu den Haushaltspositionen im gemeindlichen Haushaltsplan zu erreichen. In diesem Sinne müssen z. B. die Entgelte für die Beschäftigten der Gemeinde immer als Personalaufwendungen bzw. Personalauszahlungen erfasst werden, auch wenn im Einzelfall von Beschäftigten originäre Planungsleistungen für eine gemeindliche Investitionsmaßnahme erbracht werden. Ein solcher mittelbarer Zweck lässt deshalb z. B. nicht zu, im gemeindlichen Haushaltsplan die veranschlagten Personalauszahlungen im Umfang der vorgesehenen eigenen Leistungen der Gemeinde zu kürzen und diesen Anteil unter der Haushaltsposition „Sonstige Investitionsauszahlungen“ zu veranschlagen.

## **2.2 Prognosespielraum und Prognosequalität**

Bei der Veranschlagung von Erträgen und Aufwendungen im gemeindlichen Ergebnisplan sowie von Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan der Gemeinde darf zudem kein offensichtliches Missverhältnis zwischen der prognostizierten Ermächtigung und ihrer späteren Inanspruchnahme bestehen, wobei Differenzen, die sich aus der wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde im Haushaltsjahr herleiten lassen, sachlich noch nicht berücksichtigt werden können. Die Festlegung der Höhe und der Arten der gemeindlichen Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen als Ermächtigungen für das Haushaltsjahr auf der Grundlage der gemeindlichen Prognose im Rahmen ihrer Haushaltsplanung muss in nachvollziehbarer Weise erfolgen, so dass es möglichst nicht zu einer fehlerhaften Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan mit erheblichen Auswirkungen auf die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kommt.

Der Gemeinde steht im Rahmen ihrer mehrjährigen Haushaltsplanung zudem ein Prognosespielraum zu, bei dem sie im Rahmen ihres Ermessens eine angemessene Prognosequalität erreichen soll. Für die örtliche Prognose sind daher nicht nur künftige Risiken und Chancen für die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde sowie sonstige voraussichtliche Unwägbarkeiten für die gemeindliche Haushaltswirtschaft zu berücksichtigen. Es sollen auch in einem Zeitreihenvergleich mit den Vorjahren und mit Hilfe von sinnvollen Kennzahlen sachgerechte Informationen gewonnen werden. Diese Kenntnisse sollen bei der gemeindlichen Planung für das Haushaltsjahr möglichst zu einem realitätsnahen Haushaltsplan für das Haushaltsjahr führen. Die Gemeinde sollte daher bei ihrer Haushaltsplanung den allgemeinen Planungsanforderungen genügen.

## **2.3 Der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit**

Im Zusammenhang mit den gesetzlich bestimmten Haushaltsgrundsätzen ist besonders der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit gesetzlich bestimmt worden (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Die Gemeinde hat daher bei ihrem haushaltswirtschaftlichen Handeln zu beachten, dass sie zugleich in Verantwortung für die künftigen Generationen handeln muss. Sie hat deshalb ständig zu beurteilen, in welchem Umfang künftige Generationen von den Auswirkungen gegenwärtiger gemeindlicher Haushaltspolitik betroffen sind und welche Leistungskraft der Gemeinde künftig noch vorhanden sein wird. Die Gemeinde muss daher immer im Bewusstsein ihrer Verantwortung für die künftigen Generationen handeln (vgl. Abbildung).

<b>Intergenerative Gerechtigkeit</b>	
<b>Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit</b>	§ 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW

*Abbildung 336 „Intergenerative Gerechtigkeit“*

Die Gemeinde hat deshalb ihr Vermögen und ihre Einkünfte so zu verwalten haben, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben (vgl. § 10 Satz 1 GO NRW). Sie muss daher die Perspektive für eine ausreichende Finanzierung künftiger Aufgaben mit dem Konzept der Generationengerechtigkeit verknüpfen. Es ist dabei zu beurteilen, in

welchem Umfang künftige Generationen von den Auswirkungen gegenwärtiger gemeindlicher Haushaltspolitik betroffen sind und welche Leistungskraft der Gemeinde künftig noch vorhanden sein wird. Der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit erfordert daher u.a. die zeitliche Verteilung von Nutzen und Lasten im gemeindlichen Bereich sowie die Tragfähigkeit der gemeindlichen Finanzen auch für die Zukunft. Die Gemeinde muss deshalb bei ihrer Haushaltsplanung und Haushaltsausführung unter Beachtung der übrigen gemeindlichen Haushaltsgrundsätze immer im Blick haben muss, auch ausreichende Handlungsmöglichkeiten für die künftigen Generationen zu erhalten. Diese Zielsetzungen zeigen besonders auf, dass der Gemeinde die allgemeine Pflicht obliegt, sich ausreichend und sachgerecht um die notwendigen Informationen zu bemühen, um eine belastbare Grundlage für ihre Haushaltsplanung zu schaffen.

## **2.4 Die Anwendung des Bruttoprinzips**

### **2.4.1 Die Inhalte des Bruttoprinzips**

Im gemeindlichen Haushaltsplan sind die Erträge und Aufwendungen sowie die Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde getrennt voneinander und in voller Höhe zu veranschlagen (Bruttoprinzip). Es ist nicht Zweck des gemeindlichen Haushalts lediglich die wirtschaftliche Belastung oder den Vorteil der Gemeinde im Haushaltsjahr aufzuzeigen. Im gemeindlichen Haushalt sollen vielmehr das voraussichtliche Ressourcenaufkommen und der Ressourcenverbrauch sowie die voraussichtlichen Zahlungen der Gemeinde vollständig veranschlagt werden (vgl. § 11 Absatz 1 GemHVO NRW). Eine Saldierung von Erträgen und Aufwendungen im gemeindlichen Ergebnisplan sowie von Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan der Gemeinde ist daher nicht zulässig.

Der Verzicht auf die Anwendung des Bruttoprinzips würde die Übersicht über die gemeindlichen Ressourcen und die gemeindlichen Finanzmittel erheblich beeinträchtigen, wenn die Übersicht ggf. nicht sogar verloren gehen könnte. Unter Beachtung des Bruttoprinzips sind deshalb für sämtliche zu veranschlagende Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen jeweils Jahressummen mindestens nach den verbindlich vorgegeben Arten und in voller Höhe zu veranschlagen (vgl. §§ 2 und 3 GemHVO NRW). Dadurch werden die voraussichtlichen Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen des Haushaltsjahres in ihrem von der Gemeinde errechneten oder geschätzten Umfang gezeigt.

Bei der Gemeinde entstehende Aufwendungen dürfen nur dann mit den erzielbaren Erträgen verrechnet werden, soweit durch Gesetz oder Verordnung etwas anderes zugelassen worden ist (vgl. § 23 Absatz 2 GemHVO NRW). Eine Verrechnung bei den gemeindlichen Ressourcen und den Finanzmitteln im Sinne einer Aufrechnung würde zudem gegen die Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ verstoßen. Das Bruttoprinzip, das sich auch auf den Nachweis erstreckt, also auf für den gemeindlichen Jahresabschluss gilt, verhindert somit eine Verschleierung im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung und Haushaltsausführung sowie beim Nachweis in der gemeindlichen Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung der Gemeinde.

Im Rahmen der Haushaltsausführung können dann bei Bedarf und im Rahmen der Abwicklung des gemeindlichen Zahlungsverkehrs auch personenbezogene Auszahlungen der Gemeinde gegenüber einem Dritten mit Einzahlungen dieses Dritten oder umgekehrt verrechnet werden. Der in der gemeindlichen Finanzrechnung zu führende getrennte bruttomäßige Nachweis von Ein- und Auszahlungen bleibt davon unberührt. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die nach den §§ 387 ff. BGB zulässigen Aufrechnungen nicht als Abweichungen vom vorgegebenen Bruttoprinzip angesehen werden können. In den mit einer Aufrechnung in Verbindung stehenden gemeindlichen Geschäftsunterlagen sind sowohl in zeitlicher als auch in sachlicher Hinsicht die Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde gegenüber einem Dritten und die Forderungen gegenüber diesem Dritten getrennt voneinander dokumentiert, sodass grundsätzlich das Bruttoprinzip gewahrt bleibt.

## **2.4.2 Die Ausnahmen vom Bruttoprinzip**

### **2.4.2.1 Die Veranschlagung bei Abgaben**

Für die Gemeinde ist für die Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan eine Ausnahme vom Bruttoprinzip zugelassen worden. Sie darf Aufwendungen aus Abgaben, abgabeähnlichen Erträgen und allgemeinen Zuweisungen, die zurückzahlen sind, bei den entsprechenden Erträgen absetzen, auch wenn sich die gemeindlichen Geschäftsvorfälle auf Erträge der Vorjahre beziehen (vgl. § 23 Absatz 2 GemHVO NRW). Diese haushaltsrechtlich bestimmte Ausnahme wirkt sich auf die gemeindliche Ergebnisrechnung aus. Die Zahlungswirksamkeit der erzielten Erträge und der entstehenden Aufwendungen wirkt sich auf die gemeindliche Finanzrechnung aus.

Die Ausnahmeregelung soll dabei dem Umstand der haushaltswirtschaftlichen Praxis der Gemeinden Rechnung tragen, dass die Erhebung von Abgaben und deren endgültige Abrechnung regelmäßig nicht in einem Haushaltsjahr abschließend erledigt werden können. In den Fällen, in denen es sich um eine andauernde, regelmäßig wiederkehrende Leistungspflicht des Dritten handelt, hat es sich in der Vergangenheit bewährt, dass Erstattungen von zu viel berechneten und gezahlten Beträgen mit den späteren Zahlungen verrechnet werden können. Für die gemeindliche Ergebnisplanung bedeutet dieses, dass die Abgaben, z. B. Steuern, mit dem haushaltsmäßig Nettobetrag veranschlagt werden können, der nach Abzug der vorhersehbaren Erstattungen als Ertrag erzielbar ist.

### **2.4.2.2 Die Veranschlagung bei Bestandsveränderungen**

Im gemeindlichen Ergebnisplan sind u.a. die Bestandsveränderungen der Gemeinde zu veranschlagen (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 9 GemHVO NRW). Die entsprechende Haushaltsposition umfasst alle Bestandsveränderungen aus fertigen und unfertigen Erzeugnissen und unfertigen Leistungen. Die Grundlage der Ermittlung der gemeindlichen Bestandsveränderungen ist die Inventur zum jeweiligen Abschlussstichtag, bei der die örtlichen Mengen- und Wertveränderungen zu ermitteln sind. In den Fällen, in denen sich bei der Gemeinde voraussichtlich der Bestand an fertigen oder unfertigen Erzeugnissen oder unfertigen Leistungen im Vergleich zum Vorjahr erhöht hat, stellt die Differenz einen Ertrag für die Gemeinde dar, der zu veranschlagen ist. Durch eine Verminderung des Bestandes kann sich ggf. auch ein „negativer Ertrag“ ergeben, der dann unter der gleichen Haushaltsposition zu veranschlagen ist.

## **2.5 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Planung**

### **2.5.1 Die gemeindliche Ausgangslage**

Nach allgemeiner Auffassung fallen unter den Rahmenbegriff „Haushaltswirtschaft“ auch alle Dinge und Tätigkeiten, die zur Planung der jährlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde gehören, z.B. die Ausstellung des gemeindlichen Haushaltsplans (Ergebnisplan, Finanzplan und Teilpläne nach § 79 Absatz 2 GO NRW) für das Haushaltsjahr und die drei folgenden Planungsjahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft ist daher als prozessorientiert zu betrachten, die ergebnis- und zukunftsorientiert gesteuert wird. Deshalb steht am Beginn des gemeindlichen Haushaltskreislaufs auch die jährliche Haushaltsplanung, die vor dem Haushaltsjahr abgeschlossen sein soll. Die Gemeinde hat ihrer Haushaltsplanung nicht allein das Haushaltsjahr als kurzfristigen Zeitraum zugrunde zu legen, sondern vielmehr einen fünfjährigen Planungszeitraum, der vom laufenden Haushaltsjahr ausgeht und in den das Haushaltsjahr als erstes Planungsjahr eingebunden ist (vgl. § 84 GO NRW).

Für diesen Planungszeitraum muss die Gemeinde ihre Leistungskraft offen legen, aber auch zeigen, wie sie die stetige Aufgabenerfüllung sichert. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft wird dabei anhand des aufgezeigten Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs sowie des Bedarfs der Gemeinde an Finanzmitteln

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 11 GemHVO NRW**

innerhalb der mehrjährigen Ergebnis- und Finanzplanung gemessen. Die Gemeinde muss sich deshalb ständig einen realitätsbezogenen Überblick über den fünfjährigen Planungszeitraum verschaffen und sich darüber klar werden, welche Erträge und Aufwendungen durch die Aufgabenerfüllung voraussichtlich entstehen werden und welche Einzahlungen zu erzielen und Auszahlungen im Einzelnen zu leisten sein werden.

In die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung sind daher alle Bedürfnisse aus der laufenden Verwaltungstätigkeit, aus der Investitions- und aus der Finanzierungstätigkeit der Gemeinde einzubeziehen. In diese Betrachtung gehören daher bei den gemeindlichen Investitionsmaßnahmen nicht nur die Entscheidungen unter Einbeziehung wirtschaftlicher Gesichtspunkte, sondern auch die Beherrschung der Folgekosten aus der Nutzung der angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände, z. B. Abschreibungen, Unterhaltungsaufwendungen u.a.

**2.5.2 Die einzelnen Grundsätze**

Mit den Grundsätzen ordnungsgemäßer Planung werden die Notwendigkeit einer Analyse als Ausgangspunkt der zukunftsbezogenen Planung und die Bedeutung der strategischen und der operativen Planung der Gemeinde ausdrücklich hervorgehoben und betont. Im Zusammenhang mit der Planung steht die Festlegung strategischer Ziele als Ausgangsgrundlage, auf der die Planungstätigkeit aufbaut, denn Visionen oder Leitbilder bilden das Gesamtbild in allgemeiner Form ab und dienen der zukunftsbezogenen Orientierung. Sie bestimmen auch die weiteren Zielsetzungen und Dimensionen, ggf. auch in verschiedenen Arten, sodass auch die spätere Zielerreichung bereits bei der Planung messbar gemacht werden muss. Folgende allgemeine Grundsätze gelten als Grundsätze ordnungsmäßiger Planung (vgl. Abbildung).

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Planung (GoP)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Vollständigkeit</b>	Nach diesem Grundsatz sollen alle für die Planungsziele relevanten Sachverhalte berücksichtigt werden.
<b>Grundsatz der Wesentlichkeit und Angemessenheit</b>	Nach diesem Grundsatz sollen in die Planung alle Informationen und Sachverhalte einbezogen werden, die zur Darstellung der voraussichtlichen Entwicklung aufgrund ihrer Tragweite oder ihres Betrages bedeutsam sind.
<b>Grundsatz der Folgerichtigkeit</b>	Nach diesem Grundsatz soll die Planung eine sachlich korrekte Darstellung der Ausgangssituation mit allen Prämissen der Fortentwicklung enthalten. Die Planung muss erkennen lassen, ob Angaben zu nachprüfbaren Tatsachen zutreffen, ob Prämissen plausibel sind, richtig entwickelt und schlüssig sind.
<b>Grundsatz der Dokumentation</b>	Nach diesem Grundsatz soll die Planung so dokumentiert werden, dass die Erstellung und Kontrolle der Planung für einen sachverständigen Dritten innerhalb einer angemessenen Zeit nachvollziehbar ist.
<b>Grundsatz der Transparenz</b>	Nach diesem Grundsatz sollen die verwendeten Begriffe klar definiert und einheitlich verwendet werden. Die der Planung zugrunde liegenden Wertgrößen müssen realistisch und damit realisierbar sein. Zudem sind Chancen und Gefahren sowie Ursachen von Planabweichungen zu benennen und möglichst zu quantifizieren, um den Gesamtumfang möglicher Planabweichungen einschätzen zu können.
<b>Planungsprinzipien und Partizipation</b>	Die Planansätze sollen mit den übergeordneten Grundsätzen-

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Planung (GoP)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
	scheidungen und Zielen in Einklang stehen, um die Realisierbarkeit bzw. die angestrebten Zwecke zu erreichen.
<b>Planungsprozess</b>	In den verschiedenen Phasen des Planungsprozesses gilt es Ziele festzulegen, Informationen zu sammeln sowie eine Analyse vorzunehmen. Zu den Zielen sind Lösungsmöglichkeiten aufzuzeigen, aus denen dann in der Entscheidungsphase endgültige Ziele und Maßnahmen festgelegt werden.

*Abbildung 337 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Planung“*

Der vorgesehene Zeitraum bestimmt auch die gemeindliche Planung, vor allem, wenn sich im Zeitablauf wesentliche Rahmenbedingungen ändern. Auf diesen Grundlagen soll dann die operative Planung aufbauen, die in der gemeindlichen Haushaltsplanung regelmäßig den Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in der Ausprägung des gemeindlichen Haushaltsplans umfasst. Die aufgezeigten Grundsätze ordnungsgemäßer Planung sind vom Institut der Unternehmensberater (IdU) herausgegeben worden.

### **3. Die Produktorientierung im gemeindlichen Haushalt**

#### **3.1 Allgemeine Grundlagen**

Mit der Einführung des NKF in den Gemeinden wurde die Auskunft über die Verwendung der eingesetzten Mittel durch die mit den eingesetzten Mitteln erzielten Ergebnisse ersetzt, d. h. die Inputorientierung ist durch eine Outputorientierung abgelöst worden. Für den gemeindlichen Haushalt ist dabei die Produktorientierung eingeführt worden, bei der u.a. von der Gemeinde verlangt wird, dass die systematische Gliederung der gemeindlichen Produkte mit dem landesweit geltenden „NKF-Produktrahmen“ in Form der verbindlichen Produktbereiche in Einklang steht. Die haushaltsrechtlich vorgegebene Produktorientierung im gemeindlichen Haushalt erfordert daher von der Gemeinde, sich einen Überblick über die vielfältigen Tätigkeiten vor Ort, die erbrachten Leistungen sowie die damit erzielten Wirkungen zu verschaffen, um eine zutreffende Definition von örtlichen Produkten zu ermöglichen und vornehmen zu können. Den Zusammenhang soll das nachfolgende Schema aufzeigen (vgl. Abbildung).

<b>Produktorientierung nach dem NKF-Produktrahmen</b>				
<b>POLITIK-FELDER</b>	<b>PRODUKT-BEREICHE</b>	<b>PRODUKT-GRUPPEN</b>	<b>PRODUKTE</b>	<b>LEISTUNGEN</b>
1 Zentrale Verwaltung 2 Schule und Kultur 3 Soziales und Jugend 4 Gesundheit und Sport 5 Gestaltung der Umwelt 6 Zentrale Finanzleistungen	01 Innere Verwaltung ... 05 Soziale Leistungen ... 07 Gesundheitsdienste ... 17 Stiftungen	Bildung von Produktgruppen nach den örtlichen Bedürfnissen	Bildung von Produkten nach den örtlichen Bedürfnissen	Festlegung von Leistungen nach den örtlichen Bedürfnissen

*Abbildung 338 „Produktorientierung nach dem NKF-Produktrahmen“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 11 GemHVO NRW**

Eine systematische Ordnung und Darstellung der gemeindlichen Leistungen (Produkte) erleichtert dabei die haushaltswirtschaftliche Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen, um der Ressourcenorientierung ausreichend Rechnung tragen zu können und die Aufgabenerfüllung verstehbar zu machen. Es ist dabei nicht ausreichend, nur die gemeindlichen Leistungen aufzulisten, sondern sie müssen auch ausreichend definiert und voneinander abgegrenzt werden. Das Ergebnis daraus kann zur wirtschaftlicheren Gestaltung der örtlichen Arbeitsprozesse und zur Optimierung von Organisationsabläufen in der gemeindlichen Verwaltung führen.

Die verschiedenen Vorschriften über die gemeindliche Produktorientierung sichern dabei eine landesweit einheitliche Handhabung durch die Gemeinden und schaffen die notwendige Transparenz und Nachvollziehbarkeit für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie die Aufsichtsbehörde der Gemeinde. Die Bildung der Produktgruppen und Produkte nach eigenen Bedürfnissen der Gemeinde und in eigener Verantwortung stellt dabei keinen Gegensatz dar (vgl. § 4 GemHVO NRW). Insgesamt gesehen wird dadurch die Aufgabenerfüllung der Gemeinden transparenter und ihr wirtschaftliches Handeln gestärkt.

**3.2 Die Produktbereiche und Teilpläne**

Die Gemeinden können die haushaltsmäßige Gesamtebene aus Ergebnisplan und Finanzplan eigenverantwortlich nach den örtlichen Bedürfnissen in Teilpläne nach § 4 GemHVO NRW untergliedern, in denen die Erträge und Aufwendungen sowie die Einzahlungen und Auszahlungen produktorientiert zu veranschlagen sind. Dies trägt zum einen dem Bedürfnis einer Reihe von Gemeinden Rechnung, in den Teilplänen ihre Produkte und Produktgruppen den Verantwortungsbereichen (Budgets) zuordnen zu können, die sie nach örtlichen Organisationsentscheidungen und Gegebenheiten gebildet haben, auch wenn diese nicht vollständig den Grenzen der Produktbereiche entsprechen.

Im Rahmen der Gestaltung ihres Haushalts hat die Gemeinde lediglich die eindeutige und zutreffende Zuordnung zu den jeweiligen Produktbereichen und gegebenenfalls zu den Produktgruppen sicherzustellen. Die Teilpläne können nach Produktgruppen und Produkten oder auch nach Verantwortungsbereichen, z.B. Budgets, Fachbereiche, Ämter u.a., gegliedert werden. Die Gemeinden sind auch verpflichtet, für Steuerungs- und Informationszwecke sowie aus Gründen der Vergleichbarkeit der gemeindlichen Haushalte sowie für die Prüfung des Haushalts durch die Aufsichtsbehörde die erste Gliederungsstufe ihres Haushalts auf der Grundlage der 17 verbindlichen Produktbereiche auszugestalten (vgl. Abbildung).

<b>Produktbereiche im NKF-Produktrahmen</b>		
01 Innere Verwaltung	07 Gesundheitsdienste	13 Natur- und Landschaftspflege
02 Sicherheit und Ordnung	08 Sportförderung	14 Umweltschutz
03 Schulträgeraufgaben	09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen	15 Wirtschaft und Tourismus
04 Kultur und Wissenschaft	10 Bauen und Wohnen	16 Allgemeine Finanzwirtschaft
05 Soziale Leistungen	11 Ver- und Entsorgung	17 Stiftungen
06 Kinder-, Jugend- und Familienhilfe	12 Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV	

*Abbildung 339 „Produktbereiche im NKF-Produktrahmen“*

Den Gemeinden wird dabei ermöglicht, den Detaillierungsgrad der Untergliederung des Haushaltsplans, der von ihr für die Steuerung des Haushalts als angemessen angesehen wird, eigenverantwortlich festzulegen. Dabei ist lediglich die vom Innenministerium festgelegte Vorgabe (Gliederung in 17 Produktbereiche) zu beachten. So ist es zulässig, nach den örtlichen Steuerungs- und Informationsbedürfnissen den Haushaltsplan bis zur Ebene der Produktgruppen oder der Produkte weiter zu untergliedern. Dabei sind die Produktgruppen und Produkte grundsätzlich frei gestaltbar. Die Bildung der entsprechenden Teilpläne ist jedoch in der aufgeführten Reihenfolge der 17 Produktbereiche im Haushaltsplan vorzunehmen. Die zur Abgrenzung der Produktbereiche vorgenommene Zuordnung, nach der u.a. die fachlichen Verwaltungsaufgaben und die wirtschaftlichen Betätigungen den sachlich betroffenen Produktbereichen zuzuordnen sind, ist gleichfalls verbindlich (vgl. Nr. 1.2.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **4. Die Rechengrößen im NKF**

##### **4.1 Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“**

###### **4.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Mit dem Neuen Kommunalen Finanzmanagement (NKF) wird über die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch der Gemeinde erfasst und der tatsächliche Werteverzehr, u.a. über Abschreibungen, vollständig abgebildet. Unter Einbeziehung der Produktorientierung wird der Gemeinde damit die haushaltsmäßige Erfassung und Darstellung des Ressourcenverbrauchs und des Ressourcenaufkommens bezogen auf ihre Aufgabenerfüllung möglich. Gleichzeitig soll die Ausrichtung der Finanzpolitik der Gemeinden auf das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit erreichen, dass der gesamte Ressourcenverbrauch einer Periode regelmäßig durch Erträge derselben Periode gedeckt wird, um nachfolgende Generationen nicht zu überlasten.

Die im NKF verwendeten Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ stellen den zutreffenden Buchungsstoff für den Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung der Gemeinde dar, auch wenn sie nicht gesetzlich definiert worden sind. Sie sind die zutreffenden Größen für eine gemeindliche „Reinvermögensrechnung“, die das Geldvermögen und das Sachvermögen der Gemeinde betrifft, wenn ein Vorgang bei der Gemeinde das gemeindliche Eigenkapital erhöht oder vermindert (Erhöhung: Ertrag; Verminderung; Aufwand). Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ sind daher von zentraler Bedeutung für die gemeindliche Ergebnismittlung. In diesem Zusammenhang sind auch die internen Leistungsbeziehungen der Gemeinde zu beachten, die über die gleichen Rechengrößen erfasst werden (vgl. § 17 GemHVO NRW).

###### **4.1.2 Die Rechengröße „Ertrag“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Ertrag“ wird betriebswirtschaftlich die bewertete Leistungserstellung der Gemeinde in einem Haushaltsjahr (Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr) verstanden. Einen Ertrag stellt dabei jeder gemeindliche Geschäftsvorfall dar, der das Nettovermögen bzw. das Eigenkapital der Gemeinde erhöht. Die Gemeinde erzielt dann in einem Haushaltsjahr eine Einnahme, die keinen Ertrag darstellt, wenn entweder keine Leistungserstellung durch die Gemeinde vorliegt oder wenn die Leistungserstellung und die dazugehörige Einnahme in unterschiedliche Haushaltsjahre fallen, z. B. bei Mietvorauszahlungen.

Die gemeindlichen Erträge sind aber auch an Zahlungsvorgänge gebunden, sodass bei der Gemeinde vielfach einzahlungsgleiche bzw. zahlungswirksame Erträge entstehen, z. B. aus erhobenen Steuern oder erhaltenen Zuwendungen. Andererseits entstehen auch Erträge aus der Auflösung von bilanzierten Sonderposten, weil die erhaltenen investiven Zuwendungen über die Nutzungszeit eines damit finanzierten Vermögensgegenstandes

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 11 GemHVO NRW**

periodengerecht zu verteilen sind. Die Begriffspaare „Ertrag“ und „Einnahmen“ können im gemeindlichen Bereich wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Rechengröße „Ertrag“</b>		
<b>ERTRAG</b>		
Ertrag, der nicht gleichzeitig eine Einnahme ist	Ertrag, der gleichzeitig eine Einnahme ist	
	Einnahme, die gleichzeitig ein Ertrag ist	Einnahme, die nicht gleichzeitig ein Ertrag ist
	<b>EINNAHME</b>	

*Abbildung 340 „Die Rechengröße Ertrag“*

Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Einnahme“ sind dann deckungsgleich, wenn die gleiche Periode bzw. das gleiche Haushaltsjahr der Gemeinde betroffen ist. Die gemeindlichen Zahlungsvorgänge können aber auch in einer anderen Periode liegen.

**4.1.3 Die Rechengröße „Aufwand“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Aufwand“ wird betriebswirtschaftlich der bewertete Güterverzehr der Gemeinde in einem Haushaltsjahr (Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr) verstanden. Zu Aufwendungen führt daher jeder gemeindliche Geschäftsvorfall, der das Nettovermögen bzw. das Eigenkapital der Gemeinde vermindert. Die Gemeinde leistet dann in einem Haushaltsjahr eine Ausgabe, die keinen Aufwand darstellt, wenn z.B. die im Dezember des Haushaltsjahres für den Januar des Folgejahres zu zahlende Beamtenbesoldung. Die Aufwendungen der Gemeinde und die dazugehörige Ausgabe fallen dabei in unterschiedliche Haushaltsjahre (vgl. aktive Rechnungsabgrenzung nach § 42 GemHVO NRW). Die Begriffspaare „Aufwand“ und „Ausgaben“ können im gemeindlichen Bereich wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Rechengröße „Aufwand“</b>		
<b>AUFWAND</b>		
Aufwand, der nicht gleichzeitig eine Ausgabe ist	Aufwand, der gleichzeitig eine Ausgabe ist	
	Ausgabe, die gleichzeitig ein Aufwand ist	Ausgabe, die nicht gleichzeitig ein Aufwand ist
	<b>AUSGABE</b>	

*Abbildung 341 „Die Rechengröße Aufwand“*

Die gemeindlichen Aufwendungen sind aber auch an Zahlungsvorgänge gebunden, sodass bei der Gemeinde vielfach auszahlungsgleiche Aufwendungen entstehen. Die Zahlungsvorgänge können aber auch in einer anderen Periode liegen. Die Rechengrößen „Aufwand“ und „Ausgabe“ sind dann deckungsgleich, wenn die gleiche Periode bzw. das gleiche Haushaltsjahr der Gemeinde betroffen ist, z.B. wenn von der Gemeinde die Gehälter, das Material, die Energie u.a. zu bezahlen ist.

## **4.2 Einzahlungen und Auszahlungen als Rechengrößen**

### **4.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Finanzrechnung der Gemeinde soll Auskunft über die tatsächliche finanzielle Lage der Gemeinde geben und dabei auch die Finanzierungsquellen sowie die Veränderung des Zahlungsmittelbestandes der Gemeinde (Liquide Mittel) aufzeigen. Dadurch stellt die Finanzrechnung eine Mittelherkunfts- und Mittelverwendungsrechnung der Gemeinde dar, bei der die Zahlungsströme ausschlaggebend sind. Aufgrund dessen kommen bei der gemeindlichen Finanzrechnung die Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Auszahlungen“ als zutreffender Buchungssstoff zur Anwendung. Bei der Erfassung der Einzahlungen und Auszahlungen ist außerdem das Kassenwirksamkeitsprinzip als Liquiditätsänderungsprinzip zu beachten. Unter den Haushaltspositionen im Finanzplan dürfen deshalb nur Beträge in Höhe der im Haushaltsjahr voraussichtlich eingehenden oder zu leistenden Zahlungen veranschlagt werden, die eine Änderung der Liquidität der Gemeinde bewirken.

### **4.2.2 Die Rechengröße „Einzahlungen“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Einzahlungen“ wird der tatsächliche Zahlungsmittelzufluss bei der Gemeinde erfasst, der zu einer Erhöhung des gemeindlichen Zahlungsmittelbestandes durch den Zugang liquider Mittel, die in Form von Bargeld oder Buchgeld der Gemeinde zufließen, führt. Die Begriffspaare „Einzahlungen“ und „Einnahmen“ können im gemeindlichen Bereich wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung).

<b>Rechengröße „Einzahlungen“</b>		
<b>EINZAHLUNG</b>		
Einzahlung, die nicht gleichzeitig eine Einnahme ist	Einzahlung, die gleichzeitig eine Einnahme ist	
	Einnahme, die gleichzeitig eine Einzahlung ist	Einnahme, die nicht gleichzeitig eine Einzahlung ist
	<b>EINNAHME</b>	

*Abbildung 342 „Rechengröße Einzahlungen“*

Beim Einsatz der Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Einnahme“ im gemeindlichen Rechnungswesen liegen dann nicht einnahmewirksame Einzahlungen vor, wenn es in gleicher Höhe zu einer Abnahme der gemeindlichen Forderungen oder zu einer Erhöhung der gemeindlichen Verbindlichkeiten kommt. Nicht als Einzah-

lung gilt jedoch die Erhöhung des Kassenbestandes der Gemeinde durch eine Barabhebung von einem Bankkonto der Gemeinde, weil dadurch der Zahlungsmittelbestand der Gemeinde insgesamt nicht verändert wird.

#### 4.2.3 Die Rechengröße „Auszahlungen“

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Auszahlungen“ wird der tatsächliche Zahlungsmittelabfluss bei der Gemeinde im Haushaltsjahr erfasst, der zu einer Verminderung des gemeindlichen Zahlungsmittelbestandes durch den Abgang liquider Mittel, die in Form von Bargeld oder Buchgeld von der Gemeinde abgegeben werden, führt. Die Begriffspaare „Aufwendungen“ und „Ausgaben“ können im gemeindlichen Bereich wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung).

<b>Rechengröße „Auszahlungen“</b>		
<b>AUSZAHLUNG</b>		
Aufzahlung, die nicht gleichzeitig ausgabewirksam ist	Auszahlung, die gleichzeitig ausgabewirksam ist	
	Ausgabe, die gleichzeitig auszahlungswirksam ist	Ausgabe, die nicht gleichzeitig auszahlungswirksam ist
<b>AUSGABE</b>		

*Abbildung 343 „Rechengröße Auszahlungen“*

In diesem Zusammenhang ist festzustellen, dass beim Einsatz der Rechengrößen „Auszahlungen“ und „Ausgabe“ auch dann keine ausgabewirksamen Auszahlungen vorliegen, wenn es in gleicher Höhe zu einer zu einer Minderung der gemeindlichen Verbindlichkeiten oder zu einer Zunahme der gemeindlichen Forderungen kommt. Auch eine Verminderung des Kassenbestandes der Gemeinde durch eine Bareinzahlung auf ein Bankkonto der Gemeinde gilt nicht als gemeindliche Auszahlung, weil durch diesen Vorgang der Zahlungsmittelbestand der Gemeinde insgesamt nicht verändert wird. Außerdem gilt die Verminderung des Kassenbestandes der Gemeinde durch eine Bareinzahlung auf ein Bankkonto der Gemeinde nicht als Auszahlung, weil dadurch der Zahlungsmittelbestand der Gemeinde insgesamt nicht verändert bzw. vermindert wird.

#### 5. Die Bewirtschaftung von Haushaltsermächtigungen

Das NKF beinhaltet neben dem Ressourcenverbrauchskonzept auch die dezentrale Ressourcenverantwortung und eine flexible Haushaltsbewirtschaftung für die Gemeinden. Die Regelung erkennt die Budgets als Bewirtschaftungsinstrument für die gemeindliche Verwaltung an. Unter Budgetierung wird dabei verstanden, den Fachbereichen oder Ämtern in der gemeindlichen Verwaltung bestimmte Ressourcen zur eigenverantwortlichen Bewirtschaftung zu übertragen. Dieses Verständnis von Budgetierung ist gekoppelt an Organisationseinheiten mit eindeutiger Festlegung von Verantwortlichkeiten. Das Haushaltsrecht stellt dazu Instrumente zur Verfügung, die eine flexible Bildung und Bewirtschaftung von Budgets ermöglichen. Diese Sachlage ist von der Gemeinde bei ihrer Haushaltsplanung zu berücksichtigen. Die zentrale Bewirtschaftung von im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen bleibt gleichwohl möglich. Sie kann von der Gemeinde im Einzelfall durch entsprechende Bewirtschaftungsregeln für den Ergebnisplan und/oder für den Finanzplan vorgesehen werden.

## **6. Veranschlagung von Zahlungen für ÖPP-Objekte**

Das regelmäßig von der Gemeinde zu zahlende Leistungsentgelt für ein ÖPP-Objekt enthält, abhängig von der gewählten Modellvariante, sowohl konsumtive als auch investive Anteile. Entsprechend ist das Leistungsentgelt haushaltsmäßig aufzuteilen und die Anteile sind zutreffend auf den Ergebnisplan und den Finanzplan aufzuteilen bzw. dort zu veranschlagen. So sind z.B. die Leistungsanteile für den Betrieb und zur Unterhaltung eines bebauten Grundstückes der Gemeinde als Aufwendungen im Ergebnisplan der Gemeinde zu veranschlagen (vgl. § 2 GemHVO NRW). Gleiches gilt auch für etwaige Erlöse aus dem Betrieb eines gemeindlichen Gebäudes.

Die entstehenden Zahlungen sind im gemeindlichen Finanzplan unter der laufenden Verwaltungstätigkeit, ggf. auch unter der Investitionstätigkeit zu veranschlagen. So sind die investiven Anteile des ÖPP-Objektes, z.B. die Baukosten, als gemeindliche Investition mit den jährlich anfallenden Auszahlungen im Finanzplan (vgl. § 3 GemHVO NRW) zu veranschlagen. Eine pauschale Zuordnung der objektbezogenen gemeindlichen Auszahlungen nach dem Prinzip der „überwiegenden Zugehörigkeit“ bzw. dem Schwerpunktprinzip ist dabei zu vermeiden. Die Veranschlagung wird für die Gemeinde dadurch erleichtert, dass die Bieter bei der Angebotsabgabe i.d.R. aufgefordert werden, die Preise für einzelne Leistungsbereiche wie Bau, Betrieb, Unterhaltung und Finanzierung gesondert in ihrem Angebot anzugeben.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Abbildung des Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs):**

#### **1.1 Die Anwendung der Haushaltsgrundsätze**

Nach der Vorschrift sind im Haushaltsplan der Gemeinde das voraussichtliche Ressourcenaufkommen und der geplante Ressourcenverbrauch in voller Höhe und getrennt voneinander durch Erträge und Aufwendungen unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu veranschlagen. Es sind aber auch die voraussichtlichen Einzahlungen und Auszahlungen getrennt voneinander zu veranschlagen. Die Grundlage für den Haushaltsplan der Gemeinde bildet dabei die Vorschrift des § 79 GO NRW. Der dabei anzuwendende Grundsatz der Einzelveranschlagung bezieht sich im NKF daher sowohl auf den Ergebnisplan (vgl. § 2 GemHVO NRW) als auch auf den Finanzplan (vgl. § 3 GemHVO NRW). Er soll u.a. sicherstellen, dass die Erträge und Aufwendungen sowie die Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde unter den zutreffenden Positionen im jährlichen gemeindlichen Haushaltsplan ausgewiesen werden.

Mit der Aufgabe des Ergebnisplans, das voraussichtliche Ressourcenaufkommen und den geplanten Ressourcenverbrauch in voller Höhe und getrennt voneinander in den unterschiedlichen Haushaltspositionen auszuweisen, wird der Grundsatz der Vollständigkeit umgesetzt. Dieser Grundsatz gilt entsprechend für die Aufgabe des Finanzplans, in dem die Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde vollständig zu veranschlagen sind. Dabei findet auch das Bruttoprinzip Anwendung, denn durch eine Saldierung der Ansätze der Haushaltspositionen würde die Übersicht über das tatsächliche Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch sowie die über die Einzahlungen und Auszahlungen beeinträchtigt, wenn nicht sogar verloren gehen. Eine Saldierung steht auch nicht mit dem Grundsatz der Haushaltsklarheit in Einklang. Außerdem würde eine gegenseitige Verrechnung von Positionen des Ergebnisplans bzw. des Finanzplans auch gegen die Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ verstoßen. Somit besteht im NKF ein weitreichendes Saldierungsverbot, wenn nicht durch einzelne Vorschriften eine Ausnahme davon zugelassen wird (vgl. § 23 Absatz 2 GemHVO NRW).

Die Gemeinde muss zudem ihre Haushaltsplanung realitätsbezogen vornehmen (Grundsatz der Haushaltswahrheit). Die im gemeindlichen Haushaltsplan abzubildende mehrjährige Planung sollte dabei auf dem tatsächlichen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 11 GemHVO NRW**

Bedarf und der tatsächlichen Leistungsfähigkeit der Gemeinde aufbauen. Der örtliche Haushaltsplan der Gemeinde muss dabei so aufgebaut sein, dass das geplante haushaltswirtschaftliche Handeln transparent wird und die Planung mit dem Grundsatz der Haushaltsklarheit in Einklang steht. Es bedarf daher einer Genauigkeit in der Veranschlagung, um auch die später notwendig werdende Finanzkontrolle zu gewährleisten.

Die einzelnen Haushaltspositionen müssen daher so zweckbezogen abgegrenzt sein, dass aus ihnen die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erkennen können, für welchen Zweck und in welchem Umfang die veranschlagten gemeindlichen Ermächtigungen in Anspruch genommen werden dürfen. Dabei macht es das Zusammenspiel dieser beiden Grundsätze möglich, den unbegrenzten Bedarf auf ein realistisches Maß zurückzuführen. Die gemeindliche Haushaltsplanung erfordert daher eine sachliche und objektivierte Beurteilung der örtlichen Verhältnisse. Die jahresbezogenen Ausgleichsverpflichtungen für den gemeindlichen dienen dabei der Anpassung an die tatsächlichen Möglichkeiten der Gemeinde (vgl. § 75 Absatz 2 und § 84 GO NRW).

**1.2 Die Anwendung von Grundsätzen der Rechnungslegung**

Bei der Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan sind nicht nur die allgemeinen Haushaltsgrundsätze, sondern auch rechnungslegungsbezogene Grundsätze zu berücksichtigen. Diese Grundsätze sollen sicherstellen, dass ein sachverständiger Dritter sich in angemessener Zeit einen Überblick über die Aufzeichnung von Buchungsvorfällen und von Vermögens- und Schuldenpositionen verschaffen kann. Dem Dritten soll ein qualifizierter Einblick in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde möglich sein. Es ist dazu nicht festgelegt worden, welches Maß an Sachverstand erforderlich sein muss, um die gemeindliche Tätigkeit im jeweils betroffenen Produkt- bzw. Aufgabenbereich beurteilen und nachvollziehen zu können. Allgemein wird davon auszugehen sein, dass ein sachverständiger Dritter ausreichende Kenntnisse über die gemeindliche Haushaltswirtschaft besitzen muss, damit er die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und deren Ergebnis im gemeindlichen Jahresabschluss sowie im Gesamtabchluss der Gemeinde verstehen und beurteilen kann.

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind dabei ein gesetzlich verankertes Regelungssystem, stehen jedoch nicht über dem Gesetz. Sie können sich als unbestimmter Rechtsbegriff nur im Rahmen der gesetzlichen Regelungen unter Beachtung von Sinn und Zweck des Gesetzes oder einzelner Vorschriften entwickeln. Als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind daher jedes Verfahren und jede Methode anzuerkennen, die dazu führen, dass gesetzliche Regelungen im Einzelfall ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden. Die zu beachtenden Grundsätze lassen sich in folgende Grundsätze der gemeindlichen Rechnungslegung gliedern (vgl. Abbildung).

<b>Anwendung von Grundsätzen der Rechnungslegung</b>	
<b>GRUNDSÄTZE</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)</b>	Die eigentlichen Grundsätze, die sich auf die laufende Buchführung beziehen und die Art der Erfassung und Darstellung der Geschäftsvorfälle sowie deren Schutz vor Verlust und Verfälschung regeln.
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS)</b>	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung präzisieren die GoB, um sicherzustellen, dass die Buchungen und sonstigen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden, wenn die Buchführung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung erfolgt.
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI)</b>	Die Grundsätze beziehen sich auf die Erstellung des Inventars, welches der Bilanz als Vermögensverzeichnis zugrunde liegt. Die Grundsätze sollen sichern, dass in der Inventur eine vollständige, mengen- und wertmäßige Erfassung des Vermögens und der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 11 GemHVO NRW**

<b>Anwendung von Grundsätzen der Rechnungslegung</b>	
<b>GRUNDSÄTZE</b>	<b>INHALTE</b>
	Schulden erfolgt.
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung (GoBi)</b>	Die Grundsätze gliedern die Grundsätze der Aktivierung, Passivierung und Bewertung weiter, zu denen auch die Grundsätze für die Bilanzgliederung gehören.
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL)</b>	Die Grundsätze, die die Anforderungen für die durch den Lagebericht vorzunehmende Informationsvermittlung spezifizieren.
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfungen (GoA)</b>	Die Grundsätze finden hinsichtlich der jährlichen Abschlussprüfung Anwendung. Diese beinhalten u.a. Festlegungen zu den Prüfungshandlungen. Außerdem bestehen noch weitere Ergänzungen dieser Grundsätze durch die „Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen“ sowie die „Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen“.
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK)</b>	Die Grundsätze finden bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses Anwendung (vgl. § 116 GO NRW)
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Kapitalflussrechnung (GoKfr)</b>	Die Grundsätze finden bei der Aufstellung der gemeindlichen Gesamtkapitalflussrechnung Anwendung und sollen zu einer sachgerechten Erstellung beitragen (vgl. § 51 Abs. 3 GemHVO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR)</b>	Die Grundsätze sind für die pflichtgemäße Risikoüberwachung entwickelt worden. Sie beinhalten die allgemeinen Handlungsvorgaben bzw. Handlungsempfehlungen zur Ausgestaltung eines Risikoüberwachungssystems.

*Abbildung 344 „Anwendung von Grundsätzen der Rechnungslegung“*

Die Bewirtschaftung des gemeindlichen Haushalts schließt eine ordnungsmäßige Buchführung und damit eine zutreffende Buchung der Geschäftsvorfälle der Gemeinde ein. Die Haushaltsplanung der Gemeinde darf diese Sachverhalte nicht unberücksichtigt lassen. Außerdem sollen Manipulationsmöglichkeiten verhindert werden.

### **1.3 Die Erträge und Aufwendungen im Ergebnisplan**

#### **1.3.1 Die Arten der Erträge und Aufwendungen**

Die im NKF verwendeten Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ stellen den Buchungsstoff für den Ergebnisplan dar. Die Erträge bedeuten einen Wertezufluss an Gütern und Dienstleistungen und bewirken eine Eigenkapitalerhöhung. Die Aufwendungen bedeuten einen Werteverzehr an Gütern und Dienstleistungen und mindern dadurch das Eigenkapital. Die Arten der Erträge zeigen deren Herkunft auf, die Arten der Aufwendungen den zweckbezogenen Ressourcenverbrauch.

Die im Ergebnisplan aufzuzeigenden Ergebnisse sind danach zu unterscheiden, ob die Erträge und Aufwendungen durch die normale Geschäftstätigkeit der Gemeinde verursacht worden oder durch besondere Ereignisse. Diese Vorgabe bedingt, dass die ordentlichen Erträge und ordentlichen Aufwendungen getrennt von den außerordentlichen Erträgen und außerordentlichen Aufwendungen zu veranschlagen sind. Nach § 2 GemHVO NRW

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 11 GemHVO NRW**

müssen im gemeindlichen Ergebnisplan mindestens die folgenden Haushaltspositionen enthalten sein (vgl. Abbildung).

<b>Die Gliederung des gemeindlichen Ergebnisplans</b>	
<b>ERGEBNISBEREICH</b>	<b>ERTRAGS- UND AUFWANDSARTEN</b>
<b>Ordentliche Erträge</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Steuern und ähnliche Abgaben,</li> <li>- Zuwendungen und allgemeine Umlagen,</li> <li>- sonstige Transfererträge,</li> <li>- öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,</li> <li>- privatrechtliche Leistungsentgelte,</li> <li>- Kostenerstattungen und Kostenumlagen,</li> <li>- sonstige ordentliche Erträge,</li> <li>- aktivierte Eigenleistungen,</li> <li>- Bestandsveränderungen,</li> </ul> außerdem <ul style="list-style-type: none"> <li>- Finanzerträge</li> </ul>
<b>Ordentliche Aufwendungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Personalaufwendungen,</li> <li>- Versorgungsaufwendungen,</li> <li>- Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen,</li> <li>- bilanzielle Abschreibungen,</li> <li>- Transferaufwendungen,</li> <li>- sonstige ordentliche Aufwendungen,</li> </ul> außerdem <ul style="list-style-type: none"> <li>- Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen.</li> </ul>
Auch für <b>außerordentliche Erträge</b> und <b>außerordentliche Aufwendungen</b> sind gesonderte Haushaltspositionen zu schaffen.	

*Abbildung 345 „Die Gliederung des gemeindlichen Ergebnisplans“*

Die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen sind zudem in voller Höhe und getrennt voneinander im Ergebnisplan zu veranschlagen, d. h. das Bruttoprinzip ist bei der Haushaltsplanung unmittelbar anzuwenden. Eine Ausnahme besteht jedoch z. B. für die Bestandsveränderungen bei der Gemeinde, die als Saldogröße unter den Erträgen im Ergebnisplan zu veranschlagen sind. Außerdem besteht eine ausdrückliche Ausnahme vom Bruttoprinzip für gemeindliche Abgaben (vgl. § 23 Absatz 2 GemHVO NRW). Danach sind die Abgaben, abgabeähnliche Erträge und allgemeine Zuweisungen, die die Gemeinde an Dritte zurückzuzahlen hat, bei den Erträgen abzusetzen sind, auch wenn sie sich auf Erträge der Vorjahre beziehen.

Insgesamt ist darauf zu achten, dass die Erträge und Aufwendungen im Ergebnisplan sachbezogen und zweckbezogen unter den zutreffenden Haushaltspositionen zu veranschlagen sind. Sofern jedoch bei einzelnen gemeindlichen Geschäftsvorfällen keine eindeutige Zuordnung der Erträge oder Aufwendungen zu einer Haushaltsposition des gemeindlichen Ergebnisplans möglich ist, kann die haushaltsmäßige Zuordnung nach dem Schwerpunktprinzip vorgenommen werden.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass auf den Ausweis der o.a. Haushaltspositionen (mindestens als einzelne Positionen auszuweisen) sowie auf den Ausweis der Summen- und Saldenbildung im Ergebnisplan nicht verzichtet werden kann, denn diese Positionen wurden als Vorgabe für die Gemeinden bereits auf ein Mindestmaß reduziert. Das gemeindliche Haushaltsrecht enthält aber für die Teilpläne des Haushaltsplans die Möglichkeit, bei entsprechenden örtlichen Gegebenheiten auf Haushaltspositionen zu verzichten (vgl. § 4 Absatz 6 GemHVO NRW).

### **1.3.2 Die Zuordnung nach dem Erfüllungszeitpunkt**

Im NKF kommt sowohl das kaufmännische Prinzip der Periodenabgrenzung als auch der öffentlich-rechtliche Grundsatz der Jährlichkeit zur Anwendung. Die Gemeinde hat daher die Erträge und Aufwendungen in ihrer voraussichtlichen Höhe grundsätzlich in dem Haushaltsjahr in ihrem Haushaltsplan zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. Bei gemeindlichen Erträgen und Aufwendungen, die ohne Gegenleistung entstehen, soll die wirtschaftliche Zuordnung nach dem Erfüllungszeitpunkt erfolgen.

Das Handeln der Gemeinde erfolgt, auch wenn die Gemeinde nicht zu einer Gegenleistung gegenüber einem Dritten verpflichtet ist, in rechtsverbindlicher Form. Die Gemeinde zieht z. B. im Rahmen ihrer Steuererhebung einen Dritten durch einen Leistungsbescheid (Verwaltungsakt), zu finanziellen Leistungen heran, weil sie dazu nach den einschlägigen Steuergesetzen berechtigt ist. Eine entsprechende Handhabung erfolgt auch bei Gemeindeverbänden und Zweckverbänden, die von ihren Mitgliedern durch einen Leistungsbescheid eine Umlage erheben dürfen, um ihre Finanzierung zu sichern. Eine vergleichbare Sachlage besteht auch in vielen anderen Fällen, z. B. bei erhaltenen Zuwendungen, die der Gemeinde durch einen Dritten gewährt werden, oder wenn die Gemeinde z. B. einem Dritten finanzielle Leistungen ohne (gleichwertige) Gegenleistungen im Wege eines Leistungsbescheides nach den einschlägigen Sozialgesetzen gewährt.

Für die haushaltsmäßige Zuordnung derartiger Leistungen ist grundsätzlich auf den auch nach den kaufmännischen Grundsätzen zugrunde zu legenden Erfüllungszeitpunkt abzustellen. Dieser Zeitpunkt wird von der Gemeinde als Träger öffentlich-rechtlichen Handelns ihrem Leistungsbescheid festgesetzt. Zu diesem Zeitpunkt entsteht die Leistungspflicht des Dritten (Erfüllungszeitpunkt) und dadurch die wirtschaftliche Ursache als wertbegründender Tatbestand im Sinne des Realisationsprinzips. Bei einer ausschließlichen wirtschaftlichen Betrachtung könnte bei den betreffenden Vorgängen eine gewisse Zeitverzögerung bei der Aktivierung und Passivierung eintreten. Sie kann als vertretbar angesehen werden, insbesondere bei jährlich wiederkehrenden gemeindlichen Geschäftsvorfällen, z. B. aus der Steuererhebung oder dem Gemeindefinanzausgleich.

Mit dem förmlichen Rechtsakt (Festsetzung durch gemeindlichen Bescheid) entsteht erst der Anspruch oder die Pflicht der Gemeinde und dadurch eine Zuordnungsvoraussetzung. Eine Ertragsrealisierung kann dabei auf den Ablauf des Steuerjahres bezogen werden, wenn z. B. nach dem Abschlussstichtag weitere Erkenntnisse gewonnen werden und bei der Festlegung im Leistungsbescheid das Wertaufhellungsprinzip zur Anwendung kommt. Eine Ertragsrealisierung kann auch davon abhängig sein, ob der Dritte seine Leistung in mehreren Teilen zu erbringen hat. Entsprechend der gemeindlichen Festlegungen kann dann ein Ertrag haushaltsmäßig erfasst werden. Diese Handlungsform ermöglicht eine objektive, nachprüfbare und nach dem Betrag hinreichend zuverlässig bestimmbare wirtschaftliche Zuordnung zu einem Haushaltsjahr.

### **1.4 Die Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan**

Die Rechengrößen „Auszahlungen“ und „Einzahlungen“ stellen den Buchungsstoff für den Finanzplan dar. Bei den Einzahlungen handelt es sich um einen tatsächlichen Geldzufluss, der zum Zeitpunkt der Bezahlung von Gütern und Dienstleistungen entsteht und eine Erhöhung der Finanzmittel der Gemeinde bewirkt. Bei den Auszahlungen fließen zum Zeitpunkt der Bezahlung von Gütern und Dienstleistungen an Dritte monetäre Finanzmittel ab und mindern deren Bestand. Die Arten der Einzahlungen zeigen die Mittelherkunft bei der Gemeinde auf, die Arten der Auszahlungen die gemeindliche Mittelverwendung.

Im Finanzplan der Gemeinde ergeben sich gegenüber dem gemeindlichen Ergebnisplan insbesondere Abweichungen in den Fällen, in denen die Ertrags- und Aufwandsarten im Ergebnisplan nicht zahlungswirksam sind (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 8 GemHVO NRW). Zu einer Abweichung gegenüber den Erträgen und Aufwendungen führt auch das bei der Veranschlagung zu beachtende Kassenwirksamkeitsprinzip. Sofern bei gemeindlichen Geschäftsvorfällen keine eindeutige Zuordnung der Zahlungen zu einer Haushaltsposition des gemeindlichen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 11 GemHVO NRW**

Finanzplans möglich ist, kann die Zuordnung nach dem Schwerpunktprinzip vorgenommen werden. Im Finanzplan der Gemeinde nach § 3 GemHVO NRW sind mindestens für folgende Einzahlungsarten und Auszahlungsarten gesonderte Haushaltspositionen auszuweisen (vgl. Abbildung).

<b>Die Gliederung des gemeindlichen Finanzplans</b>	
<b>ZAHLUNGSBEREICHE</b>	<b>ZAHLUNGSARTEN</b>
<b>Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Steuern und ähnliche Abgaben,</li> <li>- Zuwendungen und allgemeine Umlagen,</li> <li>- sonstige Transfereinzahlungen,</li> <li>- öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,</li> <li>- privatrechtliche Leistungsentgelte,</li> <li>- Kostenerstattungen und Kostenumlagen,</li> <li>- sonstige Einzahlungen,</li> <li>- Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen,</li> </ul>
<b>Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Personalauszahlungen,</li> <li>- Versorgungsauszahlungen,</li> <li>- Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,</li> <li>- Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen,</li> <li>- Transferauszahlungen,</li> <li>- sonstige Auszahlungen,</li> </ul>
<b>Einzahlungen aus Investitionstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen,</li> <li>- aus der Veräußerung von Sachanlagen,</li> <li>- on Beiträgen u.ä. Entgelten und</li> <li>- sonstige Investitionseinzahlungen,</li> </ul>
<b>Auszahlungen aus Investitionstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden,</li> <li>- für Baumaßnahmen,</li> <li>- für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen,</li> <li>- für den Erwerb von Finanzanlagen,</li> <li>- von aktivierbaren Zuwendungen und</li> <li>- sonstige Investitionsauszahlungen,</li> </ul>
<b>Einzahlungen und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen</li> <li>- Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen.</li> </ul>

*Abbildung 346 „Die Gliederung des gemeindlichen Finanzplans“*

### 1.5 Der Begriff „in voller Höhe“

Im gemeindlichen Haushaltsplan ist nach der Vorschrift die Veranschlagung des voraussichtlichen Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs sowie der voraussichtlichen Einzahlungen und Auszahlungen in voller Höhe vorzunehmen (Grundsatz der Vollständigkeit). Eine mögliche Verrechnung oder Saldierung von Erträgen und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen würde die Übersicht über die gemeindlichen Ressourcen und die gemeindlichen Finanzmittel beeinträchtigen, wenn diese ggf. nicht sogar verloren gehen könnte, sodass gleichzeitig das Bruttoprinzip zur Anwendung kommt.

Für die Veranschlagung in ihrem Haushaltsplan muss die Gemeinde deshalb sorgfältig prüfen, ob auch alle im Haushaltsjahr voraussichtlich entstehenden Aufwendungen erkannt und erfasst wurden. Eine Verrechnung von Aufwendungen mit den voraussichtlich erzielbaren Erträgen würde keinen Ausweis in voller Höhe ermöglichen. Durch Gesetz oder Verordnung kann aber etwas anderes zugelassen worden sein (vgl. § 23 Absatz 2 GemHVO

NRW). Eine grundsätzliche Verrechnung bei den gemeindlichen Ressourcen und den Finanzmitteln im Sinne einer Aufrechnung würde auch gegen die Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ verstoßen. Die Anwendung des Begriffs „in voller Höhe“ verhindert somit eine Verschleierung und trägt dadurch zur Richtigkeit und Vollständigkeit im gemeindlichen Haushaltsplan bei. Diese Grundsätze gelten entsprechend auch für die Veranschlagung im gemeindlichen Finanzplan.

### **1.6 Der Begriff „getrennt voneinander“**

Im gemeindlichen Haushaltsplan ist nach der Vorschrift die Veranschlagung des voraussichtlichen Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs sowie der voraussichtlichen Einzahlungen und Auszahlungen getrennt voneinander vorzunehmen (Einzelveranschlagungsprinzip). Diese Vorgabe bedeutet, dass für die Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan die Erträge und Aufwendungen sowie die Einzahlungen und Auszahlungen nach Arten oder Zwecken zu trennen sind. Eine mögliche Zusammenfassung, Verrechnung oder Saldierung von Erträgen und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen ist daher grundsätzlich nicht zulässig. Die Übersicht über die gemeindlichen Ressourcen im Ergebnisplan und die gemeindlichen Finanzmittel im Finanzplan würde sonst beeinträchtigt, wenn diese nicht sogar verloren gehen könnte.

Für die Veranschlagung muss deshalb die Gemeinde sorgfältig prüfen, ob auch ausreichend bei den im Haushaltsjahr voraussichtlich erzielbaren Erträgen und entstehenden Aufwendungen sowie den eingehenden Einzahlungen und zu leistenden Auszahlungen nach Arten getrennt und keine Verrechnung gegeneinander vorgenommen wurde, soweit nicht durch Gesetz oder Verordnung etwas anderes zugelassen worden ist. Im gemeindlichen Ergebnisplan und im Finanzplan der Gemeinde sind für sämtliche zu veranschlagenden Erträge und Aufwendungen sowie für sämtliche zu veranschlagenden Einzahlungen und Auszahlungen jeweils Jahressummen für die verbindlich vorgegebenen Arten auszuweisen.

Die voraussichtlichen Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen des Haushaltsjahres werden dadurch in ihrem errechneten oder geschätzten Umfang getrennt voneinander im Haushaltsplan gezeigt. Das Gebot der Trennung sowie das Bruttoprinzip verhindern somit auch eine Verschleierung im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsführung und damit für den Nachweis innerhalb der gemeindlichen Ergebnisrechnung und der gemeindlichen Finanzrechnung. Eine Verrechnung bei den gemeindlichen Ressourcen und den Finanzmitteln im Sinne einer Aufrechnung würde auch gegen die gemeindlichen Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ verstoßen.

### **1.7 Nicht zulässige Veranschlagungen im gemeindlichen Haushalt**

#### **1.7.1 Keine Veranschlagung einer „globalen Minderausgabe“**

Die Anwendung der allgemeinen Planungsgrundsätze lässt die Veranschlagung einer „globalen Minderausgabe“ im Haushalt der Gemeinde nicht zu. Als „globale Minderausgabe“ gilt die Veranschlagung eines pauschalen Kürzungsbetrages für Aufwendungen und/oder Auszahlungen, um möglichst den gesetzlich vorgesehenen Haushaltsausgleich zu erreichen. Der Inhalt einer solchen Veranschlagung soll dabei dann erst in der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft näher bestimmt werden. Bereits in der Vergangenheit ist die Veranschlagung einer „globalen Minderausgabe“ als unzulässig eingestuft worden. Diese Sachlage gilt auch weiterhin. Eine solche gemeindliche Haushaltsführung, bei der die Festlegungen über die notwendigen Einsparungen nicht durch den Rat, sondern durch die gemeindliche Verwaltung erfolgen, entspricht nicht dem gemeindlichen Budgetrecht des Rates der Gemeinde (vgl. § 41 GO NRW).

Der Veranschlagung einer „globalen Minderausgabe“ stehen außerdem die allgemeinen Veranschlagungsgrundsätze entgegen, z. B. sachliche Bindung, Haushaltswahrheit und Haushaltsklarheit. Ebenso widerspricht es dem

Zweck des gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes, wenn notwendige haushaltswirtschaftliche Einschränkungen lediglich pauschal benannt und nicht konkret bestimmt werden (vgl. nach § 76 GO NRW). Die Erfordernisse der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfordern bereits bei der Veranschlagung eine differenzierte Zuordnung unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Sie müssen auch der Bedeutung der jeweiligen Aufgabe der Gemeinde gerecht werden. Vor diesem Hintergrund kommt die Veranschlagung einer „globalen Minderausgabe“ auch im NKF nicht in Betracht.

### **1.7.2 Keine Veranschlagung einer „Deckungsreserve“**

Als „Deckungsreserve“ galt die Veranschlagung eines pauschalen Erhöhungsbetrages für Aufwendungen und/oder Auszahlungen, damit nicht im Rahmen der Haushaltsplanung, sondern erst in der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans entsprechend der dann entstehenden sachlichen Verwendung eine Zuordnung zu einer oder mehreren betroffenen Haushaltsposition vorgenommen werden muss. Außerdem sollte durch eine solche pauschale Veranschlagung auf das für über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen vorgesehene Verfahren verzichtet werden (vgl. § 83 GO NRW). Eine gemeindliche Haushaltsführung, bei der die konkrete Ausgestaltung von Ermächtigungen nicht durch den Rat festgelegt wird, sondern durch die gemeindliche Verwaltung im Rahmen ihrer Tätigkeit erfolgt, entspricht nicht dem Budgetrecht des Rates (vgl. § 41 GO NRW).

Unter Berücksichtigung des mit dem NKF eingeführten Ressourcenverbrauchskonzepts wurde diese Veranschlagungsform deshalb als nicht mehr geeignet für die gemeindliche Haushaltsplanung eingestuft. Der Ausweisung einer „Deckungsreserve“ stehen daher auch die Veranschlagungsgrundsätze, z. B. sachliche Bindung, Haushaltswahrheit und -klarheit, entgegen. Die Erfordernisse der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfordern eine differenzierte Bestimmung der haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Sie müssen auch der Bedeutung der jeweiligen Aufgabe der Gemeinde gerecht werden. Es kommt daher die Veranschlagung einer „Deckungsreserve“ im NKF nicht in Betracht.

### **1.7.3 Keine Veranschlagung der Verrechnungen**

Die Gemeinde muss erzielbare Erträge und entstehende Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen und aus Wertminderungen von Finanzanlagen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Derartige Erträge und Aufwendungen sind in der Weise in die gemeindliche Ergebnisrechnung einzubeziehen, dass diese nachrichtlich nach dem Jahresergebnis anzugeben sind (vgl. § 38 Absatz 3 GO NRW). Die Erträge und Aufwendungen berühren dadurch nicht die Haushaltsplanung. Ihr nachrichtlicher Ausweis nach dem Jahresergebnis steht dem nicht entgegen. In gleicher Weise können erzielbare Erträge und entstehende Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen auch in den Ergebnisplan einbezogen werden.

Die Einbeziehung in den Ergebnisplan nach dem Jahresergebnis der Gemeinde bewirkt dabei nicht, dass solche Erträge und Aufwendungen der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans im Rahmen der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zugerechnet werden müssen. Eine nachrichtliche Veranschlagung dieser Erträge und Aufwendungen nach dem Jahresergebnis soll nur dann erfolgen, sofern dafür die Voraussetzungen der Veranschlagung erfüllt werden können. Diese haushaltsrechtliche Einordnung der Verrechnung baut auf der entsprechenden gesetzlichen Entscheidung des Landesgesetzgebers auf, auch wenn dieser die Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage in der Gemeindehaushaltsverordnung verankert hat.

## **2. Zu Absatz 2 (Prinzip der Periodenabgrenzung für Erträge und Aufwendungen):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Wirtschaftliche Zurechnung zum Haushaltsjahr als Periode):**

Im NKF kommt sowohl das kaufmännische Prinzip der Periodenabgrenzung als auch der öffentlich-rechtliche Grundsatz der Jährlichkeit zur Anwendung. Die Erträge und Aufwendungen der Gemeinde sind daher in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. Die Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan muss deshalb grundsätzlich auf den Zeitpunkt der wirtschaftlichen Verursachung abgestellt werden. Es muss zu erwarten sein, dass im Haushaltsjahr die wesentlichen Tatbestände dafür eintreten werden, sodass Erträge realisiert und Aufwendungen entstehen werden. Der Zeitpunkt der Verursachung und der Zeitpunkt der Zurechnung sind aus dem haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinde zu betrachten und haushaltsmäßig einzuordnen. Beide Zeitpunkte fallen in vielen Fällen zusammen, können aber auch zeitlich auseinanderliegen. In solchen Fällen ist nach der Vorschrift der Zeitpunkt der Zurechnung für die Veranschlagung von Erträgen und Aufwendungen im gemeindlichen Haushaltsplan ausschlaggebend.

Der haushaltsrechtliche Grundsatz der wirtschaftlichen Zurechnung wird oftmals auch als Prinzip der Periodenabgrenzung oder als Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnung oder Ergebniswirksamkeit bezeichnet. Das bei der gemeindlichen Veranschlagung zu beachtende Gebot der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit gebietet es, eine sorgfältige Ermittlung der im Haushaltsjahr voraussichtlich erzielbaren Erträge und der voraussichtlich entstehenden Aufwendungen vorzunehmen. Außerdem ist das Gebot der Haushaltswahrheit zu beachten. Die Gemeinde ist daher bei ihrer Haushaltsplanung verpflichtet, eine ordnungsgemäße Veranschlagung von Erträgen und Aufwendungen im Haushaltsplan unter Beachtung der Haushaltsgrundsätze und der Haushaltsausgleichsverpflichtung vorzunehmen (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW).

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung muss zudem die Prognose der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten schlüssig und nachvollziehbar sein. Die Regelung, Erträge und Aufwendungen für das Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind, verbietet es dabei der Gemeinde grundsätzlich, aus einem Geschäftsvorfall erzielbare Erträge oder entstehende Aufwendungen auf unterschiedliche Haushaltsjahre aufzuteilen, wenn die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen ursächlich nur einem Haushaltsjahr zuzuordnen (zuzurechnen) sind. Die wirtschaftliche Zurechnung zu einem Haushaltsjahr erfordert dabei, dass die wesentlichen Voraussetzungen dafür im Haushaltsjahr vorliegen müssen. Die Gemeinde hat daher zu prüfen, ob unter Berücksichtigung ihres öffentlich-rechtlichen Handelns der Zeitpunkt der rechtlichen Verursachung auch die wirtschaftliche Zurechnung von Geschäftsvorfällen zum Haushaltsjahr auslöst, z. B. bei Leistungen und Ansprüchen, die nicht auf einem Austauschverhältnis beruhen.

In Verbindung mit der Periodenabgrenzung ist es außerdem erforderlich, bei gemeindlichen Aufwendungen, die für einen Zeitraum abgerechnet werden, der nicht dem Haushaltsjahr entspricht, z. B. bei der Abrechnung von Bewirtschaftungskosten für ein gemeindliches Gebäude, eine haushaltsjahrbezogene Aufteilung bzw. Rechnungsabgrenzung vorzunehmen und ggf. im Rahmen des Jahresabschlusses in der Bilanz einen Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen. Bei solchen Gegebenheiten hat die Gemeinde, die entstehenden Aufwendungen in dem Haushaltsjahr zu erfassen, dem diese aufgrund des Geschäftsvorfalles wirtschaftlich zuzurechnen sind, z. B. Verpflichtungen, aus denen Aufwendungen für die Bildung von gemeindlichen Rückstellungen entstehen. Ein Rückstellungsbestand über mehrere Haushaltsjahre mit jährlich weiteren Zuführungen steht der Zurechnung von Aufwendungen zum jeweils betroffenen Haushaltsjahr nicht entgegen, z. B. bei Pensionsrückstellungen.

In den Fällen, in denen von der Gemeinde in späteren Jahren die gebildete Rückstellung wegen der dann zu leistenden Zahlungen in Anspruch genommen wird, stellen diese Zahlungen keine haushaltsmäßigen Aufwendungen dar, die in der Ergebnisrechnung zu erfassen sind. Die von der Gemeinde zu erbringenden Leistungen sind dann nur über den Finanzplan bzw. die Finanzrechnung abzuwickeln, soweit die bilanzierte Rückstellung ausreichend bemessen worden ist. Diese Sachlage ist i.d.R. bei Pensionsrückstellungen auch gegeben, auch wenn diese in Höhe des abgezinsten Barwertes in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind.

In dem Umfang, in dem dann aber die von der Gemeinde zu leistenden Zahlungen über die Inanspruchnahme der zuvor gebildeten Rückstellungen hinausgehen, entstehen im späteren Zahlungszeitpunkt noch Aufwendungen für die Gemeinde. Solche Aufwendungen sind dann dem aktuellen Haushaltsjahr ergebniswirksam zuzurechnen, in dem die Fälligkeit der gemeindlichen Zahlungen liegt. In Einzelfällen kann die von der Gemeinde gebildete Rückstellung jedoch zu hoch bemessen worden sein, sodass der nicht benötigte Teil der Rückstellung als Ertrag in der Ergebnisrechnung zu erfassen ist, denn im Zeitpunkt der Erfüllung der Verpflichtung ist der Grund für die Bildung der Rückstellung entfallen.

## **2.2 Zu Satz 2 (Zurechnung nach Leistungsbescheiden):**

### **2.2.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde hat ihre Erträge und Aufwendungen in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. Die jährliche Veranschlagung wird zudem dadurch bestimmt, dass die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen, die in einem Leistungsbescheid (Verwaltungsakt) festgesetzt werden, nach dem Erfüllungszeitpunkt zu veranschlagen sind. Diese Konkretisierung beschränkt sich darauf, dass solchen gemeindlichen Geschäftsvorfällen kein originäres gleichwertiges Lieferungs- und Leistungsverhältnis bzw. Austauschverhältnis mit einem Dritten zugrunde liegt. Für diese haushaltswirtschaftliche Zuordnung kommen daher nur „einseitige“ Leistungen in Betracht, z. B. Transfererträge und Transferaufwendungen der Gemeinde.

Bei den Transferleistungen erhält die Gemeinde aufgrund eines Leistungsbescheides i.d.R. von einem Dritten eine Finanzleistung oder sie zieht einen Dritten zu einer Finanzleistung heran. Ein solcher Bescheid ermöglicht die Realisierung eines konkreten Ertrages oder verursacht einen konkreten Aufwand, denn er stellt nicht nur die Willensbildung der Gemeinde dar. Die Gemeinde soll daher nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift die Konkretisierung in Form eines Leistungsbescheides als Ausdruck ihres öffentlich-rechtlichen Handelns vornehmen und darin den Erfüllungszeitpunkt sowie den Zahlungstermin festsetzen. Ihr steht dabei im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung und ihrer Selbstverwaltung ein Gestaltungs- und Ermessenspielraum zu.

Mit der Festlegung des Erfüllungszeitpunktes im Leistungsbescheid entstehen der konkrete gemeindliche Anspruch oder die Verpflichtung in rechtlicher Hinsicht sowie die wirtschaftliche Verursachung als Zuordnung zum Haushaltsjahr. Der im Leistungsbescheid festgesetzte Erfüllungszeitpunkt muss daher der Zeitpunkt sein, zu dem die Verpflichtung eines Dritten gegenüber der Gemeinde entstanden ist oder entsteht. Der Zeitpunkt kann dabei sowohl in der Vergangenheit als auch in der Zukunft liegen. Erst in dem Haushaltsjahr, in dem der durch den Leistungsbescheid bestimmte Erfüllungszeitpunkt liegt, ist objektiv betrachtet das Ressourcenaufkommen oder der Ressourcenverbrauch der Gemeinde als entstanden anzusehen und entsprechend wirtschaftlich zuzurechnen. Die in einem gemeindlichen Bescheid getroffenen Festsetzungen wirken dabei wertbegründend.

Die örtlichen Verhältnisse werden daher durch einen gemeindlichen Rechtsakt objektiviert, sodass dadurch eine verlässliche Bewertbarkeit willkürfrei eintritt. Eine solche Verfahrensweise ist auch wegen des Problems, dass ein möglicher Ertrag nicht zuverlässig in der Zeit vor dem Leistungsbescheid gemessen und nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zugeordnet werden kann, geboten. Sofern eine vergangenheitsbezogene Festsetzung durch einen Leistungsbescheid im Zeitraum der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses erfolgen soll, ist das gemeindliche Wertaufhellungsgebot zu beachten, denn dieses Gebot ist für Leistungsbescheide nicht ausgeschlossen worden (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW).

Bei der Festsetzung einer Transferleistung für das laufende Haushaltsjahr ist der Erfüllungszeitpunkt regelmäßig mit dem Fälligkeitszeitpunkt identisch, z. B. wenn für einen Dritte der tatsächliche Zeitpunkt seiner Zahlungspflicht auf den Zeitpunkt seiner Steuerpflicht festgesetzt wird. Beide Zeitpunkte können aber auch zeitlich auseinander-

liegen. Bei Festsetzungen der Gemeinde für die Zukunft können zudem verschiedene Haushaltsjahre betroffen sein. In den Fällen, in denen z. B. im Haushaltsjahr ein Leistungsbescheid über eine künftig zu erfüllende Pflicht ergeht, müssen die daraus erzielbaren Erträge und entstehenden Aufwendungen entsprechend dem festgesetzten Erfüllungszeitpunkt dem jeweiligen künftigen Haushaltsjahr wirtschaftlich zugerechnet werden.

Der jahresbezogene Erfüllungszeitpunkt ist auch maßgebend bei Ansprüchen und Verpflichtungen der Gemeinde, die haushaltsjahrübergreifend also mehrjährig bestehen. So sind z. B. bei Leistungszusagen der Gemeinde, die über das jeweilige Haushaltsjahr hinausgehen, die daraus erzielbaren Erträge und entstehenden Aufwendungen jeweils jedem neuen Haushaltsjahr anteilig zuzurechnen und nicht allein dem (ersten) Haushaltsjahr der erteilten Zusage. Entsprechend dürfen daher auch keine Rückstellungen aus solchen öffentlich-rechtlichen Zusagen bilanziert werden, z. B. weil ein Kind einen Rechtsanspruch auf einen "Kindergartenplatz" hat. Es bedarf in solchen Fällen immer erst der tatsächlichen Verwirklichung des Anspruchs oder der Verpflichtung (nach dem Beispiel: durch das tatsächliche Erreichen des entsprechenden Lebensalters).

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass bei öffentlich-rechtlichen Transferleistungen auch dann noch kein konkreter Anspruch oder eine konkrete Verpflichtung der Gemeinde besteht, wenn allein ein Fachgesetz dafür besteht, z. B. die Steuergesetze oder die Sozialgesetze. Es bedarf immer einer sachgerechten Konkretisierung bzw. Umsetzung durch die Gemeinde in Form eines Leistungsbescheides gegenüber Dritten, um haushaltsmäßig Erträge und Aufwendungen veranschlagen zu können. Dieser zwingend notwendige Handlungsschritt obliegt der Gemeinde im Rahmen der eigenverantwortlichen Ausführung ihrer Haushaltswirtschaft. Der hierbei für die Gemeinde mögliche Gestaltungsspielraum ist in der Sache und unter dem Gesichtspunkt des öffentlich-rechtlichen Handelns der Gemeinde nicht so erheblich, dass dafür haushaltsrechtliche Beschränkungen oder Einschränkungen bestehen müssen.

Das öffentlich-rechtliche Handeln der Gemeinden gebietet dabei insgesamt, dass die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen, die aufgrund von Leistungsbescheiden entstehen zum Ressourcenaufkommen oder zum Ressourcenverbrauch der Gemeinde führen, gemeindeübergreifend nach der gleichen Art und Weise dem Haushaltsjahr „wirtschaftlich“ zugeordnet werden. Der Ausgangspunkt für die wirtschaftliche Zuordnung ist die konkrete rechtliche Entstehung durch die Festsetzung des Erfüllungszeitpunktes in einem gemeindlichen Leistungsbescheid als Ausdruck der Willenserklärung der Gemeinde. Auf die Bestandskraft bzw. Rechtskraft eines solchen gemeindlichen Bescheides sowie auf den darin festgesetzten Zahlungszeitpunkt kommt es dabei nicht an.

### **2.2.2 Der Begriff „Leistungsbescheid“**

Bei der Zuordnung von gemeindlichen Erträgen und Aufwendungen zum Haushaltsjahr wird u.a. auf den Begriff „Leistungsbescheid“ abgestellt, der durch die Festsetzung des Erfüllungszeitpunktes von Ansprüchen oder Verpflichtungen der Gemeinde von wesentlicher Bedeutung für die gemeindliche Veranschlagung im Haushaltsplan ist. Durch die Bindung der gemeindlichen Verwaltung an den Haushaltsplan wirkt sich diese Zuordnung auch auf dessen Ausführung und damit auf die Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft aus, die im gemeindlichen Jahresabschluss darzustellen und nachzuweisen sind. Der Begriff „Leistungsbescheid“ kann daher als eine Orientierung für die Gemeinde im Rahmen ihres haushaltswirtschaftlichen Handelns angesehen werden. Er muss dabei als verfahrensmäßiger Ausdruck für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde gelten.

Ein Leistungsbescheid wird regelmäßig in Form eines Verwaltungsaktes erlassen und bezieht sich auf Finanzleistungen. Durch einen solchen Bescheid werden einem Dritten entweder finanzielle Leistungen von der Gemeinde gewährt, z. B. Zuschüsse oder Leistungen zur sozialen Sicherung, oder er wird durch einen solchen Bescheid aufgefordert, gegenüber der Gemeinde eine Finanzleistung zu erbringen, z. B. die Gewerbesteuern oder Beiträge zu zahlen. Hinsichtlich seiner Anwendung muss der Begriff weit gefasst und verstanden werden, denn „einseitige“ Leistungen der Gemeinde werden nicht nur in Bescheidform als öffentlich-rechtlicher Verwaltungsakt, sondern auch durch privatrechtliche Vereinbarungen gewährt. Es darf daher nicht darauf ankommen, in welcher Form die

Gemeinde handelt, um ihre Ansprüche durchzusetzen oder Verpflichtungen. Der Begriff ist grundsätzlich mit „einseitigen“ Leistungen verbunden. Es könnten daher für die Anwendung nur gemeindliche Geschäftsvorfälle relevant sein, bei denen Erträge und Aufwendungen aus Transferleistungen entstehen.

In dieser Hinsicht ist ebenfalls eine weite Auslegung geboten, denn vielfach werden den Transferleistungen besondere Gegenleistungsverpflichtungen des Dritten als Leistungsempfängers gegenübergestellt. Aber auch der Gemeinde obliegen oftmals Gegenleistungsverpflichtungen gegenüber Dritten, wenn ihr z. B. Zuwendungen gewährt werden. Der Begriff muss deshalb hinsichtlich seiner Anwendung weit gefasst und verstanden werden, denn „einseitige“ Leistungen der Gemeinde werden nicht nur in Bescheidform als öffentlich-rechtlicher Verwaltungsakt, sondern auch durch privatrechtliche Vereinbarungen gewährt. Es darf daher nicht darauf ankommen, in welcher Form die Gemeinde handelt, um ihre Ansprüche durchzusetzen oder Verpflichtungen nachzukommen. Der Begriff ist grundsätzlich mit „einseitigen“ Leistungen verbunden. Es können daher für die Anwendung nur gemeindliche Geschäftsvorfälle relevant sein, bei denen gemeindliche Erträge und Aufwendungen aus Transferleistungen entstehen.

Bei der Abgrenzung und Anwendung des Begriffes „Leistungsbescheid“ muss daher darauf geachtet werden, dass der gemeindlichen Veranschlagung kein originäres Lieferungs- und Leistungsverhältnis bzw. Austauschverhältnis mit einem Dritten zugrunde gelegt wird. Es soll im Grundsatz aber keine geschäftliche Gleichwertigkeit bzw. identische Leistungswertigkeit zwischen den Vertragspartnern bestehen. Eine solche vertretbare Abgrenzung ist insbesondere bei freiwilligen Leistungen geboten und lässt sich sachgerecht nur aus der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ableiten. Sofern gesetzliche Ansprüche von Dritten gegenüber der Gemeinde oder von der Gemeinde gegenüber Dritten bestehen, bedarf es nicht in jedem Einzelfall einer aufgabenbezogenen Gegenleistung.

### **2.2.3 Die Ertragszuordnung am Beispiel der Steuererhebung**

#### **2.2.3.1 Die haushaltswirtschaftliche Zuordnung**

Eine Steuerpflicht entsteht i.d.R. wirtschaftlich in dem Jahr, für das aus Sicht des Festsetzenden eine Veranlagung vorgenommen wird, unabhängig davon, zu welchem späteren Zeitpunkt die Festsetzung der Steuerpflicht erfolgt. Für die Erhebung von Steuern definieren die einschlägigen Gesetze oder Satzungen abstrakte Tatbestände, die einen Anspruch der Gemeinde begründen können sowie die Voraussetzungen des Entstehens. Sie regeln nicht die tatsächliche Verwirklichung, aufgrund derer eine Zurechnung zum Haushaltsjahr erfolgen kann. Die Verwirklichung in öffentlich-rechtlicher Form bedarf immer eines Heranziehungsbescheides durch die Gemeinde als Steuerberechtigte im Rahmen ihrer Steuererhebung. Die gemeindlichen Steuererträge sollen daher dem Haushaltsjahr, in dem auf Basis der Bemessungsgrundlage die Steuerpflicht durch einen gemeindlichen Heranziehungsbescheid festgesetzt bzw. realisiert wird, zugerechnet werden (Erfüllungszeitpunkt). Zu diesem Zeitpunkt werden die Steuererträge von der Gemeinde tatsächlich realisiert.

Die haushaltswirtschaftliche Zuordnung von Steuererträgen nach dem im Leistungsbescheid festgesetzten Erfüllungszeitpunkt ist auch wegen der Notwendigkeit einer einheitlichen Handhabung sowie aus Gründen der Vereinfachung sachgerecht. Sie folgt vorrangig dem Bestehen eines gemeindlichen Rechtsanspruchs und des wertbegründenden Tatbestandes nicht ausschließlich dem Prinzip der möglichen wirtschaftlichen Verursachung. Außerdem ist diese haushaltsmäßige Zuordnung unter Berücksichtigung des gesetzlich bestimmten jährlichen Haushaltsausgleichs sowie des gemeindlichen Finanzausgleichs erforderlich, um möglichst vergleichbare Ausgangsverhältnisse bei den Gemeinden zu gewährleisten, z. B. für die Ermittlung der Steuerkraft. Die beschriebene haushaltswirtschaftliche Zuordnung von Steuererträgen trägt der periodenbezogenen Zuordnung im Sinne des NKF in ausreichendem Maße Rechnung. Das haushaltsmäßige Zuordnungsprinzip ist sowohl bei Festsetzungsbescheiden als auch bei Vorauszahlungsbescheiden der Gemeinde anzuwenden.

### **2.2.3.2 Die Ertragszuordnung bei Vorauszahlungsbescheiden**

Bei Vorauszahlungsbescheiden der Gemeinde ist die festgelegte Steuerzahlung zu den oder dem im gemeindlichen Leistungsbescheid enthaltenen Termin(en) des betreffenden Haushaltsjahres (Erfüllungszeitpunkt) ertragswirksam zu vereinnahmen, denn erst zu diesem Zeitpunkt entstehen die Leistungspflicht und der wertbegründende Tatbestand. Sofern sich die Festsetzung im gemeindlichen Bescheid und die Zahlungstermine das gleiche Haushaltsjahr betreffen, muss der Ertrag nicht unterjährig nach den Erfüllungszeitpunkten in Teilbeträge aufgeteilt und entsprechend ertragswirksam erfasst werden. Er kann vielmehr bereits im Zeitpunkt der Festsetzung vollständig ergebniswirksam erfasst werden.

In den Fällen, in denen von der Gemeinde ein Leistungsbescheid für die Zukunft mit Zahlungsterminen z. B. im folgenden Haushaltsjahr erlassen wird, muss der Ertrag dem Haushaltsjahr zugerechnet werden, in dem der Erfüllungszeitpunkt liegt. In diesen Fällen kommt für die haushaltmäßige wirtschaftliche Zuordnung zu einem gemeindlichen Haushaltsjahr nicht der Zeitpunkt der Festsetzung durch den Leistungsbescheid in Betracht.

### **2.2.3.3 Die Ertragszuordnung bei Festsetzungsbescheiden**

Bei Festsetzungsbescheiden der Gemeinde (auch Nachzahlungs- oder Rückforderungsbescheide) führt die endgültige Festsetzung dazu, dass eine Zuordnung i.d.R. zu dem Haushaltsjahr vorzunehmen ist, in dem der endgültige Leistungsbescheid ergeht und der Erfüllungszeitpunkt liegt, denn erst zu diesem Zeitpunkt entstehen die Leistungspflicht und der wertbegründende Tatbestand im Sinne des Realisationsprinzips. In den Fällen, in denen mit dem Leistungsbescheid z. B. eine Nachzahlung gefordert wird, kann diese mit der Bekanntgabe des Bescheides unter Beachtung des Erfüllungszeitpunktes ertragswirksam gebucht werden.

Diese Sachlage gilt entsprechend, wenn die Gemeinde aufgrund der vorgenommenen endgültigen Festsetzung in ihrem Leistungsbescheid einen Betrag zu erstatten hat und dazu den Erfüllungszeitpunkt bestimmt. Im Rahmen des Jahresabschlusses kann dabei aber auch das Wertaufhellungsgebot zu beachten sein, wenn die Leistungsbescheide der Gemeinde Festsetzungen für vergangene Jahre beinhalten und innerhalb der gesetzlichen Aufstellungsfrist von der Gemeinde erlassen werden.

### **2.2.3.4 Die Aufwandszuordnung am Beispiel der Transferleistungen**

Unter den Begriff „Transferleistungen“ fallen Leistungen der Gemeinde an Dritte, die von der Gemeinde gewährt werden, ohne dass die Gemeinde dadurch einen Anspruch auf eine konkrete Gegenleistung erwirbt. Sie beruhen i.d.R. auf einseitigen Geschäftsvorfällen und nicht auf einem Leistungsaustausch. Unter diese gemeindliche Leistungsform fallen insbesondere gemeindliche Hilfen an private Haushalte (Sozialtransferaufwendungen). z. B. Leistungen der Sozialhilfe, der Jugendhilfe, Leistungen an Arbeitssuchende, Leistungen an Kriegsoffer und ähnliche Anspruchsberechtigte, Leistungen an Asylbewerber. Derartige gemeindliche Leistungen werden von der Gemeinde i.d.R. aufgrund eines gemeindlichen Leistungsbescheides gewährt bzw. erfüllt.

In diesen Fällen ist der Erfüllungszeitpunkt für die Zuordnung der gewährten Transferleistungen zum Haushaltsjahr maßgebend, denn erst zu diesem Zeitpunkt entstehen die Leistungspflicht und der wertbegründende Tatbestand im Sinne des Realisationsprinzips. Diese haushaltswirtschaftliche Zuordnung folgt dem Bestehen eines Verwaltungsaktes und dem darin festgesetzten Erfüllungszeitpunkt. Sie folgt nicht dem Prinzip der möglicherweise davorliegenden ungewissen „wirtschaftlichen Verursachung“ durch Dritte, über die bei der Gemeinde erst später die Kenntnisse vorliegen. Die Bindung des Transferaufwandes an das Vorliegen eines Leistungsbescheides als wertbegründenden Tatbestand gebietet zudem das öffentlich-rechtliche Handeln der Gemeinde. Sie trägt auch der notwendigen haushaltswirtschaftlichen Zuordnung im Sinne des NKF in ausreichendem Maße Rechnung.

#### **2.2.4 Die Wertaufhellung bei Leistungsbescheiden**

Die Gemeinde hat bei der Aufstellung ihres Jahresabschlusses alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW). Diese allgemeine haushaltsrechtliche Vorgabe wird durch die Regelung, dass in den Fällen, in denen von der Gemeinde Erträge und Aufwendungen in einem Leistungsbescheid festgesetzt werden, die Veranschlagung nach dem Erfüllungszeitpunkt vorzunehmen ist, nicht eingeschränkt.

Im gemeindlichen Jahresabschluss ist daher auch für diese Fälle das Wertaufhellungsgebot zu beachten und anzuwenden. Neue Informationen zu Erträgen und Aufwendungen, die durch einen Leistungsbescheid festzusetzen sind, müssen dabei sachgerecht von der Gemeinde berücksichtigt werden. Diese Sachlage betrifft die Festsetzung von Leistungsbescheiden der Gemeinde, die im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag des Haushaltsjahres und dem gesetzlich bestimmten letzten Tag der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr (31. März des Folgejahres) der Gemeinde bekannt werden und sich dabei auf Gegebenheiten im abgelaufenen Haushaltsjahr beziehen (wertaufhellende Informationen).

Die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips muss zudem in dieser Zeit von der Gemeinde für jeden davon betroffenen Sachverhalt geprüft und dokumentiert werden. Die Ergebnisse können dazu führen, dass bei gemeindlichen Leistungsbescheiden, die in der Zeit der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses erlassen werden, der Erfüllungszeitpunkt im abgelaufenen Haushaltsjahr liegt und ggf. der 31. Dezember als Abschlussstichtag ist. Eine solche Festlegung bedeutet dabei nicht, dass damit ein identischer Zahlungszeitpunkt bestehen muss, denn nach einem abgelaufenen Haushaltsjahr eingehende Zahlungen können wegen des Kassenwirkungsprinzips nicht mehr dem Haushaltsjahr zugerechnet werden, dem gemeindliche Erträge und Aufwendungen noch wirtschaftlich zugerechnet werden können.

#### **2.3 Zu Satz 3 (Ermittlung der Haushaltspositionen):**

Die Vorschrift sieht für die Veranschlagung von Erträgen und Aufwendungen in ihrer voraussichtlichen Höhe als anzuwendende Methoden die Errechnung (soweit sie nicht errechenbar sind) und die Schätzung (sorgfältig zu schätzen) vor. Dabei soll die Gemeinde alle Möglichkeiten ausschöpfen, um zu wirklichkeitsnahen Haushaltsermächtigungen zu kommen. Die voraussichtlichen Erträge und Aufwendungen der Gemeinde im neuen Haushaltsjahr sind daher stets zu errechnen, wenn dies möglich ist, um möglichst zu einer genauen und zutreffenden Ermächtigung im gemeindlichen Haushaltsplan zu kommen.

In den Fällen, in denen die Errechnung der Erträge und Aufwendungen durch die Gemeinde nicht möglich ist, kann auch eine Schätzung der Erträge und Aufwendungen durch die Gemeinde in Betracht kommen. Wie bei der Errechnung hat die Gemeinde auch bei der Schätzung die notwendige Sorgfalt anzuwenden. Es soll vermieden werden, dass die im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen nicht ausreichen, um den im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entstehenden Bedarf zu decken. Es soll deshalb auch für die Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan auch keine vergangenheitsbezogene „Hochrechnung“ oder ggf. eine Ermittlung nur aufgrund einzelner Geschäftsvorfälle zur Anwendung kommen. Außerdem ist die Entscheidung über die zu veranschlagenden Beträge zu dokumentieren.

In Abhängigkeit von den örtlichen Verhältnissen wird es vielfach unvermeidbar sein, dass sich im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und damit auch im späteren Jahresabschluss Abweichungen von der Haushaltsplanung ergeben. Eine sorgfältige Schätzung soll daher dazu beitragen, die Unterschiede zwischen den fortgeschriebenen Haushaltsansätzen und den jeweiligen Ist-Werten möglichst gering zu halten. Außerdem sollen die jährlichen Orientierungsdaten des Innenministeriums Anhaltspunkte für die Ermittlung der vo-

raussichtlichen Erträge und Aufwendungen der Gemeinde im neuen Haushaltsjahr der Gemeinde bieten. Sie stellen Durchschnittswerte für den Bereich des Landes dar und unterstützen dadurch die individuelle gemeindliche Ergebnis- und Finanzplanung (vgl. § 6 Absatz 2 GemHVO NRW). Es bleibt Aufgabe jeder einzelnen Gemeinde, anhand dieser Empfehlungen und unter Berücksichtigung der örtlichen und strukturellen Besonderheiten ihre voraussichtlichen Erträge und Aufwendungen zu ermitteln.

### **3. Zu Absatz 3 (Liquiditätsänderungsprinzips für Einzahlungen und Auszahlungen):**

#### **3.1 Zu Satz 1 (Veranschlagung von Einzahlungen und Auszahlungen):**

##### **3.1.1 Die Anwendung des Liquiditätsänderungsprinzips**

Bei den Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde findet auch im NKF das Kassenwirksamkeitsprinzip Anwendung, das jedoch wegen der gemeindlichen Kredite für die Liquiditätssicherung oftmals auch als „Liquiditätsänderungsprinzip“ bezeichnet wird. Die Anwendung des Prinzips erfordert, dass unter den Haushaltspositionen im Finanzplan nur Beträge in Höhe der im Haushaltsjahr voraussichtlich eingehenden oder zu leistenden Zahlungen ausgewiesen werden dürfen, die dadurch eine Änderung der Liquidität der Gemeinde bewirken.

Diese Beträge sind unter Beachtung des Gebots der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit sorgfältig zu ermitteln. Es ist dabei nicht zulässig, die artenbezogenen Beträge im gemeindlichen Ergebnisplan betragsgleich und ungeprüft in den gemeindlichen Finanzplan zu übernehmen, denn eine solche Vorgehensweise schränkt die Aussagekraft des gemeindlichen Haushalts erheblich ein. Es muss daher dokumentiert werden, dass die Beträge im gemeindlichen Finanzplan nicht nach dem Prinzip der Periodenabgrenzung, sondern nach dem Kassenwirksamkeitsprinzip ermittelt oder geschätzt und veranschlagt worden sind.

##### **3.1.2 Keine Anwendung des Erfüllungsprinzips**

Bei der Veranschlagung von Einzahlungen und Auszahlungen im gemeindlichen Finanzplan findet nicht das Erfüllungsprinzip Anwendung. Bei den gemeindlichen Geschäftsvorfällen kann sich gleichwohl der Zeitpunkt der Zahlungsverpflichtung des Dritten bzw. seine Einzahlung bei der Gemeinde oder die Leistung einer Auszahlung durch die Gemeinde mit dem Erfüllungszeitpunkt decken. Von der Gemeinde sind daher die Einzahlungen nicht im gemeindlichen Finanzplan zu veranschlagen, wenn sich bei der Aufstellung des örtlichen Haushaltsplans der Gemeinde übersehen lässt, dass diese Zahlungen bis zum Ende des zu planenden Haushaltsjahres nicht kassemäßig eingehen werden, obwohl die damit zusammenhängenden Ansprüche der Gemeinde durch einen Dritten in diesem Zeitraum zu erfüllen bzw. fällig sind.

Diese Sachlage kann auch bei gemeindlichen Auszahlungen bestehen, die bei denen der Erfüllungszeitpunkt für die gemeindlichen Ansprüche verstrichen ist und die trotz vorliegender Fälligkeit noch nicht von einem Dritten an die Gemeinde geleistet worden sind. Andererseits sind aber künftige Einzahlungen im gemeindlichen Finanzplan des Haushaltsjahres zu veranschlagen, mit deren Eingang bei der Gemeinde, trotz einer Erfüllungspflicht in einem anderen Haushaltsjahr, zu rechnen ist. Solche Gegebenheiten können i.d.R. nicht bei gemeindlichen Auszahlungen bestehen, die von der Gemeinde zu leisten sind, denn die Gemeinde darf ihre Auszahlungen erst zum Zeitpunkt der Fälligkeit leisten.

#### **3.2 Zu Satz 2 (Verweis auf Absatz 2 der Vorschrift):**

Der ausdrückliche Verweis auf den Absatz 2 Satz 2 der Vorschrift hat zur Folge, dass auch die zu veranschlagenden Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde, soweit sie nicht errechenbar sind, sorgfältig zu schätzen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 11 GemHVO NRW**

sind. Auch für die Einzahlungen und Auszahlungen soll die Gemeinde alle Möglichkeiten ausschöpfen, um zu wirklichkeitsnahen Haushaltsemächtigungen zu kommen. Erst wenn die Errechnung nicht möglich ist, tritt an ihre Stelle die Schätzung. Kommt diese zur Anwendung, hat die Gemeinde die notwendige Sorgfalt anzuwenden, um zu vermeiden, dass die im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen nicht ausreichen, um den im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entstehenden Bedarf zu decken. Es dürfte in vielen Fällen fast unvermeidbar sein, dass sich durch den Haushaltsvollzug Abweichungen von den durch Schätzungen ermittelten gemeindlichen Haushaltspositionen ergeben. Eine sorgfältige Schätzung der Gemeinde soll daher dazu beitragen, die Unterschiede zwischen dem Plan und der Rechnung im späteren Jahresabschluss möglichst gering zu halten.

Die jährlichen Orientierungsdaten des Innenministeriums sollen daher auch zu einer sorgfältigen Schätzung der Gemeinde beitragen. Sie sollen daher Anhaltspunkte für die Ermittlung der voraussichtlichen Einzahlungen und Auszahlungen im Haushaltsjahr durch die Gemeinde bieten. Sie stellen jedoch Durchschnittswerte für den Bereich des gesamten Landes dar. Gleichwohl kann dadurch die individuelle gemeindliche Ergebnis- und Finanzplanung vor Ort unterstützt werden. Es bleibt aber Aufgabe jeder einzelnen Gemeinde, anhand dieser Empfehlungen des Innenministeriums und unter Berücksichtigung der örtlichen und strukturellen Besonderheiten die zutreffenden bzw. erforderlichen Beträge für die voraussichtlichen Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde im Haushaltsjahr zu ermitteln (vgl. § 6 Absatz 2 GemHVO NRW).

**EEEEEEEEEEEE**

**§ 12**  
**Ziele, Kennzahlen zur Zielerreichung**

<sup>1</sup>Für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sollen produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festgelegt sowie Kennzahlen zur Zielerreichung bestimmt werden. <sup>2</sup>Diese Ziele und Kennzahlen sollen zur Grundlage der Gestaltung der Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts gemacht werden.

**Erläuterungen zu § 12:**

**I. Allgemeines**

**1. Der Einsatz neuer Steuerungsinstrumente**

Die politische Steuerung in den Gemeinden hat sich durch die Einführung und Anwendung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements grundlegend geändert. Sie ist über die Bereitstellung der erforderlichen Geldmittel für die gemeindliche Aufgabenerfüllung im Rahmen der Haushaltsplanung (Geldverbrauchskonzept) zum Steuern über die Ressourcen sowie über Ziele und Leistungskennzahlen weiterentwickelt worden (Ressourcenverbrauchskonzept). Die Änderung zeigt sich in der Haushaltsplanung und Haushaltsausführung sowie im Jahresabschluss der Gemeinde.

Nach Ablauf des Haushaltsjahres sind das Ressourcenaufkommen und der Ressourcenverbrauch nachzuweisen. Dabei sind die gemeindlichen Leistungen bzw. ist die Zielerreichung mithilfe von Leistungskennzahlen zu messen. Eine Steuerung der Gemeinde, die auch die Kultur des Verwaltungshandelns berücksichtigt und sich ggf. entsprechend anpasst, bedarf regelmäßig mehrerer Kernelemente, die es örtlich auszufüllen und umzusetzen sowie extern und intern zu kommunizieren gilt (vgl. Abbildung).

<b>Die Kernelemente der gemeindlichen Steuerung</b>	
-	Klare Verantwortungsabgrenzung zwischen dem Rat der Gemeinde und der gemeindlichen Verwaltung
-	Steuerung und Führung durch Leistungsabsprachen mit Vereinbarungen (Kontrakte)
-	Produktorientierung mit Outputsteuerung
-	Zielvereinbarungen mit Benennung konkreter messbarer Ziele
-	Dezentrale Ressourcenverantwortung mit Budgetbildung
-	Controlling sowie Kosten- und Leistungsrechnung

*Abbildung 347 „Die Kernelemente der gemeindlichen Steuerung“*

Eine solche Steuerung der Gemeinde erfordert sowohl neues Wissen bei allen Verantwortlichen im Rat und in der Verwaltung der Gemeinde als auch ein stärkeres Miteinander, nicht nur im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Für die Festlegung und den Einsatz neuer Steuerungsinstrumente vor Ort bedarf es dabei der Entwicklung eines zukunftsorientierten Bildes der Gemeinde mit wenigen qualitativ hochwertigen Leitorientierungen sowie einer entsprechenden Kommunikation in der gemeindlichen Verwaltung. Aus diesen Kernaussagen als

Grundlagen für die zukunftsorientierte Ausrichtung der Gemeinde soll ein leistungs- und wirkungsorientiertes Handeln der Gemeinde mit klaren und transparenten Zielen sowie einer Messung der Zielerreichung unter Berücksichtigung der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft festgelegt werden.

## **2. Die Rechte der gemeindlichen Organe**

Die Rechte des Rates und des Bürgermeisters als gemeindliche Organe sind im Rahmen der Reform des Gemeindehaushaltsrechts unangetastet geblieben. Es bedarf aber örtlich ggf. einer stärkeren Zusammenarbeit von Rat und Verwaltung der Gemeinde, um unter Berücksichtigung des NKF und der Steuerung über Ressourcen eine klare Rollen- und Verantwortungsabgrenzung im Miteinander zu erreichen. Der Rat der Gemeinde kann dabei vielfach als „Auftraggeber“ gegenüber der gemeindlichen Verwaltung bezeichnet werden, der strategische Ziele setzt und den haushaltswirtschaftlichen Rahmen dazu festlegt. Gleichzeitig soll er aber auch die Umsetzung seiner Vorgaben mit der gemeindlichen Verwaltung verbindlich vereinbaren sowie die Erfüllung seines Auftrages mithilfe geeigneter Instrumente kontrollieren.

Bei dieser Funktion des Rates der Gemeinde ist es sachlich geboten, dass der Rat auf eine Detailsteuerung in haushaltswirtschaftlicher Hinsicht verzichtet und durch klare Ziel- und Leistungsvorgaben ergebnis- und wirkungsorientiert steuert. In der gemeindlichen Verwaltung sollte es dabei über die Produktorientierung zu einer eindeutigen und verursachungsgerechten Zuordnung von Verantwortlichkeiten kommen und auch die gemeindliche Haushaltsplanung sowie die Haushaltsausführung darauf ausgerichtet werden. Eine solche Handhabung beinhaltet auch die Einbeziehung der Öffentlichkeit in den Ablauf des jährlichen Haushaltskreislaufes. Nach Ablauf des Haushaltsjahres gilt es dann, nicht nur die Leistungsergebnisse, sondern auch die Wirkungen der vom Rat der Gemeinde getroffenen Entscheidungen und deren Umsetzung durch die gemeindliche Verwaltung transparent und nachvollziehbar zu machen.

## **3. Ziele und Zielerreichung**

### **3.1 Gemeindliche Steuerung und Zielstruktur**

Im Rahmen der Neuausrichtung der örtlichen Steuerung gilt es, die politisch festgelegten Standards und Ziele sowie Ressourcen für die Sicherstellung der dauerhaften Leistungsfähigkeit der Gemeinde erkennbar und damit die Generationengerechtigkeit sichtbar sowie die Erfüllung der produktorientierten Aufgaben mit den dafür erforderlichen Finanzmitteln nachvollziehbar zu machen. Diese Ansätze für eine Verbesserung der örtlichen Steuerung können jedoch in Einzelfällen dazu führen, dass es auch einer Neuausrichtung des Verhältnisses von Rat und gemeindlicher Verwaltung bedarf. Die Gemeinde sollte sich daher ein zukunftsorientiertes Profil geben.

Aus solchen örtlichen Visionen und Leitlinien (Leitbildern) lassen sich strategische und operative Ziele bestimmen, die eine Leitorientierung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft in der Gemeinde entfalten können und sollen. Dadurch lassen sich die Steuerung und die Finanzen der Gemeinde unter Beachtung der Haushaltsgrundsätze miteinander verknüpfen, z. B. in § 75 GO NRW. Der Gemeinde stehen dabei verschiedenen Handlungsmöglichkeiten offen, unter denen sie eine Auswahl zu treffen hat, um die angestrebten zukünftigen Verhältnisse zu erreichen. Insgesamt gesehen sollte ein örtlich gestaltetes und handhabbares Zielsystem entstehen, in dem durch quantitative Sollgrößen wünschenswerte Zustände beschrieben werden, die in einem von der Gemeinde zu bestimmenden Zeitraum erreicht werden sollen (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 12 GemHVO NRW**

<b>Gemeindliche Steuerung und Zielstruktur</b>		
<b>SCHRITTE</b>	<b>UMSETZUNG</b>	<b>MAßNAHMEN</b>
Leitbild	Grundlegende Bedingungen schaffen	Kooperation der Aufgabenträger
Mittelfristige Entwicklungsziele	Grundsatzprogramm	Zukunftsorientierte Entwicklung
Jahresbezogene operative Ziele	Handlungsschwerpunkte	Handlungskonzepte
Strategien	Produktorientierung	Einzelziele
Maßnahmen	Messen der Zielerreichung	Budgetgestaltung

*Abbildung 348 „Gemeindliche Steuerungsfelder“*

Die Bürgerinnen und Bürger sind als Öffentlichkeit bzw. als Adressaten des gemeindlichen Handelns in die örtlichen Arbeiten der Gemeinde zur Zielbestimmung einzubeziehen, denn sie sollen das Handeln des Rates und der Verwaltung der Gemeinde begleiten und unterstützen. Es muss daher eine Verknüpfung zwischen den Leitlinien (Leitorientierung), den örtlichen strategischen und operativen Zielen und den daraus abgeleiteten Handlungen sowie deren Überprüfung (Messen der Zielerreichung und Umsetzbarkeit) bestehen bzw. geschaffen werden. Diese Gegebenheiten ermöglichen u.a. die notwendig werdenden Anpassungen und Weiterentwicklungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft vor Ort.

Auf der Grundlage, dass der jährliche Gesamtabschluss die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage des Kernbereichs der Gemeinde zusammen mit der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogenen Betriebe so darzustellen hat, als wäre die Gemeinde zusammen mit ihren Unternehmen eine einzige wirtschaftliche Einheit, wird dieser für die Gemeinde zu einem Instrument der Steuerung und Kontrolle aus der gemeindlichen Gesamtsicht. An den Gesamtabschluss der Gemeinde werden unter Einbeziehung des Grundsatzes der gemeindlichen Einheit i.d.R. keine höheren Anforderungen als an den einzelnen Jahresabschluss gestellt. Diese Gegebenheiten ermöglichen ein Controlling der Geschäftsbereiche der gemeindlichen „Wirtschaftseinheiten“ über die Grenzen der Kernverwaltung der Gemeinde hinweg. Die gemeindlichen Leistungen gewinnen durch den Gesamtabschluss der Gemeinde an erheblicher Bedeutung.

### **3.2 Gemeindliche Ziele und Budgetierung**

Das NKF beinhaltet neben dem Ressourcenverbrauchskonzept auch die dezentrale Ressourcenverantwortung und eine flexible Haushaltsbewirtschaftung für die Gemeinden. Die Vorschrift des § 21 GemHVO NRW erkennt dazu die Budgets als Bewirtschaftungsinstrument für die gemeindliche Verwaltung an. Unter Budgetierung wird verstanden, den Fachbereichen oder Ämtern in der gemeindlichen Verwaltung bestimmte Ressourcen zur eigenverantwortlichen Bewirtschaftung zu übertragen. Dieses Verständnis von Budgetierung ist gekoppelt an Organisationseinheiten mit eindeutiger Festlegung von Verantwortlichkeiten. Das Haushaltsrecht stellt dazu Instrumente zur Verfügung, die eine flexible Bildung und Bewirtschaftung von Budgets in der Gemeinde ermöglichen.

Die Festlegung der gemeindlichen Budgets erfordert dabei die Bildung von örtlichen Zielen und Leistungskennzahlen und soll an der Produktorientierung im gemeindlichen Haushalt ausgerichtet werden. Die Ziele und Kennzahlen, die zur Grundlage der örtlichen Gestaltung der Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts gemacht und zwischen dem Rat und der gemeindlichen Verwaltung abgestimmt werden, müssen dazu

in eine Zielhierarchie eingebunden sein. Eine solche Hierarchie muss bis in die Teilpläne als unterste Ebene der örtlichen Gliederung des Haushaltsplans hineinreichen, insbesondere dann, wenn von der Gemeinde auf dieser Ebene die Budgets gebildet werden. Nur so werden auch die Budgets dem Gedanken einer kompetenten und ressourcenverbrauchsorientierten Verwaltungsteuerung und dezentralen Ressourcenverantwortung unter einer wirkungs- und leistungsorientierten Betrachtung sowie haushaltsmäßigen Produktorientierung gerecht.

### **3.3 Gemeindliche Ziele und Nachhaltigkeit**

Das NKF beinhaltet, dass auch die Nachhaltigkeit des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde, bei dem das gemeindliche Jahresergebnis als „Erfolg des gemeindlichen Handelns“ mit Inhalten des gemeindlichen Leitbildes, z. B. Sicherung der sozialen Gerechtigkeit und der ökologischen Verträglichkeit abzuwägen bzw. in einen Ausgleich zu bringen ist, in die örtliche Zielbestimmung einzubeziehen ist. Bereits aufgrund der gesetzlichen Festlegung der Einhaltung der dauernden Leistungsfähigkeit bzw. der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung als Haushaltsgrundsatz sowie des Grundsatzes der intergenerativen Gerechtigkeit kommt bei der Festlegung der gemeindlichen Ziele der Nachhaltigkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft eine hohe Bedeutung zu (vgl. §1 Absatz 1 Satz 3 und § 75 Absatz 1 GO NRW). Die Gemeinde trägt eine hohe gesellschaftliche Verantwortung für unterschiedliche Zielgruppen, deren Interessen am nachhaltigen wirtschaftlichen Handeln der Gemeinde sowie dessen Messung ausreichend zu berücksichtigen sind.

Im Rahmen der Festlegung der Zielerreichung muss auch der Messung des Ressourceneinsatzes und des Ressourcenverbrauchs hinsichtlich dessen nachhaltiger zukunftsbezogener Wirkungen eine ausreichende Beachtung geschenkt werden. Die Nachhaltigkeit muss dabei anhand von Nachhaltigkeitszielen der Gemeinde bei denen die Art und Weise von sozialen, ökologischen und ökonomischen Wirkungen zu berücksichtigen sind, aus dem haushaltsmäßigen Handeln der Gemeinde heraus entstehen. Die Gemeinde muss daher hinsichtlich der Nachhaltigkeit ihre Haushaltsplanung und ihre Zielsetzungen grundsätzlich überprüfen sowie ihr Verwaltungshandeln mit konkreten Inhalten füllen.

Durch die Einbindung der Nachhaltigkeit in die gemeindliche Zielbestimmung kann zudem ein Gesamtzusammenhang mit anderen zweck- und adressatenbezogenen Festlegungen des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde hergestellt werden, wobei sowohl positive als auch negative Auswirkungen des gesamten haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde unter Berücksichtigung der Informationsinteressen offen gelegt werden sollten. Die Möglichkeiten für ein Gesamtbild sind aber nur sachgerecht umsetzbar, wenn zuvor auch das Informationsbedürfnis der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ermittelt wurden.

### **4. Die Leistungskennzahlen**

Die Gemeinde soll für ihre Aufgabenerfüllung nicht nur produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festlegen, sondern auch Leistungskennzahlen zur Messung der Zielerreichung bestimmen und neben den Zielen ihre Leistungskennzahlen zur Grundlage der Gestaltung der Haushaltsplanung, der örtlichen Steuerung und der Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts machen. Mit den örtlichen Leistungskennzahlen sollen haushaltswirtschaftliche Sachverhalte, die quantitativ messbar sind, durch Verhältniszahlen in Kurzform dargestellt werden. Dadurch werden wichtige Erkenntnisse transparent gemacht und verständlich aufgezeigt.

Es werden jedoch keine Lösungen für nicht optimale Verhältnisse geboten, sondern die Ursachenanalyse und die Entwicklung von Gegenmaßnahmen bleiben der Gemeinde überlassen. Sie kann dazu aber die Analyse der Leistungskennzahlen als Ausgangsgrundlage nutzen. Wichtig für die Analyse ist dabei, dass einzelne Leistungskennzahlen nicht isoliert betrachtet werden dürfen, sondern nur alle zu einem Produkt oder einer Produktgruppe festgelegten Leistungskennzahlen bieten zusammen ein zutreffendes Bild über das haushaltswirtschaftliche Han-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 12 GemHVO NRW**

deln der Gemeinde und die daraus entstandenen Ergebnisse. Bei der Festlegung der gemeindlichen Leistungskennzahlen sind die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gleichzeitig auch die Adressaten einer Kennzahlenanalyse. Je nach dem Informationsinteresse des einzelnen Adressaten beurteilt dieser die gemeindliche Haushaltswirtschaft aus seinem individuellen Blickwinkel, sodass sich aus den sehr unterschiedlichen Beurteilungen durch die einzelnen Adressaten ggf. erheblich voneinander abweichende Anforderungen und Wünsche an die gemeindliche Haushaltswirtschaft ergeben können. Deshalb gilt es, möglichst auch die Wirkungen aus dem haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinde zu erfassen.

In solchen Fällen besteht z. B. seitens des Rates der Gemeinde ein Bedarf an strategischen Steuerungsinformationen, beim Verwaltungsvorstand ein Bedarf an operativen Steuerungsinformationen, bei Kreditgebern ein Bedarf an Daten für ihre Bonitätsprüfung und bei den Einwohnern und Abgabepflichtigen ein Bedarf an Transparenz über die Wirkungen des haushaltswirtschaftlichen Handels der Gemeinde. Ein solcher breitgefächelter Informationsbedarf erfordert daher auch bedarfsgerechte Leistungskennzahlen, wobei nicht für jeden Adressaten eigene Kennzahlen bzw. ein eigenes Kennzahlenset entwickelt werden muss. Die Leistungskennzahlen müssen nur zweckbezogen ausgerichtet sein.

Die Nutzung von Leistungskennzahlen in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfordert auch, sich einen Überblick über deren Zwecke und inhaltliche Gestaltung sowie die eingesetzten Wertgrößen zu verschaffen, um die dadurch verdichteten gemeindlichen Sachverhalte interpretieren zu können. Dazu gehören auch ausreichende Kenntnisse über die Grundlagen der Bildung und des Einsatzes von Leistungskennzahlen. Es bedarf deshalb vielfältiger Informationen zu den einzelnen Leistungskennzahlen der Gemeinde, z.B. über die Definition und Berechnungsformel einschließlich der verwendeten Wertgrößen, ggf. einer Interpretationshilfe, durch die geklärt werden kann, was ein hoher oder ein niedriger Kennzahlenwert bedeutet, welche Wirkungen daraus entstehen und welche Schlüsse daraus gezogen werden können.

Es bedarf deshalb nicht nur besonderer Informationen über die örtlichen Einflussfaktoren auf die gemeindlichen Leistungskennzahlen, sondern es muss bei diesen Kennzahlen auch berücksichtigt werden, dass die einzelnen Leistungskennzahlen nicht getrennt nebeneinanderstehen, sondern miteinander verwoben sind. Dabei können durchaus auch gegenseitige Abhängigkeiten bestehen, sodass im Rahmen einer Analyse die Leistungskennzahlen nicht einzeln für sich allein betrachtet werden dürfen, sondern mit anderen Werten verglichen werden müssen. Für den Vergleich eignen sich z.B. Durchschnittswerte, Minimalwerte und Maximalwerte, aber auch systemimmanente Zielwerte. Welche örtlichen Leistungskennzahlen letztlich bei den gemeindlichen Produkten oder Produktgruppen zum Einsatz kommen sollen, hat die Gemeinde eigenverantwortlich zu entscheiden und hängt insbesondere von den von ihr festgelegten Zielsetzungen bezogen auf ihre Aufgabenerfüllung und das haushaltswirtschaftliche Handeln im Haushaltsjahr ab.

## **5. Die strategische Steuerung**

Die Gemeinde soll ihre Haushaltswirtschaft nicht mehr nur nach den eingesetzten Finanzmitteln, Sachmitteln und dem Personaleinsatz verwalten (Input), sondern vor allem nach den zu erbringenden gemeindlichen Leistungen steuern (Output). Diese neue Steuerung hat dabei unter Einbeziehung des Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs der Gemeinde zu erfolgen (Ressourcenorientierung). Sie erfordert nicht nur eine sachgerechte fachliche Ausführung der gemeindlichen Aufgaben. Der Rat der Gemeinde hat durch Zielsetzungen in seinen Politikfeldern einen Rahmen und dessen Inhalte zu bestimmen. Der Haushalt der Gemeinde bleibt dabei das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument in der gemeindlichen Verwaltung.

Die gemeindliche Steuerung erfordert jedoch, dass in der Gemeinde auch verstärkt betriebswirtschaftliche Instrumente und Methoden zur Anwendung kommen, z. B. die Produktorientierung, die Budgetierung, Leistungskennzahlen und Controlling, die Umsetzung der Ressourcenorientierung durch die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“, das System der doppelten Buchführung, die Kosten- und Leistungsrechnung u.a. Diese Reformansät-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 12 GemHVO NRW**

ze bedingen dabei nicht, dass die Gesamtverantwortung des Bürgermeisters für die Gemeinde und die besondere Finanzverantwortung des Kämmerers entbehrlich werden und die Entscheidungskompetenz des Rates reduziert werden könnte. Im Zusammenspiel der Verantwortlichen für die örtliche Steuerung benötigt der Rat der Gemeinde geeignete Informationen mit den örtlich wichtigen Daten zur produktorientierten Aufgabenerledigung und mit belastbaren Daten über den Ressourcenverbrauch und das Ressourcenaufkommen sowie über Einzahlungen und Auszahlungen.

Es gilt dabei unter Berücksichtigung der festgelegten Ziele und Leistungskennzahlen eine sachgerechte Verknüpfung zu erreichen und die notwendigen Messgrößen zur Messung der Zielerreichung zu bestimmen. Im Zusammenhang mit der Haushaltssteuerung durch den Rat kann der NKF-Produktrahmen als vorrangiges verwaltungsmäßiges Instrument auch als grundlegende Gliederung für die politische Gestaltung im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung genutzt werden. Die haushaltswirtschaftliche Produktorientierung soll durch das nachfolgende Schema aufgezeigt werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Produktorientierung nach dem NKF-Produktrahmen</b>				
<b>POLITIK-FELDER</b>	<b>PRODUKT-BEREICHE</b>	<b>PRODUKT-GRUPPEN</b>	<b>PRODUKTE</b>	<b>LEISTUNGEN</b>
1 Zentrale Verwaltung 2 Schule und Kultur 3 Soziales und Jugend 4 Gesundheit und Sport 5 Gestaltung der Umwelt 6 Zentrale Finanzleistungen	01 Innere Verwaltung ... 05 Soziale Leistungen ... 07 Gesundheitsdienste ... 17 Stiftungen	Bildung von Produktgruppen nach den örtlichen Bedürfnissen	Bildung von Produkten nach den örtlichen Bedürfnissen	Festlegung von Leistungen nach den örtlichen Bedürfnissen

*Abbildung 349 „Die Politikfelder nach dem NKF-Produktrahmen“*

Im Gleichklang mit der haushaltsmäßigen Produktorientierung lassen sich die Produktfelder und Produktbereiche als erste Stufen der gemeindlichen Produktorientierung ohne Einschränkungen und inhaltliche Veränderungen in Politikfelder und Politikbereiche überführen. Von den sechs Politikfeldern bzw. Produktfeldern geben fünf Felder die gemeindliche Aufgabenerfüllung wieder, die vor Ort auf vielfältige Art und Weise und in unterschiedlichen Organisationsformen durchgeführt wird. Das Politikfeld „Zentrale Finanzleistungen“ stellt dabei vorrangig einen internen Hauptbereich dar.

**II. Erläuterungen im Einzelnen**

**1. Zu Satz 1 (Festlegung von Zielen und Leistungskennzahlen):**

**1.1 Die gemeindliche Aufgabenerfüllung**

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft ist kein Selbstzweck, sondern dient stets der „Sicherung der Aufgabenerfüllung“. Diese Zweckbestimmung ist umfassend und deshalb als tragender Haushaltsgrundsatz für die gemeindliche Haushaltswirtschaft sowohl für das laufende als auch für künftige Haushaltsjahre anzusehen. Als Anknüpfungspunkt für die Aufgabenbestimmung ist die Vorschrift des § 3 GO NRW heranzuziehen. Die Aufgaben der Gemeinde werden dadurch bestimmt und abgegrenzt. Wegen der Vielzahl und der Verschiedenartigkeit der gemeindlichen Aufgaben mit einem theoretisch unbegrenzten Bedarf an Finanzmitteln ist eine ständige Bedarfsprü-

fung unter Berücksichtigung der örtlichen Aufgabenstellungen und der finanziellen Leistungsfähigkeit in jeder Gemeinde notwendig.

Der Grundsatz der „Sicherung der Aufgabenerfüllung schließt die Verpflichtung der Gemeinde zum Erhalt ihrer Leistungsfähigkeit und damit des dafür benötigten Vermögens sowie der notwendigen Erträge im Haushaltsjahr als auch bezogen auf die Zukunft (auf Dauer) ein. Für die wirtschaftliche Lage und die Weiterentwicklung der Gemeinde kommt es auf die Ergebnisse der jährlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde an, die von der Gemeinde durchaus gestaltbar sind, auch wenn durch Gesetze und andere Vorschriften die Produkte der Gemeinde und deren Abnehmer ortbezogene Beschränkungen bestehen. Die Sicherung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung soll auch dem Erhalt einer Vielzahl von Dienstleistungen der Gemeinde und damit dem Nutzen der örtlichen Gemeinschaft dienen. Daher kommt es bei der Beurteilung vielfach auf eine adressatenbezogene Betrachtung der Art und des Umfanges der gemeindlichen Aufgabenerfüllung an.

### **1.2 Die Produktorientierung im gemeindlichen Haushalt**

Die Festlegung von Zielen und Leistungskennzahlen ist auch an der Produktorientierung im gemeindlichen Haushalt auszurichten. Mit der Einführung des NKF in der Gemeinde ist die bisherige ausschließliche Auskunft über die Verwendung der eingesetzten Mittel durch Aussagen und Bewertungen über die mit den eingesetzten Mitteln erzielten Ergebnisse ersetzt abgelöst worden, d. h. die Inputorientierung ist in eine Outputorientierung umgewandelt worden. Die Aufgabenerfüllung der Gemeinde wird dadurch transparenter und ihr wirtschaftliches Handeln gestärkt. Die Einführung der Produktorientierung erfordert daher von der Gemeinde, sich einen Überblick über die vielfältigen Tätigkeiten, die erbrachten Leistungen sowie die damit erzielten Wirkungen zu verschaffen, um eine Definition von Produkten sowie von Zielen und Leistungskennzahlen zu ermöglichen.

In diesem Zusammenhang ist es nicht ausreichend, nur die Leistungen aufzulisten, sondern auch die Produkte und die Ziele müssen eindeutig definiert und voneinander abgegrenzt werden. Dies erfordert von der Gemeinde u.a. auch, eine Produktqualität örtlich festzulegen. Eine systematische Ordnung und Darstellung der Produkte der Gemeinde als gemeindliche Leistungen erleichtert die haushaltswirtschaftliche Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen, um der Ressourcenorientierung ausreichend Rechnung tragen zu können. Die gemeindliche Aufgabenerfüllung kann dadurch für die Adressaten der Haushaltswirtschaft verständlicher werden.

### **1.3 Die gemeindlichen Ressourcen**

Die Vorschrift über die haushaltswirtschaftlichen Ziele und Leistungskennzahlen der Gemeinde enthält die ausdrückliche Vorgabe, dass die Gemeinde dabei das einsetzbare Ressourcenaufkommen und den voraussichtlichen Ressourcenverbrauch berücksichtigen soll. Im jährlichen Haushalt der Gemeinde bzw. im gemeindlichen Ergebnisplan sind das voraussichtliche Ressourcenaufkommen und der geplante Ressourcenverbrauch der Gemeinde in voller Höhe und getrennt voneinander durch Erträge und Aufwendungen abzubilden.

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Ertrag“ wird betriebswirtschaftlich die bewertete Leistungserstellung der Gemeinde in einem Haushaltsjahr (Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr) verstanden. Einen Ertrag stellt dabei jeder gemeindliche Vorgang dar, der das Nettovermögen bzw. das Eigenkapital der Gemeinde erhöht. Unter der gemeindlichen Rechengröße „Aufwand“ wird betriebswirtschaftlich der bewertete Güterverzehr der Gemeinde in einem Haushaltsjahr (Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr) verstanden. Zu Aufwendungen führt daher jeder gemeindliche Vorgang, der das Nettovermögen bzw. das Eigenkapital der Gemeinde vermindert. Die gemeindlichen Aufwendungen sind aber auch an Zahlungsvorgänge gebunden, sodass bei der Gemeinde vielfach auszahlungsgleiche Aufwendungen entstehen.

**1.4 Die Festlegung von produktorientierten Zielen**

Die Vorschrift über die haushaltswirtschaftlichen Ziele und Leistungskennzahlen der Gemeinde enthält die ausdrückliche Vorgabe, dass die Gemeinde für ihre Aufgabenerfüllung produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festlegen sowie Leistungskennzahlen zur Zielerreichung bestimmen und mit örtlichen Finanzziele verknüpfen soll. Diese Vorgaben erfordern eine Erweiterung der örtlichen Zielbildung, die grundsätzlich bereits im Rahmen der örtlichen Aufgabenerfüllung erfolgt, z. B. in Form der Aufstellung eines Leitbildes.

Die Rechte und Kompetenzen des Rates, z. B. das Budgetrecht, die Beschlussfassung über den Haushaltsplan, die Feststellung des Jahresabschlusses, bleiben erhalten. Die Festlegung von produktorientierten Zielen und von Leistungskennzahlen bringt aber Veränderungen in den Beratungen und Entscheidungen des Rates mit sich, denn der Rat soll zukünftig möglichst ergebnisorientiert steuern. Dabei ist dann auch der aufzustellende Gesamtabschluss, in dem die Einzelabschlüsse der gemeindlichen Verwaltung und der Betriebe der Gemeinde konsolidiert werden, zu berücksichtigen, denn dieser führt zu einem neuen Überblick über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde.

Im haushaltswirtschaftlichen Zielbildungsprozess sollen daher die Ziele unter den Gesichtspunkten der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde und der Chancen und Risiken für die weitere Entwicklung zwischen dem Rat und der gemeindlichen Verwaltung, ggf. unter Einbeziehung der Öffentlichkeit, abgestimmt werden. Durch diese sachliche Zusammenarbeit kann erreicht werden, dass die Ziele und Leistungskennzahlen der Gemeinde gleichgewichtig zu den übrigen Haushaltsdaten sind und einen unverzichtbaren Bestandteil der gemeindlichen Haushaltsplanung darstellen. Dabei sind Ziele, die auf einen bestehenden Zustand oder auf die Einhaltung von rechtlichen Vorgaben ausgerichtet sind, nur bedingt brauchbar.

Die Verpflichtung nach dieser Vorschrift verlangt zudem von der Gemeinde nichts Unmögliches, auch wenn es bei der Vielzahl der örtlichen Aufgaben nicht immer einfach sein dürfte, geeignete und zutreffende Ziele für das haushaltswirtschaftliche Handeln festzulegen. Die örtlichen Ziele, die nur einen bestehenden Zustand in der Gemeinde oder die Einhaltung von rechtlichen Vorgaben erfassen, sind dabei nur bedingt für die gemeindliche Steuerung brauchbar. Bei der Festlegung gemeindlicher Ziele sollten daher auch die unterschiedlichen Zielfunktionen nicht außer Acht bleiben (vgl. Abbildung).

<b>Die Zielfunktionen bei gemeindlichen Zielen</b>	
<b>FUNKTION</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Auswahlfunktion</b>	Durch die formulierten Ziele muss eine Bewertung von Handlungsalternativen im Hinblick auf ihren Beitrag zur Erreichung der gesetzten Ziele möglich sein.
<b>Anreizfunktion</b>	Durch konkrete Zielvorgaben müssen dem Ausführenden die notwendigen Anreize zur Umsetzung, ggf. auch Leistungssteigerung, geboten werden.
<b>Beurteilungsfunktion</b>	Durch die Zielvorgaben muss noch eine Beurteilung möglicher Handlungsalternativen im Hinblick auf die Zielerreichung möglich sein.
<b>Kontrollfunktion</b>	Durch die Gestaltung messbarer Ziele muss die Möglichkeit einer Gegenüberstellung der erreichten Ergebnisse mit den gesetzten Zielvorgaben geschaffen werden.
<b>Koordinationsfunktion</b>	Durch die Zielvorgaben sollen die möglicherweise unterschiedlichen

<b>Die Zielfunktionen bei gemeindlichen Zielen</b>	
<b>FUNKTION</b>	<b>INHALTE</b>
	Aktivitäten im Sinne der Zielerreichung angepasst und aufeinander abgestimmt bzw. harmonisiert werden.
<b>Orientierungsfunktion</b>	Durch die Zielvorgabe soll eine Ausrichtung sämtlicher Handlungen auf die gesetzten Ziele erfolgen.
<b>Steuerungsfunktion</b>	Durch die Zielvorgaben sollen noch Möglichkeiten der eigenen Entscheidung über die zur Zielerreichung erforderlichen Handlungen bleiben.

*Abbildung 350 „Die Zielfunktionen bei gemeindlichen Zielen“*

Den Einstieg für eine örtliche Zielbildung bietet der gemeindliche Haushaltsplan, dessen Teilpläne mindestens nach den für verbindlich erklärten Produktbereichen aufgestellt werden müssen (vgl. § 79 GO NRW i.V.m. § 4 GemHVO NRW). Die produktorientierten Ziele dazu sollen auf den haushaltswirtschaftlichen Produkten aufbauen, die örtlich in Eigenverantwortung der Gemeinde festzulegen sind. Dabei sollten möglichst für alle Produkte auch Ziele gebildet werden. Dieser Ansatz stellt dabei nicht allein auf den Anspruch auf Vollständigkeit ab, sondern die örtlichen Ziele müssen in eine Zielhierarchie eingebunden sein, um zur örtlichen Steuerung beitragen zu können.

Eine solche Transparenz über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde sollte daher zwischen den Beteiligten abgestimmt werden. Dabei muss klargestellt werden, dass die Nichterreichung von Zielen nicht zwingend oder automatisch ein „Versagen“ in der Haushaltsbewirtschaftung bedeutet. Eine Abweichung kann auch durch externe Faktoren entstehen, die sich bei der Gemeinde auf ihre Haushaltswirtschaft auswirken, aber von der Gemeinde nicht unmittelbar beeinflusst werden können. Eine aufgetretene bedeutsame Abweichung kann aber zum Anlass für einen sachlichen Prozess genommen werden, um ggf. einen neuen Weg für eine bessere systematische Steuerung für den Rat und die Verwaltung der Gemeinde zu erreichen.

Die Steuerung der Gemeinde bzw. der gemeindlichen Verwaltung darf sich jedoch nicht nur auf die Ziele auf der untersten Ebene der örtlichen Gliederung des Haushaltsplans erstrecken. Diese gemeindlichen Ziele sowie die Ziele der übrigen Ebenen des gemeindlichen Haushaltsplans müssen in eine Zielhierarchie eingebunden sein, die ausgehend vom Rat und dem Leitbild der Gemeinde (strategische Ziele), bis in die unterste Verantwortungsebene der gemeindlichen Verwaltung (operative Ziele) hineinreicht. Nur so kann bei der Gemeinde ein in sich stimmiges Zielsystem entstehen, das einer kompetenten und ressourcenverbrauchorientierten Verwaltungsteuerung mit dezentraler Ressourcenverantwortung gerecht werden kann.

Es gilt deshalb auch, die örtliche Zielbildung nicht allein aus fachlicher Sicht zu betreiben. Eine alleinige fachbezogene Festlegung birgt die Gefahr in sich, die gemeindlichen Ziele so zu bestimmen, dass diese ständig erreicht werden. Es könnten die Ziele auch fachbezogen so hoch angesetzt werden, dass allein deshalb zusätzliche Ressourcen gefordert werden. Ein örtliches Zielsystem aus der Gesamtsicht der Gemeinde, das ausgehend vom Leitbild zu umsetzbaren jährlichen Zielen führt, ermöglicht auch die Schritte und einen örtlichen Prozess, der eine zutreffende Bewertung des wirtschaftlichen Handelns und der Aufgabenerfüllung der Gemeinde fördert.

### **1.5 Die Festlegung von Leistungskennzahlen**

Die gebildeten Ziele (Leistungs- und Finanzziele) sind u.a. zur Messung der Zielerreichung mit Leistungskennzahlen zu verbinden, d. h. erst sind von der Gemeinde die örtlichen Ziele zu bestimmen, dann dazu die Leistungskennzahlen. Betriebswirtschaftlich sind solche Kennzahlen jene Zahlen, durch die quantitativ erfassbare Sach-

verhalte in konzentrierter Form wiedergegeben werden können. Sie stellen relative Maßzahlen dar, die als Quotient aus einem Zähler und einem Nenner gebildet werden. Die gemeindlichen Leistungskennzahlen setzen sich i.d.R. aus zwei oder mehreren Grundzahlen zusammen und enthalten quantitative und aussagekräftige Informationen.

Die Festlegung der gemeindlichen Leistungskennzahlen muss daher deren Funktion und Zweck sowie den möglichen Nutzen berücksichtigen. So gilt es z. B. die Leistungskennzahlen auszuwählen, die zielbezogen und steuerungsrelevant sind, für die Adressaten eindeutig, glaubwürdig und verständlich sind und daher von ihnen interpretiert werden können. Daher muss auch immer ein zeitnaher Bezug zum gemessenen gemeindlichen Ereignis bestehen, sodass für die notwendige Bewertung die Leistungskennzahlen darüber auch schnell verfügbar gemacht werden müssen. Vor einem dauerhaften Einsatz ist daher auch dessen Tauglichkeit für den vorgesehenen Zweck zu prüfen. Diese Kennzahlen nehmen unterschiedliche Funktionen wahr (vgl. Abbildung).

<b>Wichtige Funktionen gemeindlicher Leistungskennzahlen</b>	
-	Die Leistungskennzahlen stehen in engem Zusammenhang mit den vom Rat aufgestellten Zielvorgaben. Sie dienen u.a. der Ermittlung und Beschreibung von Zielvorgaben.
-	Die Leistungskennzahlen dienen zur Kontrolle des Grades der Zielerreichung, insbesondere wenn mit der Zielbestimmung eine „Soll-Zahl“ verbunden wurde, und damit auch zur Feststellung der Leistungsfähigkeit der Gemeinde.
-	Die Leistungskennzahlen haben eine Warnfunktion inne, weil durch sie die entstandenen Abweichungen von den Haushaltsvorgaben ersichtlich und Ursachenanalysen möglich werden.

*Abbildung 351 „Wichtige Funktionen gemeindlicher Leistungskennzahlen“*

Die wesentlich verbesserte Informationsbasis sowie die neuen Komponenten des gemeindlichen Haushalts gebieten eine neue und qualifizierte Steuerung des gemeindlichen Handelns, die durch Ziele und Kennzahlen unterstützt wird. In Abhängigkeit von der örtlichen Produktbildung und der jeweils gewünschten Informationstiefe über die gemeindliche Leistungserbringung sind Leistungskennzahlen von jeder Gemeinde eigenverantwortlich zu definieren. Dem steht nicht entgegen, auf Erfahrungen anderer Gemeinden aufzubauen oder erprobte Leistungskennzahlen den örtlichen Bedürfnissen anzupassen.

### **1.6 Die Messung der Zielerreichung**

Die Vorgabe aus der Vorschrift, Ziele zur Grundlage der Gestaltung der Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts zu machen, führt dazu, dass die Erreichung der vereinbarten Ziele für das Haushaltsjahr im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses mithilfe von Leistungskennzahlen gemessen werden muss. Unter dem Begriff „Leistungskennzahl“ soll dabei eine Maßgröße verstanden werden, die zu einem gemeindlichen Sachverhalt durch Zusammenfassung auf eine quantitative Größe eine Aussage ermöglicht und dessen Beurteilung unterstützt.

Die Messung der Zielerreichung im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft durch Leistungskennzahlen kann zu wichtigen Erkenntnissen, auch über haushaltswirtschaftliche Besonderheiten, führen. Sie ist daher kein Selbstzweck, sondern dient der gemeindlichen Steuerung. Dabei ist zu beachten, dass die Messung der Zielerreichung noch keine Aussage über die haushaltswirtschaftlichen Gegebenheiten bei der Gemeinde zulässt, sondern nur Hinweise darauf geben kann. Eine Leistungskennzahl besteht i.d.R. aus Messgrößen und kann für unterschiedlichste Fragestellungen eingesetzt werden. Dabei ist zu beachten, dass nicht nur eine Leistungskennzahl zur Messung der Zielerreichung eingesetzt wird und beim Einsatz von mehreren Leistungskennzahlen, die

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 12 GemHVO NRW**

einzelne Kennzahl nicht isoliert betrachtet wird. Diese Sachlage setzt aber auch voraus, dass bei der Auswahl der einzusetzenden Leistungskennzahlen bestimmte Kriterien zur Anwendung kommen (vgl. Abbildung).

<b>Die Auswahl von Leistungskennzahlen</b>	
<b>AUSWAHLASPEKTE</b>	<b>AUSWAHLINHALTE</b>
<b>Einsatzfeld</b>	Das vorgesehene Einsatzfeld oder der Beurteilungsbereich ist ausschlaggebend für die Auswahl der einzusetzenden Leistungskennzahl um eine Messung der Zielerreichung zu bewirken. Dazu bietet sich z. B. eine Zuordnung nach der örtlichen Produktorientierung an.
<b>Definition</b>	Die Definition einer Leistungskennzahl lässt erkennen, ob diese für den vorgesehenen Zweck geeignet ist.
<b>Berechnungsformel</b>	Die Berechnungsformel zeigt die Zusammensetzung einer Leistungskennzahl auf und lässt eine Beurteilung der Einsatzmöglichkeit zu.
<b>Wertgrößen</b>	Die Quellen der einzelnen Wertgrößen der Leistungskennzahl sollten, wenn bekannt, in die Beurteilung der Einsatzmöglichkeit der Leistungskennzahl einfließen.
<b>Interpretationsmöglichkeiten</b>	Für jede eingesetzte Leistungskennzahl bedarf i.d.R. einer Interpretationshilfe. In dieser Unterstützung sollten Antworten zu Auslegungsfragen enthalten sein, z. B. was ein hoher Wert oder ein niedriger Wert bei einer Kennzahl bedeutet, lassen bestimmte Kennzahlenwerte bestimmte Schlüsse zu oder ist ggf. eine Gewichtung erforderlich.
<b>Einflussfaktoren</b>	Bei jeder eingesetzten Leistungskennzahl können Einflussfaktoren bestehen, die deren Aussagekraft bestimmen. Durch die Betrachtung individueller Strukturen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung wird eine Überprüfung der Richtigkeit der Kennzahl möglich.
<b>Beziehungen zu anderen Kennzahlen</b>	Bei der Messung der Zielerreichung mit Hilfe von Kennzahlen in einem Einsatzfeld stehen die einzelnen Leistungskennzahlen miteinander in Beziehung und nicht getrennt nebeneinander. Die gegenseitigen Abhängigkeiten und Verhältnisse müssen offengelegt und berücksichtigt werden.
<b>Vergleichswerte</b>	Die Messung der Zielerreichung erfordert andere Werte, z. B. Zielwerte oder Durchschnittswerte, die zu Vergleichszwecken herangezogen werden können, denn eine Leistungskennzahl soll nicht isoliert betrachtet werden.

*Abbildung 352 „Die Auswahl von Leistungskennzahlen“*

Für die Ursachenanalyse der Gemeinde über die entstandene oder erreichte wirtschaftliche Lage und die Festlegung der weiteren wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde kann eine Kennzahlenanalyse, die sich an die örtliche Messung der Zielerreichung anschließt, von großem Nutzen sein. Zur Bewertung der gemeindlichen Sachverhalte ist es erforderlich, die eingesetzten Leistungskennzahlen ins Verhältnis zu Referenz- oder Vergleichskennzahlen zu setzen. Dabei ist eine Vielzahl von Vergleichen möglich, z. B. Folgende (vgl. Abbildung).

<b>Vergleiche beim Einsatz von Leistungskennzahlen</b>	
<b>Zeitreihenvergleich</b>	Der Vergleich in Form einer Zeitreihe lässt auffällige Veränderungen in der Vergangenheit durch ein Nebeneinander von mehreren Jahren erkennen. Durch einen solchen Vergleich wird aber auch das Abschätzen von Entwicklungen und Trends unterstützt.
<b>Plan-/Ist-Vergleich</b>	Der Plan-/Ist-Vergleich dient der haushaltsmäßigen Messung der Zielerreichung in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in Euro-Beträgen für das abgelaufene Haushaltsjahr. Er ist durch Leistungskennzahlen zu ergänzen. Dieser jahresbezogene Vergleich kann in einen Zeitreihenvergleich erweitert werden. Er kann dann der Abschätzung voraussichtlicher Entwicklungen im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung dienen.
<b>Interkommunaler Vergleich</b>	Vergleich mit anderen (ähnlichen) Kommunen, Standortbestimmung, Entwicklungen

*Abbildung 353 „Vergleiche beim Einsatz von Leistungskennzahlen“*

Welche Leistungskennzahlen für Sachverhalte in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft durch die Gemeinde eingesetzt werden, ist von der jeweiligen Zielsetzung der Gemeinde abhängig und liegt in der eigenen Verantwortung der Gemeinde.

**2. Zu Satz 2 (Ziele und Leistungskennzahlen für Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle):**

**2.1 Der neue Informationsbedarf**

Die ausdrückliche Vorgabe aus der Vorschrift, die festgelegten Ziele und Leistungskennzahlen zur Grundlage der Gestaltung der Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts der Gemeinde zu machen, führt dazu, dass der Rat der Gemeinde für seine strategische Steuerung entsprechende Informationen aus der örtlichen Haushaltswirtschaft benötigt. In diesem Zusammenhang ist es nicht hilfreich, den Bedarf dafür allein aus dem durch die Vorschrift ausgedrückten Willen des Gesetzgebers abzuleiten.

Der Auslöser für den örtlichen Einsatz von Zielen und Leistungskennzahlen muss vielmehr der eigene Steuerungsbedarf der Gemeinde für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sein, der unter Berücksichtigung der gemeindlichen Haushaltsplanung entsteht und dessen Wirkungen sich in der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans zeigen und im Jahresabschluss der Gemeinde nachgewiesen werden. Es gilt daher, die Durchführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft insgesamt auf Ziele mit entsprechender Steuerung und Erfolgskontrolle auszurichten (vgl. Abbildung).

<b>Neue Informationen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft</b>	
-	Durch die Abbildung des geplanten Ressourcenverbrauchs im zu beschließenden Haushaltsplan.
-	Durch die Erfassung und Bewertung des Vermögens und der Schulden und deren stichtagsbezogenen Nachweis in der Bilanz.
-	Durch die Gestaltung des Haushaltsausgleichs auf der Grundlage von Erträgen und

<b>Neue Informationen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft</b>	
	Aufwendungen.
-	Durch die Zuordnung von Ressourcen zu Aufgaben, Zielen und Leistungen in den Teilplänen des Haushaltsplans.
-	Durch Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung.

*Abbildung 354 „Neue Informationen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft“*

Diese Gegebenheiten erfordern u.a. eine Gestaltung des örtlichen Haushaltsplans unter Beachtung der politisch steuerungsrelevanten Aspekte und der notwendigen Transparenz über das finanzwirtschaftliche Handeln der Gemeinde. Der gemeindliche Haushaltsplan sollte daher eine Verknüpfung von Zielen mit Leistungs-, Ertrags- und Finanzdaten enthalten, um übersichtliche und nachvollziehbare Informationen für den Rat der Gemeinde zu gewährleisten und die Messung der Zielerreichung möglich zu machen (vgl. Nr. 1.2.5 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

## **2.2 Die Ausgestaltung von örtlichen Zielen und Leistungskennzahlen**

Die spezifische Ausgestaltung von Zielen und Leistungskennzahlen unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten bleibt der Gemeinde überlassen. Die örtlichen Zielbeschreibungen, Leistungskennzahlen und sonstige Angaben im gemeindlichen Haushaltsplan sind daher von jeder Gemeinde nach ihren Bedürfnissen festzulegen (vgl. § 4 Absatz 2 GemHVO NRW). Sie kann dazu auch weitere Informationen anhand der bestehenden Zielhierarchie oder von Leistungsmerkmalen geben. Um aber eine tatsächliche Verwertung der wichtigen Informationen durch die Adressaten zu ermöglichen, müssen für die Auswahl und Zusammenfassung der Informationen bzw. die Aufbereitung der Daten auch die Zwecke der Information und deren Empfänger berücksichtigt werden.

Für diesen Bedarf sowie für die Gestaltung lesbarer Berichte bietet der Haushaltsplan eine gute Basis, der sich dadurch zu einem praktikablen Steuerungsinstrument weiterentwickeln lässt. Zu beachten ist aber, dass sich die Ziele der gemeindlichen Aufgabenerfüllung durch die Verwaltung der Gemeinde nicht allein mit Finanzgrößen messen lassen. Daher sind zur Konkretisierung der Zielsetzung geeignete andere Messgrößen zu bestimmen, die so festgelegt sein sollen, dass die Zielerreichung gemessen und über deren Stand informiert werden kann. Mit Hilfe von Messgrößen entstehen auch Leistungskennzahlen, durch die gemeindliche Informationen durch Zahlen verdeutlicht und in ihrer Aussage verbessert werden können. Wenn aber die Zielformulierung in Einzelfällen keine unmittelbare Messung der Zielerreichung durch Leistungskennzahlen zulässt, gleichwohl aber eine Information über den Stand der Zielerreichung notwendig ist, muss versucht werden, über Hilfsgrößen (Indikatoren) die Zielerreichung zu messen.

Diese gesamte Zielrichtung für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde erfordert, mindestens in den Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans die von der Gemeinde geplanten Leistungsmengen sowie Leistungskennzahlen als Plangrößen auszuweisen. In den Teilrechnungen sind dann jeweils Ist-Zahlen darzustellen, durch die eine Kontrolle und die Messung der Zielerreichung ermöglicht werden. Die an Planung und Jahresabschluss anknüpfende und damit am Handeln der gemeindlichen Verwaltung orientierte Steuerung erfordert eine Verdichtung von Informationen. Diese Notwendigkeit bringt es mit sich, dass eine inhaltliche Ausrichtung auf wenige, aber geeignete Zieldimensionen in Abhängigkeit von der Steuerung der Gemeinde vorgenommen werden soll. Zur Beurteilung sollen geeignete Leistungskennzahlen genutzt werden.

### **2.3 Die Abbildung der örtlichen Ziele im Haushaltsplan**

Die mit der Reform des Gemeindehaushaltsrechts angestrebten Ziele, die Steuerung der Gemeinde zu verbessern und den Ressourcenverbrauch vollständig zu berücksichtigen, erfordern eine Gliederung des Haushaltsplans in Teilpläne (vgl. § 79 GO NRW i.V.m. § 4 GemHVO NRW). Im NKF liegt die zeitgemäße Gliederung des Haushaltsplans in der Eigenverantwortung der Gemeinde. Hierzu gehören insbesondere die Steuerung über Ziele und Zielvereinbarungen auf allen internen Verwaltungsebenen, aber auch zwischen Rat und Verwaltung. Die Möglichkeit, deren Umsetzung und Zielerreichung mit Hilfe von messbaren Kennzahlen besser nachprüfen zu können, zählt auch dazu. Vereinbarte Ziele und messbare Leistungskennzahlen sollen deshalb auf allen Gliederungsebenen des gemeindlichen Haushaltsplans und nicht nur auf der steuerungsrelevanten Ebene, entsprechend der Zielhierarchie ausgewiesen werden (vgl. Nr. 1.2.5 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

### **2.4 Die Einrichtung eines Controllings**

#### **2.4.1 Die Gestaltung des Controllings**

Die Gesamtvorgabe zu gemeindlichen Zielen und Leistungskennzahlen sowie deren Anwendung in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfordert von der Gemeinde die Einrichtung eines örtlichen Controllings und eines unterjährigen Berichtswesens. Aufbauend auf der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung und dem Erhalt der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde und abgeleitet aus den Verantwortlichkeiten vor Ort hat ein Controlling der Gemeinde eine herausragende Bedeutung. Für die Gemeinde gilt es dabei insgesamt, ihre Aufgabenerfüllung im Rahmen der durch den Rat der Gemeinde getroffenen Festlegungen konkret und korrekt zu sichern und zu gewährleisten.

Die Verantwortlichen in der Gemeinde sollen daher im Rahmen eines örtlichen Controllings die notwendigen Informationen gewinnen, um den haushaltswirtschaftlichen Steuerungsbedarf nachzukommen und Belastungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entgegenwirken zu können. Für die Gemeinde ist es dabei nicht ausreichend, ihr Controlling nur auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft auszurichten. Vielmehr bietet sich ein Controllingssystem an, das aus unterschiedlichen Modulen zusammensetzbar ist. Dazu könnte z. B. ein Kostencontrolling gehören, das auf die Weiterverarbeitung der Grundinformationen der Kosten- und Leistungsrechnung im Sinne von kostenorientierten Entscheidungshilfen und im Sinne einer bewussten Gestaltung der Kosten ausgerichtet ist. Mögliche Module für ein gemeindliches Controllingssystem werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Mögliche Module für ein gemeindliches Controlling</b>
- Ein strategisches Controlling, damit eine langfristige Ausrichtung des Entscheidungshandels möglich wird.
- Ein Finanzcontrolling, das auf Kennzahlen zur finanzwirtschaftlichen Steuerung ausgerichtet ist.
- Ein Kostencontrolling, das auf die Weiterverarbeitung der Grundinformationen der Kosten- und Leistungsrechnung im Sinne von kostenorientierten Entscheidungshilfen und im Sinne einer bewussten Gestaltung der Kosten ausgerichtet ist.
- Ein Wirkungs- und Qualitätscontrolling, das die geforderte strategische Ausrichtung des Verwaltungshandelns unterstützt, um nicht nur den Output zu messen, sondern auch eine bestimmte Wirkung zu erzielen (Outcome).
- Ein Investitions- und Projektcontrolling, weil i. d. R. die Investitionen der Gemeinde der Umsetzung langfristiger Strategien dienen.

<b>Mögliche Module für ein gemeindliches Controlling</b>	
-	Ein Personalcontrolling, weil dem Personal der Gemeinde eine erhebliche Bedeutung als Kostenblock, aber auch als Ressource der Gemeinde zu kommt und es daher einer Steuerung der Personalkosten und deren Struktur bedarf.
-	Ein Beteiligungscontrolling, weil die Erreichung bzw. Rückgewinnung des Gesamtüberblicks über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde, zwingend erforderlich ist und sich die strategische Führung der Gemeinde über die Kernverwaltung und ihre verselbstständigten Aufgabenbereiche erstrecken muss.

Abbildung 355 „Mögliche Module für ein gemeindliches Controlling“

Ein örtliches Controllingssystem darf jedoch nicht nur innerhalb der gemeindlichen Verwaltung betrieben werden. In diesem System muss auch die Beziehung zwischen dem Rat der Gemeinde und der gemeindlichen Verwaltung zum Tragen kommen. Nur bei einem Einvernehmen dieser beiden örtlich verantwortlichen Partner wird es über die gemeindliche Steuerung möglich, erfolgreich Maßnahmen zur Gegensteuerung von aufgetretenen Abweichungen in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft oder mit strategischer Bedeutung für die Gemeinde zu ergreifen. Auch ein Wirkungs- und Qualitätscontrolling dürfte sachgerecht sein, das die geforderte strategische Ausrichtung des Verwaltungshandelns unterstützt, um nicht nur den Output zu messen, sondern auch eine bestimmte Wirkung zu erzielen (Outcome). In einem solchen System sollten die einzelnen Controllingmodule der Gemeinde ineinandergreifen und insgesamt ein örtlich anwendbares Controllingssystem ermöglichen.

In diesem Zusammenhang steht auch die Jahresabschlussanalyse. Durch eine sachgerechte Analyse können besondere Gegebenheiten und Zusammenhänge im wirtschaftlichen Handeln der Gemeinde hergestellt und beurteilt werden. Aufbauend auf der vergangenheitsbezogenen Betrachtung im gemeindlichen Jahresabschluss und der haushaltswirtschaftlichen Planung für das Haushaltsjahr wird es dabei den Verantwortlichen in der Gemeinde nur durch regelmäßige Soll-Ist-Vergleiche möglich, im Rahmen der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans abweichende Entwicklungen und Tendenzen von der haushaltsjahrbezogenen Planung zu erkennen.

Die Ergebnisse und Erkenntnisse daraus sollten in die Beurteilung und Gestaltung der wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde einbezogen werden. Mit der Erweiterung der Analyse und der gemeindlichen Steuerung auf den Gesamtabschluss der Gemeinde können durch gewonnene Informationen gemeindegewirtschaftliche Maßstäbe gesetzt werden, die in Entscheidungsprozesse von internen und externen Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses einfließen. Dabei ist zudem zu berücksichtigen, dass es ggf. erforderlich werden kann, die örtlichen Geschäftsprozesse und Verwaltungsabläufe den geänderten Anforderungen an die gemeindliche Aufgabenerfüllung anzupassen.

#### 2.4.2 Gemeindliche Finanzmanagementbereiche

Im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und der darauf ausgerichteten Gestaltung der Haushaltswirtschaft der Gemeinde besteht neben dem strategischen Management, das i.d.R. dem Rat der Gemeinde und dem Bürgermeister obliegt, ein vielfältiges operatives Management innerhalb der gemeindlichen Verwaltung, das der gleichen Zielsetzung der Gemeinde unterliegt. Die Verwaltungssteuerung der Gemeinde lässt sich daher operativ in unterschiedliche Managementbereiche zerlegen, denen wiederum Fachbereiche bzw. Organisationseinheiten der gemeindlichen Verwaltung zugeordnet werden können. Mögliche gemeindliche Finanzmanagementbereiche werden nachfolgend beispielhaft aufgezeigt (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 12 GemHVO NRW**

<b>Beispiele für gemeindliche Finanzmanagementbereiche</b>			
<b>STRATEGISCHES CONTROLLING</b>	<b>OPERATIVES CONTROLLING</b>		
	<b>Personalcontrolling</b>	<b>Finanzcontrolling</b>	<b>...controlling</b>
	- ...management, um ...	- <b>Forderungsmanagement</b> , um Ansprüche der Gemeinde zu sichern und bestehende Forderungen zeitgerecht einzuziehen.	- ...management, um ...
	⇓		⇓
<b>Sachliche</b>	⇓	- <b>Instandhaltungsmanagement</b> , um bauliche und Verkehrssicherungspflichten ordnungsgemäß und zeitnah zu erfüllen.	⇓
<b>und</b>	⇓	- <b>Liquiditätsmanagement</b> , um die Liquidität der Gemeinde zu sichern und den Zahlungsverpflichtungen termingerecht nachzukommen.	⇓
<b>produktorientierte</b>	⇓		⇓
<b>Abgrenzungen</b>	⇓	- <b>Risikomanagement</b> , um Risiken, die die Haushaltswirtschaft und die wirtschaftliche Lage der Gemeinde erheblich beeinflussen können, frühzeitig zu erkennen.	⇓
<b>durch</b>	⇓		⇓
<b>den Rat</b>	⇓	- <b>Schuldenmanagement</b> , um zusätzliche haushaltsmäßige Belastungen aus aufgenommenen Krediten und bei Umschuldungen möglichst zu vermeiden bzw. gering zu halten.	⇓
<b>und</b>	⇓		⇓
<b>den Bürgermeister</b>	⇓	- <b>Vermögensmanagement</b> , um bei Kapitalanlagen und anderen gemeindlichen Vermögenswerten mögliche Risiken zu vermeiden bzw. gering zu halten.	⇓
<b>als</b>	⇓		⇓
<b>Verantwortliche</b>	⇓	- <b>Zinsmanagement</b> , um bei gemeindlichen Krediten das Risiko von Zinssteigerungen wirksam zu steuern.	⇓

*Abbildung 356 „Beispiele für gemeindliche Finanzmanagementbereiche“*

## 2.5 Die Einrichtung eines Risikofrüherkennungssystems

### 2.5.1 Allgemeine Sachlage

Jede Gemeinde muss prüfen, ob sie für sich ein Risikofrüherkennungssystem einrichtet, wie es für Eigenbetriebe vorgeschrieben ist (vgl. § 10 Absatz 1 EigVO NRW), denn im Lagebericht nach § 48 GemHVO NRW, der dem gemeindlichen Jahresabschluss beizufügen ist, soll auch über die Risiken, die die wirtschaftliche Lage der Gemeinde erheblich beeinflussen können, berichtet werden. Zur Risikofrüherkennung gehören insbesondere die Risikoidentifikation und die Risikobewertung, die Maßnahmen der Risikobewältigung einschließlich der Risiko-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 12 GemHVO NRW**

kommunikation, die Risikoüberwachung bzw. die Risikofortschreibung und die Dokumentation (Risikomanagement) durch die Gemeinde.

In diesem Zusammenhang sind eine ständige Beobachtung möglicher Risikoquellen und ihre Veränderungen unerlässlich, z. B. der Geld- und Kreditmarkt, die Energiemärkte unerlässlich. Einen Anlass für künftige Risiken und Chancen der Gemeinde können aber auch die Entwicklungen im Steuerrecht, europäische Entwicklungen sowie Veränderungen im allgemeinen Geschäftsverkehr bieten. Vor dem Hintergrund, dass die Gemeinde verpflichtet ist, ihre dauernde Leistungsfähigkeit zu erhalten und ihre stetige Aufgabenerfüllung zu sichern, ist ein gemeindliches Überwachungssystem, das es ermöglicht, etwaige bestandsgefährdende Entwicklungen für die Gemeinde frühzeitig zu erkennen, sehr hilfreich.

**2.5.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung**

Die Ziele und Zwecke sowie die Fragen der Einrichtung und Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems in Abhängigkeit von den örtlichen Gegebenheiten der Gemeinde machen es sachlich erforderlich, die Grundsätze, die sich für die Risikoüberwachung in der Betriebswirtschaftslehre und bei der Anwendung im kaufmännischen Bereich entwickelt haben, von Anfang an grundsätzlich auch im gemeindlichen Bereich anzuwenden. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung werden in allgemeine und besondere Grundsätze untergliedert (vgl. Abbildung).

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR)</b>	
<b>ALLGEMEINE GRUNDSÄTZE DER GOR</b>	
<b>Grundsatz der Gesetzmäßigkeit</b>	Der Grundsatz, der die Forderung nach der Kenntnis, Beachtung und entsprechender Überwachung aller gesetzlichen und rechtlichen Regelungen umfasst.
<b>Grundsatz der Ordnungsmäßigkeit und Systematik</b>	Der Grundsatz, der verlangt, dass das Risikoüberwachungssystem klar und übersichtlich sein muss sowie einer Ordnung bzw. eine Struktur besitzen muss, damit z. B. der Entstehungsbereich von Risiken eindeutig erkennbar wird.
<b>Grundsatz der Wirtschaftlichkeit</b>	Der Grundsatz, damit die gewählten Maßnahmen die beste Alternative für die Gemeinde darstellen und Chancen und Risiken angemessen gegeneinander abgewogen werden.
<b>BESONDERE GRUNDSÄTZE DER GOR</b>	
<b>Grundsatz der Risikostrategiebestimmung</b>	Der Grundsatz, der Vorgaben verlangt, wie in der Gemeinde mit Risiken umzugehen ist, z. B. welche Risiken eingegangen werden können, in welchem Verhältnis Chancen und Risiken zueinanderstehen sollen.
<b>Grundsatz der Einrichtung einer Organisationsstruktur</b>	Der Grundsatz, der verlangt, Strukturen und Systeme zu schaffen, anhand dessen sich die einzelnen Risikostrategievorgaben umsetzen und ggf. neu ausrichten lassen.
<b>Grundsatz der vollständigen Risikoermittlung</b>	Der Grundsatz, der beinhaltet, dass das Risikoüberwachungssystem so auszugestalten ist, dass möglichst alle Risiken aus sämtlichen Aufgabenbereichen der Gemeinde erfasst werden.

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR)</b>	
<b>Grundsatz der vorsichtigen Risikobewertung</b>	Der Grundsatz, der eine systematische Aufarbeitung der Grundlagendaten verlangt, sodass ihre Relevanz für die Risiken und Chancen der Gemeinde erkennbar wird.
<b>Grundsatz der Wesentlichkeit</b>	Der Grundsatz, der verlangt, die Informationen aus den gesammelten und bewerteten gemeindlichen Daten auf den wesentlichen Kern hinsichtlich der ermittelten Risiken zu beschränken und eine Überfrachtung zu vermeiden.
<b>Grundsatz der Kommunikation</b>	Der Grundsatz, der verlangt, gemeindeintern die Voraussetzungen dafür zu schaffen, dass risikobehaftete Sachverhalte zeitnah der Verwaltungsführung zur Kenntnis gelangen, ggf. je nach Risikosachverhalt eine Abstufung nach sachlichen Risikoklassen zuzulassen.
<b>Grundsatz der Dokumentation</b>	Der Grundsatz, der verlangt, dass sämtliche ergriffenen Maßnahmen in Schriftform niedergelegt oder in der Datenverarbeitung dokumentativ erfasst werden, um die Einhaltung von Überwachungsmaßnahmen zu gewährleisten bzw. sicherzustellen und einer Nachweispflicht zu genügen.
<b>Grundsatz der Stetigkeit</b>	Der Grundsatz, der eine Stetigkeit der Methoden zur Ermittlung risikorelevanter Sachverhalte verlangt, um einen Vergleich in einer Zeitreihe zu ermöglichen, sodass Abweichungen im Zeitablauf und die hierfür maßgeblichen Erwägungen erkennbar und nachvollziehbar werden.

*Abbildung 357 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung“*

Die allgemeinen Grundsätze beinhalten allgemeine Handlungsvorgaben, die im Zusammenhang mit einer pflichtgemäßen Risikoüberwachung stehen. Die besonderen Grundsätze füllen die Handlungsempfehlungen zur Ausgestaltung eines Risikoüberwachungssystems weiter aus. Die allgemeinen und die besonderen Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung, die die Handlungsempfehlungen zur Ausgestaltung eines Risikoüberwachungssystems weiter ausfüllen, müssen sich den allgemein geltenden Grundsätzen unterordnen. Solche allgemeinen Grundsätze verhindern nicht, dass sich aus den örtlichen Besonderheiten der Gemeinden heraus noch zusätzliche, aber durchaus auch unterschiedliche Anforderungen an ein Risikofrüherkennungssystem ergeben können.

### **2.5.3 Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems**

#### **2.5.3.1 Allgemeine Inhalte**

Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems ist abhängig von den örtlichen Gegebenheiten der Gemeinde, z. B. von der Gemeindegröße, der Organisation der Verwaltung, der haushaltswirtschaftlichen Lage. Daraus können sich unterschiedliche Anforderungen an ein solches System ergeben, in dem alle Aufgabenbereiche zu berücksichtigen sind. Es sind jedoch keine konkreten landesweiten Systemvorgaben sachgerecht, denn die Beantwortung der Frage nach dem Vorliegen oder Nichtvorliegen eines Risikos hängt von der Risikoakzeptanz in der einzelnen Gemeinde ab. Für die Wirksamkeit und den Erfolg eines Risikofrüherkennungssystems ist daher die in der Gemeinde vorhandene Risikokultur und Risikopolitik sowie das vorhandene Risikobewusstsein von wesentlicher Bedeutung.

Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems muss unter der Abwägung von Vor- und Nachteilen sowie den Besonderheiten der Gemeinde nachvollziehbar gemacht werden. Wird von der Gemeinde ein Risikofrüherkennungssystem eingerichtet, kann dieses von der Gemeinde in weiteren Entwicklungsschritten in ein „konzernweites“ Risikofrüherkennungssystem überführt werden. Die daneben ggf. bestehenden Verpflichtungen der Unternehmen und Einrichtungen der Gemeinde, jeweils auch ein eigenes Risikofrüherkennungssystem einzurichten, bleiben dabei unberührt (vgl. § 10 Absatz 1 EigVO NRW). Das Risikofrüherkennungssystem muss zudem von der Gemeinde ausreichend dokumentiert werden.

### **2.5.3.2 Besondere Inhalte**

Die Ausgestaltung eines gemeindlichen Risikofrüherkennungssystems sollte sich an der Art und dem Umfang sowie der Struktur der von der Gemeinde übernommenen Risiken, aber auch an der örtlichen Risikosteuerung orientieren. So gilt es u.a., die mit dem Risikofrüherkennungssystem verbundenen Aufgaben klar zu definieren und gegeneinander abzugrenzen, die Verantwortlichkeiten innerhalb der gemeindlichen Verwaltung im Einzelnen festzulegen und die Effektivität und Effizienz des eingerichteten Systems einer regelmäßigen Überwachung zu unterziehen. Es sollte zudem sichergestellt werden, dass geeignete Verfahren benutzt werden, um wesentliche Risiken frühzeitig zu erkennen. Auch müssen zeitnahe Anpassungen möglich sein, wenn sich externe und/oder interne Rahmenbedingungen verändert haben.

Die vorzunehmende Risikobewertung durch die Gemeinde sollte mit den zugrunde gelegten Annahmen und Daten sowie den daraus gezogenen Schlussfolgerungen ausreichend dokumentiert werden. Die gemeindliche Risikosteuerung umfasst dabei die von der Gemeinde getroffenen Maßnahmen über den Umgang mit den ermittelten Risiken sowie die Festlegung und Bemessung der Übernahme von Risiken durch die Gemeinde unter Berücksichtigung ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Daraus folgt insgesamt, dass die Ergebnisse eines Risikofrüherkennungssystems nicht im Widerspruch zur Geschäftstätigkeit der Gemeinde stehen sollen.

### **2.5.4 Die Einbeziehung in die Jahresabschlussprüfung**

Das gemeindliche Risikofrüherkennungssystem ist zudem auch ein Gegenstand der Jahresabschlussprüfung, bei der es zu beurteilen gilt, ob das eingerichtete System und dessen Umsetzung mit dem Umfang, der Art und der Komplexität der von der Gemeinde eingegangenen Risiken in Einklang stehen und angemessen ist. Dazu gehört auch die interne Berichterstattung im Rahmen des örtlichen Risikomanagements sowie dessen Überwachung. Der Abschlussprüfer soll daher im Prüfungsbericht zum gemeindlichen Jahresabschluss auch auf die wesentlichen Ergebnisse seiner Prüfung des gemeindlichen Risikofrüherkennungssystems eingehen.

## **2.6 Die Einrichtung eines Liquiditätsrisikomess- und Liquiditätssteuerungsverfahrens**

Die Gemeinde kann ergänzend zu einem Risikofrüherkennungssystem auch noch ein Liquiditätsrisikomess- und -steuerungsverfahren einrichten. Ob und in welchem Umfang dieses erfolgen soll, ist von der Gemeinde eigenverantwortlich unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse und der Art und Komplexität der gemeindlichen Geschäftsvorfälle zu entscheiden. Für die Beurteilung einer ausreichenden Liquidität ist eine angemessene Liquiditätsplanung und damit auch eine adäquate laufende Ermittlung und Überwachung des Liquiditätsrisikos und der Liquiditätslage vorzunehmen (§ 75 Absatz 6 GO NRW und § 30 Absatz 6 GemHVO NRW).

Im Zusammenhang mit der Einschätzung, bei welchem Niveau ein mittleres oder ein hohes Risiko für eine nicht ausreichende gemeindliche Liquidität entsteht, sollte die Gemeinde geeignete Obergrenzen für Liquiditätsrisiken, wie sie vergleichsweise auch im Zinsmanagement zur Anwendung kommen, bestimmen und diese zudem regelmäßig überprüfen. Werden von der Gemeinde zudem Beobachtungskennzahlen, z.B. eine Liquiditätskennzahl,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 12 GemHVO NRW**

die das Verhältnis zwischen den verfügbaren Zahlungsmitteln und den Zahlungsverpflichtungen in einem bestimmten Zeitraum angibt, eingesetzt, tragen diese zu einer Verbesserung der Einschätzung der Liquiditätserfordernisse bei der Gemeinde bei.

Es bedarf aber alternativer Verfahren zur Sicherung der gemeindlichen Liquidität, wenn die Gemeinde sich nicht eines ausgefeilten Liquiditätsrisikomes- und Liquiditätssteuerungsverfahrens bedient. Einen Einstieg für die Gemeinde, sich einen zeitbezogenen Überblick über die verfügbaren Zahlungsmittel und der abrufbaren Forderungen und Zahlungsverpflichtungen zu verschaffen, bietet ein Liquiditätsspiegel, vergleichbar dem Forderungsspiegel und dem Verbindlichkeitspiegel im Jahresabschluss. Durch die Einstellung der Ansprüche und Zahlungsverpflichtungen in ein Zeitraster wird ein Überblick erreicht, durch den das gemeindliche Finanzmanagement und die notwendige Liquiditätssicherung unterstützt werden. Auch muss ein Liquiditätsspiegel in kurzen Zeitabständen, ggf. täglich, fortgeschrieben werden.

XXXXXXXXXXXX

**§ 13**

**Verpflichtungsermächtigungen**

(1) <sup>1</sup>Die Verpflichtungsermächtigungen, die in der Regel zu Lasten der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre oder in besonderen Fällen bis zum Abschluss einer Maßnahme veranschlagt werden, sind im Teilfinanzplan bei den einzelnen Investitionsmaßnahmen gesondert auszuweisen, soweit nicht die Positionen der mittelfristigen Finanzplanung zu Verpflichtungsermächtigungen erklärt werden. <sup>2</sup>Für Investitionen mit Kosten unterhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen können sie zusammengefasst ausgewiesen werden.

(2) <sup>1</sup>Es kann erklärt werden, dass einzelne Verpflichtungsermächtigungen auch für andere Investitionsmaßnahmen in Anspruch genommen werden können. <sup>2</sup>Der in der Haushaltssatzung festgesetzte Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen darf nicht überschritten werden.

**Erläuterungen zu § 13:**

**I. Allgemeines**

Der gemeindliche Haushaltsplan enthält die haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen für das Haushaltsjahr, die durch den Rat der Gemeinde im Rahmen seines Beschlusses über die gemeindliche Haushaltssatzung festgelegt worden sind. Er weist daher die voraussichtlichen Erträge und Aufwendungen sowie die Einzahlungen und Auszahlungen für das Haushaltsjahr aus. Die produktorientierten Teilpläne stellen damit ein örtliches Programm für die Erledigung der gemeindlichen Aufgaben im Haushaltsjahr dar. Es ist dabei nicht ausreichend, nur den voraussichtlichen Ressourcenverbrauch und das mögliche Ressourcenaufkommen sowie Ein- und Auszahlungsermächtigungen für die laufende Verwaltungstätigkeit aufzuzeigen. Es bedarf zudem noch weiterer Ermächtigungen für die gemeindliche Investitionstätigkeit, um die entsprechenden Zielsetzungen des Rates umzusetzen.

In diesem Zusammenhang führt die Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den gemeindlichen Haushaltsplan dazu, dass i.d.R. auch eine mehrjährige Investitionsmaßnahme in ihrem voraussichtlichen Ablauf bzw. ihrer Umsetzung vollständig im gemeindlichen produktorientierten Teilplan bzw. Teilfinanzplan dargestellt werden kann. Bei der Veranschlagung einer mehrjährigen Maßnahme für das Haushaltsjahr sollen dann bei Angaben für die drei anschließenden Planungsjahre gemacht werden (vgl. § 3 GemHVO NRW i.V.m. Nr. 1.2.7 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

Der zu beachtende Haushaltsgrundsatz der Jährlichkeit bewirkt dabei, dass die tatsächliche Durchführung der gemeindlichen Investitionsmaßnahme von der vorgenommenen Verteilung der Gesamtsumme der Maßnahme auf die zu planenden Jahre abhängig ist. Die gemeindliche Maßnahme wäre dadurch in den Folgejahren des Haushaltsjahres erst ausführbar, wenn im Rahmen der jährlichen Haushaltssatzungen der Rat die dafür notwendigen Ermächtigungen erteilt hat. Zur Erleichterung der tatsächlichen Umsetzung lässt das gemeindliche Haushaltsrecht die gleichzeitige Veranschlagung von maßnahmebezogenen Verpflichtungsermächtigungen zulasten künftiger Haushaltsjahre zu (vgl. § 85 GO NRW).

Solche Verpflichtungsermächtigungen ermöglichen es der Gemeinde, bereits im Haushaltsjahr, aber bezogen auf die betreffende Investitionsmaßnahme, finanzielle Zusagen zu machen und Aufträge zu vergeben, auch wenn diese erst in späteren Jahren zu investiven Auszahlungen zulasten der Gemeinde führen. Durch die Veranschlagung von solchen Verpflichtungsermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan soll der Rat bei seinen Beratungen über die schon voraussehbaren Belastungen der künftigen Haushaltsjahre informiert und im Voraus die notwendigen Ermächtigungen für künftige Auszahlungen geben.

Durch die haushaltsrechtlichen Bestimmungen über Verpflichtungsermächtigungen ist für die Gemeinde das Eingehen von anderen Verpflichtungen nicht ausgeschlossen worden. Insbesondere auf dem Gebiet der laufen-

den Verwaltungstätigkeit werden von der Gemeinde vielfach langfristige Rechtsgeschäfte abgeschlossen, die Aufwendungen in späteren Jahren zur Folge haben, z. B. die Einstellung von Beschäftigten, Miet- oder Pachtverträge u.a. Derartige neue Verpflichtungen im Haushaltsjahr werden von der Gemeinde im Rahmen der laufenden Verwaltungstätigkeit bzw. der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft eingegangen. Den gemeindlichen Verpflichtungen gehen z.T. aber auch gesonderte Ratsbeschlüsse voraus.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Verpflichtungsermächtigungen im Haushaltsplan):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen):**

##### **1.1.1 Der Begriff „Verpflichtungsermächtigung“**

Die mehrjährigen Investitionsmaßnahmen der Gemeinde werden regelmäßig im Sinne der Haushaltsgrundsätze "Wirtschaftlichkeit" und "Sparsamkeit" sowie in zeitlicher Hinsicht sachgerecht umsetzbar, wenn die gemeindliche Verwaltung Aufträge und Zusagen machen kann, auch wenn sich solche Vereinbarungen erst finanzmäßig in den Folgejahren des Haushaltsjahres auswirken. Im Rahmen einer jährlichen Haushaltssatzung kann der Rat der Gemeinde die dafür notwendigen maßnahmebezogenen Ermächtigungen erteilen. Eine Verpflichtungsermächtigung im haushaltswirtschaftlichen Sinne liegt daher dann vor, wenn durch eine Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan für das Haushaltsjahr der Rat die gemeindliche Verwaltung ermächtigt, bereits im Haushaltsjahr eine neue Verpflichtung für eine gemeindliche Investitionsmaßnahme einzugehen, auch wenn aus dieser Verpflichtung erst in künftigen Haushaltsjahren zur Leistung von Auszahlungen aus der gemeindlichen Investitionstätigkeit führt.

Im Rahmen der drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung können solche Verpflichtungen betragsmäßig unter den betreffenden Haushaltspositionen im gemeindlichen Haushaltsplan ausgewiesen werden. Sie müssen dann als Verpflichtungsermächtigungen für das jeweilige Jahr gekennzeichnet werden. Bei einer solchen Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan muss bereits bei der Haushaltsplanung der Gemeinde für die drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre absehbar sein, dass im Haushaltsjahr voraussichtlich weitere Zusagen zur Fortsetzung einer laufenden Investitionsmaßnahme notwendig werden können, die sich aber erst zahlungsmäßig in den Folgejahren auswirken.

##### **1.1.2 Verpflichtungsermächtigungen zulasten künftiger Haushaltsjahre**

###### **1.1.2.1 Der Zeitraum von drei Jahren**

Durch die im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Verpflichtungsermächtigungen wird die gemeindliche Verwaltung ermächtigt, zur Fortsetzung einer Investitionsmaßnahme zusätzliche Verpflichtungen zur Leistung von Auszahlungen für Investitionen in künftigen Haushaltsjahren einzugehen. Das Ziel einer solchen besonderen Ermächtigung ist dabei, die gemeindliche Verwaltung in die Lage zu versetzen, Aufträge für Lieferungen und Leistungen im Zusammenhang mit Investitionsmaßnahmen zu erteilen, um solche gemeindlichen Maßnahmen aus Gründen der jahresbezogenen Haushaltswirtschaft der Gemeinde nicht unterbrechen zu müssen. Die Gemeinde darf daher nach der Vorschrift zusätzliche Verpflichtungen i.d.R. zulasten der drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre eingehen.

Diese zeitliche Begrenzung ist aus der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung der Gemeinde entstanden, die nach dem Haushaltsjahr noch einen jahresbezogenen Planungszeitraum von vier Jahren vorsieht (vgl. § 84 GO NRW i.V.m. § 6 GemHVO NRW). Die Integration der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den gemeind-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 13 GemHVO NRW**

lichen Haushaltsplan ermöglicht dabei, dass die Umsetzung mehrjähriger Investitionsmaßnahmen der Gemeinde vollständig im vorgesehenen Zeitablauf im Haushaltsplan dargestellt werden kann. Die zeitliche Festlegung für die Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen ist dabei als sachgerecht anzusehen. Sie ermöglicht, die von der Gemeinde für die Investitionsmaßnahme zu erbringenden Finanzleistungen jahresbezogen darzustellen. Der gesetzlich bestimmte Zeitraum erhöht zudem die Nachvollziehbarkeit der Zukunftsplanung der Gemeinde und steht mit dem Budgetrecht des Rates in Einklang.

**1.1.2.2 Der Zeitraum der Maßnahme**

In besonderen Fällen kann sich eine mehrjährige gemeindliche Investitionsmaßnahme auch über einen längeren Zeitraum als drei Jahre erstrecken. Bei solchen Maßnahmen sollte gleichwohl eine Gesamtbetrachtung der Investitionsmaßnahme und damit eine Darstellung der Verpflichtungen der Gemeinde, aufgeteilt auf die einzelnen Jahre der Durchführung, möglich gemacht werden. Es sollte von Anfang an vermieden werden, dass aus Gründen der jahresbezogenen Haushaltswirtschaft eine Unterbrechung der gemeindlichen Investitionsmaßnahme erfolgen muss.

Durch die Vorschrift ist deshalb ausdrücklich zugelassen worden, dass die Gemeinde in ihrem Finanzplan auch Verpflichtungsermächtigungen bis zum Abschluss einer Investitionsmaßnahme veranschlagen darf. Die Veranschlagung setzt dabei eine entsprechend vorgesehene Durchführung der gemeindlichen Investitionsmaßnahme voraus. Durch zusätzliche jahresbezogene Angaben oder Erläuterungen sollten dann Auskünfte über die weiteren Jahre der Umsetzungszeit gegeben werden, die nicht in der Zeitreihe des gemeindlichen Haushaltsplans enthalten sind (vgl. § 1 Absatz 3 GemHVO NRW).

**1.1.3 Die Veranschlagung im Teilfinanzplan**

**1.1.3.1 Die summenmäßige Veranschlagung**

Die Gemeinde hat in ihrer jährlichen Haushaltssatzung den Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen für künftige investive Auszahlungen festzusetzen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1d GO NRW). Sie hat außerdem die einzelnen Verpflichtungsermächtigungen in den produktorientierten Teilplänen ihres Haushaltsplans zu veranschlagen (vgl. § 4 GemHVO NRW). Dabei sind die Verpflichtungsermächtigungen im jeweiligen Teilfinanzplan als Summe und bei den investiven Einzelmaßnahmen gesondert auszuweisen (vgl. Abbildung).

<b>Einzahlungs- und Auszahlungsarten</b>	Ergebnis des Vorvorjahres	Ansatz des Vorjahres	Ansatz des Haushaltsjahres	<b>Verpflichtungsermächtigungen</b>	Planung Haushaltsjahr + 1	Planung Haushaltsjahr + 2	Planung Haushaltsjahr + 3
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
<b>Laufende Verwaltungstätigkeit</b> <i>(Einzahlungen und Auszahlungen nach Arten können wie im Finanzplan abgebildet werden.)</i>							

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 13 GemHVO NRW**

Einzahlungs- und Auszahlungsarten	Ergebnis des Vorjahres	Ansatz des Vorjahres	Ansatz des Haushaltsjahres	Verpflichtungsermächtigungen	Planung Haushaltsjahr + 1	Planung Haushaltsjahr + 2	Planung Haushaltsjahr + 3
	EUR	EUR	EUR		EUR	EUR	EUR
<b>Investitionstätigkeit</b> (Einzahlungen und Auszahlungen nach Arten)							

Abbildung 358 „Die Verpflichtungsermächtigungen im Teilfinanzplan“

Für die Geschäfte der laufenden Verwaltung ist jedoch eine Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen nicht vorgesehen. Diese Festlegung gilt auch dann, wenn es sich um langfristige Geschäfte handelt und diese sich auch auf künftige Haushaltsjahre auswirken, z. B. Mietverträge oder Personalentscheidungen. In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde zu beachten, dass die langfristigen Bindungen, z. B. aus Miet-, Leasing- und PPP-Geschäften, die finanzielle Leistungskraft der Gemeinde nicht übersteigen dürfen.

**1.1.3.2 Die Einzelveranschlagung**

Die gemeindlichen Verpflichtungsermächtigungen sind im jeweiligen Teilfinanzplan in der jeweiligen jahresbezogenen Bedarfshöhe einzeln bei den betreffenden Investitionsmaßnahmen zu veranschlagen bzw. gesondert auszuweisen, wenn zu einer gemeindlichen Investitionsmaßnahme oberhalb der vom Rat der Gemeinde festgelegten Wertgrenze voraussichtlich weitere Verpflichtungen eingegangen werden sollen (vgl. Abbildung).

Investitionsmaßnahmen	Ergebnis des Vorjahres	Ansatz des Vorjahres	Ansatz des Haushaltsjahres	Verpflichtungsermächtigungen	Planung Haushaltsjahr + 1	Planung Haushaltsjahr + 2	Planung Haushaltsjahr + 3	Bisher bereitgestellt (einschl. Sp. 2)	Gesamteinzahlungen/-auszahlungen
	EUR	EUR	EUR		EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
<b>Investitionsmaßnahmen oberhalb der festgesetzten Wertgrenzen</b>									
Einzelmaßnahme: ... mit Einzahlungen und Auszahlungen									
<b>Investitionsmaßnahmen unterhalb der festgesetzten Wertgrenzen</b>									
Einzahlungen und Auszahlungen									

Abbildung 359 „Die Verpflichtungsermächtigungen bei den Einzelmaßnahmen“

Bei dieser Veranschlagung ist zu berücksichtigen, dass der in der Haushaltssatzung festgesetzte Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen insgesamt nicht überschritten werden darf (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1d GO).

NRW). Durch die Zuordnung der Verpflichtungsermächtigungen zu den einzelnen geplanten Investitionsmaßnahmen in den Teilfinanzplänen besteht dann die vorgesehene haushaltsmäßige konkrete Bindung der Verpflichtungsermächtigungen. Bei einem im Haushaltsjahr entstehenden Änderungsbedarf ist aber auch ein Austausch innerhalb des durch den Gesamtbetrag in der Haushaltssatzung gesetzten Rahmens zulässig. Ein Mehrbedarf oberhalb Gesamtbetrages in der gemeindlichen Haushaltssatzung macht dagegen eine Nachtragssatzung erforderlich (vgl. § 81 GO NRW).

### **1.1.3.3 Der Verzicht auf Verpflichtungsermächtigungen**

Auf die gesonderte Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan kann die Gemeinde wegen der Integration der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan auch verzichten. Ein solcher Verzicht ist dann zulässig, wenn entsprechend der Vorschrift von der Gemeinde im Haushaltsplan bedarfsgerecht erklärt wird, welche Positionen der mittelfristigen Finanzplanung in den drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahren gleichzeitig eine Verpflichtungsermächtigung für eine gemeindliche Investitionsmaßnahme darstellen.

Aus solchen gemeindlichen Festlegungen würde dann folgen, dass die betreffenden Haushaltspositionen im jeweiligen Teilfinanzplan als Planungsgrößen nicht nur die möglichen künftigen haushaltsmäßigen Auswirkungen aufzeigen. Sie stellen dann gleichzeitig als Verpflichtungsermächtigungen eine Ermächtigungsgrundlage für das Eingehen von gemeindlichen Verpflichtungen im laufenden Haushaltsjahr zulasten bestimmter künftiger Haushaltsjahre dar.

In den Fällen, in denen auf einen gesonderten Ausweis von Verpflichtungsermächtigungen im Haushaltsplan verzichtet wird, muss durch eine ergänzende Regelung über die Verpflichtungsermächtigungen klar erkennbar und nachvollziehbar sein, in welcher Art und Weise die in der Haushaltssatzung vorgesehenen Ermächtigungen zum Eingehen von Verpflichtungen, die künftige Haushaltsjahre mit Auszahlungen für Investitionen belasten, wie diese im Haushaltsplan veranschlagt sind und wie sich der Gesamtbetrag in der Haushaltssatzung ergibt.

### **1.1.3 Mittelfristige Finanzplanung und Verpflichtungsermächtigungen**

Nach der Vorschrift sind die Verpflichtungsermächtigungen im Teilfinanzplan bei den einzelnen Investitionsmaßnahmen gesondert und jahresbezogen auszuweisen, soweit nicht die Positionen der mittelfristigen Finanzplanung zu Verpflichtungsermächtigungen erklärt werden. Diese Regelungen dürfte im Grundsatz nur dann Anwendung finden, wenn die Planung für einzelne Investitionsmaßnahmen noch nicht so weit konkretisiert ist, dass die Verteilung der künftigen Auszahlungen für die Investitionsmaßnahmen auf die einzelnen dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre errechenbar ist und nicht geschätzt werden muss.

Bei einzelnen Investitionsmaßnahmen der Gemeinde kann es sachgerecht sein, anhand der voraussichtlichen Bauzeiten und der Ausführung der Baumaßnahme alle Verpflichtungen zulasten künftiger Jahre bereits zu Beginn der Maßnahme einzugehen. Für einen solchen Fall wären Schätzbeträge in den Teilfinanzplänen für die voraussichtlich betroffenen Haushaltsjahre zu veranschlagen. Durch eine solche Veranschlagung wird die Gesamtsumme auf die Bauzeit verteilt und es wird verdeutlicht, dass haushaltswirtschaftliche Belastungen in den künftigen Jahren entstehen werden, auch wenn aktuell noch keine konkreten Verpflichtungen für gemeindliche Zahlungen bestehen. Die Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung ist nachfolgend dargestellt (vgl. Abbildung).

<b>Die Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung</b>					
<b>Ergebnisplan oder Finanzplan</b>	Ansatz des laufenden Haushalts- jahres	<b>Ansatz des neuen Haushalts- jahres</b>	Planung Haushalts- jahr + 1	Planung Haushalts- jahr + 2	Planung Haushalts- jahr + 3
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR

*Abbildung 360 „Die Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung“*

Die Vorschrift schafft dabei die Möglichkeit, eine solche örtliche Situation anhand konkreter unter den betreffenden Haushaltspositionen aufzuzeigen. Es muss von der Gemeinde bei der jeweiligen Investitionsmaßnahme dabei deutlich gemacht werden, wo schon eine berechnete Auszahlung und wo noch eine Verpflichtungsermächtigung vorgesehen ist.

**1.2. Zu Satz 2 (Zusammenfassung von Verpflichtungsermächtigungen):**

Durch die Bestimmung, dass für Investitionen mit Kosten unterhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen die Verpflichtungsermächtigungen zusammengefasst ausgewiesen werden können, wird eine Vereinfachung für die Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen für gemeindliche Investitionsmaßnahmen im Haushaltsplan erreicht. Diese ausdrückliche Vereinfachung ist vergleichbar einer Regelung, durch die ebenfalls eine Erleichterung für Investitionen unterhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen zugelassen wird (vgl. § 14 Absatz 3 GemHVO NRW). Der Ausgangspunkt für die Vereinfachung sind dabei die Regelungen NRW, nach denen eine Investition der Gemeinde dann als Einzelmaßnahme mit den maßnahmebezogenen Beträgen zu veranschlagen ist, wenn die gemeindliche Investition zu Zahlungsleistungen der Gemeinde oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen führt (vgl. § 4 Absatz 4 Satz 2 und 3 GemHVO).

Bei gemeindlichen Investitionen unterhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen ist daher eine Summenbildung für die Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen vielfach ausreichend. Sie ist auch zulässig, denn ihre Aufteilung der Einzahlungen und Auszahlungen auf die einzelnen Investitionen ist entbehrlich (vgl. Teil A des Musters zum Teilfinanzplan (Zahlungsübersicht) einschließlich der Nr. 1.2.7 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300). Die Vorschrift trägt daher dazu bei, die Aufstellung des Haushaltsplans durch die Gemeinde zu erleichtern.

**2. Zu Absatz 2 (Deckungsfähigkeit von Verpflichtungsermächtigungen):**

**2.1 Zu Satz 1 (Festlegung der Deckungsfähigkeit):**

Im Sinne einer flexiblen Haushaltsbewirtschaftung der Gemeinde wird durch die Vorschrift zugelassen, dass einzelne Verpflichtungsermächtigungen auch für andere Investitionsmaßnahmen in Anspruch genommen werden

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 13 GemHVO NRW**

können. Ein solcher Bedarf kann z. B. im Haushaltsjahr entstehen, wenn bei gemeindlichen Investitionsmaßnahmen im Teilfinanzplan keine Verpflichtungsermächtigungen oder Verpflichtungsermächtigungen in einem nicht ausreichenden Umfang veranschlagt worden sind. Die Regelung lässt daher zu, dass Verpflichtungsermächtigungen, die bei einer Investitionsmaßnahme nicht benötigt werden, zur Deckung eines Bedarfs bei einer anderen Investitionsmaßnahme genutzt werden dürfen.

Eine solche Haushaltsbewirtschaftung darf aber nur dann erfolgen, wenn diese Möglichkeit von der Gemeinde ausdrücklich geregelt wurde. Die Gemeinde muss daher einerseits der ausdrücklichen Regelung in der Vorschrift „Es kann erklärt werden“ dadurch Genüge tun, dass sie eigenverantwortlich eine entsprechende Bewirtschaftungsregelung für die örtliche Anwendung schafft und an zutreffender Stelle in den gemeindlichen Haushaltsplan oder in die Haushaltssatzung einstellt. Andererseits muss zur Umsetzung dieser haushaltswirtschaftlichen Möglichkeit eine unmittelbare Beziehung zwischen mindestens zwei Haushaltsspositionen für den bewirtschaftungstechnischen Austausch (Deckung) hergestellt werden. Der Austausch von Verpflichtungsermächtigungen muss dabei unter Beachtung der einschlägigen Haushaltsgrundsätze vorgenommen werden.

**2.2 Zu Satz 2 (Keine Überschreitung des Gesamtbetrages):**

Die Gemeinde hat im Rahmen der Anwendung ihrer haushaltswirtschaftlichen Erklärung, dass einzelne Verpflichtungsermächtigungen auch für andere Investitionsmaßnahmen in Anspruch genommen werden können, sicherzustellen, dass der in der Haushaltssatzung festgesetzte Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen nicht überschritten wird. Diese Vorgabe beeinträchtigt dabei nicht die zugelassene flexible Haushaltsbewirtschaftung durch die Gemeinde. Sie bezieht sich nur auf den einzuhaltenden Verpflichtungsrahmen, der in der gemeindlichen Haushaltssatzung durch Beschluss des Rates der Gemeinde festgesetzt wurde (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe d GO NRW).

In diesem betragsmäßigen Rahmen müssen sich die zulässigen Veränderungen aus der Ausführung der Haushaltswirtschaft durch die Gemeinde bewegen. Die getroffene Regelung ist dabei als notwendig anzusehen, um das Budgetrecht des Rates nicht einzuschränken. In den Fällen, in denen gleichwohl ein weiterer Bedarf an Verpflichtungsermächtigungen bei der Gemeinde besteht, kann dieser Bedarf nur im Rahmen einer Nachtragssatzung befriedigt werden (vgl. § 81 GO NRW). Dafür ist dann der in der Haushaltssatzung festgesetzte Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen entsprechend zu verändern.

**§§§§§§§§§§§§§§§§**

**§ 14**  
**Investitionen**

(1) Bevor Investitionen oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen beschlossen und im Haushaltsplan ausgewiesen werden, soll unter mehreren in Betracht kommenden Möglichkeiten durch einen Wirtschaftlichkeitsvergleich, mindestens durch einen Vergleich der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach § 33 Abs. 2 und 3 und der Folgekosten, die für die Gemeinde wirtschaftlichste Lösung ermittelt werden.

(2) <sup>1</sup>Ermächtigungen für Baumaßnahmen dürfen im Finanzplan erst veranschlagt werden, wenn Baupläne, Kostenberechnungen und Erläuterungen vorliegen, aus denen die Art der Ausführung, die Gesamtkosten der Maßnahme, getrennt nach Grunderwerb und Herstellungskosten, einschließlich der Einrichtungskosten sowie der Folgekosten ersichtlich sind und denen ein Bauzeitplan beigelegt ist. <sup>2</sup>Die Unterlagen müssen auch die voraussichtlichen Jahresauszahlungen unter Angabe der Kostenbeteiligung Dritter, und die für die Dauer der Nutzung entstehenden jährlichen Haushaltsbelastungen ausweisen.

(3) Vor Beginn einer Investition unterhalb der festgelegten Wertgrenzen muss mindestens eine Kostenberechnung vorliegen.

**Erläuterungen zu § 14:**

**I. Allgemeines**

**1. Die gemeindliche Investitionstätigkeit**

**1.1 Der Begriff „Investitionstätigkeit“**

Die gemeindliche Aufgabenerfüllung erfordert eine Vielzahl von Vermögensgegenständen, die von der Gemeinde angeschafft oder hergestellt werden müssen. Die Entscheidungen der Gemeinde über die Vornahme von Investitionen bauen regelmäßig auf einem dringenden Bedarf im Rahmen der Aufgabenerfüllung auf. Die Gemeinde muss neben den Erfordernissen der Finanzierung und den Folgekosten in Form jährlicher Haushaltsbelastungen über die Nutzungszeit auch verschiedene fachliche Aspekte, von den aufgabenbezogenen Vorgaben bis hin zu den baufachlichen Erfordernissen berücksichtigen. Als gemeindliche „Investitionstätigkeit“ wird daher die Anlage von Finanzmitteln der Gemeinde in materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter bezeichnet, die für die Gemeinde von Nutzen sind. Die dazu notwendigen Geldmittel dürfen jedoch nur zur Gestaltung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung eingesetzt werden.

Für die Zuordnung von Einzahlungen und Auszahlungen zur Investitionstätigkeit kommt es deshalb darauf an, ob die Zahlungsströme vermögenswirksam sind, d.h. der Veränderung des Vermögens durch Anschaffungen oder Veräußerungen von Vermögenswerten dienen. Die Zahlungen müssen zudem dazu bestimmt sein, der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu dienen. Unter diese Vorgaben fallen der Erwerb und die Veräußerung von Gegenständen des Anlagevermögens und von sonstigen finanziellen Vermögenswerten, z. B. die Anlage von vorhandenen Finanzmittelbeständen (keine Kreditaufnahme für eine Geldanlage) in Wertpapieren oder auch von Grundstücken, die wegen einer beabsichtigten kurzfristigen Veräußerung in der gemeindlichen Bilanz im Umlaufvermögen anzusetzen sind.

Die Bilanzierung von gemeindlichen Vermögensgegenständen ist allein nicht ausschlaggebend dafür, ob die Anschaffung oder Herstellung eines Vermögensgegenstandes für die Gemeinde eine Investition darstellt, denn der Begriff „Investition“ ist vorrangig auf den haushaltsrechtlichen Finanzierungsvorgang ausgerichtet. Bei der Veranschlagung von Auszahlungen für gemeindliche Investitionen im Finanzplan ist zudem darauf zu achten, dass diese als Herstellungskosten oder Anschaffungskosten der Gemeinde nach § 33 Absatz 2 und 3 GemHVO

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 14 GemHVO NRW**

NRW zu bewerten sind und daher zu einem in der gemeindlichen Bilanz aktivierbaren Vermögensgegenstand führen. Diese Sachlage besteht unabhängig von haushaltsrechtlichen Wertgrenzen, z. B. nach § 33 Absatz 4 GemHVO NRW, und den vom Rat der Gemeinde festgelegten Wertgrenzen.

Nur in den Fällen eines bilanziellen Ansatzes dürfen die zu leistenden Auszahlungen der Gemeinde der gemeindlichen Investitionstätigkeit zugeordnet werden. In den Fällen, in denen dagegen kein neues gemeindliches Vermögen geschaffen wird, sind die von der Gemeinde geleisteten Zahlungen als „Erhaltungsaufwand bzw. Instandhaltungsaufwand oder als Unterhaltungsaufwand“ zu qualifizieren. Derartige Auszahlungen stellen dann lediglich gemeindliche Aufwendungen dar und sind deshalb im Ergebnisplan der Gemeinde zu veranschlagen. Sie dürfen nicht mit Krediten für Investitionen finanziert werden (vgl. § 86 GO NRW).

### **1.2 Die Feststellung des Investitionsbedarfs**

Im NKF haben die Vorschriften über die Planung und Vorbereitung von Investitionsmaßnahmen der Gemeinde und deren Veranschlagung im gemeindlichen Haushalt eine besondere Bedeutung. Durch die Investitionstätigkeit der Gemeinde werden dauerhafte Vermögenswerte zur Durchführung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung geschaffen, aber auch durch die Nutzung dieser Vermögensgegenstände jährliche Haushaltsbelastungen über die Nutzungszeit verursacht. Die Entscheidung der Gemeinde über die Vornahme von Investitionen muss daher auf einem dringenden Bedarf aufbauen und neben den Erfordernissen der Finanzierung und den Folgekosten auch verschiedene fachliche Aspekte berücksichtigen, von den aufgabenbezogenen Vorgaben bis hin zu den baufachlichen Erfordernissen.

Eine gemeindliche Investition bietet deshalb hinsichtlich der Aufgabenerfüllung der Gemeinde und ihrer wirtschaftlichen Lage sowohl Chancen aber auch Risiken für die Gemeinde. Die gemeindliche Investition kann aber auch neue Möglichkeiten für die Erledigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung eröffnen. Die Entscheidung der Gemeinde zur Durchführung einer Investition muss deshalb auch eine Zukunftsorientierung aus ihrer Aufgabenerfüllung heraus beinhalten, dem der langfristige Charakter einer Investition und eine dauerhafte Nutzbarkeit entsprechen müssen. Eine Entscheidung über eine gemeindliche Investition darf daher nicht nur aus Gesichtspunkten der Machbarkeit gefällt werden, sondern muss den Nutzen und den Bedarf für die Bürgerinnen und Bürgern berücksichtigen.

### **1.3 Die Beachtung von wirtschaftlichen Gesichtspunkten**

Die Veranschlagung von gemeindlichen Investitionen im Haushaltsplan bzw. im Finanzplan (vgl. §§ 3 und 11 GemHVO NRW) setzt voraus, dass von der Gemeinde die Haushaltsgrundsätze „Wirtschaftlichkeit“ und „Sparsamkeit“ (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW) sowie der Haushaltsgrundsatz, dass die Gemeinde die Finanzierung ihrer Investitionen sicherzustellen hat (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW), beachtet worden sind. Diese Grundsätze sollen dazu beitragen, dass gemeindliche Investitionsentscheidungen auch unter Berücksichtigung wichtiger haushaltswirtschaftlicher Wertgrößen und weiterer Aspekte, z. B. der Folgekosten, getroffen werden. Die Entscheidung der Gemeinde, ein Wirtschaftsgut bzw. einen nutzbaren Vermögensgegenstand zur öffentlichen Nutzung verfügbar zu machen und auf Dauer (langfristig) verfügbar zu halten, ist der Auslöser von künftigen haushaltswirtschaftlichen Belastungen. Die sich daran anschließende gemeindliche Investition setzt dabei nur den Rahmen für die in den Folgejahren tatsächlich entstehenden Belastungen.

Bei der Planung von gemeindlichen Investitionen sollen deshalb Verfahren zur Anwendung kommen, mit deren Hilfe mehrere Möglichkeiten der Durchführung einer gemeindlichen Investition von der Gemeinde bewertet und die Folgen abgeschätzt werden können. Diese Vorgabe erfordert, in die Planung alle sachlichen Gegebenheiten, Wertgrößen und Informationen einzubeziehen, die sich auf den Lebenszyklus einer gemeindlichen Vermögensgegenstandes wirtschaftlich auswirken. Der Gemeinde soll dadurch eine Beurteilung und Entscheidung unter

wirtschaftlichen Gesichtspunkten ermöglicht werden, denn es gilt auch, künftige Vermögensschäden für die Gemeinde durch eine unwirtschaftliche Investition zu vermeiden. Die Gemeinde hat deshalb möglichst eine nachhaltige Gesamtbetrachtung der geplanten Investitionsmaßnahme vorzunehmen. Diese Betrachtung sollte in zeitlicher Hinsicht von der Planung und Durchführung der Investitionen über die Inbetriebnahme und Nutzung bis zum Abgang des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes reichen.

Die Erfüllung dieser Erfordernisse sollte die Gemeinde zum Anlass nehmen, auch die Finanzierung ihrer Investitionen entsprechend zukunftsorientiert vorzunehmen. Es ist regelmäßig nicht ausreichend, den Auszahlungsbedarf für eine gemeindliche Investition nur bezogen auf den Planungszeitraum bzw. auf die Veranschlagung im Haushaltsplan zu ermitteln. Die Gemeinde muss auch soweit möglich zusätzlich zu den allgemeinen Preis- und Kostensteigerungen die sich aus der Fachtechnik oder den Materialien oder anderen nutzungsbezogenen Bedingungen ergebenden Preisveränderungen so frühzeitig wie möglich in ihre Kostenkalkulation einbeziehen.

Bei einer solchen Betrachtung und Bewertung soll die Gemeinde auch die Prozesse und internen Leistungsbeziehungen innerhalb der gemeindlichen Verwaltung nicht unberücksichtigt lassen. Ein Gebot zur Einbeziehung der örtlichen Sachlage in die Betrachtung besteht ebenso für die Folgekosten aus der Nutzung des Vermögensgegenstandes als voraussichtlich entstehende Aufwendungen in den Jahren der Nutzung des gemeindlichen Vermögensgegenstandes. Für die Gemeinde stehen i.d.R. haushaltswirtschaftliche und bautechnische Verfahren zur Verfügung, um bei einer Investitionsmaßnahme wirtschaftlich zu handeln und die notwendige Transparenz darüber zu schaffen.

#### **1.4 Die Wirkungen auf die Haushaltsplanung**

Die gemeindliche Investitionstätigkeit in Form der Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen verändert daher die gemeindliche Vermögenslage. Sie wird insgesamt, bezogen auf den Abschlussstichtag eines Haushaltsjahres, durch die Wertansätze für die vorhandenen Vermögensgegenstände auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz aufgezeigt (vgl. § 41 Absatz 3 GemHVO NRW). Dabei wird das gemeindliche Vermögen in Anlagevermögen (zum Gebrauch bestimmt) und Umlaufvermögen (zum Verbrauch bestimmt) unterschieden. Die Gemeinde muss daher für die haushaltsmäßige Veranschlagung und den Nachweis im gemeindlichen Jahresabschluss aus ihrer Investitionstätigkeit und der laufenden Verwaltungstätigkeit heraus eine sachgerechte Unterscheidung zwischen der Anschaffung oder Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes (gemeindliche Investition), dem Instandhaltungsaufwand und dem Unterhaltungsaufwand vornehmen.

Diese Trennung ist wegen der möglichen Kreditaufnahme für Investitionen (vgl. § 86 GO NRW) unerlässlich. Sie wirkt sich auch auf die Darstellung einer den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Vermögenslage in der Bilanz im Jahresabschluss der Gemeinde aus (vgl. § 95 Absatz 1 GO NRW). Es gilt deshalb, die haushaltsmäßigen Wirkungen neuer gemeindlicher Investitionen realistisch einzuschätzen und darzulegen bzw. nachzuweisen. Eine ordnungsgemäße Investitionsplanung muss daher den Nachweis erbringen können, dass eine Investition durch die Gemeinde der geeignete Weg zur konkreten Umsetzung und dauerhaft vorzunehmenden Erfüllung der nicht verzichtbaren gemeindlichen Aufgabe ist.

#### **1.5 Der Lebenszyklus von gemeindlichem Vermögen**

Im Lebenszyklus des gemeindlichen Vermögens entstehen mehrere Phasen, in denen von der Gemeinde unterschiedliche Entscheidungen im Rahmen ihrer Investitionstätigkeit getroffen werden müssen. Insbesondere bei größeren Investitionen und bei langfristigen Nutzungen von Wirtschaftsgütern bedarf es einer sorgfältigen Ablaufbetrachtung und Beurteilung über die aufgabenbezogenen Rahmenbedingungen und die mehrjährigen finanziellen Auswirkungen von der Bedarfsfeststellung über die Planung einschließlich der Anschaffung oder Herstellung und den Folgekosten bis zur Aufgabe der Nutzung des gemeindlichen Objektes. Die Entwicklung der Aufgabener-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 14 GemHVO NRW**

füllung und die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde beeinflussen dabei den Ablauf des Lebenszyklus von gemeindlichem Vermögen erheblich. Der Lebenszyklus lässt sich in vier Phasen untergliedern, in denen unterschiedliche Maßnahmen und Kosten bei der Gemeinde anfallen (vgl. Abbildung).

<b>Der Lebenszyklus bei gemeindlichen Investitionen</b>	
<b>ZYKLUSPHASEN</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Bedarfsfeststellung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Aufgaben- und Bedarfsanalyse</li> <li>- Vergleichsbetrachtungen</li> <li>- Kostenschätzung (Erstellungs- und Folgekosten)</li> <li>- Finanzierungsprognose</li> </ul>
<b>Haushaltsplanung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Aufnahme in das Investitionsprogramm</li> <li>- Einbeziehung in die mittelfristige Finanzplanung</li> <li>- Veranschlagung im Finanzplan</li> </ul>
<b>Herstellung und Nutzung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Realisierung und Inbetriebnahme</li> <li>- Zweckentsprechende Nutzung</li> <li>- Instandhaltung und Unterhaltung</li> </ul>
<b>Stilllegung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Gebrauchszweckanalyse</li> <li>- Aufgabe der Nutzung</li> <li>- Verkauf/Abriß</li> </ul>

*Abbildung 361 „Der Lebenszyklus bei gemeindlichen Investitionen“*

Jeder Vermögensgegenstand der Gemeinde durchläuft i.d.R. diesen Lebenszyklus. Es bietet sich daher für die Gemeinde über die Aufstellung eines Investitionsprogramms hinaus an, bezogen auf das einzelne Wirtschaftsgut, die dem Lebenszyklus zugrunde liegenden Daten in der gesamten Nutzungszeit für die Haushaltswirtschaft sowie für Vergleichs- und Bedarfszwecke gesondert verfügbar zu halten, soweit nicht die gemeindliche Anlagenbuchhaltung bereits identische Daten enthält. Entsprechend den örtlichen Gegebenheiten ist es ggf. im Einzelfall erforderlich, eine Verknüpfung zwischen den vermögensmäßigen Daten der Anlagenbuchhaltung den haushaltsmäßigen Bewirtschaftungsdaten herzustellen.

## **2. Geleistete Zuwendungen für Investitionen Dritter**

Die Gemeinde gewährt vielfach im Rahmen ihrer gemeindlichen Aufgabenerfüllung auch investive Zuwendungen an Dritte, weil diese vermögenswirksame Maßnahmen durchführen, um die ihnen von der Gemeinde übertragene Aufgabe durchführen zu können. Insgesamt gesehen führt die Gemeinde durch diese Art der Gewährung investiver Zuwendungen an Dritte sachlich erforderliche Investitionsförderungsmaßnahmen durch. Diese örtlichen Förderungsmaßnahmen werden im NKF haushaltsmäßig wie gemeindliche Investitionsmaßnahmen behandelt, wenn bestimmte Voraussetzungen für die gemeindliche Bilanzierung erfüllt werden, z. B. eine Aktivierbarkeit in der gemeindlichen Bilanz gegeben ist.

Eine gesonderte haushaltsrechtliche Regelung sowie die ausdrückliche Nennung dieses Begriffes im NKF ist deshalb entbehrlich geworden und z.B. in der Vorschrift über die Aufnahme von Krediten für Investitionen nicht mehr enthalten (vgl. § 86 GO NRW). Die von der Gemeinde gezahlten Zuwendungen für Investitionen Dritter sind daher im gemeindlichen Finanzplan unter der Investitionstätigkeit der Gemeinde zu veranschlagen, wenn die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer des damit angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstandes wird und dieser dann in der gemeindlichen Bilanz zu aktivieren ist (vgl. § 3 Absatz 1 Nummer 24 und § 43 Absatz 2 Satz 1 GemHVO NRW). Derartige gemeindliche Zuwendungen sind auch dann der Investitionstätigkeit der Ge-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 14 GemHVO NRW**

meinde zuzuordnen, wenn die Gemeinde dem Zuwendungsempfänger eine sachliche und zeitliche (mehrjährige) Verpflichtung auferlegt hat (zweckbezogene Gegenleistungsverpflichtung des Dritten).

Diese Gegenleistungsverpflichtung ist unter der Rechnungsabgrenzung auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen (vgl. § 43 Absatz 2 Satz 2 GemHVO NRW). Eine Zweckbindungsfrist, die aus Sicht des Zuwendungsgebers zu betrachten und lediglich auf einen möglichen Rückzahlungsanspruch der Gemeinde ausgerichtet ist, bleibt dagegen bei der bei Rechnungsabgrenzungsposten vorzunehmenden zeitlichen Festlegung unberücksichtigt. In Einzelfällen kann es wegen einer mengenbezogenen Gegenleistungsverpflichtung ggf. auch zu einer Aktivierung eines Rechts der Gemeinde unter den immateriellen Vermögensgegenständen des gemeindlichen Anlagevermögens kommen (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.1 GemHVO NRW). In den Fällen, in denen dagegen gemeindliche Zuwendungen ohne besondere Verpflichtungen an Dritte gewährt werden, besteht keine Aktivierungsmöglichkeit für die Gemeinde. Derartige gemeindliche Zuwendungen stellen dann gemeindliche Transferaufwendungen dar und sind von der Gemeinde in ihrer Ergebnisrechnung zu erfassen.

### **3. Das örtliche Investitionsprogramm**

Die gemeindliche Investitionstätigkeit erfordert einen ständigen Überblick über die geplanten, in der Ausführung befindlichen und die abgeschlossenen Investitionsmaßnahmen. Dabei reicht es regelmäßig nicht aus, der örtlichen Betrachtung und Beurteilung den durch die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung abgedeckten fünfjährigen Zeitraum zugrunde zu legen. Den Beginn der gemeindlichen Investitionsbetrachtung hat die Gemeinde eigenverantwortlich festzulegen. Er ist u.a. davon abhängig, aus welchem Anlass und auf welcher Ausgangsbasis die Gemeinde eine projekt- oder objektbezogene Investitionsmaßnahme erstmalig in Angriff nimmt. Vielfach ist die Aufnahme einer Maßnahme in das örtliche Investitionsprogramm ein solcher Anlass mit oftmals bereits einigen Konkretisierungen hinsichtlich des Umfangs der Maßnahme und der voraussichtlichen Zeitdauer.

Die Aufstellung eines örtlichen Investitionsprogramms durch die Gemeinde unterstützt in diesem Zusammenhang den notwendigen Gesamtüberblick über die künftigen gemeindlichen Investitionen. Das Programm bietet sich gleichzeitig als Vorausschau für Unterstützung zur mehrjährigen haushaltsmäßigen Veranschlagung bzw. als wichtige Vorstufe dazu an. Ein solches Investitionsprogramm sollte alle gemeindlichen Investitionsmaßnahmen bis zu dem Zeitpunkt enthalten, in dem der angeschaffte oder hergestellte Vermögensgegenstand für die gemeindliche Aufgabenerfüllung verfügbar bzw. in Betrieb genommen werden kann.

Es ist dabei sachgerecht, ausgehend vom Beschluss des Rates über die Auftragsvergabe und die Durchführungsphase bis hin zur Inbetriebnahme, den Status der Durchführung jeweils in Jahresabschnitten entsprechend dem Haushaltsjahr nachzuhalten. Die dazu erforderliche Zeitreihe kann dabei grundsätzlich über den gemeindlichen Finanzplanungszeitraum hinausgehen. Soweit jedoch bereits gemeindliche Investitionen mit ihren jahresbezogenen Beträgen im Haushaltsplan der Gemeinde veranschlagt worden sind, sollte dieser Sachverhalt auch im Investitionsprogramm erkennbar sein.

Das gemeindliche Investitionsprogramm, das haushaltsrechtlich nicht mehr zusätzlich zum gemeindlichen Haushaltsplan und zur mehrjährigen Finanzplanung aufzustellen ist, stellt daher ein Controlling- und Steuerungsinstrument für die gemeindliche Investitionstätigkeit dar. Es kann so aufgebaut werden, dass auch die vorgesehenen einzelnen Investitionen näher bestimmt werden und dabei erkennen lassen, welche Einzelmaßnahmen künftig für die Gemeinde in Betracht kommen, wobei durchaus Alternativen offenbleiben, ggf. auch im Investitionsprogramm angegeben werden sollten. Zu jeder großen Investitionsmaßnahme, die später wegen der örtlichen Wertgrenze als Einzelmaßnahme im Teilfinanzplan des gemeindlichen Haushaltsplans zu veranschlagen ist, bieten sich mindestens die haushaltsmäßig erforderlichen Angaben und Erläuterungen in Abhängigkeit vom Fortschritt der Planung und Durchführung an. Außerdem sollte zu den einzelnen Maßnahmen angegeben werden, um welche Art von gemeindlicher Investition es sich handelt.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 14 GemHVO NRW**

Für eine Darstellung von Investitionen im gemeindlichen Investitionsprogramm bietet sich die Gliederung des Anlagevermögens in der gemeindlichen Bilanz an (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.2 und 1.3 GemHVO NRW) an. Dabei sollte aus dem gemeindlichen Investitionsprogramm auch erkennbar sein, für welche Aufgabenerfüllung der Gemeinde eine Investitionsmaßnahme vorgesehen ist. Hinsichtlich der aufgabenbezogenen Zuordnung bietet sich dabei die produktorientierte Gliederung der Teilpläne des gemeindlichen Haushaltsplans an, an, denn die Zahlungen für die Investitionsmaßnahmen sind im Teilfinanzplan dieser Teilpläne haushaltsmäßig und haushaltsjahrbezogen zu veranschlagen. Dadurch wird die vorgesehene spätere fachliche Nutzung der anzuschaffenden oder herzustellenden Vermögensgegenstände im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung von Anfang an transparent und nachvollziehbar gemacht.

In den Fällen, in denen für je nach Fortschritt der örtlichen Planung, bereits Baupläne und/oder Kostenberechnungen sowie andere Planunterlagen vorliegen, aus denen die Art der Ausführung, die Gesamtkosten der Maßnahme, getrennt nach Grunderwerb und Herstellungskosten, einschließlich der Einrichtungskosten sowie der Folgekosten einschließlich der Dauer der Nutzung ersichtlich sind, sollten in das gemeindliche Investitionsprogramm aussagekräftige Informationen daraus zu den Einzelmaßnahmen aufgenommen werden. Eine Einschätzung, ob es ggf. zu einer Kostenbeteiligung Dritter kommen wird, oder die Investition nur mit Eigenmitteln finanziert werden muss, sollte in diesem Zusammenhang nicht fehlen, denn die Entscheidung über die Finanzierung einer Investitionsmaßnahme beginnt nicht erst mit ihrer Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan. Die Angaben können dabei in einem gesonderten Erläuterungsbericht zusammengefasst werden. Ein solcher Bericht kann zudem termingebunden werden und dann z. B. jährlich wie ein Statusbericht genutzt sowie im Rahmen des gemeindlichen Berichtswesens dem Rat vorgelegt werden.

#### **4. Die Kontrolle gemeindlicher Investitionen**

Die Umsetzung einer gemeindlichen Investitionsentscheidung erfordert eine entsprechende Veranschlagung der dafür voraussichtlichen zu leistenden Auszahlungen unter der Investitionstätigkeit der Gemeinde im gemeindlichen Finanzplan, soweit die Maßnahmenplanung der Gemeinde als abgeschlossen betrachtet werden kann. Daraus erwachsen finanzielle Leistungen der Gemeinde, z. B. in Form von Auszahlungen entsprechend dem Ausführungsstand der Anschaffung oder Herstellung des vorgesehenen gemeindlichen Vermögensgegenstandes sowie ausreichende Nachweise im Rahmen der dadurch aus zeitlicher Sicht berührten gemeindlichen Jahresabschlüsse.

Insbesondere ist nicht nur in der Erwerbsphase und zum Zeitpunkt der Übernahme, sondern auch während der Nutzungszeit eine fachbezogene wie auch haushaltsmäßige Kontrolle der Einhaltung der von der Gemeinde beschlossenen Vorgaben durch Soll-/Ist-Vergleiche zu gewährleisten. Die Gemeinde hat dazu eigenverantwortlich über die Art und den Umfang einer Kontrolle in der Lebenszeit von gemeindlichen Investitionen zu entscheiden. Zu einer solchen Kontrolle können unterschiedliche Tatbestände in den einzelnen Phasen der gemeindlichen Investition gehören, die zudem ein unterschiedliches Handeln durch die Gemeinde oder durch Dritte bedingen. Mögliche Kontrollgegenstände werden nachfolgend beispielhaft aufgeführt (vgl. Abbildung).

<b>Die Kontrolle gemeindlicher Investitionen</b>	
<b>KONTROLLPHASEN</b>	<b>FACHBEZOGENE UND HAUSHALTSMÄßIGE KONTROLLE</b>
<b>Planungsphase</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Kontrolle der Umsetzung der Planideen</li><li>- Kontrolle der Festlegung eines Standortes</li><li>- Kontrolle der Einhaltung von Beteiligungen Dritter</li><li>- Kontrolle der Finanzierungsvorschläge</li></ul>

<b>Die Kontrolle gemeindlicher Investitionen</b>	
<b>KONTROLL- PHASEN</b>	<b>FACHBEZOGENE UND HAUSHALTMÄßIGE KONTROLLE</b>
<b>Erwerbsphase</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kontrolle der Art der Anschaffung oder Herstellung</li> <li>- Kontrolle der Kosten und Auszahlungen</li> <li>- Kontrolle der Einhaltung von Terminen</li> <li>- Kontrolle der fachlichen Konzeption</li> </ul>
<b>Inbetriebnahme</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kontrolle der Einhaltung der fachlichen Gesamtkonzeption</li> <li>- Kontrolle der Einhaltung der Finanzierung</li> <li>- Kontrolle der Wirtschaftlichkeit der Maßnahme</li> <li>- Kontrolle der Einhaltung rechtlicher Vorgaben</li> <li>- Kontrolle der Nutzbarkeit</li> </ul>
<b>Nutzungsphase</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kontrolle der tatsächlichen Nutzung</li> <li>- Kontrolle der Unterhaltungsaufwendungen</li> <li>- Kontrolle des technischen Zustandes</li> <li>- Kontrolle besonderer örtlicher Vorgaben</li> </ul>

*Abbildung 362 „Die Kontrolle gemeindlicher Investitionen“*

Bei der Kontrolle gemeindlicher Investitionen muss die Gemeinde aber auch die Interessen Dritter berücksichtigen. Das Land oder andere Zuwendungsgeber können z. B. in Einzelfällen verlangt haben, dass zur Sicherung der zweckentsprechenden Verwendung der gewährten Zuwendungsmittel die Gemeinde als Zuwendungsempfänger besondere örtliche Kontrollmechanismen einrichtet.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Wirtschaftlichkeitsvergleich vor Investitionsmaßnahmen):**

#### **1.1 Die Wertgrenze für Investitionen**

##### **1.1.1 Die Festlegung einer Wertgrenze**

Das NKF enthält haushaltsrechtliche Grundsätze über die Planung und Vorbereitung von gemeindlichen Investitionsmaßnahmen. Unter dem Ziel der Stärkung des Budgetrechts des Rates ist daher sachgerecht die Festlegung einer Wertgrenze für die Abgrenzung von kleinen und großen Investitionen bestimmt worden. Der Rat der Gemeinde hat unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse eigenverantwortlich (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW) eine geeignete und sachgerechte Wertgrenze für die Abgrenzung der gemeindlichen Investitionen festzulegen, die als Einzelmaßnahmen im gemeindlichen Finanzplan zu veranschlagen sind (vgl. § 3 GemHVO NRW). Dadurch erhält die gemeindliche Verwaltung eine Rahmenvorgabe für die Planung und Ausführung und den Nachweis von Investitionen der Gemeinde.

Der Gemeinde bleibt es aber überlassen, ob durch den Rat der Gemeinde eine Wertgrenze einheitlich für alle gemeindlichen Investitionsmaßnahmen oder eine Wertgrenze differenziert nach dem Volumen der Investitionsmaßnahmen oder auch abhängig von den haushaltsmäßigen Produktbereichen, festgelegt wird. Außerdem obliegt es der Eigenverantwortung der Gemeinde, die Geltungsdauer dieser Festlegung zu bestimmen. Diese Frist sollte wegen der oftmals mehrjährigen Durchführung von Investitionsmaßnahmen sowie aus Gründen des ordnungsgemäßen Verwaltungshandelns längerfristig festgelegt werden.

Eine ausschließliche Festlegung in der jährlichen Haushaltssatzung der Gemeinde führt dabei dazu, dass eine solche Festlegung nur für das entsprechende Haushaltsjahr gilt, wenn nicht in jeder folgenden Haushaltssatzung die gleiche Festlegung erneut getroffen wird. Es bietet sich deshalb an, durch den Rat der Gemeinde eine eigenständige Regelung über die von der gemeindlichen Verwaltung zu beachtenden Wertgrenzen für die gemeindlichen Investitionen zu treffen.

Die Festlegung einer Wertgrenze für gemeindliche Investitionsmaßnahmen ist zudem ausreichend und nachvollziehbar von der Gemeinde zu dokumentieren. Insbesondere wenn örtliche mehrere Wertgrenzen für haushaltswirtschaftliche Maßnahmen festgelegt werden und ggf. zusätzlich noch Wesentlichkeitsgrenzen für das haushaltswirtschaftliche Handeln bestehen, ist es unerlässlich, nicht nur die getroffenen Festlegungen zu belegen, sondern auch alle dafür herangezogenen Kriterien und Faktoren, die bei den Festlegungen berücksichtigt wurden, zu benennen und deren Verwendung zu beschreiben, ggf. auch im Einzelnen zu begründen.

### **1.1.2 Die örtliche Ausgestaltung**

Über die Festlegung einer örtlichen Wertgrenze nach Art und Umfang hat der Rat im Rahmen seiner gesetzlichen Zuständigkeiten zu entscheiden (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW). Er muss dabei die praktikable Handhabung durch die gemeindliche Verwaltung im Blick haben und darf seine Entscheidung nicht allein auf den Gesichtspunkt seiner Entlastung stützen. Es bietet sich an, die Höhe der örtlichen Wertgrenze unter Berücksichtigung der Investitionstätigkeit der Gemeinde, der erwünschten Steuerungsmöglichkeiten und weiteren örtlichen Bedingungen festzulegen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die gemeindlichen Investitionen mit einem Volumen, das oberhalb der festgelegten Wertgrenze liegt, als Einzelmaßnahmen im gemeindlichen Haushaltsplan zu veranschlagen sind. Eine zu geringe Wertgrenze kann dabei eine steuerungsrelevante Darstellung in der Haushaltsplanung der Gemeinde und im gemeindlichen Jahresabschluss erschweren.

Die örtliche Ausgestaltung der Festlegung der Wertgrenze lässt sowohl eine Wertgrenze für alle örtlichen Investitionsvorhaben quer durch den gemeindlichen produktorientierten Haushalt zu, als auch mehrere Wertgrenzen für örtlich abgrenzbare Tatbestände, z. B. nach den Arten der gemeindlichen Investitionsmaßnahmen. In einem solchen Fall kann es gesonderte Wertgrenzen für Hochbau- und Tiefbaumaßnahmen geben. Auch andere aus örtlicher Sicht geeignete Kriterien können für die Festlegung der Wertgrenze herangezogen werden. Die Wertgrenze darf außerdem nicht so festgelegt werden, dass die Entscheidung über „größere“ Investitionsmaßnahmen in die Hand der Verwaltung gelegt wird und der Rat nur noch bei wenigen Maßnahmen zu beteiligen ist. Die örtliche Abgrenzung zwischen erheblichen und nicht erheblichen Investitionsmaßnahmen bleibt im Prinzip erhalten, sollte jedoch dauerhaft durch die Festlegung einer Wertgrenze konkretisiert sein.

### **1.1.3 Die Auswirkungen der Festlegung**

#### **1.1.3.1 Die Auswirkungen auf die Veranschlagung im Teilfinanzplan**

Die Festlegung von örtlichen Wertgrenzen für gemeindliche Investitionsmaßnahmen wirkt sich unmittelbar auf die Teilfinanzpläne in den Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans aus, denn diese sollen vor allem die Finanzinformationen über die vorgesehenen gemeindlichen Investitionsmaßnahmen enthalten. Die jeweiligen Teilfinanzpläne bestehen aus zwei Teilen. Der Teil A (Zahlungsübersicht) hat mindestens die Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen nach Arten einschließlich der damit verbundenen Verpflichtungsermächtigungen zu enthalten und gibt damit ein Bild über das gemeindliche Investitionsvolumen im Haushaltsjahr. Der Teil B enthält die veranschlagten einzelnen Investitionsmaßnahmen und weist dazu die Ein- und Auszahlungen für das Haushaltsjahr, die Verpflichtungsermächtigungen und die bereitgestellten Finanzmittel sowie die gesamten getätigten Zahlungen aus.

### **1.1.3.2 Die Auswirkungen auf die Aufstellung einer Nachtragssatzung**

Die Gemeinde hat unverzüglich eine Nachtragssatzung zu erlassen, wenn sich zeigt, dass trotz Ausnutzung jeder Sparmöglichkeit ein erheblicher Jahresfehlbetrag entstehen wird und der Haushaltsausgleich nur durch eine Änderung der Haushaltssatzung erreicht werden kann, oder bisher nicht veranschlagte oder zusätzliche Aufwendungen oder Auszahlungen bei einzelnen Haushaltspositionen in einem im Verhältnis zu den Gesamtaufwendungen oder Gesamtauszahlungen erheblichen Umfang geleistet werden müssen (vgl. § 81 Absatz 2 Nummer 1 und 2 GO NRW).

Für die Abgrenzung der Erheblichkeit als unbestimmten Rechtsbegriff in dieser Vorschrift bietet sich eine örtliche Regelung durch die Gemeinde an, wie sie auch für die Wertgrenzen für gemeindliche Investitionen zu treffen ist, z. B. in der Haushaltssatzung nach § 78 GO NRW. Eine solche Festlegung wirkt sich dann gleichzeitig auch auf den gemeindlichen Nachtragshaushaltsplan aus (vgl. § 10 GemHVO NRW). Es wird in dieser Vorschrift z. B. bestimmt, dass Beträge unterhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen für Investitionen unberücksichtigt bleiben können, wenn im Nachtragshaushaltsplan Mehrerträge oder Mehreinzahlungen veranschlagt oder Kürzungen von Aufwendungen oder Auszahlungen vorgenommen werden, die zur Deckung über- und außerplanmäßiger Aufwendungen oder Auszahlungen dienen.

### **1.1.4 Der Verzicht auf eine Wertgrenze**

In den Fällen, in denen der Rat der Gemeinde jedoch auf die Festlegung einer Wertgrenze für gemeindliche Investitionen verzichtet, können die gesetzlich möglichen Vereinfachungen von der Gemeinde nicht genutzt werden. Alle Investitionsmaßnahmen der Gemeinde bedürfen dann unabhängig von dem jeweiligen Investitionsvolumen der Zustimmung des Rates. Sie sind zudem als Einzelmaßnahmen im gemeindlichen Teilfinanzplan der haushaltsmäßigen Teilpläne zu veranschlagen (vgl. § 4 Absatz 4 Satz 2 GemHVO NRW). Ein solcher nicht zwingend erforderlicher Aufwand sollte vor Ort möglichst vermieden werden. Der Rat der Gemeinde und die gemeindliche Verwaltung sollten sich daher immer um eine einvernehmliche und sachgerechte Festlegung einer oder mehrerer Wertgrenzen für gemeindliche Investitionen bemühen.

## **1.2 Die Verpflichtung zur wirtschaftlichsten Lösung**

### **1.2.1 Allgemeine Bedingungen**

Durch diese Vorschrift wird die Gemeinde verpflichtet, vor einem Beschluss des Rates über örtliche Investitionsmaßnahmen und deren Veranschlagung im Haushaltsplan die für sie wirtschaftlichste Lösung zu ermitteln. Dazu gehört, die Kosten der Maßnahme und die nach Fertigstellung der Maßnahme entstehenden jährlichen Haushaltsbelastungen festzustellen, aber auch Frage zu beantworten, ob der künftige Besitz des Vermögensgegenstandes so gewichtig ist, dass ggf. hingenommen wird, dass künftige Aufwendungen die möglichen Erträge aus dem Besitz übersteigen.

Die Verpflichtung zur wirtschaftlichsten Lösung bei Investitionsmaßnahmen bedingt nicht, dass die Gemeinde unabhängig vom Volumen der Investitionsmaßnahmen ausgefeilte Kostenvergleiche durchführen muss. Gleichwohl muss die Gemeinde mehrere Möglichkeiten zur Realisierung einer Investition in Betracht ziehen. Sie hat bei einer gemeindlichen Investition möglichst durch einen Wirtschaftlichkeitsvergleich vorzunehmen, mindestens aber durch einen Vergleich der Anschaffungs- oder Herstellungskosten und der Folgekosten, die für die Gemeinde wirtschaftlichste Lösung zu ermitteln. Die dafür erforderliche Vorgehensweise sowie das erzielte Ergebnis sind von der Gemeinde zu dokumentieren.

Die Vorgabe für die Gemeinde, einen Wirtschaftlichkeitsvergleich vor der Veranschlagung einer Investitionsmaßnahme im gemeindlichen Haushaltsplan durchzuführen, beschränkt solche Untersuchungen nicht auf diesen Zeitpunkt. Die Gemeinde kann vielmehr auch während der Durchführung der Investitionsmaßnahme oder nach deren Abschluss eigenverantwortlich gesonderte Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen im Sinne einer Erfolgskontrolle vornehmen. Sie hat dabei auch über deren Umfang sowie die darin einzubeziehenden Aspekte zu entscheiden, sodass neben den ermittelbaren Kosten der Investitionsmaßnahme z. B. auch Kosten- und Nutzenaspekte berücksichtigt werden können.

## **1.2.2 Der Wirtschaftlichkeitsvergleich**

### **1.2.2.1 Zwecke des Wirtschaftlichkeitsvergleichs**

Bei mehreren in Betracht kommenden Möglichkeiten für die Durchführung einer gemeindlichen Investition soll die Gemeinde einen Wirtschaftlichkeitsvergleich durchführen, um die für die Gemeinde wirtschaftlichste Lösung zu ermitteln. Diese Regelung baut einerseits auf den grundlegenden Haushaltsgrundsätzen der Wirtschaftlichkeit, Effizienz und Sparsamkeit auf (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW). Andererseits auf dem Erfordernis, dass die Gemeinde eine maßgebliche Entscheidungsgrundlage für die Umsetzung vorgesehener gemeindlicher Investitionsmaßnahmen herstellen soll. Die Gemeinde muss daher möglichst alle für die gemeindliche Investition infrage kommenden Alternativen betrachtet und beurteilen, um die wirtschaftlich geeignetste Lösung zu finden. In diese Auswahl ist stets auch der Verzicht der Gemeinde auf eine Investition eine der möglichen Alternativen.

Mit dem gesetzlich für sachgerecht angesehenen Wirtschaftlichkeitsvergleich soll gewährleistet werden, dass in der treffenden Entscheidung über eine gemeindliche Investition möglichst sämtliche finanziellen Einflussgrößen offengelegt und rechnerisch berücksichtigt werden. Es sollen zudem auch objektbezogen die gesamte vorgesehene Nutzungszeit für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sowie die Folgekosten in die Betrachtung einbezogen werden. Damit kann erreicht werden, dass die wesentlichen Fehlerquellen für eine mögliche Fehlentscheidung der Gemeinde ausgeschaltet werden.

Die ordnungsgemäße Durchführung eines Wirtschaftlichkeitsvergleichs erfordert zudem, dass die in Betracht kommenden Möglichkeiten grundsätzlich das gleiche „Aufgabenprogramm“ umfassen, für die Umsetzung der gleiche Zeitraum vorgesehen ist und sie möglichst den gleichen finanziellen Umfang haben. In den einzelnen Phasen des Wirtschaftlichkeitsvergleichs werden daher mithilfe der jeweils eingesetzten Instrumente bereits Entscheidungen oder Festsetzungen zu einzelnen von der Gemeinde gesetzten oder gewünschten Gegebenheiten getroffen.

### **1.2.2.2 Die Durchführung des Wirtschaftlichkeitsvergleichs**

Der gemeindliche Wirtschaftlichkeitsvergleich hat zum Ziel, die Wirtschaftlichkeit einer von der Gemeinde vorgesehenen Investitionsmaßnahme festzustellen. Er beinhaltet daher, z. B. eine Bedarfsfeststellung und die Prüfung der haushaltsverträglichen Finanzierbarkeit. Dieses Ziel erfordert, dass in eine Wirtschaftlichkeitsrechnung sämtliche für die gemeindliche Investition erforderlichen Zahlungsströme transparent und differenziert nach ihrem zeitlichen Anfall abgebildet werden, um die finanzwirtschaftlichen Konsequenzen einer Investitionsentscheidung möglichst realitätsnah werden zu lassen. Der Vergleich soll daher auch den Zeitraum umfassen bzw. betrachten, in dem der vorgesehene zu beschaffende oder herzustellende Vermögensgegenstand voraussichtlich von der Gemeinde genutzt wird.

Durch die Vorschrift wird dazu keine bestimmte Art einer Wirtschaftlichkeitsrechnung bzw. Wirtschaftlichkeitsuntersuchung vorgegeben. Die Gemeinde sollte jedoch bei ihren gemeindlichen Investitionsmaßnahmen möglichst geeignete Szenarien als Beschreibungen der zukünftigen Entwicklung der gemeindlichen Aufgabe unter Einbe-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 14 GemHVO NRW**

ziehung der gemeindlichen Investition entwickeln. Dabei dürfen auch mögliche Kostensteigerungen nicht außer Betracht bleiben. Wegen der immer bestehenden Unsicherheiten bezüglich zukünftiger Entwicklungen ist es wichtig, neben einer möglichst präzisen Planung in Anlehnung an die künftigen Erfordernisse auch die maßnahmenbezogenen Chancen und Risiken zu identifizieren, die zu Abweichungen von den gemeindlichen Planwerten führen können. Es gilt dabei, möglichst Fehlentscheidungen zu vermeiden.

Die Gemeinde muss, abhängig von den örtlichen Verhältnissen, ggf. dabei auch alternative Rahmenbedingungen betrachten. Dabei gilt es, alle Kosten der jeweiligen Varianten der gemeindlichen Investitionsmaßnahme offen zu legen und in den Vergleich einzubeziehen. In einer Analyse können dabei mit Blick auf die Ziele der Gemeinde die Einschätzungen zukünftiger Werte sowie deren Relevanz und Auswirkungen überprüft werden. Anschließend gilt es, zutreffende Varianten und Vergleichswerte herzustellen, um eine qualitative Überprüfung zur Realisierung der gemeindlichen Investition zu erreichen. Mögliche Verfahren einer Wirtschaftlichkeitsrechnung werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Verfahren der Wirtschaftlichkeitsrechnung</b>	
<b>VERFAHRENSARTEN</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Statistische Verfahren</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kostenvergleichsrechnung</li> <li>- Gewinnvergleichsrechnung</li> <li>- Rentabilitätsrechnung</li> <li>- Amortisationsrechnung</li> </ul>
<b>Dynamische Verfahren</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kapitalwertmethode</li> <li>- Interne Zinsfußmethode</li> <li>- Annuitätenmethode</li> </ul>
<b>Kosten-Nutzen-Verfahren</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kosten-Nutzen-Analyse</li> <li>- Nutzwertanalyse</li> <li>- Kosten-Wirksamkeitsanalyse</li> </ul>

*Abbildung 363 „Die Verfahren der Wirtschaftlichkeitsrechnung“*

Bei einer statischen Wirtschaftlichkeitsrechnung ist zu berücksichtigen, dass in deren Berechnung nicht die gesamte Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes betrachtet wird, sondern nur ein Haushaltsjahr. Bei der dynamischen Wirtschaftlichkeitsberechnung wird zwar die gesamte Nutzungsdauer betrachtet, jedoch ausschließlich nur „interne“ Effekte berücksichtigt.

Für wichtige örtliche Investitionen muss daher die Gemeinde unter Berücksichtigung ihrer Verpflichtung zum wirtschaftlichen Handeln im Sinne des gemeindlichen Ressourcenverbrauchs entscheiden, ob nicht ein Verfahren einer Wirtschaftlichkeitsrechnung gewählt wird, das unter dem Oberbegriff „Kosten-Nutzen-Untersuchung“ angewandt werden soll. Das rechnerisch ermittelte Ergebnis im Rahmen eines Wirtschaftlichkeitsvergleichs oder eines Vergleichs der Anschaffungs- oder Herstellungskosten kann dann eine Grundlage für einen offenen Wettbewerb oder für eine Leistungsbeschreibung für eine Ausschreibung darstellen. Als weitere Stufe müssen dann die eingegangenen Angebote hinsichtlich der Realisierung der vorgesehenen Investitionsmaßnahme bewertet und gewürdigt werden. Die Entscheidung über die Durchführung des gemeindlichen Vorhabens stellt dann das Ergebnis bzw. das Ende des Wirtschaftlichkeitsvergleichs dar.

Seine Fortsetzung findet der Wirtschaftlichkeitsvergleich mit der Ermittlung der bevorzugten Variante oder der Möglichkeit für die Umsetzung der vorgesehenen Investition (vorläufiges Ergebnis). Es müssen ggf. auch unterschiedliche Qualitätsniveaus berücksichtigt werden. In diesem Zusammenhang muss daher die Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Erfordernisse eigenverantwortlich bestimmt werden, welches Verfahren einer Wirt-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 14 GemHVO NRW**

schaftlichkeitsrechnung sie für die vorgesehene Investitionsmaßnahme vornehmen will. Sie kann sich dazu z. B. an der Arbeitsanleitung „Einführung in die Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen“ orientieren, die als Anhang zu den VV zu § 7 BHO veröffentlicht worden sind.

### 1.2.3 Der Vergleich der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

#### 1.2.3.1 Die Vorgaben zu einer Kostenvergleichsrechnung

Nach der Vorschrift muss die Gemeinde bei ihren Investitionsmaßnahmen mindestens durch einen Vergleich der entstehenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach § 33 Absatz 2 und 3 GemHVO NRW und der Folgekosten, die für die Gemeinde wirtschaftlichste Lösung ermitteln. Diese Vorgaben bedingen unabhängig vom Volumen einer gemeindlichen Investitionsmaßnahme eine Kostenvergleichsrechnung durchzuführen, deren Mindestinhalt dabei ebenfalls durch die Vorschrift bestimmt wird. Gleichwohl sollte die Gemeinde die für das geplante Objekt relevanten Kosten in diese Vergleichsrechnung einbeziehen.

Die Gemeinde muss daher einerseits einen Vergleich von Kosten vornehmen, die in der Erwerbsphase des gemeindlichen Vermögensgegenstandes (Anschaffungs- oder Herstellungskosten) und die in seiner Nutzungsphase für die gemeindlichen Aufgaben (Folgekosten) entstehen. Sie muss andererseits aber auch die örtlichen Gegebenheiten mit in den Vergleich einbeziehen. Eine Kostenvergleichsrechnung kann daher zur Beantwortung der Fragestellung beitragen, ob die Gemeinde wegen ihrer Aufgabenerfüllung einen gemeindlichen Vermögensgegenstand ersetzen oder einen genutzten Vermögensstand verändern will. In diesem Zusammenhang bedarf es ggf. noch zusätzlicher Anpassungen, um durch zutreffende Vergleichsgrößen aus einer solchen Kostenvergleichsrechnung auch belastbare Daten für die gemeindliche Investitionsentscheidung zu erhalten.

#### 1.2.3.2 Die Anschaffungskosten nach § 33 Absatz 2 GemHVO NRW

Die Gemeinde hat für den Kostenvergleich die Anschaffungskosten unter Beachtung des § 33 Absatz 2 GemHVO NRW zu ermitteln. Die Berechnung zeigt das nachfolgende Schema (vgl. Abbildung).

<b>Die gemeindlichen Anschaffungskosten</b>	
<b>Anschaffungspreis</b>	Kaufpreis
+ Anschaffungsnebenkosten	z.B. Bezugskosten, Maklergebühren u.a.
+ Nachträgliche Anschaffungskosten	z.B. Umbau, Ausbau, wertverbessernde Maßnahmen
- Anschaffungskostenminderungen	z.B. Rabatte, Skonti u.a.
<b>Anschaffungskosten</b>	<b>Ermittelter Betrag</b>

*Abbildung 364 „Die gemeindlichen Anschaffungskosten“*

Der in dieser gesonderten Vorschrift verwendete Begriff „Anschaffungskosten“ ist aus dem kaufmännischen Rechnungswesen übernommen worden. Er beinhaltet alle geleisteten Aufwendungen, die notwendig sind, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand zugerechnet werden können. Derartige Aufwendungen müssen daher unmittelbar auf das Versetzen des Vermögensgegenstandes in einen betriebsbereiten Zustand zurückzuführen sein. Zu den Anschaf-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 14 GemHVO NRW**

fungskosten gehören auch Nebenkosten und Kosten, die nachträglich für den Vermögensgegenstand entstehen. Die Anschaffungskosten setzen sich daher aus dem Anschaffungspreis, den Anschaffungsnebenkosten und den nachträglichen Anschaffungskosten zusammen. Eingeräumte Anschaffungskostenminderungen sind in die Ermittlung der gemeindlichen Anschaffungskosten einzubeziehen.

Die Gemeinde darf daher bei einem entgeltlichen Erwerb eines Vermögensgegenstandes in ihrer Bilanz nur einen Vermögenswert in Höhe des für die Anschaffung entrichteten Betrages ansetzen. Jedoch sind Nachlässe auf die Anschaffungskosten, z. B. Rabatte, Skonti, dabei in Abzug zu bringen. Erhält die Gemeinde für die Anschaffung eines Vermögensgegenstandes von Dritten jedoch Zuwendungen, sind diese nicht in Abzug zu bringen, sondern gem. § 43 Absatz 5 GemHVO NRW zu passivieren.

**1.2.3.3 Die Herstellungskosten nach § 33 Absatz 3 GemHVO NRW**

Die Gemeinde hat für den Kostenvergleich die Herstellungskosten unter Beachtung des § 33 Absatz 3 GemHVO NRW zu ermitteln. Dabei umfasst der Begriff „Herstellung“ sowohl die Fremdherstellung als auch die Eigenherstellung durch die Gemeinde. Der in dieser gesonderten Vorschrift verwendete Begriff „Herstellungskosten“ ist aus dem kaufmännischen Rechnungswesen übernommen worden. Er gibt den Wert von selbst erstellten Vermögensgegenständen wieder. Die Herstellungskosten beinhalten alle Kosten, die durch den Verbrauch von Gütern oder Dienstleistungen für die Herstellung, Erweiterung oder Verbesserung eines Vermögensgegenstandes verursacht werden. Das folgende Schema zeigt die Zusammensetzung der Herstellungskosten auf (vgl. Abbildung).

<b>Die gemeindlichen Herstellungskosten</b>	
<b>Materialeinzelkosten</b>	Materialkosten, die direkt zurechenbar sind.
+ Materialgemeinkosten	z. B. Abschreibungen als Kosten im Materialbereich, die nicht direkt zurechenbar sind.
+ Fertigungseinzelkosten	z. B. Fertigungslöhne, die direkt zurechenbar sind.
+ Fertigungsgemeinkosten	z. B. Energiekosten als nicht zurechenbare Kosten im Fertigungsbereich.
+ Sonderkosten der Fertigung	z. B. auftragsbezogene Kosten wegen Sonderanfertigungen.
<b>Herstellungskosten</b>	<b>Ermittelter Betrag.</b>

*Abbildung 365 „Die gemeindlichen Herstellungskosten“*

Für die Herstellung der Betriebsbereitschaft des Vermögensgegenstandes können von der Gemeinde jedoch nur aufwandsgleiche Kosten - keine kalkulatorischen Kosten - berücksichtigt werden. Die Herstellungskosten ergeben sich aus Materialkosten, Fertigungskosten und Sonderkosten der Fertigung. Dagegen dürfen Verwaltungsgemeinkosten, z. B. Kosten für die Leitung der Verwaltung, Abschreibungen auf die Geschäftsausstattung, nicht in die Berechnung einbezogen werden, um in diesem Bereich möglichst Gestaltungsspielräume auszuschließen.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass der Fertigstellungszeitpunkt des neuen gemeindlichen Vermögensgegenstandes für den Beginn der planmäßigen Abschreibungen entscheidend ist. Auch die Abgrenzung von eventuell anfallenden nachträglichen Herstellungskosten ist von diesem Zeitpunkt abhängig. Bei der Veranschla-

gung von Investitionen im gemeindlichen Finanzplan ist aber auch darauf zu achten, dass diese auch als Herstellungskosten nach dieser Vorschrift zu bewerten und in der Bilanz entsprechend zu aktivieren sind. Andernfalls sind die Auszahlungen als Unterhaltungsaufwand zu bewerten. Sie stellen dann Aufwendungen dar, die im Ergebnisplan zu veranschlagen sind.

**1.2.3.4 Die Folgekosten**

**1.2.3.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Nach der Vorschrift soll die Gemeinde zur Ermittlung der wirtschaftlichsten Lösung bei ihren Investitionsmaßnahmen in die Kostenvergleichsrechnung nicht nur die entstehenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten, sondern auch die Folgekosten der gemeindlichen Investitionsmaßnahme einbeziehen. Die Folgekosten fallen jedoch tatsächlich erst in der Nutzungs- bzw. Betriebsphase des neuen gemeindlichen Vermögensgegenstandes an. Sie belasten jahresbezogen den Haushalt der Gemeinde über den gesamten Lebenszyklus des gemeindlichen Vermögensgegenstandes.

In den gemeindlichen Kostenvergleich sollten andererseits auch die in der Nutzungs- bzw. Betriebsphase des neuen gemeindlichen Vermögensgegenstandes möglicherweise erzielbaren „Deckungsbeiträge“ einbezogen werden. Zu den möglichen Folgekosten, die in den Vergleich bzw. die Kostenfolgeabschätzung einzubeziehen sind, zählen unterschiedliche Kostenarten oder Aufwendungen der Gemeinde (vgl. Abbildung).

<b>Die Folgekosten gemeindlicher Investitionen</b>	
<b>Aufwendungen nach Arten</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Personalaufwand</li> <li>- Unterhaltungsaufwand</li> <li>- Abschreibungen als Werteverzehr</li> <li>- Aufwendungen für die Finanzierung bei Fremdkapital (Kredite) und weiterer örtlicher Aufwand.</li> </ul>
<b>Erträge nach Arten</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Entgelte für die Nutzung der gemeindlichen Einrichtung</li> <li>- Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für erhaltene investive Zuwendungen</li> <li>- und weiterer örtlicher Ertrag.</li> </ul>

*Abbildung 366 „Die Folgekosten gemeindlicher Investitionen“*

In den gemeindlichen Kostenvergleich sollten andererseits auch die in der Nutzungs- bzw. Betriebsphase des neuen gemeindlichen Vermögensgegenstandes möglicherweise erzielbaren „Deckungsbeiträge“ einbezogen werden. Von der Gemeinde muss dazu geschätzt werden, ob und in welchem Umfang für die spätere Nutzung der gemeindlichen Einrichtung tatsächlich auch Entgelte erhoben werden sollen und diese den Aufwendungen als Erträge gegenüberstehen. Die Berücksichtigung von Erträgen (Kostendeckungsgrad) ist jedoch nur dann möglich, wenn von der Gemeinde für die Ertragserzielung auch entsprechende Nutzungsformen vorgesehen sind, z. B. Mehrzweckhallen, Sportstätten oder Altenheime. In diesem Zusammenhang kann ein wirtschaftliches Verhältnis zwischen den Folgekosten und den Kosten der Investitionsmaßnahme gebildet werden, das bei der Prüfung als einzuhaltende Messgröße dienen kann.

**1.2.3.4.2 Unterhaltung und Instandhaltung**

Die Gemeinde muss im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses die im Haushaltsjahr nicht durchgeführten Instandhaltungsmaßnahmen einzeln bestimmt und wertmäßig beziffert haben, wenn sie dafür eine Rückstel-

lung für unterlassene Instandhaltung in ihrer gemeindlichen Bilanz ansetzen will. Diese Vorgaben setzen eine solide und sachgerechte Beurteilung des technischen Zustandes der jeweils betroffenen Sachanlagen der Gemeinde zum Abschlussstichtag voraus. Zur Klassifizierung der örtlichen Instandhaltungsmaßnahmen im Sinne des gemeindlichen Haushaltsrechts kann z. B. die DIN 31051 herangezogen werden. Danach gehören zur bauwirtschaftlichen Instandhaltung die „Maßnahmen zur Bewahrung und Wiederherstellung des Soll-Zustandes“ von Gebäuden, Anlagen und technischen Arbeitsmittel mit Aufbereitung oder Ersatz von Teilen durch festgestellte Inspektionsergebnisse. In dieser DIN-Vorschrift wird jedoch der Begriff „Instandhaltung“ sehr weit gefasst, sodass danach auch die „vorbeugende Instandhaltung“ in den technischen Rahmen der DIN gehört.

Zur vorbeugenden Instandhaltung sind danach regelmäßig Maßnahmen zu zählen, um einen zuvor definierten Sollzustand eines Wirtschaftsgutes (Vermögensgegenstand) zu erhalten. Für derartige Maßnahmen wird haushaltswirtschaftlich aber vielfach der Begriff „Unterhaltung“ verwendet, unter dem i.d.R. „laufender Erhaltungsaufwand“ verstanden wird, der erforderlich ist, um die gemeindlichen Vermögensgegenstände in einem ordnungsgemäßen Zustand für den Gebrauch im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zu erhalten und um größere Instandsetzungsmaßnahmen möglichst zu vermeiden. Ausgehend von dem bauwirtschaftlichen Begriff „Wiederherstellung“ bietet es sich im haushaltswirtschaftlichen Sinne an, den Begriff „Instandhaltung“ i.V.m. dem Begriff „Instandsetzung“ zu benutzen.

Für die Gemeinde bietet es sich auch an, ausgehend von dem bauwirtschaftlichen Begriff „Bewahrung“ die baubezogene Maßnahmen haushaltswirtschaftlich dann der Unterhaltung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes zuzuordnen, wenn diese der Bewahrung seines Soll-Zustandes im Sinne einer Vorbeugung zur Sicherung seiner Nutzung bzw. seines Gebrauchs für die gemeindliche Aufgabenerfüllung dienen. Solche Maßnahmen wären dann unter dem haushaltsmäßigen Begriff „Unterhaltung“ und getrennt von den gemeindlichen Instandsetzungsmaßnahmen zu erfassen. Außerdem sollte bei der örtlichen Entscheidung über die Festsetzung einer Erheblichkeitsgrenze bei Instandsetzungen zuvor geklärt werden, ob unterhalb dieser Grenze liegende Maßnahmen ggf. grundsätzlich der „Unterhaltung“ als vorbeugende Instandhaltung zuzuordnen sind. Eine solche haushaltswirtschaftliche Abgrenzung ermöglicht, die gemeindlichen Aufwendungen und Auszahlungen im Sinne von Instandhaltung und Unterhaltung sachbezogen zu differenzieren.

#### **1.2.4 Die Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand**

##### **1.2.4.1 Allgemeine Sachlage**

Die Abgrenzungsfrage zwischen Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand stellt sich insbesondere bei gemeindlichen Gebäuden, aber auch bei Straßenbaumaßnahmen und sogar bei immateriellen Vermögensgegenständen. Zur Abgrenzung bei gemeindlichen Gebäuden und bei Straßenbaumaßnahmen werden nachfolgend weitere Erläuterungen gegeben. Bei immateriellen Vermögensgegenständen kann es wegen ihrer Einzigartigkeit im Grundsatz einen Ersatz oder eine Erweiterung nicht geben, denn i.d.R. zielen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gemeinde auf den Erhalt eines neuen Vermögenswertes ab. Die Frage, ob bei Veränderungen gemeindlicher Vermögensgegenstände von Herstellungskosten oder von Erhaltungsaufwand auszugehen ist, bedarf immer einer örtlichen Beurteilung und Abwägung durch die Gemeinde im Einzelfall. Sie ist unter Einbeziehung der geplanten Maßnahmen durchzuführen. Gleichwohl besteht auch hier das Erfordernis einer Ermessensausübung durch die Gemeinde.

##### **1.2.4.2 Die Herstellungskosten bei gemeindlichen Gebäuden**

Nach der Fertigstellung oder Anschaffung eines Gebäudes durch die Gemeinde können weitere Aufwendungen für das gemeindliche Gebäude als Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwendungen entstehen. Bei der Abgrenzung zwischen den Begriffen „Herstellungskosten“ und „Erhaltungsaufwendungen“ ist darauf abzustellen,

dass gemeindliche Herstellungskosten nur dann anzunehmen sind, wenn etwas Neues, bisher nicht Vorhandenes geschaffen wird. Nachfolgend werden einige Beispiele aufgezeigt, bei denen Herstellungskosten anzunehmen sind (vgl. Abbildung).

<b>Die Herstellungskosten bei bestehenden Gebäuden</b>
- Instandsetzung eines abgenutztes, unbrauchbar gewordenes Gebäudes, sodass ein neues Wirtschaftsgut (Sachvermögen) entsteht.
- Erweiterung eines Gebäudes, z. B. Aufstockung, Anbau, also die Vermehrung der räumlichen Substanz eines Gebäudes, Vergrößerung der Nutzfläche, z. B. durch Aufstockung, Errichtung eines Anbaus oder eines Balkons.
- Modernisierung eines Wohngebäudes und dadurch Hebung des Standards von einem sehr einfachen auf einen mittleren oder von einem mittleren auf einen sehr anspruchsvollen Standard (nicht dagegen eine zeitgemäße substanzhaltende Erneuerung).
- Nachträglicher Einbau bisher nicht vorhandener Bestandteile in ein Gebäude, wenn das Gebäude dadurch in seinem Wesen erheblich verändert wird, z. B. einer Alarmanlage, einer Sonnenmarkise, eines Kachelofens oder eines Kamins.

*Abbildung 367 „Die Herstellungskosten bei bestehenden Gebäuden“*

In den Fällen, in denen bei einer Erweiterung eines Gebäudes gleichzeitig in engem räumlichen und zeitlichen Zusammenhang auch bautechnische Leistungen anfallen, die sonst als Erhaltungsaufwand anzusehen wären, so können diese wegen des wirtschaftlich einheitlichen Vorgangs den Herstellungskosten zugerechnet werden. Wenn aber an einem gemeindlichen Gebäude im engen räumlichen, zeitlichen und sachlichen Zusammenhang Arbeiten durchgeführt werden, die jeweils für sich betrachtet teilweise Herstellungskosten und teilweise Erhaltungsaufwand bilden, sind diese grundsätzlich getrennt zu behandeln und die auf die einzelnen Teilmaßnahmen entfallenden Aufwendungen, ggf. im Wege der Schätzung aufzuteilen.

Etwas anderes gilt nur dann, wenn die Maßnahmen in der Weise in einem sachlichen Zusammenhang stehen, dass sie bautechnisch ineinandergreifen, d. h. die eine Baumaßnahme durch die andere bedingt ist. Die Aufwendungen für die laufende Instandhaltung und Instandsetzung sind dagegen als Erhaltungsaufwand zu bewerten. Auch die Erneuerung von bereits in den Herstellungskosten des Gebäudes enthaltenen Teilen, Einrichtungen oder Anlagen ist daher Erhaltungsaufwand.

#### **1.2.4.3 Die Aufwendungen für Instandsetzungen und Modernisierungen**

Die Umsetzung von gemeindlichen Baumaßnahmen erfolgt in unterschiedlichen Arten, sodass daraus Aufwendungen für Instandsetzungen und/oder Modernisierungen entstehen können. Unter dem Begriff „Instandsetzungen“ werden dabei bauliche Maßnahmen verstanden, die der Wiederherstellung eines Gebäudes dienen, damit dieses entsprechend seiner Zweckbestimmung genutzt werden kann. Dagegen werden unter dem Begriff „Instandhaltungen“ bauliche Maßnahmen verstanden, die der Erhaltung des zweckbezogenen Zustandes eines Gebäudes dienen. Unter dem Begriff „Modernisierungen“ werden bauliche Maßnahmen verstanden, die zur nachhaltigen Erhöhung des Gebrauchswertes eines gemeindlichen Gebäudes führen.

Die Aufwendungen für Instandsetzungen und Modernisierungen, die gleichzeitig zu einer über den ursprünglichen Zustand des Gebäudes hinausgehenden wesentlichen Verbesserung führen, können zudem (nachträgliche) Herstellungskosten darstellen. Unter dem Begriff „ursprünglicher Zustand“ ist dabei der Zustand des Gebäudes im Zeitpunkt der Fertigstellung oder der Anschaffung bzw. der letzten Erweiterung oder wesentlichen Verbesse-

rung zu verstehen. Eine deutliche Verbesserung eines Gebäudes ist jedoch nicht schon deswegen anzunehmen, wenn mit notwendigen Erhaltungsmaßnahmen eine dem technischen Fortschritt entsprechende übliche Modernisierung verbunden ist. Bei Instandsetzungen und Modernisierungen können Herstellungskosten wie folgt beispielhaft gegeben sein (vgl. Abbildung).

<b>Instandsetzungen und Modernisierungen als Herstellungskosten</b>	
-	durch eine Wiederherstellung bei Vollverschleiß eines Vermögensgegenstandes, wobei schwere Substanzschäden an den wesentlichen Teilen, z. B. am Fundament, an den tragenden Wänden, an Geschossdecken oder der Dachkonstruktion, bestehen und unter Verwendung noch nutzbarer Teile ein neuer Vermögensgegenstand entsteht, dies jedoch keine grundlegende Sanierung als Instandhaltung darstellt,
-	aufgrund einer Änderung in der betrieblichen Funktion des Vermögensgegenstandes (wesentliche Wesensänderung), z. B. durch den Umbau einer Lagerhalle in ein Bürogebäude,
-	einer Erweiterung des Vermögensgegenstandes (Substanzvermehrung), z. B. durch Anbauten, oder
-	einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung, wobei der ursprüngliche Zustand auf den Zeitpunkt der erstmaligen Bilanz abstellt und die wesentliche Verbesserung den Vermögensgegenstand als Ganzes betreffen muss. So müssen die Maßnahmen zur Instandhaltung und Modernisierung in ihrer Gesamtheit über eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung des Vermögensgegenstandes hinausgehen, seinen Gebrauchswert deutlich erhöhen und eine erweiterte Nutzungsmöglichkeit schaffen. Ein Indiz dafür kann sich z.B. aus einem deutlichen Anstieg der erzielbaren Miete, aus einer deutlichen Verlängerung der tatsächlichen Gesamtnutzungsdauer oder durch einen anderen Gebrauch oder Verwendung des Gebäudes ergeben.

*Abbildung 368 „Instandsetzungen und Modernisierungen als Herstellungskosten“*

In jedem Einzelfall muss deshalb von der Gemeinde geprüft werden, ob die vorgesehenen Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen über eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung hinausgehen, den Gebrauchswert des Gebäudes als Ganzes deutlich erhöhen und für die Zukunft eine erweiterte Nutzungsmöglichkeit schaffen (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 18.07.2003 (BStBl S. 386)). Dabei muss auch der Standard des Gebäudes gesteigert werden, z.B. von einem einfachen in einen mittleren Standard. Für dessen Klassifizierung sind die Bereiche „Heizungsinstallation, Sanitärinstallation, Elektroinstallation und Fenster maßgeblich. In allen Fällen müssen die Maßnahmen der Gemeinde zu einer Hebung des Gebäudestandards in Bezug auf seine wesentlichen Ausstattungsmerkmale führen.

#### **1.2.4.4 Die Prüfung möglicher Herstellungskosten**

Die Prüfung, ob durch die baulichen Maßnahmen Herstellungskosten für die Gemeinde entstehen, muss dabei nicht auf das gesamte Gebäude abgestellt werden, wenn das Gebäude in unterschiedlicher Weise genutzt wird und deshalb möglicherweise „mehrere Wirtschaftsgüter“ umfassen kann. Zudem muss in die Beurteilung, ob eine mögliche Verbesserung bzw. eine höherwertige Nutzbarkeit des veränderten Vermögensgegenstandes entstanden ist, auch die mit einer Baumaßnahme verbundene „betriebliche“ Zielsetzung bzw. der neue Zweck des Vermögensgegenstandes einfließen.

In die Bewertung, ob durch eine Maßnahme ggf. Herstellungskosten entstanden sind, ist auch die Zeit als Komponente einzubeziehen. Die nachfolgende Übersicht soll die Möglichkeiten aufzeigen, bei denen bei gemeindlichen Maßnahmen aktivierungsfähige Herstellungskosten entstehen können (vgl. Abbildung).

<b>Die Übersicht zu gemeindlichen Herstellungskosten</b>					
<b>Herstellung eines Vermögensgegenstandes</b>		<b>Erweiterung eines Vermögensgegenstandes</b>		<b>Wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstandes</b>	
▶	Neuanschaffung		▶	Substanzmehrung	Prüfung, ob - Maßnahmen über eine zeitgemäße substanzhaltende Erneuerung hinausgehen, - den Gebrauchswert des Gebäudes als Ganzes deutlich erhöhen und - für die Zukunft eine erweiterte Nutzungsmöglichkeit schaffen, der Standard des Gebäudes gesteigert werden, z. B. von einem einfachen in einen mittleren Standard. Für dessen Klassifizierung sind die Bereiche „Heizungsinstallation, Sanitärinstallation, Elektroinstallation und Fenster maßgeblich.
▶	Herstellung nach Vollverschleiß		▶	Vergrößerung der Nutzfläche	
▶	Wesensänderung		▶	Aufstockung eines Gebäudes	
			▶	Anbau bei einem bestehenden Gebäude	

*Abbildung 369 „Die Übersicht zu gemeindlichen Herstellungskosten“*

Bei der Durchführung zeigt sich, ob ein Vermögensgegenstand im o.a. Sinne verändert werden soll, wenn z. B. gleichzeitig mehrere wesentliche und umfangreiche Gewerke zur Ausführung kommen. Eine rein zeitliche Zusammenlegung erforderlicher Instandhaltungsmaßnahmen ist für sich allein noch nicht ausreichend, um Herstellungskosten für einen gemeindlichen Vermögensgegenstand anzunehmen. Fallen andererseits hohe Instandsetzungsaufwendungen in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit dem Erwerb eines Gebäudes an, stellen diese anschaffungsnahe Aufwendungen dar und sind wie nachträgliche Herstellungskosten zu behandeln. Bei solchen Gegebenheiten wird i.d.R. davon ausgegangen, dass das erworbene Gebäude nicht in dem Zustand erhalten werden soll, in dem es sich zum Zeitpunkt des Erwerbs befand.

**2. Zu Absatz 2 (Veranschlagung von Baumaßnahmen):**

**2.1 Zu Satz 1 (Voraussetzungen für die Veranschlagung):**

**2.1.1 Die Inhalte der Vorschrift**

Die Vorschrift regelt speziell die Vorbereitung und Veranschlagung von Baumaßnahmen unter Beachtung der allgemeinen Grundsätze für die Veranschlagung im Haushaltsplan. Die bei der Durchführung von Baumaßnahmen zu beachtenden baurechtlichen Vorschriften bleiben davon unberührt. Die Regelung in dieser Vorschrift gilt dabei nicht nur für die Veranschlagung von Auszahlungen für Baumaßnahmen im Haushaltsplan. Sie ist auch auf Maßnahmen anzuwenden, für die noch keine Auszahlungen, aber bereits Verpflichtungsermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagt werden. Die Gemeinde darf in ihrem Haushaltsplan erst dann Ermächtigungen für Baumaßnahmen veranschlagen, wenn für die vorgesehene Maßnahme die notwendigen Baupläne, Kostenberechnungen und Erläuterungen vorliegen.

Bei der Veranschlagung von Investitionen für gemeindliche Baumaßnahmen ist zudem darauf zu achten, ob und in welchem Umfang Herstellungskosten oder Anschaffungskosten nach § 33 Abs. 2 und 3 GemHVO NRW ent-

stehen, sodass der neue gemeindliche Vermögensgegenstand entsprechend in der Bilanz der Gemeinde zu aktivierbaren ist. Soweit die Planung oder Bauleitung einer konkreten Investitionsmaßnahme durch eigenes Personal erfolgt oder Hilfsbetriebe der Gemeinde, z. B. Bauhof, Fuhrpark u.a., Leistungen für diese Maßnahme erbringen, können bei der Gemeinde maßnahmebezogener Materialaufwand und Personalaufwand für aktivierungsfähige Vermögensgegenstände entstehen. Sofern solche Aufwendungen auch als Herstellungskosten zu bewerten sind, ist diesem gemeindlichen Aufwand ein entsprechender Ertragswert in der Ergebnisrechnung der Gemeinde unter der Position „Aktivierte Eigenleistungen“ gegenüberzustellen.

## **2.1.2 Das Vorliegen maßnahmebezogener Unterlagen**

### **2.1.2.1 Die Baupläne**

Nach der Vorschrift müssen vor der Veranschlagung von Auszahlungen für gemeindliche Baumaßnahmen im Haushaltsplan der Gemeinde die objektbezogenen Baupläne vorliegen. Sie stellen eine grafische Darstellung des vorgesehenen Bauvorhabens dar, sodass sich daraus die Art der Ausführung, ergibt, und umfassen die dazu notwendigen Erläuterungen des gemeindlichen Bauprojektes. Soll von der Gemeinde ein genehmigungspflichtiges Bauvorhaben durchgeführt werden (vgl. §§ 63 BauO NRW), sollte vor der Veranschlagung der betreffenden Baumaßnahme weitestgehend gesichert sein, dass die notwendige Baugenehmigung auch erteilt wird.

### **2.1.2.2 Die Kostenberechnungen**

#### **2.1.2.2.1 Die Berechnungen zur Art der Ausführung**

Die Vorschrift enthält die ausdrückliche Pflicht für die Gemeinde, bei gemeindlichen Baumaßnahmen eine fachliche Kostenberechnung zu erstellen. Eine solche Kostenberechnung stellt eine Ermittlung der Kosten auf der Grundlage der Entwurfsplanung der Gemeinde dar. Der Berechnung sollen daher möglichst durchgearbeitete Entwurfszeichnungen oder auch Detailzeichnungen wiederkehrender Raumgruppen und Mengenberechnungen sowie relevante Erläuterungen zugrunde gelegt werden (vgl. § 2 Nummer 14 HOAI). Mit der festgelegten Pflicht soll erreicht werden, dass vor Beginn einer gemeindlichen Baumaßnahme alle sachlich gebotenen Kosten vollständig erfasst und transparent gemacht werden, um einen gemeindlichen Vermögensgegenstand wirtschaftlich herzustellen und im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung nutzen zu können. Die Kostenberechnung stellt zudem eine Grundlage für die Veranschlagung der Investitionsauszahlungen zur Umsetzung der Maßnahme im gemeindlichen Haushaltsplan dar.

#### **2.1.2.2.2 Die Berücksichtigung der DIN 276**

Die Anwendung der DIN 276 bei gemeindlichen Baumaßnahmen schafft die notwendige Transparenz für die von der Gemeinde zu treffenden Entscheidungen. Der Teil 1 der DIN 276 gilt dabei unmittelbar für die Ermittlung und Gliederung von Kosten im Bauwesen, sodass z. B. die Kostenplanungen für Hochbaumaßnahmen, aber auch für Neubau- und Umbaumaßnahmen und die Modernisierung von Bauwerken davon berührt werden. Dazu gehört, dass erkennbar wird, auf welcher Grundlage (Art der Bauausführung) die in der Kostenermittlung ausgewiesenen Beträge ermittelt worden sind, einschließlich Gebäudetechnik-, Betriebs- und Energiekonzept.

Eine Kostenberechnung für eine gemeindliche Baumaßnahme stellt dabei eine Kostenermittlung auf der Grundlage der Entwurfsplanung dar. Sie sollte unter Berücksichtigung der DIN 276 (Ausgabe 2008) aufgestellt werden, denn diese Norm wurde für die Kostenplanung im Bauwesen geschaffen. Sofern die Kostenberechnung entsprechend erstellt wird, müssen die Gesamtkosten nach Kostengruppen bis zur zweiten Ebene der Kostengliederung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 14 GemHVO NRW**

der DIN 276 ermittelt werden (vgl. § 2 Nummer 14 HOAI). Die Kostengruppen der DIN 276 werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Kostengruppen der DIN 276</b>	
<b>KOSTENGRUPPE</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>
100	Grundstück
200	Herrichten und Erschließen
300	Bauwerk - Baukonstruktion
400	Bauwerk – technische Anlagen
500	Außenanlagen
600	Ausstattung und Kunstwerke
700	Baunebenkosten

*Abbildung 370 „Die Kostengruppen der DIN 276“*

Die Kosten einer gemeindlichen Baumaßnahme sind dann regelmäßig nach der DIN 276 zu ermitteln, wenn die Planungsleistungen durch Dritte erbracht werden. Das Honorar dafür richtet sich dabei nach den anrechenbaren Kosten, die unter Zugrundelegung der Kostenermittlungsarten nach DIN 276 zu ermitteln sind (vgl. § 62 Absatz 1 und 2 HOAI). Die Gemeinde sollte aber auch bei eigenen Baumaßnahmen die voraussichtlich entstehenden Kosten für das zu bebauende Grundstück, seine Herrichtung und die Erschließung, die Kosten für das Bauwerk in seiner Konstruktion und mit seinen technischen Anlagen und die Ausstattungskosten sowie die Kosten für die Außenanlagen dadurch sachgerecht ermitteln, dass dabei die Kostengliederung der DIN 276 zur Anwendung kommt, auch wenn für die Gemeinde keine unmittelbare Verpflichtung dafür besteht.

#### **2.1.2.2.2 Die Berechnungen über die Gesamtkosten**

Die Gemeinde muss nach der Vorschrift die Gesamtkosten einer gemeindlichen Baumaßnahme ermitteln, auch wenn im Einzelfall die DIN 276 nicht förmlich zur Anwendung kommt. Dazu wird durch die Vorschrift ausdrücklich vorgegeben, dass vor der haushaltsmäßigen Veranschlagung eine Kostenberechnung vorliegen muss, aus der die Gesamtkosten der von der Gemeinde vorgesehenen Maßnahme ersichtlich sein müssen. Dabei sind die Gesamtkosten, getrennt nach Grunderwerb und Herstellungskosten zu ermitteln, und die Einrichtungskosten sowie die Folgekosten sind darin einzubeziehen.

Nach dem in der Vorschrift enthaltenen Begriff „Kosten“ dürfen dabei von der Gemeinde nicht nur die voraussichtlichen Zahlungen an Dritte in die Berechnung einbezogen werden, auch wenn diese den späteren Hauptinhalt der Veranschlagung einer Baumaßnahme im gemeindlichen Finanzplan darstellen. Mit den gesonderten Angaben über den Grunderwerb sollen die Kosten des für die Baumaßnahme notwendigen Grundstücks transparent gemacht werden. Es sollte dann der tatsächliche Kaufpreis für das Baugrundstück in die Kostenberechnung aufgenommen werden, wenn dieser in einem nahen zeitlichen Zusammenhang mit der Durchführung der Baumaßnahme von der Gemeinde gezahlt wurde. In den Fällen, in denen der Grunderwerb durch die Gemeinde bereits in

früheren Haushaltsjahren erfolgte, kann es sachgerecht sein, in die Gesamtkosten den Wert des Grund und Bodens als Kostenfaktor einzubeziehen.

Die gemeindliche Kostenberechnung muss aber auch die Kosten für das Grundstück enthalten, die aus seiner Baureifmachung und der Erschließung entstehen oder entstanden sind, denn sonst sind die zu ermittelnden Herstellungskosten nicht vollständig. Die baulichen Herstellungskosten sind sich regelmäßig in der Kostenberechnung zur Art der Ausführung der gemeindlichen Baumaßnahme enthalten (vgl. entsprechende Ausführungen). Ebenfalls sind in die Kostenberechnung die Einrichtungskosten für die Ausstattung des gemeindlichen Objektes entsprechend seiner vorgesehenen Nutzung einzubeziehen. Zu den Gesamtkosten einer gemeindlichen Baumaßnahme gehören aber auch die internen Aufwendungen der Gemeinde für die Baumaßnahme, denn nur einschließlich dieser Kosten lässt sich ein Überblick über die tatsächlichen Gesamtkosten der Baumaßnahme der Gemeinde erreichen.

Die Gemeinde darf in ihrer Kostenberechnung insbesondere die zu erwartenden objektbezogenen Folgekosten nicht außer Betracht lassen. Dafür sind sämtliche künftigen Aufwendungen aus der Baumaßnahme, also auch aus dem Betrieb bzw. der Nutzung des Objektes, zu ermitteln. Für die Folgekosten gilt, dass nicht nur die Zahlungen an Dritte, sondern auch die nicht zahlungswirksamen Aufwendungen, aber auch mögliche Erträge, in die Erläuterungen einzubeziehen sind. Bei der Ermittlung der Nutzungskosten, zu denen regelmäßig und unregelmäßig wiederkehrende Kosten während des gesamten Zeitraumes der Nutzung gehören, findet die DIN 18960 Anwendung. Aber auch die DIN 31051 „Grundlagen der Instandhaltung“, die DIN 32736 „Gebäudemanagement, Begriffe und Leistungen“ sowie die DIN 32541 „Betreiben von Maschinen und vergleichbaren technischen Arbeitsmitteln“ sollten in diesem Zusammenhang nicht außer Betracht bleiben. Soweit die Folgekosten dabei nicht errechenbar sind, müssen diese von der Gemeinde sorgfältig geschätzt werden.

### **2.1.2.3 Die maßnahmebezogenen Erläuterungen**

#### **2.1.2.3.1 Die Erläuterungen zur Art der Ausführung**

Die Vorschrift verlangt, dass vor der Veranschlagung einer Baumaßnahme im gemeindlichen Finanzplan besondere Erläuterungen zu dieser Maßnahme vorliegen müssen, aus denen die Art der Ausführung ersichtlich ist. Die Verwendung des Begriffs „Art der Ausführung“ verlangt im Zusammenhang mit einer baulichen Maßnahme, dass von der Gemeinde die Gestaltung des geplanten Objektes sowohl hinsichtlich seiner Nutzung, seiner Abmessungen, seines Volumen und seiner äußeren Gestaltung näher und nachvollziehbar dargestellt wird.

Die Erläuterungen zur geplanten Baumaßnahme sollen daher z. B. Angaben zum Baugrundstück enthalten, aber auch darüber informieren, wie die Baumaßnahme in die übrige vorhandene Infrastruktur eingebunden wird. Es bieten sich dazu ggf. besondere Übersichten an, z. B. ein Auszug aus dem Liegenschaftskataster. Insgesamt gesehen sollen die Erläuterungen zur Ausführung der Baumaßnahme sicherstellen, dass diese den ihr zugrunde liegenden Bauunterlagen sowie den technischen Vorschriften entspricht.

#### **2.1.2.3.2 Die Erläuterungen zu den Gesamtkosten**

Die Vorschrift verlangt, dass vor der Veranschlagung einer Baumaßnahme im gemeindlichen Finanzplan zusätzlich zu den Kostenberechnungen auch besondere Erläuterungen vorliegen müssen, in denen sachgerechte Informationen über die Gesamtkosten der gemeindlichen Maßnahme gegeben werden müssen. Dabei soll durch die Verwendung des Begriffs „Gesamtkosten der Maßnahme“ erreicht werden, dass die voraussichtliche Höhe der Kosten, ihre Entstehung und ihr Umfang, auch nach den unterschiedlichen Arten, offengelegt und transparent gemacht werden. Mit den Erläuterungen zu den Gesamtkosten einer gemeindlichen Baumaßnahme sollen daher insbesondere über den Grunderwerb und die Herstellungskosten, aber auch über die Einrichtungskosten sowie

die Folgekosten informiert werden. Daher soll in den Erläuterungen über den Grunderwerb auch offengelegt werden, ob und wann die Gemeinde das für die Baumaßnahme notwendige Grundstück erworben hat.

Von der Gemeinde sollten auch die internen Aufwendungen für die Baumaßnahme erläutert werden, soweit diese Aufwendungen in die maßnahmebezogene Kostenberechnung der Gemeinde eingeflossen sind. Nur einschließlich der Darstellung dieser Kosten lässt sich ein Überblick über die tatsächlichen Gesamtkosten der gemeindlichen Baumaßnahme erreichen. In der Vorschrift wird zudem ausdrücklich verlangt, dass auch die Einrichtungskosten für die Ausstattung des Objektes entsprechend seiner vorgesehenen Nutzung zu erläutern sind. In den Erläuterungen hat die Gemeinde zur vorgesehenen Baumaßnahme auch die von ihr erwarteten Folgekosten anzugeben. Um dieses zu gewährleisten, sollten sämtliche künftigen Aufwendungen aus dem Betrieb bzw. der Nutzung des neuen Vermögensgegenstandes aufgezeigt werden. Dabei ist zu prüfen, ob künftig Erträge entstehen können, die dann auch anzugeben sind. Soweit die Folgekosten nicht errechenbar sind, müssen diese von der Gemeinde sorgfältig geschätzt werden.

#### **2.1.2.3.3 Die Beifügung eines Bauzeitplans**

Nach der Vorschrift müssen den Erläuterungen zu einer gemeindlichen Baumaßnahme ein Bauzeitplan beigefügt werden. Bei Baumaßnahmen stellt der dafür erforderliche Bauzeitplan, oftmals auch als Baukalender bezeichnet, ein praktisches Hilfsmittel für die terminliche Durchführung und für die Beaufsichtigung der Baumaßnahme dar. Er hilft, den Bauablauf so zu koordinieren, dass die Arbeiten an den einzelnen Gewerken nicht zu einer gegenseitigen Behinderung führen. Der Verantwortliche für die Durchführung der Baumaßnahme hat zum Nachweis und der Kontrolle der Arbeiten im Bauzeitenplan alle Eintragungen vorzunehmen, die für einen gesicherten Zeitablauf erforderlich sind, damit die Fertigstellung termingerecht erfolgen kann. Der Bauzeitenplan wird entsprechend den Erfordernissen der betreffenden Baumaßnahme aufgestellt und wenn notwendig, entsprechend dem tatsächlichen Ablauf angepasst.

### **2.2 Zu Satz 2 (Ausweis der künftigen Haushaltsbelastungen):**

#### **2.2.1 Allgemeine Ausweispflichten**

Nach der Vorschrift müssen die Unterlagen über gemeindliche Baumaßnahmen auch die voraussichtlichen Jahresauszahlungen unter Angabe der Kostenbeteiligung Dritter und die für die Dauer der Nutzung entstehenden jährlichen Haushaltsbelastungen für die Gemeinde ausweisen. Mit der Angabe aller möglichen Kostenarten entsteht für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltsplanung ein vollständiges Bild über die gesamten Kosten der einzeln zu veranschlagenden Investitionsmaßnahme. Es ist deshalb angebracht, im Teilfinanzplan auch die Gesamtkosten der Investitionsmaßnahme zu zeigen. In diesen Fällen bietet es sich deshalb an, bei der Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes auch die aktivierbaren Eigenleistungen bei den einzelnen aufzuzeigenden Investitionen oberhalb der vom Rat beschlossenen Wertgrenze nachrichtlich anzugeben. Da mit aktivierbaren Eigenleistungen unmittelbar keine Investitionsauszahlungen verbunden sind, unterbleibt ansonsten im gemeindlichen Finanzplan ein entsprechender Ausweis bei den betroffenen Investitionsmaßnahmen.

#### **2.2.2 Die voraussichtlichen Jahresauszahlungen**

Nach der Vorschrift müssen die Unterlagen über gemeindliche Baumaßnahmen auch die voraussichtlichen Jahresauszahlungen ausweisen. Diese Vorgabe beruht auf den Grundsätzen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, nach denen der jährliche Haushaltsplan jahresbezogene Planungsdaten aus dem Haushaltsjahr und den drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre enthalten muss. Die Vorgabe stellt dabei auf die Fälle ab, in denen für die Durchführung einer gemeindlichen Investition mehrere Jahre benötigt werden. Dabei werden i.d.R. ent-

sprechend dem Baufortschritt angemessene Abschläge an den Bauherrn gezahlt, z. B. nach Vergabe des Rohbauauftrages, bei Fertigstellung des Rohbaus, nach der abschließenden Fertigstellung der genehmigten baulichen Anlagen.

### **2.2.3 Die Angaben zu Kostenbeteiligungen Dritter**

Nach der Vorschrift müssen die Unterlagen über gemeindliche Baumaßnahmen auch Angaben zur Kostenbeteiligung Dritter ausweisen. Im gemeindlichen Bereich beteiligt sich an Land in vielfacher Form an der Finanzierung gemeindlicher Investitionen, entweder projektbezogen, z.B. für Jugendeinrichtungen, oder aufgabenbezogen in pauschaler Form, z. B. für den Schulbereich als Schulpauschale, für den Sportbereich als Sportpauschale, aber auch mit der Investitionspauschale in allgemeiner Form.

Den für die gemeindliche Investitionsmaßnahme zu leistenden Auszahlungen der Gemeinde stehen oftmals zweckbezogene Einzahlungen in einem nicht unerheblichen Umfang gegenüber. Derartige Zuwendungen dienen zwar unmittelbar der Finanzierung der gemeindlichen Investition und werden im gemeindlichen Finanzplan veranschlagt. Diese Kostenbeteiligung Dritter wirkt sich aber haushaltsmäßig auch auf den Ergebnisplan aus, denn die aus der Kostenbeteiligung Dritter entstehenden Erträge für die Gemeinde werden über die Nutzungszeit des geschaffenen Objektes verteilt und jahresbezogen ertragswirksam.

### **2.2.4 Die jährlichen Haushaltsbelastungen**

Nach der Vorschrift müssen die Unterlagen über gemeindliche Baumaßnahmen auch die für die Dauer der Nutzung entstehenden jährlichen Haushaltsbelastungen für die Gemeinde ausweisen. Als Haushaltsbelastungen wirken sich insbesondere die Folgekosten eines angeschafften oder hergestellten gemeindlichen Vermögensgegenstandes aus. Dafür sind sämtliche künftigen Aufwendungen aus der Baumaßnahme und aus dem Betrieb bzw. der Nutzung des Objektes zu ermitteln. Eine solche Folgenabschätzung muss dem Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit genügen und zu einer ausreichenden Nachhaltigkeit der gemeindlichen Investitionsmaßnahme beitragen (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW).

Für die Abschätzung der Folgekosten gilt dabei, dass nicht nur die an Dritte zu leistenden Zahlungen, sondern insbesondere auch die eigenen künftig entstehenden Aufwendungen, aber auch mögliche Erträge, einzubeziehen sind. Die Nutzungskosten, zu denen regelmäßig und unregelmäßig wiederkehrende Kosten während des gesamten Zeitraumes der Nutzung gehören, sind daher wegen ihrer Haushaltsbelastungen sorgfältig zu ermitteln. Aus diesen künftigen (Folge-) Kosten sind die jährlichen Haushaltsbelastungen zu ermitteln. Sofern diese nicht erchenbar sind, müssen diese sorgfältig von der Gemeinde geschätzt werden.

## **3. Zu Absatz 3 (Kostenberechnung für kleine Investitionen):**

### **3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Verpflichtung der Gemeinde, bei Investitionen oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen durch einen Wirtschaftlichkeitsvergleich die in Betracht kommende Möglichkeit als wirtschaftlichste Lösung für die Umsetzung einer geplanten Investitionsmaßnahme zu finden, kann bei kleineren Investitionsmaßnahmen für die Gemeinde ggf. zu aufwändig sein. Die Vorschrift lässt daher für gemeindliche Investitionen unterhalb der von Rat für Investitionen festgelegten Wertgrenze eine Vereinfachung dahingehend zu, dass vor dem Beginn von kleineren Investitionen der Gemeinde mindestens eine Kostenberechnung dafür vorliegen muss.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 14 GemHVO NRW**

Anders als bei großen gemeindlichen Investitionen wird dabei nicht auf die Veranschlagung solcher Maßnahmen im gemeindlichen Haushaltsplan abgestellt. Bei dieser Vorgabe wird aber davon ausgegangen, dass ohne eine vorherige Kostenermittlung im Einzelfall für die Gemeinde eine Veranschlagung von Auszahlungen für solche gemeindlichen Investitionen im Finanzplan nach § 3 GemHVO NRW nicht möglich ist. Die Vorschrift enthält jedoch keine Definition der Inhalte einer solchen Kostenberechnung, noch einen Hinweis darauf, ob ein Zusammenhang zu den entsprechenden Vorgaben im Bauwesen besteht.

Die Gemeinde hat daher grundsätzlich eigenverantwortlich zu entscheiden, in welcher Form sie die nach dieser Vorschrift erforderliche Kostenberechnung aufstellt, z. B. auf der Grundlage einer Entwurfsplanung. Die Kostenberechnungen sollten aber immer, da es sich auch bei den kleineren gemeindlichen Investitionsmaßnahmen um Baumaßnahmen handelt, unter Einbeziehung der bautechnischen Regeln aufgestellt werden. Grundsätzlich sollte vor der Veranschlagung dieser gemeindlichen Investitionen im Haushaltsplan der Gemeinde ein Kostenvergleich durchgeführt werden, auch wenn ein solcher Vergleich in der Vorschrift nicht ausdrücklich gefordert wird.

Die kleineren Investitionsmaßnahmen der Gemeinde sollen deshalb erst dann im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagt werden, wenn deren tatsächliche Durchführung im Haushaltsjahr ausreichend gesichert ist. In den Fällen, in denen vor der Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan eine Kostenvergleichsrechnung von der Gemeinde durchgeführt wird, muss sie berücksichtigen, dass die Aussagefähigkeit dieser Vergleichsrechnung hinsichtlich des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde begrenzt ist, weil bei dieser Rechnung nur die Kostenelemente und nicht auch der Nutzen und die Wirkungen der gemeindlichen Investition betrachtet werden.

### **3.2 Die Inhalte der Kostenberechnung**

Die Gemeinde muss auch bei kleineren Investitionen der Gemeinde die technische Gestaltung und Durchführung der Investitionsmaßnahme ausreichend planen und festlegen, damit die voraussichtlich benötigten Auszahlungen zuverlässig und sorgfältig ermitteln werden können, sodass das Vorliegen einer Entwurfsplanung als sachgerecht angesehen werden kann. Dafür ist nach der Vorschrift die Erstellung einer Kostenberechnung vorgesehen, die eine angenäherte Ermittlung der Kosten darstellen soll. Die Aufstellung der Kostenberechnung entsprechend der DIN 276-1 ist für die Gemeinde haushaltsrechtlich nicht ausdrücklich vorgeschrieben. Die DIN stellt aber eine gute Grundlage für die gemeindliche Kostenberechnung dar, denn sie ist auf die Ermittlung und Gliederung von Kosten im Bauwesen ausgerichtet. Es bietet sich daher an, die gemeindliche Kostenberechnung mindestens in Anlehnung an die Kostenberechnung nach der DIN 276 aufzustellen.

Bei einer gemeindlichen Kostenberechnung können aber auch andere Unterlagen dafür herangezogen werden, denn es gilt haushaltsrechtlich, die notwendigen Auszahlungen für die Veranschlagung im Finanzplan des gemeindlichen Haushaltsplans betragsmäßig für eine Maßnahme zu ermitteln (vgl. § 3 GemHVO NRW). Einerseits soll daher die Kostenberechnung der Gemeinde die möglicherweise entstehenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten unter Beachtung des § 33 Absatz 2 und 3 GemHVO NRW enthalten. Andererseits dürfen auch die aus einer kleineren Investition entstehenden Folgekosten dabei nicht verschwiegen werden.

Bei der Ermittlung der Nutzungskosten, zu denen regelmäßig und unregelmäßig wiederkehrende Kosten während des gesamten Zeitraumes der Nutzung gehören, kann deshalb die DIN 18960 herangezogen werden. Aber auch die DIN 31051 „Grundlagen der Instandhaltung“, die DIN 32736 „Gebäudemanagement, Begriffe und Leistungen“ sowie die DIN 32541 „Betreiben von Maschinen und vergleichbaren technischen Arbeitsmitteln“ sollten im Zusammenhang mit der gemeindlichen Kostenberechnung nicht außer Betracht bleiben.



**§ 15**  
**Verfügun gsmittel**

<sup>1</sup>Verfügun gsmittel der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters sind im Haushaltsplan gesondert anzugeben.

<sup>2</sup>Die verfügbaren Mittel dürfen nicht überschritten und nicht mit anderen Haushaltspositionen verbunden werden.

<sup>3</sup>Sie sind nicht übertragbar.

**Erläuterungen zu § 15:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Stellung des Bürgermeisters**

Der Bürgermeister der Gemeinde hat eine Vielzahl von Aufgaben als gesetzliches Mitglied des Rates der Gemeinde und als Leiter der Verwaltung der Gemeinde (vgl. §§ 55 und 62 GO NRW). Der Bürgermeister hat die Beschlüsse des Rates, der Bezirksvertretungen und der Ausschüsse vorzubereiten. Er führt diese Beschlüsse und die Dringlichkeitsentscheidungen sowie Weisungen, die im Rahmen von Pflichtaufgaben und in Auftragsangelegenheiten ergehen, unter der Kontrolle des Rates und in Verantwortung ihm gegenüber durch. Der Bürgermeister entscheidet ferner in Angelegenheiten, die ihm vom Rat oder von den Ausschüssen des Rates zur Entscheidung übertragen sind.

Der Bürgermeister ist kommunaler Wahlbeamter und verantwortlich für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten gemeindlichen Verwaltung. Er leitet und verteilt die Geschäfte innerhalb der Verwaltung und kann sich dabei bestimmte Aufgaben vorbehalten und die Bearbeitung einzelner Angelegenheiten selbst übernehmen. Der Bürgermeister ist zudem der gesetzliche Vertreter der Gemeinde in Rechts- und Verwaltungsgeschäften (vgl. § 63 Absatz 1 GO NRW). Außerdem hat er die Erklärungen, durch welche die Gemeinde verpflichtet werden soll, zu unterzeichnen, soweit die Gemeindeordnung nicht etwas anderes bestimmt (vgl. § 64 Absatz 1 GO NRW).

**2. Die Verfügungsmittel**

Der Rat der Gemeinde entscheidet im Rahmen seines Beschlusses über die gemeindliche Haushaltssatzung, ob und in welchem Umfang der Bürgermeisterin oder dem Bürgermeister besondere Verfügungsmittel für die Erledigung ihrer vielfältigen Aufgaben zur Verfügung gestellt werden. Es ist dabei möglich, die Verfügungsmittel zusammengefasst im gemeindlichen Haushaltsplan zu veranschlagen, statt diese nach den voraussichtlichen einzelnen Verwendungszwecken sachbezogen unter mehreren Haushaltspositionen zu veranschlagen. Die Vorschrift lässt dafür eine Abweichung vom Grundsatz der Einzelveranschlagung zu. Durch die zulässige Zusammenfassung entsteht gleichwohl keine allgemeine Zweckfreiheit der Verfügungsmittel. Mit ihrer zusammengefassten Veranschlagung im Haushaltsplan ist vielmehr unmittelbar verbunden, dass diese Haushaltsmittel durch die Bürgermeisterin oder den Bürgermeister nur für dienstliche Zwecke verwendet werden dürfen. Die Verfügungsmittel sind daher der laufenden Verwaltungstätigkeit zuzuordnen und entsprechend im gemeindlichen Ergebnisplan und im Finanzplan der Gemeinde zu veranschlagen.

**3. Der Nachweis der Verfügungsmittel**

Für die Gemeinde besteht keine haushaltsrechtliche Verpflichtung, der Bürgermeisterin oder dem Bürgermeister besondere Haushaltsmittel für dienstliche Zwecke zu Verfügung zu stellen. Sofern sich der Rat der Gemeinde jedoch dafür entscheidet, sind die Verfügungsmittel, unabhängig von der späteren Verwendung, unter einer

Haushaltsposition im gemeindlichen Haushaltsplan zu veranschlagen. Die Verwendung der Verfügungsmittel durch die dazu Berechtigten ist dagegen zweckbezogen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung der Gemeinde zu erfassen. Die durch die Inanspruchnahme der Verfügungsmittel entstandenen Aufwendungen sind deshalb sachgerecht unter den jeweils sachlich zutreffenden Haushaltspositionen und nicht unter einer ggf. gebildeten Sammelposition nachzuweisen. Dieser zweckbezogene Nachweis gilt entsprechend für den Nachweis der Auszahlungen in der gemeindlichen Finanzrechnung.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Satz 1 (Zwecke und Veranschlagung der Verfügungsmittel):**

#### **1.1 Die Zwecke der Verfügungsmittel**

Für die Gemeinde besteht keine gesetzliche Verpflichtung, der Bürgermeisterin oder dem Bürgermeister „zweckfreie“ Verfügungsmittel im Rahmen der Aufgabenerledigung zur Verfügung zu stellen. Bei solchen Verfügungsmitteln handelt es sich regelmäßig um Aufwendungen der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters, die im Rahmen seiner persönlichen Aufgabenerledigung für dienstliche Zwecke entstehen. Der Mittelbedarf für die einzelnen dienstlichen Zwecke, wegen der im Verlauf des Haushaltsjahres die sachbezogenen Aufwendungen entstehen, lässt sich im Voraus nicht konkret abschätzen.

Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister ist zudem berechtigt, die Zwecke, für die Verfügungsmittel eingesetzt werden können, eigenverantwortlich bestimmen zu dürfen. Sie oder er kann daher über die Verfügungsmittel wie über einen ihr oder ihm zustehenden Fonds ohne einzelne sachliche Beschränkungen verfügen. Es muss jedoch die besondere Vorgabe beachtet werden, dass diese Haushaltsmittel ausschließlich für dienstliche Sachzwecke im Rahmen der laufenden Verwaltungstätigkeit zu verwenden sind. Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister kann die Verfügung über einen Teil ihrer Verfügungsmittel auch auf andere Dienststellen oder Beigeordnete der gemeindlichen Verwaltung übertragen.

#### **1.2 Die Veranschlagung der Verfügungsmittel**

Für die Gemeinde besteht keine Verpflichtung zur Veranschlagung von zweckfreien Verfügungsmitteln für die Bürgermeisterin oder den Bürgermeister im jährlichen Haushaltsplan. Sofern sich der Rat der Gemeinde jedoch entscheidet, der Bürgermeisterin oder dem Bürgermeister für die Erfüllung seiner Aufgaben gesonderte Haushaltsmittel zur Verfügung zu stellen, ist die Gemeinde verpflichtet, diese Verfügungsmittel im gemeindlichen Haushaltsplan unter Beachtung der allgemeinen Planungsgrundsätze gesondert zu veranschlagen (vgl. § 11 GemHVO NRW). Bei der Festlegung der Höhe der Verfügungsmittel der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters müssen die Aufgaben und die Grenzen der Angemessenheit ausreichend berücksichtigt werden. Die Veranschlagung der Verfügungsmittel darf daher nicht über das unbedingt notwendige Maß hinausgehen. Die Ermächtigung muss ausgestaltet sein, dass die Verfügungsmittel von der Bürgermeisterin oder vom Bürgermeister nur für dienstliche Zwecke in Anspruch genommen werden. Die Ausgestaltung im Einzelnen ist von der Gemeinde eigenverantwortlich vorzunehmen.

### **2. Zu Satz 2 (Beschränkungen für die Verfügungsmittel):**

#### **2.1 Die Verwendungsbeschränkungen**

Der Einsatz der Verfügungsmittel für dienstliche Zwecke der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters muss sich im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und in den Grenzen der Angemessenheit bewegen. Diese

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 15 GemHVO NRW**

Beschränkungen ergeben sich nicht nur für den veranschlagten Gesamtbetrag der Verfügungsmittel im Haushaltsplan der Gemeinde, sondern auch für die Inanspruchnahme der Ermächtigung (Bewilligung der Verfügungsmittel). Die Verfügungsmittel dürfen zudem nicht für Zwecke außerhalb der Aufgabenerfüllung und der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde in Anspruch genommen werden. Sie dürfen aber auch nicht als Ersatz für andere aufgabenbezogene Haushaltsmittel der Gemeinde herangezogen werden, z. B. bei über- oder außerplanmäßigen oder bei einem investiven Bedarf. Diese haushaltswirtschaftlichen Rahmenbedingungen führen dabei jedoch nicht zu Einschränkungen in der eigenverantwortlichen Entscheidung über die Verwendung der Verfügungsmittel durch die dazu Berechtigten.

Durch die Vorschrift ist zudem nicht zugelassen worden, dass die Verfügungsmittel der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters mit anderen Haushaltspositionen verbunden werden dürfen, um diese Haushaltspositionen zu verstärken oder in umgekehrter Richtung die Verfügungsmittel zu erhöhen. Die im gemeindlichen Ergebnisplan veranschlagten Ermächtigungen für die Verfügungsmittel der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters stellen einen festen, einzuhaltenden Rahmen dar, der bei der Verwendung der Verfügungsmittel im betreffenden Haushaltsjahr von den Berechtigten nicht überschritten werden darf. Gleichzeitig lassen es aber auch die anderen im gemeindlichen Ergebnisplan veranschlagten zweckbezogenen Ermächtigungen nicht zu, ersatzweise darauf zurückzugreifen, wenn ein Mehrbedarf bei den Verfügungsmitteln besteht.

## **2.2 Das Verbot der Überschreitung**

Die Regelung, die Ermächtigungen für die Verfügungsmittel dürfen von der Bürgermeisterin oder vom Bürgermeister nicht überschritten und nicht für andere Zwecke eingesetzt werden, trägt dem Umstand Rechnung, dass die Verfügungsmittel ausschließlich zur dienstlichen Aufgabenerledigung dieser Personen oder anderer Verfügungsberechtigter zur Verfügung stehen. Ein möglicher Mehrbedarf bzw. eine Erhöhung der Verfügungsmittel der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters innerhalb des Haushaltsjahres darf daher auch nicht überplanmäßig erfolgen (vgl. § 83 GO NRW). Ein möglicher Mehrbedarf bei den Verfügungsmitteln darf aber auch nicht durch mögliche Zuwendungen Dritter befriedigt werden. Eine Verstärkung der Verfügungsmittel oder eine Veranschlagung entsprechender Ermächtigungen ist nur im Rahmen einer Nachtragssatzung durch die Aufnahme des Bedarfs in einen Nachtragshaushaltsplan möglich (vgl. § 81 GO NRW i.V.m. § 10 GemHVO NRW).

## **2.3 Die Verfügungsmittel und vorläufige Haushaltsführung**

In den Fällen, in denen sich die Gemeinde in der vorläufigen Haushaltsführung nach § 82 GO NRW befindet, darf nur in besonders begründeten Fällen ein Einsatz von Verfügungsmitteln erfolgen. Diese Haushaltsmittel unterliegen den gleichen haushaltswirtschaftlichen Beschränkungen, die auch für die anderen im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen gelten. Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister hat daher in der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung der Gemeinde hinsichtlich ihrer oder seiner Verfügungsmittel zu beachten, dass aus der dienstlichen Tätigkeit heraus nur Aufwendungen entstehen und Auszahlungen geleistet werden dürfen, zu denen die Gemeinde rechtlich verpflichtet ist oder die für die Weiterführung notwendiger Aufgaben unaufschiebbar sind. Ein solcher Sachverhalt dürfte in dieser Zeit regelmäßig nicht vorliegen. Bei einer längerfristigen vorläufigen Haushaltsführung muss die Inanspruchnahme von Verfügungsmitteln auf das notwendige Maß und den unabweisbaren Bedarf beschränkt werden.

## **3. Zu Satz 3 (Verbot der Übertragung):**

Die Verfügungsmittel der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters stellen einen festen, einzuhaltenden Rahmen für die Verwendung der Verfügungsmittel im betreffenden Haushaltsjahr dar. Soweit diese nicht in voller Höhe benötigt wurden, wird regelmäßig davon ausgegangen, dass kein weiterer Verwendungsbedarf oder eine Ver-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 15 GemHVO NRW**

wendung erst im nächsten Haushaltsjahr erfolgen kann. Die Ermächtigung für die Verfügungsmittel der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters ist daher von der Ermächtigungsübertragung nach § 22 GemHVO NRW ausgeschlossen worden. Dieses Verbot ist sachlich geboten und nachvollziehbar. Es dürfte einerseits für einen überjährigen Einsatz dieser gemeindlichen Haushaltsmittel, insbesondere wegen des Verzichts auf eine vorherige Bindung an bestimmte Einzelzwecke, kein sachlicher Bedarf bestehen. Andererseits haben diese Haushaltsmittel keine so große haushaltswirtschaftliche Bedeutung, dass eine haushaltsmäßige Abweichung vom Grundsatz der Jährlichkeit zwingend geboten wäre (vgl. § 78 Absatz 4 GO NRW).

XXXXXXXXXXXX

**§ 16**  
**Fremde Finanzmittel**

(1) Im Finanzplan müssen nicht veranschlagt werden

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

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

**Erläuterungen zu § 16:**

**I. Allgemeines**

Im Finanzplan des gemeindlichen Haushaltsplans sind die Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde in Höhe der voraussichtlich im Haushaltsjahr zu erzielenden oder zu leistenden Beträge zu veranschlagen (vgl. § 11 Absatz 3 GemHVO NRW). Dazu gehören nach dem haushaltsrechtlichen Grundsatz der Vollständigkeit auch solche Zahlungen, die von der Gemeinde aufgrund gesetzlicher Vorgaben oder freiwilliger Vereinbarungen für andere Institutionen oder sonstige Dritte abgewickelt werden. Für die Gemeinde stellen solche Finanzmittel abzugrenzende fremde Finanzmittel dar, die von ihr lediglich zahlungsmäßig abgewickelt werden. Derartige fremde Finanzmittel sind dabei nicht mit dem Fremdkapital der Gemeinde zu verwechseln, das z. B. in Form von Krediten der Gemeinde zur eigenen Verwendung zufließt. Die haushaltsrechtliche Vorschrift lässt zu den fremden Finanzmitteln ausdrücklich zu, dass die Gemeinde auf die Veranschlagung dieser Finanzmittel im gemeindlichen Haushaltsplan verzichtet darf.

Die fremden Finanzmittel stellen für die Gemeinde keine Ressource dar, die zu eigenen Gunsten verwendet werden darf oder erwirtschaftet worden ist. Die Leistung von fremden Finanzmitteln an Dritte vollzieht sich daher auch nicht zu eigenen Lasten. Bei der Gemeinde können aufgrund dieser fremden Finanzmitteln ergebniswirksame Ansprüche oder Verpflichtungen lediglich aus der verwaltungsmäßigen Abwicklung dieser Mittel durch die Gemeinde entstehen. Bei der Gemeinde entstehen durch die fremden Finanzmittel i.d.R. besondere Zahlungsströme, denn derartige Finanzmittel müssen im Namen Dritter eingezogen und geleistet werden. Vielfach bestehen daher bei fremden Finanzmitteln gesonderte Finanzbeziehungen, die nicht unmittelbar der örtlichen bzw. gemeindlichen Aufgabenerfüllung dienen.

Die Zahlungsabwicklung für Dritte kommt daher einer „treuhänderischen“ Tätigkeit der Gemeinde gleich. Es können ggf. auch Ansprüche und Verpflichtungen für die Gemeinde gegenüber ihren Auftraggebern entstehen, denn die Gemeinde muss regelmäßig eigene Verwaltungsleistungen erbringen. Die Gemeinde muss zudem dafür Sorge tragen, dass ihr für die Zahlungsabwicklung für Dritte ausreichende Finanzmittel bzw. Zahlungsmittel zur Verfügung gestellt werden. Ihr sollen möglichst keine unvertretbaren Zinsaufwendungen entstehen, z. B. aus einer zwingenden Vornahme von Auszahlungen. Die Gemeinde muss daher laufend klären, zu welchen Zeitpunkten die Bereitstellung von Zahlungsmittel durch Dritte erfolgt und wann eine Abrechnung vorzunehmen ist. Das jeweils vereinbarte Zahlungsverfahren und die Zahlungs- bzw. Abrechnungstermine muss die Gemeinde dabei in ihrer eigenen Liquiditätsplanung berücksichtigen.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Verzicht auf die Veranschlagung fremder Finanzmittel):**

#### **1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde ist nicht verpflichtet, die bei ihrer Zahlungsabwicklung für Dritte benötigten Finanzmittel in ihrem Finanzplan zu veranschlagen. Es ist nach der Vorschrift vielmehr der Gemeinde überlassen, ob sie die fremden Finanzmittel in ihren Finanzplan einbezieht oder von der Veranschlagung ausnimmt. Bei dieser Festlegung ist davon ausgegangen worden, dass die Dritten ihren eigenen Bedarf an Finanzmittel haushaltsmäßig selbst planen und veranschlagen. Der Gemeinde als Zahlungsabwicklungsstelle sollen entsprechend dem jeweiligen Zahlungsbedarf rechtzeitig die notwendigen Finanzmittel zur Zahlungsabwicklung zur Verfügung gestellt werden.

Die haushaltsrechtliche Regelung stellt aber kein absolutes Verbot für eine Veranschlagung von fremden Finanzmitteln im gemeindlichen Finanzplan dar. Sofern die Gemeinde die fremden Finanzmittel in ihre Haushaltsplanung einbeziehen und in ihrem Finanzplan veranschlagen will, muss sie entsprechend der gemeindlichen Finanzrechnung dafür mindestens eine gesonderte Haushaltsposition schaffen und über den voraussichtlichen Einzahlungs- und Auszahlungsumfang im Haushaltsjahr die entsprechenden Informationen von den Dritten als Auftraggeber einholen.

#### **1.2 Die Arten der fremden Finanzmittel**

##### **1.2.01 Allgemeine Sachlage**

Die fremden Finanzmittel, die bei der Gemeinde zur Auszahlung kommen und ggf. auch als Einzahlung anfallen, werden je nach der örtlichen Art der Wahrnehmung der Erledigung dieser Aufgaben bzw. der Zahlungsabwicklung für andere Aufgabenträger in verschiedene Arten unterteilt. Sie werden deshalb haushaltsmäßig aber nicht unterschiedlich behandelt. Als fremde Finanzmittel werden folgende Arten bezeichnet (vgl. Abbildung).

<b>Die fremden Finanzmittel</b>	
1.	Durchlaufende Finanzmittel
2.	Finanzmittel und andere öffentliche Haushalte
3.	Finanzmittel sonstiger Dritter

*Abbildung 371 „Die fremden Finanzmittel“*

Die fremden Finanzmittel sind dabei nicht nach diesen Arten zu veranschlagen oder in die gemeindliche Finanzrechnung im Jahresabschluss der Gemeinde einzubeziehen. Diese Differenzierung spiegelt nur die allgemeine Verwendung und der Finanzmittel wieder. Bei der Gemeinde muss für eine Veranschlagung im gemeindlichen Finanzplan lediglich die Voraussetzung erfüllt sein, dass die Gemeinde im Haushaltsjahr voraussichtlich über fremde Finanzmittel verfügen wird. In der gemeindlichen Finanzbuchhaltung (Zahlungsabwicklung) müssen dann darauf ausgerichtete Einzahlungen und/oder Auszahlungen kassenmäßig erfasst und als Zahlungsvorgänge bei der Gemeinde nachgewiesen werden.

### **1.2.1 Zu Nummer 1 (Durchlaufende Finanzmittel):**

#### **1.2.1.1 Die Inhalte des Begriffs „Durchlaufende Finanzmittel“**

Die fremden Finanzmittel bei der Gemeinde werden dann als durchlaufende Finanzmittel bzw. durchlaufende Gelder bezeichnet, wenn Einzahlungen von Dritten bei der Gemeinde eingehen, die an andere Dritte weiterzuleiten sind, weil diese Finanzleistungen haushaltsmäßig nicht der Gemeinde zustehen. Die kassenmäßigen Zahlungsvorgänge mit diesen Finanzmitteln erfolgen daher nicht auf der Grundlage der Ermächtigungen des gemeindlichen Haushaltsplans, sondern auf Veranlassung von Dritten. Die Dritten geben dazu oftmals auch die Zahlungsbedingungen vor, sodass der Gemeinde regelmäßig keine Entscheidungen über die zahlungsmäßige bzw. kassenmäßige Abwicklung zustehen.

Zu solchen Finanzvorgängen, bei der die Finanzbuchhaltung der Gemeinde nur wegen der Durchführung der Abwicklung fremder Zahlungsvorgänge berührt ist, gehören u.a. die Entgegennahme und Weiterleitung von Spenden, die Erhebung von Beiträgen oder Umlagen für Dritte, z. B. die Fischereiabgabe nach § 36 LFischG, die dem Land zufließt. Durch diese Aufgabenerledigung für Dritte werden wegen des dadurch entstehenden Personal- und Sachaufwandes in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung die Ressourcen der Gemeinde in Anspruch genommen, auch wenn die Gemeinde nicht solche Finanzleistungen gegenüber Dritten festsetzt.

#### **1.2.1.2 Durchlaufende Posten**

Im privatwirtschaftlichen Bereich wird statt des Begriffs „Durchlaufende Finanzmittel“ vielfach auch der Begriff „Durchlaufender Posten“ verwandt. Darunter werden solche Posten verstanden, unter denen vom Unternehmen Zahlungen erfasst werden, die nur für eine gewisse Zeit vereinnahmt oder verausgabt werden und das Unternehmen dabei die Stellung vergleichbar einem Treuhänder hat. In solchen Fällen besteht kein unmittelbarer Anspruch des Unternehmens auf diese Leistung gegenüber einem Dritten, aber auch keine Verpflichtung zur Zahlung an den Empfänger. Die eigentlichen unmittelbaren Rechtsbeziehungen bestehen dabei unmittelbar zwischen dem Zahlungsverpflichteten und dem Zahlungsempfänger. Diese Fallgestaltung besteht auch bei der Gemeinde, jedoch ist dafür im gemeindlichen Haushaltsrecht der Begriff „Durchlaufende Gelder“ oder „Durchlaufende Finanzmittel“ gebräuchlich.

Das gemeindliche Haushaltsrecht in einigen Ländern enthält ebenfalls den Begriff „Durchlaufende Posten“. Der Begriff wird dort in der Ausprägung benutzt, dass darunter Einzahlungen an die Gemeinde oder Auszahlungen von der Gemeinde verstanden werden, bei denen die Zuordnung zu haushaltsmäßigen Konten noch nicht möglich ist (vgl. § 28 GemHVO des Landes Sachsen-Anhalt). Eine solche Regelung ist im gemeindlichen Haushaltsrecht des Landes Nordrhein-Westfalen nicht erforderlich, denn wegen der Beachtung und Anwendung des Grundsatzes der Kassenwirksamkeit im gemeindlichen Zahlungsverkehr müssen alle Ein- und Auszahlungen im Haushaltsjahr von der Gemeinde in der betreffenden Finanzrechnung erfasst werden. Eine Einzahlung anzunehmen oder eine Auszahlung zu leisten und solche Zahlungsvorgänge haushaltsmäßig als vorläufige Finanzvorgänge zu behandeln, soll in NRW nicht erfolgen.

Die Gemeinde soll die Zahlungen, bei denen noch keine Zuordnung zu einem gemeindlichen Geschäftsvorfall möglich ist, in ihrer Finanzbuchhaltung als „Sonstige Einzahlung aus laufender Verwaltungstätigkeit“ oder „Sonstige Auszahlung aus laufender Verwaltungstätigkeit“ buchungsmäßig bis zur späteren zutreffenden haushaltsmäßigen Zuordnung erfassen. Sie soll daher für solche Zahlungen in der gemeindlichen Zahlungsabwicklung entsprechende Konten in ihrem örtlichen Kontenplan vorsehen (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW). Für diese Zahlungen von Dritten an die Gemeinde oder umgekehrt sind weitere gesonderte Konten oder Haushaltspositionen in der gemeindlichen Finanzrechnung entbehrlich.

### **1.2.2 Zu Nummer 2 (Finanzmittel und andere öffentliche Haushalte):**

Zu den fremden Finanzmitteln der Gemeinde zählen auch die Finanzmittel, die von der Gemeinde aufgrund rechtlicher Vorschriften unmittelbar in den Haushalt eines anderen öffentlichen Aufgabenträgers zu buchen sind. Dazu gehören auch die der Gemeinde zur Selbstbewirtschaftung zugewiesenen Finanzmittel. In diesen Fällen erfolgen die Zahlungen durch die Gemeinde aufgrund von Ermächtigungen in fremden Haushalten, die von der Gemeinde haushaltsmäßig zu bewirtschaften und zu zahlen sind. Es bedarf daher zu den Zahlungsleistungen der Gemeinde keiner besonderen Ermächtigungen im gemeindlichen Haushalt. Die Bewirtschaftung fremder Haushalte als gemeindliche Aufgabe berührt aber auch die Ressourcen der Gemeinde durch die zu erbringenden gemeindlichen Verwaltungsleistungen. Die Bewirtschaftung der fremden Finanzmittel kann dabei unmittelbar mit der Buchung in einen fremden Haushalt oder in einen eigenen Rechnungskreis verbunden sein.

### **1.2.3 Zu Nummer 3 (Finanzmittel sonstiger Dritter):**

Zu den fremden Finanzmitteln zählen auch die Finanzmittel bei der Gemeinde, die in der Zahlungsabwicklung des endgültigen Kostenträgers oder einer anderen Institution, die unmittelbar mit dem endgültigen Kostenträger abrechnet, anstelle der Gemeinde haushaltsmäßig vereinnahmt oder ausgezahlt werden. Derartige Zahlungen werden aufgrund der Ermächtigungen fremder Haushalte, die von der Gemeinde haushaltsmäßig zu bewirtschaften sind und nicht aus den Ermächtigungen des gemeindlichen Haushalts heraus veranlasst. Dazu können z. B. Leistungen aus der Ausbildungsförderung oder Wohngeldleistungen gehören. In diesen Fällen bleibt die Zahlungsabwicklung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung unberührt, denn derartige Zahlungen werden von der Zahlungsabwicklung der betreffenden Institution oder einer anderen Stelle ausgeführt, deren Haushalt von der Gemeinde bewirtschaftet wird. Durch diese Aufgabenerledigung für Dritte werden aber wegen des durch die Haushaltsbewirtschaftung entstehenden Personal- und Sachaufwandes die Ressourcen der Gemeinde berührt.

## **1.3 Der Nachweis der fremden Finanzmittel in der Finanzrechnung**

Die der Gemeinde von Dritten zur Verfügung gestellten Finanzmittel sind in die gemeindliche Finanzrechnung gesondert als „Fremde Finanzmittel“ aufzunehmen, soweit sie sich zum Abschlussstichtag im Verfügungsbereich der Gemeinde befinden, z. B. auf gemeindlichen Bankkonten. Ein gesonderter Nachweis dieser Finanzmittel innerhalb der gemeindlichen Finanzrechnung ist als sachgerecht und erforderlich anzusehen, da die Gemeinde mit ihrer Finanzrechnung einen stichtagsbezogenen Überblick über den Gesamtbestand der verfügbaren Finanzmittel der Gemeinde geben soll sowie die Veränderungen der gemeindlichen Finanzmittel im abgelaufenen Haushaltsjahr aufzeigen muss.

Durch den gesonderten Nachweis in Höhe ihres Bestandes wird bei der Gemeinde der noch verfügbare Bestand erkennbar. Es sind dabei nicht die im Haushaltsjahr erfolgten Einzahlungen und Auszahlungen getrennt nachzuweisen. Ein solcher Nachweis ist ggf. gegenüber dem Auftraggeber der Gemeinde zu führen. Sofern in den Gesamtbestand an gemeindlichen Finanzmitteln auch noch ein Bestand an fremden Finanzmitteln einfließt, ist es regelmäßig geboten, im Rahmen der Erläuterungen zur Zusammensetzung der vorhandenen liquiden Mittel der Gemeinde im Anhang auch dazu Angaben zu machen.

## **2. Zu Absatz 2 (Zahlungsabwicklung bei fremden Finanzmitteln):**

### **2.1 Die Übernahme der Zahlungsabwicklung für Dritte**

Die Vorschrift enthält eine gesonderte Ermächtigung für die Bürgermeisterin oder den Bürgermeister über die Erledigung von Kassengeschäften für Dritte (Annahme und Auszahlungen von fremden Finanzmitteln) zu ent-

scheiden. Die Abwicklung dieser Zahlungsgeschäfte muss dabei im Interesse der Gemeinde liegen. Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister als Verantwortliche für das gemeindliche Verwaltungshandeln kann daher entscheiden und anordnen, dass von der Zahlungsabwicklung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung fremde Finanzmittel angenommen oder geleistet werden dürfen. Es muss dabei gewährleistet sein, dass diese Zahlungsgeschäfte in die dauernde Überwachung der gemeindlichen Zahlungsabwicklung durch die örtliche Rechnungsprüfung sowie in die Aufsicht der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters über die Finanzbuchhaltung einbezogen werden (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 5 GO NRW i.V.m. § 31 Absatz 4 GemHVO NRW).

## **2.2 Die Übernahme der Finanzbuchhaltung für Dritte**

Die Gemeinde kann aber auch für Dritte die Aufgabe „Finanzbuchhaltung“ erledigen, z. B. deren Geschäftsbuchführung und/oder die Zahlungsabwicklung. Diese Möglichkeit der Gemeinde besteht nicht nur für eigene organisatorisch selbstständige Sondervermögen oder den in gemeindlicher Verwaltung stehenden Treuhandvermögen (vgl. §§ 97 und 98 GO NRW). Die Gemeinde hat dabei in der Sache eine Entscheidungsfreiheit. Durch Fachgesetze wird es jedoch auch einzelnen Dritten ermöglicht, die Gemeinde mit der Abwicklung von Zahlungsgeschäften zu beauftragen. Die Waldgenossenschaften können z. B. ihre Kassengeschäfte durch die Gemeinde besorgen lassen (vgl. § 20 Absatz 2 Gemeinschaftswaldgesetz). Die Tätigkeit der Gemeinde ist dann i.d.R. entgeltpflichtig.

Eine ordnungsgemäße Abwicklung der Geschäftsvorfälle Dritter durch die Gemeinde im Rahmen ihrer Finanzbuchhaltung liegt im Interesse aller Beteiligten. Es sollen dabei grundsätzlich die für die Gemeinde geltenden Vorschriften eine entsprechende Anwendung finden. Jedoch können sich im Einzelnen dann Abweichungen ergeben, wenn z. B. durch landesrechtliche Vorschriften der Gemeinde staatliche Aufgaben übertragen werden und die Gemeinde verpflichtet ist, die Zahlungspflichten daraus nach den landesrechtlich geltenden rechnungs-, kassen- und prüfungsrechtlichen Vorschriften abzuwickeln. Die Abwicklung der Geschäftsvorfälle Dritter erfordert aber immer von der Gemeinde geeignete Überwachungs- und Kontrollmaßnahmen.

## **2.3 Die Einbeziehung in die unvermutete Prüfung**

Bei der Erledigung der Finanzbuchhaltung für Dritte muss von der Gemeinde aus Sicherheitsgesichtspunkten gewährleistet werden, dass die Zahlungsgeschäfte und die dazu verfügbaren fremden Finanzmittel auch in die unvermutete Prüfung einbezogen werden (vgl. § 30 Absatz 5 GemHVO NRW). Die dauernde Überwachung der gemeindlichen Zahlungsabwicklung durch die örtliche Rechnungsprüfung kann jedoch dazu führen, dass auf die unvermutete Prüfung der gemeindlichen Zahlungsabwicklung, die mindestens einmal jährlich vorzunehmen ist, verzichtet werden kann (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 5 GO NRW). Dieser Verzicht umfasst dann auch die fremden Finanzmittel in der gemeindlichen Zahlungsabwicklung. Die Entscheidung darüber obliegt der Gemeinde, die aber gleichwohl über die Mindestanforderungen hinaus, weitere Prüfungen auch für die fremden Finanzmittel vornehmen lassen kann, wenn z. B. aus örtlichen Gegebenheiten heraus dazu ein Anlass besteht.

## **2.4 Die Einziehung bei Amtshilfe im Rahmen der Vollstreckung**

Im Rahmen der Verwaltungsvollstreckung kann auch das Instrument der Amtshilfe nach den §§ 4 bis 8 VwVG NRW zur Anwendung kommen. Es stellt eine ergänzende Hilfe für die zuständige Vollstreckungsbehörde dar, die von einer anderen Behörde geleistet werden soll. Die Amtshilfe dient in diesen Fällen der Erleichterung, Beschleunigung und Verbilligung des Verwaltungsverfahrens bei einer Gemeinde. Die ersuchte Behörde wird dadurch nicht zum Vollstreckungsschuldner (Selbstschuldner, Haftungs- oder Duldungsschuldner) gegenüber der ersuchenden Behörde. Gleichwohl bestehen Finanzbeziehungen bzw. Zahlungsströme zwischen den beiden

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 16 GemHVO NRW**

Behörden, bei denen die ersuchte Behörde jedoch nicht als wirtschaftlicher Eigentümer der einzuziehenden Finanzmittel anzusehen ist.

Die erhaltenen Zahlungen aus der Amtshilfetätigkeit sind durch die ersuchte Vollstreckungsbehörde als fremde Finanzmittel nach § 16 GemHVO NRW zu behandeln. Aus diesen erhaltenen Zahlungen sind Ansprüche der ersuchten Vollstreckungsbehörde zu separieren, die dieser wegen ihrer Vollstreckungstätigkeit als Auslagenersatz oder Gebühren zustehen. Aus dem Ersuchen um Amtshilfe durch eine Vollstreckungsbehörde entsteht jedoch kein Geschäftsvorfall, der als eigenständiger Sachverhalt durch die beiden beteiligten Vollstreckungsbehörden zu bilanzieren wäre. Die Forderung gegen einen Dritten, die im Rahmen der Amtshilfe durchgesetzt werden soll, wird durch ein Amtshilfeersuchen nicht zu einer Forderung gegenüber der ersuchten Behörde. Die Forderung bleibt bei der ersuchenden Vollstreckungsbehörde grundsätzlich bestehen, bis diese erfüllt wurde, z. B. aus den durch die ersuchte Behörde eingezogenen Finanzmitteln.

§§§§§§§§§§§§

**§ 17**

**Interne Leistungsbeziehungen**

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

**Erläuterungen zu § 17:**

**1. Die Zwecke der internen Leistungsbeziehungen**

**1.1 Allgemeine Grundlagen**

Bei der Gemeinde ergeben sich Auswirkungen auf ihre Ressourcen nicht nur durch gemeindliche Geschäfte mit Dritten als Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Die gemeindlichen Ressourcen werden auch durch Geschäfte zwischen organisatorisch eigenständigen Einheiten der gemeindlichen Verwaltung berührt. Solche internen Geschäfte haben keine Außenwirkung und gelten daher als interne Leistungsbeziehungen der Gemeinde. Zum Nachweis des vollständigen Ressourcenverbrauchs der Gemeinde ist es deshalb geboten, auch die aus den internen Leistungsbeziehungen zu erzielenden Erträge und entstehenden Aufwendungen haushaltsmäßig zu erfassen.

Die Gemeinde soll grundsätzlich ihren Ressourcenverbrauch und ihr Ressourcenaufkommen genau und vollständig sowie so verursachungsgerecht wie möglich ermitteln. Insbesondere in den Produkt- oder Fachbereichen der gemeindlichen Verwaltung, in denen der Ressourcenverbrauch durch eine entsprechende Gestaltung der Entgelte (Erträge) für die Inanspruchnahme der gemeindlichen Leistungen oder Einrichtungen ganz oder zum Teil gedeckt wird, bedarf es einer Gesamtbetrachtung und der Zusammenführung von Erträgen und Aufwendungen aus externen und internen Beziehungen und eines entsprechenden Nachweises. Dabei ist zu berücksichtigen, dass Geschäfte aus internen Leistungsbeziehungen sich ausgleichen müssen. Es ist aber gleichwohl nicht ausgeschlossen, dass sich in Ausnahmefällen aus solchen Geschäften auch bilanzielle Wirkungen auf die gemeindliche Vermögens- und Schuldenlage ergeben können. Solche Wirkungen sollen aber aufgrund der Ausgleichsverpflichtung in der Vorschrift entsprechend bereinigt und im gemeindlichen Jahresabschluss nicht erfasst werden.

Die Vorschrift enthält daher nähere Bestimmungen zum Ausweis von internen Leistungsbeziehungen im gemeindlichen Haushaltsplan und im Jahresabschluss der Gemeinde. Soweit interne Leistungsbeziehungen von der Gemeinde erfasst werden, sind diese dem geplanten Jahresergebnis im einzelnen Teilergebnisplan und dem eingetretenen Jahresergebnis in der Teilergebnisrechnung hinzuzufügen. Die Erträge und Aufwendungen aus den internen Leistungsbeziehungen der Gemeinde können dabei auf der Grundlage von Daten der gemeindlichen Kosten- und Leistungsrechnung ermittelt werden. Sie müssen sich im Ergebnisplan und in der Ergebnisrechnung insgesamt ausgleichen.

Zum Gegenstand interner Leistungsbeziehungen gehören i.d.R. aber nicht sämtliche Steuerungs- und Serviceleistungen innerhalb der gemeindlichen Verwaltung, sondern regelmäßig nur auftragsbezogene Leistungen zwischen organisatorisch eigenständigen Einheiten der gemeindlichen Verwaltung. Aus solchen Geschäftsbeziehungen heraus muss ein Ressourcenverbrauch oder ein Ressourcenaufkommen entstehen, das nicht bereits bei anderen gemeindlichen Leistungen erfasst wird. Insoweit ist auch eine örtliche Kosten- und Leistungsrechnung bei Gemeinde sinnvoll und sachgerecht (vgl. § 18 GemHVO NRW). Die in dieser Vorschrift genannten Verpflichtungen sollen bewirken, dass die Gemeinde aus einem eigenen sachlichen Bedürfnis heraus ihre internen Leistungsbeziehungen erfasst, z. B. um die Leistungsfähigkeit und Wirtschaftlichkeit bei ihrer gemeindlichen Aufgabenerledigung zu belegen. Die Gemeinde ist gleichwohl nicht zu einer haushaltsmäßigen Erfassung ihrer internen Leistungsbeziehungen verpflichtet.

## **1.2 Die Auswirkungen auf die Steuerung**

Die Erfassung des vollständigen Ressourcenverbrauchs sowie des Ressourcenaufkommens der Gemeinde erfordert ein zeitgemäßes gemeindliches Verwaltungsmanagement, das sich nicht nur mit den Leistungen befasst, die von der Gemeinde für Dritte erbracht werden. Dieses Verwaltungsmanagement muss, insbesondere aus Steuerungsgründen, ebenso die Leistungsbeziehungen zwischen den Fach- oder Produktbereichen innerhalb der gemeindlichen Verwaltung im Blick haben. Solche „inneren Dienst- und Serviceleistungen“ stellen i.d.R. Vorleistungen für die externen Leistungen der Gemeinde dar. Sie führen gleichzeitig aber auch zu einem Ressourcenverbrauch Ressourcenaufkommens oder Ressourcenaufkommens bei der Gemeinde.

Die Erfassung der gemeindlichen Ressourcen sowie die Erfassung von Steuerungsleistungen im gemeindlichen Haushaltsplan und im Jahresabschluss sind sinnvoll, wenn aus deren Kenntnis und Transparenz heraus durch sachgerechte Entscheidungen ein Steuerungsnutzen für die Gemeinde entsteht. Die gemeindlichen Steuerungsinformationen bauen dabei auf dem Nachweis der internen Leistungsbeziehungen in den Teilrechnungen (Teilergebnisrechnungen) auf. Die Teilfinanzrechnungen bleiben dabei unberührt, weil die verwaltungsinternen Beziehungen nicht zu kassenwirksamen Zahlungsleistungen - auch nicht in fiktiver Form - führen. In diesem Zusammenhang erstreckt sich die gemeindliche Steuerung nur auf die Leistungen der gemeindlichen Verwaltung. Auf die Einbeziehung der organisatorisch verselbstständigten Sondervermögen mit eigenem Rechnungskreis wird verzichtet, denn diese sind gegenüber der Gemeinde - auch bilanzieller Hinsicht - als Dritte zu klassifizieren.

## **2. Der haushaltsmäßige Nachweis der internen Leistungsbeziehungen**

### **2.1 Die Erfassung**

Die Gemeinde kann im Rahmen der Vorschrift eigenverantwortlich entscheiden, ob und in welchem Umfang sie das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch aus den örtlichen internen Leistungsbeziehungen haushaltsmäßig erfasst. Sofern sie sich zu einer Erfassung entschließt, sind von ihr die durch die Leistungsbeziehungen entstehenden Erträge und Aufwendungen in die örtlichen Teilpläne (Teilergebnispläne) sowie in die Teilrechnungen (Teilergebnisrechnungen) einzubeziehen (vgl. § 4 Absatz 3 und § 40 GemHVO NRW). Aus der Gesamtsicht der Gemeinde müssen sich dabei die Erträge und Aufwendungen insgesamt ausgleichen.

Diese Ausgleichspflicht bewirkt, dass aus den internen Leistungsbeziehungen keine zusätzlichen Erträge und Aufwendungen für den gemeindlichen Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung entstehen. Durch eine gesonderte Erfassung der Erträge und Aufwendungen aus den internen Leistungsbeziehungen der Gemeinde in den örtlichen Teilplänen und Teilrechnungen wird vielmehr eine zutreffende und vollständige Abbildung des haushaltswirtschaftlichen Geschehens der Gemeinde sichergestellt. Bei der örtlichen Darstellung der Erträge und Aufwendungen aus den internen Leistungsbeziehungen soll auch das Informationsinteresse der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft berücksichtigt werden.

In den Teilplänen im gemeindlichen Haushaltsplan bzw. den Teilrechnungen im Jahresabschluss der Gemeinde sind daher die Erträge und Aufwendungen aus den internen Leistungsbeziehungen nach dem ermittelten "externen" Jahresergebnis auszuweisen. Dieser Ausweis ermöglicht, die Erträge und Aufwendungen aus den örtlichen internen Leistungsbeziehungen produktorientiert und verknüpft mit Zielen und Leistungskennzahlen unter Einbeziehung der örtlichen Steuerungs- und Informationsbedürfnisse haushaltsmäßig zusätzlich zu erfassen. Der gesonderte Ausweis erfordert, nach dem Jahresergebnis in der Ergebnisrechnung (Jahresergebnis I) ein zweites jahresbezogenes Ergebnis einschließlich der Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen auszuweisen (Jahresergebnis II).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 17 GemHVO NRW**

Die Erträge aus internen Leistungsbeziehungen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 48 und die Aufwendungen der Kontengruppe 58 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

**2.2 Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“**

**2.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Mit dem NKF wird über die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ das Ressourcenaufkommen und der Ressourcenverbrauch der Gemeinde erfasst. Der tatsächliche Werteverzehr wird über Abschreibungen vollständig abgebildet. Unter Einbeziehung der Produktorientierung wird der Gemeinde damit die haushaltmäßige Erfassung und Darstellung des Ressourcenverbrauchs und des Ressourcenaufkommens bezogen auf ihre Aufgabenerfüllung möglich. Gleichzeitig soll die Ausrichtung der Finanzpolitik der Gemeinden auf das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit erreichen, dass der gesamte Ressourcenverbrauch einer Periode regelmäßig durch Erträge derselben Periode gedeckt wird, um nachfolgende Generationen nicht zu überlasten.

Die im NKF verwendeten Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ stellen dabei den zutreffenden Buchungsstoff für den Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung der Gemeinde dar. Sie sind die zutreffenden Größen für eine gemeindliche „Reinvermögensrechnung“, die das Geldvermögen und das Sachvermögen der Gemeinde betrifft, wenn ein Vorgang bei der Gemeinde das gemeindliche Eigenkapital erhöht oder vermindert (Erhöhung: Ertrag; Verminderung; Aufwand). Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ sind daher von zentraler Bedeutung für die gemeindliche Ergebnisermittlung. Damit werden auch die internen Leistungsbeziehungen der Gemeinde erfasst werden, sofern die Gemeinde ihre Leistungsbeziehungen zum Nachweis des vollständigen Ressourcenverbrauchs in ihrem Haushalt veranschlagt (vgl. § 17 GemHVO NRW). Der „interne Charakter“ der örtlichen Leistungsbeziehungen steht der Anwendung dieser Rechengrößen durch die Gemeinde nicht entgegen.

**2.2.2 Die Rechengröße „Ertrag“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Ertrag“ wird betriebswirtschaftlich die bewertete Leistungserstellung der Gemeinde in einem Haushaltsjahr (Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr) verstanden. Im gemeindlichen Bereich können diese Rechengrößen wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Rechengröße „Ertrag“</b>		
<b>ERTRAG</b>		
Ertrag, der nicht gleichzeitig eine Einnahme ist	Ertrag, der gleichzeitig eine Einnahme ist	
	Einnahme, die gleichzeitig ein Ertrag ist	Einnahme, die nicht gleichzeitig ein Ertrag ist
<b>EINNAHME</b>		

*Abbildung 372 „Die Rechengröße Ertrag“*

Einen Ertrag stellt dabei jeder gemeindliche Vorgang dar, der das Nettovermögen bzw. das Eigenkapital der Gemeinde erhöht. Mit der Rechengröße werden aber auch die der Gemeinde zustehenden Steuereinnahmen und die ihr gewährten Zuwendungen erfasst, denn diese stellen einen erheblichen Anteil an den gemeindlichen Einnahmen dar. Die gemeindlichen Erträge sind vielfach auch an Zahlungsvorgänge gebunden, sodass bei der Gemeinde auch einzahlungswirksame Erträge entstehen können. Die Zahlungsvorgänge können dabei aber auch in einer anderen Periode liegen.

Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Einnahme“ sind dann deckungsgleich, wenn die gleiche Periode bzw. das gleiche Haushaltsjahr der Gemeinde betroffen ist. Die Gemeinde erzielt dann in einem Haushaltsjahr eine Einnahme, die keinen Ertrag darstellt, wenn entweder keine Leistungserstellung durch die Gemeinde vorliegt oder wenn die Leistungserstellung und die dazugehörige Einnahme in unterschiedliche Haushaltsjahre fallen, z.B. Rechnungsabgrenzung bei Mietvorauszahlungen (vgl. § 42 GemHVO NRW).

### 2.2.3 Die Rechengröße „Aufwand“

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Aufwand“ wird betriebswirtschaftlich der bewertete Güterverzehr der Gemeinde in einem Haushaltsjahr (Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr) verstanden. Zu Aufwendungen führt jeder gemeindliche Vorgang, der das Nettovermögen bzw. das Eigenkapital der Gemeinde vermindert. Die Rechengrößen „Aufwand“ und „Ausgabe“ sind dann deckungsgleich, wenn die gleiche Periode bzw. das gleiche Haushaltsjahr der Gemeinde betroffen ist, z. B. wenn von der Gemeinde die Gehälter, das Material, die Energie u.a. zu bezahlen ist. Diese Rechengrößen können wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Rechengröße „Aufwand“</b>		
<b>AUFWAND</b>		
Aufwand, der nicht gleichzeitig eine Ausgabe ist	Aufwand, der gleichzeitig eine Ausgabe ist	
	Ausgabe, die gleichzeitig ein Aufwand ist	Ausgabe, die nicht gleichzeitig ein Aufwand ist
		<b>AUSGABE</b>

*Abbildung 373 „Die Rechengröße Aufwand“*

Die Gemeinde leistet in einem Haushaltsjahr dann eine Ausgabe, die keinen Aufwand darstellt, wenn z. B. die im Dezember des Haushaltsjahres für den Januar des Folgejahres zu zahlende Beamtenbesoldung. Die Aufwendungen der Gemeinde und die dazugehörige Ausgabe fallen dabei in unterschiedliche Haushaltsjahre, sodass eine aktive Rechnungsabgrenzung vorzunehmen ist (vgl. § 42 GemHVO NRW). Die gemeindlichen Aufwendungen sind vielfach auch an Zahlungsvorgänge gebunden, sodass bei der Gemeinde auch zahlungswirksame Aufwendungen entstehen. Die Zahlungsvorgänge können dabei auch in einer anderen Periode liegen. Die Rechengrößen „Aufwand“ und „Ausgaben“ sind dann deckungsgleich, wenn die gleiche Periode bzw. das gleiche Haushaltsjahr der Gemeinde betroffen ist.

**2.3 Die Abbildung im Teilergebnisplan**

**2.3.1 Allgemeine Kriterien**

Die Gemeinde soll das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch möglichst vollständig dort haushaltsmäßig nachweisen, wo es regelmäßig aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft heraus entsteht. Die Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen sollen daher gesondert in den Teilergebnisplänen der betreffenden produktorientierten Teilpläne veranschlagt und nach dem Jahresergebnis abgebildet bzw. gesondert ausgewiesen und zu einem zweiten Jahresergebnis zusammengefasst werden. Mit einer solchen Abbildung soll die Vergleichbarkeit zwischen den Teilplänen im Haushaltsplan der Gemeinde gesichert und die notwendige Transparenz über das ertrags- und aufwandsrelevante Geschehen innerhalb der gemeindlichen Verwaltung transparent gemacht werden.

Der Gemeinde bleibt aber sowohl die Abbildung interner Leistungsbeziehungen in den Teilplänen bzw. den Teilergebnissen als auch die Gestaltung der internen Leistungsbeziehungen innerhalb ihrer gemeindlichen Verwaltung freigestellt. Der Ausweis der Leistungsbeziehungen erfordert von der Gemeinde nicht, die bezogenen Leistungen nach den in § 2 Absatz 1 GemHVO NRW bestimmten Ertragsarten und die abgegebenen Leistungen nach den in dieser Vorschrift bestimmten Aufwandsarten zu untergliedern. Es ist grundsätzlich ausreichend, wenn in den betreffenden Teilergebnisplänen die vorgesehenen internen Leistungsbeziehungen zusammengefasst nach Erträgen (für abgegebene Leistungen) und Aufwendungen (für bezogene Leistungen) veranschlagt bzw. in den betreffenden Teilergebnisrechnungen entsprechend nachgewiesen werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Abbildung interner Leistungsbeziehungen im Teilergebnisplan</b>						
<b>Teilergebnisplan</b> ....	Vor- vor- jahr	Vor- jahr	<b>Haus- halts- jahr</b>	Planung Hj + 1	Planung Hj + 2	Planung Hj + 3
	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR
Erträge .....						
Aufwendungen .....						
<b>Jahresergebnis I</b>						
<b>Abbildung interner Leistungsbeziehungen (ILB)</b>						
Interne Erträge aus ILB						
Interne Aufwendungen aus ILB						
<b>Jahresergebnis II</b> (mit ILB)						

*Abbildung 374 „Die Abbildung interner Leistungsbeziehungen“*

Bei produktbezogenen internen Leistungsbeziehungen innerhalb der gemeindlichen Verwaltung sollte die Gemeinde der Erfassung der Leistungsbeziehungen in den jeweils betroffenen Teilplänen den Vorzug vor einer alleinigen Erfassung dieser Leistungen in ihrer Kosten- und Leistungsrechnung geben (vgl. § 18 GemHVO NRW).

Sie sollte zudem die Grundsätze der Verrechnung von internen Leistungsbeziehungen in den Teilplänen bzw. in den Teilrechnungen in einer Dienstanweisung regeln, über die der Rat der Gemeinde unterrichtet werden sollte. Im gemeindlichen Haushaltsplan und im Jahresabschluss der Gemeinde können dann über die internen Leistungsbeziehungen bzw. über die Erträge und Aufwendungen als Ressourcen daraus sach- und zielgerichtete Informationen gegeben werden.

### **2.3.2 Die Erfassung der eigenen Abgaben**

Die Gemeinde kann grundsätzlich eigenverantwortlich entscheiden, ob und wie sie zum Nachweis des vollständigen Ressourcenverbrauchs die internen Leistungsbeziehungen haushaltsmäßig erfasst. Es kann sich aber ggf. auch ein Gebot zur Erfassung von internen Leistungsbeziehungen ergeben. Ein solches Erfordernis kann sich aus der Erhebung von Abgaben durch die Gemeinde ergeben, wenn die Gemeinde auch gegenüber sich selber abgabepflichtig ist, z. B. im Rahmen von Steuerpflichten. Nach den steuerrechtlichen Vorschriften kann die Gemeinde als Steuerberechtigte in bestimmten Fällen auch steuerpflichtig sein, z. B. bei der Grundsteuer. In solchen Fällen muss die Gemeinde einen Steuerbescheid an sich selbst richten, der sich haushaltswirtschaftlich ergebniswirksam in Form von Erträgen und Aufwendungen auswirkt.

Aus solchen steuerrechtlichen Verhältnissen entsteht ein interner“ Geschäftsvorfall bei der Gemeinde. Er stellt eine interne Leistungsbeziehung dar und ist deshalb in den jeweils betroffenen Teilplänen (Teilergebnisplan) zu veranschlagen, sofern die Gemeinde diese Leistungsbeziehungen haushaltsmäßig erfasst. Eine solche haushaltsmäßige Behandlung kann in weiteren Fällen erforderlich werden, in denen die Gemeinde eine Abgabe erhebt und gleichzeitig gegenüber sich selber abgabepflichtig ist. Derartige gemeindliche Gegebenheiten führen zwar zu „internen“ Geschäftsvorfällen bei der Gemeinde, diese lösen jedoch keine kassenmäßigen Zahlungsvorgänge aus, die in der Finanzrechnung der Gemeinde zu erfassen wären. Ein aufgrund interner Leistungsbeziehungen entstandener steuerrechtlicher Ertrag bei der Gemeinde fließt daher auch nicht in den Gemeindefinanzausgleich ein. Dessen Basisdaten bauen auf den kassenmäßigen Zahlungsvorgängen in der gemeindlichen Zahlungsabwicklung auf, die auch finanzstatistisch erfasst werden.

### **2.4 Die Ausgleichspflicht insgesamt**

Bei den Geschäftsvorfällen innerhalb der Gemeinde, die als interne Leistungsbeziehungen haushaltswirtschaftlich erfasst werden, stehen den bezogenen Leistungen (Aufwendungen) immer im gleichen Umfang auch abgegebene Leistungen (Erträge) gegenüber. Daher verlangt die Vorschrift, dass sich die internen Leistungsbeziehungen im Ergebnisplan und in der Ergebnisrechnung insgesamt ausgleichen müssen. Diese Vorgabe bedeutet, dass gemeindeintern ein Ausgleich zwischen den zu verrechnenden Größen herzustellen ist. Aufgrund dieser Ausgleichsverpflichtung ist auf eine zusätzliche Erfassung der internen Leistungsbeziehungen auf der gemeindlichen Gesamtebene zu verzichten. Durch die Einbeziehung der aus den internen Leistungsbeziehungen resultierenden Erträge und Aufwendungen in die Teilergebnispläne werden ressourcenbezogenen Auswirkungen des „internen“ Verwaltungshandelns für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in einem ausreichenden Maße transparent. Es dürfte auch deshalb ausreichend sein, weil aus solchen Leistungsbeziehungen keine Ansprüche oder Verpflichtungen der Gemeinde gegenüber Dritten entstehen.

#### **2.3.4 Die internen Leistungsbeziehungen im NKF-Kontenrahmen**

Dem haushaltsmäßigen Nachweis der internen Leistungsbeziehungen der Gemeinde muss auch im NKF-Kontenrahmen ausreichend Rechnung getragen werden. Für die örtliche Erfassung und den Nachweis der Erträge und Aufwendungen aus diesen gemeindlichen Leistungsbeziehungen sind in dem Kontenrahmen für die Erträge die Kontengruppe 48 „Erträge aus internen Leistungsbeziehungen“ und für die Aufwendungen die Konten-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 17 GemHVO NRW**

gruppe 58 „Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen“ vorgesehen. Dadurch kann bei der Gemeinde eine sachgerechte Einbindung in das örtliche Buchungsgeschehen erfolgen. Die internen Leistungsbeziehungen müssen dann auch nicht nur im Rahmen der Kosten- und Leistungsrechnung betrachtet werden (vgl. § 18 GemHVO NRW). Die Einordnung zeigt die nachfolgende Übersicht auf (vgl. Abbildung).

<b>Erträge und Aufwendungen im NKF-Kontenrahmen</b>			
<b>Bereich</b>	<b>Kontenklasse</b>		<b>Kontengruppen</b>
<b>Aktiva</b>	<b>0</b>	<b>Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen</b>	
	<b>1</b>	<b>Finanzanlagen, Umlaufvermögen und aktive Rechnungsabgrenzung</b>	
<b>Passiva</b>	<b>2</b>	<b>Eigenkapital, Sonderposten und Rückstellungen</b>	
	<b>3</b>	<b>Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzung</b>	
<b>Ergebnisrechnung</b>	<b>4</b>	<b>Erträge</b>	40 Steuern und ähnliche Abgaben 41 Zuwendungen und allgemeine Umlagen 42 Sonstige Transfererträge 43 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte 44 Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen 45 Sonstige ordentliche Erträge 46 Finanzerträge 47 Aktivierte Eigenleistungen, Bestandsveränderungen <b>48 Erträge aus internen Leistungsbeziehungen</b> 49 Außerordentliche Erträge
	<b>5</b>	<b>Aufwendungen</b>	50 Personalaufwendungen 51 Versorgungsaufwendungen 52 Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen 53 Transferaufwendungen 54 Sonstige ordentliche Aufwendungen 55 Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen 56 ... 57 Bilanzielle Abschreibungen <b>58 Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen</b> 59 Außerordentliche Aufwendungen
<b>Finanzrechnung</b>	<b>6</b>	<b>Einzahlungen</b>	
	<b>7</b>	<b>Auszahlungen</b>	
<b>Abschluss</b>	<b>8</b>	<b>Abschlusskonten</b>	
<b>KLR</b>	<b>9</b>	<b>Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)</b>	

*Abbildung 375 „Die Erfassung interner Leistungsbeziehungen im NKF-Kontenrahmen“*

**3. Örtliche Regelungen über interne Leistungsbeziehungen**

Durch die Anwendung der internen Leistungsverrechnung vor Ort soll eine effiziente Verwaltungssteuerung gefördert und das wirtschaftliche Handeln der Gemeinde gestärkt werden. Die Gemeinde sollte daher sachgerechte örtliche Festlegungen zur Durchführung von internen Leistungsverrechnungen treffen. Die Verrechnung interner Leistungsbeziehungen in der Gemeinde kann dabei z. B. nach dem Kostenstellenumlageverfahren, dem Umlage-

verfahren nach festen Kostensätzen, der direkten innerbetrieblichen Verrechnung oder einer prozessorientierten Verrechnung vorgenommen werden. In diesem Rahmen ist von der Gemeinde zu entscheiden, ob und mit welcher Genauigkeit und Verursachung die internen Leistungsbeziehungen den Einheiten in der gemeindlichen Verwaltung zugerechnet und verrechnet werden sollen.

Die Erfassung der internen Leistungsbeziehungen der Gemeinde soll in den Teilergebnisplänen der örtlichen Teilpläne erfolgen. Die Teilpläne sind als haushaltsmäßige Steuerungsebene anzusehen und werden entsprechend genutzt. Der gemeindliche Haushaltsplan muss deshalb die produktorientierten Teilpläne enthalten, in denen im jeweiligen Teilergebnisplan auch die aus den örtlichen Leistungsbeziehungen entstehenden Erträge und Aufwendungen zu veranschlagen sind. Dabei ist zu beachten, dass wegen dieser Leistungsbeziehungen innerhalb der Gemeinde grundsätzlich kein Zahlungsmittelfluss erfolgt. Ein Zahlungsstrom ist aber auch von der Gemeinde nicht damit zu verbinden, um Kassenvorgänge von „fiktiver“ Art zu erreichen. Die haushaltsmäßige Veranschlagung der internen Leistungsbeziehungen wirkt sich deshalb nicht auf die Teilfinanzpläne in den Teilplänen aus. Die Auswahl der Verrechnung sowie die Festlegung der in die interne Leistungsverrechnung einzubeziehenden Organisationseinheiten der gemeindlichen Verwaltung und damit die betreffenden haushaltsmäßigen Teilpläne sind von der Gemeinde in eigener Verantwortung vorzunehmen.

#### **4. Keine internen Leistungsbeziehungen mit gemeindlichen Betrieben**

Bei der haushaltsmäßigen Erfassung und Abbildung der internen Leistungsbeziehungen der Gemeinde nach dieser Vorschrift ist zu beachten, dass dazu nicht die Leistungsbeziehungen der Gemeinde zu den gemeindlichen Betrieben gehören. Diese Leistungsbeziehungen stellen für den gemeindlichen Haushalt ähnliche Beziehungen dar wie sie zu sonstigen Dritten extern bestehen. Sie sind daher im Haushaltsplan der Gemeinde entsprechend als „Fremde Dienstleistungen“ zu veranschlagen. Diese Vorgabe gilt auch für die Betriebe der Gemeinde, die ein gemeindliches Sondervermögen mit eigenem Rechnungskreis darstellen und deshalb außerhalb des Haushalts der Gemeinde bewirtschaftet werden (vgl. § 97 GO NRW). Nur mit den Sondervermögen der Gemeinde, die im gemeindlichen Haushalt enthalten sind, z. B. rechtlich unselbstständige Stiftungen im Produktbereich „Stiftungen“, können daher interne Leistungsbeziehungen der Gemeinde bestehen und haushaltsmäßig zu erfassen sein.

Im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses werden die Leistungsbeziehungen der Gemeinde zu ihren Betrieben oder zwischen den Betrieben oftmals auch als „interne“ Leistungsbeziehungen bezeichnet, weil der Gesamtabchluss unter dem Gesichtspunkt der „Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“ die gemeindliche Verwaltung und die Betriebe der Gemeinden wirtschaftlich zusammengefasst dargestellt werden. Die dafür vorzunehmende Vollkonsolidierung erfordert, eine Aufwands- und Ertragskonsolidierung nach § 305 HGB zwischen den daran Beteiligten (vgl. § 50 GemHVO NRW). Bei diesem Konsolidierungsschritt sind die Aufwendungen und Erträge für die gemeindliche Gesamtergebnisrechnung dahingehend zu untersuchen, ob sie aus Leistungsbeziehungen zwischen den gemeindlichen Betrieben oder zwischen der Verwaltung der Gemeinde und den Betrieben resultieren.

Aus der Sicht der wirtschaftlichen Einheit sind die Leistungsbeziehungen zwischen den gemeindlichen Betrieben sowie mit der gemeindlichen Verwaltung wie ein innerbetrieblicher Leistungsaustausch zu behandeln und deshalb im Rahmen des Konsolidierungsschrittes „Aufwands- und Ertragskonsolidierung“ zu eliminieren. Diese Vorgehensweise führt aber gleichwohl nicht zu internen Leistungsbeziehungen der Gemeinde, auch wenn davon die gemeindliche Verwaltung betroffen sein kann. Sie berührt daher nicht den gemeindlichen Haushaltsplan und den Jahresabschluss der Gemeinde.

XXXXXXXXXXXX

**§ 18**

**Kosten- und Leistungsrechnung**

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

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

**Erläuterungen zu § 18:**

**I. Allgemeines**

**1. Der Einsatz der Kosten- und Leistungsrechnung**

Die Gemeinde soll eine Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) vornehmen, denn diese wird aus Steuerungs- und Wirtschaftlichkeitsgründen als wesentlich und bedeutend für die gemeindliche Haushaltswirtschaft angesehen. Diese Vorgabe wurde deshalb zum Bestandteil des NKF als gemeindliches Haushaltsrecht gemacht. Die KLR stellt in Ergänzung des Haushalts der Gemeinde wichtige Informationen zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung bereit. Sie ist neben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung der weite Hauptbereich des gemeindlichen Rechnungswesens mit eigenem Rechnungskreis (vgl. § 27 GemHVO NRW). Sie ermöglicht eine differenzierte Betrachtungsweise von gemeindlichen Produkten und auch von Verwaltungseinheiten der Gemeinde in sachlicher und zeitlicher Hinsicht und auf verschiedenen Abrechnungsmöglichkeiten.

Die Vornahme einer Kosten- und Leistungsrechnung durch die Gemeinde fördert die sparsame und wirtschaftliche Haushaltsführung der Gemeinde. Sie ist daher für eine effiziente Verwaltungssteuerung unverzichtbar. Erst durch die Aufbereitung der Daten aus der Kosten- und Leistungsrechnung in einem nicht nur formal ausgeprägten Berichtswesen erhalten der Rat und der Bürgermeister steuerungsrelevante Ergebnisse, die für die Planung, Entscheidungsfindung und Kontrolle von Bedeutung und nutzbar sind. Auf der Grundlage von Daten der gemeindlichen Kosten- und Leistungsrechnung können auch die Werte aus den internen Leistungsbeziehungen ermittelt werden (vgl. § 17 GemHVO NRW).

**2. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Kosten- und Leistungsrechnungen**

Für die Kosten- und Leistungsrechnung sind besondere Grundsätze entwickelt worden. Diese Grundsätze werden als "Grundsätze ordnungsmäßiger Kosten- und Leistungsrechnungen (GoKLR)" bezeichnet und sollen durch die Gemeinde Anwendung finden. Folgende Grundsätze ordnungsmäßiger Kosten- und Leistungsrechnung bestehen (vgl. Abbildung).

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Kosten- und Leistungsrechnungen (GoKLR)</b>	
-	Grundsatz der Rationalität.
-	Grundsatz der Objektivität.
-	Grundsatz der Klarheit.

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Kosten- und Leistungsrechnungen (GoKLR)</b>	
-	Grundsatz der formellen Ordnungsmäßigkeit.
-	Grundsatz der Wirtschaftlichkeit.
-	Grundsatz der Ganzheitlichkeit.

Abbildung 376 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Kosten- und Leistungsrechnungen“

Die Gemeinde soll neben diesen Grundsätzen auch Grundregeln für den Aufbau der örtlichen Kosten- und Leistungsrechnung in der gemeindlichen Verwaltung aufstellen und diese Regeln an den Zielen und Zwecken der örtlichen Kosten und Leistungsrechnung ausrichten. Die Rahmenvorgaben und die Mindestanforderungen dafür müssen unter der Mitwirkung des Verwaltungsvorstands konzeptionell geklärt werden (vgl. § 70 GO NRW).

### 3. Die Rechengrößen der Kosten- und Leistungsrechnung

#### 3.1 Allgemeine Grundlagen

Die Gemeinsamkeiten und Unterschiede in den Rechengrößen der Ergebnisrechnung und der Kosten- und Leistungsrechnung entstehen aus den unterschiedlichen Zielen dieser Komponenten des gemeindlichen Haushaltsrechts. Beide Teile sind darauf ausgerichtet, ein periodengerechtes Ergebnis der Gemeinde zu ermitteln. Die Güterentstehung, gemessen durch Erträge und Leistungen, soll dabei dem Güterverzehr, gemessen als Aufwand bzw. Kosten, gegenübergestellt werden. Ein großer Teil dieser Erträge und Aufwendungen stellt dabei zugleich auch Leistungen (Erlöse) und Kosten dar, wie sie für die Anwendung der KLR benötigt werden.

Die gemeindliche Ergebnisrechnung ist aber eine globalere Rechnung als die KLR, weil durch die Ergebnisrechnung die sachzielbezogenen, aber auch die betriebsfremden und periodenfremden Erträge und Aufwendungen der Gemeinde erfasst werden. Die Kosten- und Leistungsrechnung liefert dagegen nur die Informationen zu den Kostenarten (welche Art von Kosten), zu den Kostenstellen (wo entstehen die Kosten) und zu den Kostenträgern (für welche Produkte entstehen Kosten). Die Verwendung des Begriffs „Leistung“ statt „Erlöse“ hilft dabei, mögliche Verwechslungen mit dem Erlösbegriff im Sinne von Umsatzerlösen auszuschließen.

#### 3.2 Die Rechengröße „Erlöse/Leistungen“

Unter der Rechengröße „Erlöse/Leistungen“ werden betriebswirtschaftlich die in Geld bewerteten Güter und Leistungen der Gemeinde verstanden. In diesem Zusammenhang sind Erlöse die verwerteten Marktleistungen und entsprechen in erster Linie den betrieblichen Erträgen. Die Zusatzerlöse, die keinem Ertrag entsprechen, haben dabei nur kalkulatorischen Charakter. Im Rahmen der Kosten- und Leistungsrechnung wird im Zusammenhang mit dem Begriff „Erlöse“ oft auch der Begriff „Leistung“ verwendet. Dieser Begriff beinhaltet den erreichten oder angestrebten Input von Tätigkeiten oder Aktivitäten, deren Gegenstück die dabei verursachten Kosten sind. Dabei werden die Umsatzerlöse oftmals auch als Absatzleistungen bezeichnet.

Von der Leistung zu unterscheiden ist aber die Wirkung, die das erstellte Gut oder die Dienstleistung beim Empfänger verbreitet oder hinterlässt. Für deren Messung müssen die gleichen Größen verwendet werden, die auch für die Bestimmung der Vorgaben und Ziele definiert wurden. Im Unterschied zu den Erlösen wird bei den Leis-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 18 GemHVO NRW**

tungen auch der Eigenverbrauch berücksichtigt. Die Begriffspaare „Ertrag“ und „Erlöse“ können wie folgt unterschieden werden:

<b>Die Rechengröße „Erlöse/Leistungen“</b>		
<b>ERTRÄGE</b>		
Erträge, die nicht gleichzeitig Erlöse sind	Erträge, die gleichzeitig Erlöse sind	
	Erlöse, die gleichzeitig Erträge sind	Erlöse/Leistungen, die nicht gleichzeitig Erträge sind
<b>ERLÖSE/LEISTUNGEN</b>		

*Abbildung 377 „Die Rechengröße Erlöse/Leistungen“*

**3.3 Die Rechengröße „Kosten“**

Unter der Rechengröße „Kosten“ wird betriebswirtschaftlich der in Geld bewertete Verbrauch an Gütern und Dienstleistungen zur betrieblichen Leistungserstellung durch die Gemeinde verstanden. Zu Kosten führt daher jeder gemeindliche Vorgang oder Geschäftsvorfall, der das Nettovermögen bzw. das Eigenkapital der Gemeinde vermindert. Die Begriffspaare „Aufwendungen“ und „Kosten“ können wie folgt unterschieden werden:

<b>Die Rechengröße „Kosten“</b>		
<b>AUFWENDUNGEN</b>		
Aufwendungen, die nicht gleichzeitig Kosten sind	Aufwendungen, die gleichzeitig Kosten sind	
	Kosten, die gleichzeitig Aufwendungen sind	Kosten, die nicht gleichzeitig Aufwendungen sind
<b>KOSTEN</b>		

*Abbildung 378 „Die Rechengröße Kosten“*

Zu den Kosten gehören auch die kalkulatorischen Kosten. Dieses sind Kosten, denen kein Aufwand gegenübersteht, z. B. kalkulatorische Mieten, kalkulatorische Zinsen und kalkulatorische Abschreibungen. Sie werden i.d.R. unabhängig von den tatsächlichen Aufwendungen für Zwecke der Kosten- und Leistungsrechnung und Kalkulation ermittelt, um z. B. bei einer unentgeltlichen Bereitstellung von gemeindlichen Räumen für Dritte, die damit verbundene Kostenwirkung zu ermitteln.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Gemeindliche Kosten- und Leistungsrechnung):**

#### **1.1 Die Pflicht zum Einsatz einer Kosten- und Leistungsrechnung**

Nach der Vorschrift soll die Gemeinde unter Berücksichtigung ihrer örtlichen Bedürfnisse eine Kosten- und Leistungsrechnung zur Unterstützung der Verwaltungssteuerung und für die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit bei der Aufgabenerfüllung nutzen. Die Regelung lässt dabei der Gemeinde die Möglichkeit, ihre Kosten- und Leistungsrechnung eigenen Bedürfnissen auszugestalten. Der Kosten- und Leistungsrechnung kommt dabei eine ergänzende Funktion zur haushaltswirtschaftlichen Funktion des NKF zu. Das NKF und die örtliche Kosten- und Leistungsrechnung müssen deshalb zusammen ein integriertes Gesamtsystem für die gemeindliche Haushaltswirtschaft unter Beachtung der Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit und ineinandergreifender Strukturen ergeben.

Die Kosten- und Leistungsrechnung beinhaltet i.d.R. eine Betriebsabrechnung sowie eine Selbstkostenrechnung zum Zweck der Planung, Steuerung und Kontrolle des wirtschaftlichen Geschehens. Eine Aufgabe der Kostenrechnung ist es daher, alle Kosten, die bei der Erfüllung gemeindlicher Aufgaben entstehen, zu erfassen und verursachungsgerecht auf einzelne Bereiche zu verteilen. Es ist daher darauf zu achten, dass die Kostenartenrechnung, die Kostenstellenrechnung und die Kostenträgerrechnung ggf. auch miteinander verbunden werden. Die Gemeinde sollte sich zudem Klarheit verschaffen, welche Kalkulationsverfahren in Abhängigkeit von der Art der Zusammensetzung und Anzahl der Produkte und Leistungen zur Anwendung kommen sollen. Ein geeigneter Kostenartenplan dürfte dabei unerlässlich sein, um die notwendige Transparenz zu bieten.

Zur gemeindlichen Verwaltung gehören vielfach auch einzelne Aufgabenbereiche, für deren Leistungen unmittelbar Gebühren auf der Grundlage des KAG erhoben werden. Dazu ist zu beachten, dass Ergebnisse aus der betreffenden Gebührenkalkulation nicht ungeprüft in die „allgemeine“ Kosten- und Leistungsrechnung der gemeindlichen Verwaltung übertragen werden sollten. Die Gebührenkalkulation stellt zwar ebenfalls eine Kostenrechnung mit betriebswirtschaftlichen Grundsätzen dar, diese Kostenrechnung unterliegt jedoch ausschließlich den speziellen gebührenrechtlichen Anforderungen und Gegebenheiten.

#### **1.2 Die örtliche Kostenermittlung**

Die Kosten- und Leistungsrechnung soll die Planung und Steuerung des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde unterstützen. Sie soll aber auch eine Preis- und Kostenkalkulation sowie eine Gebührenermittlung ermöglichen. Außerdem kann eine gemeindliche Kosten- und Leistungsrechnung die Budgetierung und deren Kontrolle sowie die Ermittlung entscheidungsunterstützender Informationen erleichtern. Sie kann zudem zu Kosten- und Wirtschaftlichkeitsvergleichen beitragen und insgesamt eine ergebnis-, produkt- und leistungsorientierte Verwaltungssteuerung bei der Gemeinde unterstützen.

Im Zusammenhang mit der eigenen Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen und der damit verbundenen Kostenermittlung kann ebenfalls die Kosten- und Leistungsrechnung zum Einsatz kommen. Sofern von der Gemeinde einige Vermögensgegenstände selbst hergestellt werden, kann die Kosten- und Leistungsrechnung zur Ermittlung der Herstellungskosten beitragen. Es ist dann für die Gemeinde leichter, den zutreffenden Wert des neuen Vermögensgegenstandes der Gemeinde zutreffend zu bilanzieren.

Die Herstellungskosten beinhalten alle Kosten, die durch den Verbrauch von Gütern oder Dienstleistungen für die Herstellung, Erweiterung oder Verbesserung des Vermögensgegenstandes verursacht werden (vgl. § 33 Absatz 3 GemHVO NRW). Die Kostenartenrechnung als eine Stufe der gemeindlichen Kosten- und Leistungsrechnung ermöglicht, die Erlöse (Leistungen) von den gemeindlichen Erträgen und die Kosten von den gemeindlichen Auf-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 18 GemHVO NRW**

wendungen abzugrenzen. Die Kostenarten können nach unterschiedlichen Gesichtspunkten ermittelt werden, z. B. nach Art der gemeindlichen Kostenerfassung. Für die Gemeinde bietet sich im Rahmen der o. a. Vorschrift über die zulässigen Herstellungskosten jedoch eine Ermittlung der Kostenarten nach der Zurechenbarkeit an.

Bei den gemeindlichen Herstellungskosten dürfen von der Gemeinde nur die aufwandsgleichen Kosten und keine kalkulatorischen Kosten berücksichtigt werden. So ergeben sich die Herstellungskosten für gemeindliche Vermögensgegenstände insbesondere aus den Einzelkosten, z. B. den Materialkosten, den Fertigungskosten und den Sonderkosten der Fertigung. Von der Gemeinde können dabei nur bestimmte Gemeinkosten in die gemeindlichen Herstellungskosten einbezogen werden, denn in diesem Bereich sind Gestaltungsspielräume für die Gemeinden ausgeschlossen worden. Es dürfen z. B. von der Gemeinde keine Verwaltungsgemeinkosten, in die Berechnung der gemeindlichen Herstellungskosten einbezogen werden.

**1.3 Die örtliche Ausgestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung**

**1.3.1 Allgemeines**

Die Gemeinde soll die konkrete Ausgestaltung der örtlichen Kosten- und Leistungsrechnung zur Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung nach ihren Erfordernissen ausrichten. Eine Kosten- und Leistungsrechnung kann z. B. für die Beurteilung der Leistungsfähigkeit der gemeindlichen Verwaltung oder bei Herstellungskosten sachlich sinnvoll sein, wenn gemeindliche Vermögensgegenstände von der Gemeinde selbst hergestellt werden. In solchen Fällen müssen von der Gemeinde die Gemeinkosten, die im zulässigen Rahmen in die Herstellungskosten einbezogen werden sollen, sachlich zutreffend abgegrenzt werden (vgl. § 33 Absatz 3 Satz 3 GemHVO NRW).

Die haushaltsrechtliche Regelung stellt nur einen Rahmen für die örtliche Umsetzung dar und entspricht insoweit der Auffassung der Länder. Für die Kosten- und Leistungsrechnung ist deshalb im NKF-Kontenrahmen die Klasse 9 vorgesehen worden. Die Gemeinde soll dazu eigenverantwortlich über den Umfang der örtlichen Kosten- und Leistungsrechnung entscheiden und dabei insbesondere ihren örtlichen Steuerungsbedarf berücksichtigen. Sie hat daher eigenverantwortlich festzulegen, in welcher Form die örtliche Kosten- und Leistungsrechnung tatsächlich durchgeführt werden soll (vgl. Abbildung).

<b>Die Ausgestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung</b>	
<b>KOSTENRECHNUNG</b>	<b>DURCHFÜHRUNG</b>
<b>Kostenartenrechnung</b>	bei der die Kosten systematisch nach ihren Arten erfasst werden und die deshalb im Zusammenhang mit dem örtlichen Kontenplan steht (Welche Arten von gemeindlichen Kosten sind entstanden?),
<b>Kostenstellenrechnung</b>	bei der die verursachungsgerechte Verteilung der ermittelten Kostenarten auf den Ort ihrer Entstehung vorgenommen wird (Wo sind die gemeindlichen Kosten entstanden?) sowie
<b>Kostenträgerrechnung</b>	bei der die entstandenen Kosten systematisch den Kostenträgern, z.B. Produkte, zugerechnet werden und die deshalb im Zusammenhang mit dem örtlichen Produktplan steht (Wofür sind die gemeindlichen Kosten entstanden?)

*Abbildung 379 „Die Ausgestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung“*

**1.3.2 Finanzbuchhaltung und Kosten- und Leistungsrechnung**

Die örtliche Kosten- und Leistungsrechnung der Gemeinde wirkt sich grundsätzlich auf die gesamte gemeindliche Verwaltung aus, denn bei ihrer Ausgestaltung ist der örtliche Steuerungsbedarf zu berücksichtigen. Jedoch bestehen zwischen der gemeindlichen Finanzbuchhaltung und der Kosten- und Leistungsrechnung enge Wechselbeziehungen. Die Finanzbuchhaltung der Gemeinde erfasst die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen nach Arten auf Sachkonten für die gemeindliche Ergebnisrechnung, z. B. Personalaufwendungen. Die Erträge und Aufwendungen werden aber auch auf einzelne Produktsachkonten im Sinne von Kostenträgern verteilt. Der Zusammenhang zwischen der gemeindlichen Ergebnisrechnung und der Kosten- und Leistungsrechnung der Gemeinde soll durch die nachfolgende Übersicht verdeutlicht werden (vgl. Abbildung).

<b>Ergebnisrechnung</b>		<b>Kosten- und Leistungsrechnung</b>	
<b>4</b>	<p><b>Erträge</b></p> <p>40 Steuern und ähnliche Abgaben            41 Zuwendungen und allgemeine Umlagen            42 Sonstige Transfererträge</p> <p>43 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte            44 Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen            45 Sonstige ordentliche Erträge</p> <p>46 Finanzerträge            47 Aktivierte Eigenleistungen, Bestandsveränderungen            48 Erträge aus internen Leistungsbeziehungen            49 Außerordentliche Erträge</p>	<b>9</b>	<p><b>Erlöse/Leistungen</b></p> <p>900 Steuern und ähnliche Abgaben            901 Erlöse aus Zuwendungen und allgemeinen Umlagen            902 Erlöse aus sonstigen Transfererträgen, z.B. soziale Leistungen            903 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte            904 Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen            905 Sonstige Erlöse aus laufender Verwaltungstätigkeit            906 Finanzerträge            907 Aktivierte Eigenleistungen, Bestandsveränderungen            908 Erlöse aus internen Leistungsbeziehungen            909 Sonstige Erlöse</p>
<b>5</b>	<p><b>Aufwendungen</b></p> <p>50 Personalaufwendungen            51 Versorgungsaufwendungen            52 Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen            53 Transferaufwendungen            54 Sonstige ordentliche Aufwendungen            55 Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen            56 ...            57 Bilanzielle Abschreibungen</p> <p>58 Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen            59 Außerordentliche Aufwendungen</p>	<b>9</b>	<p><b>Kosten</b></p> <p>910 Personalkosten            911 Versorgungskosten            912 Kosten für Sach- und Dienstleistungen            913 Transferkosten            914 Sonstige Kosten aus laufender Verwaltungstätigkeit            915 Kalkulatorische Zinsen und sonstige Finanzkosten            916 ...            917 Kalkulatorische Abschreibungen            918 Kosten aus internen Leistungsbeziehungen            919 Sonstige kalkulatorische Kosten</p>

*Abbildung 380 „Ergebnisrechnung und Kosten- und Leistungsrechnung“*

**2. Zu Absatz 2 (Erlass einer örtlichen Dienstanweisung):**

**2.1 Die Inhalte einer Dienstanweisung**

Nach der Vorschrift hat die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister die Grundsätze über Art und Umfang der örtlichen Kosten- und Leistungsrechnung zu regeln und hat bei der weiteren Ausgestaltung einen großen Entscheidungsspielraum. Die Gewichtung kann dabei aus örtlicher Sicht auf einzelnen Bereichen (Kostenstellen) oder auf einzelnen Produkten (Kostenträger) liegen. Es gilt dabei aber auch, den Erfassungszeitraum und die geeigneten Verrechnungsverfahren (Ist-Kosten- und Plankosten-Rechnung, Vollkosten- oder Teilkostenrechnung) zutreffend auswählen und anzuwenden. Grundsätzlich bedarf es aber in jeder Gemeinde einer örtlichen Dienstanweisung, in der die Einrichtung, die Durchführung und der jährliche Abschluss der örtlichen Kosten- und Leistungsrechnung näher bestimmt werden. Dazu können z. B. Festlegungen gehören, die beispielhaft in der nachfolgenden Übersicht aufgezeigt werden (vgl. Abbildung).

<b>Regelungsbereiche für die örtliche Kosten- und Leistungsrechnung</b>	
<b>REGELUNGSBEREICHE</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Zielsetzungen und Einsatzbereiche</b>	Die Kosten- und Leistungsrechnung dient der Unterstützung der Verwaltungssteuerung und der Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung unter Einbeziehung der Ressourcen.
<b>Arten der Kosten- und Leistungsrechnung</b>	Die <u>Kostenartenrechnung</u> als systematische Erfassung der Kosten nach ihren Arten. Die <u>Kostenstellenrechnung</u> als systematische Verteilung der Kostenarten (Einzelkosten und Gemeinkosten) auf die Kostenstellen der gemeindlichen Verwaltung. Die <u>Kostenträgerrechnung</u> als systematische Zurechnung der Kosten auf die Produkte (produktorientierten Kostenträger) der Gemeinde.
<b>Methoden der Kosten- und Leistungsrechnung</b>	- Vollkostenrechnung - Teilkosten-, Deckungsbeitrags-, Grenzkosten-, Prozesskosten- oder Zielkostenrechnung - Plan- und Ist-Kostenrechnung
<b>Grundlagen und Formen der Kostenverteilung</b>	Die Kosten der Gemeinde sollen systematisch entsprechend der Verursachung auf Kostenstellen und Kostenträger unter Berücksichtigung von Bezugsgrößen und Umlageschlüsseln verteilt werden.
<b>Datenbereitstellung</b>	Die Fachbereiche der gemeindlichen Verwaltung haben die notwendigen Daten zur Durchführung der gemeindlichen Kosten- und Leistungsrechnung zu ermitteln und bereitzustellen.
<b>Verantwortlichkeiten</b>	Die Verantwortlichkeiten für die Durchführung der örtlichen Kosten- und Leistungsrechnung sind unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten festzulegen.
<b>Vornahme von Leistungsverrechnungen</b>	Den Kostenstellen und den Kostenträgern sind nicht nur die Kosten, sondern auch die durch sie erwirtschafteten Erlöse zutreffend zuzuordnen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 18 GemHVO NRW**

<b>Regelungsbereiche für die örtliche Kosten- und Leistungsrechnung</b>	
<b>REGELUNGSBEREICHE</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Abrechnungszeiträume</b>	Die Durchführung der örtlichen Kosten- und Leistungsrechnung bedarf der vorherigen Festlegung von Abrechnungszeiträumen unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten.
<b>Berichtswesen und Berichtsvorgaben</b>	Im Rahmen des Berichtswesens sollen die Ergebnisse der Kosten- und Leistungsrechnung dokumentiert und aufbereitet werden, dass sie der Unterstützung der Verwaltungssteuerung und der Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung dienen können. Unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten sind Vorgaben über regelmäßige Standardberichte sowie über themenbezogene Sonderberichte oder anlassbezogene Berichte festzulegen.
<b>Entwicklung von Kennzahlen</b>	Die Zielsetzung der Unterstützung der Verwaltungssteuerung erfordert die Bereitstellung geeigneter Kennzahlen, bei deren Entwicklung die örtlichen Gegebenheiten zu berücksichtigen sind.
<b>Örtliche Besonderheiten</b>	Die Schaffung einer Transparenz und die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung unter Einbeziehung der Ressourcen erfordert die Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten.

*Abbildung 381 „Regelungsbereiche für die örtliche Kosten- und Leistungsrechnung“*

Die Ausgestaltung der örtlichen Kosten- und Leistungsrechnung der Gemeinde soll im Einzelnen möglichst unter Berücksichtigung der Zielsetzungen der Gemeinde erfolgen. Sie stellen Rahmenbedingungen für den Umfang und die Form der örtlichen Umsetzung dar.

**2.2 Die Beteiligung des Rates**

Nach der Vorschrift hat die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister die erlassene örtliche Dienstanweisung über die Art und den Umfang der Kosten- und Leistungsrechnung in der gemeindlichen Verwaltung dem Rat der Gemeinde zur Kenntnis vorzulegen. Die Vorschrift sichert daher die Rechte des Rates in örtlich bedeutsamen Angelegenheiten. Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister bleiben dabei gleichwohl verantwortlich für die Umsetzung, denn sie haben die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Verwaltung inne. Sie haben daher auch aufgrund der sachlich notwendigen Vorschriften die Steuerung der Gemeinde sicherzustellen. Die örtliche Vorschrift soll möglichst nicht nur einfache Ausführungen zu der örtlichen Kosten- und Leistungsrechnung enthalten, sondern dabei auch die Gegebenheiten aus der örtlichen Verwaltungsorganisation angemessen berücksichtigen. Die Bedeutung der örtlichen Vorschriften ist als so gewichtig anzusehen, dass auf eine Kenntnisnahme der Vorschrift durch den Rat der Gemeinde nicht verzichtet werden kann.



**§ 19**

**Weitere Vorschriften für die Haushaltsplanung**

(1) <sup>1</sup>Die Veranschlagung von Personalaufwendungen in den Teilplänen richtet sich nach den im Haushaltsjahr voraussichtlich besetzten Stellen. <sup>2</sup>Dabei können die Personalaufwendungen für Personen, die nicht im Stellenplan geführt werden, zentral veranschlagt werden.

(2) Die Versorgungs- und die Beihilfeaufwendungen können auf die Teilpläne aufgeteilt oder zentral veranschlagt werden.

**Erläuterungen zu § 19:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Zwecke der Vorschrift**

Die allgemeinen Planungsgrundsätze für den gemeindlichen Haushalt sollen sicherstellen, dass der Ergebnisplan und die daraus entstehende Ergebnisrechnung ein vollständiges und übersichtliches Bild über das zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben erforderliche Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch und die Ertragslage der Gemeinde abgeben (vgl. § 11 GemHVO). Der Finanzplan und die daraus entstehende Finanzrechnung sollen dazu beitragen, ein Bild über die Finanzmittelherkunft und Finanzmittelverwendung sowie über die Finanzlage der Gemeinde zu ermöglichen. Als Ergänzung zu den vorherigen Vorschriften über die allgemeinen Planungsgrundsätze und Ziele für die gemeindliche Haushaltswirtschaft finden sich in dieser Vorschrift nur noch Regelungen, deren Inhalte und Umfang keines eigenständigen Paragraphen im Geflecht der haushaltswirtschaftlichen Vorschriften bedarf.

**2. Das Bruttoprinzip**

Im gemeindlichen Haushaltsplan sind die Erträge und Aufwendungen sowie die Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde getrennt voneinander und in voller Höhe zu veranschlagen (Bruttoprinzip). Es ist nicht Zweck des gemeindlichen Haushalts lediglich die wirtschaftliche Belastung oder den Vorteil der Gemeinde im Haushaltsjahr aufzuzeigen. Im gemeindlichen Haushalt sollen vielmehr das voraussichtliche Ressourcenaufkommen und der Ressourcenverbrauch sowie die voraussichtlichen Zahlungen der Gemeinde vollständig veranschlagt werden (vgl. § 11 Absatz 1 GemHVO NRW). Eine Saldierung von Erträgen und Aufwendungen im gemeindlichen Ergebnisplan sowie von Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan der Gemeinde ist daher nicht zulässig. Der Verzicht auf die Anwendung des Bruttoprinzips würde die Übersicht über die gemeindlichen Ressourcen und die gemeindlichen Finanzmittel erheblich beeinträchtigen, wenn die Übersicht ggf. nicht sogar verloren gehen könnte.

**II. Erläuterungen im Einzelnen**

**1. Zu Absatz 1 (Veranschlagung von Personalaufwendungen):**

**1.1 Zu Satz 1 (Veranschlagung in den Teilplänen):**

**1.1.1 Die Inhalte der Vorschrift**

Nach der Vorschrift ist die Veranschlagung von Personalaufwendungen in den Teilplänen an dem im Haushaltsjahr voraussichtlich besetzten Stellen auszurichten. Die Gemeinde hat daher die Veranschlagung von Personal-

aufwendungen in ihrem Haushaltsplan im Einklang mit dem Stellenplan als zutreffende Grundlage für die gemeindliche Personalwirtschaft vorzunehmen. Der Stellenplan der Gemeinde, der jährlich von ihr aufzustellen ist, weist für den Zeitraum eines Haushaltsjahres die für notwendig erachteten Stellen für die gemeindliche Verwaltung aus (vgl. § 8 GemHVO NRW). Bei der Planung der Personalausstattung und damit auch des Umfangs und der Angemessenheit der Stellen für die Beschäftigten der Gemeinde dürfen sowohl die Sicherstellung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung als auch die aus den Beschäftigungsverhältnissen entstehenden künftigen haushaltsmäßigen Belastungen in Form von Personalaufwendungen nicht außer Acht gelassen werden.

Der gemeindliche Stellenplan stellt daher einen quantitativen als auch qualitativen haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungsrahmen für die Personalwirtschaft der Gemeinde dar. Die Aufteilung der Personalaufwendungen auf die Teilpläne wird dadurch erleichtert, dass dem Stellenplan eine Gesamtübersicht über die vorgesehene Aufteilung der Stellen des Stellenplans auf die Produktbereiche beizufügen ist, soweit die Stellenaufteilung nicht auszugswise in den einzelnen Teilplänen enthalten ist (vgl. § 8 Absatz 3 GemHVO NRW). Diese Übersicht soll die Grundlage für die Aufteilung der gemeindlichen Personalaufwendungen auf die Teilpläne bilden. Durch die Ergänzung des gemeindlichen Stellenplans um eine Stellenübersicht wird die Zuordnung der Stellen auf die Aufgabenbereiche bzw. Produktbereiche der Gemeinde ersichtlich bzw. der dort bestehende Personalbedarf erkennbar und nachvollziehbar gemacht.

### **1.1.2 Der Begriff „Personalaufwendungen“**

Im gemeindlichen Haushaltsplan sind unter der Haushaltsposition „Personalaufwendungen“ alle anfallenden Aufwendungen für die aktiven gemeindlichen Beamtinnen und Beamten sowie für die tariflich Beschäftigten und für weitere Personen, die aufgrund von Arbeitsverträgen von der Gemeinde beschäftigt werden, zu veranschlagen. Aufwandswirksam sind die Bruttobeträge einschließlich der Nebenbezüge und Lohnnebenkosten, z. B. Überstundenentlohnung, Weihnachtsgeld, Sozialversicherungsbeiträge u.a. Aber auch Beihilfen sowie Unterstützungsleistungen für die Beschäftigten sind unter dieser Position zu veranschlagen. Ebenso gehören gewährte Leistungsbezüge dazu (vgl. § 6 LBesG NRW).

Zu den gemeindlichen Personalaufwendungen gehören aber auch die Beiträge zu den Versorgungskassen, z. B. als Arbeitgeberanteile zur Zusatzversorgungskasse. Auch die jährlichen Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für die noch tätigen Beschäftigten sowie Rückstellungen für Urlaubsansprüche und Arbeitszeitguthaben sind unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen. Die Ausgleichszahlungen für nicht beschäftigte Schwerbehinderte sind dagegen unter der Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Aufwendungen“ zu veranschlagen.

Gemeindliche Vorschuss- oder Abschlagszahlungen an die Beschäftigten stellen keine Leistungen der Gemeinde dar, die zum Zahlungszeitpunkt als gemeindliche Personalaufwendungen zu erfassen wären. Diese gemeindlichen Zahlungen berühren zum Zahlungszeitpunkt lediglich die gemeindliche Finanzrechnung als Auszahlungen und werden zum Abschlussstichtag in der gemeindlichen Bilanz als Forderungen gegenüber den betreffenden gemeindlichen Beschäftigten angesetzt.

### **1.2 Zu Satz 2 (Zentrale Veranschlagung von Personalaufwendungen):**

Nach der Vorschrift können die Personalaufwendungen für Personen, die nicht im Stellenplan der Gemeinde geführt werden, im gemeindlichen Haushaltsplan zentral veranschlagt werden. Der gemeindliche Stellenplan hat grundsätzlich sämtliche Stellen für die Beschäftigten, unabhängig von ihrer Besetzung, im Haushaltsjahr auszuweisen. Der Stellenplan muss sichtbar machen, welches und wie viel Personal die Gemeinde für ihre Aufgabenerfüllung benötigt. Bei der Aufstellung des Stellenplans muss sich die Gemeinde nach den besoldungs- und tarifrechtlichen Bestimmungen richten. Zudem muss dem Rat der Gemeinde wegen der langfristigen Folgen der Ein-

stellung von Beschäftigten im Rahmen seiner Budgethoheit und seiner Zuständigkeit für den Erlass des Stellenplans (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW) die Verantwortung tragen.

Die Regelung über eine zentrale Veranschlagung für einen bestimmten Beschäftigtenkreis berücksichtigt den Umstand, dass je nach der Art der einzelnen Beschäftigungsverhältnisse, z. B. Beschäftigte in der Probe- oder Ausbildungszeit, Aushilfskräfte, eine zentrale Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan sachgerechter ist als eine Aufteilung auf verschiedene Teilpläne. Diese Beschäftigten werden im Rahmen ihrer laufenden Probe- oder Ausbildungszeit bzw. als Aushilfskräfte regelmäßig in unterschiedlichen Bereichen der gemeindlichen Verwaltung eingesetzt.

Das Innenministerium hat für den gemeindlichen Stellenplan und die Stellenübersicht zwei Muster veröffentlicht und zur Anwendung empfohlen. Sofern diese Muster von der Gemeinde genutzt werden, sind sie anzupassen, wenn sich aufgrund von Tarifverträgen oder des Beamtenrechts Änderungen ergeben (vgl. Nummer 1.3.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

## **2. Zu Absatz 2 (Veranschlagung von Versorgungs- und Beihilfeaufwendungen):**

### **2.1 Die Veranschlagung von Versorgungsaufwendungen**

Nach der Vorschrift können die Versorgungsaufwendungen im gemeindlichen Haushaltsplan dezentral oder zentral veranschlagt werden. Bei diesen Leistungen für das ausgeschiedene Personal handelt es sich um Aufwendungen, die ihren Ursprung in der gesamten Tätigkeit des Empfängers in der gemeindlichen Verwaltung bzw. in seiner gesamten Lebensarbeitszeit haben. Es kann daher i.d.R. sachgerecht sein, diese Pensionslasten zentral im gemeindlichen Haushaltsplan in dem zutreffenden Teilplan zu veranschlagen, der dem Produktbereich „Innere Verwaltung“ zuzuordnen ist. Es bietet sich ggf. auch eine dezentrale Veranschlagung an.

Bei der Veranschlagung von Versorgungsaufwendungen unter der entsprechenden Haushaltsposition ist zu beachten, dass nur dann Aufwendungen aus Versorgungsleistungen der Gemeinde für ihre nicht mehr tätigen Beschäftigten sowie deren Angehörigen zu veranschlagen sind, soweit diese im Rahmen der Auszahlungen der Versorgungsleistungen oder der Umlagezahlungen an die Versorgungskasse oder durch andere Änderungen entstehen (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 11 GemHVO NRW). Zusätzliche Aufwendungen können entstehen, weil die Rückstellungen für den beamtenrechtlichen Einzelfall in Höhe des Barwertes und nicht in Höhe des zu jedem künftigen Zahlungstermin notwendigen Betrages in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind, auch wenn in der Zeit, in der die Versorgungsempfänger noch tätig sind, die Gemeinde entsprechend der rechtlichen Bestimmungen Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen vorgenommen hat (vgl. § 36 Absatz 1 GemHVO NRW).

Im Jahr der Auszahlung der Versorgungsleistungen werden die für die Versorgungsleistungen gebildeten Rückstellungen dann in Anspruch genommen (herabgesetzt), sodass die von der Gemeinde zu leistenden Versorgungsauszahlungen in dem betreffenden Haushaltsjahr nicht in ihrem vollen Umfang zu Aufwendungen führen. Bei einer jahresbezogenen Betrachtung reichen die Pensionsrückstellungen, die durch den anzusetzenden Barwert unter Einbeziehung des Abzinsungsfaktors ermittelt werden, nicht aus, um den Erfüllungsbetrag der Gemeinde, also die zu zahlenden Versorgungsleistungen, abzudecken. Für den nicht durch Rückstellungen gedeckten Anteil der Versorgungsleistungen entstehen daher gemeindliche Aufwendungen in dem Haushaltsjahr, in dem die Versorgungsauszahlungen von der Gemeinde erfolgen.

### **2.2 Die Veranschlagung von Beihilfeaufwendungen**

Nach der Vorschrift können die Beihilfeaufwendungen im gemeindlichen Haushaltsplan dezentral oder zentral veranschlagt werden. Bei diesen Leistungen für die gemeindliche Beschäftigten und die Versorgungsempfänger

handelt es sich um Aufwendungen handelt, die ihren Ursprung in den beamtenrechtlichen Verpflichtungen der Gemeinde haben. Bei diesen personenbezogenen Aufwendungen der Gemeinde dürfte es i.d.R. sachgerecht sein, diese Unterstützungsleistungen zentral im gemeindlichen Haushaltsplan in dem zutreffenden Teilplan zu veranschlagen, der dem Produktbereich „Innere Verwaltung“ zuzuordnen ist. Es bietet sich in diesen Fällen, insbesondere wegen der möglichen Zurechnung zu einzelnen Personen bzw. aus Gründen des Datenschutzes weder eine dezentrale Veranschlagung noch eine personenbezogene Zuordnung zu einem Produktbereich (Teilplan) an, in dem der Beschäftigte tätig ist oder der Versorgungsempfänger zuletzt eingesetzt war. Die Beihilfeaufwendungen müssen aber im Haushaltsplan enthalten sein, um den Ressourcenverbrauch der Gemeinde vollständig abzubilden.

## **2.3 Die Verteilung der Versorgungs- und Beihilfeaufwendungen**

### **2.3.1 Die Verteilung der Versorgungsaufwendungen**

Die in der Vorschrift enthaltene Möglichkeit, die Versorgungsaufwendungen auf die Teilpläne aufzuteilen, folgt dem Gedanken, dass diese Aufwendungen eine „Fortführung“ der Personalaufwendungen darstellen. Es wird zudem berücksichtigt, dass ein Versorgungsempfänger regelmäßig in mehreren Aufgabenbereichen der gemeindlichen Verwaltung tätig gewesen sein dürfte und deshalb die für ihn entstehenden Versorgungsaufwendungen nicht allein dem Aufgabenbereich zugerechnet werden sollen, in dem er vor seinem Ruhestand zuletzt tätig war. Die mögliche Aufteilung kann deshalb z. B. anteilig geschlüsselt nach den in den Teilplänen ausgewiesenen Personalaufwendungen vorgenommen werden.

### **2.3.2 Die Verteilung der Beihilfeaufwendungen**

Eine örtliche Verteilung von Personalaufwendungen bietet sich auch für die Beihilfeaufwendungen für die Beschäftigten an. In diesem Fällen kann der durch die Beihilfeleistungen entstandene Ressourcenverbrauch der Gemeinde verantwortungsgerecht innerhalb der gemeindlichen Verwaltung verteilt werden, ohne dass diese Aufwendungen zwingend einer zentralen Stelle zugeordnet bzw. zentral im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagt werden müssen. Es sollte dabei möglichst ein sachgerechter örtlicher Maßstab für die Aufteilung dieser Aufwendungen auf die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan gefunden werden.

**XXXXXXXXXXXX**

## Dritter Abschnitt

### Besondere Vorschriften für die Haushaltswirtschaft

#### 1. Allgemeines

Die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben im Haushaltsjahr und die damit einhergehende Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfordern eine vom Rat der Gemeinde beschlossene Haushaltssatzung mit den im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen. Die Gemeinde hat darauf aufbauend ihren Bürgern und Einwohnern die Leistungen zu erbringen und die Einrichtungen zu schaffen, die die örtliche Gemeinschaft zur Sicherung ihres Lebensstandards und zur Wahrung einer weitgehenden Gleichmäßigkeit der Lebensverhältnisse in allen Gebieten erfordert.

Die Gemeinde hat dabei darauf Rücksicht zu nehmen, dass die Kosten der Leistungen und der Einrichtungen letztlich von den Bürgern durch Steuern und Abgaben aufgebracht werden und dazu auch die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung zu beachten (vgl. § 77 GO NRW). Diese Gegebenheiten verpflichten die Gemeinde ganz besonders zu einer wirtschaftlichen, effizienten und sparsamen Haushaltsführung im Haushaltsjahr (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Die haushaltsrechtlichen Vorschriften dieses Abschnitts der Gemeindehaushaltsverordnung folgen diesen Haushaltsgrundsätzen.

#### 2. Die besonderen Vorschriften für die Haushaltswirtschaft

##### 2.1 Die Gesamtübersicht über die Vorschriften

Der dritte Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung enthält zu wichtigen Sachverhalten bei der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft besondere Vorschriften. Die Bestimmungen beruhen auf der Ermächtigungsgrundlage des § 133 Absatz 1 GO NRW. Durch diese Vorschrift wird das Innenministerium ermächtigt, zur Durchführung der Gemeindeordnung in einer Rechtsverordnung die notwendigen haushaltswirtschaftlichen Regelungen im Einvernehmen mit dem Finanzministerium zu treffen, z. B. zur Haushaltsausführung, zur Bildung von Budgets, zur Haushaltsüberwachung. Auf dieser Grundlage sind die folgenden Vorschriften erarbeitet worden (vgl. Abbildung).

<b>Die Vorschriften im 3. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung</b>	
<b>Dritter Abschnitt Besondere Vorschriften für die Haushaltswirtschaft</b>	§ 20 Grundsatz der Gesamtdeckung § 21 Bildung von Budgets § 22 Ermächtigungsübertragung § 23 Bewirtschaftung und Überwachung § 24 Haushaltswirtschaftliche Sperre, Unterrichtungspflicht § 25 Vergabe von Aufträgen § 26 Stundung, Niederschlagung und Erlass

Abbildung 382 „Die Vorschriften im 3. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung“

##### 2.2 Die Vorschriften im Einzelnen

Der dritte Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung enthält im Einzelnen folgende besondere Vorschriften für die gemeindliche Haushaltswirtschaft:

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**3. Abschnitt GemHVO NRW**

- § 20 Grundsatz der Gesamtdeckung

Aus dem Gebot des Haushaltsausgleichs nach § 75 Absatz 2 GO NRW ergibt sich, dass im Rahmen der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde alle Erträge des Haushaltsjahres den Aufwendungen dieses Jahres gegenüber zustellen sind. Die Gesamtsumme der Erträge ist daher zur „Deckung“ der Gesamtsumme der Aufwendungen bestimmt (Gesamtdeckung). Es ist damit aber nicht ausgeschlossen bzw. zulässig, bestimmte Erträge bestimmten Aufwendungen gegenüberzustellen.

Diese Ausnahme gilt auch für Einzahlungen, die z. B. bei Investitionen der Gemeinde den dafür bestimmten Auszahlungen gegenübergestellt werden. Die Gesamtdeckung gilt insoweit, wie in der Gemeindehaushaltsverordnung nichts anderes bestimmt ist, z. B. die Bildung von Budgets in § 21 GemHVO NRW. Wegen der Bestandteile des gemeindlichen Haushalts (vgl. § 1 Absatz 1 GemHVO NRW) ist die Gesamtdeckung jedoch differenziert betrachtet und geregelt worden.

- § 21 Bildung von Budgets

Das NKF beinhaltet neben dem Ressourcenverbrauchskonzept auch die dezentrale Ressourcenverantwortung und unterstützt damit eine flexible Haushaltsbewirtschaftung durch die Gemeinde. Die Regelung ermöglicht der Gemeinde die Bildung von Budgets als örtliches Bewirtschaftungsinstrument im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Unter dem Begriff „Budgetierung“ wird dabei verstanden, dass den einzelnen Organisationseinheiten der gemeindlichen Verwaltung, z. B. Fachbereiche oder Ämter, bestimmte Ressourcen zur eigenverantwortlichen Bewirtschaftung zu übertragen (dezentrale Ressourcenverantwortung).

Ein Budget ist somit als ein mit finanziellen Mitteln ausgestatteter Handlungsbereich zu verstehen, der einem abgegrenzten Verantwortungsbereich innerhalb der gemeindlichen Verwaltung übertragen wird. Durch ein solches Budget werden mehrere Ergebnispositionen oder Finanzpositionen miteinander verbunden, sodass die einzelnen im Ergebnisplan oder Finanzplan veranschlagten Ermächtigungen wie eine einzige Ermächtigung im Rahmen vorgegebener Sachziele bewirtschaftet werden können. Dieses Verständnis von Budgetierung als ein eigenverantwortlicher Bewirtschaftungsprozess ist gekoppelt an die verwaltungsmäßigen Organisationseinheiten der Gemeinde und bedarf einer eindeutigen Festlegung von Verantwortlichkeiten.

- § 22 Ermächtigungsübertragung

Bei der Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr lässt sich nicht immer mit Gewissheit übersehen, ob die im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen bis zum Ende des Haushaltsjahres in Anspruch genommen werden können. Insbesondere könnten Vorhaben, die sich über das Haushaltsjahr hinaus erstrecken und nicht wie geplant durchgeführt werden, durch eine Neuveranschlagung der Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan gefährdet werden.

Diese Sachlage würde insbesondere dann zu Schwierigkeiten führen, wenn sich eine Verzögerung erst zum Ende des Haushaltsjahres herausstellt. Zu diesem Zeitpunkt sollte der Haushaltsplan für das neue Haushaltsjahr bereits beschlossen sein oder kurz vor seiner Verabschiedung stehen (vgl. § 80 GO NRW). Die Ermächtigungsübertragung gibt der Gemeinde die Möglichkeit, einen unwirtschaftlichen Gebrauch der Ermächtigungen des Haushaltsplans zu vermeiden und sie entsprechend dem tatsächlichen Bedarf in Anspruch zu nehmen. Die Gemeinde hat dazu eigenverantwortlich eine sachgerechte Geltungsdauer für die übertragenen Ermächtigungen für die laufende Verwaltung und für die Investitionstätigkeit der Gemeinde festzulegen.

- § 23 Bewirtschaftung und Überwachung

Zur gemeindlichen Bewirtschaftung gehört auch das bereits bei der Veranschlagung von Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan zu beachtende Bruttoprinzip (vgl. § 11 GemHVO NRW). Diese Vorschrift erlaubt davon eine Abweichung. Sie trägt damit dem Umstand der gemeindlichen Praxis Rechnung, dass bei den in der Vorschrift benannten Ertragsarten regelmäßig und nachträglich Gegebenheiten entstehen, die im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft besonders zu berücksichtigen sind.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**3. Abschnitt GemHVO NRW**

Die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans und die damit verbundene Inanspruchnahme der darin veranschlagten Ermächtigungen machen es notwendig, dass die Gemeinde sich auch unterjährig einen Überblick über den Stand der Haushaltsausführung verschafft. Durch interne Überwachungsmaßnahmen muss zudem auch das Erfordernis der wirtschaftlichen und sparsamen Haushaltswirtschaft gesichert werden (vgl. § 75 GO NRW). Die Überwachungspflicht besteht auch deshalb, weil bei den im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen die zeitliche Bindung an das Haushaltsjahr sowie die sachliche Bindung an den vorgesehenen Zweck einzuhalten ist. Eine Inanspruchnahme der Ermächtigungen ist deshalb so lange zurückzustellen ist, bis die Aufgabenerfüllung der Gemeinde diese erfordert.

- § 24 Haushaltswirtschaftliche Sperre, Unterrichtungspflicht

In der Gemeinde hat der Kämmerer und der Bürgermeister die Verantwortung für die Ausführung der vom Rat der Gemeinde beschlossenen Haushaltssatzung. Sie haben damit eine Überwachungspflicht für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr. Diese Verpflichtungen werden durch das Recht ergänzt, bei entsprechendem Anlass z.B. eine haushaltswirtschaftliche Sperre zu erlassen. Ein solches haushaltswirtschaftliches Instrument kann z.B. in Betracht kommen, wenn die Entwicklung der Erträge und Aufwendungen bzw. der Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen im Haushaltsjahr anders verläuft als geplant.

In den Fällen, in denen die haushaltswirtschaftliche Sperre vom Kämmerer erlassen wird, ist der Rat der Gemeinde darüber zu unterrichten. Er ist aber auch dann zu informieren, wenn z.B. der Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 GO NRW gefährdet ist oder sich die Investitionsauszahlungen der Gemeinde im Haushaltsjahr nicht nur geringfügig erhöhen. Auch aus der gemeindlichen Kreditwirtschaft kann oftmals ein Anlass für eine Unterrichtung des Rates entstehen.

- § 25 Vergabe von Aufträgen

Diese Vorschrift beinhaltet die Ausschreibungspflicht eines öffentlichen Auftrages vor dessen Vergabe durch die Gemeinde, sofern nicht besondere Ausnahmetatbestände vor Ort vorliegen. Sie erfasst sämtliche Vergaben von gemeindlichen Aufträgen, bei denen das Auftragsvolumen der Lieferungen und Leistungen unterhalb der von der Europäischen Union festgesetzten Schwellenwerte (ohne Umsatzsteuer) liegt. Die grundsätzliche Verpflichtung der Gemeinde zur öffentlichen Ausschreibung von Vergaben soll sicherstellen, dass die Angebote der infrage kommenden Unternehmen im Leistungswettbewerb mit den Mitunternehmen zustande kommen. Die Gemeinde soll dadurch in die Lage versetzt werden, unter Ausnutzung aller Chancen am Markt das für sie wirtschaftlich günstigste Angebot nach ihrer Leistungsbeschreibung zu erzielen.

- § 26 Stundung, Niederschlagung und Erlass

Die Veränderung von bestehenden Ansprüchen der Gemeinde durch Stundung, Niederschlagung und Erlass wird in Form von Einzelwertberichtigungen, ggf. auch als Pauschalwertberichtigungen umgesetzt. Dadurch sind ggf. die auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz angesetzten Forderungen in ihrem Wert anzupassen (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 2.2 GemHVO NRW). Die Wertberichtigungen beruhen dabei auf Prüfungen hinsichtlich eines Risikos bei den gemeindlichen Forderungen. Die Gemeinde hat dabei auch zu entscheiden, ob im Einzelfall eine Niederschlagung oder ein Erlass von Ansprüchen in Betracht kommt. Bei einer Stundung wird dagegen nicht auf gemeindliche Ansprüche verzichtet, sondern nur die Fälligkeit der Zahlung eines Dritten verändert.

Die im NKF bestehende erhebliche höhere Bedeutung der Forderungen der Gemeinde sollte dazu führen, ein Forderungsmanagement aufzubauen, um eine zweckgerichtete Handhabung der Forderungen zu gewährleisten. Die Vorschriften über Stundung, Niederschlagung und Erlass von gemeindlichen Ansprüchen sind aber auch unter dem Aspekt des § 23 Absatz 3 GemHVO NRW zu sehen, wonach sicherzustellen ist, dass Ansprüche der Gemeinde vollständig erfasst, rechtzeitig geltend gemacht und eingezogen werden.

### **3. Die Zwecke der Budgetierung im gemeindlichen Haushalt**

Das gemeindliche Haushaltsrecht stellt für die Budgetierung durch die Gemeinden einige haushaltswirtschaftliche Instrumente zur Verfügung, die eine flexible Bildung und Bewirtschaftung von Budgets im gemeindlichen Haushalt ermöglichen. Die Gemeinde hat die Budgets eigenverantwortlich zu bilden, aber auch die Regeln über die Bewirtschaftung der Budgets unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Bedingungen, der eigenen Leistungsfähigkeit sowie der örtlichen dezentralen Ressourcenverantwortung zu gestalten. Soweit sie grundsätzliche oder budgetübergreifende Regelungen trifft, bietet sich dafür z. B. auch die jährlich durch den Rat der Gemeinde zu erlassende Haushaltsatzung an (vgl. §§ 78 und 80 GO NRW). Dazu ergänzende, auf einzelne Budgets zugeschnittene besondere Vorgaben, stehen im Zusammenhang mit dem betreffenden Budget und wären, wenn die Budgets im Haushaltsplan enthalten sind, auch dort z. B. als Bewirtschaftungsregeln, anzugeben.

In diesem Zusammenhang sollte die „Feststellung“ eines gemeindlichen Rechnungsprüfers „Keine 21 ohne 12“ bei jeder Gemeinde im Rahmen der örtlichen Budgetbildung Anwendung finden. Sie bedeutet: Keine Budgetbildung nach § 21 GemHVO NRW ohne für die Budgets gleichzeitig sachgerechte Ziele und Leistungskennzahlen nach § 12 GemHVO NRW festzulegen. Eine gemeindliche Kosten- und Leistungsrechnung (vgl. § 18 GemHVO NRW) kann dabei die örtliche Budgetbildung unterstützen. Die mit der Budgetierung verbundene Stärkung (Dezentralisierung) der Ressourcenverantwortung in der Gemeinde hat jedoch keine Einschränkung des allgemeinen Budgetrechts des Rates zur Folge. Der Rat bestimmt spätestens mit seinem Beschluss über die Haushaltsatzung, über Inhalt und Umfang und Ziele der Haushaltsbewirtschaftung im neuen Haushaltsjahr.

Die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in Form von örtlichen Budgets (vgl. § 21 GemHVO NRW) sollte von der Gemeinde zum Anlass genommen werden, mehrmals jährlich (d.h. mindestens zweimal) den Rat über die Erreichung der budgetorientierten Finanz- und Leistungsziele zu unterrichten. Die freiwillige Information geht über die Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat hinaus (vgl. § 24 Absatz 2 GemHVO NRW). Im Rahmen der Haushaltsplanung für die künftigen Haushaltsjahre und unter Berücksichtigung der gemeindlichen Jahresabschlüsse kann dann zwischen Rat und Verwaltung die Art und die Form der künftigen Haushaltsbewirtschaftung bzw. Haushaltsausführung besser abgestimmt werden.



**§ 20**

**Grundsatz der Gesamtdeckung**

Soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist, dienen

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

**Erläuterungen zu § 20:**

**I. Allgemeines**

**1. Inhalte der Vorschrift**

Die Gemeinde hat bei der Planung und der Ausführung ihrer Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr sowie im gemeindlichen Jahresabschluss darauf zu achten, dass sie zur Einhaltung des Haushaltsausgleichs und zu einer wirtschaftlichen, effizienten und sparsamen Haushaltsführung gesetzlich verpflichtet ist (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Diese Vorgaben wirken sich unmittelbar auch auf den Grundsatz der Gesamtdeckung nach dieser Vorschrift aus. Es ist dabei grundsätzlich von einem möglichst ausgeglichenen Verhältnis zwischen den Erträgen und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde ausgegangen wird. Der Grundsatz der Gesamtdeckung entfaltet in dieser Hinsicht jedoch keine unmittelbare Wirkung für die Aufstellung des gemeindlichen Haushaltsplans. Durch die Haushaltspositionen im Haushaltsplan werden zwar sachliche und zweckbezogene Grenzen gesetzt, doch die produktorientierte Verteilung bzw. Verwendung der gemeindlichen Finanzmittel liegt unter Berücksichtigung der stetigen Aufgabenerfüllung und der Festlegung der Schwerpunkte für das Haushaltsjahr sowie der weiteren wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde in deren Eigenverantwortung.

Aus dem Inhalt der gemeindlichen Verpflichtung zum jährlichen Haushaltsausgleich ergibt sich dabei, dass haushaltsjahrbezogen alle gemeindlichen Erträge den entstehenden Aufwendungen gegenüberzustellen sind (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Dadurch lässt sich die Gesamtsumme der gemeindlichen Erträge bestimmen, die zur „Deckung“ der Gesamtsumme der Aufwendungen heranzuziehen ist (Gesamtdeckung). Es ist damit aber gleichwohl nicht ausgeschlossen worden, dass die Gemeinde bestimmte Erträge oder Einzahlungen bestimmten Aufwendungen oder Auszahlungen gegenüberstellen kann (vgl. § 22 Absatz 3 GemHVO NRW). Außerdem kann z. B. ein Ertrag aus einer Vermögensveräußerung (Anteil des Veräußerungserlöses über dem Buchwert des Vermögensgegenstandes), nicht wieder für Aufwendungen in dem betreffenden Produktbereich eingesetzt werden, dem der gemeindliche Vermögensgegenstand zugeordnet war, denn dieser Ertrag ist ggf. unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Im Rahmen der Gesamtdeckung können Überschüsse eines Vorhabens ohne Weiteres auch mit Fehlbeträgen einer anderen Maßnahme „verrechnet“ werden, ohne ein vorheriges umständliches Verfahren einleiten zu müssen. Diese Abgrenzung gilt z. B. auch bei Investitionsmaßnahmen, wenn Zuweisungen nicht wie geplant von Dritten gewährt werden, denn dann kann ein Ausfall durch andere Einzahlungen aufgefangen werden, bevor z. B. wegen einer gemeindlichen Investitionsmaßnahme eine zusätzliche Kreditaufnahme in Betracht kommt (vgl. nach § 86 GO NRW). Die gemeindliche Gesamtdeckung gilt jedoch nur soweit, wie in der Gemeindehaushaltsverordnung nichts anderes bestimmt ist (vgl. z. B. § 21 GemHVO NRW). Sie wirkt sich sowohl auf die Haushaltsplanung als auch auf den Jahresabschluss der Gemeinde aus und steht einer dezentralen Fach- und Ressourcenverantwortung innerhalb der gemeindlichen Verwaltung nicht entgegen.

## **2. Gesamtdeckung und allgemeine Finanzwirtschaft**

Der Grundsatz der Gesamtdeckung ist wegen der Bestandteile des gemeindlichen Haushalts differenziert betrachtet und geregelt worden. Die Ordnung des Haushaltsplans nach Produktbereichen sowie die Abgrenzung nach Zahlungsarten erfordern einen gesonderten Teilplan für Leistungen, die der Gemeinde bezogen auf ihren Gesamthaushalt gewährt werden, z. B. nach dem Gemeindefinanzierungsgesetz. Die von der Gemeinde in allgemeiner Form für Dritte zu erbringenden Leistungen müssen ebenfalls einem allgemeinen Teilplan zugeordnet werden, z. B. allgemeine Umlagen. Der Haushaltsplan der Gemeinde muss daher einen eigenständigen Teilplan, bezogen auf den besonderen Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“, enthalten (vgl. § 4 Abs. 1 GemHVO NRW i.V.m. Nr. 1.2.3 des Runderlasses vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

Diese Maßgabe eines gesonderten, zusammengefassten Ausweises von allgemeinen Zahlungen im gemeindlichen Haushaltsplan entsteht auch aus dem Gesamtdeckungsprinzip heraus. Sofern die Gemeinde z. B. eine allgemeine Investitionszuweisung erwartet, müsste sie diese Finanzmittel von Anfang an auf die Produktbereiche aufteilen, die davon betroffen sein könnten. Bei einer Veranschlagung und auch beim Nachweis des gesamten erhaltenen Betrages ist es in dem Teilfinanzplan möglich, unter Steuerungsgesichtspunkten detailliertere Angaben zur Verwendung mithilfe von „davon-Vermerken“ zu machen. Die Herkunft des Fremdkapitals kann dann genauer angegeben und Umschuldungen sowie außerordentliche Tilgungen gesondert herausgestellt werden. Diese Sachlage bringt es mit sich, dass die Gliederung dieses Teilplans von der Regelgliederung in den übrigen Teilplänen erheblich abweichen kann. Aufgrund von Kreditaufnahmen der Gemeinde kann es andererseits möglich sein, dass im Finanzplan und im Teilfinanzplan gleiche Beträge anzusetzen sind. Gleichwohl kann wegen der gebotenen Transparenz über die Kreditaufnahmen nicht auf den Teilfinanzplan verzichtet werden.

## **3. Gesamtdeckung und Fremdkapital**

### **3.1 Die Zinsen für Fremdkapital**

Die Herstellungskosten stellen eine Wertobergrenze für den Ansatz von gemeindlichen Vermögensgegenständen in der Bilanz der Gemeinde dar (vgl. § 33 Absatz 3 GemHVO NRW). Dabei ist jedoch nicht von „Kosten der Herstellung“ im betriebswirtschaftlichen Sinne auszugehen, denn die Zinsen für Fremdkapital gehören nicht zu den gemeindlichen Herstellungskosten. Von der Gemeinde dürfen deshalb auch keine Zinsen für Fremdkapital in die Ermittlung von gemeindlichen Herstellungskosten einbezogen werden, auch wenn diese in der Zeit der Herstellung des gemeindlichen Vermögensgegenstandes entstanden sind. Eine Ermittlung von Zinsen, bezogen auf die Fremdfinanzierung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes, kann im Einzelfall aber zur Berechnung und Sicherung von Ansprüchen der Gemeinde erforderlich werden. Ein solcher Nachweis ist jedoch nicht unmittelbar aus dem gemeindlichen Haushalt möglich und muss daher auf andere Art und Weise von der Gemeinde erbracht werden, z. B. durch eine Nebenrechnung.

### **3.2 Die Nachweise über Fremdkapital**

Nach der Vorschrift umfasst das Gesamtdeckungsprinzip auch die gemeindlichen Kreditaufnahmen für Investitionen, für die ein allgemeiner, aber konkreter Bedarf zur Leistung investiver Auszahlungen im Haushaltsjahr bestehen muss (vgl. § 86 GO NRW). In der Haushaltssatzung der Gemeinde ist die Gesamtsumme der von der Gemeinde vorgesehenen Kreditaufnahmen für Investitionen festzusetzen (vgl. § 78 Absatz 1 Nummer 1c GO NRW). Das Gesamtdeckungsprinzip bringt es dabei mit sich, dass grundsätzlich kein Fremdkapital auf die Finanzierung der einzelnen gemeindlichen Vermögensgegenstände bezogen werden soll, auch wenn die Anschaffung oder Herstellung bestimmter Vermögensgegenstände im Einzelfall den Bedarf für eine Kreditaufnahme auslöst. In diesem Zusammenhang kann es gleichwohl in der örtlichen Praxis für die Gemeinde erforderlich werden, für eine

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 20 GemHVO NRW**

oder mehrere Investitionsmaßnahmen die Fremdfinanzierung als Betrag oder als Quote nachzuweisen. Ein solcher Nachweis ist jedoch nicht unmittelbar aus dem gemeindlichen Haushalt möglich und muss daher auf andere Art und Weise erbracht werden, z. B. durch eine Nebenrechnung.

**II. Erläuterungen im Einzelnen**

**1. Zu Nummer 1 (Deckung der Aufwendungen aus laufender Verwaltungstätigkeit):**

Für den Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung gilt, dass die Erträge insgesamt zur Deckung der Aufwendungen dienen. Als laufende Verwaltungstätigkeit sind die auf das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch ausgerichteten Tätigkeiten der Gemeinde sowie sonstige Aktivitäten anzusehen, die nicht der gemeindlichen Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind. Nach § 2 GemHVO NRW ist sowohl bei der Haushaltsplanung im Ergebnisplan als auch im Jahresabschluss in der Ergebnisrechnung eine Trennung in ordentliche Erträge und Aufwendungen und außerordentliche Erträge und Aufwendungen vorzunehmen. Dadurch wird jedoch das Prinzip der Gesamtdeckung nicht beeinträchtigt, denn diese Trennung soll ungewöhnliche Vorgänge, die nicht der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zuzurechnen sind, transparent machen. Durch die Gesamtdeckung wird grundsätzlich erreicht, dass die Erträge zur Deckung der Aufwendungen herangezogen werden. Die verschiedenen Arten der gemeindlichen Erträge und Aufwendungen werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Erträge und Aufwendungen im gemeindlichen Ergebnisplan</b>	
<b>ERGEBNISBEREICH</b>	<b>ERGEBNISARTEN</b>
<b>Ordentliche Erträge</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Steuern und ähnliche Abgaben</li> <li>- Zuwendungen und allgemeine Umlagen</li> <li>- sonstige Transfererträge</li> <li>- öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte</li> <li>- privatrechtliche Leistungsentgelte</li> <li>- Kostenerstattungen und Kostenumlagen</li> <li>- sonstige ordentliche Erträge</li> <li>- aktivierte Eigenleistungen</li> <li>- Bestandsveränderungen</li> </ul> außerdem <ul style="list-style-type: none"> <li>- Finanzerträge</li> </ul>
<b>Ordentliche Aufwendungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Personalaufwendungen</li> <li>- Versorgungsaufwendungen</li> <li>- Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen</li> <li>- bilanzielle Abschreibungen</li> <li>- Transferaufwendungen</li> <li>- sonstige ordentliche Aufwendungen</li> </ul> außerdem <ul style="list-style-type: none"> <li>- Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen</li> </ul>
Auch für <b>außerordentliche Erträge und außerordentliche Aufwendungen</b> sind gesonderte Haushaltspositionen zu schaffen.	

*Abbildung 383 „Erträge und Aufwendungen im gemeindlichen Ergebnisplan“*

Diese Sachlage bedeutet, dass es grundsätzlich nicht zulässig ist, bestimmte Erträge auf bestimmte Aufwendungen festzulegen, denn es muss eine flexible Ertragsverwendung im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft möglich bleiben. Dabei kann es durchaus Erträge geben, die zweckgebunden zu verwenden sind. Dies ist kein Widerspruch zur Grundregel, da diese Zweckbindung i.d.R. nicht haushaltsmäßig durch die Gemeinde, son-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 20 GemHVO NRW**

dem durch den Zuwendungsgeber bestimmt wird. Der Nachweis der entsprechenden sachgerechten Verwendung muss daher nicht allein durch den Haushalt, sondern durch einen gesonderten Nachweis erbracht werden. Eine Zuordnung kann es ggf. geben, wenn Mehrerträge erwartet und damit zusätzliche Aufwendungen von der Gemeinde gedeckt werden sollen.

**2. Zu Nummer 2 (Deckung der Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit):**

Für den Finanzplan und die Finanzrechnung gilt, dass die Einzahlungen insgesamt zur Deckung der Auszahlungen dienen. Als laufende Verwaltungstätigkeit sind die auf das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch ausgerichteten Tätigkeiten der Gemeinde sowie sonstige Aktivitäten anzusehen, die nicht der gemeindlichen Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind. Damit wird dem Gebot in § 75 Absatz 6 GO NRW „Die Liquidität der Gemeinde einschließlich der Finanzierung der Investitionen ist sicherzustellen“, ausreichend Rechnung getragen. Die Ein- und Auszahlungsarten aus laufender Verwaltungstätigkeit werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die laufende Verwaltungstätigkeit im gemeindlichen Finanzplan</b>	
<b>ZAHLUNGSBEREICH</b>	<b>ZAHLUNGSARTEN</b>
<b>Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Steuern und ähnliche Abgaben,</li> <li>- Zuwendungen und allgemeine Umlagen,</li> <li>- sonstige Transfereinzahlungen,</li> <li>- öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,</li> <li>- privatrechtliche Leistungsentgelte,</li> <li>- Kostenerstattungen und Kostenumlagen,</li> <li>- sonstige Einzahlungen,</li> <li>- Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen,</li> </ul>
<b>Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Personalauszahlungen,</li> <li>- Versorgungsauszahlungen,</li> <li>- Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,</li> <li>- Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen,</li> <li>- Transferauszahlungen,</li> <li>- sonstige Auszahlungen,</li> </ul>

*Abbildung 384 „Die laufende Verwaltungstätigkeit im gemeindlichen Finanzplan“*

Entsprechend der Ausgestaltung des Finanzplans und der Finanzrechnung ist ein haushaltsrechtliches Stufensystem der haushaltswirtschaftlichen Gesamtdeckung eingeführt worden. Die Gesamtdeckung besteht zuerst bei den Zahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, d. h. die Einzahlungen dienen zur Deckung der Auszahlungen in diesem Bereich. In den Fällen, in denen Überschüsse aus laufender Verwaltungstätigkeit entstehen, fließen diese in die Gesamtdeckung der Auszahlungen für Investitionen ein.

**3. Zu Nummer 3 (Deckung der Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit):**

**3.1 Allgemeine Sachlage**

Eine strikte Trennung zwischen den Zahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde und den Zahlungen aus der Investitionstätigkeit der Gemeinde besteht auch im NKF. Im gemeindlichen Haushaltsrecht gilt daher grundsätzlich, dass Überschüsse aus der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde für die gemeindliche Investitionstätigkeit zu verwenden sind, soweit die Finanzmittel nicht für Tilgungsleistungen aufgrund von Kreditvereinbarungen zu verwenden sind. Die Gemeinde muss in diesem Fall eine rechtliche Verpflichtung erfül-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 20 GemHVO NRW**

len und kann nicht mehr über die Verwendung der Finanzmittel frei entscheiden, z. B. für Investitionsmaßnahmen. Die Einzahlungen und die Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen, von aktivierbaren Zuwendungen und sonstige Investitionsauszahlungen sind im gemeindlichen Finanzplan als gesonderte Haushaltspositionen auszuweisen (vgl. Abbildung).

<b>Die Investitionstätigkeit im gemeindlichen Finanzplan</b>	
<b>ZAHLUNGSBEREICH</b>	<b>ZAHLUNGSARTEN</b>
<b>Einzahlungen aus Investitionstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen,</li> <li>- aus der Veräußerung von Sachanlagen,</li> <li>- on Beiträgen u. ä. Entgelten und</li> <li>- sonstige Investitionseinzahlungen,</li> </ul>
<b>Auszahlungen aus Investitionstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden,</li> <li>- für Baumaßnahmen,</li> <li>- für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen,</li> <li>- für den Erwerb von Finanzanlagen,</li> <li>- von aktivierbaren Zuwendungen und</li> <li>- sonstige Investitionsauszahlungen,</li> </ul>

*Abbildung 385 „Die Investitionstätigkeit im gemeindlichen Finanzplan“*

In diesem Zusammenhang lässt sich durch eine Zusammenführung der Zahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit, der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit der aktuelle der Liquiditätsstatus der Gemeinde ermitteln.

### **3.2 Die Deckung durch Überschüsse aus laufender Verwaltungstätigkeit**

Der gesetzlichen Verpflichtung der Gemeinde, die Finanzierung der Investitionen sicherzustellen, muss im Rahmen der Gesamtdeckung genüge getan werden (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW). Durch die Vorschrift wird daher bestimmt, dass die Überschüsse aus der laufenden Verwaltungstätigkeit der Finanzierung der gemeindlichen Investitionen dienen. Diese Vorgabe kann jedoch nicht isoliert von den anderen Verpflichtungen der Gemeinde zur Anwendung kommen. Ob und in welchem Umfang ein Zahlungsüberschuss aus laufender Verwaltungstätigkeit tatsächlich für Investitionen eingesetzt werden kann, muss z. B. unter Berücksichtigung der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückzahlungsverpflichtungen für Kredite, insbesondere der Kredite zur Liquiditätssicherung sowie in eigener Verantwortung der Gemeinde bewertet und entschieden werden.

In diese Abwägung der Gemeinde sind auch ihre Verpflichtungen zur Sicherstellung der Liquidität und zur Sicherstellung der künftigen Zahlungsfähigkeit der Gemeinde durch eine angemessene Liquiditätsplanung sowie die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung einzubeziehen (vgl. § 75 Absatz 6, § 77 und § 89 Absatz 1 GO NRW). Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die Erfüllung einer rechtlichen Verpflichtung, die z. B. aus einem Darlehensvertrag für die Gemeinde entstehen kann, grundsätzlich einer „freien“ Verwendung eines Zahlungsüberschusses aus laufender Verwaltungstätigkeit vorgeht, z. B. für Investitionen der Gemeinde. Für die Gemeinde besteht zudem kein Hindernis, einen vorhandenen Überschussanteil für den Erwerb einer Geldanlage zu verwenden, um z. B. die Liquidität für die gemeindlichen Versorgungslasten zu sichern, zu denen die Gemeinde entsprechend dem Erwerb der Ansprüche durch die Beamten rechtlich verpflichtet ist.

Durch die Bildung von Pensionsrückstellungen im betreffenden Haushaltsjahr entstehen zwar gemeindliche Aufwendungen und die grundsätzliche Zahlungsverpflichtung, jedoch liegt die Fälligkeit der daraus entstehenden Zahlungsleistungen der Gemeinde erst in späteren Jahren, sodass eine Absicherung und Vorsorge für die künftig zu leistenden Versorgungsauszahlungen durch die Gemeinde möglich wird. Das Ergebnis aus einer Abwägung

über die Verwendung bzw. den Einsatz eines Zahlungsüberschusses aus laufender Verwaltungstätigkeit für die zulässigen Zwecke wird durch die örtliche Zusammenführung der tatsächlich einsetzbaren Überschusses aus der laufenden Verwaltungstätigkeit mit den voraussichtlichen Einzahlungen aus der Investitionstätigkeit im Finanzplan und damit im Haushaltsplan aufgezeigt. In der gemeindlichen Finanzrechnung im Jahresabschluss ist dann der Nachweis darüber zu führen.

**3.3 Die Deckung durch Einzahlungen für Investitionen**

Die Vorschrift verpflichtet die Gemeinden, die Einzahlungen aus Investitionstätigkeit zur Deckung der Auszahlungen aus Investitionstätigkeit zu verwenden. Zu diesen Einzahlungen gehören Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen, Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen und von Finanzanlagen, Einzahlungen von Beiträgen u.ä. Entgelten sowie sonstige Investitionseinzahlungen. Damit sollen Auszahlungen gedeckt werden, die für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden, für Baumaßnahmen, für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen und Finanzanlagen sowie für sonstige Investitionsauszahlungen geleistet werden müssen. Davon zu trennen ist die Betrachtung möglicher Erträge aus der Veräußerung von gemeindlichen Vermögensgegenständen, die hinsichtlich des Anlagevermögens von der Gemeinde unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

**3.4 Die Deckung durch die Aufnahme von Krediten**

Die Grundsätze zur Gesamtdeckung sind unter Berücksichtigung der Begrenzung der Kreditaufnahme auf Investitionen sowie der Möglichkeit der Gemeinde, Kredite zur Liquiditätssicherung aufzunehmen, zu dem in der Vorschrift enthaltenen Stufensystem ausgestaltet worden (vgl. § 86 und § 89 Absatz 2 GO NRW). Sofern kein solches Stufensystem bei der Gesamtdeckung von Einzahlungen und Auszahlungen zugunsten der Zahlungen aus der Investitionstätigkeit eingeführt worden wäre, könnten einerseits Kredite zur haushaltsmäßigen Deckung von Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit herangezogen werden. Außerdem könnten dann andererseits auch nicht die Überschüsse aus der laufenden Verwaltungstätigkeit zur haushaltsmäßigen Deckung der Auszahlungen für die Investitionstätigkeit dienen. Als gemeindliche Finanzierungstätigkeit sind in diesem Zusammenhang die zahlungswirksamen Aktivitäten der Gemeinde anzusehen, die sich auf den Umfang und die Zusammensetzung der Eigenkapitalposten und der Finanzschulden der Gemeinde auswirken (vgl. Abbildung).

<b>Die Finanzierungstätigkeit im gemeindlichen Finanzplan</b>	
<b>Einzahlungen und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen</li> <li>- Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen.</li> </ul>

*Abbildung 386 „Die Finanzierungstätigkeit im gemeindlichen Finanzplan“*

Zur gemeindlichen Finanzierungstätigkeit gehört auch die Erhaltung der Zahlungsfähigkeit der Gemeinde. Sie kann dazu vorübergehend Kredite zur Liquiditätssicherung aufnehmen, um die Zeit zu überbrücken, bis die notwendigen Einzahlungen bei der Gemeinde tatsächlich eingegangen sind, aber trotzdem die Auszahlungen rechtzeitig leisten zu können. Daraus entsteht die Verpflichtung für die Gemeinde, nach tatsächlichem Eingang der Finanzmittel die „vorübergehenden“ Kredite zu tilgen. Dieser rechtlichen Verpflichtung ist ein Vorrang gegenüber der Vorgabe zur Verwendung der Überschüsse aus laufender Verwaltungstätigkeit für Investitionen einzuräumen.



**§ 21**  
**Bildung von Budgets**

(1) <sup>1</sup>Zur flexiblen Haushaltsbewirtschaftung können Erträge und Aufwendungen zu Budgets verbunden werden. <sup>2</sup>In den Budgets ist die Summe der Erträge und die Summe der Aufwendungen für die Haushaltsführung verbindlich. <sup>3</sup>Die Sätze 1 und 2 gelten auch für Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen.

(2) <sup>1</sup>Es kann bestimmt werden, dass Mehrerträge bestimmte Ermächtigungen für Aufwendungen erhöhen und Mindererträge bestimmte Ermächtigungen für Aufwendungen vermindern. <sup>2</sup>Das Gleiche gilt für Mehreinzahlungen und Mindereinzahlungen für Investitionen. <sup>3</sup>Die Mehraufwendungen oder Mehrauszahlungen gelten nicht als überplanmäßige Aufwendungen oder Auszahlungen.

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

**Erläuterungen zu § 21:**

**I. Allgemeines**

**1. Die gemeindliche Budgetierung**

**1.1 Allgemeine Grundlagen**

**1.1.1 Das Verständnis von Budgetierung**

Das NKF beinhaltet für eine flexible Haushaltsbewirtschaftung die Berücksichtigung der gemeindlichen Ressourcen sowie die dezentrale Ressourcenverantwortung innerhalb der gemeindlichen Verwaltung. Die darüber gefasste haushaltsrechtliche Vorschrift erkennt die Budgets als ein Bewirtschaftungsinstrument für die Gemeinde an. Unter einem Budget wird dabei ein mit finanziellen Mitteln ausgestatteter Handlungsbereich verstanden, der einem abgegrenzten Verantwortungsbereich innerhalb der gemeindlichen Verwaltung unter bestimmten Zielsetzungen zur eigenverantwortlichen Bewirtschaftung übertragen wird. Die örtlichen Arbeiten zur Aufstellung von Budgets werden dabei i.d.R. unter dem Begriff „Budgetierung“ zusammengefasst.

Unter dem Begriff „Budgetierung“ wird im gemeindlichen Bereich daher regelmäßig verstanden, den einzelnen Organisationseinheiten der gemeindlichen Verwaltung, z. B. Fachbereiche oder Ämter, bestimmte Ressourcen zur eigenverantwortlichen Bewirtschaftung zu übertragen. Durch die gleichzeitige Verknüpfung mit einer unmittelbaren Finanzverantwortung der Budgetverantwortlichen für die aufgabenbezogenen Leistungen entsteht die dezentrale Ressourcenverantwortung. Bei einer weitreichenden Budgetierung in der gemeindlichen Verwaltung obliegt die gemeindliche Finanzverantwortung dann vielfach nicht mehr allein dem Kämmerer der Gemeinde, sondern einer Vielzahl von Budgetverantwortlichen für ihr jeweiliges Budget. Dem Kämmerer obliegt dann im Rahmen seiner Gesamtverantwortung für die gemeindlichen Ressourcen und Finanzen die Aufgabe, einen Rahmen zu setzen für das haushaltswirtschaftliche Geschehen in der Gemeinde.

Das Verständnis von Budgetierung als einen eigenverantwortlichen Bewirtschaftungsprozess innerhalb der Gemeinde ist i.d.R. an die verwaltungsmäßigen Organisationseinheiten der Gemeinde gekoppelt. Es bedarf daher auch regelmäßig einer eindeutigen Festlegung von Verantwortlichkeiten für die einzelnen Budgets. Die Budgetierung hat deshalb auch eine erhebliche Steuerungsrelevanz im Rahmen der jährlichen Haushaltsbewirtschaftung der Gemeinde. Sie ist daher prinzipiell auch nur unter einem funktionierenden Wirtschaftlichkeitshandeln umsetzbar und effektiv. Diese Sachlage erfordert bei der Gemeinde zudem ein entsprechendes Berichtswesen mit steuerungsrelevanten Informationen bzw. ein sachgerechtes Controlling.

### **1.1.2 Die Bildung der gemeindlichen Budgets**

In der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist auch die Art und Weise der Bildung der Budgets durch die Gemeinde von Bedeutung. Es ist relevant, ob die Gemeinde örtlich eine Vollbudgetierung oder eine Teilbudgetierung durchführt oder ob beide Arten zur Anwendung kommen. Bei einer Vollbudgetierung fließen grundsätzlich alle Erträge und Aufwendungen als gemeindliche Haushaltsmittel in die örtliche Budgetierung ein. Solche Gegebenheiten erfordern ein hohes Maß an Budgetverantwortung, denn durch das jeweilige Bewirtschaftungsergebnis ist unmittelbar der gemeindliche Haushaltsausgleich betroffen.

Bei der Teilbudgetierung können dagegen unterschiedliche Sachzusammenhänge hergestellt werden, z. B. in Form einer Sachausgabenbudgetierung, einer Budgetierung von Investitionszahlungen u.a. Die gemeindliche Budgetbildung kann aber auch nach anderen Kriterien vorgenommen werden. Es können daher z. B. Zuschussbudgets (Aufwendungen höher als Erträge), Überschussbudgets (Erträge höher als Aufwendungen) und „ausgeglichene Budgets“ unterschieden werden. Unabhängig von der Art der örtlichen Budgetbildung bedarf es immer eindeutiger Budgetregeln einschließlich der Festlegung von Verantwortlichkeiten.

Ausgehend vom gemeindlichen Haushaltsplan werden i.d.R. mehrere Ergebnispositionen oder Finanzpositionen zu einem Budget verbunden, sodass die einzelnen im Ergebnisplan oder Finanzplan veranschlagten Ermächtigungen wie eine einzige Ermächtigung im Rahmen vorgegebener Sachziele und Aufgaben bewirtschaftet werden können. In solchen örtlich gebildeten Budgets der Gemeinde sind dann jeweils die Summe der Erträge und die Summe der Aufwendungen bzw. die Summe der Einzahlungen und die Summe der Auszahlungen für die Haushaltsführung verbindlich. Aus örtlichen Gegebenheiten heraus können dazu jedoch auch besondere Beschränkungen für die Bewirtschaftung festgelegt werden, z. B. hinsichtlich der Personalbewirtschaftung.

### **1.1.3 Die Haushaltspositionen im Budget**

Die Budgetierung erhält durch die gesonderte haushaltsrechtliche Vorschrift einen hohen Stellenwert für den gemeindlichen Haushalt. Sie muss gleichwohl nicht nur gemeindeintern als Bewirtschaftungsmanagement umgesetzt werden. Vielmehr kann eine unmittelbare Beziehung der örtlichen Budgetierung auch mit den Teilplänen im gemeindlichen Haushaltsplan hergestellt werden, unabhängig davon, ob die Teilpläne produktorientiert oder organisatorisch aufgestellt worden sind. Bei einer Aufstellung der Teilpläne nach örtlichen Verantwortungsbereichen kann die örtliche Budgetbildung auch die Gliederung im gemeindlichen Haushaltsplan bestimmen. Dadurch erfolgt dann eine externe Darstellung der gemeindlichen Budgetierung, die auch für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft von Interesse ist (vgl. § 4 Absatz 2 Nummer 3 GemHVO NRW).

Bei einem Mehrbedarf im Budget bewirken die haushaltsrechtlichen Vorgaben, dass erst dann von überplanmäßigen Aufwendungen ausgegangen werden kann, wenn die Summe der dem Budget zugeordneten Aufwendungen überschritten wird (vgl. § 83 GO NRW). Ein Mehrbedarf bei einer im Budget enthaltenen einzelnen Haushaltsposition führt daher dann nicht zu einer Überplanmäßigkeit, wenn durch den Bedarf keine tatsächliche Überschreitung der „Budgetsumme“ entsteht. Die im Budget enthaltenen einzelnen Haushaltspositionen bleiben jedoch weiterhin für die Bewirtschaftung bedeutsam, denn die Haushaltsmittel eines Budgets dürfen nur für die sachlichen Zwecke verwendet werden, die unter den dem Budget zugeordneten Haushaltspositionen veranschlagt worden sind. Die Haushaltsmittel eines Budgets dürfen z.B. nicht für gemeindliche Transferaufwendungen eingesetzt werden, wenn das Budget nur Haushaltspositionen für Personalaufwendungen und Sachaufwendungen enthält. Die Gemeinde hat daher bei der Bildung von Budgets die Zwecksetzungen der Haushaltspositionen ausreichend zu berücksichtigen. Es bieten sich deshalb vielfach besondere Bewirtschaftungsregeln bzw. Bewirtschaftungsvorbehalte unter Berücksichtigung der örtlichen haushaltswirtschaftlichen Situation an.

## **1.2 Die örtliche Umsetzung der Budgetierung**

### **1.2.1 Allgemeine Sachlage**

Das Haushaltsrecht stellt für die Budgetierung durch die Gemeinden einige Instrumente zur Verfügung, die eine flexible Bildung und Bewirtschaftung von Budgets im gemeindlichen Haushalt ermöglichen. Die Gemeinde hat die haushaltsmäßigen Budgets eigenverantwortlich zu bilden und dazu sachgerechte Bewirtschaftungsregeln unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Bedingungen, der eigenen Leistungsfähigkeit sowie der örtlichen dezentralen Ressourcenverantwortung festzulegen. Die Gemeinde kann im Rahmen ihrer Budgetierung grundsätzliche oder budgetübergreifende Regelungen treffen. Sofern diese nur ein einzelnes Haushaltsjahr betreffen, bietet sich dafür die jährliche Haushaltssatzung an (vgl. § 78 GO NRW). Ein Haushaltsvermerk unter den veranschlagten Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan ist z. B. geeignet für auf einzelne Budgets zugeschnittene Regelungen. Die Gemeinde kann auch i.V.m. den jeweils für die Budgets vorzunehmenden Mittelbereitstellungen ergänzende haushaltswirtschaftliche Vorgaben machen.

Bei der örtlichen Budgetbildung sollte aber die Erfüllung von Zielen aus der gemeindlichen Aufgabenerfüllung festgelegt werden. Sie kann u.a. mit sachgerechten Leistungskennzahlen gemessen werden. Den Bedarf dafür belegt die Beurteilung eines Rechnungsprüfers, die sich in der Kurzform „Keine 21 ohne 12“ zusammenfassen lässt. Sie bedeutet, keine örtliche Budgetbildung nach § 21 GemHVO NRW ohne eine gleichzeitige Festlegung von Zielen und Leistungskennzahlen nach § 12 GemHVO NRW für die gebildeten Budgets. Ein solches Zusammenspiel kann von jeder Gemeinde festgelegt und umgesetzt werden. Sofern die Gemeinde eine Kosten- und Leistungsrechnung eingeführt hat, kann diese die gemeindliche Budgetbildung steuern und unterstützen. Dazu kann auch die Einführung eines unterjährigen Berichtswesens geboten sein. Für die Umsetzung einer erfolgreichen örtlichen Budgetierung bieten sich unterschiedliche Möglichkeiten an. Dazu gehört auch die ausreichende Berücksichtigung der tatsächlichen örtlichen Verhältnisse, z. B. die Bereitschaft zur Übernahme von Finanzverantwortung durch gemeindliche Beschäftigte.

### **1.2.2 Die Budgetierung nach den Teilplänen**

Die Umsetzung der örtlichen Budgetierung in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfordert i.d.R. einen Handlungsrahmen, der mit dem Rat der Gemeinde vereinbart werden sollte. Im Rahmen der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen können zu den Budgets die jahresbezogenen Besonderheiten abgestimmt werden. Die Gemeinde kann dabei die Budgetierung auch in Form der produktorientierten Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan vornehmen. Dieser Sachlage muss jedoch nicht zwingend eine gesonderte Darstellung der Budgets im gemeindlichen Haushaltsplan folgen. Die Gemeinde sollte aber die externe Bedeutung ihrer Budgets klären, um ggf. entsprechende Informationen und Erläuterungen geben zu können. Abhängig davon können im Rahmen des Beschlusses des Rates über die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen zwischen der gemeindlichen Verwaltung und dem Rat auch Ziele und Leistungskennzahlen bezogen auf die örtlichen Budgets vereinbart werden.

Bei der Bildung der Budgets durch die Gemeinde müssen auch die örtlichen Organisationseinheiten der gemeindlichen Verwaltung, die Verwaltungsleistungen für Dritte erbringen, ausreichend berücksichtigt werden. Die Verantwortlichkeiten für solche Budgets sind dabei durch die Gemeinde eigenverantwortlich festzulegen. Dazu gehört, die zur Verfügung stehenden Ressourcen i.V.m. mit den vorgesehenen produktbezogenen Leistungen budgetbezogen abzugrenzen. Die nachfolgende Abbildung (Quelle: NKF-Dokumentation 2003 S. 317) zeigt dazu eine schematische Gesamtübersicht auf (vgl. Abbildung).



Abbildung 387 „Die Budgetierung im NKF“

Bei der gemeindlichen Entscheidung für eine Budgetierung von Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans ist auch deren Gestaltung nach Produktbereichen, Produktgruppen oder Produkten für die einzelnen abzugrenzenden Budgets von erheblicher Bedeutung. Sie entsteht z. B. bei der Festlegung, welche Leistungen welchem Budget zuzurechnen sind oder wer für welches Budget verantwortlich ist. Die daraus entstehenden örtlichen Verhältnisse in der Abwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft wirken sich dann unmittelbar auch auf die haushaltsjahrbezogene Planung und Bewirtschaftung und Abrechnung aus.

Im gemeindlichen Jahresabschluss müssen jedoch nicht zusätzlich zu den Teilrechnungen entsprechend der im Haushaltsplan ausgewiesenen Teilpläne noch zusätzlich gesonderte Teilrechnungen nach den örtlich gebildeten Budgets enthalten sein. Die Abrechnung der örtlich gebildeten Budgets nach Ablauf des Haushaltsjahres, auch wenn die Budgets entsprechend der produktorientierten Teilpläne gebildet wurden, ist grundsätzlich nur intern von der Gemeinde vorzunehmen. Sofern die Gemeinde die Teilpläne in ihrem Haushaltsplan nach örtlichen Verantwortungsbereichen aufgestellt hat, muss sie die Teilrechnungen in ihrem Jahresabschluss lediglich einmal in der gleichen Art und Weise aufstellen (vgl. § 40 i.V.m. § 4 GemHVO NRW).

### 1.2.3 Die Budgetierung nach Verantwortungsbereichen

Die Gemeinde kann ihre Entscheidung, die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan nach örtlichen Verantwortungsbereichen aufzustellen, auch für die Gestaltung ihrer Budgetierung nutzen (vgl. § 4 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW). In Abhängigkeit von der Abgrenzung der Verantwortungsbereiche können dann die zur Verfügung stehenden Ressourcen auf eine einfache Art und Weise auf die für die Organisationseinheiten der gemeindlichen Verwaltung gebildeten Budgets übertragen werden. Ein solcher Haushaltsplan spiegelt dann die örtliche Budgetbildung wieder, insbesondere dann, wenn die Gliederung der budgetorientierten Teilpläne des gemeindlichen Haushaltsplans mit den hierarchischen Gliederungsstufen in der gemeindlichen Verwaltung übereinstimmen. Die Gliederungstiefe ist dabei von der Gemeinde eigenverantwortlich festzulegen. Sie hat dabei einen individuellen Gestaltungsspielraum unter Berücksichtigung ihrer örtlichen Verhältnisse.

Im gemeindlichen Jahresabschluss entsprechen dann die Teilrechnungen den im Haushaltsplan ausgewiesenen „Budgets“. Diese Übereinstimmung kann die Verantwortung im Sinne einer sachgerechten und bedarfsorientierten Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans stärken. Auf der Grundlage der gemeindlichen Produkte und

Leistungskennzahlen, die den gebildeten Budgets zugeordnet worden sind, lassen sich die Ergebnisse des hauswirtschaftlichen Handelns im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung auch ausreichend messen. Die Zielerreichung und die Leistungskennzahlen können ebenso in diesem Sinne berücksichtigt werden. Bei der Bildung der Budgets entsprechend der sachlichen Verantwortungsbereiche in der gemeindlichen Verwaltung ist die Produktorientierung bzw. Outputorientierung in geeigneter und ausreichender Weise zu berücksichtigen.

#### **1.2.4 Konsequenzen aus einer Budgetbewirtschaftung.**

Die Bildung von Budgets kann durch die Gemeinde so gestaltet werden, dass die Bewirtschaftung bezogen auf das Budgetergebnis jeden Budgets ggf. auch Konsequenzen für die Budgetverantwortlichen nach sich zieht. In solchen Fällen muss durch vorherige Budgetregeln aufgezeigt werden, welche Folgen sich aus einer wirtschaftlichen und sparsamen Budgetbewirtschaftung und welche Folgen sich aus einer unzureichenden Budgetbewirtschaftung ergeben werden. In die Beurteilung möglicher Planabweichungen durch die Bewirtschaftung sollte einbezogen werden, ob die vorgesehenen Leistungen erbracht und ein sachgerechter Einsatz der Ressourcen im Haushaltsjahr erfolgt ist. Es sollte aber auch berücksichtigt werden, ob und in welchem Umfang durch externe Faktoren sich unausweichliche Veränderungen in der Budgetbewirtschaftung ergeben haben. In diesem Zusammenhang kann z. B. ein Bonus-Malus-System installiert werden, bei dem berücksichtigt werden kann, ob und aus welchen Gründen ein positives oder negatives Budgetergebnis erzielt worden ist.

## **2. Ziele und Leistungskennzahlen bei der Budgetierung**

### **2.1 Budgetierung und gemeindliche Ziele**

Für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sollen produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festgelegt sowie Leistungskennzahlen zur Zielerreichung bestimmt werden (vgl. § 12 GemHVO NRW). Die Gemeinde soll zudem ihre örtlichen Ziele und Leistungskennzahlen ausreichend bei ihrer Haushaltsplanung berücksichtigen. Sie soll die Ziele und Leistungskennzahlen aber auch für ihre Steuerung und die Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts nutzen. Die Ziele und ggf. auch Leistungskennzahlen sollten dabei zwischen dem Rat der Gemeinde und der gemeindlichen Verwaltung abgestimmt werden.

Die Festlegung von örtlichen Zielen und Leistungskennzahlen bietet sich deshalb auch für die einzelnen gebildeten Budgets an und sollten an der Produktorientierung im gemeindlichen Haushalt ausgerichtet werden. Die Gemeinde, die ihre Budgetierung mit einer entsprechenden Zielsetzung verbindet, muss deshalb nicht nur aus Steuerungsgründen die örtlichen Ziele in eine Zielhierarchie einbinden. Sie ist gefordert, hauswirtschaftliche Ziele bis in die unterste Ebene der örtlichen Budgetierung zu bestimmen. Solche Ziele können auch in den gemeindlichen Haushaltsplan übernommen werden, sofern identische Gliederungsebenen zwischen den von der Gemeinde gebildeten Budgets und den produktorientierten Teilplänen im Haushaltsplan bestehen. In einem solchen Zusammenhang werden die örtlichen Budgets der Gemeinde dem Gedanken einer kompetenten und ressourcenorientierten Verwaltungsteuerung und der dezentralen Ressourcenverantwortung gerecht.

Das NKF ermöglicht der Gemeinde, durch eine Outputorientierung sachgerechte Aussagen und Bewertungen über die gemeindliche Aufgabenerfüllung unter Einbeziehung der dafür eingesetzten Mittel zu erhalten. Die gemeindliche Aufgabenerfüllung wird dadurch transparent gemacht und das wirtschaftliche Handeln der Gemeinde wird gestärkt. Diese Zwecke drücken sich auch durch die gemeindliche Budgetierung aus. Die Einführung der Budgetierung erfordert daher von der Gemeinde, sich einen Überblick über ihre vielfältigen Tätigkeiten, die erbrachten Leistungen sowie die damit erzielten Wirkungen zu verschaffen. Nur dann wird eine aufgabenbezogene Definition von Produkten sowie von Zielen und Leistungskennzahlen für abgegrenzte Bereiche ermöglicht, die mit der Budgetierung in Verbindung stehen.

Es ist dabei nicht ausreichend, nur die gemeindlichen Leistungen aufzulisten, sondern müssen auch unter Einbeziehung der Budgetverantwortlichkeiten und der Budgetziele voneinander abgegrenzt werden. Eine systematische Ordnung und Darstellung der gemeindlichen Leistungen erleichtert die haushaltswirtschaftliche produktorientierte Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen zu den gemeindlichen Budgets. Mit einer praxisbezogenen Abgrenzung durch die Gemeinde kann der Ressourcenorientierung und der dezentralen Ressourcenverantwortung ausreichend Rechnung getragen werden. Die gemeindliche Aufgabenerfüllung kann dadurch auch für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verständlicher gemacht werden.

Die spezifische Ausgestaltung von örtlichen Budgets, Zielen und Leistungskennzahlen bleibt jedoch der Gemeinde überlassen. Die Budgetinhalte sowie die Zielbeschreibungen, Leistungskennzahlen und sonstige Angaben sind daher von jeder Gemeinde nach ihren Bedürfnissen festzulegen (vgl. u.a. § 4 Absatz 2 GemHVO NRW). Sie kann zu den einzelnen oder zu ausgewählten Budgets auch weitere Informationen anhand von sonstigen Leistungsmerkmalen geben. In die Auswahl der wichtigen Informationen der Gemeinde sollten auch die Zwecke der Information und deren Empfänger berücksichtigt werden. Die Abbildung der Budgetierung im gemeindlichen Haushaltsplan kann dabei eine gute Basis darstellen, der sich dadurch zu einem praktikablen Steuerungsinstrument der Gemeinde weiterentwickeln lässt.

## **2.2 Budgetierung und gemeindliche Leistungskennzahlen**

Für die Budgetkontrolle und für die örtliche Steuerung wird die Festlegung von Leistungskennzahlen durch die Gemeinde als unerlässlich angesehen. Dazu bedarf es regelmäßig der Betrachtung und Bewertung der im Rahmen der gebildeten Budgets erbrachten Leistungen, ihrer Qualität und ihres örtlichen Bedarfs. Die Leistungskennzahlen müssen dabei in einen engen Zusammenhang mit den gemeindlichen Steuerungszielen stehen und in die vom Rat und der Verwaltung gesetzten Zielen und sonstigen Vorgaben einordnen lassen. Für die Verwendung der Leistungskennzahlen muss deren Erfüllungsgrad eindeutig bestimmbar und bestimmt sein und die getroffenen Zielvorgaben müssen hinsichtlich der Zielerreichung messbar sein.

Bei der Gemeinde sollten zusätzlich auch besondere Qualitätskennzahlen zur Anwendung kommen, um die von der Gemeinde (Budget) erbrachten Leistungen auch in dieser Hinsicht beurteilen zu können. Die Budgetverantwortlichen tragen i.d.R. die fachliche Verantwortung für die Qualität der gemeindlichen Leistungen und nicht nur für die Quantität. Die Qualitätskennzahlen der Gemeinde dienen daher auch der Sicherung der gemeindlichen Geschäftstätigkeit bzw. der gemeindlichen Verwaltungstätigkeit. Eine Betrachtung und Bewertung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ist jedoch nicht vollständig, wenn nicht auch die Wirkungen aus dem haushaltswirtschaftlichen Handeln betrachtet, erfasst und bewertet werden. Dazu bieten sich wirkungsorientierte Kennzahlen an. Es bedarf dazu aber auch gemeindlicher Leistungen, die sich hinsichtlich ihrer Wirkungen auf die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sachlich messen lassen.

Bei örtlichem Bedarf können auch besondere Kostenkennzahlen eingesetzt werden, z. B. um die Kosten für Budgetleistungen oder um Produktkosten zu ermitteln. Solche Kennzahlen bieten die Möglichkeit, das Ausmaß der von der Gemeinde angebotenen Produkte und deren Ressourcenverbrauch unter Kostengesichtspunkten zu überprüfen. Der Einsatz von Kostenkennzahlen ist u.a. aber auch von der örtlich eingesetzten Kosten- und Leistungsrechnung abhängig und daher bedarf einer laufenden Überprüfung hinsichtlich ihrer Aussagefähigkeit.

Eine Budgetierung durch die Gemeinde unter Einsatz von gemeindlichen Leistungskennzahlen fördert insgesamt das bedarfsorientierte wirtschaftliche Handeln im Rahmen der örtlichen Aufgabenerfüllung der Gemeinde. Es wird dadurch nicht nur regelmäßig das Finanzgebaren der Gemeinde dokumentiert, sondern ebenso werden die gemeindlichen Leistungen bewertet und belegt. Insgesamt werden dadurch wichtige Informationen für die gemeindliche Steuerung geboten. Bereits ein Einsatz weniger Leistungskennzahlen zur Messung von Zielen und Zwecken

der Gemeinde ermöglicht eine Leistungsbetrachtung bezogen auf das einzelne Budget der gemeindlichen Verwaltung, aber auch bezogen auf die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Bildung von Budgets):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Erträge und Aufwendungen im Budget):**

Das gemeindliche Haushaltsrecht hat einen allgemeinen Rahmen für die örtliche Budgetierung geschaffen. Dabei wurde auf eine detaillierte Normierung der Budgetbildung verzichtet. Die Gemeinde hat daher unter Beachtung dieser Vorschrift die Budgetierung zur Ausführung ihrer Haushaltswirtschaft unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse eigenverantwortlich auszugestalten. Die haushaltsrechtliche Rahmensetzung trägt dabei der Tatsache Rechnung, dass sich die gemeindlichen Ziele und die örtlichen Gegebenheiten stark unterscheiden können. Die Gemeinde kann durch die örtlich gestalteten Budgets auf allgemeine haushaltswirtschaftliche Anforderungen und Gegebenheiten sowie auf Anforderungen der Budgetverantwortlichen praxisnah reagieren.

Die Bewirtschaftung von örtlichen Budgets setzt aber grundsätzlich auch voraus, dass von der Gemeinde eindeutige Bewirtschaftungsregeln erlassen wurden. Durch solche Regeln soll das eigenverantwortliche Handeln der Budgetverantwortlichen unterstützt und gegenüber den Verantwortlichen für die gemeindliche Verwaltung abgegrenzt werden. Von der Gemeinde werden bei der Bildung von Budgets grundsätzlich folgende Gesichtspunkte zu berücksichtigen sein (vgl. Abbildung).

<b>Die Maßgaben für die Bildung von Budgets</b>	
-	Mit der Budgetbewirtschaftung verbundene Finanz- und Sachziele müssen messbar sein.
-	Es müssen klare Verantwortungsstrukturen bestehen, die eine nachvollziehbare Aufgabenzuordnung und Verantwortlichkeiten sowie Entscheidungswege gewährleisten.
-	Die wesentlichen Inhalte des Budgets bzw. die zu erzielenden Ergebnisse müssen vom Budgetverantwortlichen beeinflussbar sein.
-	Die Ziele müssen eine Herausforderung darstellen. Die Zielerreichung muss möglich und messbar, aber vom Budgetverantwortlichen auch beeinflussbar sein.
-	Es müssen Handlungsspielräume durch die Delegation von Ressourcen- und Budgetverantwortung bestehen.
-	Es sollen lange Informations- und Entscheidungswege vermieden werden.

*Abbildung 388 „Die Maßgaben für die Bildung von Budgets“*

Über solche Maßgaben hinaus müssen von der Gemeinde aber auch die Maßgaben beachtet werden, die durch die haushaltsrechtlichen Vorschriften und andere Rechtspflichten der Gemeinde gesetzt werden. Von der Gemeinde kann deshalb bei der Bildung und Ausgestaltung der örtlichen Budgets die Verpflichtung zum jährlichen Haushaltsausgleich sowie zur Sicherstellung der stetigen Aufgabenerfüllung nicht außer Acht gelassen werden (vgl. § 75 GO NRW). Diese Erfordernisse wirken sich auch auf die Bewirtschaftung der gemeindlichen Budgets aus. Es kann deshalb im Einzelfall dazu kommen, dass aus übergeordneten Gesichtspunkten der Gemeinde auch die „selbstständigen“ Budgets den für das Haushaltsjahr festzusetzenden haushaltswirtschaftlichen Be-

schränkungen unterworfen werden müssen oder einen Beitrag zum Erreichen des Haushaltsausgleich erbringen müssen. Für die gemeindlichen Budgets können sich in entsprechender Weise auch Auswirkungen aus dem gemeindlichen Jahresabschluss bzw. aufgrund des erzielten Jahresergebnisses der Gemeinde ergeben.

## **1.2 Zu Satz 2 (Verbindlichkeit der Erträge und Aufwendungen):**

### **1.2.1 Die Verknüpfung von Haushaltspositionen**

In der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist ausdrücklich bestimmt worden, dass die Summe der Erträge und die Summe der Aufwendungen für die Haushaltsführung der Gemeinde verbindlich ist, wenn Erträge und Aufwendungen zu Budgets für die laufende Verwaltungstätigkeit der Gemeinde verbunden werden. Bei der Bildung solcher Budgets auf der Grundlage des gemeindlichen Haushaltsplans setzen dann die in ein Budget einbezogenen Ertragsarten den Rahmen für die Herkunft der Budgetmittel und die Aufwandsarten den Rahmen für die zweckentsprechende Verwendung der Mittel. Der Zusammenfassung der Ansätze einer Vielzahl von Haushaltspositionen in den Budgets stehen die einzelnen betragsmäßig festgelegten Ermächtigungen nicht entgegen.

Die budgetmäßige Verbindung der Haushaltspositionen des Haushaltsplans bewirkt vielmehr eine unmittelbare "Deckungsfähigkeit" zwischen den im Budget enthaltenen Planansätzen, ohne dass es dazu einer besonderen haushaltswirtschaftlichen Regelung durch die Gemeinde bedarf. Diese Bindung wirkt jedoch nicht über das Budget hinaus, auch wenn Planansätze im Budget ggf. zur "Deckung" herangezogen werden. Die Vorschrift beinhaltet daher keine allgemeine Ausnahme vom Grundsatz der sachlichen Bindung. Sie stellt auch keine haushaltsrechtliche Grundlage zur Herstellung einer "Deckungsfähigkeit" zwischen Haushaltspositionen her, die nicht in einem Budget verbunden sind. Für solche haushaltswirtschaftlichen Zwecke bedarf es einer örtlichen Regelung, die in der gemeindlichen Haushaltssatzung oder im Haushaltsplan enthalten sein kann.

### **1.2.2 Die Zweckvorgaben der Haushaltspositionen**

Die ausdrückliche haushaltsrechtliche Festlegung, dass innerhalb eines Budgets die Summe der Erträge und die Summe der Aufwendungen für die Haushaltsführung verbindlich sind, löst auch im Rahmen der Budgetzwecke nicht die inhaltlichen Zweckvorgaben der in das Budget einbezogenen Haushaltspositionen auf. Für die veranschlagten Erträge und Aufwendungen innerhalb der Budgets gelten weiterhin die im Rahmen der Veranschlagung festgelegten artenbezogenen Zweckbestimmungen (sachliche Bindung). Dieser Sachlage steht nicht entgegen, dass die Gemeinde über die für ein Budget notwendigen Haushaltspositionen in Art und Umfang sowie hinsichtlich des Haushaltsansatzes selbst entscheiden kann. Die auf die einzelnen Haushaltspositionen bezogenen Veranschlagungen stellen Verwendungsvorgaben dar, die auch im Rahmen der Budgetbewirtschaftung zur Sicherstellung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zu beachten sind.

Diese haushaltswirtschaftliche Sachlage hat zur Folge, dass die im Budget enthaltenen zweckbezogenen Ermächtigungen nicht in ihrem vollen sachlichen Umfang auch genutzt werden müssen. Die sachbezogenen Haushaltspositionen binden aber das Budget entsprechende entstehende Aufwendungen zu decken, wenn aus der Aufgabenstellung heraus ein Bedarf dafür besteht. Auf eine Inanspruchnahme der im Budget enthaltenen Veranschlagungen bzw. der Ermächtigungen darf daher bei vorhandenem Bedarf auch nicht grundlos verzichtet werden und auf andere Gegebenheiten verwiesen werden. Gleichwohl kann aber innerhalb des Budgets bestimmten Zwecken oder Haushaltspositionen ein sachlicher Vorrang eingeräumt werden. Die übrigen Haushaltspositionen dürfen dabei nicht verändert, sondern nur im Rahmen der "Budgetdeckung" in Anspruch genommen werden. Durch eine mögliche Vorrangstellung bestimmter Haushaltspositionen im Sinne der Budgetzwecke können die übrigen Haushaltspositionen ebenso im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung genutzt werden.

### **1.2.3 Die Inanspruchnahme anderer Budgetpositionen**

#### **1.2.3.1 Bedarf für eine Inanspruchnahme**

Die Ermächtigungen für Erträge und Aufwendungen innerhalb eines Budgets stehen insgesamt als Summe für die Budgetzwecke zur Verfügung. Die Erträge sowie die Aufwendungen sind dadurch aus haushaltsrechtlicher Sicht unmittelbar im Sinne einer "gegenseitigen Deckungsfähigkeit" miteinander verbunden, sofern durch die Gemeinde keine Regelung von der Inanspruchnahme im Rahmen der Budgetbewirtschaftung ausgeschlossen worden sind. Der Budgetrahmen lässt daher bei einem höheren Bedarf als zweckbezogene einzelne Ermächtigungen dafür im Budget enthalten sind, z. B. für Transferaufwendungen, die Inanspruchnahme anderer Aufwandspositionen des Budgets zu, ohne dass dadurch haushaltsrechtlich relevante über- oder außerplanmäßige Aufwendungen nach § 83 GO NRW entstehen. Erst durch einen Mehrbedarf, der den Summenbetrag des Budgets überschreitet, kann eine Überplanmäßigkeit oder Außerplanmäßigkeit entstehen, die dann entsprechend ihrer Ursache den Haushaltspositionen zuzuordnen ist.

#### **1.2.3.2 Die Inanspruchnahme**

Im Rahmen der Budgetbewirtschaftung kann die Inanspruchnahme einer Haushaltsposition zugunsten einer anderen Haushaltsposition buchungstechnisch im Wege der Planfortschreibung als Umbuchung in Abhängigkeit vom örtlichen Buchungssystem erfolgen. Eine solche Art der Veränderung von Haushaltspositionen innerhalb von Budgets ist jedoch nicht zwingend vorzunehmen bzw. erforderlich. Aus Sinn und Zweck des Budgets sowie ausdrücklich aus der Vorschrift ergibt sich, dass für die Bewirtschaftung bzw. Haushaltsführung die Summe der Erträge sowie die Summe der Aufwendungen verbindlich sind. Eine budgetbezogene "innere" Planfortschreibung ist daher auch von der haushaltsrechtlich geregelten Planfortschreibung zu trennen, die i.d.R. nur aufgrund einer Nachtragssatzung (vgl. § 81 GO NRW) und im Rahmen von Ermächtigungsübertragungen (vgl. § 22 GemHVO NRW) erfolgen darf.

Die Ermächtigung unter einer einzelnen Haushaltsposition im Budget stellt im Rahmen der Haushaltsbewirtschaftung u.a. einen Beitrag zur Gesamtermächtigung dar. Im Rahmen der haushaltsmäßigen Geltung von Budgetsummen können daher von der Gemeinde auch sachgerechte Deckungskreise gebildet werden. Wie bei einer sonstigen Veränderung der einzelnen Haushaltspositionen muss auch bei gebildeten Deckungskreisen eine ordnungsgemäße Erfassung bzw. Buchung der Inanspruchnahme von Haushaltspositionen von der Gemeinde gewährleistet werden. Die Sicherstellung einer entsprechenden Nachvollziehbarkeit trägt dabei zur ordnungsmäßigen Darstellung der haushaltswirtschaftlichen Ergebnisse im gemeindlichen Jahresabschluss bei. Der Budgetverantwortliche hat solche Vorgaben unter Einbeziehung möglicher Haushaltsvermerke im Rahmen der Budgetbewirtschaftung zu beachten und umzusetzen.

#### **1.2.3.3 Der Nachweis der Inanspruchnahme**

Die Veränderungen von zweckbezogenen Haushaltspositionen innerhalb des Budgets im Rahmen der Budgetbewirtschaftung müssen, abhängig von ihrer Verbindlichkeit und von der Befugnis, diese in Anspruch nehmen zu können, nachvollziehbar bleiben. Soweit die haushaltsmäßige Verbindlichkeit die Summe der Erträge sowie die Summe der Aufwendungen des Budgets betrifft, bedarf es haushaltsrechtlich keines besonderen Nachweises der Inanspruchnahmen der einzelnen Haushaltspositionen, sondern es ist von der Gemeinde nur ein entsprechender Summennachweis zu führen. Bei einer Verbindlichkeit der einzelnen zweckbezogenen Haushaltspositionen innerhalb eines Budgets hat die Gemeinde über die Nachweisformen sowie die buchungstechnische Vorgehensweise eigenverantwortlich zu entscheiden. In beiden Fällen muss es aber die Gemeinde eine Trennung und Erfassung nach Ertragsarten und Aufwandsarten gewährleisten, um die gemeindliche Ergebnisrechnung und Finanzrechnung aufstellen zu können.

Ein örtlicher Nachweis kann als ausreichend angesehen werden, wenn die vorgenommenen Inanspruchnahmen anderer Haushaltspositionen des gleichen Budgets im Rahmen des in den Teilrechnungen vorzunehmenden Plan-/Ist-Vergleichs durch eine zusätzliche Angabe transparent gemacht werden (vgl. § 40 i.V.m. § 38 GemHVO NRW). Ein solcher „erweiterter“ Plan-/Ist-Vergleich lässt zu, dass die im Haushaltsjahr erfolgten Veränderungen gemeindlicher Haushaltspositionen artenbezogen und unmittelbar bei den betroffenen Haushaltspositionen im Budget aufgezeigt werden. In den Fällen, in denen das Aufzeigen der Inanspruchnahme anderer Haushaltspositionen innerhalb des Budgets aus örtlichen Gegebenheiten heraus nicht positionenscharf möglich ist, sollen durch entsprechende Erläuterungen zu den betroffenen Haushaltspositionen die erfolgten Inanspruchnahmen innerhalb der Budgetbewirtschaftung aufgezeigt werden.

Im Zusammenhang mit der Budgetbewirtschaftung muss daher örtlich geklärt und entschieden werden, auf welche Art und Weise das tatsächliche haushaltswirtschaftliche Handeln innerhalb des Budgets nachvollziehbar gemacht und die notwendige Transparenz darüber geschaffen und in der Ergebnisrechnung gewährleistet wird. Bei der Bildung von Budgets durch die Gemeinde muss daher bereits geklärt werden, ob und inwieweit die Ermächtigungen für Personalaufwendungen in die Bewirtschaftung und die Entscheidung der Budgetverantwortlichen einbezogen werden sollen. Solche Ermächtigungen werden vielfach allein aus Transparenzgründen in die gemeindlichen Budgets einbezogen, auch wenn deren Inanspruchnahme unter den Gesichtspunkten einer budgetübergreifenden örtlichen Personalwirtschaft ausgeschlossen wird. Allein aufgrund der Einbeziehung von Personalaufwendungen in ein jahresbezogenes Budget dürfen vom Budgetverantwortlichen i.d.R. keine langfristigen Personalentscheidungen getroffen werden.

### **1.3 Zu Satz 3 (Budgets für Investitionen):**

Aus den örtlichen Gegebenheiten heraus kann es sachgerecht sein, zur flexiblen Haushaltsbewirtschaftung auch Budgets für die gemeindliche Investitionstätigkeit zu bilden. Entsprechend den Budgets für die laufende Verwaltungstätigkeit sind dann die Summe der Einzahlungen und die Summe der Auszahlungen für die Haushaltsführung durch die Budgetverantwortlichen verbindlich. Diese haushaltswirtschaftliche Möglichkeit sowie die Verbindlichkeit der Summen für die Haushaltsführung werden durch den ausdrücklichen Verweis auf die Sätze 1 und 2 der Vorschrift begründet. Über die Bildung derartiger Budgets und ihre Ausgestaltung hat die Gemeinde eigenverantwortlich zu entscheiden.

In solchen Budgets entsteht durch die budgetmäßige Verbindung der Einzahlungen sowie der Auszahlungen eine unmittelbare "Deckungsfähigkeit" der in das Budget einbezogenen Haushaltspositionen, ohne dass es dazu einer besonderen haushaltswirtschaftlichen Regelung durch die Gemeinde bedarf. Diese innere "Deckungsfähigkeit" wirkt jedoch nicht über das Budget hinaus, auch wenn Haushaltspositionen des Budgets betroffen sind. Die Vorschrift beinhaltet daher keine allgemeine Ausnahme vom Grundsatz der sachlichen Bindung. Für solche Zwecke bedarf es einer örtlichen Regelung, die als Ermächtigung in der gemeindlichen Haushaltssatzung oder im Haushaltsplan enthalten sein kann.

Eine Empfehlung, in einem Budget nur kleinere Investitionsmaßnahmen miteinander zu verbinden, kann nicht ausgesprochen werden. Ob eine einzelne Investitionsmaßnahme im Rahmen eines Budgets umzusetzen ist, muss unter Berücksichtigung der vom Rat für Investitionen festgesetzten Wertgrenze eigenverantwortlich von der Gemeinde entschieden werden. Die Budgetbildung für gemeindliche Investitionen ist regelmäßig von einer Vielzahl örtlicher Faktoren abhängig, sodass die Gemeinde vor Ort selbst nur die haushaltsmäßige Umsetzung in Form eines Budgets abwägen und darüber entscheiden kann. Es muss dabei für die gemeindlichen Investitionsmaßnahmen geklärt werden, auf welche Art und Weise dann der Nachweis über das haushaltswirtschaftliche Handeln und die notwendige Transparenz gewährleistet werden.

## **2. Zu Absatz 2 (Verwendung von Mehrerträgen und Mehreinzahlungen):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Mehrerträge und Mindererträge):**

#### **2.1.1 Die Mehrerträge**

Die möglichen Veränderungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr bzw. ihre Weiterentwicklung berührt auch die von der Gemeinde gebildeten Budgets. Die Gemeinde soll daher auch mögliche Veränderungen im Haushaltsjahr gegenüber der Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan in der Ausstattung der Budgets und den dazu eigenverantwortlich bestimmten Bewirtschaftungsregeln berücksichtigen. Die Gemeinde kann z. B. in den Budgetregeln ausdrücklich bestimmen, dass im Haushaltsjahr erzielte Mehrerträge bestimmte Ermächtigungen für Aufwendungen erhöhen. Die Vorschrift verpflichtet die Gemeinde jedoch nicht, diese Regelungen stets im Rahmen ihrer Budgetierung zu erlassen.

Eine solche Regelung kann aber örtlich sachgerecht sein, um einen bestimmten Aufgabenbereich zur effizienten Aufgabenerfüllung anzuhalten. Mit der Regelung wird dann ein Anreiz geboten, denn bei einer Verbesserung der Ertragslage kann ein bestimmter Anteil der erzielten Mehrerträge für zusätzliche Aufwendungen eingesetzt werden. Bei einer solchen örtlichen Festlegung ist jedoch immer auch die aktuelle Haushaltslage der Gemeinde ausreichend zu berücksichtigen. Es kann deshalb ggf. notwendig sein, fast alle erzielten Mehrerträge für den gesetzlich bestimmten Haushaltsausgleich zu nutzen. Eine langfristig geltende örtliche Festlegung, dass Mehrerträge für bestimmte Aufwendungen verwendet werden können, ist daher i.d.R. nur vertretbar, wenn die in jedem Haushaltsjahr überprüft und zugelassen wird.

#### **2.1.2 Die Mindererträge**

Die möglichen Veränderungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr gegenüber der Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan können auch dazu führen, dass von der Gemeinde nicht die vorgesehenen Erträge erzielt werden können. Die Gemeinde muss auch eine solche Möglichkeit in ihren eigenverantwortlich bestimmten Regeln zur Bewirtschaftung der Budgets berücksichtigen. Sie soll deshalb laufend prüfen, ob in den Budgetregeln ausdrücklich zu bestimmen ist, dass Mindererträge bestimmte Ermächtigungen für Aufwendungen vermindern. Die Regelung stellt eine der möglichen Vorsorgemaßnahmen dar, um den gesetzlich bestimmten Haushaltsausgleich durch die Gemeinde zu erreichen. Sie ist daher jederzeit vertretbar.

Durch eine solche Regelung wird der Vorsorgegedanke deutlich, denn bereits bei der Aufstellung des Haushaltsplans soll besonderen Situationen im Haushaltsjahr mit ggf. negativen Auswirkungen auf die wirtschaftliche Lage der Gemeinde ausreichend Rechnung getragen werden. Auf eine negative Entwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr soll nicht erst reagiert werden, wenn ein entsprechendes Ereignis oder eine besonderen Situation der Gemeinde eingetreten ist., auch wenn bei einer solchen Haushaltslage noch der Erlass einer haushaltswirtschaftlichen Sperre durch den Kämmerer oder den Bürgermeister sowie den Rat der Gemeinde in Betracht kommen könnte (vgl. § 81 Absatz 4 GO NRW und § 24 GemHVO NRW).

Bei einer örtlichen haushaltswirtschaftlichen Festlegung, dass Mindererträge bestimmte Ermächtigungen für Aufwendungen vermindern, sind auch die einzelnen Fachbereiche bei der Ausführung des Haushaltsplans entsprechend gefordert. Eine solche Regelung bildet regelmäßig die erste Stufe einer haushaltswirtschaftlichen Beschränkung. Sie kann gleichwohl noch durch weitere haushaltswirtschaftliche Beschränkungen verschärft werden, wenn die Entwicklung der gemeindlichen Erträge und Aufwendungen im Haushaltsjahr wesentlich anders verläuft als ursprünglich geplant und im Haushaltsplan als Ermächtigungen enthalten.

## **2.2 Zu Satz 2 (Mehr- und Mindereinzahlungen für Investitionen)**

Die Entwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr kann auch bei den Investitionen der Gemeinde dazuführen, dass nicht die dafür vorgesehenen Einzahlungen erzielt werden können oder ggf. auch höhere Auszahlungen zu leisten sind. Die Gemeinde hat auch in solchen Fällen die Möglichkeit, bereits im Rahmen ihrer Haushaltsplanung eine geeignete und sachgerechte Strategie zu entwickeln und ggf. bereits Regelungen für die spätere Haushaltsausführung zu erlassen. Durch die Vorschrift wird deshalb eine Verbindung zur haushaltsrechtlichen Regelung über Mehrerträge und Mindererträge hergestellt, um der Gemeinde dazu die Möglichkeit zu eröffnen.

Die Gemeinde kann daher für Mehreinzahlungen für Investitionen bestimmen, dass bestimmte Einzahlungen die Ermächtigungen für bestimmte Auszahlungen erhöhen. Sie kann aber auch bestimmen, dass Mindereinzahlungen für Investitionen bestimmte Ermächtigungen für Auszahlungen vermindern. Ob und welche Regelung vor Ort sachlich und haushaltswirtschaftlich geeignet ist, muss jede Gemeinde eigenverantwortlich und im Hinblick auf ihre wirtschaftliche Lage entscheiden. Bei einer örtlichen Festlegung, dass Mindereinzahlungen für Investitionen bestimmte Ermächtigungen für Auszahlungen vermindern, sind auch die einzelnen Fachbereiche bei der Bewirtschaftung des Haushaltsplans entsprechend gefordert, denn eine solche Regelung kann die erste Stufe einer haushaltswirtschaftlichen Beschränkung bei der Umsetzung von Investitionsmaßnahmen bilden. Sie kann noch verschärft werden, wenn die Entwicklung der der Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen wesentlich anders verläuft als ursprünglich geplant und als Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagt.

## **2.3 Zu Satz 3 (Mehraufwendungen oder -auszahlungen nicht überplanmäßig):**

Die eingetretenen Veränderungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr bzw. ihre Weiterentwicklung lösen vielfach Mehrerträge oder Mehreinzahlungen bei der Gemeinde aus. Die haushaltsrechtliche Möglichkeit für die Gemeinde, in diesen Fällen bestimmte Ermächtigungen für Aufwendungen oder Auszahlungen erhöhen zu können, führt dazu, dass die entstehenden Mehraufwendungen oder Mehrauszahlungen oberhalb oder außerhalb der Veranschlagung im Haushaltsplan geleistet werden. Derartige gemeindliche Aufwendungen oder Auszahlungen gelten aber regelmäßig als überplanmäßig oder außerplanmäßig und unterliegen dann bestimmten Voraussetzungen und einem besonderen Zustimmungsverfahren (vgl. § 83 GO NRW).

Die wichtigen Voraussetzungen sind dabei, dass diese Aufwendungen oder Auszahlungen unabweisbar sind und deren Deckung im Haushaltsjahr gewährleistet ist (vgl. § 83 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Nach dieser Vorschrift sind aber Mehraufwendungen oder Mehrauszahlungen nur zulässig, wenn zuvor Mehrerträge oder Mehreinzahlungen erzielt wurden und diese dann zur Deckung der entstehenden Mehraufwendungen oder Mehrauszahlungen verfügbar sind und eingesetzt werden. Es ist deshalb sachgerecht und vertretbar zu bestimmen, dass in diesen Fällen die entstehenden Mehraufwendungen oder zu leistenden Mehrauszahlungen nicht als überplanmäßige Aufwendungen oder Auszahlungen im Sinne des Haushaltsrechts gelten.

Durch diese ausdrückliche haushaltsrechtliche Bestimmung unterliegen die auf diese Weise haushaltsmäßig entstandenen Mehraufwendungen und Mehrauszahlungen auch nicht dem besonderen Zustimmungsverfahren nach der Vorschrift des § 83 GO NRW. Es liegt vielmehr durch die getroffene haushaltsrechtliche Regelung bereits eine Zulässigkeit zur Umsetzung solcher Sachverhalte vor. Gleichwohl verändern auch diese zusätzlichen Aufwendungen und Auszahlungen die Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Sie sollten gleichwohl wie überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung oder in der Finanzrechnung der Gemeinde erfasst werden. Auf diese Weise entstandene zusätzliche Aufwendungen oder Auszahlungen können im Plan-/Ist-Vergleich dieser Rechnungen gesondert angegeben werden, bedürfen aber vielfach auch gesonderter Erläuterungen im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses.

### **3. Zu Absatz 3 (Gestaltungsmöglichkeiten bei Budgets):**

#### **3.1 Die Grenzen der Budgetgestaltung**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift bestimmt die Grenze der Bewirtschaftung der gemeindlichen Budgets wegen möglicher nicht absehbarer zahlungswirksamer Auswirkungen. Sie wirkt sich deshalb auch bereits auf die Ausgestaltung und die zu erlassenden Regeln für die gemeindlichen Budgets aus. Von der Gemeinde muss zudem gewährleistet werden, dass die Bewirtschaftung der Erträge und Aufwendungen in den Budgets nicht zu einer Minderung des Saldos in der gemeindlichen Finanzrechnung führt (vgl. § 3 GemHVO NRW). Diese Beschränkung ist geboten, um die Liquidität der Gemeinde nicht allein aus der Budgetbewirtschaftung heraus zu gefährden. Bei der Budgetierung soll die Gemeinde deshalb die notwendige Verknüpfung zwischen Aufwendungen und Auszahlungen herstellen.

Eine solche Verknüpfung kann regelmäßig durch gesonderte Budgetregeln gewährleistet werden. Dabei ist zu prüfen, ob bei den Budgetregeln zwischen zahlungswirksamen und nichtzahlungswirksamen Vorgängen zu trennen ist. Es kann bestimmt werden, dass die nichtzahlungswirksamen Aufwendungen, z. B. Abschreibungen, nicht mit den zahlungswirksamen Aufwendungen, z. B. Personalaufwendungen, "deckungsfähig" sind. Es können aber auch andere Deckungsverhältnisse innerhalb der Budgets mit einem Zustimmungsvorbehalt versehen werden, z. B. des Kämmers oder eines anderen Verantwortlichen. Vor der Inanspruchnahme einer solchen Deckung wäre dann die erforderliche Zustimmung einzuholen, weil es in solchen Fällen ggf. auch zu einer überplanmäßigen oder außerplanmäßigen Auszahlung im Sinne der Vorschrift des § 83 GO NRW kommen kann.

#### **3.2 Die Veränderung gebildeter Budgets**

Im Ablauf des Haushaltsjahres kann es im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Budgets erforderlich werden, zusätzliche Aufwendungen entstehen zu lassen und Auszahlungen leisten zu müssen. Solche haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen können zu einer Veränderung der für die Haushaltsausführung gebildeten Budgets führen, weil die Mehraufwendungen und Mehrauszahlungen i.d.R. nicht mehr im Auftragsbereich eines Budgetverantwortlichen liegen. Solche Aufwendungen und Auszahlungen sind haushaltswirtschaftlich dann als überplanmäßig oder außerplanmäßig zu behandeln, wenn dadurch die für die Budgets verbindlichen Summen überschritten werden. In diesen Fällen ist zum Entstehen solcher Aufwendungen und zur Leistung der Auszahlungen eine Zustimmung des Kämmers, des Bürgermeisters oder des Rates erforderlich (vgl. § 83 GO NRW). Die Zulassung solcher über- oder außerplanmäßiger Aufwendungen und Auszahlungen führt dann zur Fortschreibung der Budgetsumme, aber auch zur Fortschreibung der betreffenden Positionen im gemeindlichen Haushaltsplan.

Eine Veränderung der Budgets verursachen auch die haushaltsrechtlich vorgenommenen Ermächtigungsübertragungen, die ins folgende Haushaltsjahr übertragen und dann in ein Budget einbezogen werden. Solche Ermächtigungsübertragungen führen bereits haushaltsrechtlich zur Fortschreibung eines Planansatzes im gemeindlichen Haushaltsplan des folgenden Jahres und verändern dadurch auch die Ansätze in einem Budget (vgl. § 22 Absatz GemHVO NRW). Die haushaltsrechtliche Regelung, dass die Bewirtschaftung der Budgets nicht zu einer Minderung des Saldos aus laufender Verwaltungstätigkeit nach § 3 Absatz 2 Nummer 1 GemHVO NRW führen darf, steht solchen zulässigen Budgetveränderungen jedoch nicht entgegen. Es ist von den Budgetverantwortlichen darauf zu achten, dass auch in solchen Fällen die haushaltsrechtlich und örtlich gesetzten Grenzen möglichst nicht überschritten werden.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**§ 22**  
**Ermächtigungsübertragung**

(1) <sup>1</sup>Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen sind übertragbar. <sup>2</sup>Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister regelt mit Zustimmung des Rates die Grundsätze über Art, Umfang und Dauer der Ermächtigungsübertragungen.

(2) Werden Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen übertragen, erhöhen sie die entsprechenden Positionen im Haushaltsplan des folgenden Jahres.

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

(4) <sup>1</sup>Werden Ermächtigungen übertragen, ist dem Rat eine Übersicht der Übertragungen mit Angabe der Auswirkungen auf den Ergebnisplan und den Finanzplan des Folgejahres vorzulegen. <sup>2</sup>Die Übertragungen sind im Jahresabschluss im Plan-/Ist-Vergleich der Ergebnisrechnung (§ 38 Abs. 2) und der Finanzrechnung (§ 39) gesondert anzugeben.

**Erläuterungen zu § 22:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Verbindlichkeit der Haushaltsplanung**

**1.1 Der Haushaltsgrundsatz der Jährlichkeit**

Für die Veranschlagung von Erträgen und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen im gemeindlichen Haushaltsplan ist der Haushaltsgrundsatz der Jährlichkeit zu beachten. Die Haushaltssatzung der Gemeinde tritt mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft und gilt für das Haushaltsjahr (vgl. § 78 Absatz 3 GO NRW). Außerdem findet der Haushaltsgrundsatz der zeitlichen Bindung bei der Gemeinde Anwendung, denn der Haushaltsplan der Gemeinde hat im Ergebnisplan die im Haushaltsjahr durch die Erfüllung der Aufgaben erzielbaren Erträge und entstehenden Aufwendungen und im Finanzplan die eingehenden Einzahlungen und zu leistenden Auszahlungen für das Haushaltsjahr zu enthalten (vgl. § 79 Absatz 1 GO NRW). Die im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen entfallen daher mit dem Ende des Haushaltsjahres, sodass die Gemeinde aus den betreffenden Haushaltspositionen des Haushaltsplans dann i.d.R. keine Aufwendungen mehr entstehen lassen oder Auszahlungen leisten darf.

**1.2 Die zeitliche Bindung der Haushaltspositionen**

Für die im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen ist die zeitliche Bindung an das Haushaltsjahr einzuhalten, soweit dafür nicht haushaltsrechtlich oder durch den Rat der Gemeinde Ausnahmen zugelassen worden sind. Der Begriff "Ermächtigung" ist dabei grundsätzlich auf alle Haushaltspositionen im gemeindlichen Haushaltsplan ausgerichtet, aufgrund derer die gemeindliche Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr mit haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen möglich wird. Bei bestehenden rechtlichen Verpflichtungen wird dabei aufgezeigt, in welcher haushaltswirtschaftlichen Größenordnung die Gemeinde ihre Verpflichtungen erfüllen will. Bei ihren bestehenden rechtlichen Ansprüchen (Forderungen) wird deren ertragswirksames und zahlungswirksames Volumen verdeutlicht, das im Haushaltsjahr realisiert werden soll.

Aus unterschiedlichen Gründen bedarf es oftmals der Weitergeltung der haushaltsmäßigen Ermächtigungen zu Aufwendungen und Auszahlungen über das Haushaltsjahr hinaus. Dafür bedarf es wegen des Haushaltsgrundsatzes der Jährlichkeit einer besonderen haushaltsrechtlichen Regelung. Es könnte sonst auf Dauer zu Einschränkungen in der laufenden Aufgabenerfüllung der Gemeinde kommen, weil mit dem Ablauf des Haushaltsjahres diese Ermächtigungen ihre Geltung verlieren würden. Für Erträge oder Einzahlungen der Gemeinde bedarf es einer solchen Regelung nicht. Bei diesen Ermächtigungen muss jedoch die Zweckbindung über das Haushaltsjahr hinaus nur gesichert werden, wenn die Erträge oder Einzahlungen aufgrund rechtlicher Verpflichtungen zweckgebunden sind. Diese Bindung ist insbesondere dann notwendig, wenn die Erträge erzielt oder die Einzahlungen eingegangen sind, die damit verbundenen Ermächtigungen bis zum Ende des Haushaltsjahres aber noch nicht oder noch nicht vollständig zu Aufwendungen geführt oder zur Leistung von Auszahlungen in Anspruch genommen worden sind und noch ein Bedarf für eine weitere Inanspruchnahme besteht.

Durch den Begriff „Inanspruchnahme“ i.V.m. den Haushaltspositionen im gemeindlichen Haushaltsplan werden nicht allein die aufgrund der veranschlagten Ermächtigung tatsächlichen Auszahlungsleistungen der Gemeinde erfasst. Die Inanspruchnahme von haushaltsmäßigen Ermächtigungen beginnt bereits mit den Auftragsvergaben der Gemeinde und den sonstigen eingegangenen Verpflichtungen. Mit solchen Bindungen der Gemeinde werden bereits mögliche Aufwendungen und Auszahlungen zulasten der Gemeinde begründet. Sie stellen gemeindliche Geschäftsvorfälle dar, durch die über die im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen verfügt bzw. der gemeindliche Haushaltsplan ausgeführt wird. Die wirtschaftliche Haushaltsführung der Gemeinde erfordert dabei, die Inanspruchnahme der Ermächtigungen so lange zurückzustellen, wie es die Aufgabenerfüllung der Gemeinde erfordert. Auch deshalb ist es am Ende eines Haushaltsjahres unzulässig, noch nicht in Anspruch genommene Ermächtigungen auszuschöpfen. Die haushaltsmäßigen Ermächtigungen dürfen im Ablauf des Haushaltsjahres nicht vollständig in Anspruch genommen werden, wenn sich aus der gemeindlichen Aufgabenerfüllung heraus dafür kein Grund ergibt.

### **1.3. Die Durchbrechung der Haushaltsgrundsätze**

Die im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Aufwands- und Auszahlungsermächtigungen sollen möglichst entsprechend dem tatsächlichen Bedarf in Anspruch genommen werden. Es lässt sich bei der Aufstellung des Haushaltsplans durch die Gemeinde jedoch nicht immer mit Gewissheit übersehen und abschätzen, ob die im Haushaltsplan für einzelne Vorhaben veranschlagten Ermächtigungen bis zum Ende des Haushaltsjahres wie geplant in Anspruch genommen werden können. Es würde deshalb zu Schwierigkeiten bei der Haushaltsbewirtschaftung führen, wenn sich zum Ende des Haushaltsjahres herausstellt, dass die eine Maßnahme nicht bis zum Ende des Haushaltsjahres erfolgreich durchgeführt werden kann, diese aber aufgrund örtlicher Bedürfnisse umgesetzt werden soll. Sofern dann die Vorbereitungen dazu entsprechend erfolgt sind und ggf. nur terminliche Gründe die Verzögerung verursacht haben, sollte auch haushaltsmäßig dafür kein Hindernis bestehen.

Für solche Fälle wird haushaltsrechtlich das Instrument der Ermächtigungsübertragung bereitgestellt. Der Gemeinde ermöglicht es, mit dem Rat der Gemeinde abgestimmte und im Haushaltsplan veranschlagte Vorhaben ins folgende Haushaltsjahr zu verschieben, wenn für deren Umsetzung weiterhin ein erhebliches Bedürfnis besteht. Mit einer solchen „Maßnahmeverschiebung“ in Form der Ermächtigungsübertragung werden die dafür zur Verfügung gestellten Haushaltsmittel übertragen, sodass die Maßnahme entsprechend dem Willen des Rates in Form der erteilten Ermächtigungen, noch umgesetzt wird. Für den Haushalt des neuen Haushaltsjahres müssen deshalb keine zusätzlichen Haushaltsmittel verfügbar gemacht werden, denn diese werden durch die Ermächtigungsübertragung „mitgebracht“. Die Fortsetzung einer Maßnahme im Folge entlastet wirtschaftlich das Haushaltsjahr, belastet aber durch die Inanspruchnahme der übertragenen Ermächtigung das Folgejahr.

Die Ermächtigungsübertragung ermöglicht insbesondere bei gemeindlichen Investitionsmaßnahmen, die sich regelmäßig über ein Haushaltsjahr hinaus erstrecken und dafür im jahresbezogenen Haushaltsplan oftmals nur für einzelne Abschnitte oder Teile die notwendigen Ermächtigungen veranschlagt werden sind, deren zügige

Durchführung über mehrere Haushaltsjahre. Die Fortsetzung solcher Maßnahmen könnte oftmals gefährdet werden, wenn zu deren Fortsetzung im Folgejahr erst eine erneute Veranschlagung von Ermächtigungen im Haushaltsplan des Folgejahres erfolgen müsste. Die Möglichkeit einer bedarfsorientierten Ermächtigungsübertragung soll daher dazu beitragen, ein unwirtschaftliches Handeln der Gemeinde bei der Durchführung von Maßnahmen zur Ausführung ihrer Aufgaben zu vermeiden. Die damit verbundene Abweichung vom Grundsatz der Jährlichkeit ist daher als erforderlich, sachgerecht und vertretbar anzusehen.

Die haushaltsrechtlich zugelassene Übertragung von Ermächtigungen durchbricht aber auch den Haushaltsgrundsatz der zeitlichen Bindung, der bei Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan zu beachten ist. Die Ermächtigungsübertragung bedeutet, dass die übertragenen Aufwands- und Auszahlungsermächtigungen weiter genutzt werden können und insoweit von ihrer Bindung an das betreffende Haushaltsjahr befreit werden. Eine solche „Befreiung“ soll jedoch nicht in zeitlicher Hinsicht unbegrenzt möglich sein. Die Übertragbarkeit würde sonst dazu führen, dass neben der vom Rat zu beschließenden Haushaltssatzung ein „Schattenhaushalt“ sich entwickelt, der erst nach dem Inkrafttreten der Haushaltssatzung mit dem „beschlossenen Werk“ durch eine Planfortschreibung „vereint“ wird. Im Plan-/Ist-Vergleich im Jahresabschluss werden dann zwar die „üblichen“ Differenzen zwischen den Plan-Werten und den Ist-Werten aufgezeigt, nur das dort zugrunde gelegte „beschlossene“ Haushaltsvolumen für das Haushaltsjahr könnte sich auf Dauer in einem unbegrenzten Umfang vergrößern, ohne dass der einen Einfluss darauf hätte.

Eine unbestimmte Geltungsdauer für die Übertragung von Ermächtigungen ist daher werden haushaltsrechtlich noch haushaltswirtschaftlich vertretbar. Das Budgetrecht des Rates dürfte dadurch langfristig beeinträchtigt werden. Der Landesgesetzgeber hat gleichwohl nur den Grundsatz festgelegt, dass im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltene und damit vom Rat „beschlossene“ Ermächtigungen übertragbar sind. Die Einschränkungen dazu sind in örtlicher Selbstverwaltung zu treten, denn dort sind anhand der örtlichen Verhältnisse die aus den langfristigen Ermächtigungsübertragungen entstehenden haushaltsmäßigen Wirkungen am Besten erkennbar.

Diese von der Gemeinde zu tragende Verantwortung wird in der Vorschrift über die Ermächtigungsübertragungen deutlich herausgestellt. Es wurde wegen des Budgetrechts des Rates der Gemeinde ausdrücklich bestimmt, dass es gesonderter Regelungen des Bürgermeisters über die Art und den Umfang sowie die Dauer der Ermächtigungsübertragungen bedarf, die der Zustimmung des Rates bedürfen. Die Regelungen sollen das örtliche haushaltswirtschaftliche Geschehen umfassend berücksichtigen und ggf. sachgerechte Einschränkungen sowie Zustimmungsvorhalte des Rates der Gemeinde beinhalten. Diesen Vorgaben muss die Gemeinde sachgerecht nachkommen und erfüllen.

## **1.4 Die Planfortschreibung**

### **1.4.1 Die formalen Wirkungen der Fortschreibung**

Im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft können die im Haushaltsplan der Gemeinde veranschlagten Ermächtigungen vielfachen Anpassungen bzw. Fortschreibungen unterliegen. Die Veränderung einer haushaltswirtschaftlichen Ermächtigung wird z. B. durch eine Nachtragssatzung ausgelöst (vgl. § 81 GO NRW), wenn der dazugehörige Nachtragshaushaltsplan für bestimmte Haushaltspositionen eine Erhöhung oder Minderung der im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigung (Plansatz) enthält (vgl. § 10 GemHVO NRW). Der gemeindliche Haushaltsplan wird aber auch durch die haushaltsrechtlich vorgesehenen Ermächtigungsübertragungen zulasten des betreffenden Haushaltsjahres verändert.

Die zulässigen Ermächtigungsübertragungen verursachen eine Fortschreibung der im Ergebnisplan oder im Finanzplan enthaltenen Planansätze unter den betreffenden Haushaltspositionen, denn die von der Gemeinde vorgenommenen Ermächtigungsübertragungen erhöhen die entsprechenden Positionen im Haushaltsplan des folgenden Haushaltsjahres. Diese Anpassungen der Haushaltspositionen im folgenden Haushaltsplan werden als

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 22 GemHVO NRW**

Planfortschreibungen bezeichnet und führen jeweils zum „fortgeschriebenen Planansatz“ im Ergebnisplan oder im Finanzplan bzw. den Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans. Auf dieser veränderten Grundlage stellen statt der (geplanten) Haushaltsansätze nunmehr die (fortgeschriebenen) Haushaltsansätze die Ausgangslage für die örtliche Haushaltsbewirtschaftung dar. Die Vornahme von Ermächtigungsübertragungen bringt deshalb eine entsprechende Aktualisierung des gemeindlichen Haushaltsplans mit sich und zeigt ein „neues“ von der gemeindlichen Verwaltung auszuführendes bzw. auszufüllendes Budget auf. Diese Veränderung der gemeindlichen Haushaltsplanung bildet eine eingetretene Veränderung der wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde ab, die im Grundsatz durch die gemeindliche Verwaltung „intern“ betrieben wird.

Die Fortschreibung von Planansätzen im gemeindlichen Ergebnisplan oder im Finanzplan bzw. den Teilplänen des Haushaltsplans greift in zulässiger Weise in das Budgetrecht des Rates der Gemeinde ein. Ein solcher Eingriff kann deshalb als zulässig angesehen werden, weil die Ermächtigungen, die übertragen werden, vom Rat bereits für das abgelaufene Haushaltsjahr beschlossen worden sind und deren Inanspruchnahme bzw. Umsetzung zeitlich verschoben werden soll. Aufgrund des Budgetrechts des Rates würde sonst bei Planänderungen grundsätzlich eine Neuauflage des gemeindlichen Haushaltsplans erforderlich werden. Der Gesetzgeber hat es unter dem Gesichtspunkt des Budgetrechts des Rates und der Möglichkeit des Rates die Geltungsdauer der Übertragungen mitbestimmen zu können, als vertretbar und ausreichend angesehen, nach dem Ende des Haushaltsjahres dem Rat lediglich eine Übersicht der vorgenommenen Übertragungen mit Angabe der Auswirkungen auf den Ergebnisplan und den Finanzplan des Folgejahres vorzulegen.

Mit der Übersicht über die übertragenen Ermächtigungen und mit der Haushaltssatzung und dem gemeindlichen Haushaltsplan verfügt der Rat insgesamt über Informationen zu einem Zwischenstand über die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nach Ablauf des Haushaltsjahres, auch wenn die Daten i.d.R. noch nicht technisch zusammengeführt worden sind. Der Bürgermeister erfüllt dadurch auch seine Unterrichtspflicht gegenüber dem Rat in haushaltswirtschaftlichen Angelegenheiten. Die Vorgaben zur Information des Rates über die Ermächtigungsübertragungen stehen hinsichtlich des Budgetrechts des Rates mit der haushaltsrechtlichen Bestimmung unmittelbar in Verbindung, dass der Bürgermeister den von ihm bestätigten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses spätestens innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres dem Rat zur Feststellung zuzuleiten hat (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW).

#### **1.4.2 Die materiellen Wirkungen der Fortschreibung**

Die Gemeinde soll bei ihren jährlichen Ermächtigungsübertragungen berücksichtigen, dass durch die Übertragungen haushaltswirtschaftlich eine Ergebnisverbesserung für das abgelaufene Haushaltsjahr eintritt und dieser Verbesserung eine voraussichtliche Ergebnisverschlechterung für das neue Haushaltsjahr gegenübersteht. Dieser Situation soll von der Gemeinde nicht dadurch begegnet werden, dass im Folgejahr allein aus diesem Grund erneut nicht erforderliche Ermächtigungsübertragungen vorgenommen werden. Die Bindung der haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen an das Haushaltsjahr durch die Haushaltsgrundsätze der Jährlichkeit und der zeitlichen Bindung steht dem grundsätzlich entgegen, auch wenn durch die örtlichen Vorschriften eine mehrjährige Übertragbarkeit zugelassen worden ist.

Bei der Prüfung und Entscheidung über die vorzunehmenden Ermächtigungsübertragungen ist auch der Stand der gemeindlichen Haushaltsplanung für das Haushaltsjahr ausreichend zu berücksichtigen. Wenn seitens des Kämmers die gemeindliche Haushaltssatzung (einschließlich Haushaltsplan) noch aufgestellt wird oder der Bürgermeister den Entwurf des Kämmers noch nicht bestätigt hat, muss gleichwohl eine Übertragung von Ermächtigungen des abgelaufenen Haushaltsjahres ins Folgejahr stattfinden, den die Ermächtigungsübertragung ist auch ein wichtiger Vorgang um das abgelaufene Haushaltsjahr ordnungsgemäß abzuschließen. Die Übertragung von Ermächtigung ist daher gleichzeitig dem gemeindlichen Jahresabschluss bzw. dessen Aufstellung zuzurechnen, sodass auch deshalb eine noch fehlende Beschlussfassung des Rates über die gemeindliche Haushaltssatzung ebenfalls kein Hindernis für die Vornahme von Ermächtigungsübertragungen darstellt.

In diesem Sinne wird dem Rat mit der Übersicht ein erster Einblick darüber gewährt, in welchem Umfang die gemeindliche Haushaltswirtschaft noch nicht seinen Auftrag aus dem Haushaltsjahr einschließlich der Vorjahre noch nicht erledigt hat. Die gemeindliche Verwaltung sollte daher jahresbezogen nachhalten, in welchem Haushaltsjahr welche Ermächtigungen ihren Ursprung hatten und bis zu welchem Jahr diese übertragen wurden, auch wenn derartige Angaben nicht pflichtig in der dem Rat vorzulegenden Übersicht enthalten sein müssen. Die Übersicht stellt i.d.R. daher wegen der anzugebenden Auswirkungen auf den Ergebnisplan und den Finanzplan des Folgejahres eine Veränderungsliste zum gemeindlichen Haushaltsplan dar.

Dem Rat steht im Rahmen seines Budgetrechts das Recht zu, im Zeitpunkt seiner Information die vorgesehenen Ermächtigungsübertragungen abzulehnen. Er hat bei einer zu diesem Zeitpunkt geltenden Haushaltssatzung auch die Möglichkeit, eine Haushaltssperre zur Inanspruchnahme der Ermächtigungsübertragungen zu verhängen. Eine solche Entscheidung setzt aber die Erwartung voraus, dass sich durch die Übertragungen bzw. die damit verbundenen Planfortschreibungen die Aufwendungen und Auszahlungen im Haushaltsjahr so entwickeln werden, dass eine nicht mehr vertretbare Haushaltslage eintritt (vgl. § 81 Absatz 4 GO NRW). Im Rahmen seiner Beschlussfassung über die gemeindliche Haushaltssatzung nach Beginn des neuen Haushaltsjahres kann der Rat entsprechend handeln. Seine Maßnahme besteht dann nur darin, dass eine vergleichbare Festlegung in die noch nicht in Kraft getretene Haushaltssatzung aufgenommen wird. Es kann z. B. die Inanspruchnahme der Ermächtigungsumfang zeitlich verschoben werden oder ein Zustimmungsvorbehalt dafür im notwendigen Umfang bestimmt werden.

Bei einer zeitlichen weit im Haushaltsjahr liegenden Beschlussfassung über die Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr kann die Übersicht über die Ermächtigungsübertragungen als Änderungsliste mit in die Beschlussfassung einbezogen werden. Die gemeindliche Haushaltssatzung muss aber wegen der zwischenzeitlich zum Jahresanfang vorgenommenen Übertragungen nicht noch vor der Beschlussfassung geändert werden. Vergleichbar mit einer geltenden Haushaltssatzung sind auch bei einer noch zu beschließenden Haushaltssatzung die Übertragungen als Planfortschreibungen in den Haushaltsplan zu übernehmen.

Sofern bei einer noch nicht beschlossenen Haushaltssatzung die Ermächtigungsübertragungen vorher in den gemeindlichen Haushaltsplan übernommen werden, wird dadurch nicht ihr Volumen verändert. Diese „planmäßige“ Aufnahme bewirkt aber, dass für die dann am Ende des Haushaltsjahres vorzunehmenden Ermächtigungsübertragungen die Geltungsdauer neu beginnt. Die Aufnahme in den Haushaltsplan stellt eine Neuveranschlagung dar, durch die zeitliche Übertragung beendet wird. Ein Hinauszögern der Übertragungen in die Zeit nach der Beschlussfassung des Rates über den ihm vorgelegten Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung ist dabei jedoch nicht zulässig. Eine solche Handhabung würde mit dem Budgetrecht und dem Informationsrecht des Rates nicht in Einklang stehen.

## **2. Die Prüfung des Umfanges der Ermächtigungsübertragungen**

Das gemeindliche Haushaltsrecht sowie die von Rat beschlossene Haushaltssatzung beinhalten nicht, dass alle nicht in Anspruch genommenen Ermächtigungen ins Folgejahr zu übertragen sind. Es besteht dafür kein Automatismus, sondern es bedarf einer sorgfältigen Prüfung und Entscheidung, in welchem Rahmen und für welche Zwecke im Haushaltsjahr noch nicht benötigte Aufwands- und Auszahlungsermächtigungen ins Folgejahr übertragen werden sollen. Der gemeindliche Haushaltsplan stellt dafür die Grundlage dar, in der ausgehend von der Haushaltswirtschaft der Gemeinde und der Haushaltsführung der Gemeinde über die Ermächtigungsübertragungen ins Folgejahr zu entscheiden ist. Die haushaltsrechtliche Regelung, dass Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen übertragbar sind, eröffnet keine Unbegrenztheit, sondern stellt einen Anstoß für die Gemeinde zur Prüfung dar, um bedarfsgerechte Übertragungen zu gewährleisten.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 22 GemHVO NRW**

Diese haushaltsmäßigen Grundlagen wirken sich bei der Übertragung von Ermächtigungen ins Folgejahr aus. Entsprechend den sachlichen Festlegungen im Haushaltsplan des abgelaufenen Haushaltsjahres ist daher auch die Übertragung und die Inanspruchnahme der Ermächtigungen vorzunehmen, denn durch die Übertragung werden der gemeindlichen Verwaltung erweiterte Haushaltsansätze für das neue Haushaltsjahr zur Bewirtschaftung zur Verfügung gestellt. Durch diese Zusammenhänge wird dem Beschluss des Rates über die Haushaltssatzung und der Bindung der gemeindlichen Verwaltung an den Willen des Rates ausreichend Genüge getan.

Bei der Prüfung der Ermächtigungsübertragungen ist daher auch zu klären, ob auf die Übertragung von Ermächtigungen verzichtet werden kann, denn die Durchführung oder Fortsetzung der örtlichen Maßnahme muss auch im Folgejahr haushaltswirtschaftlich verträglich und sachlich notwendig bzw. erforderlich sein im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Bei der Vielzahl der Aufwands- und Auszahlungsermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan muss deshalb immer kritisch hinterfragt werden, ob die Übertragung von Ermächtigungen der richtige Weg zur haushaltsmäßigen Abwicklung eingeleiteter Vorhaben und Maßnahmen der Gemeinde ist.

### **3. Die sachliche Bindung der Haushaltspositionen**

Bei der Auswahl der zu übertragenden Ermächtigungen ist von der Gemeinde auch die sachliche Festlegung im Haushaltsplan zu beachten. Der gemeindliche Haushaltsplan stellt die Grundlage für die Haushaltswirtschaft dar und ist für die Haushaltsausführung der gemeindlichen Verwaltung verbindlich (vgl. § 79 Absatz 3 GO NRW). Diese haushaltsmäßigen Gegebenheiten bleiben auch bei der Übertragung der Aufwands- und Auszahlungsermächtigungen erhalten und binden die übertragenen Ermächtigungen auch im folgenden Haushaltsjahr an ihren sachlichen Zweck. Diese Bindungen führen dazu, dass aufgrund der Übertragungen nur die sachlich gleichen Haushaltspositionen im Haushaltsplan des neuen Haushaltsjahres fortgeschrieben werden dürfen.

Bei einer solchen Vorgehensweise wird sichergestellt, dass entsprechend der sachlichen Festlegungen im Haushaltsplan des abgelaufenen Haushaltsjahres auch die Inanspruchnahme im Folgejahr erfolgt. Dadurch werden die Ermächtigungen weiter entsprechend dem Beschluss des Rates über die Haushaltssatzung des abgelaufenen Haushaltsjahres und der Bindung der gemeindlichen Verwaltung an den Willen des Rates für die gemeindliche Aufgabenerfüllung in Anspruch genommen. Eine Ermächtigungsübertragung in allgemeiner Form, in dem z. B. lediglich die Gesamtsumme als betragsmäßigen Umfang ohne sachliche Bindung angegeben wird oder im Folgejahr eine freie Verwendbarkeit der übertragenen Ermächtigungen zugelassen wird, ist wegen der sachlichen Bindungen der Aufwands- und Auszahlungsermächtigungen unzulässig. Von der Gemeinde sind wegen der sachlichen Bindung der haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungsübertragungen ggf. weitere Erläuterungen im Rahmen des Jahresabschlusses zu geben.

### **4. Ermächtigungsübertragungen bei Über- und Außerplanmäßigkeit**

Im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr können Ermächtigungen für über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen erforderlich werden, wenn ein Mehrbedarf besteht und dieser als unabweisbar ist (vgl. § 83 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Der Begriff der Unabweisbarkeit, der vom Gesetzgeber nicht näher definiert worden ist, stellt auf die dringende Notwendigkeit bzw. Eilbedürftigkeit der ursachenbezogenen Umsetzung im Haushaltsjahr ab. Im zeitlichen Ablauf der haushaltswirtschaftlichen Abwicklung kann es trotz Dringlichkeit zu Verzögerungen kommen. Es kann z. B. noch im Zeitpunkt der Auftragsvergabe eine dringende Notwendigkeit für die Nutzung einer über- oder außerplanmäßigen Ermächtigung bestehen.

Die weitere Entwicklung in der Sache verlief dann aber anders als geplant, mit der Folge, dass das vorgesehene Vorhaben nicht bis zum Ende des Haushaltsjahres abgeschlossen werden kann. Sofern ein solches Vorhaben auch nicht durch eine Veranschlagung im Haushaltsplan des Folgejahres neu gestartet werden kann, aber auch nicht abgebrochen werden kann, ist eine Ermächtigungsübertragung der Gemeinde als vertretbar anzusehen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 22 GemHVO NRW**

Eine solche Übertragung ist dann nur für den Teil der über- oder außerplanmäßig bereitgestellten Ermächtigung vorzunehmen, der noch nicht in Anspruch genommen worden ist.

Eine Übertragung der im Haushaltsjahr zusätzlich bereitgestellten Ermächtigungen für über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen stellt eine Verschiebung auf einen späteren Zeitpunkt dar. Damit ist grundsätzlich der Wegfall der anlassbezogenen Unabweisbarkeit sowie der Wegfall des Bedarfs im Haushaltsjahr verbunden. Es besteht deshalb eigentlich systembedingt kein Anlass, derartige Ermächtigungen zu übertragen. Die Gemeinde muss eigenverantwortlich über die Übertragung entscheiden. Sie kann sich für eine Übertragung entscheiden, auch wenn die Voraussetzungen, eine zusätzliche Ermächtigungen für unabweisbare Aufwendungen und Auszahlungen zu erhalten, entfallen sind. Bei einer Übertragung solcher Ermächtigungen sollten bedarfsbezogene Gründe aus der gemeindlichen Aufgabenerfüllung bestehen, die solche haushaltsmäßige Abwicklung notwendig, wenn nicht sogar unverzichtbar machen.

In der Vorschrift wird für die Übertragung von Aufwendungen und Auszahlungen nicht zwischen planmäßig und über- oder außerplanmäßig bereitgestellten Ermächtigungen unterschieden. Eine Übertragung von über- oder außerplanmäßigen bereitgestellten Ermächtigungen ins folgende Haushaltsjahr kann daher mit dem Budgetrecht des Rates der Gemeinde als vereinbar angesehen werden, wie es die Übertragung von planmäßigen Ermächtigungen ist. Die im Haushaltsjahr zusätzlich bereitgestellten Ermächtigungen für über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen führen daher ebenfalls zu einer Planfortschreibung der betreffenden Haushaltspositionen im folgenden Haushaltsjahr. Es gilt auch für diese Ermächtigungen, dass sie entsprechend der örtlich getroffenen Regelungen verfügbar bleiben.

#### **5. Ermächtigungsübertragungen und Rückstellungen**

Aus dem haushaltswirtschaftlichen Handeln der gemeindlichen Verwaltung kann bei noch nicht vollständig abgewickelten Geschäfts- und Finanzvorfällen bzw. Vorhaben statt einer Ermächtigungsübertragung auch ein Ansatz von Verbindlichkeiten oder Rückstellungen in der gemeindlichen Bilanz das zutreffende Ergebnis sein. Insofern ist spätestens im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses eine entsprechende Entscheidung der Gemeinde über die Übertragung von Ermächtigungen oder den Ansatz von Verbindlichkeiten oder Rückstellungen zu treffen.

Bei einem Verzicht auf die Umsetzung von Instandhaltungsmaßnahmen im Haushaltsjahr ist statt einer Übertragung der veranschlagten Ermächtigung ins Folgejahr von der Gemeinde eine Rückstellung für unterlassene Instandhaltung in ihrer Bilanz anzusetzen (vgl. § 36 Absatz 3 GemHVO NRW). Die gemeindlichen Aufwendungen können dadurch nicht dem Folgejahr des Haushaltsjahres wirtschaftlich zugerechnet werden. Der haushaltsrechtliche Vorrang der Rückstellungsbildung schränkt daher die Möglichkeiten der Gemeinde, über Ermächtigungsübertragungen bei Instandhaltungsmaßnahmen entsprechend dem Bedarf entscheiden zu können, sachlich ein und kann Erläuterungspflichten für den Anhang im Jahresabschluss auslösen.

#### **6. Ermächtigungsübertragungen und Ergebnisrechnung**

Die von der Gemeinde vorgenommenen Ermächtigungsübertragungen sind im Plan-/Ist-Vergleich in der Ergebnisrechnung gesondert auszuweisen (vgl. § 38 Absatz 2 GemHVO NRW). Diese ausdrückliche Vorgabe ist geboten. Die Übertragungen von Aufwandsermächtigungen ins Folgejahr führen regelmäßig zu einer Verbesserung des Jahresergebnisses in der Ergebnisrechnung des abgelaufenen Haushaltsjahres. Ein geplanter Jahresüberschuss fällt entsprechend höher aus und ein Jahresfehlbetrag entsprechend niedriger.

Es gilt daher in diesem Zusammenhang, das in der Ergebnisrechnung erzielte Ergebnis der Gemeinde entsprechend zu erläutern, wenn nicht oder teilweise genutzte Ermächtigungen ins folgende Haushaltsjahr übertragen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 22 GemHVO NRW**

werden. Bei der Übertragung und dem gesonderten Ausweis der übertragenen Ermächtigungen im Plan-/Ist-Vergleich in der Ergebnisrechnung sind die örtlichen Regelungen zur Übertragbarkeit zu beachten, durch die bestimmt sein sollte, wie lange übertragene Aufwandsermächtigungen für die laufende Verwaltungstätigkeit der Gemeinde verfügbar bleiben (vgl. § 22 Absatz 1 Satz 2 GemHVO NRW).

### **7. Die Übertragung anderer Ermächtigungen**

Die haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen, die im abgelaufenen Haushaltsjahr nicht in Anspruch genommen worden sind, aber die im neuen Haushaltsjahr benötigt werden, dürfen in dieses Haushaltsjahr übertragen werden und führen zur Fortschreibung der entsprechenden Planansätze in dem Haushaltsjahr folgenden Jahr. Diese Sachlage gilt auch für die Übertragung von Kreditermächtigungen für gemeindliche Investitionskredite sowie für gemeindliche Kredite zur Liquiditätssicherung, weil die Ermächtigungen dafür bis zum Ende des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres gelten (vgl. § 86 Absatz 2 und § 89 Absatz 2 GO NRW). Eine „Fortschreibung“ ist dabei nur bezogen auf die Finanzrechnung der Gemeinde vorzunehmen (vgl. § 38 GemHVO NRW).

Eine Übertragung ins folgende Haushaltsjahr kann auch bei im Haushaltsplan veranschlagten Verpflichtungsermächtigungen zur Leistung von Auszahlungen für Investitionen in künftigen Jahren erfolgen. Diese Verpflichtungsermächtigungen gelten bis zum Ende des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres (vgl. § 85 Absatz 2 GO NRW). In den Fällen ist bei der Entscheidung über eine Übertragung ins folgende Haushaltsjahr auch der Grundsatz der Subsidiarität hinsichtlich der Finanzmittelbeschaffung zu beachten (vgl. § 77 Absatz 3 GO NRW). Es darf deshalb nur dann eine Übertragung dieser Ermächtigungen durch die Gemeinde erfolgen, wenn die vom Rat beschlossenen Ermächtigungen im Haushaltsjahr nur zum Teil in Anspruch genommen worden sind und im folgenden Haushaltsjahr noch ein Bedarf für eine weitere Inanspruchnahme dieser Ermächtigungen besteht.

### **8. Kein Ratsbeschluss über die Ermächtigungsübertragungen**

Die haushaltsrechtlich möglichen Ermächtigungsübertragungen unterliegen keiner gesonderten Beschlussfassung durch den Rat der Gemeinde, weder im Zeitpunkt der Veranschlagung von Aufwendungen noch im Zeitpunkt der tatsächlichen Übertragungen zu Beginn des neuen Haushaltsjahres. Der Rat kann aber im Rahmen seiner Beschlussfassung über die gemeindliche Haushaltssatzung besondere Vorgaben festlegen oder Vorbehalte oder Beschränkungen aussprechen, die sich auf die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr und damit auch auf die Vornahme von Ermächtigungsübertragungen auswirken.

Die gemeindliche Verwaltung hat solche Sachverhalte bei ihrer bedarfsgerechten Ermächtigungsübertragung ins folgende Haushaltsjahr zu berücksichtigen. Sofern ggf. ein örtlicher Anlass oder ein Bedarf für den Rat besteht, vollständig oder teilweise die Möglichkeit der Übertragung von Aufwands- und Auszahlungsermächtigungen ins folgende Haushaltsjahr einzuschränken, bedarf es einer besonderen Festlegung in der gemeindlichen Haushaltssatzung (vgl. § 78 GO NRW).

Der Rat der Gemeinde kann bei Bedarf bei seinem Beschluss über die gemeindliche Haushaltssatzung von der örtlichen Regelung über die Übertragung von Ermächtigungen abweichen und gesonderte Festlegungen für ein einzelnes Haushaltsjahr treffen. Er kann z. B. die Übertragung von Aufwandsermächtigungen davon abhängig machen, dass der gesetzlich vorgesehene Haushaltsausgleich auch ohne die Übertragung von Aufwandsermächtigungen erreicht wird. Sofern vom Rat keine gesonderte Festlegungen zu den Ermächtigungsübertragungen ins folgende Haushaltsjahr getroffen werden, kann die gemeindliche Verwaltung im Rahmen ihrer Verantwortung und Entscheidung unter Berücksichtigung der örtlich getroffenen Regelungen festlegen, ob und in welchem Umfang die im gemeindlichen Haushaltsplan noch nicht in Anspruch genommenen Ermächtigungen in das Folgejahr übertragen werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 22 GemHVO NRW**

Für den Rat der Gemeinde besteht aber auch die Möglichkeit, bezogen auf das Folgejahr des Haushaltsjahres unter Einhaltung der Voraussetzungen für eine Haushaltssperre nach § 81 Absatz 4 Satz 4 GO NRW, die Inanspruchnahme der übertragenen Aufwands- und Auszahlungsermächtigungen auszusetzen oder von seiner Zustimmung abhängig zu machen. Diese Einschränkungen auch noch in dem Zeitpunkt möglich, zu dem er über die von der Verwaltung vorgenommenen Ermächtigungsübertragungen informiert wird. Er kann in solchen Fällen z. B. erhebliche Bedenken wegen der sachlichen Zwecksetzung einzelner Ermächtigungen, wegen des Volumens der Übertragungen oder wegen seiner für die gemeindliche Haushaltswirtschaft festgesetzten Ziele haben.

### 9. Die Verbindung zwischen Ergebnisrechnung und Finanzrechnung

Das nachfolgende Schaubild (Quelle: NKF-Dokumentation 2003 S. 320) soll die Verbindung zwischen Ergebnisrechnung und Finanzrechnung beispielhaft verdeutlichen (vgl. Abbildung).

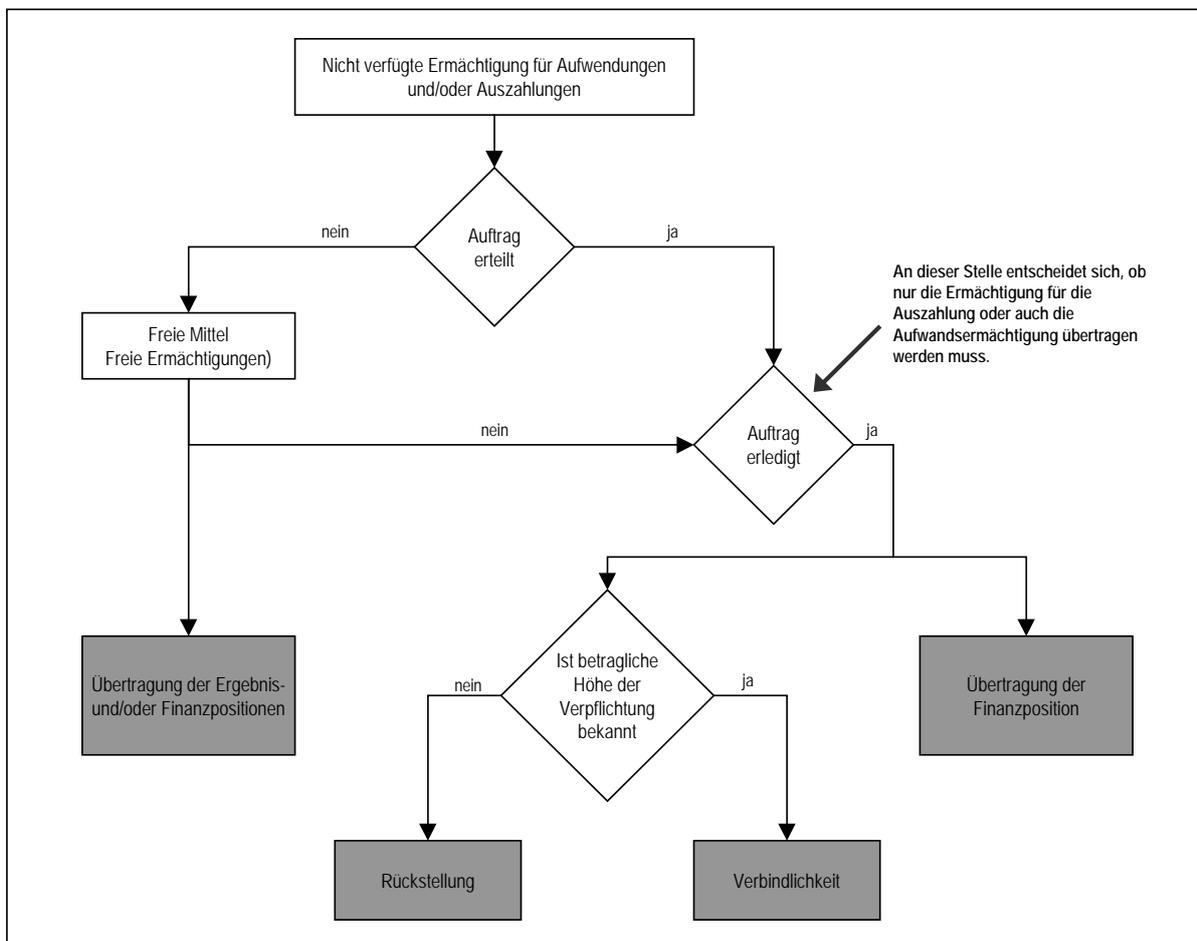


Abbildung 389 „Die Übertragung von Ermächtigungen“

### 10. Keine Übertragbarkeit in besonderen Fällen

#### 10.1 Keine Übertragungen von Erträgen und sonstigen Einzahlungen

Die Vorschrift sieht nur die Übertragung von Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen und nicht die Übertragung von Erträgen und Einzahlungen durch die Gemeinde vor. Dieses ist sachgerecht, denn die Erträge sind in ihrer voraussichtlichen Höhe für das Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen

sind und die Einzahlungen in Höhe der voraussichtlich zu erzielenden Beträge. Die Gemeinde ist verpflichtet, eine ordnungsgemäße Abwägung für die Veranschlagung von Erträgen im Haushaltsplan unter Beachtung des Haushaltsausgleichsgebots vorzunehmen (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Die haushaltsrechtliche Vorschrift, Erträge in dem Haushaltsjahr zu erfassen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind, verbietet es daher grundsätzlich, aus einem Geschäftsvorfall der Gemeinde entstehende Erträge in unterschiedlichen Haushaltsjahren zu erfassen oder Erträge von einem ins nächste Haushaltsjahr zu übertragen bzw. zu verschieben.

Eine Möglichkeit für die Gemeinde, laufende Einzahlungen ins folgende Haushaltsjahr zu übertragen, besteht wegen des zur Anwendung kommenden Kassenwirksamkeitsprinzips nicht. Die gemeindlichen Einzahlungen sind daher liquiditätsmäßig zeitnah als Zahlungsmittel der Gemeinde zu erfassen und zu buchen (vgl. § 27 GemHVO NRW). Sie stellen durch die förmliche Veranschlagung im gemeindlichen Finanzplan zwar grundsätzlich auch haushaltswirtschaftliche Ermächtigungen dar, jedoch bedarf es - anders als bei den veranschlagten Aufwands- und Auszahlungsermächtigungen - keiner gesonderten „Übertragungshandlung“, wenn die Einzahlungen nicht nach ihrer geplanten Fälligkeit bei der Gemeinde eingehen, sondern ggf. in einem anderen Haushaltsjahr und dadurch bei der Gemeinde vorzeitig oder verspätet zahlungswirksam werden.

## **10.2 Keine Übertragungen von Verfügungsmitteln**

Dem Bürgermeister der Gemeinde können für die Erledigung seiner vielfältigen Aufgaben, bezogen auf das Haushaltsjahr, zweckfreie Verfügungsmittel zur Verfügung gestellt werden. Er kann über deren Verwendung der Bürgermeister eigenverantwortlich bestimmen. Diese Haushaltsmittel können im gemeindlichen Haushaltsplan zusammengefasst veranschlagt werden. Sie sind im gemeindlichen Jahresabschluss entsprechend ihrer Verwendung in der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung nachzuweisen. Die konkret auf das einzelne Haushaltsjahr bezogene und zugelassene Verwendung der Verfügungsmittel lässt keinen sachlichen Bedarf für eine überjährige Verfügbarkeit dieser Mittel erkennen. Es ist deshalb haushaltsrechtlich ausdrücklich bestimmt worden, dass die Möglichkeit der Ermächtigungsübertragung nicht auf die Ermächtigungen für die Verfügungsmittel des Bürgermeisters Anwendung findet (vgl. § 15 GemHVO NRW).

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Übertragung von Haushaltsermächtigungen):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Übertragbarkeit von Aufwands- und Auszahlungsermächtigungen):**

##### **1.1.1 Die bedarfsorientierte Ermächtigungsübertragung**

Die Übertragbarkeit von haushaltsmäßigen Aufwands- und Auszahlungsermächtigungen im Rahmen einer wirtschaftlichen Haushaltsführung ist haushaltsrechtlich ausdrücklich zugelassen worden. Über die örtlichen Ermächtigungsübertragungen bedarf es einer jährlichen Entscheidung der Gemeinde, jedoch nicht jährlich einer gesonderten Regelung in der gemeindlichen Haushaltssatzung. Die haushaltsrechtliche Zulassung der Übertragbarkeit stellt einen allgemeinen Grundsatz dar, den die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister durch eine örtliche Regelung näher auszufüllen hat. Aus Gründen der Klarheit und Nachvollziehbarkeit sollte er dabei wegen des Begriffs "Ermächtigungen" klarstellen, ob die Übertragung von Ermächtigungen für Aufwendungen oder für Auszahlungen betroffen ist. Die Trennung zwischen den Aufwendungen und den Auszahlungen der Gemeinde ist haushaltswirtschaftlich geboten, denn sie ist ausschlaggebend dafür, ob von den Übertragungen der Ergebnisplan oder der Finanzplan betroffen ist.

Diese allgemeine Ausgangslage beeinflusst u.a. auch das Budgetrecht des Rates der Gemeinde. Die nach seinem Beschluss über die Haushaltssatzung verbindlichen Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan sind

unabhängig von den einzelnen zweckbezogenen Ergebnis- und Finanzpositionen grundsätzlich ohne zusätzliche Erfordernisse ins folgende Haushaltsjahr übertragbar. Der Rat hat dazu jedoch Beschränkungen festlegen. Im Rahmen des für das abgelaufene Haushaltsjahr aufzustellenden Jahresabschlusses ist bedarfsorientiert vor Ort festzustellen, welche Aufwands- und Auszahlungsemächtigungen für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht oder noch nicht in voller Höhe in Anspruch genommen worden sind. Zu den noch nicht genutzten Ermächtigungen ist dann bedarfsgerecht zu entscheiden, ob und in welchem Umfang eine Übertragung ins nächste Haushaltsjahr in Betracht kommt, um begonnene oder geplante Maßnahmen fortzusetzen (bedarfsorientierte Ermächtigungsübertragung).

#### **1.1.1.1 Die Übertragbarkeit von Aufwandsemächtigungen**

Die Übertragung von Ermächtigungen ins folgende Haushaltsjahr ist grundsätzlich für im gemeindlichen Ergebnisplan veranschlagte ordentliche Aufwendungen als auch für außerordentliche Aufwendungen möglich (vgl. § 2 GemHVO NRW). Bei einer Übertragung ist grundsätzlich nicht danach zu unterscheiden, ob Ermächtigungen für zahlungswirksame oder für nicht zahlungswirksame Aufwendungen übertragen werden. Mit der generellen haushaltsrechtlichen Übertragbarkeit kann die Gemeinde im Rahmen der Aufstellung des Jahresabschlusses über den Umfang der Übertragungen von nicht in Anspruch genommenen, aber noch benötigten Aufwandsemächtigungen eigenverantwortlich entscheiden. Die Gemeinde hat dabei im Rahmen der von ihr erlassenen Regelungen zu haushaltsmäßigen Übertragungen zu handeln und dabei auch die Vorgaben des Rates der Gemeinde zu beachten, die dieser ggf. in der Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr festgelegt hat.

#### **1.1.1.2 Die Übertragbarkeit von Auszahlungsemächtigungen**

##### **1.1.1.2.1 Allgemeine Sachlage**

Die Vorschrift sieht ausdrücklich die Übertragung von Ermächtigungen für Auszahlungen vor. Im Zusammenhang mit dem gemeindlichen Finanzplan betrifft die getroffene Regelung grundsätzlich alle darin veranschlagten Auszahlungen (vgl. § 3 GemHVO NRW). Die Übertragung von Auszahlungsemächtigungen erfordert die Beachtung der Haushaltsgrundsätze der Jährlichkeit und der Fälligkeit. Sie geben vor, dass eine Übertragung nur erfolgen darf, wenn im Haushaltsjahr, in das übertragen wird, die Auszahlungsverpflichtung der Gemeinde fällig wird. Die Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde werden dabei grundsätzlich durch die zahlungswirksamen Aufwandsemächtigungen erfasst. Unter die Möglichkeit der Ermächtigungsübertragung für Auszahlungen fallen daher insbesondere die Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit und die Auszahlungen aus der Finanzierungstätigkeit der Gemeinde.

##### **1.1.1.2.2 Die Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit**

Zu den übertragbaren Auszahlungsemächtigungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde gehören die veranschlagten Auszahlungen, die nicht durch zahlungswirksame Aufwendungen im Ergebnisplan abgedeckt sind. Derartige Auszahlungen werden für Maßnahmen oder sonstige Verpflichtungen veranschlagt, deren voraussichtliche Fälligkeit im Haushaltsjahr eintritt und für die in früheren Haushaltsjahren entsprechende Rückstellungen gebildet und bilanziert worden sind. Eine neue Veranschlagung solcher Zahlungen im Haushaltsplan des Jahres, in von der Gemeinde die Zahlungspflicht zu erfüllen ist, ist sachgerecht. Einer Fortschreibung der ursprünglichen Ermächtigung über mehrere Haushaltsjahre, auch wenn diese nur noch als Auszahlungsemächtigung besteht, stehen dabei die Haushaltsgrundsätze der Jährlichkeit und der Fälligkeit entgegen.

Bei längerfristig zu bilanzierenden Verpflichtungen der Gemeinde aus der laufenden Verwaltungstätigkeit sind die Aufwendungen unter dem Haushaltsjahr erfasst worden, dem diese wirtschaftlich zuzurechnen waren. Die dazu-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 22 GemHVO NRW**

gehörige, aber noch nicht geleistete Auszahlung soll dabei dann erfolgen, wenn die Zahlungsverpflichtung der Gemeinde tatsächlich besteht. Das Ergebnis sollen dabei nicht jährlich wiederkehrende Übertragungen über eine unbestimmte Zeit sein, während die damit zusammenhängende Aufwandsermächtigung wegen der wirtschaftlichen Zurechnung bereits einem Haushaltsjahr zugeordnet wurde. Bei langfristigen gemeindlichen Verpflichtungen, die in Form von Pensionsrückstellungen oder Deponierückstellungen bilanziert werden, sollte die örtliche Regelung nicht einen Zeitraum zulassen, dem die Grundsätze der Jährlichkeit und Fälligkeit entgegen stehen und der in nicht mehr vertretbarer Weise ausgedehnt worden ist.

Es entsteht dadurch ein "Schattenhaushalt" außerhalb der Haushaltssatzung, der das Budgetrecht des Rates der Gemeinde beeinträchtigt. Für den Rat dürfte es zudem nicht mehr nachvollziehbar sein, dass die Finanzrechnung im gemeindlichen Jahresabschluss ggf. ein Volumen aufweist, das in großen Teilen kein Gegenstand seiner Beschlussfassung über die Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr war. Bei einer "unendlichen" Übertragbarkeit von bestehenden Zahlungsermächtigungen ohne konkrete Zahlungsverpflichtungen für die Gemeinde im Haushaltsjahr würden im Rahmen der Ermächtigungsübertragungen in den gemeindlichen Finanzplan Auszahlungen zu übernehmen und auszuweisen sein, die jedoch nicht zu Zahlungen im betreffenden Haushaltsjahr führen. Sie würden für ein Haushaltsjahr vorgesehen, in dem keine Fälligkeit dafür besteht.

Einer Aufnahme der Zahlungsverpflichtung in den Finanzplan der Gemeinde stehen daher auch die Veranschlagungsgrundsätze entgegen (vgl. § 11 GemHVO NRW). Die Pflicht zur Sicherstellung der Liquidität sowie die dafür notwendige Liquiditätsplanung der Gemeinde könnten ebenfalls erheblich beeinträchtigt sein (vgl. § 75 Absatz 6 und § 89 Absatz 1 GO NRW). Eine örtliche Regelung, die bei Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit eine langfristige Übertragbarkeit vorsieht, dürfte die Nachvollziehbarkeit für alle Beteiligten erheblich erschweren.

#### **1.1.1.2.3 Die Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit**

Die Ermächtigungen für Auszahlungen für Investitionen fallen ebenfalls unter die grundsätzliche Übertragbarkeit, die haushaltsrechtlich zugelassen wurde. Die Details für solche Ermächtigungsübertragungen müssen von der Gemeinde durch örtliche Regelungen näher bestimmt werden. Es dient dabei der Sache, wenn die zeitliche Übertragbarkeit so bestimmt wird, dass Auszahlungen während der gesamten Ausführungszeit der gemeindlichen Investitionsmaßnahmen geleistet werden können. Bei den Festlegungen ist insbesondere die gemeindliche Liquiditätsplanung zu berücksichtigen, denn es ist ausdrücklich gesetzlich bestimmt worden, dass die Gemeinde die Finanzierung ihrer Investitionen sicherzustellen hat (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW). Diese Notwendigkeit besteht auch wegen der für gemeindliche Investitionen zulässigen Fremdfinanzierung (vgl. § 86 Absatz 1 GO NRW).

In diesem Zusammenhang muss die Gemeinde eigenverantwortlich entscheiden, ob bei den örtlichen Regelungen für die Übertragung von Auszahlungsermächtigungen für Investitionen ggf. Sonderregelungen getroffen werden sollen, z. B. für Auszahlungsermächtigungen für Baumaßnahmen. Eine längerfristige Verfügbarkeit kann erforderlich sein, denn zur Durchführung von Baumaßnahmen bedarf es oftmals mehrerer Haushaltsjahre. Es bietet sich daher an, die Auszahlungsermächtigungen für diese Investitionsmaßnahmen entsprechend verfügbar zu halten. Außerdem muss ggf. eine Festlegung getroffen werden, ob bei einer längeren Verzögerung vorgesehener aber nicht begonnener Investitionen eine Neuveranschlagung der betreffenden Auszahlungsermächtigungen vorzunehmen ist.

#### **1.1.2 Die Verfügbarkeit der Ermächtigungen**

Bei der Übertragung von Aufwands- und Auszahlungsermächtigungen im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses ist zu beachten, dass die übertragenen Ermächtigungen in zeitlicher Hinsicht entsprechend der örtlich getroffenen Regelung verfügbar bleiben. Diese Gegebenheiten erfordern grundsätzlich bei langfristigen Übertra-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 22 GemHVO NRW**

gungen jahresübergreifend den Umfang der Auszahlungsermächtigungen und die Inanspruchnahme gemeindeintern nachzuhalten, um im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses entsprechende Angaben darüber machen zu können. Die finden ihren Niederschlag in der Nachweispflicht der Ermächtigungsübertragungen im gemeindlichen Jahresabschluss. Danach sind die Ermächtigungsübertragungen in den Plan-/Ist-Vergleich in der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung einzubeziehen (vgl. § 38 Absatz 2 GemHVO NRW). Es besteht aber auch die Pflicht, die vorgenommenen Ermächtigungsübertragungen durch gesonderte Angaben im Anhang zu erläutern. Durch solche Angaben der Gemeinde wird auch ein Nachweis über die Einhaltung der rechtlichen Vorgaben für die Ermächtigungsübertragungen geführt.

**1.2 Zu Satz 2 (Erlass örtlicher Vorschriften)**

Mit der haushaltsrechtlichen Regelung zu den Ermächtigungsübertragungen wird der Gemeinde ein Rahmen aufgezeigt, der zur Sicherung der Ordnungsmäßigkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft als erforderlich angesehen wird. Dieser Rahmen soll die Aufstellung eines örtlichen Konzepts und geeigneter Regelungen durch die Gemeinde veranlassen, denn er ist unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse auszufüllen. Die eigene örtliche Haushaltswirtschaft muss dabei geeignet sein, sich bedarfsgerecht entsprechend der sachlichen Erfordernisse anzupassen zu können, damit die Gemeinde verantwortungsbewusst handelt.

Die haushaltsrechtliche Regelung und die notwendigen und sachgerechten Rahmenbedingungen führen dabei zu einer Verpflichtung des Bürgermeisters, in örtlichen Vorschriften die Grundsätze über Art, Umfang und Dauer der Ermächtigungsübertragungen festzulegen. Es bedarf daher einer konkreten örtlichen Dienstanweisung über die gemeindlichen Ermächtigungsübertragungen, um den ordnungsgemäßen Ablauf der Haushaltswirtschaft der Gemeinde in jedem Haushaltsjahr zu sichern. Folgende Eckpunkte sollten von der Gemeinde bei der Erstellung der örtlichen Regelungen in die Betrachtung einbezogen werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Eckpunkte zu Ermächtigungsübertragungen</b>	
<b>REGELUNGSBEREICHE</b>	<b>ECKPUNKTE</b>
<b>Gesonderte Vorgaben für Veranschlagungen für die laufende Verwaltungstätigkeit.</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- sachgerechte und möglichst objektive Bedarfsprüfung</li> <li>- Belegpflicht als Nachweis des Bedarfs</li> <li>- Erfordernis einer wirtschaftlichen und fachlichen Begründung</li> <li>- Übertragung bei neuen Maßnahmen nur bei erfolgter Auftragsvergabe oder Förderzusage</li> <li>- zeitliche Befristung, z. B. nicht über die drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre hinaus</li> <li>- keine Übertragung von Auszahlungsermächtigungen bei zeitlich nicht bestimmbareren Haushaltsjahren als Zahlungstermine</li> <li>- Übertragung von über- oder außerplanmäßigen bereitgestellten Ermächtigungen</li> <li>- Beachtung der Vorgaben des § 22 Absatz 3 GemHVO NRW</li> </ul>
<b>Gesonderte Vorgaben für die Investitionstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- sachgerechte und möglichst objektive Bedarfsprüfung</li> <li>- Belegpflicht als Nachweis des Bedarfs</li> <li>- Erfordernis einer wirtschaftlichen und fachlichen Begründung</li> <li>- Übertragung nur zur Fortführung begonnener Maßnahmen</li> <li>- Übertragung bei neuen Maßnahmen nur bei erfolgter Auftragsvergabe</li> <li>- zeitliche Befristung, z. B. entsprechend einem durchschnittlichen Herstellungs- und anschließenden Abrechnungszeitraum</li> <li>- Übertragung von über- oder außerplanmäßigen bereitgestellten Ermächtigungen</li> <li>- Beachtung der Vorgaben des § 22 Absatz 3 GemHVO NRW</li> </ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 22 GemHVO NRW**

<b>Die Eckpunkte zu Ermächtigungsübertragungen</b>	
<b>REGELUNGSBEREICHE</b>	<b>ECKPUNKTE</b>
<b>Entscheidungsvorhalte nach Bedeutung und haushaltswirtschaftlicher Wirkung bzw. Belastung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- des Rates</li> <li>- des Bürgermeisters</li> <li>- des Kämmerers</li> <li>- des Budgetverantwortlichen</li> <li>- Möglichkeit der Beschränkung der Übertragung wegen einer nicht vertretbaren Erhöhung des Haushaltsvolumens (Planfortschreibung) im Verhältnis zum vom Rat beschlossenen Haushaltsplan</li> <li>- Einbeziehung der Vorgaben des § 22 Absatz 3</li> <li>- Auswirkungen der Haushaltssperre</li> </ul>
<b>Durchführung der Ermächtigungsübertragungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bedarfsanmeldung vor Ende des Haushaltsjahres (Soll-Größe und Zwecke)</li> <li>- Bestätigung der Bedarfsmeldung mit Ist-Größe</li> <li>- Bestätigung der "Ist"-Übertragung</li> <li>- Zusage der Inanspruchnahme</li> <li>- Beachtung der Vorgaben des § 22 Absatz 4 GemHVO NRW</li> </ul>

*Abbildung 390 „Die Eckpunkte zu Ermächtigungsübertragungen“*

Die örtlichen Regeln der Gemeinde, die in Schriftform erlassen werden sollten, erleichtern den Beschäftigten der Gemeinde die Erfüllung ihrer örtlichen Aufgaben. Außerdem sollen die Regeln die notwendige Sicherheit und die Kontrollen vor Ort im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen gewährleisten. Die gemeindlichen Regelungen stellen daher kein bloßes gesetzgeberisches Formerfordernis dar. Bei der Festlegung der örtlichen Regelungen sollte von der Gemeinde auch das Zusammenspiel mit anderen haushaltswirtschaftlichen Instrumenten unter Berücksichtigung ihrer örtlichen Gegebenheiten festgelegt werden.

**2. Zu Absatz 2 (Übertragungen zulasten des Folgejahres):**

**2.1 Die haushaltsmäßigen Wirkungen**

Die haushaltsmäßigen Ermächtigungen im NKF müssen während ihrer Geltungsdauer zu jedem Abschlusstag vom Haushaltsjahr auf das Folgejahr übertragen werden. Eine mehrjährige Übertragung ist dabei nicht zulässig, z. B. vom Haushaltsjahr zum dritten dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahr. Es ist auch kein Aussetzen der Übertragungen zulässig, indem nicht ins Folgejahr übertragen wird, sondern kurz vor dem absehbaren Erfüllungszeitpunkt die Übertragung dadurch wieder aufgenommen wird, dass der „zu verschiebende“ Betrag direkt vom Haushaltsjahr zum betreffenden Jahr „wandert“. Die jährlichen Ermächtigungsübertragungen führen dabei zu einer zusätzlichen Belastung des gemeindlichen Haushalts des Jahres, in das übertragen wird. In diesem Haushaltsjahr erfolgt die Inanspruchnahme, sodass entstehende Aufwendungen diesem Jahr wirtschaftlich zuzurechnen sind. Bei der Übertragung von Auszahlungsermächtigungen erfolgt die Zuordnung zum Haushaltsjahr nach dem Zeitpunkt der tatsächlichen Auszahlung, also nach dem Prinzip der Kassenwirksamkeit.

Die Ermächtigungsübertragungen bewirken zudem eine unmittelbare Veränderung der Haushaltspositionen im Ergebnisplan bzw. im Finanzplan des folgenden Haushaltsjahres (Planfortschreibungen), auch wenn die Haushaltssatzung für dieses Haushaltsjahr vom Rat der Gemeinde bereits beschlossen worden ist. Derartige Anpassungen der Haushaltspositionen des Haushaltsplans führen zum „fortgeschriebenen Planansatz“, denn die ursprünglich vom Rat beschlossenen und im Haushaltsplan der Gemeinde veranschlagten Ermächtigungen werden aufgrund von zulässigen haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen und Entscheidungen verändert. Außerdem erfordert die Vornahme von Übertragungen einen gesonderten Ausweis im Plan-/Ist-Vergleich in der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung der Gemeinde (vgl. § 38 und 39 GemHVO NRW). Die Übertragung von Ermächti-

ungen ist jährlich entsprechend dem Bedarf vorzunehmen. Sie beeinflusst das geplante Jahresergebnis in der Ergebnisrechnung und den Bestand der Finanzmittel in der Finanzrechnung.

## **2.2 Die bilanziellen Folgen**

Die haushaltswirtschaftlichen Übertragungen von Aufwandsermächtigungen führen zu einem verbesserten Jahresergebnis im Haushaltsjahr, weil sie einen Verzicht auf ihre Inanspruchnahme darstellen. Es ist jedoch tatsächlich kein endgültiger Verzicht, denn durch die Ermächtigungsübertragung wird die Inanspruchnahme nur in zeitlicher Hinsicht ins nächste Haushaltsjahr verschoben. Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses wird daher über ein Jahresergebnis informiert, das bei einer vollständigen Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans voraussichtlich nicht entstanden wäre. Es muss daher durch Zusatzinformationen gewährleistet werden, dass die von der Gemeinde ausgeübte Übertragung mit ihren Wirkungen für das gemeindliche Jahresergebnis bekannt wird.

Für die Gemeinde bestehen dafür keine haushaltsrechtlichen Vorgaben mehr. Sie muss im Zusammenhang mit ihrem Jahresabschluss eigenverantwortlich entscheiden, auf welche Art und Weise sie das Bild über ihre wirtschaftliche Lage in dieser Hinsicht vervollständigt. Solche Informationen sind zwingend geboten, denn die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gehen auch für die im Jahr der Aufstellung des Jahresabschlusses laufende Haushaltswirtschaft von einem „guten“ Jahresergebnis aus. Dieses Jahresergebnis dürfte sich aber verschlechtern, wenn die übertragenen Ermächtigungen in vollem Umfang in Anspruch genommen werden. Entsprechend müssen die Informationen der Gemeinde die notwendige „Korrektur“ bieten.

## **3. Zu Absatz 3 (Übertragungen bei Zweckbindung):**

### **3.1 Allgemeine Sachlage**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift bewirken Erträge, die aufgrund rechtlicher Verpflichtungen zweckgebunden sind, dass die entsprechenden Ermächtigungen zur Leistung von Aufwendungen bis zur Erfüllung des Zwecks verfügbar sind. Die Einzahlungen bewirken, dass die Ermächtigungen zur Leistung von Auszahlungen bis zur Fälligkeit der letzten Zahlung für ihren Zweck verfügbar bleiben. Abweichend vom Haushaltsgrundsatz der Jährlichkeit bleiben dadurch die mit den zweckgebundenen Erträgen oder Einzahlungen verbundenen Aufwendungen oder Auszahlungen über das Haushaltsjahr hinaus verfügbar.

Dieser Zusammenhang und die Zweckbindung erfordern, dass bei der Gemeinde eingegangenen Einzahlungen und die daraus erzielbaren Erträge entsprechend der zeitlichen Entstehung der damit verbundenen gemeindlichen Aufwendungen verteilt werden. Sofern neben dem Haushaltsjahr auch Folgejahre betroffen sind, muss die Gemeinde hinsichtlich der erhaltenen Einzahlungen eine passive Rechnungsabgrenzung vornehmen, weil dann wegen der Zweckbindung unterstellt werden kann, dass die Hingabe der Finanzmittel durch einen Dritten auch einen entsprechenden Zeitbezug hat, der aber von der Gemeinde bestimmt werden kann (vgl. § 42 Absatz 3 GemHVO NRW). Entsprechend sind dann die Erträge dem wirtschaftlich betroffenen Haushaltsjahr zuzurechnen.

Mit dieser Vorschrift werden daher maßnahmenbezogene Erträge und Aufwendungen sowie auch Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde in ein abgewogenes Wechselverhältnis zueinander gesetzt. Es wird dadurch jahresbezogen ein haushaltswirtschaftliches Bild erreicht, dass keine Lücke lässt zwischen den entstehenden Aufwendungen und den Erträgen. Das Kassenwirksamkeitsprinzip lässt dabei keine Umbuchung der im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen, auch nicht anteilmäßig, auf ein Folgejahr zu. Eine im Folgejahr bestehende Differenz zwischen den Auszahlungen und Einzahlungen ist haushaltsmäßig vertretbar, weil die Gemeinde liquiditätsmäßig die zweckgebundenen Zahlungsmittel verfügbar hat, denn sie darf diese Finanzmittel nicht für andere Auszahlungen verwenden. Sofern die zweckgebundenen Einzahlungen jedoch keinen konkreten Zeitbe-

zug haben, sind im Haushaltsjahr die nicht benötigten Finanzmittel als erhaltene Anzahlungen zu bilanzieren (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.8 GemHVO NRW).

### **3.2 Die zeitliche Begrenzung bei Aufwendungen**

Die Gemeinde erhält vielfach Finanzleistungen Dritter für eigene Maßnahmen, die mit der Hingabe der Mittel bestimmte Verwendungsvorgaben verbinden bzw. die Gemeinde in rechtlicher Form entsprechend verpflichten. Die Hingabe dieser Finanzmittel führt bei der Gemeinde zu Erträgen, die, soweit vorhersehbar, im gemeindlichen Ergebnisplan zu veranschlagen sind. Auf derartigen Erträgen beruhende Aufwendungen sollen solange, abweichend von der Jährlichkeit des Haushaltsplans, bei der Gemeinde verfügbar bleiben, bis diese damit den vorgesehenen Zweck erfüllt hat. Im Zusammenhang mit zweckgebundenen Finanzmitteln geht die haushaltsrechtliche Regelung den örtlichen Regelungen über die Geltungsdauer von Ermächtigungsübertragungen für Aufwendungen vor. Mit dieser Vorschrift werden daher maßnahmebezogene Erträge und Aufwendungen in ein abgewogenes Abhängigkeitsverhältnis zueinander gesetzt. Derartige Aufwendungen sind ins Folgejahr zu übertragen, um die Erfüllung des gesetzten Zweckes zu erreichen.

### **3.3 Die zeitliche Begrenzung bei Auszahlungen**

Die Gemeinde erhält vielfach Finanzleistungen Dritter zur Durchführung von Investitionsmaßnahmen, die mit der Hingabe der Mittel bestimmte Verwendungsvorgaben verbinden bzw. die Gemeinde in rechtlicher Form entsprechend verpflichten. Die Hingabe dieser Finanzmittel führt bei der Gemeinde zu Einzahlungen, die, soweit vorhersehbar, im gemeindlichen Finanzplan zu veranschlagen sind. Auf derartigen Einzahlungen beruhende Auszahlungen sollen solange, abweichend von der Jährlichkeit des Haushaltsplans, bei der Gemeinde verfügbar bleiben, bis diese damit den vorgesehenen Zweck erfüllt hat. Im Zusammenhang mit zweckgebundenen Finanzmitteln geht die haushaltsrechtliche Regelung den örtlichen Regelungen über die Geltungsdauer von Ermächtigungsübertragungen für Auszahlungen vor. Mit dieser Vorschrift werden daher maßnahmebezogene Einzahlungen und Auszahlungen in ein abgewogenes Abhängigkeitsverhältnis zueinander gesetzt. Derartige Auszahlungen sind ins Folgejahr zu übertragen, um Auszahlungen bis zur Erfüllung des gesetzten Zweckes leisten zu können.

## **4. Zu Absatz 4 (Informationspflicht gegenüber dem Rat):**

### **4.1 Zu Satz 1 (Übersicht über die Ermächtigungsübertragungen):**

#### **4.1.1 Allgemeine Sachlage**

Die von der Gemeinde vorgesehenen Ermächtigungsübertragungen fließen in den von der Gemeinde aufzustellenden Jahresabschluss ein. Sie belasten wirtschaftlich das neue (folgende) Haushaltsjahr. Da der Jahresabschluss vom Rat aber erst im Laufe dieses neuen Haushaltsjahres festgestellt wird, also in einem Zeitraum, in dem die übertragenen Ermächtigungen üblicherweise bereits in Anspruch genommen werden sollen, darf die Ermächtigungsübertragung wegen des Budgetrechtes des Rates, nicht ohne dessen Kenntnis erfolgen. Die Vorschrift verpflichtet deshalb die Gemeinde, vor der Inanspruchnahme der Übertragungen im folgenden Haushaltsjahr den Rat über diesen haushaltswirtschaftlichen Vorgang in Kenntnis zu setzen.

Diese Informationspflicht ist regelungstechnisch in den Zusammenhang mit der Übertragung von Aufwandsermächtigungen und Auszahlungsermächtigungen gestellt worden. Gleichwohl dürfen sich die dem Rat zu gebenden Informationen nicht auf diese Ermächtigungsübertragungen beschränken. Die Informationspflicht erfasst vielmehr auch die gesetzlich weitergeltenden haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen. Die zu übertragenden oder gesetzlich weitergeltenden haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen bedürfen vor ihrer Inanspruchnahme

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 22 GemHVO NRW**

im neuen Haushaltsjahr jedoch keiner Beschlussfassung durch den Rat der Gemeinde. Dies kann ggf. aber dann der Fall sein, wenn der Rat im Rahmen seiner Beschlussfassung über die gemeindliche Haushaltssatzung besondere Vorgaben für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft festgelegt oder etwaige Vorbehalte ausgesprochen hat, die auch die Ermächtigungsübertragung ins folgende Haushaltsjahr berühren.

**4.1.2 Die Gestaltung der Übersicht**

Die Möglichkeiten der Übertragung von haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen erfordern keine auf die gemeindlichen Haushaltspositionen bezogene Darstellung in der dem Rat der Gemeinde vorzulegenden Übersicht, auch wenn die Ermächtigungsübertragungen eine unmittelbare Veränderung der Haushaltspositionen im Ergebnisplan bzw. im Finanzplan des folgenden Haushaltsjahres (Planfortschreibungen) bewirken. Für die örtliche Übersicht kann folgendes Schema genutzt werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Übersicht zur Übertragung von Ermächtigungen</b>						
<b>Art der übertragenen Ermächtigungen nach § 22 GemHVO NRW und Fortgeltung von Ermächtigungen</b>	<b>Haushaltsjahr ...</b>			<b>Folgejahre</b>		
	Fortgeschriebener Ansatz	Ist-Ergebnis	Übertragung oder Fortgeltung	Übertrag ins Haushaltsjahr + 1	Übertrag ins Haushaltsjahr + 2	Übertrag ins Haushaltsjahr + 3
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
<b>Aufwandsermächtigungen (ggf. auch zweckgebundene Erträge)</b>						
Teilplan ...						
Teilplan ...						
Teilplan ...						
<b>Auszahlungsermächtigungen für Investitionen (ggf. auch zweckgebundene Einzahlungen)</b>						
Teilplan ...						
Teilplan ...						
Teilplan ...						
<b>Kreditermächtigung für Investitionen</b>						
Teilplan „Allgemeine Finanzwirtschaft“						
<b>Verpflichtungsermächtigungen für Investitionen</b>						
Teilplan ...						
Teilplan ...						
Teilplan ...						
<b>Höchstbetrag für Kredite zur Liquiditätssicherung (wenn keine neue Haushaltsatzung)</b>						
Teilplan „Allgemeine Finanzwirtschaft“						
<b>Erläuterungen:</b>						

*Abbildung 391 „Die Übersicht zur Übertragung von Ermächtigungen“*

#### **4.1.3 Die Arten der übertragbaren Ermächtigungen**

Das Budgetrecht des Rates gebietet, ihn nach Ablauf des Haushaltsjahres zeitnah über die haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen zu informieren, die im abgelaufenen Haushaltsjahr tatsächlich nicht in Anspruch genommen worden sind, aber die im neuen Haushaltsjahr noch benötigt werden. Deshalb ist mit der dem Rat vorzulegenden Übersicht über alle zu übertragenden Ermächtigungen sowie über die gesetzlich weitergeltenden Ermächtigungen, nach ihren Arten getrennt, Auskunft zu geben, denn die Nachvollziehbarkeit und Transparenz der vorgenommenen Übertragungen erfordert eine solche Differenzierung.

In der gemeindlichen Übersicht an den Rat der Gemeinde sind daher neben den zu übertragenden Aufwandsermächtigungen und Auszahlungsermächtigungen aus der Abwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft auch die nötigen Informationen über die tatsächlich erfolgte Inanspruchnahme der Kreditemächtigung für Investitionen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1c i.V.m. § 86 Absatz 2 GO NRW) und der Verpflichtungsermächtigungen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1d i.V.m. § 85 Absatz 2 GO NRW) zu geben.

Nach den genannten Vorschriften gelten die haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen über das Haushaltsjahr hinaus bis zum Ende des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres und, wenn die Haushaltssatzung für das übernächste Jahr nicht rechtzeitig öffentlich bekannt gemacht wird, bis zum Erlass dieser Haushaltssatzung. Ebenso ist auch eine Information über die noch mögliche Inanspruchnahme des Höchstbetrages für Kredite zur Liquiditätssicherung geboten, soweit noch keine Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr erlassen wurde (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 i.V.m. § 89 Absatz 2 GO NRW).

#### **4.1.4 Ermächtigungsübertragungen und Haushaltsplanung**

Die Vorschrift des § 80 GO NRW gibt für den Erlass der jährlichen Haushaltssatzung den Gemeinden mehrere Verfahrensschritte vor, bei denen die Rechte des Rates der Gemeinde, des Bürgermeisters und des Kämmers sowie zeitliche Vorgaben zu berücksichtigen sind. So ist bei der Festlegung des zeitlichen Ablaufes des Aufstellungsverfahrens zu beachten, dass die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen spätestens einen Monat vor Beginn des Hausjahres bei der Aufsichtsbehörde angezeigt werden soll (§ 80 Absatz 5 GO NRW). Nur bei Einhaltung dieser Zeitvorgabe kann davon ausgegangen werden, dass die gemeindliche Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr rechtzeitig in Kraft treten kann.

Im Einzelfall vor Ort können ggf. zeitliche Verzögerungen im Aufstellungsverfahren auftreten, sodass sich das Beratungsverfahren bis in das neue Haushaltsjahr erstreckt, muss eigenverantwortlich vor Ort geklärt werden, ob neben der noch nicht beschlossenen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen eine eigenständige Ermächtigungsübertragung mit Beteiligung des Rates der Gemeinde vorgenommen werden soll. In solchen Fällen ist es sachgerecht, die vorgesehenen Ermächtigungsübertragungen unmittelbar als Veränderungen in den Entwurf der Haushaltssatzung bzw. Haushaltsplan einzubeziehen und nicht zwei Haushaltsverfahren nebeneinander zu betreiben, denn die übertragenen Ermächtigungen erhöhen nach der Bestimmung in Absatz 1 dieser Vorschrift die entsprechenden Positionen im Haushaltsplan des folgenden Jahres.

Das Zusammenführen der Ermächtigungsübertragung mit dem gleichzeitig laufenden Haushaltsaufstellungsverfahren bringt die notwendige Transparenz im aktuellen Stand der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und sichert zudem den Gesamtüberblick für den Rat im Rahmen seines Budgetrechtes und seiner Beschlussfassung über die gemeindliche Haushaltswirtschaft im neuen Haushaltsjahr.

**4.1.5 Ermächtigungsübertragungen und Jahresabschluss**

Mit den Informationen über die vorgenommenen Ermächtigungsübertragungen an den Rat der Gemeinde wird das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde gegenüber dem Rat offen gelegt, das im Haushaltsjahr nicht mehr abgeschlossen werden konnte, gleichwohl aber von den Ermächtigungen über das Haushaltsjahr hinaus Gebrauch gemacht werden soll. Unabhängig von diesen „Vorinformationen“ an den Rat müssen im gemeindlichen Jahresabschluss gleichwohl die Ermächtigungsübertragungen gesondert angegeben werden. Es soll dadurch deutlich gemacht werden, wie und in welchem Umfang sich die nicht in Anspruch genommenen Ermächtigungen auf die gemeindliche Ergebnisrechnung und die Finanzrechnung des abgelaufenen Haushaltsjahres auswirken und damit das Jahresergebnis sowie den Bestand an Finanzmitteln beeinflussen.

Solche Angaben haben unabhängig davon zu erfolgen, ob die haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen vollständig oder anteilig in das nächste Haushaltsjahr übertragen werden. Die Informationen an den Rat der Gemeinde über die vorgenommenen Ermächtigungsübertragungen stellen daher keine Vorwegnahme des Jahresergebnisses des abgelaufenen Haushaltsjahres oder eine Darstellung der voraussichtlichen Einschätzung darüber dar. Die Abgabe einer Übersicht an den Rat ist jedoch wegen des ihm zustehenden Budgetrechts wichtig und dient der Fortsetzung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung im Rahmen der vom Rat für das neue Haushaltsjahr beschlossenen Haushaltssatzung, auch wenn durch die Ermächtigungsübertragungen der Inhalt des Haushaltsplans für das Haushaltsjahr erweitert wird.

**4.2 Zu Satz 2 (Angaben zu den Ermächtigungsübertragungen):**

**4.2.1 Die Angaben im Plan-/Ist-Vergleich**

Nach der Vorschrift sind im gemeindlichen Jahresabschluss im Plan-/Ist-Vergleich der Ergebnisrechnung (vgl. § 38 Absatz 2 GemHVO NRW) und der Finanzrechnung (vgl. § 39 GemHVO NRW) die von der Gemeinde vorgenommenen Ermächtigungsübertragungen gesondert anzugeben. Eine mögliche Darstellung im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses soll das nachfolgende Schema aufzeigen (vgl. Abbildung).

<b>Beispiel für einen erweiterten Plan-/Ist-Vergleich</b>									
Positionen der Ergebnisrechnung	Ergebnis des Vorjahres ...	Ansatz des Haushaltsjahres ...	Fortschreibung des Ansatzes des Haushaltsjahres		Fortgeschriebener Ansatz des Haushaltsjahres	Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres	Vergleich fortgeschriebener Ansatz/Ist		Übertragung gem. § 22 GemHVO NRW
			nach § 10 GemHVO NRW	nach § 22 GemHVO NRW			Mehr	Weniger	

**Erläuterungen:**

*Abbildung 392 „Beispiel für einen erweiterten Plan-/Ist-Vergleich“*

Die gesonderten Angabepflichten über die vorgenommenen Übertragungen der haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen in der Ergebnisrechnung sowie der Finanzrechnung sind sachgerecht, denn solche Ermächti-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 22 GemHVO NRW**

gungsübertragungen führen zu Erhöhungen der Haushaltspositionen des vom Rat beschlossenen Haushaltsplans im Folgejahr. Eine Erläuterung der Gründe oder der Anlässe vorgenommener Planabweichungen kann dabei, insbesondere bei erheblichen Abweichungen gegenüber der Haushaltsplanung, von Bedeutung sein.

**4.2.2 Die Angaben im Anhang**

Die ausdrückliche Vorgabe in dieser Vorschrift, die Vornahme von Ermächtigungsübertragungen im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss zu erläutern, erleichtert die Analyse des gemeindlichen Jahresabschlusses und trägt den Informationsbedürfnissen der Jahresabschlussadressaten in ausreichendem Maße Rechnung. Sie ergänzt die Erläuterungspflichten der Gemeinde und die Plan-/Ist-Vergleiche um einen weiteren bedeutsamen Sachverhalt (vgl. § 44 Absatz 2 GemHVO NRW). Die im Anhang zu machenden Angaben müssen daher einen Bezug zu den gemeindlichen Maßnahmen haben, für die von der Gemeinde Ermächtigungsübertragungen vorgenommen worden sind. Es sollte daher der Anlass und die Gründe für diesen örtlichen Vorgang sowie die haushaltsmäßigen bzw. vermögensmäßigen Auswirkungen aufgezeigt werden. Die Erläuterungen der Gemeinde müssen wahr, klar und übersichtlich sowie vollständig sein. Mögliche Verweise auf Angaben in Vorjahren entbinden dabei die Gemeinde nicht von ihren Erläuterungspflichten.

XXXXXXXXXXXX

**§ 23**

**Bewirtschaftung und Überwachung**

(1) <sup>1</sup>Die im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen dürfen erst dann in Anspruch genommen werden, wenn die Aufgabenerfüllung dies erfordert. <sup>2</sup>Die Inanspruchnahme ist zu überwachen. <sup>3</sup>Das Gleiche gilt für Verpflichtungsermächtigungen. <sup>4</sup>Bei Ermächtigungen für Investitionen muss die rechtzeitige Bereitstellung der Finanzmittel gesichert sein. <sup>5</sup>Dabei darf die Finanzierung anderer, bereits begonnener Maßnahmen nicht beeinträchtigt werden.

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

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

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

(5) <sup>1</sup>Die Gemeinde kann davon absehen, Ansprüche in geringer Höhe geltend zu machen, es sei denn, dass die Einziehung aus wirtschaftlichen oder anderen grundsätzlichen Erwägungen geboten ist. <sup>2</sup>Mit juristischen Personen des öffentlichen Rechts kann im Falle der Gegenseitigkeit etwas anderes vereinbart werden.

**Erläuterungen zu § 23:**

**I. Allgemeines**

**1. Die gemeindliche Ausgangslage**

Die örtliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde bildet die Grundlage für die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben für die Bürger und Einwohner. Die Gemeinde muss die Leistungen erbringen und die Einrichtungen schaffen, die von der örtlichen Gemeinschaft zur Sicherung ihres Lebensstandards und zur Wahrung einer weitgehenden Gleichmäßigkeit der Lebensverhältnisse in allen Gebieten erforderlich ist. Sie hat ihre Haushaltswirtschaft deshalb so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben dauerhaft gesichert ist (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW).

Die Gemeinde hat zudem darauf Rücksicht zu nehmen, dass die Kosten der örtlichen Leistungen und der Einrichtungen letztlich von den Bürgern durch Steuern und Abgaben aufgebracht werden. Dieser Sachverhalt verpflichtet sie, ganz besonders zu einer wirtschaftlichen, effizienten und sparsamen Haushaltsführung unter Beachtung der Generationengerechtigkeit (vgl. §§ 1 und § 75 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse soll daher bereits unterjährig eine Kontrolle und Überwachung der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfolgen und nicht das Ergebnis nach Ablauf des Haushaltsjahres abgewartet werden. Für örtliche Maßnahmen im Rahmen der unterjährigen Haushaltsüberwachung bietet sich der mindestens im gemeindlichen Jahresabschluss vorzunehmende Plan-/Ist-Vergleich an.

Die Vorschrift regelt mehrere allgemeine Sachverhalte, die bei der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in jeder Gemeinde auftreten und einer Lösung bedürfen. Sie ist aus den Erfordernissen der öffentlichen Finanzwirtschaft entstanden und eröffnet der Gemeinde einige Bewirtschaftungsmöglichkeiten, gleichzeitig werden aber auch Rahmenbedingungen ergänzend zu den Festlegungen in der gemeindlichen Haushaltssatzung und dem Haushaltsplan für das Haushaltsjahr gesetzt.

## **2. Die gemeindliche Haushaltssatzung**

Die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde erfordert eine bindende Grundlage für ihre Ausführung durch die gemeindliche Verwaltung. Diese Grundlage schafft der Rat der Gemeinde im Rahmen seines Budgetrechtes durch den jährlichen Erlass einer Haushaltssatzung (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h i.V.m. § 78 GO NRW). Ein auf der beschlossenen Haushaltssatzung aufbauender gemeindlicher Haushalt ist Ausdruck der Finanzhoheit der Gemeinde und der gemeindlichen Selbstverwaltung. Es muss dabei von der Gemeinde gewährleistet werden, dass durch die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen mindestens alle gesetzlich bestimmten Festsetzungen getroffen werden, die für die Ausführung und Einhaltung des Haushaltsplans durch die gemeindliche Verwaltung im betreffenden Haushaltsjahr notwendig sind.

Die vom Rat der Gemeinde beschlossene Haushaltssatzung muss den materiellen und formellen Anforderungen entsprechen und ordnungsgemäß zustande gekommen sein. Sie muss außerdem nach einem bestimmten Muster aufgebaut sein (vgl. Nr. 1.1.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300 einschließlich der Anlage 1). Dazu gehört, dass auch die für die Bekanntmachung notwendigen Verfahrensschritte nach den einschlägigen Rechtsvorschriften erfolgt sein müssen, damit die gemeindliche Haushaltssatzung in Kraft treten kann (vgl. z. B. §§ 2 und 3 BekanntmVO NRW).

## **3. Der gemeindliche Haushaltsplan**

Der gemeindliche Haushaltsplan muss alle Ermächtigungen für das Haushaltsjahr sowie Haushaltsansätze für die sich daran anschließenden drei Planungsjahre beinhalten, die für die Ausführung der Haushaltswirtschaft und die spätere Haushaltskontrolle wichtig sind. Dabei ist es nicht ausreichend, nur den voraussichtlichen Ressourcenverbrauch und das mögliche Ressourcenaufkommen sowie Zahlungsdaten aufzuzeigen. Es bedarf vielmehr weitergehender Informationen, zu denen die Produktorientierung der Gemeinde gehört, die durch die Teilpläne umgesetzt wird. Ebenso ist über die einzelnen jahresbezogenen Zielsetzungen zu informieren, die mit den strategischen Zielsetzungen des Rates der Gemeinde in Einklang stehen und sich diesen unterordnen müssen. Es gilt dabei im Sinne einer zutreffenden und geeigneten örtlichen Steuerung, eine optimale Verbindung der Ressourcen der Gemeinde mit den politischen Zielen des Rates der Gemeinde unter Beachtung der Generationengerechtigkeit herzustellen. In diesem Sinne stellt der gemeindliche Haushaltsplan ein örtliches Programm für die Erledigung der Aufgaben der Gemeinde im Haushaltsjahr dar.

Nach Maßgabe der Gemeindeordnung und der aufgrund dieses Gesetzes erlassenen Gemeindehaushaltsverordnung ist der gemeindliche Haushaltsplan für die Haushaltsausführung durch die gemeindliche Verwaltung im Haushaltsjahr verbindlich. Bei der Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan ist daher von der Gemeinde auch der Grundsatz der Spezialität der Veranschlagung zu beachten, der durch die Vorschriften der §§ 2, 3, 4 und 11 GemHVO NRW näher ausgefüllt wird. Den Grundsätzen der Jährlichkeit sowie der sachlichen und zeitlichen Bindung ebenfalls Genüge getan werden. Die einzelnen Haushaltspositionen im Haushaltsplan müssen daher inhaltlich, betragsmäßig und zweckbezogen hinreichend bestimmt sein. Es gehört auch zur Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft dafür Sorge zu tragen, dass die im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen möglichst für das gesamte Haushaltsjahr ausreichen.

Die Ausführung der Haushaltswirtschaft der Gemeinde darf aber auch nicht zum Ziel haben, die künftigen Generationen ungebührlich zugunsten der Gegenwart zu belasten. Durch eine vorsorgliche Haushaltswirtschaft müssen von der Gemeinde die notwendigen Sicherungen in diesem Sinne geschaffen und ein entsprechender Rahmen für die Aufgabenerfüllung geschaffen werden. Diese Verpflichtung schließt die dauerhafte Sicherung der stetigen Erfüllung der Aufgaben und des Haushaltsausgleichs ein. Im gemeindlichen Ergebnisplan soll deshalb der voraussichtliche Ressourcenverbrauch im Haushaltsjahr nicht das voraussichtliche Ressourcenaufkommen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 23 GemHVO NRW**

übersteigen. In vergleichbarer Weise soll im Finanzplan möglichst auch die Liquidität der Gemeinde gesichert werden, damit die Zahlungsverpflichtungen erfüllt werden können (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW).

Die Untergliederung des Haushaltsplans in produktorientierte Teilpläne dient örtlichen Steuerungszwecken im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Die Teilpläne sollen dabei eine leistungsbezogene Darstellung unter Berücksichtigung der örtlich geprägten strategischen Ausrichtung sowie Ziele und Leistungskennzahlen unter Beachtung der einschlägigen Bestimmungen enthalten (vgl. §§ 4 und 12 GemHVO NRW). In jedem einzelnen Teilplan müssen ein Teilergebnisplan und ein Teilfinanzplan enthalten sein, die als Auszüge aus dem Ergebnisplan bzw. dem Finanzplan betrachtet werden können und zu den darin veranschlagten Maßnahmen detailliertere Informationen bieten.

**4. Die örtlichen Bewirtschaftungsvorgaben**

Die Gemeinde hat die Ausführung ihrer gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr so zu gestalten, dass ihre stetige Aufgabenerfüllung nicht beeinträchtigt wird. Ausgehend von der vom Rat der Gemeinde für das Haushaltsjahr beschlossenen Haushaltssatzung sollen geeignete örtliche Bewirtschaftungsregelungen bedarfsgerecht erlassen werden. Eine solche Ausgangslage kann gewährleisten, dass die gemeindliche Geschäftstätigkeit und Verwaltungsarbeit sachgerecht und ordnungsgemäß im Haushaltsjahr erledigt wird. Den haushaltswirtschaftlichen Rahmen dafür bietet der Haushaltsplan als "Jahresprogramm" der Gemeinde, denn dieser ist für die gemeindliche Verwaltung bindend (vgl. § 79 Absatz 3 Satz 2 GO NRW).

Der Bürgermeister sollte im Zusammenwirken mit dem Kämmerer, soweit dieser nicht damit beauftragt ist, weitere notwendige Bewirtschaftungsregelungen auf der Basis der beschlossenen Haushaltssatzung treffen. Die örtlichen Vorgaben müssen dabei so gestaltet werden, dass auch den aufgabenbezogenen Zielen und Zwecken unter Beachtung der gesetzlichen Vorschriften und im Rahmen der eigenverantwortlichen Bewirtschaftung ausreichend Genüge getan wird. Die Dienstanweisung sollte daher Grundsätze, Zuständigkeiten und besondere Verfahrenshinweise enthalten, die für die Ausführung des Haushaltsplans im Haushaltsjahr notwendig sind. Die auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr bezogenen Regelungen können z. B. folgende Bereiche oder Gegenstände zum Inhalt haben (vgl. Abbildung).

<b>Die örtlichen Bewirtschaftungsvorgaben</b>	
<b>VORGABEN</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Zielvereinbarungen</b>	Mit der konkreten Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans sind örtliche Ziele verbunden, die einzuhalten sind. Mit den Leistungskennzahlen, die den einzelnen Produkten zugeordnet sind, sowie weiteren im Einzelnen benannten Messgrößen wird die Zielerreichung gemessen. Besondere Verantwortlichkeiten sollten angegeben werden.
<b>Grundsätze</b>	Die Einhaltung der Haushaltsgrundsätze ist zu gewährleisten, z. B. der Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 GO NRW). Auch der Umgang mit dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit, z. B. bei Investitionen (vgl. § 14 GemHVO NRW) ist ggf. näher zu bestimmen.
<b>Haushaltsmittelverantwortung</b>	Die Hierarchie der Verantwortlichkeiten über die Haushaltsmittel sowie die zugeordneten Entscheidungsbefugnisse ist einzuhalten. In dringenden Angelegenheiten können die Befugnisse vertretungsweise oder durch eine höhere Hierarchiestufe

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 23 GemHVO NRW**

<b>Die örtlichen Bewirtschaftungsvorgaben</b>	
<b>VORGABEN</b>	<b>INHALTE</b>
	wahrgenommen werden. Die Entscheidungsrechte des Rates und seiner Ausschüsse müssen dabei gewahrt bleiben.
<b>Budgetierung</b>	Die örtliche Gestaltung der Budgetierung sollte in ihren Strukturen angegeben werden. Dazu gehört die Abgrenzung eines Budgets, z. B. mindestens ein Produkt, höchstens eine Produktgruppe. Es gehört aber auch ggf. die Benennung von "Querschnittsbudgets" sowie von anderen Ausnahmen dazu. Ebenso sollten die Budgetverantwortlichen funktional benannt werden. Budgetübergreifende gleiche Pflichten und Vorgehensweisen können ergänzend benannt werden. Darunter können auch Festlegungen zu möglichen Managementergebnissen und dem Berichtswesen fallen, soweit diese Bereiche abhängig von der Budgetierung geregelt werden.
<b>Über- und Außerplanmäßiges</b>	Im Rahmen der Haushaltswirtschaft können zusätzliche Aufwendungen und Auszahlungen notwendig werden. Dazu sind ggf. Berichtspflichten und Entscheidungsvorgaben zu machen. Außerdem sollte das örtliche Verfahren einschließlich der zulässigen Deckungsmöglichkeiten angegeben werden (vgl. § 83 GO NRW). Besondere Vorbehalte sind sachgerecht abzugrenzen und festzulegen.
<b>Berichtswesen</b>	Die inhaltlichen Grundlagen aufzustellender Berichte über den Stand und die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und die daraus entstehenden Pflichten der Verantwortlichen für die Haushaltsmittel der Gemeinde sind inhaltlich näher festzulegen. Ebenso sind Festlegung hinsichtlich der Vorlagepflichten in zeitlicher Hinsicht (Zeiträume oder konkrete Termine) zu treffen. Dazu gehört auch die Benennung der Adressaten der Berichte bzw. das Aufzeigen des "Instanzenweges" bis hin zum Rat der Gemeinde.
<b>Managementenerfolge</b>	Der Umgang mit im Rahmen der Haushaltswirtschaft erzielten Managementergebnissen, z. B. durch eine Steigerung der Qualität der Leistungen oder eine Verbesserung der Geschäftsabläufe, ist unter Einbeziehung der örtlichen Verhältnisse einschließlich der Budgetierung im Einzelnen festzulegen. Ausgehend davon, dass Bewirtschaftungserfolge in Form von Überschüssen grundsätzlich dem gesamten Haushalt zustehen (vgl. Pflicht zum jährlichen Haushaltsausgleich), sollten differenziert nach der haushaltsmäßigen bzw. wirtschaftlichen Lage der Gemeinde ggf. Zugeständnisse an eigene (interne) Verwendungsmöglichkeiten von Teilen der Überschüsse durch die Bewirtschafter geprüft werden. Dabei ist auch eine zeitliche Komponente zu berücksichtigen, z. B. dadurch, dass verwendbare Überschüsse ggf. auch mehrjährig angesammelt werden dürfen. Außerdem kann die "zusätzliche" Verwendung von Überschüssen auch Zustimmungsvorbehalten innerhalb der Hierarchie der Verantwortlichkeiten unterzogen werden.
<b>Abschlussarbeiten</b>	Die sich aus der Bewirtschaftung des gemeindlichen

<b>Die örtlichen Bewirtschaftungsvorgaben</b>	
<b>VORGABEN</b>	<b>INHALTE</b>
	Haushalts ergebenden Abschlussarbeiten können näher bestimmt und dem Bewirtschaftungsberechtigten auferlegt werden. Den Rahmen dafür bieten die Vorgaben für die Aufstellung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Kämmerer (vgl. § 95 Absatz 3 Satz 1 GO NRW). In Abstimmung mit dem Kämmerer können daher die Arbeiten benannt und dazu die zeitlichen Rahmenbedingungen unter Beachtung der gesetzlichen Vorschriften festgelegt werden.
<b>Besondere Informationen</b>	Im Rahmen der Haushaltswirtschaft können Erträge und Aufwendungen unabhängig von den jeweiligen Bewirtschaftungsverantwortlichen entstehen. Dazu sind Berichtspflichten sowie ggf. ein eigenständiges Verwendungsverbot bei höheren Erträgen festzulegen. Weitere örtliche Rechte und Pflichten sind sachgerecht abzugrenzen und festzulegen.

*Abbildung 393 „Die örtlichen Bewirtschaftungsvorgaben“*

Zu den wichtigen Inhalten der örtlichen Dienstanweisung zählen auch die besonderen Vorgaben für die Bewirtschaftung der örtlich gebildeten Budgets, die eine flexible Bewirtschaftung des gemeindlichen Haushalts ermöglichen sollen. Die Gemeinde hat die Budgets eigenverantwortlich zu bilden und dazu sachgerechte Regeln über die Bewirtschaftung der Budgets unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Bedingungen, der eigenen Leistungsfähigkeit sowie der örtlichen dezentralen Ressourcenverantwortung festzulegen. Soweit die Gemeinde dabei grundsätzliche oder budgetübergreifende Regelungen trifft, bietet sich dafür eine allgemeine Dienstanweisung an. Auf die einzelnen Budgets zugeschnittene, ergänzende jahresbezogene Bewirtschaftungsvorgaben stehen in einem Zusammenhang mit den betreffenden Verantwortlichkeiten und sind daher im Zusammenhang mit den übrigen Bewirtschaftungsbefugnissen der Budgetverantwortlichen festzulegen.

Eine örtliche Dienstanweisung über die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans sollte dem Rat der Gemeinde zur Kenntnis gegeben werden, sofern dieser darüber unterrichtet werden möchte. Sie muss nicht der zuständigen Aufsichtsbehörde zur Kenntnis gegeben bzw. angezeigt werden. Ein Informationsbedarf des Rates sowie der Aufsichtsbehörde könnte aber dann gegeben sein, wenn die Gemeinde besondere Konsolidierungsmaßnahmen umzusetzen hat, z. B. im Rahmen eines Haushaltssicherungskonzeptes.

## **5. Die Anwendung des Bruttoprinzips**

### **5.1 Die Inhalte des Bruttoprinzips**

Im gemeindlichen Haushaltsplan sind die Erträge und Aufwendungen sowie die Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde getrennt voneinander und in voller Höhe zu veranschlagen (vgl. § 11 GemHVO NRW). Diese Art der Veranschlagung wird als „Bruttoprinzip“ bezeichnet, denn es dürfen die Haushaltspositionen im Haushaltsplan weder saldiert noch in einer anderen Form verrechnet werden. Das Gebot besteht, weil es nicht der Zweck des gemeindlichen Haushaltsplans ist, lediglich die wirtschaftliche Belastung oder den möglichen Vorteil der Gemeinde im Haushaltsjahr aufzuzeigen. Der gemeindliche Haushaltsplan muss daher das voraussichtliche Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch im Ergebnisplan sowie die voraussichtlichen Zahlungen der Gemeinde im Finanzplan vollständig enthalten. Die betragsmäßigen Angaben müssen aber auch in den produktorientierten Teilplänen enthalten und dort nach ihren Arten untergliedert sein und stehen dadurch in einem Zusammenhang mit den gemeindlichen Leistungen (vgl. § 4 GemHVO NRW).

Bei einem Verzicht auf die Anwendung des Bruttoprinzips würde die Darstellung der geplanten Haushaltswirtschaft der Gemeinde für das Haushaltsjahr erheblich eingeschränkt und eine Beurteilung erschwert. Es beständen zudem Risiken hinsichtlich einer zutreffenden Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans im Auftrag des Rates der Gemeinde. Die Übersicht über die gemeindlichen Ressourcen und die gemeindlichen Finanzmittel könnte erheblich beeinträchtigt werden und die Übersicht darüber ggf. verloren gehen. Eine Verrechnung bei den gemeindlichen Ressourcen und den Finanzmitteln im Sinne einer Aufrechnung würde zudem gegen die Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ verstoßen.

Im Rahmen der Haushaltsausführung können aber bei Bedarf und im Rahmen der Abwicklung des gemeindlichen Zahlungsverkehrs auch personenbezogene Auszahlungen der Gemeinde gegenüber einem Dritten mit Einzahlungen dieses Dritten oder umgekehrt verrechnet werden. Der in der gemeindlichen Finanzrechnung grundsätzlich zu führende getrennte bruttomäßige Nachweis von Ein- und Auszahlungen bleibt davon unberührt. Das Ergebnis aus der Verrechnung ist dann entsprechend zu erfassen. Die nach den §§ 387 ff. BGB zulässigen Aufrechnungen können dabei nicht als Abweichungen vom haushaltsrechtlich vorgegebenen Bruttoprinzip angesehen werden. In den mit einer Aufrechnung in Verbindung stehenden gemeindlichen Geschäftsunterlagen sind sowohl in zeitlicher als auch in sachlicher Hinsicht die Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde gegenüber einem Dritten und die Forderungen gegenüber diesem Dritten getrennt voneinander dokumentiert, sodass grundsätzlich das Bruttoprinzip gewahrt bleibt.

## **5.2 Die Ausnahmen vom Bruttoprinzip**

### **5.2.1 Bei der Bewirtschaftung von Abgaben**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorgabe sind Abgaben, abgabeähnliche Erträge und allgemeine Zuweisungen, die die Gemeinde zurückzahlen hat, bei den Erträgen abzusetzen, auch wenn sie sich auf Erträge der Vorjahre beziehen, wird eine Ausnahme vom gemeindlichen Bruttoprinzip zugelassen. Diese gesetzlich bestimmte Ausnahme wirkt sich auf die gemeindliche Haushaltsausführung und damit auch auf die Ergebnisrechnung und wegen der Zahlungswirksamkeit auch auf die gemeindliche Finanzrechnung aus. Die genannte Vorschrift soll dabei dem Umstand der haushaltswirtschaftlichen Praxis der Gemeinden Rechnung tragen, dass die Erhebung von Abgaben und deren endgültige Abrechnung gegenüber Dritten regelmäßig nicht in einem Haushaltsjahr abschließend erfolgen können.

In den Fällen, in denen es sich um eine andauernde, regelmäßig wiederkehrende Leistungspflicht des Dritten handelt, hat es sich in der Vergangenheit bewährt, dass Erstattungen von zu viel berechneten und gezahlten Beträgen mit den späteren Zahlungen verrechnet werden können. Für die gemeindliche Haushaltsausführung bedeutet dieses, dass die Abgaben, z.B. Steuern, Gebühren und Beiträge, nur mit dem erzielten Nettobetrag in der gemeindlichen Ergebnisrechnung nachzuweisen sind, der nach Abzug der vorhersehbaren Erstattungen als Ertrag bei der Gemeinde verbleibt.

### **5.2.2 Die Bewirtschaftung von Bestandsveränderungen**

Bei der gemeindlichen Haushaltsausführung ist zu beachten, dass die im Haushaltsjahr entstandenen Bestandsveränderungen von der Gemeinde mit dem Nettobetrag in der Ergebnisrechnung nachzuweisen sind. Die entsprechende Haushaltsposition umfasst alle Bestandsveränderungen aus fertigen und unfertigen Erzeugnissen und unfertigen Leistungen. Die Grundlage der Ermittlung der gemeindlichen Bestandsveränderungen ist die Inventur zum jeweiligen Abschlusstichtag, bei der die örtlichen Mengen- und Wertveränderungen gegenüber dem Vorjahr zu ermitteln sind. In den Fällen, in denen sich bei der Gemeinde der Bestand an fertigen oder unfertigen Erzeugnissen oder unfertigen Leistungen im Vergleich zum Vorjahr erhöht hat, stellt die Differenz einen Ertrag für

die Gemeinde dar, der unter dieser Haushaltsposition nachzuweisen ist. Ein „negativer Ertrag“, der durch eine Verminderung des Bestandes entstehen kann, ist ebenfalls unter dieser Haushaltsposition nachzuweisen.

## **6. Die Fortsetzung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft**

### **6.1 Haushaltsrechtliche Grundlagen**

Das gemeindliche Haushaltsrecht ist darauf ausgerichtet, dass die Haushaltssatzung und der Haushaltsplan nur für ein Haushaltsjahr gelten, auch wenn die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan integriert und abgebildet ist. Deshalb muss die Gemeinde dafür Sorge tragen, dass die Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr so rechtzeitig vorbereitet wird, damit sie mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft treten kann (vgl. § 80 Absatz 5 i.V.m. § 78 GO NRW). Dennoch lässt sich in der gemeindlichen Praxis aus unterschiedlichen Gründen nicht immer vermeiden, dass die Haushaltssatzung erst nach Beginn des Haushaltsjahres erlassen wird. Gleichwohl muss in der Zeit vom Beginn des neuen Haushaltsjahres bis zum Erlass bzw. dem In-Kraft-Treten der Haushaltssatzung die Gemeinde ihre rechtlichen Verpflichtungen erfüllen und ihre Aufgabenerfüllung fortsetzen.

Der Anwendungsbereich des § 82 GO NRW ist auf diese Zeit der vorläufigen Haushaltsführung bei der Gemeinde beschränkt. Auch ist zu beachten, dass in dieser Zeit die Festlegungen der Haushaltssatzung des abgelaufenen Haushaltsjahres über die Aufnahme von Krediten für Investitionen (vgl. § 86 Absatz 2 GO NRW), über den Höchstbetrag für die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW) sowie über die Verpflichtungsermächtigungen (vgl. § 85 Absatz 2 GO NRW) fortgelten. Die Ermächtigungen können in Anspruch genommen werden, soweit sie nicht vollständig im abgelaufenen Haushaltsjahr benötigt worden sind.

### **6.2. Die örtliche Dienstanweisung**

Die vorläufige Haushaltsführung bedingt jedoch, dass die gemeindliche Haushaltswirtschaft nur in einem eingeschränkten Umfang und nicht so ausgeführt werden kann wie mit einer geltenden Haushaltssatzung. Sie erfordert daher, dass von der Gemeinde haushaltswirtschaftliche Regelungen als Ersatz für die fehlende Haushaltssatzung mit Anlagen erlassen werden, um ihre Geschäftstätigkeit und die Verwaltungsarbeit fortzuführen. Den Rahmen dafür bietet z.B. der gemeindliche Haushaltsplan. Mit Beschluss des Rates über die gemeindliche Haushaltssatzung tritt eine wirksame Bindung der gemeindlichen Verwaltung an den Willen des Rates durch ihre Bindung an den im Rahmen der Haushaltssatzung bestehenden gemeindlichen Haushaltsplan ein (vgl. § 80 Absatz 4 i.V.m. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW). Wegen des fehlenden In-Kraft-Tretens der gemeindlichen Haushaltssatzung entsteht eine Übergangszeit, in der einhergehend mit der gesetzlich bestimmten vorläufigen Haushaltsführung der gemeindliche Haushaltsplan nicht in vollem Umfang ausgeführt werden darf.

Für die Übergangszeit bzw. die „haushaltslose Zeit“, die im Einzelfall auch das gesamte Haushaltsjahr umfassen kann, hat daher der Kämmerer bzw. der Bürgermeister die notwendigen einschränkenden Bewirtschaftungsregelungen auf der Basis der aufgestellten Haushaltssatzung mit ihren Anlagen in schriftlicher Form zu treffen. Durch diese Regelungen muss die vorläufige Bewirtschaftung von Haushaltsmitteln so gestaltet werden, dass dem Ziel und Zweck der vorläufigen Haushaltsführung unter Beachtung der gesetzlichen Vorschrift Genüge getan wird und auch das In-Kraft-Treten der Haushaltssatzung schnellstmöglich erreicht wird.

Die Dienstanweisung über die vorläufige Haushaltsführung ist dem Rat zur Kenntnis zu geben. Sie sollte auch der Aufsichtsbehörde zur Kenntnis gegeben werden, wenn diese nicht auf andere Weise über die vorliegende haushaltswirtschaftliche Lage der Gemeinde informiert wird oder die Dienstanweisung nicht von ihr angefordert wird. Wenn die Beschlussfassung über die Haushaltssatzung jedoch nicht bis zum 1. April des Haushaltsjahres erfolgt ist, muss auch die Aufsichtsbehörde in ausreichendem Maße Kenntnisse über die weitere vorgesehene vorläufige

Haushaltswirtschaft der Gemeinde sowie über die vorgesehenen Maßnahmen zur Erreichung einer geltenden Haushaltssatzung erhalten.

### **7. Die Sicherstellung der Liquidität bzw. Zahlungsfähigkeit**

Im Rahmen der Haushaltsbewirtschaftung hat die Sicherstellung der Liquidität bzw. die Zahlungsfähigkeit für die Gemeinden eine große Bedeutung (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW). Der Begriff „Liquidität“ umfasst dabei die Fähigkeit der Gemeinde, ihren Zahlungsverpflichtungen termingerecht und betragsgenau nachzukommen. Die Gemeinde muss bei ihrer Liquiditätsplanung sowohl die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung als auch die Grundsätze für die Aufnahme von Krediten für Investitionen und für die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung beachten (vgl. §§ 77, 86 und 89 GO NRW).

Aus den Vorgaben folgt, dass die Gemeinde ihre Auszahlungen erst dann leisten darf, wenn eine wirtschaftliche und sparsame Aufgabenerledigung im Haushaltsjahr die Zahlungen zwingend erfordert. Die Regelungen über die zulässigen Kreditaufnahmen ergänzen die Vorschriften über die Haushaltsausführung. In diesem Rahmen darf nicht unberücksichtigt bleiben, ob und in welchem Umfang die Gemeinde die Einziehung von Ansprüchen gegenüber Dritten in Form der Stundung hinausschiebt oder durch eine Niederschlagung auf die Durchsetzung ihrer Ansprüche verzichtet oder durch einen Erlass endgültig auf ihre Ansprüche verzichtet (vgl. § 26 GemHVO NRW).

### **8. Die Ausrichtung der Haushaltsüberwachung**

Dem wichtigen Haushaltsgrundsatz einer wirtschaftlichen, effizienten und sparsamen Haushaltsführung folgen alle haushaltsrechtlichen Vorschriften der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung. Die dadurch bestehende Pflicht zur Überwachung der Ausführung der im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen ist als sachgerecht anzusehen. Die Bindung der gemeindlichen Verwaltung an den Haushaltsplan für die Haushaltsausführung im Haushaltsjahr beinhaltet auch das Erfordernis einer Kontrolle (vgl. § 79 Absatz 3 Satz 2 GO NRW).

Aus dem gesetzlichen Budgetrecht des Rates der Gemeinde und aus seiner Verantwortung für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde im Haushaltsjahr entsteht dann zusätzlich zur gemeindlichen Haushaltsüberwachung eine Prüfungspflicht in Form von laufenden Prüfungen und der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses (vgl. § 103 Absatz 1 GO NRW). Dabei ist zu berücksichtigen, dass der gemeindliche Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln und einen Überblick über die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses sowie Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Jahr zu geben hat. Die Beurteilungen aus der laufenden Überwachung durch die Verantwortlichen in der Gemeinde können in den dem Jahresabschluss beizufügenden Lagebericht einfließen, denn in diesem Bericht sollen auch die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde aufgezeigt werden (vgl. § 96 GO NRW i.V.m. § 48 GemHVO NRW).

### **9. Die Dringlichkeitsentscheidung**

In haushaltswirtschaftlichen Angelegenheiten ist vielfach eine Entscheidung des Rates der Gemeinde einzuholen bzw. eine Beschlussfassung des Rates herbeizuführen (vgl. z. B. § 83 Absatz 2 GO NRW). Sofern dann der Rat der Gemeinde nicht rechtzeitig einberufen und die Sachentscheidung auch nicht aufgeschoben werden kann, weil sonst erhebliche Nachteile oder Gefahren für die Gemeinde entstehen können, ist eine Dringlichkeitsentscheidung möglich (vgl. § 60 Absatz 1 GO NRW). In diesen Fällen kann dann z. B. der Bürgermeister zusammen mit einem Ratsmitglied entscheiden, weil diese beiden Personen dem Rat als Mitglieder angehören. Die getroffene Dringlichkeitsentscheidung ist dann dem Rat in seiner nächsten Sitzung zur Genehmigung vorzulegen (vgl. § 60 Ab-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 23 GemHVO NRW**

satz 1 Satz 3 GO NRW). Der Rat kann die Dringlichkeitsentscheidung aber auch wieder aufheben (vgl. § 60 Absatz 1 Satz 4 GO NRW). Mit der Genehmigung der Dringlichkeitsentscheidung durch den Rat erlangt die Entscheidung ihre endgültige Bestandskraft.

Durch eine solche Dringlichkeitsentscheidung kann jedoch nicht keine gemeindliche Nachtragssatzung erlassen werden, wenn sich ein Bedarf dafür aufgrund der Haushaltsausführung oder der wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde im Haushaltsjahr ergibt. Auf eine Nachtragssatzung finden die Vorschriften für die Haushaltssatzung eine entsprechende Anwendung (vgl. § 81 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Diese Satzungen können nur rechtswirksam erlassen werden, wenn das dafür vorgeschriebene förmliche Verfahren durchgeführt worden ist (vgl. § 80 GO NRW). Der Rat der Gemeinde muss bei dem Erlass einer Haushaltssatzung und einer Nachtragssatzung auch über die dazu erhobenen Einwendungen beschließen. Diese Ratsentscheidung kann jedoch nicht durch eine Dringlichkeitsentscheidung ersetzt werden.

## **10. Der Sonderfall „Gewährung von Fraktionszuwendungen“**

### **10.1 Die Grundlagen der Zuwendungsgewährung**

Die Gemeinde hat aus ihren jährlichen Haushaltsmitteln den Fraktionen und den Gruppen im Rat und in den Bezirksvertretungen der Gemeinde sowie auch einzelnen Ratsmitgliedern sachgerecht Zuwendungen zu den sächlichen und personellen Aufwendungen für die Geschäftsführung im notwendigen Umfang zu gewähren (vgl. § 56 Absatz 3 GO NRW). Die in diesen Vorschriften geregelte Zuwendungsgewährung betrifft ausschließlich die Geschäftsführung dieser Zusammenschlüsse oder Einzelner zur Unterstützung ihrer Tätigkeit in den dabei bestimmten Gremien der Gemeinde und erstreckt sich deshalb zweckbezogen auch nur auf die sächlichen und personellen Aufwendungen für die Geschäftsführung. Die Fraktionen, Gruppen und die einzelnen Ratsmitglieder haben dabei Anspruch auf eine sachgerechte und willkürfreie Teilnahme an der Vergabe der durch den gemeindlichen Haushaltsplan zur Verfügung gestellten Haushaltsmittel.

Die Zuwendungsberechtigten müssen grundsätzlich mit diesen gemeindlichen Haushaltsmitteln sachgerecht zu wirtschaften. Sie können nicht deshalb von der Gemeinde weitere Zuwendungen verlangen, weil sie eingegangene oder übernommene Verpflichtungen nicht erfüllen können. Bei einzelnen Ratsmitgliedern kann dann eine Zuwendungsgewährung erfolgen, wenn diesen Personen nicht die notwendigen Sachmittel und Kommunikationsmittel zur Vorbereitung auf die Ratssitzung von der Gemeinde zur Verfügung gestellt werden. Die gemeindliche Zuwendungsgewährung und die Veranschlagung der dafür notwendigen Haushaltsmittel im gemeindlichen Haushaltsplan sind dabei darauf auszurichten, dass bei den Fraktionen, Gruppen und einzelnen Ratsmitgliedern auch ein entsprechender Bedarf für eine solche Unterstützung durch die Gemeinde besteht. Die weitere Ausgestaltung obliegt der Gemeinde jedoch in eigener Verantwortung.

### **10.2 Der Nachweis der Zuwendungsgewährung**

#### **10.2.1 Der Ausweis im Rahmen der Haushaltsplanung**

Die für die Fraktionen, Gruppen und einzelnen Ratsmitglieder vorgesehenen Zuwendungen sind in einer besonderen Anlage zum gemeindlichen Haushaltsplan darzustellen. In dieser Anlage müssen nicht nur jeweils getrennte Angaben zu den einzelnen Fraktionen, den Gruppen und einzelnen Ratsmitgliedern gemacht werden, sondern es muss auch zwischen den vorgesehenen Geldleistungen und geldwerten Leistungen unterschieden werden, die von der Gemeinde erbracht werden (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 5 GemHVO NRW i.V.m. Nummer 1.4.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300). Als geldwerte Leistungen gilt z. B. die Bereitstellung von Büroausstattungen, von Räumlichkeiten, Fahrzeugen oder Personal, aber auch die Übernahme laufender oder einmaliger Kosten. Mit den dem gemeindlichen Haushaltsplan beizufügenden Übersichten

werden die Geldleistungen und geldwerten Leistungen der Gemeinde an die freiwilligen Vereinigungen von Mitgliedern des Rates und der Bezirksvertretungen sowie an einzelne Ratsmitglieder für die Adressaten der Haushaltswirtschaft der Gemeinde transparent gemacht. Die Muster sind den Gemeinden für die genannte Übersicht werden zur Anwendung empfohlen (vgl. Nummer 1.4.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

### **10.2.2 Die Überwachung im Rahmen der Bewirtschaftung**

Den Fraktionen, Gruppen und einzelnen Ratsmitgliedern sind die zweckbezogenen Zuwendungen für sächliche und personelle Aufwendungen für die Geschäftsführung jahresbezogen unter Beachtung der Veranschlagung im Haushaltsplan und der Bedarfsdeckung gewährt. Vom Bürgermeister, dem gegenüber ein Nachweis über die Verwendung der Zuwendung zu führen ist, muss entschieden werden, ob und in welchen Fällen ggf. unterjährig ein Bericht gefordert werden soll, inwieweit die gewährten Zuwendungsmittel bereits benötigt und zweckentsprechend verwandt worden sind. Es kann dabei auch eine Angabe darüber gefordert werden, ob die gewährten Zuwendungen in vollem Umfang benötigt werden.

Zur Überwachung im Rahmen der Haushaltsbewirtschaftung gehört auch die Prüfung der von den Fraktionen, Gruppen und einzelnen Ratsmitgliedern vorzulegenden Nachweise über die Verwendung der "Fraktionszuwendungen". Es ist dann aus Sicht der Gemeinde als Zuwendungsgeber zu beurteilen, ob die gewährten Zuwendungen zweckentsprechend verwendet und benötigt wurden. In solchen Fällen ist zu prüfen und zu entscheiden, ob überhaupt eine ausreichende Finanzierung im Sinne der gesetzlichen Vorschrift des § 56 Absatz 3 GO NRW durch die Stadt erfolgt. Es muss dann auch geprüft werden, ob die Fraktionen einen gesetzlichen Anspruch nach § 56 GO NRW auch auf den Mehrbedarf haben, der dann von der Gemeinde zu erfüllen wäre. Außerdem dürfte es in den Fällen von Minderbedarf und Mehrbedarf sinnvoll und sachgerecht sein, bereits im Ablauf des Haushaltsjahres die Bemessung der Fraktionszuwendungen zu überprüfen und ggf. die gewährten Fraktionszuwendungen anzupassen.

Eine örtliche Prüfung wäre von der Gemeinde ggf. vorzunehmen, wenn die Fraktionen, die ihnen gewährten Finanzmittel nicht im vollen Umfang benötigen. In solchen Fällen wäre regelmäßig eine Rückzahlung zu fordern, denn eine Ansammlung nicht benötigter gemeindlicher Finanzmittel durch Dritte ist als nicht zulässig anzusehen. Eine mögliche Rücklagenbildung dürfte im Rahmen einer Zuwendungsgewährung auch nur mit Schwierigkeiten überprüfbar sein. Bei der Gemeinde ist daher eine örtliche Kontrolle sachgerecht, wenn sich, ggf. in mehreren Jahren, eine erhebliche Differenz zwischen dem gesetzlichen Finanzierungsanspruch und den tatsächlich gewährten Fraktionszuwendungen entsteht.

### **10.2.3 Der Nachweis im Rahmen des Jahresabschlusses**

Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses muss die Höhe der tatsächlich verwendeten Zuwendungsmittel in die Ergebnisrechnung der Gemeinde einfließen, sofern der Gesamtbetrag nicht mit der Höhe der gewährten Zuwendungen übereinstimmt. Die Zuwendungsgewährung stellt dabei ergebniswirksame Aufwendungen für die Gemeinde dar. Mit ihr in Verbindung steht die haushaltsrechtliche Nachweispflicht. Die Fraktionen, Gruppen und einzelnen Ratsmitglieder sind daher gefordert, gegenüber dem Bürgermeister durch einen Verwendungsnachweis den Umfang der tatsächlich verwendeten Zuwendung und die ordnungsgemäße Verwendung nachzuweisen. Das vom Bürgermeister geprüfte Ergebnis fließt dann als Ist-Werte in den Plan-/Ist-Vergleich in der gemeindlichen Ergebnisrechnung ein, in dem ggf. Unterschiede zwischen dem betreffenden Ansatz der Haushaltsposition und dem Ist-Wert aufgedeckt werden. Die Beurteilung der Ergebnisse und die ggf. daraus zu ziehenden haushaltswirtschaftlichen Schlüsse muss die Gemeinde in eigener Verantwortung vornehmen.

#### **10.2.4 Die Rückgabe nicht benötigter Mittel**

Bei der Nachweisführung über die gewährten Fraktionszuwendungen an Fraktionen, Gruppen und einzelne Ratsmitglieder ist die Verwendung der haushaltsrechtlichen Begriffe „Überschüsse“ und „Fehlbeträge“ regelmäßig nicht zutreffend. Den Vereinigungen von Ratsmitgliedern wird mit den Zuwendungen kein abzurechnendes haushaltsmäßiges Budget zur Verfügung gestellt, bei dem nach Ablauf des Haushaltsjahres ein Jahresergebnis (Überschuss/Fehlbetrag) festzustellen und der Umgang damit festzulegen wäre. In den Fällen, in denen die den Fraktionen gewährten Zuwendungen nicht in vollem Umfang benötigt wurden oder nicht ausreichend waren, muss durch den Bürgermeister aufgrund des ihm vorliegenden Nachweises über die Verwendung der Zuwendung entschieden werden, wie in solchen Fällen zu verfahren ist.

Es dürfte regelmäßig nicht mit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft vereinbar sein, dass die Fraktionen nicht benötigte Finanzmittel über das Haushaltsjahr hinaus behalten, um diese erst zu einem späteren Zeitpunkt (im Folgejahr) einsetzen zu können. Falls ein solches Verfahren zugelassen würde, könnte es zu einer Rücklagenbildung kommen, die im Rahmen einer Zuwendungsgewährung nur mit Schwierigkeiten überprüfbar sein dürfte. Ggf. könnte es sogar zu einem Verzicht auf die Rückzahlung durch die Stadt kommen. Sofern aber in mehreren Haushaltsjahren eine erhebliche Differenz zwischen dem gesetzlichen Finanzierungsanspruch und den tatsächlichen Fraktionszuwendungen entsteht, sollte örtlich geprüft und entschieden werden, ob tatsächlich eine ausreichende Finanzierung durch die Gemeinde erfolgt.

In solchen Fällen dürfte es bereits im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses sinnvoll und sachgerecht sein, die Bemessung der Fraktionszuwendungen zu überprüfen und ggf. bei Bedarf auch anzupassen. Eine Voraussetzung dafür wäre aber dann u.a. auch, dass seitens der Stadt weitere Finanzmittel dafür bereitgestellt werden können und eine entsprechende Fortschreibung der entsprechenden Haushaltsposition im Haushalt der Gemeinde, z.B. unter Beachtung der Vorschrift des § 83 GO NRW, erfolgt. In diesem Zusammenhang kommt es nicht darauf an, ob die Fraktionszuwendungen den Fraktionen in pauschalierter oder in anderer Form gewährt werden und in welchem zeitlichen Ablauf die Zahlungen an die Fraktionen erfolgen. Eine Abweichung von diesen Prinzipien und damit eine darüber hinausgehende Finanzierung der Fraktionen in Form der Bildung von Rücklagen oder der Deckung möglicher Fehlbeträge aus früheren Jahren ist als Regelfall mit Sinn und Zweck der gesetzlichen Vorgaben grundsätzlich nicht vereinbar.

#### **11. Der Einsatz von E-Government**

Im Rahmen der Bewirtschaftung des gemeindlichen Haushalts, insbesondere in Dienstleistungsbeziehungen mit den Einwohnern und Abgabepflichtigen, können die Verwaltungsprozesse auch in elektronischer Form abgewickelt werden. Dieser Vorgehensweise dürfen jedoch keine rechtlichen Hindernisse entgegenstehen, z. B. ein Schriftformerfordernis oder die Vorlagepflicht von Originalunterlagen. Zur Unterstützung der weiteren Entwicklung hat der Bund das E-Government-Gesetz verabschiedet, durch das insbesondere das Erfordernis der Schriftform durch andere technische Möglichkeiten ersetzt werden soll, z. B. in allen Verwaltungsverfahren. Die neuen Rahmenbedingungen erfordern auch bei der Gemeinde eine Überprüfung ihrer Geschäftsprozesse im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft.

Die Gemeinde kann dazu die verwaltungsmäßigen Beziehungen zum gemeindlichen Haushalt überprüfen, denn auch Bezahlverfahren können und sollen in das E-Government eingebunden werden. Die notwendigen Daten und andere Informationen sollen nicht nur zwischen der Gemeinde und ihren Einwohnern und Abgabepflichtigen, sondern auch anderen Dritten elektronisch ausgetauscht werden können. Eine solche Informationsform würde sich unmittelbar auch auf die Anzeigepflichten der Gemeinde gegenüber ihrer Aufsichtsbehörde auswirken. Allgemein wird davon ausgegangen, dass durch elektronische und automatisierte Abläufe bei der Gemeinde insbesondere Zeit eingespart und Kosten reduziert werden können. Es ist dabei nicht das Ziel, die gemeindlichen Dienstleistungen nur online für die Adressaten der Gemeinde verfügbar zu machen.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Inanspruchnahme von Ermächtigungen):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Inanspruchnahme von Ermächtigungen bei Aufgabenerfüllung):**

Bei den im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen ist die zeitliche Bindung an das Haushaltsjahr sowie die sachliche Bindung an den vorgesehenen Zweck einzuhalten, soweit dafür nicht Ausnahmen zugelassen worden sind. Der Begriff "Ermächtigung" ist grundsätzlich auf alle Haushaltspositionen im gemeindlichen Haushaltsplan ausgerichtet, aufgrund derer die gemeindliche Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr mit haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen möglich wird. Für bestehende rechtliche Gegebenheiten wird dabei aufgezeigt, in welcher haushaltswirtschaftlichen Größenordnung die Gemeinde ihre Verpflichtungen erfüllen will oder ihre Ansprüche verwirklichen will. Im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung sollte bei der Verwendung des Begriffes "Ermächtigungen" aus Gründen der Klarheit und Nachvollziehbarkeit immer ergänzt werden, ob es sich bei den gemeindlichen Geschäftsvorfällen um Ermächtigungen für Aufwendungen oder Auszahlungen oder um Ermächtigungen für Erträge oder Einzahlungen handelt.

Ein besonderer Umgang mit Aufwendungen und Auszahlungen ist haushaltsrechtlich in der Vorschrift über Ermächtigungsübertragungen verankert (vgl. § 22 GemHVO NRW). Es ist für deren Ermächtigungen eine generelle Übertragbarkeit i.V.m. dem Haushaltsgrundsatz der Jährlichkeit zugelassen worden, um Einschränkungen in der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zu vermeiden. Mit dem Ablauf des Haushaltsjahres verlieren die Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltplan ihre Gültigkeit. Für Erträge oder Einzahlungen bei der Gemeinde bedarf es einer solchen Regelung nicht. Bei diesen Ermächtigungen muss jedoch die Zweckbindung über das Haushaltsjahr hinaus gesichert werden, wenn die Erträge oder Einzahlungen aufgrund rechtlicher Verpflichtungen zweckgebunden sind. Eine sachliche Bindung besteht auch bei den Ermächtigungen zur Leistung von Aufwendungen oder von Auszahlungen, wenn diese noch nicht vollständig in Anspruch genommen worden sind, aber im folgenden Haushaltsjahr noch ein Bedarf dafür besteht.

Der Begriff „Inanspruchnahme“ beginnt bei den Haushaltspositionen im gemeindlichen Haushaltsplan nicht erst mit den tatsächlichen Leistungen der Gemeinde, sondern bereits mit den Auftragsvergaben und sonstigen Bindungen der Gemeinde, weil hierdurch Aufwendungen und Auszahlungen zulasten der Gemeinde begründet werden. Mit solchen Maßnahmen wird über die im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen verfügt bzw. der gemeindliche Haushaltsplan ausgeführt. Die wirtschaftliche Haushaltsführung macht es dabei unter Berücksichtigung der Aufgabenerfüllung erforderlich, die Inanspruchnahme der Ermächtigungen so lange zurückzustellen, wie es die Aufgabenerfüllung der Gemeinde erfordert. Daher ist es am Ende eines Haushaltsjahres unzulässig, noch nicht in Anspruch genommene Ermächtigungen nur deswegen auszuschöpfen, weil die Haushaltsmittel dann als erspart gelten und die Verfügbarkeit volumenmäßig reduziert wird. Insgesamt gilt, dass die im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen nur dann in Anspruch genommen werden dürfen, wenn dafür ein sich aus der Aufgabenerfüllung heraus ergebender Grund vorliegt.

#### **1.2 Zu Satz 2 (Überwachung der Inanspruchnahme von Ermächtigungen):**

##### **1.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft bildet die Grundlage für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde. Sie muss für ihre Bürger die sachgerechten Leistungen erbringen und die Einrichtungen schaffen, die von der örtlichen Gemeinschaft zur Sicherung eines möglichst hohen Lebensstandards und zur Wahrung einer weitgehenden Gleichheit der Lebensverhältnisse in allen Gebieten benötigt werden. Die gemeindliche Verwaltung hat dabei

darauf Rücksicht zu nehmen, dass die Kosten der Leistungen und der Einrichtungen letztlich von den Bürgern getragen werden. Es genügt daher nicht, nur bei der Aufstellung des gemeindlichen Haushaltsplans die allgemeinen Haushaltsgrundsätze zu beachten. Diese Sachlage macht es erforderlich, auch die Inanspruchnahme der haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen des Haushaltsplans zu überwachen. Im NKF wurde deshalb nicht auf eine solche Vorgabe verzichtet. Die Pflicht der Gemeinde zum wirtschaftlichen und sparsamen Handeln beinhaltet auch das Erfordernis, sich stetig (auch unterjährig) ausreichende Kenntnisse über den Stand der Haushaltswirtschaft zu verschaffen.

### **1.2.2 Die Umsetzung der Überwachung**

Die Gemeinde hat in eigener Verantwortung und Entscheidungsfreiheit die örtliche Überwachung zu konkretisieren, denn der Begriff „Überwachung“ ist haushaltsrechtlich nicht näher definiert worden. Darunter sind die gemeindlichen Maßnahmen zu verstehen, die eine Beurteilung bzw. Kontrolle der Einhaltung der im Haushaltsplan der Gemeinde veranschlagten Ermächtigungen im Rahmen der Verwaltungstätigkeit ermöglichen. Dabei ist zu beachten, dass die Inanspruchnahme von Ermächtigungen im Haushaltsplan i.d.R. nicht erst durch den Buchungsvorgang in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung erfolgt. Sie beginnt liegt vielmehr bereits mit der Erteilung von Aufträgen, den Abschluss von Verträgen und ähnlichen Rechtsgeschäften, die zur Umsetzung der geplanten Maßnahmen erforderlich sind. Durch solche Tätigkeiten wird die örtliche Verfügbarkeit einzelner haushaltswirtschaftlicher Ermächtigungen bereits beschränkt. Es kann aber auch die in den Vorjahren vorgenommene Inanspruchnahme von Verpflichtungsermächtigungen zulasten des folgenden Haushaltsjahres die Verfügbarkeit beschränken.

Es gilt daher, in geeigneter Weise festzulegen, zu welchen Zeitpunkten von der Gemeinde und wie oft (regelmäßig und/oder anlassbezogen) im Haushaltsjahr eine förmliche Überwachung unter Einsatz geeigneter Instrumente erfolgen soll, z. B. auch in Form einer Verfügbarkeitskontrolle. Für die Umsetzung der Überwachung ist auch die Komponente „Prüfung“ zu berücksichtigen und örtlich auszugestalten. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Kontrolle der Einziehung von gemeindlichen Ansprüchen (Forderungen) zur haushaltsmäßigen Überwachung gehört. Ebenso stellt die Kontrolle der Erfüllung der gemeindlichen Verpflichtungen, z. B. die Tilgung von Schulden, eine Überwachungsaufgabe dar.

Die örtliche Überwachung soll insgesamt dazu beitragen, die Richtigkeit und Ordnungsmäßigkeit bei der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu gewährleisten. Mit dieser Zielsetzung sind unmittelbar Prüfungsaufgaben verbunden. Die örtliche Rechnungsprüfung hat deshalb u.a. die Aufgabe, die Vorgänge in der Finanzbuchhaltung laufend zu prüfen (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 4 GO NRW). Es sollte daher möglichst vermieden werden, dass gegen die Gemeinde ein Zwangsvollstreckungsverfahren wegen einer Geldforderung eingeleitet wird und der Gläubiger der Gemeinde dafür eine Zulassungsverfügung bei der Aufsichtsbehörde beantragen muss (vgl. § 128 Absatz 1 GO NRW).

### **1.3 Zu Satz 3 (Überwachung der Verpflichtungsermächtigungen):**

Die Gemeinde ist verpflichtet, die Inanspruchnahme der im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Verpflichtungsermächtigungen zu überwachen. Eine Verpflichtungsermächtigung liegt vor, wenn durch eine Veranschlagung im Haushaltsplan eines Haushaltsjahres der Rat der Gemeinde die gemeindliche Verwaltung ermächtigt, bereits im Haushaltsjahr neue Verpflichtungen einzugehen, die zur Leistung von Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit in künftigen Haushaltsjahren führen. Mit der Einbeziehung von Verpflichtungsermächtigungen in den Haushaltsplan hat der Rat die Möglichkeit, bei der Beratung des Haushalts die schon voraussehbaren liquiditätsmäßigen Belastungen der künftigen Haushaltsjahre aus begonnenen Investitionsmaßnahmen in seine Entscheidung einzubeziehen, z. B. unter Betrachtung der Schulden und des künftigen Kreditbedarfs.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 23 GemHVO NRW**

Aufgrund der Bedeutung der gemeindlichen Verpflichtungen für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde in künftigen Haushaltsjahren ist die ausdrückliche Festlegung bzw. der Verweis auf Satz 1 und 2 der Vorschrift geboten. Die Gemeinde darf danach die im Haushaltsplan veranschlagten Verpflichtungsemächtigungen in Anspruch nehmen, wenn die Aufgabenerfüllung dies erfordert. Sie außerdem die Inanspruchnahme der Verpflichtungsemächtigungen zu überwachen. Die Gemeinde muss dazu in eigener Verantwortung geeignete Maßnahmen ergreifen, um diese Gebote einzuhalten, z. B. eine Zustimmung des Kämmers, wenn die Fachbereiche der gemeindlichen Verwaltung neue Verpflichtungen in investiven Angelegenheiten eingehen wollen.

Die Vorgabe der Veranschlagung von Verpflichtungsemächtigungen schließt aber das Eingehen von anderen Verpflichtungen durch die Gemeinde, für die keine Ermächtigungen veranschlagt wurden oder auch nicht veranschlagt werden müssen, nicht aus. Insbesondere auf dem Gebiet der laufenden Verwaltung werden vielfach Rechtsgeschäfte abgeschlossen, die auch noch Aufwendungen in späteren Jahren zur Folge haben, z. B. die Einstellung von Beschäftigten, Miet- oder Pachtverträge u.a. Derartigen Verpflichtungen der Gemeinde gehen oftmals auch Ratsbeschlüsse voraus. Neue Verpflichtungen der Gemeinde, die der gemeindlichen Investitionstätigkeit zuzurechnen sind, unterliegen nicht der Überwachung nach dieser Vorschrift.

**1.4 Zu Satz 4 (Bereitstellung von Finanzmitteln für Investitionen):**

Für die Gemeinde besteht die grundsätzliche Verpflichtung, die Finanzierung der Investitionen sicherzustellen (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW). Für den Zeitpunkt der Inanspruchnahme der im Finanzplan veranschlagten Ermächtigungen für Investitionen muss daher die rechtzeitige Bereitstellung der benötigten Finanzmittel gesichert sein. Von einer rechtzeitigen Bereitstellung dieser Finanzmittel kann i.d.R. ausgegangen werden, wenn bis zum Zeitpunkt der Leistung der Investitionsauszahlungen bei der Gemeinde die dafür vorgesehenen Finanzmittel (Deckungsmittel) verfügbar bzw. bei der Gemeinde eingegangen sind. Die Sicherung der rechtzeitigen Bereitstellung der Finanzmittel soll auch unter Berücksichtigung der ggf. von Dritten zugesagten oder gewährten Zuwendungen erfolgen. Bei der Prüfung, ob eine rechtzeitige Verfügbarkeit der Finanzmittel möglich ist, soll auch der Ausführungsstand der gemeindlichen Investition betrachtet werden.

In diesem Zusammenhang sind auch die Bestimmungen über gemeindliche Investitionen in § 14 GemHVO NRW, über die Gesamtdeckung in § 20 GemHVO NRW und über die Kreditaufnahme in § 86 GO NRW zu beachten. Aber auch weitere gemeindliche Vorschriften können für die Bereitstellung der Finanzierung von Investitionen betroffen sein, z. B. der § 83 GO NRW, wenn ein außerplanmäßiger Auszahlungsbedarf entstanden ist. Die Mittelbereitstellung bei Investitionen kann auch wiederum zum Eingehen neuer Verpflichtungen zulasten künftiger Haushaltsjahre führen. In die Prüfung der Bereitstellung von Finanzmitteln für Investitionen sind daher unterschiedliche Aspekte einzubeziehen.

Eine rechtzeitige Bereitstellung der Finanzmittel für Investitionen kann dann nicht als gesichert angesehen werden, wenn die Gemeinde eine Zuwendung beantragt hat, ihr diese aber noch nicht bewilligt worden ist. Eine solche Sachlage kann oftmals in Zuwendungsverfahren des Landes auftreten. Mit dem dann ggf. möglichen „vorzeitigen Maßnahmebeginn“ wird bestätigt, dass die Gemeinde mit der Investitionsmaßnahme beginnen kann, ohne dass ihr deswegen die beantragte Zuwendung versagt wird. Ein Anspruch auf die beantragte Zuwendung entsteht dagegen nicht durch ein solches Einverständnis des Zuwendungsgebers nicht..

**1.5 Zu Satz 5 (Bereitstellung und Finanzierung laufender Maßnahmen):**

Die Gemeinde hat nach der Vorschrift darauf zu achten, dass durch die Inanspruchnahme der Ermächtigungen für Investitionen die Finanzierung anderer, bereits begonnener Maßnahmen nicht beeinträchtigt wird. Die Vorschrift steht im Zusammenhang mit dem Haushaltsgrundsatz der Liquiditätssicherung und der Vorgabe, die Finanzierung der Investitionen sicherzustellen“. Der Begriff „Liquidität“ umfasst dabei die Fähigkeit der Gemeinde,

ihren Zahlungsverpflichtungen termingerecht und betragsgenau nachzukommen. Eine solche gesetzliche Verpflichtung der Gemeinde bedingt eine angemessene Liquiditätsplanung, weil eine Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit der Gemeinde sowie die Finanzierung der Investitionen nur durch erreicht werden kann (vgl. § 30 Absatz 6 GemHVO NRW).

Die gemeindliche Liquiditätsplanung unterstützt die Prüfung des Vorhandenseins liquider Mittel zu den Zahlungszeitpunkten, zu denen auch die Eigenmittel der Gemeinde gehören, die ihr vielfach als "allgemeine Deckungsmittel" gezahlt werden. Bei der Inanspruchnahme allgemeiner Deckungsmittel für neue investive Maßnahmen muss die Gemeinde insbesondere daher auch darauf achten, dass dadurch die Weiterführung bereits begonnener Maßnahmen nicht beeinträchtigt wird. Daraus ergibt sich, dass allgemeine Deckungsmittel zunächst für die Weiterführung von bereits laufenden Maßnahmen eingesetzt werden müssen, bevor diese Finanzmittel für neue Investitionsmaßnahmen genutzt werden können. In besonderen Einzelfällen kann es davon Ausnahmen geben, wenn z. B. der Beginn einer neuen Investitionsmaßnahme wichtig und vordringlich ist und die Fortführung laufender Investitionsmaßnahmen ohne wirtschaftliche Schäden unterbrochen werden kann.

## **2. Zu Absatz 2 (Ausnahme vom Bruttoprinzip für Abgaben):**

### **2.1 Allgemeine Sachlage**

Das NKF beinhaltet die grundsätzliche Vorgabe für die Gemeinde, die Periodenabgrenzung sowie das Bruttoprinzip anzuwenden. Die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen sind deshalb in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind (vgl. § 11 GemHVO NRW). Mit der ausdrücklichen Bestimmung, dass Abgaben, abgabeähnliche Erträge und allgemeine Zuweisungen, die die Gemeinde zurückzahlen hat, bei den Erträgen abzusetzen sind, wird haushaltsrechtlich eine wichtige Ausnahme vom Bruttoprinzip zugelassen. Die Regelung soll dem Umstand der haushaltswirtschaftlichen Praxis der Gemeinden Rechnung tragen, dass die Erhebung von Abgaben und deren endgültige Abrechnung regelmäßig nicht in einem Haushaltsjahr erfolgen können und eine sachgerechte Aufteilung auf mehrere Haushaltsjahre auf erhebliche Schwierigkeiten stößt. Das ansonsten anzuwendende Bruttoprinzip soll bei den wichtigen Arten der gemeindlichen Finanzmittelbeschaffung nicht zu vermehrter Verwaltungsarbeit führen.

Es hat sich in der Vergangenheit bewährt, dass gemeindliche Erstattungen von zu viel berechneten und gezahlten Beträgen auch haushaltswirtschaftlich mit den späteren Zahlungen verrechnet werden können, insbesondere in den Fällen, in denen es sich um eine andauernde, regelmäßig wiederkehrende Leistungspflicht des Dritten handelt. Für die gemeindliche Haushaltsplanung bedeutet dies, dass die Abgaben, z. B. Steuern, Gebühren und Beiträge, die abgabeähnlichen Erträge und die allgemeinen Zuweisungen mit ihrem voraussichtlichen Nettobetrag zu ergebnismäßig veranschlagen sind, der nach Abzug der vorhersehbaren Erstattungen als voraussichtlicher Ertrag der Gemeinde verbleibt. In der Vorschrift steht nicht der periodengerechten Ressourcenzuordnung in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Rahmen der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde entgegen.

Die Anwendung des Nettoprinzips gilt dabei auch für den gemeindlichen Finanzplan. Die Veranschlagungsvorgaben für die zahlungswirksamen Erträge und Aufwendungen der Gemeinde sind deshalb entsprechend auch bei der Veranschlagung der mit zusammenhängenden Zahlungen im gemeindlichen Finanzplan zu beachten. Vom Gesetzgeber ist die gleichzeitige Anwendung des Netto-Prinzips für die artenbezogenen Zahlungen nicht ausgeschlossen worden. Außerdem ist die Vorschrift nicht nur auf die Bewirtschaftung des gemeindlichen Haushalts anwendbar. Sie ist entsprechend bereits bei der gemeindlichen Haushaltsplanung zu beachten. Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kommt es auch immer auf die Zwecke und Ziele des Regelungsinhalts an und nicht allein auf die Einordnung einer Bestimmung in die Gemeindehaushaltsverordnung oder auf die Bezeichnung einer haushaltsrechtlichen Vorschrift.

## **2.2 Die haushaltsmäßige Zuordnung der Erhebung von Steuern**

### **2.2.1 Die Zuordnung nach dem Erfüllungszeitpunkt**

Eine Steuerpflicht gegenüber der Gemeinde entsteht i.d.R. wirtschaftlich in dem Jahr, für das aus Sicht der Gemeinde als Steuerberechtigte eine Veranlagung vorgenommen wird. Für die Erhebung der einzelnen Steuerarten definieren die jeweiligen Gesetze oder Satzungen abstrakte Tatbestände, die einen Anspruch der Gemeinde begründen und die Voraussetzungen des Entstehens festlegen. Ein abstrakter Anspruch ist jedoch allein nicht ausreichend, damit von der Gemeinde eine Steuer erhoben und ein Ertrag realisiert werden kann. Es bedarf vielmehr einer konkreten Festsetzung durch einen gemeindlichen Leistungsbescheid, durch den der Steuerpflichtige zur Erfüllung seiner Pflicht konkret herangezogen wird. Mit dieser Sachlage wird der gemeindliche Anspruch verwirklicht und ein wertbegründender Tatbestand im Sinne des Realisationsprinzips geschaffen.

Das öffentlich-rechtliche Handeln der Gemeinden gebietet ein haushaltswirtschaftliches Handeln, aufgrund dessen die Steuererträge erst nach der Verwirklichung der Anspruchstatbestände (nach konkreter Feststellung) erhoben werden. Es soll zudem gemeindeübergreifend nach der gleichen Art und Weise verfahren werden, sodass die Erträge dem Haushaltsjahr zugeordnet werden, in dem die Leistungspflicht des Dritten rechtsverbindlich besteht. Die Steuererträge der Gemeinde sollen daher dem Haushaltsjahr, in dem auf Basis der Bemessungsgrundlage die Steuerpflicht durch einen gemeindlichen Heranziehungsbescheid (Leistungsbescheid als Rechtsakt) festgesetzt bzw. die Steuererträge realisiert werden können, zugerechnet werden (Erfüllungszeitpunkt). Auf die Bestandskraft bzw. Rechtskraft des gemeindlichen Bescheides kommt es dabei nicht an. Der Erfüllungszeitpunkt muss dabei nicht mit dem Zahlungszeitpunkt identisch sein.

Der Ausgangspunkt für die Zuordnung ist vielmehr die rechtliche Entstehung durch Erlass eines Verwaltungsaktes als Ausdruck der Willenserklärung der Gemeinde bei steuerrechtlichen Geschäftsvorfällen. Erst zu diesem Zeitpunkt entstehen die Leistungspflicht des Steuerpflichtigen und der wertbegründende Tatbestand (Realisationszeitpunkt). Der Erfüllungszeitpunkt muss dazu nicht mit dem eingeräumten Zahlungszeitpunkt identisch sein. Eine solche Verfahrensweise ist u.a. auch wegen des Problems, dass ein möglicher Ertrag nicht zuverlässig in dem Haushaltsjahr, in dem die wirtschaftliche Ursache entsteht, gemessen werden kann, sondern erst in einem späteren Haushaltsjahr, sachgerecht.

Erst zu diesem Zeitpunkt, in dem die Gemeinde ihren Leistungsbescheid erlässt, ist die interne Steuerermittlung abgeschlossen und ein daraus entstehender Ertrag für die Gemeinde realisierbar. Daher entsteht objektiv betrachtet das Ressourcenaufkommen, weil dieses durch einen Leistungsbescheid (Rechtsakt) objektiviert und ein wertbegründender Tatbestand geschaffen wird. I.d.R. ist auch erst in diesem Rahmen bzw. zu diesem Zeitpunkt das Ressourcenaufkommen verlässlich bewertbar. Die haushaltswirtschaftliche Festlegung der Zuordnung von Steuererträgen nach dem Erfüllungszeitpunkt, der im betreffenden Leistungsbescheid festgesetzt wurde, ist auch wegen der Notwendigkeit einer einheitlichen Handhabung sowie aus Gründen der Vereinfachung sachgerecht. Sie folgt vorrangig dem Bestehen eines gemeindlichen Rechtsanspruchs und dem wertbegründenden Tatbestand und nicht ausschließlich nach dem Prinzip der ungewissen wirtschaftlichen Verursachung.

Diese haushaltsmäßige Zuordnung ist aber auch unter Berücksichtigung des gesetzlich bestimmten jährlichen Haushaltsausgleichs sowie des gemeindlichen Finanzausgleichs erforderlich, um möglichst vergleichbare Ausgangsverhältnisse bei den Gemeinden zu gewährleisten, z. B. für die Ermittlung der Steuerkraft. Die beschriebene haushaltswirtschaftliche Zuordnung von Steuererträgen trägt der periodenbezogenen Zuordnung im Sinne des NKF in ausreichendem Maße Rechnung. Das haushaltsmäßige Zuordnungsprinzip ist sowohl bei Festsetzungsbescheiden als auch bei Vorauszahlungsbescheiden anzuwenden.

### **2.2.2 Die Ertragszuordnung bei Vorauszahlungsbescheiden**

Bei Vorauszahlungsbescheiden der Gemeinde ist die festgelegte Steuerzahlung zu einem Erfüllungszeitpunkt oder mehreren im gemeindlichen Leistungsbescheid enthaltenen Erfüllungszeitpunkten ertragswirksam zu vereinnahmen. Erst dann entstehen die Leistungspflicht und der wertbegründende Tatbestand für die Gemeinde. Sofern die Festsetzung im gemeindlichen Bescheid mehrere Erfüllungszeitpunkte im gleichen Haushaltsjahr bestimmt, muss der insgesamt erzielbare Ertrag jedoch nicht unterjährig nach den einzelnen Erfüllungssterminen in Teilbeträge aufgeteilt und entsprechend ertragswirksam werden.

Der jahresbezogene Ertrag kann vielmehr bereits im Zeitpunkt der Festsetzung vollständig ergebniswirksam erfasst werden. In den Fällen, in denen von der Gemeinde ein Leistungsbescheid für die Zukunft mit Erfüllungssterminen, z. B. im folgenden Haushaltsjahr, erlassen wird, muss der Ertrag dem Haushaltsjahr zugerechnet werden, in dem die Erfüllungszeitpunkte liegen. In solchen Fällen kommt für die haushaltsmäßige Zuordnung des gemeindlichen Ertrages nicht der Zeitpunkt der Festsetzung der Steuerpflicht im Leistungsbescheid in Betracht. Der Erfüllungszeitpunkt kann dabei mit dem Zahlungszeitpunkt identisch sein.

### **2.2.3 Die Ertragszuordnung bei Festsetzungsbescheiden**

Bei Festsetzungsbescheiden der Gemeinde (auch Nachzahlungs- oder Rückforderungsbescheide) führt die endgültige Festsetzung dazu, dass eine Zuordnung i.d.R. zu dem Haushaltsjahr vorzunehmen ist, in dem der endgültige Leistungsbescheid ergeht. Der Erfüllungszeitpunkt liegt i.d.R. in der Vergangenheit, wird aber erst im Zeitpunkt des Leistungsbescheides von der Gemeinde ausreichend konkretisiert. Dadurch entstehen die Leistungspflicht des Steuerpflichtigen und der wertbegründende Tatbestand im Sinne des Realisationsprinzips. In den Fällen, in denen mit dem Leistungsbescheid z. B. eine Nachzahlung gefordert wird, kann diese mit der Bekanntgabe des Bescheides unter Beachtung des Erfüllungszeitpunktes ertragswirksam gebucht werden.

Diese Sachlage gilt entsprechend, wenn die Gemeinde aufgrund der vorgenommenen endgültigen Festsetzung der Steuerpflicht in ihrem Leistungsbescheid einen Betrag zu erstatten hat. Im Rahmen des Jahresabschlusses ist dabei auch das Wertaufhellungsgebot zu beachten. Der Erfüllungszeit kann dabei in den Leistungsbescheiden der Gemeinde für vergangene Jahre festgesetzt werden und auf den letzten Abschlussstichtag bezogen werden, zu dem noch kein Jahresabschluss unter Einhaltung der Aufstellungsfrist 31. März besteht. Der davon abweichende, in der Zukunft liegende Zahlungstermin steht dieser Verfahrensweise nicht entgegen.

### **2.2.4 Das Wertaufhellungsgebot bei der Steuererhebung**

Die haushaltsrechtliche Periodenabgrenzung gilt auch für gemeindliche Steuererträge, die aufgrund von Leistungsbescheiden der Gemeinde erzielt werden. Bei der Zuordnung des Ertrages zu einem Haushaltsjahr ist grundsätzlich auf den Erfüllungszeitpunkt abzustellen, der in dem jeweiligen Leistungsbescheid der Gemeinde festgesetzt worden ist. Sofern die Gemeinde noch keinen Leistungsbescheid für das abgelaufene Haushaltsjahr erlassen hat und in der gesetzlichen Aufstellungszeit des gemeindlichen Jahresabschlusses noch Erkenntnisse dazu gewinnt, sind diese Informationen von der Gemeinde zu berücksichtigen, wenn der Leistungsbescheid von ihr innerhalb dieser Zeit erlassen wird (vgl. § 95 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips bei Leistungsbescheiden der Gemeinde ist auf den Aufstellungszeitraum von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres begrenzt. Ohne diese Fristsetzung für die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips läge es im Belieben der Gemeinde, örtliche Informationen zu berücksichtigen, wenn diese sich auf Gegebenheiten im abgelaufenen Haushaltsjahr beziehen (wertaufhellende Informationen). Die gesetzliche Frist dient daher auch dazu, die Gemeinde davon abzuhalten, auf mögliche Erkenntnisse in einer unbestimmten Zeit zu hoffen, um das Erträge aus der Steuererhebung noch stärker nach eigenen Wünschen

haushaltsjahrbezogen zuzuordnen. Der Grundsatz der Haushaltswahrheit verlangt, dass die Anwendung des Prinzips der Wertaufhellung durch die Gemeinden willkürfrei erfolgen muss.

### **2.3 Die Festsetzung von Gebühren**

Die gemeindlichen Gebühren sind öffentlich-rechtliche Geldleistungen, die als Gegenleistung für eine individuell zurechenbare öffentliche Leistung geschuldet werden. Sie dienen der Erzielung von Erträgen, um i.d.R. die Kosten der erbrachten öffentlichen Leistung zu decken. Die Verwaltungsgebühren sind Entgelte für die Inanspruchnahme von öffentlichen Leistungen und Amtshandlungen. Die Benutzungsgebühren sind demgegenüber Entgelte für die Benutzung von öffentlichen Einrichtungen und Anlagen und für die Inanspruchnahme von Dienstleistungen. Die Ansprüche der Gemeinde auf Gebühren werden i.d.R. zu dem Zeitpunkt wirtschaftlich ertragswirksam, zu dem die Gemeinde ihre Leistung erbracht hat und ihr ein Anspruch auf eine geldliche Gegenleistung zusteht. Die Gemeinde hat dann aber noch durch einen Gebührenbescheid ihren Anspruch geltend machen.

Bei einem Gebührenbescheid der Gemeinde für die Zukunft soll bezogen auf den im gemeindlichen Bescheid aufgeführten Leistungszeitraum, dem Haushaltsjahr ein Ertrag zugerechnet werden, weil der Leistungszeitraum den Realisationszeitpunkt darstellt. Sofern dabei eine mehrmalige unterjährige Zahlungspflicht bestimmt wird, z. B. bei Kindergartenbeiträgen, erfordert diese Sachlage keine monatliche Buchung der anteiligen Erträge. Es kann der Gesamtertrag insgesamt erfasst werden, wenn nicht wie beim Kindergartenjahr zwei Haushaltsjahre betroffen sind. In diesem Fall muss eine Aufteilung der Erträge auf das jeweils betroffene Haushaltsjahr erfolgen.

In den Fällen, in denen durch die Gemeinde erst zu einem späteren Zeitpunkt die endgültige Gebührenfestsetzung stattfindet und diese dazu führt, dass eine Nachzahlung gefordert wird, wird die Nachzahlung i.d.R. mit der Bekanntgabe des Bescheides ertragswirksam, sofern kein anderer Erfüllungszeitpunkt festgesetzt wird. Wegen der möglichen Anwendung des Prinzips der Wertaufhellung muss von der Gemeinde geklärt werden, ob der erzielte Ertrag ggf. dem abgelaufenen Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzuordnen ist. Diese Vorgehensweise gilt entsprechend, wenn die Gemeinde aufgrund ihrer Gebührenfestsetzung einem Dritten einen Betrag zu erstatten hat. Die Fälligkeit der Zahlung der Gebührenschuld oder einer Erstattung bzw. eine eingeräumte Zahlungsfrist ist dabei nicht ausschlaggebend für die wirtschaftliche Zuordnung von gemeindlichen Erträgen zu einem Haushaltsjahr. Die Festsetzung von Gebühren in Form eines gemeindlichen Bescheides gebietet das öffentlich-rechtliche Handeln der Gemeinde.

## **3. Zu Absatz 3 (Abbildung der Bewirtschaftungsbestimmungen):**

### **3.1 Allgemeine Sachlage**

Der Gemeinde obliegt die Pflicht, die für die Bewirtschaftung des gemeindlichen Haushalts festgelegten Sperrvermerke oder andere besondere Bestimmungen sind, soweit sie bereits bei der Aufstellung des gemeindlichen Haushaltsplans feststehen, im Haushaltsplan oder in der Haushaltssatzung auszuweisen. Diese Vorgabe soll dazu beitragen, dass der Haushaltsplan als Jahresprogramm der Gemeinde nicht nur entsprechend der veranschlagten Ermächtigungen von der gemeindlichen Verwaltung ausgeführt wird, sondern unter Beachtung der dazu erlassenen Bewirtschaftungsbestimmungen und anderer zweckbezogener Bestimmungen.

In diesem Zusammenhang erhält der Rat im Rahmen des Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen die notwendige Kenntnis über die vom Kämmerer und Bürgermeister vorgeschlagenen ergänzenden Bestimmungen, aber auch Beschränkungen, z. B. Sperrvermerke oder Zustimmungsvorbehalte. Der Rat kann solche Bestimmungen im Rahmen seines Budgetrechts übernehmen, sie aber auch ändern oder ergänzen. Er kann aber auch weitere oder andere Vorgaben machen, die aus seiner Sicht notwendig sind.

### **3.2 Die Angaben im gemeindlichen Haushaltsplan**

Die wichtigste Funktion des Haushaltsplans der Gemeinde ist nach wie vor die Festlegung der sachlichen Ermächtigungen durch den Rat unter Angabe der Haushaltsposition und des Betrages, eingeordnet in die örtlich abgegrenzten produktorientierten und steuerungsrelevanten Teilpläne im Haushaltsplan. In den Teilplänen werden die darauf ausgerichteten Bewirtschaftungsbestimmungen und andere zweckbezogene Bestimmungen in den Teilergebnisplänen verankert, sofern davon die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen betroffen sind. In die Teilfinanzpläne werden die auf die Einzahlungen und Auszahlungen ausgerichteten Bewirtschaftungsbestimmungen aufgenommen. Dabei können solche Festlegungen auch auf einzelne Investitionsmaßnahmen der Gemeinde bezogen sein, denn diese Maßnahmen sind oberhalb der vom Rat der Gemeinde festgelegten Wertgrenze separat darzustellen.

Als andere zweckbezogene Bestimmungen, die im gemeindlichen Haushaltsplan anzugeben sind, gehören z. B. die auf die Teilpläne bezogenen festgelegten Ziele und Leistungskennzahlen. Die Integration von Leistungsvorgaben (Outputorientierung) in das System der gemeindlichen Steuerung und Rechenschaft führt zu weiteren inhaltlichen Abbildungen in den Teilplänen als Planungsinstrumente. Die Festlegungen von Zielen für das hauswirtschaftliche Handeln der Gemeinde und von Messgrößen für die Zielerreichung sind ein wichtiger Bestandteil des neuen Haushaltsplans. Die nähere Ausgestaltung von Zielen und Leistungskennzahlen bleibt aber der Gemeinde überlassen.

Mit Beschluss des Rates über die Haushaltssatzung tritt dann eine wirksame Bindung der gemeindlichen Verwaltung an den Willen des Rates und an den gemeindlichen Haushaltsplan ein. Eine Vielzahl von Vorschriften und von der Gemeinde erlassenen Bewirtschaftungsregelungen stellen dann die Maßgaben für die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans dar. Der gemeindliche Haushaltsplan bleibt daher die Grundlage für die hauswirtschaftliche der Gemeinde. Er ist nach Maßgabe der haushaltsrechtlichen Vorschriften für die Haushaltsführung der Gemeinde im Haushaltsjahr verbindlich (vgl. § 79 Absatz 3 Satz 1 GO NRW).

### **3.3 Die Angaben in der gemeindlichen Haushaltssatzung**

Die jährliche Haushaltssatzung der Gemeinde kann weitere ortsbezogene Vorschriften enthalten, wenn diese einen Bezug zur hauswirtschaft der Gemeinde haben, für das jeweilige Haushaltsjahr von Bedeutung sind und nicht bereits Regelungsgegenstand einer anderen Satzung der Gemeinde sind, z. B. der Hauptsatzung (vgl. § 78 Absatz 2 Satz 2 GO NRW). Diese Erweiterung der Haushaltssatzung ermöglicht, besondere örtliche Sachverhalte zu regeln, die von Bedeutung für die hauswirtschaft der Gemeinde im Haushaltsjahr sind. Als weitere Bestimmungen in der gemeindlichen Haushaltssatzung kommen daher Vorgaben in Betracht, die sich auf Erträge und Aufwendungen des Ergebnisplans (vgl. § 2 GemHVO NRW), auf Einzahlungen und Auszahlungen des Finanzplans (vgl. § 3 GemHVO NRW), auf den Stellenplan des Haushaltsjahres (vgl. § 8 GemHVO NRW) sowie auf das Haushaltssicherungskonzept (vgl. § 76 GO NRW i.V.m. § 5 GemHVO NRW) beziehen.

Weitere ortsbezogene Vorschriften können erforderliche Vorbehalte für die Inanspruchnahme von Ermächtigungen sein, z. B. das vorherige Einholen der Zustimmung des Kämmers, die sich im Einzelfall auf die gesamte Ermächtigung oder einen Teil davon beziehen kann. Die Gemeinde muss sich bei der Ausgestaltung ortsbezogene Vorschriften im Rahmen des geltenden Haushaltsrechts bewegen. Sie muss dabei auch das Bepackungsverbot beachten, nach dem die Haushaltssatzung der Gemeinde nur zweckbezogene Bestimmungen zur Haushaltsausführung (sachliches Bepackungsverbot) sowie Bestimmungen enthalten darf, die nicht die Geltungsdauer der Haushaltssatzung überschreiten (zeitliches Bepackungsverbot). Von diesem Verbot sind z. B. nicht die Kreditermächtigungen und die Verpflichtungsermächtigungen betroffen, denn deren zeitliche Geltungsdauer ist durch den Gesetzgeber bestimmt worden.

#### **4. Zu Absatz 4 (Überwachung der gemeindlichen Ansprüche und Verpflichtungen):**

##### **4.1 Die Überwachung der Einziehung von Ansprüchen**

###### **4.1.1 Allgemeine Bedingungen**

Für die Gemeinde besteht die haushaltsrechtliche die Verpflichtung, ihre privatrechtlich und öffentlich-rechtlich bestehenden Ansprüche gegenüber Dritten vollständig zu erfassen. Sie soll ihre Ansprüche im Grundsatz ständig dahin gehend überprüfen, ob auch die notwendigen rechtlichen Maßnahmen zur Verwirklichung dieser Ansprüche zeitgerecht getroffen worden sind. Zu den Vorgaben aus der Vorschrift gehört auch die Pflicht Gemeinde die Kosten der von der Gemeinde vorgehaltenen Einrichtungen, die ganz oder zum Teil durch Gebühren oder Entgelte gedeckt werden, regelmäßig zuüberprüfen. In diese Prüfung ist auch die Fragestellung einzubeziehen, ob die Entwicklung der Kosten nicht eine Anpassung der Abgabensätze und Entgelte notwendig macht.

Zu der allgemeinen und der haushaltsmäßigen Sicherung der gemeindlichen Ansprüche gehört aber auch die Schaffung der dafür notwendigen technischen Voraussetzungen vor Ort, damit die der Gemeinde zustehenden Finanzmittel auch als Einzahlungen von den Schuldnern angenommen werden können. Die Vorschrift dient insgesamt der Abwicklung und Sicherung bestehender gemeindlicher Ansprüche. Sie hat nicht die ggf. notwendigen örtlichen Maßnahmen im Falle des Eintritts eines Schadens zum Gegenstand, z. B. die Einleitung und Prüfung von Haftungs- und Schadensersatzansprüchen der Gemeinde und deren Geltendmachung gegenüber einem Dritten als möglichen Verursacher.

Die „Überwachungsaufgabe“ nach dieser Vorschrift steht aber auch im Zusammenhang mit den Vorgaben, dass die Gemeinde eine angemessene Liquiditätsplanung vorzunehmen und ihre Finanzmittel eigenverantwortlich zu beschaffen hat (vgl. §§ 77 und 89 GO NRW). Sie dient daher auch der Sicherstellung der gemeindlichen Zahlungsfähigkeit, die auch mit der Einziehung von gemeindlichen Ansprüchen erreicht werden soll. Sofern die Gemeinde am Abschlussstichtag des Haushaltsjahres die ihr zustehenden Ansprüche noch nicht eingezogen hat, sind diese als gemeindliche Forderungen in der Bilanz anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 2.2 GemHVO NRW). Die Gemeinde sollte dabei durch Zusatzangaben verdeutlichen, welche Ertragsarten und Zahlungsarten davon betroffen sind (vgl. §§ 2 und 3 GemHVO NRW).

###### **4.1.2 Das Mahnwesen**

Zur ordnungsgemäßen Überwachung der gemeindlichen Ansprüche gehört auch ein geeignetes und effektiv arbeitendes Mahnwesen. Der zwangsweisen Einziehung muss nicht notwendigerweise eine Mahnung vorausgehen. Eine Mahnung sollte aber vorgenommen werden, wenn dafür keine Hinderungsgründe bestehen. Die Gemeinde kann vor der Einleitung von Vollstreckungsmaßnahmen den Zahlungspflichtigen mahnen bzw. an seine ausstehenden Zahlungen erinnern, um ggf. auf einfache Art ihre Ansprüche erfüllt zu bekommen. Mit der Mahnung als Zahlungserinnerung der Gemeinde können dem Zahlungspflichtigen noch einmal individuell die zur Zahlung fälligen Beträge unter Hinweis auf die Fälligkeitstermine benannt und er nochmals zur Leistung der Zahlung aufgefordert werden.

Der Umgang mit den Schuldnern der Gemeinde erfordert vielfältige Kenntnisse und Fähigkeiten unterschiedlicher Art. Die für solche Aufgaben nach dem Verwaltungsvollstreckungsrecht zu bestimmende zentrale Stelle bei der Gemeinde soll dabei eine Zusammenführung ermöglichen, um einen Überblick über die betroffenen Adressaten der Gemeinde mit deren persönlichen Daten und Verhältnisse zu erhalten, um effektiv die Ansprüche der Gemeinde auch durchsetzen zu können. Es bietet sich dazu an, diese Stelle vor Ort der gemeindlichen Finanzbuchhaltung zuzuordnen.

### **4.1.3 Die zwangsweise Einziehung**

Die Vorschrift enthält das Gebot, durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass Ansprüche der Gemeinde vollständig erfasst, rechtzeitig geltend gemacht und eingezogen werden. Es führt zur Aufgabe der Gemeinde, ggf. eine Einziehung zwangsweise zu veranlassen bzw. vorzunehmen. Dafür kommen das Verwaltungszwangsverfahren und die gerichtliche Zwangsvollstreckung in Betracht. Im Rahmen der Einziehung kommt es jedoch nicht nur auf das Vorliegen aller Vollstreckungsvoraussetzungen an, sondern auch auf die Beurteilung, ob mit der Durchführung der zwangsweisen Einziehung auch der erhoffte Erfolg für die Gemeinde eintritt und keine Vollzugsdefizite vor Ort bestehen.

In diesem Zusammenhang ist insbesondere das Datenschutzrecht als Persönlichkeitsschutz zu beachten. Im Grundsatz darf eine Datenweitergabe an private Dritte nur durch die Gemeinde erfolgen, soweit es zur gemeindlichen Aufgabenwahrnehmung (Aufgabenerfüllung) zwingend erforderlich ist. Bei der Durchführung der Vollstreckung mangelt es jedoch regelmäßig am Merkmal der Erforderlichkeit, sodass eine Einschaltung Dritter zur Erfüllung dieser gemeindlichen Aufgabe i.d.R. als nicht zulässig anzusehen ist. Die Weiterentwicklung des Vollstreckungsrechts ab dem Jahre 2013 ist für die Einziehung gemeindlicher Ansprüche von Vorteil, wenn sie entsprechend genutzt wird.

#### **4.1.3.1 Das Verwaltungszwangsverfahren**

Seine gesetzliche Grundlage hat das Verwaltungszwangsverfahren im Verwaltungsvollstreckungsgesetz für das Land Nordrhein-Westfalen (VwVG NRW). Es wird in erster Linie bei der Einziehung von öffentlich-rechtlichen Forderungen der Gemeinde angewendet. Hierbei gilt grundsätzlich, dass die gemeindlichen Forderungen zügig beizutreiben sind. Für die Erledigung der Vollstreckungsaufgaben hat die Gemeinde eine zentrale Stelle festzulegen (vgl. § 31 Absatz 2 Nummer 1.9 GemHVO NRW), die als Vollstreckungsbehörde nach § 2 Absatz 1 Nummer 2 VwVG NRW tätig wird. Nach der gesetzlichen Regelung ist von der Gemeinde eine „zentrale Stelle“ zur Erledigung der Vollstreckungsaufgaben zu bestimmen. Es ist daher innerhalb der Gemeinde eine dezentrale Erledigung der Vollstreckungsaufgaben nicht zulässig. Es besteht sonst das Risiko, dass der gewünschte Erfolg nicht eintritt und die sonstigen Rahmenbedingungen das Zwangsverfahren beeinträchtigen.

Der Vollstreckungsbehörde steht im Rahmen ihrer Tätigkeit ein Auswahlmessen zu, welche konkreten Vollstreckungsmaßnahmen sie gegenüber einem Schuldner der Gemeinde durchführen will. Dabei sind insbesondere der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz und das öffentliche Interesse an der Vollstreckung zu beachten. Außerdem muss festgelegt werden, ob eine Forderungspfändung oder eine Sachpfändung vorgenommen werden soll. Das Verwaltungszwangsverfahren kann zudem nicht nur bei öffentlich-rechtlichen Forderungen zur Anwendung kommen. Es wurde zugelassen, dass auch bestimmte privatrechtliche Geldforderungen (der Gemeinde) im Verwaltungszwangsverfahren begetrieben werden (vgl. § 1 VO VwVG NRW). Darüber hinausgehende privatrechtliche Forderungen müssen von der Gemeinde durch eine Einschaltung der nach der Zivilprozessordnung vorgesehenen Vollstreckungsstellen begetrieben werden.

Im Rahmen der Verwaltungsvollstreckung kann aber auch das Instrument der Amtshilfe zur Anwendung kommen (vgl. §§ 4 bis 8 VwVG NRW). Es stellt eine ergänzende Hilfe für die zuständige Vollstreckungsbehörde dar, die von einer anderen Behörde geleistet wird. Die Amtshilfe dient der Erleichterung, Beschleunigung und Verbilligung des Verwaltungsvorgangs. Die ersuchte Behörde wird dadurch aber nicht zum Vollstreckungsschuldner (Selbstschuldner, Haftungs- oder Duldungsschuldner) gegenüber der Gemeinde als ersuchende Behörde. Gleichwohl bestehen Finanzbeziehungen bzw. Zahlungsströme zwischen den beiden Behörden, bei denen die ersuchte Behörde jedoch nicht als wirtschaftlicher Eigentümer der einzuziehenden Finanzmittel anzusehen ist, sodass sich aus den Amtshilfeleistungen Dritter keine grundlegenden bilanziellen Änderungen für die Gemeinde ergeben.

Die erhaltenen Zahlungen aus der Amtshilfetätigkeit durch die ersuchte Vollstreckungsbehörde sind vielmehr als fremde Finanzmittel zu behandeln (vgl. § 16 GemHVO NRW). Aus diesen erhaltenen Zahlungen sind die Ansprüche der ersuchten Vollstreckungsbehörde zu separieren, die dieser wegen ihrer Vollstreckungstätigkeit als Auslagenersatz oder Gebühren zustehen. Aus dem Ersuchen um Amtshilfe durch eine Vollstreckungsbehörde entsteht kein Geschäftsvorfall, der als eigenständiger Sachverhalt durch die beiden beteiligten Vollstreckungsbehörden zu bilanzieren wäre. Die gemeindlichen Ansprüche gegenüber einem Dritten, die im Rahmen der Amtshilfe durchgesetzt werden sollen, bleiben bei der Gemeinde als ersuchende Vollstreckungsbehörde i.d.R. in der Bilanz unter den Forderungen bestehen, bis diese erfüllt wurden, ggf. aus den durch die ersuchte Behörde eingezogenen Finanzmitteln.

#### **4.1.3.2 Die gerichtliche Zwangsvollstreckung**

Die gerichtliche Zwangsvollstreckung kommt insbesondere bei privatrechtlichen Geldforderungen in Betracht, die nicht nach der VO VwVG NRW eingezogen werden können. Die rechtliche Grundlage bietet dafür die Zivilprozessordnung in der jeweils geltenden Fassung, z.Zt. das achte Buch „Zwangsvollstreckung“ mit den §§ 704 bis 945 ZPO. Wie bei der Vollstreckung öffentlich-rechtlicher Forderungen soll sich die Gemeinde auch bei dieser Form dafür einsetzen, dass die gemeindlichen Forderungen zügig beigetrieben werden. Mögliche Nachlässigkeiten können im Einzelfall bei Schuldnern, die mehrere Gläubiger haben, dazu führen, dass andere Gläubiger des Schuldners rascher auf das pfändbare Vermögen zu greifen. Die ZPO enthält aber einige Möglichkeiten bereit, die von der Gemeinde zur Beschleunigung der Vollstreckung genutzt werden kann.

#### **4.1.3.3 Die EU-Beitreibungsrichtlinie**

Die Richtlinie 2010/24/EU des Rates der Europäischen Union vom 16. März 2010 über die Beitreibung von Forderungen (Beitreibungsrichtlinie) wird durch das Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BeitrRLUmsG) umgesetzt. Im darin enthaltenen EU-Beitreibungsgesetz (EU-BeitrG) werden die Einzelheiten der Amtshilfe zwischen Deutschland und den anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union (Mitgliedstaaten) zur Geltendmachung von in den Mitgliedsstaaten entstandenen Forderungen geregelt. Zu solchen Forderungen gehören z.B. Steuern und Abgaben sowie andere in § 1 EU-BeitrG benannte Forderungen und sonstige Maßnahmen. Die o.a. EU-Beitreibungsrichtlinie ersetzt die Richtlinie 2008/55/EG des Rates vom 26. Mai 2008, in der bisher die Beitreibung von Forderungen kodifiziert war, sodass das EG-Beitreibungsgesetz (EG-BeitrG) vom 3. Mai 2003 (BGBl. I S. 654) gleichzeitig außer Kraft tritt.

Mit dem EU-BeitrG sollen alle für die Geltendmachung und Eintreibung einer Forderung notwendigen Maßnahmen, insbesondere die Auskunftserteilung durch die ersuchte Behörde, die Zustellung aller relevanten Dokumente an den Forderungsschuldner, die Beitreibung der Forderung und das Ergreifen von Sicherungsmaßnahmen ermöglicht werden, um die Amtshilfeersuchen zu erleichtern. Die Gemeinde kann Amtshilfe nach Maßgabe dieses Gesetzes in Anspruch nehmen und gilt dann insoweit als Vollstreckungsbehörde im Sinne dieses Gesetzes (vgl. § 4 Absatz 2 EU-BeitrG). Die Verfahrensweise sowie Kosten und Haftung sind im Einzelnen in den weiteren Vorschriften des Gesetzes bestimmt worden.

#### **4.1.4 Die Verwaltungszustellung**

##### **4.1.4.1 Die Zustellung von Dokumenten in Papierform**

Die Bekanntgabe eines schriftlichen Dokuments der Gemeinde gegenüber dem Empfänger wird als Zustellung bezeichnet. Die Zustellung wird dabei regelmäßig durch einen Erbringer von Postdienstleistungen (Post) oder

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 23 GemHVO NRW**

durch die Gemeinde selbst ausgeführt. Die Gemeinde hat dabei die Wahl zwischen den verschiedenen Zustellungsarten. Bei einer Zustellung mit Zustellungsurkunde erhält der Überbringer das zuzustellende Dokument in einem verschlossenen Umschlag und einen vorbereiteten Vordruck einer Zustellungsurkunde. Bei einer Zustellung mittels Einschreiben wird ein Dokument durch Übergabe oder durch Einschreiben mit Rückschein zugestellt. Bei einer Zustellung an den Adressaten gegen Empfangsbekanntnis erhält der Empfänger das Dokument in einem verschlossenen Umschlag und hat dazu ein mit dem Datum der Aushändigung versehenes Empfangsbekanntnis zu unterschreiben.

Eine Zustellung ist dabei statt an den Empfänger auch an den gesetzlichen Vertreter und an Bevollmächtigte möglich (vgl. §§ 6 und / LZG NRW). In diesem Zusammenhang gilt ein Dokument regelmäßig am dritten Tage nach der Abgabe an den Überbringer als zugestellt, es sei denn, dass es nicht oder zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen ist. Im Zweifel hat die Behörde den Zugang und dessen Zeitpunkt nachzuweisen, so der Tag der Abgabe an den Überbringer in den Akten vermerkt werden sollte. Daneben bestehen noch Sonderarten der Zustellung (vgl. §§ 9 bis 11 LZG NRW) sowie Besonderheiten für eine Zustellung im Ausland (vgl. § 9 LZG NRW) und für die Zustellung durch eine öffentliche Bekanntmachung (vgl. § 10 LZG NRW).

### **4.1.4.2 Die elektronische Zustellung von Dokumenten**

Der gemeindliche Rechts- und Geschäftsverkehr soll mit der gebotenen Rechtssicherheit künftig nicht nur in Papierform abgewickelt werden, sondern auch in elektronischer Form. Mit dem De-Mail-Gesetz vom 28.04.2011 wurde daher ein Rechtsrahmen zur Stärkung der Rechtssicherheit im elektronischen Rechts- und Geschäftsverkehr geschaffen. Die dann möglichen De-Mail-Dienste beruhen auf einer elektronischen Kommunikationsplattform und sollen einen sicheren, vertraulichen und nachweisbaren Geschäftsverkehr für jedermann im Internet sicherstellen. Den Nutzern des De-Mail-Dienstes muss deshalb eine sichere Anmeldung, die Nutzung eines Postfach- und Versanddienstes für sichere elektronische Post (De-Mail-Konto) sowie die Nutzung eines Verzeichnisdienstes ermöglicht werden. Zusätzlich können für die Nutzer auch Identitätsbestätigungs- und Dokumentenablagedienste durchgeführt werden (vgl. § 1 Absatz 2 Satz 1 De-Mail-Gesetz). Die Durchführung des elektronischen Rechts- und Geschäftsverkehrs obliegt dabei privaten Diensteanbietern (vgl. § 1 Absatz 2 Satz 2 De-Mail-Gesetz).

In diesem Zusammenhang ist auch das Landeszustellungsgesetz (LZG NRW) geändert worden. Ein elektronisches Dokument kann danach elektronisch zugestellt werden, soweit der Empfänger hierfür einen Zugang eröffnet. Es ist elektronisch zuzustellen, wenn aufgrund einer Rechtsvorschrift ein Verfahren auf Verlangen des Empfängers in elektronischer Form abgewickelt wird. Für die Übermittlung sollte das Dokument mit einer qualifizierten elektronischen Signatur nach dem Signaturgesetz versehen und gegen unbefugte Kenntnisnahme Dritter geschützt werden. Ein elektronisches Dokument gilt dabei regelmäßig am dritten Tag nach der Absendung an den vom Empfänger hierfür eröffneten Zugang als zugestellt, wenn der Behörde nicht spätestens an diesem Tag ein Empfangsbekanntnis vorliegt (vgl. § 5a Absatz 4 LZG NRW). Die elektronische Zustellung kann aber auch gegen eine Abholbestätigung nach § 5 Absatz 9 des De-Mail-Gesetzes an das De-Mail-Postfach des Empfängers vollzogen werden. Für die Übermittlung hat dabei der Diensteanbieter Sorge zu tragen.

### **4.1.5 Die Verjährung gemeindlicher Ansprüche**

Zur Verpflichtung der Gemeinde, ihre privatrechtlichen und öffentlich-rechtlichen Ansprüche festzuhalten und ständig zu überprüfen und auch die notwendigen rechtlichen Maßnahmen zur Verwirklichung dieser Ansprüche einzuleiten, gehört auch, die gemeindlichen Ansprüche nicht verfallen bzw. verjähren zu lassen. Unter dem Begriff „Verjährung“ wird das Recht des Schuldners (der Gemeinde) verstanden, nach Ablauf einer gesetzlich festgelegten Frist eine Leistung an den Gläubiger (Gemeinde) verweigern zu können (vgl. §§ 194 ff. BGB). Die Ge-

meinde kann bei Eintritt der Verjährung vielfach ihre Ansprüche nicht mehr geltend machen, wenn der Schuldner die Einrede geltend macht, auch wenn diese gemeindlichen Ansprüche weiterhin bestehen.

Nach der Vorschrift des § 195 BGB beträgt die regelmäßige Verjährungsfrist drei Jahre. Soweit keine besonderen Verjährungsfristen gelten, verjähren nach diesem Zeitraum auch die gemeindlichen Ansprüche. Die Verjährungsfrist beginnt dabei regelmäßig mit dem Ende des Jahres, in dem der Anspruch entstanden ist. Außerdem kann die Verjährungsfrist z.B. durch Vertrag auf bis zu 30 Jahre verlängert werden. So beachten ist, dass verschiedene Tatbestände von der regelmäßigen Verjährungsfrist ausgenommen sind, z.B. wenn ein Vollstreckungsbescheid vorliegt, sodass in diesem Fall, wie auch bei Schadensersatzansprüchen eine dreißigjährige Verjährungsfrist besteht.

Unter bestimmten Voraussetzungen kann der Ablauf der Verjährungsfrist aber auch gehemmt werden (vgl. § 204 BGB). Unter dem Begriff „Hemmung“ wird dabei verstanden, dass die Verjährungsfrist angehalten wird, bis ein bestimmtes Hindernis beseitigt worden ist. Bei einer Hemmung der Verjährungsfrist kann es sich z.B. um Verhandlungen um den gemeindlichen Anspruch handeln, eine Klageerhebung oder die Zustellung eines gerichtlichen Mahnbescheides. In diesen Fällen verlängert sich – zeitlich betrachtet – die Verjährungsfrist um die Zeit ihres Stillstandes. Der Ablauf der Verjährungsfrist kann aber auch unterbrochen werden, z.B. dadurch, dass der Schuldner den Anspruch des Gläubigers durch eine Abschlagszahlung oder eine Sicherheitsleistung anerkennt. Nach einem solchen Ereignis beginnt dann erneut die volle Verjährungsfrist.

## **4.2 Die Erfüllung der gemeindlichen Verpflichtungen**

### **4.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Zur Bewirtschaftung der haushaltsmäßigen Ermächtigungen gehört auch das Gebot für die Gemeinde, durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass eingegangene Verpflichtungen erst bei ihrer Fälligkeit erfüllt werden. Dieses Gebot steht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit den Haushaltsgrundsätzen „Wirtschaftlichkeit“ und „Sparsamkeit“ und beinhaltet die Beachtung des Fälligkeitsprinzips. Die Inanspruchnahme der haushaltsmäßigen Ermächtigungen ist deshalb grundsätzlich so lange zurückzustellen, bis die konkrete Aufgabenerfüllung die Verfügung darüber erfordert.

Die Gemeinde muss deshalb auf Finanzleistungen an Dritte verzichten, solange sich aus der gemeindlichen Aufgabenerfüllung noch kein zwingender Grund dafür bzw. für eine Inanspruchnahme der im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen ergibt. Sofern die Gemeinde am Abschlussstichtag des Haushaltsjahres die von ihr eingegangenen Verpflichtungen noch nicht vollständig erfüllt hat, sind diese als gemeindliche Verbindlichkeiten in der Bilanz unter Beachtung der vorgegebenen Bilanzposten anzusetzen (vgl. § 41 Absatz Nummer. 3 und 4 GemHVO NRW).

### **4.2.2 Die Zahlungsvereinbarungen**

Der Fälligkeitszeitpunkt, zu dem eine Zahlung von der Gemeinde zu leisten ist, ergibt sich regelmäßig aus mit einem Dritten getroffenen Vereinbarungen, z. B. bei der Anschaffung von gemeindlichen Vermögensgegenständen oder bei Mieten sowie Tilgungen und Zinszahlungen. Der Zahlungszeitpunkt für die Gemeinde kann sich aber auch aus gesetzlichen Vorschriften ergeben, z. B. bei Steuern und anderen Abgaben. Er kann aber durch eigene Leistungsbescheide (Verwaltungsakte) von der Gemeinde festgesetzt werden, z. B. bei der Gewährung von Sozialhilfe und anderen Finanzleistungen an Dritte.

Bei der Ausführung der gemeindlichen Zahlungen sind daher die vertraglichen und rechtlichen Gegebenheiten zu beachten und zu überwachen. Dabei sind aber auch die gesetzlich bestimmten Zahlungsfristen zu beachten (vgl.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 23 GemHVO NRW**

§ 271a Absatz 2 BGB). Danach ist z. B. für die Gemeinde als öffentlicher Auftraggeber eine Vereinbarung, durch die die Zeit für die Erfüllung einer Entgeltforderung um mehr als 30 Tage nach Zugang einer Rechnung oder gleichwertigen Zahlungsaufstellung oder um mehr als 30 Tage nach Empfang der Gegenleistung überschritten wird, nur wirksam, wenn die Vereinbarung ausdrücklich getroffen und aufgrund der besonderen Natur oder der Merkmale der Vereinbarung sachlich gerechtfertigt ist. Eine Vereinbarung nach Absatz 1 der Vorschrift, durch die die Zeit für die Erfüllung einer Entgeltforderung um mehr als 60 Tage nach Zugang einer Rechnung oder gleichwertigen Zahlungsaufstellung oder um mehr als 60 Tage nach Empfang der Gegenleistung überschritten wird, ist unwirksam.

Die Gemeinde hat zudem bei Vorbehalten in Vereinbarungen zu beachten, dass in den Fällen, in denen eine Entgeltforderung erst nach Überprüfung oder Abnahme der gesamten Gegenleistung zu erfüllen ist, eine Vereinbarung, durch die die Zeit für die Überprüfung oder Abnahme der Gegenleistung um mehr als 30 Tage nach Empfang der Gegenleistung überschritten wird, nur wirksam, wenn sie ausdrücklich getroffen und für den Gläubiger nicht grob nachteilig ist. Diese strengen Fristvorgaben gelten dabei nicht für die Vereinbarung von Teilleistungen und sollen ab dem Jahr 2013 zur Anwendung kommen.

**5. Zu Absatz 5 (Verzicht auf die Geltendmachung von Ansprüchen):**

**5.1 Zu Satz 1 (Verzicht auf Ansprüche in geringer Höhe):**

Die Gemeinde kann nach der Vorschrift eigenverantwortlich darüber entscheiden, ob sie Ansprüche in geringer Höhe gegenüber Dritten geltend machen will, es sei denn, dass die Einziehung aus wirtschaftlichen oder anderen grundsätzlichen Erwägungen geboten ist. Auch Abrundungen von den Zahlungsbeträgen werden hiermit erfasst. Die haushaltsrechtlich getroffene Regelung durchbricht dabei nicht die Grundsätze wirtschaftlicher und sparsamer Haushaltsführung, denn häufig stehen die sich entwickelnden Verwaltungskosten der Gemeinde in keinem Verhältnis zum durchzusetzenden gemeindlichen Anspruch. Sie trägt vielmehr dem Umstand Rechnung, dass in der gemeindlichen Praxis die Verfolgung und Durchsetzung eines betragsmäßig geringen Anspruchs gegenüber Dritten die Höhe des Anspruchs übersteigen kann.

Diese Gegebenheiten hat die Gemeinde bei ihrer Entscheidung, ob sie von dem Wahlrecht Gebrauch macht, zu berücksichtigen. Die Regelung in diesem Absatz stellt zudem eine Sondervorschrift gegenüber den Regelungen über den Erlass von gemeindlichen Ansprüchen in § 26 Absatz 3 GemHVO NRW dar, die gleichwohl weiter von der Gemeinde anzuwenden sind und nicht durch eine aufgrund dieser Vorschrift getroffenen ortsbezogenen Regelung außer Kraft gesetzt werden können. Die Gemeinde sollte daher einen Mindestbetrag unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse bestimmen.

In diesem Zusammenhang ist allerdings zu beachten, dass es für viele öffentlich-rechtliche Forderungen auch bundes- oder landesrechtliche Vorschriften gibt, die von der Gemeinde anzuwenden sind. Diese Vorschriften benennen entweder einen genauen Betrag, z.B. in Nr. 1.1 der Anlage zu Nr. 2.6 zu § 59 BHO oder lassen einen Verzicht auf Ansprüche zu, wenn die Einziehung nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre (vgl. § 44a SGB II). Die nachfolgende Übersicht soll die Sachlage verdeutlichen (vgl. Abbildung).

<b>Der Verzicht auf Kleinbeträge</b>			
<b>STELLE</b>	<b>ART</b>	<b>BETRAG</b>	<b>VORSCHRIFT</b>
Gemeinde	Haushalt: örtlich zu entscheiden Kommunalabgaben	..... 10 Euro	§ 23 Absatz 4 GemHVO NRW § 13 Absatz 1 KAG NRW

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 23 GemHVO NRW**

<b>Der Verzicht auf Kleinbeträge</b>			
<b>STELLE</b>	<b>ART</b>	<b>BETRAG</b>	<b>VORSCHRIFT</b>
Land	Erhebung von Einnahmen Leistung von Ausgaben Einziehung von Kleinbeträgen	10 Euro 10 Euro 25 Euro	Nr. 1.1 der Anlage zu Nr. 2.6 zu § 59 LHO
Bund	Erhebung von Einnahmen Leistung von Ausgaben Einziehung von Kleinbeträgen Änderung oder Berichtigung von Steuerfestsetzungen	5 Euro 3 Euro 25 Euro 2 bis 20 Euro	Nr. 1.1 der Anlage zu Nr. 2.6 zu § 59 BHO, bei Steuerfestsetzungen: nach Kleinbetragsverordnung

*Abbildung 394 „Der Verzicht auf Kleinbeträge“*

Bei einem Verzicht auf die Geltendmachung von Zahlungsansprüchen in geringer Höhe durch die Gemeinde müssen die für den Erlass von Ansprüchen geltenden Voraussetzungen nicht erfüllt sein (vgl. § 26 Absatz 3 GemHVO NRW). Die Gemeinde darf aber auch nicht auf der Grundlage der Vorschrift des § 23 Absatz 4 GemHVO NRW auf höhere Ansprüche als auf die von ihr festgesetzten Kleinbeträge verzichten. Die eigenverantwortliche Festsetzung des Verzichts auf Kleinbeträge soll die Eigenverantwortung der Gemeinde stärken und ihr erlauben, die Verfolgung der gemeindlichen Ansprüche konsequenter nach dem Gesichtspunkt der Wirtschaftlichkeit und Durchsetzbarkeit auszurichten.

Eine Entscheidung der Gemeinde, auf die Einziehung von Kleinbeträgen zu verzichten, führt dazu, dass dann die Mahnung und die Vollstreckung entsprechender Kleinbeträge durch die Gemeinde zu unterbleiben haben. Sie muss dabei auch entscheiden, ob auf die Einziehung auch verzichtet wird, wenn der Schuldner der Gemeinde seiner Zahlungspflicht nicht vollständig nachkommt und noch „Kleinbeträge“ übrig bleiben. Es kann deshalb in Einzelfällen aus rechtlichen Gründen auch für die Gemeinde geboten sein, auch bei Kleinbeträgen die notwendigen Vollstreckungsmaßnahmen vorzunehmen. Dabei ist zu beachten, dass bei Amtshilfeersuchen der Gemeinde, die ersuchende Behörde entscheidet, ob auch ein ausstehender Kleinbetrag eingezogen werden soll. Die Entscheidung liegt in solchen Fällen nicht im Ermessen der ersuchten Behörde.

**5.2 Zu Satz 2 (Vereinbarung mit juristischen Personen des öffentlichen Rechts):**

Die Vorschrift lässt im Zusammenhang mit dem Verzicht auf die Geltendmachung von Ansprüchen in geringer Höhe zu, dass mit juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Falle der Gegenseitigkeit etwas anderes vereinbart werden kann. Für die Anwendung dieser Sonderregelung gilt, dass die Einziehung nicht aus wirtschaftlichen oder anderen grundsätzlichen Erwägungen geboten ist. Die Gemeinde muss dabei erreichen, dass die betreffende juristische Person, z. B. eine Körperschaft oder eine Stiftung, ihrerseits auf geringe Ansprüche gegenüber der Gemeinde verzichtet. Für die Gemeinde kann es daher sachgerecht sein, mit den juristischen Personen des öffentlichen Rechts eine Vereinbarung abzuschließen, mit denen sie in einem intensiven gegenseitigen Geschäftsbeziehung steht.

Ein möglicher Verzicht auf die Durchsetzung geringer gemeindlicher Ansprüche gegenüber einer juristischen Person des öffentlichen Rechts setzt nicht zwingend auch eine ausdrückliche Vereinbarung der Gemeinde mit der juristischen Person voraus. Eine gesonderte Vereinbarung kann als entbehrlich angesehen werden, wenn bereits aus haushaltswirtschaftlichen Bestimmungen die Gegenseitigkeit in der Handlungsweise erkennbar wird. Der Bund hat z. B. in seinen Verwaltungsvorschriften zur Bundeshaushaltsordnung (BHO) eine Obergrenze für den Verzicht von Ansprüchen festgelegt (vgl. Anlage zur VV Nr. 2.6 zu § 59 BHO). Entsprechendes gilt für die Länder, die in den Verwaltungsvorschriften zur jeweiligen Landeshaushaltsordnung (LHO) eine derartige Regelung getroffen haben (vgl. z. B. Anlage zur VV Nr. 2.6 zu § 59 LHO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 23 GemHVO NRW**

Die Gemeinde muss in diesem Zusammenhang beachten, dass eine Vereinbarung über einen Verzicht auf Kleinbeträge nicht zwischen der Gemeinde und juristischen Personen des Privatrechts gesetzlich vorgesehen ist. Ein solcher Verzicht ist daher auch dann nicht mit juristischen Personen des Privatrechts möglich, wenn die Gemeinde als Gesellschafter überwiegend oder ausschließlich Anteile an der juristischen Person des Privatrechts hält, z. B. an gemeindlichen Betrieben.

Die Vorschrift enthält zudem nichts Näheres darüber, wie eine Vereinbarung zwischen der Gemeinde und dem Dritten zustande kommen soll. Es wird sich oftmals anbieten, dass eine Gemeinde, wenn sie nur noch geringe Ansprüche gegenüber einer juristischen Person des öffentlichen Rechts hat, dieser eine Vereinbarung über eine Kleinbetragsgrenze vorschlagen kann. Dabei kommt es dann nicht nur auf die Festlegung eines Kleinbetrages an, auf den ggf. bei der Abwicklung von Geschäftsvorfällen im Einzelfall verzichtet werden kann, sondern insbesondere auch auf eine ausdrückliche Zusicherung bzw. gegenseitige Anerkennung des Verzichts an.

**§§§§§§§§§§§§**

**§ 24**

**Haushaltswirtschaftliche Sperre, Unterrichtungspflicht**

(1) <sup>1</sup>Wenn die Entwicklung der Erträge oder Aufwendungen oder die Erhaltung der Liquidität es erfordert, kann die Kämmerin oder der Kämmerer, wenn eine solche oder ein solcher nicht bestellt ist, die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister die Inanspruchnahme der im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen und Verpflichtungsermächtigungen sperren. <sup>2</sup>§ 81 Abs. 4 der Gemeindeordnung bleibt unberührt.

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

**Erläuterungen zu § 24:**

**I. Allgemeines**

**1. Haushaltswirtschaftliche Eingriffe**

In der Gemeinde hat der Kämmerer und der Bürgermeister die Verantwortung für die Ausführung der vom Rat beschlossenen Haushaltssatzung und des Haushaltsplans im Haushaltsjahr. Sie haben auch eine Überwachungspflicht, denn im Rahmen der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans muss die gemeindliche Verwaltung die darin festgesetzten Ziele und Zwecke sowie die einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorschriften und örtlich erlassenen dienstlichen Anweisungen beachten. Unter Berücksichtigung der haushaltswirtschaftlichen Entwicklung sind im Haushaltsjahr von den Verantwortlichen vielfach Entscheidungen zu treffen. Aus unterschiedlichen Anlässen ist ggf. auch einschränkend in die Bewirtschaftung bzw. Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans einzugreifen. Die Vorschrift begründet die Berechtigung dazu.

Einer voraussichtlichen schlechten wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde im Haushaltsjahr ist möglichst bereits im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung ausreichend Rechnung zu tragen (vgl. §§ 75 bis 80 GO NRW). Es kann darauf nicht durch Verweis auf mögliche Eingriffe im Rahmen der Haushaltsausführung verzichtet werden, z. B. den Erlass einer haushaltswirtschaftlichen Sperre. Ein Eingriff darf aber auch nicht dadurch umgangen werden, dass im Rahmen der Haushaltsplanung eine „globale Minderausgabe“ im gemeindlichen Ergebnisplan (Minderaufwand) veranschlagt wird. Eine solche sachlich global zu fassende Haushaltsposition widerspricht dem Haushaltsgrundsatz der sachlichen Bindung und dem Budgetrecht des Rates der Gemeinde, denn dadurch liegt es im Ermessen der gemeindlichen Verwaltung das Ob und das Wie der Haushaltsausführung festlegen. Der „richtige Zeitpunkt“ für einen Eingriff in die gemeindliche Haushaltswirtschaft dürfte jedoch grundsätzlich immer schwer abschätzbar sein.

**2. Die Einrichtung eines Controlling**

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft erfordert grundsätzlich die Einrichtung eines Controllings mit einem unterjährigen Berichtswesen. Nur durch regelmäßige Soll-Ist-Vergleiche im viertel- oder halbjährlichen Rhythmus, bei Besonderheiten im Einzelfall auch monatlich, wird es den Verantwortlichen in der Gemeinde ermöglicht, von der Haushaltsplanung abweichende Entwicklungen und Tendenzen frühzeitig zu erkennen. Sie können dann sachgerecht und bedarfsorientiert steuernd eingreifen. Es wird ihnen in diesem Rahmen ermöglicht, je nach Bedarf auch die Geschäftsprozesse und Verwaltungsabläufe im Sinne des erforderlichen gemeindlichen Haushaltsausgleichs und der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung sowie der Generationengerechtigkeit anzupassen. Es gilt dabei vor allem für die Gemeinde, eine gesicherte Entscheidungsgrundlage für die notwendigen Steuerungsmaßnahmen vor Ort zu erhalten.

Die Gemeinde sollte deshalb in diesem Zusammenhang prüfen, ob sie ein Risikofrüherkennungssystem einrichtet, wie es z. B. für die gemeindlichen Eigenbetriebe vorgeschrieben ist (vgl. § 10 Absatz 1 EigVO NRW). Ein haushaltswirtschaftliches Überwachungssystem, das es ermöglicht, risikobehaftete wirtschaftliche Entwicklungen frühzeitig zu erkennen, ist auch für die Gemeinde hilfreich. Mit einem solchen System lässt sich eine Grundlage für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde schaffen, durch die Steuerungsentscheidungen und haushaltswirtschaftliche Eingriffe erleichtert werden, z. B. eine Haushaltssperre. Die Gemeinde soll dabei die Formen und den Umfang ihrer haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen grundsätzlich in eigener Verantwortung ausgestalten und an ihren örtlichen Gegebenheiten und Bedürfnissen ausrichten.

### **3. Die Unterrichtungspflichten gegenüber dem Rat**

#### **3.1 Die Unterrichtung über wichtige Angelegenheiten**

Der Rat der Gemeinde ist grundsätzlich für alle Angelegenheiten der gemeindlichen Verwaltung zuständig (vgl. § 41 GO NRW). Zu seinen Entscheidungsbefugnissen gehört daher unmittelbar auch das Recht zur Kontrolle der Tätigkeiten der gemeindlichen Verwaltung. Diese Funktion kann der Rat aber nur wahrnehmen, wenn er einen Anspruch darauf hat, über die wichtigen Angelegenheiten der Gemeinde informiert zu werden. Für den Bürgermeister ist deshalb ausdrücklich bestimmt worden, dass er den Rat der Gemeinde über alle wichtigen Angelegenheiten zu unterrichten hat (vgl. § 55 Absatz 1 und § 62 Absatz 4 GO NRW).

Dieses Informationsrecht des Rates der Gemeinde beinhaltet dabei, dass der Rat sich über die Durchführung seiner Beschlüsse und über den Ablauf von gemeindlichen Verwaltungsangelegenheiten insgesamt oder auch im Einzelfall unterrichten lassen kann. Der Bürgermeister ist dabei bereits aus seiner Funktion heraus zur Auskunft gegenüber dem Rat verpflichtet, denn er ist für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten gemeindlichen Verwaltung verantwortlich (vgl. § 62 Absatz 1 GO NRW). Der Rat und der Bürgermeister als Organe der Gemeinde stehen dabei nicht in einer hierarchischen Ordnung zueinander.

#### **3.2 Die Zwischenberichterstattung**

Die Unterrichtungspflicht des Bürgermeisters gegenüber dem Rat der Gemeinde bzw. das Informationsrecht des Rates ist unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse näher auszugestalten. Die Vorschrift enthält dazu keine näheren Festlegungen, z. B. zur Ausgestaltung in zeitlicher Hinsicht. Es dürfte es aber sachgerecht sein, dem Rat regelmäßig eine sachliche Auskunft über den aktuellen Stand der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans im Haushaltsjahr zu geben. Derartige Informationen stellen eine Zwischenberichterstattung mit Blick auf den gemeindlichen Jahresabschluss dar. Bei entsprechendem Bedarf ist der Rat der Gemeinde aber auch über einzelne wichtige Haushaltsangelegenheiten zeitnah zu unterrichten.

Eine unterjährige Berichterstattung über die gemeindliche Haushaltswirtschaft gegenüber dem Rat trägt zudem zur Verbesserung der gemeindlichen Steuerung bei. Sie erfordert unter Einbeziehung der vom Rat beschlossenen Ziele und Leitlinien und der Haushaltsplanung für das Haushaltsjahr einen Vergleich zwischen den Plan-Werten und den erreichten Ist-Werten. Ein solcher Vergleich muss dabei nicht so weitgehend sein, dass dadurch unterjährig die Aufstellung eines eigenständigen Zwischenabschlusses oder ein vollständiger Quartalsabschluss erforderlich wird. Ein Zwischenstand muss aber die aktuellen örtlichen Verhältnisse zutreffend wiedergeben.

Bei der örtlichen Berichtspflicht sollte zudem der Grundsatz der Wesentlichkeit ausreichende Beachtung finden, denn örtlich muss über Anlässe, Aussagen und den Umfang der Informationen sowie über Vereinfachungen und Zusammenfassungen bei der Darstellung entschieden werden. Die Anwendung dieses Grundsatzes soll dabei u.a. auch eine fristgerechte Berichterstattung des Bürgermeisters gegenüber dem Rat sichern. Die unterjährige

Berichterstattung ist dabei als eine freiwillige Aufgabe der Gemeinde zu betrachten, die von ihr in eigener Verantwortung unter Berücksichtigung der örtlichen haushaltswirtschaftlichen Verhältnisse auszugestalten ist. Eine geeignete Berichterstattung verlangt i.d.R., dass jeweils zum Berichtstermin der aktuelle Stand der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ermittelt wird. Die zeitlichen Abgrenzungen bedingen dabei, dass unterjährige Besonderheiten sowie saisonale Einflüsse bei der Aufarbeitung der örtlichen Daten der Gemeinde besonders berücksichtigt werden müssen.

Die Berichtspflicht des Bürgermeisters schließt dabei vorbereitende Arbeiten der gemeindlichen Verwaltung ein. Sie erfordert außerdem eine stetige Beobachtung des gemeindlichen Geschäftsablaufs, um zutreffend auch eine aktuelle Beurteilung über die gemeindliche Haushaltswirtschaft und eine Prognose zur weiteren wirtschaftlichen Entwicklung vornehmen zu können. Die gemeindliche Aufgabenerfüllung hat dabei die gewonnenen Erkenntnisse sachgerecht zu berücksichtigen. Abhängig von den örtlichen und zeitlichen Gegebenheiten muss ggf. im Einzelfall auch eine örtliche und konsolidierungsmäßig geprägte besondere Detaillierung der Berichtsangaben erfolgen, z. B. bei der Umsetzung eines Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 GO NRW.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Haushaltswirtschaftliche Sperre):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Erlass einer Haushaltssperre):**

##### **1.1.1 Die Zwecke der Haushaltssperre**

Die Gemeinde soll besonderen haushaltswirtschaftlichen Situationen im Haushaltsjahr sachgerecht begegnen und mithilfe geeigneter Instrumente bewältigen. Sie soll z. B. die Inanspruchnahme von Ermächtigung im gemeindlichen Haushaltsplan beschränken können, wenn die Entwicklung der gemeindlichen Erträge oder Aufwendungen anders verläuft, als es bei der Beschlussfassung über die gemeindliche Haushaltssatzung angenommen wurde. Durch die Vorschrift ist deshalb für die Gemeinde die Möglichkeit geschaffen worden, aus Anlass einer eingetretenen Entwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft eine haushaltswirtschaftliche Sperre zu erlassen, um einer weiteren negativen wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde vorzubeugen.

Eine Haushaltssperre dürfte z. B. infrage kommen, wenn sich im Laufe des Haushaltsjahres zeigt, dass im Jahresabschluss ein erheblicher Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung eintreten wird. Sie wäre ggf. verzichtbar, wenn im Rahmen anderer örtlicher Möglichkeiten die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entsprechend angepasst bzw. eingeschränkt werden kann. Die Erforderlichkeit einer solchen Sperre ist daher insbesondere unter dem Gesichtspunkt der Pflicht der Gemeinde zum jährlichen Haushaltsausgleich zu beurteilen (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Sie kann auch dann entstehen, wenn im Rahmen der Ausführung der Haushaltswirtschaft voraussichtlich ein höherer Fehlbetrag als ursprünglich geplant entstehen wird.

Im Rahmen des Erlasses einer Haushaltssperre ist von der Gemeinde über den Umfang des Verbots der Inanspruchnahme einer haushaltswirtschaftlichen Ermächtigung zu entscheiden. Bei dem örtlich festzulegenden Umfang der haushaltswirtschaftlichen Beschränkungen sollen auch die örtlichen Sachverhalte und Haushaltspositionen des gemeindlichen Haushaltsplans im Blick sein, die keiner rechtlichen Verpflichtung der Gemeinde unterliegen. Die Verhängung einer haushaltswirtschaftlichen Sperre in einem Haushaltsjahr liegt dabei vollständig im Ermessen des Kämmers oder des Bürgermeisters sowie des Rates der Gemeinde, als die dazu haushaltsrechtlich bestimmten Berechtigten.

Die haushaltswirtschaftliche Sperre ist zudem nicht nur für den Haushaltsausgleich im laufenden Haushaltsjahr, sondern auch für den Haushaltsausgleich in künftigen Haushaltsjahren wichtig. Diese Bedeutung zeigt sich in der haushaltsrechtlichen Ermächtigung, dass auch gemeindliche Verpflichtungsermächtigungen durch eine Haus-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 24 GemHVO NRW**

haltungssperre erfasst werden können. Das Eingehen von Verpflichtungen, die zu finanziellen Leistungen der Gemeinde in künftigen Haushaltsjahren führen, kann dadurch zunächst einmal unterbunden werden.

Eine haushaltswirtschaftliche Sperre, die durch den Kämmerer oder den Rat erlassen wird, führt zu Beschränkungen in der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Sie führt nicht zu einer Veränderung der im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen und der aus dem Vorjahr übertragenen Ermächtigungen. Die Haushaltsansätze im Haushaltsplan sowie die fortgeschriebenen Planansätze bleiben weiterhin als Plan-Werte bestehen und sind entsprechend in den Plan-/Ist-Vergleich im Jahresabschluss aufzunehmen. Je nach Umfang der erlassenen Haushaltssperre darf jedoch im Rahmen der Haushaltsausführung nicht mehr über die veranschlagten Ermächtigungen vollständig mehr verfügt werden. In solchen Fällen sollen im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses zum Plan-/Ist-Vergleich in der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung entsprechende Erläuterungen gegeben werden.

Im Zusammenhang mit dem Erlass einer haushaltswirtschaftlichen Sperre ist auch das Zusammenspiel mit anderen haushaltswirtschaftlichen Instrumenten festzulegen, unabhängig davon, ob diese Instrumente einschränkend oder erleichternd wirken. Eine Haushaltssperre darf z. B. nicht dadurch unterlaufen werden, dass die dadurch nicht in Anspruch genommenen örtlichen Ermächtigungen ins folgende Haushaltsjahr übertragen werden. Eine vom Rat, dem Kämmerer oder dem Bürgermeister im Haushaltsjahr erlassene Haushaltssperre muss sich daher ggf. auch auf die Ermächtigungsübertragung erstrecken, damit Ermächtigungen, die im Haushaltsjahr nicht in Anspruch genommen werden durften, zum Schluss des Haushaltsjahres nicht zum Gegenstand von Übertragungen ins Folgejahr gemacht werden sollen (vgl. § 81 Absatz 4 GO NRW und § 24 GemHVO NRW). Sie könnten dann im Folgejahr unberührt von den im Vorjahr mit der Haushaltssperre verfolgten Zielen und Zwecken im Sinne der gemeindlichen Verwaltung ausgeführt werden.

### **1.1.2 Mögliche Anlässe für den Erlass einer Haushaltssperre**

#### **1.1.2.1 Die Entwicklung der Erträge**

Die Vorschrift legt ausdrücklich fest, dass der Kämmerer oder der Bürgermeister die Inanspruchnahme der im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen und Verpflichtungsermächtigungen sperren kann, wenn es die Entwicklung der gemeindlichen Erträge erfordert. Diese haushaltswirtschaftliche Möglichkeit bedeutet nicht, dass der Erlass einer Haushaltssperre zu einem Verzicht auf die Erhebung von Erträgen führen soll, die der Gemeinde zustehen. Die Gemeinde ist verpflichtet, ihre Ansprüche weiterhin geltend zu machen. Die Entwicklung der gemeindlichen Erträge ist vielmehr nur der Anlass für eine Haushaltssperre, wenn die für das Haushaltsjahr prognostizierten Erträge nicht wie vorgesehen erzielt werden können.

Die inhaltliche Einschränkung bezieht sich in diesen Fällen vielmehr vorrangig auf die gemeindlichen Aufwendungen, deren weiteres Entstehen durch eine Haushaltssperre verhindert werden soll. Eine haushaltswirtschaftliche Sperre ist daher auch bei einer besseren wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde kein Instrument, um in rechtlich zulässiger Weise auf Erträge zu verzichten. Die Pflicht zum gemeindlichen Haushaltsausgleich bietet dazu weder einen Anlass noch eine rechtliche Grundlage (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Der Haushaltsausgleich für das Haushaltsjahr darf deswegen durch die Gemeinde nicht auf das Verhältnis "Erträge gleich Auswendungen" oder den "fiktiven" Haushaltsausgleich reduziert werden. Die Gemeinde muss versuchen ihre Erträge zu erzielen, auch wenn im Jahresabschluss der Gesamtbetrag der Erträge den Gesamtbetrag der Aufwendungen übersteigt.

#### **1.1.2.2 Die Entwicklung der Aufwendungen**

Der Kämmerer oder der Bürgermeister kann nach der Vorschrift die Inanspruchnahme der im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen und Verpflichtungsermächtigungen sperren, wenn es die Entwicklung der Aufwen-

dungen erfordert. Diese haushaltswirtschaftliche Möglichkeit soll zu einem Verzicht von Maßnahmen und Vorhaben im Haushaltsjahr führen, damit keine Aufwendungen für die Gemeinde daraus entstehen. Der Erlass einer Haushaltssperre soll aber auch bezwecken, dass dann aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft heraus möglichst überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen vermieden werden.

Durch eine solche Haushaltssperre wird daher regelmäßig die Inanspruchnahme von Ermächtigungen für das Entstehen von gemeindlichen Aufwendungen in ihrem Umfang erheblich eingeschränkt. Die Pflicht zum gemeindlichen Haushaltsausgleich kann dazu einen konkreten Anlass darstellen (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Die Gemeinde muss dann besonders versuchen, bei ihrer Haushaltswirtschaft die Aufwendungen nur in dem Umfang entstehen zu lassen, dass der Haushaltsausgleich für das Haushaltsjahr erreicht wird. Sie muss dabei die Maßnahmen umsetzen, durch es ihr möglich wird, dass der Gesamtbetrag der Erträge mindestens die Höhe des Gesamtbetrages der Aufwendungen erreicht. Diese Ausgleichsverpflichtung gilt nicht nur für die Planung (Haushaltssatzung nach § 78 GO NRW), sondern auch für die Rechnung (Jahresabschluss nach § 95 GO NRW) der Gemeinde im betreffenden Haushaltsjahr (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 1 GO NRW).

### **1.1.2.3 Die Erhaltung der Liquidität**

Die Erhaltung der gemeindlichen Liquidität kann es erfordern, dass der Kämmerer oder der Bürgermeister die Inanspruchnahme der im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen und Verpflichtungsermächtigungen in diesem Sinne sperren muss. Bei dieser haushaltswirtschaftlichen Möglichkeit wird der Erlass einer Haushaltssperre auf das gesetzliche Gebot gestützt, dass die Gemeinde ihre Liquidität einschließlich der Finanzierung ihrer Investitionen sicherzustellen hat (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW). Eine solche Haushaltssperre soll daher regelmäßig zu einem teilweisen Verzicht der für das Haushaltsjahr geplanten Auszahlungen führen. Die Auszahlungen, zu denen die Gemeinde rechtlich verpflichtet ist oder die zur Weiterführung notwendiger Aufgaben unaufschiebbar sind, bleiben davon i.d.R. unberührt.

Der Erlass einer solchen Haushaltssperre soll aber auch regelmäßig bezwecken, dass dann überplanmäßige und außerplanmäßige Auszahlungen aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr vermieden werden. Durch eine solche Haushaltssperre sollten deshalb regelmäßig auch die Ermächtigungen für investive Auszahlungen der Gemeinde in ihrem Umfang reduziert werden. Das Ziel ist dabei insbesondere, die Zahlungsfähigkeit der Gemeinde zur Erfüllung ihrer rechtlichen Verpflichtungen zu erhalten (vgl. § 89 Absatz 1 GO NRW). In solchen Fällen kann ggf. auch die Aufnahme von Krediten bzw. die Kreditermächtigung in der gemeindlichen Haushaltssatzung berührt sein (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1c und § 86 GO NRW).

### **1.1.3 Die Berechtigten für den Erlass einer Haushaltssperre**

Durch die haushaltsrechtliche Vorschrift wird das Recht, eine haushaltswirtschaftliche Sperre zu erlassen, dem Kämmerer als für das Finanzwesen der Gemeinde Verantwortlichen übertragen. Sofern der Kämmerer jedoch nicht bestellt ist, ist der Bürgermeister zum Erlass der haushaltswirtschaftlichen Sperre berechtigt. Dem Rat der Gemeinde steht aber gleichfalls das Recht zum Erlass dieser Sperre zu (vgl. § 81 Absatz 4 GO NRW). Das Recht zur Beschränkung der Inanspruchnahme der im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen wird dabei als eine organgleiche Handlung bewertet und steht deshalb nur diesem Kreis von Berechtigten zu.

Bei den örtlich gegebenen Sachverhalten zum Erlass einer Haushaltssperre wirkt sich für den Kämmerer aus, ob dieser für seine Aufgabe vom Bürgermeister bestellt oder beauftragt worden ist. Für die kreisfreien Städte besteht die gesetzliche Verpflichtung, einen Beigeordneten als Stadtkämmerer zu bestellen, sodass keine unterschiedliche Entscheidungsbefugnisse entstehen (vgl. § 71 Absatz 4 GO NRW). In den übrigen Gemeinden kann aber ein Kämmerer bestellt oder beauftragt werden. Sofern ein Kämmerer bestellt ist, hat dieser die Zuständigkeit und das Recht, alle Aufgaben durchzuführen, die ihm durch die gesetzlichen Vorschriften in der Gemeindeordnung zuge-

wiesen sind. Ein vom Bürgermeister beauftragter Kämmerer hat dagegen nicht die gleichen Rechte, denn durch die in den Vorschriften des § 83 GO NRW und des § 24 GemHVO NRW enthaltene Regelung „soweit er nicht bestellt ist“, besteht eine unterschiedliche Entscheidungsbefugnis.

Unter Berücksichtigung des Budgetrechts des Rates der Gemeinde ist es haushaltsrechtlich gesehen sachgerecht und vertretbar, eine qualitative Unterscheidung bei der Ausübung von finanzwirksamen Rechten durch Kämmerer zu machen und bei einer Beauftragung des Kämmerers den Bürgermeister die organgleichen Rechte ausüben zu lassen. Die Beauftragung eines Kämmerers durch den Bürgermeister kann für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde vielfach ausreichend sein. Die Entscheidung, ob ein Kämmerer beauftragt oder bestellt werden soll, ist deshalb unter örtlichen Gesichtspunkten abzuwägen.

#### **1.1.4 Die Dauer und Aufhebung einer Haushaltssperre**

Für den Kämmerer oder den Bürgermeister ergibt sich daher die Verpflichtung, neben dem sachlichen Umfang des Erlasses einer haushaltswirtschaftlichen Sperre auch deren zeitliche Dauer festzulegen. Von den Verantwortlichen soll deshalb vor dem Erlass einer Haushaltssperre sorgfältig abgewogen werden, welche haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen durch die zeitliche Dimension dieser Sperre erwartet werden können. Die zeitliche Dauer kann dabei grundsätzlich nur bezogen auf das Haushaltsjahr festgesetzt werden.

Eine haushaltswirtschaftliche Sperre gilt daher auch bei einer geltenden Haushaltssatzung der Gemeinde längstens bis zum Ablauf des betreffenden Haushaltsjahres. Es bietet sich deshalb an, bei der Verhängung einer haushaltswirtschaftlichen Sperre auch eine Geltungsdauer innerhalb des Haushaltsjahres festzulegen. Sofern jedoch keine feste Frist gesetzt werden soll, bieten sich Berichtspflichten zu bestimmten Zeitpunkten im Haushaltsjahr an, anhand derer die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde und das Fortbestehen der Haushaltssperre beurteilt werden können.

Der Kämmerer oder der Bürgermeister kann die von ihnen verhängte haushaltswirtschaftliche Sperre aber auch selbst wieder aufheben. Diese Berechtigung ergibt sich aus der rechtlichen Ermächtigung, eine haushaltswirtschaftliche Sperre verhängen zu dürfen. Der Aufhebung sollte aber eine sachgerechte Beurteilung über das weitere Erfordernis einer Haushaltssperre vorausgehen. Eine haushaltswirtschaftliche Sperre, die der Rat nach § 81 Absatz 4 GO NRW verhängt hat, kann jedoch nur der Rat selbst wieder durch einen Ratsbeschluss aufheben. Der Rat kann aufgrund seines Budgetrechts aber auch eine Haushaltssperre aufheben, die durch den Kämmerer oder den Bürgermeister verhängt worden ist.

#### **1.1.5 Der Nachweis der Haushaltssperre**

Die Verhängung einer haushaltswirtschaftlichen Sperre erfordert grundsätzlich einen Nachweis darüber, dass sie haushaltswirtschaftlich berechtigt bzw. erforderlich ist. Für den Kämmerer oder den Bürgermeister besteht deshalb die Verpflichtung, die eingetretenen Entwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, die Anlass für den Erlass einer haushaltswirtschaftlichen Sperre ist, sowie den Anlass selbst in ausreichendem Maße zu dokumentieren. In einer solchen Dokumentation sollte nicht nur dargelegt werden, dass es einer Haushaltssperre zu den vom Rat der Gemeinde beschlossenen Ermächtigungen bedarf. Es sollte auch deren Umfang und die zeitliche Dauer begründet sowie die erwarteten haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen in sachlicher und zeitlicher Hinsicht dargelegt werden. Dazu gehört auch, nach Ablauf der erlassenen Haushaltssperre den Erfolg bzw. das erzielte „bessere“ haushaltswirtschaftliche Ergebnis ausreichend zu dokumentieren.

## **1.2 Zu Satz 2 (Verweis auf § 81 Absatz 4 GO NRW):**

### **1.2.1 Die Aufhebung der Haushaltssperre des Rates**

Der Rat der Gemeinde hat nicht nur das Recht, die Inanspruchnahme von Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan zur Ausführung im Haushaltsjahr zu sperren (vgl. § 81 Absatz 4 GO NRW). Er kann seine haushaltswirtschaftliche Sperre auch wieder aufheben. Diese ausdrückliche haushaltsrechtliche Regelung über die Aufhebung der Sperre durch den Rat soll nur eine fiktive Regelungslücke schließen. Durch die Regelung soll u.a. verhindert werden, dass örtliche Meinungsverschiedenheiten darüber entstehen, ob der Rat eine von ihm erlassene haushaltswirtschaftliche Sperre auch aufheben kann. Dieses Recht steht dem Rat zu, denn er ist aufgrund seiner Allzuständigkeit und seines Budgetrechtes auch ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung berechtigt, eine erlassene Haushaltssperre zu beseitigen. Der Rat kann daher seine Haushaltssperre durch einen Beschluss wieder aufheben, wenn für die Sperre kein haushaltswirtschaftlicher Anlass mehr besteht.

### **1.2.2 Die Aufhebung anderer Haushaltssperren**

Dem Rat der Gemeinde steht ausdrücklich das Recht zu, die haushaltswirtschaftliche Sperre des Kämmers oder des Bürgermeisters wieder aufzuheben (vgl. § 81 Absatz 4 GO NRW). Der Kämmerer und der Bürgermeister können eine haushaltswirtschaftliche Sperre erlassen, wenn die Entwicklung der Erträge oder Aufwendungen oder die Erhaltung der Liquidität im Haushaltsjahr diese Einschränkung in der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfordert. Die Regelung berücksichtigt, dass der Rat aufgrund seiner Allzuständigkeit und wegen seines Budgetrechts berechtigt ist, jede erlassene Haushaltssperre durch einen Beschluss wieder aufheben, wenn für die Sperre kein haushaltswirtschaftlicher Anlass mehr besteht.

Die Möglichkeit des Rates, eine Haushaltssperre des Kämmers oder des Bürgermeisters aufzuheben, baut auf der haushaltsrechtlichen Vorgabe auf, dass der Rat der Gemeinde unverzüglich zu unterrichten ist, wenn vom Kämmerer oder vom Bürgermeister eine haushaltswirtschaftliche Sperre erlassen worden ist. Bei schwierigen haushaltswirtschaftlichen Gegebenheiten der Gemeinde muss der Rat nicht nur nach dem Erlass der Sperre unterrichtet werden, sondern auch über die weitere haushaltswirtschaftliche Entwicklung und den Fortbestand der Haushaltssperre. In solchen Fällen ist dann für alle Organe der Gemeinde erkennbar und nachvollziehbar, ob und ggf. ab wann aus haushaltswirtschaftlicher Sicht keine Sperre mehr bestehen muss. Die Beurteilung der Aufhebung einer haushaltswirtschaftlichen Sperre stellt daher eine Fortsetzung der örtlichen Zusammenarbeit in haushaltswirtschaftlichen Fragen zwischen dem Rat und der gemeindlichen Verwaltung dar.

## **2. Zu Absatz 2 (Unterrichtungspflichten gegenüber dem Rat):**

### **2.1 Allgemeine Unterrichtungspflichten**

Der Bürgermeister ist gesetzlich verpflichtet, den Rat der Gemeinde grundsätzlich über alle wichtigen Angelegenheiten der Gemeinde zu unterrichten (vgl. § 55 Absatz 1 i.V.m. § 62 Absatz 4 GO NRW). Die Unterrichtungspflichten können dabei für den Bürgermeister aufgrund gesetzlicher Bestimmungen oder anlassbezogen aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft heraus entstehen. Sie können aber auch z. B. als vorherige Zustimmung oder Kenntnisnahme ausgestaltet sein (vgl. § 83 Absatz 2 GO NRW und § 22 Absatz 4 GemHVO NRW). Für die gemeindliche Verwaltung bestehen vielfältige Vorgaben, aufgrund derer der Rat zu unterrichten ist. Solche Vorgaben werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 24 GemHVO NRW**

<b>Wichtige Unterrichtungspflichten</b>	
<b>UNTERRICHTUNGSPFLICHTEN über</b>	<b>VORSCHRIFT</b>
wichtige haushaltswirtschaftliche Angelegenheiten.	§ 62 Absatz 4 GO NRW
die Aufstellung des Entwurfs der Haushaltssatzung, wenn die Anzeigefrist nicht eingehalten werden kann.	§ 80 Absatz 5 GO NRW
den Erlass einer örtlichen Dienstanweisung im Rahmen der vorläufigen Haushaltsführung.	§ 82 Absatz 1 GO NRW
überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen.	§ 83 Absatz 2 GO NRW
die Inanspruchnahme von Verpflichtungsermächtigungen im Folgejahr (Weitergeltung).	§ 85 Absatz 2 GO NRW
die Inanspruchnahme der Kreditermächtigung im Folgejahr (Weitergeltung).	§ 86 Absatz 2 GO NRW
die Inanspruchnahme des Höchstbetrages für Kredite zur Liquiditätssicherung (Weitergeltung).	§ 89 Absatz 2 GO NRW
Zinssicherungsgeschäfte.	§§ 86 und 89 GO NRW
die Aufstellung des Entwurfs des Jahresabschlusses, wenn die Frist der Zuleitung an den Rat nicht eingehalten werden kann.	§ 95 Absatz 3 GO NRW
die unmittelbare Übergabe des Entwurfs des Jahresabschlusses an den Rechnungsprüfungsausschuss zur Prüfung vor der Feststellung.	§ 95 Absatz 3 GO NRW
den Verzicht auf die Aufstellung des Gesamtabschlusses.	§ 116 Absatz 1 GO NRW
die Aufstellung des Entwurfs des Gesamtabschlusses, wenn die Frist der Zuleitung an den Rat nicht eingehalten werden kann.	§ 116 Absatz 5 GO NRW
den Beteiligungsbericht.	§ 117 Absatz 2 GO NRW
eine Dienstanweisung über die Grundsätze der Verrechnung der internen Leistungsbeziehungen.	§ 17 GemHVO NRW

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 24 GemHVO NRW**

<b>Wichtige Unterrichtungspflichten</b>	
<b>UNTERRICHTUNGSPFLICHTEN über</b>	<b>VORSCHRIFT</b>
eine Dienstanweisung über die Grundsätze über Art und Umfang der Kosten- und Leistungsrechnung.	§ 18 GemHVO NRW
die Übertragung von Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen.	§ 22 Absatz 4 GemHVO NRW
den Erlass einer Haushaltssperre.	§ 24 Absatz 2 GemHVO NRW
bei Gefährdung des Haushaltsausgleichs bzw. einem höheren Fehlbetrag als geplant.	§ 24 Absatz 2 GemHVO NRW
erheblich höhere Auszahlungen bei einer Investitionsmaßnahme als geplant.	§ 24 Absatz 2 GemHVO NRW
die örtlichen Regelungen zur Einhaltung der Sicherheitsstandards und zur internen Aufsicht.	§ 31 Absatz 1 GemHVO NRW
die örtliche Abschreibungstabelle.	§ 35 Absatz 3 GemHVO NRW

*Abbildung 395 „Die Unterrichtungspflichten gegenüber dem Rat der Gemeinde“*

Derartige Unterrichtungspflichten über gemeindliche Sachverhalte gegenüber dem Rat der Gemeinde können als so bedeutend angesehen werden, dass diese Sachverhalte auch als wichtige Gemeindeangelegenheit gelten müssen. Der Bürgermeister hat deshalb dafür Sorge zu tragen bzw. ist dafür verantwortlich, dass der Rat der Gemeinde darüber im Sinne der Gemeindeordnung sachgerecht und ausreichend informiert wird.

## **2.2 Die Unterrichtungspflichten nach dieser Vorschrift**

### **2.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Für den Bereich der gemeindlichen Haushaltswirtschaft werden in der Vorschrift ausdrücklich drei Fallgestaltungen für die Pflicht zur Unterrichtung des Rates der Gemeinde benannt. Der Rat ist unverzüglich zu unterrichten, wenn eine haushaltswirtschaftliche Sperre erlassen worden ist. Er sollte in solchen Fällen bereits bei den ersten Anzeichen von haushaltswirtschaftlichen Schwierigkeiten der Gemeinde und nicht erst nachträglich über den Erlass einer haushaltswirtschaftlichen Sperre unterrichtet werden. Der Rat erhält bei einer frühzeitigen Unterrichtung die Möglichkeit, über die vom Kämmerer oder Bürgermeister vorgesehenen notwendigen Gegenmaßnahmen mit zu entscheiden und dafür gemeinsam die Verantwortung zu tragen.

Eine Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat besteht auch dann, wenn sich aufgrund der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr abzeichnet, dass der Haushaltsausgleich gefährdet ist oder dass sich die Investitionsauszahlungen einer gemeindlichen Einzelmaßnahme nicht nur geringfügig erhöhen werden (§ 75 GO NRW und § 4 Absatz 4 GemHVO NRW). In welchem Umfang und zu welchen Zeitpunkten die gemeindliche Verwaltung dem Rat zu berichten hat, ist von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten eigenverantwortlich zu entscheiden bzw. in Abstimmung mit dem Rat festzulegen. Es sollte aber Klarheit darüber zwischen dem Rat und dem Bürgermeister als Verantwortlichen für die gemeindliche Verwaltung herbeigeführt werden. Der Gesetzgeber

hat jedenfalls insgesamt darauf verzichtet, eine regelmäßige unterjährige Berichtspflicht der gemeindlichen Verwaltung gegenüber dem Rat haushaltsrechtlich vorzugeben. Eine solche örtliche Pflicht ist auch entscheidend für die Gestaltung und Festlegung sonstiger Unterrichtungspflichten im Haushaltsjahr.

### **2.2.2 Die Zuständigkeit für die Unterrichtung**

Im Bereich der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entsteht regelmäßig eine anlassbezogene Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat der Gemeinde, wenn eine Angelegenheit von wirtschaftlicher Bedeutung für die Gemeinde ist oder aus örtlichen Steuerungsgesichtspunkten bzw. Steuerungserfordernissen heraus wichtig geworden ist. Durch die Vorschrift selbst werden keine darunter zu subsumierenden Sachverhalte aufgezeigt. Sie enthält zudem auch keine Regelung, durch wen die Unterrichtung des Rates in solchen Fällen vorzunehmen ist.

Nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift kann dafür aber nur der Bürgermeister als verantwortlicher Leiter der gemeindlichen Verwaltung in Betracht kommen, denn ihm obliegt diese Pflicht als gesetzliche Vorgabe (vgl. § 55 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Die Pflicht ist jedoch örtlich abzugrenzen und auszugestalten. Es bieten sich deshalb in Zusammenarbeit mit dem Rat der Gemeinde sachgerechte Festlegungen darüber an, bei welchen örtlichen Anlässen es einer Unterrichtung des Rates und durch wen bedarf. In diese Absprache sollten auch die Unterrichtungspflichten einbezogen werden, die ausdrücklich gesetzlich bestimmt worden sind.

### **2.2.3 Die Unterrichtung bei einer Haushaltssperre**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist der Rat der Gemeinde unverzüglich zu unterrichten, wenn der Kämmerer oder der Bürgermeister eine haushaltswirtschaftliche Sperre erlassen hat. Diese Unterrichtung ist sachgerecht, denn mit der haushaltswirtschaftlichen Sperre wird die Inanspruchnahme von Haushaltsemächtigungen beschränkt, die im Rahmen des Ratsbeschlusses über die gemeindliche Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr zugelassen wurde. Die Unterrichtung dient aber auch dazu, dem Rat die Möglichkeit zu geben, die vom Kämmerer oder Bürgermeister erlassene Haushaltssperre ggf. wieder aufzuheben. Es bietet sich deshalb für den Kämmerer und den Bürgermeister an, den Rat in den Erlass einer haushaltswirtschaftlichen Sperre einzubinden. Diese haushaltsrechtlich geregelte Unterrichtungspflicht dient daher nicht nur der Information des Rates, sondern sichert ihm zugleich auch seine Rechte.

### **2.2.4 Die Unterrichtung bei einer Gefährdung des Haushaltsausgleichs**

Der Rat der Gemeinde ist unverzüglich zu unterrichten, wenn sich abzeichnet, dass der Haushaltsausgleich im Haushaltsjahr gefährdet ist (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Die Pflicht zur unverzüglichen Unterrichtung soll dem Rat die Möglichkeit geben, ggf. unmittelbar eigene Maßnahmen zur Vermeidung eines drohenden Jahresfehlbetrages festzulegen. Im Zusammenhang mit einer bestehenden Ausgleichsrücklage ist dabei örtlich abzuwägen, ob das Erreichen eines "fiktiv" ausgeglichenen Haushalts als ausreichend angesehen werden kann. Sofern jedoch der mögliche Jahresfehlbetrag voraussichtlich zu einer Verringerung der allgemeinen Rücklage führen wird, muss geprüft werden, welche Konsolidierungsmaßnahmen ab wann umgesetzt werden können.

Im Sinne der Haushaltswirtschaft der Gemeinde entsteht eine Unterrichtungspflicht auch dann, wenn ein höherer Jahresfehlbetrag als Ergebnis des Haushaltsjahres droht, als ursprünglich geplant war. In solchen Fällen zielt die Unterrichtungspflicht - wie beim Sachverhalt der Gefährdung des Haushaltsausgleichs - darauf ab, dass durch besondere Ereignisse im Haushaltsjahr möglicherweise Abweichungen vom Haushaltsplan auftreten, die sich weiter zulasten der Gemeinde auswirken. Die Ausweitung eines Fehlbetrages stellt insgesamt eine erhebliche Gefährdung des Haushaltsausgleichs bzw. der wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde dar, die dem durch geeignete Konsolidierungsmaßnahmen unmittelbar entgegen treten muss.

### **2.2.5 Die Unterrichtung bei höheren Investitionsauszahlungen**

Der Rat der Gemeinde ist unverzüglich zu unterrichten, wenn sich die Investitionsauszahlungen einer im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Einzelmaßnahme nicht nur geringfügig erhöhen. Entstehende Veränderungen der geplanten Auszahlungen bei investiven Einzelmaßnahmen über einer vom Rat bestimmten Wertgrenze lassen sich gut nachvollziehbar, weil solche gemeindlichen Investitionsmaßnahmen gesondert als Einzelmaßnahmen in den Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans (Teilfinanzpläne) zu veranschlagen sind (vgl. §§ 4 und 14 GemHVO NRW).

Von der haushaltsrechtlichen Vorschrift werden daher regelmäßig die gemeindlichen Geschäftsvorfälle erfasst, in denen höhere Investitionsauszahlungen als geplant entstehen, z. B. nicht nur aus allgemeinen Preissteigerungen heraus resultieren. Es werden aber auch Geschäftsvorfälle erfasst, in denen nachträgliche Veränderungen oder fehlerhafte Vorausplanungen zu erheblichen Kostensteigerungen für die Gemeinde führen. Die Ursache für derartige wesentliche und maßnahmebezogene Erhöhungen der Investitionsauszahlungen ist für das Eintreten der Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat ohne Bedeutung. Sie hat für die Beratungen und Entscheidungen des Rates eine erhebliche Bedeutung und sollte daher offengelegt bzw. nicht verschwiegen werden.

## **2.3 Weitere haushaltsmäßige Unterrichtungspflichten**

### **2.3.1 Die anlassbezogene Unterrichtung**

#### **2.3.1.1 Die Unterrichtung über die Haushaltsplanung**

Die Unterrichtungspflicht des Bürgermeisters in wichtigen Gemeindeangelegenheiten umfasst auch haushaltswirtschaftliche Sachverhalte, die haushaltsrechtlich nicht gesondert zum Gegenstand der Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat der Gemeinde gemacht worden sind. Eine wichtige anlassbezogene Unterrichtungspflicht kann dabei im Rahmen der Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung entstehen. Die Anzeige der vom Rat der Gemeinde beschlossenen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen gegenüber der Aufsichtsbehörde ist gesetzlich bestimmten Fristen unterworfen worden, die von der Gemeinde einzuhalten sind (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW).

Die gesetzliche Frist stellt dabei nicht nur eine Grenze für den Abschluss der örtlichen Haushaltsplanung für das neue Haushaltsjahr dar. Mit ihr wird auch bezweckt, dass im Rahmen des jährlich wiederkehrenden Haushaltskreislaufs der Rat frühzeitig durch eine aktualisierte Haushaltsplanung über die geplante weitere wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde informiert wird. Diese Vorgaben hat die Gemeinde zu beachten, wenn aus zwingenden örtlichen und sachlogischen Gründen die jährliche Frist nicht einhalten werden kann. In einem solchen Fall obliegt dem Bürgermeister eine besondere Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat, denn er hat den Rat der Gemeinde über alle wichtigen Gemeindeangelegenheiten zu unterrichten (vgl. § 62 Absatz 4 GO NRW).

#### **2.3.1.2 Die Unterrichtung bei Über- und Außerplanmäßigkeit**

Eine gesonderte haushaltsrechtlich festgelegte Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat der Gemeinde besteht darin, dass erhebliche überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen dem Rat zur Kenntnis zu geben sind (vgl. § 83 Absatz 2 GO NRW). Die erheblichen überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen bedürfen dagegen der vorherigen Zustimmung des Rates, sodass es dann keiner gesonderten Information bedarf. Für die Abgrenzung zwischen dem Zustimmungsbedürfnis und der Unterrichtungspflicht ist in der Vorschrift kein Maßstab festgelegt worden. Die Gemeinde hat daher eigenverantwortlich eine Abgrenzung unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse vorzunehmen, sofern dafür keine feststehen-

de Wertgrenze bestimmt wurde. Aus dem haushaltsmäßigen Zusammenhang kann dazu abgeleitet werden, dass der Begriff „erheblich“ immer in einem Verhältnis der vorgesehenen überplanmäßigen oder außerplanmäßigen Aufwendungen oder Auszahlungen zu der jeweils betroffenen Haushaltsposition im gemeindlichen Haushaltsplan ins Verhältnis zusetzen ist.

Für die örtliche Abgrenzung bietet sich daher eine Abstimmung mit dem Rat der Gemeinde an. Die haushaltswirtschaftliche Verantwortung, die von der gemeindlichen Verwaltung gemeinsam mit dem Rat zu tragen ist, gebietet ein solches Zusammenwirken bei überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen. Diese Zusammenarbeit entlässt dabei die gemeindliche Verwaltung nicht aus ihrer Informationspflicht über die unterhalb der Erheblichkeitsschwelle liegenden überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen gegenüber dem Rat. Bei ausreichenden örtlichen Erfahrungen über die tatsächliche Bedeutung und das zeitliche Handeln kann ggf. eine Absprache über eine zeitnahe unterjährige Unterrichtung und eine Unterrichtung im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses getroffen werden.

### **2.3.1.3 Die Unterrichtung über den Jahresabschluss**

Eine wichtige anlassbezogene Unterrichtungspflicht kann im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses entstehen. Die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses und seine Feststellung durch den Rat sind gesetzlich bestimmten Fristen unterworfen worden (vgl. §§ 95 und 96 GO NRW). Die in diesem gesetzlichen Rahmen festgelegte Aufstellungsfrist stellt dabei nicht nur eine Grenze für das Ende der örtlichen Jahresabschlussarbeiten durch die gemeindliche Verwaltung dar.

Mit der haushaltsrechtlichen Frist wird auch bezweckt, dass der Rat der Gemeinde zeitnah nach Ablauf des Haushaltsjahres durch einen aktuellen Jahresabschluss über das Ergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und die Vermögens- und Schuldenlage sowie die weitere wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde informiert wird. Diese Vorgaben hat die Gemeinde zu beachten, wenn aus zwingenden örtlichen und sachlogischen Gründen die gesetzten Fristen nicht eingehalten werden können. In diesen Fällen obliegt dem Bürgermeister eine gesonderte Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat, denn er hat den Rat der Gemeinde über alle wichtigen Gemeindeangelegenheiten zu unterrichten (vgl. § 62 Absatz 4 GO NRW).

### **2.3.1.4 Die Unterrichtung über den Verzicht auf einen Gesamtabschluss**

Eine wichtige Gemeindeangelegenheit, die eine Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat der Gemeinde auslöst, stellt auch der Verzicht auf einen gemeindlichen Gesamtabschluss dar. Eine gesonderte haushaltsrechtliche Ausnahmeregelung besteht für die Gemeinde jedoch nicht (vgl. § 116 GO NRW). Eine Gemeinde kann auf die Aufstellung eines Gesamtabschlusses grundsätzlich aber verzichten, wenn nach ihren örtlichen Verhältnissen die Voraussetzungen dafür nicht vorliegen. Die Gemeinde ist dabei verpflichtet, zu jedem Abschlussstichtag erneut zu prüfen, ob ein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der gemeindlichen Verwaltung und mindestens einem der gemeindlichen Betriebe besteht.

Das Bestehen eines Mutter-Tochter-Verhältnis ist aber die wichtigste Voraussetzung, damit für die Gemeinde die Pflicht zur Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabschluss entsteht. In solchen besonderen Einzelfällen ist ein Verzicht auf die Aufstellung des Gesamtabschlusses möglich, denn keiner der gemeindlichen Betriebe ist voll zu konsolidieren. Die Aufstellungspflicht wird dabei auch nicht dadurch ersetzt, dass die Gemeinde über Betriebe verfügt, die nach der Equity-Methode zu konsolidieren sind. Ein erhebliches Beteiligungsverhältnis der gemeindlichen Verwaltung an einem solchen Betrieb ersetzt nicht das notwendige Mutter-Tochter-Verhältnis für die Durchführung der Vollkonsolidierung im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses.

Bei einem zulässigen Verzicht auf den gemeindlichen Gesamtabschluss hat der Bürgermeister den Rat darüber zu unterrichten (vgl. § 62 Absatz 4 GO NRW). Die Kenntnis darüber ist für den Rat wichtig, denn er soll in jedem Haushaltsjahr den aufgestellten gemeindlichen Gesamtabschluss bestätigen, wird aber durch einen Verzicht von dieser Aufgabe befreit (vgl. § 116 Absatz 1 GO NRW). Der Bürgermeister hat dabei zu beachten, dass in den Fällen des Verzichts auf die Aufstellung des Gesamtabschlusses nicht die gesetzlich bestimmte grundsätzliche Prüfungspflicht erlischt. Die Prüfungspflicht des Rechnungsprüfungsausschusses erstreckt sich in solchen Fällen dann darauf, ob bei der Gemeinde die Voraussetzungen für einen Verzicht auf die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses vorliegen. Die Unterrichtung des Rates in dieser Sache kann verfahrensmäßig entsprechend der sonst vorzunehmenden Zuleitung des Entwurfs des Gesamtabschlusses erfolgen. Zu der Unterrichtungspflicht gehört auch, den Rat über das Prüfungsergebnis zu informieren.

#### **2.3.1.5 Die Unterrichtung über den Beteiligungsbericht**

Die Gemeinde hat nach den Vorschriften über die wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung einen Beteiligungsbericht zu erstellen (vgl. § 117 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Sie ist verpflichtet, diesen Bericht dem Rat der Gemeinde und den Einwohnern zur Kenntnis zu bringen, in dem der Bericht dem Gesamtabschluss oder dem Jahresabschluss beizufügen ist. Diese Informationspflichten der Gemeinde gegenüber dem Rat sollen gewährleisten, dass die Gemeinde nicht nur über die Aufgabenerfüllung in Form des haushaltswirtschaftlichen Geschehens durch die gemeindliche Verwaltung informiert. Sie hat auch über die zweckbezogene Aufgabenerfüllung im Rahmen ihrer wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Betätigung zu berichten. Der gemeindliche Beteiligungsbericht muss dabei so gestaltet sein, dass er für eine Unterrichtung des Rates geeignet ist. Diese gesetzlichen Informationspflichten schränken den Gestaltungsfreiraum der Gemeinden jedoch nicht ein.

#### **2.3.1.6 Die Unterrichtung über die Kosten- und Leistungsrechnung**

Nach der Vorschrift hat die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister die Grundsätze über Art und Umfang der Kosten- und Leistungsrechnung in der gemeindlichen Verwaltung zu regeln. Bei der Ausgestaltung hat die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister einen großen Entscheidungsspielraum und muss in einer örtlichen Dienst-anweisung die Einrichtung, die Durchführung und den Abschluss der örtlichen Kosten- und Leistungsrechnung bestimmen. Die erlassene örtliche Dienst-anweisung über Art und Umfang der Kosten- und Leistungsrechnung in der gemeindlichen Verwaltung ist dem Rat der Gemeinde zur Kenntnis vorzulegen. Die Vorschrift sichert dadurch die Informationsrechte des Rates in örtlich bedeutsamen Angelegenheiten.

#### **2.3.1.7 Die Unterrichtung über die Ermächtigungsübertragungen**

Eine gesonderte Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat der Gemeinde besteht auch über die Ermächtigungsübertragungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr in das Folgejahr (vgl. § 22 Absatz 4 GemHVO NRW). Die von der Gemeinde vorgesehenen Ermächtigungsübertragungen fließen einerseits in den von der Gemeinde aufzustellenden Jahresabschluss ein und verbessern das haushaltswirtschaftliche Jahresergebnis. Durch die Übertragungen belasten die haushaltsmäßigen Ermächtigungen aber wirtschaftlich das folgende Haushaltsjahr.

Aus der Pflicht zur Aufstellung und Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses nach Ablauf des Haushaltsjahres entsteht ein erheblicher Zeitraum im Folgejahr des Haushaltsjahres, in dem die übertragenen Ermächtigungen üblicherweise bereits in Anspruch genommen werden sollen. Der Rat ist daher über die Ermächtigungsübertragungen zu unterrichten, sobald im Rahmen der Aufstellung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses eine entsprechende Festlegung erfolgt ist und nicht nur im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses. Der Gegenstand der Unterrichtung sollten dabei nicht nur die von der gemeindlichen Verwaltung bestimmten Ermächtigungsübertragungen, sondern auch die gesetzlich weitergeltenden haushaltswirtschaftlichen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 24 GemHVO NRW**

Ermächtigungen sein, sofern solche Ermächtigungen noch nicht oder nicht vollständig von der Gemeinde in Anspruch genommen worden sind, z. B. die Kreditermächtigungen (vgl. §§ 86 und 89 GO NRW).

Die Gemeinde sollte in diesem Zusammenhang eine Inanspruchnahme der übertragenen Ermächtigungen jedoch möglichst erst vornehmen, wenn sie den Rat über die vorgenommenen Übertragungen unterrichtet hat. Diese Vorgehensweise ist nicht zwingend, denn es ist haushaltsrechtlich nur bestimmt worden, dass die haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen übertragbar sind (vgl. § 22 Absatz 1 Satz 1 GemHVO NRW). Sofern daher der Rat im Rahmen der gemeindlichen Haushaltssatzung zu den haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen keine Beschränkungen festgelegt hat, besteht kein Hindernis für eine Inanspruchnahme der übertragenen Ermächtigungen vor der Unterrichtung des Rates. Sie bedürfen keiner gesonderten Beschlussfassung durch den Rat vor ihrer Inanspruchnahme.

#### **2.3.1.8 Die Unterrichtung über die örtlichen Vorschriften**

Eine ausdrückliche Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat der Gemeinde besteht über die vom Bürgermeister zu erlassenden örtlichen Vorschriften (vgl. § 31 GemHVO NRW). Diese Vorschrift über die Vorlage der Vorschriften zur Kenntnisnahme durch den Rat soll die Rechte des Rates in örtlich bedeutsamen Angelegenheiten sichern. Der Bürgermeister hat die örtlichen Vorschriften zur Sicherung der ordnungsgemäßen Erledigung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung zu erlassen, weil er verantwortlich für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Verwaltung ist. Die örtlichen Vorschriften wirken sich jedoch auch auf die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft aus und berühren daher die Budgetrechte des Rates.

Es ist deshalb geboten, den Rat über die örtlichen Vorschriften zu unterrichten. Einen Anlass für diese Unterrichtung stellen dabei die Inhalte der zu erlassenden Vorschriften selbst dar sowie deren Wirkungen auf den gemeindlichen Geschäftsablauf. Die örtlichen Vorschriften sollen daher nicht nur einfache Ausführungen zu den einzuhaltenden Sicherheitsstandards enthalten, sondern auch die Gegebenheiten aus der örtlichen Verwaltungsorganisation angemessen berücksichtigen. Diese Vorgaben verdeutlichen die eigene sachliche Verantwortung der Gemeinde, insbesondere hinsichtlich des Umgangs mit den gemeindlichen Zahlungsmitteln und den Wertgegenständen. Die örtlichen Vorschriften sind daher grundsätzlich so gewichtig, dass auf eine Kenntnisnahme durch den Rat der Gemeinde nicht verzichtet werden kann.

#### **2.3.1.9 Die Unterrichtung über Zinssicherungsgeschäfte**

Eine wichtige Gemeindeangelegenheit, die zu einer Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat der Gemeinde führt, stellen gemeindliche Zinssicherungsgeschäfte dar. Mit einem Zinsrisikomanagement können die Gemeinden bei variabel verzinslichen Verbindlichkeiten, bei auslaufenden Zinsvereinbarungen oder bei Umschuldungen sowie bei der Aufnahme neuer Kredite das Risiko von Zinssteigerungen wirksam steuern, um die haushaltsmäßigen Belastungen in vertraglichen Grenzen zu halten. In diesem Zusammenhang können auch Zinsderivate zum Einsatz kommen, wenn bei der Gemeinde ausreichend Kenntnisse über die Risiken und Chancen solcher Finanzinstrumente vorliegen und ein sorgfältiger Umgang damit sowie eine Überwachung und Kontrolle erfolgt.

Diese Gegebenheiten stellen jedoch vielfach eine erhebliche Herausforderung für die gemeindliche Kreditwirtschaft und die Geldanlage durch die Gemeinde dar. Es sollen grundsätzlich eine Optimierung von Kreditkonditionen erreicht und die Zinsrisiken durch den Einsatz von Zinsderivaten begrenzt werden. Die Gemeinde hat bei solchen Finanzgeschäften grundsätzlich den Vorrang der Sicherheit und der Risikominimierung zu beachten. Sie darf die vielfältigen Möglichkeiten der Kapitalmärkte nur in einem angemessenen und vertretbaren Umfang in Anspruch nehmen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 24 GemHVO NRW**

Im Zusammenhang damit soll von der Gemeinde auch die Beteiligung des Rates erfolgen. Es soll gemeinsam unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse die Einrichtung eines örtlichen Zinsrisikomanagements sowie die Verantwortung beim Abschluss von Zinssicherungsgeschäften festgelegt werden. Im Zweifel dürften z. B. die Entscheidungen über den Einsatz von Zinsderivaten durch die Gemeinde als bedeutsame Geschäfte für die Gemeinde anzusehen sein, sodass deswegen eine Ratsbeteiligung zwingend geboten ist.

Es ist daher sachgerecht, örtlich festzulegen, ob und welche Zinssicherungsgeschäfte die gemeindliche Verwaltung als Geschäfte der laufenden Verwaltung abschließen darf (vgl. § 41 GO NRW). Es muss dabei abgegrenzt werden, welche Geschäfte einem Zustimmungsvorbehalt des Rates unterliegen, z. B. abhängig vom Geschäftsvolumen oder von einer anderen Wertgrenze, unterhalb derer dann von einer untergeordneten Bedeutung für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde ausgegangen werden kann. Mit dem Rat sollten dazu zeitnahe und sachgerechte Informationspflichten über die gemeindlichen Finanzgeschäfte vereinbart werden, die von der gemeindlichen Verwaltung eigenverantwortlich abgeschlossen werden können. Für besondere Gegebenheiten kann sich der Rat gleichwohl eine vorherige Beteiligung vorbehalten.

### **2.3.2 Die regelmäßige unterjährige Unterrichtung**

Die Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat der Gemeinde kann sich auf eine Vielzahl von wichtigen Gemeindeangelegenheiten und haushaltswirtschaftliche Besonderheiten erstrecken. Für die Steuerung der Gemeinde ist aber gleichwohl eine regelmäßige unterjährige Unterrichtung des Rates geboten. Die haushaltswirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde sowie deren Auswirkungen auf die gemeindliche Aufgabenerfüllung und umgekehrt erfordern grundsätzlich eine unterjährige Beteiligung des Rates. Insbesondere die strategische Steuerung der Gemeinde und die Festlegung von Zielen, die dem Rat obliegen, erzeugen besondere Informationsbedürfnisse zu den örtlichen Politikfeldern und Rahmenbedingungen. In diesem Zusammenhang können auch die örtlich gebildeten Budgets zum Anlass genommen werden, mehrmals jährlich den Rat über die Erreichung der gesetzten Finanz- und Leistungsziele zu unterrichten.

Unter örtlichen Steuerungsgesichtspunkten bzw. Steuerungserfordernissen müssen die Inhalte der unterjährigen Unterrichtungspflichten des Bürgermeisters mit dem Rat abgestimmt werden. Auch die besonderen Anlässe und die Zeiträume der Berichtspflichten durch den Bürgermeister sollten im Zusammenwirken mit dem Rat festgelegt werden. Ebenso auch die Vorgehensweise in den Fällen, in denen aus haushaltswirtschaftlicher Sicht eine gesonderte Beschlussfassung durch den Rat geboten ist. Dabei ist örtlich auch die Form der Erfüllung der Informationspflicht zu klären.



**§ 25**  
**Vergabe von Aufträgen**

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

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

**Erläuterungen zu § 25:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Grundlagen gemeindlicher Auftragsvergaben**

Die Gemeinde benötigt zur Erfüllung ihrer unterschiedlichen Aufgaben eine Vielzahl von Wirtschaftsgütern und Vermögensgegenständen, die sie bei Dritten einkauft bzw. am Markt erwirbt. Ein solcher Erwerb vollzieht sich regelmäßig durch einen gegenseitigen Vertrag, der den Dritten zur Lieferung oder Leistung von Wirtschaftsgütern und die Gemeinde zur Entgeltzahlung an den Dritten verpflichtet. Die Gemeinde als Gebietskörperschaft tritt dabei gegenüber den Dritten als öffentliche Auftraggeber auf (vgl. § 1 Absatz 2 GO NRW i.V.m. § 98 Nummer 1 GWB). Die Ziele und Zwecke des Erwerbs von Wirtschaftsgütern und Dienstleistungen durch öffentliche Auftraggeber haben zu Grundsätzen und Auswahlkriterien bzw. Maßstäben geführt, die auch von der Gemeinde zu beachten sind, um ein den gemeindlichen Anforderungen entsprechendes Angebot zu erhalten.

Ein Beschaffungsvorgang der Gemeinde ist dabei der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zuzurechnen, sodass ein solcher gemeindlicher Geschäftsvorfall grundsätzlich unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten abzuwickeln ist. Bei derartigen gemeindlichen Geschäftsvorfällen besteht regelmäßig ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Sach- oder Dienstleistung eines Dritten und des von der Gemeinde dafür zu zahlenden Entgeltes. Die Gemeinde sollte ihre Aufträge nach allgemeinen Grundsätzen vergeben (vgl. § 97 GWB), soweit nicht andere rechtliche Vorschriften zur Anwendung kommen. Nachfolgend werden die Grundsätze aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Grundsätze für Vergabeverfahren</b>	
<b>§ 97 GWB</b>	<b>ALLGEMEINE GRUNDSÄTZE</b>
Absatz 1	Öffentliche Auftraggeber beschaffen Waren, Bau- und Dienstleistungen nach Maßgabe der folgenden Vorschriften im Wettbewerb und im Wege transparenter Vergabeverfahren.
Absatz 2	Die Teilnehmer an einem Vergabeverfahren sind gleichzubehandeln, es sei denn, eine Benachteiligung ist aufgrund dieses Gesetzes ausdrücklich geboten oder gestattet.
Absatz 3	Mittelständische Interessen sind bei der Vergabe öffentlicher Aufträge vornehmlich zu berücksichtigen. Leistungen sind in der Menge aufgeteilt (Teillose) und getrennt nach Art oder Fachgebiet (Fachlose) zu vergeben. Mehrere Teil- oder Fachlose dürfen zusammen vergeben werden, wenn wirtschaftliche oder technische Gründe dies erfordern. Wird ein Unternehmen, das nicht öffentlicher Auftraggeber ist, mit der Wahrnehmung oder Durchführung einer öffentlichen Aufgabe betraut, verpflichtet der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 25 GemHVO NRW**

<b>Die Grundsätze für Vergabeverfahren</b>	
<b>§ 97 GWB</b>	<b>ALLGEMEINE GRUNDSÄTZE</b>
	Auftraggeber das Unternehmen, sofern es Unteraufträge an Dritte vergibt, nach den Sätzen 1 bis 3 zu verfahren.
Absatz 4	Aufträge werden an fachkundige, leistungsfähige sowie gesetzestreu und zuverlässige Unternehmen vergeben. Für die Auftragsausführung können zusätzliche Anforderungen an Auftragnehmer gestellt werden, die insbesondere soziale, umweltbezogene oder innovative Aspekte betreffen, wenn sie im sachlichen Zusammenhang mit dem Auftragsgegenstand stehen und sich aus der Leistungsbeschreibung ergeben. Andere oder weitergehende Anforderungen dürfen an Auftragnehmer nur gestellt werden, wenn dies durch Bundes- oder Landesgesetz vorgesehen ist.
Absatz 4a	Auftraggeber können Präqualifikationssysteme einrichten oder zulassen, mit denen die Eignung von Unternehmen nachgewiesen werden kann.
Absatz 5	Der Zuschlag wird auf das wirtschaftlichste Angebot erteilt.
Absatz 6	Die Bundesregierung wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates nähere Bestimmungen über das bei der Vergabe einzuhaltende Verfahren zu treffen, insbesondere über die Bekanntmachung, den Ablauf und die Arten der Vergabe, über die Auswahl und Prüfung der Unternehmen und Angebote, über den Abschluss des Vertrages und sonstige Fragen des Vergabeverfahrens.
Absatz 7	Die Unternehmen haben Anspruch darauf, dass der Auftraggeber die Bestimmungen über das Vergabeverfahren einhält.

*Abbildung 396 „Die Grundsätze für Vergabeverfahren“*

Zu den bei Vergaben geltenden Maßstäben gehört z. B. bei der Auswahl eines Dritten als Vertragspartner auch dessen Qualifikation und Leistungsfähigkeit zu prüfen. Die Gemeinde soll möglichst das beste wirtschaftliche Verhältnis zwischen der vom Dritten zu erbringenden Leistung oder Lieferung und dem von der Gemeinde zu zahlenden Preis zu erreichen. Eine künstliche Aufteilung der beauftragten Leistungen soll deshalb grundsätzlich unterbleiben. Sie kann aber in besonderen Fällen geboten sein, z. B. wegen unterschiedlicher Bieter oder wegen der ansonsten fehlenden Umsetzbarkeit des gemeindlichen Vorhabens.

## **2. Die Ausschreibungspflichten der Gemeinde**

Diese Vorschrift beinhaltet eine Ausschreibungspflicht für die Gemeinde vor der Vergabe eines öffentlichen Auftrages, sofern nicht vor Ort besondere Ausnahmetatbestände vorliegen. Sie erfasst sämtliche Vergaben von gemeindlichen Aufträgen, also alle Lieferungen und Leistungen, die unterhalb der Schwellenwerte (ohne Umsatzsteuer) der Europäischen Union liegen. Dabei gilt grundsätzlich für die Gemeinde, je formloser eine gemeindliche Auftragsvergabe unter Beachtung der einschlägigen Vorschriften durchgeführt wird, desto transparenter muss das gemeindliche Verfahren sowie die Entscheidung der Auftragsvergabe ausgestaltet sein. Die grundsätzliche Verpflichtung der Gemeinde zur öffentlichen Ausschreibung von Vergaben soll sicherstellen, dass die Angebote an die Gemeinde von den infrage kommenden Anbietern im Leistungswettbewerb mit den Mitbewerbern zustande kommen. Die Gemeinde soll zudem in die Lage versetzt werden, unter Ausnutzung aller Chancen am Markt das für sie wirtschaftlich günstigste Angebot zu erzielen. Das von der Gemeinde für die Vergabe eines Auftrages angewandte Verfahren muss grundsätzlich allen Anbietern offen stehen, transparent sein und dem Grundsatz der Nichtdiskriminierung genügen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 25 GemHVO NRW**

Auf das Vergabewesen der Gemeinden wirken sich unmittelbar auch die einschlägigen Vorschriften der Europäischen Union aus. Der Absatz 2 der Vorschrift enthält deshalb eine Klarstellung, dass sich die Vergabevorschrift nur auf das gemeindliche Handeln und den Auftragsrahmen bzw. das Verfahren beziehen kann, das unterhalb der von der Europäischen Union festgesetzten Schwellenwerte liegt. Oberhalb der Schwellenwerte gilt das von der EU bestimmte Vergaberecht, das in bundeseinheitliche Vorschriften umgesetzt worden ist. Die Vergabe von Aufträgen durch Gemeinden teilt sich daher grundsätzlich in zwei Regelungsbereiche. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die Zweiteilung im Vergabewesen auch dazu führt, bestimmte Begriffe inhaltlich unterschiedlich anzuwenden, z. B. im Bereich des Bauwesens.

### **3. Die Schwellenwerte der Europäischen Union**

Vor jeder Auftragsvergabe hat die Gemeinde zu prüfen, ob ihr Auftrag einen Auftragswert umfasst, der die von der EU-Kommission bekannt gegebenen Schwellenwerte erreicht oder überschreitet. Die zu beachtenden Schwellenwerte ergeben sich dabei i.d.R. aus § 100 Absatz 1 GWB i.V.m. § 2 der Verordnung über die Vergabe öffentlicher Aufträge (VgV) in der jeweils im Bundesgesetzblatt (BGBl) veröffentlichten aktuellen Form, soweit eine Verordnung der EU-Kommission nicht unmittelbar anzuwenden ist.

Durch die Verordnung (EU) Nr. 1251/2011 der Kommission vom 30.11.2011 wurden die EU-Richtlinien 2004/17/EG, 2004/18/EG und 2009/81/EG und dabei die bisherigen Schwellenwerte für die Vergabe öffentlicher Aufträge nach europäischem Vergaberecht geändert. Die neuen Schwellenwerte gelten unmittelbar in den EU-Mitgliedsstaaten. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die Schwellenwerte von der EU-Kommission regelmäßig aktualisiert werden. Ab dem Stichtag 1. Januar 2012 gelten derzeit folgende Schwellenwerte auch für die Gemeinde (vgl. Abbildung).

<b>Die Schwellenwerte der Europäischen Union</b>	
Für Liefer- und Dienstleistungsaufträge im Sektorenbereich (Trinkwasser- oder Energieversorgung, Verkehrsbereich):	<b>400.000 €</b>
Für alle anderen Liefer- und Dienstleistungsaufträge:	<b>200.000 €</b>
Für Bauaufträge:	<b>5.000.000 €</b>

*Abbildung 397 „Die Schwellenwerte der Europäischen Union“*

Die aufgeführten Schwellenwerte sind von der Gemeinde bei ihren Auftragsvergaben anzuwenden. Sofern der gemeindliche Auftragswert den betreffenden Schwellenwert erreicht oder überschreitet, hat die Gemeinde besondere Verfahrensvorgaben zu beachten und umzusetzen, die in den einzelnen Vergabeordnungen näher bestimmt sind (vgl. z. B. VOB oder VOL). Das gemeindliche Vergabeverfahren ist dann insgesamt darauf auszurichten.

### **4. Die Besonderheiten bei Auftragsvergaben**

#### **4.1 Die Vermeidung von Interessenkonflikten**

Im Rahmen von Vergabeentscheidungen kann es zu einem Mitwirkungsverbot voreingenommener Personen kommen, denn es gilt sicherzustellen, dass für die Gemeinde als Auftraggeber nur Personen tätig werden, die in ihren Interessen weder mit einem Bieter noch einem Beauftragten des Bieters verbunden sind, noch diese bera-

ten und auch nicht selbst Bieter oder Bewerber gegenüber der Gemeinde sind. Auch ein Angehörigenstatus zum Bieter oder Bewerber führt zur Voreingenommenheit eines Beschäftigten in diesem Sinne. Die Gemeinde hat deshalb dafür zu sorgen, dass bei ihr tätige und im Rahmen von Vergabeverfahren voreingenommene Beschäftigte nicht auf relevante Vergabeentscheidungen einwirken können.

Unter Sicherheitsaspekten sollte daher von der Gemeinde bestimmt werden, dass eine Entscheidung über die Vergabe von gemeindlichen Aufträgen durch Beschäftigte der Gemeinde mindestens von zwei Personen zu treffen ist (Vieraugenprinzip). Auch die Festlegung einer Rotation, sodass Beschäftigte in korruptionsgefährdeten Bereichen in der Regel nicht länger als fünf Jahre ununterbrochen eingesetzt werden, gehört dazu. Örtliche notwendige Sicherungsvorgabe müssen sich daher auf alle Tätigkeiten in mündlicher oder schriftlicher Form oder sonstige Handlungen beziehen, die zur Meinungsbildung über die zutreffende Sachentscheidung oder das Vergabeverfahren beitragen sollen. Das Neutralitätsgebot verlangt dazu von der Gemeinde, den Beschäftigten aber auch Dritten eine Einflussnahme auf ein gemeindliches Vergabeverfahren zu verwehren, soweit sie ein unmittelbares oder mittelbares Interesse an der Vergabeentscheidung der Gemeinde haben könnten.

#### **4.2 Auftragsvergabe und Liquiditätsplanung**

Im Rahmen eines Vergabeverfahrens sollte die Gemeinde ihre haushaltsmäßige Planung der voraussichtlichen Umsetzung der gemeindlichen Maßnahme bereits beginnen. Dazu gehört nicht nur die haushaltsmäßige Einbeziehung der Maßnahme in die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung der Gemeinde, sondern auch in die örtliche Liquiditätsplanung, denn die Gemeinde hat grundsätzlich ihre Liquidität einschließlich der Finanzierung ihrer Investitionen sicherzustellen (vgl. § 75 Absatz 6, § 84 und § 89 Absatz 1 GO NRW i.V.m. § 30 Absatz 6 GemHVO NRW). In diesem Zusammenhang sollte bei der Gemeinde auch das Forderungssicherungsgesetz (FoSiG) vom 23.10.2008 (BGBl. I S. 2022) Beachtung finden, denn danach kann z. B. ein Unternehmer von der Gemeinde als „Besteller“ eine Abschlagszahlung verlangen. Diese Zahlung darf dann von der Gemeinde nicht verweigert werden, auch nicht wegen vorhandener (unwesentlicher) Mängel (vgl. § 632a BGB). Mit dem Gesetz sind zudem neue Regelungen über die Fälligkeit von Vergütungen getroffen worden (vgl. § 642 BGB).

#### **4.3 Aufgabenübertragung und Vergabe**

Als Vergabe von gemeindlichen Aufträgen im Sinne dieser Vorschrift wird nicht die Übertragung von Aufgaben der Gemeinde an eine benachbarte Gemeinde oder eine Aufgabenübertragung zwischen einer kreisfreien Stadt und einem benachbarten Kreis angesehen (vgl. § 3 Absatz 5 GO NRW). Diese Sachlage gilt entsprechend auch für eine Aufgabenübertragung an eine benachbarte Gemeinde oder zwischen einer kreisfreien Stadt und einem benachbarten Kreis (vgl. § 4 Absatz 5 GO NRW). Die Errichtung von Zweckverbänden nach dem Gesetz über kommunale Gemeinschaftsarbeit sowie die Aufgabenübertragung der Gemeinde an einen solchen Zweckverband unterliegt ebenfalls nicht den vergaberechtlichen Bestimmungen.

#### **4.4 Vermögensveräußerung und Vergabe**

Bei der Veräußerung eines gemeindlichen Grundstückes besteht regelmäßig keine Pflicht der Gemeinde zur öffentlichen Ausschreibung. Die Pflicht entsteht auch nicht, wenn allgemeine baurechtliche Vorgaben bestehen, z. B. aufgrund der örtlichen Bauleitplanung. Gemeindliche Grundstücksveräußerungen sind aber dann als ausschreibungspflichtige Leistungsverträge anzusehen, wenn die Gemeinde sich dadurch eine ihr unmittelbar wirtschaftlich zugutekommende Bauleistung durch Dritte gemäß der von ihr als Auftraggeber genannten Erfordernisse beschafft (vgl. § 99 Absatz 3 GWB).

Ein solcher Fall kann z. B. entstehen, wenn aus der Bauplanung der Gemeinde heraus eine Grundstücksveräußerung mit einem bestimmten Bauauftrag für den Erwerber verbunden wird. Eine solche Sachlage zeigt sich z. B. dadurch, dass von der Gemeinde gesonderte Terminvorgaben für die Fertigstellung des Objektes gemacht werden, das Objekt eine bestimmte Wertgrenze überschreitet und nach seiner Fertigstellung in das Eigentum der Gemeinde übergeht. Unter Beachtung der einschlägigen Schwellenwerte kann dann von der Gemeinde ggf. eine europaweite Ausschreibung vorzunehmen sein.

#### **4.5 Altersvorsorge und Vergabe**

Dem gemeindlichen Vergaberecht unterliegt auch eine Rahmenvereinbarung zur Einrichtung einer betrieblichen Altersvorsorge für Beschäftigte, z. B. nach dem „Tarifvertrag zur Entgeltumwandlung für Arbeitnehmer/-innen im kommunalen öffentlichen Dienst (TV-EUmw/VKA)“ vom 18.02.2003. Aufgrund des Tarifvertrages können Teile der künftigen Entgeltansprüche auf Verlangen der Beschäftigten teilweise zur Verwendung für die betriebliche Altersversorgung verwendet bzw. umgewandelt werden. Die dafür erforderliche Einschaltung eines Dritten zur Durchführung eines solchen Vorhabens unterliegt dem Vergaberecht. Es bestehen dafür keine tarifvertraglichen Privilegien und der Status der Gemeinde als öffentlicher Auftraggeber entfällt nicht durch den Tarifvertrag (vgl. Urteil des EuGH vom 15.07.2010, Rs. C-271/08).

#### **4.6 Das Vergaberegister**

##### **4.6.1 Die Inhalte und Zwecke**

Das Gesetz zur Verbesserung der Korruptionsbekämpfung enthält die Vorgabe zur Errichtung einer Informationsstelle beim Finanzministerium Nordrhein-Westfalen, bei der ein Vergaberegister errichtet und geführt wird. Dafür hat die Gemeinde besondere Daten zu liefern, damit zwischen den öffentlichen Stellen sachbezogene Informationen über die Zuverlässigkeit von natürlichen Personen, juristischen Personen und Personenvereinigungen bei der Vergabe öffentlicher Aufträge ausgetauscht werden können (vgl. § 3 KorruptionsbG). Im Vergaberegister sollen Informationen über Vergabeausschlüsse und Hinweise auf Verfehlungen, die nicht zu einem Vergabeausschluss geführt haben, vorgehalten werden. Diese Informationen sollen u.a. auch der Vorbereitung und Prüfung von Vergabeentscheidungen der Gemeinde dienen.

Zu diesem Zweck werden in dem Vergaberegister insbesondere Daten über natürliche Personen gespeichert und verarbeitet, die von der Vergabe öffentlicher Aufträge ausgeschlossen worden sind oder über die ein Eintrag im Sinne des § 5 Absatz 2 KorruptionsbG erfolgt ist. Es werden dort aber auch Daten über juristische Personen und Personenvereinigungen oder deren Teile gespeichert und verarbeitet, die von der Vergabe öffentlicher Aufträge ausgeschlossen worden sind oder deren Beschäftigte im Rahmen des Dienstverhältnisses eine Verfehlung begangen haben, die im Sinne des § 5 Absatz 2 KorruptionsbG in das Vergaberegister einzutragen ist.

##### **4.6.2 Die Anzeigepflichten**

Die Gemeinde ist verpflichtet, dem Vergaberegister bestimmte Daten zu melden, sobald sie in Bezug auf natürliche Personen, juristische Personen oder Personenvereinigungen einen Vergabeausschluss ausspricht oder ihr einzutragende Verfehlungen im Sinne von § 5 KorruptionsbG im Rahmen ihrer Aufgabenwahrnehmung bekannt werden (vgl. § 6 Absatz 1 KorruptionsbG). Sie hat außerdem im Rahmen ihrer Auftragsvergaben die Vergabe von Aufträgen anzuzeigen, deren Wert 200.000 Euro übersteigt und die keine Inhousegeschäfte der Gemeinde im Sinne des Vergaberechts darstellen.

Solche Auftragsvergaben sind auch die örtliche Rechnungsprüfung und der Gemeindeprüfungsanstalt anzuzeigen (vgl. § 16 Absatz 1 KorruptionsbG). Dabei ist zu berücksichtigen, dass der örtlichen Rechnungsprüfung die Prüfung von Vergaben obliegt (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 8 GO NRW). Eine Anzeigepflicht besteht in entsprechender Weise auch für die gemeindlichen Vermögensveräußerungen. In solchen Fällen sind der gemeindlichen Anzeige eine Liste der Angebote aller Bieterinnen und Bieter sowie Bewerberinnen und Bewerber mit Namen und Preis sowie die Auswahlentscheidung der Gemeinde einschließlich einer Begründung beizufügen.

#### **4.6.3 Die Anfragepflichten**

Vor der Erteilung eines Auftrags hat die Gemeinde bei der o.a. Informationsstelle anzufragen, ob Eintragungen hinsichtlich der Bieterin oder des Bieters oder der Bewerberin oder des Bewerbers, die/der den Zuschlag erhalten soll, vorliegen. Derartige Anfragen sind bei der Vergabe von Liefer- und Dienstleistungsaufträgen mit einem Wert über 25.000 Euro oder 50.000 Euro bei Vergaben von Bauleistungen, jeweils netto nach Abzug der Umsatzsteuer, erforderlich und von der Gemeinde an die Informationsstelle zu richten. Unterhalb der genannten Wertgrenzen hat die Gemeinde im Rahmen ihres pflichtgemäßen Ermessens über eine Anfrage zu entscheiden (vgl. § 8 KorruptionsbG). Nach der Auskunftserteilung sind von der Gemeinde die erhaltenen Informationen zu dokumentieren. Sie muss dann in eigener Verantwortung darüber entscheiden, ob aufgrund der erhaltenen Informationen ein Ausschluss eines Bieters zu erfolgen hat oder erfolgen soll.

#### **4.7 Die Präqualifikation der Bieter**

Die Gemeinde kann im Rahmen eines Auftragsverfahrens für den Nachweis der Fachkunde und Eignung eines Bieters grundsätzlich nur Informationen verlangen, die der Sicherstellung der Ordnungsmäßigkeit der Durchführung des gemeindlichen Auftrages dienen. Dazu können auch Nachweise gehören, die durch Präqualifizierungsverfahren erworben sind, soweit diese in die gemeindlichen Vergabeverfahren einbezogen werden dürfen. Bundesweit bestehen besondere zentrale Online-Präqualifikations- und Auskunftsdatenbanken (im Internet unter: [www.pq-verein.de](http://www.pq-verein.de)).

Diese PQ-Datenbanken enthalten alle Unternehmen, die von den Stellen für die Präqualifikation von Bauunternehmen auf ihre Eignung (Fachkunde, Leistungsfähigkeit, Zuverlässigkeit) im VOL-Bereich bzw. VOB-Bereich überprüft worden sind. Die Gemeinde hat dabei (nach einmaliger Registrierung) - wie andere öffentliche Auftraggeber - die Möglichkeit, die auftragsunabhängige Zertifizierung von Eignungsnachweisen präqualifizierter Unternehmen einzusehen und kann dadurch ihren Aufwand im Vergabeverfahren reduzieren.

#### **4.8 Der Vergabevermerk**

Nach Nummer 4 der von der Gemeinde anzuwendenden Vergabegrundsätze empfiehlt das Land den Gemeinden, zur Vermeidung rechtlicher Risiken bei Aufträgen über Bauleistungen unterhalb der EU-Schwellenwerte grundsätzlich die Teile A (Abschnitt 1), B und C der Vergabe- und Vertragsordnung für Bauleistungen (VOB) in der jeweils geltenden, im Bundesanzeiger veröffentlichten Fassung anzuwenden (vgl. Runderlass des Innenministeriums vom 22.03.2006; SMBl. NRW. 6300). Diese Empfehlung gilt entsprechend bei Aufträgen der Gemeinden über Liefer- und Dienstleistungen unterhalb der EU-Schwellenwerte, bei denen grundsätzlich die Teile A (Abschnitt 1) und B der Verdingungsordnung für Leistungen (VOL) in der jeweils geltenden, im Bundesanzeiger veröffentlichten Fassung angewendet werden sollten (vgl. o.a. Runderlass des Innenministeriums).

In diesen Teilen sind die Bestimmungen verankert, dass über die Vergabe von öffentlichen Aufträgen ein Vermerk zu fertigen ist, der die einzelnen Stufen des Verfahrens, die maßgebenden Feststellungen sowie die Begründung der einzelnen Entscheidungen enthalten muss (vgl. § 30 Nummer 1 VOB/A und § 30 Nummer 1 VOL/A). Ein

solcher Vermerk sollte von Anfang an zeitnah und begleitend zu den gemeindlichen Entscheidungen verfasst und fortgeschrieben werden. Die Gemeinde kann dadurch ihre Dokumentationspflichten und der Nachprüfbarkeit des gemeindlichen Handelns genügen. Bei den einzelnen festzuhaltenden Verfahrensschritten muss insbesondere die Begründung nachvollziehbar und stichhaltig sein. Ein Vergabevermerk der Gemeinde muss zudem den Ablauf des gemeindlichen Vergabeverfahrens insgesamt wiedergeben. Der Vermerk kann ggf. in ein vergaberechtliches Nachprüfungsverfahren oder ein gerichtliches Verfahren als Beweismittel einbezogen werden.

#### **4.9 Sonstige Aspekte**

Eine Vielzahl von weiteren Aspekten ist im gemeindlichen Vergabeverfahren zu beachten. Zu solchen Aspekten oder Verfahrensteilen gehören die Vergabe an selbstständige gemeindliche Organisationseinheiten, der Ablauf des Vergabeverfahrens mit Prüfung und Wertung der Angebote sowie der Zuschlagserteilung, die Berücksichtigung vergabefremder Erwägungen u.a. sowie auch Aspekte des Vergaberechtsschutzes in Form von Nachprüfungsverfahren. Diese fachlichen Themen stehen mit der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft unmittelbar in Verbindung. Sie werden jedoch dadurch nicht vorrangig durch das gemeindliche Haushaltsrecht bestimmt. Der Zusammenhang zeigt sich bei der Beurteilung, ob im Rahmen der gemeindlichen Auftragsvergabe ein „In-House-Geschäft“ der Gemeinde vorliegt, das keinen öffentlichen Auftrag im Sinne der Vergabegrundsätze darstellt, denn dadurch können gemeindliche Betriebe betroffen sein, die auch für den Gesamtabchluss der Gemeinde relevant sind.

#### **5. Die Vereinfachungen im Vergabeverfahren**

Zur Beschleunigung von Investitionen wurden Vereinfachungen im Vergabeverfahren für die Gemeinden zugelassen, z. B. durch die Festlegung von besonderen Wertgrenzen. Für Liefer- und Dienstleistungsaufträge sowie für Bauaufträge besteht die vereinfachte Möglichkeit zur Durchführung beschränkter Ausschreibungen und freihändiger Vergaben. Dabei bleiben aber die Grundsätze des Wettbewerbs, der Transparenz sowie der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit unberührt.

Die Vergabe von Liefer- und Dienstleistungen kann z. B. bis zu einem Auftragswert i.H.v. 100.000 Euro ohne Umsatzsteuer durch eine freihändige Vergabe oder eine beschränkte Ausschreibung erfolgen. Bei der Vergabe von Bauleistungen kann bis zu einem Auftragswert i.H.v. 100.000 Euro ohne Umsatzsteuer eine freihändige Vergabe und bis zu einem Auftragswert i.H.v. 1.000.000 Euro ohne Umsatzsteuer eine beschränkte Ausschreibung durchgeführt werden. Außerdem können beschränkte Ausschreibungen und freihändige Vergaben ohne öffentliche Aufforderung, sich um eine Teilnahme zu bewerben, abgewickelt werden. Bei beschränkten Ausschreibungen ist aber von der Gemeinde zu beachten, dass mindestens drei Angebote dazu einzuholen sind.

#### **6. Das dynamische elektronische Verfahren**

Nach Nummer 5 der von der Gemeinde anzuwendenden Vergabegrundsätze empfiehlt das Land den Gemeinden, zur Vermeidung rechtlicher Risiken bei Aufträgen über Liefer- und Dienstleistungen unterhalb der EU-Schwellenwerte grundsätzlich die Teile A (Abschnitt 1) und B der Verdingungsordnung für Leistungen (VOL) in der jeweils geltenden, im Bundesanzeiger veröffentlichten Fassung anzuwenden (vgl. Runderlass des Innenministeriums vom 22.03.2006; SMBl. NRW. 6300). Mit der Veröffentlichung der VOL/A, Ausgabe 2009, wurde mit dem neuen § 5 VOL/A für die öffentlichen Auftraggeber die Möglichkeit geschaffen, die Vergabe von Aufträgen durch ein dynamisches elektronisches Verfahren vorzunehmen.

Dieses Verfahren stellt ein zeitlich befristetes ausschließlich elektronisches offenes Vergabeverfahren zur Beschaffung marktüblicher Leistungen dar, bei denen die allgemein auf dem Markt verfügbaren Spezifikationen den

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 25 GemHVO NRW**

Anforderungen des Auftraggebers genügen müssen. De Gemeinde als öffentlicher Auftraggeber soll möglichst ebenfalls bei der Vergabe ihrer Aufträge ausschließlich elektronische Mittel verwenden. In solchen Fällen sind insbesondere folgende Vorgaben einzuhalten (vgl. Abbildung).

<b>Die Vorgaben für dynamische elektronische Verfahren</b>	
-	In der gemeindlichen Bekanntmachung der Ausschreibung ist von der Gemeinde anzugeben, ob es sich dabei um ein dynamisches elektronisches Verfahren handelt.
-	In den Vergabeunterlagen sind von der Gemeinde insbesondere der Gegenstand der beabsichtigten Beschaffungen sowie alle erforderlichen Informationen zum dynamischen elektronischen Verfahren, zur verwendeten elektronischen Ausrüstung der Gemeinde als Auftraggeber, zu den Datenformaten und zu den technischen Vorkehrungen und Merkmalen der elektronischen Verbindung zu präzisieren.
-	Ab dem Zeitpunkt der Veröffentlichung der Bekanntmachung und bis zur Beendigung des dynamischen elektronischen Verfahrens ist von der Gemeinde auf elektronischem Wege ein freier, unmittelbarer und uneingeschränkter Zugang zu den Vergabeunterlagen und den zusätzlichen Dokumenten zu gewähren. In der gemeindlichen Bekanntmachung ist die Internet-Adresse anzugeben, unter der diese Dokumente abgerufen werden können.
-	Während der gesamten Laufzeit des dynamischen elektronischen Verfahrens hat der Auftraggeber jedem Unternehmen zu ermöglichen, ein vorläufiges Angebot zu unterbreiten, um zur Teilnahme am dynamischen elektronischen Verfahren zugelassen zu werden. Er hat dieses Angebot innerhalb einer angemessenen Frist zu prüfen. Die Auftraggeber haben das Unternehmen unverzüglich darüber zu unterrichten, ob das Unternehmen zur Teilnahme am dynamischen elektronischen Verfahren zugelassen ist oder sein vorläufiges Angebot abgelehnt wurde.
-	Die Gemeinde als Auftraggeber hat alle zugelassenen Unternehmen aufzufordern, endgültige Angebote für die zu vergebenden Aufträge einzureichen. Für die Einreichung der Angebote hat sie eine angemessene Frist festzulegen. Der Auftrag ist an das Unternehmen zu vergeben, das nach den in der Bekanntmachung für die Einrichtung des dynamischen elektronischen Verfahrens aufgestellten Zuschlagskriterien das wirtschaftlichste Angebot vorgelegt hat. Die Zuschlagskriterien können in der Aufforderung zur Abgabe eines endgültigen Angebots noch präzisiert werden.
-	Die Laufzeit eines dynamischen elektronischen Verfahrens darf grundsätzlich vier Jahre nicht überschreiten. Eine Überschreitung der Laufzeit ist nur in besonders zu begründenden Fällen zulässig.

*Abbildung 398 „Die Vorgaben für dynamische elektronische Verfahren“*

Zur Durchführung des dynamischen elektronischen Verfahrens muss z. B. das für die elektronische Übermittlung gewählte Netz allgemein verfügbar sein und darf den Zugang der Bewerber oder Bieter zu den Vergabeverfahren nicht beschränken. Auch die dafür verwendenden Programme und ihre technischen Merkmale müssen allgemein zugänglich, kompatibel mit allgemein verbreiteten Erzeugnissen der Informations- und Kommunikationstechnologie und dürfen nichtdiskriminierend sein (vgl. § 11 Absatz 2 und 3 VOL/A). Es ist zudem zu beachten, dass die Entscheidung der Gemeinde, auf ein eingeleitetes dynamisches elektronisches Verfahren zu verzichten, den zugelassenen Unternehmen unverzüglich mitzuteilen ist (vgl. § 13 Absatz 3 VOL/A). Es ist zu erwarten, dass in den nächsten Jahren die elektronische Vergabe das jetzige Vergabeverfahren vollständig ablösen wird.

In diesem Zusammenhang müssen die elektronisch übermittelten Angebote mit einer elektronischen Signatur nach dem Signaturgesetz versehen sein (vgl. § 13 Absatz 1 VOL/A). Die Gemeinde als Auftraggeber hat bei diesen Ausschreibungen die Unversehrtheit und Vertraulichkeit der eingegangenen Angebote zu gewährleisten. Die Unversehrtheit ist dabei durch entsprechende organisatorische und technische Lösungen nach den Anforderungen der Gemeinde als Auftraggeber und die Vertraulichkeit ist durch Verschlüsselung sicherzustellen (vgl. § 13 Absatz 2 VOL/A). Vor dem Einsatz eines elektronischen Vergabeverfahrens sollte die Gemeinde

zudem erkunden, ob der Kreis der möglichen Interessenten bzw. Anbieter auch in der Lage ist, in einem solchen Verfahren ein Angebot gegenüber der Gemeinde abzugeben.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Pflicht zur öffentlichen Ausschreibung):**

#### **1.1 Die Inhalte der öffentlichen Ausschreibung**

Bei einer öffentlichen Ausschreibung wird eine unbeschränkte Zahl von Unternehmen zur Einreichung von Angeboten öffentlich aufgefordert. Dabei ist von der Gemeinde eine Reihe von Grundsätzen zu beachten, die sowohl die Chancengleichheit für die Unternehmen sichern als auch das Interesse der Gemeinde an einem realen Ergebnis der Ausschreibung gewährleisten soll. Hierzu gehört eine eindeutige und erschöpfende Beschreibung der geforderten unternehmerischen Leistung, z. B. in Form eines konkreten Leistungsverzeichnisses. Sofern besondere Leistungen verlangt werden, die nach technischen Vorschriften oder der Verkehrsübung nicht unmittelbar zu den geforderten Leistungen gehören, sind diese von der Gemeinde im Einzelnen darzulegen.

Die Gemeinde muss auch alle sonstigen, die Preisermittlung beeinflussenden Umstände festlegen. Die öffentliche Ausschreibung ist zudem von der Gemeinde bekannt zu machen, z. B. in Tageszeitungen und anderen Veröffentlichungsblättern. Bei der Zuschlagserteilung sollen von der Gemeinde nur solche Angebote in Betracht gezogen werden, bei denen in der Person des Bieters die Erfüllung der vertraglichen Verpflichtungen gewährleistet ist und dieser die erforderliche Sachkenntnis und Leistungsfähigkeit besitzt. Den Zuschlag soll grundsätzlich das Angebot erhalten, welches unter Berücksichtigung aller Gesichtspunkte als das für die Gemeinde wirtschaftlichste erscheint, z. B. Preis, Ausführungsqualität, Ausführungsfrist, Betriebs- und sonstige Folgekosten.

#### **1.2 Der Verzicht auf eine öffentliche Ausschreibung**

Die Natur des Geschäfts oder besondere Umstände können es im Einzelfall rechtfertigen, dass die Gemeinde von einer öffentlichen Ausschreibung absehen kann. In diesen Fällen muss von der Gemeinde entweder eine beschränkte Ausschreibung oder eine freihändige Vergabe vorgenommen werden. Sofern die Voraussetzungen für einen Verzicht auf eine öffentliche Ausschreibung vorliegen, kann die Gemeinde nicht frei wählen, ob sie eine beschränkte Ausschreibung oder eine freihändige Vergabe vornimmt. Aus dem Sinn dieser Vorschrift ergibt sich eine sachgerechte Folge, sodass die Gemeinde zunächst prüfen muss, ob eine beschränkte Ausschreibung unzweckmäßig ist, bevor sie die freihändige Vergabe für ihre Auftragsvergabe wählt.

#### **1.3 Die beschränkte Ausschreibung**

Bei der beschränkten Ausschreibung wird unter Zugrundlegung derselben Grundsätze wie bei einer öffentlichen Ausschreibung nur eine beschränkte Zahl von Unternehmen zur Abgabe eines Angebotes aufgefordert. Sie ist durch die Gemeinde möglich, wenn z. B. die öffentliche Ausschreibung einen unvermeidbaren Aufwand verursachen würde, der zu dem Wert der erwünschten Leistung im Missverhältnis steht. Auf eine öffentliche Ausschreibung kann auch dann verzichtet werden, wenn diese voraussichtlich zu keinem annehmbaren Ergebnis führen wird oder aus anderen Gründen unzweckmäßig wäre. Bei der beschränkten Ausschreibung hat die Gemeinde aber die Grundsätze der öffentlichen Ausschreibung zu beachten.

#### **1.4 Die freihändige Vergabe**

Die freihändige Vergabe bedeutet, dass die Gemeinde einen Auftrag ohne vorheriges förmliches Verfahren erteilen darf. Sie kann nach freiem Ermessen ihren Auftrag an ein bestimmtes Unternehmen vergeben. Bei freihändigen Vergaben soll von der Gemeinde möglichst nicht stets dasselbe Unternehmen beauftragt, sondern unter den infrage kommenden Unternehmen auch gewechselt werden. Die freihändige Vergabe ist vertretbar, wenn z. B. aus besonderen Gründen für die Leistung nur ein bestimmtes Unternehmen in Betracht kommt. Eine solche Vergabeform ist auch zulässig, wenn die Leistung nach Art und Umfang vor der Vergabe nicht eindeutig und erschöpfend festgelegt werden kann. Sie kann außerdem nach der Aufhebung einer öffentlichen oder beschränkten Ausschreibung erfolgen, wenn eine erneute Ausschreibung kein annehmbares Ergebnis verspricht.

### **2. Zu Absatz 2 (Beachtung der Vergabebestimmungen):**

#### **2.1 Die Anwendung der Vergabegrundsätze**

Die Vorschrift verpflichtet die Gemeinden, diejenigen Vergabegrundsätze anzuwenden, die das Innenministerium bekannt gibt. Diese Vergabegrundsätze beziehen dabei auf den Auftragsbereich, der volumenmäßig unterhalb der Schwellenwerte der Europäischen Union liegt. Mit einer solchen Bekanntgabe wird den Gemeinden verdeutlicht, was sie bei einer Auftragsvergabe zu beachten haben. Der Ablauf von Vergaben im gemeindlichen Bereich wird dadurch gegenüber den Regelungen im staatlichen Bereich abgegrenzt. Die Vergabegrundsätze schaffen interne (haushaltsrechtliche) Verpflichtungen der Gemeinden. Sie regeln aber nicht die Rechtsverhältnisse zu Dritten im Rahmen der tatsächlichen Vergabe von Aufträgen.

Die Pflicht zur Anwendung der Vergabegrundsätze umfasst zugleich das Recht der Gemeinde, die im Rahmen der Grundsätze möglichen Entscheidungen, insbesondere auch über die Wahrnehmung von Ausnahmemöglichkeiten, im eigenen Ermessen und eigener Verantwortung zu treffen. Diese Vergabegrundsätze sollen die Gemeinde unterstützen und einen möglichst flexiblen, aber einheitlichen Handlungsrahmen für die Vergabe von öffentlichen Aufträgen ermöglichen. Mit den Vergabegrundsätzen werden für die Gemeinde bestimmte Rahmenbedingungen gesetzt (vgl. Abbildung).

<b>Die Rahmenbedingungen in den Vergabegrundsätzen</b>
- Abgrenzung des Begriffs „Öffentlicher Auftraggeber“.
- Klärung des Anwendungsbereichs außerhalb der gemeindlichen Verwaltung.
- Erläuterung allgemeiner Vergabeprinzipien.
- Erläuterung der Vergabe von Bauleistungen, von Liefer- und Dienstleistungsaufträgen und von freiberuflichen Leistungen.
- Vornahme einer typisierenden Betrachtungsweise zur vereinfachten Auswahl der Vergabeart.
- Zulässigkeit einer der Vergabe vorhergehenden elektronischen Auktion.
- Verweis auf die Regelungen zur Korruptionsverhütung.

*Abbildung 399 „Die Rahmenbedingungen in den Vergabegrundsätzen“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 25 GemHVO NRW**

Durch den Runderlass des Innenministeriums „Vergabegrundsätze für Gemeinden nach § 25 der Gemeindehaushaltsverordnung“ vom 22.03.2006 (SMBl. NRW. 6300) ist die Anwendung der Verdingungsordnung für Bauleistungen (VOB) für die Gemeinden für verbindlich erklärt worden (vgl. Nr. 4 des o.a. Runderlasses), sodass grundsätzlich die Teile A (Abschnitt 1), B und C der Vergabe- und Vertragsordnung für Bauleistungen (VOB) in der jeweils geltenden, im Bundesanzeiger (BAnz.) veröffentlichten Fassung anzuwenden sind. Ebenso sind zur Vermeidung rechtlicher Risiken bei Aufträgen über Liefer- und Dienstleistungen unterhalb der EU-Schwellenwerte grundsätzlich die Teile A (Abschnitt 1) und B der Verdingungsordnung für Leistungen (VOL) in der jeweils geltenden, im Bundesanzeiger veröffentlichten Fassung anzuwenden.

Die Anwendung der Verdingungsordnung für freiberufliche Leistungen (VOF) in der jeweils geltenden, im Bundesanzeiger veröffentlichten Fassung ist für Leistungen, die im Rahmen von freiberuflichen Tätigkeiten erbracht werden und deren Auftragswert unterhalb des EU-Schwellenwerts für Liefer- und Dienstleistungsaufträge liegt, ist dagegen nicht durch den o.a. Runderlass des Innenministeriums vorgeschrieben worden. Es wird in dem Erlass festgestellt, soweit eine freiberufliche Leistung eindeutig und erschöpfend beschreibbar sein sollte, dann die Regelungen für die Vergabe von Liefer- und Dienstleistungsaufträgen gelten.

Bei der Wahl der Vergabeart sind jedoch Vereinfachungen möglich, sofern durch deren örtliche Anwendung nicht die allgemeinen Vergabeprinzipien, die Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit und die allgemeinen Grundsätze nach § 3 TVgG NRW beachtet werden. Bei Liefer- und Dienstleistungen kann bis zu einem Auftragswert i.H.v. 100.000 Euro ohne Umsatzsteuer eine beschränkte Ausschreibung oder eine freihändige Vergabe durchgeführt werden. Bei Bauleistungen gilt dieser Auftragswert für eine freihändige Vergabe. Für eine beschränkte Ausschreibung besteht eine Grenze bei einem Auftragswert i.H.v. 1.000.000 Euro.

## **2.2 EU-Anforderungen für die Vergabe**

### **2.2.1 Allgemeine Sachlage**

Im Rahmen seiner Tätigkeit hat der Europäische Gerichtshof mehrere allgemeine Grundanforderungen für Vergaben der öffentlichen Hand aus dem EG-Vertrag heraus entwickelt. Dazu gehört u.a. die Schaffung einer notwendigen Transparenzpflicht, ein angemessener Umfang an Öffentlichkeit und ein unparteiisches Vergabeverfahren sowie eine Nachprüfungsberechtigung der EU. Diese Sachlage hat zur Folge, dass vor der Vergabe Unternehmen in anderen Mitgliedsstaaten Zugang zu angemessenen Informationen über einen öffentlichen Auftrag haben müssen, sodass sie ggf. ihr Interesse daran bekunden können.

Die abgeleiteten Anforderungen gelten zudem auch für die Auftragsvergaben der Gemeinden unterhalb der von der EU festgesetzten Schwellenwerte, wenn diese Aufträge in einem hinreichenden Zusammenhang mit dem Funktionieren des Binnenmarkts stehen (vgl. „Mitteilung über Vergaben öffentlicher Aufträge, für die die Vorschriften der Richtlinien für öffentliche Aufträge nicht oder nicht vollständig gelten“ vom 23.06.2006).

### **2.2.2 Die Prüfungspflicht des Auftraggebers**

Die Prüfung, ob ein Auftrag eine Binnenmarktrelevanz hat, obliegt dem einzelnen Auftraggeber. Sofern dieser zur Feststellung kommt, dass ein solcher Sachverhalt gegeben ist, muss er seine Auftragsvergabe unter Einhaltung der aus dem EU-Gemeinschaftsrecht abgeleiteten Anforderungen vornehmen. Die EU prüft bei Kenntnis einer möglichen Verletzung der Anforderungen, ob eine Binnenmarktrelevanz gegeben ist und leitet ggf. ein Vertragsverletzungsverfahren ein.



**§ 26**

**Stundung, Niederschlagung und Erlass**

(1) <sup>1</sup>Ansprüche dürfen ganz oder teilweise gestundet werden, wenn ihre Einziehung bei Fälligkeit eine erhebliche Härte für den Schuldner bedeuten würde und der Anspruch durch die Stundung nicht gefährdet erscheint. <sup>2</sup>Gestundete Beträge sind in der Regel angemessen zu verzinsen.

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

(3) <sup>1</sup>Ansprüche dürfen ganz oder zum Teil erlassen werden, wenn ihre Einziehung nach Lage des einzelnen Falles für den Schuldner eine besondere Härte bedeuten würde. <sup>2</sup>Das Gleiche gilt für die Rückzahlung oder Anrechnung von geleisteten Beträgen.

**Erläuterungen zu § 26:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Ansprüche der Gemeinde**

**1.1 Die gemeindlichen Ansprüche als Forderungen**

Im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entstehen aus dem öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Handeln der Gemeinde vielfältige Ansprüche gegenüber Dritten. Die Gemeinde hat i.d.R. ihre Leistungspflicht erfüllt, sodass ihr deshalb eine Gegenleistung des Dritten zusteht, z. B. in Form einer Geldleistung. Sofern bei der Gemeinde zum Abschlussstichtag noch Zahlungsleistungen eines Dritten ausstehen, hat die Gemeinde ihre Ansprüche mit dem geldlichen Gegenwert als Forderungen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Der Wertansatz in der Bilanz der Gemeinde ist dabei von den rechtlichen und den tatsächlichen Verhältnissen am jeweiligen Abschlussstichtag abhängig, z. B. von der Bestandskraft des gemeindlichen Leistungsbescheides oder von der Zahlungsfähigkeit des Schuldners der Gemeinde.

Die Gemeinde hat die zum Abschlussstichtag bestehenden Forderungen in ihrer Bilanz im Umlaufvermögen, getrennt nach öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Forderungen anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 2.2 GemHVO NRW). Eine weitere Unterteilung nach Schuldnern bietet sich insbesondere unter dem Gesichtspunkt der Konsolidierung im gemeindlichen Gesamtabschluss an, wenn örtlich dafür ein entsprechender Bedarf besteht. Bei der Bilanzierung von gemeindlichen Forderungen gilt zudem, dass in der Bilanz der Gemeinde ein Ansatz von Forderungen gegen sich selbst unzulässig ist.

**1.2 Die Bewertung der gemeindlichen Ansprüche**

Die bilanzielle Werthaltigkeit einer gemeindlichen Forderung zum Abschlussstichtag ist von unterschiedlichen Faktoren und Gegebenheiten bei der Gemeinde abhängig. Bei jedem noch nicht erfüllten Anspruch der Gemeinde können grundsätzlich Risiken für die Gemeinde bestehen, z. B. ein Ausfallrisiko. Zum Abschlussstichtag muss daher von der Gemeinde jeder noch bestehende Anspruch bzw. jede bilanzierte Forderung einer individuellen Risikoüberprüfung unter Beachtung des Grundsatzes der Einzelbewertung unterzogen werden. In diesem Verfahren sollen die haushaltsrechtlichen Vorschriften über die Stundung, die Niederschlagung und den Erlass von gemeindlichen Ansprüchen berücksichtigt werden, sofern über die bilanzielle Werthaltigkeit der gemeindlichen Ansprüche unter Berücksichtigung der Schuldner der Gemeinde entschieden wird.

Bei der Schätzung des möglichen Ausfallrisikos einer gemeindlichen Forderung muss zwischen den möglichen Risiken, die sich aus dem der Forderung zugrunde liegenden Geschäftsvorfall der Gemeinde ergeben, und den gemeindlichen Risiken, die sich aus der Durchsetzung der Forderung gegenüber dem Schuldner ergeben, getrennt werden. Die Risiken aus dem der Forderung zugrunde liegenden gemeindlichen Geschäftsvorfall dürfen nicht als Forderungsrisiken behandelt werden. Außerdem müssen auch die bei der Gemeinde für einzelne Forderungen ggf. vorhandenen Sicherheiten berücksichtigt werden. Eine Minderung des Wertes einer gemeindlichen Forderung kann z. B. auch notwendig werden, wenn gesetzliche Änderungen hinsichtlich der Leistungen der Gemeinde erfolgt sind, die sich auf von der Gemeinde bilanzierte Forderungen auswirken, weil die neuen Vorschriften eine Rückwirkung entfalten oder besondere Übergangsregelungen erlassen wurden.

Die Forderungen der Gemeinde, bei denen es an einer Durchsetzbarkeit gegenüber dem Schuldner fehlt, müssen von der Gemeinde im Rahmen ihrer Bilanzierung in der geschätzten Höhe des voraussichtlichen Ausfalls wertmäßig gemindert bzw. „abgeschrieben“ werden. Im Rahmen der Anpassung von bilanzierten Forderungen auf einen niedrigeren beizulegenden Wert muss dann von der Gemeinde geprüft werden, ob damit auch ein Verzicht auf gemeindliche Ansprüche einhergeht. Soweit ein solcher Zusammenhang besteht, muss im Rahmen der Wertberichtigung auch über die Vornahme einer Niederschlagung oder eines Erlasses des betreffenden gemeindlichen Anspruches entschieden werden.

### **1.3 Die Vornahme von Wertberichtigungen**

#### **1.3.1 Allgemeine Sachlage**

Die Veränderung von bilanzierten Forderungen bzw. bestehenden Ansprüchen der Gemeinde wird haushaltsmäßig als Wertberichtigung umgesetzt, sofern kein Erlass der gemeindlichen Forderung in Betracht kommt. Eine gemeindliche Wertberichtigung setzt dabei voraus, dass die vom Schuldner der Gemeinde geforderten Zahlungen voraussichtlich ganz oder teilweise nicht mehr geleistet werden, also ein Ausfallrisiko für die Gemeinde besteht. Für die Vornahme von Wertberichtigungen muss deshalb grundsätzlich ein Ausfallereignis bei den gemeindlichen Forderungen vorliegen oder ein Ausfallrisiko konkret zu erwarten sein. Der eingetretene oder zu erwartende Verlust für die Gemeinde und die ggf. noch möglichen Zahlungen bzw. die Zahlungsbereitschaft der Schuldner sind dazu sorgfältig zu schätzen, soweit diese nicht errechenbar sind. In die Beurteilung können dabei die Erfahrungen und die Kenntnisse der Gemeinde aus ihrem Forderungsmanagement einfließen.

Die von der Gemeinde vorzunehmenden Wertberichtigungen sollen aus Gründen der Transparenz und Klarheit der gemeindlichen Bilanz auf einem besonderen Wertberichtigungs- oder Korrekturkonto gebucht werden, das auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz zu führen ist (vgl. Kontengruppe 21 im NKF-Kontenrahmen). Dadurch wird eine notwendig gewordene Korrektur der "nicht-werthaltigen" Forderungen der Gemeinde ermöglicht und deren Nachvollziehbarkeit gewährleistet. Die Salden dieser Konten werden über das Forderungskonto abgeschlossen, denn ein eigener passivischer Ansatz in der Bilanz der Gemeinde ist nicht vorgesehen. Die Gemeinde kann im Rahmen der Wertberichtigung von gemeindlichen Forderungen eigenverantwortlich festlegen, ob sie ihre Forderungen einzeln (Einzelwertberichtigung) oder in pauschalierter Form (Pauschalwertberichtigung) an den zum Abschlussstichtag beizulegenden Wert anpasst. Sie darf jedoch, bezogen auf die einzelne gemeindliche Forderung, nur eine Form der Wertberichtigung anwenden.

#### **1.3.2 Die Einzelwertberichtigung**

Der bilanzielle Wert einer gemeindlichen Forderung kann durch das Verfahren der Einzelwertberichtigung verändert werden. Die Einzelwertberichtigung beruht auf einer individuellen Risikoprüfung jeder einzelnen Forderung durch die Gemeinde. Sie hat dabei die Pflicht, die eingetretene Vermögensminderung wertmäßig festzulegen. Die Gemeinde hat die zugrunde zu legende Ausfallwahrscheinlichkeit der gemeindlichen Forderung sorgfältig zu

schätzen. In die Beurteilung der Werthaltigkeit bzw. des Umfanges der Wertberichtigung einer Forderung sind auch die der Gemeinde vorliegenden Sicherheiten einzubeziehen. Die vorhandenen Sicherheiten sind ebenfalls hinsichtlich ihrer Werthaltigkeit zu überprüfen. Die Gemeinde hat im Rahmen dieses Verfahrens sachgerecht einen zutreffenden Wertansatz für ihre gemeindliche Bilanz zu ermitteln.

### **1.3.3 Die Pauschalwertberichtigung**

Der bilanzielle Wert einer gemeindlichen Forderung kann auch durch das Verfahren einer Pauschalwertberichtigung verändert werden. Eine solche Wertberichtigung bei gemeindlichen Forderungen kann in Betracht kommen, wenn bei den dafür ausgewählten gemeindlichen Forderungen gleiche Risiken bestehen. Sie wird dann vielfach aus wirtschaftlichen Gründen in pauschalierter Form vorgenommen. Oftmals ist aber auch eine konkrete Zuordnung des möglichen Ausfallrisikos zu einzelnen gemeindlichen Forderungen nicht möglich. Es kann auch der Fall vorliegen, dass ein möglicher Ausfallumfang bereits aufgrund von Erfahrungswerten der Gemeinde und nur bezogen auf den Gesamtbestand der gemeindlichen Forderungen ermittelt werden kann, z. B. in Form einer Verlustquote als Messgröße.

In solche pauschalen Wertberichtigungen werden daher von der Gemeinde vielfach gleichartige Forderungen gegenüber einer Vielzahl von Adressaten einbezogen. Dabei wird dann oftmals für die gemeindliche Vermögensminderung ein prozentualer Ansatz in Relation zum betroffenen Forderungsvolumen bestimmt und dieser Wertberichtigung zugrunde gelegt. Eine Pauschalwertberichtigung kann z. B. auch erfolgen, wenn ein allgemeines Risiko besteht, das alle gemeindlichen Forderungen betrifft. Die Anwendung der Pauschalwertberichtigung durch die Gemeinde bedarf dabei nicht eines Risikonachweises für jede zu berichtigende Forderung. Die Gemeinde sollte aber ausreichend dokumentieren, welche Forderungen der Gemeinde in diese Wertberichtigung einbezogen worden sind und auf welche Art und Weise die Berichtigung durchgeführt wurde.

### **1.4 Die Aufrechnung von Ansprüchen**

Im Rahmen von Leistungsbeziehungen der Gemeinde mit den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft können gegenseitige Ansprüche und Verpflichtungen bestehen. Es kann sich daher für die beiden Beteiligten eine Aufrechnung ihrer Ansprüche nach § 387 BGB anbieten, statt tatsächlich (ggf. mehrmals) Finanzmittel auszutauschen. Die Aufrechnung von Ansprüchen wirkt sich dabei unmittelbar auf die gemeindliche Bilanzierung aus. Eine Aufrechnung setzt dabei voraus, dass die darin einbezogenen Verpflichtungen und Ansprüche bereits eine rechtliche Bestandskraft erlangt haben. Die Leistungsbeziehung darf dabei nicht mehr Gegenstand eines laufenden Verfahrens sein, sodass ggf. eine aufschiebende Wirkung besteht. Von der Gemeinde ist eine Ausbuchung von Forderungen dann vorzunehmen, wenn eine zulässige Aufrechnung erfolgt (vgl. § 387 BGB).

Die Aufrechnung von Ansprüchen und Verpflichtungen bewirkt, dass die gegenseitigen Ansprüche der Gemeinde und des Schuldners, soweit sie sich decken, als in dem Zeitpunkt erloschen gelten, in welchem sie zur Aufrechnung geeignet einander gegenübergetreten sind (vgl. § 389 BGB). Die gegenseitige Aufrechnung von Ansprüchen kann im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht als Vollziehung eines gemeindlichen Anspruchs gewertet werden. Eine Vollziehung ist eine nur von der Gemeinde betriebene einseitige Durchsetzung eines Anspruchs mit hoheitlichen Mitteln im Wege der verwaltungsrechtlichen Vollstreckung. Die Aufrechnung ist dagegen ein schuldrechtliches Gestaltungsmittel, das im zivilrechtlichen Rechtsverkehr auch der Gemeinde zusteht. Sie dient auch der Gemeinde zur Befriedigung des eigenen Anspruchs gegenüber einem Dritten.

### **1.5 Der sonstige Umgang mit gemeindlichen Ansprüchen**

Die haushaltsrechtlichen Vorschriften über Stundung, Niederschlagung und Erlass von gemeindlichen Ansprüchen sind aber auch unter den Aspekten der Bewirtschaftung des gemeindlichen Haushalts und ihrer Überwachung zu sehen (vgl. § 23 Absatz 3 GemHVO NRW). Nach diesen Vorgaben hat die Gemeinde sicherzustellen, dass die gemeindlichen Ansprüche vollständig erfasst, rechtzeitig geltend gemacht und eingezogen werden. Für den Umgang mit gemeindlichen Ansprüchen ist aber auch von Bedeutung, dass gemeindliche Beschäftigte, denen die Abwicklung von Zahlungen obliegt, mit der Stundung, Niederschlagung und Erlass von gemeindlichen Ansprüchen beauftragt werden können (vgl. § 31 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die Gemeinde kann dazu das Nähere regeln. Sie hat dabei aber zu beachten, dass auch in anderen Gesetzen oder Rechtsverordnungen besondere Regelungen über die Stundung, die Niederschlagung und den Erlass von Ansprüchen der Gemeinde getroffen wurden und diese unberührt bleiben. Diese Sachlage gilt z. B. für die Bestimmungen über öffentliche Abgaben im KAG NRW. Deren Stundung, Niederschlagung und der Erlass müssen dann entsprechend der einschlägigen Vorgaben beurteilt und entschieden werden. Zum Erlass von örtlichen Regelungen der Gemeinde über die Stundung, Niederschlagung und den Erlass von gemeindlichen Ansprüchen und gehört auch die Festlegung der Verantwortlichkeiten und der Entscheidungsbefugnisse. Der Bürgermeister sollte die Zuständigkeiten im Rahmen seiner Organisationsgewalt regeln (vgl. § 31 Absatz 2 Nummer 1.8 GemHVO NRW). Es bietet sich in diesem Rahmen an, auch Festlegungen über die Mitwirkung der Gemeinde in Insolvenzverfahren, die bei Schuldnern der Gemeinde durchgeführt werden, zu treffen.

## **2. Die Ansprüche als Forderungen in der gemeindlichen Bilanz**

### **2.1 Die Forderungen der Gemeinde**

Die Gemeinde hat zum Abschlussstichtag ihre Ansprüche gegenüber Dritten als Schuldner mit dem geldlichen Gegenwert als Forderungen in ihrer Bilanz anzusetzen. Unter dem Bilanzposten „Forderungen“ sind in der gemeindlichen Bilanz die Ansprüche der Gemeinde auszuweisen, die aus dem öffentlich-rechtlichen und dem privatrechtlichen Handeln entstehen. Solche Ansprüche dürfen dabei nicht als längerfristige „Ausleihungen“ dem Bilanzbereich "Finanzanlagevermögen" zuzuordnen sein. Die gemeindlichen Ansprüche sind zudem nicht nach ihrer Entstehung im zivilrechtlichen Sinne in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, sondern ausschließlich nach bilanziellen Gesichtspunkten.

Ein bilanzieller Wertansatz für gemeindliche Ansprüche in Form von Forderungen kommt daher i.d.R. in Betracht, wenn die Gemeinde ihre Leistungspflicht erfüllt hat, sodass ihr eine finanzielle Gegenleistung zusteht bzw. ihre Ansprüche sicher sind. Die Forderungen in der gemeindlichen Bilanz stellen zum Abschlussstichtag den geldlichen Gegenwert bzw. die noch ausstehende Zahlung eines Dritten als bilanzierte gemeindliche Ansprüche dar. Der Ansatz einer gemeindlichen Forderung in der Bilanz ist dabei von den rechtlichen und den tatsächlichen Verhältnissen zum Abschlussstichtag abhängig. Der bilanzielle Ansatz von Forderungen gegen sich selbst ist dabei unzulässig.

Bei der Gemeinde bedarf es zudem optimal ausgestalteter Geschäftsprozesse innerhalb der gemeindlichen Verwaltung. Sie beginnen mit der Festsetzung eines gemeindlichen Anspruches und enden mit dem entsprechenden Zahlungseingang bei der Gemeinde. Es kann dann ein möglichst hoher Anteil an gemeindlichen Ansprüchen und durchgesetzten gemeindlichen Forderungen erreicht werden. Diese Sachlage erfordert i.d.R. die Einrichtung eines örtlichen Forderungsmanagements. Es sollte auf einer praxisorientierten Gesamtkonzeption über den Umgang mit gemeindlichen Forderungen aufbauen. Dadurch kann erreicht werden, dass bereits bei der Gestaltung der Geschäftsprozesse in den Fachbereichen der gemeindlichen Verwaltung die spätere Forderungsrealisierung in die Beurteilung des Ablaufs einbezogen wird. Die Bilanzierung der öffentlich-rechtlichen und der privatrechtlichen

chen Forderungen der Gemeinde sowie die Darstellung dieser Forderungen mit ihren Restlaufzeiten im Forderungsspiegel spiegeln das örtliche Handeln wieder.

### **2.1.1 Die öffentlich-rechtlichen Forderungen**

Die öffentlich-rechtlichen Forderungen der Gemeinde entstehen einerseits aus der Erhebung von Gebühren durch die Gemeinde, die Leistungsentgelte für ein Handeln der gemeindlichen Verwaltung darstellen. Die Gemeinde ist berechtigt, für die Inanspruchnahme von Verwaltungsleistungen und Amtshandlungen besondere Verwaltungsgebühren zu erheben, z. B. Passgebühren und Genehmigungsgebühren. Sie darf zudem Benutzungsgebühren und ähnliche Entgelte sowie zweckgebundene Abgaben für die Benutzung von öffentlichen Einrichtungen und Anlagen sowie für die Inanspruchnahme wirtschaftlicher Dienstleistungen erheben, z. B. Einrichtungen der Abwasserbeseitigung, der Abfallbeseitigung, der Straßenreinigung.

Solche Gebühren werden als Gegenleistung für eine individuell zurechenbare öffentliche Leistung von einem Dritten gegenüber der Gemeinde geschuldet. Die gemeindlichen Gebühren dienen dabei der Erzielung von Erträgen, um die Kosten der öffentlichen Leistung i.d.R. zu decken. Sofern die Gebühren zum Abschlussstichtag nicht gezahlt oder nicht eingezogen werden konnten, werden diese betragsmäßig als öffentlich-rechtliche Forderungen in der Bilanz der Gemeinde angesetzt. Die Gemeinde kann dabei den Bilanzposten weiter untergliedern. Sie kann z. B. nach Forderungsarten gliedern, wenn einzelnen Abgabearten eine besondere Bedeutung zukommt oder Transparenzgründe einen solchen gesonderten Ansatz erfordern.

Zu den öffentlich-rechtlichen Forderungen der Gemeinde gehören auch die Forderungen aus der Erhebung von Beiträgen zu Investitionsmaßnahmen, z. B. Straßenbaumaßnahmen. Die Grundlage für die Einziehung bildet dabei das Kommunalabgabengesetz. Nach den Vorschriften können Beiträge für die Herstellung, Anschaffung oder Erweiterung öffentlicher Einrichtungen und Anlagen von der Gemeinde erhoben werden (vgl. §§ 8, 9 und 11 KAG NRW). Zu dieser Forderungsart gehören außerdem auch die Beiträge für gemeindliche Erschließungsmaßnahmen (vgl. § 127 BauGB).

Aus der Erhebung von Steuern durch die Gemeinde können ebenfalls öffentlich-rechtliche Forderungen entstehen. Die gemeindlichen Steuern stellen Geldleistungen von Dritten als Steuerpflichtige dar, die nicht einer besonderen Leistung oder Gegenleistung der Gemeinde bedürfen. Sie werden zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der betreffende steuerrechtliche Tatbestand vorliegt, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Zu den gemeindlichen Steuern zählen z. B. die Realsteuern des § 3 Absatz 2 AO. Dazu gehört die Gewerbesteuer nach § 1 GewStG, der alle Betriebe im Gemeindegebiet unterliegen. Ebenso gehört die Grundsteuer A und B nach § 1 GrStG dazu, die für den im Gemeindegebiet liegenden Grundbesitz erhoben wird. Die Grundsteuer A betrifft dabei die land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke und die Grundsteuer B die sonstigen Grundstücke.

Bei der Gemeinde entstehen öffentlich-rechtliche Forderungen auch aus den Transferleistungen, die an Dritte gewährt werden. Die gemeindlichen Transferleistungen beruhen i.d.R. auf einseitigen Geschäftsvorfällen und nicht auf einem Leistungsaustausch, auch wenn die Gemeinde ggf. dadurch einen Anspruch auf eine konkrete Gegenleistung erwirbt. Derartige Forderungen haben eine erhebliche Bedeutung in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Aus der Gewährung von Transferleistungen an Dritte in den verschiedenen Formen können Ansprüche der Gemeinde in Form von Forderungen entstehen, wenn z. B. die Voraussetzungen für den Erhalt der gemeindlichen Unterstützung nicht vorgelegen oder innerhalb einer festgesetzten Frist nicht dauernd vorgelegen haben. In solchen Fällen kann der Dritte zur Rückzahlung verpflichtet werden, weil er ggf. nicht in vollem Umfang bzw. nur anteilig anspruchsberechtigt war.

### **2.1.2 Die privatrechtlichen Forderungen**

Die Gemeinde erbringt vielfach Leistungen auch aufgrund privatrechtlicher Vereinbarungen, sodass bei einer Nichterfüllung durch einen Dritten die Gemeinde zum Abschlussstichtag eine entsprechende Forderung bilanzieren kann. Sie beschafft ihre Finanzmittel aber auch aus Entgelten für von ihr erbrachten Leistungen (vgl. § 77 Absatz 2 Nummer 1 GO NRW). Ein privates Rechtsverhältnis liegt z. B. einem Verkauf, den Mieten und Pachten, Erbbaurechtsverhältnissen zugrunde.

Bei Leistungsentgelten der Gemeinde, denen auch ein privatrechtlicher Charakter zukommt, ist für die Abgrenzung mit den gesondert anzusetzenden Forderungen aus privatrechtlichen Leistungsentgelten zu prüfen, ob die Leistungsentgelte nach den Grundsätzen des Kommunalabgabengesetzes erhoben werden. Sofern ein solcher Zusammenhang besteht, ist der Schwerpunkt auf dem öffentlich-rechtlichen Charakter zu legen und die Forderungen aufgrund solcher Entgelte sind unter dem Bilanzposten „Öffentlich-rechtliche Forderungen“ anzusetzen.

Die privatrechtlichen Forderungen sollten entsprechend ihrer Bedeutung untergliedert und adressatenbezogen anzusetzen werden. Es bietet sich dazu eine Aufteilung in Forderungen gegenüber dem privaten Bereich, dem öffentlichen Bereich, gegen verbundene Unternehmen, Beteiligungen und Sondervermögen an. Diese Untergliederung erleichtert zudem die Konsolidierung im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses.

### **2.1.3 Die Ausleihungen als Forderungen**

Die langfristigen Finanzforderungen der Gemeinde, die durch Hingabe von Kapital an Dritte entstanden sind und dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde dauerhaft dienen sollen, werden in der gemeindlichen Bilanz nicht im Umlaufvermögen, sondern als Ausleihungen im Anlagevermögen angesetzt. Für den Ansatz einer gemeindlichen Forderung als Ausleiherung ist haushaltsrechtlich keine bestimmte zeitliche Laufzeit vorgesehen. Entsprechend der Anwendung des Begriffs "dauerhaft" bei gemeindlichen Wertminderungen dürfte eine Forderung dann als Ausleiherung zu bilanzieren sein, wenn die Gemeinde dafür eine Laufzeit von fünf Jahren und mehr vorgesehen hat. Wegen der Abgrenzung zum gemeindlichen Umlaufvermögen muss jedoch mindestens eine Laufzeit von über einem Jahr bestehen.

Die Ausleihungen als gemeindliche Ansprüche entstehen z. B. aus der Hingabe von langfristigen Darlehen, Grund- und Rentenschulden, Hypotheken, aber auch Sachdarlehen in Form einer Wertpapierleihe durch die Gemeinde an Dritte. Derartige Ausleihungen bestehen vielfach im Rahmen der Erfüllung gemeindlicher Aufgaben durch die Betriebe der Gemeinde. Die langfristig bestehenden Ansprüche der Gemeinde müssen im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses ausreichend transparent gemacht werden.

## **2.2 Der bilanzielle Ansatz der gemeindlichen Forderungen**

### **2.2.1 Allgemeine Voraussetzungen**

Zum jährlichen Abschlussstichtag muss die Gemeinde jede Forderung einer individuellen Werthaltigkeitsprüfung bzw. einer Risikoüberprüfung unter Einbeziehung der einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorschriften über die Stundung, die Niederschlagung und den Erlass von Ansprüchen der Gemeinde sowie des Grundsatzes der Einzelbewertung unterziehen. Das Ergebnis der Bewertungen der gemeindlichen Forderungen kann dabei ergeben, dass nicht jede gemeindliche Forderung in Höhe ihres Buchwertes bilanziert werden kann. Die Gemeinde muss daher prüfen und entscheiden, welche gemeindlichen Forderungen nicht durchsetzbar sind und schätzen, in

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 26 GemHVO NRW**

welcher voraussichtlichen Höhe ein Ausfall eintreten dürfte. Die Prüfung der Feststellung der Werthaltigkeit der gemeindlichen Forderungen umfasst dabei mehrere Stufen (vgl. Abbildung).

<b>Der Umgang mit gemeindlichen Forderungen</b>	
<b>1</b>	Feststellung der gemeindlichen Forderungen, die als einwandfrei gelten und bei denen kein Ausfallrisiko besteht.
<b>2</b>	Feststellung der zweifelhaften gemeindlichen Forderungen, die ggf. auf einem gesonderten Konto geführt werden sollen.
<b>3</b>	Bewertung der zweifelhaften gemeindlichen Forderungen, ggf. unter Einbeziehung eines Wertberichtigungskontos.
<b>4</b>	Feststellung der nicht realisierbaren gemeindlichen Forderungen, ggf. unter Einbeziehung einer Niederschlagung oder eines Erlasses der gemeindlichen Ansprüche.
<b>5</b>	Einzelwertberichtigung oder Pauschalwertberichtigung, ggf. unter Einbeziehung eines Wertberichtigungskontos sowie Einbeziehung einer Niederschlagung oder eines Erlasses der gemeindlichen Ansprüche nach § 26 GemHVO NRW.

*Abbildung 400 „Der Umgang mit gemeindlichen Forderungen“*

Unter Beachtung dieser Gesichtspunkte ist von der Gemeinde die Werthaltigkeit der gemeindlichen Forderungen durch eine Einzelwertberichtigung, aber auch eine Pauschalwertberichtigung in Form eines Vom-Hundert-Satzes, in zulässiger Weise zu vermindern. Das Ergebnis kommt nicht einer Stundung der gemeindlichen Ansprüche gleich, weil eine Stundung lediglich zu einem zeitlichen Verzicht des fälligen Anspruchs durch die Gemeinde führt (vgl. § 26 Absatz 1 GemHVO NRW).

### **2.2.2 Die Bewertung der Forderungen**

Zum Abschlussstichtag muss jede Forderung von der Gemeinde einer individuellen Risikoüberprüfung (Grundsatz der Einzelbewertung) unterzogen werden, denn bei den noch nicht erfüllten gemeindlichen Forderungen können Risiken für die Gemeinde, z.B. ein Ausfallrisiko oder ein Beitreibungsrisiko bestehen. Die Gemeinde hat daher eine Prüfung der Werthaltigkeit ihrer Forderungen durchzuführen und den geldwerten Umfang eines möglichen Ausfalls als Risiko für die Durchsetzbarkeit abzuschätzen. Mögliche Anhaltspunkte zur Bewertung von Forderungen können z.B. die Beitreibungsquote, der Erfolg von Vollstreckungsmaßnahmen, aber auch die durchgeführten Niederschlagungen und Erlasse von Ansprüchen der Gemeinde sein.

Bei dieser Prüfung können Risiken, die sich aus dem der Forderung zugrunde liegenden gemeindlichen Geschäft ergeben, nicht als Forderungsrisiko eingestuft und berücksichtigt werden. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass Sicherheiten, die für Forderungen der Gemeinde bestehen, bei der Schätzung des Ausfallrisikos einer Forderung berücksichtigt werden müssen. Die Prüfung hat insgesamt zum Ziel, die gemeindlichen Forderungen als Umlaufvermögen in der Bilanz mit dem Wert anzusetzen, der sich aus einem beizulegenden Wert zum Abschlussstichtag ergibt (vgl. § 35 Absatz 7 GemHVO NRW).

Eine Wertminderung einer gemeindlichen Forderung kann auch einen Verzicht auf die Durchsetzung von Ansprüchen der Gemeinde bedeuten. Die Festlegung der Wertminderung einer gemeindlichen Forderung muss daher im Zusammenhang mit der einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorschrift erfolgen. Unter Beachtung dieser Ge-

sichtspunkte ist gleichwohl eine Einzelwertberichtigung, aber auch eine Pauschalwertberichtigung in Form eines Vom-Hundert-Satzes zulässig.

### **2.2.3 Der Umgang mit zweifelhaften Forderungen**

Die Bewertung der gemeindlichen Forderungen kann zum Ergebnis haben, dass einzelne oder mehrere Forderungen uneinbringlich sein werden, insbesondere, wenn der gesamte Forderungsbetrag oder Teilbeträge davon bereits überfällig sind. Die Überfälligkeit kann daher ein wichtiges Indiz für Zweifel an der Werthaltigkeit einer gemeindlichen Forderung darstellen. Aufgrund einer solchen Erkenntnis kann jedoch nicht zwingend geschlossen werden, dass auch andere gemeindliche Forderungen gegenüber dem Dritten dem gleichen Risiko unterliegen. Es müssen vielmehr die gemeindlichen Forderungen einzeln betrachtet und bewertet werden.

Die Erfüllung gemeindlicher Ansprüche durch den Dritten kann z. B. deswegen streitig sein, weil dieser ein bestimmtes gemeindliches Handeln oder sonstige Zahlungsansprüche der Gemeinde gerichtlich überprüfen lässt. Aus der Überfälligkeit einer gemeindlichen Forderung kann daher nicht sofort der Schluss gezogen werden, dass ein Dritter die Ansprüche der Gemeinde erfüllen wird. Die gemeindlichen Forderungen, die als zweifelhafte Forderungen eingestuft werden, sind daher unter Berücksichtigung der jeweiligen Umstände mit ihrem wahrscheinlichen Wert in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, wenn für die Gemeinde noch ein Erfolg für die Erfüllung der gemeindlichen Ansprüche absehbar ist.

Die Gemeinde soll ihre Ansprüche, bei denen sicher feststeht, dass diese uneinbringlich sind, nicht mehr als Forderungen in der gemeindlichen Bilanz ansetzen. In solchen Fällen ist die Weiterverfolgung eines fälligen Anspruchs zu prüfen und ggf. vorzunehmen. Andernfalls kann die Forderung niedergeschlagen werden, weil diese Maßnahme nicht zu einem Verzicht der Gemeinde auf ihren Anspruch führt. Insgesamt gesehen sind die von der Gemeinde als zweifelhaft eingestuft und befristet oder unbefristet niedergeschlagenen Forderungen nicht mehr in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Ein bilanzieller Ansatz kommt aber auch nicht mehr bei von der Gemeinde erlassenen Forderungen in Betracht.

### **2.2.4 Die Ausbuchung von Forderungen**

Durch unterschiedliche gemeindliche Maßnahmen kann eintreten, dass ein gemeindlicher Anspruch auf eine Finanzleistung eines Dritten bestandsmäßig erlischt. Eine in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Forderung ist daher dann auszubuchen, wenn der gemeindliche Anspruch rechtlich und wirtschaftlich nicht mehr besteht. Dieser Tatbestand kann sich z. B. durch eine entsprechende Zahlungsleistung des Schuldners an die Gemeinde ergeben (Erfüllung der Forderung).

Eine gemeindliche Forderung kann aber auch ganz oder teilweise durch einen Erlass der Gemeinde gegenüber dem Schuldner erlöschen. Die Gemeinde soll eine gemeindliche Forderung auch dann bilanziell ausbuchen, wenn ein faktischer Verzicht auf ihre Durchsetzung gegenüber dem Schuldner durch eine Niederschlagung der Gemeinde erfolgt ist. Eine Ausbuchung von Forderungen auch dann vorzunehmen, wenn eine zulässige Aufrechnung mit den Ansprüchen des Schuldners der Gemeinde vorgenommen wird.

Die genannten Tatbestände zeigen auf, dass einige gemeindliche Forderungen zum Abschlussstichtag keinen Wert mehr für die Gemeinde darstellen. Dieser Sachstand führt im Ergebnis zu der Einschätzung, dass solche Forderungen für die Gemeinde als uneinbringlich gelten können, sodass deswegen eine Ausbuchung einer solchen Forderung sachgerecht ist. Die Ausbuchung stellt dabei Aufwendungen für die Gemeinde dar, die in der gemeindlichen Ergebnisrechnung unter den sonstigen ordentlichen Aufwendungen und nur bei Ausleihungen als bilanzielle Abschreibungen zu erfassen sind (vgl. § 2 GemHVO NRW).

### **2.2.5 Die langfristigen Forderungen**

Die Gemeinde hat dem Anhang in ihrem Jahresabschluss u.a. einen Forderungsspiegel nach § 46 GemHVO NRW beizufügen (vgl. § 44 Absatz 3 GemHVO NRW). Dieser Forderungsspiegel soll den Stand und die Entwicklung der einzelnen Forderungen der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr detailliert nachweisen. In diesem Forderungsspiegel sind deshalb zu den einzelnen Forderungen der Gemeinde auch die dazu zum Abschlussstichtag bestehenden Restlaufzeiten anzugeben.

Bei ihren langfristigen Forderungen hat die Gemeinde zu prüfen, ob solche gemeindliche Forderungen als Forderungen im Umlaufvermögen oder als Ausleihungen im Bilanzbereich "Finanzanlagen" des Anlagevermögens anzusetzen sind. Für die bilanzielle Zuordnung ist dabei jedoch nicht allein das Kriterium „Langfristigkeit“ entscheidend. Auch die langfristige Forderungen der Gemeinde sind grundsätzlich im Umlaufvermögen anzusetzen, sofern diese nicht den Charakter einer Ausleihung haben. Die Langfristigkeit einer Forderung kann z. B. aus der Gewährung einer Stundung durch die Gemeinde entstanden sein. In solchen Fällen bleiben die gemeindlichen Forderungen in bilanzieller Hinsicht weiterhin „normale“ Forderungen der Gemeinde und sind zum Abschlussstichtag im Umlaufvermögen anzusetzen.

## **3. Das gemeindliche Forderungsmanagement**

### **3.1 Die Handhabung der gemeindlichen Forderungen**

Die Geltendmachung und Einziehung von gemeindlichen Ansprüchen einschließlich der Vornahme einer Stundung, einer Niederschlagung oder eines Erlasses von gemeindlichen Ansprüchen durch die Gemeinde sind Maßnahmen, die zu einem gemeindlichen Forderungsmanagement gehören können. Die erheblich höhere Bedeutung der gemeindlichen Forderungen sollte daher im Zusammenhang mit der Möglichkeit der zeitlichen Verschiebung von Fälligkeiten und dem Verzicht auf bestehende Ansprüche durch die Gemeinde dazu führen, ein eigenes Forderungsmanagement aufzubauen. Durch kann zweckgerichtet eine sachgerechte Handhabung der Forderungen gewährleistet werden. Die Gemeinde muss dazu in eigener Verantwortung den Rahmen und die Inhalte eines örtlichen Forderungsmanagements bestimmen. Sie muss prüfen, welche Umsetzungsmaßnahmen sich daraus für die gemeindliche Verwaltung ergeben werden.

Der Managementprozess beginnt regelmäßig nach der gemeindlichen Leistungserbringung, in dem die Gemeinde einen Leistungsbescheid oder eine Rechnung erstellt und darin durch ein konkretes Datum ein Zahlungsziel bzw. die Fälligkeit festlegt. Durch den weiteren Ablauf werden auch die haushaltsrechtliche Verpflichtung zur angemessenen Liquiditätsplanung und die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung berührt (vgl. §§ 77 und 89 GO NRW). Die Durchsetzung der gemeindlichen Ansprüche erfordert in diesem Rahmen die Erfassung der Ansprüche der Gemeinde in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung.

Dieser Fachbereich kann zudem in verantwortlicher Weise auch die Ansprüche der Gemeinde nachhalten, bis der Schuldner der Gemeinde seine Verpflichtung endgültig erfüllt hat oder die Gemeinde auf eine weitere Durchsetzung ihres entstandenen Anspruches verzichtet. Im Rahmen des gemeindlichen Forderungsmanagements ist dabei von der Gemeinde insbesondere zu entscheiden, auf welche Art und Weise sowie zu welchem Zeitpunkt die gemeindlichen Ansprüche eingezogen werden, wenn ein Schuldner seiner Zahlungsverpflichtung nicht fristgerecht nachgekommen ist.

Die gemeindliche Finanzbuchhaltung nimmt daher gegenüber den anderen Fachbereichen der gemeindlichen Verwaltung die Funktion eines Dienstleisters wahr. Ihr obliegt neben ihren originären Aufgaben i.d.R. auch das Mahnwesen und die Zwangsvollstreckung. Die Fachbereiche haben daher in diesem Zusammenspiel die "interne" Funktion eines Gläubigers gegenüber der Finanzbuchhaltung inne. Ihnen sollte bei den betreffenden ge-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 26 GemHVO NRW**

meindlichen Geschäftsvorfällen deshalb die grundsätzliche Entscheidung zustehen, ob die aus ihrer Tätigkeit und Leistungserbringung entstandenen Ansprüche der Gemeinde gegenüber Dritten bei Nichterfüllung gestundet, niedergeschlagen oder erlassen werden.

In ein örtliches Forderungsmanagement sollte grundsätzlich die gesamte gemeindliche Verwaltung einbezogen werden. Dabei kann eine schuldnbezogene Konzentration bei der Durchsetzung von gemeindlichen Ansprüchen bei der für das Mahn- und Vollstreckungsverfahren bestimmten zentralen Stelle eingeführt werden. Für die Gemeinde kann dabei gelten, einen Prozessablauf zu installieren, durch den die Mahnung und Vollstreckung in Abhängigkeit der Zahlungskonditionen für den Schuldner gestaltet und an den festgesetzten Fälligkeitsterminen ausgerichtet werden. Eine schnelle und überzeugende Vorgehensweise vor Ort ist dabei wichtig, um auch die notwendige Akzeptanz durch die Schuldner zu erreichen. Eine solche Ziel- und Zwecksetzung sollte sich dann auch in der organisatorischen Zuordnung der einzelnen Aufgaben und deren tatsächliche Umsetzung durch die gemeindliche Verwaltung widerspiegeln.

In der gemeindlichen Praxis werden dafür unterschiedliche Modelle erprobt, um eine optimale Vorgehensweise und Ausgestaltung der örtlichen Prozesse zu erreichen. Dazu gehören auch umfassende Kooperationsmodelle, bei denen es sich z. B. gezeigt hat, dass dem nach dem Verwaltungsverfahrensgesetz möglichen Amtshilfeersuchen noch eine höhere Bedeutung beigemessen und daher zusammen mit anderen Gemeinden eine höhere Erfolgsquote erzielt werden kann. Von jeder Gemeinde ist aber eigenverantwortlich zu entscheiden, wie und in welchem Umfang das notwendige Zusammenspiel von der örtlichen Gläubigerfunktion bis zur Durchsetzung der gemeindlichen Ansprüche verbessert werden soll. Dabei ist u.a. auch zu berücksichtigen, dass eine Steigerung der Effizienz und der Effektivität bei der Forderungsrealisierung zu positiven Auswirkungen auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft führt.

### **3.2 Weitere Aufgaben**

Gemeindliche Beschäftigte, denen die Abwicklung von Zahlungen obliegt, können auch mit der Stundung, Niederschlagung und Erlass von gemeindlichen Ansprüchen beauftragt werden, wenn diese Aufgabenübertragung der Verwaltungsvereinfachung dient und eine ordnungsgemäße Erledigung gewährleistet ist (vgl. § 31 Absatz 3 GemHVO NRW). Bei einer solchen Aufgabenübertragung ist zu berücksichtigen, dass der gemeindlichen Zahlungsabwicklung als Aufgabenbereich der Finanzbuchhaltung vielfach die zutreffenden Informationen über die gemeindlichen Schuldner vorliegen.

Dieser Aufgabenbereich ist regelmäßig auch für das Mahnwesen und Zwangsvollstreckung der Gemeinde zuständig, sodass dieser Tätigkeitsbereich umfassende Kenntnisse über die Schuldner der Gemeinde hat, die zur Durchsetzung der gemeindlichen Ansprüche erforderlich sind. Dem Aufgabenbereich dürften dadurch auch die notwendige Überwachung sowie Kontrollen über die Einhaltung der gemeindlichen Zahlungsfristen möglich sein. Die Gemeinde kann daher in diesem Zusammenhang der haushaltsrechtlichen Vorgabe nachkommen, durch geeignete Maßnahmen ihre Ansprüche vollständig zu erfassen und rechtzeitig geltend zu machen sowie einzuziehen (vgl. § 23 Absatz 3 GemHVO NRW).

Bei einer Beauftragung von Beschäftigten der Gemeinde bedarf es notwendigerweise einer besonderen Aufsicht, wenn im Rahmen der zusammengefassten Aufgabenerledigung auf eine personelle Trennung nach dem Prinzip des § 30 Absatz 3 Satz 1 GemHVO NRW verzichtet wird. Ob die Gemeinde im Einzelfall von dieser Regelung Gebrauch macht und bisher getrennte Aufgabenbereiche zusammenführt, ist von ihr unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse in eigener Verantwortung zu entscheiden. Sie hat dabei die Bedeutung der sachlichen Nähe der Aufgaben und die vorliegenden Kenntnisse über die einzelnen Schuldner in angemessener Art und Weise zu berücksichtigen.

**4. Der Verzicht auf Erträge und Einzahlungen**

Im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entstehen aus dem öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Handeln der Gemeinde vielfältige Ansprüche gegenüber Dritten. Die Gemeinde hat ihre Leistungspflicht erfüllt, sodass ihr i.d.R. eine Geldleistung als Gegenleistung des Dritten zusteht. Sofern am Abschlussstichtag noch Zahlungen eines Dritten ausstehen, hat die Gemeinde diese Ansprüche mit ihrem geldlichen Gegenwert als Forderungen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Der Ansatz von Forderungen in der Bilanz der Gemeinde ist dabei von den rechtlichen und den tatsächlichen Verhältnissen am jeweiligen Abschlussstichtag abhängig.

Aus dem Plan-/Ist-Vergleich in der gemeindlichen Ergebnisrechnung und dem Plan-/Ist-Vergleich in der Finanzrechnung der Gemeinde lässt sich regelmäßig nicht unmittelbar erkennen, warum die Gemeinde bei den einzelnen Ertrags- und Einzahlungsarten tatsächlich auf Erträge und Einzahlungen verzichtet hat. Es sollten dazu, abhängig von der örtlichen Bedeutung, weitere Erläuterungen durch die Gemeinde gegeben werden. Dadurch kann aufgezeigt und transparent gemacht werden, ob der gemeindliche Jahresabschluss auch Beträge aufgrund eines Verzichtes der Gemeinde enthält. Dazu bietet sich ggf. auch eine gesonderte Übersicht als Hilfestellung zu solchen Angaben im gemeindlichen Jahresabschluss an (vgl. Abbildung).

<b>Übersicht über Forderungsausfälle bei der Gemeinde</b>			
<b>Ertrags- und Einzahlungsarten</b>	<b>Erlassene Ansprüche</b>	<b>Rechtsgrundlage</b>	<b>Betrag</b>
<b>Ertrags- und Einzahlungsarten</b>	<b>Verzicht auf Ansprüche aus anderen Gründen</b>	<b>Rechtsgrundlage</b>	<b>Betrag</b>
<b>Ertrags- und Einzahlungsarten</b>	<b>Niedergeschlagene Ansprüche</b>	<b>Rechtsgrundlage</b>	<b>Betrag</b>

*Abbildung 401 „Übersicht über Forderungsausfälle bei der Gemeinde“*

Der Gemeinde steht zudem die Möglichkeit offen, bestehende Ansprüche niederzuschlagen, wenn feststeht, dass die Einziehung keinen Erfolg haben wird, oder wenn die Kosten der Einziehung außer Verhältnis zur Höhe des gemeindlichen Anspruchs stehen. Sie kann ihre Ansprüche gegenüber dem Schuldner auch ganz oder zum Teil erlassen, wenn die Einziehung nach Lage des Einzelfalles eine besondere Härte für den Schuldner bedeuten würde (Forderungsverzicht). In welchem Umfang die Gemeinde von diesen Möglichkeiten Gebrauch macht, ins-

besondere wenn sie aus der Erfüllung ihrer Ansprüche noch Erträge erwartet, sollte von ihr im gemeindlichen Jahresabschluss ausreichend nachvollziehbar gemacht werden.

Eine solche Übersicht soll jedoch nicht dazu führen, dass die Gemeinde alle gemeindlichen Geschäftsvorfälle auflistet, die z. B. von einem Erlass der gemeindlichen Ansprüche berührt werden. Die Gemeinde hat vielmehr eigenverantwortlich über die Art der Differenzierung der Angaben in der Übersicht zu entscheiden. Die Ertragsarten nach § 2 Absatz 1 GemHVO NRW sowie die Einzahlungsarten nach § 3 Absatz 1 GemHVO NRW stellen dazu eine der Möglichkeiten für eine Gliederung der Übersicht dar. Die Gemeinde kann sich aber auch entscheiden, derartige Angaben in ihrem Jahresabschluss in beschreibender Form zu machen.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Stundung von gemeindlichen Ansprüchen):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Zulässigkeit der Stundung):**

##### **1.1.1 Die Erforderlichkeit einer Stundung**

Die Gemeinde kann nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift ihre Ansprüche gegenüber einem Dritten ganz oder teilweise stunden, wenn die Einziehung im Zeitpunkt der Fälligkeit eine erhebliche Härte für den Schuldner bedeuten würde und der Anspruch der Gemeinde durch eine Stundung nicht gefährdet wird. Bei der Stundung von gemeindlichen Ansprüchen handelt es sich deshalb regelmäßig um das Aufschieben von Zahlungsterminen (Fälligkeiten) oder das Aufteilen der Zahlungspflicht eines Schuldners auf mehrere Fälligkeitstermine. Eine Stundung ist vom Schuldner der Gemeinde zu beantragen, wenn für ihn die umfassende Einziehung eines Anspruchs der Gemeinde eine erhebliche Härte bedeuten würde. Die Gemeinde darf nicht ohne den Antrag eine Stundung aussprechen, denn sie würde dadurch gegen das haushaltsrechtliche Gebot verstoßen, ihre Ansprüche bei Fälligkeit einzuziehen und auch auf ihre Ansprüche (vorübergehend) verzichten (vgl. § 23 Absatz 4 GemHVO NRW).

##### **1.1.2 Der Begriff „erhebliche Härte“**

Die Gemeinde hat im Rahmen einer Stundung ihr Interesse an der Erfüllung ihres Anspruches mit dem Interesse des Schuldners an einem Hinausschieben der Zahlungspflicht abzuwägen. Sie hat dann die notwendigen Maßnahmen in betragsmäßiger und zeitlicher Hinsicht festzulegen. Im Rahmen der Ausübung ihres Ermessens ist dabei auch zu beurteilen, ob die umfassende Einziehung eines gemeindlichen Anspruchs durch die Gemeinde eine erhebliche Härte für den Schuldner bedeuten könnte. Es ist dafür z. B. von der Gemeinde zu prüfen, ob und in welchem Umfang es dem Schuldner zumutbar möglich ist, sich zum Fälligkeitszeitpunkt die erforderlichen Finanzmittel zu verschaffen. Sie muss dabei außerdem beurteilen, ob der Schuldner sich in entsprechender Weise auch bemüht hat.

Im Rahmen der Beurteilung des Vorliegens einer "erheblichen Härte" ist deshalb auch der Zeitraum zwischen der Bescheiderteilung bzw. Festsetzung der gemeindlichen Ansprüche durch die Gemeinde und dem festgesetzten Fälligkeitstermin zu berücksichtigen. Auch andere Hinderungsgründe beim Schuldner, z. B. vorhandene Finanzmittel für andere Zwecke als zur Tilgung seiner Schuld gegenüber der Gemeinde eingesetzt zu haben, muss von der Gemeinde unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten bewertet werden. Bei Verpflichtungen des Schuldners gegenüber mehreren Gläubigern kann es in Zusammenarbeit mit den übrigen Gläubigern sachlich sinnvoll sein, eine Rangfolge zu bilden, nach der die einzelnen Ansprüche vom Schuldner zu erfüllen sind bzw. ihm gegenüber durchgesetzt werden.

### **1.1.3 Die Prüfung der Vollstreckung**

In den Fällen einer Stundung wird aus wirtschaftlicher Sicht regelmäßig von einer erreichbaren vollständigen Erfüllung der Ansprüche der Gemeinde durch den Schuldner ausgegangen. Die Gemeinde sollte aber gleichwohl vor der Gewährung einer Stundung die wirtschaftlichen Verhältnisse des Schuldners überprüfen. Es sollte dabei z. B. ermittelt werden, ob der Schuldner noch offene Forderungen gegenüber der Gemeinde hat. In solchen Fällen könnte dann ggf. eine Aufrechnung der Verpflichtungen und der Forderungen zwischen dem Schuldner und der Gemeinde in Betracht kommen.

In der gemeindlichen Praxis hat es sich bewährt, vor der Entscheidung über den Antrag eines Schuldners auf Stundung seiner Zahlungsverpflichtungen gegenüber der Gemeinde die gemeindliche Vollstreckung um eine Stellungnahme zu dem Antrag zu bitten. Es kann dadurch geklärt werden, ob beim Schuldner der Gemeinde z. B. eine Zahlungsunfähigkeit oder ggf. auch eine Zahlungsunwilligkeit besteht. Vielfach löst sogar erst die Einleitung der Vollstreckung durch die Gemeinde einen Antrag des Schuldners auf Stundung seiner Zahlungsverpflichtung aus. Ein solcher Antrag soll oftmals aus Sicht des Schuldners verhindern, dass die gemeindliche Vollstreckung tatsächlich zum Zuge kommt.

### **1.1.4 Die Stundungsvereinbarung**

Die Gemeinde kann einem Antrag des Schuldners auf Stundung seiner Zahlungsverpflichtung entsprechen und mit ihm eine Stundungsvereinbarung abschließen. In einer solchen Vereinbarung sind insbesondere Art und Umfang sowie die Fälligkeit der Zahlungen festzulegen. Die Gemeinde sollte sich dabei auch eine Widerrufsmöglichkeit einräumen lassen. Ggf. ist auch eine Sicherheitsleistung zu vereinbaren, insbesondere dann, wenn ein längerer Stundungszeitraum vereinbart wird. Die verlangte Sicherheitsleistung sollte dann hinsichtlich ihrer Art und Höhe im angemessenen Verhältnis zum Stundungsumfang und zur Stundungsdauer stehen. In einer Stundungsvereinbarung sollten aber auch die Folgen für den Schuldner bei einer Nichterfüllung der Vereinbarung geregelt werden, z. B. eine sofortige Fälligkeit des gesamten Restbetrages oder andere geeignete Maßnahmen.

### **1.1.5 Die Sicherungsübereignung**

Im Rahmen der Gewährung der Stundung einer gemeindlichen Forderung kann es für die Gemeinde sachgerecht sein, sich ein Pfandrecht über Vermögensgegenstände des Schuldners einräumen zu lassen. Die Gemeinde kann sich die Vermögensgegenstände aber auch als Sicherung für die gemeindliche Forderung übereignen lassen (Sicherungsübereignung). Der Schuldner überträgt dann der Gemeinde durch einen Sicherungsvertrag das Eigentum an den ausgewählten, ihm gehörenden (beweglichen) Vermögensgegenständen. Die Gemeinde hat dazu entscheiden, ob sie die Sachen übernimmt oder der Schuldner der Besitzer der Sache bleibt. Die Gemeinde ist als Sicherungsnehmer schuldrechtlich an einen solchen Vertrag gebunden. Sie darf daher bei einem Verstoß des Schuldners gegen den Sicherungsvertrag über die übereigneten Vermögensgegenstände verfügen oder diese auch verwerten.

Von der Gemeinde muss in diesem Zusammenhang kargestellt werden, inwieweit die Vermögensgegenstände aus der Sicherungsübereignung an bestimmte Forderungen der Gemeinde gebunden sind. Sie hat dabei zu beachten, dass die Sicherungsübereignung nicht zu einer Einschränkung der wirtschaftlichen Möglichkeiten des Schuldners führen darf. Es sollte nicht dazu kommen, dass der Schuldner zu seinem Handeln der Zustimmung der Gemeinde bedarf, weil das Sicherungsgeschäft der Gemeinde das gesamte Vermögen des Schuldners umfasst. Die Gemeinde soll daher in den Fällen, in denen im Rahmen ihrer Stundungen auch Sicherungsgeschäfte abgeschlossen werden, eine unmittelbare Verknüpfung des Umfangs ihrer offenen Forderungen mit den betroffenen Vermögenswerten des Schuldners herstellen.

### **1.1.6 Die Auswirkungen der Stundung**

Die Gewährung einer Stundung durch die Gemeinde lässt die bestehende gemeindliche Forderung gegenüber dem Schuldner unverändert. Sie entbindet aber den Schuldner i.d.R. von den bisher vorgesehenen Zahlungsfristen oder dem Zahlungsumfang. In solchen Fällen kann es gleichwohl bei der vorgenommenen wirtschaftlichen Zuordnung des Ertrages zum betreffenden Haushaltsjahr bleiben, auch wenn der Ertrag aus dem gemeindlichen Anspruch nicht mehr im Jahr des wirtschaftlichen Entstehens liquiditätsmäßig zu realisieren ist.

Die Veränderung oder Verschiebung des Zahlungszeitpunktes bzw. der Fälligkeit ist regelmäßig nur liquiditätsmäßig zu betrachten, auch wenn der Zahlungszeitraum insgesamt verlängert wird. Die gemeindlichen Stundungen wirken sich jedoch nicht nur auf die gemeindliche Liquiditätsplanung aus, sondern auch unmittelbar auf die Fristigkeit der gemeindlichen Forderungen. Entsprechend sind dann auch die Angaben im gemeindlichen Forderungsspiegel anzupassen (vgl. § 46 GemHVO NRW).

Sofern jedoch der Schuldner den Anspruch der Gemeinde nicht erfüllt bzw. die Gemeinde ihre Ansprüche ihm gegenüber nicht durchzusetzen kann, sind von der Gemeinde über das Mahnwesen und die Vollstreckung die notwendigen Schritte zur Sicherung und Erfüllung ihrer Forderungen einzuleiten. Es kann dabei ggf. auch zu einer Niederschlagung oder des Erlasses der gemeindlichen Ansprüche kommen. Daraus kann dann ggf. das Ergebnis entstehen, dass die gemeindlichen Forderungen auszubuchen sind.

### **1.2 Zu Satz 2 (Verzinsungspflicht):**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht für die Stundung von gemeindlichen Ansprüchen ausdrücklich vor, dass gestundete Beträge i.d.R. angemessen zu verzinsen sind. Die Gemeinde hat daher in den Fällen einer Stundung in eigener Verantwortung die Festsetzung und Erhebung von Zinsen vorzunehmen. Sie kann sich dabei an anderen vergleichbaren Gegebenheiten oder rechtlichen Grundlagen orientieren, z. B. der Verzinsung nach dem Abgabenrecht oder dem Steuerrecht.

Die Erhebung von Zinsen muss sich dabei - wie bei der Stundung der gemeindlichen Ansprüche - nach den Umständen des Einzelfalls richten und setzt einen bestehenden Anspruch der Gemeinde voraus. Die Gemeinde soll daher bei der Entscheidung über die angemessene Höhe der Zinsen auch die wirtschaftliche Situation des Schuldners der Gemeinde berücksichtigen. Zudem sollen bei einer gemeindlichen Stundung durch die zusätzliche Erhebung von Zinsen die Zahlungsschwierigkeiten des Schuldners der Gemeinde nicht verschärft werden.

Durch die Gemeinde ist aber auch ein Verzicht auf die Erhebung von Zinsen möglich. In solchen Fällen hat die Gemeinde u.a. zu beurteilen, ob bei möglicherweise geringen Zinsbeträgen der entstehende Verwaltungsaufwand und die Zinserträge nicht in einem unangemessenen Verhältnis zueinanderstehen. Die Gemeinde hat daher im Rahmen ihrer Stundungsentscheidung auch festzulegen, ob neben dem Hinausschieben der Fälligkeiten der Zahlungen auch die Fälligkeit der Zinszahlungen hinausgeschoben werden muss oder ggf. auch ein Verzicht auf die Zinsen in Betracht zu ziehen ist.

## **2. Zu Absatz 2 (Niederschlagung von gemeindlichen Ansprüchen):**

### **2.1 Inhalte und Zwecke der Niederschlagung**

Die Niederschlagung von gemeindlichen Ansprüchen stellt die Zurückstellung der Weiterverfolgung eines fälligen Anspruchs der Gemeinde dar. Durch diese Entscheidung der Gemeinde erlischt nicht der gemeindliche Anspruch gegenüber einem Dritten. Vielmehr stellt die Entscheidung der Gemeinde nur eine interne Maßnahme dar, so-

dass es dabei auch nicht einer Beteiligung der Schuldner bedarf. In der gemeindlichen Praxis ist es vielfach üblich, eine Niederschlagung befristet oder unbefristet vorzunehmen. Beide Formen bezwecken das Gleiche, eine erneute Überprüfung des Schuldners vorzunehmen, um ggf. den gemeindlichen Anspruch noch durchsetzen zu können. Dabei sind von der Gemeinde auch die geltenden Verjährungsfristen zu beachten.

Mit der Festlegung einer festen Frist beabsichtigt die Gemeinde, von sich aus einen neuen Versuch zur Durchsetzung ihres Anspruchs zu starten und die „niedergeschlagene“ Forderung einzuziehen. Bei einer unbefristeten Niederschlagung erwartet die Gemeinde ggf. geeignete Informationen zu erhalten, um dann eine erneute Einziehung ihrer Forderung vorzunehmen. Der Gemeinde kann aber auch von außerhalb ein Anlass zur Weiterverfolgung eines fälligen gemeindlichen Anspruchs gegeben werden. Bei mehreren erfolglosen Versuchen kann die Gemeinde auch prüfen, ob ggf. auch ein Erlass des gemeindlichen Anspruchs in Betracht kommen kann.

Die Entscheidung der Gemeinde, die Weiterverfolgung eines fälligen Anspruchs zurückzustellen, stellt haushaltswirtschaftlich keine Stundung des gemeindlichen Anspruchs nach Absatz 1 der Vorschrift dar. Die beiden Möglichkeiten sind auf unterschiedliche Ziele und Zwecke ausgerichtet. Allein die Tatsache der Zahlungsfähigkeit des Schuldners eröffnet die Möglichkeit einer Stundung des gemeindlichen Anspruchs. Die Niederschlagung eines gemeindlichen Anspruchs gegenüber einem Dritten wird dagegen erst möglich, wenn eine Zahlungsfähigkeit des Schuldners nicht mehr besteht.

## **2.2 Die Bewertung der gemeindlichen Forderungen und Niederschlagung**

Durch die Bewertung der Forderungen der Gemeinde im Rahmen des Jahresabschlusses kann es zu einer Wertberichtigung im Rahmen der Bilanzierung kommen. Bei einer solchen Wertberichtigung darf der Ertrag der Gemeinde, der dem Jahr des wirtschaftlichen Entstehens ihres Anspruches zugerechnet worden ist, nicht wieder „abgesetzt“ werden. Vielmehr wird die betreffende Forderung der Gemeinde dadurch verändert, dass der Umfang der Wertberichtigung passivisch auf gesonderten Konten (vgl. Kontengruppe 21) erfasst wird. In diesen Fällen bleibt daher der Bilanzansatz der Forderungen auf der Aktivseite unverändert bestehen.

Das Wertberichtigungskonto stellt im Jahresabschluss ein Korrektiv zu den auf der Aktivseite der Bilanz angesetzten gemeindlichen Forderungen dar und macht die Korrekturen transparent. Ein solches Bestandskonto führt jedoch nicht zu einem passivischen Ansatz in der gemeindlichen Bilanz. Der Grundsatz der Vollständigkeit und das Bruttoprinzip gebieten es, die Wertberichtigung von Forderungen in dieser Art und Weise zu bilanzieren. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die gemeindlichen Forderungen im Wege einer Einzelwertberichtigung oder einer Pauschalwertberichtigung verändert werden.

Die bilanzielle Beurteilung von gemeindlichen Forderungen hat aber zur Folge, dass einer Wertberichtigung nicht zwingend eine haushaltsrechtliche Niederschlagung vorausgehen muss. Andererseits hat die Entscheidung der Gemeinde eine Forderung niederzuschlagen, auch eine bilanzielle Wertberichtigung zur Folge. Die Gemeinde sollte daher bei der Bewertung von gemeindlichen Forderungen gleichzeitig prüfen, ob auch eine haushaltsrechtliche Niederschlagung in Betracht zu ziehen ist. Sie kann dabei berücksichtigen, dass die Bewertung, bei der ein Anspruch oder eine Forderung der Gemeinde zu berichtigen ist, nicht zu einer ergebniswirksamen Absetzung führt. Bei einer haushaltsrechtlichen Niederschlagung ist jedoch die gemeindliche Forderung außerplanmäßig abzuschreiben.

## **2.3 Die Auswirkungen der Niederschlagung**

Aus der „Vorläufigkeit“ bzw. Zeitgebundenheit der gemeindlichen Niederschlagungen folgt, dass die Gemeinde die vorgenommenen Zurückstellungen ihrer Ansprüche regelmäßig kontrollieren bzw. überwachen muss, ob ein gemeindlicher Anspruch nicht doch noch durchsetzbar ist. Die Gemeinde soll deshalb die vorgenommenen Nie-

derschlagungen und die damit in Zusammenhang stehenden Wertberichtigungen in geeigneter Weise nachhalten, z. B. eine Niederschlagungsliste führen. Die notwendige Überwachung der vorgenommenen Niederschlagungen durch einen gesonderten Nachweis erleichtert eine erneute Einziehung der von der Gemeinde befristet oder unbefristet niedergeschlagenen Forderungen, wenn dafür ein Anlass aus Sicht der Gemeinde besteht.

Grundsätzlich ist die Einziehung niedergeschlagener Forderungen erneut zu versuchen, wenn sich Anhaltspunkte dafür ergeben, dass die Einziehung Erfolg haben könnte. In den Fällen, in denen eine befristete Niederschlagung erfolgt ist, sind die wirtschaftlichen Verhältnisse des Schuldners in angemessenen Zeitabständen zu überprüfen und zu dokumentieren. Nach einer oder mehreren erfolglosen Einziehungsversuchen kann dann über die weitere Behandlung der Niederschlagung auch endgültig entschieden werden.

Dieser Sachverhalt kann ggf. auch dazu führen, dass die Gemeinde endgültig auf ihren Anspruch verzichtet (Erlass der Forderung). Sofern die Einziehung eines niedergeschlagenen gemeindlichen Anspruchs zu einem späteren Zeitpunkt möglich wird, muss auch der bis dahin eingetretene Zahlungsverzug berücksichtigt werden. Dazu muss von der Gemeinde entschieden werden, in welchem Umfang bei öffentlich-rechtlichen Forderungen noch Säumniszuschläge und bei privatrechtlichen Forderungen noch Zinsen vom Schuldner erhoben werden sollen.

### **3. Zu Absatz 3 (Erlass von gemeindlichen Ansprüchen):**

#### **3.1 Zu Satz 1 (Zulässigkeit des Erlasses von Ansprüchen):**

##### **3.1.1 Die Erfordernisse für den Erlass von gemeindlichen Ansprüchen**

Der Gemeinde wird durch die haushaltsrechtliche Vorschrift die Möglichkeit eröffnet, ihre Ansprüche gegenüber Dritten ganz oder zum Teil erlassen zu können, wenn die Einziehung nach Lage des einzelnen Falles für den Schuldner eine besondere Härte bedeuten würde. Der Erlass einer gemeindlichen Forderung durch die Gemeinde kann i.d.R. dann in Betracht kommen, wenn es dem Schuldner nach seinen wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnissen nicht möglich ist, die der Gemeinde geschuldete Finanzleistung in absehbarer Zeit zu erbringen.

Beim Erlass von gemeindlichen Ansprüchen handelt es sich um den endgültigen und unwiderruflichen Verzicht dieses Anspruches durch die Gemeinde. Es müssen deshalb dabei verschiedene Voraussetzungen erfüllt sein. Es muss z. B. eine Unbilligkeit in der Person des Schuldners oder in der Sache selbst begründet sein, also eine persönliche oder sachliche Unbilligkeit gegeben sein. Bei persönlicher Unbilligkeit des Schuldners muss eine Erlassbedürftigkeit, z. B. eine Existenzgefährdung bestehen. Es muss aber auch eine Erlasswürdigkeit des Schuldners bestehen, z. B. kein Selbstverschulden der mangelnden Leistungsfähigkeit. Für den Erlass einer Forderung sollte der Schuldner gegenüber der Gemeinde einen entsprechenden Antrag stellen und kann dabei seine Gründe für einen Erlass vortragen.

##### **3.1.2 Der Erlass bei Verbraucherinsolvenz**

Der Erlass einer gemeindlichen Forderung durch die Gemeinde kann auch im Rahmen einer Verbraucherinsolvenz in Betracht kommen. Eine solche Insolvenz wird in einem Verfahren nach der Insolvenzordnung abgewickelt (vgl. 9. Teil der InsO). Die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über sein Vermögen kann eine Person als Schuldner beantragen, wenn er zuvor ein Versuch unternommen hat, sich mit seinen Gläubigern über einen planmäßigen Schuldenabbau außergerichtlich zu einigen (vgl. § 305 Absatz 1 Nummer 1 InsO). Sofern die Gemeinde Gläubigerin ist, muss der Schuldner nicht nur angefragt haben, ob die Gemeinde zu einer gütlichen Einigung bereit ist. Er muss ihr auch einen Vorschlag für eine vertretbare Bereinigung seiner Schulden vorgelegt und dazu neue Zahlungstermine und Rückzahlungsbeträge benannt haben. Dazu gehört auch, dass der Schuldner seine finanziellen Verhältnisse offenlegt.

Die Gemeinde als Gläubigerin hat in solchen Fällen sachgerecht zu beurteilen, ob sie dem Vorschlag des Schuldners entsprechen will. In den Fällen, in denen ein solcher Einigungsversuch scheitert, kann der Schuldner beim Insolvenzgericht die Eröffnung des Insolvenzverfahrens beantragen (vgl. § 305 InsO). Der Einigungsversuch gilt z. B. schon dann als gescheitert, wenn die Gemeinde als Gläubigerin weiterhin die Zwangsvollstreckung betreibt, auch wenn bereits die außergerichtliche Einigung begonnen hat (vgl. § 305 a InsO). Im Rahmen des gerichtlichen Verfahrens kann dann das Gericht z. B. entscheiden, ob ein weiterer Einigungsversuch unternommen werden soll. Außerdem wird die Gemeinde zum Schuldenbereinigungsplan angehört. Sie hat dabei ihre eigenen Forderungen nochmals zu überprüfen und kann den Plan ggf. auch ablehnen.

Von der Gemeinde ist zudem zu beachten, dass das Gericht auch die Zustimmung der Gemeinde ersetzen kann (vgl. § 309 InsO). Soweit der Schuldenbereinigungsplan von dem Insolvenzgericht anerkannt wird, besteht ein gerichtlicher Vergleich zwischen dem Schuldner und seinen Gläubigern mit den entsprechenden rechtlichen Wirkungen. Der Schuldner hat dann nur noch die im Schuldenbereinigungsplan festgelegten Zahlungen zu erbringen. Sofern die Gemeinde als Gläubigerin in ein solches Verfahren nicht eingebunden war, hat sie in eigener Verantwortung über den Erlass ihrer Ansprüche zu entscheiden. In diesem Zusammenhang kann von Bedeutung sein, dass z. B. bei Gesellschaften, die aus einer Insolvenz mangels Masse aufgelöst werden, die Gemeinde ihre Forderung wieder im Rahmen ihrer Vollstreckung verfolgen muss. Die Gemeinde sollte dabei prüfen, ob ggf. der gemeindliche Anspruch niederzuschlagen oder zu erlassen ist.

### **3.1.3 Das Erlöschen von gemeindlichen Ansprüchen**

Durch eine Erklärung der Gemeinde gegenüber dem betroffenen Dritten als Schuldner, dass sie auf die Durchsetzung ihrer Ansprüche wegen der Uneinbringlichkeit verzichtet (Erlass der Ansprüche), erlöschen die gemeindlichen Ansprüche gegenüber dem Dritten im von der Gemeinde festgelegten Umfang. Die haushaltsmäßige Wirkung einer solchen Erklärung besteht darin, dass wegen der erlassenen Forderung keine Zahlungen mehr bei der Gemeinde eingehen werden. Aus diesem Grunde kann ggf. die gemeindliche Finanz- und Liquiditätsplanung anzupassen sein (vgl. § 3 i.V.m. § 30 GemHVO NRW).

Ein Verzicht auf gemeindliche Ansprüche ist auch bilanziell umzusetzen. Die davon betroffenen Forderungen sind vollständig als Vermögenswert abzuschreiben und auszubuchen. Das Gleiche gilt entsprechend, wenn die Gemeinde auf die Rückzahlung oder Anrechnung der von ihr geleisteten Beträge durch Dritte verzichtet, z. B. bei Voraus- oder Abschlagszahlungen. In diesen Fällen muss wie bei der Niederschlagung der gemeindlichen Ansprüche eine Wertberichtigung bzw. eine Abschreibung vorgenommen werden.

### **3.1.4 Der Verzicht auf Zahlungsansprüche in geringer Höhe**

Im Zusammenhang mit dem Erlass von gemeindlichen Ansprüchen ist auch die haushaltsrechtliche Vorschrift zu beachten, nach der die Gemeinde auf die Geltendmachung von Zahlungsansprüchen in geringer Höhe zu verzichten kann, wenn dieses aus wirtschaftlichen oder anderen Gründen geboten ist (vgl. § 23 Absatz 4 GemHVO NRW). Diese Regelung stellt eine Sondervorschrift gegenüber der Regelung über sonstige Zulässigkeiten des Erlasses von gemeindlichen Ansprüchen dar.

Die Regelung trägt vielmehr dem Umstand Rechnung, dass in der gemeindlichen Praxis die Kosten für die Verfolgung und Durchsetzung eines geringen Zahlungsanspruches schnell die Höhe des Anspruchs übersteigen können und die Einziehung des Anspruches damit unwirtschaftlich werden kann. Beim Verzicht auf die Geltendmachung von Zahlungsansprüchen in geringer Höhe müssen die für den Erlass von gemeindlichen Ansprüchen geltenden Voraussetzungen daher nicht erfüllt sein. Die Gemeinde darf aber andererseits auch nicht auf der Grundlage der Vorschrift über Kleinbeträge auf höhere Ansprüche verzichten.

**3.2 Zu Satz 2 (Geltung bei Rückzahlung und Anrechnung):**

Die Vorschrift sieht ergänzend zu der Regelung, dass die Gemeinde ihre Ansprüche gegenüber Dritten ganz oder zum Teil erlassen werden darf, vor, dass diese Gegebenheiten auch für die Rückzahlung oder Anrechnung von geleisteten Beträgen gelten. Damit wird es der Gemeinde ermöglicht, bei gegenüber Dritten entstandenen Ansprüchen auf die Rückzahlung erhaltener Beträge zu verzichten oder bei geleisteten Beträgen eine Anrechnung vorzunehmen. Die Pflicht zur Rückzahlung von gemeindlichen Finanzleistungen muss nach Lage des Einzelfalles für den Schuldner eine besondere Härte bedeuten. Sofern ein solcher Fall vor Ort gegeben ist, hat die Gemeinde in eigener Verantwortung darüber zu entscheiden.

XXXXXXXXXXXX

## Vierter Abschnitt

# Buchführung, Inventar, Zahlungsabwicklung

### 1. Allgemeines

#### 1.1 Allgemeine Grundlagen

Ein wesentlicher Bestandteil des NKF als gemeindliches Haushaltsrecht ist die enge Verknüpfung der Finanzbuchhaltung der Gemeinde, in der Buchführung und die Zahlungsabwicklung erledigt werden, mit der übrigen gemeindlichen Haushaltswirtschaft (vgl. § 93 GO NRW). Die dazu erforderlichen grundsätzlichen Regelungen sind in diesem Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung verankert worden. Der Gesetzgeber hat dabei weitgehend auf kleinteilige gesetzliche Regelungen verzichtet.

Der Gemeinde wird eine Vielzahl von Möglichkeiten eingeräumt, um die Aufbau- und Ablauforganisation der gemeindlichen Finanzbuchhaltung unter Berücksichtigung der örtlichen Erfordernisse und Gegebenheiten in eigener Verantwortung und auszugestalten. Die aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entstehenden Verwaltungsabläufe und gemeindlichen Geschäftsvorfällen können dabei unter Beachtung einer wirtschaftlichen Aufgabenerledigung durch die Gemeinde weiter entwickelt werden. Die Gemeinde trägt dabei grundsätzlich die Gesamtverantwortung. Sie behält diese Verantwortung, auch wenn sie ggf. ihre Finanzbuchhaltung durch Dritte erledigen lässt (vgl. § 94 GO NRW).

#### 1.2 Die gemeindlichen Dokumentationspflichten

Die Gemeinde ist verpflichtet, alle ihre Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage nach dem System der doppelten Buchführung und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in ihren Büchern klar ersichtlich und nachprüfbar aufzuzeichnen. Die Aufzeichnungspflicht führt zu einer laufenden, systematisch geordneten Dokumentation der gemeindlichen Geschäftsvorfälle. Die Buchführungspflicht der Gemeinde ist dabei grundsätzlich zeitlich unbegrenzt. Die jahresbezogene Haushaltsplanung sowie die Ausführung der Haushaltswirtschaft und die Abrechnung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle stehen dem nicht entgegen.

Zur gemeindlichen Dokumentationspflicht gehört außerdem, dass die Geschäftsunterlagen der Gemeinde, z. B. die Unterlagen über die gemeindliche Buchführung und die hierzu ergangenen Anweisungen und Organisationsregelungen, sicher und geordnet aufbewahrt werden (vgl. § 58 GemHVO NRW). Die Gemeinde hat daher in eigener Verantwortung durch örtliche Regelungen die Durchführung und den Nachweis der Dokumentation festzulegen (vgl. § 31 GemHVO NRW). Von der Dokumentationspflicht der Gemeinde werden aber nicht nur die gemeindlichen Tätigkeiten erfasst, die unter die Begriffe "Buchführung", "Inventar" und "Zahlungsabwicklung" fallen. Mögliche Anlässe für gemeindliche Dokumentationspflichten werden daher nachfolgend beispielhaft aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Sachverhalte für gemeindliche Dokumentationspflichten</b>	
<b>SACHVERHALTE</b>	<b>VORSCHRIFTEN</b>
<b>Haushaltssatzung und Haushaltsplan</b>	§§ 78 und 79 GO NRW i.V.m. den §§ 1 bis 9 und 11 bis 19 GemHVO NRW
<b>Nachtragssatzung</b>	§ 81 GO NRW i.V.m. § 10 GemHVO NRW

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**4. Abschnitt GemHVO NRW**

<b>Sachverhalte für gemeindliche Dokumentationspflichten</b>	
<b>SACHVERHALTE</b>	<b>VORSCHRIFTEN</b>
<b>Überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen</b>	§ 83 GO NRW
<b>Investitionskredite</b>	§ 86 GO NRW i.V.m. § 41 GemHVO NRW
<b>Sicherheiten und Gewährleistungen für Dritte</b>	§ 87 GO NRW
<b>Rückstellungen</b>	§ 88 GO NRW i.V.m. § 36 GemHVO NRW
<b>Liquiditätsplanung und Liquiditätskredite</b>	§ 89 GO NRW
<b>Vermögensgegenstände</b>	§ 90 GO NRW i.V.m. § 35 GemHVO NRW
<b>Inventur und Inventar</b>	§ 91 GO NRW i.V.m. §§ 28 und 29 GemHVO NRW
<b>Vermögensbewertung</b>	§ 91 GO NRW i.V.m. §§ 33 und 34 GemHVO NRW
<b>Eröffnungsbilanz</b>	§ 92 GO NRW i.V.m. §§ 53 bis 57 GemHVO NRW
<b>Finanzbuchhaltung/Buchführung</b>	§§ 93 und 94 GO NRW i.V.m. §§ 27 und 30 GemHVO NRW
<b>Jahresabschluss</b>	§§ 95 und 96 GO NRW i.V.m. §§ 37 bis 48 GemHVO NRW
<b>Örtliche Prüfung</b>	§§ 101 bis 104 GO NRW
<b>Gesamtabschluss</b>	§§ 116 bis 118 GO NRW i.V.m. §§ 49 bis 52 GemHVO NRW
<b>Fremde Finanzmittel</b>	§§ 16 und 31 GemHVO NRW
<b>Kosten- und Leistungsrechnung</b>	§ 18 GemHVO NRW
<b>Vergabe von Aufträgen</b>	§ 25 GemHVO NRW
<b>Stundung, Niederschlagung und Erlass</b>	§ 26 GemHVO NRW
<b>Sicherheitsstandards</b>	§ 31 GemHVO NRW i.V.m. § 58 GemHVO NRW

*Abbildung 402 „Sachverhalte für gemeindliche Dokumentationspflichten“*

Die Dokumentationspflicht der Gemeinde kann bezogen auf das einzelne Haushaltsjahr betrachtet werden. Sie beginnt jahresbezogen grundsätzlich mit dem ersten Geschäftsvorfall, der dem Haushaltsjahr wirtschaftlich oder rechtlich zuzuordnen ist. Die jahresbezogene Pflicht endet mit dem letzten Geschäftsvorfall der Gemeinde, der i.d.R. die Vernichtung der aufzubewahrenden haushaltswirtschaftlichen Unterlagen zum Inhalt hat. Für die Ge-

meinde besteht dabei keine Möglichkeit einer Befreiung von der grundsätzlichen Dokumentationspflicht oder eine Reduzierung dieser Pflicht. Die Aufbewahrung ihrer Geschäftsunterlagen stellt dabei auch eine Umsetzung ihrer Dokumentationspflicht dar.

## **2. Die Vorschriften zur Buchführung, Inventar, Zahlungsabwicklung**

### **2.1 Die Gesamtübersicht über die Vorschriften**

Der vierte Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung enthält zu vielen Sachverhalten der gemeindlichen Buchführung und der Zahlungsabwicklung die notwendigen Rahmenbedingungen, die von der Gemeinde örtlich auszugestalten sind, sowie gesonderte Vorschriften zur gemeindlichen Inventur. Diese Bestimmungen sind auf der Grundlage der Ermächtigungen des § 133 Absatz 1 GO NRW erlassen worden. Durch diese Vorschrift wird das Innenministerium ermächtigt, zur Durchführung der Gemeindeordnung die notwendigen haushaltswirtschaftlichen Regelungen im Einvernehmen mit dem Finanzministerium zu treffen. Die nachfolgenden haushaltsrechtlichen Vorschriften sind dafür geschaffen worden (vgl. Abbildung).

<b>Die Vorschriften im 4. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung</b>	
<b>Vierter Abschnitt Buchführung, Inventar, Zahlungsabwicklung</b>	§ 27 Buchführung § 28 Inventur, Inventar § 29 Inventurvereinfachungsverfahren § 30 Zahlungsabwicklung, Liquiditätsplanung § 31 Sicherheitsstandards und interne Aufsicht

*Abbildung 403 „Die Vorschriften im 4. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung“*

In diesem Rahmen sind die Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung bestimmt worden, damit die Buchführung und der Zahlungsverkehr von der Gemeinde ordnungsgemäß abgewickelt und die gemeindlichen Geschäftsvorfälle nachgewiesen werden. Zur Nachweispflicht der Gemeinde sind auch Vorgaben zur Erfassung der Vermögensgegenstände und der Schulden im Rahmen einer gemeindlichen Inventur festgelegt worden.

### **2.2 Die Vorschriften im Einzelnen**

Der vierte Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung enthält im Einzelnen folgende besondere Vorschriften zur Buchführung, zum Inventar und zur Zahlungsabwicklung der Gemeinde:

- § 27 Buchführung

In der Finanzbuchhaltung der Gemeinde sind alle gemeindlichen Geschäftsvorfälle und die dadurch bedingten Veränderungen der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde durch die örtliche Buchführung zu dokumentieren. Das gemeindliche Ressourcenaufkommen und der Ressourcenverbrauch der Gemeinde sind durch Erträge und Aufwendungen zu erfassen. Außerdem hat die Gemeinde nach dem System der doppelten Buchführung zu buchen und die gemeindlichen Zahlungen nach ihrer Kassenwirksamkeit nachzuweisen.

Die gemeindliche Finanzbuchhaltung hat daher das Datenmaterial zu liefern, das die Grundlage für die Aufstellung des jährlichen Ergebnisplans und Finanzplans darstellt. Die Geschäftsvorfälle aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sind deshalb zeitlich und sachlich sowie produktorientiert zu erfassen und auszuwerten. Die Daten sind in den Jahresabschluss der Gemeinde mit seiner Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und der Bilanz sowie Anhang einzubeziehen. Durch die Grundsätze in dieser Vorschrift ein-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**4. Abschnitt GemHVO NRW**

schließlich des Systems der doppelten Buchführung und der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung soll die gemeindliche Buchführung sichergestellt und nachvollziehbar gemacht werden.

- § 28 Inventur, Inventar  
Das Inventar ist eine Grundlage für den jährlich aufzustellenden Jahresabschluss der Gemeinde. Deshalb ist dieser Vorschrift gesondert bestimmt worden, dass die Gemeinde für den Schluss eines jeden Haushaltsjahres ihre Vermögensgegenstände und Schulden genau zu verzeichnen und dabei den jeweiligen Wert anzugeben haben (Inventar). Die Inventur stellt dabei als Bestandsaufnahme eine lückenlose, mengen- und wertmäßige Erfassung des gemeindlichen Vermögens und der Schulden einer Gemeinde zu einem bestimmten Stichtag durch eine Inaugenscheinnahme in Form von Messen, Wiegen usw. dar. Eine solche Stichtagsinventur ist in einem angemessenen und abgegrenzten Zeitraum um den Abschlussstichtag herum durchzuführen. Die Vorschrift baut auf der Regelung des § 91 GO NRW „Inventur, Inventar und Vermögensbewertung“ auf und konkretisiert die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur.
- § 29 Inventurvereinfachungsverfahren  
Für die Gemeinde werden durch diese Vorschrift, ergänzend zu den Bestimmungen über die Durchführung der Inventur (§ 28 GemHVO NRW), ausgewählte Inventurvereinfachungen zugelassen, um die Wirtschaftlichkeit der gemeindlichen Inventur zu erhöhen. Jede der zugelassenen Vereinfachungen ist dabei an besondere Voraussetzungen gebunden. Diese Vorgaben sollen dazu beitragen, dass die Inventurzwecke auch dann erfüllt werden, wenn die Gemeinde von einer Vereinfachungsmöglichkeit Gebrauch macht. Vor der Anwendung einer Vereinfachungsmöglichkeit ist daher von der Gemeinde zu prüfen, ob die vorgesehene Maßnahme zu mehr Wirtschaftlichkeit beiträgt als die normale Inventur und dabei der Grundsatz der Vollständigkeit sowie der Grundsatz der Richtigkeit nicht unvertretbar beeinträchtigt werden.
- § 30 Zahlungsabwicklung, Liquiditätsplanung  
Die Vorschrift regelt in Ausfüllung der §§ 89 und 93 GO NRW und im Interesse der Sicherheit die für die gemeindliche Zahlungsabwicklung und Liquiditätsplanung unabdingbaren Ausführungsgrundsätze. Diese Grundsätze sollen sicherstellen, dass gemeindliche Zahlungsverfahren nach einheitlichen Maßstäben und hinreichend sicher durchgeführt werden. Dabei hat die Gemeinde die besondere Verpflichtung, ihre Liquidität und die Finanzierung der Investitionen sicherzustellen (vgl. § 75 Abs. 6 GO NRW). Außerdem besteht die Verpflichtung für die Gemeinde, dass sie ihre Zahlungsfähigkeit durch eine angemessene Liquiditätsplanung unter Einbeziehung der im Finanzplan ausgewiesenen Einzahlungen und Auszahlungen zu gewährleisten hat (vgl. § 89 GO NRW).
- § 31 Sicherheitsstandards und interne Aufsicht  
Die Sicherung der Ordnungsmäßigkeit des gemeindlichen Rechnungswesens kann unter Berücksichtigung der Selbstverwaltung der Gemeinde ausreichend durch Rahmenregelungen gewährleistet werden. Die Vorgaben in dieser Vorschrift beinhalten daher eine Verpflichtung der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters, nähere örtliche Vorschriften zur gemeindlichen Finanzbuchhaltung und ihrem Umfeld zu erlassen. Unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten soll dadurch die ordnungsgemäße Erledigung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung der Gemeinde sichergestellt werden. Dabei ist besonders der Umgang mit den gemeindlichen Zahlungsmitteln sowie die Verwahrung und Verwaltung von Wertgegenständen zu berücksichtigen. Diesen Zwecken dienen viele Sicherheitsstandards in der Vorschrift, die durch eine örtliche Dienstanweisung näher auszugestalten sind.

### **3. Die gemeindliche Finanzbuchhaltung**

In der Finanzbuchhaltung der Gemeinde werden alle gemeindlichen Geschäftsvorfälle und die dadurch bedingten Veränderungen der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde erfasst. Sie hat insbesondere die Angaben zu machen und die Daten aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu liefern, die in den Jahres-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**4. Abschnitt GemHVO NRW**

abschluss der Gemeinde mit seiner Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und der Bilanz sowie Anhang einzubeziehen sind. Die Regelungen enthalten jedoch keine Festlegungen über die organisatorische Ausgestaltung der Finanzbuchhaltung (vgl. § 93 GO NRW). Gleichwohl muss eine Aufgabentrennung zwischen dem gemeindlichen Buchungsgeschäft und dem Zahlungsgeschäft der Gemeinde bestehen.

Durch die Grundsätze in den betreffenden Vorschriften soll die Ordnungsmäßigkeit der gemeindlichen Buchführung und der Zahlungen der Gemeinde sichergestellt werden. Diese Gegebenheiten erfordern besondere zudem die Festlegung von besonderen Sicherheitsanforderungen an die gemeindliche Zahlungsabwicklung, die unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten eigenverantwortlich auszugestalten sind. Es gilt dabei insgesamt, die Erledigung der Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung so auszugestalten, dass das erforderliche technische und kaufmännische Fachwissen vorhanden ist, die Qualität der Buchführung gewährleistet wird und die Kosten sich in einem verträglichen Rahmen bewegen. Es bedarf deshalb eines systematischen Aufbaus der gemeindlichen Buchführung nach einem Kontenplan, der aus dem NKF-Kontenrahmen abzuleiten ist. Die von der Gemeinde gebildeten Konten sind zudem gegen Manipulationen in Abhängigkeit von der eingesetzten elektronischen Datenverarbeitung zu schützen.

Ein Teil der Generalnorm über die gemeindliche Finanzbuchhaltung ist auch das Gebot der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle in den Büchern der Gemeinde. Ebenso findet der Beleggrundsatz seinen Ausgangspunkt in der Generalnorm. Nicht zuletzt gehört auch die Einhaltung der Aufbewahrungsfristen über die gemeindlichen Geschäftsunterlagen dazu (vgl. § 58 GemHVO NRW). Es gilt, die Zuverlässigkeit und Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens der Gemeinde zu sichern und die vorgesehenen Verwaltungsabläufe zu überwachen. Dieses Anliegen kommt auch in den haushaltsrechtlichen Vorschriften dieses Abschnitts der Gemeindehaushaltsverordnung zum Ausdruck.

#### **4. Durchlaufende Posten nicht in NRW**

Im privatwirtschaftlichen Bereich wird statt des Begriffs „Durchlaufende Finanzmittel“ vielfach auch der Begriff „Durchlaufender Posten“ verwandt. Darunter werden solche Posten verstanden, die vom Unternehmen nur für eine gewisse Zeit vereinnahmt oder verausgabt werden und das Unternehmen dabei die Stellung vergleichbar einem Treuhänder hat. In solchen Fällen besteht kein unmittelbarer Anspruch des Unternehmens auf diese Leistung gegenüber einem Dritten, aber auch keine Verpflichtung zur Zahlung an den Empfänger. Die eigentlichen unmittelbaren Rechtsbeziehungen bestehen dabei unmittelbar zwischen dem Zahlungsverpflichteten und dem Zahlungsempfänger. Diese Fallgestaltung besteht auch bei der Gemeinde, jedoch ist dafür im gemeindlichen Haushaltsrecht der Begriff „Durchlaufende Gelder“ oder „Durchlaufende Finanzmittel“ gebräuchlich.

In einigen Ländern wird der Begriff „Durchlaufende Posten“ im gemeindlichen Haushaltsrecht so genutzt, dass darunter Einzahlungen an die Gemeinde oder Auszahlungen von der Gemeinde verstanden werden, bei denen die Zuordnung zu haushaltsmäßigen Konten noch nicht möglich ist (vgl. § 28 GemHVO des Landes Sachsen-Anhalt). Eine solche ausdrückliche Regelung besteht im gemeindlichen Haushaltsrecht des Landes Nordrhein-Westfalen nicht. Die Regelung ist auch nicht erforderlich, denn wegen der Beachtung und Anwendung des Grundsatzes der Kassenwirksamkeit im gemeindlichen Zahlungsverkehr müssen alle Ein- und Auszahlungen des Haushaltsjahres von der Gemeinde in der betreffenden Finanzrechnung erfasst werden. Eine Einzahlung anzunehmen oder eine Auszahlung zu leisten und diesen Zahlungsvorgang als vorläufigen Rechnungsvorgang zu behandeln, kommt haushaltsmäßig nicht in Betracht.

Die Gemeinde soll die Zahlungen, bei denen noch keine Zuordnung zu einem gemeindlichen Geschäftsvorfall möglich ist, in ihrer Finanzbuchhaltung als „Sonstige Einzahlung aus laufender Verwaltungstätigkeit“ oder „Sonstige Auszahlung aus laufender Verwaltungstätigkeit“ buchungsmäßig bis zur späteren zutreffenden haushaltsmäßigen Zuordnung erfassen. Sie soll daher für solche Zahlungen in der gemeindlichen Zahlungsabwicklung entsprechende Konten in ihrem örtlichen Kontenplan vorsehen (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW). Für diese Zah-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**4. Abschnitt GemHVO NRW**

lungen von Dritten oder an Dritte sind aber gesonderte Konten oder Haushaltspositionen in der gemeindlichen Finanzrechnung entbehrlich.

EEEEEEEEEEEE

**§ 27**  
**Buchführung**

(1) <sup>1</sup>Alle Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage sind nach dem System der doppelten Buchführung und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in den Büchern klar ersichtlich und nachprüfbar aufzuzeichnen. <sup>2</sup>Die Bücher müssen Auswertungen nach der Haushaltsgliederung, nach der sachlichen Ordnung sowie in zeitlicher Ordnung zulassen.

(2) <sup>1</sup>Die Eintragungen in die Bücher müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden, so dass die Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung nachvollziehbar sind. <sup>2</sup>Eine Eintragung oder eine Aufzeichnung in den Büchern darf nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. <sup>3</sup>Auch solche Veränderungen dürfen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind.

(3) <sup>1</sup>Den Buchungen sind Belege, durch die der Nachweis der richtigen und vollständigen Ermittlung der Ansprüche und Verpflichtungen zu erbringen ist, zu Grunde zu legen (begründende Unterlagen). <sup>2</sup>Die Buchungsbelege müssen Hinweise enthalten, die eine Verbindung zu den Eintragungen in den Büchern herstellen.

(4) <sup>1</sup>Aus den Buchungen der zahlungswirksamen Geschäftsvorfälle sind die Zahlungen für den Ausweis in der Finanzrechnung durch eine von der Gemeinde bestimmte Buchungsmethode zu ermitteln. <sup>2</sup>Die Ermittlung darf nicht durch eine indirekte Rückrechnung aus dem in der Ergebnisrechnung ausgewiesenen Jahresergebnis erfolgen.

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

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

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

(7) <sup>1</sup>Der Buchführung ist der vom Innenministerium bekannt gegebene Kontenrahmen zu Grunde zu legen. <sup>2</sup>Der Kontenrahmen kann bei Bedarf ergänzt werden. <sup>3</sup>Die eingerichteten Konten sind in einem Verzeichnis (Kontenplan) aufzuführen.

## **Erläuterungen zu § 27:**

### **I. Allgemeines**

#### **1. Die gemeindliche Buchführungspflicht**

Die örtliche Aufgabenwahrnehmung durch die Gemeinde erfordert die Bewältigung von vielfältigen Geschäftsvorfällen mit bedeutenden finanzwirtschaftlichen Auswirkungen für die Gemeinde. Die gemeindliche Buchführung stellt deshalb eine unverzichtbare Grundlage für die Ausführung der örtlichen Haushaltswirtschaft und für die Nachweisführung im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses dar. Die Vorschrift verpflichtet deshalb die Gemeinde, alle ihre Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage nach dem System der doppelten Buchführung und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in den dafür vorgesehenen Büchern klar ersichtlich und nachprüfbar aufzuzeichnen.

Diese haushaltsrechtliche Aufzeichnungspflicht soll daher zu einer laufenden, systematisch geordneten Dokumentation der gemeindlichen Geschäftsvorfälle des Haushaltsjahres führen. Als gemeindlicher Geschäftsvorfall wird dabei ein Ereignis betrachtet, das von der Gemeinde buchhalterisch zu erfassen ist, weil es zu finanzwirtschaftlichen Auswirkungen für die Gemeinde führt. Es kann dabei zwischen bestandswirksamen und ergebniswirksamen Geschäftsvorfällen unterschieden werden. Die Chancen und Risiken und andere bei der Gemeinde vorliegende Sachverhalte und Umstände, durch die gemeindliche Werte oder die wirtschaftliche Lage der Gemeinde beeinflusst werden können, stellen dagegen keine Geschäftsvorfälle dar, die in der gemeindlichen Buchführung zu erfassen sind.

Die Buchführungspflicht der Gemeinde ist grundsätzlich zeitlich unbegrenzt. Der jährliche haushaltswirtschaftliche Ablauf bei der Gemeinde aus Haushaltsplanung, Haushaltsausführung und Jahresabschluss steht diesem Grundsatz nicht entgegen. Er bewirkt aber, dass die Ausübung der Buchführungspflicht regelmäßig bezogen auf das einzelne Haushaltsjahr zu betrachten ist. Die jahresbezogene Buchführung beginnt deshalb mit dem ersten Geschäftsvorfall der Gemeinde, der dem betreffenden Haushaltsjahr wirtschaftlich oder rechtlich zuzuordnen ist. Die jahresbezogene Buchführung endet mit dem letzten Geschäftsvorfall der Gemeinde, der dem betreffenden Haushaltsjahr zuzuordnen ist. Die gemeindliche Buchführungspflicht dagegen erst i.d.R. mit der Vernichtung der aufzubewahrenden haushaltswirtschaftlichen Unterlagen. Es besteht dazu grundsätzlich keine Möglichkeit einer Befreiung oder Reduzierung der gemeindlichen Buchführungspflicht.

Zu dieser Buchführungspflicht gehört, dass von der Gemeinde alle Geschäftsvorfälle in den Büchern klar und zutreffend sowie nachprüfbar nach dem System der doppelten Buchführung und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzeichnet werden. Sie erfordert daher eine laufende, systematisch geordnete Dokumentation der gemeindlichen Geschäftsvorfälle. Die gemeindliche Buchführung umfasst daher die Erfassung und Kontierung sowie das Verarbeiten, Ordnen und Sammeln der Belege. Diese Vorgaben bestehen unabhängig davon, ob dabei elektronische Hilfsmittel zum Einsatz kommen, z. B. eine DV-Buchführung erfolgt. Die Gemeinde hat zudem ihre Buchführungspflicht in örtlichen Regelungen in eigener Verantwortung festzulegen (vgl. § 31 GemHVO NRW). Zur gemeindlichen Buchführungspflicht gehört außerdem, dass die Geschäftsunterlagen der Gemeinde sicher und geordnet aufbewahrt werden, z. B. die hierzu ergangenen Anweisungen und Organisationsregelungen (vgl. § 58 GemHVO NRW).

#### **2. Die örtliche Finanzbuchhaltung**

##### **2.1 Allgemeine Vorgaben**

Im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft soll die Gemeinde alle gemeindlichen Geschäftsvorfälle und die dadurch bedingten Veränderungen der gemeindlichen Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage in der Finanz-

buchhaltung der Gemeinde erfasst werden. Die gemeindliche Finanzbuchhaltung hat daher die Angaben zu machen und die Daten zu liefern, die unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung eine Grundlage für die gemeindliche Haushaltsplanung, die Haushaltsausführung und die Haushaltsabrechnung bilden sollen. Die Planung und der Nachweis der Ressourcen in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie die gesetzliche Vorgabe zur Anwendung des Systems der doppelten Buchführung bei den gemeindlichen Geschäftsvorfällen haben daher dazu geführt, besondere Regelungen zur gemeindlichen Finanzbuchhaltung festzulegen. Die örtliche Steuerung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie das Budgetrecht des Rates der Gemeinde bleiben dabei unberührt.

Die Gemeinde muss z. B. ihre örtliche Buchführung so ausgestalten, dass sich ein sachverständiger Dritter innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick verschaffen kann. Es ist dazu nicht festgelegt worden, welches Maß an Sachverstand erforderlich sein muss, um die gemeindliche Buchführungstätigkeit beurteilen und nachvollziehen zu können. Allgemein wird aber davon auszugehen sein, dass ein sachverständiger Dritter ausreichende Kenntnisse über die gemeindliche Haushaltswirtschaft bzw. das Rechnungswesen der Gemeinde besitzen muss, damit er das gemeindliche Buchungsgeschehen verstehen und beurteilen kann. Bei der Einschätzung, ob ein sachverständiger Dritter sich innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Vorgehensweise und die Ergebnisse der gemeindlichen Buchführung verschaffen kann, ist von den vorhandenen örtlichen Gegebenheiten auszugehen. Die Bestimmung der angemessenen Zeit ist somit auch von der Größe der Gemeinde sowie der Größe und Komplexität der gemeindlichen Buchführung einschließlich der Art der örtlichen DV-Buchführung abhängig.

## **2.2 Die Ausgestaltung der Finanzbuchhaltung**

In der gemeindlichen Finanzbuchhaltung werden alle Geschäftsvorfälle der Gemeinde und die dadurch bedingten Veränderungen der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzverhältnisse der Gemeinde erfasst. Aus der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entstehen daher Angaben und Daten, die eine Grundlage für den gemeindlichen Haushaltsplan mit Ergebnisplan und den Finanzplan sowie für den Jahresabschluss der Gemeinde mit Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und der Bilanz bilden. Die Dokumentation der gemeindlichen Geschäftsvorfälle im Haushaltsjahr durch die Finanzbuchhaltung stellt daher einen Hauptzweck der gemeindlichen Buchführung dar. Es soll dadurch auch ein zutreffender Einblick in die wirtschaftliche Lage der Gemeinde ermöglicht werden.

Die haushaltsrechtlichen Regelungen zur gemeindlichen Finanzbuchhaltung enthalten dabei keine Festlegungen über deren organisatorische Ausgestaltung. Gleichwohl ist grundsätzlich eine sachliche Aufgabenteilung zwischen dem Buchungsgeschäft der Gemeinde und der gemeindlichen Zahlungsabwicklung geboten (vgl. § 93 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Für den Bereich „Buchführung“ bestehen in dieser Vorschrift besondere Grundsätze über deren Umfang, Form und Inhalt. Für den Bereich „Zahlungsabwicklung“ sind unter Sicherheitsaspekten ebenfalls besondere Vorgaben bestimmt worden (vgl. § 30 GemHVO NRW). Die Gemeinde muss deshalb dafür Sorge tragen, dass alle Geschäftsvorfälle mit haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen auch von der gemeindlichen Finanzbuchhaltung bearbeitet werden,

Die haushaltsrechtlichen Rahmenbedingungen sind von der Gemeinde unter Einbeziehung der örtlichen Gegebenheiten eigenverantwortlich und bedarfsgerecht weiter auszugestalten. Die örtliche Finanzbuchhaltung soll dabei durch die Gemeinde so ausgestaltet werden, dass die ordnungsgemäße Erledigung der Aufgaben dauerhaft gesichert ist. Sie muss daher nicht nur die vorgesehenen Verantwortlichen bestimmen, sondern auch gewährleisten, dass das erforderliche technische und kaufmännische Fachwissen verfügbar ist. Dazu gehört auch, einen geeigneten Geschäftsablauf in der gemeindlichen Verwaltung unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse festzulegen, um eine hohe Qualität der Buchführung zu gewährleisten. Die Gemeinde sollte dabei darauf achten, dass sich die Kosten der Finanzbuchhaltung in einem verträglichen wirtschaftlichen Rahmen bewegen.

### **3. Die Rechengrößen im NKF**

#### **3.1 Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“**

##### **3.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Mit dem NKF werden über die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ das Ressourcenaufkommen und der Ressourcenverbrauch der Gemeinde erfasst. Unter Einbeziehung der örtlichen Produktorientierung wird der Gemeinde damit die haushaltsmäßige Erfassung und Darstellung der Ressourcen bezogen auf ihre Aufgabenerfüllung möglich. Mit der Ausrichtung der gemeindlichen Finanzpolitik auf das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit soll grundsätzlich erreicht werden, dass der gesamte Ressourcenverbrauch der Gemeinde in einem Haushaltsjahr durch Erträge dieser Periode gedeckt wird, um nachfolgende Generationen nicht zu überlasten.

Die zur Erfassung und Messung der gemeindlichen Ressourcen festgelegten Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ stellen dabei den zutreffenden Buchungsstoff dar. Sie haben ihre Ursache in den wirtschaftlichen Aktivitäten der Gemeinde, z. B. im Rahmen eines Leistungsaustausches oder durch die Erfüllung öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen der Gemeinde. Für die gemeindliche Haushaltswirtschaft sind i.V.m. mit den Rechengrößen unterschiedliche Ertrags- und Aufwandsarten bestimmt worden, um eine zutreffende Veranschlagung der Ressourcen im Ergebnisplan und einen konkreten Nachweis der Ressourcen in der Ergebnisrechnung der Gemeinde zu erreichen. Die Rechengrößen stellen zudem geeignete Größen für eine gemeindliche „Reinvermögensrechnung“ dar, die das Geldvermögen und das Sachvermögen der Gemeinde betrifft.

Durch die Erträge aus gemeindlichen Geschäftsvorfällen kommt es zu einer Vermögensmehrung und durch die gemeindlichen Aufwendungen zu einer Vermögensminderung. Das Eigenkapital der Gemeinde wird dadurch entsprechend verändert. Die Erträge und die Aufwendungen sind deshalb von zentraler Bedeutung für die Ergebnismittlung der Gemeinde im Haushaltsjahr. Die internen Leistungsbeziehungen der Gemeinde werden ebenfalls über die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ erfasst. Die Gemeinde hat dabei eigenverantwortlich zu entscheiden, ob sie zum Nachweis des vollständigen Ressourcenverbrauchs auch die internen Leistungsbeziehungen in ihrem Haushalt veranschlagt und im Jahresabschluss nachweist (vgl. § 17 GemHVO NRW).

##### **3.1.2 Die Rechengröße „Ertrag“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Ertrag“ wird betriebswirtschaftlich die bewertete Leistungserstellung der Gemeinde in einem Haushaltsjahr (Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr) verstanden. Einen Ertrag stellt dabei jeder gemeindliche Geschäftsvorfall dar, der das Nettovermögen bzw. das Eigenkapital der Gemeinde erhöht. Mit dieser Rechengröße werden z. B. die der Gemeinde zustehenden Steuereinnahmen und die ihr gewährten Zuwendungen erfasst, denn diese stellen einen erheblichen Anteil an den gemeindlichen Einnahmen dar. Die Gemeinde erzielt dann in einem Haushaltsjahr eine Einnahme, die keinen Ertrag darstellt, wenn entweder keine Leistungserstellung durch die Gemeinde vorliegt oder wenn die Leistungserstellung und die dazugehörige Einnahme in unterschiedliche Haushaltsjahre (Perioden) fallen, z. B. bei Mietvorauszahlungen.

In diesen Fällen wird die Vornahme einer passiven Rechnungsabgrenzung erforderlich (vgl. § 42 Absatz 3 GemHVO NRW). Die gemeindlichen Erträge sind aber auch an Zahlungsvorgänge gebunden, sodass bei der Gemeinde vielfach einzahlungsgleiche Erträge entstehen. Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Einnahme“ sind dann deckungsgleich, wenn das gleiche Haushaltsjahr der Gemeinde betroffen ist. Die Zahlungsvorgänge können aber auch in ein anderes Haushaltsjahr fallen. Die Begriffspaare „Ertrag“ und „Einnahmen“ können im gemeindlichen Bereich wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

<b>Die Rechengröße „Ertrag“</b>		
<b>ERTRAG</b>		
Ertrag, der nicht gleichzeitig eine Einnahme ist.	Ertrag, der gleichzeitig eine Einnahme ist.	
	Einnahme, die gleichzeitig ein Ertrag ist.	Einnahme, die nicht gleichzeitig ein Ertrag ist.
		<b>EINNAHME</b>

*Abbildung 404 „Die Rechengröße Ertrag“*

**3.1.3 Die Rechengröße „Aufwand“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Aufwand“ wird betriebswirtschaftlich der bewertete Güterverzehr der Gemeinde in einem Haushaltsjahr verstanden. Zu Aufwendungen führt daher jeder gemeindliche Vorgang, der das Nettovermögen bzw. das Eigenkapital der Gemeinde vermindert. Die gemeindlichen Aufwendungen sind aber auch an Zahlungsvorgänge gebunden, sodass bei der Gemeinde vielfach auszahlungsgleiche Aufwendungen entstehen. Die Zahlungsvorgänge können aber auch in einem anderen Haushaltsjahr (Periode) liegen. Die Begriffspaare „Aufwand“ und „Ausgaben“ können wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Rechengröße „Aufwand“</b>		
<b>AUFWAND</b>		
Aufwand, der nicht gleichzeitig eine Ausgabe ist.	Aufwand, der gleichzeitig eine Ausgabe ist.	
	Ausgabe, die gleichzeitig ein Aufwand ist.	Ausgabe, die nicht gleichzeitig ein Aufwand ist.
		<b>AUSGABE</b>

*Abbildung 405 „Die Rechengröße Aufwand“*

Die Rechengrößen „Aufwand“ und „Ausgabe“ sind dann deckungsgleich, wenn das gleiche Haushaltsjahr der Gemeinde betroffen ist, z. B. Gehälter für Beschäftigte der Gemeinde, Energiekosten. Die Gemeinde leistet dann in einem Haushaltsjahr eine Ausgabe, die keinen Aufwand darstellt, wenn z. B. im Dezember des Haushaltsjahres die für den Januar des Folgejahres zustehende Beamtenbesoldung gezahlt wird. Die Aufwendungen der Gemeinde und die dazugehörige Ausgabe fallen dabei in unterschiedliche Haushaltsjahre, sodass dann eine aktive Rechnungsabgrenzung erforderlich wird (vgl. § 42 Absatz 1 GemHVO NRW).

### 3.2 Einzahlungen und Auszahlungen als Rechengrößen

#### 3.2.1 Allgemeine Grundlagen

Die Finanzrechnung der Gemeinde soll Auskunft über die tatsächliche finanzielle Lage der Gemeinde geben und auch die Finanzierungsquellen sowie die Veränderung des Zahlungsmittelbestandes der Gemeinde (Liquide Mittel) aufzeigen. Sie stellt dadurch eine Mittelherkunftsrechnung und eine Mittelverwendungsrechnung der Gemeinde dar, bei der die Zahlungsströme ausschlaggebend sind. Aufgrund dessen kommen bei der Finanzrechnung die Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Auszahlungen“ als zutreffender Buchungssstoff zur Anwendung.

Die Einzahlungen und Auszahlungen sind dabei in der gemeindlichen Finanzrechnung unter Beachtung des Kassenwirksamkeitsprinzips zu erfassen. Dieses Prinzip wird auch als Liquiditätsänderungsprinzip bezeichnet. Im NKF sind in der gemeindlichen Bilanz daher die gemeindlichen Kredite zur Liquiditätssicherung unter dem gesonderten Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung“ anzusetzen. In der gemeindlichen Finanzrechnung dürfen deshalb nur Finanzleistungen Dritter in Höhe der im Haushaltsjahr kassenmäßig eingegangenen oder geleisteten Zahlungen betragsmäßig erfasst werden. Diese Zahlungsströme müssen bei der Gemeinde eine Änderung der tatsächlichen Liquidität bewirkt haben.

#### 3.2.2 Die Rechengröße „Einzahlungen“

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Einzahlungen“ wird der tatsächliche Zahlungsmittelzufluss bei der Gemeinde im Haushaltsjahr erfasst, der zu einer Erhöhung des gemeindlichen Zahlungsmittelbestandes durch den Zugang liquider Mittel in Form von Bargeld oder Buchgeld führt. Die Begriffspaare „Einzahlungen“ und „Einnahmen“ können im gemeindlichen Bereich wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Rechengröße „Einzahlungen“</b>		
<b>EINZAHLUNG</b>		
Einzahlung, die nicht gleichzeitig eine Einnahme ist.	Einzahlung, die gleichzeitig eine Einnahme ist.	
	Einnahme, die gleichzeitig eine Einzahlung ist.	Einnahme, die nicht gleichzeitig eine Einzahlung ist.
<b>EINNAHME</b>		

*Abbildung 406 „Die Rechengröße Einzahlungen“*

Beim Einsatz der Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Einnahme“ im gemeindlichen Rechnungswesen liegen daher dann keine einnahmewirksamen Einzahlungen vor, wenn es in gleicher Höhe zu einer Abnahme der gemeindlichen Forderungen oder zu einer Erhöhung der gemeindlichen Verbindlichkeiten kommt. Nicht als Einzahlung gilt die Erhöhung des Kassenbestandes der Gemeinde durch eine Barabhebung von einem Bankkonto der Gemeinde, weil dadurch der Zahlungsmittelbestand der Gemeinde insgesamt nicht verändert wird.

### 3.2.3 Die Rechengröße „Auszahlungen“

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Auszahlungen“ wird der tatsächliche Zahlungsmittelabfluss bei der Gemeinde im Haushaltsjahr erfasst, der zu einer Verminderung des gemeindlichen Zahlungsmittelbestandes durch den Abgang liquider Mittel führt. Die Abgabe von Finanzmitteln durch die Gemeinde kann in Form von Bargeld oder Buchgeld dabei erfolgen. Die Begriffspaare „Aufwendungen“ und „Ausgaben“ können im gemeindlichen Bereich wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Rechengröße „Auszahlungen“</b>		
<b>AUSZAHLUNG</b>		
Aufzahlung, die nicht gleichzeitig ausgabewirksam ist.	Auszahlung, die gleichzeitig ausgabewirksam ist.	
	Ausgabe, die gleichzeitig auszahlungswirksam ist.	Ausgabe, die nicht gleichzeitig auszahlungswirksam ist.
<b>AUSGABE</b>		

*Abbildung 407 „Die Rechengröße Auszahlungen“*

In diesem Zusammenhang ist festzustellen, dass beim Einsatz der Rechengrößen „Auszahlungen“ und „Ausgabe“ auch dann keine ausgabewirksamen Auszahlungen vorliegen, wenn es in gleicher Höhe zu einer zu einer Minderung der gemeindlichen Verbindlichkeiten oder zu einer Zunahme der gemeindlichen Forderungen kommt. Auch eine Verminderung des Kassenbestandes der Gemeinde durch eine Bareinzahlung auf ein Bankkonto der Gemeinde gilt nicht als gemeindliche Auszahlung, weil durch diesen Vorgang der Zahlungsmittelbestand der Gemeinde insgesamt nicht verändert wird.

### 4. Die Währungseinheit „Euro“

Die Gemeinde hat im Rahmen ihres Geschäftsverkehrs bzw. ihrer Zahlungsabwicklung die gesetzlichen Zahlungsmittel in Form von Bargeld und Buchgeld in der Währungseinheit „Euro“ einzusetzen. Für ihre Barzahlungen hat die Gemeinde daher die Euro-Münzen und Euro-Banknoten zu verwenden. Bei der Übergabe oder Übersendung von Schecks ist daher darauf zu achten, dass die Schecks möglichst in der Währungseinheit „Euro“ gestellt sind. Diese Währungseinheit soll auch beim Einsatz und der Abrechnung von elektronischen Zahlungsmitteln durch die Gemeinde oder durch Dritte gegenüber der Gemeinde genutzt werden, z. B. beim Einsatz der Geldkarte, Debitkarte oder Kreditkarte.

Bei ihrer Zahlungsabwicklung sollte die Gemeinde zudem möglichst das internationale Währungskürzel „EUR“ und nicht das Währungssymbol „€“ verwenden. Das Währungskürzel „EUR“ sollte dabei auch bei einer gesonderten Darstellung der Untereinheit des Euro zur Anwendung kommen. Die Untereinheit „Cent“ wäre daher in Bruchteilen des Euro anzugeben, z. B. in Form von 0,45 EUR. Die Bruchteile des Euro sollten dagegen nicht mit einem Symbol, z. B. „Ct“ als Währungssymbol, angegeben werden. Die fremden Geldsorten stellen auch zulässige Zahlungsmittel für die Gemeinde im Rahmen ihrer Zahlungsabwicklung dar, sodass diese Zahlungsmittel von der Gemeinde angenommen und auch für Auszahlungen verwendet werden können.

Eine „private Währung“ als Tauschmittel auf einem regionalen Markt stellt dagegen kein zulässiges Zahlungsmittel für die Gemeinde dar, mit dem der Umfang oder die Größenordnung gemeindlicher Einzahlungen und Auszahlungen bestimmt werden kann. In den gemeindlichen Büchern darf daher erst nach der Umrechnung der Rechnungseinheiten solcher „Währungen“ in Einheiten der gesetzlichen Zahlungsmittel eine Erfassung der mit den „Währungen“ getätigten Zahlungen unter Nutzung der Währungseinheit „Euro“ erfolgen.

## **5. Die Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung**

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) kommen nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften auch im NKF fast uneingeschränkt zur Anwendung. Der Festlegung ging dabei eine Betrachtung und Bewertung der Rechnungsziele der gemeindlichen Haushaltswirtschaft voraus, z. B. Nachweis des Ressourcenverbrauchs, Vermögens- und Eigenkapitalerhalt, stetige Aufgabenerfüllung. Die Rechnungszwecke der gemeindlichen Haushaltswirtschaft wurden aber ebenso in die Beurteilung einbezogen, z. B. Steuerungs- und Kontrollzwecke, die Zuständigkeiten und Entscheidungshoheit des Rates der Gemeinde (Allzuständigkeit), die Informationspflicht gegenüber der Offentlichkeit und der Aufsichtsbehore. In den haushaltsrechtlichen Vorschriften ist außerdem eine Vielzahl von gemeindlichen Grundsätzen konkretisiert worden. Aus den allgemeinen Haushaltsgrundsätzen und den ibernommenen GoB ergibt sich deshalb ein Gesamtbild iber die in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft anzuwendenden Grundsätze.

Vor der ibernahme der GoB für die Gemeinden sind diese hinsichtlich ihrer Inhalte sowie ihrer Anwendungsmöglichkeiten in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft iberpruft worden. Viele Rechnungslegungsgrundsätze des Referenzmodells HGB haben sich dabei als ibernahmefahig erwiesen. Kleinere Abweichungen wegen spezifischer Fragestellungen wurden dabei hingenommen. Im Großen und Ganzen kann jedoch eine sichere und gleichartige Handhabung der GoB im betriebswirtschaftlichen sowie im haushaltswirtschaftlichen Sinne durch die Gemeinden gesichert und gewährleistet werden. Viele GoB sind ausdrücklich und sachbezogen zum Gegenstand von haushaltsrechtlichen Vorschriften gemacht worden. Gesonderte Grundsätze wären daher unzweckmäßig gewesen und hatzen möglicherweise die Anwendung des NKF in den Gemeinden wesentlich erschwert.

Der ibernahme der GoB ging zudem eine Betrachtung und Bewertung der Aussagekraft von gemeindlichem Jahresabschluss und dem Gesamtabschluss voraus. Diese Abschlüsse haben unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den entsprechenden tatsächlichen Verhältnissen Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanz- (gesamt-)lage der Gemeinde (wirtschaftliche Lage) zu vermitteln. In die Prüfung wurden auch Anforderungen aus der mehrjährigen Haushaltsplanung der Gemeinde einbezogen, die auf diesen Abschlüssen aufbaut. Als Ergebnis dieser Bewertungen wurde festgestellt, dass es für die Haushaltswirtschaft der Gemeinden in Nordrhein-Westfalen keiner Festlegung von besonderen „Grundsätzen ordnungsmäßiger offentlicher Buchführung“ bedarf.

Im Rahmen des NKF wurde der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit zusätzlich zu den GoB und den sonstigen Haushaltsgrundsätzen in die gemeindliche Haushaltswirtschaft einbezogen. Nach diesem Grundsatz soll die Verteilung von Nutzen und Lasten aus der gemeindlichen Haushaltswirtschaft auch in Verantwortung für die künftigen Generationen erfolgen. Die Gemeinde muss daher bei ihrer jährlichen Haushaltsplanung und dem Jahresabschluss nach Ablauf des Haushaltsjahres immer im Blick haben, ausreichende Handlungsmöglichkeiten für die künftigen Generationen zu erhalten. Der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit ist zudem als allgemeiner Grundsatz in die Gemeindeordnung aufgenommen worden (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Diese ausdrückliche gesetzliche Festlegung verstärkt die Ziele und Zwecke des NKF.

## **6. Der NKF-Kontenrahmen in der Geschäftsbuchführung**

### **6.1 Die Zwecke des NKF-Kontenrahmens**

Die gemeindliche Aufgabenerfüllung und die daraus entstehenden Geschäftsvorfälle sowie der Nachweis des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde erfordern eine Vielzahl von Konten in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung. Das Gebot der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle in den Büchern der Gemeinde ist dabei ein wichtiger Ausgangspunkt für die gemeindliche Kontenbildung. Es bedarf deshalb einer systematischen Übersicht über die örtlich sachlich notwendigen Konten für die Geschäftsbuchführung und die Zahlungsabwicklung. Diesen Zwecken dient der für die Gemeinde verbindlich erklärte NKF-Kontenrahmen (vgl. Nummer 1.5.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300). Er ist zudem mit dem "finanzstatistischen Kontenrahmen" identisch, der die Basis für die Erhebungsmerkmale der Gemeinde zur Finanzstatistik darstellt.

Der NKF-Kontenrahmen stellt insgesamt ein Ordnungssystem für die in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde benötigten Konten unter Berücksichtigung der Erfordernisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft dar. Mithilfe einer Nummerierung erfolgt dabei die Strukturierung des Kontenrahmens in Kontenklassen (einstellig) und Kontengruppen (zweistellig). Diese Stufen können von der Gemeinde weiter in Kontenarten (dreistellig) und Konten (vierstellig) untergliedert werden. Der NKF-Kontenrahmen ist außerdem nach dem Abschlussgliederungsprinzip aufgebaut und spiegelt dadurch das Drei-Komponentensystem des NKF wieder. Er dient als Modell für die örtliche Ausgestaltung der gemeindlichen Buchführung, denn die Gemeinde hat aus diesem gemeindeübergreifenden Kontenrahmen einen örtlichen Kontenplan abzuleiten.

### **6.2 Die Kontenklassen im NKF-Kontenrahmen**

Die Berücksichtigung der Bedeutung der Bestandteile des gemeindlichen Jahresabschlusses führt bei der funktionalen Gliederung des NKF-Kontenrahmens zu einer entsprechenden Einteilung in Kontenklassen. Die Kontenklassen 0 bis 8 sind daher insgesamt für die Durchführung der gemeindlichen „Geschäftsbuchführung“ belegt. Sie sind nach dem Abschlussgliederungsprinzip aufgebaut und bilden einen in sich geschlossenen Rechnungskreis, der selbstständig abgeschlossen wird. Die Kontenklassen 0 bis 3 sind deshalb für die gemeindliche Bilanz und die Kontenklassen 4 und 5 für die Ergebnisrechnung der Gemeinde sowie die Kontenklassen 6 und 7 für die gemeindliche Finanzrechnung vorgesehen.

Die Anwendung des Abschlussgliederungsprinzips führt dabei dazu, dass die Kontenklassen für die Bilanz entsprechend den Vorgaben über die Gliederung der gemeindlichen Bilanz in Kontengruppen zu unterteilen sind (vgl. § 41 Absatz 3 und 4 GemHVO NRW). Die Gliederung der Kontenklassen für die gemeindliche Ergebnisrechnung ist nach den mindestens auszuweisenden Haushaltspositionen vorzunehmen (vgl. § 2 GemHVO NRW). Entsprechend sind die Kontenklassen für die gemeindliche Finanzrechnung zu untergliedern (vgl. § 3 GemHVO NRW). Diese Vorgaben stärken den vorzunehmenden Nachweis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses. Es gilt dabei, die Zuverlässigkeit und Ordnungsmäßigkeit der gemeindlichen Finanzbuchhaltung zu sichern.

### **6.3 Der Verzicht auf die Vorgabe von Konten**

Die haushaltsrechtlichen Vorschriften sehen bestimmte Mindestanforderungen für die Gliederung der gemeindlichen Bilanz in Bilanzposten und die Gliederung der Ergebnisrechnung und Finanzrechnung der Gemeinde in Haushaltspositionen vor (vgl. §§ 2, 3 und 41 GemHVO NRW). In entsprechender Art und Weise sind deshalb die Kontenklassen im NKF-Kontenrahmen untergliedert worden. Aus haushaltsrechtlicher Sicht und unter Steuerungserfordernissen sowie unter Berücksichtigung der unterschiedlichen örtlichen Verhältnisse ist eine darüber

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

hinausgehende weitere verbindliche Gliederung entbehrlich, auch wenn die Gemeinde verpflichtet ist, einen Kontenplan aufzustellen.

Die Gemeinde hat dabei aber darauf zu achten, dass die örtlichen Konten unter Berücksichtigung der eingesetzten elektronischen Datenverarbeitung gegen Manipulationen im Rahmen der Buchführung geschützt werden. Außerdem ist zu beachten, dass die Erhebungsmerkmale für die statistischen Meldepflichten der Gemeinde zur Finanzstatistik auf der Kontenebene aufbauen. Der Gemeinde wird im Rahmen des NKF-Kontenrahmens ein ausreichender Spielraum für ihre örtliche Kontenbildung eingeräumt. Sie kann bei der Aufstellung ihres Kontenplans ihre örtlichen Gegebenheiten und Bedürfnisse ausreichend berücksichtigen (vgl. Nummer 1.5.2 des Runderrlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

**7. Die Arbeitsschritte der Geschäftsbuchführung**

Das gemeindliche Haushaltsrecht setzt unter fachlichen Gesichtspunkten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft einen Rahmen für die Ausgestaltung der örtlichen Finanzbuchhaltung. Dieser Rahmen beinhaltet, bezogen auf die Geschäftsvorfälle der Gemeinde im Rahmen der Aufgabenerfüllung, nicht nur die Arbeitsschritte in der gemeindlichen Geschäftsbuchführung. Die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfordert vielmehr weitere Arbeiten in den Fachbereichen der gemeindlichen Verwaltung. Dazu gehören auch gemeindliche Kontroll- und Überwachungsaufgaben, um die Richtigkeit und die Sicherheit der verarbeiteten Daten zu gewährleisten, z. B. die Bestätigung der sachlichen und rechnerischen Richtigkeit von gemeindlichen Geschäftsvorfällen.

Der haushaltsrechtliche Rahmen, durch den der Umfang, die Form und der Inhalt der gemeindlichen Buchführung in ihren Grundsätzen bestimmt sind, erfordert zudem, die tatsächlichen Abläufe und Verfahrensweisen in der gemeindlichen Geschäftsführung nachvollziehbar und nachprüfbar zu machen. Die Gemeinde ist verpflichtet, alle ihre Geschäftsvorfälle nach den Regeln der doppelten Buchführung aufzuzeichnen und zu belegen. Die gemeindlichen Geschäftsvorfälle werden dabei nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt und nicht nach ihrer rechtlichen Gestaltung erfasst und abgebildet. Die wichtigsten Arbeitsschritte für die gemeindliche Geschäftsbuchführung werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Arbeitsschritte der Geschäftsbuchführung</b>	
<b>Geschäftsvorfall</b> ▼	z. B. bei Eingangsrechnungen, Ausgangsrechnungen, Banküberweisungen u.a.
<b>Beleg</b> ▼	Belege sammeln: Rechnung, Kontoauszug, Eigenbeleg.
<b>Belegprüfung</b> ▼	Prüfung z. B. auf sachliche, betragsmäßige und terminliche Richtigkeit.
<b>Vorkontierung</b> ▼	Zu buchende Konten festlegen und Beträge auf Konten aufteilen.
<b>Nebenbucheintrag</b> ▼	Buchung auf den eingerichteten Personen- bzw. Kundenkonten.
<b>Grundbucheintrag</b> ▼	Buchung der Geschäftsvorfälle in chronologischer Reihenfolge.
<b>Hauptbucheintrag</b>	Buchung auf sachlich getrenntes Konto und Gegenkonto.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

<b>Die Arbeitsschritte der Geschäftsbuchführung</b>	
▼	
<b>Vorbereitende Abschlussbuchungen</b> ▼	Umbuchungen und Berichtigungen.
<b>Abschlussbuchungen</b> ▼	Ermittlung der Kontensalden und des Saldenübertrags.
<b>Jahresabschluss</b> ▼	Aufstellung der Bilanz, der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung.
<b>Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen</b>	Aufbewahrung der Bücher, Belege und sonstiger Unterlagen, (z. B. dauerhaft oder 10 oder 6 Jahre).

*Abbildung 408 „Die Arbeitsschritte der Geschäftsbuchführung“*

Das gemeindliche Buchführungsverfahren bzw. die Arbeitsschritte der Geschäftsbuchführung der Gemeinde sind auf die Erfassung der Geschäftsvorfälle aus der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans ausgerichtet. Nach Ablauf des Haushaltsjahres soll dadurch der gemeindliche Jahresabschluss ermöglicht und ein Nachweis über die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Gemeinde gewährleistet werden. Die Erledigung dieser Aufgaben erfordert nicht nur fachliche Kenntnisse, sondern auch sachgerechte Abläufe in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung, unabhängig davon, ob ein Geschäftsvorfall in Papierform oder in elektronischer Form abzuwickeln ist.

Innerhalb der gemeindlichen Finanzbuchhaltung bieten sich deshalb eine Hauptbuchhaltung und gesonderte fachbezogene Nebenbuchhaltungen an. Als besondere Bereiche der gemeindlichen Buchhaltung können eine Kreditorenbuchhaltung (Gläubiger der Gemeinde), eine Debitorenbuchhaltung (Schuldner der Gemeinde) und eine Anlagenbuchhaltung (Vermögen der Gemeinde) eingerichtet werden. Die örtliche Ausgestaltung der Geschäftsbuchführung und die einzelnen Arbeitsschritte für die Erledigung gemeindlicher Geschäftsvorfälle hat die Gemeinde in eigener Verantwortung und unter Berücksichtigung der örtlichen Erfordernisse vorzunehmen.

### **8. Die Nutzung elektronischer Dokumente**

Bei der Buchführung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung (DV-Buchführung) hat die Gemeinde in ihrer Finanzbuchhaltung sowohl Geschäftsvorfälle in Papierform als auch in elektronischer Form abzuwickeln. Sie hat dazu die Verarbeitungsformen eigenverantwortlich festzulegen und dabei zu entscheiden, ob und in welchem Umfang und mit welchen Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sie ihren Schriftwechsel auf elektronischem Wege vornimmt. Die Gemeinde muss daher sicherstellen, dass die Inhalte eines elektronischen Schriftstücks der Papierform gleichgestellt sind, z. B. bei Leistungsbescheiden und Rechnungen, die von ihr erstellt werden. Zwischen der Gemeinde und ihren Adressaten sollte dazu klargestellt sein, wie die Echtheit und Unversehrtheit eines Schriftstücks für den Empfänger nachvollziehbar ist.

Die Kontrolle der inhaltlichen Richtigkeit der elektronischen Daten in einem Dokument unterscheidet sich dabei im Grundsatz nicht von den Maßnahmen bei der Aufstellung eines Schriftstücks in Papierform. Die Gemeinde muss unabhängig von der Form des Datenträgers gewährleisten, dass dem Adressaten die gemeindliche Leistung zusteht und diese richtig bemessen worden ist. Für die Gemeinde als Empfängerin von Rechnungen ist z. B. wichtig, dass sie nur dann die eine finanzielle Leistung erbringt, wenn der Dritte die von der Gemeinde beauftragte Leistung auch tatsächlich erbracht hat. Bei der Nutzung elektronischer Dokumente muss daher die Gemeinde die Richtigkeit der haushaltswirtschaftlichen Daten gewährleisten.

**9. Die Buchführung für den Gesamtabchluss**

Die jährliche Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses unter Einhaltung der GoB einschließlich der Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung bedingen besondere Buchführungspflichten für die Gemeinde (vgl. § 116 Absatz 1 GO NRW). Die gesamtabchlussbezogene Buchführung ist für die Nachvollziehbarkeit der Zusammenführung des Jahresabschlusses der gemeindlichen Verwaltung mit den Jahresabschlüssen der Betriebe der Gemeinden notwendig. Es ist daher eine den jeweiligen örtlichen Verhältnissen angepasste gemeindliche Buchführung für den Gesamtabchluss in einem eigenen Rechnungskreis vorzunehmen. Aus den verschiedenen Aufstellungsschritten können die nachfolgend beispielhaft aufgezeigten Sachverhalte dazu ein Anlass sein (vgl. Abbildung).

<b>Die Buchführung für den Gesamtabchluss</b>	
-	Vorgänge aus der Zusammenführung der Jahresabschlüsse der Gemeinde mit den Jahresabschlüssen der gemeindlichen Betriebe.
-	Erfassung der Anpassungen aus den betrieblichen Jahresabschlüssen an das Recht der Gemeinde.
-	Ergebnisse aus der Umrechnung von Fremdwährungen.
-	Ergebnisse aus der Kapitalkonsolidierung.
-	Ergebnisse aus der Schuldenkonsolidierung.
-	Ergebnisse aus der Zwischenergebniseliminierung.
-	Ergebnisse aus der Aufwands- und Ertragseliminierung.
-	Örtlich bedingte Buchungsschritte.

*Abbildung 409 „Die Buchführung für den Gesamtabchluss“*

An die Ordnungsmäßigkeit der gesamtabchlussbezogenen Buchführung sind die gleichen Anforderungen zu stellen wie an die übrige gemeindliche Buchführung. Das örtlich eingesetzte Buchführungssystem muss dabei so beschaffen sein, dass der gemeindliche Gesamtabschluss seine Aufgabe, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, erfüllen kann. Die örtliche Ausgestaltung dieser sowie die Festlegungen über ein bedarfsgerechtes Buchführungssystem obliegen der Gemeinde dabei in eigener Verantwortung.

In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde zu entscheiden, ob es sinnvoll und zweckmäßig ist, die örtliche Gesamtabchlussrichtlinie um eine Kontierungsrichtlinie mit entsprechenden Erläuterungen zu ergänzen. Sie kann dadurch die für den gemeindlichen Gesamtabchluss notwendige Buchführung bzw. die Buchungen auf bestimmten Konten durch die gemeindliche Verwaltung und die Betriebe der Gemeinde sicherzustellen. Das Nachverfolgen der notwendigen Konsolidierungsschritte für den gemeindlichen Gesamtabchluss dürfte dadurch erleichtert werden. Durch eine solche gemeindliche Buchführung kann aber u.a. auch dem Vollständigkeitsgebot und dem Richtigkeitsgebot ausreichend Genüge getan werden. Die gemeindlichen Geschäftsunterlagen des Gesamtabchlusses sind ebenfalls aufzubewahren (vgl. § 58 GemHVO NRW).

## **10. Die Buchführung bei Treuhänderschaft**

Der Gemeinde werden vielfach Vermögensgegenstände übertragen, die sie treuhänderisch im eigenen Namen für fremde Rechnung verwalten soll (Treuhandvermögen). Für die Gemeinde folgt aus ihrer Tätigkeit als Treuhänder für Dritte, dass sie gegenüber einem Dritten als Treugeber für eine ordnungsgemäße Verwaltung des ihr übergebenen Treuhandvermögens haftet. Ein Nachweis des Treuhandvermögens sowohl in der Bilanz des Dritten als Treugeber als auch in der Bilanz der Gemeinde als Treuhänder ist wegen der gesonderten Verwaltung des Treuhandvermögens außerhalb des gemeindlichen Haushalts nicht erforderlich. Aus der Tätigkeit der Gemeinde als Treuhänder kann jedoch ein gesondertes Buchungserfordernis entstehen.

Ein Treuhandauftrag der Gemeinde, durch den fremde Vermögensgegenstände in einem erheblichen Umfang treuhänderisch gehalten werden, kann eine eigene Rechnungslegung erfordern. Die Gemeinde hat dazu die Art und den Umfang der Ausführung der Buchführung eigenverantwortlich festzulegen. Sie kann darin bestehen, dass eine Treuhandbuchführung eingerichtet wird oder in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung ein eigener Rechnungskreis mit besonderen Konten für ihre Treuhandtätigkeit eingerichtet wird. In einem solchen Fall ist auf eine strikte Trennung im gemeindlichen Buchungsgeschehen zwischen den Geschäftsvorfällen der Gemeinde und denen des Treuhandvermögens zu achten. Im Geschäftsbereich der Gemeinde ist dann lediglich der ggf. bestehende Anspruch auf eine besondere Vergütung als Treuhänder zu erfassen.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Gemeindliche Buchführung):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Aufzeichnungspflicht für gemeindliche Geschäftsvorfälle):**

##### **1.1.1 Allgemeine Vorgaben**

Die Vorschrift verpflichtet die Gemeinde, alle ihre Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage nach dem System der doppelten Buchführung und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in den Büchern klar ersichtlich und nachprüfbar aufzuzeichnen. Die Aufzeichnungspflicht soll zu einer laufenden, systematisch geordneten Dokumentation der gemeindlichen Geschäftsvorfälle führen. Als gemeindlicher Geschäftsvorfall ist ein Ereignis anzusehen, das von der Gemeinde buchhalterisch zu erfassen ist, weil es zu finanziellen Auswirkungen für die Gemeinde führt.

Es kann dabei zwischen bestandswirksamen und ergebniswirksamen Geschäftsvorfällen unterschieden werden. Die möglichen Chancen und Risiken sowie andere bei der Gemeinde vorliegende Sachverhalte, die gemeindliche Werte wesentlich beeinflussen können, aber zu keinem Geschäftsvorfall führen, stellen dabei keinen gemeindlichen Geschäftsvorfall dar, der in der gemeindlichen Geschäftsbuchführung zu erfassen ist. Die gemeindliche Buchführung erstreckt sich daher grundsätzlich auf die Erfassung und Kontierung bzw. Verarbeiten sowie das Ordnen und Sammeln der Belege von gemeindlichen Geschäftsvorfällen.

Die Gemeinde kann dazu auch elektronische Hilfsmittel einsetzen, und z. B. eine DV-Buchführung einrichten. Bei der Aufzeichnung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle (Buchung) ist zudem die Trennung in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung zwischen den Aufgabenbereichen „Geschäftsbuchführung“ und „Zahlungsabwicklung“ zu berücksichtigen, sodass entsprechend auch eine Trennung zwischen dem Buchungsgeschäft und dem Zahlungsvorgang vorzunehmen ist. In diesem Zusammenhang müssen von der Gemeinde der Ort der Aufbewahrung der örtlichen Buchungsunterlagen sowie die Aufbewahrungsfristen geklärt werden (vgl. § 58 GemHVO NRW).

### 1.1.2 Die Aufgaben der Geschäftsbuchführung

Die grundsätzliche Pflicht der Gemeinde, alle ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in den Büchern klar ersichtlich und nachprüfbar aufzuzeichnen, erfordert eine laufende, systematisch geordnete Dokumentation der gemeindlichen Geschäftsvorfälle. Die Buchungen führen dabei zu einer Änderung der Höhe oder der Zusammensetzung des gemeindlichen Vermögens und der Schulden (Buchung auf Bestandskonten), zu Erträgen oder Aufwendungen (Buchung auf Ergebniskonten). Aus den Buchungen können sich auch Zahlungsströme ergeben, die zu gemeindlichen Einzahlungen oder Auszahlungen führen (Buchung auf Finanzmittel- oder Zahlungskonten) oder fremde Finanzmitteln betreffen (Buchung auf Zahlungskonten).

Die gemeindliche Buchführung umfasst daher als Aufgaben das Kontieren und Verarbeiten sowie das Ordnen und Sammeln der Belege, unabhängig davon, ob eine DV-Buchführung bei der Gemeinde erfolgt. Die Geschäftsbuchführung der Gemeinde hat deshalb vielfältige Aufgaben zu erfüllen (vgl. Abbildung).

<b>Die Aufgaben der gemeindlichen Geschäftsbuchführung</b>
- Erfassung bzw. Vormerkung von Aufträgen und Bestellungen.
- Vorprüfung und Kontierung von Rechnungen Dritter und Rechnungen der Gemeinde.
- Buchen von Forderungen und Verbindlichkeiten der Gemeinde.
- Buchen von Gutschriften in Personenkonten (Debitoren- und Kreditorenkonten) als Nebenbuchführung.
- Buchen von Geschäftsvorfällen auf Bestands- und Ergebniskonten als Hauptbuchführung.
- Erstellung von zahlungsbegründenden Unterlagen.
- Veranlassung von Einzahlungen und Auszahlungen u.a.
- Veranlassung von Mahnungen (soweit es nicht durch die Zahlungsabwicklung erfolgt).

*Abbildung 410 „Die Aufgaben der gemeindlichen Geschäftsbuchführung“*

Die gemeindliche Buchführung muss die Finanz- und sonstigen Vermögenswerte in der Geldeinheit „Euro“ erfassen. Sofern gemeindliche Geschäftsvorfälle in einer anderen Währung abgewickelt werden, sind diese für die Darstellung in der Buchführung der Gemeinde in Euro umzurechnen. Auch mit anderen Wertgrößen oder Daten ist ebenso zu verfahren, z. B. bei einer wirtschaftlichen Betätigung der Gemeinde im Ausland (vgl. § 107 Absatz 4 Satz 4 GO NRW). Das Ergebnis aus der Währungsumrechnung muss dabei den im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen entsprechen und mit den haushaltswirtschaftlichen Grundsätzen in Einklang stehen.

### 1.1.3 Der Begriff „Geschäftsvorfälle“

Das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde gegenüber ihren Adressaten wird im Einzelfall als "Geschäftsvorfall" bezeichnet. Mit dem in der Vorschrift enthaltenen Begriff „Geschäftsvorfälle“ werden daher gemeindliche Vorgänge bezeichnet, die zu einer Veränderung der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde führen. Die Erfassung von gemeindlichen Geschäftsvorfällen ist dabei nicht allein davon unabhängig, ob dem

Geschäftsvorfall ein gegenseitiger Leistungsaustausch oder eine einseitige Leistung zugrunde liegt. Die Gemeinde hat auch die haushaltswirtschaftlichen Wirkungen eines Geschäftsvorfalles auf die gemeindliche Bilanz, die Ergebnisrechnung und die Finanzrechnung zu beurteilen, um sachgerecht eine zutreffende Erfassung in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung vornehmen zu können.

Zu den ergebniswirksam zu erfassenden Geschäften sind nicht die bei der Gemeinde bestehenden schwebenden Geschäfte zu zählen, solange deren Schwebezustand anhält. Die gemeindliche Finanzbuchhaltung muss gleichwohl die notwendigen Kenntnisse darüber besitzen. Bei einem schwebenden Geschäft der Gemeinde besteht z. B. ein zweiseitig verpflichtender Vertrag, der auf einen Leistungsaustausch ausgerichtet ist. Er ist jedoch von beiden Vertragspartnern noch nicht erfüllt worden, sodass i.d.R. der Vertragsabschluss und die Vertragserfüllung zeitlich auseinanderfallen. Erst durch die Erfüllung des Vertrages treten dann Ereignisse ein, die in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung buchungsmäßig zu erfassen sind.

#### **1.1.4 Der Begriff „Vermögens- und Schuldenlage“**

##### **1.1.4.1 Allgemeine Sachlage**

Mit dem in der Vorschrift enthaltenen weiteren Begriff „Vermögens- und Schuldenlage“ wird ein Zusammenhang zwischen der Erfassung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und dem gemeindlichen Jahresabschluss hergestellt. Dadurch wird dem gemeindlichen Jahresabschluss unmittelbar auch eine buchhalterische Wertigkeit gegeben, weil gemeindliche Geschäftsvorfälle auch unmittelbar zu Wertveränderungen in der gemeindlichen Bilanz führen können (Bestandsveränderungen). Die Bilanz im Jahresabschluss der Gemeinde hat die Aufgabe, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde zu vermitteln (vgl. § 95 Absatz 1 GO NRW). Die Erfüllung dieser Vorgabe wird dadurch erleichtert, dass die Gemeinde verpflichtet ist, nach dem System der doppelten Buchführung und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ihre Bücher über die gemeindlichen Geschäftsvorfälle zu führen.

##### **1.1.4.2 Der Begriff „Vermögenslage“**

Das gemeindliche Haushaltsrecht orientiert sich bei der Auslegung des Begriffs „Vermögenslage“, für den es keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt, an der kaufmännischen Auslegung. Aufgrund dessen sind die haushaltsrechtlichen Regelungen für die Bewertung und den Ansatz der gemeindlichen Vermögensgegenstände auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz entstanden (vgl. §§ 33 ff. GemHVO NRW). Es wurde dabei berücksichtigt, dass im allgemeinen Wirtschaftsleben ein Wirtschaftsgut dadurch als Vermögensgegenstand charakterisiert wird, das mit ihm ein wirtschaftlicher Wert vorliegt, das Wirtschaftsgut selbstständig nutzungsfähig und bewertbar ist. Die auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz angesetzten gemeindlichen Vermögensgegenstände dienen daher dazu, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage der Gemeinde zu vermitteln.

##### **1.1.4.3 Der Begriff „Schuldenlage“**

Das gemeindliche Haushaltsrecht orientiert sich bei der Auslegung des Begriffs „Schuldenlage“, für den es keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt, wie beim Begriff „Vermögenslage“ an der kaufmännischen Auslegung. Im allgemeinen Wirtschaftsleben wird der Begriff „Schuldenlage“ dadurch abgegrenzt wird, dass ausgehend von den Bilanzposten der Passivseite der gemeindlichen Bilanz das Eigenkapital und die Sonderposten sowie die passive Rechnungsabgrenzung ausgeschlossen werden. Die dann noch auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz einzubeziehenden Bilanzposten stellen dann gemeindliche Verpflichtungen

dar. Sie dienen dazu, dass die gemeindliche Bilanz ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Schuldenlage der Gemeinde vermitteln kann.

#### **1.1.4.4 Der Begriff „Schwebende Geschäfte“**

Die Gemeinde schließt vielfach Geschäfte bzw. zweiseitig verpflichtende Verträge ab, die auf einen Leistungsaustausch ausgerichtet sind, der jedoch noch nicht sofort, sondern erst zu einem späteren Zeitpunkt zu erfüllen ist. Solche Geschäfte werden als schwebende Geschäfte bezeichnet, wenn die Verpflichtungen von beiden Vertragspartnern noch nicht erfüllt worden sind. Bei solchen Geschäften fallen daher i.d.R. der Vertragsabschluss und die Vertragserfüllung zeitlich auseinander. Ein schwebendes Geschäft der Gemeinde kann dabei ein einmaliges Geschäft oder ein Geschäft auf Dauer sein (Dauerschuldverhältnis).

Bei den schwebenden Geschäften der Gemeinde bestehen besondere Dokumentationserfordernisse, weil solche gemeindlichen Geschäfte regelmäßig nicht bilanziert werden müssen. Diese gemeindlichen Geschäftsvorfälle müssen daher sorgfältig und in ihren unterschiedlichen Arten in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung dokumentiert werden. Hierbei darf aber nicht nur der Zugang erfasst werden, sondern es ist auch die weitere Entwicklung zu überwachen und zu dokumentieren. Zum jährlichen Abschlussstichtag ist dann jedes einzelne gemeindliche Geschäft dahingehend zu prüfen, ob im gemeindlichen Jahresabschluss eine Anhangsangabe oder eine Bilanzierung vorzunehmen ist. Dabei ist auch das mögliche Ausmaß entstehender Risiken zu prüfen und zu überwachen.

#### **1.1.5 Das System der doppelten Buchführung**

##### **1.1.5.1 Allgemeine Grundlagen**

Die gemeindliche Buchführung ermöglicht eine jahresbezogene Abrechnung auf der Grundlage der Haushaltspositionen und der produktorientierten Teilpläne des Haushaltsplans unter Einbeziehung des örtlichen Kontenplans. Das Haushaltsjahr ist dabei immer der betroffene und abzugrenzende Zeitabschnitt für die Buchführung der Gemeinde, auch wenn sich ggf. aus den gemeindlichen Geschäftsvorfällen auch Auswirkungen auf künftige Jahre ergeben und erfasst werden müssen. Die gemeindliche Buchführung soll dazu systematisch die Geschäftsvorfälle der Gemeinde mit den Rechengrößen „Aufwand“ und „Ertrag“ beim Zugang und Abgang von Gütern und Werten erfassen. Die Aufzeichnung muss dabei bezogen auf das Haushaltsjahr als Abrechnungsperiode erfolgen. Ebenso müssen die gemeindlichen Zahlungsströme erfasst werden.

Diese örtliche Aufgabe erfordert ein formales und geschlossenes Buchungssystem, um die ermittelten haushaltswirtschaftlichen Daten zutreffend in Geldeinheiten und systematisch über Bestands-, Ergebnis- und Finanzkonten zu verarbeiten. Die haushaltsmäßige Produktorientierung der Gemeinde ist dabei zu beachten. Die Gemeinde hat daher die allgemeinen Anforderungen an das Buchungssystem einzuhalten, unabhängig davon, ob ihre Geschäftsprozesse IT-gestützt abgewickelt werden. Dazu gehört für die Gemeinde, das Buchungsgeschehen so zu konzipieren, dass nach Ablauf des Haushaltsjahres ein Jahresabschluss erstellt werden kann. Das gemeindliche Buchungssystem muss deshalb die systematische Erfassung und Dokumentation der gemeindlichen Geschäftsvorfälle ermöglichen und dauerhaft gewährleisten.

Diese Erfordernisse bedingen, dass wegen der Vorgabe der doppelten Buchführung neben dem Buchungskonto auch ein Gegenkonto bestehen muss. Es muss die Buchung zur Nachvollziehbarkeit bezeichnet und bei der Buchung muss nach Soll und Haben getrennt gebucht werden. Es wird zudem gefordert, dass eine Summen- und Saldenbildung möglich ist. Außerdem soll das Buchungsdatum sowie das Belegdatum dokumentiert und ggf. auch ein gesonderter Buchungstext erstellt werden. Zu den Aufgaben der gemeindlichen Buchführung gehören auch die Prüfung und die Feststellung des Zahlungsanspruches und der Zahlungsverpflichtung der Gemeinde nach Höhe und Zeitpunkt der Zahlung.

Die Aufgabe der gemeindlichen Zahlungsabwicklung ist es dann, die Zahlungen zu den angegebenen oder ihr anderweitig bekannt gegebenen Fälligkeitszeitpunkten zu leisten oder anzunehmen. Die Gemeinde hat dabei Anforderungen an die Buchung der Zahlungen einzuhalten, um diese Finanzleistungen systematisch zu erfassen. Dazu bedarf es aber nicht zwingend einer Buchung nach dem System der doppelten Buchführung. Die umfangreichen haushaltsrechtlichen Festlegungen sowie die GoB lassen gleichwohl unterschiedliche Vorgehensweisen bei der Bearbeitung und Aufzeichnung der Zahlungen aus den Geschäftsvorfällen der Gemeinde zu.

### **1.1.5.2 Die buchtechnische Erfassung der Geschäftsvorfälle**

#### **1.1.5.2.1 Das Führen der Bücher**

Durch die gemeindlichen Geschäftsvorfälle verändert sich das Eigenkapital der Gemeinde bzw. die gemeindliche Vermögens- und Schuldenlage. Die Vorschrift sieht deshalb ausdrücklich vor, dass die Gemeinde die Eintragungen in die Bücher zeitgerecht und geordnet vornehmen soll, um die Nachvollziehbarkeit zu sichern. Die gemeindlichen Buchungen sind deshalb nach sachlichen Gesichtspunkten zu ordnen. Die Gemeinde hat dabei den von ihr aufgestellten Kontenplan zu beachten, für den die Gliederungen der gemeindlichen Bilanz, der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung die Grundlage bilden. Die Vorschrift benennt dazu jedoch nicht ausdrücklich die von der Gemeinde zu führenden Bücher. Sie legt lediglich fest, dass aus den Büchern der Gemeinde sachgerechte Auswertungen nach der Haushaltsgliederung, nach der sachlichen Ordnung sowie in zeitlicher Ordnung möglich sein müssen. Solche Auswertungen sind aber nur möglich, wenn ein Zusammenhang zwischen den gemeindlichen Buchungen und der Bilanz, der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung der Gemeinde besteht.

#### **1.1.5.2.2 Das System der Bücher**

##### **1.1.5.2.2.1 Die einzelnen Bücher**

Die buchtechnische Erfassung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle erfolgt i.d.R. mithilfe automatisierter Datenverarbeitung (DV-Buchführung) und nicht mehr in Büchern in Papierform im herkömmlichen Sinne. Gleichwohl wird im Rahmen der Buchführung noch die Bezeichnung „Bücher“ verwendet, sodass in der gemeindlichen Buchführung eine Vielzahl von Büchern zu führen ist. Dazu zählen z. B. insbesondere das Hauptbuch und das Grundbuch. Die Gemeinde führt i.d.R. aber noch eine Reihe von wichtigen Nebenbüchern. Diese Nebenbücher dienen dazu, den Überblick über das örtliche Buchungsgeschehen der Gemeinde zu erleichtern, z. B. das Anlagenbuch, das Debitorenbuch und das Kreditorenbuch.

Vielfach werden noch weitere Nebenbücher von der Gemeinde geführt, z. B. das Kassenbuch für die Erfassung der Bargeldzahlungen der Gemeinde oder das Personalbuch für die Erfassung sämtlicher Vorgänge über Personalabrechnungen. Die Gemeinde kann darüber hinaus aber auch noch weitere gesonderte Aufzeichnungen vorzunehmen, z. B. über ihre Haftungsverhältnisse, die gesondert im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel anzugeben sind (vgl. § 47 Absatz 1 Satz 2 GemHVO NRW). Sie kann auch andere wichtige örtliche Angaben gesondert erfassen, z. B. Finanzgeschäfte, zu denen im Anhang besondere Angaben gemacht werden müssen. Einige wichtige Bücher der Gemeinde werden nachfolgend in Kurzform vorgestellt.

##### **1.1.5.2.2.2 Das Grundbuch**

Im Grundbuch (Journal) der Gemeinde werden alle gemeindlichen Geschäftsvorfälle nach der zeitlichen Ordnung erfasst. Durch die zeitliche Reihenfolge lässt sich nachvollziehen, welche Buchungen an welchen Tagen vorgenommen wurden. Daher wird in diesem Buch in fortlaufender Nummerierung u.a. das Belegdatum, die Belegart,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

die Kontierung, der Buchungsbetrag erfasst. Außerdem stellt das Grundbuch die Basis für die weiteren Buchungen in den anderen Büchern der Gemeinde dar. Auch für das Grundbuch gilt, dass sämtliche Eintragungen vollständig, richtig, geordnet und zeitgerecht von der Gemeinde vorgenommen werden müssen.

In diesem Zusammenhang muss die Gemeinde dafür Sorge tragen, dass in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung zwischen den einzelnen gemeindlichen Geschäftsvorfällen und deren buchmäßiger Erfassung keine unvermeidbaren Zeitverzögerungen eintreten. Es soll daher sichergestellt werden, dass z. B. die Zahlungen der Gemeinde täglich kassenmäßig erfasst und gebucht werden. Die Form und die Ausgestaltung des Grundbuches der Gemeinde sowie die inhaltliche Darstellung der aus den gemeindlichen Geschäftsvorfällen entstehenden Buchungen sind von der Gemeinde eigenverantwortlich und unter Berücksichtigung ihres örtlich eingesetzten DV-Buchführungssystems festzulegen.

#### **1.1.5.2.2.3 Das Hauptbuch**

Im Hauptbuch der Gemeinde werden die sachlichen und kontensystematischen Buchungen auf den Bestands- und Ergebniskonten als gemeindliche Sachkonten vorgenommen. Die Sachkonten werden dabei durch den örtlichen Kontenplan der Gemeinde bestimmt, der auf dem NKF-Kontenrahmen aufbauen muss. Dadurch soll neben der Nachvollziehbarkeit der Buchungen auch die Aufstellung der Bilanz, der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung für den gemeindlichen Jahresabschluss ermöglicht werden. Bei der sachlichen Buchung soll von der Gemeinde z. B. das Datum, der Betrag im Soll und im Haben, das Gegenkonto, der Buchungstext u.a. vermerkt werden. Die Form und die Ausgestaltung des Hauptbuches der Gemeinde sowie die inhaltliche Darstellung der aus den gemeindlichen Geschäftsvorfällen entstehenden Buchungen sind von der Gemeinde eigenverantwortlich und unter Berücksichtigung ihres örtlich eingesetzten DV-Buchführungssystems festzulegen.

#### **1.1.5.2.2.4 Das Anlagenbuch**

Das Anlagenbuch ist für die Gemeinde ein wichtiges Buch. Es ermöglicht der Gemeinde, sich jederzeit einen Überblick über den Umfang und den Wert ihres Vermögens zu machen. Im gemeindlichen Anlagenbuch werden deshalb alle Vermögensgegenstände der Gemeinde nachgewiesen. Die Zugänge und Abgänge werden dabei gesondert erfasst. Es werden jeweils noch die Abschreibungen aufgenommen, sodass sich der Buchwert zum jeweiligen Abschlussstichtag ermitteln lässt. Aus diesen Daten lässt sich dann im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses der Anlagenspiegel erstellen (vgl. nach § 45 GemHVO NRW). Die Form und die Ausgestaltung des Anlagenbuches der Gemeinde sowie die inhaltliche Darstellung der aus den gemeindlichen Geschäftsvorfällen entstehenden Buchungen sind von der Gemeinde eigenverantwortlich unter Berücksichtigung ihres örtlich eingesetzten DV-Buchführungssystems festzulegen.

#### **1.1.5.2.2.5 Das Kreditorenbuch**

Im gemeindlichen Kreditorenbuch werden die Verpflichtungen der Gemeinde gegenüber Dritten durch alle bei der Gemeinde eingehenden Rechnungen erfasst. Sie können z. B. Forderungen der Lieferanten darstellen. Für die Erfassung solcher gemeindlicher Geschäftsvorfälle im Kreditorenbuch bedarf es einer Vielzahl von Angaben, z. B. den Empfänger mit seiner Bankverbindung, den Zahlungsbetrag, den Fälligkeitstermin, die Kontierung, den Grund und die Art der Forderung u.a. Zur Abwicklung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle wird dabei für jeden einzelnen Kreditur regelmäßig ein gesondertes Konto als Personenkonto ggf. auch Personensammelkonten angelegt. Die Form und die Ausgestaltung des Kreditorenbuches der Gemeinde sowie die inhaltliche Darstellung der aus den gemeindlichen Geschäftsvorfällen entstehenden Buchungen sind von der Gemeinde eigenverantwortlich unter Berücksichtigung ihres örtlich eingesetzten DV-Buchführungssystems festzulegen.

#### **1.1.5.2.2.6 Das Debitorenbuch**

Für die Verwaltung der gemeindlichen Ansprüche gegenüber Dritten wird vielfach von der Gemeinde ein Debitorenbuch geführt. Dadurch kann sichergestellt werden, dass alle Ansprüche (Forderungen) der Gemeinde erfasst werden. Dieses Buch steht außerdem in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Mahn- und Vollstreckungswesen der Gemeinde, denn aufgrund der Angaben im Debitorenbuch können die gemeindlichen Forderungen eingezogen werden. Für die Erfassung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle im Debitorenbuch bedarf es einer Vielzahl von Angaben.

Die Gemeinde muss z. B. den Zahlungspflichtigen, den Zahlungsbetrag, den Fälligkeitstermin, die Kontierung, den Grund der Zahlung, die Art des Anspruchs buchungstechnisch erfassen. Zur Abwicklung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle wird dabei für jeden einzelnen Debitor regelmäßig ein gesondertes Konto als Personenkonto ggf. auch Personensammelkonten angelegt. Die Form und die Ausgestaltung des Debitorenbuches der Gemeinde sowie die inhaltliche Darstellung der Buchungen aus den gemeindlichen Geschäftsvorfällen sind von der Gemeinde eigenverantwortlich unter Berücksichtigung ihres eingesetzten DV-Buchführungssystems festzulegen.

#### **1.1.5.3 Die Erfassung in einem Kontensystem**

##### **1.1.5.3.1 Allgemeine Zusammenhänge**

Das System der doppelten Buchführung (Doppik) ist ein abgeschlossenes Kontensystem und bedingt buchtechnische eine systematische Erfassung des Buchungsstoffes an zweierlei „Stellen“. Es zeichnet sich dadurch aus, dass die gemeindlichen Geschäftsvorfälle auf einem Konto und einem Gegenkonto erfasst werden. Die Geschäftsvorfälle werden also doppelt, d. h. unter einer „Soll-Position“ und einer „Haben-Position“ (Doppelbuchung), aufgezeichnet, wobei die Summe der im Soll gebuchten Beträge der im Haben gebuchten Summe entsprechen muss. Der jahresbezogene Geschäftsablauf bzw. Prozess wird dabei durch Eröffnungs- und Abschlusskonten eingeleitet bzw. abgeschlossen.

Mit Hilfe von Fragen kann festgestellt werden, welche Konten von dem gemeindlichen Geschäftsvorfall betroffen sind, ob es sich um Ergebnis- oder Bestandskonten handelt und bei welchem Konto ein Zugang oder ein Abgang vorliegt. Die Kenntnis über die Buchungstechniken muss grundsätzlich auch vorhanden sein, wenn die Gemeinde ihre Buchführung mithilfe der automatisierten Datenverarbeitung (DV-Buchführung) vornimmt. Das System der doppelten Buchführung erfordert zudem von jeder Gemeinde einen Kontenplan aufzustellen, bei dem die haushaltsrechtlichen Vorgaben sowie die speziellen örtlichen Verhältnisse zu berücksichtigen sind.

##### **1.1.5.3.2 Die Veränderungen von Posten in der Bilanz**

Bei den Buchungen der Gemeinde auf den Bestandskonten (Aktiv- und Passivkonten) werden Veränderungen von Bilanzposten der gemeindlichen Bilanz bewirkt. Dabei werden je nach ihrer Wirkung vier Arten unterschieden, die nachfolgend aufgezeigt werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Veränderungen von Bilanzposten in der Bilanz</b>	
<b>VORGANG</b>	<b>WIRKUNGEN</b>
<b>Aktivtausch</b>	Bei einem Aktivtausch werden nur Konten der Aktivseite berührt und damit das Gesamtvolumen der Bilanz nicht verändert. Ein Konto erhält eine Bestandsmehrung, das andere Konto eine Be-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 27 GemHVO NRW**

	standsminderung in gleicher Höhe, z. B. Kauf von Büroausstattung mit sofortiger Bezahlung.
<b>Passivtausch</b>	Bei einem Passivtausch werden nur Konten der Passivseite berührt und damit das Gesamtvolumen der Bilanz nicht verändert. Ein Konto erhält eine Bestandsmehrung, das andere Konto eine Bestandsminderung in gleicher Höhe, z.B. Ablösung einer Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen durch einen Kredit.
<b>Aktiv-Passiv-Mehrung</b>	Bei einer Aktiv-Passiv-Mehrung (Bilanzverlängerung) werden sowohl ein Konto der Aktivseite als auch ein Konto der Passivseite im Bestand vermehrt und damit das Gesamtvolumen der Bilanz verlängert, z.B. Kauf eines Fahrzeuges mit Zahlungsziel von drei Monaten.
<b>Aktiv-Passiv-Minderung</b>	Bei einer Aktiv-Passiv-Minderung (Bilanzverkürzung) werden sowohl ein Konto der Aktivseite als auch ein Konto der Passivseite im Bestand vermindert und damit das Gesamtvolumen der Bilanz verkürzt, z. B. Bezahlung einer Lieferantenverbindlichkeit durch Überweisung vom Bankkonto.

*Abbildung 411 „Die Veränderungen von Bilanzposten in der Bilanz“*

Diese Gegebenheiten erfordern von der Gemeinde die Einrichtung von sachlichen Bestandskonten für die Aktiv- und für die Passivseite der gemeindlichen Bilanz, denn im Jahresabschluss der Gemeinde soll durch die Bilanz ein zutreffendes Bild der gemeindlichen Vermögens- und Schuldenlage vermittelt werden. Die im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entstandenen Veränderungen werden darin einbezogen. Es bedarf deshalb der Einrichtung von Bestandskonten durch die Gemeinde, die mindestens entsprechend der Gliederung der gemeindlichen Bilanz eingerichtet werden sollten (vgl. § 41 Absatz 3 GemHVO NRW). Nach dieser haushaltsrechtlichen Vorgabe ist das gemeindliche Anlagevermögen mindestens durch die in der Vorschrift benannten Bilanzposten darzustellen (vgl. Abbildung).

<b>Das Anlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz</b>	
<b>BILANZBEREICH</b>	<b>BILANZPOSTEN</b>
<b>Immaterielle Vermögensgegenstände</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)
<b>Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechten</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grünflächen</li> <li>- Ackerland</li> <li>- Wald, Forsten</li> <li>- Sonstige unbebaute Grundstücke</li> </ul>
<b>Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kinder- und Jugendeinrichtungen</li> <li>- Schulen</li> <li>- Wohnbauten</li> <li>- Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude</li> </ul>
<b>Infrastrukturvermögen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grund und Boden des Infrastrukturvermögens</li> <li>- Brücken und Tunnel</li> <li>- Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen</li> <li>- Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen</li> <li>- Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen</li> <li>- Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens</li> </ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

<b>Das Anlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz</b>	
<b>BILANZBEREICH</b>	<b>BILANZPOSTEN</b>
<b>Sonstiges Sachanlagevermögen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bauten auf fremdem Grund und Boden</li> <li>- Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler</li> <li>- Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge</li> <li>- Betriebs- und Geschäftsausstattung</li> <li>- Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau</li> </ul>
<b>Finanzanlagen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Anteile an verbundenen Unternehmen</li> <li>- Beteiligungen</li> <li>- Sondervermögen</li> <li>- Wertpapiere des Anlagevermögens</li> <li>- Ausleihungen</li> </ul>

*Abbildung 412 „Das Anlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz“*

Bei der Gemeinde bedarf es aber auch der Einrichtung von Bestandskonten für das gemeindliche Umlaufvermögen, die mindestens entsprechend der Gliederung der gemeindlichen Bilanz eingerichtet werden sollten. Für diese Kontenbildung sind daher auch die haushaltsrechtlichen Vorgaben zu beachten (vgl. § 41 Absatz 3 GemHVO NRW). Das gemeindliche Umlaufvermögen ist daher mindestens durch die in der Vorschrift genannten Bilanzposten darzustellen (vgl. Abbildung).

<b>Das Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz</b>	
<b>BILANZBEREICH</b>	<b>BILANZPOSTEN</b>
<b>Vorräte</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren</li> <li>- Geleistete Anzahlungen</li> </ul>
<b>Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände,</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen</li> <li>- Gebühren</li> <li>- Beiträge</li> <li>- Steuern</li> <li>- Forderungen aus Transferleistungen</li> <li>- Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen</li> </ul>
<b>Privatrechtliche Forderungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- gegenüber dem privaten Bereich</li> <li>- gegenüber dem öffentlichen Bereich</li> <li>- gegen verbundene Unternehmen</li> <li>- gegen Beteiligungen</li> <li>- gegen Sondervermögen</li> </ul>
<b>Sonstige Vermögensgegenstände</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)
<b>Wertpapiere des Umlaufvermögens</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)
<b>Liquide Mittel</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)
<b>Aktive Rechnungsabgrenzung</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)

*Abbildung 413 „Das Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Bei der Gemeinde bedarf es zudem noch der Einrichtung von Bestandskonten für die Passivseite der gemeindlichen Bilanz, die mindestens entsprechend der Gliederung der gemeindlichen Bilanz eingerichtet werden sollten. Für diese Kontenbildung sind daher auch die haushaltsrechtlichen Vorgaben zu beachten (vgl. § 41 Absatz 4 GemHVO NRW). Die Passivseite der gemeindlichen Bilanz ist daher mindestens durch die in der Vorschrift genannten Bilanzposten darzustellen (vgl. Abbildung).

<b>Die Passivseite in der gemeindlichen Bilanz</b>	
<b>BILANZBEREICH</b>	<b>BILANZPOSTEN</b>
<b>Eigenkapital</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Allgemeine Rücklage</li> <li>- Sonderrücklagen</li> <li>- Ausgleichsrücklage</li> <li>- Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag</li> </ul>
<b>Sonderposten</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Sonderposten für Zuwendungen</li> <li>- Sonderposten für Beiträge</li> <li>- Sonderposten für den Gebührenaussgleich</li> <li>- Sonstige Sonderposten</li> </ul>
<b>Rückstellungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pensionsrückstellungen</li> <li>- Rückstellungen für Deponien und Altlasten</li> <li>- Instandhaltungsrückstellungen</li> <li>- Sonstige Rückstellungen nach § 36 Absatz 4 und 5 GemHVO NRW</li> </ul>
<b>Verbindlichkeiten</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Anleihen</li> <li>- Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen <ul style="list-style-type: none"> <li>- von verbundenen Unternehmen</li> <li>- von Beteiligungen</li> <li>- von Sondervermögen</li> <li>- vom öffentlichen Bereich</li> <li>- vom privaten Kreditmarkt</li> </ul> </li> <li>- Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung</li> <li>- Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen</li> <li>- Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen</li> <li>- Verbindlichkeiten aus Transferleistungen</li> <li>- Sonstige Verbindlichkeiten</li> </ul>
<b>Passive Rechnungsabgrenzung</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)

*Abbildung 414 „Die Passivseite in der gemeindlichen Bilanz“*

**1.1.5.3.3 Die Erfassung für die Ergebnisrechnung**

Ergänzend zu den Bestandskonten für die gemeindliche Bilanz müssen eine Vielzahl von „Ergebniskonten“ als Unterkonten des Bestandskontos „Eigenkapital“ gebildet werden. Üblicherweise wird für die gemeindlichen Ergebnisbuchungen (Erträge oder Aufwendungen) nicht unmittelbar das Eigenkapitalkonto benutzt. Nach dem System der doppelten Buchführung sind deshalb im Rahmen der gemeindlichen Ergebnisrechnung die Erträge als Eigenkapitalmehrungen im „Haben“ und die Aufwendungen als Eigenkapitalminderungen im „Soll“ zu buchen.

Diese Gegebenheiten erfordern von der Gemeinde die Einrichtung einer Vielzahl von sachlichen Ertrags- und Aufwandskonten. Die gemeindlichen Ergebniskonten müssen mindestens nach den haushaltsrechtlichen Vorga-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

ben für die Haushaltspositionen eingerichtet werden (vgl. § 2 Absatz 1 GemHVO NRW). Außerdem muss der Buchungszeitpunkt bestimmt werden, um die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen zutreffend dem richtigen Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnen. Die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen sind mindestens nach den in der genannten Vorschrift aufgeführten Arten zu erfassen (vgl. Abbildung).

<b>Die Erträge und Aufwendungen in der Ergebnisrechnung</b>	
<b>ERGEBNISBEREICH</b>	<b>ERTRAGS- UND AUFWANDSARTEN</b>
<b>Ordentliche Erträge</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Steuern und ähnliche Abgaben</li> <li>- Zuwendungen und allgemeine Umlagen</li> <li>- Sonstige Transfererträge</li> <li>- Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte</li> <li>- Privatrechtliche Leistungsentgelte</li> <li>- Kostenerstattungen und Kostenumlagen</li> <li>- Sonstige ordentliche Erträge</li> <li>- Aktivierte Eigenleistungen</li> <li>- Bestandsveränderungen</li> <li>außerdem</li> <li>- Finanzerträge</li> </ul>
<b>Ordentliche Aufwendungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Personalaufwendungen</li> <li>- Versorgungsaufwendungen</li> <li>- Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen</li> <li>- Bilanzielle Abschreibungen</li> <li>- Transferaufwendungen</li> <li>- Sonstige ordentliche Aufwendungen</li> <li>außerdem</li> <li>- Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen.</li> </ul>
<b>Außerordentliche Erträge</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Außerordentliche Erträge</li> </ul>
<b>Außerordentliche Aufwendungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Außerordentliche Aufwendungen</li> </ul>

*Abbildung 415 „Die Erträge und Aufwendungen in der Ergebnisrechnung“*

Die Gemeinde kann darüber hinaus unter Berücksichtigung ihrer örtlichen Verhältnisse weitere Ergebniskonten einrichten. Sie hat dabei zu beachten, dass im gemeindlichen Jahresabschluss durch die Ergebnisrechnung ein zutreffendes Ergebnis aus den im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entstandenen Aufwendungen und den erzielten Erträgen gezeigt werden muss.

**1.1.5.3.4 Die Erfassung für die Finanzrechnung**

Die Einrichtung von Finanzrechnungskonten als Unterkonten des Finanzmittelkontos „Liquide Mittel“ der Bilanz ist entsprechend vorzunehmen, wenn die Finanzrechnung in den doppischen Verbund integriert wird (vgl. § 39 i.V.m. § 3 GemHVO NRW). Im Rahmen der Buchung gemeindlicher Geschäftsvorfälle wird dann in der klassischen Weise doppisch gebucht, sodass die Einzahlungen und Auszahlungen immer gegen das Bestandskonto „Bank“ oder andere Zahlungsmittelkonten, z. B. „Kasse“ gebucht werden, wenn die Zahlungen kassenwirksam geworden sind. Die Informationen über die jeweils betroffene Finanzposition werden im DV-System dem Buchungssatz durch eine Zusatzkontierung mitgegeben. Die gemeindlichen Zahlungskonten sind mindestens nach den haushaltsrechtlichen Vorgaben einzurichten (vgl. § 3 Absatz 1 GemHVO NRW). Die in Vorschrift aufgeführten Zahlungsarten müssen mindestens gesondert erfasst werden (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

<b>Die Einzahlungen und Auszahlungen in der Finanzrechnung</b>	
<b>ZAHLUNGSBEREICHE</b>	<b>ZAHLUNGSARTEN</b>
<b>Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Steuern und ähnliche Abgaben</li> <li>- Zuwendungen und allgemeine Umlagen</li> <li>- Sonstige Transfereinzahlungen</li> <li>- Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte</li> <li>- Privatrechtliche Leistungsentgelte</li> <li>- Kostenerstattungen und Kostenumlagen</li> <li>- Sonstige Einzahlungen</li> <li>- Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen</li> </ul>
<b>Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Personalauszahlungen</li> <li>- Versorgungsauszahlungen</li> <li>- Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen</li> <li>- Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen</li> <li>- Transferauszahlungen</li> <li>- Sonstige Auszahlungen</li> </ul>
<b>Einzahlungen aus der Investitionstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen</li> <li>- Veräußerung von Sachanlagen</li> <li>- Veräußerung von Finanzanlagen</li> <li>- Beiträge u. ä. Entgelte</li> <li>- Sonstige Investitionseinzahlungen</li> </ul>
<b>Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Erwerb von Grundstücken und Gebäuden</li> <li>- Baumaßnahmen</li> <li>- Erwerb von beweglichem Anlagevermögen</li> <li>- Erwerb von Finanzanlagen</li> <li>- Aktivierbare Zuwendungen</li> <li>- Sonstige Investitionsauszahlungen</li> </ul>
<b>Zahlungen aus der Finanzierungstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Aufnahme und Rückflüsse von Darlehen</li> <li>- Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung</li> <li>- Tilgung und Gewährung von Darlehen</li> <li>- Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung</li> </ul>

*Abbildung 416 „Die Einzahlungen und Auszahlungen in der Finanzrechnung“*

Diese Gegebenheiten erfordern von der Gemeinde die Einrichtung von sachlichen Einzahlungs- und Auszahlungskonten. Die Gemeinde hat dabei zu beachten, dass im gemeindlichen Jahresabschluss durch die Finanzrechnung der Gemeinde ein zutreffender Bestand aus den im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft geleisteten Auszahlungen und den eingegangenen Einzahlungen gezeigt werden soll.

#### **1.1.5.4 Die produktbezogene Erfassung**

Das NKF hat mit der Output- bzw. Produktorientierung die Möglichkeit eröffnet, Aussagen und Bewertungen über die mit den eingesetzten Mitteln erzielten Ergebnisse und Leistungen zu erhalten. Eine systematische Ordnung und Darstellung der gemeindlichen Leistungen (Produkte) erleichtert dabei die haushaltswirtschaftliche Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen, um der gemeindlichen Ressourcenorientierung ausreichend Rechnung tragen zu können und die Aufgabenerfüllung verstehbar zu machen. Die haushaltsmäßige Produktorientierung verlangt dabei eine systematische Gliederung der örtlich gebildeten Produkte unter Einbeziehung des NKF-Produktrahmens (vgl. Nr. 1.2.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

Die Einbeziehung der gemeindlichen Produkte in das Buchungsgeschehen der Gemeinde erfordert gesonderte Konten in Form von Produktsachkonten. Diese Konten stellen eine Kombination aus einem Produkt und einem Sachkonto dar. Bei einem gemeindlichen Geschäftsvorfall bzw. Buchungsvorgang werden dann sowohl ein gemeindliches Produktsachkonto als auch ein Ergebniskonto und ein Zahlungskonto angesprochen. Daraus entstehen zwei Ebenen der Erfassung und Zuordnung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle, einerseits auf Ergebnis- oder Bestandskonten und andererseits, abhängig von den örtlich gebildeten Produkten, auf den Produktsachkonten der Gemeinde.

Dem führenden Produktsachkonto wird dabei i.d.R. nicht nur ein einziges Ergebniskonto oder Zahlungskonto zugeordnet. Vielmehr bestehen Anknüpfungen an alle gemeindlichen Konten, auf denen Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen, jeweils nach Arten, sachlich zutreffend und bezogen auf das jeweilige Produkt erfasst werden. Aus den Produktsachkonten lassen sich dann durch eine Zusammenführung im gemeindlichen Jahresabschluss die Teilergebnisrechnungen und Teilfinanzrechnungen entwickeln. Diese Erfassung auf der gesonderten Ebene der Produktsachkonten ist sachlich erforderlich, denn die Bücher der Gemeinde müssen Auswertungen nach der gemeindlichen Haushaltsgliederung zulassen. Mit dieser leistungsbezogenen und aufgabenorientierten bezogenen Erfassung der Geschäftsvorfälle der Gemeinde wird zudem das gemeindliche Berichtswesen unterstützt.

#### **1.1.5.5 Die Erfassung durch einen Buchungssatz**

Die Erfassung jedes einzelnen gemeindlichen Geschäftsvorfalles erfolgt durch einen Buchungssatz mit Kontobennennung. Es wird dabei zuerst der Sollposten und dann der Habenposten unter Angabe des Betrages mit dem Wort „an“ verbunden, sodass auf der Sollseite und der Habenseite der gleiche Betrag verbucht wird. Vielfach wird der Buchungssatz auch mit dem Wort „von“ eingeleitet, z. B. von Konto „Waren“ (10.000 €) an Konto „Verbindlichkeiten“ (10.000 €). Vor jeder gemeindlichen Buchung ist daher der konkrete Buchungssatz eindeutig abzugrenzen und zu bestimmen. Es gilt daher immer zu fragen, was für Konten und welche Konten bei der für die Gemeinde durchzuführenden Buchung betroffen sind. Bei jeder Buchung müssen mindestens zwei Konten angesprochen werden, z. B. die Aktiv- oder Passivkonten als Bestandskonten oder die Aufwands- oder Ertragskonten als Ergebniskonten.

In diesem Zusammenhang ist auch zu betrachten, ob der Bestand der betroffenen Konten durch die vorzunehmende Buchung erhöht oder vermindert wird. Außerdem ist zu klären, ob die Bestandszunahme oder Bestandsabnahme im „Soll“ oder im „Haben“ zu buchen ist. Unter Einbeziehung der Auswirkungen auf das Eigenkapitalkonto wären gemeindliche Aufwendungen als Eigenkapitalminderung im „Soll“ und Erträge als Eigenkapitalmehrung im „Haben“ zu buchen. Aus diesem Gesamtzusammenhang heraus ist jeweils der zutreffende Buchungssatz zu bilden und die örtliche Buchung entsprechend durchzuführen. Das System der doppelten Buchführung erfordert zudem von jeder Gemeinde einen Kontenplan aufzustellen, bei dem die speziellen örtlichen Verhältnisse zu berücksichtigen sind. Dabei ist zu beachten, dass der jahresbezogene Geschäftsablauf bzw. haushaltsmäßige Prozess durch Eröffnungs- und Abschlusskonten eingeleitet bzw. abgeschlossen wird.

#### **1.1.6 Die haushaltswirtschaftlichen Grundsätze**

##### **1.1.6.1 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung**

Im gemeindlichen Haushaltsrecht werden die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) in einen Zusammenhang mit den Vorschriften über die Buchführung der Gemeinde gestellt. Die GoB sind ein gesetzlich verankertes Regelungssystem und stehen dabei nicht über dem Gesetz. Für den gemeindlichen Bereich sind die GoB als unbestimmte Rechtsbegriffe im Rahmen der Gemeindeordnung und unter Beachtung von Sinn und Zweck der haushaltsrechtlichen Vorschriften anzuwenden. Gleichwohl stellen die GoB keine Gesetzeslücke dar.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Die GoB sind vielmehr ein gewünschter und wichtiger Verweis auf nicht gesetzliche Normen und Erkenntnisse. Sie sollen dazu dienen, die Anwendung der einzelnen haushaltsrechtlichen Vorschriften zu verstärken und zu vervollständigen. Die GoB sollen außerdem sicherstellen, dass ein sachverständiger Dritter sich in einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Aufzeichnung von gemeindlichen Geschäftsvorfällen und von Vermögens- und Schuldenposten der Gemeinde verschaffen kann. Es ist dazu nicht festgelegt worden, welches Maß an Sachverstand erforderlich sein muss, um die gemeindliche Tätigkeit im jeweils betroffenen Produkt- bzw. Aufgabenbereich beurteilen und nachvollziehen zu können.

Allgemein wird davon auszugehen sein, dass ein sachverständiger Dritter ausreichende Kenntnisse über die gemeindliche Haushaltswirtschaft bzw. das Rechnungswesen der Gemeinde besitzen muss, damit er die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und deren Ergebnis im gemeindlichen Jahresabschluss sowie im Gesamtabchluss der Gemeinde verstehen und beurteilen kann. Dabei wird auch die Größe der Gemeinde sowie die Größe und Komplexität der gemeindlichen Buchführung einschließlich der Art der örtlichen DV-Buchführung zu berücksichtigen sein. Ein Ansatz ist dabei, dass dem Dritten ein qualifizierter Einblick in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde möglich sein muss. Durch die GoB sollen aber auch Manipulationsmöglichkeiten bei den Buchungen der Gemeinde verhindert werden. Folgende allgemeine Grundsätze gelten als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (vgl. Abbildung).

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Vollständigkeit</b>	Nach diesem Grundsatz sind in der Buchführung alle Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet zu erfassen und zu dokumentieren. Daraus folgt das Erfordernis des systematischen Aufbaus der Buchführung unter Aufstellung eines Kontenplans, das Prinzip der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung sowie das Belegprinzip, d. h. die Grundlage für die Richtigkeit der Buchung bildet den Buchungsbeleg mit der Festlegung „Keine Buchung ohne Beleg.“ Dazu zählt auch die Einhaltung der vorgesehenen Aufbewahrungsfristen.
<b>Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit</b>	Nach diesem Grundsatz müssen die Aufzeichnungen über die Geschäftsvorfälle die Realität möglichst genau abbilden, sodass die Informationen daraus begründbar und nachvollziehbar sowie objektiv richtig und willkürfrei sind. Sie müssen sich in ihren Aussagen mit den zugrunde liegenden Dokumenten decken und der Buchführungspflichtige bestätigen kann, dass die Buchführung eine getreue Dokumentation seiner Geschäftsvorfälle nach den rechtlichen Bestimmungen und den GoB erfolgt.
<b>Grundsatz der Verständlichkeit</b>	Nach diesem Grundsatz sind die Informationen des Rechnungswesens für den Rat und die Bürger als Öffentlichkeit so aufzubereiten und verfügbar zu machen, dass die wesentlichen Informationen über die Vermögens- und Schuldenlage klar ersichtlich und verständlich sind.
<b>Grundsatz der Aktualität</b>	Nach diesem Grundsatz ist ein enger zeitlicher Bezug zwischen dem Zeitraum, über den Rechenschaft gegeben wird, und der Veröffentlichung der Rechenschaft herzustellen. Entsprechend werden der Gemeinde gesetzliche Fristen vorgegeben.
<b>Grundsatz der Relevanz</b>	Nach diesem Grundsatz muss das Rechnungswesen die Informationen bieten, die zur Rechenschaft notwendig sind, sich jedoch im Hinblick auf die Wirtschaftlichkeit und Verständlichkeit auf die

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
	relevanten Daten beschränken. Dabei soll der Aufwand der Informationsbeschaffung in einem angemessenen Verhältnis zum Nutzen der Informationsbereitstellung stehen.
<b>Grundsatz der Stetigkeit</b>	Nach diesem Grundsatz sollen die Grundlagen des Rechnungswesens, insbesondere die Methoden für Ansatz und Bewertung des Vermögens, in der Regel unverändert bleiben, sodass eine Stetigkeit im Zeitablauf erreicht wird. Notwendige Anpassungen, die im Rahmen von gemeindlichen Jahresabschlüssen entstehen können, sind besonders kenntlich zu machen.
<b>Grundsatz des Nachweises der Recht- und Ordnungsmäßigkeit</b>	Nach diesem Grundsatz ist im gemeindlichen Jahresabschluss über die Recht- und Ordnungsmäßigkeit der Buchführung der Gemeinde eine sachgerechte Rechenschaft abzulegen.

*Abbildung 417 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“*

Das gemeindliche Haushaltsrecht macht die GoB zur Grundlage der gemeindlichen Buchführung, da nicht alle bilanzierungsfähigen und bilanzierungspflichtigen Sachverhalte sowie die dazu erforderlichen Grundsätze detailliert geregelt werden können. Die GoB stehen daher in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Finanzbuchhaltung der Gemeinde. Durch die GoB wird der Gemeinde jedoch kein bestimmtes Buchführungssystem vorgeschrieben. Vielmehr entspricht ein Buchführungssystem dann den GoB, wenn es so beschaffen ist, dass es einen Überblick über die gemeindlichen Geschäftsvorfälle und die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde ermöglicht und die gemeindlichen Geschäftsvorfälle sich in ihrer Entstehung und sachlichen Zuordnung bzw. Abwicklung nachverfolgen lassen.

Im NKF sind die GoB deshalb wichtige Regeln, nach denen zu verfahren ist, damit eine dem Zweck des gemeindlichen Haushaltsrechts entsprechende Buchführung durch die Gemeinden vorgenommen und ein gemeindlicher Jahresabschluss (vgl. § 95 GO NRW) sowie ein gemeindlicher Gesamtabschluss (vgl. § 116 GO NRW) aufgestellt werden können. Bei der Klärung der Frage, ob die Buchführung und der Jahresabschluss sowie der Gesamtabschluss der Gemeinde ordnungsgemäß sind, denn diese müssen sowohl formell als auch materiell den haushaltsrechtlichen Anforderungen entsprechen, können die GoB als Beurteilungsmaßstäbe für die Entscheidung herangezogen werden. Die GoB bieten daher für die Gemeinde einen anwendbaren Rahmen, innerhalb dessen die gemeindlichen Sachverhalte örtlich geregelt werden können, sofern keine ausdrücklichen haushaltsrechtlichen Vorschriften bestehen.

#### **1.1.6.2 Der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit**

Für das Wesen der Gemeinde ist bedeutsam, dass die Gemeinde in Verantwortung für die zukünftigen Generationen handeln muss (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit hat daher innerhalb der gemeindlichen Haushaltsgrundsätze eine besondere Bedeutung. Die Gemeinde hat danach bei ihrem haushaltswirtschaftlichen Handeln nicht nur die heutigen Gegebenheiten zu beachten, sondern muss beachten, dass die künftigen Generationen noch handeln können. Sie hat deshalb im Rahmen ihrer Haushaltsplanung und Haushaltsausführung ständig zu beurteilen, in welchem Umfang künftige Generationen von den Auswirkungen gegenwärtiger gemeindlicher Haushaltspolitik nachteilig betroffen sein können und welche Leistungskraft der Gemeinde künftig noch vorhanden sein wird.

In der Gemeindeordnung ist deshalb auch bestimmt worden „Die Gemeinden haben ihr Vermögen und ihre Einkünfte so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben“ (vgl. § 10 Satz 1 GO NRW). Durch diese

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

beiden Grundsätze muss die Gemeinde ihr Konzept der Generationengerechtigkeit mit der Sicherstellung der Finanzierung künftiger Aufgaben verknüpfen. Die Gemeinde muss im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft auch tatsächlich entsprechend verantwortlich handelt (vgl. Abbildung).

<b>Der Grundsatz „Intergenerative Gerechtigkeit“</b>	
<b>Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit</b>	§ 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW

*Abbildung 418 „Der Grundsatz „Intergenerative Gerechtigkeit“*

Die Gemeinde hat wegen des Grundsatzes der intergenerativen Gerechtigkeit u.a. die zeitliche Verteilung von Nutzen und Lasten im Haushaltsjahr und in künftigen Jahren festzulegen und dazu die Tragfähigkeit der gemeindlichen Finanzen sicherzustellen. Die Gewährleistung einer ausreichenden Handlungsmöglichkeiten für die künftigen Generationen beinhaltet auch, dass die Gemeinde keine rücksichtslose Inanspruchnahme der Abgabepflichtigen vornehmen darf.

**1.1.6.3 Wichtige gesetzlich bestimmte Grundsätze**

In den haushaltsrechtlichen Bestimmungen der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung sind viele Grundsätze zur gemeindlichen Buchführung und zur gemeindlichen Bilanz (Jahresabschluss) sowie zum Gesamtabchluss der Gemeinde konkretisiert worden. Wichtige gesetzlich bestimmte Grundsätze werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Wichtige gesetzlich bestimmte Grundsätze</b>	
<b>GRUNDSÄTZE ZUR GEMEINDLICHEN BUCHFÜHRUNG</b>	
<b>Grundsatz der Klarheit</b>	§ 27 Absatz 1, § 41 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Richtigkeit</b>	§ 27 Absatz 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Buchführungswahrheit</b>	§ 27 Absatz 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Übersichtlichkeit</b>	§ 27 Absatz 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Aktualität</b>	§ 96, § 116 GO NRW, § 27 Absatz 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Verständlichkeit</b>	§ 27 Absatz 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Vollständigkeit</b>	§ 91 Absatz 1 GO NRW, § 27 Absatz 1 und 2, § 41 Absatz 1 GemHVO NRW
<b>Belegprinzip</b>	§ 27 Absatz 3 GemHVO NRW
<b>GRUNDSÄTZE ZUR GEMEINDLICHEN BILANZ (JAHRESABSCHLUSS)</b>	
<b>Aktivierungsgrundsatz</b>	§ 41 Absatz 1 GemHVO NRW

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

<b>Wichtige gesetzlich bestimmte Grundsätze</b>	
<b>Passivierungsgrundsatz</b>	§ 41 Absatz 1 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Stetigkeit</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 5, § 41 Absatz 5 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Bilanzidentität (formelle Bilanzkontinuität)</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 1 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Bilanzierungswahrheit</b>	§ 95, § 116 GO NRW
<b>Stichtagsprinzip</b>	§ 95 Absatz 1, § 116 Absatz 1 GO NRW
<b>Grundsatz der Bilanzidentität</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 1 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Einzelbewertung</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Vorsicht</b>	§ 91 Absatz 2 GO NRW, § 32 Absatz 1 Nummer 3, § 35 Absatz 7 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Periodenabgrenzung</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 4 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (materielle Bilanzkontinuität)</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 5 GemHVO NRW
<b>Anschaffungswertprinzip</b>	§ 91 Absatz 2 GO NRW
<b>Grundsatz des Saldierungsverbots</b>	§ 41 Absatz 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz des Nachweises der Recht- und Ordnungsmäßigkeit</b>	§ 95 Absatz 1 GO NRW
<b>GRUNDSÄTZE ZUM GEMEINDLICHEN GESAMTABSCHLUSS</b>	
<b>Grundsatz der Fiktion der rechtlichen Einheit</b>	§ 116 Absatz 2 GO NRW
<b>Grundsatz der Einheitlichkeit des Ausweises</b>	§ 49 Absatz 3 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Vollständigkeit des Konsolidierungskreises</b>	§ 116 Absatz 2 GO NRW
<b>Grundsatz der Eliminierung „konzerninterner“ Beziehungen</b>	§ 50 GemHVO NRW i.V.m. § 303 HGB
<b>Grundsatz der Wesentlichkeit</b>	§ 116 Absatz 3 GO NRW

*Abbildung 419 „Wichtige gesetzlich bestimmte Grundsätze“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

**1.1.6.4 Weitere wichtige Grundsätze**

Neben den GoB, die sich auf die laufende Buchführung beziehen und die Art der Erfassung und Darstellung der Geschäftsvorfälle sowie deren Schutz vor Verlust und Verfälschung regeln, sind weitere wichtige Grundsätze entwickelt worden. Jeder dieser Grundsätze soll sicherstellen, dass ein sachverständiger Dritter sich in einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Aufzeichnung von Buchungsvorfällen und über die Aufzeichnung von Vermögens- und Schuldenpositionen verschaffen kann. Außerdem sollen Manipulationsmöglichkeiten verhindert werden, damit dem Dritten ein qualifizierter Einblick in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanz (gesamt) lage der Gemeinde möglich ist. Die weiteren wichtigen Grundsätze, die auch bei der Gemeinde zur Anwendung kommen sollen, werden nachfolgend vorgestellt (vgl. Abbildung).

<b>Weitere wichtige Grundsätze</b>	
<b>GRUNDSÄTZE</b>	<b>ZWECKE UND INHALTE</b>
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS)</b>	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sollen sicherzustellen, dass die Buchungen und sonstigen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden, wenn die Buchführung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung erfolgt (vgl. § 27 Absatz 5 GemHVO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung (GoDV)</b>	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung wurden zur Erfüllung der ordnungsmäßigen Buchführung und Bilanzierung bei einer DV-Buchführung entwickelt und umfassen im Wesentlichen die Sicherheit, die Funktionserfüllung und die Dokumentation.
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI)</b>	Die Grundsätze beziehen sich auf die Erstellung des Inventars und sollen sicherstellen, dass in der Inventur eine vollständige Erfassung des Vermögens und der Schulden erfolgt (vgl. § 91 GO NRW i.V.m. § 28 und 29 GemHVO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung (GoBi)</b>	Die Grundsätze der Aktivierung, Passivierung und Bewertung werden weiter detailliert. Dazu gehören auch die Grundsätze für die Bilanzgliederung (vgl. z.B. § 41 bis 43 GemHVO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL)</b>	Die Grundsätze spezifizieren die Anforderungen für die durch den Lagebericht vorzunehmende Informationsvermittlung (vgl. § 48 GemHVO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfungen (GoA)</b>	Die Grundsätze finden hinsichtlich der jährlichen Abschlussprüfung Anwendung. Diese beinhalten u.a. Festlegungen zu den Prüfungshandlungen. Außerdem bestehen noch weitere Ergänzungen dieser Grundsätze durch die „Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen“ sowie die „Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen“.
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK)</b>	Die Grundsätze finden bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses Anwendung (vgl. § 116 GO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Kapitalflussrechnung (GoKfr)</b>	Die Grundsätze finden bei der Aufstellung der gemeindlichen Gesamtkapitalflussrechnung Anwendung und sollen zu einer sachgerechten Erstellung beitragen (vgl. § 51 Absatz 3 GemHVO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

<b>Weitere wichtige Grundsätze</b>	
<b>GRUNDSÄTZE</b>	<b>ZWECKE UND INHALTE</b>
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Risiküberwachung (GoR)</b>	Die Grundsätze sind für die pflichtgemäße Risikoüberwachung entwickelt worden. Sie beinhalten die allgemeinen Handlungsvorgaben bzw. Handlungsempfehlungen zur Ausgestaltung eines Risikoüberwachungssystems.

*Abbildung 420 „Weitere wichtige Grundsätze“*

Die Auslegung dieser Grundsätze durch Rechtsprechung und Literatur sorgt für deren Weiterentwicklung. Die Grundsätze werden dann weiterentwickelt, wenn aus neuen Sachverhalten heraus dafür ein Erfordernis besteht. Diese Weiterentwicklung trägt aber auch mittelbar für eine dynamische Anpassung der haushaltsrechtlichen Vorschriften bei. Die aktuellen nationalen und internationalen Entwicklungen werden dabei berücksichtigt.

#### **1.1.6.5 Die sachgerechte Anwendung der GoB**

Die sachgerechte Anwendung der GoB unter Beachtung ihrer qualitativen Merkmale führt grundsätzlich zu einer wirklichkeitsgetreuen Darstellung der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde. Soweit sich die örtlichen Entscheidungen an diesen Grundsätzen orientieren, entstehen relevante, verlässliche und verständliche Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde. Im gemeindlichen Jahresabschluss sollen auch die Gliederungsvorschriften für die gemeindliche Bilanz unter Beachtung der Grundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ zur Informationsvermittlung beitragen, (vgl. § 41 GemHVO NRW). Die Bewertungsvorschriften in den §§ 32 bis 36, 42 und 43 GemHVO NRW prägen dabei das Vorsichtsprinzip weiter aus.

Zur Auslegung der GoB sind i.d.R. die juristischen Auslegungskriterien heranzuziehen. Als GoB ist daher jedes Verfahren und jede Methode anzuerkennen, die dazu führen, dass gesetzliche Regelungen im Einzelfall ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden. Mit der Verwendung des unbestimmten Rechtsbegriffs der GoB wird gewährleistet, dass auf neue Sachverhalte in der Praxis den gesetzlichen Anforderungen gemäß reagiert werden kann. Auf eine abschließende Regelung über die GoB hat der Gesetzgeber bewusst verzichtet, um die fortlaufende Entwicklung und Veränderung nicht zu beeinträchtigen. Ausgehend vom allgemeinen Schutzzweck des gemeindlichen Rechnungswesens können die für das kaufmännische Rechnungswesen anerkannten Ziele „Dokumentation“, „Rechenschaft“ und „Kapitalerhaltung“ auch im Haushaltsrecht der Gemeinden eine entsprechende Anwendung finden.

Die grundsätzliche Übereinstimmung des Rechnungszwecks ist darauf zurückzuführen, dass das Verhältnis zwischen Rechnungslegendem und Rechnungsadressaten auch im gemeindlichen Bereich eine klassische Stellvertreterbeziehung aufweist, denn hier verwaltet die Gemeinde wie ein Beauftragter das Vermögen ihrer Bürger treuhänderisch. Daraus lassen sich die Rahmegrundsätze für die gemeindliche Buchführung ableiten, die für die Erfassung und Darstellung der Geschäftsvorfälle sowie deren Sicherung gegen Verlust und Verfälschung gelten und die materielle und formelle Ordnungsmäßigkeit der Buchführung sicherstellen sollen.

Die Gemeinde hat die GoB wegen der Weiterentwicklung des HGB durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz grundsätzlich nicht in anderer Form anzuwenden, z. B. das Realisationsprinzip. Es ist dabei zu berücksichtigen, dass die haushaltsrechtlichen Vorschriften die Anwendung der GoB vielfach vorgeben. Die Grundsätze sind ggf. näher bestimmt worden, sofern diese nicht zum Inhalt haushaltsrechtlicher Regelungen gemacht bzw. kodifiziert wurden. Solche Regelungen stellen dann besondere haushaltsmäßige Vorgaben für die Gemeinde dar, die Vorrang vor den weiteren allgemeinen Grundsätzen haben.

**1.2 Zu Satz 2 (Auswertungen aus den Büchern):**

**1.2.1 Allgemeine Vorgaben**

Die Gemeinde muss im Rahmen ihrer Finanzbuchhaltung jeweils für ein Haushaltsjahr die haushaltswirtschaftlich notwendigen Bücher führen. Die sachlich geordnete Zusammenstellung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle in der Finanzbuchhaltung wird regelmäßig als „Hauptbuch“ bezeichnet. Unter der zeitlich geordneten Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle wird das „Grundbuch“ verstanden. Die Gemeinde kann dazu noch weitere Nebenbücher entsprechend ihrem örtlichen Bedarf führen, z. B. ein Kassenbuch für die Zahlungsabwicklung. Sie hat unter Beachtung der GoB dabei eigenverantwortlich zu entscheiden, welche Bücher in welcher Form geführt werden.

Die Bücher müssen dabei von der Gemeinde so gestaltet werden, dass ein Überblick über die Geschäftsvorfälle möglich ist und die Klarheit und Übersichtlichkeit der gemeindlichen Kontenführung gewährleistet wird. Es müssen aus den gemeindlichen Büchern aber auch die haushaltsrechtlich vorgesehenen Auswertungen möglich sein, z. B. nach der Haushaltsgliederung, nach der sachlichen Ordnung sowie nach der zeitlichen Ordnung. Diese Auswertungen müssen auch dann möglich sein, wenn die Gemeinde ihre Buchführung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung (DV-Buchführung) durchführt. Insgesamt sind die haushaltsrechtlichen Vorgaben so allgemein gefasst, dass daraus keine unververtretbaren Einschränkungen für die Gemeinde bei der Gestaltung ihrer Finanzbuchhaltung vor Ort entstehen.

**1.2.2 Die Auswertungen nach der Haushaltsgliederung**

Im NKF liegt die zeitgemäße Gliederung des jährlichen Haushaltsplans in der Eigenverantwortung der Gemeinde. Es wird ihr das Recht eingeräumt, ihren Haushaltsplan eigenverantwortlich in produktorientierte Teilpläne nach den örtlichen Bedürfnissen zu untergliedern (vgl. § 4 Absatz 2 GemHVO NRW). Dabei müssen jedoch die haushaltsrechtlich bestimmten 17 Produktbereiche die Ausgangsbasis für die örtliche Gestaltung der gemeindlichen Teilpläne darstellen und im gemeindlichen Haushaltsplan enthalten sein. Durch die Vorschrift des § 4 Absatz 2 GemHVO NRW wird daher ein unverzichtbares Mindestmaß an Einheitlichkeit und Information verlangt. Der Rahmen für die Bildung von gemeindlichen Teilplänen wird daher nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Bildung von produktorientierten Teilplänen</b>	
1.	Örtliche Teilpläne nach den verbindlich vorgegebenen Produktbereichen mit Angabe der jeweils dazugehörigen Produktgruppen und wesentlichen Produkte.
2.	Örtliche Teilpläne nach Produktgruppen (eigene oder aus dem NKF- oder dem „Länder-Produktrahmen“) mit mindestens Summenangaben aus den Teilplänen auf der Ebene der verbindlichen Produktbereiche.
3.	Örtliche Teilpläne nach Produkten mit mindestens Summenangaben aus den Teilplänen auf der Ebene der verbindlichen Produktbereiche.
4.	Örtliche Teilpläne nach den örtlichen Verantwortungsbereichen mit Angabe der Aufgaben und der dafür gebildeten Produkte sowie mit Summenangaben aus den Teilplänen auf der Ebene der verbindlichen Produktbereiche.

*Abbildung 421 „Die Bildung von produktorientierten Teilplänen“*

In den einzelnen Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans kommt dem Teilergebnisplan die entscheidende Bedeutung bei den Beratungen und Entscheidungen über den Haushaltsplan im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde im Haushaltsjahr zu. Ein unverzichtbarer Bestandteil jedes Teilplans ist jedoch auch der Teilfi-

nanzplan. Er enthält vor allem die Informationen über die vorgesehenen Investitionen der Gemeinde im Haushaltsjahr. In den jeweiligen Teilrechnungen im gemeindlichen Jahresabschluss muss dann ein entsprechender Nachweis geführt werden.

Auf dieser Basis sieht die Vorschrift vor, dass die Bücher der Finanzbuchhaltung auch sachliche Auswertungen nach der von der Gemeinde gewählten Haushaltsgliederung zulassen müssen. Es soll dadurch das Ressourcenaufkommen und der Ressourcenverbrauch aufgabenbezogen erkennbar gemacht werden. Die Erträge und Aufwendungen sowie die Einzahlungen und Auszahlungen müssen daher haushaltsjahrbezogen den produktorientierten Teilen des gemeindlichen Haushalts zurechenbar sein. Solche Auswertungen sollen die produktorientierte Steuerung der Gemeinde sowie die Aufstellung der Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und Teilrechnungen als Bestandteile des Jahresabschlusses erleichtern (vgl. §§ 37 - 40 GemHVO NRW).

### **1.2.3 Die Auswertungen nach der sachlichen Ordnung**

Das Prinzip des systematischen Aufbaus der Buchführung der Gemeinde erfordert neben der Organisation und dem System der Buchführung sowie der Art der geführten Bücher die Anwendung eines Kontenplans, der auf dem allgemeinen NKF-Kontenrahmen aufbaut. Der NKF-Kontenrahmen stellt ein strukturiertes Ordnungsgerüst der Kontengruppierung für die Gemeinde dar und spiegelt das Drei-Komponentensystem des NKF wieder. Er erleichtert die Aufstellung eines systematischen örtlich ausgeprägten Kontenplans durch die Gemeinde. Durch die im Kontenplan der Gemeinde aufgeführten Sachkonten wird dabei die sachliche oder systematische Ordnung der gemeindlichen Buchungen gesichert.

Bei den gemeindlichen Buchungen soll daher eine sachliche Zusammenfassung nach den Buchungsinhalten der gemeindlichen Geschäftsvorfälle bzw. den Buchungssätzen auf der Grundlage der örtlich gebildeten Sachkonten stattfinden. Diese Aufgabe wird durch das Hauptbuch der Gemeinde übernommen. Der Abschluss der Sachkonten soll dann eine Überleitung in die Bilanz, die Ergebnisrechnung und die Finanzrechnung ermöglichen. Dazu bedarf es ggf. noch besonderer Abschlusskonten. Die Auswertungen auf der Grundlage dieses Buchungsgeschehens dienen dazu, artenbezogene sachliche Zuordnungen zu den Haushaltspositionen der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung vorzunehmen, um den gemeindlichen Jahresabschluss aufstellen zu können. Nur dann werden die unterschiedlichen Arten der gemeindlichen Erträge und Aufwendungen sowie die Vielzahl der Arten der Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde insgesamt erkennbar und nachvollziehbar gemacht sowie die Herkunft und Verwendung dokumentiert.

### **1.2.4 Die Auswertungen nach der zeitlichen Ordnung**

Die Buchungen der gemeindlichen Geschäftsvorfälle sind unabhängig von ihrer sachlichen Zuordnung auch in zeitlicher Folge (zeitlicher Ordnung) durch eine Eintragung in die Bücher (Grundbücher) zeitnah zu erfassen. Die Gemeinde hat dazu abhängig von örtlichen Gegebenheiten deren Zahl und die dazugehörige Zuordnung zu bestimmen. Die Grundbücher der Gemeinde werden wegen der chronologischen Erfassung der gemeindlichen Geschäftsfälle wie ein Tagebuch geführt. I.d.R. werden daher im Grundbuch, das Datum, der betreffende Vorgang, ggf. weitere Vermerke, das Konto und das Gegenkonto sowie der Betrag festgehalten. Die zeitliche Aufeinanderfolge erleichtert daher die Abstimmung der richtigen Buchung sowie die Aufklärung von Unstimmigkeiten.

### **1.2.5 Die Auswertungen durch eine FIBU-Kontierungsnummer**

Die Vorgaben für die gemeindliche Buchführung verlangen, dass die Buchungsdaten der gemeindlichen Geschäftsvorfälle vollständig und richtig erfasst, zutreffend eingegeben, verarbeitet und ausgegeben sowie dokumentiert bzw. gespeichert und aufbewahrt werden. Die gemeindlichen Buchungsbelege müssen deshalb auch

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Hinweise enthalten, mit deren Hilfe eine Verbindung zu den Eintragungen in den Büchern der Gemeinde hergestellt werden kann. Es sollen aus den gemeindlichen Buchungen die haushaltswirtschaftlich vorgesehenen sowie die örtlich steuerungsrelevanten Auswertungen möglich sein. Diesen Zwecken soll die FIBU-Kontierungsnummer dienen und daher so gestaltet werden, dass sie dafür geeignet ist. Die Kontierungsnummer muss beim Eingang oder der Erstellung von buchungsrelevanten Geschäftsunterlagen von der Gemeinde einzelfallbezogen vergeben werden. Entsprechend der ausgewählten Bestandteile oder Komponenten können die von der Gemeinde die gemeindlichen Geschäftsvorfälle zugeordnet und ausgewertet werden.

Die FIBU-Kontierungsnummer wird für die Bearbeitung eines gemeindlichen Geschäftsvorfalles regelmäßig aus einer Vielzahl von Stellen zusammengesetzt. Jedes Segment kann dabei als Kombination mehrerer Komponenten ein Fachkennzeichen darstellen. Die Verwendung einer solchen Kontierungsnummer im örtlichen Buchungsgeschehen schafft daher eine unmittelbare Verbindung zwischen der Gemeinde und den Institutionen und Personen, mit denen die Gemeinde in geschäftlicher Beziehung steht. Es werden dadurch Auswertungen auf der Grundlage örtlich relevanter Merkmale und Basisdaten möglich. Außerdem wird eine Doppelerfassung von gemeindlichen Geschäftsvorfällen und Geschäftsunterlagen vermieden. Mögliche Bestandteile oder Komponenten für eine örtliche Kontierungsnummer der Gemeinde werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Gestaltung einer FIBU-Kontierungsnummer</b>										
Stadt	Amt	Budget	Produktbereich	Produkt	Rechengröße	Personenkontonummer	Buchhaltung	Haushaltsjahr	Sachkonto	
									Produktgruppe	Kontomerkmale
A	21	F	11	25	N	B2442	D	12	271	6841
<b>Beispiel: A.21.F.11.25.N.B2442.D.12.271.6841</b>										
<b>Fachkennziffern</b>										
A	11 - 52	E - J	01 - 17	11 - 89	L - O	A1000 - Z9999	D oder K	20..	111 - 611	4011 - 7950
Stadtname	Merkmale nach Gliederung der Ämter 11 = 21 = usw.	Merkmale nach Budgetarten E = F = G = usw.	Merkmale nach Produktbereichen ...	Merkmale nach örtlichen Produkten	Merkmale nach Ertrags, Aufwand oder Ein-/Auszahlung	Merkmale nach Namen der Kunden	Merkmale nach Debitor oder Kreditor	Merkmale nach dem Haushaltsjahr	Merkmale auch für die Finanzstatistik	Merkmale auch für die Finanzstatistik

*Abbildung 422 „Die Gestaltung einer FIBU-Kontierungsnummer“*

Die Vergabe einer allgemeinen FIBU-Kontierungsnummer für jeden zu buchenden Geschäftsvorfall der Gemeinde auf der Basis eines Kundenkontos mit den dazugehörigen Stammdaten kann dabei eine Ausgangsbasis bieten. Durch eine entsprechende Fachkennziffer als einzelne Stelle oder Segment können dabei einzelne Leistungen der Gemeinde erkennbar und nachvollziehbar gemacht werden. Zudem ist die Gestaltung der örtlichen Geschäftsbuchführung, z. B. bei getrennten Konten für die Debitorenbuchhaltung und die Kreditorenbuchhaltung, zu berücksichtigen. Die Ausgestaltung einer örtlichen Kontierungsnummer ist dabei eigenverantwortlich von der Gemeinde unter Berücksichtigung ihrer örtlichen Gegebenheiten und Erfordernisse vorzunehmen.

## **2. Zu Absatz 2 (Ordnungsmäßigkeit der Eintragungen in den Büchern):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Kriterien für die Eintragungen):**

#### **2.1.1 Allgemeine Bedingungen**

Die Gemeinde muss die Eintragungen in die Bücher vollständig, richtig, zeitgerecht und sachgerecht geordnet vornehmen. Die Geschäftsvorfälle der Gemeinde müssen dadurch in ihrer Entstehung und Abwicklung nachvollziehbar sein. Die Gemeinde hat deshalb in ihren Büchern zutreffende Eintragungen vorzunehmen, um u.a. auch die Auswertungen aus den gemeindlichen Büchern zu erleichtern. Die Verpflichtung der Gemeinde zur Dokumentation ihrer Geschäftsvorfälle durch zutreffende Eintragungen in ihre Bücher soll sichern und gewährleisten, dass aus den Geschäftsvorfällen der Gemeinde im Haushaltsjahr der gemeindliche Jahresabschluss erstellt werden kann. Die Haushaltsabrechnung bzw. Rechenschaftslegung der Gemeinde über das abgelaufene Haushaltsjahr ist eine gesetzliche Pflicht. Sie ist unter Berücksichtigung der Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses zu erfüllen und dient auch der Entlastung des Bürgermeisters.

Das Prinzip der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung verlangt daher grundsätzlich eine Einzelaufzeichnung aller Geschäftsvorfälle der Gemeinde. Es muss von der Gemeinde die ordnungsmäßige sachliche Verbuchung unmittelbar nach dem Entstehen in sachlicher und zeitlicher Reihenfolge sichergestellt werden. Sie muss dabei über einen systematischen Aufbau ihrer Buchführung unter Anwendung des für verbindlich erklärten NKF-Kontenrahmens verfügen (vgl. Nr. 1.5.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300). Die Anforderungen an die Eintragungen in die gemeindlichen Bücher ergeben sich jedoch nicht nur aus den Vorschriften des gemeindlichen Haushaltsrechts, sondern auch aus anderen Rechtsvorschriften, z. B. aus dem Steuerrecht oder dem Kommunalabgabenrecht.

#### **2.1.2 Der Begriff „vollständig“**

Für die Buchführung der Gemeinde gilt auch der Grundsatz der Vollständigkeit der Erfassung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle. Es besteht deshalb die Verpflichtung zur lückenlosen Erfassung. Ein Verzicht auf die Buchung von gemeindlichen Geschäftsvorfällen ist daher nicht zulässig. Ebenso ist im Rahmen der Buchung eine Verrechnung oder Saldierung gemeindlicher Geschäftsvorfälle nicht als zulässig im Sinne des Grundsatzes der Vollständigkeit anzusehen. Der Grundsatz verlangt außerdem, dass für jede Buchung eines gemeindlichen Geschäftsvorfalles auch ein Beleg vorhanden ist. Zudem gilt für das Buchungsgeschehen der Gemeinde, dass einer Buchung immer ein gemeindlicher Geschäftsvorfall zugrunde liegen muss, bevor gebucht werden darf. Zur Sicherung der Vollständigkeit der gemeindlichen Buchungen in der Finanzbuchhaltung soll die Gemeinde entsprechende Überwachungsmaßnahmen festlegen und durchführen.

#### **2.1.3 Der Begriff „richtig“**

Die Eintragungen in die Bücher der Gemeinde müssen auch richtig vorgenommen werden. Die gemeindlichen Buchungen müssen deshalb auf bei der Gemeinde vorliegenden Dokumenten und sonstigen Belegen beruhen, aus denen sich in zutreffender Form der gemeindliche Geschäftsvorfall sowie die dazugehörigen Buchungsdaten entwickeln lassen. Der Begriff der Richtigkeit umfasst daher insgesamt die zutreffende Abbildung jedes einzelnen Geschäftsvorfalles der Gemeinde im gemeindlichen Buchungssystem. Er umfasst aber auch, dass die gemeindlichen Buchungen nach dem vorgegebenen Buchungssystem der doppelten Buchführung, auf den jeweils betroffenen Konten sowie unter Beachtung der GoB sachgerecht und zeitlich richtig vorgenommen werden.

#### **2.1.4 Der Begriff „zeitgerecht“**

Die Gemeinde muss ihre Eintragungen in die Bücher auch zeitgerecht vornehmen. Diese Vorgabe verpflichtet die Gemeinde nicht dazu, unmittelbar nach dem Eingang einer Rechnung diese in ihrem Buchungssystem zu erfassen und zu buchen. Ein Vorlauf innerhalb der gemeindlichen Verwaltung steht dabei der Zeitgerechtigkeit der Buchung eines gemeindlichen Geschäftsvorfalles nicht entgegen. Die Gemeinde muss jedoch dafür Sorge tragen, dass bei einem zeitverzögerten Buchen oder durch ein Hinauszögern von Buchungen die Tagesabstimmungen und ggf. ein Abschluss von Konten nicht beeinträchtigt werden (vgl. § 30 Absatz 4 GemHVO NRW). Ebenso dürfen die gesetzlichen Meldepflichten durch eine Zeitverzögerung nicht versäumt werden.

#### **2.1.5 Der Begriff „geordnet“**

Die Eintragungen in die Bücher müssen von der Gemeinde auch geordnet vorgenommen werden. Die Gemeinde hat daher für ein örtliches Buchungssystem Sorge zu tragen, das sachgerecht aufgebaut und funktionsfähig ist. Die Ordnungsmäßigkeit bedingt dabei auch, dass bei den gemeindlichen Buchungen der gemeindliche Kontenplan zur Anwendung kommt, damit eine sachlich zutreffende Kontierung erfolgt. Die Ordnungsmäßigkeit der Eintragungen in die gemeindlichen Bücher soll dabei auch gewährleisten, dass die gesetzlich bestimmten Auswertungen aus dem gemeindlichen Buchungsgeschehen möglich und richtig sind.

#### **2.2 Zu Satz 2 (Berichtigungen der Eintragungen):**

Aus Sicherheitsgesichtspunkten und aus Gründen der Nachvollziehbarkeit wird durch die Vorschrift ausdrücklich die Berichtigung von Eintragungen geregelt. Eine Eintragung oder eine Aufzeichnung in den Büchern der Gemeinde darf daher nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt der Eintragung nicht mehr feststellbar ist. Aus diesem Grundsatz der Unveränderlichkeit ergibt sich, dass Unkenntlichmachungen in den gemeindlichen Büchern oder das Löschen von ursprünglichen Eintragungen oder Aufzeichnungen nicht zulässig ist. Es ist auch deshalb erforderlich, die Eintragungen in die gemeindlichen Bücher vollständig vorzunehmen und keine Lücken zu lassen.

Bei einer fehlerhaften Eintragung muss deshalb von der Gemeinde eine neue Buchung in den gemeindlichen Büchern erfolgen. Solche Stornobuchungen können sich z. B. aus Beanstandungen im Rahmen der örtlichen Prüfung ergeben. Nur durch die zusätzliche Berichtigungsbuchung können auf eine zulässige Art und Weise die von der fehlerhaften Buchung ausgehenden Wirkungen beseitigt werden. Die ausdrückliche Regelung zur Berichtigung von Eintragungen in den gemeindlichen Büchern dient auch dazu, die Nachvollziehbarkeit und Prüfungsfähigkeit der Eintragungen über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde auch zu einem späteren Zeitpunkt noch zu gewährleisten.

#### **2.3 Zu Satz 3 (Nachvollziehbarkeit von Veränderungen):**

Durch die Vorschrift wird der Gemeinde untersagt, die Eintragungen in ihren Büchern in einer Art und Weise zu verändern, sodass es ungewiss bleibt, ob es sich um einen ursprünglichen Eintrag oder um einen nachträglichen Eintrag handelt, z. B. um etwas Fehlerhaftes zu beseitigen. Die Beseitigung eines Fehlers erfordert immer eine neue Buchung, z. B. eine Stornobuchung. Diese haushaltsrechtliche Regelung dient ebenfalls dazu, die Nachvollziehbarkeit und Prüfungsfähigkeit des gemeindlichen Buchungsgeschehens sicherzustellen und das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde zutreffend zu dokumentieren. Derartige buchhalterische Vorgaben zu den Eintragungen in den gemeindlichen Büchern sind für die Gemeinde aus unterschiedlichen haushaltswirtschaftlichen Gründen geboten. Solche Vorgaben für die gemeindliche Finanzbuchhaltung können sich auch aus

anderen Rechtsvorschriften ergeben, die von der Gemeinde im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft zu beachten sind, z. B. aus dem Steuerrecht oder dem Kommunalabgabenrecht.

### **3. Zu Absatz 3 (Belegpflicht für die Buchungen):**

#### **3.1 Zu Satz 1 (Beifügung begründender Unterlagen):**

##### **3.1.1 Die Belegpflicht**

Nach der Vorschrift ist jeder gemeindlichen Buchung ein Beleg, durch den der Nachweis der richtigen und vollständigen Ermittlung der gemeindlichen Ansprüche und Verpflichtungen der Gemeinde zu erbringen ist, zugrunde zu legen (begründende Unterlage). Beim Buchungsgeschäft der Gemeinde muss zudem gewährleistet sein, dass die zeitliche Abfolge, der Wert und die sachliche Zuordnung der Geschäftsvorfälle ausreichend dokumentiert werden und die Einhaltung der Vorgaben sichergestellt wird. Die Buchung eines gemeindlichen Geschäftsvorfalles darf deshalb auch nicht ohne Beleg vorgenommen werden. Dieser Grundsatz gilt auch bei notwendig gewordenen Umbuchungen und Stornierungen. Der Grundsatz findet auch unabhängig davon Anwendung, ob durch die gemeindliche Buchung ein Bestandskonto oder ein Ergebniskonto betroffen ist.

Diese Vorgaben sind als sachgerecht anzusehen, denn die Richtigkeit jeder Buchung kann nur anhand der damit zusammenhängenden Belege überprüft werden. Die ausdrückliche Vorgabe einer Belegpflicht für die Durchführung der Buchungen bei den Gemeinden entspricht auch den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung. Das Belegprinzip bildet deshalb ein wichtiges Erfordernis zur Sicherstellung der Richtigkeit der gemeindlichen Buchungen in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde. Die Gemeinde kann die Belegpflicht unter Berücksichtigung der GoB und der örtlichen Verhältnisse näher ausgestalten. Eine Vorgabe für die Gemeinden, dass ein Beleg immer in Papierform vorliegen muss, besteht dabei nicht. Der Zusammenhang zwischen der Aufzeichnung in den gemeindlichen Büchern und dem zugrunde gelegten Beleg dient der Dokumentation und muss nachvollziehbar und überprüfbar sein, z. B. durch die örtliche Rechnungsprüfung.

##### **3.1.2 Die Arten der Buchungsbelege**

Als Buchungsbeleg sollen von der Gemeinde möglichst die Originalbelege, die i.d.R. aus Geschäftsvorfällen mit Dritten entstehen, genutzt werden. Lediglich bei der Erfassung interner Sachverhalte kann es ggf. erforderlich sein, den notwendigen Beleg selbst zu erstellen (interner Beleg oder Eigenbeleg), um eine notwendige Aufzeichnung in den gemeindlichen Büchern (Buchung) vornehmen zu können. Es ist deshalb örtlich eine Trennung zwischen „externen“ und „internen“ Buchungsbelegen möglich. Diese Unterscheidung hat jedoch keine Auswirkungen auf die Vornahme der Buchungen in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung. Zu den „externen“ Buchungsbelegen können Geschäftsunterlagen der Gemeinde aus den Leistungsbeziehungen oder vertraglichen Vereinbarungen mit Dritten gezählt werden, z. B. Rechnungen, Quittungen, Gutschriften, Bankbelege u.a. Solche Belege gehen der Gemeinde i.d.R. von außen zu, weil sie aus der Verwaltungstätigkeit der Gemeinde mit den Dritten bzw. der Ausführung der Haushaltswirtschaft entstehen.

Diese Unterlagen der Gemeinde stellen dadurch regelmäßig auch Nachweise dar, die für den Bestand und Wert von gemeindlichem Vermögen und der Schulden im gemeindlichen Jahresabschluss von Bedeutung sind. Die „internen“ Buchungsbelege der Gemeinde entstehen dagegen aus dem innerbetrieblichen Geschäftsablauf zwischen den Organisationseinheiten der gemeindlichen Verwaltung, z. B. Gehaltslisten, Unterlagen über Bescheide aus der Steuer-, Gebühren- und Beitragserhebung, Belege über Umbuchungen und Stornierungen sowie über Abschlussbuchungen. Dazu zählen auch Eigenbelege der Gemeinde, wenn diese aufgrund entstandener Geschäftsvorfälle erstellt werden müssen.

### **3.1.3 Die Erfassung der Belege**

Die Bearbeitung und Verarbeitung der Belege in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung erfordert grundsätzlich eine sachgerechte Aufbereitung für die Durchführung der Buchungen. Zu einer solchen Vorbereitung gehört z. B. die Prüfung der Belege auf ihre sachliche und rechnerische Richtigkeit. Bei mehreren verfügbaren Belegen zu einem gemeindlichen Geschäftsvorfall ist zu entscheiden, welcher Beleg der Buchung zugrunde gelegt wird. In diesem Rahmen müssen jederzeit eine Zuordnung der Belege zur betreffenden Buchung und ein späteres Wiederauffinden möglich sein. Die gemeindlichen Belege werden deshalb i.d.R. mit einer fortlaufenden Nummer versehen, insbesondere bei Sammelbuchungen. Auf dem Beleg kann mithilfe eines Kontierungsstempels bereits der Buchungssatz angegeben werden, ggf. auch das betreffende Konto. Der sachgerechte Umgang mit den gemeindlichen Belegen erfordert nach der Buchung eine geeignete Sortierung und Aufbewahrung der Belege.

### **3.2 Zu Satz 2 (Hinweise auf den Buchungsbelegen):**

Durch die Vorschrift wird ausdrücklich bestimmt, dass die Buchungsbelege der Gemeinde sachgerechte und notwendige Hinweise enthalten müssen, um eine Verbindung der Belege zu den Eintragungen in den Büchern der Gemeinde herstellen zu können. Um dieser Pflicht in ausreichendem Maße nachzukommen, kann z. B. ein Kontierungsstempel oder Buchungsstempel genutzt werden. Aus den mithilfe des Stempelabdrucks entstehenden Angaben, z. B. auf Rechnungen, Lieferscheinen, lässt sich dann eine Verbindung der Belege zu den Eintragungen in den Büchern der Gemeinde herstellen.

Ein Zusammenhang zwischen dem Buchungsbeleg und dem jeweils betroffenen Posten der gemeindlichen Bilanz oder der Position in der gemeindlichen Ergebnisrechnung sollte sich ebenfalls dabei herstellen lassen. Die Gemeinde ist dabei verpflichtet, ihre Buchungsbelege entsprechend geordnet und sicher innerhalb der festgelegten Fristen aufzubewahren. Die gemeindlichen Buchungsbelegen sollten deshalb auch sachbezogene Hinweise zur Sammlung und Aufbewahrung der örtlichen Belege enthalten. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die gemeindlichen Belege bei Bedarf jederzeit in lesbarer Form zur Verfügung stehen müssen, unabhängig davon, in welcher Form die Belege von der Gemeinde aufbewahrt werden (vgl. § 58 GemHVO NRW).

## **4. Zu Absatz 4 (Zulässige Buchungsmethoden):**

### **4.1 Zu Satz 1 (Örtliche Festlegung der Buchungsmethode):**

Die gemeindliche Finanzrechnung bildet mit der Ergebnisrechnung und der Bilanz der Gemeinde einen unverzichtbaren Bestandteil des gemeindlichen Jahresabschlusses. Mit ihr sollen die haushaltsjahrbezogenen Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde erfasst und nachgewiesen werden. Um dieses Ziel zu erreichen, müssen die Zahlungsbeträge aus den zahlungswirksamen Geschäftsvorfällen der Gemeinde ermittelt werden. Die gemeindlichen Zahlungen für den Ausweis in der Finanzrechnung der Gemeinde dürfen dabei nicht durch eine indirekte Rückrechnung aus dem in der Ergebnisrechnung ausgewiesenen Jahresergebnis ermittelt werden.

Die Ermittlung der Zahlungsbeträge aus den zahlungswirksamen Geschäftsvorfällen der Gemeinde für den Ausweis in der Finanzrechnung ist daher nur auf dem Wege der direkten Ermittlung zulässig. Die direkte Ermittlung hat in ihren drei Varianten den Vorteil, dass sie exakte, unsaldierte Ergebnisse für die einzelnen gemeindlichen Zahlungsarten liefert (vgl. § 3 GemHVO NRW). Diese Gegebenheiten sind auch für die Meldepflichten der Gemeinde zur Finanzstatistik vorteilhaft. Sie entsprechen auch den Anforderungen internationaler Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor. Die Methoden der direkten Ermittlung unterscheiden sich im Wesentlichen nur hinsichtlich der kontentechnischen Zuordnung (vgl. Abbildung).

Die Buchungsmethoden für die gemeindlichen Zahlungen			
DIREKTE ERMITTLUNG			INDIREKTE ERMITTLUNG
Originäre Buchung	Direkt derivative Ermittlung		
Integration in den doppelten Verbund, Mitbuchung innerhalb des Kontenrahmens.	Statistische Mitbuchung innerhalb des Kontenrahmens.	Direkte Ermittlung aus den Ergebnis- und Bilanzkonten.	Indirekte Rückrechnung aus dem Jahresergebnis.

*Abbildung 423 „Die Buchungsmethoden für die gemeindlichen Zahlungen“*

Es ist sachgerecht, für die Gemeinde keine weiteren allgemeinen Festlegungen darüber zu treffen, auf welchem Buchungsweg der Bestand an gemeindlichen Finanzmitteln in der Finanzrechnung der Gemeinde am Ende des Haushaltsjahres zu ermittelt ist. In diese Bewertung wurde einbezogen, dass es auch von der in der Gemeinde eingesetzten Software bzw. der DV-Buchführung abhängt, wie das örtliche Buchungsgeschehen abläuft, welche Konten für die Bewirtschaftung der örtlichen Haushaltswirtschaft eingerichtet worden sind und wie gebucht wird. Die Gemeinde kann daher eigenverantwortlich eine Buchungsmethode festlegen.

**4.2 Zu Satz 2 (Keine indirekte Ermittlung des Jahresergebnisses):**

Die Buchungsmethoden für die direkte Ermittlung der gemeindlichen Zahlungen sind grundsätzlich als zulässig eingestuft worden. Die Gemeinde kann dadurch im Ergebnis sichere und genaue Daten in der gewünschten haushaltsrechtlichen Detaillierung nach einzelnen Ein- und Auszahlungsarten ermitteln. Durch die Vorschrift wird deshalb eine Ermittlung der in der gemeindlichen Finanzrechnung nachzuweisenden Zahlungen durch eine indirekte Rückrechnung aus dem in der Ergebnisrechnung ausgewiesenen Jahresergebnis ausgeschlossen.

Mit der Buchungsmethode der indirekten Ermittlung kann dagegen nur der Saldo aus den gemeindlichen Zahlungen ermittelt werden. Es ist nicht möglich, die einzelnen Ein- und Auszahlungsarten darstellen, die zur Veränderung des Gesamtsaldos der Zahlungsmittel geführt haben. Die Buchungsmethode genügt daher nicht den Anforderungen an den Detaillierungsgrad der gemeindlichen Finanzrechnung. Eine indirekte oder retrograde Ermittlung von Finanzdaten, die üblicherweise in der gemeindlichen Finanzrechnung enthalten sind, ist deshalb durch die rechtliche Regelung ausdrücklich ausgeschlossen worden.

**5. Zu Absatz 5 (Buchführung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung):**

**5.1 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung**

Bei der Buchführung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung (DV-Buchführung) sind wie bei jeder anderen Buchführungsform die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) zu beachten. Es hängt dabei vom Grad der Integration der gemeindlichen Datenverarbeitung in die Geschäftsprozesse der Gemeinde ab, inwieweit auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung (GoDV) unmittelbar zur Anwendung kommen müssen. Die Grundsätze bieten jedenfalls einen ausreichenden Anlass, die örtlichen Bestimmungen über den Geschäftsablauf

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung näher auszugestalten (vgl. § 31 Absatz 2 Nummer 1 GemHVO NRW). In diesen Zusammenhang sind die GoDV einzuordnen, die werden nachfolgend aufgezeigt werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>ZWECKE UND INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Sicherheit</b>	Im Rahmen der Sicherheit soll gewährleistet werden, dass der Zugriff auf die zu verarbeitenden Daten und die dafür eingesetzten Programme nur den dazu Berechtigten möglich ist, diese nicht manipuliert werden können und eine Reproduktion der verarbeiteten Daten möglich ist.
<b>Grundsatz der Funktionserfüllung</b>	Im Rahmen der Funktionserfüllung gilt, dass die DV-Buchführung auch die Buchführungsfunktionen, z.B. Belegfunktion, Journalfunktion und Kontenfunktion, ohne Einschränkungen erfüllen kann.
<b>Grundsatz der Dokumentation</b>	Im Rahmen der Dokumentation müssen gewährleistet werden, dass der Aufbau und die Funktionsweise der DV-Verarbeitung für einen sachverständigen Dritten nachvollziehbar sind. Es muss möglich sein, eine Verbindung zwischen den Belegen, dem Journal und den Konten herzustellen. Auch Programmänderungen gehören dazu.
<b>Allgemeine Ordnungsmäßigkeit</b>	Für das DV-Buchführungssystem gilt auch die allgemeine Ordnungsmäßigkeit der Buchführung. Sie muss daher vollständig, richtig, zeitgerecht und für einen sachverständigen Dritten nachvollziehbar sein.

*Abbildung 424 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung“*

Der gesamte Geschäftsprozess der Gemeinde wird i.d.R. durch die automatisierte Datenverarbeitung geprägt, wenn nicht sogar darauf ausgerichtet. Eine DV-gestützte Buchführung muss dabei einen sachlichen und zeitlichen Nachweis über alle buchführungspflichtigen Geschäftsvorfälle der Gemeinde ermöglichen. Die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses der Gemeinde können durch eine ordnungsgemäße Buchführung wesentlich unterstützt werden (vgl. §§ 95 und 116 GO NRW). Diese Grundsätze finden bei der gemeindlichen Buchführung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung Anwendung, unabhängig davon, ob diese zentral oder dezentral, vollständig oder in besonderen Teilschritten erfolgt.

Die Grundsätze wirken sich auch auf Prozesse außerhalb des eigentlichen Buchführungsbereichs aus, sofern buchführungsrelevante Daten erfasst, erzeugt, übermittelt oder verarbeitet werden. Die Gemeinde muss daher unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse die notwendigen organisatorischen und technischen Maßnahmen ergreifen, die geeignet sind, die Sicherheit der für die gemeindliche Haushaltswirtschaft relevanten Daten und IT-Systeme auf Dauer zu gewährleisten. Sie muss zudem die örtlichen Maßnahmen so umsetzen, dass Risiken zulasten der Gemeinde möglichst ausgeschlossen werden können.

## **5.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme**

Durch die GoB wird der Gemeinde kein bestimmtes Buchführungssystem für ihre Finanzbuchhaltung vorgeschrieben. Vielmehr entspricht ein gemeindliches Buchführungssystem dann den GoB, wenn es so beschaffen ist, dass es einen Überblick über die gemeindlichen Geschäftsvorfälle und die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln kann. Außerdem müssen sich die gemeindlichen Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und sachlichen Zuordnung bzw. Abwicklung durch die Gemeinde nachverfolgen lassen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Zur Präzisierung der GoB im Rahmen der DV-Buchführung sind die „Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme“ (GoBS) entwickelt worden. Diese Grundsätze beschreiben die Maßnahmen, die von der Gemeinde als Buchführungspflichtige umzusetzen sind. Sie sollen sicherzustellen, dass die Buchungen und sonstigen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden. Die Grundsätze sind im Rahmen des Abgaben- bzw. Steuerrechts bekannt gemacht worden (vgl. Anlage eines BMF-Schreiben vom 07.11.1995; BStBl. I 1995 S. 738). Sie werden nachfolgt aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Anwendungsbereich</b>	Die zu führenden Bücher und sonstigen Aufzeichnungen können auf Datenträger geführt werden, wenn das Verfahren den GoB entspricht. Die Ordnungsmäßigkeit ist nach den gleichen Maßstäben zu beurteilen wie bei einer manuell erstellten Buchführung, denn bei beiden finden die GoB Anwendung.
<b>Beleg-, Journal- und Kontenfunktion</b>	Einen sachlichen und zeitlichen Nachweis über die buchführungspflichtigen Geschäftsvorfälle hat auch die DV-Buchführung zu erbringen. Dabei muss die Nachvollziehbarkeit durch die Beachtung der Beleg-, Journal- und Kontenfunktion gewährleistet werden. Dabei kommt der Belegfunktion eine Beweiskraft, der Journalfunktion die Aufgabe der Protokollierung und der Kontenfunktion die Trennung nach Sach- und Personenkonten zu.
<b>Buchung</b>	Die Geschäftsvorfälle müssen nach einem Ordnungsprinzip vollständig, richtig, zeitgerecht und zutreffend erfasst und gespeichert werden.
<b>Internes Kontrollsystem</b>	Das interne Kontrollsystem stellt die Gesamtheit aller aufeinander abgestimmten und miteinander verbundenen Kontrollen, Maßnahmen und Regelungen dar. Diese müssen der Sicherung des Vermögens und der Informationen, der Bereitstellung zutreffender Aufzeichnungen und der betrieblichen Geschäftstätigkeit durch Auswertung und Kontrolle dienen. Damit muss ein Überblick über die wirtschaftliche Lage ermöglicht und die Gesetz- und Satzungsmäßigkeit von Buchführung und Jahresabschluss sichergestellt werden.
<b>Datensicherheit</b>	Die Abhängigkeit von gespeicherten Informationen erfordert ein Datensicherheitskonzept. Dieses ist nur wirksam umsetzbar, wenn bekannt ist, was, wogegen, wie lange und wie zu sichern ist, z.B. gegen Verlust, unberechtigte Veränderungen, unberechtigte Kenntnisnahme. Außerdem müssen z. B. wirksame Zugriffs- und Zugangskontrollen gewährleistet werden.
<b>Dokumentation und Prüfbarkeit</b>	Die DV-Buchführung muss hinsichtlich ihrer formellen und sachlichen Richtigkeit in angemessener Zeit von einem sachverständigen Dritten prüfbar sein. Dabei müssen aus der Verfahrensdokumentation der Inhalt und Aufbau sowie der Ablauf des Buchungsverfahrens vollständig ersichtlich sein.
<b>Aufbewahrungsfristen</b>	Bei einer DV-Buchführung bedarf es der Aufbewahrung der Belege und aller sonstigen Unterlagen. Dabei ist es von ihrer Art abhängig, ob sie dauernd, sechs oder zehn Jahre aufzubewahren sind. Für die Aufbewahrung kommen Bild- und andere Datenträger in Betracht.
<b>Wiedergabe der auf Datenträgern geführten Unterlagen</b>	Bei einer DV-Buchführung ist zu gewährleisten, dass die gespeicherten Buchungen sowie die dazu notwendigen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen innerhalb einer angemessenen Frist lesbar gemacht werden können. Dabei muss die Wiedergabe der Inhalte der auf den Datenträgern gespeicherten Unterlagen nachprüfbar sein.
<b>Verantwortlichkeiten</b>	Bei der DV-Buchführung erstreckt sich die Verantwortlichkeit auf den Einsatz von selbst- und auch von fremderstellten DV-Buchführungssystemen auf den

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
	Buchführungspflichtigen. Bei einer Fremderstellung muss die Einhaltung der Maßgaben von GoB und GoBS für die Buchhaltung und den Jahresabschluss vertraglich und durch Kontrollen gesichert werden.

*Abbildung 425 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme)“*

Für die Gemeinde besteht zudem die haushaltsrechtliche Pflicht, im Rahmen ihrer DV-Buchführung nur fachlich geprüfte Programme und freigegebene Verfahren einzusetzen. Sie muss außerdem die Verwaltung ihrer Informationssysteme und automatisierten Verfahren von der fachlichen Sachbearbeitung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle und von der Erledigung von Aufgaben der Finanzbuchhaltung verantwortlich abgrenzen. Aus diesen Grundlagen für die gemeindliche Finanzbuchhaltung können sich ggf. Zielkonflikte für die gemeindliche DV-Buchführung ergeben. Es ist deshalb bei der örtlichen Ausgestaltung der gemeindlichen Buchführung notwendig, bei konkurrierenden Sachverhalten eine Abwägung vor der Entscheidung vorzunehmen.

### **5.3 Die einzuhaltenden Maßgaben bei einer DV-Buchführung**

#### **5.3.1 Allgemeine Vorgaben**

Mit den im Einzelnen benannten Vorgaben in der Vorschrift (Nummern 1 bis 10) sind unter Berücksichtigung der GoBS wichtige Grundlagen und Kriterien für die gemeindliche DV-Buchführung haushaltsrechtlich bestimmt worden. Diese Maßgaben für die DV-Buchführung sind bei der Einrichtung einer solchen Buchführung sowie bei der laufenden Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung zur Vorbereitung der Prüfung des Jahresabschlusses zu beachten. Sie gelten auch bei der dauernden Überwachung der Zahlungsabwicklung der Gemeinde und ihrer Sondervermögen beachten. Die örtliche Rechnungsprüfung der Gemeinde hat diese Vorgaben daher auch bei ihren Prüfungen zu berücksichtigen (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 4 bis 6 GO NRW).

Für diese Geschäftsvorfälle sind durch die Gemeinde ggf. besondere Anforderungen zu bestimmen, denn elektronische Dokumente können i.d.R. nur dann eine Rechtswirksamkeit entfalten, wenn diese Dokumentenform von der Gemeinde anerkannt ist. Das einzelne Dokument muss dabei für die Bearbeitung bei der Gemeinde geeignet sein. Die Gemeinde muss zuvor bestimmt haben, ob sie solche Dokumente anerkennt und welches Verfahren zur Anwendung kommen soll, um die Echtheit der Daten sowie den Absender zu gewährleisten. So kann z.B. festgelegt werden, dass das Dokument mit einer qualifizierten Signatur nach dem Signaturgesetz zu versehen ist oder der elektronische Identitätsnachweis des Personalausweises genutzt werden kann. Es kann aber auch ein anderes sicheres Verfahren bestimmt werden.

Bei fristbezogenen Dokumenten bedarf es auch der Erfassung des genauen Zeitpunktes des Eingangs des Dokumentes bei der Gemeinde, sodass für diese Dokumente z.B. ein Vermerk mit einem elektronischen Zeitstempel erforderlich wird. Sofern Geschäftsvorfälle bei der Gemeinde nur in elektronischer Form ausgeführt werden, muss örtlich festgelegt werden, ob die Gemeinde ihre Entscheidungen und Verfügungen auch nur in elektronischer Form erlässt und in welcher Form ein solcher Vorgang mit dem Namen des Bearbeiters zu versehen ist. Im Zusammenhang mit einer DV-Buchführung muss geklärt werden, wie mit elektronischen Dokumenten umzugehen ist, die mittels Datenfernübertragung bei der Gemeinde eingehen und als gemeindliche Geschäftsvorfälle zu bearbeiten sind.

## **5.3.2 Die Maßgaben im Einzelnen**

### **5.3.2.1 Zu Nummer 1 (Programmprüfung und Freigabe von Verfahren):**

#### **5.3.2.1.1 Die Programmprüfung vor Einsatz der DV-Buchführung**

Die Einhaltung der GoBS bei einer gemeindlichen DV-Buchführung bedingt, dass die für die Buchführung vorgesehenen Programme vor ihrer Anwendung fachlich geprüft wurden und die Verfahren freigegeben wurden. Die Prüfung der gemeindlichen Programme vor ihrer Anwendung ist dabei der örtlichen Rechnungsprüfung als Aufgabe zugewiesen worden (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 6 GO NRW). Damit die gesetzlich bestimmte DV-Programmprüfung ordnungsgemäß vollzogen wird, müssen alle relevanten Systemkomponenten, Verfahrensinhalte, der Funktionalitäten, die Datenqualität und Datensicherheit sowie die Datendokumentation zum Gegenstand der Prüfung gemacht werden.

Bei der gemeindlichen Programmprüfung müssen aber auch die GoB beachtet werden. Es hängt dabei vom Grad der vorgesehenen Integration der gemeindlichen Datenverarbeitung in die Geschäftsprozesse der Gemeinde ab, inwieweit die GoDV sich unmittelbar auswirken. Auch die DV-gestützte Buchführung der Gemeinde muss einen sachlichen und zeitlichen Nachweis über alle buchführungspflichtigen Geschäftsvorfälle erbringen. Daher wird auch das Kontrollgefüge der automatisiert ausgeführten finanzbuchhalterischen Tätigkeiten, d. h. die Eingabe, Verarbeitung und Ausgabe sowie die Aufbewahrung von Daten einschließlich der Zugriffs- und Bearbeitungsrechte in die Programmprüfung einzubeziehen sein. Soweit von der Gemeinde erworbene Programme bereits durch andere Stellen geprüft worden sind, sollen die aus dieser Prüfung entstandenen Prüfungsergebnisse in die örtliche Anwendungsprüfung der Gemeinde einbezogen werden.

Die gemeindliche Programmprüfung dient aber auch dazu, dass von der Gemeinde geeignete organisatorische und technische Maßnahmen bei der DV-Buchführung gestaltet und umgesetzt werden. Die gemeindlichen Maßnahmen müssen dabei geeignet sein, die Sicherheit der für die gemeindliche Haushaltswirtschaft relevanten Daten und IT-Systeme zu gewährleisten und Risiken zulasten der Gemeinde möglichst auszuschließen. Die Art und der Umfang der erforderlichen Prüfungshandlungen sind dabei insbesondere von der Wesentlichkeit des Programms im Rahmen des von der Gemeinde für ihre Finanzbuchhaltung eingesetzten IT-Systems und von der Komplexität des Programmablaufs bzw. des örtlichen IT-Systems abhängig. Sie können auch durch besondere örtliche Fallgestaltungen ausgelöst werden, bei denen eine richtige und vollständige Verarbeitung der für die gemeindliche Haushaltswirtschaft erforderlichen Daten nicht gewährleistet werden kann.

#### **5.3.2.1.2 Die Freigabe von Verfahren für den Einsatz in der DV-Buchführung**

Die Einhaltung der GoBS durch die Gemeinde bedingt auch, dass für die gemeindliche DV-Buchführung vorgesehene Verfahren vor ihrem Einsatz zur Anwendung freizugeben sind. Einer Freigabe soll regelmäßig eine Prüfung durch die örtlich Verantwortlichen vorausgehen, dass das Verfahren den für die Erfüllung der gemeindlichen Aufgabe geltenden sachlichen sowie den ggf. speziellen fachlichen Anforderungen, aber auch den örtlichen Arbeitsabläufen sowie den haushaltsrechtlichen Vorgaben und den GoBS entspricht. In diesem Sinne ist grundsätzlich die Durchführung einer funktionsbezogenen und einer anwendungsbezogenen Prüfung geboten.

Die Freigabe setzt ferner voraus, dass durch Nachweise über die DV-Programmprüfung sowie durch sachliche unter der Berücksichtigung örtlicher Verhältnisse gestaltete Probeläufe ausreichend die Ordnungsmäßigkeit des Verfahrens belegt wird (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 6 GO NRW). Dazu gehört i.d.R., dass vor der Freigabe des Verfahrens der genaue Einsatzbereich und die Anwender- sowie die anderen Zugangsberechtigungen festgelegt wurden. Die Gemeinde muss bei der Freigabe von Verfahren der DV-Buchführung die notwendige Datensicherheit und den ordnungsmäßigen Verfahrensablauf für ihren Geschäftsablauf dauerhaft gewährleisten.

#### **5.3.2.2 Zu Nummer 2 (Ordnungsmäßige Datenerfassung):**

Die Gemeinde hat unter Einbeziehung der GoBS sicherzustellen, dass die aus ihren Geschäftsvorfällen entstehenden haushaltswirtschaftlichen Daten in der gemeindlichen DV-Buchführung vollständig und richtig erfasst, eingegeben, verarbeitet und ausgegeben werden. Die buchungspflichtigen Geschäftsvorfälle der Gemeinde müssen daher in ihrer Entstehung und Abwicklung nachverfolgen lassen. Außerdem muss der gemeindliche Buchungsablauf so gestaltet werden, dass sich ein sachverständiger Dritter innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Verarbeitung und Bearbeitung der gemeindlichen Daten verschaffen kann.

#### **5.3.2.3 Zu Nummer 3 (Nachvollziehbarkeit der Anwendungen):**

Die GoBS erfordern, aufgrund der gemeindlichen DV-Buchführung nachvollziehbar zu dokumentieren, wer, wann, welche Daten eingegeben oder verändert hat. Diese Sachlage beinhaltet, dass die für eine ordnungsmäßige DV-Buchung erforderlichen fachlichen und technischen Merkmale vorhanden sowie plausibel und kontrollierbar sein müssen. Mit der Einhaltung der Maßgaben soll erreicht werden, dass die haushaltsrechtlich vorgesehenen zeitlichen und sachlichen Auswertungen möglich sind. Ggf. bieten sich für die Gemeinde weitere örtliche Merkmale in Abhängigkeit von den von der Gemeinde bestimmten Verfahren an.

Zur Nachvollziehbarkeit der fachlichen und technischen Anwendungen in der DV-Buchführung sollte eine örtliche Verfahrensdokumentation vorhanden sein. Das Erfordernis der Nachvollziehbarkeit der Anwendungen beinhaltet dabei i.d.R. auch, dass die Berechtigungen für die getätigten Anwendungen gleichfalls verfügbar zu halten sind. Bei diesen Gegebenheiten wird es auch zu einem späteren Zeitpunkt noch nachvollziehbar, ob es ggf. unbefugte Eingriffe in die gemeindliche DV-Buchführung gegeben hat. Diese gemeindlichen Geschäftsunterlagen gehören auch zu den aufzubewahrenden Unterlagen (vgl. § 58 GemHVO NRW).

#### **5.3.2.4 Zu Nummer 4 (Verhinderung eines unbefugten Eingriffs):**

Mit der Einhaltung der GoBS durch die Gemeinde soll auch erreicht werden, dass möglichst keine unbefugten Eingriffe in die gemeindliche DV-Buchführung erfolgen. Für den Einsatz der automatisierten Datenverarbeitung müssen deshalb auf den einzelnen gemeindlichen Beschäftigten zugeschnittene Berechtigungen vergeben werden. Er kann im Rahmen der von ihm zu erledigenden dienstlichen Fachaufgaben bzw. den aufgabenbezogenen Tätigkeit als Anwender tätig sein. Es soll dabei sichergestellt werden, dass in der gemeindlichen DV-Buchführung keine Buchungen oder andere Eingaben unter einer fremden Benutzerkennung erfolgen. Die Ausgestaltung der Berechtigungen für die einzelnen Beschäftigten kann daher bereits zur Verhinderung eines unbefugten Eingriffs in die gemeindliche DV-Buchführung beitragen.

#### **5.3.2.5 Zu Nummer 5 (Verhinderung des Verlustes und der Veränderung von Daten):**

Die Gemeinde muss unter Beachtung der GoBS sicherstellen, dass die in ihrer DV-Buchführung gespeicherten Daten nicht verloren gehen und nicht unbefugt durch Dritte verändert werden können. Das Risiko des Verlustes gemeindlicher Daten erfordert besondere Sicherungsmaßnahmen von der Gemeinde. Für die Verhinderung der Veränderung von gemeindlichen Daten muss die Gemeinde prüfen, welche zusätzlichen Maßnahmen zu den örtlichen Maßnahmen erforderlich sind, die bereits zur Verhinderung eines unbefugten Eingriffs in die gemeindliche DV-Buchführung durchgeführt worden sind. Dazu gehört, die Buchungsdaten so zu speichern, dass diese nicht mehr verändert werden können.

Es ist dabei die Aufgabe jeder Gemeinde, die notwendigen örtlichen Sicherheitsvorkehrungen eigenverantwortlich zu bestimmen und umzusetzen. Dazu gehören z. B. eine systematische Ordnung und eine eindeutige Kennzeichnung der genutzten Speichermedien. Ebenso dient die Erstellung eines Aufbewahrungsverzeichnisses mit Aufbewahrungsort, Dateninhalten sowie Beginn und Ende der Aufbewahrung (Aufbewahrungsfristen) dem Schutz gegen den Verlust von gemeindlichen Daten bzw. haushaltswirtschaftlichen Unterlagen.

#### **5.3.2.6 Zu Nummer 6 (Lesbarhalten der gespeicherten Daten):**

Die Gemeinde ist verpflichtet, ihre Geschäftsunterlagen langfristig aufzubewahren. Die Aufbewahrung von gemeindlichen Unterlagen dient dabei dem Zweck, diese jederzeit für Kontrollzwecke verfügbar zu halten und eine Einsichtnahme zu ermöglichen. Nur dann lassen sich das haushaltswirtschaftliche Handeln und die wirtschaftliche Lage der Gemeinde später nachvollziehen. Die Gemeinde muss deshalb bei der Sicherung der Bücher, der Belege und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf Datenträger oder Bildträger sicherstellen, dass die Inhalte während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit innerhalb einer angemessenen Frist lesbar gemacht werden können (vgl. § 58 GemHVO NRW). Die Gemeinde hat dazu die notwendigen technischen Maßnahmen unter Einhaltung der GoBS und der haushaltsrechtlichen Vorgaben umzusetzen.

#### **5.3.2.7 Zu Nummer 7 (Protokollierung in der DV-Buchführung):**

Die Sicherung und Kontrolle der Verfahren in der DV-Buchführung erfordert von der Gemeinde einerseits den Erlass von örtlichen Vorschriften (vgl. § 31 Absatz 2 Nummer 2 GemHVO NRW). Andererseits muss die Gemeinde aber auch sachgerechte technische Maßnahmen für die gemeindliche DV-Buchführung umsetzen, damit die vorgenommenen Berichtigungen der Bücher der Gemeinde protokolliert und die Protokolle wie Belege aufbewahrt werden. Diese Sicherungspflicht im Sinne der GoBS beginnt bereits mit der haushaltsrechtlichen Vorgabe, dass eine fehlerhafte Buchung nicht zu löschen, sondern die Fehlerhaftigkeit durch eine Stornobuchung zu beseitigen ist. Die Erstellung von Protokollen für solche Buchungen soll daher die Nachvollziehbarkeit und Prüfbarkeit von Berichtigungen in den Büchern der Gemeinde gewährleisten. Solche Protokolle werden dabei wegen ihrer Bedeutung den gemeindlichen Belegen gleichgestellt und unterliegen daher auch den dafür geltenden Aufbewahrungsfristen nach § 58 GemHVO NRW.

#### **5.3.2.8 Zu Nummer 8 (Nachprüfbarkeit der elektronischen Signaturen):**

Zur Sicherung und Kontrolle der Verfahren in der DV-Buchführung der Gemeinde gehört auch die Nachprüfbarkeit der elektronischen Signaturen. Die in der gemeindlichen DV-Buchführung verwendeten elektronischen Signaturen müssen mindestens während der Dauer der Aufbewahrungsfristen nachprüfbar sein. Diese Vorgabe hat ihren Ursprung in der Möglichkeit, bei gemeindlichen Geschäftsvorfällen, die im automatisierten Verfahren abgewickelt werden, die notwendige Unterschrift eines Verantwortlichen durch eine elektronische Signatur zu ersetzen. Die GoBS unterstützen diese Vorgabe.

Als elektronische Signaturen werden Daten in elektronischer Form bezeichnet, die anderen elektronischen Daten beigefügt oder logisch mit ihnen verknüpft sind und die zur Authentifizierung dienen. Dadurch wird die elektronische Bestätigung der Bearbeitung eines gemeindlichen Geschäftsvorfalles durch den Beschäftigten eindeutig und unverwechselbar dokumentiert. In diesem Zusammenhang ist auch das Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG NRW) zu beachten, in dem durch § 3a (Elektronische Kommunikation) bestimmt wird, dass das elektronische Dokument mit einer qualifizierten elektronischen Signatur nach dem Signaturgesetz zu versehen ist.

Im Rahmen DV-Buchführung kann die Gemeinde den Einsatz elektronischer Signaturen zulassen. Sie muss dazu eigenverantwortlich entscheiden, ob eine "fortgeschrittene elektronische Signatur" oder eine qualifizierte elektro-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

nische Signatur zur Anwendung kommen soll (vgl. § 2 Nummer 2 und 3 SiG). Sie hat dabei zu beachten, dass dieser Sachverhalt zum Gegenstand der örtlichen Vorschriften gemacht werden muss, die von der Bürgermeisterin oder dem Bürgermeister zu erlassen sind (vgl. § 31 Absatz 2 Nummer 2.5 GemHVO NRW).

**5.3.2.9 Zu Nummer 9 (Aufbewahrung der Dokumentationen der DV-Buchführung):**

Die Gemeinde ist verpflichtet, bei der Buchführung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung (DV-Buchführung) sicherzustellen, dass die Unterlagen, die für den Nachweis der richtigen und vollständigen Ermittlung der Ansprüche oder Zahlungsverpflichtungen erforderlich sind, bis zum Ablauf der haushaltsrechtlichen Aufbewahrungsfrist verfügbar bleiben (vgl. § 58 GemHVO NRW). Diese Vorgabe gilt ebenso für die gemeindlichen Unterlagen über die ordnungsgemäße Abwicklung der Buchführung und des Zahlungsverkehrs. Bei einer DV-Buchführung gehört auch das Verzeichnis über den Aufbau der Datensätze sowie die Dokumentation der eingesetzten Programme und Verfahren dazu.

Aus Sicherheitsgründen sowie für Auskunfts- und Prüfungszwecke muss von der Gemeinde auch sichergestellt sein, dass die Dokumentationen sowie die Programme und Programmdokumentationen, sofern sie für die Lesbarkeit der gemeindlichen Unterlagen in dieser Zeit erforderlich sind, aufbewahrt werden. Die Dokumentationen sowie die Programme und Programmdokumentationen unterliegen daher, abhängig von den mit ihnen erstellten haushaltswirtschaftlichen Unterlagen, den für die Gemeinde jeweils bestimmten Aufbewahrungsfristen (vgl. § 58 Absatz 2 GemHVO NRW). Die Unterlagen über die gemeindliche DV-Buchführung sind daher entweder dauernd, zehn Jahre oder sechs Jahre von der Gemeinde aufzubewahren, soweit nicht im Einzelfall und aus örtlichen Gründen eine längere Aufbewahrungszeit geboten ist.

In Anlehnung an die Festlegung über den Beginn der Aufbewahrungsfristen für die Geschäftsunterlagen der Gemeinde sollen die Aufbewahrungsfristen für die Dokumentationen sowie die Programme und Programmdokumentationen einer DV-Buchführung ebenfalls mit Ablauf des Haushaltsjahres beginnen, in dem die Gemeinde das automatisierte Verfahren letztmalig für die Erstellung der entsprechenden Unterlagen eingesetzt hat. Es können dabei auch unterschiedliche Aufbewahrungsfristen entstehen, z. B. wenn von der Gemeinde eine dezentral geführte Finanzbuchhaltung in eine zentrale Finanzbuchhaltung umgewandelt wird und Teile der bisherigen DV-Buchführung aufgegeben werden.

**5.3.2.10 Zu Nummer 10 (Trennung zwischen Verwaltung und Aufgabenbearbeitung):**

Die Vorschrift enthält die ausdrückliche Regelung, dass bei der Gemeinde die Verwaltung von Informationssystemen und automatisierten Verfahren von der fachlichen Sachbearbeitung und der Erledigung von Aufgaben der Finanzbuchhaltung verantwortlich abzugrenzen ist. Diese Vorgaben entstehen aus der Pflicht jeder Gemeinde, die Aufgaben der Finanzbuchhaltung ordnungsgemäß und sicher zu erledigen (vgl. § 93 GO NRW). Sie bestehen auch aus Gründen der Datensicherheit und des Datenschutzes.

Für diese Trennung sind der Gemeinde keine detaillierten Standards, z. B. in Form von landeseinheitlichen Organisations- und Arbeitsvorgaben, vorgegeben worden. Der Gesetzgeber hat die fachliche und organisatorische Festlegung der Trennung in die Verantwortung der Gemeinde gelegt. Die Gemeinde kann somit in diesem fachlichen Bereich selbst über ihre Geschäftsprozesse und die Aufgabenerledigung entscheiden. Sie soll dabei die örtlichen Gegebenheiten und Verhältnisse angemessen berücksichtigen und muss aber auch in entsprechender Weise die Verantwortung für ihr Handeln übernehmen. Zur Sicherstellung dieser haushaltsrechtlich gebotenen Trennung sind unterschiedliche örtliche Maßnahmen erforderlich. Nachfolgend werden einige Maßnahmen beispielhaft aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Trennung zwischen IT-Aufgaben und Sachbearbeitung</b>	
-	Die IT-Aufgaben sollen anderen Organisationseinheiten in der gemeindlichen Verwaltung zugeordnet werden als den fachlich zuständigen Organisationseinheiten.
-	Beschäftigte der Gemeinde sollen entweder für IT-Aufgaben oder in der fachlichen Sachbearbeitung eingesetzt werden.
-	Die Verwaltung von Informationssystemen und automatisierter Datenverarbeitung soll organisatorisch, personell und räumlich eigenständig geführt werden.
-	Beschäftigten der Gemeinde soll nicht gleichzeitig die Kontrolle und Überwachung von IT-Aufgaben Verwaltung und von fachlicher Sachbearbeitung obliegen.
-	Beschäftigten mit IT-Aufgaben sollen nicht Aufgaben der Finanzbuchhaltung übertragen werden.
-	Die räumliche Eigenständigkeit soll eine Trennung der Arbeitsräume und der Datenverarbeitungsstrukturen umfassen, einschließlich der Datenverarbeitungsanlagen.

*Abbildung 426 „Die Trennung zwischen IT-Aufgaben und Sachbearbeitung“*

Solche Bedingungen zur aufgabenbezogenen Trennung müssen zum Gegenstand von örtlichen Vorschriften gemacht werden, die von der Bürgermeisterin oder dem Bürgermeister zu erlassen sind (vgl. § 31 Absatz 2 Nummer 2.7 GemHVO NRW). Die Gemeinde soll dadurch die Umsetzung in organisatorischer, personeller und räumlicher Hinsicht gewährleisten und ausreichend dokumentieren.

### **5.3.3 Die Errichtung elektronischer Geschäftsunterlagen**

Die Gemeinde hat vielfach ihren Geschäftsprozess vollständig auf eine elektronische Abwicklung umgestellt. Die gemeindliche Buchführung muss in der Lage sein, diese elektronischen Geschäftsunterlagen zu verarbeiten. Es muss dabei sichergestellt werden, dass dadurch kein anderes haushaltswirtschaftliches Ergebnis erzielt wird, als wenn die Gemeinde ihren Geschäftsprozess in Papierform abwickelt. Die Gemeinde muss auch bei elektronischen Geschäftsunterlagen den Nachweis führen können, dass die gemeindlichen Ansprüche oder Zahlungsverpflichtungen richtig und vollständig ermittelt wurden. Sie muss zudem belegen, dass die dadurch veranlasste Buchführung und der Zahlungsverkehr ordnungsgemäß abgewickelt wurden.

Die Gemeinde hat in diesem Rahmen eigenverantwortlich zu entscheiden, an welcher Stelle ihres Geschäftsprozesses sie ihre Geschäftsunterlagen in elektronischer Form errichtet, z. B. beim Zugang bei der Gemeinde. Ab diesem Zeitpunkt kann sie grundsätzlich für die weitere Verarbeitung in ihrer Finanzbuchhaltung und für die Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen auf die Papierform verzichten. Die Gemeinde hat dann die elektronischen Geschäftsunterlagen bis zum Ablauf der dafür festgesetzten Aufbewahrungsfrist verfügbar zu halten. Die haushaltsrechtlichen Vorschriften stehen einer solchen Vorgehensweise nicht entgegen.

Die Verpflichtung zur Aufbewahrung beinhaltet dabei jedoch nicht, dass die Gemeinde ihre Geschäftsunterlagen nur in der elektronischen Form aufbewahren darf, in der ihr die Unterlagen zugegangen sind. Sie hat bei der Errichtung von Geschäftsunterlagen in elektronischer Form lediglich aus Sicherheitsgründen sowie für Auskunfts- und Prüfungszwecke sicherzustellen, dass die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde innerhalb der laufenden Verarbeitung und der verbindlichen Aufbewahrungsfristen in unveränderter Form verfügbar sind und

lesbar gemacht und nicht gelöscht oder vernichtet werden können. Es kann dabei auch eine Übernahme auf andere elektronische Datenträger oder Bildträger in Betracht kommen. Durch die Übernahme dürfen jedoch der Wert und die Aussagekraft der übertragenen Unterlagen nicht beeinträchtigt werden.

#### **5.4 Die Berücksichtigung des Datenschutzes**

Die Gemeinde trägt die Verantwortung für die Einhaltung des Datenschutzes bei der Erledigung der Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung. Bei dieser öffentlichen Verwaltungsaufgabe sind die Anforderungen an eine ordnungsgemäße Datenverarbeitung zu beachten (vgl. § 2 und 11 DSGVO NRW). Diese Verantwortung bleibt auch dann bei der Gemeinde, wenn diese ihre Finanzbuchhaltung durch Stellen außerhalb der Gemeindeverwaltung erledigen lässt. Die Verantwortung der Gemeinde beinhaltet dabei, dass die Gemeinde den Dritten unter besonderer Berücksichtigung seiner Eignung für die Gewährleistung der notwendigen technischen und organisatorischen Maßnahmen (vgl. § 10 DSGVO NRW) sorgfältig auszuwählen hat. Der Auftrag ist schriftlich zu erteilen, wobei erforderlichenfalls ergänzende Weisungen zu technischen und organisatorischen Maßnahmen und etwaige Unterauftragsverhältnisse festzulegen sind.

Der Dritte, der z. B. gemeindliche Buchungsaufgaben übernimmt, trägt dabei die Verantwortung für die ordnungsgemäße Erledigung der übernommenen Aufgabe regelmäßig im Rahmen des abgeschlossenen Geschäftsbesorgungsvertrages. Er wird, abhängig von der örtlichen Gestaltung der vertraglichen Übertragung, mit der Wahrnehmung einer öffentlichen Aufgabe betraut. Der Dritte hat auch die Anforderungen an die Datenverarbeitung zu beachten, weil er gemeindliche Verwaltungsaufgaben erledigt (vgl. § 2 und 11 DSGVO NRW). In den Fällen, in denen die Gemeinde externe Personen und Stellen mit der Wartung und Systembetreuung von Einrichtungen zur automatisierten Datenverarbeitung beauftragen will, hat sie diese sorgfältig auszuwählen. Sie muss beachten, dass diese Personen und Stellen den Regelungen für die Datenverarbeitung im Auftrag unterliegen (vgl. § 11 Absatz 4 DSGVO NRW). Die Dritten müssen die notwendige fachliche Qualifikation und Zuverlässigkeit aufweisen.

Die Gemeinde als Auftraggeber hat daher vor Beginn der Arbeiten sicherzustellen, dass der Auftragnehmer personenbezogene Daten nur zur Kenntnis nehmen kann, soweit dies unvermeidlich ist. Diese Vorgabe gilt auch für die Kenntnisnahme von Daten, die Berufs- oder besonderen Amtsgeheimnissen unterliegen. Der Dritte hat der Gemeinde als Auftraggeber zuzuordnende personenbezogene Daten unverzüglich nach Erledigung des Auftrages zu löschen und die Maßnahmen zu dokumentieren. Zum Zweck der Datenschutzkontrolle sind diese Unterlagen drei Jahre aufzubewahren.

### **6. Zu Absatz 6 (Nachweispflicht für fremde Finanzmittel):**

#### **6.1 Fremde Finanzmittel als durchlaufende Finanzmittel**

##### **6.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde wickelt vielfach aufgrund gesetzlicher Vorgaben oder freiwilliger Vereinbarungen auch Zahlungsgeschäfte für andere Institutionen ab. Diese Geschäfte müssen dabei nicht zwingend auch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Gemeinde berühren. Die Gemeinde muss aber dafür Sorge tragen, dass ihr aus der Zahlungsabwicklung für Dritte keine unvermeidbaren Aufwendungen entstehen, z. B. aus der rechtlich zwingenden Durchführung von Auszahlungen. Die Grundsätze für die ordnungsmäßige Buchführung erfordern auch in diesen Fällen einen geeigneten Nachweis der Geschäfte durch die Gemeinde.

Die getroffene haushaltsrechtliche Regelung, dass für durchlaufende Finanzmittel gesonderte Nachweise von der Gemeinde zu führen sind, trägt dabei dem Umstand Rechnung, dass fremde Finanzmittel regelmäßig nicht im gemeindlichen Finanzplan veranschlagt werden (vgl. § 16 GemHVO NRW). Grundsätzlich gehören auch die

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

fremden Finanzmittel zu den im gemeindlichen Finanzplan zu veranschlagenden Einzahlungen und Auszahlungen (vgl. § 11 Absatz 3 GemHVO NRW). Die gesonderte Regelung zu den fremden Finanzmitteln bei der Gemeinde lässt jedoch eine Ausnahme von der Veranschlagung zu.

### **6.1.2 Der Ausweis der fremden Finanzmittel in der Finanzrechnung**

Im gemeindlichen Jahresabschluss sind die der Gemeinde von Dritten zur Verfügung gestellten Finanzmittel aber in die gemeindliche Finanzrechnung aufzunehmen. Sie werden dabei nicht den gemeindlichen Finanzmitteln zugeschlagen, sondern gesondert nachgewiesen. In der Finanzrechnung muss daher der Bestand an fremden Finanzmitteln nachgewiesen werden, der sich noch im Verfügungsbereich der Gemeinde befindet, z. B. als liquide Mittel auf gemeindlichen Bankkonten (vgl. § 39 Satz 5 GemHVO NRW).

Durch eine Trennung zwischen den gemeindlichen und den fremden Finanzmitteln wird die notwendige Transparenz und Nachvollziehbarkeit über die gemeindliche Liquidität geschaffen. Der Endbestand an gemeindlichen Finanzmitteln wird daher auch auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz unter dem gesonderten Posten „Liquide Mittel“ angesetzt. Diese Vorgaben sind als sachgerecht anzusehen, da die gemeindliche Finanzrechnung neben dem Gesamtbestand an gemeindlichen Finanzmitteln zum Abschlussstichtag auch die Veränderungen des Finanzmittelbestandes im Haushaltsjahr aufzeigen muss.

### **6.1.3 Die Arten der fremden Finanzmittel**

#### **6.1.3.1 Allgemeine Sachlage**

Die fremden Finanzmittel, die bei der Gemeinde anfallen, können je nach der örtlichen Art der Wahrnehmung der Erledigung der Aufgaben bzw. nach der Art der Zahlungsabwicklung für andere Aufgabenträger in verschiedene Arten unterteilt werden. Die möglichen haushaltsmäßigen Arten der fremden Finanzmittel bei der Gemeinde werden nachfolgend dargestellt (vgl. Abbildung).

<b>Die Arten der fremden Finanzmittel</b>	
1.	Durchlaufende Finanzmittel
2.	Finanzmittel und andere öffentliche Haushalte
3.	Finanzmittel sonstiger Dritter

*Abbildung 427 „Die Arten der fremden Finanzmittel“*

Die fremden Finanzmittel sind von der Gemeinde unabhängig von ihrer Art immer in die gemeindliche Finanzrechnung einzubeziehen. Sie führen zu kassenmäßig zu erfassenden Zahlungsvorgängen im Haushaltsjahr. Ggf. kann von der Gemeinde auch ein eigener Zahlungskreis eingerichtet werden, um eine bessere Abgrenzung zu den eigenen Finanzmitteln sicherzustellen.

#### **6.1.3.2 Der Begriff „durchlaufende Finanzmittel“**

Im gemeindlichen Haushaltsrecht werden fremde Finanzmittel dann als "durchlaufende Finanzmittel" oder "durchlaufende Gelder" bezeichnet, wenn diese Finanzmittel von Dritten bei der Gemeinde eingezahlt und von der Ge-

meinde unmittelbar an Dritte weitergeleitet werden. Der Umgang mit diesen Finanzmitteln erfolgt deshalb nicht auf der Grundlage der Ermächtigungen des gemeindlichen Haushaltsplans, sondern aufgrund einer Veranlassung durch Dritte, die oftmals auch die Zahlungsbedingungen vorgeben, z. B. die Zahlungsart und die Zahlungsfrist. Zu solchen Vorgängen in der gemeindlichen Zahlungsabwicklung gehören u.a. die Entgegennahme und Weiterleitung von Spenden, in Einzelfällen auch die Erhebung von Umlagen für Dritte. Durch diese Aufgabenerledigung für Dritte werden regelmäßig auch die Ressourcen der Gemeinde berührt.

#### **6.1.3.3 Fremde Finanzmittel und andere öffentliche Haushalte**

Zu den fremden Finanzmitteln zählen auch die Finanzmittel, die von der Gemeinde aufgrund rechtlicher Vorschriften unmittelbar in den Haushalt eines anderen öffentlichen Aufgabenträgers zu buchen sind. (einschließlich der ihr zur Selbstbewirtschaftung zugewiesenen Finanzmittel). Derartige Zahlungen erfolgen aufgrund der Ermächtigungen fremder Haushalte, die von der Gemeinde haushaltsmäßig zu bewirtschaften sind, und nicht aus den Ermächtigungen des gemeindlichen Haushaltsplans heraus.

Durch diese Aufgabenerledigung für Dritte werden aber auch die Ressourcen der Gemeinde berührt. Die Bewirtschaftung der fremden Finanzmittel kann unmittelbar mit der Buchung in einen fremden Haushalt oder in einem eigenständigen Rechnungskreis verbunden sein. In solchen Fällen sollte von der Gemeinde geklärt worden sein, wann die Bereitstellung von Zahlungsmittel bzw. die Zahlungen erfolgen müssen und wann die Abrechnung darüber vorzunehmen ist. Das vereinbarte Zahlungsverfahren muss die Gemeinde dabei in ihre Liquiditätsplanung einbeziehen. Sie sollte deshalb auch mit dem anderen öffentlichen Auftraggeber klären, wann und in welchem Umfang sie zur Leistung der fremden Auszahlungen ggf. Kredite zur Liquiditätssicherung zulasten des Auftraggebers aufnehmen darf.

#### **6.1.3.4 Die Finanzmittel sonstiger Dritter**

Bei der Gemeinde vorhandene Finanzmittel, die in der Zahlungsabwicklung mit dem endgültigen Kostenträger oder mit einer anderen Institution, die unmittelbar mit dem endgültigen Kostenträger abrechnet, anstelle der Gemeinde vereinnahmt oder ausgezahlt werden, zählen auch zu den fremden Finanzmitteln. Derartige Zahlungen werden aufgrund der Ermächtigungen fremder Haushalte von der Gemeinde veranlasst, aber nicht durch die gemeindliche Zahlungsabwicklung ausgezahlt. Derartige Zahlungen werden vielfach von der Institution ausgeführt, deren Haushalt von der Gemeinde bewirtschaftet wird oder von einer Zahlstelle, die von dieser Institution bestimmt worden ist. Durch eine solche Aufgabenerledigung werden die Ressourcen der Gemeinde berührt.

#### **6.1.4 Die Zahlungsabwicklung bei fremden Finanzmitteln**

Die Vorschrift enthält im Zusammenhang mit den Regelungen über fremde Finanzmittel bei der Gemeinde eine Ermächtigung für die Bürgermeisterin oder für den Bürgermeister, über die Erledigung von Zahlungsgeschäften für Dritte (Annahme und Auszahlungen von fremden Finanzmitteln) zu entscheiden. Dieser Vorbehalt stellt eine Ausprägung der gemeindlichen Selbstverwaltung dar. Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister kann daher anordnen, dass fremde Finanzmittel angenommen oder geleistet werden dürfen. Eine solche Anordnung muss im Interesse der Gemeinde liegen. Es muss außerdem gewährleistet sein, dass die Abwicklung der Zahlungen mit fremden Finanzmitteln in die örtliche Prüfung der gemeindlichen Zahlungsabwicklung einbezogen wird.

## **6.2 Andere haushaltsfremde Vorgänge**

In diesem Zusammenhang hat die Gemeinde auch für haushaltsfremde Vorgänge, die nicht durchlaufende Finanzmittel Dritter im Sinne der Vorschrift des § 16 GemHVO NRW betreffen, gesonderte Nachweise durch ihre Finanzbuchhaltung zu führen. Zu solchen Gegebenheiten können z. B. Geschäftsvorgänge bei der Gemeinde gehören, die im Rahmen von Amtshilfe oder im Namen Dritter ausgeführt werden. Zu den haushaltsfremden Vorgängen können auch Vorgänge zu zählen sein, die durch das bei der Gemeinde vorhandene Treuhandvermögen ausgelöst werden. Von der Gemeinde werden vielfach Vermögensgegenstände treuhänderisch gehalten und im eigenen Namen für fremde Rechnung verwaltet.

Für die Gemeinde folgt aus ihrer Tätigkeit als Treuhänder für einen Dritten, dass sie gegenüber dem Treugeber für eine ordnungsgemäße Verwaltung des Treuhandvermögens haftet und daher auch darüber einen entsprechenden Nachweis zu führen hat. Es ist insgesamt aber auf eine haushaltsrechtliche Festlegung, welche Vorgänge bei der Gemeinde als haushaltsfremde Vorgänge zu behandeln sind, verzichtet worden. Welche örtlichen Sachverhalte im Einzelfall tatsächlich zu haushaltsfremden Vorgängen bei der Gemeinde führen, ist daher von der Gemeinde eigenverantwortlich und unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten zu entscheiden.

## **7. Zu Absatz 7 (Buchführung und NKF-Kontenrahmen):**

### **7.1 Zu Satz 1 (Anwendung des NKF-Kontenrahmens):**

#### **7.1.1 Die Zwecke des NKF-Kontenrahmens**

Das Prinzip des systematischen Aufbaus der gemeindlichen Buchführung sowie die Transparenz über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde erfordern die Anwendung eines allgemein geltenden Kontenrahmens in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung. Der haushaltsrechtlich bestimmte NKF-Kontenrahmen stellt in diesem Sinne für die Gemeinde ein strukturiertes Ordnungsgerüst für deren Kontengruppierung in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung dar. Der NKF-Kontenrahmen soll gleichzeitig auch die Aufstellung eines systematischen örtlich ausgeprägten Kontenplans durch die Gemeinde erleichtern.

Der NKF-Kontenrahmen dient gleichzeitig als Grundlage und Modell für die örtliche Ausgestaltung der gemeindlichen Buchführung. Er spiegelt zudem das Drei-Komponentensystem des NKF wieder. In diesem buchungstechnischen Rahmen wird der Gemeinde noch ein ausreichender Spielraum bei der Kontengestaltung im Einzelnen gelassen (vgl. Nummer 1.5.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300). Die Gliederung des NKF-Kontenrahmens ist von der bundesweit einheitlichen Finanzstatistik für ihre Zwecke übernommen worden. Auf dieser Basis sind dann die finanzstatistischen Erhebungsmerkmale für die Meldepflichten der Gemeinde festgelegt worden.

#### **7.1.2 Die Kontenklassen im NKF-Kontenrahmen**

##### **7.1.2.1 Allgemeine Vorgaben**

Der NKF-Kontenrahmen für die Gemeinde bildet das Drei-Komponentensystem des NKF ab. Unter Berücksichtigung der haushaltswirtschaftlichen Ziele und Zwecke werden der Gemeinde dabei bestimmte Wahlrechte für die Gestaltung ihrer Buchungskonten als Sachkonten eingeräumt. Er ist nach dem Zehnersystem in zehn verschiedene Kontenklassen gegliedert worden. Die Kontenklassen 0 bis 8 sind dabei für die Durchführung der „Geschäftsbuchführung“ der Gemeinde belegt. Sie sind nach dem Abschlussgliederungsprinzip aufgebaut und bilden einen in sich geschlossenen Rechnungskreis, der selbstständig abgeschlossen wird. Die aufeinanderfolgende Nummerierung soll dieses verdeutlichen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Im NKF-Kontenrahmen wird durch die erste Stelle der Nummerierung die Kontenklasse und durch die zweite Stelle die Kontengruppe angegeben. Die Kontenklassen für die gemeindliche Bilanz werden dann entsprechend der Gliederung der Bilanz in Bilanzposten in Kontengruppen unterteilt (vgl. § 41 Absatz 3 und 4 GemHVO NRW). Eine vergleichbare Vorgabe besteht für die Kontenklassen der gemeindlichen Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung der Gemeinde, die nach den Haushaltspositionen weiter untergliedert werden (vgl. § 38 i.V.m. § 2 und § 39 i.V.m. § 3 GemHVO NRW). Die Gemeinde hat dadurch vielfältige Möglichkeiten, ähnliche gemeindliche Sachverhalte bzw. Geschäftsvorfälle in gleicher Art und Weise geordnet zu erfassen. Sie kann dazu die Kontenklassen entsprechend ihrem örtlichen Bedarf weiter in Kontengruppen und Konten untergliedern.

**7.1.2.2 Die Kontenklassen für die Bilanz**

Die gemeindliche Bilanz ist ein wichtiger Teil des Jahresabschlusses der Gemeinde. Die jährliche Erfassung und Bewertung des Vermögens und der Schulden der Gemeinde bildet dafür die Grundlage. Die gemeindliche Bilanz weist auf der Aktivseite das gemeindliche Vermögen und auf der Passivseite dessen Finanzierung durch Eigen- oder Fremdkapital nach. Entsprechend der Bedeutung der Aktivseite und der Passivseite in der gemeindlichen Bilanz sind dafür im NKF-Kontenrahmen jeweils zwei eigenständige Kontenklassen gebildet worden. Diese vier Kontenklassen werden entsprechend der Gliederung der gemeindlichen Bilanz nach § 41 Absatz 3 und 4 GemHVO NRW in eine Vielzahl von Kontenarten untergliedert (vgl. Abbildung).

<b>Die NKF-Kontenklassen für die gemeindliche Bilanz</b>			
<b>Bereich</b>	<b>Kontenklasse</b>		<b>Kontengruppen</b>
<b>Aktiva der Bilanz</b>	0	Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen	00 ... 01 Immaterielle Vermögensgegenstände 02 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte 03 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte 04 Infrastrukturvermögen 05 Bauten auf fremdem Grund und Boden 06 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler 07 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge 08 Betriebs- und Geschäftsausstattung 09 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau
	1	Finanzanlagen, Umlaufvermögen und aktive Rechnungsabgrenzung	10 Anteile an verbundenen Unternehmen 11 Beteiligungen 12 Sondervermögen 13 Ausleihungen 14 Wertpapiere 15 Vorräte 16 Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen 17 Privatrechtliche Forderungen, sonstige Vermögensgegenstände 18 Liquide Mittel 19 Aktive Rechnungsabgrenzung
<b>Passiva der Bilanz</b>	2	Eigenkapital, Sonderposten und Rückstellungen	20 Eigenkapital 21 Wertberichtigungen ( <i>kein Bilanzausweis</i> ) 22 ... 23 Sonderposten 24 ... 25 Pensionsrückstellungen 26 Rückstellungen für Deponien und Altlasten 27 Instandhaltungsrückstellungen 28 Sonstige Rückstellungen 29 ...

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 27 GemHVO NRW**

		3	Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzung	30 Anleihen 31 ... 32 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen 33 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung 34 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen 35 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen 36 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen 37 Sonstige Verbindlichkeiten 38 ... 39 Passive Rechnungsabgrenzung
--	--	---	---	--

*Abbildung 428 „Die NKF-Kontenklassen für die gemeindliche Bilanz“*

Die Aktivseite der gemeindlichen Bilanz wird durch die beiden Kontenklassen 0 und 1 erfasst und die Passivseite der Bilanz durch die Kontenklassen 2 und 3. Der Gemeinde wird es durch diese vier Kontenklassen ermöglicht, ausreichende Bestandskonten für ihre Bilanz nach den örtlichen Gegebenheiten zu bilden.

**7.1.2.3 Die Kontenklassen für die Ergebnisrechnung**

Die gemeindliche Ergebnisrechnung beinhaltet die Aufwendungen und Erträge des Haushaltsjahres. Das Jahresergebnis umfasst dabei die ordentlichen Aufwendungen und Erträge, die Finanzaufwendungen und -erträge sowie außerordentliche Aufwendungen und Erträge und bildet das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch der Gemeinde im Haushaltsjahr umfassend ab. Im NKF-Kontenrahmen sind entsprechend der Bedeutung der gemeindlichen Erträge und Aufwendungen dafür jeweils eigenständige Kontenklassen gebildet worden. Die Erträge werden innerhalb der Kontenklasse 4 erfasst und die Aufwendungen innerhalb der Kontenklasse 5. Diese beiden Kontenklassen werden entsprechend der Gliederung der gemeindlichen Ergebnisrechnung nach § 38 i.V.m. § 2 GemHVO NRW in eine Vielzahl von Kontenarten untergliedert (vgl. Abbildung).

Die NKF-Kontenklassen für die gemeindliche Ergebnisrechnung			
Bereich	Kontenklasse		Kontengruppen
Ergebnisrechnung	4	Erträge	40 Steuern und ähnliche Abgaben 41 Zuwendungen und allgemeine Umlagen 42 Sonstige Transfererträge 43 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte 44 Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen 45 Sonstige ordentliche Erträge 46 Finanzerträge 47 Aktivierte Eigenleistungen, Bestandsveränderungen 48 Erträge aus internen Leistungsbeziehungen 49 Außerordentliche Erträge
	5	Aufwendungen	50 Personalaufwendungen 51 Versorgungsaufwendungen 52 Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen 53 Transferaufwendungen 54 Sonstige ordentliche Aufwendungen 55 Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen 56 ... 57 Bilanzielle Abschreibungen 58 Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen 59 Außerordentliche Aufwendungen

*Abbildung 429 „Die NKF-Kontenklassen für die gemeindliche Ergebnisrechnung“*

Der Gemeinde wird es durch die zwei Kontenklassen ermöglicht, ausreichende Ergebniskonten für ihre Ergebnisrechnung nach den örtlichen Gegebenheiten zu bilden.

**7.1.2.4 Die Kontenklassen für die Finanzrechnung**

Die gemeindliche Finanzrechnung beinhalten alle Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde. Der Liquiditätssaldo aus der Finanzrechnung bildet die Veränderung des Bestands an liquiden Mitteln der Gemeinde in der Bilanz ab. Im NKF-Kontenrahmen sind entsprechend der Bedeutung der gemeindlichen Einzahlungen und Auszahlungen dafür jeweils eigenständige Kontenklassen gebildet worden. Die Einzahlungen werden innerhalb der Kontenklasse 6 erfasst und die Auszahlungen innerhalb der Kontenklasse 7. Diese beiden Kontenklassen werden entsprechend der Gliederung der gemeindlichen Finanzrechnung nach § 39 i.V.m. § 3 GemHVO NRW in eine Vielzahl von Kontenarten zur Bildung von Zahlungskonten untergliedert (vgl. Abbildung).

Die NKF-Kontenklassen für die gemeindliche Finanzrechnung			
Bereich	Kontenklasse		Kontengruppen
<b>Finanzrechnung</b>	6	Einzahlungen	60 Steuern und ähnliche Abgaben 61 Zuwendungen und allgemeine Umlagen 62 Sonstige Transfereinzahlungen 63 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte 64 Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen 65 Sonstige Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit 66 Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen 67 ... 68 Einzahlungen aus Investitionstätigkeit 69 Einzahlungen aus Finanzierungstätigkeit
	7	Auszahlungen	70 Personalauszahlungen 71 Versorgungsauszahlungen 72 Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen 73 Transferauszahlungen 74 Sonstige Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit 75 Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen 76 ... 77 ... 78 Auszahlungen aus Investitionstätigkeit 79 Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit

*Abbildung 430 „Die NKF-Kontenklassen für die gemeindliche Finanzrechnung“*

Der Gemeinde wird es durch die zwei Kontenklassen ermöglicht, ausreichende Zahlungskonten für ihre Finanzrechnung nach den örtlichen Gegebenheiten zu bilden.

**7.1.2.5 Weitere Kontenklassen**

Die Kontenklasse „Abschlusskonten“ und die Kontenklasse „Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)“ stellen die beiden letzten Kontenklassen des NKF-Kontenrahmens dar. Sie sind von der Gemeinde in eigener Verantwortung unter Berücksichtigung der örtlichen Bedürfnisse auszugestalten und zu füllen. Dabei soll die grundsätzliche Systematik des NKF-Kontenrahmens beachtet werden (vgl. Abbildung).

<b>Die sonstigen NKF-Kontenklassen für die Gemeinde</b>			
Bereich	Kontenklasse		Kontengruppen
<b>Abschluss</b>	8	Abschlusskonten	80 Eröffnungs-/Abschlusskonten 81 Korrekturkonten 82 Kurzfristige Erfolgsrechnung
<b>KLR</b>	9	Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)	90 Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) (Die Ausgestaltung der KLR ist von jeder Kommune selbst festzulegen.)

*Abbildung 431 „Die sonstigen NKF-Kontenklassen für die Gemeinde“*

### 7.1.3 Die Verbindlichkeit des NKF-Kontenrahmens

Der NKF-Kontenrahmen stellt ein den allgemeinen buchungstechnischen Prinzipien folgendes Ordnungsgerüst für die Bildung von gemeindlichen Konten dar. Er bietet daher sowohl den inhaltlichen Rahmen als auch die methodische Vorgabe für die gemeindliche Kontenbildung und ist in der Reihenfolge seiner Kontenklassen einschließlich ihrer Bezeichnungen für die Gemeinde verbindlich. Der NKF-Kontenrahmen ermöglicht damit der Gemeinde die Bildung von Sachkonten in eigenverantwortlicher Ausgestaltung und Konkretisierung.

Die Gemeinde muss die haushaltsrechtliche Verbindlichkeit des NKF-Kontenrahmens und die Verbindlichkeit der Haushaltspositionen des Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung sowie der Posten der gemeindlichen Bilanz beachten (vgl. §§ 37, 38 und 41 GemHVO NRW). Die Gliederung der betreffenden Kontenklassen in Kontengruppen entspricht dabei den Haushaltspositionen sowie den Bilanzposten. Die Verbindlichkeit der Kontenklassen 6 und 7 für die Finanzrechnung besteht aber auch dann, wenn die Konten dieser Kontenklassen nicht im Rahmen der doppelten Buchführung bebucht, sondern statistisch mitgeführt werden.

Die Gliederungsziffern innerhalb des NKF-Kontenrahmens werden den Gemeinden zur Anwendung empfohlen. Dieser Kontenrahmen ist auch die Grundlage für die Festlegung der vierstelligen finanzstatistischen Erhebungsmerkmale, sodass im Rahmen der Finanzstatistik die Erhebungsmerkmale oftmals als „Konten“ bezeichnet werden. Sofern die Gemeinde ihre Kontenbildung nach den Erhebungsmerkmalen ausrichtet, deren betragsmäßiger Inhalt für bestimmte Zeiträume abgefragt wird (vierteljährlich und jährlich), trägt dieses Vorgehen zur Erleichterung der Erfüllung der finanzstatistischen Anforderungen bei.

### 7.1.4 Der Kontierungsplan zum NKF-Kontenrahmen

Das eigenverantwortliche haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde und die sachgerechte Erfassung und Buchung der gemeindlichen Erträge und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen nach Arten in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung erfordern einen Kontierungsplan zum NKF-Kontenrahmen. Der Kontierungsplan soll dabei die richtige Zuordnung der Geschäftsvorfälle zu den Haushaltspositionen in der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung sowie eine zutreffende Zuordnung zu den Bestandskonten für die gemeindliche Bilanz gewährleisten. Er soll aber auch der Gemeinde eine Hilfe bei der Bildung ihrer Ergebniskonten und der Bestandskonten auf der Grundlage des NKF-Kontenrahmens bieten.

Der Kontierungsplan ist für die Zuordnung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle zu den Haushaltspositionen und Bilanzposten verbindlich. Er ist von der Gemeinde bei der Aufstellung ihres jährlichen Haushaltsplans und ihres

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Jahresabschlusses zu beachten (vgl. §§ 2, 3 und 41 GemHVO NRW i.V.m. Nummer 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300). Auf der Grundlage des auf Kontengruppen bezogenen Kontierungsplans sollen das gemeindliche Buchungsgeschehen und die Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr nachvollziehbar sein.

**7.2 Zu Satz 2 (Ergänzung des NKF-Kontenrahmens):**

Die haushaltsrechtlich der Gemeinde eingeräumte Möglichkeit, den der gemeindlichen Buchführung zugrunde liegenden NKF-Kontenrahmen kann bei Bedarf zu ergänzen, ist auf die örtliche Buchungspraxis der Gemeinde ausgerichtet und trägt zur Stärkung der Eigenverantwortung der Gemeinden im Rahmen ihrer Selbstverwaltung bei. Es wird dadurch zugelassen, dass die Gemeinde ihre Konten nicht ausschließlich entsprechend der verbindlichen Positionen der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung und der verbindlichen Posten der Bilanz bilden muss (vgl. §§ 2, 3 und 41 GemHVO NRW).

Die Gemeinde kann bei örtlichem Bedarf ihren Kontenrahmen dahin gehend ergänzen, dass sie innerhalb dieses Rahmens ihre Konten auf der Ebene der Kontenart oder der Kontenebene bildet und nicht auf der Ebene der Kontengruppe eine Kontenbildung vornimmt. Aus einer verbindlichen Vorgabe für Buchführungskonten für die Gemeinden unterhalb der verbindlichen Haushaltspositionen und der verbindlichen Bilanzposten hat das Land daher verzichtet. Mit dem NKF-Kontenrahmen wird daher der Gemeinde noch ein ausreichender Spielraum für die weitere Ausgestaltung ihres Haushaltsplans und der Buchungskonten für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gelassen.

Die Auswahl und Festlegung der örtlichen Buchungskonten soll von der Gemeinde bedarfsgerecht unter ausreichender Berücksichtigung der haushaltswirtschaftlichen Steuerungserfordernisse erfolgen. Dabei soll auch das Ziel, durch die Kontenbildung auch einen sachgerechten buchungstechnischen Nachweis der einzelnen Geschäftsvorfälle zu erreichen, umgesetzt werden. Das gemeindliche Berichtswesen erfordert regelmäßig nicht gesonderte Buchungskonten, die auf die einzelnen Geschäftsvorfälle der Gemeinde ausgerichtet sind. Es werden dafür geeignete und zutreffende Auswertungsmerkmale im Sinne der Ziele und Zwecke der Berichte benötigt. Die Merkmale können dabei in das Buchungskennzeichen für die gemeindlichen Geschäftsvorfälle integriert werden. Der Gemeinde wird dadurch ohne Buchungen auf unzähligen örtlichen Konten eine systematische Auswertung ihrer haushaltswirtschaftlichen Geschäftsvorfälle möglich.

Die systematische Ordnung der Buchungen der gemeindlichen Geschäftsvorfälle erfordert für jede Buchung die Vergabe eines Buchungskennzeichens oder einer Kontierungsziffer. Mit dieser mehrstelligen Nummer kann die Gemeinde durch einzelne Stellen nicht nur die Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen nach Arten und betragsmäßig erfassen. Sie kann dadurch bei der Buchung unmittelbar auch nach Produkten, Fachbereichen, Budgets u.a. differenzieren. Im Sinne der Ziele und Zwecke des NKF bedarf es einer örtlichen Vorgehensweise, die auf Buchungsvereinfachungen abzielt und den Schwerpunkt möglicher Auswertungen auf die Steuerungsinformationen und den Steuerungsbedarf legt.

**7.3 Zu Satz 3 (Aufstellung eines örtlichen Kontenplans):**

**7.3.1 Die Verpflichtung für einen örtlichen Kontenplan**

Die Gemeinde ist verpflichtet, ein systematisches Verzeichnis über die von ihr eingerichteten Konten auf der Grundlage des NKF-Kontenrahmens aufzustellen (Kontenplan). In einem solchen Kontenplan sind alle gemeindlichen Buchungskonten systematisch zusammengestellt, die in der örtlichen Finanzbuchhaltung der Gemeinde Verwendung finden. Weil der Kontenplan unterschiedlichen Interessen dient, gilt es die Differenzierungen im Buchungswesen genau abzuwägen. Der NKF-Kontenrahmen bietet dafür einen ausreichenden Spielraum. Er

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

ermöglicht die Gestaltung der örtlich notwendigen Konten. Der Kontenplan der Gemeinde stellt daher ein gegliedertes Verzeichnis sämtlicher örtlicher Sachkonten dar, die von der Gemeinde zu bebuchen sind.

**7.3.2 Die Ausgestaltung des örtlichen Kontenplans**

Die Gemeinde hat bei der Aufstellung ihres örtlichen Kontenplans die von ihr vorgesehene Gliederung der Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und der Bilanz zu berücksichtigen. Sie soll auch die Erfordernisse der örtlichen Steuerung und des Berichtswesens beachten, damit ggf. auch Auswertungen dafür aus den Buchungen der gemeindlichen Geschäftsvorfälle heraus möglich sind. Diese Ausgangslage lässt zwar eine unbestimmte Vielzahl von Konten in Abhängigkeit von der eingesetzten Software zu. Es bedarf daher einer örtlichen Abwägung, in welchem Umfang tatsächlich Ergebniskonten für Erträge und Aufwendungen, Zahlungskonten für Einzahlungen und Auszahlungen und Bestandskonten für die Aktiva und Passiva eingerichtet werden. Von der Gemeinde ist daher bei der Kontenbildung eigenverantwortlich festzulegen, welchen Zielen und Zwecken der örtliche Kontenplan dienen soll.

Die Gemeinde muss aber unter Berücksichtigung der örtlichen Bedürfnisse eigenverantwortlich entscheiden, in welchem Umfang und in welcher Art und Weise das gemeindliche Berichtswesen auf den eingerichteten Konten aufgebaut wird. Bei der Entscheidung der Gemeinde über die örtlichen Konten sind auch die Belange des gemeindlichen Gesamtabschlusses, z. B. das Erfordernis der Eliminierung der Finanzbeziehungen zwischen der gemeindlichen Verwaltung und den Betrieben der Gemeinde, zu berücksichtigen. Außerdem dürfen bei der örtlichen Kontenbildung die Informationsbedürfnisse der Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses der Gemeinde nicht außer Betracht bleiben.

Die gemeindliche Kontenbildung ist zudem nicht nur auf dem NKF-Kontenrahmen aufzubauen, aufgrund dessen die in den Vorschriften der §§ 2, 3 und 41 GemHVO NRW enthaltenen Mindestvorgaben für die Ergebnisrechnung, die Finanzrechnung und die Bilanz zu erfüllen sind. Vielmehr sind auch mögliche Vorgaben in anderen Vorschriften zu beachten, soweit sich diese auf die Gliederung des örtlichen Kontenplans auswirken. Die nachfolgende Übersicht soll diese Sachlage verdeutlichen (vgl. Abbildung).

Kontenklasse				
	Kontengruppe	Kontenart		
		Konto	Bezeichnung	
<b>0</b>	<b>Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen</b>			
	<b>01</b>	<b>Immaterielle Vermögensgegenstände</b>		
		<b>011</b>	<b>Konzessionen</b>	
		0111	Konzessionen	
		<b>012</b>	<b>Lizenzen</b>	
		0112	Lizenzen	
		<b>013</b>	<b>DV-Software</b>	
		0131	DV-Software	
		<b>014</b>	<b>Nutzungsrechte</b>	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Kontenklasse			
Kontengruppe		Kontenart	
		Konto	
		Bezeichnung	
		0141	Nutzungsrechte
	<b>018</b>	<b>Sonstige immaterielle Vermögensgegenstände</b>	
		0181	Sonstige immaterielle Vermögensgegenstände
	<b>019</b>	<b>Geleistete Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände</b>	
		0191	Geleistete Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände
	<b>02</b>	<b>Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte</b>	
	<b>021</b>	<b>Grünflächen</b>	
		0211	Grund und Boden der Grünflächen
		0212	Nutzungen und Aufbauten
	<b>022</b>	<b>Ackerland</b>	
		0221	Grund und Boden des Ackerlandes
		0222	Nutzungen auf Ackerland
	<b>023</b>	<b>Wald, Forsten</b>	
		0231	Grund und Boden bei Wald und Forsten
		0232	Nutzungen bei Wald und Forsten
	<b>029</b>	<b>Sonstige unbebaute Grundstücke</b>	
		0291	Grund und Boden
		0292	Aufbauten
	<b>03</b>	<b>Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte</b>	
	<b>031</b>	<b>Grundstücke mit Kinder- und Jugendeinrichtungen</b>	
		0311	Grund und Boden bei Kinder- und Jugendeinrichtungen
		0312	Gebäude mit Anlagen für Kinder- und Jugendeinrichtungen
	<b>032</b>	<b>Grundstücke mit Schulen</b>	
		0321	Grund und Boden bei Schulen
		0322	Schulgebäude mit Anlagen
	<b>033</b>	<b>Grundstücke mit Wohnbauten</b>	
		0331	Grund und Boden für Wohnbauten
		0332	Wohngebäude mit Anlagen
	<b>039</b>	<b>Grundstücke mit sonstigen Dienst-, Geschäfts- und anderen Betriebsgebäuden</b>	
		0391	Grund und Boden für sonstige Gebäude
		0392	Gebäude für sonstige Zwecke

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Kontenklasse				
Kontengruppe		Kontenart		
		Konto		
		Bezeichnung		
	<b>04</b>	<b>Infrastrukturvermögen</b>		
		<b>041</b>	<b>Grund und Boden des Infrastrukturvermögens</b>	
			0411	Grund und Boden des Infrastrukturvermögens
		<b>042</b>	<b>Brücken und Tunnel</b>	
			0421	Brücken und Tunnel
		<b>043</b>	<b>Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen</b>	
			0431	Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen
		<b>044</b>	<b>Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen</b>	
			0441	Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen
		<b>045</b>	<b>Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen</b>	
		0451	Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen	
	<b>049</b>	<b>Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens</b>		
		0491	Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens	
	<b>05</b>	<b>Bauten auf fremdem Grund und Boden</b>		
		<b>051</b>	<b>Bauten auf fremdem Grund und Boden</b>	
			0511	Bauten auf fremdem Grund und Boden
	<b>06</b>	<b>Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler</b>		
		<b>061</b>	<b>Kunstgegenstände</b>	
			0611	Kunstgegenstände
<b>062</b>		<b>Kulturdenkmäler</b>		
	0612	Kulturdenkmäler		
<b>07</b>	<b>Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge</b>			
	<b>071</b>	<b>Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge</b>		
		0711	Maschinen	
	<b>072</b>	<b>Technische Anlagen</b>		
		0721	Technische Anlagen	
	<b>073</b>	<b>Fahrzeuge</b>		
	0731	Fahrzeuge		
<b>08</b>	<b>Betriebs- und Geschäftsausstattung</b>			
	<b>081</b>	<b>Betriebs- und Geschäftsausstattung</b>		

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Kontenklasse				
Kontengruppe				
Kontenart				
Konto				
Bezeichnung				
			0811	Betriebs- und Geschäftsausstattung
	<b>09</b>	<b>Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau</b>		
		<b>091</b>	<b>Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau</b>	
			0911	Geleistete Anzahlungen
		<b>092</b>	<b>Anlagen im Bau</b>	
			0921	Anlagen im Bau
<b>1</b>	<b>Finanzanlagen, Umlaufvermögen und aktive Rechnungsabgrenzung</b>			
	<b>10</b>	<b>Anteile an verbundenen Unternehmen</b>		
		<b>101</b>	<b>Anteile an verbundenen Unternehmen</b>	
			1011	Anteile an verbundenen Unternehmen
	<b>11</b>	<b>Beteiligungen</b>		
		<b>111</b>	<b>Beteiligungen</b>	
			1111	Beteiligungen
	<b>12</b>	<b>Sondervermögen</b>		
		<b>121</b>	<b>Sondervermögen</b>	
			1211	Sondervermögen
	<b>13</b>	<b>Ausleihungen</b>		
		<b>131</b>	<b>Ausleihungen an verbundene Unternehmen</b>	
			1311	Ausleihungen an verbundene Unternehmen
		<b>132</b>	<b>Ausleihungen an Beteiligungen</b>	
			1321	Ausleihungen an Beteiligungen
		<b>133</b>	<b>Ausleihungen an Sondervermögen</b>	
			1331	Ausleihungen an Sondervermögen
		<b>139</b>	<b>Sonstige Ausleihungen</b>	
		1391	Sonstige Ausleihungen	
	<b>14</b>	<b>Wertpapiere</b>		
		<b>141</b>	<b>Wertpapiere des Anlagevermögens</b>	
			1411	Wertpapiere des Anlagevermögens

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Kontenklasse				
Kontengruppe		Kontenart		
		Konto		
		Bezeichnung		
		<b>142</b>	<b>Kapitalmarktpapiere (Auszug aus 141)</b>	
			1421 Kapitalmarktpapiere	
		<b>143</b>	<b>Geldmarktpapiere (Auszug aus 141)</b>	
			1431 Geldmarktpapiere	
		<b>144</b>	<b>Finanzderivate</b>	
			1441 Finanzderivate	
		<b>145</b>	<b>Anteilsrechte an Unternehmen und Einrichtungen</b>	
			1451 Anteilsrechte an Unternehmen und Einrichtungen	
		<b>146</b>	<b>Wertpapiere des Umlaufvermögens</b>	
			1461 Wertpapiere des Umlaufvermögens	
	<b>15</b>	<b>Vorräte</b>		
		<b>151</b>	<b>Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren</b>	
			1511	Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren
		<b>152</b>	<b>Geleistete Anzahlungen auf Vorräte</b>	
			1521	Geleistete Anzahlungen auf Vorräte
	<b>16</b>	<b>Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen</b>		
		<b>161</b>	<b>Gebührenforderungen</b>	
			1611	Gebührenforderungen
		<b>162</b>	<b>Beitragsforderungen</b>	
			1621	Beitragsforderungen
		<b>163</b>	<b>Steuerforderungen</b>	
			1631	Steuerforderungen
		<b>164</b>	<b>Forderungen aus Transferleistungen</b>	
			1641	Forderungen aus Transferleistungen
<b>165</b>	<b>Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen</b>			
		1651	Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen	
<b>17</b>	<b>Privatrechtliche Forderungen, sonstige Vermögensgegenstände</b>			
	<b>171</b>	<b>Privatrechtliche Forderungen gegenüber dem privaten Bereich</b>		
		1711	Privatrechtliche Forderungen gegenüber dem privaten Bereich	
	<b>172</b>	<b>Privatrechtliche Forderungen gegenüber dem öffentlichen Bereich</b>		
		1721	Privatrechtliche Forderungen gegenüber dem öffentlichen Bereich	
	<b>173</b>	<b>Privatrechtliche Forderungen gegen verbundene Unternehmen</b>		

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Kontenklasse				
Kontengruppe				
Kontenart				
Konto				
Bezeichnung				
		1731	Privatrechtliche Forderungen gegen verbundene Unternehmen	
	<b>174</b>	<b>Privatrechtliche Forderungen gegen Beteiligungen</b>		
		1741	Privatrechtliche Forderungen gegen Beteiligungen	
	<b>175</b>	<b>Privatrechtliche Forderungen gegen Sondervermögen</b>		
		1751	Privatrechtliche Forderungen gegen Sondervermögen	
	<b>176</b>	<b>Sonstige Vermögensgegenstände</b>		
		1761	Sonstige Vermögensgegenstände	
	<b>18</b>	<b>Liquide Mittel</b>		
	<b>181</b>	<b>Guthaben bei Banken und Kreditinstituten</b>		
		1811	Guthaben bei Banken und Kreditinstituten	
	<b>182</b>	<b>Sonstige Sichteinlagen</b>		
		1821	Sonstige Sichteinlagen	
	<b>183</b>	<b>Bargeld (Kasse)</b>		
		1831	Bargeld (Kasse)	
	<b>19</b>	<b>Aktive Rechnungsabgrenzung</b>		
	<b>191</b>	<b>Aktive Rechnungsabgrenzung</b>		
		1911	Aktive Rechnungsabgrenzung	
	<b>199</b>	<b>Überschuldung</b>		
		1991	Überschuldung	
<b>2</b>	<b>Eigenkapital, Sonderposten und Rückstellungen</b>			
	<b>20</b>	<b>Eigenkapital</b>		
	<b>201</b>	<b>Allgemeine Rücklage</b>		
		2011	Allgemeine Rücklage	
	<b>203</b>	<b>Sonderrücklagen</b>		
		2031	Sonderrücklagen	
	<b>204</b>	<b>Ausgleichsrücklage</b>		
		2041	Ausgleichsrücklage	
	<b>208</b>	<b>Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag</b>		
		2081	Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	
	<b>21</b>	<b>Wertberichtigungen (Bilanzausweis nicht zulässig)</b>		

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Kontenklasse				
Kontengruppe				
Kontenart				
Konto				
Bezeichnung				
		<b>211</b>	<b>Wertberichtigungen zu Forderungen</b>	
			2111	Wertberichtigungen zu Forderungen
	<b>23</b>	<b>Sonderposten</b>		
		<b>231</b>	<b>Sonderposten aus Zuwendungen</b>	
			2311	Sonderposten aus Zuwendungen
		<b>232</b>	<b>Sonderposten aus Beiträgen</b>	
			2321	Sonderposten aus Beiträgen
		<b>233</b>	<b>Sonderposten für den Gebührenaussgleich</b>	
			2331	Sonderposten für den Gebührenaussgleich
		<b>239</b>	<b>Sonstige Sonderposten</b>	
			2391	Sonstige Sonderposten
	<b>25</b>	<b>Pensionsrückstellungen</b>		
		<b>251</b>	<b>Pensionsrückstellungen</b>	
			2511	Pensionsrückstellungen
		<b>252</b>	<b>Beihilferückstellungen</b>	
			2521	Beihilferückstellungen
	<b>26</b>	<b>Rückstellungen für Deponien und Altlasten</b>		
		<b>261</b>	<b>Rückstellungen für Deponien</b>	
			2611	Rückstellungen für Deponien
		<b>262</b>	<b>Rückstellungen für Altlasten</b>	
			2621	Rückstellungen für Altlasten
		<b>263</b>	<b>Rückstellungen für sonstige Umweltschäden</b>	
			2631	Rückstellungen für sonstige Umweltschäden
	<b>27</b>	<b>Instandhaltungsrückstellungen</b>		
		<b>271</b>	<b>Instandhaltungsrückstellungen</b>	
			2711	Instandhaltungsrückstellungen
	<b>28</b>	<b>Sonstige Rückstellungen</b>		
		<b>281</b>	<b>Sonstige Rückstellungen</b>	
			2811	Sonstige Rückstellungen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Kontenklasse				
	Kontengruppe			
		Kontenart		
			Konto	
				Bezeichnung
<b>3</b>	<b>Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzung</b>			
	<b>30</b>	<b>Anleihen</b>		
	<b>301</b>	<b>Anleihen</b>		
		3011	Anleihen	
	<b>32</b>	<b>Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen</b>		
	<b>321</b>	<b>Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von verbundenen Unternehmen</b>		
		3211	Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von verbundenen Unternehmen	
	<b>322</b>	<b>Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von Beteiligungen</b>		
		3221	Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von Beteiligungen	
	<b>323</b>	<b>Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von Sondervermögen</b>		
		3231	Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von Sondervermögen	
	<b>324</b>	<b>Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen vom öffentlichen Bereich</b>		
		3241	Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen vom öffentlichen Bereich	
	<b>325</b>	<b>Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von Kreditinstituten</b>		
		3251	Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen vom Kreditinstituten	
	<b>33</b>	<b>Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung</b>		
	<i>(Die Kontengruppen werden ab 2013 zur Kontengruppe 333 zusammengefasst)</i>	<b>331</b>	<b>Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung vom öffentlichen Bereich</b>	
			3311	Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung vom öffentlichen Bereich
		<b>332</b>	<b>Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung vom Kreditmarkt</b>	
			3321	Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung vom Kreditmarkt
	<b>34</b>	<b>Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen</b>		
		<b>341</b>	<b>Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen</b>	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Kontenklasse				
Kontengruppe				
Kontenart				
Konto				
Bezeichnung				
			3411	Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen
	<b>35</b>			<b>Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen</b>
		<b>351</b>		<b>Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen</b>
			3511	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
	<b>36</b>			<b>Verbindlichkeiten aus Transferleistungen</b>
		<b>361</b>		<b>Verbindlichkeiten aus Transferleistungen</b>
			3611	Verbindlichkeiten aus Transferleistungen
	<b>37</b>			<b>Sonstige Verbindlichkeiten</b>
		<b>371</b>		<b>Sonstige Verbindlichkeiten</b>
			3711	Sonstige Verbindlichkeiten
	<b>38</b>			<b>Erhaltene Anzahlungen</b>
		<b>381</b>		<b>Erhaltene Anzahlungen</b>
			3811	Erhaltene Anzahlungen
	<b>39</b>			<b>Passive Rechnungsabgrenzung</b>
		<b>391</b>		<b>Passive Rechnungsabgrenzung</b>
			3911	Passive Rechnungsabgrenzung
<b>4</b>	<b>Erträge</b>			
	<b>40</b>			<b>Steuern und ähnliche Abgaben</b>
		<b>401</b>		<b>Realsteuern</b>
			4011	Grundsteuer A
			4012	Grundsteuer B
			4013	Gewerbesteuer
		<b>402</b>		<b>Gemeindeanteil an Gemeinschaftssteuern</b>
			4021	Gemeindeanteil an der Einkommenssteuer
			4022	Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer
		<b>403</b>		<b>Sonstige Gemeindesteuern</b>
			4031	Vergnügungssteuer
			4032	Hundesteuer

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Kontenklasse				
Kontengruppe				
Kontenart				
Konto				
Bezeichnung				
			4033	Jagdsteuer
			4034	Zweitwohnungssteuer
			4035	Kulturförderabgabe/Übernachtungssteuer
			4036	Steuer auf sexuelle Vergnügungen
		<b>404</b>	<b>Steuerähnliche Erträge</b>	
			4041	Fremdenverkehrsabgaben
			4042	Abgaben von Spielbanken
			4049	Sonstige steuerähnliche Erträge
		<b>405</b>	<b>Ausgleichsleistungen</b>	
			4051	Leistungen nach dem Familienleistungsausgleich
			4052	Leistungen wegen der Umsetzung der Grundsicherung für Arbeitsuchende
	<b>41</b>	<b>Zuwendungen und allgemeine Umlagen</b>		
		<b>411</b>	<b>Schlüsselzuweisungen</b>	
			4111	Schlüsselzuweisungen vom Land
		<b>412</b>	<b>Bedarfszuweisungen</b>	
			4121	Bedarfszuweisungen vom Land
			4122	Bedarfszuweisungen von Gemeinden (GV)
		<b>413</b>	<b>Sonstige allgemeine Zuweisungen</b>	
			4130	Sonstige allgemeine Zuweisungen vom Bund
			4131	Sonstige allgemeine Zuweisungen vom Land
		<b>414</b>	<b>Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke</b>	
			4141	Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke
		<b>416</b>	<b>Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Zuwendungen</b>	
			4161	Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Zuwendungen
		<b>418</b>	<b>Allgemeine Umlagen</b>	
			4181	Allgemeine Umlagen vom Land
			4182	Allgemeine Umlagen von Gemeinden (GV)
	<b>42</b>	<b>Sonstige Transfererträge</b>		
		<b>421</b>	<b>Ersatz von sozialen Leistungen außerhalb von Einrichtungen</b>	
			4211	Ersatz von sozialen Leistungen außerhalb von Einrichtungen
		<b>422</b>	<b>Ersatz von sozialen Leistungen innerhalb von Einrichtungen</b>	
			4221	Ersatz von sozialen Leistungen innerhalb von Einrichtungen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Kontenklasse			
Kontengruppe			
Kontenart			
Konto			
Bezeichnung			
	<b>423</b>	<b>Schuldendiensthilfen</b>	
		4231	Schuldendiensthilfen
	<b>429</b>	<b>Andere sonstige Transfererträge</b>	
		4291	Andere sonstige Transfererträge
<b>43</b>		<b>Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte</b>	
	<b>431</b>	<b>Verwaltungsgebühren</b>	
		4311	Verwaltungsgebühren
	<b>432</b>	<b>Benutzungsgebühren und ähnliche Entgelte</b>	
		4321	Benutzungsgebühren "..."
	<b>436</b>	<b>Zweckgebundene Abgaben</b>	
		4361	Zweckgebundene Abgaben
	<b>437</b>	<b>Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Beiträge</b>	
		4371	Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Beiträge
	<b>438</b>	<b>Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für den Gebührenaussgleich</b>	
		4381	Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für den Gebührenaussgleich
<b>44</b>		<b>Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen</b>	
	<b>441</b>	<b>Mieten und Pachten</b>	
		4411	Mieten und Pachten
	<b>442</b>	<b>Erträge aus Verkauf</b>	
		4421	Erträge aus Verkauf
	<b>446</b>	<b>Sonstige privatrechtliche Leistungsentgelte</b>	
		4461	Sonstige privatrechtliche Leistungsentgelte
	<b>448</b>	<b>Erträge aus Kostenerstattungen und Kostenumlagen</b>	
		4481	Erträge aus Kostenerstattungen und Kostenumlagen
	<b>449</b>	<b>Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen</b>	
		4491	Leistungsbeteiligung bei Leistungen für Unterkunft und Heizung für Arbeitssuchende
		4492	Leistungsbeteiligung beim Arbeitslosengeld II
		4493	Leistungsbeteiligung bei der Eingliederung II von Arbeitssuchenden
<b>45</b>		<b>Sonstige ordentliche Erträge</b>	
	<b>451</b>	<b>Konzessionsabgaben</b>	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Kontenklasse				
Kontengruppe				
Kontenart				
Konto				
Bezeichnung				
			4511	Konzessionsabgaben
	<b>452</b>	<b>Erstattungen von Steuern</b>		
		4521	Erstattungen von Steuern	
	<b>454</b>	<b>Erträge aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen</b>		
		4541	Erträge aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden	
		4542	Erträge aus der Veräußerung von beweglichen Vermögensgegenständen	
		4547	Verrechnungserträge bei Vermögensgegenständen	
	<b>455</b>	<b>Erträge aus der Veräußerung von Finanzanlagen</b>		
		4551	Erträge aus der Veräußerung von Finanzanlagen	
		4557	Verrechnungserträge bei Finanzanlagen	
	<b>456</b>	<b>Weitere sonstige Erträge</b>		
		4561	Bußgelder	
		4562	Säumniszuschläge	
		4563	Erträge aus der Inanspruchnahme von Gewährverträgen und Bürgschaften	
	<b>457</b>	<b>Erträge aus der Auflösung von sonstigen Sonderposten</b>		
		4571	Erträge aus der Auflösung von sonstigen Sonderposten	
	<b>458</b>	<b>Nicht zahlungswirksame ordentliche Erträge</b>		
		4581	Erträge aus Zuschreibungen	
		4582	Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen	
		4589	Sonstige nicht zahlungswirksame Erträge	
	<b>459</b>	<b>Andere sonstige ordentliche Erträge</b>		
		4591	Andere sonstige ordentliche Erträge	
	<b>46</b>	<b>Finanzerträge</b>		
		<b>461</b>	<b>Zinserträge</b>	
		4611	Zinserträge	
		<b>465</b>	<b>Gewinnanteile aus verbundenen Unternehmen und Beteiligungen</b>	
		4651	Gewinnanteile aus verbundenen Unternehmen und Beteiligungen	
		<b>469</b>	<b>Sonstige Finanzerträge</b>	
		4691	Sonstige Finanzerträge	
	<b>47</b>	<b>Aktiviert Eigenleistungen und Bestandsveränderungen</b>		
		<b>471</b>	<b>Aktiviert Eigenleistungen</b>	
		4711	Aktiviert Eigenleistungen	
		<b>472</b>	<b>Bestandsveränderungen</b>	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Kontenklasse				
Kontengruppe				
Kontenart				
Konto				
Bezeichnung				
			4721	Bestandsveränderungen
	<b>48</b>	<b>Erträge aus internen Leistungsbeziehungen</b>		
	<b>481</b>	<b>Erträge aus internen Leistungsbeziehungen</b>		
		4811	Erträge aus internen Leistungsbeziehungen	
	<b>49</b>	<b>Außerordentliche Erträge</b>		
	<b>491</b>	<b>Außerordentliche Erträge</b>		
		4911	Außerordentliche Erträge	
<b>5</b>	<b>Aufwendungen</b>			
	<b>50</b>	<b>Personalaufwendungen</b>		
	<b>501</b>	<b>Dienstbezüge</b>		
		5011	Dienstbezüge für Beamte	
		5012	Entgelte für tariflich Beschäftigte	
		5019	Entgelte für sonstige Beschäftigte	
	<b>502</b>	<b>Beiträge zu Versorgungskassen</b>		
		5022	Beiträge für tariflich Beschäftigte	
		5029	Beiträge für sonstige Beschäftigte	
	<b>503</b>	<b>Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung</b>		
		5031	Beiträge für Beamte	
		5032	Beiträge für tariflich Beschäftigte	
		5039	Beiträge für sonstige Beschäftigte	
	<b>504</b>	<b>Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Beschäftigte</b>		
		5041	Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Beschäftigte	
	<b>505</b>	<b>Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Beschäftigte</b>		
		5051	Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Beschäftigte	
	<b>506</b>	<b>Zuführungen zu Beihilferückstellungen für Beschäftigte</b>		
		5061	Zuführungen zu Beihilferückstellungen für Beschäftigte	
	<b>51</b>	<b>Versorgungsaufwendungen</b>		
	<b>511</b>	<b>Versorgungsbezüge</b>		
		5111	Versorgungsbezüge für Beamte	
		5112	Versorgungsbezüge für tariflich Beschäftigte	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Kontenklasse			
		Kontengruppe	
		Kontenart	
		Konto	
		Bezeichnung	
		5119	Versorgungsbezüge für sonstige Beschäftigte
	<b>512</b>	<b>Beiträge zu Versorgungskassen</b>	
		5121	Beiträge für Beamte
	<b>513</b>	<b>Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung</b>	
		5131	Beiträge für Beamte
		5132	Beiträge für tariflich Beschäftigte
		5139	Beiträge für sonstige Beschäftigte
	<b>514</b>	<b>Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Versorgungsempfänger</b>	
		5141	Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Versorgungsempfänger
	<b>515</b>	<b>Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Versorgungsempfänger</b>	
		5151	Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Versorgungsempfänger
	<b>516</b>	<b>Zuführungen zu Beihilferückstellungen für Versorgungsempfänger</b>	
		5161	Zuführungen zu Beihilferückstellungen für Versorgungsempfänger
	<b>52</b>	<b>Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen</b>	
	<b>521</b>	<b>Instandhaltung des unbeweglichen Vermögens</b>	
		5215	Instandhaltung der Grundstücke und baulichen Anlagen
		5216	Instandhaltung des Infrastrukturvermögens
		5218	Zuführungen zu Instandhaltungsrückstellungen
	<b>523</b>	<b>Erstattungen aus laufender Verwaltungstätigkeit</b>	
		5231	Erstattungen aus laufender Verwaltungstätigkeit
	<b>524</b>	<b>Unterhaltung und Bewirtschaftung des unbeweglichen Vermögens</b>	
		5241	Unterhaltung und Bewirtschaftung der Grundstücke und baulichen Anlagen
		5242	Unterhaltung und Bewirtschaftung des Infrastrukturvermögens
	<b>525</b>	<b>Unterhaltung und Bewirtschaftung des beweglichen Vermögens</b>	
		5251	Haltung von Fahrzeugen
		5252	Unterhaltung des sonstigen beweglichen Vermögens
	<b>527</b>	<b>Besondere Verwaltungs- und Betriebsaufwendungen</b>	
		5271	Lernmittel
	<b>528</b>	<b>Aufwendungen für sonstige Sachleistungen</b>	
		5281	Aufwendungen für sonstige Sachleistungen
	<b>529</b>	<b>Aufwendungen für sonstige Dienstleistungen</b>	
		5291	Aufwendungen für sonstige Dienstleistungen
	<b>53</b>	<b>Transferaufwendungen</b>	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Kontenklasse			
		Kontengruppe	
		Kontenart	
		Konto	
		Bezeichnung	
	<b>531</b>	<b>Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke</b>	
		5311	Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke
	<b>532</b>	<b>Schuldendiensthilfen</b>	
		5321	Schuldendiensthilfen
	<b>533</b>	<b>Sozialtransferaufwendungen</b>	
		5331	Soziale Leistungen an natürliche Personen außerhalb von Einrichtungen
		5332	Soziale Leistungen an natürliche Personen innerhalb von Einrichtungen
		5333	Leistungen für Unterkunft und Heizung für Arbeitssuchende
		5334	Leistungen zur Eingliederung I von Arbeitssuchenden
		5335	Einmalige Leistungen an Arbeitssuchende
		5336	Arbeitslosengeld II
		5337	Leistungen zur Eingliederung II von Arbeitssuchenden
		5338	Leistungen für Bildung und Teilhabe
		5339	Sonstige soziale Leistungen
	<b>534</b>	<b>Steuerbeteiligungen</b>	
		5341	Gewerbesteuerumlage
		5342	Finanzierungsbeteiligung an den Lasten Deutsche Einheit
	<b>535</b>	<b>Allgemeine Zuweisungen</b>	
		5352	Allgemeine Zuweisungen an Gemeinden (GV)
	<b>537</b>	<b>Allgemeine Umlagen</b>	
		5371	Allgemeine Umlagen an das Land
		5372	Allgemeine Umlagen an Gemeinden (GV)
		5373	Allgemeine Umlagen an Zweckverbände
	<b>539</b>	<b>Sonstige Transferaufwendungen</b>	
		5391	Sonstige Transferaufwendungen
	<b>54</b>	<b>Sonstige ordentliche Aufwendungen</b>	
	<b>541</b>	<b>Sonstige Personal- und Versorgungsaufwendungen</b>	
		5411	Sonstige Personal- und Versorgungsaufwendungen
		5412	Besondere Aufwendungen für Beschäftigte
	<b>542</b>	<b>Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten</b>	
		5421	Aufwendungen für die ehrenamtliche und sonstige Tätigkeit
		5422	Mieten und Pachten
		5423	Leasing
		5429	Sonstige Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Kontenklasse			
		Kontengruppe	
		Kontenart	
		Konto	
		Bezeichnung	
	<b>543</b>	<b>Geschäftsaufwendungen</b>	
		5431	Geschäftsaufwendungen
	<b>544</b>	<b>Steuern, Versicherungen, Schadensfälle</b>	
		5441	Steuern, Versicherungen, Schadensfälle
	<b>546</b>	<b>Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen</b>	
		5461	Leistungsbeteiligung bei Leistungen für Unterkunft und Heizung für Arbeitssuchende
		5462	Leistungsbeteiligung bei der Eingliederung I von Arbeitssuchenden
		5463	Leistungsbeteiligung bei einmaligen Leistungen an Arbeitssuchende
		5468	Leistungsbeteiligung bei Teilhabeleistungen
	<b>547</b>	<b>Wertveränderungen bei Vermögensgegenständen</b>	
		5471	Wertveränderungen bei Sachanlagen
		5472	Wertveränderungen bei Finanzanlagen
		5473	Wertveränderungen beim Umlaufvermögen
		5477	Verrechnungsaufwendungen bei Vermögensgegenständen
		5478	Verrechnungsaufwendungen bei Finanzanlagen
	<b>548</b>	<b>Besondere ordentliche Aufwendungen</b>	
		5481	Bußgelder
		5482	Säumniszuschläge
		5483	Aufwendungen aus der Inanspruchnahme von Gewährverträgen und Bürgschaften
	<b>549</b>	<b>Weitere sonstige ordentliche Aufwendungen</b>	
		5491	Verfügungsmittel
		5492	Fraktionszuwendungen
		5499	Übrige weitere sonstige ordentliche Aufwendungen
	<b>55</b>	<b>Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen</b>	
	<b>551</b>	<b>Zinsaufwendungen</b>	
		5511	Zinsaufwendungen
	<b>559</b>	<b>Sonstige Finanzaufwendungen</b>	
		5591	Kreditbeschaffungskosten
		5599	Sonstige Finanzaufwendungen
	<b>57</b>	<b>Bilanzielle Abschreibungen</b>	
	<b>571</b>	<b>Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen</b>	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Kontenklasse				
Kontengruppe				
Kontenart				
Konto				
Bezeichnung				
			5711	Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen
		<b>572</b>	<b>Abschreibungen auf Finanzanlagen</b>	
			5721	Abschreibungen auf Finanzanlagen
		<b>573</b>	<b>Abschreibungen auf das Umlaufvermögen</b>	
			5731	Abschreibungen auf das Umlaufvermögen
	<b>58</b>	<b>Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen</b>		
		<b>581</b>	<b>Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen</b>	
			5811	Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen
	<b>59</b>	<b>Außerordentliche Aufwendungen</b>		
		<b>591</b>	<b>Außerordentliche Aufwendungen</b>	
			5911	Außerordentliche Aufwendungen
<b>6</b>				<b>Einzahlungen</b>
	<b>60</b>	<b>Steuern und ähnliche Abgaben</b>		
		<b>601</b>	<b>Realsteuern</b>	
			6011	Grundsteuer A
			6012	Grundsteuer B
			6013	Gewerbesteuer
		<b>602</b>	<b>Gemeindeanteil an Gemeinschaftssteuern</b>	
			6021	Gemeindeanteil an der Einkommensteuer
			6022	Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer
		<b>603</b>	<b>Sonstige Gemeindesteuern</b>	
			6031	Vergnügungssteuer
			6032	Hundesteuer
			6033	Jagdsteuer
			6034	Zweitwohnungssteuer
			6035	Kulturförderabgabe/Übernachtungssteuer
			6036	Steuer auf sexuelle Vergnügungen
		<b>604</b>	<b>Steuerähnliche Einzahlungen</b>	
			6041	Fremdenverkehrsabgaben
			6042	Abgaben von Spielbanken

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Kontenklasse			
Kontengruppe		Kontenart	
		Konto	
		Bezeichnung	
		6049	Sonstige steuerähnliche Einzahlungen
	<b>605</b>	<b>Ausgleichsleistungen</b>	
		6051	Leistungen nach dem Familienleistungsausgleich
		6052	Leistungen wegen der Umsetzung der Grundsicherung für Arbeits-suchende
	<b>61</b>	<b>Zuwendungen und allgemeine Umlagen</b>	
	<b>611</b>	<b>Schlüsselzuweisungen</b>	
		6101	Schlüsselzuweisungen vom Land
	<b>612</b>	<b>Bedarfszuweisungen</b>	
		6121	Bedarfszuweisungen
	<b>613</b>	<b>Sonstige allgemeine Zuweisungen</b>	
		6130	Allgemeine Zuweisungen vom Bund
		6131	Allgemeine Zuweisungen vom Land
	<b>614</b>	<b>Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke</b>	
		6141	Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke
	<b>618</b>	<b>Allgemeine Umlagen</b>	
		6181	Allgemeine Umlagen vom Land
		6182	Allgemeine Umlagen von Gemeinden (GV)
	<b>62</b>	<b>Sonstige Transfereinzahlungen</b>	
	<b>621</b>	<b>Ersatz von sozialen Leistungen außerhalb von Einrichtungen</b>	
		6211	Ersatz von sozialen Leistungen außerhalb von Einrichtungen
	<b>622</b>	<b>Ersatz von sozialen Leistungen innerhalb von Einrichtungen</b>	
		6221	Ersatz von sozialen Leistungen innerhalb von Einrichtungen
	<b>623</b>	<b>Schuldendiensthilfen</b>	
		6231	Schuldendiensthilfen
	<b>629</b>	<b>Andere sonstige Transfereinzahlungen</b>	
		6291	Andere sonstige Transfereinzahlungen
	<b>63</b>	<b>Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte</b>	
	<b>631</b>	<b>Verwaltungsgebühren</b>	
		6311	Verwaltungsgebühren
	<b>632</b>	<b>Benutzungsgebühren und ähnliche Entgelte</b>	
		6321	Benutzungsgebühren und ähnliche Entgelte

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Kontenklasse				
		Kontengruppe		
		Kontenart		
		Konto		
		Bezeichnung		
	64	636	Zweckgebundene Abgaben	
			6361 Zweckgebundene Abgaben	
			<b>Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen</b>	
		641	Mieten und Pachten	
			6411 Mieten und Pachten	
		642	Einzahlungen aus Verkauf	
			6421 Einzahlungen aus Verkauf	
		646	Sonstige privatrechtliche Leistungsentgelte	
			6461 Sonstige privatrechtliche Leistungsentgelte	
		648	Einzahlungen aus Kostenerstattungen und Kostenumlagen	
			6481 Einzahlungen aus Kostenerstattungen und Kostenumlagen	
		649	Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen	
			6491 Leistungsbeteiligung bei Leistungen für Unterkunft und Heizung für Arbeitssuchende	
			6492 Leistungsbeteiligung beim Arbeitslosengeld II	
		6493 Leistungsbeteiligung bei der Eingliederung II von Arbeitssuchenden		
	65		<b>Sonstige Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit</b>	
		651	Konzessionsabgaben	
			6511 Konzessionsabgaben	
		652	Einzahlungen aus Steuern	
			6521 Einzahlungen aus Steuern	
		656	Besondere Einzahlungen	
			6561 Bußgelder	
			6562 Säumniszuschläge	
			6563 Erträge aus der Inanspruchnahme von Gewährverträgen und Bürgschaften	
		659	Sonstige Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit	
		6591 Sonstige Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit		
	66		<b>Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen</b>	
661		Zinseinzahlungen		
		6611 Zinseinzahlungen		
665		Gewinnanteile aus verbundenen Unternehmen und Beteiligungen		
		6651 Gewinnanteile aus verbundenen Unternehmen und Beteiligungen		
669	Sonstige Finanzeinzahlungen			

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 27 GemHVO NRW**

Kontenklasse				
Kontengruppe				
Kontenart				
Konto				
Bezeichnung				
			6691	Sonstige Finanzeinzahlungen
	<b>68</b>	<b>Einzahlungen aus Investitionstätigkeit</b>		
		<b>681</b>	<b>Investitionszuwendungen</b>	
			6811	Investitionszuwendungen
		<b>682</b>	<b>Einzahlungen aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden</b>	
			6821	Einzahlungen aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden
		<b>683</b>	<b>Einzahlungen aus der Veräußerung von sonstigen Vermögensgegenständen</b>	
			6831	Einzahlungen aus der Veräußerung von beweglichen Vermögensgegenständen
			6832	Einzahlungen aus der Veräußerung von immateriellen Vermögensgegenständen
		<b>684</b>	<b>Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen</b>	
			6841	Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen
		<b>685</b>	<b>Einzahlungen aus der Abwicklung von Baumaßnahmen</b>	
				Einzahlungen aus der Abwicklung von Baumaßnahmen
		<b>686</b>	<b>Rückflüsse von Ausleihungen</b>	
			6861	Rückflüsse von Ausleihungen
		<b>688</b>	<b>Einzahlungen aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten</b>	
			6881	Einzahlungen aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten
		<b>689</b>	<b>Sonstige Investitionseinzahlungen</b>	
			6891	Sonstige Investitionseinzahlungen
	<b>69</b>	<b>Einzahlungen aus Finanzierungstätigkeit</b>		
		<b>691</b>	<b>Einzahlungen aus der Herausgabe von Anleihen</b>	
			6911	Einzahlungen aus der Herausgabe von Anleihen
		<b>692</b>	<b>Einzahlungen aus Krediten für Investitionen</b>	
			6921	Einzahlungen aus Krediten für Investitionen
		<b>693</b>	<b>Einzahlungen aus Krediten zur Liquiditätssicherung</b>	
			6931	Einzahlungen aus Krediten zur Liquiditätssicherung
		<b>695</b>	<b>Einzahlungen aus Rückflüssen von Darlehen (ohne Ausleihungen)</b>	
			6951	Einzahlungen aus Rückflüssen von Darlehen
<b>7</b>	<b>Auszahlungen</b>			
	<b>70</b>	<b>Personalauszahlungen</b>		
		<b>701</b>	<b>Dienstbezüge</b>	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Kontenklasse				
Kontengruppe				
Kontenart				
Konto				
Bezeichnung				
			7011	Dienstbezüge für Beamte
			7012	Entgelte für tariflich Beschäftigte
			7019	Entgelte für sonstige Beschäftigte
		<b>702</b>	<b>Beiträge zu Versorgungskassen</b>	
			7021	Beiträge für tariflich Beschäftigte
			7029	Beiträge für sonstige Beschäftigte
		<b>703</b>	<b>Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung</b>	
			7031	Beiträge für Beamte
			7032	Beiträge für tariflich Beschäftigte
			7039	Beiträge für sonstige Beschäftigte
		<b>704</b>	<b>Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Beschäftigte</b>	
			7041	Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Beschäftigte
	<b>71</b>	<b>Versorgungsauszahlungen</b>		
		<b>711</b>	<b>Versorgungsbezüge</b>	
			7111	Versorgungsbezüge für Beamte
			7112	Versorgungsbezüge für tariflich Beschäftigte
			7119	Versorgungsbezüge für sonstige Beschäftigte
		<b>712</b>	<b>Beiträge zu Versorgungskassen</b>	
			7121	Beiträge für Beamte
		<b>713</b>	<b>Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung</b>	
			7131	Beiträge für Beamte
			7132	Beiträge für tariflich Beschäftigte
			7139	Beiträge für sonstige Beschäftigte
		<b>714</b>	<b>Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Versorgungsempfänger</b>	
			7141	Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Versorgungsempfänger
	<b>72</b>	<b>Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen</b>		
		<b>721</b>	<b>Instandhaltung, Unterhaltung und Bewirtschaftung des Vermögens</b>	
			7215	Instandhaltung des unbeweglichen Vermögens
			7216	Instandhaltung des Infrastrukturvermögens
		<b>723</b>	<b>Erstattungen für Auszahlungen von Dritten aus laufender Verwaltungstätigkeit</b>	
			7231	Erstattungen für Auszahlungen von Dritten aus laufender Verwaltungstätigkeit
		<b>724</b>	<b>Unterhaltung und Bewirtschaftung des unbeweglichen Vermögens</b>	
			7241	Unterhaltung und Bewirtschaftung der Grundstücke und baulichen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Kontenklasse			
Kontengruppe		Kontenart	
		Konto	
		Bezeichnung	
			Anlagen
		7242	Unterhaltung und Bewirtschaftung des Infrastrukturvermögens
	<b>725</b>	<b>Unterhaltung und Bewirtschaftung des beweglichen Vermögens</b>	
		7251	Haltung von Fahrzeugen
		7255	Unterhaltung des sonstigen beweglichen Vermögens
	<b>727</b>	<b>Besondere Verwaltungs- und Betriebsauszahlungen</b>	
		7271	Lernmittel
	<b>728</b>	<b>Auszahlungen für sonstige Sachleistungen</b>	
		7281	Aufwendungen für sonstige Sachleistungen
	<b>729</b>	<b>Auszahlungen für sonstige Dienstleistungen</b>	
		7291	Auszahlungen für sonstige Dienstleistungen
	<b>73</b>	<b>Transferauszahlungen</b>	
	<b>731</b>	<b>Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke</b>	
		7311	Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke
	<b>732</b>	<b>Schuldendiensthilfen</b>	
		7321	Schuldendiensthilfen
	<b>733</b>	<b>Sozialtransferauszahlungen</b>	
		7331	Soziale Leistungen an natürliche Personen außerhalb von Einrichtungen
		7332	Soziale Leistungen an natürliche Personen innerhalb von Einrichtungen
		7333	Leistungen für Unterkunft und Heizung für Arbeitssuchende
		7334	Leistungen zur Eingliederung I von Arbeitssuchenden
		7335	Einmalige Leistungen an Arbeitssuchende
		7336	Arbeitslosengeld II
		7337	Leistungen zur Eingliederung II von Arbeitssuchenden
		7338	Leistungen für Bildung und Teilhabe
		7339	Sonstige soziale Leistungen
	<b>734</b>	<b>Steuerbeteiligungen</b>	
		7341	Gewerbesteuerumlage
		7342	Finanzierungsbeteiligung an den Lasten Deutsche Einheit
	<b>735</b>	<b>Allgemeine Zuweisungen</b>	
		7352	Allgemeine Zuweisungen an Gemeinden (GV)
	<b>737</b>	<b>Allgemeine Umlagen</b>	
		7371	Allgemeine Umlage an das Land
		7372	Allgemeine Umlage an Gemeinden (GV)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Kontenklasse				
Kontengruppe				
Kontenart				
Konto				
Bezeichnung				
			7373	Allgemeine Umlage an Zweckverbände
	<b>739</b>	<b>Sonstige Transferauszahlungen</b>		
			7391	Sonstige Transferauszahlungen
	<b>74</b>	<b>Sonstige Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit</b>		
	<b>741</b>	<b>Sonstige Personal- und Versorgungsaufwendungen</b>		
			7411	Sonstige Personal- und Versorgungsaufwendungen
			7412	Besondere Auszahlungen für Beschäftigte
	<b>742</b>	<b>Auszahlungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten</b>		
			7421	Auszahlungen für die ehrenamtliche und sonstige Tätigkeit
			7422	Mieten und Pachten
			7423	Leasing
			7429	Sonstige Auszahlungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten
	<b>743</b>	<b>Geschäftsauszahlungen</b>		
			7431	Geschäftsauszahlungen
	<b>744</b>	<b>Steuern, Versicherungen, Schadensfälle</b>		
			7441	Steuern, Versicherungen, Schadensfälle
	<b>746</b>	<b>Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen</b>		
			7461	Leistungsbeteiligung bei Leistungen für Unterkunft und Heizung für Arbeitssuchende
			7462	Leistungsbeteiligung bei der Eingliederung I von Arbeitssuchenden
			7643	Leistungsbeteiligung bei einmaligen Leistungen an Arbeitssuchende
			7648	Leistungsbeteiligung bei Teilhabeleistungen
	<b>748</b>	<b>Besondere Auszahlungen</b>		
			7481	Bußgelder
			7482	Säumniszuschläge
			7483	Aufwendungen aus der Inanspruchnahme von Gewährverträgen und Bürgschaften
	<b>749</b>	<b>Weitere sonstige Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit</b>		
			7491	Weitere sonstige Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit
	<b>75</b>	<b>Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen</b>		
	<b>751</b>	<b>Zinsauszahlungen</b>		
			7511	Zinsauszahlungen
	<b>759</b>	<b>Sonstige Finanzauszahlungen</b>		
			7591	Kreditbeschaffungskosten

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Kontenklasse				
Kontengruppe				
Kontenart				
Konto				
Bezeichnung				
			7599	Sonstige Finanzauszahlungen
	<b>78</b>	<b>Auszahlungen aus Investitionstätigkeit</b>		
		<b>781</b>	<b>Auszahlungen von aktivierbaren Zuwendungen</b>	
			7811	Auszahlungen von aktivierbaren Zuwendungen
		<b>782</b>	<b>Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden</b>	
			7821	Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden
		<b>783</b>	<b>Auszahlungen für den Erwerb von Sachanlagen</b>	
			7831	Auszahlungen für den Erwerb von Sachanlagen
		<b>784</b>	<b>Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen</b>	
			7841	Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen
		<b>785</b>	<b>Auszahlungen für Baumaßnahmen</b>	
			7851	Auszahlungen für Hochbaumaßnahmen
			7852	Auszahlungen für Tiefbaumaßnahmen
			7853	Auszahlungen für sonstige Baumaßnahmen
		<b>786</b>	<b>Gewährung von Ausleihungen</b>	
			7861	Gewährung von Ausleihungen
		<b>789</b>	<b>Sonstige Investitionsauszahlungen</b>	
			7891	Sonstige Investitionsauszahlungen
	<b>79</b>	<b>Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit</b>		
		<b>791</b>	<b>Auszahlungen aus der Rückzahlung von Anleihen</b>	
			7911	Auszahlungen aus der Rückzahlung von Anleihen
		<b>792</b>	<b>Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen</b>	
			7921	Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen
		<b>793</b>	<b>Auszahlungen für die Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung</b>	
			7931	Auszahlungen für die Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung
		<b>794</b>	<b>Auszahlungen für die Tilgung von sonstigen Wertpapierschulden</b>	
			7941	Auszahlungen für die Tilgung von sonstigen Wertpapierschulden
		<b>795</b>	<b>Gewährung von Darlehen (ohne Ausleihungen)</b>	
			7951	Gewährung von Darlehen (ohne Ausleihungen)
<b>8</b>	<b>Abschlusskonten</b>			
	<b>80</b>	<b>Eröffnungskonten/Abschlusskonten</b>		

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 27 GemHVO NRW**

Kontenklasse				
Kontengruppe		Kontenart		
		Konto		
		Bezeichnung		
		801	Eröffnungsbilanz-Konto	
		802	Schlussbilanz-Konto	
		803	Ergebnisrechnungs-Konto	
		804	Finanzrechnungs-Konto	
	81	Korrekturkonten		
	82	Kurzfristige Erfolgsrechnung		
9	Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)			
	90	Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)		

*Abbildung 432 „Die haushaltswirtschaftliche Kontenbildung“*

### 7.3.3 Das örtliche Kontierungshandbuch

Im Zusammenhang mit Aufstellung und Ausgestaltung des örtlichen Kontenplans bietet sich die Erstellung eines darauf ausgerichteten Kontierungshandbuchs an, um die Zuordnungen der gemeindlichen Geschäftsvorfälle zu den örtlichen Konten darzustellen und zu erläutern. Den Beschäftigten in der gemeindlichen Verwaltung kann dadurch eine Hilfestellung sowohl bei der Haushaltsaufstellung und Haushaltsbewirtschaftung als auch bei der Haushaltsabrechnung sowie im Rahmen des örtlichen Buchungsgeschehens gegeben werden.

Ein örtliches Kontierungshandbuch sollte deshalb sachbezogene Angaben und Erläuterungen über den NKF-Kontenrahmen, den Kontenplan, den Produktplan, zu Kreditoren und Debitoren, aber auch allgemeine Ausführungen zur doppelten Buchführung sowie zur Bilanzierung und Bewertung enthalten. Neben den Erläuterungen zu den einzelnen Konten bieten sich auch beispielhafte Darstellungen von typischen Geschäftsvorfällen der Gemeinde an. Insgesamt gesehen kann mithilfe des Kontierungshandbuchs eine Vereinheitlichung der Buchführungssystematik in der gesamten gemeindlichen Verwaltung gesichert und eine möglichst fehlerfreie Erfassung, Bearbeitung und Buchung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle erreicht werden.

### 7.3.4 Örtlicher Kontenplan und finanzstatistische Anforderungen

Die neue Steuerung der Gemeinde sowie der NKF-Kontenrahmen lassen zu, dass bei der Festlegung der örtlichen Konten für die gemeindliche Haushaltswirtschaft auch die Anforderungen der Finanzstatistik einbezogen werden können. Die Gemeinde ist jedoch nicht verpflichtet, ihre Konten entsprechend der vierstelligen Erhebungsmerkmale der Finanzstatistik einzurichten. Die finanzstatistischen Meldepflichten sind vielmehr unabhängig von der örtlichen Festlegung der gemeindlichen Buchungskonten zu erfüllen. Sie sind deshalb grundsätzlich dem Berichtswesen der Gemeinde zuzurechnen, das in diesem Fall auf einen externen Adressaten ausgerichtet ist.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Es gilt unter diesen Aspekten, dass die Gemeinde die Richtigkeit der haushaltswirtschaftlichen Daten gewährleisten muss. Sie muss daher umfassend dafür Sorge tragen, dass die örtlichen Buchungen haushaltswirtschaftlich nach den sachlich erforderlichen Abgrenzungen der Ertrags- und Aufwandsarten und den Einzahlungs- und Auszahlungsarten unter Beachtung der Produktorientierung erfolgen. In Abwägung mit der eigenständigen Finanzverantwortung der Gemeinde bedarf es dafür aber keiner besonderen haushaltsrechtlichen Vorgabe von örtlichen Sach- und Produktkonten. Für die Gemeinde könnte es sich ggf. anbieten, unter Einbeziehung ihrer örtlichen Aufgaben und der Meldepflichten für die Finanzstatistik die Konten in ihrem Buchungssystem unter Berücksichtigung der festgelegten finanzstatistischen Erhebungsmerkmale einzurichten. Sie hätte dann die Möglichkeit, die notwendigen Daten für die Finanzstatistiken unmittelbar aus ihrem gemeindlichen Buchungssystem heraus bereitstellen zu können. Diese Vorgehensweise ist deshalb möglich, weil die Erhebungsmerkmale der Finanzstatistik aus dem haushaltsrechtlichen Kontenrahmen entwickelt wurden.

Von der Finanzstatistik werden der NKF-Kontenrahmen und der NKF-Produktrahmen dazu genutzt, die notwendigen finanzstatistischen Erhebungsmerkmale konkret zu bestimmen. Es werden gegenüber dem haushaltsrechtlichen Kontenrahmen nur andere Begrifflichkeiten durch die Finanzstatistik verwendet. Um die Ebene der finanzstatistisch benötigten Erhebungsmerkmale (mindestens vierstellig) zu erreichen, werden nach dem gleichen Gliederungssystem wie im NKF-Kontenrahmen die einstelligen Finanzbereiche in Finanzgruppen (zweistellig) und Finanzarten (dreistellig) untergliedert. Die Festlegung der Erhebungsmerkmale auf der vierten Ebene ist identisch mit der Bildung von örtlichen Buchungskonten im haushaltsrechtlichen NKF-Kontenrahmen. Die finanzstatistischen Erfordernisse führen jedoch nicht zur Verpflichtung der Gemeinden, entsprechend der finanzstatistischen Erhebungsmerkmale auch ihre Buchungskonten einzurichten oder für die Finanzstatistik besondere Konten in ihrem Buchführungssystem vorzuhalten, um die gesetzlichen Meldepflichten zu erfüllen.

Diese Pflichten sind dem Berichtswesen der Gemeinde zuzuordnen und stellen daher Auswertungsvorgaben und keine Buchungsvorgaben dar. Die bundesweite Finanzstatistik erfordert dabei vielfach, anders als das örtliche Buchungsgeschehen der Gemeinde, eine über die vierstelligen Buchungsmerkmale bzw. Konten hinausgehende Differenzierung. Sofern die Gemeinde ihr Buchungssystem in vollem Umfang auf die finanzstatistischen Anforderungen ausrichten möchte, muss sie ihre Buchungen regelmäßig auf sechsstelligen Unterkonten vornehmen. Bei der Ausgestaltung des örtlichen Buchungsgeschehens sind daher von der Gemeinde die unterschiedlichen Anforderungen und Wünsche sowie die Transparenz und die Informationserfordernisse gegeneinander abzuwägen.

### **7.3.5 Örtlicher Kontenplan und Gesamtabschluss**

Bei der Ausgestaltung des örtlichen Buchungsgeschehens sollte die Gemeinde auch die Erfordernisse für den gemeindlichen Gesamtabschluss ausreichend berücksichtigen, um die örtliche Tätigkeit auf die erforderlichen Aufstellungsarbeiten zu beschränken. Dazu gehört, bereits im Vorfeld bzw. im gemeindlichen Jahresabschluss und im Buchungssystem sachgerechte Differenzierungen festzulegen und entsprechende Auswertungsmöglichkeiten einzurichten. Dabei sind die unterschiedlichen Anforderungen und Wünsche sowie die Transparenz und die Informationserfordernisse gegeneinander abzuwägen. Es sollte auch geprüft werden, ob sich auch eine Differenzierung nach den Adressaten der Leistungsbeziehungen anbietet. Im örtlichen Buchungssystem kann unterhalb der bilanziell anzusetzenden Forderungsarten eine Auswertungsmöglichkeiten nach Schuldnern eingerichtet werden. Es ist auch möglich, diese Ebene in Unterkonten zu differenzieren, wie es für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses sachlich geboten ist. Dabei ist zu berücksichtigen, dass im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses auch eine Aufwands- und Ertragskonsolidierung der Gemeinde durch die Gemeinde als Muttereinheit vorzunehmen ist (vgl. § 50 GemHVO NRW i.V.m. § 305 HGB).



**§ 28**  
**Inventur, Inventar**

(1) <sup>1</sup>In der Inventur zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres sind die im wirtschaftlichen Eigentum stehenden Vermögensgegenstände, die Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur vollständig aufzunehmen. <sup>2</sup>Dabei ist der Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben (Inventar). <sup>3</sup>Die Vermögensgegenstände sind mindestens alle fünf Jahre durch eine körperliche Inventur aufzunehmen.

(2) Forderungen und Verbindlichkeiten sind gesondert zu erfassen.

(3) Das Verfahren und die Ergebnisse der Inventur sind so zu dokumentieren, dass diese für sachverständige Dritte nachvollziehbar sind.

(4) <sup>1</sup>Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister regelt das Nähere über die Durchführung der Inventur. <sup>2</sup>Die örtlichen Vorschriften müssen mindestens Bestimmungen in Ausführung der Absätze 1 bis 3 und der §§ 29 und 58 enthalten. <sup>3</sup>§ 31 Abs. 1 Satz 2 findet entsprechende Anwendung.

**Erläuterungen zu § 28:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Inhalte und Zwecke der Vorschrift**

Das Inventar der Gemeinde bildet eine Grundlage für die gemeindliche Bilanz im jährlich zu erstellenden Jahresabschluss der Gemeinde. Dem gemeindlichen Inventar kommt sowohl eine Ordnungsfunktion als auch eine Wertmittlungsfunktion zu. Deshalb ist für den laufenden Geschäftsbetrieb der Gemeinde bestimmt worden, dass für den Schluss eines jeden Haushaltsjahres die Gemeinde ihre Vermögensgegenstände und Schulden genau zu verzeichnen und dabei den jeweiligen Wert anzugeben hat (Inventar). Die gemeindliche Inventur und das Aufstellen des Inventars der Gemeinde erfordern ein aufeinander abgestimmtes Zusammenwirken aller daran Beteiligten. Ein Inventar stellt zudem das Bindeglied zwischen den in der Inventur erfassten Vermögensgegenständen und den Schulden für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz dar (vgl. Abbildung).

<b>Der Zusammenhang von Inventar und Bilanz</b>	
<b>INVENTARZWECKE</b>	<b>BILANZZWECKE</b>
Mengen- und Wertangaben zum gemeindlichen Vermögen und Schulden	Wertangaben über gemeindliches Vermögen und Schulden
Vermögensgegenstände Werden nach ihren Arten erfasst	Vermögensgegenstände werden bei Bedeutung nach Arten angesetzt
Schulden Werden nach ihren Arten erfasst	Schulden werden bei Bedeutung nach Arten angesetzt
Darstellung i.d.R. in Staffelform	Darstellung in Kontoform

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 28 GemHVO NRW**

<b>Der Zusammenhang von Inventar und Bilanz</b>	
<b>INVENTARZWECKE</b>	<b>BILANZZWECKE</b>
Interne Verwaltungsunterlage	Information für die Öffentlichkeit
Nicht für Analysen vorgesehen	Geeignet für Bilanzanalysen

*Abbildung 433 „Der Zusammenhang von Inventar und Bilanz“*

In diesem Zusammenhang stellt die Inventur als Bestandsaufnahme eine lückenlose, mengen- und wertmäßige Erfassung des Vermögens und der Schulden einer Gemeinde zu einem bestimmten Stichtag durch eine Inaugenscheinnahme in Form von Messen, Wiegen usw. dar. Ihr kommt dabei eine Kontrollfunktion zu, denn durch die Inventur soll auch sichergestellt werden, dass die Buchführung hinsichtlich der Bestandsführung richtig und ordnungsmäßig ist. Mit der gemeindlichen Inventur wird daher festgestellt, ob die Buchbestände („Soll-Bestand“) mit den Ist-Beständen übereinstimmen.

Die Gemeinde kann dabei verschiedene Inventurformen miteinander verknüpfen, denn es ist anders als bei der gemeindlichen Bilanzierung zulässig, in aufeinanderfolgenden Haushaltsjahren unterschiedliche Inventurformen zur Anwendung kommen zu lassen. Die Vorschrift zur gemeindlichen Inventur baut auf der Regelung des § 91 GO NRW „Inventur, Inventar und Vermögensbewertung“ auf und konkretisiert dabei auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur. Das nachfolgende Schema soll deshalb den Zusammenhang zwischen der Bilanz, dem Inventar und der Inventur der Gemeinde verdeutlichen (vgl. Abbildung).

<b>Die Grundsätze für Inventur, Inventar und Bilanz</b>				
<b>INVENTUR</b>		<b>INVENTAR</b>		<b>BILANZ</b>
<b>Bestandsaufnahme</b>		<b>Bestandsverzeichnis</b>		<b>Vermögensstatus</b>
1. Lückenlose 2. mengen- und wertmäßige 3. Erfassung der Vermögensgegenstände und Schulden 4. zu einem bestimmten Zeitpunkt 5. durch Inaugenscheinnahme (messen, zählen usw.)	<b>Ergebnis der Inventur geht ein ins Inventar</b>	1. Mengen- und wertmäßige 2. Einzeldarstellung der Vermögensgegenstände und Schulden 3. in einer geordneten Zusammenstellung 4. zu einem bestimmten Zeitpunkt	<b>Überleitung aus dem Inventar in die Bilanz</b>	1. Wertmäßige Darstellung 2. mit betragsmäßiger Zusammenfassung gleichartiger Posten 3. als Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden und Eigenkapital 4. zu einem Stichtag 5. unter Fortschreibung der Werte aus laufenden Aufzeichnungen

*Abbildung 434 „Die Grundsätze für Inventur, Inventar und Bilanz“*

Es ist ein wichtiges Ziel der gesamten Überprüfung des gemeindlichen Vermögens und der Schulden, dass die gemeindliche Bilanz nur überprüfte Ist-Bestände enthält. Wird von der Gemeinde keine Inventur nach den einschlägigen Vorschriften in diesem Sinne durchgeführt, ist die Ordnungsmäßigkeit der gemeindlichen Buchführung als nicht mehr gewährleistet anzusehen. Außerdem bestehen für die Gemeinde neben der stichtagsbezogenen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 28 GemHVO NRW**

Inventur zum jährlichen Abschlussstichtag noch weitere Aufzeichnungspflichten, z. B. die Tagesabstimmungen bei den Finanzmittelkonten der Gemeinde (vgl. § 30 Absatz 4 GemHVO NRW).

**2. Die Inventurformen**

**2.1 Die zeitlichen Inventurformen**

Die Vorschrift sieht eine jährliche vollständige Erfassung der im wirtschaftlichen Eigentum der Gemeinde stehenden Vermögensgegenstände, der Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten, aber auch der Forderungen und Verbindlichkeiten bezogen auf den gemeindlichen Abschlussstichtag als Inventurstichtag vor. Dazu ist z. B. zu beachten, dass die gemeindlichen Vermögensgegenstände mindestens alle drei Jahre durch eine körperliche Inventur aufzunehmen sind. Vor diesem Hintergrund bestehen für die Gemeinde verschiedene Formen für die zeitliche Durchführung ihrer Inventur (vgl. Abbildung).

<b>Die zeitlichen Inventurformen</b>	
<b>Stichtagsinventur</b>	Die Inventur wird in der Regel in Form der körperlichen Bestandsaufnahme und höchstens zehn Tage vor oder nach dem Abschlussstichtag durchgeführt. Sie erfordert je nach dem Tag ihrer tatsächlichen Durchführung entweder eine Wertfortschreibung oder Wertrückrechnung bezogen auf den gemeindlichen Abschlussstichtag.
<b>Vor- und nachverlegte Stichtagsinventur</b>	Die Inventur wird in der Regel in Form der körperlichen Bestandsaufnahme innerhalb der letzten drei Monate vor oder innerhalb der ersten beiden Monate nach dem Abschlussstichtag durchgeführt. Sie erfordert je nach dem Tag ihrer tatsächlichen Durchführung entweder eine Wertfortschreibung oder eine Wertrückrechnung bezogen auf den gemeindlichen Abschlussstichtag.
<b>Permanente Inventur</b>	Der Buchbestand bei der Gemeinde wird regelmäßig durch eine körperliche Bestandsaufnahme während des gesamten Jahres überprüft und der Buchbestand zum Abschlussstichtag in den Jahresabschluss der Gemeinde übernommen. Diese Form der Inventur erfordert eine ordnungsgemäße und zeitgerechte Buchführung durch die Gemeinde.

*Abbildung 435 „Die zeitlichen Inventurformen“*

**2.2 Die sachlichen Inventurformen**

Die Vorschrift sieht eine jährliche vollständige Erfassung der im wirtschaftlichen Eigentum der Gemeinde stehenden Vermögensgegenstände, der Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten, aber auch der Forderungen und Verbindlichkeiten der Gemeinde vor. Für die sachliche Durchführung kommen dabei sowohl eine körperliche Inventur als auch eine Buch- und Beleginventur in Betracht (vgl. Abbildung).

<b>Die sachlichen Inventurformen</b>	
<b>Körperliche Inventur</b>	Die Bestandserfassung als mengenmäßige Erfassung der einzelnen körperlichen Vermögensgegenstände der Gemeinde. Sie erfolgt nach Arten und Wert der Vermögensge-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 28 GemHVO NRW**

	genstände durch Zählen, Messen und Wiegen (Stückzahl, Länge, Gewicht), in Einzelfällen ggf. auch durch Schätzen.
<b>Buch- und Beleginventur</b>	Die Bestanderfassung der nicht körperlichen Vermögensgegenstände und Schulden erfolgt anhand vorhandener Verzeichnisse (buchhalterische Unterlagen) über Bestand, Art, Menge und Wert der Vermögensgegenstände und Schulden der Gemeinde. Es muss gesichert sein, dass dadurch die tatsächlichen Verhältnisse zutreffend erfasst werden (vgl. § 29 Absatz 1 GemHVO NRW).

*Abbildung 436 „Die sachlichen Inventurformen“*

Bei diesen sachlichen Inventurformen kann die Gemeinde gleichzeitig auch von den Inventurvereinfachungen Gebrauch machen (vgl. § 29 GemHVO NRW). Von der Gemeinde ist in diesen Fällen zu prüfen, ob die örtlich jeweils vorgesehene Maßnahme zu mehr Wirtschaftlichkeit beiträgt als die normale Inventur und der Grundsatz der Vollständigkeit sowie der Grundsatz der Richtigkeit nicht unvertretbar beeinträchtigt werden.

## II. Erläuterungen im Einzelnen

### 1. Zu Absatz 1 (Verpflichtung zur Inventur):

#### 1.1 Zu Satz 1 (Erfassung der Vermögensgegenstände und Schulden):

##### 1.1.1 Die Inhalte der Inventur

Die Vorschrift, in der Inventur zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres die im wirtschaftlichen Eigentum stehenden Vermögensgegenstände, die Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur vollständig aufzunehmen, ist darauf abgestellt, dass die Gemeinde durch die Inventur einen Überblick über ihr gesamtes Vermögen erhält. Der jeweils aktuelle Wert der einzelnen gemeindlichen Vermögensgegenstände fließt dabei in die örtliche Erfassung ein. Für die vorhandenen geringwertigen Vermögensgegenstände, die einen Wert von 410 Euro nicht überschreiten, kann dabei auf die Erfassung verzichtet werden (vgl. § 29 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die Erfassung der gemeindlichen Vermögensgegenstände soll aber auch unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten erfolgen bzw. der Aufwand der Erfassung aller Vermögensgegenstände soll bei der Bestimmung des Inventurumfanges ausreichend Berücksichtigung finden. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI) bieten dafür eine Grundlage. Folgende Grundsätze gehören dazu (vgl. Abbildung).

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Vollständigkeit der Bestandsaufnahme</b>	Nach diesem Grundsatz muss als Ergebnis der Inventur ein Verzeichnis (Inventar) vorliegen, das sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden enthält. Bei der Erfassung sind daher die für die Bewertung relevanten Informationen mit zu erfassen.
<b>Grundsatz der Richtigkeit der Bestandsaufnahme</b>	Nach diesem Grundsatz sind bei allen zulässigen Inventurverfahren die Art und die Menge sowie der Wert der Vermögensgegenstände und der Schulden zweifelsfrei festzustellen. Dabei ist zu berücksichtigen, ob es sich um physisch erfassbare oder nicht physisch erfassbare Vermögensgegenstände handelt.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 28 GemHVO NRW**

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Einzelerfassung der Bestände</b>	Nach diesem Grundsatz sind die Vermögensgegenstände und die Schulden einzeln nach ihrer Art, nach ihrer Menge und ihrem Wert zu erfassen. Dabei sind eine Stichprobeninventur, die Festbewertung und die Gruppenbewertung zulässig.
<b>Grundsatz der Dokumentation und Nachprüfbarkeit</b>	Nach diesem Grundsatz ist die Durchführung der Inventur in einem Inventurrahmenplan zu dokumentieren. Die Ergebnisse der Inventur sind in Zähllisten nachzuweisen. Diese Unterlagen müssen für einen sachverständigen Dritten in einer angemessenen Zeit nachprüfbar sein.
<b>Grundsatz der Wirtschaftlichkeit</b>	Nach diesem Grundsatz muss der Aufwand, der im Rahmen der Durchführung der Inventur zu erwarten ist, in einem angemessenen Verhältnis zu den erwartenden Ergebnissen stehen. Zulässige Vereinfachungen bei der Inventur sind in die Beurteilung einzubeziehen.

*Abbildung 437 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur“*

Bei der Aufnahme des Vermögens und der Schulden der Gemeinde unterscheidet man die körperliche Inventur, die Beleginventur und die Buchinventur. Beim Vorhandensein von körperlichen Vermögensgegenständen erfordern die Grundsätze eine körperliche Bestandsfeststellung, bei der das Vorhandensein, die Art, die Menge und die Beschaffenheit durch tatsächliche Inaugenscheinnahme durch die aufnehmenden Personen überprüft und physisch aufgenommen wird. Nur durch eine sorgsame Inventur unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur können auch mögliche vorhandene Beschädigungen oder andere wertmindernde Verhältnisse festgestellt und eine Aussage über den Zustand und den Instandsetzungsbedarf der Vermögensgegenstände gemacht werden, sodass ein zutreffendes Inventar von der Gemeinde erstellt werden kann.

### 1.1.2 Der Inventurstichtag

Die Gemeinde muss zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres eine Inventur durchführen, denn nach der Vorschrift sind von ihr zu diesem Zeitpunkt die im wirtschaftlichen Eigentum stehenden Vermögensgegenstände, die Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur vollständig aufzunehmen. Diese Vorgaben bedingen grundsätzlich, dass die gemeindliche Inventur am Abschlussstichtag durchzuführen ist (Stichtagsinventur). Die direkte Stichtagsinventur wird noch als gegeben angenommen, wenn die Inventur an dem Tag vor oder an dem Tag nach dem Abschlussstichtag vorgenommen wird. Eine Stichtagsinventur kann aber auch noch in einem angemessenen und abgegrenzten Zeitraum zeitnah um den Abschlussstichtag herum durchgeführt werden. Es werden i.d.R. zehn Tage vor und nach dem Abschlussstichtag als angemessen angesehen.

Bei diesem Zeitkorridor sind die mengen- und wertmäßigen Veränderungen beim gemeindlichen Vermögen und den Schulden, die sich zwischen dem Aufnahmetag und dem Abschlussstichtag ergeben, entsprechend im Ergebnis der Inventur zu berücksichtigen, denn in das Inventar dürfen nur Bestände aufgenommen werden, die bei der Gemeinde am Abschlussstichtag tatsächlich vorhanden sind. Außerdem muss der ordnungsgemäße Ablauf des Inventurverfahrens gesichert und von einem dafür Verantwortlichen kontrolliert sowie die mengen- und wertmäßigen Veränderungen zutreffend dokumentiert werden.

### 1.1.3 Das Inventurverfahren

#### 1.1.3.1 Die Verfahrensarten

Das örtliche Inventurverfahren der Gemeinde ist davon abhängig, ob die Vermögensgegenstände der Gemeinde physisch erfassbar sind oder nicht. Der Aufwand für die Inventur (Form und Umfang der Inventurarbeiten) ist zudem von den vorhandenen örtlichen Grundlagen, z. B. von den vorhandenen Bestandverzeichnissen und Nachweisen der Gemeinde, abhängig. Die nachfolgend aufgezeigte Vorgehensweise (Quelle: NKF-Dokumentation 2003 S. 390) ist für die Gemeinde nicht verbindlich. Sie stellt lediglich ein mögliches praktisches Umsetzungsverfahren dar (vgl. Abbildung).

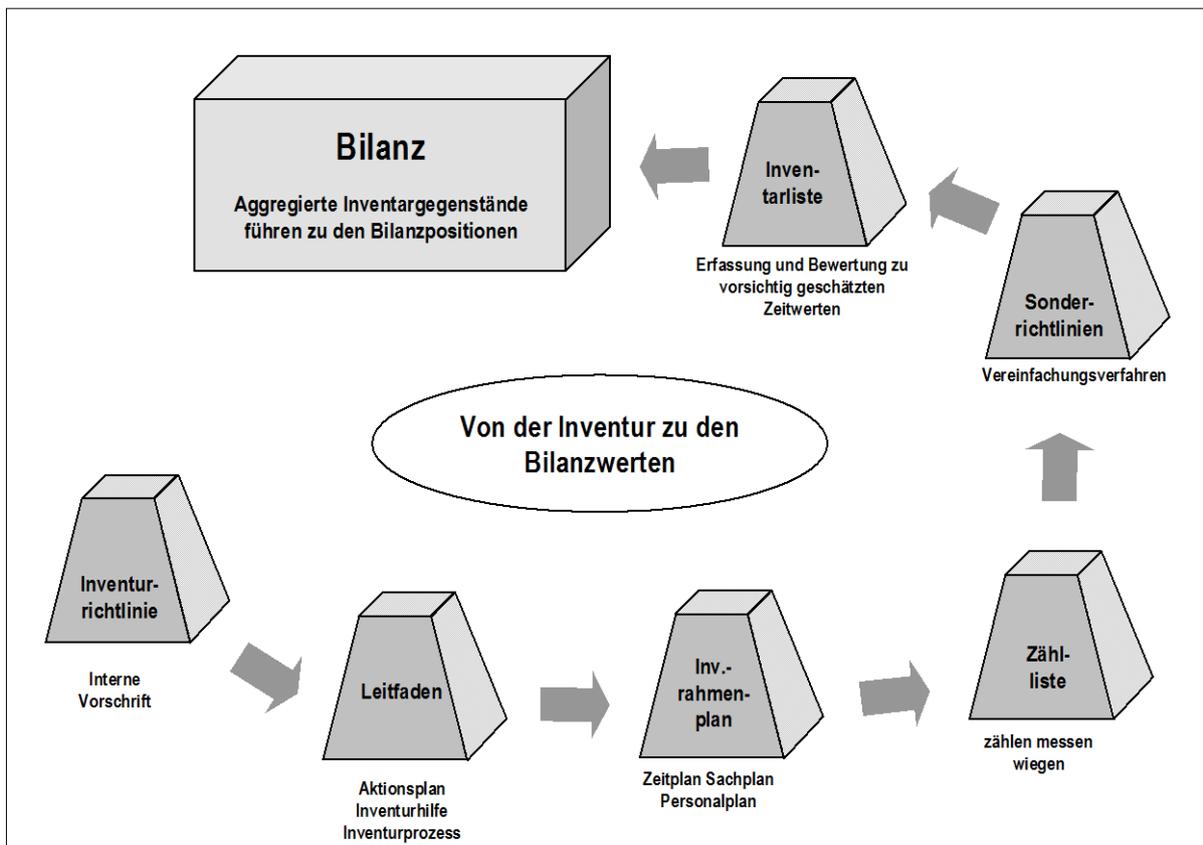


Abbildung 438 „Der Inventurablauf: Von der Richtlinie bis zu den Bilanzwerten“

Die Inventur muss neben dem Erfassen der Vermögensgegenstände (Bestandsprüfung) auch deren Inaugenscheinnahme beinhalten. Sie muss aber nicht zwingend immer in Form von Zählen und Messen, z.B. bei Gebäuden und Straßen, oder Wiegen, z. B. bei Vorräten, vorgenommen werden. Allerdings kann dieses Verfahren nur bei materiellen Vermögensgegenständen Anwendung finden, denn immaterielle Vermögensgegenstände, Forderungen, Bankguthaben und Verbindlichkeiten lassen sich nicht durch eine körperliche Inventur erfassen. Bei der gemeindlichen Inventur können die zulässigen Inventurvereinfachungsverfahren zur Anwendung kommen (vgl. § 29 GemHVO NRW).

Für das Inventurverfahren werden der Gemeinde die notwendigen Gestaltungsspielräume eröffnet, sowohl in der Form von Vereinfachungen als auch bei der zeitlichen Gestaltung der gemeindlichen Inventur. Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit ist dabei immer von der Gemeinde bei ihrer Festlegung der Durchführung der Inventur in die örtliche Entscheidung einzubeziehen. Durch eine sachgerechte örtliche Abwägung unter Beachtung der einschlägigen Vorgaben kann dann bei der Inventur eine Vielzahl von Verfahrensvereinfachungen angewandt werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 28 GemHVO NRW**

Die Gemeinde hat aber vorher eine Abwägung zwischen der Gesamtbedeutung und der Erheblichkeit der vorgesehenen Inventurvereinfachungen vorzunehmen.

**1.1.3.2 Die Verfahrensschritte**

**1.1.3.2.1 Die Inventurrahmenplanung**

Die Durchführung der Inventur erfolgt i.d.R. in den Schritten „Vorbereitung der Inventur“, Durchführung der Inventur“ und „Aufbereitung der Inventurergebnisse“. Die Vorbereitung der Inventur erfordert dabei eine Rahmenplanung, durch die der Umfang der gemeindlichen Inventur in sachlicher und zeitlicher Hinsicht abgegrenzt und die jeweiligen Verantwortlichkeiten festgelegt werden. Diese Planung beinhaltet dabei die Aufstellung eines Sachplans, eines Zeitplans und eines Personalplans. Das Schema zeigt die für die Inventur notwendigen Tätigkeiten schematisch auf (vgl. Abbildung).

<b>Die Durchführung der gemeindlichen Inventur</b>		
<b>Vorbereitung der Inventur</b>		
		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Überprüfung der Inventurrichtlinien</li> <li>- Aufstellung des Inventurrahmenplans</li> <li>- Ggf. Sonderrichtlinien erlassen</li> </ul>
	<b>Sachplan</b>	
		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Abgrenzung der Inventurbereiche</li> <li>- Festlegung der Inventurverfahren</li> <li>- Zuordnung der Inventurbereiche zu Bilanzposten</li> </ul>
	<b>Zeitplan</b>	
		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bestimmung des zeitlichen Ablaufs (Terminplanung)</li> <li>- Festlegung des Inventurstichtages</li> <li>- Festlegung der Erfassungstage</li> </ul>
	<b>Personalplan</b>	
		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Sicherstellung der Verfügbarkeit des Personals</li> <li>- Bildung von Aufnahmegruppen</li> <li>- Festlegung der Zuständigkeiten</li> <li>- Informationen über Inventurhilfen/Vereinfachungen</li> </ul>
<b>Durchführung der Inventur</b>		
		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Erfassung von Vermögen und Schulden</li> <li>- Zusammenführung der Zähllisten</li> </ul>
<b>Aufbereitung der Inventurergebnisse</b>		
		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kontrolle und Prüfung der Zähllisten</li> <li>- Übertragung in die Inventarlisten</li> <li>- Ermittlung der (vorläufigen) Bilanzwerte</li> <li>- Übernahme in die Buchungsunterlagen</li> </ul>

*Abbildung 439 „Die Durchführung der gemeindlichen Inventur“*

Durch die sachlichen Festlegungen sollen dabei Doppelerfassungen und Erfassungslücken durch die Gemeinde vermieden und eine zweckbezogene Erfassung erreicht werden.

#### **1.1.3.2.2 Der Sachplan**

Im Rahmen der Inventur sollen durch den Sachplan die Inventurgebiete, Inventurbereiche und Inventurfelder so festgelegt werden, dass eine exakte Abgrenzung gewährleistet ist. Durch die Festlegung müssen Doppelerfassungen und Erfassungslücken ausgeschlossen und möglichst eine zweckmäßige Erfassung der Vermögensgegenstände und Schulden gewährleistet sein. Der Aufbau des Sachplans könnte z. B. in Inventurgebiete, Inventurbereiche und Inventurfelder gegliedert sein. Die Abgrenzung innerhalb der Inventurbereiche kann nach örtlichen und sachlichen Kriterien erfolgen.

Die Gemeinde kann dabei Inventurfelder nach örtlichen Gesichtspunkten eingrenzen z. B. nach Gebäuden, Stockwerken, Räumen, Raumteilen, Stadtteilen, Straßen usw. Dafür können dann z.B. Raum- und Lagerverzeichnisse, Stadtpläne und Straßenverzeichnisse oder andere Materialien herangezogen werden. Die Festlegung der Inventurfelder nach solchen sachlichen Kriterien soll dabei sicherstellen, dass die Bestände den richtigen Bilanzposten, z. B. Grünflächen, Kindergärten, Brücken usw. zugeordnet werden. Bei der Einteilung der Inventurfelder steht die lückenlose und überschneidungsfreie Zuordnung im Vordergrund.

#### **1.1.3.2.3 Der Zeitplan**

Jährlich ist bezogen auf den Schluss des Haushaltsjahres (Abschlussstichtag) eine Inventur durchzuführen und ein Inventar aufzustellen. Im Zeitplan wird dazu unter Berücksichtigung der zulässigen Inventurformen der zeitliche Ablauf der gemeindlichen Inventur näher bestimmt. Die Vorbereitungen, die Durchführung und die Aufbereitung der Inventurdaten werden dabei in den zeitlichen Ablauf eingeordnet. Grundsätzlich sollen auf den Abschlussstichtag bezogene „Stichtagsinventuren“ durchgeführt werden. Die Stichtagsinventur (Inventur am Bilanzstichtag) muss dabei nicht an einem Tag (31. Dezember) durchgeführt werden. Sie muss aber zeitnah - maximal 10 Tage vor oder 10 Tage nach dem Bilanzstichtag – erfolgen. Mögliche Bestandsveränderungen zwischen dem Inventurstichtag und dem Bilanzstichtag sind deshalb zu berücksichtigen.

Eine vor- oder nachverlegte Stichtagsinventur ist innerhalb der letzten drei Monate vor oder innerhalb der ersten zwei Monate nach dem Bilanzstichtag durchzuführen. Das am Inventurstichtag zu erstellende Inventar muss wertmäßig auf den Bilanzstichtag fortgeschrieben bzw. zurückgerechnet werden. Hierbei sollte besonders darauf geachtet werden, dass keine Doppelzählungen erfolgen. Ferner sind Verschiebungen von Vermögensgegenständen zwischen abgegrenzten Inventurbereichen während dieser Zeit genau nachzuhalten. Die permanente Inventur erfolgt während des Haushaltsjahres und erfordert von der Gemeinde eine mengenmäßige Bestandsfortschreibung zum Bilanzstichtag.

#### **1.1.3.2.4 Der Personalplan**

Im Personalplan wird die personelle Verantwortung für die Vorbereitung, Durchführung und Aufbereitung der Inventur geregelt. Dabei liegt die Verantwortung für die Koordination und Durchführung der Inventur bei i.d.R. der vorab zu bestimmenden zentralen Inventurleitung. Die Verantwortlichkeiten für die Koordination der Erfassungsmaßnahmen sind dabei näher festzulegen. Dazu gehört die Entscheidung, ob z. B. eine zentrale Inventurleitung eingerichtet wird. Im Personalplan wird auch die Zusammensetzung der Aufnahmegruppen geregelt. Eine Aufnahmegruppe sollte aus mindestens zwei Personen, einem Ansager und einem Aufschreiber (4-Augen-Prinzip), bestehen.

Die Kontrolle kann durch die Aufnahmeleitung erfolgen, es kann aber auch eine dritte Person, die Kontrollperson, benannt und in die Aufnahmegruppe integriert werden. Darüber hinaus wird im Personalplan geregelt, wer die Zähllisten in die Inventarlisten überträgt und die vorläufigen Bilanzwerte ermittelt. In diesem Zusammenhang ist die Aufnahmeleitung für die ordnungsmäßige Durchführung der Inventur verantwortlich. Ihr obliegt die Koordinati-

on und die Überwachung der Inventur. Die Aufnahmegruppen für die einzelnen Inventurfelder werden daher von der Aufnahmeleitung bestimmt.

#### **1.1.3.2.5 Die Sonderrichtlinien**

Im Zuge einer Inventur sollte auch eine Entscheidung darüber getroffen werden, inwieweit Sonderrichtlinien für bestimmte Inventurfelder zu erstellen sind. Sie sollen immer dann erstellt werden, wenn vor Ort besondere Regelungen über die allgemeinen Inventurrichtlinien hinaus und unter Berücksichtigung der späteren Bilanzierung zu treffen sind. So sind z. B. örtliche Sonderrichtlinien sachgerecht, wenn in einzelnen Bereichen der gemeindlichen Verwaltung spezielle Inventurverfahren und -systeme Anwendung finden sollen, z. B. für die Bestandsaufnahme von Medienbeständen in Bibliotheken. Die örtlichen Sonderrichtlinien sind dabei in die Inventurrahmenplanung einzubinden.

#### **1.1.3.3 Die körperliche Inventur**

Bei der Inventur der Gemeinde soll grundsätzlich eine körperliche Inventur für alle physisch erfassbaren Vermögensgegenstände erfolgen, d. h. diese Vermögensgegenstände sind in Augenschein zu nehmen und in Zähllisten zu erfassen. Die Inaugenscheinnahme ist erforderlich, damit nur die Vermögensgegenstände, die tatsächlich bei der Gemeinde vorhanden sind, in das gemeindliche Inventar aufgenommen werden. Bei einer solchen Inventur kann z. B. auch eine Aussage über den Zustand und den Instandsetzungsbedarf von Vermögensgegenständen gemacht werden, weil mögliche vorhandene Beschädigungen oder andere wertmindernde Verhältnisse erkennbar sind. Diese Informationen über gemeindliche Vermögensgegenstände sind grundsätzlich nur mit einer körperlichen Bestandsaufnahme erreichbar.

In den Fällen, in denen die Inaugenscheinnahme auch unter fachtechnischen und wirtschaftlichen Gesichtspunkten erfolgt, kann aus haushaltswirtschaftlicher Sicht vielfach auf das Messen und Wiegen oder Ähnliches verzichtet werden. Dadurch kann sich eine besondere Form einer Inventur herausbilden, die systematisch zwischen einer handelsrechtlichen körperlichen Inventur und einer Beleginventur einzuordnen wäre. Diese besondere Art der gemeindlichen Inventur steht mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Inventur (GoI) in Einklang und wird als eine Kombination zwischen den Grundformen der Inventurverfahren durchgeführt.

#### **1.1.4 Die Anwendung wichtiger Begriffe**

##### **1.1.4.1 Der Begriff „Vermögensgegenstand“**

Das Haushaltsrecht für Gemeinden orientiert sich bei der Auslegung des Begriffs „Vermögensgegenstand“, für den es keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt, an der kaufmännischen Auslegung (vgl. § 33 GemHVO NRW). So wird im allgemeinen Wirtschaftsleben ein Wirtschaftsgut dadurch als Vermögensgegenstand charakterisiert, das mit ihm ein wirtschaftlicher Wert vorliegt, das Wirtschaftsgut selbstständig nutzungsfähig und bewertbar ist. Diese Kriterien ermöglichen grundsätzlich, Wirtschaftsgüter sowohl als Sachgesamtheit wie auch in ihren technischen Einzelteilen zu bewerten und zu bilanzieren.

##### **1.1.4.2 Der Begriff „Schulden“**

Bei der Auslegung des Begriffs „Schuldenlage“ orientiert sich das Haushaltsrecht für Gemeinden ebenso wie beim Begriff „Vermögenslage“, für die es keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt, an der kaufmännischen Auslegung. Es ist dabei zu berücksichtigen, dass im allgemeinen Wirtschaftsleben,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 28 GemHVO NRW**

ausgehend von der Bilanz der Begriff „Schuldenlage“ dadurch abgegrenzt wird, dass ausgehend von der Passivseite der gemeindlichen Bilanz nicht das Eigenkapital und die Sonderposten sowie die passive Rechnungsabgrenzung dazu zu zählen sind. Die auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz angesetzten gemeindlichen Verpflichtungen und Verbindlichkeiten dienen dazu, dass die Bilanz damit ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Schuldenlage der Gemeinde vermitteln kann.

**1.1.4.3 Der Begriff „Rechnungsabgrenzungsposten“**

In der Bilanz sind immer dann Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen, wenn nach dem Grundsatz der Abgrenzung nach Sache und Zeit die Ausgaben oder Einnahmen im abgelaufenen Haushaltsjahr erfolgt sind, die Aufwendungen oder Erträge jedoch erst späteren Haushaltsjahren zuzurechnen und die Beträge nicht geringfügig sind (vgl. § 42 GemHVO NRW). Allgemein liegen den Rechnungsabgrenzungsposten gemeindliche Geschäftsvorfälle oder Verträge zugrunde, bei denen Leistung und Gegenleistung von zeitbezogener Natur sind, jedoch in zeitlicher Hinsicht auseinanderfallen. Um Rechnungsabgrenzungsposten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, muss die betreffende Zeit kalendernmäßig bestimmbar, d. h. die Dauer muss berechenbar sein und sich aus dem jeweils vorliegenden Sachverhalt ergeben. Nur für derartige transitorische Vorgänge dürfen, wenn die Voraussetzungen dafür vorliegen, von der Gemeinde Rechnungsabgrenzungsposten gebildet werden.

**1.2 Zu Satz 2 (Aufstellung des Inventars):**

**1.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Das Inventar ist das gemeindliche Verzeichnis, das Auskunft über das Ergebnis der gemeindlichen Inventur nach Art, Menge und Wert gibt. Das Inventar ist als Bestandsverzeichnis daher zeitnah zum Abschlussstichtag 31. Dezember aufzustellen. Es bildet die Grundlage für die aufzustellende Bilanz und den Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss. Die Vorschrift enthält daher die Vorgabe für die Gemeinde, den Wert der einzelnen in der Inventur zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres erfassten Vermögensgegenstände und Schulden in einem Bestandsverzeichnis (Inventar) anzugeben. Diese Vorgabe dient der zutreffenden Darstellung der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde im Jahresabschluss. Die gemeindliche Pflicht zur vollständigen Erfassung der in ihrem wirtschaftlichen Eigentum stehenden Vermögensgegenstände und Schulden umfasst daher auch die Aufnahme bereits abgeschriebener oder nicht werthaltiger Vermögensgegenstände, die von der Gemeinde noch genutzt werden, in Form eines Merkpostens (Erinnerungswert) in das Inventar.

**1.2.2 Die Bewertung von Vermögen und Schulden**

Nach Prüfung und Kontrolle der Zähllisten und der Übertragung in die Inventarliste sind durch die Bewertung der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden die vorläufigen Bilanzwerte unter Beachtung der Bilanzierungsgrundsätze zu ermitteln. Dabei müssen bis zur endgültigen Erstellung des Jahresabschlusses alle bewertungsrelevanten Informationen Berücksichtigung finden. Zu prüfen ist daher, ob ein Ansatz in der gemeindlichen Bilanz unter Berücksichtigung folgender Wertgrößen zu bilden ist (vgl. Abbildung).

<b>Die Wertbegriffe für die gemeindliche Bilanzierung</b>	
<b>Bezeichnung</b>	<b>Vorschrift</b>
<b>Anschaffungskosten</b>	§ 91 GO NRW, § 33 GemHVO NRW

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 28 GemHVO NRW**

<b>Die Wertbegriffe für die gemeindliche Bilanzierung</b>	
<b>Bezeichnung</b>	<b>Vorschrift</b>
<b>Barwert</b>	§ 91 GO NRW, § 36 Absatz 1 GO NRW
<b>Beizulegender Wert</b>	§ 35 Absatz 5 und 7 GemHVO NRW
<b>Gewogener Durchschnittswert</b>	§ 34 Absatz 3 GemHVO NRW
<b>Herstellungskosten</b>	§ 91 GO NRW, § 33 GemHVO NRW
<b>Rückzahlungsbetrag</b>	§ 91 Absatz 2 GO NRW

*Abbildung 440 „Die Wertbegriffe für die gemeindliche Bilanzierung“*

Nach der jeweiligen Entscheidung, ob ein gemeindlicher Vermögensgegenstand und eine Verbindlichkeit zu bilanzieren sind, muss die Frage geklärt werden, mit welchem Wert diese in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind. Zu beachten ist dabei, dass nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften unterschiedliche Wertbegriffe zur Anwendung kommen können. Bei der Wertbildung sind zudem die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung (GoBi), zu denen auch die Grundsätze für die Bilanzgliederung gehören, zu beachten (vgl. z.B. §§ 41 bis 43 GemHVO NRW).

### **1.2.3 Die Aufstellung der Verzeichnisse**

Die Vorschrift enthält aber keine Formvorgaben über das Inventar, jedoch sollten die Vermögensgegenstände und die Schulden der Gemeinde immer getrennt voneinander in eigenständigen Verzeichnissen aufgeführt werden. Die Beachtung der GoB bei der Aufstellung dieser Verzeichnisse verlangen Klarheit, Übersichtlichkeit und Nachvollziehbarkeit in der Darstellung, sodass die Gliederung des Inventars diesen Anforderungen entsprechen muss. Wegen der aus dem Inventar vorzunehmenden Überleitung in die Bilanz bietet sich für die Verzeichnisse des Inventars eine Gliederung entsprechend den Gesichtspunkten zur Aufstellung der gemeindlichen Bilanz an (vgl. § 41 GemHVO NRW).

Die Vermögensgegenstände der Gemeinde sind deshalb im Rahmen des Anlage- und Umlaufvermögens nach ihrer Liquidität zu gliedern und die Schulden als gemeindliche Verpflichtungen nach ihrer Fälligkeit. Außerdem ist das Inventar mit Ort und Datum zu versehen und vom zuständigen Verantwortlichen für die gemeindliche Inventur eigenhändig zu unterzeichnen. Ebenso müssen die ggf. für Teilgebiete der Inventur bestellten Verantwortlichen die entsprechenden Teile des Inventars unterzeichnen.

### **1.3 Zu Satz 3 (Regelmäßig wiederkehrende Bestandskontrolle):**

#### **1.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Vorschrift verlangt, dass die Vermögensgegenstände mindestens alle fünf Jahre durch eine körperliche Inventur aufzunehmen sind. Eine ordnungsmäßige Buchführung der Gemeinde ermöglicht zwar grundsätzlich eine zutreffende Fortführung des Bestandes an Vermögensgegenständen und eine Fortschreibung der Werte der einzelnen Vermögensgegenstände, jedoch bedarf es bei der Gemeinde darüber einer regelmäßigen Kontrolle. Mit einer solchen Bestandskontrolle soll festgestellt werden, ob sich die in der Finanzbuchhaltung erfassten gemeindlichen Vermögensgegenstände noch tatsächlich im Bestand der Gemeinde befinden. Es muss dabei auch deren

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 28 GemHVO NRW**

Zustand festgestellt werden, damit sichergestellt ist, dass die fortgeführten Buchwerte noch den tatsächlichen Verhältnissen der genutzten gemeindlichen Vermögensgegenstände entsprechen.

Ein alleiniger Blick in die Buchungsunterlagen und eine Erfassung daraus im Rahmen jeder jährlichen Inventur zum Abschlussstichtag kann auch bei der Gemeinde nicht die notwendige Sicherheit bieten, damit der gemeindliche Jahresabschluss die ihm obliegenden Aufgaben zutreffend erfüllt. Die haushaltsrechtliche Regelung bedeutet daher kein Misstrauen gegenüber den betreffenden Beschäftigten der Gemeinde. Die pflichtige Überprüfung der Beleglage soll vielmehr das Gegenteil bewirken. Die nach der Vorschrift in regelmäßigen Abständen durchzuführende körperliche Inventur soll gewährleisten, dass die Fortschreibung der Ergebnisse aus den durchgeführten Buchinventuren bestätigt wird.

Die verpflichtende regelmäßige Überprüfung des Bestandes an Vermögensgegenständen durch eine körperliche Inventur trägt daher auch zur Sicherstellung der Aufgabenerfüllung der Gemeinde bei, da erst durch die tatsächliche Inaugenscheinnahme der einzelnen Vermögensgegenstände ein Bild über den realen Zustand eines jeden Vermögensgegenstandes entsteht. Erst dadurch kann auch die Tauglichkeit bzw. Nutzbarkeit für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sachgerecht beurteilt werden. Bei den folgenden Inventuren kann dann ein ordnungsmäßiger Nachweis des vorhandenen Vermögens wieder für mehrere Jahre aus den Buchungsunterlagen der Gemeinde erbracht werden. Die unterschiedlichen Anforderungen an die Erfassung und den Nachweis der Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und des Umlaufvermögens nach den GoB stehen einer regelmäßigen wiederkehrenden Überprüfung in Form der körperlichen Bestandsaufnahme dabei nicht entgegen.

### **1.3.2 Die Bestandskontrolle als körperliche Inventur**

#### **1.3.2.1 Die inventurmäßige Ausgangslage**

Die ordnungsgemäße Verwaltung des gemeindlichen Vermögens erfordert eine sachgerechte Erfassung der Vermögensgegenstände sowie die Pflege der erhobenen Daten für die Aufstellung des Jahresabschlusses. Diese Vorgabe setzt voraus, dass für die betreffenden Vermögensgegenstände eine Anlagenkartei oder eine Anlagenbuchhaltung geführt wird, in denen der Bestand, die Zu- und Abgänge sowie die Abschreibungen ordnungsgemäß und zeitnah erfasst werden. Am Inventurstichtag kann dann der buchmäßige Endbestand anhand der Anlagenbuchhaltung ermittelt und in die Inventarlisten übernommen werden (vgl. § 29 Absatz 1 GemHVO NRW). Eine solche Handhabung sollte wegen ihrer Bedeutung für die gemeindlichen Vermögensverhältnisse unter Beteiligung der fachlich Verantwortlichen erfolgen.

In den Fällen, dass die Gemeinde anhand vorhandener Verzeichnisse über Bestand, Art, Menge und Wert eine Buch- und Beleginventur über ihre Vermögensgegenständen über mehrere Haushaltsjahre durchführt, bedarf es gleichwohl einer Kontrolle durch eine regelmäßige Inaugenscheinnahme der gemeindlichen Vermögensgegenstände. Durch diese Kontrolle wird die ordnungsmäßige Erfassung und Nachvollziehbarkeit des Bestandes an gemeindlichen Vermögensgegenständen durch eine Anlagenkartei oder eine Anlagenbuchhaltung grundsätzlich nicht infrage gestellt. Die Gemeinde kann daher bei der Durchführung der Bestandskontrolle alle drei Jahre in Abhängigkeit von den örtlichen Verhältnissen auch die bei einer üblichen Inventur zulässigen Inventurvereinfachungen nutzen (vgl. § 29 Absatz 2 und 3 GemHVO NRW). Ebenso soll bei einer Bestandskontrolle auch der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit ausreichend Beachtung finden.

#### **1.3.2.2 Die Vornahme der Bestandskontrolle**

Bei einer körperlichen Inventur sind die bei der Gemeinde materiell vorhandenen Vermögensgegenstände in Augenschein zu nehmen und in Zähllisten zu erfassen. Die Erfassung der Mengen ist durch Zählen, Messen oder Wiegen vorzunehmen. Bei der Inaugenscheinnahme sind daher auch Beschädigungen und Mängel bzw. Qualität

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 28 GemHVO NRW**

und Zustand festzuhalten sowie eine Einschätzung der weiteren Nutzbarkeit vorzunehmen. Sofern ggf. eine Veräußerung in Betracht gezogen wird, sollten auch die Feststellung einer Verwertbarkeit und ihre voraussichtliche Größenordnung dazugehören. Der Aufnehmende sollte daher eine ausreichende Sachkunde über die Arten der einzelnen gemeindlichen Vermögensgegenstände besitzen.

In diesem Rahmen sind die Vermögensgegenstände der Gemeinde, die als Sachgesamtheit in der gemeindlichen Bilanz angesetzt sind, z. B. Straßen, Maschinen, auch als Sachgesamtheit im Rahmen der gemeindlichen Inventur zu erfassen. Zu jeder Zeit muss es dabei einem sachverständigen Dritten möglich sein, den Zählvorgang und die Eintragungen in den Zähllisten nachzuvollziehen. Auf die grundsätzliche Inaugenscheinnahme darf aber im Rahmen der regelmäßigen Überprüfung, insbesondere auch aus Gründen der Bewertung, z. B. Feststellung des Instandhaltungsbedarfs zur Abwertung von gemeindlichen Vermögensgegenständen oder zur ggf. erforderlichen Rückstellungsbildung, nicht verzichtet werden.

Die Bestandskontrolle kann daher nicht als Kontrolle ohne Inaugenscheinnahme in Betracht kommen. Im zeitlichen Zusammenhang mit dem Abschlussstichtag sowie den Kenntnissen und Unterlagen in den einzelnen Fachbereichen und dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit kann nur im örtlichen Einzelfall die tatsächliche Form dieser Überprüfung der gemeindlichen Bestände festgelegt werden. In welcher Form dabei die zulässigen Inventurvereinfachungen zur Anwendung kommen, ist ebenfalls örtlich zu bestimmen. In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, ob und welche sachlichen Veränderungen sich bei den erfassten gemeindlichen Vermögensgegenständen seit der letzten körperlichen Inventur ergeben haben und wie diese, z. B. in den Fachbereichen der gemeindlichen Verwaltung, nachgehalten und dokumentiert worden sind.

Eine ausreichende und auf dem aktuellen Stand befindliche Dokumentation kann daher eine geeignete Grundlage bieten, in ausgewählten Bereichen und bei einer großen Vielzahl von Vermögensgegenständen die Inaugenscheinnahme ggf. nur stichprobenartig vorzunehmen. Sofern sich herausstellt, dass die körperliche Inventur als wirtschaftlich nicht vertretbar angesehen werden muss, ist abzuwägen, ob die Bestände an Vermögensgegenständen ggf. teilweise in Abstimmung mit den fachlich betroffenen Bereichen der gemeindlichen Verwaltung unmittelbar aus vorhandenen Belegen entnommen werden können.

### **1.3.3 Die Festlegung des Kontrolltermins**

Nach der Vorschrift sind die gemeindlichen Vermögensgegenstände mindestens alle fünf Jahre durch eine körperliche Inventur aufzunehmen. Daraus folgt, dass zum Stichtag des betreffenden gemeindlichen Jahresabschlusses das nach den Unterlagen der Gemeinde ausgewiesene Vorhandensein von gemeindlichen Vermögensgegenständen durch eine Inaugenscheinnahme zu überprüfen ist. Der Gesetzgeber hat dafür keine besondere Festlegung über den Zeitraum der Bestandskontrolle bezogen auf den betreffenden Abschlussstichtag getroffen. Es muss aber einerseits eine Zuordnung auf einen Stichtag möglich sein. Andererseits muss eine ausreichende und geeignete Bestandskontrolle gewährleistet und umgesetzt werden. Ein zeitlicher Zusammenhang zum jeweiligen Abschlussstichtag muss daher sachgerecht bestehen.

Ausgehend von der erstmaligen Inventur der Gemeinde im Zusammenhang mit der Einführung des NKF und der Aufstellung der Eröffnungsbilanz der Gemeinde ist vor Ort über die zeitliche Dimension der Bestandskontrolle eigenverantwortlich von der Gemeinde zu entscheiden. Sie hat dabei zu prüfen, ob und in welchen Fällen ein über ein paar Tage um den Abschlussstichtag erweiterter Kontrollzeitraum in Betracht kommen kann. Ebenso ist ggf. auch eine unterjährige Inaugenscheinnahme des jeweils zuständigen Fachbereiches anzuerkennen, wenn dort Vermögensgegenstände genutzt werden, die i.d.R. nur einer geringen oder keiner wertmäßigen Veränderung unterliegen. Eine solche Arbeit kann dabei die Form einer permanenten Inventur annehmen, sodass solche Arbeiten durchaus dem Sinn und Zweck des Überprüfens des gemeindlichen Bestandes und damit der haushaltsrechtlichen Vorschrift inhaltlich ausreichend entsprechen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 28 GemHVO NRW**

Ausgehend davon, dass die Inventur eine Bestandsaufnahme und damit eine lückenlose, mengen- und wertmäßige Überprüfung des erfassten Vermögens und der Schulden einer Gemeinde darstellt und diese Kontrolle in einem angemessenen und abgegrenzten Zeitraum um den Abschlussstichtag durchzuführen ist, müssen auch die zeitlichen Festlegungen der einzelnen örtlichen Maßnahmen den Überprüfungszielen genügen. Im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorgaben kann wie in allen anderen Geschäftsbereichen der Gemeinde nicht auf regelmäßige eine Kontrolle in bestimmten Zeitabständen verzichtet werden.

Das Zusammenspiel der fachlichen Kenntnisse über die Nutzung der gemeindlichen Vermögensgegenstände mit der aus wirtschaftlichen Gesichtspunkten in bestimmten Zeitabständen vorzunehmenden Inaugenscheinnahme dieser Vermögensgegenstände bedarf auch aus dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit heraus einer geeigneten örtlichen Kombinationsform. Die Gemeinde kann eigenverantwortlich und sachlich vertretbar festlegen, in welchem Ausmaß in sachlicher und zeitlicher Dimension eine Inaugenscheinnahme tatsächlich vorzunehmen ist. Ein solche Standardsetzung dient auch der örtlichen Sicherheit der Aufgabenerfüllung und kann daher den örtlichen Regelungen über die "Sicherheitsstandards" zugerechnet werden (vgl. § 31 GemHVO NRW).

Bei der Berechnung der regelmäßigen Durchführung der Bestandskontrolle nach fünf Jahren ist grundsätzlich von der Inventur zur Aufstellung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz auszugehen. Die Gemeinde war verpflichtet, eine Inventur durchzuführen und ein Inventar aufzustellen (vgl. § 53 Absatz 2 GemHVO NRW). Sofern die Gemeinde für ihre Eröffnungsbilanz den 1. Januar 2009 als Bilanzstichtag bestimmt hatte, muss die Gemeinde nunmehr nach fünf Jahren das Vorhandensein der gemeindlichen Vermögensgegenstände durch eine Inaugenscheinnahme im Rahmen der Inventur wieder prüfen, sodass eine Inaugenscheinnahme spätestens zum Abschlussstichtag 31. Dezember 2013 erfolgen muss. Von der Gemeinde ist danach zu jedem weiteren fünften Abschlussstichtag eine entsprechende Überprüfung vorzunehmen, wenn eine solche Bestandskontrolle nicht freiwillig in kürzeren Zeitabständen vorgenommen wird. Die Verlängerung der zeitlichen Frist von drei auf fünf Jahre durch das 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz ermöglicht für die Gemeinde eine entsprechende Verschiebung in der Durchführung der körperlichen Inventur.

## **2. Zu Absatz 2 (Erfassung von Forderungen und Verbindlichkeiten):**

### **2.1 Allgemeine Vorgaben**

Die Vorgabe einer gesonderten Erfassung von Forderungen und Verbindlichkeiten ist Teil der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI) und konkretisiert diese. Jedoch wird die bei den Vermögensgegenständen übliche körperliche Inventur durch die Beleginventur ersetzt, da diese für die Forderungen und Verbindlichkeiten die einzige Aufnahmemöglichkeit darstellt. Bei dieser Inventurform muss der Bestand durch Belege der Gemeinde nachgewiesen werden. Unter Belegen versteht man hierbei nicht nur Buchungsbelege, sondern auch Urkunden, Dokumente und Grundbuchauszüge und Verträge. Bei der Durchführung der Inventur müssen aber auch bereits die Vorgaben zur Bilanzierung der Forderungen und Verbindlichkeiten berücksichtigt werden.

Die Beleginventur findet aber auch auf immaterielle Vermögensgegenstände Anwendung. Außerdem erfordert die Inventur der Haftungsverhältnisse und der Verpflichtungen aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften sowie sonstiger Sachverhalte, aus denen sich finanzielle Verpflichtungen der Gemeinde ergeben können, i.d.R. eine entsprechende Einbindung der Fachbereiche oder Fachämter in der gemeindlichen Verwaltung. Es bietet sich in diesem Zusammenhang ggf. ein Nachhalten der wichtigsten vertraglichen Bindungen der Gemeinde an zentraler Stelle in der gemeindlichen Verwaltung an.

## **2.2 Die Erfassung von Forderungen**

Die Forderungen der Gemeinde entstehen aus ihrem öffentlich-rechtlichen und ihrem privatrechtlichen Handeln. Entsprechend sind die Forderungen in der gemeindlichen Bilanz zu untergliedern und im Rahmen der Inventur zu erfassen. Zu den öffentlich-rechtlichen Forderungen gehören z. B. Gebühren-, Beitrags- und Steuerforderungen sowie Forderungen aus Transferleistungen, z.B. aus der Gewährung von Sozialhilfe. Die öffentlich-rechtlichen und die privatrechtlichen Forderungen der Gemeinde sollten adressatenbezogen unter Berücksichtigung der Erfordernisse des gemeindlichen Gesamtabschlusses erfasst werden, z. B. Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen. Die Forderungsgliederung kann dabei nach den Grundsätzen der Finanzmittelbeschaffung ausgerichtet werden (vgl. § 77 GO NRW).

Bereits bei der Erfassung der öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Forderungen der Gemeinde müssen diese auf ihre Einbringlichkeit hin betrachtet und bewertet werden. Auch die dabei möglichen Risiken für die Gemeinde dürfen dabei nicht außer Betracht bleiben, z. B. ein Ausfallrisiko oder ein Beitreibungsrisiko. Zu beachten ist dabei, dass Risiken, die sich aus dem der Forderung zugrunde liegenden gemeindlichen Geschäft ergeben, nicht als Forderungsrisiko eingestuft werden können. Für den gemeindlichen Jahresabschluss haben diese Gegebenheiten zur Folge, dass zum Abschlussstichtag jede Forderung der Gemeinde einer individuellen Risikoüberprüfung unter Beachtung des § 26 GemHVO NRW zu unterziehen und ggf. in der geschätzten Höhe des Ausfalls abzuschreiben ist (Grundsatz der Einzelbewertung). Nur sichere (vollwertige) Forderungen der Gemeinde, bei denen keine Zweifel hinsichtlich eines möglichen Zahlungsausfalls bestehen, dürfen mit dem Nominalbetrag in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden.

## **2.3 Die Erfassung von Verbindlichkeiten**

Die Verbindlichkeiten der Gemeinde sollen möglichst entsprechend ihrer Gliederung in der Bilanz der Gemeinde im Rahmen der Inventur erfasst werden. Die Verbindlichkeiten sind daher im Wesentlichen nach den wichtigsten Arten, z. B. aus Krediten für Investitionen, aus Lieferungen und Leistungen, aus Transferleistungen, zu erfassen. Bei den Verbindlichkeiten aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen kann auch zusätzlich eine Differenzierung nach Gläubigern erfolgen. Die wichtigsten Arten von gemeindlichen Verbindlichkeiten können, sofern diese für das Bild der gemeindlichen Bilanz von Bedeutung sind, auch als gesonderte Bilanzposten angesetzt und entsprechend in der Inventur erfasst werden. Zu solchen gemeindlichen Verbindlichkeiten gehören die Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen“, aus Krediten zur Liquiditätssicherung“, aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen, aus Lieferungen und Leistungen, aber auch die Verbindlichkeiten aus den gemeindlichen Transferleistungen gegenüber Dritten.

## **3. Zu Absatz 3 (Nachvollziehbarkeit des Inventurverfahrens):**

### **3.1 Allgemeine Sachlage**

Bei der Planung, Vorbereitung, Durchführung, Überwachung und Auswertung der Inventur sowie bei der Aufstellung des Inventars sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu beachten, die aber auf die Inventur bezogen als Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI) zu achten sind, denn sie stehen unmittelbar im Zusammenhang mit der Bestandsaufnahme des gemeindlichen Vermögens und der Schulden der Gemeinde. Dazu gehört eine Vielzahl von Grundsätzen, z. B. Vollständigkeit, Klarheit, Dokumentation, Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme, sowie die gesonderte Erfassung der Forderungen und Verbindlichkeiten, aber auch der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit. Die Grundsätze müssen bei jeder gemeindlichen Inventur Anwendung finden.

### **3.2 Die Vollständigkeit der Bestandsaufnahme**

Als Ergebnis der Inventur muss ein Verzeichnis (Inventar) vorliegen, das sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden enthält. Bei der Erfassung der Vermögensgegenstände sind alle für die Bewertung relevanten Informationen (qualitativer Zustand, Beschädigungen und Mängel, verminderte oder fehlende Verwertbarkeit) festzuhalten. Doppelerfassungen und Erfassungslücken müssen bereits bei der Inventurplanung ausgeschlossen werden. Für den Bereich der Schulden sind insbesondere die Vollständigkeit der Rückstellungen sowie ein Überblick über die wesentlichen Risiken sicherzustellen. Diese Sachlage führt dazu, dass neben den Vermögensgegenständen und Schulden der Gemeinde auch alle sonstigen wichtigen Verträge bekannt und erfasst sein müssen. Die Vollständigkeit der Bestandsaufnahme erfordert auch, dass abgeschriebene, aber noch genutzte Vermögensgegenstände von der Gemeinde mit einem Erinnerungswert nachzuweisen sind.

### **3.3 Die Richtigkeit der Bestandsaufnahme**

Bei allen Inventurverfahren sind die Art, die Menge und der Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden zweifelsfrei und zutreffend festzustellen. Welches Inventurverfahren Anwendung findet, hängt im Wesentlichen davon ab, ob es sich um physisch erfassbare Vermögensgegenstände (körperliche Inventur) oder um nicht physisch erfassbare Vermögensgegenstände (Buch- oder Beleginventur) handelt. Zulässige Inventurvereinfachungsverfahren sind in Einzelfällen anwendbar, sofern diese die Richtigkeit der Bestandsaufnahme nicht beeinträchtigen. Das Erfordernis der Richtigkeit bedingt für die Aufnahme bei der gemeindlichen Inventur einerseits die Anwendung des Vier-Augen-Prinzips (zwei Personen). Andererseits muss eine ausreichende Sachkunde der Aufnehmenden sichergestellt werden.

### **3.4 Die Einzelerfassung der Bestände**

#### **3.4.1 Allgemeine Bedingungen**

Die Gemeinde hat grundsätzlich sind alle ihre Vermögensgegenstände und Schulden einzeln und nach Art, Menge und Wert durch eine Inaugenscheinnahme in Form einer körperlichen Inventur zu erfassen zu erfassen, sofern nicht andere Inventurformen zulässig sind. Die Stichprobeninventur ist dabei nur ausnahmsweise möglich. Andererseits sind bei der Erfassung der gemeindlichen Vermögensgegenstände und Schulden die dafür vorgesehenen Bewertungsvereinfachungsverfahren zu berücksichtigen, z. B. die Festbewertung oder die Gruppenbewertung (vgl. § 34 Absatz 1 und 3 GemHVO NRW).

#### **3.4.2 Die Stichprobeninventur**

Eine Stichprobeninventur, die auf anerkannten mathematisch-statistischen Verfahren beruhen muss, ist zulässig, wenn die Grundsätze der Richtigkeit und der Vollständigkeit dabei eingehalten werden. Der Aussagewert dieser Inventurart muss daher dem Aussagewert einer vollständigen Inventuraufnahme gleichkommen. In besonderen Fällen kann der mit der Stichprobeninventur verbundene Vorbereitungsaufwand dazu führen, dass eine Rationalisierungswirkung gegenüber einer vollständigen Inventur nicht vorhanden und ein Einsatz der Stichprobeninventur deshalb nicht sinnvoll ist.

#### **3.4.3 Die Festbewertung**

Die Bildung von Festwerten ist für den Bereich des Sachanlagevermögens sowie für den Bereich der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie der Waren möglich (vgl. § 34 Absatz 1 GemHVO NRW). Bei der Festbewertung handelt

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 28 GemHVO NRW**

es sich um eine Erleichterung, da eine Ausnahme von der Pflicht zur jährlichen Bestandsaufnahme eingeräumt wird. Vor der erstmaligen Bildung eines Festwertes im Bereich des Sachanlagevermögens sowie der für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und Waren ist eine Inventur (ggf. auf der Basis von Schlüsselgrößen) durchzuführen. Wird eine Festbewertung für Vermögensgegenstände vorgenommen, ist alle drei Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme vorzunehmen. Ergeben sich durch eine solche Inaugenscheinnahme z.B. Erkenntnisse, dass Veränderungen vom Wert oder der Menge vorliegen, ist ggf. eine Anpassung des Festwertes erforderlich.

#### **3.4.4 Die Gruppenbewertung**

Die Gruppenbewertung kann auf gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren) angewandt werden (vgl. § 34 Absatz 3 GemHVO NRW). Darüber hinaus ist eine Gruppenbewertung für den Bereich des beweglichen Anlagevermögens, Umlaufvermögens sowie der Schulden möglich, wenn eine Gleichartigkeit oder eine annähernde Gleichwertigkeit vorliegt. Die Gruppenbewertung stellt eine Vereinfachung bei der Bewertung jedoch nicht für die Einzelerfassung dar. Die zusammengefassten Gruppen dürfen mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden. Die gruppenweise Zusammenfassung ist auch im Inventar und bereits bei der Inventur möglich.

#### **3.5 Die Dokumentation und Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme**

Der Grundsatz der Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme erfordert, dass die Vorgehensweise der Inventur im Inventurrahmenplan und die Ergebnisse der Inventur in Zähllisten und Inventarlisten zu dokumentieren sind. Ein sachverständiger Dritter muss sich innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Vorgehensweise und die Ergebnisse der Inventur verschaffen können. Es ist dazu nicht festgelegt worden, welches Maß an Sachverstand erforderlich sein muss, um die gemeindliche Tätigkeit im jeweils betroffenen Bereich beurteilen und nachvollziehen zu können.

Allgemein wird davon auszugehen sein, dass ein sachverständiger Dritter ausreichende Kenntnisse über die gemeindliche Haushaltswirtschaft bzw. das Rechnungswesen der Gemeinde besitzen muss, damit er die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und deren Ergebnis im gemeindlichen Jahresabschluss sowie im Gesamtabchluss der Gemeinde verstehen und beurteilen kann. Dabei werden auch die Größe der Gemeinde sowie die Größe und Komplexität der gemeindlichen Buchführung einschließlich der Art der örtlichen DV-Buchführung zu berücksichtigen sein.

Bei der Beurteilung, ob ein sachverständiger Dritter sich innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Vorgehensweise und die Ergebnisse der Inventur verschaffen kann, ist ebenfalls von den vorhandenen örtlichen Gegebenheiten im Einzelfall auszugehen. Die Bestimmung einer angemessenen Zeit ist somit auch von der Größe der Gemeinde sowie der Größe und Komplexität der gemeindlichen Buchführung einschließlich der Art der örtlichen DV-Buchführung abhängig. Hieraus ergibt sich auch, dass die Unterlagen über die Inventur und die hierzu ergangenen Anweisungen und Organisationsregelungen sicher und geordnet aufzubewahren sind. Die Aufbewahrungsfrist für Belege zur Inventur ist auf mindestens 6 Jahre festgesetzt. Die Frist für das Inventar beträgt 10 Jahre (vgl. § 58 GemHVO NRW). Bei einer Buchinventur muss die Fortschreibung der Bestände ordnungsgemäß erfolgen, um dem genannten Grundsatz zu genügen.

#### **3.6 Der Grundsatz der Klarheit**

Bei der Inventur muss durch die Gestaltung der Unterlagen in Form von klaren Bezeichnungen und Abgrenzungen gewährleistet werden, dass die einzelnen zu ermittelnden Positionen und Posten, z.B. Vermögensgegenstände und Schulden der Gemeinde, eindeutig voneinander getrennt werden können. Die erfassten Sachverhalte

müssen in den Inventurunterlagen so dargestellt sein, dass sachverständige Dritte die Erfassung sowie deren Ergebnis in angemessener Zeit nachvollziehen können.

### **3.7 Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit**

Der Aufwand, der im Rahmen der Durchführung der Inventur erforderlich ist, muss in angemessener Relation zu den zu erwartenden Ergebnissen stehen. Zulässige Vereinfachungen sind bereits bei der Inventurplanung zu prüfen und zu berücksichtigen, z. B. eine verlegte oder laufende Inventur unter Berücksichtigung des Abschlussstichtages, Abweichungen vom vorrangigen Grundsatz der Einzelbewertung durch eine Festbewertung oder Einschränkungen bei der geforderten Genauigkeit. Die Gemeinde muss dazu örtlich beurteilen, ob das im Vergleich zu einer genaueren Erfassung entstehende Abweichungsrisiko im Sinne des Ergebnisses tragfähig ist.

In diesem Rahmen findet als Prüfungsgrundsatz auch der Grundsatz der Wesentlichkeit Anwendung. Die Gemeinde hat abzuwägen, ob durch den aus Wirtschaftlichkeitsgründen geringeren Aufwand möglicherweise Informationen weggelassen werden oder eine fehlerhafte Darstellung der Inventurergebnisse entsteht, durch die zu treffende wirtschaftliche Entscheidungen der Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses beeinflusst werden können. Im Zweifelsfall ist erforderlich, zutreffende Informationen über die Abweichung zu geben. Bei notwendigen Entscheidungen kann ggf. eine überschlägige Ermittlung erforderlich werden.

## **4. Zu Absatz 4 (Örtliche Inventurregelungen):**

### **4.1 Zu Satz 1 (Pflicht zu Inventurbestimmungen):**

#### **4.1.1 Die Erstellung einer örtlichen Inventurrichtlinie**

Vor dem Hintergrund der Eigenverantwortung der Gemeinde im Rahmen ihrer Selbstverwaltung ist die Vorschrift über die Inventur und das Inventar um eine Ermächtigung und Verpflichtung der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters ergänzt worden, die Durchführung der örtlichen Inventur und ihre Dokumentation zu regeln. Eine wesentliche Voraussetzung für den ordnungsgemäßen Ablauf der Inventurarbeiten ist deshalb eine schriftlich verfasste Inventurrichtlinie. Als interne Vorschrift der Gemeinde wird durch diese gemeindliche Richtlinie die einheitliche und vollständige Bestandsaufnahme sämtlicher Vermögensgegenstände und Schulden geregelt.

Mithilfe der gemeindlichen Inventurrichtlinie wird der Umfang der Inventur sachlich und zeitlich abgegrenzt und es werden die personellen Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten festgelegt. Ggf. ist jährlich eine Anpassung der Richtlinie an die bestehenden örtlichen Verhältnisse vorzunehmen, wenn die Inventurrichtlinie nicht jährlich neu aufgestellt wird. Im Rahmen der Inventurrichtlinie bietet sich auch die Erstellung eines Handbuchs oder eines Leitfadens an, in dem die konkrete Vorgehensweise bei der Inventur beschrieben ist. Dabei kann auch eine beispielhafte Aufzählung der nicht zu erfassenden Vermögensgegenstände hilfreich sein, z. B. Ablagekörbe, PC-Mäuse, sonstige einzelne Teile des Arbeitsmaterials.

#### **4.1.2 Die Inhalte einer örtlichen Inventurrichtlinie**

Die Inhalte der örtlichen Inventurrichtlinie der Gemeinde werden i.d.R. durch die allgemeinen Inventurgrundsätze, den Geltungsbereich, die Geltungsdauer, die Art und Weise der Inventurvorbereitung, die bereichsweise Durchführung, die Aufstellung des Inventars, die Aufbewahrung der Unterlagen, die Prüfung sowie durch die Geltungsdauer bestimmt. Dazu gehört aber auch, dass die gemeindliche Inventur zeitnah zum Abschlussstichtag durchgeführt werden muss, z. B. eine Stichtagsinventur maximal 10 Tage vor oder 10 Tage nach dem Abschlussstichtag. Die örtlichen Inventurarbeiten müssen deshalb jedoch nicht zwingend nur am Abschlussstichtag (31. Dezember)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 28 GemHVO NRW**

erfolgen (Inventur am Bilanzstichtag). In den Fällen, in denen die gemeindliche Inventur in der Zeit um den Abschlussstichtag herum durchgeführt wird, müssen die Bestandsveränderungen, die sich zwischen dem Inventurstichtag und dem Abschlussstichtag ergeben, berücksichtigt werden.

Als weiterer Bestandteil der Inventurrichtlinien empfiehlt sich die Festlegung der örtlichen Zuständigkeiten verknüpft mit den von der Inventur betroffenen Organisationseinheiten. Insgesamt soll die örtliche Richtlinie die Grundlage für den Inventurrahmenplan darstellen, der eine sachliche (Sachplan), eine zeitliche (Zeitplan) und eine personelle (Personalplan) Komponente beinhalten soll (vgl. Abbildung).

<b>Die Komponenten des Inventurrahmenplans</b>	
<b>Sachplan</b>	Im Sachplan sollen Inventurgebiete, Inventurbereiche und Inventurfelder so festgelegt werden, dass eine exakte Abgrenzung gewährleistet ist. Durch die Festlegung müssen Doppelerfassungen und Erfassungslücken ausgeschlossen und möglichst eine zweckmäßige Erfassung der Vermögensgegenstände und Schulden gewährleistet sein.
<b>Zeitplan</b>	Mit dem Zeitplan sollen der zeitliche Ablauf der Vorbereitung, Durchführung und Aufbereitung der Inventurdaten geregelt werden.
<b>Personalplan</b>	Mit dem Personalplan wird die personelle Verantwortung für die Vorbereitung, Durchführung und Aufbereitung der Inventur geregelt. Dabei liegt die Verantwortung für die Koordination und Durchführung der Inventur bei i.d.R. der vorab zu bestimmenden zentralen Inventurleitung.

*Abbildung 441 „Die Komponenten des Inventurrahmenplans“*

In der gemeindlichen Inventurrichtlinie sind ergänzend zu den Bestimmungen zur Durchführung der Inventur auch die anwendbaren Inventurvereinfachungen festzulegen (vgl. § 29 GemHVO NRW). Insbesondere der Auftrag gehört dazu, vor Gebrauch einer Vereinfachungsmöglichkeit immer zu prüfen, ob die vorgesehene Maßnahme zu mehr Wirtschaftlichkeit beiträgt als die normale Inventur und der Grundsatz der Vollständigkeit sowie der Grundsatz der Richtigkeit nicht unvertretbar beeinträchtigt werden. Das Ergebnis dieser Prüfung sowie die Form der Anwendung einer Inventurvereinfachung sind dabei sachgerecht zu dokumentieren.

#### **4.1.3 Die Inventarbildung**

Durch die örtliche Inventurrichtlinie wird regelmäßig das Inventurverfahren in seinem Umfang sowie in der Vorgehensweise bestimmt. Sie kann aber auch Regelungen über die Inventarbildung enthalten, die von den Ansatzvorschriften für die gemeindliche Bilanz ausgehen müssen. Die Richtlinie kann zudem auch Bestimmungen über die Zuordnung von Werten zu den gemeindlichen Vermögensgegenständen und Schulden, zur Festwertbildung und zur Gruppenbewertung enthalten (vgl. § 34 GemHVO NRW).

## **4.2 Zu Satz 2 (Inhaltsvorgaben für die Inventurbestimmungen):**

### **4.2.1 Allgemeine Hinweise**

Nach der Vorschrift müssen die von der Bürgermeisterin oder der Bürgermeister erlassenen örtlichen Vorschriften über die Durchführung der gemeindlichen Inventur mindestens Bestimmungen in Ausführung der Absätze 1 bis 3 dieser Vorschrift sowie §§ 29 und 58 GemHVO NRW enthalten. Außerdem soll die Vorschrift des § 31 Absatz 1 Satz 2 GemHVO NRW auch für die gemeindlichen Inventurregelungen eine entsprechende Anwendung finden.

### **4.2.2 Der Verweis auf § 29 GemHVO NRW**

Für die Gemeinde sind ergänzend zu den Bestimmungen über die Durchführung der Inventur bestimmte Inventurvereinfachungen zugelassen worden (vgl. § 29 GemHVO NRW). Diese Vereinfachungen sollen dazu dienen, die Wirtschaftlichkeit der gemeindlichen Inventur zu erhöhen. Jede der zugelassenen Vereinfachungen ist dabei jedoch an konkrete Voraussetzungen gebunden. Die Vorgaben sollen dazu beitragen, dass die Inventurzwecke von der Gemeinde auch dann erfüllt werden, wenn eine Vereinfachungsmöglichkeit angewendet wird. Es ist z. B. zulässig, durch die Erfassung der geringwertigen Vermögensgegenstände der Gemeinde in Inventarlisten oder durch die Vornahme der Buchungen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf einem Sammelposten deren Vorhandensein nachvollziehbar zu machen (vgl. § 33 Absatz 4 GemHVO NRW).

In solchen Fällen kann die Gemeinde auf eine Inventarisierung dieser Vermögensgegenstände bzw. deren Aufnahme in ein Bestandsverzeichnis verzichten. Im Rahmen der gemeindlichen Inventur wird der Nachweis der geringwertigen gemeindlichen Vermögensgegenstände dann aus diesen bei der Gemeinde vorhandenen Unterlagen geführt. Von der Gemeinde ist in allen Fällen, in denen von einer Vereinfachungsmöglichkeit Gebrauch gemacht werden soll, zu prüfen, ob die örtlich jeweils vorgesehene Maßnahme zu mehr Wirtschaftlichkeit beiträgt als die normale Inventur und der Grundsatz der Vollständigkeit sowie der Grundsatz der Richtigkeit nicht unvertretbar beeinträchtigt werden.

### **4.2.3 Der Verweis auf § 58 GemHVO NRW**

Mit dem Ablauf des Haushaltsjahres ist die Aufgabe der gemeindlichen Finanzbuchhaltung noch nicht abgeschlossen. Die Finanzbuchhaltung muss für den Jahresabschluss und Gesamtabschluss der Gemeinde die erforderlichen Angaben und Unterlagen liefern sowie Auskünfte über das Vermögen und die Schulden der Gemeinde und die Abwicklung von Forderungen und Verbindlichkeiten geben. Außerdem müssen die Inventurunterlagen als Geschäftsunterlagen der Gemeinde und weitere Informationen aus der Haushaltswirtschaft der Gemeinde für die örtliche und die überörtliche Prüfung zur Verfügung gestellt werden. Die Aufbewahrung und das Verfügbarhalten der gemeindlichen Geschäftsunterlagen müssen nach Ablauf des betreffenden Haushaltsjahres i.d.R. über mehrere Jahre gewährleistet werden (vgl. § 58 GemHVO NRW).

Aus solchen Gegebenheiten lässt sich ableiten, dass auch der Ort der Aufbewahrung entsprechend von der Gemeinde in eigener Verantwortung festzulegen ist. Sie muss bei ihrer Auswahl dazu berücksichtigen, dass die Verfügbarkeit der gemeindlichen Unterlagen gewährleistet sein muss. Für die Aufbewahrung der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde sind haushaltsrechtliche Vorschriften erlassen worden, mit denen die Aufbewahrung von Büchern und Belegen sowie sonstigen Unterlagen der Gemeinde, die mit den gemeindlichen Geschäftsvorfällen und dem haushaltswirtschaftlichen Geschehen bei der Gemeinde in Verbindung stehen, in zeitlicher Hinsicht bestimmt wird.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 28 GemHVO NRW**

**4.3 Zu Satz 3 (Verweis auf § 31 GemHVO NRW):**

Die örtlichen Vorschriften über die Durchführung der gemeindlichen Inventur sollen bedarfsgerecht und zweckbezogen von der Gemeinde aufgestellt werden. Im Sinne der Verantwortlichkeit des Bürgermeisters für den Geschäftsgang in der gemeindlichen Verwaltung kann es sachlich erforderlich sein, dass der Bürgermeister sich in den örtlichen Inventurrichtlinien ein Weisungsrecht oder einen Zustimmungsvorbehalt verankern will. Der Verweis auf die Vorschrift des § 31 Absatz 1 Satz 2 GemHVO NRW eröffnet ihm diese Möglichkeit.

Die örtlichen Inventurvorschriften müssen aber grundsätzlich inhaltlich hinreichend bestimmt sein und bedürfen der Schriftform. Vor Ort ist durch die Gemeinde dazu eigenverantwortlich zu entscheiden, in welcher Art und Weise und in welchem Umfang die örtlichen Richtlinien gestaltet werden. Die Vorgabe, eine gemeindliche Dienstweisung unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten für die Inventur zu erlassen, bedeutet aber auch gleichzeitig für die Gemeinde, ein geeignetes internes Kontrollsystem vor Ort dafür zu schaffen bzw. die gemeindliche Inventur zu überwachen.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**§ 29**

**Inventurvereinfachungsverfahren**

(1) <sup>1</sup>Ein Inventar kann anhand vorhandener Verzeichnisse über Bestand, Art, Menge und Wert an Vermögensgegenständen aufgestellt werden (Buch- und Beleginventur), wenn gesichert ist, dass dadurch die tatsächlichen Verhältnisse zutreffend dargestellt werden. <sup>2</sup>§ 28 Abs. 1 Satz 3 findet Anwendung.

(2) <sup>1</sup>Bei der Aufstellung des Inventars darf der Bestand an Vermögensgegenständen nach Art, Menge und Wert auch mit Hilfe mathematisch-statistischer Methoden auf Grund von Stichproben oder durch andere geeignete Verfahren ermittelt werden. <sup>2</sup>Der Aussagewert dieser Ermittlung muss der tatsächlichen Bestandsaufnahme gleichkommen und das Verfahren den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen.

(3) Auf eine Erfassung der Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Einzelnen wertmäßig den Betrag von 410 Euro ohne Umsatzsteuer nicht übersteigen, kann verzichtet werden.

(4) Sofern Vorratsbestände von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, Waren sowie unfertige und fertige Erzeugnisse für den eigenen Verbrauch bereits aus Lagern abgegeben worden sind, gelten sie als verbraucht.

**Erläuterungen zu § 29:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Zulassung von Inventurvereinfachungen**

Der Gemeinde werden bestimmte Inventurvereinfachungen ermöglicht, um die örtliche Durchführung der Inventur möglichst umsetzbar zu gestalten. Die Vereinfachungen sollen aber auch dazu dienen, die Wirtschaftlichkeit der gemeindlichen Inventur zu erhöhen. Jede der zugelassenen Vereinfachungen ist dabei jedoch an konkrete Voraussetzungen gebunden. Diese Vorgaben sollen dazu beitragen, dass die Inventurzwecke von der Gemeinde auch dann erfüllt werden, wenn von ihr die Vereinfachungsmöglichkeiten angewendet werden. Von der Gemeinde ist in den Fällen, in denen sie von einer Vereinfachungsmöglichkeit Gebrauch machen will, zu prüfen, ob die örtlich vorgesehene Maßnahme das erhoffte Ergebnis nicht verschlechtert, zu mehr Wirtschaftlichkeit beiträgt als die normale Inventur und der Grundsatz der Vollständigkeit sowie der Grundsatz der Richtigkeit nicht unvertretbar beeinträchtigt werden.

**2. Geringwertige Vermögensgegenstände und Inventur**

Bei geringwertigen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, d. h. Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die 410 Euro nicht übersteigen, wird unterstellt, dass sie i.d.R. eine voraussichtliche Nutzungsdauer von mehr als einem Jahr haben. Ihr Wert ist jedoch so gering, dass eine Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die mögliche Nutzungsdauer zu hohem Aufwand führen würde. Die für geringwertige Vermögensgegenstände bestimmte Wertgrenze von 410 Euro ist jedoch nur anwendbar auf abnutzbare Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (vgl. § 33 Absatz 4 GemHVO NRW). Nicht abnutzbare oder unbewegliche Vermögensgegenstände kommen dafür nicht in Betracht. Die Wertgrenze wirkt sich aber auch auf die von der Gemeinde durchzuführende Inventur aus. Der Gemeinde wird es durch die Wertgrenze ermöglicht, auf die Erfassung geringwertiger Vermögensgegenstände zu verzichten.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Buch- und Beleginventur als Inventurvereinfachung):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Zulässigkeit der Buch- und Beleginventur):**

Die Regelung erlaubt der Gemeinde auf die regelmäßig durchzuführende körperliche Inventur dann zu verzichten, wenn anhand einer vollständigen und ordnungsgemäß geführten Buch- und Beleginventur der Vermögensbestand festgestellt werden kann. Bei der Buch- und Beleginventur wird die Art, die Menge und der Wert der Vermögensgegenstände und Schulden über die Aufzeichnungen in der Buchführung ermittelt. Unter Belegen versteht man hierbei nicht nur Buchungsbelege, sondern auch Urkunden, Dokumente und Grundbuchauszüge. Als Grundlage können auch die in der Gemeinde geführten Anlagennachweise dienen.

Die Durchführung einer Buchinventur beim Sachanlagevermögen setzt voraus, dass für die betreffenden Vermögensgegenstände eine Anlagenkartei geführt wird. Als Anlagenkartei kann ersatzweise auch ein Bestandsverzeichnis angesehen werden, das für andere Zwecke als die Buchführung gepflegt wird, z. B. ein Bestandskatalog in einer Bibliothek. In der Anlagenkartei müssen alle Zu- und Abgänge sowie die Abschreibungen ordnungsgemäß und zeitnah erfasst sein. Am Inventurstichtag kann der buchmäßige Endbestand anhand der Anlagenkartei ermittelt und in die Inventarlisten vorgetragen werden.

Für nicht physisch erfassbare Vermögensgegenstände ist die Beleginventur die einzige Aufnahmemöglichkeit. Hierzu gehören z. B. Bankguthaben und Forderungen. Für die Erfassung können hier Buchungsbelege, Verträge oder Urkunden herangezogen werden. Die Beleginventur wird auch zur Erfassung der Schulden angewandt. Es muss sichergestellt werden, dass auch mit der Buch- und Beleginventur das Inventar die tatsächlichen Verhältnisse bei der Gemeinde zutreffend darstellt. Diese Vorgabe erfordert, die buchmäßige Erfassung sorgfältig zu führen sowie die Zu- und Abgänge von Vermögensgegenständen laufend zu dokumentieren, damit das Anlagevermögen zuverlässig fortgeschrieben werden kann.

#### **1.2 Zu Satz 2 (Regelmäßig wiederkehrende Bestandsprüfung):**

Durch den Verweis auf § 28 Absatz 1 Satz 3 GemHVO NRW wird die Gemeinde verpflichtet, wegen der zugelassenen Buch- und Beleginventur alle fünf Jahre eine körperliche Inventur vorzunehmen, damit gewährleistet ist, dass die zwischenzeitlich erfolgte Fortschreibung dem tatsächlichen Bestand bei der Gemeinde entspricht. Bei der körperlichen Inventur ist sind die buchmäßig erfassten Vermögensgegenstände in Augenschein zu nehmen. Es ist dabei festzustellen, ob die Gegenstände noch wie buchmäßig dokumentiert vorhanden sind. Es ist aber auch zu prüfen, ob die Gegenstände tatsächlich auch noch dem dokumentierten wirtschaftlichen Zustand entsprechen. Diese regelmäßig wiederkehrende Bestandsaufnahme hilft, die Ergebnisse der zwischenzeitlich erfolgten Buchinventuren bzw. der Bestandsfortschreibungen zu bestätigen. Der alle fünf Jahre vorzunehmenden Bestandsprüfung kommt daher eine erhebliche Beweisfunktion zu.

### **2. Zu Absatz 2 (Stichproben als Inventurvereinfachung):**

#### **2.1 Zu Satz 1 (Zulassung von Stichproben):**

Bei der Aufstellung des Inventars darf der Bestand an Vermögensgegenständen nach Art, Menge und Wert auch mithilfe mathematisch-statistischer Methoden aufgrund von Stichproben oder durch andere geeignete Verfahren ermittelt werden. Die Regelung gestattet es daher der Gemeinde, ihren Bestand an Vermögensgegenständen auch durch eine Stichprobeninventur zu ermitteln. Eine solche Inventur ermöglicht es der Gemeinde, nur ausgewählte Elemente und nicht alle Einzelbestände des gemeindlichen Gesamtbestands nach Art, Menge und Wert

aufzunehmen. Die Regelung führt daher zu einer erheblichen Reduzierung des Arbeits- und Zeitaufwands im Rahmen der Durchführung der gemeindlichen Inventur.

Der typische Fall für die Nutzung einer Stichprobe als Inventurvereinfachung ist die Vorratsinventur. Sie erfolgt insbesondere dann, wenn bei der Gemeinde besondere Vorräte vorhanden sind, deren Aufnahme durch eine vollständige körperliche Bestandsaufnahme nicht möglich oder mit zu großen Unsicherheiten behaftet ist. Diese Vereinfachung ist aber nur zulässig, wenn die Bestandserfassung mithilfe mathematisch-statistischer Methoden (Schätz- oder Testverfahren) oder durch andere geeignete gleichwertige Verfahren erfolgt und zu einem sachgerechten und geeigneten Ergebnis führt.

### **2.2 Zu Satz 2 (Sicherung der Ordnungsmäßigkeit):**

Die Durchführung einer gemeindlichen Inventur mithilfe einer Stichprobe erfordert, dass der Aussagewert der Stichprobenermittlung einem Ergebnis einer tatsächlichen Bestandsaufnahme gleichkommen muss. Das Stichprobenverfahren muss zudem den GoB entsprechen. Bei einer Stichprobeninventur müssen daher von der Gemeinde z. B. insbesondere die Grundsätze der Richtigkeit und der Vollständigkeit eingehalten werden. Der Stichprobenumfang soll daher mindestens 5 v.H. der ansonsten einzeln aufzunehmenden gleichartigen Vermögensgegenstände betragen und ist ggf. in Abhängigkeit von den örtlichen Gegebenheiten zu erhöhen (Abgrenzung der Grundgesamtheit).

Das Ergebnis der Stichprobe muss zudem dem Vermögenswert gleichkommen, der sich aus einer vollständigen Aufnahme der Inventurgegenstände ergeben würde. Die Aussagen aus dieser Inventur müssen deshalb mit einer hinreichenden Sicherheit und Genauigkeit getroffen werden können. Der Aufwand der Vorbereitung für eine Stichprobeninventur kann aber dazu führen, dass die Rationalisierungswirkung nur sehr gering und eine Stichprobeninventur deshalb insgesamt nicht sinnvoll ist. Sofern eine Stichprobeninventur durch die Gemeinde erfolgt, müssen die Ergebnisse für einen sachverständigen Dritten in einer angemessenen Zeit nachprüfbar sein.

### **3. Zu Absatz 3 (Verzicht auf eine Erfassung bei der Inventur):**

Die Vorschrift sieht für die gemeindliche Inventur vor, dass auf eine Erfassung der Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Einzelnen wertmäßig den Betrag von 410 Euro ohne Umsatzsteuer nicht übersteigen, verzichtet werden kann. Die Gemeinde muss sich im Rahmen der jährlichen Inventur entscheiden, ob sie von diesem Wahlrecht Gebrauch machen will. In den Fällen, in denen die Gemeinde auf eine Erfassung solcher Vermögensgegenstände verzichtet, muss sie sich gleichwohl Kenntnisse über deren Vorhandensein verschaffen. Sie muss die betreffenden Vermögensgegenstände aber nicht in der gemeindlichen Anlagenbuchhaltung führen.

Die geringwertigen Vermögensgegenstände können von der Gemeinde in Inventarlisten oder auf einem Sammelposten erfasst werden (vgl. § 33 Absatz 4 GemHVO NRW). Diese Gegenstände können auch im Haushaltsjahr vollständig abgeschrieben und daher unmittelbar als Aufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung erfasst werden (vgl. § 35 Absatz 2 GemHVO NRW). Diese Vereinfachungsmöglichkeiten entbindet die Gemeinde aber nicht von ihrer Verpflichtung, sich zuverlässig und ausreichend auch Kenntnis darüber zu verschaffen, ob diese Bagatellgrenze bei ihren angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenständen tatsächlich nicht überschritten wird. Die Wertgrenze findet zudem keine Anwendung auf gemeindliche Vermögensgegenstände, die bilanziell dem Umlaufvermögen der Gemeinde zuzuordnen sind.

**4. Zu Absatz 4 (Als verbraucht geltende Materialbestände):**

**4.1 Allgemeine Sachlage**

Die Vorschrift lässt zu, dass gemeindliche Vorratsbestände von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, Waren sowie von unfertigen und fertigen Erzeugnissen, die für den eigenen Verbrauch bereits aus Lagern abgegeben worden sind, als verbraucht gelten sollen. Diese Möglichkeit vereinfacht die praktische Durchführung der gemeindlichen Inventur, denn es ist in vielen Gemeinden üblich, kleinere Mengen an Büromaterial unmittelbar bei den einzelnen Mitarbeitern in den Diensträumen oder dem Umfeld zu lagern.

Die Gemeinde muss dann die genannten Materialien, die für den eigenen Verbrauch der Gemeinde bereits aus Lagern abgegeben worden sind, nicht mehr in die gemeindliche Inventur einbeziehen, auch wenn diese Gegenstände noch nicht verbraucht, sondern in den Räumen der gemeindlichen Verwaltung vorhanden sind. Solche Materialbestände der Gemeinde müssen bei der Durchführung der jährlichen Inventur nicht mehr erfasst werden. In diesem Zusammenhang ist es als sachgerecht anzusehen, wenn Vorratsbestände an Büromaterialien, die wegen fehlender Kapazitäten nicht zentral gelagert, sondern nach ihrem Kauf unmittelbar auf die gemeindliche Verwaltung verteilt werden, in der Inventur gleichermaßen behandelt werden.

**4.2 Betroffene Materialien**

In der Vorschrift werden als nicht zu erfassende Materialbestände die Vorratsbestände von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, Waren sowie von unfertigen und fertigen Erzeugnissen benannt. Die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sind fremdbezogene Materialien, die unmittelbar der Produktion bzw. der gemeindlichen Leistungserstellung dienen. Die Rohstoffe gehen als Grundstoffe und wichtige Bestandteile in die unfertigen und fertigen Erzeugnisse ein. Ebenso die Hilfsstoffe, die jedoch nur einen untergeordneten Bestandteil der Erzeugnisse darstellen. Durch die Betriebsstoffe wird u.a. die Produktion bzw. die gemeindliche Leistungserstellung unterstützt.

Wenn die Herstellung eines Produktes begonnen hat, werden die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe zu unfertigen Erzeugnissen. Es sind Erzeugnisse, deren Erstellungsprozess noch nicht abgeschlossen ist und die deshalb noch nicht abgegeben bzw. veräußert werden können. Für die unfertigen Erzeugnisse muss in der gemeindlichen Bilanz nicht zwingend ein gesonderter Posten angesetzt werden. Die fertigen Erzeugnisse stellen dann verkaufsfertige Vermögensgegenstände dar. Ob für die fertigen Erzeugnisse ein gesonderter Ansatz in der gemeindlichen Bilanz erforderlich ist, hat die Gemeinde wie bei den unfertigen Erzeugnissen eigenverantwortlich zu prüfen.

XXXXXXXXXXXX

**§ 30**

**Zahlungsabwicklung, Liquiditätsplanung**

- (1) <sup>1</sup>Zur Zahlungsabwicklung gehören die Annahme von Einzahlungen, die Leistung von Auszahlungen und die Verwaltung der Finanzmittel. <sup>2</sup>Jeder Zahlungsvorgang ist zu erfassen und zu dokumentieren, dabei sind die durchlaufenden und die fremden Finanzmittel nach § 16 Abs. 1 gesondert zu erfassen.
- (2) <sup>1</sup>Jeder Zahlungsanspruch und jede Zahlungsverpflichtung sind auf ihren Grund und ihre Höhe zu prüfen und festzustellen (sachliche und rechnerische Feststellung). <sup>2</sup>Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister regelt die Befugnis für die sachliche und rechnerische Feststellung.
- (3) <sup>1</sup>Zahlungsabwicklung und Buchführung dürfen nicht von demselben Beschäftigten wahrgenommen werden. <sup>2</sup>Beschäftigten, denen die Buchführung oder die Abwicklung von Zahlungen obliegt, darf die Befugnis zur sachlichen und rechnerischen Feststellung nur übertragen werden, wenn und soweit der Sachverhalt nur von ihnen beurteilt werden kann. <sup>3</sup>Zahlungsaufträge sind von zwei Beschäftigten freizugeben.
- (4) <sup>1</sup>Die Finanzmittelkonten sind am Schluss des Buchungstages oder vor Beginn des folgenden Buchungstages mit den Bankkonten abzugleichen. <sup>2</sup>Am Ende des Haushaltsjahres sind sie für die Aufstellung des Jahresabschlusses abzuschließen und der Bestand an Finanzmitteln ist festzustellen.
- (5) <sup>1</sup>Die Zahlungsabwicklung ist mindestens einmal jährlich unvermutet zu prüfen. <sup>2</sup>Überwacht die örtliche Rechnungsprüfung dauernd die Zahlungsabwicklung, kann von der unvermuteten Prüfung abgesehen werden.
- (6) Die Gemeinde hat ihre Zahlungsfähigkeit durch eine angemessene Liquiditätsplanung unter Einbeziehung der im Finanzplan ausgewiesenen Einzahlungen und Auszahlungen sicherzustellen.

**Erläuterungen zu § 30:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Ausführungsgrundsätze**

Die gemeindliche Zahlungsabwicklung und die Liquiditätsplanung der Gemeinde sind zwei wichtige Bereiche der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Im Rahmen der gemeindlichen Finanzbuchhaltung werden die Bereiche miteinander verknüpft. Die Vorschrift regelt daher in Ausfüllung des § 89 (Liquidität) und des § 93 (Finanzbuchhaltung) der Gemeindeordnung die für die Zahlungsabwicklung unabdingbaren Ausführungsgrundsätze. Die haushaltsrechtlichen Vorgaben sollen sicherstellen, dass die gemeindlichen Zahlungen ordnungsgemäß geleistet, erfasst und nachgewiesen werden. Sie bewirken im Rahmen der mittelfristigen Finanzplanung, dass die Liquiditätsplanung einzubeziehen ist, damit die Gemeinde auch ihre künftigen Zahlungsverpflichtungen erfüllen kann.

Die Ordnungsmäßigkeit der örtlichen Zahlungsabwicklung bzw. die konkrete Ausführung der gemeindlichen Zahlungen ist von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten sicherzustellen. Sie ist daher verpflichtet, in einer örtlichen Dienstanweisung die notwendigen Vorgaben für die Durchführung einer ordnungsmäßigen Zahlungsabwicklung festzulegen (vgl. § 31 GemHVO NRW). Die Gemeinde soll daher z. B. sachgerechte Regelungen über die Erfassung der Zahlungen, den Belegfluss und die Tagesabstimmungen erlassen. Unter Sicherheitsgesichtspunkten ist der Umgang mit den gemeindlichen Zahlungsmitteln zu bestimmen, es müssen aber auch Kontrollen sowie Prüfungsrechte bestehen. Die Gemeinde hat im Rahmen ihrer Verantwortung dafür Sorge zu tragen, dass Fehler und Manipulationen im täglichen Zahlungsgeschäft möglichst vermieden werden und den notwendigen Sicherheitsgesichtspunkten ausreichend Genüge getan wird.

## **2. Zahlungsabwicklung und Finanzrechnung**

### **2.1 Die Aufgaben der Finanzrechnung**

Die Finanzrechnung stellt im NKF die dritte Säule dar. Sie ist eine Komponente, die mit der im kaufmännischen Rechnungswesen bekannten Kapitalflussrechnung verwandt ist. Die gemeindliche Finanzrechnung kann daher als eine auf die gemeindlichen Belange abgewandelte Form betrachtet werden. Durch die Finanzrechnung werden alle Zahlungsströme der Gemeinde erfasst und zeitraumbezogen abgebildet. Die gemeindlichen Zahlungsströme werden dabei den Zahlungsbereichen „Laufende Verwaltungstätigkeit“, „Investitionstätigkeit“ und „Finanzierungstätigkeit“ zugeordnet. Insgesamt sollen durch die gemeindliche Finanzrechnung die jahresbezogene Veränderung des Zahlungsmittelbestandes und der Bestand an liquiden Mitteln aufgezeigt werden.

Die Erfassung der Einzahlungen und Auszahlungen und deren Nachweis in der Finanzrechnung richten sich im Einzelfall nach der jeweiligen wirtschaftlichen Tätigkeit der Gemeinde, sodass die Einzahlungen und Auszahlungen in der Finanzbuchhaltung nach Arten zu erfassen sind. Die Finanzrechnung soll dadurch Auskünfte über die die jahresbezogenen Zahlungsströme hinsichtlich der tatsächlichen Mittelherkunft und Mittelverwendung geben. Sie enthält insgesamt aussagekräftige Informationen über die tatsächliche finanzielle Lage der Gemeinde. Die buchungsmäßige Erfassung der Zahlungen und ihr Ausweis in der Finanzrechnung sind zudem unter Beachtung des Bruttoprinzips vorzunehmen (vgl. § 11 GemHVO NRW). Der Finanzrechnung kommt damit im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses insgesamt die Aufgabe zu, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln.

### **2.2 Die Einzahlungen und Auszahlungen als Rechengrößen**

#### **2.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Die gemeindliche Finanzrechnung soll eine ausreichende Auskunft über die tatsächliche finanzielle Lage der Gemeinde geben und dabei auch die Finanzierungsquellen sowie die Veränderung des Zahlungsmittelbestandes der Gemeinde (liquide Mittel) aufzeigen. Es kommen deshalb die Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Auszahlungen“ als zutreffender Buchungsstoff zur Anwendung. Die Rechengrößen stehen dabei unmittelbar mit dem Liquiditätsänderungsprinzip in Verbindung. In der gemeindlichen Finanzrechnung sind die Einzahlungen und Auszahlungen unter Beachtung des Kassenwirksamkeitsprinzips zu erfassen. Die Gemeinde darf deshalb im Finanzplan nur Beträge in Höhe der im Haushaltsjahr voraussichtlich eingehenden oder zu leistenden Zahlungen veranschlagen (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW). Entsprechend sind in der Finanzrechnung die tatsächlich eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen nachzuweisen, die zu einer Veränderung des Zahlungsmittelbestandes geführt haben (vgl. § 39 GemHVO NRW). Diese haushaltsmäßige Abgrenzung bewirkt, dass aus internen Leistungsbeziehungen innerhalb der gemeindlichen Verwaltung keine kassenwirksamen Geschäftsvorfälle entstehen können (vgl. § 17 GemHVO NRW).

#### **2.2.2 Die Rechengröße „Einzahlungen“**

Mit der Rechengröße „Einzahlungen“ wird der tatsächliche Zahlungsmittelzufluss bei der Gemeinde im Haushaltsjahr erfasst. Die Einzahlungen als Zugang liquider Mittel in Form von Bargeld oder Buchgeld führen bei der Gemeinde zu einer Erhöhung des gemeindlichen Zahlungsmittelbestandes. Nicht als Einzahlung gilt dabei die Erhöhung des Kassenbestandes der Gemeinde durch eine Barabhebung von einem Bankkonto der Gemeinde, weil durch solche Vorgänge der Zahlungsmittelbestand der Gemeinde insgesamt nicht verändert wird. Im Vergleich der Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Einnahme“ liegen dann keine einnahmewirksamen Einzahlungen vor, wenn es in gleicher Höhe zu einer Abnahme der gemeindlichen Forderungen oder zu einer Erhöhung der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 30 GemHVO NRW**

gemeindlichen Verbindlichkeiten kommt. Die Begriffspaare „Einzahlungen“ und „Einnahmen“ können im gemeindlichen Bereich wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Rechengröße „Einzahlungen“</b>		
<b>EINZAHLUNG</b>		
Einzahlung, die nicht gleichzeitig eine Einnahme ist.	Einzahlung, die gleichzeitig eine Einnahme ist.	
	Einnahme, die gleichzeitig eine Einzahlung ist.	Einnahme, die nicht gleichzeitig eine Einzahlung ist.
		<b>EINNAHME</b>

*Abbildung 442 „Die Rechengröße Einzahlungen“*

**2.2.3 Die Rechengröße „Auszahlungen“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Auszahlungen“ wird der tatsächliche Zahlungsmittelabfluss bei der Gemeinde im Haushaltsjahr erfasst. Die Auszahlungen führen durch den Abgang liquider Mittel zu einer Verminderung des gemeindlichen Zahlungsmittelbestandes. Die Abgabe von Finanzmitteln durch die Gemeinde kann dabei in Form von Bargeld oder Buchgeld erfolgen. Nicht als gemeindliche Auszahlung gilt dabei eine Verminderung des Kassenbestandes der Gemeinde durch eine Bareinzahlung auf ein Bankkonto der Gemeinde, weil durch diesen Vorgang der Zahlungsmittelbestand der Gemeinde insgesamt nicht verändert wird. Die Begriffspaare „Aufwendungen“ und „Ausgaben“ können im gemeindlichen Bereich wie folgt unterschieden werden:

<b>Die Rechengröße „Auszahlungen“</b>		
<b>AUSZAHLUNG</b>		
Aufzahlung, die nicht gleichzeitig ausgabewirksam ist.	Auszahlung, die gleichzeitig ausgabewirksam ist.	
	Ausgabe, die gleichzeitig auszahlungswirksam ist.	Ausgabe, die nicht gleichzeitig auszahlungswirksam ist.
		<b>AUSGABE</b>

*Abbildung 443 „Die Rechengröße Auszahlungen“*

In diesem Zusammenhang ist festzustellen, dass beim Einsatz der Rechengrößen „Auszahlungen“ und „Ausgabe“ dann keine ausgabewirksamen Auszahlungen vorliegen, wenn es in gleicher Höhe zu einer zu einer Minderung der gemeindlichen Verbindlichkeiten oder zu einer Zunahme der gemeindlichen Forderungen kommt.

## **2.3 Die Einrichtung von Geschäftskonten**

### **2.3.1 Die allgemeinen Geschäftskonten**

Für den Zahlungsverkehr der Gemeinde müssen die notwendigen Geschäftskonten verfügbar und den Einwohnern, Abgabepflichtigen und sonstigen Geschäftspartnern bekannt sein, denn die Gemeinde hat aus Sicherheitsgesichtspunkten ihren Zahlungsverkehr möglichst unbar abzuwickeln. Von der Gemeinde ist deshalb zu bestimmen, welche Beschäftigten die erforderlichen Geschäftskonten einrichten dürfen, diese bewirtschaften können bzw. die Verfügungsberechtigung darüber innehaben sollen.

Von der Gemeinde ist auch eine Entscheidung darüber zu treffen, bei welchen Banken, Kreditinstituten und Sparkassen gemeindliche Geschäftskonten zur Abwicklung des Zahlungsverkehrs der Gemeinde eingerichtet werden sollen. In diesem Zusammenhang sollte auch der Umgang mit den nicht benötigten Zahlungsmitteln bestimmt werden, für die ggf. Sonderkonten einzurichten sind, z. B. Tagesgeldkonten, Festgeldkonten u.a. Der Umfang des Überziehens bei den Geschäftskonten sowie die dazu Berechtigten sind ebenfalls festzulegen. Der geschäftliche Zahlungsverkehr der Gemeinde sollte wegen seiner Vielfalt insgesamt zum Inhalt einer besonderen örtlichen Regelung gemacht werden (vgl. § 31 GemHVO NRW).

Die Gemeinde muss auch eigenverantwortlich abgrenzen, welche Geschäftskonten am Schluss des Buchungstages in die Abstimmung einbezogen werden. Es ist nicht zwingend erforderlich, täglich eine Zusammenfassung aller gemeindlichen Konten mit dem aktuellen Kontostand vorzunehmen und das Ergebnis in die Bücher der Zahlungsabwicklung zu übernehmen. Die gemeindliche Finanzbuchhaltung muss aber einen Überblick über die Geschäftskonten sowie die Sonderkonten haben. Sie muss sich im Rahmen von regelmäßigen Abrechnungen auch einen Überblick über die gesamten gemeindlichen Zahlungsmittel verschaffen, auch wenn ein Teil davon Anderen im Rahmen einer „Bewirtschaftung“ zur Verfügung gestellt wurde.

### **2.3.2 Die Sonderkonten**

Die gemeindliche Finanzbuchhaltung bzw. die Zahlungsabwicklung muss grundsätzlich immer den Überblick über die gesamten gemeindlichen Finanzmittel haben, auch wenn andere Organisationseinheiten der gemeindlichen Verwaltung ihren Zahlungsverkehr unmittelbar über besondere Konten der Gemeinde abwickeln dürfen (Sonderkonten). In diesem Rahmen fallen auch die den gemeindlichen Beschäftigten gewährten Handvorschüsse. Vielfach bestehen auch in Einzelfällen besondere Sonderkonten aufgrund der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und dann auch entsprechende Verfügungsberechtigungen, z. B. ein vorübergehendes Sonderkonto zur Abwicklung der Auszahlungen für eine bedeutende Investitionsmaßnahme der Gemeinde. Es ist im Einzelnen abhängig von den örtlichen Verhältnissen, wie viele Sonderkonten bei der Gemeinde bestehen.

Zur gemeindlichen Praxis gehören ggf. daher besondere Regelungen zu den gemeindlichen Sonderkonten, die neben den Geschäftskonten der Gemeinde bestehen. Diese Konten sind besondere Geschäftskonten in der Verfügungsmacht der Gemeinde. Sie dienen jedoch i.d.R. nur abgrenzten Zahlungszwecken im Rahmen der gemeindlichen Aufgaben. Sie werden aber auch bestimmten Organisationseinheiten und Beschäftigten der gemeindlichen Verwaltung unter einer abgegrenzten Zwecksetzung zugeordnet. Die „Grundregeln“ zu den gemeindlichen Geschäftskonten müssen daher vielfach um einzelne spezielle Gegebenheiten bei den örtlichen Sonderkonten ergänzt werden. Die Gemeinde sollte dabei entscheiden, ob die eigenverantwortliche Bewirtschaftung von Budgets in den einzelnen Fachbereichen der gemeindlichen Verwaltung (Zusammenführung von Fach- und Ressourcenverantwortung) zwingend auch die Abwicklung der daraus entstehenden Zahlungen erfordert.

Die Gemeinde muss deshalb auch eigenverantwortlich abgrenzen, welche Geschäftskonten am Schluss des Buchungstages in die vorzunehmende Abstimmung einbezogen werden. Es ist dabei nicht zwingend erforderlich,

täglich eine Zusammenfassung aller gemeindlichen Konten mit dem aktuellen Kontostand vorzunehmen und das Ergebnis in die Bücher der Zahlungsabwicklung zu übernehmen. Es ist grundsätzlich ausreichend, wenn die gemeindliche Zahlungsabwicklung zeitnah mit den einzelnen gemeindlichen Organisationseinheiten oder Beschäftigten die Kontobewegungen auf den Sonderkonten abrechnet.

Diese Vorgehensweise setzt aber voraus, dass die Organisationseinheiten der gemeindlichen Verwaltung oder die Beschäftigten ihre zahlungsmäßigen Geschäftsvorfälle buchungsmäßig zutreffend erfassen. Es ist dann ausreichend, wenn die gemeindliche Finanzbuchhaltung im Rahmen der Abrechnungen der zur Verfügung gestellten Finanzmittel die Buchungen der einzelnen gemeindlichen Beschäftigten als Summe zusammengefasst in ihre Bücher übernimmt. Das Bruttoprinzip erfordert dabei eine Trennung von Einzahlungen und Auszahlungen. Ggf. ist auch eine Trennung nach den verbindlichen Zahlungsarten vorzunehmen. Insbesondere ist aber dabei die Ergebniswirksamkeit zu beachten, um die erzielten Erträge und entstandenen Aufwendungen zu erfassen.

### **3. Der Liquiditätsverbund bzw. Cashpooling**

#### **3.1 Allgemeine Voraussetzungen**

Für die Gemeinde besteht im Rahmen ihrer Verpflichtung zur Sicherstellung der Liquidität und Zahlungsfähigkeit grundsätzlich die Möglichkeit, einen Liquiditätsverbund bzw. ein Cashpooling mit einem Masteraccountkonto zwischen der gemeindlichen Verwaltung und den Betrieben der Gemeinde einzurichten. Die Liquiditätsbeschaffung der Gemeinde im Rahmen eines solchen Liquiditätsverbundes stellt nach Auskunft der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) kein erlaubnispflichtiges Bankgeschäft im Sinne des Kreditwesengesetzes dar. Dabei wird aber vorausgesetzt, dass in den Liquiditätsverbund nur Betriebe einbezogen werden, die im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses zu konsolidieren sind. Dadurch wird das bankrechtlich bestimmte Konzernprivileg auch auf die Gemeinde anwendbar (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 7 KWG).

Die Nutzung des bankrechtlichen Konzernprivilegs für die Abwicklung von Geldgeschäften in einem gemeindlichen Liquiditätsverbund setzt das Bestehen einer Allein- oder Mehrheitsgesellschafterstellung der Gemeinde bei den gemeindlichen Betrieben sowie eine verpflichtende Einbeziehung dieser Betriebe in die Vollkonsolidierung für den gemeindlichen Gesamtabschluss voraus. Die Vorschrift des § 107 Absatz 6 GO NRW, nach dem die Gemeinden kein Bankunternehmen errichten, übernehmen oder betreiben dürfen, steht dabei der Einrichtung eines Liquiditätsverbundes bzw. eines Cashpoolings durch die Gemeinde nicht entgegen. Ein Liquiditätsverbund bzw. ein Cashpooling-Verfahren stellt kein selbstständiges Bankunternehmen dar.

Im Rahmen der Einrichtung eines Liquiditätsverbundes bzw. eines Cashpoolings bedarf es aber immer einer Abstimmung zwischen den Beteiligten über die tatsächliche Abwicklung der Geldgeschäfte, ggf. einschließlich der mit der Kontoführung beauftragten Bank. Die Gemeinde muss nicht zwingend die Kontoführung für das Master-Accountkonto innehaben. Es bedarf dabei auch der Festlegung von Verantwortlichkeiten zwischen den Beteiligten. Das Abstimmungserfordernis gewinnt an Bedeutung, wenn auch rechtlich selbstständige Betriebe der Gemeinde in einen solchen Liquiditätsverbund einbezogen werden.

#### **3.2 Die Abwicklung durch die Gemeinde**

Die Gemeinde kann die Abwicklung der Geldgeschäfte in einem Liquiditätsverbund in eigener Verantwortung vornehmen. Die gemeindliche Verwaltung tritt dann für die rechtlich selbstständigen Betriebe der Gemeinde als „innere“ Bank auf. In diesen Fällen muss die Gemeinde aufgrund ihrer „Cashpool-Führung“ dafür Sorge tragen, dass in ihrer Finanzbuchhaltung die betreffenden Finanzgeschäfte von den eigenen haushaltsbezogenen Finanzgeschäften sachlich ausreichend abgegrenzt und buchungsmäßig getrennt verarbeitet werden. Zudem kann die finanzwirtschaftliche Verantwortung nicht allein von der Gemeinde getragen werden.

Ein solcher gemeindlicher Liquiditätsverbund darf zudem nicht dazu führen, dass die Gemeinde zur Sicherstellung der Zahlungen zwischen den Beteiligten ggf. zusätzlich Kredite zur Liquiditätssicherung oberhalb ihres eigenen haushaltsmäßigen Bedarfs aufnimmt. In einen Liquiditätsverbund dürfen von der Gemeinde keine Finanzmittel aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen eingebracht werden. Sie muss dafür Sorge tragen, dass von ihr solche Finanzmittel nur bedarfsgerecht für anstehende Auszahlungen für Investitionen aufgenommen und zweckbezogen im Rahmen der Investitionstätigkeit verwendet werden (vgl. § 20 GemHVO NRW). Derartige Zahlungsmittel dienen nicht der Deckung des gemeindlichen Liquiditätsbedarfs und stehen daher auch nicht für Zahlungserfordernisse in einem Liquiditätsverbund zur Verfügung.

#### **4. Der einheitliche Euro-Zahlungsverkehrsraum**

##### **4.1 Die Währungseinheit „Euro“**

Im Rahmen ihres Geschäftsverkehrs hat die Gemeinde die gesetzlichen Zahlungsmittel einzusetzen. Die Gemeinde hat daher für ihre Barzahlungen die Euro-Münzen und Euro-Banknoten zu verwenden. Die fremden Geldsorten stellen aber ebenfalls Zahlungsmittel für die Gemeinde dar, sodass diese Zahlungsmittel von ihr angenommen und für ihre Auszahlungen verwendet werden können. Die Sichtguthaben der Gemeinde bei Banken und Kreditinstituten stehen dabei als Buchgeld dem Bargeld gleich. Bei eingegangenen Schecks ist bei dessen Übergabe oder Übersendung an die Gemeinde darauf zu achten, dass dieser möglichst in der Währungseinheit „Euro“ ausgestellt ist.

Diese Währungseinheit soll auch beim Einsatz und der Abrechnung von elektronischen Zahlungsmitteln durch die Gemeinde oder durch Dritte gegenüber der Gemeinde zur Anwendung kommen, z. B. in Form der Geldkarte, Debitkarte und Kreditkarte. Die Gemeinde soll deshalb in ihrem Zahlungs- und sonstigen Geschäftsverkehr möglichst das internationale Währungskürzel „EUR“ und nicht das Währungssymbol „€“ verwenden. Dieses Währungskürzel sollte auch für die gesonderte Darstellung der Untereinheit „Cent“ verwendet werden, sodass möglichst eine Angabe in Bruchteilen des Euro zu machen ist, z. B. „0,45 EUR“. Die Bruchteile des Euro sollen auch nicht mit einem besonderen Symbol angegeben werden, z. B. „45 Ct“.

Eine „private Währung“ als Tauschmittel auf einem regionalen Markt stellt dagegen kein zulässiges Zahlungsmittel für die Gemeinde dar, mit dem der Umfang oder die Größenordnung von Einzahlungen und Auszahlungen bei der Gemeinde bestimmt werden kann. Erst nach einer Umrechnung der Rechnungseinheiten solcher „Währungen“ in Einheiten der gesetzlichen Zahlungsmittel darf eine Erfassung der mit diesen „Währungen“ getätigten Zahlungen in den gemeindlichen Büchern erfolgen. Außerdem stellen auch Wertpapiere kein „Geld“ im Sinne des gemeindlichen Zahlungsverkehrs dar.

##### **4.2 Das Zahlungsdienstleistungsgesetz**

###### **4.2.1 Die Zwecke und Inhalte des Gesetzes**

Im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung, insbesondere bei der Erledigung der Zahlungsabwicklung, hat die Gemeinde auch das Zahlungsdienstleistungsgesetz zu beachten. Mit diesem Gesetz ist die Richtlinie 2007/64/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. November 2007 über Zahlungsdienste im Binnenmarkt umgesetzt worden. Die Zahlungsdienstleistungsrichtlinie unterscheidet sechs Kategorien von Zahlungsdienstleistern. Unter einen Erlaubnisvorbehalt stellt die Richtlinie jedoch nur die Zahlungsinstitute als sonstige Zahlungsdienstleister. Soweit jedoch die Gemeinde (auch Bund und Länder) nicht hoheitlich handelt, werden auch sie als Zahlungsdienstleister im Sinne des Gesetzes angesehen (vgl. § 1 Absatz 1 Nummer. 3 des Zahlungsdienstleistungsaufsichtsgesetz - ZAG).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 30 GemHVO NRW**

Diese Einordnung hat zur Folge, dass die Gemeinde nicht unter den gesetzlichen Erlaubnisvorbehalt und die anderen besonderen Bestimmungen für Zahlungsinstitute fällt, wenn sie z. B. durch einen Regie- oder Eigenbetrieb eigene Zahlungsdienste erbringt oder erbringen lassen will. Die Gemeinde hat in diesen Fällen aber gleichwohl die allgemeinen Bestimmungen für Zahlungsdienstleister bei Qualifizierung ihres geschäftlichen Handelns zu beachten. Unter die Kategorie der Vorschrift des § 1 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 ZAG fallen jedoch nicht die rechtlich selbstständigen Betriebe der Gemeinde, die keine hoheitlichen Aufgaben wahrnehmen.

In diesem Zusammenhang enthält § 1 Absatz 2 ZAG einen Katalog von Zahlungsdiensten, die privatrechtlich begründete Dienstleistungen eines an einem gegebenen Grundgeschäft nicht beteiligten Dritten erfassen. Diese Zahlungsdienste sollen dem Zahler helfen oder ihn erst in den Stand versetzen, Bargeld, elektronisches Geld oder Buchgeld von ihm auf den Zahlungsempfänger zu übertragen. Mit der Vorschrift werden Dienstleistungen eines Dritten erfasst, die die Ausführung einer Zahlung zwischen zwei Parteien, dem Zahler und dem Zahlungsempfänger, unterstützen. Auf die rechtliche Ausgestaltung des Verhältnisses zwischen Zahler und Zahlungsempfänger (sogenanntes Valutaverhältnis) kommt es dabei nicht an. Dem Zahlungsvorgang kann dabei eine familiäre „Verbindlichkeit“, eine Naturalobligation, ein bloßes Gefälligkeitsverhältnis, eine Spende oder etwas anderes zugrunde liegen. Entscheidend ist nur, dass ein Geldbetrag mithilfe eines Dritten seinen Besitzer wechseln soll.

Die „privaten Währungen“, als ein auf regionale Märkte ausgerichtetes Tauschmittel, sind nicht als ein Zahlungsdienst im Sinne des Zahlungsdiensteaufsichtsgesetzes anzusehen. Diese Vorgabe gilt, solange die Rechnungseinheiten nicht zu irgendeinem Zeitpunkt, und sei es nur bei Eintritt in oder Austritt aus diesem Markt in Euro, die Währung eines Mitgliedstaats oder Vertragsstaats außerhalb der Euro-Zone oder eines Drittstaats umgerechnet und eingezahlt oder ausgezahlt werden. In den Fällen, in denen am Ende jedoch eine Abrechnung in einem gesetzlichen Zahlungsmittel steht, und sei es auch nur bei einem Austritt aus dem Verbund, so erbringt der Betreiber bei diesen wie bei jedem anderen Drei-Parteien- oder komplexeren Zahlungssystem auch Zahlungsdienste im Sinne des Gesetzes, wenn das Geschäftsmodell nicht bereits so ausgerichtet ist oder noch ausgerichtet wird, dass es unter eine Bereichsausnahme des § 1 Absatz 10 ZAG passt.

#### **4.2.2 Die Arten der Zahlungsdienste**

Jeder der einzelnen Tatbestände des Zahlungsdienstekatalogs knüpft an die (beabsichtigte) Übermittlung von gesetzlichen Zahlungsmitteln (Bargeld), an (gesetzliche Zahlungsmittel vertretendes) Buchgeld oder an elektronischem Geld an. Das elektronische Geld wird einbezogen, weil es für den Austausch mit Bargeld, Buchgeld oder anderen Geld geschaffen worden ist (siehe auch die Definition von „Geldbetrag“ in Artikel 4 Absatz 15 der Zahlungsdiensterichtlinie). Die nach dem Zahlungsdiensteaufsichtsgesetz definierten Zahlungsdienste werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Arten der Zahlungsdienste</b>	
1.	Dienste, mit denen Bareinzahlungen auf ein Zahlungskonto (vgl. § 1 Absatz 3 ZAG) oder Barauszahlungen von einem Zahlungskonto ermöglicht werden, sowie alle für die Führung eines Zahlungskontos erforderlichen Vorgänge (Ein- oder Auszahlungsgeschäft).
2.	Ausführung von Zahlungsvorgängen einschließlich der Übermittlung von Geldbeträgen auf ein Zahlungskonto beim Zahlungsdienstleister des Zahlungsdienstnutzers oder bei einem anderen Zahlungsdienstleister durch a) die Ausführung von Lastschriften (vgl. § 1 Absatz 4 ZAG) einschließlich einmaliger Lastschriften (Lastschriftgeschäft), b) die Ausführung von Überweisungen einschließlich Daueraufträgen (Überweisungsgeschäft), c) die Ausführung von Zahlungsvorgängen mittels einer Zahlungskarte oder eines

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 30 GemHVO NRW**

<b>Die Arten der Zahlungsdienste</b>	
	ähnlichen Zahlungsinstrumenten (Zahlungskartengeschäft), ohne Kreditgewährung (Zahlungsgeschäft)
3.	Ausführung der in Nummer 2 genannten Zahlungsvorgänge mit Kreditgewährung im Sinne des § 2 Absatz 3 (Zahlungsgeschäft mit Kreditgewährung).
4.	Ausgabe von Zahlungsauthentifizierungsinstrumenten (vgl. § 1 Absatz 5 ZAG) oder die Annahme und Abrechnung von mit Zahlungsauthentifizierungsinstrumenten ausgelösten Zahlungsvorgängen (Zahlungsauthentifizierungsgeschäft),
5.	Ausführung von Zahlungsvorgängen, bei denen die Zustimmung des Zahlers zur Ausführung eines Zahlungsvorgangs über ein Telekommunikations-, Digital-, oder IT-Gerät übermittelt wird. Die Zahlung erfolgen an den Betreiber des Telekommunikations- oder IT-Systems oder IT-Netzes, sofern der Betreiber ausschließlich als zwischengeschaltete Stelle zwischen dem Zahlungsdienstnutzer und dem Lieferanten der Waren oder Dienstleistungen tätig ist (digitalisiertes Zahlungsgeschäft).
6.	Dienste, bei denen ohne Einrichtung eines Zahlungskontos auf den Namen eines Zahlers oder eines Zahlungsempfängers ein Geldbetrag des Zahlers ausschließlich zur Übermittlung eines entsprechenden Betrags an den Zahlungsempfänger oder an einen anderen, im Namen des Zahlungsempfängers handelnden Zahlungsdienstleister entgegengenommen wird oder bei denen der Geldbetrag im Namen des Zahlungsempfängers entgegengenommen und diesem verfügbar gemacht wird (Finanztransfersgeschäft).

*Abbildung 444 „Die Arten der Zahlungsdienste“*

In diesem Zusammenhang ist auch zu beachten, dass ein Zahlungssystem im Sinne des Zahlungsdienstleistungsgesetzes ein System zum Zwecke von Verarbeitung, Clearing, Verrechnung und Abwicklung von Zahlungsvorgängen auf Basis einer förmlichen Vereinbarung ist. Eine solche Vereinbarung mit gemeinsamen Regeln muss dabei zwischen einer Partei, die das System betreibt (Betreiber), und mindestens drei Teilnehmern zur Übermittlung von Geldbeträgen getroffen werden. Eine etwaige von dem Betreiber verselbstständigte Ver- und Abrechnungsstelle, zentrale Vertragspartei oder Clearingstelle wird dabei nicht mitgerechnet. Zudem können die Teilnehmer nur Zahlungsdienstleister sein (vgl. § 1 Absatz 6 ZAG).

### **4.3 Der SEPA-Zahlungsverkehr**

#### **4.3.1 Allgemeine Sachlage**

Mit dem Jahre 2008 ist der SEPA-Zahlungsverkehr (SEPA = Single EURO Payments Area) in Europa begonnen worden. Aufgrund dieses Zahlungsverkehrs soll künftig nicht mehr zwischen dem nationalen Zahlungsverkehr und dem Zahlungsverkehr in andere europäische Staaten unterschieden werden. Es sollen dadurch europaweit die bargeldlosen Zahlungen erleichtert werden. In der Verordnung (EU) Nr. 260/2012 vom 14.03.2012 sind die technischen Vorschriften und die Geschäftsanforderungen für Überweisungen und Lastschriften in Euro festgelegt worden.

Die europaweiten bargeldlosen Zahlungen sollen mit einheitlichen Zahlungsinstrumenten in Form von SEPA-Überweisungen, SEPA-Lastschriften und SEPA-Kartenzahlungen ausgeführt werden. So soll durch die Nutzung der SEPA-Überweisungen erreicht werden, dass dieser Zahlungsverkehr innerhalb von drei Geschäftstagen, ggf. später innerhalb eines Tages, abgewickelt ist. Für die Durchführung des SEPA-Zahlungsverkehrs bedarf es jedoch neuer Nummer für die Finanztransaktionen (vgl. nachfolgende Abbildung).

<b>Wichtige Daten im SEPA-Zahlungsverkehr</b>			
<b>„IBAN“ (International Bank Account Number)</b>			
DE	52	12345678	0123456789
Länder- kennzeichen	Prüfziffer	(heutige) Bankleitzahl	(heutige, ggf. erweiterte Kundenkontonummer
<b>“BIC” (Bank Identifier Code)</b>			
ABCD	DE	12	123
Bank bezeichnung	Länder- kennzeichen	Ortsangabe	Filiale der Bank
<b>Gläubiger-Identifikationsnummer (Creditor Identifier)</b>			
DE	72	123	12345678901
Länder- kennzeichen	Prüfziffer	Business Area Code	Nationales Identifikations- merkmal

*Abbildung 445 „Wichtige Daten im SEPA-Zahlungsverkehr“*

Bis zum 1. Februar 2014 ist die von der EU gewünschte Einführung des SEPA-Zahlungsverkehrs auch auf nationaler Ebene umzusetzen. Die Einführung des SEPA-Zahlungsverkehrs führt dabei nicht nur zu einem technischen Anpassungsbedarf, z. B. zur Umstellung der eigenen und fremden Kontendaten auf IBAN und BIC. Dazu gehört auch für die Gemeinde, die eigenen IBAN- und BIC-Daten möglichst frühzeitig öffentlich zu machen. Den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft als Zahlungspflichtige muss im neuen System eine zutreffende neue Kontoverbindung zur Verfügung stehen.

Durch ein „SEPA-Begleitgesetz“ soll jedoch die Umsetzung bestimmter Anforderungen an Inlandszahlungen für eine Übergangszeit bis zum 1. Februar 2016 ausgesetzt werden. Bis zu diesem Termin können dadurch die inländischen Überweisungen, Daueraufträge, Lastschriften und Einzugsermächtigungen weiter unter den heutigen Bedingungen und Formen genutzt werden. Die Einzelheiten zu den Formen des SEPA-Zahlungsverkehrs hat die Deutsche Bundesbank auf Ihrer Internetseite „[www.bundesbank.de/zahlungsverkehr](http://www.bundesbank.de/zahlungsverkehr)“ veröffentlicht. Für die Bundeskassen hat das Bundesministerium für Finanzen festgelegt, dass ab dem 1 Juli 2013 für Auszahlungen im Lastschriftverfahren grundsätzlich nur noch das SEPA-Basislastschriftverfahren zugelassen ist (vgl. RS des BMF vom 13.06.2012).

#### **4.3.2 Die SEPA-Überweisung**

Bei der SEPA-Überweisung besteht gegenüber dem heutigen deutschen Verfahren der wesentliche Unterschied darin, dass der Zahlungspflichtige und der Zahlungsempfänger, einschließlich deren kontoführenden Bank, an-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 30 GemHVO NRW**

hand einer internationalen Nummer eines Zahlungskontos (IBAN) und einer internationalen Bankleitzahl (BIC) identifiziert werden. Die Elemente dieser Nummern sind durch die ISO spezifiziert worden. Die IBAN und die BIC lösen damit die deutsche Bankleitzahl und die Kontonummer ab.

Unter dem Begriff „IBAN“ wird eine standardisierte Nummer für das Land, die Bank und das Konto verstanden. Diese Nummer setzt sich aus dem zweistelligen Länderkennzeichen, z. B. „DE“ für Deutschland, einer zweistelligen Prüfziffer, der achtstelligen Bankleitzahl und der zehnstelligen Kontonummer zusammen. Unter dem Begriff „BIC“, auch „SWIFT-Code“ genannt, wird die internationale Bankleitzahl einer Bank (bis zu elf Stellen) verstanden. Diese Nummer setzt sich i.d.R. aus einer vierstelligen Bankbezeichnung, dem zweistelligen Länderkennzeichen (ISO-Code), der zweistelligen Ortsangabe und einer dreistelligen Bezeichnung der Filiale der betreffenden Bank, die auch durch die dreimalige Verwendung des Buchstabens X ersetzt oder frei sein können, zusammen (vgl. nachfolgende Abbildung).

#### **4.3.3 Die SEPA-Lastschrift**

Der Zahlungsverkehr mit Hilfe von SEPA-Lastschriften wird seit Ende 2009 angeboten. Dabei ist zwischen der SEPA-Basislastschrift als Einzugsermächtigung (der Gemeinde) und der SEPA-Firmenlastschrift als Abbuchungsauftragsverfahren (eines Dritten) zu unterscheiden. Bei beiden Verfahren bedarf es eines entsprechenden Mandats, das vor der Fälligkeit einer Zahlung vorliegen muss, wobei für die Gemeinde vorrangig die SEPA-Basislastschrift in Betracht kommen dürfte. Das SEPA-Lastschriftmandat ermächtigt dabei die Gemeinde als Zahlungsempfänger, den fälligen Betrag von einem Dritten als Zahlungspflichtigen durch Beauftragung einer Bank einzuziehen. Ein solches Mandat muss von jedem Zahlungspflichtigen eingeholt werden, wobei derzeit bestehende Einzugsermächtigungen entsprechend umgewandelt werden können.

Die Gemeinde als Lastschrifteinreicher bedarf zudem einer „Gläubiger-Identifikationsnummer“. Diese Nummer setzt sich aus dem zweistelligen Länderkennzeichen, einer zweistelligen Prüfziffer, einem dreistelligen Business Area Code und einem elfstelligen nationalen Identifikationsmerkmal zusammen und muss bei der Deutschen Bundesbank beantragt werden ([www.glaebiger-id.bundesbank.de](http://www.glaebiger-id.bundesbank.de)). Sie dient der eindeutigen Identifizierung des Lastschrifteinreichers und ist bei allen einzureichenden Lastschriften anzugeben. Der SEPA-Zahlungsverkehr erfordert neue Vereinbarungen über den Einzug von Lastschriften und das Verwalten von Lastschriftmandaten. Die Gemeinde muss dafür eigenverantwortlich die derzeit im Bankenverkehr bestehenden Einzugsermächtigungen rechtssicher und praktikabel in SEPA-Lastschriften überführen, wobei ihr eine Übergangszeit zur Verfügung steht (vgl. SEPA-Begleitgesetz).

#### **4.4 Die E-Geld-Geschäfte**

Durch gesetzliche Änderungen soll zukünftig der Zahlungsverkehr im Internet (Internetzahlungen) auch mit elektronischem Geld (E-Geld) möglich werden, sodass dadurch mindestens auch die Zahlungsansprüche der Gemeinde betroffen sein dürften. Durch diese neuen Zahlungsmittel sollen die Bargeldzahlungen und Banküberweisungen im Bankenverkehr vermindert werden. Das E-Geld ist dabei jeder elektronisch oder auch magnetisch gespeicherte monetäre Wert in Form einer Forderung gegenüber dem E-Geld-Emittenten, zu denen grundsätzlich auch die Gemeinde gehört (vgl. § 1a Absatz 1 Nummer 2 des Zahlungsdiensteaufsichtsgesetzes). Das E-Geld wird dabei gegen die Zahlung eines Geldbetrages ausgestellt, um damit Zahlungsvorgänge im Sinne des § 675f Absatz 3 Satz 1 BGB durchzuführen. Solche Zahlungen können auch von anderen natürlichen und juristischen Personen als den Emittenten angenommen werden (vgl. § 1a Absatz 3 des Zahlungsdiensteaufsichtsgesetzes).

Das elektronische Geld ist ein digitales Bargeld und soll ein vollständiger Ersatz für die gesetzlichen Euro-Münzen und Euro-Geldscheine sein. Es ist neben den gesetzlichen Zahlungsmitteln (Bargeld) und dem Buchgeld eine dritte Erscheinungsform des Geldes als Zahlungsmittel. Als elektronisches Geld gelten dabei Werteinheiten

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 30 GemHVO NRW**

in Form einer Forderung gegen die ausgebende Stelle, die auf elektronischen Datenträgern gespeichert sind. Sie werden gegen die Entgegennahme eines Geldbetrags ausgegeben und von Dritten als Zahlungsmittel angenommen, ohne ein gesetzliches Zahlungsmittel zu sein (vgl. § 1 Absatz 14 KWG). Das E-Geld kann dabei als kartengestütztes E-Geld (Kartengeld) und als softwarebasiertes E-Geld (Netzgeld) genutzt werden. Es ist dabei insbesondere zu unterscheiden, wie die Forderung gegen die ausgebende Stelle gespeichert bzw. nachgewiesen oder übertragen wird.

In Form des Netzgeldes erfolgt die Speicherung des elektronischen Geldes auf einem Datenträger beim Nutzer und kann im Online-Verfahren für Fernzahlungen genutzt werden. Zuvor muss jedoch Bargeld oder Buchgeld an einen Herausgeber von Netzgeld transferiert werden, der dann den Gegenwert in Form von E-Geld übermittelt. Dabei müssen erhebliche Sicherheitsanforderungen erfüllt werden. Das übermittelte elektronische Geld weist dabei eine Forderung gegenüber dem Emittenten nach, die bei einem Zahlungsvorgang an den Empfänger übertragen wird. Der Empfänger (Akzeptanzstellen) kann dann das E-Geld beim Emittenten wieder in Bargeld oder Buchgeld (Guthaben) umtauschen.

### **5. Die Zahlungsabwicklung für Dritte**

Die Gemeinden wickeln aufgrund gesetzlicher Vorgaben oder freiwilliger Vereinbarungen vielfach Zahlungsgeschäfte für andere Institutionen ab, z. B. für Waldgenossenschaften nach § 20 des Gemeinschaftswaldgesetzes NRW. Die fremden Finanzmittel, die dadurch bei der Gemeinde anfallen, können je nach der örtlichen Art der Wahrnehmung der Aufgaben bzw. nach der Form der Zahlungsabwicklung für andere Aufgabenträger in verschiedene Arten unterteilt und entsprechend haushaltsmäßig behandelt werden (vgl. Abbildung).

<b>Die fremden Finanzmittel</b>	
1.	Durchlaufende Finanzmittel
2.	Finanzmittel und andere öffentliche Haushalte
3.	Finanzmittel sonstiger Dritter

*Abbildung 446 „Die fremden Finanzmittel“*

Die fremden Finanzmittel sind dabei unabhängig von ihrer Art und Zweckbestimmung immer dann in die gemeindliche Finanzrechnung und damit in den Jahresabschluss der Gemeinde einzubeziehen, wenn die fremden Finanzmittel im Rahmen von Zahlungsvorgängen in der gemeindlichen Zahlungsabwicklung kassenmäßig als Einzahlungen oder Auszahlungen erfasst werden oder sich als Zahlungsmittel im wirtschaftlichen Eigentum der Gemeinde befinden. Nach dem Grundsatz der Vollständigkeit müssten solche Zahlungen und die verfügbaren fremden Finanzmittel im Jahresabschluss der Gemeinde berücksichtigt werden.

Die Gemeinde muss daher bei fremden Finanzmitteln klären, zu welchen Zeitpunkten die Bereitstellung von Zahlungsmittel durch die betreffenden Dritten erfolgt und wann eine Abrechnung vorzunehmen ist. Das vereinbarte Zahlungsverfahren bzw. die Zahlungstermine muss die Gemeinde außerdem in ihrer Liquiditätsplanung berücksichtigen. Sie muss zudem dafür Sorge tragen, dass ihr aus der Zahlungsabwicklung für Dritte keine unvertretbaren Aufwendungen, z. B. Zinsen wegen der zwingenden Durchführung von Auszahlungen, entstehen.

## **6. Die Finanzmittel der Eigenbetriebe**

Für einen gemeindlichen Eigenbetrieb als Sondervermögen der Gemeinde besteht regelmäßig ein eigener Rechnungskreis (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW). Der Betrieb kann dabei seinen Zahlungsverkehr selbst über eigene Konten abwickeln oder über gemeindliche Sonderkonten durch die Gemeinde abwickeln lassen. Bei einer Abwicklung des unbaren Zahlungsverkehrs und des Bargeldverkehrs durch die Gemeinde ist die Erledigung des betrieblichen Zahlungsverkehrs im Einzelnen zwischen dem Eigenbetrieb und der Gemeinde in einer Vereinbarung auszugestalten. Es ist in solchen Fällen grundsätzlich möglich, dass die Gemeinde die Finanzmittel, die einem Eigenbetrieb zu stehen, vorübergehend für eigene Zwecke nutzt.

Die Gemeinde muss in solchen Fällen sicherstellen, dass die Finanzmittel bei Bedarf dem Eigenbetrieb wieder zur Verfügung stehen (vgl. § 11 Satz 2 EigVO NRW). Beide Beteiligte können auch in einem Liquiditätsverbund zusammengeschlossen sein. Die Gemeinde hat dabei zu beachten, dass die Erhaltung der Zahlungsfähigkeit des Eigenbetriebs Vorrang vor dem Finanzbedarf der Gemeinde hat. Der Eigenbetrieb entscheidet bei vorhandenen Geldbeträgen eigenverantwortlich, ob und in welchem Umfang für ihn solche Finanzmittel vorübergehend entbehrlich sind. Es besteht aber die Pflicht für den Eigenbetrieb, vor einer Anlage seiner vorübergehend nicht benötigten Finanzmittel eine Abstimmung mit der Gemeinde vorzunehmen und die Mittel nur unter Berücksichtigung der Liquiditätslage der Gemeinde anzulegen (vgl. § 11 Satz 1 EigVO NRW). Sofern der Eigenbetrieb und die Gemeinde über freie Geldmittel verfügen und diese über eine vergleichbare Zeitdauer nicht benötigen, kann auch eine gemeinsame Geldanlage in Betracht kommen.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Inhalt und Zweck der Zahlungsabwicklung):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Aufgaben der Zahlungsabwicklung):**

##### **1.1.1 Allgemeine Aufgaben**

Mit dieser Vorschrift werden die besonderen Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung im Bereich „Zahlungsabwicklung“ näher definiert, die auch der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans dienen. Ihr können weitere Aufgaben übertragen werden, soweit die Vorschriften der Gemeindeordnung oder andere finanzrechtliche Vorschriften dem nicht entgegenstehen und die Erledigung der originären Aufgaben nicht beeinträchtigt wird. Die gemeindliche Zahlungsabwicklung hat i.d.R. folgende Aufgaben zu erfüllen, die vom Bürgermeister in einer örtlichen Dienstanweisung nach § 31 Absatz 2 Nummer 3 GemHVO NRW zu regeln sind (vgl. Abbildung).

<b>Die Aufgaben der gemeindlichen Zahlungsabwicklung</b>	
-	die Annahme von Einzahlungen und die Leistung von Auszahlungen.
-	die buchhalterische Erfassung der Zahlungs-(Geld-)ströme, getrennt nach eigenem und fremden Zahlungsverkehr.
-	die Bankbuchhaltung.
-	die Verwaltung der Finanzmittel.
-	die Aufbewahrung, Beförderung und Entgegennahme von Zahlungsmitteln.

<b>Die Aufgaben der gemeindlichen Zahlungsabwicklung</b>
- die Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel.
- die Aufnahme und Rückzahlung von Krediten zur Liquiditätssicherung.
- den Abschluss der Finanzrechnung.
- Mahnung (soweit es nicht durch die Geschäftsbuchführung erfolgt) und Vollstreckung.
- die Verwahrung und Verwaltung von Wertgegenständen.

*Abbildung 447 „Die Aufgaben der gemeindlichen Zahlungsabwicklung“*

Die Aufgaben der Zahlungsabwicklung können dabei örtlich von der Gemeinde bestimmt und in Verantwortung der Gemeinde zentral oder dezentral erledigt werden. Entsprechend hat die Gemeinde dann jeweils Verantwortlichkeiten festzulegen (vgl. § 93 Absatz 2 GO NRW). Die Gemeinde hat aber auch örtliche Regelungen über die Behandlung fremder Finanzmittel zu treffen. Es bietet sich in diesem Zusammenhang an, dem Bereich „Zahlungsabwicklung“ auch die sichere Verwahrung und Verwaltung von gemeindlichen Wertgegenständen zu übertragen. Dazu sollten dann auch die Wertgegenstände gehören, die der Gemeinde als Sicherheiten für Zahlungsverpflichtungen von Dritten übergeben werden (vgl. § 31 Absatz 2 Nummer 5 GemHVO NRW).

### **1.1.2 Die Annahme von Einzahlungen**

Der gemeindliche Zahlungsverkehr wird regelmäßig in Form von Barzahlungen, unbaren Zahlungen und Verrechnungen vollzogen. Aus Sicherheitsgesichtspunkten sollen dabei auch die Einzahlungen möglichst unbar abgewickelt werden. Diese Sachlage erfordert, dass die gemeindliche Zahlungsabwicklung die notwendigen Vorkehrungen trifft, um Barzahlungen zu angegebenen oder ihr anderweitig bekannt gegebenen Zeitpunkten anzunehmen. Zu den örtlichen Rahmenbedingungen gehört auch die Festlegung der Beschäftigten, die zur Annahme und Buchung von Einzahlungen befugt sind. Zu den Dokumentationspflichten gehört auch die Klärung der Frage, in welchen Fällen über die Einzahlungen eine Quittung auszustellen ist. Die Gemeinde muss dabei in eigener Verantwortung die Ausgestaltung der Annahme von Einzahlungen festlegen.

Diese Aufgabe der gemeindlichen Zahlungsabwicklung steht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit den Grundsätzen der Finanzmittelbeschaffung und der Rangfolge der Quellen der gemeindlichen Finanzmittel (vgl. § 77 GO NRW). Sie steht aber auch mit der haushaltsrechtlichen Vorgabe in Verbindung, nach der die Gemeinde durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen hat, dass ihre Ansprüche vollständig und rechtzeitig geltend gemacht und eingezogen werden (vgl. § 23 Absatz 3 GemHVO NRW). Es bleibt aber i.d.R. eine Aufgabe der einzelnen den gemeindlichen Haushalt bewirtschaftenden Stellen, die Ansprüche der Gemeinde festzustellen und zu überwachen. Diese Stellen müssen prüfen, ob die für die Durchsetzung der gemeindlichen Ansprüche notwendigen Maßnahmen getroffen worden sind, sodass die der Gemeinde zustehenden Zahlungen auch ihr gegenüber geleistet werden können.

Aus dem weiteren haushaltsrechtlichen Gebot, die der Gemeinde zustehenden Zahlungen rechtzeitig einzuziehen, entsteht die gemeindliche Pflicht, ihre Ansprüche unverzüglich und ggf. auch zwangsweise einzuziehen oder deren Einziehung zu veranlassen, wenn der Schuldner in Verzug geraten ist. Dabei kann ggf. auch eine Stundung von gemeindlichen Ansprüchen sachlich erforderlich werden, bei der es sich um das Aufschieben von Zahlungsterminen oder das Aufteilen der Zahlungsverpflichtung in mehrere Fälligkeitstermine handelt. Eine solche Maßnahme ist vom Schuldner der Gemeinde zu beantragen, wenn für ihn die Einziehung eines Anspruchs der

Gemeinde eine erhebliche Härte bedeuten würde (vgl. § 26 Absatz 1 GemHVO NRW). In der Praxis hat es sich bewährt, vor der Entscheidung über den Antrag eines Schuldners auf Stundung seiner Zahlungsverpflichtungen die Verantwortlichen für die Vollstreckung um eine Stellungnahme zum Antrag des Schuldners zu bitten. In solchen Fällen sollte daher möglichst eine Zusammenarbeit zwischen der gemeindlichen Finanzbuchhaltung und dem sachlich zuständigen Fachbereich für die Vollstreckung stattfinden.

### **1.1.3 Die Leistung von Auszahlungen**

Zur Bewirtschaftung der haushaltsmäßigen Ermächtigungen gehört auch das haushaltsrechtliche Gebot für die Gemeinde, durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass eingegangene Verpflichtungen erst bei ihrer Fälligkeit erfüllt werden, sodass Auszahlungen erst bei ihrer Fälligkeit von der Gemeinde geleistet werden. Dieses Gebot steht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit den Haushaltsgrundsätzen „Wirtschaftlichkeit“ und „Sparsamkeit“ und beinhaltet das Fälligkeitsprinzip. Der Fälligkeitszeitpunkt, zu dem eine Zahlung von der Gemeinde i.d.R. zu leisten ist, ergibt sich regelmäßig aus gesetzlichen Vorschriften, z. B. bei Steuern und anderen Abgaben der Gemeinde. Der Zeitpunkt kann sich aber auch aufgrund gemeindlicher Geschäftsvorfälle ergeben, z. B. bei der Gewährung von Sozialhilfe und anderen Finanzleistungen an Dritte sowie aus vertraglichen Vereinbarungen, z. B. bei Mieten und Zinsen.

Die Inanspruchnahme der haushaltsmäßigen Ermächtigungen ist von der Gemeinde grundsätzlich so lange zurückzustellen, bis die konkrete örtliche Aufgabenerfüllung die Verfügung darüber erfordert. Die bestehenden Fälligkeiten für die Ausführung der gemeindlichen Zahlungen sind daher von der Gemeinde zu beachten und zu überwachen. Die Gemeinde muss ggf. auch auf die Leistung von Auszahlungen an Dritte verzichten, wenn sich aus der gemeindlichen Aufgabenerfüllung noch kein zwingender Grund für eine Inanspruchnahme der im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen und damit für die Finanzleistung ergibt. Im gemeindlichen Zahlungsverkehr erfolgt die Leistung von Auszahlungen zudem üblicherweise in Form von unbaren Zahlungen und Verrechnungen, denn auch aus Sicherheitsgesichtspunkten sollen die Auszahlungen der Gemeinde möglichst unbar abgewickelt werden.

Die haushaltsrechtlichen Gegebenheiten erfordern, dass die gemeindliche Zahlungsabwicklung die notwendigen Vorkehrungen trifft, um die Leistung von Auszahlungen zu den angegebenen oder ihr anderweitig bekannt gegebenen Zeitpunkten in den unterschiedlichen Zahlungsformen zu ermöglichen. Eine Auszahlung der Gemeinde setzt dabei voraus, dass zuvor eine Zahlungsverpflichtung der Gemeinde festgestellt und durch Beschäftigte der Gemeinde für sachlich und rechnerisch richtig bestätigt wurde. Die Gemeinde soll ihre Zahlungsverpflichtungen erst dann erfüllen, wenn diese zuvor hinsichtlich ihres Grundes und ihrer Höhe geprüft und festgestellt worden sind (vgl. § 30 Absatz 2 Satz 1 GemHVO NRW). Erst danach ist es für die Zahlungsabwicklung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung zulässig, die geplanten Auszahlungen tatsächlich auszuführen. Von der Gemeinde können dazu die Zahlungsform und der Zahlungsweg eigenverantwortlich bestimmt werden. Sie hat dazu sicherzustellen, dass die geleisteten Auszahlungen sachlich und zeitlich richtig gebucht und dokumentiert werden.

Zur Durchführung der gemeindlichen Aufgabe „Auszahlungen zu leisten“ gehört auch die Festlegung der Beschäftigten, die zur Leistung von Auszahlungen befugt sind, sowie die Aufgabe, zu den Zahlungsterminen der Gemeinde die notwendige Liquidität verfügbar zu haben. Vor der tatsächlichen Leistung von Auszahlungen an den Empfangsberechtigten soll die Gemeinde prüfen, ob die gemeindlichen Zahlungen gegen Ansprüche der Gemeinde verrechnet oder ggf. auch Ansprüche gegenseitig entsprechend § 387 BGB aufgerechnet werden können. Im Zusammenhang mit Zahlungsgeschäften für andere Institutionen, die von der Gemeinde aufgrund gesetzlicher Vorgaben oder freiwilliger Vereinbarungen abgewickelt werden, soll die Zahlungsabwicklung überwachen, dass die notwendige Liquidität (fremde Finanzmittel) für die „fremden“ Auszahlungen rechtzeitig durch die Dritten bereitgestellt werden (vgl. § 16 GemHVO NRW).

#### **1.1.4 Die Verwaltung der Finanzmittel**

##### **1.1.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Zu den Aufgaben der gemeindlichen Zahlungsabwicklung gehört auch die Verwaltung der bei der Gemeinde vorhandenen Finanzmittel. Als Zahlungsmittel der Gemeinde gelten dabei die gesetzlichen Zahlungsmittel, z. B. das Bargeld in Form von Münzen und Banknoten, sowie die elektronischen Zahlungsmittel, z. B. Geldkarte, Debitkarte oder Kreditkarte sowie Schecks. Zur Verwaltung der gemeindlichen Finanzmittel gehören auch örtliche Festlegungen, dass im Bankverkehr zwei Beschäftigte mitwirken, und dass die Aufbewahrung, Beförderung und Entgegennahme von Zahlungsmitteln durch Beschäftigte und Automaten den Sicherheitsvorgaben entspricht.

Die Gemeinde hat aber auch festzulegen, welche Beschäftigten eine Geldkarte, Debitkarte oder Kreditkarte als Zahlungsmittel einsetzen dürfen. Ebenso sind örtliche Regelungen über die Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel sowie die Aufnahme und Rückzahlung von Krediten zur Liquiditätssicherung im Rahmen der Festlegungen über die Verwaltung der gemeindlichen Zahlungsmittel zu treffen. Von der Gemeinde ist zudem die Verteilung von Finanzmitteln auf Geschäftskonten und Sonderkonten sowie ggf. auf Handvorschüsse, aber auch die Bereitstellung von Wechselgeld für Automaten ausreichend abzusichern. Derartige Zuordnungen stellen keine haushaltswirtschaftlichen Zahlungsströme dar, die von der Gemeinde in ihrer Finanzrechnung zu erfassen sind.

##### **1.1.4.2 Die Einrichtung von Geschäftskonten**

Für den gemeindlichen Zahlungsverkehr müssen die notwendigen Geschäftskonten der Gemeinde verfügbar sein, denn aus Sicherheitsgesichtspunkten soll der Zahlungsverkehr möglichst unbar abgewickelt werden. Die Gemeinde hat daher zu klären, welche Beschäftigten zur Einrichtung von Geschäftskonten und Sonderkonten befugt sind, wer solche Konten bewirtschaften darf bzw. die Verfügungsberechtigung darüber innehaben soll. Dazu gehören auch die Festlegungen, mit welchen Banken, Kreditinstituten und Sparkassen der laufende Zahlungsverkehr abgewickelt werden soll sowie die Entscheidungsbefugnis zur Unterschriftsbefugnis in Abhängigkeit der Höhe der einzelnen Auszahlung. Gleichzeitig bedarf auch das Überziehungsgebahren bei einem Geschäftskonto der Gemeinde einer örtlichen Festlegung, denn i.d.R. wird bereits bei der Einrichtung eines Bankkontos ein Überziehungsrahmen (Kontokorrentkredit) vereinbart, ggf. auch ein Guthabenzins vorgesehen.

Die Gemeinde muss außerdem zu gemeindlichen Sonderkonten für abgrenzte Zahlungszwecken, die i.d.R. der Gemeinde zuzurechnen sind, festlegen, welche gemeindlichen Beschäftigten die Verfügungsberechtigung darüber innehaben, denn Dritte sollen regelmäßig keine Verfügungsberechtigung über ein gemeindliches Konto innehaben. In Ausnahmefällen können aber neben einem Beschäftigten der gemeindlichen Zahlungsabwicklung auch noch einer oder mehrere Beschäftigte von Fachbereichen eine Verfügungsberechtigung über ein solches Konto innehaben, z. B. wenn die diesen Beschäftigten gewährten Handvorschüsse über Bankkonten abgewickelt werden sollen. Außerdem sollte der Umgang mit weiteren sachlich sinnvollen Sonderkonten, z. B. Tagesgeldkonten, Festgeldkonten, von der Gemeinde ebenfalls zum Inhalt von besonderen Festlegungen gemacht werden.

##### **1.1.4.3 Die Unterschriften im Bankverkehr**

Die haushaltsrechtliche Vorgabe, dass gemeindliche Zahlungsaufträge von zwei Beschäftigten der Gemeinde freizugeben sind, beruht auf zahlreichen Sicherheitsgesichtspunkten. Sie sollen die sachdienliche Gestaltung des Verwaltungsablaufs sicherstellen und gewährleisten, dass verpflichtende Erklärungen bzw. Zahlungen zulasten der Gemeinde im Alleingang eines Beschäftigten vermieden werden. Die Überweisungsaufträge und Abbuchungsaufträge der Gemeinde, aber auch Abbuchungsvollmachten, Schecks u.a. erfordern wegen der Verfügung über die Bestände auf den Geschäftskonten der Gemeinde die Unterschriften von gemeindlichen Beschäftigten.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 30 GemHVO NRW**

Dabei ist ggf. zwischen der Abwicklung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle in Papierform und in elektronischer Form zu unterscheiden.

Für die Anwendung der automatisierten Datenverarbeitung bedeutet diese Sachlage, dass nicht wie bei gemeindlichen Geschäftsvorfällen in Papierform jeweils Unterschriften zu leisten sind. Bei der Gemeinde müssen vielmehr die technischen Voraussetzungen dafür vorhanden sein, dass ein Zahllauf erst in Gang gesetzt wird, wenn dafür die Freigabe durch zwei Beschäftigte der Gemeinde erfolgt ist. Die Art oder Form einer solchen Freigabe ist örtlich unter Einbeziehung der Möglichkeiten des eingesetzten automatisierten Verfahrens festzulegen. Im Rahmen der automatisierten Datenverarbeitung soll dabei die Gemeinde eigenverantwortlich über den Einsatz der elektronischen Signatur entscheiden. Sie kann in solchen Fällen festlegen, ob eine "fortgeschrittene elektronische Signatur" oder eine qualifizierte elektronische Signatur oder andere Sicherungssysteme genutzt werden sollen (vgl. § 2 Nummer 2 und 3 SiG).

#### **1.1.4.4 Der Umgang mit den Zahlungsmitteln**

Die Gemeinde muss für den Umgang mit gemeindlichen Zahlungsmitteln eindeutig festlegen, wie diese aufzubewahren und zu befördern sind. Dabei ist auch zu regeln, welche Beschäftigten der Gemeinde berechtigt sind, die Zahlungen (auch aus Automaten) entgegenzunehmen. Es muss aber auch bestimmt werden, welche Zahlungen seitens der Gemeinde mit welchen Zahlungsmitteln geleistet werden dürfen oder sollen. Üblicherweise nutzt die Gemeinde für ihre Barzahlungen die Münzen und Banknoten als Bargeld, die als gesetzliche Zahlungsmittel anerkannt sind. Zum Umgang mit den gemeindlichen Zahlungsmitteln gehört dabei die Festlegung der Gemeinde, ob ein Vorrang der unbaren Zahlungen vor den Barzahlungen besteht.

Als gemeindliches Zahlungsmittel gilt auch der Scheck, denn die Übergabe oder Übersendung eines Schecks gilt daher als Barzahlung. Zusätzlich werden als gemeindliche Zahlungsmittel die Geldkarte, die Debitkarte und die Kreditkarte eingesetzt, die elektronische Zahlungsmittel darstellen. Als gemeindliches Buchgeld gilt das als Guthaben oder als Kreditrahmen zur Verfügung stehende Geld auf den Bankkonten der Gemeinde, z. B. Girokonten oder Kontokorrentkonten. Derartiges Buchgeld kann jederzeit von der Gemeinde durch Auszahlungen in Bargeld umgewandelt werden.

Bei der bargeldlosen Zahlung wird die gemeindliche Zahlung ausschließlich über ein Konto der Gemeinde und ein Konto des gemeindlichen Geschäftspartners abgewickelt. Einen solchen Zahlungsvorgang stellt z. B. eine Überweisung dar, bei der eine bestimmte Geldsumme vom Bankkonto des Geschäftspartners auf das Bankkonto der Gemeinde oder umgekehrt übertragen wird. Bei der Lastschrift findet eine Übertragung einer bestimmten Geldsumme vom Bankkonto des Zahlungspflichtigen auf das Bankkonto des Zahlungsempfängers statt, der den Auftrag dazu erteilt hat. Der Lastschriftvorgang erfordert regelmäßig die Erteilung eines Abbuchungsauftrags oder einer Einzugsermächtigung.

Ein Abbuchungsauftrag wird dabei vom Zahlungspflichtigen gegenüber seiner kontoführenden Bank erteilt. Er bildet die Grundlage, dass die Bank die von der Gemeinde vorgelegten und auf den Zahlungspflichtigen ausgestellte Lastschriften einlösen darf. Die Gemeinde kann im Bedarfsfall auch eine Lastschrifteinzugssperre einrichten lassen, um unberechtigte Abbuchungen von ihren Konten zu verhindern. Bei der Einzugsermächtigung erlaubt der Zahlungspflichtige der Gemeinde widerruflich, einen fälligen Betrag einmalig oder regelmäßig von seinem Bankkonto einzuziehen.

Die Gemeinde hat zudem zu bestimmen, welche Personen zum Umgang mit dem gemeindlichen Bargeld berechtigt sind. Der Bedarf für eine solche Festlegung steigt und gewinnt an Bedeutung, wenn die Entgegennahme oder Auszahlung von Bargeld dezentral und nicht an einer zentralen Stelle erfolgt. In diesem Zusammenhang sind auch örtliche Bestimmungen über Zahlstellen, Handvorschüsse (einschließlich Sonderkonten, z.B. für Schulen), Einzahlungskassen und über Zahlungen mit Hilfe von Automaten, soweit dies örtlich gegeben ist, zu treffen. Au-

ßerdem bedarf es auch einer sicheren Aufbewahrung der gemeindlichen Zahlungsmittel, auch wenn mit dem Fortschreiten des unbaren Zahlungsverkehrs der Bedarf an Bargeld zur Erledigung von Barzahlungen geringer wird. Auch hier gilt, einen unberechtigten Umgang mit den gemeindlichen Zahlungsmitteln zu verhindern.

**1.1.4.5 Der Einsatz von Geldkarte, Debitkarte oder Kreditkarte**

Die Gemeinde kann für ihren bargeldlosen Zahlungsverkehr auch die elektronischen Zahlungsmittel „Geldkarte“, „Debitkarte“ oder „Kreditkarte“ verwenden. Sie hat deshalb vor deren Einsatz einerseits die Entgegennahme von Einzahlungen mit diesen Zahlungsmitteln durch Dritte zu klären. Andererseits hat die Gemeinde festzulegen, wo, durch wen und mit welchen elektronischen Zahlungsmitteln erforderliche Auszahlungen zulasten der Gemeinde geleistet werden dürfen. Als elektronische Zahlungsmittel kommen vielfach folgende Karten zum Einsatz (vgl. Abbildung).

<b>Die elektronischen Zahlungsmittel</b>	
Geldkarte	Kartensysteme in Form eines auf der Karte einer Bank oder Sparkasse installierten Mikrochips, der das Auf- und Abbuchen sowie die Speicherung von elektronischen Geldeinheiten als Guthaben ermöglicht, bei denen der Karteninhaber dem Kartenherausgeber im Voraus den Gegenwert der auf der Karte gespeicherten Werteinheiten bezahlt;
Debitkarte	Kartensysteme in Form eines auf der Karte einer Bank oder Sparkasse installierten Mikrochips oder Magnetstreifens, die dem Karteninhaber die Möglichkeit der bargeldlosen Zahlung eröffnen, wobei das Konto des Karteninhabers belastet wird;
Kreditkarte	Kartensysteme in Form eines auf der Karte eines Kreditkartenunternehmens installierten Magnetstreifens, die dem Karteninhaber die Möglichkeit der bargeldlosen Zahlung über das Kreditkartenunternehmen eröffnen, wobei das Konto des Karteninhabers erst verzögert unter Einbeziehung des vereinbarten Zahlungsziels belastet wird.

*Abbildung 448 „Die elektronischen Zahlungsmittel“*

Für den Einsatz von Geldkarte, Debitkarte oder Kreditkarte als elektronische Zahlungsmittel der Gemeinde stellt das Gebot der Kassensicherheit eine einzuhaltende Rahmenbedingung dar. Von der Gemeinde ist deshalb für den Einsatz von elektronischen Zahlungsmitteln im gemeindlichen Zahlungsverkehr ein Verfahren festzulegen, durch das der ordnungsmäßige und sichere Einsatz dieser Zahlungsmittel gewährleistet wird. Die Gemeinde muss dabei grundsätzlich sicherzustellen, dass die örtlichen Bedürfnisse für Auszahlungen mit elektronischen Zahlungsmitteln sachgerecht und zweckmäßig sind, sich im verkehrsüblichen Rahmen bewegen und der Erfüllung gemeindlicher Aufgaben dienen.

Zu den örtlich zu treffenden Regelungen über den Einsatz von elektronischen Zahlungsmitteln gehören z. B. Festlegungen über den Kreis der Berechtigten sowie über Formen und Umfang des Einsatzes der Zahlungsmittel. Es sollen dabei aber auch ein betragsmäßiges Limit bestimmt und ein Verbot der Erlangung von Bargeld durch den Einsatz dieser Zahlungsmittel festgelegt sowie die sichere Aufbewahrung und die Rückgabepflichten näher bestimmt werden. Die berechtigten Beschäftigten für den Umgang mit den gemeindlichen Zahlungsmitteln müssen dabei namentlich benannt werden. Deren Unterschriften sollen an geeigneter zentraler Stelle hinterlegt sein.

Von der Gemeinde sollte bei den Handvorschüssen an Beschäftigte örtlich entschieden werden, auf welche Art und Weise dem bargeldlosen Zahlungsverkehr ein Vorrang vor dem Einsatz von Bargeld eingeräumt werden kann, z. B. durch spezielle Konten oder Geldkarten. Dabei ist es für die Gemeinde unerlässlich, die Einhaltung

sicherheitsrelevanter Gegebenheiten durch organisatorische oder sachliche Kontrollen zu gewährleisten, und zwar unabhängig von den Prüfungen der Zahlungsabwicklung durch die örtliche Rechnungsprüfung.

#### **1.1.4.6 Der Einsatz von Schecks**

Der Zahlungsverkehr der Gemeinde in Form von Bargeld wird durch Münzen und Banknoten aber auch in Form von Schecks erledigt, die als Bareinzahlungen behandelt werden. Der Scheck stellt eine schriftliche Anweisung an das kontoführende Kreditinstitut zur Zahlung von Geld oder zur Übertragung von Guthaben (Verrechnung) dar. Die Gemeinde hat daher auch den Umgang mit von ihr angenommenen Schecks zu regeln. Sie kann z. B. festlegen, dass Schecks nur dann als Einzahlung angenommen werden dürfen, wenn sie seitens der Gemeinde innerhalb der Vorlagefrist dem bezogenen Kreditinstitut vorgelegt werden können.

Die von der Gemeinde angenommenen Schecks sollen daher unverzüglich als Verrechnungsschecks behandelt und bei dem kontoführenden Kreditinstitut eingelöst werden. Die Gemeinde soll dabei die Einlösung von Schecks durch eine sachgerechte Dokumentation überwachen, denn mit der Vorlage des Schecks bei einem Kreditinstitut ist die Gemeinde noch nicht im Besitz der aus der Vorlage entstehenden Gutschrift. In diesem Zusammenhang sollte von der Gemeinde außerdem regelmäßig bestimmt werden, dass auf angenommene Schecks keine Geldbeträge in bar an den Aussteller eines Schecks ausgezahlt werden dürfen.

#### **1.1.4.7 Die Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel**

Die Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel durch die Gemeinde erfordert die Einführung von Informationspflichten für alle Fach- und Organisationseinheiten der gemeindlichen Verwaltung sowie anderer Stellen, die ihren Zahlungsverkehr durch die gemeindliche Zahlungsabwicklung erledigen lassen. Der Rahmen der Anlage von Geldmitteln, die nicht zur Sicherung der Liquidität und zur Zahlungsabwicklung bei der Gemeinde benötigt werden, und die Einbringung von nicht benötigten Zahlungsmitteln in einen Liquiditätsverbund sind von der Gemeinde im Einzelnen und unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse zu bestimmen.

Bei diesen gemeindlichen Festlegungen ist jedoch nicht nur zu berücksichtigen, ob eine Geldanlage langfristig oder kurzfristig erfolgen soll. Es sind auch die einschlägigen Vorschriften des § 90 Absatz 2 GO NRW zu beachten. Die Festlegungen zu nicht benötigten gemeindlichen Zahlungsmitteln werden zudem durch die Verpflichtung der Gemeinde zur Sicherstellung der Liquidität (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW) sowie zu einer angemessenen Liquiditätsplanung (vgl. § 89 Absatz 1 GO NRW) bestimmt. Die Gemeinde darf dabei die Verpflichtung nicht außer Acht lassen, durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass gemeindliche Ansprüche vollständig erfasst, rechtzeitig geltend gemacht und eingezogen und die Verpflichtungen erst bei ihrer Fälligkeit erfüllt werden.

#### **1.1.4.8 Die Aufnahme und Rückzahlung von Krediten zur Liquiditätssicherung**

Dem haushaltsrechtlichen Gebot, die Zahlungsfähigkeit sicherzustellen, kann die Gemeinde nur nachkommen, wenn es ihr ermöglicht wird, zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen ggf. Kredite zur Liquiditätssicherung aufzunehmen. Aufgrund dieser Sachlage hat die Gemeinde einen Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung zu bestimmen und in der gemeindlichen Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr festzusetzen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 i.V.m. § 89 GO NRW). Der jahresbezogene Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung stellt dabei regelmäßig eine örtliche Schätzgröße aus den Erfahrungswerten der Gemeinde dar.

Die Ermächtigung in der gemeindlichen Haushaltssatzung zur Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung beinhaltet dann das Recht, bei Bedarf innerhalb des Haushaltsjahres die jeweils notwendigen Kredite zur Liquiditätssicherung innerhalb des Höchstbetrages als vom Rat der Gemeinde gesetzten Finanzrahmen aufzunehmen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 30 GemHVO NRW**

Diese Gegebenheiten erfordern eine konkrete Bedarfsplanung durch die Gemeinde. Alle Organisationseinheiten der gemeindlichen Verwaltung sowie die Stellen, die ihren Zahlungsverkehr durch die gemeindliche Zahlungsabwicklung erledigen lassen, müssen dafür zeitgerecht ihren Bedarf anmelden. Die Kredite zur Liquiditätssicherung stellen dabei kurzfristiges Fremdkapital dar, das der Gemeinde in Form von einzelnen Krediten oder bezogenen auf einzelne Bankkonten der Gemeinde als Überziehungs- oder Kontokorrentkredit zur Verfügung gestellt wird.

**1.2 Zu Satz 2 (Nachweis der Zahlungsvorgänge):**

**1.2.1 Erfassung und Dokumentation der Zahlungsvorgänge**

Die Abwicklung von gemeindlichen Geschäftsvorfällen in der Finanzbuchhaltung verlangt nicht nur, dass die Eintragungen in die Bücher der Gemeinde als gemeindliche Buchungsvorgänge vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden (vgl. § 27 Absatz 2 Satz 1 GemHVO NRW). Sie verlangt auch, dass jeder gemeindliche Zahlungsvorgang zu erfassen sowie sachlich und zeitlich zutreffend zu dokumentieren ist. Nur unter Einhaltung dieser Vorgaben werden die Geschäftsvorfälle der Gemeinde in ihrer Entstehung und Abwicklung nachvollziehbar und prüfbar.

Die Gemeinde hat deshalb unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse die notwendigen Maßnahmen im Umgang mit den gemeindlichen Zahlungsmitteln in eigener Verantwortung zu treffen. Sie hat dazu z. B. zu beurteilen und zu entscheiden, ob und in welchem Umfang der Zahlungsverkehr unbar abzuwickeln ist, ab welchem Betrag für Einzahlungen eine Quittung auszustellen ist. Die Gemeinde hat aber auch zu regeln, dass Auszahlungen nur von damit beauftragten Beschäftigten ausgeführt werden und die Zahlungen mit den gesetzlichen Zahlungsmitteln zu bewirken sind.

Von der Gemeinde ist nach den gemeindlichen Bedürfnissen vor Ort zu entscheiden, wann bedarfsgerecht (zweckmäßig und sachgerecht) mittels elektronischer Zahlungsmittel Auszahlungen innerhalb und ggf. außerhalb der örtlichen Zahlungsabwicklung geleistet werden dürfen. Sofern dieses erfolgen soll, bedarf der Einsatz von elektronischen Zahlungsmitteln durch Beschäftigte i.d.R. einer Ermächtigung durch den Bürgermeister. Außerdem sollten jeweils Form und Umfang des Einsatzes der Zahlungsmittel festgelegt und Namen und Unterschriften der betreffenden Beschäftigten der gemeindlichen Finanzbuchhaltung vorliegen. Durch diese Stelle oder die örtliche Rechnungsprüfung können dann die notwendigen organisatorischen und sachlichen Kontrollen oder Prüfungen des tatsächlichen Einsatzes der elektronischen Zahlungsmittel erfolgen.

**1.2.2 Erfassung und Arten der fremden Finanzmittel**

**1.2.2.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinden wickeln aufgrund gesetzlicher Vorgaben oder freiwilliger Vereinbarungen vielfach auch Zahlungsgeschäfte für andere Institutionen ab. Nach dem Grundsatz der Vollständigkeit müssen alle Zahlungen aus dem gemeindlichen Handeln im Haushaltsjahr in der gemeindlichen Finanzrechnung als Einzahlungen oder Auszahlungen nachgewiesen werden. Die Zahlungen mit den fremden Finanzmitteln, z. B. in Form durchlaufender Finanzmittel, sind dabei gesondert auszuweisen (vgl. § 16 i.V.m. § 39 GemHVO NRW). Zum Stichtag des gemeindlichen Jahresabschlusses wird dann durch die gemeindliche Finanzrechnung ein Überblick über den gesamten Bestand an Finanzmitteln als liquide Mittel der Gemeinde gegeben. Dieser Bestand muss mit dem entsprechenden Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz in Einklang stehen. Die durchlaufenden und die fremden Finanzmittel sind dazu von der Gemeinde gesondert zu erfassen und nachzuweisen.

### **1.2.2.2 Der Begriff „Durchlaufende Gelder“**

Aus haushaltsrechtlicher Sicht werden fremde Finanzmittel bei der Gemeinde dann als durchlaufende Gelder bezeichnet, wenn diese von Dritten bei der Gemeinde eingezahlt und von ihr unmittelbar an Dritte weitergeleitet werden. Der Umgang mit diesen Finanzmitteln erfolgt nicht auf der Grundlage der Zahlungsermächtigungen des gemeindlichen Haushaltsplans. Die Zahlungen erfolgen vielmehr auf Veranlassung Dritter, die oftmals auch die Zahlungsbedingungen vorgeben. Der Gemeinde obliegt dann nur die kassenmäßige Abwicklung solcher Finanzmittel. Zu solchen gemeindlichen Vorgängen, bei der die Finanzbuchhaltung der Gemeinde wegen der Durchführung der Zahlungsabwicklung berührt ist, gehören u.a. die Entgegennahme und Weiterleitung von Spenden, die Erhebung von Beiträgen oder Umlagen für Dritte, z. B. die Fischereiabgabe nach § 36 LFischG NRW, die dem Land zufließt. Durch diese Aufgabenerledigung für Dritte werden wegen des dadurch entstehenden Personal- und Sachaufwandes die Ressourcen der Gemeinde berührt.

### **1.2.2.3 Fremde Finanzmittel und andere öffentliche Haushalte**

Zu den fremden Finanzmitteln der Gemeinde zählen auch die Finanzmittel, die von der Gemeinde aufgrund rechtlicher Vorschriften unmittelbar in den Haushalt eines anderen öffentlichen Aufgabenträgers zu buchen sind (einschließlich der ihr zur Selbstbewirtschaftung zugewiesenen Finanzmittel). Derartige Zahlungen erfolgen aufgrund der Ermächtigungen in fremden Haushalten, die von der Gemeinde haushaltsmäßig zu bewirtschaften sind. Die Ermächtigungen des gemeindlichen Haushalts werden durch diese Aufgabenerledigung i.d.R. nicht berührt. Die Bewirtschaftung dieser Finanzmittel kann auch unmittelbar mit der Buchung in einen fremden Haushalt oder in einen gesonderten Rechnungskreis verbunden sein.

### **1.2.2.4 Fremde Finanzmittel sonstiger Dritter**

Zu den fremden Finanzmitteln bei der Gemeinde zählen auch die Finanzmittel, die in der gemeindlichen Zahlungsabwicklung zusammen mit dem endgültigen Kostenträger oder mit einer anderen Institution, die unmittelbar mit dem endgültigen Kostenträger abrechnet, anstelle der Gemeinde vereinnahmt oder ausgezahlt werden. Derartige Zahlungen werden aufgrund der Ermächtigungen fremder Haushalte geleistet, die von der Gemeinde haushaltsmäßig nicht zu bewirtschaften sind. Die Zahlungen werden deshalb auch nicht aus den Ermächtigungen des gemeindlichen Haushalts heraus veranlasst, z. B. die Leistungen der Ausbildungsförderung oder Wohngeldleistungen des Landes. In solchen Fällen wird lediglich der Zahlungsvorgang in der Zahlungsabwicklung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung kassenmäßig ausgeführt.

## **2. Zu Absatz 2 (Prüfung und Feststellung eines Zahlungsvorgangs):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Sachliche und rechnerische Feststellung):**

#### **2.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Vorschrift verpflichtet die Gemeinde, jeden Zahlungsanspruch und jede Zahlungsverpflichtung aus ihren Geschäftsvorfällen bezogen auf den Grund und die Höhe zu prüfen und in der Richtigkeit zu bestätigen. Diese Kontrolltätigkeiten sind in sachlicher und rechnerischer Hinsicht vorzunehmen. Sie werden als Bestätigung der Richtigkeit bzw. als Feststellung bezeichnet. Die Gemeinde hat dafür Sorge zu tragen, dass diese Überwachung bei jedem Geschäftsvorfall erfolgt, denn die Bestätigung der Richtigkeit ist eine wichtige Voraussetzung für die weitere Abwicklung des gemeindlichen Zahlungsvorgangs ist. In Abhängigkeit vom örtlichen Bedarf müssen daher gemeindliche Beschäftigte mit einer solchen Überwachungs- und Kontrollaufgabe beauftragt werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 30 GemHVO NRW**

Die Gemeinde hat die Übertragung der sachlichen und rechnerischen Feststellung nur in dem Umfang vorzunehmen, der durch die sachlichen Bedürfnisse der gemeindlichen Verwaltung vor Ort gegeben ist. Der jeweilige Beschäftigte der Gemeinde übernimmt mit seiner persönlichen Unterzeichnung eines solchen "Richtigkeitsvermerks" bei dem gemeindlichen Geschäftsvorfall die Verantwortung für die sachliche und/oder die rechnerische Richtigkeit der für die gemeindliche Zahlung maßgebenden Angaben (sachliche und/oder rechnerische Bestätigung). Von den beauftragten Beschäftigten dürfen dabei im Einzelfall in zulässiger Weise die aus ihrer Sicht notwendigen Ergänzungen und Abänderungen hinsichtlich des Umfangs der Bestätigung der Richtigkeit vorgenommen werden. Derartige Beschränkungen oder Einschränkungen können im Einzelfall auch geboten sein.

Die allgemeinen Grundsätze für die Bestätigung der sachlichen und rechnerischen Richtigkeit eines Geschäftsvorfalles können nicht immer in gleicher Art und Weise bei allen gemeindlichen Geschäftsvorfällen angewendet werden. Insbesondere bei Geschäftsvorfällen, bei denen Ansprüche und Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde im automatisierten Verfahren ermittelt werden, sind die Form und der Umfang der sachlichen und rechnerischen Bestätigung auch von der Art und des Ablaufs des automatisierten Verfahrens sowie den dazu den gemeindlichen Beschäftigten erteilten Zugriffsbefugnissen abhängig. Die Gemeinde eigenverantwortlich festlegen, ob und wie anstelle der papierbezogenen sachlichen und rechnerischen Bestätigung andere technische und/oder organisatorische Kontrollmaßnahmen erfolgen sollen, um die erforderliche Sicherheit zu gewährleisten.

### **2.1.2 Die Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit**

Bei den gemeindlichen Geschäftsvorfällen wird mit der Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit durch die gemeindlichen Beschäftigten ausgedrückt, dass der von der Gemeinde zu leistende Zahlungsbetrag sowie alle dazu gehörenden Berechnungen in den für die Durchführung eines Zahlungsvorgangs notwendigen begründenden Unterlagen richtig sind, z. B. die Teilsummen und die Endsumme sowie Skonti und Rabatte. Die Befugnis für die Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit wird regelmäßig geeigneten Beschäftigten der Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung übertragen.

Von den beauftragten Beschäftigten dürfen im Einzelfall in zulässiger Weise die aus ihrer Sicht notwendigen Ergänzungen und Abänderungen hinsichtlich des Umfangs der Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit vorgenommen werden. Derartige Beschränkungen oder Einschränkungen ihrer Bestätigung können im Einzelfall auch geboten sein. Dabei kann ggf. auch ein Sicherheitseinbehalt zu berücksichtigen sein. In solchen Fällen beziehen sich dann die Bestätigungen der rechnerischen Richtigkeit ggf. nur auf bestimmte Teile oder Angaben eines Geschäftsvorfalles (Teilbestätigungen). Folgende Inhalte sind bei der Erteilung einer Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit zu beachten (vgl. Abbildung).

<b>Die Inhalte der Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit</b>
- Die Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit erstreckt sich mithin auch auf die Feststellung der Richtigkeit der den Berechnungen zugrunde liegenden Ansätze nach den Berechnungsunterlagen, z. B. Bestimmungen, Verträge, Tarife.
- Ist die Richtigkeit begründender Unterlagen, die in visuell nicht lesbarer Form vorliegen, zu bescheinigen, so müssen an die Stelle der Bestätigung andere Merkmale treten, durch die der jeweilige Beschäftigte eindeutig identifiziert werden kann und aus denen der Umfang seiner Verantwortung ersichtlich ist.
- Nicht zutreffende Angaben sind zu berichtigen.
- Die rechnerische Richtigkeit ist durch die Unterzeichnung des Vermerks „Rechnerisch richtig“ zu bescheinigen. Sind an der Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit noch andere Beschäftigte beteiligt, so muss aus deren Teilbescheinigungen der Umfang ihrer Verantwortung ersichtlich sein.

<b>Die Inhalte der Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>- Mit der Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit wird die Verantwortung dafür übernommen, dass der anzunehmende oder auszahlende Betrag sowie alle auf Berechnungen beruhenden Angaben in den Anlagen und in den begründenden Unterlagen richtig sind.</li></ul>

*Abbildung 449 „Die Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit“*

Die Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit bei einem gemeindlichen Geschäftsvorfall kann auch durch einen Beschäftigten der Gemeinde vorgenommen werden, dem die Befugnis zur Bestätigung der sachlichen Richtigkeit übertragen wurde, weil diese die Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit umfasst. Aus dem Bestätigungsvermerk muss dann eindeutig hervor, ob mit der Unterschrift des Beschäftigten die sachliche und die rechnerische Richtigkeit oder ggf. nur die sachliche oder nur die rechnerische Richtigkeit bestätigt wird. Auf jeden Fall muss beiden Bestätigungserfordernissen nachgekommen werden. Die gemeindlichen Beschäftigten sollen jedoch keine Bestätigungen in Angelegenheiten abgeben, die ihre eigene Person betreffen.

### **2.1.3 Die Bestätigung der sachlichen Richtigkeit**

Die Bestätigung der sachlichen Richtigkeit bei gemeindlichen Geschäftsvorfällen soll von den Beschäftigten der Gemeinde vorgenommen werden, die befähigt sind, die zu beurteilenden Sachverhalte und Angaben zu überblicken. Mit dieser Bestätigung wird ausgedrückt, dass die für die Ausführung einer Zahlung maßgebenden sachlichen Inhalte und Angaben fachlich richtig sind. Die Bestätigung schließt daher eine ggf. erforderliche fachtechnische Richtigkeit ein.

Mit der persönlichen Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks wird von dem betreffenden gemeindlichen Beschäftigten die Verantwortung dafür übernommen, dass die einzelne Maßnahme den Anforderungen entspricht, z. B. mit den geltenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften oder Verträgen in Einklang steht. Es wird aber auch bestätigt, dass in der Sache nach den Grundsätzen der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit verfahren worden ist. Diese einzelnen Kriterien müssen dabei nicht ausdrücklich in dem Vermerk über die Bestätigung der sachlichen Richtigkeit benannt werden. Folgende Kriterien sind jedoch bei der Bestätigung zu beachten (vgl. Abbildung).

<b>Die Inhalte der Bestätigung der sachlichen Richtigkeit</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>- Mit der Bestätigung der sachlichen Richtigkeit wird die Verantwortung dafür übernommen, dass die für die Zahlung maßgebenden Angaben sowie die Angaben in den Anlagen und den begründenden Unterlagen richtig sind, soweit deren Richtigkeit nicht im Rahmen der rechnerischen Richtigkeit zu bestätigen ist.</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>- Nach den geltenden Vorschriften und nach den Grundsätzen der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit verfahren worden ist.</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>- Die Lieferung oder Leistung als solche und auch die Art ihrer Ausführung geboten war.</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>- Die Lieferung oder Leistung entsprechend der zugrunde liegenden Vereinbarung oder Bestellung sachgemäß und vollständig ausgeführt worden ist.</li></ul>

<b>Die Inhalte der Bestätigung der sachlichen Richtigkeit</b>
- Vorgenommene Abschlagszahlungen oder Vorauszahlungen sowie Pfändungen und Abtretungen vollständig und richtig berücksichtigt worden sind.
- Nicht zutreffende Angaben sind zu berichtigen.
- Die sachliche Richtigkeit ist durch die Unterzeichnung des Vermerks „Sachlich richtig“ zu bescheinigen. Sind an der Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit noch andere Beschäftigte beteiligt, z. B. um die vollständige Lieferung einer Ware bescheinigen oder wegen der zur Bestätigung der sachlichen Richtigkeit erforderlichen Fachkenntnisse auf rechtlichem, medizinischem oder technischem Gebiet, so muss aus deren Bestätigungen (Teilbestätigungen) der Umfang ihrer Verantwortung ersichtlich sein.

*Abbildung 450 „Die Bestätigung der sachlichen Richtigkeit“*

Von den Beschäftigten der Gemeinde, denen die Befugnis zur Bestätigung der sachlichen Richtigkeit übertragen wurde, dürfen im Einzelfall in zulässiger Weise auch die aus ihrer Sicht notwendigen Ergänzungen und Abänderungen hinsichtlich des Umfangs der Bestätigung der sachlichen Richtigkeit vorgenommen werden. Derartige Beschränkungen oder Einschränkungen können im Einzelfall auch geboten sein, sodass Bestätigungen der sachlichen Richtigkeit ggf. auch nur für Teile eines Geschäftsvorfalles (Teilbestätigungen) abgegeben werden können.

Von der Gemeinde ist vor Ort festzulegen, ob eine Bestätigung der sachlichen Richtigkeit auch erfolgen darf, wenn bei nicht vertragsgemäßer Erfüllung ein Schaden nicht entstanden ist, z. B. durch eine Überschreitung der Ausführungsfristen ohne nachteilige Folgen. Dieses ist auch zu entscheiden, wenn die erforderlichen Maßnahmen zur Abwendung eines Nachteils bereits ergriffen worden sind, z. B. durch eine Verlängerung der Gewährleistungsfristen oder eine Minderung des Rechnungsbetrages oder eine Hinterlegung von Sicherheiten.

Mit der Befugnis zur Bestätigung der sachlichen Richtigkeit bei einem gemeindlichen Geschäftsvorfall kann gleichzeitig aber auch die rechnerische Richtigkeit bestätigt werden. In diesen Fällen muss im Bestätigungsvermerk ausdrücklich sowohl die Bestätigung der sachlichen Richtigkeit als auch die Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit enthalten sein. Mit der Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks durch den Beschäftigten der Gemeinde wird dann beiden Bestätigungserfordernissen nachgekommen. Die gemeindlichen Beschäftigten sollen jedoch keine Bestätigungen in Angelegenheiten abgeben, die ihre eigene Person betreffen.

## **2.2 Zu Satz 2 (Regelung zur Befugnis zur Bestätigung):**

Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister der Gemeinde hat die Befugnis zur sachlichen und rechnerischen Bestätigung durch die gemeindlichen Beschäftigten unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten zu regeln. Er soll die Befugnis zur Bestätigung sowie die Art und Weise der Durchführung der Bestätigung in einer örtlichen Bestimmung festlegen (vgl. § 31 Absatz 2 GemHVO NRW). Eine solche Vorschrift kann dabei auf der allgemeinen Verpflichtung jedes gemeindlichen Beschäftigten aufbauen, einen Zahlungsanspruch der Gemeinde oder eine Zahlungsverpflichtung auf ihren Grund und ihre Höhe prüfen und hinsichtlich der Richtigkeit bestätigen zu müssen. Mit der Vorschrift kann daher der Kreis der Beschäftigten, denen die Befugnis zur sachlichen oder rechnerischen Bestätigung der Richtigkeit übertragen werden soll, abgegrenzt werden.

Durch eine solche örtliche Vorschrift der Gemeinde kann zugelassen werden, dass im Rahmen der Bestätigung der sachlichen Richtigkeit für gemeindliche Geschäftsvorfälle gleichzeitig auch die Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit erteilt werden kann. Es kann auch näher bestimmt werden, dass in besonderen Einzelfällen eine Bestätigung der sachlichen und rechnerischen Richtigkeit nur für Teile eines Geschäftsvorfalles (Teilbestätigungen)

erteilt werden darf. In solchen Fällen müssen mehrere Beschäftigte der Gemeinde an der Abwicklung eines gemeindlichen Geschäftsvorfalles mitwirken. Außerdem sollte örtlich festgelegt werden, dass ein Beschäftigter in eigenen Angelegenheiten keine Zahlungsverpflichtung der Gemeinde festlegen darf, z. B. eigene Reisekosten.

### **3. Zu Absatz 3 (Vier-Augen-Prinzip):**

#### **3.1 Zu Satz 1 (Zahlungsabwicklung und Buchführung nicht in einer Hand):**

Nach der Vorschrift dürfen die Zahlungsabwicklung und die Buchführung der Gemeinde nicht von demselben gemeindlichen Beschäftigten wahrgenommen werden. Dieses ausdrückliche Verbot ist allgemein aus Sicherheitsgesichtspunkten erforderlich. Durch das im gemeindlichen Geschäftsablauf grundsätzlich verankerte „Vier-Augen-Prinzip“ wird dabei dem Gebot entsprochen. Durch die Anwendung dieses Prinzips soll die ordnungsgemäße Aufgabenerledigung der Gemeinde gesichert werden. Es ist kein Anlass erkennbar, auf eine klare Trennung zwischen der Zahlungsabwicklung und der Buchführung der Gemeinde zu verzichten.

Die Verantwortlichkeiten im Rahmen der gemeindlichen Finanzbuchhaltung sind daher klar zu trennen, denn mindestens zwei Beschäftigte müssen an der Abwicklung eines gemeindlichen Geschäftsvorfalles beteiligt sein. Die Verpflichtung der Gemeinde, die Aufgabenerledigung der Buchführung und der Zahlungsabwicklung durch mehrere Beschäftigte erledigen zu lassen, schließt dabei ein, dass auch während einer Vertretungszeit das „Vier-Augen-Prinzip“ einzuhalten ist. Auch in dieser Zeit dürfen die gemeindliche Zahlungsabwicklung und die gemeindliche Buchführung nicht in einer Hand liegen. Die Gemeinde hat zudem dafür Sorge zu tragen, dass auch von außen keine unbefugten Eingriffe oder Einwirkungen auf die gemeindliche Finanzbuchhaltung ausgeübt werden. Die gesetzliche Bestimmung dient auch diesem Zweck. Sie stellt deshalb keine unnötige oder sachfremde Vorgabe für die Gestaltung des Geschäftsablaufs in der gemeindlichen Verwaltung dar.

#### **3.2 Zu Satz 2 (Zahlungsabwicklung oder Buchführung und Bestätigung der Richtigkeit):**

Bei der Gemeinde liegen oftmals Sachverhalte für gemeindliche Zahlungen vor, z. B. aus Vollstreckungsaufgaben u.a., die bedingen, dass in solchen Einzelfällen nur ein Beschäftigter der Gemeinde, dem die Abwicklung von Zahlungen oder die Buchführung obliegt, diesen örtlichen Geschäftsvorfall zutreffend beurteilen kann. Die Übertragung der Befugnis macht auf den Beschäftigten macht oftmals die Durchführung eines Zahlungsvorgangs der Gemeinde erst möglich. In solchen Fällen muss den Gegebenheiten Rechnung getragen werden, auch wenn grundsätzlich das „Vier-Augen-Prinzip“ einzuhalten ist.

Die Befugnis zur Bestätigung der sachlichen und rechnerischen Richtigkeit darf daher dann auch die Beschäftigten der Gemeinde übertragen werden, denen die Buchführung oder die Abwicklung von Zahlungen obliegt. Dabei muss jedoch die Voraussetzung erfüllt sein, dass der Sachverhalt bzw. der gemeindliche Geschäftsvorfall nur von diesen Beschäftigten beurteilt werden kann. Diese Beschränkung in der Übertragung der Befugnis der sachlichen und rechnerischen Feststellung durch die Bürgermeisterin oder den Bürgermeister der Gemeinde ist aus allgemeinen Sicherheitsgesichtspunkten erforderlich.

In besonderen Einzelfällen, in denen die haushaltsrechtlichen Vorgaben nicht vollständig umsetzbar sind, muss von der Gemeinde eigenverantwortlich geprüft und festgelegt werden, inwieweit es vertretbar ist, formal keine weitere Person mehr in den gemeindlichen Geschäftsablauf einzubinden. Derartige örtliche Gegebenheiten sollten bei der Auswahl der Beschäftigten, denen die Buchführung oder die Abwicklung von Zahlungen sowie gleichzeitig die Befugnis zur Bestätigung der sachlichen und/oder der rechnerischen Richtigkeit übertragen werden soll, berücksichtigt werden.

### **3.3 Zu Satz 3 (Freigabe von Zahlungsaufträgen):**

Die weitere Vorgabe in der Vorschrift, dass gemeindliche Zahlungsaufträge von zwei Beschäftigten der Gemeinde freizugeben sind, beruht auf einer Vielzahl von Sicherheits Gesichtspunkten. Dazu gehört auch der Grundsatz der Mitwirkung von zwei Beschäftigten bei der Erstellung von gemeindlichen Zahlungsaufträgen, aus denen heraus Finanzmittel zulasten der Gemeinde an Dritte geleistet werden. Dieser Grundsatz stellt nicht nur eine Vorgabe für eine sachdienliche Sicherung des Zahlungsablaufs in der gemeindlichen Verwaltung dar, sondern ist auch ein Ausdruck dafür, dass verpflichtende Erklärungen bzw. Zahlungen zulasten der Gemeinde im Alleingang eines Beschäftigten zu vermeiden sind.

Die Überweisungsaufträge und Abbuchungsaufträge der Gemeinde, aber auch Abbuchungsvollmachten, Schecks u.a. gehören zu den Mitteln, die der Verfügung über die Bestände auf den Geschäftskonten der Gemeinde dienen. Für die Anwendung der automatisierten Datenverarbeitung bedeutet dies, dass nicht wie in Papierform jeweils eine Unterschrift zu leisten ist. Es müssen vielmehr die technischen Voraussetzungen dafür vorhanden sein, dass ein Zahllauf erst in Gang gesetzt wird, wenn dafür die Freigabe durch zwei Beschäftigte erfolgt ist. Die Art oder Form einer solchen Freigabe ist unter Einbeziehung der Möglichkeiten des eingesetzten automatisierten Verfahrens von der Gemeinde örtlich in eigener Verantwortung festzulegen.

### **3.3 Zu Satz 3 (Freigabe von Zahlungsaufträgen):**

Die weitere Vorgabe in der Vorschrift, dass Zahlungsaufträge von zwei Beschäftigten freizugeben sind, beruht auf einer Vielzahl von Sicherheits Gesichtspunkten. Dazu gehört auch der Grundsatz der Mitwirkung von zwei Beschäftigten bei der Erstellung von Zahlungsaufträgen, aus denen heraus Finanzmittel zulasten der Gemeinde an Dritte geleistet werden. Dieser Grundsatz stellt nicht nur eine Vorgabe für eine sachdienliche Sicherung des Zahlungsablaufs in der gemeindlichen Verwaltung dar, sondern ist auch ein Ausdruck dafür, dass verpflichtende Erklärungen bzw. Zahlungen zulasten der Gemeinde im Alleingang eines Beschäftigten zu vermeiden sind.

Die Überweisungsaufträge und Abbuchungsaufträge der Gemeinde, aber auch Abbuchungsvollmachten, Schecks u.a. gehören zu den Mitteln, die der Verfügung über die Bestände auf den Geschäftskonten der Gemeinde dienen. Für die Anwendung der automatisierten Datenverarbeitung bedeutet dies, dass nicht wie in Papierform jeweils eine Unterschrift zu leisten ist. Es müssen vielmehr die technischen Voraussetzungen dafür vorhanden sein, dass ein Zahllauf erst in Gang gesetzt wird, wenn dafür die Freigabe durch zwei Beschäftigte erfolgt ist. Die Art oder Form einer solchen Freigabe ist unter Einbeziehung der Möglichkeiten des eingesetzten automatisierten Verfahrens örtlich festzulegen.

## **4. Zu Absatz 4 (Abstimmung der Finanzmittelkonten):**

### **4.1 Zu Satz 1 (Tagesabstimmungen der Finanzmittelkonten):**

#### **4.1.1 Die Erforderlichkeit der Tagesabstimmungen**

Die haushaltsrechtliche Verpflichtung, die gemeindliche Liquidität sicherzustellen, beinhaltet für die Gemeinde nicht nur eine bedarfs- und sachgerechte Liquiditätsplanung, sondern auch das Erfordernis, den Bestand an liquiden Mitteln täglich festzustellen (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW). Durch die Vorschrift wird dazu näher bestimmt, dass die gemeindlichen Finanzmittelkonten am Schluss des Buchungstages oder vor Beginn des folgenden Buchungstages mit den Bankkonten der Gemeinde abzugleichen sind. Von der Gemeinde sollte täglich geprüft, beurteilt und entschieden werden, in welchem Umfang z. B. Bargeld als Zahlungsmittel tatsächlich kassenmäßig verfügbar sein muss. Die täglichen Abstimmungen erfordern den Abgleich der buchmäßigen Bestände der Finanzmittelkonten (Bestandskonten) mit den Kontoständen lt. Bankauszügen sowie den vorhandenen gemeind-

lichen Zahlungsmitteln. Hierzu sind täglich nach Abschluss der zahlungswirksamen Buchungen die vorhandenen Buch- und Ist-Bestände in geeigneter Weise zu protokollieren.

Durch den doppelten Buchungskreislauf ist es dabei möglich, die Abstimmungen der einzelnen Bankkonten der Gemeinde mit den gemeindlichen Finanzmittelkonten bzw. und den Kassenkonten zu vereinfachen, da deren buchmäßige Bestände jederzeit abrufbar sein müssen. Zur Sicherstellung einer reibungslosen täglichen Abstimmung bedarf es im Einzelfall und in Abhängigkeit von der vor Ort genutzten automatisierten Datenverarbeitung und dem gewählten Buchungsablauf ggf. besonderer Konten bei der Gemeinde. Auch kann es im örtlichen Einzelfall sachgerecht sein, die Debitoren- und Kreditorenbuchhaltung in die Tagesabstimmungen mit einzubeziehen, um Ungereimtheiten entgegen zu wirken oder leichter aufklären zu können. Ein unmittelbarer Zusammenhang besteht dabei zum gemeindlichen Cashmanagement und zu einem ggf. eingerichteten Liquiditätsverbund.

#### **4.1.2 Die Geschäftskonten der Gemeinde**

##### **4.1.2.1 Allgemeine Geschäftskonten**

Zur Abwicklung des gemeindlichen Zahlungsverkehrs müssen für die Gemeinde die notwendigen Bankkonten als Geschäftskonten der Gemeinde verfügbar sein. Sie werden auch deshalb benötigt, weil die Gemeinde aus Sicherheitsgesichtspunkten ihren Zahlungsverkehr möglichst unbar abwickeln soll. Die Festlegung der Zahl der Geschäftskonten und bei welchen Banken und Kreditinstituten diese Konten eingerichtet werden, liegt in der Eigenverantwortung der Gemeinde. Es besteht dabei keine Verpflichtung für die Gemeinde, Konten möglichst bei Banken mit einer hohen Kundenzahl zu unterhalten, um dadurch den Bürgerinnen und Bürgern institutsintern gleichzeitige Buchungen einer Kontobelastung und Kontogutschrift zu ermöglichen.

Für ihre Bankkonten soll die Gemeinde dabei nicht nur regeln, welche Beschäftigten die erforderlichen Bankkonten bei welchen Banken, Kreditinstituten und Sparkassen einrichten dürfen. Sie soll auch die Entscheidungsbezugnis festlegen, in welchem Umfang welche Beschäftigten die Konten bewirtschaften dürfen bzw. die Verfügungsberechtigung darüber innehaben sollen. Auch die Handhabung der Überziehung eines Bankkontos der Gemeinde bedarf einer gesonderten internen Regelung, auch wenn bereits bei der Einrichtung eines Bankkontos i.d.R. ein Überziehungsrahmen (Kontokorrentkredit) vereinbart worden ist. Ebenso muss geklärt werden, in welchen Fällen ein Guthabenzins erzielbar ist.

##### **4.1.2.2 Sonderkonten**

Zu den Bankkonten als Geschäftskonten der Gemeinde gehören auch ggf. weitere besondere Konten für die gemeindlichen Zahlungen (Sonderkonten). Diese Bankkonten für besondere gemeindliche Aufgaben sind ebenso Geschäftskonten der Gemeinde, die jedoch i.d.R. abgrenzten Zahlungszwecken dienen. Vielfach haben deshalb neben einem Beschäftigten der Zahlungsabwicklung noch ein oder mehrere Beschäftigte anderer Fachbereiche der gemeindlichen Verwaltung eine Verfügungsberechtigung über ein solches Konto inne. Solche Konten können z. B. zur Abwicklung der den einzelnen Beschäftigten oder Organisationseinheiten der Gemeinde gewährten Handvorschüsse bestehen. Sofern die Gemeinde für ihren Geschäftsbedarf weitere besondere Bankkonten führt, z. B. Tagesgeldkonten, Festgeldkonten u.a., sollte der Umgang damit ebenfalls zum Inhalt von besonderen Regelungen gemacht werden.

#### **4.1.3 Das Einrichten von Finanzmittelkonten**

Für die Abwicklung des Zahlungsverkehrs der Gemeinde müssen in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde auch die notwendigen Finanzmittelkonten verfügbar sein. Sie werden auch deshalb benötigt, weil die Gemeinde aus

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 30 GemHVO NRW**

Sicherheitsgesichtspunkten ihren Zahlungsverkehr möglichst unbar abwickeln soll. Die liquiden Mittel der Gemeinde werden dabei auf einer Vielzahl von Finanzmittelkonten der gemeindlichen Finanzbuchhaltung und auf den Bankkonten der Gemeinde geführt. Die Arten und Zwecke dieser gemeindlichen Konten sind dabei von den Aufgaben der gemeindlichen Zahlungsabwicklung sowie von der festgelegten Nachweisführung in der gemeindlichen Finanzrechnung abhängig, z. B., um im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses den Bestand an gemeindlichen Finanzmitteln feststellen zu können.

#### **4.1.4 Tagesabstimmungen und Liquiditätsplanung**

Der gemeindliche Haushaltsgrundsatz, die Liquidität einschließlich der Finanzierung der Investitionen sicherzustellen, wird durch die Pflicht zu einer angemessenen Liquiditätsplanung ergänzt (vgl. § 75 Absatz 6 i.V.m. § 89 Absatz 1 GO NRW). Unter dem Begriff „Liquidität“ wird dabei die Fähigkeit der Gemeinde verstanden, zu den Fälligkeitsterminen ihren Zahlungsverpflichtungen vollständig nachkommen zu können. Die Gemeinde soll deshalb unter Berücksichtigung ihrer örtlichen Verhältnisse eine Liquiditätsplanung vornehmen, anhand derer die örtlichen Maßnahmen zur Sicherstellung der erforderlichen Zahlungen der Gemeinde bestimmt werden. Es bleibt der Gemeinde im Einzelnen überlassen, wie und in welchem Umfang sie durch eine konkrete (angemessene) Liquiditätsplanung ihre Zahlungsfähigkeit sicherstellt.

Eine gemeindliche Liquiditätsplanung erfordert dabei, dass die Gemeinde sich täglich Kenntnisse über ihre Zahlungsmittelzuflüsse und Zahlungsmittelabflüsse sowie über die mit ihrer Zahlungsabwicklung verbundenen Risiken verschafft. Sie hat sich aber auch über Sicherheiten und die Rentabilität von Anlagemöglichkeiten zu informieren und ggf. ein sog. Cash-Management vorzunehmen. Die Verpflichtung der Gemeinde, am Schluss des Buchungstages oder vor Beginn des folgenden Buchungstages ihre Finanzmittelkonten mit den Bankkonten abzugleichen, verdeutlicht dabei die Informationserfordernisse. In den täglichen Abstimmungen nach Abschluss der zahlungswirksamen Buchungsarbeiten sind daher die vorhandenen Buch- und Ist-Bestände an gemeindlichen Zahlungsmitteln in geeigneter Weise festgestellt und zu protokollieren. Das Ergebnis muss in die örtliche Liquiditätsplanung einbezogen werden.

#### **4.2 Zu Satz 2 (Abstimmungen der Finanzmittelkonten für den Jahresabschluss):**

##### **4.2.1 Der Abschluss der Finanzmittelkonten**

Für die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses wird in der Vorschrift bestimmt, dass am Ende des Haushaltsjahres die Finanzmittelkonten stichtagsbezogen abzuschließen sind. Den Abschlussbuchungen nach dem System der doppelten Buchführung müssen deshalb sachlich gebotene Abstimmungen der Gemeinde mit den kontoführenden Banken durch gesonderte Unterlagen, z. B. Bankauszüge, vorausgehen. Außerdem sind auch die bei der Gemeinde vorhandenen Schecks und die Kassenbestände (Bargeld) jeweils zum 31. Dezember eines Haushaltsjahres festzustellen. Beim Abschluss der gemeindlichen Finanzmittelkonten ist außerdem das Saldierungsverbot zu beachten.

Die Gemeinde hat zudem die Abschlussbuchungen in Abhängigkeit davon vorzunehmen, ob die gemeindliche Finanzrechnung in den doppischen Verbund integriert ist oder alternativ die Finanzmittelkonten doppisch geführt werden. Sie hat daher jedes einzelne Bankkonto auf seinen Abschlusssaldo hin zu betrachten. In den Fällen, in denen die gemeindlichen Finanzrechnungskonten in einer Nebenbuchhaltung statistisch mitgeführt werden, sind die Abschlussalden in das Abschlusskonto der Finanzrechnung zu übertragen, ohne jedoch auf der Aktivseite der Bilanz gegengebucht zu werden. Der zu ermittelnde Betrag dient lediglich zum Abgleich mit dem Abschlussbestand der vorhandenen Finanzmittelkonten („Liquide Mittel“). In diesem Zusammenhang sind auch die Debitoren- und Kreditorenkonten abzuschließen.

**4.2.2 Die Feststellung des Bestandes an Finanzmitteln**

Für den gemeindlichen Jahresabschluss wird in der Vorschrift bestimmt, dass am Ende des Haushaltsjahres für die Aufstellung des Jahresabschlusses abzuschließen sind und der Bestand an gemeindlichen Finanzmitteln festzustellen ist, um die gesetzlich vorgeschriebene Finanzrechnung zu erstellen. Dieser Bestand an gemeindlichen Finanzmitteln wird als liquide Mittel bezeichnet. Er wird in der gemeindlichen Bilanz angesetzt und muss betragsmäßig mit dem in der gemeindlichen Finanzrechnung ermittelten Betrag identisch sein.

Die Feststellung des Bestandes an gemeindlichen Finanzmitteln erfordert dabei regelmäßig das Einholen von Bestätigungen über den Bestand auf gemeindlichen Bankkonten. Derartige Bestätigungen dienen dabei nicht nur dem Abgleich und der Ermittlung des Bestandes, sondern im Rahmen der gemeindlichen Abschlussprüfung auch der Offenlegung und dem Nachweis der gemeindlichen Geschäftsbeziehungen. Es gilt dabei, die Geschäftsbeziehung der Gemeinde im Rahmen der gemeindlichen Zahlungsabwicklung vollständig und zutreffend in den gemeindlichen Abschluss einzubeziehen. Die Ermittlung des Finanzmittelbestandes in der Finanzrechnung der Gemeinde wird nachfolgend schematisch aufgezeigt (vgl. Abbildung).#

<b>Ein- und Auszahlungen</b>		<b>Ergebnis des Vorjahres</b>	<b>Fortge- schriebener Ansatz des Haushalts- jahres</b>	<b>Ist-Ergebnis des Haushalts- Jahres</b>	<b>Vergleich Ansatz/Ist (Sp. 3 J. Sp. 2)</b>
		<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>
	Saldo aus Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit				
+	Saldo aus Einzahlungen und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit				
+	Saldo aus Einzahlungen und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit				
=	Änderung des Bestandes an eigenen Finanzmitteln				
+	Anfangsbestand an Finanzmitteln				
+	Änderung des Bestandes an fremden Finanzmitteln				
=	<b>Liquide Mittel</b> (als aktueller Bestand)				

*Abbildung 451 „Der Bestand an gemeindlichen Finanzmitteln“*

## **5. Zu Absatz 5 (Prüfung der Zahlungsabwicklung):**

### **5.1 Zu Satz 1 (Unvermutete Prüfung):**

#### **5.1.1 Die Pflicht zur unvermuteten Prüfung**

Nach der Vorschrift ist die Zahlungsabwicklung der Gemeinde mindestens einmal jährlich unvermutet zu prüfen. Diese Prüfung ist u.a. aus Sicherheitsgesichtspunkten erforderlich, auch wenn die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung hat (vgl. § 31 Absatz 4 GemHVO NRW). Eine unvermutete Prüfung setzt dabei voraus, dass der zu prüfenden Zahlungsabwicklung der vorgesehene Prüfungszeitpunkt nicht bekannt ist und mit einer solchen Prüfung ein Überraschungseffekt verbunden ist. Die Prüfung beinhaltet daher regelmäßig eine Bestandsaufnahme.

Es sollen zudem weitere zahlungsbezogene Tatbestände zum Gegenstand der Prüfung der gemeindlichen Zahlungsabwicklung gemacht werden. Außerdem gehört auch die Einhaltung der örtlichen Regelungen, die unter Einbeziehung der Standards über die Verwaltung der Zahlungsmittel zu erlassen sind, zu einer solchen Prüfung (vgl. nach § 31 Absatz 2 Nummer 3 GemHVO NRW). Über die Prüfung der Zahlungsabwicklung ist ein abschließender Bericht mit einem Prüfungsergebnis zu erstellen. Der Bericht soll dabei eine inhaltliche Aussage über die Ordnungsmäßigkeit der örtlichen Zahlungsabwicklung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung enthalten. Die getroffene Feststellung kann dabei ggf. auch mit Einschränkungen abgegeben oder auch verweigert werden (vgl. § 101 GO NRW). Sie kann aber auch vom Prüfer um besondere Hinweise ergänzt werden.

#### **5.1.2 Die Durchführung der unvermuteten Prüfung**

Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister hat als Aufsicht über die Finanzbuchhaltung (vgl. § 31 Absatz 4 GemHVO NRW) über den Zeitpunkt der Durchführung der unvermuteten Prüfung zu entscheiden. Die unvermutete Prüfung der gemeindlichen Zahlungsabwicklung wird dabei nicht von der Bürgermeisterin oder dem Bürgermeister selbst vorgenommen, sondern lediglich veranlasst. Dabei besteht ein Wahlrecht für den Einsatz von Prüfern, denn die Vorschrift bestimmt nicht ausdrücklich, durch wen die unvermutete Prüfung der gemeindlichen Zahlungsabwicklung vorzunehmen ist. Die unvermutete Prüfung der gemeindlichen Zahlungsabwicklung kann durch die örtliche Rechnungsprüfung der Gemeinde erfolgen, auch wenn dieser die dauernde Überwachung der gemeindlichen Zahlungsabwicklung obliegt (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 5 GO NRW).

Es besteht auf der Grundlage dieser Vorschrift aber auch die Möglichkeit, einen außerhalb der Gemeinde stehenden Dritten mit dieser Prüfung zu beauftragen. Die Bürgermeisterin oder dem Bürgermeister können zudem auch weitere Prüfungen der Zahlungsabwicklung im Haushaltsjahr vornehmen lassen, insbesondere dann, wenn aus örtlichen Gegebenheiten heraus ein Anlass dazu besteht. Diese Verantwortlichen sind deshalb auch über das Ergebnis der unvermuteten Prüfung zu informieren. Ihnen ist zudem vom beauftragten Prüfer der Prüfungsbericht mit dem darin enthaltenen Prüfungsergebnis, z. B. in Form eines Bestätigungsvermerks zu übergeben.

### **5.2 Zu Satz 2 (Verzicht auf die unvermutete Prüfung):**

Ein Verzicht auf die unvermutete Prüfung der gemeindlichen Zahlungsabwicklung wird durch die Vorschrift ausdrücklich zugelassen. Der Verzicht kann z. B. aus Wirtschaftlichkeitsüberlegungen heraus in Betracht kommen, wenn die örtliche Rechnungsprüfung dauernd die Zahlungsabwicklung der Gemeinde überwacht (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 5 GO NRW). In den Fällen, in denen die gemeindliche Zahlungsabwicklung durch die Gemeindeprüfungsanstalt Nordrhein-Westfalen im Rahmen der überörtlichen Prüfung geprüft worden ist, muss nicht zwingend eine weitere örtliche (unvermutete) Prüfung der Zahlungsabwicklung der Gemeinde durch die Aufsicht oder die örtliche Rechnungsprüfung durchgeführt werden (vgl. § 105 Absatz 3 Nummer 2 GO NRW).

## **6. Zu Absatz 6 (Pflicht zur angemessenen Liquiditätsplanung):**

### **6.1 Die Inhalte der gemeindlichen Pflicht**

Die Gemeinde muss ihre Zahlungsfähigkeit durch eine angemessene Liquiditätsplanung unter Einbeziehung der im gemeindlichen Finanzplan ausgewiesenen Einzahlungen und Auszahlungen ständig gewährleisten (vgl. § 75 Absatz 6 i.V.m. § 89 GO NRW). Mit dieser haushaltsrechtlichen Vorgabe sind die Ziele verbunden, die gemeindliche Zahlungsfähigkeit in ihrer weiteren Entwicklung zu erkennen und sicherzustellen, mögliche Einschränkungen und Hindernisse frühzeitig zu erkennen sowie eine Zahlungsunfähigkeit zu vermeiden.

Diese haushaltsrechtliche Vorgabe beinhaltet dabei nicht, dass die Gemeinde ihre Liquiditätsplanung allein auf ihren jährlichen Finanzplan begründen darf. Die gemeindliche Liquiditätsplanung ist vielmehr so vorzunehmen, dass zu den einzelnen Fälligkeitsterminen jeweils ausreichend Finanzmittel zur Verfügung stehen. Die Gemeinde hat unterjährig ihre Zahlungsfähigkeit sicherzustellen und muss dabei mögliche Liquiditätsschwankungen im Ablauf des Haushaltsjahres berücksichtigen. Die gemeindliche Liquiditätsplanung dient daher dazu, einen genauen Aufschluss über die verfügbare Liquidität im Haushaltsjahr sowie über die künftige Liquiditätsentwicklung der Gemeinde zu erhalten.

Im Rahmen der Liquiditätsplanung müssen auch absehbare Differenzen zwischen den bei der Gemeinde voraussichtlich eingehenden Zahlungen und den von ihr voraussichtlich zu leistenden Zahlungen berücksichtigt werden, um sachlich geeignete Ausgleichs- und Anpassungsmaßnahmen vorzunehmen. Dazu gehört die Geldbeschaffung im Falle einer Unterdeckung bei den gemeindlichen Finanzmitteln und ggf. einer Geldanlage im Falle einer Überdeckung. Bei der gemeindlichen Liquiditätsplanung ist zudem die bedarfsgerechte Bewirtschaftung von Festgeldern sowie die rechtzeitige Sicherstellung von Krediten für Investitionen und von Krediten zur Liquiditätssicherung ausreichend zu berücksichtigen (vgl. §§ 86 und 89 GO NRW).

Die Gemeinde sollte in ihrer Liquiditätsplanung auch den Liquiditätsverbund bzw. ein Cashpooling mit einem Masteraccountkonto zwischen ihrer Verwaltung und den Betrieben berücksichtigen. Die Zusammenarbeit bei der gemeindlichen Liquiditätsbeschaffung stellt dabei keine bankrechtlich erlaubnispflichtige Tätigkeit dar. Es bedarf aber im Rahmen des Liquiditätsverbundes einer Abstimmung über die Abwicklung der Geldgeschäfte und der Festlegung von Verantwortlichkeiten zwischen den an Beteiligten, einschließlich der ggf. beauftragten Bank. Außerdem kann die finanzwirtschaftliche Verantwortung nicht alleine von der Verwaltung der Gemeinde getragen werden, sodass z. B. die Gemeinde für die Versorgung der Beteiligten keine Liquiditätskredite aufnehmen darf.

### **6.2 Die Sicherung einer ausreichenden Liquidität**

#### **6.2.1 Allgemeine Sachlage**

Mit der gesetzlich vorgesehenen Liquiditätsplanung soll eine ausreichende Liquidität der Gemeinde gesichert werden. In die Bewertung, ob diese Sachlage örtlich gegeben ist, sind grundsätzlich die verfügbaren Zahlungsmittel (Liquide Mittel) sowie die Ansprüche (Forderungen) und Verpflichtungen (Rückstellungen und Verbindlichkeiten) der Gemeinde nach ihren voraussichtlichen Fälligkeiten und der Kassenwirksamkeit einzubeziehen. Das Verfahren der örtlichen Liquiditätsplanung muss dabei einen sachgerechten Aufschluss über zu erwartende erhebliche Mittelabflüsse sowie über die notwendige Aufnahme von Fremdkapital ermöglichen.

Von der Gemeinde sollen aber auch mögliche Liquiditätsengpässe ermittelt werden, damit geeignete Gegenmaßnahmen rechtzeitig ergriffen werden können. Im Rahmen ihrer Liquiditätsbetrachtung kann die Gemeinde daher z. B. auch besondere Liquiditätskennzahlen verwenden, die das Verhältnis zwischen den verfügbaren Zahlungs-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 30 GemHVO NRW**

mitteln und den Zahlungsverpflichtungen in einem bestimmten Zeitraum angeben. Derartige Kennzahlen tragen zu einer Verbesserung der Einschätzung der Liquiditätserfordernisse durch die Gemeinde bei. Die Gemeinde kann aber auch einen Liquiditätsspiegel über einen von ihr eigenverantwortlich abgegrenzten Zeitraum, ggf. für unterschiedliche Zeiträume, aufstellen.

In diesem Zusammenhang kann es sinnvoll sein, aus der Bilanz das mögliche Schuldendeckungspotential zu ermitteln. Die Gemeinde muss dabei intern festlegen, welche Vermögensgegenstände veräußerbar sein können oder veräußert werden sollen und welche Vermögensgegenstände nicht veräußerbar sind. Diese Betrachtung der gemeindlichen Liquidität erfordert, für die ausgewählten veräußerbaren Vermögensgegenstände auch den Veräußerungswert zu ermitteln. Die sich daran anschließende Gegenüberstellung des erzielbaren Erlöses dieses Vermögens mit dem aufgenommenen Fremdkapital lässt das tatsächliche Schuldendeckungspotential erkennen. Die tatsächliche Umsetzung ist von der Gemeinde eigenverantwortlich festzulegen.

**6.2.2 Die Risikobeurteilung**

Für die Beurteilung einer ausreichenden Liquidität durch die Gemeinde bietet sich die Einrichtung eines gemeindlichen Liquiditätsrisikomessverfahren und Liquiditätssteuerungsverfahren durch die Gemeinde an. Das Verfahren muss unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse der Gemeinde der Art und Komplexität der gemeindlichen Geschäftsvorfälle eine adäquate laufende Ermittlung und Überwachung des Liquiditätsrisikos und der Liquiditätslage gewährleisten sowie Risiken und Chancen möglichst im Voraus erkennen. Daher basiert ein mögliches Liquiditätssteuerungsverfahren auf der Beurteilung von tagesaktuellen Zahlungsströmen und nicht auf der Vornahme von Bewertungen.

Zur gemeindlichen Liquiditätsplanung gehört aber auch die Einschätzung des Ausfallrisikos von gemeindlichen Ansprüchen und Forderungen. Mit der Einschätzung, bei welchem Niveau ein mittleres oder ein hohes Risiko für eine nicht ausreichende Liquidität entsteht, sollten von der Gemeinde geeignete Obergrenzen für Liquiditätsrisiken bestimmt und regelmäßig überprüft werden. Außerdem bedarf es bereits im Vorfeld einer Auswahl von möglichen Gegenmaßnahmen für den Fall des Eintritts einer Gefährdung der gemeindlichen Liquiditätsversorgung. Wichtige Inhalte von Liquiditätsrisikomessverfahren werden nachfolgend beispielhaft aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Liquiditätsrisikomessverfahren</b>	
<b>KRITERIEN</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Konzeption</b>	Im Rahmen der Konzeption ist das örtliche Liquiditätsrisiko zu definieren, das z. B. wegen einer möglichen Zahlungsunfähigkeit bestehen kann, aber auch Risiken der Refinanzierung unter Berücksichtigung der zeitlichen Komponente beinhaltet. Daraus sind Strategien für ein Liquiditätsrisikomanagement zu entwickeln.
<b>Beteiligungen</b>	In den Rahmen der örtlichen Verwaltungsorganisation ist das Liquiditätsrisikomanagement einzubinden und entsprechend seiner Bedeutung den Verantwortlichkeiten zuzuordnen. Dabei sind auch die örtlichen Entscheidungsstrukturen zu berücksichtigen sowie Liquiditätsrisikostategien einschließlich einer Berichterstattung festzulegen.
<b>Rahmen</b>	Der Rahmen für die örtlichen Risikomess- und -steuerungssysteme muss Methoden und Messzahlen zur Risikoidentifizierung und Risikoquantifizierung enthalten. Unter einer Zeitkomponente gilt es die Zahlungsströme zu erfassen, um das Liquiditätspotential unter Verwendung von Steuerungsgrößen zu bestimmen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 30 GemHVO NRW**

<b>Liquiditätsrisikomessverfahren</b>	
<b>KRITERIEN</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Tests</b>	Das örtliche Liquiditätsrisikomessverfahren und das Liquiditätsteuerungsverfahren bzw. die Methoden zur Risikomessung und Risikoüberwachung sind regelmäßig zu überprüfen. Insbesondere bedarf das Management der Liquiditätsrisiken einer ständigen Überwachung einschließlich der Tests, auch unter Krisenszenarien.
<b>Krisenplan</b>	Die Erkenntnisse aus den Krisenszenarien sollen in einem Krisenplan münden, der abgestufte Maßnahmen für Ereignisse enthält, die einen „Liquiditätsnotfall“ bewirken können. Dazu sind auch die dann geltenden Kommunikationswege einschließlich der Zuständigkeiten zu bestimmen.

*Abbildung 453 „Liquiditätsrisikomessverfahren“*

In diesem Zusammenhang muss von der Gemeinde auch das Risiko, dass keine kurzfristigen Liquiditätskredite zur Überbrückung von Liquiditätsengpässen mehr zur Verfügung gestellt werden, in die örtliche Betrachtung einbezogen werden. Dieser mögliche Sachverhalt darf dabei jedoch nicht negativ belegt werden. Er sollte von der Gemeinde als Chance für einen Neuanfang der Entschuldung verstanden werden, bei dem auch neue Instrumente zur Schuldenbegrenzung zum Einsatz kommen müssen und schnellstmöglich ein Sanierungsweg beschritten bzw. eingeschlagen wird.

### **6.2.3 Auftragsvergabe und Liquiditätsplanung**

In den Rahmen eines örtlichen Vergabeverfahrens einer Gemeinde gehört i.d.R. auch die voraussichtliche zeitliche Umsetzung der geplanten Maßnahme unter Einbeziehung der voraussichtlichen Abwicklung der erforderlichen Auszahlungen, denn die Gemeinde hat auch ihre (künftige) Liquidität sicherzustellen (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW). Zur Umsetzung gehört daher nicht nur die haushaltsmäßige Einbeziehung der geplanten Maßnahme in die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung der Gemeinde (vgl. § 84 GO NRW). Die Gemeinde hat auch den aus der Umsetzung entstehenden Zahlungsbedarf in ihre örtliche Liquiditätsplanung einzubeziehen (vgl. § 89 Absatz 1 GO NRW i.V.m. § 30 Absatz 6 GemHVO NRW).

In diesem Zusammenhang sollte bei der Gemeinde auch das Forderungssicherungsgesetz (FoSiG) vom 23.10.2008 (BGBl. I S. 2022) Beachtung finden, denn danach kann z. B. ein Unternehmer vom Besteller eine Abschlagszahlung verlangen. Diese Zahlung darf dabei auch von der Gemeinde nicht verweigert werden, selbst nicht wegen vorhandener (unwesentlicher) Mängel (vgl. § 632a BGB). Außerdem sind mit dem Gesetz neue Regelungen über die Fälligkeit von Vergütungen getroffen worden (vgl. § 642 BGB).

### **6.2.4 Die Bargeldversorgung**

Die Gemeinde muss im Rahmen der Pflicht, ihre Zahlungsfähigkeit sicherzustellen, auch dafür Sorge tragen, dass bei Fälligkeit das notwendige Bargeld als gemeindliches Zahlungsmittel zur Verfügung steht, soweit die Gemeinde ihre Auszahlungen in dieser Form leisten muss oder leisten will. Die Umsetzung beginnt dabei bei der Überwachung der Geldbestände in den Barkassen und in den Automaten der Gemeinde. Sie erstreckt sich über eine Prognose zu den Zeitpunkten der Auffüllung oder Abgabe von Geldbeständen in den gemeindlichen Kassen bis hin zur Steuerung der notwendigen Geldtransporte.

In diesem Zusammenhang gilt es, den Umlaufprozess des Bargeldes von der einzelnen Kasse über die gemeindliche Finanzbuchhaltung bis hin zu den Banken (Cash Cycle Management), ggf. unter Einbeziehung einer entsprechenden Software, möglichst optimal und bedarfsgerecht zu gestalten. Dazu gehört auch, die notwendige Transparenz über die tatsächlichen Bargeldflüsse zwischen den einzelnen Stellen zu schaffen und die Sachlage lückenlos und zeitgerecht zu dokumentieren. In diesem Rahmen sollte es auch unter Sicherheits Gesichtspunkten keine Kompromisse seitens der Gemeinde geben.

## **6.2.5 Die Kredite zur Liquiditätssicherung**

### **6.2.5.1 Die Festsetzung in der Haushaltssatzung**

Dem haushaltsrechtlichen Gebot, die Zahlungsfähigkeit sicherzustellen, kann die Gemeinde nur nachkommen, wenn es ihr ermöglicht wird, zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen ggf. Kredite zur Liquiditätssicherung aufzunehmen. Die Gemeinde hat deshalb ihren Bedarf an solchen Krediten im Haushaltsjahr in Form eines jahresbezogenen Höchstbetrages zu ermitteln, der eine örtliche Schätzgröße aus den Erfahrungswerten der Gemeinde darstellt. Die Kredite zur Liquiditätssicherung stellen dabei für die Gemeinde kurzfristiges Fremdkapital dar, das ihr in Form von einzelnen kurzfristigen Krediten oder i.V.m. gemeindlichen Bankkonten als Überziehungs- oder Kontokorrentkredit zur Verfügung gestellt wird.

Für die Aufnahme solcher Kredite wird durch den Rat der Gemeinde ein Höchstbetrag in der gemeindlichen Haushaltssatzung festgesetzt (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 i.V.m. § 89 GO NRW). Diese Festsetzung beinhaltet das Recht für die gemeindliche Verwaltung, bei einem Bedarf innerhalb des Haushaltsjahres die notwendigen Kredite zur Liquiditätssicherung innerhalb dieses festgesetzten Rahmens aufzunehmen. Der satzungsrechtliche Höchstbetrag stellt dabei eine Bestandsgröße dar, die nicht überschritten werden darf. In Abhängigkeit von den Laufzeiten der Kredite besteht daher keine Begrenzung bezogen auf den Umfang der Einzahlungen aus der Kreditaufnahme und den Auszahlungen wegen der Tilgungen. Die einzelnen Kreditaufnahmen der Gemeinde sind dabei dann nominal zusammenzurechnen, wenn sie sich in zeitlicher Hinsicht überschneiden.

Im gemeindlichen Finanzplan bedarf es daher keiner Veranschlagung eines Einzahlungsbetrages aus der Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung und auch keines Auszahlungsbetrages wegen der Tilgung dieser Kredite, denn deren Volumen ist im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung nicht genau vorhersehbar. Der tagesbezogene Bedarf an diesen Krediten bringt es aber mit sich, dass die tatsächlichen Einzahlungen und Auszahlungen für Kredite zur Liquiditätssicherung im Haushaltsjahr als Ist-Werte in der gemeindlichen Finanzrechnung im Jahresabschluss nachzuweisen sind. Dieser Nachweis ist unabhängig von der Art der aufgenommenen Kredite zur Liquiditätssicherung zu führen. Der in der gemeindlichen Haushaltssatzung festgesetzte Höchstbetrag stellt daher die Höchstgrenze für alle Kreditaufnahmen zur Verstärkung von gemeindlichen Zahlungsmitteln dar.

### **6.2.5.2 Die Kredite zur Liquiditätssicherung**

Mit der Aufnahme einzelner kurzfristiger Kredite zur Liquiditätssicherung durch die Gemeinde wird die Aufrechterhaltung der Zahlungsfähigkeit der Gemeinde für einen bestimmten vorhersehbaren Zeitraum gesichert. Ein Hauptmerkmal solcher „Betriebsmittelkredite“ ist die kurze Laufzeit, die entweder nach Tagen oder Monaten bestimmt wird, i.d.R. jedoch nicht länger als ein Jahr beträgt. Die Kredite zur Liquiditätssicherung werden dabei regelmäßig als Festbetragskredit ausgestaltet, bei denen sich die Gemeinde gegenüber dem Kreditgeber vertraglich verpflichtet, ein kurzfristiges Darlehen mit einem bestimmten Betrag für eine festgelegte Zeit in Anspruch zu nehmen und zum vereinbarten Fälligkeitstermin vollständig zurückzuzahlen.

Die Gemeinde kann in diesem Zusammenhang auch eine Rahmenvereinbarung über einen längere Zeit geltenden Zinssatz für solche kurzfristigen Kredite abzuschließen, um z. B. bei der Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 30 GemHVO NRW**

tätssicherung nicht in jedem Einzelfall auch über den Zinssatz verhandeln zu müssen. Der zulässige Bestand an solchen Krediten wird durch den in der gemeindlichen Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag bestimmt. Diese Festlegung stellt daher auch für die Aufnahme von Krediten zur Verstärkung der gemeindlichen Zahlungsmittel eine Höchstgrenze dar.

Bei der Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung hat die Gemeinde auch den Haushaltsgrundsatz "Wirtschaftlichkeit" zu beachten. Die haushaltsrechtliche Einordnung der Kredite zur Liquiditätssicherung lässt dabei nicht zu, diese Kredite auch unter den Grundsätzen der gemeindlichen Finanzmittelbeschaffung mit zu erfassen (vgl. § 77 Absatz 3 GO NRW). Die Grundsätze der gemeindlichen Finanzmittelbeschaffung sind auf die Finanzierung des gemeindlichen Haushalts und nicht auf die Verstärkung der liquiden Mittel der Gemeinde für ihre Zahlungsabwicklung ausgerichtet. Durch die ausdrückliche Wortwahl in den Grundsätzen der Finanzmittelbeschaffung "wenn eine andere Finanzierung nicht möglich ist" wird diese Sachlage für die Kreditaufnahme der Gemeinde ausdrücklich klargestellt.

Diese haushaltsrechtliche Einschränkung führt gleichwohl nicht dazu, dass von der Gemeinde die Kredite zur Liquiditätssicherung ohne Berücksichtigung von Wirtschaftlichkeitsaspekten aufgenommen werden können. Die Gemeinde hat ihre Haushaltswirtschaft insgesamt wirtschaftlich zu führen (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Dieser Haushaltsgrundsatz ist nicht beschränkt, sondern erstreckt auf das gesamte haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde. Er endet daher in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung nicht bei der Buchführung, sondern umfasst dort auch die gemeindliche Zahlungsabwicklung (vgl. § 93 Absatz 1 GO NRW). Einer gesonderten Betrachtung und Bewertung der Kredite zur Liquiditätssicherung unter dem Begriff "Wirtschaftlichkeit" nach den Grundsätzen der gemeindlichen Finanzmittelbeschaffung bedarf es daher nicht (vgl. § 77 Absatz 3 GO NRW).

#### **6.2.5.3 Der Kontokorrentkredit zur Liquiditätssicherung**

Bei einem Kontokorrentkredit wird der Gemeinde als Kontoinhaber das Recht eingeräumt, ihr Konto bis zu einer vorher bestimmten Höhe zu überziehen (Rahmenkredit). Ein solcher Kredit gilt mit der tatsächlichen Überziehung des gemeindlichen Kontos (Minusbestand) als aufgenommen. Jeder Zahlungsvorgang über dieses Konto verändert dann die Höhe des in Anspruch genommenen kurzfristigen Überziehungskredits. Diese Sachlage hat zur Folge, dass zwischen der Bank und der Gemeinde verschiedene Rechtsbeziehungen in Form eines Girovertrages gem. §§ 676 - 676 h BGB, eine Kontokorrentabrede i.S.d. § 355 HGB und ein Kreditvertrag in Form eines Kontokorrentkredites gem. § 493 BGB bestehen.

Im Rahmen des Girovertrages richtet die Bank für die Gemeinde ein Konto ein, hat eingehende Zahlungen zugunsten der Gemeinde dem Konto gutzuschreiben und Überweisungsaufträge der Gemeinde zulasten des gemeindlichen Kontos auszuführen. Die Kontokorrentabrede i.S.d. § 355 HGB beinhaltet, dass die sich aus dem Girovertrag ergebenden wechselseitigen Ansprüche und Leistungen einzelne Posten der laufenden Rechnung darstellen. Diese Posten müssen zum Schluss der vereinbarten Rechnungsperiode zur Feststellung des Überschusses verrechnet werden. Daneben wird ein Kreditvertrag abgeschlossen, durch den der Gemeinde ein Dispositionskredit eingeräumt wird, durch den die Gemeinde auf ihrem Girokonto bis zu einer bestimmten Kreditlinie einen debitorischen Saldo herbeiführen kann. In solchen Rechtsbeziehungen ist oft noch eine Verrechnungsabrede in Form eines Aufrechnungsvertrages enthalten, sodass es bei einer Aufrechnung keiner gesonderten Aufrechnungserklärung bedarf. Die Kontokorrentverrechnung ist spätestens im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses vorzunehmen.

### 6.3 Die Zeiträume der Liquiditätsplanung

#### 6.3.1 Allgemeine Sachlage

Die Erfordernisse der haushaltsrechtlich bestimmten Liquiditätsplanung bedingen für die Gemeinde, sich selbst täglich Kenntnisse über Zahlungsmittelzuflüsse und Zahlungsmittelabflüsse sowie über die damit verbundenen Risiken, z. B. aufgrund von Fälligkeitsterminen und Bankeinzugsverfahren, zu verschaffen. Dazu gehören auch ausreichende Kenntnisse über die notwendige Sicherheit und die Rentabilität von Anlagemöglichkeiten der gemeindlichen Zahlungsmittel. Bei der zeitlichen Dimension ihrer Liquiditätsplanung hat die Gemeinde einerseits die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung zu beachten (vgl. § 77 GO NRW). Andererseits hat sie zu berücksichtigen, ob und in welchem Umfang die ihr zustehenden Ansprüche voraussichtlich von ihr gestundet, niedergeschlagen oder erlassen werden (vgl. § 26 GemHVO NRW). Dabei darf auch nicht die Betrachtung der Einziehung der gemeindlichen Ansprüche ausgeschlossen bleiben (vgl. § 23 GemHVO NRW).

#### 6.3.2 Mögliche Planungszeiträume

Einige mögliche Planungszeiträume werden im nachfolgenden Schema beispielhaft aufgezeigt, über die von der Gemeinde eigenverantwortlich zu entscheiden ist und die von der Gemeinde auch eigenverantwortlich weiter auszugestalten sind (vgl. Abbildung).

<b>Die Zeiträume der Liquiditätsplanung</b>							
Jahr ...		Jahr ...		Jahr ...		<b>Langfristige Planung ▶</b>	
Haushaltsjahr ...		Planungsjahr ...		Planungsjahr ...		<b>Mittelfristige (fünfjährige) Planung ▶</b>	
Haushaltsjahr ...				<b>Haushaltsjahrbezogene Planung ▶</b>			
1. Quartal		2. Quartal		...		<b>Quartalsbezogene Planung ▶</b>	
Februar		...		Juni		<b>Monatsbezogene Planung ▶</b>	
...	Mi.	Do.	...	<b>Tagesgenaue Planung ▶</b>			

*Abbildung 453 „Die Zeiträume der Liquiditätsplanung“*

Im Rahmen der gemeindlichen Liquiditätsplanung ist daher der Grundsatz der Zeitpunktgenauigkeit bezogen auf die Fälligkeit der Zahlungen von erheblicher Bedeutung für die Gemeinde. Die Länge des zu betrachtenden Zeitraumes sollte deshalb von ihr so gewählt werden, dass der Eintrittszeitpunkt der erwarteten Zahlungsströme (Einzahlungen und Auszahlungen) hinreichend genau geschätzt werden kann. Je länger der zu betrachtende Zeitraum, desto ungenauer die Schätzung bzw. die Erhöhung des Risikos von Unsicherheiten.

#### 6.3.3 Mögliche Auswirkungen

Zu einer angemessenen Liquiditätsplanung der Gemeinde gehört, sorgfältig die finanziellen Auswirkungen aus kurzfristigen und langfristigen Verpflichtungen, z. B. aus dem gemeindlichen Versorgungssystem für die Beamtin-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 30 GemHVO NRW**

nen und Beamte, aus Rückstellungen u.a. zu beurteilen und sachgerecht in diese Planung einzubeziehen. Es sind deshalb in der gemeindlichen Liquiditätsplanung nicht nur die kurzfristigen und langfristigen Ansprüche der Gemeinde hinsichtlich ihrer Fälligkeiten zu betrachten.

Der Grundsatz der Vollständigkeit sollte dabei eine ausreichende Beachtung finden. Je weniger von der Gemeinde die Zahlungsströme in die von ihr vorgesehene Planungszeit einbezogen werden, desto ungenauer lassen sich die Auswirkungen auf die Liquidität der Gemeinde ermitteln. Es kann dann auch an geeigneten Aussagen zur Liquiditätsentwicklung der Gemeinde mangeln. Die gemeindliche Liquiditätsplanung muss deshalb entsprechend den von der Gemeinde dafür gesetzten spezifischen Zielsetzungen und unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten ausgestaltet werden. Dazu bedarf es Annahmen zur Entwicklung der gemeindlichen Liquidität auch für langfristige Zeiträume.

**6.4 Der Liquiditätsspiegel**

Die Gemeinde, die sich nicht eines ausgefeilten Liquiditätsrisikomessverfahrens bzw. eines Liquiditätssteuerungsverfahrens bedient, bedarf eines alternativen Verfahrens zur Sicherung der gemeindlichen Liquidität. Ein Liquiditätsspiegel kann ein internes Instrument darstellen, denn bei diesem Spiegel stehen die Auswirkungen auf die Finanzmittel der Gemeinde aus dem Kassenwirksamkeitsprinzip sowie dem Fälligkeitsprinzip im Vordergrund der Betrachtung.

Der Liquiditätsspiegel bietet einen Einstieg für einen zeitbezogenen Überblick über die verfügbaren Zahlungsmittel und die abrufbaren Forderungen und Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde. Dieser Spiegel ist jedoch keine verpflichtende Anlage zum gemeindlichen Jahresabschluss. Sofern der Liquiditätsspiegel dem Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss beigefügt wird, kann die Finanzlage der Gemeinde transparent und nachvollziehbar dargestellt werden. Er trägt daher zur Übersicht bei der Liquiditätssteuerung bei (vgl. Abbildung).

Der Liquiditätsspiegel Teil A						
	Arten der Zahlungsmittel und Zahlungsverpflichtungen	Stand (Betrag) am 31.12 des Vorjahres EUR	Veränderungen im Haushaltsjahr nach Fälligkeit			
			täglich bis zu 1 Monat EUR	über 1 Monat bis zu 3 Monaten EUR	über 3 Monate bis zu 6 Monaten EUR	über 6 Monate bis zu 12 Monaten EUR
	(Gliederung detaillierter als in der Bilanz nach § 41 Absatz 3 Nrn. 2.2 - 2.4 und Absatz 4 Nr. 4 GemHVO NRW)					
Der Liquiditätsspiegel Teil B						
	Arten der Zahlungsmittel	Stand (Betrag) am 31.12 des Haus-	Veränderungen bei einer Fälligkeit von			Hin-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 30 GemHVO NRW**

	und Zahlungs- verpflichtungen	halts- jahres	bis zu 1 Jahr	1 bis 5 Jahre	mehr als 5 Jahre	weise
		EUR	EUR	EUR	EUR	
	(Gliederung detaillierter als in der Bilanz nach § 41 Absatz 3 Nrn. 2.2 - 2.4 und Absatz 4 Nr. 4 GemHVO NRW)					

*Abbildung 454 „Der Liquiditätsspiegel“*

Durch das im Liquiditätsspiegel enthaltene Zeitraster wird zudem das gemeindliche Finanzmanagement unterstützt. Dieses Ziel wird dann noch besser erreicht, wenn im gemeindlichen Liquiditätsspiegel die kurzfristigen Zahlungserfordernisse in zeitlicher Hinsicht stärker differenziert werden. Aus einer solchen Darstellung heraus sollte dann ggf. auch unterjährig eine Fortschreibung in kurzen Zeitabständen erfolgen, z. B. wöchentlich. Insgesamt gesehen kann die Gemeinde den Liquiditätsspiegel entsprechend ihrer Bedürfnisse ausgestalten.

#### **6.5 Keine „Liquiditätsreserve“ in der Finanzrechnung**

Im Zusammenhang mit der gemeindlichen Liquiditätsplanung wird vielfach auch der Ausweis einer „Liquiditätsreserve“ in der Finanzrechnung gewünscht. Dabei wird oftmals nicht erkennbar gemacht, was die „Liquiditätsreserve“ innerhalb der haushaltsjahrbezogenen und buchungstechnisch zu erstellenden Finanzrechnung inhaltlich bezwecken soll. Vielfach soll die „Liquiditätsreserve“ aber auch wie in der Privatwirtschaft einen Finanzmittelfonds darstellen. In solchen Fällen könnte die Gemeinde für die dazu notwendige Abgrenzung der „Liquiditätsreserve“ als Finanzmittelfonds z. B. die Regelung über die Gesamtkapitalflussrechnung im gemeindlichen Gesamtabchluss heranziehen (vgl. § 51 Absatz 3 GemHVO NRW).

Mit gemeindlichen Finanzdaten im Anhang kann z. B. aufgezeigt werden, dass die Gemeinde ihren Bestand an liquiden Mitteln durch Umwandlung von Finanzanlagen oder mithilfe vergleichbarer Maßnahmen kurzfristig erhöhen kann. In solchen Fällen umfasst dann die „Liquiditätsreserve“ nicht nur die liquiden Mittel der Gemeinde, die in der gemeindlichen Finanzrechnung nachgewiesen werden. Sie umfasst auch die gehaltenen kurzfristigen, äußerst liquiden Finanzmittel, die jederzeit in Finanzmittel umgewandelt werden können und nur unwesentlichen Wertschwankungen unterliegen.

Der Ausweis einer „Liquiditätsreserve“ in der gemeindlichen Finanzrechnung geht aber grundsätzlich über die Aufgaben der Finanzrechnung hinaus, weil sie üblicherweise auch die Zahlungsmitteläquivalente enthalten kann. Die gemeindlichen Finanzdaten lassen sich als Bestandsdaten auch aus den betreffenden Wertansätzen des Umlaufvermögens in der gemeindlichen Bilanz entwickeln. Eine Liquiditätsreserve muss deshalb als eine interne Maßnahme der Gemeinde angesehen werden, für die ein gesonderter Ausweis als Position in der Finanzrechnung oder als gesonderter Posten in der Bilanz nicht erforderlich und haushaltsrechtlich auch nicht vorgesehen ist. Derartige Finanzdaten können von der Gemeinde aber zusätzlich im Anhang aufgeführt werden.

#### **6.6 Das Finanzmanagement mit Unterstützung Dritter**

Die Vielfalt der Finanzierungsmöglichkeiten bzw. der Liquiditätsbeschaffung bieten für die Gemeinde wertvolle Möglichkeiten, unter Berücksichtigung der Ziele und Zwecke ihrer örtlichen Haushaltswirtschaft, geeignete Stra-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 30 GemHVO NRW**

tegien und Finanzierungswege zur Liquiditätssicherung zu entwickeln und umzusetzen. Dabei sollte jeweils auch der hohen materiellen Bedeutung des Liquiditätsbedarfs in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ausreichend Rechnung getragen werden. Die Gemeinde kann aber ggf. auch Dritte damit beauftragen, sie bei der Verwaltung der gemeindlichen Finanzmittel fachlich zu beraten und zu unterstützen.

In den Fällen, in denen die Gemeinde einen Dritten einschaltet oder ein Dritter sogar das Finanzmanagement für die Gemeinde vollständig übernimmt (vgl. § 94 GO NRW), ist die Gemeinde verpflichtet, die notwendigen finanzwirksamen Entscheidungen sachlich gut vorzubereiten. Sie soll dabei möglichst Schwerpunkte und Kriterien unter Berücksichtigung der örtlichen Bedürfnisse bestimmen. Außerdem muss sie über Informationen über die Arbeit des Dritten verfügen, um ihm im Rahmen seiner Beauftragung entsprechende Vorgaben unter Beachtung des gemeindlichen Haushaltsrechts machen zu können.

Die Gemeinde hat dabei zu beachten, dass sie sich bei der Beauftragung eines Dritten nicht ihrer Gesamtverantwortung für das gemeindliche Finanzmanagement entledigen bzw. daraus entlassen kann. Sie muss sich im Rahmen der Aufgabenerledigung durch den Dritten regelmäßig ausreichende Kenntnisse über Sicherheiten, Risiken und die Rentabilität bei dem Dritten verschaffen. Außerdem ist eine wirksame Kontrolle gegenüber den Dritten sicherzustellen.

Für die Gemeinde ist es bei diesen Geschäftsvorfällen nicht ausreichend, nur „begleitende Informationen“ einzuholen oder eine Kontrolle der weiteren Entwicklung der Geschäfte nur einmal jährlich vorzunehmen. Die Gemeinde hat vielmehr bei der Beauftragung Dritter grundsätzlich und insgesamt zu gewährleisten, dass die ihr gesetzlich zugewiesenen Aufgaben in ihrer Verfügungs- und Entscheidungsbefugnis verbleiben.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**§ 31**

**Sicherheitsstandards und interne Aufsicht**

(1) <sup>1</sup>Um die ordnungsgemäße Erledigung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung unter besonderer Berücksichtigung des Umgangs mit Zahlungsmitteln sowie die Verwahrung und Verwaltung von Wertgegenständen sicherzustellen, sind von der Bürgermeisterin oder dem Bürgermeister nähere Vorschriften unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten zu erlassen. <sup>2</sup>Die Vorschriften können ein Weisungsrecht oder einen Zustimmungsvorbehalt der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters vorsehen, müssen inhaltlich hinreichend bestimmt sein und bedürfen der Schriftform. <sup>3</sup>Sie sind dem Rat zur Kenntnis zu geben.

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

1. die Aufbau- und Ablauforganisation der Finanzbuchhaltung (Geschäftsablauf) mit Festlegungen über
  - 1.1 sachbezogene Verantwortlichkeiten,
  - 1.2 schriftliche Unterschriftsbefugnisse oder elektronische Signaturen mit Angabe von Form und Umfang,
  - 1.3 zentrale oder dezentrale Erledigung der Zahlungsabwicklung mit Festlegung eines Verantwortlichen für die Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit,
  - 1.4 Buchungsverfahren mit und ohne Zahlungsabwicklung sowie die Identifikation von Buchungen,
  - 1.5 die tägliche Abstimmung der Konten mit Ermittlung der Liquidität,
  - 1.6 die Jahresabstimmung der Konten für den Jahresabschluss,
  - 1.7 die Behandlung von Kleinbeträgen,
  - 1.8 Stundung, Niederschlagung und Erlass von Ansprüchen der Gemeinde,
  - 1.9 Mahn- und Vollstreckungsverfahren mit Festlegung einer zentralen Stelle,
2. den Einsatz von automatisierter Datenverarbeitung in der Finanzbuchhaltung mit Festlegungen über
  - 2.1 die Freigabe von Verfahren,
  - 2.2 Berechtigungen im Verfahren,
  - 2.3 Dokumentation der eingegebenen Daten und ihrer Veränderungen,
  - 2.4 Identifikationen innerhalb der sachlichen und zeitlichen Buchung,
  - 2.5 Nachprüfbarkeit von elektronischen Signaturen,
  - 2.6 Sicherung und Kontrolle der Verfahren,
  - 2.7 die Abgrenzung der Verwaltung von Informationssystemen und automatisierten Verfahren von der fachlichen Sachbearbeitung und der Erledigung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung,
3. die Verwaltung der Zahlungsmittel mit Festlegungen über
  - 3.1 Einrichtung von Bankkonten,
  - 3.2 Unterschriften von zwei Beschäftigten im Bankverkehr,
  - 3.3 Aufbewahrung, Beförderung und Entgegennahme von Zahlungsmitteln durch Beschäftigte und Automaten,
  - 3.4 Einsatz von Geldkarte, Debitkarte oder Kreditkarte sowie Schecks,
  - 3.5 Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel,
  - 3.6 Aufnahme und Rückzahlung von Krediten zur Liquiditätssicherung,
  - 3.7 die durchlaufende Zahlungsabwicklung und fremde Finanzmittel,
  - 3.8 die Bereitstellung von Liquidität im Rahmen eines Liquiditätsverbundes, wenn ein solcher eingerichtet ist,
4. die Sicherheit und Überwachung der Finanzbuchhaltung mit Festlegungen über
  - 4.1 ein Verbot bestimmter Tätigkeiten in Personalunion,
  - 4.2 die Sicherheitseinrichtungen,
  - 4.3 die Aufsicht und Kontrolle über Buchführung und Zahlungsabwicklung, regelmäßige und unvermutete Prüfungen,
  - 4.4 die Beteiligung der örtlichen Rechnungsprüfung und des Kämmerers,
5. die sichere Verwahrung und die Verwaltung von Wertgegenständen sowie von Unterlagen nach § 58

enthalten.

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

(4) <sup>1</sup>Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister hat die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung. <sup>2</sup>Sie oder er kann die Aufsicht einer Beigeordneten oder einem Beigeordneten oder einer oder einem sonstigen Beschäftigten übertragen, der oder dem nicht die Abwicklung von Zahlungen obliegt. <sup>3</sup>Ist eine Kämmerin oder ein Kämmerer bestellt, so hat sie oder er die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung, sofern sie oder er nicht nach § 93 Abs. 2 der Gemeindeordnung als Verantwortliche oder als Verantwortlicher für die Finanzbuchhaltung bestellt ist.

## **Erläuterungen zu § 31:**

### **I. Allgemeines**

#### **1. Die Ordnungsmäßigkeit in der Haushaltswirtschaft**

Die Gemeinde hat alle ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung in ihrer Finanzbuchhaltung zu erfassen (vgl. § 27 Absatz 1 GemHVO NRW). Der Gesetzgeber hat dafür keine detaillierten Vorgaben durch haushaltsrechtliche Regelungen gemacht. Sein weitgehender Verzicht beruht auf der gesetzlichen Festlegung, dass die Gemeinde sich durch ihre gewählten Organe selbst verwaltet (vgl. § 1 GO NRW). Er sieht in der Eigenverantwortung und eigenen Kontrolle einen geeigneten Weg für die Gemeinde, den notwendigen Umfang und Grenzen der örtlichen Regelungen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft unter Einbeziehung dieser Vorschrift selbst auszugestalten. Der Weg dorthin erfordert eine Beteiligung aller Verwaltungseinheiten und lässt zu, dass die tatsächlichen örtlichen Verhältnisse ausreichend berücksichtigt werden können.

Die Herstellung und Sicherung der Ordnungsmäßigkeit im gemeindlichen Rechnungswesen bedingt, die örtlichen Verwaltungs- bzw. Arbeitsabläufe ggf. auch die Organisation der gemeindlichen Verwaltung entsprechend auszurichten. Der Gemeinde bleibt dabei aber die Möglichkeit erhalten, im Rahmen ihrer Selbstverwaltung die Aufbau- und Ablauforganisation nach den örtlichen Erfordernissen selbst auszugestalten. Es besteht aber durch die haushaltsrechtlichen Regelungen die Pflicht, sachgerechte und notwendige Sicherungs- und Kontrollmaßnahmen zu installieren und zu dokumentieren bzw. bestehende Instrumente anzupassen, um die Einhaltung der Verwaltungs- bzw. Arbeitsabläufe ausreichend zu überwachen.

Mit den Sicherheitsstandards in dieser Vorschrift wird der Gemeinde ein Rahmen aufgezeigt, der zur Sicherung der Ordnungsmäßigkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft als erforderlich angesehen wird. Dieser Rahmen soll die Aufstellung eines örtlichen Konzepts und die Bildung geeigneter Module für örtliche Regelungen durch die Gemeinde veranlassen, um die Geschäftsvorfälle aus allen gemeindlichen Aufgabenbereichen unter Vollständigkeits- und Sicherheitsaspekten zutreffend erfassen zu können. Das eigene örtliche Regelungssystem soll dabei geeignet sein, bedarfsgerecht an die Veränderungen und sachlichen Erfordernisse der örtlichen Haushaltswirtschaft angepasst werden zu können und die Gemeinde zu einem verantwortungsbewussten Handeln verpflichten.

Die haushaltsrechtliche Beschränkung auf die notwendigen und sachgerechten Rahmenbedingungen führt dabei zu einer Verpflichtung des Bürgermeisters, nähere Vorschriften über die ordnungsgemäße Erledigung der Aufgaben der örtlichen Finanzbuchhaltung unter besonderer Berücksichtigung des Umgangs mit den Zahlungsmitteln und der örtlichen Verhältnisse zu erlassen. Es bedarf konkreter örtlicher Dienstanweisungen in Abhängigkeit von den arbeitsteiligen Strukturen in der gemeindlichen Verwaltung und den fachlichen Anforderungen, um den ordnungsgemäßen Ablauf der Haushaltswirtschaft in jedem Haushaltsjahr zu sichern. Diesen Zwecken dienen alle in

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 31 GemHVO NRW**

der Vorschrift aufgeführten Standards, die mindestens zum Inhalt eigenständiger Regelungen in den örtlichen Dienstanweisungen gemacht werden sollen.

Das Nähere ist von der Gemeinde unter Berücksichtigung ihrer örtlichen Gegebenheiten festzulegen. Die örtlichen Richtlinien, die in Schriftform zu erlassen sind, bilden dabei den Rahmen für die Sicherung der Ordnungsmäßigkeit in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und der Finanzbuchhaltung. Sie sollen den Beschäftigten möglichst einen Gestaltungsraum belassen, um die Erfüllung ihrer örtlichen Aufgaben zu erleichtern. Dadurch kann auch zu einer unverzichtbaren Zusammenarbeit im Rahmen der gemeindlichen Geschäftsabläufe beigetragen werden. Die Gemeinde muss dabei die notwendige Sicherheit und die Kontrollen vor Ort gewährleisten, denn die örtlich zu erlassenden Regelungen stellen kein bloßes gesetzgeberisches Formerfordernis dar.

## **2. Die Überwachung des örtlichen Verwaltungshandelns**

Im Sinne der Sicherung und Kontrolle des ordnungsmäßigen Verwaltungshandelns und der Gewährleistung einer wirtschaftlichen Haushaltsführung sowie aufgrund des öffentlichen Verwaltungsrechts besteht für jede Gemeinde die generelle Verpflichtung, das gemeindliche Handeln und dessen Nachweis auf einer rechtlichen Grundlage aufzubauen. Es ist für die örtliche Aufgabenerledigung und die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft durch die Verwaltung der Gemeinde eine Vielzahl von darauf ausgerichteten internen Vorschriften festzulegen.

Solche organisatorischen und fachlichen Vorgaben sind vom Bürgermeister auf der Grundlage seiner gesetzlich bestimmten Verantwortlichkeiten zu erlassen, ggf. unter Mitwirkung des Rates der Gemeinde. Die örtlichen Regelungen sollen ein ordnungsmäßiges Verwaltungshandeln der gemeindlichen Verwaltung und eine wirtschaftliche Haushaltsführung sichern, aber auch die notwendige Überwachung und Kontrollen durch die örtlich Verantwortlichen ermöglichen und gewährleisten. Die daraus entstandenen ortsrechtlichen Bestimmungen müssen als Regelwerk der Gemeinde den festgelegten Inhalten und Zwecken gerecht werden und umsetzbar sein.

Das örtliche Regelwerk kann daher nicht allein auf dem Standardkatalog der Vorschrift aufgebaut werden. Es müssen auch die übrigen Bestimmungen des gemeindlichen Haushaltsrechts dabei beachtet werden. Dazu gehören insbesondere die Regelungen über die Überwachung und Kontrollen, z. B. die Vorgänge in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung laufend zu prüfen oder die gemeindliche Zahlungsabwicklung dauernd zu überwachen (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 4 und 5 GO NRW). Es sind aber auch weitere örtliche Überwachungspflichten bzw. deren Erfüllung zu regeln, z. B. die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung durch den Bürgermeister (vgl. § 31 Absatz 4 GO NRW). Die Gemeinde soll dabei auch nachfolgend aufgezeigte Grundsätze beachten, um ein sachgerechtes, örtlich sinnvolles Regelwerk aufzustellen (vgl. Abbildung).

<b>Wichtige Grundsätze für örtliche Regelungen</b>	
-	Transparenz über das haushaltswirtschaftliche Handeln schaffen.
-	Informationsbedarf abgrenzen.
-	Ordnungsmäßigkeit und Zweckmäßigkeit sichern.
-	Sachliche und personelle Funktionstrennungen festlegen.
-	Verantwortlichkeiten abgrenzen und festlegen.
-	Einhaltung der örtlichen Regelungen sichern.

<b>Wichtige Grundsätze für örtliche Regelungen</b>	
-	Kontrollen und Berichtspflichten einführen.

*Abbildung 455 „Wichtige Grundsätze für örtliche Regelungen“*

Das örtliche Regelwerk soll möglichst so ausgestaltet werden, dass die Anwendung seiner Bestimmungen durch Dritte prüffähig ist und die möglichen Ermessensspielräume hinsichtlich des Handelns und der Verantwortlichkeiten der gemeindlichen Beschäftigten erkennbar und nachvollziehbar gemacht werden, z. B. durch die konkrete Festlegung von Entscheidungsbefugnissen oder die Bindung an Weisungen. Jede Gemeinde kann daher über eigenständige örtliche Überwachungs- und Kontrollinstrumente verfügen, die in der Privatwirtschaft insgesamt als „Internes Kontrollsystem (IKS)“ bezeichnet werden.

Es ist sachgerecht, auch die örtlichen Regelungen der Gemeinde systemmäßig zusammenzuführen und abzustimmen. Sie bedürfen wie die Geschäftstätigkeit der Gemeinde der Kontrolle und Überwachung. Einer systematischen Aufarbeitung örtlicher Bestimmungen steht dabei nicht entgegen, dass in der gemeindlichen Verwaltung die Überwachung und Kontrolle vielfach in Abhängigkeit von den Verantwortlichkeiten in den einzelnen Organisationseinheiten ausgeführt wird. Eine bestehende mögliche Vielzahl unterschiedlicher Kontrollen sollte vermieden oder in einen Gesamtzusammenhang gestellt und aufeinander abgestimmt werden.

Im Sinne von Kontrolle und Überwachung der Einhaltung der örtlichen Regelungen können sachgerechte interne und externe Vorschriften, Grundsätze und Verfahren sowie örtliche Maßnahmen für die gesamte örtliche Verwaltung abgegrenzt werden, die der Wirksamkeit, der Wirtschaftlichkeit und Ordnungsmäßigkeit des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde einschließlich ihrer Rechnungslegung dienen. Der gemeindliche Geschäftsablauf und die Verantwortlichkeiten innerhalb der Verwaltung lassen sich dadurch eindeutig bestimmen. Das Verwaltungshandeln der Gemeinde erfordert dabei, regelmäßig die Anwendung und die Wirksamkeit der erlassenen örtlichen Regelungen zu überprüfen. Die Ergebnisse daraus sollten sich dann im Sinne notwendiger Ergänzungen, Erweiterungen und Verbesserungen der gemeindlichen Geschäftsabläufe bzw. der Geschäftsprozesse durch zweckgerichtete und sachgerechte Anpassungen umsetzen lassen.

In die gemeindliche Überprüfung der erlassenen örtlichen Regelungen sind aber auch die von der Gemeinde eingesetzten Informationssysteme einzubeziehen, denn die gemeindliche Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit wird dadurch wesentlich geprägt. Die aus solchen Überprüfungen gewonnenen Erkenntnisse können zu Verbesserung der örtlichen Systeme und der Kontrollmechanismen der Gemeinde führen. Die Gemeinde kann dadurch auch auftretenden Risiken entgegentreten, die zu Fehlern und falschen Angaben in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung sowie in der Haushaltsplanung und dem Jahresabschluss der Gemeinde führen können.

### **3. Das örtliche Risikomanagement**

#### **3.1 Allgemeine Sachlage**

Das örtliche Verwaltungshandeln der Gemeinde und damit auch das haushaltswirtschaftliche Handeln können durchaus erhebliche Risiken für die Gemeinde beinhalten. Die Gemeinde kann deshalb mögliche Risiken nicht außer Acht lassen und i.d.R. auch nicht von Anfang an eliminieren. Sie sollte deshalb bemüht sein, mögliche künftige Risiken für ihre Haushaltswirtschaft zu identifizieren und soweit möglich auch deren Umfang und die Auswirkungen feststellen und bewerten bzw. einschätzen.

Insbesondere im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses muss im Lagebericht auch auf die Chancen und Risiken für die künftige wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde eingegangen werden (vgl. § 48 GemHVO

NRW). Für die Gemeinde ist deshalb nicht nur eine ständige Beobachtung möglicher Risikoquellen und ihre Veränderungen unerlässlich, sondern es sind auch interne Regelungen über die örtlichen Strategien und die Kontrollverfahren unter Berücksichtigung der Risikotragfähigkeit der Gemeinde zu treffen.

Die Gemeinde sollte daher eine geeignete Grundlage für ein örtlich angemessenes Risikomanagement schaffen und den Rat der Gemeinde in Einrichtung eines Risikomanagements als örtliche Aufgabe einbinden. Ein solches Risikomanagement kann dann dazu beitragen, mögliche Missstände und Nachteile für die Gemeinde frühzeitig zu erkennen und diesen entgegenzuwirken. Die Gemeinde sollte daher prüfen, ob sie z. B. ein Risikofrüherkennungssystem für die gemeindliche Verwaltung einrichtet wie es für Eigenbetriebe vorgeschrieben ist (vgl. § 10 Absatz 1 EigVO NRW).

### **3.2 Die Ausgestaltung eines Risikomanagements**

Die Ausgestaltung eines Risikomanagements durch die Gemeinde ist abhängig von den örtlichen Gegebenheiten und Verantwortlichkeiten, z.B. von der haushaltswirtschaftlichen Lage, den möglichen wesentlichen Risiken und der Organisation der gemeindlichen Verwaltung. Daraus können sich unterschiedliche Anforderungen an ein solches Managementsystem ergeben. Es sind daher auch keine konkreten landesweit gleichen Systemvorgaben sachgerecht, denn die Beantwortung der Frage nach dem Umgang und der Bewältigung von örtlichen Risiken hängt auch von der Risikotragfähigkeit der Gemeinde ab.

Zu einer Risikofrüherkennung gehören insbesondere die Risikoidentifikation und die Risikobewertung, die Maßnahmen der Risikobewältigung einschließlich der Risikokommunikation, die Risikoüberwachung bzw. die Risikofortschreibung und die Dokumentation (Risikomanagement). Es gilt deshalb von Anfang an, dass die Gemeinde den Begriff „Risiko“ unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten definiert. Der Begriff kann dabei nicht nur für negative Abweichungen von der gemeindlichen Planung im Sinne einer Gefahr für einen Verlust genutzt werden. Er kann auch so weit gefasst werden, dass der Begriff auch positiv gesehen wird, weil die Chancen für die Gemeinde als eine positive Abweichung mitefassen werden sollen und dadurch ein Zusammenhang zum gemeindlichen Lagebericht hergestellt werden kann.

Für die Wirksamkeit und den Erfolg eines örtlichen Risikomanagements ist aber auch die in der Gemeinde vorhandene Risikokultur und Risikopolitik sowie das vorhandene Risikobewusstsein von wesentlicher Bedeutung. Unter der Abwägung von Vor- und Nachteilen sowie den Besonderheiten der Gemeinde müssen deshalb geeignete und umsetzbare Regelungen für das örtliche Handeln gefunden werden, die nachvollziehbar und prüffähig sowie zu dokumentieren sind. Bei einem örtlichen Bedarf kann die Gemeinde ein Risikomanagement auch im Zusammenhang mit dem gemeindlichen Gesamtabschluss ihr Risikomanagement dahingehend weiter entwickeln. Sie sollte dabei prüfen, ob und inwieweit ggf. bei den gemeindlichen Betrieben bestehende betriebsbezogene Risikomanagements in die Gesamtsicht einbezogen werden können oder eine Zuarbeit zum gemeindlichen Gesamttrisikomanagement leisten können.

### **3.3 Besondere Regelungsinhalte**

Die örtlichen Regelungen müssen aufbauend auf der gemeindlichen Aufgabenerfüllung i.V.m. den festgelegten Zielen der Gemeinde sowie der jährlichen Haushaltsplanung und dem Ablauf der Geschäftsprozesse auf eine geeignete örtliche Strategie und eine Kontrolle ausgerichtet sein. So gilt es u.a., die Verantwortlichkeiten innerhalb der gemeindlichen Verwaltung im Einzelnen hinsichtlich des haushaltswirksamen Handelns abzugrenzen und festzulegen, um möglichst Fehler zu vermeiden und möglichen Risiken entgegenzuwirken. Ebenso müssen dazu die Effektivität und die Effizienz der Arbeitsabläufe sowie des eingerichteten Buchungssystems einer regelmäßigen Überwachung unterzogen werden. Dabei sollte die Überwachung grundsätzlich nur durch solche

Beschäftigten der Gemeinde erfolgen, die nicht in die jeweiligen gemeindlichen Geschäftsabläufe eingebunden oder dafür verantwortlich sind.

Die Gemeinde sollte zudem bestimmen, dass örtlich geeignete Verfahren benutzt werden, um wesentliche Risiken frühzeitig zu erkennen. Bei den Regelungen müssen zeitnahe Anpassungen möglich sein, wenn sich ggf. externe und/oder interne Rahmenbedingungen verändert haben, auf die örtlich zu reagieren ist. Ebenso sind die Inhalte und der Umfang der Dokumentationspflichten festzulegen. Zum gemeindlichen Risikomanagement müssen auch Regelungen über Vorsorgemaßnahmen und den Umgang mit eingetretenen Notfällen bestehen, z.B. insbesondere über ggf. zusätzliche Informationspflichten und eine erweiterte Funktionstrennung bzw. Mitwirkungen und Kontrollmaßnahmen Dritter. Daraus kann z. B. folgen, dass in besonderen Einzelfällen statt einer Stichprobenprüfung eine vollständige Gesamtprüfung durchzuführen ist. Insgesamt gesehen muss im Blick sein, dass die Ergebnisse eines Risikofrüherkennungssystems nicht im Widerspruch zur Geschäftstätigkeit der Gemeinde stehen.

Die Gemeinde kann aufgrund der Erkenntnisse über künftigen Risiken und Chancen eine Qualitätssicherung ihrer Geschäftsabläufe und eine Weiterentwicklung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung betreiben. Eine solche Aufgabe erfordert, die haushaltsrechtlichen Grundsätze und Maßstäbe zur Erfüllung der Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung anzuwenden, zu überprüfen und ggf. örtlich weiterzuentwickeln. Es sollte dabei von der Gemeinde gewährleistet werden können, dass die gemeindliche Finanzbuchhaltung ihre Leistungen sachgerecht und zeitgerecht erbringt. Außerdem müssen durch Überwachungs- und Kontrollmaßnahmen mögliche Risiken soweit wie möglich minimiert werden können. Die Weiterentwicklung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung sollte dabei auch die örtlich erlassenen Vorschriften umfassen, damit die Aufgabenerledigung und die örtlichen Regelungen insgesamt systematisch ineinandergreifen bzw. aufeinander aufbauen.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Erlass örtlicher Vorschriften für die Finanzbuchhaltung):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Sicherung der ordnungsgemäßen Aufgabenerledigung):**

Die gemeindliche Finanzbuchhaltung muss ihre Aufgaben ordnungsgemäß sowie sach- und zeitgerecht erledigen (vgl. § 93 GO NRW). Der sichere Umgang mit Zahlungsmitteln und die sichere Verwahrung und Verwaltung von Vermögensgegenständen sowie die Aufbewahrung gemeindlicher Unterlagen stellen dabei wichtige zu gewährleistende Sachverhalte dar. Die haushaltsrechtliche Vorschrift enthält deshalb die ausdrückliche Vorgabe, dass der Bürgermeister nähere Vorschriften zu den in der Vorschrift benannten Sachverhalten zu erlassen hat. Die Regelung erlaubt der Gemeinde, die örtlichen Verhältnisse ausreichend und angemessen zu berücksichtigen, z. B. die örtliche Verwaltungsorganisation und die Arbeitsabläufe. Sie verpflichtet aber auch die Gemeinde zur Eigenverantwortung bei allen Regelungsgegenständen, z. B. beim Umgang mit den Zahlungsmitteln und den Wertgegenständen der Gemeinde.

Durch die Reduzierung der Landesvorgaben auf einen Katalog von Sicherheitsstandards entsteht kein Verlust an „Verordnungssicherheit“. Vielmehr besteht eine örtliche Gestaltungsfreiheit der Gemeinde unter der Berücksichtigung örtlicher Belange und Verantwortung. Die Gemeinde wird daher nicht nur mit dieser Vorschrift in ihrer Selbstverwaltung gestärkt. Sie hat die Gestaltungsfreiheit, insgesamt eine Dienstanweisung oder bezogen auf die einzelnen haushaltsrechtlichen oder haushaltswirtschaftlichen Bereiche eigenständige Dienstanweisungen zu erlassen. Solche gesonderten Dienstanweisungen sollten dann aufeinander abgestimmt sein und insgesamt ein umsetzbares Regelungswerk ergeben.

Die örtlichen Regelungen müssen die haushaltsrechtlichen Vorgaben (Standards) so ausgestalten und ergänzen, dass kein Widerspruch zwischen den örtlichen Festlegungen und den haushaltsrechtlichen Bestimmungen ent-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 31 GemHVO NRW**

stehen kann. Es ist dabei auch auf besondere Sachverhalte Rücksicht zu nehmen, die nicht oder nur zum Teil von der Gemeinde gestaltbar sind. Außerdem sollen die örtlichen Regelungen für die tägliche Arbeit geeignet und anwendbar sein und im Rahmen des gemeindlichen Geschäftsablaufs „gelebt“ werden können. Die Erarbeitung der örtlichen Vorschriften stellt zudem keinen einmaligen Vorgang für die Gemeinde dar. Vielmehr muss von Anfang an auch die Weiterentwicklung bzw. ein Änderungs- oder Anpassungsverfahren konzipiert werden, das in regelmäßigen zeitlichen Abständen zur Anwendung kommt.

Von der Gemeinde ist deshalb sicherzustellen, dass die der Vorschrift benannten Sachverhalte oder Gegenstände sich in den örtlichen Regelungen wiederfinden. In Sinne der Vorschrift besteht deshalb ein entsprechendes Umsetzungsgebot für die Gemeinde. Darüber hinausgehende Erweiterungen oder Detaillierungen sind dann unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten durch die Gemeinde zu bestimmen. Eine örtliche Rahmenregelung kann daher z. B. aus verschiedenen Modulen bestehen, die entsprechend der Einteilung des Standardkatalogs von der Gemeinde örtlich gebildet werden und mit einer Vielzahl eigenständiger Dienstanweisungen zu unterschiedlichen Tatbeständen gefüllt werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Regelungsbereiche als Module für örtliche Vorschriften</b>	
-	Aufbau- und Ablauforganisation der Finanzbuchhaltung (Geschäftsablauf)
-	Einsatz von automatisierter Datenverarbeitung in der Finanzbuchhaltung
-	Verwaltung der Zahlungsmittel
-	Sicherheit und Überwachung der Finanzbuchhaltung
-	Sichere Verwahrung und die Verwaltung von Wertgegenständen

*Abbildung 456 „Die Regelungsbereiche für örtliche Vorschriften“*

Diese rechtlichen Vorgaben der Vorschrift bedingen dabei nicht, dass die Gemeinde alle möglichen Tatbestände über die Erledigung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung sowie den Umgang mit Zahlungsmitteln und Wertgegenständen in einer einzigen Dienstanweisung zu regeln hat. Es ist vielmehr von den örtlichen Gegebenheiten abhängig, ob durch eine oder ggf. auch durch mehrere Dienstanweisungen die notwendigen Bestimmungen zur Finanzbuchhaltung geschaffen und für ausreichend befunden werden.

Die gesetzliche Verantwortlichkeit des Bürgermeisters für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten gemeindlichen Verwaltung (vgl. § 64 Absatz 1 Satz 1 GO NRW) schließt dabei auch ein, dass er geeignete Maßnahmen der Überwachung und Kontrolle im Zusammenhang mit den örtlichen Regelungen zu treffen hat. Solche Maßnahmen dienen u.a. auch dazu, die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde dauerhaft in einer geeigneten Form zu sichern. Außerdem werden durch Überwachungs- und Kontrollmaßnahmen das örtliche Handeln und die Verantwortlichkeit nicht eingeschränkt oder auf andere Art und Weise gemindert. Derartige Maßnahmen können vielmehr dazu beitragen, die Ordnungsmäßigkeit und die Transparenz des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde dauerhaft zu sichern.

## **1.2 Zu Satz 2 (Bestimmtheit der örtlichen Vorschriften):**

### **1.2.1 Die besonderen Vorbehalte**

Die Bedeutung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung im Ablauf des haushaltswirtschaftlichen Geschehens der Gemeinde erfordert, den Verantwortlichen in der Gemeinde die Möglichkeit zu geben, sich im Rahmen der örtlichen Vorschriften sachgerechte Vorbehalte für besondere Geschäftsvorfälle einräumen zu können. Der Bürgermeisterin oder dem Bürgermeister wurde daher die Möglichkeit eingeräumt, in sinnvoller und sachgerechter Weise unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse, notwendige Vorrechte festzulegen. In der Vorschrift wird dafür ausdrücklich zugelassen, dass die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister sich in den örtlichen Vorschriften ein Weisungsrecht oder einen Zustimmungsvorbehalt einräumen kann. Die Gemeinde hat eigenverantwortlich vor Ort zu entscheiden, in welcher Art und Weise und in welchem Umfang sie von den rechtlichen Möglichkeiten in der Vorschrift Gebrauch machen will.

Ein Weisungsrecht bedeutet, dass die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister über die getroffene allgemeine Regelung hinaus das Recht zusteht, eine Entscheidung zu Einzelfragen zu treffen. Er kann dadurch in besonderen Fällen die Bedingungen und die weitere Vorgehensweise in der Sache festlegen. Zusätzlich zu den Merkmalen und Kriterien in dieser Vorschrift, für die der Bürgermeister sachgerechte örtliche Regelungen zu treffen hat, muss geprüft werden, welche gemeindlichen Geschäftsvorfälle sachliche Besonderheiten beinhalten, dass dafür ggf. Zustimmungsvorbehalte oder Weisungsrechte bestehen müssen. Ein Weisungsrecht wird vielfach im Rahmen von Beschäftigungsverhältnissen ausgeübt. Aus dem Gesamtregelungswerk sollte vor Ort aber erkennbar sein, bei welchen gemeindlichen Sachverhalten ein Weisungsrecht durch wen besteht.

Ein Zustimmungsvorbehalt bedeutet, dass die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister sich die Mitwirkung an einer Entscheidung in einem zuvor bestimmten gemeindlichen Sachverhalt vorbehalten hat. Dabei kann z. B. für wichtige örtliche Einzelfälle bestimmt werden, dass zu einer zu treffenden Entscheidung eine Zustimmung der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters einzuholen oder das Einvernehmen zu einer Entscheidung herzustellen ist. Durch die Verwendung des Begriffs „Zustimmungsvorbehalt“ wird nicht zwingend nur die Form einer vorherigen Zustimmung vorgegeben. Der haushaltsrechtliche Begriff lässt es von seinem Zweck her auch zu, dass in bestimmten Fällen der Bürgermeister auch eine nachträgliche Zustimmung geben kann, z. B. an der Entscheidung in Form einer Genehmigung mitwirkt bzw. zu beteiligen ist.

Die Vorgabe in der Vorschrift, eine Dienstanweisung unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten durch den Bürgermeister zu erlassen, bedeutet jedoch gleichzeitig für die Gemeinde, eine geeignete Kontrolle und Überwachung, vergleichbar einem internen Kontrollsystem, vor Ort zu schaffen. Dabei sind von der Gemeinde eigenverantwortlich die notwendigen Kontrolleinrichtungen und Kontrollsysteme sowie Kontrollmaßnahmen im notwendigen Umfang festzulegen und gegeneinander abzugrenzen. Die Vorschrift trägt auch dazu bei, die ordnungsgemäße Erledigung der gemeindlichen Aufgaben zu sichern und die Notwendigkeit für eine geeignete Überwachung und Kontrolle aufzuzeigen. Die einzelnen örtlichen Festlegungen müssen u.a. auch der ordnungsgemäßen Erledigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung dienen.

### **1.2.2 Die hinreichende inhaltliche Bestimmtheit**

Nach der Vorschrift sollen die örtlichen Regelungen der Gemeinde so gefasst sein, dass sie inhaltlich hinreichend bestimmt sind. Diese Vorgabe knüpft dabei an das allgemeine Verwaltungshandeln bzw. an Verwaltungsrecht an, das dem Bestimmtheitsgrundsatz unterliegt (vgl. § 37 VwVfG NRW). Der Sinn und Zweck der Regelungsgegenstände soll daher aus dem Regelungswerk vollständig erkennbar sein. Die Konkretisierung der einzelnen Vorschriften ist dabei von ihren Inhalten und Zwecken sowie der Umsetzung unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse in der Gemeinde abhängig.

Die Vorgabe der hinreichend inhaltlichen Bestimmtheit verlangt daher, widersprüchliche Bestimmungen sowie unverständliche Vorgaben zu vermeiden. Ebenso sollte keine Begründung zu den getroffenen Regelungen notwendig sein, um deren Inhalte zu verstehen. Die inhaltliche Bestimmtheit ist zudem darauf ausgerichtet, die ordnungsgemäße Erledigung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung unter besonderer Berücksichtigung des Umgangs mit Zahlungsmitteln sowie der Verwahrung und Verwaltung von Wertgegenständen sicherzustellen. Außerdem wird durch die weitere Vorgabe in dieser Vorschrift, dass die örtlichen Bestimmungen der Schriftform bedürfen, das Vorliegen einer ausreichenden inhaltlichen Bestimmtheit nachprüfbar belegt.

### **1.2.3 Die Vorgabe der Schriftform**

Die Vorgabe der Schriftform für die örtlichen Bestimmungen prägt die Bedeutung der örtlichen Regelungen und soll die Allgemeingültigkeit dieser Bestimmungen verstärken. Der örtliche Regelungstext muss mindestens einmal als Original in Papierform verfügbar und von der Bürgermeisterin oder dem Bürgermeister eigenhändig unterschrieben sein (vgl. § 126 BGB). Die Vorgabe der Schriftform bedeutet dabei nicht, dass die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister den Text selbst zu verfassen hat. Es darf lediglich das Original exemplar der örtlichen Vorschriften nicht nur in elektronischer Form erstellt werden.

Aus Sicherheitsgründen sowie zur Nachweisführung genügt es aber, wenn über die getroffenen Regelungen eine schriftliche Textform in der Gemeinde tatsächlich besteht und diese Originalausfertigung die Unterschrift der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters unter Angabe des Datums enthält. Für die Gemeinde wird dadurch der Nachweis erleichtert, dass die getroffenen Regelungen rechtmäßig eine inhaltliche und zeitliche Geltung erlangt haben. Die Vorgabe der Schriftform steht der Verbreitung der örtlichen Vorschriften in elektronischer Form dabei nicht entgegen.

### **1.2.4 Die Weiterentwicklung der Vorschriften**

Die Erarbeitung von sachgerechten örtlichen Vorschriften nach dieser Vorschrift stellt keinen einmaligen Vorgang für die Gemeinde dar. Die örtlich getroffenen Regelungen müssen vielmehr regelmäßig sowohl inhaltlich als auch hinsichtlich ihrer Anwendbarkeit in der örtlichen Praxis überprüft und ggf. angepasst oder neu auf die örtlichen Verhältnisse ausgerichtet werden. Die örtlichen Vorschriften müssen daher von einem sachverständigen Dritten überprüfbar und insgesamt abänderbar gestaltet sein.

Für die Weiterentwicklung der Regelungen und damit für künftige Veränderungen bzw. Anpassungen der örtlichen Vorschriften bedeutet die Vorgabe der Schriftform, dass die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister die Regelungsänderungen entweder als Änderungsfassung herausgeben kann oder unmittelbar eine Neufassung veröffentlicht. Beide Werke sollten dabei auch eine Regelung zur Geltungsdauer enthalten und das Datum sowie die Unterschrift der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters enthalten. Diese Fassungen sind entsprechend der ursprünglichen Fassung verfügbar zu machen.

### **1.3 Zu Satz 3 (Information des Rates über die örtlichen Vorschriften):**

Die Vorschrift über die Informationspflicht gegenüber dem Rat der Gemeinde über die örtlichen Vorschriften soll die Rechte des Rates in örtlich bedeutsamen Angelegenheiten sichern. Diese Vorschrift stellt daher eine Besonderheit für den gemeindlichen Verwaltungsablauf dar, weil nicht der Rat, sondern der Bürgermeister für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Verwaltung verantwortlich ist und die örtliche Vorschrift zur Sicherung der ordnungsgemäßen Erledigung der Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung zu erlassen hat.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 31 GemHVO NRW**

Die örtliche Vorschrift soll deshalb nicht nur Ausführungen zu den einzuhaltenden Sicherheitsstandards enthalten, sondern auch die Verantwortlichkeiten und sonstigen organisatorischen Gegebenheiten aus der örtlichen Verwaltungsorganisation angemessen berücksichtigen. Sie daher die eigene Verantwortung der Gemeinde, insbesondere hinsichtlich des Umgangs mit Zahlungsmitteln und Wertgegenständen widerspiegeln und nicht nur verdeutlichen. Der örtlichen Vorschrift wird deshalb eine so hohe Bedeutung beigemessen, dass auf eine Kenntnisnahme durch den Rat der Gemeinde nicht verzichtet werden kann.

**2. Zu Absatz 2 (Pflichtenkatalog der Sicherheitsstandards):**

**2.1 Allgemeine Bedingungen**

Die Vorschrift enthält einen Pflichtkatalog von gemeindlichen Sachverhalten und Begriffen, deren örtliche Ausgestaltung der ordnungsgemäßen Erledigung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung dient. Die Gemeinde hat daher unter Beachtung der örtlichen Verhältnisse und Erfordernisse die notwendigen Anforderungen an die Sicherheit, Überwachung, Aufsicht und ordnungsgemäße Abwicklung der Buchführung, der Zahlungsabwicklung und der Verwahrung von Wertgegenständen näher bestimmen.

Die in dieser Vorschrift enthaltene Aufzählung beschreibt die verbindlichen Mindestinhalte und Gegenstände der örtlichen Regelungen. Bei der Ausgestaltung der landesweit zu nutzenden Standards sind auch nach den einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorschriften auszugestalten. Die Gemeinde muss dabei besonders die Bestimmungen im § 23 Absatz 4 und den §§ 27, 30 und 58 GemHVO NRW beachten, weil diese für die Erstellung der örtlichen Vorschriften ausdrücklich benannt werden.

Die Gliederung der Aufzählung der Standards kann dabei dazu beitragen, die Struktur der örtlichen Vorschriften zu erleichtern, um eine handhabbare Umsetzung zu erreichen. Die Aufzählung der Standards in der Vorschrift bedeutet dabei nicht, alle benannten Teilbereiche in einer einzigen Dienstanweisung umzusetzen. Die Gemeinde kann im Rahmen ihrer Gestaltungsbefugnisse den Katalog der Sicherheitsstandards aber auch erweitern. Zudem kann es je nach örtlichen Gegebenheiten sachgerecht sein, die Regelungsstatbestände auf mehrere eigenständige Dienstanweisungen aufzuteilen. In diesen Fällen muss aber ein Zusammenhang zwischen den Dienstanweisungen im Sinne der Ordnungsmäßigkeit der gemeindlichen Finanzbuchhaltung hergestellt und gesichert werden.

**2.2 Die Sicherheitsstandards im Einzelnen**

**2.2.1 Zu Nummer 1 (Aufbau- und Ablauforganisation der Finanzbuchhaltung):**

**2.2.1.0 Allgemeine Grundlagen**

Das Erfordernis eines ordnungsgemäßen Ablaufs der gesamten gemeindlichen Verwaltung erfordert auch von der Gemeinde unter sachgerechten Erwägungen die örtlich notwendigen Wege der Arbeitserledigung sowie den Geschäftsablauf unter Berücksichtigung organisatorischer Erfordernisse festzulegen. In diesem Geflecht ergeben sich Besonderheiten für die gemeindliche Finanzbuchhaltung, weil dort nicht nur eine sachliche Erfassung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle stattfindet, sondern auch alle Finanzvorgänge der Gemeinde abzuwickeln sind.

Diese Gegebenheiten erfordern von der Gemeinde bestimmte Sicherheitsvorkehrungen zu treffen und deren Einhaltung zu überwachen. Die sachliche Bedeutung zeigt sich durch die Vielzahl der benannten Standards, die den gemeindlichen Geschäftsablauf betreffen. Im Rahmen der Aufbau- und Ablauforganisation der Finanzbuchhaltung dienen daher die Festlegungen dazu, die ordnungsgemäße Abwicklung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle sicherzustellen und entsprechend zu überwachen.

In diesem Zusammenhang ist darf auch die Einhaltung und Umsetzung datenschutzrechtlicher Vorgaben durch technische und organisatorische Maßnahmen nicht außer Betracht bleiben. Bei der Gemeinde sind deshalb auch die internen Geschäftsabläufe so auszugestalten, dass sie den Anforderungen des Datenschutzes unter Berücksichtigung der Arten der zu schützenden personenbezogenen Daten oder Datenkategorien gerecht werden (vgl. § 8 BDSG). Die Gemeinde mit ihren datenverarbeitenden Stellen, die für den Einsatz eines Verfahrens zur automatisierten Verarbeitung personenbezogener Daten verantwortlich sind, haben deshalb z.B. in einem für den behördlichen Datenschutzbeauftragten bestimmten Verzeichnis die in der genannten Vorschrift aufgezählten Angaben aufzunehmen.

Diese gemeindlichen Sachverhalte erfordern, in der örtlichen Vorschrift nicht nur sachliche, sondern möglichst auch personelle Festlegungen zu treffen und Verantwortlichkeiten festzulegen. So soll die örtliche Vorschrift neben der Festlegung, ob die Finanzbuchhaltung zentral gebildet oder die Bereiche „Geschäftsbuchführung“ und „Zahlungsabwicklung“ organisatorisch getrennt geführt werden, auch die Hauptaufgaben dieser beiden Geschäftsbereiche bezeichnen. Dazu gehören auch die Aufsichtszuständigkeiten festzulegen, und zwar nicht nur, wenn Dritte bei gemeindlichen Geschäftsabläufen beteiligt sind. Insgesamt bedarf auch die organisatorische Einbindung der Hauptbuchhaltung, der Anlagenbuchhaltung und der Debitoren- und Kreditorenbuchhaltung sowie der Zahlungsabwicklung in die gemeindliche Verwaltung einer allgemeingültigen Festlegung.

#### **2.2.1.1 Zu Nummer 1.1 (Sachbezogene Verantwortlichkeiten):**

Die Bestätigung der inhaltlichen Richtigkeit eines gemeindlichen Geschäftsvorfalles durch einen Beschäftigten der Gemeinde ist eine notwendige Voraussetzung für die Durchführung des damit verbundenen Zahlungsvorgangs durch die gemeindliche Finanzbuchhaltung. Mit der persönlichen Unterzeichnung einer solchen Bestätigung übernimmt der jeweilige Beschäftigte die Verantwortung für die sachliche ggf. auch rechnerische Richtigkeit der für die Zahlung der Gemeinde maßgebenden Angaben. Insbesondere bei gemeindlichen Geschäftsvorfällen, bei denen Ansprüche und Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde im automatisierten Verfahren ermittelt werden, sind die Form und der Umfang der sachlichen Bestätigung unter Einbeziehung der Art und des Ablaufs des automatisierten Verfahrens sowie unter Berücksichtigung der den gemeindlichen Beschäftigten erteilten Zugriffsbefugnisse abzugrenzen und in der örtlichen Vorschrift festzulegen.

#### **2.2.1.2 Zu Nummer 1.2 (Schriftliche Unterschriftsbefugnisse):**

In der örtlichen Vorschrift soll festgelegt sein, welche Personen bei welchen Geschäftsvorfällen mit ihrer Unterschrift eine Zahlung zulasten der Gemeinde veranlassen können. Dabei können Abgrenzung und Beschränkungen in Abhängigkeit vom Arbeitsplatz oder der dienstlichen Funktion oder anderen örtlichen Gegebenheiten getroffen werden. Dazu gehört auch die Festlegung, bei welchen Sachverhalten von der Unterschriftsbefugnis kein Gebrauch gemacht werden darf, ein zweiter Beschäftigter zu beteiligen ist oder ein Zustimmungsvorbehalt eines Verantwortlichen der Gemeinde besteht. Dazu muss die Form der Unterschrift bestimmt bzw. die Nutzung der elektronischen Signaturen mit Angabe von Form und Umfang zugelassen werden. Es können dabei auch Abgrenzungen nach der Höhe der von der Gemeinde zu leistenden Zahlungen getroffen werden.

#### **2.2.1.3 Zu Nummer 1.3 (Erledigung der Zahlungsabwicklung):**

Die örtliche Vorschrift muss Regelungen über eine zentrale oder dezentrale Erledigung der Zahlungsabwicklung mit einer Festlegung eines Verantwortlichen (vgl. § 93 Absatz 2 GO NRW) enthalten. Ggf. sind auch allgemeine haushaltsrechtliche Grundsätze für die Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit der Gemeinde zu konkretisieren. In diesem Zusammenhang müssen die von der Zahlungsabwicklung zu erledigenden Aufgaben im Einzelnen bestimmt sowie das Verwandtschaftsverbot entsprechend den haushaltsrechtlichen Vorgaben beachtet werden.

Außerdem ist das Zusammenwirken mit dem Mahn- und Vollstreckungswesen organisatorisch zu klären und zu regeln (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 2 VwVG NRW).

#### **2.2.1.4 Zu Nummer 1.4 (Buchungsverfahren):**

Die Gemeinde ist verpflichtet, alle ihre Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage nach dem System der doppelten Buchführung und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in den Büchern klar ersichtlich und nachprüfbar aufzuzeichnen (vgl. § 27 GemHVO NRW). Bei der Buchung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle ist zu beachten, dass eine Trennung zwischen dem Buchungsgeschäft und dem Zahlungsvorgang bestehen muss, denn die mit der Prüfung und Feststellung des Zahlungsanspruches und der Zahlungsverpflichtung beauftragten Bediensteten der Gemeinde dürfen nicht die Zahlungen der Gemeinde abwickeln. Entsprechend ist die gemeindliche Finanzbuchhaltung so einzurichten, dass eine Trennung zwischen den Aufgabenbereichen „Geschäftsbuchführung“ und „Zahlungsabwicklung“ gewährleistet ist.

Für die ordnungsmäßige Abwicklung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle im Buchungsverfahren bedarf es der Festlegung von Kontierungsrichtlinien, sodass nicht nur in Zweifelsfällen ein Geschäftsvorfall zutreffend gebucht werden kann. Ebenso bedarf es örtlicher Regelungen über den Umgang mit Stammdaten (Geschäftspartnern der Gemeinde), die in der Debitoren- und Kreditorenbuchhaltung benötigt werden. Unter Berücksichtigung des Buchungssystems der gemeindlichen Verwaltung muss zudem bestimmt werden, wer die Datensätze anlegen, verändern und löschen darf. Im Ablauf des Buchungsverfahrens muss zudem die Identifikation der Buchung eines Geschäftsvorfalles ständig gesichert sein.

Solche örtliche Gegebenheiten und das Nachvollziehen gemeindlicher Geschäftsvorfälle erfordern eine Buchungsnummer aus mehreren zusammenhängenden Merkmalen, die vor jeder Buchung bestimmt und dem jeweiligen Geschäftsvorfall zugeordnet sein müssen. Die örtliche Vorschrift muss diese Merkmale im Einzelnen benennen, z. B. die Zusammensetzung der Buchungsnummer. Je nach örtlichem Auswertungsbedarf können z. B. die zuständige Stelle, das Produkt, die Ertrags- und Aufwandsart und andere Dinge durch besondere Ziffern oder Buchstaben gekennzeichnet werden. Bei der Gestaltung dieses Buchungsgeschehens müssen bereits die Sammlung und Aufbewahrung der örtlichen Buchungsunterlagen sowie deren künftige Aufbewahrungsfristen berücksichtigt werden.

#### **2.2.1.5 Zu Nummer 1.5 (Tägliche Abstimmung der Konten):**

Durch den doppischen Buchungskreislauf ist es möglich, Abstimmungen der einzelnen Bankkonten und der Kassenkonten künftig zu vereinfachen, da deren buchmäßige Bestände jederzeit abrufbar sind. Die Gemeinde hat daher zu bestimmen, dass die Finanzmittelkonten am Schluss des Buchungstages oder vor Beginn des folgenden Buchungstages mit den Bankkonten abzugleichen sind (vgl. § 30 Absatz 4 Satz 1 GemHVO NRW). In diese tägliche Abstimmung der Konten sind regelmäßig alle Geschäftskonten der Gemeinde einzubeziehen, und zwar unabhängig davon, ob bei der Gemeinde allgemeine Bankkonten oder auch Sonderkonten bestehen.

Die Zuständigkeit für die Durchführung der notwendigen täglichen Abstimmung, die den Abgleich der buchmäßigen Bestände der Finanzmittelkonten (Bestandskonten) auf der einen, den Kontoständen lt. Bankauszügen und den vorhandenen Zahlungsmitteln auf der anderen Seite betrifft, ist örtlich zu bestimmen. Dazu gehört auch die Festlegung, dass täglich nach Abschluss der zahlungswirksamen Buchungsarbeiten die vorhandenen Buch- und Ist-Bestände in geeigneter Weise zu protokollieren und wie diese Unterlagen aufzubewahren sind. Über die Festlegung von Verantwortlichkeiten und über die Zahl der Beteiligten ist ebenfalls zu entscheiden.

Für die tägliche Abstimmung der Konten muss die Gemeinde in eigener Verantwortung entscheiden, auf welche Art und Weise die Sonderkonten darin einbezogen werden. Gemeindliche Sonderkonten werden i.d.R. zur Ab-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 31 GemHVO NRW**

wicklung der den einzelnen Beschäftigten oder Organisationseinheiten der Gemeinde gewährten Handvorschüsse geführt. Es gehört dabei zum Wesen solcher Sonderkonten, dass der oder die Verfügungsberechtigten regelmäßig und mehrmals unterjährig eine Abrechnung und Abstimmung mit der Zahlungsabwicklung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung vornehmen. Solche örtlichen Sachverhalte kann die Gemeinde in ihren Regelungen über die täglichen Kontenabstimmungen berücksichtigen.

**2.2.1.6 Zu Nummer 1.6 (Jahresabstimmung der Konten):**

Am Ende des Haushaltsjahres sind die Finanzmittelkonten der Gemeinde, bezogen auf den Abschlussstichtag (31. Dezember), für die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses abzuschließen. Dabei ist der Bestand an gemeindlichen Finanzmitteln festzustellen, denn diese sind als liquide Mittel in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 2.4 GemHVO NRW). Dabei können verschiedene Abschlussbuchungen bei den Konten der gemeindlichen Finanzrechnung, ggf. auch Übertragungen auf ein Abschlusskonto erforderlich werden. Dabei ist u.a. auch das Saldierungsverbot zu beachten.

Die Jahresabstimmung der Finanzmittelkonten erfolgt i.d.R. durch eine Abstimmung mit den Kontoauszügen der Banken, den Schecks und den Kassenbeständen zum 31. Dezember eines jeden Haushaltsjahres entsprechend dem Verfahren der täglichen Abstimmung der Finanzmittelkonten. Die Zuständigkeit für die Durchführung der Jahresabstimmung sowie ggf. bestimmte Verfahrensweisen dafür, aber auch die Festlegung von Verantwortlichkeiten und der Zahl der Beteiligten, sind örtlich von der Gemeinde zu regeln.

**2.2.1.7 Zu Nummer 1.7 (Behandlung von Kleinbeträgen):**

Die haushaltsrechtliche Regelung erlaubt es der Gemeinde, eigenverantwortlich auf die Geltendmachung von Zahlungsansprüchen in geringer Höhe zu verzichten, wenn dieses aus wirtschaftlichen oder anderen Gründen geboten ist (vgl. § 23 Absatz 4 GemHVO NRW). Auch Abrundungen von gemeindlichen Zahlungsbeträgen werden von dieser Vorschrift erfasst. Die Regelung stellt eine Besonderheit gegenüber der Regelung über den Erlass von gemeindlichen Ansprüchen dar (vgl. § 26 Absatz 3 GemHVO NRW dar).

Die Behandlung von Kleinbeträgen ist von der Gemeinde in eigener Verantwortung näher auszugestalten. Sie hat dabei zu berücksichtigen, dass bei einem Verzicht auf die Geltendmachung von Zahlungsansprüchen in geringer Höhe die für den Erlass von Ansprüchen geltenden Voraussetzungen nicht erfüllt sein dürfen. Die Gemeinde darf aber auch nicht auf der Grundlage des zulässigen Verzichts auf Ansprüche in geringer Höhe auf bestehende höhere Ansprüche verzichten (vgl. § 23 Absatz 4 GemHVO NRW). Die Zuständigkeiten und die Entscheidungsbefugnisse sowie der Umfang eines zulässigen Verzichtes und ggf. das Verfahren sind in der örtlichen Vorschrift von der Gemeinde festzulegen.

**2.2.1.8 Zu Nummer 1.8 (Stundung, Niederschlagung und Erlass von Ansprüchen)**

In der örtlichen Vorschrift ist von der Gemeinde das Nähere über die Durchführung der Stundung, der Niederschlagung und des Erlasses von Ansprüchen festzulegen. Dazu gehören auch Festlegungen darüber, welchen Beschäftigten in welchem Umfang eine Berechtigung für die Gewährung dieser haushaltsrechtlich bestimmten Maßnahmen erteilt werden soll. Die Gemeinde muss dabei ggf. auch die Zusammenarbeit zwischen der gemeindlichen Finanzbuchhaltung und den für die einzelnen Maßnahmen zuständigen Fachbereichen der gemeindlichen Verwaltung regeln.

Bei der Festlegung von örtlichen Vorschriften über die Stundung, die Niederschlagung und den Erlass von gemeindlichen Ansprüchen darf von der Gemeinde die haushaltsrechtliche Pflicht, ihre Ansprüche vollständig zu

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 31 GemHVO NRW**

erfassen, rechtzeitig geltend zu machen und einzuziehen, nicht vernachlässigt werden (vgl. § 23 Absatz 3 GemHVO NRW). Zudem ist zu beachten, dass die in anderen Gesetzen oder Rechtsverordnungen getroffenen Regelungen über die Stundung, die Niederschlagung und den Erlass von Ansprüchen der Gemeinde unberührt bleiben. Diese Sachlage gilt insbesondere für gemeindliche Ansprüche bei öffentlichen Abgaben.

**2.2.1.9 Zu Nummer 1.9 (Mahn- und Vollstreckungsverfahren):**

Die Gemeinde muss als Konkretisierung des § 2 Absatz 1 Nummer 2 VwVG NRW eine innerhalb der gemeindlichen Verwaltung liegende zentrale Stelle bestimmen, die als Vollstreckungsbehörde für die Mahn- und Vollstreckungsverfahren der Gemeinde zuständig ist. Dafür bietet sich die gemeindliche Finanzbuchhaltung mit ihren Aufgabenbereichen „Geschäftsbuchführung“ und „Zahlungsabwicklung“ an. Die Gemeinde soll dabei durch sachgerechte Bestimmungen dafür Sorge tragen, dass innerhalb der gemeindlichen Finanzbuchhaltung nicht „zwei Vollstreckungsbehörden“ entstehen.

Das Mahnverfahren und die Vollstreckungsaufgaben stehen in einem Zusammenhang und müssen daher entsprechend koordiniert innerhalb der gemeindlichen Verwaltung erledigt werden. Die örtliche Regelung für das Mahn- und Vollstreckungsverfahren muss daher die Umsetzung der rechtlichen Vorgaben unter Beachtung der Ziele und Zwecke des Verwaltungsvollstreckungsgesetzes sicherstellen. Diese Abgrenzung erfordert ggf. auch eine Festlegung über die Mitwirkung der Gemeinde in Insolvenzverfahren bei Dritten, die Schuldner der Gemeinde sind. In solchen Fällen kann die Gemeinde die Stellung eines Insolvenzgläubigers haben, wenn die gemeindliche Forderung bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet war (vgl. § 38 InsO).

**2.2.2 Zu Nummer 2 (Einsatz von automatisierter Datenverarbeitung):**

**2.2.2.0 Allgemeine Grundlagen**

Die Aufgabenerledigung in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung wird regelmäßig durch den Einsatz von automatisierter Datenverarbeitung unterstützt. Die Gemeinde muss daher bei der Buchführung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung (DV-Buchführung) die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme jederzeit sicherstellen. Sie hat die dafür notwendigen Maßnahmen und Verfahren unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten zu ermitteln und umzusetzen (vgl. § 27 Absatz 5 GemHVO NRW). Die örtlichen Regelungen darüber müssen deshalb ein verbindlicher Bestandteil der örtlichen Vorschriften der Gemeinde sein.

In diesem Zusammenhang hat die Gemeinde örtlich zu klären, wie mit elektronischen Dokumenten umzugehen ist, die mittels Datenfernübertragung bei der Gemeinde eingehen. Für diese Geschäftsvorfälle sind durch die Gemeinde ggf. besondere Anforderungen zu bestimmen, denn elektronische Dokumente können i.d.R. nur dann eine Rechtswirksamkeit entfalten, wenn diese Dokumentenform von der Gemeinde anerkannt wird und das einzelne Dokument für die Bearbeitung bei der Gemeinde geeignet ist. Es ist daher für die Gemeinde geboten, eine Entscheidung darüber zu treffen, ob solche Dokumente anerkannt werden und welches Verfahren dafür zur Anwendung kommen soll, um die Echtheit der Daten sowie des Absenders zu gewährleisten.

Die Gemeinde kann dafür z. B. festlegen, dass das ihr zu übersendende Dokument mit einer qualifizierten Signatur nach dem Signaturgesetz zu versehen ist oder der elektronische Identitätsnachweis des Personalausweises dabei genutzt werden kann. Sie kann aber auch ein anderes sicheres Verfahren zulassen. Bei fristbezogenen Dokumenten bedarf es zudem der Erfassung des genauen Zeitpunktes des Eingangs des Dokumentes bei der Gemeinde, z.B. durch einen Vermerk mit einem elektronischen Zeitstempel. Die Gemeinde hat zudem die Möglichkeit, ihre Geschäftsvorfälle ausschließlich in elektronischer Form abzuwickeln. Dazu muss dann örtlich festge-

legt werden, ob auch gemeindliche Entscheidungen und Verfügungen nur in elektronischer Form erlassen werden und in welcher Form ein solcher Vorgang mit dem Namen des Verantwortlichen zu versehen ist.

#### **2.2.2.1 Zu Nummer 2.1 (Freigabe von DV-Buchführungsverfahren):**

Für den Einsatz der automatisierten Datenverarbeitung in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung ist eine örtliche Festlegung der Gemeinde erforderlich, dass nur freigegebene Programme für das gemeindliche Buchungsgeschäft eingesetzt werden dürfen. Die vorgesehenen Programme müssen der Form der gemeindlichen Aufgabenerledigung sowie den sachlichen und rechtlichen Erfordernissen des gemeindlichen Buchungsgeschäfts entsprechen, z. B. den Grundsätzen ordnungsmäßiger Speicherbuchführung (GoBS). Gleichzeitig müssen von der Gemeinde die Voraussetzungen bestimmt werden, die für eine Freigabe von DV-Buchführungsverfahren vorliegen müssen.

Die verantwortliche Freigabe von DV-Buchführungsverfahren bei der Gemeinde beinhaltet, dass zuvor eine entsprechende Prüfung der Programme (vor ihrer Anwendung) durch die örtliche Rechnungsprüfung stattgefunden hat (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 6 GO NRW). Die Programmprüfung kann dabei z. B. nach Zulassungskriterien und weiteren Prüfkriterien, ausgerichtet auf die vorgesehenen örtlichen Anwendungen, vorgenommen werden. Sie soll i.d.R. vor dem ersten Praxiseinsatz eines Programms, aber auch vor jeder neuen Programmversion, erfolgen. Die Vorschrift kann z. B. dazu bestimmen, dass die Prüfung ein allgemein akzeptables Ergebnis ergeben muss, wenn eine Freigabe für den Einsatz in der örtlichen Finanzbuchhaltung erfolgen soll.

#### **2.2.2.2 Zu Nummer 2.2 (Berechtigungen in der DV-Buchführung):**

Ein Einsatz der automatisierten Datenverarbeitung in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung erfordert geeignete Festlegungen darüber, dass das gemeindliche Buchungsgeschäft nur durch die dazu berechtigten Beschäftigten erledigt werden darf. Ebenso wie bei fachlichen Zugriffsmöglichkeiten im gemeindlichen Geschäfts- und Arbeitsablauf müssen auch bei der Aufgabenerledigung in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung besondere Berechtigungen an die dort Beschäftigten vergeben werden.

Von der Gemeinde ist dabei nicht nur festzulegen, von welcher Art und welchem Umfang diese Berechtigungen sein müssen, sondern auch, welche Beschäftigten, in Abhängigkeit von ihrer Tätigkeit, welche Berechtigungen erhalten können. Dazu ist in der gemeindlichen Verwaltung die verantwortliche Stelle zu bestimmen, von der die Berechtigungen sachgerecht vergeben werden und die deren Einhaltung kontrolliert und überwacht.

#### **2.2.2.3 Zu Nummer 2.3 (Dokumentation der eingegebenen Daten):**

Die Bearbeitung der Geschäftsvorfälle in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung erfordert eigenständige Festlegungen darüber zu treffen, auf welche Art und Weise die in die gemeindliche DV-Buchführung eingegebenen Daten und Merkmale dokumentiert und in welchen Speichermedien gespeichert werden. Die Dokumentation der eingegebenen Daten erfordert im Rahmen des gemeindlichen Buchungsgeschäfts, auch den Zeitpunkt der gemeindlichen Buchung zu erfassen. Dabei ist wichtig, dass die Erfassung eines gemeindlichen Geschäftsvorfalles möglichst zeitnah und periodengerecht im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorgaben erfolgen soll.

Die Gemeinde hat deshalb nicht nur die zu erfassenden Merkmale für das gemeindliche Buchungsgeschäft zu bestimmen, sondern dabei auch eine Regelung über künftigen Überprüfungen und Anpassungen der Merkmale zu treffen. Sie darf in diesem Zusammenhang auch die Einhaltung und Umsetzung datenschutzrechtlicher Vorgaben nicht außer Betracht lassen. Die Anforderungen des Datenschutzes sind, abhängig von der Art der zu schüt-

zenden personenbezogenen Daten oder Datenkategorien, grundsätzlich auch von der Gemeinde zu erfüllen (vgl. § 8 BDSG).

#### **2.2.2.4 Zu Nummer 2.4 (Identifikationen der Buchungen und der Buchenden):**

Die Identifikationen der Buchungen und der Buchenden dienen dazu, die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung im Rahmen der gemeindlichen Finanzbuchhaltung zu gewährleisten. Der Einsatz der automatisierten Datenverarbeitung ist daher von der Gemeinde so zu regeln, dass die Buchungen bzw. der Ablauf des örtlichen Buchungsvorgangs in sachlicher und zeitlicher Hinsicht nachvollziehbar und prüffähig ist. Die am örtlichen Buchungsgeschehen tatsächlich Beteiligten müssen feststellbar und identifizierbar sein. Die Gemeinde soll daher durch Identifikationsmerkmale, die örtlich zu bestimmen sind, ihre Buchungen nachvollziehbar machen, sodass z. B. alle Originalbelege mit Identifikationsmerkmalen zu versehen sind, z.B. eine umfassende Kontierungsnummer.

In diesem Zusammenhang gehören auch die örtlichen Bestimmungen, mit denen zugelassen wird, dass die Unterschriften von Beschäftigten durch elektronische Signaturen ersetzt werden können. Sie gehören ebenfalls zu diesem Regelungsbereich, denn die Signatur stellt ein persönliches Identifikationsmerkmal dar. Die Gemeinde hat dabei sicherzustellen, dass die Identifikationen unter Einhaltung der Datenschutzbestimmungen erfolgen. Entsprechend getroffene örtliche Regelungen erfordern auch sachliche Informationen darüber an die davon betroffenen Beschäftigten.

#### **2.2.2.5 Zu Nummer 2.5 (Nachprüfbarkeit von elektronischen Signaturen):**

Im Rahmen der Buchführung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung (DV-Buchführung) hat die Gemeinde die Möglichkeit, die Unterschriften der Beschäftigten durch elektronische Signaturen zu ersetzen. Es muss dabei gewährleistet werden, dass im automatisierten Verfahren die elektronischen Bestätigungen der Beschäftigten eindeutig und unverwechselbar sind und dokumentiert werden. In diesem Zusammenhang sind die Regelungen des Verwaltungsverfahrensgesetzes nicht unbeachtlich, denn zum Verwaltungsverfahren wird z. B. bestimmt, dass ein elektronisches Dokument mit einer qualifizierten elektronischen Signatur nach dem Signaturgesetz zu versehen ist (vgl. § 3a VwVfG NRW).

Über den Einsatz elektronischer Signaturen in der gemeindlichen Buchführung und die Anforderungen daran muss die Gemeinde eigenverantwortlich entscheiden. Sie muss durch örtliche Regelungen festlegen, ob in ihrem Buchungsvorgang eine "fortgeschrittene elektronische Signatur" oder eine „qualifizierte elektronische Signatur“ zur Anwendung kommen soll (vgl. § 2 Nummern 2 und 3 SiG). Beim Einsatz elektronischer Signaturen im Rahmen der gemeindlichen Buchführung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung müssen von der Gemeinde die Anwendungsmöglichkeiten bestimmt und abgegrenzt sowie die Nachprüfbarkeit der tatsächlichen Verwendung sichergestellt werden.

#### **2.2.2.6 Zu Nummer 2.6 (Sicherung und Kontrolle der Verfahren):**

Die Richtigkeit und Vollständigkeit der Eingabe gemeindlicher Daten, der Datenerfassung und der Datenverarbeitung sowie der Datenausgabe bzw. Datenweitergabe ist durch technische und organisatorische Kontrollen der Gemeinde sicherzustellen. Die Art, der Umfang und die Anzahl der gemeindlichen Kontrollen des Buchungsvorgangs im Haushaltsjahr bedürfen einer Festlegung in den einschlägigen örtlichen Bestimmungen. Ob und wann maschinelle oder personelle Kontrollen oder andere Überwachungsmaßnahmen durchgeführt werden, ist örtlich von der Gemeinde unter Beachtung der einschlägigen Datenschutzbestimmungen festzulegen.

Unter diesem Bereich kann auch eine Regelung zur Prüfung von DV-Programmen vor ihrer ersten Anwendung in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung (DV-Buchführung) getroffen werden (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 6 GO NRW), denn diese Prüfung dient der Sicherung und Kontrolle der Buchungsverfahren der Gemeinde. Die Kontrolle kann sich dabei sowohl auf selbsterstellte als auch auf von Dritten bezogene IT-Produkte beziehen und nicht unabhängig von der Implementierung und Produktivsetzung bei der Gemeinde vorgenommen werden. Sie hat regelmäßig, abhängig von ihrem Funktionsumfang und Einsatzgebiet der Softwareprodukte, auch Auswirkungen auf die gemeindliche Finanzbuchhaltung. Soweit Programme bereits vorher durch andere Stellen geprüft worden sind, können die aus dieser Prüfung entstandenen Prüfungsergebnisse in die örtlichen Kontrollen der Gemeinde einbezogen werden.

#### **2.2.2.7 Zu Nummer 2.7 (Abgrenzungsnotwendigkeiten):**

In Ausführung der Vorschrift des § 27 Absatz 5 Nummer 10 GemHVO NRW muss gewährleistet werden, dass in der Gemeinde die Verwaltung von Informationssystemen und automatisierten Verfahren von der fachlichen Sachbearbeitung und der Erledigung von Aufgaben der Finanzbuchhaltung verantwortlich abgegrenzt ist. Diese Vorgabe stellt keinen Eingriff in die Organisationshoheit der Gemeinde dar. Vielmehr dient sie dazu, die notwendige Sicherheit der Daten zu gewährleisten und unberechtigte Eingriffe in die DV-Buchführung zu unterbinden.

Dieser wichtige Sachverhalt muss zum Gegenstand der örtlichen Vorschriften gemacht werden, denn nur auf diese Weise kann innerhalb der gemeindlichen Verwaltung eindeutig geklärt werden, welchem Verantwortlichen innerhalb der gemeindlichen Verwaltungsorganisation welche Entscheidungsbefugnisse zustehen. Eine Entscheidungskompetenz prägt die persönliche Kompetenz, sodass unter Berücksichtigung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle, Arbeitsabläufe und der DV-Programmgestaltung die einzelnen örtlichen Verantwortlichkeiten möglichst konkret gegeneinander abzugrenzen sind.

#### **2.2.3 Zu Nummer 3 (Verwaltung der gemeindlichen Zahlungsmittel):**

##### **2.2.3.0.1 Allgemeine Grundlagen**

Der Aufgabenbereich "Zahlungsabwicklung" innerhalb der gemeindlichen Finanzbuchhaltung hat eine Vielzahl von Aufgaben zu erfüllen, die vom Bürgermeister zum Gegenstand einer örtlichen Dienstanweisung gemacht werden sollen (vgl. § 30 GemHVO NRW). Darin sind, ausgehend von der Entscheidung, dass dem unbaren Zahlungsverkehr der Vorrang einzuräumen ist, die besonderen Gegebenheiten bei der Verwaltung der gemeindlichen Zahlungsmittel festzulegen. Zu den örtlich zu treffenden Regelungen gehört, dass im Bankverkehr zwei Beschäftigte mitwirken und die Aufbewahrung, Beförderung und Entgegennahme von Zahlungsmitteln durch Beschäftigte und Automaten den einschlägigen Sicherheitsvorgaben entspricht. Es sollte auch geregelt werden, welche Beschäftigten eine Geldkarte, eine Debitkarte oder eine Kreditkarte als Zahlungsmittel einsetzen dürfen, wenn ein gemeindlicher Auszahlungsbedarf besteht.

In diesem Zusammenhang ist auch die Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel sowie die Aufnahme und Rückzahlung von Krediten zur Liquiditätssicherung zu regeln. Außerdem bedarf es einer eigenständigen örtlichen Regelung, wenn die Gemeinde einen Liquiditätsverbund bzw. ein Cashpooling mit einem Masteraccountkonto zwischen der Verwaltung und den Betrieben im Sinne eines Konzerns einrichten will. Durch einen solchen Liquiditätsverbund können die notwendigen Kreditaufnahmen der Gemeinde insgesamt minimiert und gegebenenfalls günstigere Konditionen erzielt werden. Die Einrichtung eines Liquiditätsverbundes steht dabei unter dem Vorbehalt der Wirtschaftlichkeit nach § 75 Absatz 1 GO NRW, die unter Berücksichtigung der örtlichen Gesamtumstände gegeben sein muss.

Im Rahmen der örtlichen Festlegungen über die Verwaltung der gemeindlichen Zahlungsmittel sind die örtlichen Gegebenheiten entsprechend zu berücksichtigen. Die örtlichen Vorgaben dienen daher dazu, den Arbeitsablauf im Aufgabenbereich "Zahlungsabwicklung" zu gestalten, der die ausreichende Beschaffung von liquiditätsrelevanten Informationen für die gemeindliche Bilanz sichert. Dabei müssen auch die Verantwortlichkeiten der einzelnen Beschäftigten gegeneinander ausreichend abgegrenzt werden. In diesem Zusammenhang müssen von der Gemeinde auch Vorkehrungen zur Verhinderung von Geldwäsche und von rechtlich nicht zulässigen Finanzleistungen getroffen werden.

### **2.2.3.1 Zu Nummer 3.1 (Einrichtung von Geschäftskonten):**

#### **2.2.3.1.1 Die allgemeinen Geschäftskonten**

Für ihren Zahlungsverkehr muss die Gemeinde die aus ihrer Sicht notwendige Anzahl von Bankkonten als Geschäftskonten verfügbar haben. Die Konten für die Gemeinde müssen dabei so bezeichnet werden, dass eine eindeutige Zuordnung zur Gemeinde möglich ist. Solche Konten werden auch aus Sicherheitsgesichtspunkten benötigt, weil die Gemeinde ihren Zahlungsverkehr möglichst unbar abwickeln soll. Die Festlegung der Anzahl der gemeindlichen Geschäftskonten liegt dabei in der Verantwortung der Gemeinde. Sie hat auch in eigener Verantwortung zu entscheiden, bei welchen Banken und Kreditinstituten ihre Konten eingerichtet werden. Es besteht dabei keine Verpflichtung, die gemeindlichen Konten nur bei Banken mit hoher Kundenzahl zu unterhalten, um dadurch den Bürgerinnen und Bürgern institutsintern gleichtägige Buchungen einer Kontobelastung und Kontogutschrift zu ermöglichen.

In der örtlichen Vorschrift ist von der Gemeinde daher zu regeln, welche Beschäftigten die erforderlichen Bankkonten einrichten und bewirtschaften dürfen bzw. die Verfügungsberechtigung darüber innehaben sollen. Es muss dazu auch die Entscheidungsbefugnis darüber festgelegt werden, bei welchen Banken, Kreditinstituten und Sparkassen die notwendigen Geschäftskonten zur Abwicklung des Zahlungsverkehrs eingerichtet werden dürfen. Es sollte dabei gleichzeitig auch die Handhabung der Überziehung eines Bankkontos der Gemeinde geregelt werden. Bei der Einrichtung eines Bankkontos ist daher zu klären, in welchem Umfang ein Überziehungsrahmen (Kontokorrentkredit) oder ein Guthabenzins zu vereinbaren ist.

#### **2.2.3.1.2 Die Sonderkonten**

Zu den zu erlassenden Regelungen über den Umgang mit den Bankkonten der Gemeinde gehören ggf. besondere Regelungen, wenn gemeindliche Sonderkonten bestehen sollen. Diese besonderen Bankkonten stellen Geschäftskonten der Gemeinde dar, die jedoch i.d.R. nur abgrenzten Zahlungszwecken dienen. Neben einem Beschäftigten der Zahlungsabwicklung können deshalb noch ein oder mehrere Beschäftigte anderer Fachbereiche der gemeindlichen Verwaltung eine Verfügungsberechtigung über ein solches Konto innehaben, z.B. zur Abwicklung der den einzelnen Beschäftigten oder Organisationseinheiten der Gemeinde gewährten Handvorschüsse. Außerdem sollte der Umgang mit weiteren besonderen zweckbezogenen Konten der Gemeinde, z.B. Tagesgeldkonten, Festgeldkonten u.a., ebenfalls zum Gegenstand der örtlichen Regelungen gemacht werden.

#### **2.2.3.1.3 Die Verfügungsberechtigungen**

Im Zusammenhang mit den Regelungen über gemeindliche Geschäftskonten ist u.a. auch zu bestimmen, welche Beschäftigten die gemeindlichen Bankkonten bewirtschaften dürfen bzw. die Verfügungsberechtigung darüber innehaben sollen, weil z. B. insbesondere Abbuchungen den Guthabenbestand auf einem Konto zulasten der Gemeinde verringern. Zur Festlegung von Bewirtschaftungsbefugnissen über gemeindliche Geschäftskonten gehört auch die Festlegung der Zulässigkeit der Überziehung eines Kontos der Gemeinde, auch wenn bereits bei

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 31 GemHVO NRW**

der Einrichtung eines Bankkontos i.d.R. ein Überziehungsrahmen (Kontokorrentkredit) oder auch ggf. ein Guthabenzins vereinbart worden ist.

Es sollten in diesem Zusammenhang auch die einzelnen Verfügungsberechtigungen der gemeindlichen Beschäftigten über die Durchführung des Lastschriftverkehrs als eine Form unbarer Zahlungen näher bestimmt werden, z. B. zum Lastschrifteinzugsverfahren. Bei diesem Verfahren ermächtigt die Gemeinde als Zahlungspflichtige einen Dritten als Empfangsberechtigten, von einem Konto der Gemeinde und einen Geldbetrag zu ihren Lasten abzubuchen oder abbuchen zu lassen.

#### **2.2.3.2 Zu Nummer 3.2 (Unterschriften im Bankverkehr):**

Die Vorgabe, dass Zahlungsaufträge von zwei Beschäftigten freizugeben sind, beruht auf einer Vielzahl von Sicherheitsgesichtspunkten. Diese Sachlage verlangt nicht nur eine sachdienliche Gestaltung der Zahlungsabwicklung der Gemeinde, sondern sie ist auch ein Ausdruck dafür, dass verpflichtende Erklärungen bzw. Zahlungen zulasten der Gemeinde im Alleingang eines Beschäftigten zu vermeiden sind. Die Überweisungsaufträge und Abbuchungsaufträge der Gemeinde, aber auch Abbuchungsvollmachten, Schecks u.a. gehören zu den Mitteln, die der Verfügung über die Guthaben bzw. Bestände auf den Geschäftskonten der Gemeinde dienen.

Die gemeindlichen Beschäftigten, die zur Unterschriftsleistung befugt sind, haben die Unterschriften regelmäßig handschriftlich und mit ihrem vollen Familiennamen an den dafür vorgesehenen Stellen in Formularen oder Buchungstempeln zu leisten. Dabei soll möglichst eine Übereinstimmung mit ihrer jeweils abgegebenen Unterschriftenprobe bestehen. Ggf. ist der Unterschrift auch der jeweilige Name des Beschäftigten in Klarschrift beizufügen. Die Unterzeichnungsberechtigung des einzelnen Beschäftigten richtet sich dabei nach der ihm jeweils übertragenen Unterschriftsbefugnis.

Für die Anwendung der DV-Buchführung in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung bedeuten diese Vorgaben, dass nicht wie bei der Papierform jeweils eine Unterschrift von den einzelnen Beschäftigten zu leisten ist, sondern die technischen Voraussetzungen dafür vorhanden sein müssen, dass ein Zahllauf der Gemeinde erst in Gang gesetzt wird, wenn dafür die Freigabe durch zwei Beschäftigte erfolgt ist. Die Art oder Form einer solchen Freigabe ist daher unter Einbeziehung der Möglichkeiten des eingesetzten automatisierten Verfahrens festzulegen. In der örtlichen Vorschrift müssen entsprechende Festlegungen getroffen werden. Im Rahmen der automatisierten Datenverarbeitung muss die Gemeinde aber auch eigenverantwortlich über den Einsatz der elektronischen Signatur entscheiden, z. B. ob eine "fortgeschrittene elektronische Signatur" oder eine qualifizierte elektronische Signatur zur Anwendung kommen soll (vgl. § 2 Nr. 2 und 3 SiG).

#### **2.2.3.3 Zu Nummer 3.3 (Umgang mit Zahlungsmitteln):**

##### **2.2.3.3.1 Die Arten der gemeindlichen Zahlungsmittel**

Im Rahmen ihres Geschäftsverkehrs hat die Gemeinde grundsätzlich die Euro-Münzen und Euro-Banknoten als gesetzliche Zahlungsmittel und damit als Bargeld für ihre Zahlungen zu verwenden. Die Sichtguthaben der Gemeinde bei Banken und Kreditinstituten stehen dabei als Buchgeld dem Bargeld gleich. Die fremden Geldsorten stellen ebenfalls zulässige Zahlungsmittel für die Gemeinde dar, sodass diese von ihr angenommen und für ihre Auszahlungen verwendet werden können. Als weiteres Zahlungsmittel kann von der Gemeinde der Scheck eingesetzt werden. Bei eingegangenen Schecks ist zu beachten, dass dessen Übergabe oder Übersendung an die Gemeinde als Barzahlung gilt und entsprechend buchungstechnisch zu erfassen ist.

Die Gemeinde sollte im Rahmen ihres Zahlungs- und sonstigen Geschäftsverkehrs das internationale Währungskürzel „EUR“ und nicht das Währungssymbol „€“ verwenden. Entsprechend gilt dieses auch für die gesonderte

Darstellung der Untereinheit „Cent“, die in Bruchteilen des Euro, z.B. 0,45 EUR, und nicht mit einem Symbol, z. B. „Ct“ (45 Cent), angegeben werden sollte.

Eine „private Währung“ als Tauschmittel auf einem regionalen Markt stellt dagegen kein zulässiges Zahlungsmittel für die Gemeinde dar. Die dadurch mögliche Bestimmung des Umfangs oder der Größenordnung gemeindlicher Einzahlungen und Auszahlungen stellt keinen ausreichenden Grund für die Verwendung dar. Eine Erfassung der mit solchen „Währungen“ getätigten Zahlungen in den gemeindlichen Büchern darf erst erfolgen, wenn die Rechnungseinheiten solcher „Währungen“ in Einheiten der gesetzlichen Zahlungsmittel umgerechnet worden sind. Im Sinne des gemeindlichen Zahlungsverkehrs stellen auch Wertpapiere keine „Gelder“ im Sinne gemeindlicher Zahlungsmittel dar.

#### **2.2.3.3.2 Die Aufbewahrung und Beförderung von Zahlungsmitteln**

Im Rahmen ihres Zahlungsverkehrs hat die Gemeinde besondere Regelungen über die Aufbewahrung und Beförderung ihrer Zahlungsmittel zu treffen. Diese Bestimmungen dienen der Ordnungsmäßigkeit und der Sicherheit der gemeindlichen Zahlungsabwicklung. Die Art der sicheren Aufbewahrung der gemeindlichen Zahlungsmittel und die dazu notwendigen Sicherheitsvorkehrungen sind von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse im Einzelnen in eigener Verantwortung zu treffen. Sie hat dabei auch die vorsorglichen Sicherungsmaßnahmen zu bestimmen, durch die ein unberechtigter Umgang mit den gemeindlichen Zahlungsmitteln verhindert werden kann.

Aus den Festlegungen in der gemeindlichen Vorschrift für diesen Bereich soll deshalb klar hervorgehen, wie die gemeindlichen Zahlungsmittel aufbewahrt und befördert werden. Auch die Entgegennahme von Zahlungsmitteln durch Beschäftigte der Gemeinde und durch Automaten bedarf gesonderter Bestimmungen. Dazu gehören auch besondere Regelungen, welche Zahlungen seitens der Gemeinde mit welchen Zahlungsmitteln geleistet werden dürfen. Zu den örtlichen Regelungen über den Umgang mit den Zahlungsmitteln gehören aber auch Festlegungen darüber, ob ein Vorrang der unbaren Zahlungen vor den Barzahlungen besteht.

#### **2.2.3.3.3 Die Entgegennahme von Zahlungsmitteln**

Im Rahmen ihres Zahlungsverkehrs hat die Gemeinde besondere Regelungen über die Entgegennahme von Zahlungsmitteln zu treffen. Es bedarf dabei ggf. auch weiterer örtlicher Bestimmungen über Zahlstellen, Handvorschüsse, einschließlich Sonderkonten, z. B. für Schulen, Einzahlungskassen und über Zahlungen mit Hilfe von Automaten, soweit diese Sachverhalte örtlich gegeben sind. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die Verteilung von Finanzmitteln auf Handvorschüsse von Beschäftigten und Sonderkonten der Gemeinde oder die Bereithaltung und Auffüllung von Wechselgeld in Automaten keine haushaltsmäßigen Zahlungen der Gemeinde darstellen und deshalb nicht in der gemeindlichen Finanzrechnung zu erfassen sind.

Zu einer örtlichen Regelung über die Beschaffung von Zahlungsmitteln, die Durchführung von Barzahlungen sowie die sichere Aufbewahrung von Bargeld gehört auch die Festlegung, welche Beschäftigten zum Umgang mit den Zahlungsmitteln der Gemeinde berechtigt sind, z. B. für den Fall, dass das Bargeld nicht an einer zentralen Stelle entgegengenommen und ausgezahlt wird. Ebenso gehört in die örtlichen Bestimmungen die Pflicht für die Beschäftigten, die erhaltenen Einzahlungen zu buchen und zu dokumentieren. Von der Gemeinde muss dabei in eigener Verantwortung festgelegt werden, in welchen Fällen beim Eingang von Einzahlungen eine Quittung auszustellen ist. Es liegt zudem in der Verantwortung der gemeindlichen Zahlungsabwicklung, die besondere Aufgabe, Einzahlungen anzunehmen, unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse im Einzelnen auszugestalten.

**2.2.3.4 Zu Nummer 3.4 (Elektronische Zahlungsmittel und Schecks):**

**2.2.3.4.1 Der Einsatz von Geldkarte, Debitkarte oder Kreditkarte**

Die Gemeinde kann für ihren bargeldlosen Zahlungsverkehr grundsätzlich mit den verfügbaren elektronischen Zahlungsmitteln abwickeln. Als elektronische Zahlungsmittel kommen regelmäßig folgende Zahlungsmittel zum Einsatz (vgl. Abbildung).

<b>Die elektronischen Zahlungsmittel bei Gemeinden</b>	
<b>ZAHLUNGSMITTEL</b>	<b>BESCHREIBUNG</b>
<b>Geldkarte</b>	Kartensysteme in Form eines auf der Karte einer Bank oder Sparkasse installierten Mikrochips, der das Auf- und Abbuchen sowie die Speicherung von elektronischen Geldeinheiten als Guthaben ermöglicht, bei denen der Karteninhaber dem Kartenherausgeber im Voraus den Gegenwert der auf der Karte gespeicherten Werteinheiten bezahlt.
<b>Debitkarte</b>	Kartensysteme in Form eines auf der Karte einer Bank oder Sparkasse installierten Mikrochips oder Magnetstreifens, die dem Karteninhaber die Möglichkeit der bargeldlosen Zahlung eröffnen, wobei das Konto des Karteninhabers belastet wird.
<b>Kreditkarte</b>	Kartensysteme in Form eines auf der Karte eines Kreditkartenunternehmens installierten Magnetstreifens, die dem Karteninhaber die Möglichkeit der bargeldlosen Zahlung über das Kreditkartenunternehmen eröffnen, wobei das Konto des Karteninhabers erst zeitlich später unter Einbeziehung des vereinbarten Zahlungsziels belastet wird.
<b>E-Geld</b>	Das E-Geld kann als kartengestütztes E-Geld (Kartengeld) und als softwarebasiertes E-Geld (Netzgeld) genutzt werden, denn es ist zu unterscheiden, wie die Forderung gegen die ausgebende Stelle gespeichert/nachgewiesen bzw. übertragen wird. Als Netzgeld erfolgt die Speicherung des elektronischen Geldes auf einem Datenträger beim Nutzer und kann im Online-Verfahren für Fernzahlungen genutzt werden. Zuvor muss jedoch Bargeld oder Buchgeld an einen Herausgeber von Netzgeld transferiert werden, der dann den Gegenwert in Form von E-Geld übermittelt. Der Empfänger (Akzeptanzstellen) kann dann das E-Geld beim Emittenten wieder in Bargeld oder Buchgeld (Guthaben) umtauschen.

*Abbildung 457 „Die elektronischen Zahlungsmittel bei Gemeinden“*

Die Gemeinde hat jedoch vor dem Einsatz dieser Zahlungsmittel zu klären, ob und welche Dritten ihren Zahlungsverpflichtungen gegenüber der Gemeinde mit diesen Zahlungsmitteln nachkommen wollen. Von der Gemeinde ist dabei auch zu entscheiden und festzulegen, ob, wo, durch wen und mit welchen elektronischen Zahlungsmitteln ggf. erforderliche Auszahlungen der Gemeinde geleistet werden dürfen. Das Gebot der Kassensicherheit stellt dabei für den Einsatz von Geldkarte, Debitkarte oder Kreditkarte als elektronische Zahlungsmittel der Gemeinde einen einzuhaltenden Rahmen dar.

Von der Gemeinde ist deshalb für die Verwendung von elektronischen Zahlungsmitteln im gemeindlichen Zahlungsverkehr ein Verfahren festzulegen, durch das der ordnungsmäßige und sichere Einsatz dieser Zahlungsmittel gewährleistet wird. In diesem Zusammenhang ist durch die Gemeinde sicherzustellen, dass die örtlichen Bedürfnisse für Auszahlungen mit elektronischen Zahlungsmitteln sachgerecht und zweckmäßig sind, sich im verkehrsüblichen Rahmen bewegen und der Erfüllung gemeindlicher Aufgaben dienen. Zu den örtlich von der Ge-

meinde zu treffenden Regelungen über den Einsatz von elektronischen Zahlungsmitteln gehören z. B. folgende Tatbestände (vgl. Abbildung).

<b>Die Regelungstatbestände für den Einsatz elektronischer Zahlungsmittel</b>	
<b>Die Gemeinde hat Regelungen zu erlassen über:</b>	- die Hinterlegung von Unterschriften;
	- Form und Umfang des Einsatzes;
	- ein betragsmäßiges Limit;
	- ein Verbot der Erlangung von Bargeld;
	- die sichere Aufbewahrung;
	- Rückgabepflichten.

*Abbildung 458 „Die Regelungstatbestände für den Einsatz elektronischer Zahlungsmittel“*

Beim Einsatz von elektronischen Zahlungsmitteln im Rahmen gemeindlicher Geschäftsvorfälle ist es unerlässlich, unabhängig von den sonstigen Prüfungen der Zahlungsabwicklung, z. B. durch die örtliche Rechnungsprüfung, organisatorische und sachliche Kontrollen durchzuführen. Zudem kann die Gemeinde örtlich entscheiden, ob sie dem bargeldlosen Zahlungsverkehr grundsätzlich den Vorrang vor dem Einsatz von Bargeld einräumt, sodass ggf. auch die Handvorschüsse von Beschäftigten durch den Einsatz von elektronischen Zahlungsmitteln bargeldlos abgewickelt werden.

#### **2.2.3.4.2 Der Einsatz von Schecks**

Der Zahlungsverkehr der Gemeinde wird neben den Münzen und Banknoten als Bargeld oftmals auch durch Schecks erledigt. Diese Zahlungsform wird bei der Gemeinde den Barzahlungen zugerechnet. Ein Scheck stellt dabei eine schriftliche Anweisung zur Zahlung von Geld oder zur Übertragung von Guthaben (Verrechnung) an die kontoführende Bank oder das Kreditinstitut dar. Die Gemeinde hat daher insbesondere die Entgegennahme von angenommenen Schecks zu regeln, z. B. dass Schecks nur dann als Einzahlung angenommen werden dürfen, wenn sie innerhalb der Vorlagefrist der bezogenen Bank oder Kreditinstitut vorgelegt werden können.

Von der Gemeinde angenommene Schecks sollen möglichst unverzüglich als Verrechnungsschecks behandelt und eingelöst werden. Die Gemeinde soll dabei die Einlösung von Schecks überwachen, denn mit der Vorlage eines Schecks bei einer Bank oder einem Kreditinstitut ist die Gemeinde noch nicht im Besitz der aus dieser Vorlage entstehenden Gutschrift für die Gemeinde. In diesem Zusammenhang sollte von der Gemeinde bestimmt werden, dass auf angenommene Schecks keine Geldbeträge in bar ausgezahlt werden dürfen.

#### **2.2.3.4.3 Der Einsatz von Online-Bezahlssystemen**

Die Gemeinde bietet ihren Bürgern vielfach die Möglichkeit, die gemeindlichen Produkte, z. B. Urkunden, Karten u.a., über das Internet zu bestellen. Zur Bezahlung durch den Kunden wird dann oftmals das Lastschriftverfahren auf der Basis einer Einzugsermächtigung genutzt. Dieses Verfahren weist jedoch Risiken für die Gemeinde auf, z.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 31 GemHVO NRW**

B. wenn der Kunde sein Widerrufsrecht tatsächlich ausübt. Mit einem Online-Bezahlsystem, z. B. unter Einsatz einer Kreditkarte, muss dagegen der Kunde der Gemeinde bereits bei der Bestellung auch die Bezahlung zugunsten der Gemeinde vornehmen. Die Gemeinde hat im Rahmen ihrer Eigenverantwortung für die örtliche Zahlungsabwicklung und Liquiditätsvorsorge selbst festzulegen, ob sie Online-Bezahlsysteme einsetzt.

Im Rahmen der Beurteilung von Online-Bezahlsystemen sollte berücksichtigt werden, dass i.d.R. eine Vielzahl von unterschiedlichen Geschäftsvorfällen nur über „ein Konto“ gegenüber der Gemeinde abgewickelt bzw. abgerechnet werden, wenn die Gemeinde nicht eine gesonderte Vereinbarung über die Abrechnungsmodalitäten in ihrem Sinne abgeschlossen hat. Außerdem sollte die Gemeinde die üblicherweise monatliche Abrechnung zwischen dem Finanzdienstleister und der Gemeinde in ihre Beurteilung einzubeziehen und prüfen, ob und wie diese Abrechnung die Möglichkeit zu einer korrekten buchtechnischen Zuordnung der eingegangenen Einzahlungen zu den vielen betroffenen Geschäftsvorfällen bietet.

In einem Zahlungsverkehr zwischen der Gemeinde und einem Finanzdienstleister müssen zudem auch die sicherheitstechnischen Anforderungen gewährleistet sein. Es ist dabei auch zu beachten, dass ein Finanzdienstleister, der ein Bezahlungssystem zur Verfügung stellt, einen Anteil an den erzielten Einzahlungen verlangt. Dieses Entgelt darf jedoch von der Gemeinde nicht von den erzielten Erträgen abgesetzt werden, sondern ist in der gemeindlichen Ergebnisrechnung als entstandener Aufwand aus dem Bezahlungssystem zu erfassen.

#### **2.2.3.4.4 Der Einsatz von E-Geld**

Durch gesetzliche Änderungen soll zukünftig der Zahlungsverkehr im Internet (Internetzahlungen) verstärkt mit elektronischem Geld (E-Geld) möglich werden, sodass sich ggf. die Bargeldzahlungen und Banküberweisungen in diesem Bereich vermindern werden. Als E-Geld wird dabei jeder elektronisch, darunter auch magnetisch, gespeicherte monetäre Wert in Form einer Forderung gegenüber dem E-Geld-Emittenten, zu denen auch die Gemeinden gehören (vgl. § 1a Absatz 1 Nummer 2 des Zahlungsdiensteaufsichtsgesetzes), verstanden. Der Wert, der gegen Zahlung eines Geldbetrages ausgestellt wird, um damit Zahlungsvorgänge im Sinne des § 675f Absatz 3 Satz 1 BGB durchzuführen, kann von anderen natürlichen und juristischen Personen als den Emittenten angenommen werden (vgl. § 1a Absatz 3 des Zahlungsdiensteaufsichtsgesetzes).

Das elektronische Geld ist damit ein digitales Bargeld und ein vollständiger Ersatz für die gesetzlichen Euro-Münzen und Euro-Geldscheine und es wird elektronisch gespeichert. Es ist neben dem Bargeld und dem Buchgeld eine dritte Erscheinungsform des Geldes als Zahlungsmittel. Das E-Geld kann dabei als kartengestütztes E-Geld (Kartengeld) und als softwarebasiertes E-Geld (Netzgeld) genutzt werden, denn es ist zu unterscheiden, wie die Forderung gegen die ausgebende Stelle gespeichert/nachgewiesen bzw. übertragen wird. Als Netzgeld erfolgt die Speicherung des elektronischen Geldes auf einem Datenträger beim Nutzer und kann im Online-Verfahren für Fernzahlungen genutzt werden.

In solchen Fällen muss jedoch das Bargeld oder Buchgeld zuvor an einen Herausgeber von Netzgeld transferiert werden, der dann den Gegenwert in Form von E-Geld übermittelt. Dabei müssen erhebliche Sicherheitsanforderungen von beiden Seiten erfüllt werden. Das übermittelte elektronische Geld weist dann eine Forderung gegenüber dem Emittenten nach, die bei einem Zahlungsvorgang an den Empfänger übertragen wird. Der Empfänger (Akzeptanzstellen) kann dann das E-Geld beim Emittenten wieder in Bargeld oder Buchgeld (Guthaben) zu seinen Gunsten umtauschen.

### **2.2.3.5 Zu Nummer 3.5 (Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel):**

#### **2.2.3.5.1 Die inhaltliche Abgrenzung**

Die Gemeinde muss auch örtliche Regelungen über die Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel treffen. Sie soll dabei Grundsätze festlegen, als auch die für zulässig angesehenen Arten und Formen der Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel benennen. Dazu gehört auch die Festlegung, bei welchen Instituten gemeindliche Zahlungsmittel angelegt werden dürfen. Bei den Rahmenbedingungen für die Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel hat die Gemeinde auch die Pflicht zur Sicherstellung der Liquidität (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW) sowie die Pflicht zu einer angemessenen Liquiditätsplanung (vgl. § 89 Absatz 1 GO NRW) zu beachten.

Ihre nicht benötigten Zahlungsmittel kann die Gemeinde z. B. Dritten vorübergehend im Rahmen eines Cash-Poolings zur Verfügung stellen. Sie kann für ihre Zahlungsmittel aber auch andere Anlageformen wählen, wenn dabei die o.a. Rahmenbedingungen eingehalten werden. Solche Fälle führen regelmäßig dazu, dass die Gemeinde nicht mehr wirtschaftlicher Eigentümer der hingegebenen Zahlungsmittel ist. Diese Sachlage erfordert, dass die Gemeinde die getätigten Zahlungen in ihrer Finanzrechnung erfassen muss.

Es kann wegen der oftmals kurzfristigen Entscheidung über eine Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel aber auch der Fall einer über- oder außerplanmäßigen Auszahlung eintreten, die dann entsprechend der von der Gemeinde getroffenen örtlichen Regelungen haushaltsmäßig abzuwickeln ist. Die Gemeinde wegen solcher möglicher Sachverhalte prüfen, ob die haushaltsmäßig für über- oder außerplanmäßigen Auszahlungen örtlich festgelegten Wertgrenzen auch für die Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel geeignet sind. Für die Fälle der Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel bei Dritten kann es sich deshalb anbieten, gesonderte Regelungen in Anlehnung an die haushaltsmäßigen Gegebenheiten zu erlassen.

Sofern die Anlage der gemeindlichen Zahlungsmittel in Anlageformen und auf Sonderkonten erfolgt, die im Verfügungsbereich der Gemeinde liegen, besteht für die Gemeinde keine Verpflichtung, über das Nachhalten der Kontobewegungen hinaus die entstandenen Zahlungsströme auch in der gemeindlichen Finanzrechnung zu erfassen. Die Gemeinde bleibt in diesen Fällen der wirtschaftliche Eigentümer ihrer Zahlungsmittel. Es entsteht deshalb für die Gemeinde auch keine Auszahlungsverpflichtung gegenüber Dritten, die in der gemeindlichen Finanzrechnung nachzuweisen wäre. In solchen Fällen entsteht zudem auch kein Sachverhalt der Über- oder Außerplanmäßigkeit von Auszahlungen (vgl. § 83 GO NRW).

#### **2.2.3.5.2 Der Rahmen der Anlage von Zahlungsmitteln**

##### **2.2.3.5.2.1 Die Rahmenbedingungen**

Die Gemeinde kann vorhandenes Kapital (Geldmittel), das nicht zur Sicherung der Liquidität der Gemeinde und zur Zahlungsabwicklung benötigt wird, anlegen. Sie hat bei der Anlage dieses Kapitals auf eine ausreichende Sicherheit und einen angemessenen Ertrag zu achten (vgl. § 90 Absatz Satz 2 GO NRW). Die Anlagedauer und die Anlageformen von Kapitalanlagen müssen auch danach ausgewählt werden, dass der Verpflichtung zur Sicherstellung der Liquidität ausreichend nachgekommen werden kann (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW). Die Gemeinde hat daher darauf zu achten, dass für zu leistende Auszahlungen die Finanzmittel auch verfügbar sind.

Die Gemeinde kann auch Dritte mit der Anlage von Kapital sowie mit der Bewertung der Chancen und Risiken von Anlageformen beauftragen. Eine Delegation wesentlicher Anlageentscheidungen ist dabei nicht jedoch zulässig. Durch die vertragliche Vereinbarung muss sichergestellt werden, dass der beauftragte Dritte die für die Gemeinde geltenden rechtlichen Vorschriften und sonstigen Vorgaben einhält. Die Beauftragung Dritter entbindet die Gemeinde jedoch nicht von ihrer Gesamtverantwortung für die Anlage von gemeindlichem Kapital.

#### **2.2.3.5.2.2 Anlagerahmen und Anlagegrundsätze**

Für die Anlage von Kapital hat die Gemeinde geeignete und vertretbare Rahmenbedingungen in eigener Verantwortung zu schaffen und diese in einer örtlichen Anlagerichtlinie verbindlich festzulegen. Der örtliche Rahmen für die Anlage von gemeindlichem Kapital, das nicht zur Sicherung der Liquidität und zur Zahlungsabwicklung benötigt wird, muss dabei eigenverantwortlich abgegrenzt und verbindlich festgelegt werden. Er soll auf örtlichen Anlagezielen und Anlagegrundsätzen sowie einer Gesamtschau der Liquiditätsplanung unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Entwicklung der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage aufbauen. Der Anlagerahmen ist unter Berücksichtigung der örtlichen Bedürfnisse und Grundsätze eigenverantwortlich auszugestalten.

Auf der Grundlage örtlich festgelegter Anlageziele und Anlagegrundsätze wird es aufsichtsrechtlich als vertretbar anzusehen, dass nicht benötigtes Kapital bei einer Verzinsung zu marktüblichen Konditionen nach Maßgabe des § 54 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 bis 7 des Versicherungsaufsichtsgesetzes (Stand: **06.12.2011**) in Verbindung mit § 1 Absatz 1 bis 3 und § 2 Absatz 1, ausgeschlossen sind direkte und indirekte Anlageformen nach Nummer 3 bis 5, 9, 10, 13, 14 und 16, § 3 Absatz 1 bis 5 und § 4 Absatz 1 bis 3 der Anlageverordnung (Stand: 11.02.2011) von der Gemeinde angelegt werden kann. Eine Anlage von Kapital bei Schuldern mit Sitz in einem Staat, der nicht dem Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) angehört, ist in diesem Zusammenhang nicht zulässig.

Die örtlich gewählten Anlageformen und die damit einhergehenden quantitativen und schuldnerbezogenen Beschränkungen zum Umfang des anzulegenden Kapitals können auf das Gesamtportfolio der Gemeinde bezogen werden. Im Rahmen von Kapitalanlagegeschäften können dabei dann vertretbare Risiken eingegangen werden, wenn diese mit den Grundsätzen der haushaltswirtschaftlichen Vorschriften sowie den örtlichen Anlagegrundsätzen vereinbar sind. Die möglichen Risiken einer Kapitalanlage müssen der Gemeinde bekannt sein. Sie müssen begrenzt werden und beherrschbar sein. Die Gemeinde muss ihre Entscheidungen zutreffend dokumentieren.

#### **2.2.3.5.2.3 Das Anlagemanagement**

Die Anlage von Kapital durch die Gemeinde hat mit der gebotenen Sachkenntnis und Sorgfalt zu erfolgen. Sie erfordert die Einrichtung und Ausgestaltung eines örtlichen Anlagemanagements unter Berücksichtigung der örtlichen Bedürfnisse. Der Sicherstellung eines ordnungsgemäßen Ablaufprozesses bei der Anlage von gemeindlichem Kapital dient auch der Erlass einer örtlichen Anlagerichtlinie. In dieser Richtlinie müssen mindestens die Rahmenbedingungen, die Anlageziele und Anlagegrundsätze der Gemeinde, die Anlageformen und die Anlagedauer sowie die Verantwortlichkeiten und Entscheidungsbefugnisse inhaltlich hinreichend bestimmt werden. Vor der Entscheidung über eine Kapitalanlage ist sicherzustellen, dass sachgerechte und ausreichende Kenntnisse über Sicherheit, Risiken und die Rentabilität bei der Gemeinde vorliegen.

Die örtliche Richtlinie sollte zudem vorsehen, dass vor einer Kapitalanlage die dafür notwendigen qualitativen und quantitativen Informationen einzuholen sind und die gemeindliche Entscheidung im Vergleich mit anderen Anlagemöglichkeiten getroffen sowie dokumentieren wird. Sie sollte auch Bestimmungen darüber enthalten, wie und unter welcher Beteiligung auf sich wandelnde wirtschaftliche und rechtliche Bedingungen sowie Veränderungen auf den Finanz- und Immobilienmärkten, aber auch bei Schadensfällen oder sonstigen ungewöhnlichen Marktsituationen, angemessen zu reagieren ist. Dazu sind ggf. weitere notwendige Sicherungsmaßnahmen, Verantwortlichkeiten und Entscheidungsbefugnisse, ggf. auch gesonderte Verfahrensabläufe, festzulegen. Die Richtlinie bedarf der Schriftform. Sie ist wegen ihrer Bedeutung für die örtliche Haushaltswirtschaft und für die wirtschaftliche Lage und Entwicklung der Gemeinde vor ihrem Erlass dem Rat der Gemeinde zur Zustimmung vorzulegen.

#### **2.2.3.5.2.4 Die Kontrolle und Überwachung**

Die Gewährleistung einer ordnungsgemäßen Haushaltswirtschaft durch die Gemeinde erfordert eine sachgerechte Kontrolle und Überwachung des angelegten gemeindlichen Kapitals. In die Überwachung sind daher nicht nur die Anlageformen einzubeziehen, sondern auch das eigene Anlagemanagement sowie auch die Tätigkeit beauftragter Dritter sind zu überwachen. Die Gemeinde soll dazu die Kontrolle und Überwachung angepasst an die örtlichen Verhältnisse bestimmen und durchführen. Es ist dabei nicht ausreichend, eine solche Kontrolle und Überwachung nur einmal jährlich vorzunehmen.

Die örtliche Richtlinie soll deshalb auch unterjährige Berichtspflichten vorsehen, die ggf. regelmäßig und anlassbezogen zu erfüllen sind. Dazu können z. B. auch besondere Anlässe beispielhaft benannt werden, bei denen auch der Rat der Gemeinde durch den Bürgermeister zu unterrichten ist (vgl. § 62 Absatz 4 GO NRW). Die örtliche Kontrolle und Überwachung schließt dabei ein, dass auch die Dokumentation der gemeindlichen Geschäftsvorfälle zur Anlage von Kapital sowie die Durchführung der „Kontrolle und Überwachung“ überprüft werden.

#### **2.2.3.5.3 Die Rückzahlung zu viel erhaltener Finanzmittel**

Die gemeindliche Finanzbuchhaltung soll in die Beurteilung, ob bei der Gemeinde vorhandene Zahlungsmittel nicht benötigt werden, auch die Finanzmittel einbeziehen, die nicht der Gemeinde zustehen. Solche Finanzmittel können bei der Gemeinde vorhanden sein, weil z. B. ein Schuldner bei der Gemeinde einen zu hohen Betrag eingezahlt hat, von Schuldnern mehrere Einzahlungen vorgenommen wurden oder trotz intensiver Bemühungen der Gemeinde der eingezahlte Betrag keinem gemeindlichen Geschäftsvorfall zuordenbar ist.

Derartige örtliche Sachverhalte erfordern besondere Regelungen über die Behandlung solcher Finanzmittel durch die gemeindliche Finanzbuchhaltung. Dazu kann z. B. je nach Fallgestaltung die Pflicht zur sofortigen Rückzahlung, die Klärung des Zahlungsanlasses, aber ggf. auch die Vereinnahmung der Finanzmittel durch die Gemeinde gehören, wenn die Finanzmittel keinem Berechtigten zugeordnet werden können. Die Gemeinde sollte für solche Fälle die notwendigen Arbeitsschritte im Ablauf und im Umfang im vertretbaren Rahmen sowie unter Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten festlegen.

#### **2.2.3.6 Zu Nummer 3.6 (Aufnahme und Rückzahlung von Krediten zur Liquiditätssicherung):**

Dem haushaltsrechtlichen Gebot, die Zahlungsfähigkeit sicherzustellen, kann die Gemeinde nur nachkommen, wenn es ihr ermöglicht wird, zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen ggf. auch Kredite zur Liquiditätssicherung aufzunehmen (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW). Diese Kredite stellen für die Gemeinde kurzfristiges Fremdkapital dar, das von ihr in Form von einzelnen kurzfristigen Krediten aufgenommen oder als Überziehungs- oder Kontokorrentkredit zur Verfügung gestellt wird. Als Begrenzung solcher Kredite ist im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung ein Höchstbetrag in der gemeindlichen Haushaltsatzung festzusetzen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW). Der jahresbezogene Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung stellt dabei eine örtliche Schätzgröße aus den Erfahrungswerten der Gemeinde dar.

Diese Ermächtigung in der Haushaltssatzung der Gemeinde beinhaltet dann das Recht, jeweils bei Bedarf innerhalb des Haushaltsjahres die notwendigen Kredite zur Liquiditätssicherung im von Rat gesetzten Rahmen aufzunehmen, der aber nicht überschritten werden darf. Die haushaltsrechtliche Zwecksetzung "Liquiditätssicherung" beinhaltet dabei, dass die Gemeinde zwar damit die notwendigen Auszahlungen leisten kann, die Vereinnahmung des Kreditbetrages ist aber nicht ergebniswirksam, sodass dadurch keine haushaltsmäßige Deckung erreicht werden kann. Die Gemeinde soll durch sachgerechte Festlegungen in der örtlichen Vorschrift die Leistung von Auszahlungen im notwendigen Umfang gewährleisten. Sie kann dazu z. B. auch Informationspflichten für alle

Organisationseinheiten der gemeindlichen Verwaltung sowie der Stellen einführen, die ihren Zahlungsverkehr durch die gemeindliche Zahlungsabwicklung erledigen lassen.

#### **2.2.3.7 Zu Nummer 3.7 (Fremde Finanzmittel):**

Die Gemeinde wickelt vielfach aufgrund gesetzlicher Vorgaben oder freiwilliger Vereinbarungen auch Zahlungsgeschäfte für andere Institutionen ab. Sie muss dabei dafür Sorge tragen, dass ihr aus der verwaltungsmäßigen Zahlungsabwicklung für Dritte keine unvertretbaren Aufwendungen entstehen. Die Grundsätze der ordnungsmäßigen Buchführung erfordern, dass auch in solchen Fällen die örtliche Zahlungsabwicklung und der Nachweis darüber geregelt werden. Zu solchen Regelungen gehören z. B. Festlegungen, ob und in welcher Form die gesonderten Nachweise für durchlaufende Finanzmittel zu führen sind. Die Gemeinde soll auch die von Dritten zur Verfügung gestellten Finanzmittel in die gemeindliche Finanzrechnung aufnehmen, soweit sich diese noch im Verfügungsbereich der Gemeinde befinden, z. B. in Form liquider Mittel auf gemeindlichen Bankkonten.

#### **2.2.3.8 Zu Nummer 3.8 (Liquiditätsverbund)**

Im Zusammenhang mit der gemeindlichen Liquiditätssicherung kann die Gemeinde auch einen Liquiditätsverbund mit ihren gemeindlichen Betrieben einrichten. Dazu bedarf es einer Abstimmung zwischen den Beteiligten über die Abwicklung der Finanzgeschäfte und die Übernahme von Verantwortlichkeiten sowie über die ggf. zu beauftragende Bank. Ein Liquiditätsverbund erfordert zudem Regelungen über die eindeutige Zuordnung der bestehenden Verbindlichkeiten und Forderungen zu den Beteiligten. Die Führung eines eigenständigen Verrechnungskontos, z. B. durch die Gemeinde oder durch einen Betrieb, ist dabei unabdingbar. Die finanzwirtschaftliche Verantwortung kann zudem nicht alleine von der Verwaltung der Gemeinde getragen werden.

Im Rahmen eines Liquiditätsverbundes kann die Gemeinde aber auch als „Cashpool-Führer“ auftreten. Soweit dabei die Abwicklung der Geldgeschäfte über die Verwaltung der Gemeinde erfolgt, tritt die Gemeinde für die rechtlich selbstständigen Betriebe als „innere“ Bank auf. In diesen Fällen muss die Gemeinde dafür Sorge tragen, dass in ihrer Finanzbuchhaltung die Finanzgeschäfte aufgrund der „Cashpool-Führung“ von den eigenen haushaltsbezogenen Finanzgeschäften ausreichend abgegrenzt und buchungsmäßig getrennt verarbeitet werden. Sie muss zudem beachten, dass die von Dritten in den Cashpool eingebrachten Finanzmittel zwar Guthaben der Gemeinde darstellen, jedoch in gleicher Höhe auch Ansprüche der Dritten als Geldgeber gegenüber der Gemeinde bestehen.

In einem solchen Fall sind zum gemeindlichen Abschlussstichtag entsprechende Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz zu passivieren. Sie kann entsprechend der Höhe der in den Verbund eingebrachten Finanzmittel auch Forderungen gegenüber dem Liquiditätsverbund bilanzieren, sofern die Gemeinde an einem Liquiditätsverbund nur beteiligt ist. Die Beteiligung der Gemeinde an einem Liquiditätsverbund darf zudem nicht dazu führen, dass die Gemeinde Kredite zur Liquiditätssicherung oberhalb ihres eigenen haushaltsmäßigen Bedarfs bzw. der Festsetzung in der gemeindlichen Haushaltssatzung aufnimmt.

#### **2.2.4 Zu Nummer 4 (Sicherheit und Überwachung der Finanzbuchhaltung):**

##### **2.2.4.1 Zu Nummer 4.1 (Verbot bestimmter Tätigkeiten in Personalunion):**

Die Sicherheitsgesichtspunkte für die gemeindliche Finanzbuchhaltung umfassen nicht nur fachliche Gegebenheiten, sondern auch persönliche Verhältnisse der gemeindlichen Beschäftigten, z.B. in Form des Verwandtschaftsverbots zwischen bestimmten Beschäftigten in der gemeindlichen Verwaltung. In diesem Sinne gilt z.B. das Verwandtschaftsverbot in § 93 Absatz 5 GO NRW für den Verantwortlichen der Finanzbuchhaltung und seinen Stell-

vertreter, weil diese Personen nicht nur Verantwortliche für die gemeindliche Buchführung, sondern gleichzeitig auch Verantwortliche für die Zahlungsabwicklung der Gemeinde sind.

Die Gemeinde muss entsprechende örtliche Regelungen schaffen, weil durch das Verwandtschaftsverbot insgesamt gesehen mögliche Interessenkonflikte durch persönliche Bindungen von vornherein ausschließen sollen. Zudem ist zu beachten, dass das Verwandtschaftsverbot nicht nur bei einer Verbindung durch eine Ehe gilt, sondern auch auf diejenigen Beschäftigten Anwendung findet, die durch eine Lebenspartnerschaft nach dem Lebenspartnerschaftsgesetz verbunden sind.

#### **2.2.4.2 Zu Nummer 4.2 (Sicherheitseinrichtungen):**

Die Festlegungen in der örtlichen Vorschrift sollen gewährleisten, dass von der Gemeinde die notwendigen Sicherheitseinrichtungen zum Schutz der Beschäftigten geschaffen und funktionsfähig gehalten werden. Dazu ist ggf. ein ausdrückliches Verbot festzulegen, dass gemeindliche Anlagen und Einrichtungen oder andere technische Hilfsmittel nicht unbefugt benutzt werden dürfen. Die gemeindlichen Sicherheitseinrichtungen müssen nicht die laufende Verwaltungstätigkeit umfassen, sondern die Gemeinde muss auch die notwendigen Vorkehrungen für eine dauerhafte Aufbewahrung von Wertgegenständen festlegen.

#### **2.2.4.3 Zu Nummer 4.3 (Aufsicht und Kontrolle über die Finanzbuchhaltung):**

Die Festlegung in der Vorschrift über die örtliche Aufsicht und Kontrolle soll sich nicht allein auf die gemeindliche Finanzbuchhaltung beziehen, sondern speziell auf die Einhaltung der Vorgaben für die örtliche Abwicklung der Buchführung und Zahlungsabwicklung der Gemeinde. Dabei sollen nicht nur die Grundsätze der Ordnungsmäßigkeit ausreichende Beachtung finden, sondern auch die Grundsätze Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW). Es sind aber auch die Zuständigkeit im Ablauf der gemeindlichen Verwaltungstätigkeit und der Umfang der örtlichen Aufsicht und Kontrolle zu bestimmen, die im Einklang mit den Vorgaben nach § 31 Absatz 4 GemHVO NRW stehen müssen. Die Aufsicht und Kontrolle über die Buchführung und die Zahlungsabwicklung der Gemeinde darf dabei nicht so einschränkend gestaltet werden, dass die Funktionalität der gemeindlichen Finanzbuchhaltung gefährdet wird.

#### **2.2.4.4 Zu Nummer 4.4 (Regelmäßige und unvermutete Prüfungen):**

Aus dem örtlichen Regelwerk der Gemeinde nach dieser Vorschrift muss erkennbar sein, ob die örtliche Rechnungsprüfung dauernd die Zahlungsabwicklung der Gemeinde überwacht (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 5 GO NRW). Sofern derartige Prüfungen nur unregelmäßig stattfinden, muss innerhalb des Haushaltsjahres mindestens eine unvermutete Prüfung stattfinden. In Ausführung der Vorschrift des § 30 Absatz 5 GemHVO NRW muss daher festgelegt und gewährleistet werden, dass die Zahlungsabwicklung der Gemeinde mindestens einmal jährlich unvermutet geprüft wird. Die Gemeinde soll dabei zum Ausdruck bringen, ob und ggf. wann, eine unvermutete Prüfung oder regelmäßige Prüfungen der gemeindlichen Zahlungsabwicklung aus Sicherheitsgesichtspunkten durchführen werden sollen.

Derartige Prüfungen können aber auch durch Dritte, z. B. durch die Gemeindeprüfungsanstalt NRW, durchgeführt werden. In diesem Zusammenhang hat die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister im Rahmen ihrer Aufsicht über die Finanzbuchhaltung (vgl. § 31 Absatz 4 GemHVO NRW) nicht nur die grundsätzlichen Regelungen über die unvermutete Prüfung, sondern auch die Prüfungszeitpunkte zu bestimmen. Sie müssen dabei ggf. vergaberrechtliche Bedingungen beachten, weil die Prüfungsleistungen Dritter eine Dienstleistung für die Gemeinde darstellen. Aus den Zwecken der unvermuteten Prüfungen heraus muss mit diesen Prüfungen ein Überraschungseffekt für die gemeindliche Zahlungsabwicklung verbunden sein.

**2.2.4.5 Zu Nummer 4.5 (Beteiligung der örtlichen Rechnungsprüfung):**

Die örtliche Rechnungsprüfung hat nach § 103 Absatz 1 Nummer 5 GO NRW die gesetzliche Aufgabe, eine dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung der Gemeinde vorzunehmen. Diese örtliche Pflichtaufgabe ist aus Sicherheitsgesichtspunkten heraus grundsätzlich notwendig. Es ist jedoch nicht ausreichend, nur einmal jährlich die Zahlungsabwicklung der Gemeinde zu prüfen. Als unabhängige Stelle ist die örtliche Rechnungsprüfung aber auch gut geeignet, die gesetzliche Aufgabe „laufende Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung“ zu erledigen (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 4 GO NRW). Die Festlegung in der örtlichen Vorschrift soll daher die Erledigung dieser Aufgaben durch die örtliche Rechnungsprüfung sicherstellen.

**2.2.4.6 Zu Nummer 4.6 (Beteiligung des Kämmers):**

Die Regelung in Absatz 4 der Vorschrift bestimmt die Zuständigkeit für die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung und ordnet diese der Bürgermeisterin oder dem Bürgermeister zu. Diese Verantwortlichen können ihre Aufsichtspflichten aber auch Dritten übertragen. Es wird deshalb z.B. in der Vorschrift ausdrücklich bestimmt „Ist eine Kämmerin oder ein Kämmerer bestellt, so hat sie oder er die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung“ inne.

Mit dieser Regelung wird vorgegeben, dass abweichend von Satz 1 die Kämmerin oder der Kämmerer die Aufsicht über die gemeindliche Finanzbuchhaltung innehat, wenn sie bestellt worden sind. In diesen Fällen ist die Ergänzung der Zuständigkeitsregelung wichtig, denn es muss klargestellt sein, dass der Kämmerer der Gemeinde nicht die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung innehaben kann, wenn er gleichzeitig der Leiter der gemeindlichen Finanzbuchhaltung ist. Die Ausfüllung dieser gesetzlichen Zuständigkeitsregelung muss im örtlichen Regelungswerk der Gemeinde enthalten sein.

**2.2.5 Zu Nummer 5 (Verwahrung und Aufbewahrung):**

**2.2.5.1 Die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen**

Aus Sicherheitsgründen sowie für Auskunfts- und Prüfungszwecke muss sichergestellt sein, dass die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde innerhalb der verbindlichen Aufbewahrungsfristen in unveränderter Form lesbar gemacht werden können. Entsprechend den Festlegungen in dieser Vorschrift sind deshalb örtliche Regelungen über die Aufbewahrung der gemeindlichen Unterlagen hinsichtlich Ort und Zeit sowie der Nutzung des archivierten Gutes zu treffen. Eine Richtlinie könnte die örtlichen Tatbestände regeln (vgl. Abbildung).

<b>Die Regelungssachverhalte für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen</b>
- Welche gemeindlichen Geschäftsunterlagen sind aufbewahrungspflichtig?
- In welcher Form sind die gemeindlichen Geschäftsunterlagen aufzubewahren?
- Nach welchen Ordnungskriterien ist zu archivieren?
- Die Form der Kennzeichnung aufbewahrungspflichtiger Geschäftsunterlagen.
- Die Berechtigung zum Empfang archivierter Geschäftsunterlagen.

<b>Die Regelungssachverhalte für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen</b>
- Die Sicherung der Rückgabe der archivierten Geschäftsunterlagen.
- Die Freigabe zur Vernichtung archivierter Geschäftsunterlagen.
- Die verantwortlichen Zuständigkeiten.

*Abbildung 459 „Die Regelungssachverhalte für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen“*

Die örtlichen Richtlinien dienen dabei u.a. der Sicherstellung der Ordnungsmäßigkeit der Aufbewahrung der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde. Sie soll auch dazu beitragen, dass die Programme und Programmdokumentationen aus der automatischen Datenverarbeitung, sofern sie für die Lesbarkeit der gemeindlichen Unterlagen in dieser Zeit benötigt werden, ordnungsgemäß aufbewahrt werden. Für die Gemeinde bietet es sich in diesem Zusammenhang an, ihrer Richtlinie eine Übersicht beizufügen, mit der ein Überblick über die einzuhaltenden Aufbewahrungsfristen bezogen auf die betreffenden haushaltswirtschaftlichen Unterlagen gegeben wird. In einer solchen Übersicht wäre dann z.B. zu jeder möglichen Belegart bei der Gemeinde eine Aufbewahrungsfrist festzusetzen.

#### **2.2.5.2 Die Verwahrung von Wertgegenständen**

Die Gemeinde soll auch örtliche Vorgaben über die Annahme und die Aufbewahrung von Wertgegenständen sowie deren Ausgabe am Ende der Aufbewahrungszeit einschließlich eines Nachweises über die Aufbewahrung machen. Die örtlichen Regelungen haben dabei auch Vorgaben über die Verwaltung der Wertgegenstände bzw. die verwaltungsmäßigen Zuständigkeiten zu enthalten. Es dürfte z. B. zu regeln sein, wer entscheidungsbefugt ist, ob und welche Wertgegenstände verwahrt werden sollen, auf welche Art und Weise eine sichere Aufbewahrung gewährleistet ist.

In solchen Fällen ist zu klären, welche Einzelangaben in den Nachweis zur Aufbewahrung enthalten sein müssen, damit sich nicht nur die Entgegennahme von Wertgegenständen und deren Aufbewahrungsort, sondern auch deren Herausgabe sich noch nachträglich feststellen und nachvollziehen lässt. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass neben den gemeindlichen Wertgegenständen, die wegen des gemeindlichen Verwaltungshandelns aufzubewahren sind, z. B. Personalausweise, Pässe usw., auch Wertgegenstände zur Verwahrung in Betracht kommen, die von Dritten als Sicherheit gegenüber der Gemeinde hinterlegt werden und daher ggf. nur vorübergehend durch die Gemeinde aufzubewahren sind.

#### **3. Zu Absatz 3 (Weitere Aufgaben der Zahlungsabwicklung):**

In der gemeindlichen Zahlungsabwicklung als Aufgabenbereich der Finanzbuchhaltung liegen vielfach zahlreiche Informationen über die gemeindlichen Schuldner vor, denn diesem Aufgabenbereich obliegen regelmäßig das Mahnwesen und die Zwangsvollstreckung der Gemeinde (vgl. § 30 Absatz 1 Satz 3 GemHVO NRW). Dieser Aufgabenbereich stellt daher einen umfassenden Tätigkeitsbereich in Bezug auf die Durchsetzung, die notwendige Überwachung sowie Kontrollen gemeindlicher Ansprüche dar. Die Beschäftigten können ggf. besser dazu beitragen, dass die gemeindlichen Ansprüche vollständig erfasst, rechtzeitig geltend gemacht und im Rahmen der Vollstreckung eingezogen werden (vgl. § 23 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die im Aufgabenbereich „Zahlungsabwicklung“ tätigen gemeindlichen Beschäftigten können aufgrund dessen auch mit der Entscheidung über eine Stundung oder eine Niederschlagung oder eines Erlasses von gemeindli-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 31 GemHVO NRW**

chen Ansprüchen beauftragt werden. Die Gemeinde muss jedoch vor einer Beauftragung prüfen, ob eine solche Aufgabenübertragung der Verwaltungsvereinfachung dient und eine ordnungsgemäße Erledigung gewährleistet ist. Soweit diese Voraussetzungen erfüllt werden, kann die Gemeinde eigenverantwortlich entscheiden, ob sie diesen Beschäftigten in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung auch die Entscheidung über eine Stundung, Niederschlagung oder den Erlass von gemeindlichen Ansprüchen überträgt.

Bei einer solchen Beauftragung gemeindlicher Beschäftigter bedarf es aber notwendiger Weise einer besonderen Aufsicht im Sinne des Absatzes 4 der Vorschrift, weil im Rahmen der zusammengefassten Aufgabenerledigung auf eine personelle Trennung nach dem Prinzip des § 30 Absatz 3 GemHVO NRW verzichtet wird. Wegen der sachlichen Nähe der Aufgaben und die vorliegenden Kenntnisse über die Sachverhalte bei den einzelnen Schuldnern der Gemeinde ist die Regelung jedoch als zweckmäßig und angemessen anzusehen.

#### **4. Zu Absatz 4 (Aufsicht über die Finanzbuchhaltung):**

##### **4.1 Zu Satz 1 (Aufsicht als Aufgabe des Bürgermeisters):**

Die Zuständigkeit für die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung obliegt der Bürgermeisterin oder dem Bürgermeister als Verantwortliche in der Gemeinde. Diese Aufgabe steht dabei im Zusammenhang mit der Gesamtverantwortung der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Verwaltung. Daraus leitet sich deren Pflicht zur Überwachung der Finanzbuchhaltung wie auch der anderen Dienststellen der gemeindlichen Verwaltung ab (vgl. § 62 Absatz 1 Satz 2 GO NRW).

Dieser Bestimmung steht dabei nicht entgegen, dass die laufende Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung und die dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung gesetzliche Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung der Gemeinde sind (vgl. § 103 Absatz 1 Nummern 4 und 5 GO NRW). In beiden Fällen handelt es sich um rechtliche Pflichten zur Kontrolle und Überwachung der Verwaltungstätigkeiten, die getrennt voneinander zu betrachten und zu bewerten sind. Beide haushaltsrechtliche Zuordnungen wirken zusammen und können zusammengeführt werden, denn die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister kann sich zur Durchführung seiner Aufsicht auch der örtlichen Rechnungsprüfung bedienen. Er kann dieser Stelle eigene Prüfungsaufträge erteilen, bei denen die Aufsichtspflichten dann aufgrund der Beauftragung jedoch nicht eingeschränkt werden.

##### **4.2 Zu Satz 2 (Delegation der Aufsicht):**

Nach der Vorschrift kann die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister die Aufsicht über die gemeindliche Finanzbuchhaltung einer Beigeordneten oder einem Beigeordneten oder einer oder einem sonstigen Beschäftigten übertragen, der oder dem nicht die Abwicklung von Zahlungen in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung obliegt. Wegen der unterschiedlichen Größe und Organisation der Gemeinde ist es sachgerecht, die Aufsicht über die gemeindliche Finanzbuchhaltung auch delegieren zu können. In solchen Fällen ist jedoch zu beachten, dass nur dann einer Beigeordneten oder einem Beigeordneten oder einer oder einem sonstigen Beschäftigten die Aufsicht übertragen werden kann, wenn in der Gemeinde keine Kämmerin oder kein Kämmerer bestellt worden ist. Nach der Vorschrift haben dann diese Personen die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung der Gemeinde.

##### **4.3 Zu Satz 3 (Aufsicht als Aufgabe des Kämmerers):**

###### **4.3.1 Zuständigkeiten bei einer Bestellung des Kämmerers**

Die Aufsicht über die gemeindliche Finanzbuchhaltung obliegt der Kämmerin oder dem Kämmerer, wenn sie oder er für die Ausübung dieser finanzwirtschaftlichen Funktion bestellt worden ist. Die Vorschrift enthält ausdrücklich

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 31 GemHVO NRW**

diese Regelung, weil ansonsten der die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister gesetzlich die Aufsicht innehat. Durch die benannten gesetzlichen Zuständigkeitsregelungen für den Bürgermeister (in Satz 1) und den Kämmerer (in Satz 3) wird die Aufgabe der Aufsicht über die gemeindliche Finanzbuchhaltung als eine organgleiche Handlung bewertet, die nicht einem beauftragten Kämmerer zusteht.

Die Aufsicht über die gemeindliche Finanzbuchhaltung kann daher auch von einer oder einem Beigeordneten ausgeübt werden, die oder der nach § 71 Absatz 4 GO NRW zur Kämmerin oder zum Kämmerer bestellt worden ist. Nach § 71 Absatz 4 GO NRW besteht für die kreisfreien Städte die Verpflichtung, einen Beigeordneten als Stadtkämmerer zu bestellen. Ist ein Kämmerer bestellt, hat dieser die Zuständigkeit und das Recht, alle Aufgaben durchzuführen, die ihm durch die Gemeindeordnung und die Gemeindehaushaltsverordnung zugewiesen sind.

**4.3.2 Keine Aufsichtsbefugnis des Kämmerers**

**4.3.2.1 Aufsichtsbefugnisse nicht bei einer Beauftragung**

In den kreisangehörigen Gemeinden kann ein Kämmerer bestellt oder beauftragt werden. Ist in einer Gemeinde der Kämmerer vom Bürgermeister beauftragt worden, kann dieser Kämmerer, bedingt durch die in der Vorschrift enthaltene Vorgabe der Bestellung, nicht die Aufsicht über die gemeindliche Finanzbuchhaltung ausüben. Diese Aufsicht steht nur einer bestellten Kämmerin oder einem bestellten Kämmerer zu. Es ist haushaltsrechtlich gesehen sachgerecht und vertretbar wie bei der Ausübung von finanzwirksamen Rechten, z. B. beim Erlass einer Haushaltssperre nach § 24 GemHVO NRW, eine qualitative Unterscheidung bei der Aufsicht über die gemeindliche Finanzbuchhaltung zu machen und bei beauftragten Kämmerern nur den Bürgermeister die organgleichen Rechte ausüben zu lassen.

Die Tätigkeit und Verantwortlichkeit des Kämmerers im Rahmen einer Beauftragung durch den Bürgermeister kann aber für das sonstige haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde ausreichend sein. Daher ist die Bestellung oder die Beauftragung einer Kämmerin oder eines Kämmerers immer unter örtlichen Gesichtspunkten und Bedürfnissen abzuwägen. Die Entscheidung des Bürgermeisters darüber ist dem Rat zur Kenntnis zu geben.

**4.3.2.2 Aufsichtsbefugnisse nicht als Verantwortlicher der Finanzbuchhaltung**

Im Rahmen der gesetzlichen Zuständigkeitsregelung wird klargestellt, dass der Kämmerer dann nicht die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung der Gemeinde innehaben kann, wenn er als Leiter der gemeindlichen Finanzbuchhaltung tätig und damit für die Finanzbuchhaltung der Gemeinde verantwortlich ist (vgl. § 93 Absatz 2 GO NRW). Die Befugnis des Leiters der gemeindlichen Finanzbuchhaltung, einzelne sachbezogene Verantwortlichkeiten innerhalb dieses Aufgabenbereiches festzulegen, bleibt dabei unberührt.



## Fünfter Abschnitt

### Vermögen und Schulden

#### 1. Allgemeines

Die haushaltsrechtlich vorgesehene Vermögenserfassung und Vermögensbewertung sowie die Erfassung der Schulden bzw. der Verpflichtungen durch die Gemeinde zum jährlichen Abschlussstichtag (31. Dezember) bilden die Grundlage für die zu diesem Stichtag aufzustellende gemeindliche Bilanz. In Übereinstimmung mit dem IMK-Beschluss der Länder vom 21.11.2003 ist festgelegt worden, dass im gemeindlichen „Dauerbetrieb“ der Bewertung der Vermögensgegenstände (Zugangsbewertung) die Anschaffungs- und Herstellungskosten zugrunde zu legen sind (vgl. § 91 Absatz 2 Nummer 1 GO NRW). Auf der Grundlage des Anschaffungskostenprinzips werden die von der Gemeinde einzuhaltenden Rahmenbedingungen durch die Vorschriften dieses Abschnitts der Gemeindehaushaltsverordnung näher bestimmt. Zu den Vorgaben gehören auch die nachfolgend aufgezeigten Grundprinzipien (vgl. Abbildung).

<b>Die gemeindlichen Grundprinzipien</b>	
<b>VORGABEN</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Vorsichtsprinzip</b>	Das Vorsichtsprinzip beinhaltet i.d.R. als Hauptziel die Wahrung der Gläubigerinteressen, sodass sich die Gemeinde als Bilanzierende im Zweifel tendenziell eher schlechter als zu gut darstellen kann. Im Sinne des öffentlichen Rechnungswesens der Gemeinden muss das Vorsichtsprinzip ggf. unter Berücksichtigung der gemeindlichen Erfordernisse relativiert werden. Bei der Darstellung der gemeindlichen Vermögenslage gilt es, nicht nur die Aufgabenerfüllung der Gemeinde in den Vordergrund zu stellen, sondern auch die Interessen des Rates, der Bürgerinnen und Bürger sowie der Gläubiger und der Geschäftspartner der Gemeinde zu berücksichtigen. Das Prinzip ist durch § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW näher bestimmt.
<b>Realisationsprinzip</b>	Die Kapitalerhaltung in Gestalt des Realisationsprinzips findet auch im NKF ihre Anwendung. Die Gemeinde darf entstehende Gewinne nicht dann schon in Ansatz bringen, wenn ihr Eintritt vorhersehbar ist, sondern erst nach ihrer Realisierung. Dieses Realisationsprinzip hat einen Bezug zu den gemeindlichen Erträgen. Es hat die Aufgabe, die vorzeitige Berücksichtigung möglicher zukünftiger Gewinne zu verhindern. Wegen der im Realisationsprinzip enthaltenen Zeitbestimmung (nach Realisierung) darf die Gemeinde nur die Gewinne in ihrer Bilanz berücksichtigen, die am Abschlussstichtag bereits realisiert worden sind. Sie darf somit auch nur gemeindliche Forderungen ansetzen, die durch Ansprüche der Gemeinde vor dem Abschlussstichtag begründet worden sind. Das Prinzip ist durch § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW näher bestimmt.
<b>Imparitätsprinzip</b>	Nach der Vorschrift wird von der Gemeinde verlangt, aus Vorsichtsgründen vorhersehbare Verluste bereits vor ihrer Realisierung zu berücksichtigen (Imparitätsprinzip) und als Aufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen. Dieses Prinzip führt zum zeitlichen Vorziehen von Aufwendungen bzw. zur Vorwegnahme künftiger Aufwendungen. Die Gemeinde muss nach den in diesem

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
5. Abschnitt GemHVO NRW**

<b>Die gemeindlichen Grundprinzipien</b>	
<b>VORGABEN</b>	<b>INHALTE</b>
	Prinzip enthaltenen Bedingungen alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind bzw. bei denen eine hohe Eintrittswahrscheinlichkeit besteht, in ihrer Bilanz berücksichtigen. Diese Vorgabe gilt grundsätzlich auch dann, wenn die Risiken und Verluste erst nach dem Abschlussstichtag, aber innerhalb der Frist zur Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind. Das Prinzip ist durch § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW näher bestimmt.
<b>Wertaufhellungsprinzip</b>	Das Prinzip der Wertaufhellung lässt zu, dass neue Informationen zur Haushaltswirtschaft der Gemeinde, die im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag des Haushaltsjahres und dem gesetzlich bestimmten letzten Tag der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr (31. März des Folgejahres) der Gemeinde bekannt werden, dann von den Verantwortlichen in der Gemeinde (Rat und Verwaltungsvorstand) berücksichtigt werden dürfen, wenn sie sich auf Gegebenheiten im abgelaufenen Haushaltsjahr (vor dem Abschlussstichtag) beziehen (wertaufhellende Informationen). Derartige Tatsachen beeinflussen nicht den Wert, sondern zeigen die gemeindlichen Verhältnisse zum Abschlussstichtag so, wie diese objektiv zu diesem Zeitpunkt waren. Das Prinzip ist durch § 32 Absatz 1 Nummer 3 näher bestimmt.
<b>Höchstwertprinzip</b>	Nach dem Höchstwertprinzip hat die Gemeinde ihre Verpflichtungen mit dem zum Abschlussstichtag bestehenden Höchstwert in ihrer Bilanz anzusetzen. Falls zu diesem Zeitpunkt zwei unterschiedliche Werte für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz bestehen, z.B. dass der Zeitwert einer gemeindlichen Verbindlichkeit über dem Nennwert liegt, ist der höhere Wert anzusetzen. Dem Ansatz eines niedrigeren Wertes würde das Realisationsprinzip entgegenstehen.
<b>Niederstwertprinzip</b>	<p>Im NKF gilt bei der Bewertung des Vermögens der Gemeinde das Niederstwertprinzip. Es dient der Vorwegnahme von Verlusten, die beim Abgang der gemeindlichen Vermögensgegenstände erwartet werden, sodass bei der Bewertung der Vermögensgegenstände vielfach von dem erzielbaren Veräußerungserlös ausgegangen wird. Es besagt, dass die Vermögensgegenstände höchstens mit den Anschaffungskosten oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen, in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind (Bewertungsobergrenze). Soweit unterschiedliche Werte bestehen, ist der niedrigste Wert für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz auszuwählen. Dabei bestehen zwei Formen:</p> <p>Das gemilderte Niederstwertprinzip betrifft das gemeindliche Anlagevermögen. Die Gemeinde hat dabei selbst über die Dauerhaftigkeit einer Wertminderung zu entscheiden. Sofern eine dauerhafte Wertminderung festgestellt wird, ist auf den niedrigeren Wert und nicht auf die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzuschreiben.</p> <p>Das strenge Niederstwertprinzip betrifft das gemeindliche Umlaufvermögen. Es besteht ein Abschreibungsgebot für die Gemeinde. Sie muss bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens außerplanmäßige Abschreibungen vornehmen, wenn diesen Vermögensgegenständen am</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**5. Abschnitt GemHVO NRW**

<b>Die gemeindlichen Grundprinzipien</b>	
<b>VORGABEN</b>	<b>INHALTE</b>
	Abschlussstichtag ein niedriger Wert als der Buchwert beizulegen ist.
<b>Anschaffungskostenprinzip</b>	Die Anschaffungskosten oder Herstellungskosten für gemeindliche Vermögensgegenstände bilden die Obergrenze für den Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz. Die Gemeinde hat ihre Vermögensgegenstände höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen, in ihrer Bilanz anzusetzen (Anschaffungskostenprinzip). Dieses Wertprinzip kann dazu führen, dass stille Reserven entstehen. Das Prinzip ist durch die Vorschriften des § 91 Absatz 2 Nummer 1 GO NRW und des § 35 Absatz 1 Satz 1 GemHVO NRW näher bestimmt.

*Abbildung 460 „Die gemeindlichen Grundprinzipien“*

Dieser Abschnitt enthält im notwendigen Umfang die allgemeinen Bewertungsanforderungen und die Vorschriften über die Wertansätze für Vermögensgegenstände und Schulden in der gemeindlichen Bilanz. Außerdem werden Bewertungsvereinfachungsverfahren bestimmt, die im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses zur Bestimmung des bilanziellen Ansatzes des Vermögens und der Schulden von der Gemeinde in Anspruch genommen werden können. Der Abschnitt enthält aber auch die erforderlichen Vorgaben und Grundsätze, nach denen die Gemeinde ihre abnutzbaren Vermögensgegenstände abschreiben soll und nach denen sie die notwendigen Rückstellungen zur Erfüllung ihrer Verpflichtungen bilden und bemessen muss.

## **2. Die gemeindliche Bilanz als Vermögensrechnung**

### **2.1 Allgemeine Zwecke**

Das gemeindliche Vermögen dient der Erfüllung aller Aufgaben der Gemeinde. Die Gemeinde hat deshalb ihre Vermögensgegenstände so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben und sie handelt zugleich in Verantwortung für die zukünftigen Generationen (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 und § 10 GO NRW). Zum Vermögen der Gemeinde im haushaltsrechtlichen Sinn ist die Gesamtheit aller Sachen und Rechte zu zählen, die der Gemeinde als rechtlichen Eigentümer gehören oder zustehen oder deren wirtschaftlicher Eigentümer sie ist. Die Gemeinde hat dabei aufgrund ausdrücklicher Vorschriften ggf. Vermögensgegenstände gesondert zu behandeln, z. B. das gemeindliche Sondervermögen (vgl. § 97 GO NRW). Das gemeindliche Haushaltsrecht orientiert sich dabei am kaufmännischen Begriff des Vermögensgegenstandes, für den es bisher keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt.

Die Gemeinde hat im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft und zur Sicherung der gemeindlichen Aufgaben die Pflicht, das gemeindliche Vermögen ordnungsgemäß zu verwalten, die Werterhaltung und den Substanzverzehr sowie die Auswirkungen auf die jährliche Haushaltswirtschaft nachzuweisen. Vor diesem Hintergrund schreibt das Haushaltsrecht für die Gemeinden für den gemeindlichen Jahresabschluss eine Bilanz als umfassende Vermögensrechnung vor. Darin wird zwischen Anlagevermögen und Umlaufvermögen unterschieden, sodass die Gemeinde ihre Vermögensgegenstände zweckbezogen im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung beurteilen und bewerten muss. Zum gemeindlichen Anlagevermögen zählen Vermögensgegenstände, die von der Gemeinde nicht nur vorübergehend für ihre Aufgabenerfüllung gehalten werden, sondern dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde zu dienen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**5. Abschnitt GemHVO NRW**

Für diese Zwecksetzung stellt der Wert eines Vermögensgegenstandes kein Abgrenzungskriterium dar. Die Gemeinde muss zudem wirtschaftlicher Eigentümer dieser Vermögensgegenstände sein. Die wirtschaftliche Zweckbestimmung durch die Gemeinde, dass der einzelne Vermögensgegenstand zum Verbrauch bestimmt ist, führt dazu, diesen dem gemeindlichen Umlaufvermögen zuzuordnen. So sind auch Grundstücke, die zum Zwecke der Veräußerung von der Gemeinde gehalten werden, dem Umlaufvermögen zuzuordnen, auch wenn sie aufgrund ihrer Eigenart dem gemeindlichen Anlagevermögen zuzurechnen wären. Die gemeindliche Bilanz zeigt im Rahmen des Jahresabschlusses der Gemeinde insbesondere den Stand der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde zum 31. Dezember des Haushaltsjahres als Abschlussstichtag (vgl. § 95 Absatz 1 GO NRW).

In diesem Zusammenhang hat die gemeindliche Bilanz unterschiedliche Funktionen zu erfüllen. Im Rahmen der Informationsfunktion dient die Bilanz der Gemeinde aber auch den Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses. Sie kann dabei als Grundlage für die Kontrolle der gemeindlichen Verwaltung, für die gemeindliche Haushaltsplanung und die Beurteilung der wirtschaftlichen Weiterentwicklung der Gemeinde genutzt werden, z. B. im Rahmen einer Bilanzanalyse und durch Bilanzvergleiche. Mit ihrer Rechenschaftsfunktion, der Dokumentationsfunktion, der Sicherungsfunktion und der Ermittlungsfunktion dient die gemeindliche Bilanz zudem als Grundlage für den Nachweis der Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr. Sie informiert dabei über die gemeindliche Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit sowie über den Stand der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde.

**2.2 Allgemeine Merkmale**

Im Rahmen des Jahresabschlusses der Gemeinde entsteht die gemeindliche Bilanz aus der Geschäftstätigkeit der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr. Sie bildet den aktuellen Stand der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde zum Abschlussstichtag ab. Die Bilanz der Gemeinde hat jedoch keinen Selbstzweck. Sie soll vielmehr bestimmten Anforderungen im gemeindlichen Bereich genügen und ist darauf ausgerichtet, das gemeindliche Vermögen und die Schulden mit ihrer Werthaltigkeit stichtagsbezogen und entsprechend den tatsächlichen Verhältnissen bei der Gemeinde aufzuzeigen. Die gemeindliche Bilanz wird daher durch besondere Merkmale im Sinne ihrer Aufgaben gekennzeichnet (vgl. Abbildung).

<b>Die Merkmale der gemeindlichen Bilanz</b>	
<b>MERKMAL</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Haushaltswirtschaftlicher Zweck</b>	Darstellung von Informationen für die Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses
<b>Haushaltswirtschaftliches Instrument</b>	Gemeindliche Vermögensrechnung zur Dokumentation der Vermögensgegenstände und der Schulden der Gemeinde sowie des Jahresergebnisses i.V.m. der gemeindlichen Ergebnisrechnung und der Liquidität der Gemeinde i.V.m. der gemeindlichen Finanzrechnung
<b>Haushaltswirtschaftliches Ergebnis</b>	Darstellung des Jahresergebnisses der Gemeinde als Saldo aus Erträgen und Aufwendungen (Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag)
<b>Grundlagen der Bilanzierung und Bewertung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Anwendung des Grundsatzes der Einzelbewertung (nach Substanz oder Ertrag)</li> <li>- Anwendung des Vorsichtsprinzips (einschließlich des Realisationsprinzips und des Imparitätsprinzips)</li> <li>- Anwendung des Anschaffungswertprinzips bei Vermögenswerten</li> <li>- Ansatz von Rückstellungen als im Haushaltsjahr</li> </ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**5. Abschnitt GemHVO NRW**

<b>Die Merkmale der gemeindlichen Bilanz</b>	
<b>MERKMAL</b>	<b>INHALTE</b>
	entstandener Verpflichtungsaufwand - Ansatz von Verbindlichkeiten mit dem Rückzahlungsbetrag - Anwendung des Prinzips der Jährlichkeit und der Periodenabgrenzung (Haushaltsjahr)
<b>Haushaltswirtschaftliche Zielsetzungen</b>	Nachweis einer ausreichenden Sicherung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und einer wirtschaftlichen, effizienten und sparsamen Haushaltsführung

*Abbildung 461 „Die Merkmale der gemeindlichen Bilanz“*

Mit solchen Bilanzmerkmalen lässt sich die gemeindliche Bilanz in die Haushaltswirtschaft der Gemeinde einordnen und für Zwecke der gemeindlichen Steuerung nutzen. Bei der Gemeinde muss eine örtliche Konzeption bestehen, aufgrund derer die Informationen und Zwecke der gemeindlichen Bilanz passgenau mit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung verknüpft werden können. Die theoretischen Modelle und Theorien sollen es dabei ermöglichen, sachziel- und adressatenbezogen zu einem ökonomischen Handeln in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zukommen. Der Grundsatz der Generationengerechtigkeit ist unter Beachtung der verfügbaren Ressourcen und deren Wirkungen in das gemeindliche Handeln einzubeziehen.

### 3. Die Vorschriften zum gemeindlichen Vermögen und zu den Schulden

#### 3.1 Die Gesamtübersicht über die Vorschriften

Der fünfte Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung enthält zu vielen gemeindlichen Sachverhalten, die bei der Bilanzierung des gemeindlichen Vermögens und der Schulden der Gemeinde vorliegen oder entstehen können, gesonderte Vorschriften. Diese Bestimmungen beruhen auf der Ermächtigungsgrundlage des § 133 Absatz 1 GO NRW. Durch diese Vorschrift wird das Innenministerium ermächtigt, in einer Rechtsverordnung zur Durchführung der Gemeindeordnung die notwendigen haushaltswirtschaftlichen Regelungen im Einvernehmen mit dem Finanzministerium zu treffen. Es können dabei insbesondere Bestimmungen zur Bewertung und zur Fortschreibung der Vermögensgegenstände und der Schulden, zum Inhalt und Umfang von Abschreibungen sowie zur Bildung von Rückstellungen getroffen werden. Auf dieser Grundlage sind die folgenden Vorschriften erarbeitet worden (vgl. Abbildung).

<b>Die Vorschriften im 5. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung</b>	
<b>Fünfter Abschnitt Vermögen und Schulden</b>	§ 32 Allgemeine Bewertungsanforderungen § 33 Wertansätze für Vermögensgegenstände § 34 Bewertungsvereinfachungsverfahren § 35 Abschreibungen § 36 Rückstellungen

*Abbildung 462 „Die Vorschriften im 5. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung“*

### **3.2 Die Vorschriften im Einzelnen**

Der fünfte Abschnitt der Gemeindhaushaltsverordnung enthält zum gemeindlichen Vermögen und zu den Schulden der Gemeinde im Einzelnen folgende Vorschriften:

- § 32 Allgemeine Bewertungsanforderungen

Die Gemeinde hat am Ende eines jeden Haushaltsjahres ihr Vermögen und ihre Schulden zu ermitteln und einen Jahresabschluss aufzustellen (vgl. § 95 GO NRW). Maßgebend dafür sind die objektiven Verhältnisse am Abschlussstichtag. Die Gemeinde muss bezogen auf diesen Zeitpunkt den Wert festlegen, zu dem in ihrer Bilanz der einzelne Vermögensgegenstand zu aktivieren und die einzelne Schuld zu passivieren ist. Für einen Ansatz in der gemeindlichen Bilanz müssen dabei die Voraussetzungen für eine abstrakte und für eine konkrete Bilanzierungsfähigkeit erfüllt sein.

Entsprechend sind die einzelnen Geschäftsvorfälle des abgelaufenen Haushaltsjahres im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses von der Gemeinde zu prüfen. Für die gemeindliche Bilanzierung ist festzustellen, ob die gemeindlichen Geschäftsvorfälle die Erfordernisse für eine Bilanzierung von Vermögen oder Schulden der Gemeinde erfüllen und ob und wie sich diese auf die Bilanzierung auswirken. Dazu dienen die in dieser Vorschrift enthaltenen und ausdrücklich im Einzelnen benannten allgemeinen Bewertungsanforderungen. Sie sind ein wichtiger Teil der durch haushaltsrechtliche Vorschriften umgesetzten Ziele, Grundsätze und Zwecke des NKF.

- § 33 Wertansätze für Vermögensgegenstände

Das gemeindliche Vermögen dient der Erfüllung aller Aufgaben der Gemeinde. Die Gemeinde hat deshalb ihre Vermögensgegenstände so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben (vgl. § 10 GO NRW) und sie handelt zugleich in Verantwortung für die zukünftigen Generationen (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Das gemeindliche Haushaltsrecht schreibt deshalb für den Jahresabschluss der Gemeinde eine Bilanz als umfassende Vermögensrechnung vor. In diesem Sinne sind z.B. das gemeindliche Vermögen und die Schulden grundsätzlich nach der zivilen Rechtslage zu bilanzieren, sodass Forderungen i.d.R. beim Anspruchsberechtigten zu aktivieren und Verbindlichkeiten beim Schuldner zu passivieren sind. Die in der Vorschrift enthaltenen Regelungen sollen die Umsetzung dieser Vorgaben durch die Gemeinde gewährleisten.

- § 34 Bewertungsvereinfachungsverfahren

Nach den im NKF anzuwendenden Grundsätzen sind die gemeindlichen Vermögensgegenstände einzeln zu bewerten (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 2 GemHVO NRW). Dabei ist es aufgrund von Wirtschaftlichkeits-, Realisierbarkeits- oder Praktikabilitätsgründen erforderlich, sachgerechte Bewertungsvereinfachungen für die Gemeinde zuzulassen. Die Gemeinde kann dabei, ergänzend zu den Vorgaben in den §§ 32 und 33 GemHVO NRW, mehrere Bewertungsvereinfachungsverfahren im Rahmen der Bewertung ihres Vermögens und der Schulden anwenden. Sie hat bei der Inanspruchnahme von Bewertungsvereinfachungen auch den Grundsatz der Maßgeblichkeit des Bewertungszwecks zu beachten.

- § 35 Abschreibungen

Die Anwendung des Ressourcenverbrauchskonzepts in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfordert, die abnutzbaren Vermögensgegenstände des gemeindlichen Sachanlagevermögens unter Berücksichtigung ihrer Wertminderung durch Abnutzung, Verschleiß, technischen Fortschritt o.ä. in der jährlichen Bilanz der Gemeinde anzusetzen. Dadurch soll sowohl die Vermögens- als auch die Finanzierungssituation der Gemeinde möglichst unverfälscht und jeweils zum Zeitpunkt ihres Jahresabschlusses wieder gespiegelt werden.

Im Rahmen der Ergebnisrechnung (vgl. § 38 GemHVO NRW) wird der jährliche Werteverzehr bei den gemeindlichen Vermögensgegenständen in den produktorientierten Teilrechnungen (vgl. § 40 GemHVO NRW) im Abschnitt „Teilergebnisrechnung“ als Aufwendungen und damit als tatsächlich entstandener Ressourcenverbrauch im Haushaltsjahr nachgewiesen. Die Ermittlung und die Buchung von Abschreibungen als Wert-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**5. Abschnitt GemHVO NRW**

minderungen des Sachanlagevermögens sind insbesondere zur Beurteilung des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde durch die Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses notwendig. Dazu müssen auch die in der Ergebnisrechnung nach dem Jahresergebnis nachrichtlich anzugebenden Aufwendungen für Vermögensgegenstände und Finanzanlagen berücksichtigt werden.

Die Vornahme von Abschreibungen durch die Gemeinde muss dabei den GoB entsprechen. Unter dem Begriff „Abschreibungen“ wird daher der Betrag verstanden, der bei Vermögensgegenständen der Gemeinde die eingetretene Wertminderung umfasst und als Aufwand in der jährlichen Ergebnisrechnung der Gemeinde zu erfassen ist (vgl. § 2 i.V.m. § 38 GemHVO NRW). Die Erfassung der Wertminderungen des gemeindlichen Sachanlagevermögens, die durch den Gebrauch im Rahmen der Aufgabenerfüllung entstehen sowie deren Berücksichtigung in der gemeindlichen Ergebnisrechnung und der Bilanz im Jahresabschluss der Gemeinde, erhält die Aussagekraft der gemeindlichen Bilanz.

- § 36 Rückstellungen

Im Rahmen ihrer jährlichen Haushaltswirtschaft geht die Gemeinde vielfältige Verpflichtungen ein, die nicht nur das jeweilige Haushaltsjahr betreffen, sondern sich auch auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft in künftigen Haushaltsjahren auswirken können. Solche Geschäftsvorfälle sind bei der gemeindlichen Bilanzierung zu berücksichtigen. Die Gemeinde hat daher in ihrer Bilanz für bestimmte Verpflichtungen angemessene Rückstellungen anzusetzen, soweit die gemeindlichen Verpflichtungen am jeweiligen Abschlussstichtag der Fälligkeit oder der Höhe nach ungewiss sind und der dazugehörige Aufwand dem abgelaufenen Haushaltsjahr als Verursachungsperiode zuzurechnen ist. Diese Vorgaben setzen ein „verpflichtendes Ereignis“ im gemeindlichen Haushaltsjahr voraus, das als Kriterium für die Bilanzierung erfüllt sein muss. Ein solches Ereignis schafft eine rechtliche oder faktische Verpflichtung für die Gemeinde, aufgrund dessen sie keine rechtliche Alternative zur Erfüllung der Verpflichtung hat.

Die Gemeinde darf Rückstellungen daher erst bilden und bilanzieren, wenn alle Kriterien dafür erfüllt sind. Sie hat dabei zu beachten, dass gemeindliche Rückstellungen kein bilanzielles Eigenkapital der Gemeinde darstellen. Die gemeindlichen Rückstellungen sind vielmehr dem in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Fremdkapital zuzuordnen und stellen eine Ergänzung der in der gemeindlichen Bilanz aufgezeigten Verbindlichkeiten der Gemeinde dar. Unter Beachtung des § 88 GO NRW darf die Gemeinde nur für gemeindliche Zwecke die notwendigen Rückstellungen in einem angemessenen Umfang bilden, die in dieser Vorschrift abschließend bestimmt worden sind. Eine Rückstellungsbildung für Zwecke der Steuererhebung oder aus Anlass des Gemeindefinanzausgleichs ist daher als unzulässig anzusehen.

Im Zeitpunkt der Erfüllung der Verpflichtung durch die Gemeinde wird die damit verbundene Zahlungsleistung in der gemeindlichen Finanzrechnung erfasst. Gleichzeitig wird in diesem Umfang die bilanzierte Rückstellung in Anspruch genommen. Sofern die von der Gemeinde gebildete Rückstellung nach dem Nominalwertprinzip (soweit keine andere Vorgabe besteht) richtig bemessen wurde, ist diese bei Eintritt der von der Gemeinde zu erbringenden Leistungen ergebnisneutral ganz oder teilweise aufzulösen oder herab zu setzen.

Die Ergebnisrechnung für das aktuelle Haushaltsjahr bleibt bei solchen Geschäftsvorfällen der Gemeinde i.d.R. unberührt, soweit tatsächlich keine Abweichungen gegenüber der bilanzierten Rückstellung entstanden sind. In den Fällen, in denen die gemeindliche Rückstellung zu hoch bemessen wurde, ist der nicht benötigte Anteil ertragsmäßig in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen. In den Fällen, in denen die Rückstellung zu niedrig bemessen wurde, entstehen wegen des fehlenden Anteils an der bilanzierten Rückstellung zusätzliche Aufwendungen für die Gemeinde, die in der Ergebnisrechnung zu erfassen sind.



**§ 32**

**Allgemeine Bewertungsanforderungen**

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

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

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

**Erläuterungen zu § 32:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Inhalte und Zwecke der Vorschrift**

Die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses zum jährlichen Abschlussstichtag durch die Gemeinde hat unter Beachtung allgemeiner und spezifischer Grundsätze zu erfolgen. Für die Bewertung des in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Vermögens und der Schulden der Gemeinde sind daher die objektiven wirtschaftlichen Verhältnisse der Gemeinde am Abschlussstichtag maßgebend. Für den Ansatz der einzelnen Vermögensgegenstände und der Schulden in der gemeindlichen Bilanz müssen auch die Voraussetzungen für eine abstrakte und konkrete Bilanzierungsfähigkeit erfüllt sein. Außerdem sind von der Gemeinde die einschlägigen Bewertungsvorschriften zu beachten.

Für die gemeindliche Bilanzierung werden durch diese Vorschrift allgemeine Bewertungsgrundsätze bestimmt, die insgesamt einen allgemeinen Rahmen bieten. Sie sind ein Bestandteil der in den haushaltsrechtlichen Vorschriften umgesetzten Grundsätze des NKF und konkretisieren zudem wichtige Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und Bewertung. Entsprechend sind die einzelnen bilanzierungspflichtigen Geschäftsvorfälle und Wirtschaftsgüter von der Gemeinde zu prüfen. Es ist von ihr festzustellen, ob diese die Definition für Vermögen oder Schulden der Gemeinde erfüllen und bilanzierungsfähig sind. Die Gemeinde hat dabei zu beachten, dass der gemeindliche Jahresabschluss der Informationsvermittlung dient und die Gemeinde ihre Geschäftsvorfälle unter Beachtung des Vorsichtsprinzips bilanzieren soll. Diese Ziel- und Zwecksetzungen werden auch durch die Vorgabe zur Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung mitgetragen.

Die Gemeinde hat grundsätzlich eigenverantwortlich darüber zu entscheiden, welche Vermögensgegenstände und welche Schulden in ihrer Bilanz im Jahresabschluss anzusetzen sind. Sie hat dazu den auf den Abschlussstichtag bezogenen Wertansatz festlegen. Der bilanzielle Wertansatz stellt dabei einen bestimmten Wert in Geldeinheiten dar, der aufgrund des jeweils örtlich vorliegenden Sachverhaltes und Geschäftsvorfalles und der Einschätzungen der Gemeinde zu ermitteln ist. Die Gemeinde hat dabei das Anschaffungskostenprinzip zu beachten, sodass die gemeindlichen Vermögensgegenstände höchstens mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 32 GemHVO NRW**

ten und die Schulden der Gemeinde mit ihrem Rückzahlungsbetrag in der Bilanz anzusetzen sind (vgl. § 91 Absatz 2 GO NRW). Von der Gemeinde sind vor der eigentlichen Bewertung des gemeindlichen Vermögens und der Schulden bereits Bilanzierungsentscheidungen über die Aktivierung oder Passivierung zu treffen (vgl. Abbildung).

<b>Die Struktur der gemeindlichen Bilanzierungsentscheidung</b>	
<b>Aktivierungs- oder Passivierungsfähigkeit</b>	Ist der gemeindliche Vermögensgegenstand überhaupt bilanzierungsfähig?
<b>Aktivierungs- oder Passivierungsverbot</b>	Ist die Bilanzierung von gemeindlichen Vermögensteilen oder Schulden verboten?
<b>Aktivierungs- oder Passivierungsgebot</b>	Sind das gemeindliche Vermögen oder die Schulden aufgrund der haushaltsrechtlichen Vorschriften oder der GoB bilanzierungspflichtig?
<b>Aktivierungs- oder Passivierungswahlrecht</b>	Besteht ein Bilanzierungswahlrecht, durch das die Gemeinde zu entscheiden hat, ob gemeindliches Vermögen oder Schulden anzusetzen sind?

*Abbildung 463 „Die Struktur der gemeindlichen Bilanzentscheidung“*

Die in der Vorschrift enthaltenen Bewertungsgrundsätze sind jeweils als eigenständige und grundsätzlich voneinander unabhängige Vorgaben zu betrachten. Sie stehen in Bezug auf die einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden der Gemeinde gleichwohl miteinander in einer unmittelbaren Verbindung. Diese Sachlage zeigt sich z. B. bei einem von der Gemeinde mehrjährig genutzten Vermögensgegenstand, der zu jedem Abschlussstichtag einzeln zu bewerten ist (vgl. Nummer 2 in Absatz 1 der Vorschrift). Für diesen Vermögensgegenstand sollen aber auch die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden beibehalten werden (vgl. Nummer 5 in Absatz 1 der Vorschrift).

## **2. Die nicht bestimmten allgemeinen Grundsätze**

### **2.1 Das Willkürverbot**

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sind nicht alle bestehenden allgemeinen Grundsätze ausdrücklich in den haushaltsrechtlichen Vorschriften verankert worden. Dazu gehört z. B. der Grundsatz des Willkürverbots. Nach diesem Grundsatz hat die Gemeinde eine willkürfreie Bewertung der gemeindlichen Vermögensgegenstände frei von sachfremden Erwägungen vorzunehmen. Die haushaltsrechtlich zugelassenen Wahlrechte stehen diesem Gebot nicht entgegen. Die Anwendung muss jedoch im Einzelnen von der Gemeinde so ausgestaltet werden, dass nicht ein Widerspruch zum Willkürverbot entsteht.

In diesem Zusammenhang ist zudem zu berücksichtigen, dass grundsätzlich alle haushaltsrechtlichen Vorschriften in einem Gesamtzusammenhang stehen. Gleichwohl kann es bei gemeindlichen Sachverhalten möglich sein, dass die haushaltswirtschaftliche Ausführung nach einer Vorschrift ggf. durch eine andere Vorschrift eingeschränkt wird. Mit der haushaltsrechtlichen Festlegung, dass vorhersehbare Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, auch dann berücksichtigt werden sollen, wenn diese erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses der Gemeinde bekannt geworden sind, und der gesetzlichen Frist der Aufstellung stehen sich z. B. zwei haushaltsrechtliche Vorschriften gegenüber. Hinsichtlich der haushaltswirtschaftlichen Bedeutung und der Wesentlichkeit der Wertaufhellung wurde die Berücksichtigung der neuen Informationen auf den dreimonatigen Aufstellungszeitraum begrenzt (vgl. § 95 GO NRW).

## **2.2 Der Grundsatz der Wesentlichkeit**

In den Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gehört auch der Grundsatz der Wesentlichkeit, der eine erhebliche Bedeutung für die Gemeinde hat, auch wenn der Grundsatz nicht ausdrücklich gesetzlich bestimmt worden ist. Der Grundsatz beinhaltet, dass eine Information in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft dann wesentlich ist, wenn durch ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Darstellung wirtschaftliche Entscheidungen beeinflusst werden können, z. B. Entscheidungen der Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses oder des Gesamtabchlusses der Gemeinde. Er ist von der Gemeinde bei auftretenden Abweichungen vom Regelfall unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse anzuwenden. Eine haushaltsrechtliche Vorschrift in Bezug auf die gemeindlichen Abschlüsse muss nicht zwangsläufig angewendet werden, wenn der Verzicht darauf nur eine geringe Auswirkung z. B. auf die Aussagekraft des gemeindlichen Jahresabschlusses hat.

Die Anwendung des Grundsatzes der Wesentlichkeit ist z. B. bei der Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen relevant, denn die Gemeinde ist verpflichtet, bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen (vgl. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW). Bei der Beurteilung des Bestehens einer solchen Wertminderung ist der Grundsatz zu beachten. Bei der Bildung und Bemessung von Rechnungsabgrenzungsposten für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz ist ebenfalls der Grundsatz der Wesentlichkeit zu beachten (vgl. § 42 GemHVO NRW). Weitere Anwendungsfälle entstehen in Abhängigkeit von den gemeindlichen Geschäftsvorfällen im Haushaltsjahr sowie im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses, z. B. ob die Gemeinde über Betriebe verfügt, die für den Gesamtabchluss von untergeordneter Bedeutung sind (vgl. § 116 Absatz 3 GO NRW).

## **2.3 Der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise**

In der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bedingt der „Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise“, dass u.a. Sinn und Zweck der haushaltsrechtlichen Bestimmungen einschließlich des wirtschaftlichen Geschehens in der Gemeinde haushaltsmäßig berücksichtigt werden. Der Grundsatz ist daher im Sinne einer Auslegungsregel zu verstehen und anzuwenden. Sie kommt insbesondere dann zur Anwendung, wenn im gemeindlichen Haushaltsrecht nicht nur der rechtstechnische Sachverhalt, sondern auch die rechtlichen und wirtschaftlichen Wirkungen zu beurteilen sind. Es gilt deshalb vielfach, einen örtlichen haushaltsmäßigen Sachverhalt in seinen wirtschaftlichen Wirkungen zu würdigen und zu prüfen, ob die festgestellten Wirkungen mit den haushaltsrechtlichen Vorschriften in Einklang stehen.

Die Anwendung des Grundsatzes ist in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft dort notwendig, wo ein Konflikt zwischen der formalen und der wirtschaftlichen Betrachtung eines Sachverhalts auftritt, z. B., weil das wirtschaftliche Ergebnis eines gemeindlichen Geschäftsvorfalles von der zugrunde liegenden Vereinbarung oder der formalen Sachverhaltsgestaltung abweicht. In solchen Fällen soll regelmäßig auf die ökonomische Betrachtung abgestellt werden. So soll z.B. ein Vermögensgegenstand in die gemeindliche Bilanz aufgenommen werden, wenn die Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum daran innehat (vgl. § 33 Absatz 1 Satz 1 GemHVO NRW). Auch gilt z. B., dass die Erträge und Aufwendungen der Gemeinde in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen sind, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW).

## **2.4 Die Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte**

Die Gemeinde schließt u.a. verpflichtende Verträge ab, die auf einen wirtschaftlichen Leistungsaustausch der Vertragspartner ausgerichtet sind und als gegenseitige Verträge einen Anspruch des einen Vertragspartners und eine Verpflichtung des anderen Vertragspartners begründen. Derartige gegenseitige Verträge der Gemeinde mit Dritten stellen im bilanziellen Sinne schwebende Geschäfte dar. Mögliche Gegenstände von schwebenden Ge-

schäften der Gemeinde können die Lieferungen von Vermögensgegenständen, Leistungen in Form von Nutzungsüberlassungen oder ein sonstiges Tun oder Unterlassen sein, z. B. aufgrund von Kaufverträgen, Mietverträgen oder Dienstverträgen.

Bei solchen Geschäften kann die Gemeinde einerseits der Empfänger einer Leistung oder andererseits als Lieferant zu einer Leistung gegenüber einem Dritten verpflichtet sein. Gemeindliche Forderungen oder Verpflichtungen aus solchen schwebenden Geschäften sind unter Beachtung des Realisationsprinzips nicht bilanzierungspflichtig, solange sich die Ansprüche und die Verpflichtungen der an diesem Geschäft beteiligten Vertragspartner ausgleichen. Ein möglicher Ertrag für die Gemeinde aus einem solchen Geschäft ist nicht bereits bei Vertragsabschluss, sondern erst im Zeitpunkt der Leistungserbringung als realisiert anzusehen. Bei Störungen im Geschäftsablauf kann dann eine Bilanzierungspflicht für die Gemeinde entstehen.

### **3. Die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden**

Im gemeindlichen Anhang sind zu den Posten der Bilanz die verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben (vgl. § 44 Absatz 1 GemHVO NRW). Unter dem Begriff „Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden“ werden dabei die besonderen gesetzlichen Vorgaben, die Regeln und Prinzipien sowie Konventionen und Überlegungen verstanden, die von der Gemeinde bei der Aufstellung und Darstellung ihres Jahresabschlusses angewendet werden. Unter dem Begriff "Bilanzierungsmethode" wird allgemein eine Entscheidung der Gemeinde verstanden, durch die festgelegt wird, ob ein gemeindlicher Geschäftsvorfall in der Bilanz anzusetzen ist (Bilanzierung dem Grunde nach) und mit welchem Wert (Betrag) dieser anzusetzen ist (Bilanzierung der Höhe nach) sowie an welcher Stelle der Bilanz dieser auszuweisen ist (Bilanzierung dem Ausweis nach).

Zu den Posten in der gemeindlichen Bilanz hat die Gemeinde auch die verwendeten Bewertungsmethoden anzugeben. Unter dem Begriff "Bewertungsmethode" wird allgemein das Vorgehen der Gemeinde zur Ermittlung eines Wertansatzes in der gemeindlichen Bilanz verstanden. In diesem Zusammenhang hat die Gemeinde z. B. über Wertmaßstäbe, Messgrößen und Verfahren zu entscheiden, um ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild durch den gemeindlichen Jahresabschluss vermitteln zu können. Die Gemeinde soll im Anhang mindestens die angewandten Bewertungsmethoden benennen und dazu entscheiden, ob sachlich oder aus Informationsbedürfnissen heraus weitere Angaben zu machen sind, z. B. wegen der Ausübung zulässiger Bewertungswahlrechte oder Bewertungsvereinfachungen (vgl. § 34 GemHVO NRW).

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Allgemeine Bewertungsanforderungen):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Bewertung unter Beachtung der GoB):**

##### **1.1.1 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung**

Im gemeindlichen Haushaltsrecht sind in den Vorschriften über die Buchführung und den Jahresabschluss der Gemeinde die „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)“ verankert worden. Die GoB sind somit ein gesetzlich verankertes Regelungssystem. Es lässt mit seinen Inhalten der Gemeinde einen Entscheidungsspielraum, der durch Auslegungen und Interpretationen sowie unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten auszufüllen ist. Die GoB stellen dabei unbestimmte Rechtsbegriffe dar, die sich im Rahmen der gesetzlichen Regelungen und unter Beachtung von Sinn und Zweck des Gesetzes oder einzelner Vorschriften weiter entwickeln werden. Sie füllen daher keine Gesetzeslücke aus, sondern begründen einen gewünschten und wichtigen Verweis auf nicht gesetzliche Normen und Erkenntnisse. Außerdem sollen sie dazu dienen, die Anwendung der gesetzlichen Einzelschriften zu verstärken und zu vervollständigen. Vielfach sind bestimmte Inhalte der GoB

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 32 GemHVO NRW**

auch zu gesetzlichen Regelungen (gesetzlich bestimmte Grundsätze) geworden, um z. B. eine eindeutige und sachgerechte Handhabung durch die Gemeinden zu gewährleisten. Als Beurteilungsmaßstäbe müssen die GoB sowohl formell als auch materiell den haushaltsrechtlichen Anforderungen entsprechen.

Die GoB im engeren Sinne stehen daher unmittelbar in einem Zusammenhang mit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Außerdem bilden die GoB einen Bestandteil der Generalnorm, dass der gemeindliche Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln muss (vgl. § 95 Absatz 1 GO NRW). Die GoB sind z. B. bei der Beurteilung der Abschlussprüfer zu berücksichtigen, ob die Buchführung und der Jahresabschluss sowie der Gesamtabchluss der Gemeinde ordnungsgemäß sind. Folgende allgemeine Grundsätze gelten als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (vgl. Abbildung).

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Vollständigkeit</b>	Nach diesem Grundsatz sind in der Buchführung alle Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet zu erfassen und zu dokumentieren. Daraus folgen das Erfordernis des systematischen Aufbaus der Buchführung unter Aufstellung eines Kontenplans, das Prinzip der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung sowie das Belegprinzip. Dabei gilt die Festlegung „Keine Buchung ohne Beleg“. Ebenso zählt auch die Einhaltung der vorgesehenen Aufbewahrungsfristen zu diesem Grundsatz.
<b>Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit</b>	Nach diesem Grundsatz müssen die Aufzeichnungen über die Geschäftsvorfälle die Realität möglichst genau abbilden, sodass die Informationen daraus begründbar und nachvollziehbar sowie objektiv richtig und willkürfrei sind. Sie müssen sich in ihren Aussagen mit den zugrunde liegenden Dokumenten decken und der Buchführungspflichtige bestätigen kann, dass die Buchführung eine getreue Dokumentation seiner Geschäftsvorfälle nach den rechtlichen Bestimmungen und den GoB erfolgt.
<b>Grundsatz der Verständlichkeit</b>	Nach diesem Grundsatz sind die Informationen des Rechnungswesens für den Rat und die Bürger als Öffentlichkeit so aufzubereiten und verfügbar zu machen, dass die wesentlichen Informationen über die Vermögens- und Schuldenlage klar ersichtlich und verständlich sind.
<b>Grundsatz der Aktualität</b>	Nach diesem Grundsatz ist ein enger zeitlicher Bezug zwischen dem Zeitraum, über den Rechenschaft gegeben wird, und der Veröffentlichung der Rechenschaft herzustellen.
<b>Grundsatz der Relevanz</b>	Nach diesem Grundsatz muss das Rechnungswesen die Informationen bieten, die zur Rechenschaft notwendig sind, sich jedoch im Hinblick auf die Wirtschaftlichkeit und Verständlichkeit auf die relevanten Daten beschränken. Dabei soll der Aufwand der Informationsbeschaffung in einem angemessenen Verhältnis zum Nutzen der Informationsbereitstellung stehen.
<b>Grundsatz der Stetigkeit</b>	Nach diesem Grundsatz sollen die Grundlagen des Rechnungswesens, insbesondere die Methoden für Ansatz und Bewertung des Vermögens, in der Regel unverändert bleiben, sodass eine Stetigkeit im Zeitablauf erreicht wird. Notwendige Anpassungen sind besonders kenntlich zu machen.

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz des Nachweises der Recht- und Ordnungsmäßigkeit</b>	Nach diesem Grundsatz ist im Jahresabschluss über die Recht- und Ordnungsmäßigkeit der Buchführung Rechenschaft abzulegen.

*Abbildung 464 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“*

Das gemeindliche Haushaltsrecht hat die GoB auch zur Grundlage der gemeindlichen Buchführung gemacht, weil durch die Vorschriften nicht alle Sachverhalte bei der Gemeinde geregelt werden können (vgl. § 27 Absatz 1 GemHVO NRW). Im NKF stellen daher die GoB wichtige Anwendungsregeln dar, nach denen zu verfahren ist, damit eine dem Zweck des gemeindlichen Haushaltsrechts entsprechende Buchführung durch die Gemeinden vorgenommen werden kann. Aus diesen Rahmegrundsätzen können sich ggf. auch Zielkonflikte ergeben, so dass die Gemeinde bei konkurrierenden Sachverhalten eine Abwägung im Sinne ihrer Haushaltswirtschaft und der Aufgabenerfüllung vornehmen muss.

Durch die GoB wird der Gemeinde jedoch kein bestimmtes Buchführungssystem vorgeschrieben. Ein Buchführungssystem entspricht dann den GoB, wenn es so beschaffen ist, dass es einen Überblick über die gemeindlichen Geschäftsvorfälle und die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln kann und die Geschäftsvorfälle sich in ihrer Entstehung und sachlichen Zuordnung bzw. der Abwicklung nachverfolgen lassen. Die GoB bieten daher für die Gemeinde unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Vorschriften einen anwendbaren Rahmen, innerhalb dessen die gemeindlichen Sachverhalte örtlich geregelt werden können und die gemeindliche Haushaltswirtschaft ausgestaltet werden kann.

### **1.1.2 Weitere wichtige Grundsätze**

Zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung sind weitere wichtige Grundsätze entwickelt worden, die nicht in dem Umfang wie die GoB gesetzlich konkretisiert worden sind. Diese Grundsätze sollen ebenfalls sicherstellen, dass ein sachverständiger Dritter sich in einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Aufzeichnung von Geschäftsvorfällen der Gemeinde und von der gemeindlichen Vermögens- und Schuldenlage verschaffen kann. Es ist dazu jedoch nicht festgelegt worden, welches Maß an Sachverstand erforderlich sein muss, um die gemeindliche Tätigkeit im jeweils betroffenen Produkt- bzw. Aufgabenbereich beurteilen und nachvollziehen zu können. Allgemein wird davon auszugehen sein, dass ein sachverständiger Dritter ausreichende Kenntnisse über die gemeindliche Haushaltswirtschaft besitzen muss. Er soll deren Ausführung im Haushaltsjahr und deren Ergebnis im gemeindlichen Jahresabschluss sowie die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde im Gesamtabchluss verstehen und beurteilen können.

Bei der Beurteilung, ob ein sachverständiger Dritter sich innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Vorgehensweise und die Ergebnisse verschaffen kann, ist daher vorrangig von den vorhandenen örtlichen Gegebenheiten auszugehen. Die Bestimmung der angemessenen Zeit ist u.a. von der Größe der Gemeinde sowie der Größe und Komplexität der gemeindlichen Buchführung einschließlich der Art der örtlichen DV-Buchführung abhängig. Dem Dritten muss ein qualifizierter Einblick in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde möglich sein. Außerdem sollen Manipulationsmöglichkeiten verhindert bzw. Manipulationen aufgedeckt werden. Die Grundsätze werden weiterentwickelt, wenn aus neuen Sachverhalten heraus dafür ein Erfordernis besteht. Die weiteren wichtigen Grundsätze, die auch bei der Gemeinde zur Anwendung kommen sollen, werden nachfolgend vorgestellt (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 32 GemHVO NRW**

<b>Weitere wichtige Grundsätze</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS)</b>	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sollen sicherzustellen, dass die Buchungen und sonstigen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden, wenn die Buchführung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung erfolgt (vgl. § 27 Absatz 5 GemHVO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung (GoDV)</b>	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung wurden zur Erfüllung der ordnungsmäßigen Buchführung und Bilanzierung bei einer DV-Buchführung entwickelt und umfassen im Wesentlichen die Sicherheit, die Funktionserfüllung und die Dokumentation.
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI)</b>	Die Grundsätze beziehen sich auf die Erstellung des Inventars und sollen sicherstellen, dass in der Inventur eine vollständige Erfassung des Vermögens und der Schulden erfolgt (vgl. § 91 GO NRW i.V.m. § 28 und 29 GemHVO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung (GoBi)</b>	Die Grundsätze der Aktivierung, Passivierung und Bewertung werden weiter detailliert. Dazu gehören auch die Grundsätze für die Bilanzgliederung (vgl. z.B. § 41 bis 43 GemHVO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL)</b>	Die Grundsätze spezifizieren die Anforderungen für die durch den Lagebericht vorzunehmende Informationsvermittlung (vgl. § 48 GemHVO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfungen (GoA)</b>	Die Grundsätze finden hinsichtlich der jährlichen Abschlussprüfung Anwendung. Diese beinhalten u.a. Festlegungen zu den Prüfungshandlungen. Außerdem bestehen noch weitere Ergänzungen dieser Grundsätze durch die „Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen“ sowie die „Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen“.
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK)</b>	Die Grundsätze finden bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses Anwendung (vgl. § 116 GO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Kapitalflussrechnung (GoKfr)</b>	Die Grundsätze finden bei der Aufstellung der gemeindlichen Gesamtkapitalflussrechnung Anwendung und sollen zu einer sachgerechten Erstellung beitragen (vgl. § 51 Absatz 3 GemHVO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR)</b>	Die Grundsätze sind für die pflichtgemäße Risikoüberwachung entwickelt worden. Sie beinhalten die allgemeinen Handlungsvorgaben bzw. Handlungsempfehlungen zur Ausgestaltung eines Risikoüberwachungssystems.

*Abbildung 465 „Weitere wichtige Grundsätze“*

Die Auslegung der GoB durch Rechtsprechung und Literatur, insbesondere aufgrund ihrer Anwendung in der Privatwirtschaft, sorgt für eine dynamische Anpassung an die aktuellen nationalen und internationalen Entwicklungen. Davon bleibt auch das gemeindliche Haushaltsrecht nicht unberührt. Es bedarf jedoch immer einer Prüfung, ob die neu entwickelte Sachlage unbeschränkt in die gemeindliche Haushaltswirtschaft übertragbar oder ob eine sachgerechte Anpassung geboten ist.

### 1.1.3 Die sachgerechte Anwendung der Grundsätze

Die Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung muss unter Beachtung ihrer qualitativen Merkmale sachgerecht zu einer wirklichkeitsgetreuen Darstellung der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde in ihrem Jahresabschluss führen. Soweit sich die örtlich Verantwortlichen bei ihren Entscheidungen an diesen Grundsätzen orientieren, können für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft relevante, verlässliche und verständliche Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde entstehen. Diesem Zweck dienen z. B. auch die Gliederungsvorschriften zur gemeindlichen Bilanz, denn dadurch werden die Grundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ konkretisiert (vgl. § 41 GemHVO NRW). Die Bewertungsvorschriften in den haushaltsrechtlichen Vorschriften der §§ 32 bis 36, 42 und 43 GemHVO NRW prägen dabei das Vorsichtsprinzip für die gemeindliche Anwendung weiter aus.

Zur Auslegung der GoB sind i.d.R. die juristischen Auslegungskriterien heranzuziehen. Als GoB ist daher jedes Verfahren und jede Methode anzuerkennen, die dazu führen, dass gesetzliche Regelungen im Einzelfall ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden. Mit der Verwendung des unbestimmten Rechtsbegriffs der GoB wird gewährleistet, dass in der Praxis auf neue Sachverhalte den gesetzlichen Anforderungen gemäß reagiert werden kann. Auf eine abschließende Regelung über die Anwendung der GoB im gemeindlichen Haushaltsrecht hat der Landesgesetzgeber bewusst verzichtet, um die fortlaufende Entwicklung und Veränderung nicht zu beeinträchtigen. Die wichtigen GoB sind zudem durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz nicht grundsätzlich verändert worden, z.B. das Realisationsprinzip. Die GoB sind daher von der Gemeinde weiterhin unverändert im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft anzuwenden.

Im Haushaltswesen der Gemeinde finden unter Berücksichtigung des allgemeinen Schutzzwecks des Rechnungswesens die auch im kaufmännischen Rechnungswesen anerkannten Ziele „Dokumentation“, „Rechenhaft“ und „Kapitalerhaltung“ eine entsprechende Anwendung. Die grundsätzliche Übereinstimmung der Rechnungszwecke ist u.a. darauf zurückzuführen, dass das Verhältnis zwischen der Gemeinde und den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft eine klassische Stellvertreterbeziehung aufweist, denn die Gemeinde verwaltet wie ein Beauftragter das Vermögen ihrer Bürger treuhänderisch. Daraus lassen sich allgemeine Rahmungsgrundsätze ableiten, die für die Erfassung und Darstellung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle gelten können. Sie sollen zur materiellen und formellen Ordnungsmäßigkeit der Buchführung der Gemeinde beitragen.

### 1.2 Zu Satz 2 (Einzelne Bewertungsanforderungen):

#### 1.2.01 Allgemeine Anforderungen

Die Vorschrift enthält die allgemeinen Anforderungen und Grundsätze, die an die Bewertung des gemeindlichen Vermögens und der Schulden der Gemeinde zu stellen sind. Zu den Grundsätzen und Anforderungen, die im gemeindlichen Haushaltsrecht zur Anwendung kommen, gehören insbesondere die folgenden Grundsätze (vgl. Abbildung).

<b>Allgemeine Bewertungsanforderungen</b>	
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>
1	Grundsatz der Bilanzkontinuität
2	Grundsatz der Einzelbewertung und Grundsatz der Bewertung zum Abschlussstichtag

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 32 GemHVO NRW**

<b>Allgemeine Bewertungsanforderungen</b>	
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>
3	Vorsichtsprinzip mit seinen besonderen Ausprägungen in Form des Realisationsprinzips: das Imparitätsprinzip das Prinzip der Wertaufhellung das Prinzip der Bewertungsvorsicht
4	Periodisierungsprinzip mit Unmaßgeblichkeit des Zahlungsvorgangs
5	Grundsatz der Bewertungsstetigkeit

*Abbildung 466 „Allgemeine Bewertungsanforderungen“*

Die Grundsätze sind aus dem Handelsrecht übernommen worden. Es wurde dabei jedoch auf die Übernahme des Grundsatzes der Fortführung der Unternehmenstätigkeit verzichtet (vgl. § 252 Absatz 1 Nr. 2 HGB). Der Fortbestand der Gemeinde ist gesetzlich grundlegend gesichert und dauerhaft gesichert. Er muss daher nicht jährlich zum Abschlussstichtag erneut überprüft werden.

#### **1.2.1 Zu Nummer 1 (Grundsatz der Bilanzkontinuität):**

##### **1.2.1.1 Die Übereinstimmung der Salden**

Der Grundsatz der Bilanzkontinuität verlangt, dass die Posten der gemeindlichen Bilanz im Jahresabschluss eines Haushaltsjahres und die Anfangsbestände des folgenden Haushaltsjahres wert- und mengenmäßig übereinstimmen müssen. Sofern die Gemeinde das aus der Übertragung der Salden entstehende bestandskontenbezogene Ergebnis in einer förmlichen Übersicht zusammenfasst, stellt dieses Werk inhaltlich betrachtet eine auf das neue Haushaltsjahr bezogene Eröffnungsbilanz dar. Der Grundsatz beinhaltet dabei, dass die Form der Darstellung der Aktiva und Passiva in der gemeindlichen Bilanz beizubehalten ist.

Diese Anwendung des Grundsatzes bedeutet dabei nicht, dass am Anfang eines neuen Haushaltsjahres von der Gemeinde eine Eröffnungsbilanz im Sinne der Vorschrift des § 92 GO NRW aufzustellen ist. Die Einhaltung des Grundsatzes erfordert auch nicht zwingend die Aufstellung einer formgerechten haushaltsjahrbezogenen Eröffnungsbilanz. Es kann vielmehr als ausreichend angesehen werden, wenn alle Saldenvorträge auf den gemeindlichen Bestandskonten für das neue Haushaltsjahr mit den entsprechenden Schlusssalden auf den Bestandskonten für das abgelaufene Haushaltsjahr übereinstimmen. Aus einer solchen "Jahreseröffnungsbilanz" entstehen daher auch keine besonderen Informationsverpflichtungen der Gemeinde gegenüber dem Rat der Gemeinde oder gegenüber der Aufsichtsbehörde.

Für die Gemeinde ist bei dem Übertragungsvorgang zwischen dem Haushaltsjahr und dem Folgejahr ein willkürlicher Wechsel zwischen verschiedenen Darstellungsformen unzulässig. Die Vorgabe einer Mindestgliederung für die gemeindliche Bilanz unterstützt daher die Einhaltung des Grundsatzes der Bilanzkontinuität (vgl. § 41 Absatz 3 und 4 GemHVO NRW). Die Pflicht der Gemeinde, in ihrer Bilanz auch die Wertansätze des Vorjahres anzugeben, dient ebenfalls diesem Zweck (vgl. § 41 Absatz 5 Satz 1 GemHVO NRW).

### **1.2.1.2 Die Beibehaltung der Wertansätze**

Der Grundsatz der Bilanzkontinuität bedingt, dass im Rahmen von aufeinanderfolgenden Haushaltsjahren eine Bewertungsänderung (Umbewertung) oder eine andere Zuordnung der gemeindlichen Vermögensgegenstände und Schulden in der Bilanz der Gemeinde grundsätzlich nicht zulässig ist. Dadurch soll möglichen Veränderungen des Bilanzinhalts zwischen zwei Bilanzen entgegengewirkt und dem Stetigkeitsgebot gefolgt werden. Es muss daher eine Identität der einzelnen Wertansätze in den aufeinanderfolgenden Bilanzen gegeben sein und nicht eine Identität von evtl. zusätzlich gebildeten und ausgewiesenen Summen in der gemeindlichen Bilanz.

Diese Vorgaben sollen eine wahrheitsgetreue Rechnungslegung durch die Gemeinde und die notwendige Vergleichbarkeit der gemeindlichen Bilanzen sichern. Sie sollen die Gemeinde außerdem an die im abgelaufenen Haushaltsjahr getroffenen bilanziellen Entscheidungen binden. Im Zusammenhang mit der Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat der Gemeinde und der von ihm zutreffenden Entscheidung über die Verwendung des Jahresüberschusses oder die Behandlung des Jahresfehlbetrages ist die vorzunehmende Verrechnung des gemeindlichen Jahresergebnisses mit dem Eigenkapital der Gemeinde als zulässige Abweichung anzusehen, da materiell die Bilanzidentität erhalten bleibt (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 2 GO NRW).

### **1.2.1.3 Die Durchbrechung des Grundsatzes**

In Ausnahmefällen kann aber es zu einer Durchbrechung des Grundsatzes der Bilanzkontinuität bei der Gemeinde kommen. Der wichtigste Ausnahmefall ist dabei, dass z. B. haushaltsrechtliche Vorschriften in der Gemeindeordnung und/oder der Gemeindeordnung geändert werden, und ab einem bestimmten Haushaltsjahr anzuwenden sind. Hierdurch können sich hinsichtlich der gemeindlichen Bilanz ggf. Wertveränderungen und Ausweisveränderungen ergeben, durch die der Grundsatz der Bilanzkontinuität tangiert wird. In diesem Zusammenhang ist dann zu prüfen, ob für die Gemeinde ggf. Beibehaltungs- oder Fortführungswahlrechte für eine Übergangszeit bestehen oder zugelassen werden.

Eine weitere Durchbrechung des Grundsatzes der Bilanzkontinuität kann durch die haushaltsrechtlichen Vorschriften selbst entstehen. Nach der Regelung des Absatzes 2 der Vorschrift darf von den Grundsätzen des Absatzes 1 nur abgewichen werden, soweit die Gemeindeordnung und die Gemeindehaushaltsverordnung etwas anderes vorsehen. Auf dieser Grundlage ist bisher noch für keinen gemeindlichen Sachverhalt eine Abweichung vom Grundsatz der Bilanzkontinuität haushaltsrechtlich bestimmt worden. Die Vergleichbarkeit der Wertansätze von aufeinanderfolgenden Bilanzen ist bisher auf diesem Wege nicht eingeschränkt worden.

## **1.2.2 Zu Nummer 2 (Grundsatz der Einzelbewertung):**

### **1.2.2.1 Die Einzelbewertung**

Für die Bewertung des gemeindlichen Vermögens und der Schulden im Jahresabschluss der Gemeinde gilt der Grundsatz der Einzelbewertung. Jeder gemeindliche Vermögensgegenstand und jede Verpflichtung der Gemeinde ist einzeln zu bewerten. Eine Verrechnung des Vermögens mit den Schulden der Gemeinde ist grundsätzlich nicht zulässig, auch wenn in bestimmten Fällen die Bildung von Bewertungseinheiten möglich ist. Die Einzelbewertung erfordert, dass der einzelne gemeindliche Vermögensgegenstand bewertungsfähig ist. Die Einzelposten in der gemeindlichen Bilanz müssen dabei unter Berücksichtigung der jeweiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Vermögensgegenstände gegeneinander abgrenzbar sind. Diese Vorgaben gelten entsprechend für die gemeindlichen Verpflichtungen, bei denen regelmäßig der Erfüllungsbetrag für den Ansatz in der Bilanz zu berücksichtigen ist. Die Gemeinde soll sich bei der Einzelbewertung um die gebotene Objektivierung bemühen, um den vorhandenen Ermessensspielraum willkürfrei bzw. frei von sachfremden Erwägungen auszufüllen.

In der Einzelbewertung der Gemeinde sind die örtlichen Verhältnisse zu berücksichtigen. Die Gemeinde hat dabei unter einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu entscheiden, ob ein vorhandener gemeindlicher Vermögensgegenstand selbstständig bewertbar und in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist, wenn die Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum daran innehat (vgl. § 33 Absatz 1 Satz 1 GemHVO NRW). Mögliche Risiken bei einem Vermögensgegenstand dürfen dabei nicht außer Betracht bleiben. Für den Wertansatz dürfen mögliche Wertminderungen nicht mit noch nicht realisierten Wertsteigerungen verrechnet werden. Diese Vorgaben können ggf. dazu führen, dass gleiche oder ähnliche Vermögensgegenstände der Gemeinde im Hinblick auf ihre Eigenart, Ausstattung sowie Nutzungs- und Verwendungsmöglichkeiten unterschiedlich zu bewerten sind.

Die gemeindlichen Vermögensgegenstände und Schulden sind unter Beachtung des Stichtagsprinzips und bezogen auf den Abschlussstichtag des jeweiligen Haushaltsjahres zu bewerten, sofern nicht wegen des Ansatzes des künftigen Erfüllungsbetrages auch weitere Faktoren oder Kriterien zu berücksichtigen sind. Bei der Bewertung findet zudem das Vorsichtsprinzip sowie das Realisationsprinzip Anwendung. Auch der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit ist von der Gemeinde zu beachten, denn dieser fordert die Beibehaltung der zum vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden. Diese Regeln gelten unabhängig davon, zu welchem Zeitpunkt um den Abschlussstichtag die Bewertung von der Gemeinde tatsächlich durchgeführt wird. Die Bewertung ist von der Gemeinde ausreichend zu dokumentieren und zu begründen.

#### **1.2.2.2 Die Bewertung zum Abschlussstichtag**

Die ausdrückliche Vorgabe in der Vorschrift, die gemeindlichen Vermögensgegenstände und die Schulden bezogen auf den jeweiligen Abschlussstichtag zu bewerten, beinhaltet die Anwendung des Stichtagsprinzips. Die Bewertung der gemeindlichen Vermögensgegenstände und der Schulden durch die Gemeinde wird dadurch auf die zum jeweiligen Abschlussstichtag bestehenden gemeindlichen Verhältnisse ausgerichtet. Die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips soll dabei sicherstellen, dass sämtliche am Abschlussstichtag objektiv bestehende Tatsachen, auch wenn diese erst im gesetzlich bestimmten Zeitraum der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses bekannt werden (bis 31. März des Folgejahres), im Rahmen der Einzelbewertung von der Gemeinde berücksichtigt werden (vgl. § 95 Absatz 3 Satz 2 GO NRW).

Etwaige nachträgliche örtliche Entwicklungen, welche die Wertverhältnisse des Vermögens und der Schulden der Gemeinde, bezogen auf den Stand zum Abschlussstichtag, verändern, stellen dagegen wertbegründende oder wertbeeinflussende Tatbestände dar, die nicht in die Bewertung einbezogen werden dürfen. Bei der Informationsgewinnung in der Zeit zwischen dem Abschlussstichtag und dem 31. März als letzten Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr ist von der Gemeinde daher die notwendige Sorgfalt anzuwenden. Den gewonnenen Kenntnissen müssen ordnungsgemäße Geschäftsvorgänge bei der Gemeinde zugrunde liegen und es muss eine Ausrichtung auf den betreffenden Abschlussstichtag bestehen. Bei solchen gemeindlichen Sachverhalten muss von der Gemeinde die Zulässigkeit der Anwendung des Wertaufhellungsprinzips für jeden betroffenen Sachverhalt geprüft werden.

Mögliche Erweiterungen in den Wertverhältnissen können sich dadurch ergeben, dass die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Verbindlichkeiten und Rückstellungen nach dem künftigen Erfüllungsbetrag zu bemessen sind. Der bilanzielle Wertansatz zum Abschlussstichtag wird dabei durch den künftig von der Gemeinde aufzuwendenden Betrag bestimmt und nicht durch den Betrag, der am Abschlussstichtag voraussichtlich zu zahlen wäre. In diesen Fällen findet das "gemilderte" Stichtagsprinzip Anwendung und nicht das "strenge" Stichtagsprinzip. Die Entscheidung der Gemeinde über die Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen wegen einer voraussichtlich dauernden Wertminderung bei gemeindlichen Vermögensgegenständen stellt ebenfalls eine Besonderheit dar, weil die dafür vorzunehmende Betrachtung auch eine Zeit umfassen muss, die über den Abschlussstichtag hinausgeht.

### **1.2.2.3 Die Vermögensgegenstände als Sachgesamtheit**

Im gemeindlichen Bereich werden viele Wirtschaftsgüter erst in einer zusammengesetzten Form zu einem gebrauchsfähigen Funktions- bzw. Vermögensgegenstand im Sinne der Aufgabenerfüllung der Gemeinde. In solchen Fällen sind die einzelnen technischen Komponenten eines Vermögensgegenstandes nicht im Rahmen der gemeindlichen Verwaltungstätigkeit bzw. der Aufgabenerfüllung der Gemeinde nutzbar. Aus diesen Gegebenheiten heraus werden von der Gemeinde regelmäßig „zusammengesetzte“ Vermögensgegenstände benötigt, z. B. eine gemeindliche Straße, die nur in der Kombination ihrer einzelnen Teile (Aufbausichten) nutzungsfähig im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ist. Die einzelnen Komponenten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes sind dann als untrennbar miteinander verbunden angesehen, sodass diese sachliche Einheit den gemeindlichen Vermögensgegenstand ausmacht (Sachgesamtheit). Die zuvor bestehenden einzelnen Bestandteile haben durch die Zusammenführung ihre Eigenschaft als selbstständige Vermögensgegenstände verloren und sind als solche nicht mehr eigenständig aktivierungsfähig. Das Prinzip des Nutzungszusammenhangs dient dabei den Objektivierungserfordernissen und der sachlichen Vergleichbarkeit.

Diese Einordnung wirkt sich auch auf die Einzelbewertung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes aus. Die mögliche Alternative, eine Bewertung und Bilanzierung der einzelnen Vermögensteile gemeindlicher Vermögensgegenstände, würde einen breiten und vielfach nicht mehr nachvollziehbaren Ermessensspielraum für die Gemeinde eröffnen, wenn diese Möglichkeit haushaltsrechtlich sachgerecht im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung wäre (Komponentenansatz). Der notwendige haushaltswirtschaftliche Gleichklang ist dabei aber nicht als gegeben anzusehen. Die Gemeinde könnte komplexe Vermögensgegenstände nach eigenem Belieben in einzelne Komponenten zerlegen, diese einzeln bewerten und zusammenhanglos in ihrer Bilanz ansetzen. Es können sich dadurch unterschiedliche und vielfach nicht mehr nachvollziehbare Aufteilungen und Bewertungen für solche gemeindlichen Vermögensgegenstände ergeben. Vor diesem Hintergrund ist es sachgerecht, dass bilanzielle Wertansätze für Vermögensteile gemeindlicher Vermögensgegenstände sowie darauf bezogene Abschreibungen nicht zulässig sind.

### **1.2.2.4 Die Vermögensgegenstände bei Gesamtkaufpreisen**

Die Gemeinde erhält für ihre Aufgabenerfüllung oftmals in einem Erwerbsvorgang gleichzeitig mehrere Vermögensgegenstände und zahlt dafür einen Gesamtkaufpreis. Für die gemeindliche Bilanzierung sind dann unter Beachtung des Einzelbewertungsgrundsatzes grundsätzlich die Anschaffungskosten der einzelnen erworbenen Vermögensgegenstände zu ermitteln. Bei mehreren erworbenen Vermögensgegenständen ist daher immer eine Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf die beschafften Vermögensgegenstände vorzunehmen. Die Gemeinde hat daher in sinnvoller Weise die Grundlage für die Aufteilung festzulegen. Sie hat zu prüfen, ob und welche gleichartigen Vermögensgegenstände von ihr erworben wurden, z. B. bewegliche und unbewegliche Vermögensgegenstände mit gleichen Nutzungsdauern. Für den Ansatz der erhaltenen Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Bilanz hat die Gemeinde den Wert eines jeden beschafften Vermögensgegenstandes, bezogen auf den Zeitpunkt der Beschaffung festzulegen. Dafür kann z. B. hilfreich sein, wenn in der Vereinbarung über den Erwerb auch Kaufpreise für einzelne Vermögensgegenstände benannt werden oder andere Hinweise ggf. Rückschlüsse auf die Werte der einzelnen Vermögensgegenstände zulassen.

### **1.2.2.5 Die Ausnahmen vom Einzelbewertungsgrundsatz**

#### **1.2.2.5.1 Die Bewertungsvereinfachungsverfahren**

Für die Gemeinde sind besondere Ausnahmen vom haushaltsrechtlichen Grundsatz der Einzelbewertung in Form von Bewertungsvereinfachungsverfahren zugelassen worden (vgl. § 34 GemHVO NRW). Solche Verfahren können von der Gemeinde bei entsprechenden örtlichen Sachverhalten angewendet werden, z. B. die Festbewertung

oder die Gruppenbewertung. Die Verfahren werden von der Gemeinde dann genutzt, wenn aufgrund von Wirtschaftlichkeits-, Realisierbarkeits- oder Praktikabilitätsgründen die Anwendung unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten sinnvoll und sachgerecht ist.

Bei der Inanspruchnahme von Bewertungsvereinfachungen ist auch der Grundsatz der Maßgeblichkeit des Bewertungszwecks zu beachten. In der benannten Vorschrift werden daher die Voraussetzungen für die Anwendung des Festwertverfahrens und der Gruppenbewertung genannt, um eine zutreffende Anwendung bei der Gemeinde sicherzustellen. Für die Gemeinde folgt aus der Vorschrift, dass die Anwendung anderer Bewertungsvereinfachungsverfahren nicht zulässig ist, z. B. das Lifo- und Fifo-Verfahren sowie sonstige Verbrauchsfolgeverfahren oder Verbrauchsfiktionen.

#### **1.2.2.5.2 Die Bildung von Bewertungseinheiten**

##### **1.2.2.5.2.1 Die Zulässigkeit von Bewertungseinheiten**

Die Bildung von Bewertungseinheiten hat grundsätzlich zum Ziel, den bei einzelbezogener Betrachtung notwendigen Ansatz von Verlusten in der gemeindlichen Bilanz zu unterlassen, wenn diese aufgrund von eingesetzten Absicherungsinstrumenten nicht eintreten können. Die Bildung einer Bewertungseinheit stellt dabei eine Ausnahme vom Grundsatz der Einzelbewertung und vom haushaltsrechtlichen Bruttoprinzip dar. Der Haushaltsgesetzgeber hat eine besondere Regelung bisher nicht für geboten gehalten. Eine solche Regelung könnte festlegen, dass in den Fällen, in denen ein Sicherungszusammenhang zwischen einem abgesicherten Grundgeschäft der Gemeinde und einem vereinbarten Sicherungsinstrument vorliegt, im Zeitraum des Ausgleichs auf die Erfassung und Bilanzierung eines drohenden Verlustes aus dem gemeindlichen Geschäft verzichtet werden kann.

Im Rahmen der Bilanzierung der Gemeinde zum Ausgleich gegenläufiger Wertänderungen oder Zahlungsströme aus vergleichbaren Risiken, soweit sich die gegenläufigen Wertänderungen oder Zahlungsströme aufheben, stellt die Bildung einer Bewertungseinheit eine Möglichkeit der Bilanzierung dar. Solche Bewertungseinheiten müssen mit einer Zwecksetzung gebildet werden und beruhen auf der Überlegung, dass die aus einem Grundgeschäft der Gemeinde resultierenden Risiken durch den Einsatz von Sicherungsinstrumenten (üblicherweise Derivate) - wirtschaftlich betrachtet - neutralisiert werden. In den Fällen, in denen beim gemeindlichen Grund- und Sicherungsgeschäft keine vergleichbaren Risiken bestehen, hat die Gemeinde diese beiden Geschäfte einzeln zu betrachten und darauf die für sie geltenden Bilanzierungs- und Bewertungsregeln anzuwenden.

Als absicherungsfähige Grundgeschäfte kommen dabei i.d.R. Vermögensgegenstände und Schulden in Betracht, die mit Finanzinstrumenten zu Bewertungseinheiten zusammengefasst werden können. So sind z.B. Finanzderivate als schwebende Geschäfte zu betrachten und nicht zu bilanzieren. Bei der Bewertung von in Bewertungseinheiten zusammengefassten Finanzinstrumenten wird unter Einschränkung des Imparitätsprinzips und des Grundsatzes der Einzelbewertung auf die Berücksichtigung nicht realisierter Verluste verzichtet, wenn diesen in gleicher Höhe nicht realisierte Gewinne gegenüberstehen. Das Erfordernis, dass die gegenläufigen Wertänderungen oder Zahlungsströme aus vergleichbaren Risiken resultieren müssen, ist für die Frage des Effektes einer Bewertungseinheit von Bedeutung.

Die Eignung einer Bewertungseinheit zur Absicherung muss immer im Zeitpunkt ihrer Begründung gegeben sein und gilt dann auch in den Folgejahren. Vor diesem Zeitpunkt ist von der Gemeinde zwingend eine Risikoanalyse vorzunehmen, in der unter Einbeziehung der eigenen Ziele und Möglichkeiten, die Risiken identifiziert und beurteilt werden. Dabei gilt es, nicht nur gemeindebezogen die Risikomaßstäbe und Risikogrenzen sowie ggf. Toleranzen zu bestimmen, sondern auch die Risikosteuerung, Risikoüberwachung mit den dafür notwendigen Handlungsinstrumenten festzulegen.

#### **1.2.5.2.2 Die Bilanzierung von Bewertungseinheiten**

Für eine bilanzielle Abbildung einer Bewertungseinheit hat sich in der Praxis einerseits die Einfrierungsmethode entwickelt, bei der keine Buchungen für entstandene Wertveränderungen beim Grundgeschäft als auch beim Sicherungsinstrument vorgenommen werden, soweit diese unmittelbar in den vertraglichen Grenzen berührt sind. Andere Wertveränderungen sind nach den einschlägigen Grundsätzen zu erfassen, sodass z.B. für einen Verlustüberhang eine Drohverlustrückstellung zu bilden ist, während ein Gewinnüberhang wegen des Realisationsprinzips nicht zu buchen ist.

Diese Methode bietet sich im Sinne der allgemeinen Bewertungsanforderungen für Gemeinden an, auch wenn sich in der handelsrechtlichen Praxis die Durchbuchungsmethode entwickelt hat. Bei der Methode werden anders als bei der Einfrierungsmethode auch die unrealisierten Gewinne ergebniswirksam erfasst, sodass sich auch die Wertansätze in der gemeindlichen Bilanz ändern. Unabhängig von der angewandten Methode sind die von der Gemeinde ggf. zu leistende oder erhaltene Zahlungen in der gemeindlichen Finanzrechnung zu erfassen. Die Bildung einer Bewertungseinheit und deren Ansatz in der gemeindlichen Bilanz bedürfen entsprechender Angaben im Anhang des gemeindlichen Jahresabschlusses (vgl. § 44 Absatz 2 Nummer 2 GemHVO NRW).

Von der Gemeinde sind außerdem die Geschäfte über zusammengesetzte Finanzinstrumente zu dokumentieren und deren Wirksamkeit sowie die möglichen Risiken sind zu überwachen. Diese Vorgabe erfordert, eine getrennte Erfassung der Finanzgeschäfte in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung. Wird von der Gemeinde bei diesen Gegebenheiten eine Bewertungseinheit gebildet und in ihrer gemeindlichen Bilanz angesetzt, bedarf es dazu einer gesonderten Angabe im Anhang des gemeindlichen Jahresabschlusses (vgl. § 44 Absatz 2 Nummer 2 GemHVO NRW).

Die Geschäfte der Gemeinde über zusammengesetzte Finanzinstrumente sind hinsichtlich deren Wirksamkeit sowie wegen der möglicherweise auftretenden Risiken ständig zu überwachen und mindestens zu jedem Abschlussstichtag hinsichtlich der Wirkungen zu analysieren. Dabei ist zu z. B. zu prüfen, ob und in welchem Umfang sich die gegenläufigen Zahlungsströme und Wertentwicklungen innerhalb der von der Gemeinde gebildeten Bewertungseinheit voraussichtlich tatsächlich ausgleichen. Diese Gegebenheiten erfordern, eine ausreichende Dokumentation über solche gemeindlichen Finanzgeschäfte sowie deren getrennte Erfassung in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung.

#### **1.2.5.2.3 Die Unzulässigkeit einer Bewertungseinheit**

Von der Gemeinde darf keine Bewertungseinheit gebildet werden, wenn ein Finanzinstrument, z.B. ein Derivat, im Vergleich zu dem damit zusammenhängenden Grundgeschäft wesentlich höhere oder zusätzliche (andere oder nicht vergleichbare) Risiken aufweist, z. B. Zinsrisiken und Währungsrisiken. Das Finanzinstrument darf aber auch keine anderen Verpflichtungen enthalten, bei denen kein Zusammenhang zu einem Grundgeschäft besteht. In solchen Fällen eignet sich ein bankrechtliches Sicherungsinstrument nicht zur Absicherung eines Risikos aus dem gemeindlichen Grundgeschäft. Die Gemeinde darf in diesen Fällen dann auch aus wirtschaftlicher Sicht die Finanzgeschäfte nicht zu einer Bewertungseinheit zusammenfassen. Die Geschäfte sind vielmehr getrennt voneinander zu bewerten und zu bilanzieren.

Für die Gemeinde ist auch dann die Bildung einer Bewertungseinheit nicht zulässig, wenn im Rahmen eines Zinssicherungsinstruments der Bank ein einseitiges Kündigungsrecht zusteht. Der Bank steht dadurch allein die Möglichkeit einer Anpassung zu, z.B. an den Marktzins. Die Gemeinde kann das abgeschlossene Finanzgeschäft nicht verändern. Daher geht die Einbeziehung eines einseitigen Kündigungsrechtes in solchen Finanzgeschäften zulasten der Gemeinde. Diese Gegebenheiten führen dazu, dass der Zweck der gemeindlichen Zinssicherung dadurch nicht erreichbar ist.

In eine Bewertungseinheit der Gemeinde können auch keine vorzunehmenden außerplanmäßigen Abschreibungen einbezogen werden, denn dadurch würde in erheblichem Maße gegen die allgemeinen Bewertungsgrundsätze verstoßen. Von der Gemeinde ist vor dem Abschluss von Finanzgeschäften und zum Abschlussstichtag zu prüfen, ob ggf. bilanzierungspflichtige Sachverhalte vor Ort vorliegen. In solchen Fällen unterliegen dann die zusammengesetzten (strukturierten) Finanzinstrumente der Gemeinde den maßgeblichen Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätzen.

### **1.2.3 Zu Nummer 3 (Anwendung des Vorsichtsprinzips):**

#### **1.2.3.1 Das Vorsichtsprinzip**

Für die Bewertung des gemeindlichen Vermögens und der Schulden im Jahresabschluss der Gemeinde gilt auch das Vorsichtsprinzip. Dieses Prinzip beinhaltet besondere Sorgfaltspflichten der Gemeinde bei der Bewertung von Vermögen und Schulden, sodass die im Rahmen von Ermessen zu ermittelnden Ergebnisse grundsätzlich nicht zu hoch und nicht zu niedrig sein sollen. Bei jedem gemeindlichen Vermögensgegenstand und jeder Verpflichtung der Gemeinde sind deshalb auch die möglichen Risiken und Verluste zu beurteilen. Das Vorsichtsprinzip beinhaltet i.d.R. als Hauptziel die Wahrung der Gläubigerinteressen, sodass sich die Gemeinde als Bilanzierende im Zweifel tendenziell eher schlechter als zu gut darstellen kann. Das Prinzip steht zudem in direktem Zusammenhang mit den Kapitalerhaltungsgrundsätzen.

Im Sinne des öffentlichen Rechnungswesens der Gemeinden muss das Vorsichtsprinzip ggf. unter Berücksichtigung der gemeindlichen Erfordernisse relativiert werden. In diesem Zusammenhang gilt es, bei der Darstellung der gemeindlichen Vermögenslage nicht nur die Aufgabenerfüllung der Gemeinde in den Vordergrund zu stellen, sondern auch die Interessen des Rates, der Bürgerinnen und Bürger sowie der Gläubiger und der Geschäftspartner der Gemeinde zu berücksichtigen. Die Gemeinde soll daher ein sachgerechtes Maß im Rahmen der örtlich und eigenverantwortlich zu treffenden Ermessensentscheidungen anwenden. Eine vorsichtige Darstellung der Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde verhindert dabei eine Überforderung der gemeindlichen Leistungsfähigkeit. Die Vorgabe der angemessenen Berücksichtigung von Risiken und Verlusten im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses erfüllt aber auch den Zweck, eine nicht gerechtfertigte Belastung zukünftiger Generationen im Sinne der Generationengerechtigkeit zu vermeiden. Die Willkürfreiheit begrenzt dabei die Anwendung des Vorsichtsprinzips durch die Gemeinde.

Bei der Anwendung des Vorsichtsprinzips steht der Gemeinde zudem ein Beurteilungsspielraum im Rahmen ihrer Ermessensentscheidungen zu. Sie soll jedoch den einzelnen örtlichen Sachverhalt oder Geschäftsvorfall weder zu optimistisch noch zu pessimistisch beurteilen. Ein sachgerechtes Handeln erfordert, dass die Gemeinde bei den betreffenden Geschäftsvorfällen vor ihrer Entscheidung alle zugänglichen Informationen hinsichtlich eines wahrscheinlichen Eintritts eines Risikos prüft und bewertet sowie die getroffene Entscheidung ausreichend dokumentiert. Das Vorsichtsprinzip findet aber noch besondere Ausprägungen in Form des Realisationsprinzips und des Imparitätsprinzips sowie des Prinzips der Bewertungsvorsicht.

#### **1.2.3.2 Das Realisationsprinzip**

Die Kapitalerhaltung in Gestalt des Realisationsprinzips findet auch im NKF ihre Anwendung. Die Gemeinde darf entstehende Gewinne nicht dann schon in Ansatz bringen, wenn ihr Eintritt vorhersehbar ist, sondern erst nach ihrer Realisierung. Dieses Realisationsprinzip hat einen Bezug zu den gemeindlichen Erträgen. Es hat die Aufgabe, die vorzeitige Berücksichtigung möglicher zukünftiger Gewinne zu verhindern. Wegen der im Realisationsprinzip enthaltenen Zeitbestimmung darf die Gemeinde nur die Gewinne in ihrer Bilanz berücksichtigen, die am Abschlussstichtag bereits realisiert worden sind. Sie darf somit auch nur gemeindliche Forderungen in ihrer Bilanz ansetzen, die durch Ansprüche der Gemeinde vor dem Abschlussstichtag begründet worden sind.

Der Anwendung des Realisationsprinzips für den gemeindlichen Bereich liegt auch die Überlegung zugrunde, die haushaltswirtschaftliche Realisierung der gemeindlichen Erträge aus einseitigen Leistungen an das Verwaltungshandeln der Gemeinde zu binden. Es soll damit bei Verwaltungsverfahren der Erfüllungszeitpunkt ausschlaggebend sein, der in dem der Leistung zugrunde liegenden Leistungsbescheid durch die Gemeinde festgesetzt worden ist. Erst zu diesem Zeitpunkt entstehen die Leistungspflicht des Dritten (Erfüllungszeitpunkt) und Ansprüche der Gemeinde und dadurch die rechtliche Ursache als wertbegründender wirtschaftlicher Tatbestand im Sinne des Realisationsprinzips.

Dieser Sachverhalt bedeutet in betriebswirtschaftlicher Hinsicht eine Anknüpfung an das Umsatzprinzip, denn öffentlich-rechtlich stellt ein Leistungsbescheid eine umsatzbezogene Handlung der Gemeinde dar, unabhängig davon, ob Erträge erzielt oder Aufwendungen entstehen. Die Anwendung des Realisationsprinzips in diesem Sinne ist auch wegen des Problems geboten, dass ein möglicher Ertrag nicht zuverlässig in der Zeit vor dem Leistungsbescheid gemessen und nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zugeordnet werden kann. Er kann erst im Haushaltsjahr erfasst werden, in dem der Leistungsbescheid der Gemeinde mit dem ausdrücklichen Erfüllungszeitpunkt erlassen wird.

Erst zum Zeitpunkt des gemeindlichen Leistungsbescheides ist daher objektiv betrachtet das Ressourcenaufkommen der Gemeinde oder der Ressourcenverbrauch als entstanden anzusehen, weil diese Sachlage durch einen gemeindlichen Rechtsakt (Leistungsbescheid) objektiviert wird. Zu diesem Zeitpunkt tritt daher auch erst eine verlässliche Bewertbarkeit ein. Dieser Zeitpunkt bestimmt daher auch die haushaltsmäßige Zuordnung von gemeindlichen Erträgen und Aufwendungen sowie ihre Behandlung im Jahresabschluss der Gemeinde. Dabei kommt es regelmäßig nicht zur Anwendung des Wertaufhellungsprinzips durch die Gemeinde, wenn nicht bereits zum Abschlussstichtag sämtliche objektiv bestehende Tatsachen vorliegen, sodass diese bei der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses zu berücksichtigen sind.

### **1.2.3.3 Das Imparitätsprinzip**

Nach der Vorschrift wird von der Gemeinde verlangt, aus Vorsichtsgründen vorhersehbare Verluste bereits vor ihrer Realisierung zu berücksichtigen (Imparitätsprinzip) und als Aufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen. Dieses Prinzip führt zum zeitlichen Vorziehen von Aufwendungen bzw. zur Vorwegnahme künftiger Aufwendungen. Die Gemeinde muss nach den in diesem Prinzip enthaltenen Bedingungen alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind bzw. bei denen eine hohe Eintrittswahrscheinlichkeit besteht, in ihrer Bilanz berücksichtigen. Diese Vorgabe gilt grundsätzlich auch dann, wenn die Risiken und Verluste erst nach dem Abschlussstichtag, aber innerhalb der Frist zur Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW).

Von der Anwendung des Imparitätsprinzips werden sowohl bilanzielle Sachverhalte als auch schwebende Geschäfte der Gemeinde erfasst, denn es sollen im gemeindlichen Jahresabschluss nur die relevanten Informationen berücksichtigt werden, für die i.d.R. ein Anlass vor dem Abschlussstichtag besteht. In diesem Sinne ist eine Veränderung des Jahresergebnisses der Gemeinde durch die Anwendung des Imparitätsprinzips näher konkretisiert worden. So besteht z. B. im Falle einer voraussichtlich dauerhaften Wertminderung bei Vermögensgegenständen des gemeindlichen Anlagevermögens eine Verpflichtung zur Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen (vgl. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW). Die Anwendung des Imparitätsprinzips in der gemeindlichen Praxis kann dabei i.d.R. auf Geschäftsvorfälle der Gemeinde mit erheblicher Bedeutung beschränkt werden.

#### **1.2.3.4 Das Prinzip der Wertaufhellung**

##### **1.2.3.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag des Haushaltsjahres und dem gesetzlich bestimmten letzten Tag der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr (31. März des Folgejahres) können der Gemeinde Informationen oder Ereignisse bekannt werden, die sich noch auf das abgelaufene Haushaltsjahr beziehen. Derartige Gegebenheiten beeinflussen nicht den Wert und stellen daher wertaufhellende Informationen dar. Für die Gemeinde entsteht dadurch die Pflicht, ihren Jahresabschluss zu aktualisieren, denn in diesem Abschluss sollen die wirtschaftlichen Verhältnisse in der Gemeinde möglichst so gezeigt werden, wie diese objektiv zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres waren.

Das Wertaufhellungsprinzip soll in Bezug auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres sicherstellen, dass sämtliche am Abschlussstichtag objektiv bestehende Tatsachen bei der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses berücksichtigt werden, auch wenn die Gemeinde erst nach dem Abschlussstichtag davon Kenntnis hat. Bei der Informationsgewinnung im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und dem letzten fristgerechten Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr (Fertigstellung) ist vom Kämmerer (Aufstellung) und Bürgermeister (Bestätigung) die notwendige Sorgfalt anzuwenden, um den gemeindlichen Jahresabschluss inhaltlich zutreffend aufzustellen. Den möglicherweise gewonnenen Erkenntnissen müssen ordnungsgemäße Geschäftsvorgänge bei der Gemeinde zugrunde liegen und es muss eine Ausrichtung auf das betreffende Haushaltsjahr mit seinem Abschlussstichtag bestehen. Die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips muss zudem von der Gemeinde für jeden davon betroffenen Sachverhalt geprüft und dokumentiert werden. Die Ergebnisse sind in die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses einzubeziehen.

Die Beachtung des Wertaufhellungsprinzips durch die Gemeinde führt zudem nicht zu einer Änderung oder Berichtigung des gemeindlichen Jahresabschlusses. Das Prinzip ist nur in dem dreimonatigen Zeitraum anwendbar, in dem der Entwurf des Jahresabschlusses durch den Kämmerer aufzustellen und durch den Bürgermeister zu bestätigen ist (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW). Gleichwohl kann die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips zu Sachverhalten oder Anlässen führen, die auch einer Berichtigung des gemeindlichen Jahresabschlusses zugrunde liegen können, wenn es sich um einen wesentlichen Betrag handelt. Es kann sich z. B. als Anlass für eine Berichtigung des Jahresabschlusses ergeben, dass ein oder mehrere Wertansätze in der Bilanz zu niedrig, und/oder zu hoch, zu Unrecht oder zu Unrecht nicht angesetzt worden sind. Diese Gegebenheiten gelten entsprechend für die Haushaltspositionen in der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung im Jahresabschluss.

Von der Gemeinde dürfen dagegen Informationen, die im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und dem letzten Tag der fristgerechten Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr bekannt werden und sich auf Gegebenheiten nach dem Abschlussstichtag beziehen, nicht im Rahmen der Aufstellung des Jahresabschlusses berücksichtigt werden (wertbegründende Informationen). Derartige Tatsachen beeinflussen den von der Gemeinde zu bilanzierenden Wert und zeigen die gemeindlichen Verhältnisse zum Abschlussstichtag nicht mehr so, wie sie zu diesem Zeitpunkt objektiv gesehen waren. Die Einbeziehung solcher Informationen in den gemeindlichen Jahresabschluss würde daher das zu vermittelnde Bild über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde verfälschen.

##### **1.2.3.4.2 Die Wertaufhellung und die Aufstellungsfrist für den Jahresabschluss**

###### **1.2.3.4.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Das Wertaufhellungsprinzip kann durch die Gemeinde nur im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und dem letzten Tag der fristgerechten Aufstellung des Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr angewendet werden. Das Ende dieses Zeitraumes wird dabei durch die gesetzliche Regelung bestimmt, dass der Bürgermei-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 32 GemHVO NRW**

ter innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres den von ihm bestätigten (aufgestellten) Jahresabschluss dem Rat der Gemeinde zur Feststellung zuzuleiten hat (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW). Dieser Tag stellt gleichzeitig auch den letzten Tag für die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips dar. Die gemeindliche Wertaufhellung ist wie folgt einzuordnen (vgl. Abbildung).

<b>Die Wertaufhellung im gemeindlichen Jahresabschluss</b>					
<b>Haushaltsjahr</b>		<b>Ereignisse nach dem Abschlussstichtag</b>		<b>Ereignisse nach dem Abschlussstichtag</b>	
Januar - Dezember	Abschlussstichtag (31.12.)	Januar - März	Bestätigung durch BM (bis 31.03.)	Januar - Dezember	Feststellung durch Rat (bis 31.12)
<b>Nachweispflicht</b> Gemeindliche Geschäftsvorfälle, die ergebniswirksam sind sowie Zahlungsgeschäfte der Gemeinde, die zur Änderung der Liquidität geführt haben.  <b>(Angaben in der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung sowie der Bilanz)</b>		<b>Wertaufhellend</b> Ereignisse, die grundlegende Hinweise zu Gegebenheiten der Gemeinde geben, die zum Abschlussstichtag vorliegen.  <b>(Angaben im Anhang)</b>		<b>Wertbegründend</b> Ereignisse, die Gegebenheiten der Gemeinde anzeigen, die nach dem Abschlussstichtag eingetreten sind.  <b>(Angaben im Lagebericht)</b>	

*Abbildung 467 „Die Wertaufhellung im gemeindlichen Jahresabschluss“*

Unter Einbeziehung der gesetzlichen Verpflichtungen des Kämmerers und des Bürgermeisters zur Aufstellung bzw. Bestätigung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses ist ein solcher Abschlusstermin regelmäßig der Tag, an dem der Bürgermeister durch seine Unterschrift den vom Kämmerer bestätigten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses dem Rat der Gemeinde zuleitet oder dem Rechnungsprüfungsausschuss unmittelbar übergibt. Nach der gesetzlichen Regelung soll die Zuleitung des gemeindlichen Jahresabschlusses an den Rat innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres erfolgen (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW). Grundsätzlich ist deshalb der 31. März des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres als letzter Tag der Zuleitung an den Rat der Gemeinde anzusehen.

Dieser gesetzlich bestimmte Tag stellt gleichzeitig auch den letzten Tag für die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips durch die Gemeinde dar. Die Festlegung dieses Zeitpunktes ist einerseits aus Sicht des Rates geboten, denn dieser soll so frühzeitig wie möglich über die Ergebnisse des abgelaufenen Haushaltsjahres informiert werden. Andererseits erfordert der jährlich gleiche Ablauf der gemeindlichen Haushaltswirtschaft die Einhaltung des gesetzten Zeitpunktes. Die Ist-Werte des abgelaufenen Haushaltsjahres sind Bestandteil der Haushaltsplanung für das Folgejahr des laufenden Haushaltsjahres und in dem dafür aufzustellenden Haushaltsplan einzustellen.

Die Anzeige der Haushaltssatzung für das Folgejahr soll dabei spätestens einen Monat vor Beginn des Haushaltsjahres erfolgen (vgl. § 80 Absatz 5 Satz 2 GO NRW). Der Bürgermeister als Verantwortlicher für die Geschäftsvorgänge in der gemeindlichen Verwaltung und als Vorsitzender des Rates der Gemeinde muss daher grundsätzlich ein großes Eigeninteresse an einer zügigen Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses haben (vgl. § 41 Absatz 2 Satz 4 und § 62 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Die Vorgabe einer zeitlichen Begrenzung für die Wertaufhellung ist daher als sachgerecht anzusehen, denn die im gemeindlichen Jahresabschluss enthaltenen Informationen verlieren mit zunehmendem Zeitablauf ihre Bedeutung für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie für die Steuerung der Gemeinde.

Die zeitliche Frist und das Wertaufhellungsprinzip stehen sich zudem nicht als zwei gleichrangige haushaltsrechtliche Vorschriften gegenüber, die deshalb hinsichtlich ihrer Bedeutung und Wesentlichkeit gegeneinander abzuwägen wären. Für die gesetzliche Vorschrift über die Aufstellungsfrist besteht von Anfang an ein Vorrang gegenüber einem haushaltswirtschaftlichen Prinzip, das verordnungsrechtlich bestimmt und in einen Zusammenhang mit der gesetzlichen Regelung gestellt wurde. Ein solcher Vorrang kann dabei auch nicht im Wege der Auslegung auf das haushaltswirtschaftliche Prinzip übertragen werden. Es würde ggf. lediglich ein Korrekturbedürfnis, aber keine bilanzielle Rechtswidrigkeit des Jahresabschlusses entstehen, wobei zu prüfen wäre, ob diese Sachlage ggf. einen ausreichenden Anlass für eine Änderung des Bestätigungsvermerks begründen kann.

#### **1.2.3.4.2.2 Keine eigenständige Ausgestaltung**

Die Anwendung des haushaltswirtschaftlich bestimmten Wertaufhellungsprinzips kann die Gemeinde grundsätzlich nicht vom zeitlichen und organisatorischen Ablauf der eigenen Aufstellungsarbeiten des gemeindlichen Jahresabschlusses bzw. von seiner Fertigstellung abhängig machen. Es ist daher von der Gemeinde nicht zu entscheiden, in welchem Zeitraum nach dem Abschlussstichtag ertrags-, aufwands- oder vermögenswirksame Sachverhalte in die zum Abschlussstichtag vorzunehmende Periodenabgrenzung noch einbezogen werden dürfen. Der Grundsatz der Haushaltswahrheit verlangt, dass die Anwendung des Prinzips der Wertaufhellung durch die Gemeinden willkürfrei erfolgen muss. Er unterliegt daher nicht der eigenständigen Ausgestaltung durch die Gemeinde, z. B. in dem die Zeitdauer der Abschlussprüfung hinzugerechnet wird.

Durch die ausdrückliche Verwendung des Begriffs „Aufstellung“ in der Vorschrift über den gemeindlichen Jahresabschluss (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW) und in der Vorschrift über die allgemeinen Bewertungsanforderungen wird ausdrücklich eine unmittelbare Verbindung zwischen diesen haushaltsrechtlichen Tatbeständen geschaffen. Für die Gemeinde wird dadurch z. B. klargestellt, dass der Zeitraum für die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips nicht eigenständig ausgestaltet und erweitert werden kann. Der Zeitraum kann daher auch nicht bis zur tatsächlichen Prüffähigkeit der gemeindlichen Jahresabschlussunterlagen oder bis zum Abschluss der Prüfung des Jahresabschlusses oder bis zum Zeitpunkt der Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat der Gemeinde hinausgeschoben werden (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW).

Diese oftmals aus örtlichen Gründen gewünschte Ausdehnung des Zeitraumes der Wertaufhellung findet in den haushaltsrechtlichen Vorschriften jedoch keine Grundlage (vgl. §§ 96 und 101 GO NRW). Ein möglicher Änderungsbedarf des gemeindlichen Jahresabschlusses nach dem gesetzlich bestimmten Aufstellungszeitraum kann daher nicht unter dem Begriff der Wertaufhellung subsumiert werden, sondern stellt eine Berichtigung dar, über deren Umsetzung vor der Feststellung des Jahresabschlusses die Gemeinde zu entscheiden hat. Eine eigenständige Verkürzung des Wertaufhellungszeitraums durch die Gemeinde, z. B. auf den ersten oder die ersten beiden Monate nach dem abgelaufenen Haushaltsjahr, ist grundsätzlich nicht vorgesehen. Sie entsteht i.d.R. dann, wenn früher als gesetzlich vorgeschrieben der Bürgermeister den Entwurf des Jahresabschlusses dem Rat zugeleitet oder dem Rechnungsprüfungsausschuss übergibt.

Das gemeindliche Haushaltsrecht lässt die Zeit zwischen dem Abschlussstichtag des Haushaltsjahres und dem Tag der Bestätigung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses als Zeitraum zu, in dem das Wertaufhellungsprinzip zur Anwendung durch die Gemeinde kommen kann. Der in der Vorschrift des § 95 Absatz 3 GO NRW festgelegte Zeitraum von drei Monaten muss dabei nicht in vollem Umfang genutzt werden. Er ist dann kürzer, wenn der gemeindliche Jahresabschluss vor dem Ende dieses Zeitraumes tatsächlich aufgestellt und dem Rat zur Feststellung zugeleitet worden ist. Die Beachtung einer Frist dient u.a. dazu, die Gemeinde davon abzuhalten, auf mögliche Erkenntnisse in einer unbestimmten künftigen Zeit zu hoffen, um das Ergebnis des abgelaufenen Haushaltsjahres noch nach eigenen Wünschen und Bedürfnissen gestalten zu können.

Außerdem stehen alle haushaltsrechtlichen Vorschriften in einem Gesamtzusammenhang, sodass die Möglichkeiten der einen Vorschrift zum Teil durch Beschränkungen aus einer anderen Vorschrift begrenzt werden kön-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 32 GemHVO NRW**

nen. Aus diesem Grunde finden Ansichten, dass der Wertaufhellungszeitraum über die Drei-Monats-Frist hinausgeht, in den gesetzlichen Vorschriften keine Grundlage. Die Gemeinde sollte grundsätzlich dafür Sorge tragen, dass so frühzeitig wie möglich der gemeindliche Jahresabschluss mit den darin enthaltenen Informationen verfügbar ist. Die Informationen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr verlieren mit zunehmendem Zeitablauf ihre Bedeutung für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie für die Steuerung der Gemeinde.

**1.2.3.4.3 Die Wertaufhellung und die Haushaltssicherung**

Eine erhebliche Bedeutung erhält das Prinzip der Wertaufhellung bei der Gemeinde, die ein Haushaltssicherungskonzept nach § 76 GO NRW aufzustellen und umzusetzen hat. Diese Gemeinde darf das Wertaufhellungsprinzip nicht dazu nutzen, die Feststellung von Erfolg oder der Misserfolg der örtlichen Sanierungsmaßnahmen im abgelaufenen Haushaltsjahr bewusst zu verspäten. Sie darf auch die Aufstellung und Bestätigung des Jahresabschlusses sowie seine Zuleitung an den Rat der Gemeinde nicht auf unbestimmte Zeit verschieben. Der aktuelle Stand der Haushaltswirtschaft der Gemeinde bzw. die Ergebnisse der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres müssen vielmehr besonders zeitnah und unverzüglich nach Ablauf des Haushaltsjahres ermittelt und transparent gemacht werden.

Für eine Gemeinde, die Konsolidierungsmaßnahmen umzusetzen hat, gilt es zum Ende eines jeden Haushaltsjahres, schnellstmöglich notwendig gewordene Konsequenzen aus der Ausführung ihrer Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr zu ziehen. Sie muss ggf. für das neue Haushaltsjahr die geplanten bzw. eingeleiteten Maßnahmen anpassen oder in anderer sachlicher oder zeitlicher Art und Weise umsetzen. Wegen solcher besonderer Gegebenheiten kann es notwendig sein, eine kürzere Vorlagefrist des Jahresabschlusses als gesetzlich vorgegeben (31. März des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres) zu bestimmen. Eine solche Festlegung kann dann als Nebenbestimmung in der Genehmigung des örtlichen Haushaltssicherungskonzeptes festgesetzt werden. In solchen Fällen kann es ggf. für die Gemeinde auch sachlich sinnvoll sein, im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses auf die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips zu verzichten.

**1.2.3.5 Das Prinzip der Bewertungsvorsicht**

Das Vorsichtsprinzip wirkt sich auch auf die Bewertung der gemeindlichen Vermögensgegenstände und der Schulden durch die Gemeinde aus. Als wichtiger Bewertungsgrundsatz wird das Vorsichtsprinzip durch das Anschaffungswertprinzip, das Niederstwertprinzip und das Höchstwertprinzip konkretisiert (vgl. Abbildung).

<b>Die Konkretisierung des Vorsichtsprinzips</b>	
<b>PRINZIP</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Anschaffungswertprinzip</b>	Gemeindliche Vermögensgegenstände höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden (vgl. § 91 Absatz 2 Nummer 1 GO NRW).
<b>Niederstwertprinzip</b>	<p><u>Anlagevermögen:</u>            Das gemilderte Niederstwertprinzip: Bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eines Vermögensgegenstandes des gemeindlichen Anlagevermögens sind außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen (vgl. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW).</p> <p><u>Umlaufvermögen:</u>            Das strenge Niederstwertprinzip: Es muss stets der niedrigste Wert in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden, denn bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens sind Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit einem niedrigeren Wert anzusetzen,</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 32 GemHVO NRW**

<b>Die Konkretisierung des Vorsichtsprinzips</b>	
<b>PRINZIP</b>	<b>INHALTE</b>
	der sich aus einem beizulegenden Wert am Abschlussstichtag ergibt (vgl. § 35 Absatz 7 GemHVO NRW).
<b>Höchstwert- prinzip</b>	Gemeindliche Verbindlichkeiten sind zu ihrem Höchstwert in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen (vgl. § 91 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW).

*Abbildung 468 „Die Konkretisierung des Vorsichtsprinzips“*

Der Gemeinde als Bilanzierende steht zwar bei der Bewertung der gemeindlichen Vermögensgegenstände und der Schulden ein Ermessensspielraum zu, sie soll aber diesen Gestaltungsspielraum wie ein Sachkundiger unter Abwägung der Chancen und Risiken für die Gemeinde nutzen. Aus diesen Gründen dürfte nach dem Prinzip der Bewertungsvorsicht ein Wertansatz für die gemeindlichen Aktiva i.d.R. im jeweiligen unteren Wertbereich liegen, während ein Wertansatz für die gemeindlichen Passiva i.d.R. im jeweiligen oberen Wertbereich liegen würde.

Das Prinzip der Bewertungsvorsicht findet jedoch keine Anwendung bei der Wahl der Bewertungsmethoden. Aus der Anwendung des Prinzips der Bewertungsvorsicht verbietet sich für die Gemeinde eine zu optimistische Festlegung bei der Bewertung bzw. bei der Ermittlung von Schätzwerten. Wegen der Anwendung des Prinzips der Bewertungsvorsicht darf von der Gemeinde auch nicht unbedingt der niedrigste Wert gewählt werden. Einer solchen Festlegung durch die Gemeinde steht das Verbot der Schaffung stiller Reserven entgegen.

**1.2.4 Zu Nummer 4 (Beachtung des Periodisierungsprinzips):**

**1.2.4.1 Die Bedeutung des Periodisierungsprinzips**

Das Periodisierungsprinzip besagt, dass die gemeindlichen Aufwendungen und Erträge eines Haushaltsjahres unabhängig von den Zahlungszeitpunkten im Jahresabschluss der Gemeinde wirtschaftlich zu berücksichtigen sind. Das Periodisierungsprinzip stellt eine Grundlage für die Zurechnung des auf ein Haushaltsjahr entfallenden Ressourcenverbrauchs sowie des Ressourcenaufkommens dar. Bei der Periodisierung kommen auch die Prinzipien der wirtschaftlichen und der rechtlichen Verursachung zur Anwendung (vgl. § 11 GemHVO NRW). Die Periodisierung ist jedoch vielschichtig. Sie wirkt sich sowohl auf die Haushaltsplanung als auch auf den jährlichen Haushaltsausgleich der Gemeinde aus (vgl. § 75 Absatz 2 und § 79 GO NRW). Auf die gemeindlichen Zahlungsvorgänge findet das Periodisierungsprinzip keine Anwendung. Die zeitliche Dimension wird über das Liquiditätsänderungsprinzip und den Haushaltsgrundsatz der Jährlichkeit abgegrenzt.

**1.2.4.2 Die Geltung des Periodisierungsprinzips**

Der Grundsatz der Periodenabgrenzung ist von der Gemeinde bei ihrer Haushaltsplanung und bei der Haushaltsabrechnung im Jahresabschluss zu beachten. Haushaltsrechtlich wird dazu bestimmt, dass die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen sind, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW). Diese Vorgabe gilt auch für den Nachweis der Erträge und Aufwendungen in der Ergebnisrechnung im Jahresabschluss der Gemeinde. Sie gilt auch für die Erträge und Aufwendungen der Gemeinde, die unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Diese Zurechnung kann im gemeindlichen Jahresabschluss dazu führen, dass in der gemeindlichen Bilanz ggf. transitorische und antizipative Rechnungsabgrenzungen anzusetzen sind. Nur für die transitorischen Vorgänge bei der Gemeinde sind dann bedarfsgerecht und sachgerecht gesonderte Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite und auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz unter Berücksichtigung der Erheblichkeit anzusetzen (vgl. § 42 GemHVO NRW). Die bilanzielle Rechnungsabgrenzung ist daher ebenfalls Ausfluss des von der Gemeinde anzuwendenden Periodisierungsprinzips.

#### **1.2.4.3 Periodisierungsprinzip und Abgaben**

Die Periodenabgrenzung gilt grundsätzlich auch für die Zuordnung von gemeindlichen Abgaben, abgabeähnlichen Erträgen und allgemeinen Zuweisungen. Es ist aber eine Ausnahme dahingehend zugelassen worden, dass bei Rückzahlungen der Gemeinde eine Absetzung von den Erträgen zu erfolgen hat, auch wenn die Rückzahlungen sich auf Erträge der Vorjahre beziehen (vgl. § 23 Absatz 1 GemHVO NRW). Eine Abgabepflicht entsteht grundsätzlich in dem Jahr, für das eine Veranlagung durch einen gemeindlichen Bescheid vorgenommen wird und für das eine Erfüllungspflicht besteht. Der Zeitpunkt der Festsetzung durch die Gemeinde sowie die Fälligkeit der Zahlung ist nicht maßgebend. Es können aber auch Gesetze oder Satzungen abstrakte Tatbestände definieren, die den grundsätzlichen Anspruch der Gemeinde auf Erträge entstehen lassen sowie die Voraussetzungen für das allgemeine Entstehen solcher Erträge. Die Vorschriften beinhalten jedoch regelmäßig nicht die konkrete oder tatsächliche Verwirklichung, um eine ordnungsgemäße haushaltswirtschaftliche Zuordnung zu erreichen.

Die Gemeinde muss bei der Erhebung von Abgaben die haushaltsrechtlichen bzw. öffentlich-rechtlichen Bedingungen beachten, z. B. dass die Festsetzung der Erfüllungspflichten eines Dritten eines Heranziehungsbescheides durch die Gemeinde bedarf. Erst durch den damit geschaffenen gemeindlichen Rechtsanspruch auf die einseitige Finanzleistung des Dritten entsteht auch ein wirtschaftlicher Anspruch der Gemeinde, der durch den im gemeindlichen Leistungsbescheid festgesetzten Erfüllungszeitpunkt konkretisiert wird. Die Abgabenforderungen der Gemeinde werden daher zu diesen Zeitpunkten regelmäßig ertragswirksam und sind entsprechend in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen.

In den Fällen, in denen die Gemeinde durch einen Abgabenbescheid eine Vorauszahlung fordert, ist der in diesem Leistungsbescheid festgelegte Erfüllungstermin der Zeitpunkt, an dem die Gemeinde die ihre zustehende Leistung ertragswirksam im Haushaltsjahr vereinnahmen kann. Bei einem in einem künftigen Haushaltsjahr liegenden Erfüllungszeitpunkt ist i.d.R. das entsprechende Folgejahr des Haushaltsjahres betroffen. Soweit bei der endgültigen Festsetzung eine Nachzahlung gefordert wird, ist diese in der Regel mit der Bekanntgabe des Bescheides als Erfüllungszeitpunkt ertragswirksam zu buchen, auch wenn ggf. die tatsächliche Zahlung noch nicht eingegangen ist. Diese haushaltswirtschaftliche Handhabung gilt entsprechend, wenn die Gemeinde aufgrund der Festsetzung in ihrem Leistungsbescheid einen Betrag zu erstatten hat. Die Bindung einer Finanzleistung an das Vorliegen eines gemeindlichen Bescheides gebietet dabei das öffentlich-rechtliche Handeln der Gemeinde.

#### **1.2.5 Zu Nummer 5 (Grundsatz der Stetigkeit der Bewertungsmethode):**

##### **1.2.5.1 Allgemeine Grundlagen**

Der Grundsatz der Stetigkeit der Bewertungsmethode beinhaltet die Beibehaltung der einmal angewandten Bewertungsmethode in Bezug auf das gemeindliche Vermögen und die Schulden der Gemeinde. Die Rechnungsabgrenzungsposten bleiben dabei ausgeklammert, denn sie bedürfen als bilanzielle Korrekturposten nicht der Bewertung zum jährlichen Abschlussstichtag. Der Grundsatz der Stetigkeit der Bewertungsmethode dient der Objektivierung des gemeindlichen Jahresabschlusses und der Periodengerechtigkeit der Ergebnisermittlung sowie der Vermeidung willkürlicher Bewertungswechsel. Er ermöglicht auch die Vergleichbarkeit aufeinanderfolgen-

der Jahresabschlüsse der Gemeinde. Der Grundsatz findet jedoch keine Anwendung auf bilanzielle Wahlrechte, die der Gemeinde nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften zustehen.

Unter dem Begriff „Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden“ werden dabei die besonderen gesetzlichen Vorgaben, die Regeln und Prinzipien sowie Konventionen und Überlegungen verstanden, die von der Gemeinde bei der Aufstellung und Darstellung ihres Jahresabschlusses angewendet werden. Unter dem Begriff "Bewertungsmethode" wird allgemein das Vorgehen der Gemeinde zur Ermittlung eines Wertansatzes in der gemeindlichen Bilanz verstanden. In diesem Zusammenhang hat die Gemeinde z. B. über Wertmaßstäbe, Messgrößen und Verfahren zu entscheiden, um ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild durch den gemeindlichen Jahresabschluss vermitteln zu können. Die Gemeinde soll im Anhang mindestens die angewandten Bewertungsmethoden benennen und dazu entscheiden, ob sachlich oder aus Informationsbedürfnissen heraus weitere Angaben zu machen sind, z. B. wegen der Ausübung zulässiger Bewertungswahlrechte.

Sofern von der Gemeinde im Einzelfall die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für die Wertansätze bei einzelnen Bilanzposten geändert werden, sollen in der gemeindlichen Bilanz auch die entsprechenden Vorjahresbeträge entsprechend neu bestimmt werden. In solchen Fällen ist zudem eine entsprechende Anhangsangabe geboten. Bei einer solchen rückwirkenden Anwendung werden die Ereignisse und Geschäftsvorfälle so gestellt, als ob die neue Bilanzierungs- und Bewertungsmethode bereits schon vor dem Abschlussstichtag des betreffenden Haushaltsjahres zur Anwendung gekommen wäre.

Der Grundsatz der Stetigkeit der Bewertungsmethode umfasst aber auch das Gebot für die Gemeinde, die Einheitlichkeit der Bewertung zu wahren. So dürfen von der Gemeinde neu erworbene Vermögensgegenstände nicht anders bewertet werden als im gleichen Haushaltsjahr oder in früheren Jahren von gleicher Art und Funktion sowie Nutzung erworbene Vermögensgegenstände. Liegen in solchen Fällen die gleichen wertbestimmenden Faktoren bei der Gemeinde vor, ist die von der Gemeinde bereits zuvor genutzte Bewertungsmethode auch zum aktuellen Abschlussstichtag anzuwenden. Sofern jedoch gemeindliche Sachverhalte oder Geschäftsvorfälle erstmalig zu bilanzieren sind, stellt die Anwendung einer dafür sachgerechten Bilanzierungs- und Bewertungsmethode keine Methodenänderung dar.

Unter den Grundsatz der Stetigkeit der Bewertungsmethode fällt zudem nicht die Änderung von Schätzungen eines Vermögenswertes oder einer Verbindlichkeit als Anpassung des in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Buchwertes. Derartige Änderungen entstehen vielfach dadurch, dass neue Entwicklungen oder Ereignisse eingetreten sind, die bei einer Wesentlichkeit zu einer Änderung der von der Gemeinde getroffenen wirtschaftlichen Entscheidung führen können. Sie stellen auch keine Korrektur eines Fehlers dar, denn als Fehler gelten Auslassungen oder mit einem Mangel behaftete Angaben, die nicht aufgetreten wären, wenn zuverlässige Informationen zur Verfügung gestanden hätten.

#### **1.2.5.2 Abweichungen vom Stetigkeitsgrundsatz**

In besonderen Ausnahmefällen sind auch Abweichungen von der Anwendung des Stetigkeitsgrundsatzes möglich. Sie entstehen dann, wenn z. B. Bestandteile einer von der Gemeinde für ihren Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethode oder -verfahren gegenüber dem Vorjahr nicht identisch sind. Mögliche Abweichungen sind nur dann als vertretbar anzusehen, wenn sich die rechtlichen oder die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen, ggf. auch die organisatorischen Rahmenbedingungen, geändert haben.

Die im Rahmen des gemeindlichen Lageberichts abzugebende Einschätzung der Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde stellt dabei keine ausreichende Grundlage für eine Abweichung vom Grundsatz der Stetigkeit der Bewertungsmethode dar (vgl. § 48 GemHVO NRW). Die Bedeutung dieses Grundsatzes führt dazu, dass im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss nicht nur die angewandten Bilanzierungs- und

Bewertungsmethoden angegeben werden müssen, sondern auch die Abweichungen davon gesondert anzugeben und zu erläutern sind (vgl. § 44 Absatz 2 Nummer 2 GemHVO NRW).

## **2. Zu Absatz 2 (Zulässige Abweichungen von den Grundsätzen):**

### **2.1 Allgemeine Inhalte**

Durch die Vorschrift wird ein Regel-Ausnahmeverhältnis festgelegt. Die Vorschrift stellt den Bewertungsvorschriften allgemeine Bewertungsgrundsätze voran. Von ihnen darf nur abgewichen werden, soweit die Gemeindeordnung oder die Gemeindehaushaltsordnung etwas anderes vorsehen, auch wenn in der Vorschrift selbst das Wort „und“ zwischen den Wörtern „Gemeindeordnung“ und „diese Verordnung“ verwendet wird. Es ist damit nicht der Gemeinde überlassen worden, in eigener Zuständigkeit über mögliche Abweichungen von den in Absatz 1 der Vorschrift aufgeführten Grundsätzen zu entscheiden. Vielmehr bedarf es dafür einer weiteren Norm in der Gemeindeordnung oder der Gemeindehaushaltsverordnung.

In diesem Zusammenhang stellt die Regelung, dass die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden beibehalten werden sollen, eine Besonderheit dar (vgl. Absatz 1 Nummer 5 der Vorschrift). Ihre Ausgestaltung als Soll-Vorschrift trägt bereits die Zulässigkeit einer Abweichung von der Beibehaltung von Bewertungsmethoden in sich. Die Gemeinde ist zur Beibehaltung der auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden verpflichtet, kann aber in Ausnahmefällen (atypische örtliche Situationen) davon absehen.

Eine im gemeindlichen Bereich oftmals gewünschte inhaltlich gleiche Regelung wie im Handelsrecht „Von den Grundsätzen darf nur in begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden“ ist bezogen auf die öffentlich-rechtliche Stellung der Gemeinde und ihre Aufgabenerfüllung sachlich nicht vertretbar. Es besteht die Gefahr, dass möglicherweise nicht allgemein vertretbare örtliche Tatbestände geschaffen werden, die in einem objektiven (gemeindeübergreifenden) Sinne nicht mit dem Inhalt und dem Zweck der in Absatz 1 der Vorschrift enthaltenen Grundsätze in Einklang stehen. Zudem sollte durch den Absatz 2 der Vorschrift auch keine besondere haushaltsmäßige Konzeption für eine Gemeinde geschaffen werden.

### **2.2 Zulässige Abweichungen**

#### **2.2.1 Bei Änderungen von Vorschriften**

In besonderen Fällen kann es zu einer Durchbrechung der Grundsätze des Absatzes 1 der Vorschrift durch die Gemeinde kommen. Der wichtigste Ausnahmefall ist dabei, dass z. B. haushaltsrechtliche Vorschriften in der Gemeindeordnung und/oder Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung geändert werden und ab dem nächsten Haushaltsjahr von der Gemeinde anzuwenden sind. Hierdurch können sich haushaltswirtschaftliche Veränderungen ergeben, durch die einige Grundsätze tangiert werden, sofern nicht gleichzeitig gesonderte Beibehaltungswahlrechte oder Fortführungswahlrechte für die Gemeinde für den Übergang zugelassen werden.

In solchen Fällen könnte in Einzelfällen eine Abweichung von der Einhaltung der allgemeinen Bewertungsanforderungen durch einen begründeten örtlichen Bedarf der Gemeinde entstehen, z. B. eine Änderung der Bewertungsmethode unter Beachtung der allgemeinen verwaltungsrechtlichen Grundsätze im Falle besonderer (außergewöhnlicher) Umstände vor Ort. Diese örtliche Sachlage erfordert dann den Nachweis, dass die zulässigen haushaltsrechtlichen Vereinfachungen und Erleichterungen nicht ausreichend waren oder nicht geeignet sind, die Gegebenheiten vor Ort hinreichend richtig haushaltswirtschaftlich zu handhaben. Darüber hat die Gemeinde die notwendige Transparenz zu schaffen, z. B. durch Angaben im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 32 GemHVO NRW**

Eine allgemeine Bestimmung und Abgrenzung solcher Ausnahmefälle lässt sich ggf. bei einem auftretenden Bedarf vornehmen. Solche Fälle müssten von außergewöhnlicher Natur und von wesentlicher Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft sein. Dabei dürfen der grundsätzliche Rahmen und der Maßstab für die Anwendung haushaltsrechtlicher Normen durch die Gemeinde jedoch möglichst nicht beeinträchtigt werden. Aus diesen Gründen hat der Gesetzgeber es unterlassen, besondere Merkmale oder Fallgestaltungen zu benennen, die eine Abweichung von den Grundsätzen des Absatzes 1 vertretbar machen könnten oder rechtfertigen würden.

**2.2.2 Die Berichtigung der Eröffnungsbilanz**

Zu den zulässigen Abweichungen von den allgemeinen Bewertungsanforderungen gehört die Änderung fehlerhafter oder die Nachholung unterlassener Ansätze als Bilanzberichtigung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz (vgl. § 57 GemHVO NRW). Diese Vorschrift hat den Zweck, nachteilige Auswirkungen unrichtiger Bilanz- und Wertansätze in der Eröffnungsbilanz nach § 92 GO NRW auf künftige Jahresabschlüsse dadurch zu vermeiden, dass die Berichtigung von Wertansätzen sowie ihre Nachholung in vereinfachter Form zugelassen wird. Eine solche Berichtigung ist dabei im Rahmen des aktuellen Jahresabschlusses der Gemeinde vorzunehmen.

Die Berichtigung umfasst grundsätzlich alle Posten der gemeindlichen Eröffnungsbilanz, auch wenn in der Vorschrift des § 92 GO NRW für die Fehlerhaftigkeit ausdrücklich die Wertansätze der gemeindlichen Vermögensgegenstände oder Sonderposten oder Schulden als Anlass einer Berichtigung der Eröffnungsbilanz benannt worden sind. Eine Berichtigung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz ist ggf. notwendig, wenn z. B. die nach § 75 Absatz 3 GO NRW vorzunehmende Bemessung der Ausgleichsrücklage fehlerhaft ist. Ein solcher Fehler muss als wesentlich anzusehen oder so schwerwiegend sein, dass seine Beseitigung von Anfang an geboten ist. Maßgeblich für die Beurteilung der Fehlerhaftigkeit sind dabei immer die zum Eröffnungsbilanzstichtag vorliegenden objektiven örtlichen Verhältnisse in der Gemeinde.

**2.2.3 Die Veräußerung oder Errichtung eines gemeindlichen Betriebes**

Die Veräußerung oder Errichtung eines gemeindlichen Betriebes kann zu zulässigen Abweichungen von den allgemeinen Bewertungsanforderungen führen, z. B. wenn die Veräußerung oder Errichtung zum Beginn des neuen Haushaltsjahres wirksam werden soll, also in der juristischen Sekunde zwischen zwei Haushaltsjahren. In diesen Fällen muss die Bilanz im Jahresabschluss für das abgelaufene Haushaltsjahr noch den Wertansatz für den gemeindlichen Betrieb enthalten. Der Wert wird aber anschließend nicht mehr als Vortrag auf das betreffende Bestandskonto für das Folgejahr übernommen.

In diesen Fällen ist zu berücksichtigen, dass sich die Veräußerung oder Errichtung eines gemeindlichen Betriebes auch auf den Anlagenspiegel auswirkt (vgl. § 45 GemHVO NRW). Die Veräußerung eines gemeindlichen Betriebes als Geschäftsvorfall der Gemeinde mit der zeitlichen Wirkung zwischen zwei Haushaltsjahren sollte als bei der Gemeinde zu erfassender Geschäftsvorfall dem abgelaufenen Haushaltsjahr zugeordnet werden. Die Errichtung eines gemeindlichen Betriebes als Geschäftsvorfall der Gemeinde ist durch die Gemeinde regelmäßig dem neuen Haushaltsjahr zuzuordnen.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**§ 33**

**Wertansätze für Vermögensgegenstände**

(1) <sup>1</sup>Ein Vermögensgegenstand ist in die Bilanz aufzunehmen, wenn die Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum daran inne hat und dieser selbstständig verwertbar ist. <sup>2</sup>Als Anlagevermögen sind nur die Gegenstände auszuweisen, die dazu bestimmt sind, dauernd der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu dienen.

(2) <sup>1</sup>Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. <sup>2</sup>Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. <sup>3</sup>Minderungen des Anschaffungspreises sind abzusetzen.

(3) <sup>1</sup>Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. <sup>2</sup>Dazu gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung. <sup>3</sup>Notwendige Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten können einbezogen werden.

(4) Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten wertmäßig den Betrag von 410 Euro ohne Umsatzsteuer nicht übersteigen, die selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen, können als geringwertige Vermögensgegenstände in Inventarlisten oder auf einem Sammelposten erfasst werden.

**Erläuterungen zu § 33:**

**I. Allgemeines**

**1. Gemeindliche Vermögensgegenstände**

Das Vermögen der Gemeinde dient der Erfüllung öffentlicher Aufgaben und muss dazu ein Potenzial zur Nutzenstiftung im Sinne des örtlichen Gemeinwohls haben. Diese Zwecke kommen dadurch zum Ausdruck, dass die gemeindlichen Vermögensgegenstände entweder in der Eigennutzung der Gemeinde stehen oder durch die Übertragung von Nutzungsrechten, z. B. an örtliche Vereine, zu gemeindlichen Erträgen führen sollen. In diesem Zusammenhang steht die ausdrückliche Vorgabe für die Gemeinde, dass sie ihre Vermögensgegenstände so zu verwalten hat, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben (vgl. § 10 GO NRW).

Zum Vermögen der Gemeinde im haushaltsrechtlichen Sinn ist dabei die Gesamtheit aller Sachen und Rechte zu zählen, die der Gemeinde rechtlich gehören oder ihr zustehen oder bei denen sie wirtschaftlicher Eigentümer ist. Die Gemeinde verfügt jedoch auch über Vermögensgegenstände, die sie aufgrund besonderer Vorschriften getrennt vom allgemeinen Vermögen als Sondervermögen zu behandeln hat (vgl. § 97 ff. GO NRW). Im gemeindlichen Haushaltsrecht besteht jedoch keine gesetzliche Definition des Begriffs „Vermögensgegenstand“. Für eine möglichst gleiche Auslegung bzw. einheitliche Begriffsbestimmung bietet die kaufmännische Auslegung eine Orientierung bzw. Hilfestellung für die Gemeinde.

Die gemeindlichen Vermögensgegenstände sind von der Gemeinde zu bilanzieren, wenn die Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum hat. Im Regelfall hat die Gemeinde als zivilrechtlicher Eigentümer eines Vermögensgegenstandes auch die Sachherrschaft darüber inne, wodurch ihr eine uneingeschränkte Verfügungs- und Nutzungsberechtigung über den Vermögensgegenstand zusteht (vgl. § 903 BGB). Die wirtschaftliche Zurechnung eines Vermögensgegenstandes zur Gemeinde, die ausschlaggebend für die gemeindliche Bilanzierung ist, muss in jedem Einzelfall auf der Grundlage der für die Gemeinde vom Vermögensgegenstand ausgehenden Chancen

und Risiken beurteilt werden. Die Eignung eines Vermögensgegenstandes, dem Grunde nach in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden zu können, wird dabei mit dem Begriff „Bilanzierungsfähigkeit“ umschrieben. Der Begriff „Aktivierungsfähigkeit“ beinhaltet dabei, dass das gemeindliche Vermögen auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist. Das Vermögen und die Schulden der Gemeinde sind grundsätzlich nach der zivilen Rechtslage zu bilanzieren, sodass Forderungen beim Anspruchsberechtigten zu aktivieren und Verbindlichkeiten beim Schuldner zu passivieren sind.

Es muss zudem beachtet werden, dass für das gemeindliche Vermögen der Nachweis einer ordnungsgemäßen Verwaltung, der Werterhaltung und auch über den Substanzverzehr zu erbringen ist (vgl. § 90 GO NRW). Diese Gegebenheiten wirken sich auf die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde aus. Der Jahresabschluss der Gemeinde muss deshalb eine Bilanz als umfassende Vermögensrechnung enthalten und ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild über die Vermögenslage der Gemeinde vermitteln. In der gemeindlichen Ergebnisrechnung sind dabei die Erträge und Aufwendungen und in der Finanzrechnung die Zahlungen aus der Verwaltung und der Veränderung des gemeindlichen Vermögens zu erfassen. Die in der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung enthaltenen Vermögensvorschriften über den Erwerb, die Veräußerung, den Nachweis und die bilanzielle Behandlung des Vermögens ergänzen sich dabei gegenseitig.

## **2. Die Anschaffungs- und Herstellungskosten**

### **2.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde vermehrt durch die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen ihr Vermögen, das für die gemeindliche Aufgabenerfüllung benötigt wird. Aus diesen gemeindlichen Geschäften entstehen i.d.R. die bilanzierungsfähigen Aufwendungen, die als Anschaffungs- oder Herstellungskosten bilanzielle „Zugangswerte“ darstellen. Die Gemeinde muss die angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände erstmals mit diesen Werten bilanzieren. Für die erforderliche Abgrenzung, ob eine Anschaffung oder die Herstellung eines Vermögensgegenstandes vorliegt, ist von der Gemeinde zu prüfen, ob für die gemeindliche ein Vermögensgegenstand von Dritten erworben werden soll oder ob ein Vermögensgegenstand erst von der Gemeinde hergestellt werden muss. Für die zum Bilanzstichtag der gemeindlichen Eröffnungsbilanz vorhandenen Vermögensgegenstände gilt dabei, dass die darin angesetzten Werte als Anschaffungs- oder Herstellungskosten und damit als Wertobergrenze gelten (vgl. § 92 Absatz 3 Satz 2 GO NRW).

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten stellen bei der Gemeinde eine feste Wertgröße in Bezug auf den betreffenden Vermögensgegenstand dar. Sie unterliegen keiner künftigen Bewertung und dadurch i.d.R. auch keinen Wertschwankungen. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten stellen daher, anders als ein Zeitwert, eine feste Bezugsgröße zur Feststellung von Wertminderungen in Form von planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen dar. Der Ansatz neuer gemeindlicher Vermögensgegenstände in der Bilanz der Gemeinde erfordert deshalb eine zutreffende Ermittlung bzw. Berechnung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Sie müssen abgrenzbar und dem betreffenden Vermögensgegenstand zuordenbar sein. Die ermittelten Anschaffungs- oder Herstellungskosten bilden die Grundlage für den zu bilanzierenden Wert des jeweiligen Vermögensgegenstandes und bestimmen die Höhe des Wertansatzes in der gemeindlichen Bilanz (Anschaffungswertprinzip).

Die Anschaffungskosten oder Herstellungskosten für gemeindliche Vermögensgegenstände bilden aber auch eine Wertobergrenze, denn die gemeindlichen Vermögensgegenstände sind höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen, in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen (vgl. § 91 Absatz 2 Nummer 1 GO NRW). Für eine zutreffende Bilanzierung muss aber auch der Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Risikos auf die Gemeinde bestimmt werden. Bei der Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes muss zudem geprüft werden, wer bei dessen Herstellung das wirtschaftliche Risiko trägt.

**2.2 Die Differenzierung von Anschaffungs- und Herstellungskosten**

Die für die gemeindliche Aufgabenerfüllung benötigten Vermögensgegenstände werden von der Gemeinde im Rahmen ihrer Investitionstätigkeit angeschafft oder hergestellt. Die Vorschrift bestimmt deshalb die Begriffe „Anschaffungskosten“ und „Herstellungskosten“ näher, die bei den gemeindlichen Investitionsmaßnahmen von der Gemeinde zu beachten sind. Dadurch kann ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechender Wertansatz der Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Bilanz erreicht werden. Der Begriff „Anschaffung“ bedeutet, dass die Gemeinde einen bereits existierenden Vermögensgegenstand von einem Dritten gegen Entgelt, also aufgrund einer Finanzleistung, erwirbt. Der Begriff „Herstellung“ bedeutet, dass der Vermögensgegenstand erst hergestellt werden muss. Die Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes kann dabei vollständig oder teilweise als Fremdherstellung oder als Eigenherstellung durchgeführt werden.

Bei der Bestimmung der Anschaffungskosten und Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes müssen unterschiedliche Kostenarten dem gemeindlichen Erwerbsvorgang zuordnet werden. Die Abgrenzung der Anschaffungskosten und Herstellungskosten ist dabei nicht von der Art der Finanzierung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes und auch nicht von der Herkunft der dafür von der Gemeinde eingesetzten Finanzmittel ab. Eine der Gemeinde gewährte investive Zuwendung führt daher nicht zu einer Veränderung der zu bilanzierenden Anschaffungskosten oder Herstellungskosten eines Vermögensgegenstandes.

Die nach der Vorschrift bilanzierungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten für gemeindliche Vermögensgegenstände stellen i.d.R. Ausgaben der Gemeinde dar, die in Form von Zahlungsmitteln für den Erwerb von Vermögenswerten getätigt werden. Anschaffungskosten können daher i.d.R. für die Gemeinde nur entstehen, wenn diese zu einer Gegenleistung in Geld oder Geldeswert führen. Bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind zudem immer die Bruttobeträge ausschlaggebend. Die Begriffe „Anschaffungskosten“ und „Herstellungskosten“ können daher wie nachfolgend aufgezeigt differenziert werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Anschaffungskosten und Herstellungskosten</b>					
<b>Herstellungskosten</b>			<b>Anschaffungskosten</b>		
<b>Herstellungsaufwand</b>	<b>Erweiterungsaufwand oder wesentliche Verbesserung</b> <small>(anschaffungsnahe Herstellungsaufwand)</small>		<b>Erhaltungsaufwand</b> <small>(Aufwendungen für Instandhaltung, die durch die gewöhnliche Nutzung veranlasst ist)</small>	<b>Geringwertige Vermögensgegenstände (GVG)</b> <small>unter 410 €</small>	<b>Kein GVG; Anlagevermögen</b>
Zu aktivierender Aufwand	Ab-schrei-bung nach Nutzung		Laufender Aufwand <small>(Sofortabschreibung; keine Aktivierung)</small>		Zu aktivierender Aufwand
<b>Bilanz</b> betroffen			<b>Ergebnisrechnung</b> betroffen		<b>Bilanz</b> betroffen
					Ab-schrei-bung nach Nutzung

*Abbildung 469 „Die Anschaffungskosten und Herstellungskosten“*

Bei den gemeindlichen Anschaffungskosten ist außerdem zu berücksichtigen, dass dazu nur die Aufwendungen der Gemeinde gezählt werden können, die zweckbezogen unmittelbar der Anschaffung eines Vermögensgegenstandes dienen. Zu den gemeindlichen Herstellungskosten können daher nur die Aufwendungen gezählt werden,

die durch den Verbrauch von Gütern oder durch Dienstleistungen für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes durch die Gemeinde notwendig sind.

### **2.3 Anschaffungs- und Herstellungskosten und Finanzleistungen Dritter**

Die Gemeinde erhält oftmals Schenkungen in Form von Geldleistungen, die ihr zweckbezogen für den Erwerb von Vermögensgegenständen für die örtliche Aufgabenerfüllung gewährt werden (Zuwendungen). Die erhaltenen Finanzmittel werden dann für investive Maßnahmen eingesetzt und decken dadurch die entstehenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gemeinde. In solchen Fällen reduzieren sich durch die erhaltenen Finanzmittel die für die Anschaffung oder Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes aufzubringenden Eigenmittel der Gemeinde, aber nicht dessen bilanzieller Wert. Sie muss deshalb auch bei solchen Sachverhalten unter Einhaltung des Bruttoprinzips bilanzieren (vgl. § 41 Absatz 2 GemHVO NRW).

Die Gemeinde hat den mit Drittmitteln finanzierten Vermögensgegenstand mit seinen vollen Anschaffungs- oder Herstellungskosten in ihrer Bilanz anzusetzen. Die erhaltenen Drittmittel dürfen nicht zuvor in Abzug gebracht werden. In diesen Fällen ist vielmehr zusammen mit dem aktivierungsfähigen Vermögenswert ein Sonderposten auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Ausgehend davon, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten über die Nutzungsdauer des gemeindlichen Vermögensgegenstandes zu verteilen sind, betreffen dadurch auch die erhaltenen Finanzleistungen wirtschaftlich die Jahre, in denen der geförderte Vermögensgegenstand von der Gemeinde genutzt wird, sodass der Sonderposten entsprechend aufzulösen ist.

### **2.4 Anschaffungs- und Herstellungskosten und Sachleistungen Dritter**

Die Gemeinde erhält oftmals Schenkungen in Form von Sachleistungen, z. B. neue und gebrauchte Vermögensgegenstände. In diesen Fällen entstehen der Gemeinde für die Vermögenswerte keine Anschaffungskosten. Gleichwohl darf sie die erhaltenen Vermögensgegenstände nicht mit einem Erinnerungswert in ihrer Bilanz ansetzen. Die Gemeinde muss vielmehr die Anschaffungskosten ermitteln, die von ihr im Zeitpunkt des Erwerbs der Gegenstände hätten aufgewendet werden müssen. Der dabei ermittelte Zeitwert eines erhaltenen Vermögensgegenstandes stellt dann den aktivierungsfähigen Anschaffungswert dar.

Wegen der nicht entgeltlich erhaltenen Sachleistung ist gleichzeitig ein Sonderposten auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Dessen Größenordnung wird ebenfalls durch die von der Gemeinde ermittelten "fiktiven" Anschaffungskosten bestimmt. Diese bilanzielle Vorgehensweise findet auch Anwendung in den Fällen, in denen Bürger ihre Arbeitskraft der Gemeinde unentgeltlich zur Herstellung eines für die gemeindliche Aufgabenerfüllung benötigten Vermögensgegenstandes zur Verfügung stellen. In diesen Fällen ist der Gegenwert der von Dritten erbrachten Leistungen in Geldeinheiten zu ermitteln und den Herstellungskosten des betreffenden Vermögensgegenstandes zuzurechnen. Aufgrund seiner "unentgeltlichen" Herstellung ist in gleicher Höhe ein Sonderposten in der Bilanz zu passivieren.

Bei Straßen, die im Rahmen einer Umwidmung oder Umstufung unentgeltlich auf die Gemeinde als neuen Straßenbaulastträger übergehen, z. B. eine Kreisstraße wird Gemeindestraße, findet die beschriebene bilanzielle Vorgehensweise ebenfalls Anwendung. Diese Vermögensübertragung ohne finanzielle Gegenleistungsverpflichtung in das Eigentum einer Gemeinde ist bilanziell als Sachschenkung zu behandeln, sodass auch in diesem Fall mit der Aktivierung der Straße als Vermögensgegenstand ein Sonderposten zu passivieren ist. Bei diesem Vorgang ist von der Gemeinde zu beachten, dass eine getrennte Bewertung von Straßengrundstück und Straßenkörper vorzunehmen ist und diese Vermögensgegenstände auch getrennt in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind.

## **2.5 Sicherungseinbehalte bei Anschaffungs- und Herstellungskosten**

Bei einem Erwerb von Vermögensgegenständen durch die Gemeinde kann im Einzelfall ein Sicherungseinbehalt notwendig werden. Sie erfolgen durch z. B. den Einbehalt von Geld (vgl. § 232 BGB). Ein solcher Einbehalt dient dazu, die ordnungsgemäße Leistungserbringung durch Dritte sicherzustellen und mögliche Mängelansprüche der Gemeinde abzusichern. Derartige Sicherungseinbehalte mindern deshalb nicht die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes. Der von der Gemeinde einbehaltene Betrag stellt vielmehr i.d.R. eine Verbindlichkeit für die Gemeinde gegenüber dem Dritten dar.

Entsprechend ist dieser Betrag in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen“ anzusetzen. In den Fällen, in denen sich im Rahmen der Abrechnung eines Erwerbs von Vermögensgegenständen herausstellt, dass der Sicherungseinbehalt ganz oder teilweise nicht ausgezahlt wird, ist eine außerplanmäßige Abschreibung bei dem betreffenden Vermögensgegenstand vorzunehmen, sofern dieser bereits mit seinen vollen Anschaffungs- oder Herstellungskosten bilanziert worden ist.

## **2.6 Ein negativer Kaufpreis beim Erwerb eines Betriebes**

In Einzelfällen kann es zu Kaufpreisen unterhalb der Buchwerte und zu Zuzahlungen des Verkäufers kommen, weil die Gemeinde als Erwerber künftig entstehende Aufwendungen tragen soll, insbesondere beim Rückkauf von Anteilen an gemeindlichen Betrieben aus dem Besitz von privaten Dritten. Beim Erwerb eines Betriebes durch die Gemeinde oder von Anteilen daran kann daher ein negativer Kaufpreis entstehen. Dieser Sachverhalt ist regelmäßig dann gegeben, wenn der Kaufpreis der Gemeinde den Vermögenswert des erworbenen Betriebes abzüglich der bestehenden Verpflichtungen unterschreitet.

Ein solcher Kaufpreis kann sich z. B. auch durch Minderungsansprüche der Gemeinde ergeben. In solchen Fällen entstehen „negative“ Anschaffungskosten für die Gemeinde, wegen der die Zeitwerte anteilig (oder im Schätzungswege) abzustocken sind. Es ist dabei zu beachten, dass die liquiden Mittel dabei nicht abgestockt werden dürfen. Soweit aber keine oder nicht in ausreichender Zahl Vermögensgegenstände zur Abstockung vorhanden sind, muss in Höhe des Differenzbetrages ein Ausgleichsposten auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden, der in den nächsten Haushaltsjahren entsprechend der Verluste des gemeindlichen Betriebes aufzulösen ist.

## **2.7 Die Nebenkosten bei Ersatzinvestitionen**

### **2.7.1 Die Abbruchkosten**

Im Zusammenhang mit örtlichen Ersatzinvestitionen entstehen für die Gemeinde vielfach auch Abbruch- und Entsorgungskosten, weil bisher genutzte gemeindliche Vermögensgegenstände an Ort und Stelle und mit gleicher Funktion und Zweck unmittelbar ersetzt werden sollen, z. B. Straßen, Abwasserkanäle. Die durch solche "Wiederaufbauten" entstehenden Kosten stellen regelmäßig Aufwendungen für die Gemeinde dar (vgl. § 2 Nummer 4 HOAI). Die gemeindlichen Aufwendungen können bei einem Zusammenhang mit der gemeindlichen Ersatzinvestition ggf. den Anschaffungskosten der Gemeinde für den Grund und Boden hinzugerechnet werden.

Für eine Hinzurechnung muss einerseits ein räumlicher Zusammenhang zwischen den Abbrucharbeiten und der gemeindlichen Ersatzinvestition bestehen. Ein solcher Zusammenhang ist als gegeben anzusehen, wenn die Gemeinde z. B. bei einem Grundstückserwerb den darauf befindlichen „verbrauchten“ Vermögensgegenstand in der Absicht erworben hat, ihn abzureißen und an gleicher Stelle einen neuen Vermögensgegenstand zu schaffen. Es sollte andererseits aber auch ein zeitlicher Zusammenhang bestehen. Die Gemeinde kann sich dabei an der steuerrechtlichen Rechtsprechung orientieren. Es wird danach ein Zeitraum von bis zu drei Jahren als noch ver-

treibar angesehen, damit noch ein zeitlicher Zusammenhang zwischen dem Erwerb des bebauten Grundstückes und dem vorgesehenen Abbruch oder der Entsorgung als gegeben angesehen werden kann.

In diesen Fällen stellen die gemeindlichen Abbruch- und Entsorgungskosten notwendige Vorbereitungskosten zur Durchführung der von der Gemeinde vorgesehenen Ersatzinvestition dar. Sie können dann als tatsächliche Herstellungskosten behandelt werden, denn sie dienen dem gemeindlichen Herstellungszweck und sind deshalb zwangsläufig entstanden. Die bei der Gemeinde entstehenden Aufwendungen stellen dann Kosten für die „Ingangsetzung der Herstellung“ des neuen Vermögensgegenstandes dar und sind den Anschaffungskosten für den Grund und Boden hinzuzurechnen. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der ggf. noch bestehende Restbuchwert des vorhandenen und nicht mehr nutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenstandes abzuschreiben ist, weil dieser Vermögensgegenstand für die Gemeinde als Erwerber wirtschaftlich verbraucht ist und daher wertlos ist. Der Restbuchwert darf bei einer gemeindlichen Ersatzinvestition jedoch nicht als Herstellungskosten für den neuen gemeindlichen Vermögensgegenstand berücksichtigt werden.

Eine Zurechnung von Abbruch- und Entsorgungskosten zu den gemeindlichen Herstellungskosten kann dann nicht mehr von der Gemeinde vorgenommen werden, wenn ein Abbruch oder eine Entsorgung ohne eine konkret bestehende Planung der Gemeinde für eine entsprechende Ersatzinvestition erfolgt. Die bestehenden baufachlichen Gegebenheiten vor Ort sind deshalb von der Gemeinde im örtlichen Einzelfall festzustellen, zu prüfen und zu bewerten. Die konkrete Sachlage, das Ergebnis sowie die Ermittlung der auf die Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes zu verteilenden gemeindlichen Herstellungskosten sind dabei von der Gemeinde ausreichend und nachvollziehbar zu dokumentieren.

### **2.7.2 Sonstige Nebenkosten**

Im Zusammenhang mit örtlichen Ersatzinvestitionen können im Einzelfall besondere Kosten für eine Übergangszeit entstehen, weil die Gemeinde die bisherige Nutzung des gemeindlichen Vermögensgegenstandes an Ort und Stelle mit gleicher Funktion und Zweck fortsetzen will, der Vermögensgegenstand dafür aber ersetzt werden muss, um den aktuellen Anforderungen an die Nutzung in zulässiger Weise zu entsprechen. Solche Kosten entstehen zwar nicht unmittelbar für den neuen gemeindlichen Vermögensgegenstand. Sie stellen regelmäßig Aufwendungen für die Gemeinde dar, die auf die Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes zurückzuführen sind. Sie können jedoch nur dann den Herstellungskosten des Vermögensgegenstandes zugerechnet werden, wenn die Kosten als „Ingangsetzung der Herstellung“ des Vermögensgegenstandes zu bewerten sind.

Die Zurechnung setzt dabei einen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang mit dem herzustellenden Vermögensgegenstand voraus. Solche Nebenkosten sind dann von der Gemeinde vergleichbar den Baunebenkosten zu behandeln und können den Herstellungskosten hinzugerechnet werden. Die Zurechnung von Kosten für eine Übergangszeit zu den gemeindlichen Herstellungskosten kann dann nicht von der Gemeinde vorgenommen werden, wenn keine konkrete Planung der Gemeinde über die Fortsetzung der bisherigen Nutzung des neuen Vermögensgegenstandes (nach der Ersatzinvestition) besteht.

Die Kosten einer vorübergehenden Unterbringung einer Verwaltungseinheit während der Herstellungs- bzw. Bauphase aus Anlass einer Ersatzinvestition stellen keine gemeindliche Aufwendungen dar, die anderen gemeindlichen Vermögensgegenständen zugerechnet werden können, z. B. Gebäuden. Solche Aufwendungen entstehen bereits, um die Nutzung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu ermöglichen. Sie können deshalb auch nicht zu anrechenbaren Nebenkosten bei gemeindlichen Herstellungskosten erklärt werden.

Die Instandsetzung eines Vermögensgegenstandes aufgrund der Durchführung einer Ersatzinvestition gibt i.d.R. einen Anlass für die Gemeinde, eine notwendige Instandsetzung auch tatsächlich vor Ort durchzuführen. Sofern eine solche Maßnahme vermögensmäßige Auswirkungen hätte, wären diese auch nur dem betreffenden Vermö-

gensgegenstand zuzurechnen. Die tatsächlichen Gegebenheiten vor Ort sind im Einzelfall vor Ort vor der Veranschlagung einer Ersatzinvestition im Haushaltsplan zu bewerten.

### **3. Die geringwertigen Vermögensgegenstände**

Die geringwertigen Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens haben i.d.R. eine voraussichtliche Nutzungsdauer von mehr als einem Jahr. Ihr Wert ist jedoch haushaltsmäßig betrachtet so gering, dass eine Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Nutzungsdauer der beschafften Vermögensgegenstände zu hohem bzw. kaum vertretbarem Aufwand führen würde. Unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Wesentlichkeit sind daher für die Behandlung der geringwertigen Vermögensgegenstände, die selbstständig genutzt werden können und nicht Teil einer Sachgesamtheit sind, Vereinfachungen zugelassen worden.

Die geringwertigen Vermögensgegenstände mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die 410 Euro nicht übersteigen, können in Inventarlisten oder auf einem Sammelposten erfasst oder im Jahr ihrer Anschaffung oder Herstellung als Aufwand verbucht und bei einer Nutzungszeit von einem Jahr auch vollständig abgeschrieben werden (Sofortabschreibung). Bei der Bestimmung dieser Wertgrenze sind nicht nur die Umsatzsteuer, sondern auch die Rabatte und Skonti kostenmindernd zu berücksichtigen. Bei den geringwertigen Vermögensgegenständen kann daher ihr Abgang bereits im Jahr des Zugangs unterstellt werden, auch wenn solche Wirtschaftsgüter im Einzelfall oder regelmäßig noch mehrere Jahre von der Gemeinde tatsächlich genutzt werden.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 Satz 1 (Bilanzierung von gemeindlichen Vermögensgegenständen):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Ansatzpflicht für gemeindliche Vermögensgegenstände):**

##### **1.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Vorschrift enthält den allgemeinen Grundsatz, dass die Gemeinde einen Vermögensgegenstand in die Bilanz aufzunehmen hat, wenn sie das wirtschaftliche Eigentum daran innehat und dieser selbstständig verwertbar ist. Mit einer solchen Bilanzierungsvorgabe ist grundsätzlich verbunden, dass mit den gemeindlichen Vermögensgegenständen auch Erträge erzielt werden sollen. Unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ist es jedoch schon ausreichend für die Bilanzierung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes, wenn für die Gemeinde dadurch eine Möglichkeit zur Ertragserzielung besteht.

Die tatsächliche Realisierung von Erträgen ist dabei nicht eine zwingende Voraussetzung. Wäre dieses der Fall, würde z. B. ein vollständiger Verzicht darauf aufgrund politischer Entscheidungen zu einem nicht vertretbaren Bilanzierungsverbot führen. Die Gemeinde hat im Rahmen ihrer Bilanzierungspflicht die Entscheidung zu treffen, ob ein gemeindlicher Vermögensgegenstand dem Anlagevermögen oder dem Umlaufvermögen zuzuordnen ist.

Die Zuordnung ist dabei nicht nur von dem verwendeten Begriffen „Vermögensgegenstand“, „wirtschaftliches Eigentum“ und „selbstständige Verwertbarkeit“ als Ansatzvoraussetzungen abhängig. Sie hängt auch von der Zweckbestimmung bzw. der Art des Vermögensgegenstandes sowie vom Willen der Gemeinde ab, wie der Vermögensgegenstand im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zweckbezogen genutzt werden soll.

## **1.1.2 Der Begriff „Vermögensgegenstand“**

### **1.1.2.1 Die Qualifizierung eines Wirtschaftsgutes**

Im allgemeinen Wirtschaftsleben wird ein Wirtschaftsgut dadurch als Vermögensgegenstand charakterisiert, dass mit ihm ein wirtschaftlicher Wert vorliegt und dieses Wirtschaftsgut selbstständig nutzungsfähig und bewertbar ist. Bei objektiver Betrachtung muss auch die Werthaltigkeit des Wirtschaftsgutes durch Dritte anerkannt werden und nachvollziehbar sein. Diese Gegebenheiten gelten sowohl für materielle als auch für immaterielle Wirtschaftsgüter. Bei materiellen Wirtschaftsgütern kann der Fall eintreten, dass diese sich nicht einheitlich abnutzen, sondern manche ihrer Einzelteile oder Komponenten ggf. mehrmals ersetzt werden müssen, um die weitere Nutzung des Wirtschaftsgutes zu sichern, z. B. bei Gebäuden und Straßen.

Es wäre grundsätzlich möglich, solche Wirtschaftsgüter in ihren technischen Einzelteilen bzw. Komponenten zu bewerten und zu bilanzieren. Bei der Qualifizierung von Wirtschaftsgütern als gemeindliche Vermögensgegenstände muss jedoch immer auch die jeweilige Zwecksetzung und Nutzung im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung sachgerecht beachtet werden. So sind z. B. die gemeindlichen Straßen regelmäßig nur in ihrer körperlichen Gesamtheit als nutzbarer gemeindlicher Vermögensgegenstand für die Bürger der Gemeinde anzusehen, sodass die technischen Komponenten einer Straße dann unselbstständige Wirtschaftsgüter darstellen.

### **1.1.2.2 Die Qualifizierung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes**

#### **1.1.2.2.1 Allgemeine Vorgaben**

Für die gemeindliche Bilanzierung soll die Qualifizierung eines Wirtschaftsgutes als gemeindlicher Vermögensgegenstand nicht im Belieben der Gemeinde liegen. Es würde der Gemeinde sonst ermöglicht, einen für die gemeindliche Aufgabenerfüllung nutzbares Wirtschaftsgut in Art und Umfang nach örtlichem Bedarf als gemeindlichen Vermögensgegenstand einzustufen und in ihrer Bilanz zu aktivieren. Sie hätte zudem die Wahlmöglichkeit, für den Ansatz in ihrer Bilanz ein Wirtschaftsgut als eine sachliche Gesamtheit (Einheit) zu betrachten oder dieses Gut abstrakt in seine Komponenten zu zerlegen und so in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

Die Qualifizierung eines Wirtschaftsgutes als nutzbaren Vermögensgegenstand der Gemeinde ist daher insbesondere auch von der tatsächlichen und gewollten Nutzung im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung abhängig. Die örtliche Aufgabenerfüllung erfordert regelmäßig einen Vermögensgegenstand, bei dem die gewünschte Gebrauchsfähigkeit bzw. seine Funktionsfähigkeit nur in seiner Sachgesamtheit und nicht in seinen Komponenten besteht, z. B. Gebäude, Straßen etc. Die Einordnung eines Wirtschaftsgutes als gemeindlicher Vermögensgegenstand kann daher nicht davon abhängig sein, ob sich ein Wirtschaftsgut technisch in Komponenten zerteilen lässt.

Die Gemeinde darf deshalb bei der Klassifizierung eines nutzbaren Wirtschaftsgutes als gemeindlicher Vermögensgegenstand zur Erfüllung ihrer Aufgaben nicht nur auf dessen wirtschaftlichen Wert und die technische und selbstständige Nutzungsfähigkeit sowie auf die Bewertbarkeit und die Veräußerbarkeit abstellen. Die gemeindliche Aufgabenerfüllung gebietet es vielmehr, in die Klassifizierung eines Wirtschaftsgutes auch die Eignung, den Zweck oder die Nutzung bzw. Nutzenstiftung einzubeziehen. Dieses Gebot soll auch in den Fällen für die Gemeinde gelten, in denen im allgemeinen Wirtschaftsleben auch die technischen Einzelteile eines Wirtschaftsgutes als verwertbar und aktivierbar gelten und diese, wenn wesentlich, jeweils als einzelne Vermögensgegenstände bestimmt werden könnten.

#### **1.1.2.2 Vermögensgegenstände als Sachgesamtheit**

Im gemeindlichen Bereich werden viele Wirtschaftsgüter erst in zusammengesetzter Form und zweckbezogen zu einem gebrauchsfähigen Funktions- bzw. Vermögensgegenstand der Gemeinde. Nur ein solcher Vermögensgegenstand kann im Rahmen der gemeindlichen Verwaltungstätigkeit bzw. Aufgabenerfüllung genutzt werden. Eine Verwendung in der Vielzahl der möglichen technischen Komponenten eines Wirtschaftsgutes durch die Gemeinde ist regelmäßig nicht möglich. Die Nutzung eines Vermögensgegenstandes im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ist deshalb maßgeblich für dessen Bilanzierung. Von der Gemeinde sind deshalb sachlich mögliche Vermögensteile zu einem Vermögensgegenstand zusammenzufassen, wenn die diesem Gegenstand zugeordnete Funktion oder gemeindliche Aufgabe nur im Zusammenschluss einzelner Komponenten genutzt oder durchgeführt werden kann, z. B. eine gemeindliche Straße.

Die einzelnen Komponenten des gemeindlichen Vermögensgegenstandes werden in einem solchen Fall als untrennbar miteinander verbunden angesehen und können dabei einen wesentlichen Bestandteil des Vermögensgegenstandes darstellen (Sachgesamtheit). Die einzelnen Bestandteile geben dadurch ihre Klassifizierung als selbstständige Vermögensgegenstände auf. Dieses Prinzip des Nutzungszusammenhangs dient in diesem Zusammenhang der Objektivierung und der Vergleichbarkeit im gemeindlichen Bereich. Es wirkt sich unmittelbar auf die Bewertung und Bilanzierung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes aus, z. B. bei der Bewertung (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 2 GemHVO NRW). In besonderen Einzelfällen kann es gleichwohl zu einer Unterscheidung bzw. Differenzierung von Bestandteilen eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes kommen. Insbesondere bei bebauten Grundstücken, bei denen bereits zwischen dem Grund und Boden und dem oder den Gebäuden zu unterscheiden ist, kann sich ergeben, dass Gebäudeteile oder andere Wirtschaftsgüter als selbstständige Vermögensgegenstände zu behandeln sind. Zu solchen Wirtschaftsgütern können z. B. auf dem Dach eines Gebäudes montierte Fotovoltaikanlagen oder Blockheizkraftwerke gehören.

Der aus der Nutzung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes entstehende jährliche Ressourcenverbrauch steht der Betrachtung als Sachgesamtheit nicht entgegen. Die Abschreibungen zeigen die aus der Nutzung der eingesetzten Vermögensgegenstände entstandenen Wertminderungen. Diese Aufwendungen werden unter Berücksichtigung der Erledigung der gemeindlichen Aufgaben und daher nach der Sachgesamtheit bemessen. Sie dürfen deshalb nicht differenziert nach den technischen Komponenten oder nach den von der Gemeinde selbst bestimmten Gegebenheiten bemessen werden. Eine sachgerechte Abwägung und Handhabung der Gemeinde bei der Bestimmung und Bewertung ihrer Vermögensgegenstände soll dazu beitragen, dass der Jahresabschluss unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Einzelbewertung und der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde vermitteln kann.

#### **1.1.2.3 Keine Wertansätze nach Komponenten**

Eine Bilanzierung und Bewertung von Vermögensteilen gemeindlicher Vermögensgegenstände (Komponentenansatz), die handelsrechtlich neu und vielfach auch in der Kritik steht, würde, wenn diese haushaltsrechtlich zugelassen wäre, einen breiten und vielfach nicht mehr nachvollziehbaren Ermessensspielraum für die Gemeinde eröffnen. Die Gemeinde könnte dann komplexe Vermögensgegenstände nach eigenem Belieben in einzelne Komponenten zerlegen und diese entsprechend dem örtlichen Bedarf in ihrer Bilanz ansetzen. Es könnte sich dadurch ggf. eine vielfach nicht mehr nachvollziehbare Aufteilung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes ergeben und die Nutzung im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung infrage gestellt werden.

Für den Abschlussprüfer wäre dann eine objektive Bestimmung eines selbstständig zu bilanzierenden Vermögensgegenstandes der Gemeinde vielfach nicht mehr möglich. Die Zurechnung und Verteilung von Anschaffungskosten würde wesentlich erschwert, besonders dann, wenn ein als Gesamtheit erworbener Vermögensgegenstand für die Bilanzierung in seine Komponenten zerteilt würde und die dann als Anschaffungskosten zugrun-

de zu legenden Einzelpreise der möglichen Komponenten in der Summe den Gesamtpreis des von der Gemeinde als Gesamtheit erworbenen Vermögensgegenstandes übersteigen.

Die Verteilung der Anschaffungskosten über die Nutzungsdauer sowie auch deren Festlegung könnte zudem für die Gemeinde schwierig werden. In den Fällen, in denen die einzelnen Komponenten wegen ihrer möglichen Verschiedenartigkeit auch noch unterschiedlichen Nutzungsdauern unterliegen können, besteht ein erhebliches Risiko für eine zutreffende Bilanzierung unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Ebenso könnte die klassische Abgrenzung zwischen Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten beeinträchtigt werden, denn die Aktivierungsfähigkeit sollte unabhängig von einer komponentenbezogenen Abschreibung sein (vgl. § 33 GemHVO NRW). Es bleibt in solchen Fällen zudem fraglich, ob die Gemeinde auch sämtliche Komponenten eines Vermögensgegenstandes zutreffend verzeichnet und deren Vorhandensein zu jedem Abschlussstichtag überprüft und in ihrer Buchhaltung nachhält, z. B. bei einem Austausch von Komponenten.

Es würde daher ein erhebliches bilanzielles Risiko für die Gemeinde bestehen, ob die von ihr aufzustellende gemeindliche Bilanz noch ein zutreffendes Bild der Vermögenslage der Gemeinde vermittelt, wenn die gemeindliche Aufgabenerfüllung regelmäßig einen Vermögensgegenstand in seiner Gesamtheit benötigt bzw. die Gemeinde einen solchen Gegenstand zur Nutzung durch die Öffentlichkeit bereitstellt. Vor diesem Hintergrund sollen Wertansätze nach Vermögensteilen bei von der Gemeinde zu bilanzierenden Vermögensgegenständen sowie Abschreibungen bezogen auf die einzelnen Komponenten für die Gemeinde nicht zulässig sein.

#### **1.1.2.4 Die Wirkungen bei den Abschreibungen**

Im Rahmen der Bilanzierung von gemeindlichen Vermögensgegenständen ist von der Gemeinde z. B. zu berücksichtigen, wie das einzelne Wirtschaftsgut zur Bestimmung der Nutzungsdauer, des Abschreibungsumfanges und der Abschreibungsmethode als abnutzbarer Vermögensgegenstand von der Gemeinde abgegrenzt wurde. In den Fällen, in denen z. B. bei einem bebauten Grundstück verschiedene Gebäudeteile mit unterschiedlichen Restnutzungsdauern in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz angesetzt wurden, wirkt sich diese gemeindliche Entscheidung dauerhaft auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft aus. Sie führt dazu, dass die entstehenden ergebniswirksamen Abschreibungen im Zeitablauf der Nutzungsdauer den einmal festgelegten jährlichen Ressourcenverbrauch haushaltsbelastend darstellen.

Die abschreibungsrelevante Entscheidung der Gemeinde lässt dann im Rahmen der Nutzungszeit des gemeindlichen Vermögensgegenstandes im Grundsatz keine Änderung zu. Es ist daher örtlich bei der Anschaffung oder Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes nicht nur über dessen Erstellung zu entscheiden, sondern auch über die künftigen Auswirkungen daraus für die gemeindliche Haushaltswirtschaft. Die möglichen Folgeaufwendungen der Gemeinde werden dabei u.a. auch dadurch bestimmt, ob z. B. bei bebauten Grundstücken mehrere Gebäudeteile mit unterschiedlichen Restnutzungsdauern zu einer Sachgesamtheit bzw. wirtschaftlichen Einheit zusammengefasst wurden, sodass dann eine gemeinsame (einzige) Nutzungsdauer besteht.

#### **1.1.3 Der Begriff „Wirtschaftliches Eigentum“**

##### **1.1.3.1 Allgemeine Inhalte**

Durch die Vorschrift ist bestimmt worden, dass die Gemeinde einen Vermögensgegenstand in ihre Bilanz aufnehmen hat, wenn sie das wirtschaftliche Eigentum daran innehat. Damit ist der Grundsatz der wirtschaftlichen Zurechnung im gemeindlichen Haushaltsrecht verankert worden, der immer dann von Bedeutung ist, wenn bei der Gemeinde das rechtliche und das wirtschaftliche Eigentum auseinanderfallen. Somit gehen auch die GoB bei den Wertansätzen für Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Bilanz von wirtschaftlichen Tatbeständen

aus. Die Gemeinde hat daher der Bilanzierung von Vermögensgegenständen die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse zugrunde zu legen.

Der Ansatz eines Vermögensgegenstandes in der gemeindlichen Bilanz ist grundsätzlich nach der zivilrechtlichen Rechtslage vorzunehmen, weil nach der Eigentumsübertragung die Gemeinde als zivilrechtlicher Eigentümer i.d.R. auch die Sachherrschaft über den Vermögensgegenstand innehat (vgl. § 903 BGB). Ihr steht damit grundsätzlich eine uneingeschränkte Verfügungs- und Nutzungsberechtigung zu, sodass sie daher auch der wirtschaftliche Eigentümer des Vermögensgegenstandes ist. Sofern die Gemeinde sich allein das wirtschaftliche Eigentum an einem vorhandenen Vermögensgegenstand zurechnet, sollte sie zuvor geklärt haben, wer der tatsächliche rechtliche Eigentümer dieses Vermögensgegenstandes und wer ggf. der Vertragspartner der Gemeinde bzw. wer in der Sache vertretungsberechtigt ist.

Der rechtliche Eigentümer eines Vermögensgegenstandes kann aber in seiner Sachherrschaft über den Vermögensgegenstand beschränkt sein, weil einem Dritten einzelne Befugnisse zustehen, z. B. Verfügungs- oder Nutzungsrechte, und dieser so über den Vermögensgegenstand verfügen kann, als wäre es sein eigenes Vermögen. Der Dritte wird aber dadurch aber nicht zwingend zum rechtlichen Eigentümer des betreffenden Vermögensgegenstandes. Die Gemeinde hat deshalb in den Fällen, in denen sie nicht der rechtliche Eigentümer aber der Besitzer eines Vermögensgegenstandes ist, insbesondere zu prüfen, ob sie auch der wirtschaftliche Eigentümer ist (vgl. Abbildung).

<b>Das wirtschaftliche Eigentum bei Vermögensgegenständen</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>- Die Gemeinde übt die tatsächliche Sachherrschaft über einen Vermögensgegenstand aus.</li><li>- Die Gemeinde ist diejenige, bei der Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten bezogen auf den Vermögensgegenstand liegen.</li><li>- Die Gemeinde kann den rechtlichen Eigentümer auf Dauer, z.B. im Zeitraum der üblichen Nutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes, von der Einwirkung auf den Vermögensgegenstand wirtschaftlich ausschließen.</li><li>- Die Gemeinde muss die Risiken eines Wertverlustes tragen und kommt in den Genuss von Wertsteigerungen.</li></ul>

*Abbildung 470 „Das wirtschaftliche Eigentum bei Vermögensgegenständen“*

Bei der gemeindlichen Prüfung ist zudem immer auf den tatsächlichen Umgang mit dem betreffenden Vermögensgegenstand und auf die vertraglichen Gestaltungen abzustellen, denn nicht jeder gemeindliche Geschäftsvorfall im Zusammenhang mit einem Vermögensgegenstand führt automatisch dazu, dass die Gemeinde zum wirtschaftlichen Eigentümer des betreffenden Vermögensgegenstandes wird. Ein solcher Fall kann z. B. bei Miet- und Pachtgeschäften der Gemeinde gegeben sein, während z. B. bei Stiftungsgeschäften, die zu bei rechtlich unselbstständigen Stiftungen führen, die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnisse vollständig auf die Gemeinde übergehen. Bei Treuhandverhältnissen der Gemeinde sind die Vermögensgegenstände regelmäßig dem Treugeber und beim Sicherungseigentum dem Sicherungsgeber zuzurechnen.

### **1.1.3.2 Die Abgrenzung des wirtschaftlichen Eigentums**

Für die Gemeinde kann sich der Fall ergeben, dass sie nicht das zivilrechtliche Eigentum an einem von ihr genutzten Vermögensgegenstand hat. Sie kann jedoch als wirtschaftliche Eigentümer dieses Vermögensgegenstandes fungieren bzw. das wirtschaftliche Eigentum daran innehaben. In diesem Fall ist der betreffende Vermögensgegenstand von der Gemeinde in ihrer Bilanz anzusetzen. Die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an einem verfügbaren Vermögensgegenstand zur Gemeinde lässt sich daran messen, ob die Gemeinde die tat-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 33 GemHVO NRW**

sächliche Sachherrschaft über den betreffenden Vermögensgegenstand ausübt, die Gefahren und Risiken dabei trägt sowie den rechtlichen Eigentümer von der dauerhaften Nutzung (während der wirtschaftlichen Nutzungsdauer) an dem betreffenden Vermögensgegenstand ausschließen kann.

Die Gemeinde gilt daher als wirtschaftlicher Eigentümer eines Vermögensgegenstandes, wenn ihr dauerhaft - i.d.R. für die gesamte wirtschaftliche Nutzungsdauer des betreffenden Vermögensgegenstandes - Besitz, Gefahr, Nutzung und Lasten an diesem Vermögensgegenstand zustehen. Ein wirtschaftliches Eigentum an einem Vermögensgegenstand liegt daher bei der Gemeinde vor, wenn bei ihr eine „eigentumsähnliche“ wirtschaftliche Sachherrschaft über den Vermögensgegenstand besteht, die es ihr ermöglicht, einen Dritten auf Dauer von der Nutzung dieses Vermögensgegenstandes auszuschließen.

In Einzelfällen, in denen nicht alle Kriterien des wirtschaftlichen Eigentums von der Gemeinde erfüllt werden, ist unter Berücksichtigung der tatsächlich vorliegenden Gegebenheiten zu beurteilen und zu entscheiden, ob anhand der Gemeinde zuzurechnenden Chancen und Risiken diese den Vermögensgegenstand in ihrer Bilanz anzusetzen hat. Mögliche Fallgestaltungen werden nachfolgend schematisch aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Gemeinde als wirtschaftlicher Eigentümer</b>	
<b>SACHVERHALTE</b>	<b>BILANZIERUNG</b>
Die Gemeinde ist rechtlicher Eigentümer und verfügt über die Vermögensgegenstände.	Das wirtschaftliche Eigentum ist der Gemeinde zuzurechnen.
Die Gemeinde erwirbt Vermögensgegenstände sofort.	Das wirtschaftliche Eigentum ist der Gemeinde zuzurechnen.
Die Gemeinde erwirbt Vermögensgegenstände unter Eigentumsvorbehalt.	Das wirtschaftliche Eigentum ist der Gemeinde zuzurechnen.
Die Gemeinde kann Vermögensgegenstände am Ende der Vertragslaufzeit optional erwerben.	Der Gemeinde ist wirtschaftliches Eigentum nur dann zuzurechnen, wenn sie bereits während der Vertragslaufzeit Mietkaufzahlungen leistet.
Die Gemeinde least/mietet Vermögensgegenstände.	Dem Leasing- oder PPP-Partner der Gemeinde ist das wirtschaftliche Eigentum zuzurechnen.

*Abbildung 471 „Die Gemeinde als wirtschaftlicher Eigentümer“*

In diesem Zusammenhang lässt sich aus dem Zweck eines Vermögensgegenstandes für die Gemeinde keine Unterscheidung zwischen dem wirtschaftlichen und dem rechtlichen Eigentum ableiten. Die Unterscheidung dieser beiden Eigentumsverhältnisse wirkt sich regelmäßig erst aus, wenn der rechtliche Eigentümer einen Herausgabeanspruch hat oder die Rückabwicklung verlangt (vgl. § 985 BGB). Die Gemeinde ist somit immer dann als wirtschaftlicher Eigentümer eines Vermögensgegenstandes anzusehen, wenn sie einen Vermögensgegenstand in ihrem Besitz hat, diesen im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung nutzen kann und ihr Wertsteigerungen daraus zustehen, sie aber auch die Gefahren und Lasten trägt, z. B. das Risiko einer Wertminderung oder eines Verlustes (vgl. § 446 BGB).

### **1.1.3.3 Die Leasinggeschäfte**

#### **1.1.3.3.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde schließt im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung auch Leasinggeschäfte zur Nutzung von Wirtschaftsgütern ab, sodass die Gemeinde derartige Geschäfte ggf. zu bilanzieren hat. Bei solchen Leasinggeschäften überlässt der Leasinggeber der Gemeinde als Leasingnehmer regelmäßig ein Wirtschaftsgut gegen ein Entgelt zur Nutzung. Grundsätzlich bestehen viele Gestaltungsmöglichkeiten bei den Leasinggeschäften. So wird z.B. hinsichtlich der Kündigungsmöglichkeiten zwischen dem Finanzierungs-Leasing und dem Operating-Leasing unterschieden.

Es ist daher vom örtlichen Einzelfall abhängig, ob ein Vermögensgegenstand beim Leasinggeber oder bei der Gemeinde als Leasingnehmer zu bilanzieren ist. Zu den verschiedenen Leasinggeschäften sind eine Vielzahl von steuerrechtlichen Erlassen veröffentlicht worden, die hinsichtlich der Abgrenzung der gemeindlichen Leasinggeschäfte und deren Bilanzierung auch für die Gemeinde eine Hilfestellung sein können.

#### **1.1.3.3.2 Das Finanzierungs-Leasing**

Bei Finanzierungs-Leasing, das eine unkündbare Grundmietzeit enthält, kann zwischen

- Vollamortisationsverträgen, bei denen alle Kosten der Anschaffung und der Finanzierung sowie die Nebenkosten durch die während der Grundmietzeit zu zahlenden Leasingraten gedeckt werden, und für das Ende der Leasingzeit i.d.R. ein Kauf des Leasinggegenstandes, seine Rückgabe oder eine Verlängerung der Vertragslaufzeit möglich ist,
- Teilamortisationsverträgen, bei denen die Kosten der Anschaffung und der Finanzierung sowie die Nebenkosten nicht in vollem Umfang durch die während der Grundmietzeit zu zahlenden Leasingraten gedeckt werden, und deshalb für die Vollamortisation weitere Vereinbarungen getroffen werden,
- Spezialleasingverträgen, die bei einem speziellen Einzelfall vorherrschenden Verhältnisse abgestellt sind, unterschieden werden. Ggf. können sich im Einzelfall aber noch Abweichungen daraus ergeben, ob ein bewegliches Wirtschaftsgut oder ein unbewegliches Wirtschaftsgut, z.B. ein Gebäude, den Leasinggegenstand darstellt. Für die gemeindliche Bilanzierung kommt es bei diesen Möglichkeiten darauf an, wann die Gemeinde als Leasingnehmer ein Wirtschaftsgut zu bilanzieren hat.

Bei gemeindlichen Leasinggeschäften für Gebäude aufgrund von Vollamortisationsverträgen kann ausgehend davon, dass die Grundmietzeit innerhalb der betriebsgewöhnlichen Nutzungszeit liegt, festgestellt werden, dass bei einer Grundmietzeit von unter 40 % und über 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungszeit das betreffende Wirtschaftsgut beim Leasingnehmer (Gemeinde) zu bilanzieren ist. In den Fällen, in denen die vereinbarte Grundmietzeit zwischen 40 % bis 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungszeit liegt, ist es von den einzelnen vertraglichen Vereinbarungen (Optionen) abhängig, ob das Wirtschaftsgut beim Leasinggeber oder Leasingnehmer zu bilanzieren ist.

Ein Vertrag ohne Optionen für den Leasinggeber, der aber als Spezialleasing ohne weitere Bedingungen ausgestaltet, ist z.B. beim Leasingnehmer zu bilanzieren. Bei Teilamortisationsverträgen ist das Wirtschaftsgut zwar grundsätzlich dem Leasinggeber zuzurechnen, gleichwohl können besondere vertragliche Vereinbarungen aber dazu führen, dass das Wirtschaftsgut doch bei der Gemeinde als Leasingnehmer zu bilanzieren ist. Die einzelnen Voraussetzungen dafür sowie ihr mögliches Zusammenspiel müssen im Einzelfall heraus gearbeitet werden und können an dieser Stelle nicht in allgemeingültiger Form ausreichend erläutert werden.

#### **1.1.3.3.3 Das Operating-Leasing**

Die Gemeinde kann auch Leasingverträge abschließen, bei denen nur die Gebrauchsüberlassung im Vordergrund der vertraglichen Vereinbarung steht. Ein solches Operating-Leasing ist den zivilrechtlichen Mietverträgen sehr ähnlich, denn der Leasinggeber behält das maßgebliche Verwertungsrecht. Die Leasingrate wird dabei dann als angemessene Gegenleistung der Gemeinde als Leasingnehmer für die laufende Nutzungsüberlassung eines ihr überlassenen Wirtschaftsgutes angesehen. Der Leasinggeber hat deshalb regelmäßig den betreffenden Vermögensgegenstand in seiner Bilanz anzusetzen und nicht die Gemeinde.

Von der Gemeinde sind die jährlich zu zahlenden Leasingraten als Aufwendungen in ihrer Ergebnisrechnung zu erfassen. Soweit die Gemeinde bei solchen Verträgen z. B. zu Beginn der Grundmietzeit eine Sonderzahlung leistet, hat sie diese periodengerecht über die Grundmietzeit zu verteilen und entsprechend einen Rechnungsabgrenzungsposten in ihrer Bilanz anzusetzen. In Sonderfällen kann aber auch eine Aktivierung des Wirtschaftsgutes in der gemeindlichen Bilanz vorzunehmen sein, sodass ggf. von der Gemeinde auch eine Leasingverbindlichkeit zu passivieren ist.

#### **1.1.3.4 Die Miet- und Pachtgeschäfte**

Eine Bilanzierung von gemeindlichen Miet- und Pachtgeschäften, bei denen die Gemeinde als Mieter oder Pächter auftritt, ist haushaltsrechtlich nicht vorgesehen. Bei solchen gemeindlichen Geschäften überlässt ein Dritter als Vermieter oder Verpächter der Gemeinde ein Wirtschaftsgut gegen ein Entgelt zur Nutzung. Die Entgeltzahlungen der Gemeinde an den Vermieter oder Verpächter stellen dann gemeindliche Aufwendungen dar, die in der Ergebnisrechnung der Gemeinde zu erfassen sind. Die dabei zu leistenden die Zahlungen sind in der gemeindlichen Finanzrechnung nachzuweisen. Die Miet- und Pachtgeschäfte der Gemeinde stellen regelmäßig schwebende Geschäfte dar und führen deshalb nicht zur Bilanzierung, auch wenn die Verträge langfristig abgeschlossen wurden. Bei der Vielzahl der Gestaltungsmöglichkeiten solcher Verträge kann eine Bilanzierung im Einzelfall nicht generell ausgeschlossen werden.

#### **1.1.3.5 Der Nießbrauch**

Nach der Vorschrift des § 90 Absatz 4 GO NRW muss die Gemeinde bei der Überlassung der Nutzung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes an einen Dritten beachten, dass sie den Vermögensgegenstand dem Dritten nur dann zum Nießbrauch überlassen darf, wenn sie diesen Vermögensgegenstand in absehbarer Zeit nicht zur Erfüllung ihrer Aufgaben braucht. Außerdem darf die Gemeinde den Vermögensgegenstand einem Dritten auch nicht kostenlos zur Nutzung überlassen. Bei solchen gemeindlichen Geschäften bleibt die Gemeinde i.d.R. der wirtschaftliche Eigentümer des betreffenden Vermögensgegenstandes. Der Vermögensgegenstand ist deshalb weiterhin in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

In Ausnahmefällen kann gleichwohl der Dritte als Nießbraucher auch der wirtschaftliche Eigentümer des Vermögensgegenstandes sein. In solchen Fällen muss der Dritte z.B. über die ihm eingeräumte Nutzungsbefugnis hinaus die tatsächliche Herrschaft über den gemeindlichen Vermögensgegenstand ausüben. Ein solcher Fall kann ggf. vorliegen, wenn dem Dritten z. B. die Verwertungsbefugnis über den Vermögensgegenstand eingeräumt wurde. Soweit der Nießbraucher aber nicht das Recht hat, nach Belieben mit dem gemeindlichen Vermögensgegenstand zu verfahren, trägt er auch nicht das wirtschaftliche Risiko einer Wertminderung dieses Vermögensgegenstandes oder kann aus möglichen Wertsteigerungen einen Nutzen ziehen. Die Gemeinde hat daher im Falle eines Nießbrauchs an einem Vermögensgegenstand die vorliegenden Umstände sowie die vertragliche Vereinbarung über die Nutzung hinsichtlich der Zulässigkeit einer gemeindlichen Bilanzierung genau zu prüfen.

### **1.1.3.6 Das Treuhandvermögen**

#### **1.1.3.6.1 Die Gemeinde als Treuhänder**

Das gemeindliche Haushaltsrecht kennt neben dem allgemeinen Gemeindevermögen und dem Sondervermögen im haushaltsrechtlichen Sinn noch das Treuhandvermögen als eine weitere Art einer gesonderten gemeindlichen Vermögensform. Bei einem Treuhandvermögen bei der Gemeinde werden fremde Vermögensgegenstände treuhänderisch von der Gemeinde gehalten. In solchen Fällen ist die Gemeinde von Dritten beauftragt worden oder gesetzlich verpflichtet, das ihr übergebene Vermögen zu verwalten und nicht für eigene Zwecke zu verwenden (Ermächtigungstreuhand). Einem solchen Treuhandverhältnis liegt die der Gemeinde als Treuhänder anvertraute Verfügung über Sachen und Rechte eines Dritten und die Ausübung im Interesse des betreffenden Dritten als Treugeber zugrunde.

Nach den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen ist in solchen Fällen das Treuhandvermögen in der Bilanz des Treugebers anzusetzen, weil dieser weiterhin als rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer des Vermögens zu betrachten ist. Diese Sachlage gilt auch dann, wenn die Gemeinde eine Verwaltungstreuhand als Vollrechtstreuhand innehat. In solchen Fällen erwirbt die Gemeinde das rechtliche Eigentum an dem Treugut, obwohl die vertraglichen Beziehungen regelmäßig vorsehen, dass die Risiken des Untergangs sowie die Nutzungen und Lasten beim Treugeber verbleiben. In diesen Fällen bleibt daher der Treugeber der wirtschaftliche Eigentümer, sodass das Treugut nicht bei der Gemeinde zu bilanzieren ist.

Für die Gemeinde folgt aus ihrer Tätigkeit als Treuhänder, dass sie gegenüber dem Dritten als Treugeber für eine ordnungsgemäße Verwaltung des Treuhandvermögens haftet und eine Herausgabeverpflichtung besteht. Eine zweifache Bilanzierung des Treuhandvermögens, also zusätzlich zum Treugeber auch in der Bilanz der Gemeinde als Treuhänder ist wegen der gesonderten Verwaltung des Treuhandvermögens außerhalb des gemeindlichen Haushalts nicht erforderlich. Die gesonderte Behandlung des bei der Gemeinde vorhandenen Treuhandvermögens und Mündelvermögens ist aber haushaltsrechtlich und haushaltswirtschaftlich geboten. Für den Verzicht auf den Ansatz von Treuhandvermögen und Treuhandverbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz bedarf es daher keiner besonderen Regelung. Soweit fremde Vermögensgegenstände von der Gemeinde treuhänderisch gehalten werden, ist es jedoch geboten, diese Gegebenheit im gemeindlichen Jahresabschluss im Anhang oder im Verbindlichkeitspiegel unter den Haftungsverhältnissen anzugeben.

Bei der Gemeinde kann aus ihrer Tätigkeit als Treuhänder ein gesondertes Buchungserfordernis entstehen, wenn z. B. der Umfang und die Art des übernommenen Treuhandauftrages eine eigene Rechnungslegung erfordert. Das Erfordernis kann dann dadurch umgesetzt werden, dass von der Gemeinde eine eigenständige Treuhandbuchführung eingerichtet oder in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde ein eigener Rechnungskreis mit besonderen Konten für die gemeindliche Treuhandtätigkeit eingerichtet wird. In einem solchen Fall ist dann im örtlichen Buchungsgeschehen auf eine strikte Trennung der gemeindlichen Rechnungskreise zu achten. In der eigenen Finanzbuchhaltung der Gemeinde ist dann in solchen Fällen i.d.R. der ggf. bestehende Anspruch auf Vergütung der Gemeinde als Treuhänder zu erfassen.

Ein Bedarf für eine Regelung über die Bilanzierung von Treuhandverhältnissen wurde bisher nur für Kreditinstitute als erforderlich angesehen, wenn diese als Treuhänder gegenüber Dritten tätig sind. Diese Institute haben aus Transparenzgründen das von ihnen zu verwaltende Treuhandvermögen in ihrer Bilanz anzusetzen. Dem Vermögensansatz auf der Aktivseite ihrer Bilanz wird dann jedoch in gleicher Höhe eine „Treuhandverbindlichkeit“ auf der Passivseite der Bilanz gegenübergestellt. Durch diese Bilanzierung soll die Herausgabeverpflichtung des Kreditinstitutes als Treuhänder für das übernommene Treugut gegenüber dem Treugeber offen gelegt und nachvollziehbar gemacht werden (vgl. § 6 RechKredV).

#### **1.1.3.6.2 Die Gemeinde als Treugeber**

Die Gemeinde kann selbst den Status „Treugeber“ innehaben und einem Dritten eigene Vermögenswerte zur Verwaltung und Bewirtschaftung überlassen, z. B. einem Sanierungsträger (vgl. § 157 BauGB). Der Sanierungsträger ist dann als Treuhänder für die Gemeinde tätig (vgl. § 159 BauGB). Der Treuhänder für die Gemeinde kann dann über die gemeindlichen Vermögensgegenstände verfügen. Er erfüllt bei solchen Vermögensüberlassungen die ihm von der Gemeinde übertragenen Aufgaben regelmäßig im eigenen Namen, aber auf Rechnung der Gemeinde. Zum Treuhandvermögen gehört dabei das gesamte Vermögen, das die Gemeinde zur Erfüllung der Aufgabe dem Dritten übertragen hat.

Für die Bilanzierung bei der Gemeinde finden dabei die allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze Anwendung, so dass die Gemeinde bei solchen Treuhandverhältnissen i.d.R. der wirtschaftliche Eigentümer der an den Treuhänder übergebenen Vermögensgegenstände bleibt und deshalb bei der Gemeinde als Treugeber auch zu bilanzieren sind. Diese Grundsätze gelten auch für den Fall, dass durch den Treuhänder ein Treugut von einem Dritten zu treuen Händen der Gemeinde als Treugeber erworben wird oder die Gemeinde selbst ein weiteres Treugut erwirbt. Im Auftrag des Treugebers übernommene Verpflichtungen sind dagegen beim Treuhänder anzusetzen. Auch die vom Treuhänder im eigenen Namen eingegangenen Verpflichtungen sind bei diesem anzusetzen, denn er wird i.d.R. dafür in Anspruch von der Gemeinde genommen. Der Treuhänder kann gleichzeitig entsprechende Forderungen auf Freistellung von seinen Verpflichtungen gegen die Gemeinde bilanzieren, weil er in einem besonderen Verhältnis für die Gemeinde tätig ist.

In der Bilanz der Gemeinde als Treugeber müssen in solchen Fällen entsprechend der gegen die Gemeinde bestehenden Forderungen des Treuhänders gleich hohe Verpflichtungen gegenüber dem Treuhänder angesetzt werden. Für gemeindliche Treuhandverhältnisse, in denen die Gemeinde die Stellung als Treugeber innehat, bietet sich deshalb an, dem Treuhänder aufzugeben, einen eigenen Rechnungskreis für die von der Gemeinde übernommene Aufgabe zu führen. Bei der Aufstellung der gemeindlichen Bilanz müssen die Treuhandverhältnisse der Gemeinde als Treugeber wegen der vielfältigen Ausgestaltungsmöglichkeiten von Treuhandverhältnissen hinsichtlich der vereinbarten Modalitäten näher betrachtet und bewertet werden, um eine zutreffende Erfassung der Sachlage zu erreichen und den notwendigen Nachweis im gemeindlichen Jahresabschluss führen zu können. Ein Bedarf für eine gesonderte Bilanzierungsregelung für Treuhandverhältnisse der Gemeinde wurde bisher dafür nicht für erforderlich angesehen.

Eine Regelung besteht nur für Kreditinstitute, wenn diese als Treuhänder gegenüber Dritten tätig sind. Diese Institute haben das von ihnen zu verwaltende Treuhandvermögen in ihrer Bilanz anzusetzen. Dem Vermögensansatz auf der Aktivseite der Bilanz muss jedoch in gleicher Höhe eine Treuhandverbindlichkeit auf der Passivseite ihrer Bilanz gegenüberstehen. Durch diese Bilanzierungsvorgabe soll die Herausgabepflichtung des Treuhänders für das übernommene Treugut gegenüber dem Treugeber offen gelegt werden (vgl. § 6 Rech-KredV).

#### **1.1.3.7 Gemeindliche Tauschgeschäfte**

Die Gemeinde kann Vermögensgegenstände für ihre Aufgabenerfüllung auch durch Tauschgeschäfte erwerben oder veräußern. Sie muss vor der Abwicklung solcher Geschäfte prüfen, ob der ihr zu übernehmende Vermögensgegenstand zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben erforderlich ist oder wird. Eine Prüfung ist auch vorzunehmen, wenn sie einen Vermögensgegenstand abgeben will. Den nicht mehr benötigten Vermögensgegenstand darf sie dann i.d.R. nur zu seinem vollen Wert abgeben (vgl. § 90 Absatz 3 Satz 2 GO NRW).

Bei Tauschgeschäften kann der Buchwert des im gemeindlichen Eigentum befindlichen und abzugebenden Vermögensgegenstandes einen Einstieg in die Wertermittlung und die Festlegung des erzielbaren Veräußerungser-

löses bieten. Der Buchwert dürfte dabei eine Wertuntergrenze für den ohne Zahlungen zu erwerbenden Vermögensgegenstand darstellen. Gleichwohl ist der volle Zeitwert der Tauschgegenstände, also des abzugebenden sowie des zu erwerbenden Vermögensgegenstandes, zum Erwerbszeitpunkt zu ermitteln, um die notwendige Gleichwertigkeit des abzuschließenden Tauschgeschäftes beurteilen zu können.

#### **1.1.3.8 Das Gesamtbild über die tatsächlichen Verhältnisse**

Für die Aktivierung eines Vermögensgegenstandes in der gemeindlichen Bilanz nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten muss sich die Gemeinde ein Gesamtbild über die tatsächlichen Verhältnisse bezüglich des betreffenden Vermögensgegenstandes verschaffen. Eine solche Gesamtsicht dürfte insbesondere dann geboten sein, wenn beim Erwerb eines Vermögensgegenstandes z. B. noch ein Eigentumsvorbehalt besteht, insbesondere bei Sicherungsgeschäften, bei der Grundstücksübertragung u.a. gemeindlichen Gegebenheiten. Dabei können zur Klärung der Frage, ob die Gemeinde der wirtschaftliche Eigentümer eines Vermögensgegenstandes ist, auch die Regelungen des Bilanzsteuerrechts hilfsweise herangezogen werden.

Insbesondere bei gemeindlichen Leasinggeschäften und ÖPP-Modellen der Gemeinde muss die Prüfung der Gemeinde, ob der vertraglich bestimmte Vermögensgegenstand sich im wirtschaftlichen Eigentum der Gemeinde befindet, eine genaue Analyse des abgeschlossenen Vertrages beinhalten. Soweit sich bestehende Zweifel, ob die Gemeinde als wirtschaftlicher Eigentümer eines Vermögensgegenstandes anzusehen ist, nicht ausräumen lassen, sollte der Aktivierung des betreffenden Vermögensgegenstandes beim rechtlichen Eigentümer der Vorzug gegeben werden.

#### **1.1.4 Der Begriff „Selbstständige Verwertbarkeit“**

Für die Aktivierungsfähigkeit eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes ist die selbstständige Verwertbarkeit eine wichtige Voraussetzung. Bei diesem Kriterium wird von der Schuldendeckungsfähigkeit eines Wirtschaftsgutes ausgegangen. Es bedeutet, dass im Rechtsverkehr eine Übertragbarkeit auf einen Dritten als möglicher Erwerb erfolgen kann. Bei dieser Festlegung ist nicht die tatsächliche Veräußerbarkeit eines Wirtschaftsgutes das entscheidende Kriterium, vielmehr kommt es auf das Vorhandensein der Möglichkeit der wirtschaftlichen Verwertbarkeit durch die Gemeinde an. Für das Bestehen einer selbstständigen Verwertbarkeit eines Wirtschaftsgutes spricht z.B. auch, wenn dieses Gut als ein selbstständiges Einzelstück besteht. Die selbstständige Verwertbarkeit ist zudem nicht auf körperliche Wirtschaftsgüter beschränkt, z. B. auf Vermögensgegenstände, die in der gemeindlichen Bilanz im Bereich „Sachanlagen“ anzusetzen sind.

Nach den gleichen Kriterien sind auch nicht körperliche Wirtschaftsgüter zu beurteilen, z. B. immaterielle Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens. Diese Gegebenheiten haben für die Gemeinde zur Folge, dass nicht das Wirtschaftsgut oder ein Recht veräußerbar sein muss, sondern dass der wirtschaftlich erzielbare Vorteil bzw. der Nutzen aus dem Wirtschaftsgut verwertet werden kann. Das Merkmal „selbstständige Verwertbarkeit“ kann dann als erfüllt betrachtet werden, wenn ein Wirtschaftsgut der Gemeinde, z.B. durch Veräußerung, Nutzungsüberlassung u.a. an einen Dritten in Liquidität umgewandelt werden könnte. Für die Aktivierbarkeit eines Vermögensgegenstandes in der gemeindlichen Bilanz ist dabei grundsätzlich eine abstrakte Veräußerbarkeit ausreichend. Eine tatsächliche Veräußerbarkeit des gemeindlichen Vermögensgegenstandes im Rechtssinne muss nicht gegeben sein.

Ein selbstständiger gemeindlicher Vermögensgegenstand entsteht oftmals erst durch eine Zusammenfügung von Teilen zu einer Sachgesamtheit, der dann die Eigenschaft „Selbstständige Verwertbarkeit“ innehat, z. B. ein Auto, das nur durch die eingesetzten Komponenten zu einem nutzbaren Gebrauchsgegenstand wird. Die gleiche Sachlage gilt auch für das gemeindliche Wirtschaftsgut „Straße“, das erst durch das Zusammenfügen seiner Bauteile zu einem gebrauchsfähigen Vermögensgegenstand für die Gemeinde wird, der nur in diesem Zustand zur Nut-

zung zur Verfügung gestellt werden kann. Unter Beachtung der o.a. Gesichtspunkte sollen deshalb nicht selbstständig verwertbare Gegenstände der Gemeinde dem zugehörigen und für eine Verwertung geeigneten Vermögensgegenstand sachgerecht und im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zugeordnet werden.

### **1.1.5 Besondere Bilanzierungssachverhalte**

#### **1.1.5.1 Der Ansatz abgeschriebener Vermögensgegenstände**

Ein Ansatz von Vermögensgegenständen der Gemeinde in der gemeindlichen Bilanz ist nur zulässig, wenn diese bewertbar sind bzw. ihnen ein Wert zugeordnet werden kann. Diese Vorgabe gilt auch für gemeindliche Vermögensgegenstände, die wirtschaftlich abgenutzt sind, aber von der Gemeinde noch im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung genutzt werden. Solche gemeindlichen Vermögensgegenstände müssen in der jährlichen Inventur erfasst werden und sind noch Teil des Inventars der Gemeinde (vgl. § 28 GemHVO NRW). Für den Ansatz von abgenutzten, aber noch aktivierungspflichtigen Vermögensgegenständen in der gemeindlichen Bilanz wird deshalb ein bilanzierungsfähiger „Restwert“ i.H.v. einem Euro gebildet.

Ein Verzicht auf einen Bilanzansatz solcher gemeindlicher Vermögensgegenstände würde einen Verstoß der Gemeinde gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und die Bilanzierungsgrundsätze bedeuten. Ein bilanzierungsfähiger „Restwert“ von einem Euro wird als „Erinnerungswert“ bezeichnet und stellt einen Merkposten in der gemeindlichen Bilanz für den betreffenden Vermögensgegenstand dar. Für diesen Bilanzansatz wird der Abschreibungsbetrag des letzten Jahres der Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes um einen Euro gekürzt, so der betreffende gemeindliche Vermögensgegenstand noch einen ansatzfähigen „Restwert“ von einem Euro hat.

Diese Vorgehensweise ist sachgerecht, denn ein Erinnerungswert von „Null“ Euro würde eine vollständige Abschreibung des gemeindlichen Vermögensgegenstandes bedeuten und nicht zu einem bilanziellen Wertansatz führen. In einem solchen Fall könnte der gemeindliche Vermögensgegenstand nicht mehr dem Inventar der Gemeinde zugerechnet und dürfte auch nicht mehr bilanziert werden. Erst nach Abgang des betreffenden Vermögensgegenstandes ist dann auch der in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Erinnerungswert tatsächlich auszubuchen. In welchen Fällen ein Erinnerungswert nur für einzelne Vermögensgegenstände oder insgesamt bei einem Bilanzposten anzusetzen ist, muss von der Gemeinde anhand der örtlichen Verhältnisse und der zu bilanzierenden Vermögensgegenstände entschieden werden. Soweit die Gemeinde z. B. nur noch über abgeschriebene PKW verfügt, genügt es nach dem Vollständigkeitsgebot, ggf. einen Erinnerungswert von einem Euro für alle diese PKW in der Bilanz anzusetzen.

#### **1.1.5.2 Kein Ansatz gepfändeter Vermögensgegenstände**

Die Gemeinde kann unter Beachtung der einschlägigen Vorschriften aufgrund der Bestellung eines Pfandrechts oder auf andere Art und Weise fremde Vermögensgegenstände belasten oder in Sicherungsverwahrung nehmen, um eine gemeindliche Forderung zu sichern. Sie hat daher vielfach fremde Vermögensgegenstände in ihrem Besitz, die ihr wegen ihrer Ansprüche gegen Schuldner von diesen als Sicherung übereignet worden sind. Der Eigentümer kann i.d.R. davon ausgehen, dass er bei Erfüllung der gemeindlichen Ansprüche sein Pfandgut wieder von der Gemeinde zurück erhält.

Bis zur Verwertung des Gutes bleibt der Pfandgeber bei dem bei der Gemeinde vorhandenen Pfandgut der Eigentümer der Vermögensgegenstände. Es besteht kein Auseinanderfallen von rechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum, sodass das Pfandgut dem Pfandgeber zuzurechnen und nicht in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist. In solchen Fällen hat die Gemeinde lediglich ihre gesicherten Forderungen gegenüber dem Schuldner in ihrer Bilanz anzusetzen.

## **1.2 Zu Satz 2 (Definition des Anlagevermögens):**

### **1.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Durch die Vorschrift wird definiert, dass in der gemeindlichen Bilanz nur die Vermögensgegenstände der Gemeinde als Anlagevermögen auszuweisen sind, die dazu bestimmt sind, dauernd der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu dienen. Für die bilanzielle Zuordnung kommt es daher einerseits auf die wirtschaftliche Zweckbestimmung des einzelnen Vermögensgegenstandes durch die Gemeinde an sowie andererseits auf den Willen der Gemeinde, ob ein zu bilanzierender Vermögensgegenstand zum Gebrauch oder zum Verbrauch bzw. zur Veräußerung bestimmt ist. Die von der Gemeinde vorgenommene Zwecksetzung und Zuordnung hat Auswirkungen auf die Bewertung der Vermögensgegenstände im gemeindlichen Jahresabschluss sowie auf das durch die Bilanz zu vermittelnde Bild über die Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde. Sie hat die Zwecksetzung und Zuordnungsentscheidung immer im Zeitpunkt des Erhalts eines Vermögensgegenstandes zu treffen, denn die Verwendungsabsicht der Gemeinde beeinflusst die Bilanzierung eines Vermögensgegenstandes von Anfang an.

Die Entscheidung ist dabei von der Gemeinde für jeden einzelnen Vermögensgegenstand zu treffen, denn die Art eines Vermögensgegenstandes ist für seine Zuordnung zum gemeindlichen Anlagevermögen oder Umlaufvermögen alleine nicht entscheidend. In diesem Zusammenhang stellt der Wert eines Vermögensgegenstandes ebenfalls kein alleiniges Abgrenzungskriterium dar. Sofern sich zu einem späteren Zeitpunkt jedoch die Zweckbestimmung ändert, ist von der Gemeinde ggf. eine Umgliederung auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz vorzunehmen. In der Entscheidung über die Bilanzierung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes sollte deshalb auch festgelegt werden, unter welchem Bilanzposten der betreffende Vermögensgegenstand anzusetzen ist.

Bei abnutzbaren Vermögensgegenständen führt die Entscheidung über die Zuordnung zu einer zutreffenden Erfassung der unterjährigen Abschreibungen im Zugangsjahr. Soweit die endgültige Festlegung zur Bilanzierung jedoch erst im Rahmen des nächsten aufzustellenden Jahresabschlusses erfolgt, sollte zum Zugangszeitpunkt mindestens der betreffende Bilanzbereich festgelegt werden, z. B. „Immaterielle Vermögensgegenstände“, „Sachanlagevermögen“, „Finanzanlagevermögen“ (vgl. § 41 GemHVO NRW), um eine Erfassung in der Anlagenbuchhaltung der Gemeinde zu ermöglichen.

### **1.2.2 Der Begriff „Dauernd“ beim Anlagevermögen**

In der Bilanz der Gemeinde ist ein Vermögensgegenstand, bei dem die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer ist, und der zum Gebrauch auf Dauer bestimmt ist, dem gemeindlichen Anlagevermögen zuzuordnen. Durch die Verwendung des Begriffs „Dauernd“ in der haushaltsrechtlichen Vorschrift soll erreicht werden, dass die Nutzungsabsicht der Gemeinde in den Vordergrund der Bilanzierung gestellt und nicht ausschließlich die Zeitkomponente zum ausschlaggebenden Kriterium gemacht wird. Der betreffende Vermögensgegenstand muss der Gemeinde über mehrere Jahre „dienen“, d.h. der Gemeinde über eine längere Zeit zur Nutzung zur Verfügung stehen. Die Gemeinde muss dabei die Absicht haben, den Vermögensgegenstand im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zu nutzen und nicht zu verbrauchen.

Die tatsächliche längerfristige Nutzung eines Vermögensgegenstandes durch die Gemeinde verstärkt daher auch seine Zweckbestimmung im Sinne der gemeindlichen Bilanzierung. Sie beträgt bei den Vermögensgegenständen des Anlagevermögens regelmäßig mehrere Jahre. Aus einer Nutzungszeit eines Vermögensgegenstandes von unter einem Jahr wird daher i.d.R. abgeleitet, dass dieser Vermögensgegenstand zum Verbrauch durch die Gemeinde bestimmt ist. Solche Kriterien lösen jedoch nicht jeden örtlichen Einzelfall, da eine Beurteilung für die gemeindliche Bilanzierung immer unter Berücksichtigung der Zweckbestimmung und der Nutzungsabsicht der Gemeinde vorzunehmen ist.

### **1.2.3 Die Änderung der ursprünglichen bilanziellen Zuordnung**

Die von der Gemeinde im Zeitpunkt des Zugangs eines Vermögensgegenstandes getroffene bilanzielle Zuordnungsentscheidung ist in späteren Jahresabschlüssen bei Bedarf zu überprüfen. Ein Änderungsbedürfnis kann sich z.B. dadurch ergeben, dass sich die ursprüngliche Zweckbestimmung im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung nicht wie vorgesehen umsetzbar war oder eine entsprechende Aufgabenerfüllung nicht mehr der Gemeinde unmittelbar obliegt.

Solche Verhältnisse können sich z. B. dadurch zeigen, dass die Gemeinde sich kurzfristig von einem solchen genutzten Vermögensgegenstand trennen will und dies auch aktiv betreibt. Soweit feststellbar ist, dass der betreffende Vermögensgegenstand von der Gemeinde nicht weiter genutzt werden soll, kommt gleichwohl nicht unmittelbar eine Umgliederung des betreffenden Vermögensgegenstandes vom Anlagevermögen der Gemeinde ins gemeindliche Umlaufvermögen in Betracht.

Ein Anzeichen, dass ein Vermögensgegenstand im Umlaufvermögen der Gemeinde zu bilanzieren ist, zeigt sich durch eine Aufgabe bzw. einem Verlust der ursprünglichen Zweckbestimmung. Davon kann im Einzelfall ausgegangen werden, wenn ein gemeindlicher Vermögensgegenstand längere Zeit nicht mehr von der Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung genutzt wird. Eine Änderung der von der Gemeinde getroffenen bilanziellen Zuordnung eines Vermögensgegenstandes kann sich auch daraus ergeben, dass der Vermögensgegenstand nicht mehr dem Verbrauch, sondern der Nutzung dienen soll, z. B. wenn ein baureifes Grundstück nicht mehr veräußert, sondern von der Gemeinde selbst bebaut werden soll.

Derartige Gegebenheiten erfordern dann von der Gemeinde die bilanzielle Umgliederung solcher gemeindlicher Vermögensgegenstände vom Bilanzbereich „Umlaufvermögen“ in den Bilanzbereich „Anlagevermögen“ innerhalb der gemeindlichen Bilanz. Dabei ist zu beachten, dass bei der Umgliederung von abnutzbaren Vermögensgegenständen der Zeitpunkt der Zuordnungsänderung festzustellen ist, um die durch die künftige Nutzung entstehenden Abschreibungen zutreffend zu ermitteln und in der gemeindlichen Ergebnisrechnung erfassen zu können (vgl. § 38 i.V.m. § 2 GemHVO NRW).

### **1.2.4 Die Gesamtübersicht über das gemeindliche Anlagevermögen**

Die Vorschrift soll gewährleistet werden, dass gemeindliche Vermögensgegenstände nur dann dem Anlagevermögen der Gemeinde zugerechnet werden, wenn sie der Gemeinde über mehrere Jahre „dienen“, d.h. der Gemeinde über eine gewisse Zeit zur Nutzung zur Verfügung stehen. Sie sind entsprechend in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Diese Zuordnung von Vermögensgegenständen zum gemeindlichen Anlagevermögen bringt es mit sich, dass die Gemeinde in ihrem Jahresabschluss darüber einen detaillierten Überblick über die Vermögensentwicklung geben muss.

Die Gemeinde hat daher in ihrem Jahresabschluss dem Anhang einen Anlagenspiegel beizufügen, der die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens im Haushaltsjahr detailliert darstellen soll (vgl. § 44 Absatz 3 i.V.m. § 45 GemHVO NRW). Der Anlagenspiegel ist daher entsprechend den Vorgaben für die Posten der gemeindlichen Bilanz zu gliedern (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1 GemHVO NRW). Er soll den Überblick über die Vermögenslage der Gemeinde sowie über die Altersstruktur ihres Anlagevermögens sowie über die Zuordnung von Vermögensgegenständen zum Anlagevermögen erleichtern.

**2. Zu Absatz 2 (Anschaffungskosten):**

**2.1 Zu Satz 1 (Bestimmung des Begriffs „Anschaffungskosten“):**

**2.1.1 Die Rahmenbedingungen**

Die Vermögensgegenstände der Gemeinde sind in der gemeindlichen Bilanz unter den betreffenden Bilanzposten mit ihrem vollen Wert und einem in Geldeinheiten gemessenen Wert anzusetzen. Der Wertansatz darf nicht höher sein als die Anschaffungskosten, denn dabei findet das Anschaffungskostenprinzip als Ausprägung des Realisationsprinzips Anwendung. In diesem Zusammenhang wird unter einer gemeindlichen Anschaffung verstanden, dass ein Vermögensgegenstand aus der Verfügungsgewalt eines Dritten in die Verfügungsgewalt der Gemeinde überführt wird, z.B. durch einen Erwerb der Gemeinde, und von ihr in einen betriebsbereiten Zustand versetzt wird. Dieser gemeindliche Vermögensgegenstand ist in der gemeindlichen Bilanz mit den Anschaffungskosten anzusetzen, die von der Gemeinde tatsächlich dafür aufgewendet worden sind.

Der in dieser Vorschrift enthaltene Begriff „Anschaffungskosten“ ist für die Gemeinde aus dem kaufmännischen Rechnungswesen übernommen worden. Er beinhaltet alle von der Gemeinde geleisteten Aufwendungen, die notwendig sind, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand zugerechnet werden können. Derartige Aufwendungen müssen daher von der Gemeinde unmittelbar auf die Übernahme des Vermögensgegenstandes und sein Versetzen in einen betriebsbereiten Zustand zurückzuführen sein. Für die Gemeinden sind die Anschaffungskosten in der Vorschrift näher definiert worden, um für den Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz eine genaue Abgrenzung und eine gleiche Handhabung zu erreichen. Die gemeindlichen Anschaffungskosten setzen sich daher aus den nachfolgenden Teilen zusammen (vgl. Abbildung).

<b>Die Zusammensetzung der gemeindlichen Anschaffungskosten</b>	
<b>Anschaffungspreis</b>	Kaufpreis (i.d.R. Brutto)
+ Anschaffungsnebenkosten	z. B. Bezugskosten, Maklergebühren u.a.
+ Nachträgliche Anschaffungskosten	z. B. Umbau, Ausbau, wertverbessernde Maßnahmen
- Anschaffungskostenminderungen	z. B. Rabatte, Skonti u.a.
<b>Anschaffungskosten</b>	<b>Ermittelter Betrag</b>

*Abbildung 472 „Die Zusammensetzung der gemeindlichen Anschaffungskosten“*

Unter Beachtung der Vorschrift setzen sich die gemeindlichen Anschaffungskosten regelmäßig aus dem Anschaffungspreis, den Anschaffungsnebenkosten und den nachträglichen Anschaffungskosten zusammen. Derartige Kosten müssen einem speziellen Vermögensgegenstand zugeordnet werden, um die gemeindlichen Anschaffungskosten ordnungsgemäß zu ermitteln. Beim bilanziellen Ansatz eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes mit seinen Anschaffungskosten sind aber auch Nachlässe auf die Anschaffungskosten, z. B. Rabatte, Skonti, in Abzug zu bringen, d. h. eingeräumte Anschaffungskostenminderungen sind in die gemeindlichen Anschaffungskosten einzubeziehen. Die Umsatzsteuer ist ebenfalls zu berücksichtigen, weil diese für die Gemeinden i.d.R. nicht als Vorsteuer abziehbar ist.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 33 GemHVO NRW**

In den Fällen, in denen die Gemeinde ihre Anschaffungskosten für einen gemeindlichen Vermögensgegenstand in ausländischer Währung zu zahlen hat, muss sie diese für die Bilanzierung unter dem zutreffenden Bilanzposten, ggf. auch zuvor unter dem Bilanzposten „Geleistete Anzahlungen“ i.d.R. mit dem Geldkurs in Euro umrechnen. Dadurch werden die in der gemeindlichen Bilanz für einen Vermögensgegenstand anzusetzenden Anschaffungskosten durch den tatsächlichen Euro-Betrag bestimmt.

Für die Anschaffung eines Vermögensgegenstandes erhält die Gemeinde von Dritten vielfach besondere zweckbezogene Zuwendungen. Solche Zuwendungen sind nicht auf die gemeindlichen Anschaffungskosten anzurechnen und vermindern daher auch nicht deren Höhe. Sie sind auch nicht aktivisch bei dem Wertansatz des damit finanzierten gemeindlichen Vermögensgegenstandes in Abzug zu bringen, sodass der Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz dadurch nicht verändert wird. Die erhaltenen Zuwendungen führen bei der Gemeinde aber nicht dazu, dass Aufwendungen, die der laufenden Verwaltungstätigkeit zuzurechnen sind, als Anschaffungskosten aktiviert werden dürfen. Die Gemeinde hat vielmehr für erhaltene Zuwendungen für ihre Investitionstätigkeit entsprechende Sonderposten in ihrer Bilanz zu passivieren (vgl. § 43 Absatz 5 GemHVO NRW).

Die Höhe der Bewertung eines gemeindlichen abnutzbaren Vermögensgegenstandes wirkt sich durch die vorzunehmenden planmäßigen Abschreibungen jährlich auf das Jahresergebnis der Gemeinde in der Ergebnisrechnung aus (vgl. § 35 Absatz 1 GemHVO NRW). Diese Abschreibungen werden in ihrer Höhe durch den in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Wert des abnutzbaren Vermögensgegenstandes und seine Nutzungsdauer bestimmt. Die Gemeinde hat daher zum jährlichen Abschlussstichtag für jeden Vermögensgegenstand die fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten festzustellen, dann i.d.R. den Wertansatz in ihrer Bilanz darstellen.

### **2.1.2 Die Anschaffungskosten und Übernahme von Verpflichtungen**

Für die Gemeinde können mit dem Erwerb eines Vermögensgegenstandes auch Verpflichtungen zur Übernahme von Schulden, Lasten oder sonstigen Verpflichtungen verbunden sein. Derartige Verpflichtungen können dazu führen, dass von der Gemeinde für den Vermögensgegenstand ein geringerer Preis zu zahlen ist, als wenn gleichzeitig keine Belastungen zu übernehmen wären. Die Gemeinde hat auch in solchen Fällen das Bruttoprinzip zu beachten und die Vermögensgegenstände mit ihrem vollen Wert in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Die Gemeinde hat daher für den Vermögensgegenstand die Anschaffungskosten zu ermitteln, die ohne die Übernahme von Verpflichtungen für sie entstanden wären. Die in diesen Fällen ermittelte Differenz zwischen den voraussichtlichen Anschaffungskosten und dem tatsächlich gezahlten Preis stellt betragsmäßig eine Größe für die gemeindlichen Verpflichtungen aus diesem gemeindlichen Anschaffungsvorgang dar.

Dieser Betrag bestimmt regelmäßig den Ansatz der aus diesem Erwerbsvorgang zu passivierenden Verpflichtungen in der gemeindlichen Bilanz. Dem auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz angesetzten erhaltenen Vermögensgegenstandes stehen dann auf der Passivseite die im Rahmen der Anschaffung eines Vermögensgegenstandes von der Gemeinde übernommenen Verpflichtungen gegenüber. Bei dem Erwerb eines Vermögensgegenstandes auf Rentenbasis von einem Dritten entsprechen die Anschaffungskosten grundsätzlich dem Barwert der von der Gemeinde zu zahlenden Rente, der nach versicherungsmathematischen Grundsätzen unter Einbeziehung der vertraglich vereinbarten Bedingungen zu ermitteln ist. Die ermittelten Anschaffungskosten stellen dann die Höchstgrenze für die gemeindliche Bilanzierung dar. Sie dürfen bei einer ggf. später vorzunehmenden Änderung der Rentenverpflichtung der Gemeinde nicht angepasst werden. Ebenfalls führt auch eine Wertsicherungsklausel nicht zu einer Änderung der gemeindlichen Anschaffungskosten.

### **2.1.3 Die Anschaffungskosten und Investitionsauszahlungen**

Bei der Veranschlagung von Auszahlungen für Investitionen im gemeindlichen Finanzplan bzw. deren Nachweis in der Finanzrechnung der Gemeinde ist darauf zu achten, dass nur die Auszahlungen unter der Investitionstätig-

keit der Gemeinde erfasst werden dürfen, die im Sinne dieser Vorschrift tatsächlich für Anschaffungskosten eines Vermögensgegenstandes zu leisten sind. Derartige Investitionsauszahlungen können dann ggf. vorerst als geleistete Anzahlungen zu aktivieren sein, sofern nicht der angeschaffte Vermögensgegenstand zu aktivieren ist oder die Beträge unter dem Bilanzposten "Anlagen in Bau" anzusetzen sind. Die Gemeinde muss zu jedem Abschlussstichtag diese Aktivierung prüfen und ggf. anpassen. Eine Anpassung kann dabei auch zur Folge haben, dass geleistete Auszahlungen als Aufwendungen des Haushaltsjahres zu bewerten und der laufenden Verwaltungstätigkeit zuzuordnen sowie in der Ergebnisrechnung der Gemeinde zu erfassen sind.

#### **2.1.4 Die Anschaffungskosten in Einzelfällen**

##### **2.1.4.1 Die Anschaffungskosten bei Sachschenkungen**

Die Gemeinde erhält vielfach Vermögensgegenstände ohne dafür eine Gegenleistung in Form eines Entgeltes erbringen zu müssen. Solche Vermögensgegenstände müssen unter Beachtung des Bruttonprinzips mit ihrem vollen Wert in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden. Für den Ansatz der bei Schenkungen in Form von Sachleistungen erhaltenen Vermögensgegenstände müssen deshalb von der Gemeinde die Anschaffungskosten ermittelt oder ggf. geschätzt werden, die im Zeitpunkt des Eigentumsübergangs dieser Vermögensgegenstände auf die Gemeinde von ihr hätten aufgewendet werden müssen. Der ermittelte Zeitwert des einzelnen erhaltenen Vermögensgegenstandes stellt dann dessen aktivierungsfähigen Anschaffungswert dar, der in der gemeindlichen Bilanz unter dem betreffenden Bilanzposten anzusetzen ist. Wegen der Anwendung des Bruttonprinzips ist bei einem unentgeltlichen Erwerb eines Vermögensgegenstandes gleichzeitig ein Sonderposten in gleicher Höhe auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

##### **2.1.4.2 Die Anschaffungskosten bei Tauschgeschäften**

Die Gemeinde kann Vermögensgegenstände für ihre Aufgabenerfüllung auch durch Tauschgeschäfte erwerben. Sie muss vor der Abwicklung solcher Geschäfte immer prüfen, ob der von ihr zu übernehmende Vermögensgegenstand zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben erforderlich ist bzw. benötigt wird. Außerdem muss die Gemeinde bei den Tauschgeschäften berücksichtigen, dass sie den nicht mehr benötigten Vermögensgegenstand i.d.R. nur zu seinem vollen Wert abgeben darf (vgl. § 90 Absatz 3 Satz 2 GO NRW).

Bei gemeindlichen Tauschgeschäften kann der Buchwert des im gemeindlichen Eigentum befindlichen und abzugebenden Vermögensgegenstandes einen Einstieg in die Festlegung des Wertumfanges eines solchen Geschäftes bieten. Der Buchwert dürfte dabei i.d.R. eine Wertuntergrenze für den ohne Zahlungen zu erwerbenden Vermögensgegenstand und den abzugebenden Vermögensgegenstand darstellen. Zum Erwerbszeitpunkt ist gleichwohl von der Gemeinde der volle Wert des abzugebenden sowie des zu erwerbenden Vermögensgegenstandes zu ermitteln. Es muss von der Gemeinde sichergestellt werden, dass sie kein Vermögen unter seinem vollen Wert abgibt, soweit sich ein solcher Wert realisieren lässt. Bei einem abzuschließenden Tauschgeschäft muss zudem gewährleistet werden, dass eine fehlende Gleichwertigkeit nicht zulasten der Gemeinde geht.

##### **2.1.4.3 Die Anschaffungskosten bei Leasinggeschäften**

Die Bilanzierung von Leasinggeschäften der Gemeinde ist haushaltsrechtlich nicht ausdrücklich geregelt worden. Grundsätzlich überlässt bei gemeindlichen Leasinggeschäften der Leasinggeber der Gemeinde als Leasingnehmer ein Wirtschaftsgut gegen ein Entgelt zur Nutzung über eine bestimmte Zeit. Wegen der Vielzahl der Gestaltungsmöglichkeiten von Leasinggeschäften ist es vom Einzelfall abhängig, ob ein Vermögensgegenstand beim Leasinggeber oder beim Leasingnehmer zu bilanzieren ist. In den Fällen, in denen der Leasinggegenstand der Gemeinde als Leasingnehmer zuzuordnen ist, kann der Barwert der Leasingraten als Anschaffungswert in der

gemeindlichen Bilanz angesetzt werden. Der im Leasingvertrag vereinbarte Zinssatz kann auch im Zusammenhang mit der Barwertermittlung von der Gemeinde genutzt werden. Die in den Leasingraten enthaltenen Anteile, die nicht den Anschaffungskosten zuzurechnen sind, z.B. Anteile für Wartungsarbeiten am Leasinggegenstand als künftig durchzuführende Dienstleistungen, müssen bei der Wertermittlung unberücksichtigt bleiben.

#### **2.1.4.4 Die Anschaffungskosten bei Rentenzahlungen**

Die Gemeinde kann Vermögensgegenstände für ihre Aufgabenerfüllung auch auf der Basis von Verträgen erwerben, die den Kaufpreis als Rentenzahlungen an den Verkäufer vorsehen. Sie muss vor der Abwicklung solcher Geschäfte wie bei jedem Vermögenserwerb immer prüfen, ob der Vermögensgegenstand zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben benötigt wird. Bei solchen gemeindlichen Geschäften wird die Höhe der Anschaffungskosten maßgeblich durch den Barwert der von der Gemeinde eingegangenen Rentenverpflichtungen gegenüber dem Dritten bestimmt. Dabei kommt es auch darauf an, welche Form der Rentenverpflichtung die Gemeinde bei einem solchen Geschäft eingegangen ist.

Die gemeindliche Rentenverpflichtung kann z. B. für einen fest begrenzten Zeitraum vertraglich vereinbart sein (zeitlich bestimmte Rente). In diesem Fall soll der Barwert für den Ansatz des betreffenden Vermögensgegenstandes durch Abzinsung aller vereinbarten Zahlungen aus der zeitlich begrenzten Rentenverpflichtung ermittelt werden. Soweit die Rentenzahlung der Gemeinde an die Lebenszeit einer bestimmten Person geknüpft ist, sind in die Ermittlung des Barwerts zutreffende versicherungsmathematische Verfahren unter Einbeziehung der Lebenserwartung - wie diese bei der Bildung von Pensionsrückstellungen - Anwendung finden, einzubeziehen.

In solchen Fällen fließen mögliche Erhöhungen der Rentenzahlungen in die Anschaffungskosten nur dann ein, wenn diese vertraglich vereinbart worden sind. Dagegen fließen Erhöhungen nicht mehr in die Anschaffungskosten ein, wenn das dazu führende Ereignis (auch z.B. durch eine Wertsicherungsklausel) erst zukünftig auftritt. In solchen Fällen stellt dann die Rentenerhöhung ein gesondertes Finanzierungsgeschäft dar, weil sich die Erhöhung nicht originär auf den Wert des betreffenden Vermögensgegenstandes bezieht, sondern unmittelbar auf eine Erhöhung der Rentenverpflichtung der Gemeinde ausgerichtet ist.

#### **2.1.4.5 Die Anschaffungskosten bei einem Gesamtkaufpreis**

Die Gemeinde erwirbt für ihre Aufgabenerfüllung vielfach gleichzeitig mehrere Vermögensgegenstände in einem Erwerbsvorgang und zahlt dafür einen Gesamtkaufpreis unabhängig von möglichen unterschiedlichen Einzelpreisen der in das Geschäft einbezogenen Vermögensgegenstände. Sie hat auch bei solchen Geschäften den Einzelbewertungsgrundsatz für die gemeindliche Bilanzierung der in das Geschäft einbezogenen Vermögensgegenstände zu beachten. Bei mehreren erworbenen Vermögensgegenständen muss daher von der Gemeinde immer eine Aufteilung des Gesamtkaufpreises als Gesamtbetrag der Anschaffungskosten auf die beschafften Vermögensgegenstände vorgenommen werden.

Für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz hat die Gemeinde den Wert eines jeden beschafften Vermögensgegenstandes bezogen auf den Zeitpunkt der Beschaffung zu ermitteln. Die Gemeinde hat deshalb festzustellen, ob und welche gleichartigen und welche unterschiedlichen Vermögensgegenstände von ihr erworben wurden, z.B. bewegliche und unbewegliche Vermögensgegenstände oder Vermögensgegenstände, die bei der Gemeinde unterschiedlichen Nutzungsdauern unterliegen, denn sie hat die geleisteten Anschaffungskosten auf die einzelnen Vermögensgegenstände aufzuteilen. Die Gemeinde kann dazu die vertragliche Vereinbarung nutzen, wenn diese ggf. zur Festlegung des Gesamtkaufpreises für einzelne Vermögensgegenstände die Preise ausweist oder andere Hinweise zu deren Wert enthält, die der Ermittlung der einzelnen Anschaffungskosten dienen können.

#### **2.1.4.6 Die Anschaffungskosten bei Versteigerungsverfahren**

Die Gemeinde kann ihre Vermögensgegenstände für die gemeindliche Aufgabenerfüllung, z.B. Grundstücke, auch im Rahmen von Versteigerungsverfahren, z.B. Zwangsversteigerungsverfahren, erwerben. In solchen Fällen stellt die von der Gemeinde für den ersteigerten Vermögensgegenstand zu leistende Zahlung regelmäßig die Anschaffungskosten des erworbenen Vermögensgegenstandes dar. Für die Gemeinde können neben dem Anschaffungspreis ggf. auch noch Anschaffungsnebenkosten entstehen, die dann zu den gemeindlichen Anschaffungskosten gehören. In besonderen Fällen kann mit dem ersteigerten Vermögensgegenstand eine dinglich besicherte Forderung verknüpft sein. Ob diese Forderung in die Anschaffungskosten einzubeziehen ist, hängt von den tatsächlichen Gegebenheiten im Einzelfall ab und muss dann unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Einzelbewertung und der GoB entschieden werden.

### **2.2 Zu Satz 2 (Umfang der Anschaffungskosten):**

#### **2.2.1 Der Anschaffungszeitraum**

Bei der Ermittlung der Anschaffungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes hat die Gemeinde nicht nur unterschiedliche Kostenarten zu berücksichtigen, sondern auch die zeitliche Dimension des Anschaffungsvorgangs in Form eines Anschaffungszeitraums. Zu den gemeindlichen Anschaffungskosten können alle Aufwendungen der Gemeinde gehören, die darauf begründet sind, einen Vermögensgegenstand zu erwerben und diesen in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Die bei der Gemeinde entstehenden Aufwendungen müssen dabei auch von ihrem Zweck her auf die Anschaffung eines Vermögensgegenstandes ausgerichtet sein.

Der Anschaffungszeitraum für einen gemeindlichen Vermögensgegenstand beginnt i.d.R. mit Tätigkeiten der Gemeinde, die auf die Anschaffung eines Vermögensgegenstandes für die gemeindliche Aufgabenerfüllung abgestellt sind. In diesem Zeitraum müssen dann der Erwerb des Vermögensgegenstandes bzw. dessen Übergabe vorgesehen sein, sodass der Anschaffungspreis von der Gemeinde zu leisten ist. Die Gemeinde erwirbt den Besitz eines Vermögensgegenstandes regelmäßig dadurch, dass sie die tatsächliche Gewalt über diesen Sache erlangt hat (vgl. § 854 BGB). Die Übergabe des Vermögensgegenstandes an die Gemeinde bewirkt, dass auf die Gemeinde die Gefahr des zufälligen Untergangs und der zufälligen Verschlechterung übergehen (vgl. § 446 BGB). Im Anschaffungszeitraum müssen auch die Anschaffungsnebenkosten anfallen, während die nachträglichen Anschaffungskosten erst zu einem späteren Zeitpunkt entstehen.

Der Anschaffungsvorgang bei der Gemeinde kann zu dem Zeitpunkt als abgeschlossen angesehen werden, zu dem der neue Vermögensgegenstand der Gemeinde übergeben bzw. geliefert wurde, und die Gemeinde nach der Vertragsgestaltung wirtschaftlich darüber verfügen kann. Der Erwerbszeitpunkt ist dabei regelmäßig der Zeitpunkt, an dem der Besitz an dem Vermögensgegenstand auf die Gemeinde übergegangen ist und die Gemeinde die Gefahr, den Nutzen und die Lasten dafür trägt. Dieses gilt auch dann, wenn der Vertrag ggf. eine zeitlich bestimmte Übergabe eines Vermögensgegenstandes an die Gemeinde vorsieht. Der Anschaffungszeitraum kann dann als beendet angesehen werden, wenn der gemeindliche Vermögensgegenstand in einen betriebsbereiten Zustand versetzt worden ist, denn die dafür anfallenden Kosten gehören zu den Anschaffungskosten.

Nach einem abgeschlossenen Anschaffungsvorgang darf die Gemeinde den erworbenen Vermögensgegenstand im wertmäßigen Umfang der angefallenen Anschaffungskosten in Ihrer Bilanz aktivieren. Bei der Aktivierung von erworbenen Rechten ist darauf abzustellen, ab welchem Zeitpunkt die Gemeinde das Recht innehat. Der gemeindliche Anschaffungsvorgang ist jedoch noch nicht als abgeschlossen anzusehen, wenn lediglich der betriebsbereite Zustand des Vermögensgegenstandes erreicht, seine Inbetriebnahme bzw. die Ingebrauchnahme noch erfolgen muss. Auch die Bezahlung des Anschaffungspreises reicht für sich allein noch nicht aus, einen Anschaffungsvorgang als abgeschlossen zu bewerten.

### **2.2.2 Die Erhöhung des Anschaffungspreises**

Im Rahmen der Anschaffung eines Vermögensgegenstandes durch die Gemeinde können ggf. Preisänderungen auftreten, die von der Gemeinde zu tragen sind, z. B. Nachzahlungen aufgrund einer weiteren Vereinbarung oder wenn der Kaufpreis vom Eintreten künftiger Ereignisse abhängig gemacht worden ist. Solche Preisänderungen wirken sich auf den Anschaffungspreis eines Vermögensgegenstandes aus. Diese Preisänderungen führen in dem Haushaltsjahr, in dem sie entstehen, zu weiteren Anschaffungskosten des betreffenden Vermögensgegenstandes und sind dann unter dem zutreffenden Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass bei einem Erwerb eines Vermögensgegenstandes durch die Gemeinde auf Rentenbasis, z. B. ein Grundstück, eine im Vertrag verankerte Wertsicherungsklausel sich nicht auf die Höhe der gemeindlichen Anschaffungskosten auswirkt. Eine solche Klausel wird sich nur auf die von der Gemeinde zu leistenden Rentenzahlungen aus, denn wegen einer solchen Klausel erhöhen sich lediglich die Rentenverpflichtungen der Gemeinde.

### **2.2.3 Die Anschaffungsnebenkosten**

Bei der Anschaffung eines Vermögensgegenstandes durch die Gemeinde können zusätzlich Nebenkosten anfallen. Diese Kosten stellen Anschaffungsnebenkosten dar, denn sie dienen dazu, den Vermögensgegenstand entsprechend seinem Zweck zu nutzen. Zu den Anschaffungsnebenkosten zählen daher alle Aufwendungen der Gemeinde, die im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Vermögensgegenstandes nötig sind, um diesen von einem Dritten zu übernehmen bzw. zu erhalten und um ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen bzw. in Betrieb zu nehmen.

Für die Gemeinde gehören deshalb z. B. Aufwendungen der Gemeinde für die Vergabe des Auftrages gem. § 25 GemHVO NRW, Aufwendungen für den Transport, die Montage, die Sicherheitsüberprüfung und die Abnahme des Vermögensgegenstandes sowie die Kosten einer Wertfeststellung, ggf. auch die Grunderwerbssteuer sowie Zölle, zu den gemeindlichen Anschaffungsnebenkosten. Als weitere Nebenkosten können auch im Zusammenhang mit der Anschaffung von Vermögensgegenständen notwendig werdende Betriebserlaubnisse oder Baugenehmigungen, die allein für sich genommen ggf. als immaterielle Vermögensgegenstände zu bilanzieren wären, entstehen. Derartige Aufwendungen können aber nur dann als Anschaffungsnebenkosten behandelt werden, wenn die gemeindlichen Aufwendungen im Zeitraum des Anschaffungsvorgangs entstehen und die Aufwendungen als Einzelkosten dem angeschafften Vermögensgegenstand zugeordnet werden können.

### **2.2.4 Die nachträglichen Anschaffungskosten**

#### **2.2.4.1 Allgemeine Abgrenzungen**

Die Aufwendungen der Gemeinde, die nach Abschluss eines Anschaffungsvorgangs (Übernahme des Vermögensgegenstandes in die eigene Verfügbarkeit) anfallen und in einem ursächlichen Zusammenhang mit der Anschaffung eines Vermögensgegenstandes stehen, können ggf. nachträgliche Anschaffungskosten darstellen. Eine besondere Voraussetzung dabei ist, dass solche Aufwendungen, wenn diese zum Zeitpunkt der Anschaffung des Vermögensgegenstandes angefallen wären, den Anschaffungskosten zuzurechnen gewesen wären. Derartige Aufwendungen sind i.d.R. gemeindliche Aufwendungen, die den Gebrauch bzw. die Benutzbarkeit eines von der Gemeinde angeschafften Vermögensgegenstandes erhöhen und seinen Wert dauerhaft steigern.

Bei der Gemeinde können nachträgliche Anschaffungskosten daher entstehen, wenn z. B. beim Erwerb eines Grundstückes zu einem späteren Zeitpunkt noch die Erschließung vorzunehmen ist oder Beiträge dafür zu leisten

sind. Ein unmittelbarer zeitlicher Zusammenhang (zeitnah) mit dem gemeindlichen Anschaffungsvorgang ist dabei nicht zwingend erforderlich, da dadurch der Gebrauch und die Benutzbarkeit des gemeindlichen Grundstückes erhöht werden. Ebenso sind mögliche Kaufpreisveränderungen, z. B. aufgrund eines gerichtlichen Verfahrens, als nachträgliche Anschaffungskosten zu bewerten und entsprechend zu bilanzieren.

#### **2.2.4.2 Die anschaffungsnahen Herstellungskosten**

Im besonderen Einzelfällen im Rahmen der Anschaffung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes kann es notwendig werden, durch weitere Maßnahmen den erworbenen Vermögensgegenstand so umzugestalten, dass er der Form und dem Zweck entspricht und Nutzungsmöglichkeiten eröffnet, die zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung notwendig sind. Diese kostenverursachenden Maßnahmen im Rahmen der Anschaffung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes können zu anschaffungsnahen Herstellungskosten führen, wenn dadurch der betreffende Vermögensgegenstand in seiner Substanz vermehrt und die Nutzungsmöglichkeiten der Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung erweitert werden. Ein Anlass dafür kann insbesondere sein, dass wegen des Zustandes des angeschafften Vermögensgegenstandes der Anschaffungspreis gemindert war.

Von der Gemeinde muss in solchen Fällen geprüft werden, ob ihre Maßnahmen dazu führen, dass der Vermögensgegenstand in seiner Substanz erweitert, über seinen ursprünglichen Zustand hinaus wesentlich verbessert oder eine erweiterte Nutzungsmöglichkeit geschaffen wurde. Unter dem Begriff „ursprünglicher Zustand“ ist dabei der Zustand des Gebäudes im Zeitpunkt der Fertigstellung oder der Anschaffung bzw. der letzten Erweiterung oder wesentlichen Verbesserung zu verstehen. Zu diesem Zeitpunkt muss der gemeindliche Vermögensgegenstand erstmalig bilanziert worden sein oder der bilanzielle Wertansatz ist wegen der Erweiterung oder wesentlichen Verbesserung entsprechend erhöht worden.

Sofern eine dieser Voraussetzungen erfüllt wird, liegen anschaffungsnahe Aufwendungen der Gemeinde vor, die als nachträgliche Herstellungskosten zu qualifizieren sind und den bilanzierungsfähigen Vermögenswert erhöhen. Die Voraussetzung der „Anschaffungsnähe“ dürfte regelmäßig dann als gegeben anzusehen sein, wenn die Instandsetzungsmaßnahmen eines im Haushaltsjahr angeschafften Vermögensgegenstandes innerhalb von drei Jahren nach dem Zeitpunkt der Anschaffung, also innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung der Gemeinde erfolgen.

#### **2.2.4.3 Keine nachträglichen Anschaffungskosten**

Nach Ablauf der wirtschaftlichen Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes können vorgenommene Veränderungen nicht mehr zu nachträglichen Anschaffungskosten bei diesem Vermögensgegenstand führen. Eine solche Vorgabe gilt auch dann, wenn von der Gemeinde noch ein Zubehörteil angeschafft wird, weil der betreffende Vermögensgegenstand weiterhin genutzt werden soll.

Der gemeindliche Vermögensgegenstand ist zu diesem Zeitpunkt wirtschaftlich betrachtet nicht mehr existent, sodass die Anschaffung eines Zubehöerteiles durch die Gemeinde den betreffenden Vermögensgegenstand nicht „wieder aufleben“ lässt bzw. eine neue wirtschaftliche Nutzungsdauer verursacht. Die Anschaffung des Zubehöerteiles stellt in solchen Fällen vielmehr Aufwand für die Gemeinde dar, die in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen ist, soweit es sich bei dem Zubehör nicht um einen selbstständig nutzbaren, also aktivierbaren Vermögensgegenstand handelt.

## **2.3 Zu Satz 3 (Minderungen des Anschaffungspreises):**

### **2.3.1 Allgemeine Vorgaben**

Bei dem Erwerb von Vermögensgegenständen durch die Gemeinde werden der Gemeinde oftmals Nachlässe auf den Anschaffungspreis gewährt. Derartige Gegebenheiten haben zur Folge, dass für die Gemeinde der Anschaffungspreis gemindert wird. Als Minderungen der Anschaffungskosten der Gemeinde gelten daher alle Arten von Preisnachlässen, z. B. Rabatt, Skonto, Boni u.a. Aus diesem Grund ist bei jedem Beschaffungsvorgang der Gemeinde zu prüfen, ob die bilanzierungsfähigen Anschaffungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes ausgehend vom Bruttopreis zu ermitteln sind. In einer Vielzahl von Fällen dürfte der durch Preisnachlässe geminderte Anschaffungspreis („Nettopreis“) die Ausgangsbasis für die Ermittlung der bilanzierungsfähigen Anschaffungskosten der Gemeinde darstellen.

### **2.3.2 Die Gewährung von Rabatten**

Die Gewährung eines Rabatts an die Gemeinde stellt regelmäßig einen sofortigen Preisnachlass auf den Anschaffungspreis durch den Verkäufer dar. Ein Rabatt dient der Preisgestaltung eines Wirtschaftsgutes und wird zudem auf der Rechnung an die Gemeinde offen ausgewiesen. Er wird in Form eines Barzahlungsrabattes, Mengenrabattes oder Treuerabatts sofort vom Rechnungspreis abgezogen und mindert den Erwerbspreis oder Verkaufspreis (Anschaffungspreis). Auch Naturalrabatte, in Form des Erhalts einer größeren Menge zum Preis der bestellten Menge, führen bei der Gemeinde zur Minderung eines Anschaffungspreises. Die Gewährung eines Rabatts stellt jedoch keinen allgemeinen Preisnachlass dar, sodass der Gemeinde gewährte Rabatte auch nicht gesondert von der Gemeinde buchungsmäßig erfasst werden müssen.

### **2.3.3 Die Gewährung von Boni**

Die Gewährung von Boni stellt einen nachträglichen Preisnachlass auf den Anschaffungspreis dar, z.B. mengen- oder umsatzabhängig, der i.d.R. in Erfüllung zuvor festgelegter Voraussetzungen, z.B. vereinbarte Abnahmemengen, gewährt wird. Die der Gemeinde gewährten Boni, die bei der Anschaffung eines Vermögensgegenstandes der Gemeinde gewährt werden, mindern daher grundsätzlich die gemeindlichen Anschaffungskosten. Sie sind auf die Anschaffungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes anzurechnen, wenn die Boni eindeutig dem von der Gemeinde angeschafften Vermögensgegenstand zugeordnet werden können.

### **2.3.4 Die Gewährung von Skonti**

Die Skonti, die der Gemeinde gewährt werden, stellen einen Nachlass für die pünktliche oder vorzeitige Zahlung des Anschaffungspreises durch die Gemeinde innerhalb einer zuvor festgelegten Frist dar. Der Gemeinde hat dabei zu entscheiden, zu welchem Zeitpunkt sie ihrer Zahlungspflicht nachkommt, denn ein Skonto beinhaltet die Differenz zwischen dem Kaufpreis und dem sofort oder kurzfristig zu zahlenden Preis. Die Skonti sind vielfach in den Kaufpreis eines Vermögensgegenstandes einbezogen, denn diese werden nur wirksam, wenn der Schuldner das gesetzte Zahlungsziel einhält.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass ein Skontoabzug durch die Gemeinde nur zulässig ist, wenn die Möglichkeit zu einem Skontoabzug zuvor mit dem Vertragspartner vereinbart wurde. In solchen Fällen sollte genau bestimmt sein, bei welchen gemeindlichen Zahlungen ein Skontoabzug in welcher Höhe und innerhalb welcher Frist möglich ist. Die Gemeinde muss bei der Inanspruchnahme der Möglichkeit zum Abzug von Skonto sicherstellen, dass die gemeindliche Zahlung rechtzeitig geleistet wird und der Gläubiger darüber innerhalb der

Skontierungsfrist verfügen kann. Der Abzugsbetrag kann auf die Anschaffungskosten der Gemeinde angerechnet werden, wenn dieser eindeutig der Anschaffung eines Vermögensgegenstandes zugeordnet werden kann.

### **2.3.5 Keine Minderung durch Zuwendungen**

Für die Gemeinde besteht bei der Anschaffung von gemeindlichen Vermögensgegenständen oftmals die Möglichkeit, dafür Zuwendungen als Finanzierungsunterstützung durch Dritte zu erhalten. Die Gewährung einer (investiven) Zuwendung an die Gemeinde stellt jedoch keinen gemeindlichen Geschäftsvorfall dar, um eine entsprechende betragsmäßige Minderung des Anschaffungspreises des damit finanzierten Vermögensgegenstandes vorzunehmen. Die Gemeinde hat in solchen Fällen das Bruttoprinzip zu beachten, so ein Verbot der Anrechnung der gewährten Zuwendung auf den Anschaffungspreis eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes besteht.

Die Gemeinde hat die erhaltenen Finanzmittel für gemeindliche Investitionen unter Beachtung des haushaltsrechtlichen Bruttoprinzips auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz im Bereich „Sonderposten“ unter dem dafür vorgesehenen Bilanzposten anzusetzen und entsprechend der Nutzung des Vermögensgegenstandes ertragswirksam aufzulösen (vgl. § 43 Absatz 5 GemHVO NRW). Erst im Rahmen der Nutzung eines durch eine Zuwendung mitfinanzierten gemeindlichen Vermögensgegenstandes ergibt sich die Möglichkeit der Nettobetrachtung der haushaltswirtschaftlichen Belastungen aus der Nutzung des Vermögensgegenstandes, denn den jährlichen planmäßigen Abschreibungen stehen die jährlich vorzunehmende anteilige Auflösung des in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Sonderpostens gegenüber.

## **3. Zu Absatz 3 (Herstellungskosten):**

### **3.1 Zu Satz 1 (Bestimmung des Begriffs „Herstellungskosten“):**

#### **3.1.1 Die allgemeinen Rahmenbedingungen**

##### **3.1.1.1 Die Zusammensetzung der Herstellungskosten**

Die Gemeinde erwirbt nicht nur Vermögensgegenstände für die gemeindliche Aufgabenerfüllung, sondern sie stellt in besonderen Fällen auch die benötigten Vermögensgegenstände selbst her. Mit dem Begriff „Herstellungskosten“ soll im gemeindlichen Bereich der Wert von selbst erstellten Vermögensgegenständen der Gemeinde wieder gegeben werden. Der Begriff „Herstellungskosten“ ist dabei aus dem kaufmännischen Rechnungswesen übernommen worden und wird in dieser Vorschrift näher bestimmt. Er beinhaltet alle gemeindlichen Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern oder Dienstleistungen für die Herstellung, Erweiterung oder Verbesserung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes entstehen bzw. verursacht werden und dem Vermögensgegenstand zugeordnet werden können.

Die Herstellungskosten geben dabei den Wert von der Gemeinde selbst erstellten Vermögensgegenständen wieder und stellen eine Wertobergrenze für den Ansatz dieser Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Bilanz dar. Der Begriff „Herstellung“ umfasst dabei aus Sicht der Gemeinde sowohl die Fremderstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes durch Dritte als auch die Eigenherstellung eines Vermögensgegenstandes durch die Gemeinde. Aufgrund des Herstellungsprozesses gilt es dabei für die Gemeinde, den einzelnen gemeindlichen Vermögensgegenstand mit den Herstellungskosten zu bewerten, die tatsächlich dafür aufgewandt worden sind. Für die nähere Bestimmung der gemeindlichen Herstellungskosten ist ihr Kostencharakter als auch ihre Nähe zur Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes entscheidend. Das nachfolgende Schema zeigt die Zusammensetzung der gemeindlichen Herstellungskosten auf (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 33 GemHVO NRW**

<b>Die Zusammensetzung der gemeindlichen Herstellungskosten</b>		
<b>Materialeinzelkosten</b>	Materialkosten, die direkt zurechenbar sind	Pflichtbestandteile der Herstellungskosten
+ Fertigungseinzelkosten	z. B. Fertigungslöhne, die direkt zurechenbar sind	
+ Sonderkosten der Fertigung	z. B. auftragsbezogene zurechenbare Kosten wegen Sonderanfertigungen	
<b>= Herstellungskosten (I)</b>		Kostenuntergrenze
+ notwendige Materialgemeinkosten	z. B. Abschreibungen als Kosten im Materialbereich, die nicht direkt zurechenbar sind	Wahlbestandteile der Herstellungskosten
+ Fertigungsgemeinkosten	z. B. Energiekosten als nicht zurechenbare Kosten im Fertigungsbereich	
<b>Herstellungskosten (II)</b>	<b>Ermittelter Betrag</b>	Kostenobergrenze

*Abbildung 473 „Die Zusammensetzung der gemeindlichen Herstellungskosten“*

In diesem Zusammenhang ist jedoch bei der Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes nicht von den „Kosten der Herstellung“ für im betriebswirtschaftlichen Sinne auszugehen. Die „Herstellkosten“ enthalten regelmäßig auch kalkulatorische Kosten, die jedoch beim gemeindlichen Herstellungsprozess nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden dürfen. Von der Gemeinde sind nur die tatsächlich entstandenen gemeindlichen Aufwendungen für die Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes bei der Bilanzierung zu berücksichtigen. Diese gemeindlichen Aufwendungen werden dann im Sprachgebrauch allgemein und insgesamt als „Herstellungskosten“ bezeichnet. Die erhaltenen Zuwendungen führen bei der Gemeinde aber nicht dazu, dass Aufwendungen, die der laufenden Verwaltungstätigkeit zuzurechnen sind, als Herstellungskosten in der gemeindlichen aktiviert werden dürfen.

Bei der Veranschlagung von gemeindlichen Investitionsmaßnahmen im Finanzplan der Gemeinde ist darauf zu achten, dass die durch die Anschaffung oder Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen zu leistenden Zahlungen auch als Herstellungskosten nach dieser Vorschrift zu bewerten und entsprechend in der gemeindlichen Bilanz aktivierbar sind. Andernfalls sind die Auszahlungen der Gemeinde als Aufwendungen zu bewerten und der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zuzurechnen. Dazu gehören auch die planmäßigen Abschreibungen nach der Inbetriebnahme eines abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenstandes. Für diese Gegebenheiten ist zudem der Fertigstellungszeitpunkt bzw. die Inbetriebnahme oder Abnahme des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes entscheidend. Auch die ggf. erforderliche Abgrenzung von nachträglichen Herstellungskosten ist von diesem Zeitpunkt abhängig.

### **3.1.1.2 Die nicht einziehbaren Kosten**

Die gemeindlichen Herstellungskosten ergeben sich aus den in der Vorschrift enthaltenen Kostenzuordnungen, bei denen zwischen bestimmten Einzelkosten und bestimmten Gemeinkosten unterschieden wird. Dabei sollen

jedoch möglichst Gestaltungsspielräume ausgeschlossen werden, sodass nur die in der Vorschrift benannten Gemeinkosten in die Ermittlung der gemeindlichen Herstellungskosten einbezogen werden dürfen. Die Gemeinde darf deshalb keine allgemeinen Gemeinkosten, die in der gemeindlichen Verwaltung anfallen, z. B. Kosten für die Leitung der Verwaltung, Abschreibungen auf die Geschäftsausstattung, in die Ermittlung der Herstellungskosten für gemeindliche Vermögensgegenstände einbeziehen. Bei dieser Vorgabe wurde davon ausgegangen, dass derartige Kosten in sachlicher und fachlicher Hinsicht nicht maßgeblich für den Herstellungsprozess eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes sind und deshalb auch nicht zu den Herstellungskosten gehören.

Von der Gemeinde dürfen auch keine Zinsen für Fremdkapital in die Ermittlung von gemeindlichen Herstellungskosten einbezogen werden. Das für die Aufnahme von Fremdkapital geltende Gesamtdeckungsprinzip beinhaltet, dass gemeindliche Kreditaufnahmen für Investitionen nicht objekt- oder projektbezogen erfolgen (vgl. § 20 GemHVO NRW). Für die Aufnahme von Fremdkapital muss lediglich ein konkreter Bedarf zur Leistung investiver Auszahlungen bestehen. Diese allgemeinen Finanzierungsbedingungen bringen mit sich, dass grundsätzlich kein Fremdkapital auf die Finanzierung einzelner gemeindlicher Vermögensgegenstände bezogen aufgeteilt wird. Eine Zuordnung von anfallenden Zinsen zu den Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes soll deshalb grundsätzlich unterbleiben. Diese Festlegung beinhaltet, dass den gemeindlichen Herstellungskosten auch ersatzweise kein „Finanzierungskostensatz“ zugerechnet werden darf.

### **3.1.2 Der Zeitraum der Herstellung**

#### **3.1.2.1 Der Beginn der Herstellung**

Die Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes beginnt, sobald von der Gemeinde eine Maßnahme begonnen bzw. durchgeführt wird, die in einem unmittelbaren Zusammenhang zum herzustellenden Vermögensgegenstand steht. Dabei muss es nicht zwingend bereits ein „bautechnischer“ Vorgang sein. Bereits ein Tätigwerden der gemeindlichen Verwaltung aufgrund des Beschlusses des Rates der Gemeinde zur Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes (Umsetzung des Ratsbeschlusses) kann einen Herstellungsvorgang begründen, z. B. ein notwendiger Materialeinkauf.

Bei Gebäuden kann der Zeitpunkt als Herstellungsbeginn angesehen werden, zu dem der für das Bauvorhaben notwendige Bauantrag gestellt worden ist. Ab einem solchen Zeitpunkt können gemeindliche Aufwendungen zu Herstellungskosten werden, wenn Materialien und Dienstleistungen zum Zweck der Herstellung des gemeindlichen Vermögensgegenstandes eingesetzt werden (zweckgerichteter Werteverzehr). Von der Gemeinde können daher Vorbereitungsmaßnahmen, die unmittelbar der Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes dienen, z.B. eine auf den künftigen Vermögensgegenstand bezogene konkrete Herstellungsplanung, dem Herstellungsvorgang zugerechnet werden.

#### **3.1.2.2 Die Unterbrechung der Herstellung**

In besonderen Fällen kann es bei der Gemeinde ggf. zu einer Unterbrechung des gemeindlichen Herstellungsvorgangs kommen. Soweit in der Zeit der Unterbrechung jedoch Aufwendungen bei der Gemeinde anfallen, können diese grundsätzlich nicht als Herstellungskosten für den Vermögensgegenstand berücksichtigt werden. Lediglich in Einzelfällen, wenn z.B. Sicherungsmaßnahmen oder Bewachungsmaßnahmen wegen des Stillstands der Herstellung oder andere der Herstellung des betreffenden Vermögensgegenstandes dienende Maßnahmen erforderlich werden, können diese den Herstellungskosten des Vermögensgegenstandes zugerechnet werden.

### **3.1.2.3 Die Beendigung der Herstellung**

Der Herstellungsvorgang ist mit der Fertigstellung des vorgesehenen Vermögensgegenstandes abgeschlossen bzw. wenn der Vermögensgegenstand dem vorgesehenen Zweck entsprechend eingesetzt werden kann. In den Fällen, in denen der hergestellte Vermögensgegenstand jedoch anschließend von der Gemeinde veräußert wird, gehört der Vertrieb nicht zum gemeindlichen Herstellungsprozess. Es dürfen deshalb mögliche Vertriebskosten der Gemeinde auch nicht den Herstellungskosten des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes zugerechnet werden.

Der Fertigstellungszeitpunkt eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes ist außerdem auch für die Abgrenzung entscheidend, ob bei der Gemeinde nachträgliche Herstellungskosten entstanden sind. Von diesem Zeitpunkt ist aber auch bei abnutzbaren Vermögensgegenständen der Beginn der planmäßigen Abschreibungen abhängig, insbesondere deshalb, weil ab diesem Zeitpunkt die Inbetriebnahme des Vermögensgegenstandes durch die Gemeinde möglich ist.

### **3.1.3 Die nachträglichen Herstellungskosten**

Bei der Gemeinde können auch nachträgliche Herstellungskosten aus der Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes entstehen. Eine solche Sachlage ist i.d.R. dann gegeben, wenn ein gemeindlicher Vermögensgegenstand der Gemeinde soweit verändert wird, dass die Maßnahmen zu einer Erweiterung oder wesentlichen Verbesserung des betreffenden Vermögensgegenstandes führen. Die nachträglichen Herstellungskosten entstehen daher nicht deswegen, weil die Kosten der Veränderung des gemeindlichen Vermögensgegenstandes über dem in der gemeindlichen Bilanz ausgewiesenen Wertansatz liegen.

Das Entstehen nachträglicher Herstellungskosten ist daher i.d.R. dann gegeben, wenn ein gemeindlicher Vermögensgegenstand z.B. in seiner Substanz vergrößert, in seinem Wesen geändert oder über seinen ursprünglichen Zustand hinaus wesentlich verbessert wird. Unter dem Begriff „ursprünglicher Zustand“ ist dabei der Zustand des Gebäudes im Zeitpunkt der Fertigstellung oder der Anschaffung bzw. der letzten Erweiterung oder wesentlichen Verbesserung zu verstehen. Zu diesem Zeitpunkt muss der gemeindliche Vermögensgegenstand erstmalig bilanziert worden sein oder der bilanzielle Wertansatz ist wegen der Erweiterung oder wesentlichen Verbesserung entsprechend erhöht worden.

Aus dieser Abgrenzung folgt, dass nachträgliche Herstellungskosten nur dann bei der Gemeinde entstehen können, wenn durch erhebliche Veränderungsmaßnahmen der Wert eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes wesentlich erhöht wird. Im Rahmen der gemeindlichen Forstwirtschaft können z. B. nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten entstehen, wenn ein Kahlschlag des Baumbestandes zu einer Wertminderung des Buchwertes geführt hat und auf der forstwirtschaftlichen Fläche eine Wiederaufforstung erfolgt. Die Wiederaufforstungskosten können in einem solchen Fall dann aktiviert werden.

Bei abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenständen müssen die durchgeführten Veränderungen, Erweiterungen oder Verbesserungen zudem einen Anlass dafür darstellen, die Nutzungsdauer des betreffenden Vermögensgegenstandes zu verlängern. In solchen Fällen sind die nachträglichen Herstellungskosten zusammen mit dem Restbuchwert auf die Restnutzungsdauer des betreffenden Vermögensgegenstandes zu verteilen. In diesen Fällen ist dann der Abschreibungsplan für den betreffenden Vermögensgegenstand entsprechend anzupassen und die Veränderungen sind ausreichend zu dokumentieren. Im Rahmen der Prüfung, ob nachträglichen Herstellungskosten bei einem gemeindlichen Vermögensgegenstand vorliegen, ist von der Gemeinde insbesondere eine Abgrenzung zwischen Herstellungs- und Instandhaltungsmaßnahmen vorzunehmen.

### **3.1.4 Die Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand**

#### **3.1.4.01 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde führt vielfach bauliche Maßnahmen durch, bei denen oftmals nicht von Anfang an eindeutig ist, ob solche Maßnahmen zu Herstellungskosten führen oder Erhaltungsaufwand darstellen. Die Abgrenzungsfrage zwischen Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand stellt sich dabei vorrangig bei den gemeindlichen Sachanlagen. Für die Abgrenzung, ob bei der Gemeinde Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwand vorliegt, kann das Verhältnis zwischen den Kosten der Veränderung des gemeindlichen Vermögensgegenstandes und dem in der gemeindlichen Bilanz ausgewiesenen Wertansatz nicht herangezogen werden.

Gleichwohl hat die Gemeinde auch bei der Abgrenzung ihr Ermessen sachgerecht auszuüben, sodass die Frage, ob bei Veränderungen gemeindlicher Vermögensgegenstände von Herstellungskosten oder von Erhaltungsaufwand auszugehen ist, immer eine einzelfallbezogene örtliche Beurteilung und Abwägung erfordert. Sie ist unter Einbeziehung der örtlich geplanten Maßnahmen durchzuführen. Bei den immateriellen Vermögensgegenständen der Gemeinde kann es wegen ihrer Einzigartigkeit im Grundsatz einen "Ersatz" oder eine "Erweiterung" nicht geben, denn i.d.R. wird bei den Anschaffungs- oder Herstellungskosten für diese Gegenstände auf den Erhalt eines neuen Vermögenswertes abgestellt.

Im Rahmen der gemeindlichen Forstwirtschaft können z. B. nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten entstehen, wenn auf einer forstwirtschaftlichen Fläche eine Wiederaufforstung erfolgt. Die Wiederaufforstungskosten können in einem solchen Fall für einen nicht abnutzbaren Vermögensgegenstand der Gemeinde aktiviert werden. Die bei der Gemeinde entstehenden Aufwendungen für die Bestandspflege ihres Baumbestandes oder auch für Maßnahmen der Bestandsverjüngung sind dagegen als haushaltsjahrbezogene Aufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen.

#### **3.1.4.1 Die Herstellungskosten bei gemeindlichen Gebäuden**

##### **3.1.4.1.1 Allgemeine Abgrenzung**

Nach der Herstellung oder Anschaffung eines Gebäudes können weitere Aufwendungen der Gemeinde für das Gebäude nur Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwendungen sein. Bei der Abgrenzung zwischen den Herstellungskosten und den Erhaltungsaufwendungen ist dabei auf den in dieser Vorschrift verwendeten Begriff „Herstellungskosten“ abzustellen. Danach sind gemeindliche Herstellungskosten grundsätzlich nur dann anzunehmen, wenn etwas Neues, bisher nicht Vorhandenes von der Gemeinde geschaffen wird. In den Fällen, in denen die Maßnahmen in der Weise in einem sachlichen Zusammenhang stehen, dass sie bautechnisch ineinandergreifen, d. h. die eine Baumaßnahme durch die andere bedingt ist oder damit zusammenhängt, sind können i.d.R. gemeindliche Herstellungskosten angenommen werden.

Bei einer Erweiterung eines Gebäudes können daher andere bautechnische Leistungen, die in einem engen räumlichen und zeitlichen Zusammenhang mit den vorgesehenen Baumaßnahmen durchgeführt werden, den anfallenden Herstellungskosten zugerechnet werden. Eine solche Zurechnung von Kosten für die Leistungen, die für sich allein betrachtet jedoch Erhaltungsaufwand darstellen würden, ist wegen der wirtschaftlich einheitlich zu betrachtenden baulichen Maßnahmen möglich. In den Fällen, in denen an einem gemeindlichen Gebäude im engen räumlichen, zeitlichen und sachlichen Zusammenhang bauliche Arbeiten durchgeführt werden, die jeweils für sich betrachtet teilweise Herstellungskosten und teilweise Erhaltungsaufwand bilden, sind diese Maßnahmen grundsätzlich getrennt zu behandeln.

In diesen Fällen sind die auf die einzelnen Teilmaßnahmen entfallenden Aufwendungen gegebenenfalls im Wege der Schätzung aufzuteilen. Die Aufwendungen für die laufende Instandhaltung und die Instandsetzung sind dabei

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 33 GemHVO NRW**

grundsätzlich als Erhaltungsaufwand zu bewerten. Auch die Erneuerung von bereits in den Herstellungskosten des Gebäudes enthaltenen Teilen, Einrichtungen oder Anlagen ist als Erhaltungsaufwand zu betrachten. Nachfolgend werden einige Beispiele aufgezeigt, bei denen gemeindliche Herstellungskosten anzunehmen sind (vgl. Abbildung).

<b>Die Herstellungskosten bei bestehenden Gebäuden</b>	
<b>ANLASS</b>	<b>ABGRENZUNG</b>
<b>Instandsetzung</b>	als Wiederherstellung, sodass ein neues Wirtschaftsgut (Sachvermögen) und nicht lediglich ein zum bestimmungsgemäßen Gebrauch geeigneter Zustand wieder entsteht, z. B. Wiederherstellung eines abgenutzten, unbrauchbar gewordenen Gebäudes (vgl. § 2 Nummer 9 HOAI).
<b>Erweiterung</b>	als bauliche Ergänzung eines vorhandenen Gebäudes durch dessen räumliche Substanz oder Vergrößerung der Nutzfläche, z. B. durch Aufstockung, Errichtung eines Anbaus oder eines Balkons (vgl. § 2 Nummer 5 HOAI).
<b>Modernisierung</b>	als bauliche Maßnahme zur nachhaltigen Erhöhung des Gebrauchswertes eines Gebäudes, z. B. eines Wohngebäudes durch Hebung des Standards von einem sehr einfachen auf einen mittleren oder von einem mittleren auf einen sehr anspruchsvollen Standard (vgl. § 2 Nummer 7 HOAI).
<b>Nachträglicher Einbau</b>	als Hinzufügung bisher nicht vorhandener Bestandteile in ein Gebäude, wenn das Gebäude dadurch in seinem Wesen erheblich verändert wird, z. B. Einbau einer Alarmanlage, einer Sonnenmarkise, eines Kachelofens oder eines Kamins.

*Abbildung 474 „Die Herstellungskosten bei bestehenden Gebäuden“*

#### **3.1.4.1.2 Die Aufwendungen für Instandsetzungen und Modernisierungen**

Die Aufwendungen für Instandsetzungen und Modernisierungen bei gemeindlichen Gebäuden, die zu einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung führen, können (nachträgliche) Herstellungskosten für die Gemeinde darstellen. Unter dem Begriff „ursprünglicher Zustand“ ist dabei der Zustand des Gebäudes im Zeitpunkt der Fertigstellung oder der Anschaffung bzw. der letzten Erweiterung oder wesentlichen Verbesserung zu verstehen. Zu diesem Zeitpunkt muss der gemeindliche Vermögensgegenstand erstmalig bilanziert worden sein oder der bilanzielle Wertansatz ist wegen der Erweiterung oder wesentlichen Verbesserung entsprechend erhöht worden.

In jedem Einzelfall muss daher von der Gemeinde geprüft werden, ob die vorgesehenen Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen über eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung hinausgehen, den Gebrauchswert des Gebäudes als Ganzes deutlich erhöhen und für die Zukunft eine erweiterte Nutzungsmöglichkeit schaffen (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 18.07.2003 (BStBl S. 386)). Eine wesentliche Verbesserung kann bei einem Gebäude auch dann vorliegen, wenn mindestens drei der zentralen Ausstattungs-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 33 GemHVO NRW**

merkmale Heizung, Sanitär, Elektroinstallationen, Fenster, Dach, Fassade, Zentrale Belüftung/Klimatisierung, die einzeln betrachtet jeweils gemeindlichen Erhaltungsaufwand darstellen, in zeitlichem Zusammenhang (maximal 3 Jahre) in wesentlichem Umfang und Qualität betroffen sind. Eine deutliche Verbesserung eines Gebäudes ist jedoch nicht schon deswegen anzunehmen, wenn mit notwendigen Erhaltungsmaßnahmen eine dem technischen Fortschritt entsprechende übliche Modernisierung des Gebäudes erfolgt.

Bei Instandsetzungen und Modernisierungen durch die Gemeinde können Herstellungskosten, wie nachfolgend beispielhaft aufgezeigt, gegeben sein (vgl. Abbildung).

<b>Instandsetzungen und Modernisierungen als Herstellungskosten</b>	
<b>Gemeindliche Instandsetzungen und Modernisierungen können Herstellungskosten sein,</b>	
-	durch eine Wiederherstellung bei Vollverschleiß eines Vermögensgegenstandes, wobei schwere Substanzschäden an den wesentlichen Teilen, z. B. am Fundament, an den tragenden Wänden, an Geschossdecken oder der Dachkonstruktion, bestehen und unter Verwendung noch nutzbarer Teile ein neuer Vermögensgegenstand entsteht, dies jedoch keine grundlegende Sanierung als Instandhaltung darstellt.
-	aufgrund einer Änderung in der betrieblichen Funktion des Vermögensgegenstandes (wesentliche Wesensänderung), z. B. durch den Umbau einer Lagerhalle in ein Bürogebäude.
-	durch eine Erweiterung des Vermögensgegenstandes (Substanzvermehrung), z. B. durch Anbauten.
-	durch eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung, wobei der ursprüngliche Zustand auf den Zeitpunkt der erstmaligen Bilanz abstellt und die wesentliche Verbesserung den Vermögensgegenstand als Ganzes betreffen muss. So müssen die Maßnahmen zur Instandhaltung und Modernisierung in ihrer Gesamtheit über eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung des Vermögensgegenstandes hinausgehen, seinen Gebrauchswert deutlich erhöhen und eine erweiterbare Nutzungsmöglichkeit schaffen. Ein Indiz dafür kann sich z.B. aus einem deutlichen Anstieg der erzielbaren Miete, aus einer deutlichen Verlängerung der tatsächlichen Gesamtnutzungsdauer oder durch einen anderen Gebrauch oder Verwendung des Gebäudes ergeben.

*Abbildung 475 „Instandsetzungen und Modernisierungen als Herstellungskosten“*

In solchen Fällen muss auch der Standard des Gebäudes gesteigert werden, z. B. von einem einfachen Standard in einen mittleren Standard erhöht werden. Für dessen Klassifizierung sind die Bereiche „Heizungsinstallation, Sanitärinstallation, Elektroinstallation und Fenster maßgeblich. In allen Fällen müssen die Maßnahmen der Gemeinde zu einer Hebung des Gebäudestandards in Bezug auf seine wesentlichen Ausstattungsmerkmale führen. In der Regel kann dann auch von einer Verlängerung der Restnutzungsdauer des gemeindlichen Gebäudes ausgegangen werden.

#### **3.1.4.1.3 Die Prüfung möglicher Herstellungskosten**

Die Prüfung, ob durch die baulichen Maßnahmen der Gemeinde bei einem Gebäude auch gemeindliche Herstellungskosten entstehen, soll auf das gesamte Gebäude ausgerichtet gestellt werden. Auf diesen Prüfungsumfang kann dann verzichtet werden, wenn das gemeindliche Gebäude in unterschiedlicher Weise genutzt wird und deshalb möglicherweise „mehrere Wirtschaftsgüter“ umfassen kann. In die gemeindliche Beurteilung, ob eine mögliche Verbesserung bzw. eine höherwertige Nutzbarkeit des veränderten Gebäudes als gemeindlicher Vermögensgegenstand entstanden ist, muss auch die mit einer Baumaßnahme verbundene „betriebliche“ Zielsetzung bzw. der neue Zweck des Vermögensgegenstandes für die gemeindliche Aufgabenerfüllung einfließen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 33 GemHVO NRW**

In die Bewertung der Gemeinde, ob durch eine bauliche Maßnahme ggf. gemeindliche Herstellungskosten entstanden sind, ist auch die Zeit als Komponente einzubeziehen. So stellen in den Fällen, in denen hohe Instandsetzungsaufwendungen in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit dem Erwerb eines Gebäudes anfallen, diese anschaffungsnahen Aufwendungen dar und sind von der Gemeinde wie nachträgliche Herstellungskosten zu behandeln. Bei solchen Gegebenheiten wird i.d.R. davon ausgegangen, dass das von der Gemeinde erworbene Gebäude nicht in dem Zustand erhalten werden soll, in dem es sich zum Zeitpunkt des Erwerbs befand. Bei der Durchführung einer baulichen Maßnahme zeigt sich daher i.d.R., ob ein gemeindlicher Vermögensgegenstand im o.a. Sinne verändert werden soll, z.B. wenn seitens der Gemeinde gleichzeitig mehrere wesentliche und umfangreiche Gewerke zur Ausführung kommen sollen.

Eine rein zeitliche Zusammenlegung erforderlicher Instandhaltungsmaßnahmen durch die Gemeinde ist für sich allein noch nicht ausreichend, um gemeindliche Herstellungskosten für einen Vermögensgegenstand der Gemeinde anzunehmen. Eine wesentliche Verbesserung bei gemeindlichen Gebäuden kann aber vorliegen, wenn in einem zeitlichen Zusammenhang (maximal 3 Jahre) bei mindestens drei der zentralen Ausstattungsmerkmale von Gebäuden, z. B. Heizung, Sanitär, Elektroinstallationen, Fenster, Dach, Fassade oder zentrale Belüftung/ Klimatisierung in einem wesentlichen Umfang und Qualität bauliche Maßnahmen durchgeführt werden. In solchen Fällen kann es dann auch zu einer Verlängerung der Restnutzungsdauer kommen, auch wenn die getrennte Durchführung der Maßnahmen nur Erhaltungsaufwand darstellt.

**3.1.4.1.4 Die Übersicht zu gemeindlichen Herstellungskosten**

Die nachfolgende Übersicht soll aufzeigen, dass bei gemeindlichen Maßnahmen aktivierungsfähige Herstellungskosten entstehen können (vgl. Abbildung).

<b>Die Übersicht zur Herkunft gemeindlicher Herstellungskosten</b>						
<b>Herstellung eines Vermögensgegenstandes</b>			<b>Erweiterung eines Vermögensgegenstandes</b>			<b>Wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstandes</b>
▶	Neuanschaffung		▶	Substanzmehrung		Prüfung, ob - Maßnahmen über eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung hinausgehen, - den Gebrauchswert des Gebäudes als Ganzes deutlich erhöhen und - für die Zukunft eine erweiterte Nutzungsmöglichkeit schaffen, - der Standard des Gebäudes gesteigert werden, z.B. von einem einfachen in einen mittleren Standard. Für dessen Klassifizierung sind die Bereiche „Heizungsinstallation, Sanitärinstallation, Elektroinstallation und Fenster maßgeblich.
▶	Herstellung nach Vollverschleiß		▶	Vergrößerung der Nutzfläche		
▶	Wesensänderung		▶	Aufstockung eines Gebäudes		
			▶	Anbau bei einem bestehenden Gebäude		

*Abbildung 476 „Die Übersicht zur Herkunft gemeindlicher Herstellungskosten“*

### 3.1.4.2 Der Erhaltungsaufwand bei gemeindlichen Gebäuden

Ein Erhaltungsaufwand liegt bei gemeindlichen Vermögensgegenständen regelmäßig vor, wenn Instandhaltungs- und Instandsetzungsmaßnahmen durchgeführt werden. Derartige Maßnahmen und die dadurch anfallenden Aufwendungen für die Gemeinde entstehen durch die gewöhnliche Nutzung des Vermögensgegenstandes im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Zu solchen gemeindlichen Aufwendungen gehören auch Aufwendungen für die Erneuerung von bereits vorhandenen Gebäudeteilen, wenn diese Teile lediglich ersetzt oder wegen einer Modernisierung erneuert werden, ohne dass die vorhandene Funktion insgesamt geändert wird. Nachfolgend werden Beispiele für Erhaltungsaufwand aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Der Erhaltungsaufwand bei bestehenden Gebäuden</b>
- Anbringung einer zusätzlichen Fassadenverkleidung zu Wärme- und Schallschutzzwecken.
- Umstellung der Heizungsanlage von Einzelöfen auf eine Zentralheizung.
- Ersatz eines Flachdaches durch ein Satteldach, wenn dadurch die nutzbare Fläche nicht erweitert wird.
- Austausch von Fenstern (z. B. Einfach- gegen Doppelglas).
- Versetzen von Wänden.

*Abbildung 477 „Der Erhaltungsaufwand bei bestehenden Gebäuden“*

Bei der Feststellung, ob bauliche Maßnahmen bei gemeindlichen Gebäuden zu Erhaltungsaufwand führen, kommt es auf den Zustand oder die Brauchbarkeit der ersetzten Bestandteile grundsätzlich nicht an. Zum Erhaltungsaufwand sind die gemeindlichen Aufwendungen zu rechnen, die entstehen, um einen Vermögensgegenstand der Gemeinde in einem ordnungsgemäßen Zustand oder in seiner Funktionsfähigkeit zu erhalten, ohne ihn in seinem Wesen zu verändern oder über den bisherigen Zustand hinaus wesentlich zu verbessern. Bei gemeindlichen Vermögensgegenständen kann ein Erhaltungsaufwand auch regelmäßig entstehen und wird dann oftmals als (laufender) Unterhaltungsaufwand bezeichnet. Ein solcher Aufwand kann aber auch selten oder einmalig anfallen, z. B. als Reparatur, denn er wird durch die gewöhnliche Nutzung des gemeindlichen Vermögensgegenstandes verursacht.

In diesem Zusammenhang ist auf die einschlägigen Entscheidungen des Bundesfinanzhofs zur Abgrenzung zwischen Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen im Rahmen des Steuerrechts hinzuweisen, weil die Aufwendungen steuerrechtlich entsprechend der Richtlinie 21.1 der Einkommensteuer-Richtlinien zu behandeln sind. Auch das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 18.07.2003 (BStBl S. 386) bietet wichtige Anhaltspunkte für eine Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand bei der Instandsetzung und Modernisierung von gemeindlichen Gebäuden im Einzelfall.

### 3.1.4.3 Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand bei Straßen

#### 3.1.4.3.1 Die Neubau-, Umbau- und Ausbaurvorhaben

Bei Straßenbaumaßnahmen entscheidet die Gemeinde als Straßenbaulastträger und im Rahmen ihres Verkehrskonzeptes über die Art der Straße, ihre Nutzung und die Gestaltung der öffentlichen Verkehrsfläche. Auf der Grundlage ausführlicher Bauentwürfe mit einer Grund- und Aufrissgestaltung und einer konstruktiven Durchbil-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 33 GemHVO NRW**

derung der Straße werden regelmäßig neue Straßen geschaffen oder bestehende Straßen in einem erheblichen Umfang verändert. Als Erweiterung wird dabei eine Straßenbaumaßnahme bezeichnet, durch die zusätzliche Flächen für die Straße in Anspruch genommen werden, z. B. wegen einer Verbreiterung der Fahrbahn oder einer Erweiterung der Straße um eine Parkspur.

Bei einer Erweiterung einer Straße muss zur Prüfung und Bewertung, ob ggf. Herstellungskosten vorliegen, der neue verkehrstechnische Zustand der Straße mit dem alten Zustand der Straße verglichen und der Änderungsumfang sowie dessen Bedeutung ermittelt werden. Soweit eine gemeindliche Maßnahme als „Ausbau einer Straße“ bezeichnet wird, besteht i.d.R. kein Unterschied zu einer Erweiterung, denn vielfach wird bei Straßenbaumaßnahmen anstelle des gesetzlichen Begriffs „Erweiterung“ der Begriff „Ausbau“ verwendet, obwohl es sich dabei um die gleichen Arten von Straßenbaumaßnahmen handelt. Bei Neubau-, Umbau- und Ausbaurvorhaben von gemeindlichen Straßen ist i.d.R. davon auszugehen, dass dafür grundsätzlich maßnahmebezogene Herstellungskosten anfallen, die beim Ansatz der Straße in der gemeindlichen Bilanz zu berücksichtigen sind.

### **3.1.4.3.2 Die Erneuerungsvorhaben**

Bei den Straßen der Gemeinde führen Erneuerungsvorhaben vielfach zur Erneuerung der Deckschicht der gemeindlichen Straße. Die Erneuerungsmaßnahmen verändern daher i.d.R. die Linienführung der Straße im Grund- und Aufriss nicht oder nur unwesentlich. Es entsteht daher bei solchen Maßnahmen nur dann Herstellungsaufwand für die Gemeinde, wenn die Maßnahme wesentlich über das Ausmaß einer Unterhaltungsmaßnahme oder einer Instandsetzung hinausgeht und dann mehr als eine Schicht der Straße betroffen ist. Eine Erneuerung der gesamten Straße kann allerdings altersbedingt erforderlich werden, wenn z. B. eine Straße in Folge ihrer bestimmungsgemäßen Nutzung nach Ablauf der Nutzungszeit und trotz ordnungsgemäßer Unterhaltung und Instandsetzung auch aus technischer Sicht tatsächlich verschlissen ist.

In solchen Fällen dürfte das tatsächliche Alter der Straße wesentlich über der üblichen Nutzungszeit einer gleichartigen Straße liegen. Nach Einschätzung des OVG NRW bedarf es z. B. dafür eines Alters der Straße von mehr als 50 Jahren, um allein altersbedingt von einem vollständigen Verschleiß der Straße ausgehen zu können. Bei Erneuerungsmaßnahmen an Straßen ist daher von der Gemeinde in jedem Einzelfall zu prüfen, ob Herstellungskosten entstehen oder ob ein Erhaltungsaufwand vorliegt. Für die örtliche Entscheidung können auch abgaberechtliche Kriterien herangezogen werden, denn die Gemeinde soll bei den dem öffentlichen Verkehr gewidmeten Straßen, Wegen und Plätzen von den örtlichen Grundstückseigentümern sachgerecht die erforderlichen Beiträge erheben (vgl. § 8 KAG NRW). Zu den straßenbaulichen Erneuerungsmaßnahmen können z. B. folgende Vorhaben gehören (vgl. Abbildung).

<b>Erneuerungsmaßnahmen bei gemeindlichen Straßen</b>	
-	Einbau und Erneuerung von Straßenbelägen aller Art, bituminöse Teppiche und Oberflächenbehandlungen, die über die gesamte Profilbreite und einen längeren Streckenabschnitt eingebaut werden.
-	Verbreiterungen der Fahrbahnen, Entwässerungsanlagen, Anlagen von Geh- und Radwegen, soweit diese Maßnahmen ohne umfangreiche Veränderungen des Straßenkörpers und ohne großen Grunderwerb ausgeführt werden können.
-	Erstausstattung der Straßen mit Leiteinrichtungen, Signalanlagen, Straßenmarkierungen, Verkehrszeichen und Verkehrseinrichtungen, soweit es sich nicht um Ausstattungsmaßnahmen handelt, die im Zusammenhang mit einer Um-, Aus-, Neubau oder Erneuerungsmaßnahme durchzuführen sind.
-	grundlegende Erneuerungen von Fahrbahnmarkierungen auf größerer Länge, Nachpflanzungen und Beseitigung von Frostschäden größeren Umfangs, einschließlich Einbringen von Frostschutzschichten, Erneuerung von Brückenanstrichen größeren Umfangs.

<b>Erneuerungsmaßnahmen bei gemeindlichen Straßen</b>	
-	Wiederherstellung befestigter Randstreifen, Heben von Betondeckenfeldern auf größerer Länge, Errichtung oder Erneuerung kleinerer Kunstbauten.

Abbildung 480 „Erneuerungsmaßnahmen bei gemeindlichen Straßen“

Die von der Gemeinde für Erneuerungsvorhaben vorgesehenen Arbeiten müssen deutlich über das Ausmaß von Unterhaltungsarbeiten und laufenden Instandsetzungsarbeiten hinausgehen. So führen z.B. die Erneuerung von Straßenbelägen aller Art (Deckschicht), Erneuerungen von Fahrbahnmarkierungen, die Beseitigung von Frostschäden, die Erneuerung von Brückenanstrichen oder die Wiederherstellung befestigter Randstreifen nicht zu von der Gemeinde aktivierbaren Herstellungskosten. Bei Erneuerungen von Teilen des Straßenkörpers wird i.d.R. von Erhaltungsaufwand auszugehen sein, z.B. der Einbau neuer Straßenbeläge, denn dabei wird die Fahrbahndecke, also die Deckschicht als ein Teil des Straßenkörpers meistens über die gesamte Profilbreite erneuert. Bei einer Erneuerung der Fahrbahndecke wird i.d.R. für die Zukunft kein höheres Nutzungspotential geschaffen, sodass solche Maßnahmen i.d.R. als gemeindlicher Erhaltungsaufwand zu bewerten sind.

#### 3.1.4.3.3 Straßenbeleuchtung

Bei einer Verbesserung der Straßenbeleuchtung an gemeindlichen Straßen ist von der Gemeinde zu beurteilen, ob aus einer solchen örtlichen Maßnahme für sie Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwand entstanden sind. Die Entscheidung darüber kann nicht allein auf die technischen Veränderungen an den Beleuchtungseinrichtungen gestützt werden. Es muss vielmehr auch sachgerecht festgestellt werden, ob durch die Maßnahme eine verkehrstechnische Verbesserung entstanden ist, z. B. dass sich der Verkehrsablauf positiv verändert hat (vgl. Beschluss des OVG NRW vom 15.02.2012 - 15 A 398/11). Zur Hilfestellung bei der Abgrenzung zwischen Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand können in die örtliche Entscheidung von der Gemeinde auch Kriterien aus der Erhebung von Abgaben einbezogen werden, denn auch solche straßenbauliche Maßnahmen können beitragsfähig sein (vgl. § 8 KAG NRW).

#### 3.1.4.4 Der Verzicht auf den Begriff „Sanierung“

Das gemeindliche Haushaltsrecht verwendet nicht die Begriffe „Sanierung“ oder „Sanierungsmaßnahmen“ als Abgrenzungskriterien, um gemeindliche Aufwendungen als Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwand einzuordnen. Es sollte daher im Zusammenhang mit der Instandsetzung und ggf. Veränderung von gemeindlichen Vermögensgegenständen auf den Begriff „Sanierung“ verzichtet werden, um haushaltsmäßige Probleme bei Bewertungs- und Bilanzierungsfragen zu vermeiden. Gleichwohl findet sich der Begriff „Sanierung“ auch im gemeindlichen Haushaltsrecht. Im Rahmen der Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs kann die Gemeinde auf der Grundlage eines individuellen Sanierungskonzeptes und mit Genehmigung der Bezirksregierung vom gesetzlich bestimmten Konsolidierungszeitraum abweichen (vgl. § 76 Absatz 2 Satz 4 GO NRW).

Der Begriff „Sanierung“ wird zudem in unterschiedlichsten Zusammenhängen und für unterschiedlichste Zwecke benutzt, z. B. für die Beseitigung von Altlasten (Bodensanierung), zur Wiederherstellung der Gewässergüte (Gewässersanierung) u.a. Im Bauwesen wird z. B. unter einer Sanierung die bauliche und technische Wiederherstellung oder Modernisierung eines Bauwerks oder eines ganzen Stadtviertels verstanden, durch die vor Ort die Mängel beseitigt oder der Wohn- und Lebensstandard erhöht werden. Eine bauliche Sanierung kann dabei z.B. über die Instandhaltung und Instandsetzung eines Gebäudes hinausgehen und ggf. Modernisierungsmaßnahmen sowie Nutzungsanpassungen einschließen.

Diese Vielfalt bei der Verwendung der eigenständigen Begriffe „Sanierung“ oder „Sanierungsmaßnahmen“ zeigt, dass diese Begriffe nicht für das gemeindliche Haushaltsrecht geeignet sind, um damit die Veranschlagung von Erträgen und Aufwendungen im Ergebnisplan sowie deren Nachweis in der Ergebnisrechnung und die Veranschlagung von Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan sowie deren Nachweis in der Finanzrechnung zu bestimmen, insbesondere dann, wenn aufgrund der Begriffe zwischen Zahlungen aus der Investitionstätigkeit der Gemeinde und ihrer laufenden Verwaltungstätigkeit unterschieden werden soll.

### **3.1.5 Die Einbeziehung von Eigenleistungen der Gemeinde**

#### **3.1.5.1 Die Zwecke der Einbeziehung**

Die Gemeinde kann die zur Aufgabenerfüllung benötigten Vermögensgegenstände ganz oder teilweise auch selbst herstellen. In diesen Fällen können die konkreten Leistungen der Gemeinde, z.B. Planungsleistungen durch eigenes Personal oder Materialaufwand für selbst erstellte Spielgeräte, als gemeindliche Aufwendungen dem jeweils hergestellten Vermögensgegenstand zugerechnet werden, wenn die gemeindlichen Aufwendungen als Herstellungskosten zu bewerten sind. Soweit eine solche Sachlage gegeben ist, kann die Gemeinde in ihrer Ergebnisrechnung aktivierungsfähige Eigenleistungen als Ertrag ausweisen, die eine Gegenposition zu den betreffenden Aufwendungen der Gemeinde darstellen.

Die Ermittlung der aktivierungsfähigen Eigenleistungen erfolgt i.d.R. im Rahmen der gemeindlichen Kosten- und Leistungsrechnung (vgl. § 18 GemHVO NRW). Bereits in diesem Rahmen ist über den Umfang der in die Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes einzubeziehenden eigenen Leistungen der Gemeinde zu entscheiden. Die Entscheidung hat zur Folge, dass der aus der Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes entstandene Ressourcenverbrauch über die Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes verteilt werden darf (mehrjährige Verteilung). Es hat sich bisher nicht als tragfähig erwiesen, für die Festlegung von aktivierungsfähigen Eigenleistungen eine haushaltsrechtliche Bagatellgrenze zu konzipieren, denn deren Bewertung um Umsetzung muss in der Verantwortung der Gemeinde bleiben.

#### **3.1.5.2 Die Aufwendungen aus Eigenleistungen**

Die gemeindlichen Herstellungskosten ergeben sich regelmäßig aus den bei der Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes entstehenden Einzelkosten. Zu diesen Kosten dürfen von der Gemeinde bestimmte entstandene Kosten als Herstellungskosten dem Vermögensgegenstand zugerechnet werden. Bei der Festlegung von Herstellungskosten sollen jedoch mögliche Gestaltungsspielräume ausgeschlossen werden. Daher dürfen nur die gesetzlich bestimmten Kosten in die Berechnung der Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes einbezogen werden.

Bei der Abgrenzung von entstandenen fachtechnischen Kosten muss von der Gemeinde im Einzelfall geprüft werden, ob diese Kosten dem betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstand zugerechnet werden können. Hilfsweise kann dabei ein Auftraggeber/Auftragnehmerverhältnis angenommen werden, sodass Kosten, die der Gemeinde als Auftraggeber entstehen, z. B. die Bezahlung von Rechnungen über Herstellungsleistungen, nicht als Herstellungskosten aktiviert werden dürfen. Bei einer gemeindlichen Baumaßnahme dürften derartige Kosten auch keine Bauherrenkosten darstellen, denn dazu sind nur Kosten zu zählen, die bei der Planung und Durchführung von Baumaßnahmen auf der Grundlage von Honorarordnungen, Gebührenordnungen oder nach weiteren vertraglichen Vereinbarungen entstehen (vgl. Kostengruppe 710 der DIN 276).

In diesem Zusammenhang können jedoch z.B. objektbezogene Planungsleistungen durch eigenes Personal der Gemeinde, die sonst vom Auftragnehmer als Architekten- oder Ingenieurleistungen zutragen wären (vgl. Kostengruppe 730 der DIN 276), zu gemeindlichen Herstellungskosten werden, wenn die gemeindlichen Leistungen

dem herzustellenden Vermögensgegenstand unmittelbar zugerechnet werden können (Baunebenkosten). Die Gemeinde hat daher bei jeder eigenen Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes sorgfältig zu prüfen und abzugrenzen, welche Aufwendungen in welchem Umfang aus Eigenleistungen entstanden sind und dem hergestellten Vermögensgegenstand zugerechnet werden können.

### **3.1.5.3 Der Nachweis der Eigenleistungen**

Bei der Zurechnung von Eigenleistungen der Gemeinde zu den Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes bleiben die damit einhergehenden Aufwendungen der Gemeinde, die der laufenden Verwaltungstätigkeit zuzuordnen sind, in ihrem Charakter erhalten und sind entsprechend im gemeindlichen Jahresabschluss in der Ergebnisrechnung nachzuweisen. Um aber zu erreichen, dass gleichwohl auch eine Erhöhung der Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes erfolgen kann, werden in der Ergebnisrechnung den gemeindlichen Aufwendungen in entsprechender Höhe aktivierbare Eigenleistungen als gemeindliche Erträge gegenübergestellt (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 8 GemHVO NRW). Dabei ist das Bruttoprinzip zu beachten, sodass die aktivierten Eigenleistungen nicht mit den damit in Zusammenhang stehenden aktivierbaren Herstellungsaufwendungen saldiert werden dürfen.

Durch den Ausweis von Erträgen in Höhe der gemeindlichen aufwandswirksamen Eigenleistungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung (Zuschreibung) werden die ergebniswirksamen Aufwendungen der Gemeinde aus der Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen einerseits ergebnisneutral gestellt. Andererseits werden durch die Einbeziehung der Eigenleistung der Gemeinde in die Herstellungskosten des betreffenden Vermögensgegenstandes die bei der Gemeinde entstandenen Aufwendungen auf die Nutzungsdauer dieses Vermögensgegenstandes verteilt. Die Nutzung der Möglichkeit, eigene Leistungen in die Herstellungskosten gemeindlicher Vermögensgegenstände einbeziehen zu können, verändert dabei aber nicht die originäre haushaltsmäßige Zuordnung der gemeindlichen Aufwendungen.

Die konkreten Planungsleistungen für einen gemeindlichen Vermögensgegenstand durch eigenes Personal führen nicht dazu, dass in der Ergebnisrechnung der Gemeinde aus den Personalaufwendungen ein entsprechender Anteil in eine andere Aufwandsart umzuschichten ist. Durch die eigenen Leistungen werden auch nicht die Personalauszahlungen in der gemeindlichen Finanzrechnung anteilig verändert. Die Aktivierung von konkreten Planungsleistungen der Gemeinde für eigene Investitionen führt daher nicht dazu, dass die anteiligen Personalauszahlungen nunmehr zu Auszahlungen werden, die unter der Investitionstätigkeit der Gemeinde zu erfassen bzw. dorthin umzubuchen sind. Deshalb dürfen die eigenen Planungsleistungen für einen gemeindlichen Vermögensgegenstand auch nicht in die Ermittlung der gemeindlichen Kreditemächtigung einbezogen werden.

## **3.2 Zu Satz 2 (Festlegung der Einzelkosten):**

### **3.2.1 Allgemeine Vorgaben**

Nach der Vorschrift gehören zu den Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung. Diese Kosten stellen Einzelkosten dar, weil sie durch den Güterverzehr für den herzustellenden Vermögensgegenstand entstehen und diesem im Rahmen der Herstellung als Einzelobjekt unmittelbar nach Menge und Zeit als Maßeinheiten und ohne einen zusätzlichen Verteilungsschlüssel zugerechnet werden können, z.B. Materialeinzelkosten, Fertigungslöhne als Fertigungseinzelkosten u.a. Solche Einzelkosten bedürfen im Rahmen der gemeindlichen Kostenrechnung daher keiner Schlüsselung und müssen von der Gemeinde immer in die Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes einbezogen werden.

Eine produktbezogene Zurechnung im haushaltswirtschaftlichen Sinne (Produkt als Abbildung der gemeindlichen Aufgabenerledigung) kommt dabei für eine Zurechnung der Einzelkosten im Sinne von Herstellungskosten nicht in Betracht. Damit enthält die Vorschrift eine klare Abgrenzung, dass die Kostenbestandteile „Materialkosten“, „Fertigungskosten“ und „Sonderkosten der Fertigung“ insgesamt die Wertuntergrenze für die Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes darstellen. Diese Kosten sind daher als Herstellungskosten aktivierungspflichtig in der gemeindlichen Bilanz. Für Gemeinde besteht dagegen für die Einbeziehung von Gemeinkosten in die Herstellungskosten eines Vermögensgegenstandes ein Wahlrecht. Beide allgemeinen Kostenkomponenten stellen daher den Mindestumfang der Herstellungskosten bei einem durch die Gemeinde hergestellten Vermögensgegenstand dar, wobei der Summe der Einzelkosten als Wertuntergrenze eine besondere Bedeutung bei der Aktivierung zukommt.

### **3.2.2 Die Materialeinzelkosten**

Bei der Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes durch die Gemeinde sind Materialeinzelkosten alle unmittelbar für die Herstellung des Vermögensgegenstandes eingesetzten Materialien, z. B. Rohstoffe, Handelsware, Halb- und Teilerzeugnisse, die dem herzustellenden Vermögensgegenstand unmittelbar zugerechnet werden können und als Hauptbestandteile darin aufgehen. Aber auch die bei der Herstellung verbrauchten Materialien oder Werkstoffe (Hilfsstoffe) gehören dazu. Die Materialkosten werden zudem vielfach nach Werkstoffkosten oder Fertigungsmaterialien sowie Hilfs- und Betriebsmittelstoffe eingeteilt. Die Betriebsstoffe sind dabei abzugrenzen, z. B. Öle, Fette, denn sie gehen nicht in den Vermögensgegenstand ein, sondern dienen dem Erhalt der Betriebsbereitschaft der bei der Herstellung des Vermögensgegenstandes eingesetzten Maschinen.

### **3.2.3 Die Fertigungseinzelkosten**

Bei der Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes sind Fertigungseinzelkosten alle für die Herstellung erfassbaren und unmittelbar zurechenbaren Kosten, z. B. Arbeitslöhne und andere auf die konkrete Herstellung aufteilbare Entgelte einschließlich der Nebenkosten. Damit werden die nicht materialbezogenen Ressourcen für den Herstellungsprozess erfasst, soweit sie dem herzustellenden Vermögensgegenstand einzeln zurechenbar sind. Im örtlichen Einzelfall ist zu entscheiden, ob die Voraussetzungen für die Erfassung von Fertigungseinzelkosten vorliegen.

### **3.2.4 Die Sondereinzelkosten der Fertigung**

Zu den Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes sind auch die Sondereinzelkosten der Fertigung zu zählen. Solche Einzelkosten fallen nur ausnahmsweise aufgrund der Herstellung eines Vermögensgegenstandes an und müssen deshalb diesem Vermögensgegenstand zugerechnet werden können. In der betriebswirtschaftlichen Literatur werden als Sondereinzelkosten der Fertigung die Kosten für die Erstellung von Entwürfen, für die Konstruktion von Modellen, die Kosten für Spezialwerkzeuge und besondere Vorrichtungen als Beispiele benannt. Bei der Gemeinde dürften auch derartige Kosten bei der Herstellung von Vermögensgegenständen für die eigene Aufgabenerfüllung anfallen.

## **3.3 Zu Satz 3 (Einbeziehung von Gemeinkosten):**

### **3.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Vorschrift lässt zu, dass von der Gemeinde neben den in Satz 2 bestimmten Einzelkosten auch bestimmte Gemeinkosten in die Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes einbezogen werden

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 33 GemHVO NRW**

dürfen. Bei den Gemeinkosten handelt es sich um gemeindliche Aufwendungen für Güter und Leistungen, die den Kostenträgern oder den Kostenstellen in der gemeindlichen Verwaltung aufgrund von Schlüsselgrößen bzw. Zuschlagsätzen zugerechnet werden. Die Gemeinkosten gehen deshalb nicht unmittelbar in die Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes ein, sondern werden dem Vermögensgegenstand anteilig (geschlüsselt) zugerechnet, z. B. mithilfe eines sog. Gemeinkostenschlüssels, um den einzelnen zu erstellenden Vermögensgegenständen die entstandenen Gemeinkosten zuordnen zu können.

Das in der Vorschrift enthaltene Einbeziehungswahlrecht für die Gemeinde lässt jedoch die Zurechnung der benannten Gemeinkosten zu den Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes nur zu, wenn diese Kosten notwendig und messbar sind. Sie müssen daher hinsichtlich der Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes angemessen sein. Sofern die Gemeinde auch die zugelassenen Gemeinkosten in die Herstellungskosten eines Vermögensgegenstandes einbeziehen möchte, bedarf es einer örtlich ausgestalteten Kosten- und Leistungsrechnung, um die Zurechnung nachvollziehbar zu machen (vgl. § 18 GemHVO NRW).

Von der Gemeinde dürfen die der Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes zurechenbaren Gemeinkosten, die unabhängig von der örtlichen Herstellungsmenge anfallen, jedoch nur berücksichtigt werden, soweit diese auch im Zeitraum der Herstellung des Vermögensgegenstandes anfallen. Die zurechenbaren Gemeinkosten müssen daher i.d.R. zwischen dem Beginn der gemeindlichen Maßnahmen, die in unmittelbarem Zusammenhang zum herzustellenden Vermögensgegenstand stehen, und der Fertigstellung des vorgesehenen Vermögensgegenstandes anfallen und entsprechend ermittelt werden.

### **3.3.2 Die Materialgemeinkosten**

Zu den Materialgemeinkosten, die bei der Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes anfallen können, sind die Gemeinkosten zu zählen, die durch die Beschaffung, Lagerung und Verwaltung von Material anfallen. Insbesondere stellen z.B. Verpackungskosten, Frachtkosten, Lagerkosten, aber auch Prüfkosten, mögliche Materialgemeinkosten dar. Solche Kosten dürfen als Materialgemeinkosten jedoch nur dann in die Herstellungskosten eines Vermögensgegenstandes einbezogen werden, wenn diese Kosten nicht den einzelnen Kostenträgern direkt zugerechnet werden können. Sofern z.B. eine direkte Zurechnung von Verpackungsmaterial zu einem gemeindlichen Vermögensgegenstand möglich ist, stellen diese Materialkosten keine Materialgemeinkosten, sondern Anschaffungsnebenkosten für diesen Vermögensgegenstand dar und sind entsprechend im Rahmen der Feststellung der Herstellungskosten zuzuordnen.

### **3.3.3 Die Fertigungsgemeinkosten**

Als Fertigungsgemeinkosten, die bei der Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes anfallen können, sind auch Gemeinkosten zu zählen, die nicht unter den zuvor benannten Kostenarten zu subsumieren sind, den einzelnen Kostenträgern nicht direkt zugerechnet werden können, gleichwohl aber als Herstellungskosten für einen gemeindlichen Vermögensgegenstand gelten. In der betriebswirtschaftlichen Literatur wird dafür eine Abgrenzung in unterschiedlicher Art und Weise versucht. Bei der Gemeinde dürften die Fertigungsgemeinkosten keine große Bedeutung bei der Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes haben. Es dürfte ausreichend sein, als Gemeinkosten der Fertigung die entstandenen Kosten den Herstellungskosten zuzurechnen, die z. B. für Hilfslöhne, für Hilfsmaterial, für Energiekosten anfallen.

### **3.3.4 Das Verbot der Einbeziehung von anderen Kosten**

In die Ermittlung der Herstellungskosten für einen gemeindlichen Vermögensgegenstand dürfen nach der Vorschrift nur die darin benannten Kosten der Gemeinde einbezogen werden. Andere Kosten, insbesondere sonstige

Gemeinkosten, dürfen nicht in die gemeindlichen Herstellungskosten einbezogen bzw. diesen zugerechnet werden (Nicht zurechenbare Kosten). Es besteht daher ein Einbeziehungsverbot für eine Vielzahl von Gemeinkosten, z. B. Kosten der allgemeinen Verwaltung, Kosten für soziale Einrichtungen und Leistungen, in die Herstellungskosten der Gemeinde. Von der Gemeinde dürfen bei den gemeindlichen Herstellungskosten auch nicht die ggf. in Ausnahmefällen auftretenden Vertriebskosten oder entstehende Kosten der „Entwicklung oder der Forschungsphase“ berücksichtigt werden. Diese Festlegungen für die Gemeinde gelten auch dann, wenn die anteiligen Verwaltungskosten durch eine herstellungsnahe (produktionsnahe) Tätigkeit begründet sind.

Grundsätzlich fehlt es bei den nicht zugelassenen Gemeinkosten an einem engen sachlichen Zusammenhang zu den einzelnen Herstellungsvorgängen für einen gemeindlichen Vermögensgegenstand. Bei einer allgemeinen Zulassung der Zurechnung weiterer Gemeinkosten zum Herstellungsvorgang bestünde ein großer Ermessensspielraum für die Gemeinde. Sie müsste selbst die Abgrenzung und Bemessung von allgemeinen Gemeinkosten sowie allgemeinen Verwaltungskosten als Verwaltungsgemeinkosten willkürfrei vornehmen. Es ist daher fraglich, ob im örtlichen Einzelfall die Kostenarten und der Kostenumfang in einem kaum abgrenzbaren Ermessensspielraum objektiv und zutreffend festlegbar wären.

### **3.3.5 Sonstige nicht zurechenbare Kosten**

#### **3.3.5.1 Beseitigung von Schadensfällen**

Bei der Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen kann ggf. ein Schadensereignis eintreten und zu Schäden an privatem Eigentum, z.B. an Grundstücken bei Straßenbaumaßnahmen oder an anderen Vermögensgegenständen im Eigentum Dritter, führen, für deren Beseitigung die Gemeinde im Rahmen ihrer Haftung sorgen muss. Ebenso können dann auch Gerichts-, Anwalts- und Gutachterkosten im Rahmen der Herstellung eines Vermögensgegenstandes entstehen. Solche Fälle bzw. die Reparaturmaßnahmen führen regelmäßig zu Aufwendungen bzw. Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde. Derartige gemeindliche Verpflichtungen stellen jedoch keinen aktivierungsfähigen Herstellungsaufwand im Zusammenhang mit der Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes dar, auch wenn die aufwandswirksamen Zahlungen der Gemeinde durch die gemeindliche Maßnahme ausgelöst worden sind. Eine dabei ggf. entstehende Vermögenswirksamkeit der Schadensbeseitigung bei einem Dritten bietet keinen Anlass für eine entsprechende Bilanzierung der erbrachten Leistungen bei der Gemeinde.

#### **3.3.5.2 Zinsen für Kredite für Investitionen**

Die im Rahmen der Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes anfallenden Zinsen für Kredite für Investitionen nach § 86 GO NRW dürfen nicht den gemeindlichen Herstellungskosten zugerechnet werden. Die gemeindliche Finanzierung über Fremdkapital unterliegt dem Grundsatz der Gesamtdeckung (vgl. § 20 GemHVO NRW). Die Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes beeinflusst zwar den Bedarf für Fremdkapital, gleichwohl ist ein aufzunehmender Kredit nicht einzelnen gemeindlichen Vermögensgegenständen zuzurechnen. Die nicht vorzunehmende Zurechnung von Krediten zu gemeindlichen Vermögensgegenständen lässt daher auch keine Zurechnung der damit im Zusammenhang stehenden Zinsen zu.

Der Verzicht auf die Zurechnung von Zinsen zu einem gemeindlichen Vermögensgegenstand gilt auch dann, wenn die Gemeinde im Zeitraum der Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes einzelne Kreditaufnahmen getätigt hat, für die möglicherweise fällige Auszahlungen aufgrund der Herstellung des Vermögensgegenstandes ein Anlass waren. Aus haushaltswirtschaftlicher Sicht soll auch dann von der Gemeinde nicht versucht werden, einen sachlichen Bezug zu einem einzelnen Vermögensgegenstand herzustellen.

#### **4. Zu Absatz 4 (Geringwertige Vermögensgegenstände):**

##### **4.1 Die Bedeutung geringwertiger Vermögensgegenstände**

Die Gemeinde besitzt eine Vielzahl von Vermögensgegenständen, die nur einen geringen Wert haben, z .B. Vermögensgegenstände der gemeindlichen Betriebs- und Geschäftsausstattung. Als geringwertige Vermögensgegenstände, die auch als geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) bezeichnet werden, gelten nach der Vorschrift die Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens, die selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen und deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um einen darin enthaltenen abzugsfähigen Vorsteuerbetrag, wertmäßig den Betrag i.H.v. 410 Euro nicht übersteigen.

Zur Abgrenzung solcher gemeindlicher Vermögensgegenstände ist zwar die Wertgrenze aus dem Einkommensteuerrecht übernommen worden, jedoch nicht ausdrücklich die Vorgabe, dass es sich bei den geringwertigen Vermögensgegenständen der Gemeinde um bewegliche Vermögensgegenstände handeln muss. Die Festlegung in der Vorschrift auf die Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens hat daher für die Gemeinde zur Folge, dass bei der Beurteilung, ob im Einzelfall ein geringwertiger Vermögensgegenstand vorliegt, nur die Kriterien der Vorschrift erfüllt sein müssen. Die Gemeinde muss zusätzlich nicht noch nach beweglichen bzw. unbeweglichen Vermögensgegenständen oder immateriellen Vermögensgegenständen zu unterscheiden.

Die geringe Bedeutung geringwertiger Vermögensgegenstände für das gemeindliche Anlagevermögen im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde lässt es unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Wesentlichkeit sachlich zu, für solche Vermögensgegenstände sachgerechte Vereinfachungen hinsichtlich ihrer Erfassung und Bilanzierung vorzunehmen, auch wenn derartige Vermögensgegenstände i.d.R. eine voraussichtliche Nutzungsdauer von mehr als einem Jahr haben. Der Wert dieser gemeindlichen Vermögensgegenstände ist jedoch so gering, dass eine Verteilung ihrer Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf ihre Nutzungsdauer regelmäßig zu hohem und nicht unbedingt vertretbarem Aufwand bei der Gemeinde führen würde. Durch die Vorschrift wird es deshalb z. B. möglich, dass bei einer Erfassung solcher Vermögensgegenstände auf einem besonderen Konto oder in besonderen Inventarlisten die Gemeinde auf deren Inventarisierung verzichten kann. Die Vermögensgegenstände können auch sofort aufwandsmäßig verbucht werden.

##### **4.2 Die Abgrenzung geringwertiger Vermögensgegenstände**

###### **4.2.1 Die festgelegte Wertgrenze**

Die Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten wertmäßig den Betrag von 410 Euro (ohne Umsatzsteuer) nicht übersteigen, sind von der Gemeinde als geringwertige Vermögensgegenstände zu erfassen. Die in der Vorschrift enthaltene Wertgrenze ist dem Einkommensteuerrecht entnommen worden und bestimmt die Abgrenzung bei den gemeindlichen Vermögensgegenständen wesentlich mit. Sie findet seit Jahrzehnten eine entsprechende Anwendung im gemeindlichen Bereich und hat sich grundsätzlich bewährt. Sie dürfte auch künftig für die Gemeinde gelten, weil die durch das Jahressteuergesetz 2008 eingeführte neue Wertgrenze i.H.v. 1.000 Euro durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz 2009 wieder auf den Betrag i.H.v. 410 Euro zurückgeführt wurde.

###### **4.2.2 Das Vorliegen der selbstständigen Nutzungsfähigkeit**

Nach der Vorschrift müssen die geringwertigen Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens selbstständig genutzt werden können, wenn die Gemeinde von der zugelassenen Vereinfachung buchungsmäßig Gebrauch machen will. Für die Beurteilung der selbstständigen Nutzungsfähigkeit eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes kommt es darauf an, dass dieses Wirtschaftsgut nach seiner Zweckbestimmung im Rahmen

der Aufgabenerfüllung der Gemeinde eigenständig nutzungsfähig ist. Die selbstständige Nutzungsfähigkeit ist dann nicht gegeben, wenn der Vermögensgegenstand nach seiner Zweckbestimmung nur zusammen mit anderen Wirtschaftsgütern genutzt werden kann, z. B. im Rahmen einer Sachgesamtheit. Diese Abgrenzung gilt auch, wenn ein geringwertiger Vermögensgegenstand in einem aufgabenbezogenen (betrieblichen) Nutzungszusammenhang mit anderen Wirtschaftsgütern steht und alle Teile bzw. Komponenten technisch aufeinander abgestimmt sind. Es kann gleichwohl aber auch eine selbstständige Nutzungsfähigkeit eines einzelnen Wirtschaftsgutes gegeben sein, wenn dieses Wirtschaftsgut auch ohne die anderen Vermögensgegenstände genutzt werden kann, z. B. Müllbehälter.

#### **4.3 Der Nachweis der geringwertigen Vermögensgegenstände**

##### **4.3.1 Die Erfassung in Inventarlisten**

Die geringwertigen Vermögensgegenstände der Gemeinde müssen von der Gemeinde im Rahmen ihrer Inventur nicht zwingend als einzelne gemeindliche Vermögensgegenstände durch eine körperliche Inaugenscheinnahme erfasst werden. Ein Verzicht setzt dabei voraus, dass die Vermögensgegenstände im Jahr ihrer Anschaffung oder Herstellung vollständig abgeschrieben werden. Die Gemeinde hat dann die Möglichkeit, diese Vermögensgegenstände in eine Inventarliste als besonderes Verzeichnis aufzunehmen, das fortlaufend zu führen ist. Die Gemeinde kann eine solche Inventarliste auch im Rahmen ihrer Buchführung vorhalten. In diesen Fällen ist für die geringwertigen Vermögensgegenstände der Gemeinde kein Bilanzausweis erforderlich.

##### **4.3.2 Die Erfassung über einen Sammelposten**

Die Gemeinde kann ihre geringwertigen Vermögensgegenstände auch auf einem Sammelposten erfassen. Der Sammelposten ist dabei jahresbezogen im Umfang der neu angeschafften oder hergestellten geringwertigen Vermögensgegenstände im Rahmen der gemeindlichen Anlagenbuchhaltung zu bilden. Diese Art der Erfassung lässt dabei zu, dass die Vermögensgegenstände im Jahr ihrer Anschaffung oder Herstellung vollständig abgeschrieben werden. Eine Verteilung der Abschreibungen auf mehrere Haushaltsjahre ist haushaltsrechtlich nicht vorgesehen, denn diese Vorgehensweise erfordert eine Einzelerfassung der geringwertigen Vermögensgegenstände. Bei diesem Sammelposten ist die Vornahme von Abschreibungen wie bei einem steuerrechtlichen Sammelposten nicht zulässig. Für die geringwertigen Vermögensgegenstände der Gemeinde ist daher für den Einzelfall kein gesonderter Bilanzausweis erforderlich.

##### **4.3.3 Die Verbuchung als Aufwand**

Im Zusammenhang mit den gemeindlichen Abschreibungsregeln können die geringwertigen Vermögensgegenstände auch unmittelbar als Aufwand in der gemeindlichen Ergebnisrechnung verbucht werden (vgl. § 35 Absatz 2 GemHVO NRW). Diese weitere Möglichkeit ist nicht mehr mit einer gesonderten Wertgrenze unterhalb des Betrages von 410 Euro verbunden. Sie bewirkt, dass die Gemeinde die geringwertigen Vermögensgegenstände nicht inventarmäßig erfassen und aktivieren muss. Entsprechend der eigenverantwortlichen Auswahl der Gemeinde muss bei dieser Möglichkeit eine Sofortabschreibung der geringwertigen gemeindlichen im laufenden Haushaltsjahr als Zugangsjahr erfolgen. Es wird zudem ihr Abgang im gleichen Haushaltsjahr unterstellt, sodass auf eine Erfassung im Rahmen der Inventur verzichtet werden kann.



**§ 34**

**Bewertungsvereinfachungsverfahren**

(1) <sup>1</sup>Für Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens, für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie für Waren, die regelmäßig ersetzt werden und deren Gesamtwert von nachrangiger Bedeutung ist, können Festwerte gebildet werden, sofern der Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Schwankungen unterliegt. <sup>2</sup>Jedoch ist in der Regel alle drei Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme und vor der erstmaligen Bildung von Festwerten eine körperliche Inventur durchzuführen.

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

(3) <sup>1</sup>Gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens und andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände können jeweils zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden. <sup>2</sup>Dies gilt auch für Rückstellungen für nicht genommenen Urlaub, Überstunden und Garantien.

**Erläuterungen zu § 34:**

**I. Allgemeines**

**1. Die zulässigen Bewertungsvereinfachungsverfahren**

Die gemeindlichen Vermögensgegenstände unterliegen dem Grundsatz der Einzelbewertung und sind daher von der Gemeinde für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz einzeln zu bewerten (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 2 GemHVO NRW). Aus Wirtschaftlichkeits-, Wesentlichkeits-, Realisierbarkeits- und Praktikabilitätsgründen ist es erforderlich, für die Gemeinde sachgerechte Bewertungsvereinfachungen zuzulassen. Die Anwendung der zugelassenen Bewertungsvereinfachungsverfahren durch die Gemeinde führt nicht nur zur Vereinfachung der gemeindlichen Wertermittlung, sondern entfaltet auch Wirkungen im Rahmen der gemeindlichen Inventur, auch wenn eine entsprechende Beziehung nicht ausdrücklich vom Gesetzgeber hergestellt worden ist.

Durch die in dieser Vorschrift enthaltenen Bewertungsvereinfachungsverfahren wird der für die gemeindliche Bilanzierung wichtige Einzelbewertungsgrundsatz durchbrochen. Es sind deshalb für die gemeindliche Anwendung nur bestimmte sachlich sinnvolle Bewertungsvereinfachungsverfahren zugelassen worden, z.B. das Festwertverfahren, die Gruppenbewertung. Dazu werden zudem Verfahrensvoraussetzungen benannt, um eine zutreffende Anwendung der zugelassenen Vereinfachungsverfahren durch die Gemeinde sicherzustellen. In diesem Rahmen hat die Gemeinde zudem den Grundsatz der Maßgeblichkeit des Bewertungszwecks zu beachten.

**2. Die Sammelbewertung als weiteres Verfahren**

Bei der Bewertung des gemeindlichen Vorratsvermögens ist auch die Sammelbewertung als ein zulässiges Verfahren anzusehen, auch wenn es nicht ausdrücklich gesetzlich bestimmt worden ist. Bei der Sammelbewertung handelt sich dabei um ein Verfahren, durch das bei der Bewertung gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens unterstellt wird, dass die zuerst oder die zuletzt angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände zuerst oder in einer sonstigen bestimmten Folge verbraucht oder veräußert worden sind. Für den Einsatz der Sammelbewertung gelten dabei folgende Bedingungen (vgl. Abbildung).

<b>Die Bedingungen für die Sammelbewertung</b>	
-	Das Verfahren muss den GoB entsprechen.
-	Es muss sich um gleichartige Gegenstände des gemeindlichen Vorratsvermögens handeln (d.h. einheitliche Warengattung oder zumindest gleiche Funktion).

*Abbildung 479 „Die Bedingungen für die Sammelbewertung“*

Das Verfahren der Sammelbewertung eignet sich auch in den Fällen, in denen die Gemeinde vor Ort eine Lagerbuchführung hat. Werden in der örtlichen Lagerbuchführung die Lagerbestände und die Zu- und Abgänge nach ihrer Art und Menge (ggf. auch wertmäßig) erfasst, kann eine solche Lagerbuchführung eine gute Ausgangsgrundlage für die Anwendung der Sammelbewertung durch die Gemeinde darstellen.

### **3. Nicht zulässige Vereinfachungsverfahren**

Aus der haushaltsrechtlichen Vorschrift folgt, dass für die Gemeinde andere Bewertungsvereinfachungsverfahren grundsätzlich nicht zulässig sind, z. B. Lifo- und Fifo-Verfahren sowie sonstige Verbrauchsfolgeverfahren oder Verbrauchsfiktionen. Die Gemeinde kann daher z. B. für den Wertansatz gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens nicht unterstellen, dass die zuerst oder dass die zuletzt angeschafften oder hergestellten gemeindlichen Vermögensgegenstände zuerst verbraucht oder veräußert worden sind. Vor diesem Hintergrund bedarf es auch keiner gemeindebezogenen Abgrenzung des Begriffes „Vorratsvermögen“ im Sinne dieser Vorschrift sowie der Vorschriften des § 90 „Vermögensgegenstände“ und des § 91 „Inventur, Inventar und Vermögensbewertung“ in der Gemeindeordnung NRW, auch wenn gemeindliche Vermögensgegenstände bilanziell als „Vorräte“ behandelt werden, weil diese der laufenden Verwaltungstätigkeit zuzuordnen sind, z. B. die Veräußerung von Grundstücken in gemeindlichen Baugebieten und Gewerbegebieten.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Bildung von Festwerten):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Voraussetzungen für Festwerte):**

##### **1.1.1 Die allgemeinen Bedingungen**

Die Bildung von Festwerten durch die Gemeinde hat den Zweck, eine Vereinfachung in der Bewertung ausgewählter Vermögensgegenstände zu erreichen und auf eine Einzelbewertung dieser Vermögensgegenstände zu verzichten. Die in einem Festwert zusammengefassten gemeindlichen Vermögensgegenstände werden daher in mehreren zeitlich aufeinanderfolgenden Jahresabschlüssen der Gemeinde mit einem unveränderten Wert (Festwert) unter Ausschluss des Grundsatzes der Einzelbewertung in der gemeindlichen Bilanz angesetzt. Dabei wird unterstellt, dass sich die Zugänge von neuen Vermögensgegenständen und der Werteverzehr und die Abgänge vorhandener Vermögensgegenstände ausgleichen bzw. bei Gegenständen des Umlaufvermögens ein entsprechender Verbrauch durch die Gemeinde erfolgt. Die Bildung eines Festwertes führt zudem auch zu einer Vereinfachung der jährlich durchzuführenden Inventur.

Die Möglichkeit zur Anwendung des Festwertverfahrens durch die Gemeinde ist dabei auf Vermögensgegenstände des gemeindlichen Sachanlagevermögens sowie auf Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (gemeindliches Umlauf-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 34 GemHVO NRW**

vermögen) beschränkt. Die Gemeinde soll daher nur dann ihre Vermögensgegenstände in einem Festwert zusammenfassen, wenn erwartet werden kann, dass eine vorab definierte Gruppe von abnutzbaren Vermögensgegenständen des Anlage- oder des Umlaufvermögens über eine längere Zeit hinweg in ihrem Wert, ihrer Zusammensetzung und Menge gleichbleibt. Bei den betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenständen dürfen zudem die Nutzungsdauern nicht erheblich voneinander abweichen. Es muss auch darauf geachtet werden, dass die Vermögensgegenstände, die in einem Festwert zusammengefasst werden sollen, altersmäßig gemischt sind, um dauerhaft den Regelwert von 50 % der Anschaffungskosten zu erreichen. Diese Sachlage kann bei einer vollständigen Neubildung von Festwerten ggf. dazu führen, dass die Anschaffungskosten solange abzuschreiben sind, bis der Festwert erreicht ist.

Ein gemeindlicher Festwert kann im Rahmen des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit aber auch auf Schlüsselgrößen statt auf einzelne Arten von Vermögensgegenständen aufgebaut werden. Als Schlüsselgrößen können z.B. bei Büromöbeln die Anzahl von Arbeitsplätzen, bei Kantineninventar die Anzahl der Sitzgelegenheiten usw. herangezogen werden. Die Ersatzbeschaffungen der in einem Festwert zusammengefassten gemeindlichen Vermögensgegenstände sind dabei i.d.R. sofort als Aufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen. Das Festwertverfahren trägt daher zur Vereinfachung von gemeindlicher Buchführung und Bilanzierung bei. Für die Festbewertung gelten folgende Bedingungen (vgl. Abbildung).

<b>Die Bedingungen bei Festwertverfahren</b>	
-	Es muss sich um Gegenstände des gemeindlichen Sachanlagevermögens, die regelmäßig ersetzt werden, oder um Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe der Gemeinde handeln.
-	Die gemeindlichen Gegenstände müssen nach einem Abgang regelmäßig durch die Gemeinde ersetzt werden.
-	Der Gesamtwert der gemeindlichen Gegenstände muss von nachrangiger Bedeutung für die Gemeinde sein (Verhältnis zur Bilanzsumme entscheidend).
-	Der Bestand der gemeindlichen Gegenstände darf in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Schwankungen unterliegen.
-	Eine Bestandsaufnahme durch die Gemeinde ist i.d.R. alle drei Jahre notwendig.

*Abbildung 480 „Die Bedingungen bei Festwertverfahren“*

Bei der Entscheidung der Gemeinde über die Bildung von Festwerten für Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens oder über die Bildung von Festwerten für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe im Umlaufvermögen sind auch die daraus entstehenden Folgearbeiten, z.B. Buchungsarbeiten, regelmäßige Bestandsprüfungen u.a., zu berücksichtigen. Vor der Bildung von Festwerten ist daher auch zu klären, ob diese Folgearbeiten ggf. nicht zu aufwändig in Bezug auf die in einem Festwert zusammengefassten Vermögensgegenstände sind. Die Bildung eines Festwertes für gemeindliche Vermögensgegenstände ist deshalb dann sinnvoll, wenn diese Vermögensgegenstände einer ähnlichen wirtschaftlichen und technischen Zweckbestimmung unterliegen.

### **1.1.2 Die wertmäßige Nachrangigkeit**

Aus den allgemeinen Bedingungen für die Bildung von Festwerten ergibt sich, dass die in einen Festwert einbezogenen gemeindlichen Vermögensgegenstände wertmäßig nachrangig für die Gemeinde bzw. deren Aufgabenerfüllung sein müssen. Zur Feststellung dieser Nachrangigkeit ist nach der betriebswirtschaftlichen Literatur jeweils nur der Gesamtwert der in den Festwert einbezogenen gemeindlichen Vermögensgegenstände zu betrach-

ten. Diese Voraussetzung gilt dabei für jeden einzelnen von der Gemeinde gebildeten Festwert. Für die Beurteilung der wertmäßigen Nachrangigkeit wird i.d.R. der ermittelte Gesamtwert der im Festwert zusammengefassten Vermögensgegenstände ins Verhältnis zur Bilanzsumme der gemeindlichen Bilanz gesetzt. Als Orientierungswert für den Einzelfall kann dabei eine Größenordnung von 5 v.H. dienen. An diesen Gegebenheiten kann sich auch die Gemeinde bei ihrer örtlichen Festwertbildung orientieren.

Bei der örtlichen Anwendung eines solchen Kriteriums müssen aber auch die örtlichen Verhältnisse sowie die Besonderheiten des Einzelfalls berücksichtigt werden, sodass bei der Gemeinde als Verwaltungs- und Dienstleistungsbetrieb ggf. ein höherer Orientierungswert durchaus noch tragfähig sein kann. Ein Verzicht auf die betriebswirtschaftlich geprägte wertmäßige Nachrangigkeit von örtlichen Festwerten ist jedoch nicht zulässig. Die Frage der wertmäßigen Nachrangigkeit muss aber immer auch über die Grundsätze der Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit geklärt werden. Das Kriterium der wertmäßigen Nachrangigkeit kann daher nicht allein entscheidend für die Zulässigkeit der Bildung eines Festwertes und seines Ansatzes in der gemeindlichen Bilanz sein.

### **1.1.3 Festwerte und Abschreibungen**

Dem gemeindlichen Festwert liegt grundsätzlich die Fiktion zugrunde, dass für darin die einbezogenen Vermögensgegenstände lediglich Ersatzbeschaffungen vorgenommen werden müssen. Außerdem werden die im Festwert zusammengefassten Gegenstände der Gemeinde nicht planmäßig abgeschrieben, weil der Werteverzehr u.a. bereits in die Ermittlung des Festwertes eingeflossen ist. Diese Gegebenheiten erfordern, dass der jährliche Werteverzehr und die Abgänge der einbezogenen Vermögensgegenstände regelmäßig den Neuzugängen entsprechen müssen und ein solcher „Verbrauch“ im Haushaltsjahr bis zum Abschlussstichtag ersetzt wird. Soweit jedoch im Haushaltsjahr kein Verbrauch stattgefunden hat, muss aus diesem Grunde auch keine Ersatzbeschaffung durch die Gemeinde erfolgen.

Bei Ersatzbeschaffungen für die in einem Festwert zusammengefassten Vermögensgegenstände ist der Werteverzehr der neuangeschafften Vermögensgegenstände dadurch zu erfassen, dass im Jahr der Anschaffung die Kosten als Aufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu verbuchen sind. Die durch den Festwert zu erreichende Vereinfachung liegt deshalb darin, dass in der gemeindlichen Anlagenbuchhaltung eine Vielzahl von Vermögensgegenständen nur wie ein „einziger“ Vermögensgegenstand ausgewiesen werden. Außerdem entstehen daraus jährlich keine Abschreibungen, die als bilanzielle Abschreibungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen sind.

### **1.1.4 Festwerte und Investitionen**

Die gemeindlichen Auszahlungen für die Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens der Gemeinde sind wie bei einem Einzelansatz in der gemeindlichen Bilanz in der Finanzrechnung dem Bereich der Investitionstätigkeit zuzuordnen. Hierdurch wird einerseits der Grundsatz gewahrt, dass die Beschaffung von Vermögensgegenständen eine gemeindliche Investition ist. Andererseits bleibt es durch die gleichzeitige Erfassung von Aufwendungen der Gemeinde als Abschreibungsersatz bei der erforderlichen Abbildung bzw. beim Nachweis des gemeindlichen Ressourcenverbrauchs im betreffenden Haushaltsjahr.

In den Fällen, in denen die Vermögensgegenstände des gemeindlichen Sachanlagevermögens in einem Festwert zusammengefasst worden sind, ist daher zu beachten, dass auch die Auszahlungen für Ersatzbeschaffungen haushaltsmäßig Investitionen darstellen, denn sonst würde die Bilanzierungsmethode „Festwert“ entscheidend für die Kreditfähigkeit der Zahlungsleistungen der Gemeinde sein. Diese Sachlage bei der Gemeinde hat zur Folge, dass in der Finanzrechnung keine der Ergebnisrechnung entsprechende Zuordnung und Abbildung der erforderlichen Auszahlungen erfolgt.

### **1.1.5 Die Anpassung von Festwerten**

Eine Änderung des Festwertes kann erforderlich werden, weil sich etwas in der Zusammensetzung, in der Größe bzw. Menge der im Festwert zusammengefassten gemeindlichen Vermögensgegenstände ändert oder weil stark schwankende Preise oder Preisänderungen für die im Festwert zusammengefassten Gegenstände (Änderung des Wertes) vorliegen. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die Anschaffungs- und Herstellungskosten die absolute Wertobergrenze bei der Bewertung und Feststellung des in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Festwertes darstellen. Der gebildete Festwert muss dann ggf. erhöht oder vermindert werden.

Eine Erhöhung des Festwertes wird nur dann als notwendig angesehen, wenn eine dauerhafte, wertmäßige Abweichung von mehr als 10% vom Wert des Festwertes vorliegt. Der bestehende Festwert ist dann so lange um die Anschaffungs- und Herstellungskosten der im Festwert zusammengefassten gemeindlichen Vermögensgegenstände zu erhöhen, bis der neue Festwert erreicht ist. Soweit der Festwert dauerhaft niedriger ist als der bisherige Festwert, ist der Festwert anzupassen. Die Gemeinde muss dabei das Niederstwertprinzip beachten. In den Fällen, in denen eine Änderung des Festwertes wegen geringer Wertschwankungen jedoch nicht dauerhaft, muss der Festwert nicht angepasst werden.

Bei Abgängen von Gegenständen, die in Festwerten zusammengefasst sind, ist der Festwert ggf. auch anzupassen. Die Anpassung des Festwertes an die Veränderungen erfolgt dann durch eine entsprechende Zu- oder Abschreibung jeweils zum Abschlussstichtag, die im Anhang darzustellen ist. Im Einzelfall kann eine Anpassung des Festwertes auch dazu führen, dass der Festwert nicht mehr fortbestehen kann und eine Rückkehr zur Einzelerfassung und Einzelbewertung der bisher darin zusammengefassten gemeindlichen Vermögensgegenstände erforderlich wird, wenn diese Vermögensgegenstände weiterhin von der Gemeinde genutzt werden sollen.

### **1.1.6 Die Auflösung eines Festwertes**

Die Gemeinde kann unter Beachtung des Grundsatzes der Stetigkeit von einem für gemeindliche Vermögensgegenstände gebildeten Festwert wieder zum Einzelansatz und zur üblichen Einzelbewertung der Vermögensgegenstände wechseln. Ein solcher Wechsel kann z.B. notwendig werden, wenn sich die örtlichen Verhältnisse so verändert haben, dass eine Festbewertung von bestimmten gemeindlichen Vermögensgegenständen künftig nicht mehr in Betracht kommt. In einem solchen Fall werden die Vermögensgegenstände des gemeindlichen Umlaufvermögens vom Jahr des Wechsels an zum jeweiligen Abschlussstichtag im Rahmen der Inventur aufgenommen und bewertet.

Die Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens, die in einem Festwert zusammengefasst worden sind, müssen im Jahr des Wechsels im Rahmen der Inventur körperlich aufgenommen und mit ihrem Buchwert und ihrer Restnutzungsdauer erfasst werden. Sie dürfen dabei jedoch nicht mit einem höheren Wert erfasst werden, als es ihrem bisherigen Festwertanteil entspricht. Diese Vermögensgegenstände sind dann ab dem Abschlussstichtag entsprechend ihrer noch möglichen Nutzung abzuschreiben. Die sonst vorzunehmenden Neuzugänge zu einem Festwert sind mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu aktivieren und über ihre Nutzungsdauer, ggf. auch sofort, abzuschreiben.

## **1.2. Zu Satz 2 (Bestandsprüfungen bei Festwerten):**

### **1.2.1 Die regelmäßige körperliche Bestandsaufnahme**

Die Vorschrift enthält die Pflicht der Gemeinde, bei gebildeten und bilanzierten Festwerten in der Regel alle drei Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme im Rahmen der Inventur durchzuführen. Die Regel ermöglicht es der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 34 GemHVO NRW**

Gemeinde, die von ihr gebildeten Festwerte mehrere Jahre ohne Überprüfung in ihrer gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Die jährliche Inventur und die Jahresabschlussarbeiten der Gemeinde werden dadurch erleichtert und vereinfacht. Die Gemeinde kann im Rahmen ihres Jahresabschlusses prüfen, ob aufgrund der örtlichen Verhältnisse ggf. auch ein anderer Zeitraum für eine körperliche Bestandsaufnahme in Betracht kommen kann. Abhängig von den Gegebenheiten kann ein solcher Zeitraum ggf. kürzer oder länger sein.

Ein Bedarf für einen kürzeren Zeitraum kann insbesondere dann entstehen, wenn zwischenzeitlich erhebliche Veränderungen der in einem Festwert zusammengefassten gemeindlichen Vermögensgegenstände eingetreten sind, die sich in bedeutender Weise auf die Größe, den Wert oder die Zusammensetzung des zusammengefassten Bestandes auswirken. Entsprechend kann auch im Einzelfall eine Verlängerung des Überprüfungszeitraumes vertretbar sein, wenn sich z. B. die örtlichen Gegebenheiten nicht verändert haben. Die Entscheidung der Gemeinde über eine Verlängerung des Zeitraumes muss immer aus den tatsächlichen Verhältnissen heraus begründet werden.

Die gemeindliche Entscheidung kann nicht allein darauf gestützt werden, dass bei den Vermögensgegenständen der Gemeinde „nur“ alle fünf Jahre eine körperliche Inventur durchzuführen sei (vgl. § 28 Absatz 1 Satz 3 GemHVO NRW). Aus Wirtschaftlichkeitsgründen kann aber eine Angleichung des dreijährigen Überprüfungszeitraumes an den fünfjährigen Überprüfungszeitraum sinnvoll sein. Von der Gemeinde sind dann die haushaltsrechtlichen Vorgaben „in der Regel“ (beim Drei-Jahreszeitraum) und „mindestens“ (beim Fünf-Jahreszeitraum) sachgerecht auszulegen, um das Ziel, eine körperliche Bestandsaufnahme bei den gemeindlichen Vermögensgegenständen „nur“ zu einem Abschlussstichtag durchzuführen, zu erreichen.

Am Ende des örtlichen festgelegten Zeitraumes muss immer eine körperliche Bestandsaufnahme durch die Gemeinde durchgeführt werden. Es muss dabei gewährleistet sein, dass durch Messgrößen die Entwicklung des Bestandes an gemeindlichen Vermögensgegenständen im Festwert nachvollziehbar wird. Die Bestandsaufnahme von gebildeten Festwerten ist auch ggf. darauf auszurichten oder davon abhängig, für welche Arten von gemeindlichen Vermögensgegenständen die Festwertbildung vorgenommen wurde. Sofern eine Festwertbildung durch die Gemeinde anhand von Schlüsselgrößen erfolgt ist, muss auch die Inventur bzw. die Bestandsaufnahme der in den Festwert einbezogenen Vermögensgegenstände darauf abgestellt werden.

### **1.2.2 Die körperliche Inventur**

Die Vorschrift sieht vor, dass die Gemeinde vor der erstmaligen Bildung von Festwerten eine körperliche Inventur vornimmt. Diese Vorgabe ist geboten, denn es sollen nur dann gemeindliche Vermögensgegenstände in einem Festwert zusammengefasst werden, wenn erwartet werden kann, dass über einen längeren Zeitraum hinweg eine vorab definierte Gruppe von Vermögensgegenständen des Anlage- oder des Umlaufvermögens der Gemeinde in ihrem Wert, ihrer Zusammensetzung und Menge gleich bleibt. Die Nutzungsdauern der betroffenen Vermögensgegenstände dürfen dabei nicht erheblich voneinander abweichen. Diese Vorgaben haben u.a. auch zur Folge, dass für nicht abnutzbares Sachanlagevermögen und langlebige abnutzbare Sachanlagen eine Festwertbildung nicht vorgenommen werden darf. Die vorgeschriebene körperliche Inventur als Bestandsaufnahme soll das Vorliegen dieser Gegebenheiten nachvollziehbar belegen und dokumentieren.

## **2. Zu Absatz 2 (Pauschalisiertes Festwertverfahren für Aufwuchs):**

### **2.1 Allgemeine Vorgaben**

Die Wertansätze für den Waldbestand in der gemeindlichen Bilanz sind gegenüber den sonstigen Vermögensgegenständen der Gemeinde eine Besonderheit. Grundsätzlich ist auch hier vom Baumbestand auszugehen und dafür ein Gesamtwert anzusetzen. Wegen der waldspezifischen Faktoren, die dabei im Einzelnen zu berücksich-

tigen wären, und der allgemeinen Einschätzung, dass die Wiederaufforstungskosten im Regelfall die untere Wertgrenze für den Bestandswert des Waldes bilden, wurde für die Waldbewertung eine Bewertungsvereinfachung zugelassen. Für den Aufwuchs auf den forstwirtschaftlichen Flächen kann daher eine Bewertung zu einem Festwert vorgenommen werden. Diese Vorgehensweise begründet sich u.a. nach dem Grundsatz der Nachhaltigkeit, der u.a. auch dem Schutz des gemeindlichen Waldbestandes dient. Es werden deshalb Hiebsätze nur im Rahmen des Nachwuchses zugelassen. Für die Bewertung von forstwirtschaftlichen Flächen und Wald stehen der Gemeinde zwei alternative Verfahren zur Verfügung.

## **2.2 Die Waldbewertungsrichtlinien**

Für die Bewertung von Wald bestehen bundesrechtliche Waldbewertungsrichtlinien in der Fassung vom 12. Juli 2000 (vgl. BAnz. Nr. 168a vom 6. September 2000). Die Richtlinien werden zur Bewertung von Waldflächen, Baugruppen und Einzelbäumen genutzt. Als Waldflächen gelten danach alle mit Forstpflanzen bestockten Grundflächen, einschließlich der kahlgeschlagenen und verlichteten Grundflächen, Waldwege, Waldeinteilungs- und Sicherungstreifen, Waldblößen und Lichtungen, Waldwiesen, Wildäsungsplätze sowie weitere mit Waldflächen verbundene und ihnen dienende Grundflächen. In diesem Zusammenhang ist auch der Wert des Waldbodens zu bestimmen. Es muss dabei geprüft und festgehalten werden, ob der Wald ordnungsgemäß und sachgerecht bewirtschaftet worden ist.

Die Gemeinde kann mittels des Forsteinrichtungswerks eine detailgetreue Bewertung des Wald- und Forstvermögens vornehmen. Sie muss dabei durch eine Waldinventur z. B. den Standort und die Waldfläche, den Holzbestand und dessen Zustand, aber auch Beschränkungen durch Sondernutzungen sowie Wege und Straßen erfassen. Das Forsteinrichtungswerk stellt dabei die Gesamtheit aller Schriften und Karten dar, in denen die Ergebnisse einer Forsteinrichtung hinsichtlich Zustandserfassung und Planung niedergelegt sind. Es ist ein umfassendes Bestandsverzeichnis, untergliedert nach vielen forstwirtschaftlichen Merkmalen. Die Waldbewertungsrichtlinien auf der Grundlage des Forsteinrichtungswerks ermöglichen als Ergebnis ein präzises Gutachten im Rahmen eines Erwerbs bzw. der Veräußerung einer Waldfläche. Der Nachteil besteht darin, dass der immense Detaillierungsgrad erhebliche Aufwendungen beim Bewertungsverfahren verursacht.

## **2.3 Das pauschalierte Festwertverfahren**

In Anlehnung an die Waldbewertungsrichtlinien und auf der Grundlage des Forsteinrichtungswerkes kann die Bewertung des Gemeindewaldes in vereinfachter Form auf der Grundlage des Durchschnittsalters je Baumartengruppe erfolgen. Die Anwendung der Ertragstabellen der Waldbewertungsrichtlinien ist nicht möglich, weil aufgrund des Durchschnittsalters der jeweiligen Baumarten der durchschnittliche Alterswert unter dem Altersbeginn der Ertragsalterstabellen liegen wird. Daher ist es erforderlich, eine Umrechnung anhand des Brusthöhendurchmessers vorzunehmen. Der Brusthöhendurchmesser wird mittels Hilfstafeln für die Forsteinrichtung aus dem Alter und der Ertragsklasse abgeleitet.

Das aufstehende Holz wird auf der Grundlage seines Abtriebswertes bewertet. Dieser ist der Zerschlagungswert nach der Waldbewertungsrichtlinie im Land Nordrhein-Westfalen. Beim Abtriebswert ist der reine Tafelwert für Holz unterstellt. Gegebenenfalls wertmindernde Faktoren, z. B. kriegsbedingte Metallhaltigkeit durch Bombensplitter in Althölzern, werden nicht berücksichtigt. Somit wird den Besonderheiten der Waldbewirtschaftung Rechnung getragen. Das Forsteinrichtungswerk stellt dabei ein umfassendes Bestandsverzeichnis des Aufwuchses dar und kann daher als Grundlage für die Wertermittlung dienen.

### **3. Zu Absatz 3 (Gruppenbewertung):**

#### **3.1 Zu Satz 1 (Voraussetzungen für die Gruppenbewertung):**

##### **3.1.1 Allgemeine Bedingungen**

Diese Vorschrift lässt als weitere Vereinfachung der Bewertung von gemeindlichen Vermögensgegenständen die Gruppenbewertung zu. Diese Bewertungsmöglichkeit kommt für gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens sowie für andere bewegliche Vermögensgegenstände in Betracht, wenn sie annähernd gleichwertig sind. Bei der Gruppenbewertung von Vermögensgegenständen des Vorratsvermögens ist zudem das Niederstwertprinzip zu beachten (vgl. § 35 Absatz 7 GemHVO NRW). Für die gemeindliche Gruppenbewertung gelten folgende Bedingungen (vgl. Abbildung).

<b>Die Bedingungen bei der Gruppenbewertung</b>	
-	Es muss sich um gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens handeln.
-	Oder es muss sich um andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände handeln.
-	Gleichartig bedeutet <ul style="list-style-type: none"><li>- Zugehörigkeit zu einer Warengattung,</li><li>- gleiche Verwendbarkeit,</li><li>- Funktionsgleichheit,</li><li>- keine wesentlichen Wertunterschiede (max. 20%).</li></ul>

*Abbildung 481 „Die Bedingungen bei der Gruppenbewertung“*

Die Bildung eines Gruppenwertes für bewegliches, abnutzbares Anlagevermögen kann ggf. fast so aufwändig sein wie eine Einzelerfassung und eine Einzelbewertung. Für steuerliche Zwecke sind z. B. die Voraussetzungen zur Bildung eines Gruppenwertes in den Einkommensteuerrichtlinien konkretisiert worden. Danach können Gegenstände der gleichen Art des beweglichen Anlagevermögens unter der Angabe der Stückzahl jeweils zu einer Gruppe in einem Bestandsverzeichnis zusammengefasst werden, wenn sie in demselben Wirtschaftsjahr angeschafft wurden, die gleichen Nutzungsdauern und gleichen Anschaffungskosten haben und nach der gleichen Methode abgeschrieben werden (R 31 Absatz 2 Satz 3 EStR).

#### **3.1.2 Die Kriterien „Gleichartigkeit“ und „annähernde Gleichwertigkeit“**

##### **3.1.2.1 Das Kriterium „Gleichartigkeit“**

Bei Vermögensgegenständen des gemeindlichen Vorratsvermögens darf von der Gemeinde die Gruppenbewertung durchgeführt werden. Eine Voraussetzung dabei ist die Erfüllung des Kriteriums „Gleichartigkeit“. Das Vorliegen dieses Merkmals ist gegeben, wenn eine Gleichheit in der Verwendbarkeit oder Funktion (Funktionsgleichheit) und keine wesentlichen Qualitätsunterschiede bestehen. Die Gleichwertigkeit bedeutet, dass die Zugehörigkeit zu einer Warengattung, die gleiche Verwendbarkeit oder eine Funktionsgleichheit gegeben sein muss und keine wesentlichen Wertunterschiede bestehen (max. 20%). Es muss sich dabei aber nicht um gleiche gemeindliche Vermögensgegenstände handeln. Eine annähernde Preisgleichheit oder eine Zugehörigkeit zur gleichen Warengattung ist dabei nicht zwingend.

### **3.1.2.2 Das Kriterium „annähernde Gleichwertigkeit“**

Bei annähernd gleichwertigen beweglichen Vermögensgegenständen der Gemeinde darf von der Gemeinde ebenfalls die Gruppenbewertung durchgeführt werden. Das Kriterium „Annähernde Gleichwertigkeit“ als alternatives Merkmal zur Gleichartigkeit ist bei anderen Vermögensgegenständen gegeben, wenn z. B. die Preise der in der Gruppenbewertung zusammengefassten Vermögensgegenstände nicht wesentlich voneinander abweichen. Hierbei wird ein Spielraum von 20 v.H. zwischen höchsten und niedrigsten Preis bei geringem Wert der einzelnen Vermögensgegenstände in der Gruppe noch als vertretbar angesehen.

Der generelle Maßstab muss jedoch sein, dass der Bilanzwert der Gruppenbewertung nicht wesentlich höher oder niedriger sein darf, als sich bei einer Bewertung zu Einzelpreisen ergeben würde. Außerdem müssen die Preise zeitlich miteinander verglichen werden können, also auf den gleichen Zeitpunkt (Stichtag) bezogen sein. Die Voraussetzungen der annähernden Gleichwertigkeit besagen weiter, dass nicht nur gleichartige Vermögensgegenstände zusammengefasst werden können. Die Gruppenbewertung setzt auch bei ungleichen Vermögensgegenständen weitere gemeinsame Merkmale außer dem annähernd gleichen Preise voraus (z. B. gleiche Arten von Vermögensgegenständen (gleiches Sortiment).

### **3.1.3 Die Ermittlung des Gruppenwertes**

In den Fällen einer Gruppenbewertung ist der Gruppenwert als durchschnittliche Anschaffungskosten in jedem Jahr neu zu berechnen. Es erfolgt aber keine planmäßige Abschreibung des Gruppenwertes selbst. Allerdings sind bei der jährlichen Ermittlung dieses Wertes die Wertminderungen (Abschreibungen), die durch die Abnutzung der im Gruppenwert enthaltenen Vermögensgegenstände entstehen, zu berücksichtigen. Es bietet sich dafür eine Nebenrechnung an, in der die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. der Wert in der Eröffnungsbilanz über die Nutzungsdauer der Vermögensgegenstände linear verteilt werden.

In den Fällen, in denen jedoch der Gruppenwert aus vielen gemeindlichen Vermögensgegenständen besteht, ist dieses Verfahren entsprechend aufwändig. Daher kann es für die Gemeinde aus Wirtschaftlichkeitsgründen zulässig sein, eine gemeinsame Nutzungsdauer für alle Vermögensgegenstände einer Gruppenbewertung festzulegen. Diese Vorgehensweise darf nicht dazu führen, dass die Darstellung der Vermögens- und Ertragslage der Gemeinde verfälscht wird.

### **3.1.4 Die Ermittlung eines Durchschnittswertes**

Bei einer Gruppenbewertung ist für die in die Gruppe einbezogenen Vermögensgegenstände ein gewogener Durchschnittswert zu ermitteln, der in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist. Die Durchschnittsmethode wird als GoB angesehen und kann zur Festlegung der Anschaffungskosten von Gegenständen genutzt werden, die innerhalb eines Haushaltsjahres angeschafft werden. Diese Berechnungsmethode ist insbesondere dann geeignet, wenn innerhalb des Haushaltsjahres der Gemeinde schwankende Preise für die zu beschaffenden Wirtschaftsgüter bestehen.

Der Durchschnittswert wird dabei auf der Basis eines Durchschnittspreises (durchschnittliche Anschaffungskosten) nach der gewogenen Durchschnittsmethode ermittelt. Darin werden Anfangsbestand und die Zugänge im Haushaltsjahr einbezogen und die zu unterschiedlichen Preisen erworbene Zahl der Wirtschaftsgüter gewichtet. Diese Wertermittlung kann noch dadurch verfeinert werden, dass sie nach jedem Zugang durchgeführt wird (gleitende Durchschnittswerte). Die Genauigkeit der Bewertung kann dadurch noch erhöht werden.

Die Ermittlung des Durchschnittspreises (durchschnittliche Anschaffungskosten) kann auf der Basis gewogener Mittelwerte erfolgen. Dazu wird aus dem Anfangsbestand und den Zugängen während des Geschäftsjahres ein

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 34 GemHVO NRW**

Durchschnittswert berechnet, wobei die einzelnen Anschaffungskosten pro Stück mit der jeweiligen Menge gewichtet werden. Die Summe der Einstandspreise dividiert durch die aufaddierten Mengeneinheiten ergibt den gewogenen Durchschnittspreis, mit dem dann der Endbestand und die Abgänge einer Materialart zu bewerten sind. Die gewogene Durchschnittsmethode lässt sich dadurch verfeinern, dass gleitende Durchschnittswerte berechnet werden. Dies bedeutet, dass nach jedem Materialzugang ein neuer Durchschnittswert ermittelt wird. Diese Methode kommt gegenüber dem gewogenen Durchschnitt den tatsächlichen Anschaffungskosten näher.

**3.2 Zu Satz 2 (Gruppenbewertung und Rückstellungen):**

Nach der Vorschrift können Rückstellungen für nicht genommenen Urlaub, Überstunden und Garantien, die gleichartige oder annähernd gleichwertige Sachverhalte darstellen, jeweils zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden. Die ausdrückliche Benennung der möglichen Rückstellungsarten stellt dabei eine Beschränkung auf diese gemeindlichen Rückstellungen dar. Es wird dazu davon ausgegangen, dass bei den benannten Rückstellungsarten eine annähernde Gleichwertigkeit der Risikoarten besteht.

Bei diesen Gegebenheiten bedarf es dann keine Einzelfallprüfung durch die Gemeinde mehr, ob die Kriterien „gleichartig“ oder „annähernd gleichwertig“ auch vor Ort vorliegen, damit eine Gruppenbewertung zulässig ist. Bei Rückstellungen für nicht genommenen Urlaub kann z.B. die Zahl der am Abschlussstichtag noch offenen Urlaubstage und bei Überstunden die Zahl der „Vorarbeitstage“ als Maßstab dienen. Bei einer Gruppenbewertung für Garantien können z. B. die restlichen Garantiezeiträume zur Gruppenbewertung herangezogen werden.

XXXXXXXXXXXX

**§ 35**  
**Abschreibungen**

(1) <sup>1</sup>Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. <sup>2</sup>Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sollen dazu linear auf die Haushaltsjahre verteilt werden, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt wird. <sup>3</sup>Die degressive Abschreibung oder die Leistungsabschreibung können dann angewandt werden, wenn dies dem tatsächlichen Ressourcenverbrauch besser entspricht.

(2) Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten wertmäßig den Betrag von 410 Euro ohne Umsatzsteuer nicht übersteigen, die selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen, können unmittelbar als Aufwand verbucht werden.

(3) <sup>1</sup>Für die Bestimmung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer von abnutzbaren Vermögensgegenständen ist die vom Innenministerium bekannte Abschreibungstabelle für Gemeinden zu Grunde zu legen. <sup>2</sup>Innerhalb des dort vorgegebenen Rahmens ist unter Berücksichtigung der tatsächlichen örtlichen Verhältnisse die Bestimmung der jeweiligen Nutzungsdauer so vorzunehmen, dass eine Stetigkeit für zukünftige Festlegungen von Abschreibungen gewährleistet wird. <sup>3</sup>Eine Übersicht über die örtlich festgelegten Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände (Abschreibungstabelle) sowie ihre nachträglichen Änderungen sind der Aufsichtsbehörde auf Anforderung vorzulegen.

(4) <sup>1</sup>Wird durch Instandsetzung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens eine Verlängerung seiner wirtschaftlichen Nutzungsdauer erreicht, ist die Restnutzungsdauer neu zu bestimmen. <sup>2</sup>Entsprechend ist zu verfahren, wenn in Folge einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eine Verkürzung eintritt.

(5) <sup>1</sup>Außerplanmäßige Abschreibungen sind bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens vorzunehmen, um diesen mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der diesem am Abschlussstichtag beizulegen ist. <sup>2</sup>Bei Finanzanlagen können außerplanmäßige Abschreibungen auch bei einer voraussichtlich nicht dauernden Wertminderung vorgenommen werden. <sup>3</sup>Außerplanmäßige Abschreibungen sind im Anhang zu erläutern.

(6) <sup>1</sup>Bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung von Grund und Boden durch die Anschaffung oder Herstellung von Infrastrukturvermögen können außerplanmäßige Abschreibungen bis zur Inbetriebnahme der Vermögensgegenstände linear auf den Zeitraum verteilt werden, in dem die Vermögensgegenstände angeschafft oder hergestellt werden. <sup>2</sup>Absatz 5 Satz 3 gilt entsprechend.

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

(8) <sup>1</sup>Stellt sich in einem späteren Haushaltsjahr heraus, dass die Gründe für eine Wertminderung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens nicht mehr bestehen, so ist der Betrag der Abschreibung im Umfang der Werterhöhung unter Berücksichtigung der Abschreibungen, die inzwischen vorzunehmen gewesen wären, zuzuschreiben. <sup>2</sup>Zuschreibungen sind im Anhang zu erläutern.

**Erläuterungen zu § 35:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Inhalte und Zwecke von Abschreibungen**

**1.1 Die Ursachen für Wertminderungen des Vermögens**

Die Gemeinde nutzt zu ihrer örtlichen Aufgabenerfüllung eine Vielzahl unterschiedlichster Vermögensgegenstände und Wirtschaftsgüter, bei denen die Anschaffung oder Herstellung nur einen zahlungswirksamen Vorgang darstellt, der in der gemeindlichen Finanzrechnung zu erfassen ist. Erst durch den Gebrauch oder die Nutzung dieser Vermögensgegenstände wird deren Wert grundsätzlich gemindert und es entsteht ein Ressourcenverbrauch, der in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen ist. Die Wertminderungen aus der Nutzung der gemeindlichen Vermögensgegenstände können dabei aus unterschiedlichen Gegebenheiten heraus verursacht werden. Die Wertminderung eines Vermögensgegenstandes kann dabei technisch, wirtschaftlich oder zeitlich bedingt sein. Sie kann aber auch durch sonstige außergewöhnliche Ereignisse hervorgerufen werden. Die möglichen Ursachen werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Ursachen für Wertminderungen des Vermögens</b>			
<b>TECHNISCH BEDINGT</b>	<b>WIRTSCHAFTLICH BEDINGT</b>	<b>ZEITLICH BEDINGT</b>	<b>AUßERGEWÖHNLICHE EREIGNISSE</b>
Technisch bedingte Wertminderungen eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes durch Gebrauch oder wegen des Alters.	Wirtschaftlich bedingte Wertminderungen eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes, z. B. weil technologisch veraltet oder wirtschaftlich überholt.	Zeitlich bedingte Wertminderungen eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes, z. B. wegen Fristablauf von Patenten oder Lizenzen.	Aufwendungen, die auf seltenen und ungewöhnlichen Vorgängen, z. B. Naturkatastrophen, sonstige durch höhere Gewalt verursachte Unglücke beruhen.

*Abbildung 482 „Die Ursachen für Wertminderungen des Vermögens“*

Ein Werteverzehr des gemeindlichen Vermögens führt wirtschaftlich betrachtet zu Aufwendungen für die Gemeinde, die als „Abschreibungen“ bezeichnet werden. Diese Aufwendungen sind über die gesamte Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes zu erfassen. Der haushaltsjahrbezogene Anteil ist unter der gesonderten Haushaltsposition „Bilanzielle Abschreibungen“ in der Ergebnisrechnung der Gemeinde zu erfassen (vgl. §§ 2 und 38 GemHVO NRW).

**1.2 Der Begriff „Abschreibungen“**

Durch den regelmäßigen Gebrauch von gemeindlichen Vermögensgegenständen im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde wird deren Wert gemindert. Entsprechend gilt für den Jahresabschluss der Gemeinde, dass die in der Bilanz auszuweisenden Wertansätze der gemeindlichen Vermögensgegenstände höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen, anzusetzen sind. Die Gemeinde muss daher Abschreibungen vornehmen, um den aktuellen Wert ihrer Vermögensgegenstände in der Bilanz zum Abschlussstichtag anzusetzen.

Unter dem Begriff „Abschreibungen“ wird dabei der Betrag verstanden, der bei den Vermögensgegenständen der Gemeinde die eingetretene Wertminderung umfasst. Er entsteht i.d.R. dadurch, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes über seine Nutzungsdauer verteilt werden, wenn dessen Nutzung zeitlich begrenzt ist. In jedem Haushaltsjahr entstehen deshalb Abschreibungen als Auf-

wendungen für die Gemeinde, sodass auch der Ressourcenverbrauch aus der Nutzung des gemeindlichen Vermögens offen gelegt wird.

### **1.3 Die Erfassung der Abschreibungen**

#### **1.3.1 Die Erfassung in der Ergebnisrechnung**

Die Gemeinde ist verpflichtet, im Rahmen ihrer jährlichen Haushaltswirtschaft die Wertminderungen des gemeindlichen Vermögens als Ressourcenverbrauch produktorientiert und periodengerecht zu erfassen. Ein solcher Ressourcenverbrauch entsteht durch den Gebrauch von abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenständen und eingetretene Wertminderungen von nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen. Es bedarf daher der Erfassung der daraus entstehenden Abschreibungen im Haushaltsjahr, denn diese zeigen den gemeindlichen Ressourcenverbrauch aus der Nutzung der Vermögensgegenstände im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zutreffend auf.

Die jahresbezogenen Abschreibungen sind in der Ergebnisrechnung der Gemeinde als Aufwendungen vollständig und periodengerecht unter der Haushaltsposition „Bilanzielle Abschreibungen“ zu erfassen (vgl. § 2 i.V.m. 38 GemHVO NRW). Diese Erfassung trägt zur Aussagekraft der gemeindlichen Ergebnisrechnung bei und dient dazu, im Jahresabschluss der Gemeinde stichtagsbezogen ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Ertragslage der Gemeinde zu erreichen. Die Erfassung dient daher auch dem haushaltswirtschaftlichen Ziel, die gemeindlichen Aufwendungen verursachungsgerecht zu tragen und nicht in die Zukunft zu verschieben.

#### **1.3.2 Die Erfassung in der Bilanz**

Im Jahresabschluss der Gemeinde dürfen die Vermögensgegenstände wertmäßig mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen angesetzt werden (vgl. § 91 Absatz 2 Nummer 1 GO NRW). Die Gemeinde muss daher, bezogen auf den jeweiligen Abschlussstichtag, bei ihren Vermögensgegenständen daher Abschreibungen vornehmen, um diese mit dem aktuellen (Buch-) Wert in ihrer Bilanz anzusetzen. Entsprechend der zeitlich begrenzten Nutzung bzw. der Inanspruchnahme der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Vermögensgegenstände im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung werden deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten regelmäßig über die von der Gemeinde festgesetzte Nutzungsdauer periodengerecht verteilt.

In der Bilanz im Jahresabschluss der Gemeinde ist daher jeweils der aktuelle Wert der gemeindlichen Vermögensgegenstände anzusetzen. Der Wertansatz der Vermögensgegenstände in der Bilanz des Vorjahres ist daher zum jeweiligen Abschlussstichtag i.d.R. anzupassen. Die von der Gemeinde für jedes Haushaltsjahr ermittelten Wertminderungen ihrer Vermögensgegenstände bzw. Abschreibungen führen dann zu den aktuellen Buchwerten als bilanziellen Wertansatz. Die Anpassung der Wertansätze in der gemeindlichen Bilanz durch die Gemeinde trägt dazu bei, die Aussagekraft der gemeindlichen Bilanz zu erhalten sowie ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage der Gemeinde im jeweiligen Jahresabschluss zu erreichen.

## **2. Die Abschreibungsarten**

### **2.1 Allgemeine Bedingungen**

Die Abschreibungen als Wertminderungen von gemeindlichen Vermögensgegenständen müssen von der Gemeinde unter Beachtung verschiedener Bedingungen vorgenommen werden. Für die Gemeinde sind dafür z. B. die Abschreibungsarten in der Vorschrift festgelegt worden. Die haushaltsrechtlich zugelassenen Abschreibungs-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

arten bauen auf dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Abschreibungen auf, der verlangt, dass ein gemeindlicher Vermögensgegenstand in seiner Sachgesamtheit abzuschreiben ist und stehen mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung in Einklang. Es ist daher nicht zulässig, die Teile oder Komponenten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes nach unterschiedlichen Abschreibungsarten abzuschreiben, wenn dieser nur in seiner Gesamtheit für die gemeindliche Aufgabenerfüllung nutzbar ist. Die Gemeinde muss deshalb sorgfältig sowohl die mögliche Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes als auch dessen Werteverzehr ermitteln, damit nicht eine unvermeidbare Differenz zwischen dem in der Anlagebuchhaltung geführten und in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Buchwert und dem tatsächlichen Wert des Vermögensgegenstandes entstehen kann.

In diesem Zusammenhang ist außerdem zu beachten, dass die bei gemeindlichen Vermögensgegenständen entstehenden Abschreibungen in der Ergebnisrechnung der Gemeinde unter der Haushaltsposition „Bilanzielle Abschreibungen“ als ordentliche Aufwendungen zu erfassen sind. Nur bei besonders seltenen örtlichen Ereignissen kann ggf. eine Klassifizierung solcher Aufwendungen als außerordentliche Aufwendungen sachlich notwendig werden, soweit die einschlägigen Voraussetzungen dafür erfüllt sind. Aus der Nutzung bzw. Verwendung sowie aus der Art des Vermögensgegenstandes durch die Gemeinde ergibt sich i.d.R., ob die gemeindlichen Abschreibungen als planmäßige oder außerplanmäßige Abschreibungen anzusehen sind.

**2.2 Die Abschreibungen nach Vermögensarten**

Bei allen gemeindlichen Vermögensgegenständen, die im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde genutzt werden, können durch deren Gebrauch Wertminderungen entstehen bzw. Abschreibungen zu erfassen sein. Hinsichtlich des Umgangs mit den eingetretenen Wertminderungen ist jedoch danach zu unterscheiden, ob die Nutzung eines Vermögensgegenstandes zeitlich begrenzt ist oder nicht. Bei vielen gemeindlichen Vermögensgegenständen können die technischen oder wirtschaftlichen Bedingungen im Rahmen der Nutzung durch die Gemeinde zu Verschleiß und damit zu ständigen Wertminderungen führen. Bei den anderen Vermögensgegenständen treten i.d.R. aufgrund besonderer Ereignisse nur im Einzelfall bzw. oftmals nur einmalig Wertveränderungen auf und nicht allein aufgrund der Nutzung durch die Gemeinde. Die gemeindlichen Vermögensgegenstände können daher wie folgt nach den Abschreibungen unterschieden werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Abschreibungen nach dem gemeindlichen Haushalt</b>	
<b>Planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen</b>	<b>Außerplanmäßige Abschreibungen</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Immaterielle VG</li> <li>- Gebäude</li> <li>- Infrastrukturvermögen</li> <li>- Maschinen und technische Anlagen</li> <li>- Betriebs- und Geschäftsausstattung</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grundstücke</li> <li>- Aufwuchs auf Forstgrundstücken</li> <li>- Kunstwerke</li> <li>- Anzahlungen</li> <li>- Anlagen im Bau</li> <li>- Finanzanlagen</li> <li>- Umlaufvermögen</li> </ul>

*Abbildung 483 „Die Abschreibungen nach dem gemeindlichen Haushalt“*

Die Unterscheidung bei den Abschreibungen für die aufgezeigten Vermögensarten bei der Gemeinde muss jedoch nicht zu einer vergleichbaren Untergliederung der Haushaltsposition in der gemeindlichen Ergebnisrechnung und des Bilanzpostens in der Bilanz der Gemeinde führen. Bei der Erfassung der Abschreibungen muss auch nicht zwischen den abnutzbaren und den nicht abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenständen unterschieden werden. Eine örtliche Abgrenzung könnte ggf. im Anhang im Jahresabschluss sachgerecht sein, soweit bei den Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses ein Informationsbedarf über solche gemeindlichen Sachverhalte festgestellt wurde (vgl. § 44 GemHVO NRW).

**2.3 Die planmäßigen Abschreibungen**

Die zeitliche Begrenzung der Nutzungsdauer von gemeindlichen Vermögensgegenständen und die gleichmäßige Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in diesem Zeitraum führen zu einer langfristigen Stetigkeit, sodass die daraus entstehenden Wertminderungen von gemeindlichen Vermögensgegenständen i.d.R. planmäßig erfolgen. Die Wertminderungen, die bei gemeindlichen abnutzbaren Vermögensgegenständen in dieser Form entstehen, werden daher als planmäßige Abschreibungen bezeichnet. Deren jahresbezogener Umfang wird durch die gleichmäßige Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des betreffenden Vermögensgegenstandes auf die voraussichtliche Nutzungszeit und damit auf die künftigen Haushaltsjahre bestimmt.

Die Abschreibung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes erfordert bei der Gemeinde, die konkreten Anschaffungs- oder Herstellungskosten des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes zu kennen, die voraussichtliche Nutzungsdauer in Jahren zu ermitteln, die Methode der Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Nutzungsdauer festzulegen, den Zeitpunkt der Inbetriebnahme bzw. der Verfügbarkeit des gemeindlichen Vermögensgegenstandes zu bestimmen sowie den künftigen Zeitpunkt, ab dem der Vermögensgegenstand voraussichtlich nicht mehr für die gemeindliche Aufgabenerfüllung eingesetzt wird. Die Bestandteile der planmäßigen Abschreibung werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Bestandteile der planmäßigen Abschreibung</b>					
Anschaffungs- oder Herstellungskosten abnutzbaren Vermögensgegenstandes als Bemessungsgröße, stellen gleichzeitig für die Gemeinde den Höchstwert der Summe aus den jährlichen Abschreibungsbeträgen dar.		Ermittlung der voraussichtlichen Nutzungsdauer eines gemeindlichen abnutzbaren Vermögensgegenstandes anhand der örtlichen Abschreibungstabelle.		Auswahl einer Abschreibungsmethode, nach der die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Nutzungsdauer des gemeindlichen Vermögensgegenstandes verteilt werden.	Zeitpunkt der Inbetriebnahme des angeschafften oder hergestellten gemeindlichen Vermögensgegenstandes
					Zeitpunkt des Abgangs oder der Veräußerung des angeschafften oder hergestellten gemeindlichen Vermögensgegenstandes
					ggf. Berücksichtigung eines am Ende der Nutzungszeit noch bestehenden Veräußerungswertes

*Abbildung 484 „Die Bestandteile der planmäßigen Abschreibung“*

Die planmäßigen Abschreibungen aus der Nutzung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes sind als Aufwendungen der Gemeinde in der jährlichen Ergebnisrechnung nachzuweisen (vgl. § 38 GemHVO NRW). Die beim Zugang eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes nicht ergebniswirksam gewordenen, sondern bilanzierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten werden dadurch jährlich um den „Wertminderungsbetrag“ reduziert. Sie bleiben deshalb auf Dauer nicht mit ihrem historischen Wert in der gemeindlichen Bilanz angesetzt, sondern der Wertansatz wird jährlich zum Abschlussstichtag an die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten angepasst. Eine solche regelmäßige Wertanpassung ist jedoch nicht bei den gemeindlichen Vermögensgegenständen vorzunehmen, die keiner regelmäßigen Abnutzung unterliegen und die deshalb als nicht abnutzbare Vermögensgegenstände bezeichnet werden, z. B. Grundstücke, Finanzanlagen. Gleichwohl können

auch bei solchen Vermögensgegenständen durch besondere örtliche Ereignisse Wertminderungen entstehen, die dann haushaltsmäßig außerplanmäßige Abschreibungen darstellen.

#### **2.4 Die außerplanmäßigen Abschreibungen**

Bei den gemeindlichen Vermögensgegenständen können durch besondere Ereignisse erhebliche Wertminderungen entstehen, die zu führen. Die Wertminderungen bestehen, wenn am Abschlussstichtag der Wert eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes aus technischen oder wirtschaftlichen Gründen niedriger ist als der Buchwert, der in der gemeindlichen Bilanz angesetzt ist. Eine Wertminderung kann z. B. bestehen, wenn ein gemeindlicher Vermögensgegenstand beschädigt worden ist und dieses Ereignis dazu führt, dass der Wert des gemeindlichen Vermögensgegenstandes voraussichtlich in einem großen Teil der noch bestehenden Restnutzungsdauer, etwa mindestens die Hälfte der Zeit, unter seinen (fortgeführten) Anschaffungs- und Herstellungskosten (Buchwert) liegen wird.

Die besonderen Ereignisse können deshalb Wertminderungen beim gesamten gemeindlichen Anlagevermögen auslösen, unabhängig davon, ob die gemeindlichen Vermögensgegenstände abnutzbar oder nicht abnutzbar sind. Bei abnutzbaren Vermögensgegenständen gehen außergewöhnliche (erhebliche) Wertminderungen über die jährlichen (planmäßigen) Wertminderungen hinaus. Durch die besonderen Ereignisse können aber auch Wertminderungen bei den nicht abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenständen verursacht werden. In allen Fällen der Wertminderung von gemeindlichen Vermögensgegenständen ist von der Gemeinde deren Größenordnung im Rahmen eines Vergleichs des Niederstwertes des betreffenden Vermögensgegenstandes mit dem Buchwert zu ermitteln.

Bei den besonderen Ereignissen ist zudem immer zu entscheiden, ob dadurch eine vorübergehende oder eine dauernde Wertminderung bei einem gemeindlichen Vermögensgegenstand ausgelöst worden ist. Eine Wertminderung von gemeindlichen Vermögensgegenständen kann dabei so dauerhaft sein, dass deswegen zusätzliche Abschreibungen zulasten der Gemeinde in Form von außerplanmäßigen Abschreibungen bei den betreffenden Vermögensgegenständen vorzunehmen sind. Deren Umfang wird im Rahmen des o.a. Vergleichs ermittelt. In solchen Fällen muss auch ein bilanzierter Sonderposten, der dem betreffenden Vermögensgegenstand zugeordnet worden ist, entsprechend angepasst bzw. aufgelöst werden. Die außerplanmäßigen Abschreibungen und der Auflösungsbetrag sind dann in der ermittelten Höhe in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen.

Bei den Finanzanlagen der Gemeinde ist die Vornahme von außerplanmäßigen Abschreibungen in das pflichtgemäße Ermessen der Gemeinde gestellt. Dieses gemeindliche Vermögen ist zum Abschlussstichtag mit dem beizulegenden Wert in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Bei den gemeindlichen Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens können ebenfalls außerplanmäßige Abschreibungen erforderlich werden. Sie sind vorzunehmen, um die gemeindlichen Vermögensgegenstände mit einem niedrigeren Wert anzusetzen, der sich aus einem beizulegenden Wert am Abschlussstichtag ergibt.

In Ausnahmefällen können besondere Ereignisse auch als ungewöhnliche Ereignisse auftreten, die auf seltenen und ungewöhnlichen Vorgängen beruhen, z. B. Naturkatastrophen, sonstige durch höhere Gewalt verursachte Unglücke. Sie führen zu herausragenden Wertminderungen bei den betroffenen gemeindlichen Vermögensgegenständen. Bei einem solchen örtlich zu betrachtenden Ereignis von außergewöhnlicher Natur sind die Aufwendungen daraus weder als planmäßige noch als außerplanmäßige Aufwendungen zu bezeichnen, sondern stellen außerordentliche Aufwendungen für die Gemeinde dar. Diese Aufwendungen sind in der gemeindlichen Ergebnisrechnung unter der dafür vorgesehen Haushaltsposition zu erfassen.

## **2.5 Besonderheiten bei den Abschreibungen**

Bei einzelnen Arten von gemeindlichen Vermögensgegenständen, die in ihrer Gesamtheit bzw. als Einheit bilanziert werden, kann die Besonderheit bestehen, dass solche Vermögensgegenstände nur in Teilen bzw. nur in einem eingeschränkten Umfang abnutzbar sind, z. B. die bebauten Grundstücke der Gemeinde. Bei solchen gemeindlichen Vermögensgegenständen unterliegen regelmäßig nur die Gebäude und die Anlagen einer regelmäßigen Wertminderung und nicht der Grund und Boden. Nur aus Nutzung der Gebäude entstehen daher planmäßige Abschreibungen, während beim Grund und Boden zu negativen Wertveränderungen kommen muss, um die Vornahme einer (außerplanmäßigen) Abschreibung in der Ergebnisrechnung durch die Gemeinde auszulösen.

Die Gemeinde muss deshalb mindestens im Rahmen ihrer gemeindlichen Buchführung bzw. Anlagenbuchhaltung bei den betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenständen eine Trennung zwischen den abnutzbaren und den nicht abnutzbaren Teilen solcher Vermögensgegenstände vornehmen. Dadurch kann sie dann die bei den abnutzbaren Teilen jährlich entstehenden planmäßigen Wertminderungen zutreffend in der gemeindlichen Anlagenbuchhaltung und in der Ergebnisrechnung unter der Haushaltsposition „Bilanzielle Abschreibungen“ erfassen.

## **3. Die Abschreibungsmethoden**

### **3.1 Die Anwendungsvorgaben**

Die Erfassung der Abschreibungen als gemeindlicher Ressourcenverbrauch erfordert von der Gemeinde, sinnvolle und sachgerechte Verfahren für die Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes auf seine Nutzungszeit festzulegen. Solche Verfahren dienen dazu, den Gegebenheiten der Gemeinde entsprechend die aus der Nutzung von Vermögensgegenständen entstehenden Wertminderungen und damit den Ressourcenverbrauch, möglichst zutreffend und jahresbezogen zu ermitteln. Für die Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes auf seine Nutzungsdauer stehen verschiedene betriebswirtschaftliche Methoden zur Verfügung.

Es kommen dabei für die Gemeinde die Abschreibungsmethoden in Betracht, die unter der Berücksichtigung der Art und der Funktion der gemeindlichen Vermögensgegenstände den Ablauf der Nutzung in der zeitlich begrenzten Nutzungsdauer am besten erfassen und abbilden können. Sie müssen zudem mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung in Einklang stehen. Für die Gemeinde sind daher die zulässigen Abschreibungsmethoden haushaltsrechtlich festgelegt worden. Die auf die Nutzung der gemeindlichen Vermögensgegenstände bezogene Abschreibungsmethode soll dabei im Einzelnen von der Gemeinde möglichst so gewählt werden, dass i.d.R. außerplanmäßige Abschreibungen nicht erforderlich werden.

### **3.2 Die zulässigen Abschreibungsmethoden**

Die Gemeinde hat mehrere Abschreibungsmethoden zur Verfügung, um bei ihren abnutzbaren Vermögensgegenständen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die zeitlich begrenzte Nutzungsdauer zu verteilen. Dadurch soll erreicht werden, dass einerseits die Abschreibungsmethode bei den vorliegenden wirtschaftlichen Gegebenheiten der Gemeinde sachgerecht ist. Andererseits soll gewährleistet werden, dass die von der Gemeinde angewandte Methode zu einer sinnvollen Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die voraussichtliche Nutzungsdauer führt und willkürfrei ist.

Die Gemeinde soll bei den abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenständen regelmäßig die lineare Abschreibungsmethode anwenden, auch wenn ggf. der Buchwert zum Ende der Nutzungsdauer wegen eines möglichen höheren Verschleißes und eines technisch veralteten Zustandes vielfach nicht mehr den tatsächlichen Wert

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

abbildet. Sie soll eine andere Methode als die lineare Abschreibungsmethode möglichst nur dann wählen, wenn die andere Methode besser der Erfassung des tatsächlichen Ressourcenverbrauchs vor Ort entspricht. Für die Ermittlung der gemeindlichen Abschreibungen durch die Gemeinde kommen nachfolgend aufgezeigte Abschreibungsmethoden in Betracht, die haushaltsrechtlich als zulässige Abschreibungsmethoden festgelegt worden sind (vgl. Abbildung).

<b>Die zulässigen Abschreibungsmethoden</b>		
<b>LINEARE ABSCHREIBUNG</b>	<b>DEGRESSIVE ABSCHREIBUNG</b>	<b>LEISTUNGS_ ABSCHREIBUNG</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten linear auf die Haushaltsjahre, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich von der Gemeinde genutzt wird,</li> <li>- Belastung der Haushaltsjahre mit der gleichen Jahresrate im Rahmen der Nutzungszeit eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Anwendung nur, wenn dieses dem tatsächlichen Ressourcenverbrauch der Gemeinde besser entspricht,</li> <li>- Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit sinkenden Beträgen im Zeitablauf auf die Haushaltsjahre, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich von der Gemeinde genutzt wird,</li> <li>- Belastung der Haushaltsjahre mit unterschiedlichen Jahresraten im Rahmen der Nutzungszeit eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Anwendung nur, wenn dies dem tatsächlichen Ressourcenverbrauch der Gemeinde besser entspricht,</li> <li>- Abschreibung nach Maßgabe der Nutzung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes und nicht nach zeitlichen Gesichtspunkten,</li> <li>- Belastung der Haushaltsjahre mit Jahresraten nach der tatsächlichen Inanspruchnahme bzw. Nutzung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes im Rahmen der Nutzungszeit.</li> </ul>

*Abbildung 485 „Die zulässigen Abschreibungsmethoden“*

Als andere Abschreibungsmethode kann für die Gemeinde z. B. die degressive Abschreibungsmethode in Betracht kommen, wenn aus sachlichen Gründen heraus der gemeindliche Vermögensgegenstand im Ablauf seiner Nutzungszeit unterschiedlich verschleißt, und deshalb die Wertminderungen im Zeitablauf nicht gleichmäßig entstehen. In besonderen Einzelfällen ist auch die Anwendung der Leistungsabschreibung durch die Gemeinde möglich, insbesondere dann, wenn die Wertminderung in einem unmittelbaren Bezug zur Leistungserstellung steht. Die progressive Abschreibung darf dagegen bei gemeindlichen Vermögensgegenständen nicht zur Anwendung kommen.

#### **4. Abschreibungen und Vermögensgegenstände**

##### **4.1 Die Qualifizierung eines Vermögensgegenstandes**

Für die gemeindliche Bilanzierung soll die Qualifizierung eines Wirtschaftsgutes als gemeindlicher Vermögensgegenstand nicht im Belieben der Gemeinde liegen. Es würde der Gemeinde sonst ermöglicht, einen nutzbaren Vermögensgegenstand je nach örtlichem Bedarf als eine sachliche Gesamtheit (Einheit) zu bilanzieren oder diesen abstrakt in seine Komponenten zu zerlegen, um ihn in dieser Vielfalt in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Die Aufgabenerfüllung gebietet es aber der Gemeinde, bei der Qualifizierung eines Wirtschaftsgutes als gemeindlicher Vermögensgegenstand nicht nur auf seinen wirtschaftlichen Wert, sondern auch dabei die technische und die selbstständige Nutzungsfähigkeit und die Bewertbarkeit auszureichend zu berücksichtigen.

In die Qualifizierung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes sind deshalb von der Gemeinde insbesondere seine Eignung sowie der von der Gemeinde vorgesehene Zweck, aber auch der voraussichtliche tatsächliche Gebrauch des Wirtschaftsgutes im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung einzubeziehen. Diese Erfordernisse gelten

auch dann, wenn es im allgemeinen Wirtschaftsleben möglich ist, die technischen Einzelteile eines Wirtschaftsgutes als eigenständig verwertbar anzusehen und diese bei Wesentlichkeit jeweils als einzelne Vermögensgegenstände zu bestimmen. Im gemeindlichen Bereich werden viele Wirtschaftsgüter jedoch erst dann zu einem gebrauchsfähigen Funktions- bzw. Vermögensgegenstand im Sinne der Aufgabenerfüllung der Gemeinde, wenn diese dafür zu einer zweckbezogenen Sachgesamtheit zusammengefügt worden sind.

Die gemeindlichen Vermögensgegenstände werden in ihrer Sachgesamtheit im Rahmen der gemeindlichen Verwaltungstätigkeit bzw. Aufgabenerfüllung benötigt und genutzt. In diesem Sinne dürften in der gemeindlichen Praxis die einem gemeindlichen Vermögensgegenstand zugeordneten Funktionen nur im Zusammenschluss seiner Vermögensteile erfüllbar sein. Ein qualifizierter Vermögensgegenstand des gemeindlichen Infrastrukturvermögens dürfte nicht bestehen, wenn die Gemeinde nur einzelne Komponenten der Straße zur Verfügung stellen würde. Ein Wirtschaftsgut bzw. ein Vermögensgegenstand liegt daher in einem solchen Fall erst vor, wenn die Gemeinde eine Straße als Sachgesamtheit zur Nutzung bereitstellt. Bei der Gemeinde findet daher regelmäßig keine gesonderte Nutzung der einzelnen vielfältigen technischen Komponenten oder Vermögensteile von gemeindlichen Vermögensgegenständen statt.

Die gemeindlichen Vermögensgegenstände stellen haushaltswirtschaftlich und buchhaltungsmäßig jeweils eigenständige Vermögenswerte dar. Diese Sachlage besteht unabhängig davon, ob einzelne Vermögensgegenstände aus technischen Gründen oder aus Gründen der Aufgabenerfüllung als Sachgesamtheit bestehen bzw. zu einem Vermögensgegenstand zusammengefasst wurden. In solchen Fällen sind die einzelnen Komponenten des betreffenden Vermögensgegenstandes als untrennbar miteinander verbunden anzusehen. Sie stellen dann keine aus einem gemeindlichen Vermögensgegenstand heraustrennbare Teile mehr dar. Das Prinzip des Funktions- und Nutzungszusammenhangs wirkt sich dabei auf den Bestand und den Umfang des gemeindlichen Vermögensgegenstandes sowie auf dessen Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz und damit auch auf die künftigen Abschreibungen aus, die aus der Nutzung eines solchen gemeindlichen Vermögensgegenstandes entstehen.

Diese haushaltswirtschaftliche Handhabung gewährleistet, dass der gemeindliche Jahresabschluss unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Einzelbewertung und der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage der Gemeinde vermitteln kann. Die Aufwendungen aus der Nutzung solcher eingesetzter Vermögensgegenstände werden dabei unter Berücksichtigung der Erledigung der gemeindlichen Aufgabe und nicht nach den technischen Komponenten oder nach von der Gemeinde selbst bestimmten Gegebenheiten periodengerecht erfasst. Die Erfassung des jährlichen Ressourcenverbrauchs als Abschreibungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung ist dabei als sachgerecht anzusehen.

## **4.2 Der Gebrauch von Vermögensgegenständen**

### **4.2.1 Die Nutzungsdauern**

Im gemeindlichen Bereich soll eine Einheitlichkeit und Vergleichbarkeit bei den Haushaltsbelastungen durch Abschreibungen u.a. dadurch erreicht werden, dass ein Rahmen zu den Nutzungsdauern von gemeindlichen Vermögensgegenständen verbindlich vorgegeben wird. Mit der „NKF-Rahmentabelle für Gesamtnutzungsdauern für gemeindliche Vermögensgegenstände“ soll verhindert werden, dass die Gemeinde durch eine eigene ggf. zu weitgehende „Abschreibungspolitik“ verfälschende haushaltswirtschaftliche Ergebnisse erzielen kann. Die Gemeinde hat deshalb für die Bestimmung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer der einzelnen abnutzbaren Vermögensgegenstände (Abschreibungszeiträume) die verbindlich vorgegebene NKF-Rahmentabelle zugrunde zu legen, die mehrjährig geprägte Rahmenvorgaben für die Arten gemeindlicher Vermögensgegenstände enthält (vgl. Nr. 1.5.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

Die Gemeinde soll die jeweiligen Nutzungsdauern für ihre Vermögensgegenstände nach den Arten eigenverantwortlich und jahresscharf festlegen. Sie hat dabei zu beachten, dass die wirtschaftliche und geplante Nutzungs-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

dauer eines Vermögensgegenstandes durch die technische Nutzungsdauer begrenzt wird. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ist dabei der Zeitraum, in dem sich der Vermögensgegenstand technisch abnutzt. Die Gemeinde soll dabei die tatsächlichen örtlichen Verhältnisse in der technischen und wirtschaftlichen Nutzung der gemeindlichen Vermögensgegenstände berücksichtigen und die Ergebnisse in Form einer örtlichen Abschreibungstabelle für die örtliche Anwendung dokumentieren. Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kommt der Bestimmung der Nutzungsdauern für die einzelnen Vermögensgegenstände, unabhängig von den möglichen Abschreibungsmethoden, eine entscheidende Bedeutung zu, denn diese bestimmen die Höhe der jährlichen Abschreibungsraten für die einzelnen Vermögensgegenstände mit.

**4.2.2 Abnutzbare und nicht abnutzbare Vermögensgegenstände**

Im Rahmen der örtlichen Beurteilung, bei welchen einzelnen Vermögensgegenständen der Gemeinde regelmäßig Wertminderungen durch die Nutzung entstehen, sind auch die Arten der von der Gemeinde in Gebrauch befindlichen Vermögensgegenstände zu berücksichtigen. Dabei zwischen abnutzbaren und nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen unterschieden (vgl. Abbildung).

<b>Abnutzbare und nicht abnutzbare Vermögensgegenstände</b>	
<b>Abnutzbare Vermögensgegenstände</b>	<b>Nicht abnutzbare Vermögensgegenstände</b>
Immaterielle Vermögensgegenstände (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.1 GemHVO NRW)	Unbebauter Grund und Boden (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.2.1 GemHVO NRW)
Aufbauten auf unbebauten Grundstücken (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.2.1 GemHVO NRW)	Bebauter Grund und Boden (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.2.2 GemHVO NRW)
Gebäude auf bebauten Grundstücken (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.2.2 GemHVO NRW)	Grundstücke des Infrastrukturvermögens (z.B. für Brücken, Tunnel, Straßen) (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.2.3 GemHVO NRW)
Bauten des Infrastrukturvermögens (z.B. Brücken, Tunnel, Straßen) (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.2.3 GemHVO NRW)	Geleistete Anzahlungen (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.2.8 GemHVO NRW)
Bauten auf fremden Grund und Boden (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.2.4 GemHVO NRW)	Anlagen in Bau (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.2.8 GemHVO NRW)
Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.2.6 GemHVO NRW)	Finanzanlagen (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.3 GemHVO NRW)
Betriebs- und Geschäftsausstattung (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.2.7 GemHVO NRW)	

*Abbildung 486 „Abnutzbare und nicht abnutzbare Vermögensgegenstände“*

Die gemeindlichen Vermögensgegenstände können dann als abnutzbar bezeichnet werden, wenn bei den Vermögensgegenständen die Nutzungsdauer hinsichtlich der gemeindlichen Aufgabenerfüllung durch einen technischen und wirtschaftlichen Verschleiß zeitlich beschränkt ist. Es findet in der Nutzungszeit ein ständiger Werteverzehr statt, der durch die planmäßig vorzunehmenden Abschreibungen aufgezeigt wird. Soweit die gemeindlichen Vermögensgegenstände durch ihre Nutzung keinem Verschleiß unterliegen, z. B. Grundstücke der Gemeinde, werden solche Vermögensgegenstände als nicht abnutzbar bezeichnet. Bei diesen Vermögensgegenständen

können aber gleichwohl Wertminderungen eintreten, sodass dadurch dann außerplanmäßige Abschreibungen für die Gemeinde entstehen.

#### 4.3 Die geringwertigen Vermögensgegenstände

Die Gemeinde besitzt eine Vielzahl von Vermögensgegenständen für ihre Aufgabenerfüllung, die nur einen geringen Wert haben, z. B. Vermögensgegenstände der Betriebs- und Geschäftsausstattung. Als haushaltswirtschaftlich geringwertige Vermögensgegenstände, die auch als geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) bezeichnet werden, gelten die Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens, die selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen und deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um einen darin enthaltenen abzugsfähigen Vorsteuerbetrag, wertmäßig den Betrag i.H.v. 410 Euro nicht übersteigen.

Solche geringwertigen Vermögensgegenstände haben i.d.R. eine voraussichtliche Nutzungsdauer von mehr als einem Jahr. Der Wert des einzelnen Gegenstandes ist jedoch haushaltswirtschaftlich betrachtet so gering, dass eine Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines solchen Gegenstandes auf seine Nutzungsdauer zu einem hohen Aufwand führen würde. Unter Berücksichtigung des haushaltsmäßig anzuwendenden Grundsatzes der Wesentlichkeit sind für die Erfassung, die Buchung und den Nachweis solcher Vermögensgegenstände Vereinfachungen zugelassen worden. Diese Vermögensgegenstände können z. B. in Inventarlisten oder auf einem Sammelposten erfasst werden (vgl. § 33 Absatz 4 GemHVO NRW). Sie können aber auch sofort abgeschrieben werden (vgl. Absatz 2 der Vorschrift). Die geringwertigen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens müssen jedoch selbstständig genutzt werden können, wenn die Gemeinde in haushaltswirtschaftlicher Hinsicht von einer solchen Vereinfachung Gebrauch machen will.

### 5. Abschreibungen und Transferleistungen

#### 5.1 Die Transferleistungen bei abnutzbaren Vermögensgegenständen

Die abnutzbaren Vermögensgegenstände der Gemeinde sind vielfach durch gesondert erhaltene Finanzleistungen Dritter, z. B. Zuwendungen des Landes, mitfinanziert worden. Wegen dieser i.d.R. nicht rückzahlbaren Drittmittel hat die Gemeinde in ihrer Bilanz den gesonderten Bilanzposten „Sonderposten für Zuwendungen“ zu passivieren, denn die erhaltenen Finanzmittel mindern nicht die für den gemeindlichen Vermögensgegenstand auf der Aktivseite der Bilanz anzusetzenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Entsprechend der Abnutzung bzw. den vorzunehmenden Abschreibungen innerhalb der Nutzungsdauer der abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenstände sind die in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Sonderposten ertragswirksam aufzulösen. Die nachfolgende Übersicht soll den Zusammenhang zwischen den gemeindlichen Abschreibungen und der Auflösung der Sonderposten verdeutlichen (vgl. Abbildung).

<b>Abschreibungen und Transferleistungen</b>		
<b>BILANZ</b>		<b>Hinweise</b>
<b>Aktiva</b>	<b>Passiva</b>	
Anlagevermögen <i>(Gliederung nach § 41 Absatz 3 Nr. 1 GemHVO NRW)</i>	... Sonderposten <i>(Gliederung nach § 41 Absatz 4 Nr. 2 GemHVO NRW)</i>	Bildung der Sonderposten im Zusammenhang mit der Aktivierung gemeindlicher Vermögensgegenstände
▼	▼	Bei planmäßigen und/oder außerplanmäßigen Abschrei-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

<b>Abschreibungen und Transferleistungen</b>		
		bungen erfolgt eine entsprechende Auflösung der Sonderposten.
<b>ERGEBNISRECHNUNG</b>		
Aufwendungen	Erträge	
... ... Bilanzielle Abschreibungen ... ...	Zuwendungen (auch Auflösung aus gleichen Sonderposten) ... Öffentlich-rechtliche Beiträge (auch Auflösung aus gleichen Sonderposten) ... Sonstige ordentliche Erträge (auch Auflösung aus sonstigen Sonderposten)	Zuordnung der Erträge aus der Auflösung von Sonderposten ist in der Ergebnisrechnung nach den speziellen in der Bilanz angesetzten Sonderposten vorzunehmen.

*Abbildung 487 „Abschreibungen und Transferleistungen“*

Der Gemeinde wird es aufgrund der erhaltenen Zuwendungen oder sonstiger Finanzleistungen möglich, die wirtschaftliche Belastung aus ihren Abschreibungen zu reduzieren. Dieser Zusammenhang bedingt, dass bei abnutzbaren Vermögensgegenständen, die planmäßig abgeschrieben werden, auch die Auflösung der aus der Finanzierung heraus bilanzierten Sonderposten planmäßig und über die Zeit der Nutzungsdauer vorzunehmen ist. Die Auflösungsbeträge stellen dann im jeweiligen Haushaltsjahr Erträge für die Gemeinde dar. Sie hat diese Erträge im gemeindlichen Ergebnisplan unter der Haushaltsposition „Zuwendungen und allgemeine Umlagen“ zu veranschlagen und in der Ergebnisrechnung einen entsprechenden Nachweis zu führen (vgl. §§ 2 und 38 GemHVO NRW). Der jährliche Auflösungsbetrag ist dabei u.a. von der örtlich bestimmten Nutzungsdauer und der angewendeten Abschreibungsmethode abhängig.

**5.2 Die Transferleistungen bei nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen**

Die nicht abnutzbaren Vermögensgegenstände der Gemeinde sind ebenfalls vielfach durch Finanzleistungen Dritter, z. B. Zuwendungen des Landes, mitfinanziert worden. Wegen dieser i.d.R. nicht rückzahlbaren Drittmittel hat die Gemeinde in ihrer Bilanz den gesonderten Bilanzposten „Sonderposten für Zuwendungen“ zu passivieren, denn die erhaltenen Finanzmittel mindern nicht die für den gemeindlichen Vermögensgegenstand auf der Aktivseite der Bilanz anzusetzenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Bei diesen gemeindlichen nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen entstehen jedoch aus der Nutzung keine stetigen Wertminderungen, sodass die in der gemeindlichen Bilanz nach den entstandenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gebildeten Wertansätze grundsätzlich unverändert bleiben.

Diese Sachlage wirkt sich auch auf die von der Gemeinde bilanzierten Sonderposten aus, wenn nicht abnutzbare Vermögensgegenstände der Gemeinde durch Finanzleistungen Dritter mitfinanziert wurden. Die aus diesen gemeindlichen Geschäftsvorfällen passivierten Sonderposten bleiben in ihrem Wertansatz unverändert bestehen, solange die Gemeinde die betreffenden Vermögensgegenstände ihres Sachanlagevermögens in ihrer Bilanz ansetzt. Soweit jedoch aufgrund eines besonderen Ereignisses bei diesen Vermögensgegenständen eine Wertminderung eintritt und von der Gemeinde eine entsprechende Abschreibung vorzunehmen ist, wirkt sich ein solcher Geschäftsvorfall auch auf den in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Sonderposten aus, der dann in entsprechender Weise aufzulösen ist.

### **5.3 Abschreibungen und Zweckbindungsfristen**

Die Nutzungsdauer von gemeindlichen Vermögensgegenständen wird von der Gemeinde in ihrer örtlichen Abschreibungstabelle artenbezogen und jahresgenau festgelegt (vgl. § 35 Absatz 3 GemHVO NRW). Sie findet auf jeden abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenstand, unabhängig von seiner Finanzierung, Anwendung. Die Abschreibungstabelle verliert auch nicht dadurch ihre Geltung, dass von einem Dritten eine Zweckbindungsfrist aus Sicht als Geldgeber bestimmt worden ist, weil dieser einen gemeindlichen Vermögensgegenstand mitfinanziert hat. Im Rahmen von Drittfinanzierungen bzw. einer Zuwendungsgewährung soll vielfach aus Sicht des Zuwendungsgebers gesichert werden, dass der geförderte gemeindliche Vermögensgegenstand auch von der Gemeinde entsprechend seiner vorherigen Zweckbestimmung genutzt wird.

Eine solche Zweckbindungsfrist beinhaltet eine zweckbezogene zeitlich bestimmte Verwendungsvorgabe mit dem Risiko für die Gemeinde, dass auf der Aufgabe der zweckentsprechenden Verwendung innerhalb dieser Zeit eine Rückzahlung der erhaltenen Finanzleistungen gefordert werden kann. Die Frist stellt weder eine Vorgabe für die Festlegung einer Nutzungsdauer für die Vermögensgegenstände noch eine Vorgabe für die Festlegungen von Abschreibungen dar. Es ergeben sich aus der Fristsetzung auch keine sonstigen Auswirkungen auf die Bilanzposten. Von der Gemeinde müsste sonst nach Ablauf der Frist die Bilanzierung geändert werden, z. B. bei nicht abnutzbaren gemeindlichen Grundstücken. Die Nutzungsdauer von zuwendungsfinanzierten gemeindlichen Vermögensgegenständen ist deshalb auch nicht nach der Zweckbindungsfrist festzulegen, die regelmäßig aus der Finanzierungssicht des Zuwendungsgebers festgelegt wird.

Diese Grundsätze finden auch dann Anwendung, wenn die Gemeinde einem ihrer Betriebe einen Investitionszuschuss gewährt. Soweit der Betrieb die erhaltenen Zuschüsse für Investitionen verwendet, setzt dieser regelmäßig entsprechend der Nutzungsdauer dafür einen „Sonderposten für Zuschüsse“ in seiner Bilanz an. Die Gewährung der Zuwendung durch die Gemeinde kann dabei zu einer Erhöhung des Wertansatzes für diesen Betrieb im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ in der gemeindlichen Bilanz führen. Der Wertansatz bei der Gemeinde sollte dabei über eine mit dem Betrieb abgestimmte Nutzungszeit planmäßig vermindert werden, damit keine Differenzen bzw. zusätzliche Aufwendungen deshalb entstehen, weil die Zeit der Gegenleistungsverpflichtung des Betriebes gegenüber der Gemeinde nicht mit der betrieblichen Nutzungszeit in Einklang steht. In solchen Fällen soll die Gemeinde die Gegenleistungsverpflichtung nicht nur aus Finanzierungssicht, sondern auch aus dem Erfordernis der Sicherstellung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung heraus festlegen.

### **6. Die Zuschreibungen bei Vermögensgegenständen**

Die Gemeinde ist verpflichtet, in den Fällen, in denen der Grund für eine in der Vergangenheit vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes nicht mehr besteht bzw. entfallen ist und der Wegfall von der Gemeinde festgestellt wurde, eine entsprechende bilanzielle Wertaufholung vorzunehmen. Diese Wertveränderung bzw. Werterhöhung von in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Vermögensgegenständen der Gemeinde wird als Zuschreibung bezeichnet. Sie ist jeweils zum Abschlussstichtag des gemeindlichen Jahresabschlusses vorzunehmen.

Die Zuschreibung stellt eine Erhöhung des gemeindlichen Anlagevermögens dar, beseitigt eine entstandene Unterbewertung eines aktivierten gemeindlichen Vermögensgegenstandes und stellt dadurch eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Vermögenslage der Gemeinde wieder her. Sofern zum Abschlussstichtag eine Zuschreibung als Wertaufholung eines Vermögensgegenstandes vorgenommen wird, ist auch der mit dem zuwendungsfinanzierten Vermögensgegenstand verbundene Sonderposten in entsprechender Weise anzupassen. Die Zuschreibung ist haushaltsmäßig über die gemeindliche Ergebnisrechnung als Ertrag abzuwickeln.

## **7. Nicht zulässige Vorgehensweisen bei Abschreibungen**

### **7.1 Keine Vornahme kalkulatorischer Abschreibungen**

Für die Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes auf seine Nutzungsdauer kann die Gemeinde verschiedene Abschreibungsarten und Abschreibungsmethoden entsprechend ihren örtlichen Verhältnissen eigenverantwortlich festlegen. Sie muss sich dabei an die in dieser Vorschrift benannten Abschreibungsarten und Abschreibungsmethoden halten, auch wenn ggf. aus anderen Rechtsbereichen weitere Abschreibungsarten und Abschreibungsmethoden abgeleitet werden können.

Die Gemeinde hat deshalb für die Ermittlung ihrer Abschreibungen zu beachten, dass z. B. keine kalkulatorischen Abschreibungen, die eine Bedeutung im Abgabenrecht und damit in der gemeindlichen Gebührenkalkulation haben, in die gemeindliche Haushaltswirtschaft einbezogen werden dürfen. Dieser Ausschluss besteht zudem unabhängig davon, ob die gemeindliche Gebührenkalkulation auf der Basis von Wiederbeschaffungswerten oder auf Anschaffungs- oder Herstellungskosten aufbaut.

Die Einbeziehung kalkulatorischer Abschreibungen in die Haushaltswirtschaft der Gemeinde wird zudem dadurch gehindert, dass der Ressourcenverbrauch der Gemeinde über die Rechengröße „Aufwendungen“ und nicht über die Rechengröße „Kosten“ ermittelt wird. Deshalb können auch aus diesem Grund keine kalkulatorischen Kosten unmittelbar in die Haushaltswirtschaft der Gemeinde einfließen. Dieser haushaltswirtschaftlichen Einschränkung steht nicht die Abbildung des abgabenrechtlichen Ergebnisses im gemeindlichen Haushaltsplan entgegen. In den Teilplänen des Haushaltsplans können die kalkulatorischen Kosten aus den gemeindlichen Gebührenbereichen zusätzlich in nachrichtlicher Form nach den veranschlagten Erträgen und Aufwendungen abgebildet werden.

### **7.2 Keine Saldierung von Abschreibungen und Unterhaltungsaufwand**

Aus der Nutzung der gemeindlichen Vermögensgegenstände im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entstehen als Folgekosten z. B. Abschreibungen und weiterer Unterhaltungsaufwand. Diese Sachlage gibt jedoch keinen Anlass, bei der haushaltsmäßigen Behandlung der Folgekosten die Abschreibungen mit dem sonstigen Unterhaltungsaufwand zu verrechnen, d.h. auf die Erfassung von Abschreibungen als gemeindliche Aufwendungen aufgrund des Gebrauchs des Vermögensgegenstandes zu verzichten. Mit den Abschreibungen als Folgekosten von gemeindlichen Investitionen werden die Wertminderungen aus der Nutzung der Vermögensgegenstände erfasst. Die gemeindlichen Unterhaltungsaufwendungen als Folgekosten sind dagegen notwendig, um die geplante, dauerhafte Nutzung der gemeindlichen Vermögensgegenstände zu gewährleisten (Betriebskosten).

Der jährlich entstehende betriebliche Unterhaltungsaufwand für die gemeindlichen Vermögensgegenstände erspart daher der Gemeinde nicht die Aufwendungen für Abschreibungen, sondern stellt vielmehr zusätzlichen Ressourcenverbrauch für die Gemeinde dar, die gesondert als Aufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen sind. Die Gemeinde sollte daher entsprechend der einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorschrift in ihre Entscheidung zur Durchführung einer gemeindlichen Investition auch die Wertminderungen eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes aus seiner Nutzung sowie die weiteren betrieblichen Kosten für seine Nutzung als Folgekosten einfließen lassen.

Für die Entscheidung hat daher die Gemeinde sorgfältig die Kosten zu schätzen, soweit diese nicht errechenbar sind (vgl. § 14 GemHVO NRW). In eine solche Schätzung gehört auch eine zutreffende Festlegung der Nutzungsdauer des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes, damit in der späteren Nutzungszeit nicht eine unvermeidbare Differenz zwischen dem in der Anlagebuchhaltung geführten Buchwert als Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz und dem tatsächlichen Wert des Vermögensgegenstandes entsteht.

### **7.3 Keine Erfassung der Abschreibungen nach der indirekten Methode**

Im Zusammenhang mit den zulässigen Abschreibungsmethoden hat die Gemeinde zu beachten, dass die Abschreibungen aus Wertminderungen von gemeindlichen Vermögensgegenständen buchhalterisch nicht nach der indirekten Methode in ihrer Anlagenbuchhaltung erfasst werden dürfen. Bei dieser Methode wird bei einer entstandenen Wertminderung nicht der Wertansatz des betreffenden Vermögensgegenstandes auf der Aktivseite der Bilanz verändert, sondern es wird vielmehr ein Korrekturposten „Wertberichtigungen auf Anlagen“ auf der Passivseite der Bilanz angesetzt.

Der auf den jeweiligen Abschlussstichtag bezogene Buchwert eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes bzw. sein reeller Wertansatz kann dabei nur durch eine Saldierung ermittelt werden, die aber nicht zugelassen worden ist (vgl. § 41 Absatz 2 GemHVO NRW). Die Gemeinde hat vielmehr haushaltswirtschaftlich insgesamt das Bruttoprinzip zu beachten. Die abnutzbaren Vermögensgegenstände der Gemeinde sind aber jeweils mit den fortgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten und nicht mit ihren historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, sodass der bilanzierte Wertansatz der Vermögensgegenstände regelmäßig um planmäßige Abschreibungen zu vermindern ist.

### **7.4 Keine Anwendung der progressiven Abschreibung**

Im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft hat die Gemeinde zur Bemessung ihrer jährlichen Abschreibungen aus der Nutzung von gemeindlichen Vermögensgegenständen nur die Abschreibungsmethoden anzuwenden, die in der Vorschrift ausdrücklich benannt worden sind. Sie darf daher einerseits keine andere Abschreibungsmethode anwenden und andererseits aber auch keine Abschreibungsmethode anwenden, die dem Nutzungsverlauf des entsprechenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes nicht entspricht.

Diese haushaltswirtschaftlichen Vorgaben führen dazu, dass z. B. bei gemeindlichen Vermögensgegenständen die Anwendung der progressiven Abschreibung durch die Gemeinde grundsätzlich nicht zulässig ist. Bei dieser Abschreibungsmethode werden in der Anfangszeit der Nutzung eines Wirtschaftsgutes niedrigere Abschreibungsbeträge festgesetzt als in der späteren Nutzungszeit. Diese Methode findet im privatwirtschaftlichen Bereich eine entsprechende Anwendung, wenn z. B. für die vollständige Nutzungsfähigkeit eines Wirtschaftsgutes eine längere Vorlaufzeit benötigt wird.

### **7.5 Keine Abschreibungen nach Komponenten**

Die Aufgabenerfüllung der Gemeinde gebietet es, bei der Qualifizierung eines Wirtschaftsgutes als Vermögensgegenstand nicht nur auf seinen wirtschaftlichen Wert, die technische und die selbstständige Nutzungsfähigkeit und die Bewertbarkeit abzustellen, sondern insbesondere auf seine Funktionsfähigkeit im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Für die gemeindliche Aufgabenerfüllung wird regelmäßig ein Vermögensgegenstand in seiner Sachgesamtheit benötigt und zur Nutzung zur Verfügung gestellt. Die dabei verwendeten Komponenten können regelmäßig nicht als einzelne Stücke die Zwecksetzungen der gemeindlichen Aufgaben erfüllen.

Der gemeindlichen Bilanzierung soll deshalb immer ein Vermögensgegenstand als eine sachliche Gesamtheit (Einheit) zugrunde gelegt und entsprechend in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden. Die einzelnen Komponenten des Vermögensgegenstandes werden dann in einem solchen Fall als untrennbar miteinander verbunden angesehen und stellen seine wesentlichen Bestandteile dar. Diese Gegebenheiten hat die Gemeinde auch dann zu beachten, wenn im allgemeinen Wirtschaftsleben die technischen Einzelteile eines Wirtschaftsgutes als verwertbar gelten und diese bei Wesentlichkeit auch jeweils als einzelne Vermögensgegenstände bestimmt und bewertet bzw. bilanziert werden können.

In diesem Zusammenhang dient das Prinzip des Nutzungszusammenhangs den Objektivierungserfordernissen und der Vergleichbarkeit. Es wirkt sich auch auf die künftigen Abschreibungen aus, die aus der Nutzung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes entstehen. Ein Komponentenansatz von gemeindlichen Vermögensgegenständen würde einen breiten und vielfach nicht mehr nachvollziehbaren Ermessensspielraum für die Gemeinde eröffnen. Die Gemeinde könnte in diesen Fällen komplexe Vermögensgegenstände nach eigenem Belieben in Komponenten zerlegen und diese dann als selbstständige Teile gesondert abschreiben. Sie würde dadurch vielfach eine nicht mehr nachvollziehbare Zerlegung und Nachweisführung über die Nutzung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes im Sinne ihrer Aufgabenerfüllung vornehmen.

Eine solche Vorgehensweise würde sich erheblich zulasten der gemeindlichen Buchführung auswirken und die Anlagenbuchhaltung beeinträchtigen können. Für den Abschlussprüfer wäre im Rahmen seiner Prüfungen vielfach eine objektive Bestimmung eines selbstständig zu bilanzierenden Vermögensgegenstandes der Gemeinde nicht mehr möglich. Es bleibt in solchen Fällen zudem fraglich, ob die Gemeinde auch sämtliche Komponenten eines Vermögensgegenstandes zutreffend bezogen auf die Nutzungszeit verzeichnet und deren Vorhandensein zu jedem Abschlussstichtag überprüft und nachhält, z. B. insbesondere bei einem Austausch von Komponenten eines Vermögensgegenstandes im Ablauf seiner Nutzungszeit.

Für die Gemeinde würde daher ein erhebliches Risiko bestehen, dass die von ihr künftig aufzustellenden gemeindlichen Bilanzen noch ein zutreffendes Bild der Vermögenslage der Gemeinde vermitteln. Zudem dürfte auch ein Risiko dahingehend bestehen, ob noch ein Einklang mit den Erfordernissen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung besteht, die regelmäßig einen Vermögensgegenstand in seiner Sachgesamtheit erfordert und der Öffentlichkeit zur Nutzung bereitstellt. Für die gemeindliche Bilanzierung bleibt daher kein Raum für eine gesonderte Abschreibung von unselbstständigen Teilen eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Abschreibungen):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten um Abschreibungen):**

##### **1.1.1 Die Abschreibungen bei abnutzbaren Vermögensgegenständen**

Nach der Vorschrift sind bei den Vermögensgegenständen des gemeindlichen Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten während der Nutzungsdauer um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. Die gemeindlichen Abschreibungen dienen dazu, den aus der Nutzung von gemeindlichen Vermögensgegenständen entstehenden Ressourcenverbrauch zutreffend haushaltsjahrbezogen in der Ergebnisrechnung der Gemeinde zu erfassen (vgl. § 38 GemHVO NRW).

Die während der Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes entstehenden planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen entsprechen in der Summe den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des betreffenden Vermögensgegenstandes. Diese Kosten bestimmen zum Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Vermögensgegenstandes den Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz (vgl. § 41 GemHVO NRW). Sie werden aber nicht unmittelbar in der gemeindlichen Ergebnisrechnung erfasst, sondern erst während der Nutzungsdauer durch die jährlich entstehenden Abschreibungen.

Die ausdrückliche Festlegung in der Vorschrift, dass Abschreibungen, bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, vorzunehmen sind, schließt damit gemeindliche Vermögensgegenstände, die nicht abnutzbar sind, von regelmäßigen bzw. planmäßigen Abschreibungen aus. Zu den abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenständen sind z. B. nicht die bebauten und unbebauten Grundstücke und

die Finanzanlagen der Gemeinde zu zählen. Außerdem kann die Gemeinde über Vermögensgegenstände verfügen, die ihr vertraglich nur für eine abgegrenzte Zeit zur Nutzung zur Verfügung gestellt wurden.

### **1.1.2 Der Begriff „Vermögensgegenstand“**

Im allgemeinen Wirtschaftsleben wird ein Wirtschaftsgut dadurch als Vermögensgegenstand charakterisiert, dass mit ihm ein wirtschaftlicher Wert vorliegt und dieses Wirtschaftsgut selbstständig nutzungsfähig und bewertbar ist. Diese Kriterien ermöglichen grundsätzlich, die Wirtschaftsgüter sowohl als Sachgesamtheit wie auch in ihren technischen Einzelteilen bzw. Komponenten zu bewerten und zu bilanzieren. Für die gemeindliche Bilanzierung soll die Qualifizierung eines Wirtschaftsgutes als gemeindlicher Vermögensgegenstand nicht im Belieben der Gemeinde liegen. Es würde der Gemeinde dann ermöglicht, je nach örtlichem Bedarf einen Vermögensgegenstand abstrakt in seine Komponenten zu zerlegen und so zu bilanzieren oder ihn als eine sachliche Gesamtheit (Einheit) zu betrachten und entsprechend in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

Die Einordnung eines Wirtschaftsgutes als gemeindlicher Vermögensgegenstand kann daher nicht davon abhängig sein, ob sich ein Wirtschaftsgut technisch zerteilen lässt. Die Aufgabenerfüllung der Gemeinde gebietet es, dass die Gemeinde bei der Qualifizierung eines Wirtschaftsgutes als Vermögensgegenstand insbesondere die Eignung, den Zweck oder die gewollte Nutzung sowie der voraussichtliche tatsächliche Gebrauch des Wirtschaftsgutes bei der bzw. durch die Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung in die Klassifizierung eines Vermögensgegenstandes einbezieht. Die Gemeinde hat bei ihrer Beurteilung eines Wirtschaftsgutes als gemeindlicher Vermögensgegenstand daher nicht nur auf den wirtschaftlichen Wert, die technische und die selbstständige Nutzungsfähigkeit und die Bewertbarkeit abzustellen.

Diese Erfordernisse gelten auch dann, wenn im allgemeinen Wirtschaftsleben auch die technischen Einzelteile eines Wirtschaftsgutes als verwertbar gelten und diese, wenn wesentlich, jeweils als einzelne Vermögensgegenstände bestimmt werden könnten. Im gemeindlichen Bereich werden viele Wirtschaftsgüter jedoch erst als zweckbezogene Sachgesamtheit zu einem gebrauchsfähigen Funktions- bzw. Vermögensgegenstand der Gemeinde. Diese werden entsprechend im Rahmen der gemeindlichen Verwaltungstätigkeit bzw. Aufgabenerfüllung genutzt und nicht in der Vielzahl ihrer möglichen technischen Komponenten verwendet.

In den Fällen, in denen dann die einzelnen Komponenten wegen ihrer möglichen Verschiedenartigkeit auch noch unterschiedlichen Nutzungsdauern unterliegen können, besteht ein erhebliches Risiko für eine zutreffende Bewertung und Bilanzierung durch die Gemeinde. Es würde zudem fraglich bleiben, ob die aufzustellende gemeindliche Bilanz noch ein zutreffendes Bild der Vermögenslage der Gemeinde vermitteln wird, wenn die gemeindliche Aufgabenerfüllung immer einen Vermögensgegenstand als Ganzes benötigt bzw. zur Nutzung der Öffentlichkeit bereitstellt, aber dieser nur in seinen Komponenten bilanziert wird. Die Vermögensgegenstände sind deshalb regelmäßig als Sachgesamtheit zu bewerten und entsprechend in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

Eine solche Vorgehensweise ermöglicht, dass der gemeindliche Jahresabschluss unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage der Gemeinde vermitteln kann. Die Erfassung des Ressourcenverbrauchs in der Ergebnisrechnung ist zudem als sachgerecht anzusehen, denn die Aufwendungen aus der Nutzung der eingesetzten Vermögensgegenstände werden unter Berücksichtigung der Erledigung der gemeindlichen Aufgaben und nicht nach den technischen Komponenten oder den von der Gemeinde selbst bestimmten Gegebenheiten auf die Nutzungsdauer verteilt.

### **1.1.3 Der Begriff „Anlagevermögen“**

Die gemeindlichen Vermögensgegenstände, die von der Gemeinde nicht nur vorübergehend für ihre Aufgabenerfüllung gehalten werden, sondern dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde zu dienen,

sind in der gemeindlichen Bilanz dem Bilanzbereich „Anlagevermögen“ zuzuordnen (vgl. § 33 Absatz 1 GemHVO NRW). Für eine solche Bilanzierung bzw. Zuordnung ist die wirtschaftliche Zweckbestimmung des gemeindlichen Vermögensgegenstandes, d.h. ob der einzelne Vermögensgegenstand von der Gemeinde zum Gebrauch oder zum Verbrauch bestimmt (gewidmet) ist, maßgebend und heranzuziehen. Der Wert eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes stellt dafür alleine kein Kriterium dar.

Dem gemeindlichen Anlagevermögen können daher nur die gemeindlichen Vermögensgegenstände zugeordnet werden, die von der Gemeinde zum Gebrauch auf Dauer im Sinne ihrer Zweckbestimmung bestimmt worden sind und bei denen die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer ist. Beim Begriff „Dauer“ ist jedoch nicht allein auf die zeitliche Abgrenzung abzustellen. Die tatsächliche Dauer, d.h. das Vorhandensein eines Vermögensgegenstandes bei der Gemeinde, kann ebenfalls für die bilanzielle Zuordnung von gemeindlichen Vermögensgegenständen zum Anlagevermögen wichtige Anhaltspunkte liefern. Von der Gemeinde kann z.B. ein Vermögensgegenstand auch dann im Anlagevermögen zu bilanzieren sein, wenn er sich tatsächlich nur kurzfristig im Eigentum der Gemeinde befindet.

#### **1.1.4 Der Begriff „Selbstständige Nutzung“**

Die Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens, die der Abschreibung unterliegen, müssen grundsätzlich einer selbstständigen Nutzung fähig sein (vgl. § 33 GemHVO NRW). Für die Beurteilung dieser Eigenschaft kommt es darauf an, dass das Wirtschaftsgut nicht ein untrennbarer Teil einer Sachgesamtheit ist, z.B. einer Maschine. Eine selbstständige Nutzungsfähigkeit eines Vermögensgegenstandes ist gegeben, wenn dieser Gegenstand nach seiner Zweckbestimmung im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung alleine und nicht nur zusammen mit anderen Wirtschaftsgütern genutzt werden kann.

Ein solcher Sachverhalt liegt dann z. B. nicht vor, wenn der Vermögensgegenstand als einzelnes Wirtschaftsgut in einem aufgabenbezogenen (betrieblichen) Nutzungszusammenhang mit anderen Wirtschaftsgütern steht, diese Wirtschaftsgüter technisch aufeinander abgestimmt sind und ein Funktionszusammenhang besteht. In einem solchen funktionalen Zusammenhang stehen z. B. die Teile eines Baugerüsts, aber auch die fachtechnischen Bauteile einer Straße, die nur als Sachgesamtheit den betrieblichen Zweckbestimmungen bzw. der Aufgabenerfüllung der Gemeinde genügen.

#### **1.1.5 Der Begriff „Anschaffungskosten“**

Die Bewertung der gemeindlichen Vermögensgegenstände durch die Gemeinde führt zu der Feststellung, mit welchen Werten in Geldeinheiten diese Vermögensgegenstände unter den zutreffenden Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind. Bei dieser Beurteilung findet das Anschaffungskostenprinzip als Ausprägung des Realisationsprinzips eine entsprechende Anwendung, d. h. die Anschaffung eines neuen Vermögensgegenstandes durch die Gemeinde soll grundsätzlich „nur“ zu einer Vermögensumschichtung in der gemeindlichen Bilanz führen. Als gemeindliche Anschaffung gilt dabei, dass ein neuer Vermögensgegenstand aus der Verfügungsgewalt eines Dritten in die Verfügungsgewalt der Gemeinde überführt wird und die Gemeinde eine Geldleistung als Gegenleistung dafür erbringt.

Der Begriff „Anschaffungskosten“ beinhaltet deshalb alle geleisteten Aufwendungen der Gemeinde, die notwendig sind, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit die gemeindlichen Aufwendungen dem Vermögensgegenstand zugerechnet werden können (vgl. § 33 Absatz 2 GemHVO NRW). Die Aufwendungen der Gemeinde müssen daher unmittelbar auf die Übernahme des Vermögensgegenstandes in das Eigentum der Gemeinde und sein Versetzen in einen betriebsbereiten Zustand zurückzuführen sein. Das nachfolgende Schema zeigt die Zusammensetzung der gemeindlichen Anschaffungskosten entsprechend den haushaltsrechtlichen Vorgaben auf (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

<b>Die Zusammensetzung der Anschaffungskosten</b>	
<b>Anschaffungspreis</b>	Kaufpreis
+ Anschaffungsnebenkosten	z. B. Bezugskosten, Maklergebühren u.a.
+ Nachträgliche Anschaffungskosten	z. B. Umbau, Ausbau, wertverbessernde Maßnahmen
- Anschaffungskostenminderungen	z. B. Rabatte, Skonti u.a.
<b>Anschaffungskosten</b>	<b>Ermittelter Betrag</b>

*Abbildung 488 „Die Zusammensetzung der Anschaffungskosten“*

Für die Gemeinde stellen die Anschaffungskosten die Höchstgrenze für den bilanziellen Wertansatz in ihrer Bilanz dar. Sie beinhalten mit dem Anschaffungspreis den Hauptteil der Kosten, zu dem regelmäßig noch Nebenkosten hinzugerechnet werden müssen. Diese Kosten wirken sich im Rahmen der Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes u.a. auf das Jahresergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft aus, d. h. die im jährlichen Ergebnisplan und in der Ergebnisrechnung enthaltenen Abschreibungen werden in ihrer Höhe durch den in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Wert des abnutzbaren Vermögensgegenstandes und seine Nutzungsdauer bestimmt.

**1.1.6 Der Begriff „Herstellungskosten“**

Die Gemeinde erwirbt nicht nur neue Vermögensgegenstände für die gemeindliche Aufgabenerfüllung, sondern stellt in besonderen Fällen auch die Vermögensgegenstände selbst her. Mit dem Begriff „Herstellungskosten“ wird der Wert von selbst erstellten Vermögensgegenständen der Gemeinde wieder gegeben. Die gemeindlichen Herstellungskosten beinhalten dabei alle Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern oder Dienstleistungen für die Herstellung, Erweiterung oder Verbesserung eines Vermögensgegenstandes verursacht werden. Sie stellen eine Wertobergrenze für den Wertansatz des Vermögensgegenstandes in der gemeindlichen Bilanz dar.

In diesem Zusammenhang kann der Begriff „Herstellung“ sowohl die Fremdherstellung als auch die Eigenherstellung durch die Gemeinde umfassen (vgl. § 33 Absatz 3 GemHVO NRW). Die Herstellungskosten ergeben sich dabei – wie aufgezeigt - insbesondere aus den Einzelkosten, z. B. Materialkosten, Fertigungskosten und den Sonderkosten der Fertigung sowie den Gemeinkosten. Die Gemeinde darf jedoch nur die in der Vorschrift bestimmten Arten von Gemeinkosten in ihre Herstellungskosten einbeziehen. Das nachfolgende Schema zeigt die Zusammensetzung der gemeindlichen Herstellungskosten auf (vgl. Abbildung).

<b>Die Zusammensetzung der Herstellungskosten</b>	
<b>Materialeinzelkosten</b>	Materialkosten, die direkt zurechenbar sind
+ Materialgemeinkosten	z. B. Abschreibungen als Kosten im Materialbereich, die nicht direkt zurechenbar sind
+ Fertigungseinzelkosten	z. B. Fertigungslöhne, die direkt zurechenbar sind

<b>Die Zusammensetzung der Herstellungskosten</b>	
+ Fertigungsgemeinkosten	z. B. Energiekosten als nicht zurechenbare Kosten im Fertigungsbereich
+ Sonderkosten der Fertigung	z. B. auftragsbezogene Kosten wegen Sonderanfertigungen
<b>Herstellungskosten</b>	<b>Ermittelter Betrag</b>

*Abbildung 489 „Die Zusammensetzung der Herstellungskosten“*

Die Vorgaben führen dazu, dass sonstige Gemeinkosten, die in der gemeindlichen Verwaltung entstehen, z.B. Kosten für die Leitung der Verwaltung oder Kosten aufgrund von sozialen Leistungen nicht in die Ermittlung der gemeindlichen Herstellungskosten einbezogen werden dürfen. Außerdem können für die Herstellung der Betriebsbereitschaft des Vermögensgegenstandes von der Gemeinde nur aufwandsgleiche Kosten und keine kalkulatorischen Kosten berücksichtigt werden. Durch diese Vorgaben sollen Gestaltungsspielräume für die Gemeinde ausgeschlossen werden.

### **1.1.7 Der Begriff „Planmäßige Abschreibungen“**

#### **1.1.7.1 Die Inhalte und Zwecke**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift sind bei gemeindlichen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. Mit dieser Festlegung werden die betreffenden Vermögensgegenstände als „abnutzbar“ eingestuft und es wird unterstellt, dass aus ihrer Nutzung durch die Gemeinde „ständige“ Wertminderungen während der Nutzungsdauer entstehen, die planmäßige Abschreibungen darstellen. In einem Abschreibungsplan sind daher für die einzelnen Vermögensgegenstände der Gemeinde die jährlichen Wertveränderungen in ihrer Größenordnung und periodengerecht über die gesamte Nutzungsdauer darzustellen.

Die Gemeinde muss deshalb für jeden ihrer gemeindlichen Vermögensgegenstände klären, ob seine Nutzung im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zeitlich begrenzt ist, sodass seine Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Nutzungsdauer zu verteilen und um planmäßige Abschreibungen zu vermindern sind. Außerdem muss geklärt werden, ob der jeweilige Vermögensgegenstand als Sachgesamtheit oder nur einzelne Teile davon planmäßig abzuschreiben sind. Diese Sachlage ist z. B. bei den bebauten Grundstücken der Gemeinde gegeben, sodass eine buchhalterische Trennung zwischen dem Grund und Boden und den Gebäuden vorzunehmen, weil nur die Gebäude abnutzbar sind und daher einer planmäßigen Abschreibung unterliegen. Die Finanzanlagen der Gemeinde stellen z.B. keine abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenstände dar, sodass diese Wirtschaftsgüter nicht laufend bzw. planmäßig abgeschrieben werden dürfen.

Die Gemeinde muss nach den zu beachtenden GoB dafür Sorge tragen, dass während der Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes eine Abschreibungskontinuität besteht. Der Grundsatz bedeutet, dass für gleichartige und gleich nutzbare gemeindliche Vermögensgegenstände keine unterschiedlichen Abschreibungspläne aufgestellt werden dürfen. Mit einem Abschreibungsplan für jeden Vermögensgegenstand der Gemeinde wird die Einhaltung dieser Vorgabe in dessen Nutzungszeit transparent gemacht. Es wird mit dem Abschreibungsplan aber auch aufgezeigt, welcher Buchwert zum Abschlussstichtag jeweils noch besteht und nach wie viel Jahren der Vermögensgegenstand vollständig abgeschrieben ist.

In diesem Zusammenhang ist nicht ausgeschlossen, dass beim Vorliegen besonderer örtlicher Umstände auch notwendig werdende Änderungen von der Gemeinde vorgenommen werden können, z. B. aufgrund besonderer Ereignisse, die zu außerplanmäßigen Abschreibungen bei einem Vermögensgegenstand führen oder auch ggf.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

Zuschreibungen. Der Begriff „planmäßig“ bedeutet dabei aber auch, dass die Gemeinde i.d.R. an dem einmal aufgestellten Abschreibungsplan für einen gemeindlichen Vermögensgegenstand festhalten soll. Nach dem Vorsichtsprinzip soll die Abschreibungsmethode für jeden gemeindlichen Vermögensgegenstand i.d.R. so festgelegt werden, dass eine außerplanmäßige Abschreibung des abnutzbaren Vermögensgegenstandes möglichst nicht erforderlich wird.

Die Vorgabe einer planmäßigen Abschreibung bei gemeindlichen Vermögensgegenständen soll zudem gewährleisten, dass deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten während ihrer Nutzungsdauer ergebniswirksam in der Ergebnisrechnung der Gemeinde solange erfasst werden, bis dass die betreffenden Vermögensgegenstände voll abgeschrieben sind, i.d.R. mit Ablauf ihrer Nutzungsdauer. In diesen Fällen werden die einzelnen Haushaltsjahre während der Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes regelmäßig und gleichbleibend belastet, wenn nicht besondere Umstände eingetreten sind, die sich auf die Nutzung oder den Wert der betreffenden Vermögensgegenstände auswirken. Die planmäßigen Abschreibungen eines Vermögensgegenstandes beginnen dabei in seinem Zugangsjahr und enden regelmäßig im Jahr der Nutzungsaufgabe. In diesen beiden Jahren ist daher von der Gemeinde nur der zeitanteilige Jahresbetrag des betreffenden Haushaltsjahres in der Ergebnisrechnung zu erfassen.

### **1.1.7.2 Der Abschreibungsplan**

#### **1.1.7.2.1 Die Aufstellung des Abschreibungsplans**

Bei gemeindlichen Vermögensgegenständen mit planmäßigen Abschreibungen werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes verteilt (Periodisierung). Für die Vornahme der Abschreibungen gilt daher der Grundsatz der Planmäßigkeit. Nach diesem Grundsatz bedarf es eines Abschreibungsplans für jeden abnutzbaren Vermögensgegenstand der Gemeinde, der die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Nutzungsdauer und die angewandte Abschreibungsmethode sowie ggf. einen Restwert enthalten muss, wenn zum Ende der Nutzungsdauer noch ein solcher besteht.

Durch diese Merkmale wird zudem der jahresbezogene Betrag der in jedem Haushaltsjahr vorzunehmenden Abschreibungen bestimmt und im Abschreibungsplan ausgewiesen. Der Abschreibungsplan muss die Abschreibungen ab dem ersten Jahr der Nutzung eines angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstandes enthalten, denn ab diesem Jahr sind die Abschreibungen vorzunehmen und jährlich als Ressourcenverbrauch der Gemeinde in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen.

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der einzelnen abnutzbaren Vermögensgegenstände bilden die Ausgangsgröße für den Wertansatz eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes in der Bilanz der Gemeinde. Dieser Betrag bildet gleichzeitig die Obergrenze für die gesamten Abschreibungen während der zeitlich begrenzten Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes. Die jährlichen Wertminderungen als Abschreibungen werden durch die zeitlich begrenzte Nutzungsdauer aus der örtlichen Übersicht der Gemeinde über die festgelegten Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände und durch die jeweils anzuwendende Abschreibungsmethode bestimmt. Alle wichtigen Daten für jeden einzelnen Vermögensgegenstand können dann in einem besonderen Anlagennachweis geführt werden (vgl. Abbildung).

<b>Der Anlagennachweis</b>	
<b>BESTANDTEILE</b>	<b>BEISPIELE</b>
<b>Anlagennummer</b>	(örtlich zu bestimmen)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 35 GemHVO NRW**

<b>Der Anlagennachweis</b>	
<b>BESTANDTEILE</b>	<b>BEISPIELE</b>
<b>Anlagengruppe</b>	(z. B. Geschäftsausstattung)
<b>Vermögensgegenstand</b>	(z. B. Computer)
<b>Hersteller/Lieferant</b>	(z. B. PC-ABC)
<b>Standort</b>	(z. B. Büro-Nr. 343)
<b>Angeschafft am</b>	(Datum angeben)
<b>Nutzungsdauer</b>	(aus örtlicher Abschreibungstabelle)
<b>Abschreibungsverfahren</b>	(z. B. linear nach § 35 Absatz 1 GemHVO NRW)
<b>Jährlicher Abschreibungsbetrag</b>	(Betrag in Euro angeben)
<b>Abschreibungsplan</b>	Anschaffungskosten - Abschreibungsbetrag im Jahr ... Restbuchwert am 31.12.... - Abschreibungsbetrag im Jahr ... Restbuchwert am 31.12... usw.

*Abbildung 490 „Der Anlagennachweis“*

Jeder einzelne Abschreibungsplan der Gemeinde stellt dabei eine Dokumentation bezogen auf den jeweils betroffenen gemeindlichen Vermögensgegenstand dar. Er erhält seine Verbindlichkeit ab der ersten Übernahme der Abschreibungen als jahresbezogene Aufwendungen in die gemeindliche Ergebnisrechnung nach der Anschaffung oder Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes. Nach diesem Zeitpunkt ist ein zeitweiliger Verzicht auf die Vornahme von Abschreibungen oder eine willkürliche Planänderung durch die Gemeinde unzulässig. Gleichwohl hat die Gemeinde jährlich ihre Abschreibungspläne auf ihre Richtigkeit zu überprüfen und ggf. anzupassen. Dieser Vorgang schließt auch eine Veränderung der Nutzungsdauer unter Berücksichtigung der „NKF-Rahmentabelle der Gesamtnutzungsdauer für kommunale Vermögensgegenstände“ nicht aus (vgl. Nr. 1.5.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.1.7.2.2 Beginn und Ende des Abschreibungsplans**

Bei der Aufstellung des Abschreibungsplans für einen gemeindlichen Vermögensgegenstand sind von der Gemeinde der Beginn und das Ende der Nutzungszeit eines angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstandes festzulegen. Sie muss die Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes jahresgenau festlegen, denn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögensgegenstandes sind auf die Jahre zu verteilen, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich für die gemeindliche Aufgabenerfüllung genutzt wird. Dieser Vorgang bedeutet, dass eine Nutzung des angeschafften Vermögensgegenstandes tatsächlich von der Gemeinde vorgesehen sein muss. Eine mögliche Nutzungsfähigkeit (kann voraussichtlich genutzt werden) oder Nutzungsabsicht reicht für die Festlegung der Erfassung der Abschreibungen durch die Gemeinde nicht aus.

Für den Beginn und das Ende der Nutzungszeit eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens hat die Gemeinde zudem zu beachten, dass sie im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des Vermögensgegenstandes nur den Teil der auf ein Jahr anfallenden Abschreibungen angesetzt werden kann, der auf den Zeitraum zwischen der Anschaffung oder Herstellung bzw. Inbetriebnahme und dem Ende des Jahres entfällt. Im Jahr der Veräußerung abnutzbarer gemeindlicher Vermögensgegenstände kann nur der Teil der auf ein Jahr anfallenden Abschreibungen angesetzt werden, der auf den Zeitraum zwischen dem Anfang des Jahres und der Veräußerung des Vermögensgegenstandes entfällt. In diesen beiden Jahren ist daher nur jeweils der zeitanteilige Anteil als Abschreibung in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen, während in den übrigen (vollen) Jahren der Nutzungsdauer die Abschreibungen jährlich mit dem gleichen Betrag zu erfassen sind.

#### **1.1.7.2.3 Die Berücksichtigung eines Restwertes**

Bei der Abschreibung von gemeindlichen Vermögensgegenständen sind regelmäßig die Anschaffungs- oder Herstellungskosten planmäßig und vollständig über die Nutzungszeit zu verteilen. Es kann sich aber in besonderen Einzelfällen ergeben, dass es örtlich sinnvoll und sachgerecht ist, einen gemeindlichen Vermögensgegenstand nur bis auf einen Restwert abzuschreiben. Ein solcher Restwert kann z. B. größtmäßig einen Betrag darstellen, der ggf. aus einer Veräußerung des künftig für die Gemeinde nicht mehr erforderlichen Vermögensgegenstandes als Erlös erzielbar ist. Eine solche örtliche Festlegung bei den Abschreibungen kann als zulässig angesehen werden, wenn die Abschreibungen in der Nutzungszeit der Gemeinde planmäßig erfolgen und die zu erfassenden Aufwendungen dem Werteverzehr des Vermögensgegenstandes in dieser Zeit entsprechen.

Bei der Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes bzw. bei der Bemessung der Abschreibungen ist jedoch von der Gemeinde ein möglicher künftiger Restwert nur zu berücksichtigen, wenn dieser Wert erheblich ist, betragsmäßig festgelegt bzw. geschätzt werden kann und die Gemeinde mit der Erzielung eines Veräußerungserlöses voraussichtlich auch rechnen kann. Die Möglichkeit, aus der Veräußerung eines nicht mehr genutzten gemeindlichen Vermögensgegenstandes einen Veräußerungserlös zu erzielen, verpflichtet nicht die Gemeinde, bereits bei jeder Abschreibungsbemessung einen Restwert zu berücksichtigen. Die Gemeinde soll vielmehr regelmäßig die vollen Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes verteilen, um zutreffend den Ressourcenverbrauch durch die jährlichen Abschreibungsbeträge in ihrem Abschreibungsplan abzubilden und nachzuweisen.

#### **1.1.7.2.4 Die Anpassungen des Abschreibungsplans**

Im Rahmen der Nutzung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde kann es aufgrund besonderer örtlicher Ereignisse oder Gegebenheiten erforderlich werden, den für diesen Vermögensgegenstand geltenden Abschreibungsplan anzupassen, wenn die Ereignisse wesentlich oder bedeutsam im Sinne der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sind. Ein solcher Veränderungsbedarf wirkt sich dabei grundsätzlich nur auf die Zukunft aus, sodass eine Anpassung für die bereits abgelaufene Nutzungsdauer, vom Anfang der Nutzung an bis zum Eintritt eines Ereignisses, nicht erfolgen muss.

Von der Gemeinde ggf. vorgenommene Änderungen bei den Nutzungsdauern wirken sich diese ab dem Haushaltsjahr auf den Abschreibungsplan aus, in dem die Änderungen vorgenommen werden. Die diesem Haushaltsjahr folgenden Haushaltsjahre bzw. die restliche Nutzungsdauer des betreffenden Vermögensgegenstandes sind daher bei den Anpassungen zu berücksichtigen. Für die Anpassungen eines Abschreibungsplans für einen gemeindlichen Vermögensgegenstand kann es verschiedene Gründe geben (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 35 GemHVO NRW**

<b>Die Anpassungen des Abschreibungsplans</b>			
<b>Änderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten</b>	<b>Bedingt durch die Nutzungsdauer</b>	<b>Änderung der Abschreibungsmethode</b>	<b>Bedingt durch außerplanmäßige Abschreibungen sowie durch Zuschreibungen</b>
Durch nachträgliche Anschaffungskosten oder Minderungen der Anschaffungskosten kann eine Wertänderung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes entstehen (vgl. § 33 Absatz 2 und 3 GemHVO NRW).	Wirtschaftlich oder technisch bedingte Änderungen der Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes, z.B. weil technologisch veraltet oder wirtschaftlich überholt (vgl. § 35 Absatz 3 und 4 GemHVO NRW).	Die Nutzung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes verläuft tatsächlich anders als bei seiner erstmaligen Inbetriebnahme geplant (vgl. § 35 Absatz 1 GemHVO NRW).	Dauerhafte Wertminderungen, die auf besonderen Vorgängen beruhen und außerplanmäßige Abschreibungen auslösen, bedingen eine Wertänderung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes (vgl. § 35 Absatz 5 bis 7 GemHVO NRW). Bei deren Wegfall führen im Gegenzug die Zuschreibungen zu Werterhöhungen (vgl. § 35 Absatz 8 GemHVO NRW).

*Abbildung 491 „Die Anpassungen des Abschreibungsplans“*

In den Fällen, in denen z. B. von der Gemeinde eine Korrektur des Abschreibungsplans wegen einer zu langen Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes vorzunehmen ist, jedoch der Änderungsbedarf unwesentlich ist, genügt es, die Verteilung des am betreffenden Abschlussstichtag noch bestehenden Buchwertes auf die veränderte restliche Nutzungsdauer vorzunehmen. In wesentlichen Fällen einer zu kürzenden Abschreibungsdauer kann auch eine außerplanmäßige Abschreibung des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes in Betracht kommen. Soweit die festgelegte Nutzungsdauer zu kurz ist und die Korrektur als unwesentlich zu bewerten ist, kann eine Verteilung des am betreffenden Abschlussstichtag bestehenden Buchwertes auf die verlängerte restliche Nutzungsdauer vorgenommen werden. In diesem Fall ist wegen der Verpflichtung zu regelmäßigen (planmäßigen) Abschreibungen ein vorübergehendes Aussetzen der Abschreibungen durch die Gemeinde jedoch unzulässig.

### **1.1.7.3 Die Besonderheiten bei planmäßigen Abschreibungen**

#### **1.1.7.3.1 Die Trennung von Grund und Boden und Gebäude**

Das Gebot in der Vorschrift, planmäßige Abschreibungen bei gemeindlichen Vermögensgegenständen vorzunehmen, bezieht sich nur auf die abnutzbaren Vermögensgegenstände. Die Gemeinde verfügt i.d.R. aber noch über eine Vielzahl von bebauten Grundstücken als Vermögensgegenstände. Dabei ist jedoch zu beachten, dass bei bebauten Grundstücken nur die Gebäude und die Aufbauten abnutzbare gemeindliche Vermögensgegenstände darstellen und der Grund und Boden nicht abnutzbar ist. Deshalb kann nur der Wert der abnutzbaren Gebäude und Aufbauten die Grundlage und den Ausgangswert für die von der Gemeinde vorzunehmenden planmäßigen Abschreibungen bilden.

Bei den bebauten Grundstücken der Gemeinde ist daher immer in der gemeindlichen Anlagenbuchhaltung eine wertmäßige Trennung in den Grundstückswert und den Wert der Gebäude und Aufbauten vorzunehmen. Der bilanzierte Wert des gemeindlichen Grund und Bodens wird dabei unverändert in der gemeindlichen Bilanz fortgeführt. Solange die Gemeinde den Grund und Boden als wirtschaftlicher Eigentümer in ihrer Bilanz ansetzt, wird dieses gemeindlichen Vermögens i.d.R. auch nicht wertmäßig vermindert bzw. abgeschrieben. Eine Ausnahme

davon können jedoch außergewöhnliche Umstände oder Ereignisse verursachen, die sich auch auf den Wert des gemeindlichen Grund und Bodens auswirken und die ggf. eine außerplanmäßige Abschreibung durch die Gemeinde erforderlich machen.

#### **1.1.7.3.2 Die Zuwendungen bei Finanzanlagen**

Bei den in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Finanzanlagen der Gemeinde sind regelmäßig keine planmäßigen Abschreibungen vorzunehmen. Eine Ausnahme davon verursachen jedoch außergewöhnliche Umstände oder Ereignisse, die sich auch auf den Wert der gemeindlichen Finanzanlagen auswirken. In diesen Fällen kann dann von der Gemeinde ggf. eine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen werden, wenn aus den Umständen oder Ereignissen heraus eine voraussichtlich vorübergehende Wertminderung der betreffenden gemeindlichen Finanzanlage entsteht.

Ein besonderer Ausnahmefall kann jedoch dann vorliegen, wenn die Gemeinde einem ihrer Betriebe einen Investitionszuschuss gewährt, der gemeindliche Betrieb die erhaltenen Zuschüsse für Investitionen verwendet und deshalb in entsprechender Höhe einen Sonderposten in seiner Bilanz ansetzt. In diesen Fällen ist von der Gemeinde zu prüfen, ob dieser Geschäftsvorfall eine Gegenleistungsverpflichtung des Betriebes beinhaltet, sodass auch die Gemeinde in entsprechender Weise eine zeitliche Verteilung der gewährten Zuwendung vornehmen muss, z. B. in Form eines in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Rechnungsabgrenzungspostens.

In den Fällen der Gewährung einer investiven Zuwendung durch die Gemeinde an einen gemeindlichen Betrieb mit dem Zweck, dauernd dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde zu dienen, kann auch eine Erhöhung des Wertansatzes für den betreffenden Betrieb im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ die zutreffende Bilanzierung darstellen. Die in den folgenden Geschäftsjahren von dem gemeindlichen Betrieb vorgenommene ertragswirksame Auflösung des gebildeten Sonderpostens führt dann in gleicher Höhe zu Wertminderungen bei den entsprechenden Finanzanlagen der Gemeinde. Diese Wertveränderungen sind dann von der Gemeinde in ihrer Bilanz unter dem Wertansatz für den betreffenden Betrieb durch „planmäßige“ Abschreibungen nachzuvollziehen.

### **1.2 Zu Satz 2 (Vorrang der linearen Abschreibungen)**

#### **1.2.1 Allgemeine Festlegungen**

Die Vorschrift sieht vor, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes auf die Haushaltsjahre verteilt werden sollen, in denen dieser Vermögensgegenstand voraussichtlich von der Gemeinde genutzt werden wird. Für die Wahl der Abschreibungsmethode durch die Gemeinde sollen dabei die örtlichen wirtschaftlichen Verhältnisse nicht alleine maßgebend sein. Für die nutzungsbezogene Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind deshalb nur bestimmte Methoden als zulässig erklärt worden. Die Festlegung der möglichen Methoden für gemeindliche Abschreibungen ist damit nicht in das Ermessen der Gemeinde gestellt worden.

In diesem Zusammenhang ist der linearen Abschreibungsmethode haushaltsrechtlich der Vorrang zur Erfassung der Abschreibungen bzw. Wertminderungen bei gemeindlichen Vermögensgegenständen eingeräumt worden. Eine andere gesetzlich bestimmte Methode kann bei der Gemeinde dann zur Anwendung kommen, wenn die Methode dem tatsächlichen Ressourcenverbrauch der Gemeinde besser entspricht. Die Gemeinde hat zudem ihre Entscheidung für eine Abweichung von der linearen Abschreibungsmethode und die Gründe dafür ausreichend zu dokumentieren.

### **1.2.2 Die lineare Abschreibung**

Die lineare Abschreibungsmethode beinhaltet, dass die Anschaffungskosten oder Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes auf dessen Nutzungsdauer gleichmäßig verteilt werden. Bei Anwendung dieser Abschreibungsmethode wird angenommen, dass der gemeindliche Vermögensgegenstand durch seine Nutzung im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung einer gleichmäßigen Wertminderung unterliegt. Bei der Gemeinde entstehen dadurch jährlich gleiche Abschreibungsbeträge, die als Aufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen sind.

Für die Vornahme der Abschreibungen als Wertminderungen eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes gilt daher der Grundsatz der Planmäßigkeit. Der gemeindliche Vermögensgegenstand ist deshalb am Ende seiner wirtschaftlichen Nutzungsdauer vollständig abgeschrieben. Die Anwendung der linearen Abschreibungsmethode erfordert daher unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse sowie der örtlichen Abschreibungstabelle eine sorgfältige Schätzung der Nutzungsdauer für jeden gemeindlichen Vermögensgegenstand. Das Gebot der linearen Abschreibung bringt es dabei mit sich, dass unterschiedliche jährliche Abschreibungsbeträge grundsätzlich unzulässig sind. Es ist deshalb nicht zulässig, in einem Haushaltsjahr höhere Abschreibungen als planmäßig vorgesehen durchzuführen und in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen und diese in den Folgejahren durch niedrigere Abschreibungen wieder auszugleichen.

In besonderen Einzelfällen, in denen innerhalb der Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes von der grundsätzlich anzuwendenden linearen Abschreibung zu einer anderen Abschreibungsmethode gewechselt wird, muss die Gemeinde unter Berücksichtigung der gewählten neuen Abschreibungsmethode eine neue Einschätzung des möglichen Nutzungsverlaufs des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes vornehmen sowie einen darauf abgestellten neuen Abschreibungsplan aufstellen. Die Gemeinde würde in solchen Fällen gegen das Willkürverbot verstoßen, wenn sie in jedem Haushaltsjahr einen Wechsel der Abschreibungsmethode vornehmen würde.

### **1.3 Zu Satz 3 (Weitere zulässige Abschreibungsmethoden):**

#### **1.3.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde ist nach der Vorschrift in der Wahl der Abschreibungsmethode bei ihren gemeindlichen Vermögensgegenständen nicht vollständig frei. Sie kann aber in örtlichen Ausnahmefällen statt der linearen Abschreibung auch die degressive Abschreibung oder die Leistungsabschreibung vornehmen. Durch die in der Vorschrift ausdrücklich benannten zulässigen Abschreibungsmethoden sollen möglichst willkürliche Entscheidungen der Gemeinde über die Art der Vornahme von Abschreibungen bei gemeindlichen Vermögensgegenständen verhindert werden.

Die Gemeinde muss deshalb vor der Anwendung der degressiven Abschreibung oder der Leistungsabschreibung bei ihren Vermögensgegenständen prüfen und nachweisen, dass durch die gewählte Methode der Nutzungsverlauf eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes nachweislich besser abgebildet wird als durch die grundsätzlich anzuwendende lineare Abschreibung. Die Anwendung der von der Gemeinde gewählten Methode soll dabei so ausgestaltet werden, dass die jährlichen Abschreibungsbeträge möglichst dem tatsächlichen Ressourcenverbrauch aus der Nutzung der betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstände vor Ort entsprechen.

#### **1.3.2 Die degressive Abschreibung**

Die Gemeinde kann statt der linearen Abschreibung auch die degressive Abschreibung bei ihren gemeindlichen Vermögensgegenständen anwenden, wenn diese Abschreibungsmethode dem tatsächlichen Ressourcenver-

brauch vor Ort besser entspricht. Für die Anwendung der degressiven Abschreibung ist kennzeichnend, dass sie in den ersten Jahren zu höheren Abschreibungsbeträgen als die lineare Abschreibung führt und der haushaltsjahrbezogene Abschreibungsbetrag im Zeitablauf der Nutzungsdauer von Haushaltsjahr zu Haushaltsjahr geringer wird. Diese Gegebenheiten können bei den gemeindlichen Vermögensgegenständen besser deren Wertminderungen aufgrund der gemeindlichen Aufgabenerfüllung oder aufgrund wirtschaftlicher und technischer Entwicklungen entsprechen.

Die degressive Abschreibung kann daher in Einzelfällen dem Wertminderungsverlauf bei einem gemeindlichen Vermögensgegenstand durchaus besser gerecht werden als die lineare Abschreibungsmethode, z.B. wenn in den ersten Jahren der Nutzung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes hohe Wertminderungen entstehen. Bei dieser Abschreibungsmethode wird immer der gleiche Abschreibungssatz verwendet, der jährlich auf den aktuellen Buchwert zum Abschlussstichtag bezogen wird, der durch die Abschreibungen jährlich geringer wird. Aufgrund der Anwendung des Abschreibungssatzes auf den Restbuchwert kommt es jährlich zu abnehmenden Abschreibungsbeträgen bis am Ende der Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes nur noch ein Restwert verbleibt.

Die Größenordnung der jährlichen Abschreibungsbeträge bei einer degressiven Abschreibung ist auch davon abhängig, nach welcher Methode diese Abschreibung vorgenommen wird. Es bestehen für die Gemeinde grundsätzlich die Möglichkeiten, die Abschreibungsmethode zusammen mit einem festen Abschreibungssatz anzuwenden, die Methode sofort mit einem Übergang auf eine lineare Abschreibung zu verbinden oder die Methode mit einer um den gleichen Betrag fallenden Jahresrate anzuwenden.

Die Vorschrift enthält jedoch keine Festlegung auf eine bestimmte degressive Abschreibungsmethode. Es liegt daher im Ermessen der Gemeinde, welche degressive Abschreibungsmethode sie unter der Voraussetzung anwenden will, dass die Abschreibungen möglichst dem tatsächlichen Ressourcenverbrauch vor Ort entsprechen sollen. Die von der Gemeinde gewählte Abschreibungsmethode muss zudem mit den GoB in Einklang stehen und soll im Anhang zum Jahresabschluss angegeben und erläutert werden.

### **1.3.3 Die Leistungsabschreibung**

Die Gemeinde kann statt der linearen Abschreibung auch die Leistungsabschreibung anwenden, wenn diese Abschreibungsmethode dem tatsächlichen Ressourcenverbrauch vor Ort besser entspricht. Bei der Leistungsabschreibung wird nicht nach zeitlichen Gesichtspunkten, sondern nach Maßgabe der Nutzung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes für die gemeindliche Aufgabenerfüllung abgeschrieben. Die Abschreibungsmethode soll deshalb durch die Gemeinde nur in tatsächlich geeigneten Fällen vor Ort angewandt werden. Die Anwendung dürfte sich in der gemeindlichen Praxis auf eine geringe Zahl von Einzelfällen beschränken. Bei dieser Abschreibungsmethode wird davon ausgegangen, dass die Beanspruchung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes durch die Leistungserbringung und nicht das Alter bzw. die mögliche wirtschaftliche Nutzungsdauer ein zutreffender Maßstab für dessen Abnutzung bzw. Wertminderung ist.

In solchen Fällen müssen von der Gemeinde zutreffende Leistungseinheiten zur Messung der Inanspruchnahme des gemeindlichen abnutzbaren Vermögensgegenstandes ermittelt und dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten durch die Zahl der voraussichtlich erzielbaren Leistungseinheiten, z. B. Maschinenstunden, gefahrene Kilometer bei Dienstfahrzeugen, dividiert werden. Diese Vorgehensweise erfordert, dass sowohl die voraussichtlich erzielbare Gesamtleistung als auch die jährliche Leistung hinreichend bestimmt werden kann. Nach dem Umfang der Leistungen im jeweiligen Haushaltsjahr wird die Höhe der jahresbezogenen Abschreibungen ermittelt. Dadurch können die Abschreibungsbeträge nach der tatsächlichen Inanspruchnahme bzw. nach der Nutzung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes für die gemeindliche Aufgabenerfüllung bestimmt werden.

## **2. Zu Absatz 2 (Geringwertige Vermögensgegenstände):**

### **2.1 Die Bedeutung geringwertiger Vermögensgegenstände**

Die Gemeinde besitzt eine Vielzahl von Vermögensgegenständen, die nur einen geringen Wert haben, z .B. Vermögensgegenstände der gemeindlichen Betriebs- und Geschäftsausstattung. Als geringwertige Vermögensgegenstände, die auch als geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) bezeichnet werden, gelten nach der Vorschrift die Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens, die selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen und deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um einen darin enthaltenen abzugsfähigen Vorsteuerbetrag, wertmäßig den Betrag i.H.v. 410 Euro nicht übersteigen.

Zur Abgrenzung solcher gemeindlicher Vermögensgegenstände ist zwar die Wertgrenze aus dem Einkommensteuerrecht übernommen worden, jedoch nicht ausdrücklich die Vorgabe, dass es sich bei den geringwertigen Vermögensgegenständen der Gemeinde um bewegliche Vermögensgegenstände handeln muss. Die Festlegung in der Vorschrift auf die Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens hat daher für die Gemeinde zur Folge, dass bei der Beurteilung, ob im Einzelfall ein geringwertiger Vermögensgegenstand vorliegt, nur die Kriterien der Vorschrift erfüllt sein müssen. Die Gemeinde muss zusätzlich nicht noch nach beweglichen bzw. unbeweglichen Vermögensgegenständen oder immateriellen Vermögensgegenständen unterscheiden.

Die geringe Bedeutung geringwertiger Vermögensgegenstände für das gemeindliche Anlagevermögen im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde lässt es unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Wesentlichkeit sachlich zu, für solche Vermögensgegenstände eine Vereinfachung hinsichtlich ihrer Bilanzierung vorzunehmen, auch wenn derartige Vermögensgegenstände i.d.R. eine voraussichtliche Nutzungsdauer von mehr als einem Jahr haben. Der Wert dieser gemeindlichen Vermögensgegenstände ist jedoch so gering, dass eine Verteilung ihrer Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf ihre Nutzungsdauer regelmäßig zu hohem und nicht unbedingt vertretbarem Aufwand bei der Gemeinde führen würde. Durch die Vorschrift wird es deshalb für die Gemeinde möglich, bei solchen Vermögensgegenständen auf die Inventarisierung und Aktivierung zu verzichten.

### **2.2 Die Abgrenzung geringwertiger Vermögensgegenstände**

#### **2.2.1 Die festgelegte Wertgrenze**

Die Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten wertmäßig den Betrag von 410 Euro (ohne Umsatzsteuer) nicht übersteigen, sind von der Gemeinde als geringwertige Vermögensgegenstände zu behandeln. Bei der Anwendung der Wertgrenze auf die gemeindlichen Vermögensgegenstände ist nicht nur die Umsatzsteuer zu berücksichtigen, sondern es sind auch Rabatte und Skonti einzubeziehen.

Die in der Vorschrift enthaltene Wertgrenze ist dem Einkommensteuerrecht entnommen worden und bestimmt die Abgrenzung bei den gemeindlichen Vermögensgegenständen wesentlich mit. Sie findet seit Jahrzehnten eine entsprechende Anwendung im gemeindlichen Bereich und hat sich grundsätzlich bewährt. Die frühere Wertgrenze für die unmittelbare Verbuchung der geringwertigen Vermögensgegenstände als Aufwand in der gemeindlichen Ergebnisrechnung i.H.v. 60 Euro ist durch die neue Wertgrenze von 410 Euro ersetzt worden.

#### **2.2.2 Das Vorliegen der selbstständigen Nutzungsfähigkeit**

Nach der Vorschrift müssen die geringwertigen Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens selbstständig genutzt werden können, wenn die Gemeinde von der zugelassenen Vereinfachung buchungsmäßig Gebrauch machen will. Für die Beurteilung der selbstständigen Nutzungsfähigkeit eines gemeindlichen Vermö-

gensgegenstandes kommt es darauf an, dass dieses Wirtschaftsgut nach seiner Zweckbestimmung im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde eigenständig nutzungsfähig ist. Die selbstständige Nutzungsfähigkeit ist dann nicht gegeben, wenn der Vermögensgegenstand nach seiner Zweckbestimmung nur zusammen mit anderen Wirtschaftsgütern genutzt werden kann, z. B. im Rahmen einer Sachgesamtheit.

Diese Abgrenzung gilt auch, wenn ein geringwertiger Vermögensgegenstand in einem aufgabenbezogenen (betrieblichen) Nutzungszusammenhang mit anderen Wirtschaftsgütern steht und alle Teile bzw. Komponenten technisch aufeinander abgestimmt sind. Es kann gleichwohl aber auch eine selbstständige Nutzungsfähigkeit eines einzelnen Wirtschaftsgutes gegeben sein, wenn dieses Wirtschaftsgut auch ohne die anderen Vermögensgegenstände genutzt werden kann, z. B. Müllbehälter.

### **2.2.3 Das Vorliegen einer Abnutzung**

Nach der Vorschrift müssen die geringwertigen Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens einer Abnutzung unterliegen. Diese Vermögensgegenstände sind deshalb auch danach zu betrachten, ob sie als abnutzbare oder nicht abnutzbare Vermögensgegenstände zu behandeln sind, auch wenn die Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Bilanz nicht entsprechend anzusetzen sind. Der Begriff „Abnutzung“ soll in diesem Zusammenhang verdeutlichen, dass durch den Gebrauch der Vermögensgegenstände im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung deren Wert gemindert wird.

Die Ursachen für eine Abnutzung gemeindlicher Vermögensgegenstände können dabei technisch, wirtschaftlich und zeitlich bedingt sein. Eine Abnutzung kann aber auch durch außergewöhnliche Ereignisse hervorgerufen werden. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass nicht abnutzbare oder unbewegliche Vermögensgegenstände keine geringwertigen gemeindlichen Vermögensgegenstände darstellen, auch wenn diese Vorgabe nicht ausdrücklich in der Vorschrift enthalten ist.

### **2.3 Die Verbuchung als Aufwand**

Mit der gesonderten Vorschrift zur sofortigen Verbuchung der geringwertigen Vermögensgegenstände mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die 410 Euro nicht übersteigen, als Aufwand im Jahr der Anschaffung oder Herstellung wird der Gemeinde eine Vereinfachung ermöglicht. Dieses wirtschaftsgutbezogenes Wahlrecht kann die Gemeinde für jeden geringwertigen gemeindlichen Vermögensgegenstand einzeln in Anspruch nehmen. In diesen Fällen muss der betreffende Vermögensgegenstand nicht gesondert in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung erfasst werden. Diese "sofortige" Abschreibung von geringwertigen Vermögensgegenständen stellt keinen Anlass dar, den Erwerb dieser Vermögensgegenstände ausschließlich der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zuzuordnen.

Der Erwerb von Vermögensgegenständen ist grundsätzlich der Investitionstätigkeit der Gemeinde zuzurechnen. Die Gemeinde muss daher bei einer Entscheidung für eine unmittelbare Verbuchung als Aufwand eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes u.a. prüfen, ob dadurch ggf. eine erhaltene investive Zuwendung betroffen ist. Die Gemeinde darf dann für den betreffenden Vermögensgegenstand keinen Sonderposten bilanzieren, sondern kann eine unmittelbare Ertragsbuchung vornehmen. Ein dafür bereits angesetzter Sonderposten ist in solchen Fällen ertragswirksam auflösen.

## **2.4 Der Abgang im Jahr des Zugangs**

### **2.4.1 Allgemeine Sachlage**

Bei den geringwertigen Vermögensgegenständen der Gemeinde kann ihr Abgang im Jahr des Zugangs unterstellt werden, auch wenn solche Gegenstände im Einzelfall oder regelmäßig tatsächlich noch mehrere Jahre von der Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung genutzt werden. Bei Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis zu 410 Euro können die geringwertigen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens im Rahmen der Beschaffung im Anlagenspiegel insgesamt als Summe auf einem Sammelposten nachgewiesen werden, auch wenn durch eine Sofortabschreibung diese in der Ergebnisrechnung als Aufwendungen zu erfassen sind. Durch ggf. gesonderte Verzeichnisse, z. B. in Form von Inventarlisten, wird das Vorhandensein geringwertiger Vermögensgegenstände nachvollziehbar gemacht.

### **2.4.2 Der Begriff „Abgang“**

Der Begriff „Abgang“ wird bei der gemeindlichen Bilanzierung nicht nur im Zusammenhang mit den geringwertigen Vermögensgegenständen der Gemeinde verwendet. Er wird genutzt, wenn eine mengenmäßige Verminderung der gemeindlichen Vermögensgegenstände tatsächlich stattfindet. Unter dem Begriff wird daher das tatsächliche Ausscheiden von Vermögensgegenständen aus dem gemeindlichen Anlagevermögen durch Verkauf, Verschrottung, Tausch, aber auch durch Zerstörung durch höhere Gewalt verstanden. So sind z. B. im Anlagenspiegel in der Spalte „Abgänge“ dann Beträge anzugeben, wenn Vermögensgegenstände aus dem gemeindlichen Anlagevermögen ausgeschieden und deren ausgewiesene Anschaffungs- oder Herstellungskosten in der Anlagenbuchhaltung zu löschen sind.

Die Abgänge von gemeindlichen Vermögensgegenständen führen regelmäßig zu Aufwendungen in der Ergebnisrechnung der Gemeinde, denn der bilanzierte Buchwert des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes (Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um Abschreibungen) ist in solchen Fällen vollständig auszubuchen. Soweit jedoch ein gemeindlicher Vermögensgegenstand bereits fast oder vollständig abgeschrieben ist, vermindern sich entsprechend die durch den Abgang entstehenden gemeindlichen Aufwendungen. In den Fällen, in denen durch die Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes ein Verkaufserlös erzielt wird, ist dieser dem bilanzierten Buchwert gegenüberzustellen, sodass sich dann nur in Höhe des rechnerischen Mindererlöses gemeindliche Aufwendungen ergeben oder bei einem rechnerischen Mehrerlös auch gemeindliche Erträge ergeben können.

## **2.5 Der Nachweis der geringwertigen Vermögensgegenstände**

Bei den geringwertigen Vermögensgegenständen der Gemeinde kann deren Abgang im Jahr des Zugangs unterstellt werden, auch wenn solche Gegenstände im Einzelfall oder regelmäßig tatsächlich noch mehrere Jahre von der Gemeinde genutzt werden. Bei Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis zu 410 Euro sind die geringwertigen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens im Rahmen der Beschaffung im Anlagenspiegel insgesamt als Summe nachzuweisen, auch wenn durch eine Sofortabschreibung diese in der Ergebnisrechnung als Aufwendungen zu erfassen sind. Der Nachweis der geringwertigen Vermögensgegenstände ist zudem davon abhängig, ob die Gemeinde statt einer Abschreibung dieser Vermögensgegenstände ihre Erfassung in Inventarlisten oder auf einem Sammelposten gewählt hat.

### **3. Zu Absatz 3 (Örtliche Nutzungsdauern und Abschreibungstabelle):**

#### **3.1 Zu Satz 1 (NKF-Rahmentabelle für Gesamtnutzungsdauern):**

##### **3.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Im gemeindlichen Bereich soll eine Einheitlichkeit und Vergleichbarkeit bei den jährlichen Haushaltsbelastungen der Gemeinden durch die Abschreibungen bei abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenständen u.a. dadurch erreicht werden, dass die Nutzungsdauern für gemeindliche Vermögensgegenstände standardisiert und den Gemeinden verbindlich vorgegeben werden. Bei der Festlegung der örtlichen Nutzungsdauern in der vom Innenministerium bekannt gegebenen „NKF-Rahmentabelle der Gesamtnutzungsdauer für kommunale Vermögensgegenstände“ wurde davon ausgegangen, dass die Spannbreiten der Nutzungsdauern der gemeindlichen Praxis entsprechen und von den Gemeinden innerhalb dieser Nutzungszeiten die erforderliche Unterhaltung der gemeindlichen Vermögensgegenstände zur Erhaltung ihrer Betriebsbereitschaft vorgenommen wird.

Im Sinne dieser Vorschrift bedeutet der verwendete Begriff „Nutzungsdauer“, dass die Gemeinde aufbauend auf den Rahmenvorgaben für die verschiedenen Arten von gemeindlichen Vermögensgegenständen örtliche Nutzungsdauern in Jahren festlegen muss. Derartige Entscheidungen sollen unter Berücksichtigung der unterschiedlichen örtlichen Nutzungsformen der gemeindlichen Vermögensgegenstände und der zeitlichen Dimensionen getroffen werden, in denen die jeweils betroffenen Vermögensgegenstände voraussichtlich genutzt werden können. Bei der Bemessung der individuellen Nutzungsdauer von gemeindlichen Vermögensgegenständen sind dabei auch die technischen sowie die wirtschaftlichen Faktoren zu berücksichtigen. Auch andere Quellen sowie das örtliche Nutzungsverhalten können ggf. dazu beitragen, eine zutreffende wirtschaftliche Nutzungszeit für jeden gemeindlichen Vermögensgegenstand zu ermitteln.

Die technische Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes wird dabei i.d.R. nach der nutzbaren Zeit im Rahmen seiner Leistungsfähigkeit ermittelt. Die wirtschaftliche Nutzungsdauer ist i.d.R. solange gegeben, wie der gemeindliche Vermögensgegenstand einen Beitrag zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung leisten kann. Im Rahmen der Nutzungszeit vorzunehmende Instandsetzungen können dabei die Nutzungszeit eines Vermögensgegenstandes verlängern, unterlassene Instandsetzungen dagegen ggf. auch verkürzen. Der Ablauf der Nutzungszeit bedeutet in diesem Zusammenhang nicht, dass damit auch die Nutzbarkeit eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes endet. So kann z. B. eine gemeindliche Straße, die sich nach Ablauf der wirtschaftlichen Nutzungszeit in einen guten Zustand befindet, weiterhin für den Verkehr genutzt werden. Dieser Vermögensgegenstand kann genutzt werden, solange die Verkehrssicherheit dieses zulässt bzw. diese noch gegeben ist, z. B. auch in einem schadhaften Zustand bzw. wenn er als verschlissenen anzusehen ist.

##### **3.1.2 Inhalte der NKF-Rahmentabelle**

Die Gemeinde hat nach dieser Vorschrift der örtlichen Bestimmung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer (Abschreibungszeiträume) ihrer abnutzbaren Vermögensgegenstände die vom Innenministerium bekannt gegebene „NKF-Rahmentabelle für Gesamtnutzungsdauer für kommunale Vermögensgegenstände“ zugrunde zu legen. Sie hat mithilfe dieser NKF-Rahmentabelle und unter Berücksichtigung der tatsächlichen örtlichen Verhältnisse die jeweiligen Nutzungsdauern für die einzelnen Arten ihrer Vermögensgegenstände unter Berücksichtigung der unterschiedlichen örtlichen Nutzungsformen der gemeindlichen Vermögensgegenstände und der zeitlichen Dimensionen eigenverantwortlich festzulegen. Ein Auszug aus der NKF-Rahmentabelle wird nachfolgend angezeigt (vgl. Abbildung).

**Die NKF-Rahmentabelle  
der Gesamtnutzungsdauer für kommunale Vermögensstände**

Nr.	Vermögensgegenstand	Nutzung in Jahren
1 1.06 1.20 1.32	Gebäude und bauliche Anlagen z. B. Feuerwehrgerätehäuser (massiv) Kindergärten, Kindertagesstätten Schulgebäude	40 - 80 40 - 80 40 - 80
2 2.03 2.10 2.11	Straßen, Wege, Plätze (Grundstückseinrichtungen) z. B. Brücken (Mauerwerk, Beton- oder Stahlkonstruktion) Straßen (Anlieger-, Hauptverkehrsstr.), Wege, Plätze Straßen, Wege, Plätze (in einfacher Bauart)	50 - 100 30 - 60 10 - 30
3 3.06 3.18 3.23	Technische Anlagen (Betriebsanlagen) z. B. Beleuchtungsanlagen Notstromaggregate Videoanlagen, Überwachungsanlagen	20 - 30 15 - 20 5 - 15
4	Maschinen und Geräte z. B. Bohrhammer, Bohrmaschine Parkscheinautomat	(5 - 20) 5 - 8 8 - 12
5	Büro- und Geschäftsausstattung z. B. Büromöbel Werkstatteinrichtungen	(3 - 20) 10 - 20 10 - 15
6 6.07 6.14	Fahrzeuge Kleintransporter Personenkraftwagen	6 - 10 6 - 10

*Abbildung 492 „Die NKF-Rahmentabelle für kommunale Abschreibungen“*

Bei der Anwendung der NKF-Rahmenvorgaben sollte die Gemeinde berücksichtigen, dass den Rahmenvorgaben die Annahme einer ordnungsgemäßen Unterhaltung und Bewirtschaftung der gemeindlichen Vermögensgegenstände zugrunde liegt. Die örtlich von der Gemeinde festgelegten konkreten Nutzungsdauern sind unter Bezug auf die unterschiedlichen Vermögensgegenstände in einer örtlichen Abschreibungstabelle niederzulegen bzw. zu dokumentieren. Der Umstand, dass durch die Abschreibungen der Werteverzehr der Vermögensgegenstände der Gemeinde während ihrer Nutzung erfasst wird und dieses einen realistischen Ressourcenverbrauch aufzeigen und gewährleisten soll, bedingt, dass in der örtlichen Abschreibungstabelle die Nutzungsdauern der darin aufgeführten Arten der gemeindlichen Vermögensgegenstände jeweils durch eine konkrete Jahresangabe festgelegt sein müssen.

Die allgemeine Rahmenvorgabe von Nutzungsdauern für gemeindliche Vermögensgegenstände soll zudem verhindern, dass die Gemeinde durch eine örtliche „Abschreibungspolitik“ verfälschende haushaltswirtschaftliche Ergebnisse erzielen kann. Der Verzicht auf eine Rahmenvorgabe für abnutzbare immaterielle Vermögensgegenstände bedeutet dabei nicht, dass für diese Vermögensgegenstände eine unbegrenzte Nutzungsdauer anzunehmen ist. Die örtlich zu bestimmende jahresgenaue Nutzungszeit erfordert vielmehr, in einer Prognose auch für diese Vermögensgegenstände eine planmäßige wirtschaftliche Nutzungszeit sachgerecht festzulegen. Eine Festlegung ist auch bei den Rechten der Gemeinde erforderlich, bei denen vertraglich eine Verlängerungsoption mit dem Vertragspartner vereinbart wurde.

Durch die NKF-Rahmentabelle wird den Gemeinden noch ein ausreichender Handlungs- und Bewertungsspielraum für die Bestimmung der Nutzungsdauern ihrer eigenen abnutzbaren Vermögensgegenstände im Allgemeinen und nutzungsbedingt im Einzelfall gelassen, auch wenn die Rahmentabelle für die Festlegung und Ausgestaltung der örtlichen Nutzungsdauern von gemeindlichen Vermögensgegenständen für verbindlich erklärt worden ist (vgl. Nr. 1.5.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

### **3.2 Zu Satz 2 (Festlegungen der örtlichen Nutzungsdauern):**

#### **3.2.1 Die Bestimmung der Nutzungsdauern**

Die Gemeinde hat nach dieser Vorschrift unter Beachtung der „NKF-Rahmentabelle der Gesamtnutzungsdauer für kommunale Vermögensgegenstände“ und unter Berücksichtigung der tatsächlichen örtlichen Verhältnisse die jeweiligen Nutzungsdauern bei ihren Arten von gemeindlichen Vermögensgegenständen so vorzunehmen, dass eine Stetigkeit für die zukünftigen Festlegungen der planmäßigen Abschreibungen gewährleistet wird. Unabhängig von den zulässigen Abschreibungsmethoden (Zeit- oder Leistungsabschreibungen) kommt der Bestimmung der Nutzungsdauern für die einzelnen Arten der Vermögensgegenstände eine entscheidende Bedeutung zu.

Die wirtschaftliche und geplante Nutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes der Gemeinde wird dabei durch die technische Nutzungsdauer begrenzt. Diese betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ist der Zeitraum, in dem sich der Vermögensgegenstand technisch abnutzt. Sie bestimmt grundsätzlich die mögliche Abschreibungsdauer bei gemeindlichen Vermögensgegenständen und damit auch die Höhe der jährlichen Abschreibungsraten für die einzelnen Vermögensgegenstände während der Nutzungsdauer mit. Die Gemeinde muss deshalb bei unveränderter Sachlage die Stetigkeit auch bei zukünftigen Festlegungen von Abschreibungen von gleichen Vermögensgegenständen durch die Beibehaltung der einmal getroffenen Festlegung gewährleisten.

#### **3.2.2 Die Aufstellung einer örtlichen Abschreibungstabelle**

Die Gemeinde muss ihre örtlichen Festlegungen über die Nutzungsdauern der gemeindlichen Vermögensgegenstände durch eine örtliche Abschreibungstabelle transparent dokumentieren und die Festlegungen für die tatsächliche Anwendung vor Ort verbindlich machen. Die gemeindlichen Festlegungen müssen sich dabei grundsätzlich innerhalb der Abgrenzungen der NKF-Rahmentabelle bewegen. Aus wichtigen örtlichen Gründen, insbesondere aufgrund der tatsächlichen Nutzung von Vermögensgegenständen im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung können jedoch Abweichungen von den Rahmenvorgaben notwendig werden. Je mehr die örtliche Festlegung der Gemeinde von den Vorgaben der NKF-Rahmentabelle abweicht, desto größer sind die Begründungs- und Darlegungspflichten für die Gemeinde.

Sachgerechte örtliche Abweichungen von der NKF-Rahmentabelle können sich dabei auch aus technischen und wirtschaftlichen Weiterentwicklungen ergeben. Aber auch die Rechtsprechung kann Anlass für eine örtliche Abweichung sein, wenn sich der Entscheidungsstand auf örtliche Sachverhalte übertragen lässt. Das OVG NRW sieht z.B. im Rahmen des Beitragsrechts bei Straßen ab einem Alter von über 50 Jahren deren Abgenutztheit als

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

gegeben an. Das Gericht geht in diesem Zusammenhang außerdem von einer Lebensdauer für Straßen von mindestens 25 bis 27 Jahren aus. In der NKF-Rahmentabelle ist dagegen für die Straßen ein Rahmen von 30 bis 60 Jahren festgelegt worden. Diese Vorgabe müsste unter Berücksichtigung von Gesichtspunkten des Beitragsrechts angepasst werden.

Die Gemeinde muss bei ihrer örtlichen Abschreibungstabelle gewährleisten, dass eine einheitliche Anwendung bzw. Handhabung vor Ort erfolgt. Sie soll daher zu ihren getroffenen Festlegungen ergänzende Erläuterungen und Hinweise geben, um die Einhaltung der selbst erstellten Vorgaben durch die Nutzer sicherzustellen. In wichtigen Einzelfällen kann es u.a. zum besseren Verständnis sachgerecht sein, die von der Gemeinde getroffenen örtlichen Festlegungen zu begründen bzw. den Anlass dazu, aber auch den Ermessensspielraum ausdrücklich aufzuzeigen. Insbesondere die Festlegungen, die von der NKF-Rahmentabelle abweichen, sollten hinsichtlich ihrer Notwendigkeit und Umsetzung näher erläutert werden.

Die Entscheidung über die Festlegungen der örtlichen Abschreibungstabelle obliegt dabei dem Bürgermeister als Verantwortlichen für die gemeindliche Verwaltung. Sie bedarf nicht der Zustimmung des Rates der Gemeinde, denn die Aufstellung der örtlichen Abschreibungstabelle ist als ein Geschäft der laufenden Verwaltung zu bewerten. Die Geschäfte der laufenden Verwaltung gelten im Namen des Rates als auf den Bürgermeister übertragen, soweit sich nicht der Rat der Gemeinde selbst für einen bestimmten Kreis von Geschäften oder für einen Einzelfall die Entscheidung vorbehält, oder einer Bezirksvertretung oder einem Ausschuss die Entscheidung überträgt (vgl. § 41 Absatz 3 GO NRW). In welcher Art und Weise der Rat in die örtlichen Entscheidungen über die Nutzungsdauern von gemeindlichen Vermögensgegenständen eingebunden oder darüber informiert wird, ist von der Gemeinde eigenverantwortlich festzulegen.

### **3.2.3 Nutzungsdauern und Zweckbindungsfristen**

Eine Vielzahl von gemeindlichen Vermögensgegenständen wird mithilfe erhaltener Zuwendungen angeschafft oder hergestellt bzw. durch Dritte finanziert. Vielfach verbindet der jeweilige Zuwendungsgeber die Gewährung seiner Zuwendung mit der Vorgabe, den damit angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstand für eine bestimmte Zeit entsprechend seiner festgelegten Zwecksetzungen sachlich und zeitlich zu verwenden (Zweckbindungsfrist). Zur Sicherung solcher Vorgaben enthalten viele Zuwendungsbescheide oder Verträge die entsprechenden Nebenbestimmungen, vorrangig gestaltet aus Sicht des Zuwendungsgebers.

Eine Zweckbindungsfrist stellt bei zuwendungsfinanzierten Vermögensgegenständen der Gemeinde keine Vorgabe und Orientierung für die Festlegung der örtlichen Nutzungsdauern für abnutzbare Vermögensgegenstände durch die Gemeinde dar. Mit dieser Frist soll vielmehr aus Sicht des Zuwendungsgebers sichergestellt werden, dass der von ihm mitfinanzierte Vermögensgegenstand von der Gemeinde als Zuwendungsempfänger auch eine angemessene Zeit für den vorgesehenen Zweck eingesetzt wird. Soweit dazu eine bestimmte Zeitvorgabe gemacht wird, besteht diese vorrangig aus der Finanzierungssicht des Zuwendungsgebers und muss daher nicht mit der möglichen Nutzungszeit des angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstandes identisch sein. Die Nutzungsdauer ist daher auch bei den durch Dritte mitfinanzierten gemeindlichen Vermögensgegenständen nach der örtlichen Abschreibungstabelle festzulegen.

### **3.2.4 Nutzungsdauern bei gebraucht erhaltenen Vermögensgegenständen**

Die Gemeinde erhält oftmals auch Schenkungen in Form von Sachleistungen, in dem ihr neue oder gebrauchte Vermögensgegenstände zu Eigentum übereignet werden. Bei solchen Schenkungen entstehen der Gemeinde keine Anschaffungskosten für die Vermögensgegenstände. Sie muss jedoch für diese Vermögensgegenstände die Anschaffungskosten zu ermitteln, die sie im Zeitpunkt des Erwerbs hätte aufwenden müssen. Der dafür zu ermittelnde aktuelle Zeitwert des Vermögensgegenstandes stellt dann den aktivierungsfähigen Anschaffungswert

dar, der in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist. In den Fällen, in denen die Gemeinde jedoch keinen neuen, sondern einen gebrauchten abnutzbaren Vermögensgegenstand erhält, muss sie dafür neben dem aktuellen Zeitwert auch noch dessen wirtschaftliche Restnutzungsdauer ermitteln.

Die Festlegung der Restnutzungsdauer für gebrauchte abnutzbare Vermögensgegenstände muss von der Gemeinde unter Berücksichtigung ihrer örtlichen Abschreibungstabelle vorgenommen werden. Die Gemeinde muss deshalb bei solchen Vermögensgegenständen die Anzahl der Jahre ermitteln, in denen der übernommene Vermögensgegenstand voraussichtlich noch genutzt werden kann. Es bedarf dabei der Berücksichtigung der Nutzungsdauer für die jeweilige Art von gemeindlichen Vermögensgegenständen jedoch nicht zwingend auch der Ermittlung eines fiktiven Anschaffungszeitpunktes für die Vermögensgegenstände.

Die wirtschaftliche Restnutzungsdauer eines gebraucht erhaltenen Vermögensgegenstandes kann auch von der Gemeinde unter Einbeziehung der noch vorgesehenen weiteren Nutzung und aufgrund seines Alters sorgfältig und sachgerecht geschätzt werden. In solchen Fällen kann unter der Einbeziehung der Nutzungsfähigkeit des betreffenden Vermögensgegenstandes die noch mögliche Restnutzungsdauer grundsätzlich auch im Rahmen eines Vergleichs mit einem gleichartigen neuwertigen Vermögensgegenstand ermittelt werden. Soweit im Einzelfall bekannt, kann in die Bestimmung der Restnutzungsdauer auch die bisherige Nutzung des betreffenden Vermögensgegenstandes, seine Instandsetzungen und Veränderungen bzw. Erweiterungen sowie Modernisierungen einbezogen werden.

### **3.2.5 Anpassungen der Abschreibungszeit eines Vermögensgegenstandes**

#### **3.2.5.1 Korrekturen einer fehlerhaften Festlegung der Nutzungsdauer**

Bei der Nutzung von Vermögensgegenständen durch die Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung kann sich ggf. zu einem späteren Zeitpunkt herausstellen, dass die Nutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes oder einer Art von Vermögensgegenständen fehlerhaft oder unzutreffend festgelegt wurde. In einem solchen Fall muss durch die Gemeinde ggf. nur eine Korrektur der für einen einzelnen Vermögensgegenstand festgelegten Nutzungsdauer vorgenommen werden. Betrifft der Fehler aber eine Art von gemeindlichen Vermögensgegenständen muss die allgemeine Festlegung in der örtlichen Abschreibungstabelle sowie die Abschreibungen bei den einzelnen betroffenen gemeindlichen Vermögensgegenständen in der Anlagenbuchhaltung der Gemeinde geändert werden. Dadurch ist auch die gemeindliche Ergebnisrechnung unmittelbar betroffen, denn die Fehlerbeseitigung dürfte i.d.R. auch eine Anpassung der jährlichen Abschreibungsbeträge zur Folge haben.

In den Fällen, in denen eine Korrektur bei einer ursprünglich zu langen Nutzungsdauer unwesentlich ist, genügt es für die Gemeinde, die Verteilung des Buchwertes zum aktuellen Abschlussstichtag auf die veränderte restliche Nutzungsdauer vorzunehmen. In wesentlichen Fällen einer zu kürzenden Abschreibungsdauer kann eine außerplanmäßige Abschreibung in Betracht kommen. Soweit die Nutzungsdauer zu kurz war und die Korrektur unwesentlich ist, kann eine Verteilung des Buchwertes auf die verlängerte restliche Nutzungsdauer vorgenommen werden. Ein vorübergehendes Aussetzen der Abschreibungen ist in solchen Fällen wegen der Verpflichtung der Gemeinde zu regelmäßigen (planmäßigen) Abschreibungen unzulässig.

#### **3.2.5.2 Die Anpassung der Nutzungsdauer nach der Instandsetzung oder Sanierung**

Nach der Fertigstellung oder der Anschaffung eines Gebäudes durch die Gemeinde können zu einem späteren Zeitpunkt notwendig werdende Instandsetzungen und Modernisierungen zu einer über den ursprünglichen Zustand des Gebäudes hinausgehenden wesentlichen Verbesserung der Nutzbarkeit des Gebäudes führen. Insofern kann auch eine Verlängerung der bisherigen Nutzungsdauer des betreffenden gemeindlichen Gebäudes angezeigt sein. In diesen Fällen ist von der Gemeinde die neue mögliche Restnutzungsdauer sorgfältig zu schät-

zen und die Verteilung des ggf. neuen Buchwertes auf die verlängerte restliche Nutzungsdauer des Gebäudes vorzunehmen.

Von dieser örtlichen Sachlage sind jedoch die Fälle zu unterscheiden, in denen durch die Instandsetzung eines gemeindlichen Gebäudes nur die bestehenden Mängel an diesem Vermögensgegenstand beseitigt wurden und dadurch seine Nutzungsfähigkeit im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung wieder hergestellt wurde. Solche Instandsetzungsmaßnahmen der Gemeinde lösen grundsätzlich keine Anpassung der für den betreffenden Vermögensgegenstand bestehenden Nutzungsdauer aus, und dieses unabhängig davon, ob der Vermögensgegenstand nach Ablauf seiner Nutzungsdauer noch weiterhin von der Gemeinde genutzt werden soll.

### **3.3 Zu Satz 3 (Abschreibungstabelle und Aufsichtsbehörde):**

Nach der Vorschrift hat die Gemeinde ihre örtliche Abschreibungstabelle als Übersicht über die von ihr festgelegten Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände sowie ihre späteren bzw. nachträglichen Änderungen ihrer Aufsichtsbehörde auf deren Anforderung vorzulegen. Dieses Informationsrecht ist der Aufsichtsbehörde wegen der erheblichen Bedeutung der gemeindlichen Abschreibungen und den daraus entstehenden haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen eingeräumt worden. Im Blickfeld ist dabei einerseits die sachgerechte Festlegung der Nutzungsdauern für die gemeindlichen Vermögensgegenstände. Andererseits aber auch die daraus entstehende Größenordnung der jährlichen Abschreibungen, die sich als gemeindliche Aufwendungen auf den jährlichen Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung auswirken.

Die Aufsichtsbehörde soll sich aufgrund der örtlichen Abschreibungstabelle aber auch die Wirkungen auf die gemeindliche Bilanz betrachten, sich die durch die Abschreibungen als Wertminderungen von gemeindlichen Vermögensgegenständen auf die in der Bilanz angesetzten Buchwerte ergeben. Die örtliche Abschreibungstabelle stellt daher eine wichtige Informationsquelle für die Aufsichtsbehörde der Gemeinde dar, mit deren Informationen die Aufsichtsbehörde die Belastungen aus den gemeindlichen Abschreibungen auf die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde besser einschätzen kann. Die örtliche Abschreibungstabelle sollte daher der Aufsichtsbehörde nicht nur bei Bedarf, sondern ständig verfügbar sein.

## **4. Zu Absatz 4 (Veränderungen der Restnutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes):**

### **4.1 Zu Satz 1 (Verlängerung der Restnutzungsdauer):**

Im Zeitraum der Nutzung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde wird oftmals zusätzlich zur Unterhaltung dieses Vermögensgegenstandes auch eine umfangreiche Instandsetzung oder Sanierung des Vermögensgegenstandes durchgeführt. Solche örtlichen Maßnahmen können dabei zu einer Verlängerung der technischen Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes führen. Die Gemeinde hat in diesen Fällen eigenverantwortlich festzustellen, ob aufgrund einer Instandsetzungsmaßnahme eine Verlängerung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer des betreffenden Vermögensgegenstandes zweckmäßig und sachgerecht ist. Soweit eine Verlängerung für richtig befunden wird, hat die Gemeinde die Restnutzungsdauer des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes neu festzulegen. Als Restnutzungsdauer gilt dabei die noch verbleibende Nutzungsdauer eines abnutzbaren Vermögensgegenstandes nach der Durchführung der Instandsetzungsmaßnahmen.

Die neu festgelegte „restliche“ Nutzungsdauer für den gemeindlichen Vermögensgegenstand ist dann ab dem folgenden Abschlussstichtag wirksam umzusetzen. Dazu gehört z. B., dass der zu diesem Abschlussstichtag bestehende Buchwert des Vermögensgegenstandes auf die neue Restnutzungsdauer zu verteilen ist. Dieser Vorgang kann eine Veränderung der jährlichen Abschreibungsbeträge mit sich bringen, so daraus haushaltsmäßige Auswirkungen auf den gemeindlichen Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung sowie die gemeindliche Bi-

lanz entstehen. Eine Veränderung der jährlichen Abschreibungsbeträge durch eine Anpassung der Restnutzungsdauer darf wegen der Verpflichtung der Gemeinde zu regelmäßigen (planmäßigen) Abschreibungen bei gemeindlichen Vermögensgegenständen nicht in Form eines vorübergehenden Aussetzens der jährlichen Abschreibungen umgesetzt werden.

Eine durchgeführte Instandsetzung oder Modernisierung eines abnutzbaren Vermögensgegenstandes des gemeindlichen Anlagevermögens muss aber nicht in jedem Fall zu einer Verlängerung der Restnutzungsdauer und damit einer Veränderung des jährlichen Abschreibungsbetrages führen. Es kann als durchaus zulässig angesehen werden, erst ab einer örtlich zu bestimmenden wertmäßigen Erheblichkeitsgrenze eine Veränderung der Restnutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes vorzunehmen. Eine solche gemeindliche Festlegung hat dann zur Folge, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten aus den jeweiligen Instandsetzungen oder Modernisierungen eines abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenstandes, die unterhalb einer solchen Wertgrenze liegen, nicht auf die noch restliche Nutzungsdauer verteilt werden können. Sie sind in solchen Fällen haushaltsmäßig unmittelbar als Aufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung für das betreffende Haushaltsjahr zu erfassen.

#### **4.2 Zu Satz 2 (Verkürzung der Restnutzungsdauer):**

Bei der Gemeinde kann ggf. auch eine Verkürzung der Restnutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes in Betracht kommen, z. B. in Folge einer voraussichtlich dauernden Wertminderung wegen der von der Gemeinde auch eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen ist. In solchen gewichtigen Fällen hat die Gemeinde dann zum folgenden Abschlussstichtag die notwendige Anpassung der bestehenden Restnutzungsdauer des betreffenden Vermögensgegenstandes vorzunehmen. Dabei muss auch dann eine entsprechende Anpassung der jahresbezogenen Abschreibungen aus der Nutzung des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes erfolgen.

In den Fällen, in denen wegen der Wertkorrektur eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes auch dessen Restnutzungsdauer gekürzt wird, ist der aktuelle Buchwert dieses Vermögensgegenstandes am Abschlussstichtag planmäßig auf die veränderte kürzere Restnutzungsdauer zu verteilen. Diese Veränderung der Abschreibungsbeträge wird sich haushaltsmäßig unmittelbar auf den Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung der Gemeinde sowie auf die betreffenden Wertansätze in der gemeindlichen Bilanz aus.

#### **5. Zu Absatz 5 (Außerplanmäßige Abschreibungen):**

##### **5.01 Der Begriff „Außerplanmäßig“**

Die Gemeinde soll die Nutzungsdauer für einen gemeindlichen Vermögensgegenstand des Anlagevermögens sowie die Abschreibungsmethode unter Beachtung des Vorsichtsprinzips so festlegen, dass eine außerplanmäßige Abschreibung als Wertminderung des Vermögensgegenstandes möglichst vermieden wird. Sofern aber Nutzungseinschränkungen bei einem Vermögensgegenstand aufgrund eines besonderen Ereignisses entstehen, werden solche Wertminderungen als "außerplanmäßige Abschreibungen" bezeichnet. Derartige Abschreibungen beim Anlagevermögen führen aus dem Blickwinkel des gemeindlichen Jahresabschlusses zu zusätzlichen Aufwendungen für die Gemeinde. Die Aufwendungen setzen dabei eine eingetretene Wertminderung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes und keine planmäßigen Abschreibungen voraus. Eine außerplanmäßige Abschreibung kann daher bei allen abnutzbaren und nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen entstehen.

Bei dem Begriff „Außerplanmäßig“ besteht zudem eine inhaltliche Übereinstimmung mit dem gleichnamigen Begriff in § 83 GO NRW, der benutzt wird, wenn im Haushaltsjahr zusätzliche Aufwendungen und Auszahlungen entstehen. Als außerplanmäßig im Sinne der genannten Vorschrift werden gemeindliche Aufwendungen bezeich-

net, wenn dafür keine Ermächtigungen im Haushaltsplan veranschlagt und keine Ermächtigungen aus dem Vorjahr übertragen worden sind, also dafür kein fortgeschriebener Planansatz besteht (neue Ermächtigungen). Der Begriff „außerplanmäßig“ beinhaltet, dass eine Ergänzung zu den im Haushaltsplan der Gemeinde ausgewiesenen bzw. zu den auf zulässige Weise fortgeschriebenen Ermächtigungen aufgrund eines im Haushaltsjahr eingetretenen Ereignisses erforderlich wird. Das auslösende Ereignis bei der Gemeinde tritt i.d.R. nicht für das Haushaltsjahr vorhersehbar ein. Nur die außerplanmäßigen Abschreibungen, die aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen nach § 90 Absatz 3 Satz 1 GO NRW und aus Wertminderungen von Finanzanlagen entstehen, dürfen von der Gemeinde unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage verrechnet werden (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW)

## **5.02 Die Abgrenzung zwischen den Sätzen 1 und 2**

In der Vorschrift wird in Abgrenzung zum gemeindlichen Anlagevermögen für die Finanzanlagen der Gemeinde ausdrücklich zugelassen, dass außerplanmäßige Abschreibungen auch bei einer voraussichtlich nicht dauernden Wertminderung vorgenommen werden dürfen. Dieses Wahlrecht ist in einer gesonderten Regelung festgelegt worden, die von der Gemeinde eigenständig anzuwenden ist. Der Regelungsinhalt soll dabei dem Umstand Rechnung tragen, dass die gemeindlichen Finanzanlagen ihrer Natur nach häufiger Schwankungen unterliegen können und die Gemeinde bei solchen Wertveränderungen eigenverantwortlich zu jedem Abschlussstichtag über die Fortführung des Bilanzausweises entscheiden muss.

Die tatsächlichen Gegebenheiten bei gemeindlichen Finanzanlagen können jedoch auch die Feststellung erschweren, ob und wann bei einer gemeindlichen Finanzanlage eine vorübergehende oder eine dauernde Wertminderung bezogen auf den Abschlussstichtag vorliegt. Sie beeinflussen auch die Klärung der Frage, wann von der Gemeinde eine Anpassung des bilanziellen Wertansatzes einer gemeindlichen Finanzanlage pflichtig vorzunehmen ist. In der Vorschrift besteht ein Regelungsbezug zwischen den Sätzen 1 und 2, sodass auch bei den Finanzanlagen eine Pflicht der Gemeinde zur Vornahme von außerplanmäßigen Abschreibungen besteht, wenn bei diesen Vermögensgegenständen des gemeindlichen Anlagevermögens voraussichtlich eine dauernde Wertminderung vorliegt.

## **5.1 Zu Satz 1 (Außerplanmäßige Abschreibungen beim Anlagevermögen):**

### **5.1.1 Der Begriff "Sachanlagen"**

Im Bilanzbereich „Sachanlagen“ werden in der gemeindlichen Bilanz die materiellen Vermögensgegenstände der Gemeinde erfasst, die für Zwecke der Herstellung und Lieferung von Dienstleistungen und Wirtschaftsgütern, zur Überlassung an Dritte oder für eigene Verwaltungszwecke vorhanden sind und von der Gemeinde länger als ein Haushaltsjahr (Periode) im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung genutzt werden und an denen die Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum hat (vgl. § 33 GemHVO NRW). Die Gliederung der gemeindlichen Bilanz in diesem Bilanzbereich orientiert sich zudem an einer Trennung zwischen unbeweglichem Sachanlagevermögen, z. B. unbebaute Grundstücke, und beweglichem Sachanlagevermögen, z. B. Fahrzeuge, auch wenn dazu keine ausdrückliche haushaltsrechtliche Regelung besteht (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.2 GemHVO NRW).

Beim unbeweglichen Sachanlagevermögen der Gemeinde, das im Wesentlichen in unbebaute und bebaute Grundstücke zu unterteilen ist, spielt der Grundstücksbegriff eine wesentliche Rolle. Dieser Begriff, der für die Bestimmung bzw. Abgrenzung von Flurstücken als gemeindlichen Grund und Boden genutzt wird, stellt auf die wirtschaftliche Einheit ab, sodass mehrere „bürgerlich-rechtliche“ Einzelgrundstücke bzw. Flurstücke, aber auch ein Teil davon, ein Grundstück im Sinne des Bewertungsrechtes für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz bilden können. In der gemeindlichen Bilanz sollen die Sachanlagen der Gemeinde mindestens wie folgt gegliedert werden (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

<b>Das Sachanlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz</b>	
<b>BILANZBEREICH</b>	<b>BILANZPOSTEN</b>
<b>Unbebaute Grundstücken und grundstücksgleiche Rechten</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grünflächen</li> <li>- Ackerland (landwirtschaftliche Flächen)</li> <li>- Wald, Forsten (forstwirtschaftliche Flächen)</li> <li>- Sonstige unbebaute Grundstücke</li> </ul>
<b>Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kinder- und Jugendeinrichtungen</li> <li>- Schulen</li> <li>- Wohnbauten</li> <li>- Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude</li> </ul>
<b>Infrastrukturvermögen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grund und Boden des Infrastrukturvermögens</li> <li>- Brücken und Tunnel</li> <li>- Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen</li> <li>- Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen</li> <li>- Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen</li> <li>- Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens</li> </ul>
<b>Sonstiges Sachanlagevermögen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bauten auf fremdem Grund und Boden</li> <li>- Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler</li> <li>- Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge</li> <li>- Betriebs- und Geschäftsausstattung</li> <li>- Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau</li> </ul>

*Abbildung 493 „Das Sachanlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz“*

**5.1.2 Der Begriff „Finanzanlagen“**

In der gemeindlichen Bilanz wird beim Anlagevermögen zwischen den Bilanzbereichen „Sachanlagen“ und „Finanzanlagen“ unterschieden. Im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ werden die Vermögenswerte der Gemeinde angesetzt, die auf Dauer finanziellen Anlagezwecken oder dem Geschäftsbetrieb zu den Betrieben der Gemeinde sowie den damit zusammenhängenden Ausleihungen dienen sollen. Dieser besondere Bilanzbereich zeigt auf, in welchem Umfang und in welchen Formen die Gemeinde aufgrund ihrer Organisationshoheit ihre Aufgaben auch im Rahmen öffentlich-rechtlicher und privatrechtlicher Betriebe verselbstständigt hat und erfüllt sowie dafür Finanzleistungen erbringt. In der gemeindlichen Bilanz sollen die Finanzanlagen der Gemeinde mindestens wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung).

<b>Das Finanzanlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz</b>	
-	Anteile an verbundenen Unternehmen,
-	Beteiligungen,
-	Sondervermögen,

<b>Das Finanzanlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz</b>	
-	Wertpapiere des Anlagevermögens,
-	Ausleihungen, <ul style="list-style-type: none"><li>- an verbundene Unternehmen,</li><li>- an Beteiligungen,</li><li>- an Sondervermögen,</li><li>- sonstige Ausleihungen.</li></ul>

*Abbildung 494 „Das Finanzanlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz“*

Unter den Finanzanlagen in der gemeindlichen Bilanz werden deshalb Anteile an verbundenen Unternehmen, Beteiligungen, Sondervermögen erfasst, unabhängig davon, auf welcher speziellen Rechtsgrundlage die Errichtung solcher gemeindlicher Betriebe erfolgt ist. Die Anteile der Gemeinde an Anstalten des öffentlichen Rechts und an Zweckverbänden sowie an anderen öffentlich-rechtlichen Organisationsformen, z. B. öffentlich-rechtliche Körperschaften, die gemeindliche Aufgaben erfüllen, sind daher ebenfalls in diesem Bilanzbereich anzusetzen. Außerdem sind im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ auch die gemeindlichen Ausleihungen, die durch langfristige Darlehen, Grund- und Rentenschulden, Hypotheken u.a. entstehen können, anzusetzen.

### **5.1.3 Die Prüfung der Werthaltigkeit**

Die Gemeinde soll die Nutzungsdauer für einen gemeindlichen Vermögensgegenstand des Anlagevermögens sowie die Abschreibungsmethode unter Beachtung des Vorsichtsprinzips grundsätzlich so festlegen, dass eine außerplanmäßige Abschreibung als Wertminderung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes möglichst vermieden wird. Im Rahmen der Aufstellung eines Jahresabschlusses ist die Gemeinde jedoch verpflichtet, die Werthaltigkeit der gemeindlichen Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens zu überprüfen. Sie hat festzustellen, ob eine voraussichtlich dauernde Wertminderung bei einem gemeindlichen Vermögensgegenstand vorliegt und aufgrund dessen eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen ist.

Die Gemeinde hat daher zu jedem Abschlussstichtag zu prüfen, ob objektive und gewichtige Anzeichen oder Merkmale zu ihren Vermögensgegenständen vorliegen, die einen Anlass für das Vorliegen einer nachhaltigen Wertbeeinträchtigung darstellen können. Dabei müssen von der Gemeinde auch vor dem Abschlussstichtag eingetretene Ereignisse berücksichtigt werden. Das Vorliegen einer nachhaltigen Wertbeeinträchtigung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes bzw. die fehlende Werthaltigkeit bedeutet dabei für die Gemeinde den Verlust eines entsprechenden Nutzens bei dem betreffenden Vermögensgegenstand, z. B. keine Vermietung einer Veranstaltungshalle aufgrund von Baumängeln.

In den Fällen, in denen eine Wertbeeinträchtigung bei einem gemeindlichen Vermögensgegenstand tatsächlich vorliegt, kann deren Umfang mithilfe einer Vergleichsgröße, also einer Gegenüberstellung des in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Buchwertes als fortgeführte Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit dem beizulegenden Wert für den betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstand ermittelt werden. Der beizulegende Wert ist dabei im Einzelfall unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse der Gemeinde zu bestimmen. Die Differenz daraus stellt den Umfang einer zusätzlichen Wertminderung dar, die bei abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenständen nicht durch die planmäßigen Abschreibungen erfasst wird.

Die Prüfung auf eine Beeinträchtigung der Werthaltigkeit beinhaltet bei abnutzbaren Vermögensgegenständen, dass die zum Abschlussstichtag vorliegende Wertminderung die planmäßigen Abschreibungen für das Haushaltsjahr übersteigen muss. Für Finanzanlagen kann eine zusätzliche Orientierung für die Einschätzung einer dauernden Wertminderung aus dem Steuerrecht entnommen werden. Zum Abschlussstichtag muss z. B. bei Aktien der

Kurs unter 40 v.H. unter die Anschaffungskosten gesunken sein oder es der Kurs an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen unter 25 v.H. unter die Anschaffungskosten gesunken sein.

Bei der Prüfung des Vorliegens einer Wertbeeinträchtigung hat die Gemeinde zudem immer den Grundsatz der Wesentlichkeit zu beachten. Außerdem schließt die Zusammenfassung von Vermögensgegenständen in einem Festwert oder in einer Gruppe dabei die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung nicht aus (vgl. § 34 Absatz 1 und 3 GemHVO NRW). Bei geleisteten Anzahlungen oder Anlagen im Bau kann sich ggf. auch ein Bedarf für eine außerplanmäßige Abschreibung ergeben, wenn z. B. eine begonnene Baumaßnahme nicht weiter durchgeführt wird. In allen Fällen muss die gemeindliche Entscheidung ausreichend und zutreffend dokumentiert werden. Dabei können in der Anlagenbuchhaltung die betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstände auch besonders gekennzeichnet werden, z. B. können in die entsprechenden Buchungsbelege die Gründe für die außerplanmäßige Abschreibung aufgenommen werden.

#### **5.1.4 Der Begriff „dauernd“ bei Wertminderungen**

##### **5.1.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde hat eine außerplanmäßige Abschreibung bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens vorzunehmen. Eine solche Wertminderung eines Vermögensgegenstandes bedeutet eine nachhaltige Verringerung seines Wertes unter den maßgeblichen stichtagsbezogenen Wertansatz (Buchwert). Für die Ermittlung des zutreffenden Betrages für den Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz bedarf es der Prüfung, ob wertmindernde Umstände für gemeindliche Vermögensgegenstände zum Abschlussstichtag vorliegen, damit die Wertminderung bilanziell berücksichtigt werden kann. Die Kriterien für die Beurteilung einer dauerhaften Wertminderung eines Vermögensgegenstandes sind dabei auch von der Art des gemeindlichen Vermögensgegenstandes abhängig.

Unter dem Begriff „dauernd“ kann dabei eine Wertminderung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes angesehen werden, wenn aus Sicht der Gemeinde mehr Gründe für das anhaltende Bestehen der Wertminderung sprechen als dagegen. Die Gründe und Anlässe für eine niedrigere Bewertung bzw. für den Eintritt der Wertminderung müssen zudem bereits eine längere Zeit bestehen oder mit hoher Wahrscheinlichkeit voraussichtlich eine längere Zeit bestehen bleiben. Die Eigenschaft „dauernd“ bedeutet dabei nicht, dass die eingetretene Wertminderung bei einem Vermögensgegenstand von endgültigem Charakter sein muss. Die Wertminderung darf jedoch nicht „kurzfristig“ und damit von vorübergehender Natur oder als „vorübergehend“ zu klassifizieren sein.

Von einer dauerhaften Wertminderung bei gemeindlichen Vermögensgegenständen kann i.d.R. ausgegangen werden, wenn für die Gemeinde erkennbar bzw. abschätzbar ist, dass die Wertminderung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes voraussichtlich für mindestens fünf Jahre besteht oder bestehen dürfte. Diese Zeitdauer entspricht der gemeindlichen Haushaltsplanung nach der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung, die von der Gemeinde prognosemäßig ausgefüllt werden muss. Ihr muss daher in diesem Zusammenhang auch eine Prognose über das Fortbestehen oder Nichtfortbestehen einer eingetretenen Wertminderung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes möglich sein. Sofern von der Gemeinde kein Fortbestehen einer Wertminderung in diesem Zeitraum mehr erwartet wird, hat sie in ihre Haushaltsplanung die dann vorzunehmende Wertaufholung aufzunehmen und jahresbezogen zuzuordnen.

Die Gemeinde hat dabei aber in eigener Verantwortung über das Entstehen oder Fortbestehen einer Wertminderung zu entscheiden. Sie kann ihre Entscheidung nicht allein an die zeitliche Dimension binden, sondern muss auch andere gewichtige Faktoren ihrer Entscheidung zugrunde legen. Die Gemeinde hat dabei den unbestimmten Rechtsbegriff „dauernd“ im Rahmen des ihr zustehenden und auszuübenden Ermessens sorgfältig und sachgerecht auszulegen.

#### **5.1.4.2 Die Anlässe für dauernde Wertminderungen**

Die Wertminderungen bei gemeindlichen Vermögensgegenständen entstehen aus unterschiedlichen Gründen und Ursachen. Eine Wertminderung kann z. B. entstehen, wenn ein Vermögensgegenstand der Gemeinde erheblich beschädigt worden ist und dessen Nutzung dadurch eingeschränkt wird. Ein solches Ereignis kann dazu führen, dass der Wert eines abnutzbaren Vermögensgegenstandes voraussichtlich in einem großen Teil der noch bestehenden Restnutzungsdauer, z. B. mindestens die Hälfte der Zeit, unter seinen fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten als bilanzieller Buchwert liegen wird. Vom Eintritt oder der Art eines Ereignisses, das Anlass oder Ursache für eine Wertminderung von gemeindlichen Vermögensgegenständen ist, können gleichzeitig aber auch mehrere Vermögensgegenstände der Gemeinde betroffen sein, z. B. bei Verunreinigungen oder Altlasten nebeneinanderliegende Grundstücke.

Im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung können sich aber auch noch andere Wertminderungsgründe ergeben, bei denen insbesondere rechtliche und politische Gründe einen Anlass bieten. So können z. B. Veränderungen der allgemeinen Rahmenbedingungen dazu führen, dass nutzbare und technisch einwandfreie gemeindliche Vermögensgegenstände wegen fehlender Nachfrage der bisher angebotenen gemeindlichen Leistung nicht mehr genutzt werden. Daher können für nicht mehr benötigte Gegenstände oder Kapazitäten ggf. von der Gemeinde außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen sein. Auch allgemeine und besondere Umweltbedingungen oder Umweltschäden und andere extern bedingte Veränderungen können einen Auslöser für dauerhafte Wertminderungen bei gemeindlichen Vermögensgegenständen darstellen. Auch die Einräumung eines Erbbau-rechtes durch die Gemeinde kann einen Anlass für eine Wertminderung des betreffenden Grundstückes sein.

#### **5.1.5 Die Ermittlung des beizulegenden Wertes**

Von der Gemeinde ist zu jedem Abschlussstichtag zu prüfen, ob für die Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens ein niedrigerer Wert anzusetzen ist, der diesen am Abschlussstichtag beizulegen ist. Der „beizulegende Wert“ stellt dabei keinen eigenständigen Wertmaßstab dar. Ein solcher Wert ist daher auch nicht als Zeitwert zu verstehen, zu dem im Bewertungszeitpunkt zwischen geschäftsbereiten und sachverständigen Geschäftspartnern ein Vermögenswert ausgetauscht oder eine Schuld beglichen werden kann. Er soll vielmehr unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten von der Gemeinde ermittelt werden.

Die Gemeinde sollte bei ihrer Wertermittlung berücksichtigen, dass der Begriff „beizulegender Wert“ im allgemeinen Geschäftsverkehr als Oberbegriff benutzt wird. Dieser Begriff muss daher durch speziellere Wertbegriffe, z. B. Marktwert oder Börsenwert, Wiederbeschaffungswert, Veräußerungs- oder Ertragswert ausgefüllt werden. Die Gemeinde soll daher zum Abschlussstichtag möglichst den zutreffenden beizulegenden Wert für die gemeindlichen Vermögensgegenstände feststellen, der unter Beachtung des Vorsichtsprinzips und nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung dafür in Betracht kommt.

Für die Ermittlung des für Finanzanlagen beizulegenden Wertes kann auch die Heranziehung eines Hilfswertes, z. B. Wiederbeschaffungswert oder Einzelveräußerungswert, hilfreich sein. Zur örtlichen Beurteilung können auch die auf einem Markt notierten Preise herangezogen werden, also Preise, zu denen eine Transaktion von Finanzanlage oder Finanzinstrumenten zum Abschlussstichtag erfolgen würde. Dabei sollte bei börsennotierten Wertpapieren z. B. der Börsenwert und dessen voraussichtliche Entwicklung berücksichtigt werden.

Für die Ermittlung des beizulegenden Wertes bei gemeindlichen Finanzanlagen ist zudem kein konkreter Zeithorizont vorgegeben, in dem z. B. Preisnotierungen für die Bestimmung des Wertansatzes zu ermitteln sind. Auch können die Preise der letzten Transaktionen oftmals Hinweise auf den gegenwärtig beizulegenden Wert geben. Falls sich die wirtschaftlichen Verhältnisse seit dem Zeitpunkt der letzten Transaktion wesentlich verändert haben, ist der beizulegende Wert unter Zugrundelegung von sachgerechten Verfahren zu ermitteln. Die Gemeinde hat

dabei die ihr zur Verfügung stehenden Möglichkeiten zu nutzen, um bezogen auf den Abschlussstichtag eine möglichst zutreffende Ermittlung vornehmen zu können.

Bei gemeindlichen Wertpapieren stellen jedoch mögliche Veränderungen von Preisstrukturen des Marktes, z. B. das Markzinsniveau, keine Gegebenheiten für das Bestehen einer Wertbeeinträchtigung von gemeindlichen Wertpapieren dar. Es sind nur die Gegebenheiten und Gründe zu berücksichtigen, die auf das Wertpapier selbst zurückzuführen sind. Wenn kein Markt besteht, ist der beizulegende Wert z. B. durch Vergleich mit anderen vergleichbaren Finanzanlagen oder Finanzinstrumenten zu ermitteln. Dabei ist nicht ausgeschlossen, dass auch mit Schätzungen gearbeitet werden muss.

### **5.1.6 Besonderheiten bei Wertminderungen**

#### **5.1.6.1 Wertminderungen bei Grundstücken**

Bei nicht abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenständen, z. B. Grundstücken, die keiner planmäßigen Abschreibung und damit keiner regelmäßigen Wertminderung unterliegen, dürfte die Beurteilung, ob eine dauerhafte Wertminderung eines solchen Vermögensgegenstandes im Einzelfall örtlich gegeben ist, nicht immer einfach sein. Die Gemeinde kann zwar die Ursache für eine Wertminderung herausfinden, z.B. wegen Altlasten, Bodenverunreinigungen oder aus einem anderen Anlass, gleichwohl bedarf es oftmals für die Entscheidung über deren Umfang und Beseitigung eines zusätzlichen Sachverständigengutachtens. In den Fällen eines Umweltschadens sollte zudem, abhängig von den Gegebenheiten im Einzelfall, geprüft werden, ob nicht ggf. auch alternativ eine Rückstellungsbildung in Betracht kommen kann (vgl. § 36 Absatz 2 GemHVO NRW).

Eine Wertminderung eines Grundstückes kann auch aufgrund eines vom Rat der Gemeinde beschlossenen Bebauungsplans auftreten. Sie ist jedoch nicht zwingend bereits zu dem Zeitpunkt anzunehmen, wenn der Bebauungsplan geändert wird. Der betreffende Ratsbeschluss ist alleine nicht als ausreichend für eine außerplanmäßige Abschreibung bei gemeindlichen Grundstücken anzusehen. Er kann aber den Anfang dafür darstellen, dass sich weitere Veränderungen ergeben können, die dann ggf. zu einem späteren Zeitpunkt eine außerplanmäßige Abschreibung notwendig werden lassen.

Die Gemeinde muss in solchen Fällen vorsichtig und sorgfältig abschätzen, ob es durch einen solchen Beschluss und den möglicherweise daraus entstandenen weiteren Wirkungen zu einer dauerhaften Wertminderung der davon betroffenen Vermögensgegenstände, z. B. Grundstücke, gekommen ist oder noch kommen wird. Eine solche Schätzung kann von der Gemeinde nur im Rahmen einer Einzelbewertung der betroffenen Vermögensgegenstände bezogen auf den jeweiligen Abschlussstichtag beurteilt werden. Dabei kann einfließen, dass in solchen Fällen der Wert am Abschlussstichtag unter den planmäßigen Restbuchwerten während mindestens der Hälfte der Restnutzungsdauer liegen soll.

#### **5.1.6.2 Wertminderungen und unterlassene Instandhaltung**

In einer Gemeinde kann es in Einzelfällen dazu kommen, dass die Instandhaltung von gemeindlichen Sachanlagen als bisher unterlassen bewertet werden muss, die konkrete Nachholung jedoch aus unterschiedlichsten Gründen unterbleibt. Dadurch kann eine dauerhafte Wertminderung eines betroffenen Vermögensgegenstandes eintreten. Die Gemeinde hat dann in den Fällen, in denen sie für die Nachholung der unterlassenen Instandhaltung keine Rückstellungsbildung vornimmt, im Rahmen der Aufstellung ihres Jahresabschlusses prüfen, ob eine dauernde Wertminderung bei dem betreffenden Vermögensgegenstand des Anlagevermögens eingetreten und eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen ist. Eine solche Prüfung ist u.a. geboten, um den gemeindlichen Ressourcenverbrauch unter Beachtung des Grundsatzes der Generationengerechtigkeit wirtschaftlich der zutreffenden Periode bzw. Haushaltsjahr zuordnen zu können.

### **5.1.6.3 Wertminderungen beim Baumbestand**

Das auf forstwirtschaftlichen Flächen der Gemeinde stehende Holz (Baumbestand) stellt einen getrennt vom Grund und Boden anzusetzenden Vermögensgegenstand dar, der zudem als nicht abnutzbar einzustufen ist. Bei dessen Nutzung kann ein Einschlag von Holz als planmäßige Ernte von hiebsreifen Bäumen zu einer erheblichen Minderung des Waldbestandes und dadurch wegen der damit verbundenen Wertminderung zu einer außerplanmäßigen Abschreibung führen. Der Umfang dieser Abschreibung besteht dabei i.d.R. aus der Differenz zwischen dem in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Buchwert und dem Wert des ggf. verbleibenden Baumbestandes. Eine solche Holznutzung führt dabei vielfach zu einer Umgliederung ins gemeindliche Umlaufvermögen. Der ermittelte Differenzbetrag stellt dabei dann gleichzeitig die Herstellungskosten des eingeschlagenen Holzes dar.

### **5.1.7 Besonderheiten bei außerplanmäßigen Abschreibungen**

#### **5.1.7.1 Außerplanmäßige Abschreibungen und Umstufung von Straßen**

Bei der Änderung der Verkehrsbedeutung einer Straße kann eine Umstufung (Aufstufung oder Abstufung) vorgenommen werden, um die Straße der zutreffenden Straßengruppe zuzuordnen (vgl. § 8 StrWG NRW). In den Fällen, in denen aufgrund der Umstufung einer Straße auch gleichzeitig ein Wechsel der Straßenbaulast stattfindet, geht das Eigentum des bisherigen Trägers der Straßenbaulast an der Straße (Kreis) sowie alle Rechte und Pflichten entschädigungslos auf den neuen Träger der Straßenbaulast (Gemeinde) über, z. B. eine Kreisstraße wird eine Gemeindestraße. Der bisherige Straßenbaulastträger muss dann wegen der Abgabe der Straße eine außerplanmäßige Abschreibung vornehmen. Die Abgabe einer Straße an einen anderen Straßenbaulastträger stellt dabei keinen gemeindlichen Geschäftsvorfall dar, der von der Gemeinde haushaltswirtschaftlich als außerordentlich einzustufen ist.

Im Zuge des Wechsels der Straßenbaulast muss der bisherige Träger zudem prüfen, ob ihm für die Herstellung der abzugebenden Straße eine Zuwendung von einem Dritten gewährt wurde. Sofern eine außerplanmäßige Abschreibung durch den bisherigen Straßenbaulastträger erfolgt, ist der in seiner Bilanz angesetzte Sonderposten vollständig aufzulösen. In seiner Ergebnisrechnung stehen dann den Aufwendungen aus der außerplanmäßigen Abschreibung der Straße unmittelbar die Erträge aus der ertragswirksamen Auflösung des bilanziellen Sonderpostens gegenüber.

Der bisherige Straßenbaulastträger hat aber auch die haushaltsmäßige Möglichkeit, die Straße als Sachzuwendung mit einer Nutzungsverpflichtung dem neuen Straßenbaulastträger zukommen zulassen, sodass auf eine außerplanmäßige Abschreibung verzichtet werden kann und in bilanzieller Hinsicht die weitere Abwicklung über die Nutzungszeit der Straße periodengerecht über Rechnungsabgrenzungsposten erfolgen kann. In den Fällen, in denen der bisherige Straßenbaulastträger die Abgabe einer Straße aber mit einer Gegenleistung verbinden kann und dadurch der neue Straßenbaulastträger die Straße als Sachzuwendung erhält, hat der bisherige Straßenbaulastträger statt des bilanziellen Ansatzes „Straße“ einen Rechnungsabgrenzungsposten in seiner Bilanz anzusetzen, der über die vereinbarte „Leistungszeit“ planmäßig zu mindern ist, und zu ergebniswirksamen Aufwendungen führt. Entsprechend ist der wegen einer erhaltenen Zuwendung auf der Passivseite der Bilanz angesetzte Sonderposten in einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten umzuwandeln und jährlich entsprechend zu mindern, sodass den jährlichen Aufwendungen haushaltsmäßig die aus der Minderung entstehenden Erträge gegenüberstehen.

#### **5.1.7.2 Außerplanmäßige Abschreibungen und Sonderposten**

In der Bilanz der Gemeinde sind auf der Passivseite dann Sonderposten für Zuwendungen anzusetzen, wenn der Gemeinde für gemeindliche Vermögensgegenstände zweckbezogene Finanzleistungen gewährt wurden. Die Auflösung dieser Sonderposten ist dann regelmäßig entsprechend der Abnutzung bzw. den Abschreibungen des bezuschussten abnutzbaren Vermögensgegenstandes vorzunehmen. Bei nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen bleiben die in der gemeindlichen Bilanz entsprechend der tatsächlich erfolgten Finanzierung angesetzten Sonderposten unverändert, solange die Gemeinde die betreffenden Vermögensgegenstände bilanziert, z. B. bei Grundstücken oder anderen Vermögensgegenständen.

In den Fällen, in denen der Gemeinde zum Abschlussstichtag des gemeindlichen Jahresabschlusses der Gemeinde jedoch besondere Umstände bekannt sind, die eine dauernde Wertminderung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens begründen, kann deswegen die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung geboten sein. Wird eine solche Abschreibung zum Abschlussstichtag von der Gemeinde vorgenommen, ist auch der mit dem zuwendungsfinanzierten Vermögensgegenstand verbundene Sonderposten entsprechend anzupassen bzw. im gleichen Verhältnis zu vermindern.

#### **5.1.7.3 Außerplanmäßige Abschreibungen und Drohverlustrückstellungen**

Die Gemeinde soll bei ihren schwebenden Geschäften, bei denen ein Vermögensgegenstand des gemeindlichen Anlagevermögens der Gegenstand des Geschäftes ist, i.d.R. eine erforderliche Rückstellungsbildung nicht durch eine außerplanmäßige Abschreibung ihres aktivierten Vermögensgegenstandes ersetzen. Eine außerplanmäßige Abschreibung eines Vermögensgegenstandes des gemeindlichen Anlagevermögens soll nur dann erfolgen, wenn sich durch den voraussichtlichen Verlust aus dem schwebenden Geschäft eine voraussichtlich dauernde Wertminderung dieses Vermögensgegenstandes ergibt. In den Fällen aber, in denen der Vermögensgegenstand dem Umlaufvermögen zuzuordnen ist, hat die Gemeinde eine außerplanmäßige Abschreibung vor der Bildung einer Drohverlustrückstellung vorzunehmen. Diese Sachlage gilt solange ein schwebendes Geschäft anhält.

#### **5.1.7.4 Die Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage**

Die Gemeinde muss entstehende Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen und aus Wertminderungen von Finanzanlagen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage verrechnen. Derartige Aufwendungen sind in der Weise in die gemeindliche Ergebnisrechnung einzubeziehen, dass diese Aufwendungen nachrichtlich nach dem Jahresergebnis anzugeben sind. Diese Aufwendungen berühren dadurch nur insoweit die Haushaltsplanung, sofern dafür die Voraussetzungen für eine Veranschlagung erfüllt werden können. Die Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen von der Gemeinde sind dann nachrichtlich nach dem Jahresergebnis im Ergebnisplan anzugeben. In der Ergebnisrechnung müssen dann auch die Aufwendungen aus den Wertminderungen von Finanzanlagen enthalten sein.

Die Einbeziehung bewirkt dabei nicht, dass solche Aufwendungen der laufenden Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans zugerechnet werden müssen. Die Aufwendungen entstehen zwar aus der aufgegebenen Nutzung von gemeindlichen Vermögensgegenständen und der Wertminderungen von Finanzanlagen, sie sollen jedoch nicht der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde ergebniswirksam zugerechnet werden. Die Gemeinde soll deshalb die Aufwendungen, die mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind, haushaltsmäßig auch nicht als außerplanmäßige Aufwendungen im Sinne dieser Vorschrift behandeln, auch wenn die zugrunde liegenden gemeindlichen Sachverhalte im Einzelfall die Voraussetzungen dafür erfüllen könnten. Die haushaltsrechtliche Pflicht zur Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage baut auf einer Entscheidung des Landesgesetzgebers auf, der diese Regelung in der Gemeindehaushaltsverordnung verankert hat (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

## **5.2 Zu Satz 2 (Finanzanlagen und vorübergehende Wertminderung):**

### **5.2.1 Allgemeine Sachlage**

In der Vorschrift wird in Abgrenzung zum gemeindlichen Anlagevermögen für die Finanzanlagen der Gemeinde ausdrücklich zugelassen, dass außerplanmäßige Abschreibungen auch bei einer voraussichtlich nicht dauernden Wertminderung vorgenommen werden dürfen. Dieses Wahlrecht ist von der Gemeinde eigenständig anzuwenden. Es kann dadurch dem Umstand Rechnung getragen werden, dass die gemeindlichen Finanzanlagen ihrer Natur nach häufiger Schwankungen unterliegen können und die Gemeinde bei solchen Wertveränderungen eigenverantwortlich zu jedem Abschlussstichtag über deren Bilanzausweis entscheiden muss.

Die tatsächlichen Gegebenheiten bei gemeindlichen Finanzanlagen können jedoch die Feststellung erschweren, ob und wann bei einer gemeindlichen Finanzanlage eine vorübergehende Wertminderung bezogen auf den Abschlussstichtag vorliegt. Sie beeinflussen auch die Klärung der Frage, wann von der Gemeinde eine Anpassung des bilanziellen Wertansatzes einer gemeindlichen Finanzanlage wegen einer vorübergehenden Wertminderung vorzunehmen ist. In zeitlicher Hinsicht besteht jedoch eine Abgrenzung, die Gemeinde ist zur Vornahme von außerplanmäßigen Abschreibungen verpflichtet, wenn bei den Finanzanlagen voraussichtlich eine dauernde Wertminderung vorliegt. Die Entscheidung über die Vornahme oder den Verzicht auf eine außerplanmäßige Abschreibung zum Abschlussstichtag ist von der Gemeinde sachgerecht und ausreichend zu dokumentieren.

### **5.2.2 Die Ermessensentscheidung der Gemeinde**

Die Entscheidung über einer außerplanmäßigen Abschreibung wegen einer voraussichtlich nicht dauernden Wertminderung bei den Finanzanlagen ist nach der Vorschrift in das pflichtgemäße Ermessen der Gemeinde gestellt. Aus diesem Wahlrecht heraus hat die Gemeinde bezogen auf den Abschlussstichtag und unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse eigenverantwortlich zu entscheiden, ob und in welchem Umfang sie eine außerplanmäßige Abschreibung bei ihren Finanzanlagen vornimmt. Die Gemeinde kann aber auch auf eine solche Abschreibung verzichten, sofern sie das Vorliegen einer voraussichtlich nicht dauernden Wertminderung bei ihren Finanzanlagen festgestellt hat.

Aus der vorliegenden Pflicht zur Prüfung der örtlichen Verhältnisse entsteht für die Gemeinde jedoch keine Verpflichtung zur späteren Vornahme von außerplanmäßigen Abschreibungen bei ihren Finanzanlagen, sondern lediglich die Verpflichtung zur ermessensfehlerfreien Ausübung dieses Wahlrechts zum jeweiligen Abschlussstichtag. Die Gemeinde muss dabei jedoch beachten, dass keine örtlichen Verhältnisse vorliegen, aus denen heraus unmittelbar eine voraussichtliche dauernde Wertminderung entstehen könnte, sodass dadurch eine Pflicht der Gemeinde zur außerplanmäßigen Abschreibung entsteht.

Für die örtlichen Sachverhalte und Verhältnisse bei den Finanzanlagen der Gemeinde lassen sich jedoch keine allgemeinen Fallgruppen bestimmen, nach denen die Gemeinde ihr auszuübendes Ermessen ausgestalten und die Entscheidungen treffen kann. Vielmehr muss von der Gemeinde zu jedem Abschlussstichtag eigenständig und eigenverantwortlich geprüft und beurteilt werden, ob für die gemeindlichen Finanzanlagen ein niedrigerer Wert anzusetzen ist, der diesen zum Abschlussstichtag beizulegen ist.

Einen Anhaltspunkt dafür kann z. B. die örtliche Feststellung bieten, dass zwischen dem in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Buchwert der Finanzanlagen und deren Zeitwert, z. B. als Börsenkurs oder Marktwert, eine nicht unerhebliche Differenz besteht. Dabei ist z. B. bei Wertpapieren auch die Differenz des Kurswertes zum Anschaffungspreis im Zeitpunkt des Erwerbs in die Betrachtung einzubeziehen. Als Begründung für die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung ist dabei die Größe der Differenzbeträge allein nicht ausreichend.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

Bei der Ausfüllung des der Gemeinde zustehenden Ermessensspielraums zur Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung bei den gemeindlichen Finanzanlagen ist auch die Zeitdauer einer Wertminderung nicht unerheblich. Die Gemeinde muss im Rahmen ihres Ermessens auch die Nachhaltigkeit einer Wertminderung beurteilen sowie eine Prognose über die künftige wertmäßige Entwicklung der gemeindlichen Finanzanlage abgeben. Um auf die mögliche Dauer der aufgetretenen Wertminderung schließen zu können, sind in die örtliche Betrachtung auch mehrere abgelaufene Haushaltsjahre einzubeziehen, um in dieser Zeit aufgetretene Abweichungen zu beurteilen. So kann z. B. eine Abweichung im abgelaufenen Haushaltsjahr von über zwanzig Prozent als Merkmal dafür sprechen, dass wegen der eingetretenen Wertminderung auch der in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Buchwert angepasst werden sollte, wenn aufgrund weiterer Gesichtspunkte ein niedrigerer Wert für eine gemeindliche Finanzanlage als künftig wahrscheinlich gilt.

Unter örtlicher Betrachtung und Berücksichtigung des Vorsichtsprinzips kann es für die Gemeinde aber auch geboten sein, bei einer vorübergehenden Wertminderung einer Finanzanlage eine außerplanmäßige Abschreibung im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses vorzunehmen. Eine solche Wertminderung kann angenommen werden, wenn zu erwarten ist, dass innerhalb der Nutzungszeit der gemeindlichen Finanzanlage die Wertminderung wieder entfällt und die eingetretene Wertminderung voraussichtlich auch nicht von langfristiger Natur sein wird. Bei der Einschätzung, ob ausreichende Gründe für eine vorübergehende Wertminderung einer gemeindlichen Finanzanlage vorliegen, müssen örtlich besondere Hinweise vorhanden oder bekannt sein, die eine künftige Wertaufholung sicher erwarten lassen. Zum späteren Zeitpunkt, zu dem der Grund für eine Wertminderung entfallen ist, besteht dann für die Gemeinde ein Wertaufholungsgebot.

Bei einer Entscheidung der Gemeinde über eine außerplanmäßige Abschreibung bei einem Wertansatz für einen gemeindlichen Betrieb sollen auch dessen Vermögens- und Schuldenlage sowie die Ertrags- und Finanzlage berücksichtigt und beurteilt werden. Die Erledigung von gemeindlichen Aufgaben durch den Betrieb sollte ebenfalls in die Betrachtung und die Ermessensentscheidung einbezogen werden. Bei einem Wertansatz für einen gemeindlichen Betrieb sollte aber dann keine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen werden, wenn die Gemeinde durch Verlustübernahmen der Verringerung des betrieblichen Eigenkapitals entgegenwirkt. In solchen Fällen kann unterstellt werden, dass die Finanzleistungen der Gemeinde der dauernden Werterhaltung des betreffenden gemeindlichen Betriebes dienen.

In den Fällen des Verzichts auf eine außerplanmäßige Abschreibung bei einer vorliegenden Wertminderung einer gemeindlichen Finanzanlage zum Abschlussstichtag muss die Gemeinde im Rahmen ihres pflichtgemäßen Ermessens insbesondere auch geprüft haben, ob durch das Unterlassen dieser Abschreibung der gemeindliche Jahresabschluss weiterhin ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage der Gemeinde vermittelt. Ob dieses der Fall ist, ist u.a. auch von der Wesentlichkeit und Bedeutung der im Einzelnen aufgetretenen Wertminderung bei der gemeindlichen Finanzanlage abhängig, auch wenn diese ggf. voraussichtlich nicht dauernd ist.

**5.3 Zu Satz 3 (Erläuterungspflichten im Anhang):**

Die ausdrückliche Vorgabe in dieser Vorschrift, die Vornahme von außerplanmäßigen Abschreibungen im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss zu erläutern, erleichtert die Analyse des gemeindlichen Jahresabschlusses und trägt den Informationsbedürfnissen der Jahresabschlussadressaten in ausreichendem Maße Rechnung. Sie ergänzt die allgemeinen und besonderen Erläuterungspflichten der Gemeinde im Anhang um einen weiteren bedeutsamen Sachverhalt (vgl. § 44 Absatz 2 GemHVO NRW). Die nach dieser haushaltsrechtlichen Vorgabe im Anhang zu machenden Angaben müssen einen Bezug zu den gemeindlichen Vermögensgegenständen haben, bei denen von der Gemeinde außerplanmäßige Abschreibungen vorgenommen worden sind. Die Gemeinde soll dazu deren Anlass sowie die Gründe für diesen örtlichen Vorgang, aber auch die daraus entstandenen haushaltsmäßigen bzw. vermögensmäßigen Auswirkungen aufzeigen. Die Erläuterungen der Gemeinde müssen wahr, klar und übersichtlich sowie vollständig sein, sodass der Jahresabschluss das geforderte Bild über die wirtschaft-

liche Lage der Gemeinde zutreffend vermitteln kann (vgl. § 95 Absatz 1 GO NRW). Mögliche Verweise auf Angaben in den Vorjahren des Haushaltsjahres entbinden die Gemeinde dabei nicht von ihren Erläuterungspflichten.

## **6. Zu Absatz 6 (Verteilung außerplanmäßiger Abschreibungen für Grund und Boden):**

### **6.1 Zu Satz 1 (Zeitliche Verteilungsvorgabe):**

Nach der Vorschrift können bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung von gemeindlichem Grund und Boden durch die Anschaffung oder Herstellung von Infrastrukturvermögen die dadurch entstehenden außerplanmäßigen Abschreibungen bis zur Inbetriebnahme der Vermögensgegenstände linear auf den Zeitraum verteilt werden, in dem die Vermögensgegenstände angeschafft oder hergestellt werden. Diese Vorschrift kommt den besonderen Bedürfnissen der Gemeinden entgegen, wenn neues Infrastrukturvermögen zu schaffen ist, gleichzeitig dafür hochwertiger Grund und Boden genutzt werden muss.

Der Gemeinde wird es aufgrund dieser Regelung gestattet, die Belastungen, die durch weitere Investitionen in ihr Infrastrukturvermögen entstehen, auf die abgrenzte Zeitdauer der Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen zu verteilen, z. B. über die Bauzeit einer neuen Brücke. Die aus einer voraussichtlich dauernden Wertminderung von Grund und Boden des Infrastrukturvermögens entstehenden außerplanmäßigen Abschreibungen können haushaltsverträglich auf diesen Zeitraum verteilt werden.

### **6.2 Zu Satz 2 (Besondere Erläuterungspflichten):**

Die zugelassene Verteilung von außerplanmäßigen Abschreibungen aus einer voraussichtlich dauernden Wertminderung von Grund und Boden, die durch die Anschaffung oder Herstellung von Infrastrukturvermögen entsteht, stellt eine gemeindliche Besonderheit dar. Sie soll daher wie andere außerplanmäßige Abschreibungen der Gemeinde im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss erläutert werden. In den Fällen, in denen die Gemeinde von der Möglichkeit der zeitlichen Verteilung der entstandenen außerplanmäßigen Abschreibungen Gebrauch macht, entsteht daraus für sie die Pflicht, den Anlass und die Gründe für diesen örtlichen Vorgang sowie die haushaltsmäßigen bzw. vermögensmäßigen Auswirkungen daraus gesondert im gemeindlichen Anhang zu erläutern. Diese besonderen Erläuterungspflichten der Gemeinde werden durch den ausdrücklichen Verweis in der Vorschrift verdeutlicht.

## **7. Zu Absatz 7 (Außerplanmäßige Abschreibungen beim Umlaufvermögen):**

### **7.1 Die Zwecke der Abschreibungen**

Die Abgrenzung zwischen dem Anlagevermögen und dem Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz hat nicht nur Folgen für den bilanziellen Ausweis, sondern wirkt sich auch auf die Bewertung von Vermögensgegenständen der Gemeinde aus. Für Wertminderungen bei dem gemeindlichen Umlaufvermögen besteht deshalb auch eine gesonderte Regelung über die Vornahme von außerplanmäßigen Abschreibungen. Die Gemeinde hat daher bei ihren Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens die erforderlichen Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit einem niedrigeren Wert anzusetzen, der sich aus einem beizulegenden Wert am jeweiligen Abschlussstichtag für die Vermögensgegenstände ergibt.

Im NKF gilt bei der Bewertung des Umlaufvermögens der Gemeinde das strenge Niederstwertprinzip. Es dient der Vorwegnahme von Verlusten, die beim Abgang der gemeindlichen Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens erwartet werden, sodass bei der Bewertung dieser Vermögensgegenstände vielfach von dem erzielbaren Veräußerungserlös ausgegangen wird. Auch ohne ausdrückliche Regelung in der Vorschrift führen die Vorgaben

zur Pflicht der Gemeinde, bei außerplanmäßigen Abschreibungen beim Umlaufvermögen entsprechende Angaben im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss zu machen (vgl. § 44 GemHVO NRW).

## **7.2 Der Begriff „Umlaufvermögen“**

In der gemeindlichen Bilanz wird auf der Aktivseite zwischen den Bilanzbereichen „Anlagevermögen“ und „Umlaufvermögen“ unterschieden. Im Bilanzbereich „Umlaufvermögen“ werden die Vermögensgegenstände der Gemeinde angesetzt, die zum Verbrauch, Verkauf oder nur für eine sonstige kurzfristige Nutzung durch die Gemeinde vorgesehen sind. Zum gemeindlichen Umlaufvermögen zählen daher insbesondere die Vorräte, die Forderungen, die kurzfristigen Wertpapiere und die liquiden Mittel und sind in diesem Bilanzbereich anzusetzen. Zum gemeindlichen Umlaufvermögen gehören daher keine Vermögensgegenstände, die dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde dauerhaft dienen sollen, denn diese sind dem gemeindlichen Anlagevermögen zuzuordnen, sowie die Rechnungsabgrenzungsposten.

Dem Bilanzbereich „Umlaufvermögen“ sind aber auch Vermögensgegenstände aus dem Anlagevermögen zuzuordnen, die dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde nicht mehr dauerhaft dienen bzw. nicht mehr von der Gemeinde genutzt werden und von ihr konkret zur Veräußerung vorgesehen sind. In der Regel sind dieses die gemeindlichen Vermögensgegenstände, die nur noch weniger als ein Jahr bei der Gemeinde verbleiben sollen. Zum gemeindlichen Umlaufvermögen gehören aber auch die Grundstücke der Gemeinde, die zum Zwecke der Veräußerung von der Gemeinde gehalten werden oder von der Gemeinde für solche Zwecke erworben werden, z. B. Bauland oder Gewerbegrundstücke, auch wenn diese Flächen aufgrund ihrer Grundstückseigenschaft i.d.R. dem Anlagevermögen der Gemeinde zuzuordnen wären.

## **7.3 Der Begriff "beizulegender Wert"**

Zum jeweiligen Abschlussstichtag ist von der Gemeinde für ihr Umlaufvermögen der beizulegende Wert festzustellen, der unter Beachtung des Vorsichtsprinzips und nach vernünftiger Beurteilung dafür in Betracht kommt. Der Begriff „beizulegender Wert“ stellt dabei einen Oberbegriff dar, der durch speziellere Wertbegriffe, z. B. Marktwert oder Börsenwert, von der Gemeinde auszufüllen ist. Es kann aber auch der Wiederbeschaffungswert sachgerecht sein, wenn gleiche oder vergleichbare Gegenstände zu niedrigeren Anschaffungs- oder Herstellungskosten beschafft werden können. Der geforderte beizulegende Wert als niedrigerer Wert ist insgesamt gesehen immer ein Wert, der unter den planmäßig fortgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des betreffenden Vermögensgegenstandes liegen muss.

## **7.4 Die Feststellung der Wertminderung**

Für die Bewertung der gemeindlichen Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens gilt immer das strenge Niederstwertprinzip. Der Wert ist dabei im Einzelfall unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse der Gemeinde zu bestimmen. Die Feststellung einer Wertminderung erfordert eine Vergleichsgröße, also eine Gegenüberstellung des in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Buchwertes mit dem niedrigeren Wert, der sich aus dem beizulegenden Wert ergibt. Der niedrige Wert stellt dabei zugleich die oberste Wertgrenze in diesem Bilanzbereich dar. Die Gemeinde muss deshalb bei zwei möglichen Wertansätzen, z. B. Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Marktpreis, stets den niedrigeren Wert für die betreffenden Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens in der gemeindlichen Bilanz ansetzen.

Durch die Vorschrift besteht aus diesem Grunde ein Abschreibungsgebot für die Gemeinde. Sie muss bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens außerplanmäßige Abschreibungen vornehmen, wenn diesen Vermögensgegenständen am Abschlussstichtag ein niedriger Wert als der Buchwert beizulegen ist. Der Begriff „beizu-

legender Wert“ wird dabei als Oberbegriff benutzt, der durch speziellere Wertbegriffe, z. B. Marktwert oder Börsenwert, von der Gemeinde auszufüllen ist. Der geforderte niedrigere Wert ist ein Wert, der unter den planmäßig fortgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des betreffenden Vermögensgegenstandes liegen muss. Von der Gemeinde ist daher zum jeweiligen Abschlussstichtag der beizulegende Wert festzustellen, der unter Beachtung des Vorsichtsprinzips und nach vernünftiger Beurteilung dafür in Betracht kommt.

### **7.5 Die Dokumentationspflichten**

Die Entscheidung der Gemeinde, eine außerplanmäßige Abschreibung bei einem Vermögensgegenstand des gemeindlichen Umlaufvermögens im Rahmen der Aufstellung des Jahresabschlusses vorzunehmen, ist von der Gemeinde in geeigneter Weise zu dokumentieren. Die Gemeinde muss in diesen Fällen, den entsprechenden Buchungen in ihrer Finanzbuchhaltung die zutreffenden Buchungsbelege zugrunde legen, aus denen auch die Gründe für die außerplanmäßige Abschreibung ersichtlich werden müssen, sodass der vorgenommene Buchungsvorgang nachvollziehbar und belegt wird. Durch diese Vorschrift werden jedoch keine Wertberichtigungen auf gemeindliche Forderungen erfasst, die wegen einer Niederschlagung von Ansprüchen der Gemeinde gem. § 26 Absatz 2 GemHVO NRW vorzunehmen sind. Auf eine voraussichtlich dauernde Wertminderung bei den Forderungen kommt es dabei nicht an.

## **8. Zu Absatz 8 (Vornahme von Zuschreibungen):**

### **8.1 Zu Satz 1 (Anlass und Umfang der Zuschreibungen):**

#### **8.1.1 Der Anlass von Zuschreibungen**

Im NKF hat die Gemeinde nach einer außerplanmäßigen Abschreibung bei gemeindlichen Vermögensgegenständen zu jedem Abschlussstichtag zu prüfen, ob die Gegebenheiten für eine dauernde Wertminderung noch bestehen. Sie hat dann eine außerplanmäßige Abschreibung nach den Absätzen 5 oder 6 der Vorschrift rückgängig zu machen, wenn der Grund dafür entfallen ist (Wertaufholungsgebot). Die Gemeinde muss zu jedem Abschlussstichtag aber auch beurteilen, ob inzwischen die Voraussetzungen für eine Wertaufholung bei betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenständen vorliegen. Die Rücknahme einer Wertminderung bei in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Vermögensgegenständen wird als Zuschreibung bezeichnet.

Die Gemeinde muss eine Zuschreibung als Wertaufholung vorzunehmen, sofern der Wegfall des Grundes für eine voraussichtlich dauernde Wertminderung bei den Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens und des Finanzanlagevermögens von der Gemeinde festgestellt wurde. Die Zuschreibung stellt eine wertmäßige Erhöhung der betreffenden Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens dar und beseitigt eine entstandene Unterbewertung der betroffenen Vermögensgegenstände. Der betreffende Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz wird durch die Vornahme einer Zuschreibung entsprechend erhöht. Vor einer solchen Wertaufholung hat die Gemeinde zu mindestens bei ihren Finanzanlagen zu prüfen, ob der Ertrag aus der Wertaufholung nicht unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen ist. Eine solche Verrechnung ist vorzunehmen, wenn zuvor die durch eine Wertminderung entstandenen Aufwendungen bereits mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen waren (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Das gemeindliche Wertaufholungsgebot beinhaltet, dass die in früheren Jahresabschlüssen stichtagsbezogen vorgenommenen Bewertungen zu einem späteren Zeitpunkt an die dann eingetretenen Wertänderungen anzupassen sind. Mit einer Zuschreibung der Gemeinde wird daher eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Vermögenslage der Gemeinde zum Abschlussstichtag wieder hergestellt. Eine Zuschreibung durch die Gemeinde erfordert deshalb einen objektiven Nachweis für die Pflicht der Gemeinde zur Vornahme dieser Wert-erhöhung bei gemeindlichen Vermögensgegenständen. Der Zeitpunkt zur Vornahme einer Zuschreibung ist dann

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

jeweils der Abschlussstichtag des Haushaltsjahres, in dem das Erfordernis einer Wertaufholung bei in der gemeindlichen Bilanz aktivierten Vermögensgegenständen festgestellt wurde.

Diese Vorgaben gelten auch dann, wenn im Einzelfall der Abschreibungsgrund bereits in einem Vorjahr nicht mehr bestand, aber erst im aktuellen Haushaltsjahr bekannt wird. Eine Berichtigung eines vorherigen Jahresabschlusses kommt in diesem Fall nicht mehr in Betracht. Die Gemeinde hat ihre Entscheidung über die Vornahme einer Zuschreibung zu dokumentieren, in dem z. B. in der Anlagenbuchhaltung die betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstände besonders gekennzeichnet werden und in die Buchungsbelege die Gründe für die Wertaufholung aufgenommen werden.

Die Wertaufholung nach dieser Vorschrift dient deshalb nicht der Korrektur von Fehlern, die im Rahmen von Jahresabschlüssen früherer Jahre entstanden sind. Daher dürfen unter dem gemeindlichen Wertaufholungsgebot keine Bilanzberichtigungen von der Gemeinde vorgenommen werden, die wegen fehlerhafter Abschreibungen ggf. erforderlich werden. Derartige Vorgänge sind im Rahmen üblicher Berichtigungen des gemeindlichen Jahresabschlusses vorzunehmen.

### **8.1.2 Der Umfang von Zuschreibungen**

Die Gemeinde muss bei der Vornahme von Zuschreibungen bei einem gemeindlichen Vermögensgegenstand beachten, dass die vorgenommene Zuschreibung als Wertaufholung nicht zu einem Buchwert oder Wertansatz führt, der zum Abschlussstichtag über den (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten des betreffenden Vermögensgegenstandes liegt. Bei abnutzbaren Vermögensgegenständen bilden die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten des betreffenden Vermögensgegenstandes die Obergrenze für die bilanziellen Zuschreibungen. Bei nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen bilden die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten die zulässige Obergrenze für die bilanziellen Zuschreibungen, soweit keine dauerhaften Wertminderungen bestehen.

Der Zuschreibungsbetrag führt daher regelmäßig zu einem Wertansatz, der auch vorliegen würde, wenn keine außerplanmäßige Abschreibung des betreffenden Vermögensgegenstandes zu einem vorherigen Abschlussstichtag vorgenommen worden wäre. Bei der Ermittlung des möglichen Zuschreibungsbetrages müssen daher regelmäßig die zwischenzeitlich vorzunehmenden Wertveränderungen des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes, z. B. planmäßige Abschreibungen, berücksichtigt werden. Außerdem ist die vorgenommene Zuschreibung in der gemeindlichen Ergebnisrechnung unter der Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Erträge“ zu erfassen bzw. nachzuweisen.

### **8.1.3 Keine Zuschreibungen beim Umlaufvermögen**

Die Gemeinde darf keine Zuschreibung nach Wegfall des Grundes für die außerplanmäßige Abschreibung bei Vermögensgegenständen des gemeindlichen Umlaufvermögens vornehmen. Die Zuschreibung ist wegen der Anwendung des strengen Niederstwertprinzips beim Umlaufvermögen der Gemeinde und der geringen Bedeutung dieses Vermögens ausgeschlossen. Es soll unter Berücksichtigung des Vorsichtsprinzips nach einer außerplanmäßigen Abschreibung der niedrigere Wertansatz von der Gemeinde beibehalten werden. Die Vorschrift bezieht daher in die Vornahme einer Zuschreibung ausdrücklich nur die Vermögensgegenstände des Anlagevermögens ein, zudem das gemeindliche Sachanlagevermögen und das Finanzanlagevermögen gehören.

**8.1.4 Zuschreibungen und Sonderposten**

Die Gemeinde ist verpflichtet, eine Wertaufholung vorzunehmen, wenn der Grund für die vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung bei einem gemeindlichen Vermögensgegenstand entfallen ist und der Wegfall von der Gemeinde festgestellt wurde. Diese Werterhöhung führt jedoch nicht nur zu einer Erhöhung des Wertansatzes im gemeindlichen Anlagevermögen, sondern wirkt sich bei zuwendungsfinanzierten Vermögensgegenständen der Gemeinde auch auf den mit dem Vermögensgegenstand verbundenen Sonderposten aus. Bei einer Zuschreibung muss die Gemeinde deshalb nicht nur die entstandene Unterbewertung eines aktivierten Vermögensgegenstandes beseitigen und eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Vermögenslage der Gemeinde wieder herstellen, sondern sie hat auch den auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz angesetzten Sonderposten entsprechend anzupassen. Die bilanziellen Handlungen sollen von der Gemeinde in Abhängigkeit voneinander zum gleichen Abschlussstichtag vorgenommen werden.

**8.2.2 Zu Satz 2 (Erläuterungspflicht für Zuschreibungen im Anhang):**

Bei der Vornahme von Zuschreibungen durch die Gemeinde als „Rückabwicklung“ von zu einem vorherigen Abschlussstichtag vorgenommenen außerplanmäßigen Abschreibungen von gemeindlichen Vermögensgegenständen besteht ein besonderes öffentliches Informationsbedürfnis für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses, zu dessen Abschlussstichtag eine Zuschreibung von der Gemeinde vorgenommen wird, sind die neuen Vermögensverhältnisse in der gemeindlichen Bilanz im Anhang nachprüfbar unter Angabe des Anlasses sowie des betragsmäßigen Umfangs darzulegen. Die örtlichen Angaben über die Zuschreibungen sollen dabei einen unmittelbaren Bezug zu den jeweils betroffenen Vermögensgegenständen haben, bei denen zuvor außerplanmäßige Abschreibungen vorgenommen worden sind.

EEEEEEEEEEEEEE

**§ 36**  
**Rückstellungen**

(1) <sup>1</sup>Pensionsverpflichtungen nach den beamtenrechtlichen Vorschriften sind als Rückstellung anzusetzen. <sup>2</sup>Zu den Rückstellungen nach Satz 1 gehören bestehende Versorgungsansprüche sowie sämtliche Anwartschaften und andere fortgeltende Ansprüche nach dem Ausscheiden aus dem Dienst. <sup>3</sup>Für die Rückstellungen ist im Teilwertverfahren der Barwert zu ermitteln. <sup>4</sup>Der Berechnung ist ein Rechnungszinsfuß von fünf Prozent zu Grunde zu legen. <sup>5</sup>Der Barwert für Ansprüche auf Beihilfen nach § 77 des Landesbeamtengesetzes sowie andere Ansprüche außerhalb des Beamtenversorgungsgesetzes kann als prozentualer Anteil der Rückstellungen für Versorgungsbezüge nach Satz 1 ermittelt werden. <sup>6</sup>Der Prozentsatz nach Satz 5 ist aus dem Verhältnis des Volumens der gezahlten Leistungen nach Satz 5 zu dem Volumen der gezahlten Versorgungsbezüge zu ermitteln. <sup>7</sup>Er bemisst sich nach dem Durchschnitt dieser Leistungen in den drei dem Jahresabschluss vorangehenden Haushaltsjahren. <sup>8</sup>Die Ermittlung des Prozentsatzes ist mindestens alle fünf Jahre vorzunehmen.

(2) <sup>1</sup>Für die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien sind Rückstellungen in Höhe der zu erwartenden Gesamtkosten zum Zeitpunkt der Rekultivierungs- und Nachsorgemaßnahmen anzusetzen. <sup>2</sup>Das gilt entsprechend für die Sanierung von Altlasten.

(3) <sup>1</sup>Für unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen sind Rückstellungen anzusetzen, wenn die Nachholung der Instandhaltung hinreichend konkret beabsichtigt ist und als bisher unterlassen bewertet werden muss. <sup>2</sup>Die vorgesehenen Maßnahmen müssen am Abschlussstichtag einzeln bestimmt und wertmäßig beziffert sein.

(4) <sup>1</sup>Für Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind, müssen Rückstellungen angesetzt werden, sofern der zu leistende Betrag nicht geringfügig ist. <sup>2</sup>Es muss wahrscheinlich sein, dass eine Verbindlichkeit zukünftig entsteht, die wirtschaftliche Ursache vor dem Abschlussstichtag liegt und die zukünftige Inanspruchnahme voraussichtlich erfolgen wird.

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

(6) <sup>1</sup>Sonstige Rückstellungen dürfen nur gebildet werden, soweit diese durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind. <sup>2</sup>Rückstellungen sind aufzulösen, wenn der Grund hierfür entfallen ist.

**Erläuterungen zu § 36:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Erfordernisse für die Bildung von Rückstellungen**

**1.1 Allgemeine Grundlagen**

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sind das erzielte Ressourcenaufkommen und der entstandene Ressourcenverbrauch periodengerecht von der Gemeinde zu erfassen. Zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres sind deshalb auch Aufwendungen zu erfassen und nachzuweisen, die aus neuen Verpflichtungen der Gemeinde entstanden sind. Sofern die im Haushaltsjahr eingegangenen Verpflichtungen der Gemeinde sich auch auf die Folgejahre des Haushaltsjahres erstrecken, sind diese in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Die gemeindlichen Verpflichtungen sind dann im Bilanzbereich "Rückstellungen" anzusetzen, wenn die Verpflichtungen dem Grunde nach im Haushaltsjahr eingetreten sind, deren Höhe und der Erfüllungszeitpunkt (Fälligkeitstermin) jedoch noch ungewiss sind. Die Gemeinde muss dabei ausreichend sicher sein, dass die wirtschaftliche Ursache vor dem Abschlussstichtag des Haushaltsjahres liegt und die Verpflichtung erst künftig zu erfüllen ist.

Durch den Ansatz von gemeindlichen Rückstellungen in der Bilanz der Gemeinde werden daher Aufwendungen dem Haushaltsjahr als Verursachungsperiode wirtschaftlich zugerechnet, auch wenn die entsprechenden Finanzleistungen gegenüber Dritten erst zu einem späteren Zeitpunkt von der Gemeinde zu erbringen sind. Der Zeitraum zwischen der Entstehung der gemeindlichen Verpflichtung und dem Erfüllungszeitpunkt kann wenige Haushaltsjahre umfassen, aber auch langfristig sein. In dieser Zeit kann ggf. auch ein Nachholgebot für die Bilanzierung einer Verpflichtung entstehen. Im Rahmen eines gemeindlichen Jahresabschlusses kann die Erkenntnis gewonnen werden, dass für die Gemeinde das Risiko einer Inanspruchnahme besteht, deren Ursache in einem abgelaufenen Haushaltsjahr liegt.

Ein Nachholgebot der Gemeinde kann dazu führen, dass eine bereits in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Rückstellung neu zu bemessen und entsprechend anzupassen ist. Die daraus entstehenden Aufwendungen der Gemeinde sind dann dem abgelaufenen Haushaltsjahr zuzuordnen, für das ein Jahresabschluss aufzustellen ist. Dazu ist zu prüfen, ob ausreichende sachliche Kenntnisse und Grundlagen für die Änderung der gemeindlichen Verpflichtung bzw. der bilanzierten Rückstellung vorliegen. Im Rahmen einer solchen Prüfung durch die Gemeinde aber auch der Fall eintreten, dass von der Gemeinde erstmalig eine Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist oder eine bilanzierte Rückstellung zu mindern (herabzusetzen) ist.

Für die Bilanzierung einer gemeindlichen Rückstellung ist jedoch nicht allein ausreichend, dass eine gemeindliche Verpflichtung zum Abschlussstichtag besteht. Sie muss auch gegenüber einem Dritten bestehen (Außenverpflichtung). Eine Verpflichtung der Gemeinde, die allgemein gegenüber der Öffentlichkeit besteht oder eine Erwartung der Öffentlichkeit an die Gemeinde ist im Sinne der Bilanzierung als nicht bestimmt genug anzusehen, sodass ein Ansatz in der gemeindlichen Bilanz dafür nicht in Betracht kommen kann. Die Gemeinde kann zudem nur in bestimmten Ausnahmefällen eine Verpflichtung gegenüber sich selbst bilanzieren (Innenverpflichtung). Der Ansatz solcher Verpflichtungen ist auf die unterlassene Instandhaltung von Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens und auf wenige andere gemeindliche Sachverhalte beschränkt worden. Andere „interne“ Sachverhalte sind für die Bilanzierung einer Rückstellung als nicht zulässig anzusehen, auch wenn ggf. eine "interne" Verpflichtung zu vermuten ist oder sogar besteht.

Für die Gemeinde besteht bei der Bilanzierung von Rückstellungen die Verpflichtung, durch eine geeignete Liquiditätsplanung und eine eigenverantwortliche Liquiditätssicherung ihre Zahlungsfähigkeit zu den aus ihren Verpflichtungen entstehenden künftigen Fälligkeitszeitpunkten zu sichern. Die Gemeinde sollte dabei wegen der vielfach ungewissen Zahlungstermine ihre Liquiditätslage nicht nur zum Zeitpunkt des Eintritts der Verpflichtungen beurteilen, sondern auch den künftigen Bedarf sorgfältig einschätzen. Sie sollte mindestens zum jährlichen Abschlussstichtag überprüfen und abschätzen, ob und inwieweit Veränderungen bzw. Anpassungen im Zeitablauf des Bestehens der gemeindlichen Verpflichtungen erforderlich sind.

## **1.2 Die Bemessung**

### **1.2.1 Allgemeine Sachlage**

Die bilanziellen Rückstellungen der Gemeinde sind regelmäßig nach dem Nominalwertprinzip zu bemessen bzw. zu bewerten. Es soll dadurch gesichert werden, dass die Gemeinde unter Beachtung des Realisationsprinzips einen entnahmefähigen Betrag zurückstellt. Die Gemeinde soll dabei dem voraussichtlichen künftigen Erfüllungsbetrag möglichst nahe kommen. Diese Gegebenheiten bringen es mit sich, dass die Gemeinde bei der Bemessung der Höhe einer Rückstellung regelmäßig auch künftige allgemeine Ereignisse, die bis zum Erfüllungszeitpunkt ihrer Verpflichtungen voraussichtlich auftreten, zu berücksichtigen hat. Andererseits ist auch der Beginn der gemeindlichen Verpflichtung in Bezug auf den Erfüllungsrückstand zutreffend festzulegen, z. B. bei Besoldungserhöhungen erst ab dem gesetzlich bestimmten Tag und nicht ab der Geltung eines Änderungsgesetzes.

Der Gemeinde steht bei der Bemessung ihrer Rückstellungen ein Beurteilungsspielraum zu, den sie nach objektiven Kriterien ausfüllen soll. Für die Bemessung einer gemeindlichen Rückstellung ergibt sich daraus, dass die Gemeinde konkrete Anhaltspunkte und mögliche künftige Ereignisse, sowohl von negativer als auch von positiver Art und Auswirkung berücksichtigen muss. Sie muss daher nachprüfbar dokumentieren, ob und wie sich solche Ereignisse auf die gemeindliche Rückstellungsbildung und damit auch auf den Erfüllungsbetrag als Wertmaßstab auswirken können. Sofern dabei die örtlichen Verhältnisse noch Besonderheiten aufweisen, hat die Gemeinde deren Berücksichtigung oder Nichtberücksichtigung zu begründen.

Insgesamt betrachtet soll die Gemeinde unter Beachtung des Vorsichtsprinzips einen Rückstellungsbetrag ermitteln, der von ihr zukünftig mit hoher Wahrscheinlichkeit leistungsmäßig realisiert werden muss und entsprechend in ihrer Bilanz ansetzen. Bestehende Unsicherheiten bei der Gemeinde rechtfertigen dabei nicht, das gemeindliche Risiko bewusst höher zu bewerten oder eine Rückstellung übermäßig zu bemessen. Die Gemeinde soll für die Bemessung der Höhe ihrer Rückstellungen eine bestmögliche Schätzung vorzunehmen und dazu möglichst objektive Kriterien heranziehen.

### **1.2.2 Wichtige Einzelheiten der Bemessung**

Der Ansatz einer Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz ist zum jeweiligen Abschlussstichtag zu bestimmen bzw. zu überprüfen, sodass bei der Bemessung das Stichtagsprinzip zur Anwendung kommt. Die Gemeinde hat bei objektiver Betrachtung zu ermitteln, in welchem Umfang ihre künftige Leistungspflicht besteht. Der Umfang einer von der Gemeinde zu bildenden Rückstellung bemisst sich in der Regel nach dem voraussichtlichen Erfüllungsbetrag, soweit dazu keine besondere Regelung getroffen wurde. Der Erfüllungsbetrag ist dabei der Betrag, der voraussichtlich notwendig ist, um die gemeindliche Verpflichtung zukünftig in angemessener Weise zu erfüllen (vgl. § 91 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW). Die gemeindliche Rückstellungsbildung ist auch unter Beachtung der GoB regelmäßig auf den künftigen Erfüllungsbetrag auszurichten.

Eine solche Vorgabe besteht z.B. ausdrücklich für die Deponierückstellungen, denn diese Rückstellungen sind nach der Höhe der zu erwartenden Gesamtkosten zum Zeitpunkt der gemeindlichen Rekultivierungs- und Nachsorgemaßnahmen zu bemessen. Bei diesen Rückstellungen zeigt sich deutlich, dass das allgemeine Stichtagsprinzip nur eingeschränkt zur Anwendung kommt. Der Ansatz in der gemeindlichen Bilanz ist zum jeweiligen Abschlussstichtag danach zu bestimmen, in welchem Umfang die Gemeinde voraussichtlich künftig eine Leistung zu erbringen hat, um bei objektiver Betrachtung ihre Verpflichtung zu diesem Zeitpunkt erfüllen zu können. Er ist nicht danach zu bestimmen, in welchem Umfang die Gemeinde eine Leistung erbringen müsste, wenn sie zum Abschlussstichtag ihre Verpflichtung erfüllen müsste.

Bei dieser Sachlage für die Gemeinde besteht die Verpflichtung, unter Beachtung der GoB auch künftige allgemeine Preis- und Kostensteigerungen in die Bemessung der Rückstellung einzubeziehen, wenn dafür ausreichende objektive und substantielle Hinweise für deren künftiges Eintreten vorliegen. Derartige Sachverhalte können dabei von der Gemeinde in Form von prozentualen Anteilen oder auch in Betragsgrößen in die Rückstellungsbemessung einbezogen werden. Für die Bemessung von Pensionsrückstellungen gilt jedoch, dass bei der Prognose zukünftiger Ereignisse die persönliche Karriere des einzelnen Beamten außer Betracht bleiben soll. Solche Gegebenheiten sollen erst ab Eintritt der tatsächlich erfolgten Beförderung berücksichtigt werden, weil erst ab diesem Zeitpunkt ein Nutzen (Ertrag) für Gemeinde, aber auch eine entsprechende gemeindliche Verpflichtung gegenüber dem betreffenden Beamten entsteht.

Bei der Bemessung einer gemeindlichen Rückstellung reicht die Einschätzung der Gemeinde über eine mögliche Inanspruchnahme oder über den möglichen Eintritt eines Verlustes aus einem gemeindlichen Geschäftsvorfall regelmäßig nicht aus. Grundsätzlich muss seitens der Gemeinde ernsthaft und mit hoher Wahrscheinlichkeit mit einer Inanspruchnahme oder mit einem Verlust gerechnet werden, was möglichst belegt werden soll. Außerdem

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

muss die Bemessung darauf ausgerichtet sein, dass eine bilanzierte Rückstellung nur für den vorgesehenen Zweck in Anspruch genommen werden darf, für den die Rückstellung bilanziert wurde. In dem Bemessungsspielraum der Gemeinde beinhaltet die vernünftige Beurteilung daher auch die Prüfung von Chancen und Risiken unter Beachtung des Vorsichtsprinzips. Die Bemessung muss zudem in sich schlüssig und willkürfrei sein, sodass das jeweilige Ergebnis aus objektiven Gegebenheiten logisch ableitbar ist.

Die örtlich bestehenden Gegebenheiten können Anpassungen bei den bilanzierten Rückstellungen der Gemeinde verursachen. Die Gemeinde muss die Wirkungen daraus auf ihre Rückstellungen vorsichtig einschätzen, wenn nicht auf eine andere Art und Weise die Veränderungen ermittelt werden können. Zu jedem Abschlussstichtag ist deshalb von der Gemeinde die Bemessung der bilanzierten Rückstellungen erneut zu überprüfen. Sofern ausreichende objektive und substantielle Hinweise für einen Anpassungsbedarf vorliegen, besteht für die Gemeinde eine Anpassungspflicht aufgrund des Vorsichtsprinzips (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW). Die örtlichen Sachverhalte können dann zu einer Erhöhung der Rückstellung, aber auch zu deren Herabsetzung oder sogar zu einer Auflösung führen. Die Gemeinde hat unter Einbeziehung der betrachteten wirtschaftlichen Verhältnisse die Bemessung ihrer Rückstellungen sowie deren Veränderungen zu begründen und zu dokumentieren.

### **1.3 Die Abzinsung**

Die Rückstellungen der Gemeinde sind grundsätzlich nicht abzuzinsen. Sie dürfen nur dann abgezinst werden, wenn die Abzinsung ausdrücklich vorgesehen ist. Für die Pensionsrückstellungen ist eine gesonderte Regelung getroffen worden, sodass die Gemeinde bei der Bemessung dieser Rückstellungen eine Abzinsung vorzunehmen hat. Die Rückstellungen für die gemeindlichen Versorgungsleistungen sind daher mit ihrem Barwert und nicht mit dem Nominalbetrag in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Bei dessen Ermittlung ist der Berechnung ein Rechnungszins von fünf Prozent zugrunde zu legen. Für die anderen Arten langfristiger Rückstellungen besteht eine solche Regelungen nicht.

Ein Beispiel für ein Verbot der Vornahme einer Abzinsung sind die Rückstellungen für die Altersteilzeit von gemeindlichen Beschäftigten. Aus den Ansprüchen einer Beamtin oder eines Beamten nach den Altersteilzeitmodellen erwachsen der Gemeinde besondere Verpflichtungen, die jedoch nicht die Abgeltung erbrachter Leistungen nach dem Ende der Lebensarbeitszeit zum Gegenstand haben. Von der Gemeinde sind in diesen Fällen keine den Versorgungsleistungen vergleichbare Leistungen zu erbringen, sodass für die gemeindlichen Verpflichtungen auch keine Abzinsung in Betracht kommt. Diese Sachlage wird auch dadurch deutlich, dass in der gemeindlichen Bilanz die Rückstellungen für Altersteilzeit unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ und nicht unter dem Bilanzposten „Pensionsrückstellungen“ anzusetzen sind.

Für die gemeindliche Rückstellungsbildung lässt sich hinsichtlich der Abzinsung allgemein feststellen, dass die Gemeinde bei ihren Rückstellungen regelmäßig keine haushaltsmäßige Trennung in Beträge für die Erfüllung der gemeindlichen Leistungsverpflichtung und für die Kapitalnutzung vorzunehmen hat. Außerdem kann davon ausgegangen werden, dass in der Mehrzahl der gemeindlichen Rückstellungen kein verdeckter Zins enthalten ist, der eine Abzinsung bedingen könnte, z. B. bei Sachleistungsverpflichtungen, bei Verpflichtungen aus Bürgschaften oder Schadenersatzleistungen.

### **1.4 Die Bilanzierung**

Die Bilanzierung von Rückstellungen durch die Gemeinde setzt grundsätzlich voraus, dass ein „verpflichtendes Ereignis“ im abgelaufenen Haushaltsjahr eingetreten ist, aufgrund dessen die Gemeinde eine Verpflichtung gegenüber Dritten (Außenverpflichtung) oder gegenüber sich selbst (Innenverpflichtung) hat und bei der Verpflichtung ein Vergangenheitsbezug besteht (Abgeltungserfordernis muss am Abschlussstichtag gegeben sein). Solche gemeindliche Gegebenheiten schaffen eine rechtliche oder faktische Verpflichtung für die Gemeinde, aufgrund

dessen sie keine rechtliche Alternative zur Erfüllung der Verpflichtung hat. Sie muss dann die notwendige Rückstellung bilden und in ihrer Bilanz ansetzen. Die gemeindlichen Rückstellungen sind in der gemeindlichen Bilanz dem auf der Passivseite anzusetzenden Fremdkapital zugeordnet und stellen eine Erweiterung zu den Verbindlichkeiten der Gemeinde dar.

Von der Gemeinde darf eine Rückstellung erst dann bilanziert werden, wenn alle Voraussetzungen dafür erfüllt sind. Eine rechtliche Verursachung für eine Rückstellungsbildung durch die Gemeinde reicht alleine regelmäßig nicht aus (vgl. Nichtbilanzierung von schwebenden Geschäften). Es muss vielmehr auch eine wirtschaftliche Ursache bestehen und eine Objektivierbarkeit des Ereignisses für eine Rückstellungsbildung durch die Gemeinde möglich sein. Bei gemeindlichen Geschäftsvorfällen ist es aber oftmals schwierig, das Vorliegen des Tatbestandes „wirtschaftlich verursacht“ in sachlicher und zeitlicher Hinsicht eindeutig zu bestimmen. Bei der Gemeinde können sich eine Vielzahl von örtlichen Umständen ergeben, bei der sich die Ursachen und die entstehenden Wirkungen gegenseitig bedingen.

Die Gemeinde hat daher bei der Rückstellungsbildung auf eine sachliche und zeitliche zutreffende Abgrenzung zu achten. Öffentlich-rechtliche Leistungsverpflichtungen müssen daher in konkreter Art und Weise in einem Leistungsbescheid der Gemeinde (Verwaltungsakt oder behördliche Verfügung) umgesetzt worden sein, sodass ein inhaltlich genau bestimmtes Handeln eines Dritten oder der Gemeinde innerhalb eines abgegrenzten Zeitraumes festgelegt worden ist. Eine allgemeine Pflicht, die in einem Gesetz enthalten ist, reicht daher für eine konkrete gemeindliche Rückstellungsbildung nicht aus. Sie bedarf i.d.R. einer Konkretisierung durch eine dafür vorgesehene Umsetzung, sodass ein Gesetz nur in Ausnahmefälle die für eine Rückstellungsbildung notwendigen Konkretisierungen selbst enthält.

Die Bilanzierung einer gemeindlichen Rückstellung setzt zudem voraus, dass an eine vergangene Handlung der Gemeinde angeknüpft wird und eine „Abgeltung“ dieser abgeschlossenen gemeindlichen Handlung erfolgt. Eine gesetzlich bestimmte Besoldungserhöhung für Beamtinnen und Beamte reicht daher z. B. alleine für eine Rückstellungsbildung nicht aus. Es bedarf immer des tatsächlichen Erwerbs eines beamtenrechtlichen Anspruchs durch die Ableistung des Dienstes. Erst dadurch erwerben die Beamtinnen und Beamte gegenüber der Gemeinde ihre Ansprüche auf künftige Versorgungsleistungen und konkretisieren dadurch die gemeindlichen Verpflichtungen. Die Gemeinde muss daher die veränderten Verpflichtungen gegenüber ihren Beamtinnen und Beamten bei der Bemessung ihrer Pensionsrückstellungen zum nächsten Abschlussstichtag berücksichtigen. Bei einer mehrjährigen Verteilung einer Besoldungserhöhung ist die Veränderung der gemeindlichen Pensionsrückstellungen entsprechend anteilig bzw. periodengerecht vorzunehmen.

Diese Gegebenheiten bedeuten u.a., dass bei der Gemeinde im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres ein örtlicher Sachverhalt oder ein Ereignis als Voraussetzung für die Rückstellungsbildung entstanden sein muss. Für einen solchen Sachverhalt können aber auch bereits gemeindliche Leistungen oder Ansprüche im Haushaltsplan für das Haushaltsjahr veranschlagt worden sein, z. B. bei Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen. Die Bilanzierung von gemeindlichen Rückstellungen schließt dabei die haushaltsrechtlichen Vorgaben für die Rückstellungsbildung ab. Die Vorsorge der Gemeinde für ihre künftig zu erfüllenden Verpflichtungen wird durch den Ansatz der Rückstellungen in ihrer Bilanz transparent und nachvollziehbar gemacht.

### **1.5 Die haushaltsmäßige Behandlung**

Mit dem Ansatz von gemeindlichen Rückstellungen in der Bilanz der Gemeinde werden zum Abschlussstichtag die entstandenen Aufwendungen dem abgelaufenen Haushaltsjahr wirtschaftlich zugerechnet, die in diesem Haushaltsjahr verursacht worden sind. Der Begriff „Ursache“ umfasst dabei einerseits, dass ein gemeindlicher Geschäftsvorfall in der Vergangenheit entstanden sein muss, also entweder im Haushaltsjahr oder in Vorjahren. Andererseits müssen durch den Geschäftsvorfall gemeindliche Verpflichtungen entstanden sein, die von der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

Gemeinde voraussichtlich künftig zu erfüllen sind, sodass deshalb Pflicht zur Rückstellungsbildung bei der entstand. Eine solche Sachlage bedingt, dass die Gemeinde dann entsprechend den örtlich eingetretenen Verhältnissen sachgerecht und angemessen eine Rückstellung in ihrer Bilanz ansetzen muss. Die gemeindlichen Rückstellungen stellen daher eine haushaltswirtschaftliche Belastung für die Gemeinde im betreffenden Haushaltsjahr dar, die in ihrer Höhe quantifizierbar sein muss.

Die aus den Verpflichtungen der Gemeinde zu erbringenden Finanzleistungen werden jedoch erst zukünftig (in späteren Haushaltsjahren) fällig. Durch die Bildung einer Rückstellung und deren Ansatz in der gemeindlichen Bilanz findet daher immer eine Verknüpfung mit der im Haushaltsjahr entstandenen haushaltswirtschaftlichen Belastung statt, die in der Ergebnisrechnung der Gemeinde als Aufwand zu erfassen bzw. nachzuweisen ist. Im Zeitpunkt der Erfüllung der Verpflichtung durch die Gemeinde ist die gemeindliche Leistung lediglich in der gemeindlichen Finanzrechnung zu erfassen. Sie löst zu diesem Zeitpunkt i.d.R. keinen aufwandswirksamen Geschäftsvorfall der Gemeinde mehr aus.

Im Rahmen des Jahresabschlusses der Gemeinde sind nicht nur die Aufwendungen aus der Bildung einer gemeindlichen Rückstellung in der Ergebnisrechnung zu erfassen, sondern auch die Erhöhungen bilanzierter Rückstellungen, wenn dafür ein gemeindlicher Bedarf besteht. Die gemeindliche Ergebnisrechnung wird ebenfalls berührt, wenn für eine in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Rückstellung der Grund entfallen und diese vollständig oder teilweise ertragswirksam aufzulösen ist. Bei solchen gemeindlichen Sachverhalten bleibt die Finanzrechnung der Gemeinde regelmäßig unberührt. Bei der Inanspruchnahme einer Rückstellung durch die Gemeinde für die vorgesehenen Zwecke bleibt dagegen die Ergebnisrechnung unberührt, und zwar unabhängig davon, ob durch die Inanspruchnahme die bilanzierte Rückstellung vollständig oder nur zum Teil herabgesetzt wird.

**2. Die zulässigen Rückstellungsarten**

Die Gemeinde hat an jedem Abschlussstichtag unter Beachtung der GoB zu prüfen, ob und welche gemeindlichen Verpflichtungen zum Abschlussstichtag bestehen. Sie hat bei ihrer Entscheidung über den bilanziellen Ausweis ihrer Verpflichtungen die Vorgaben der Vorschrift zu beachten. Diese enthält eine abschließende Aufzählung der zulässigen Rückstellungsarten und steht mit der Vorschrift des § 88 GO NRW in Verbindung. Durch die ausdrückliche Aufzählung der zulässigen Rückstellungsarten wird klargestellt, dass die Gemeinde nur für die benannten Zwecke die Rückstellungen bilden darf (vgl. Abbildung).

<b>Die zulässigen Rückstellungsarten</b>	
<b>BILANZIELLE BEHANDLUNG</b>	<b>RÜCKSTELLUNGEN FÜR</b>
<b>Passivierungspflicht</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pensionen nach den beamtenrechtlichen Vorschriften;</li> <li>- Rekultivierung und Nachsorge von Deponien und für die Sanierung von Altlasten;</li> <li>- Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind;</li> <li>- drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und aus laufenden Verfahren;</li> <li>- Verpflichtungen für Zwecke, die durch andere Gesetze bestimmt wurden.</li> </ul>
<b>Passivierungswahlrecht</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen.</li> </ul>
<b>Passivierungsverbot</b>	<p>Sonstige Rückstellungen, die nicht durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind, z. B.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- künftige Umlagezahlungen der Gemeinde;</li> <li>- Verpflichtungen im Rahmen des Gemeindefinanzaus-</li> </ul>

<b>Die zulässigen Rückstellungsarten</b>	
<b>BILANZIELLE BEHANDLUNG</b>	<b>RÜCKSTELLUNGEN FÜR</b>
	gleichs; - Verpflichtungen aus der gemeindlichen Steuererhebung.

*Abbildung 495 „Die zulässigen Rückstellungsarten“*

Bei den zulässigen Rückstellungsarten wird grundsätzlich vom Bestehen einer Außenverpflichtung der Gemeinde ausgegangen. Lediglich bei der Rückstellung für unterlassene Instandhaltung der Gemeinde besteht eine Innenverpflichtung der Gemeinde. Für den Ansatz einer Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz muss zudem eine Abgrenzungsprüfung vorausgehen, bei der zu beurteilen ist, ob nicht stattdessen eine Verbindlichkeit besteht und in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist oder nicht lediglich ein Haftungsverhältnis, das im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel anzugeben ist. Durch die Festlegung der gemeindlichen Rückstellungen werden dem haushaltsrechtlichen Rückstellungsbegriff für die Gemeinden sowohl die sog. statische als auch die dynamische Bilanzauffassung zugrunde gelegt.

### **3. Keine Rückstellungen für andere Zwecke**

#### **3.1 Allgemeine Vorgaben**

Durch die ausdrückliche Aufzählung der zulässigen Arten der gemeindlichen Rückstellungen wird klargestellt, dass die Gemeinde keine Rückstellungen für andere Zwecke bilden und in ihrer Bilanz ansetzen darf. Sie soll die Rückstellungen grundsätzlich nur für rechtliche und wirtschaftliche Leistungsverpflichtungen bilden, die ursächlich in der Hand der Gemeinde liegen und die periodengerecht zu Aufwendungen bei der Gemeinde führen. Außerdem muss die gemeindliche Rückstellungsbildung vorrangig aus dem Blickwinkel des öffentlich-rechtlichen Handelns der Gemeinde betrachtet werden und darf daher nicht allein nach allgemeinen Rechnungslegungszwecken beurteilt werden. Diese Sachlage gab Veranlassung, eine Rückstellungsbildung nicht für jährlich wiederkehrende und zeitlich nicht über das Haushaltsjahr hinausgehende gemeindliche Verpflichtungen zuzulassen.

Die Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde setzt zudem beim Rechtsrahmen für das haushaltswirtschaftliche Handeln und nicht vorrangig bei der Periodengerechtigkeit an. Der gemeindliche Haushalt sowie die gemeindlichen Geschäftsvorfälle werden hauptsächlich durch die rechtliche Verursachung geprägt. So werden gemeindliche Ansprüche und Verpflichtungen gegenüber Dritten regelmäßig nur auf einer solchen Basis wirksam und umsetzbar. Bei gemeindlichen Geschäftsvorfällen, die auf Leistungen Dritter ohne Gegenleistungsverpflichtung der Gemeinde beruhen, z. B. Gewerbesteuerzahlungen, oder auf einseitigen Leistungen der Gemeinde an Dritte, z. B. Sozialhilfeleistungen, gilt deshalb das Entstehen der rechtlichen Verpflichtung und nicht bereits das mögliche Entstehen einer wirtschaftlichen Verpflichtung als auslösender Anlass für eine gemeindliche Rückstellungsbildung.

In entsprechender Weise erfolgt eine solche haushaltswirtschaftliche Zuordnung und Bilanzierung auch immer, wenn der Gemeinde von Dritten Zuwendungen gewährt werden. Eine vergleichbare Sachlage gilt für gemeindliche Forderungen, die i.d.R. aus einem Leistungsbescheid der Gemeinde entstehen, wenn diese zu bilanzieren sind. Bei solchen Geschäftsvorfällen der Gemeinde ist die Einordnung allgemein anerkannt und wird dort nicht infrage gestellt. Bei öffentlich-rechtlichen Gegebenheiten gilt daher eine Rückstellungspflicht für die Gemeinde erst dann als entstanden, wenn durch einen Leistungsbescheid eine tatsächliche Erfüllungsverpflichtung der Gemeinde einsetzt. Zu diesem Zeitpunkt ist zudem der gemeindliche Sachverhalt regelmäßig verlässlich bewertbar (Bestimmung des Erfüllungszeitpunktes als Realisation der Zeit nach). Außerdem ist objektiv betrachtet, erst

zu diesem Zeitpunkt der Ressourcenverbrauch der Gemeinde als entstanden anzusehen, weil dieser durch den Leistungsbescheid objektiviert wird. Diese Vorgehensweise steht mit den GoB in Einklang.

### **3.2 Keine Rückstellungen für künftige Umlagezahlungen**

Für die Umlagen der Gemeinde, die regelmäßig jährlich anfallen, z. B. die Kreisumlage, die Landschaftsumlage, ist die Bildung von Rückstellungen nicht zugelassen worden, denn die Umlagepflichtigen werden erst „Schuldner“, wenn der Umlageberechtigte die notwendigen verwaltungsrechtlichen Maßnahmen ergriffen hat. Die Umlage stellt zudem eine einseitige Transferverpflichtung für die Umlagepflichtigen dar, die grundsätzlich im im Jahr ihrer Fälligkeit bzw. der Erhebung des Anspruchs durch den Umlageberechtigten bei beiden Beteiligten haushaltsmäßig zu erfassen ist. Der Umlageanspruch entsteht dabei jährlich aufgrund des öffentlich-rechtlichen Verhältnisses der konkreten Aufgabenerfüllung (Leistungserbringung) des Umlageverbandes. Dieser Anspruch wird durch einen Leistungsbescheid des Umlageberechtigten gegenüber den Umlagezahlern erst hinreichend konkretisiert. Die Zuordnung zum Haushaltsjahr ist dann auf der Grundlage des Festsetzungsbescheides vorzunehmen (Erfüllungszeitpunkt).

Eine ausreichende Verpflichtung der Gemeinde für eine mögliche Rückstellungsbildung besteht daher für den Umlagepflichtigen nicht vor dem festgesetzten Erfüllungszeitpunkt. Die Verpflichtung wird auch nicht aufgrund des Rechtsstatus der Gemeinde als kreisangehörige Gemeinde (Kreisumlage) oder der Stadt als Mitgliedskörperschaft (Landschaftsverbandsumlage) begründet. Die Bildung einer Rückstellung in solchen Fällen würde deshalb dem haushaltswirtschaftlichen Prinzip widersprechen, dass regelmäßig wiederkehrender Aufwand als laufender Aufwand zu erfassen ist. Nach den gesetzlichen Vorschriften sind zudem die Arten und der Umfang der Leistungsfähigkeit der Gemeinde bei der Umlageermittlung zu berücksichtigen. Daher müssen Messgrößen bzw. Schlüsselgrößen für eine zutreffende Ermittlung des Umlagebetrages jeder einzelnen Gemeinde sachgerecht bestimmt werden.

In diesem Zusammenhang werden deshalb die wirtschaftlichen Gegebenheiten sowie die Leistungsfähigkeit der Gemeinde genutzt, um den Anteil der Gemeinde am Umlagebedarf messbar und bestimmbar zu machen, z. B. die Steuerkraft der Gemeinde. Solche Gegebenheiten sind aber nur nutzbar, wenn diese tatsächlich bei der Gemeinde vorliegen bzw. eingetreten sind. Für die Einbeziehung der Leistungsfähigkeit der Gemeinde in die Ermittlung der Höhe eines Umlagebetrages werden daher belastbare Daten als Messgrößen oder Schlüsselgrößen benötigt, z. B. die Daten des Vorjahres des Haushaltsjahres. Aus dieser Inanspruchnahme von Daten eines abgelaufenen Haushaltsjahres kann nicht zwangsläufig geschlossen werden, dass es deshalb bereits im Zeitpunkt der Meldepflichten der Daten zu einer Verpflichtung der Gemeinde kommt, dem Vorjahr des Umlagejahres die Aufwendungen aus der Umlageerhebung zurechnen zu müssen.

Im Rahmen der Ermittlung des Umlagebetrages werden lediglich die belegbaren haushaltswirtschaftlichen Verhältnisse der Gemeinde für die Ermittlung der konkreten Höhe der Umlage herangezogen. Die Realisation des Ertrages beim Umlageberechtigten erfolgt erst im aktuellen Haushaltsjahr, sodass auch erst zu diesem Zeitpunkt die aufwandsrelevanten Verpflichtungen bei der Gemeinde entstehen. Aus solchen öffentlich-rechtlichen Gegebenheiten heraus führt erst die rechtliche Verpflichtung der Gemeinde zur Umlagezahlung zu einer wirtschaftlichen Belastung, und zwar in dem Haushaltsjahr, für das die Gemeinde durch den Umlageberechtigten zur Umlagezahlung herangezogen wird.

Eine Rückstellungsbildung für künftige Umlagezahlungen der Gemeinde würde unter Beachtung der allgemeinen Grundsätze dazu führen, dass der Umlageberechtigte bereits in einem Vorjahr des Haushaltsjahres einen Anspruch auf die Erhebung einer Umlage für ein künftiges Haushaltsjahr hat. Der Umlagepflichtige müsste entsprechend dem gleichen Haushaltsjahr die Umlage wirtschaftlich zurechnen. Diese Gegebenheiten führen dazu, dass jeweils das Haushaltsjahr erst der zutreffende Zeitraum ist, in dem der Umlageberechtigte einen haushaltsrechtlichen und einen wirtschaftlichen Anspruch auf eine Umlage hat, weil erst mit seiner haushaltswirtschaftlichen

Feststellung, dass die sonstigen Erträge die entstehenden Aufwendungen nicht decken, die Berechtigung zur Umlageerhebung entsteht (vgl. § 56 Absatz 1 KrO NRW). Aufgrund derartiger rechtlicher Gegebenheiten ist eine Rückstellungsbildung für Umlagezwecke nicht zugelassen worden. Sie würde in solchen Fällen auch die Transparenz und Klarheit des gemeindlichen Haushalts beeinträchtigen.

Die gesetzlich nicht vorgesehene Rückstellungsbildung für gemeindliche Umlagezahlungen führt zudem dazu, dass von der Gemeinde auch dann keine Rückstellungen gebildet werden dürfen, wenn sich örtliche Umlagesachverhalte ggf. grundsätzlich oder in allgemeiner Form unter die Bestimmungen des § 36 Absatz 4 und 5 GemHVO NRW subsumieren lassen, soweit die Umlageerhebung noch nicht Gegenstand eines Verwaltungsverfahrens der Gemeinde (Verfahren zum Erlass eines rechtskräftigen Umlagebescheides) ist. Sofern es aber nach dem Erlass eines Umlagebescheides zu einem Widerspruch des Betroffenen gegen den Bescheid bzw. zu einem Klageverfahren kommt, ist von der Gemeinde zum Abschlussstichtag zu prüfen und zu entscheiden, ob in einem solchen Fall eine Rückstellung für drohende Verluste aus laufenden Verfahren in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden muss. Ein bilanzieller Ansatz kann erfolgen, sofern der voraussichtliche Verlust oder die Zusatzkosten nicht geringfügig sein werden.

### **3.3 Keine Rückstellungen beim Gemeindefinanzausgleich**

Der Gesetzgeber hat durch die abschließende Aufzählung der zulässigen Rückstellungsarten in der Vorschrift die Bildung von Rückstellungen für gemeindliche Verpflichtungen bzw. Leistungen im Rahmen des Gemeindefinanzausgleichs ausgeschlossen. Die Bildung solcher Rückstellungen widerspricht dem haushaltswirtschaftlichen Prinzip, jährlich regelmäßig wiederkehrenden Aufwand als laufenden Aufwand zu erfassen. Außerdem würde eine Rückstellungsbildung unter Beachtung der allgemeinen Grundsätze dazu führen, dass die gesamten gemeindlichen Leistungen im Rahmen des Gemeindefinanzausgleichs wirtschaftlich einem Haushaltsjahr zuzurechnen wären, für das weder ein haushaltsrechtlicher noch ein wirtschaftlicher Anspruch besteht. Die Transferverpflichtungen sind daher grundsätzlich im Jahr ihrer Fälligkeit haushaltsmäßig zu erfassen.

Die wirtschaftlichen Gegebenheiten sowie die Leistungsfähigkeit der Gemeinde werden aber genutzt, um den Anteil der Gemeinde an der Verteilung der Finanzmittel messbar und bestimmbar zu machen, z. B. die Steuerkraft der Gemeinde. In diesem Zusammenhang kann sich i.d.R. kein Bedarf für die Bildung von Rückstellungen durch die Gemeinde ergeben, denn die Festsetzung der Schlüsselzuweisungen kann nur auf Antrag des Zuweisungsempfängers berichtigt werden, wenn sich Unrichtigkeiten herausstellen, die nicht auf Daten der amtlichen Statistiken zurückzuführen sind und ein gesetzlich festgesetzter Betrag überschritten wird (vgl. § 29 GFG NRW 2012). In solchen Fällen soll dann eine Verrechnung mit anderen Leistungen des Gemeindefinanzierungsgesetzes erfolgen. Für die Beurteilung, ob und in welchem Umfang eine Berichtigung notwendig ist, werden belastbare Daten aus dem betreffenden Haushaltsjahr als Messgrößen oder Schlüsselgrößen benötigt.

Aus dieser Inanspruchnahme von Daten eines abgelaufenen Haushaltsjahres kann jedoch nicht zwangsläufig geschlossen werden, dass es deshalb bereits im Zeitpunkt der Antragstellung der Gemeinde zur Berichtigung zu einer gemeindlichen Verpflichtung kommt, dem Haushaltsjahr die ggf. entstehenden künftigen Aufwendungen zuzurechnen. Im Rahmen des jährlichen Gemeindefinanzausgleichs entsteht erst daher durch die rechtliche Festsetzung durch einen Leistungsbescheid an die Gemeinde eine aufwandwirksame Verpflichtung der Gemeinde, aufgrund dessen die Gemeinde eine Finanzleistung erfüllen muss. Der daraus entstehende gemeindliche Ressourcenverbrauch ist dann jeweils dem Haushaltsjahr zuzurechnen, in dem der Erfüllungszeitpunkt liegt.

Unter dem Gesichtspunkt des Ressourcenverbrauchs ist es daher sachgerecht und vertretbar, auch keine „Vorverpflichtung“ zuzulassen, aufgrund derer dann eine Zurechnung zu Vorjahren möglich wäre, die als Grundlage für eine örtliche Rückstellungsbildung aus Anlass des Gemeindefinanzausgleichs dienen könnte. In solchen Fällen würde eine Rückstellungsbildung die Transparenz und Klarheit des gemeindlichen Haushalts erheblich beeinträchtigen. Die gesetzlich nicht vorgesehene Rückstellungsbildung im Rahmen des Gemeindefinanzausgleichs

führt dazu, dass von der Gemeinde auch dann keine Rückstellungen in diesem Rahmen gebildet werden dürfen, wenn sich örtliche Finanzausgleichssachverhalte ggf. unter die Bestimmungen des § 36 Absatz 4 und 5 GemHVO NRW subsumieren lassen. In Nordrhein-Westfalen ist auch deshalb eine Rückstellungsbildung für gemeindliche Leistungen im Rahmen des Gemeindefinanzausgleichs unzulässig, weil die Gemeinden, auch nicht die finanzstarken Gemeinden, nicht verpflichtet sind, eigene Finanzmittel der allgemeinen Finanzausgleichsmasse des Landes zuzuführen, wie es z.T. in anderen Ländern vorgesehen ist.

### **3.4 Keine Rückstellungen aus der gemeindlichen Steuererhebung**

#### **3.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Steuererhebung durch die Gemeinde ist Teil eines Besteuerungsverfahrens, z. B. die Gewerbesteuer (vgl. 4. Teil „Durchführung des Besteuerungsverfahrens“; §§ 134 – 217 AO). Nach Feststellung des Umfangs der Steuerpflicht, die steuerrechtlich mit dem Ablauf des Erhebungszeitraumes entsteht (vgl. § 18 GewStG), folgt regelmäßig die rechtliche und verfahrensmäßige Steuerfestsetzung. Sie wird i.d.R. durch einen Steuerbescheid des Finanzamtes, durch den bezogen auf den Steuerpflichtigen, der Umfang der Steuerpflicht und deren Fälligkeit festgelegt werden (vgl. 3. Abschnitt „Festsetzung- und Feststellungsverfahren“; §§ 155 – 192 AO). Die Festsetzung durch die Gemeinde dient der Verwirklichung des gemeindlichen Steueranspruchs und stellt die Grundlage für weitere Rechtsfolgen für den Steuerpflichtigen und die Gemeinde in Abhängigkeit von der Erfüllung der Steuerpflicht dar.

Der Gesetzgeber hat durch die abschließende Aufzählung der zulässigen Rückstellungsarten in der Vorschrift die Bildung von Rückstellungen im Rahmen der jährlich wiederkehrenden gemeindlichen Steuererhebung ausgeschlossen, z. B. aufgrund einer möglichen Rückzahlungspflicht der Gewerbesteuer durch die Gemeinde. Dieser Ausschluss führt dazu, dass von der Gemeinde für örtliche Steuersachverhalte, die noch nicht Gegenstand eines gemeindlichen Verwaltungsverfahrens sind (Verfahren zum Erlass eines rechtskräftigen Steuerbescheides), keine Rückstellungen in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden dürfen. Erst aus der Festsetzung der Erfüllung der Steuerpflicht durch einen Leistungsbescheid entsteht ein rechtlicher Anspruch der Gemeinde und eine Verpflichtung eines Dritten sowie die wirtschaftliche Grundlage für die Gemeinde, eine Zurechnung des Ertrages zum Haushaltsjahr vorzunehmen. Der Erfüllungszeitpunkt der Steuerpflicht entsteht mit dem Ablauf des Steuerjahres, jedoch ist zu diesem Zeitpunkt noch nicht die Realisierung des gemeindlichen Ertrages tatsächlich gegeben.

Diese Sachlage führt dazu, dass bei der gemeindlichen Steuererhebung der Gewerbesteuer das Entstehen der rechtlichen Verpflichtung und nicht bereits das mögliche (vorherige) Entstehen einer wirtschaftlichen Verpflichtung der Anlass für die periodengerechte Zuordnung von Steuererträgen durch die Gemeinde ist. Erst zum Erfüllungszeitpunkt ist das Ressourcenaufkommen als entstanden anzusehen, wenn der Anspruch der Gemeinde durch einen Leistungsbescheid (Verwaltungsakt) auf diesen Zeitpunkt objektiviert wird. I.d.R. ist auch erst zu diesem Zeitpunkt der Steuersachverhalt verlässlich bewertbar ist (Bestimmung des Erfüllungszeitpunktes als Realisation der Zeit nach). Diese Gegebenheiten gelten für die Gemeinde als Steuerberechtigte auch grundsätzlich und in allgemeiner Form dann, wenn sich örtliche Steuersachverhalte unter die Bestimmungen des § 36 Absatz 4 und 5 GemHVO NRW subsumieren lassen, obwohl sie noch nicht ausreichend konkretisiert sind.

#### **3.4.2 Steuerbezogene Verwaltungsverfahren**

Beim Erlass eines gemeindlichen Steuerbescheides kann es ggf. auch zu einem Widerspruch des Steuerpflichtigen gegen den Bescheid bzw. zu einem Klageverfahren kommen. In diesen Fällen sind regelmäßig die daraus voraussichtlich entstehenden Prozesskosten, die aufgrund des Verfahrens zusätzlich aus einer Verpflichtung der Gemeinde entstehen, der Gegenstand der gemeindlichen Rückstellungsbildung und Bilanzierung. Zum jeweiligen Abschlussstichtag ist dann von der Gemeinde zu prüfen und zu entscheiden, ob die bilanzierte Rückstellung noch

bestehen bleiben muss. Die Gemeinde hat dabei auch zu prüfen, ob ein Verlust in der Sache droht. Sie hat dann auch dafür eine Rückstellung für drohende Verluste aus laufenden Verfahren in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, sofern der voraussichtliche Verlust nicht geringfügig sein wird.

Die Gemeinde hat dabei sorgfältig zu beurteilen, ob das Verfahren voraussichtlich zu ihren Gunsten abgeschlossen bzw. der Prozess gewonnen werden kann. Sofern sie davon ausgeht bzw. erwartet, dass das Verfahren teilweise nicht gewonnen wird, ist in entsprechender Höhe eine entsprechende Rückstellung zu bilden. Sie soll einen solchen Bilanzansatz sachgerecht begründen und dabei darlegen, warum aus örtlichen Gründen in fachlicher und wirtschaftlicher Hinsicht das Verfahren nicht vorzeitig durch einen Vergleich oder eine Klagerücknahme beendet wird, z. B. wegen der erheblichen Bedeutung eines Urteils für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde.

### **3.4.3 Die Steuerpflicht der Gemeinde**

Von den Steuersachverhalten aus der gemeindlichen Steuererhebung sind die steuerrechtlichen Sachverhalte zu trennen, durch die für die Gemeinde eine Steuerpflicht gegenüber dem Bund oder dem Land besteht und die Gemeinde in einem örtlichen Besteuerungsverfahren zur Zahlung von Steuern durch einen Leistungsbescheid herangezogen wird. In diesen Fällen, in denen die Gemeinde die Stellung eines Steuerschuldners gegenüber Dritten innehat, ist beim Vorliegen der Voraussetzungen eine Rückstellungsbildung als zulässig anzusehen, z. B. für Steuerschuldverhältnisse der Gemeinde aus ihrem „Betrieb gewerblicher Art“. Sofern in solchen Fällen eine Rückstellungsbildung durch die Gemeinde erforderlich ist, soll diese auf der Grundlage der Vorgaben des Absatzes 4 dieser Vorschrift vorgenommen werden.

Bei der gemeindlichen Steuererhebung sind zudem auch die Besonderheiten der einzelnen Steuergesetze zu berücksichtigen. Aus der Erhebung der Grundsteuer dürfte grundsätzlich kein Anlass und Bedarf für eine gemeindliche Rückstellungsbildung für die eigene Steuerpflicht entstehen. Für diese gemeindliche Steuerart wurde zudem bestimmt, dass die Steuer- (pflicht) mit Beginn des Kalenderjahres entsteht, für das die Steuer festzusetzen ist. Entsprechend sollte daher die Gemeinde dafür Sorge tragen, dass ihre eigene Steuerpflicht in Übereinstimmung zwischen dem Haushaltsjahr und dem Steuerjahr festgesetzt wird.

### **3.5 Keine Rückstellungen aus der Haftung für Verluste Dritter**

Im gemeindlichen Bereich werden vielfach geschäftliche Verträge mit Dritten, insbesondere mit den gemeindlichen Betrieben abgeschlossen, die haftungsähnliche Bestandteile enthalten können. Die gemeindlichen Verpflichtungen aufgrund von solchen vertraglichen Rechtsverhältnissen beinhalten eine Inanspruchnahme der Gemeinde unter bestimmten Voraussetzungen, deren Eintritt von der Gemeinde regelmäßig aber nicht erwartet wird. Derartige gemeindliche Geschäfte gelten haushaltswirtschaftlich nicht als gesonderte Haftungsverhältnisse und fallen daher auch nicht unter die Vorschrift des § 87 GO NRW. Diese Geschäfte sind daher weder unter den gemeindlichen Rückstellungen zu bilanzieren noch unter den Haftungsverhältnissen der Gemeinde zu erfassen.

Die Gemeinde hat solche Geschäfte vielmehr im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss unter den sonstigen finanziellen Verpflichtungen der Gemeinde anzugeben. Diese Angabepflichten der Gemeinde sind sachgerecht, denn solche Geschäfte können ggf. zu zukünftigen Finanzleistungen der Gemeinde führen, auch wenn die Geschäfte nicht passivierungsfähig sind. Zu den gemeindlichen „Verlust“-Geschäften sind auch die Geschäfte der Gemeinde zu zählen, bei denen die Gemeinde eigenverantwortlich festgelegt hat, dass für einzelne gemeindliche Leistungen kein gleichwertiges Entgelt verlangt werden soll, z.B. aus Gründen der örtlichen Bedarfsdeckung. Derartige gemeindliche Geschäfte bzw. Leistungen sind wirtschaftlich betrachtet von vornherein als ein verlustbringendes Geschäft und nicht als ein schwebendes Geschäft der Gemeinde zu bewerten, sodass ein nachträgliches Ereignis, dass zu einer Rückstellungsbildung Anlass geben könnte, zwar eintreten kann, aber nicht zu bilanziellen Ansatzpflichten führt.

Als nicht rückstellungsfähig im Sinne einer Haftung sind auch gemeindliche Zusagen gegenüber Dritten zu bewerten, die eine „immerwährende“ Leistung der Gemeinde für mögliche künftige Aufwendungen beinhalten, z. B. die Deckung eines entstandenen Verlustes bei eigenen Betrieben. Eine solche Verpflichtung der Gemeinde beruht dann nicht auf einem Leistungsaustausch. Sie kann als ein einseitiges haftungsähnliches Geschäft der Gemeinde betrachtet werden, bei dessen Abschluss nicht bekannt ist, ob, wann und in welchem Umfang eine Inanspruchnahme der Gemeinde notwendig werden wird. Die Gemeinde darf bei derartigen Geschäften keine Rückstellungen für ungewisse Verpflichtungen in ihrer gemeindlichen Bilanz ansetzen (Bilanzierungsverbot), weil es von vornherein an einer Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung fehlt. Beim Bestehen von haftungsähnlichen Verhältnissen nimmt die Gemeinde einen aus diesen Geschäften möglicherweise entstehenden und gewollten Verlust von Anfang an hin.

Aus haushaltswirtschaftlichen Gründen ist es in solchen Fällen geboten, einen zum betreffenden Haushaltsjahr bzw. zum jeweiligen Abschlussstichtag möglicherweise abschätzbaren Verlust jeweils in die jährliche gemeindliche Haushaltswirtschaft aufwandsmäßig einzubeziehen. Der gemeindliche Haushalt hat die auftretenden jahresbezogenen Verluste im betreffenden Haushaltsjahr zu tragen, zumal auch die Jährlichkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie die Verbindlichkeit der vorzunehmenden Haushaltsplanung (vgl. §§ 79 und 84 GO NRW) es nicht zulassen, dass eine unbefristete Verlustzusage in Form von Aufwendungen (Rückstellungen) nur einem gemeindlichen Haushaltsjahr innerhalb des zwischen der Gemeinde und dem Betrieb vereinbarten Zeitraumes zugerechnet werden.

#### **4. Der Rückstellungsspiegel**

##### **4.1 Die Inhalte des Rückstellungsspiegels**

Es ist für die Gemeinde sachlich sinnvoll, sich im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses einen detaillierten Überblick über den Stand und den Umfang der gemeindlichen Rückstellungen am Abschlussstichtag durch einen Rückstellungsspiegel zu verschaffen. Als Grundgliederung des Rückstellungsspiegels bietet sich die Bilanzgliederung an, die im Teil A um die Veränderungen im Haushaltsjahr und in Teil B um eine zeitliche Komponente nach Laufzeiten erweitert wird (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 3 GemHVO NRW).

Die Gemeinde kann das Schema des Rückstellungsspiegels auf ihre örtlichen Bedürfnisse übertragen und ausgestalten. Sie kann dazu auch weitere Zusatzinformationen geben, die für die örtliche Beurteilung des gemeindlichen Jahresabschlusses von Bedeutung sind. Sofern die Gemeinde dem Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss keinen Rückstellungsspiegel als Anlage beifügt, sollten im Anhang mindestens die Restlaufzeiten zu den wesentlichen Rückstellungen in der gemeindlichen Bilanz angegeben werden. Es bietet sich dazu an, die Angaben dann wie in der gemeindlichen Bilanz nach langfristigen und kurzfristigen Rückstellungen zu gliedern.

##### **4.2 Die Übersicht über den Rückstellungsspiegel**

Für eine Übersicht über die gemeindlichen Rückstellungen kann der örtliche Rückstellungsspiegel, wie nachfolgend aufgezeigt, gestaltet werden (vgl. Abbildung).

<b>Der Rückstellungsspiegel Teil A</b>					
Arten der Rückstellungen	Gesamt- betrag am 31.12 des Vor- jahres  EUR	Veränderungen im Haushaltsjahr			Gesamt- betrag am 31.12 des Haus- jahres  EUR
		Zufüh- rungen  EUR	Laufende Auflösung  EUR	Grund entfallen  EUR	
(Gliederung mindestens wie in der Bilanz nach § 41 Absatz 4 Nr. 3 GemHVO NRW)					
<b>Der Rückstellungsspiegel Teil B</b>					
Arten der Rückstellungen	Gesamt- betrag am 31.12 des Haus- halts- jahres  EUR	mit einer Restlaufzeit von			Gesamt- betrag am 31.12 des Vor- jahres  EUR
		bis zu 1 Jahr  EUR	1 bis 5 Jahre  EUR	mehr als 5 Jahre  EUR	
(Gliederung mindestens wie in der Bilanz nach § 41 Absatz 4 Nr. 3 GemHVO NRW)					

*Abbildung 488 „Der Rückstellungsspiegel“*

#### **4.3 Die Teile A und B**

Die Gemeinde kann ihren örtlichen Rückstellungsspiegel so ausgestalten, dass dadurch die Entwicklungen bzw. die Veränderungen der gemeindlichen Rückstellungen durch die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans aufgezeigt werden. In einem solchen Rückstellungsspiegel wäre dann der Stand der Rückstellungen am Ende des Vorjahres und am Ende des Haushaltsjahres in Bezug auf die einzelnen Arten der gemeindlichen Rückstellungen anzugeben. Bezogen auf das Haushaltsjahr wäre aufzuzeigen, welche Zuführungen, Inanspruchnahmen und Auflösungen im abgelaufenen Haushaltsjahr vorgenommen worden sind.

Der Teil B ist stärker auf den gemeindlichen Jahresabschluss ausgerichtet und soll daher einen detaillierten Überblick über den Stand und den Umfang der gemeindlichen Rückstellungen mit ihren Laufzeiten am Abschlussstichtag aufzeigen. In diesem Teil werden daher die gemeindlichen Rückstellungen, nach Arten entsprechend ihrem Ansatz in der gemeindlichen Bilanz zu gliedern sind, mit ihren Restlaufzeiten verbunden, um die künftig zu erfüllenden Verpflichtungen transparent und nachvollziehbar zu machen. Gleichzeitig kann je nach

Bedeutung einzelner gemeindlicher Rückstellungen die an die Bilanz angelehnte Gliederung weiter dem örtlichen Bedarf angepasst werden Ein solcher Rückstellungsspiegel trägt zur Übersichtlichkeit der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückstellungen bei.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Pensionsrückstellungen):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Beamtenrechtliche Pensionsansprüche):**

##### **1.1.1 Die Inhalte der Vorschrift**

###### **1.1.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Versorgung der Beamten und ihrer Hinterbliebenen ist grundgesetzlich festgelegt und gehört zu den hergebrachten Grundsätzen des Berufsbeamtentums (vgl. Art. 33 Absatz 5 GG). Der Träger dieser Versorgungslast ist nach den beamtenrechtlichen Bestimmungen immer der letzte Dienstherr der Beamtin oder des Beamten. Er muss ab dem Zeitpunkt des Eintritts der Beamtin oder des Beamten in den Ruhestand die künftige Versorgung seiner Beamtinnen und Beamten sicherstellen. Die Gemeinde als Dienstherr muss bei der Festsetzung der Pensionsansprüche auch die Dienstzeiten einer Beamtin oder eines Beamten berücksichtigen, die diese oder dieser bei einem anderen Dienstherrn abgeleistet hat. Sie kann deshalb frühere Dienstherrn an den von ihr zu tragenden Versorgungslasten beteiligen, soweit dafür die Kriterien des Versorgungslastenverteilungsgesetzes oder des Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrages erfüllt werden und zuvor vom abgebenden Dienstherrn keine Abfindungszahlungen geleistet wurden.

Die Gemeinde hat als Dienstherr von Beamtinnen und Beamten entsprechend den nach beamtenrechtlichen Vorschriften erworbenen Ansprüchen der Beamtinnen und Beamten angemessene Pensionsrückstellungen in ihrer Bilanz anzusetzen. Die Verpflichtungen entstehen dabei in dem Maße, wie die Beamtinnen oder Beamten ihre Arbeitsleistungen im Austausch für die künftig zu zahlende Versorgung erbringen. Die anerkannten versicherungsmathematischen Verfahren sowie die haushaltsrechtlichen Rahmenbedingungen ermöglichen dabei der Gemeinde ihre Verpflichtung hinreichend verlässlich zu bewerten, um den Umfang der zu bilanzieren Pensionsrückstellungen bestimmen zu können.

Die aufgrund der noch zu erbringenden Arbeitsleistungen der Beamtinnen und Beamten notwendigen Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen sind dabei periodengerecht den Haushaltsjahren zuzuordnen, in denen die Beamtinnen und Beamten der Gemeinde ihre Anwartschaften auf künftige Versorgungsleistungen durch ihre dienstliche Tätigkeit bei der Gemeinde erwerben. Die Möglichkeit, einen Beamten zu entlassen (vgl. § 27 LBG NRW), entbindet die Gemeinde nicht von ihrer Verpflichtung, die notwendigen Pensionsrückstellungen zu bilden und in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. In jedem Jahresabschluss hat daher die Gemeinde ihre Verpflichtungen gegenüber den Beamtinnen und Beamten als Pensionsrückstellungen anzusetzen, denn diese werden erst im zeitlichen Ablauf des Ruhestandes durch die Gemeinde erfüllt.

Die gemeindlichen Verpflichtungen unterliegen dabei ständigen Veränderungen, denn die aktiven Beamtinnen und Beamten erwerben durch ihre dienstliche Tätigkeit neue Ansprüche auf eine künftige Versorgung, die zur Erhöhung der Pensionsrückstellungen führen. Gleichzeitig hat die Gemeinde Versorgungsleistungen gegenüber den Versorgungsempfängern zu erbringen, auf Grund dessen die bilanzierten Pensionsrückstellungen in Anspruch genommen und in ihrem Umfang herabgesetzt werden. Die von der Gemeinde zu erbringenden Zahlungsverpflichtungen an die Versorgungsempfänger können dabei teilweise noch Aufwendungen verursachen, wenn wegen bestehender Verpflichtungen die bilanzierten Pensionsrückstellungen nicht in entsprechender Höhe gemindert werden können.

Im Jahresergebnis in der gemeindlichen Ergebnisrechnung des einzelnen Haushaltsjahres sind die gesamten im gemeindlichen Haushaltsjahr entstehenden Personalaufwendungen für die beschäftigten Beamtinnen und Beamten sowie die weiteren Aufwendungen für die Versorgungsempfänger nachzuweisen. Dieses Gebot spiegelt den Entgeltcharakter der gemeindlichen Pensionsverpflichtungen wieder, als würden die Beamtinnen und Beamten der Gemeinde ihre Zukunftsvorsorge eigenverantwortlich vornehmen müssen. Die Gemeinde muss in ihrer Liquiditätsplanung bzw. Liquiditätsvorsorge auch die Erhöhungen der beamtenrechtlichen Versorgungsansprüche einbeziehen, weil diese zu einer Steigerung der künftig von der Gemeinde zu zahlenden Versorgungsleistungen führen. Durch eine regelmäßige Überwachung des gesamten gemeindlichen Versorgungssystems lassen sich die Aufwands- und Zahlungswirkungen der künftigen Versorgungsleistungen feststellen und die zu erbringenden Finanzleistungen in die langfristige Liquiditätsplanung einbeziehen.

In diesem Zusammenhang stellen die Erstattungsverpflichtungen der Gemeinde aus nicht mehr bei ihr bestehenden Dienstverhältnissen von Beamtinnen oder Beamten, die noch keine Versorgungsempfänger, sondern bei einem anderen Dienstherrn tätig sind, keine originären Pensionsverpflichtungen mehr für die Gemeinde als ehemaliger Dienstherr dar. Aus den früheren Dienstverhältnissen können aber noch gemeindliche Verpflichtungen bestehen, die aufgrund des Dienstherrwechsels dann Erstattungsverpflichtungen gegenüber dem neuen Dienstherrn einer Beamtin oder eines Beamten darstellen. Diese Erstattungsverpflichtungen sind deshalb in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ auszuweisen und nicht als gemeindliche Pensionsrückstellungen anzusetzen.

#### **1.1.1.2 Keine Übertragung der Verpflichtung auf fremde Dritte**

Die beamtenrechtliche Verpflichtung der Gemeinde, für ihre Beamtinnen und Beamte künftig Versorgungsleistungen zu erbringen, ist nicht auf fremde Dritte übertragbar. Es ist auch nicht zulässig, diese Ansprüche in eine eigene Einrichtung auszulagern (Rentnergesellschaft), denn diese würde keine gemeindliche Einrichtung darstellen, die unter der Vorschrift über die Zulässigkeit wirtschaftlicher Betätigung subsumiert werden könnte (vgl. § 107 GO NRW). Die Gemeinde kann aber Dritte mit der Abwicklung und Zahlbarmachung gemeindlicher Versorgungsleistungen beauftragen, sodass diese Dritten als Erfüllungsgehilfe oder in Form einer Verwaltungshilfe für die Gemeinde tätig werden. Bei der Beauftragung eines Dritten bleibt die Gesamtverantwortung bei der Gemeinde bestehen. Sie führt auch nicht zu einer Veränderung (Minderung) des Ansatzes „Pensionsrückstellungen“ in der gemeindlichen Bilanz.

Die gesetzlichen Versorgungskassen nehmen im Rahmen der gemeindlichen Versorgungsleistungen die Stellung eines Erfüllungsgehilfen ein. In den Satzungen der Versorgungskassen ist daher unter Berücksichtigung der beamtenrechtlichen Gegebenheiten z.B. bestimmt, dass durch die Mitgliedschaft einer Gemeinde in der Versorgungskasse nur Rechte und Pflichten zwischen der Gemeinde als Mitglied und der Versorgungskasse begründet werden. Eine Rechtsbeziehung zwischen den gemeindlichen Beamtinnen oder den Beamten besteht daher nicht und wird auch durch die Zahlungsleistungen der Versorgungskasse an die Versorgungsempfänger nicht begründet. Die bilanzierten Verpflichtungen der Gemeinde aus den beamtenrechtlichen sowie aus wirtschaftlichen Beziehungen mit ihren Beamtinnen und Beamten sind daher weiterhin in voller Höhe in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen und werden nur aufgrund der Zahlungsleistungen der Versorgungskasse, die der Gemeinde zugerechnet werden können, ggf. herabgesetzt.

#### **1.1.1.3 Keine Saldierung der Pensionsrückstellungen mit Aktivposten**

Auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz sind die Verpflichtungen der Gemeinde, zu denen auch die gemeindlichen Pensionsrückstellungen gehören, anzusetzen. Diesen Verpflichtungen steht das gemeindliche Vermögen auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz gegenüber, das insgesamt der Erfüllung der Aufgaben der

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 36 GemHVO NRW**

Gemeinde dient und den Zweck hat, Leistungen und Nutzen für die Einwohner und Abgabepflichtigen der Gemeinde zu erbringen (vgl. § 90 GO NRW). Das gemeindliche Vermögen darf deshalb bezogen auf einzelne Aufgaben oder Verpflichtungen der Gemeinde nicht abgesondert bzw. separiert, und dadurch der allgemeinen Aufgabenerledigung der Gemeinde entzogen werden.

Im Zusammenhang mit den gemeindlichen Pensionsrückstellungen führt daher z.B. eine „Beamtenpensionsversicherung“ als Kapitalversicherung, die auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist, nicht zu einer Minderung der gemeindlichen Pensionsrückstellungen auf der Passivseite der Bilanz, auch wenn eine solche Kapitalversicherung originär der Erfüllung der Versorgungsverpflichtungen der Gemeinde dient. Eine Verrechnung von Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz im Sinne einer Aufrechnung bzw. Saldierung würde zudem gegen die Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ verstoßen. Das ausdrücklich geregelte bilanzielle Saldierungsverbot für die Gemeinde verhindert somit auch eine Bilanzverschleierung (vgl. § 41 Absatz 2 GemHVO NRW). In der gemeindlichen Bilanz sind daher die Verpflichtungen der Gemeinde aus den beamtenrechtlichen sowie wirtschaftlichen Beziehungen mit ihren Beamtinnen und Beamten ungekürzt als Pensionsrückstellungen anzusetzen.

### **1.1.1.4 Die Liquiditätsvorsorge**

Die Gemeinde soll in ihre Liquiditätsvorsorge auch den künftigen Zahlungsbedarf aufgrund ihrer Pensionsrückstellungen einbeziehen. Soweit sie dabei eine „Kapitaldeckung“ erreicht, führt diese Sachlage jedoch nicht dazu bzw. gibt keine Veranlassung zu einer Verringerung der Pensionsrückstellungen in der gemeindlichen Bilanz. Eine gemeindliche Kapitaldeckung und die Pensionsverpflichtungen der Gemeinde stellen zwei unabhängig voneinander zu bilanzierende Güter bzw. gemeindliche Geschäfte dar, auch wenn ein Zusammenhang zwischen der Kapitaldeckung und den gemeindlichen Versorgungs- bzw. Zahlungsverpflichtungen gegenüber den Versorgungsempfängern hergestellt werden könnte.

Die getrennte Bilanzierung gilt für die Gemeinde auch dann, wenn die gemeindliche „Kapitaldeckung“ als Finanzanlage so gestaltet wird, dass eine kongruente Rückdeckung für die Pensionsverpflichtungen der Gemeinde bestehen soll. Die Verpflichtung der Gemeinde zur Bildung von Pensionsrückstellungen bleibt aber auch dann unberührt, wenn die Gemeinde im Rahmen ihrer Liquiditätsvorsorge dafür von Dritten eine Kapitalanlage erwirbt.

### **1.1.1.5 Die Anhangsangaben**

In der Vorschrift ist die Pflicht der Gemeinde zu Anhangsangaben über gemeindliche Pensionsrückstellungen nicht ausdrücklich geregelt worden. Gleichwohl gibt die Bedeutung der gemeindlichen Verpflichtungen gegenüber ihren Beamtinnen und Beamten in Form der bilanzierten Pensionsrückstellungen genügend Anlass, im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss besondere Angaben zur Bemessung und Bewertung der gemeindlichen Pensionsrückstellungen zu machen. Zu solchen Angaben sollten nicht nur Angaben über das versicherungsmathematische Berechnungsverfahren und die dazu festgelegten Mess- und Berechnungsgrößen mit den zugrunde gelegten Annahmen sowie der Lebenserwartung nach der eingesetzten Richttafel gehören.

Es gilt dabei auch, unter dem Blickwinkel des künftigen Erfüllungsbetrages darzustellen, ob und auf welche Art und Weise allgemeine Preis- und Kostensteigerungen in die Ermittlung des Umfangs der anzusetzenden Pensionsrückstellungen einbezogen worden sind. Ein Hinweis, dass die Karriere jedes einzelnen Beamten nicht in die Rückstellungsbemessung einbezogen worden ist, braucht nicht gesondert gegeben werden. Eine Karrierestufe soll nur Berücksichtigung finden, sofern die Beamtin oder der Beamte tatsächlich befördert worden ist. Es bedarf aber ggf. zusätzlicher Erläuterungen, wenn von der Gemeinde sachlich notwendig gewordene Änderungen in der Ermittlung der Pensionsrückstellungen vorgenommen worden sind oder künftig vorgenommen werden sollen.

### **1.1.1.6 Keine Sonderzuführungen**

Aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse bei den Gemeinden und unter Beachtung einer möglichst zutreffenden Zurechnung der wirtschaftlichen Verursachung bzw. des beamtenrechtlichen Anspruchs auf Versorgung zum einzelnen Haushaltsjahr sowie unter der Einbeziehung der Generalnorm, dass der gemeindliche Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermitteln soll, könnte die gesetzliche Bestimmung über die Ermittlung der Zuführungen zu den gemeindlichen Pensionsrückstellungen ggf. nur als Mindestvorgabe für die Bemessung der gemeindlichen Pensionsrückstellungen zu verstehen sein. Eine solche Sachlage ließe zu, dass die Gemeinden, die haushaltswirtschaftlich dazu in der Lage wären, eine bis zum späteren tatsächlichen Erfüllungsbetrag erhöhte Zuführung zu den Pensionsrückstellungen vornehmen könnten. Aus verschiedenen Gründen soll die Ermittlung der gemeindlichen Pensionsrückstellungen jedoch nicht im Belieben der Gemeinde stehen.

Die Vorschrift eröffnet daher auch keinen übermäßigen Gestaltungsspielraum für die Bemessung der gemeindlichen Pensionsrückstellungen (vgl. § 91 GO NRW). Die Festlegungen über das Verfahren der Ermittlung dieser Rückstellungen einschließlich der Festlegung des anzuwendenden Rechnungszinses gehen vielmehr vom Vorhandensein vergleichbarer Verhältnisse bei den Gemeinden aus und sollen eine möglichst gleiche Ermittlung der Pensionsrückstellungen durch die Gemeinden gewährleisten. Es ist daher grundsätzlich eine höhere Zuführung zu den Pensionsrückstellungen als im Rahmen der haushaltsrechtlichen Vorschriften und unter Ausübung des gemeindlichen Bemessungsspielraumes vorgesehen, unzulässig. Die Gemeinde hat deshalb ihre Pensionsrückstellungen nach den vom Gesetzgeber bestimmten Grundsätzen und Rahmenbedingungen zu ermitteln.

In die örtliche Betrachtung der Zuführungen sind deshalb auch die Vorschriften über den jährlich zu erreichenden Haushaltsausgleich nicht unbeachtlich. Dabei ist nur auf den originären Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 Satz 1 und 2 GO NRW abzustellen. Ein fiktiver Ausgleich nach § 75 Absatz 2 Satz 3 GO NRW ist dafür nicht tragfähig. Die Gemeinde darf daher ihren Bemessungsspielraum nur in dem Maße nutzen, wie durch die dann zusätzlich entstehenden Aufwendungen, der Haushaltsausgleich nicht gefährdet wird. Ist z.B. bei einer engen Auslegung der Vorgaben für die Rückstellungsbemessung das Erzielen eines Jahresüberschusses in der Ergebnisrechnung möglich, darf eine erweiterte Auslegung nicht dazu führen, dass durch die zusätzlichen Aufwendungen nunmehr ein Jahresfehlbetrag entsteht. Der gesetzlich bestimmte „originäre“ Haushaltsausgleich begrenzt in solchen Fällen den Bemessungsspielraum der Gemeinde.

Insgesamt wird durch die ausdrücklichen Regelungen über gemeindliche Pensionsrückstellungen in der Gemeindehaushaltsverordnung ausreichend gesichert, dass die Gemeinde der Generalnorm „Der gemeindliche Jahresabschluss hat ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild zu vermitteln“ in ausreichendem Maße gerecht wird. Aufgrund der haushaltsrechtlichen Bestimmungen besteht daher kein Anlass für die Gemeinde, ggf. höhere Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen vorzunehmen, als haushaltsrechtlich vorgesehen. Eine weite Ausdehnung der Bemessungsmöglichkeiten muss daher aus örtlichen Gegebenheiten heraus zwingend notwendig sowie sachlich und haushaltswirtschaftlich als nicht vermeidbar einzustufen sein.

### **1.1.2 Die Pensionsansprüche aus einer Tätigkeit in der Verwaltung**

#### **1.1.2.1 Die Ansprüche aus einer Verwaltungstätigkeit**

Die Beamtinnen und Beamten der Gemeinden erwerben während der Zeit ihrer dienstlichen Tätigkeit in der gemeindlichen Verwaltung, beginnend mit dem Zeitpunkt des Dienst Eintritts, rechtlich und wirtschaftlich betrachtet, ihre Versorgungsansprüche gegenüber der Gemeinde als ihren Dienstherrn. Die Vorschrift enthält daher die Verpflichtung für die Gemeinde, für alle ihre unmittelbaren Versorgungsverpflichtungen, in Form von Alt- und Neuzusagen nach den beamtenrechtlichen Bestimmungen, die Pensionsrückstellungen ungekürzt und unsaldiert in

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

ihrer Bilanz anzusetzen. Daraus folgt, dass die Gemeinde dann Pensionsrückstellungen zu bilanzieren hat, wenn sie zum jeweiligen Abschlussstichtag ein Dienstherr über Beamtinnen und Beamte ist.

Bei der Ermittlung der Pensionsansprüche der Beamtinnen und Beamten bzw. der Pensionsrückstellungen der Gemeinde ist jedoch nicht allein auf die tatsächliche Beschäftigung dieser Bediensteten bei der Gemeinde abzustellen. Die Gemeinde muss z.B. für Beamtinnen und Beamte, die im Wege einer vorübergehenden Abordnung von einem anderen Dienstherrn bei ihr tätig sind, keine Pensionsrückstellungen bilden, auch wenn diese Bediensteten von ihr eine Besoldung erhalten. Diese besondere Sachlage beruht darauf, dass auf solche beamtenrechtlichen Verhältnisse die Vorschriften über die Versorgung der Beamten keine Anwendung finden (vgl. § 14 Absatz 4 BeamStG). Ein solcher Verzicht bleibt bestehen, auch wenn die Dienstzeiten, die Beamtinnen und Beamte im Dienst eines öffentlich-rechtlichen Dienstherrn bisher zurückgelegt haben, insgesamt ruhegehaltstauglich sind.

Die Zuführungen zu gemeindlichen Pensionsrückstellungen sind während der Abordnungszeit einer Beamtin oder eines Beamten von der Gemeinde zu erbringen, die in dieser Zeit noch der Dienstherr der Beamtin oder des Beamten ist. Nach einer Versetzung zum neuen Dienstherrn sind dann alle bisher erworbenen Pensionsansprüche dieser Bediensteten, auch die während der Abordnungszeit, in die Pensionsrückstellungen der aufnehmenden Gemeinde einzubeziehen. Das Versorgungslastenverteilungsgesetz steht dieser Zurechnung der Pensionsverpflichtungen nicht entgegen, weil die Beteiligungspflichten eines Dienstherrn nach diesem Gesetz vom Bestehen eines neuen Dienstherrnverhältnisses abhängig sind.

#### **1.1.2.2 Die Ansprüche aus Tätigkeiten bei organisatorisch unselbstständigen Betrieben**

Zu einer Tätigkeit innerhalb der gemeindlichen Verwaltung zählen auch die Tätigkeiten der Beamtinnen und Beamten, die bei Verwaltungsbetrieben der Gemeinde beschäftigt sind. Solche gemeindlichen Betriebe sind rechtlich und wirtschaftlich unselbstständig und daher Teil der gemeindlichen Verwaltung. Ebenso stellt eine Tätigkeit bei gemeindlichen Regiebetrieben eine Tätigkeit innerhalb der gemeindlichen Verwaltung dar. Bei diesen rechtlich und wirtschaftlich unselbstständigen Betrieben kann nur die Gemeinde und nicht der einzelne Regiebetrieb eine Rechtsbeziehung mit einem Wirtschaftspartner eingehen. Dieser Status wirkt sich auch auf das beamtenrechtliche Verhältnis aus.

Unter den organisatorisch unselbstständigen Betrieben der Gemeinde lässt sich auch ein „Betrieb gewerblicher Art“ (BgA) einordnen, auch wenn ein solcher steuerrechtlich geprägter Betrieb keine gemeinderechtlich bestimmte abgrenzbare und eigenständige wirtschaftliche Betätigungsform der Gemeinde darstellt. Es bedarf daher auch keiner entsprechenden ausdrücklichen Regelung über diese Sonderform. Sie besteht bei bestimmten Aufgabebereichen innerhalb der gemeindlichen Verwaltung als eine innerbetriebliche und steuerrechtlich geformte Sonderform der gemeindlichen Tätigkeit. Eine steuerrechtliche Maßgeblichkeit mit organisatorischen Auswirkungen für die Durchführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft besteht jedoch nicht.

#### **1.1.3 Die Pensionsansprüche bei einer Tätigkeit außerhalb der Verwaltung**

##### **1.1.3.1 Die Ansprüche gegenüber der Gemeinde**

Die Gemeinde bleibt auch dann der Dienstherr für Beamtinnen oder Beamte, wenn diese bei gemeindlichen Betrieben und nicht mehr innerhalb der gemeindlichen Verwaltung tätig sind. Die Beamtinnen oder Beamte der Gemeinde können bei organisatorisch verselbstständigten Betrieben der Gemeinde, z. B. bei wirtschaftlichen Unternehmen (vgl. § 114 GO NRW) oder organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen (vgl. § 107 Absatz 2 GO NRW), aber auch bei rechtlich selbstständigen wirtschaftlichen Betrieben der Gemeinde tätig sein, ohne ihren beamtenrechtlichen Status zu verlieren. In solchen Fällen werden sie vorübergehend einer Tätigkeit bei einer öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlich organisierten Einrichtung (gemeindlicher Betrieb) zugewiesen werden,

wenn ein öffentliches Interesse diese Tätigkeit erfordert (vgl. § 20 Absatz 1 BeamStG). Die Rechtsstellung der gemeindlichen Bediensteten sowie die Stellung der Gemeinde als Dienstherr bleiben durch eine solche beamtenrechtliche Zuweisung unberührt (vgl. § 20 Absatz 3 BeamStG), unabhängig davon, über welchen Zeitraum die „vorübergehende Tätigkeit“ bei gemeindlichen Betrieben tatsächlich ausgeübt wird.

Die betreffenden Bediensteten der Gemeinde werden hinsichtlich ihrer Versorgungsanswartschaften so behandelt, als wenn sie gleichwohl weiterhin in der gemeindlichen Verwaltung beschäftigt wären. Für die Gemeinde besteht deshalb die Verpflichtung fort, die künftigen Versorgungsleistungen für diese Bediensteten zu erbringen und dafür die notwendigen Rückstellungen in ihrer Bilanz anzusetzen. Sofern daher eine Beamtin oder ein Beamter eine Tätigkeit in einem gemeindlichen Betrieb, also außerhalb der gemeindlichen Verwaltung, aufnimmt, darf die Gemeinde aus diesem Anlass nicht die bisher von ihr für die Versorgungsansprüche der betreffenden Beamtin oder des Beamten gebildeten Pensionsrückstellungen auflösen. Vielfach haben die gemeindlichen Betriebe aufgrund gesonderter Vereinbarungen entsprechende Abfindungszahlungen an die Gemeinde zu leisten, sodass für die in den betreffenden Betrieben tätigen Beamten weiterhin angemessene Pensionsrückstellungen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind. Die örtliche Vorgehensweise der Gemeinde sollte daher zu entsprechenden Angaben im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss führen.

### **1.1.3.2 Die Ansprüche aus organisatorisch verselbstständigten Betrieben**

#### **1.1.3.2.1 Die Bilanzierung von Pensionsrückstellungen durch die Betriebe**

Die Beamtinnen oder Beamte der Gemeinde, die einem wirtschaftlichen Unternehmen (§ 114 GO NRW) oder einer organisatorisch verselbstständigten Einrichtung (§ 107 Absatz 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit für eine vorübergehende Tätigkeit zugewiesen werden, erwerben durch ihre dortige Tätigkeit weitere Versorgungsansprüche, als wären sie in der gemeindlichen Verwaltung beschäftigt. Das Beamtenverhältnis der betreffenden Beamtin oder des Beamten zum Dienstherrn „Gemeinde“ sowie ihre bisher erworbenen Ansprüche gegenüber der Gemeinde bestehen rechtlich unverändert fort und bleiben daher von der Zuweisung zu einem gemeindlichen Betrieb unberührt. Durch die Änderung der Beschäftigung innerhalb der Rechtspersönlichkeit „Gemeinde“ findet kein Dienstherrwechsel, auch kein „fiktiver“ Dienstherrwechsel, statt.

Die organisatorisch verselbstständigten Betriebe der Gemeinde sollen entsprechend der erworbenen Ansprüche der bei ihnen tätigen Beamtinnen und Beamten die notwendigen Pensionsrückstellungen in ihrer Bilanz ansetzen, zumal deren Ansatz nach den gleichen Regeln zu bemessen ist, wie sie für Beamtinnen und Beamte in der gemeindlichen Verwaltung gelten (vgl. z.B. § 22 Absatz 3 EigVO NRW). Eine solche Zuordnung ist auch aus wirtschaftlichen und organisatorischen Gesichtspunkten geboten. Sie hat zur Folge, dass die Gemeinde im Umfang der aus der betrieblichen Tätigkeit heraus neu erworbenen Ansprüche der Beamtinnen und Beamten von der Bildung von Pensionsrückstellungen für die Bediensteten befreit ist.

#### **1.1.3.2.2 Der Umfang der betrieblichen Pensionsrückstellungen**

Die Pensionsrückstellungen sind von den organisatorisch verselbstständigten gemeindlichen Betrieben, bei denen Beamtinnen und Beamte tätig sind, in dem Umfang zu bilanzieren, in dem Ansprüche dieser Bediensteten aus ihrer betrieblichen Tätigkeit heraus wirtschaftlich verursacht werden. Die gemeindlichen Betriebe haben deren Umfang nach den für die Gemeinde geltenden Regelungen in § 36 Absatz 1 GemHVO NRW zu ermitteln (vgl. § 22 Absatz 3 EigVO NRW). Nach dieser Vorschrift sind die Pensionsverpflichtungen nach den beamtenrechtlichen Vorschriften für die Dauer der Beschäftigung von Beamtinnen und Beamten in einem Eigenbetrieb als Rückstellung zu bilanzieren, soweit die Gemeinde den Eigenbetrieb nicht gegen entsprechende Zahlungen von künftigen Versorgungsleistungen freistellt.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

Die gemeindlichen Betriebe können deshalb nicht mehr das Wahlrecht des Art. 28 EHGB nutzen und keine Pensionsrückstellungen für die vor dem 01.01.1987 erworbenen Ansprüche der bei ihnen beschäftigten Beamtinnen und Beamten bilden. Sie haben künftig wie die Gemeinde die bestehenden Ansprüche der Bediensteten insgesamt als Pensionsrückstellungen in ihrer Bilanz anzusetzen. Das Beamtenverhältnis der betreffenden Beamtinnen und Beamten zum Dienstherrn „Gemeinde“ sowie ihre Ansprüche gegenüber der Gemeinde bleiben bei einer Tätigkeit in einem gemeindlichen Betrieb unberührt.

Bei der Beendigung der Tätigkeit dieser Bediensteten in einem organisatorisch verselbstständigten gemeindlichen Betrieb ist dann zu klären, ob die in der Bilanz des gemeindlichen Betriebes angesetzten Pensionsrückstellungen bestehen bleiben und der gemeindliche Betrieb sich an den künftigen Versorgungsleistungen beteiligt oder ob und wie die von den beschäftigten Beamtinnen und Beamten erworbenen betrieblichen Ansprüche auf die Gemeinde übergehen bzw. in welcher Form diese gegenüber der Gemeinde abgewickelt werden. In den Fällen, in denen z.B. ein Bediensteter zurück zur gemeindlichen Verwaltung wechselt und für diesen Zeitpunkt keine entsprechende Ausgleichszahlung des Betriebes an die Gemeinde vereinbart worden ist, muss der gemeindliche Betrieb in seiner Bilanz die angesetzte Pensionsrückstellung in eine sonstige Rückstellung umschichten, weil ab dem Zeitpunkt des Wechsels für den betreffenden Betrieb eine Ausgleichsverpflichtung gegenüber der Gemeinde und nicht mehr eine beamtenrechtliche Pensionsverpflichtung besteht.

In der gemeindlichen Bilanz sind daher ab dem Zeitpunkt der „Rückkehr einer Beamtin oder eines Beamten“ die gesamten Versorgungsverpflichtungen der Gemeinde für die „zurückkehrenden Bediensteten“ unter dem Bilanzposten „Pensionsrückstellungen“ zu passivieren. Soweit die Gemeinde zum Zeitpunkt der Rückkehr eines Bediensteten keine entsprechende Ausgleichszahlungen erhalten hat, muss sie in ihrer Bilanz aufgrund der Ansprüche aus der vorherigen Tätigkeit des Bediensteten gegenüber dem betreffenden gemeindlichen Betrieb eine entsprechende Forderung aktivieren.

#### **1.1.3.2.3 Der Verzicht auf den Ansatz von Pensionsrückstellungen bei den Betrieben**

Ein Verzicht auf den Ansatz von Pensionsrückstellungen in der Bilanz eines organisatorisch verselbstständigten gemeindlichen Betriebes kann in den Fällen in Betracht kommen, in denen durch eine Entgeltvereinbarung zwischen dem gemeindlichen Betrieb und der Gemeinde der gemeindliche Betrieb zu laufenden Ausgleichszahlungen verpflichtet ist. Diese aufwandswirksamen Zahlungen führen bei dem gemeindlichen Betrieb zum Verzicht auf die aufwandswirksamen Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen, die sonst wegen der Bilanzierung der entstandenen Versorgungsansprüche der Beamtinnen und Beamten notwendig wären.

Wegen der Erfüllung der künftigen Pensionsverpflichtungen der Gemeinde sind die im Rahmen einer Entgeltregelung entstehenden Zahlungen vom Unternehmen bzw. der Einrichtung als notwendige Aufschläge auf das regelmäßige Entgelt für die zugewiesenen Beamtinnen und Beamte zu kalkulieren. Sie sind aus Sicht dieser gemeindlichen Betriebe ein Bestandteil des Entgelts für die Personalstellung durch die Gemeinde sowie ein Bestandteil eines schwebenden Geschäfts zwischen der Gemeinde und dem betreffenden Betrieb, das es zu erfüllen gilt.

Die Zahlungen führen bei der Gemeinde zu Erträgen, die der Deckung der von der Gemeinde zu bilanzierenden Pensionsrückstellungen dienen. Ein gemeindlicher Betrieb kann daher auf den Ansatz von Pensionsverpflichtungen in seiner Bilanz verzichten, soweit die Gemeinde ihren Betrieb gegen entsprechende Zahlungen von künftigen Versorgungsleistungen freistellt (vgl. § 22 Absatz 3 EigVO NRW). In diesen Fällen entstehen aufgrund der Tätigkeit der Beamtinnen und Beamten in einem gemeindlichen Betrieb für die Gemeinde passivierungspflichtige Verpflichtungen, die entsprechend zu bilanzieren sind.

### **1.1.3.3 Die Ansprüche aus rechtlich selbstständigen Betrieben der Gemeinde**

#### **1.1.3.3.1 Keine Bildung von Pensionsrückstellungen bei den Betrieben**

Die rechtlich selbstständigen Betriebe der Gemeinde haben regelmäßig keine Pensionsrückstellungen wegen der Tätigkeit von gemeindlichen Beamtinnen oder Beamten in ihrer Bilanz zu bilden. Aus der Tätigkeit der Beamtinnen oder Beamten in diesen Betrieben entstehen zwar Ansprüche auf künftige Versorgungsleistungen bzw. werden wirtschaftlich verursacht. Es entsteht aber durch die Tätigkeit der gemeindlichen Bediensteten keine unmittelbare beamtenrechtliche Zusage des rechtlich selbstständigen Betriebes gegenüber diesen Bediensteten, sodass eine Grundlage für den Ansatz von Pensionsrückstellungen in der betrieblichen Bilanz nicht besteht.

Der beamtenrechtliche Dienstherr hat vielmehr für die betrieblich erworbenen Ansprüche der Beamtinnen oder Beamten die notwendigen Pensionsrückstellungen in seiner Bilanz anzusetzen. Regelmäßig werden daher Ausgleichsleistungen zwischen der Gemeinde und dem Betrieb vereinbart, die entsprechend ihrer Erfüllung zu bilanzieren sind. Bei einem Wechsel dieser gemeindlichen Bediensteten zurück zur gemeindlichen Verwaltung kann in der betrieblichen Bilanz eine Ausgleichsverpflichtung gegenüber der Gemeinde bestehen, denn in der Bilanz der Gemeinde sind die vollständigen Pensionsrückstellungen für solche Bedienstete zu passivieren. Gleichzeitig ist aber bei noch offenen Ansprüchen der Gemeinde gegenüber einem gemeindlichen Betrieb eine entsprechende Forderung in der gemeindlichen Bilanz zu aktivieren.

#### **1.1.3.3.2 Die Freistellungsansprüche beim Dienstherrn**

Die Pensionsansprüche der Beamtinnen und Beamten gegenüber der Gemeinde als Dienstherr bleiben daher auch bei einer Tätigkeit in einem rechtlich selbstständigen Unternehmen bestehen. Sie können nur auf einen anderen öffentlich-rechtlichen Dienstherrn, aber nicht auf einen gemeindlichen Betrieb als sonstigen Rechtsträger übergehen. Die Gemeinde als Dienstherr hat daher auch die aus der betrieblichen Tätigkeit von Beamtinnen oder Beamten entstandenen Pensionsverpflichtungen in ihrer Bilanz anzusetzen. In diesen Fällen hat dazu jedoch gleichzeitig gegenüber dem gemeindlichen Betrieb einen Freistellungsanspruch. Dadurch entsteht bei dem Betrieb gegenüber der Gemeinde eine in ihrer Höhe noch ungewisse Verbindlichkeit, die wirtschaftlich als sonstige Rückstellung anzusehen ist. Sie kann in der Bilanz des Unternehmens daher nur gesondert unter dem Posten „Sonstige Rückstellungen“ angesetzt werden.

Bei einer Tätigkeit von Beamtinnen oder Beamte einer Gemeinde in einem rechtlich selbstständigen Betrieb der Gemeinde bedarf es daher einer Vereinbarung mit dem betreffenden Betrieb über die Behandlung der aus der Tätigkeit dieser Bediensteten entstehenden Versorgungslasten, sowohl hinsichtlich des Umfangs als auch der Fälligkeiten. Soweit nach einer solchen Vereinbarung der Betrieb die Versorgungsverpflichtungen aus der Tätigkeit der Beamtin oder des Beamten trägt, werden diese gleichwohl nicht zu originären Pensionsverpflichtungen des Betriebes und können als solche nicht in der betrieblichen Bilanz angesetzt werden. Diese Sachlage gilt auch in den Fällen, in denen der gemeindliche Betrieb sich erst im Zeitpunkt der Fälligkeit an den Versorgungsleistungen der Gemeinde tatsächlich beteiligt.

#### **1.1.3.3.3 Die Entgelte für die Personalgestaltung**

Durch Vereinbarungen zwischen den rechtlich selbstständigen Betrieben und der Gemeinde sollen die Betriebe die erworbenen Pensionsansprüche der Beamtinnen und Beamten der Gemeinde tragen. Soweit wegen der Erfüllung der Pensionsverpflichtungen im Rahmen der Entgeltregelung die notwendigen Aufschläge auf das regelmäßige Entgelt für die zugewiesenen Beamtinnen und Beamte kalkuliert sind, bleiben diese aus der Sicht des Betriebes ein Bestandteil des Entgelts für die Personalgestaltung der Gemeinde. Sie sind damit Bestandteil eines schwebenden Geschäfts zwischen der Gemeinde und dem Betrieb, das es auf Dauer zu erfüllen gilt. Es ist des-

halb in solchen Fällen im Einzelfall zu prüfen, ob in der Bilanz der Gemeinde noch Forderungen gegenüber dem betreffenden Betrieb anzusetzen sind, wenn seitens des Betriebes keine Verpflichtungen gegenüber der Gemeinde aus der Tätigkeit gemeindlicher Bediensteter passiviert werden.

#### **1.1.3.4 Die Ansprüche aus der Tätigkeit in einem Jobcenter**

Die Beamtinnen oder Beamte der Gemeinde, die einer „Gemeinsamen Einrichtung nach § 44b SGB II“ zur Durchführung der Grundsicherung für Arbeitssuchende (Jobcenter) für eine vorübergehende Tätigkeit zugewiesen werden, erwerben durch ihre dortige Tätigkeit weitere Versorgungsansprüche, als wären sie bei der Gemeinde beschäftigt. Das Beamtenverhältnis der betreffenden Beamtinnen oder Beamten zum Dienstherrn „Gemeinde“ sowie ihre Pensionsansprüche gegenüber der Gemeinde bestehen rechtlich unverändert fort und bleiben von der Zuweisung an den Jobcenter unberührt. Es findet durch die Änderung des Beschäftigungsumfeldes kein Dienstherrwechsel, auch kein „fiktiver“ Dienstherrwechsel, statt. Aus der Tätigkeit der Beamtinnen und Beamten in den Jobcentern entstehen daher unmittelbare Pensionsansprüche dieser Bediensteten gegenüber der Gemeinde. Sie ist daher nicht von der Bildung und Bilanzierung von Pensionsrückstellungen aus diesen Beschäftigungsverhältnissen bzw. Tätigkeiten außerhalb der gemeindlichen Verwaltung befreit.

Eine Befreiung von der Bildung von Pensionsrückstellungen kann aber in den Fällen in Betracht kommen, in denen die Gemeinde als alleiniger Träger des Jobcenters von der gesetzlichen Möglichkeit Gebrauch macht, ihren Jobcenter als Anstalt des öffentlichen Rechts nach § 114a GO NRW zu errichten (vgl. § 3 AG-SGB II NRW). Die Gemeinde hat in diesen Fällen festzustellen, ob dem Jobcenter dann das Recht zusteht, Dienstherr von Beamten zu sein (vgl. § 114a Absatz 9 GO NRW). In den Fällen, in denen ein solcher Status besteht und der Jobcenter ein Dienstherr der Beamtinnen und Beamten ist, stellt die Übernahme der Bediensteten durch den Jobcenter beamtenrechtlich einen Dienstherrwechsel dar, der haushaltsmäßig entsprechend zu behandeln ist.

Im Zusammenhang mit der Tätigkeit von Bediensteten der Gemeinde in einem Jobcenter sind auch die vom Bund zu tragenden Versorgungsaufwendungen nicht unbeachtlich (vgl. § 7 VKFV). Der Bund beteiligt sich an den Gesamtverwaltungskosten der gemeinsamen Einrichtung mit einem gesetzlich festgelegten Anteil (vgl. § 46 Absatz 3 SGB II). Dieser Anteil mindert nicht die von der Gemeinde zu bilanzierenden Pensionsrückstellungen, jedoch kann deswegen eine Forderung gegenüber dem Bund in der gemeindlichen Bilanz zu aktivieren sein, wenn die entsprechenden Zahlungsleistungen des Bundes erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen.

#### **1.1.4 Die Zahlbarmachung der Versorgungsleistungen**

##### **1.1.4.1 Die Mitgliedschaft in einer Versorgungskasse**

Die gesetzlich bestimmten kommunalen Versorgungskassen haben die Aufgabe, für ihre gemeindlichen Mitglieder die Berechnung und Zahlung der beamtenrechtlichen Versorgungsleistungen sowie weitere Leistungen zu übernehmen. Die dadurch entstandenen Lasten sind dabei durch eine Umlage oder im Wege der Erstattung auszugleichen (vgl. § 2 Absatz 1 VKZVKG NRW). Bei einer Mitgliedschaft der Gemeinde in einer Versorgungskasse wird daher die Versorgungskasse im Auftrag der Gemeinde gegenüber den gemeindlichen Versorgungsempfängern tätig und zahlt den Berechtigten die ihnen zustehenden Versorgungsleistungen aus. Dabei ist es eine wesentliche Grundlage der gemeindlichen Umlagefinanzierung, dass innerhalb eines Deckungszeitraums die Umlagebeträge zur Bezahlung der fälligen Versorgungsleistungen verwendet und nicht zukunftsbezogen zur Kapitaldeckung angesammelt bzw. kapitalisiert werden.

Als Pflichtmitglieder gehören den kommunalen Versorgungskassen die kreisangehörigen Gemeinden ihres Geschäftsbereichs mit Ausnahme der Städte an (vgl. § 4 Absatz 1 Satz 1 VKZVKG NRW). Andere Gemeinden können als freiwillige Mitglieder zugelassen werden, soweit sie im Geschäftsbereich der Versorgungskasse liegen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

(vgl. § 4 Absatz 1 Satz 2 VKZVKG NRW). Durch solche Mitgliedschaften werden Rechte und Pflichten nur zwischen der Gemeinde als Mitglied und der jeweiligen Versorgungskasse begründet und nicht zwischen der Versorgungskasse und den einzelnen gemeindlichen Beamtinnen und Beamten.

Die Gemeinde trägt deshalb bei einer solchen Mitgliedschaft weiterhin die nach dem Beamtenrecht zu erteilende leistungsbezogene Versorgungszusage an ihre Beamtinnen und Beamten und auch das versicherungsmathematische Risiko sowie das Anlagerisiko, soweit sie dafür einen Kapitalstock gebildet hat. Aus diesen Gegebenheiten kann abgeleitet werden, dass die Versorgungskasse die Stellung eines Erfüllungsgehilfen gegenüber der Gemeinde hat, denn im Auftrag der Gemeinde wickelt die zuständige Versorgungskasse als Berechnungs- und Zahlstelle die gemeindlichen Versorgungsverpflichtungen gegenüber den jeweils berechtigten Versorgungsempfängern ab. Aus diesen Gründen sowie aus der Sachlage, dass mögliche Verpflichtungen der Gemeinde nicht den Beschäftigten zugerechnet werden können, entstehen für die Gemeinde keine mittelbaren Pensionsverpflichtungen, die in der Bilanz anzusetzen wären.

Bei dieser gesetzlich vorgesehenen Tätigkeit der Versorgungskasse wird die Gemeinde nicht aus ihren beamtenrechtlichen Verpflichtungen gegenüber ihren Beamtinnen und Beamten bzw. Versorgungsempfängern entlassen. Die Gemeinde kann sich auch nicht selbst entlassen, denn die Verantwortung für die Erfüllung der gemeindlichen Versorgungsverpflichtungen ist ihr allein zuzurechnen. Sie trägt die Gesamtverantwortung, als hätte sie selbst gehandelt. Die Versorgungsberechtigten haben daher auch keinen eigenständigen Anspruch gegen die Versorgungskasse. Die Gemeinde als Dienstherr bleibt ihnen gegenüber insgesamt wirtschaftlich und rechtlich verpflichtet und kann daher auch nicht ihre Pensionsverpflichtungen an die Versorgungskasse als Dritten übertragen.

#### **1.1.4.2 Die Umlageerhebung**

Die Umlageerhebung durch die Versorgungskasse ist die übliche Form, um die Zahlungsleistungen der Versorgungskasse an die berechtigten Versorgungsempfänger auszugleichen. Die Umlage stellt dabei - anders als eine Beitragsleistung - keine Vorausleistung der Gemeinde für künftige Versorgungsfälle dar. Die Gemeinde hat vielmehr entsprechend den Zahlungsleistungen der Versorgungskasse jährlich eine Umlage an die Versorgungskasse zu zahlen. Sie kommt durch diese Zahlungen ihren Verpflichtungen gegenüber ihren Versorgungsempfängern (Berechtigten) über die Zahlstelle „Versorgungskasse“ als Dritten nach.

Die Versorgungskasse bildet zur Aufbringung der von ihr benötigten Finanzmittel für bestimmte Gruppen von Mitgliedern Umlagegemeinschaften, denn innerhalb einer Umlagegemeinschaft sollen die für Versorgungsaufwendungen, Verwaltungskosten und Rücklagen erforderlichen Mittel durch eine jährliche Umlage, im Übrigen im Wege der Erstattung aufgebracht werden. Die Zahlungsverpflichtung der Gemeinde als Mitglied ergibt sich daher aus der Umlage und einem individuell zu erstattenden Versorgungsaufwand.

Die jährliche Umlagezahlung der Gemeinde an die Versorgungskasse tritt deshalb an die Stelle einer unmittelbaren Leistung der Gemeinde an ihre Versorgungsempfänger, wenn die Gemeinde Mitglied in einer Versorgungskasse ist. Die Bemessungsgrundlage für die Umlage ist i.d.R. die Summe der Jahreswerte der ruhegehaltfähigen Dienstbezüge nach der Endstufe der jeweiligen Besoldungsgruppe der Stellen (Endwert), die mit Beamten besetzt sind sowie die Summe aller Versorgungsleistungen. Die Umlage eines jeden Mitglieds entspricht dabei dem Verhältnis seiner Bemessungsgrundlage zur Summe der Bemessungsgrundlagen aller Mitglieder. Zur Ermittlung der Umlageverpflichtung jedes einzelnen Mitglieds wird dieses Verhältnis auf die Summe des Aufwandes aller Mitglieder angesetzt.

Der umzulegende Versorgungsaufwand ist dabei die Summe der Leistungen, die entstehen durch Versterben im Dienst und Zuruhesetzung vor Erreichen der gesetzlichen Altersgrenze gemäß den maßgeblichen bundes- bzw. landesgesetzlichen Vorschriften. In die Bemessung der jährlichen Umlage werden die Stellen der aktiven Beamten sowie die Versorgungsempfänger einbezogen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass durch die Einbeziehung der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

aktiven Beamten in die Umlagezahlung der Gemeinde diese wirtschaftlich nicht verursacht wird. Es werden dadurch vielmehr beamtenrechtliche Pensionsansprüche begründet, die zu künftigen Versorgungsleistungen der Gemeinde während der tatsächlichen Pensionszeit der Beamten führen.

Die künftigen Versorgungsleistungen an die Berechtigten werden daher durch die Umlagezahlungen der Gemeinde nicht vorfinanziert, sondern es werden lediglich die aktuell bestehenden Versorgungsansprüche der Versorgungsempfänger erfüllt bzw. finanziert. Entsprechend werden die in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Pensionsrückstellungen in Anspruch genommen, soweit diese i.V.m. neu entstandenen beamtenrechtlichen Ansprüchen herabgesetzt werden können. Der Zahlungsweg für die Leistungen an die Versorgungsempfänger über die Versorgungskasse ist dabei unerheblich. Bei der Betrachtung der Herabsetzung von Pensionsrückstellungen muss berücksichtigt werden, dass gleichzeitig bei der Gemeinde beschäftigte Beamte weitere Ansprüche auf Versorgungsleistungen erwerben. Die daraus entstehenden Zuführungen zu Pensionsrückstellungen werden in der Praxis vielfach mit der Minderung der Pensionsrückstellungen aus der Zahlung von Versorgungsleistungen an die Berechtigten saldiert.

Die gemeindlichen Umlagezahlungen an die Versorgungskasse können daher im betreffenden Haushaltsjahr ggf. vollständig oder teilweise zu Aufwendungen der Gemeinde führen. Diese Gegebenheit tritt jedoch i.d.R. nur in dem Umfang ein, soweit der Herabsetzungsbetrag bei den Pensionsrückstellungen die von der Gemeinde zu zahlenden Versorgungsleistungen nicht deckt. Diese Gegebenheit kann aus unterschiedlichen Gründen entstehen, z.B. wegen der unterschiedlichen Zahl der davon betroffenen Beamten, aber auch wegen der Bilanzierung mit dem Barwert und der Höhe des Rechnungszinses (Abzinsung). Das bestehende öffentlich-rechtliche Umlagesystem für die beamtenrechtliche Versorgung, das keine Vorausleistungen der Gemeinde vorsieht, lässt es in diesem Zusammenhang nicht zu, dass die Gemeinde auf die Bildung von Pensionsrückstellungen in ihrer gemeindlichen Bilanz ganz oder teilweise verzichtet oder sogar ggf. auch Forderungen gegenüber der Versorgungskasse bilanziert.

Die Gemeinde ist vielmehr gefordert, die künftigen Zahlungen für die rechtlich begründeten Versorgungsleistungen in ihre Liquiditätsvorsorge einzubeziehen, um jederzeit ihre Verpflichtungen gegenüber ihren Versorgungsempfängern erfüllen zu können. Sie muss daher in ihrer Liquiditätsplanung die Fälligkeiten und den Umfang der Versorgungsleistungen in Form ihrer Umlagezahlungen an die Versorgungskasse berücksichtigen, und zwar nicht nur, um zu den Zahlungsterminen die notwendige Liquidität sicherstellen zu können. Diese Vorgaben gelten auch dann, wenn eine Versorgungskasse auf Antrag eines Mitglieds eine Geldanlage nach den gemeinderechtlichen Vorschriften treuhänderisch verwaltet (vgl. § 2 Absatz 5 Satz 2 VKZVKG NRW).

#### **1.1.4.3 Die Liquiditätssicherung für die Versorgungsleistungen**

##### **1.1.4.3.1 Allgemeine Bedingungen**

Die Gemeinde hat in eigener Verantwortung zu entscheiden, in welcher Art und Weise sie ihre Liquiditätsvorsorge vornimmt, z. B. durch die Bildung von kurzfristigen und langfristigen Kapitalanlagen oder anderen vermögenswirksamen Maßnahmen. Sie muss dabei sicherstellen, dass zu den jeweiligen Fälligkeitsterminen der Versorgungsleistungen an die Versorgungsempfänger die notwendige Liquidität verfügbar ist, um ihren Verpflichtungen nachkommen zu können. Eine Kapitalanlage der Gemeinde zum Zwecke der Liquiditätssicherung für die gemeindlichen Versorgungsleistungen setzt dabei regelmäßig voraus, dass dafür grundsätzlich eigene nicht benötigte Finanzmittel eingesetzt werden. Es darf dafür kein Fremdkapital gesondert aufgenommen werden (vgl. § 86 GO NRW). Beim Einsatz verfügbarer gemeindlicher Finanzmittel muss gleichzeitig auch eine Vereinbarkeit mit den Grundsätzen der Finanzmittelbeschaffung bestehen (vgl. § 77 Absatz 3 GO NRW). Es darf zudem kein Verstoß gegen das Spekulationsverbot entstehen (vgl. § 90 GO Absatz 2 GO NRW).

In den Fällen, in denen für die Gemeinde keine ausreichende Liquiditätsvorsorge möglich ist, darf diese nur zum Zeitpunkt der Zahlung der Versorgungsleistungen die dann aktuell notwendige Liquidität ggf. durch Kredite zur Liquiditätssicherung herstellen (vgl. § 89 GO NRW). Diese Finanzmittel sichern nur die Erfüllung der gemeindlichen Zahlungsverpflichtungen. Sie stellen keine haushaltsmäßigen Deckungsmittel, auch nicht von vorübergehender Art dar, sondern sind als Verstärkung der gemeindlichen Zahlungsmittel in der gemeindlichen Finanzrechnung nachzuweisen.

Die Gemeinde sollte deshalb frühzeitig die notwendigen Maßnahmen einleiten, damit sie entsprechend der künftig zu erbringenden Finanzleistungen bedarfsgerecht über eine ausreichende Liquidität verfügen kann. Die Gemeinde muss dabei auf der Grundlage ihrer Haushaltswirtschaft eigenverantwortlich entscheiden, ob, welche und in welchem Umfang sie zur Erfüllung ihrer künftigen Zahlungsverpflichtungen an ihre Versorgungsempfänger eine Liquiditätsvorsorge vornimmt, z. B. durch gesonderte Kapitalanlagen. Für eine Kapitalanlage für laufende Zwecke darf die Gemeinde nur eigene verfügbare Finanzmittel nutzen. Sie darf dafür keine Fremdmittel aufnehmen, z. B. Kredite zur Liquiditätssicherung.

#### **1.1.4.3.2 Kapitalanlagen und Pensionsrückstellungen**

Bei Kapitalanlagen (Geldanlage der Gemeinde) bleibt die Verpflichtung der Gemeinde zur Bildung von Pensionsrückstellungen unberührt. Durch dafür notwendige Vertragsabschlüsse der Gemeinde mit Dritten werden die beamtenrechtlichen Beziehungen zwischen der Gemeinde und ihren Beamtinnen und Beamten nicht verändert. Für die Gemeinde stellen der Anspruch aus einer Kapitalanlage einerseits und die Pensionsverpflichtungen andererseits zwei unabhängig voneinander zu bilanzierende Wirtschaftsgüter dar. Eine Saldierung des Ansatzes der Kapitalanlage auf der Aktivseite der Bilanz mit dem Ansatz der gemeindlichen Pensionsverpflichtungen auf der Passivseite dieser Bilanz ist daher grundsätzlich unzulässig (vgl. § 41 Absatz 2 GemHVO NRW). Dieses Verbot gilt auch dann, wenn eine kongruente Rückdeckung der Pensionsverpflichtungen der Gemeinde durch eine Kapitalanlage der Gemeinde besteht.

#### **1.1.4.3.3 Abschluss einer Kapitalversicherung als „Beamtenpensionsversicherung“**

Die Gemeinde kann zur Sicherung ihrer künftigen Zahlungsverpflichtungen an ihre Versorgungsempfänger bei Dritten eine Kapitalversicherung abschließen. Soweit dazu die Zahl der gemeindlichen Beamtinnen und Beamten als Messgröße mit herangezogen wird, wird eine solche Versicherung oft als „Beamtenpensionsversicherung“ bezeichnet. Aus der Art der Versicherung ergibt sich, dass die Gemeinde im zeitlichen Versicherungsverlauf steigende Versicherungsansprüche erwirbt, die beim Eintritt des Versicherungsfalles an die Gemeinde ausgeschüttet werden. Bei einer derartigen Versicherung ist die Gemeinde der Versicherungsnehmer, alleiniger Prämienzahler und Bezugsberechtigter auf die Versicherungsleistungen. Dieses Kapital wird zwar von der Gemeinde zweckdienlich angesammelt, es ist aber gleichwohl noch dem allgemeinen Gemeindevermögen zuzurechnen.

Eine solche Absicherung der Gemeinde ist auch möglich, wenn die Versorgungsleistungen an die Ruhestandsbeamten über eine Versorgungskasse ausgezahlt werden. Die Gemeinde kann durch den Abschluss einer solchen Kapitalversicherung und abhängig von den vereinbarten Konditionen erreichen, dass die gemeindlichen Versorgungsverpflichtungen ganz oder teilweise rückgedeckt werden. Eine kongruente Rückdeckungsversicherung, bei der die fälligen Versicherungsleistungen den zugesagten Versicherungsleistungen entsprechen, berührt nicht das haushaltsrechtliche Saldierungsverbot. Es kann aber auch bei Risikoversicherungen zu bilanzmäßigen Unterschieden zwischen den zu passivierenden Pensionsrückstellungen und der Aktivierung der Versicherungsansprüche kommen, weil dafür jeweils unterschiedliche Berechnungsgrundlagen heranzuziehen sind.

#### **1.1.4.3.4 Die Bilanzierung einer Kapitalversicherung**

##### **1.1.4.3.4.1 Allgemeine Sachlage**

Mit einer Kapitalversicherung für Zwecke der Deckung ihrer künftigen Versorgungsleistungen erwirbt die Gemeinde gesonderte Rückdeckungsansprüche entsprechend ihren jährlichen Beitragsleistungen. Diese Ansprüche stellen von Anfang an einen Vermögenswert für die Gemeinde dar, der in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Wertpapiere des Anlagevermögens“ in Höhe der Anschaffungskosten anzusetzen ist (vgl. § 33 i.V.m. § 41 Absatz 3 Nummer 1.3.4 GemHVO NRW). Die Anschaffungskosten stellen dabei die bis zum jeweiligen Abschlussstichtag von der Gemeinde aufgewendeten Sparanteile der Versicherungsprämien zzgl. Zinsansprüche sowie Guthaben aus Überschussbeteiligungen dar. Hierfür ist das vom Versicherer jeweils nachgewiesene Deckungskapital (Deckungsrückstellung) sowohl die geeignete Bewertungsgrundlage als auch ein geeigneter Bewertungsmaßstab.

Bei einer Kapitalversicherung als „Beamtenpensionsversicherung“ ist es daher unter Beachtung der allgemeinen Haushaltsgrundsätze für die Gemeinde nur zulässig, den aktuellen Rückdeckungsanspruch als aktivierbaren Vermögenswert in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, der wirtschaftlich durch Beitragsleistungen der Gemeinde erworben wurde. Diese Möglichkeit kann angemessen nach rechtlichen und kaufmännischen Grundsätzen von der Gemeinde umgesetzt werden. Sie ist sachgerecht und entspricht zudem den handels- und steuerrechtlichen Regelungen zu Kapitalversicherungen als Rückdeckungsversicherungen, die den Rückdeckungsanspruch ebenfalls als aktivierbar durch den Versicherungsnehmer vorsehen. Bei dem Verfahren besteht für die Gemeinde ein Gleichklang mit den privaten Versicherungsnehmern. Die gemeindlichen Verhältnisse bedingen zudem, dass eine Verrechnung von Vermögensgegenständen der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz, z. B. eine Kapitalversicherung als „Beamtenpensionsversicherung“ mit der Pensionsrückstellung auf der Passivseite der Bilanz nicht zulässig ist, auch wenn die Kapitalversicherung der Erfüllung der Versorgungsleistungen der Gemeinde dient (vgl. § 41 Absatz 2 GemHVO NRW).

##### **1.1.4.3.4.2 Ein Rückkaufswert kein Wertansatz**

Unter Einbeziehung des Vorsichts- und des Realisationsprinzips könnte bei Kapitalversicherungen auch der „Rückkaufswert“ der Versicherung als Vermögenswert der Gemeinde in Betracht gezogen werden. Dieser entspricht aber nicht den eingezahlten Versicherungsprämien. Der Rückkaufswert wird bei Versicherungen mit Prämienrückgewähr als derjenige Kapitalbetrag bezeichnet, der bei einer außerordentlichen Kündigung an den Versicherungsnehmer zurückfließt. Er ergibt sich aus dem vorhandenen Deckungskapital bei der Versicherung abzüglich eines angemessenen Abschlags. Da ein solcher Rückkaufswert nur in den besonderen Fällen einer außerordentlichen Kündigung der Versicherung an die Gemeinde ausbezahlt wird, soll dieser nicht zum Regelbetrag für den Ansatz einer Kapitalversicherung in der gemeindlichen Bilanz gemacht werden.

##### **1.1.4.3.4.3 Deckungskapital/Versicherungssumme kein Wertansatz**

Bei einer Kapitalversicherung darf nicht von Anfang an das gesamte Deckungskapital bzw. die Versicherungssumme als Vermögenswert der Gemeinde in der Bilanz angesetzt werden. Einem solchen Ansatz stehen anfangs keine erworbenen Ansprüche der Gemeinde in diesem Umfang gegenüber. Ein solcher Ansatz wäre zudem wegen des im gemeindlichen Haushaltsrecht geltenden Anschaffungskostenprinzips nicht zulässig. Dieser Ansatz in der gemeindlichen Bilanz würde zudem nicht mit dem durch die Bilanz (Jahresabschluss) unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu vermittelnden Bildes einer den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Vermögenslage in Einklang stehen. Das gesamte Deckungskapital (Versicherungssumme) einer Kapitalversicherung stellt i.d.R. nur eine Verpflichtung des Versicherers dar, bei Eintritt des Versicherungsfalls und dem Vorliegen aller Voraussetzungen eine entsprechende Leistung erbringen zu müssen.

#### **1.1.4.3.4 Treuhandverhältnis und Pensionsrückstellungen**

Die Bilanzierung von gemeindlichen Pensionsrückstellungen für die künftig zu zahlenden Versorgungsleistungen stellt keinen Grund für die Gemeinde dar, auf die notwendige Liquiditätsvorsorge zu verzichten (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW). Ein Verzicht ist auch dann nicht zulässig, wenn bei der Gemeinde ein Treuhandverhältnis zur finanziellen Hinterlegung von Pensionsverpflichtungen besteht. Von der Gemeinde darf ein Treuhandverhältnis auch nicht dazu benutzt werden, um die zu bilanzierenden Pensionsrückstellungen zu mindern. In diesem Sinne stellt zur Absicherung und Finanzierung langfristig fällig werdender Pensionsverpflichtungen auch die sog. Treuhandlösung „Contractual Trust Arrangements“ (CTA) keine Besicherung dar, die der Gemeinde in haushaltsrechtlich zulässiger Weise die Möglichkeit zur Minderung der zu bilanzierenden Pensionsrückstellungen eröffnet.

In diesen Fällen müsste die Gemeinde selbst für ihre Pensionsverpflichtungen als Treugeber separieren, denn dem CTA als Treuhänder obliegt nur die gemeindlichen Vermögensgegenstände im Auftrag der Gemeinde. Eine Minderung der Pensionsverpflichtungen durch die Gemeinde ist aber auch dann nicht möglich, wenn eine treuhänderische Verwaltung durch einen unabhängigen Rechtsträger erfolgt. Entsprechend gilt daher das Verrechnungsverbot auch für eine Kapitalversicherung in Form einer „Beamtenpensionsversicherung“, auch wenn die Kapitalversicherung der Erfüllung der Versorgungsleistungen der Gemeinde dient. Die haushaltsrechtlichen und beamtenrechtlichen Verhältnisse bedingen dabei, dass eine Verrechnung von Vermögensgegenständen der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz mit den Pensionsrückstellungen auf der Passivseite der Bilanz durch die Gemeinde insgesamt nicht zulässig ist.

#### **1.1.5 Keine Pensionsrückstellungen bei tariflicher Beschäftigung**

##### **1.1.5.1 Keine Pensionsrückstellungen bei einer Zusatzversorgung**

Nach dem derzeit geltenden Versorgungsrecht für die tariflich Beschäftigten der Gemeinden besteht für die Gemeinde als Arbeitgeber eine arbeitsrechtliche Pflicht zur Mitgliedschaft in einer Zusatzversorgungskasse. Zweck einer solchen Kasse ist es, den Beschäftigten der Gemeinde im Wege einer privatrechtlichen Versicherung eine zusätzliche Alters- und Hinterbliebenenversorgung zu gewähren. Gegenüber der Gemeinde als Beteiligte ist die Zusatzversorgungskasse weder Vertreter noch Erfüllungsgehilfe noch Zahlstelle der Gemeinde, die Ansprüche der Beschäftigten gegenüber der Gemeinde als Arbeitgeber zu erfüllen hat. Der Leistungsanspruch der Beschäftigten richtet sich vielmehr ausschließlich gegen die Zusatzversorgungskasse, die bei Eintritt des Zeitpunkts der Erfüllung der Leistungen an die Beschäftigten die bestehenden Ansprüche aus den eigenen Verbindlichkeiten heraus zu erfüllen hat. Die Beschäftigten sind daher alleinige Bezugsberechtigte der Versicherungsleistungen der Zusatzversorgungskasse, sodass seitens der Gemeinde eine beitragsbezogene Zusage und i.d.R. keine leistungsbezogene Zusage gegenüber den gemeindlichen Beschäftigten besteht.

Die Leistungen werden von der Zusatzversorgungskasse bei deren Fälligkeit erbracht, soweit der Zusatzversorgungskasse dafür von der Gemeinde als Arbeitgeber auch Beiträge und Umlagezahlungen zugeflossen sind. Die jährlich erworbenen Ansprüche der tariflich Beschäftigten werden daher von der Gemeinde grundsätzlich im Umlageverfahren als „Arbeitgeberzahlungen“ an die Zusatzversorgungskasse abgegolten. Aus der Mitgliedschaft der Gemeinde in der Zusatzversorgungskasse entsteht daher im Grundsatz keine mittelbare Verpflichtung der Gemeinde gegenüber diesem Personenkreis, der eine zusätzliche Rückstellungsbildung auslösen könnte. Vielmehr tragen die gemeindlichen Beschäftigten i.d.R. das versicherungsmathematische Risiko sowie das Anlagerisiko hinsichtlich eines gebildeten Kapitalstocks.

Die versicherungsartig wachsenden Ansprüche der gemeindlichen Beschäftigten und die daraus zu erbringenden Leistungen werden durch die jährlichen Umlageleistungen der Gemeinden, jahresbezogen betrachtet, in vollem

Umfang abgedeckt. Es liegt somit keine Fallgestaltung vor, aus der zu schließen wäre, dass für die Gemeinde noch weitere ungewisse Verpflichtungen gegenüber der Zusatzversorgungskasse als Dritten bestehen würden, die als „mittelbare Pensionsverpflichtungen“ zu bewerten und entsprechend als zusätzliche oder gesonderte Rückstellungen in der gemeindlichen Bilanz zu passivieren wären. Lässt sich jedoch in besonderen Einzelfällen eine Verpflichtung einer Gemeinde gegenüber der Zusatzversorgungskasse ermitteln, die als mittelbare Pensionsverpflichtungen der Gemeinde zu klassifizieren wäre, ist diese örtliche Verpflichtung der Gemeinde hinsichtlich ihres Grundes und ihres Umfangs im Anhang zum gemeindlichen Jahresabschluss gesondert anzugeben.

#### **1.1.5.2 Sog. Sanierungsgelder keine Pensionsrückstellungen**

Im Rahmen der Neuordnung der tarifrechtlichen Zusatzversorgung ist in Folge der Schließung des Gesamtversorgungssystems und der Überführung in ein Rentensystem (sog. Punktemodell) ein über die „normale Umlage“ hinausgehender Finanzbedarf entstanden, weil noch Ansprüche und Anwartschaften, die vor dem 1. Januar 2002 begründet wurden, von der Zusatzversorgungskasse zu finanzieren sind (Besitzstandswahrung). Dieser besondere Finanzbedarf der Zusatzversorgungskasse schlägt sich in regelmäßigen Umlagezahlungen an die Zusatzversorgungskasse (sog. „Sanierungsgeld“) nieder.

Aus diesem Sachverhalt kann nicht abgeleitet werden, dass deshalb bereits in der Vergangenheit unmittelbare wirtschaftliche Verpflichtungen für die Gemeinde gegenüber der Zusatzversorgungskasse entstanden seien, die als Rückstellungen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen wären. Eine Klassifizierung solcher Vorgänge als mittelbare Verpflichtungen der Gemeinde gegenüber der Zusatzversorgungskasse gibt ebenfalls keinen Anlass für eine Rückstellungsbildung in der gemeindlichen Bilanz. Mit der Heranziehung der Gemeinde zur jährlichen Umlagezahlung entsteht für die Gemeinde vielmehr erst eine Verpflichtung gegenüber der Zusatzversorgungskasse, deren Erfüllung zum Ressourcenverbrauch bei der Gemeinde im betreffenden Haushaltsjahr führt.

Die Erhebung der Umlage auf das Arbeitsentgelt ist auf den jeweiligen Erhebungszeitpunkt abgestellt, zu der sowohl die frühere Beschäftigung der gemeindlichen Bediensteten als auch die künftige Beschäftigung als wirtschaftlich zu bewertende Tatbestandmerkmale gehören. Daher kann für die sog. Sanierungsgelder auch keine Bildung einer gemeindlichen Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten in Betracht kommen. In diesem Sinne wurde bereits eine Rückstellungsbildung aus steuerrechtlicher Sicht durch das Urteil des BFH vom 27.01.2010 sowie bei der VBL verneint. Die Heranziehung zu Sanierungsgeldern durch die Zusatzversorgungskasse stellt daher in dem Haushaltsjahr Aufwand für die Gemeinde dar, in dem die Heranziehung zur Umlagezahlung erfolgt.

Das öffentlich-rechtliche Handeln der Zusatzversorgungskasse gebietet ein solches haushaltswirtschaftliches Handeln, durch das diese gemeindliche Zahlung vergleichbar einer sonstigen Umlageerhebung behandelt wird, sodass erst nach der Verwirklichung der Anspruchstatbestände (nach konkreter Feststellung durch einen Leistungsbescheid) die Zuordnung zum betreffenden Haushaltsjahr vorzunehmen ist. Diese haushaltswirtschaftliche Zuordnung nach dem Erfüllungszeitpunkt, der im jeweiligen Leistungsbescheid festgesetzt wird, ist haushaltswirtschaftlich als sachgerecht anzusehen. Eine Vorwegnahme von auf künftige Haushaltsjahre entfallenden Aufwendungen durch die Bildung einer Rückstellung kommt daher nicht in Betracht.

#### **1.1.6 Der Ansatz von früheren Dienstherrnverpflichtungen**

##### **1.1.6.1 Die bilanzielle Zuordnung der Verpflichtungen**

Die Gemeinde darf unter dem Bilanzposten „Pensionsrückstellungen“ in der gemeindlichen Bilanz keine Rückstellungen dafür ansetzen, dass sie wegen eines Dienstherrnwechsels gegenüber einer anderen Gemeinde oder einer sonstigen öffentlich-rechtlichen Körperschaft, die Dienstherrnfähigkeit besitzen, verpflichtet ist, sich an künftigen Versorgungsleistungen für Beamtinnen und Beamte zu beteiligen, z. B. nach dem Versorgungslastenvertei-

lungsgesetz NRW oder nach dem Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrag. Derartige Verpflichtungen der Gemeinde entstehen gegenüber der aufnehmenden Körperschaft, weil diese als neuer Dienstherr die Versorgungsbezüge der Beamtin oder des Beamten künftig vollständig zu tragen hat. Die Gemeinde als abgebender Dienstherr hat sich nach den o.a. Vorschriften im Umfang der erworbenen Ansprüche der Beamtinnen und Beamten daran zu beteiligen. Die bisherigen originären beamtenrechtlichen Verpflichtungen der Gemeinde werden mit dem Weggang der Bediensteten in eine andere gemeindliche Verpflichtungsart umgewandelt (Passivtausch). Die Gemeinde hat daher ihrer Verpflichtungen aus der Zeit als Dienstherr über die weggegangenen Bediensteten in ihrer Bilanz unter dem Bilanzposten "Sonstige Rückstellungen" anzusetzen.

#### **1.1.6.2 Keine Neubewertung der Verpflichtungen**

Im Rahmen des Dienstherrnwechsels einer Beamtin oder eines Beamten und der damit verbundenen Umschichtung der bisher dafür bilanzierten Pensionsrückstellungen zum Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ entsteht für die Gemeinde keine Verpflichtung zu einer Neubemessung bzw. Neubewertung der bilanzierten Rückstellung. Die Gemeinde hat dabei jedoch ggf. im Einzelfall besondere Vorgaben zu beachten, z. B. aufgrund des Versorgungslastenverteilungsgesetzes NRW oder des Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrages.

Die Gemeinde hat diesen neuen Ansatz in ihrer Bilanz - wie die Ansätze aller Bilanzposten - jährlich im Rahmen des Jahresabschlusses zu überprüfen. Sofern sich dabei ein Anpassungsbedarf ergibt, ist der Bilanzposten von der Gemeinde entsprechend zu verändern, z. B. aufgrund einer Mitteilung des neuen Dienstherrn einer Beamtin oder eines Beamten. Bei entsprechender örtlicher Bedeutung solcher gemeindlicher Verpflichtungen kann es auch geboten sein, dass die Gemeinde eine Abstimmung mit den neuen Dienstherrn - vergleichbar einer Saldenabstimmung - zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres veranlasst.

#### **1.1.7 Anpassungen bei den Pensionsrückstellungen**

Die Gemeinde hat zum Abschlussstichtag eines Haushaltsjahres zu überprüfen, ob es im Haushaltsjahr oder im Ablauf der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft besondere Ereignisse oder Sachverhalte gegeben hat, die einen Anlass zu Anpassungen bei der Bemessung der Pensionsrückstellungen darstellen. Die Bilanzierung einer gemeindlichen Rückstellung setzt dabei voraus, dass an eine vergangene Handlung der Gemeinde angeknüpft wird und eine „Abgeltung“ dieser abgeschlossenen gemeindlichen Handlung erfolgt. Es sind einerseits die Veränderungen in den persönlichen Verhältnissen der aktiven Beamtinnen und Beamten zu berücksichtigen. Andererseits aber auch die Veränderungen, die sich bei den nicht mehr beschäftigten Beamten bzw. Versorgungsempfängern ergeben haben. Auch allgemeine Preis- und Kostensteigerungen können ggf. ein Ereignis sein, um den Wertansatz der bilanzierten Pensionsrückstellungen anzupassen. Insbesondere müssen aber die gesetzlich bestimmten Besoldungsanpassungen (Erhöhungen der Dienst- und Versorgungsbezüge) oder andere neue beamtenrechtliche Gegebenheiten berücksichtigt werden.

Eine gesetzlich bestimmte Besoldungsanpassung für Beamtinnen und Beamte führt für die Gemeinde erst dann zu einer Veränderung bei den Pensionsrückstellungen in der gemeindlichen Bilanz, wenn die aktiven Beamtinnen und Beamten zum Abschlussstichtag durch die Ableistung ihres Dienstes tatsächlich einen Anspruch in der gesetzlich bestimmten Form erworben haben und für die Versorgungsempfänger der gesetzlich bestimmte Anpassungszeitpunkt eingetreten ist. Die Anpassungen bei den Pensionsrückstellungen deshalb nicht bereits dann vorzunehmen, wenn ein künftiger allgemeiner Anspruch der Beschäftigten der Gemeinde aufgrund der neuen gesetzlichen Regelungen besteht. Erst die tatsächlich entstandenen künftigen Versorgungsverpflichtungen der Gemeinde gegenüber ihren Beamtinnen und Beamten reichen für eine Anpassung der Bemessung der gemeindlichen Pensionsrückstellungen aus. Derartige Anpassungen der gemeindlichen Versorgungsverpflichtungen, die zur Veränderung des Volumens der gemeindlichen Pensionsrückstellungen (Erhöhungen oder Reduzierungen) führen, sind regelmäßig zum nächsten Abschlussstichtag nach Eintritt des entsprechenden Ereignisses vorzu-

nehmen. Sie verändern nicht dabei nicht nur den Wertansatz des entsprechenden Bilanzpostens auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz, sondern sind auch bezogen auf das betroffene Haushaltsjahr ebenfalls in der gemeindlichen Ergebnisrechnung als Aufwendungen oder Erträge zu erfassen.

Sofern z. B. eine Besoldungsanpassung in mehreren Stufen vorgesehen ist und davon unterschiedliche Haushaltsjahre betroffen sind, ist eine Anpassung bei den gemeindlichen Pensionsrückstellungen jeweils haushaltsjahrbezogen vorzunehmen (vgl. z. B. §§ 4 und 6 BesVersAnpG 2011/2012 NRW). Eine gesetzlich bestimmte Besoldungsanpassung mit einer künftigen Wirksamkeit verpflichtet die Gemeinde nicht, zu einer vorgezogenen Anpassung ihrer Pensionsrückstellung im Jahr der Verkündung des Gesetzes. Der beamtenrechtliche Anspruch aus einer künftigen Besoldungsanpassung entsteht erst durch die erbrachte Dienstleistung der Beschäftigten im betreffenden Jahr. Die daraus entstehende Verpflichtung ist deshalb auch erst zum Abschlussstichtag des betreffenden Haushaltsjahres zu berücksichtigen. Bei den Pensionsrückstellungen für die Versorgungsempfänger ist eine Anpassung dann von der Gemeinde zu dem Abschlussstichtag vorzunehmen, der nach dem gesetzlich bestimmten Anpassungszeitpunkt liegt.

## **1.2 Zu Satz 2 (Rückstellungen für weitere beamtenrechtliche Ansprüche):**

### **1.2.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde ist verpflichtet, unter dem Bilanzposten „Pensionsrückstellungen“ in ihrer Bilanz auch Rückstellungen für sämtliche Anwartschaften und andere fortgeltende Ansprüche der Beamtinnen und Beamten für die Zeit nach ihrem Ausscheiden aus dem aktiven Dienst anzusetzen. Zu diesen Ansprüchen zählen insbesondere die beamtenrechtlichen Ansprüche auf Beihilfen nach § 77 LBG NRW, deren Wertansatz vereinfachend als prozentualer Anteil der Rückstellungen für Versorgungsbezüge ermittelt werden kann. Der dazu genutzte Prozentsatz soll mindestens alle fünf Jahre überprüft werden.

### **1.2.2 Die Rückstellungen für Beihilfeansprüche**

Die Beamtinnen und Beamten der Gemeinde haben auch als Versorgungsempfänger einen Anspruch auf Beihilfen gegenüber ihrem früheren Dienstherrn. Dieser Anspruch soll die angemessenen Aufwendungen im notwendigen Umfang im Krankheits- und Pflegefall sowie in anderen medizinisch abgrenzbaren persönlichen Lagen abdecken (vgl. § 2 BVO NRW). Beihilfefähig sind daher die Aufwendungen für medizinische Maßnahmen, deren Wirksamkeit und therapeutischer Nutzen nachgewiesen sind, z.B. zur Vorbeugung und Linderung von Erkrankungen oder Behinderungen, zur Erhaltung und Wiederherstellung der Gesundheit und Besserung des Gesundheitszustandes (einschließlich Rehabilitation), zur Früherkennung von Krankheiten u.a.

Die Gemeinde hat zudem zu beachten, dass in den Fällen, in denen ein Beamter zu einem anderen Dienstherrn abgeordnet wird, in dessen Dienstbereich die Beihilfeverordnung anzuwenden ist, der jeweilige Dienstherr des Beamten die Beihilfen zu den entstandenen Aufwendungen zahlt, die während des Zeitraums der Dienstleistung bei ihm entstehen. Bei Abordnungen von oder zu Dienstherrn außerhalb von Nordrhein-Westfalen ist zudem § 14 Absatz 4 Satz 2 und 3 BeamStG zu beachten. Sofern ein Beamter zu einem anderen Dienstherrn in Nordrhein-Westfalen versetzt wird, sind von dem aufnehmenden Dienstherrn die Beihilfen zu Aufwendungen zu zahlen, die nach dem Zeitpunkt der Versetzung entstanden sind. Bei einer Versetzung zu einem Dienstherrn außerhalb Nordrhein-Westfalens sind dem Beamten bis zum Zeitpunkt der Versetzung Beihilfen zu den entstandenen Aufwendungen Beihilfen nach der Beihilfeverordnung zuzahlen (vgl. § 1 Absatz 4 und 5 BVO NRW).

Bei der Bemessung von Beihilferückstellungen sind die dazu verordnungsrechtlich bestimmten Vorgaben zu berücksichtigen. Dabei ist zu beachten, dass Beihilfeansprüche nicht nur für die Beihilfeberechtigten selbst, sondern i.d.R. auch für deren Angehörigen bestehen (vgl. § 1 BVO NRW). Die Gemeinde hat zudem eigenverantwortlich

zu entscheiden, ob wegen der Bedeutung der Beihilfen dafür eine gesonderte Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz angesetzt oder ein „Davon-Vermerk“ zu der Pensionsrückstellung ausgewiesen wird. Gleichzeitig ist von ihr dabei zu klären, welche und in welchem Umfang sachgerechte Angaben dazu im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss gemacht werden.

### **1.3 Zu Satz 3 (Barwert der Pensionsrückstellungen nach dem Teilwertverfahren):**

#### **1.3.1 Allgemeine Vorgaben**

Die Pensionsverpflichtungen der Gemeinde sind jeweils zum Abschlussstichtag auf der Grundlage einer Bestandsaufnahme und unter Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse der Beamtinnen und Beamten zu ermitteln und zu bilanzieren. Die Bestandsaufnahme soll dabei die Feststellung der pensionsberechtigten Beschäftigten sowie den Umfang der zu erwartenden Pensionsansprüche umfassen und die Festlegung der Höhe der in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Pensionsrückstellung ermöglichen. Die örtliche Entscheidung über das Verfahren zur Ermittlung der Rückstellung muss berücksichtigen, dass die haushaltsrechtliche Vorschrift vom Vorhandensein vergleichbarer Verhältnisse bei den Gemeinden ausgeht und eine möglichst einheitliche Ermittlung der Pensionsrückstellungen sicherstellen will, u.a. durch die Festlegung des bei der Bemessung der Pensionsrückstellung anzuwendenden Rechnungszinses.

Die Vorschrift sieht zudem vor, dass für die Pensionsrückstellungen die Gemeinde den Barwert im Rahmen des Teilwertverfahrens unter Beachtung der anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik zu ermitteln hat. Bei diesem Verfahren werden zum jeweiligen Abschlussstichtag für die künftigen Versorgungsleistungen für die aktiven Beamtinnen und Beamten nur die Dienstzeiten berücksichtigt, in denen durch Dienstleistungen dieser Beschäftigten eine „Gegenleistung“ gegenüber der Gemeinde entstanden ist. Das Verfahren gewährleistet daher eine verursachungsgerechte Verteilung der gemeindlichen Aufwendungen für die künftigen Versorgungsleistungen bezogen auf die erbrachten Dienstjahre der Versorgungsberechtigten.

Der Barwert als ein abgezinster Kapitalwert ist dazu eine geeignete Bemessungsgröße, denn es ist unstrittig, dass aus Gründen der laufenden Zahlung von Versorgungsleistungen durch die Gemeinde die gemeindliche Rückstellungsbildung „rentenmäßig“ zu erfolgen hat. Auf der Grundlage der gemeindlichen Versorgungspflichten ist jedenfalls keine Abgeltung durch die Zahlung eines Einmalbetrages an die Berechtigten vorgesehen. Die Pensionsrückstellung ist deshalb von der Gemeinde so rätlich anzusammeln, dass beim Eintritt der Beamtin oder des Beamten in den Ruhestand der Barwert der Versorgungsleistungen in die gemeindliche Pensionsrückstellung eingestellt worden ist. Die Grundlage dafür wird durch die Einzelbewertung der persönlichen Verhältnisse der Beamtinnen und Beamten geschaffen, bei der biometrische Rechengrößen durch den Einsatz von Richttafeln zu der erwartenden Lebensdauer und der daraus zu erwartenden Pensionszeit genutzt und die anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik angewandt werden.

Die Gemeinde hat daher zu jedem Abschlussstichtag die von ihren Beamtinnen und Beamten durch Dienstleistungen erworbenen Versorgungsansprüche zu ermitteln und entsprechend den Veränderungen in der Zeit ihrer aktiven Beschäftigung (bis zum Eintritt des Versorgungsfalls) die Pensionsrückstellungen weiter aufzubauen. Sie hat dabei eine Anzahl von Fragen zu den zu berücksichtigenden örtlichen Sachverhalten und Daten zu klären und Entscheidungen über eine Vielzahl von Variablen zu treffen, z. B. über den Erfüllungsbetrag, über die Richttafel mit den biometrischen Werten, den Beginn der Anwartschaft, die Ermittlung des Barwertes. Es bedarf dazu aber auch noch der Berücksichtigung weiterer Daten und Gegebenheiten aus dem örtlichen Umfeld. Im Ergebnis wird ein „Versorgungsbild“ für jeden betroffenen Beschäftigten erstellt, um im Berechnungsverfahren ein sachlich und rechnerisch zutreffendes Ergebnis über die Höhe des erworbenen Anspruches auf Versorgung und über die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzende Pensionsrückstellung zu erreichen.

### **1.3.2 Das Teilwertverfahren**

#### **1.3.2.1 Die Inhalte und Zwecke**

Die Ermittlung des Barwertes der gemeindlichen Pensionsverpflichtungen hat die Gemeinde nach der Vorschrift im Teilwertverfahren vorzunehmen. Dadurch wird eine periodengerechte Verteilung der Pensionsverpflichtungen auf die einzelnen Dienstjahre der Beamtinnen und Beamten sichergestellt. Außerdem wird dabei davon ausgegangen, dass die Beamtinnen und Beamten i.d.R. die volle Dienstleistung für ihre Pensionsanswartschaften noch nicht erbracht haben. In jedem weiteren von den Beamtinnen und Beamten geleisteten Dienstjahr wird daher ein weiterer Anteil am endgültigen Leistungsanspruch durch diese Bediensteten erworben, der den Pensionsrückstellungen zuzurechnen ist. Die Rückstellungsbemessung nach dem Teilwertverfahren entspricht daher dem Grundsatz eines vollständigen Ausweises der gemeindlichen Verpflichtungen zum jeweiligen Abschlusstichtag.

Beim Teilwertverfahren beginnt die Bemessung der Pensionsrückstellung ab dem Zeitpunkt des Dienst Eintritts der Beamtin oder des Beamten, denn regelmäßig ist die Dienstzeit, die vom Tage der ersten Berufung in das Beamtenverhältnis an zurückgelegt wurde, ruhegehaltfähig (vgl. § 6 BeamtVG). Ein Ruhegehalt wird aber der Beamtin oder dem Beamten nur gewährt, wenn eine Dienstzeit von mindestens fünf Jahren abgeleistet wurde (vgl. § 4 Absatz 1 Nummer 1 BeamtVG). Daher muss die Gemeinde in dem Jahr, ab dem die Beamtin oder der Beamte einen Anspruch auf eine Versorgung hat (Pensionszusage) zusätzlich eine Einmalzurückstellung zur Abdeckung der Ansprüche aus der bisher abgeleiteten Dienstzeit vorgenommen werden.

Zu jedem weiteren Abschlusstichtag ist dann der Teilwert der Pensionsverpflichtung zu ermitteln und die Pensionsrückstellung entsprechend aufzustocken, und zwar bis zu dem Jahr, in dem der Barwert der künftigen Versorgungsleistungen der Gemeinde erreicht wird. Die Höhe der jährlichen Zuführung zur Pensionsrückstellung ergibt sich dabei aus dem Unterschied zwischen dem Barwert der Rückstellungen am Abschlusstichtag des Haushaltsjahres und dem Barwert der Rückstellungen am Abschlusstichtag des vorangegangenen Haushaltsjahres. Die Gesamtsumme der jährlichen Zuführungen ist jedoch auch noch abhängig von verschiedenen weiteren Faktoren und den örtlichen Gegebenheiten, z. B. von zusätzlich erworbenen Anwartschaften der Beamtinnen und Beamten im aktiven Dienst, von Veränderungen des Personalbestandes oder von Veränderungen in den Berechnungsgrundlagen aufgrund neuer biometrischer Erwartungen.

Eine Veränderung entsteht ebenso durch eine Beförderung einer Beamtin oder eines Beamten, sodass die Zuführung zur Pensionsrückstellung entsprechend dem neuen Versorgungsanspruch anzupassen ist. In solchen Fällen ist zu beachten, dass im ersten Jahr nach einer Beförderung zusätzlich auch die bisherigen Dienstzeiten und nicht nur das abgelaufene Jahr im Rahmen des Zuführungsbetrages zu berücksichtigen sind, denn der Pensionsanspruch einer Beamtin oder eines Beamten baut auf ihrer oder seiner gesamten Dienstzeit auf. In diesem Zusammenhang ist jedoch nicht die weitere persönliche Karriere des einzelnen Beamten zu berücksichtigen, weil erst zukünftig aus der Arbeit des betreffenden Beamten in einer anderen Funktion der Nutzen (Ertrag) für die Gemeinde entsteht.

Bei der Abwägung der Gemeinde, ob von den zugelassenen Verallgemeinerungen Gebrauch gemacht wird, ist vorrangig auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Ermittlung der örtlich geprägten Pensionsrückstellungen abzustellen. Wirtschaftlich bewertet entstehen die Ansprüche eines voraussichtlich dauerhaft Beschäftigten grundsätzlich ab dem tatsächlichen Beginn der Dienstzeit. Der Ermittlung der Pensionsrückstellungen kann von der Gemeinde aber auch ein allgemeiner Zeitpunkt zugrunde gelegt werden, bei dem jedoch die betreffende Laufbahngruppe der Beamtin oder des Beamten zu berücksichtigen ist. Sofern die Gemeinde von dieser Vereinfachung (kann allgemein das ... Lebensjahr ... angesetzt werden) Gebrauch machen will, muss die getroffene Festlegung bei allen Beamtinnen und Beamte der gleichen Laufbahngruppe und nicht nur in ausgewählten Einzelfällen zur Anwendung kommen. Der vereinfachten Vorgehensweise durch die Gemeinde steht das Dienstrecht der Beamten nicht entgegen.

### **1.3.2.2 Die Begriffe „Teilwert“ und „Barwert“**

In den gängigen Berechnungsverfahren zur Ermittlung der gemeindlichen Pensionsrückstellungen wird regelmäßig zwischen dem „Wert der Pensionsverpflichtung“ zum aktuellen Abschlussstichtag und dem Wert im Zeitpunkt des Eintritts in den Ruhestand (Pensionierung) unterschieden. Dazu werden dann die Begriffe „Teilwert“ und „Barwert“ benutzt. In diesem Zusammenhang stellt der Begriff „Teilwert“ den aktuellen Wert der gemeindlichen Pensionsverpflichtungen zum Abschlussstichtag dar, sofern die Beamtinnen und Beamten der Gemeinde noch weitere Dienstjahre ableisten müssen, bevor diese Bediensteten ihre vollen Pensionsansprüche erworben haben.

Der Begriff „Barwert“ stellt in diesem Zusammenhang den beizulegenden Wert der gesamten künftigen gemeindlichen Pensionsverpflichtungen für die Beamtin oder den Beamten dar, um deren Versorgungsansprüche abgeltet zu können (Erfüllungsbetrag). Bei der Bemessung der gemeindlichen Pensionsrückstellungen ist der personenbezogene Teilwert gleich dem Barwert der künftig durch die Gemeinde zu erbringenden Versorgungsleistungen, jedoch abzüglich der sich noch bis zum Ausscheiden aus den Dienst oder bis zum Erwerb der vollen Pensionsansprüche einer Beamtin oder eines Beamten ergebenden gleichmäßigen Jahresbeträge. Die Verwendung des Begriffes „Barwert“ in unterschiedlicher Form beeinträchtigt jedoch nicht die Anwendung der haushaltsrechtlichen Vorschrift durch die Gemeinde.

### **1.3.3 Die Barwertbestimmung**

Der Barwert der gesamten Pensionsverpflichtungen der Gemeinde gegenüber ihren Beamtinnen und Beamten ist unter Zugrundelegung von Regeln der Versicherungsmathematik zu jedem Abschlussstichtag, bezogen auf die künftigen gemeindlichen Versorgungsleistungen (Erfüllungsbetrag) zu ermitteln. Es ist dabei unstreitig, dass die Rückstellungsbildung „rentenmäßig“ auf der Grundlage dieses Barwertes erfolgen muss. Unter dem Begriff „Barwert“ ist definitionsgemäß der abgezinste Wert der künftigen Versorgungsleistungen unter Berücksichtigung des Eintretens des Ruhestands der Beamtinnen und Beamten zu verstehen. In der Versicherungsmathematik, die auch Elemente der Wahrscheinlichkeitsrechnung enthält, ist der Barwert der auf einen bestimmten Stichtag abgezinste Wert der voraussichtlich von der Gemeinde zu erbringenden künftigen Versorgungsleistungen. Dieser Wert in abgezinster Form muss zum Zeitpunkt des Eintritts einer Beamtin oder eines Beamten in den Ruhestand als Pensionsrückstellung in der gemeindlichen Bilanz angesetzt sein.

In die Barwertbestimmung sind derzeit u.a. biometrische Grundlagen, jedoch noch keine Trendannahmen, z. B. die berufliche Entwicklung, mögliche Preissteigerungen bei den Lebenshaltungskosten u.a., einzubeziehen, auch wenn es insgesamt gesehen, auf den künftigen Erfüllungsbetrag als Verpflichtungsgröße der Gemeinde ankommt. Die Festlegung der Bewertung der gemeindlichen Pensionsverpflichtungen mit dem Barwert hat zudem zur Folge, dass dadurch gleichzeitig die grundsätzliche Verteilung der Aufwendungen aus den Versorgungsverpflichtungen auf die einzelnen Jahre der Totalperiode als Pensionsrückstellungen oder/und als Versorgungsauszahlungen bestimmt wird. Außer dass der Berechnung des Barwertes der in der Vorschrift festgelegte Zinssatz von fünf Prozent zugrunde zu legen ist, bestehen keine weiteren gesetzlichen Vorgaben. Gleichwohl sind im Rahmen der Berechnung der gemeindlichen Rückstellung weitere Annahmen konkret festzulegen, z. B. die Höhe des künftigen Anstiegs der Versorgungsleistungen oder allgemeine Preis- und Kostensteigerungen.

Im Vergleich mit einer (fiktiven) einmaligen Abgeltung der Versorgungsleistungen der Gemeinde durch einen Einmalbetrag an die Berechtigten zeigt, sich, dass insgesamt betrachtet der künftige Lebensunterhalt innerhalb der Ruhestandszeit als ausreichend gesichert angesehen werden kann, weil durch eine Anlage des Abgeltungsbetrages und der daraus entstehenden Zinserträge das gleiche Ergebnis erzielbar ist. Diese Sachlage zeigt, dass die Gemeinde beim Eintritt einer Beamtin oder eines Beamten in den Ruhestand nicht zwingend den dem jeweils Berechtigten zustehenden Nominalbetrag verfügbar haben muss, sondern nur den Barwert dieses Betrages zur Auszahlung bringen müsste. Durch den aus einer Kapitalanlage entstehenden Zinseffekt für die Gemein-

de würde diese dann gleichwohl ihre Verpflichtungen gegenüber den betreffenden Beamtinnen und Beamten fiktiv erfüllt haben.

Die Pensionsrückstellungen sollen daher von der Gemeinde nur in dem Umfang gebildet werden, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung als Erfüllungsbetrag notwendig ist. Daraus folgt, dass die gemeindliche Beurteilung in sich schlüssig und sich aus den objektiven Umständen des zu beurteilenden Sachverhalts mit Blick auf die künftige Leistungszeit entwickeln lassen muss. Bei der Beurteilung dürfen von der Gemeinde mögliche positive und negative Aspekte nicht ausgeschlossen werden. Außerdem müssen die gemeindlichen Pensionsrückstellungen nicht so bemessen werden, dass bei Eintritt einer Beamtin oder eines Beamten in den Ruhestand die von der Gemeinde gebildeten Rückstellungen ab diesem Zeitpunkt in Höhe der jeweils jährlich zu zahlenden Versorgungsleistungen gemindert werden können. Wegen der Anwendung des Barwertes und der Abzinsung der Pensionsrückstellungen ist nicht davon auszugehen, dass von Anfang an der Zahlungsbetrag dem Betrag der Inanspruchnahme der bilanzierten Pensionsrückstellung entspricht.

Im Rahmen der jährlich haushaltsmäßig bedingten Veränderungen der gemeindlichen Pensionsrückstellung sollte die Zuführung zur Pensionsrückstellung getrennt von der Inanspruchnahme (Herabsetzung) erfasst werden (Bruttomethode). In besonderen Fällen ist es vertretbar, in der gemeindlichen Ergebnisrechnung nur den entstehenden Nettobetrag als Ertrag oder Aufwand nachzuweisen (Nettomethode). Diese Vorgehensweise bedingt dabei, dass dazu im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss sachgerechte Angaben gemacht werden. Es ist zudem zu beachten, dass von Beginn des Erwerbs von Versorgungsanwartschaften durch die Beamtinnen und Beamten der Gemeinde bis zum Zeitpunkt der letzten Zahlung von Versorgungsleistungen durch die Gemeinde jährlich haushaltsmäßige Aufwendungen entstehen können. Diese Aufwendungen haben einerseits ihre Ursache in den jährlich neu entstehenden Versorgungsansprüchen der Beamtinnen und Beamten der Gemeinde. Andererseits können die jährlichen Versorgungsleistungen der Gemeinde an ihre Versorgungsempfänger, auch in Form von Umlagezahlungen an eine Versorgungskasse, auch zu Aufwendungen im betreffenden Haushaltsjahr führen.

#### **1.3.4 Die Eckpunkte für die Bewertung**

Mit Hilfe von allgemeinen Eckpunkten sollen bei der Bewertung von Pensionsverpflichtungen durch die Gemeinde erhebliche Ergebnisunterschiede im Vergleich mit anderen Gemeinden ausgeschlossen werden, die insbesondere durch die bei der Berechnung im Einzelnen festzulegenden Variablen entstehen können. In diesem Zusammenhang ist deshalb in der Vorschrift z.B. festgelegt worden, dass der Ermittlung der gemeindlichen Pensionsrückstellungen einheitlich ein Rechnungszins von 5 v.H. zugrunde zu legen ist. Außerdem bestehen weitere Maßgaben, die als Eckpunkte zur Bewertung der gemeindlichen Pensionsverpflichtungen durch einen Runderlass des Innenministeriums veröffentlicht wurden (vgl. RdErl. vom 04.01.2006; SMBl. NRW. 653). Wichtige Eckpunkte, die bei der Bewertung von gemeindlichen Pensionsverpflichtungen zur Anwendung kommen können, werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung):

<b>Die Eckpunkte für die Bewertung von Pensionsrückstellungen</b>	
-	Für den Beginn der Dienstzeit ist grundsätzlich der Beginn des Dienstverhältnisses, also der Zeitpunkt der erstmaligen Berufung in das Beamtenverhältnis anzusetzen. Allgemein kann aber für den mittleren und gehobenen Dienst das vollendete 19. Lebensjahr und für den höheren Dienst das vollendete 25. Lebensjahr angesetzt werden. Für Beamtinnen und Beamte auf Zeit kann das vollendete 25. Lebensjahr als Beginn der Dienstzeit angesetzt werden.
-	Der Ablauf der zu berücksichtigenden Dienstzeit mit den erfolgten Beförderungen und den möglichen Teilzeitbeschäftigungen sowie den sonstigen Veränderungen im einzelnen Beamtenverhältnis, z.B. Verpflichtungen aus einem Versorgungsausgleich, ist im zeitlichen und sachlichen Umfang zu ermitteln und in die Bewertung einzubeziehen.

<b>Die Eckpunkte für die Bewertung von Pensionsrückstellungen</b>	
-	Für das zeitliche Ende der anzusetzenden Dienstzeit ist bei Beamtinnen und Beamten die jeweilige gesetzliche Altersgrenze als Eintritt in den Ruhestand anzusetzen. Bei Beamtenverhältnissen auf Zeit kann unabhängig vom Einzelfall das 65. Lebensjahr als Zeitpunkt für den Eintritt in den Ruhestand angesetzt werden.
-	Mögliche vorherige beamtenrechtliche Dienstverhältnisse sind zu ermitteln, sofern sich andere Dienstherren an den künftigen Versorgungslasten der Gemeinde zu beteiligen haben, z.B. nach dem Versorgungslastenverteilungsgesetz NRW.
-	Mögliche Ansprüche der Beamtinnen und Beamten aus der gesetzlichen Rentenversicherung sollen nicht in die Bewertung der Pensionsrückstellungen einbezogen werden.
-	Die Bewertung von Beihilfeverpflichtungen ist getrennt von der Bewertung der Pensionsrückstellungen vorzunehmen, auch wenn der ermittelte Ansatz der Pensionsrückstellungen eine zutreffende Grundlage dafür bildet.

*Abbildung 497 „Die Eckpunkte für die Bewertung von Pensionsrückstellungen“*

Diese Eckpunkte wurden vielfach für die Bemessung und den Ansatz von gemeindlichen Pensionsrückstellungen in der Eröffnungsbilanz genutzt, um vereinfachend auf pauschaler Basis die Versorgungsverpflichtungen der Gemeinde zu bestimmen. Die Gemeinde ist daran aber nicht gebunden, sondern kann zu einem späteren Zeitpunkt die zu bilanzierenden Pensionsrückstellungen konkret nach den tatsächlichen Verhältnissen der einzelnen Beamtinnen und Beamten ermitteln. Der durch die Anpassung möglicherweise entstehende Differenzbetrag ist als Ertrag oder Aufwand haushaltsmäßig in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen.

### **1.3.5 Die Berücksichtigung des Versorgungsausgleichs**

Nach dem Familienrecht findet bei einer Scheidung von Ehegatten oder einer Trennung von Lebenspartnern ein Ausgleich der während dieser Zeit von den Ehe- oder Lebenspartnern erworbenen Anrechte auf eine Versorgung wegen Alters oder verminderter Erwerbsfähigkeit statt (Versorgungsausgleich). In den Ausgleich sind z. B. auch die beamtenrechtlichen Anwartschaften auf eine künftige Versorgung einzubeziehen (vgl. Versorgungsausgleichsgesetz). Durch den Versorgungsausgleich findet eine interne Teilung von in der Ehezeit erworbenen Ansprüchen zwischen den Ehegatten bzw. Lebenspartnern statt. Auszugleichen ist dabei die Hälfte jedes in der Ehezeit erworbenen unverfallbaren Versorgungsanrechtes bei jedem Ehegatten im jeweils betroffenen Versorgungssystem. Als ausgleichspflichtige Person gilt dabei derjenige, der in der Ehezeit ein ausgleichspflichtiges Anrecht erworben hat. Das Anrecht muss mit der ausgleichsberechtigten Person im Wert des jeweiligen Ehezeitanteils geteilt und dazu ein Ausgleichswert ermittelt werden.

In solchen Fällen kommt es zu einer dauerhaften Kürzung der Versorgungsleistungen an die Beamtin oder den Beamten als Ausgleichspflichtigen, denn die künftige Versorgung ist um den Ausgleichswert zu kürzen. Es können aber im Einzelnen auch besondere Lebensumstände bestehen, die dazu führen, dass von einem Ausgleichsverfahren abzusehen ist, z. B. bei kurzer Ehezeit, bei Geringfügigkeit der Differenz der Ausgleichswerte oder bei fehlender Ausgleichsreife des Anrechts (vgl. §§ 3, 18 und 19 VersAusglG). Es besteht außerdem die Möglichkeit zum Abschluss von eigenständigen Versorgungsausgleichsvereinbarungen (vgl. § 6 ff. VersAusglG). Mit einer solchen Vereinbarung können die jeweiligen Anrechte der Partner auf den Anderen übertragen oder begründet werden.

### **1.3.6 Die Auswirkungen des Barwertes**

Von Beginn des Dienstverhältnisses der Beamtinnen und Beamten an bis zum Zeitpunkt der letzten Zahlung von Versorgungsleistungen entstehen für die Gemeinde aufgrund der beamtenrechtlichen Verpflichtungen haushaltsmäßige Aufwendungen. Dieser gemeindliche Aufwand entsteht durch die notwendigen Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen in der Zeit des aktiven Dienstes sowie durch Veränderungen und nicht auflösbare Pensionsrückstellungen in der Pensionszeit der Beamtinnen und Beamten. Die Höhe des Aufwandes ist dabei auch von den in der Vorschrift festgelegten Annahmen sowie von den eigenen Annahmen der Gemeinde abhängig, die der vorzunehmenden Ermittlung des Barwertes der gemeindlichen Pensionsrückstellungen zum jeweiligen Abschlussstichtag zugrunde zu legen sind.

Diese Sachlage hat für die Gemeinde zur Folge, dass die jährlichen Versorgungsleistungen der Gemeinde an ihre Versorgungsempfänger bzw. die Umlagezahlungen an eine Versorgungskasse teilweise noch Aufwendungen für die Gemeinde auslösen können, die zusätzlich zu den Aufwendungen für die Rückstellungsbildung für die aktiven Beamtinnen und Beamten im betreffenden Haushaltsjahr entstehen. Ob und in welchem Umfang solche zusätzlichen Aufwendungen entstehen, ist auch von der Betrachtungsweise abhängig. Ein Vergleich zwischen den von der Gemeinde bilanzierten (angesetzten) Pensionsrückstellungen und den von ihr auszahlenden Versorgungsleistungen können das einzelne Beamtenverhältnis, aber auch die gesamten bestehenden Verpflichtungen der Gemeinde zugrunde gelegt werden.

In diesem Zusammenhang ist zudem zu berücksichtigen, dass der Barwert der gemeindlichen Pensionsrückstellungen betragsmäßig nicht so hoch ist, dass bei Eintritt von Beamtinnen und Beamten in den Ruhestand die Gemeinde den vollen Erfüllungsbetrag als Pensionsrückstellung bilanziert hat. Die ab dem Eintritt von Beamtinnen und Beamten in den Ruhestand mögliche Herabsetzung der angesetzten Pensionsrückstellung entspricht daher ab diesem Zeitpunkt regelmäßig nur einem Anteil der von der Gemeinde an die Versorgungsempfänger zu zahlenden Versorgungsleistungen.

### **1.3.7 Nicht zulässige Verfahren**

#### **1.3.7.1 Das Gegenwartsverfahren**

Bei der Ermittlung der Pensionsverpflichtungen der Gemeinde soll wegen der Verfahrensvorgaben in der Vorschrift nicht das Gegenwartsverfahren zur Anwendung kommen. Bei diesem Verfahren wird wie beim Teilwertverfahren davon ausgegangen, dass in jedem Dienstjahr der Beamtinnen und Beamten ein weiterer Anteil am endgültigen Anspruch auf gemeindliche Versorgungsleistungen erworben wird. Mit der Rückstellungsbildung wird ebenfalls im Zeitpunkt der Pensionszusage (Beginn des Pensionsanspruchs der Beamtin und des Beamten), also fünf Jahre nach Eintritt in das Beamtenverhältnis begonnen. Es wird bei diesem Verfahren die Dienstzeit zwischen dem Dienstesintritt und der Pensionszusage nicht wie im Teilwertverfahren durch eine „Einmalrückstellung“ berücksichtigt, die aufgrund der weiteren Versorgungsverpflichtungen der Gemeinde bis zum Eintritt des Beamten in den Ruhestand rätierlich weiter aufgestockt wird. Zum jeweiligen Abschlussstichtag würden deshalb die Verpflichtungen der Gemeinde nicht vollständig bilanziert.

#### **1.3.7.2 Das Anwartschaftsbarwertverfahren**

Für die Ermittlung der gemeindlichen Pensionsverpflichtungen stellt auch das Anwartschaftsbarwertverfahren kein geeignetes Verfahren dar. Bei diesem versicherungsmathematischen Verfahren soll zu jedem Abschlussstichtag nur der Teil der gemeindlichen Pensionsverpflichtungen bewertet werden, für den bereits Dienstleistungen von den Beamtinnen und Beamten der Gemeinde erbracht worden sind. Der Barwert davon würde dann das

Volumen der gemeindlichen Pensionsrückstellung bestimmen. Die Gemeinde würde in einem solchen Verfahren ihre Verpflichtungen gegenüber den Beamtinnen und Beamten nicht vollständig abbilden.

### **1.3.7.3 Das Rentenbarwertverfahren**

Für die Ermittlung der gemeindlichen Pensionsverpflichtungen stellt auch das Rentenbarwertverfahren kein geeignetes Verfahren dar. Der Rentenbarwert stellt dabei eine Kapitalgröße dar, mit der unter Einbeziehung der möglichen Verzinsung die künftige Finanzleistung erbracht werden kann. Dieses Verfahren kommt üblicherweise zur Anwendung, wenn bereits laufende Rentenzahlungen oder Pensionen zu erbringen sind, denn damit kann der Wert einer Rente betrachtet werden, z. B. zum jährlichen Abschlussstichtag. Dieses Verfahren wurde auch nicht gesondert zur Ermittlung der gemeindlichen Verpflichtung für die zum Eröffnungsbilanzstichtag vorhandenen Versorgungsempfänger zugelassen. Von einer solchen Vorgabe oder einem Wahlrecht in der haushaltsrechtlichen Vorschrift wurde aber aus Gründen der einheitlichen Handhabung und Vergleichbarkeit abgesehen.

## **1.4 Zu Satz 4 (Rechnungszins bei Pensionsrückstellungen):**

### **1.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Die gemeindlichen Versorgungsverpflichtungen gegenüber den Beamtinnen und Beamten werden von der Gemeinde nicht durch einen Einmalbetrag an die Berechtigten abgegolten. Vielmehr wird bei diesen Verpflichtungen der Gemeinde grundsätzlich davon ausgegangen, dass die daraus resultierenden Versorgungsleistungen erst nach einer längeren Dienstzeit der Beamtinnen und Beamten (in Zukunft) fällig werden. In dem künftigen Erfüllungsbetrag der Gemeinde sind daher grundsätzlich Zinseffekte enthalten. Unter Einbeziehung der Möglichkeit, dass die Gemeinde durch eine ihren Pensionsrückstellungen entsprechende zweckbezogene Kapitalanlage auch Zinserträge tatsächlich erzielen könnte, ist es allgemein geboten, bei der Bewertung der Pensionsverpflichtungen der Gemeinde einen Zinseffekt in geeigneter und sachgerechter Weise zu berücksichtigen.

In der Vorschrift ist daher festgelegt worden, dass der Ermittlung der gemeindlichen Pensionsrückstellungen ein einheitlicher Rechnungszins zugrunde zu legen ist. Für diesen Rechnungszins ist ein Prozentsatz von 5 v.H. bestimmt worden. Diese sachlich gebotene Festlegung lässt sich hinsichtlich ihrer Größenordnung durch Veröffentlichungen belegen, nach denen in der Zeit vom Jahre 2007 bis zum Jahr 2010 der in dieser Vorschrift bestimmte Rechnungszins innerhalb der Schwankungsbreite der ermittelten Größenordnungen im privatwirtschaftlichen Bereich liegt (vgl. Abbildung 1 in der Zeitschrift „Der Betrieb“ Nr. 50 vom 16.12.2011, Seite 2786).

Die haushaltsrechtliche Entscheidung über die Größenordnung des von der Gemeinde anzuwendenden Rechnungszinses kann bereits deshalb als sachgerecht bewertet werden. Die Festlegung wurde auch dadurch geprägt, dass ein höherer Rechnungszins dazu führt, dass in einem noch größeren Maße gemeindliche Aufwendungen in die Zukunft verschoben und nicht dem Verursachungsjahr (Entstehen der gemeindlichen Verpflichtungen für künftige Versorgungsleistungen) zugerechnet werden.

### **1.4.2 Kein Wahlrecht für die Gemeinde**

Die Festlegung eines einheitlichen Rechnungszinses für die Bemessung der gemeindlichen Pensionsrückstellungen soll eine einheitliche Verfahrensweise bei der Gemeinde gewährleisten. Es sind jedenfalls keine Gegebenheiten erkennbar, dass ein Entscheidungsspielraum für die Gemeinden über die Höhe des anzusetzenden Rechnungszinses geschaffen werden muss. Aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse bei den Gemeinden und unter Beachtung einer möglichst zutreffenden und wirtschaftlichen Zurechnung zum Haushaltsjahr, in dem die Ursache für die Rückstellungsbildung bzw. der beamtenrechtliche Anspruch entsteht, stellt die gesetzliche Bestimmung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

aber auch keine einzuhaltende Mindestvorgabe für die Bildung von Pensionsrückstellungen durch die Gemeinde dar. Eine solche Annahme ließe zu, dass eine Gemeinde, die haushaltswirtschaftlich zu einer höheren Rückstellungsbildung in der Lage wäre, nach eigenem Ermessen der Ermittlung ihrer Pensionsrückstellungen einen geringeren Rechnungszins zugrunde legen könnte.

Einer solchen Möglichkeit steht aber entgegen, dass die Ermittlung der gemeindlichen Pensionsrückstellungen nicht in das Belieben der Gemeinde gestellt werden soll, sondern nach einheitlichen vom Gesetzgeber bestimmten Grundsätzen durchzuführen ist. Die Festlegung über das Verfahren der Ermittlung der Rückstellungen einschließlich der Festlegung des anzuwendenden Rechnungszinses geht deshalb vom Vorhandensein vergleichbarer Verhältnisse bei den Gemeinden aus und soll die einheitliche und nachvollziehbare Ermittlung der Pensionsrückstellungen durch die Gemeinden gewährleisten. Die Bemessung der gemeindlichen Pensionsrückstellungen wurde zudem unter dem Blickwinkel der beamtenrechtlichen Verpflichtungen der Gemeinde festgelegt und soll nicht in der Abhängigkeit der jährlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde stehen.

Sofern die gemeindliche Haushaltswirtschaft in den Prozess der Rückstellungsbildung einbezogen würde, müsste gesondert gesichert werden, dass eine zusätzliche (erhöhte) Zuführung zu den gemeindlichen Pensionsrückstellungen nur dann in Betracht kommen könnte, wenn dadurch bei der Gemeinde der originäre Haushaltsausgleich nicht gefährdet wird (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 1 und 2 GO NRW). Ein als ausgeglichen geltender gemeindlicher Haushalt (fiktiver Ausgleich) ist dabei nicht tragfähig (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 3 GO NRW). In solchen Fällen weist die gemeindliche Ergebnisrechnung des Haushaltsjahres bereits einen Jahresfehlbetrag aus, der durch Aufwendungen aus einer erhöhten Zuführung zu den Pensionsrückstellungen aufgrund eines geminderten Rechnungszinses noch vergrößert würde. Der Gemeinde würde dadurch ein Wahlrecht zustehen, durch das die Zuführung zu den Pensionsrückstellungen im Ermessen der Gemeinde stehen würde. Die Vorschrift ist jedoch nicht in diesem Sinne ausgestaltet worden. Sie stellt daher auch keine konkrete „Mindestvorgabe“ für die Gemeinde dar.

Eine über die Regelung in der Vorschrift weit hinausgehende Bemessung der gemeindlichen Zuführungen zur Pensionsrückstellung ist daher vom Gesetzgeber auch nicht gewollt. Soweit die Gemeinde einen höheren Betrag ihrer Pensionsrückstellung zuführen will, muss die von der Gemeinde gewollte Überschreitung aus örtlichen Gegebenheiten heraus zwingend sowie sachlich und haushaltswirtschaftlich als notwendig einzustufen sein. Die Festlegung durch den Gesetzgeber, der Gemeinde für die Bildung von Pensionsrückstellungen einen einheitlichen Rechnungszins vorzugeben, steht dieser Einschätzung nicht entgegen. So war zum Zeitpunkt seiner Entscheidung bei der Ermittlung der Rückstellungen für die betriebliche Altersversorgung ein solcher Rechnungszins bei mehreren handelsrechtlichen und internationalen Jahresabschlüssen maßgebend anzuwenden.

#### **1.5 Zu Satz 5 (Wertansatz für Beihilferückstellungen):**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift sind von der Gemeinde auch Rückstellungen für Ansprüche der Beamtinnen und Beamten auf Beihilfen sowie andere Ansprüche außerhalb des Beamtenversorgungsgesetzes zu bilden (vgl. § 77 LBG NRW). Nach dieser Vorschrift, unter näherer Ausgestaltung der erlassenen Beihilfeverordnung, erhalten die aktiven Beamtinnen und Beamten und die Versorgungsempfänger der Gemeinde sowie ihre Angehörigen die notwendigen Beihilfen zu ihren Aufwendungen in Krankheits-, Pflege-, Geburts- und Todesfällen, solange ihnen Bezüge nach beamtenrechtlichen Vorschriften zustehen bzw. diese beihilfeberechtigt sind.

Die Beihilfe sowie die anderen beamtenrechtlichen Ansprüche sind dabei keine eigenständigen Tatbestände, die getrennt von den entstandenen Versorgungsverpflichtungen der Gemeinde zu trennen sind. Solche Ansprüche der Beamtinnen und Beamten stehen vielmehr in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem beamtenrechtlichen Dienstverhältnis, und zwar unabhängig davon, ob die Beamtinnen und Beamten im aktiven Dienst stehen oder bereits Versorgungsempfänger sind. Eine Pflicht zu einem eigenständigen Wertansatz besteht jedoch nicht. Ein solcher Ansatz kann jedoch geboten sein, um eine Inanspruchnahme dieser Rückstellungen sachgerecht mit

dem bilanzierten Umfang vergleichen zu können, soweit nicht entsprechende Angaben im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss gemacht werden.

Die Beihilfeansprüche sind daher ebenfalls mit dem Barwert unter Berücksichtigung der festgesetzten Rechnungszinsgröße als Rückstellungen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Unter dem Begriff „Barwert“ ist daher der abgezinste Wert der künftigen Beihilfeleistungen der Gemeinde an die Versorgungsempfänger zu verstehen. In der Versicherungsmathematik, die auch Elemente der Wahrscheinlichkeitsrechnung enthält, ist der Barwert der auf einen bestimmten Stichtag abgezinste Wert der voraussichtlichen künftigen Leistungen. Dieser Wert muss zum Zeitpunkt des Eintritts einer Beamtin oder eines Beamten in den Ruhestand i.d.R. als Beihilferückstellung in der gemeindlichen Bilanz angesetzt sein.

Der Umfang der notwendigen Beihilferückstellungen für die gesetzlich vorgesehenen Unterstützungsleistungen lässt sich von der Gemeinde oftmals nur sehr schwierig ermitteln. Die Vorschrift lässt daher eine Vereinfachung in der Form zu, dass der Barwert für Ansprüche auf Beihilfen (Wertansatz für Beihilferückstellungen in der gemeindlichen Bilanz) auch als prozentualer Anteil an den gemeindlichen Pensionsrückstellungen (Rückstellungen für Versorgungsbezüge) nach Absatz 1 Satz 1 der Vorschrift ermittelt werden kann. Aus Gründen der wirtschaftlichen Veränderungen bei der Gemeinde und der Sicherstellung der Erfüllung der gemeindlichen Verpflichtungen sowie wegen der notwendigen Einheitlichkeit im gemeindlichen Bereich sind das Ermittlungsverfahren sowie seine regelmäßige Überprüfung nach mehreren Jahren in der Vorschrift festgelegt worden. Die tatsächlichen örtlichen Verhältnisse der Gemeinde können dabei in ausreichendem Maße eine sachgerechte Berücksichtigung unter der Eigenverantwortung der Gemeinde finden.

#### **1.6 Zu Satz 6 (Erster Rechenschritt bei Beihilferückstellungen):**

Die Ermittlung der Beihilferückstellungen im Sinne der Vorschrift erfordert mehrere Arbeitsschritte. Als erster Rechenschritt ist bestimmt worden, dass der zu ermittelnde Prozentsatz aus dem Verhältnis des Volumens der gezahlten (Beihilfe-)Leistungen an die Versorgungsempfänger zu dem Volumen der gezahlten Versorgungsbezüge an diesen Personenkreis zu mitteln bzw. zu errechnen ist. Aufgrund dieser Regelung sind die tatsächlichen örtlichen Verhältnisse bei der Ermittlung der Beihilferückstellungen durch die Gemeinde zu berücksichtigen. Von der Gemeinde sind daher die gezahlten Versorgungsbezüge als einzubeziehende beamtenrechtliche Leistungen mit den gezahlten Beihilfeleistungen ins Verhältnis zu setzen, auch wenn die Leistungen über die zuständige Versorgungskasse abgewickelt werden, bei der die Gemeinde Mitglied ist. Der von der Gemeinde aus diesem Verhältnis ermittelte Prozentsatz muss dann in den nächsten Rechenschritt einbezogen werden. Dabei ist für die Ermittlung im gemeindlichen Jahresabschluss zu beachten, dass dieser Rechenschritt für mehrere Haushaltsjahre durchzuführen ist.

#### **1.7 Zu Satz 7 (Zweiter Rechenschritt bei Beihilferückstellungen):**

Nach der Vorschrift ist von der Gemeinde ein weiterer Rechenschritt vorzunehmen, denn der für die gemeindliche Beihilferückstellung zu ermittelnde Prozentsatz bemisst sich auch nach dem Durchschnitt der Beihilfeleistungen in den drei dem Jahresabschluss vorangehenden Haushaltsjahren und nicht nur an einem Anteil an dem Umfang der gemeindlichen Pensionsrückstellung im Jahresabschluss des jeweils aktuellen Haushaltsjahres. Die Vorgabe der Durchschnittsbildung über einen Zeitraum von drei Haushaltsjahren erfordert, dass der erste Rechenschritt von der Gemeinde entsprechend vorgenommen sein muss, um die umgesehene Durchschnittsbildung vornehmen zu können. Die Bestimmung über die Durchschnittsbildung kann als sachgerecht angesehen werden, denn dadurch dürften mögliche Schwankungen in den Beihilfeansprüchen sich nicht in einem unvertretbaren Maße auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft von Haushaltsjahr zu Haushaltsjahr auswirken.

### **1.8 Zu Satz 8 (Überprüfung des Prozentsatzes für Beihilferückstellungen):**

Nach der Vorschrift ist der Prozentsatz für die Ermittlung des Ansatzes für Beihilferückstellungen in der gemeindlichen Bilanz mindestens alle fünf Jahre von der Gemeinde zu überprüfen. Durch diese Vorgabe soll eine zutreffende Rückstellungsbildung für die gemeindlichen Beihilfeverpflichtungen gewährleistet werden, auch wenn größere Schwankungen bei den beamtenrechtlichen Ansprüchen bzw. den gemeindlichen Verpflichtungen grundsätzlich nicht ausgeschlossen werden können. Die Mindestvorgabe ermöglicht es dabei der Gemeinde, z. B. aus einem besonderen örtlichen Anlass oder einer Gegebenheit heraus, auch in einem kürzeren Zeitraum eine sachgerechte Neubestimmung des örtlichen anzuwendenden Prozentsatzes vornehmen. Die tatsächlichen Verhältnisse bei der Gemeinde sind ausschlaggebend für die Festlegung des Prozentsatzes für die Anteilsberechnung. Die mindestens alle fünf Jahre von der Gemeinde vorzunehmende Überprüfung muss daher nicht zwingend eine Veränderung des Prozentsatzes mit sich bringen, sondern kann auch zum Ergebnis kommen, dass aktuell keine Anpassung erforderlich ist.

## **2. Zu Absatz 2 (Rückstellungen für Deponien und Altlasten):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Rückstellungen für Deponien):**

#### **2.1.1 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Bei der Gemeinde dienen die Deponien zur dauernden Ablagerung nicht mehr verwertbarer Abfälle bei der Durchführung der Abfallentsorgung. Seit dem Verbot der Ablagerung unvorbehandelter Abfälle ab dem 31.05.2005 bestehen aus Gründen des Umweltschutzes hohe Sicherheitsanforderungen an die Ablagerungseinrichtungen, denn die Vorgaben zur Vermeidung von Umweltschäden sind erheblich verschärft worden, z. B. durch besondere technische Anforderungen an die Abdichtungssysteme. Der Gemeinde obliegt dabei auch die Pflicht zur Rekultivierung und Nachsorge ihrer Deponien. Diese Aufgabe hat entsprechend den gesetzlichen Verpflichtungen nach dem Kreislaufwirtschaftsgesetz und Landesabfallgesetz eine besondere Bedeutung. Im Rahmen von abfallrechtlichen Planfeststellungsverfahren werden dabei die Umsetzungspflicht der Gemeinde sowie die Verpflichtungen der Gemeinde zur Vorsorge, aufbauend auf den Fachgesetzen, näher bestimmt werden. Derartige Verpflichtungen hat die Gemeinde nicht nur in ihre Gebührenkalkulation einzubeziehen (vgl. § 9 Absatz 2 und 2a des LAbfG NRW). Sie hat auch entsprechende Rückstellungen in ihrer Bilanz anzusetzen.

Die zu bilanzierenden Rückstellungen stellen ungewisse Verbindlichkeiten der Gemeinde dar, die wegen der von ihr zukünftig zu erbringenden Leistungen für eine Wiederherstellung von Natur- und Kulturflächen nach dem Ende der endgültigen Stilllegung einer Deponie entstehen. Die Gemeinde ist gesetzlich dazu verpflichtet, ihre Deponien nach Erreichen der Verfüllmenge zu rekultivieren und möglichen schädlichen Auswirkungen dieser Deponie auf die Umwelt vorzubeugen. Die gemeindliche Nachsorgepflicht entsteht dabei wirtschaftlich in den Jahren der Nutzung einer Deponie als Ablagerungsstätte. Sie erfordert dementsprechend die notwendige Rückstellungsbildung von der Gemeinde und einen entsprechenden Ansatz in der gemeindlichen Bilanz sowie die Erfassung der dazu entstehenden Aufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung in den betreffenden Haushaltsjahren.

Für den Ansatz von Rückstellungen in der gemeindlichen Bilanz ist nicht jedoch nicht allein auf das Vorliegen der rechtlichen Verpflichtung abzustellen, sondern ausschlaggebend für die periodengerechte Rückstellungsbildung ist das Entstehen der wirtschaftlichen Belastung durch die Nutzung der Deponie. Die Gemeinde kann die Rückstellungen über die Zeit der Nutzung der Deponie ansammeln und sich für deren jährliche Höhe am Verteilungsschlüssel „Verfüllmengenanteil der einzelnen Nutzungsjahre“ orientieren. Die Rückstellungen werden dabei dadurch erwirtschaftet, dass die Gemeinde als Entsorgungspflichtige während der Ablagerungsphase die notwendigen Abfallgebühren von den Gebührenpflichtigen erhebt, denn ab der Stilllegungsphase können keine deponiebezogenen Abfallgebühren mehr erhoben werden.

### **2.1.2 Die Bemessung der Deponierückstellungen**

Die Gemeinde ist nach der Verordnung über Deponien und Langzeitlager in der Nachsorgephase zu Maßnahmen verpflichtet, die zur Verhinderung von Beeinträchtigungen des Wohles der Allgemeinheit erforderlich sind (vgl. § 11 DepV). Der Umfang der erforderlichen Rückstellung der Gemeinde soll nach der Vorschrift ausdrücklich nach den zu erwartenden Gesamtkosten für die Rekultivierung und Nachsorge, bezogen auf den Zeitpunkt der künftigen Durchführung der Rekultivierungs- und Nachsorgemaßnahmen, von der Gemeinde ermittelt werden. Der Begriff „Gesamtkosten“ ist dabei zukunftsbezogen und unter Einbeziehung der einschlägigen abgaberechtlichen Vorschriften und des künftigen Erfüllungszeitpunktes zu auszufüllen.

Für die Bemessung der Deponierückstellungen ist jedoch nicht allein auf das Vorliegen der rechtlichen Verpflichtung abzustellen, sondern ausschlaggebend ist auch, dass die wirtschaftliche Verursachung im gesamten Zeitraum der längerfristigen Ablagerungsphase von Abfall entsteht. Solange der Gemeinde nicht besondere Kenntnisse aus der Nutzung der Deponie etwas anderes nahe legen, soll sich die Berechnung der Rückstellung am Verfüllmengenanteil pro Nutzungsjahr unter Berücksichtigung der bisherigen Verfüllmenge orientieren. In die Rückstellungsbildung dürfen von der Gemeinde jedoch keine Aufwendungen einbezogen werden, die aus der Unterhaltung der nach der Rekultivierung neu geschaffenen Flächen entstehen. Diese Aufwendungen der Gemeinde sind wie die Abschreibungen aus den im Rahmen der Rekultivierung beschafften oder neu hergestellten und aktivierten Vermögensgegenständen jährlich in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen.

Die Gemeinde muss im Rahmen der Bemessung der Deponierückstellungen beachten, dass für die gemeindliche Bilanzierung das Bruttoprinzip anzuwenden ist. Anders als bei Pensionsrückstellungen der Gemeinde oder bei langfristigen Verpflichtungen der gemeindlichen Betriebe lässt die Vorschrift für gemeindliche Deponierückstellungen keine Abzinsung zu, sodass der Ansatz eines Barwertes als Rückstellungsansatz unzulässig ist. Die Gemeinde darf aber auch den Wertansatz des Deponiegrundstückes nicht mit ihren Rückstellungsverpflichtungen verrechnet und nur den Differenzbetrag auf der Aktivseite oder der Passivseite ihrer Bilanz ansetzen.

## **2.2 Zu Satz 2 (Rückstellungen für Altlasten):**

### **2.2.1 Rückstellungen für die Beseitigung von Altlasten**

In der gemeindlichen Bilanz sind Rückstellungen für die Beseitigung von Altlasten anzusetzen, wenn die Gemeinde i.d.R. öffentlich-rechtlich aufgrund eines Bescheides (Verwaltungsakt) verpflichtet ist, bestimmte vorhandene Altlasten in ihrem Gemeindegebiet zu beseitigen (Sanierungsverpflichtung). Dabei ist es haushaltswirtschaftlich nicht entscheidend, ob es sich bei den Altlasten in technischer Hinsicht um Altlasten, Altablagerungen oder altlastverdächtige Flächen handelt. Eine gemeindliche Sanierungspflicht kann dabei für eigene Grundstücke sowie für fremde Grundstücke bestehen, z. B. wenn eine stillgelegte Abfallbeseitigungsanlage vorhanden ist oder Abfälle auf Grundstücken zwischengelagert wurden.

Ein Anlass für Sanierungspflichten der Gemeinde können auch sanierungsbedürftige Grundstücke sein, auf denen mit umweltgefährdenden Stoffen umgegangen wurde (vgl. § 2 Bundes-Bodenschutzgesetz). Unter dem Begriff „Altlasten“ werden i.d.R. örtliche Altablagerungen verstanden, von denen Belastungen für die Umwelt ausgehen, insbesondere des Bodens und des Wassers, und eine Gefährdung für die menschliche Gesundheit des Einzelnen oder der Allgemeinheit nicht ausgeschlossen werden kann. Als Altablagerungen gelten z. B. verlassene oder stillgelegte Ablagerungsplätze für kommunale oder gewerbliche Abfälle, illegale Ablagerungen aus der Vergangenheit, stillgelegte Aufhaldungen und Verfüllungen mit Produktionsrückständen. Dazu sind noch die Altstandorte zu zählen, z. B. die Grundstücke stillgelegter Anlagen, nicht mehr verwendete Leitungs- und Kanalsysteme oder sonstige Betriebsflächen, auf denen mit umweltgefährdenden Stoffen umgegangen wurde. Im Sinne des Gesetzes sind daher altlastverdächtige Flächen die Altablagerungen und Altstandorte, bei denen der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

Verdacht schädlicher Bodenveränderungen oder sonstiger Gefahren für den Einzelnen oder die Allgemeinheit besteht (vgl. § 2 Absatz 6 BBodSchG).

Derartige gemeindliche Sachverhalte können zu einer Rückstellungsbildung durch die Gemeinde führen. Zusätzlich zu diesen fachtechnischen Gegebenheiten erfordert die gemeindliche Rückstellungsbildung für die Sanierung von Altlasten i.d.R. eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung der Gemeinde. Sie wird regelmäßig durch einen behördlichen Bescheid (Verwaltungsakt) begründet, durch den von der Gemeinde ein bestimmtes Handeln innerhalb eines abgegrenzten Zeitraumes verlangt wird. Einen Anlass für die Bildung von Rückstellungen für die Beseitigung von Altlasten durch die Gemeinde stellt daher regelmäßig eine behördliche Verfügung dar, mit der die Gemeinde zur Beseitigung vorhandener Altlasten auf eigenen Grundstücken oder auf Grundstücken Dritter verpflichtet wird. Ein ausreichender Anlass für eine gemeindliche Rückstellungsbildung in diesem Sinne besteht aber noch nicht, wenn bei der Gemeinde nur eine Absicht zur Beseitigung vorhandener Altlasten besteht.

Von der Gemeinde ist in jedem Einzelfall ein Sanierungserfordernis bzw. die Notwendigkeit zur Beseitigung einer Altlast festzustellen und es sind die aus der Sanierung voraussichtlich entstehenden Aufwendungen in die gemeindliche Haushaltsplanung bzw. die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung aufzunehmen. Erst danach kann im nächsten gemeindlichen Jahresabschluss eine Rückstellung für die Beseitigung der betreffenden Altlast im notwendigen Umfang in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden. In diesem Zusammenhang muss bei den betreffenden Grundstücken von der Gemeinde geprüft werden, ob ggf. eine voraussichtlich dauernde Wertminderung besteht, die eine Berichtigung des Wertansatzes des auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz angesetzten Grundstückes erfordert. Soweit diese Sachlage, abhängig von der örtlichen Entscheidung, gegeben ist, muss unter dem Blick auf den Grundstückwert eine außerplanmäßige Abschreibung von der Gemeinde vorgenommen werden (vgl. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW).

### **2.2.2 Die Bemessung der Altlastenrückstellungen**

Die Gemeinde muss bei der Bemessung ihrer Rückstellungen für die Beseitigung von Altlasten und sonstigen Umweltschäden berücksichtigen, ob im Haushaltsjahr, dem die Verursachung und die daraus entstehenden Aufwendungen für die Durchführung der notwendigen Maßnahmen zugerechnet werden sollen, eine Außenverpflichtung oder eine Innenverpflichtung für die Gemeinde entstanden ist. Sofern für die Gemeinde eine Außenverpflichtung besteht, hat die Gemeinde die entstehenden Aufwendungen entsprechend der rechtlichen und wirtschaftlichen Zuordnung der Ressourcen einem Haushaltsjahr zuzuordnen. Unter Beachtung des Periodisierungsprinzips ist das festgestellte Ursachenjahr als Haushaltsjahr anzusehen, dem die zu erwartenden Gesamtkosten der Sanierungsmaßnahmen zuzuordnen sind. In diesen Fällen muss im Rahmen der vorgesehenen Altlastenbeseitigung haushaltswirtschaftlich nicht unterschieden werden, ob dem Sanierungsträger innerhalb der notwendigen Sanierungskosten auch Investitionskosten entstehen. Der Begriff „Gesamtkosten“ ist in diesem Zusammenhang von der Gemeinde zukunftsbezogen und unter Einbeziehung der abgaberechtlichen Vorschriften zu betrachten.

In den gemeindlichen Sanierungsfällen, in denen die Durchführung der notwendigen Sanierungsmaßnahmen eine Innenverpflichtung für die Gemeinde darstellt, muss die Gemeinde zwischen den Sanierungskosten und den Investitionskosten unterscheiden. Soweit im Rahmen der eigenen Altlastenbeseitigung der Gemeinde auch Investitionskosten für gemeindliche Vermögensgegenstände anfallen, müssen diese Anschaffungs- oder Herstellungskosten entsprechend den haushaltswirtschaftlichen Grundsätzen behandelt werden. Die allgemeinen Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze führen dazu, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von beschafften abnutzbaren Vermögensgegenständen mit der Aktivierung über deren Nutzungsdauer ressourcengerecht zu verteilen sind (vgl. § 35 Absatz 1 Satz 2 GemHVO NRW).

In solchen Fällen dürfen die künftigen Abschreibungen aus der Nutzung der für die Altlastensanierung beschafften und aktivierten gemeindlichen Vermögensgegenstände nicht vorweggenommen und sofort in voller Höhe in die Bemessung der Rückstellung einbezogen werden. Die sachlich notwendige Rückstellungsbildung für die

Altlastensanierung ist kein ausreichender haushaltswirtschaftlicher Grund, die nutzungsbezogenen Aufwendungen den sanierungsbedingten Aufwendungen zuzuschlagen, auch wenn eine gemeindliche Altlast der Grund für die Beschaffung der Vermögensgegenstände durch die Gemeinde war. Erst mit der Nutzung gemeindlicher Vermögensgegenstände entsteht regelmäßig der Ressourcenverbrauch der Gemeinde durch Abschreibungen, die dann jahresbezogen als Aufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen sind. Derartige gemeindliche Aufwendungen sind daher entsprechend dem Ressourcenverbrauch und nicht dem Ursachenjahr der zu beseitigenden Altlasten zuzuordnen.

### **2.2.3 Die Rückstellungen für die Beseitigung sonstiger Umweltschäden**

In ihrer Bilanz hat die Gemeinde ggf. auch Rückstellungen aus gemeindlichen Verpflichtungen zur Beseitigung sonstiger aufgetretener Umweltschäden anzusetzen. Im § 2 USchadG werden nachfolgende Sachverhalte als Umweltschaden bezeichnet (vgl. Abbildung).

<b>Die Rückstellungen bei sonstigen Umweltschäden</b>	
-	Die Schädigung von Arten und natürlichen Lebensräumen nach Maßgabe des § 21a des Bundesnaturschutzgesetzes.
-	Die Schädigung von Gewässern nach Maßgabe des § 22a des Wasserhaushaltsgesetzes.
-	Die Schädigung des Bodens durch eine Beeinträchtigung der Bodenfunktionen im Sinne des § 2 Absatz 2 des Bundes-Bodenschutzgesetzes.

*Abbildung 498 „Die Rückstellungen bei sonstigen Umweltschäden“*

Die Gemeinde darf in solchen Fällen - vergleichbar den Vorgaben für gemeindliche Altlasten – dann noch keine Rückstellungen ansetzen, wenn bei ihr nur eine Absicht zur Beseitigung der entstandenen Umweltschäden besteht. Einen Anlass für die Bildung solcher Rückstellungen durch die Gemeinde stellt aber eine behördliche Verfügung dar, mit der die Gemeinde zur Beseitigung solcher Schäden auf eigenen Grundstücken oder auf Grundstücken Dritter verpflichtet wird. In solchen Umweltschadensfällen kann die Gemeinde für die Beseitigung wirtschaftlich verantwortlich sein und muss ggf. die erforderlichen Sanierungsmaßnahmen durchführen.

Von der Gemeinde ist in jedem Einzelfall das Sanierungserfordernis bzw. die Notwendigkeit zur Beseitigung eines Umweltschadens zu beurteilen und darüber zu entscheiden. Soweit von der Gemeinde eine eigene Sanierungsverpflichtung bejaht wird, hat sie auch den Umfang der Beseitigung des eingetretenen Umweltschadens festzustellen sowie den Umfang der notwendigen Rückstellung zu ermitteln. Sie kann dann in ihrer Bilanz unter dem Bilanzposten „Rückstellungen für Deponien und Altlasten“ sachgerecht die ggf. erforderliche Rückstellung im notwendigen Umfang ansetzen.

## **3. Zu Absatz 3 (Instandhaltungsrückstellungen):**

### **3.1 Zu Satz 1 (Ansatz von Instandhaltungsrückstellungen):**

#### **3.1.1 Grundlagen und Zwecke**

Die Gemeinde wird durch die Vorschrift verpflichtet, bei einer unterlassenen Instandhaltung von gemeindlichen Sachanlagen in ihrer Bilanz entsprechende Rückstellungen anzusetzen, wenn die Nachholung der Instandhaltung von ihr hinreichend konkret beabsichtigt ist und als bisher unterlassen bewertet werden muss. Diese Vorgaben

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

stehen im Zusammenhang mit der Verpflichtung der Gemeinde, ihre für die Aufgabenerfüllung benötigten Vermögensgegenstände pfleglich und wirtschaftlich zu verwalten (vgl. § 90 Absatz 2 Satz 1 GO NRW).

Mit der gemeindlichen Verpflichtung zur Instandhaltung ihrer Sachanlagen und der bei ihrer Unterlassung zulässigen Rückstellungsbildung soll dem Verfall von gemeindlichen Sachanlagen entgegengewirkt werden, um insoweit die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu sichern. Für die Nachholung der unterlassenen Instandhaltung bei gemeindlichen Vermögensgegenständen sind daher von der Gemeinde die notwendigen Rückstellungen zu bilden und mit dem Betrag anzusetzen, der voraussichtlich für die Nachholung der Instandhaltung notwendig werden wird (Erfüllungsbetrag). In die Rückstellungsbildung können von der Gemeinde die Maßnahmen einbezogen werden, die dazu dienen, den „Soll-Zustand“ eines Vermögensgegenstandes im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung wieder herzustellen.

Die voraussichtlichen Aufwendungen zur Beseitigung der unterlassenen Instandhaltung dürfen dabei jedoch nicht als Herstellungsaufwand anzusehen sein (vgl. § 33 GemHVO NRW). Ebenso dürfen gemeindliche Aufwendungen aus der Bewirtschaftung oder laufenden Unterhaltung von Vermögensgegenständen der Gemeinde, z.B. Entgelte für den Strombezug, nicht in die gemeindliche Rückstellungsbildung einbezogen werden. Die Gemeinde hat diese Vorgaben bei ihrer Prüfung zu beachten, ob und in welchem Umfang sie notwendige Instandhaltung unterlassen hat. Die weitere Voraussetzung der Nachholung der Instandhaltung kann dann als hinreichend konkret beabsichtigt bewertet werden, wenn die Gemeinde die geplanten Instandhaltungsmaßnahmen konkret in ihre fünfjährige Haushaltsplanung einbezogen hat.

In den anderen Fällen einer unterlassenen Instandhaltung ist von der Gemeinde zu prüfen, ob eine voraussichtliche dauerhafte Wertminderung des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes entstanden ist, die zu einer außerplanmäßigen Abschreibung führt (vgl. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW). Die spätere Nachholung der unterlassenen Instandhaltung unter Inanspruchnahme der dafür gebildeten Rückstellung stellt dabei keine bilanziell relevante Wertaufholung bei dem betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstand dar. Im Zeitpunkt der Rückstellungsbildung war von der Gemeinde keine Wertminderung bei dem von der unterlassenen Instandhaltung betroffenen gemeindlichen Vermögensgegenstand vorzunehmen. Die Entscheidungsfreiheit der Gemeinde stellt daher kein Ansatzwahlrecht im Sinne der Bilanzierungsgrundsätze dar. Entscheidet sich die Gemeinde gegen die Nachholung einer Instandhaltung muss sie im gemeindlichen Jahresabschluss das Gesamtvolumen der nicht zu realisierenden Instandhaltungsmaßnahmen und die hieran anknüpfend festgestellten und vorgenommenen Wertminderungen der davon betroffenen Vermögensgegenstände im gemeindlichen Jahresabschluss im Anhang angeben und erläutern.

In diesem Zusammenhang wird durch die ausdrückliche Vorgabe in der Vorschrift, dass die Gemeinde für eine unterlassene Instandhaltung entsprechende Rückstellungen in ihrer Bilanz anzusetzen hat, wenn die Nachholung der Instandhaltung hinreichend konkret beabsichtigt ist und als bisher unterlassen bewertet werden muss, die allgemeine Möglichkeit der Ermächtigungsübertragung nach § 22 GemHVO NRW entsprechend einschränkt. Soweit die Gemeinde eine Instandhaltungsmaßnahme im Rahmen der Übertragung von Ermächtigungen verschiebt, kann eine Rückstellungsbildung im Sinne der Vorschrift nicht in Betracht kommen. In den Fällen, in denen die Nachholung nicht im nächsten Haushaltsjahr, sondern in einem der drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre konkret beabsichtigt ist, folgt daraus eine Bilanzierungspflicht der Gemeinde in Form der dafür vorgesehenen Rückstellungsbildung.

### **3.1.2 Das Erfordernis einer konkreten Umsetzungsplanung**

#### **3.1.2.1 Der Tatbestand „Unterlassene Instandhaltung“**

Mit der Instandhaltung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes wird i.d.R. von der Gemeinde das Ziel verfolgt, den Vermögensgegenstand während seiner Nutzungszeit für die gemeindliche Aufgabenerfüllung ver-

füßbar und nutzbar zu erhalten. Die Instandhaltung dient daher der Erhaltung des funktionsfähigen Zustandes des betreffenden Vermögensgegenstandes (vorbeugende Maßnahmen) sowie der Beseitigung von Ausfällen und Schäden durch eine Instandsetzung (wiederherstellende Maßnahmen). Diese Sachverhalte bedingen die Vornahme von bautechnischen Maßnahmen nach DIN 31051 oder anderer technischer Maßnahmen, z. B. die Instandsetzung von Maschinen durch die Gemeinde. Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses muss dann von der Gemeinde beurteilt und entschieden werden, ob die Instandhaltung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes als bisher unterlassen bewertet werden muss.

Nach Ablauf eines gemeindlichen Haushaltsjahres kann das Vorliegen des Tatbestandes „unterlassene Instandhaltung“ dann als gegeben angesehen werden, wenn für das Haushaltsjahr die Durchführung von sachlich notwendigen Instandhaltungsmaßnahmen vorgesehen war, die Umsetzung in diesem Haushaltsjahr aber unterblieben ist. Im Haushaltsplan der Gemeinde für dieses Haushaltsjahr müssen zudem die notwendigen Aufwandsermächtigungen für die Durchführung der geplanten Instandhaltungsmaßnahmen von der Gemeinde veranschlagt worden sein. Als unterlassen im Sinne der Vorschrift gelten dabei auch nicht durchgeführte Instandhaltungsmaßnahmen der Gemeinde, für die erst im Haushaltsjahr ein Anlass entstanden ist, z. B. bei Schadensfällen. Solche Maßnahmen hätten, wenn sie durchgeführt worden wären, zu gemeindlichen Aufwendungen führen müssen, die dem Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnen gewesen wären.

### **3.1.2.2 Das Kriterium „hinreichend konkret beabsichtigt“**

Bei gemeindlichen Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung ist anknüpfend an die allgemeinen Voraussetzungen für den Ansatz, Ausweis und die Bewertung von Aufwandsrückstellungen das Vorliegen des Kriteriums „hinreichend konkret beabsichtigt“ besonders zu beachten. Es bietet sich für die Gemeinde deshalb eine gesonderte Planungsrechnung für diese Zwecke an, durch die notwendigen und umsetzbaren Instandhaltungsmaßnahmen im Einzelnen konkretisiert und den künftigen Haushaltsjahren jahresbezogen zugeordnet werden. Die Planungsrechnung wäre dann jährlich fortzuschreiben.

Das Kriterium „hinreichend konkret beabsichtigt“ darf dabei von der Gemeinde jedoch nicht dahingehend ausgelegt werden, dass der Bedarf und das Volumen einzelner Instandhaltungsmaßnahmen bekannt sein müssen, die notwendige zeitliche Umsetzung aber ungewiss bleiben kann, um eine Rückstellungsbildung nach eigenem Ermessen und Bedarf vornehmen zu können. Die Erfüllung des Kriteriums „hinreichend konkret beabsichtigt“ kann dann erst als sachgerecht bewertet und akzeptiert werden, wenn die notwendigen Instandhaltungsmaßnahmen von ihrem Umfang her sachlich zutreffend abgegrenzt und mindestens in die mittelfristige Ergebnisplanung der Gemeinde nach § 84 GO NRW eingestellt worden sind.

Die gemeindliche Umsetzungsplanung von Instandhaltungsmaßnahmen soll dabei grundsätzlich nicht über den Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung hinausgehen. Im Einzelfall kann ggf. auch ein Zeitraum von fünf Jahren nach dem Haushaltsjahr noch als vertretbar angesehen werden, wenn besondere örtliche Gegebenheiten diesen Zeitrahmen erfordern. Der zulässige Zeitrahmen für ein gemeindliches Haushaltssicherungskonzept nach § 76 GO NRW ist in diesem Zusammenhang nicht als zeitliches Kriterium für die Bildung von gemeindlichen Instandhaltungsrückstellungen geeignet, weil gesetzlich andere Zwecke damit verbunden worden sind. Die zeitliche Konkretisierung der Nachholung einer unterlassenen Instandhaltung bedarf sachgerechter Erläuterungen im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss. Aus den Angaben muss u.a. nachvollziehbar werden, dass bei der Bildung und dem Ansatz der Instandhaltungsrückstellungen in der gemeindlichen Bilanz die haushaltsrechtlichen Bedingungen eingehalten wurden.

Das Kriterium „hinreichend konkret beabsichtigt“ ist erst dann vollständig umgesetzt, wenn die voraussichtlichen Auszahlungen für die umzusetzenden Instandhaltungsmaßnahmen in den betreffenden produktorientierten Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans konkret für das jeweilige Haushaltsjahr veranschlagt worden sind. Aus dem gemeindlichen Haushaltsplan wird dann die jahresbezogene Umsetzung im Haushaltsjahr und den an-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

schließenden drei Planungsjahren ersichtlich, soweit in diesen Jahren die Durchführung von Maßnahmen vorgesehen ist (vgl. §§ 6 und 11 GemHVO NRW). Eine Veranschlagung im Bereich „Teilfinanzplan“ ist dabei ausreichend, denn die Aufwendungen für die Instandhaltung wurden durch die Bildung einer „Instandhaltungsrückstellung“ wirtschaftlich und haushaltsmäßig dem Ursachenjahr zugeordnet. Der gemeindliche Haushaltsplan zeigt durch eine solche Veranschlagung auf, dass ein vorhandener örtlicher Instandhaltungsstau sach- und zeitgerecht abgearbeitet werden soll.

Eine zusammengefasste Veranschlagung der Auszahlungen im Rahmen der gemeindlichen Finanzrechnung bzw. die Darstellung eines jährlichen Gesamtvolumens für die Umsetzung unterlassener Instandhaltungsmaßnahmen im gemeindlichen Haushaltsplan ist dabei als nicht zulässig im Sinne des von der Gemeinde zu erfüllenden Kriteriums „hinreichend konkret beabsichtigt“ anzusehen. Eine solche Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan würde auch nicht mit dem haushaltsrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz sowie dem Haushaltsgrundsatz der Spezifizierung und der Einhaltung der örtlich bestimmten haushaltsmäßigen Produktorientierung bei der Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan in Einklang stehen.

### **3.1.2.3 Das Kriterium „Wahrscheinlichkeit der Realisierung“**

Bei gemeindlichen Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung ist anknüpfend an die Voraussetzungen für den Ansatz, Ausweis und die Bewertung der gemeindlichen Aufwandsrückstellungen von der Gemeinde auch das Kriterium „Wahrscheinlichkeit der Realisierung“ besonders zu beachten. Die Gemeinde hat deshalb anhand der Prüfung der Wirtschaftlichkeit ihrer Instandhaltungsmaßnahmen sowie anhand ihrer Leistungsfähigkeit und ihrer wirtschaftlichen Möglichkeiten die Realisierbarkeit der einzelnen Instandhaltungsmaßnahme zu ermitteln und eine sachgerechte Verknüpfung zu ihrer jährlichen Haushaltsplanung herzustellen. Das Kriterium „Wahrscheinlichkeit der Realisierung“ kann dann als von der Gemeinde ausreichend erfüllt betrachtet werden, wenn im gemeindlichen Haushaltsplan für das Haushaltsjahr die notwendigen Instandhaltungsmaßnahmen konkret in den produktorientierten Teilplänen veranschlagt worden sind (vgl. §§ 3, 4 und 11 GemHVO NRW).

Die Veranschlagung eines jährlichen Gesamtvolumens möglicher zusammengefasste Instandhaltungsmaßnahmen unter einer einzigen Haushaltsposition in den Teilplänen ist dabei als nicht ausreichend anzusehen. Ebenso ist eine alleinige zusammengefasste Veranschlagung im Finanzplan der Gemeinde nicht ausreichend, auch wenn eine solche Veranschlagung zeitlich auf das gleiche Haushaltsjahr bezogen wird. In diesen Fällen besteht noch ein erhebliches Risiko dahin gehend, dass auf die geplante und veranschlagte Umsetzung im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft doch noch verzichtet werden könnte. Ein solches Ergebnis wäre dann im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses zu den betreffenden Teilrechnungen zu erläutern und in diesem Zusammenhang das weitere Vorgehen der Gemeinde darzustellen.

### **3.1.2.4 Die zeitlichen Festlegungen**

Die Pflicht zum Ansatz von Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung in der gemeindlichen Bilanz setzt voraus, dass die Nachholung der Instandhaltung von der Gemeinde hinreichend konkret beabsichtigt ist. Die Vorschrift enthält dazu jedoch keine konkrete Zeitvorgabe. Die Bilanzierung von Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung von gemeindlichen Sachanlagen bedarf daher auch einer konkreten zeitlichen Umsetzungsplanung durch die Gemeinde. Mit einer entsprechenden Haushaltsplanung zur Nachholung der unterlassenen Instandhaltung und ggf. einer gesonderten jahresbezogenen Planungsrechnung wird ein bestehender Handlungsbedarf in der Gemeinde in zeitlicher Hinsicht sichtbar gemacht und trägt zur Erfüllung der haushaltsrechtlichen Bedingungen durch die Gemeinde bei.

Die Gemeinde hat sich dabei hinsichtlich der zeitlichen Dimension an der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung nach § 6 GemHVO NRW zu orientieren, sodass regelmäßig ein Zeitfenster von 4 Jahren, gebildet aus dem

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

Haushaltsjahr und den folgenden drei Planungsjahren einen zulässigen Zeitrahmen bildet. Bei einem Doppelhaushalt für zwei Haushaltsjahre ist dann ggf. auch ein Zeitrahmen von fünf Jahren möglich. Dabei wird davon ausgegangen, dass der gemeindliche Vermögensgegenstand auch ohne Durchführung der notwendig gewordenen Instandhaltungsmaßnahmen für die gemeindliche Aufgabenerfüllung weiterhin nutzbar ist.

Im Einzelfall kann ggf. auch ein Zeitraum von fünf Jahren nach dem Haushaltsjahr noch als vertretbar angesehen werden, wenn besondere örtliche Gegebenheiten diesen Zeitrahmen erfordern. Der zulässige Zeitrahmen für ein gemeindliches Haushaltssicherungskonzept nach § 76 GO NRW ist in diesem Zusammenhang nicht als zeitliches Kriterium für die Bildung von gemeindlichen Instandhaltungsrückstellungen geeignet, weil gesetzlich andere Zwecke damit verbunden worden sind. Die zeitliche Konkretisierung der Nachholung einer unterlassenen Instandhaltung bedarf sachgerechter Erläuterungen im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss. Aus den Angaben muss u.a. nachvollziehbar werden, dass bei der Bildung und dem Ansatz der Instandhaltungsrückstellungen in der gemeindlichen Bilanz die haushaltsrechtlichen Bedingungen eingehalten wurden.

### **3.2 Zu Satz 2 (Festlegung der Instandhaltungsmaßnahmen):**

#### **3.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde muss im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses die im Haushaltsjahr nicht durchgeführten Instandhaltungsmaßnahmen einzeln bestimmt und wertmäßig beziffert haben, wenn sie dafür eine Rückstellung für unterlassene Instandhaltung in ihrer gemeindlichen Bilanz ansetzen will. Diese Vorgaben setzen eine solide und sachgerechte Beurteilung des technischen Zustandes der jeweils betroffenen Sachanlagen der Gemeinde zum Abschlussstichtag voraus. Die Beurteilung kann dabei u.a. auf bei der Gemeinde vorhandenen Erkenntnissen zum Instandhaltungstau aufbauen, die bei der Erfassung und Bewertung der gemeindlichen Sachanlagen im Rahmen der Eröffnungsbilanz der Gemeinde gewonnen wurden und anschließend im Rahmen von Inventuren und der Aufstellung des gemeindlichen Inventars durch eine regelmäßige Fortschreibung auf einem aktuellen Stand gehalten werden.

Zur Klassifizierung der örtlichen Instandhaltungsmaßnahmen im Sinne des gemeindlichen Haushaltsrechts kann z. B. die DIN 31051 herangezogen werden. Danach gehören zur bauwirtschaftlichen Instandhaltung die „Maßnahmen zur Bewahrung und Wiederherstellung des Soll-Zustandes“ von Gebäuden, Anlagen und technischen Arbeitsmittel mit Aufbereitung oder Ersatz von Teilen durch festgestellte Inspektionsergebnisse. In dieser DIN-Vorschrift wird jedoch der Begriff „Instandhaltung“ sehr weit gefasst, sodass danach auch die „vorbeugende Instandhaltung“ in den technischen Rahmen der DIN gehört.

Zur vorbeugenden Instandhaltung sind danach regelmäßig Maßnahmen zu zählen, um einen zuvor definierten Sollzustand eines Wirtschaftsgutes (Vermögensgegenstand) zu erhalten. Für derartige Maßnahmen wird haushaltswirtschaftlich aber vielfach der Begriff „Unterhaltung“ verwendet, unter dem i.d.R. „laufender Erhaltungsaufwand“ verstanden wird, der erforderlich ist, um die gemeindlichen Vermögensgegenstände in einem ordnungsgemäßen Zustand für den Gebrauch im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zu erhalten und um größere Instandsetzungsmaßnahmen möglichst zu vermeiden. Die Begriffe „Unterhaltung“ und „Instandhaltung“ werden zudem von der amtlichen Finanzstatistik für die Erfassung von gemeindlichen Aufwendungen und Auszahlungen benutzt, sodass eine sachgerechte Trennung in diesem Sinne sinnvoll ist.

#### **3.2.2 Wiederherstellung gleich Instandsetzung**

Ausgehend von dem bauwirtschaftlichen Begriff „Wiederherstellung“ bietet es sich im haushaltswirtschaftlichen Sinne an, den Begriff „Instandhaltung“ i.V.m. dem Begriff „Instandsetzung“ zu benutzen. Der Ansatz einer Rückstellung für unterlassene Instandhaltung in der gemeindlichen Bilanz ist dann möglich, wenn die Nachholung der

Instandsetzung gemeindlicher Vermögensgegenstände konkret beabsichtigt ist, aber die haushaltsmäßig geplante Maßnahme zur „Wiederherstellung des Soll-Zustandes“ im Haushaltsjahr unterlassen bzw. darauf verzichtet wurde und eine Instandsetzung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes darstellt..

### **3.2.3 Bewahrung gleich Unterhaltung**

Für die Gemeinde bietet es sich, ausgehend von dem bauwirtschaftlichen Begriff „Bewahrung“ an, baubezogene Maßnahmen haushaltswirtschaftlich dann der Unterhaltung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes zuzuordnen, wenn diese der Bewahrung seines Soll-Zustandes im Sinne einer Vorbeugung zur Sicherung seiner Nutzung bzw. seines Gebrauchs für die gemeindliche Aufgabenerfüllung dienen. Solche Maßnahmen wären dann unter dem haushaltsmäßigen Begriff „Unterhaltung“ und getrennt von den gemeindlichen Instandsetzungsmaßnahmen zu erfassen.

Derartige Maßnahmen der Gemeinde bei ihren Vermögensgegenständen wären dann aufgrund dieser zweck- und sachbezogenen Abgrenzung einer Rückstellungsbildung für unterlassene Instandhaltung nicht zugänglich. Außerdem sollte bei der örtlichen Entscheidung über die Festsetzung einer Erheblichkeitsgrenze bei Instandsetzungen zuvor geklärt werden, ob unterhalb dieser Grenze liegende Maßnahmen ggf. grundsätzlich der „Unterhaltung“ als vorbeugende Instandhaltung zuzuordnen sind oder eventuell bezogen jeweils auf die einzelnen Teilpläne zu einer Maßnahme zusammengefasst veranschlagt werden können. Eine solche haushaltswirtschaftliche Abgrenzung ermöglicht, die gemeindlichen Aufwendungen und Auszahlungen im Sinne von Instandhaltung und Unterhaltung sachbezogen zu differenzieren.

### **3.2.4 Die Festlegung der einzelnen Instandhaltungsmaßnahmen**

Die haushaltsrechtliche Vorgabe, dass für den Ansatz und die Bemessung von Instandhaltungsrückstellungen die vorgesehenen Maßnahmen durch die Gemeinde zum Abschlussstichtag einzeln bestimmt und wertmäßig beziffert sein müssen, erfordert neben der Beurteilung des Zustandes der jeweils betroffenen gemeindlichen Sachanlagen eine entsprechende Erfassung durch die Gemeinde im Rahmen der Inventur und der Aufstellung des gemeindlichen Inventars (vgl. §§ 28 ff. GemHVO NRW). Eine zusammengefasste Darstellung des Gesamtvolumens für die Umsetzung unterlassener Instandhaltungsmaßnahmen mit lediglich einer Summenangabe ist dabei als nicht zulässig im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorgabe anzusehen.

Die Gemeinde muss vielmehr jede Instandhaltungsmaßnahme im Einzelnen abgrenzen, sodass jede geplante Maßnahme einschließlich des davon betroffenen gemeindlichen Vermögensgegenstandes zu bezeichnen und hinsichtlich des Umfangs der Ausführung der Instandhaltung genau zu beschreiben ist. Neben der Angabe des Umfangs der voraussichtlich entstehenden Aufwendungen bedarf es auch einer konkreten zeitlichen Einordnung der Umsetzung im vorgesehenen Haushaltsjahr. Soweit in einem Teilfinanzplan Auszahlungen für mehrere Maßnahmen zu veranschlagen sind, sollte eine zusammengefasste Veranschlagung i.V.m mit einer geeigneten Übersicht über die geplanten Maßnahmen geprüft werden.

Bei einer Vielzahl von Maßnahmen kann z.B. eine Gliederung auch nach den betroffenen Vermögensgegenständen entsprechend der Gliederung der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz erfolgen. Soweit die Gemeinde einen Rückstellungsspiegel erstellt, kann die Übersicht dazu dienen, die notwendigen Summenangaben für den gemeindlichen Rückstellungsspiegel zu ermitteln. Die Vorgaben der Vorschrift gehen dabei jedoch nicht soweit, dass eine Übersicht über die durchzuführenden Einzelmaßnahmen im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses als eigenständiger Rückstellungsspiegel zu betrachten wäre.

### **3.2.5 Die Festlegung einer Wertgrenze**

Die Gemeinde hat im Zusammenhang mit der Festlegung und Entscheidung über die Bildung von Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung eigenverantwortlich zu entscheiden, ob sie ggf. als Voraussetzung für die Rückstellungsbildung eine Wertgrenze als Erheblichkeitsgrenze einführt. Sie kann dadurch abhängig von der örtlichen Bedeutung festlegen, dass erst ab einer bestimmten Größenordnung für eine unterlassene Maßnahme eine entsprechende Rückstellungsbildung in der gemeindlichen Bilanz zu erfolgen soll. Die Gemeinde hat dabei auch zu berücksichtigen, inwieweit dann das haushaltsrechtliche Instrument der Übertragung von Ermächtigungen tatsächlich noch zur Anwendung kommen soll (vgl. § 22 GemHVO NRW). Die Gemeinde kann eigenverantwortlich eine Wertgrenze bestimmen, unter der die örtlichen Maßnahmen zur Beseitigung der unterlassenen Instandsetzung für die Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan zusammengefasst werden dürfen.

### **3.3 Der Verzicht auf Instandhaltungsrückstellungen**

Die Gemeinde hat nach § 90 GO NRW dem Verschleiß und dem Verfall von gemeindlichen Vermögensgegenständen soweit möglich entgegenzuwirken, damit ihre stetige Aufgabenerfüllung gesichert ist. Dazu gehören auch Instandhaltungspflichten, um die gemeindlichen Sachanlagen langfristig im Sinne der Aufgabenerfüllung zu nutzen bzw. zu gebrauchen. Bei der Gemeinde kann es in Einzelfällen jedoch dazu kommen, dass zwar die Instandhaltung von gemeindlichen Vermögensgegenständen als bisher unterlassen bewertet werden muss, die konkrete Nachholung jedoch aus unterschiedlichen Gründen unterbleiben soll.

In solchen Fällen muss die Gemeinde im Rahmen der Aufstellung ihres Jahresabschlusses prüfen, ob wegen einzelner oder mehrerer unterlassener Instandhaltungen ggf. eine voraussichtlich dauernde Wertminderung des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes vorliegt. Sofern die Voraussetzungen dafür bestehen, entsteht daraus die Pflicht für die Gemeinde, eine außerplanmäßige Abschreibung bei den betreffenden Vermögensgegenständen vorzunehmen (vgl. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW). Eine solche Prüfung ist zum Schluss eines jeden gemeindlichen Haushaltsjahres geboten, um den gemeindlichen Ressourcenverbrauch aus der Nutzung und dem Gebrauch der gemeindlichen Vermögensgegenstände wirtschaftlich dem jeweils zutreffenden Haushaltsjahr unter Beachtung des Grundsatzes der Generationengerechtigkeit und weiterer haushaltsrechtlicher Grundsätze zuordnen zu können.

### **3.4 Das Instandhaltungsmanagement**

Im Gesamtzusammenhang mit der Beurteilung und Abwicklung von Instandhaltungsmaßnahmen bei gemeindlichen Vermögensgegenständen bietet sich für die Gemeinde ein eigenständiges Instandhaltungsmanagement an. Ein solches technisches und haushaltswirtschaftliches Instrument könnte bezogen auf die Nutzung der gemeindlichen Vermögensgegenstände im Sinne der Aufgabenerfüllung der Gemeinde ein darauf ausgerichtetes systematisches Planen, Entscheiden, Durchführen und Steuern von Instandhaltungsmaßnahmen unter Berücksichtigung des technisch Möglichen und des wirtschaftlich Vertretbaren ermöglichen. Aus solchen gemeindlichen Gegebenheiten lassen sich dann konkrete Maßnahmen der Instandhaltung und Unterhaltung gemeindlicher Vermögensgegenstände entwickeln und umsetzen.

Die Beurteilung unterlassener Instandhaltungsmaßnahmen, deren notwendige Umsetzung durch ein solches Management erkannt und aufbereitet werden kann, lässt sich dabei fachtechnisch als auch finanzwirtschaftlich als Grundlage für die Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan sowie für deren technische Umsetzung nutzen. Ein solches Instrument bedarf jedoch mindestens der jährlichen Aktualisierung. Für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, aber auch für die gemeindliche Verwaltung sollte in diesem Zusammenhang erkennbar gemacht werden, welche Instandhaltungsmaßnahmen abgeschlossen, neu in das Instandhaltungsmanagement eingebracht oder auch herausgenommen wurden. Dabei ist es sachgerecht, unter Einbeziehung der

jeweiligen Nutzung der gemeindlichen Vermögensgegenstände die vorgesehenen Maßnahmen nach Dringlichkeit einzustufen und für deren Umsetzung einen, ggf. mehrjährigen Zeitplan aufzustellen. Mit einem örtlichen Instandhaltungsmanagement kann zudem einer Verschiebung notwendiger Instandhaltungsmaßnahmen in die Zukunft entgegengewirkt werden.

#### **4. Zu Absatz 4 (Sonstige Rückstellungen):**

##### **4.1 Die Abgrenzung der Verpflichtungsrückstellungen**

###### **4.1.1 Allgemeine Abgrenzungen**

Die Vorschrift enthält für die Gemeinde die allgemeinen Vorgaben für die Bildung und den Ansatz von Verpflichtungsrückstellungen in der gemeindlichen Bilanz, soweit dafür keine weiteren speziellen Regelungen getroffen wurden. Bei den gemeindlichen Verpflichtungsrückstellungen muss grundsätzlich eine Verpflichtung der Gemeinde gegenüber Dritten (Außenverpflichtung) bestehen und nicht eine Verpflichtung gegenüber sich selbst. Eine rechtliche Verpflichtung für die Gemeinde, die i.d.R. auch eine wirtschaftliche Verursachung beinhaltet und der sich die Gemeinde nicht einseitig entziehen kann, entsteht in einer Vielzahl von gemeindlichen Geschäftsvorfällen, z. B. aufgrund von Verträgen (privatrechtliche oder öffentlich-rechtliche Vereinbarungen) oder aufgrund von gesetzlichen Regelungen.

In solchen Fällen muss zudem eine Inanspruchnahme der Gemeinde wahrscheinlich sein, also ein Ereignis eintreten sein, durch das eine wirtschaftliche Belastung für die Gemeinde entsteht bzw. verursacht wird. Folgende Kriterien gelten grundsätzlich für die Bildung und den Ansatz von Rückstellungen für Verpflichtungen der Gemeinde in der gemeindlichen Bilanz (vgl. Abbildung).

<b>Die Kriterien für gemeindliche Verpflichtungsrückstellungen</b>	
-	Die Verpflichtungen müssen dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sein.
-	Es muss eine Verbindlichkeit bestehen oder wahrscheinlich künftig entstehen.
-	Die Verbindlichkeit muss gegenüber einem Dritten bestehen (Außenverpflichtung).
-	Die zukünftige Inanspruchnahme wird voraussichtlich tatsächlich erfolgen.
-	Die wirtschaftliche Ursache der Verbindlichkeit muss vor dem Abschlussstichtag liegen.
-	Der zu leistende Betrag ist nicht geringfügig.

*Abbildung 499 „Die Kriterien für gemeindliche Verpflichtungsrückstellungen“*

Eine ungewisse Verpflichtung ist dann von der Gemeinde in Form einer Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz zu passivieren, wenn diese am Abschlussstichtag rechtlich besteht oder wirtschaftlich verursacht ist und für die Gemeinde eine wirtschaftliche Belastung darstellt. Wegen des dabei notwendigen Vergangenheitsbezugs muss am Abschlussstichtag des Haushaltsjahres ein Abgeltungserfordernis im Rahmen der gemeindlichen Verpflichtung gegeben sein. Die daraus entstehenden Aufwendungen für die Gemeinde sind dann periodengerecht dem betreffenden Haushaltsjahr zuzurechnen. In den Fällen, in denen jedoch eine zeitliche Differenz zwischen der rechtlichen und der wirtschaftlichen Verursachung besteht, soll die rechtliche Verpflichtung der Gemeinde zur

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

bilanziellen Rückstellungsbildung ausreichen, denn diese Gegebenheit entspricht dem von der Gemeinde zu beachtenden Vollständigkeitsgebot sowie den öffentlich-rechtlichen Handeln der Gemeinde.

Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit als Bilanzierungskriterium soll daher nicht allein für die Bilanzierung von Verpflichtungsrückstellungen ausschlaggebend sein. Diese Sachlage bedeutet, dass die Gemeinde dann eine Rückstellungsbildung vorzunehmen hat, wenn aufgrund der Vertragsverhältnisse ein Verlust am Abschlussstichtag vorliegt bzw. als entstanden anzusehen ist und die rechtliche Verpflichtung dadurch „gefüllt“ wurde, sodass vergangenheitsbezogen eine wirtschaftliche Belastung für die Gemeinde gegeben ist. Über die allgemeinen Arten von Verpflichtungen der Gemeinde hinaus können oftmals noch weitere Arten von besonderen Verpflichtungen bestehen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind und der von der Gemeinde zu leistende Betrag nicht geringfügig ist.

Aufgrund dieser Gegebenheiten führen bestimmte gemeindliche Sachverhalte regelmäßig zur Bildung von Verpflichtungsrückstellungen und deren Ansatz in der gemeindlichen Bilanz. So gehören z. B. die Beteiligung der Gemeinde an Versorgungslasten Dritter, die gemeindlichen Verpflichtungen aus der Gewährung von Altersteilzeit, aus Urlaubsansprüchen und Arbeitszeitguthaben, aber auch der Erhaltungsaufwand bei Tageseinrichtungen für Kinder dazu. Wegen der abschließenden Aufzählungen der zulässigen Rückstellungsarten in dieser Vorschrift sind auf der Grundlage der Regelung dieses Absatzes keine Rückstellungen der Gemeinde für Umlagezahlungen oder aus ihrer Steuererhebung zulässig. Diese Einschränkung gilt auch dann, wenn sich örtliche Umlagesachverhalte oder Sachverhalte aus der Steuererhebung ggf. unter die Bestimmungen dieses Absatzes subsumieren lassen. Außerdem dürfen in der gemeindlichen Bilanz keine Rückstellungen aufgrund einer rechtlichen Verpflichtung angesetzt werden, wenn von der Gemeinde erst Zukünftiges abzugelten ist.

Erst ab dem Zeitpunkt der vorgesehenen tatsächlichen „Abgeltung“ ist dann eine Rückstellungsbildung nach dieser Vorschrift als zulässig zu bewerten. Zu den gemeindlichen Verpflichtungsrückstellungen müssen je nach der Wesentlichkeit und der Bedeutung der Rückstellungen im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss besondere Angaben zur Rückstellungsbildung gemacht werden. Die Angabepflicht ist insbesondere dann gegeben, wenn der Posten „Sonstige Rückstellungen“ wegen der Bedeutung einzelner oder einer Gruppe von gemeindlichen Rückstellungen aufzugliedern ist, sofern es sich dabei um wesentliche Beträge für die Gemeinde handelt (vgl. § 44 Absatz 2 Nummer 4 GemHVO NRW).

#### **4.1.2 Der Begriff „Ungewiss“**

Bei der Bildung von Verpflichtungsrückstellungen hat die Gemeinde das Kriterium „Ungewissheit“ zu beachten. Zum Abschlussstichtag muss daher vorliegen, dass die gemeindlichen Verpflichtungen dem Grunde oder der Höhe nach noch nicht genau bekannt sein dürfen, um eine Rückstellungsbildung vornehmen zu können. Für den Tatbestand der Ungewissheit müssen bei einem gemeindlichen Sachverhalt akzeptable Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass eine Verpflichtung der Gemeinde nicht auszuschließen ist, aber auch noch nicht abschließend beurteilt werden kann. Zu jedem Abschlussstichtag muss die Gemeinde aufgrund objektiver Tatbestände sorgfältig beurteilen, dass eine Inanspruchnahme der Gemeinde voraussichtlich erfolgen wird. Eine subjektive Einschätzung der Gemeinde reicht dabei nicht aus. Der Tatbestand der Ungewissheit im Sinne dieser Vorschrift liegt dann nicht vor, sofern bei der Gemeinde nur ungewiss ist, wem gegenüber eine gemeindliche Verbindlichkeit besteht oder wann eine solche fällig wird. Eine Rückstellungsbildung durch die Gemeinde ist in einem solchen Fall als nicht zulässig anzusehen.

Der Tatbestand der „Ungewissheit“ kann sich bei gemeindlichen Verpflichtungsrückstellungen auf den Grund, die Höhe und auf das Bestehen der Verpflichtung beziehen. Dem Grunde nach ungewiss ist eine gemeindliche Verpflichtung, wenn erst noch ein Ereignis eintreten muss, dessen Eintritt aber unklar ist, z.B. bei einer Gewährleistungsverpflichtung. Der Höhe nach ungewiss sind Verpflichtungen der Gemeinde, wenn die Gemeinde eine Leistung in Anspruch genommen hat, über die daraus entstehenden Aufwendungen aber noch Unklarheit besteht, z.

B. bei einer fehlenden Rechnung. Die Ungewissheit über eine gemeindliche Verpflichtung muss sich dabei nicht immer auf deren gesamten Umfang erstrecken. Insbesondere in den Fällen, in denen gemeindliche Verpflichtungen hinsichtlich ihrer Höhe ungewiss sind, können Teile davon durchaus gewiss sein. Unter Wirtschaftlichkeits- und Wesentlichkeitsgesichtspunkten sowie unter Berücksichtigung der haushaltswirtschaftlichen Schwerpunktsetzung muss dann von der Gemeinde abgewogen werden, ob in ihrer Bilanz ein Teil der gemeindlichen Verpflichtung unter den Verbindlichkeiten und nur der restliche „ungewisse“ Teil unter den Rückstellungen anzusetzen ist.

#### **4.1.3 Der Begriff „Geringfügigkeit“**

Als Abgrenzungskriterium für die gemeindliche Rückstellungsbildung bei Verpflichtungsrückstellungen ist in der Vorschrift ausdrücklich bestimmt worden, dass die Rückstellungen von der Gemeinde nur zu bilden sind, sofern der voraussichtlich zu leistende Betrag für die Gemeinde nicht geringfügig ist. Bei den betreffenden Geschäftsvorfällen ist dann unter Wirtschaftlichkeits- und Wesentlichkeitsgesichtspunkten sowie unter Berücksichtigung der haushaltswirtschaftlichen Schwerpunktsetzung sachgerecht zu prüfen, ob die Bilanzierung einer Rückstellung in Betracht kommt.

Die Gemeinde kann aber auch allgemein durch eine betragsmäßige Wertgrenze festlegen, dass für gemeindliche Verpflichtungen erst ab einem bestimmten wertmäßigen Betrag eine Rückstellung zu bilanzieren ist. Über eine solche Geringfügigkeitsgrenze hat die Gemeinde unter Einbeziehung der örtlichen Gegebenheiten eigenverantwortlich zu entscheiden bzw. sachgerecht festzulegen und dabei die haushaltsmäßigen Auswirkungen zu berücksichtigen. Es ist in diesem Zusammenhang geboten, die örtlich festgelegte Geringfügigkeitsgrenze für die gemeindliche Rückstellungsbildung auch im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss aufzuführen.

### **4.2 Zu Satz 2 (Entstehung und Inanspruchnahme der Rückstellung):**

#### **4.2.1 Die Wahrscheinlichkeit der Entstehung**

Bei der Bildung von Verpflichtungsrückstellungen hat die Gemeinde auch das Kriterium „Wahrscheinlichkeit“ zu beachten. Für eine Rückstellungsbildung sieht die Vorschrift vor, es muss aus Sicht der Gemeinde wahrscheinlich sein, dass eine Verbindlichkeit für die Gemeinde tatsächlich entstehen wird. Zum jeweiligen Abschlussstichtag muss daher von der Gemeinde immer geprüft werden, ob aufgrund vorliegender gemeindlicher Sachverhalte und Geschäftsvorfälle eine Verpflichtung der Gemeinde gegenüber Dritten entstehen wird und die Gemeinde daraus voraussichtlich in Anspruch genommen werden wird. Für den Ansatz einer Verpflichtungsrückstellung in der gemeindlichen Bilanz müssen daher mehr Gründe für deren Entstehen als gegen deren Entstehung sprechen.

#### **4.2.2 Der Zeitpunkt der wirtschaftlichen Verursachung**

##### **4.2.2.1 Die zeitliche Zuordnung**

Die Gemeinde hat bei der Bildung von Verpflichtungsrückstellungen zu beachten, dass die wirtschaftliche Verursachung einer gemeindlichen Verpflichtung spätestens am Abschlussstichtag des Haushaltsjahres vorliegen muss (bis 24.00 Uhr), um die Verpflichtung noch periodengerecht dem Haushaltsjahr zuordnen zu können. Die tatsächliche Verursachung für eine gemeindliche Rückstellungsbildung muss deswegen immer vergangenheitsbezogen im abgelaufenen Haushaltsjahr liegen. Bei dieser zeitlichen Zuordnung der gemeindlichen Rückstellungen ist nicht ausschlaggebend, ob eine Rückstellung aus rechtlichen oder/und wirtschaftlichen Gründen entstanden ist. Die Gemeinde hat daher zum Abschlussstichtag bei der Rückstellungsbildung prüfen, ob ausreichende Merkmale vorliegen, um eine Zurechnung einer Rückstellung zum abgelaufenen Haushaltsjahr zu begründen.

#### **4.2.2.2 Kein Ausschluss des Abschlussstichtages**

Die Vorschrift enthält für die zeitliche Abgrenzung die wörtliche Festlegung „die wirtschaftliche Ursache (muss) vor dem Abschlussstichtag liegt (en)“. Diese Formulierung könnte in Einzelfällen dazu führen, dass ggf. die Bildung einer Rückstellung ausgeschlossen sein könnte, wenn die gemeindliche Verpflichtung erst am Abschlussstichtag wirtschaftlich verursacht worden ist. Einer solchen Handhabung bzw. Auslegung dürften aber Sinn und Zweck der gesamten haushaltsrechtlichen Vorschrift entgegenstehen.

Die Vorschrift steht zudem in einen Zusammenhang mit der Bestimmung „Das Haushaltsjahr ist das Kalenderjahr“ sowie der ausdrücklichen Zuordnung von gemeindlichen Erträgen und Aufwendungen zu dem Haushaltsjahr, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind (vgl. § 78 Absatz 4 GO NRW und § 11 Absatz 2 GemHVO NRW). Sie ist von der Gemeinde im Rahmen einer Gesamtsicht auszulegen. Diese Gegebenheiten lassen nur den Schluss zu, dass von der Gemeinde auch dann noch Rückstellungen einem abgelaufenen Haushaltsjahr zuzurechnen sind, wenn die gemeindliche Verpflichtung wirtschaftlich erst am Abschlussstichtag des Haushaltsjahres (31. Dezember) verursacht worden ist.

#### **4.2.3 Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme**

Bei der Bildung von Verpflichtungsrückstellungen hat die Gemeinde auch das Kriterium „Wahrscheinlichkeit“ zu beachten. Die Gemeinde hat deshalb zum Abschlussstichtag zu beurteilen, ob sie aus ihrer Sicht aufgrund vorliegender gemeindlicher Sachverhalte aus der Verbindlichkeit voraussichtlich künftig in Anspruch genommen werden wird. Für die Bilanzierung einer Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz müssen dabei mehr Gründe für die Inanspruchnahme der Gemeinde sprechen als gegen die Inanspruchnahme.

#### **4.2.4 Besondere Rückstellungssachverhalte**

##### **4.2.4.1 Allgemeine Sachlage**

Bei der Gemeinde bestehen eine Vielzahl von örtlichen Sachverhalten, aus denen besondere Verpflichtungen für die Gemeinde entstehen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind und der zu leistende Betrag nicht geringfügig ist, sodass diese gemeindlichen Sachverhalte regelmäßig zur Rückstellungsbildung nach dieser Vorschrift führen. Dazu gehören z. B. die Beteiligung der Gemeinde an Versorgungslasten, Verpflichtungen aus der Gewährung von Altersteilzeit, aus Urlaubsansprüchen und Arbeitszeitguthaben, aber auch der Erhaltungsaufwand bei Tageseinrichtungen für Kinder. Wegen der abschließenden Aufzählungen der zulässigen Rückstellungsarten in § 36 GemHVO NRW dürfen z. B. jedoch keine Rückstellungen für Umlagezahlungen oder aus der Steuererhebung auf der Grundlage dieser besonderen Vorschrift gebildet werden. Dieses auch dann nicht, wenn sich örtliche Umlagesachverhalte oder Sachverhalte aus der Steuererhebung ggf. unter die Bestimmungen subsumieren lassen.

##### **4.2.4.2 Rückstellungen wegen der Beteiligung an Versorgungslasten**

###### **4.2.4.2.1 Die Bilanzierung der gemeindlichen Verpflichtungen**

Die Beteiligung der Gemeinde an den künftigen Versorgungslasten eines anderen Dienstherrn für eine Beamtin oder einen Beamten (Versorgungslastenteilung) setzt sachlich voraus, dass die betreffende Person aus dem Dienst bei der Gemeinde ausgeschieden und ohne zeitliche Unterbrechung in den Dienst des neuen Dienstherrn eingetreten ist. In welcher beamtenrechtlichen Form dieser Dienstherrnwechsel vollzogen wird, ist hinsichtlich der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

Verpflichtung des abgebenden Dienstherrn unerheblich. Es kann aber im Einzelfall zu einer Kombination von landesinternen und länderübergreifenden Dienstherrnwechseln kommen. Die Erstattungsverpflichtungen der Gemeinde aus nicht mehr bestehenden Dienstverhältnissen von Beamtinnen oder Beamten, die bei einem anderen Dienstherrn tätig, aber noch keine Versorgungsempfänger sind, stellen für die abgegebene Gemeinde als ehemaligen Dienstherrn keine originären Pensionsverpflichtungen mehr dar.

Für die Gemeinde stellen solche Erstattungsverpflichtungen gegenüber dem neuen Dienstherrn einer Beamtin oder eines Beamten vielmehr sonstige Verpflichtungen dar. Sie sind in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ anzusetzen und nicht als gemeindliche Pensionsverpflichtungen auszuweisen. In den Fällen, in denen die Erstattungsverpflichtungen der Gemeinde betragsmäßig in ihrer Höhe und hinsichtlich ihrer Fälligkeit festgelegt worden sind, sind diese Verpflichtungen nicht mehr als gemeindliche Rückstellungen zu bilanzieren, sondern stellen Verbindlichkeiten der Gemeinde dar, die in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Sonstige Verbindlichkeiten“ anzusetzen sind.

In den Fällen, in denen Verpflichtungen für die Gemeinde aus der Versorgungslastenteilung bestehen, sollte die Gemeinde darüber im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss die entsprechenden Angaben machen (vgl. § 44 GemHVO NRW). Die Angabepflicht besteht auch deshalb, weil diese gemeindlichen Verpflichtungen aus vorhergehenden Pensionsverpflichtungen der Gemeinde entstanden sind und deshalb regelmäßig weiterhin in der gemeindlichen Bilanz enthalten, aber unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ angesetzt sind. Eine solche Rückstellungsbildung entfällt nur in den Fällen, in denen die Erstattungsverpflichtungen der Gemeinde als abgebender Dienstherr gegenüber dem neuen Dienstherrn abgegolten worden sind, z. B. durch die Zahlung einer einmaligen Ausgleichsleistung oder eines Abfindungsbetrages.

#### **4.2.4.2.2 Eckpunkte für die Bemessung der Beteiligung**

##### **4.2.4.2.2.1 Eckpunkte für landesinterne Dienstherrnwechsel**

Eine Gemeinde, die verpflichtet ist, sich an den künftigen Versorgungslasten des neuen Dienstherrn im Land Nordrhein-Westfalen für eine einer von ihr abgegebene Beamtin oder einen Beamten zu beteiligen, kann die Bemessung ihrer künftigen Beteiligung an den Versorgungslasten individuell oder auch auf der Grundlage des Runderlasses des Innenministeriums über „Durchführungshinweise zur Bewertung von Pensionsrückstellungen“ vom 04.01.2006 (SMBl. NRW. 653) vornehmen. Der Runderlass enthält u.a. Eckpunkte für die Bemessung einer Beteiligung der Gemeinde an Versorgungslasten anderer Dienstherrn (Erstattungsverpflichtungen), soweit keine Ausgleichsleistung oder ein Abfindungsbetrag gezahlt wird. Die Gemeinde hat aber auch den Runderlass des Finanzministeriums NRW „Durchführung des Gesetzes zur Verteilung der Versorgungslasten (Versorgungslastenverteilungsgesetz – VLVG) vom 18.11.2008“ vom 26.07.2010 (SMBl. NRW. 20323) zu beachten. Folgende Eckpunkte enthält der Runderlass des Innenministeriums (vgl. Abbildung).

<b>Die Eckpunkte für die Beteiligung an Versorgungslasten</b>	
-	Die von der Gemeinde ermittelte Beteiligung an den künftigen Versorgungslasten des neuen Dienstherrn einer von ihr abgegebenen Beamtin oder eines Beamten ist in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.
-	Bei dem abgebenden Dienstherrn ist die Erstattungsverpflichtung mit dem Barwert anzusetzen. Zur Ermittlung des zu erstattenden Anteils ist die Höhe der Versorgung auf Basis der beim abgebenden Dienstherrn maßgeblichen Besoldungsgruppe zu ermitteln und altersabhängig im Verhältnis der beim abgebenden Dienstherrn zurückgelegten, bis zum jeweiligen Versorgungsfall, zur möglichen Dienstzeit zu gewichten.

**Die Eckpunkte für die Beteiligung an Versorgungslasten**

- Beim aufnehmenden Dienstherrn ist die gesamte Pensionsverpflichtung zu bilanzieren. Ein anteiliger Erstattungsanspruch gegenüber dem abgebenden Dienstherrn ist mit dem Barwert der Erstattungsverpflichtung anzusetzen und unter „Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen“ zu aktivieren.

*Abbildung 500 „Die Eckpunkte für die Beteiligung an Versorgungslasten“*

In diesem Zusammenhang sollte von der Gemeinde im Rahmen der Abgabe einer Beamtin oder eines Beamten an einen anderen Dienstherrn geprüft werden, ob die bisher für diese Personen bilanzierten Pensionsrückstellungen weiterhin von ihrem Umfang her als Rückstellungen in der eigenen Bilanz angesetzt werden können. Bei einem Wechsel zu einem anderen Dienstherrn ändern sich regelmäßig nicht die Verpflichtungen der Gemeinde, in einem gewissen Umfang auch Versorgungslasten zu tragen. Die gemeindlichen Verpflichtungen sind in den Wechselfällen als gegenüber diesem Dienstherrn bestehende Verpflichtungen zu bilanzieren und als „Sonstige Rückstellungen“ in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Soweit in diesen Fällen keine besonderen Erkenntnisse bei der Gemeinde über ihre künftige Beteiligung an den Versorgungslasten vorliegen, sollten auf eine Reduzierung der bisher als Pensionsrückstellungen angesetzten gemeindlichen Verpflichtungen verzichtet werden.

#### **4.2.4.2.2 Eckpunkte für andere Dienstherrnwechsel**

Durch den Versorgungslastenverteilungs-Staatsvertrag vom 16.12.2009 ist die Regelung des § 107b BeamtVG ersetzt worden (vgl. GV. NRW. S. 137; SGV. NRW. 20323). Dieser Staatsvertrag enthält eigenständige Eckpunkte für die Bemessung der Versorgungslastenteilung (vgl. § 3 ff. des Staatsvertrages), die auch von der Gemeinde zu beachten sind. Zu den vertraglichen Eckpunkten, z. B. den Voraussetzungen, zur Ermittlung des Abfindungsbetrages, zu den Zahlungsmodalitäten und den Übergangsregelungen, werden nähere Erläuterungen durch einen Runderlass des FM NRW gegeben. In dem Runderlass „Durchführungshinweise zum Staatsvertrag über die Verteilung von Versorgungslasten bei bund- und länderübergreifenden Dienstherrnwechseln (Versorgungslastenverteilungs-Staatsvertrag) vom 09.10.2010 (SMBI. NRW. 203239 werden wichtige Eckpunkte gesetzt. Ein bedeutender Eckpunkt dabei ist, dass die Gemeinde als abgebender Dienstherr nicht mehr an den künftigen Versorgungsleistungen beteiligt wird, wenn sie an den aufnehmenden Dienstherrn eine einmalige Abfindung gezahlt hat.

#### **4.2.4.2.3 Die Arten der Beteiligungen an Versorgungslasten**

##### **4.2.4.2.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Ein Rückstellungsansatz in der gemeindlichen Bilanz wegen der Beteiligung der Gemeinde an künftigen Versorgungslasten anderer Dienstherrn von Beamtinnen und Beamten kann wegen mehrerer beamtenrechtlicher Rechtsvorschriften notwendig werden. So ist eine Gemeinde nach dem Versorgungslastenverteilungsgesetz (VLVG NRW) oder nach dem Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrag (vorher: § 107b des Beamtenversorgungsgesetz) verpflichtet, sich an den künftigen Versorgungslasten des neuen Dienstherrn einer abgegebenen Beamtin oder eines abgegebenen Beamten zu beteiligen, soweit von ihr nicht bereits vorher eine Ausgleichsleistung oder eine Abfindung gezahlt wurde.

##### **4.2.4.2.3.2 Beteiligungen nach dem Beamtenversorgungsgesetz**

Die Gemeinde hat sich auch bei einem länderübergreifenden Dienstherrnwechsel einer Beamtin oder des Beamten an den künftigen Versorgungslasten zu beteiligen. Das bislang in § 107b des Beamtenversorgungsgesetzes (BeamtVG) und in § 92b des Soldatenversorgungsgesetzes (SVG) geregelte Erstattungsmodell wird künftig durch

ein pauschalierendes Abfindungsmodell ersetzt, wonach die Versorgungsanwartschaften zum Zeitpunkt des Dienstherrnwechsels abgegolten werden sollen (vgl. Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrag). Dieses bedingt aber, dass die bisher bereits bestehenden Verpflichtungen der Gemeinde weiterhin zu bilanzieren sind, soweit diese nicht in ein Abfindungsmodell einbezogen werden.

#### **4.2.4.2.3.3 Beteiligungen nach dem Versorgungslastenverteilungsgesetz**

Die Gemeinde hat bei der Prüfung, in welchem Umfang im Haushaltsjahr sonstige Rückstellungen aus Anlass eines Dienstherrnwechsels zu passivieren sind, auch das Versorgungslastenverteilungsgesetz NRW (VLVG NRW) zu beachten. Nach diesem Gesetz hat sich bei einem Wechsel einer Beamtin oder eines Beamten zu einem anderen Dienstherrn im Land Nordrhein-Westfalen der abgebende Dienstherr an deren künftigen Versorgungslasten zu beteiligen (vgl. § 1 VLVG). Ein solcher Wechsel innerhalb des Landes Nordrhein-Westfalen ist nicht mehr nach bundesrechtlichen Vorschriften zu beurteilen.

Bei der Ermittlung von Ansprüchen und Verpflichtungen gegenüber anderen Dienstherrn ist auch die Übergangsregelung zu beachten, die im Dezember 2009 in das Versorgungslastenverteilungsgesetz eingefügt wurde. Mit dem Gesetz soll eine möglichst zutreffende Lastenverteilung für die künftig zu erbringenden Versorgungsleistungen zwischen den möglichen Dienstherrn einer Beamtin oder eines Beamten innerhalb seiner Lebensarbeitszeit erreicht werden. Dadurch kann sich im Versorgungsfall eine ganze Kette von Dienstherrn ergeben, von denen einer unmittelbar und die vorherigen jeweils mittelbar gegenüber dem letzten Dienstherrn des Beamten verpflichtet sind. Je nach Einordnung in diese Reihe kann ein vorheriger Dienstherr anspruchsberechtigt oder verpflichtet sein oder es kommen auch beide Formen bei einem Dienstherrn zum Tragen.

Die möglichen Ansprüche des aufnehmenden Dienstherrn sowie die Verpflichtungen des abgebenden Dienstherrn einer Beamtin oder eines Beamten sind daher unmittelbar für den jeweils aufzustellenden Jahresabschluss zu ermitteln, unabhängig davon, ob eine Zustimmung des abgebenden Dienstherrn oder Mindestdienstzeiten bestehen (vgl. Runderlass des Finanzministeriums vom 26.07.2010; SMBl. NRW. 20323). Die Art und Weise einer möglichen Abfindungsvereinbarung nach § 3 VLVG sollen dabei zwischen den Dienstherrn im Einvernehmen ausgestaltet werden. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die Ermittlung von Ansprüchen und Verpflichtungen nicht bis auf den Zeitpunkt des Eintritts in den Ruhestand der Beamtin oder des Beamten hinausgeschoben werden darf, auch wenn erst zu diesem Zeitpunkt die Versorgungsleistungen tatsächlich zur Auszahlung an die Berechtigten kommen.

#### **4.2.4.2.3.4 Beteiligungen nach dem Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrag**

Der Bund und die Länder haben mit dem „Staatsvertrag über die Verteilung von Versorgungslasten bei bund- und länderübergreifenden Dienstherrnwechseln“ (Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrag) vereinbart, auf eine gesetzliche Regelung über den Versorgungslastenausgleich zu verzichten. Dieser Staatsvertrag gilt auch für die Gemeinden (vgl. § 1 des Staatsvertrages). Im Interesse der Mobilität wird auch in Zukunft an der Einheitlichkeit des Beamtenverhältnisses festzuhalten und es werden einvernehmliche Dienstherrnwechsel ermöglicht, bei denen eine verursachungsgerechte Verteilung der Versorgungslasten für zwingend erforderlich angesehen wird.

Der Anlass für den Abschluss eines Staatsvertrages war, dass mit dem Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom 28. August 2006 die Gesetzgebungszuständigkeiten im Dienstrecht neu geordnet wurden, sodass die Versorgungslastenverteilung bei einem bund- und länderübergreifenden Dienstherrnwechsel nicht mehr bundesgesetzlich geregelt werden kann. Das bislang in § 107b des Beamtenversorgungsgesetzes (BeamtVG) und in § 92b des Soldatenversorgungsgesetzes (SVG) geregelte Erstattungsmodell wird künftig durch ein pauschalierendes Abfindungsmodell ersetzt, wonach die Versorgungsanwartschaften zum Zeitpunkt des Dienstherrnwechsels abgegolten werden sollen.

Dieser Staatsvertrag ist zum 1. Januar 2011 in Kraft getreten. Die Einzelheiten der Abwicklung der Versorgungslastenverteilung sind in einer Vielzahl von Vorschriften näher bestimmt worden (vgl. §§ 3 bis 8 des Staatsvertrages). Auch ist z.B. vereinbart worden, dass die Regelung in § 107b BeamtVG durch den Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrag ersetzt wird. Außerdem gelten für Erstattungsansprüche, die vor dem Inkrafttreten des Staatsvertrages begründet worden sind, besondere Regelungen (vgl. §§ 10 bis 12 des Staatsvertrages). Dieser Staatsvertrag ist im Gesetz- und Verordnungsblatt des Landes Nordrhein-Westfalen am 09.02.2010 (S. 137; SGV. NRW. 20323) bekannt gemacht worden.

Bei einem Dienstherrwechsel einer Beamtin oder eines Beamten ist die von der Gemeinde an den aufnehmenden Dienstherrn zu zahlende Abfindung nicht als Inanspruchnahme der Rückstellung zu behandeln, denn die Gemeinde hat eine Verpflichtung gegenüber dem aufnehmenden Dienstherrn und nicht mehr gegenüber der Beamtin oder dem Beamten. Die für die Beamtin oder den Beamten gebildete Rückstellung ist daher ertragswirksam aufzulösen, denn bei der Gemeinde bestehen dann keine Versorgungsverpflichtungen mehr gegenüber diesem bisher Beschäftigten. Die Abfindungszahlung stellt dann Aufwendungen für die Gemeinde dar, die in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen sind.

#### **4.2.4.3 Rückstellungen aus dienstlicher Tätigkeit der Beschäftigten**

##### **4.2.4.3.1 Rückstellungen wegen Altersteilzeit der Beschäftigten**

###### **4.2.4.3.1.1 Voraussetzungen für die Rückstellungsbildung**

Unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ sind auch die Rückstellungen aus der Gewährung von Altersteilzeit für Beschäftigte anzusetzen, wenn gemeindliche Beschäftigte eine Altersteilzeit aufgrund des Dienstrechts oder auf der Grundlage eines Tarifvertrages oder einer Betriebsvereinbarung gewährt werden. Bei einer Altersteilzeit wird die durchschnittliche wöchentliche Arbeitszeit eines Beschäftigten während der Gesamtdauer der Altersteilzeit auf Hälfte des bisherigen Umfangs reduziert. Die Verteilung der Arbeitszeit auf den Zeitraum der Altersteilzeit findet dabei in Form des „Blockmodells“ oder des „Teilzeitmodells“ statt. Beim Blockmodell erbringt ein Beschäftigter seine Arbeitsleistungen insgesamt in der ersten Hälfte der Altersteilzeit und wird dafür in der zweiten Hälfte von seiner Arbeitsverpflichtung freigestellt. Im Teilzeitmodell wird die Arbeitsleistung regelmäßig in Höhe der Hälfte der bisherigen Arbeitszeit während der gesamten Altersteilzeit erbracht.

Bei Altersteilzeitmodellen ist es, abhängig vom vereinbarten Arbeitszeitmodell, für die Gemeinde erforderlich, die notwendigen Rückstellungen wegen erbrachter, aber noch nicht bezahlter Arbeitsleistungen eines Beschäftigten zu bilden. Insbesondere wenn ein Beschäftigter im Rahmen des „Blockmodells“ in einem Teil der Altersteilzeit mehr Arbeitsleistungen erbringt, als er mit reduzierter Arbeitszeit erbringen müsste und dafür nur zum Teil entlohnt wird, weil die Bezahlung anhand der reduzierten Arbeitszeit erfolgt. In solchen Fällen entsteht für die Gemeinde ein Erfüllungsrückstand gegenüber dem Beschäftigten, der zu einer Rückstellungsbildung in der gemeindlichen Bilanz führt. Deshalb ist die Rückstellungsbildung wegen Altersteilzeit von Beschäftigten in der gemeindlichen Bilanz im Einzelfall vor Ort zu klären. Sie ist dabei nicht vom Ausweis von Stellen im gemeindlichen Stellenplan für diese Beschäftigten abhängig, da Rückstellungen und Stellenplan unterschiedlichen Zwecken dienen.

Die Gemeinde sollte die erforderlichen Rückstellungen aus der Gewährung von Altersteilzeit grundsätzlich erst ab dem Zeitpunkt der tatsächlichen Inanspruchnahme der Altersteilzeit in ihrer gemeindlichen Bilanz anzusetzen, frühestens ab dem Zeitpunkt des Abschlusses einer vertraglichen Vereinbarung mit dem betreffenden Beschäftigten. Eine Rückstellungsbildung sollte durch die Gemeinde jedoch noch nicht erfolgen, wenn von gemeindlichen Beschäftigten lediglich Interesse für eine Inanspruchnahme der Altersteilzeit bekundet wurde. Von der Gemeinde ist bei der Bilanzierung einer Rückstellung aus Anlass der Gewährung einer Altersteilzeit gegenüber einem Beschäftigten zu beachten, dass diese Rückstellung nicht unter dem Bilanzposten „Pensionsrückstellungen“ ange-

setzt werden darf, denn die Altersteilzeit ist der Lebensarbeitszeit eines Beschäftigten zuzuordnen und nicht der Zeit nach dem Ausscheiden aus dem aktiven Dienst bei der Gemeinde.

#### **4.2.4.3.1.2 Die Bemessung der Rückstellungen für Altersteilzeit**

In der Altersteilzeit erhält der Beschäftigte grundsätzlich Bezüge wie sie an entsprechende Teilzeitkräfte gezahlt würden. Zusätzlich werden die Bezüge um einen Aufstockungsbetrag erhöht, um ein Mindestentgelt für den Beschäftigten zu sichern. Die Bemessung der Rückstellungen soll daher auf der Grundlage der an die gemeindlichen Beschäftigten tatsächlich gezahlten Besoldung oder der Vergütung einschließlich des Aufstockungsbetrages und ggf. weiterer Leistungen erfolgen, zu denen die Gemeinde wegen der erbrachten Arbeitsleistungen des Beschäftigten verpflichtet ist. Die den gemeindlichen Rückstellungen zugrunde zu legenden Ansprüche des Beschäftigten begründen sich aus den gleichbleibenden regelmäßigen Zahlungen, die von der Gemeinde in der Freistellungsphase zu leisten sind. Der Beschäftigte hat grundsätzlich über den Zeitraum der Altersteilzeit die reduzierte Arbeitszeit zu erbringen und scheidet in dieser Zeit nicht aus dem aktiven Dienstverhältnis aus.

Die von der Gemeinde zu bildenden Rückstellungen sind in der gemeindlichen Bilanz mit dem Nominalwert anzusetzen, wie es auch für andere Ansprüche aus dem aktiven Beschäftigungsverhältnis, z. B. aus Urlaubsansprüchen und Arbeitszeitguthaben, vorgesehen ist. Eine Verzinsung der Beträge und eine Bewertung der Rückstellung mit dem Barwert sind nicht vorzunehmen, auch nicht in Anlehnung an die Bemessung der Pensionsrückstellungen. Die Verpflichtungen der Gemeinde aus der Altersteilzeit ihrer Beschäftigten sind, auch wenn sie durch regelmäßige gleichbleibende Zahlungen ggf. über einen mehrjährigen Zeitraum erfüllt werden, nicht den Versorgungsleistungen oder Rentenzahlungen gleichgestellt, weil der Beschäftigte in dieser Zeit noch nicht aus seinem Beschäftigungsverhältnis mit der Gemeinde ausgeschieden ist.

#### **4.2.4.3.2 Rückstellungen wegen Urlaubsansprüchen und Arbeitszeitguthaben**

##### **4.2.4.3.2.1 Der Ansatz der Urlaubs- und Arbeitszeitrückstellungen**

Eine grundsätzliche Verpflichtung zur Rückstellungsbildung entsteht für die Gemeinde aus noch nicht erfüllten Ansprüchen von gemeindlichen Beschäftigten aus ihren Arbeitsverhältnissen. Zum jeweiligen Abschlussstichtag hat die Gemeinde daher zu ermitteln, ob aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr noch nicht beanspruchter Urlaub und/oder Arbeitszeitguthaben der Beschäftigten bestehen. In solchen Fällen ist ein Beschäftigter der Gemeinde im Rahmen seines auf einen Leistungsaustausch ausgerichteten Arbeitsverhältnisses in Vorleistung gegenüber der Gemeinde als Arbeitgeber getreten. Der Ausgleich erfolgt dann i.d.R. im nächsten Haushaltsjahr. Ein solcher Rückstand bzw. die Übertragung von Urlaubs- und Ausgleichsansprüchen der Beschäftigten ins folgende Haushaltsjahr stellt eine Geldschuld der Gemeinde gegenüber den Beschäftigten dar.

Ein Urlaubsanspruch der Beschäftigten stellt z. B. keine Gegenleistung der Gemeinde für erbrachte oder noch zu erbringende Dienstleistungen dar, sondern eine Nebenpflicht der Gemeinde im Rahmen der Beschäftigungsverhältnisse. Daher kommt eine Zuordnung dieser Ansprüche der Beschäftigten zu den Pensionsverpflichtungen der Gemeinde gegenüber den Beschäftigten nicht in Betracht. Von der Gemeinde muss in den Fällen, in denen zum Abschlussstichtag noch Ansprüche auf Urlaub oder Arbeitszeitguthaben bestehen, und eine Abgeltung durch Urlaub, Freizeitausgleich oder eine Barabgeltung vorgesehen bzw. nicht ausgeschlossen worden ist, eine periodengerechte Abgrenzung sachgerecht vorgenommen werden. Für die bestehenden Ansprüche der Beschäftigten ist dann von der Gemeinde eine entsprechende Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ anzusetzen. Es sind daher auch die Rückstellungen der Gemeinde für zu übertragende Urlaubsansprüche und Arbeitszeitguthaben der Beschäftigten anzusetzen.

#### **4.2.4.3.2 Die Bemessung der Urlaubs- und Arbeitszeitrückstellung**

Die Bemessung solcher Rückstellungen baut auf einem Mengen- als auch auf einem Wertgerüst auf. So sollte es im Rahmen der gemeindlichen Personalwirtschaft möglich sein, die noch nicht genommenen Urlaubstage und die Arbeitszeitguthaben der Beschäftigten mengenmäßig festzustellen. Dabei sind die einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die örtlich getroffenen Regelungen ausreichend zu berücksichtigen. Die wertmäßige Bemessung kann auf der Grundlage der gezahlten Vergütungen vorgenommen werden, wobei eine Durchschnittsbildung als zulässig anzusehen ist. Es ist dabei der künftige Zeitpunkt der Inanspruchnahme durch die Beschäftigten zu berücksichtigen.

Die Gemeinde darf auf eine Rückstellungsbildung für die bestehenden Ansprüche ihrer Beschäftigten dann verzichten, wenn eine Abgeltung der Ansprüche der Beschäftigten nach dem jeweiligen Abschlusstichtag nicht erfolgen soll. Sie kann auf eine Rückstellungsbildung auch dann verzichten, wenn im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses die bestehenden Ansprüche ihrer Beschäftigten von geringfügiger Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft sind.

#### **4.2.4.3.3 Rückstellungen wegen Leistungsentgelte für Beschäftigte**

Unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ sind auch die Rückstellungen für Verpflichtungen der Gemeinde wegen der diesen zustehenden Leistungsentgelten anzusetzen. Diese grundsätzliche Verpflichtung zur Rückstellungsbildung entsteht für die Gemeinde aus der tarifvertraglichen Vereinbarung, die durch den örtlich bestehenden Anspruch der Beschäftigten auf ein Leistungsentgelt für das abgelaufene Haushaltsjahr näher konkretisiert wird.

Mit Einführung des Tarifvertrages öffentlicher Dienst (TVöD) ist die Vergabe einer variablen, leistungsorientierten Bezahlung zusätzlich zum Tabellenentgelt ermöglicht worden. Dieser Tarifvertrag enthält Rahmenregelungen für leistungsbezogene Einkommensbestandteile. Dazu gehören einerseits verpflichtende Vorgaben, andererseits bleibt sehr viel Gestaltungsspielraum für die Aushandlung in den einzelnen Gemeinden. Das Leistungsentgelt wird zusätzlich zum Tabellenentgelt als Leistungsprämie, Erfolgsprämie oder Leistungszulage gewährt; das Verbinden verschiedener Formen des Leistungsentgelts ist dabei zulässig.

#### **4.2.4.4 Rückstellungen wegen Erhaltungsaufwand bei Kindertageseinrichtungen**

Unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ sind auch die Rückstellungen für die Erhaltung von Tageseinrichtungen für Kinder anzusetzen, wenn die Gemeinde die nach der Betriebskostenverordnung zugewiesene Erhaltungspauschale noch nicht in vollem Umfang einsetzt bzw. zweckentsprechend verwendet hat. Das Land geht dabei von einem durchschnittlichen Erhaltungsaufwand in den Tageseinrichtungen für Kinder aus. Es können aber aus örtlichen Gründen heraus Abweichungen entstehen, weil die Gemeinde die Erhaltung der Einrichtungen in vollem Umfang tragen muss. Sofern die Erhaltungsmaßnahmen in den Tageseinrichtungen für Kinder nicht mindestens wie durchschnittlich (seitens des Landes) ermittelt vorgenommen, sind diese als unterlassene Erhaltungen (Aufwand) zu bewerten.

Die Gemeinde muss deshalb gleichermaßen wie bei einer unterlassenen Instandhaltung eine entsprechende Rückstellung bilden. Aus Gleichbehandlungsgründen mit der Vorschrift nach Absatz 3 ist es geboten, die Nachholung der Erhaltung bei Tageseinrichtungen für Kinder – jahresbezogen betrachtet – möglichst innerhalb der drei Planungsjahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung, spätestens jedoch nach fünf Jahren vorzunehmen. Der Begriff „Rücklage“ wird in § 2 Absatz 4 der Betriebskostenverordnung lediglich als allgemeiner Oberbegriff verwendet. Er stellt keine Vorgabe für die rechnungstechnische Abwicklung bei der Gemeinde dar. Er soll vielmehr dazu beitragen, die zweckentsprechende Verwendung der gewährten Erhaltungspauschale über das

jeweilige Haushaltsjahr zu sichern, ohne dass es deshalb zu zusätzlichen Zahlungsvorgängen zwischen dem Land und den Trägern von Tageseinrichtungen für Kinder kommt.

#### **4.2.4.5 Weitere zulässige Rückstellungsbildungen**

##### **4.2.5.1 Allgemeiner Überblick**

Gemeindliche Rückstellungen können für eine unbestimmte Anzahl von örtlichen Sachverhalten gebildet werden, denn es bestehen eine Vielzahl von besonderen gemeindlichen Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind, eine Außenverpflichtung darstellen und der zu leistende Betrag nicht geringfügig ist. Solche Sachverhalte bei der Gemeinde erfordern grundsätzlich eine Rückstellungsbildung durch die Gemeinde in der gemeindlichen Bilanz. Einige Beispiele für zulässige gemeindliche Rückstellungen werden nachfolgend benannt (vgl. Abbildung).

<b>Weitere zulässige gemeindliche Rückstellungen</b>
- Verpflichtungen für Schadenersatzleistungen oder sonstige Gewährleistungen.
- Verlustabdeckungen oder Ausgleichsverpflichtungen gegenüber gemeindlichen Betrieben, soweit nicht sich die Verpflichtung nicht auf „geplante Verluste“ erstreckt.
- Verpflichtungen wegen der Jahresabschlussprüfung, jedoch nur in Höhe des Anteils für Dritte, soweit diese an dieser örtlichen Prüfung als Abschlussprüfer beteiligt werden.
- Verpflichtungen wegen der Gesamtabschlussprüfung, jedoch nur in Höhe des Anteils für Dritte, soweit diese an dieser örtlichen Prüfung als Abschlussprüfer beteiligt werden.
- Verpflichtungen wegen der überörtlichen Prüfung, wenn die gemeindliche Haushaltswirtschaft der Gegenstand der Prüfung durch die Gemeindeprüfungsanstalt ist.
- Verpflichtungen als Steuerzahler gegenüber dem Staat, z.B. aus einem Betrieb gewerblicher Art (körperschaftssteuerpflichtig) oder wegen eines Grunderwerbs (grunderwerbssteuerpflichtig).
- Verpflichtungen wegen der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen, jedoch nur in Höhe des Anteils für Dritte, sofern diese anstelle der Gemeinde tätig werden.

*Abbildung 501 „Weitere zulässige gemeindliche Rückstellungen“*

Bei der gemeindlichen Rückstellungsbildung muss es sich nicht immer um Einzelfälle handeln. Auch gleiche Sachverhalte in einer unbestimmten Vielzahl können eine gemeindliche Rückstellungsbildung verursachen. Insbesondere bei Gewährleistungen und Garantien kann eine unbestimmte Zahl von Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft betroffen sein. In solchen Fällen kann die Gemeinde statt unzähliger Einzelrückstellungen auch eine Pauschalrückstellung in ihrer gemeindlichen Bilanz ansetzen, wenn mindestens der fachlich betroffene Produkt- oder Aufgabenbereich abgrenzbar ist. Die Bemessung einer solchen Rückstellung erfolgt dabei i.d.R. auf Erfahrungswerten aus der gemeindlichen Aufgabenerfüllung bzw. der Ausführung der Haushaltswirtschaft der Gemeinde in der Vergangenheit. Die Gemeinde hat dabei nicht nur die gemeindlichen Erfahrungen, die eine Bemessungsgröße für die Rückstellungsbildung darstellen, sachlich ausreichend zu begründen und zu dokumentieren, sondern auch ihre Entscheidung für diese Form einer gemeindlichen Rückstellung.

Bei der Gemeinde bestehen vielfach aber auch Sachverhalte, für die Rückstellungen nicht gebildet werden dürfen. Die Gemeinde hat deshalb bei ihrer Entscheidung über den Ansatz einer Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz zu beachten, dass wegen der abschließenden Aufzählung der zulässigen Rückstellungsarten in der Vorschrift andere örtliche Sachverhalte oder gemeindliche Verpflichtungen, die nicht die einschlägigen Voraussetzungen erfüllen, nicht zum Gegenstand von Rückstellungen in der gemeindlichen Bilanz gemacht werden dürfen. Über eine Rückstellungsbildung ist daher von der Gemeinde für jeden örtlichen Einzelfall gesondert zu entscheiden. Das Ergebnis ist unabhängig davon, ob dann tatsächlich eine Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz angesetzt wird, zu dokumentieren.

#### **4.2.4.5.2 Besonderheiten bei der Beteiligung Dritter beim Jahresabschluss**

Die jährliche Aufstellung, Prüfung und Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses stellt als rechtliche Vorgabe nur eine Verpflichtung der Gemeinde gegenüber sich selbst dar (Innenverpflichtung). In diesem Fall könnte die gemeindliche Verwaltung als Schuldner betrachtet werden, wobei dem Rat der Gemeinde fiktiv eine Gläubigerfunktion zukäme. Eine solche Innenverpflichtung der Gemeinde ist aber für eine gemeindliche Rückstellungsbildung nach dieser Vorschrift nicht ausreichend. Daher berechtigt die Verpflichtung der Gemeinde zur Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses nur dann zu einem Ansatz einer entsprechenden Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz, wenn von der Gemeinde Dritte damit beauftragt werden oder anteilig mitwirken..

Bei einer Beauftragung von Dritten mit der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses (vollständig oder zum Teil) können die von der Gemeinde dabei zu leistenden Unterstützungsarbeiten jedoch nicht als Nebenleistungen für den beauftragten Dritten bewertet und in die Rückstellungsbildung einbezogen werden. Die gemeindlichen Eigenleistungen sind grundsätzlich schon periodengerecht zugeordnet, denn die dafür entstehenden Aufwendungen müssen im Haushaltsplan des Haushaltsjahres veranschlagt werden, dem diese wirtschaftlich zuzurechnen sind (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW).

#### **4.2.4.5.3 Besonderheiten bei der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen**

Für die Bilanzierung einer gemeindlichen Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen der Gemeinde kann sich ein Bedarf ergeben, wenn die Aufbewahrung durch Dritte erfolgen soll. Die haushaltsrechtliche Aufbewahrungspflicht der Gemeinde ist jedoch allein nicht für eine Rückstellungsbildung ausreichend. Erst die Konkretisierung dieser Vorgabe durch die Tatsache, dass die gemeindliche Aufgabe durch einen Dritten erfüllt wird und dadurch eine Verpflichtung der Gemeinde gegenüber dem Dritten besteht, lässt die Bilanzierung einer Rückstellung für gemeindliche Geschäftsunterlagen zu.

In solchen Fällen besteht eine Verpflichtung (Schuld) der Gemeinde gegenüber dem Dritten (Außenverpflichtung). Die Gemeinde hat dabei ihre Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen unter Berücksichtigung der abgeschlossenen Vereinbarung zu bemessen. Die Bemessung soll sich dabei auf den Zeitraum beschränken, der den vorgegebenen bzw. vorgesehenen Aufbewahrungsfristen für die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde entspricht.

Zum Abschlussstichtag müssen die neuen Verpflichtungen der Gemeinde sowie die noch bestehenden Verpflichtungen aus Vorjahren bzw. über die Verpflichtungen über die Restlaufzeit der abgeschlossenen Vereinbarung in der Bemessung berücksichtigt werden. Die neuen Verpflichtungen stellen für die Gemeinde regelmäßig keinen zusätzlichen Aufwand im Haushaltsjahr dar. Dieser Aufwand muss bereits im Rahmen des Haushaltsplans unter der Haushaltsposition "Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen" veranschlagt werden. Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses ist dann nur die entsprechende anteilmäßige Zuführung zur gebildeten Rückstellung vorzunehmen, sofern Dritte an der Aufstellung des Jahresabschlusses beteiligt sind.

#### **4.2.4.5.4 Besonderheiten bei der überörtlichen Prüfung**

Für die Bilanzierung einer gemeindlichen Rückstellung für die überörtliche Prüfung der Gemeinde kann sich ergeben, dass die Gemeinde ihre Geschäftsunterlagen, Bücher und Urkunden zur Einsichtnahme vorlegen muss, ggf. schriftliche Erklärungen abgibt oder Hilfsarbeiten übernimmt sowie die erforderlichen Hilfsmittel zur Verfügung stellt. Diese Sachverhalte sind jedoch nicht für eine Rückstellungsbildung geeignet, die über die Rückstellungsbildung für die aus der Prüfung entstehenden Ansprüche der Gemeindeprüfungsanstalt hinausgehen. Die Mitwirkung der Gemeinde führt nicht zu einer Verpflichtung der Gemeinde gegenüber einem Dritten und lässt daher die Bilanzierung einer Rückstellung in diesem Umfang nicht zu. Nur soweit eine Verpflichtung (Schuld) der Gemeinde gegenüber der GPA besteht (Außenverpflichtung) hat die Gemeinde ihre Rückstellung für die überörtliche Prüfung zu bemessen.

### **4.3 Unzulässige Rückstellungen**

#### **4.3.1 Keine Rückstellungen für „geplante“ Verluste**

##### **4.3.1.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde hat bei ihrer Rückstellungsbildung zu prüfen, ob die vorgesehene Rückstellung ein Ansatz in der gemeindlichen Bilanz zulässig ist. Sie hat dabei nicht allein den einzelnen Geschäftsvorfall zu betrachten, sondern abhängig vom Einzelfall sind auch die besonderen Gegebenheiten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie der öffentlich-rechtliche Status der Gemeinde dabei zu berücksichtigen. Eine solche Betrachtung ist insbesondere dann geboten, wenn z.B. bei gemeindlichen Geschäftsvorfällen oder Vertragsverhältnissen von der Gemeinde keine gleichwertige Gegenleistung gefordert werden soll, also ein Verlust von Anfang an geplant und in die einzelne Geschäftsbeziehung einbezogen wird.

Im Rahmen ihrer Selbstverwaltung kann die Gemeinde eigenverantwortlich festlegen, dass für einzelne gemeindliche Leistungen kein gleichwertiges Entgelt verlangt werden soll. Eine solche Entscheidung wird oftmals getroffen, wenn die geplanten gemeindlichen Leistungen aus Gründen der örtlichen Bedarfsdeckung von der Gemeinde erbracht werden. Die Gleichwertigkeit bei einem gemeindlichen Geschäftsvorfall kann auch in anderen Fällen nicht bestehen, wenn die Gemeinde in zulässiger Weise entscheidet, dass ihrer Leistung nicht in jedem Einzelfall vollständig durch eine entsprechende Gegenleistung des Vertragspartners oder des Schuldners gegenüberstehen muss. In solchen Fällen nimmt die Gemeinde entstehende Verluste in Kauf bzw. entscheidet sich für „geplante“ Verluste bei einzelnen gemeindlichen Geschäftsvorfällen. Die gemeindlichen Leistungen sind dann wirtschaftlich betrachtet von vornherein als verlustbringend zu bewerten.

In solchen Fällen besteht grundsätzlich für die Gemeinde kein Anlass, deshalb eine Rückstellung für den entstehenden Verlust in Höhe des voraussichtlichen Verlustes in ihrer Bilanz anzusetzen. Die getroffene gemeindliche Entscheidung vor und im Rahmen der Rückstellungsbildung stellt grundsätzlich kein besonderes Ereignis für einen gemeindlichen Verlust dar, die eine Grundlage für eine gemeindliche Rückstellung erfordert. Die gemeindliche Entscheidung über die Hinnahme eines Verlustes kann zudem auch nicht als ein nachträglich eingetretenes Ereignis behandelt werden, damit ein begründeter Anlass für eine Rückstellungsbildung in der gemeindlichen Bilanz vorliegt.

Bei so entstandenen gemeindlichen Geschäftsvorfällen und Vertragsverhältnissen fehlt es von vornherein an der haushaltswirtschaftlich erforderlichen Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung. Die Gemeinde darf deshalb wegen der möglicherweise daraus entstehenden (gewollten) Verluste sowie wegen des fehlenden nach Geschäftsabschluss eingetretenen Ereignisses für derartige verlustbringende Geschäftsvorfälle keine Rückstellungen in ihrer gemeindlichen Bilanz ansetzen (Bilanzierungsverbot). Eine bilanzielle Rückstellungsbildung für

gemeindliche Geschäftsvorfälle und Vertragsverhältnisse ist auch nicht zulässig, wenn die Gemeinde bei der Festsetzung der Höhe von Entgelten für gemeindliche Leistungen auf kostendeckende Gebühren bzw. die ausreichende Erzielung aufwandsdeckender Erträge verzichtet.

Im Zeitpunkt solcher örtlicher Entscheidungen ist durch die Gemeinde bewusst auf die Gleichwertigkeit von gemeindlicher Leistung und den Verpflichtungen des Dritten verzichtet worden. Ein derartiger Verzicht auf gemeindliche Ansprüche als örtlich getroffene eigenverantwortliche Entscheidung kann auch kein nachträgliches Ereignis zwischen dem „Vertragsabschluss“ und der „Erfüllung des Vertrages“ darstellen oder als ein solches behandelt werden. Bei dieser Sachlage muss für die Entscheidung einer bedarfsgerechten Rückstellungsbildung auch der gesamte Haushalt und nicht nur der jeweilige Einzelfall betrachtet werden.

#### **4.3.1.2 Die haushaltswirtschaftliche Gesamtbetrachtung**

In diesem Zusammenhang mit „geplanten Verlusten“ bei gemeindlichen Geschäftsvorfällen und Vertragsverhältnissen ist daher zu beachten, dass bei einer haushaltswirtschaftlichen Gesamtbetrachtung vielfach tatsächlich kein Verlust für die Gemeinde eintritt. Die „Verlustgeschäfte“ der Gemeinde können daher vielfach mit den geltenden fachlichen und wirtschaftlichen Vorschriften als in Einklang stehend angesehen, jedenfalls dann, wenn die öffentlich-rechtlichen Besonderheiten bei der Gemeinde in der Betrachtung dieser Geschäfte berücksichtigt werden. Allein aus den bilanziellen Gegebenheiten heraus kann jedenfalls bei gemeindlichen „Verlustgeschäften“ kein Ansatz einer Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz gefordert werden.

Bei der Bewertung von gemeindlichen Geschäftsvorfällen und Vertragsverhältnissen unter bilanziellen Aspekten muss immer berücksichtigt werden, dass die Gemeinde aufgrund ihres Status zur Erhebung von Abgaben berechtigt ist (vgl. § 1 Absatz 1 KAG NRW). Die Gemeinde erhält zudem noch zweckfreie allgemeine Zuweisungen im Rahmen ihres jährlichen Haushalts (vgl. GFG NRW). Die Festlegung der Verwendung dieser Finanzmittel obliegt dabei der Gemeinde in eigener Verantwortung. Unter Berücksichtigung der Vorgabe des jährlichen Haushaltsausgleichs (vgl. § 75 Absatz 2 GemHVO NRW) stehen bei einer haushaltswirtschaftlichen Gesamtbetrachtung einem von der Gemeinde „geplanten“ Verlust bei einzelnen gemeindlichen Geschäftsvorfällen derartige ertragswirksame Finanzmittel grundsätzlich als wirtschaftlicher Ausgleich gegenüber. Es muss dabei auch kein konkreter Bezug zu den einzelnen „Verlustgeschäften“ der Gemeinde bestehen. Bei diesen gemeindlichen Geschäften bedarf es auch deshalb keiner Rückstellungsbildung in der gemeindlichen Bilanz.

#### **4.3.2 Keine Rückstellungen für künftige Ausgleichsschulden**

Ein Bilanzierungsverbot besteht für die Gemeinde auch für die Bildung von Rückstellungen für künftige Verlustübernahmen in Form von Ausgleichsschulden für auf Dauer defizitäre gemeindliche Betriebe. Vielfach ist die Gemeinde jedoch aufgrund rechtlicher Vorschriften zur Verlustübernahme bei ihren Betrieben verpflichtet, z. B. nach § 10 Absatz 6 EigVO NRW. Sie kann sich auch vertraglich zu einer Finanzleistung gegenüber dem Betrieb verpflichtet haben, z. B. entsprechend § 302 AktG. Die daraus entstehenden gemeindlichen Aufwendungen zur Erfüllung solcher Verpflichtungen hängen regelmäßig erst von einem künftigen Ereignis ab, das sich am Abschlussstichtag für das abgelaufene betriebliche Geschäftsjahr und das abgelaufene Haushaltsjahr vergangenheitsbezogen jedoch noch nicht konkretisiert hat.

Die Ursache für eine solche gemeindliche Pflicht entsteht regelmäßig erst nach dem Abschlussstichtag des Geschäftsjahres, sodass die gemeindliche Verpflichtung gegenüber ihren Betrieben nicht Aufwendungen aus dem betrieblichen Geschäftsjahr abdeckt und eine Zuordnung der bei der Gemeinde möglicherweise entstehenden Aufwendung zum laufenden Haushaltsjahr notwendig ist. Eine Rückstellungsbildung in der gemeindlichen Bilanz ist deshalb als unzulässig anzusehen. In solchen Fällen ist deshalb nicht vom Vorliegen einer zu passivierenden Verpflichtung der Gemeinde auszugehen. Die gemeindliche Verpflichtung ist vielmehr als „sonstige finanzielle

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

Verpflichtung“ der Gemeinde zu klassifizieren, die nicht zu bilanzieren sind. Derartige gemeindliche Verpflichtungen sind vielmehr nur im Anhang des gemeindlichen Jahresabschlusses anzugeben (vgl. § 44 GemHVO NRW). Eine solche Verpflichtung der Gemeinde kann in Einzelfällen aber auch ein gemeindliches Haftungsverhältnis darstellen, sodass eine gesonderte Angabepflicht im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel entstehen kann (vgl. § 47 GemHVO NRW).

#### **4.3.3 Keine Rückstellungen für eigene Abschlussarbeiten**

Die jährliche Abrechnung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres erfordert die Aufstellung, Prüfung und Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses (vgl. §§ 95, 96 und 101 GO NRW). Diese rechtlichen Vorgaben stellen nur eine Verpflichtung der Gemeinde gegenüber sich selbst dar (Innenverpflichtung). In diesem Fall könnte die gemeindliche Verwaltung als Schuldner betrachtet werden, wobei dem Rat der Gemeinde fiktiv eine Gläubigerfunktion zukäme. Eine solche Innenverpflichtung der Gemeinde ist aber für eine gemeindliche Rückstellungsbildung nach dieser Vorschrift nicht ausreichend. Daher berechtigen die Aufstellungsarbeiten für den gemeindlichen Jahresabschluss durch gemeindliche Beschäftigte die Gemeinde nicht zum Ansatz einer entsprechenden Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz.

Gegen eine solche Rückstellungsbildung spricht zudem, dass die gemeindlichen Personalaufwendungen einen Entgeltcharakter haben und unabhängig von der Art der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entstehen. Sie werden insgesamt in der Ergebnisrechnung der Gemeinde und aufgabenbezogen in den Teilrechnungen nachgewiesen. Wäre eine Rückstellungsbildung für eigene Abschlussarbeiten zulässig, müsste der dafür anfallende Personalaufwand als Sachaufwand nachgewiesen werden. Es ist aber nicht zulässig, Personalaufwendungen wegen gemeindlicher Aufgaben in eine andere Aufwandsart umzuwandeln, sodass auch deshalb keine Rückstellungen für eigene Abschlussarbeiten bilanziert werden dürfen.

Bei einer Beauftragung von Dritten mit der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses (vollständig oder zum Teil) stellen die dafür von der Gemeinde zu leistenden Unterstützungsarbeiten keine Nebenleistungen für den beauftragten Dritten dar. Somit können die gemeindlichen Eigenleistungen auch nicht auf dem Wege über die Beteiligung eines Dritten an der Abschlussprüfung (vgl. § 103 Absatz 5 GO NRW) zur Bildung einer gemeindlichen Rückstellung herangezogen werden. Diese Sachlage gilt entsprechend, wenn die Gemeinde zur Durchführung der überörtlichen Prüfung ihre Geschäftsunterlagen, Bücher und Urkunden zur Einsichtnahme bereitstellt und ggf. schriftliche Erläuterungen gibt oder Hilfsarbeiten übernimmt sowie die erforderlichen Hilfsmittel für die Prüfung zur Verfügung stellt.

#### **4.3.4 Keine Rückstellungen für die eigene Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen**

Für die Gemeinde entstehen aus ihrer haushaltsrechtlichen Pflicht zur Aufbewahrung der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen nach § 58 GemHVO NRW i.d.R. eigene Personal- und Sachaufwendungen, die dem betreffenden Haushaltsjahr zuzurechnen sind (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW). Die Aufwendungen werden deshalb bereits im gemeindlichen Ergebnisplan veranschlagt. Für die Gemeinde entsteht daher kein Anlass oder eine Vorgabe zu einer Rückstellungsbildung im betreffenden Jahresabschluss. Bei einer Rückstellungsbildung würde es an der notwendigen Außenverpflichtung fehlen, denn die Verpflichtung besteht nur gegen sich selbst. Ein Bedarf für eine zusätzliche Passivierungshilfe im Sinne einer Periodenabgrenzung besteht ebenfalls nicht. Außerdem gehört der gemeindliche Sachverhalt "Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen" nicht zu den Fallgestaltungen, für die eine Rückstellungsbildung ohne Außenverpflichtung der Gemeinde zugelassen wurde.

#### **4.3.5 Sonstige Anwendungsfälle**

##### **4.3.5.1 Allgemeine Sachlage**

Bei der Gemeinde bestehen vielfach einzelne Sachverhalte, die auf den ersten Blick oder von den verwendeten Begriffen her eine Rückstellungsbildung und einen Ansatz in der gemeindlichen Bilanz als zulässig vermuten lassen. Solche Einzelfälle sind aber nach einer darauf abgestellten Prüfung als unzulässig im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschriften einzustufen. Zu solchen Fällen gehören z. B. die Bildung von Rückstellungen für einen Schadensersatz, obwohl bis zum Abschlussstichtag keine Schadensfälle aufgetreten sind oder die Bildung von Rückstellungen für unvorhergesehene Sicherheitsinspektionen bei technischen Anlagen. In solchen Fällen ist regelmäßig eine wirtschaftliche Verursachung vor dem Abschlussstichtag zu verneinen. Die Aufwendungen, die durch die vermeintliche Rückstellungsbildung dem abgelaufenen Haushaltsjahr zugerechnet werden sollten, sind vielmehr zukunftsbezogen und haben oftmals den Zweck, der Gemeinde künftige „Erträge“ zu ermöglichen.

##### **4.3.5.2 Die Wohngeldentlastungsleistungen**

Das Land hat im Jahre 2010 gesetzlich den Verteilungsmaßstab für die Gewährung von Wohngeldentlastungsmitteln geändert. Dadurch soll erreicht werden, dass die in den Jahren 2007 bis 2009 an eine Gemeinde unzutreffend gezahlten Wohngeldentlastungsmittel im Rahmen von jährlichen Festsetzungen mit den jahresbezogenen Zahlungen in den Jahren 2011 bis 2018 verrechnet werden. Im Jahre 2019 soll dann eine Schlussabrechnung erfolgen. Dieser Tatbestand stellt keine Grundlage für den Ansatz einer Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz in seiner Gesamtsumme, noch für Teilbeträge dar.

In dieser Angelegenheit werden vom Land keine Zuweisungsbeträge aus den Jahren 2007 bis 2009 zurückgefordert. Für die Gemeinde entsteht daher insgesamt keine Ungewissheit darüber, in welchem Umfang und wann sie ggf. zu einer Finanzleistung verpflichtet sein könnte. Die jährlichen Verrechnungen können aber dazu führen, dass in der gemeindlichen Bilanz ggf. eine Verbindlichkeit anzusetzen ist, auch wenn der Anspruch des Landes mit den Ansprüchen der Gemeinde in den Folgejahren verrechnet bzw. in die Folgejahre übertragen, spätestens im Rahmen einer Schlussabrechnung im Jahre 2019 verrechnet wird.

#### **5. Zu Absatz 5 (Drohverlustrückstellungen):**

##### **5.1 Die Pflicht zur Rückstellungsbildung**

###### **5.1.1 Die Voraussetzungen der Rückstellungsbildung**

Die Gemeinde hat bei drohenden Verlusten aus schwebenden Geschäften mit Dritten, z. B. Kaufverträge, Werkverträge u.a., bei denen gleichwertige Leistungsbeziehungen zwischen den Vertragspartner bestehen, die notwendigen Rückstellungen zu bilden und in ihrer Bilanz anzusetzen. Die Pflicht zur Rückstellungsbildung besteht auch bei gemeindlichen Geschäftsvorfällen aus laufenden Verfahren. Die gemeindliche Rückstellungsbildung durch die Gemeinde erfordert eine Prüfung, ob die dafür notwendigen Kriterien vorliegen (vgl. Abbildung).

<b>Die Prüfung einer Drohverlustrückstellung</b>
<b>Von der Gemeinde ist für jedes gemeindliche Geschäft, aus dem heraus eine Rückstellungsbildung vorgenommen werden soll, festzustellen,</b>
- ob ein künftiger Verpflichtungsüberschuss für die Gemeinde entstehen wird (Saldo aus künftigen Auf-

<b>Die Prüfung einer Drohverlustrückstellung</b>	
	wendungen und künftigen Erträgen) und
	- ob das Ereignis für die Rückstellungsbildung nach dem Geschäftsabschluss liegt, sodass bei der Abwicklung des gemeindlichen Geschäftes nicht mehr die Gleichwertigkeitsvermutung besteht, sondern die Gefahr einer Vermögensminderung für die Gemeinde.

*Abbildung 502 „Die Prüfung einer Drohverlustrückstellung“*

Die Gemeinde muss das Vorliegen der Kriterien für eine Rückstellungsbildung jeden Einzelfall feststellen, bevor eine Rückstellung in Form von Drohverlustrückstellungen in ihrer Bilanz angesetzt werden kann. Außerdem muss noch sachlich gegeben sein, dass der voraussichtliche Verlust für die Gemeinde nicht geringfügig sein wird. Je nach der Wesentlichkeit und der Bedeutung der Rückstellungen muss der Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss besondere Angaben zu den Drohverlustrückstellungen der Gemeinde enthalten, denn im Anhang ist der Posten „Sonstige Rückstellungen“ aufzugliedern, sofern es sich im Einzelnen um wesentliche Beträge für die Gemeinde handelt (vgl. § 44 Absatz 2 Nummer 4 GemHVO NRW).

Die Bildung von Drohverlustrückstellungen durch die Gemeinde ist zudem wegen der abschließenden Aufzählungen der zulässigen Rückstellungsarten in der Vorschrift nicht für Umlagezahlungen oder auch nicht im Rahmen der gemeindlichen Steuererhebung zulässig. Diese Einschränkung gilt auch dann, wenn sich örtliche Umlagesachverhalte oder Sachverhalte aus der gemeindlichen Steuererhebung ggf. unter die Bestimmungen dieses Absatzes subsumieren lassen.

#### **5.1.2 Das Kriterium „voraussichtlicher Verlust“**

Die Gemeinde ist durch die Vorschrift nicht verpflichtet worden, für jeden möglichen voraussichtlich auftretenden Verlust aus ihren Geschäftsvorfällen eine Rückstellungsbildung vorzunehmen. Sie hat vielmehr bei den betreffenden Geschäftsvorfällen im Einzelnen zu prüfen, ob aus ihrer Sicht heraus ausreichende Anhaltspunkte vorhanden sind, dass die Voraussetzungen für eine zulässige Drohverlustrückstellung auch vorliegen. Bei einer Rückstellungsbildung muss die Gemeinde belegen, dass für einen Verlust aus einem gemeindlichen Geschäft oder Verfahren heraus eine hohe Wahrscheinlichkeit besteht, sodass die Gemeinde mit dem Eintritt eines Verlustes zu rechnen hat. Eine solche Einschätzung der Gemeinde muss grundsätzlich belegbar sein.

Die hohe Wahrscheinlichkeit für den Eintritt eines gemeindlichen Verlustes erfordert daher mindestens ein Ereignis, dass nach Abschluss des Geschäftes aufgetreten ist und das in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Vertrag oder dem Verfahren der Gemeinde steht. Eine eigene vorsichtige Schätzung, dass sich möglicherweise aus einem gemeindlichen Geschäft ein Verlust für die Gemeinde ergeben könnte, reicht dabei für eine gemeindliche Rückstellungsbildung nicht aus. In diesem Zusammenhang bietet sich ein Vergleich mit einer normalen Abwicklung eines gemeindlichen Geschäftes oder eines Verfahrens an, damit konkrete Anhaltspunkte festgestellt und benannt werden können, aus denen heraus belegbar ist, dass ein Verlust für die Gemeinde zu erwarten ist bzw. voraussichtlich eintritt. Wegen des damit einhergehenden Beurteilungsspielraums besteht eine besondere Dokumentationspflicht für die Gemeinde im Rahmen der von ihr vorgenommenen Abwägung.

#### **5.1.3 Das Kriterium „nicht geringfügig“**

Der Gemeinde wird durch die Vorschrift ermöglicht, bei drohenden Verlusten aus einem gemeindlichen Geschäftsvorfall oder Verfahren auf eine Rückstellungsbildung zu verzichten, sofern der daraus für die Gemeinde entstehende Verlust geringfügig ist. Sie ist daher nicht verpflichtet, für jeden voraussichtlich entstehenden Verlust

aus ihren Geschäftsvorfällen eine Rückstellung in ihrer Bilanz anzusetzen. Die Gemeinde hat dabei eigenverantwortlich örtliche Kriterien festzulegen, anhand derer eine vergleichende Betrachtung erfolgen und die Erheblichkeit eines Verlustes im Einzelfall gemessen sowie eine Entscheidung getroffen werden können. Als Anhaltspunkte dafür bietet sich einerseits der finanzielle Umfang des gemeindlichen Geschäftes oder des Verfahrens an. Die Geringfügigkeit kann andererseits aber auch durch Betragsgrenzen bestimmt werden, wenn einzelne Fallgestaltungen vor Ort möglich sind und die Geschäfte oder Verfahren in einer gewissen Regelmäßigkeit von der Gemeinde abzuwickeln sind.

Die Gemeinde muss das Vorliegen der Geringfügigkeit bei einem zu erwartenden Verlust gesondert für jeden betroffenen Geschäftsvorfall oder in jedem betroffenen gemeindlichen Verfahren feststellen. Liegen die Voraussetzungen im Einzelfall vor, muss die Gemeinde gleichwohl noch eine Gesamtbetrachtung mit einer Bewertung der Wirkungen auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft vornehmen. Die Gesamtbetrachtung kann dabei auch bezogen auf gleichartige gemeindliche Geschäftsvorfälle und ähnliche Verfahren beschränkt werden. Die Verfahrensweise und die jeweils getroffene Entscheidung sollten dabei dokumentiert werden. Ggf. sind auch allgemeine Regelungen zur örtlichen Vorgehensweise bei der Beurteilung der Geringfügigkeit zu treffen.

## **5.2 Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften**

### **5.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Vorschrift verpflichtet die Gemeinde, für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften die notwendigen Rückstellungen zu bilden. Solche Rückstellungen dienen der gemeindlichen Kapitalerhaltung und nicht der periodengerechten Ergebnismittlung. In solchen bilanziellen Vorgängen werden daher aus Gründen des Kapitalerhalts mögliche Aufwendungen künftiger Haushaltsjahre vorweggenommen, wenn Ereignisse bei der Gemeinde im Zusammenhang mit einem schwebenden Geschäft im Sinne der Vorschrift eingetreten sind. Außerdem ist es für die Qualifizierung von schwebenden Geschäften der Gemeinde wichtig, dass eine Bindungswirkung für die Vertragspartner besteht.

Bei den schwebenden Geschäften der Gemeinde bestehen zudem besondere Dokumentationserfordernisse, weil solche gemeindlichen Geschäfte regelmäßig nicht bilanziert werden müssen. Diese Geschäftsvorfälle müssen daher sorgfältig und in ihren unterschiedlichen Arten in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung dokumentiert werden. Bei derartigen gemeindlichen Geschäften muss nicht nur der Zugang erfasst werden, sondern es ist auch die weitere Entwicklung zu dokumentieren. Die Gemeinde hat dabei das mögliche Ausmaß entstehender Risiken einzuschätzen und die Abwicklung des Geschäfts zu überwachen. Zum jährlichen Abschlussstichtag ist jedes einzelne gemeindliche Geschäft dahingehend zu prüfen, ob im gemeindlichen Jahresabschluss darüber eine Anhangsangabe zu erfolgen hat oder das Geschäft zu bilanzieren ist.

Die Gemeinde hat dabei in ihre Entscheidung einzubeziehen, dass in der gemeindlichen Bilanz keine Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften angesetzt werden dürfen, wenn eine geschäftliche Beziehung der Gemeinde mit einem Dritten kein schwebendes Geschäft darstellt, z. B. bei einer gesetzlichen Haftung, freiwilligen Bürgschaftsübernahmen oder bei Schenkungen. Sie hat zudem auch die Vorgaben für den Verbindlichkeitspiegel zu beachten, weil aus den gemeindlichen Geschäften auch Haftungsverhältnisse entstanden sein können.

Im Verbindlichkeitspiegel der Gemeinde sind, gegliedert nach Arten und unter Angabe des jeweiligen Gesamtbetrages, die Haftungsverpflichtungen der Gemeinde nachrichtlich auszuweisen (vgl. § 47 GemHVO NRW). Mit solchen Angaben sollen zum Abschlussstichtag die Verpflichtungen der Gemeinde offen gelegt werden, die nicht oder noch nicht zu Ansätzen in der gemeindlichen Bilanz geführt haben. Die Prüfung und Entscheidung über den Ausweis gemeindliche Haftungsverhältnisse im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel soll daher entsprechend der örtlichen Bedeutung der Haftungsverhältnisse erfolgen.

### **5.2.2 Der Begriff „Drohender Verlust“**

Aus einem schwebenden Geschäft der Gemeinde kann sich dann ein Verlust für die Gemeinde ergeben, wenn z. B. der Wert der gemeindlichen Leistungsverpflichtung den Wert des gemeindlichen Anspruchs auf eine Gegenleistung des Dritten übersteigt. Eine solche Differenz wird in der betriebswirtschaftlichen Literatur als „Verpflichtungsüberschuss“ bezeichnet. Eine gemeindliche Rückstellungsbildung erfordert im Zusammenhang mit schwebenden Geschäften, dass der Eintritt eines Verlustes aus einem solchen Geschäft droht. Ein solcher Zustand setzt dabei mindestens ein Ereignis voraus, das nach Abschluss des Geschäftes aufgetreten ist und im Zusammenhang mit der Vertragsabwicklung oder den Vertragsinhalten steht. Der Geschäftsabschluss selbst kann daher nicht gleichzeitig ein solches Ereignis darstellen.

Die nicht belegbare eigene Schätzung der Gemeinde reicht nicht aus, um einen voraussichtlichen Verlust für ein gemeindliches Geschäft annehmen zu können. Es müssen sich vielmehr in einem Vergleich mit einer normalen Abwicklung des betreffenden Geschäftes und unter einer kaufmännisch orientierten Beurteilung konkrete Anhaltspunkte für einen drohenden Verlust ergeben. Von der Gemeinde müssen die Gründe benannt werden können, denen heraus aus dem gemeindlichen Geschäft ein Verlust für die Gemeinde zu erwarten ist. Wegen des damit einhergehenden Beurteilungsspielraums besteht eine besondere Dokumentationspflicht für die Gemeinde im Rahmen der vorgenommenen Abwägung.

### **5.2.3 Der Begriff „Schwebendes Geschäft“**

Die haushaltswirtschaftliche Tätigkeit der Gemeinde umfasst Geschäftsvorfälle und Verträge, die auf einen wirtschaftlichen Leistungsaustausch der Gemeinde mit einem Dritten als Vertragspartner ausgerichtet sind. Derartige gegenseitige Geschäfte begründen einen Anspruch des einen Vertragspartners und eine Verpflichtung des anderen Vertragspartners. Sie stellen bilanziell betrachtet schwebende Geschäfte dar, solange und soweit noch kein Vertragspartner seiner jeweiligen vertraglichen Leistungspflicht nachgekommen ist. Der Schwebezustand eines gemeindlichen Geschäftes beginnt i.d.R. mit der Wirksamkeit des abgeschlossenen Vertrages und endet mit der Erfüllung der Leistungsverpflichtungen durch die Vertragspartner.

Mögliche Gegenstände und Arten von schwebenden Geschäften der Gemeinde können dabei die Beschaffung von Vermögensgegenständen, z. B. Kaufverträge, oder besondere Leistungen in Form von Nutzungsüberlassungen, z. B. Mietverträge, oder ein sonstiges Tun oder Unterlassen sein, z. B. Dienstleistungsverträge. Bei solchen Geschäften kann die Gemeinde der Empfänger der vereinbarten Leistung sein. Sie kann aber auch als Lieferant zu einer Leistung gegenüber einem Dritten verpflichtet sein. Die gemeindlichen Geschäfte können außerdem auch danach unterschieden werden, ob es sich um ein einmaliges, ein dauerndes oder ein wiederkehrendes Geschäft der Gemeinde handelt.

Von den genannten schwebenden Geschäften der Gemeinde sind dabei die Verpflichtungen der Gemeinde zu trennen, die in Form einer Haftung, einer Schenkung oder einer Verlustübernahme bestehen. Derartige Verbindlichkeiten der Gemeinde führen wegen ihrer i.d.R. bestehenden einseitigen Verpflichtung regelmäßig nicht zu einem schwebenden Geschäft. Als schwebendes Geschäft sind außerdem auch nicht mögliche Verpflichtungen der Gemeinde aus ihren Gesellschaftsverträgen zu betrachten, bei denen regelmäßig kein Gegenseitigkeitsverhältnis anzunehmen ist. In diesem Zusammenhang reicht eine bloße Absichtserklärung der Gemeinde zum Abschluss eines Vertrages nicht aus, um für die Gemeinde ein schwebendes Geschäft anzunehmen.

#### **5.2.4 Das Kriterium „Gleichwertigkeitsvermutung“**

Bei den schwebenden Geschäften der Gemeinde in Form von Kaufverträgen, Werkverträgen o.a. ist regelmäßig vom Vorliegen des Kriteriums „Gleichwertigkeitsvermutung“ auszugehen. Das Vorliegen des Kriteriums hat regelmäßig zur Folge, dass ein solches gemeindliches Geschäft sich nicht sofort und unmittelbar auf die gemeindliche Bilanz auswirkt. In den Fällen aber, in denen nach dem Geschäftsabschluss ein Ereignis eingetreten ist, aufgrund dessen bei der Abwicklung des gemeindlichen Geschäftes die Gefahr einer Vermögensminderung für die Gemeinde besteht und damit die Gleichwertigkeitsvermutung gestört ist, hat die Gemeinde im entsprechenden Umfang eine Rückstellung für drohende Verluste zu bilanzieren. Die Bewertung und Bemessung einer solchen Rückstellung soll dabei nach der restlichen Laufzeit des gemeindlichen Geschäftes und nicht nach der vereinbarten gesamten Laufzeit des abgeschlossenen Geschäftes richten.

Bei den gemeindlichen Geschäften, denen von Anfang an keine Gleichwertigkeitsvermutung zugrunde liegt, ist die Bildung einer Drohverlustrückstellung in der gemeindlichen Bilanz nicht zulässig. Das Ansatzverbot besteht fort, auch wenn durch ein späteres Ereignis ein Verlust für die Gemeinde aus einem solchen Geschäft zu erwarten ist. Die Unzulässigkeit einer Rückstellungsbildung gilt z. B. auch für Verluste aus Dienst- und Arbeitsverhältnissen der Gemeinde, weil bei solchen Verträgen grundsätzlich keine Gleichwertigkeitsvermutung im Sinne eines schwebenden Geschäftes angenommen werden kann.

Bei der gemeindlichen Gebührenerhebung dürfte ebenfalls das Bestehen einer Gleichwertigkeitsvermutung nicht gegeben sein, soweit die Gemeinde nicht für ihre gesamte Leistungserbringung in sachlicher oder zeitlicher Hinsicht die möglichen und zulässigen Gebühren von den Gebührenpflichtigen festsetzt bzw. von der Gemeinde erhoben werden. Ein schwebendes Geschäft ist auch nicht bei gemeindlichen Versicherungsverträgen gegeben, denn die Zahlung der Versicherungssumme durch den Versicherer gilt grundsätzlich nicht als „gleichwertige Gegenleistung“ gegenüber der Zahlung der Versicherungsprämien durch die Gemeinde.

#### **5.2.5 Das Bestehen eines schwebenden Geschäftes**

Der Schwebezustand eines gemeindlichen Geschäftes, bei dem ein Anspruch und eine Verpflichtung aus dem Vertrag vorliegen müssen, beginnt i.d.R. mit seinem rechtswirksamen Abschluss. Bei aufschiebenden Bedingungen für ein gemeindliches Geschäftes, z. B. eine Zustimmung des Rates der Gemeinde oder eine Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde, liegt ein schwebendes Geschäft der Gemeinde im bilanziellen Sinne erst nach der Einholung bzw. Erteilung der Zustimmung oder der Genehmigung vor. Erst ab diesem Zeitpunkt können der Anspruch und die Verpflichtung der Vertragspartner aus dem Geschäft rechtlich wirksam entstehen.

Durch die Erfüllung der vereinbarten Sachleistung wird der Schwebezustand eines gemeindlichen Geschäftes i.d.R. beendet. Die vorzeitige Erbringung der geldmäßigen Gegenleistung bewirkt i.d.R. nicht die Beendigung des Schwebezustandes des Geschäftes. Sofern aber im Einzelfall eine Vorauszahlung (vollständige oder teilweise Erfüllung der Gegenleistung vor der Sachleistung) von den Vertragspartnern vereinbart wurde, bleibt das schwebende Geschäft gleichwohl solange bestehen, bis die vereinbarte Sachleistung erfüllt ist. Bei einer in Teilschritten zu erbringenden Sachleistung endet das schwebende Geschäft durch die Erbringung der jeweiligen Teilleistung im betreffenden Umfang. Nach Erbringung der Sachleistung und damit der Beendigung des Schwebezustandes des gemeindlichen Geschäftes ist von der Gemeinde ein Anspruch auf eine Gegenleistung oder eine Verpflichtung zur Gegenleistung zu bilanzieren, soweit diese noch nicht erbracht wurde.

Für die Klärung der Frage, ob und wann der Schwebezustand eines gemeindlichen Geschäftes tatsächlich beendet ist, ist nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten und nicht nach zivilrechtlicher Betrachtung der Vereinbarung zu entscheiden. So wird bei gemeindlichen Dauerschuldverhältnissen als schwebendes Geschäft die vereinbarte Sachleistungsverpflichtung regelmäßig mit der Erbringung der (Teil-) Sachleistung im entsprechenden Umfang vermindert. Aufgrund dessen bezieht sich der Schwebezustand des gemeindlichen Geschäftes nur noch auf den

künftigen Leistungsaustausch der noch zu erbringenden restlichen Sachleistung. Für den bereits erbrachten Teil der Sachleistung ist ggf. eine Forderung zu bilanzieren, z. B. wenn die tatsächliche Abrechnung erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen soll.

## **5.2.6 Die Rückstellungsbildung für drohende Verluste**

### **5.2.6.1 Die Erfordernisse einer Rückstellungsbildung**

Von der Gemeinde ist eine Rückstellung für drohende Verluste in ihrer Bilanz anzusetzen, wenn aus einem schwebenden Geschäft der Gemeinde ein Verlust droht, der nicht geringfügig ist, und das dafür ausschlaggebende Ereignis nach dem Vertragsabschluss und vor dem Ende des Haushaltsjahres eingetreten ist, z.B. wenn sich ein Vertragspartner mit seinen Leistungen im Rückstand befindet. In solchen Fällen liegt zum Abschlussstichtag eine Unausgewogenheit des bestehenden gemeindlichen Geschäftes vor, denn es besteht keine Gleichwertigkeit mehr bei den gegenseitig zu erbringenden Leistungen. Bei gemeindlichen Veräußerungsgeschäften muss dann eine Rückstellung bilanziert werden, wenn z. B. der vereinbarte Verkaufserlös die bilanzierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten des zu veräußernden Vermögensgegenstandes (Buchwert) oder bei einer Dienst- oder Werkleistung das vereinbarte Entgelt unter den Herstellungskosten liegt.

Beim Abschluss eines Zinsswapgeschäftes kann es ggf. auch zu zusätzlichen Zahlungen zwischen den Vertragspartnern kommen, z. B. Zahlung einer Prämie. Eine bilanzielle Ansatzpflicht aus solchen Finanzgeschäften entsteht für die Gemeinde jedoch erst, wenn aufgrund der geschlossenen Vereinbarungen entweder Forderungen oder Verpflichtungen für die Gemeinde begründet werden. In besonderen Einzelfällen kann beim Vorliegen der Voraussetzungen ggf. auch die Passivierung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften in der gemeindlichen Bilanz vorzunehmen sein. Eine Passivierungspflicht für die Gemeinde oder auch ein Verzicht darauf entsteht jedoch nicht alleine dadurch, dass die Gemeinde ein Zinsswapgeschäft abschließt. Die Gemeinde hat z.B. eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften auch dann zu passivieren, wenn gesonderte Finanzgeschäfte über Zinsswaps und Währungsswaps abgeschlossen werden (vgl. Runderlass des Innenministeriums über „Kredite und kreditähnliche Rechtsgeschäfte der Gemeinden (GV)“ vom 09.10.2006 (SMBl. NRW. 652).

In den sonstigen Fällen muss für die Gemeinde ein drohender Verlust aus einem schwebenden Geschäft aufgrund konkreter Tatsachen vorhersehbar sowie in der Höhe quantifizierbar sein und gleichzeitig auch eine wirtschaftliche Belastung für die Gemeinde darstellen. Die Höhe der in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Rückstellung bestimmt sich dabei nach der Differenz zwischen dem Wert der Leistung der Gemeinde und dem Wert der Leistung des Dritten. Für die Bemessung der gemeindlichen Rückstellung ist daher eine Bestandsermittlung über das abgeschlossene Geschäft erforderlich, um den zu erwartenden Verlust quantifizieren zu können. Dazu ist regelmäßig die restliche Laufzeit des gemeindlichen Geschäftes zu betrachten und zu bewerten und nicht über die gesamte Laufzeit. Von der Gemeinde ist dabei anhand der tatsächlichen Verhältnisse zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste erfüllt sind.

### **5.2.6.2 Außerplanmäßige Abschreibung und Drohverlustrückstellung**

Die Gemeinde soll bei ihren schwebenden Geschäften, bei denen ein Vermögensgegenstand des gemeindlichen Anlagevermögens der Gegenstand des Geschäftes ist, i.d.R. eine erforderliche Rückstellungsbildung nicht durch eine außerplanmäßige Abschreibung ihres aktivierten Vermögensgegenstandes ersetzen. Eine außerplanmäßige Abschreibung eines Vermögensgegenstandes des gemeindlichen Anlagevermögens soll nur dann erfolgen, wenn sich durch den voraussichtlichen Verlust aus dem schwebenden Geschäft eine voraussichtlich dauernde Wertminderung dieses Vermögensgegenstandes ergibt (vgl. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

In den Fällen, in denen der Vermögensgegenstand dem gemeindlichen Umlaufvermögen zuzuordnen ist, hat die Gemeinde jedoch eine außerplanmäßige Abschreibung vor der Bildung einer Drohverlustrückstellung vorzunehmen. Für die Bewertung der gemeindlichen Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens gilt immer das strenge Niederstwertprinzip, sodass deswegen der Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung der Vorrang einzuräumen ist (vgl. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW). Der niedrige Wert des gemeindlichen Vermögensgegenstandes stellt dann zugleich die oberste Wertgrenze in diesem Bilanzbereich der gemeindlichen Bilanz dar. Die genannte Vorschrift enthält deshalb ein Abschreibungsgebot für die Gemeinde.

Die Gemeinde muss bei ihren Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens außerplanmäßige Abschreibungen vornehmen, wenn diesen Vermögensgegenständen am Abschlussstichtag ein niedriger Wert beizulegen ist. Der Begriff „beizulegender Wert“ wird dabei als Oberbegriff benutzt, der durch speziellere Wertbegriffe, z. B. Marktwert oder Börsenwert, von der Gemeinde auszufüllen ist. Diese Vorgaben gelten i.d.R. auch, solange ein schwebendes Geschäft der Gemeinde besteht.

### **5.2.7 Der Begriff „Nicht geringfügig“**

Als Abgrenzung für die gemeindliche Rückstellungsbildung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften ist ausdrücklich bestimmt worden, dass solche Rückstellungen nur zu bilden sind, sofern der voraussichtliche Verlust für die Gemeinde nicht geringfügig sein wird. Auf die Bildung dieser Rückstellungen kann die Gemeinde daher verzichten, wenn der von ihr zu leistende Betrag nur geringfügig ist. Die Festlegung einer Geringfügigkeitsgrenze ist örtlich und in der Eigenverantwortung der Gemeinde vorzunehmen. Die Gemeinde soll dabei auch die örtlichen haushaltsmäßigen Auswirkungen ausreichend berücksichtigen.

### **5.2.8 Die mehrjährig laufenden Geschäfte**

#### **5.2.8.1 Allgemeine Sachlage**

Gemeindliche Geschäfte, die sich über mehrere Jahre erstrecken, können ebenfalls schwebende Geschäfte sein, die nicht in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind. Derartige Dauerschuldverhältnisse der Gemeinde sind so lange als schwebendes Geschäft zu behandeln, wie die Hauptleistungspflicht noch nicht vollständig erfüllt worden ist. Bei solchen Geschäften ist zu jedem Abschlussstichtag zu prüfen und zu beurteilen, ob der Wert der gemeindlichen Leistung voraussichtlich den Wert der Leistung des Geschäftspartners übersteigen wird, wenn im Geschäftsjahr ein Ereignis eingetreten ist, das einen Anlass dafür darstellt, und nicht eine Bewertung über die gesamte Laufzeit des gemeindlichen Geschäfts vorzunehmen.

Für die Ermittlung eines möglichen Verlustes der Gemeinde ist keine Gesamtbetrachtung des schwebenden Geschäftes von Anfang an vorzunehmen, sondern es ist nur auf die noch zukünftig abzuwickelnden gemeindlichen Ansprüche und Verpflichtungen abzustellen. Für die Bemessung einer Rückstellung ist daher nur die restliche Laufzeit des gemeindlichen Geschäfts zu betrachten. Ein aus einem solchen Geschäft entstandener und zum Abschlussstichtag festgestellter Verlust ist als Aufwand in die Ergebnisrechnung des abgelaufenen Haushaltsjahres einzubeziehen.

#### **5.2.8.2 Die Rückstellung bei einem Fremdwährungsrisiko**

Die Gemeinde hat die Aufnahme von Krediten für Investitionen unter Beachtung des § 86 GO NRW vorzunehmen. Sie kann dabei die Kredite in Euro, aber auch in fremder Währung aufnehmen. Bei der Aufnahme von Krediten in fremder Währung muss von der Gemeinde geprüft werden, ob für die gesamte Laufzeit dieses gemeindlichen Geschäftes die Gleichwertigkeitsvermutung im Sinne eines schwebenden Geschäftes besteht. Dabei muss

grundsätzlich von einem Wechselkursrisiko und der Gefahr einer Vermögensminderung für die Gemeinde ausgegangen werden. Die Gemeinde soll daher, abhängig von der Höhe des Wechselkursrisikos eine Risikovorsorge entsprechend dem Vorsichtsprinzip und unter Beachtung der Vorgabe, für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften eine Rückstellung zu bilden, vornehmen. Mit einer solchen Risikovorsorge wird bezweckt, dass die wirtschaftlichen Vorteile der Gemeinde aus der Aufnahme von Krediten in fremder Währung nicht bereits zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses vollständig für den gemeindlichen Haushalt abgeschöpft werden.

Die gemeindliche Risikovorsorge soll deshalb darin bestehen, dass ein Teil der wirtschaftlichen Vorteile gegenüber einer Kreditaufnahme in Euro-Währung erst zu einem späteren Zeitpunkt bzw. nach vollständiger Tilgung des Fremdwährungskredits realisiert wird. In der Zeit davor kann für die Gemeinde aus dem Wechselkursrisiko eine ungewisse Außenverpflichtung bestehen, die es zu bilanzieren gilt. Die Gemeinde hat daher ihre Risikovorsorge unter Berücksichtigung des ermittelten Fremdwährungsrisikos zu bemessen. Soweit der Gemeinde keine konkreten Anhaltspunkte für die Bestimmung der Höhe der notwendigen Risikovorsorge vorliegen, soll die Rückstellung mit einem Betrag in Höhe der Hälfte des Zinsvorteils der Gemeinde angesetzt werden, der aus der gemeindlichen Kreditaufnahme in ausländischer Währung entsteht.

Diese Rückstellung soll von der Gemeinde solange bilanziert werden, bis ausreichend gesichert ist, dass sich das Fremdwährungsrisiko der Gemeinde nicht mehr realisiert. Eine solche Sachlage ist i.d.R. erst nach Ablauf des Darlehensvertrages bzw. nach der Rückzahlung des aufgenommenen Investitionskredites in Fremdwährung der Fall und nicht von den vereinbarten Zinsbindungsfristen abhängig. Die bilanzierte Rückstellung ist nach dem Wegfall des Fremdwährungsrisikos ertragswirksam aufzulösen, soweit diese nicht zuvor in Anspruch genommen worden ist. Weitere Hinweise enthält der Runderlass des Innenministeriums über Kredite und kreditähnliche Rechtsgeschäfte der Gemeinden (GV) vom **09.10.2006** (SMBl. NRW. 652).

## **5.2.9 Die geplanten Verlustgeschäfte**

### **5.2.9.1 Die Verluste bei gemeindlichen Geschäften**

Die Gemeinde kann festlegen, dass für einzelne gemeindliche Leistungen kein gleichwertiges Entgelt verlangt werden soll, wenn diese Leistungen aus Gründen der örtlichen Bedarfsdeckung von der Gemeinde erbracht werden. Daraus entstehende gemeindliche Geschäftsvorfälle und Vereinbarungen bzw. Leistungen sind wirtschaftlich betrachtet von vornherein als verlustbringendes Geschäft und nicht als ein gleichwertiges schwebendes Geschäft der Gemeinde zu bewerten. Bei solchen gemeindlichen Geschäften hat deshalb ein nachträgliches Ereignis, dass zu einer Rückstellungsbildung Anlass geben könnte, jedoch keine bilanziellen Auswirkungen. Wegen der von vornherein fehlenden Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung und den daraus möglicherweise entstehenden gewollten Verlusten darf die Gemeinde für derartige Geschäftsvorfälle keine Rückstellungen in ihrer gemeindlichen Bilanz ansetzen (Bilanzierungsverbot).

Ein Rückstellungserfordernis entsteht in diesem Zusammenhang auch nicht deshalb, weil solchen gemeindlichen Geschäften ein Sachverhalt zugrunde liegt, bei dem keine Gleichwertigkeit von gemeindlicher Leistung und Gegenleistungen des Dritten bestand. In solchen Fällen existieren daher zwei selbstständige Geschäfte in Form eines Erwerbs- und eines Veräußerungsgeschäftes, die nicht zu einem Geschäft zusammengefasst werden dürfen. Ein von der Gemeinde geplanter Verlust aus dem Veräußerungsgeschäft stellt dabei kein Ereignis dar, das sich auf das Erwerbsgeschäft auswirkt und eine Rückstellungsbildung ermöglichen könnte.

### **5.2.9.2 Die Verluste bei gemeindlichen Betrieben**

In der gemeindlichen Praxis besteht vielfach gegenüber Dritten, z.B. den eigenen Betrieben, eine immerwährende Zusage der Gemeinde für einen künftigen Verlustausgleich. Die Erwartung möglicher künftiger betrieblicher Ver-

luste stellt dabei ein Anzeichen für eine Wertminderung des Vermögenswertes des betreffenden Betriebes dar. Die gemeindliche Zusage kann deshalb nur als ein einseitiges Haftungsgeschäft der Gemeinde betrachtet werden, bei dessen Abschluss nicht bekannt ist, dass und wann ein Eintritt von Verlusten drohen wird. Erst jeweils im betreffenden Haushaltsjahr bzw. zum jeweiligen Abschlussstichtag ist ggf. ein möglicherweise von der Gemeinde zu tragender Verlust abschätzbar bzw. feststellbar. Zu diesem Zeitpunkt muss dann im Einzelfall von der Gemeinde geprüft und beurteilt werden, wie die möglicherweise daraus entstehenden Aufwendungen in den gemeindlichen Jahresabschluss einzubeziehen sind.

In diesem Zusammenhang lässt es auch die Jährlichkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie die Verbindlichkeit der vorzunehmenden Haushaltsplanung nicht zu, dass eine unbefristete Verlustzusage in Form von Aufwendungen nur einem Haushaltsjahr vergangenheitsbezogen wirtschaftlich zugerechnet wird oder immerwährend eingeplant wird (vgl. §§ 79 und 84 GO NRW). Der gemeindliche Haushalt hat vielmehr die voraussichtlich objektiv auftretenden jahresbezogenen Verluste im jeweils betreffenden Haushaltsjahr zu tragen.

### **5.3 Rückstellungen für drohende Verluste aus laufenden Verfahren**

#### **5.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde ist nach der Vorschrift verpflichtet, für drohende Verluste aus laufenden Verfahren in ihrer Bilanz entsprechende Rückstellungen anzusetzen, sofern der voraussichtliche Verlust für die Gemeinde nicht geringfügig sein wird. Aus einem laufenden Verfahren der Gemeinde kann dann ggf. ein Verlust für die Gemeinde entstehen, wenn z. B. durch eine Überprüfung eines gemeindlichen Anspruches oder einer gemeindlichen Leistung gesonderte Zusatzkosten für die Gemeinde anfallen. Eine gemeindliche Rückstellungsbildung erfordert im Zusammenhang mit laufenden Verfahren, dass der Eintritt eines Verlustes aufgrund dieses Verfahrens droht, weil z. B. der Schuldner der Gemeinde nicht mit der festgesetzten Forderung der Gemeinde einverstanden ist.

Ein Rückstellungserfordernis kann bereits mit einer Überprüfung ausgelöst werden, die nach einer Bescheiderteilung vorgenommen wird. Dadurch beginnt ein Verfahren, aus dem sich konkrete Anhaltspunkte dafür ergeben müssen, dass wirtschaftlich ein Verlust für die Gemeinde zu erwarten ist. In einem solchen Verfahren muss die Gemeinde für sich klären, ob sie weiterhin an dem gegenüber einem Dritten erhobenen Anspruch bzw. an der noch nicht erfüllten Gegenleistung festhält. Soweit sie daran festhält, besteht im Grundsatz für die Gemeinde kein Anlass für einen drohenden Verlust bzw. eine Rückstellungsbildung aus dem Volumen des betreffenden gemeindlichen Geschäftsvorfalles abzuleiten.

Die Gemeinde kann in diesen Fällen nur aufgrund von zusätzlichen Verfahrenskosten eine Drohverlustrückstellung bilden und bemessen. Soweit aber die Gemeinde nicht an ihrem Anspruch festhalten will, besteht aufgrund einer solchen Entscheidung zum Abschlussstichtag kein Grund für eine Rückstellungsbildung entsprechend der vorgenommenen Berichtigung mehr, auch wenn das Verfahren ggf. noch nicht rechtswirksam abgeschlossen ist. Bei längerfristigen Verfahren ist von der Gemeinde zu jedem Abschlussstichtag eine Überprüfung vorzunehmen, ob die von ihr vorgenommene Beurteilung und Entscheidung noch Bestand hat oder ob sich nach dem Stand des Verfahrens nunmehr Anzeichen ergeben, dass ein Verlust nicht mehr ausgeschlossen werden kann und eine entsprechende Rückstellungsbildung erforderlich ist.

#### **5.3.2 Der Begriff „Laufende Verfahren“**

Unter dem Begriff „Laufende Verfahren“ sind gemeindliche Geschäftsvorfälle oder Verwaltungsvorgänge zu verstehen, die auf öffentlich-rechtlichen oder zivilrechtlichen Normen aufbauen und bei denen der Verfahrensgegenstand die Festsetzung und/oder Überprüfung eines gemeindlichen Anspruches oder einer Verpflichtung der Gemeinde ist. In diesem Rahmen stellt z.B. die Heranziehung Dritter zur Zahlung von Steuern, Gebühren oder Bei-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

trägen durch die Gemeinde durch einen gemeindlichen Leistungsbescheid (Verwaltungsakt) und ggf. dessen Überprüfung auf dem Rechtsweg ein laufendes Verfahren im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschrift dar. Diese Sachlage gilt entsprechend für Verwaltungsverfahren, die auf einem öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Vertrag der Gemeinde mit einem Dritten beruhen. Die Klärung der Frage der Zulässigkeit der Vollziehung einer bestehenden gemeindlichen Forderung ist dabei nicht als ein laufendes Verfahren im Sinne dieser haushaltsrechtlichen Vorschrift anzusehen. In diesen Fällen ist nicht der gemeindliche Anspruch, sondern nur dessen ungehinderte Durchsetzung der Streitgegenstand eines „Verfahrens“.

Ein laufendes Verfahren im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschrift liegt z.B. auch vor, wenn in einem Verwaltungsverfahren die Rechtsmittelfrist noch nicht abgelaufen ist oder wegen eines anhängigen Widerspruchs- oder Klageverfahrens der Eintritt der Rechtskraft des Bescheides gehindert ist, weil z.B. ein betroffener Dritter von seinem Recht auf die Einlegung von Rechtsmitteln Gebrauch gemacht hat. Entsprechend gilt dieses auch für die Gemeinde, wenn sie in einem Verwaltungsverfahren von der Möglichkeit, Rechtsmittel einzulegen, Gebrauch macht. Der Begriff „Klageverfahren“ ist dabei im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschrift weit auszulegen. Deshalb ist es unerheblich, ob ein Verfahren vor dem Verwaltungsgericht oder vor anderen Gerichten durchzuführen ist oder auch, ob es sich um ein Rechtsmittelverfahren im Sinne der Verwaltungsgerichtsordnung handelt. Ob und wann in solchen Fällen ein Verfahrensabschluss tatsächlich eingetreten ist, hat die Gemeinde in jedem Einzelfall unter Beachtung der jeweils anzuwendenden verfahrensrechtlichen Bestimmungen zu beurteilen.

Die ausdrückliche Benutzung des Begriffs „Verfahren“ durch den Gesetzgeber beinhaltet daher mit Blick auf die Gemeinde und deren ordnungsmäßiges Verwaltungshandeln, dass mindestens ein rechtsförmliches Verfahrenshandeln der Gemeinde vorliegen muss. Ein Verfahren im Sinne der Vorschrift wird daher nicht bereits durch einen Ratsbeschluss ausgelöst, auch wenn dieser eine Zusage gegenüber einem Dritten beinhaltet. Die Ratsentscheidung bedarf vielmehr der verfahrensrechtlichen Umsetzung durch die gemeindliche Verwaltung und ggf. einer entsprechenden Veranschlagung im Rahmen der jährlichen Haushaltssatzung. Etwaige Folgewirkungen aus einer Ratsentscheidung im Sinne einer Rückstellungsbildung können daher regelmäßig nur dann entstehen, wenn die Gemeinde gegenüber einem Dritten eine Verpflichtung eingeht, z.B. bei einer mehrjährigen Leistungszusage oder durch andere Formen von Verpflichtungen.

In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass ein laufendes Verfahren der Gemeinde nicht bereits beginnt, wenn lediglich aus wirtschaftlicher Sicht ein Anspruch der Gemeinde bestehen könnte. Diese Gegebenheit zeigt sich im Ergebnis auch durch die abschließende Aufzählung der zulässigen Rückstellungsarten in der Vorschrift, weil z.B. die Bildung von Rückstellungen im Rahmen der jährlich wiederkehrenden gemeindlichen Steuererhebung nicht zulässig ist. Diese gesetzlich nicht vorgesehene Rückstellungsbildung führt daher auch dazu, dass von der Gemeinde auch dann keine Rückstellungen gebildet werden dürfen, wenn sich örtliche Steuersachverhalte ggf. unter die Bestimmungen des § 36 Absatz 4 und 5 GemHVO NRW subsumieren lassen. Erst aus der gemeindlichen Festsetzung der Fälligkeit einer Steuer ist eine Zurechnung des dadurch entstehenden Ressourcenaufkommens zum Haushaltsjahr vorzunehmen.

### **5.3.3 Die Pflicht zur Rückstellungsbildung**

Aus öffentlich-rechtlichen Verwaltungsverfahren oder zivilrechtlichen Verfahren können sich wirtschaftliche Folgen für die Gemeinde ergeben, die zum nächsten Abschlussstichtag bilanziell zu berücksichtigen sind. Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift hat die Gemeinde für drohende Verluste aus laufenden Verfahren die notwendigen Rückstellungen in ihrer Bilanz anzusetzen, sofern der voraussichtliche Verlust für die Gemeinde nicht geringfügig sein wird. Die Gemeinde hat daher zum Abschlussstichtag für jedes ihrer laufenden Verfahren zu prüfen und zu beurteilen, ob ihr daraus möglicherweise ein Verlust droht. Sie hat dabei in eigener Verantwortung unter Berücksichtigung örtlicher Gesichtspunkte die Notwendigkeit einer Rückstellung festzustellen sowie deren Bemessung für den Ansatz in ihrer Bilanz zu ermitteln.

Im Zusammenhang mit den laufenden Verfahren kann ggf. von Anfang an eine Verpflichtung der Gemeinde bestehen, sich an den Verfahrenskosten und weiteren entstehenden Zusatzkosten (Prozesskostenbeteiligung) zu beteiligen. Diese Sachlage bedingt i.d.R. eine Pflicht zur Rückstellungsbildung durch die Gemeinde für die möglicherweise entstehenden Verfahrenskosten, die in ihrer Höhe u.a. von der jeweils angerufenen Instanz bzw. dem Rechtsweg abhängig sein können. In diese Rückstellung können jedoch nicht die eigenen Rechtsverfolgungskosten einbezogen werden, weil dafür keine Außenverpflichtung der Gemeinde besteht. Die Rückstellungsbildung für gemeindliche Innenverpflichtungen (Aufwandsrückstellungen) ist haushaltsrechtlich auf wenige gemeindliche Sachverhalte begrenzt worden, zu denen jedoch bei laufenden Verfahren nicht die eigenen „internen“ Verfahrenskosten bzw. Aufwendungen gehören.

#### **5.3.4 Die Abgrenzung der Geringfügigkeit**

Die haushaltsrechtliche Vorgabe für die Gemeinde, für drohende Verluste aus laufenden Verfahren die notwendigen Rückstellungen in ihrer Bilanz anzusetzen, wird durch eine weitere Regelung dahin eingeschränkt, dass derartige Rückstellungen in der gemeindlichen Bilanz nur angesetzt werden müssen, sofern der voraussichtliche Verlust für die Gemeinde nicht geringfügig sein wird. Auf die Bildung solcher Rückstellungen kann die Gemeinde daher verzichten, wenn der von ihr zu leistende Betrag voraussichtlich nur geringfügig ist.

Der Gemeinde obliegt es dabei, eigenverantwortlich zu entscheiden, ob und in welcher betragsmäßigen Größenordnung eine örtliche Geringfügigkeitsgrenze festgelegt wird. Sie soll dabei auch die möglichen haushaltsmäßigen Auswirkungen berücksichtigen. In den Fällen, in denen ein Verlust aus den laufenden Verfahren für die Gemeinde voraussichtlich nicht geringfügig sein wird, ist die Gemeinde jedoch immer verpflichtet, eine entsprechende Rückstellung in ihrer Bilanz zu passivieren.

#### **5.3.5 Die Forderungen in laufenden Verfahren**

##### **5.3.5.1 Allgemeine Ausgangslage**

Die im Rahmen von gemeindlichen Verwaltungsverfahren festgesetzten Leistungspflichten eines Dritten, z. B. Finanzleistungen (Zahlungsverpflichtungen), werden bei einem Widerspruch des Betroffenen regelmäßig der Streitgegenstand in einem laufenden Verfahren sein. In solchen Fällen ist, wenn nicht besondere örtliche Gründe vorliegen, grundsätzlich davon auszugehen, dass nicht die Gemeinde an der Richtigkeit ihrer Forderung zweifelt, sondern vielmehr der Schuldner die bestehende Forderung der Gemeinde inhaltlich überprüfen lassen will. Dieser Tatbestand stellt regelmäßigen keinen Anlass für die Gemeinde dar, unmittelbar eine Wertberichtigung bei der bestehenden gemeindlichen Forderung in ihrer gemeindlichen Bilanz vorzunehmen.

Der haushaltsmäßige Verzicht auf eine Wertminderung während eines laufenden Verfahrens kann auch dann unverändert bestehen bleiben, wenn die Gemeinde in einem laufenden Verfahren einer gerichtlichen Anordnung folgen muss, z.B. die Vollziehung in der Sache (der Beitreibung der gemeindlichen Forderung) während der Verfahrensdauer auszusetzen. In solchen Fällen liegt keine Beurteilung und Entscheidung in der Sache vor und die Entscheidungsbefugnis über die Aussetzung der gemeindlichen Vollstreckung liegt nicht bei der Gemeinde. Für die Veränderung sowie für die Durchsetzung einer festgesetzten gemeindlichen Forderung bedarf es aber der Entscheidungsgewalt der Gemeinde, wie es z. B. bei der Bewertung der Forderung, der Niederschlagung oder dem Erlass von gemeindlichen Ansprüchen der Fall ist.

Bei laufenden Verfahren sollen daher die Forderungen der Gemeinde grundsätzlich in vollem Umfang bis zum Abschluss des Streitverfahrens in der gemeindlichen Bilanz aktiviert bleiben. Sofern die Gemeinde während der Verfahrensdauer nicht an der Richtigkeit ihrer Forderung zweifelt, besteht keine unmittelbare Notwendigkeit, eine Wertberichtigung der bestehenden und bilanzierten Forderungen durch die Gemeinde vorzunehmen. Dabei kön-

nen in einem laufenden Verfahren etwaige Anzeichen bestehen, dass die Forderung der Gemeinde in ihrem Bestand infrage zu stellen sein könnte, sodass möglicherweise ein Verlust aus dem betreffenden gemeindlichen Geschäftsvorfall droht. In solchen Fällen muss in Abhängigkeit vom Verfahrensstand von der Gemeinde geklärt werden, ob der gemeindliche Bescheid in seiner ursprünglichen oder in abgeänderter Form bis zu einer Entscheidung durch Urteil oder Vergleich mit dem betroffenen Dritten bestehen bleibt oder angepasst wird. Eine Anpassung der gemeindlichen Forderung führt dabei zu einer Wertminderung der gemeindlichen Ansprüche. Bei dieser Sachlage ist jedoch kein Raum für die Bilanzierung einer gemeindlichen Rückstellung, sondern der betreffende Forderungsansatz in der gemeindlichen Bilanz ist entsprechend anzupassen.

#### **5.3.5.2 Die örtliche Beurteilung**

In einem laufenden Verfahren, in dem die Gemeinde die vorgenommene Festsetzung der gemeindlichen Forderung lediglich nur bei sich selbst infrage stellt und dazu von einem möglichen Verlust ausgeht, das laufende Verfahren aber weiter betreibt, kann ihre Forderung die Ausgangsbasis für die Bilanzierung einer Rückstellung für drohende Verluste aus laufenden Verfahren darstellen. Diese Einschätzung setzt dabei voraus, dass die eigenen Zweifel nicht so erheblich sind, dass die eigene Forderung als zweifelhaft zu betrachten ist oder sogar ein Forderungsverzicht in Betracht kommen könnte. Diese vom Verfahren ausgehende gemeindliche Einschätzung hat dann zur Folge, dass die Gemeinde nicht zwingend eine Anpassung der Forderung in ihrer gemeindlichen Bilanz vornehmen muss, sondern dazu in Höhe des wahrscheinlich für sie entstehenden Verlustes eine Rückstellung unter dem dafür festgelegten Bilanzposten ihrer Bilanz ansetzen kann.

Die Gemeinde hat dabei sorgfältig zu beurteilen, ob das Verfahren voraussichtlich zu ihren Gunsten abgeschlossen bzw. der Prozess gewonnen werden kann. Sofern sie davon ausgeht bzw. erwartet, dass das Verfahren teilweise nicht gewonnen wird, ist in entsprechender Höhe eine entsprechende Rückstellung zu bilden. Sie soll einen solchen Bilanzansatz sachgerecht begründen und dabei darlegen, warum aus örtlichen Gründen in fachlicher und wirtschaftlicher Hinsicht das Verfahren nicht vorzeitig durch einen Vergleich oder eine Klagerücknahme beendet wird, z. B. wegen der erheblichen Bedeutung eines Urteils für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde.

#### **5.3.5.3 Der Umgang bei zweifelhaften Forderungen**

In den Fällen, in denen die Gemeinde in einem laufenden Verfahren jedoch an der Durchsetzbarkeit ihrer Forderung tatsächlich zweifelt und kein Forderungsverzicht in Betracht kommt, ist die betreffende gemeindliche Forderung als zweifelhafte Forderung anzusehen und entsprechend bilanziell zu behandeln. Eine gemeindliche Forderung ist dann als zweifelhaft angesehen, wenn die Gemeinde über die Information verfügt, dass bei ihr ein bestehender Anspruch gegen einen Dritten von diesem wahrscheinlich gar nicht oder nicht in voller Höhe erfüllt wird, z. B. weil der Schuldner einen Mangel geltend macht, der Schuldner in Zahlungsverzug und daher der Eingang einer Zahlung ungewiss ist oder mit einem Ausfall einer Zahlung in zu schätzender Höhe zu rechnen ist. Die Bewertung hat dabei unter Beachtung der Vorschrift des § 26 GemHVO NRW zu erfolgen.

In der gemeindlichen Bilanz sind auch bei einem laufenden Verfahren die zweifelhaften Forderungen unter Berücksichtigung der jeweiligen Umstände mit ihrem wahrscheinlichen Wert und unter Berücksichtigung einer Niederschlagung von Ansprüchen der Gemeinde nur dann anzusetzen, wenn ein Erfolg für die Erfüllung der gemeindlichen Ansprüche noch absehbar ist. Wenn sicher feststeht, dass Forderungen uneinbringlich sind, können auch zweifelhafte Forderungen nicht mehr in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden. In solchen Fällen sollte die Gemeinde auch entsprechend im laufenden Verfahren handeln und einen Gleichklang zwischen der haushaltsmäßigen Behandlung und der verfahrensmäßigen Verfolgung ihres Anspruches herstellen.

#### **5.3.5.4 Der Umgang mit investiven Forderungen**

Im Rahmen der gemeindlichen Investitionen zur Herstellung, Anschaffung oder Erweiterung von öffentlichen Einrichtungen oder Anlagen oder für Erschließungsanlagen, z. B. bei den dem öffentlichen Verkehr gewidmeten Straßen, Wegen und Plätzen, sollen von der Gemeinde Beiträge erhoben werden (vgl. §§ 8, 9 und 11 KAG NRW). Die Beiträge werden von den Grundstückseigentümern erhoben und bilanziell unter den Sonderposten für den damit finanzierten Vermögensgegenstand angesetzt. Die Gemeinde hat daher den Ertrag aus ihrer investiven Forderung auf die Nutzungsdauer des betreffenden Vermögensgegenstandes jahresbezogen aufzuteilen und nicht nur einem Haushaltsjahr ertragswirksam zuzuordnen.

Bei laufenden Verfahren im Rahmen der gemeindlichen Beitragserhebung hat die Gemeinde sorgfältig zu beurteilen, ob das Verfahren voraussichtlich zu ihren Gunsten abgeschlossen bzw. der Prozess gewonnen werden kann. Dabei ist zu berücksichtigen, dass bei den Verfahren die gemeindliche Beitragserhebung die Zahlungspflicht des Betroffenen der Verfahrensgegenstand ist. Es wird dabei der Anspruch der Gemeinde auf eine Finanzleistung infrage gestellt, dem jedoch keine Zahlungsverpflichtung der Gemeinde gegenübersteht. Der gemeindliche Anspruch wird zudem auch nicht unmittelbar ertragswirksam. In den Fällen, in denen die Gemeinde davon ausgeht bzw. erwartet, dass das laufende Verfahren nicht im vollen Umfang gewonnen wird, ist sie nicht verpflichtet, in der Höhe eines möglichen nicht geringfügigen Beitragsverzichts eine entsprechende Rückstellung für drohende Verluste aus laufenden Verfahren zu bilden.

Für diese Vorgehensweise spricht, dass die in einem Leistungsbescheid festgelegte Beitragspflicht nicht dem Haushaltsjahr ertragsmäßig zuzurechnen ist, in dem der gemeindliche Anspruch festgestellt wird. Außerdem entsteht aus einem verlorenen Prozess bzw. laufenden Verfahren über einseitige Beitragsansprüche der Gemeinde kein unmittelbarer haushaltsmäßiger Verlust für die Gemeinde. Den Aufwendungen der Gemeinde aus einer vorzunehmenden Anpassung der Beitragserhebung stehen gleichzeitig Erträge aus der Anpassung des betreffenden Sonderpostens gegenüber. Der Verzicht auf die Rückstellungsbildung ist auch als sachlich vertretbar anzusehen.

### **6. Zu Absatz 6 (Weitere gesetzlich vorgesehene Rückstellungen):**

#### **6.1 Zu Satz 1 (Bildung von Rückstellungen für andere Zwecke):**

Die Gemeinde hat in ihrer Bilanz die notwendigen Rückstellungen nach den Vorgaben der haushaltsrechtlichen Vorschrift anzusetzen. Sie darf Rückstellungen für andere Zwecke in ihrer Bilanz nur ansetzen, sofern solche Rückstellungen durch Gesetz oder Verordnung für die Gemeinde zugelassen worden sind. Mit dieser Vorschrift wird daher klargestellt, dass die Gemeinden nur dann Rückstellungen für nicht ausdrücklich genannte Zwecke bilden und in ihrer Bilanz ansetzen dürfen, wenn die Voraussetzungen nach den Vorgaben der Absätze 4 oder 5 der haushaltsrechtlichen Vorschrift erfüllt sind. Es ist daher der Gemeinde nicht erlaubt, aus den örtlichen Verhältnissen heraus für selbst gewählte Zwecke eigenständige Rückstellungen zu bilanzieren. Von diesem Verbot besteht nur dann eine Ausnahme, wenn die Bildung von besonderen Rückstellungen ausdrücklich durch andere Rechtsvorschriften zugelassen worden ist, z. B. im Landesabfallgesetz.

#### **6.2 Zu Satz 2 (Auflösung und Herabsetzung von Rückstellungen):**

##### **6.2.01 Anlässe zur Veränderung von Rückstellungen**

Die gemeindlichen Verpflichtungen können zur Bildung von Rückstellungen in der Bilanz der Gemeinde führen, wenn solche Verpflichtungen dem Grunde nach im Haushaltsjahr eingetreten sind, deren Höhe und Fälligkeitstermin jedoch noch ungewiss sind, sodass die Verpflichtung erst künftig von der Gemeinde zu erfüllen ist. Es

muss dabei ausreichend sicher sein, dass die wirtschaftliche Ursache vor dem Abschlussstichtag liegt. Sofern bei der Gemeinde aber der Grund für die gemeindliche Rückstellungsbildung entfallen ist, besteht kein Bedarf mehr für die in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Rückstellung. Die Gemeinde hat die bilanzierte Rückstellung dann vollständig oder anteilig aufzulösen. Die Auflösung führt zu einem Ertrag, der in der gemeindlichen Ergebnisrechnung des jeweiligen Haushaltsjahres zu erfassen ist.

Eine anteilige Auflösung einer in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückstellung wird dabei als Minderung der Rückstellung bezeichnet. Sie entsteht, wenn auf eine in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Rückstellung zu einem bestimmten Teil nicht mehr erforderlich ist, weil die gemeindliche Verpflichtung in diesem Umfang nicht mehr besteht. Diese Reduzierung der Rückstellung wirkt sich ergebniswirksam aus auf die gemeindliche Ergebnisrechnung aus. Eine ergebniswirksame Minderung einer Rückstellung ist auch dann möglich, wenn die Rückstellung von Anfang an in ihrer Höhe unzutreffend geschätzt oder bemessen worden ist und zum Abschlussstichtag ein geringerer Betrag anzusetzen ist. Der daraus entstehende Differenzbetrag wirkt sich haushaltsmäßig dann auch ergebniswirksam aus.

Ein örtlicher Geschäftsvorfall der Gemeinde kann aber auch zur Inanspruchnahme einer bilanzierten Rückstellung führen. In diesen Fällen wird die gemeindliche Rückstellung im entsprechenden Umfang herabgesetzt oder gemindert. Eine Herabsetzung einer in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückstellung entsteht aus der tatsächlichen Inanspruchnahme dieser Rückstellung. Im gemeindlichen Bereich erfolgt bei der Herabsetzung einer Rückstellung aufgrund der Erfüllung der gemeindlichen Verpflichtung nur eine Erfassung der damit in Verbindung stehenden gemeindlichen Zahlungsströme in der Finanzrechnung der Gemeinde. Ein Wahlrecht der Gemeinde, die Inanspruchnahme einer bilanzierten Rückstellung ergebniswirksam über die gemeindliche Ergebnisrechnung abzuwickeln, d.h. wegen der Durchführung der Maßnahme auch Aufwendungen in Höhe der erforderlichen Auszahlungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen und deshalb gleichzeitig die gebildete Rückstellung ertragswirksam aufzulösen, besteht vom Ergebnis her betrachtet grundsätzlich nicht.

Die gemeindliche Ergebnisrechnung im Jahresabschluss muss hinsichtlich des haushaltsmäßigen Volumens der Erträge und Aufwendungen, die zum Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnen sind, eindeutig und zutreffend sein (vgl. § 38 i.V.m. § 11 GemHVO NRW). In Einzelfällen, in denen aus buchungstechnischen Gründen ausnahmsweise anders verfahren wird, muss spätestens im Jahresabschluss des betreffenden Haushaltsjahres eine Berichtigung in der Ergebnisrechnung vorgenommen werden, um die wegen der Herabsetzung einer Rückstellung unterjährig erfassten ergebniswirksamen Beträge und Aufwendungen wieder zu neutralisieren.

Im Sinne einer ergebniswirksamen Veränderung einer Rückstellung kann aus sachlichen Gründen haushaltsmäßig verfahren werden, wenn die mit der Bildung der gemeindlichen Rückstellung im unmittelbaren Zusammenhang stehenden Leistungen der Gemeinde aufwandswirksam im folgenden Haushaltsjahr sind. Ein solcher Sachverhalt kann z.B. bestehen, wenn die bestehenden Ansprüche der Beschäftigten auf Urlaub und Arbeitszeitguthaben aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr dann im Folgejahr durch die Gewährung von Urlaub oder Freizeit abgegolten werden. Die Veränderung einer in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz angesetzten Rückstellung ist im konkreten Einzelfall jedoch immer entsprechend der Vorschrift des § 57 GemHVO NRW vorzunehmen.

## **6.2.1 Die Auflösung von Rückstellungen**

### **6.2.1.1 Allgemeine Voraussetzungen**

Das Gebot in der haushaltsrechtlichen Vorschrift verpflichtet die Gemeinde, in ihrer Bilanz angesetzte Rückstellungen aufzulösen, wenn der Grund hierfür vollständig oder teilweise entfallen ist. In den Fällen, in denen absehbar ist, dass die Gemeinde nun doch nicht zu einer Leistung verpflichtet ist (fehlende Inanspruchnahme der Gemeinde), ist die in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Rückstellung zum Abschlussstichtag aufzulösen. Die Auflösung einer Rückstellung wegen eines nicht mehr vorhandenen Bedarfs führt zu einer Ergebniswirksamkeit

im Haushaltsjahr und zu einer Erfassung als Ertrag in der gemeindlichen Ergebnisrechnung. Eine ergebniswirksame Auflösung einer Rückstellung ist auch dann möglich, wenn die Rückstellung von Anfang an in ihrer Höhe unzutreffend geschätzt worden ist. Sofern jedoch die ertragswirksame Auflösung von bilanzierten Rückstellungen im Rahmen des Abgangs und der Veräußerung von gemeindlichen Vermögensgegenständen erfolgt, ist die Vorschrift des § 43 Absatz 3 GemHVO NRW zu beachten. Solche Erträge dürfen nicht im Jahresergebnis in der Ergebnisrechnung der Gemeinde enthalten sein. Für die Berichtigung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz ist zudem die Vorschrift des § 57 GemHVO NRW zu beachten.

Ein Wahlrecht der Gemeinde, die Inanspruchnahme einer Rückstellung ergebniswirksam abzuwickeln, d. h. ertragswirksam aufzulösen und gleichzeitig Aufwendungen insgesamt in Höhe der erforderlichen Auszahlungen in ihrer gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen, und entsprechend auch im Jahresabschluss nachzuweisen, besteht nicht. Für die Gemeinden ist für die Erfassung ihrer Zahlungsströme ausschließlich die gemeindliche Finanzrechnung vorgegeben. Sofern die Gemeinde im Ablauf des Haushaltsjahres unterjährig anders gebucht hat, muss sie eine entsprechende Bereinigung im gemeindlichen Jahresabschluss vornehmen. Die Gemeinde darf dabei nicht die zu erbringenden Zahlungsleistungen in Aufwendungen und die Herabsetzung der Rückstellung in Erträge im Sinne einer „kaufmännischen“ Aufwandsminderung (Saldierung) „überführen“.

#### **6.2.1.2 Der Wegfall einer Rückstellung für unterlassene Instandhaltung**

Unter das haushaltsrechtliche Gebot der Auflösung nicht mehr benötigter Rückstellungen fallen auch die in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung, wenn die nach dem Haushaltsplan konkret beabsichtigten Maßnahmen nicht umgesetzt werden. Diese Rückstellungen werden regelmäßig in Bezug auf einen bestimmten gemeindlichen Vermögensgegenstand bilanziert, dessen Wertansatz dann nicht entsprechend seines baulichen oder technischen Zustandes angepasst werden muss. Sofern für die Gemeinde kein Bedarf mehr für eine Instandhaltung eines Vermögensgegenstandes besteht, werden die dafür gebildeten Rückstellungen nicht mehr benötigt und sind ertragswirksam aufzulösen. Der Auflösungsbetrag ist dabei in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen.

Einer bilanzierten Instandhaltungsrückstellung steht daher regelmäßig ein Wertansatz eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes gegenüber, der wegen der passivierten Rückstellung nicht auf den tatsächlichen Wert gemindert worden ist. Die Auflösung bzw. „Rücknahme“ der gemeindlichen Instandhaltungsrückstellung hat deshalb regelmäßig zur Folge, dass wegen des Verzichts auch eine außerplanmäßige Abschreibung bei dem betreffenden Vermögensgegenstand von der Gemeinde vorzunehmen ist. Die dadurch entstehenden Aufwendungen sind ebenfalls in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen. Die Gemeinde hat daher beim Wegfall einer Rückstellung für unterlassene Instandhaltung zu prüfen, in welchem Umfang der Wertansatz des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes anzupassen ist.

#### **6.2.1.3 Der Wegfall einer Rückstellung wegen Dienstherrnwechsels**

Beim Wechsel einer Beamtin oder eines Beamten zu einem anderen Dienstherrn ist es nach dem Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrag geboten, dass der abgebende Dienstherr sich sofort von seiner Beteiligungsverpflichtung an den späteren Versorgungsleistungen entlastet. In solchen Fällen soll die Erstattungsverpflichtung des abgebenden Dienstherrn gegenüber dem neuen Dienstherrn unmittelbar im Zeitpunkt des Wechsels durch eine Abfindung oder Ausgleichszahlung abgegolten werden. Die Gemeinde als abgebender Dienstherr kann in solchen Fällen auf die Fortführung und weitere Bilanzierung ihrer Versorgungsverpflichtungen gegenüber den früheren Beschäftigten verzichten.

In diesen Fällen ist die bilanzierte Rückstellung ertragsmäßig aufzulösen, denn für die Gemeinde ist mit dem Weggang von Beschäftigten der Grund für einen entsprechenden Rückstellungsumfang entfallen. Dem daraus

entstandenen haushaltsmäßigen Ertrag stehen dann aber die gemeindlichen Aufwendungen aus der Zahlung einer Abfindung oder Ausgleichszahlung als Erstattungsverpflichtung der Gemeinde an den neuen Dienstherrn gegenüber, unabhängig davon, ob der Betrag in Raten oder einmalig zu leisten ist. Eine unmittelbare und alleinige Abwicklung der Abfindung oder Ausgleichszahlung über die Finanzrechnung könnte ggf. in Form einer Minderung der gemeindlichen Pensionsrückstellung könnte haushaltsmäßig auch erfolgen.

Diese Vorgehensweise ist jedoch aus Transparenzgründen nicht angebracht, denn die Gemeinde zahlt die Abfindung nicht an die versetzte Beamtin oder den versetzten Beamten aus, sondern an dessen Dienstherrn. Wäre dieser Weg sachlich sinnvoll, müsste der Auflösungsbetrag von der angesetzten Pensionsrückstellung zu den sonstigen Rückstellungen umgeschichtet werden. In anderen Fällen eines Dienstherrnwechsels, in dem erst zum Fälligkeitstermin der Versorgungsleistungen die Gemeinde zu einer Beteiligung herangezogen wird, sind immer die „Sonstige Rückstellung“ und nicht die Pensionsrückstellung betroffen.

## **6.2.2 Die Herabsetzung von Rückstellungen**

### **6.2.2.1 Allgemeine Voraussetzungen**

Das in der haushaltsrechtlichen Vorschrift enthaltene Gebot verpflichtet die Gemeinde, darauf zu achten, dass sie die bilanzierten Rückstellungen nur für die Zwecke in Anspruch nimmt, für die sie ursprünglich gebildet wurden. Dazu bietet z.B. die in den Haushaltsplan integrierte mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung eine Hilfestellung, wenn die gemeindlichen Zahlungen aus einer Inanspruchnahme einer Rückstellung dort schon einzubeziehen sind. Die Inanspruchnahme einer Rückstellung führt regelmäßig zu ihrer ergebnisneutralen Herabsetzung, die einmalig, z.B. wegen der Durchführung einer nachgeholteten Instandhaltung oder laufend, z.B. wegen der Zahlung von laufenden Versorgungsleistungen, erfolgen kann. Ein Wahlrecht, die Inanspruchnahme einer Rückstellung innerhalb des betreffenden Haushaltsjahres ergebniswirksam abzuwickeln, d.h. wegen der Durchführung der Maßnahme auch Aufwendungen in Höhe der erforderlichen Auszahlungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen und deshalb gleichzeitig die gebildete Rückstellung ertragswirksam aufzulösen, besteht nicht.

Im gemeindlichen Bereich ist vielmehr die gesonderte Erfassung der gemeindlichen Zahlungsströme im Rahmen der Finanzrechnung der Gemeinde vorgegeben. Es bedarf daher bei einer Inanspruchnahme von bilanzierten Rückstellungen keiner (zusätzlichen) Erfassung der Zahlungsleistungen der Gemeinde als gemeindliche Aufwendungen und keiner Erfassung der Herabsetzung der Rückstellung als Erträge. In Einzelfällen, in denen aus buchungstechnischen Gründen ausnahmsweise anders verfahren wird, muss spätestens im Jahresabschluss des betreffenden Haushaltsjahres eine Berichtigung in der Ergebnisrechnung vorgenommen werden, um die wegen der Herabsetzung einer Rückstellung unterjährig erfassten ergebniswirksamen Beträge und Aufwendungen wieder zu neutralisieren.

### **6.2.2.2 Die Herabsetzung durch eine einmalige Inanspruchnahme**

Eine von der Gemeinde gebildete und bilanzierte Rückstellung, z. B. eine Rückstellung wegen unterlassener Instandhaltung, verringert sich entsprechend, wenn diese gemeindliche Rückstellung wegen der Umsetzung der vorgesehenen Maßnahme von der Gemeinde in Anspruch genommen wird. In diesen Fall sind die von der Gemeinde aus der Durchführung der Maßnahme einmalig zu erbringenden Zahlungen (Leistungen) nur über die gemeindliche Finanzrechnung und nicht über die Ergebnisrechnung der Gemeinde abzuwickeln. In Einzelfällen kann die in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Rückstellung jedoch wertmäßig zu hoch bemessen worden sein.

In diesen Fällen kann dann der nicht benötigte Anteil der gemeindlichen Rückstellung über die Ergebnisrechnung ertragswirksam aufgelöst werden. In solchen Fällen ist von der Gemeinde zu prüfen, ob der Wertansatz des betreffenden Vermögensgegenstandes auch deshalb anzupassen ist, z. B. wenn auf einen Teil der vorgesehenen

Instandhaltungsmaßnahmen verzichtet wurde. In den Fällen, in denen dagegen die bilanzierte Rückstellung wertmäßig zu niedrig bemessen und entsprechend bilanziert wurde, stellt der fehlende, nicht zurückgestellte Anteil für die von der Gemeinde zu erbringenden Leistungen neue Aufwendungen für die Gemeinde dar, die in der gemeindlichen Ergebnisrechnung des betreffenden Haushaltsjahres zu erfassen sind.

### **6.2.2.3 Die Herabsetzung wegen laufender Leistungen**

#### **6.2.2.3.1 Der Umfang der Herabsetzung**

Eine von der Gemeinde gebildete und bilanzierte Rückstellung, z.B. eine Rückstellung wegen unterlassener Instandhaltung, verringert sich entsprechend, wenn diese gemeindliche Rückstellung wegen der Umsetzung der vorgesehenen Maßnahme von der Gemeinde in Anspruch genommen wird. In diesen Fall sind die von der Gemeinde aus der Durchführung der Maßnahme zu erbringenden Zahlungen (Leistungen) nur über die gemeindliche Finanzrechnung und nicht über die Ergebnisrechnung der Gemeinde abzuwickeln.

In Einzelfällen kann die in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Rückstellung jedoch wertmäßig zu hoch bemessen worden sein. In diesen Fällen ist dann der nicht benötigte Anteil der gemeindlichen Rückstellung über die Ergebnisrechnung ertragswirksam aufzulösen. Ist dagegen die bilanzierte Rückstellung jedoch wertmäßig zu niedrig bemessen und entsprechend bilanziert worden, stellt der fehlende, nicht zurückgestellte Anteil für die von der Gemeinde zu erbringenden Leistungen in dieser Höhe neue Aufwendungen dar, die von der Gemeinde in ihrer Ergebnisrechnung des betreffenden Haushaltsjahres zu erfassen sind.

#### **6.2.2.3.2 Die Herabsetzung von Pensionsrückstellungen**

##### **6.2.2.3.2.1 Allgemeine Voraussetzungen**

Die Zahlung der Versorgungsleistungen an ihre Pensionäre führt dazu, dass die Gemeinde zu jedem Abschlussstichtag ermitteln und prüfen muss, ob und in welchem Umfang der bilanzierte Wertansatz der gemeindlichen Pensionsrückstellungen durch eine Herabsetzung anzupassen ist. Der Saldo aus dem dazu notwendigen Vergleich der Barwerte der Pensionsrückstellungen zum Abschlussstichtag mit denen des vorherigen Abschlussstichtages (versicherungsmathematisch geprägte Auflösung) zeigt auf, ob zu diesem Zeitpunkt eine Herabsetzung der Pensionsrückstellungen oder eine Zuführung zu Pensionsrückstellungen haushaltsmäßig von der Gemeinde vorzunehmen ist.

Die Inanspruchnahme der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Pensionsrückstellung wird als Herabsetzung nicht in der Ergebnisrechnung der Gemeinde erfasst. Bei der vorzunehmenden Anpassung des bilanziellen Wertansatzes der Pensionsrückstellungen ist zudem zu berücksichtigen, dass gleichzeitig durch die Dienstleistungen der aktiven Beamtinnen und Beamten neue Versorgungsansprüche gegenüber der Gemeinde entstanden sind, die Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen darstellen und zu bilanzieren sind. In solchen Fällen werden durch eine Verrechnung der zulässigen Herabsetzung der Pensionsrückstellungen mit den notwendigen Zuführungen die jahresbezogenen Auswirkungen auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft ermittelt und der Differenzbetrag als Ertrag oder Aufwand in der gemeindlichen Ergebnisrechnung erfasst.

Die Bewertung der Pensionsrückstellungen der Gemeinde zum Barwert statt eines Ansatzes zum Nominalwert (einschließlich des Zinssatzes) bringen es dabei mit sich, dass trotz einer Veränderung des Ansatzes der Pensionsrückstellungen die in einem Haushaltsjahr zu zahlenden Versorgungsbezüge die mögliche Herabsetzung des Wertansatzes für Pensionsrückstellungen übersteigen können. Dieser Sachverhalt ergibt sich dadurch, dass die Bilanzierung der gemeindlichen Versorgungsleistungen insgesamt darauf ausgerichtet ist, die Aufwendungen der Gemeinde über die Totalperiode der gemeindlichen Versorgung zu verteilen. Der Differenzbetrag zwischen dem

Auszahlungsbetrag und der betragsmäßigen Herabsetzung des bilanziellen Wertansatzes kann aufwands- und ertragswirksam sein und ist entsprechend in der gemeindlichen Ergebnisrechnung des betreffenden Haushaltsjahres zu erfassen.

#### **6.2.2.3.2 Die Ermittlung des Herabsetzungsbetrages**

Durch ihre dienstliche Tätigkeit erwerben die Beamtinnen und Beamten der Gemeinde im Haushaltsjahr weitere Ansprüche auf künftige gemeindliche Versorgungsleistungen. Diese Sachlage führt dazu, dass neben einer möglichen Herabsetzung von Pensionsrückstellungen aufgrund der geleisteten Versorgungszahlungen auch Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen erforderlich werden. In der Praxis werden vielfach die Pensionsverpflichtungen der Gemeinde zu jedem Abschlusstichtag nur insgesamt und nicht getrennt nach den einzelnen beschäftigten Beamtinnen und Beamten und nach den Versorgungsempfängern neu ermittelt.

Das Ergebnis wird dem Bestand der gemeindlichen Pensionsrückstellung zum Abschlusstichtag des Vorjahres gegenübergestellt. Der sich daraus ergebende Saldo wird als Ertrag oder Aufwand ergebniswirksam und ist von der Gemeinde in ihrer Ergebnisrechnung zu erfassen. Bei einer solchen Vorgehensweise muss von der Gemeinde gewährleistet werden, dass die erworbenen Ansprüche Beamtinnen und Beamten periodengerecht dem Haushaltsjahr als Aufwendungen zugerechnet werden können.

Die Gemeinde hat zudem haushaltsmäßig eine Differenzierung nach Personalaufwendungen und Versorgungsaufwendungen unter Beachtung des Bruttoprinzips vorzunehmen (vgl. § 3 i.V.m. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW). Eine Erfassung des Saldos aus dem Gesamtbestand der Pensionsrückstellungen für die Versorgungsempfänger und die Beschäftigten durch einen Vergleich des Wertansatzes für Pensionsrückstellungen an zwei aufeinanderfolgenden Abschlusstichtagen in der Ergebnisrechnung genügt dabei nicht den allgemeinen haushaltsrechtlichen Anforderungen.

#### **6.2.2.3.3 Die Minderung von Rückstellungen aus Beschäftigung**

Für die Gemeinde besteht zum Abschlusstichtag die grundsätzliche Pflicht, im Umfang des nicht beanspruchten Urlaubs der Beschäftigten im abgelaufenen Haushaltsjahr sowie aus bestehenden Arbeitszeitguthaben der Beschäftigten (Ansprüche der Beschäftigten gegenüber ihrem Dienstherrn) die notwendig gewordenen Rückstellungen in ihrer Bilanz anzusetzen. Dieser Pflicht hat die Gemeinde nachzukommen, wenn für die zum Abschlusstichtag ermittelten Ansprüche der Beschäftigten eine Abgeltung durch Urlaub oder eine Barabgeltung von der Gemeinde vorgesehen bzw. nicht ausgeschlossen worden ist.

In den Fällen, in denen die bestehenden Ansprüche der Beschäftigten auf Urlaub und Arbeitszeitguthaben aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr dann im Folgejahr durch die Gewährung von Urlaub oder Freizeit abgegolten werden, ist die Minderung der dafür gebildeten Rückstellungen ergebniswirksam vorzunehmen. Der Umfang dieser Minderung der bilanzierten Rückstellung ist deshalb von der Gemeinde in ihrer Ergebnisrechnung zu erfassen. In den örtlichen Fällen aber, in denen die Ansprüche der Beschäftigten auf Urlaub und Arbeitszeitguthaben durch Geldleistungen abgegolten werden, ist entsprechend die in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Rückstellung herabzusetzen. Im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss sollte die vor Ort gewählte Verfahrensweise erläutert werden.

#### **6.2.3 Der Passivtausch zwischen Rückstellungen und Verbindlichkeiten**

Eine Rückstellung ist von der Gemeinde auch aufzulösen, wenn z.B. aus einer ungewissen Verbindlichkeit, die der Grund für die Rückstellungsbildung war, eine gewisse Verbindlichkeit geworden ist. Bei übereinstimmenden

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

Beträgen kann dann in der gemeindlichen Bilanz ein Passivtausch zwischen der bilanzierten Rückstellung und den Verbindlichkeiten vorgenommen werden.

Bei einem Passivtausch kann beim Ansatz der Rückstellung ggf. noch ein Teilbetrag bestehen bleiben. Dieser "Restbetrag" ist aufzulösen und ertragswirksam in der Ergebnisrechnung zu erfassen, sofern kein Grund mehr für die Fortführung dieses Ansatzes in der gemeindlichen Bilanz besteht. Die Gemeinde muss zu jedem Abschluss-tag die in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückstellungen überprüfen und den Erfordernissen entsprechend anpassen, ggf. auch entsprechend auflösen.

EEEEEEEEEEEE

## Sechster Abschnitt

### Jahresabschluss

#### 1. Der Anlass für den Jahresabschluss

Am Ende eines Haushaltsjahres muss der Bürgermeister dem Rat der Gemeinde gegenüber Rechenschaft über die Erfüllung seines Auftrages ablegen, dass die Haushaltswirtschaft der Gemeinde im Haushaltsjahr nach der geltenden Haushaltssatzung geführt worden ist. Der Bürgermeister soll dabei mit dem gemeindlichen Jahresabschluss aufzeigen, wie er seinen Auftrag im Haushaltsjahr ausgeführt hat (vgl. Abbildung).

<b>Die Berichtspflichten des Bürgermeisters</b>	
<b>Der Bürgermeister hat darüber zu berichten:</b>	
-	welches Jahresergebnis aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr erzielt worden ist,
-	ob die gesetzten Ziele erreicht worden sind,
-	welche Auswirkungen sich auf das Vermögen und die Schulden der Gemeinde ergeben,
-	welche Chancen und Risiken sich für die künftige wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde aufgrund der am Ende des Haushaltsjahres bestehenden wirtschaftlichen Lage ergeben.
Mit solchen Informationen trägt der gemeindliche Jahresabschluss gleichzeitig zur Entscheidung der Ratsmitglieder über die Entlastung des Bürgermeisters bei (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW).	

Abbildung 503 „Die Berichtspflichten des Bürgermeisters“

Der gemeindliche Jahresabschluss ist ein wichtiger Teil der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Er hat ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln, in dem sich auch die Bedeutung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung wieder spiegelt. Die besondere Aufgabe einer zutreffenden Ergebnisdarstellung für das abgelaufene Haushaltsjahr gehört dazu. Solche jährlichen Abschlüsse sollen deshalb möglichst objektiv und willkürfrei sein. Mit den stichtagsbezogenen Ist-Werten und dem Plan-/Ist-Vergleich in der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung sowie in den Teilrechnungen wird dabei eine geeignete Grundlage für die künftige Steuerung der Gemeinde durch die Verantwortlichen geboten. Die Ist-Werte eines abgelaufenen Haushaltsjahres stellen immer wieder die Ausgangsdaten für die mehrjährige Zeitreihe der gemeindlichen Haushaltsplanung dar.

#### 2. Die Bestandteile des Jahresabschlusses

Der Haushaltsplan der Gemeinde muss grundsätzlich alle wesentlichen haushaltswirtschaftlichen Informationen, bezogen auf das jeweilige Haushaltsjahr, einschließlich des erzielten Ergebnisses enthalten. Die Angaben im gemeindlichen Jahresabschluss sind dann als wesentlich anzusehen, wenn durch ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Veranschlagung haushaltswirtschaftliche Entscheidungen der Gemeinde beeinflusst werden könnten. Die Bestandteile des gemeindlichen Jahresabschlusses ergeben sich dabei zwingend aus dem System der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, weil die Grundlage der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft die Haus-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**6. Abschnitt GemHVO NRW**

haltssatzung für das Haushaltsjahr mit dem Haushaltsplan ist. Es bedarf zusätzlich nur einer Vermögensrechnung durch die Gemeinde. Alle Teile sind aber systemmäßig miteinander verbunden. Der gemeindliche Jahresabschluss als Haushaltsabrechnung baut darauf auf, um die notwendige Rechnungslegung über die Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres gewährleisten zu können.

Durch die dazu ergangenen haushaltsrechtlichen Regelungen sollen die Transparenz und die Qualität der Rechenschaft über das abgelaufene Haushaltsjahr erhöht und durch den Jahresabschluss ein zutreffendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde aufgezeigt werden. Gleichzeitig soll der gemeindliche Jahresabschluss, insbesondere durch seine Teilrechnungen, die wie die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan die Steuerungsebene der Gemeinde darstellen, zur Verbesserung der Steuerung bei der Gemeinde beitragen. Der gemeindliche Jahresabschluss besteht aus der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung, den Teilrechnungen, der Bilanz und dem Anhang (vgl. Abbildung).

<b>Die Bestandteile und Anlagen des gemeindlichen Jahresabschlusses</b>				
<b>ERGEBNIS-RECHNUNG</b>	<b>FINANZ-RECHNUNG</b>	<b>TEIL-RECHNUNGEN</b>	<b>BILANZ</b>	<b>ANHANG</b>
<p>Mit der Ergebnisrechnung werden die im Haushaltsjahr erzielten Erträge und entstandenen Aufwendungen nachgewiesen. Sie informiert dadurch über das gemeindliche Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch sowie über das daraus entstandene Jahresergebnis. Wegen der in der Ergebnisrechnung enthaltenen Ergebnisspaltung ist zudem zwischen ordentlichem und außerordentlichem Ergebnis zu trennen.</p>	<p>Mit der Finanzrechnung werden die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen erfasst. Sie informiert über die Finanzmittelherkunft und Finanzmittelverwendung getrennt nach den Bereichen „Laufende Verwaltungstätigkeit“, „Investitionstätigkeit“ und „Finanzierungstätigkeit“.</p>	<p>Mit den produktorientierten Teilrechnungen werden Nachweise über die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nach den in den Teilplänen im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen und sonstigen Leistungsangaben erbracht. Sie sind nicht getrennt nach Ergebnisrechnung und Finanzrechnung aufzustellen, sondern stellen ein aufgabenbezogenes Gesamtbild dar.</p>	<p>Die Bilanz ist eine Gegenüberstellung des Vermögens (Aktivseite) und seiner Finanzierung (Passivseite) und gleichzeitig eine auf den jährlichen Abschlussstichtag bezogene Zeitpunktrechnung. Mit ihr wird stichtagsbezogen ein Bild über die Vermögens- und die Schuldenlage der Gemeinde vermittelt. Die Gliederung der Bilanz erfolgt daher sowohl auf der Aktivseite als auch auf der Passivseite nach Fristigkeiten.</p>	<p>Der Anhang als fünftes Element des Jahresabschlusses enthält insbesondere Erläuterungen zu einzelnen Bilanzposten und den Positionen der Ergebnisrechnung. Ihm sind ein Anlagenspiegel nach § 45 GemHVO NRW, ein Forderungsspiegel nach § 46 GemHVO NRW und ein Verbindlichkeitspiegel § 47 GemHVO NRW beizufügen.</p>
<p><b>LAGEBERICHT</b> <b>und weitere örtliche Anlagen, z. B. die Übersicht über die Bürgerschaften der Gemeinde</b></p>				

*Abbildung 504 „Die Bestandteile und Anlagen des gemeindlichen Jahresabschlusses“*

Den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft wird mit dem gemeindlichen Jahresabschluss ermöglicht, sich ein Bild über die Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres sowie über den Stand der wirtschaftlichen Lage und der weiteren Entwicklung der Gemeinde zu machen. Die Gemeinde hat daher unter Beachtung der rechtlichen Vorschriften und des Maßgeblichkeitsprinzips sowie des Vollständigkeitsgebots ihren Jahresabschluss so aufzubauen und auszugestalten, dass er die Beurteilung der Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde für alle Beteiligten ermöglicht. Die Aufgabe der jahresbezogenen Ergebnismittlung und die Informationsfunktion stehen deshalb beim gemeindlichen Jahresabschluss gleichrangig nebeneinander.

### 3. Die Vorschriften über den gemeindlichen Jahresabschluss

#### 3.1 Die Gesamtübersicht über die Vorschriften

Der 6. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung enthält zu den Bestandteilen und Anlagen des gemeindlichen Jahresabschlusses gesonderte Bestimmungen, die auf der Vorschrift des § 95 GO NRW „Jahresabschluss“ aufbauen. Diese Bestimmungen beruhen auf der Ermächtigungsgrundlage des § 133 Absatz 1 GO NRW. Durch diese Vorschrift wird das Innenministerium ermächtigt, zur Durchführung der Gemeindeordnung die notwendigen haushaltswirtschaftlichen Regelungen im Einvernehmen mit dem Finanzministerium in einer Rechtsverordnung zu treffen, z. B. zum Inhalt und zur Gestaltung des gemeindlichen Jahresabschlusses. Auf dieser Grundlage sind die folgenden Vorschriften erarbeitet worden (vgl. Abbildung).

Die Vorschriften im 6. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung	
<b>Sechster Abschnitt Jahresabschluss</b>	§ 37 Jahresabschluss § 38 Ergebnisrechnung § 39 Finanzrechnung § 40 Teilrechnungen § 41 Bilanz § 42 Rechnungsabgrenzungsposten § 43 Weitere Vorschriften zu einzelnen Bilanzposten § 44 Anhang § 45 Anlagenspiegel § 46 Forderungsspiegel § 47 Verbindlichkeitspiegel § 48 Lagebericht

Abbildung 505 „Die Vorschriften im 6. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung“

#### 3.2 Die Vorschriften im Einzelnen

Der sechste Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung enthält zum gemeindlichen Jahresabschluss im Einzelnen folgende Vorschriften:

- § 37 Jahresabschluss  
Der gemeindliche Jahresabschluss gibt Aufschluss über die aus der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entstandene Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde und informiert über die tatsächliche Aufgabenerledigung der Gemeinde, die Einhaltung und Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans und die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde. Die Vorschrift bestimmt in Ausführung des § 95 GO NRW die Bestandteile des gemeindlichen Jahresabschlusses. Sie legt auch fest, dass dem gemeindlichen Jahresabschluss ein Lagebericht nach § 48 GemHVO NRW beizufügen ist.
- § 38 Ergebnisrechnung  
Die Ergebnisrechnung ist Informationsinstrument des Jahresabschlusses über das gemeindliche Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch im Haushaltsjahr aus der Ausführung des Haushaltsplans der Gemeinde. Sie ist der wichtigste Teil der Haushaltsrechnung der Gemeinde. Die Ergebnisrechnung soll deshalb die im Haushaltsjahr tatsächlich erzielten Erträge und entstandenen Aufwendungen, gegliedert nach Arten, nachweisen (vgl. § 2 GemHVO NRW). Entsprechend der Geschäftstätigkeit der Gemeinde ist dabei zwischen den ordentlichen Erträgen und Aufwendungen und den außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen zu trennen.

Mit dem insgesamt entstandenen Jahresergebnis als Differenz zwischen den Erträgen und Aufwendungen zeigt sich, ob die Gemeinde ihre Verpflichtung zum Haushaltsausgleich vollständig, also in Planung und

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**6. Abschnitt GemHVO NRW**

Rechnung, erfüllt hat (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Das tatsächliche Jahresergebnis wird dabei in der gemeindlichen Bilanz als Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag ausgewiesen. Es wirkt sich im Rahmen seiner Verwendung, die vom Rat der Gemeinde zu beschließen ist auf das bilanzielle Eigenkapital der Gemeinde aus (vgl. § 96 GO NRW).

- § 39 Finanzrechnung

Der Finanzrechnung kommt die Aufgabe zu, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln. Sie hat insbesondere die aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kassenmäßig entstandenen Einzahlungen und Auszahlungen nachzuweisen. Durch ihre Gliederung in die Zahlungsbereiche „Laufende Verwaltungstätigkeit“, „Investitionstätigkeit“ und „Finanzierungstätigkeit“ und durch die Gliederung der Einzahlungen und Auszahlungen nach Arten wird die Mittelherkunft und die Mittelverwendung der Finanzmittel der Gemeinde im Einzelnen nachgewiesen (vgl. § 3 GemHVO NRW).

- § 40 Teilrechnungen

Mit den produktorientierten Teilrechnungen werden Nachweise über die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nach den in den Teilplänen im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen und sonstigen Leistungsangaben erbracht. Dadurch werden insbesondere aus dem Blickwinkel der gemeindlichen Aufgabenerfüllungen die tatsächlichen Leistungen der Gemeinde und die damit verbundenen Ressourcen (in den Teilergebnisrechnungen) und Finanzmittel (in den Teilfinanzrechnungen) aufgezeigt. In den Teilfinanzrechnungen ist mindestens die bereichsbezogene Investitionstätigkeit nachzuweisen, wobei die Investitionsmaßnahmen der Gemeinde über der vom Rat der Gemeinde festgesetzten Wertgrenze einzeln aufzuzeigen sind (vgl. § 14 GemHVO NRW). Es ist in den Teilrechnungen aber auch nachzuweisen, inwieweit die für das Haushaltsjahr im Haushaltsplan festgelegten Ziele erreicht werden konnten.

- § 41 Bilanz

Die Bilanz der Gemeinde ist als Gegenüberstellung von gemeindlichem Vermögen (Aktivseite) und den Finanzierungsmitteln (Passivseite) eine auf den jährlichen Abschlussstichtag bezogene Zeitpunktrechnung und ein wesentlicher Bestandteil des doppischen Rechnungswesens im NKF. Mit Hilfe von Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite und auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz wird von der Gemeinde unter Beachtung des Periodenprinzips dargestellt, dass gemeindliche Geschäftsvorfälle bzw. Sachverhalte bei der Gemeinde vorliegen, bei denen die Leistungen und die Gegenleistungen Dritter zeitlich auseinanderfallen. Eine solche Sachlage ist z. B. gegeben, wenn haushaltsjahrbezogene Aufwendungen und Erträge und die jeweils dazugehörigen Zahlungen in unterschiedliche Haushaltsjahre fallen.

Auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz wird das Vermögen der Gemeinde mit den zum Abschlussstichtag ermittelten Werten angesetzt (Aktivierung). Dabei ist zwischen dem gemeindlichen Anlagevermögen (zum Gebrauch bestimmt) und dem Umlaufvermögen (zum Verbrauch bestimmt) zu trennen. Mit den Wertansätzen auf der Aktivseite wird zudem die Mittelverwendung der Gemeinde dokumentiert. Mithilfe des Anlage spiegels und des Forderungsspiegels werden die Veränderungen im Haushaltsjahr nachvollziehbar aufgezeigt (vgl. §§ 45 und 46 GemHVO NRW).

Auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz werden das Eigenkapital und das Fremdkapital gezeigt (Passivierung). Beim Fremdkapital als gemeindliche Verpflichtungen wird zwischen Rückstellungen und Verbindlichkeiten der Gemeinde unterschieden. Für die Hingabe von investiven Zuwendungen an die Gemeinde, für die Erhebung von Beiträgen und sonstige vermögenswirksame Schenkungen werden Sonderposten angesetzt, die entsprechend der Nutzung damit verbundener (finanzierter) Vermögensgegenstände aufgelöst werden. Damit stehen den Aufwendungen aus der Nutzung der gemeindlichen Vermögensgegenstände ggf. haushaltswirksame Erträge gegenüber. Durch die Passivseite der gemeindlichen Bilanz wird die Mittelherkunft bzw. die Finanzierung des gemeindlichen Vermögens dokumentiert.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**6. Abschnitt GemHVO NRW**

- § 42 Rechnungsabgrenzungsposten

Allgemein liegen den Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite und auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz gemeindliche Geschäftsvorfälle oder Verträge zugrunde. Bei diesen Geschäftsvorfällen sind die Leistung und die Gegenleistung von zeitbezogener Natur. Sie fallen jedoch in zeitlicher Hinsicht auseinander, wenn haushaltsjahrbezogen die Aufwendungen und Erträge und die jeweils dazugehörigen Zahlungen in unterschiedliche Haushaltsjahre fallen. Dabei dürfen bei Vorliegen der Voraussetzungen nur für transitorische Vorgänge die notwendigen Rechnungsabgrenzungsposten gebildet werden.

- § 43 Weitere Vorschriften zu einzelnen Bilanzposten

Zur Bilanzierung und Bewertung gemeindlicher Vermögensgegenstände im Jahresabschluss bedarf es ergänzender Vorschriften, weil nicht für alle wesentlichen gemeindlichen Gegebenheiten die allgemeinen Grundsätze ausreichend sind (vgl. z.B. §§ 32 ff. GemHVO NRW). Als wichtig und wesentlich für die gemeindliche Bilanzierung und damit für eine gesonderte Vorschrift wurde z. B. ein Ansatzverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens angesehen.

Der Umgang mit den geleisteten Zuwendungen für Vermögensgegenstände, die Bildung von Sonderposten wegen erhaltener Zuwendungen und Beiträge für Investitionen sowie die Kostenüberdeckung bei kostenrechnenden Einrichtungen am Ende eines Kalkulationszeitraumes wurde als so gewichtig angesehen, dass gesonderte Vorschriften eine sachliche Gleichbehandlung durch die Gemeinde sicherstellen sollen. Zu solchen Sachverhalten gehört auch die eingetretene Überschuldung, bei der ein Überschuss der Passivposten über die Aktivposten der Bilanz besteht und auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz der Ansatz des gesonderten Bilanzpostens "Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag" notwendig wird.

- § 44 Anhang

Der Anhang soll als ein wichtiges Element des gemeindlichen Jahresabschlusses insbesondere wesentliche Angaben und Erläuterungen zu den einzelnen Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz und zu den Haushaltspositionen der Ergebnisrechnung der Gemeinde enthalten und dadurch die tatsächlichen Verhältnisse (objektiv) erläutern. Einzelne haushaltsrechtliche Vorschriften enthalten gesonderte Pflichten zu Anhangsangaben, z. B. die Pflicht zu Angaben bei außerplanmäßigen Abschreibungen bei gemeindlichen Vermögensgegenständen (vgl. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW).

Die Informationsfunktion des Anhangs soll deshalb dazu beitragen, dass der gemeindliche Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt und damit die wirtschaftliche Lage der Gemeinde offenlegt. Der Anhang soll neben einer solchen Beschreibung auch eine Ergänzung, Korrektur und Entlastung von Bilanz und Ergebnisrechnung bezwecken und deren Interpretation unterstützen.

- § 45 Anlagenspiegel

Der gemeindliche Anlagenspiegel, der im Jahresabschluss der Gemeinde dem Anhang beizufügen ist, soll die Entwicklung der einzelnen Posten des bilanziellen Anlagevermögens im Haushaltsjahr detailliert darstellen. Er erleichtert dadurch den Überblick über die gemeindliche Vermögenslage sowie über die Altersstruktur des Anlagevermögens der Gemeinde. Zudem wird durch den Anlagenspiegel die in der Finanzrechnung erfasste Mittelverwendung durch Zugänge und Zuschreibungen (Aktivzunahmen) sowie die Mittelherkunft durch Abgänge und Abschreibungen (Aktivabnahme) wieder gespiegelt. Ein solcher Anlagenspiegel entsteht aus der Anlagenbuchhaltung der Gemeinde.

- § 46 Forderungsspiegel

Der gemeindliche Forderungsspiegel, der dem Anhang im Jahresabschluss der Gemeinde beizufügen ist, soll die bestehenden Ansprüche der Gemeinde zum Abschlussstichtag (31. Dezember des Haushaltsjahres) sowie deren Entwicklung im abgelaufenen Haushaltsjahr detailliert nachweisen. Er sollte die wichtigsten Forderungen der Gemeinde aufzeigen, die im Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz nicht unter geson-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**6. Abschnitt GemHVO NRW**

erten Bilanzposten angesetzt werden. Die Gemeinde hat ihre zu bilanzierenden Forderungen grundsätzlich nur nach öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Forderungen zu trennen (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 2.2 GemHVO NRW). Im Forderungsspiegel sind die gemeindlichen Forderungen auch noch nach ihren Restlaufzeiten zu gliedern. Diese Vorgaben erfordern eine entsprechende Bearbeitung und Erfassung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde.

- § 47 Verbindlichkeitspiegel

Der gemeindliche Verbindlichkeitspiegel, der im Jahresabschluss der Gemeinde dem Anhang beizufügen ist, soll den Stand der Verbindlichkeiten der Gemeinde am Abschlussstichtag (31. Dezember des Haushaltsjahres) und deren Entwicklung im Haushaltsjahr detaillierter nachweisen. Die gemeindlichen Verbindlichkeiten sind daher im Wesentlichen nach den wichtigsten Arten, z. B. aus Krediten, aus Lieferungen und Leistungen, aus Transferleistungen, zu gliedern. Bei den Verbindlichkeiten aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen ist zudem eine Differenzierung nach den Gläubigern der Gemeinde vorzunehmen.

Zusätzlich sind im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel noch die Haftungsverhältnisse der Gemeinde, gegliedert nach ihren Arten und unter Angabe des jeweiligen Gesamtbetrages sowie dem zum jeweiligen Abschlussstichtag bestehenden tatsächlichen Haftungsbetrag auszuweisen. Diese Vorgaben erfordern eine entsprechende Bearbeitung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde.

- § 48 Lagebericht

Für den gemeindlichen Jahresabschluss ist unter Berücksichtigung seiner Aufgabenstellung festgelegt worden, dass ihm ein Lagebericht beizufügen ist (vgl. § 37 Absatz 2 GemHVO NRW). Im gemeindlichen Lagebericht soll aus der Sicht der Verantwortlichen in der Gemeinde einerseits ein Rückblick gegeben werden, denn er hat die Aufgabe, den Verlauf der laufenden Verwaltungs-, Investitions- und Finanzierungstätigkeit im abgelaufenen Haushaltsjahr in zusammengefasster Form darzustellen. Andererseits sollen durch die Verantwortlichen unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung auch eine Analyse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde enthalten sein, die mithilfe betriebswirtschaftlicher Kennzahlen erfolgen kann.

Der gemeindliche Lagebericht soll daher aber auch Schlussfolgerungen für die zukünftige Haushaltswirtschaft der Gemeinde enthalten. Eine sachgerechte Jahresabschlussanalyse kann dadurch erleichtert werden. Es soll eine Perspektive dargestellt und eine Prognose offengelegt werden, ob und wie ein nachhaltiges wirtschaftliches Handeln von der Gemeinde angestrebt wird oder bereits erfolgt bzw. eingeleitet ist. In diesem Zusammenhang hat der jährliche Lagebericht eine umfassende und vielfältige Ergänzungsfunktion zum gemeindlichen Jahresabschluss.

#### **4. Die Beurteilung des gemeindlichen Jahresabschlusses**

Der Jahresabschluss der Gemeinde soll ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln. Die Beurteilung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde bzw. die Analyse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Rahmen eines gemeindlichen Jahresabschlusses erfordert, bezogen auf den Abschlussstichtag (31. Dezember des Haushaltsjahres), mindestens einen Vergleich der Ist-Ergebnisse des abgelaufenen Haushaltsjahres mit den Ist-Ergebnissen des Vorjahres.

Die in der gemeindlichen Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung sowie in den Teilrechnungen als Bestandteile des Jahresabschlusses der Gemeinde ausgewiesenen Ist-Werte stellen andererseits die im abgelaufenen Haushaltsjahr erzielten Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft dar und werden deshalb mit den Planwerten verglichen. Dabei ist auch die Vermögenswirksamkeit des haushaltswirtschaftlichen Handelns nicht außer Acht zu lassen. Es sind aber auch die Veränderungen der Wertansätze in der gemeindlichen Bilanz in die Beurteilung einzubeziehen. Die Einbeziehung von Daten der gemeindlichen Haushaltsplanung als Ausgangspunkt der

Betrachtung kann hilfreich sein, um ein wichtiges Ziel der Beurteilung des gemeindlichen Jahresabschlusses, Erkenntnisse über Chancen und Risiken für die weitere Entwicklung der Gemeinde zu gewinnen, zu erreichen. Es ist geboten, in den Ergebnisvergleich auch die Daten aus der gemeindlichen Haushaltsplanung einzubeziehen (vgl. Abbildung).

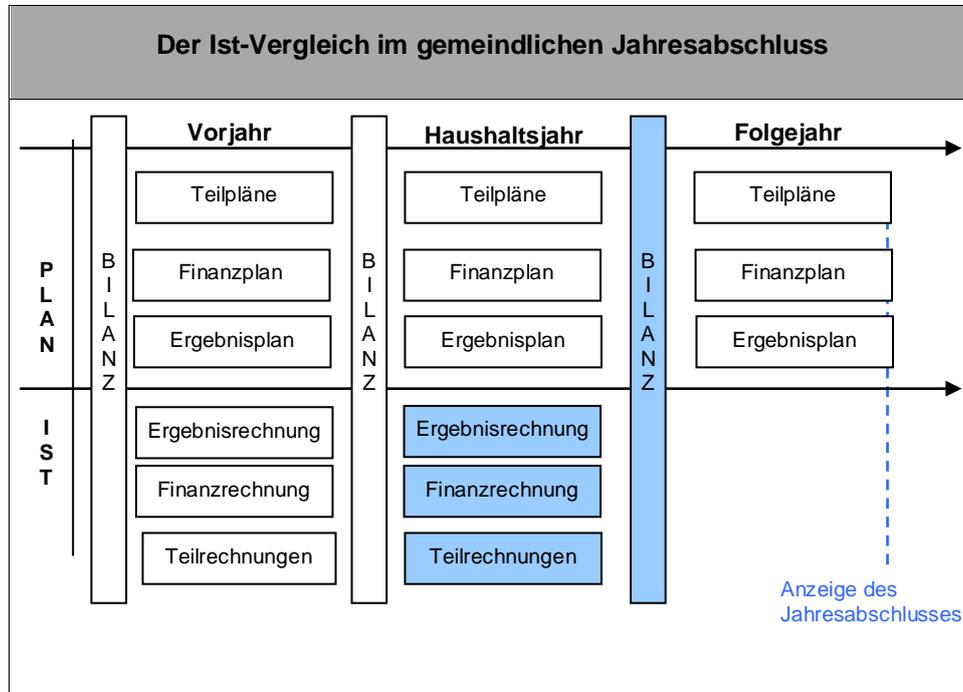


Abbildung 506 „Der Ist-Vergleich im gemeindlichen Jahresabschluss“

Es dürfte dabei geboten sein, für die Beurteilung eine Zeitreihe mit den Ist-Daten aus mehreren Jahresabschlüssen aufzubauen sowie dabei sachlich sinnvolle Kennzahlen einzusetzen. Damit dürfte das Ansinnen der Beurteilung, Erkenntnisse über Tendenzen und Entwicklungen des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde zu gewinnen, erleichtert und ein aussagekräftiges Bild über die zum betreffenden Abschlussstichtag bestehende wirtschaftliche Lage der Gemeinde gewonnen werden.

### 5. Jahresabschluss und Finanzstatistik

Die Beurteilung der öffentlichen Haushalte sowie die Herstellung eines gesamtstaatlichen Bildes erfordern eine finanzstatistische Erfassung von haushaltswirtschaftlichen Daten des Bundes, der Länder und der Gemeinden. Die Erfassung muss dabei auf einer allgemeinen Grundlage aufbauen, die ein Zusammenführen der Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft mit den Ergebnissen der staatlichen Ebene von Bund und Ländern ermöglicht. Es werden deshalb vergleichbare, aktuelle und zuverlässige Informationen über die Struktur und Entwicklung der öffentlichen Haushalte benötigt, die bei den Gemeinden möglichst unmittelbar aus ihrem Jahresabschluss entnommen werden sollen. Die dazu notwendigen Erhebungsmerkmale sowie die Erhebungseinheiten werden im Einzelnen durch das Finanz- und Personalstatistikgesetz bestimmt.

Die Erfüllung der statistischen Meldepflichten durch die Gemeinden kann dabei durch eine Ableitung der Finanzdaten aus der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gesichert werden (Berichtspflicht über Auswertungen). Entsprechend den festgelegten Erhebungsmerkmalen, die auf dem gleichen Kontenrahmen aufbauen wie die Buchungen der gemeindlichen Geschäftsvorfälle, ist es der gemeindlichen Finanzbuchhaltung möglich, die Daten zu liefern (Identität zwischen dem verbindlichen NKF-Kontenrahmen und dem finanzstatistischen Doppikrahmen). Die Meldungen der Gemeinden zu den bundesweiten Finanzstatistiken sind daher als ein notwendiger Teil des Berichts-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**6. Abschnitt GemHVO NRW**

wesens der Gemeinde anzusehen, das nicht nur interne, sondern auch externe Adressaten hat. Die Möglichkeiten für die finanzstatistischen Meldungen sind darauf ausgerichtet, dass die Gemeinde die notwendigen Daten auch aus ihrem Rechnungswesen heraus unmittelbar bereitstellen kann. Auf diese Art und Weise können die Anforderungen der Finanzstatistiken den Informationsbedürfnissen ihrer Nutzer ausreichend Rechnung tragen.

Das Finanz- und Personalstatistikgesetz bestimmt die Gemeinde als Erhebungseinheit für die in dem Gesetz im Einzelnen benannten Statistiken der öffentlichen Finanzwirtschaft und legt dazu eine Auskunftspflicht sowie deren Umfang fest. Die Auskunftspflicht der Gemeinde besteht dabei nach § 15 Absatz 2 BStatG gegenüber den mit der Durchführung der Bundesstatistiken amtlich betrauten Stellen und Personen (in Nordrhein-Westfalen: IT NRW). Die Gemeinde ist dabei zur Beantwortung der ordnungsgemäß gestellten Fragen verpflichtet. Sie muss ihre Antwort wahrheitsgemäß, vollständig und innerhalb der gesetzten Fristen erteilen. Das Finanz- und Personalstatistikgesetz enthält daher keine gesonderte Regelung über die Frist zur Lieferung von finanzstatistisch relevanten Daten der Gemeinde. Die Gemeinde sollte möglichst eine Übereinstimmung ihrer gemeindlichen Finanzdaten mit den Finanzdaten in der Vielzahl der Fachstatistiken anstreben.

Die Gemeinde muss ihre finanzstatistisch relevanten Daten für die jährlich aufzustellenden Finanzstatistiken zu den festgelegten Terminen liefern, auch wenn zu einem solchen Zeitpunkt der gemeindliche Jahresabschluss noch nicht vom Rat der Gemeinde festgestellt worden ist. Der Kämmerer der Gemeinde hat einen ordnungsgemäßen Jahresabschluss aufzustellen, den der Bürgermeister bestätigt. Auf dieser Basis entsteht ein belastbares gemeindliches Verwaltungsergebnis für das abgelaufene Haushaltsjahr, aus heraus von der Gemeinde die finanzstatistischen Meldepflichten erfüllt werden können. Ein „Ratsergebnis“ der Gemeinde ist daher für die Erfüllung der Meldepflichten nicht erforderlich. Es dient deshalb auch anderen Zwecken.

Die Gemeinde ist aber insgesamt für die Richtigkeit und Aktualität sowie die Unversehrtheit ihrer haushaltswirtschaftlichen Daten selbst verantwortlich, unabhängig davon, zu welchen Zeitpunkten sie die Adressaten ihrer Haushaltswirtschaft unterrichtet. Sofern sich herausstellt, dass die übermittelten finanzstatistischen Daten unrichtig oder unvollständig sind, hat sie das IT NRW unverzüglich zu unterrichten. Durch eine Zusammenarbeit zwischen den öffentlichen Stellen werden daher die Meldepflichten über Gemeindedaten abgestimmt. Die kommunalen Spitzenverbänden wirken dabei mit.



**§ 37**  
**Jahresabschluss**

(1) <sup>1</sup>Die Gemeinde hat zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres einen Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und der in dieser Verordnung enthaltenen Maßgaben aufzustellen.

<sup>2</sup>Der Jahresabschluss besteht aus

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

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

**Erläuterungen zu § 37:**

**I. Allgemeines**

**1. Das Aufstellungsverfahren beim Jahresabschluss**

Der gemeindliche Jahresabschluss als Haushaltsabrechnung der Gemeinde für das abgelaufene Haushaltsjahr baut auf dem gemeindlichen Haushaltsplan und seinen Bestandteilen auf, um die notwendige Rechnungslegung über die Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres zu gewährleisten und die leistungsorientierte und wirtschaftliche Aufgabenerfüllung der Gemeinde aufzeigen zu können (vgl. § 79 GO NRW i.V.m. § 1 GemHVO NRW). Durch die dazu ergangenen haushaltsrechtlichen Regelungen sollen zudem die Transparenz und die Qualität der Rechenschaft über das abgelaufene Haushaltsjahr erhöht werden.

Der gemeindliche Jahresabschluss soll dabei ein zutreffendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde vermitteln. abgegeben werden. Bei der Aufstellung des jährlichen Jahresabschlusses sind aber auch die örtlichen Besonderheiten der Gemeinde zu berücksichtigen. Sie beeinflussen die Arbeiten zur Aufstellung des Jahresabschlusses in fachlicher und zeitlicher Hinsicht in einem wesentlichen Umfang. Diese Vorgaben bedingen, dass für den gemeindlichen Jahresabschluss ein geeignetes und sachgerechtes Aufstellungsverfahren unter Beachtung der gesetzlichen Rahmenbedingungen vor Ort durchgeführt wird (vgl. § 95 GO NRW).

Die Aufstellung des Jahresabschlusses durch die Gemeinde erfordert dabei vor Ort eine Vielzahl von „technischen“ Schritten, zu denen eine klare Aufgabenverteilung und Terminplanung vor Ort gehört. Von der Gemeinde ist deshalb verwaltungsmäßig festzulegen, wer welche Abschlussarbeiten bis zu welchem Termin zu erbringen hat. Diese Arbeiten bedingen besondere Abstimmungen und ggf. eine Aufarbeitung von Geschäftsvorfällen und sonstigen Sachverhalten aus dem Haushaltsjahr. Mit dem nachfolgenden Schema sollen einige notwendige Arbeitsschritte vorgestellt werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Arbeitsschritte beim gemeindlichen Jahresabschluss</b>	
<b>ARBEITSSCHRITT</b>	<b>AUFGABEN</b>
<b>Durchführung der Inventur</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Mengen- und wertmäßige Erfassung des Vermögens.</li><li>- Mengen- und wertmäßige Erfassung der Schulden.</li></ul>
<b>Erstellen eines Inventars</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Abstimmung der Kontenbewegungen und Kontensalden</li><li>- Vollständigkeitsprüfung.</li></ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 37 GemHVO NRW**

<b>Die Arbeitsschritte beim gemeindlichen Jahresabschluss</b>	
<b>ARBEITSSCHRITT</b>	<b>AUFGABEN</b>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Mengen- und wertmäßige Einzeldarstellung der Vermögensposten.</li> <li>- Mengen- und wertmäßige Einzeldarstellung der Schuldenposten.</li> </ul>
<b>Aufstellung der Ergebnisrechnung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Periodenabgrenzung.</li> <li>- Ansatz/Ist-Vergleich.</li> <li>- Ausweisprüfung (richtig erfasst und zugeordnet).</li> </ul>
<b>Aufstellung der Finanzrechnung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Abstimmung der Kontenbewegungen und Kontensalden.</li> <li>- Vollständigkeitsprüfung.</li> <li>- Kassenwirksamkeit.</li> <li>- Ansatz/Ist-Vergleich.</li> <li>- Ausweisprüfung (richtig erfasst und zugeordnet).</li> </ul>
<b>Aufstellung der Bilanz</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Abstimmung der Kontenbewegungen und Kontensalden.</li> <li>- Vollständigkeitsprüfung.</li> <li>- Bewertung und Ansatz von Vermögen und Schulden.</li> <li>- Beachtung von Bilanzierungsgeboten und Bilanzierungsverboten.</li> <li>- Aktive und passive Rechnungsabgrenzung.</li> <li>- Ausweisprüfung (richtig erfasst und zugeordnet).</li> </ul>
<b>Erstellung des Anhangs und des Lageberichtes</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Zusammenstellung von Daten und Unterlagen.</li> <li>- Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben.</li> <li>- Zutreffende Berichterstattung.</li> <li>- Erstellung des Forderungsspiegels.</li> <li>- Erstellung des Anlagenspiegels.</li> <li>- Erstellung des Verbindlichkeitsspiegels.</li> </ul>
<b>Fertigstellung des Jahresabschlusses</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ergebnisrechnung.</li> <li>- Finanzrechnung.</li> <li>- Teilrechnungen.</li> <li>- Bilanz.</li> <li>- Anhang . mit Forderungsspiegel, Anlagenspiegel und Verbindlichkeitsspiegel als Anlagen.</li> <li>- Lagebericht.</li> <li>- (beizufügen, wenn kein Gesamtanschluss: Beteiligungsbericht).</li> </ul>

*Abbildung 507 „Die Arbeitsschritte beim gemeindlichen Jahresabschluss“*

Diese Aufstellungsarbeiten beeinflussen den Inhalt des gemeindlichen Jahresabschlusses mit, denn er ist ein Teil des gemeindlichen Haushalts mit der besonderen Aufgabe der Ergebnisdarstellung auf der Grundlage des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr. Der Abschlussstichtag für den gemeindlichen Jahresabschluss (31. Dezember) stellt dabei keinen willkürlichen Schnitt durch das gemeindliche Verwaltungshandeln bzw. die laufende Geschäftstätigkeit der Gemeinde dar, auch wenn unmittelbar vor und nach dem Termin von der Gemeinde haushaltsjahrbezogen Erträge erzielt und Aufwendungen entstehen sowie Finanzzahlungen erhalten und geleistet werden.

## **2. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung**

### **2.1 Das Regelsystem der GoB**

Im gemeindlichen Haushaltsrecht werden die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in einen Zusammenhang mit den gesetzlichen Vorschriften über den Jahresabschluss der Gemeinde gestellt. Die GoB sind ein ge-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 37 GemHVO NRW**

setzlich verankertes Regelungssystem und stehen dabei nicht über dem Gesetz. Für den gemeindlichen Bereich können sich die GoB als unbestimmte Rechtsbegriffe nur im Rahmen der gesetzlichen Regelungen der Gemeindeordnung und unter Beachtung von Sinn und Zweck der haushaltsrechtlichen Vorschriften weiter entwickeln. Gleichwohl bedeuten die GoB keine Gesetzeslücke, sondern einen gewünschten und wichtigen Verweis auf nicht gesetzliche Normen und Erkenntnisse. Sie sollen dazu dienen, die Anwendung der gesetzlichen Einzelschriften zu verstärken und zu vervollständigen. Folgende allgemeine Grundsätze gelten als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (vgl. Abbildung).

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Vollständigkeit</b>	In der Buchführung sind alle Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet zu erfassen und zu dokumentieren. Daraus folgt das Erfordernis des systematischen Aufbaus der Buchführung unter Aufstellung eines Kontenplans, das Prinzip der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung sowie das Belegprinzip, d. h. die Grundlage für die Richtigkeit der Buchung bildet den Buchungsbeleg mit der Festlegung „Keine Buchung ohne Beleg.“ Dazu zählt auch die Einhaltung der vorgesehenen Aufbewahrungsfristen.
<b>Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit</b>	Die Aufzeichnungen über die Geschäftsvorfälle durch die Gemeinde müssen die Realität möglichst genau abbilden, sodass die Informationen daraus begründbar und nachvollziehbar sowie objektiv richtig und willkürfrei sind. Sie müssen sich in ihren Aussagen mit den zugrunde liegenden Dokumenten decken und der Buchführungspflichtige bestätigen kann, dass die Buchführung eine getreue Dokumentation seiner Geschäftsvorfälle nach den rechtlichen Bestimmungen und den GoB erfolgt.
<b>Grundsatz der Verständlichkeit</b>	Die Informationen des Rechnungswesens sind für den Rat und die Bürger als Öffentlichkeit so aufzubereiten und verfügbar zu machen, dass die wesentlichen Informationen über die Vermögens- und Schuldenlage klar ersichtlich und verständlich sind.
<b>Grundsatz der Aktualität</b>	Es ist ein enger zeitlicher Bezug zwischen dem Zeitraum, über den Rechenschaft gegeben wird, und der Veröffentlichung der Rechenschaft herzustellen.
<b>Grundsatz der Relevanz</b>	Das Rechnungswesen muss die Informationen bieten, die zur Rechenschaft notwendig sind, sich jedoch im Hinblick auf die Wirtschaftlichkeit und Verständlichkeit auf die relevanten Daten beschränken. Dabei soll der Aufwand der Informationsbeschaffung in einem angemessenen Verhältnis zum Nutzen der Informationsbereitstellung stehen.
<b>Grundsatz der Stetigkeit</b>	Die Grundlagen des Rechnungswesens, insbesondere die Methoden für Ansatz und Bewertung des Vermögens, sollen in der Regel unverändert bleiben, sodass eine Stetigkeit im Zeitablauf erreicht wird. Notwendige Anpassungen sind besonders kenntlich zu machen.
<b>Grundsatz des Nachweises der Recht- und Ordnungsmäßigkeit</b>	Im Jahresabschluss ist über die Recht- und Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft Rechenschaft abzulegen.

*Abbildung 508 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 37 GemHVO NRW**

In diesem Sinne sind als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung jedes Verfahren und jede Methode anzuerkennen, die dazu führen, dass die haushaltsrechtlichen Regelungen im Einzelfall ihrem Sinn und Zweck entsprechend von der Gemeinde angewendet werden. Die GoB sollen auch im gemeindlichen Haushaltsrecht sicherstellen, dass ein sachverständiger Dritter sich in einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Aufzeichnung von Buchungsvorfällen und von Vermögens- und Schuldenposten der Gemeinde verschaffen kann und diesem Dritten ein qualifizierter Einblick in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde möglich ist. Es sollen aber durch die GoB auch Manipulationsmöglichkeiten verhindert werden.

Die Auslegung der GoB durch Rechtsprechung und Literatur sorgt mittelbar für eine dynamische Anpassung des Haushaltsrechts der Gemeinden unter Einbeziehung der nationalen und internationalen Entwicklungen. Soweit die Grundsätze durch das gemeindliche Haushaltsrecht kodifiziert wurden, bedarf es wegen möglicher eingetretener Weiterentwicklungen der GoB regelmäßig einer Überprüfung, ob solche Weiterentwicklungen für eine Übernahme ins gemeindliche Haushaltsrecht geeignet sind und in Betracht gezogen werden können. Durch ein landesrechtlich dafür vorgesehenes Anpassungs- bzw. Änderungsverfahren, das nach mehrjähriger praktischer Anwendung durchzuführen ist, wird die Fortentwicklung des gemeindlichen Haushaltsrechts unter einer Beteiligung der Gemeinden als Anwender und weiterer Institutionen sichergestellt.

**2.2 Die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze**

Für den gemeindlichen Jahresabschluss haben die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze eine wichtige Rolle. Sie bilden einen Teil der GoB und sollen zudem auch Manipulationsmöglichkeiten verhindern. Diese Grundsätze lassen sich wie folgt untergliedern (vgl. Abbildung).

<b>Die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze</b>	
<b>GRUNDSATZBEREICHE</b>	<b>GRUNDSÄTZE</b>
<b>Allgemein geltende Grundsätze</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grundsatz der Bilanzidentität</li> <li>- Grundsatz der Bilanzkontinuität</li> <li>- Grundsatz der Wesentlichkeit</li> <li>- Grundsatz der Wirtschaftlichkeit</li> </ul>
<b>Bilanzierungsgrundsätze</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Aktivierungsgrundsatz</li> <li>- Passivierungsgrundsatz</li> <li>- Grundsatz der Vollständigkeit</li> <li>- Grundsatz des Saldierungsverbots</li> </ul>
<b>Bewertungsgrundsätze</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grundsatz der Pagatorik</li> <li>- Grundsatz der stichtagsbezogenen Bewertung</li> <li>- Grundsatz der Einzelbewertung</li> <li>- Grundsatz der Vorsicht, auch als               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Realisationsprinzip,</li> <li>- Imparitätsprinzip,</li> <li>- Niederstwertprinzip,</li> <li>- Höchstwertprinzip,</li> </ul> </li> <li>- Grundsatz der Bewertungsstetigkeit</li> </ul>

*Abbildung 509 „Die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze“*

Jeder dieser Grundsätze soll sicherstellen, dass ein sachverständiger Dritter sich in einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Aufzeichnung von gemeindlichen Geschäftsvorfällen und von den Vermögens- und

Schuldenposten in der gemeindlichen Bilanz verschaffen kann. Es muss ihm ein qualifizierter Einblick in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde möglich sein.

### **2.3 Die sachgerechte Anwendung der Grundsätze**

Die sachgerechte Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung unter Beachtung ihrer qualitativen Merkmale durch die Gemeinde führt grundsätzlich zu einer wirklichkeitsgetreuen Darstellung der gemeindlichen Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage. Soweit sich die örtlichen Entscheidungen an diesen Grundsätzen orientieren, entstehen relevante, verlässliche und verständliche Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde. Die Gliederungsvorschriften zur gemeindlichen Bilanz sollen unter Beachtung der Grundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ sicherzustellen, dass die gemeindliche Bilanz ihre Aufgabe, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde zu vermitteln, sicherstellen kann (vgl. § 41 GemHVO NRW). Die Bewertungsvorschriften in den §§ 32 bis 36, 42 und 43 GemHVO NRW prägen dabei z. B. das Vorsichtsprinzip weiter aus.

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft können sich aber ggf. auch Zielkonflikte ergeben. Es ist dann bei der örtlichen Ausgestaltung des Haushaltswesens durch die Gemeinde notwendig, eine Abwägung zwischen den konkurrierenden Sachverhalten unter Beachtung der o.a. Grundsätze vorzunehmen. In den Fällen, in denen es dabei auch einer Auslegung der GoB bedarf, sind i.d.R. die juristischen Auslegungskriterien heranzuziehen. Es ist dazu aber nicht im Einzelnen festgelegt worden, was sachangemessen erforderlich sein muss, um die gemeindliche Tätigkeit im jeweils betroffenen Produktbereich oder nach ihrer Aufgabe beurteilen zu können.

Allgemein wird davon auszugehen sein, dass ein sachverständiger Dritter ausreichende Kenntnisse über die gemeindliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde besitzen muss, damit er die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und deren Ergebnis im gemeindlichen Jahresabschluss sowie im Gesamtabchluss der Gemeinde verstehen und beurteilen kann. Die Beurteilung wird dabei auch von der Größe der Gemeinde sowie von der Größe und Komplexität der gemeindlichen Buchführung einschließlich der Art der örtlichen DV-Buchführung abhängig sein.

## **3. Die Verantwortlichen im Aufstellungsverfahren**

### **3.1 Die Aufgaben des Kämmers**

Nach der Vorschrift ist der Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses mit seinen Anlagen vom Kämmerer der Gemeinde aufzustellen, der die Finanzverantwortung in der Gemeinde innehat (vgl. § 95 Absatz 3 Satz 1 GO NRW). Der Kämmerer hat dabei die Generalnorm zu beachten, nach der der Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln muss (vgl. § 95 Absatz 1 GO NRW). Dieses Gebot kann nur dann erfüllt werden, wenn der Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses unter Beachtung des Vollständigkeitsgebots alle vorgesehenen Bestandteile und Anlagen umfasst. Nach der Fertigstellung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses hat der Kämmerer diesen zu unterzeichnen und dem Bürgermeister zur Bestätigung vorzulegen.

Der Kämmerer hat bei der Aufstellung des Entwurfs des Jahresabschlusses der Gemeinde zu beachten, dass der Bürgermeister den von ihm bestätigten Entwurf innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres dem Rat zur Feststellung zuzuleiten hat (vgl. § 95 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Das gesamte Aufstellungsverfahren des gemeindlichen Jahresabschlusses erfordert daher eine klare Aufgabenverteilung und eine örtliche Terminplanung. Es ist deshalb von der Gemeinde festzulegen, wer welche Abschlussarbeiten bis zu welchem Termin zu erbringen hat. Darin sind die für den Jahresabschluss notwendigen Abstimmungsarbeiten und die zu klärenden

Sachverhalten einzubeziehen. Bei dieser Aufgaben- und Zeitplanung für den gemeindlichen Jahresabschluss sind zudem auch die Erfordernisse zur Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses zu berücksichtigen.

### **3.2 Die Aufgaben des Bürgermeisters**

Der Bürgermeister hat den vom Kämmerer vorgelegten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses zu bestätigen (vgl. § 95 Absatz 3 Satz 1 GO NRW). Für diese Bestätigung ist keine bestimmte Form vorgeschrieben. Die Bestätigung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Bürgermeister kommt dadurch zum Ausdruck, dass dieser den ihm vorgelegten Entwurf zu unterzeichnen hat. Er erfüllt mit seiner Bestätigung eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung und bringt damit zum Ausdruck, dass der Entwurf aus seiner Verantwortung heraus richtig und vollständig ist, sofern er dazu keine besonderen Einschränkungen macht oder Hinweise gibt. Seine Unterzeichnung beinhaltet daher eine Vollständigkeitserklärung dahingehend, dass der Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses alle Bestandteile und Anlagen zur Erfüllung seiner Aufgabe enthält, die dafür vorgeschrieben bzw. notwendig sind. Er hat dabei zu beachten, dass der von ihm bestätigte Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses innerhalb von drei Monaten nach dem Abschlussstichtag dem Rat zur Prüfung und Feststellung zugeleitet wird.

Der Bürgermeister ist jedoch nicht verpflichtet, den Entwurf des Kämmerers unverändert dem Rat zuzuleiten. Er kann eigenverantwortlich entscheiden, ob er Änderungen am Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses vornimmt, wenn sich aus seiner Sicht dafür ein Bedarf ergibt. Er kann zu diesem Entwurf aber auch Einschränkungen machen oder weitere Hinweise geben, soweit diese sachgerecht und erforderlich sind. Eine Abstimmung mit dem Kämmerer ist in solchen Fällen sinnvoll, aber nicht verpflichtend. Die Vornahme der Bestätigung des Entwurfs des Jahresabschlusses stellt dabei eine funktionale Rechtshandlung des Bürgermeisters der Gemeinde dar. Soweit der Bürgermeister diese gesetzliche Pflicht aus persönlichen Gründen nicht wahrnehmen kann, ist in einem solchen Falle die Bestätigung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses unter Beachtung der geltenden Vertretungsregelungen durch den Vertretungsberechtigten vorzunehmen (vgl. § 68 GO NRW).

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Der Jahresabschluss der Gemeinde):**

#### **1.0 Die Nachweiszwecke**

Aus der ausschlaggebenden Bedeutung, die der jährliche Haushaltsplan für die Art und das Ausmaß der Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde und die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft hat, ergibt sich die Pflicht für den Bürgermeister nach dem Ende seines auf ein Jahr begrenzten Auftrages, die Haushaltswirtschaft der Gemeinde nach der geltenden Haushaltssatzung zu führen, darüber gegenüber dem Rat im erforderlichen Umfang die notwendige Rechenschaft abzulegen. Er muss deshalb im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses darlegen, wie er seinen Auftrag im Haushaltsjahr ausgeführt hat.

Der gemeindliche Jahresabschluss zeigt dabei das Ergebnis des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr nach festgelegten haushaltsrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Regeln auf. Es wird dadurch über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde sowie über die wirtschaftliche Lage eine sachgerechte Rechenschaft abgelegt. Der gemeindliche Jahresabschluss muss daher unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln. Diese Vorgabe stellt einen allgemeinen Rechnungslegungsgrundsatz dar, der als Generalnorm die Aufstellung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde gewährleisten soll.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 37 GemHVO NRW**

**1.1 Zu Satz 1 (Pflicht zur Aufstellung des Jahresabschlusses):**

Die Pflicht zur Aufstellung eines gemeindlichen Jahresabschlusses ergibt sich zwingend aus dem System des gemeindlichen Haushaltsrechts. Gleichwohl wird durch die Vorschrift die Pflicht der Gemeinde, dass sie zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres (Abschlussstichtag 31. Dezember) einen Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und der weiteren haushaltsrechtlichen Maßgaben aufzustellen hat, nochmals ausdrücklich herausgestellt. Die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, zu der die gemeindliche Verwaltung durch die vom Rat der Gemeinde beschlossene Haushaltssatzung mit ihren Anlagen ermächtigt wird, ist dabei haushaltsjahrbezogen die Grundlage zur Aufstellung des Jahresabschlusses, in dem auch die Recht- und Ordnungsmäßigkeit des wirtschaftlichen Handelns nachzuweisen ist.

Der gemeindliche Jahresabschluss nach § 95 GO NRW dient insgesamt dazu, die notwendige Auskunft über das erzielte Ergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres sowie über die wirtschaftliche Lage und Chancen und Risiken für die Entwicklung der Gemeinde zu geben. Es obliegt dabei dem Rat die Pflicht zur Kontrolle und Überwachung, ob die von ihm beschlossene Haushaltssatzung umgesetzt und die im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen zutreffend für die Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr durch die Gemeinde in Anspruch genommen wurden (vgl. § 79 Absatz 3 GO NRW).

**1.2 Zu Satz 2 (Bestandteile des Jahresabschlusses):**

**1.2.0 Allgemeine Vorgaben**

Die Vorschrift soll den Umfang des gemeindlichen Jahresabschlusses verdeutlichen, dem besondere Anlagen beigefügt werden können. Das nachfolgende Schema zeigt die wichtigsten Elemente des gemeindlichen Jahresabschlusses im NKF (vgl. Abbildung).

<b>Der gemeindliche Jahresabschluss im NKF</b>				
J A H R E S A B S C H L U S		<b>Ergebnisrechnung</b> - Erträge - Aufwendungen	<b>Finanzrechnung</b> - Einzahlungen - Auszahlungen	<b>Bilanz</b> - Aktiva - Passiva
		<b>Produktorientierte Teilrechnungen</b> (17 Produktbereiche) Ziele und Leistungskennzahlen mit Messung der Zielerreichung		
		mit Teilergebnisplänen	mit Teilfinanzplänen	
		<b>Anhang</b>		
		mit Anlagenspiegel	mit Forderungsspiegel	mit Verbindlichkeitspiegel
		<b>Lagebericht</b>		

*Abbildung 510 „Der gemeindliche Jahresabschluss im NKF“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 37 GemHVO NRW**

Die Maßgaben in dieser Vorschrift über die Bestandteile des gemeindlichen Jahresabschlusses beinhalten auch den ausdrücklichen Auftrag an die Gemeinde, einen gemeindlichen Jahresabschluss vollständig und als Gesamtheit aufzustellen. In weiteren haushaltsrechtlichen Vorschriften werden dann die Ergebnisrechnung, die Finanzrechnung, die Teilrechnungen, die Bilanz und der Anhang als Bestandteile des gemeindlichen Jahresabschlusses inhaltlich näher bestimmt.

### **1.2.1 Die Ergebnisrechnung**

Die gemeindliche Ergebnisrechnung, in der für die in § 2 GemHVO NRW bestimmten Ertrags- und Aufwandsarten, jeweils Jahressummen auszuweisen sind, soll das tatsächliche Ressourcenaufkommen und den tatsächlichen Ressourcenverbrauch der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr nachweisen (vgl. § 38 GemHVO NRW). Dabei soll das daraus entstandene Jahresergebnis der Gemeinde unter Beachtung des Haushaltsausgleichs ausgewiesen werden, dass in der gemeindlichen Bilanz als Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag anzusetzen ist (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 1.4 GemHVO NRW). Das Jahresergebnis wirkt sich auch auf die Pflicht der Gemeinde aus, jährlich ihren Haushalt auszugleichen. Diese Pflicht erstreckt sich auch auf die Rechnung, denn der gesetzliche Haushaltsausgleich in einem Haushaltsjahr ist erst erreicht, wenn der Haushalt in Planung und Rechnung ausgeglichen ist (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 1 GO NRW).

### **1.2.2 Die Finanzrechnung**

Die Finanzrechnung der Gemeinde, in der für die in § 3 GemHVO NRW bestimmten Einzahlungs- und Auszahlungsarten jeweils Jahressummen auszuweisen sind, soll die kassenmäßig tatsächlich erfolgten Einzahlungen und Auszahlungen bei der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr nachweisen (vgl. § 39 GemHVO NRW). Durch einen darin enthaltenen Vergleich zwischen dem Anfangsbestand an Finanzmitteln und dem tatsächlichen Bestand zum Abschlussstichtag wird die insgesamt erfolgte Änderung des Bestandes an Finanzmitteln aufgezeigt sowie der Bestand an liquiden Mitteln nachgewiesen.

### **1.2.3 Die Teilrechnungen**

Die Teilrechnungen im gemeindlichen Jahresabschluss, die wie die produktorientierten Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan (vgl. § 4 GemHVO NRW) wegen ihrer Relevanz als Steuerungsebene jeweils für sich ein Bild über einen Teil der gemeindlichen Aufgabenerfüllung darstellen, sollen durch ihre Vollständigkeit ein Gesamtbild über die aufgabenbezogene Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr ermöglichen (vgl. § 40 GemHVO NRW). Diese Zielsetzung erfordert, dass die Teilrechnungen auch die für das Haushaltsjahr geplante Zielerreichung mit Leistungsmengen und Leistungskennzahlen gemessen und nachgewiesen werden muss (vgl. § 12 GemHVO NRW).

Den Teilrechnungen sollte zur besseren Verständlichkeit der örtlichen Produktorientierung in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft eine schematische Übersicht vorangestellt werden, aus der die vorhandenen Produktbereiche und die daraus abgeleiteten Produktgruppen sowie die ggf. gebildeten Produkte ersichtlich sind. Sofern der gemeindliche Haushaltsplan jedoch nach örtlichen Verantwortungsbereichen gegliedert wird, sollte entsprechend organisatorisch sowie produktorientiert verfahren werden.

### **1.2.4 Die Bilanz**

Die Bilanz der Gemeinde enthält als gemeindliche Vermögensrechnung bezogen auf den Abschlussstichtag eine Gegenüberstellung des Vermögens und der Schulden der Gemeinde sowie wichtige Informationen dazu (vgl. §

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 37 GemHVO NRW**

41 GemHVO NRW). Sie ist eine auf diesen jährlichen Stichtag ausgerichtete Zeitpunktrechnung und ein wesentlicher Bestandteil des doppischen Rechnungswesens im NKF. Auf der Aktivseite der Bilanz wird das Vermögen der Gemeinde mit den zum Abschlussstichtag ermittelten Werten angesetzt (Aktivierung). Damit wird die Mittelverwendung der Gemeinde dokumentiert. Auf der Passivseite der Bilanz werden die Verbindlichkeiten der Gemeinde und ihr Eigenkapital gezeigt (Passivierung). Dadurch wird die Mittelherkunft bzw. die Finanzierung des Vermögens offengelegt und dokumentiert. Die Gliederung der Bilanz erfolgt dabei sowohl auf der Aktivseite als auch auf der Passivseite nach Fristigkeiten.

**1.2.5 Der Anhang**

Der Anhang enthält als fünftes Element des Jahresabschlusses insbesondere Erläuterungen zu den einzelnen Bilanzposten und zu den Haushaltspositionen der Ergebnisrechnung. Neben der Beschreibung der örtlichen Sachverhalte wird mit dem Anhang eine Ergänzung, Korrektur und Entlastung von Bilanz und Ergebnisrechnung bezweckt, mit der die Interpretation des gemeindlichen Jahresabschlusses unterstützt werden soll (vgl. § 44 GemHVO NRW). Dieser Aufgabe sind auch die dem Anhang beizufügenden Anlagenspiegel, Forderungsspiegel und Verbindlichkeitspiegel untergeordnet (vgl. §§ 45 - 47 GemHVO NRW). Über die in der Vorschrift geforderten Angaben hinaus, kann die Gemeinde freiwillig weitere Angaben zu finanzwirtschaftlich wichtigen örtlichen Sachverhalten machen.

**1.2.6 Die Übersicht über die Jahresabschlussunterlagen**

Der Kämmerer der Gemeinde muss bei der jährlichen Aufstellung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses mit seinen Anlagen beachten, dass der Jahresabschluss aus einer Vielzahl von Bestandteilen und Anlagen besteht, die aufgrund von mehreren haushaltsrechtlichen Vorschriften dem Jahresabschluss beizufügen sind (vgl. § 95 GO NRW). Die Gemeinde kann darüber hinaus aber auch noch zusätzliche Anlagen erstellen und dem Jahresabschluss beifügen. Die nachfolgende Übersicht soll einen Überblick über die gemeindlichen Jahresabschlussunterlagen vermitteln (vgl. Abbildung).

<b>Die gemeindlichen Jahresabschlussunterlagen</b>	
<b>BESTANDTEILE DES JAHRESABSCHLUSSES</b>	
Ergebnisrechnung	§ 95 Absatz 1 GO NRW i.V.m. § 38 und § 2 GemHVO NRW sowie Nr. 1.6.1 des Runderlasses vom 24.02.2005
Finanzrechnung	§ 95 Absatz 1 GO NRW i.V.m. § 39 und § 3 GemHVO NRW sowie Nr. 1.6.3 des Runderlasses vom 24.02.2005
Teilrechnungen	§ 95 Absatz 1 GO NRW i.V.m. § 40 und §§ 2,3 und 4 GemHVO NRW sowie den Nrn. 1.6.2 und 1.6.4 des Runderlasses vom 24.02.2005
Bilanz	§ 95 Absatz 1 GO NRW i.V.m. § 41 GemHVO NRW sowie Nr. 1.6.5 des Runderlasses vom 24.02.2005
Anhang	§ 95 Absatz 1 GO NRW i.V.m. § 44 GemHVO NRW

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 37 GemHVO NRW**

<b>Die gemeindlichen Jahresabschlussunterlagen</b>	
<b>ANLAGEN ZUM JAHRESABSCHLUSS</b>	
Lagebericht	§ 95 Absatz 1 GO NRW i.V.m. § 48 GemHVO NRW
Beteiligungsbericht	§ 117 GO NRW i.V.m. § 52 GemHVO NRW (wenn kein Gesamtabschluss besteht)
<b>ANLAGEN ZUM ANHANG</b>	
Anlagenspiegel	§ 44 i.V.m. § 45 GemHVO NRW sowie Nr. 1.6.6 des Runderlasses vom 24.02.2005
Forderungsspiegel	§ 44 i.V.m. § 46 GemHVO NRW sowie Nr. 1.6.7 des Runderlasses vom 24.02.2005
Verbindlichkeitenspiegel	§ 44 i.V.m. § 47 GemHVO NRW sowie Nr. 1.6.8 des Runderlasses vom 24.02.2005
<b>BILANZBEZOGENE ANLAGEN (freiwillig)</b>	
Eigenkapitalspiegel	Bilanzansatz des Eigenkapitals nach § 41 Absatz 4 Nummer 1 GemHVO NRW
Sonderpostenspiegel	Bilanzansatz der Sonderposten nach § 41 Absatz 4 Nummer 2 GemHVO NRW
Rückstellungsspiegel	Bilanzansatz der Rückstellungen nach § 41 Absatz 4 Nummer 3 GemHVO NRW
Rechnungsabgrenzungsspiegel	Bilanzangabe der Rechnungsabgrenzung nach § 41 Absatz 3 Nummer 3 und Absatz 4 Nummer 5 GemHVO NRW
Kennzahlenspiegel	Bewertung im Lagebericht nach § 48 GemHVO NRW
<b>HAUSHALTSBEZOGENE ANLAGEN (freiwillig)</b>	
Haushaltswirtschaftliche Spiegel	Keine Vorgaben
Übersicht über die Ertragsausfälle	§ 38 i.V.m. § 26 GemHVO NRW

*Abbildung 511 „Die gemeindlichen Jahresabschlussunterlagen“*

Mit den haushaltsrechtlich bestimmten Jahresabschlussunterlagen soll erreicht werden, dass im gemeindlichen Jahresabschluss das Ergebnis des haushaltswirtschaftlichen Geschehens im abgelaufenen Haushaltsjahr und die aktuelle wirtschaftliche Lage der Gemeinde zutreffend aufgezeigt werden. Die jahresbezogene Haushaltswirtschaft der Gemeinde kann dann als abgeschlossen betrachtet werden. Nur ein vollständiger Jahresabschluss der Gemeinde kann seine Aufgabe, unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsäch-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 37 GemHVO NRW**

lichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln, entsprechend den haushaltsrechtlichen Vorgaben richtig erfüllen (vgl. § 95 Absatz 1 GO NRW).

**1.3 Das Verfahren zur Feststellung des Jahresabschlusses**

Das Aufstellungsverfahren des Jahresabschlusses wird in § 95 Absatz 3 GO NRW näher bestimmt. Über die Verfahrensschritte der Gemeinde zur Aufstellung ihres Jahresabschlusses soll sich die Aufsichtsbehörde im Rahmen der Anzeige des gemeindlichen Jahresabschlusses informieren. Sie soll prüfen, ob das Verfahren ordnungsgemäß abgelaufen ist und ggf. Rechtsverstöße bei Verfahrensschritten beanstanden. Dazu gehört auch z. B. eine eigenständige Nachfrage über den Verfahrensstand bei der Gemeinde, wenn diese ihrer gesetzlichen Anzeigepflicht nicht fristgerecht nachgekommen ist.

Das Aufstellungsverfahren für den gemeindlichen Jahresabschluss erfordert daher eine klare Aufgabenverteilung und Terminplanung innerhalb der Gemeinde. Es ist daher örtlich festzulegen, wer welche Abschlussarbeiten bis zu welchem Termin zu erbringen hat. Dabei ist ein Zusammenhang mit den für den Jahresabschluss notwendigen Abstimmungsarbeiten und den zu klärenden Sachverhalten herzustellen. Das Nachhalten der aufgezeigten Verfahrensschritte, die terminlich bestimmt sein müssen, soll durch die nachfolgende Übersicht erleichtert werden (vgl. Abbildung).

<b>Das Verfahren zur Feststellung des Jahresabschlusses</b>	
<b>VERFAHRENSCHRITT</b>	<b>VERANTWORTLICHKEITEN</b>
<b>Aufstellung des Entwurfs des Jahresabschlusses</b>	durch den Kämmerer und Bestätigung durch den Bürgermeister (§ 95 Absatz 3 GO NRW)
<b>Anzeige eines Fehlbetrages der Ergebnisrechnung</b>	bei der Aufsichtsbehörde, wenn kein Fehlbetrag im Ergebnisplan oder der Fehlbetrag höher als geplant ist (§ 75 Absatz 5 GO NRW), zu beachten: Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes (§ 76 Absatz 2 GO NRW)
<b>Zuleitung des Entwurfs des Jahresabschlusses</b>	an den Rat (§ 95 Absatz 3 Satz 2 GO NRW; sie soll innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres erfolgen)
<b>Prüfung des Jahresabschlusses</b>	durch den Rechnungsprüfungsausschuss (§ 101 Absatz 1 GO NRW) Welcher Bestätigungsvermerk liegt vor (§ 101 Absatz 4 und 5 GO NRW)?
<b>Beratung und Feststellung des Jahresabschlusses</b>	durch den Rat (§ 96 Absatz 1 GO NRW; bis spätestens 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres), Entlastung des Bürgermeisters (§ 96 Absatz 1 Satz 4 GO NRW)
<b>Anzeige des Jahresabschlusses mit seinen Anlagen</b>	bei der Aufsichtsbehörde (§ 96 Absatz 2 GO NRW)
<b>Bekanntmachung und Verfügbarhalten des Jahresabschlusses</b>	(§ 96 Absatz 2 GO NRW; er soll bis zur Feststellung des folgenden Jahresabschlusses verfügbar gehalten werden)

<b>Das Verfahren zur Feststellung des Jahresabschlusses</b>	
<b>VERFAHRENSSCHRITT</b>	<b>VERANTWORTLICHKEITEN</b>

*Abbildung 512 „Das Verfahren zur Feststellung des Jahresabschlusses“*

Zu den bei der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses zu beachtenden Maßgaben gehören neben den in der Übersicht benannten Regelungen die weiteren Vorschriften im 6. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung, z. B. über den Aufbau der gemeindlichen Bilanz und darin die anzusetzenden Vermögenswerte auf der Aktivseite und der Schulden auf der Passivseite.

#### **1.4 Haushaltssicherungskonzept und Jahresabschluss**

Bei der Bestätigung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Bürgermeister kann für die Gemeinde die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 Absatz 1 Satz 2 GO NRW entstehen. Die Bindung des Haushaltssicherungskonzeptes an den Haushaltsplan (vgl. § 79 Absatz 2 Satz 2 GO NRW) bewirkt, dass eine Frist von zehn Jahren zur Erreichung des Haushaltsausgleichs einzuhalten ist, damit eine Genehmigungsfähigkeit des Haushaltssicherungskonzeptes gegeben ist (vgl. § 76 Absatz 2 GO NRW). Sie bewirkt dagegen nicht, dass das bereits abgeschlossene Haushaltsjahr für die Wiederherstellungsfrist für den Haushaltsausgleich heranzuziehen ist, auch wenn die Haushaltsbewirtschaftung des abgeschlossenen Haushaltsjahres der Auslöser der Ursache dafür ist und deshalb dieses Jahr als Fristbeginn für die Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs angesehen werden könnte.

Die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes ist jedoch erst dann als entstanden anzusehen, wenn die Gemeinde aufgrund der Aufstellung und Bestätigung des gemeindlichen Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr qualifizierte Kenntnisse darüber erlangt hat, dass für das Haushaltsjahr ein negatives Ergebnis tatsächlich entstanden ist, durch das die für die Aufstellungspflicht gesetzlich bestimmten Schwellenwerte überschritten werden (vgl. § 76 Absatz 1 GO NRW). Erst zu diesem Zeitpunkt im Folgejahr des betreffenden Haushaltsjahres erlangt die Gemeinde regelmäßig die sachlich notwendigen Kenntnisse über die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes. Ein solches Haushaltssicherungskonzept ist zum Bestandteil des Haushaltsplans des nächsten der Bestätigung des Jahresabschlusses folgenden Haushaltsjahres zu machen.

Diese haushaltsmäßige Zuordnung gibt jedoch keine Berechtigung, die Frist von zehn Jahren für die Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs vom abgelaufenen Haushaltsjahr als Ursachenjahr zu rechnen und entsprechend zu verändern. Die Gemeinde muss vielmehr aufgrund ihrer Kenntnisse über das negative Jahresergebnis des abgelaufenen Haushaltsjahres und der daraus ggf. entstehenden Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes die notwendigen Gegenmaßnahmen sofort einleiten, um den jährlichen Haushaltsausgleich baldmöglichst wieder zu erreichen und ihre dauernde Leistungsfähigkeit wieder zu sichern und dauerhaft zu erhalten (vgl. § 75 Absatz 1 und 2 GO NRW).

Die Gemeinde kann z. B. bereits im laufenden Haushaltsjahr, in dem die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes entstanden ist, durch eine freiwillige Nachtragssatzung ein genehmigungsfähiges Haushaltssicherungskonzept zum Bestandteil des Haushaltsplans dieses Haushaltsjahres machen. Ein solches Vorgehen dürfte vielfach dann sinnvoll sein, wenn Sofortmaßnahmen möglich sind, die in die Strategie eines Haushaltssicherungskonzeptes eingebunden werden können. Wegen des im abgelaufenen Haushaltsjahr entstandenen schlechteren Jahresergebnisses bzw. eines erheblichen Fehlbetrages kann die Aufsichtsbehörde aber auch geeignete Maßnahmen ergreifen, um eine geordnete Haushaltswirtschaft durch die Gemeinde baldmöglichst wieder herzustellen.

## **2. Zu Absatz 2 (Lagebericht im Jahresabschluss):**

### **2.1 Die Zwecke des Lageberichtes**

Die ausdrückliche Vorgabe, dem gemeindlichen Jahresabschluss einen Lagebericht nach § 48 GemHVO NRW beizufügen, soll dazu beitragen die haushaltswirtschaftlichen Informationen, die der Jahresabschluss der Gemeinde zu vermitteln hat, aus Sicht der Verantwortlichen in der Gemeinde darzustellen. Der Lagebericht ist deshalb so zu fassen, dass auch durch ihn ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt wird. Weiterhin soll durch ihn ein Überblick über die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses und Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Jahr gegeben werden. Zum Inhalt des gemeindlichen Lageberichts soll aber auch eine Analyse der Haushaltswirtschaft und der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde gemacht werden. Dieser Vorgabe muss folgen, dass im Lagebericht der Gemeinde auch über die Chancen und Risiken für die künftige wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde zu informieren ist.

In diesem Zusammenhang darf nicht vergessen werden, dass am Schluss des gemeindlichen Lageberichtes besondere Angaben zu den in der Gemeinde tätigen Verantwortlichen zu machen sind (vgl. § 95 Absatz 2 GO NRW). Es sind eine Vielzahl von persönlichen Angaben für die Mitglieder des Verwaltungsvorstands nach § 70 GO NRW, für den Bürgermeister und den Kämmerer sowie für die Ratsmitglieder, auch wenn die Personen im Haushaltsjahr ausgeschieden sind, zu machen. Durch diese Vorschrift wird die notwendige Transparenz über die Verantwortlichkeiten für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde gewährleistet.

Über die in der Vorschrift bestimmten Pflichtangaben wird insbesondere auf mögliche typische Interessenkonflikte der Verantwortlichen hingewiesen, die im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit für die Gemeinde stehen und daher auch von haushaltswirtschaftlicher Bedeutung sind. Mit den Angaben soll zudem die berufliche Belastung der verantwortlichen Personen aufgezeigt und deren Kompetenz erkennbar gemacht werden. Ein Verzicht auf diese Angaben ist nicht zulässig. Es besteht auch keine Schutzklausel, nach der in besonderen Fällen lediglich nur eingeschränkte Angaben gemacht werden dürfen, außer, das Wohl der Bundesrepublik Deutschland oder eines ihrer Länder würde gefährdet.

Weitere über die Pflichtangaben hinausgehende Angaben, z. B. Angaben über die Höhe der Entgelte für die Tätigkeit in Organen, werden im Zusammenhang mit dem im Lagebericht zu machenden Angaben nicht gefordert. Die Angaben hängen nicht vom pflichtgemäßen Ermessen der betreffenden Personen ab, denn es kommt nicht darauf an, ob dieser Teil der gemeindlichen Berichterstattung zum Verständnis des Jahresabschlusses notwendig ist. Die zu machenden Angaben sind daher aus dem Blickwinkel der Adressaten des Jahresabschlusses und nicht aus dem Blickwinkel der Organmitglieder zu betrachten.

### **2.2 Die Beifügung des Lageberichtes**

Der Gemeinde obliegt die Pflicht, ihrem gemeindlichen Jahresabschluss einen Lagebericht beizufügen. Diese Vorgabe führt nicht dazu, dass dadurch der Lagebericht zum Bestandteil des gemeindlichen Jahresabschlusses wird (vgl. § 95 Absatz 1 GO NRW). Gleichwohl ist der Lagebericht aufgrund der haushaltsrechtlichen Vorgaben zu den Jahresabschlussunterlagen der Gemeinde zu zählen. Er stellt zudem einen eigenständigen Prüfungsgegenstand in der gemeindlichen Jahresabschlussprüfung dar (vgl. § 101 Absatz 6 i.V.m. § 103 Absatz 1 Nummer 1 GO NRW).

Der Lagebericht der Gemeinde ist auch deshalb dem gemeindlichen Jahresabschluss beizufügen, damit im Rahmen der Feststellung des Jahresabschlusses der Abschlussprüfung sowie der Einsichtnahme in die Jahresabschlussunterlagen durch die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft die notwendige Übereinstimmung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 37 GemHVO NRW**

zwischen dem Lagebericht und dem gemeindlichen Jahresabschluss besteht, die überprüft und bewertet werden kann. Die Vorgabe über die Beifügung des gemeindlichen Lageberichtes zum Jahresabschluss der Gemeinde bedeutet aber auch, dass der Lagebericht im Zusammenhang mit der Einsichtnahme in den gemeindlichen Jahresabschluss im vorgegeben Zeitraum verfügbar zu halten ist.

Der gemeindliche Lagebericht geht mit dem gemeindlichen Jahresabschluss auch der Aufsichtsbehörde der Gemeinde im Rahmen der Anzeige des Jahresabschlusses zu (vgl. § 96 GO NRW). In diesem Zusammenhang stellt der Lagebericht keinen Rechenschaftsbericht der Gemeinde dar, noch dient er der Nachweisführung über die Ordnungsmäßigkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gegenüber der Aufsichtsbehörde. Der Lagebericht enthält zwar Aussagen und Bewertungen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft, er muss jedoch nicht ausdrücklich über die Einhaltung der haushaltsrechtlichen Regelungen durch die Gemeinde informieren bzw. dazu besondere Einzelheiten aufzeigen.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**§ 38**  
**Ergebnisrechnung**

(1) <sup>1</sup>In der Ergebnisrechnung sind die dem Haushaltsjahr zuzurechnenden Erträge und Aufwendungen getrennt von einander nachzuweisen. <sup>2</sup>Dabei dürfen Aufwendungen nicht mit Erträgen verrechnet werden, soweit durch Gesetz oder Verordnung nichts anderes zugelassen ist. <sup>3</sup>Für die Aufstellung der Ergebnisrechnung gilt § 2 entsprechend.

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

(3) Erträge und Aufwendungen, die unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage verrechnet werden, sind nachrichtlich nach dem Jahresergebnis auszuweisen.

**Erläuterungen zu § 38:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Inhalte und Zwecke der Ergebnisrechnung**

**1.1 Die Gestaltung**

Die gemeindliche Ergebnisrechnung weist die Aufwendungen und Erträge der Gemeinde aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr nach und bildet dadurch das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch der Gemeinde für diesen Zeitraum ab. Sie nach dem Grundsatz der Ergebnisspaltung aufgebaut, sodass die ordentlichen und die außerordentlichen Ergebniskomponenten getrennt voneinander nachgewiesen werden müssen. Das Bruttoprinzip führt dabei dazu, dass zwischen den ordentlichen Erträgen und Aufwendungen, den Finanzerträgen und Finanzaufwendungen sowie zwischen den außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen der Gemeinde zu trennen und eine Verrechnung zwischen den Erträgen und Aufwendungen unzulässig ist. Das in der Ergebnisrechnung nachgewiesene Jahresergebnis wird dabei entweder als Jahresüberschuss (Die Erträge sind höher als die Aufwendungen) oder als Jahresfehlbetrag (Die Aufwendungen sind höher als die Erträge) dargestellt.

Diese Gestaltung der gemeindlichen Ergebnisrechnung ermöglicht, dass die gemeindlichen Geschäftsvorfälle ressourcenbezogen über Ergebniskonten als Unterkonten des Eigenkapitalkontos erfasst werden können. Die Ergebniskonten werden dazu in Ertragskonten und in Aufwandskonten aufgeteilt und entsprechend bebucht sowie über das Eigenkapitalkonto abgeschlossen. Diese Vorgehensweise bedeutet, dass im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses ein Saldo aus allen Ergebniskonten zu ermitteln ist, der entweder als Jahresüberschuss oder als Jahresfehlbetrag in die gemeindliche Bilanz einfließt (vgl. § 2 Absatz 2 GemHVO NRW). Durch diese Gestaltung steht die gemeindliche Ergebnisrechnung mit den Grundsätzen der Übersichtlichkeit und Verständlichkeit in Einklang.

**1.2 Die Aufgaben**

Die Zwecke der gemeindlichen Ergebnisrechnung bedingen, dass die Gemeinde die Richtigkeit der Daten aus ihrem haushaltswirtschaftlichen Handeln im abgelaufenen Haushaltsjahr gewährleisten muss. Sie muss deshalb umfassend dafür Sorge tragen, dass die örtlichen Buchungen haushaltswirtschaftlich nach den sachlich erforderlichen Abgrenzungen der Ertrags- und Aufwandsarten und unter Beachtung der örtlichen Produktorientierung und der Periodenabgrenzung tatsächlich erfolgt sind. In Abwägung mit der eigenständigen Finanzverantwortung und

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 38 GemHVO NRW**

der Organisationshoheit der Gemeinde bedarf es daher keiner haushaltsrechtlichen Vorgabe von örtlichen Sachkonten zur Sicherstellung des gemeindlichen Buchungsgeschäftes. Die Erhebungsmerkmale aus den Meldepflichten der Gemeinde zur Finanzstatistik bieten dabei Anhaltspunkte für die örtliche Kontenbildung.

Die Gemeinde hat den ihr zustehenden Entscheidungsspielraum insbesondere unter Steuerungsgesichtspunkten auszufüllen und dabei die örtlichen Verhältnisse und die Mindestvorgaben für die Darstellung der Arten der Erträge und Aufwendungen zu berücksichtigen. Sie muss zudem für das örtliche Buchungsgeschäft bzw. Buchungsverfahren sachgerechte Vorgaben machen, z. B. durch ein Kontierungshandbuch (vgl. § 31 Absatz 2 Nummer 1.4 GemHVO NRW). Die Gemeinde vereinfacht dadurch die sachlich notwendigen Kontrollen und Überwachungsmaßnahmen bei den Buchungen ihrer Geschäftsvorfälle und den finanzstatistischen Meldepflichten.

### **1.3 Die Informationen**

Die gemeindliche Ergebnisrechnung ist sowohl für den Rat der Gemeinde als auch für die gemeindliche Verwaltung sowie für die Bürgerinnen und Bürger ein wichtiges Informationsinstrument im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses. Sie zeigt das Ergebnis aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr sowie das erzielte Ressourcenaufkommen und den entstandenen Ressourcenverbrauch auf. An die Verständlichkeit und Darstellung der Ergebnisrechnung im Sinne der Offenlegung und Transparenz der tatsächlichen wirtschaftlichen Ergebnisse im Haushaltsjahr sind daher besondere Anforderungen im Sinne des zeitlichen Ablaufs der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie der daraus entstandenen wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zu stellen.

Die Informationsbedürfnisse der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bedingen dabei, dass im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses ein Zusammenhang zur Haushaltsplanung des betreffenden Haushaltsjahres herzustellen ist. Die Gemeinde hat deshalb in der gemeindlichen Ergebnisrechnung nicht nur die fortgeschriebenen Planansätze aufzuzeigen, sondern insbesondere einen Plan-/Ist-Vergleich vorzunehmen, um nachzuweisen, inwieweit die im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen tatsächlich bedarfsgerecht in Anspruch genommen worden sind. Die Vielzahl der verfügbaren haushaltswirtschaftlichen Daten erfordert dabei von der Gemeinde, die Informationen sachgerecht aufzubereiten. So sollen nicht nur Informationen zu einzelnen Haushaltspositionen und Bilanzposten gegeben werden, sondern auch die möglichen haushaltsmäßigen Wirkungen aus dem erreichten Jahresergebnis verdeutlicht werden.

## **2. Die Anwendung des Bruttoprinzips**

Die Ergebnisrechnung der Gemeinde ist als Bruttorechnung zu führen. Der Nachweis des tatsächlichen Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs ist der Gemeinde nur möglich, wenn das haushaltswirtschaftliche Bruttoprinzip in der Ergebnisrechnung angewendet wird. Eine Saldierung von Erträgen und Aufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung würde die Übersicht über das Entstehen und den Verbrauch der gemeindlichen Ressourcen erheblich beeinträchtigen. Bei der Gemeinde entstandene Aufwendungen dürfen deshalb nicht mit den von ihr erzielten Erträgen verrechnet werden, soweit nicht durch Gesetz oder Verordnung eine Ausnahme zugelassen worden ist (vgl. § 23 Absatz 2 GemHVO NRW). Eine Verrechnung bei den gemeindlichen Ressourcen im Sinne einer Aufrechnung würde auch gegen die Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ verstoßen. Das Bruttoprinzip verhindert somit auch eine Verschleierung von Erträgen und Aufwendungen innerhalb der gemeindlichen Ergebnisrechnung.

Unter Beachtung des Bruttoprinzips sind deshalb in der gemeindlichen Ergebnisrechnung für sämtliche auszuweisenden Ertrags- und Aufwandsarten jeweils Jahressummen auszuweisen (vgl. § 38 i.V.m. § 2 GemHVO NRW). Dadurch werden die tatsächlichen haushaltsmäßigen Erträge und Aufwendungen in ihrem Umfang und nach ihren Arten vollständig aufgezeigt und wirtschaftlich bzw. periodengerecht dem abgelaufenen Haushaltsjahr

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 38 GemHVO NRW**

zugeordnet. In diesem Zusammenhang stellt die nach den §§ 387 ff. BGB zulässige Aufrechnung keine Abweichungen vom haushaltsmäßig vorgegebenen Bruttoprinzip dar, wenn sie im Einzelfall bei konkreten Leistungsbeziehungen durchgeführt wird. Die Aufrechnung und die davon betroffenen gemeindlichen Geschäftsvorfälle sind unter Berücksichtigung des Ergebnisses sachgerecht zu dokumentieren.

**3. Ergebnisrechnung und Haushaltsausgleich**

**3.01 Die Ausgangslage**

Der jährliche Haushaltsausgleich ist von der Gemeinde nicht nur im Rahmen ihrer Haushaltsplanung zu erreichen, sondern auch im gemeindlichen Jahresabschluss nachzuweisen, denn der Haushalt der Gemeinde muss in jedem Jahr in Planung und Rechnung ausgeglichen sein (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Er ist ausgeglichen, wenn der Gesamtbetrag der Erträge die Höhe des Gesamtbetrages der Aufwendungen erreicht oder übersteigt (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 2 GO NRW). Nach dem Haushaltsrecht gilt die gemeindliche Verpflichtung zum Haushaltsausgleich auch dann als erfüllt, wenn der Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung durch Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage gedeckt werden kann (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 3 GO NRW). Die als Vergleichsgrößen notwendigen Gesamtbeträge sind im gemeindlichen Jahresabschluss in der gleichen Art und Weise zu ermitteln wie sie für die Haushaltssatzung der Gemeinde berechnet wurden (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1a GO NRW).

**3.1 Der Nachweis des „originären“ Haushaltsausgleichs**

Für den Nachweis der Erfüllung der Verpflichtung zum Haushaltsausgleich im Jahresabschluss muss in der gemeindlichen Ergebnisrechnung kein entsprechender Ausweis in Form einer gesonderten Zeile nach dem Jahresergebnis enthalten sein. Es bietet sich gleichwohl an, in der Ergebnisrechnung den Gesamtbetrag der im Haushaltsjahr erzielten Erträge und den Gesamtbetrag der entstandenen Aufwendungen als weitere besondere Positionen nach dem Jahresergebnis vorgesehen. Das Schema für eine solche Ergänzung der gemeindlichen Ergebnisrechnung wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Ergebnisrechnung und „originärer“ Haushaltsausgleich</b>				
<b>Ergebnisrechnung</b>	Ergebnis des Vor- jahres	Fort- geschriebener Ansatz des Haushalts- jahres	Ist-Ergebnis des Haushalts- jahres	Vergleich Ansatz/Ist
	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR
Ordentliches Ergebnis				
Finanzergebnis				
Ergebnis aus lfd. Verwaltungstätigkeit				
Außerordentliches Ergebnis				
Jahresergebnis				
<b>NACHRICHTLICHE ANGABEN ZUM HAUSHALTAUSGLEICH</b>				
<b>Nachweis des „originären“ Haushaltsausgleichs</b>				
Gesamtbetrag der Erträge				

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 38 GemHVO NRW**

<b>Ergebnisrechnung und „originärer“ Haushaltsausgleich</b>				
<b>Ergebnisrechnung</b>	Ergebnis des Vorjahres	Fortgeschriebener Ansatz des Haushaltsjahres	Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres	Vergleich Ansatz/Ist
	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR
Gesamtbetrag der Aufwendungen				
Jahresüberschuss				
Jahresfehlbetrag				

*Abbildung 513 „Ergebnisrechnung und „originärer“ Haushaltsausgleich“*

Die Gesamtbeträge sind dabei von der Gemeinde gesondert zu errechnen. Der gesonderte Vergleich der Gesamtbeträge für den Nachweis des Erreichens des Haushaltsausgleichs im Jahresabschluss erfordert aber auch entsprechende Erläuterungen. Solche Angaben können im Lagebericht gemacht werden, weil dort ein Überblick über die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses und Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Jahr zu geben ist (vgl. § 48 Satz 2 GemHVO NRW).

### 3.2 Der Nachweis des „fiktiven“ Haushaltsausgleichs

Die Gemeinde, die in der gemeindlichen Ergebnisrechnung ein Jahresergebnis mit einem negativen Betrag ausweist, kann dort nachrichtlich angeben, dass sie gleichwohl den „fiktiven“ Haushaltsausgleich erreicht hat. Das Schema für diese Ergänzung des gemeindlichen Ergebnisplans wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Ergebnisrechnung und „fiktiver“ Haushaltsausgleich</b>				
<b>Ergebnisrechnung</b>	Ergebnis des Vorjahres	Fortgeschriebener Ansatz des Haushaltsjahres	Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres	Vergleich Ansatz/Ist
	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR
Ordentliches Ergebnis				
Finanzergebnis				
Ergebnis aus lfd. Verwaltungstätigkeit				
Außerordentliches Ergebnis				
Jahresergebnis				
<b>NACHRICHTLICHE ANGABEN ZUM HAUSHALTAUSGLEICH:</b>				
<b>Nachweis des „fiktiven“ Haushaltsausgleichs</b>				

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 38 GemHVO NRW**

<b>Ergebnisrechnung und „fiktiver“ Haushaltsausgleich</b>				
<b>Ergebnisrechnung</b>	Ergebnis des Vor- jahres	Fort- geschriebener Ansatz des Haushalts- jahres	Ist-Ergebnis des Haushalts- jahres	Vergleich Ansatz/Ist
	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR
Gesamtbetrag der Erträge				
Gesamtbetrag der Aufwendungen				
Jahresfehlbetrag				
Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage				
Nicht gedeckter Jahresfehlbetrag				

*Abbildung 514 „Ergebnisrechnung und „fiktiver“ Haushaltsausgleich“*

Eine solche Information setzt jedoch einerseits voraus, dass ein Haushaltsausgleich in der Planung bestand, also im Zeitpunkt des Erlasses der gemeindlichen Haushaltssatzung (vgl. §§ 75, 78 und 80 GO NRW). Andererseits ist dafür vorauszusetzen, dass die Ausgleichsrücklage noch einen ausreichend hohen Bestand aufweist, damit der entstandene Jahresfehlbetrag damit verrechnet und ein fiktiver Haushaltsausgleich erreicht werden kann. In der Ergebnisrechnung sollte dafür in gesonderten Zeilen nach dem Jahresergebnis der Gesamtbetrag der im Haushaltsjahr erzielten Erträge und der Gesamtbetrag der entstandenen Aufwendungen aufgezeigt werden.

Der gesonderte Vergleich der Gesamtbeträge für den Nachweis des Erreichens des Haushaltsausgleichs im Jahresabschluss erfordert aber auch entsprechende Erläuterungen. Solche Angaben können im Lagebericht gemacht werden, weil dort ein Überblick über die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses und Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Jahr zu geben ist (vgl. § 48 Satz 2 GemHVO NRW).

#### **4. Der Nachweis der Haushaltskonsolidierung**

Die notwendige Haushaltskonsolidierung bei der Gemeinde hat durch das Haushaltssicherungskonzept eine konzeptionelle Grundlage sowie einen Rahmen für die örtliche Umsetzung erhalten. Mit Blick auf den Konsolidierungszeitraum sollen dabei im Rahmen des jährlichen Jahresabschlusses die im Sinne der Zielsetzung der Konsolidierung eingetretenen Ergebnisse in der gemeindlichen Ergebnisrechnung aufgezeigt werden. Die Gemeinde kann durch eine solche jahresbezogene Darstellung des Ergebnisses gleichzeitig darstellen, wie weit sie auf dem Weg zum Haushaltsausgleich fortgeschritten ist. Die gemeindliche Ergebnisrechnung kann dazu entsprechend ergänzt werden. Die Konsolidierungsergebnisse können dabei in einer Zeitreihe über den gesamten Konsolidierungszeitraum aufgezeigt werden. Die einzelnen Angaben können zudem bei Bedarf um Plan-Werte ergänzt werden. Die nachfolgende Übersicht zeigt das Grundschemata beispielhaft auf (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 38 GemHVO NRW**

<b>Die Ergebnisse der Haushaltskonsolidierung</b>						
<b>Ist-Ergebnisse</b>	<b>Haus- halts- jahr</b>	Hj + 1	Hj + 2	Hj + 3	Hj + ...	Hj + ...
	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR
Ordentliches Ergebnis						
Finanzergebnis						
Ergebnis aus afd. Verwaltungstätigkeit						
Außerordentliches Ergebnis						
Jahresergebnis						
<b>ANGABEN ZUM KONSOLIDIERUNGSERFOLG:</b>						
Gesamtbetrag der Erträge						
Gesamtbetrag der Aufwendungen						
<b>Jahresüberschuss</b>						
Geplanter Jahresüberschuss						
Differenz in Betrag und %						
<b>Jahresfehlbetrag</b>						
Geplanter Jahresfehlbetrag						
Differenz in Betrag und %						

*Abbildung 515 „Die Ergebnisse der Haushaltskonsolidierung“*

Die Ergänzung des gemeindlichen Ergebnisplans und der Ergebnisrechnung ist dabei im notwendigen Umfang zu erläutern. Dabei sind zu den Angaben weitere Informationen zu Anpassungen, aber auch zur Aufrechterhaltung der Konsolidierungsplanung zu geben. Die Gemeinde sollte ggf. auch Vorjahre des Haushaltsjahres in die Übersicht einbeziehen.

### **5. Der Verzicht auf Erträge**

Im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entstehen aus dem öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Handeln der Gemeinde vielfältige Ansprüche gegenüber Dritten. Die Gemeinde hat i.d.R. ihre Leistungspflicht erfüllt, sodass ihr deshalb eine Geldleistung als Gegenleistung des Dritten zusteht. Soweit am Abschlussstichtag noch Zahlungen eines Dritten ausstehen, hat die Gemeinde diese Ansprüche mit ihrem geldlichen Gegenwert als Forderungen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Der Ansatz von gemeindlichen Forderungen in der Bilanz

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 38 GemHVO NRW**

der Gemeinde ist dabei von den rechtlichen und den tatsächlichen Verhältnissen und deren Bewertung am jeweiligen Abschlussstichtag abhängig.

Im Rahmen aus Plan-/Ist-Vergleichs in der gemeindlichen Ergebnisrechnung lässt sich nicht immer unmittelbar erkennen, aus welchen Gründen die bei den einzelnen Ertragsarten tatsächlich erzielten Erträge (Ist-Beträge) geringer sind als die Plan-Werte. Sofern ein negativer Differenzbetrag bei einzelnen Ertragsarten ausgewiesen wird und der Betrag vollständig oder zum Teil aufgrund eines Verzichtes durch die Gemeinde entstanden ist, sollte ein solcher Sachverhalt aus Transparenzgründen von der Gemeinde offengelegt und die Gründe dazu aufgezeigt werden. Die nachfolgende Übersicht soll dazu eine Hilfestellung über solche Angaben im gemeindlichen Jahresabschluss bieten (vgl. Abbildung).

<b>Die Übersicht über Ertragsausfälle bei der Gemeinde</b>			
<b>Ertragsarten</b>	<b>Erlassene Ansprüche</b>	<b>Rechtsgrundlage</b>	<b>Betrag</b>
<b>Ertragsarten</b>	<b>Verzicht auf Ansprüche aus anderen Gründen</b>	<b>Rechtsgrundlage</b>	<b>Betrag</b>
<b>Ertragsarten</b>	<b>Niedergeschlagene Ansprüche</b>	<b>Rechtsgrundlage</b>	<b>Betrag</b>

*Abbildung 516 „Die Übersicht über Ertragsausfälle bei der Gemeinde“*

Die aufgezeigte Übersicht soll nicht dazu dienen, alle gemeindlichen Geschäftsvorfälle aufzulisten, die z.B. von einem Erlass der gemeindlichen Ansprüche berührt werden. Unter Berücksichtigung der gemeindlichen Informationspflichten im Jahresabschluss soll vielmehr nachvollziehbar gemacht werden, dass der im Haushaltsjahr geübte Verzicht auf gemeindliche Erträge haushaltswirtschaftlich vertretbar ist. Die Gemeinde hat eigenverantwortlich über den Umfang der Angaben und die Art der Differenzierung zu entscheiden. Die Ertragsarten nach § 2 Absatz 1 GemHVO NRW stellen eine Möglichkeit der Untergliederung der Übersicht dar.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Inhalt der Ergebnisrechnung):**

#### **1.1 Zu den Satz 1 (Nachweis der Erträge und Aufwendungen):**

In dieser Vorschrift werden der Inhalt und die Aufgabe der gemeindlichen Ergebnisrechnung näher bestimmt. Sie hat das tatsächliche Ressourcenaufkommen (Erträge) und den tatsächlichen Ressourcenverbrauch (Aufwendungen) der Gemeinde aus der Haushaltsausführung im Haushaltsjahr nachzuweisen. Die sachliche Gliederung der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 38 GemHVO NRW**

Ergebnisrechnung baut deshalb auf dem gemeindlichen Ergebnisplan auf (vgl. § 2 GemHVO NRW). Die im Plan-/Ist-Vergleich bei den Haushaltspositionen enthaltenen Beträge stellen dabei einen Bezug zum gemeindlichen Ergebnisplan her.

Bei einzelnen Haushaltspositionen des Ergebnisplans ist ggf. jedoch eine Planfortschreibung vorgenommen worden, weil z. B. aufgrund der Entwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr sachliche Anpassungen im Rahmen einer Nachtragsatzung notwendig waren. Eine solche Planfortschreibung im Ergebnisplan kann aber auch durch Ermächtigungsübertragungen aus dem Vorjahr entstanden sein (vgl. § 22 GemHVO NRW). Sofern aus Sicht der Gemeinde periodenfremde Erträge und/oder Aufwendungen entstanden sind, müssen diese in der gemeindlichen Ergebnisrechnung unter den inhaltlich zutreffenden Ertrags- und Aufwandsarten erfasst werden. Sie sind nicht unter einer gesonderten Haushaltsposition als „periodenfremd“ nachzuweisen.

In der jahresbezogenen Ergebnisrechnung müssen von der Gemeinde jedenfalls alle Erträge und Aufwendungen nachgewiesen werden, die dem abgelaufenen Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnen sind (vgl. § 11 GemHVO NRW). Unter Beachtung des Bruttoprinzips sind in der Ergebnisrechnung für die einzelnen Ertrags- und Aufwandsarten jeweils Jahressummen auszuweisen, um die Herkunft des tatsächlichen Ressourcenaufkommens und die Verwendung des tatsächlichen Ressourcenverbrauchs im Haushaltsjahr von der Größenordnung her aufzuzeigen. Diese Ergebnisse sind durch die Bildung von Summen und Salden zum ordentlichen Ergebnis, dem Finanzergebnis und dem Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit zusammenzufassen. Aus den außerordentlichen Erträgen und außerordentlichen Aufwendungen ist dabei das außerordentliche Ergebnis zu ermitteln und gesondert auszuweisen.

Zur Vervollständigung des Gesamtbildes über die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr ist es erforderlich, ein Jahresergebnis zu ermitteln, das in der Ergebnisrechnung als Jahresüberschuss oder als Jahresfehlbetrag auszuweisen ist. Dieses Ergebnis kann dann in eine Beziehung mit der gemeindlichen Verpflichtung zum jährlichen Haushaltsausgleich gestellt werden, denn die Haushaltsausgleichsverpflichtung der Gemeinde erstreckt sich auch auf den gemeindlichen Jahresabschluss (Rechnung) als Nachweis (Abrechnung) der tatsächlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr.

## **1.2 Zu Satz 2 (Verrechnungsverbot):**

### **1.2.1 Die Inhalte des Verbots**

Die Ergebnisrechnung ist von der Gemeinde als Bruttorechnung zu führen, denn ein vollständiger Nachweis des tatsächlichen Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr ist nur dann möglich. Eine Saldierung von Erträgen und Aufwendungen würde die Übersicht über den gemeindlichen Ressourceneinsatz erheblich beeinträchtigen. Eine Verrechnung bei den gemeindlichen Ressourcen im Sinne einer Aufrechnung würde auch gegen die Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ verstoßen.

Das Bruttoprinzip verhindert somit auch eine Verschleierung innerhalb der gemeindlichen Ergebnisrechnung. Die Gemeinde hat daher unter Beachtung des Bruttoprinzips in ihrer gemeindlichen Ergebnisrechnung jeweils Jahressummen für sämtliche im Haushaltsjahr tatsächlich erzielten Erträge getrennt von den Jahressummen für die im Haushaltsjahr entstandenen Aufwendungen auszuweisen. Diese Erträge und Aufwendungen müssen von der Gemeinde nach ihren Arten gegliedert werden und dem Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnen sein.

## **1.2.2 Die Ausnahme vom Bruttoprinzip**

### **1.2.2.1 Absetzungen nach § 22 GemHVO NRW**

Die Gemeinde darf jedoch ausnahmsweise Abgaben, abgabeähnliche Erträge und allgemeine Zuweisungen, die sie zurückzahlen hat, bei den Erträgen abzusetzen, auch wenn die Rückzahlungen sich auf Erträge der Vorjahre beziehen (vgl. § 22 Absatz 2 GemHVO NRW). Dadurch wird haushaltsrechtlich eine Ausnahme vom gemeindlichen Bruttoprinzip zugelassen. Diese gesetzlich bestimmte Ausnahme wirkt sich unmittelbar auf die gemeindliche Ergebnisrechnung aus und ist von der Gemeinde entsprechend anzuwenden, auch wenn die Regelung keinen ausdrücklichen Verweis auf die gemeindliche Ergebnisrechnung enthält.

Die genannte haushaltsrechtliche Vorschrift soll dabei dem Umstand der haushaltswirtschaftlichen Praxis der Gemeinden Rechnung tragen, dass die Erhebung von Abgaben und deren endgültige Abrechnung regelmäßig nicht in einem Haushaltsjahr abschließend erfolgen können. In den Fällen, in denen es sich um eine andauernde, regelmäßig wiederkehrende Leistungspflicht des Dritten handelt, hat es sich in der Vergangenheit bewährt, dass Erstattungen von zu viel berechneten und gezahlten Beträgen mit den späteren Zahlungen verrechnet werden können. Für die gemeindliche Ergebnisrechnung bedeutet dieses, dass die gemeinderechtlichen Abgaben, z. B. Steuern, Gebühren und Beiträge, mit dem Nettobetrag in der Ergebnisrechnung nachzuweisen sind, der nach Abzug der vorgenommenen Erstattungen als Ertrag bei der Gemeinde verbleibt.

### **1.2.2.2 Sonstige zulässige Verrechnungen**

Die nach den §§ 387 ff. BGB zulässigen Aufrechnungen können nicht als Abweichungen vom haushaltsrechtlich vorgegebenen Bruttoprinzip angesehen werden. Eine solche Aufrechnung kann sich auf bestehende gemeindliche Geschäftsvorfälle beziehen, die in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung sowohl zeitlich als auch sachlich getrennt voneinander zu dokumentieren sind, z. B. die Zahlungsverpflichtung der Gemeinde gegenüber einem Dritten und die Forderung gegenüber diesem Dritten. Im Rahmen der Abwicklung des gemeindlichen Zahlungsverkehrs können grundsätzlich aber auch personenbezogene Auszahlungen der Gemeinde gegenüber einem Dritten mit ausstehenden Einzahlungen dieses Dritten verrechnet werden. In solchen Fällen bleibt der in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu führende getrennte und bruttomäßige Nachweis von Erträgen und Aufwendungen davon unberührt.

## **1.3 Zu Satz 3 (Aufstellung der Ergebnisrechnung):**

### **1.3.1 Der Verweis auf § 2 GemHVO NRW**

Im gemeindlichen Jahresabschluss ist die Ergebnisrechnung der Gemeinde durch den ausdrücklichen Verweis in der Vorschrift auf § 2 GemHVO NRW formell entsprechend dem gemeindlichen Ergebnisplan aufzustellen. Daraus ergibt sich ein Ergebnismittel nach den einzelnen Arten der gemeindlichen Erträge und Aufwendungen, zu denen jeweils jahresbezogene Beträge ermittelt werden. Eine Ausnahme vom Bruttoprinzip besteht lediglich für den Nachweis der gemeindlichen Bestandsveränderungen, die in der Ergebnisrechnung unter den Erträgen als Saldogröße nachzuweisen sind. Die artenbezogenen Erträge und Aufwendungen werden einerseits nach ordentlichen und außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen getrennt und dann summen- und saldenmäßig zu einem ordentlichen Ergebnis, einem Finanzergebnis und einem Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit sowie zu einem außerordentlichen Ergebnis und dem Jahresergebnis zusammengefasst (vgl. Nr. 1.6.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300). Nachfolgend werden die Komponenten der gemeindlichen Ergebnisrechnung aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Komponenten der Ergebnisrechnung</b>				
<b>Ergebnisrechnung</b>	<b>Ergebnis des Vorjahres</b>	<b>Fortgeschriebener Ansatz des Haushaltsjahres</b>	<b>Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres</b>	<b>Vergleich Ansatz/Ist</b>
	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>
Ordentliches Ergebnis				
Finanzergebnis				
Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit				
Außerordentliches Ergebnis				
Jahresergebnis				

*Abbildung 517 „Die Komponenten der Ergebnisrechnung“*

In der gemeindlichen Ergebnisrechnung kann dabei auf die benannten mindestens auszuweisenden Haushaltspositionen sowie auf den Ausweis der Summen- und Salden nicht verzichtet werden. Ein Verzicht auf Haushaltspositionen ist grundsätzlich nur bezogen auf die Teilpläne und die Teilrechnungen möglich und somit für die Haushaltspositionen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung ausgeschlossen (vgl. § 4 Absatz 6 GemHVO NRW).

### **1.3.2 Die Abbildung der Erträge und Aufwendungen nach Arten**

#### **1.3.2.1 Die ordentlichen Erträge und Aufwendungen**

Im gemeindlichen Haushaltsrecht werden als ordentliche Erträge und Aufwendungen die regelmäßig wiederkehrenden und planbaren Erträge und Aufwendungen der Gemeinde verstanden. Zu den ordentlichen Erträgen und Aufwendungen gehören somit diejenigen gemeindlichen Erträge und Aufwendungen, die im Rahmen der gewöhnlichen Geschäfts- bzw. Verwaltungstätigkeit der Gemeinde im Haushaltsjahr anfallen. Die Gemeinde hat dabei ihre Erträge und Aufwendungen im Haushaltsjahr nach verbindlich vorgegebenen Arten zu erfassen (vgl. § 2 Absatz 1 GemHVO NRW).

Der Begriff „ordentlich“ wird dabei auch für die Gestaltung des Aufbaus der gemeindlichen Ergebnisrechnung verwendet. Er wird in diesem Zusammenhang nach dem Ausschlussprinzip definiert, d. h. alle Aufwendungen und Erträge, die nicht zum außerordentlichen Ergebnis gehören, sind dem ordentlichen Ergebnis zuzurechnen, soweit sie nicht zum Finanzergebnis gehören. Aus den Arten der ordentlichen Erträge und Aufwendungen der Gemeinde wird in der gemeindlichen Ergebnisrechnung das „Ordentliche Ergebnis“ als Saldo aus dem erzielten Ressourcenaufkommen sowie dem Ressourcenverbrauch der Gemeinde nachgewiesen. Dadurch wird ein wichtiger Bereich des Erfolges des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde abgebildet. Die Arten der ordentlichen Erträge und Aufwendungen werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 38 GemHVO NRW**

<b>Die ordentlichen Erträge und Aufwendungen in der Ergebnisrechnung</b>	
<b>ERGEBNISBEREICH</b>	<b>ERTRAGS- UND AUFWANDSARTEN</b>
<b>Ordentliche Erträge</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Steuern und ähnliche Abgaben</li> <li>- Zuwendungen und allgemeine Umlagen</li> <li>- sonstige Transfererträge</li> <li>- öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte</li> <li>- privatrechtliche Leistungsentgelte</li> <li>- Kostenerstattungen und Kostenumlagen</li> <li>- sonstige ordentliche Erträge</li> <li>- aktivierte Eigenleistungen</li> <li>- Bestandsveränderungen</li> </ul>
<b>Ordentliche Aufwendungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Personalaufwendungen</li> <li>- Versorgungsaufwendungen</li> <li>- Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen</li> <li>- bilanzielle Abschreibungen</li> <li>- Transferaufwendungen</li> <li>- sonstige ordentliche Aufwendungen</li> </ul>

*Abbildung 518 „Die ordentlichen Erträge und Aufwendungen“*

### 1.3.3.2 Die Finanzerträge und Finanzaufwendungen

Die gemeindlichen Finanzerträge und Finanzaufwendungen entstehen aus besonderen Geschäftsvorfällen der Gemeinde und sind daher in der gemeindlichen Ergebnisrechnung getrennt von den ordentlichen und außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen nachzuweisen (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 16 und 17 GemHVO NRW). Daraus wird das gemeindliche Finanzergebnis ermittelt, durch das z. B. dargestellt wird, wie durch Zinsaufwendungen aufgrund des von der Gemeinde aufgenommenen Fremdkapitals das Jahresergebnis der Gemeinde beeinflusst wird.

Das „Finanzergebnis“ der Gemeinde ist jedoch nicht als „ordentliches betriebsfremdes Ergebnis“ definiert worden, sodass die Abschreibungen auf Finanzanlagen nicht darunter zu erfassen sind. Die Finanzanlagen werden vielmehr als gemeindliche Vermögensgegenstände der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zugerechnet worden bzw. dienen dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde auf Dauer. Die gemeindlichen Finanzanlagen stellen daher für die Gemeinde keine „Nebengeschäfte“ im Rahmen ihrer jährlichen Haushaltswirtschaft dar. Die Abschreibungen auf gemeindliche Finanzanlagen dürfen daher von der Gemeinde in der Ergebnisrechnung auch nicht gesondert als ordentliches betriebsfremdes Ergebnis, getrennt von den bilanziellen Abschreibungen, erfasst und ausgewiesen werden. Die festgelegte Erfassung soll vielmehr die Transparenz über den jährlichen gemeindlichen Ressourcenverbrauch aus der Inanspruchnahme von Vermögensgegenständen stärken.

### 1.3.2.3 Die außerordentlichen Erträge und Aufwendungen

Als außerordentliche Erträge und außerordentliche Aufwendungen sind die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen zu betrachten, die außerhalb der gewöhnlichen Verwaltungstätigkeit der Gemeinde entstehen, aber durch die Aufgabenerfüllung der Gemeinde im Haushaltsjahr verursacht werden. Diese Erträge und Aufwendungen sind in der gemeindlichen Ergebnisrechnung getrennt von den ordentlichen Erträge und ordentlichen Aufwendungen nachzuweisen (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 38 GemHVO NRW**

<b>Die außerordentlichen Erträge und Aufwendungen</b>	
<b>Außerordentliche Erträge</b>	- Außerordentliche Erträge
<b>Außerordentliche Aufwendungen</b>	- Außerordentliche Aufwendungen

*Abbildung 519 „Die außerordentlichen Erträge und Aufwendungen“*

Die außerordentlichen Erträge und außerordentlichen Aufwendungen der Gemeinde beruhen auf seltenen und ungewöhnlichen Vorgängen, z. B. Naturkatastrophen, sonstige durch höhere Gewalt verursachte Unglücke, die als örtlich zu betrachtendes Ereignis unmittelbar die Gemeinde betreffen. Auch gemeindliche Abschreibungen, die dadurch entstehen, weil ein Geschäftsvorfall der Gemeinde als außerordentlich zu klassifizieren ist, sind als außerordentliche Aufwendungen zu behandeln. In der gemeindlichen Ergebnisrechnung können die außerordentlichen Erträge und Aufwendungen von der Gemeinde freiwillig auch nach Arten nachgewiesen werden.

### **1.3.3 Die Jahresergebnisse**

#### **1.3.3.1 Das ordentliche Ergebnis**

Unter dem ordentlichen Ergebnis in der gemeindlichen Ergebnisrechnung wird der Saldo aus der Summe der ordentlichen Erträge (vgl. § 2 Abs. 1 Nrn. 1 bis 9 GemHVO NRW) und der Summe der ordentlichen Aufwendungen (vgl. § 2 Abs. 1 Nrn. 10 bis 15 GemHVO NRW) erfasst. Die Summe der ordentlichen Erträge ergibt sich dabei durch eine Addition der in der gemeindlichen Ergebnisrechnung enthaltenen Ertragspositionen. Die Summe der ordentlichen Aufwendungen ergibt sich entsprechend durch eine Addition der Aufwandspositionen.

Dieses Ergebnis wird nach dem Ausschlussprinzip definiert, d.h. alle gemeindlichen Erträge und Aufwendungen, die nicht zum außerordentlichen Ergebnis der Gemeinde gehören, sind dem ordentlichen Ergebnis zuzurechnen, soweit die Erträge und Aufwendungen nicht dem gemeindlichen Finanzergebnis zuzuordnen sind. Das Ergebnis aus den ordentlichen Erträgen und ordentlichen Aufwendungen weist dabei die Ertragskraft der Gemeinde aus, die sich aus der jährlichen haushaltswirtschaftlichen Geschäftstätigkeit der Gemeinde ergibt und als ordentliches Ergebnis der Gemeinde zu bezeichnen ist.

#### **1.3.3.2 Das Finanzergebnis**

Das Finanzergebnis aus der gemeindlichen Finanzierungstätigkeit ist der Saldo aus den Finanzerträgen (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 16 GemHVO NRW) und den Zinsen und sonstigen Finanzaufwendungen (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 17 GemHVO NRW). Mit dieser gesonderten Erfassung bestimmter Erträge und Aufwendungen wird u.a. verdeutlicht, wie das Fremdkapital durch Zinsaufwendungen das Jahresergebnis der Gemeinde beeinflusst. Das „Finanzergebnis“ ist für die Gemeinde jedoch nicht als „ordentliches betriebsfremdes Ergebnis“ definiert worden, sodass die gemeindlichen Abschreibungen auf Finanzanlagen nicht in das Finanzergebnis einbezogen werden.

#### **1.3.3.3 Das Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit**

Das als „Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit“ bezeichnete Ergebnis in der gemeindlichen Ergebnisrechnung stellt ein Abbild des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde aus ihrer laufenden Geschäftstätigkeit im Haushaltsjahr dar. Es steht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Gliederung in der gemeindlichen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 38 GemHVO NRW**

Finanzrechnung. Das Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit wird dabei aus dem ordentlichen Jahresergebnis (Saldo der ordentlichen Erträge und ordentlichen Aufwendungen) und dem Finanzergebnis (Saldo der Finanzerträge sowie der Zinsen und ähnlicher Aufwendungen) gebildet und umfasst alle regelmäßig anfallenden Aufwendungen und Erträge bei der Gemeinde.

Die Bezeichnung „laufende Verwaltungstätigkeit“ verdeutlicht in diesem Zusammenhang, dass die örtlichen jahresbezogenen laufenden Aufgaben von der Gemeinde im Auftrag der Einwohner und Abgabepflichtigen erledigt werden. Die Gemeinde ist dabei gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft jedoch nicht einfach als Treuhänder tätig, der eigenständig im eigenen Namen auch weitere eigenständige Geschäftstätigkeiten durchführen kann. Die gemeindliche Verwaltung hat sich dabei dem Willen des Rates der Gemeinde zu unterwerfen, der die Einwohner und Abgabepflichtigen der Gemeinde vertritt und die gemeindliche Verwaltung beauftragt und in ihrem Handeln überwacht. Die Gemeinde hat daher bei ihrer Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit immer den Willen der Einwohner und Abgabepflichtigen in Form der vom Rat der Gemeinde beschlossenen Haushaltssatzung sowie der sonstigen Ratsbeschlüsse zu beachten.

#### **1.3.3.4 Das außerordentliche Ergebnis**

Die Gemeinde hat im Haushaltsjahr erzielte Erträge und entstandene Aufwendungen dann als außerordentlich einzuordnen und diese gesondert in der gemeindlichen Ergebnisrechnung nachzuweisen, wenn die Erträge und Aufwendungen außerhalb der gewöhnlichen bzw. laufenden Geschäftstätigkeit der Gemeinde liegen. Nach dieser Abgrenzung hat die Gemeinde solche Geschäftsvorfälle gesondert nachzuweisen, die ungewöhnlich in ihrer Art, selten im Vorkommen und von einiger materieller Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft sind. Bei der Beurteilung durch die Gemeinde ist auf die „Verhältnisse des Einzelfalls“ abzustellen.

Die gemeindliche Ergebnisrechnung folgt in ihrem Aufbau einer solchen Abgrenzung. Das außerordentliche Ergebnis der Gemeinde ergibt sich daher aus der Saldierung der außerordentlichen Erträge (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 18 GemHVO NRW) und der außerordentlichen Aufwendungen (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 19 GemHVO NRW). Es zeigt, inwieweit seltene und ungewöhnliche Vorgänge bzw. von der gewöhnlichen Verwaltungstätigkeit erheblich abweichende Vorgänge von wesentlicher Bedeutung für die Gemeinde im Haushaltsjahr aufgetreten sind. Mit dem gesondert auszuweisenden Ergebnis lässt sich beurteilen, in welchem Umfang das gemeindliche Jahresergebnis dadurch beeinflusst wurde bzw. eine besondere Haushaltsbelastung eingetreten ist.

#### **1.3.3.5 Das Jahresergebnis**

Das in der gemeindlichen Ergebnisrechnung auszuweisende Jahresergebnis wird aus der Saldierung des Ergebnisses der laufenden Verwaltungstätigkeit und des außerordentlichen Ergebnisses gebildet. Es zeigt als bilanzierter Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag die jahresbezogene haushaltswirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde auf. An diesem Jahresergebnis wird auch das Erreichen des Haushaltsausgleichs in der Rechnung gemessen (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Ebenso kann dadurch die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde beurteilt werden, die sich zudem an den durch dieses Ergebnis bewirkten Veränderungen des gemeindlichen Eigenkapitals ablesen lässt (vgl. § 41 Absatz 4 GemHVO NRW).

In den Fällen, in denen ein Jahresfehlbetrag entstanden ist oder der entstandene Jahresfehlbetrag höher als geplant ist, löst dieser haushaltswirtschaftliche Status eine gesonderte Anzeigepflicht der Gemeinde gegenüber ihrer Aufsichtsbehörde aus (vgl. § 75 Absatz 5 GO NRW). Ein entstandener Jahresfehlbetrag kann aber auch die Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes auslösen, sofern dadurch eine Überschreitung der gesetzlich bestimmten Schwellenwerte eintritt (vgl. § 76 Absatz 1 GO NRW). Im Zusammenhang mit dem gemeindlichen Jahresergebnis hat der Rat der Gemeinde auch über die Verwendung des Jahresüberschusses oder die Behandlung des Jahresfehlbetrages zu beschließen (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 2 GO NRW).

## **2. Zu Absatz 2 (Nachweis der Ist-Ergebnisse):**

### **2.1 Allgemeine Grundlagen**

Der jährliche Jahresabschluss der Gemeinde erfordert, das gemeindliche Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch im Haushaltsjahr in einen Vergleich mit der Haushaltsplanung dieses Jahres zu stellen. Dabei soll durch die Einbeziehung der Daten des Vorjahres die Entwicklung der Gemeinde dargestellt und verdeutlicht werden. In der gemeindlichen Ergebnisrechnung müssen deshalb in diesem Vergleich die Erträge und Aufwendungen der Gemeinde entsprechend der in § 2 GemHVO NRW benannten nach Arten aufgeschlüsselt werden. Bei dieser vergangenheitsbezogenen Betrachtung wird - anders als bei der zukunftsbezogenen mehrjährigen Zeitreihe im Haushaltsplan der Gemeinde - eine Darstellung der Ist-Ergebnisse aus dem Haushaltsjahr und dem Vorjahr für ausreichend angesehen.

In der Zeitreihe in der gemeindlichen Ergebnisrechnung ist aber auch ein Vergleich des Jahresergebnisses mit dem geplanten Jahresergebnis vorzunehmen. Den nachzuweisenden Ist-Ergebnissen des Haushaltsjahres sind deshalb jeweils die Ergebnisse des Vorjahres und die fortgeschriebenen Planansätze des Haushaltsjahres, ggf. auch der ursprüngliche Planansatz, voranzustellen. Den Ist-Ergebnissen ist dazu noch ein Plan-/Ist-Vergleich anzufügen, um für das abgelaufene Haushaltsjahr eine gegenüber der Haushaltsplanung aufgetretene abweichende Entwicklung der Erträge und Aufwendungen transparent zu machen. Das erzielte Jahresergebnis wird dabei nicht als Summe in den Mittelpunkt gestellt, sondern die Beträge der einzelnen Arten der erzielten Erträge und der entstandenen Aufwendungen werden einander gegenübergestellt.

In der gemeindlichen Ergebnisrechnung wird dadurch die Transparenz über die ausgeführte Haushaltswirtschaft der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr erhöht. Es werden die Veränderungen gegenüber dem Vorjahr aufgezeigt und somit die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde erkennbar und nachvollziehbar gemacht. Durch diese Gestaltung der gemeindlichen Ergebnisrechnung soll u.a. auch erreicht werden, dass die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in Form der vom Rat der Gemeinde im Rahmen seines Budgetrechts ausgesprochenen Ermächtigungen überprüfbar bzw. nachprüfbar ist.

### **2.2 Die Ergebnisse des Vorjahres**

Zu einer vollständigen Ergebnisrechnung im Rahmen des Jahresabschlusses der Gemeinde gehört, dass die Ist-Ergebnisse aus der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres in einen Zusammenhang mit dem Ist-Ergebnis des Vorjahres gestellt werden, denn dadurch wird die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde besser verdeutlicht. Die Darstellung zweier Ist-Werte zu den Arten der gemeindlichen Erträge und Aufwendungen Jahresergebnisse der Einbeziehung erleichtert zudem die Bewertung des Jahresergebnisses des abgelaufenen Haushaltsjahres. Der Gemeinde bleibt es freigestellt, ob sie bei Bedarf ggf. eine längere Zeitreihe bildet und dadurch auch Ergebnisse aus weiteren Vorjahren in der Ergebnisrechnung abbildet.

In einem längeren Zeitraum lassen die positiven und negativen Effekte auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft und die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde besser einschätzen und beurteilen. Eine solche Vorgehensweise dürfte sich z. B. im Rahmen der Umsetzung eines Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 GO NRW anbieten. In solchen Fällen wäre eine Darstellung der jährlichen Ist-Werte der gemeindlichen Haushaltswirtschaft über mehrere Haushaltsjahre sachgerecht, z. B. von Beginn der Umsetzung des Haushaltssicherungskonzeptes an. Die Erreichung der Zielsetzungen und die Bewertung der erzielten Konsolidierung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie eine Prognose über die Form und den Umfang weiterer Konsolidierungsmaßnahmen dürfte sich dadurch für die örtlich Verantwortlichen wesentlich erleichtern.

## **2.3 Der fortgeschriebene Planansatz für das Haushaltsjahr**

### **2.3.1 Der Ansatz für das Haushaltsjahr**

Im gemeindlichen Haushaltsplan muss der Ergebnisplan alle im Haushaltsjahr voraussichtlich anfallenden Erträge und entstehenden Aufwendungen enthalten (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW). Er hat die Aufgabe, über die Art, die Höhe und die Quellen der Erträge und Aufwendungen im Haushaltsjahr vollständig und klar durch die entsprechende Bildung von Haushaltspositionen bzw. Haushaltsansätzen zu informieren. Dabei ist das sich daraus voraussichtlich ergebende Jahresergebnis der Gemeinde als Jahresüberschuss oder Jahresfehlbedarf auszuweisen. Dieses Jahresergebnis wird aus dem ordentlichen Ergebnis, dem Finanzergebnis, dem Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit und dem außerordentlichen Ergebnis ermittelt. Diese Darstellung der geplanten Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr dient der Entscheidung des Rates über die Verwendung und den Einsatz der gemeindlichen Ressourcen.

Unter Beachtung des Grundsatzes der Klarheit und der Richtigkeit muss bei allen Summen- und Saldobeträgen im gemeindlichen Ergebnisplan durch ein Vorzeichen erkennbar gemacht werden, ob der jeweilige Betrag positiv oder negativ ist bzw. einen Überschuss oder einen Fehlbedarf darstellt. Daraus folgt, dass die gemeindlichen Erträge nicht als negative Beträge und die Aufwendungen der Gemeinde nicht als positive Beträge im Ergebnisplan veranschlagt werden sollen. Es muss von der Gemeinde sichergestellt werden, dass das Jahresergebnis richtig dargestellt wird, um eine zutreffende Information über das voraussichtliche Ergebnis des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde im Haushaltsjahr zu bieten.

### **2.3.2 Die zulässige Fortschreibung**

#### **2.3.2.1 Allgemeine Sachlage**

Im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft können die im Haushaltsplan der Gemeinde veranschlagten Ermächtigungen vielfachen Anpassungen entsprechend der wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde unterliegen. Die Veränderung einer haushaltswirtschaftlichen Ermächtigung wird z. B. durch eine Nachtragssatzung ausgelöst, wenn der dazugehörige Nachtragshaushaltsplan für bestimmte Haushaltspositionen eine Erhöhung oder Minderung der im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen enthält (vgl. § 81 GO NRW i.V.m. § 10 GemHVO NRW). Diese Sachlage führt zu einer Fortschreibung der betreffenden Haushaltsansätze im gemeindlichen Haushaltsplan.

Die haushaltsrechtlich vorgesehenen Ermächtigungsübertragungen vom Vorjahr in das Haushaltsjahr führen ebenfalls zu einer Fortschreibung der im Ergebnisplan enthaltenen Planansätze. Diese Übertragungen erhöhen die entsprechenden Positionen im Haushaltsplan des folgenden Jahres (vgl. nach § 22 Absatz 2 GemHVO NRW). Derartige Anpassungen der Haushaltspositionen des gemeindlichen Haushaltsplans werden als „Planfortschreibungen“ bezeichnet. Die gemeindliche Ergebnisrechnung muss alle Ansätze des Haushaltsjahres enthalten, sodass in den Fällen, in denen die Ansätze fortgeschrieben wurden, der fortgeschriebene Ansatz den zutreffenden Haushaltsansatz bzw. Ermächtigung aus dem gemeindlichen Ergebnisplan zu übernehmen ist.

#### **2.3.2.2 Die Planfortschreibung bei Budgets**

In den Fällen der Bewirtschaftung von örtlich durch die Gemeinde gebildeten Budgets ist es vertretbar, eine Minderung einer Haushaltsposition zugunsten einer anderen Haushaltsposition im Wege der Planfortschreibung vorzunehmen. Bei einer solchen Vorgehensweise ist zu berücksichtigen, dass bei Budgets nicht die einer Haushaltsposition zugeordnete Ermächtigung für die Haushaltsführung verbindlich ist, sondern vielmehr die Summe

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 38 GemHVO NRW**

der Erträge und die Summe der Aufwendungen (vgl. § 21 Absatz 1 Satz 2 GemHVO NRW). Aus dem Sinn und Zweck der Budgetierung ergibt sich zudem, dass über eine Inanspruchnahme der Ermächtigungen innerhalb des Budgets der Budgetverantwortliche unter Einbeziehung möglicher Haushaltsvermerke entscheiden soll. Über eine Planfortschreibung innerhalb der örtlich gebildeten Budgets hat daher die Gemeinde eigenverantwortlich zu entscheiden. Sie ist nicht zwingend vorzunehmen bzw. erforderlich. Es kann aber dann eine bessere Nachvollziehbarkeit der Haushaltsausführung erreicht werden, sofern in den Plan-/Ist-Vergleich im Rahmen der gemeindlichen Ergebnisrechnung die Haushaltspositionen der Budgets einbezogen werden.

### **2.3.3 Kein Fortschreibungsanlass**

Eine Entscheidung über die Durchführung einer zusätzlichen haushaltswirtschaftlichen Maßnahme führt nicht in jedem Fall zu einer Veränderung bzw. Planfortschreibung bei der im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltenen Haushaltsposition. Die vom Kämmerer, dem Bürgermeister sowie durch den Rat zugelassenen Ermächtigungen für über- oder außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen erhöhen zwar die gemeindlichen Aufwendungen und Auszahlungen in zulässiger Weise, führen aber nicht gleichzeitig zu einer Veränderung im gemeindlichen Ergebnisplan (vgl. § 83 GO NRW). Bereits aus der Bezeichnung „über- oder außerplanmäßig“ lässt sich ableiten, dass bei solchen Geschäftsvorfällen kein Anlass für eine Planfortschreibung besteht.

In gleicher Weise führen auch die möglichen Beschränkungen der Inanspruchnahme einer haushaltswirtschaftlichen Ermächtigung im gemeindlichen Haushaltsplan durch eine vom Kämmerer oder dem Bürgermeister erlassene Haushaltssperre nicht zu einer Planfortschreibung im Ergebnisplan des gemeindlichen Haushaltsplans (vgl. nach § 24 Absatz 1 GemHVO NRW). Ebenso löst auch eine vom Rat der Gemeinde erlassene Haushaltssperre keine Anpassung der im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltenen Haushaltsansätze im Sinne einer Planfortschreibung aus (vgl. § 81 Absatz 4 GO NRW).

Zu den haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen und Entscheidungen, die nicht die im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltenen Haushaltsansätze verändern, gehören auch Zustimmungsvorbehalte des Kämmerers oder des Bürgermeisters. Auch ein satzungsrechtlicher Vorbehalt des Rates der Gemeinde ist dazu zu zählen. Die gemeindliche Haushaltssatzung kann weitere Vorschriften enthalten, die sich auf die Erträge und die Aufwendungen des Haushaltsjahres beziehen, aber keine Planfortschreibung auslösen (vgl. § 78 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Derartige haushaltswirtschaftliche Maßnahmen dienen dazu, die Ausführung des gemeindlichen Haushalts unter Beachtung der Bedeutung wichtiger Maßnahmen sowie notwendiger Vorgaben unter vorheriger Beteiligung der Verantwortlichkeiten in der Gemeinde zu sichern.

## **2.4 Die Ist-Ergebnisse des Haushaltsjahres**

Die gemeindliche Ergebnisrechnung hat die Aufgabe, über die Art, die Höhe und die Quellen der Ergebniskomponenten vollständig und klar zu informieren. Sie zeigt die Quellen und Ursachen des Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs der Gemeinde im Haushaltsjahr auf. Die gemeindliche Ergebnisrechnung weist als zeitraumbezogene Rechnung die Aufwendungen und Erträge grundsätzlich in der betreffenden Periode (Haushaltsjahr) aus, in der sie wirtschaftlich verursacht worden sind. Hierdurch wird die Ermittlung des Ist-Ergebnisses als Überschuss oder Fehlbetrag auf das einzelne Haushaltsjahr begrenzt. Der Ausweis des Jahresergebnisses eines Haushaltsjahres sowie seine Höhe und Quellen dienen der Rechenschaft der Gemeinde über die Verwendung und den Einsatz der verfügbaren Ressourcen gegenüber dem Rat der Gemeinde und den sonstigen Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses. Dieser Nachweis dient auch der Entscheidung der Ratsmitglieder über die Entlastung des Bürgermeisters (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 4 GO NRW).

## **2.5 Der Plan-/Ist-Vergleich**

### **2.5.1 Allgemeine Sachlage**

Aus örtlichen Gesichtspunkten und Erfordernissen heraus kann es sich für die Gemeinde anbieten, in der gemeindlichen Ergebnisrechnung möglichst alle wichtigen Veränderungen der haushaltsmäßigen Ermächtigungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr aufzuzeigen. Eine „Abrechnung“ des Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs im abgelaufenen Haushaltsjahr ist daher nur vollständig, wenn in der gemeindlichen Ergebnisrechnung ein Plan-/Ist-Vergleich vorgenommen wird. Mit einem solchen Vergleich sollen durch die Gegenüberstellung von den im Haushaltsplan ausgewiesenen und ggf. fortgeschriebenen Positionen mit den erzielten Ist-Werten die entstandenen Planabweichungen festgestellt und transparent gemacht werden. Dieser Plan-/Ist-Vergleich wird auch dadurch möglich, dass der Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung sich formal und materiell entsprechen und daher für einen Vergleich eine gute Ausgangslage bieten.

Im Rahmen eines Vergleiches der Plan- und Ist-Werte der gemeindlichen Erträge und Aufwendungen des Haushaltsjahres sollen von der Gemeinde die Abweichungen analysiert werden, um dadurch Kenntnisse über deren Art und Umfang sowie über die örtlichen Gründe dafür zu erlangen. Dazu gehören dann entsprechende Angaben im Anhang, wenn z. B. die entstandene Differenz zwischen dem Ressourcenaufkommen und dem Ressourcenverbrauch der Gemeinde erheblich ist oder die Gründe oder Anlässe für eine Planabweichung von erheblicher Bedeutung sind. Ein Maßstab ist dabei, dass den Informationserfordernissen des gemeindlichen Jahresabschlusses sowie den Informationsbedürfnissen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ausreichend Rechnung zu tragen ist (vgl. § 44 Absatz 1 GemHVO NRW).

### **2.5.2 Der Nachweis der über- und außerplanmäßigen Aufwendungen**

Zu Planabweichungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung führen regelmäßig die über- und außerplanmäßigen Aufwendungen, die im Laufe des Haushaltsjahres notwendig werden (vgl. § 83 GO NRW). Diese zusätzlichen Aufwendungen verändern nicht den ursprünglichen Haushaltsansatz und führen daher nicht zu Planfortschreibungen im gemeindlichen Haushaltsplan. Eine Voraussetzung bei der Entscheidung über solche Aufwendungen ist, dass in jedem Einzelfall eine „Deckung“ dafür im laufenden Haushaltsjahr gewährleistet sein muss. Bei der Entscheidung über eine Deckung der zusätzlichen Aufwendungen darf z. B. das gesetzliche Gebot über den jährlichen Haushaltsausgleich nicht außer Betracht bleiben, auch wenn bei ausreichender Deckung der über- und außerplanmäßigen Aufwendungen im Einzelfall, z. B. durch Mehrerträge, der Haushaltsausgleich im Grundsatz nicht beeinflusst wird (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW).

Bei einer ordnungsmäßigen Abwicklung der einzelnen über- und außerplanmäßigen Aufwendungen muss im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses nicht mehr eine „Gesamtdeckung“ innerhalb des Haushalts oder der produktorientierten Teilpläne bestehen oder hergestellt werden. Der in den Teilergebnisrechnungen und Teilfinanzrechnungen enthaltene Plan-/Ist-Vergleich enthält zwar regelmäßig den entstandenen haushaltsmäßigen Mehrbedarf, gleichwohl führt die gesetzlich erforderliche haushaltsmäßige Deckung im Einzelfall nicht dazu, dass in diesem rechnungsmäßigen Vergleich zwischen dem Plan-Wert und dem Ist-Wert einer Teilrechnung keine Differenz mehr bestehen kann.

In diesem Zusammenhang soll bei einem im gemeindlichen Ergebnisplan (vgl. § 2 GemHVO NRW) ausgewiesenen negativen Jahresergebnis nicht noch durch über- und außerplanmäßige Aufwendungen das geplante Defizit vergrößert werden. Die Gemeinde muss daher bei ihrer Haushaltsführung im Haushaltsjahr ggf. auf überplanmäßige oder außerplanmäßige Aufwendungen verzichten, wenn nicht durch einen Verzicht auf geplante Aufwendungen bzw. Ermächtigungen oder durch Mehrerträge die Deckung des Mehrbedarfs hergestellt wurde. Die Zustimmung des Kämmers, des Bürgermeisters und des Rates zu über- und außerplanmäßigen Aufwendungen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 38 GemHVO NRW**

kann in besonderen Fällen im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses erfolgen, sofern erst zu diesem Zeitpunkt die entstandenen Aufwendungen erkennbar und dem abgelaufenen Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnen sind, z. B. beim Vorliegen einer voraussichtlich dauernden Wertminderung bei gemeindlichen Sachanlagen und Finanzanlagen.

**2.5.2 Der Nachweis der Ermächtigungsübertragungen**

In der Vorschrift ist ausdrücklich bestimmt worden, dass in dem Plan-/Ist-Vergleich in der Ergebnisrechnung die von der Gemeinde übertragenen Ermächtigungen gesondert auszuweisen sind (vgl. § 22 Absatz 1 GemHVO NRW). Diese Vorgabe ist sachlich geboten, denn die Übertragung von Aufwandsermächtigungen führt i.d.R. dazu, dass das Ergebnis in der Ergebnisrechnung besser ausfällt, als wenn sämtliche im gemeindlichen Ergebnisplan enthaltenen Aufwandsermächtigungen in Anspruch genommen worden wären. Durch die Ermächtigungsübertragungen fällt daher ein geplanter Jahresüberschuss entsprechend höher aus und ein geplanter Jahresfehlbetrag entsprechend niedriger.

Bei der Vornahme von Ermächtigungsübertragungen sollte daher das erzielte und in der Ergebnisrechnung nachgewiesene Jahresergebnis der Gemeinde erläutert und dazu der Umfang der noch nicht genutzten und übertragenen Ermächtigungen angegeben werden. Bei dem gesonderten Ausweis der übertragenen Ermächtigungen im Plan-/Ist-Vergleich in der Ergebnisrechnung ist die örtliche Regelung über die Geltungsdauer der übertragenen Aufwandsermächtigungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zu beachten. Es muss von der Gemeinde im Rahmen ihres Jahresabschlusses sichergestellt werden, dass nur noch verfügbare Ermächtigungen übertragen werden (vgl. § 22 Absatz 1 GemHVO NRW).

**2.6 Die erweiterte Ergebnisrechnung**

Für die Beurteilung des gemeindlichen Jahresabschlusses ist es zweckmäßig, bei laufenden Ermächtigungsübertragungen die Ergebnisrechnung wie nachfolgend aufgezeigt zu gestalten (vgl. Abbildung).

Ein Beispiel für eine erweiterte Ergebnisrechnung									
Positionen der Ergebnisrechnung	Ergebnis des Vorjahres ...  EUR	Ansatz des Haushaltsjahres ...  EUR	Fortschreibung des Ansatzes des Haushaltsjahres		Fortgeschriebener Ansatz des Haushaltsjahres  EUR	Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres  EUR	Vergleich fortgeschriebener Ansatz/Ist		Übertragung nach § 22 GemHVO NRW  EUR
			nach § 10 GemHVO NRW  EUR	nach § 22 GemHVO NRW  EUR			Mehr  EUR	Weniger  EUR	

*Abbildung 520 „Ein Beispiel für eine erweiterte Ergebnisrechnung“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 38 GemHVO NRW**

Es können dadurch insbesondere die in der Ergebnisrechnung zulässigen Veränderungen der Haushaltspositionen gegenüber der Ergebnisplanung aufgezeigt werden, z. B. durch einen Nachtragshaushaltsplan nach § 10 GemHVO NRW oder Ermächtigungsübertragungen nach § 22 GemHVO NRW. Die Gemeinde kann auch andere Gegebenheiten zum Anlass nehmen, die gemeindliche Ergebnisrechnung zum abgelaufenen Haushaltsjahr entsprechend bedarfsgerecht zu differenzieren. Ein solcher erweiterter örtlich geprägter Plan-/Ist-Vergleich ist sachgerecht, um die Gründe für die Abweichung aufzuzeigen und um die künftige Haushaltsplanung besser vornehmen zu können.

Für solche Veränderungen oder Erweiterungen von haushaltsmäßigen Ermächtigungen bieten sich dabei Angaben nach dem auszuweisenden Plan-/Ist-Vergleich an, z. B. im Anschluss an die gesondert vorzunehmenden Angaben über die nach § 22 GemHVO NRW vorgenommenen Ermächtigungsübertragungen. Die Erweiterung der gemeindlichen Ergebnisrechnung ist dabei von der Gemeinde in eigener Verantwortung vorzunehmen (vgl. Nr. 1.6.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

### **3. Zu Absatz 3 (Nachweis der Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage):**

#### **3.1 Allgemeine Sachlage**

Die Vorschrift des § 43 Absatz 3 GemHVO NRW legt fest, dass Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen nach § 90 GO NRW, die für die gemeindliche Aufgabenerfüllung nicht mehr benötigt werden sowie aus Wertveränderungen von Finanzanlagen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage im Eigenkapital der gemeindlichen Bilanz zu verrechnen sind. Diese Geschäftsvorfälle werden nicht mehr der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zugerechnet und sollen daher nicht mehr in das Jahresergebnis in der gemeindlichen Ergebnisrechnung einbezogen werden. Die aus diesen Geschäftsvorfällen entstehenden Aufwendungen und Erträge wirken sich daher nicht auf den jährlichen Haushaltsausgleich des betreffenden Haushaltsjahres aus.

Das Erreichen des Haushaltsausgleichs durch die Gemeinde im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses wird aber weiterhin an dem in der Ergebnisrechnung ausgewiesenen Jahresergebnis gemessen. Die Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage löst zudem nicht unmittelbar die Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes aus. Die Gemeinde hat jedoch zum Abschlussstichtag zu prüfen, ob durch die Verrechnungen das gemeindliche Eigenkapital in einem Umfang in Anspruch genommen wird, dass unter Beachtung der Schwellenwerte die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes in einem folgenden Haushaltsjahr entsteht (vgl. § 76 Absatz 1 GO NRW). Sofern diese Sachlage gegeben ist, muss die Gemeinde die notwendigen haushaltswirtschaftlichen Konsolidierungsmaßnahmen unmittelbar einleiten.

Die zugelassene Verrechnung von Aufwendungen mit der allgemeinen Rücklage ist hinsichtlich ihrer Höhe vom Bestand der Rücklage und der weiteren haushaltswirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde abhängig. Im Haushaltsjahr vorgenommene Verrechnungen können dabei auch dazu beitragen, dass trotz eines hinnehmbaren Fehlbetrages in der gemeindlichen Ergebnisrechnung künftig eine Überschuldung der Gemeinde droht (vgl. § 75 Absatz 7 GO NRW). Einer möglichen Verrechnung der gemeindlichen Aufwendungen mit der allgemeinen Rücklage im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses sollte deshalb eine Prüfung der Gemeinde vorausgehen, ob dieser Ressourcenverbrauch eigenkapitalverträglich ist für die Gemeinde ist.

#### **3.2 Der Nachweis der Verrechnung**

Im Rahmen der gemeindlichen Ergebnisrechnung sollen die Erträge und Aufwendungen, die aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen und aus den Wertveränderungen von Finanzanlagen entstanden und mit der allgemeinen Rücklage verrechnet worden sind, erfasst und durch eine nachrichtliche Angabe

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 38 GemHVO NRW**

gesondert nachgewiesen werden. Sofern solche Erträge und Aufwendungen innerhalb des Haushaltsjahres in der gemeindlichen Ergebnisrechnung erfasst wurden, sind diese Erträge und Aufwendungen dann im Rahmen des Jahresabschlusses herauszurechnen und nach dem Jahresergebnis der Gemeinde nachrichtlich anzugeben.

Der Nachweis sollte deshalb so aufgebaut sein, dass die Erträge und Aufwendungen, die aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen entstanden sind, getrennt von den Erträgen und Aufwendungen aus den Wertveränderungen von Finanzanlagen aufgezeigt werden. Die zulässige Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage führt zur Veränderung des gemeindlichen Eigenkapitals, sodass die Verrechnung auch in die Übersicht über die Entwicklung des gemeindlichen Eigenkapitals einzubeziehen ist, die dem gemeindlichen Haushaltsplan als Anlage beizufügen ist (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 7 GemHVO NRW). Für die nachrichtlichen Angaben der Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen durch die Gemeinde mit der allgemeinen Rücklage bietet sich folgende Möglichkeit an (vgl. Abbildung).

<b>Angaben zur Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage</b>				
<b>Ergebnisrechnung</b>	<b>Ergebnis des Vorjahres</b>	<b>Fortge- schriebener Ansatz des Haushalts- jahres</b>	<b>Ist-Ergebnis des Haushalts- jahres</b>	<b>Vergleich Ansatz/Ist (Sp. 3 J. Sp. 2)</b>
	EUR	EUR	EUR	EUR
<b>Erträge ...</b>				
<b>Aufwendungen ...</b>				
<b>Ergebnis:</b>				
<b><u>Nachrichtlich:</u> Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen mit der allgemeinen Rücklage</b>				
Verrechnete Erträge bei Vermögensgegenständen				
Verrechnete Erträge bei Finanzanlagen				
Verrechnete Aufwendungen bei Vermögensgegenständen				
Verrechnete Aufwendungen bei Finanzanlagen				
<b>Verrechnungssaldo</b>				
<b><u>Nachrichtlich:</u> Haushaltswirtschaftlicher Jahreserfolg/Jahresverlust</b>				
<b>Erfolg/Verlust</b> (Jahresergebnis plus Verrechnungssaldo)				

*Abbildung 521 „Angaben zur Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 38 GemHVO NRW**

Die Gemeinde hat eigenverantwortlich die Darstellung ihres Nachweises der zulässigen unmittelbaren Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen mit der allgemeinen Rücklage zu gestalten. Sofern in ihrer Ergebnisrechnung auch der Nachweis über die Erfüllung der Verpflichtung zum Haushaltsausgleich enthalten ist, bietet es sich für die Gemeinde an, die Angaben zur Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage daran anzuschließen. Die Gemeinde kann dabei auch angeben, ob aufgrund dieser beiden Ergebnisgrößen ein haushaltswirtschaftlicher Erfolg oder ein Verlust für die Gemeinde, bezogen auf das Haushaltsjahr, entstanden ist.

**3.3 Das Gesamtbild der Ergebnisrechnung**

Die haushaltsrechtlichen Vorgaben und die Bedeutung einzelner haushaltswirtschaftlicher Vorgänge und Ergebnisse bringen es mit sich, dass die gemeindliche Ergebnisrechnung eine Vielzahl von Informationen unmittelbar aufzeigen soll. Die Gemeinde muss daher örtlich entscheiden, in welcher Art und Weise sachlich sinnvolle Informationen zusätzlich in die Ergebnisrechnung eingebaut werden. Der Nachweis der Erfüllung der Verpflichtung zum Haushaltsausgleich im Jahresabschluss ist dabei genauso gewichtig wie der Nachweis über die Erfolge der gemeindlichen Haushaltskonsolidierung. Die Gemeinde sollte daher unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse und des Informationsbedarfs ein Gesamtbild der Ergebnisrechnung konzipieren, das der örtlichen Haushaltswirtschaft nach Ablauf des Haushaltsjahres gerecht wird. Sie sollte dabei eine Grundkonzeption festlegen, die sowohl in zeitlicher als auch in sachlicher Hinsicht mehrjährig genutzt werden kann.

EEEEEEEEEEEE

**§ 39**  
**Finanzrechnung**

<sup>1</sup>In der Finanzrechnung sind die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen getrennt von einander nachzuweisen. <sup>2</sup>Dabei dürfen Auszahlungen nicht mit Einzahlungen verrechnet werden, soweit durch Gesetz oder Verordnung nicht anderes zugelassen ist. <sup>3</sup>Für die Aufstellung der Finanzrechnung finden § 3 und § 38 Abs. 2 entsprechende Anwendung. <sup>4</sup>In dieser Aufstellung sind die Zahlungen aus der Aufnahme und der Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung gesondert auszuweisen. <sup>5</sup>Fremde Finanzmittel nach § 16 Abs. 1 sind darin in Höhe der Änderung ihres Bestandes gesondert vor den gesamten liquiden Mitteln auszuweisen.

**Erläuterungen zu § 39:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Zwecke der Finanzrechnung**

Im NKF ist die gemeindliche Finanzrechnung die dritte Säule des Drei-Komponentensystems. Sie dient dem Nachweis der von der Gemeinde im Haushaltsjahr erzielten Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen. Sie soll ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild des finanzwirtschaftlichen Geschehens der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr vermitteln. Die gemeindliche Finanzrechnung ist mit der im kaufmännischen Rechnungswesen bekannten „Kapitalflussrechnung“ verwandt, ist aber auf die Belange der Gemeinden ausgerichtet worden. Mit ihr sollen die tatsächlichen Zahlungsströme der Gemeinde unmittelbar erfasst, zeitraumbezogen abgebildet und nachgewiesen werden.

Die gemeindliche Finanzrechnung kann dadurch aussagekräftige Informationen über die tatsächliche finanzielle Lage der Gemeinde liefern und durch die Abbildung sämtlicher Zahlungsströme der Ein- und Auszahlungen die Finanzierungsquellen der Gemeinde offenlegen (Mittelherkunfts- und Mittelverwendungsrechnung). Sie soll aber auch die Veränderung des Zahlungsmittelbestandes der Gemeinde aufzeigen und die Einhaltung des Stufensystems der Gesamtdeckung nachprüfbar machen (vgl. § 20 GemHVO NRW). Aus den in der gemeindlichen Finanzrechnung zu bildenden Salden und Summen können daher sachliche Schlussfolgerungen für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde gezogen werden.

Auf solchen Erkenntnissen baut das tatsächliche haushaltswirtschaftliche Geschehen vor Ort auf. Aus einem negativen Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit kann z. B. nicht unmittelbar der Schluss gezogen werden, in dieser Höhe seien von der Gemeinde auch Kredite zur Liquiditätssicherung aufgenommen worden. Auch aus dem Saldo der Ein- und Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit der Gemeinde kann nicht unmittelbar der Schluss gezogen werden, dass dieser Betrag den tatsächlichen Kreditbedarf für gemeindliche Investitionen im Haushaltsjahr darstellt. Die Gemeinde kann z. B. Veräußerungserlöse für die Tilgung von Investitionskrediten nutzen, sodass in solchen Fällen der Kreditbedarf größer ist als der in der gemeindlichen Finanzrechnung ausgewiesene Saldo aus der gemeindlichen Investitionstätigkeit. Außerdem müssen erhaltene investive Zuwendungen, die auch für laufende Zwecke verwenden dürfen, gleichwohl ungekürzt als erhaltene investive Zuwendung unter der Investitionstätigkeit der Gemeinde erfasst und nachgewiesen werden.

Die Gemeinde muss entsprechend der Zwecke der gemeindlichen Finanzrechnung umfassend dafür Sorge tragen, dass die örtliche Zahlungsabwicklung die Einzahlungs- und Auszahlungsarten zutreffend nach den sachlich und zeitlich erforderlichen Abgrenzungen unter Beachtung der örtlichen Produktorientierung erfasst. Die eigenständige Finanzverantwortung der Gemeinde lässt dabei einen Verzicht auf haushaltsrechtliche Vorgaben von örtlichen Sachkonten zu. Die Erhebungsmerkmale der jährlichen Finanzstatistik bieten der Gemeinde ausreichende Hinweise, die örtliche Kontenbildung im Rahmen ihres Entscheidungsspielraums eigenverantwortlich

unter Aspekten des Berichtswesens festzulegen. Die Gemeinde vereinfacht dadurch ihre Pflicht, sachgerechte und notwendige Kontrollen und Überwachungen ihres Buchungs- und Zahlungsgeschäftes vorzunehmen, um die Richtigkeit der haushaltswirtschaftlichen Daten zu gewährleisten (vgl. § 31 Absatz 4 GemHVO NRW).

## **2. Die Integration der Finanzrechnung im NKF**

### **2.1 Allgemeine Grundlagen**

Der integrative Charakter des NKF als Drei-Komponenten-System entsteht durch die systematische Verzahnung von Bilanz, Ergebnisrechnung und Finanzrechnung. Ausgehend von den Zielen und den inhaltlichen Festlegungen für die gemeindliche Finanzrechnung wurde das Zusammenspiel im Drei-Komponenten-System sowie die Ermittlung der tatsächlichen Zahlungsströme der Gemeinde bestimmt. Die Finanzrechnung macht daher die strukturelle Zusammensetzung aller Zahlungsvorgänge der Gemeinde transparent. Ihr Saldo fließt dabei unmittelbar in den Bilanzposten „Liquide Mittel“ der gemeindlichen Bilanz ein. Die Finanzrechnung unterliegt wie alle anderen Teile der gemeindlichen Haushaltswirtschaft den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung. Dabei kommt ihr die Aufgabe zu, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln und die Einzahlungs- und Auszahlungsströme nachvollziehbar aufzuzeigen.

Die gemeindlichen Zahlungen sind für den Ausweis in der gemeindlichen Finanzrechnung durch eine von der Gemeinde bestimmte Buchungsmethode zu ermitteln (vgl. § 27 Absatz 4 GemHVO NRW). Alle Buchungsmethoden der direkten Ermittlung der gemeindlichen Zahlungsströme sind als zulässig eingestuft worden. Sie sind im Ergebnis geeignet, sichere und genaue Daten in der gewünschten haushaltsrechtlichen Detaillierung nach einzelnen Ein- und Auszahlungsarten zu liefern. Die Methoden unterscheiden sich deshalb im Wesentlichen nur hinsichtlich der kontentechnische Abbildung. Die Ermittlung der gemeindlichen Zahlungsströme darf jedoch nicht durch eine indirekte Rückrechnung aus dem in der Ergebnisrechnung ausgewiesenen Jahresergebnis erfolgen.

### **2.2 Die Finanzrechnung im doppischen Verbund**

Die gemeindliche Finanzrechnung kann im Zusammenhang mit der doppischen Buchung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle im Verbund mitgeführt werden. Das Grundprinzip ist dabei, im doppischen Buchungssatz die zahlungswirksamen Geschäftsvorfälle der Gemeinde nicht unmittelbar gegen ein aktives Bestandskonto „Bank“ zu buchen, sondern gegen ein auf zahlreiche Finanzpositionen aufgegliedertes „Bankkonto“. Im NKF-Kontenrahmen wurden deshalb für die Finanzrechnung die beiden eigenständigen Kontenklassen 6 (Einzahlungen) und 7 (Auszahlungen) vorgesehen.

Für jede gemeindliche Einzahlungs- und Auszahlungsart muss dabei ein eigenes Finanzkonto angelegt werden, das bei zahlungswirksamen Geschäftsvorfällen angesprochen wird. Diese Konten sollen von der Gemeinde unter Beachtung des NKF-Kontenrahmens und der gemeindlichen Haushaltspositionen (Mindestvorgabe nach § 3 GemHVO NRW) sowie unter Berücksichtigung der örtlichen Bedürfnisse von der Gemeinde eigenverantwortlich eingerichtet werden. In Analogie zu den gemeindlichen Finanzmittelkonten werden dann bei der Gemeinde die Einzahlungen auf der Sollseite und die Auszahlungen auf der Habenseite gebucht.

Durch die Zusammenführung der Konten im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses kann im Rahmen der gemeindlichen Finanzrechnung der Saldo ermittelt werden, der dem Saldo bei Buchungen auf dem Bestandskonto „Bank“ entsprechen würde. Die von der Gemeinde auf dieser Grundlage eingerichteten Finanzrechnungskonten werden daher bei der Buchung von Einzahlungen und Auszahlungen als Untergliederungen des Bestandskontos „Bank“ oder anderer Zahlungsmittelkonten, z. B. „Kasse“, angesprochen.

Bei dieser Vorgehensweise werden die klassischen Finanzmittelkonten (Bankkonten, Kassenkonten) aus dem doppischen Kreislauf herausgelöst. Im Rahmen der Eröffnungsbuchungen erscheint deren kumulierter Anfangsbestand in der jährlichen Eröffnungsbilanz und als Vortrag auf dem Bestandskonto „Liquide Mittel“. Am Ende des Jahres ergibt sich dann der Finanzmittelendbestand durch Hinzurechnung des Abschlussaldos aus der Finanzrechnung. Die Finanzrechnungskonten können deshalb als Unterkonten des Finanzmittelkontos angesehen werden. In diesem Fall werden die Abschlussalden der einzelnen Einzahlungs- und Auszahlungskonten der Finanzrechnung in die Abschlusskonten (Kontenklasse 8) übertragen.

Der sich hieraus ergebende Abschlussaldo der gemeindlichen Finanzrechnung wird in das aktive Bestandskonto „Liquide Mittel“ gegengebucht und ergibt zusammen mit dem Anfangsbestand der Finanzmittel der Gemeinde den Endbestand auf diesem Konto. Die einzelnen Finanzmittelkonten werden statistisch (d.h. außerhalb des doppischen Verbundes) mitgeführt. Hierüber wird die täglich notwendige Abstimmung der einzelnen Bankkonten und der Kasse ermöglicht. Die zusammengefassten Endbestände aus diesen Konten können dabei als Vergleichswert für den durch die Finanzrechnung ermittelten Finanzmittelendbestand verstanden werden.

### **2.3 Das Mitführen von Finanzrechnungskonten**

Beim Mitführen von Finanzrechnungskonten im Rahmen der Buchung gemeindlicher Geschäftsvorfälle wird in der klassischen Weise doppisch gebucht, sodass die Einzahlungen und Auszahlungen immer unmittelbar gegen das Bestandskonto „Bank“ oder andere Zahlungsmittelkonten, z. B. „Kasse“ gebucht werden. Die Information über die betroffene Finanzposition wird dem Buchungssatz dann im DV-System durch eine Zusatzkontierung mitgegeben. Ein solches zusätzliches Kriterium kann mit der Zusatzangabe einer Kostenstelle bei der Buchung eines gemeindlichen Geschäftsvorfalles verglichen werden. Bei diesem Verfahren können die im NKF-Kontenrahmen für die Finanzrechnung enthaltenen Kontenklassen 6 und 7 eine entsprechende Anwendung finden.

Das Mitführen von Finanzrechnungskonten wird zudem erleichtert, wenn die Gemeinde in ihrem Buchungssystem die erforderlichen Ergebnis- und Finanzpositionen zutreffend eingerichtet hat. Das System kann dann bei den zahlreichen örtlichen Buchungen die entsprechenden Finanzpositionen automatisch ansteuern. Bei der statistischen Mitführung der Finanzrechnungskonten erfolgt dabei eine Mitkontierung aller zahlungswirksamen Vorgänge, um diese in einem gesonderten Rechenwerk zu verzeichnen. Die Finanzmittelkonten werden weiterhin nach den Regeln des kaufmännischen Rechnungswesens bebucht und bleiben so in dem doppischen Buchungskreislauf erhalten. Ein Mitführen von Finanzrechnungskonten bedeutet daher, dass die Finanzmittelkonten (Bank, Kasse) doppisch geführt werden können. Die Finanzrechnung wird dabei in Form der „einfachen“ und nicht als doppelte Buchführung in einem gesonderten Rechenwerk nachgehalten.

Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses werden die Abschlussalden der Konten aus den Kontenklassen 6 und 7 jeweils addiert und in das Abschlusskonto der Finanzrechnung übertragen. Der Saldo zwischen den zusammengefassten Einzahlungen und Auszahlungen ist der Abschlussaldo der gemeindlichen Finanzrechnung. Dieser Betrag wird im Unterschied zur Finanzrechnung im doppischen Verbund nicht auf ein Bestandskonto auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz übertragen. Vielmehr dient der ermittelte Betrag dem reinen Abgleich mit dem festgestellten Abschlussbestand der Finanzmittelkonten. Er bleibt daher im Abschlusskonto der Finanzrechnung stehen.

## **3. Die Anwendung des Bruttoprinzips**

### **3.1 Die Inhalte des Bruttoprinzips**

Die Finanzrechnung der Gemeinde ist als Bruttorechnung zu führen. Der Nachweis der tatsächlichen Einzahlungen und der Auszahlungen im Haushaltsjahr ist nur möglich, wenn das Bruttoprinzip auch in der Finanzrechnung

Anwendung findet. Eine Saldierung der gemeindlichen Einzahlungen und Auszahlungen würde grundsätzlich die Übersicht über die gemeindlichen Finanzmittel bzw. die Liquidität der Gemeinde beeinträchtigen. Nach der Vorschrift dürfen deshalb von der Gemeinde geleistete Auszahlungen nicht mit den erzielten Einzahlungen verrechnet werden, soweit nicht durch Gesetz oder Verordnung etwas anderes zugelassen worden ist. Eine Verrechnung von gemeindlichen Finanzmitteln im Sinne einer Aufrechnung würde auch gegen die Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ verstoßen. Das Bruttoprinzip verhindert somit auch eine Verschleierung innerhalb der gemeindlichen Finanzrechnung.

Unter Beachtung des Bruttoprinzips sind deshalb in der gemeindlichen Finanzrechnung für sämtliche auszuweisende Einzahlungs- und Auszahlungsarten jeweils Jahressummen zu bilden (vgl. § 3 GemHVO NRW). Dadurch werden die tatsächlichen liquiditätswirksam gewordenen Einzahlungen und Auszahlungen des Haushaltsjahres nach ihrem Umfang und nach ihren Arten aufgezeigt und nachgewiesen. Im Rahmen der Abwicklung des gemeindlichen Zahlungsverkehrs können grundsätzlich die personenbezogenen Auszahlungen der Gemeinde an einen Dritten mit dessen bestehenden Zahlungsverpflichtungen verrechnet werden.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die nach den §§ 387 ff. BGB zulässigen Aufrechnungen nicht als Abweichungen vom vorgegebenen Bruttoprinzip angesehen werden können. Bei solchen Aufrechnungen sind in den damit in Verbindung stehenden gemeindlichen Geschäftsunterlagen sowohl zeitlich als auch sachlich die Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde gegenüber einem Dritten und die gemeindlichen Ansprüche gegenüber diesem Dritten getrennt voneinander dokumentiert.

### **3.2 Die Ausnahme vom Bruttoprinzip**

Durch die Vorschrift des § 23 Absatz 2 GemHVO NRW wird eine Ausnahme vom gemeindlichen Bruttoprinzip zugelassen. Die Gemeinde kann Abgaben, abgabeähnliche Erträge und allgemeine Zuweisungen, die sie zurückzahlen hat, bei den Erträgen absetzen, auch wenn es sich um Erträge der Vorjahre handelt. Diese haushaltsrechtlich bestimmte Ausnahme wirkt sich über die gemeindliche Ergebnisrechnung auch auf die Finanzrechnung aus und ist von der Gemeinde entsprechend anzuwenden. Die genannte Vorschrift soll dabei dem Umstand der haushaltswirtschaftlichen Praxis der Gemeinde Rechnung tragen, dass die Erhebung von Abgaben und deren endgültige Abrechnung regelmäßig nicht in einem Haushaltsjahr abschließend erfolgen können.

In den Fällen, in denen es sich um eine andauernde, regelmäßig wiederkehrende Leistungspflicht des Dritten handelt, hat es sich in der Vergangenheit bewährt, dass Erstattungen von zu viel berechneten und gezahlten Beträgen mit den späteren Zahlungen verrechnet werden können. Für die gemeindliche Finanzrechnung bedeutet dieses, dass die Abgaben, z. B. Steuern, Gebühren und Beiträge, dort mit dem Nettobetrag nachzuweisen sind, der sich nach Abzug der Erstattungen als Einzahlung bei der Gemeinde verbleibt.

### **4. Der Verzicht auf Einzahlungen**

Im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entstehen aus dem öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Handeln der Gemeinde vielfältige Ansprüche gegenüber Dritten. Sofern die Gemeinde ihre Leistungspflicht erfüllt hat, steht ihr i.d.R. eine Geldleistung als Gegenleistung des Dritten zu. Bei deren Nichterfüllung zum Abschlussstichtag hat die Gemeinde solche Ansprüche mit ihrem geldlichen Gegenwert als Forderungen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Der Umfang und die Art der ansetzbaren gemeindlichen Forderungen sind dabei von den rechtlichen und den tatsächlichen Verhältnissen zum jeweiligen Abschlussstichtag abhängig.

Die tatsächlichen Verhältnisse vor Ort werden dabei auch vielfach dadurch bestimmt, dass die Gemeinde zwar ihre Ansprüche vollständig erfasst und rechtzeitig geltend gemacht hat, jedoch eine Einziehung unterbleibt (vgl. § 23 Absatz 3 GemHVO NRW). Die Gemeinde hat in diesem Zusammenhang die Möglichkeit, bestehende Ansprü-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 39 GemHVO NRW**

che niederzuschlagen, wenn feststeht, dass die Einziehung gegenüber dem Schuldner keinen Erfolg haben wird, oder wenn die Kosten der Einziehung außer Verhältnis zur Höhe des gemeindlichen Anspruchs stehen. Sie kann ihre Ansprüche gegenüber einem Schuldner auch ganz oder zum Teil erlassen, wenn die Einziehung nach Lage des Einzelfalles eine besondere Härte für den Schuldner bedeuten würde.

Der Plan-/Ist-Vergleich in der gemeindlichen Finanzrechnung lässt bei aufgezeigten negativen Differenzbeträgen nicht unmittelbar erkennen, aus welchen Gründen die bei den einzelnen Einzahlungsarten tatsächlich erzielten Einzahlungen (Ist-Beträge) geringer sind als die ausgewiesenen Plan-Werte. Soweit ein negativer Differenzbetrag bei den einzelnen Einzahlungsarten in der Finanzrechnung von der Gemeinde ausgewiesen wird und der Betrag vollständig oder zum Teil aufgrund eines Verzichtes durch die Gemeinde entstanden ist, sollte ein solcher Sachverhalt von der Gemeinde aus Transparenzgründen offengelegt und die Gründe dazu aufgezeigt werden. Die nachfolgende Übersicht soll dazu eine Hilfestellung zu solchen Angaben im gemeindlichen Jahresabschluss bieten (vgl. Abbildung).

<b>Die Übersicht über Einzahlungsausfälle bei der Gemeinde</b>			
<b>Einzahlungsarten</b>	<b>Erlassene Ansprüche</b>	<b>Rechtsgrundlage</b>	<b>Betrag</b>
<b>Einzahlungsarten</b>	<b>Befristet niedergeschlagene Ansprüche</b>	<b>Rechtsgrundlage</b>	<b>Betrag</b>
<b>Einzahlungsarten</b>	<b>Dauerhaft niedergeschlagene Ansprüche</b>	<b>Rechtsgrundlage</b>	<b>Betrag</b>
<b>Einzahlungsarten</b>	<b>Verzicht auf Ansprüche aus anderen Gründen</b>	<b>Rechtsgrundlage</b>	<b>Betrag</b>

*Abbildung 522 „Die Übersicht über Einzahlungsausfälle bei der Gemeinde“*

Die Übersicht soll nicht dazu dienen, alle gemeindlichen Geschäftsvorfälle aufzuzeigen, die z. B. von einem Erlass der gemeindlichen Ansprüche berührt werden. Die Gemeinde hat vielmehr eigenverantwortlich über die Art der Differenzierung der Angaben zu entscheiden. Die gemeindlichen Einzahlungsarten stellen dazu eine der

Möglichkeiten dar (vgl. § 3 Absatz 1 GemHVO NRW). Die Gemeinde kann sich aber auch entscheiden, derartige Angaben in ihrem Jahresabschluss in beschreibender Form zu machen.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Satz 1 (Nachweis der Einzahlungen und Auszahlungen):**

#### **1.1 Die Inhalte der Vorschrift**

Die Vorschrift regelt in Ausfüllung der §§ 89 und 93 GO NRW die für die Zahlungsabwicklung und Liquiditätsplanung im Interesse der Sicherheit unabdingbaren Ausführungsgrundsätze. Dadurch soll sicherstellen werden, dass Zahlungsverfahren aufgrund der Buchungen örtlicher Geschäftsvorfälle nach einheitlichen Maßstäben hinreichend sicher durchgeführt werden. Die Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Auszahlungen“ stellen dabei im NKF den zutreffenden Buchungsstoff für die gemeindliche Zahlungsabwicklung dar. Bei den Einzahlungen handelt es sich um einen tatsächlichen Geldzufluss bei der Gemeinde, der zum Zeitpunkt der Bezahlung von Gütern und Dienstleistungen entsteht und eine Erhöhung der verfügbaren Finanzmittel der Gemeinde bewirkt. Bei den Auszahlungen fließen zum Zeitpunkt der Bezahlung von Gütern und Dienstleistungen monetäre Finanzmittel an Dritte ab und mindern den Bestand der gemeindlichen Finanzmittel.

In der gemeindlichen Finanzrechnung ist dementsprechend die im Haushaltsjahr erfolgte Änderung des Bestandes an Finanzmitteln insgesamt nachzuweisen. Die Gemeinde hat außerdem den Bestand an liquiden Mitteln festzustellen und zu bilanzieren. Dabei müssen - wie im gemeindlichen Finanzplan - der Saldo für die Zahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde sowie der Saldo aus den Zahlungen aus der Investitionstätigkeit und daraus der Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag des Haushaltsjahres ermittelt werden. In diese Abrechnung ist der Saldo aus der Finanzierungstätigkeit einzubeziehen, der aus den Zahlungen aus der Aufnahme und der Tilgung von Krediten für Investitionen sowie von Krediten zur Liquiditätssicherung entsteht. Dadurch lässt sich von der Gemeinde die Änderung des Bestandes an eigenen Finanzmitteln ermitteln und in der Finanzrechnung aus- und nachweisen. Der Endbestand an Finanzmitteln ist als vorhandene liquide Mittel der Gemeinde in den dafür vorgesehenen Bilanzposten der Schlussbilanz des Haushaltsjahres überzuleiten.

#### **1.2 Die Anwendung des Liquiditätsänderungsprinzips**

Im NKF findet für den Nachweis und die Erfassung der gemeindlichen Einzahlungen und Auszahlungen das Kassenwirksamkeitsprinzip unmittelbar Anwendung. Es wird oftmals auch als „Liquiditätsänderungsprinzip“ bezeichnet, weil die gemeindlichen Einzahlungen und Auszahlungen eine ständige Veränderung der gemeindlichen Finanzmittel und damit der liquiden Mittel der Gemeinde bewirken. Entsprechend werden die kurzfristigen Kredite der Gemeinde zur Verstärkung ihrer Geldmittel auch Kredite zur Liquiditätssicherung genannt und nicht mehr als „Kassenkredite“ bezeichnet. Die Anwendung des Kassenwirksamkeitsprinzips als Liquiditätsänderungsprinzip bedingt, dass in der gemeindlichen Finanzrechnung unter den Haushaltsposten nur Beträge in Höhe der im Haushaltsjahr tatsächlich eingegangenen oder geleisteten Zahlungen erfasst werden dürfen, weil nur solche Zahlungen auch eine Änderung der Liquidität der Gemeinde bewirken.

#### **1.3 Keine Anwendung des Fälligkeitsprinzips**

Bei der Erfassung von Einzahlungen und Auszahlungen in der gemeindlichen Finanzrechnung kommt nicht das Fälligkeitsprinzip zur Anwendung, auch wenn sich vielfach bei den gemeindlichen Geschäftsvorfällen der Zeitpunkt des Eingangs einer Einzahlung bei der Gemeinde sowie die Leistung einer Auszahlung durch die Gemeinde mit dem vereinbarten Fälligkeitstermin decken. Dieses Prinzip ist für den Nachweis der gemeindlichen Einzah-

lungen und Auszahlungen nicht geeignet, denn es ist auf die Erwartung von Zahlungen ausgerichtet und nicht auf die Durchführung des tatsächlichen Zahlungsvorgangs bei der Gemeinde. Die oftmals vorgenommene Gleichsetzung des Fälligkeitsprinzips mit dem Kassenwirksamkeitsprinzip bzw. dem Liquiditätsänderungsprinzip oder eine zeitliche Übereinstimmung ist kein ausreichender haushaltswirtschaftlicher Anlass oder eine zulässige Grundlage, in der Zahlungsabwicklung der Gemeinde die Einzahlungen und Auszahlungen nach ihren Fälligkeiten zu erfassen und nachzuweisen.

#### **1.4 Keine Periodenabgrenzung in der Finanzrechnung**

Für den Nachweis der gemeindlichen Einzahlungen und Auszahlungen ist es nicht zulässig, die zahlungswirksamen Erträge und Aufwendungen aus der gemeindlichen Ergebnisrechnung betragsgleich und ungeprüft als tatsächliche Zahlungen in die gemeindliche Finanzrechnung zu übernehmen. Die Erfassung der unterschiedlichen Rechengrößen erfolgt auch nach unterschiedlichen Prinzipien, sodass keine Identität zwischen den Beträgen in der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung bestehen muss. Eine immer gleiche Zuordnung würde daher die Aussagekraft des gemeindlichen Jahresabschlusses erheblich einschränken. Von der Gemeinde muss daher im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses auch dokumentiert werden, dass die Beträge in der gemeindlichen Finanzrechnung nach dem Kassenwirksamkeitsprinzip erfasst worden sind und nicht nach dem Prinzip der Periodenabgrenzung der Ergebnisrechnung.

Es sind daher in die Aufstellung der örtlichen Finanzrechnung auch noch nicht die Einzahlungen einzubeziehen, die zum Abschlussstichtag noch nicht bei der Gemeinde eingegangen sind, aber bis zum Ende des abgelaufenen Haushaltsjahres fällig waren. Diese Vorgabe gilt auch für die Auszahlungen der Gemeinde, die trotz Fälligkeit im Haushaltsjahr bis zum Abschlussstichtag noch nicht geleistet worden sind. Andererseits sind aber die Einzahlungen in der gemeindlichen Finanzrechnung des Haushaltsjahres zu erfassen, die trotz einer Fälligkeit in einem anderen Haushaltsjahr bei der Gemeinde eingegangen sind. Diese Vorgabe gilt entsprechend für gemeindliche Auszahlungen, wenn diese durch die Gemeinde im Haushaltsjahr geleistet worden sind.

## **2. Zu Satz 2 (Verrechnungsverbot):**

### **2.1 Die Inhalte des Verrechnungsverbots**

Die Finanzrechnung der Gemeinde ist als Bruttorechnung zu führen, denn der Nachweis der tatsächlichen Finanzmittelherkunft und Finanzmittelverwendung ist nur möglich, wenn das für die Ergebnisrechnung geltende Bruttoprinzip auch in der Finanzrechnung Anwendung findet. Unter Beachtung des Bruttoprinzips sind deshalb in der gemeindlichen Finanzrechnung für sämtliche auszuweisende Einzahlungsarten und Auszahlungsarten jeweils Jahressummen auszuweisen, um die tatsächlichen haushaltsmäßigen Einzahlungen und Auszahlungen im Haushaltsjahr nach ihren Arten aufzuzeigen (vgl. § 2 GemHVO NRW). Beim Nachweis der Zahlungen in der gemeindlichen Finanzrechnung findet das Kassenwirksamkeitsprinzip unmittelbar Anwendung (vgl. § 11 Absatz 3 GemHVO NRW).

Nach der Vorschrift dürfen deshalb von der Gemeinde zu leistende Auszahlungen nicht mit eingehenden Einzahlungen verrechnet werden, soweit durch Gesetz oder Verordnung nicht anderes zugelassen ist. Eine Verrechnung bei den gemeindlichen Zahlungen im Sinne einer Aufrechnung würde auch gegen die Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ verstoßen. So dürfen z. B. die Zinszahlungen der Gemeinde für die Inanspruchnahme eines Kredites an eine Bank nicht mit Zinsen aus Bankguthaben (Anlage von Geldbeständen) verrechnet werden. Eine Verrechnung ist auch dann nicht zulässig, wenn beide Zahlungen aufgrund einer Geschäftsbeziehung mit der gleichen Bank entstehen. Durch eine Saldierung von Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde würde die Übersicht über die gemeindliche Finanzmittelherkunft und Finanzmittelverwendung und die damit zusammenhängenden Zahlungsströme beeinträchtigt, wenn nicht sogar verloren gehen. Das in der

Vorschrift enthaltene ausdrückliche Saldierungsverbot verhindert somit auch eine Verschleierung innerhalb der gemeindlichen Finanzrechnung.

## **2.2 Die Ausnahme vom Verrechnungsverbot**

### **2.2.1 Die Absetzungen nach § 23 GemHVO NRW**

Die Gemeinde hat Abgaben, abgabeähnliche Erträge und allgemeine Zuweisungen, die sie zurückzuzahlen hat, bei den Erträgen abzusetzen, auch wenn die Pflicht der Gemeinde sich auf Erträge der Vorjahre beziehen (vgl. § 23 Absatz 2 GemHVO NRW). Durch diese Vorschrift wird eine Ausnahme vom gemeindlichen Bruttoprinzip zugelassen, die sich auch auf die gemeindliche Finanzrechnung auswirkt. Die genannte Vorschrift soll dem Umstand der haushaltswirtschaftlichen Praxis der Gemeinden Rechnung tragen, dass die Erhebung von Abgaben und deren endgültige Abrechnung regelmäßig nicht in einem Haushaltsjahr erfolgen können.

Bei einer andauernden, regelmäßig wiederkehrenden Leistungspflicht des Dritten hat es sich in der Vergangenheit bewährt, von der Gemeinde festzulegen, dass Erstattungen von zuviel berechneten und gezahlten Beträgen mit den späteren Zahlungen verrechnet werden können. Für die gemeindliche Finanzrechnung bedeutet dieses, dass die Abgaben, z.B. Steuern, Gebühren und Beiträge, mit dem Nettobetrag nachzuweisen sind, der sich nach Abzug der vorhersehbaren Erstattungen als Einzahlung bei der Gemeinde verbleibt.

### **2.2.2 Sonstige zulässige Verrechnungen**

Im Rahmen der Abwicklung des gemeindlichen Zahlungsverkehrs können grundsätzlich auch personenbezogene Auszahlungen der Gemeinde gegenüber einem Dritten mit Einzahlungen dieses Dritten verrechnet werden. Der in der Finanzrechnung zu führende getrennte und bruttomäßige Nachweis von Ein- und Auszahlungen bleibt davon unberührt. Die Verrechnung von Zahlungen zwischen der Gemeinde und ihrem Schuldner oder zwischen der Gemeinde als Schuldner gegenüber einem Dritten setzt jedoch voraus, dass beide Beteiligte ihre Ansprüche gegenüber ihrem Schuldner geltend gemacht haben. Eine allgemeine Erklärung, dass noch Forderungen offen sind bzw. noch nicht erfüllt wurden, reicht für eine Verrechnung der ausstehenden Zahlungen und damit für ein Erlöschen der Zahlungsverpflichtungen regelmäßig nicht aus.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die zivilrechtlich zulässigen Aufrechnungen haushaltsrechtlich nicht als Abweichungen vom vorgegebenen Bruttoprinzip angesehen werden können (vgl. §§ 387 ff. BGB). Im Rahmen ihrer Finanzbuchhaltung hat die Gemeinde ihre Forderung gegenüber einem Dritten getrennt von ihren Verpflichtungen gegenüber diesem Dritten zu erfassen. Sofern dabei z. B. bei beiden Beteiligten eine Zahlungsverpflichtung gegenüber dem Anderen besteht, ist bei einer Aufrechnung der gemeindlichen Zahlungsverpflichtung gegenüber der Zahlungsverpflichtung des Dritten bei der Gemeinde kassenmäßig nur der Differenzbetrag als tatsächliche Einzahlung oder Auszahlung in der gemeindlichen Finanzrechnung zu erfassen.

Die Aufrechnung zwischen der Gemeinde und dem Dritten bewirkt, dass ab diesem Zeitpunkt die gegenseitigen Forderungen, soweit sie sich decken, als erloschen gelten (vgl. § 389 BGB). In den mit einer Aufrechnung in Verbindung stehenden gemeindlichen Geschäftsunterlagen sind sowohl zeitlich als auch sachlich die Erfüllung der Forderungen der Gemeinde gegenüber einem Dritten und die Erfüllung der Zahlungsverpflichtungen gegenüber diesem Dritten getrennt voneinander zu dokumentieren.

**3. Zu Satz 3 (Aufstellung der Finanzrechnung):**

**3.1 Der Verweis auf § 3 GemHVO NRW**

**3.1.1 Allgemeine Sachlage**

Mit der Finanzrechnung werden daher die tatsächlichen Veränderungen des Zahlungsmittelbestandes der Gemeinde sowie der notwendige Kreditbedarf für Investitionen der Gemeinde aufgezeigt. In der gemeindlichen Finanzrechnung muss außerdem der Grundsatz der Gesamtdeckung berücksichtigt werden (vgl. § 20 GemHVO NRW). Die Einhaltung des Stufensystems der Gesamtdeckung soll u.a. durch die Gliederung der Finanzrechnung nachvollziehbar gemacht und gewährleistet werden. Die gemeindliche Finanzrechnung ist nach der Gliederung des Finanzplans nach § 3 GemHVO NRW aufgebaut (vgl. Nr. 1.6.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300). Das nachfolgende Schema zeigt die Komponenten der gemeindlichen Finanzrechnung auf (vgl. Abbildung).

<b>Die Komponenten der Finanzrechnung</b>				
<b>Finanzrechnung</b>	<b>Ergebnis des Vor- jahres</b>	<b>Fortge- schriebe- ner Ansatz des Haus- halts- jahres</b>	<b>Ist- Ergebnis des Haushalts- jahres</b>	<b>Vergleich Ansatz/Ist</b>
	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>
Einzahlungen Auszahlungen mit Saldo aus lfd. Verwaltungstätig- keit				
Einzahlungen Auszahlungen mit Saldo aus Investitionstätigkeit				
Darlehensaufnah- me Tilgungen mit Saldo aus Finanzierungstätig- keit				
Liquide Mittel				

*Abbildung 523 „Die Komponenten der Finanzrechnung“*

In der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gewährleistet die Finanzrechnung durch die Aufnahme aller Zahlungen aussagekräftige Informationen über die tatsächliche finanzielle Lage der Gemeinde. Die Finanzrechnung der Gemeinde erfasst alle gemeindlichen Geschäftsvorfälle, die das Geldvermögen verändern. Dadurch wird eine Verbindung zur gemeindlichen Bilanz hergestellt. Dabei ist auch der unterjährige Liquiditätsbedarf zu berücksichtigen, der durch Kredite zur Liquiditätssicherung gedeckt werden kann, wenn dafür in der Haushaltssatzung die notwendige und ausreichende Kreditemächtigung enthalten ist (vgl. § 78 i.V.m. § 89 GO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 39 GemHVO NRW**

Die Rechengrößen „Auszahlungen“ und „Einzahlungen“ des NKF stellen den Buchungsstoff für den Finanzplan und die Finanzrechnung dar. Bei den Einzahlungen handelt es sich um einen tatsächlichen Geldzufluss, der zum Zeitpunkt der Bezahlung von Gütern und Dienstleistungen entsteht und eine Erhöhung der Finanzmittel der Gemeinde bewirkt. Im Einzelnen sind für die Finanzrechnung die für den gemeindlichen Finanzplan bestehenden Zielsetzungen bedeutsam (vgl. § 3 GemHVO NRW).

In der Finanzrechnung kann auf die mindestens als einzelne Positionen auszuweisenden Haushaltspositionen sowie auf den Ausweis bestimmter Summen- und Salden nicht verzichtet werden (vgl. § 3 GemHVO NRW). Die Verzichtsmöglichkeit ist auf die Teilpläne und damit auf die Teilrechnungen begrenzt (vgl. § 4 Absatz 6 GemHVO NRW). Ein Verzicht auf Haushaltspositionen in der Finanzrechnung ist dadurch ausgeschlossen. Wegen der Festlegung von wenigen Haushaltspositionen bedurfte es keiner gesonderten Verzichtsregelung.

**3.1.2 Die Einzahlungen und Auszahlungen nach Arten**

**3.1.2.1 Die Zahlungsarten der laufenden Verwaltungstätigkeit**

Die Finanzrechnung im gemeindlichen Jahresabschluss hat die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und die geleisteten Auszahlungen der Gemeinde zu enthalten (vgl. § 95 GO NRW). Die Arten der Einzahlungen zeigen dabei die Mittelherkunft auf und die Arten der Auszahlungen die Mittelverwendung durch die Gemeinde auf. Bei dieser Zwecksetzung und den Mindestvorgaben für die Gliederung kommt dem Zahlungsbereich „Laufende Verwaltungstätigkeit“ eine besondere Bedeutung zu. Die Bezeichnung „Laufende Verwaltungstätigkeit“ verdeutlicht, dass örtliche Aufgaben von der Gemeinde im Auftrag der Einwohner und Abgabepflichtigen erledigt werden. Sie ist dabei gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht als Treuhänder tätig, der eigenständig im eigenen Namen auch weitere Geschäftstätigkeiten durchführen kann.

Die Gemeinde hat daher bei ihrer Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit immer den Willen der Einwohner und Abgabepflichtigen zu berücksichtigen. In der gemeindlichen Finanzrechnung sind in diesem Zahlungsbereich die folgenden festgelegten Einzahlungs- und Auszahlungsarten nachzuweisen (vgl. Abbildung).

<b>Die laufende Verwaltungstätigkeit in der Finanzrechnung</b>	
<b>ZAHLUNGSBEREICH</b>	<b>EINZAHLUNGS- UND AUSZAHLUNGSARTEN</b>
<b>Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Steuern und ähnliche Abgaben</li> <li>- Zuwendungen und allgemeine Umlagen</li> <li>- sonstige Transfereinzahlungen</li> <li>- öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte</li> <li>- privatrechtliche Leistungsentgelte</li> <li>- Kostenerstattungen und Kostenumlagen</li> <li>- sonstige Einzahlungen</li> <li>- Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen</li> </ul>
<b>Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Personalauszahlungen</li> <li>- Versorgungsauszahlungen</li> <li>- Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen</li> <li>- Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen</li> <li>- Transferauszahlungen</li> <li>- sonstige Auszahlungen</li> </ul>

*Abbildung 524 „Die laufende Verwaltungstätigkeit in der Finanzrechnung“*

Notwendige Abweichungen in diesem Zahlungsbereich der gemeindlichen Finanzrechnung gegenüber der gemeindlichen Ergebnisrechnung ergeben sich in den Fällen, in denen die Ertrags- und Aufwandsarten in der Er-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 39 GemHVO NRW**

gebnisrechnung nicht zahlungswirksam sind (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 8 GemHVO NRW). Aber auch durch das beim Nachweis der Zahlungen zu beachtende Kassenwirksamkeitsprinzip ergeben sich betragsmäßige Abweichungen, denn anders als die Einzahlungen und Auszahlungen sind die Erträge und Aufwendungen in dem Haushaltsjahr nachzuweisen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW).

**3.1.2.2 Die Zahlungsarten der Investitionstätigkeit**

Der gemeindliche Jahresabschluss hat in der Finanzrechnung die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und die geleisteten Auszahlungen der Gemeinde zu enthalten (vgl. § 95 GO NRW). Bei dieser Zwecksetzung und den Mindestvorgaben für die Gliederung des Finanzplans ist es ausreichend, in diesem Zahlungsbereich der gemeindlichen Finanzrechnung die für die Investitionstätigkeit der Gemeinde festgelegten Einzahlungs- und Auszahlungsarten nachzuweisen (vgl. § 3 GemHVO NRW). Dabei darf es jedoch nicht zu Einschränkungen bei der Mindestgliederung kommen (vgl. Abbildung).

<b>Die Investitionstätigkeit in der Finanzrechnung</b>	
<b>ZAHLUNGSBEREICH</b>	<b>EINZAHLUNGS- UND AUSZAHLUNGSARTEN</b>
<b>Einzahlungen aus der Investitionstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen</li> <li>- Veräußerung von Sachanlagen</li> <li>- Veräußerung von Finanzanlagen</li> <li>- Beiträge u. ä. Entgelte</li> <li>- Sonstige Investitionseinzahlungen</li> </ul>
<b>Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Erwerb von Grundstücken und Gebäuden</li> <li>- Baumaßnahmen</li> <li>- Erwerb von beweglichem Anlagevermögen</li> <li>- Erwerb von Finanzanlagen</li> <li>- Aktivierbare Zuwendungen</li> <li>- Sonstige Investitionsauszahlungen</li> </ul>

*Abbildung 525 „Die Investitionstätigkeit in der Finanzrechnung“*

Weitere notwendige Untergliederungen der Haushaltspositionen in diesem Zahlungsbereich der gemeindlichen Finanzrechnung sind von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Bedürfnisse eigenverantwortlich vorzunehmen.

**3.1.2.3 Die Zahlungsarten der Finanzierungstätigkeit**

Der gemeindliche Jahresabschluss hat in der Finanzrechnung die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und die geleisteten Auszahlungen der Gemeinde zu enthalten (vgl. § 95 GO NRW). Bei dieser Zwecksetzung und den Mindestvorgaben für die Gliederung des Finanzplans ist es ausreichend, in diesem Zahlungsbereich der gemeindlichen Finanzrechnung die für die Finanzierungstätigkeit der Gemeinde festgelegten Einzahlungs- und Auszahlungsarten nachzuweisen (vgl. § 3 GemHVO NRW).

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass unter der Haushaltsposition „Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen“ nur dann die Zahlungen in Höhe der in der Haushaltssatzung festgesetzten Kreditermächtigung ausgewiesen werden dürfen, wenn im gemeindlichen Haushaltsjahr auch ein entsprechender Auszahlungsbedarf für die Investitionen der Gemeinde bestand. Soweit ein geringerer Auszahlungsbedarf bestand, kann der noch nicht in Anspruch genommene Anteil der Kreditermächtigung ins folgende Haushaltsjahr übertragen werden, denn die Geltungsdauer der gemeindlichen Kreditermächtigung gilt regelmäßig bis zum Ende

des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres (vgl. § 86 Absatz 2 GO NRW). Es ist daher nicht zulässig, das nicht benötigte Kreditvolumen als "Finanzmittelreserve" über das Haushaltsjahr hinaus vorzuhalten oder für andere Zwecke zu nutzen, z. B. zur Verstärkung der liquiden Mittel der Gemeinde. Die Zahlungsarten der gemeindlichen Finanzierungstätigkeit müssen wie folgt gegliedert sein (vgl. Abbildung).

<b>Die Finanzierungstätigkeit in der Finanzrechnung</b>	
<b>Zahlungen aus der Finanzierungstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Aufnahme und Rückflüsse von Darlehen</li><li>- Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung</li><li>- Tilgung und Gewährung von Darlehen</li><li>- Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung</li></ul>

*Abbildung 471 „Die Finanzierungstätigkeit in der Finanzrechnung“*

Weitere notwendige Untergliederungen der Haushaltspositionen in diesem Zahlungsbereich der gemeindlichen Finanzrechnung sind von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Bedürfnisse eigenverantwortlich vorzunehmen.

### **3.1.3 Die Jahresergebnisse in der Finanzrechnung**

#### **3.1.3.1 Allgemeine Inhalte**

In der Finanzrechnung sind auch die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres abzubilden. Wie in der Ergebnisrechnung werden auch in der Finanzrechnung bestimmte Zwischensummen ausgewiesen, durch die insgesamt die geplante Änderung des Bestandes an Finanzmitteln festgestellt wird. Entsprechend der Gliederung nach Ein- und Auszahlungsarten ist für jede Gruppe ein Saldo zu bilden, also für die Gruppen „Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit“, „Einzahlungen und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit“ und „Einzahlungen und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit“.

Durch weitere Rechenschritte ist der Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag zu ermitteln. Es ist zur Vervollständigung und Abbildung des voraussichtlichen Finanzmittelflusses erforderlich, aus dem voraussichtlichen Bestand am Anfang des Haushaltsjahres und der geplanten Änderung des Bestandes, den voraussichtlichen Endbestand der Finanzmittel zu ermitteln und abzubilden. Der Endbestand an liquiden Mitteln fließt in den betreffenden Posten der gemeindlichen Bilanz ein (vgl. § 41 Absatz 3 GemHVO NRW).

#### **3.1.3.2 Der Saldo aus der laufenden Verwaltungstätigkeit**

Die Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit zeigen die Mittelherkunft und die Mittelverwendung der Gemeinde aus der auf Ertragserzielung ausgerichteten Geschäftstätigkeit auf. Die Bezeichnung „laufende Verwaltungstätigkeit“ verdeutlicht, dass örtliche Aufgaben von der Gemeinde im Auftrag der Einwohner und Abgabepflichtigen erledigt werden. Sie ist dabei gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht als Treuhänder tätig, der eigenständig im eigenen Namen auch weitere Geschäftstätigkeiten durchführen kann. Die Gemeinde hat daher bei ihrer Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit immer den Willen der Einwohner und Abgabepflichtigen zu berücksichtigen.

Zu diesem Zahlungsbereich gehören jedoch nicht die erhaltenen und gezahlten Zinsen der Gemeinde sowie die erhaltenen Dividenden. Sofern der Saldo dieses Zahlungsbereiches negativ ist, hat die Gemeinde i.d.R. in diesem Umfang auch Kredite zur Liquiditätssicherung aufgenommen, um ihren Zahlungsverpflichtungen nachzukommen (vgl. § 89 GO NRW). Diese Sachlage bedeutet aber nicht, dass daraus eine Ausweispflicht für die Kredite zur

Liquiditätssicherung unter der laufenden Verwaltungstätigkeit entsteht. Ein solcher Ausweis ist haushaltsrechtlich nicht zulässig, weil diese Kredite lediglich dem Zweck dienen, die Zahlungsmittel der Gemeinde zu verstärken und nicht die haushaltsmäßige Finanzierung der Auszahlungen in diesem Zahlungsbereich darstellen.

### **3.1.3.3 Der Saldo aus der Investitionstätigkeit**

Die Einzahlungen und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit zeigen die Mittelherkunft und die Mittelverwendung für die Investitionen bzw. Ressourcen der Gemeinde auf, mit denen langfristig (länger als ein Jahr) ertragswirksam gewirtschaftet werden soll. Ist der Saldo aus der Investitionstätigkeit der Gemeinde negativ, kann daraus nicht unmittelbar geschlossen werden, dass die Gemeinde in gleicher Höhe Kredite für Investitionen benötigt hat, um ihren Zahlungsverpflichtungen für die Durchführung von Investitionen nachzukommen (vgl. § 86 GO NRW). Vielmehr sind die einzelnen ausgewiesenen Einzahlungen und Auszahlungen zu betrachten, um eine Aussage über die zulässige Kreditaufnahme für Investitionen zu treffen.

### **3.1.3.4 Der Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag**

Die Summe der Salden nach den Nummern 1 und 2 in dem betreffenden Absatz der haushaltsrechtlichen Vorschrift soll als Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag aufzeigen, in welchem Umfang die Gemeinde durch die Erzielung von Einzahlungen die Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit und aus Investitionstätigkeit decken kann, ohne dafür Kredite aufnehmen zu müssen. Diese Deckung setzt i.d.R. voraus, dass die Gemeinde im Haushaltsjahr ausreichend zahlungswirksame Erträge erzielt und die Zahlungen gegenüber der Gemeinde von den Zahlungspflichtigen auch geleistet werden.

### **3.1.3.5 Der Saldo aus der Finanzierungstätigkeit**

Unter der Finanzierungstätigkeit der Gemeinde sind die Aufnahmen und die Rückflüsse von Darlehen sowie die Tilgungen und die Gewährung von Darlehen zu erfassen. Der Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit zeigt die rein finanzwirtschaftlichen Transaktionen auf. Dabei ist zu beachten, dass im Finanzplan nur die Kredite für Investitionen veranschlagt worden sind (vgl. § 86 GO NRW). In der gemeindlichen Finanzrechnung sind dagegen auch die Kredite zur Liquiditätssicherung nachzuweisen, für die wegen des unterjährig wechselnden Bedarfs an zusätzlichen finanziellen „Betriebsmitteln“ notwendig sind (vgl. § 89 GO NRW). Ein Verzicht beim Finanzplan ist vertretbar, weil bei diesen Krediten im Voraus kein endgültiger Summenbetrag für das Haushaltsjahr bestimmt werden kann.

Die gemeindlichen Kredite zur Liquiditätssicherung stellen außerdem keine haushaltsrechtlich wirksamen Finanzierungsvorgänge weder für die laufende Verwaltungstätigkeit noch die Investitionstätigkeit der Gemeinde dar. Die Kredite zur Liquiditätssicherung sind nur zur Sicherstellung der rechtzeitigen Leistung fälliger gemeindlicher Auszahlungen einsetzbar (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW). In der gemeindlichen Finanzrechnung ist der zum Abschlussstichtag vorliegende Bestand an Krediten zur Liquiditätssicherung nachzuweisen, der unter den Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.3 GemHVO NRW).

### **3.1.3.6 Die Änderung des Bestandes an Finanzmitteln**

In der gemeindlichen Finanzrechnung sind für jedes Haushaltsjahr der Anfangsbestand, die geplante Änderung des Bestandes und der voraussichtliche Endbestand der Finanzmittel zu ermitteln. Dafür ist eine Salden- und Summenbildung vorzunehmen (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 39 GemHVO NRW**

<b>Die Änderung des Bestandes an Finanzmitteln</b>	
<b>1.</b>	Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit.
<b>2.</b>	Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit.
<b>3.</b>	Summe der Salden nach den Nummern 1 und 2 als Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag.
<b>4.</b>	Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit.
<b>5.</b>	Summe aus Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag und aus dem Saldo nach Nummer 4.
<b>6.</b>	Summe nach Nummer 5 und dem Bestand am Anfang des Haushaltsjahres als Bestand an Finanzmitteln am Ende des Haushaltsjahres.

*Abbildung 527 „Die Änderung des Bestandes an Finanzmitteln“*

Die Änderung des Bestandes an Finanzmitteln zeigt die tatsächlichen Veränderungen der Finanzmittel durch die Aktivitäten der Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung auf, sodass ggf. auch eine „konsumtive“ und „investive“ Betrachtung möglich ist. Die Darstellung der Änderung des Bestandes an Finanzmitteln als Ergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist für die finanzwirtschaftliche Beurteilung der Gemeinde sowie die ihr zugeflossenen Finanzierungsmittel sowie deren Verwendung von Bedeutung. Damit wird auch darüber Auskunft gegeben, wie die Gemeinde aus ihrer gesamten Geschäftstätigkeit heraus ihre Finanzmittel erwirtschaftet hat.

### **3.1.3.7 Die liquiden Mittel**

Unter Einbeziehung des Finanzmittelüberschusses oder Finanzmittelfehlbetrages, des Saldos aus Finanzierungstätigkeit einschließlich der Änderung des Bestandes an fremden Finanzmitteln sowie unter Einbeziehung des Anfangsbestandes an Finanzmitteln der Gemeinde (am Anfang des Haushaltsjahres) wird der Bestand an Finanzmitteln am Ende des Haushaltsjahres (Abschlussstichtag) ermittelt. Im Jahresabschluss wird der in der Finanzrechnung ausgewiesene Finanzmittelbestand in den Posten „Liquide Mittel“ in der gemeindlichen Bilanz übernommen (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 2.4 GemHVO NRW).

## **3.2 Der Verweis auf § 38 Absatz 2 GemHVO NRW**

### **3.2.1 Allgemeine Inhalte**

Die Vorschrift verlangt nicht nur, dass die Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde in der Finanzrechnung nach Arten nachgewiesen werden, sondern auch einen Nachweis in einer Zeitreihe. Ausgehend von der Zeitreihe im Haushaltsplan der Gemeinde wird eine Darstellung der Ist-Ergebnisse aus zwei Haushaltsjahren für ausreichend angesehen. Damit wird ein Überblick über die vergangenen zwei Haushaltsjahre, das abgelaufene Haushaltsjahr und das Vorjahr bezogen jeweils auf die gesamte Ergebnisrechnung gegeben. Die haushaltspositionenscharfe Abbildung der Abrechnung in einer solchen Zeitreihe soll die Transparenz erhöhen und die Veränderungen gegenüber dem Vorjahr erkennbar werden lassen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 39 GemHVO NRW**

In der gemeindlichen Finanzrechnung sind deshalb den nachzuweisenden Ist-Ergebnissen jeweils die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres und die fortgeschriebenen Planansätze des Haushaltsjahres, ggf. auch der ursprüngliche Planansatz voranzustellen. Den Ist-Ergebnissen ist zudem ein Plan-/Ist-Vergleich anzufügen, um die tatsächliche Entwicklung der Einzahlungen und Auszahlungen im abgelaufenen Haushaltsjahr gegenüber der Haushaltsplanung aufzuzeigen. Auch soll dadurch die Einhaltung der vom Rat der Gemeinde im Rahmen seines Budgetrechts ausgesprochenen Ermächtigungen überprüfbar sein.

### **3.2.2 Die Ergebnisse des Vorjahres**

Zu einer vollständigen Finanzrechnung im Rahmen des Jahresabschlusses der Gemeinde gehört, dass die Ist-Ergebnisse aus der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres in einen Zusammenhang mit dem Ist-Ergebnis des Vorjahres gestellt werden, denn dadurch wird die Entwicklung der Gemeinde besser verdeutlicht. Diese Einbeziehung erleichtert zudem die Bewertung der Ergebnisse des abgelaufenen Haushaltsjahres. Der Gemeinde bleibt es freigestellt, ggf. Ergebnisse aus weiteren Vorjahren in der Finanzrechnung abzubilden, um aus einem längeren Zeitraum die positiven und wirtschaftlichen Finanzentwicklungen der Gemeinde besser einschätzen und beurteilen zu können. Eine Betrachtung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft über einen fünfjährigen Zeitraum mit Hilfe von Finanzkennzahlen dürfte dabei die Bewertung der gemeindlichen Finanzwirtschaft sowie eine Prognose für die Zukunft wesentlich erleichtern.

### **3.2.3 Der fortgeschriebene Planansatz für das Haushaltsjahr**

#### **3.2.3.1 Der Ansatz des Haushaltsjahres**

Ein Teil des gemeindlichen Haushaltsplans ist der Finanzplan. Dieser muss alle im Haushaltsjahr voraussichtlich zu erzielenden Einzahlungen und zu leistenden Auszahlungen enthalten (vgl. § 11 Absatz 3 GemHVO NRW). Er hat die Aufgabe, über die Art, die Höhe und die Quellen der gemeindlichen Finanzmittel vollständig und klar zu informieren und den sich daraus ergebenden Überschuss oder Fehlbedarf der Gemeinde auszuweisen. Der Ausweis des Ergebnisses der laufenden Verwaltungstätigkeit, der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit eines Haushaltsjahres nach Arten, Höhe und Quellen im Haushaltsplan erfolgt durch die Abbildung von Haushaltspositionen bzw. Haushaltsansätzen. Diese dienen der Entscheidung des Rates über die Verwendung und den Einsatz der voraussichtlich verfügbaren Finanzmittel der Gemeinde.

Unter Beachtung des Grundsatzes der Klarheit und der Richtigkeit muss bei allen Summen- und Saldobeträgen durch ein Vorzeichen erkennbar gemacht werden, ob der jeweilige Betrag positiv oder negativ ist bzw. einen Überschuss oder einen Fehlbetrag darstellt. Dieses bringt es mit sich, die Einzahlungen nicht als negative Beträge und die Auszahlungen nicht als positive Beträge zu veranschlagen. Dann bietet das Ergebnis über den Stand der verfügbaren liquiden Mittel der Gemeinde am Ende des Haushaltsjahres eine zutreffende Information über das Finanzgebaren der Gemeinde.

#### **3.2.3.2 Die zulässige Fortschreibung**

Im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft können die im Haushaltsplan der Gemeinde veranschlagten Ermächtigungen vielfachen Anpassungen bzw. Fortschreibungen unterliegen. Die Veränderung einer haushaltswirtschaftlichen Ermächtigung wird z. B. durch eine Nachtragssatzung ausgelöst (vgl. § 81 GO NRW), wenn der dazugehörige Nachtragshaushaltsplan für bestimmte Haushaltspositionen eine Erhöhung oder Minderung der im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigung enthält (vgl. § 10 GemHVO NRW). Auch die haushaltsrechtlich vorgesehenen Ermächtigungsübertragungen verursachen eine Fortschreibung eines im Fi-

nanzplan enthaltenen Planansatzes, denn diese Übertragungen erhöhen die entsprechenden Positionen im Haushaltsplan des folgenden Jahres (vgl. § 22 Abs. 1 GemHVO NRW).

Derartige Anpassungen der Haushaltspositionen des Haushaltsplans werden als Planfortschreibungen bezeichnet und führen zum „fortgeschriebenen Planansatz“ im Finanzplan bzw. den Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans. Durch die zulässigen haushaltsmäßigen Fortschreibungen werden die ursprünglich vom Rat beschlossenen und im Haushaltsplan der Gemeinde veranschlagten Ermächtigungen aufgrund von bei der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans entstandenen notwendigen haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen und Entscheidungen verändert. Die gemeindliche Finanzrechnung muss grundsätzlich alle Ansätze des Haushaltsjahres enthalten. In den Fällen, in denen die Ansätze fortgeschrieben wurden, muss mindestens der fortgeschriebene Ansatz in der gemeindlichen Finanzrechnung enthalten sein.

### **3.2.3.3 Keine Fortschreibung**

Eine Entscheidung über die Durchführung einer zusätzlichen haushaltswirtschaftlichen Maßnahme verändert nicht in jedem Fall die im gemeindlichen Haushaltsplan unter der zutreffenden Haushaltsposition veranschlagten Ansätze. Die vom Kämmerer, dem Bürgermeister sowie durch den Rat zugelassenen über- oder außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen stellen vielmehr zulässige Ermächtigungen dar, die zusätzliche Auszahlungen ohne förmliche Veränderung des gemeindlichen Finanzplans ermöglichen (vgl. § 83 GO NRW).

In gleicher Weise führt auch die Beschränkung der Inanspruchnahme einer haushaltswirtschaftlichen Ermächtigung bzw. von im gemeindlichen Haushaltsplan ausgewiesenen Haushaltsansatz, z. B. durch eine vom Kämmerer oder dem Bürgermeister erlassene Haushaltssperre nicht zu einer Planfortschreibung im Finanzplan oder in den Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans (vgl. nach § 24 Absatz 1 GemHVO NRW). Ebenso löst auch die vom Rat der Gemeinde erlassene Haushaltssperre keine Anpassung der im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltenen Haushaltsansätze aus, sondern beschränkt nur deren Inanspruchnahme durch die gemeindliche Verwaltung (vgl. § 81 Absatz 4 GO NRW).

Zu den haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen und Entscheidungen, die nicht die im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltenen Haushaltsansätze verändern, gehören auch Zustimmungsvorbehalte des Kämmerers oder des Bürgermeisters. Auch ein satzungsrechtlicher Vorbehalt des Rates der Gemeinde ist dazu zu zählen, denn die gemeindliche Haushaltssatzung kann weitere Vorschriften enthalten, die sich auf die Einzahlungen und Auszahlungen des Haushaltsjahres beziehen oder auch eine vorherige Unterrichtung des Rates vorsehen (vgl. § 78 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Derartige haushaltswirtschaftliche Maßnahmen dienen dazu, die Ausführung des gemeindlichen Haushalts unter Beachtung der Bedeutung wichtiger Maßnahmen sowie notwendiger Vorgaben zu sichern.

### **3.2.4 Die Ist-Ergebnisse des Haushaltsjahres**

Die gemeindliche Finanzrechnung hat die Aufgabe, über die Art, die Höhe und die Quellen der gemeindlichen Finanzmittel vollständig und klar zu informieren sowie die Ursachen dafür aufzuzeigen. Die gemeindliche Finanzrechnung weist als zeitraumbezogene Rechnung die Auszahlungen und Einzahlungen grundsätzlich in der Periode (Haushaltsjahr) aus, in der sie kassenmäßig behandelt worden sind. Hierdurch wird die Ermittlung des Ist-Ergebnisses als Überschuss oder Fehlbetrag auf das einzelne Haushaltsjahr begrenzt. Der Ausweis des Jahresergebnisses eines Haushaltsjahres sowie seine Höhe und Quellen dienen der Rechenschaft der Gemeinde über die Verwendung und den Einsatz der verfügbaren Finanzmittel gegenüber dem Rat der Gemeinde und den sonstigen Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses.

### **3.2.5 Der Plan-/Ist-Vergleich**

#### **3.2.5.1 Allgemeine Sachlage**

Aus örtlichen Gesichtspunkten und Erfordernissen heraus kann es sich anbieten, in der gemeindlichen Finanzrechnung möglichst alle wichtigen Veränderungen der haushaltsmäßigen Ermächtigungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr aufzuzeigen. Eine „Abrechnung“ des abgelaufenen Haushaltsjahres ist daher nur vollständig, wenn auch in der Finanzrechnung ein Plan-/Ist-Vergleich vorgenommen wird, d. h. Planabweichungen durch die Gegenüberstellung von den im Haushaltsplan ausgewiesenen und ggf. fortgeschriebenen Positionen mit den betreffenden Ist-Werten gesondert festgestellt und ausgewiesen werden. Dieser Plan-/Ist-Vergleich wird auch dadurch möglich, dass der Finanzplan und die Finanzrechnung sich formal und materiell entsprechen und daher für einen Vergleich eine gute Ausgangslage bieten.

Im Rahmen eines solchen Vergleiches der Plan- und Ist-Werte über die gemeindlichen Zahlungen soll von der Gemeinde eine Analyse durchgeführt werden, um Kenntnisse über die Art, den Umfang und die örtlichen Gründe für eine ggf. aufgetretene Abweichung sowie Kenntnisse über die Tragweite der Differenzen zwischen den Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde zu erhalten. Dazu gehört auch, dass die Gründe oder der Anlässe für eine Planabweichung von erheblicher Bedeutung im Anhang zu erläutern sind, um den Informationserfordernissen des gemeindlichen Jahresabschlusses zu genügen. Zu den Zahlungen der Gemeinde aus ihrer Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit, die in der gemeindlichen Finanzrechnung enthalten sind, müssen im Anhang im Jahresabschluss gesondert erläutert werden (vgl. § 44 Absatz 1 Satz 2 GemHVO NRW).

Zu Planabweichungen führen regelmäßig die über- und außerplanmäßigen Auszahlungen, die im Laufe des Haushaltsjahres notwendig werden. Sie sind aber nicht als Planfortschreibungen zu behandeln (vgl. § 83 GO NRW). Eine Voraussetzung bei der Entscheidung über solche Auszahlungen ist, dass in jedem Einzelfall eine „Deckung“ dafür im laufenden Haushaltsjahr gewährleistet sein muss. Bei einer ordnungsmäßigen Abwicklung der Einzelfälle von über- und außerplanmäßigen Auszahlungen muss im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses dazu nicht mehr eine „Gesamtdeckung“ innerhalb des Haushalts oder der produktorientierten Teilpläne bestehen oder hergestellt werden. Der in den Teilergebnisrechnungen und Teilfinanzrechnungen enthaltene Plan-/Ist-Vergleich enthält zwar regelmäßig den entstandenen haushaltsmäßigen Mehrbedarf, gleichwohl führt die gesetzlich erforderliche Deckung im Einzelfall nicht dazu, dass in diesem rechnungsmäßigen Vergleich zwischen dem Plan-Wert und dem Ist-Wert keine Differenz mehr bestehen kann.

#### **3.2.5.2 Der Nachweis der Ermächtigungsübertragungen**

In der Vorschrift ist ausdrücklich bestimmt worden, dass in dem Plan-/Ist-Vergleich in der Finanzrechnung die von der Gemeinde übertragenen Ermächtigungen gesondert auszuweisen sind (vgl. § 22 Absatz 1 GemHVO NRW). Diese Vorgabe ist geboten, denn die Übertragung von Auszahlungen führt i.d.R. dazu, dass der Saldo in der Finanzrechnung besser ist, als wenn sämtliche im Finanzplan enthaltenen Auszahlungsermächtigungen in Anspruch genommen worden wären. So würde z. B. bei der Vornahme einer Ermächtigungsübertragung ein geplanter positiver Saldo höher ausfallen und ein negativer Saldo geringer.

Es gilt daher in diesem Zusammenhang, den in der Finanzrechnung enthaltenen tatsächlichen Saldo zu erläutern, denn die nicht genutzten Ermächtigungen sollen nicht verfallen, sondern im folgenden Haushaltsjahr noch genutzt bzw. erstmals in Anspruch genommen werden. Beim gesonderten Ausweis der übertragenen Ermächtigungen im Plan-/Ist-Vergleich in der Finanzrechnung ist die örtlich festgesetzte Geltungsdauer der übertragenen Auszahlungsermächtigungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zu beachten.

### 3.3 Die erweiterte Finanzrechnung

Für den gemeindlichen Jahresabschluss ist es zweckmäßig, nicht nur die Veränderungen der in der Finanzrechnung enthaltenen Haushaltspositionen gegenüber der vom Rat im Rahmen der gemeindlichen Haushaltssatzung festgelegten Fassung des Finanzplans aufzuzeigen, z. B. durch einen Nachtragshaushaltsplan nach § 10 GemHVO NRW oder Ermächtigungsübertragungen nach § 22 GemHVO NRW. Es ist vielfach sinnvoll, auch weitere Maßnahmen zu benennen und in den Vergleich einzubeziehen. Ein solcher erweiterter Plan-/Ist-Vergleich ist sachgerecht, um die Gründe für die Abweichung aufzuzeigen und um die künftige Haushaltsplanung besser vornehmen zu können.

Für ein solches Vorhaben muss zwischen dem in der gemeindlichen Finanzrechnung auszuweisenden Ansatz des Haushaltsjahres und dem fortgeschriebenen Ansatz des Haushaltsjahres entsprechend Raum geschaffen werden, um Veränderungen aus Anlass einer Nachtragssatzung oder einer Ermächtigungsübertragung ausdrücklich im Einzelnen deutlich zu machen. Andere eigene Anlässe für eine vorgenommene Fortschreibung von Haushaltspositionen im abgelaufenen Haushaltsjahr können so nach Bedarf aufgeschlüsselt werden.

Bei sonstigen Anlässen für Veränderungen oder Erweiterungen von haushaltsmäßigen Ermächtigungen bieten sich Angaben nach dem auszuweisenden Plan-/Ist-Vergleich an, z. B. im Anschluss an die gesondert vorzunehmenden Angaben über die nach § 22 GemHVO NRW von der Gemeinde vorgenommenen Ermächtigungsübertragungen (vgl. Abbildung).

<b>Ein Beispiel für eine erweiterte Finanzrechnung</b>									
Positionen der Finanzrechnung	Ergebnis des Vorjahres ...  EUR	Ansatz des Haushaltsjahres ...  EUR	Fortschreibung des Ansatzes des Haushaltsjahres		Fortgeschriebener Ansatz des Haushaltsjahres  EUR	Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres  EUR	Vergleich fortgeschriebener Ansatz/Ist		Übertragung gem. § 22 GemHVO NRW  EUR
			nach § 10 GemHVO NRW  EUR	nach § 22 GemHVO NRW  EUR			Mehr  EUR	Weniger  EUR	

**Erläuterungen:**

*Abbildung 528 „Ein Beispiel für eine erweiterte Finanzrechnung“*

Die gesonderten Angabepflichten über die vorgenommenen Übertragungen der haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen in der gemeindlichen Finanzrechnung sind vielfach notwendig, denn solche Ermächtigungsübertragungen führen zu Erhöhungen der Haushaltspositionen des vom Rat beschlossenen Haushaltsplans im Folgejahr. Eine Erläuterung der Gründe oder der Anlässe vorgenommener Planabweichungen kann dabei, insbesondere bei erheblichen Abweichungen gegenüber der Haushaltsplanung, von Bedeutung sein. Die Erweiterung der gemeindlichen Finanzrechnung über die als Muster veröffentlichte Finanzrechnung hinaus ist von der Gemeinde in eigener Verantwortung vorzunehmen (vgl. Nr. 1.6.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **4. Zu Satz 4 (Nachweis der Kredite zur Liquiditätssicherung):**

Die Gemeinde darf zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen Kredite zur Liquiditätssicherung bis zu dem in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag aufnehmen, soweit dafür keine anderen Mittel zur Verfügung stehen (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW). Diese Vorschrift führt den Haushaltsgrundsatz „die Gemeinde hat ihre Liquidität einschließlich der Finanzierung der Investitionen sicherzustellen“ näher aus (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW). In diesem Zusammenhang umfasst der Begriff „Liquidität“ die Fähigkeit der Gemeinde, ihren Zahlungsverpflichtungen termingerecht und betragsgenau nachzukommen.

Eine gesetzliche Verpflichtung der Gemeinde ist erforderlich, weil eine Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit der Gemeinde nur durch eine angemessene Liquiditätsplanung erreicht werden kann (vgl. § 30 Absatz 6 GemHVO NRW). Zur Ausgestaltung des o.a. Haushaltsgrundsatzes gehört auch die weitere gesetzliche Grundlage, dass die Gemeinde zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen bedarfsgerecht die notwendigen Kredite zur Liquiditätssicherung unter Einhaltung des in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrages aufnehmen kann, um notwendigerweise den kurzfristigen Liquiditätsbedarf zu decken. Die Regelungen über die Aufnahme von Krediten für Investitionen in § 86 GO NRW bleiben dabei von der Vorschrift über die Verstärkung der gemeindlichen Liquidität durch Kredite in § 89 Absatz 2 GO NRW unberührt.

Die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung führt zu einer Erhöhung des Zahlungsmittelbestandes der Gemeinde, der jeweils zum Abschlussstichtag in der Finanzrechnung auszuweisen ist. Diese Sachlage erfordert, auch den Bestand an Krediten zur Liquiditätssicherung zu diesem Zeitpunkt in die gemeindliche Finanzrechnung einzubeziehen. Die Vorschrift sieht deshalb ausdrücklich vor, dass die Zahlungen aus der Aufnahme und der Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung gesondert in der Finanzrechnung auszuweisen sind. Diese Einbeziehung und die Zuordnung zur Finanzierungstätigkeit der Gemeinde bedeuten dabei nicht, dass die erhaltenen Finanzmittel dadurch zu haushaltsmäßigen Deckungsmitteln geworden sind. Der Charakter der Kredite zur Liquiditätssicherung als Verstärkungsmittel der gemeindlichen Liquidität und ihr Status als Fremdmittel bleiben durch die Einbeziehung vielmehr unberührt.

Die Aufnahme der Einzahlungen und Auszahlungen aus der Aufnahme und der Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung in die gemeindliche Finanzrechnung dient vielmehr dazu, das Volumen des tatsächlichen Zahlungsverkehrs und den Stand der zum Abschlussstichtag verfügbaren Liquidität der Gemeinde nachzuweisen. Außerdem sind diese Fremdmittel wegen ihrer Rückzahlungsverpflichtung zu den Schulden der Gemeinde zu zählen und daher in der gemeindlichen Bilanz unter einem gesonderten Bilanzposten sowie auch im Verbindlichkeitspiegel gesondert auszuweisen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.3 und § 47 GemHVO NRW).

Durch diese Zwecke wird einerseits ein besserer Überblick über das von der Gemeinde aufgenommene kurzfristige Fremdkapital gegeben, das insbesondere eine erhebliche Bedeutung als vorübergehende Finanzmittelverstärkung zur Leistung der gemeindlichen Auszahlungen hat. Andererseits soll durch die Einbeziehung eine Übereinstimmung mit den Wertangaben in der gemeindlichen Bilanz hergestellt werden, damit im Rahmen der Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde durch den Jahresabschluss auch ein zutreffendes Bild der Finanzlage der Gemeinde vermittelt wird.

#### **5. Zu Satz 5 (Nachweis der fremden Finanzmittel):**

Die Gemeinden wickeln aufgrund gesetzlicher Vorgaben oder freiwilliger Vereinbarungen vielfach Zahlungsgeschäfte für andere Institutionen ab. Nach dem Grundsatz der Vollständigkeit müssten die Zahlungen aus dem gemeindlichen Handeln bei der Veranschlagung von Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan berücksich-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 39 GemHVO NRW**

tigt werden, denn im gemeindlichen Haushaltsplan sind die Einzahlungen und Auszahlungen in Höhe der voraussichtlich zu erzielenden oder zu leistenden Beträge zu veranschlagen (vgl. § 11 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die der Gemeinde von Dritten zur Verfügung gestellten Finanzmittel (Fremde Finanzmittel) sind unter einer gesonderten Haushaltsposition in die gemeindliche Finanzrechnung aufzunehmen, soweit sich noch derartige Finanzmittel im Verfügungsbereich der Gemeinde befinden, z. B. als liquide Mittel auf gemeindlichen Bankkonten. Es kommt dabei nicht darauf an, dass ein Verzicht der Veranschlagung von fremden Finanzmitteln im gemeindlichen Haushaltsplan möglich ist, auch wenn die Gemeinde zusätzlich eigene Verwaltungsleistungen erbringt (vgl. § 16 GemHVO NRW). Diese haushaltsmäßige Regelung gilt aber nicht für die gemeindliche Finanzrechnung, denn diese muss den gesamten Bestand der Finanzmittel der Gemeinde sowie die Veränderungen im abgelaufenen Haushaltsjahr aufzeigen. Je nach Art der Wahrnehmung der Erledigung der Zahlungsabwicklung für andere Aufgabenträger können die fremden Finanzmittel in verschiedene Arten unterteilt werden (vgl. Abbildung).

<b>Die fremden Finanzmittel</b>		
1.	Durchlaufende Finanzmittel	Fremde Finanzmittel werden als durchlaufende Gelder bezeichnet, wenn diese von Dritten bei der Gemeinde eingezahlt und von ihr an Dritte weitergeleitet werden.
2.	Finanzmittel und andere öffentliche Haushalte	Zu den fremden Finanzmitteln zählen auch Finanzmittel, die die Gemeinde aufgrund rechtlicher Vorschriften unmittelbar in den Haushalt eines anderen öffentlichen Aufgabenträgers zu buchen hat.
3.	Finanzmittel sonstiger Dritter	Auch Finanzmittel, die in der Zahlungsabwicklung mit dem endgültigen Kostenträger oder mit einer anderen Institution, die unmittelbar mit dem endgültigen Kostenträger abrechnet, anstelle der Gemeinde vereinbart oder ausgezahlt werden, zählen zu den fremden Finanzmitteln.

*Abbildung 529 „Die fremden Finanzmittel“*

Im Rahmen des Jahresabschlusses der Gemeinde fließt dann der Bestand an fremden Finanzmitteln mit in den Finanzmittelbestand der Gemeinde und dadurch auch in den gesonderten Vermögensposten „Liquide Mittel“ der gemeindlichen Bilanz ein. Durch die in der gemeindlichen Finanzrechnung vorzunehmende Trennung der fremden Finanzmittel von den rein gemeindlichen Zahlungsfällen wird bezogen auf die Haushaltswirtschaft der Gemeinde die notwendige Transparenz und Nachvollziehbarkeit geschaffen.

In den Fällen, in denen von der Gemeinde fremde Finanzmittel für Dritte abgewickelt werden, muss von ihr geklärt werden, zu welchen Zeitpunkten die Bereitstellung von Zahlungsmittel durch den Dritten erfolgt und eine Abrechnung vorzunehmen ist. Das vereinbarte Zahlungsverfahren bzw. die Zahlungstermine muss die Gemeinde in ihrer Liquiditätsplanung berücksichtigen. Die Gemeinde muss zudem dafür Sorge tragen, dass ihr aus der Zahlungsabwicklung für Dritte keine unvertretbaren Zinsaufwendungen, z. B. aus der zwingenden Durchführung von Auszahlungen, entstehen.



**§ 40**  
**Teilrechnungen**

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

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

**Erläuterungen zu § 40:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Gestaltung der Teilrechnungen**

**1.1 Die Inhalte der Teilrechnungen**

Im NKF ist die zeitgemäße Gliederung des gemeindlichen Haushaltsplans in produktorientierte Teilpläne und eine darauf ausgerichtete Aufstellung von Teilrechnungen im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses ein Bestandteil des umfassenden Reformansatzes für das gemeindliche Haushaltsrecht. Dieses Ziel soll die Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten umsetzen. In den Teilrechnungen im gemeindlichen Jahresabschluss lassen sich dann die produktorientierten haushaltswirtschaftlichen Ergebnisse nachweisen und jeweils in der Ergebnisrechnung und in der Finanzrechnung zu einem Gesamtergebnis zusammenführen.

In diesem Sinne sind die notwendigen Regelungen über die Produktorientierung des gemeindlichen Haushalts auf der Grundlage der erbrachten Dienstleistungen der Gemeinde durch Produkte einschließlich einer Budgetierung des Ressourcenverbrauchs und des Ressourcenaufkommens geschaffen worden, die eine Zusammenführung von Ressourcen- und Fachverantwortung ermöglichen (vgl. §§ 4 und 21 GemHVO NRW). Es liegt dabei in der Eigenverantwortung der Gemeinde, in entsprechender Weise eine Steuerung über Ziele und Zielvereinbarungen zwischen Rat und Verwaltung sowie auf allen Verwaltungsebenen einzuführen.

Zur besseren Verständlichkeit bietet es sich an, den Teilrechnungen im Jahresabschluss eine schematische Übersicht voranzustellen, aus der die örtlich gebildeten Produktbereiche sowie die daraus ggf. abgeleiteten und gebildeten Produktgruppen, aber auch die örtlichen Produkte ersichtlich sind. In diesem Rahmen eröffnet sich dabei für die Gemeinde die Möglichkeit, die Zielerreichung im Haushaltsjahr mithilfe einer produktbezogenen haushaltswirtschaftlichen Betrachtung unter Einsatz von messbaren Leistungskennzahlen überprüfen zu können. Allein auf der Grundlage des haushaltswirtschaftlichen Zahlenmaterials von Ergebnis- und Finanzdaten ist die Messung einer aufgabenbezogenen bzw. produktorientierten Zielerreichung nicht möglich.

Solche haushaltswirtschaftlichen Betrachtungen erfordern bereits bei der Haushaltsplanung bestimmte Anforderungen an die Bildung der Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan festzulegen (vgl. § 4 GemHVO NRW). Diese Festlegungen wirken sich als Anforderungen unmittelbar auch auf die Teilrechnungen im Jahresabschluss der Gemeinde aus. Sie erleichtern aber den Nachweis der Ergebnisse des haushaltswirtschaftlichen Handelns im Haushaltsjahr sowie dessen Darstellung im gemeindlichen Jahresabschluss. An die gemeindlichen Teilrechnungen können daher folgende allgemeine Anforderungen gestellt werden (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 40 GemHVO NRW**

<b>Allgemeine Anforderungen an die Teilrechnungen</b>	
<b>ANFORDERUNGEN</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Angaben zum haushaltsmäßigen Teilbereich</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Inhaltliche aufgabenbezogene Abgrenzung.</li> <li>- Haushaltsjahrbezogene Zielsetzungen.</li> <li>- Besonderheiten im Haushaltsjahr.</li> </ul>
<b>Angaben zur gewählten produktorientierten Abgrenzung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Erläuterungen zum Produktbereich mit Produkten oder</li> <li>- Erläuterungen zur Produktgruppe mit Produkten oder</li> <li>- Erläuterungen zu dem gewählten Produkt.</li> </ul>
<b>Nachweis der Zielerreichung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Angaben zu den haushaltsjahrbezogenen Zielen.</li> <li>- Angaben zu den Leistungskennzahlen.</li> <li>- Abweichungsanalyse.</li> </ul>
<b>Personaleinsatz</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Sachgerechte Angaben zum eingesetzten Personal.</li> </ul>
<b>Teilergebnisrechnung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Angaben zu den Ertrags- und Aufwandsarten.</li> </ul>
<b>Teilfinanzrechnung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Angaben zu den Einzahlungs- und Auszahlungsarten (mindestens zur Investitionstätigkeit).</li> </ul>
<b>Allgemeine Erläuterungen zur ausgeführten Haushaltswirtschaft</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Einhaltung von speziellen Bewirtschaftungsregeln.</li> <li>- Besonderheiten bei einzelnen Haushaltspositionen.</li> <li>- erreichte quantitative und qualitative Leistungsmengen.</li> </ul>
<b>Sonstige Daten über örtliche Verhältnisse</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- z. B. zur Verwaltungsorganisation, zu Verantwortlichkeiten, den Zielgruppen bzw. Adressaten usw., mindestens dann, wenn sich im Haushaltsjahr Veränderungen gegenüber der Haushaltsplanung ergeben haben.</li> </ul>

*Abbildung 530 „Allgemeine Anforderungen an die Teilrechnungen“*

Die Teilrechnungen im gemeindlichen Jahresabschluss enthalten in Anlehnung an die Ergebnisrechnung und die Finanzrechnung jeweils eine Teilergebnisrechnung und eine Teilfinanzrechnung, um aus der produktorientierten Abgrenzung der Teilrechnungen die entsprechenden „Teilergebnisse“ in die Ergebnisrechnung und in die Finanzrechnung überführen zu können. In der jeweiligen Teilergebnisrechnung wird dabei der Nachweis des tatsächlichen Ressourcenaufkommens (Ertrag) und des Ressourcenverbrauchs (Aufwand) geführt. In der Teilfinanzrechnung wird mindestens der Nachweis über die gemeindlichen Investitionszahlungen geführt, der um die Zahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit ergänzt werden kann. Wegen ihrer Relevanz als Steuerungsebene müssen die Teilrechnungen auch Ist-Zahlen zu den nach den Teilplänen vorgesehenen Leistungsmengen und Leistungskennzahlen enthalten.

### **1.2 Die sonstigen Zwecke**

Mit der Gestaltung der Teilrechnungen wird dem Budgetrecht des Rates dadurch Rechnung getragen, dass die Inanspruchnahme der haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen produktorientiert im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung nachgewiesen werden kann. Die Verbindlichkeit des Haushaltsplans für die gemeindliche Haushaltsführung macht es notwendig, im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses die Erträge und Auf-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 40 GemHVO NRW**

wendungen sowie die Einzahlungen und Auszahlungen nicht nur insgesamt, sondern auch in den produktorientierten Teilbereichen unter Beachtung der stetigen Aufgabenerfüllung und der gemeindlichen dauernden Leistungsfähigkeit nachweisen. In diesem Zusammenhang ist es zudem erforderlich, die Finanzierungstätigkeit, die sich auf den gesamten Haushalt bezieht, in einer besonderen Teilrechnung nachzuweisen (vgl. Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“).

Die „Teilnachweise“ aufgrund der Teilrechnungen geben jedoch keinen Anlass, die Wertigkeit und die Gesamtsicht in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu vernachlässigen, denn die Vorschriften über den gemeindlichen Haushaltsausgleich beziehen sich unmittelbar auf diese Haushaltsebene (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 2 GO NRW). Daraus folgt z. B., dass die entstandenen Jahresfehlbeträge oder Jahresüberschüsse in den einzelnen Teilergebnisrechnungen nicht unmittelbar mit dem gemeindlichen Eigenkapital in Form der Ausgleichsrücklage oder der allgemeinen Rücklage verrechnet werden dürfen. Erst nach der Zusammenführung der einzelnen Teilergebnisrechnungen zur gemeindlichen Ergebnisrechnung und der dazu vorzunehmenden Rechenschritte ergibt sich das Jahresergebnis der Gemeinde, anhand dessen das Erreichen des jährlichen Haushaltsausgleichs in der Rechnung zu messen ist (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 1 GO NRW).

Die Zwecke der gemeindlichen Teilrechnungen sowie ihr Status als Bestandteil des gemeindlichen Jahresabschlusses bedingen, dass die Gemeinde die Richtigkeit der darin enthaltenen haushaltswirtschaftlichen Daten gewährleisten muss. Sie muss dafür Sorge tragen, dass die gemeindlichen Geschäftsvorfälle haushaltswirtschaftlich nach den sachlich erforderlichen Abgrenzungen der Ertrags- und Aufwandsarten und den Einzahlungs- und Auszahlungsarten unter Beachtung der örtlich gestalteten Produktorientierung erfasst und gebucht werden. In Abwägung mit der eigenständigen Finanz- und Organisationsverantwortung der Gemeinde bedarf es dafür keiner haushaltsrechtlichen Vorgabe von örtlichen Sachkonten sowie Produktsachkonten.

Die finanzstatistischen Erhebungsmerkmale für die jährlichen und die unterjährigen Meldepflichten zur Finanzstatistik bieten der Gemeinde in einem ausreichenden Maße geeignete Anhaltspunkte, um ihren Entscheidungsspielraum bei der Kontenbildung auszufüllen. Diese Möglichkeit entlässt die Gemeinde aber nicht aus ihrer Verantwortung, sachgerechte und notwendige Kontroll- und Überwachungsmaßnahmen bei ihren haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen sowie beim Buchungsgeschäft vorzunehmen.

## **2. Die Anwendung des Bruttoprinzips**

### **2.1 Die Inhalte des Bruttoprinzips**

Die produktorientierten Teilrechnungen sind von der Gemeinde als Bruttorechnung zu führen. Der Nachweis des tatsächlichen Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs sowie der Einzahlungen und Auszahlungen in den aufgabenbezogenen Teilbereichen ist für das Haushaltsjahr nur möglich, wenn das haushaltswirtschaftliche Bruttoprinzip auch in den Teilrechnungen angewendet wird. Eine Saldierung von Erträgen und Aufwendungen in der Teilergebnisrechnung würde die Übersicht über das Entstehen und den Verbrauch der gemeindlichen Ressourcen erheblich beeinträchtigen.

Gleichwohl wurde haushaltsrechtlich eine Ausnahme zugelassen (vgl. § 23 Absatz 2 GemHVO NRW). Eine Verrechnung bei den gemeindlichen Ressourcen sowie bei den gemeindlichen Finanzmitteln im Sinne einer Aufrechnung würde auch gegen die Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ verstoßen. Eine Beeinträchtigung der Übersicht über die gemeindlichen Finanzmittel bzw. die Liquidität würde entstehen, wenn in der Teilfinanzrechnung eine Saldierung von Einzahlungen und Auszahlungen vorgenommen würde. Das Bruttoprinzip verhindert somit auch eine Verschleierung innerhalb der gemeindlichen Teilrechnungen.

In den gemeindlichen Teilrechnungen sind deshalb unter Beachtung des Bruttoprinzips für die auszuweisenden Ertrags- und Aufwandsarten und für die auszuweisenden Einzahlungs- und Auszahlungsarten jeweils Jahres-

summen auszuweisen (vgl. § 38 i.V.m. §§ 2, 3 und 11 GemHVO NRW). Dadurch werden die tatsächlichen haushaltsmäßigen Erträge und Aufwendungen sowie die liquiditätswirksam gewordenen Einzahlungen und Auszahlungen im Haushaltsjahr in ihrem Umfang und nach ihren Arten vollständig aufgezeigt. Nur im Rahmen der kassemäßigen Abwicklung des gemeindlichen Zahlungsverkehrs können grundsätzlich auch personenbezogene Auszahlungen der Gemeinde gegenüber einem Dritten mit Einzahlungen dieses Dritten verrechnet werden.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die nach den §§ 387 ff. BGB zulässigen Aufrechnungen auch bei der Gemeinde keine Abweichungen vom haushaltsmäßig vorgegebenen Bruttoprinzip darstellen. Die mit einer solchen Aufrechnung in Verbindung stehenden Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde gegenüber einem Dritten sowie die Forderungen der Gemeinde gegenüber diesem Dritten sind entsprechend buchungsmäßig zu behandeln und als gemeindliche Geschäftsvorfälle bei der Gemeinde sowohl in zeitlicher als auch in sachlicher Hinsicht zu dokumentieren.

## **2.2 Die Ausnahme vom Bruttoprinzip**

Für die Gemeinde ist haushaltsrechtlich bestimmt worden, dass Abgaben, abgabeähnliche Erträge und allgemeine Zuweisungen, die die Gemeinde zurückzahlen hat, bei den Erträgen abzusetzen sind, auch wenn sie sich auf Erträge der Vorjahre beziehen (vgl. § 23 GemHVO NRW). Durch die Vorschrift wird damit eine Ausnahme vom gemeindlichen Bruttoprinzip ausdrücklich zugelassen. Diese gesetzlich bestimmte Ausnahme wirkt sich unmittelbar auf die gemeindlichen Teilergebnisrechnungen aus und ist dort von der Gemeinde entsprechend anzuwenden.

Die genannte Vorschrift soll dabei dem Umstand der haushaltswirtschaftlichen Praxis der Gemeinden Rechnung tragen, dass z. B. die Erhebung von Abgaben und deren endgültige Abrechnung regelmäßig nicht in einem Haushaltsjahr abschließend erfolgen können. Für die gemeindlichen Teilergebnisrechnungen sowie die Ergebnisrechnung bedeutet diese Sonderregelung, dass dort die Abgaben, z. B. Steuern, Gebühren und Beiträge, netto nachzuweisen sind. Bei den betreffenden Ertragsarten stellen dann die jeweiligen Jahresergebnisse den Betrag dar, der sich nach Abzug der vorhersehbaren Erstattungen als Ertrag für die Gemeinde ergibt.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Aufstellung der Teilrechnungen):**

#### **1.1 Die Gestaltung der Teilrechnungen**

Im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses sind neben der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung auch eine Vielzahl von produktorientierten Teilrechnungen aufzustellen, die auf den im Haushaltsplan der Gemeinde enthaltenen Teilplänen aufzustellen sind. Mit diesen Teilrechnungen wird die tatsächliche Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr nachgewiesen. Die gemeindlichen Teilrechnungen sind jedoch nicht getrennt nach Ergebnisrechnung und Finanzrechnung aufzustellen, sondern stellen jeweils ein aufgabenbezogenes Gesamtbild dar. Durch den darin enthaltenen Soll-/Ist-Vergleich in der Teilergebnisrechnung und der Teilfinanzrechnung wird ein unmittelbarer Bezug zu den in den Teilplänen im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen und sonstigen Leistungsangaben hergestellt.

Die Teilrechnungen müssen wegen ihrer Relevanz als Abbildung der gemeindlichen Steuerungsebene zusätzlich zum produktorientierten Nachweis von Erträgen und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen auch das Erreichen der gesetzten Ziele unter Einsatz der dafür ausgewählten Leistungskennzahlen aufzeigen (Messung der Zielerreichung). Das nachfolgende Muster zeigt die Grundzüge der Gliederung einer Teilrechnung anhand eines Produktbereiches schematisch auf (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 40 GemHVO NRW**

<b>Jahresabschluss ...</b>					
<b>Fachliche Zuständigkeit: Frau/Herr</b>					
		<b>Fachbereich ... Produktbereich ...</b>			
<b>Inhalte des Produktbereiches</b>					
<b>Beschreibung und Zielsetzung:</b>					
Zielgruppe(n):					
Besonderheiten im Haushaltsjahr:					
<b>Produktbereichsübersicht</b>					
Produktgruppen mit					
- den wesentlichen beschriebenen Produkten:					
- den einzelnen Zielen:					
<b>Nachweis der Zielerreichung</b>					
	Ziele	Kennzahl Vorjahr	Soll-Kennzahl Haushaltsjahr	Ist-Kennzahl Haushaltsjahr	Abweichungs- analyse
(Die Kennzahlen und ggf. die Leistungsmengen sollen nach Arten und möglichst entsprechend der Zeitreihe nach § 38 Absatz 2 GemHVO NRW gegliedert werden.)					
<b>Personaleinsatz</b>					
(Angaben zum eingesetzten Personal - Auszug aus der Stellenübersicht nach § 8 GemHVO NRW - mit Angaben nach Beschäftigungsverhältnissen in einer Zeitreihe nach § 8 Absatz 2 GemHVO NRW)					
<b>Teilergebnisrechnung</b>					
	Haushalts- positionen	Vor- jahr	Fortgeschriebener Ansatz des Haushaltsjahres	Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres	Vergleich Ansatz /Ist
(Die Teilergebnisrechnung muss die vorgegebene Mindestgliederung enthalten (vgl. Nr. 1.6.2 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).					
<b>Teilfinanzrechnung</b>					
	Haushalts- positionen	Vor- jahr	Fortgeschriebener Ansatz des Haushaltsjahres	Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres	Vergleich Ansatz /Ist
(Die Teilfinanzrechnung muss die vorgegebene Mindestgliederung enthalten (vgl. Nr. 1.6.4 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).					
<b>Allgemeine Erläuterungen zur Teilrechnung</b>					
<b>Veränderungen im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft:</b>			<b>Für die Teilergebnisrechnung: Für die Teilfinanzrechnung:</b>		
			Sonstiges:		
<b>Erläuterungen zu einzelnen wesentlichen Haushaltspositionen</b>			<b>Für die Teilergebnisrechnung: Für die Teilfinanzrechnung:</b>		
			Sonstiges:		
<b>Sonstige Daten über örtliche Verhältnisse</b>					

*Abbildung 531 „Der Aufbau einer Teilrechnung“*

Zur besseren Verständlichkeit und Transparenz der produktorientierten Teilrechnungen im gemeindlichen Jahresabschluss sollte diesen entsprechend der örtlichen Produktorientierung eine schematische Übersicht vorangestellt werden. Mit dieser Übersicht kann die Einordnung der Teilrechnungen in die Produktorientierung und deren Abgrenzung anhand der örtlich notwendigen Produktbereiche und der daraus abgeleiteten Produkte, ggf. auch der Produktgruppen aufgezeigt werden. Sofern der Haushaltsplan der Gemeinde nach örtlichen Verantwortungsbereichen gegliedert ist, soll im gemeindlichen Jahresabschluss entsprechend verfahren werden, sodass in diesen Fällen die Teilrechnungen auch nach organisatorischen Gesichtspunkten zu gliedern sind. Gleichwohl muss bei einer solchen Aufstellung die gemeindliche Produktorientierung erkennbar sein und aufgezeigt werden.

Die konkrete Ausgestaltung der produktorientierten Teilrechnungen im gemeindlichen Jahresabschluss muss durch jede Gemeinde nach ihren örtlichen Bedürfnissen und unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten sowie unter Einbeziehung der Informationsinteressen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 40 GemHVO NRW**

eigenverantwortlich vornehmen. Dabei hat die Gemeinde sich auch an den getroffenen Festlegungen für die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan für das abgelaufene Haushaltsjahr zu orientieren.

**1.2 Die Teilergebnisrechnung in der Teilrechnung**

**1.2.1 Der Aufbau einer Teilergebnisrechnung**

Die gemeindlichen Teilergebnisrechnungen in den Teilrechnungen sind von der Gemeinde entsprechend der Gliederung ihrer Ergebnisrechnung aufzustellen. Die Gemeinde soll dabei den tatsächlichen Bedarf unter Berücksichtigung der Umsetzung der örtlichen Produktorientierung berücksichtigen. Das Muster für eine Teilergebnisrechnung wird dabei der Gemeinde zur Anwendung empfohlen (vgl. Nummer 1.6.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300). Im nachfolgenden Schema wird der Aufbau einer Teilergebnisrechnung beispielhaft aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Ertrags- und Aufwandsarten</b>		<b>Ergebnis des Vorjahres</b>	<b>Fortge- schriebener Ansatz des Haushalts- jahres</b>	<b>Ist- Ergebnis des Haushalts- jahres</b>	<b>Vergleich Ansatz/Ist (Sp. 3 ./. Sp. 2)</b>
		<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>
1 ↓ 9	<i>Ertragsarten wie im Ergebnisplan</i>				
10	= Ordentliche Erträge				
11 ↓ 16	<i>- Aufwandsarten wie im Ergebnisplan</i>				
17	= Ordentliche Aufwendungen				
18	= Ordentliches Ergebnis (= Zeilen 10 und 17)				
19 20	<i>Nach Arten wie im Ergebnisplan</i>				
21	= Finanzergebnis (= Zeilen 19 und 20)				
22	= Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit (= Zeilen 18 und 21)				
23 24	+ Außerordentliche Erträge - Außerordentliche Aufwendungen				
25	= Außerordentliches Ergebnis (= Zeilen 23 und 24)				
26	= Ergebnis - vor Berücksichtigung der internen Leistungsbeziehungen - (= Zeilen 22 und 25)				
27	+ Erträge aus internen Leistungs- beziehungen				
28	- Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen				
29	= Ergebnis (= Zeilen 26, 27, 28)				

Abbildung 532 „Der Aufbau einer Teilergebnisrechnung“

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 40 GemHVO NRW**

Unter Beachtung des Bruttoprinzips sind in jeder Teilergebnisrechnung die Erträge und Aufwendungen nach Arten abzubilden, um das tatsächliche Ressourcenaufkommen und den tatsächlichen Ressourcenverbrauch im abgelaufenen Haushaltsjahr produktbezogen nachzuweisen. Dazu ist wie im Ergebnisplan das Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit und das Finanzergebnis sowie aus beiden Ergebnissen das ordentliche Ergebnis durch die Bildung von Salden festzustellen. Ggf. gehört dazu auch der gesonderte Nachweis eines außerordentlichen Ergebnisses, wenn außerordentliche Erträge und/oder außerordentliche Aufwendungen entstanden sind.

In den Teilrechnungen sind auch die entstandenen Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen auszuweisen, wenn die Gemeinde diese für ihre Haushaltsbewirtschaftung erfasst (vgl. § 17 GemHVO NRW). Eine Verpflichtung dafür besteht allerdings nicht. Soweit zum Nachweis des vollständigen Ressourcenverbrauchs die internen Leistungsbeziehungen jedoch im abgelaufenen Haushaltsjahr erfasst worden sind, muss die Gemeinde diese nach dem Jahresergebnis der Teilergebnisrechnung aufzeigen. In der gemeindlichen Ergebnisrechnung müssen sich dabei die entstandenen Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen insgesamt ausgleichen. Das Muster über die in der Teilrechnung enthaltenen Teilergebnisrechnung wird der Gemeinde zur Anwendung empfohlen (vgl. Nummer 1.6.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

**1.2.2 Besondere Teilergebnispläne**

**1.2.2.1 Die Teilergebnisrechnung „Allgemeine Finanzwirtschaft“**

Die Gemeinde erhält oder erbringt vielfach Leistungen, die auf ihren gesamten Haushalt bezogen und im gemeindlichen Jahresabschluss nachzuweisen sind. Solche gemeindlichen Leistungen, z. B. Steuern, Schlüsselzuweisungen sowie allgemeine Aufwendungen sind daher zentral der Teilergebnisrechnung „Allgemeine Finanzwirtschaft“ zuzuordnen. Zu solchen gemeindlichen Aufwendungen können z. B. auch Wertberichtigungen von Forderungen gehören, weil bei jedem noch nicht erfülltem Anspruch der Gemeinde ggf. Risiken bestehen, z. B. Ausfallrisiken oder Beitreibungsrisiken. Die Durchführung einer Wertberichtigung nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften kann dabei zu Aufwendungen führen, die im gemeindlichen Jahresabschluss erkennbar sein müssen, weil diese auch einen Verzicht auf Ansprüche durch die Gemeinde darstellen können.

Solche Gegebenheiten bringen es mit sich, dass die Gliederung der Haushaltspositionen der Teilergebnisrechnung „Allgemeine Finanzwirtschaft“ von der Regelgliederung der Teilergebnisrechnungen erheblich abweichen kann. Das nachfolgende Schema soll diese Sachlage deutlich machen (vgl. Abbildung).

<b>Die Teilergebnisrechnung für den Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“</b>				
Ertrags- und Aufwandsarten	Ergebnis des Vorjahres	Fortge- schriebener Ansatz des Haushalts- jahres	Ist-Ergebnis des Haushalts- jahres	Vergleich Ansatz/Ist (Sp. 3 ./ Sp. 2)
	EUR	EUR	EUR	EUR
<b>Steuern und ähnliche Abgaben</b> davon Grundsteuer A Grundsteuer B Gewerbesteuer <b>+ Zuwendungen u. allgem.</b> <b>Umlagen</b> davon Schlüsselzuweisungen <b>+ Sonstige Transfererträge</b> <b>+ Sonstige ordentliche Erträge</b>				

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 40 GemHVO NRW**

<b>Die Teilergebnisrechnung für den Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“</b>				
Ertrags- und Aufwandsarten	Ergebnis des Vorjahres	Fortge- schriebener Ansatz des Haushalts- jahres	Ist-Ergebnis des Haushalts- jahres	Vergleich Ansatz/Ist (Sp. 3 ./ Sp. 2)
	EUR	EUR	EUR	EUR
<b>= Ordentliche Erträge</b>				
- <b>Transferaufwendungen</b> davon allgemeine Umlagen - <b>Sonstige ordentl. Aufwen- dungen</b>				
<b>= Ordentliche Aufwendungen</b>				

*Abbildung 533 „Die Teilergebnisrechnung für den Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“*

#### 1.2.2.2 Die abgabenrechtlichen „Gebührenhaushalte“

In der Praxis der Gebührenhaushalte der Gemeinde werden Abschreibungen vielfach auch auf der Basis von Wiederbeschaffungszeitwerten ermittelt und i.d.R. die kalkulatorischen Zinsen auf das gesamte betriebsnotwendige Kapital abzüglich der Zuwendungen und Beiträge bezogen. Die Einbeziehung solcher kalkulatorischen Kosten in den gemeindlichen Jahresabschluss könnte die Klarheit und Übersichtlichkeit beeinträchtigen. Solche Gegebenheiten sollen dadurch vermieden werden, dass in den Teilrechnungen nur die Differenz zwischen den kalkulatorischen Kosten und den tatsächlichen Aufwendungen der Gemeinde zusätzlich bzw. nachrichtlich nach der originären Veranschlagung von Erträgen und Aufwendungen ausgewiesen wird.

Für die Abrechnung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Jahresabschluss der Gemeinde kann es sachgerecht sein, in den betreffenden Teilrechnungen die Belastung der Gebührenzahler insgesamt darzustellen. In diesen Teilrechnungen können durch eine Ergänzung auch die nach dem Abgabenrecht möglichen kalkulatorischen Kosten gesondert dargestellt werden. Es ist dabei aber zu berücksichtigen, dass die Einheitlichkeit des gemeindlichen Rechnungswesens insgesamt gewahrt bleiben muss, sodass es im übrigen Teil dieser Teilrechnungen bei den Rechengrößen „Erträge“ und „Aufwendungen“ bleiben muss.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass im NKF in allen gemeindlichen Produktbereichen die jährlichen Abschreibungen auf der Basis von Anschaffungs- und Herstellungskosten zu ermitteln sind. Ferner können nur die tatsächlichen Zinsaufwendungen in den Teilplänen produktorientiert ausgewiesen werden. Nur diese aufwandsgleichen Kosten dürfen im gemeindlichen Jahresabschluss erfasst werden. Der Gemeinde bleibt es dabei freigestellt, ob solche Teilrechnungen entsprechend den gebührenrechtlichen Gegebenheiten oder durch zusätzliche textliche Darstellungen erweitert werden.

Zur besseren Nachvollziehbarkeit der umfassenden gemeindlichen Aufgabenerfüllung können für die „Gebührenhaushalte“ aber auch als eigenständige produktorientierte Teilrechnungen im Jahresabschluss aufgestellt werden. Nachfolgend wird die Möglichkeit einer Überleitungsrechnung aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Überleitung des Jahresergebnisses zum Saldo der Gebührenkalkulation</b>				
<b>Teilergebnisrechnung</b>	<b>Ergebnis des Vorjahres</b>	<b>Fortge- schriebener Ansatz des Haushalts- jahres</b>	<b>Ist-Ergebnis des Haushalts- jahres</b>	<b>Vergleich Ansatz/Ist (Sp. 3 J. Sp. 2)</b>
	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>
<b>Erträge ...</b>				
<b>Aufwendungen ...</b>				
<b>Ergebnis:</b>				
<b>Nachrichtlich: Überleitung des Jahresergebnisses zum Saldo der Gebührenkalkulation</b>				
Differenz zwischen kalkulatorischer und bilanzieller Abschreibung (-)				
Differenz zwischen kalkulatorischen Zinsen und effektiven Schuldzinsen (-)				
Sonstige Abweichungen zwischen der Gebührenkalkulation und dem haushaltsmäßigen Ergebnis (+/-)				
<b>Saldo (der Gebührenkalkulation)</b>				

*Abbildung 534 „Überleitung des Jahresergebnisses zum Saldo der Gebührenkalkulation“*

### **1.3 Die Teilfinanzrechnung in der Teilrechnung**

#### **1.3.1 Die Inhalte der Teilfinanzrechnung**

Im gemeindlichen Jahresabschluss sind in der Teilfinanzrechnung in den jeweiligen Teilrechnungen mindestens die produktbezogenen investiven Einzahlungen und Auszahlungen von der Gemeinde nachzuweisen. Die Teilfinanzrechnungen sind dabei für diese Zahlungen entsprechend der Finanzrechnung zu gliedern. Sie bestehen zudem wie die Teilfinanzpläne aus dem Teil A und dem Teil B, sodass mit der Haushaltsplanung vergleichbare Daten auch im Jahresabschluss bestehen. Das Muster für eine Teilfinanzrechnung ist der Gemeinde zur Anwendung empfohlen worden (vgl. Nummer 1.6.4 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300). Nachfolgend wird der Aufbau einer Teilfinanzrechnung beispielhaft aufgezeigt.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 40 GemHVO NRW**

**1.3.2 Der Teil A der Teilfinanzrechnung**

Der Teil A der gemeindlichen Teilfinanzrechnung (Zahlungsübersicht) enthält die gemeindlichen Einzahlungen und Auszahlungen nach Arten aus der Investitionstätigkeit der Gemeinde. Der Gemeinde bleibt es dabei freigestellt, in der Teilfinanzrechnung alle oder nur einzelne Einzahlungs- und Auszahlungsarten aus der laufenden Verwaltungstätigkeit abzubilden (vgl. Abbildung).

<b>Einzahlungs- und Auszahlungsarten</b>	<b>Ergebnis des Vorjahres</b>	<b>Fortgeschriebener Ansatz des Haushaltsjahres</b>	<b>Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres</b>	<b>Vergleich Ansatz/Ist (Sp. 3 ./ Sp. 2)</b>
	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>
<u>Laufende Verwaltungstätigkeit</u> (Einzahlungen und Auszahlungen nach Arten können wie in der Finanzrechnung abgebildet werden.)				
<u>Investitionstätigkeit</u>				
Einzahlungen				
1 aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen				
2 aus der Veräußerung von Sachanlagen				
3 aus der Veräußerung von Finanzanlagen				
4 aus Beiträgen u. ä. Entgelten				
5 Sonstige Investitionseinzahlungen				
6 <u>Summe:</u> (invest. Einzahlungen)				
Auszahlungen				
7 für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden				
8 für Baumaßnahmen				
9 für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen				
10 für den Erwerb von Finanzanlagen				
11 von aktivierbaren Zuwendungen				
12 Sonstige Investitionsauszahlungen				
13 <u>Summe:</u> (invest. Auszahlungen)				
14 <u>Saldo:</u> der Investitionstätigkeit (Einzahlungen ./ Auszahlungen)				

Abbildung 535 „Der Teil A einer Teilfinanzrechnung“

**1.3.3 Der Teil B der Teilfinanzrechnung**

Der weitere Teil B der gemeindlichen Teilfinanzrechnung (Planung einzelner Investitionsmaßnahmen) enthält die konkrete Abrechnung für jede einzelne Investitionsmaßnahme oberhalb der vom Rat festgesetzten Wertgrenzen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 40 GemHVO NRW**

mit den dieser Maßnahme zugeordneten Ein- und Auszahlungen entsprechend dem Stand am Ende des Haushaltsjahres. Außerdem sind die gesamten produktbezogenen investiven Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen unterhalb der vom Rat festgesetzten Wertgrenze anzugeben (vgl. Abbildung).

Investitionsmaßnahmen	Ergebnis des Vorjahres	Fort- geschriebener Ansatz des Haushalts- jahres	Ist-Ergebnis des Haushalts- jahres	Vergleich Ansatz/Ist (Sp. 3./ Sp. 2)
	EUR	EUR	EUR	EUR
<b>Investitionsmaßnahmen oberhalb der festgesetzten Wertgrenzen</b>				
Maßnahme: ...				
+ Einzahlungen aus Investitionszuwendungen				
- Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden				
- Auszahlungen für Baumaßnahmen				
Saldo: (Einzahlungen ./ Auszahlungen)				
Weitere Maßnahmen (Gliederung wie oben)				
<b>Investitionsmaßnahmen unterhalb der festgesetzten Wertgrenzen</b>				
Summe der investiven Einzahlungen				
Summe der investiven Auszahlungen				
Saldo: (Einzahlungen ./ Auszahlungen)				

*Abbildung 536 „Der Teil B einer Teilfinanzrechnung“*

### 1.3.4 Die Teilfinanzrechnung „Allgemeine Finanzwirtschaft“

Die Ordnung des gemeindlichen Haushaltsplans in Teilpläne nach Produktbereichen unter Einbeziehung eines eigenständigen Produktbereiches „Allgemeine Finanzwirtschaft“ erfordert für die gemeindlichen Teilrechnungen ebenfalls eine solche Abgrenzung. Für diesen Produktbereich ist daher im gemeindlichen Jahresabschluss eine gesonderte Teilrechnung aufzustellen. In der dazugehörigen Teilfinanzrechnung können z. B. das aufgenommene Fremdkapital oder die Umschuldungen, aber auch außerordentliche Tilgungen nachgewiesen werden. Für laufende Zwecke der Gemeinde sind darin die Steuern, Zuweisungen des Landes nach dem Gemeindefinanzausgleich und andere allgemeine Zuweisungen zu erfassen. Im Rahmen dieser Teilfinanzrechnung sollen jedoch keine Investitionsmaßnahmen abgebildet werden, auch wenn darin zweckfreie Investitionszuweisungen von Dritten zu erfassen sind.

Die Besonderheiten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bringen es zudem mit sich, dass in dieser Teilrechnung die Gliederung nach Zahlungsarten von der Regelgliederung der übrigen Teilfinanzrechnungen erheblich abweichen kann. Diese besondere Teilfinanzrechnung ist daher von der Gemeinde eigenverantwortlich auf Zah-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 40 GemHVO NRW**

lungsarten aus der laufenden Verwaltungstätigkeit zu erweitern, wenn weitere auf den gesamten Haushalt bezogene Zahlungen zu erfassen sind, z. B. die Schlüsselzuweisungen oder aus der Finanzierungstätigkeit z. B. die Auszahlungen für die Tilgung von Investitionskrediten und die Zahlungen bei Krediten zur Liquiditätssicherung. In solchen Fällen muss die Gemeinde für ihre auf den gesamten gemeindlichen Haushalt bezogenen Einzahlungen und Auszahlungen im Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“ eine Teilfinanzrechnung aufstellen.

Die Gemeinde muss die allgemeinen Finanzleistungen Dritter in ihrem Jahresabschluss grundsätzlich insgesamt und nicht aufgeteilt auf andere fachbezogene Produktbereiche nachweisen. Diese Sachlage gilt entsprechend für erhaltene investive Zuweisungen, die von der Gemeinde auch für bestimmte Zwecke ihrer laufenden Verwaltungstätigkeit verwendet werden können. Diese Einzahlungen müssen insgesamt entsprechend ihrer Herkunft nachgewiesen werden. Sie können, auch nicht teilweise, als Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit nachgewiesen werden.

#### **1.4 Der Verzicht auf Haushaltspositionen**

Die Gemeinde hat die Möglichkeit, auf Haushaltspositionen zu verzichten, die nicht zur Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde beitragen (vgl. § 4 Absatz 6 GemHVO NRW). Diese Regelung wirkt sich dabei über die Teilpläne auch auf die Teilrechnungen im gemeindlichen Jahresabschluss aus. Dabei ist zu berücksichtigen, dass in der Teilergebnisrechnung und der Teilfinanzrechnung nur eine Zeitreihe von zwei Jahren besteht.

In diesen Teilen der gemeindlichen Teilrechnung kann daher eine Haushaltsposition dann entfallen, wenn für das Haushaltsjahr unter der betreffenden Position kein Betrag nachzuweisen oder für das Vorjahr kein Betrag auszuweisen ist. Die Verzichtregelung ist auf die Teilrechnungen beschränkt und wirkt sich wegen der Festlegung von wenigen Haushaltspositionen nicht auf die gemeindliche Ergebnisrechnung und die Finanzrechnung der Gemeinde aus (vgl. §§ 38 und 39 GemHVO NRW).

## **2. Zu Absatz 2 (Leistungsmengen und Leistungskennzahlen in den Teilrechnungen):**

### **2.1 Der Umfang der Leistungsmengen und Leistungskennzahlen**

Im Jahresabschluss soll die Gemeinde in ihren Teilrechnungen die Zielerreichung und die Umsetzung ihrer Aufgabenerfüllung unter Berücksichtigung des Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs unter dem Einsatz von Leistungskennzahlen messen. Die Ausgangsgrundlage dazu stellen die Festlegungen im Rahmen der Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan dar, die zwischen dem Rat und der Verwaltung, aber auch zwischen der Verwaltungsführung und den Fachbereichen, zusammen mit Leistungsmengen und Leistungskennzahlen abgestimmt und vereinbart wurden (vgl. § 4 Absatz 2 und § 12 GemHVO NRW).

Die Gemeinde hat dazu auch zu bestimmen, wie die Zielerreichung, die in den Teilrechnungen durch Ist-Zahlen zu belegen ist, gemessen werden soll. Die Art und Weise sowie der Umfang der zu führenden Nachweise ist davon abhängig, welche Ziele und welche Leistungskennzahlen oder auch Finanzkennzahlen von der Gemeinde fachbereichs- oder produktbezogen unter örtlichen Gesichtspunkten gebildet wurden.

### **2.2 Der Nachweis durch Ist-Zahlen**

Die Zielerreichung im Haushaltsjahr muss im Rahmen des Jahresabschlusses im Einzelnen überprüft und durch Ist-Zahlen belegt und muss gemessen werden können. Dafür sind für die einzelnen Teilrechnungen sachgerecht quantitative und qualitative Leistungskennzahlen zwischen den jeweils Verantwortlichen zu vereinbaren, z. B.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 40 GemHVO NRW**

zwischen Kämmerer und Budgetverantwortlichen. Die spezifische Ausgestaltung der Ziele, die Art und der Umfang von Leistungs- und Finanzkennzahlen sowie die sonstigen Angaben und Erläuterungen obliegen der eigenen Verantwortung der Gemeinde. Sie soll die Messung der Zielerreichung genauso wie die Zielbestimmung nach ihren örtlichen Bedürfnissen und Gegebenheiten festlegen können.

In den Teilrechnungen des gemeindlichen Jahresabschlusses sind deshalb jeweils die Ist-Zahlen zu den in den Teilplänen ausgewiesenen Leistungsmengen und Leistungskennzahlen auszuweisen. Mithilfe dieser Messgrößen sollen die Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft aus dem Haushaltsjahr beurteilt werden. Die durch Ist-Zahlen festgestellten Ergebnisse sind deshalb ggf. näher zu erläutern, insbesondere dann, wenn erhebliche Abweichungen zu den festgelegten Zielen aufgetreten sind.

Die Kontrolle der Zielerreichung durch den Ausweis von Ist-Zahlen soll nicht nur auf einer Verwaltungsebene erfolgen, sondern quer durch die gesamte örtlich gebildete Zielhierarchie ermöglicht und auch durchgeführt werden. Innerhalb der Teilrechnungen bedarf es deshalb einer entsprechenden Darstellung des Nachweises der Zielerreichung (vgl. Abbildung).

<b>Der Nachweis der Zielerreichung</b>				
<b>Ziele</b>	<b>Leistungs- kennzahl des Vorjahres</b>	<b>Soll- Kennzahl des Haushalts- jahres</b>	<b>Ist-Kennzahl des Haushalts- jahres</b>	<b>Abweichungs- analyse</b>
<i>(Die Leistungskennzahlen und ggf. die Leistungsmengen sollen nach den ausgewählten Arten und möglichst entsprechend der Zeitreihe in den Teilrechnungen gegliedert werden.)</i>				

Abbildung 537 „Der Nachweis der Zielerreichung“

### 2.3 Die Erfolgskontrolle der Gemeinde

Die örtliche Steuerung der Gemeinde erfordert grundsätzlich auch eine haushaltswirtschaftliche Erfolgskontrolle, die durch die Einrichtung eines Controllings und eines unterjährigen Berichtswesens unterstützt werden kann. Nur die regelmäßigen Soll-Ist-Vergleiche im viertel- oder halbjährlichen Rhythmus, bei Besonderheiten im Einzelfall auch monatlich, ermöglichen es den Verantwortlichen in der Gemeinde, von der Haushaltsplanung abweichende Entwicklungen und Tendenzen frühzeitig zu erkennen und Geschäftsprozesse und Verwaltungsabläufe der erforderlichen gemeindlichen Aufgabenerfüllung ggf. wieder anzupassen.

Ein Controllingssystem sollte von der Gemeinde jedoch nicht aus der Sicht der gemeindlichen Verwaltung betrieben oder allein auf die gemeindliche Verwaltung ausgerichtet werden. In einem gemeindlichen Controllingssystem sind auch die Interessen des Rates der Gemeinde ausreichend zu berücksichtigen. Nur bei einem sachgerechten Zusammenwirken von Rat und Verwaltung wird es möglich werden, erfolgreich Maßnahmen mit strategischer Bedeutung für die Gemeinde und zur Gegensteuerung von aufgetretenen Abweichungen in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu ergreifen. Der Erfolg solcher Maßnahmen lässt sich dann ggf. längerfristig an der eingetretenen Entwicklung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zum jeweiligen Abschlussstichtag messen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 40 GemHVO NRW**

Für die Nutzung des betriebswirtschaftlichen Instrumentes „Controlling“ ist von der Gemeinde in eigener Verantwortung zu entscheiden, ob ein strategisches Controlling und/oder ein operatives Controlling eingerichtet werden soll. Dazu ist auch die Frage zu klären, auf welche Art und Weise die langfristigen Ziele des Rates bzw. das Leitbild der Gemeinde in haushaltswirtschaftliche Maßnahmen umgesetzt, wie die Zielerreichung überwacht und wie mit Abweichungen umgegangen werden soll. Grundsätzlich müssen dabei die strategische und die Haushaltsplanung eng aufeinander abgestimmt sein und ggf. sachliche und zeitliche Schwerpunkte gesetzt werden.

In diesem Zusammenhang sollte das mit der Aufgabenerfüllung des Controllings entstehende Berichtswesen der Gemeinde so aufgebaut sein, dass die tatsächliche Leistungsfähigkeit der gemeindlichen Verwaltung erfasst werden kann. Durch den jahresbezogenen haushaltswirtschaftlichen Kreislauf wird in diesem Zusammenhang deutlich, dass gemeindliche Ziele, die örtliche Strategie und das Controlling der Gemeinde dazu beitragen, die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde dauerhaft zu sichern und anlassbezogen auch die Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs unterstützen.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**§ 41**  
**Bilanz**

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

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

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

1. Anlagevermögen,
  - 1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände,
  - 1.2 Sachanlagen,
    - 1.2.1 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte,
      - 1.2.1.1 Grünflächen,
      - 1.2.1.2 Ackerland,
      - 1.2.1.3 Wald, Forsten,
      - 1.2.1.4 Sonstige unbebaute Grundstücke,
    - 1.2.2 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte,
      - 1.2.2.1 Kinder- und Jugendeinrichtungen,
      - 1.2.2.2 Schulen,
      - 1.2.2.3 Wohnbauten,
      - 1.2.2.4 Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude,
    - 1.2.3 Infrastrukturvermögen,
      - 1.2.3.1 Grund und Boden des Infrastrukturvermögens,
      - 1.2.3.2 Brücken und Tunnel,
      - 1.2.3.3 Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen,
      - 1.2.3.4 Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen,
      - 1.2.3.5 Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen,
      - 1.2.3.6 Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens,
    - 1.2.4 Bauten auf fremdem Grund und Boden,
    - 1.2.5 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler,
    - 1.2.6 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge,
    - 1.2.7 Betriebs- und Geschäftsausstattung,
    - 1.2.8 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau,
  - 1.3 Finanzanlagen,
    - 1.3.1 Anteile an verbundenen Unternehmen,
    - 1.3.2 Beteiligungen,
    - 1.3.3 Sondervermögen,
    - 1.3.4 Wertpapiere des Anlagevermögens,
    - 1.3.5 Ausleihungen,
      - 1.3.5.1 an verbundene Unternehmen,
      - 1.3.5.2 an Beteiligungen,
      - 1.3.5.3 an Sondervermögen,
      - 1.3.5.4 Sonstige Ausleihungen,
2. Umlaufvermögen,
  - 2.1 Vorräte,
    - 2.1.1 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren,
    - 2.1.2 Geleistete Anzahlungen,
  - 2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

- 2.2.1 Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen,
- 2.2.2 Privatrechtliche Forderungen,
- 2.2.3 Sonstige Vermögensgegenstände,
- 2.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens,
- 2.4 Liquide Mittel,
- 3. Aktive Rechnungsabgrenzung,  
zu gliedern und nach Maßgabe des § 43 Abs. 7 um den Posten
- 4. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag  
zu ergänzen.

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

- 1. Eigenkapital,
  - 1.1 Allgemeine Rücklage,
  - 1.2 Sonderrücklagen,
  - 1.3 Ausgleichsrücklage,
  - 1.4 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag,
- 2. Sonderposten,
  - 2.1 für Zuwendungen,
  - 2.2 für Beiträge,
  - 2.3 für den Gebührenaussgleich,
  - 2.4 Sonstige Sonderposten,
- 3. Rückstellungen,
  - 3.1 Pensionsrückstellungen,
  - 3.2 Rückstellungen für Deponien und Altlasten,
  - 3.3 Instandhaltungsrückstellungen,
  - 3.4 Sonstige Rückstellungen nach § 36 Abs. 4 und 5,
- 4. Verbindlichkeiten,
  - 4.1 Anleihen,
  - 4.2 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen,
    - 4.2.1 von verbundenen Unternehmen,
    - 4.2.2 von Beteiligungen,
    - 4.2.3 von Sondervermögen,
    - 4.2.4 vom öffentlichen Bereich,
    - 4.2.5 vom Kreditinstituten,
  - 4.3 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung,
  - 4.4 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen,
  - 4.5 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen,
  - 4.6 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen,
  - 4.7 Sonstige Verbindlichkeiten,
  - 4.8 Erhaltene Anzahlungen,
- 5. Passive Rechnungsabgrenzung  
zu gliedern.

(5) <sup>1</sup>In der Bilanz ist zu jedem Posten nach den Absätzen 3 und 4 der Betrag des Vorjahres anzugeben. <sup>2</sup>Sind die Beträge nicht vergleichbar, ist dies im Anhang zu erläutern. <sup>3</sup>Ein Posten der Bilanz, der keinen Betrag ausweist, kann entfallen, es sei denn, dass im vorhergehenden Haushaltsjahr unter diesem Posten ein Betrag ausgewiesen wurde.

(6) <sup>1</sup>Neue Posten dürfen hinzugefügt werden, wenn ihr Inhalt nicht von einem vorgeschriebenen Posten der Absätze 3 und 4 erfasst wird. <sup>2</sup>Dies gilt nicht für Wertberichtigungen zu Forderungen. <sup>3</sup>Werden Posten hinzugefügt, ist dies im Anhang anzugeben.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

(7) <sup>1</sup>Die vorgeschriebenen Posten der Bilanz dürfen zusammengefasst werden, wenn sie einen Betrag enthalten, der für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde nicht erheblich ist oder dadurch die Klarheit der Darstellung vergrößert wird. <sup>2</sup>Die Zusammenfassung von Posten der Bilanz ist im Anhang anzugeben. <sup>3</sup>Dies gilt auch für die Mitzugehörigkeit zu anderen Posten, wenn Vermögensgegenstände oder Schulden unter mehrere Posten der Bilanz fallen.

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

**Erläuterungen zu § 41:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Grundlagen der Bilanzierung**

Für den Jahresabschluss der Gemeinde stellt die gemeindliche Bilanz einen wichtigen Bestandteil dar (vgl. § 95 Absatz 1 GO NRW). Die gemeindliche Bilanz soll unterschiedliche Funktionen erfüllen, die nachfolgend aufgezeigt werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Funktionen der gemeindlichen Bilanz</b>	
<b>FUNKTIONEN</b>	<b>ZWECKE</b>
<b>Informationsfunktion</b>	Die gemeindliche Bilanz dient der Gemeinde, aber auch den Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses als Grundlage für die Kontrolle der gemeindlichen Verwaltung, für die gemeindliche Haushaltsplanung und die Beurteilung der wirtschaftlichen Weiterentwicklung der Gemeinde, z. B. durch eine Bilanzanalyse oder Bilanzvergleiche.
<b>Rechenschaftsfunktion</b>	Die gemeindliche Bilanz dient der Gemeinde, aber auch den Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses als Grundlage für den Nachweis über die Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr sowie über den Stand der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde.
<b>Dokumentationsfunktion</b>	Die gemeindliche Bilanz dient der Gemeinde, aber auch den Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses als Nachweis über die Veränderung der Werte und der gebuchten Geschäftsvorfälle.
<b>Sicherungsfunktion</b>	Die gemeindliche Bilanz dient der Gemeinde, aber auch den Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses als Nachweis über die Erhaltung des Eigenkapitals und den Möglichkeiten der Rückzahlung des Fremdkapitals.
<b>Ermittlungsfunktion</b>	Die gemeindliche Bilanz dient der Gemeinde, aber auch den Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses als Nachweis über die zutreffende Ergebnisermittlung sowie die Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit der Gemeinde.

*Abbildung 538 „Die Funktionen der gemeindlichen Bilanz“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Die Bilanz der Gemeinde hat jedoch keinen Selbstzweck. Sie soll vielmehr bestimmten Anforderungen im gemeindlichen Bereich genügen und ist darauf ausgerichtet, das gemeindliche Vermögen und die Schulden mit ihrer Werthaltigkeit stichtagsbezogen und entsprechend den tatsächlichen Verhältnissen bei der Gemeinde aufzuzeigen. Die Vorschriften über die gemeindliche Bilanz bestimmen dazu deren Inhalte und die Gliederung sowie die Wertansätze in den Grundzügen.

In diesem Zusammenhang bestehen u.a. im Einzelnen genau bestimmte Vorgaben für die Gemeinde, aber auch Wahlrechte sowie erhebliche Ermessens- und Entscheidungsspielräume. Die Gemeinde soll daher bei den von ihr zu treffenden Bilanzierungsentscheidungen die haushaltsrechtlichen Bilanzierungsregelungen sachgerecht und dem Sinn und Zweck des Gesetzgebers entsprechend auslegen und anwenden, aber auch die örtlichen Verhältnisse ausreichend berücksichtigen.

## **2. Die Bilanzierungsentscheidungen**

### **2.1 Die Struktur der Entscheidungen**

#### **2.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Bei der gemeindlichen Bilanzierung sind unter Berücksichtigung der wesentlichen Rechnungslegungsziele des NKF alle wirtschaftlichen Sachverhalte der Gemeinde und die gemeindlichen Geschäftsvorfälle danach zu untersuchen, ob sie in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen bzw. zu bilanzieren sind (Bilanzierung dem Grunde nach) und mit welchem Wert (Betrag) sie in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind (Bilanzierung der Höhe nach) sowie an welcher Stelle der gemeindlichen Bilanz sie auszuweisen sind (Bilanzierung dem Ausweis nach).

Bei der Festlegung der Bilanzierungsmethoden ist die Frage zu klären, ob der wirtschaftlichen Sachverhalt oder der Geschäftsvorfall der Gemeinde noch weiterer Angaben bedarf oder Abweichungen von den ausgeübten Bilanzierungsmethoden einer Angabe im Anhang bedürfen (vgl. nach § 44 GemHVO NRW). Vor der eigentlichen Bewertung und Bilanzierung von gemeindlichem Vermögen oder Schulden durch die Gemeinde sind aber bereits Entscheidungen über deren Aktivierung oder Passivierung zu treffen (vgl. Abbildung).

<b>Die Struktur der gemeindlichen Bilanzierungsentscheidung</b>	
<b>ELEMENT</b>	<b>PRÜFFRAGE</b>
<b>Aktivierungs- oder Passivierungsfähigkeit</b>	Ist der gemeindliche Vermögensgegenstand überhaupt bilanzierungsfähig?
<b>Aktivierungs- oder Passivierungsverbot</b>	Ist die Bilanzierung von gemeindlichen Vermögensteilen oder Schulden verboten?
<b>Aktivierungs- oder Passivierungsgebot</b>	Sind das gemeindliche Vermögen oder die Schulden aufgrund der haushaltsrechtlichen Vorschriften oder der GoB bilanzierungspflichtig?
<b>Aktivierungs- oder Passivierungswahlrecht</b>	Besteht ein Bilanzierungswahlrecht, durch das die Gemeinde die Entscheidung obliegt, ob gemeindliches Vermögen oder Schulden anzusetzen sind?

*Abbildung 539 „Die Struktur der gemeindlichen Bilanzentscheidung“*

### **2.1.2 Bilanzpolitische Zielsetzungen**

Die qualitativen und quantitativen bilanzpolitischen Zielsetzungen der Gemeinde haben bei der gemeindlichen Bilanzierung eine erhebliche Bedeutung und beeinflussen die von der Gemeinde im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses zu treffenden Bilanzierungsentscheidungen. Dazu sind z.B. die örtlichen Entscheidungen über Nutzung zulässiger Wahlrechte und das Ausfüllen bestehender Ermessensspielräume für die örtlichen Zwecke zu zählen, die ggf. auch durch den Einsatz von Kennzahlen messbar werden.

Im Rahmen der gemeindlichen Bilanzpolitik muss aber auch das Zusammenspiel von qualitativen und quantitativen Zielsetzungen und Strategien berücksichtigt werden. Im örtlichen Einzelfall kann es daher geboten sein, die vorgesehenen zweckbezogenen Strategien und Maßnahmen miteinander zu verbinden bzw. mindestens aufeinander abzustimmen, sodass ggf. auch auf die künftigen Chancen und Risiken der Gemeinde bezogene geeignete Kombinationen entstehen und durchführbar werden oder aber zu Widersprüchen führen. Insgesamt müssen die bilanzpolitischen Zielsetzungen der Gemeinde mit ihrer geplanten Weiterentwicklung bzw. ihrem Leitbild in Einklang stehen.

In einem solchen haushaltswirtschaftlichen Prozess darf die Gemeinde bei den von ihr zu treffenden Bilanzierungsentscheidungen nicht die Folgewirkungen außer Acht lassen. Sie muss deshalb eine sorgfältige Analyse der Folgewirkungen vornehmen, um diese quantifizieren zu können, sowie eine zielgerichtete Abwägung zwischen den voraussichtlich entstehenden Ergebnissen und den sich daraus in späteren Jahren ergebenden Folgewirkungen vornehmen. Die Gemeinde sollte einen solchen Vorgang ausreichend dokumentieren, damit die getroffenen bilanzpolitischen Entscheidungen nicht nur zum aktuellen Zeitpunkt, sondern auch noch in späteren Jahren nachvollziehbar sind. Derartige strategische Entscheidungen der Gemeinde wirken sich zudem auf die tatsächliche Bilanzierung dem Grunde, der Höhe und dem Ausweis nach aus.

## **2.2 Die Arten der Bilanzierung**

### **2.2.1 Die Bilanzierung dem Grunde nach**

Die Bilanz jeder Gemeinde ist als Gegenüberstellung von gemeindlichem Vermögen (Aktivseite) und den Finanzierungsmitteln (Passivseite) eine auf den jährlichen Abschlussstichtag bezogene Zeitpunktrechnung und ein wesentlicher Bestandteil des doppischen Rechnungswesens im NKF. Sie muss gemeindeübergreifend inhaltlich das gemeindliche Vermögen und die Schulden der Gemeinde zutreffend abbilden und unter Beachtung bilanzieller Grundsätze einheitlich gegliedert sein. Dabei müssen die Summe der Aktiva und die Summe der Passiva gleich groß sein.

In den Fällen, in denen die Gemeinde einen Vermögensgegenstand erwirbt und dieser im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung genutzt werden soll, dann stellt dieser Vermögensgegenstand einen der Gemeinde zuzurechnenden Wert in der von der Gemeinde zu erbringenden Geldleistung dar. Die Gemeinde ist dann verpflichtet, diesen Geschäftsvorfall auch in ihrer Bilanz als Vermögensrechnung zu berücksichtigen. Entsprechend hat die Gemeinde zu bilanzieren, wenn sie eine Verpflichtung eingeht, die zum vereinbarten Erfüllungszeitpunkt zu einer von der Gemeinde zu erbringenden Geldleistung führt.

Auf der Aktivseite der Bilanz wird das Vermögen der Gemeinde grundsätzlich mit den zum Abschlussstichtag ermittelten Werten angesetzt (Aktivierung) und nach Fristigkeiten gegliedert. Damit wird die Mittelverwendung der Gemeinde dokumentiert. In diesem Zusammenhang wird der Nutzen für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde sichtbar, denn durch den konkreten Wertansatz bezogen jeweils auf die einzelne Art des gemeindlichen Vermögens wird der periodengerechte Ressourcenverbrauch abgeleitet. Auf der Passivseite der Bilanz werden die Verbindlichkeiten der Gemeinde und ihr Eigenkapital gezeigt (Passivierung). Diese Ansätze werden ebenfalls nach

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Fristigkeiten gegliedert. Dadurch wird die Mittelherkunft bzw. die Finanzierung des gemeindlichen Vermögens, aber auch die von der Gemeinde eingegangenen Verpflichtungen dokumentiert.

Die Eignung eines Vermögensgegenstandes oder einer Verpflichtung der Gemeinde zum Ansatz in der gemeindlichen Bilanz wird mit dem Begriff „Bilanzierung dem Grunde nach“ umschrieben oder auch als „Bilanzierungsfähigkeit“ bezeichnet. Da das gemeindliche Vermögen auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist, wird dort der Begriff „Aktivierungsfähigkeit“ verwendet. In gleicher Weise findet der Begriff „Passivierungsfähigkeit“ für die auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Verpflichtungen eine entsprechende Anwendung.

Die Gemeinde hat daher ihr Vermögen und ihre Schulden grundsätzlich nach der zivilen Rechtslage zu bilanzieren, sodass grundsätzlich die Forderungen beim Anspruchsberechtigten zu aktivieren und die Verpflichtungen beim Schuldner zu passivieren sind. Die Vermögensgegenstände der Gemeinde sind aber auch dann in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, wenn die Gemeinde der wirtschaftliche Eigentümer ist. Sie muss nicht zwingend auch der rechtliche Eigentümer sein (vgl. § 33 GemHVO NRW).

**2.2.2 Die Bilanzierung der Höhe nach**

Für die Gemeinde stellt jeder Vermögensgegenstand und jede Schuld einen individuellen Wert dar. Für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz finden jedoch unabhängig von der Erfüllung sonstiger Voraussetzungen allgemeine Bewertungsmaßstäbe Anwendung, sodass mehrere Wertgrößen zur Anwendung kommen können. Dazu soll nachfolgend ein Überblick gegeben werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Wertbegriffe für die Bilanzierung</b>	
<b>AUF DER AKTIVSEITE</b>	<b>AUF DER PASSIVSEITE</b>
Anschaffungskosten (§ 91 Absatz 2 GO NRW; §§ 33 GemHVO NRW)	Angemessene Höhe (§ 88 GO NRW)
Herstellungskosten (§ 91 Absatz 2 GO NRW; § 33 GemHVO NRW)	Rückzahlungsbetrag (§ 91 Absatz 2 GO NRW)
Festwert (§ 34 Absatz 1 GemHVO NRW)	Barwert (§ 91 Absatz 2 GO NRW; § 36 Absatz 1 GemHVO NRW)
Gewogener Durchschnittswert (§ 34 Absatz 3 GemHVO NRW)	Betrag, der voraussichtlich notwendig wird (§ 91 Absatz 2 GO NRW)
Gesamtkosten (§ 36 Absatz 2 GemHVO NRW)	-----
Beizulegender Wert (§ 36 Absatz 5 und 7 GemHVO NRW)	-----
Erinnerungswert (§ 41 GemHVO NRW)	-----

*Abbildung 540 „Die Wertbegriffe für die Bilanzierung“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Die Klärung der Frage der Bilanzierung dem Grunde nach verlangt deshalb auch, eine Ermittlung der Höhe des Wertes, der in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Vermögensgegenstände und Schulden der Gemeinde vorzunehmen. Diese Sachlage wird als Bilanzierung der Höhe nach umschrieben. Sie zeigt sich durch die in der Bilanz enthaltenen Buchwerte. Die Buchwerte sind dabei die Beträge in der gemeindlichen Bilanz, mit deren Hilfe die Vermögensgegenstände und Schulden der Gemeinde als Werte erfasst werden. Für diese bilanziellen Zwecke enthalten die haushaltsrechtlichen Vorschriften eine Vielzahl von zu beachtenden Wertbegriffen, die entweder auf der Aktivseite für die Vermögensgegenstände der Gemeinde oder auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz für die Schulden der Gemeinde zur Anwendung kommen.

### **2.2.3 Die Bilanzierung dem Ausweis nach**

Die Bilanzierung dem Ausweis nach verlangt eine Klärung der Festlegung, an welcher Stelle der gemeindlichen Bilanz ein gemeindlicher Vermögensgegenstand oder Schulden der Gemeinde anzusetzen und ob ggf. weitere Angaben im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss notwendig sind. Dieses wird als Bilanzierung dem Ausweis nach umschrieben. Für diesen Zweck enthalten die haushaltsrechtlichen Vorschriften eine Vielzahl von Gliederungsvorschriften sowie Vorgaben für die Informationen, die der gemeindliche Anhang enthalten muss (vgl. § 44 GemHVO NRW).

Die Gemeinde kann die Aktivseite und die Passivseite ihrer gemeindlichen Bilanz unter Berücksichtigung der örtlichen Erfordernisse eigenverantwortlich weiter ausgestalten. Sie soll die treffenden Bilanzierungsentscheidungen unter Berücksichtigung der haushaltsrechtlichen Bilanzierungsregelungen sachgerecht und dem Sinn und Zweck nach entsprechend auslegen und anwenden. Bei der Festlegung des Gliederungsaufbaus der gemeindlichen Bilanz sind auch die Informationsinteressen der Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses in ausreichendem Maße zu berücksichtigen.

### **2.3 Bewertungs- und Ansatzwahlrechte**

Die qualitativen und quantitativen bilanzpolitischen Zielsetzungen der Gemeinde haben bei der gemeindlichen Bilanzierung eine erhebliche Bedeutung und beeinflussen die von der Gemeinde zu treffenden Bilanzierungsentscheidungen im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses. Dazu sind z. B. die örtlichen Entscheidungen über Nutzung zulässiger Wahlrechte und das Ausfüllen bestehender Ermessensspielräume für die örtlichen Zwecke zu zählen, die ggf. auch durch den Einsatz von Kennzahlen messbar werden. Bei der Anwendung von Wahlrechten muss die Gemeinde daher auch prüfen, welche Form der Ausübung der eingeräumten Wahlrechte den Zwecken des gemeindlichen Haushaltsrechts unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten möglichst weitgehend entspricht. Nachfolgend werden beispielhaft einige Bewertungs- und Ansatzwahlrechte der Gemeinde aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Bewertungs- und Ansatzwahlrechte</b>	
<b>DIE ANSATZWahlRECHTE</b>	
Aktivierungswahlrecht für Vermögensgegenstände mit einem Zeitwert von weniger als 410 € ohne USt in der Eröffnungsbilanz.	§ 56 Absatz 1 Satz 1
Aktivierungswahlrecht für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens mit Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bis einschließlich 60 € ohne USt.	§ 29 Absatz 3
Aktivierungswahlrecht für ein Disagio.	§ 42 Absatz 2 Satz 1

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

<b>Die Bewertungs- und Ansatzwahlrechte</b>	
Passivierungswahlrecht für die Bildung von Rückstellungen für eine unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen.	§ 36 Absatz 3
Passivierungswahlrecht für Sonderrücklagen zur Sicherung der Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen.	§ 43 Absatz 4 Satz 2
<b>DIE BEWERTUNGSWAHLRECHTE</b>	
Übernahme der für die Gebührenkalkulation ermittelten Wertansätze für Vermögensgegenstände in die Eröffnungsbilanz.	§ 56 Absatz 4
Pauschalbewertung von Sonderposten für Zuwendungen in der Eröffnungsbilanz.	§ 56 Absatz 5
Stichprobeninventur.	§ 29 Absatz 2
Wahlrecht zur über die Einbeziehung der notwendigen Material- und Fertigungsgemeinkosten in die Herstellungskosten.	§ 33 Absatz 3
Möglichkeit der Vollabschreibung geringwertiger Vermögensgegenstände (Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis 410 € ohne USt) im Jahr des Zugangs.	§ 33 Absatz 4
Möglichkeit der Fest- und Gruppenbewertung.	§ 34 Absatz 1 und 3
Wahlrecht zur Anwendung der degressiven oder leistungsbezogenen Abschreibung statt der linearen Abschreibung, wenn diese dem tatsächlichen Ressourcenverbrauch besser entspricht.	§ 35 Absatz 1
Wahlrecht zur sofortigen Aufwandsverrechnung von Vermögensgegenständen mit einem Wert von unter 410 € ohne USt.	§ 35 Absatz 2
Eigenverantwortliche Festlegung der Nutzungsdauern von abnutzbaren Vermögensgegenständen innerhalb der Bandbreite der Rahmentabelle, die vom Innenministerium mit Runderlass vom 24.02.2005 vorgegeben ist.	§ 35 Absatz 3
Abschreibungswahlrecht bei einer voraussichtlich nicht dauernden Wertminderung von Finanzanlagen	§ 35 Absatz 5
Wahlrecht zur linearen Verteilung von außerplanmäßigen Abschreibungen bei voraussichtlich dauernder Wertminderung von Grund und Boden in Folge der Anschaffung oder Herstellung von Infrastrukturvermögen auf den Zeitraum der Anschaffung oder Herstellung	§ 35 Absatz 6
Pauschale Bewertung von Rückstellungen für Beihilfen nach § 88 LBG	§ 36 Absatz 1 Satz 5

*Abbildung 541 „Die Bewertungs- und Ansatzwahlrechte“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Die Gemeinde soll die Ausübung von Wahlrechten auf Besonderheiten der örtlichen Haushaltswirtschaft begründen und darf daher ihre Entscheidungen nicht auf pauschale Annahmen aus politischem Kalkül stützen. Insgesamt betrachtet müssen sich die gemeindlichen Entscheidungen über die Anwendung von Wahlrechten und die daraus entstehenden Wirkungen für die gemeindliche Haushaltswirtschaft innerhalb des gemeindlichen Systems bewegen, das durch die haushaltsrechtlichen Vorschriften und die GoB begrenzt wird. Ggf. bestehende gemein-despezifische Besonderheiten dürfen dabei nicht generell ausgeschlossen sein.

Die Nutzung von Wahlrechten durch die Gemeinde hat eine erhebliche Bedeutung für die haushaltswirtschaftliche Praxis und eröffnet in großem Maße örtliche Ermessensspielräume. Die haushaltsrechtlich zulässigen Wahlrechte stellen jedoch für die Gemeinde keine Standards dar. Bei der örtlichen Entscheidung über ihre Anwendung bedarf es einer objektivierten Betrachtung der Wirkungen auf die künftige gemeindliche Haushaltswirtschaft.

**3. Der Gliederungsaufbau der gemeindlichen Bilanz**

**3.1 Allgemeine Prinzipien**

**3.1.1 Allgemeine Gliederungsaspekte**

Die Gemeinde hat ihre Bilanz wie in dieser Vorschrift angegeben sowie nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung klar und übersichtlich sowie in Kontoform aufzustellen. Die allgemeinen Gliederungsaspekte für die gemeindliche Bilanz werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Gliederungsprinzipien für die gemeindliche Bilanz</b>	
<b>PRINZIP</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Zeitlich und sachlich</b>	Das Prinzip kommt durch die verbindliche Gliederung der Aktivseite in Anlagevermögen (langfristige Bindung der Gemeinde) und in Umlaufvermögen (kurzfristige Bindung der Gemeinde) zur Anwendung. Auf der Passivseite durch die verbindliche Gliederung in Eigen- und Fremdkapital der Gemeinde.
<b>Liquiditätswirksam</b>	Das Prinzip kommt durch die Gliederung der Aktivseite zur Anwendung. Die gemeindlichen Vermögensarten sind dort unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und auch nach ihrer Möglichkeit zur Umwandlung in Liquidität zu untergliedern.
<b>Finanzierungswirksam</b>	Das Prinzip kommt durch die Gliederung der Passivseite zur Anwendung. Die verbindliche Gliederung in Eigen- und Fremdkapital weist die Möglichkeiten der Gemeinde bei der gemeindlichen Finanzmittelbeschaffung auf.
<b>Geschäftsvertraglich</b>	Das Prinzip kommt durch die weitere Untergliederung von Bilanzbereichen zur Anwendung, z. B. in den Bilanzbereichen „Finanzlagen“, „Forderungen“, „Sonderposten“, „Rückstellungen“ und „Verbindlichkeiten“. Die gemeindlichen Geschäftsbeziehungen bieten dazu in sinnvoller und sachgerechter Weise eine geeignete Ausgangslage.

*Abbildung 542 „Die Gliederungsprinzipien für die gemeindliche Bilanz“*

Diese Vorgaben bedeuten, dass die gemeindliche Bilanz, in der das gemeindliche Vermögen und die Schulden der Gemeinde gegenübergestellt werden, aus zwei Bereichen (auch als Seiten bezeichnet) besteht. Die Darstellung des gemeindlichen Vermögens als das Aufzeigen der „Mittelverwendung“ wird dabei als Aktivseite oder

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**

### **§ 41 GemHVO NRW**

Aktiva bezeichnet. Die Darstellung der gemeindlichen Schulden als das Aufzeigen der „Mittelherkunft“ wird dabei als Passivseite oder Passiva bezeichnet. Dabei müssen die Summe der Aktiva und die Summe der Passiva gleich groß sein. In der Vorschrift werden die Bilanzposten im Einzelnen benannt, die in der gemeindlichen Bilanz mindestens enthalten sein müssen.

Die gemeindliche Bilanz wird auf der Grundlage des Inventars aufgestellt (vgl. § 28 Abs. 1 GemHVO NRW). Sie enthält jedoch im Gegensatz zum Inventar keine Mengenangaben über das gemeindliche Vermögen und die Schulden, sondern nur noch Angaben in zusammengefasster Form über die Art und den Wert des Vermögens und der Schulden. Die Bilanz ist zudem unter Beachtung des Bruttoprinzips aufzustellen, denn eine Saldierung von Aktivposten und Passivposten ist ausdrücklich nicht zugelassen worden (vgl. § 41 Abs. 2 GemHVO NRW). Diese Festlegung soll zu einer größeren Aussagekraft der Bilanz beitragen. Außerdem haben die Vorgaben eine besondere Bedeutung für die eigenverantwortliche Gestaltung der gemeindlichen Bilanz durch die Gemeinde.

#### **3.1.2 Besondere Gliederungsaspekte**

Die Bilanz darf dabei nicht durch eigenständige Bilanzposten unnötig tief gegliedert werden soll, damit die Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde klar und nachvollziehbar dargestellt werden kann. Gleichwohl bestehen aber noch weitere Regelungen, damit die Gemeinde im Rahmen der Vorschriften ihre Bilanz ausgestalten und an die örtlichen Gegebenheiten anpassen kann. Die Gemeinde kann z. B. einen Posten der gemeindlichen Bilanz, der keinen Betrag ausweist, in ihrer Bilanz entfallen lassen, es sei denn, dass im vorhergehenden Haushaltsjahr unter diesem Posten ein Betrag ausgewiesen wurde (vgl. § 41 Absatz 5 GemHVO NRW). Sie darf auch weitere Posten in ihrer Bilanz ansetzen, wenn ihr Inhalt nicht von einem vorgeschriebenen Posten erfasst wird und ein „Davon-Vermerk“ zu einem bestehenden Bilanzposten als nicht ausreichend anzusehen ist (vgl. § 41 Absatz 6 GemHVO NRW).

Die Gemeinde darf auch die vorgeschriebenen Posten der Bilanz zusammenfassen, wenn sie einen Betrag enthalten, der für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde nicht erheblich ist oder dadurch die Klarheit der Darstellung vergrößert wird (vgl. § 41 Absatz 7 GemHVO NRW). Entsprechend der örtlich getroffenen Entscheidung ist dann auch die Gliederung der gemeindlichen Bilanz anzupassen. Dabei muss sichergestellt werden, dass die verbleibenden Posten in sinnvoller Weise aufeinanderfolgen und untereinander gesetzt werden. Dieses gilt entsprechend bei Erweiterungen der gemeindlichen Bilanz.

Zu den einzelnen Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz sind von der Gemeinde aber auch die Beträge des Vorjahres anzugeben. Dabei muss eine bilanzielle Stetigkeit bestehen, damit möglichst eine Vergleichbarkeit zwischen den Bilanzansätzen des Haushaltsjahres und des Vorjahres sowie in einer Zeitreihe hergestellt bzw. bestehen werden kann. Durch die Stetigkeit wird die notwendige Informationsqualität gewährleistet, weil sich auf die gemeindliche Bilanz keine Wahlrechte aus anderen fachlich geprägten Bilanzierungsregelungen unmittelbar auswirken. In den Fällen, in denen der Inhalt oder die Form der Gliederung der gemeindlichen Bilanz von der des Vorjahres abweicht und die einander gegenübergestellten Beträge nur schwer miteinander zu vergleichen sind, kann von der Gemeinde der Vorjahresbetrag in der gemeindlichen Bilanz beibehalten und im Anhang eine entsprechende Angabe gemacht werden. Sie kann aber auch den Vorjahresbetrag in der Bilanz anpassen und im Anhang die Gründe für die neue Ermittlung des Bilanzansatzes angeben.

### **3.2 Die Gliederung der Bilanzseiten**

#### **3.2.1 Haushaltsrechtliche Vorgaben**

Für die Gemeinde ist haushaltsrechtlich die Gliederung der gemeindlichen Bilanz mit einer bestimmten Anzahl von Bilanzposten, die auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz und auf der Passivseite der gemeindlichen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Bilanz mindestens anzusetzen sind. Die Vorschrift sieht zudem eine Mindestgliederung für die Aktivseite und die Passivseite der gemeindlichen Bilanz vor. Dabei ist zu beachten, dass zwischen den aktiven und den passiven Bilanzposten im Einzelnen keine starre Verbindung besteht, sodass z. B. ein bilanzieller Aktivtausch sich regelmäßig nicht auf die Passivseite der gemeindlichen Bilanz auswirkt, auch wenn die Bilanz insgesamt immer „ausgeglichen“ ist. Daraus ergibt sich mit der Angabe von Beträgen des Haushaltsjahres und des Vorjahres zu den einzelnen Bilanzposten ein Grundschemata, das nachfolgend in seiner Struktur aufgezeigt wird (vgl. Abbildung).

<b>Das Grundschemata der gemeindlichen Bilanz</b>					
<b>AKTIVSEITE</b>			<b>PASSIVSEITE</b>		
<b>Bilanzbereiche</b>	<b>H-jahr</b>	<b>V-jahr</b>	<b>Bilanzbereiche</b>	<b>H-jahr</b>	<b>V-jahr</b>
1. Anlagevermögen 2. Umlaufvermögen 3. Aktive Rechnungsabgrenzung			1. Eigenkapital 2. Sonderposten 3. Rückstellungen 4. Verbindlichkeiten 5. Passive Rechnungsabgrenzung		

*Abbildung 543 „Das Grundschemata für die gemeindliche Bilanz“*

Die Gemeinde hat auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz ihr sämtliches Vermögen mit den zum Abschlussstichtag ermittelten Werten anzusetzen. Dabei ist von der Gemeinde das Prinzip der Fristigkeit zu beachten, so dass zwischen den Bilanzposten des Anlagevermögens (langfristig) und den Bilanzposten des Umlaufvermögens (kurzfristig) zu unterscheiden ist. Mit den Ansätzen auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz wird die Mittelverwendung der Gemeinde nachgewiesen. Auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz sind zuerst das Eigenkapital und dann das Fremdkapital der Gemeinde anzusetzen. Auch auf dieser Seite gilt das Prinzip der Fristigkeit, denn die allgemeine Rücklage steht z. B. vor der Ausgleichsrücklage (im Eigenkapital) und die (langfristigen) Kredite für Investitionen stehen vor den (kurzfristigen) Krediten zur Liquiditätssicherung. Durch derartige Ansätze wird auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz die Mittelherkunft bzw. die Finanzierung des Vermögens der Gemeinde offengelegt.

Für die gemeindliche Bilanzierung besteht dabei die allgemeine Bedingung, dass die Bilanzposten voneinander abgrenzbar sein müssen und der Inhalt zutreffend darzustellen ist. Bei der örtlichen Festlegung von Bilanzposten zu einem Bilanzbereich ist zudem zu beachten, dass der Wertansatz eines Sammelpostens „Sonstiges“, z.B. der Bilanzposten „Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens“, regelmäßig nicht höher sein soll, als die jeweiligen Ansätze der übrigen speziellen Posten des gleichen Bilanzbereiches. Ein Sammelposten sollte ggf. im Einzelfall in seine wichtigsten Bestandteile aufgelöst werden, um in ausreichendem Maße den Grundsatz der Klarheit (der Bilanz) zu erfüllen und den Informationsbedürfnissen der Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses in ausreichendem Maße zu dienen.

### **3.2.1 Die Übersichtlichkeit der gemeindlichen Bilanz**

Die Gliederung der Bilanz muss auch dem Grundsatz der Klarheit Rechnung tragen. So muss z.B. im Bilanzbereich „Infrastrukturvermögen“ grundsätzlich jeder der dort aufgeführten Posten einen Wertansatz aufweisen (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.2.3). Verfügt eine Gemeinde jedoch z.B. über keine Brücken und Tunnel oder Gleisanlagen können die betreffenden Bilanzposten entfallen. In diesem Fall muss auch nicht ein „Null-Ansatz“ bei solchen Bilanzposten ausgewiesen werden. Ein „Null-Ansatz“ oder ein „Leerposten“ ist aber dann erforderlich, wenn im vorhergehenden Haushaltsjahr unter diesen Posten ein Betrag ausgewiesen wurde, in der aktuellen Bilanz aber kein entsprechender Vermögensgegenstand mehr vorhanden ist.

Eine solche Verkürzung der Bilanzgliederung durch das Weglassen nicht benötigter Posten trägt zur besseren Lesbarkeit bei. Sie macht auf den ersten Blick sichtbar, über welche Arten von Vermögensgegenständen die Gemeinde tatsächlich verfügt. Es ist in diesem Zusammenhang nicht zulässig, soweit auf Bilanzposten zu verzichten, sodass nach dem o.a. Beispiel die gemeindliche Bilanz nur noch einen Wertansatz im Bilanzbereich „Infrastrukturvermögen“ enthalten würde. Die vorgeschriebenen Posten der Bilanz dürfen zwar zusammengefasst werden, doch könnte durch eine solche Vorgehensweise das durch die Bilanz zu vermittelnde Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde erheblich beeinträchtigt werden.

Ein Hinweis auf eine Mitzugehörigkeit eines Bilanzpostens zu anderen Posten in der gemeindlichen Bilanz, z.B. wenn Vermögensgegenstände oder Schulden unter mehrere Posten der Bilanz fallen, stellt in diesem Fall keine akzeptable Lösung dar, weil die betreffenden Posten nicht in der Bilanz der Gemeinde enthalten sind. In solchen Fällen könnten die Bilanzleser nur mit zusätzlichem Aufwand feststellen, ob die gemeindliche Bilanz fehlerfrei ist bzw. keine pflichtigen Angaben seitens der Gemeinde unterlassen wurden. Die in § 41 Absatz 3 und 4 GemHVO NRW enthaltene Mindestgliederung der Bilanz ist daher als sachgerecht anzusehen. Sie gewährleistet die notwendige Transparenz für alle Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses.

### **3.2.3 Die Klarheit der gemeindlichen Bilanz**

Die Gliederung der gemeindlichen Bilanz muss auch dem Grundsatz der Übersichtlichkeit ausreichend Rechnung tragen. Dem Bilanzierungsgrundsatz soll auch dadurch in genügendem Maße Rechnung getragen werden, dass die Bilanzgliederung nach den gemeindlichen Gegebenheiten ausgerichtet ist. Die Gemeinde darf gleichwohl nicht ausschließlich nur Sammelposten in ihrer Bilanz setzen. Die Posten dieser Bilanz sind daher in sinnvoller Weise zu einem Gesamtbild zusammenzufügen (vgl. Nummer 1.6.5 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

Die Nummerierung der einzelnen Bilanzposten in der einschlägigen Vorschrift in der Gemeindehaushaltsverordnung dient dabei lediglich der ordnungsmäßigen Aufzählung und ihrer Aneinanderreihung der aus Sicht des Gesetzgebers mindestens erforderlichen Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz. Sie dient sowie auch der Erfüllung der Bilanzierungsgrundsätze der Übersichtlichkeit und Klarheit. Die in der Vorschrift enthaltene Mindestgliederung trägt außerdem zur Strukturierung der gemeindlichen Bilanz bei, ist aber für die Anwendung in der gemeindlichen Praxis nicht verbindlich. Vielmehr sind die Inhalte der einzelnen Bilanzposten ausschlaggebend und deshalb durch einen „kommunalen Kontierungsplan“ näher definiert worden (vgl. Nummer 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

### **3.2.4 Allgemeine Grundsätze für die Gliederung der Bilanz**

In der gemeindlichen Bilanz sind nur die Vermögensgegenstände der Gemeinde als gemeindliches Anlagevermögen auszuweisen, die dazu bestimmt sind, dauernd der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu dienen. Durch mehrere besondere Grundsätze werden die Inhalte und die Gliederung der gemeindlichen Bilanz bestimmt, die nachfolgend zusammengefasst aufgezeigt werden (vgl. Abbildung).

<b>Die allgemeinen Grundsätze für die gemeindliche Bilanz</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Mindestgliederung der Bilanz</b>	Um ein zutreffendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde zu erhalten, sind auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz die Wertansätze für das Anlagevermögen und das Umlaufvermögen und auf der Passivseite das Eigenkapital, die Sonderposten, die Rückstellungen und die Verbindlichkeiten auszuweisen,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

<b>Die allgemeinen Grundsätze für die gemeindliche Bilanz</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
	denn es muss eine Grundstruktur der Gliederung der gemeindlichen Bilanz bestehen (vgl. § 41 Absatz 3 und 4 GemHVO NRW).
<b>Verrechnungsverbot</b>	Die gemeindliche Bilanz ist als Bruttorechnung zu führen. Durch eine Saldierung von Posten der Bilanz würde die Übersicht über die Vermögenslage beeinträchtigt, wenn nicht sogar verloren gehen. Die Wertansätze auf der Aktivseite dürfen nicht mit den Wertansätzen auf der Passivseite und verrechnet werden. Auch dürfen Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden (vgl. § 41 Absatz 2 GemHVO NRW).
<b>Vorjahresbeträge in der Bilanz</b>	In der gemeindlichen Bilanz ist zu jedem Posten auf der Aktivseite und auf der Passivseite der Betrag des Vorjahres anzugeben. Sind die Beträge nicht vergleichbar, ist diese Gegebenheit im Anhang zu erläutern (vgl. § 41 Absatz 5 Satz 1 und 2 GemHVO NRW).
<b>Mitzugehörigkeit zu anderen Bilanzposten</b>	Die Mitzugehörigkeit eines Bilanzpostens in der gemeindlichen Bilanz ist anzugeben, wenn Vermögensgegenstände oder Schulden der Gemeinde unter mehrere Posten der Bilanz fallen und dies für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde erheblich ist oder dadurch die Klarheit der Darstellung vergrößert wird. Die Mitzugehörigkeit eines Bilanzpostens in der gemeindlichen Bilanz ist im Jahresabschluss im Anhang anzugeben (vgl. § 41 Absatz 7 GemHVO NRW).
<b>Zusammenfassung von Bilanzposten</b>	Die Posten der gemeindlichen Bilanz dürfen zusammengefasst werden, wenn sie einen Betrag enthalten, der für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde nicht erheblich ist oder dadurch die Klarheit der Darstellung vergrößert wird. Die Zusammenfassung von Posten der gemeindlichen Bilanz ist im gemeindlichen Jahresabschluss im Anhang anzugeben. (vgl. § 41 Absatz 7 GemHVO NRW).
<b>Untergliederung von Bilanzposten und Erweiterung der Gliederung</b>	Neue Posten dürfen in der gemeindlichen Bilanz hinzugefügt werden, wenn ihr Inhalt nicht von einem vorgeschriebenen Posten erfasst wird. Dieses gilt nicht für Wertberichtigungen zu Forderungen. Werden in der gemeindlichen Bilanz Posten hinzugefügt, ist dieses im gemeindlichen Anhang anzugeben (vgl. § 41 Absatz 6 GemHVO NRW).
<b>Bezeichnung der Bilanzposten</b>	Bei örtlichen Besonderheiten und wenn dadurch die Klarheit und Übersichtlichkeit der gemeindlichen Bilanz vergrößert wird, kann eine zutreffendere Bezeichnung der Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz als in § 41 Absatz 3 und 4 GemHVO NRW vorgesehen, gewählt werden.
<b>Leerposten in der Bilanz</b>	Ein Posten der Bilanz, der keinen Betrag ausweist, kann entfallen, es sei denn, dass im vorhergehenden Haushaltsjahr unter diesem Posten ein Betrag ausgewiesen wurde (vgl. § 41 Absatz 5 Satz 3 GemHVO NRW).

*Abbildung 544 „Die allgemeinen Grundsätze für die gemeindliche Bilanz“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

**4. Gemeindliche Bilanz und NKF-Kontenrahmen**

Die Aussagekraft und die Transparenz des gemeindlichen Jahresabschlusses bedingen, dass zu der Mindestzahl an Posten für die gemeindliche Bilanz durch einen NKF-Kontenrahmen, die dafür notwendigen Kontenklassen und Kontenarten bestimmt werden. Die Beachtung der GoB bringt es dabei mit sich, dass auch die Buchführung der Gemeinde nach einheitlichen Maßstäben zu gewährleisten ist (vgl. § 27 GemHVO NRW). Auf der Basis dieser Vorschrift stellt der NKF-Kontenrahmen daher ein strukturiertes Ordnungsgerüst der Kontengruppierung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft dar. Er ist damit der verbindliche Rahmen für die Ausgestaltung der örtlichen Buchführung und nicht nur deren Modell. Der NKF-Kontenrahmen spiegelt dabei das Drei-Komponentensystem des NKF wieder. Er soll dadurch zu einer ausreichenden Transparenz über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde sowie dessen Nachvollziehbarkeit beitragen. Um dieses Ziel insgesamt zu erreichen, ist die Vorgabe eines einheitlichen Kontenrahmens erforderlich.

Der Gebrauch der zweistelligen Ziffern erleichtert u.a. die Erfüllung der finanzstatistischen Anforderungen, weil für die festgelegten Erhebungsmerkmale der NKF – Kontenrahmen die Grundlage bildet. Die Bilanzbereiche in der gemeindlichen Bilanz bilden gleichzeitig die Kontengruppen in den Kontenklassen 0 „Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen“, 1 „Finanzanlagen, Umlaufvermögen und aktive Rechnungsabgrenzung“, 2 „Eigenkapital, Sonderposten und Rückstellungen“ und 3 „Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzung“ im NKF-Kontenrahmen (vgl. nachfolgende Abbildung).

<b>Aktiva und Passiva im NKF-Kontenrahmen</b>			
<b>Bereich</b>	<b>Kontenklasse</b>		<b>Kontengruppe</b>
<b>Aktiva der Bilanz</b>	<b>0</b>	<b>Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen</b>	00 ... 01 Immaterielle Vermögensgegenstände 02 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte 03 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte 04 Infrastrukturvermögen 05 Bauten auf fremdem Grund und Boden 06 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler 07 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge 08 Betriebs- und Geschäftsausstattung 09 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau
	<b>1</b>	<b>Finanzanlagen, Umlaufvermögen und aktive Rechnungsabgrenzung</b>	10 Anteile an verbundenen Unternehmen 11 Beteiligungen 12 Sondervermögen 13 Ausleihungen 14 Wertpapiere 15 Vorräte 16 Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen 17 Privatrechtliche Forderungen, sonstige Vermögensgegenstände 18 Liquide Mittel 19 Aktive Rechnungsabgrenzung
<b>Passiva der Bilanz</b>	<b>2</b>	<b>Eigenkapital, Sonderposten und Rückstellungen</b>	20 Eigenkapital 21 Wertberichtigungen ( <i>kein Bilanzausweis</i> ) 22 ... 23 Sonderposten 24 ... 25 Pensionsrückstellungen 26 Rückstellungen für Deponien und Altlasten 27 Instandhaltungsrückstellungen 28 Sonstige Rückstellungen 29 ...

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

	<b>3</b>	<b>Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzung</b>	30 Anleihen 31 ... 32 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen 33 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung 34 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen 35 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen 36 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen 37 Sonstige Verbindlichkeiten 38 ... 39 Passive Rechnungsabgrenzung
<b>Ergebnisrechnung</b>	<b>4</b>	<b>Erträge</b>	
	<b>5</b>	<b>Aufwendungen</b>	
<b>Finanzrechnung</b>	<b>6</b>	<b>Einzahlungen</b>	
	<b>7</b>	<b>Auszahlungen</b>	
<b>Abschluss</b>	<b>8</b>	<b>Abschlusskonten</b>	
<b>KLR</b>	<b>9</b>	<b>Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)</b>	

*Abbildung 545 „Aktiva und Passiva im NKF-Kontenrahmen“*

Die verbindliche Vorgabe für die Gemeinde beschränkt sich dabei darauf, dieses den allgemeinen buchungstechnischen Prinzipien folgende Ordnungsgerüst der Bildung der einzelnen gemeindlichen Konten zugrunde zu legen (vgl. § 27 Abs. 7 Satz 1 GemHVO). Der NKF - Kontenrahmen stellt daher den verbindlichen Rahmen für die eigenverantwortliche Ausgestaltung und Konkretisierung von Konten durch die Gemeinde dar. Er ist in der Reihenfolge seiner Kontenklassen, die nach dem Abschlussgliederungsprinzip aufgebaut sind, einschließlich ihrer Bezeichnungen verbindlich.

Die Verbindlichkeit des Kontenrahmens besteht auch dann, wenn Inhalte einer Kontenklasse nicht im Rahmen der doppelten Buchführung bebucht, sondern statistisch mitgeführt werden (vgl. Nummer 1.5.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300). Den Gemeinden bleibt aber noch ein ausreichender Spielraum für die Ausgestaltung ihrer örtlichen Bilanz und ihres Buchungsgeschehens. Die Gliederungsziffern innerhalb des Kontenrahmens sind zur Anwendung empfohlen worden.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Inhalte der Bilanz):**

#### **1.1 Die Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden der Gemeinde**

Die Bilanz im Jahresabschluss der Gemeinde ist als Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden der Gemeinde zum Abschlussstichtag ein wichtiger Bestandteil des NKF. Bei ihrer Aufstellung ist einerseits die Bilanzgleichung zu beachten, nach der die Summe der Aktiva immer der Summe der Passiva entsprechen muss. Außerdem müssen die Bilanzen der Gemeinden einheitlich gegliedert sein. Es ist unter Einbeziehung der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

gemeindlichen Besonderheiten und aus Gründen der Ländereinheitlichkeit deshalb im Rahmen der Innenministerkonferenz eine eigene Bilanzgliederung für die Gemeinden festgelegt worden, deren Mindestgliederung in § 41 Absatz 3 und 4 GemHVO NRW näher bestimmt wird.

In jeder gemeindlichen Bilanz sind auf der Aktivseite besondere Bilanzposten in den Bilanzbereichen „Anlagevermögen“ und „Umlaufvermögen“ anzusetzen, durch die die Kapitalverwendung der Gemeinde nach der vermögensmäßigen Liquidierbarkeit gezeigt wird. Auf der Passivseite sind besondere Bilanzposten in den Bilanzbereichen „Eigenkapital“, „Sonderposten“, „Rückstellungen“ und „Verbindlichkeiten“ anzusetzen, sodass dort die Kapitalherkunft aufgezeigt wird und diese Bilanzseite außerdem in die Größen „Eigenkapital“ und „Fremdkapital“ untergegliedert werden kann. Die Gliederung der gemeindlichen Bilanz orientiert sich dabei größtenteils an den Vorschriften des kaufmännischen Rechnungswesens bzw. ist aus den Vorgaben des Handelsgesetzbuches abgeleitet worden. Diese sind jedoch wegen der gesetzlich bestimmten gemeindlichen Aufgaben nicht vollständig übernommen worden.

In diesem Zusammenhang wird vielfach der Begriff „Schulden“ verwendet, unter dem allgemein die bestehende und die hinreichend sicher zu erwartenden wirtschaftlichen Belastungen der Gemeinde verstanden werden, die auf rechtlichen oder wirtschaftlichen Leistungsverpflichtungen der Gemeinde beruhen und selbstständig bewertbar sowie abgrenzbar sind und nicht nur ein allgemeines Risiko für die Gemeinde darstellen. Deshalb werden unter den Schulden auch die Verbindlichkeiten und die Rückstellungen der Gemeinde verstanden und in der gemeindlichen Bilanz passiviert. Die gemeindliche Bilanz ist wie folgt aufgebaut (vgl. Abbildung).

<b>Das gemeindliche Bilanzgliederungsschema</b>					
<b>AKTIVA</b>			<b>PASSIVA</b>		
<b>Bilanzposten</b>	<b>Haus- halts- jahr</b>	<b>Vor- jahr</b>	<b>Bilanzposten</b>	<b>Haus- halts- jahr</b>	<b>Vor- jahr</b>
EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
<b>1. Anlagevermögen</b> 1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände 1.2 Sachanlagen 1.2.1 Unbebaute Grundstücke 1.2.2 Bebaute Grundstücke 1.2.3 Infrastrukturvermögen 1.2.4 Bauten auf fremdem Grund 1.2.5 Kunstgegenstände 1.2.6 Maschinen und Fahrzeuge 1.2.7 Betriebs- und Geschäftsausstattung 1.2.8 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau 1.3 Finanzanlagen 1.3.1 Anteile an Unternehmen 1.3.2 Beteiligungen 1.3.3 Sondervermögen 1.3.4 Wertpapiere 1.3.5 Ausleihungen  <b>2. Umlaufvermögen</b> 2.1 Vorräte 2.1.1 Rohstoffe usw. 2.1.2 Geleistete Anzahlungen 2.2 Forderungen 2.2.1 Öffentl.-r. Forderungen 2.2.2 Privatr. Forderungen			<b>1. Eigenkapital</b> 1.1 Allgemeine Rücklage 1.2 Sonderrücklagen 1.3 Ausgleichsrücklage 1.4 Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag  <b>2. Sonderposten</b> 2.1 für Zuwendungen 2.2 für Beiträge 2.3 für den Gebührenaussgleich 2.4 Sonstige Sonderposten  <b>3. Rückstellungen</b> 3.1 Pensionsrückstellungen 3.2 Deponierückstellungen 3.3 Instandhaltungsrückstellungen 3.4 Sonstige Rückstellungen  <b>4. Verbindlichkeiten</b> 4.1 Anleihen 4.2 aus Investitionskrediten 4.3 aus Liquiditätskrediten 4.4 aus kreditähnlichen Geschäften 4.5 aus Lieferung und Leistung 4.6 aus Transferleistungen 4.7 Sonstige Verbindlichkeiten 4.8 Erhaltene Anzahlungen		

<b>Das gemeindliche Bilanzgliederungsschema</b>					
<b>AKTIVA</b>			<b>PASSIVA</b>		
2.2.3 Sonstige Vermögensgegenstände 2.3 Sonstige Vermögensgegenstände 2.4 Wertpapiere des Umlaufvermögens 2.5 Liquide Mittel  <b>3. Aktive Rechnungsabgrenzung</b>			<b>5. Passive Rechnungsabgrenzung</b>		

*Abbildung 546 „Das gemeindliche Bilanzgliederungsschema“*

Diese Vorgaben legen fest, dass die gemeindliche Bilanz mindestens in die der Vorschrift benannten Posten enthalten muss. Dabei sind Abweichungen von dieser Vorgabe auch aus örtlichen Bedürfnissen heraus zulässig, soweit dadurch die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes über die Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde verbessert wird.

## 1.2 Der Grundsatz der Vollständigkeit

### 1.2.1 Allgemeine Vorgaben

Der Grundsatz der Vollständigkeit verlangt, dass die Bilanz sämtliche Vermögensgegenstände als Anlage- oder Umlaufvermögen, das Eigenkapital und die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten zu enthalten hat. Die für den Ausweis der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde erforderlichen Bilanzansätze sind vollständig, sachlich richtig, zeitgerecht und geordnet zu erfassen und zu dokumentieren. Aus diesen Vorgaben folgt u.a. der Ansatz von Merkposten in der gemeindlichen Bilanz, wenn Vermögensgegenstände abgeschrieben sind, aber weiterhin von der Gemeinde für ihre Aufgabenerfüllung genutzt werden. Auch das Erfordernis des systematischen Aufbaus der Bilanz unter Aufstellung eines Kontenplans, des Prinzips der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung sowie das Belegprinzip folgt aus den o.a. Vorgaben. Dazu zählt auch die Einhaltung der vorgesehenen Aufbewahrungsfristen der vorhandenen Dokumente.

### 1.2.2 Der „Erinnerungswert“ als Merkposten

Der Grundsatz der Vollständigkeit, der bei der Bilanzierung von der Gemeinde zu beachten ist, verlangt, dass alle gemeindlichen Vermögensgegenstände, die zur Aufgabenerfüllung der Gemeinde genutzt werden, in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind. Diese Vorgabe bedeutet, dass auch bereits voll abgeschriebene gemeindliche Vermögensgegenstände des Anlage- und des Umlaufvermögens, die gleichwohl noch von der Gemeinde für ihre Aufgabenerfüllung genutzt werden, und daher dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde dienen, in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind. Ein solcher bilanzieller Ansatz verstößt nicht gegen den Grundsatz der Bilanzwahrheit. Er ist vielmehr nach den GoB erforderlich, weil diese Grundsätze das völlige Weglassen von noch vorhandenen und genutzten Vermögensgegenständen unter den betreffenden Aktivposten in der gemeindlichen Bilanz nicht zulassen. Für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz ist aber zu beachten, dass dort nur werthaltige Vermögensgegenstände angesetzt werden dürfen.

Von der Gemeinde noch genutzte Vermögensgegenstände sind deshalb mit der kleinsten bilanziellen Werteinheit, also i.d.R. mit einem Betrag von einem Euro, als Merkposten anzusetzen. Ein solcher Mindestwert für einen Ansatz in der gemeindlichen Bilanz wird in der Praxis als „Erinnerungswert“ bezeichnet. Er wird auch in der Buchführung der Gemeinde sowie in ihrem Inventar jeweils in der gleichen Höhe ausgewiesen. Nach diesen Grunds-

ätzen darf daher kein Null-Ansatz bei dem betreffenden Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz ausgewiesen werden. Es muss unter einem Bilanzposten vielmehr mindestens ein Wertansatz in Höhe des Erinnerungswertes vorhanden sein.

Die Gemeinde kann anhand der örtlichen Verhältnisse entscheiden, ob ein Merkposten von einem Euro für jeden einzelnen abgeschriebenen Vermögensgegenstand oder für die gesamten gemeindlichen Vermögensgegenstände, die unter dem gleichen Bilanzposten anzusetzen sind, bilanziert wird. So genügt es z. B. für den Fall, dass die Gemeinde nur noch über abgeschriebene PKW verfügt, lediglich einen Euro für alle diese PKW in der Bilanz anzusetzen, statt jeden PKW mit dem Erinnerungswert von einem Euro zu bilanzieren. In jedem Fall ist es aber erforderlich, dass die einzelnen abgeschriebenen aber noch von der Gemeinde genutzten Vermögensgegenstände im Inventar der Gemeinde mit dem Erinnerungswert erfasst und nachgewiesen werden. Nach dem tatsächlichen Abgang der betreffenden Vermögensgegenstände ist dann von der Gemeinde auch der bilanzierte Erinnerungswert auszubuchen.

### **1.3 Besondere Vorschriften für den Ansatz und die Bewertung**

#### **1.3.1 Die Anwendung von Vorschriften der Gemeindeordnung**

##### **1.3.1.1 Die Bestimmungen über Rückstellungen (§ 88 GO NRW)**

###### **1.3.1.1.1 Die Bildung von Rückstellungen**

Diese Vorschrift verlangt von den Gemeinden, für dem Grunde oder der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeiten, für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften oder laufenden Verfahren oder für bestimmte Aufwendungen Rückstellungen in angemessener Höhe zu bilden, denn zum vollständigen Ressourcenverbrauch der Gemeinde gehört auch die Bildung von Rückstellungen für Verpflichtungen, deren Eintritt dem Grunde nach zu erwarten ist, deren Höhe und Fälligkeitstermin jedoch noch ungewiss, aber dennoch ausreichend sicher sind. Dem Begriff "angemessene Höhe" soll dadurch Genüge getan werden, dass die Ermittlung des Rückstellungsbetrages auf die künftige Erfüllung der gemeindlichen Verpflichtung auszurichten und dabei mögliche Entwicklungen, die sich auf die gemeindliche Rückstellung auswirken können, bereits zum Abschlussstichtag berücksichtigt werden. In diesen Fällen müssen der Gemeinde geeignete und belegbare Anhaltspunkte für den Eintritt solcher Ereignisse vorliegen oder bekannt sein.

Die Bilanzierung von gemeindlichen Rückstellungen setzt dabei ein „verpflichtendes Ereignis“ bei der Gemeinde voraus, das zu einer Verpflichtung gegenüber einem Dritten (Außenverpflichtung) oder sich selbst (Innenverpflichtung) führen muss. Ein solches Ereignis schafft eine rechtliche oder faktische Verpflichtung für die Gemeinde, aufgrund dessen sie keine rechtliche Alternative zur Erfüllung der Verpflichtung hat, sodass Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten oder Rückstellungen für drohende Verluste oder Aufwandsrückstellungen zu bilden sind. Von der Gemeinde dürfen daher erst Rückstellungen gebildet werden, wenn alle Kriterien erfüllt sind.

###### **1.3.1.1.2 Der Rückstellungsspiegel**

Auf der Basis des NKF-Kontenrahmens und der verbindlichen Bilanzgliederung kann sich die Gemeinde durch einen Rückstellungsspiegel einen detaillierten Überblick über den Stand und die Veränderungen der Rückstellungen zum Abschlussstichtag verschaffen. Durch das Aufzeigen des Gesamtbetrags am Ende des Vorjahres, der Veränderungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr und des Gesamtbetrags am Ende des Haushaltsjahres der einzelnen Arten von Rückstellungen wird die Entwicklung der Rückstellungen der Gemeinde verdeutlicht.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Der Rückstellungsspiegel dient u.a. auch dazu, für jeden Verpflichtungsposten, unter dem Beträge zusammengefasst sind, die auf unterschiedliche Zeiträume aufzuteilen sind, für jeden Zeitraum den zutreffenden Betrag anzugeben. Er trägt erheblich zur Übersichtlichkeit der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückstellungen bei. Er kann aus örtlichen Erwägungen heraus dem Anhang im Jahresabschluss beigelegt werden, denn er macht die Wertansätze der Rückstellungen transparent und nachvollziehbar. Die Gemeinde kann das Schema des Rückstellungsspiegels auf ihre Bedürfnisse übertragen und ausgestalten und dazu auch weitere Zusatzinformationen geben (vgl. § 36 GemHVO NRW).

**1.3.1.2 Bestimmungen zu Inventur, Inventar und Vermögensbewertung (§ 91 GO NRW)**

**1.3.1.2.1 Inventur und Inventar**

Nach der Vorschrift hat die Gemeinde zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres eine Inventur durchzuführen. Das nachfolgende Schema zeigt den Zusammenhang zwischen der gemeindlichen Bilanz, dem Inventar und der Inventur (vgl. Abbildung).

<b>Die Grundsätze für Inventur, Inventar und Bilanz</b>				
<b>INVENTUR</b>		<b>INVENTAR</b>		<b>BILANZ</b>
<b>Bestandsaufnahme</b>		<b>Bestandsverzeichnis</b>		<b>Vermögensstatus</b>
1. Lückenlose 2. mengen- und wertmäßige 3. Erfassung der Vermögensgegenstände und Schulden 4. zu einem bestimmten Zeitpunkt 5. durch Inaugenscheinnahme (messen, zählen usw.)	<b>Ergebnis der Inventur geht ein ins Inventar</b>	1. Mengen- und wertmäßige 2. Einzeldarstellung der Vermögensgegenstände und Schulden 3. in einer geordneten Zusammenstellung 4. zu einem bestimmten Zeitpunkt	<b>Überleitung aus dem Inventar in die Bilanz</b>	1. Wertmäßige Darstellung 2. mit betragsmäßiger Zusammenfassung gleichartiger Posten 3. als Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden und Eigenkapital 4. zu einem Stichtag 5. unter Fortschreibung der Werte aus laufenden Aufzeichnungen

*Abbildung 547 „Die Grundsätze für Inventur, Inventar und Bilanz“*

In der Inventur sind sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur vollständig aufzunehmen. Die Inventur ist daher eine Bestandsaufnahme für eine lückenlose, mengen- und wertmäßige Erfassung des Vermögens und der Schulden der Gemeinde zu einem bestimmten Stichtag (i.d.R. der Abschlussstichtag) durch eine Inaugenscheinnahme in Form von Messen, Wiegen usw. dar. Eine solche stichtagsbezogene Inventur ist in einem angemessenen und abgegrenzten Zeitraum um den Abschlussstichtag durchzuführen. Die Gemeinde hat dabei auch den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten anzugeben, d. h. ein Inventar aufzustellen. Dem Inventar kommt damit sowohl eine Ordnungsfunktion als auch eine Wertermittlungsfunktion zu. Ein Inventar stellt das Bindeglied zwischen den erfassten Vermögensgegenständen und den Schulden für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz dar.

**1.3.1.2.2 Die Vermögensbewertung**

**1.3.1.2.2.1 Das wirtschaftliche Eigentum an Vermögensgegenständen**

Die Gemeinde hat bei der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses und bei der Bestimmung der Wertansätze in der gemeindlichen Bilanz zu beachten, dass grundsätzlich nach der zivilrechtlichen Rechtslage zu bilanzieren ist. Diese Vorgabe wird aber dahin gehend ergänzt, dass die Gemeinde auch die Vermögensgegenstände in ihre gemeindliche Bilanz aufzunehmen hat, an denen sie das wirtschaftliche Eigentum innehat (vgl. § 33 Absatz 1 GemHVO NRW). Das wirtschaftliche Eigentum kann aufgrund unterschiedlicher Sachverhalte bei der Gemeinde liegen (vgl. Abbildung).

<b>Das wirtschaftliche Eigentum an Vermögensgegenständen</b>	
<b>SACHVERHALTE</b>	<b>BILANZIERUNG</b>
Die Gemeinde ist rechtlicher Eigentümer und verfügt über die Vermögensgegenstände.	Wirtschaftliches Eigentum ist der Gemeinde zuzurechnen.
Die Gemeinde erwirbt die Vermögensgegenstände sofort.	Wirtschaftliches Eigentum ist der Gemeinde zuzurechnen.
Die Gemeinde erwirbt die Vermögensgegenstände unter einem Eigentumsvorbehalt.	Wirtschaftliches Eigentum ist der Gemeinde zuzurechnen.
Die Gemeinde kann Vermögensgegenstände am Ende der Vertragslaufzeit optional erwerben.	Der Gemeinde ist wirtschaftliches Eigentum nur dann zuzurechnen, wenn sie bereits während der Vertragslaufzeit Mietkaufzahlungen leistet.
Die Gemeinde least/mietet die Vermögensgegenstände.	Dem Leasing- oder ÖPP-Partner der Gemeinde ist das wirtschaftliche Eigentum zuzurechnen.

*Abbildung 548 „Das wirtschaftliche Eigentum an Vermögensgegenständen“*

Ein wirtschaftliches Eigentum an einem Vermögensgegenstand liegt dann für die Gemeinde grundsätzlich vor, wenn bei ihr eine „eigentumsähnliche“ wirtschaftliche Sachherrschaft über einen Vermögensgegenstand besteht, die es ihr ermöglicht, Dritte auf Dauer von der Nutzung des betreffenden Vermögensgegenstandes auszuschließen. Die Gemeinde gilt daher immer dann als wirtschaftlicher Eigentümer eines Vermögensgegenstandes, wenn ihr dauerhaft, also für die gesamte wirtschaftliche Nutzungsdauer des betreffenden Vermögensgegenstandes, der Besitz und die Gefahr sowie die Nutzungen und Lasten an dem Vermögensgegenstand zustehen.

**1.3.1.2.2.2 Die Wertansätze für Vermögensgegenstände**

Die Bewertung für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz ist unter Anwendung der einschlägigen Grundsätze vorzunehmen, denn der gemeindliche Jahresabschluss gibt Rechenschaft über die tatsächliche Aufgabenerledigung der Gemeinde, die Einhaltung der Ermächtigungen des Haushaltsplans und die wirtschaftliche Lage sowie die Entwicklung der Gemeinde. Die Gemeinde hat daher beim Ansatz von Vermögensgegenständen in der gemeindlichen Bilanz darauf zu achten, dass ihre Vermögensgegenstände höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen, zu bilanzieren sind (vgl. § 91 Absatz 2 Nummer 1 GO NRW).

Im gemeindlichen Jahresabschluss geben die Bilanz und der Anhang, neben der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung, daher umfassend Auskunft über das Vermögen und die Schulden der Gemeinde. Diese Anga-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

ben im Jahresabschluss ermöglichen es der Gemeinde, verbesserte Erkenntnisse über die haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen des vergangenen Haushaltsjahres und ihren Stand der Vermögenslage zum Abschlussstichtag zu erlangen. Diese Kenntnisse und Informationen sind auch für die Beurteilung der Chancen und Risiken für die weitere wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde von Bedeutung.

### **1.3.2 Die Anwendung von Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung**

#### **1.3.2.1 Die Bestimmungen zu Bewertungsanforderungen (§ 32 GemHVO NRW)**

Die Gemeinde hat das in der gemeindlichen Bilanz anzusetzende Vermögen und die Schulden unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu bewerten. Dabei hat sie auch die besonderen Anforderungen an die Bewertung des Vermögens und der Schulden zu beachten (vgl. § 32 Absatz 1 GemHVO NRW). Es kommen - wie im kaufmännischen Rechnungswesen - auch im NKF die Grundsätze der Bilanzierung zur Anwendung, die in der genannten Vorschrift näher bestimmt sind. Auf die Übernahme des im Handelsrecht verankerten weiteren Grundsatzes der Fortführung der Unternehmenstätigkeit (vgl. § 252 Absatz 1 Nummer 2 HGB) wurde verzichtet, weil der Fortbestand der Gemeinden auf gesetzlicher Grundlage festgeschrieben ist und nicht durch freiwillige Entscheidungen berührt wird. Die Grundsätze für die Gemeinden sind als zwingend zu beachtende Vorgaben festgeschrieben worden (vgl. Abbildung).

<b>Allgemeine Bewertungsanforderungen</b>	
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>
1	Bilanzkontinuität
2	Einzelbewertung
3	Vorsichtsprinzip mit seinen besonderen Ausprägungen in Form des Realisationsprinzips: das Imparitätsprinzips das Prinzip der Wertaufhellung
4	Unmaßgeblichkeit des Zahlungsvorgangs
5	Bewertungsstetigkeit

*Abbildung 549 „Allgemeine Bewertungsanforderungen“*

In der Vorschrift ist weiter bestimmt worden, dass die Gemeinde von diesen Grundsätzen nur abweichen darf, soweit die Gemeindeordnung und die Gemeindehaushaltsverordnung etwas anderes vorsehen (vgl. § 32 Absatz 2 GemHVO NRW). Diese rechtliche Vorgabe ist wegen des öffentlich-rechtlichen Status der Gemeinde und ihres darauf aufbauenden Handelns geboten.

#### **1.3.2.2 Die Bestimmungen zu Wertansätzen (§ 33 GemHVO NRW)**

##### **1.3.2.2.1 Allgemeine Inhalte**

Das gemeindliche Haushaltsrecht schreibt für den Jahresabschluss der Gemeinde eine Bilanz als umfassende Vermögensrechnung vor, bei der das Vermögen und die Schulden grundsätzlich nach der zivilen Rechtslage zu

bilanzieren sind, sodass Forderungen beim Anspruchsberechtigten zu aktivieren und Verbindlichkeiten beim Schuldner zu passivieren sind. Dafür sind die in dieser Vorschrift enthaltenen Regelungen geschaffen worden. In diesen Rahmen gehört z. B. auch die Regelung, dass ein Vermögensgegenstand in die Bilanz aufzunehmen ist, wenn die Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum daran innehat und dieser selbstständig verwertbar ist.

Als Anlagevermögen hat die Gemeinde in ihrer Bilanz nur die Vermögensgegenstände auszuweisen, die dazu bestimmt sind, dauernd der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu dienen. Dazu werden in der Vorschrift die Anschaffungskosten und die Herstellungskosten der Vermögensgegenstände näher bestimmt, die zum Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz führen (Anschaffungskostenwertprinzip). Die Anschaffungskosten und die Herstellungskosten stellen zudem die wertmäßige Obergrenze für den Ansatz von gemeindlichen Vermögensgegenständen in der Bilanz im Jahresabschluss der Gemeinde dar (Anschaffungskostenprinzip). Für die gemeindliche Eröffnungsbilanz ist auch deshalb bestimmt worden, dass die dort angesetzten Werte künftig als Anschaffungs- oder Herstellungskosten gelten (vgl. § 92 Absatz 3 GO NRW).

#### **1.3.2.2.2 Die Qualifizierung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes**

Für die gemeindliche Bilanzierung soll die Qualifizierung eines Wirtschaftsgutes als gemeindlicher Vermögensgegenstand nicht im Belieben der Gemeinde liegen. Es würde der Gemeinde dann ermöglicht, je nach örtlichem Bedarf einen nutzbaren Vermögensgegenstand abstrakt in seine Komponenten zu zerlegen und so zu bilanzieren oder ihn als eine sachliche Gesamtheit (Einheit) zu betrachten und in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Die Aufgabenerfüllung der Gemeinde gebietet es vielmehr, bei der Qualifizierung eines Wirtschaftsgutes als Vermögensgegenstand nicht nur auf seinen wirtschaftlichen Wert, die technische und die selbstständige Nutzungsfähigkeit und die Bewertbarkeit abzustellen.

Es ist insbesondere auch die Eignung, der Zweck oder die gewollte Nutzung und der voraussichtliche tatsächliche Gebrauch des Wirtschaftsgutes bei der bzw. durch die Gemeinde in die Klassifizierung einzubeziehen. Dieses gilt auch dann, wenn im allgemeinen Wirtschaftsleben auch die technischen Einzelteile eines Wirtschaftsgutes als verwertbar gelten und diese, wenn wesentlich, jeweils als einzelne Vermögensgegenstände bestimmt werden könnten. Im gemeindlichen Bereich werden deshalb viele Wirtschaftsgüter erst als zweckbezogene Sachgesamtheit zu einem gebrauchsfähigen Funktions- bzw. Vermögensgegenstand der Gemeinde. Diese werden entsprechend im Rahmen der gemeindlichen Verwaltungstätigkeit bzw. Aufgabenerfüllung genutzt und nicht in der Vielzahl ihrer möglichen technischen Komponenten verwendet.

Aus diesem Anlass heraus sind von der Gemeinde vorhandene Vermögensteile zu einem Vermögensgegenstand zusammenzufassen, wenn die ihnen zugeordnete Funktion oder gemeindliche Aufgabe, z. B. gemeindliche Straße, nur im Zusammenschluss der Vermögensteile durchgeführt werden kann. Die einzelnen Komponenten des Vermögensgegenstandes sind dann in einem solchen Fall untrennbar miteinander verbunden und werden zu einem Bestandteil des gemeindlichen Vermögensgegenstandes. Das Prinzip des Nutzungszusammenhangs wirkt sich dabei sowohl auf den Umfang des gemeindlichen Vermögensgegenstandes aus, als auch auf die künftigen Abschreibungen aus, die aus der Nutzung dieses Vermögensgegenstandes entstehen. Eine solche Vorgehensweise ermöglicht, dass der gemeindliche Jahresabschluss unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Einzelbewertung und der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage der Gemeinde vermitteln kann.

Zudem ist die Erfassung des jährlichen Ressourcenverbrauchs in der Ergebnisrechnung als sachgerecht anzusehen, denn die Aufwendungen aus der Nutzung der eingesetzten Vermögensgegenstände werden unter Berücksichtigung der Erledigung der gemeindlichen Aufgaben und nicht lediglich nach den technischen Komponenten oder den von der Gemeinde selbst bestimmten Gegebenheiten periodenbezogen auf seine Nutzungsdauer verteilt. In Ausnahmefällen kann jedoch nur ein Miteigentumsanteil der Gemeinde an einem gemeindlichen Vermögensgegenstand bestehen, sodass der betreffende Vermögensgegenstand entsprechend anteilmäßig in der

gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist, z.B. der prozentuale Anteilswert an den Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieses Vermögensgegenstandes.

### 1.3.2.2.3 Die Anschaffungskosten

Als Anschaffungskosten sind die Aufwendungen anzusehen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Die gemeindlichen Anschaffungskosten setzen sich wie folgt zusammen (vgl. Abbildung).

<b>Die Zusammensetzung der gemeindlichen Anschaffungskosten</b>	
<b>Anschaffungspreis</b>	Kaufpreis (i.d.R. Brutto)
+ Anschaffungsnebenkosten	z. B. Bezugskosten, Maklergebühren u.a.
+ Nachträgliche Anschaffungskosten	z. B. Umbau, Ausbau, wertverbessernde Maßnahmen
- Anschaffungskostenminderungen	z. B. Rabatte, Skonti u.a.
<b>Anschaffungskosten</b>	<b>Ermittelter Betrag</b>

*Abbildung 550 „Die Zusammensetzung der gemeindlichen Anschaffungskosten“*

Nur die gemeindlichen Aufwendungen, die dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können, stellen gemeindliche Anschaffungskosten dar. Zu den gemeindlichen Anschaffungskosten gehören aber auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten, ggf. auch die Umsatzsteuer, da diese i.d.R. nicht von der Gemeinde als Vorsteuer abziehbar ist. Außerdem sind Minderungen des Anschaffungspreises von den Anschaffungskosten abzusetzen.

### 1.3.2.2.3 Die Herstellungskosten

Als Herstellungskosten der Gemeinde sind die Aufwendungen anzusehen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands entstehen. Das nachfolgende Schema zeigt die Zusammensetzung der Herstellungskosten auf (vgl. Abbildung).

<b>Die Zusammensetzung der gemeindlichen Herstellungskosten</b>	
<b>Materialeinzelkosten</b>	Materialkosten, die direkt zurechenbar sind
+ Materialgemeinkosten	z. B. Abschreibungen als Kosten im Materialbereich, die nicht direkt zurechenbar sind
+ Fertigungseinzelkosten	z. B. Fertigungslöhne, die direkt zurechenbar sind
+ Fertigungsgemeinkosten	z. B. Energiekosten als nicht zurechenbare Kosten im Fertigungsbereich

<b>Die Zusammensetzung der gemeindlichen Herstellungskosten</b>	
+ Sonderkosten der Fertigung	z. B. auftragsbezogene Kosten wegen Sonderanfertigungen
<b>Herstellungskosten</b>	<b>Ermittelter Betrag</b>

*Abbildung 551 „Die Zusammensetzung der gemeindlichen Herstellungskosten“*

Zu den Herstellungskosten der Gemeinde gehören auch Aufwendungen für die Erweiterung oder für eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes. Regelmäßig gehören zu den gemeindlichen Herstellungskosten auch die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung. Die Gemeinde hat zudem ein Wahlrecht, ob sie die notwendigen Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten in die Herstellungskosten einbezieht (vgl. § 33 Absatz 3 GemHVO NRW).

### **1.3.3 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung**

#### **1.3.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Im kaufmännischen System ist trotz der Vorschriften über die Buchführung und den Jahresabschluss ein Spielraum geblieben, aus dem durch Auslegungen und Interpretationen die gesetzesergänzenden „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)“ entwickelt worden sind. Sie sind Regeln, nach denen zu verfahren ist, damit eine dem Gesetzeszweck entsprechende Buchführung vorgenommen und ein Jahresabschluss sowie ein Gesamtabchluss aufgestellt werden. Die GoB sind außerdem Beurteilungsmaßstäbe für die Entscheidung, ob die Buchführung und der Jahresabschluss sowie der Gesamtabchluss ordnungsgemäß sind, d.h. ob sie formell und materiell den gesetzlichen Anforderungen entsprechen. Als GoB ist daher jedes Verfahren und jede Methode anzuerkennen, die dazu führen, dass gesetzliche Regelungen im Einzelfall ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden.

Mit der Verwendung des unbestimmten Rechtsbegriffs der GoB wird gewährleistet, dass auf neue Sachverhalte in der Praxis den gesetzlichen Anforderungen gemäß reagiert werden kann. Auf eine abschließende Regelung über die GoB hat der Gesetzgeber bewusst verzichtet, um die fortlaufende Entwicklung und Veränderung nicht zu beeinträchtigen. Durch diese Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) wird jedoch kein bestimmtes Buchführungssystem vorgeschrieben. Folgende allgemeine Grundsätze gelten als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (vgl. Abbildung).

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Vollständigkeit</b>	In der Buchführung sind alle Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet zu erfassen und zu dokumentieren. Daraus folgt das Erfordernis des systematischen Aufbaus der Buchführung unter Aufstellung eines Kontenplans, das Prinzip der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung sowie das Belegprinzip, d. h. die Grundlage für die Richtigkeit der Buchung bildet den Buchungsbeleg mit der Festlegung „Keine Buchung ohne Beleg.“ Dazu zählt auch die Einhaltung der vorgesehenen Aufbewahrungsfristen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit</b>	Die Aufzeichnungen über die Geschäftsvorfälle durch die Gemeinde müssen die Realität möglichst genau abbilden, sodass die Informationen daraus begründbar und nachvollziehbar sowie objektiv richtig und willkürfrei sind. Sie müssen sich in ihren Aussagen mit den zugrunde liegenden Dokumenten decken und der Buchführungspflichtige bestätigen kann, dass die Buchführung eine getreue Dokumentation seiner Geschäftsvorfälle nach den rechtlichen Bestimmungen und den GoB erfolgt.
<b>Grundsatz der Verständlichkeit</b>	Die Informationen des Rechnungswesens sind für den Rat und die Bürger als Öffentlichkeit so aufzubereiten und verfügbar zu machen, dass die wesentlichen Informationen über die Vermögens- und Schuldenlage klar ersichtlich und verständlich sind.
<b>Grundsatz der Aktualität</b>	Es ist ein enger zeitlicher Bezug zwischen dem Zeitraum, über den Rechenschaft gegeben wird, und der Veröffentlichung der Rechenschaft herzustellen.
<b>Grundsatz der Relevanz</b>	Das Rechnungswesen muss die Informationen bieten, die zur Rechenschaft notwendig sind, sich jedoch im Hinblick auf die Wirtschaftlichkeit und Verständlichkeit auf die relevanten Daten beschränken. Dabei soll der Aufwand der Informationsbeschaffung in einem angemessenen Verhältnis zum Nutzen der Informationsbereitstellung stehen.
<b>Grundsatz der Stetigkeit</b>	Die Grundlagen des Rechnungswesens, insbesondere die Methoden für Ansatz und Bewertung des Vermögens, sollen in der Regel unverändert bleiben, sodass eine Stetigkeit im Zeitablauf erreicht wird. Notwendige Anpassungen sind besonders kenntlich zu machen.
<b>Grundsatz des Nachweises der Recht- und Ordnungsmäßigkeit</b>	Im Jahresabschluss ist über die Recht- und Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft Rechenschaft abzulegen.

*Abbildung 552 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)“*

Ein Buchführungssystem entspricht dann regelmäßig den GoB, wenn es so beschaffen ist, dass es einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln kann und die Geschäftsvorfälle sich in ihrer Entstehung und sachlichen Zuordnung bzw. Abwicklung nach verfolgen lassen. Aus diesen Rahmegrundsätzen können sich ggf. Zielkonflikte ergeben. Bei der örtlichen Ausgestaltung des Rechnungswesens ist es deshalb für die Gemeinde notwendig, bei konkurrierenden Sachverhalten eine Abwägung vorzunehmen.

### **1.3.3.2 Die gesetzlich bestimmten Bilanzierungsgrundsätze**

Wichtige Bilanzierungsgrundsätze sind für die Gemeinden in einer Vielzahl von Vorschriften der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung konkretisiert worden. Diese gesetzlichen Bestimmungen umfassen dabei auch Grundsätze zur Bilanz der Gemeinde. Neben den GoB sind weitere Grundsätze entwickelt worden. In diesem Zusammenhang steht auch der Grundsatz, dass schwebende Geschäfte nicht bilanziert werden dürfen. Zu den gesetzlich bestimmten Grundsätzen zur gemeindlichen Bilanz (Jahresabschluss) sind eine Vielzahl von Grundsätzen zu zählen (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

<b>Die Grundsätze zur gemeindlichen Bilanz (Jahresabschluss)</b>	
<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>VORSCHRIFTEN</b>
<b>Aktivierungsgrundsatz</b>	§ 41 Absatz 1 GemHVO NRW
<b>Passivierungsgrundsatz</b>	§ 41 Absatz 1 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Stetigkeit</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 5, § 41 Absatz 5 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Bilanzidentität (formelle Bilanzkontinuität)</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 1 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Bilanzierungswahrheit</b>	§ 95, § 116 GO NRW
<b>Stichtagsprinzip</b>	§ 95 Absatz 1, § 116 Absatz 1 GO NRW
<b>Grundsatz der Bilanzidentität</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 1 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Einzelbewertung</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Vorsicht</b>	§ 91 Absatz 2 GO NRW, § 32 Absatz 1 Nummer 3, § 35 Absatz 7 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Periodenabgrenzung</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 4 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (materielle Bilanzkontinuität)</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 5 GemHVO NRW
<b>Anschaffungswertprinzip</b>	§ 91 Absatz 2 GO NRW
<b>Grundsatz des Saldierungsverbots</b>	§ 41 Absatz 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz des Nachweises der Recht- und Ordnungsmäßigkeit</b>	§ 95 Absatz 1 GO NRW

*Abbildung 553 „Die Grundsätze zur gemeindlichen Bilanz (Jahresabschluss)“*

### **1.3.3.3 Die sachgerechte Anwendung der Grundsätze**

Die sachgerechte Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung unter Beachtung ihrer qualitativen Merkmale führt grundsätzlich zu einer wirklichkeitsgetreuen Darstellung der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde. Soweit sich die örtlichen Entscheidungen an diesen Grundsätzen orientieren, entstehen relevante, verlässliche und verständliche Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde. Aufgrund der konkreten Gliederungsvorschriften zur gemeindlichen Bilanz sind z. B. die Grundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ zu beachten. Die Bewertungsvorschriften in den §§ 32 bis 36, 42 und 43 GemHVO NRW prägen dabei das Vorsichtsprinzip für die Gemeinde weiter aus. Die wichtigen GoB sind zudem durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz nicht grundsätzlich verändert worden, z. B. das Realisationsprinzip, sodass die GoB von der Gemeinde weiterhin unverändert anzuwenden sind.

### **1.3.4 Besonderheiten der gemeindlichen Bilanzierung**

#### **1.3.4.1 Sachleistungen als Schenkungen Dritter**

##### **1.3.4.1.1 Die Aktivierung von Sachleistungen**

Eine wichtige Besonderheit bei der gemeindlichen Bilanzierung stellen Schenkungen durch Dritte dar, denn die Gemeinde erhält nicht nur Geldleistungen, sondern oftmals auch Sachleistungen von Dritten, ohne dafür eine Gegenleistung erbringen zu müssen. In diesen Fällen dürfen die für die Aufgabenerfüllung erhaltenen und in der gemeindlichen Bilanz zu aktivierenden Vermögensgegenstände nicht zu dem Wert angesetzt werden, der den der Gemeinde tatsächlich entstandenen Kosten entspricht. Es ist auch nicht zulässig, die erhaltenen Vermögensgegenstände jeweils nur mit einem Erinnerungswert zu bilanzieren. Die Gemeinde muss vielmehr für die erhaltenen Vermögensgegenstände die Anschaffungskosten ermitteln, die im Zeitpunkt des Erwerbs hätten aufgewendet werden müssen, auch wenn ihr durch die Hingabe von einem Dritten die Finanzierung dieses Vermögens erspart blieb. Der ermittelte aktuelle Zeitwert des jeweils erhaltenen Vermögensgegenstandes stellt dabei den aktivierungsfähigen Anschaffungswert dar, der in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist. Der erhaltene Vermögensgegenstand muss dann unter dem zutreffenden Bilanzposten angesetzt werden. Mehrere gleichzeitig erhaltene Vermögensgegenstände dürfen nicht zusammengefasst werden.

##### **1.3.4.1.2 Die Passivierung bei Sachleistungen**

Bei Sachleistungen Dritter, die der Gemeinde in Form von Schenkungen zugehen, ist zu berücksichtigen, dass dadurch der Gemeinde die Finanzierung erspart blieb bzw. der Dritte die Finanzierung des gemeindlichen Vermögensgegenstandes übernommen hat. Von der Gemeinde ist deshalb neben der Aktivierung der erhaltenen Vermögensgegenstände auch eine Passivierung vorzunehmen. Auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz ist ein dem erhaltenen Vermögensgegenstand zugeordneter Sonderposten unter dem Bilanzposten „Sonstige Sonderposten“ anzusetzen, denn die Finanzierung durch den Dritten erfolgt nicht als Geldleistung an die Gemeinde, z. B. als Zuwendung oder Beitrag. Für den Wertansatz dieses Sonderpostens ist der ermittelte fiktive Anschaffungswert der erhaltenen Vermögensgegenstände zu übernehmen.

#### **1.3.4.2 Die Bilanzierung von rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen**

##### **1.3.4.2.1 Die Nachweispflichten der Gemeinde**

Bei rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen werden durch den Stifter bestimmte Vermögensgegenstände mit einer festgelegten Zweckbindung (Stifterwillen) der Gemeinde zu Eigentum übertragen (vgl. §§ 97 und 100

GO NRW). Die Gemeinde darf nur in Übereinstimmung mit dem Stifterwillen darüber verfügen (fiduziarische Stiftungen) und muss dieses im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft im gemeindlichen Haushalt nachweisen (vgl. § 4 GemHVO NRW: Produktbereich „Stiftungen“). Die Gemeinde muss gleichwohl nicht haushaltsrechtlich, sondern nur stiftungsrechtlich nachweisen, dass sie dem Willen des Stifters nachkommt. Dafür bedarf es weder einer gesonderten Bilanzierung noch einer gesonderten haushaltsrechtlichen Behandlung.

#### **1.3.4.2.2 Die Aktivierung von unselbstständigen Stiftungen**

Die Gemeinde hat die als rechtlich unselbstständige örtliche Stiftung erhaltenen Vermögensgegenstände in ihrer Bilanz zu dem Wert aktivieren, der dem Betrag entspricht, den die Gemeinde im Zeitpunkt des Erwerbs der Vermögensgegenstände hätte aufbringen müssen, auch wenn sie diese Vermögensgegenstände nicht selbst finanziert hat. Für solche Vermögensgegenstände muss die Gemeinde deshalb die Anschaffungskosten ermitteln, die sie im Zeitpunkt des Erwerbs hätten aufwenden müssen, auch wenn ihr nicht durch die Hingabe von einem Dritten die Finanzierung dieses Vermögens erspart geblieben wäre. Der ermittelte aktuelle Zeitwert des jeweils erhaltenen Vermögensgegenstandes stellt dabei den aktivierungsfähigen Anschaffungswert dar, der in der gemeindlichen Bilanz zu bilanzieren ist.

Die Gemeinde darf daher die erhaltenen Vermögensgegenstände nicht zu dem Wert ansetzen, der den ihr tatsächlich entstandenen Kosten im Zeitpunkt der Übergabe entspricht. Auch ist es nicht zulässig, die erhaltenen Vermögensgegenstände jeweils nur mit dem Erinnerungswert zu bilanzieren. Die als rechtlich unselbstständige Stiftung von einem Stifter erhaltenen Vermögensgegenstände sind wie andere (freie) Vermögensgegenstände der Gemeinde bilanziell zu behandeln. Die Vermögensgegenstände sind daher in der gemeindlichen Bilanz nach ihrer Art unter den jeweils zutreffenden Bilanzposten anzusetzen und dürfen deshalb auch nicht zusammengefasst angesetzt werden, in dem z.B. der Bilanzposten „Sondervermögen“ als Sammelposten genutzt wird. Unter dem Bilanzposten „Sondervermögen“ sind nur die Sondervermögen mit eigenem Rechnungskreis anzusetzen.

#### **1.3.4.2.3 Die Passivierung bei unselbstständigen Stiftungen**

Die Aktivierung von Vermögensgegenständen aus rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen löst für die Gemeinde auch eine entsprechende Passivierungspflicht aus. Auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz sind Sonderposten wegen der erhaltenen Vermögensgegenstände anzusetzen, denn die Gemeinde hat diese Vermögensgegenstände ohne eine eigene finanzielle Beteiligung erhalten. Als Wertansätze für diese Sonderposten sind die ermittelten fiktiven Anschaffungswerte der erhaltenen Vermögensgegenstände zu übernehmen. Die Gemeinde muss bei den rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen jedoch nicht zusätzlich eine Verbindlichkeit passivieren, da für sie keine Rückgabeverpflichtung gegenüber dem Stifter besteht.

#### **1.3.4.3 Die Bilanzierung bei Leasinggeschäften**

##### **1.3.4.3.1 Allgemeine Sachlage**

Die Bilanzierung von Leasinggeschäften der Gemeinde ist haushaltsrechtlich nicht ausdrücklich geregelt worden. Grundsätzlich überlässt bei gemeindlichen Leasinggeschäften der Leasinggeber der Gemeinde als Leasingnehmer ein Wirtschaftsgut gegen ein Entgelt zur Nutzung. Wegen der Vielzahl der Gestaltungsmöglichkeiten von Leasinggeschäften ist es vom Einzelfall abhängig, ob ein Vermögensgegenstand beim Leasinggeber oder beim Leasingnehmer zu bilanzieren ist. Zu den möglichen Arten von Leasing-Geschäften ist eine Vielzahl von steuerrechtlichen Erlassen ergangen. Die darin dargestellten Abgrenzungen bei Leasinggeschäften können hinsichtlich der gemeindlichen Bilanzierung eine Hilfestellung sein.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

In den Fällen, in denen der Leasinggegenstand der Gemeinde als Leasinggeber zuzuordnen ist, kann der Barwert der Leasingraten als Anschaffungswert bilanziert werden. Dabei müssen die in den Leasingraten enthaltenen Anteile, die nicht zur Anschaffung gehören, z.B. Wartungsarbeiten am Leasinggegenstand als künftig durchzuführende Dienstleistungen, unberücksichtigt bleiben. Außerdem kann der im Leasingvertrag vereinbarte Zinssatz auch im Zusammenhang mit der Barwertermittlung genutzt werden.

Nach der internationalen Entwicklung sollen künftig die Leasinggeschäfte sowohl beim Leasinggeber als auch beim Leasingnehmer, z.B. die Gemeinde, bilanziert werden. Dieses hat z.B. zur Folge, dass das Recht der Gemeinde zur Nutzung des Leasingobjektes in Höhe der Anschaffungskosten, die sich aus der Höhe der Schuld zur Zahlung von Leasingraten und weiterer Kosten zusammensetzen, zu aktivieren ist. Zusätzlich ist die Schuld der Gemeinde zur Zahlung von Leasingraten mit dem Barwert und abgezinst zu passivieren (vgl. Exposure Draft ED „Leases“ ED/2010/9 des ISAB).

**1.3.4.3.2 Das Finanzierungs-Leasing**

Bei den Leasinggeschäften wird hinsichtlich ihrer Kündigungsmöglichkeiten zwischen Finanzierungs-Leasing und Operating-Leasing unterschieden. Für die gemeindliche Bilanzierung kommt es bei diesen Möglichkeiten darauf an, wann die Gemeinde als Leasingnehmer ein Wirtschaftsgut zu bilanzieren hat. Ggf. können sich im Einzelfall aber noch Abweichungen daraus ergeben, ob ein bewegliches Wirtschaftsgut oder ein unbewegliches Wirtschaftsgut, z.B. ein Gebäude, den Leasinggegenstand darstellt. Beim Finanzierungs-Leasing, das regelmäßig eine unkündbare Grundmietzeit enthält, kann zwischen verschiedenen Vertragsformen unterschieden werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Vertragsformen beim Finanzierungs-Leasing</b>	
<b>Vollamortisationsverträge</b>	Verträge, bei denen alle Kosten der Anschaffung und der Finanzierung sowie die Nebenkosten durch die während der Grundmietzeit zu zahlenden Leasingraten gedeckt werden, und für das Ende der Leasingzeit i.d.R. ein Kauf des Leasinggegenstandes, seine Rückgabe oder eine Verlängerung der Vertragslaufzeit möglich ist.
<b>Teilamortisationsverträge</b>	Verträge, bei denen die Kosten der Anschaffung und der Finanzierung sowie die Nebenkosten nicht in vollem Umfang durch die während der Grundmietzeit zu zahlenden Leasingraten gedeckt werden, und deshalb für die Vollamortisation weitere Vereinbarungen getroffen werden.
<b>Spezialleasingverträge</b>	Verträge, die bei einem speziellen Einzelfall vorherrschenden Verhältnisse abgestellt sind, unterschieden werden.

*Abbildung 554 „Die Vertragsformen beim Finanzierungs-Leasing“*

Bei gemeindlichen Leasinggeschäften für Gebäude aufgrund von Vollamortisationsverträgen kann ausgehend davon, dass die Grundmietzeit innerhalb der betriebsgewöhnlichen Nutzungszeit liegt, festgestellt werden, dass bei einer Grundmietzeit von unter 40 % und über 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungszeit das betreffende Wirtschaftsgut beim Leasingnehmer (Gemeinde) zu bilanzieren ist. Liegt die vereinbarte Grundmietzeit zwischen 40 % bis 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungszeit, ist es von den einzelnen vertraglichen Vereinbarungen (Optionen) abhängig, ob das Wirtschaftsgut beim Leasinggeber oder Leasingnehmer zu bilanzieren ist.

In Einzelfällen ist z.B. bei einem Vertrag ohne Optionen bei Leasinggeber, aber bei einem Spezialleasing ohne weitere Bedingungen beim Leasingnehmer zu bilanzieren. Bei Teilamortisationsverträgen ist das Wirtschaftsgut zwar grundsätzlich dem Leasinggeber zuzurechnen, gleichwohl können vertragliche Vereinbarungen dazu führen, dass das Wirtschaftsgut doch bei der Gemeinde als Leasingnehmer zu bilanzieren ist. Die einzelnen Voraussetzungen dafür sowie ihr mögliches Zusammenspiel kann hier nicht näher erläutert werden.

#### **1.3.4.3.3 Das Operating-Leasing**

Die Gemeinde kann auch Leasingverträge abschließen, bei denen nur die Gebrauchsüberlassung im Vordergrund der Vereinbarung steht. Dieses Operating-Leasing ist daher den zivilrechtlichen Mietverträgen sehr ähnlich, denn der Leasinggeber behält das maßgebliche Verwertungsrecht. Dabei wird i.d.R. die Leasingrate als angemessene Gegenleistung der Gemeinde für die laufende Nutzungsüberlassung eines Wirtschaftsgutes angesehen. Der Leasinggeber hat daher regelmäßig den Vermögensgegenstand in seiner Bilanz anzusetzen und nicht die Gemeinde als Leasingnehmer. Die Gemeinde hat nur die jährlich zu zahlenden Leasingraten als Aufwendungen in ihrer Ergebnisrechnung zu erfassen. Leistet die Gemeinde aber zu Beginn der Grundmietzeit eine Sonderzahlung, hat sie diese über die Rechnungsabgrenzung in ihrer Bilanz anzusetzen und periodengerecht über die Grundmietzeit abzuschreiben. In Sonderfällen kann auch eine Bilanzierung und Abschreibung des Wirtschaftsgutes bei der Gemeinde vorzunehmen und eine Leasingverbindlichkeit zu passivieren ist.

#### **1.3.4.3.4 ÖPP-Projekte**

Durch das Gesetz zur Beschleunigung der Umsetzung von Öffentlich-Privaten Partnerschaften (ÖPPG) im Jahre 2005 wurde eine neue Ausgangsgrundlage für die Durchführung von Öffentlich-Privaten Partnerschaften geschaffen. Da der Begriff „ÖPP“ bzw. „PPP“ nicht definiert ist, werden darunter sowohl reine Finanzierungsmodelle als auch Betreibermodelle verstanden. So liegen z.B. bei Betreibermodellen die Planung, die Finanzierung und der Bau eines Objektes, aber auch dessen Bauunterhaltung und dessen Betrieb ganzheitlich beim privaten Partner. Für die gemeindliche Bilanzierung ist vor allem die Frage zum wirtschaftlichen Eigentum des Objektes zu klären.

Beim Inhabermodell das zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentum bei der Gemeinde, sodass das ÖPP-Objekt in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist. Dabei ist zu berücksichtigen, dass das dafür an den privaten Dritten zu zahlende Entgelt in Anschaffungskosten und laufender Aufwand aufzuteilen ist. Im Einzelfall kann ggf. auch noch ein Kredit als Verbindlichkeit zu passivieren sein. Beim Erwerbmodell liegt das Objekt ebenfalls im wirtschaftlichen Eigentum der Gemeinde und sie erhält am Ende der Laufzeit auch das zivilrechtliche Eigentum. Im Einzelfall können aber Abweichungen bestehen, die dazu führen, dass bis zum Vertragsende auch das wirtschaftliche Eigentum beim privaten Partner liegt. Die objektbezogenen Verträge der Gemeinde sind daher im Einzelnen hinsichtlich und vor der Bilanzierung eines ÖPP-Objektes daraufhin zu prüfen.

#### **1.3.4.4 Die Bilanzierung bei Nießbrauch**

##### **1.3.4.4.1 Die Bilanzierung bei der Gemeinde**

Nach der Vorschrift des § 90 Absatz 4 GO NRW muss die Gemeinde auch bei der Überlassung der Nutzung eines Vermögensgegenstandes an einen Dritten beachten, dass sie einen Vermögensgegenstand dem Dritten nur zum Nießbrauch überlassen darf, wenn sie diesen Vermögensgegenstand in absehbarer Zeit nicht zur Erfüllung ihrer Aufgaben braucht. In den Fällen der Gewährung eines Nießbrauchs überträgt die Gemeinde als Eigentümer eines Vermögensgegenstandes das Recht zur Nutzung und Fruchtziehung an einen Dritten, behält aber das Verfügungsrecht über diesen gemeindlichen Vermögensgegenstand. Die Gemeinde bleibt daher in den Fäl-

len des Nießbrauchs an einem gemeindlichen Vermögensgegenstand i.d.R. der rechtliche und wirtschaftliche Eigentümer, sodass der betreffende Vermögensgegenstand weiterhin in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist. Außerdem ist in diesen Fällen zu beachten, dass die Gemeinde ihre Vermögensgegenstände nicht zur kostenlosen Nutzung einem Dritten überlassen darf.

#### **1.3.4.4.2 Ausnahmen von der gemeindlichen Bilanzierung**

In Ausnahmefällen kann der Nießbraucher gleichwohl auch der wirtschaftliche Eigentümer des ihm überlassenen gemeindlichen Vermögensgegenstandes sein, wenn er z.B. über seine eingeräumte Nutzungsbefugnis hinaus, die tatsächliche Herrschaft über den gemeindlichen Vermögensgegenstand ausübt, weil ihm z.B. die Verwertungsbefugnis vertraglich eingeräumt wurde. Hat der Nießbraucher aber nicht das Recht nach Belieben mit dem gemeindlichen Vermögensgegenstand zu verfahren, trägt er auch nicht das wirtschaftliche Risiko einer Wertminderung oder kann aus möglichen Wertsteigerungen einen Nutzen ziehen.

Die Gemeinde hat daher im Falle eines Nießbrauchs vor der Bilanzierung eines abgegebenen gemeindlichen Vermögensgegenstandes die tatsächlichen Umstände und die vertraglichen Vereinbarungen genau zu prüfen. Sie hat dabei insbesondere zu klären, ob sie nach der vertraglichen Nutzungsüberlassung noch der wirtschaftliche Eigentümer des betreffenden Vermögensgegenstandes ist und die Gewährung des Nießbrauchsrechts an einen Dritten mit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung in Einklang steht.

#### **1.3.4.5 Die Bilanzierung von Treuhandvermögen**

##### **1.3.4.5.1 Allgemeine Sachlage**

Das gemeindliche Haushaltsrecht kennt neben dem allgemeinen Gemeindevermögen im haushaltsrechtlichen Sinn das Treuhandvermögen als eine weitere Art von gemeindlichen Vermögen. Bei Treuhandvermögen werden von der Gemeinde fremde Vermögensgegenstände treuhänderisch gehalten, denn sie ist von Dritten beauftragt worden oder gesetzlich verpflichtet, das ihr übergebene Vermögen zu verwalten und nicht für eigene Zwecke zu verwenden (Ermächtigungstreuhand). Einem solchen Treuhandverhältnis liegt die der Gemeinde (Treuhand) anvertraute Verfügung über Sachen und Rechte zugrunde, diese im Interesse des betreffenden Dritten (Treugeber) auszuüben.

Nach den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen ist das Treuhandvermögen in der Bilanz des Treugebers anzusetzen, weil dieser weiterhin als rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer zu betrachten ist. Dieses gilt auch, wenn die Gemeinde eine Verwaltungstreuhand als Vollrechtstreuhand innehat. In solchen Fällen erwirbt die Gemeinde das rechtliche Eigentum an dem Treugut, obwohl die vertraglichen Beziehungen regelmäßig vorsehen, dass die Risiken des Untergangs sowie die Nutzungen und Lasten beim Treugeber verbleiben. In diesen Fällen bleibt der Treugeber wirtschaftlicher Eigentümer, sodass das Treugut nicht bei der Gemeinde zu bilanzieren ist.

Für die Gemeinde folgt aus ihrer Tätigkeit als Treuhänder, dass sie gegenüber dem Dritten als Treugeber für eine ordnungsgemäße Verwaltung des Treuhandvermögens haftet und eine Herausgabeverpflichtung besteht. Eine zweifache Bilanzierung des Treuhandvermögens, also zusätzlich zum Treugeber auch bei der Gemeinde als Treuhänder, ist wegen der gesonderten Verwaltung des Treuhandvermögens außerhalb des gemeindlichen Haushalts nicht erforderlich.

Die gesonderte Behandlung von bei der Gemeinde vorhandenem Treuhandvermögen und Mündelvermögen ist haushaltsrechtlich und haushaltswirtschaftlich geboten. Ein Bedarf für eine gesetzliche Regelung wurde bisher vom Bund nur für Kreditinstitute als erforderlich angesehen, wenn diese als Treuhänder gegenüber Dritten tätig sind. Diese Institute haben das von ihnen zu verwaltende Treuhandvermögen in ihrer Bilanz anzusetzen. Dem

Vermögensansatz auf der Aktivseite ihrer Bilanz muss jedoch in gleicher Höhe eine Treuhandverbindlichkeit auf der Passivseite ihrer Bilanz gegenüberstehen.

Durch diese Bilanzierung soll die Herausgabeverpflichtung des Treuhänders für das übernommene Treugut gegenüber dem Treugeber offen gelegt werden (vgl. § 6 RechKredV). Für den Ausweis von Treuhandvermögen und Treuhandverbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz bedarf es daher keiner besonderen Regelung. Werden von der Gemeinde fremde Vermögensgegenstände treuhänderisch gehalten, ist es geboten, dies im Anhang oder im Verbindlichkeitspiegel unter den Haftungsverhältnissen anzugeben.

Bei der Gemeinde kann aus ihrer Tätigkeit als Treuhänder jedoch ein gesondertes Buchungserfordernis entstehen, wenn der Umfang ihres Treuhandauftrages eine eigene Rechnungslegung erfordert. Diese kann darin bestehen, dass eine Treuhandbuchführung eingerichtet wird oder in der eigenen Buchführung der Gemeinde ein eigener Rechnungskreis mit besonderen Konten (Treuhandtätigkeit) eingerichtet wird. In einem solchen Fall ist dann auf eine strikte Trennung im Buchungsgeschehen zu achten. In der eigenen Finanzbuchhaltung ist dann nur der ggf. bestehende Anspruch auf Vergütung als Treuhänder zu erfassen.

#### **1.3.4.5.2 Die Bilanzierung bei der Gemeinde als Treugeber**

Die Gemeinde kann aber auch einem Dritten eigene Vermögensteile überlassen, z. B. einem Sanierungsträger (vgl. § 157 BauGB), sodass sie als Treugeber auftritt. Erfüllt der Dritte die ihm von der Gemeinde übertragenen Aufgaben im eigenen Namen auf Rechnung der Gemeinde wird der Sanierungsträger als Treuhänder der Gemeinde tätig (vgl. § 159 BauGB). Zum Treuhandvermögen gehört dabei das Vermögen, das die Gemeinde zur Erfüllung der Aufgabe durch den Dritten bereitstellt. In diesen Fällen finden die allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze Anwendung, sodass die Gemeinde bei solchen Treuhandverhältnissen wirtschaftlicher Eigentümer der übergebenen Vermögensgegenstände bleibt und diese bei ihr als Treugeber zu bilanzieren sind.

Diese Grundsätze gelten auch für den Fall, dass Treugut von einem Dritten zu treuen Händen des Treugebers erworben wird. Im Auftrag des Treugebers übernommene Verpflichtungen sind beim Treuhänder anzusetzen, ggf. auch die gegen die Gemeinde als Treugeber bestehenden Forderungen auf Freistellung von den Verpflichtungen. Wegen der vielfältigen Ausgestaltungsmöglichkeiten von Treuhandverhältnissen muss aber bei der Aufstellung der gemeindlichen Bilanz die Aufgabenübertragung an einen Sanierungsträger und ein bestehendes Treuhandverhältnis sowie dessen Auflösung immer im Einzelnen unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse betrachtet und bewertet werden.

#### **1.3.4.5.3 Treuhandverhältnis und Pensionsrückstellungen**

Im Zusammenhang mit der gemeindlichen Bilanzierung von Pensionsrückstellungen und Treuhandverhältnissen wird oftmals darauf verwiesen, eine Treuhand zwischen der Gemeinde als Dienstherr und ihren Beamtinnen und Beamten zu begründen. Eine solche Konstruktion steht der gemeindlichen Bilanzierung entgegen, denn diese hat den Zweck, eine Saldierung des einzubringenden Treugutes mit den beamtenrechtlichen Versorgungsverpflichtungen der Gemeinde zu ermöglichen.

Die dazu im Markt angebotene sog. Treuhandlösung „Contractual Trust Arrangements“ (CTA) zur Absicherung und Finanzierung langfristig fällig werdender Pensionsverpflichtungen stellt keine gemeinderechtlich zulässige Besicherung und Risikominderung sowie keinen Vermögensstatus dar, der zu einer Reduzierung der von der Gemeinde zu bilanzierenden Pensionsrückstellungen führen kann, auch wenn dabei ein unabhängiger Rechtsträger eine treuhänderische Verwaltung vornimmt. Aufgrund eines Treuhandverhältnisses zur "Hinterlegung von Pensionsverpflichtungen" kann die Gemeinde weder auf die notwendige Liquiditätsvorsorge für die künftig zu

zahlenden Versorgungsleistungen verzichten noch ihre Pensionsrückstellungen mindern (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW i.V.m. § 36 Absatz 1 GemHVO NRW).

#### **1.3.4.6 Die Bilanzierung bei Tauschgeschäften**

Die Gemeinde kann Vermögensgegenstände auch durch Tauschgeschäfte erwerben. Sie muss vor der Abwicklung solcher Geschäfte prüfen, ob ihr neuer Vermögensgegenstand auch zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben erforderlich ist oder wird. Auch darf sie den nicht mehr benötigten Vermögensgegenstand i.d.R. nur zu seinem vollen Wert abgeben (vgl. § 90 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Bei Tauschgeschäften kann der Buchwert des im gemeindlichen Eigentum befindlichen und abzugebenden Vermögensgegenstandes einen Einstieg in die Wertermittlung bieten. Der Buchwert dürfte dabei eine Wertuntergrenze für den ohne Zahlungen zu erwerbenden Vermögensgegenstand darstellen. Gleichwohl ist der volle Zeitwert des abzugebenden sowie des zu erwerbenden Vermögensgegenstandes zum Erwerbszeitpunkt zu ermitteln, um die notwendige Gleichwertigkeit des abzuschließenden Tauschgeschäftes beurteilen zu können.

#### **1.3.4.7 Die Bilanzierung bei Rentenzahlungen**

Die Gemeinde kann neue Vermögensgegenstände auch auf der Basis von Verträgen erwerben, die den Kaufpreis als Rentenzahlungen an den Verkäufer vorsehen. Sie muss vor der Abwicklung solcher Geschäfte wie bei jedem Vermögenserwerb immer prüfen, ob ihr neuer Vermögensgegenstand auch zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben benötigt wird. In solchen Fällen wird die Höhe der Anschaffungskosten maßgeblich durch den Barwert der von der Gemeinde eingegangenen Rentenverpflichtungen bestimmt. Es kommt dabei auch darauf an, welche Form der Rentenverpflichtung die Gemeinde eingegangen ist.

Die gemeindliche Rentenverpflichtung kann z.B. für einen fest vereinbarten, begrenzten Zeitraum vorgesehen sein (zeitlich bestimmte Rente). In diesem Fall soll der Barwert durch Abzinsung aller vereinbarten Zahlungen aus der Rentenverpflichtung ermittelt werden. Dieses gilt z. B. für Leibrentenverträge der Gemeinde (Erwerb eines Grundstückes gegen Übernahme einer festen Geldrente – Rentengut nach dem Gesetz über Rentengut vom 27.06.1890). Die Rentenzahlung ist oftmals auch an die Lebenszeit einer Person geknüpft, sodass in der Ermittlung des Barwerts versicherungsmathematische Verfahren unter Einbeziehung der Lebenserwartung Anwendung finden. Mögliche Erhöhungen der Rentenzahlungen der Gemeinde fließen dabei nur dann in die gemeindlichen Anschaffungskosten ein, wenn sie vertraglich vereinbart worden sind.

In den Fällen, in denen das zu Erhöhung von gemeindlichen Rentenzahlungen führende Ereignis (auch z. B. durch eine Wertsicherungsklausel) erst zukünftig auftritt, fließen daraus entstehende Erhöhungen nicht mehr in die Anschaffungskosten der Gemeinde ein. In solchen Fällen stellt die Rentenerhöhung ein gesondertes Finanzierungsgeschäft für die Gemeinde dar, weil sich die Erhöhung der gemeindlichen Rentenzahlungen nicht mehr originär aus dem Erwerb des Vermögensgegenstandes durch die Gemeinde begründet. Vielmehr sind dann nur die Verpflichtungen der Gemeinde in Form von Rentenzahlungen betroffen.

#### **1.3.4.8 Die Bilanzierung bei Zwangsversteigerungen**

Die Gemeinde kann ihre Vermögensgegenstände, z.B. Grundstücke, auch im Rahmen eines Zwangsversteigerungsverfahrens erwerben. In diesen Fällen entspricht regelmäßig die von der Gemeinde für den ersteigerten Vermögensgegenstand geleistete Zahlung den Anschaffungskosten. Ob darüber hinaus eine an den Vermögensgegenstand dinglich besicherte Forderung in die Anschaffungskosten einzubeziehen ist, hängt von den tatsächlichen Gegebenheiten im Einzelfall ab und muss dann unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Einzelbewertung und der GoB entschieden werden.

**1.3.4.9 Die Bilanzierung bei gepfändeten Vermögensgegenständen**

Die Gemeinde hat vielfach fremde Vermögensgegenstände im Besitz, die ihr wegen ihrer Ansprüche gegen diese Dritte als Sicherung übereignet worden sind. Nach den einschlägigen Vorschriften können aufgrund der Bestellung eines Pfandrechts oder auf andere Art und Weise fremde Vermögensgegenstände belastet oder in Sicherungsverwahrung genommen werden, um eine gemeindliche Forderung zu sichern. Bei dem der Gemeinde vorhandenen Pfandgut bleibt der Pfandgeber bis zur Verwertung der Eigentümer der Vermögensgegenstände. Er kann i.d.R. davon ausgehen, dass er bei Erfüllung der gemeindlichen Ansprüche sein Pfandgut wieder zurück erhält. In diesen Fällen besteht daher kein Auseinanderfallen von rechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum, sodass das Pfandgut dem Pfandgeber zuzurechnen und nicht in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist. In diesen Fällen hat die Gemeinde lediglich ihre gesicherte Forderung in ihrer Bilanz anzusetzen.

**1.4 Aktivtausch und Passivtausch in der Bilanz**

**1.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Geschäftsvorfälle der Gemeinde haben bei den Buchungen nach dem System der doppelten Buchführung auch Auswirkungen auf die gemeindliche Bilanz, auch wenn nicht jeder Geschäftsvorfall in der gemeindlichen Bilanz darzustellen ist. Es werden, abhängig von den bilanziellen Auswirkungen, vier Arten von Veränderungen der Bilanzposten unterschieden (vgl. Abbildung).

<b>Die Veränderungen von Bilanzposten</b>	
<b>Aktivtausch</b>	Bei einem Aktivtausch werden nur Konten der Aktivseite berührt und damit das Gesamtvolumen der Bilanz nicht verändert. Ein Konto erhält eine Bestandsmehrung, das andere Konto eine Bestandsminderung in gleicher Höhe, z.B. Kauf von Büroausstattung mit sofortiger Bezahlung.
<b>Passivtausch</b>	Bei einem Passivtausch werden nur Konten der Passivseite berührt und damit das Gesamtvolumen der Bilanz nicht verändert. Ein Konto erhält eine Bestandsmehrung, das andere Konto eine Bestandsminderung in gleicher Höhe, z.B. Ablösung einer Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen durch einen Kredit.
<b>Aktiv-Passiv-Mehrung</b>	Bei einer Aktiv-Passiv-Mehrung (Bilanzverlängerung) werden sowohl ein Konto der Aktivseite als auch ein Konto der Passivseite im Bestand vermehrt und damit das Gesamtvolumen der Bilanz verlängert, z.B. Kauf eines Fahrzeuges mit Zahlungsziel von drei Monaten.
<b>Aktiv-Passiv-Minderung</b>	Bei einer Aktiv-Passiv-Minderung (Bilanzverkürzung) werden sowohl ein Konto der Aktivseite als auch ein Konto der Passivseite im Bestand vermindert und damit das Gesamtvolumen der Bilanz verkürzt, z.B. Bezahlung einer Lieferantenverbindlichkeit durch Überweisung vom Bankkonto.

*Abbildung 555 „Die Veränderungen von Bilanzposten“*

Bei den gemeindlichen Geschäftsvorfällen, die zu Vermögensumschichtungen bei der Gemeinde führen und deren Buchungen über die Bestandskonten erfolgen, werden die Veränderungen in der gemeindlichen Bilanz

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

unmittelbar sichtbar und dokumentiert. Bei diesen zulässigen Umschichtungen findet keine Verrechnung zwischen Aktiv- und Passivposten der gemeindlichen Bilanz statt, sodass auch nicht gegen das Saldierungsverbot nach Absatz 2 der Vorschrift verstoßen wird.

**1.4.2 Die Umstufung von Straßen als Beispiel**

Bei einer Änderung der Verkehrsbedeutung einer Straße kann eine Umstufung (Aufstufung oder Abstufung) vorgenommen werden, um die Straße der zutreffenden Straßengruppe zuzuordnen (vgl. § 8 StrVG NRW). Gleichzeitig kann dabei auch ein Wechsel der Straßenbaulast stattfinden, z. B. eine Kreisstraße wird Gemeindestraße. In diesen Fällen geht das Eigentum des bisherigen Trägers der Straßenbaulast an der Straße sowie alle Rechte und Pflichten entschädigungslos auf den neuen Träger der Straßenbaulast über.

Im Rahmen einer Umstufung einer Straße kann daher der Gemeinde dieser Vermögensgegenstand als Sachschenkung zufließen. Das Ergebnis dieses fachgesetzlich bestimmten Geschäftsvorgangs der Gemeinde ist unter Berücksichtigung der gemeindlichen Bilanzierungsgrundsätze auf der Aktivseite und auf der Passivseite der Bilanz der Gemeinde zu erfassen (vgl. Abbildung).

<b>Die Bilanzierung bei der Umstufung von Straßen</b>				
	<b>Bisheriger Straßenbaulastträger</b>		<b>Neuer Straßenbaulastträger</b>	
<b>Gemeindebilanz:</b>	<b>Aktivseite</b>	<b>Passivseite</b>	<b>Aktivseite</b>	<b>Passivseite</b>
<b>Umstufung:</b>	Abgang der Straße  (i.H.d. Buchwertes)	Auflösung des Sonderpostens  (i.H.d. Ansatzes)	Zugang der Straße  (i.H.d. fiktiven Anschaffungskosten)	Ansatz eines Sonderpostens  (i.H.d. fiktiven Anschaffungskosten)
<b>Nutzung:</b>	Rechnungsabgrenzung bei einer Gegenleistungsverpflichtung  (jährliche Minderungen)	Rechnungsabgrenzung, wenn die Straße mit Drittmitteln finanziert wurde  („Weiterleitung“ der erhaltenen Zuwendung)	Wertansatz im Infrastrukturvermögen  (jährlich planmäßige Abschreibungen)	Sonderposten aus Zuwendungen  (Auflösung jährlich entsprechend der Abschreibungen)

*Abbildung 556 „Die Bilanzierung bei der Umstufung von Straßen“*

Die Gemeinde hat bei der Abgabe einer Straße festzustellen, ob und welche Umschichtungen in der gemeindlichen Bilanz vorzunehmen sind. Die entschädigungslose Abgabe einer Straße stellt i.d.R. eine Sachzuwendung der Gemeinde an den neuen Straßenbaulastträger dar. Der neue Straßenbaulastträger übernimmt dadurch u.a. auch die Pflicht, die Straße im Rahmen der vorgesehenen Nutzungsdauer der Öffentlichkeit zur Verfügung zu stellen. Dadurch obliegt ihm eine Gegenleistungsverpflichtung gegenüber dem vorherigen Straßenbaulastträger, der den Erwerb der Straße als Vermögensgegenstand finanziert hat.

Der bisherige Straßenbaulastträger muss daher die gewährte Sachzuwendung periodengerecht im Rahmen der Restnutzungsdauer der Straße abgrenzen. In solchen Fällen kann der vorherige Straßenbaulastträger den Abgang der betreffenden Straße durch eine Gegenleistungsverpflichtung ersetzen, die in der gemeindlichen Bilanz unter der aktiven Rechnungsabgrenzung anzusetzen ist.

## **2. Zu Absatz 2 (Verbot der Saldierung von Bilanzposten):**

### **2.1 Das Verbot der Verrechnung von Aktivposten mit Passivposten**

#### **2.1.1 Das Saldierungsverbot**

Der gemeindliche Jahresabschluss soll einen Überblick über die wirtschaftlichen Aktivitäten der Gemeinde und den daraus entstehenden Vermögens- und Schuldenstatus geben. Die gemeindliche Bilanz hat deshalb auf der Aktivseite das gesamte Vermögen der Gemeinde und auf der Passivseite die gemeindlichen Schulden auszuweisen. Die Bilanz der Gemeinde ist deshalb als „Bruttorechnung“ zu führen. Außerdem ist die Gestaltung des gemeindlichen Eigenkapitals in der Bilanz der Gemeinde und seine möglichen Veränderungen nicht auf die Darstellung und Erfassung als „Nettogröße“ ausgerichtet worden. Nach der haushaltsrechtlichen Regelung dürfen daher die Wertansätze der Bilanzposten auf der Aktivseite nicht mit den Ansätzen der Passivseite verrechnet werden.

Das Verbot der Saldierung von Posten der Bilanz dient daher dem Erhalt der Übersicht über die tatsächliche gemeindliche Vermögens- und Schuldenlage. Der wirtschaftliche Gehalt lässt sich zwar auch in der „Nettogröße“ erfassen, aber das Informationsbedürfnis der Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses ist vielfältig und umfangreich und nicht ausschließlich auf „wirtschaftliche Werte“ ausgerichtet. Es ist deshalb zu vermeiden, dass Aktiv- oder Passivposten nicht mehr oder nicht mehr in vollem Umfang in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden. Das gesamte gemeindliche Vermögen dient der Erfüllung aller öffentlichen Aufgaben der Gemeinde und hat den Zweck, Leistungen und Nutzen für den Bürger zu erbringen. Entsprechend sollen dessen bilanzielle Erfassung und Darstellung im gemeindlichen Jahresabschluss vollständig sein.

Bei einer Saldierung von Bilanzposten im Sinne einer Aufrechnung könnte die Übersicht für die Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses verloren gehen und die Transparenz über die Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde eingeschränkt werden, sodass ggf. z. B. eine Bilanzverschleierung entstehen könnte. Außerdem würde dann gegen die Bilanzierungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ verstoßen. Einer Saldierung steht auch entgegen, dass das gemeindliche Vermögen, bezogen auf einzelne Aufgaben, nicht abgesondert werden darf, z. B. nicht in Privatvermögen umgewandelt werden darf (vgl. § 99 Absatz 3 GO NRW).

Das gemeindliche Vermögen darf aus den Gesichtspunkten des § 90 GO NRW heraus auch nicht einzelnen Verpflichtungen der Gemeinde zugeordnet und der allgemeinen Aufgabenerledigung der Gemeinde entzogen werden. Diese gemeindlichen Verhältnisse bedingen, dass auch eine Verrechnung von Vermögensgegenständen der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz, z. B. eine Kapitalversicherung als „Beamtenpensionsversicherung“, mit den Pensionsrückstellungen auf der Passivseite der Bilanz nicht zulässig ist, auch wenn die Kapitalversicherung der Erfüllung der Versorgungsleistungen der Gemeinde dient. Das gemeindliche Vermögen muss daher in der gemeindlichen Bilanz getrennt von den Schulden der Gemeinde angesetzt werden. Dagegen fällt die Bildung von Bewertungseinheiten nicht unter das Verrechnungsverbot dieser Vorschrift.

#### **2.1.2 Das Saldierungsverbot und die Anschaffungskosten**

Für die Gemeinde können mit dem Erwerb eines Vermögensgegenstandes auch Verpflichtungen zur Übernahme von Schulden, Lasten oder sonstigen Verpflichtungen verbunden sein. Dabei können derartige Verpflichtungen dazu führen, dass ein geringerer Preis für den neuen Vermögensgegenstand von der Gemeinde zu zahlen ist, als wenn von der Gemeinde gleichzeitig keine Belastungen zu übernehmen wären. Die Gemeinde muss in solchen Fällen für den Vermögensgegenstand immer die Anschaffungskosten ermitteln, die ohne die Übernahme von weiteren Verpflichtungen entstehen würden.

Die dabei ermittelte Differenz zwischen den Anschaffungskosten und dem gezahlten Preis stellt dabei eine Wertgröße für die gemeindlichen Verpflichtungen aus diesem Anschaffungsvorgang dar, die zu passivieren sind. Dieses Ergebnis bestimmt damit den Wertansatz für die in der gemeindlichen Bilanz zu passivierenden Verpflichtungen mit. Die Anschaffungskosten sind dagegen brutto auf der Aktivseite der Bilanz anzusetzen. Sie dürfen nicht mit den übernommenen Verpflichtungen saldiert werden, auch wenn sie bei der Gemeinde im Rahmen der Anschaffung eines Vermögensgegenstandes entstehen.

### **2.1.3 Das Saldierungsverbot und die Abschreibungen**

Das Saldierungsverbot wirkt sich aber z.B. auch auf den Wertansatz von gemeindlichen Vermögensgegenständen aus, denn unter Berücksichtigung des § 36 Absatz 1 GemHVO NRW führt dieses Verbot dazu, dass Abschreibungen bei gemeindlichen Vermögensgegenständen nicht nach der indirekten Methode verbucht werden dürfen. Nach dieser Methode wird der auf den jeweiligen Abschlussstichtag bezogene Buchwert eines Vermögensgegenstandes dadurch ermittelt, dass die Abschreibungen unmittelbar vom Wert des betreffenden Vermögensgegenstandes saldiert werden.

Für gemeindliche Abschreibungen ist nur die Buchung nach der direkten Methode zulässig, sodass der erstmalige Ansatz eines Vermögensgegenstandes in der gemeindlichen Bilanz immer mit seinen nach der Bruttomethode ermittelten Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen ist. Im NKF ist aber auch nicht die Möglichkeit zugelassen worden, den Wert von Vermögensgegenständen, die dem Zugriff aller Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Verpflichtungen aus der Altersversorgung der Beschäftigten dienen, mit den Verpflichtungen zu verrechnen.

### **2.1.4 Das Saldierungsverbot und die Verrechnung**

Vom bilanziellen Saldierungsverbot bleibt aber eine Verrechnung von gemeindlichen Ansprüchen und Verpflichtungen gegenüber Dritten nach anderen Rechtsvorschriften unberührt. So bleibt z.B. eine personenbezogene Aufrechnung von Forderungen und Verpflichtungen durch die Gemeinde im Einzelfall zulässig, wenn diese auf der Grundlage des § 387 BGB vorgenommen wird. Eine Verrechnung im Rahmen der gemeindlichen Zahlungsabwicklung bleibt zulässig, wenn z. B. von der Gemeinde zu leistende personenbezogene Auszahlungen an einen Dritten mit seinen ausstehenden Zahlungen (Einzahlungen bei der Gemeinde) saldiert werden, weil lediglich der gemeindliche Zahlungsverkehr von diesem Vorgang betroffen ist.

## **2.2 Das Verbot der Verrechnung von Grundstücksrechten mit Grundstückslasten**

### **2.2.1 Die Inhalte des Verbotes**

Bei den gemeindlichen Grundstücken können in den unterschiedlichsten Formen sowohl Grundstücksrechte als auch Grundstückslasten bestehen, die entweder zu aktivieren oder zu passivieren sind. Weil die gemeindliche Bilanz als Bruttorechnung zu führen ist, wird in dieser Vorschrift ausdrücklich bestimmt, dass Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden dürfen.

Es ist sachgerecht, dass die Verpflichtungen der Gemeinde getrennt von ihren Ansprüchen offengelegt und daher auch in der gemeindlichen Bilanz entsprechend auf der Passivseite (Verpflichtungen) und auf der Aktivseite (Ansprüche) angesetzt werden. Bei einer Saldierung von Grundstücksrechten mit Grundstückslasten durch die Gemeinde würde die Übersicht über die Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde beeinträchtigt, wenn nicht sogar verloren gehen. Daher besteht z. B. auch ein Verrechnungsverbot für von der Gemeinde zu bilanzierenden Forderungen und Verbindlichkeiten.

### **2.2.2 Der Begriff „Grundstücksrechte“**

Bei den gemeindlichen Grundstücken können unterschiedlichste Formen von Grundstücksrechten bestehen. Ob solche Rechte bei gemeindlichen Grundstücken bestehen, muss im Rahmen der gemeindlichen Finanzbuchhaltung für die betreffenden Grundstücke dokumentiert werden. Zu den Grundstücksrechten sind die grundstücksgleichen Rechte sowie andere Rechte zu zählen, die sich auf ein Grundstück beziehen. Die grundstücksgleichen Rechte stellen dingliche Rechte dar, die umfassende Nutzungsrechte an Grundstücken beinhalten. Sie werden deshalb wie Grundstücke behandelt und erhalten ein eigenes Grundbuchblatt, z.B. Erbbaurechte, Abbaurechte, Wegerechte, Wohnungseigentum u.a. Zu den sonstigen auf ein Grundstück bezogenen Rechten gehören die Grunddienstbarkeit, das Nießbrauchsrecht und die beschränkte persönliche Dienstbarkeit, durch die nur eine eingeschränkte Grundstücksnutzung gewährt wird.

### **2.2.3 Der Begriff „Grundstücklasten“**

Bei gemeindlichen Grundstücken können unterschiedlichste Formen von Grundstückslasten bestehen. Stellen die Grundstückslasten „dauernde Grundstückslasten“ dar, gehen diese bei einem Erwerb des Grundstücks kraft Gesetzes auf den Erwerber über. Sie können als eine Eigenschaft des Grundstücks angesehen werden, die dauerhaft wertmindernd wirkt. Zu den dauernden Grundstückslasten zählen z. B. neben den öffentlichen Lasten, die Grunddienstbarkeiten (vgl. §§ 1018 ff. BGB), Wege-, Geh- oder Fahrrechte, Duldung von Feldbahnen, Gleisen, Leitungen, Wettbewerbs- oder Bauverbote. Ob solche Lasten bei gemeindlichen Grundstücken bestehen, muss im Rahmen der gemeindlichen Finanzbuchhaltung für die betreffenden Grundstücke dokumentiert werden.

Die Grundstückslasten werden i.d.R. in öffentliche und private Lasten sowie Baulasten untergliedert. Zu den öffentlichen Lasten sind z. B. zu zählen: Grundsteuer, Wasserzins, Kaminkehrerabgaben und Beiträge zur Flurbereinigung. Bei den privaten Lasten, die im dritten Teil des Grundbuchblattes verzeichnet sind, kann es sich z.B. um Hypotheken oder andere finanzielle Belastungen, die auf dem Grundstück liegen, handeln. Diese Art von Lasten hängen fest mit dem Grundstück zusammen. Sie ist nicht an die Person gebunden, die z. B. die Hypothek aufgenommen hat. Bei einem Kauf gehen daher nicht getilgte private Lasten auf den Erwerber über.

Die Baulasten sind Lasten, die der Eigentümer bei der Bebauung eines Grundstückes beachten muss, z.B. Pflichten, die Feuerwehrezufahrten oder Wege zu Hydranten frei zu halten. Für Grundstücksnachbarn besteht manchmal ein Wegerecht in Form einer Baulast auf einem fremden Grundstück, um dieses zu überqueren und ihr eigenes Grundstück zu erreichen. Solche Baulasten werden zwischen den Nachbarn oder mit der Gemeinde vereinbart, im Baulastenverzeichnis festgehalten und gehen nicht aus den Eintragungen des Grundbuches hervor. Die Löschung ist nur möglich, wenn an ihnen kein öffentliches Interesse mehr besteht.

## **3. Zu Absatz 3 (Gliederung der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz):**

### **3.1 Zu Nummer 1 (Anlagevermögen):**

#### **3.1.01 Die Zuordnung von Vermögensgegenständen zum Anlagevermögen**

Im Bereich „Anlagevermögen“ in der gemeindlichen Bilanz sind die gemeindlichen Vermögensgegenstände anzusetzen, die von der Gemeinde nicht nur vorübergehend für ihre Aufgabenerfüllung gehalten werden, sondern dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde zu dienen (vgl. § 33 Absatz 1 GemHVO NRW). Für die Prüfung, ob ein gemeindlicher Vermögensgegenstand dauernd dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde dienen soll, können sich einerseits Hinweise aus der Art des Vermögensgegenstandes und aus seiner

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

üblichen Nutzung im öffentlichen Bereich ergeben. Andererseits kommt es auch auf den Willen der Gemeinde an, ob der einzelne Vermögensgegenstand von der Gemeinde zum Gebrauch oder zum Verbrauch bestimmt (gewidmet) worden ist.

Der Wert eines Vermögensgegenstandes stellt für sich allein genommen dabei kein Kriterium für die gemeindliche Bilanzierung dar. Vielmehr ist die wirtschaftliche Zweckbestimmung des gemeindlichen Vermögensgegenstandes für die bilanzielle Zuordnung maßgebend und heranzuziehen. Dem gemeindlichen Anlagevermögen können daher nur die Vermögensgegenstände zugeordnet werden, die bei der Gemeinde zum Gebrauch auf Dauer im Sinne ihrer Zweckbestimmung bestimmt sind und bei denen die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer ist. Es sind daher im Prinzip die gemeindlichen Vermögensgegenstände im Anlagevermögen zu bilanzieren, die zu einem Nutzen bei der Gemeinde im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung führen.

Bei der gemeindlichen Bilanzierung wird auch die Aufgabenerfüllung der Gemeinde berücksichtigt, sodass z. B. im Bereich „Sachanlagevermögen“ die gemeindlichen Grundstücke unter verschiedenen Bilanzposten je nach ihrer Zweckbestimmung oder Nutzungsart anzusetzen sind. Dabei sind zusätzliche Überschriften und Zwischensummen darzustellen, wenn eine solche Darstellung für das Verständnis der Vermögenslage der Gemeinde relevant ist.

Der Begriff „Dauer“ ist in diesem Zusammenhang jedoch nicht allein in zeitlicher Hinsicht auszulegen. Gleichwohl kann die tatsächliche Dauer des Besitzes bzw. das Vorhandensein eines Vermögensgegenstandes bei der Gemeinde wichtige Anhaltspunkte für die bilanzielle Zuordnung in der gemeindlichen Bilanz liefern. Ein Vermögensgegenstand kann z.B. auch dann von der Gemeinde im Anlagevermögen zu bilanzieren sein, wenn dieser sich tatsächlich nur kurzfristig im Eigentum der Gemeinde befindet. Die gemeindliche Bilanz ist im Bereich „Anlagevermögen“ mindestens wie nachfolgend aufgezeigt zu strukturieren (vgl. Abbildung).

<b>Das Anlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz</b>	
<b>BILANZBEREICH</b>	<b>GLIEDERUNG</b>
<b>Immaterielle Vermögensgegenstände</b>	(Untergliederung nach Arten, ggf. geleistete Anzahlungen, und örtlichem Bedarf)
<b>Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechten</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grünflächen</li> <li>- Ackerland</li> <li>- Wald, Forsten</li> <li>- Sonstige unbebaute Grundstücke</li> </ul>
<b>Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kinder- und Jugendeinrichtungen</li> <li>- Schulen</li> <li>- Wohnbauten</li> <li>- Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude</li> </ul>
<b>Infrastrukturvermögen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grund und Boden des Infrastrukturvermögens</li> <li>- Brücken und Tunnel</li> <li>- Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen</li> <li>- Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen</li> <li>- Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen</li> <li>- Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens</li> </ul>
<b>Sonstiges Sachanlagevermögen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bauten auf fremdem Grund und Boden</li> <li>- Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler</li> <li>- Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge</li> <li>- Betriebs- und Geschäftsausstattung</li> </ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

<b>Das Anlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz</b>	
<b>BILANZBEREICH</b>	<b>GLIEDERUNG</b>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau</li> </ul>
<b>Finanzanlagen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Anteile an verbundenen Unternehmen</li> <li>- Beteiligungen</li> <li>- Sondervermögen</li> <li>- Wertpapiere des Anlagevermögens</li> <li>- Ausleihungen</li> </ul>

*Abbildung 557 „Das Anlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz“*

Auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz dürfen dabei im Bilanzbereich „Anlagevermögen“ nur solche Vermögensgegenstände der Gemeinde angesetzt werden, die nicht nur zur kurzfristigen Nutzung, zum Verbrauch oder zur Veräußerung vorgesehen sind. Auch Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht mehr dem Geschäftsbetrieb dienen, sowie Vermögensgegenstände, die konkret zur Veräußerung vorgehalten werden, sind i.d.R. nicht mehr in diesem Bilanzbereich anzusetzen.

Es ist von der Gemeinde jeweils zu jedem Abschlussstichtag zu beurteilen, ob die Bilanzierungskriterien für gemeindliche Vermögensgegenstände erfüllt sind bzw. vorliegen, wobei auch Umstände vor und nach dem jeweiligen Abschlussstichtag zu berücksichtigen sind. Nach dem Abschlussstichtag liegende Umstände sind nur dann relevant, wenn sie werterhellend im Sinne der Vorschrift des § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW sind. Eine erst nach dem Abschlussstichtag eingetretene Zweckänderung sowie auch die Wertänderung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes sind deshalb für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz zu diesem Abschlussstichtag nicht zu berücksichtigen.

### **3.1.02 Die Abgrenzung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen**

Bei der Abgrenzung zwischen dem gemeindlichen Anlagevermögen und dem Umlaufvermögen der Gemeinde ist auf die wirtschaftliche Zweckbestimmung des gemeindlichen Vermögensgegenstandes abzustellen, die sich aus der Art des gemeindlichen Vermögensgegenstandes sowie dem Willen der Gemeinde über den zeitlich bestimmten Gebrauch oder Verbrauch ergibt. Es ist aber auch die zeitliche Verweildauer bei der Gemeinde dabei ein wichtiges Kriterium. Im Einzelfall kann dabei ein gemeindlicher Vermögensgegenstand trotz mehrjährigen Eigentums der Gemeinde dem Umlaufvermögen zuzurechnen und entsprechend zu bilanzieren sein.

Vielfach wird aber auch eine Unterteilung in Gebrauchsgegenstände und Verbrauchsgegenstände der Gemeinde vorgenommen werden können. Grundsätzlich sind jedoch zum Verbrauch, zur Weiterverarbeitung oder zur Veräußerung bestimmte gemeindliche Vermögensgegenstände dem Umlaufvermögen zuzuordnen. Dem gemeindlichen Umlaufvermögen sind aber z.B. auch die gemeindlichen Grundstücke zuzuordnen, die zum Zwecke der Veräußerung von der Gemeinde gehalten werden, auch wenn sie aufgrund ihrer Eigenart eigentlich dem gemeindlichen Anlagevermögen zuzurechnen wären. Für die Abgrenzung und Entscheidung der Gemeinde zwischen Anlage- und Umlaufvermögen sollen i.d.R. mehrere Kriterien herangezogen werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Abgrenzung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- nach der Art und/oder Eigenschaft der gemeindlichen Vermögensgegenstände</li> </ul>

<b>Die Abgrenzung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen</b>	
-	nach der Funktion im Rahmen der Aufgabenerfüllung (Geschäftsbetrieb) der Gemeinde
-	nach der Absicht der Gemeinde (dauerhafte Nutzung oder Verbrauch)
-	nach der Zeitdauer der Haltung (mehr oder weniger als ein Jahr)

*Abbildung 558 „Die Abgrenzung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen“*

Die Abgrenzung zwischen bilanziellen Anlagevermögen und Umlaufvermögen ist auch von Bedeutung für die Bewertung der gemeindlichen Vermögensgegenstände und Schulden. Die Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind mit den um Abschreibungen geminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, während die Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens mit dem niedrigen Wert anzusetzen sind, der sich aus einem beizulegenden Wert ergibt (vgl. § 91 Absatz 2 Nummer GO NRW). Die Abgrenzung zwischen dem Anlagevermögen und Umlaufvermögen führt aber nicht dazu, dass nur die Anschaffung oder die Herstellung von Vermögensgegenständen des gemeindlichen Anlagevermögens als Investitionen im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschriften gilt (vgl. z. B. § 14 GemHVO NRW).

### **3.1.03 Umgliederungen zwischen Anlagevermögen und Umlaufvermögen**

Im Zeitablauf kann sich die Zweckbestimmung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes ändern oder dessen Nutzung durch die Gemeinde eingestellt werden. Die Gemeinde hat dann die bilanzielle Zuordnung zu überprüfen und ggf. anzupassen. Sofern dieser Vermögensgegenstand in der gemeindlichen Bilanz im Bereich „Anlagevermögen“ angesetzt worden ist, kann zum Abschlussstichtag entsprechend der eingetretenen Änderung der Zweckbestimmung eine Umgliederung dieses Vermögensgegenstandes in den Bilanzbereich „Umlaufvermögen“ vorzunehmen sein, z. B. unbebaute Grundstücke für ein neues Bau- oder Gewerbegebiet.

Ein gemeindlicher Vermögensgegenstand kann i.d.R. vom gemeindlichen Anlagevermögen ins Umlaufvermögen der Gemeinde umgegliedert werden, wenn dieser von der Gemeinde nicht mehr für den vorgesehenen Zweck genutzt wird, nicht für andere Zwecke der gemeindlichen Aufgabenerfüllung gebraucht und auch nicht wieder in Betrieb genommen wird, sondern kurzfristig veräußert werden soll. Eine Umgliederung setzt dabei regelmäßig voraus, dass die Gemeinde aktiv die für eine kurzfristige Veräußerung notwendigen Maßnahmen durchführt. Es z. B. ein entsprechender Ratsbeschluss zu fassen sein, damit die Gemeinde sich von einem bestimmten Vermögensgegenstand trennen kann.

Bei einer Umgliederung muss klar erkennbar und nachvollziehbar sein, dass die Gemeinde sich kurzfristig von dem Vermögensgegenstand trennen will und nicht nur eine Absicht zur Veräußerung zu einem unbestimmten Zeitpunkt bei der gemeindlichen Verwaltung besteht. Eine solche Umgliederung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes ins Umlaufvermögen soll dabei jeweils zum Abschlussstichtag erfolgen. Es können sich daraus ggf. Abweichungen von der bisherigen Bilanzierungs- und Bewertungsmethode und Wertminderungen ergeben, weil die Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens mit dem beizulegenden Zeitwert als fortgeführte Anschaffungskosten zu bilanzieren sind und das strenge Niederstwertprinzip gilt (vgl. § 35 Absatz 7 GO NRW).

Eine Umgliederung ist als nicht zulässig anzusehen, wenn bei der Gemeinde nur die Absicht zur Abgabe eines Vermögensgegenstandes besteht, ohne dass weitere Kriterien durch die Gemeinde konkret erfüllt sind. Ebenso ist die Absicht der Ertragserzielung durch die Veräußerung kein ausreichender Grund für eine Umgliederung ins gemeindliche Umlaufvermögen. Die Pflicht der Gemeinde, Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen nach § 90 Absatz 3 Satz 1 der Gemeindeordnung unmittelbar mit der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

allgemeinen Rücklage zu verrechnen, steht einer Umgliederung zwar nicht entgegen, erfordert aber gleichwohl eine Verrechnung der daraus bzw. aus der Abgabe entstehenden Erträge und Aufwendungen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Auf eine Umgliederung vom Anlagevermögen ins gemeindliche Umlaufvermögen soll auch dann regelmäßig verzichtet werden, wenn ein zur Veräußerung anstehender Vermögensgegenstand von der Gemeinde noch tatsächlich bis zu seiner Veräußerung genutzt wird. Ein solcher Vermögensgegenstand verliert in diesen Fällen erst durch seinen Abgang bzw. seine Veräußerung durch die Gemeinde seine Zweckbestimmung im Sinne des bilanziellen Ansatzes im gemeindlichen Anlagevermögen.

Bei Wertpapieren ändert sich z. B. regelmäßig nicht die Zweckbestimmung, wenn sie aus kartellrechtlichen Gründen veräußert werden müssen. Deshalb soll vor einer Veräußerung dieses Vermögens i.d.R. auch keine Umgliederung ins gemeindliche Umlaufvermögen vorgenommen werden. Die Umgliederung wirkt sich zudem auch auf den gemeindlichen Anlagenspiegel nach § 45 GemHVO NRW aus. Die bilanziellen Umschichtungen von Vermögensgegenständen vom gemeindlichen Anlagevermögen ins Umlaufvermögen sind darin als Abgänge und in umgekehrter Weise als Zugänge zu erfassen.

#### **3.1.04 Das Anlagevermögen im Anlagenspiegel**

Die Gemeinde ist verpflichtet, dem Anhang einen Anlagenspiegel beizufügen, der die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens im Haushaltsjahr detailliert darstellen soll (vgl. § 44 Absatz 3 i.V.m. § 45 GemHVO NRW). Der Anlagenspiegel ist entsprechend den Vorgaben für die Gliederung der Posten der gemeindlichen Bilanz zu gliedern. Er dient dazu, für jeden Vermögensposten, unter dem Beträge zusammengefasst sind, die auf unterschiedliche Zeiträume aufzuteilen sind, für jeden Zeitraum den zutreffenden Betrag anzugeben. Er erleichtert dadurch den Überblick über die Vermögenslage sowie über die Altersstruktur des Anlagevermögens.

Durch den gemeindlichen Anlagenspiegel wird zudem die in der Finanzrechnung erfasste Mittelverwendung durch Zugänge und Zuschreibungen (Aktivzunahmen) sowie die Mittelherkunft durch Abgänge und Abschreibungen (Aktivabnahme) wieder gespiegelt. Er setzt aber auch eine entsprechende Anlagenbuchhaltung voraus, in der z. B. der einzelne Vermögensgegenstand genau bezeichnet wird, der Tag der Anschaffung oder Herstellung, die Nutzungsdauer, die Abschreibungsmethode, der Buchwert am Abschlussstichtag sowie der Tag des Abgangs genau vermerkt, fortgeschrieben und nachgewiesen werden.

#### **3.1.05 Anlagevermögen und Gesamtabchluss**

Bei den Gliederungsvorgaben für die gemeindliche Bilanz nach den Absätzen 3 und 4 dieser Vorschrift wurde versucht, in wichtigen Bilanzbereichen auch die Belange des gemeindlichen Gesamtabchlusses zu berücksichtigen, in dem bereits in solchen Bereichen die gemeindlichen Betätigungsformen außerhalb der Verwaltung der Gemeinde in die Postengliederung einbezogen wurden (vgl. § 116 GO NRW). Auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz sind deshalb im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ des Anlagevermögens gesonderte Bilanzposten für „Verbundene Unternehmen“, „Beteiligungen“ und „Sondervermögen“ der Gemeinde zu bilden. Im Anlagevermögen sind aber auch die gemeindlichen Ausleihungen und die privatrechtlichen Forderungen entsprechend zu differenzieren.

Auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz ist eine solche Differenzierung bei den anzusetzenden Verbindlichkeiten aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen vorzunehmen. Diese von der Gemeinde einzuhaltenden Differenzierungen ihrer Bilanzbereiche bzw. Bilanzposten sollen dazu beitragen, dass notwendige Konsolidierungsschritte, z. B. Eliminierungen „konzerninterner“ Beziehungen, leichter umsetzbar sind und den Informationsbedürfnissen der Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses ausreichend Rechnung tragen.

### **3.1.1 Zu Nummer 1.1 (Immaterielle Vermögensgegenstände):**

#### **3.1.1.1 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Unter dem Bilanzposten „Immaterielle Vermögensgegenstände“ sind Rechte und Möglichkeiten mit besonderen Vorteilen für die Gemeinde anzusetzen, zu deren Erlangung bei der Gemeinde Aufwendungen aus einem Kauf- oder Tauschvorgang entstanden sein müssen. Die immateriellen Vermögenswerte der Gemeinde stellen sogenannte „nicht stoffliche“ Wirtschaftsgüter und damit nicht fassbare Werte der Gemeinde dar. Diese Gegebenheiten erfordern eine zutreffende und ausreichende Dokumentation der einzelnen immateriellen Vermögensgegenstände der Gemeinde. Die erstellten Unterlagen müssen dabei so gestaltet sein, dass die Eigenständigkeit des betreffenden Vermögensgegenstandes erkennbar und für einen sachverständigen Dritten nachvollziehbar ist. den immateriellen Vermögensgegenstand

Die immateriellen Vermögensgegenstände sind in der gemeindlichen Bilanz getrennt von den Sachanlagen und den Finanzanlagen der Gemeinde anzusetzen. Eine Aktivierung immaterieller Vermögensgegenstände darf zudem nur erfolgen, wenn diese von der Gemeinde von Dritten entgeltlich erworben worden sind und im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung einen dafür benötigten Vermögensgegenstand darstellen. Diese Rahmenbedingungen erfordern, eine sorgfältige und klare Abgrenzung bei den einzelnen aktivierbaren immateriellen Vermögensgegenständen vorzunehmen, um diese bewerten und zutreffende Wertansätze für die gemeindliche Bilanz ermitteln zu können.

Zu den immateriellen gemeindlichen Vermögensgegenständen, die bewertungsfähig sein müssen, zählen z.B. Konzessionen, Lizenzen, EDV-Software und ähnliche Rechte. Die Software stellt dabei auch dann einen immateriellen Vermögensgegenstand dar, wenn sie sich auf einem Datenträger befindet. Eine Konzession stellt dabei eine Erlaubnis dar, durch die einem Dritten gestattet wird, bestimmte Tätigkeiten vorzunehmen. Die Gemeinden besitzen i.d.R. keine Konzessionen. Eine Lizenz stellt eine Vereinbarung über die Nutzung von gewerblichen Schutzrechten dar. Der Lizenzgeber gewährt dabei dem Lizenznehmer ein Recht, damit der Lizenznehmer einen geschützten Tatbestand nutzen darf, z. B. eine DV-Software.

Die Grunddienstbarkeiten, das Nießbrauchsrecht und die beschränkte persönliche Dienstbarkeit, bei der nur eine eingeschränkte Grundstücksnutzung gewährt wird, können ebenfalls als immaterielle Vermögensgegenstände bilanziert werden, wenn die Gemeinde dafür ein Entgelt gezahlt hat. Zu den ansetzbaren „ähnlichen Rechten“ zählen jedoch nicht die bloße Möglichkeit und allgemeine Chancen, z. B. ein Kaufinteresse der Gemeinde. Diese Gegebenheiten stellen keine aktivierbaren Sachverhalte dar. Auch das Steuererhebungsrecht der Gemeinde ist nicht als aktivierbarer Tatbestand zu klassifizieren.

Die Gemeinde kann aber auch die Betriebserlaubnisse oder Baugenehmigungen als immaterielle Vermögensgegenstände bilanzieren, wenn diese nicht im Zusammenhang mit der Anschaffung von Sachanlagen notwendige Anschaffungsnebenkosten darstellen. Ebenso sind Grunddienstbarkeiten bei gemeindlichen Grundstücken, z.B. das Nießbrauchsrecht oder die beschränkte persönliche Dienstbarkeit, die nur eine eingeschränkte Grundstücksnutzung gewähren, als immaterielle Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, wenn die Gemeinde dafür ein Entgelt gezahlt hat. Die grundstücksgleichen Rechte sind aber i.d.R. unter den entsprechenden Bilanzposten des Sachanlagevermögens anzusetzen. Werden von der Gemeinde immaterielle Vermögensgegenstände aber nur kurzfristig genutzt, sind diese in der Bilanz der Gemeinde dem Bereich des Umlaufvermögens zuzuordnen.

Die gemeindlichen Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände, also Vorleistungen der Gemeinde auf noch nicht abgewickelte bzw. schwebende Geschäfte sind gesondert zu bilanzieren. Die gemeindlichen Anzahlungen sind in diesem Bilanzbereich deshalb möglichst unter einem gesonderten Bilanzposten anzusetzen. Sie sollen aber nicht unter dem gesonderten Bilanzposten „Geleistete Anzahlungen“, der für Anzahlungen für gemeindliche Sachanlagen bestimmt ist, erfasst werden (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.2.8 GemHVO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Die immateriellen Vermögensgegenstände, die von der Gemeinde nicht entgeltlich erworben oder von der Gemeinde selbst hergestellt worden sind, dürfen nicht auf der Aktivseite der Bilanz der Gemeinde angesetzt werden (vgl. § 43 Absatz 1 GemHVO NRW). Die von der Gemeinde erteilten Konzessionen für Dritte dürfen ebenfalls nicht aktiviert werden. Nicht aktivierbar ist auch das der Gemeinde zustehende Steuererhebungsrecht für die Grundsteuer und die Gewerbesteuer sowie wie andere örtliche Steuern, weil es der Gemeinde allein aufgrund ihres hoheitlichen Status zusteht.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden immateriellen Vermögensgegenstände der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 01 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

**3.1.1.2 Die Gliederung des Bilanzpostens**

Die Bilanzposten, die mindestens in der gemeindlichen Bilanz enthalten sein müssen, stellen regelmäßig eine Zusammenfassung von einzelnen gemeindlichen Sachverhalten im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde dar. In vielen Fällen bietet es sich mindestens für das interne Buchungsgeschäft und für Zwecke der örtlichen Steuerung eine Untergliederung der verbindlichen Bilanzposten an. Die Untergliederung des Bilanzpostens soll sich einerseits am örtlichen Informations- und Steuerungsbedarf und dem Berichtswesen orientieren. Andererseits sollten dabei auch andere sachgerechte Zwecke nicht vernachlässigt werden, z. B. die Meldepflichten der Gemeinde zur amtlichen Finanzstatistik. Die nachfolgende Übersicht soll eine Hilfestellung sein (vgl. Abbildung).

<b>Der Bilanzposten „Immaterielle Vermögensgegenstände“</b>			
<b>KONTENART</b>		<b>KONTO</b>	
011	Konzessionen	011	Konzessionen
012	DV-Software	0121	DV-Software
013	Nutzungsrechte	0131	Nutzungsrechte
018	Sonstige immaterielle Vermögensgegenstände	0181	Sonstige immaterielle Vermögensgegenstände
019	Geleistete Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände	0191	Geleistete Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände

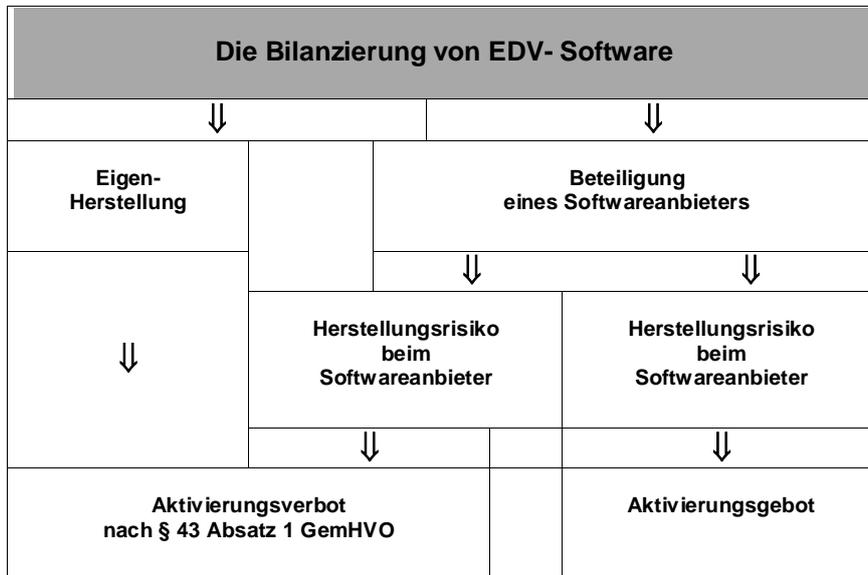
*Abbildung 559 „Der Bilanzposten „Immaterielle Vermögensgegenstände“*

Diese Untergliederung des Bilanzpostens muss nicht zwingend auch zu einem entsprechenden Bilanzausweis in der gemeindlichen Bilanz führen. Die Untergliederung des Bilanzpostens oder „Davon“-Vermerke sind immer davon abhängig, welche Bedeutung oder Wesentlichkeit den örtlichen Sachverhalten zukommt, die mit einem Posten in der gemeindlichen Bilanz zusammenhängen oder verknüpft werden.

**3.1.1.3 Die EDV-Software als immaterieller Vermögensgegenstand**

**3.1.1.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die EDV-Software der Gemeinde hat nicht nur im Rahmen der Haushaltswirtschaft der Gemeinde eine große Bedeutung. Der Zusammenhang zwischen Software und Hardware wirkt sich auch auf die gemeindliche Bilanzierung aus (vgl. Abbildung).



*Abbildung 560 „Die Bilanzierung von EDV-Software“*

Die verschiedenen Formen der Software, z. B. Firmware, Systemsoftware oder Anwendungssoftware, stellen immaterielle Vermögensgegenstände dar. Die gemeindliche Software ist deshalb entsprechend unter einem gesonderten Bilanzposten im Umlaufvermögen anzusetzen. Für die unbefristete oder unkündbare befristete Nutzung der Software ist i.d.R. ein einmaliges Entgelt von der Gemeinde zu zahlen. Dieses Entgelt stellt dabei die Anschaffungskosten des von der Gemeinde erworbenen Nutzungsrechtes dar, die zu aktivieren sind. Soweit dabei jedoch aus Sicht der Gemeinde der Zeitraum der Nutzbarkeit, z. B. durch ein mietähnliches Verhältnis, im Vordergrund des Erwerbs steht, ist von der Gemeinde ein für mehrere Haushaltsjahre gezahltes Entgelt periodengerecht abzugrenzen.

Bei der Bilanzierung der gemeindlichen Software muss auch ihr Zusammenhang mit der Hardware der Gemeinde betrachtet werden, denn dieser wirkt sich auch auf die gemeindliche Bilanzierung aus. So werden z. B. fest mit dem Computer verbundene Programmteile als Firmware bezeichnet, die als unselbstständige Teile zusammen mit der Hardware als Betriebs- und Geschäftsausstattung zu aktivieren sind. Die Systemsoftware und die Anwendungssoftware sind dagegen aufgrund ihrer selbstständigen Verwertbarkeit grundsätzlich als immaterielle Vermögensgegenstände zu bilanzieren. Wird am Markt die Software nur zusammen mit der Hardware gehandelt (sog. Bundling), ist diese mit der Hardware wie ein einheitlicher Vermögensgegenstand der gemeindlichen Betriebs- und Geschäftsausstattung des Anlagevermögens zu bewerten und anzusetzen.

Die verschiedenen Formen der Software stellen auch dann immaterielle Vermögensgegenstände der Gemeinde dar, wenn sich die einzelne Software auf einem besonderen Datenträger befindet. Die gemeindliche Software bleibt auch bei einer solchen „Trägereinheit“ in immaterieller und materieller Form als eigenständiges Wirtschaftsgut erhalten, denn der Trägereinheit kommt eine untergeordnete Bedeutung zu. Aus haushaltswirtschaftlicher Sicht liegt auch dann der wertmäßige Schwerpunkt auf der eigenständig nutzbaren Software und nicht auf dem Datenträger. Es besteht deshalb in diesen Fällen kein Anlass, die gemeindliche Software als materielles Wirtschaftsgut eigenständig zu bilanzieren.

### **3.1.1.3.2 Eigener Herstellungsvorgang**

Ein eigener Herstellungsvorgang bei der Gemeinde für ihre Software ist dann gegeben, wenn diese vom Anwender unter Einsatz seiner eigenen materiellen und personellen Ressourcen selbst geschaffen wird (Eigenherstellung). Dies liegt auch dann vor, wenn im Rahmen eines Dienstvertrages ein Softwareanbieter eingebunden worden ist und der Softwareanwender das wirtschaftliche Risiko (Herstellungsrisiko) trägt. Eine Aktivierung dieser Software ist dann nicht zulässig. Diese Vorgabe gilt auch, wenn durch wesensverändernde Vorgänge aus der gekauften Standardsoftware eine „Individualsoftware“ als neuer Vermögensgegenstand entsteht. Auch ist hierbei entscheidend, ob die Gemeinde oder ein Dritter das Herstellungsrisiko trägt.

### **3.1.1.3.3 Erweiterung oder Verbesserung der Software**

Die Maßnahmen zur Erweiterung oder Verbesserung der Software sind losgelöst von den ursprünglichen Aufwendungen, müssen jedoch hinsichtlich der Aktivierbarkeit die gleichen Voraussetzungen erfüllen. Beim Customizing ist zu unterscheiden, ob die Maßnahmen dazu dienen, die Software in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen oder ob es sich um eine Bearbeitung und Ergänzung der Software in ihrer Standardform handelt. Bei gekaufter Software stellt die Herstellung der Betriebsbereitschaft des Programms einen Teil der gemeindlichen Anschaffungskosten dar.

Bei darüber hinausgehenden Maßnahmen für den Einsatz der Software bei der Gemeinde ist zu prüfen, ob diese nicht eine Erweiterung oder wesentliche Verbesserung der Software darstellen. Bei Updates und Release-Wechsel ist zu prüfen, ob die Aufrechterhaltung der Funktionsfähigkeit der Software im Vordergrund steht oder ggf. im Rahmen eines Generationenwechsels ein neuer Vermögensgegenstand erworben wird. In den Fällen, in denen eine solche Sachlage vorliegt, wäre der Restbuchwert des alten Programms außerplanmäßig abzuschreiben. Für die Bilanzierung einer angeschafften Software ist auch zu beachten, welche Rechte der Softwareanbieter der Gemeinde als Softwareanwender einräumt. Oftmals überlässt er die uneingeschränkte Verfügungsmöglichkeit über die Software der Gemeinde oder ggf. auch nur das nicht übertragbare und nicht ausschließliche Recht, bestimmte Softwareprodukte zu nutzen.

### **3.1.1.3.4 Der Internetauftritt (Website)**

Im Zusammenhang mit der Bilanzierung von Software durch die Gemeinde muss auch der Internetauftritt (Website) der Gemeinde betrachtet werden, der unterschiedlichen Zwecken dient. Als Internetpräsenz gilt dabei die Verknüpfung aller gemeindlichen Internetseiten, die als Gesamtheit unter einer Internetadresse (Domain) erreichbar sind, denn die einzelnen Webseiten stellen unselbstständige Bestandteile dar. Dabei kommt es auf die Aufteilung der Seiten sowie ihre Gestaltung nicht an. Ein Internetauftritt der Gemeinde kann als Vermögensgegenstand klassifiziert werden, denn er stellt ein gemeindliches Textdokument, auch wenn er viele Bestandteile enthält, die auch einzeln erstellt werden können. Er kann bilanziell als immaterieller Vermögensgegenstand angesehen werden, denn er enthält allgemein zugängliche Datenbestände.

Der gemeindliche Internetauftritt hat vielfach den Zweck, der Gemeinde längerfristig zu dienen, sodass die Voraussetzungen für seine Aktivierung als immaterieller Vermögensgegenstand des gemeindlichen Anlagevermögens grundsätzlich vorliegen können. Vor einer Aktivierung eines Internetauftritts der Gemeinde ist daher auch die Frage zu klären, ob eine Eigenherstellung oder eine Fremdherstellung vorliegt, denn nur entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände dürfen in der gemeindlichen Bilanz aktiviert werden (vgl. § 43 Absatz 1 GemHVO NRW).

Für die Gemeinde muss dabei eine Auftragsproduktion vorliegen, die von einem Dritten ausgeführt wird. Eine unterstützende Mitwirkung der Gemeinde steht dabei einer Aktivierung nicht entgegen. Sie darf nur nicht nur nicht so weit reichen, dass die Gemeinde die Ideen und die Konzepte liefert. Liegt dieses gleichwohl vor, stellt die Arbeit des Programmierers nur eine ausführende Tätigkeit dar, die nicht aktivierungsfähig ist, sondern von der Gemeinde als Aufwand in ihrer Ergebnisrechnung zu erfassen ist.

#### **3.1.1.4 Die mengenbezogene Gegenleistungsverpflichtung**

Die Gemeinde kann im Rahmen ihrer Zuwendungsgewährung eine Gegenleistung von einem Zuwendungsempfänger verlangen, die als mengenbezogenes Nutzungs- oder Bezugsrecht ausgestaltet ist. In solchen Fällen besteht der Hauptzweck der gemeindlichen Zuwendung darin, ein Recht bzw. einen Anspruch auf eine Leistung des Zuwendungsempfängers zu haben, z. B. ein Mitbenutzungsrecht einer Sporthalle in Form von „Sportstunden pro Woche“ durch die Gemeinde. Die Hingabe einer Finanzleistung sowie die zeitliche Bindung stellen in diesem Zusammenhang nur die Nebenzwecke dar. Die Bilanzierung einer Mengenleistung ist u.a. auch davon abhängig, ob die Gemeinde im Rahmen der Zuwendungsgewährung einen konkreten materiellen oder immateriellen Anspruch bzw. ein Recht erwirbt. Ein materieller Anspruch der Gemeinde ist in der gemeindlichen Bilanz ggf. als Forderung oder sonstiger Vermögensgegenstand im Umlaufvermögen anzusetzen.

Ein ausdrückliches Recht der Gemeinde aus ihrer Zuwendungsgewährung, das von ihr mengenbezogen bemessen worden ist, stellt dagegen einen immateriellen Vermögensgegenstand des gemeindlichen Anlagevermögens dar. Dieses Recht ist einerseits als fassbarer Vermögenswert und wegen der gemeindlichen Zuwendungsgewährung andererseits als von der Gemeinde entgeltlich erworben anzusehen. Die mengenbezogene Gegenleistungsverpflichtung in der gemeindlichen Bilanz unter den immateriellen Vermögensgegenständen anzusetzen, ist sachlich gerechtfertigt. Dieser Ansatz einer mengenbezogenen Gegenleistungsverpflichtung in der gemeindlichen Bilanz hat zur Folge, dass die betreffende Vermögensposition auch mengenbezogen und entsprechend der Erfüllung durch den Dritten zu mindern bzw. abzuschreiben ist. Eine von der Gemeinde gesetzte Zweckbindungsfrist im Rahmen der gemeindlichen Zuwendungsgewährung, die lediglich auf einen möglichen Rückzahlungsanspruch der Gemeinde ausgerichtet ist, bleibt dabei unberücksichtigt.

#### **3.1.1.5 Dingliche Sicherungsrechte**

##### **3.1.1.5.1 Die Bestellung von Sicherheiten**

Die Gemeinde übernimmt mit der Bestellung von Sicherheiten zugunsten Dritter die Gemeinde ein wirtschaftliches Risiko für fremde Interessen, ohne dass der Bestellung i.d.R. eine entsprechende Gegenleistung gegenübersteht. Durch solche Rechtsgeschäfte tritt die Gemeinde in Haftungsverhältnisse gegenüber Dritten ein, insbesondere durch die Übernahme von Bürgschaften und Gewährverträgen, aber auch durch die Bestellung sonstiger Sicherheiten zugunsten Dritter. Unter den Begriff „Bestellung von Sicherheiten“ fallen alle Rechtsgeschäfte der Gemeinde, die der Sicherung von fremden Verbindlichkeiten dienen. Zu diesen Geschäften gehören auch die Sicherheitsleistung nach den §§ 232 ff. BGB, die dinglichen Sicherheiten im Sinne der §§ 1204 ff. BGB, aber auch die Sicherungsübereignung.

Eine Sicherheitsleistung kann dabei z. B. durch eine Hinterlegung von Geld oder Wertgegenständen, Bestellung einer Grundschuld und ähnlichen erfolgen. Das generelle Verbot einer Bestellung von Sicherheiten in § 87 GO NRW soll daher verhindern, dass die Gemeinde die Stellung eines Garanten für fremde Interessen erhält. Jedoch wird bereits in der Vorschrift das generelle Verbot durch die Regelungen in den Absätzen 2 und 3 modifiziert. Außerdem ist zugelassen worden, dass die Aufsichtsbehörde Ausnahmen von diesem Verbot zulassen kann (vgl. Absatz 1 Satz 1). Andererseits sind nach § 130 Absatz 2 GO NRW die Rechtsgeschäfte der Gemeinde, die gegen das Verbot verstoßen, nichtig.

### **3.1.1.5.2 Der Ansatz von Sicherungsrechten**

Bei der Bestellung von Sicherheiten oder Sicherungsrechten an Vermögensgegenständen, z.B. Sicherungsübereignungen oder Sicherungsabtretungen verbleibt das wirtschaftliche Eigentum grundsätzlich beim Sicherungsgeber. Daher sind betroffene gemeindliche Vermögensgegenstände weiterhin in der Bilanz der Gemeinde anzusetzen, wenn die Gemeinde als Sicherungsgeber auftritt. Nur in den Ausnahmefällen, in denen die Vereinbarung zwischen dem Sicherungsgeber und dem Sicherungsnehmer etwaige Verfügungsbefugnisse des Sicherungsnehmers vorsieht, die über den Sicherungszweck hinausgehen, besteht die Möglichkeit der Bilanzierung beim Sicherungsnehmer.

In den Fällen, in denen gemeindliche Vermögensgegenstände als Sicherheit dienen, ist in der gemeindlichen Bilanz keine besondere Kennzeichnung bei den jeweils betroffenen Bilanzposten vorzunehmen. Es ist als ausreichend anzusehen, wenn im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss die entsprechenden Angaben zur Sicherungsübereignung dazu gemacht werden. Die Gemeinde sollte dazu Auskunft über die Art und den Umfang des erhaltenen bzw. bei ihr aufbewahrten Sicherheitsgutes geben. Außerdem kann im Falle der Verwertung des Sicherungsgutes die Gemeinde als Sicherungsnehmer ihre Ansprüche gegen einen Dritten als Sicherungsgeber mit dem erzielten Erlös unmittelbar verrechnen, ohne dass dadurch gegen das Saldierungsverbot nach § 41 Absatz 2 GemHVO NRW verstoßen wird.

### **3.1.1.6 Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände**

In der gemeindlichen Bilanz sind im Bilanzbereich „Immaterielle Vermögensgegenstände“ die von der Gemeinde geleisteten geldlichen Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens gesondert anzusetzen, auch wenn nach der Bilanzgliederung für diesen Sachverhalt kein gesonderter Bilanzposten vorgesehen ist. Diese Erweiterung der Bilanzgliederung ist aber geboten, denn für die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden geleisteten Anzahlungen stellt die Erbringung von Zahlungen durch die Gemeinde die Ursache dar, während der Erwerb der zu bilanzierenden immateriellen Vermögensgegenstände der Gemeinde regelmäßig durch Lieferungen und Leistungen entsteht. Diese Anzahlungen stellen somit gemeindliche Vorleistungen im Rahmen eines schwebenden Geschäftes bzw. für noch nicht abgewickelte Geschäfte zum Erwerb eines neuen immateriellen Vermögensgegenstandes dar.

Die Anzahlungen müssen solange von der Gemeinde als solche bilanziert werden, bis der der damit finanzierte immaterielle Vermögensgegenstand in das gemeindliche Vermögen übergegangen ist. Liegt dieser Übergang vor, ist eine entsprechende Umbuchung (Umschichtung) auf den zutreffenden Bilanzposten auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz vorzunehmen. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die geleisteten Anzahlungen für immaterielle Vermögensgegenstände nicht unter dem gesonderten Bilanzposten „Geleistete Anzahlungen“ zu erfassen sind, der für Anzahlungen für gemeindliche Sachanlagen bestimmt ist (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.2.8 GemHVO NRW). Die immateriellen Vermögensgegenstände der Gemeinde sind bilanziell nicht den gemeindlichen Sachanlagen zugeordnet worden. Die von der Gemeinde geleisteten Anzahlungen haben zudem auch keinen Zeitraumbezug im Sinne einer bilanziellen Rechnungsabgrenzung, sodass deshalb auch kein Ansatz unter dem Bilanzposten „Aktive Rechnungsabgrenzung“ in Betracht kommen kann.

### **3.1.1.7 Zu- und Abgang immaterieller Vermögensgegenstände**

Bei immateriellen Vermögensgegenständen der Gemeinde, die körperlich nicht fassbar sind, ist der Zugangs- sowie der Abgangszeitpunkt davon abhängig, zu welchem Zeitpunkt die Gemeinde als wirtschaftlicher Eigentümer dieser Vermögensgegenstände anzusehen ist, d. h. ab wann sie die Verfügungsgewalt darüber innehat oder

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

abgegeben hat. In den Fällen, in denen immaterielle Vermögensgegenstände, z.B. die Software, unselbstständige Teile materieller Gegenstände sind und diese zusammen mit der Hardware der Gemeinde zugehen, kann dieser Zeitpunkt auch als Zugangszeitpunkt für die Software angesehen werden. Diese Kriterien können auch bei der Einräumung von Nutzungsrechten an gemeindlichen Vermögensgegenständen herangezogen werden. Bei anderen immateriellen Vermögensgegenständen kann z.B. der vertraglich vereinbarte Zeitpunkt als Zugangs- oder Abgangszeitpunkt gelten.

**3.1.2 Zu Nummer 1.2 (Sachanlagen):**

Im Bilanzbereich „Sachanlagen“ werden in der gemeindlichen Bilanz die materiellen Vermögensgegenstände der Gemeinde erfasst, die für Zwecke der Herstellung und Lieferung von Dienstleistungen und Wirtschaftsgütern, zur Überlassung an Dritte oder für eigene Verwaltungszwecke vorhanden sind und von der Gemeinde länger als ein Haushaltsjahr (Periode) im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung genutzt werden und an denen die Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum hat (vgl. § 33 GemHVO NRW). Die Gliederung der gemeindlichen Bilanz in diesem Bilanzbereich orientiert sich zudem an einer Trennung zwischen unbeweglichem Sachanlagevermögen, z.B. unbebaute Grundstücke, und beweglichem Sachanlagevermögen, z.B. Fahrzeuge, auch wenn dazu keine ausdrückliche Regelung besteht. In der gemeindlichen Bilanz sollen die Sachanlagen der Gemeinde mindestens wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung).

<b>Das Sachanlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz</b>	
<b>BILANZBEREICH</b>	<b>BILANZPOSTEN</b>
<b>Unbebaute Grundstücken und grundstücksgleiche Rechten</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grünflächen</li> <li>- Ackerland (landwirtschaftliche Flächen)</li> <li>- Wald, Forsten (forstwirtschaftliche Flächen)</li> <li>- Sonstige unbebaute Grundstücke</li> </ul>
<b>Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kinder- und Jugendeinrichtungen</li> <li>- Schulen</li> <li>- Wohnbauten</li> <li>- Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude</li> </ul>
<b>Infrastrukturvermögen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grund und Boden des Infrastrukturvermögens</li> <li>- Brücken und Tunnel</li> <li>- Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen</li> <li>- Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen</li> <li>- Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen</li> <li>- Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens</li> </ul>
<b>Sonstiges Sachanlagevermögen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bauten auf fremdem Grund und Boden</li> <li>- Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler</li> <li>- Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge</li> <li>- Betriebs- und Geschäftsausstattung</li> <li>- Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau</li> </ul>

*Abbildung 561 „Das Sachanlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz“*

Beim unbeweglichen Sachanlagevermögen der Gemeinde, das im Wesentlichen in unbebaute und bebaute Grundstücke zu unterteilen ist, spielt der Grundstücksbegriff eine wesentliche Rolle. Dieser Begriff, der für die Bestimmung bzw. Abgrenzung von Flurstücken als gemeindlichen Grund und Boden genutzt wird, stellt auf die

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

wirtschaftliche Einheit ab, sodass mehrere „bürgerlich-rechtliche“ Einzelgrundstücke bzw. Flurstücke, aber auch ein Teil davon, ein Grundstück im Sinne des Bewertungsrechtes für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz bilden können.

Bei den unbebauten und bebauten Grundstücken ist von der Gemeinde in ihrer Bilanz entsprechend der Nutzung bzw. den Sachzielen der örtlichen Aufgabenerfüllung eine Untergliederung mindestens in die wichtigsten Nutzungsarten vorzunehmen. Aus ihren örtlichen Bedürfnissen heraus kann die Gemeinde ggf. diese Untergliederung noch erweitern. Bei der Ermittlung der Wertansätze für bebaute Grundstücke der Gemeinde ist zu trennen zwischen dem Wert für den Grund und Boden und dem Wert für das Gebäude und/oder die sonstigen Aufbauten.

In der gemeindlichen Bilanz bleibt der Wertansatz für den gemeindlichen Grund und Boden unverändert bestehen, weil der Grund und Boden nicht der Abnutzung unterliegt. Die Gemeinde hat regelmäßig zu prüfen, ob gemeindliche Grundstücke mit Bodenverunreinigungen, z.B. Altlasten, behaftet sind, die den Bodenwert ggf. vermindern können. Wegen der dadurch möglichen Nutzungsbeschränkungen sind dann von der Gemeinde außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen (vgl. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW).

Bei auf Bodenverunreinigungen bezogenen Handlungsverpflichtungen der Gemeinde ist wegen der vorzunehmenden Sanierung ggf. auch eine Rückstellung für die Beseitigung von Altlasten in der gemeindlichen Bilanz zu passivieren (vgl. § 36 Absatz 2 GemHVO NRW). Der Wert der gemeindlichen Gebäude oder der sonstigen Aufbauten wird dagegen durch die Nutzung im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und damit in Form von planmäßigen Abschreibungen vermindert (vgl. § 35 Absatz 1 GemHVO NRW). In besonderen Fällen kann auch bei den Gebäuden und Aufbauten eine außerplanmäßige Abschreibung als Wertminderung vorzunehmen sein.

Bei der Festlegung des Wertansatzes von gemeindlichen Grundstücken dürfen zudem bestehende Grundstücksrechte und Grundstückslasten nicht unberücksichtigt bleiben. Außerdem bilden der Grund und Boden sowie die darauf stehenden Gebäude, eine wirtschaftliche Einheit, obwohl sie unterschiedliche Anlagegüter darstellen. Der Bilanzierungszeitpunkt bei der Gemeinde ist davon abhängig, wann diese Vermögensgegenstände in die Verfügungsgewalt der Gemeinde übergegangen sind. Ein Eigentumsübergang besteht z.B. nach der Abnahme eines neuen Bauwerks, sodass ab diesem Zeitpunkt die Aktivierung des neuen gemeindlichen Vermögensgegenstandes in der gemeindlichen Bilanz als zulässig angesehen werden kann.

### **3.1.2.1 Zu Nummer 1.2.1 (Unbebaute Grundstücke):**

#### **3.1.2.1.01 Die Abgrenzung der unbebauten Grundstücke**

Unter dem Bilanzposten „Unbebaute Grundstücke“ ist der Grund und Boden der Gemeinde anzusetzen, der im Sinne des Baurechts und des Bewertungsrechtes als unbebautes Grundstück anzusehen ist. Dabei ist zu beachten, dass als Grundstücke vermessene Teile des Grund und Bodens bezeichnet werden, für die ein eigenes Grundbuchblatt im Grundbuch geführt wird. Für die Bilanzierung muss aber nicht zwingend der vermessungstechnischen oder grundbuchrechtlichen Bezeichnung und Abmessung gefolgt werden, wenn z. B. bei einer Grünfläche ein sachgerechter Zusammenhang zwischen einzelnen Flächen bzw. Flurstücken besteht. Bei der Bilanzierung von unbebauten Grundstücken ist von der Gemeinde im Grundsatz immer auf das Nichtvorhandensein benutzbarer Gebäude abzustellen.

Der Grund und Boden der Gemeinde ist deshalb dann als unbebautes Grundstück zu bilanzieren, wenn sich darauf keine benutzbaren Gebäude befinden (vgl. § 72 BewG). Der gemeindliche Grund und Boden gilt aber auch dann als unbebautes Grundstück, wenn sich auf dem Grundstück benutzbare Gebäude befinden, also Gebäude, die bezugsfertig sind, deren Zweckbestimmung und Wert gegenüber der Zweckbestimmung und dem Wert des Grund und Bodens jedoch von untergeordneter Bedeutung ist (vgl. § 72 Absatz 2 BewG). Ein gemeindliches

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Grundstück, auf dem in Folge der Zerstörung oder des Verfalls der darauf befindlichen Gebäude ein auf Dauer benutzbarer Raum nicht mehr vorhanden ist, gilt auch als ein unbebautes Grundstück (vgl. § 72 Absatz 3 BewG).

Dieser Bilanzposten ist wegen der unterschiedlichen Nutzungsarten der unbebauten Grundstücke im gemeindlichen Bereich und ihrer Bedeutung für die gemeindliche Aufgabenerfüllung nach den wichtigen Nutzungszwecken zu untergliedern. In der gemeindlichen Bilanz sind daher mindestens gesonderte Bilanzposten für Grünflächen, Ackerland, Wald und Forsten sowie für sonstige unbebaute Grundstücke der Gemeinde auszuweisen. Derartige Flächen werden vielfach auch als „Naturgüter“ bezeichnet oder stellen Naherholungsgebiete dar. Zu diesem Bilanzbereich gehören jedoch nicht die Grundstücke bzw. der Grund und Boden des gemeindlichen Infrastrukturvermögens. Derartige Vermögensgegenstände sind vielmehr im gesonderten Bilanzbereich „Infrastrukturvermögen“ anzusetzen ist (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.2.3.1 GemHVO NRW).

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden unbebauten Grundstücke der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 02 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

### **3.1.2.1.02 Aufbauten und Anlagen auf unbebauten Grundstücken**

Unter dem Bilanzposten „Unbebaute Grundstücke“ sind auch die auf den unbebauten Grundstücken der Gemeinde befindlichen unterschiedlichsten Aufbauten oder Anlagen anzusetzen, wenn sie selbstständige Vermögensgegenstände der Gemeinde darstellen. Solche Grundstückseinrichtungen, die eine nachrangige Bedeutung bezogen auf das Grundstück haben, sind jedoch getrennt vom jeweiligen Grund und Boden zu aktivieren, insbesondere deshalb, weil sie als gemeindliche Aufbauten oder Anlagen i.d.R. abnutzbare Vermögensgegenstände darstellen, die - anders als der Grund und Boden - ggf. planmäßig abzuschreiben sind.

Bei örtlichem Bedarf kann für unbebaute Grundstücke und die darauf befindlichen Aufbauten oder Anlagen ggf. auch ein entsprechend differenzierter Ansatz in der gemeindlichen Bilanz vorgenommen werden. Auch die mit dem Grund und Boden verbundenen Rechte, z. B. Grunddienstbarkeiten, sowie die im Boden befindlichen Bodenschätze sind diesem Bilanzposten zuzuordnen. Dagegen ist das gemeindliche Infrastrukturvermögen, das ebenfalls getrennt vom Grund und Boden zu aktivieren ist, jedoch unter den besonderen Bilanzposten im Bilanzbereich „Infrastrukturvermögen“ anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.2.3.1 GemHVO NRW).

Ausnahmsweise sind aber auch die bebauten Grundstücke der Gemeinde, auf denen sich fremde Bauten befinden, unter dem Bilanzposten „Unbebaute Grundstücke“ anzusetzen. Solche Bauten gelten als benutzbare Gebäude, wenn sie als Baulichkeiten Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen Witterungseinflüsse gewähren, den Aufenthalt von Menschen gestatten, fest mit dem Grund und Boden verbunden und von einiger Beständigkeit sowie ausreichend standfest sind. Gleichwohl hat die Gemeinde als wirtschaftlicher Eigentümer des Grund und Bodens diesen unter diesem Bilanzposten anzusetzen.

Als Aufbauten oder Anlagen auf unbebauten Grundstücken sind jedoch nicht die Nutzpflanzen anzusetzen, die der gemeindlichen Land- und Forstwirtschaft zu Erwerbszwecken dienen, z. B. die Baumbestände auf Waldflächen, Obstanlagen und sonstige pflanzliche Erzeugnisse. Derartige Vermögensgegenstände sind dem Bilanzposten "Betriebs- und Geschäftsausstattung" zuzuordnen. Sie können dort bei örtlicher Bedeutung auch mit einem "Davon-Vermerk" angesetzt werden, sofern entsprechende Angaben im Anhang im Jahresabschluss nicht als ausreichende Information anzusehen sind.

#### **3.1.2.1.1 Zu Nummer 1.2.1.1 (Grünflächen):**

Unter dem Bilanzposten „Grünflächen“ sind die gemeindlichen Flächen mit der Nutzungsart "Grünfläche" in ihren unterschiedlichen Nutzungsarten anzusetzen, die durch eine naturgemäße Bepflanzung geprägt sind, z.B. Parkanlagen, Kleingartenanlagen, Sportflächen, Kinderspielplätze, Naturschutzflächen, Wasserflächen von stehenden Gewässern (Teiche), Friedhöfe u.a. (vgl. § 5 Absatz 2 Nummer 5 und 7 BauGB). Wegen der Bedeutung solcher Erholungsflächen vor Ort kann es sich anbieten, für einzelne Nutzungsarten den Bilanzposten durch „Davon-Vermerke“ zu untergliedern oder jeweils gesonderte Angaben im gemeindlichen Anhang zu machen. Die Entscheidung darüber muss unter Berücksichtigung des Gebotes, vollständige Angaben über die örtlichen Grünflächen im Jahresabschluss zu machen, sowie der örtlichen Gegebenheiten entschieden werden. Unabhängig von der Gliederungstiefe dieses Bilanzpostens sollte der Anhang ein Gesamtbild über die vorhandenen gemeindlichen Grünflächen enthalten.

Bei der Bilanzierung der gemeindlichen Grünflächen sind außerdem die auf diesen Flächen vorhandenen Aufbauten zu berücksichtigen, zu denen Gartenanlagen, Gewächshäuser, Brunnenanlagen (soweit nicht kulturhistorisch bzw. ein Denkmal), Spielgeräte, Einfriedungen, Umzäunungen u.a. gehören, und unter diesem Bilanzposten anzusetzen. Bei Sportplätzen sind auch Zuschauertribünen, Umkleidekabinen, Laufbahnen, Sprunggruben anzusetzen, jedoch keine Stadien oder Arenen, u.a. Die Pflanzungen zählen nur dann dazu, wenn diese nicht von erheblicher Bedeutung oder für die landwirtschaftliche Produktion genutzt bzw. dafür vorgesehen sind. In solchen Fällen soll dieses Vermögen der Betriebs- und Geschäftsausstattung der Gemeinde zugeordnet werden.

Bei den Gewässern der Gemeinde soll die flächenmäßige Abgrenzung und Zuordnung nach den wasserrechtlichen Vorschriften erfolgen, z. B. bei Gewässern zweiter Ordnung entsprechen der Vorgabe des § 5 LWG NRW. Zu den bilanzierten Wasserflächen gehören vielfach auch Absturzbauwerke, Pegelanlagen, Wehranlagen, Sandfänge, Absperrvorrichtungen u.a. als Aufbauten und Anlagen. Die Gartenbauflächen der Gemeinde sind nur dann unter diesem Bilanzposten anzusetzen, wenn sie nicht als Ackerflächen genutzt werden. Die fließenden Gewässer der Gemeinde sind dagegen unter dem Bilanzposten „Sonstige unbebaute Grundstücke“ anzusetzen. Für eine solche Zuordnung sprechen auch die bei fließenden Gewässern bestehenden Auf- und Ausbauwerke.

#### **3.1.2.1.2 Zu Nummer 1.2.1.2 (Ackerland):**

Unter dem Bilanzposten „Ackerland“ sind die landwirtschaftlich genutzten oder nutzbaren Flächen anzusetzen, (vgl. § 4 Absatz 1 WertV sowie § 5 Absatz 2 Nummer 9a BauGB), unabhängig davon, ob diese als Ackerland oder sonstige Anbauflächen genutzt werden. Die damit im Zusammenhang stehenden landwirtschaftlichen Gebäude-, Hof- oder Wegeflächen sind ebenso wie die landwirtschaftlichen Wohn- und Betriebsgebäude artenbezogen unter den jeweils zutreffenden Bilanzposten anzusetzen. Die Gartenbauflächen der Gemeinde sind nur dann unter diesem Bilanzposten anzusetzen, wenn die Flächen vergleichbar dem Ackerland genutzt werden. Andernfalls sind die Gartenbauflächen unter dem Bilanzposten „Grünflächen“ anzusetzen.

Auf den landwirtschaftlichen Flächen der Gemeinde befinden sich i.d.R. keine oder nur wenige Anlagen oder Aufbauten. Vorhandene Aufbauten und Anlagen, z.B. Pflanzen, Gartenanlagen, Gewächshäuser, Brunnenanlagen (soweit nicht kulturhistorisch ein Denkmal), Einfriedungen, Umzäunungen u.a. sind bei der Bilanzierung wertmäßig zu berücksichtigen. Nach dem Grundsatz der Wesentlichkeit kann von einer Bilanzierung unwesentlicher Ackerlandaufbauten abgesehen werden.

#### **3.1.2.1.3 Zu Nummer 1.2.1.3 (Wald, Forsten):**

Unter dem Bilanzposten „Waldflächen, Forsten“ sind genutzte oder nutzbare forstwirtschaftliche Flächen auszuweisen, auch wenn diese als Naturschutzflächen nicht ausgewiesen sind (vgl. § 4 Absatz 1 WertV sowie § 5 Ab-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

satz 2 Nummer 9b BauGB). Dazu gehören die im gemeindlichen Besitz befindlichen Waldflächen sowie sonstige forstwirtschaftlich genutzte Flächen der Gemeinde. Als Wald gilt nach § 2 Absatz 1 BWaldG jede mit Forstpflanzen bestockte Grundfläche. Aber auch kahlgeschlagene oder verlichtete Grundflächen, Waldwege, Waldeinteilungs- und Sicherungstreifen, Waldblößen und Lichtungen, Waldwiesen, Wildäsungsplätze, Holzlagerplätze sowie weitere mit dem Wald verbundene und ihm dienende Flächen gelten als Wald. In Absatz wird dazu bestimmt, welche Flächen keinen Wald im Sinne dieses Gesetzes darstellen.

In der Regel finden sich auf forstwirtschaftlichen Flächen der Gemeinde außer dem stehenden Holzvermögen nur wenige Anlagen oder Aufbauten. Diese gemeindlichen Vermögensgegenstände sind bei der Bilanzierung der forstwirtschaftlichen Flächen in der gemeindlichen Bilanz zu berücksichtigen. Zu den Anlagen und Aufbauten auf forstwirtschaftlich genutzten Flächen können insbesondere Einfriedungen und Umzäunungen u.a. gehören. Das stehende Holzvermögen zählt regelmäßig nur dann dazu, wenn es nicht von erheblicher Bedeutung oder für die forstliche Produktion genutzt bzw. dafür vorgesehen ist. In solchen Fällen soll dieses Vermögen der Betriebs- und Geschäftsausstattung der Gemeinde zugeordnet werden.

Im Rahmen dieses Bilanzpostens ist außerdem eine Zusammenfassung von mehreren Komponenten, z. B. der Waldwege, zu einer einzigen Vermögenseinheit nicht zulässig. Auch sind die im Zusammenhang mit den Waldflächen stehenden forstwirtschaftlichen Gebäude-, Hof- oder Wegeflächen nicht diesem Bilanzposten zuzuordnen. Diese Gegenstände sind wie die Wohn- und Betriebsgebäude der gemeindlichen Forstwirtschaft unter den jeweils zutreffenden Bilanzposten des gemeindlichen Anlagevermögens auszuweisen.

**3.1.2.1.4 Zu Nummer 1.2.1.4 (Sonstige unbebaute Grundstücke):**

Der Bilanzposten „Sonstige unbebaute Grundstücke“ stellt einen Sammelposten für die unbebauten Grundstücke der Gemeinde dar, die nicht unter den gesonderten Bilanzposten „Grünflächen“, „Ackerland“ und „Wald, Forsten“ anzusetzen sind. Dazu sind die Grundstücke der Gemeinde zu zählen, bei denen Erbbaurechte an Dritte vergeben worden sind. Auch der Grund und Boden, der gemeindliche Gebäude umgibt, diesen aber nicht zuzuordnen ist sowie Flächen des Gemeindegliedervermögens, kann unter diesem Bilanzposten anzusetzen sein.

Unter diesem Bilanzposten sind aber auch die gemeindlichen Grundstücke mit fließendem Gewässer auszuweisen. Dagegen sind die „stehenden“ Gewässer unter dem Bilanzposten „Grünflächen“ anzusetzen. Bei der Festlegung der einzubeziehenden Gewässerflächen sowie deren Abgrenzung sind insbesondere die wasserrechtlichen Vorschriften zu beachten. In Einzelfällen kann ein „stehendes Gewässer“ auch ein Teil eines fließenden Gewässers sein, sodass dieser Teil auch unter diesem Bilanzposten anzusetzen ist. Ggf. kann bei örtlicher Bedeutung der Grundstücke mit fließendem Gewässer auch ein gesonderter Bilanzposten oder ein „Davon-Vermerk“ in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden.

Die unter diesem Bilanzposten anzusetzenden sonstigen unbebauten gemeindlichen Grundstücke können auch nach der vorgesehenen Nutzung gegliedert und entsprechend in der Bilanz durch „Davon-Vermerke“ gesondert ausgewiesen werden. In den Fällen, in denen sich keine zusätzlichen Posten oder „Davon-Vermerke“ in der gemeindlichen Bilanz anbieten, muss mindestens durch gesonderte Erläuterungen im Anhang im Jahresabschluss die notwendige Transparenz über das zusammengefasste Vermögen der Gemeinde gewährleistet werden.

Die unbebauten Grundstücke können auch anhand der baurechtlichen Klassifizierung nach dem geltenden Planungsrecht der Gemeinde gegliedert werden, wenn für die Gemeinde erkennbar ist, dass bei den Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses ein entsprechender Informationsbedarf besteht und die betreffenden gemeindlichen Grundstücke unter diesem Bilanzposten anzusetzen sind. Solche Grundstücke der Gemeinde, z.B. Bauerwartungsland, Baugrundstücke, Gewerbegrundstücke, sind jedoch nur dann unter diesem Bilanzposten anzusetzen, wenn sie von der Gemeinde auf Dauer gehalten werden sollen. In den Fällen, in denen eine Veräußerungs-

absicht der Gemeinde besteht, erfordert diese Zwecksetzung, dass die betreffenden unbebauten Grundstücke der Gemeinde in der gemeindlichen Bilanz im Bereich „Umlaufvermögen“ anzusetzen sind.

Unter diesem Bilanzposten sind auch die vorhandenen Aufbauten auf den sonstigen unbebauten Grundstücken der Gemeinde, zu denen Einfriedungen, Umzäunungen u.a. gehören können, sind bei der Bilanzierung dieser Grundstücke zu berücksichtigen. Außerdem sind bei den Gewässern auch die Aufbauten zu berücksichtigen, zu denen Absturzbauwerke, Wehranlagen, Pegelanlagen, Sandfänge u.a. zu zählen sind. Derartige massive Bauten stehen u.a. einem Ansatz der fließenden Gewässer unter dem Bilanzposten „Grünflächen“ entgegen. Dieser Bilanzposten sollte jedoch dann nicht als ausschließlicher Sammelposten in der gemeindlichen Bilanz enthalten sein, wenn dessen Volumen das Volumen der anderen spezielleren Bilanzposten übersteigt. Ggf. ist dann eine sachgerechte und informationsbezogene Untergliederung vorzunehmen.

### **3.1.2.1.5 Der Ansatz von Erbbaugrundstücken**

#### **3.1.2.1.5.1 Die Bilanzierungspflichten**

Die Grundstücke der Gemeinde, für die Erbbaurechte an Dritte vergeben worden sind, sind ebenfalls unter dem Bilanzposten „Sonstige unbebaute Grundstücke“ anzusetzen. Durch das Erbbaurecht wird ein gemeindliches Grundstück in der Weise belastet, dass dem Erbbauberechtigten, zu dessen Gunsten die Belastung des Grundstücks erfolgt, das veräußerliche und vererbliche Recht zusteht, auf oder unter der Oberfläche des Grundstücks ein Bauwerk zu haben (vgl. § 1 Absatz 1 ErbbauRG). Das Erbbaurecht kann sich dabei auch auf einen für das Bauwerk nicht erforderlichen Teil des Grundstücks erstrecken, sofern das Bauwerk wirtschaftlich die Hauptsache bleibt (vgl. § 1 Absatz 2 ErbbauRG).

Bei der Vergabe des Erbbaurechts durch die Gemeinde handelt es sich vielfach um ein unbebautes Grundstück, jedoch ist auch die Vergabe eines Erbbaurechtes bei bebauten Grundstücken möglich, wenn der Erbbauberechtigte das bestehende Gebäude mit übernimmt. Bei Erbbaurechtsgrundstücken besteht aber i.d.R. nur noch beim Grund und Boden ein wirtschaftliches Eigentum der Gemeinde. Die Gemeinde erhält dafür, dass sie ihr Grundstück einem Dritten als Erbbauberechtigten zur Verfügung stellt, regelmäßig einen Erbbauzins über die Laufzeit des Vertrages (vgl. § 9 Absatz 1 ErbbauRG). Zusätzlich entsteht durch die Eintragung als Erbbauzinslast ins Erbbaugrundbuch eine dingliche Wirkung. Bei den Gemeinden haben solche befristeten Erbbaurechtsverhältnisse i.d.R. eine Laufzeit zwischen 75 und 99 Jahren.

Das Grundstück bleibt dabei im Eigentum der Gemeinde, denn in diesen Fällen erwirbt der Erbbauberechtigte kein (Teil-)Eigentum, sondern lediglich ein Nutzungsrecht an dem gemeindlichen Grundstück. Das betreffende Grundstück wird daher nicht dem gemeindlichen Vermögen entnommen bzw. auch nicht an den Erbbauberechtigten herausgegeben (veräußert). Der Abschluss von Erbbaurechtsverträgen durch die Gemeinde verändert deshalb regelmäßig nicht die Bilanzierung dieser Grundstücke im Jahresabschluss der Gemeinde. Die vertraglichen Erbbaurechtsverhältnisse der Gemeinde stellen sowohl für die Gemeinde als Grundstückseigentümer als auch für den Erbbauberechtigten ein schwebendes Geschäft dar, das von der Gemeinde i.d.R. nicht zu bilanzieren ist.

Die Vergabe eines Erbbaurechts durch die Gemeinde hat für diese als Erbbaurechtsgeber dann keinen Einfluss auf die bilanzielle Zuordnung des betreffenden Grundstückes, wenn im Erbbaurechtsvertrag keine Besonderheiten mit wirtschaftlichen Auswirkungen für die Gemeinde vereinbart werden. Die Gemeinde als Grundstückseigentümer hat daher die mit einem Erbbaurecht belasteten gemeindlichen Grundstücke grundsätzlich mit ihrem vollen Wert in ihrer Bilanz anzusetzen. Im Rahmen der Erbbaurechtsverhältnisse können aber durchaus Vereinbarungen bestehen oder getroffen werden, die zu wirtschaftlichen Einschränkungen bei der Gemeinde führen und sich dadurch auch auf den Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz auswirken.

#### **3.1.2.1.5.2 Der Umfang des Wertansatzes**

Bei der Ermittlung des Wertansatzes für den Ansatz gemeindlicher Erbbaugrundstücke in der Bilanz der Gemeinde ist nicht nur der aktuelle Wert des jeweiligen Grundstückes zu berücksichtigen, sondern es ist auch zu prüfen, ob ggf. örtliche besondere Gegebenheiten bestehen, die zu einer Minderung des Grundstückswertes führen können. Mögliche Einschränkungen können daraus resultieren, dass die Gemeinde gesonderte Kaufrechte oder Kaufpreisabschläge mit dem Erbbauberechtigten vereinbart, die den Wert des betreffenden Grundstückes beeinflussen, z.B. dass während der Laufzeit des Erbbaurechtsverhältnisses dem Erbbauberechtigten der Kauf des Grundstückes mit einer an den persönlichen Einkommensverhältnissen gekoppelten Kaufpreisreduzierung ermöglicht wird.

Der Verzicht auf eine Wertsicherungsklausel in den Erbbaurechtsverträgen ist hinsichtlich der Anpassung des Erbbauzinses an die allgemeine Wertentwicklung während der Vertragslaufzeit ebenfalls als eine Wertminderung anzusehen, deren Höhe durch die Laufzeit des Erbbaurechtes bestimmt wird. Die Art und der Umfang der Wertentwicklung sind dabei von den erbaurechtlichen und den örtlichen Gegebenheiten abhängig. Auch ein Verzicht auf die Festsetzung des Erbbauzinses in seiner möglichen Höhe stellt eine aktuelle Wertminderung des Erbbaurechtsgrundstückes dar. Dabei ist zudem zu berücksichtigen, dass bei einer Anpassung des Erbbauzinses wegen einer wesentlichen Änderungen des Wertes des Erbbaugrundstückes auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Erbbaurechtsvertrages und nicht auf den Zeitpunkt der letzten Anpassung des Erbbauzinses abzustellen ist. Auch nicht ausgeschöpfte Anpassungen bleiben bei neuen Anpassungen i.d.R. außer Betracht.

Für die Bewertung der Erbbaurechtsgrundstücke der Gemeinde und deren Ansatz in der gemeindlichen Bilanz nach Vertragsabschluss sind ausgehend vom vollen Wert der betreffenden Grundstücke im Rahmen der vorliegenden örtlichen Vertragsgestaltung die bestehenden Wertminderungen zu berücksichtigen. Sofern dem Erbbauberechtigten ein Erwerbsrecht für das Grundstück mit Kaufpreisreduzierung eingeräumt worden ist, muss eine solche Werteinschränkung beim Ansatz des gemeindlichen Grundstückes auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz wertmindernd berücksichtigt werden.

In entsprechender Weise sind auch von der Gemeinde eingeräumte Nachlässe zu behandeln, die dadurch entstehen, dass in den örtlichen Erbbaurechtsverträgen auf eine Wertsicherungsklausel verzichtet oder ein sehr geringer Erbbauzins vorgesehen worden ist. Ob diese allgemeinen Feststellungen für die Beurteilung der örtlichen Bilanzierung in jedem Einzelfall geeignet sind, muss im Einzelfall unter Beachtung der von der Gemeinde geschlossenen vertraglichen Vereinbarung sowie unter Einhaltung der Voraussetzung, dass die Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde vermitteln muss, vor Ort geklärt werden.

#### **3.1.2.1.6 Der Ansatz von grundstücksgleichen Rechten**

Bei gemeindlichen Grundstücken können umfangreiche Nutzungsrechte bestehen, die zivilrechtlich dingliche Rechte darstellen und als grundstücksgleiche Rechte bezeichnet werden. Sie werden deshalb wie Grundstücke behandelt und erhalten ein eigenes Grundbuchblatt, z. B. Erbbaurechte, Abbaurechte, Wegerechte, Wohnungseigentum u.a. Derartige Rechte können öffentlich-rechtlich, aber auch privatrechtlich ausgestaltet sein. Der Ansatz von grundstücksgleichen Rechten in der gemeindlichen Bilanz ist daher unter Berücksichtigung der jeweiligen Nutzungsform und bezogen auf das betroffene Grundstück festzulegen, sodass diese Rechte entweder unter dem Bilanzposten „Unbebaute Grundstücke“ oder dem Posten „Bebaute Grundstücke“ zu aktivieren sind.

Bei der Bilanzierung von grundstücksgleichen Rechten ist zudem zu beachten, dass Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden dürfen (vgl. § 41 Absatz 2 GemHVO NRW). Zu den grundstücksgleichen Rechten zählen jedoch nicht die Grunddienstbarkeit, das Nießbrauchsrecht und die beschränkte persönliche Dienstbarkeit, da hierbei nur eine eingeschränkte Grundstücksnutzung gewährt wird. Diese zuletzt genannten

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Rechte können dann als immaterielle Vermögensgegenstände angesetzt werden, wenn die Gemeinde dafür ein Entgelt gezahlt hat.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden grundstücksgleichen Rechte der Gemeinde sind abhängig von ihrer Zuordnung zu den unbebauten oder den bebauten Grundstücken in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen entweder der Kontengruppe 02 oder der Kontengruppe 03 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

### **3.1.2.2 Zu Nummer 1.2.2 (Bebaute Grundstücke):**

#### **3.1.2.2.01 Die Abgrenzung der bebauten Grundstücke**

Unter dem Bilanzposten „Bebaute Grundstücke“ sind die Grundstücke der Gemeinde anzusetzen, auf denen sich Gebäude befinden. Diese Festlegung orientiert sich an der Vorschrift des § 74 Absatz 1 BewG, denn danach sind bebaute Grundstücke die gemeindlichen Grundstücke, „auf denen sich benutzbare Gebäude (der Gemeinde) befinden, mit Ausnahme der in § 72 Absatz 2 bis 3 BewG bezeichneten Grundstücke. Die Benutzbarkeit von Gebäuden wird dabei als gegeben angesehen, wenn den zukünftigen Bewohnern oder sonstigen Benutzern zugemutet werden kann, das auf dem Grundstück befindliche Gebäude zu benutzen. Sie beginnt i.d.R. im Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit des Gebäudes.

Für die bebauten Grundstücke sind in der gemeindlichen Bilanz mindestens gesonderte Posten für die Grundstücke anzusetzen, auch denen sich Kinder- und Jugendeinrichtungen, Schulen oder Wohnbauten befinden. Die übrigen bebauten Grundstücke der Gemeinde sind unter dem Sammelposten „Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude“ zu erfassen. Wenn jedoch bei einigen Nutzungsformen eine besondere örtliche Bedeutung besteht, kann die Gemeinde diese Grundstücke auch unter gesonderten Bilanzposten oder gesondert mit „Davon-Vermerken“ anzusetzen. Für eine solche Untergliederung dieses Bilanzpostens können z. B. die Merkmale des § 107 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW herangezogen werden.

Unter diesem Bilanzposten sind auch die mit öffentlichen Einrichtungen bebauten Grundstücke der Gemeinde anzusetzen, z.B. Krankenhäuser, Bildungsinstitutionen sowie Kultur- und Sozialeinrichtungen, wenn dieses gemeindliche Vermögen als Infrastrukturvermögen im weiteren Sinne gilt. Die betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstände sind dann i.d.R. dem Bilanzbereich „Bebaute Grundstücke“ zuzuordnen. In der gemeindlichen Bilanz sind bei bebauten Grundstücken der Grund und Boden und das Gebäude unter einem Bilanzposten anzusetzen, weil diese Bestandteile des Grundstückes zivilrechtlich eine Einheit bilden. Auf den bebauten Grundstücken der Gemeinde befinden sich i.d.R. Gebäude, die wegen der zu erfüllenden Aufgaben der Gemeinde zweckentsprechend errichtet worden sind. Wegen der unterschiedlichen Nutzungen der bebauten Grundstücke der Gemeinde und ihrer Bedeutung für die gemeindliche Aufgabenerfüllung ist dieser Bilanzposten daher nach den jeweiligen Nutzungszwecken zu untergliedern.

Die „bebauten“ Grundstücke der Gemeinde, die wegen ihrer Aufbauten, Eigenarten und der sich daraus für die Gemeinde ergebenden eingeschränkten Verwendungsmöglichkeiten im Sinne der Daseinsfürsorge dem gemeindlichen Infrastrukturvermögen im engeren Sinne zugeordnet werden, sind in dem gesonderten Bilanzbereich „Infrastrukturvermögen“ anzusetzen. Diese Grundstücke sind in dem Bilanzbereich getrennt nach Grund und Boden sowie dem darauf befindlichen Infrastrukturvermögen zu aktivieren (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.2.3 GemHVO NRW). Zu solchem Vermögen zählen Grundstücke mit Straßen, Kanalisation und sonstige Verkehrs-, Versorgungs- und Entsorgungseinrichtungen, z.B. Kläranlagen, Sonderbauwerke.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden bebauten Grundstücke der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 03 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemH-

VO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

### **3.1.2.1.02 Baulichkeiten auf bebauten Grundstücken**

Bei bebauten Grundstücken der Gemeinde gelten die Baulichkeiten, die Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen Witterungseinflüsse gewähren, den Aufenthalt von Menschen gestatten, fest mit dem Grund und Boden verbunden und von einiger Beständigkeit sowie ausreichend standfest sind, als Gebäude. Der Begriff des Gebäudes setzt dabei nicht voraus, dass das Bauwerk über die Erdoberfläche hinausragt. Auch unter der Erdoberfläche befindliche Bauwerke, z. B. Tiefgaragen, unterirdische Betriebs- und Verwaltungsräume und Lagerkeller, können Gebäude sein. Aber auch Baudenkmäler der Gemeinde, die als Gebäude genutzt werden, sind unter den bebauten Grundstücken zu erfassen. Zu diesem Bilanzposten gehören jedoch nicht schwimmende Anlagen, z.B. auf Gewässern, weil diese wegen des Fehlens einer festen Verbindung mit dem Grund und Boden bewertungsrechtlich nicht als Gebäude zu behandeln sind.

Für die gemeindliche Bilanzierung ist grundsätzlich jedes einzelne gemeindliche Gebäude zu erfassen und zu bewerten. Sind jedoch die einzelnen Gebäude mit einem Durchgang miteinander verbunden und bilden eine Gebäudeeinheit, ist die Abgrenzung nach der Zweckbestimmung der einzelnen Gebäude festzulegen. Liegt dieselbe Zweckbestimmung vor, kann eine Gebäudeeinheit gebildet werden. Dem Gebäude sind alle unselbstständigen Bestandteile des Gebäudes zuzuordnen, z. B. Heizungs-, Beleuchtungs- und Lüftungsanlagen. Die Außenanlagen auf bebauten Grundstücken sind auch dem Gebäude zuzuordnen. Dagegen sind transportable Lagerungs- und Büroeinrichtungen, z. B. Container für Baustellen, nicht als Gebäude anzusetzen. Wenn jedoch Container nach ihrer gemeindlichen Funktion und Nutzung (Zwecksetzung) als Wohnunterkünfte dienen und ortsfest verankert sind, stellen sie sinngemäß Gebäude dar und sind unter diesem Bilanzposten zu aktivieren.

Vom Gebäude abzugrenzen sind nur die selbstständigen Vermögensgegenstände, z. B. technische Anlagen und Maschinen. Außerdem stellen die mit dem Grund und Boden verbundenen Gebäude und Außenanlagen, z.B. Gartenanlagen, Spielgeräte, Fahrradständer, Garagen u.a., selbstständige Vermögensgegenstände der Gemeinde dar, die bei der Bilanzierung von bebauten Grundstücken stellen getrennt vom Grund und Boden zu aktivieren sind. Aus dieser Bilanzierung folgt jedoch nicht zwingend, dass diese Vermögensgegenstände auch gesondert in der Bilanz ausgewiesen (angesetzt) werden müssen. Abhängig von ihrer Bedeutung für die Gemeinde können jedoch darüber Angaben im Anhang zum gemeindlichen Jahresabschluss sachgerecht sein.

### **3.1.2.1.03 Die Abgrenzung bebaute Grundstücke von unbebauten Grundstücken**

In der gemeindlichen Bilanz sind die bebauten Grundstücke der Gemeinde getrennt von den unbebauten Grundstücken anzusetzen. Dazu ist unter Einbeziehung der baurechtlichen und bewertungsrechtlichen Regelungen und örtlichen Gegebenheiten über die Zuordnung zu den gemeindlichen Bilanzposten zu entscheiden. Ohne Einfluss auf den Gebäudebegriff ist zwar, ob das Bauwerk auf eigenem oder fremdem Grund und Boden steht, jedoch sind bebaute Grundstücke der Gemeinde, auf denen sich fremde Bauten befinden, z. B. wegen vergebener Erbbaurechte, unter dem Bilanzposten „Unbebaute Grundstücke“ anzusetzen.

In diesem Zusammenhang gilt bei einem bebauten Grundstück, auf dem in Folge der Zerstörung oder des Verfalls der Gebäude ein auf Dauer benutzbarer Raum nicht mehr vorhanden ist, als ein unbebautes Grundstück (vgl. § 72 Absatz 3 BewG) und ist von der Gemeinde entsprechend zu bilanzieren. Der Ansatz unbebauter Grundstücke in der gemeindlichen Bilanz ist damit grundsätzlich auf das Vorhandensein benutzbarer Gebäude abgestellt. Die Entscheidung, ob ein gemeindliches Grundstück als bebautes Grundstück oder als unbebautes Grundstück in der gemeindlichen Bilanz gesetzt wird, muss dokumentiert werden.

#### **3.1.2.2.1 Zu Nummer 1.2.2.1 (Kinder- und Jugendeinrichtungen):**

Unter den Bilanzposten „Kinder- und Jugendeinrichtungen“ gehören alle gemeindlichen Tageseinrichtungen für Kinder in Form von Krippen, Kindergärten und Horte. Aber auch Einrichtungen mit altersgemischten Gruppen sowie Kindergärten in Förderschulen mit einem bestimmten Förderschwerpunkt gehören dazu. Weiterhin fallen hierunter Einrichtungen der Jugendarbeit in Form von Kinder- und Jugendferien-/erholungsstätten, Einrichtungen der Stadtranderholung, Jugendheime, Jugendzentren, Jugendbildungsstätten u.a. Außerdem sind unter diesem Bilanzposten auch die sonstigen Einrichtungen zur Förderung junger Menschen und Familien zu erfassen.

#### **3.1.2.2.2 Zu Nummer 1.2.2.2 (Schulen):**

Unter den Bilanzposten „Schulen“ gehören Grundschulen einschließlich Schulkindergärten, Hauptschulen, Realschulen und Abendrealschulen als Weiterbildungskolleg, Gymnasien und Abendgymnasien als Weiterbildungskolleg sowie Kollegs als Institute zur Erlangung der Hochschulreife als Weiterbildungskolleg, Gesamtschulen als organisatorische und pädagogische Zusammenführung der Schulformen in der Sekundarstufe I, Sonderschulen in allen ihren Ausformungen, aber auch Berufskollegs mit Berufsschule, Berufsfachschule, Fachschule und Fachoberschule (vgl. Schulgesetz NRW vom 15. Februar 2005, GV. NRW. S. 102; SGV. NRW. 223).

#### **3.1.2.2.3 Zu Nummer 1.2.2.3 (Wohnbauten):**

Unter dem Bilanzposten „Wohnbauten“ sind alle zum Zwecke des Wohnens von Menschen errichteten Gebäude bzw. bebauten Grundstücke der Gemeinde anzusetzen, die den Menschen einen Schutz gegen Witterungseinflüsse gewähren und den Aufenthalt von Menschen gestatten. Solche gemeindlichen Gebäude müssen deshalb ein oder mehrere Wohnungen enthalten. Bei den gemeindlichen Wohnbauten kann dabei auch nach ihrer Höhe, z. B. Hochhäuser, aber auch nach ihrer Nutzung, Baukonstruktion oder der Stellung zu den Nachbargebäuden unterschieden werden. Außerdem ist unter diesem Bilanzposten auch das Wohnungseigentum anzusetzen, das als Sondereigentum an einer Wohnung i.V.m. einem Miteigentum an dem gemeinschaftlichen Eigentum, zu dem es gehört, der Gemeinde zuzurechnen ist (vgl. § 1 Absatz 3 WEG).

Bei der bilanziellen Einordnung von gemeindlichen Gebäuden als Wohnbauten der Gemeinde kommt es aber nicht vorrangig auf die bautechnische Einordnung an. Bei solchen Gebäuden muss vielmehr auch der Charakter einer Wohnnutzung vorliegen, sodass ggf. auch gemischt genutzte Gebäude der Gemeinde diesem Bilanzposten zuzuordnen sind. In diesem Zusammenhang ist als eine Wohnung die Zusammenfassung einer Mehrheit von Räumen zu verstehen, die in ihrer Gesamtheit so beschaffen sein müssen, dass die Führung eines selbstständigen Haushalts möglich ist (vgl. § 181 Absatz 9 BewG).

Diese Vorschrift legt zudem fest, dass die Zusammenfassung einer Mehrheit von Räumen eine in sich abgeschlossene Wohneinheit bilden muss. Eine solche Wohneinheit muss zudem von anderen Wohnungen oder Räumen, insbesondere Wohnräumen in sich abgeschlossen und durch eine bauliche oder sonstige Trennung abgrenzbar sein und einen selbstständigen Zugang haben. Außerdem ist es erforderlich, dass in einer Wohneinheit die für die Führung eines selbstständigen Haushalts notwendigen Nebenräume (Küche, Bad oder Dusche, Toilette) vorhanden sind. Zudem muss die Wohnfläche mindestens 23 m<sup>2</sup> betragen.

#### **3.1.2.2.4 Zu Nummer 1.2.2.4 (Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude):**

Unter den Bilanzposten „Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude“ fallen die Verwaltungsgebäude der Gemeinde sowie die gemeindlichen Betriebsgebäude. Dazu gehören z. B. Feuerwehrgerätehäuser, Rettungswa-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

chen, Werkstätten, Lagerhallen, Parkhäuser, Tiefgaragen, sonstige Garagen, Bestattungseinrichtungen, Sportstätten, soziale Einrichtungen u.a. Ebenso können Dienstwohnungen der Gemeinde dazugehören (vgl. § 1 DWVO). Die übrigen öffentlichen Einrichtungen, insbesondere Einrichtungen, die der Bildung und Kultur, der Gesundheit, dem Sozialen, dem Sport, der Erholung und Freizeit dienen, und oft als Infrastrukturvermögen im weiteren Sinne bezeichnet werden, sind ebenfalls unter diesem Sammelposten anzusetzen.

Bei örtlicher Bedeutung kann dafür ggf. auch ein gesonderter Bilanzposten oder ein „Davon-Vermerk“ in der gemeindlichen Bilanz sachgerecht sein. Solche Einrichtungen sind z.B. Volkshochschulen, Bibliotheken, Museen, Ausstellungen, Theater, Kinos, Bühnen, Orchester, Opernhäuser, Stadthallen, Begegnungsstätten, Gemeindezentren, Bürgerhäuser, Krankenhäuser, Sanatorien u.a. Für die Bilanzierung solcher Einrichtungen kann eine Orientierung an der Form der kommunalen Aufgabenerfüllung unter Berücksichtigung der Vorschrift des § 107 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW und der gemeindlichen Produktbereiche erfolgen. Diese Sachlage darf jedoch die Klarheit und Übersichtlichkeit der gemeindlichen Bilanz nicht beeinträchtigen.

Dieser Bilanzposten sollte jedoch dann nicht als ausschließlicher Sammelposten in der gemeindlichen Bilanz enthalten sein, wenn dessen Volumen das Volumen der anderen spezielleren Bilanzposten übersteigt. Bieten sich in einem solchen Fall keine zusätzlichen Posten oder „Davon-Vermerke“ in der gemeindlichen Bilanz an, muss mindestens durch gesonderte Erläuterungen im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss die notwendige Transparenz über das zusammengefasste Vermögen der Gemeinde gewährleistet werden.

**3.1.2.3 Zu Nummer 1.2.3 (Infrastrukturvermögen):**

Zu den Sachanlagen der Gemeinde, die auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind, zählt auch das gemeindliche Infrastrukturvermögen, das vielfach auch als gemeindliches „Vermögen im Gemeingebrauch“ bezeichnet wird. Es umfasst die öffentlichen Einrichtungen der Gemeinde, die ausschließlich nach ihrer Bauweise und Funktion der örtlichen Infrastruktur zu dienen bestimmt sind. Dieses Gemeindevermögen wird auch als gemeindliches Infrastrukturvermögen im engeren Sinne bezeichnet.

Dieses gemeindliche Vermögen setzt sich aus auf dem Gemeindegebiet befindlichen Grundstücken und technischen Bauwerken und Anlagen zusammen, die der Daseinsvorsorge dienen. Die dem gemeindlichen Infrastrukturvermögen angehörenden gemeindlichen Gegenstände stehen somit dem Gemeingebrauch zur Verfügung gestellt bzw. dienen der allgemeinen Nutzung der Einwohner der Gemeinde. Zum gemeindlichen Infrastrukturvermögen sind z.B. Straßen, Kanalisation und sonstige Verkehrs-, Versorgungs- und Entsorgungseinrichtungen, Kläranlagen, Sonderbauwerke u.a. zu zählen.

Wegen der Eigenart solcher gemeindlicher Vermögensgegenstände und der sich daraus ergebenden eingeschränkten Verwendungsmöglichkeit dieser Gegenstände ist für das gemeindliche Infrastrukturvermögen im engeren Sinne ein gesonderter Bilanzbereich in der gemeindlichen Bilanz gebildet worden. Von der Gemeinde ist dazu eigenverantwortlich zu entscheiden, welche örtliche Bedeutung die einzelnen Arten des gemeindlichen Infrastrukturvermögens haben. Aufgrund einer solchen Beurteilung sind ggf. die in der Vorschrift benannten Bilanzposten, insbesondere der Bilanzposten „Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens“, weiter aufzugliedern. Dabei ist zu berücksichtigen, welche Bilanzposten von wesentlicher Bedeutung für die erforderliche Aussagekraft der gemeindlichen Bilanz sind. Im örtlichen Einzelfall der Gemeinde kann es ggf. auch sachgerecht sein, in diesem Bilanzbereich auf bestimmte Bilanzposten zu verzichten.

Das in der gemeindlichen Bilanz anzusetzende Infrastrukturvermögen der Gemeinde ist in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 04 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

### **3.1.2.3.1 Zu Nummer 1.2.3.1 (Grund und Boden des Infrastrukturvermögens):**

#### **3.1.2.3.1.1 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Unter dem Bilanzposten „Grund und Boden des Infrastrukturvermögens“ ist gemeindlicher Grund und Boden unabhängig von den darauf befindlichen Gebäuden oder sonstigen Aufbauten anzusetzen. Dieser Bilanzposten ist daher ein Sammelposten, unter dem sämtlicher Grund und Boden des gemeindlichen Infrastrukturvermögens anzusetzen ist. Auf eine genaue Zuordnung des Grund und Bodens auf die einzelnen Posten des Infrastrukturvermögens ist verzichtet worden, weil darauf bzw. darunter vielfach eine Mehrfachnutzung für die unterschiedlichen Formen des Infrastrukturvermögens stattfindet. Eine genaue Trennung bzw. Abgrenzung und Zuordnung zu den einzelnen Arten des Infrastrukturvermögens würde zu Bewertungs- und Ansatzproblemen führen.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass der Grundstücksbegriff im NKF auf die wirtschaftliche Einheit abstellt, sodass mehrere „bürgerlich-rechtliche“ Einzelgrundstücke bzw. Flurstücke, aber auch nur ein Teil von einem solchen, ein Grundstück im Sinne des Bewertungsrechtes bilden können. Die Grundstücke des Infrastrukturvermögens bestehen – insbesondere im Außenbereich – aus einer Vielzahl von Flurstücken bzw. Teilflurstücken mit z.T. unterschiedlichen Nutzungsarten, z. B. Straßen, Gräben, Verkehrsbegleitfläche, Grünland, etc., sodass zu prüfen ist, in welchem Umfang eine wirtschaftliche Einheit gegeben ist.

#### **3.1.2.3.1.2 Das Infrastrukturvermögen auf fremden Grund und Boden**

In Einzelfällen, in denen die Gemeinde nicht rechtlicher Eigentümer des Grund und Bodens ist, auf dem ihr Infrastrukturvermögen errichtet wurde, würde das Rechtsverhältnis zwischen der Gemeinde und einem Dritten als Grundstückseigentümer i.d.R. fast zwangsläufig dazu führen, dass das auf dem betreffenden Grundstück stehende Infrastrukturvermögen in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Bauten auf fremden Grund und Boden“ anzusetzen wäre. Die besondere Zweckbestimmung der Daseinsvorsorge im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung muss jedoch vorrangig bei der Bilanzierung berücksichtigt werden. Dieses bedeutet, dass die besonderen Infrastrukturbauwerke in der gemeindlichen Bilanz im Bilanzbereich „Infrastrukturvermögen“ und nicht unter dem Bilanzposten „Bauten auf fremdem Grund und Boden“ anzusetzen sind.

Durch diesen gesonderten Ausweis in der Bilanz der Gemeinde soll der bestehende Zweckzusammenhang mit den von der Gemeinde zu erfüllenden Aufgaben aufgezeigt werden. So bleibt z.B. der Straßenkörper einer gemeindlichen Straße, die auf einem fremden Grundstück errichtet worden und wirtschaftlich der Gemeinde zuzurechnen ist, auch dann ein Vermögensgegenstand des gemeindlichen Infrastrukturvermögens. Durch seine Lage auf einem fremden Grundstück wird der Straßenkörper nicht zu einem gemeindlichen Vermögensgegenstand, der unter dem Bilanzposten „Bauten auf fremdem Grund und Boden“ anzusetzen ist.

In einem solchen Fall ist für die Bilanzierung die Zweckbestimmung im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ausschlaggebend und nicht die rechtlichen Eigentumsverhältnisse. Dieser Straßenkörper ist daher in der gemeindlichen Bilanz unter dem entsprechenden artenbezogenen Bilanzposten des Infrastrukturvermögens anzusetzen, auch wenn er sich nicht auf gemeindlichem Grund und Boden befindet. Eine solche bilanzielle Zuordnung ist bei bedeutenden gemeindlichen Vermögensgegenständen als sachgerecht anzusehen.

#### **3.1.2.3.2 Zu Nummer 1.2.3.2 (Brücken und Tunnel):**

Unter dem Bilanzposten „Brücken und Tunnel“ sind alle oberirdischen ingenieurtechnischen Infrastrukturbauwerke der Gemeinde, unabhängig von ihrer tatsächlichen Nutzung für Fußgänger, Straßen- oder Schienenverkehr, anzusetzen. Unter einer Brücke als gemeindlichem Vermögensgegenstand wird dabei ein technisches Bauwerk

verstanden, dass dem Überspannen von Hindernissen bzw. dem Führen von Verkehrswegen, z. B. Straßen, Schienen, Wasserwegen, dient. Als Brücken gelten daher alle Überführungen eines Verkehrsweges über einen anderen Verkehrsweg, über ein Gewässer oder über tieferliegendes Gelände, z.B. auch Verkehrszeichenbrücken. Die Brücken im Gemeindebesitz sind entsprechend ihrem Zweck in den unterschiedlichsten Formen und Konstruktionen erbaut worden, die bei der Bewertung zu berücksichtigen sind.

Unter einem Tunnel als gemeindlichem Vermögensgegenstand wird ein künstliches technisches Bauwerk verstanden, das durch Berge, unter Gewässer oder unter anderen Hindernissen hindurchführt und regelmäßig unterhalb der Erd- oder Wasseroberfläche liegt. Dabei bestehen für Straßen als Verkehrswege auch Straßentunnel, die oberirdisch liegen können. Von den Tunneln sind aus technischer Sicht noch die Unterführungen zu unterscheiden, die wegen ihrer begrenzten Länge nicht zu den Tunnelbauwerken zählen. Die Tunnel dienen zudem unterschiedlichen gemeindlichen Zwecken, z.B. dem Verkehr, aber auch der Ver- und Entsorgung der Gemeinde.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die Zuführungswege zu den der Gemeinde gehörenden Brücken und Tunnel immer unter dem Bilanzposten „Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen“ anzusetzen sind. Ebenfalls sind unterirdische ausgebaute Abwasserbeseitigungsanlagen der Gemeinde nicht unter diesem Bilanzposten, sondern unter dem gesonderten Bilanzposten „Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen“ anzusetzen.

#### **3.1.2.3.3 Zu Nummer 1.2.3.3 (Gleisanlagen und andere Anlagen):**

Unter dem Bilanzposten „Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen“ sind neben dem Streckennetz für den öffentlichen Personennahverkehr noch sämtliche dem Betrieb des Streckennetzes unmittelbar dienenden Anlagen der Streckenausrüstung, z. B. Gleisunterbau, Schienen, Weichen, Oberleitungen, Signale, Funk- und Telefonanlagen für die Streckensicherung sowie die sonstige Betriebstechnik, anzusetzen. Die gemeindlichen Vermögensgegenstände, die unter diesem Bilanzposten angesetzt werden, können, orientiert an örtlichen Steuerungsbedürfnissen, analog der Darstellung der Anlagegüter in der „AfA-Tabelle 90 des Bundesfinanzministeriums“ in der gemeindlichen Bilanz entsprechend gegliedert werden.

Vor der Bilanzierung solcher gemeindlicher Vermögensgegenstände ist von der Gemeinde sorgfältig zu prüfen, ob sie auch wirtschaftlicher Eigentümer der betreffenden Vermögensgegenstände ist, z. B. der Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen sowie der weiteren technischen Vermögensgegenstände, die sich auf ihrem Gemeindegebiet befinden. In der gemeindlichen Praxis sind diese Wirtschaftsgüter vielfach einer rechtlich selbstständigen Verkehrsgesellschaft der Gemeinde zugeordnet und werden deshalb nicht von der Gemeinde, sondern von der Verkehrsgesellschaft bilanziert.

#### **3.1.2.3.4 Zu Nummer 1.2.3.4 (Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen):**

Unter dem Bilanzposten „Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen“ sind die ausgebauten Abwasserbeseitigungsanlagen der Gemeinde anzusetzen. Unter Abwasserbeseitigungsanlagen versteht man alle Einrichtungen zur gemeindlichen Abwasserbeseitigung, insbesondere die Einrichtungen, die dem Sammeln, Fortleiten, Behandeln, Einleiten, Versickern, Verregnen und Verrieseln sowie zum Entwässern von bei der Abwasserbehandlung entstehendem Klärschlamm dienen. Derartige gemeindliche Anlagen sind unter Berücksichtigung der Benutzungsbedingungen und Auflagen für das Einleiten von behandeltem Abwasser in Gewässer (vgl. §§ 4 und 5 WHG) nach den Regeln der Technik zu errichten und zu betreiben.

Zu den gemeindlichen Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen sind daher sämtliche baulichen Teile des Kanalnetzes, z. B. Kanäle, Grundstücksanschlüsse, Straßenabläufe, zu zählen. Dazu gehören aber auch die maschinellen Teile des Kanalnetzes, z.B. Dauerpumpwerke, Hochwasserpumpen. Die Kläranlagen der Gemein-

de, Stauraumkanäle, Regenrückhaltebecken, Regenwasserbehandlungsanlagen und öffentliche Toiletten sind ebenfalls diesem Bilanzposten zuzuordnen. Die Strukturierung dieser gemeindlichen Vermögensgegenstände kann dabei an die gebührenrechtliche Anlagenstrukturierung angelehnt werden. Von der Gemeinde ist dazu eigenverantwortlich zu entscheiden, welche örtliche Bedeutung die einzelnen Arten der gemeindlichen Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen haben, sodass ggf. auch der in der Vorschrift benannte Bilanzposten weiter aufzugliedern wäre, z. B. in die Posten „Abwassersammelanlagen“ und „Abwasserbehandlungsanlagen“.

### **3.1.2.3.5 Zu Nummer 1.2.3.5 (Straßennetz und Verkehrslenkungsanlagen):**

#### **3.1.2.3.5.1 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Unter dem Bilanzposten „Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen“ sind alle gemeindlichen Straßen, als begeh- und befahrbare, befestigte und klassifizierte Verkehrswege, die dem öffentlichen Verkehr gewidmet sind und von Fußgängern und verschiedenen Fahrzeugen benutzt werden, eine glatte Oberfläche haben und dem öffentlichen Verkehr gewidmet sind oder diesem dienen, anzusetzen. Aber auch örtliche Wege und Plätze, die für den öffentlichen Verkehr mit Fahrzeugen und Fußgängern errichtet und gewidmet worden sind, sind diesem Bilanzposten zuzuordnen.

Bei der Bilanzierung des Straßennetzes mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen ist zu berücksichtigen, dass zur öffentlichen Straße der Straßenkörper, das Zubehör und die Nebenanlagen gehören (vgl. § 2 StrWG NRW). Zum Zubehör der Straße zählen dabei sämtliche zur Verkehrsführung und Verkehrssteuerung eingesetzten Einrichtungen und Anlagen, z. B. die Verkehrsschilder, die Ampeln u.a. Dieser zweckbezogene Bilanzposten ist jedoch nicht geeignet, als Sammelposten für den Ansatz aller Straßen, Wege und Plätze der Gemeinde zu dienen. In einem solchen Fall würde es zu einer Verquickung wertmäßig unterschiedlicher Systemkomponenten kommen und die notwendige Transparenz über dieses Vermögen wäre nicht mehr gegeben.

Eine solche Zusammenfassung ist als nicht sachgerecht zu bewerten und würde eine spätere Strukturierung bzw. Detaillierung - insbesondere für ein Nachhalten der vermögenswirksamen Zu- und Abgänge - oder der Instandhaltung dieser gemeindlichen Vermögensgegenstände nicht mehr zulassen. Es besteht zwar keine Verpflichtung der Gemeinde zur Untergliederung dieses Bilanzpostens, z. B. nach Straßenklassen, gleichwohl dürfte eine solche Unterteilung des Bilanzpostens sachgerecht sein. Ein Anlass für die Untergliederung kann dabei die Einteilung der öffentlichen Straßen nach ihrer Verkehrsbedeutung sein.

#### **3.1.2.3.5.2 Die Strukturierung des Straßennetzes**

Für das örtliche Straßennetz der Gemeinde mit den einzelnen Straßen als den Systemkomponenten besteht regelmäßig eine fachliche bzw. verkehrsrechtliche Strukturierung, z. B. eine Einteilung der gemeindlichen Straßen nach der Verkehrsbedeutung in Straßengruppen. Als Gemeindestraßen werden dabei die Straßen angesehen, die vorwiegend dem Verkehr und der Erschließung innerhalb des Gemeindegebietes dienen oder zu dienen bestimmt sind. Nach der gesetzlichen Vorschrift sind dieses Straßen, bei denen die Belange des Verkehrs überwiegen (Hauptverkehrsstraßen, Zubringerstraßen). Es sind aber auch Straßen, bei denen die Belange der Erschließung der anliegenden Grundstücke überwiegen (Anliegerstraßen, verkehrsberuhigte Bereiche) sowie sonstige Straßen, die von der Gemeinde für den öffentlichen Verkehr gewidmet sind (vgl. § 3 Absatz 4 StrWG NRW).

Es ist daher sachgerecht, in ähnlicher Art und Weise auch eine Strukturierung für den Ansatz des gemeindlichen Straßennetzes in der Bilanz der Gemeinde vorzunehmen. Dabei kann dann z. B. nach der Wertigkeit und der Bedeutung der einzelnen Straße sowie dem Bedarf an einzelnen örtlichen Straßenarten unterschieden werden. Bei einer solchen Einteilung der gemeindlichen Straßen sollten die möglichen Unterhaltungs- bzw. Bewirtschaftungsmaßstäbe nicht außer Betracht bleiben, denn die Straßen der Gemeinde sind unter Beachtung ihrer Wert-

haltigkeit zu bilanzieren. Es ist aber auch eine noch differenziertere Vorgehensweise möglich, z. B. mit einer Unterteilung des Straßennetzes nach Straßenabschnitten mit zuvor definierten Knotenpunkten, z. B. mithilfe eines Straßenverzeichnisses bzw. Straßenkatasters nach § 4 StrWG NRW. Bei einer solchen Einteilung kann insbesondere auch der örtlich festgestellte Straßenzustand ausreichend berücksichtigt werden. Die katasterrechtlichen Grundstücksstrukturen bieten ebenfalls eine Grundlage für eine strukturierte Abbildung des gesamten Straßensystems der Gemeinde, z. B. nach den dem Straßenvermögen zugehörigen Flurstücken.

#### **3.1.2.3.5.3 Die Straße als Sachgesamtheit**

Die in den Gemeinden in vielfacher Form vorhandenen Vermögensgegenstände „Straße“ bestehen aus unterschiedlichen fachtechnischen Bauteilen. Erst aus der Zusammenfügung dieser Komponenten entsteht der eigenständige und gebrauchsfähige Vermögensgegenstand „Straße“. Er ist nur als Sachgesamtheit nutzungsfähig im Sinne seiner Zwecksetzung. Dieser Vermögensgegenstand ist daher mit einem Auto vergleichbar, das nur durch die eingesetzten Komponenten zu einem nutzbaren Vermögensgegenstand wird. Auch wenn nach der Zusammenfügung der einzelnen Bauteile der Straße noch deren technische Ausprägung weiter besteht, erfordert es die geschaffene Sachgesamtheit, die Betrachtung der Straße in ihren Einzelteilen zu beenden.

Im Blickpunkt steht immer der eigenständige Vermögensgegenstand „Straße“ als gebrauchsfähiges Wirtschaftsgut der Gemeinde, denn die Straße als Sachgesamtheit entspricht am besten der tatsächlichen und gewollten Nutzung im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde. Eine gemeindliche Straße ist deshalb als einheitlicher Vermögensgegenstand in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Für diesen Vermögensgegenstand ist eine durchschnittliche Nutzungsdauer festzusetzen, die anhand der voraussichtlichen Lebensdauer der einzelnen Bauteile unter Berücksichtigung der Nutzung der Straße ermittelt werden kann.

Der Komponentenansatz, der z. B. bei Maschinen, als zulässig angesehen wird, wenn die Bestandteile eigenständig austauschbar und bewertbar sind, ist für den Ansatz von gemeindlichen Straßen in der Bilanz der Gemeinde nicht zutreffend umzusetzen. So könnte z. B. der Unterbau einer Straße nicht eigenständig ohne eine Beseitigung und vollständige Erneuerung des Oberbaus ersetzt werden. Zudem steht der Grundsatz der Einzelbewertung diesem Ansatz nicht entgegen. Die Straße stellt auch aus steuerrechtlicher Sicht ein einheitliches Wirtschaftsgut dar, denn sie bildet eine „geschlossene Anlage“ und ist daher insgesamt wie ein einziger Vermögensgegenstand zu behandeln, der so zur allgemeinen Benutzung zur Verfügung gestellt wird. Außerdem wird auch in anderen Ländern die gemeindliche Straße als einheitliches Wirtschaftsgut betrachtet und einem solchen Bilanzansatz der Vorzug gegeben.

#### **3.1.2.3.5.4 Keine Bilanzansätze für einzelne Komponenten der Straße**

Die Straßen der Gemeinde würden nach einer ausschließlichen technischen Betrachtungsweise in ihren einzelnen Bauteilen in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden (Komponentenansatz). Bei dieser Betrachtungsweise wird nicht berücksichtigt, dass nach der gemeindlichen Aufgabenerfüllung die Straßen im Sinne ihrer Zwecksetzung (Widmung) nur als Gesamtheit gebrauchsfähig sind und zur Nutzung zur Verfügung gestellt werden. Eine sinnvolle Nutzung dürfte bei einer alleinigen Bereitstellung der Tragschicht der Straße oder ihres Unterbaus ohne Deckschicht nicht möglich sein. Außerdem stellt die alleinige Erneuerung der Deckschicht keine aktivierungsfähige Investition und damit keinen Herstellungsaufwand, sondern Erhaltungsaufwand dar. Die an eine solche Betrachtung anknüpfende Anlagenbuchhaltung wäre mit einem hohen Aufwand verbunden.

Einem differenzierten Ansatz des Vermögensgegenstandes „Straße“ in der gemeindlichen Bilanz stehen auch die einzuhaltenden allgemeinen Voraussetzungen für die Aktivierung von Vermögensgegenständen entgegen. Dieses wird nicht dadurch aufgehoben, weil erwartet wird, dass diese Bewertung der Straße im Einzelfall nicht den tatsächlichen örtlichen Gegebenheiten und möglicherweise auch nicht dem Ressourcenverbrauch der Gemeinde

entspricht (vgl. Erläuterungen zu § 33 GemHVO NRW). Die Straße der Gemeinde ist ein für die gemeindliche Nutzung hergestelltes einheitliches Wirtschaftsgut und darf deshalb für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz nicht wieder in ihre Bestandteile zerlegt und daher nicht mit ihren einzelnen Komponenten bilanziert werden.

#### **3.1.2.3.5.5 Der Wechsel der Straßenbaulast**

Bei einer Änderung der Verkehrsbedeutung einer Straße kann eine Umstufung (Aufstufung oder Abstufung) vorgenommen werden, um die Straße der zutreffenden Straßengruppe zuzuordnen (vgl. § 8 StrWG NRW). Gleichzeitig kann dabei auch ein Wechsel der Straßenbaulast stattfinden, z.B. eine Kreisstraße wird Gemeindestraße. In diesen Fällen geht das Eigentum des bisherigen Trägers der Straßenbaulast an der Straße sowie alle Rechte und Pflichten entschädigungslos auf den neuen Träger der Straßenbaulast über. Im Rahmen einer Umstufung einer Straße kann daher der Gemeinde dieser Vermögensgegenstand als Sachschenkung zufließen. Das Ergebnis dieses fachgesetzlich bestimmten Geschäftsvorgangs der Gemeinde ist unter Berücksichtigung der gemeindlichen Bilanzierungsgrundsätze auf der Aktivseite und auf der Passivseite der Bilanz der Gemeinde zu erfassen.

Die Gemeinde muss die ihr zugeordnete Straße dann in ihrer Bilanz ansetzen, auch wenn ihr dafür keine Anschaffungskosten entstanden sind. Sie muss in diesen Fällen für den übernommenen Vermögensgegenstand „Straße“ die Anschaffungskosten ermitteln, die sie im Zeitpunkt des Erwerbs hätte aufwenden müssen, auch wenn ihr durch die Hingabe der Straße durch einen Dritten die eigene Finanzierung dieses Vermögensgegenstandes erspart geblieben ist. Bei der Übernahme einer Straße in das gemeindliche Infrastrukturvermögen ist zu beachten, dass auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz das Straßengrundstück getrennt vom Straßenkörper anzusetzen und entsprechend auf der Passivseite der Bilanz auch die Sonderpostenbildung vorzunehmen ist.

#### **3.1.2.3.6 Zu Nummer 1.2.3.6 (Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens):**

##### **3.1.2.3.6.1 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Unter dem Bilanzposten „Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens“ sind solche gemeindlichen Infrastrukturbauten anzusetzen, die im Bilanzbereich „Infrastrukturvermögen“ nicht unter den zuvor genannten Bilanzposten anzusetzen sind. Derartige gemeindliche Vermögensgegenstände können z. B. Lärmschutzwände, Wildschutzzäune, Stützmauern, aber auch Rückhaltebecken für Regenwasser sein sowie Einrichtungen und Anlagen, die dem Hochwasserschutz dienen. Ebenso sind auch die eigenen Versorgungseinrichtungen der Gemeinde unter diesem Bilanzposten anzusetzen. Dieser Bilanzposten sollte jedoch dann nicht als ausschließlicher Sammelposten in der gemeindlichen Bilanz enthalten sein, wenn dessen Volumen das Volumen der anderen spezielleren Bilanzposten des Bilanzbereiches „Infrastrukturvermögen“ übersteigt.

##### **3.1.2.3.6.2 Die Bildung weiterer Bilanzposten**

Die gemeindliche Abfallentsorgung mit ihren Bauten kann ein Beispiel für die Bildung eines weiteren Postens im Bilanzbereich „Infrastrukturvermögen“ der gemeindlichen Bilanz sein. In den Fällen, in denen die Gemeinde die Abfallentsorgung noch selbst durchführt, bietet sich für die Bilanzierung der für diese Aufgabe genutzten gemeindlichen Vermögensgegenstände ein Ansatz unter diesem gesonderten Bilanzposten an, z. B. Abfallentsorgungsanlagen. Ggf. könnte aber auch ein „Davon-Vermerk“ unter dem Bilanzposten „Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens“ ausreichend sein.

Von der Gemeinde unter Berücksichtigung der öffentlichen Bedeutung des betreffenden Infrastrukturvermögens sowie der tatsächlichen örtlichen Gegebenheiten eigenverantwortlich zu prüfen und zu entscheiden, ob ein zusätzlicher Bilanzposten oder ein „Davon-Vermerk“ in die gemeindliche Bilanz aufgenommen werden soll. In Ein-

zelfällen können bei einem Verzicht auf einen weiteren Bilanzposten auch gesonderte Erläuterungen im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss ausreichend sein, um die notwendige Transparenz zu gewährleisten. Darüber ist von der Gemeinde eigenverantwortlich zu entscheiden.

#### **3.1.2.4 Zu Nummer 1.2.4 (Bauten auf fremdem Grund und Boden):**

##### **3.1.2.4.1 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Unter dem Bilanzposten „Bauten auf fremdem Grund und Boden“ sind die gemeindlichen Bauten anzusetzen, die sich nicht auf gemeindlichen, sondern auf fremdem Grund und Boden (Grundstücke Dritter) befinden. Der Dritte als Grundstückseigentümer gestattet dadurch der Gemeinde, eine bauliche Anlage auf seinem Grund und Boden zu errichten und vorzuhalten. Der Bilanzposten „Bauten auf fremdem Grund und Boden“ hat daher besondere Bedeutung für den Bereich der baulichen Anlagen der Gemeinde in Form von Betriebsvorrichtungen, z. B. Trafostationen, Druckreglerstationen, die zur Aufgabenerfüllung der Gemeinde notwendig sind.

Diese gemeindlichen Einrichtungen stellen keine betrieblichen Einrichtungen dar, sondern selbstständige bauliche Einheiten, die sich nicht auf gemeindlichen Grundstücken befinden. Das bestehende Rechtsverhältnis zwischen der Gemeinde und dem Dritten als Grundstückseigentümer beinhaltet entgegen den grundstücksgleichen Rechten jedoch kein das Grundverhältnis sicherndes dingliches Recht. Dieses Recht zur Nutzung eines fremden Grundstückes durch die Gemeinde ist vielmehr vertraglich gesichert, z. B. durch Miet- oder Pachtvertrag und ggf. mit dauernder dinglicher Sicherung des Nutzungsverhältnisses durch eine beschränkte persönliche Dienstbarkeit.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Bauten der Gemeinde auf fremdem Grund und Boden sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 05 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

##### **3.1.2.4.2 Infrastrukturvermögen auf fremden Grund und Boden**

In Einzelfällen, in denen die Gemeinde nicht rechtlicher Eigentümer des Grund und Bodens ist, auf dem ihr Infrastrukturvermögen errichtet wurde, führt das Rechtsverhältnis zwischen der Gemeinde und einem Dritten als Grundstückseigentümer i.d.R. dazu, dass das auf dem betreffenden Grundstück stehende Infrastrukturvermögen in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Bauten auf fremden Grund und Boden“ anzusetzen ist. Dabei muss die besondere Zwecksetzung der Daseinsvorsorge berücksichtigt werden, auch wenn der Vermögensgegenstand des gemeindlichen Infrastrukturvermögens ein Bauwerk (bauliche Anlage) darstellt.

Die besondere Zwecksetzung des gemeindlichen Infrastrukturvermögens drückt sich insbesondere durch die für das gemeindliche Infrastrukturvermögen vorgesehenen Bilanzposten aus, denn der gesonderte Ausweis in der gemeindlichen Bilanz soll ein Zusammenhang der Infrastrukturbauwerke mit den von der Gemeinde zu erfüllenden Aufgaben aufzeigen. Ein gemeindlicher Straßenkörper, der auf einem fremden Grundstück errichtet worden, aber wirtschaftlich der Gemeinde zuzurechnen ist, stellt weiterhin einen Vermögensgegenstand des gemeindlichen Infrastrukturvermögens dar und ist entsprechend in der Bilanz der Gemeinde anzusetzen.

Eine solche bilanzielle Zuordnung ist bei gesondert auszuweisenden, bedeutenden gemeindlichen Vermögensgegenständen auch sachgerecht. Bei diesen Vermögensgegenständen muss der Verwendung im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und einer entsprechenden bilanziellen Abbildung, z. B. wegen des Nachweises des gesamten Straßennetzes, ein Vorrang vor dem Ansatz nach den rechtlichen Eigentumsverhältnissen bei dem betreffenden Grundstück eingeräumt werden. In solchen Fällen kommt ein Ansatz dieser Vermögensgegenstände unter dem Bilanzposten „Bauten auf fremdem Grund und Boden“ nicht in Betracht.

### **3.1.2.5 Zu Nummer 1.2.5 (Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler):**

#### **3.1.2.5.1 Der Ansatz von Kunstgegenständen**

Unter dem Bilanzposten „Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler“ sind gemeindliche Vermögensgegenstände anzusetzen, deren Erhaltung und Pflege wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Kultur und Geschichte im gemeindlichen Interesse liegt und die fachtechnisch dem Begriff "Kunstgegenstände" zuzuordnen sind. Als Kunstgegenstände werden z. B. Gemälde, Skulpturen, Antiquitäten, Sammlungen sowie Gegenstände mit kulturhistorischer Bedeutung angesehen.

Die Medien der Gemeinde, z. B. Bücher und andere Bibliotheksbestände, die den Einwohnern der Gemeinde zur Einsichtnahme und/oder Ausleihung zur Verfügung gestellt werden und keine gemeindliche Betriebs- und Geschäftsausstattung darstellen, sind ebenfalls unter diesem Bilanzposten auszuweisen. Insbesondere die bei der Gemeinde vorhandenen historischen Medien gelten dabei als Kunstgegenstände. Vielfach wird für den bilanziellen Ansatz von gemeindlichen Medien auch ein Festwert gebildet (vgl. § 34 Absatz 1 GemHVO NRW). Die Gegenstände, die als „Kunst am Bau“ mit einem Gebäude verbunden sind, stellen dagegen keinen eigenständigen Vermögensgegenstand dar und sind nicht unter diesem Bilanzposten anzusetzen.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Kunstgegenstände der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 06 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

#### **3.1.2.5.2 Der Ansatz von Kulturdenkmälern**

Der Bilanzposten beinhaltet auch alle Arten von Denkmälern. Als Denkmäler werden Sachen, Mehrheiten von Sachen und Teile von Sachen, an deren Erhaltung und Nutzung ein öffentliches Interesse besteht, angesehen (vgl. § 2 Absatz 1 DSchG NRW). Die zu bilanzierenden Denkmäler müssen dabei bedeutend für die Geschichte des Menschen, für Städte und Siedlungen oder für die Entwicklung der Arbeits- und Produktionsverhältnisse sein. Zudem müssen für die Erhaltung und Nutzung der gemeindlichen Denkmäler künstlerische, wissenschaftliche, volkskundliche oder städtebauliche Gründe vorliegen. Der Eintrag von gemeindlichen Vermögensgegenständen in die Denkmalschutzliste bietet Anhaltspunkte dafür, ob ein Ansatz unter diesem Bilanzposten zu erfolgen hat.

Als Baudenkmäler gelten in diesem Zusammenhang die Denkmäler, die aus baulichen Anlagen oder Teilen baulicher Anlagen bestehen. Solche Baudenkmäler gehören bilanziell nicht zu den gemeindlichen Gebäuden und sind deshalb nicht unter den gebäudebezogenen Bilanzposten anzusetzen. Vielfach gelten auch Garten-, Friedhofs- und Parkanlagen sowie andere von Menschen gestaltete Landschaftsteile als Baudenkmäler. In den Fällen, in denen die Baudenkmäler der Gemeinde aber als Gebäude genutzt werden, sind diese Vermögensgegenstände unter Berücksichtigung der Nutzungsart unter dem Bilanzposten „Bebaute Grundstücke“ anzusetzen. Diese bilanzielle Zuordnung wirkt sich auch auf den Wert der Baudenkmäler und dessen Fortschreibung aus.

Die historischen Ausstattungsstücke sind wie Baudenkmäler zu behandeln, sofern sie mit dem Baudenkmal eine Einheit im Sinne eines Denkmalwertes bilden (vgl. § 2 Absatz 2 DSchG NRW). Zu diesem Bilanzposten gehören daher z. B. auch Kriegerdenkmäler, Ehrenfriedhöfe oder Säulen, Gedenktafeln und Gedenksteine sowie Wegekreuze. Es sind unter dem Bilanzposten auch die Bodendenkmäler der Gemeinde anzusetzen. Als Bodendenkmäler werden bewegliche oder unbewegliche Denkmäler, die sich im Boden befinden oder befanden, angesehen. Als Bodendenkmäler gelten dabei auch Zeugnisse tierischen und pflanzlichen Lebens aus erdgeschichtlicher Zeit,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

ferner Veränderungen und Verfärbungen in der natürlichen Bodenbeschaffenheit, die durch nicht mehr selbstständig erkennbare Bodendenkmäler hervorgerufen worden sind (vgl. § 2 Absatz 5 DSchG NRW).

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Kulturdenkmäler der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 06 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

### **3.1.2.6 Zu Nummer 1.2.6 (Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge):**

#### **3.1.2.6.1 Der Ansatz von Maschinen und technischen Anlagen**

Unter dem Bilanzposten „Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge“ sind die technischen Gegenstände der Gemeinde anzusetzen, die der gemeindlichen Leistungserstellung bzw. der Aufgabenerfüllung dienen. Sie müssen als gemeindliche Vermögensgegenstände selbstständig bewertbar und als nicht fest mit einem Gebäude verbunden anzusehen sein. Für die Bilanzierung müssen für Maschinen, technische Anlagen oder Fahrzeuge jedoch keine gesonderten Posten gebildet werden. Außerdem sollen steuerrechtliche Aspekte, wie sie z. B. bei „Betrieben gewerblicher Art“ zum Tragen kommen, von der Gemeinde beim Ansatz in der gemeindlichen Bilanz unberücksichtigt bleiben.

Als technische Anlagen und Maschinen sind unter diesem Bilanzposten sämtliche vom unbeweglichen Vermögen abgegrenzte Betriebsvorrichtungen, z. B. Blockheizkraftwerke, Notstromaggregate, Druckmaschinen, Kompressoren etc., anzusetzen. Auch sonstige gemeindliche Vorrichtungen, die zu einer Betriebsanlage gehören, sind unter diesem Bilanzposten anzusetzen. Ferner können hier auch Betriebsvorrichtungen im technischen Sinne angesetzt werden, z. B. Lastenaufzüge, Klimaanlage, Autoaufzüge in Parkhäusern, Verkaufsautomaten, Tresoranlagen, Schauvitriolen, etc., die steuerrechtlich ggf. anders zu behandeln sind. Dagegen sind technische Geräte, die als Betriebs- und Geschäftsausstattung genutzt werden, nicht unter diesem Bilanzposten anzusetzen.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Maschinen und technischen Anlagen der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 07 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

#### **3.1.2.6.2 Der Ansatz von Fahrzeugen**

Unter dem Bilanzposten „Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge“ sind auch alle Fahrzeuge der Gemeinde, die von ihr als Transport- und Verkehrsmittel genutzt werden, anzusetzen. Sie sind i.d.R. entsprechend ihrer vorgesehenen Verwendung konstruiert. Die Fahrzeuge der Gemeinde dienen dabei nicht ausschließlich dem öffentlichen Verkehr. In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde zu prüfen, ob das für bestimmte gemeindliche Aufgaben vorhandene technische Gerät in einem sehr engen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit einem bestimmten Fahrzeug steht. In einem solchen Fall stellen diese ansonsten eigenständigen Vermögensgegenstände der Gemeinde eine Sachgesamtheit dar, die entsprechend zu bilanzieren ist.

Unter diesem Bilanzposten sind sowohl die marktgängigen Fahrzeuge, z. B. Personenkraftwagen, Lastkraftwagen, Busse, Anhänger, Krafträder, Fahrräder u.a., als auch die kommunalen Spezialfahrzeuge, z.B. Einsatzfahrzeuge der Feuerwehr, Löschboote, Friedhofsbagger oder Kehrmaschinen sowie Entsorgungsfahrzeuge der Abfall- und Abwasserbeseitigung, anzusetzen. Eine besondere Gruppenbildung nach Fahrzeugarten oder Fahrzeugtypen braucht nicht erfolgen. Wichtige Angaben zu den Einsatz- und Verwendungszwecken der gemeindlichen Fahrzeuge sollte ggf. der Anhang enthalten.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Fahrzeuge der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen ebenfalls der Kontengruppe 07 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

**3.1.2.7 Zu Nummer 1.2.7 (Betriebs- und Geschäftsausstattung):**

Unter dem Bilanzposten „Betriebs- und Geschäftsausstattung“, der als Sammelposten genutzt werden kann, sind alle gemeindlichen Vermögensgegenstände anzusetzen, die dem allgemeinen Geschäftsbetrieb bzw. der Verwaltungstätigkeit der Gemeinde dienen. Es sind daher Einrichtungsgegenstände von Büros, z. B. Stühle, Tische, Schränke, unter diesem Bilanzposten anzusetzen. Zur Betriebs- und Geschäftsausstattung gehören auch die IT-Infrastruktur sowie die Hardware der Gemeinde.

Der Betriebs- und Geschäftsausstattung der Gemeinde sind auch die Nutzpflanzungen auf landwirtschaftlich genutzten Anbauflächen und sonstige pflanzliche Erzeugnisse sowie die Nutztiere zuzuordnen, z. B. die Obstanlagen. Diese Vermögensgegenstände aus der landwirtschaftlichen Tätigkeit oder Produktion der Gemeinde dienen i.d.R. den Erwerbszwecken. Sie sollen deshalb in der gemeindlichen Bilanz auch der Geschäftstätigkeitsausstattung der Gemeinde zugerechnet und nicht als unter den Aufbauten oder Anlagen auf unbebauten Grundstücken bilanziert werden.

Das auf forstwirtschaftlichen Flächen der Gemeinde stehende Holz ist ebenfalls diesem Bilanzposten zuzuordnen, wenn es von erheblicher Bedeutung oder für die forstliche Produktion genutzt bzw. dafür vorgesehen ist. Dabei ist zu beachten, dass der Baumbestand einen getrennt vom Grund und Boden anzusetzenden Vermögensgegenstand darstellt, der zudem als nicht abnutzbar einzustufen ist. Bei dessen Nutzung muss ggf. geprüft werden, ob dadurch eine Umgliederung ins gemeindliche Umlaufvermögen ausgelöst wird, z. B. durch den Einschlag von Holz. Ein solcher Einschlag bedeutet für das Anlagevermögen eine Wertminderung und für das Umlaufvermögen neue Wertansätze in Form von Herstellungskosten. Der Umfang der Wertminderung besteht dabei i.d.R. aus der Differenz zwischen dem bilanzierten Buchwert und dem Wert des ggf. verbleibenden Baumbestandes. Der ermittelte Differenzbetrag stellt dabei dann gleichzeitig die Herstellungskosten des eingeschlagenen Holzes dar.

Die Einrichtungsgegenstände von Werkstätten der Gemeinde einschließlich der erforderlichen Werkzeuge sind ebenfalls unter dem Bilanzposten anzusetzen. Die Abgrenzung zwischen Maschinen und technischen Anlagen ist dabei im Einzelfall vor Ort zu klären. Aber auch der fachlich geprägte Geschäftsbetrieb der Gemeinde ist dazu zurechnen, mit der Folge, dass auch Schaufeln, Spaten und Harken der Grünpflege, Strahlrohre und Schläuche im Feuerwehrbereich, Spielsachen in Kindertageseinrichtungen, Geschirr in der Altentagesstätte sowie Lehr-, Lern- und sonstiges Unterrichtsmaterial unter diesem Bilanzposten anzusetzen sind.

Diese Ansatzpflicht besteht, soweit die betreffenden Vermögensgegenstände von der Gemeinde nicht gesondert als geringwertige Vermögensgegenstände behandelt werden oder durch besondere Zusammenfassungen bei diesem Posten in einem „Davon-Vermerk“ angesetzt werden. Für die gemeindlichen Vermögensgegenstände, die dem allgemeinen Geschäftsbetrieb der Gemeinde dienen, kann aber auch ein Gruppenwert bzw. bei relativ konstantem Bestand auch ein Festwert für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz gebildet werden (vgl. § 34 Absatz 1 und 3 GemHVO NRW).

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzende Betriebs- und Geschäftsausstattung der Gemeinde ist in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 08 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

### **3.1.2.8 Zu Nummer 1.2.8 (Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau):**

#### **3.1.2.8.1 Der Ansatz von geleisteten Anzahlungen**

##### **3.1.2.8.1.1 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Unter dem Bilanzposten „Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau“ sind geleistete Anzahlungen der Gemeinde auf Sachanlagen anzusetzen, und zwar abhängig davon, ob die spätere Leistung des Dritten in der gemeindlichen Bilanz aktivierbar ist. Diese Finanzleistungen der Gemeinde beinhalten die geldlichen Vorleistungen auf noch zu erhaltendes Anlagevermögen, z. B. Grundstücke, Gebäude, technische Anlagen, die i.d.R. künftig als gemeindliche Vermögensgegenstände bilanziert werden. Dieser gesonderte Bilanzposten ist geboten, denn für die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden geleisteten Anzahlungen stellt die Erbringung von Zahlungen durch die Gemeinde die Ursache dar, während der Erwerb der zu bilanzierenden Vermögensgegenstände der Gemeinde regelmäßig durch Lieferungen und Leistungen entsteht.

Die gemeindlichen Anzahlungen sind nicht unter den Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen, weil sie nur einen Teil der von der Gemeinde dem Dritten geschuldete Gegenleistung ausmachen. Es ist jedoch nicht erforderlich, den Bilanzposten entsprechend zu untergliedern oder durch eine Vielzahl von „Davon-Vermerken“ eine Beziehung zu den jeweils betroffenen Posten des Sachanlagevermögens herzustellen. Die geleisteten Anzahlungen müssen von der Gemeinde zudem solange bilanziert werden, bis der damit finanzierte Vermögensgegenstand in das gemeindliche Vermögen übergegangen ist. Zu diesem Zeitpunkt ist eine entsprechende Umbuchung (Umschichtung) auf den dann zutreffenden Bilanzposten auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz vorzunehmen.

Eine solche bilanzielle Handhabung ist mit der Bilanzierung der noch nicht zweckentsprechend verwendeten Zuwendungen auf der Passivseite der Bilanz vergleichbar. Die Gemeinde hat auf der Passivseite ihrer Bilanz die erhaltenen Vorleistungen zur Finanzierung künftiger Vermögensgegenstände unter den Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ anzusetzen, solange der Vermögensgegenstand nicht in Betrieb genommen wurde. Erst dann dürfen die erhaltenen Finanzleistungen z. B. in den Bilanzposten „Sonderposten für Zuwendungen“ umgebucht (umgeschichtet) werden.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden geleisteten Anzahlungen der Gemeinde auf Sachanlagen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 09 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

##### **3.1.2.8.1.2 Der Bilanzierungszeitpunkt**

Die Anzahlungen der Gemeinde stellen somit gemeindliche Vorleistungen im Rahmen eines schwebenden Geschäftes zum Erwerb eines neuen Vermögensgegenstandes dar. Leistet die Gemeinde eine Anzahl auf einen neuen Vermögensgegenstand und dient dies der dauerhaften Investition der Gemeinde, bewirkt dies eine (ggf. anteilige) Leistungserfüllung der Gemeinde sowie ein Bilanzierungserfordernis. Der Umfang des Wertansatzes für die geleisteten Anzahlungen in der gemeindlichen Bilanz ist dabei aus den diesbezüglichen Zahlungsströmen bezogen auf den Abschlussstichtag (Nennwert) zu ermitteln. Mit der Bilanzierung der von der Gemeinde geleisteten Anzahlungen werden die noch laufenden Investitionsvorhaben der Gemeinde auch bilanziell offen gelegt.

Im Zusammenhang mit der Erbringung von Vorleistungen durch die Gemeinde, die als geleistete Anzahlungen zu bilanzieren sind, ist zu beachten, dass die im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen für in-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

vestive Auszahlungen erst dann in Anspruch genommen werden dürfen, wenn die Aufgabenerfüllung dies erfordert. Außerdem ist durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass Verpflichtungen der Gemeinde erst bei ihrer Fälligkeit erfüllt werden (vgl. § 23 Absatz 1 und 3 GemHVO NRW). Die Gemeinde hat daher im Rahmen des Anhangs die wesentlichen Angaben über von ihr geleistete Anzahlungen zu machen, die von Bedeutung für den gemeindlichen Jahresabschluss sind. Sie sollte ggf. dazu eine entsprechende Übersicht bieten.

Die von der Gemeinde geleisteten Anzahlungen haben regelmäßig keinen unmittelbaren Zeitraumbezug im Sinne einer Rechnungsabgrenzung, sodass für diese Finanzleistungen ein Ansatz in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Aktive Rechnungsabgrenzungsposten (vgl. § 42 Absatz 1 GemHVO NRW) nicht in Betracht kommt. Außerdem sind die von der Gemeinde geleisteten Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände nicht unter diesem Bilanzposten, sondern im betreffenden Bilanzbereich gesondert anzusetzen. Der gesonderte Ansatz gilt entsprechend für geleistete Anzahlungen auf Vorräte, die in der gemeindlichen Bilanz unter dem Umlaufvermögen anzusetzen sind.

#### **3.1.2.8.1.3 Keine sonstigen Anzahlungen**

Beim Erwerb von immateriellen Vermögensgegenständen und bei Finanzanlagen durch die Gemeinde kann der Fall eintreten, dass die Gemeinde zur Leistung einer Anzahlung verpflichtet ist. Sie hat diesen Sachverhalt dann zum Abschlussstichtag zu bilanzieren. In solchen Fällen gilt, dass solche geleisteten Anzahlungen getrennt von den übrigen Wertansätzen anzusetzen sind und auch nicht unter den für Sachanlagen vorgesehenen Posten "Geleistete Anzahlungen" angesetzt werden dürfen. Die Gemeinde hat deshalb für solche geleisteten Anzahlungen einen eigenen Bilanzposten im betroffenen Bilanzbereich zu schaffen.

#### **3.1.2.8.2 Der Ansatz von Anlagen im Bau**

Unter dem Bilanzposten „Geleistete Anzahlungen auf Sachanlagen, Anlagen im Bau“ sind auch die Werte der noch nicht fertiggestellten bzw. noch nicht betriebsbereiten Sachanlagen auf einem eigenen Grundstück der Gemeinde oder einem fremden Grundstück anzusetzen (Anlagen im Bau). Für diese Vermögensgegenstände sind die gemeindlichen Aufwendungen aufgrund von Fremdleistungen oder Eigenleistungen der Gemeinde für die bis zu diesem Stichtag noch nicht fertiggestellten Anlagen (Vermögensgegenstände) bezogen auf den Abschlussstichtag unter Beachtung der Herstellungskosten nach § 33 GemHVO NRW zu ermitteln.

Bei der Bilanzierung von „Anlagen im Bau“ ist auch zu beachten, dass bei diesen gemeindlichen Vermögensgegenständen die Wertminderungen i.d.R. erst nach deren Inbetriebnahme bzw. Nutzung durch die Gemeinde einsetzen. Im Zeitraum der Herstellung eines Vermögensgegenstandes sind daher von der Gemeinde noch keine planmäßigen Abschreibungen vorzunehmen (vgl. § 35 Absatz 1 GemHVO NRW). Kommt es aber bereits in dieser Zeit zu einer dauerhaften Wertminderung eines Vermögensgegenstandes, ist ggf. eine außerplanmäßige Abschreibung durch die Gemeinde vorzunehmen (vgl. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW).

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Anlagen im Bau bei der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen ebenfalls der Kontengruppe 09 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

### 3.1.3 Zu Nummer 1.3 (Finanzanlagen):

#### 3.1.3.01 Die Inhalte des Bilanzbereiches

Im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ werden die Vermögenswerte der Gemeinde angesetzt, die auf Dauer finanziellen Anlagezwecken oder Verbindungen zu den gemeindlichen Betrieben dienen sowie die damit zusammenhängenden Ausleihungen. Daher ist zu unterscheiden, ob die gemeindlichen Finanzanlagen auf einer öffentlich-rechtlichen, einer gesellschaftsrechtlichen oder einer schuldrechtlichen Grundlage aufbauen. Die gemeindlichen Finanzanlagen bilden die Finanzinvestitionen der Gemeinde ab, die sie einem gemeindlichen Betrieb als Fremdkapital oder Eigenkapital auf Dauer für betriebliche Zwecke gewährt hat. In der gemeindlichen Bilanz sollen die Finanzanlagen der Gemeinde mindestens wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung).

<b>Das Finanzanlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz</b>
- Anteile an verbundenen Unternehmen,
- Beteiligungen,
- Sondervermögen.
- Wertpapiere des Anlagevermögens.
- Ausleihungen, - an verbundene Unternehmen, - an Beteiligungen, - an Sondervermögen, - sonstige Ausleihungen.

*Abbildung 562 „Das Finanzanlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz“*

In diesem Zusammenhang wird durch die Gliederung der gemeindlichen Bilanz auch ein Überblick über die Verbundenheit der Gemeinde mit ihren Betrieben gegeben, denn zuerst werden z. B. die „verbundenen Unternehmen bilanziert. Der besondere Bilanzbereich „Finanzanlagen“ zeigt daher auf, in welchem Umfang und in welchen Formen die Gemeinde aufgrund ihrer Organisationshoheit ihre Aufgaben in Formen privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Betriebe durchführt und dafür Finanzinvestitionen leistet. In diesem Bilanzbereich werden deshalb Anteile der Gemeinde an ihren gemeindlichen Betrieben erfasst, unabhängig davon, ob diese Betriebe auf der Grundlage des öffentlichen Rechts oder des Privatrechts errichtet worden sind.

Ein gesonderter Ansatz für einen gemeindlichen Betrieb setzt dabei voraus, dass dieser mindestens organisatorisch selbstständig ist und über einen eigenen Rechnungskreis verfügt, z. B. Eigenbetriebe nach § 114 GO NRW. Andere Sonderformen aus der gemeindlichen Aufgabenerfüllung, z. B. die Gruppen von Sondervermögen der Gemeinde nach § 97 Absatz 1 Nummer 1 und 2 GO NRW, gehören dagegen nicht dazu, weil diese zum Haushalt der Gemeinde gehören (vgl. § 97 Absatz 2 Satz 2 GO NRW).

Beim Ansatz eines gemeindlichen Betriebes in der Bilanz der Gemeinde sind die vielfältigen geschäftlichen Verbindungen zwischen dem einzelnen Betrieb und der Verwaltung der Gemeinde nicht unbeachtlich. Die wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung der Gemeinde führt regelmäßig zu Erkenntnissen über die gemeindlichen Betriebe, die auch für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses nach § 116 GO NRW brauchbar sind und von der Gemeinde genutzt werden sollten (vgl. 11. Teil der Gemeindeordnung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Es gilt daher, bei der Ermittlung des Wertansatzes von gemeindlichen Betrieben in der Bilanz der Gemeinde bereits die Erfordernisse des gemeindlichen Gesamtabschlusses zu berücksichtigen. Bei der Beurteilung, ob solche Sachverhalte im Einzelfall gegeben sind, kann nicht auf die örtlichen Gegebenheiten am jeweiligen Abschlussstichtag abgestellt werden, sondern nur auf die zukunftsbezogene Beteiligungsabsicht der Gemeinde. Die Kenntnisse darüber sind dann besonders wichtig, wenn zum Abschlussstichtag zu klären ist, ob Wertpapiere in der Hand der Gemeinde als betriebliche Beteiligungen, als Wertpapiere des Anlagevermögens oder des Umlaufvermögens zu bilanzieren sind.

Für das Vorliegen einer gemeindlichen Beteiligung ist es dabei unerheblich, ob die Anteile der Gemeinde an einem gemeindlichen Betrieb in Wertpapieren gehalten werden oder nicht. Bei der Bilanzierung von Wertpapieren muss nicht nur geprüft werden, ob neben der „Daueranlageabsicht“ der Gemeinde noch eine unternehmerische Einflussnahme beabsichtigt ist, sondern auch, ob weitere Anhaltspunkte aufzeigen, dass die Wertpapiere dem Nutzen des eigenen Geschäftsbetriebes und der Herstellung einer dauernden Verbindung zu dem betreffenden gemeindlichen Betrieb dienen.

In den Fällen, in denen diese Kriterien erfüllt sind, dürfte eine Beteiligung der Gemeinde gegeben sein. Die gemeindlichen Wertpapiere sind dann in der gemeindlichen Bilanz im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ zu bilanzieren und entsprechend der Untergliederung anzusetzen. In den Fällen aber, in denen es an den unternehmerischen Kriterien aufseiten der Gemeinde fehlt, sind die von der Gemeinde gehaltenen Wertpapiere zwar im gleich Bilanzbereich, jedoch unter dem gesonderten Bilanzposten „Wertpapiere des Anlagevermögens“ anzusetzen, soweit diese Wertpapiere auf Dauer gehalten werden.

In diesem Bilanzbereich sind auch die gemeindlichen Anstalten des öffentlichen Rechts (vgl. § 114a GO NRW) und die Sondervermögen mit eigenem Rechnungskreis (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 1 und 2 GO NRW), die gemeindlichen Zweckverbände nach GkG NRW sowie andere öffentlich-rechtliche Organisationsformen anzusetzen, wenn diese gemeindliche Aufgaben erfüllen. Aber auch die unterschiedlichen Unternehmen und Einrichtungen der Gemeinde in einer Rechtsform des privaten Rechts (vgl. § 108 GO NRW) sind unter den Bilanzposten des Bilanzbereiches „Finanzanlagen“ anzusetzen.

### **3.1.3.02 Die Anzahlungen auf Finanzanlagen**

Beim Erwerb von Finanzanlagen durch die Gemeinde kann der Fall eintreten, dass die Gemeinde zur Leistung einer Anzahlung verpflichtet ist. Sie hat diesen Sachverhalt dann zum Abschlussstichtag zu bilanzieren. In solchen Fällen gilt wie bei den immateriellen Vermögensgegenständen und den Sachanlagen, dass geleistete Anzahlungen getrennt von den übrigen Wertansätzen unter den gemeindlichen Finanzanlagen anzusetzen sind. Die Gemeinde hat daher in solchen Fällen einen eigenen Bilanzposten zu schaffen, auch wenn nach den Vorgaben für die Bilanzgliederung kein gesonderter Posten dafür vorgesehen ist.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die geleisteten Anzahlungen für Finanzanlagen nicht unter dem gesonderten Bilanzposten „Geleistete Anzahlungen“ zu erfassen sind, der für Anzahlungen für gemeindliche Sachanlagen bestimmt ist (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.2.8 GemHVO NRW). Die Finanzanlagen der Gemeinde sind bilanziell nicht den gemeindlichen Sachanlagen zugeordnet worden. Die von der Gemeinde geleisteten Anzahlungen haben zudem auch keinen Zeitraumbezug im Sinne einer bilanziellen Rechnungsabgrenzung, sodass deshalb auch kein Ansatz unter dem Bilanzposten „Aktive Rechnungsabgrenzung“ in Betracht kommen kann.

### **3.1.3.03 Die Bilanzierung bei einer Ausgliederung**

Die Gemeinde kann aus ihrem Vermögen einen Teil oder mehrere Teile durch Übertragung auf einen bestehenden oder mehrere bestehende Betriebe (übernehmende Betriebe) im Rahmen der zulässigen wirtschaftlichen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Betätigung übertragen (vgl. §§ 107 ff. GO NRW). Sie kann auch eine solche Übertragung zur Neugründung eines gemeindlichen Betriebes vornehmen. Im Rahmen solcher gemeindlicher Geschäftsvorfälle findet i.d.R. ein vermögensmäßiger Austausch dadurch statt, dass der Gemeinde neue Anteile an den übernehmenden Betrieben oder Mitgliedschaften gewährt werden. Derartige gemeindliche Vorgänge gelten als Ausgliederungen.

Die Gemeinde muss zum nächsten Abschlussstichtag ihre Bilanz unter Berücksichtigung der neuen Vermögenssituation und damit entsprechend dem erfolgten Tausch von gemeindlichen Vermögen und Schulden gegen Anteile an dem betreffenden Betrieb in der gemeindlichen Bilanz aufstellen. Sie hat dabei die Anschaffungskosten der erweiterten oder neuen Beteiligung zu bestimmen sowie durch entsprechende Angaben im Anhang die vorgenommenen Veränderungen darzulegen. Sofern eine Ausgliederung unterjährig erfolgt, löst dieser Vorgang keine Pflicht zur Aufstellung einer Zwischenbilanz aus, denn die Gemeinde nimmt z. B. in den Fällen der Erweiterung eines bestehenden Betriebes eine Umschichtung innerhalb ihres Vermögens vor.

### **3.1.3.03 Die Beteiligung mehrerer Gemeinden an einem Betrieb**

An einem gemeindlichen Betrieb können durchaus auch mehrere Gemeinden beteiligt sein. Dies gilt jedoch nicht bei einem Eigenbetrieb nach § 114 GO NRW sowie bei einer rechtsfähigen Anstalt des öffentlichen Rechts nach § 114a GO NRW. Sind mehrere Gemeinden gemeinsam an einem gemeindlichen Betrieb beteiligt, kann ein solcher Betrieb nicht ohne eine gemeinsame Abstimmung in den Bilanzen der einzelnen Gemeinden als Anteilseigner angesetzt werden, denn ein derartiger Betrieb ist immer als eine Sachgesamtheit zu behandeln. Der Gesamtwert eines solchen gemeindlichen Betriebes ist, aufgeteilt auf die einzelnen Bilanzen der Beteiligten, zu bilanzieren, so die anteilsbezogenen Wertansätze in den Bilanzen der einzelnen beteiligten Gemeinden enthalten sein müssen. Diese Vorgabe erfordert u.a. eine ständige Zusammenarbeit der Gemeinden als Beteiligte an einem solchen gemeindlichen Betrieb, u.a. auch, um für die Bilanzierung zum Abschlussstichtag den jeweils anzusetzenden Wertansatz abzustimmen. Nur dann wird der gemeindlichen Aufgabenerfüllung in verselbstständigter Form, die dem Betrieb zweckgerichtet obliegt, in ausreichendem Maße Rechnung getragen.

### **3.1.3.04 Nicht bilanzierungsfähige Organisationsformen und Mitgliedschaften**

#### **3.1.3.04.1 Keine Bilanzierung von Verwaltungs- und Regiebetrieben**

Die gemeinderechtlich nicht näher geregelten „internen Betriebe“ für abgegrenzte Aufgabenbereiche der Gemeinde werden allgemein als Verwaltungsbetriebe bezeichnet. Sie sind Teil der gemeindlichen Verwaltung und daher organisatorisch sowie rechtlich und wirtschaftlich unselbstständig. Zu solchen Betriebsformen gehören auch die Betriebe der Gemeinde, die als Regiebetriebe bezeichnet werden und bei denen nur die Gemeinde und nicht der Betrieb eine Rechtsbeziehung mit einem Wirtschaftspartner eingehen kann. Die Verwaltungsbetriebe und die Regiebetriebe der Gemeinde sind als unselbstständige Verwaltungseinheiten außerdem an den jährlichen Haushaltsplan der Gemeinde gebunden, der unter Berücksichtigung der entsprechenden Produktorientierung die ihnen zuzuordnenden Erträge und Aufwendungen sowie Zahlungen zu enthalten hat. Diese gemeindlichen Betriebsformen stellen daher keine bilanzierungsfähigen Organisationsformen der Gemeinde dar, die in der gemeindlichen Bilanz unter den Finanzanlagen gesondert anzusetzen wären.

#### **3.1.3.04.2 Keine Bilanzierung von „Betrieben gewerblicher Art“**

Ein „Betrieb gewerblicher Art“ (BgA) der Gemeinde stellt keine gemeinderechtlich bestimmte abgrenzbare eigenständige wirtschaftliche Betätigungsform der Gemeinde dar. Es bedarf daher auch keiner entsprechenden ausdrücklichen Regelung über diese steuerrechtliche Sonderform, auch wenn diese in bestimmten Aufgabenbereichen innerhalb der gemeindlichen Verwaltung genutzt wird. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft verlangt für die

Sonderform „Betrieb gewerblicher Art“ keinen gesonderten Nachweis innerhalb der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, z.B. im Haushaltsplan der Gemeinde, an den die gemeindliche Verwaltung bei ihrer Tätigkeit gebunden ist (vgl. § 79 Absatz 3 GO NRW).

Eine steuerrechtliche Maßgeblichkeit mit Auswirkungen auf den gemeindlichen Jahresabschluss besteht jedenfalls nicht. Die Sonderform „Betrieb gewerblicher Art“ entsteht wegen der steuerlich relevanten Tätigkeiten der Gemeinde, denn nach § 4 i.V.m. § 1 Absatz 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) stellt eine Tätigkeit einer Gemeinde dann einen „Betrieb gewerblicher Art“ dar, wenn eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit der Gemeinde zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft vorliegt, die sich aus der Tätigkeit der Gemeinde wirtschaftlich heraushebt und in analoger Anwendung des § 14 AO keine vermögensverwaltende Tätigkeit der Gemeinde ist (vgl. steuerrechtliche Literatur). Die Abgrenzung zur vermögensverwaltenden Tätigkeit richtet sich dabei aus steuerrechtlicher Sicht nach den allgemeinen Grundsätzen zur Abgrenzung der Vermögensverwaltung von gewerblichen Einkünften.

Die gemeindlichen „Betriebe gewerblicher Art“ stellen daher nur eine steuerrechtliche und keine bilanzierungsfähige gemeindliche Sonderform dar. Dieses entspricht auch der Entwicklung des HGB und der internationalen Rechnungslegung, denn eine Bilanz soll möglichst nicht durch besondere steuerrechtliche Sachverhalte beeinflusst werden. Auch der Informationszweck der gemeindlichen Bilanz soll möglichst nicht durch andere spezielle Zwecke beeinträchtigt werden. Diese Vorgaben erfordern u.a., dass für einen bei der Gemeinde vorhandenen Betrieb gewerblicher Art von der Gemeinde gesonderte Nachweise geführt bzw. nur ein steuerrechtlich geprägter Jahresabschluss erstellt werden müssen. Die dabei möglichen steuerrechtlichen Wahlrechte werden weder durch das gemeindliche Haushaltsrecht noch durch die Maßgeblichkeit der GoB eingeschränkt.

#### **3.1.3.04.3 Keine Bilanzierung von Vereins- und Verbandsmitgliedschaften**

Im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung kann die Gemeinde ein Mitglied in einem rechtsfähigen Verein sein. Diese Mitgliedschaften haben sachlich betrachtet für die Gemeinde keinen bilanzierungsfähigen wirtschaftlichen Gehalt, der unter den Finanzanlagen anzusetzen wäre. In derartigen Organisationen sind natürliche und/oder juristische Personen zusammengeschlossen, bei denen der Umfang der Mitgliedschaft personenbezogen und nicht vermögensbezogen bestimmt und durch jährliche Mitgliedsbeiträge getragen wird. Solche Mitgliedschaften stellen daher keine bilanzierungsfähige gemeindliche Organisationsform dar, die in der gemeindlichen Bilanz gesondert anzusetzen wäre. Diese Sachlage gilt entsprechend für Mitgliedschaften der Gemeinde in einem Fachverband, sodass z. B. die Mitgliedschaft der Gemeinde in einem kommunalen Spitzenverband nicht zu bilanzieren ist.

#### **3.1.3.04.4 Keine Bilanzierung der Mitgliedschaft in einer Versorgungskasse**

Zur Abwicklung der Versorgungsleistungen an aus dem aktiven Dienst ausgeschiedene Beamtinnen und Beamte kann oder muss die Gemeinde Mitglied in einer Versorgungskasse sein. Die Versorgungskasse erbringt für die ihr angeschlossenen Gemeinden die notwendigen Versorgungsleistungen an die Berechtigten. Zu den erforderlichen Zahlungsleistungen werden die Gemeinden im Rahmen eines Umlageverfahrens herangezogen. Aus dieser Verfahrensweise entsteht keine bilanzierungsfähige Beteiligung, die in der gemeindlichen Bilanz gesondert anzusetzen wäre. Dies gilt entsprechend auch für die Mitgliedschaft der Gemeinden in der Zusatzversorgungskasse sowie in der Unfallkasse Nordrhein-Westfalen bzw. ihren Rechtsvorgängern (Fusion zum 01.01.2008).

#### **3.1.3.04.5 Keine Bilanzierung bestimmter privatrechtlicher Betriebsformen**

Für eine gemeindliche Beteiligung kommen Betriebe in der Rechtsform der Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) und der offenen Handelsgesellschaft (OHG) grundsätzlich nicht in Betracht, da die Gemeinde in diesem

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Privatrechtsformen mit ihrem gesamten Vermögen haften würde. Die Gemeinde darf für ihre Betriebe i.d.R. jedoch nur eine Rechtsform des privaten Rechts wählen, bei welcher die Haftung der Gemeinde auf einen bestimmten Betrag begrenzt ist (§ 108 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW). Die Gemeinde kann daher einer Kommanditgesellschaft als Kommanditist angehören, wenn ihre Haftung auf einen bestimmten Betrag begrenzt worden ist. Sofern in Ausnahmefällen eine wirtschaftliche Betätigung in einer solchen Gesellschaftsform als zulässig angesehen worden ist, sind derartige gemeindliche Betriebe in der Bilanz der Gemeinde anzusetzen.

**3.1.3.1 Zu Nummer 1.3.1 (Anteile an verbundenen Unternehmen):**

**3.1.3.1.1 Der Ansatz von verbundenen Unternehmen**

Unter dem Bilanzposten „Anteile an verbundenen Unternehmen“ sind Anteile der Gemeinde an gemeindlichen Betrieben anzusetzen, die in einer Rechtsform des öffentlich-rechtlichen oder privaten Rechts bestehen. Derartige Betriebe müssen von der Gemeinde in der Absicht gehalten werden, eine dauernde Verbindung zu diesen Betrieben herzustellen und die Betriebe müssen dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde dienen. Solche Betriebe werden zudem als Tochtereinheiten in den gemeindlichen Gesamtabschluss unter Beachtung der einschlägigen Vorschriften einbezogen (vgl. § 50 GemHVO NRW).

In der gemeindlichen Bilanz sind die Betriebe der Gemeinde, die im gemeindlichen Gesamtabschluss voll zu konsolidieren sind, als „verbundene Unternehmen“ gesondert anzusetzen. Ein gemeindlicher Betrieb kann dabei aufgrund öffentlich-rechtlicher Vorgaben zur Gemeinde gehören. Bei einem Betrieb in privatrechtlicher Form müssen dafür besondere Voraussetzungen vorliegen. Die enge Verbindung zwischen der öffentlich-rechtlichen Gemeinde und den betreffenden Betrieben kann deshalb auch durch den Begriff „verbundene Einheiten“ ausgedrückt werden. Dieser Begriff ist dabei inhaltlich dem Begriff „verbundene Unternehmen“ gleichgestellt.

Solche Sachverhalte sind bei gemeindlichen Betrieben des privaten Rechts gegeben, wenn diese unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde stehen bzw. die Gemeinde auf das Unternehmen einen beherrschenden Einfluss ausübt (vgl. § 15 ff. AktG sowie § 290 HGB). Ein beherrschender Einfluss der Gemeinde auf einen Betrieb ist i.d.R. anzunehmen, wenn eine Beteiligung an dem Betrieb von mehr als 50 % vorliegt oder andere Gründe, z.B. ein Vertrag, für einen solchen Einfluss sprechen. Die Eigengesellschaften der Gemeinde, die dadurch gekennzeichnet sind, dass die Gemeinde alleinige Gesellschafterin des Unternehmens ist (Beteiligungsquote von 100 v.H.), sind regelmäßig als verbundene Unternehmen einzuordnen.

Eine Untergliederung dieses Bilanzpostens nach den Arten der gemeindlichen Betriebe, die im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses zum Vollkonsolidierungskreis gehören und den übrigen Betrieben, die als verbundene Einheiten in der Bilanz anzusetzen sind, ist nicht vorgesehen. Eine solche Untergliederung in der gemeindlichen Bilanz kann aber bei örtlichem Bedarf vorgenommen werden, wenn dadurch die Klarheit und Übersichtlichkeit der gemeindlichen Bilanz nicht beeinträchtigt wird.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Anteile der Gemeinde an verbundenen Unternehmen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 10 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

**3.1.3.1.2 Der Ansatz von kommunalen Stiftungen**

Unter dem Bilanzposten „Verbundene Unternehmen“, ggf. auch unter dem Bilanzposten „Beteiligungen“, hat die Gemeinde, abhängig von den örtlichen Verhältnissen, eine rechtlich selbstständige Stiftung anzusetzen, wenn sie selbst Stifter ist. Ein solcher besonderer gemeindlicher Sachverhalt ist anzunehmen, wenn eine Gemeinde z. B.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

einen Aufgabenbereich vollständig in eine rechtlich selbstständige örtliche (kommunale) Stiftung überführt oder gemeindliches Vermögen in eine Stiftung einbringt. Als eine kommunale Stiftung ist dabei eine rechtsfähige Stiftung anzusehen, die von einer Gemeinde alleine oder zusammen mit Dritten, z. B. weitere Gemeinden, errichtet hat und die durch die zuständige Stiftungsaufsichtsbehörde anerkannt wurde (vgl. § 80 BGB). Eine solche Stiftung stellt eine ausgegliederte Vermögensmasse der Gemeinde dar, bei dem ein eigener Rechnungskreis besteht und der Gemeinde hinsichtlich der Aufgabenerfüllung noch Rechte eingeräumt sind.

Die Gemeinde muss dabei regelmäßig im Rahmen der Vermögenshingabe an eine kommunale Stiftung ihre Absicht offenlegen und klarstellen, ob sie als Stifter oder Mitstifter wirkt oder lediglich als Zustifter einer Stiftung eine vermögenswirksame Zuwendung gibt. Soweit die Gemeinde eine solche Zuwendung z. B. mit einer zeitbezogenen Gegenleistungsverpflichtung verbindet, liegt bei der Gemeinde eine aktivierbare Zuwendung vor, die in der gemeindlichen Bilanz unter der aktiven Rechnungsabgrenzung zu erfassen ist (vgl. § 43 Absatz 2 i.V.m. § 42 Absatz 1 GemHVO NRW).

### **3.1.3.1.3 Der Bilanzierungsverzicht bei Sparkassen**

Eine Besonderheit bei den Betrieben der Gemeinde besteht durch die Sparkassen in der Rechtsform einer Anstalt öffentlichen Rechts in der Trägerschaft der Gemeinden (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 1 SpkG NRW; GV. NRW. 2008 S. 696). Die gemeindlichen Sparkassen stellen eine Vermögensmasse ihres gemeindlichen Trägers in Form einer bilanziellen Finanzanlage dar. Der Landesgesetzgeber hat jedoch im Sparkassengesetz Nordrhein-Westfalen ausdrücklich geregelt, dass eine Sparkasse in der Trägerschaft einer Gemeinde nicht im gemeindlichen Jahresabschluss anzusetzen ist (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 2 SpkG NRW). Dieses gesetzliche Verbot führt dazu, dass kein Wertansatz für eine Sparkasse in der gemeindlichen Bilanz ausgewiesen sein darf, auch kein Erinnerungswert. Dieses Bilanzverbot gilt für den Stichtag der erstmaligen Bilanzierung, sondern auch für die folgenden Jahresabschlüsse.

Das fachgesetzlich bestimmte Bilanzierungsverbot erstreckt sich daher auf den erstmaligen Erwerb von Anteilen an einer Sparkasse durch die Gemeinde, sondern auch auf eine Aufstockung der vorhandenen Anteile an einer Sparkasse. Der gemeindliche Erwerb von Anteilen stellt gleichwohl unter Beachtung des Anschaffungskostenprinzips einen investiven Geschäftsvorfall der Gemeinde dar. Das gesetzliche Bilanzierungsverbot bewirkt jedoch unmittelbar einen vollständigen Wertverlust dieser neuen gemeindlichen Finanzanlage. Die Gemeinde muss deshalb den erworbenen Anteil an der Trägerschaft einer Sparkasse sofort vollständig abschreiben. Die daraus entstehenden Aufwendungen stellen dann für die Gemeinde außerplanmäßige Abschreibungen dar (vgl. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW). Diese Aufwendungen sind im betreffenden Haushaltsjahr in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen. Der Erwerbsvorgang führt daher neben dem Vermögensaustausch von liquiden Mitteln gegen eine Finanzanlage zu einer unmittelbaren wirtschaftlichen Belastung der Gemeinde.

Die GoB und das Transparenzgebot erfordern es, dass im Anhang im Jahresabschluss der Gemeinde entsprechende Angaben über den Erwerbsvorgang bei einer Sparkasse in der Trägerschaft einer Gemeinde und über die von der Gemeinde vorzunehmende Wertminderung zu machen sind. Die Angaben im Anhang sollen dabei eine ausreichende Auskunft über die haushaltswirtschaftlichen Wirkungen und die tatsächlich bestehenden Beteiligungsverhältnisse der Gemeinde an der Sparkasse geben.

### **3.1.3.2 Zu Nummer 1.3.2 (Beteiligungen):**

#### **3.1.3.2.1 Der Ansatz von Beteiligungen**

Unter dem Bilanzposten „Beteiligungen“ sind die mitgliedschaftlichen Vermögens- und Verwaltungsrechte an gemeindlichen Betrieben anzusetzen, die von der Gemeinde in der Absicht gehalten werden, eine dauernde

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Verbindung zu den Betrieben herzustellen. Ein Ansatz dieser Anteile in der gemeindlichen Bilanz setzt dabei voraus, dass diese Verbindung der Gemeinde zu dem einzelnen Betrieb besteht und diese dem gemeindlichen Geschäftsbetrieb dient sowie einen Beitrag zur Aufgabenerfüllung der Gemeinde leistet oder leisten kann. Es ist dabei unerheblich, ob die gemeindlichen Anteile an einem Betrieb in Wertpapieren verbrieft sind oder nicht.

Eine Beteiligung der Gemeinde liegt daher i.d.R. vor, wenn die Gemeinde an einem Unternehmen mit mehr als 20 v.H. beteiligt ist (vgl. § 271 Absatz 1 HGB). Als gemeindliche Beteiligungen gelten dabei die Anteile an Kapitalgesellschaften (auch gemeinnützige Gesellschaften) sowie die Anteile an sonstigen juristischen Personen. Derartige gemeindliche Betriebe sind im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses als assoziierte Einheiten zu behandeln. Eine Untergliederung dieses Bilanzpostens für Betriebe als assoziierte Einheiten und den übrigen Betrieben als sonstige Beteiligungen ist nicht vorgesehen.

Die Gemeinde kann aber bei einem örtlichen Bedarf eine solche Untergliederung vornehmen, wenn dadurch die Klarheit und Übersichtlichkeit der gemeindlichen Bilanz nicht beeinträchtigt wird. Außerdem ist eine Trennung in Unternehmen und Einrichtungen nach den Vorschriften des § 107 GO NRW (Zulässigkeit wirtschaftlicher Betätigung) und § 108 GO NRW (Unternehmen und Einrichtungen des privaten Rechts) bilanzmäßig nicht relevant. Bei der Bilanzierung der gemeindlichen Betriebe in der Rechtsform des privaten Rechts kann aber der Unternehmensbegriff bzw. der Beteiligungsbegriff im handelsrechtlichen Sinne als Orientierung herangezogen werden.

Die Beteiligungen der Gemeinde, die nicht in Form von Wertpapieren gehalten werden oder Beteiligungen an einem Unternehmen von nicht mehr als 20 v.H sind dagegen unter dem Bilanzposten „Sonstige Ausleihungen“ anzusetzen. Ebenso sind die Geschäftsanteile an einer eingetragenen Genossenschaft diesem Bilanzposten zuzuordnen, wenn die Anteile auf Dauer gehalten werden, z. B. Anteile an einer Kreditgenossenschaft (vgl. § 108 Absatz 7 GO NRW). Derartige Anteile gelten haushaltsrechtlich nicht als gemeindliche Beteiligungen.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Beteiligungen der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 11 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

### **3.1.3.2.2 Der Ansatz von Zweckverbänden nach dem GkG**

Die Gemeinden und Gemeindeverbände können sich zu Zweckverbänden zusammenschließen, um einzelne Aufgaben, zu deren Wahrnehmung sie berechtigt oder verpflichtet sind, gemeinsam zu erfüllen (vgl. § 4 Absatz 1 GkG). Ein solche Organisationsform der interkommunalen Zusammenarbeit ist der Zweckverband als eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, der die beteiligten Gemeinden als Mitglieder angehören, und der für unterschiedliche gemeindliche Zwecke errichtet wird (vgl. § 5 Absatz 1 GkG). Dabei wird zwischen einem Freiverband (freiwilliger Beschluss der Beteiligten), einem Pflichtverband (bei Bedarf Gründung durch die Aufsichtsbehörde) und einem gesetzlichen Verband (auf eigener gesetzlicher Grundlage) unterschieden.

Der Zweckverband dient als öffentlich-rechtliche Organisationsform der Erfüllung von ausgewählten örtlichen Aufgaben der Gemeinden und von Aufgaben, die vom Bund, den Ländern der Bundesrepublik und andere Körperschaften, Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts als Mitglieder dem Zweckverband übertragen wurden. Es können aber auch natürliche Personen und juristische Personen des Privatrechts Mitglieder eines Zweckverbandes sein, wenn die Erfüllung der Verbandsaufgaben dadurch gefördert wird und Gründe des öffentlichen Wohles der Mitgliedschaft nicht entgegenstehen.

Mit der Gründung eines Zweckverbandes überträgt die Gemeinde eine oder mehrere ihrer örtlichen Aufgaben an diesen, denn der Zweckverband dient der gemeinsamen Wahrnehmung von Aufgaben der am Zusammenschluss beteiligten Gemeinden. Durch diesen Vorgang werden die gemeindlichen Aufgaben jedoch nicht zu überörtlichen Aufgaben und auch nicht auf eine andere kommunale Ebene, vergleichbar den Kreisen, übertragen. Die Aufga-

benübertragung der Gemeinde an einen Zweckverband ist aber grundsätzlich vergleichbar mit einer privatrechtlichen Aufgabenübertragung an einen von der Gemeinde errichteten Betrieb oder einen Betrieb, am dem die Gemeinde beteiligt ist.

Für die Bilanzierung der Beteiligung der Gemeinde an einem Zweckverband muss eine öffentlich-rechtliche Beteiligung im gemeinderechtlichen Sinne (Verbandsmitgliedschaft) vorliegen. Eine solche Mitgliedschaft beinhaltet für die Gemeinde ein wirtschaftliches Anteilsrecht, denn i.d.R. sind ihr aus ihrer Mitgliedschaft sowohl Verwaltungsrechte, z. B. im Rahmen der Verbandsversammlung, aber auch Vermögensrechte zuzurechnen, auch wenn im Einzelfall die mögliche Auflösung eines Zweckverbandes ggf. einer gesonderten gesetzlichen Regelung bedarf. Das Mitgliedschaftsrecht an einem Zweckverband stellt daher einen bilanzierungsfähigen Vermögensgegenstand der Gemeinde dar, der in der gemeindlichen Bilanz unter dem Posten „Beteiligungen anzusetzen ist.

Diese Bewertung ist auch wegen der gegebenen grundsätzlichen Vergleichbarkeit der Übergabe von örtlichen Aufgaben an einen Zweckverband oder an einen gemeindlichen Betrieb sachlich geboten, sodass die Beteiligung an einem Zweckverband in der gleichen Art und Weise betriebswirtschaftlich und bilanztechnisch zu behandeln ist. Bei der Entscheidung über den Ansatz von Zweckverbänden in der gemeindlichen Bilanz ist auch zu berücksichtigen, dass diese in den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehen sind.

#### **3.1.3.2.3 Der Ansatz von Sparkassenzweckverbänden**

Aus der gesetzlichen Regelung, dass eine Sparkasse in der Trägerschaft der Gemeinde nicht in der Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss angesetzt werden darf, ist nicht der Schluss zu ziehen, dass dadurch auch auf den Ansatz der Mitgliedschaft der Gemeinde in einem Sparkassenzweckverband in der gemeindlichen Bilanz verzichtet werden darf (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 2 SpkG NRW). Für einen Ansatz in der gemeindlichen Bilanz ist nicht die gewählte Organisationsform ausschlaggebend, sondern die von der Gemeinde bestimmte öffentliche Zwecksetzung. Die Trägerschaft der Sparkasse obliegt dabei dem von der Gemeinde mitgetragenen Zweckverband als Gemeindeverband, unabhängig davon, welchen Wert die in seiner Trägerschaft befindliche Sparkasse bilanziell darstellt.

Ein Verzicht auf einen Ansatz der Mitgliedschaft der Gemeinde in einem Sparkassenzweckverband in der gemeindlichen Bilanz würde die sachlich erforderliche Einbeziehung aller Zweckverbände in die Bilanz der Gemeinde nicht mehr gewährleisten. Sofern die Gemeinde zum Stichtag ihrer Eröffnungsbilanz bereits Mitglied eines Sparkassenzweckverbandes war und ihre Anteile daran seit diesem Zeitpunkt nicht aufgestockt worden sind, wirkt sich das Bilanzierungsverbot dahingehend aus, dass die Gemeinde ihre Mitgliedschaft in einem Sparkassenzweckverband nicht mit dem fortgeschriebenen Wert der Verbandsträgerschaft an der Sparkasse, sondern weiterhin mit einem Erinnerungswert in ihrer Bilanz anzusetzen.

Das fachgesetzlich bestimmte Bilanzierungsverbot erstreckt sich aber auch auf den erstmaligen Erwerb von Anteilen an einem Sparkassenzweckverband nach dem Stichtag der gemeindlichen Eröffnungsbilanz oder auf eine Aufstockung der Anteile an einer Sparkasse. In solchen Fällen besteht unter Beachtung des Anschaffungskostenprinzips zwar ein investiver Geschäftsvorfall der Gemeinde, jedoch entsteht durch das Bilanzierungsverbot unmittelbar ein vollständiger Wertverlust dieser gemeindlichen Finanzanlage. Die Gemeinde muss deshalb den erworbenen Anteil an der Mitgliedschaft an einem Sparkassenzweckverband sofort vollständig abschreiben. Diese Aufwendungen stellen außerplanmäßige Abschreibungen dar (vgl. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW). Sie sind im betreffenden Haushaltsjahr in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen.

Der Erwerbsvorgang führt daher neben dem Vermögensaustausch von liquiden Mitteln gegen eine Finanzanlage zu einer unmittelbaren wirtschaftlichen Belastung der Gemeinde. Die GoB und das Transparenzgebot erfordern es dabei, dass im Anhang im Jahresabschluss der Gemeinde entsprechende Angaben über die Mitgliedschaft in einem Sparkassenzweckverband und über vorzunehmende Wertminderung zu machen sind. Die Angaben im

Anhang des Jahresabschlusses sollten dabei eine ausreichende Auskunft über die beteiligten Dritten und die tatsächlich bestehenden Beteiligungsverhältnisse der Gemeinde am Sparkassenzweckverband geben.

#### **3.1.3.2.4 Der Ansatz von gemeinsamen Kommunalunternehmen**

Die Gemeinde kann zusammen mit anderen Gemeinden und Gemeindeverbände zur gemeinsamen Aufgabenerfüllung ein Unternehmen oder eine Einrichtung in der Rechtsform einer Anstalt des öffentlichen Rechts in gemeinsamer Trägerschaft führen. Für ein solches gemeinsames Kommunalunternehmen gelten die Regelungen des § 114a GO NRW sowie die Vorschriften der Kommunalunternehmensverordnung. Zur Errichtung eines solchen Unternehmens oder einer Einrichtung haben die Beteiligten die Rechtsverhältnisse in einer Unternehmenssatzung festzulegen. Diese Festlegungen wirken sich auch auf die Bilanzierung dieser Beteiligungsform in der gemeindlichen Bilanz aus.

Eine solche Beteiligung beinhaltet für die Gemeinde ein wirtschaftliches Anteilsrecht, denn i.d.R. entstehen aus dieser Beteiligung unmittelbare Rechte und Pflichten für die Gemeinde, aber es können ihr auch Vermögensrechte zugerechnet werden. Die Beteiligung an einem gemeinsamen Kommunalunternehmen stellt daher einen bilanzierungsfähigen Vermögensgegenstand der Gemeinde dar, der in der gemeindlichen Bilanz unter dem Posten „Beteiligungen anzusetzen ist. Diese Bewertung ist auch wegen der gegebenen grundsätzlichen Vergleichbarkeit mit anderen gemeindlichen Betriebsformen sachlich geboten, sodass die Kommunalunternehmensbeteiligung in der gleichen Art und Weise betriebswirtschaftlich und bilanztechnisch zu behandeln ist. Bei der Entscheidung über den Ansatz von Anteilen an gemeinsamen Kommunalunternehmen in der gemeindlichen Bilanz ist auch zu berücksichtigen, dass diese in den gemeindlichen Gesamtabchluss einzubeziehen sind.

#### **3.1.3.2.5 Die Bilanzierungsverbote für bestimmte Beteiligungen**

##### **3.1.3.2.5.1 Kein Wertansatz für Wasser- und Bodenverbände sowie Deichverbände**

Zur Erfüllung wasserwirtschaftliche Aufgaben werden Wasser- und Bodenverbände als öffentlich-rechtliche Körperschaften auf der Grundlage des Gesetzes über Wasser- und Bodenverbände (Wasserverbandsgesetz) i.V.m. mit den Vorschriften des Landeswassergesetzes (vgl. z. B. §§ 53,54 und 87 ff. LWG NRW) oder auch als sondergesetzliche Verbände errichtet. Für die Mitgliedschaft in diesen Verbänden findet das Realprinzip mit der Folge einer dinglichen Mitgliedschaft Anwendung, sodass die Eigentümer von den wasserwirtschaftlich betroffenen Grundstücken und Anlagen, also auch Gemeinden, einem solchen Verband als originäre Mitglieder angehören.

Die Mitgliedschaft einer Gemeinde in einem wasserwirtschaftlichen Verband führt dazu, dass ab dem Zeitpunkt der Übertragung der Aufgabe auf den Verband oder nach der Übernahme der Aufgabe durch den Verband diese Aufgabe nicht mehr der Gemeinde obliegt. Diese Sachlage gilt auch bei einer Mitgliedschaft in einem sondergesetzlichen Verband, z. B. Ruhrverband, Ertfverband u.a., bei dem die Aufgabenübertragung durch den Gesetzgeber vorgenommen wurde.

In den Fällen, in denen die Aufgabe der Gemeinde entzogen worden ist, können auch die Vermögensgegenstände, die dieser Aufgabe gewidmet worden sind, z. B. auch die Mitgliedschaftsrechte, nicht mehr in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden, weil diese mangels Zuständigkeit nicht in die Haushaltswirtschaft der betreffenden Gemeinde einbezogen werden können. Ausschlaggebend dafür ist, dass die gemeindliche Haushaltswirtschaft die stetige Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde zu sichern hat (vgl. § 75 Absatz 1 Satz1 GO NRW). Auf die Frage, ob bei einem solchen Sachverhalt die weiteren Voraussetzungen nach § 33 Absatz 1 GemHVO NRW vorliegen, kommt es dabei nicht an.

#### **3.1.3.2.5.2 Kein Wertansatz für Abfallverbände**

Die Mitgliedschaft einer Gemeinde in einem Abfallwirtschaftsverband auf der Grundlage des § 6 des Abfallgesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen sowie eine Mitgliedschaft der Gemeinde im gesetzlich errichteten Altlastensanierungs- und Altlastenaufbereitungsverband Nordrhein-Westfalen führt dazu, dass ab dem Zeitpunkt der Übertragung der Aufgabe auf den Verband oder nach der Übernahme der Aufgabe durch den Verband die abfallwirtschaftliche Aufgabe nicht mehr der Gemeinde obliegt. Bei dieser Mitgliedschaft können die Vermögensgegenstände, die dieser Aufgabe gewidmet worden sind, z.B. auch die Mitgliedschaftsrechte, nicht mehr in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden, weil diese mangels Zuständigkeit nicht in die Haushaltswirtschaft der betreffenden Gemeinde einbezogen werden können.

Die Mitgliedschaft der Gemeinde in den aufgezeigten besonderen Gemeindeverbänden ist i.d.R. anders zu betrachten und zu behandeln als in Gemeindeverbänden, die auf der Grundlage des GkG errichtet werden. In den Fällen, in denen die Gemeinde allerdings die Aufgaben in eigener Zuständigkeit in der Organisationsform eines Zweckverbandes erledigt, ist das Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen im Einzelfall zu prüfen. Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses sind durch entsprechende Angaben im Anhang zusätzlich auch die Mitgliedschaften der Gemeinde in den Verbänden offen zu legen, bei denen für die gemeindliche Mitgliedschaft kein Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz enthalten sein muss.

#### **3.1.3.2.5.3 Kein Wertansatz für die Kreise**

Die Kreise sind als Gemeindeverbände zu den öffentlich-rechtlichen Körperschaften zu zählen, für die kein Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz auszuweisen ist. Sie nehmen als Gebietskörperschaften eigenständig und eigenverantwortlich überörtliche Aufgaben wahr und stellen eine weitere kommunale Ebene dar. Die aus der Gebietshoheit der jeweils betroffenen Gemeinde heraus entstehende Zugehörigkeit zu einem Kreis stellt für die betreffende Gemeinde in betriebswirtschaftlicher und bilanztechnischer Hinsicht keinen ansetzbaren Vermögenswert dar. In diesem Zusammenhang kann auch aus der Heranziehung der Gemeinde zu jährlichen Umlagezahlungen zur Deckung der haushaltswirtschaftlichen Aufwendungen eines der genannten Gemeindeverbände keine Grundlage für den Ansatz eines Vermögenswertes in der gemeindlichen Bilanz abgeleitet werden.

#### **3.1.3.2.5.4 Kein Wertansatz für andere Verbände**

Die Landschaftsverbände sind als Gemeindeverbände zu den öffentlich-rechtlichen Körperschaften zu zählen, für die kein Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz auszuweisen ist. Bei diesen Gemeindeverbänden entsteht die Mitgliedschaft der Gemeinde nicht aus der rechtlichen Stellung der Gemeinde als „Gebietskörperschaft“, sondern aus ihrer Gebietshoheit bzw. Gebietsbezogenheit auf das Verbandsgebiet. Die Mitgliedschaft einer Gemeinde im Landschaftsverband stellt daher betriebswirtschaftlich und bilanztechnisch keinen Vermögenswert dar, der in der gemeindlichen Bilanz gesondert auszuweisen ist. Für den Regionalverband Ruhr gelten diese Ausführungen entsprechend, sodass auch dafür kein Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz auszuweisen ist.

### **3.1.3.3 Zu Nummer 1.3.3 (Sondervermögen):**

#### **3.1.3.3.1 Die gemeindlichen Sondervermögen**

Unter dem Bilanzposten „Sondervermögen“ sind die getrennt vom allgemeinen Vermögen der Gemeinde zu verwaltenden Vermögen der Gemeinde anzusetzen, soweit für diese besonderen Vermögen ein eigener Rechnungskreis besteht (vgl. nach § 97 Absatz 1 GO NRW). Zu solchen gemeindlichen Sondervermögen gehören die wirtschaftlichen Unternehmen (vgl. § 114 GO NRW) und die organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

(vgl. § 107 Absatz 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW). Die Eigenbetriebe und eigenbetriebsähnliche Einrichtungen sind wichtige Organisationseinheiten der Gemeinde, die entsprechend den Vorschriften über die wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung der Gemeinden als Sondervermögen errichtet werden. Sie sind wirtschaftlich und verwaltungsmäßig selbstständig (vgl. Eigenbetriebsverordnung (EigVO NRW) und für diese gemeindlichen Betriebe werden Sonderrechnungen und eigene Jahresabschlüsse verlangt.

Zu dieser Art von gemeindlichem Sondervermögen gehören auch die gemeindlichen Krankenhäuser, die als organisatorisch und wirtschaftlich eigenständige Einrichtungen bzw. gemeindliche Betriebe geführt werden (vgl. §§ 1 und 10 der Gemeindekrankenhausbetriebsverordnung – GemKHBVO) verlangt. Auch die bei der Gemeinde bestehenden rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen, z.B. eigene Zusatzversorgungskassen oder Eigenunfallversicherungen, sind unter diesem Bilanzposten anzusetzen, wenn für diese Einrichtungen eine abgesonderte Haushalts- und Wirtschaftsführung mit einem eigenen Jahresabschluss erfolgt (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 4 GO NRW).

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Sondervermögen der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 12 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

#### **3.1.3.2.4 Die Bilanzierung eines Jobcenters**

Durch Art. 91e GG ist bestimmt worden, dass bei der Ausführung von Bundesgesetzen auf dem Gebiet der Grundsicherung für Arbeitsuchende der Bund und Länder oder die nach Landesrecht zuständigen Gemeinden und Gemeindeverbände in der Regel in gemeinsamen Einrichtungen zusammenwirken. Dabei kann der Bund zulassen, dass eine begrenzte Anzahl von Gemeinden und Gemeindeverbänden auf ihren Antrag und mit Zustimmung der obersten Landesbehörde die Aufgaben alleine wahrnehmen. Das Nähere ist durch das SGB II als gesondertes Bundesgesetz geregelt worden.

Zur Durchführung der Grundsicherung für Arbeitssuchende bilden daher der Bund und die jeweils betroffene Gemeinde als Träger eine Gemeinsame Einrichtung nach § 44b SGB II (Jobcenter). Der Gemeinde als Träger obliegt dabei weiterhin die Verantwortung für die rechtmäßige und zweckmäßige Erbringung ihrer Leistungen. Sie hat dabei gegenüber der Einrichtung ein Weisungsrecht in ihrem Aufgabenbereich. Die gesetzlich bestimmte Einrichtung ist daher aufgabenbezogen und organisatorisch an die Gemeinde gebunden, auch wenn der Jobcenter befugt ist, Verwaltungsakte zu erlassen. Die Einrichtung besitzt aber keine Diensttherneigenschaft, denn z.B. ist deren Geschäftsführer ein Bediensteter eines Trägers der Einrichtung. Die Rechtsstellung eines Beamten der Gemeinde ändert sich daher durch eine Tätigkeit in der Einrichtung nicht (vgl. § 44g Absatz 3 SGB II).

Vor diesem Hintergrund stellt der Betrieb eines Jobcenters keine wirtschaftliche Betätigung der Gemeinde dar (vgl. § 107 Abs. 1 GO NRW), weil die Gemeinde nach § 44b SGB II zu dieser Einrichtung oder einer Beteiligung daran gesetzlich verpflichtet ist. Gleichwohl ist ein Jobcenter bilanziell zu bewerten und in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Ausgehend von der Möglichkeit, dass die Gemeinde als alleiniger Träger eines Jobcenters zugelassen worden ist (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 1 KontrZV), stellt der Jobcenter eine organisatorisch selbstständige vermögensmäßige Einheit der Gemeinde dar. Diese Sachlage gilt entsprechend anteilig, wenn der Bund und die Gemeinde die Trägerschaft des Jobcenters gemeinsam innehaben. In dieser Form kann ein Jobcenter haushaltswirtschaftlich vergleichbar den Sondervermögen nach § 97 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW behandelt werden.

Unter bilanziellen Gesichtspunkten ist daher ein Jobcenter in der Trägerschaft der Gemeinde (auch anteilig) in der gemeindlichen Bilanz im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ anzusetzen. Er soll dabei unter dem Bilanzposten „Sondervermögen“ entsprechend dem Beteiligungsumfang der Gemeinde angesetzt werden, auch wenn der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Jobcenter keine Einrichtung der Gemeinde darstellt, die in der Vorschrift des § 97 GO NRW ausdrücklich enthalten ist. Diese bilanzielle Behandlung lehnt sich an die beamtenrechtliche Behandlung des gesonderten Ausweises der aufgabenbezogenen gemeindlichen Stellen des Jobcenters im Stellenplan der Gemeinde an, die sonst nur dann erfolgt, wenn gemeindliche Beamte in gesetzlich bestimmten Sondervermögen der Gemeinde tätig sind.

Im Rahmen der Bilanzierung und Bewertung des Jobcenters als gemeindliche Finanzanlage sind von der Gemeinde jedoch die tatsächlichen Verhältnisse vor Ort sorgfältig zu prüfen, denn die Aufgabenerfüllung des Jobcenters im Auftrag der Gemeinde kann im Einzelnen unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse unterschiedlich ausgestaltet werden. In Ausnahmefällen, in denen die Ausgestaltung der Beziehung der Gemeinde zu der Gemeinsamen Einrichtung keinen bilanziellen Ansatz in der gemeindlichen Bilanz zulässt, müssen im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss (vgl. § 44 GemHVO NRW) die Trägerschaft der Gemeinde über den Jobcenter in ihrer Art und ihrem Umfang dargestellt und der Verzicht auf den Ansatz als Sondervermögen in der gemeindlichen Bilanz begründet werden.

### **3.1.3.3.3 Keine Bilanzierung von bestimmten Sondervermögen**

#### **3.1.3.3.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde verfügt oftmals noch über weitere besondere Sondervermögen. Zu diesen gemeindlichen Sondervermögen sind das Gemeindegliederungsvermögen (vgl. § 97 Abs. 1 Nr. 1 GO NRW) sowie das Vermögen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen (vgl. § 97 Abs. 1 Nr. 2 GO NRW) zu zählen. Diese beiden gemeindlichen Sondervermögen der Gemeinde sind wegen ihrer Zwecksetzungen getrennt vom allgemeinen Gemeindevermögen zu führen. Gleichwohl stellen diese Vermögensformen keine selbstständigen Aufgabenbereiche (Organisationseinheiten) der Gemeinde dar. Deshalb ist dafür auch kein eigener Rechnungskreis von der Gemeinde einzurichten. Diese Vermögensformen sind vielmehr Teil des gemeindlichen Haushalts, sodass daraus entstehende Erträge und Aufwendungen sowie Zahlungen im Haushaltsplan der Gemeinde zu erfassen sind (vgl. § 4 GemHVO NRW i.V.m. dem Produktbereich 17 „Stiftungen“).

#### **3.1.3.3.3.2 Kein Wertansatz für Gemeindegliederungsvermögen**

Das Gemeindegliederungsvermögen ist haushaltsrechtlich wie die sonstigen Vermögensgegenstände der Gemeinde zu behandeln. Diese gemeindrechtliche Einordnung führt dazu, dass die einzelnen Vermögensgegenstände des Gemeindegliederungsvermögens von der Gemeinde nicht zusammengefasst und gesondert unter dem Bilanzposten „Sondervermögen“ anzusetzen sind, auch nicht als „Davon-Vermerk“. Die diesen gemeindlichen Sondervermögen zuzurechnenden Vermögensgegenstände sind vielmehr in der gemeindlichen Bilanz sachgerecht nach Vermögensarten unter den jeweils zutreffenden Bilanzposten anzusetzen.

Die Erhaltung der Zwecke dieses Sondervermögens erfordert von der Gemeinde keinen Nachweis durch gesonderte Rechnungskreise oder einen gesonderten bilanziellen Ansatz. Sie muss aber die intern verfügbaren Belege ausreichend dokumentieren und aufbewahren. Es bedarf es bei diesem Sondervermögen aber nicht der Passivierung von Verbindlichkeiten, denn die Gemeinde ist nicht zur Rückgabe des ihr überlassenen Vermögens an Dritte in der Gemeinde verpflichtet.

#### **3.1.3.3.3.3 Kein Wertansatz für rechtlich unselbstständige örtliche Stiftungen**

Das Vermögen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen ist haushaltsrechtlich wie die sonstigen Vermögensgegenstände der Gemeinde zu behandeln. Diese gemeindrechtliche Einordnung führt dazu, dass die einzelnen Vermögensgegenstände von rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen von der Gemeinde nicht

zusammengefasst und gesondert unter dem Bilanzposten „Sondervermögen“ anzusetzen sind, auch nicht als „Davon-Vermerk“. Die den rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen zuzurechnende Vermögensgegenstände sind vielmehr in der gemeindlichen Bilanz nach ihrer Vermögensarten unter den jeweils zutreffenden Bilanzposten anzusetzen. Bei den rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen sind jedoch auch die stiftungsrechtlichen Erfordernisse zu beachten.

Die Verpflichtung der Gemeinde zur Erhaltung des Zwecks dieses Sondervermögens ist durch Stifterwillen festgelegt. Sie erfordert von der Gemeinde zwar einen Nachweis darüber, dieser ist jedoch nicht haushaltsrechtlich zu erbringen, sodass auf gesonderte Rechnungskreise oder auf gesonderte Bilanzposten verzichtet werden kann. Es ist ausreichend, dass die Gemeinde den erforderlichen Nachweis gemeindeintern führt und dokumentiert. Es bedarf es deshalb bei den genannten Sondervermögen auch nicht der Passivierung von Verbindlichkeiten, denn die Gemeinde ist nicht zur Rückgabe des ihr überlassenen Vermögens an den Stifter verpflichtet, denn dieser hat der Gemeinde ein Vermögen auf Dauer übertragen.

### **3.1.3.3.4 Die Bilanzierung von Treuhandvermögen**

#### **3.1.3.3.4.1 Die Gemeinde als Treuhänder**

Das gemeindliche Haushaltsrecht kennt neben dem allgemeinen Gemeindevermögen im haushaltsrechtlichen Sinn das Treuhandvermögen als eine weitere Art von gemeindlichen Vermögen. Bei Treuhandvermögen werden von der Gemeinde fremde Vermögensgegenstände treuhänderisch gehalten, denn sie ist von Dritten beauftragt worden oder gesetzlich verpflichtet, das ihr übergebene Vermögen zu verwalten und nicht für eigene Zwecke zu verwenden (Ermächtigungstreuhand). Einem solchen Treuhandverhältnis liegt die der Gemeinde (Treuhand) anvertraute Verfügung über Sachen und Rechte zugrunde, diese im Interesse des betreffenden Dritten (Treugeber) auszuüben.

Nach den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen ist das Treuhandvermögen in der Bilanz des Treugebers anzusetzen, weil dieser weiterhin als rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer zu betrachten ist. Diese Sachlage gilt auch, wenn die Gemeinde eine Verwaltungstreuhand als Vollrechtstreuhand innehat. In solchen Fällen erwirbt die Gemeinde das rechtliche Eigentum an dem Treugut, obwohl die vertraglichen Beziehungen regelmäßig vorsehen, dass die Risiken des Untergangs sowie die Nutzungen und Lasten beim Treugeber verbleiben. Daher bleibt der Treugeber in diesen Fällen der wirtschaftliche Eigentümer des Treuguts, sodass das Treugut nicht in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist.

Für die Gemeinde folgt aus ihrer Tätigkeit als Treuhänder, dass sie gegenüber dem Dritten als Treugeber für eine ordnungsgemäße Verwaltung des Treuhandvermögens haftet und eine Herausgabepflichtung besteht. Eine zweifache Bilanzierung des Treuhandvermögens, also zusätzlich zum Treugeber auch bei der Gemeinde als Treuhänder, ist wegen der gesonderten Verwaltung des Treuhandvermögens außerhalb des gemeindlichen Haushalts nicht erforderlich. Die gesonderte Behandlung von bei der Gemeinde vorhandenem Treuhandvermögen und Mündelvermögen ist haushaltsrechtlich und haushaltswirtschaftlich geboten.

Für den Ausweis von Treuhandvermögen und Treuhandverbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz bedarf es daher keiner besonderen Regelung. Werden von der Gemeinde fremde Vermögensgegenstände treuhänderisch gehalten, ist es geboten, dies im Anhang oder im Verbindlichkeitspiegel unter den Haftungsverhältnissen anzugeben. Außerdem kann bei der Gemeinde aus ihrer Tätigkeit als Treuhänder ein gesondertes Buchungserfordernis entstehen, wenn der Umfang ihres Treuhandauftrages eine eigene Rechnungslegung erfordert. Die Erfassung der betreffenden Geschäftsvorfälle kann darin bestehen, dass eine Treuhandbuchführung eingerichtet wird oder in der eigenen Buchführung der Gemeinde ein eigener Rechnungskreis mit besonderen Konten (Treuhandtätigkeit) eingerichtet wird.

In einem solchen Fall ist dann auf eine strikte Trennung im Buchungsgeschehen zu achten. In der eigenen Finanzbuchhaltung ist dann nur der ggf. bestehende Anspruch auf Vergütung als Treuhänder zu erfassen. Ein Bedarf für eine Sonderregelung wurde bisher nur für Kreditinstitute als erforderlich angesehen, wenn diese als Treuhänder gegenüber Dritten tätig sind. Diese Institute haben das von ihnen zu verwaltende Treuhandvermögen in ihrer Bilanz anzusetzen. Dem Vermögensansatz auf der Aktivseite ihrer Bilanz muss jedoch in gleicher Höhe eine Treuhandverbindlichkeit auf der Passivseite ihrer Bilanz gegenüberstehen. Durch diese Bilanzierung soll die Herausgabeverpflichtung des Treuhänders für das übernommene Treugut gegenüber dem Treugeber offen gelegt werden (vgl. § 6 RechKredV).

#### **3.1.3.3.4.2 Die Gemeinde als Treugeber**

Die Gemeinde kann aber auch einem Dritten eigene Vermögensteile überlassen, z.B. einem Sanierungsträger (vgl. § 157 BauGB), sodass der Dritte darüber verfügen kann und die Gemeinde den Status „Treugeber“ innehat. In solchen Fällen erfüllt der Dritte die ihm von der Gemeinde übertragenen Aufgaben regelmäßig im eigenen Namen, aber auf Rechnung der Gemeinde. Der Dritte, z.B. ein Sanierungsträger ist dann als Treuhänder für die Gemeinde tätig (vgl. § 159 BauGB).

Zum Treuhandvermögen gehört dabei das Vermögen, das die Gemeinde zur Erfüllung der Aufgabe dem Dritten übertragen hat. Für die Bilanzierung finden in diesen Fällen die allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze Anwendung, sodass bei solchen Treuhandverhältnissen i.d.R. die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer der an den Treuhänder übergebenen Vermögensgegenstände bleibt und diese bei ihr als Treugeber zu bilanzieren sind. Diese Grundsätze gelten auch für den Fall, dass durch den Treuhänder ein Treugut von einem Dritten zu treuen Händen der Gemeinde als Treugeber erworben wird oder die Gemeinde selbst ein weiteres Treugut erwirbt.

Im Auftrag des Treugebers übernommene Verpflichtungen sind dagegen beim Treuhänder anzusetzen. Auch die vom Treuhänder im eigenen Namen eingegangenen Verpflichtungen sind bei diesem anzusetzen, denn er wird i.d.R. dafür in Anspruch genommen. Weil der Treuhänder dabei in einem besonderen Verhältnis für die Gemeinde tätig ist, kann dieser ggf. gleichzeitig entsprechende Forderungen auf Freistellung von seinen Verpflichtungen gegen die Gemeinde bilanzieren. In der Bilanz der Gemeinde als Treugeber müssen in solchen Fällen entsprechend der gegen die Gemeinde bestehenden Forderungen gleich hohe Verpflichtungen angesetzt werden. Es bietet sich deshalb für gemeindliche Treuhandverhältnisse, in denen die Gemeinde die Stellung als Treugeber innehat, an, dass dem Treuhänder aufgegeben wird, einen eigenen Rechnungskreis für die von der Gemeinde übernommene Aufgabe zu führen.

Wegen der vielfältigen Ausgestaltungsmöglichkeiten von Treuhandverhältnissen müssen bei der Aufstellung der gemeindlichen Bilanz die Treuhandverhältnisse der Gemeinde als Treugeber, z.B. eine Aufgabenübertragung an einen Sanierungsträger, hinsichtlich der vereinbarten Modalitäten näher betrachtet und bewertet werden, um eine zutreffende Erfassung und den notwendigen Nachweis im gemeindlichen Jahresabschluss führen zu können. Ein Bedarf für eine gesonderte Bilanzierungsregelung für Treuhandverhältnisse der Gemeinde wurde bisher dafür nicht für erforderlich angesehen.

Eine Regelung besteht nur für Kreditinstitute, wenn diese als Treuhänder gegenüber Dritten tätig sind. Diese Institute haben das von ihnen zu verwaltende Treuhandvermögen in ihrer Bilanz anzusetzen. Dem Vermögensansatz auf der Aktivseite der Bilanz muss jedoch in gleicher Höhe eine Treuhandverbindlichkeit auf der Passivseite ihrer Bilanz gegenüberstehen. Durch diese Bilanzierung soll die Herausgabeverpflichtung des Treuhänders für das übernommene Treugut gegenüber dem Treugeber offen gelegt werden (vgl. § 6 RechKredV).

### 3.1.3.4 Zu Nummer 1.3.4 (Wertpapiere des Anlagevermögens):

#### 3.1.3.4.1 Die Inhalte des Bilanzpostens

Unter dem Bilanzposten „Wertpapiere des Anlagevermögens“ sind die gemeindlichen Wertpapiere anzusetzen, die von der Gemeinde auf Dauer gehalten werden, aber keine Anteile an gemeindlichen Betrieben darstellen, weil damit keine Beteiligungsabsicht der Gemeinde besteht. Die zu bilanzierenden Wertpapiere sind, auch wenn keine Urkunden über sie ausgestellt sind, alle Gattungen von übertragbaren Wertpapieren mit Ausnahme von Zahlungsinstrumenten, die ihrer Art nach auf den Kapitalmärkten handelbar sind. Die Arten möglicher Wertpapiere werden dabei durch § 2 WpHG sowie u.a. auch durch § 1 Absatz 11 Satz 2 KWG bestimmt (vgl. Abbildung).

<b>Der Begriff „Wertpapier“</b>	
<b>Gemeindliche Wertpapiere sind:</b>	
-	Aktien und andere Anteile an in- oder ausländischen juristischen Personen, Personengesellschaften und sonstigen Unternehmen, soweit sie Aktien vergleichbar sind, sowie Zertifikate, die Aktien vertreten,
-	Schuldtitel, insbesondere Genussscheine, Inhaberschuldverschreibungen, Order-schuldverschreibungen und Zertifikate, die diese Schuldtitel vertreten,
-	sonstige Wertpapiere, die zum Erwerb oder zur Veräußerung von Wertpapieren nach den Nummern 1 und 2 berechtigen oder zu einer Barzahlung führen, die in Abhängigkeit von Wertpapieren, von Währungen, Zinssätzen oder anderen Erträgen, von Waren, Indices oder Messgrößen bestimmt wird,
-	Anteile an Investmentvermögen, die von einer Kapitalanlagegesellschaft oder einer ausländischen Investmentgesellschaft ausgegeben werden.

*Abbildung 563 „Der Begriff Wertpapier“*

Von der Gemeinde muss nicht nur immer geprüft werden, ob neben der „Daueranlageabsicht“ auch noch eine unternehmerische Einflussnahme beabsichtigt ist, sondern auch, ob weitere Anhaltspunkte aufzeigen, dass die Wertpapiere dem Nutzen des eigenen Geschäftsbetriebes und der Herstellung einer dauernden Verbindung der Gemeinde zu dem betreffenden gemeindlichen Betrieb dienen. Bei den von der Gemeinde gehaltenen Wertpapieren, bei denen die Kriterien für eine Beteiligung der Gemeinde nicht erfüllt sind, sind diese Wertpapiere unter diesem Bilanzposten anzusetzen. In den Fällen, in denen die gemeindlichen Wertpapiere nicht dazu bestimmt sind, dauernd der Gemeinde zu dienen, sind diese Wertpapiere dem Umlaufvermögen zuzuordnen und dort unter dem besonderen Bilanzposten „Wertpapiere des Umlaufvermögens“ anzusetzen.

Auf Dauer gehaltene Wertpapiere stellen eine Kapitalanlage der Gemeinde aus den ihr gehörenden Finanzmitteln dar. Für die Bilanzierung von Wertpapieren ist zu beachten, dass nach dem Depotgesetz bei der Verwahrung und Anschaffung von Wertpapieren das Eigentum an Wertpapieren mit der Absendung des Stückeverzeichnisses an den darin bezeichneten Wertpapieren auf die Gemeinde als Kommittenten übergeht, soweit der Kommissionär über sie zu verfügen berechtigt ist, und wenn es nicht nach den Bestimmungen des bürgerlichen Rechts schon früher auf die Gemeinde übergegangen ist. Der Begriff „Wertpapier“ sollte dabei für die Gemeinde weit ausgelegt werden, sodass alle möglichen Arten von gemeindlichen Kapitalanlagen darunter erfasst werden können und nicht nur die bankrechtlichen Formen dazugehören.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Wertpapiere des Anlagevermögens der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 14 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

#### **3.1.3.4.2 Der Ansatz einer Kapitalanlage**

Eine unmittelbare Kapitalanlage der Gemeinde wird regelmäßig in Form eines Dokumentes belegt, das für die Gemeinde ein Wertpapier im Sinne der gemeindlichen Bilanzierung darstellt. Ein solche Geldanlage der Gemeinde führt daher auch zu einem wertmäßigen Ansatz unter diesem Bilanzposten, unabhängig davon, in welcher Form die gemeindlichen Finanzmittel angelegt worden sind, z. B. als langfristiges Festgeld. Bei einer Geldanlage hat die Gemeinde zudem den Runderlass des Innenministeriums „Anlage von Geldmitteln durch Gemeinden und Gemeindeverbände“ vom 25.01.2005 (SMBl. NRW. 641) zu beachten.

Diese Vorgaben bilden einen verbindlichen Rahmen für die von der Gemeinde nicht für die Zahlungsabwicklung benötigten und daher anlegbaren Finanzmittel. Bei solchen Kapitalanlagen muss geprüft und bestätigt werden, ob und dass solche Wertpapiere dazu bestimmt sind, dauernd der Gemeinde zu dienen. Soweit diese Sachlage nicht bestätigt werden kann, ist eine Umschichtung zu den Wertpapieren des Umlaufvermögens vorzunehmen. Im Einzelfall kann zudem, z. B. aufgrund einer Vereinbarung mit einem Dritten über eine durch diesen verantwortlich vorzunehmende Kapitalanlage, die gemeindliche Kapitalanlage auch unter dem Bilanzposten „Sonstige Ausleihungen“ anzusetzen sein.

#### **3.1.3.4.3 Der Ansatz bei einer Wertpapierleihe**

Die Gemeinde macht oftmals von der Möglichkeit Gebrauch, die in ihrem Besitz befindlichen Wertpapiere an ihre gemeindlichen Betriebe zu verleihen, z.B. aus steuerrechtlichen Gründen. Es handelt sich bei solchen Geschäften i.d.R. um ein Sachdarlehen, das nach Ablauf der vereinbarten Frist in Wertpapieren gleicher Art und Güte zurückzuzahlen ist. In diesen Fällen sollen die verliehenen Wertpapiere dem gemeindlichen Betrieb als Besitzer und wirtschaftlicher Eigentümer zugerechnet und nicht mehr in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden.

Die Gemeinde hat aufgrund der vertraglichen Vereinbarung einen Anspruch auf Rückgabe und kann deshalb eine Forderung auf eine Rückübertragung von Wertpapieren gegenüber dem betreffenden Betrieb bilanzieren. Dagegen hat der gemeindliche Betrieb als Besitzer und wirtschaftlicher Eigentümer der geliehenen Wertpapiere die Wertpapiere in seiner Bilanz anzusetzen. Er muss aber gleichzeitig eine Rückgabeverpflichtung entsprechend der vertraglichen Vereinbarung in seiner Bilanz passivieren.

#### **3.1.3.4.4 Die Bilanzierung einer Kapitalversicherung**

##### **3.1.3.4.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Mit einer Kapitalversicherung für Zwecke der Deckung ihrer künftigen Versorgungsleistungen erwirbt die Gemeinde Rückdeckungsansprüche entsprechend ihren jährlichen Beitragsleistungen. Diese stellen von Anfang an einen Vermögenswert für die Gemeinde dar, der in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Wertpapiere des Anlagevermögens“ in Höhe der Anschaffungskosten angesetzt werden kann (vgl. § 33 GemHVO NRW). Die Anschaffungskosten stellen dabei die bis zum jeweiligen Abschlussstichtag von der Gemeinde aufgewendeten Sparanteile der Versicherungsprämien zzgl. Zinsansprüche sowie Guthaben aus Überschussbeteiligungen dar.

Vom Versicherer ist hierfür das jeweils nachgewiesene Deckungskapital (Deckungsrückstellung) sowohl die Bewertungsgrundlage als auch der Bewertungsmaßstab. Bei einer „Beamtenpensionsversicherung“ ist es daher unter Beachtung der allgemeinen Haushaltsgrundsätze für die Gemeinde nur zulässig, den aktuellen Rückdeckungsanspruch als aktivierbaren Vermögenswert in der Bilanz anzusetzen, der wirtschaftlich durch Beitragsleistungen erworben wurde. Die Aktivierbarkeit der Hingabe des gemeindlichen Kapitals an den Versicherer als Finanzanlage lässt es zu, diese gemeindlichen Finanzleistungen als Anschaffungskosten zu betrachten und die

gemeindlichen Zahlungen der Investitionstätigkeit der Gemeinde zuzurechnen. Außerdem wird dieses Kapital zwar von der Gemeinde zweckdienlich angesammelt, es ist aber gleichwohl noch dem allgemeinen Gemeindevermögen zuzurechnen.

Diese Möglichkeit kann angemessen nach rechtlichen und kaufmännischen Grundsätzen von den Gemeinden umgesetzt werden. Sie ist sachgerecht und entspricht zudem den handels- und steuerrechtlichen Regelungen zu Kapitalversicherungen als Rückdeckungsversicherungen, die den Rückdeckungsanspruch ebenfalls als aktivierbar durch den Versicherungsnehmer vorsehen. Bei dem Verfahren besteht für die Gemeinde ein Gleichklang mit den privaten Versicherungsnehmern. Die gemeindlichen Verhältnisse bedingen zudem, dass eine Verrechnung von Vermögensgegenständen der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz, z. B. eine Kapitalversicherung als „Beamtenpensionsversicherung“ mit der Pensionsrückstellung auf der Passivseite der Bilanz nicht zulässig ist, auch wenn die Kapitalversicherung der künftigen Erfüllung der Versorgungsleistungen der Gemeinde dient (vgl. § 41 Absatz 2 GemHVO NRW).

#### **3.1.3.4.4.2 Der Rückkaufswert kein Wertansatz**

Unter Einbeziehung des Vorsichts- und des Realisationsprinzips könnte bei Kapitalversicherungen auch der „Rückkaufswert“ der Versicherung als Vermögenswert der Gemeinde in Betracht gezogen werden. Dieser entspricht aber nicht den eingezahlten Versicherungsprämien. Der Rückkaufswert wird bei Versicherungen mit Prämienrückgewähr als derjenige Kapitalbetrag bezeichnet, der bei einer außerordentlichen Kündigung an den Versicherungsnehmer zurückfließt. Außerdem ergibt sich der Rückkaufswert aus dem vorhandenen Deckungskapital bei der Versicherung abzüglich eines angemessenen Abschlags. Da ein solcher Rückkaufswert nur in den besonderen Fällen einer außerordentlichen Kündigung der Versicherung an die Gemeinde ausbezahlt wird, soll dieser nicht zum Regelbetrag für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz gemacht werden.

#### **3.1.3.4.4.3 Deckungskapital/Versicherungssumme kein Wertansatz**

Bei einer Kapitalversicherung ist auch nicht von Anfang an das gesamte Deckungskapital bzw. die Versicherungssumme als Vermögenswert der Gemeinde in der Bilanz anzusetzen. Einem solchen Ansatz würden aber in diesem Umfang keine erworbenen Ansprüche der Gemeinde gegenüberstehen. Ein solcher Ansatz wäre zudem wegen des im gemeindlichen Haushaltsrecht geltenden Anschaffungskostenprinzips, das auch handels- und steuerrechtlich gilt, nicht zulässig.

Dieser Ansatz in der gemeindlichen Bilanz würde auch nicht mit dem durch die Bilanz (Jahresabschluss) unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu vermittelnden Bildes einer den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Vermögenslage in Einklang stehen. Das gesamte Deckungskapital (Versicherungssumme) stellt nämlich nur eine Verpflichtung des Versicherers dar, bei Eintritt des Versicherungsfalles und dem Vorliegen aller Voraussetzungen eine entsprechende Leistung zu erbringen.

#### **3.1.3.5 Zu Nummer 1.3.5 (Ausleihungen):**

##### **3.1.3.5.01 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Unter dem Bilanzposten „Ausleihungen“ werden langfristige Finanzforderungen der Gemeinde als Anlagevermögen angesetzt, die durch Hingabe von Kapital an Dritte entstanden sind und dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde dauerhaft dienen sollen. Den gemeindlichen Ausleihungen liegt daher grundsätzlich eine Rückzahlungspflicht für den Dritten gegenüber der Gemeinde zugrunde. Für den Ansatz einer gemeindlichen Forderung als Ausleiherung ist haushaltsrechtlich keine bestimmte zeitliche Laufzeit vorgesehen. Entsprechend der Anwendung des Begriffs

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

"dauerhaft" bei gemeindlichen Wertminderungen dürfte eine Forderung dann als Ausleihung zu bilanzieren sein, wenn die Gemeinde dafür eine Laufzeit von fünf Jahren und mehr vorgesehen hat. Wegen der Abgrenzung zum gemeindlichen Umlaufvermögen muss jedoch mindestens eine Laufzeit von über einem Jahr bestehen.

Die Ausleihungen als gemeindliche Ansprüche entstehen z. B. aus der Hingabe von langfristigen Darlehen, Grund- und Rentenschulden, Hypotheken, aber auch Sachdarlehen in Form einer Wertpapierleihe durch die Gemeinde an Dritte. Derartige Ausleihungen bestehen vielfach im Rahmen der Erfüllung gemeindlicher Aufgaben durch die Betriebe der Gemeinde. Entsprechend ist in der gemeindlichen Bilanz eine Differenzierung des Ansatzes der gemeindlichen Ausleihungen vorzunehmen. Diese Darstellung soll u.a. zur Erleichterung der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses beitragen. Die langfristig bestehenden Ansprüche der Gemeinde werden dadurch auch ausreichend transparent gemacht.

Zu den Ausleihungen der Gemeinde gehören i.d.R. nicht die gemeindlichen Zuwendungen für Investitionen. Ebenso sind die gemeindlichen Kapitalanlagen nicht als Ausleihungen zu bilanzieren. Die langfristigen Forderungen der Gemeinde aus Lieferungen und Leistungen sind auch nicht unter diesem Bilanzposten zu erfassen, sondern im Bilanzbereich "Umlaufvermögen" anzusetzen. Die Gemeinde hat ihre Forderungen einer Laufzeit von unter einem Jahr (kurzfristige Ausleihungen) ebenfalls im Umlaufvermögen anzusetzen. Zum Umlaufvermögen gehören außerdem alle aus den Ausleihungen entstandenen gemeindlichen Zinsansprüche.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Ausleihungen der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 13 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

### **3.1.3.5.02 Die Bewertung der Ausleihungen**

#### **3.1.3.5.02.1 Der Ansatz zu Anschaffungskosten**

Für die Bewertung der Ausleihungen der Gemeinde gelten die allgemeinen Bewertungsgrundsätze, d. h. dass diese Finanzanlagen dürfen höchstens mit den Anschaffungskosten angesetzt werden. Die Anschaffungskosten entsprechen i.d.R. dem von der Gemeinde an den Dritten ausgezahlten Betrag als voraussichtlichen Erfüllungsbzw. Rückzahlungsbetrag, der zu bilanzieren ist, wenn die Ausleihung in üblicher Weise verzinst wird. Sofern die aus den gemeindlichen Ausleihungen entstehenden Zinsansprüche nicht an die Gemeinde zu zahlen sind, sondern den Ausleihungsbetrag erhöhen sollen, stellen sie einen Zugang zu den gemeindlichen Finanzanlagen dar. Von der Gemeinde ist aber zu jedem Abschlussstichtag zu prüfen, ob für die Ausleihungen ein niedrigerer Wert anzusetzen ist, der diesen am Abschlussstichtag beizulegen ist (vgl. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW).

#### **3.1.3.5.02.2 Unverzinsliche oder niedrig verzinsliche Ausleihungen**

Bei gemeindlichen Ausleihungen ist i.d.R. der Nominalbetrag als vereinbarter Erfüllungsbetrag zu bilanzieren. Bei unverzinslichen oder niedrig verzinslichen Ausleihungen verzichtet die Gemeinde aber auf Zinserträge, sodass wirtschaftlich betrachtet die Ausleihung einen Verlust für die Gemeinde verursacht. Im Rahmen der Bewertung soll daher der als Anschaffungskosten anzusetzende Rückzahlungsbetrag auf den Bilanzstichtag abgezinst und der Barwert bzw. Kapitalwert bilanziert werden.

In diesen Fällen wird der Ausleihung nur der Barwert als Anschaffungskosten zugerechnet. Der Differenzbetrag zwischen dem Auszahlungsbetrag und dem Barwert stellt dabei den nicht aktivierbaren Aufwand dar, der als außerplanmäßige Abschreibung in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen ist. Die späteren jährlichen Aufzinsungsbeträge sind ergebniswirksam als Finanzerträge in der gemeindlichen Ergebnisrechnung nachzuweisen und stellen nachträgliche Anschaffungskosten für die Gemeinde dar. In solchen Fällen kann für die Laufzeit

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

der Ausleihung von einer vorübergehenden Wertminderung ausgegangen werden, bei der jährlich eine sachgerechte Wertaufholung erfolgt.

In diesem Zusammenhang ist auch die Vorschrift des § 35 Absatz 5 Satz 2 GemHVO NRW zu beachten, nach der keine Verpflichtung für die Gemeinde besteht, außerplanmäßige Abschreibungen bei den gemeindlichen Finanzanlagen nach den gleichen Maßgaben vorzunehmen, wie sie für außerplanmäßige Abschreibungen beim übrigen Anlagevermögen der Gemeinde gelten. Für die Gemeinde entsteht eine Abschreibungsverpflichtung für Finanzanlagen auch nicht dadurch, dass diese zum Anlagevermögen der Gemeinde gehören (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1 GemHVO NRW).

Die Entscheidung über eine außerplanmäßige Abschreibung bei den gemeindlichen Finanzanlagen ist dabei in das pflichtgemäße Ermessen der Gemeinde gestellt. Die Gemeinde hat bezogen auf den Abschlussstichtag und unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse eigenverantwortlich zu entscheiden, ob sie eine außerplanmäßige Abschreibung bei ihren Finanzanlagen vornimmt oder unterlässt. Nach dem Wortlaut der Regelung besteht für die Gemeinde keine zwingende zu außerplanmäßigen Abschreibungen bei den Finanzanlagen, sondern lediglich die Verpflichtung zur ermessensfehlerfreien Ausübung dieses Wahlrechts.

#### **3.1.3.5.02.3 Ausleihungen und Gegenleistungsverpflichtungen**

Eine gemeindliche Ausleihung kann auch mit einer Gegenleistungsverpflichtung des Empfängers verbunden sein, die eine verdeckte Verzinsung darstellen kann. In solchen Fällen kann regelmäßig von einer Abzinsung der Ausleihung abgesehen werden, wenn davon auszugehen ist, dass die Gegenleistung die Unter- bzw. Nichtverzinslichkeit kompensiert. Als Gegenleistung eines Dritten gegenüber der Gemeinde kann z.B. ein Belegungsrecht bei der Schaffung von Sozialwohnungen im sozialen Wohnungsbau oder die Verpflichtung zur Schaffung oder zum Erhalt von Arbeitsplätzen im Rahmen der Wirtschaftsförderung angesehen werden.

Eine Gegenleistung kann auch darin bestehen, dass der Dritte aus Empfänger der gemeindlichen Leistung eine Aufgabe übernimmt und ausführt, die sonst im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung von der Gemeinde zu erledigen wäre. In solchen Fällen ist von der Gemeinde zu prüfen, ob die immateriellen Vorteile entweder zinsersetzende Vorteile darstellen oder ein entgeltlich erworbener immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens vorliegt, der jedoch hinreichend konkret bestimmt sein muss. Liegt ein aktivierbarer immaterieller Vermögensgegenstand vor, ist dieser nach den einschlägigen Bestimmungen abzuschreiben. Außerdem sind die tatsächlich vorliegenden Zinskompensationen im gemeindlichen Jahresabschluss im Anhang zu erläutern.

#### **3.1.3.5.03 Besonderheiten bei Ausleihungen an gemeindliche Betriebe**

Im Zusammenhang mit der Bilanzierung von gemeindlichen Ausleihungen ist zu prüfen, ob gemeindliche Ausleihungen unmittelbar mit der Gesellschafterstellung der Gemeinde gegenüber ihrem Betrieb zusammenhängen. Sie können auch einem davon unabhängigen Schuldverhältnis zwischen der Gemeinde und dem betreffenden Betrieb beruhen. Außerdem ist der Sonderfall zu betrachten, dass die Gemeinde ihren Betrieben die benötigten Investitionszuschüsse unter der Zwecksetzung gewährt, dass dieses Finanzvermögen dazu bestimmt ist, dauernd der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu dienen.

Derartige Finanzmittel sollen daher bei den betrieblichen Investitionen nicht zur sofortigen Minderung der Herstellungskosten führen, sondern entsprechend der betrieblichen Nutzung des damit finanzierten Vermögensgegenstandes „eingesetzt“ werden. Durch den gemeindlichen Betrieb ist deshalb entsprechend dem erhaltenen gemeindlichen Zuschuss ein Sonderposten in der betrieblichen Bilanz anzusetzen. In solchen Fällen kommt dem Zuschuss der Gemeinde ein ähnlicher Charakter zu wie der Hingabe eines langfristigen Darlehens an den Be-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

trieb. Ein solcher langfristiger Zuschuss soll daher bilanziell vergleichbar dem langfristigen Darlehen behandelt werden, auch wenn es sich bei dem Zuschuss tatsächlich nicht um einen rückzahlbaren Zuschuss handelt.

Derartige gemeindliche Zuschüsse führen daher in der Bilanz der Gemeinde zur Erhöhung des angesetzten Wertes beim Bilanzposten „Ausleihungen“ im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ und nicht zur Erhöhung des für den betreffenden Betrieb angesetzten „Beteiligungswertes“. Der Wertansatz ist dann von der Gemeinde entsprechend der beim gemeindlichen Betrieb durch die Nutzung des Vermögensgegenstandes vorzunehmenden betrieblichen Abschreibung und ertragswirksamen Auflösung des gebildeten betrieblichen Sonderpostens durch planmäßige Abschreibungen zu vermindern.

**3.1.3.5.1 Zu Nummer 1.3.5.1 (Ausleihungen an verbundene Unternehmen):**

Unter dem Bilanzposten „Ausleihungen an verbundenen Unternehmen“ sind langfristige Forderungen der Gemeinde an gemeindliche Betriebe in einer Rechtsform des öffentlich-rechtlichen oder privaten Rechts anzusetzen. Derartige Betriebe müssen von der Gemeinde in der Absicht gehalten werden, eine dauernde Verbindung zu diesen Betrieben herzustellen und die Betriebe müssen dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde dienen. Solche Betriebe werden zudem als Tochterunternehmen in den gemeindlichen Gesamtabschluss unter Beachtung der einschlägigen Vorschriften einbezogen (vgl. § 50 GemHVO NRW).

In der gemeindlichen Bilanz sind die Betriebe der Gemeinde, die im gemeindlichen Gesamtabschluss voll zu konsolidieren sind, als „verbundene Unternehmen“ gesondert anzusetzen. Ein gemeindlicher Betrieb kann dabei aufgrund öffentlich-rechtlicher Vorgaben zur Gemeinde gehören. Bei einem Betrieb in privatrechtlicher Form müssen dafür besondere Voraussetzungen vorliegen. Die enge Verbindung zwischen der öffentlich-rechtlichen Gemeinde und den betreffenden Betrieben kann deshalb auch durch den Begriff „verbundene Einheiten“ ausgedrückt werden. Dieser Begriff ist dabei inhaltlich dem Begriff „verbundene Unternehmen“ gleichgestellt.

Diese Einordnung ist bei gemeindlichen Betrieben des privaten Rechts der Fall, wenn diese unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde stehen bzw. die Gemeinde auf das Unternehmen einen beherrschenden Einfluss ausübt. Wie unter den übrigen Bilanzposten für gemeindliche Ausleihungen sind hier nur die Forderungen aus Geld- und Finanzgeschäften der Gemeinde mit ihren Betrieben anzusetzen, die eine Laufzeit von über einem Jahr haben. Der Ausweis dieses gesonderten Bilanzpostens soll auch zur Erleichterung der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses beitragen.

**3.1.3.5.2 Zu Nummer 1.3.5.2 (Ausleihungen an Beteiligungen):**

Unter dem Bilanzposten „Ausleihungen an Beteiligungen“ sind langfristige Forderungen der Gemeinde anzusetzen, die in der Absicht gehalten werden, eine dauernde Verbindung zu diesem Betrieb herzustellen. Ein Ansatz in der gemeindlichen Bilanz setzt voraus, dass diese Verbindung dem gemeindlichen Geschäftsbetrieb dient und einen Beitrag zur Aufgabenerfüllung der Gemeinde leistet oder leisten kann. Eine Beteiligung der Gemeinde liegt i.d.R. vor, wenn sie an einem Unternehmen mit mehr als 20 v.H. beteiligt ist (vgl. § 271 Absatz 1 HGB). Als Beteiligungen kommen dabei sowohl Anteile an Kapitalgesellschaften (dies betrifft auch gemeinnützige Gesellschaften) sowie Anteile an sonstigen juristischen Personen in Betracht.

Die Beteiligungen der Gemeinde, die nicht in Form von Wertpapieren gehalten werden, und Beteiligungen an einem Unternehmen von nicht mehr als 20 v.H sowie Geschäftsanteile an einer eingetragenen Genossenschaft, z. B. eine Kreditgenossenschaft, die auf Dauer gehalten werden, sind daher unter dem Bilanzposten „Sonstige Ausleihungen“ anzusetzen. Wie unter den übrigen Bilanzposten für gemeindliche Ausleihungen sind unter diesem Bilanzposten nur die Forderungen aus Geld- und Finanzgeschäften der Gemeinde mit ihren Betrieben anzusetzen.

zen, die eine Laufzeit von über einem Jahr haben. Der Ausweis dieses gesonderten Bilanzpostens soll auch zur Erleichterung der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses beitragen.

#### **3.1.3.5.3 Zu Nummer 1.3.5.3 (Ausleihungen an Sondervermögen):**

Unter dem Bilanzposten „Ausleihungen an Sondervermögen“ sind langfristige Forderungen der Gemeinde an besondere Vermögen der Gemeinde mit eigenem Rechnungskreis anzusetzen. Zu diesen gemeindlichen Sondervermögen gehören die wirtschaftlichen Unternehmen (vgl. § 114 GO NRW) und die organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen (vgl. § 107 Absatz 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW). Diese Betriebe (Eigenbetriebe und eigenbetriebsähnliche Einrichtungen) sind wichtige Organisationsgebilde der Gemeinde, die entsprechend den Vorschriften über die wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung der Gemeinden als Sondervermögen errichtet werden. Sie sind wirtschaftlich und verwaltungsmäßig selbstständig (vgl. Eigenbetriebsverordnung (EigVO NRW)). Für diese gemeindlichen Betriebe werden Sonderrechnungen und eigene Jahresabschlüsse verlangt.

Unter diesem Bilanzposten sind aber auch die langfristigen Forderungen der Gemeinde an ihre rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen anzusetzen, die ebenfalls Sondervermögen der Gemeinde sind, z. B. eigene Zusatzversorgungskassen oder Eigenunfallversicherungen. Dieses gilt aber nur dann, wenn diese Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen eine gesonderte Haushalts- und Wirtschaftsführung mit einem eigenen Jahresabschluss haben (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 4 GO NRW). Unter den Bilanzposten für gemeindliche Ausleihungen sind wie unter diesem Bilanzposten nur die Forderungen aus Geld- und Finanzgeschäften der Gemeinde mit ihren Betrieben anzusetzen, die eine Laufzeit von über einem Jahr haben.

#### **3.1.3.5.4 Zu Nummer 1.3.5.4 (Sonstige Ausleihungen):**

Unter dem Bilanzposten „Sonstige Ausleihungen“ müssen die langfristigen Forderungen der Gemeinde, die nicht den spezielleren Bilanzposten zuzuordnen sind, angesetzt werden, denn dieser Bilanzposten wirkt wie ein Bilanzposten „Sonstige Finanzanlagen“. Zu den anzusetzenden Ausleihungen gehören z. B. die Beteiligungen der Gemeinde, die nicht in Form von Wertpapieren gehalten werden oder Beteiligungen an einem Unternehmen von nicht mehr als 20 v.H. Ebenfalls sind rückzahlbare Zuwendungen, die von der Gemeinde einem Dritten gewährt werden, unter diesem Bilanzposten anzusetzen, sofern die Gewährung der Finanzleistungen die Voraussetzungen für die Hingabe einer Ausleihung durch die Gemeinde erfüllt.

Zu den sonstigen Ausleihungen gehören aber auch Geschäftsanteile an einer eingetragenen Genossenschaft, die von der Gemeinde auf Dauer gehalten werden, z. B. einer Kreditgenossenschaft (vgl. § 108 Absatz 7 GO NRW). Diese bilanzielle Zuordnung von Geschäftsanteilen ist erfolgt, weil bereits mit der Aufnahme einer Geschäftsverbindung der Gemeinde zu einer Genossenschaft ein Erwerb von („Mindest-“) Anteilen an der Genossenschaft verbunden ist. Welche Relevanz für die Beteiligungssteuerung daraus entsteht, ist für die Bilanzierung der Geschäftsanteile nicht ausschlaggebend.

Unter diesem Bilanzposten sind ebenfalls die auf der Grundlage des § 14a BBesG bereits langfristig angesammelten Finanzmittel, die z.B. bei einigen Gemeinden durch die Versorgungskasse verwaltet werden (vgl. § 2 Absatz 5 VKZVKG), zu aktivieren. Auch Rückdeckungsansprüche der Gemeinde, die durch den Abschluss einer langfristigen Kapitalversicherung, z. B. einer „Beamtenpensionsversicherung“ bestehen, sind hier anzusetzen. Aus der Art der Versicherung ergibt sich i.d.R., dass die Gemeinde im zeitlichen Versicherungsverlauf steigende Versicherungsansprüche erwirbt, die beim Eintritt des Versicherungsfalles an die Gemeinde ausgeschüttet werden. In solchen Fällen entsteht i.d.R. der Charakter einer Ausleihung als langfristige gemeindliche Forderung.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Durch die Vorsorge soll in künftigen Haushaltsjahren, in denen Versorgungsleistungen an eine höhere Zahl von Ruhestandsbeamten zu erbringen sind, der voraussichtlich erhöhte Liquiditätsbedarf der Gemeinde befriedigt werden. Der Ansatz dieser Ansprüche der Gemeinde als Geldanlagen auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz berührt dabei nicht den Ansatz der Pensionsrückstellungen der Gemeinde auf der Passivseite ihrer Bilanz. Für die Aktivierung dieser gemeindlichen Ansprüche ist es zudem unerheblich, wenn die Versorgungsleistungen der Gemeinde über eine Versorgungskasse zahlbar gemacht bzw. abgewickelt werden.

Dieser Bilanzposten sollte jedoch dann nicht als ausschließlicher Sammelposten in der gemeindlichen Bilanz enthalten sein, wenn dessen Volumen das Volumen der anderen spezielleren Bilanzposten übersteigt. Bieten sich in einem solchen Fall keine zusätzlichen Posten oder „Davon-Vermerke“ in der gemeindlichen Bilanz an, muss mindestens durch gesonderte Erläuterungen im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss die notwendige Transparenz über das zusammengefasste Vermögen der Gemeinde gewährleistet werden. Außerdem sind unter diesem Bilanzposten wie unter den übrigen Bilanzposten für gemeindliche Ausleihungen nur die Forderungen aus Geld- und Finanzgeschäften der Gemeinde anzusetzen, die eine Laufzeit von über einem Jahr haben.

### **3.2 Zu Nummer 2 (Umlaufvermögen):**

#### **3.2.01 Die Bestimmung des Umlaufvermögens**

##### **3.2.01.1 Allgemeine Grundlagen**

Als Umlaufvermögen auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz werden die Vermögensgegenstände der Gemeinde angesetzt, die dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde nicht dauerhaft dienen sollen, sondern zum Verbrauch, Verkauf vorgesehen sind. Die Gemeinde hat in diesem Bilanzbereich die Vermögensgegenstände anzusetzen, die nur für eine sonstige kurzfristige Nutzung durch die Gemeinde vorgesehen sind. Von einer kurzfristigen Nutzung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes kann dann ausgegangen werden, wenn der Vermögensgegenstand innerhalb des Haushaltsjahres verbraucht oder verkauft werden soll. Für die Bewertung der Vermögensgegenstände des gemeindlichen Umlaufvermögens gilt dabei immer das strenge Niederstwertprinzip. Im Rahmen der Geschäftstätigkeit der Gemeinde lässt sich der Begriff „kurzfristig“ wie folgt abgrenzen (vgl. Abbildung).

<b>Der Begriff „kurzfristig“</b>
<b>Ein gemeindlicher Vermögensgegenstand ist als kurzfristig anzusehen, wenn dieser</b>
- zum Verbrauch oder Verkauf durch die Gemeinde gehalten wird.
- innerhalb des Haushaltsjahres in Finanzmittel umgewandelt wird.
- Zahlungsmittel der Gemeinde darstellt.

*Abbildung 564 „Der Begriff „kurzfristig“*

Die Verwendung des Begriffs "Umlaufvermögen" für zum Verbrauch bestimmte gemeindliche Vermögenswerte und die deshalb von der Gemeinde vorzunehmende bilanzielle Differenzierung zwischen dem Umlaufvermögen und dem Anlagevermögen ist dabei kein Kriterium, um bei der Zuordnung von gemeindlichen Geschäftsvorfällen in entsprechender Weise zwischen der gemeindlichen Investitionstätigkeit und der laufenden Verwaltungstätigkeit zu unterscheiden. Die mit dem gemeindlichen Vermögenswert des Umlaufvermögens zusammenhängenden

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Einzahlungen und Auszahlungen stellen daher nicht gleichzeitig in ihrer vollen Höhe auch Erträge bzw. Aufwendungen dar, die in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen wären.

Im Falle außerplanmäßiger Abschreibungen ist bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens immer auf den niedrigen beizulegenden Wert abzuschreiben (vgl. § 35 Absatz 7 GemHVO NRW). Die Gemeinde muss daher bei zwei möglichen Wertansätzen für Gegenstände des Umlaufvermögens, z. B. die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der Marktpreis, stets den niedrigeren Wert für die betreffenden Vermögensgegenstände im Umlaufvermögen in ihrer gemeindlichen Bilanz ansetzen. Der niedrigere Wert stellt dabei zugleich eine Obergrenze für die Wertansätze dar.

Die gemeindliche Ressourcenerfassung ist auch bei den bilanziellen Vorgängen, die das gemeindliche Umlaufvermögen betreffen, zu berücksichtigen. Die Erträge und Aufwendungen aus darauf bezogenen gemeindlichen Geschäftsvorfällen sind entsprechend in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen. Die sonstigen ausschließlich zahlungswirksamen Geschäftsvorfälle der Gemeinde, die sich auf das gemeindliche Umlaufvermögen auswirken, sind dagegen von der Gemeinde nur in ihrer Finanzrechnung zu erfassen.

**3.2.01.2 Die Arten des Umlaufvermögens**

In der gemeindlichen Bilanz gehören zum Bilanzbereich „Umlaufvermögen“ keine langfristigen Vermögensgegenstände der Gemeinde sowie die aktiven Rechnungsabgrenzungsposten. Die möglichen Vermögensgegenstände des gemeindlichen Umlaufvermögens werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Das Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz</b>	
<b>BILANZBEREICH</b>	<b>BILANZPOSTEN</b>
<b>Vorräte</b>	- Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren - Geleistete Anzahlungen
<b>Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände</b>	- Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen
<b>Privatrechtliche Forderungen</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)
<b>Sonstige Vermögensgegenstände</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)
<b>Wertpapiere des Umlaufvermögens</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)
<b>Liquide Mittel</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)

*Abbildung 565 „Das Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz“*

Zum gemeindlichen Umlaufvermögen können aber auch gemeindliche Grundstücke in Baugebieten und in Gewerbegebieten gehören, die von der Gemeinde zum Verkauf gehalten werden. Diese Vermögensgegenstände können unter den gemeindlichen Vorräten angesetzt werden, sofern dafür kein eigenständiger Bilanzposten oder ein „Davon-Vermerk“ sachgerecht ist.

### **3.2.02 Besonderes Umlaufvermögen**

#### **3.2.02.1 Immaterielle Vermögensgegenstände**

Im Umlaufvermögen sind auch immaterielle Vermögensgegenstände anzusetzen. Diese Wirtschaftsgüter sind dabei unabhängig davon zu aktivieren, ob sie von der Gemeinde entgeltlich oder unentgeltlich erworben oder selbst hergestellt worden sind. In den Fällen, in denen die Gemeinde immaterielle Vermögensgegenstände selbst hergestellt hat, z. B. Software, und diese Vermögensgegenstände wegen ihrer Zwecksetzung im Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind, können die dafür entstandenen Herstellungskosten aktiviert werden (vgl. § 33 Absatz 3 GemHVO NRW). Das Bilanzierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene oder selbst hergestellte immaterielle Vermögensgegenstände der Gemeinde erfasst daher nur die immateriellen Vermögensgegenstände, die dem gemeindlichen Anlagevermögen zuzuordnen sind und nicht die immateriellen Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens der Gemeinde (vgl. § 43 Absatz 1 GemHVO NRW).

#### **3.2.02.2 Die Berechtigungen aus einem Ökokonto**

Im Rahmen von Eingriffen in Natur und Landschaft (vgl. § 4 LG NRW) sind auch von der Gemeinde geeignete Kompensationsmaßnahmen durchzuführen oder Ersatzgelder zu zahlen (vgl. §§ 4a und 5 LG NRW). Diese Gelder haben i.d.R. einen investiven Charakter und müssen der dauerhaften Aufwertung des Naturhaushalts oder des Landschaftsbildes dienen. In diesem Zusammenhang können Maßnahmen des Naturschutzes und der Landschaftspflege, die ohne rechtliche Verpflichtung bereits vor Beginn eines naturschutzrechtlichen Eingriffs durchgeführt werden sollen, vor ihrer Durchführung zur Aufnahme in ein Ökokonto durch die untere Landschaftsbehörde anerkannt werden, um bei späteren naturschutzrechtlichen Eingriffen als Ausgleichs- und Ersatzmaßnahmen herangezogen werden zu können (vgl. § 5a LG NRW).

Das Ökokonto stellt dabei ein Naturschutzinstrument im Rahmen der gesetzlich bestimmten Eingriffsregelungen dar. In einem Ökokonto werden die vorgezogenen und anerkannten Kompensationsmaßnahmen nach Durchführung der Maßnahmen dokumentiert und durch Einbuchung oder Abbuchung verwaltet (Ökokontoführung). Die Maßnahmen, die zwar anerkannt worden sind, deren Durchführung jedoch bis zu einer konkreten Inanspruchnahme im Rahmen der Zulassung eines Eingriffs zurückgestellt werden sollen, können dabei als gesonderter Flächen- und Maßnahmenpool mitgeführt werden (vgl. § 1 LG NRW). In diesem Rahmen werden eine Bestandsaufnahme der Ausgleichsflächen und eine Beurteilung der vorgezogenen Kompensationsmaßnahme mithilfe eines Bewertungsverfahrens und unter der Einbeziehung von Wertpunkten (Ökopunkte) vorgenommen.

Nach der Anerkennung der vorgesehenen Maßnahmen durch die zuständige Landschaftsbehörde erfolgt ihre Aufnahme in das Ökokonto. Die Ökopunkte stellen wegen der bestehenden rechtlichen Möglichkeit, vorgezogene Kompensationsmaßnahmen auf naturschutzrechtliche Eingriffsmaßnahmen anrechnen zu können, eine Berechtigung für Maßnahmenträger und damit ggf. auch für die Gemeinde dar. Derartige Berechtigungen sind zudem naturschutzrechtlich auch auf Dritte übertragbar bzw. veräußerbar. Im Rahmen der Anerkennung der vorgezogenen Kompensationsmaßnahme durch die Vergabe von Wert- bzw. Ökopunkten durch die untere Landschaftsbehörde für die Gemeinde entsteht regelmäßig kein entgeltlicher Geschäftsvorfall, denn die Ökopunkte werden im Rahmen des Anerkennungsverfahrens durch die zuständige Stelle von der Gemeinde nicht käuflich erworben (vgl. ÖkokontoVO). Die Ökopunkte können aber grundsätzlich auch von einem Dritten erworben werden.

Ein solcher entgeltlicher Vorgang ist für die Gemeinde nur dann als zulässig anzusehen, wenn dieser in einem unmittelbaren Zusammenhang mit einer von der Gemeinde konkret vorgesehenen Maßnahme steht, die naturschutzrechtlich als Eingriffsmaßnahme zu bewerten ist, und der Ökopunkte naturschutzrechtlich und haushaltsmäßig zugerechnet werden dürfen. Die Ökopunkte sind daher als abstrakt bilanzierungsfähig zu bewerten. Sie stellen immaterielle Vermögensgegenstände dar, die nur vorübergehend im Besitz der Gemeinde sind und dem

gemeindlichen Geschäftsbetrieb nicht dauerhaft dienen sollen. Die Ökopunkte sind in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Sonstige Vermögensgegenstände“ anzusetzen.

### **3.2.02.3 Die Grundstücke zur Veräußerung**

Dem Bilanzbereich „Umlaufvermögen“ sind auch die gemeindlichen Grundstücke zuzuordnen, die nicht mehr dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde auf Dauer dienen bzw. nicht mehr von der Gemeinde genutzt werden und von ihr konkret zur Veräußerung vorgesehen sind. In der Regel sind diese Grundstücke, die noch weniger als ein Jahr bei der Gemeinde verbleiben sollen. Dem gemeindlichen Umlaufvermögen sind aber auch die gemeindlichen Grundstücke zuzuordnen, die ausschließlich zum Zwecke der Veräußerung von der Gemeinde gehalten werden. Diese Vermögensgegenstände können unter den gemeindlichen Vorräten angesetzt werden, sofern dafür kein eigenständiger Bilanzposten oder ein „Davon-Vermerk“ sachgerecht ist.

Der gemeindliche Anhang muss zu den Grundstücken, die wie eine kurzfristige gemeindliche Kapitalanlage gehalten werden, sachgerechte Angaben und Erläuterungen enthalten. Bei den unbebauten Grundstücken sollte auch deren baurechtliche Klassifizierung nach dem geltenden Planungsrecht der Gemeinde angegeben werden, wenn für die Gemeinde erkennbar ist, dass bei den Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses ein entsprechender Informationsbedarf besteht, z. B. Bauerwartungsland, Baugrundstücke, Gewergrundstücke.

### **3.2.03 Die Abgrenzung zwischen Umlaufvermögen und Anlagevermögen**

Ein gemeindlicher Vermögensgegenstand, der im Anlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz angesetzt ist, kann im Einzelfall zu einem Abschlussstichtag dem Umlaufvermögen zuzurechnen und entsprechend zu bilanzieren sein, weil zum Verbrauch, zur Weiterverarbeitung oder zur Veräußerung bestimmte gemeindliche Vermögensgegenstände dem Umlaufvermögen zuzuordnen sind. In solchen Fällen kommt es auf die gemeindliche Zweckbestimmung an, die sich regelmäßig dem Willen der Gemeinde über den zeitlich bestimmten Gebrauch oder Verbrauch eines Vermögensgegenstandes ergibt.

Dem gemeindlichen Umlaufvermögen sind deshalb z. B. auch die gemeindlichen Grundstücke zuzuordnen, die zum Zwecke der Veräußerung von der Gemeinde gehalten werden, auch wenn sie aufgrund ihrer Eigenart eigentlich dem gemeindlichen Anlagevermögen zuzurechnen wären. Bei der Abgrenzung zwischen dem gemeindlichen Umlaufvermögen und dem Anlagevermögen der Gemeinde ist aber auch die zeitliche Verweildauer bei der Gemeinde ein Kriterium. Ein gemeindlicher Vermögensgegenstand kann i.d.R. ins Umlaufvermögen der Gemeinde umgliedert werden, wenn dieser Gegenstand von der Gemeinde nicht mehr für den vorgesehenen Zweck genutzt wird und kurzfristig veräußert werden soll.

Eine generelle Mindestverweildauer für die Abgrenzung zwischen Umlaufvermögen und Anlagevermögen besteht jedoch nicht. Entsprechend der betriebswirtschaftlichen Literatur kann eine Zuordnung zum Anlagevermögen erst als sachgerecht betrachtet werden, wenn die Gemeinde mehr als fünf Jahre über den betreffenden Vermögensgegenstand verfügt oder verfügen will. In die Entscheidung über die Zuordnung eines Vermögensgegenstandes zum Umlaufvermögen sind aber auch seine Art und seine Verwendung durch die Gemeinde einzubeziehen. Dabei muss auch auf den Willen der Gemeinde, der ggf. bereits durch die Verwendung des Vermögensgegenstandes zum Ausdruck kommen kann, geachtet werden. Alle Kriterien müssen dokumentiert und für Dritte erkennbar sein, auch wenn zu jedem Abschlussstichtag von der Gemeinde wieder neu darüber entschieden werden kann.

### **3.2.04 Umgliederungen ins Umlaufvermögen**

Im Zeitablauf kann sich die Zweckbestimmung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes ändern oder dessen Nutzung durch die Gemeinde eingestellt werden. Die Gemeinde hat dann die bilanzielle Zuordnung zu überprüfen und ggf. anzupassen. Sofern dieser Vermögensgegenstand in der gemeindlichen Bilanz im Bereich „Anlagevermögen“ angesetzt worden ist, kann zum Abschlussstichtag entsprechend der eingetretenen Änderung der Zweckbestimmung eine Umgliederung dieses Vermögensgegenstandes in den Bilanzbereich „Umlaufvermögen“ vorzunehmen sein.

Eine Umgliederung setzt dabei regelmäßig voraus, dass die Gemeinde aktiv die für eine kurzfristige Veräußerung notwendigen Maßnahmen durchführt. Es wird z. B. ein entsprechender Ratsbeschluss zu fassen sein, damit die Gemeinde sich von einem bestimmten Vermögensgegenstand trennen kann. Bei einer Umgliederung muss klar erkennbar und nachvollziehbar sein, dass die Gemeinde sich kurzfristig von dem Vermögensgegenstand trennen will und nicht nur eine Absicht zur Veräußerung zu einem unbestimmten Zeitpunkt bei der gemeindlichen Verwaltung besteht. Eine solche Umgliederung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes ins Umlaufvermögen soll dabei jeweils zum Abschlussstichtag erfolgen. Es können sich daraus ggf. Abweichungen von der bisherigen Bilanzierungs- und Bewertungsmethode und Wertminderungen ergeben, weil die Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens mit dem beizulegenden Zeitwert als fortgeführte Anschaffungskosten zu bilanzieren sind und das strenge Niederstwertprinzip gilt (vgl. § 35 Absatz 7 GO NRW).

Eine Umgliederung ist als nicht zulässig anzusehen, wenn bei der Gemeinde nur die Absicht zur Abgabe eines Vermögensgegenstandes besteht, ohne dass weitere Kriterien durch die Gemeinde konkret erfüllt sind. Ebenso ist die Absicht der Ertragserzielung durch die Veräußerung kein ausreichender Grund für eine Umgliederung ins gemeindliche Umlaufvermögen. Auf eine Umgliederung vom Anlagevermögen ins gemeindliche Umlaufvermögen ist auch dann regelmäßig zu verzichten, wenn ein zur Veräußerung anstehender Vermögensgegenstand von der Gemeinde noch tatsächlich bis zu seiner Veräußerung genutzt wird.

#### **3.2.1 Zu Nummer 2.1 (Vorräte):**

##### **3.2.1.01 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Unter dem Bilanzposten „Vorräte“ sind die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse und unfertige Leistungen (Dienstleistungen in Arbeit), fertige Erzeugnisse und Waren getrennt von den darauf geleisteten Anzahlungen anzusetzen. Die Vorräte werden durch die Gemeinde i.d.R. zum kurzfristigen Verbrauch oder zur Weiterveräußerung angeschafft oder hergestellt. Aus der Gesamtsicht der gemeindlichen Verwaltung über ihre Vermögensgegenstände dürften die Vorräte eher unbedeutend sein. In einzelnen Organisationseinheiten oder Aufgabenbereichen der Gemeinde, z.B. im Baubereich, im Entsorgungsbereich oder im Straßenreinigungsbereich, können die Vorräte jedoch von Bedeutung sein.

Als Vorräte sind zudem nur Lagerbestände an verwertbaren Materialien anzusetzen. Dabei ist ggf. eine dezentrale Lagerung zu berücksichtigen. Sofern bereits Bestände aus Lagern abgegeben worden sind, gelten sie als verbraucht. Außerdem gilt, solange die Vorräte gelagert werden, stellen die Auszahlungen für ihre Beschaffung noch keinen Ressourcenverbrauch dar. Außerdem dürfen keine kalkulatorischen Kosten auf Vorräte, z.B. Wagniskosten auf die Bestände oder den Transport, aktiviert werden.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Vorräte der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 15 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

### **3.2.1.02 Das weitere Vorratsvermögen**

Zum Vorratsvermögen der Gemeinde, das in der gemeindlichen Bilanz dem Umlaufvermögen zuzuordnen ist, gehören auch Vermögensgegenstände der Gemeinde, die unter der Zwecksetzung der Veräußerung an entsprechende Interessenten gehalten werden. Solche Vermögensgegenstände sind insbesondere gemeindliche Grundstücke, die der weiteren Entwicklung der Gemeinde dienen, z. B. Baugrundstücke oder Gewerbegrundstücke und die an private Bauwillige oder Gewerbetreibende veräußert werden sollen. Die Gemeinde hat derartige Grundstücke grundsätzlich im Umlaufvermögen unter dem Bilanzposten „Vorräte“ anzusetzen. Aus Transparenzgesichtspunkten und wegen der besonderen Bedeutung dieser Vermögensgegenstände oder wegen ihres erheblichen Wertes bietet sich entweder ein „Davon-Vermerk“ zu diesem Bilanzposten oder ein weiterer eigenständiger Bilanzposten mit einer zutreffenden Bezeichnung an. Diese Aktivierung steht einer Erfassung der Zahlungsleistungen der Gemeinde aus einem Erwerb solcher Vermögensgegenstände und deren weiterer Veräußerung in der gemeindlichen Finanzrechnung unter der Investitionstätigkeit nicht entgegen.

Zum weiteren Vorratsvermögen der Gemeinde gehört auch das auf forstwirtschaftlichen Flächen der Gemeinde geschlagene Holz, wenn es aus der forstlichen Produktion heraus veräußert werden soll. Dabei ist zu beachten, dass der Baumbestand einen getrennt vom Grund und Boden anzusetzenden Vermögensgegenstand darstellt. Durch den Einschlag von Holz wird regelmäßig eine Umgliederung ins gemeindliche Umlaufvermögen ausgelöst. Ein solcher Einschlag bedeutet dabei für das Anlagevermögen eine Wertminderung und für das Umlaufvermögen neue Wertansätze in Form von Herstellungskosten. Der Umfang der Wertminderung besteht dabei i.d.R. aus der Differenz zwischen dem bilanzierten Buchwert und dem Wert des ggf. verbleibenden Baumbestandes. Der ermittelte Differenzbetrag stellt dabei dann gleichzeitig die Herstellungskosten des eingeschlagenen Holzes dar.

#### **3.2.1.1 Zu Nummer 2.1.1 (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren):**

##### **3.2.1.1.1 Der Ansatz von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen**

Unter dem Bilanzposten „Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren“ sind die fremdbezogenen Materialien anzusetzen, die unmittelbar der Produktion dienen. Die Rohstoffe gehen als Grundstoffe und wichtige Bestandteile in die unfertigen und fertigen Erzeugnisse ein. Ebenso die Hilfsstoffe, die jedoch nur einen untergeordneten Bestandteil der Erzeugnisse darstellen. Durch die Betriebsstoffe wird u.a. die Produktion unterstützt. Außerdem sind auch die unfertigen Erzeugnisse der Gemeinde unter diesem Bilanzposten anzusetzen, denn im Rahmen der Herstellung eines Produktes werden die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe zu unfertigen Erzeugnissen. Es sind Erzeugnisse, die deren Erstellungsprozess nicht abgeschlossen und die noch nicht abgegeben bzw. veräußert worden sind.

Für die unfertigen Erzeugnisse muss in der gemeindlichen Bilanz nicht zwingend ein gesonderter Posten angesetzt werden. Ein solches Vorgehen dürfte nur bei erheblicher örtlicher Bedeutung von unfertigen Erzeugnissen sachgerecht sein. Außerdem müsste in diesen Fällen auch ein „Davon-Vermerk“ als nicht als ausreichend angesehen werden. Die fertigen Erzeugnisse stellen dann verkaufsfertige Vermögensgegenstände dar. Ob für die fertigen Erzeugnisse ein gesonderter Ansatz in der gemeindlichen Bilanz erforderlich ist, hat die Gemeinde wie bei den unfertigen Erzeugnissen eigenverantwortlich zu prüfen.

Unter diesem Bilanzposten sind aber auch die unfertigen Leistungen der Gemeinde anzusetzen, denn sie werden den unfertigen Leistungen gleichgestellt. Die unfertigen Leistungen sind gemeindliche Dienstleistungen, die am Abschlussstichtag noch nicht abgeschlossen (noch in Arbeit) sind. Sie können einen bilanzierungsfähigen Anspruch der Gemeinde darstellen, dessen Wert unter Berücksichtigung des Fertigstellungsgrads und des Auftragsvolumens zu ermitteln ist. Ob dafür ein gesonderter Ansatz in der gemeindlichen Bilanz erforderlich ist, hat die Gemeinde eigenverantwortlich zu prüfen. Solange aber die Dienstleistung durch die Gemeinde noch nicht fertiggestellt worden ist, kommt zum Abschlussstich ein Ansatz im Bilanzbereich „Forderungen“ nicht in Betracht.

### **3.2.1.1.2 Der Ansatz von Waren**

Unter dem Bilanzposten „Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren“ sind auch die bei der Gemeinde vorhandenen Waren anzusetzen. Verfügt die Gemeinde über Waren, ist dieses von Dritten gekaufte Handelsware, die von der Gemeinde ohne wesentliche Bearbeitung oder Verarbeitung zur Weiterveräußerung beschafft wurden, z.B. Familienstambücher. Für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz muss die Gemeinde die jährlichen Veränderungen des Warenbestandes als gemeindliches Vorratsvermögen erfassen und nachhalten. Die Gemeinde kann dabei gekaufte, aber noch nicht angelieferte, unbezahlte Waren außer Betracht lassen, wenn sie nicht die „Gefahr“ dafür übernommen hat, sodass ggf. eine Passivierungspflicht für die Gemeinde bestehen könnte.

### **3.2.1.2 Zu Nummer 2.1.2 (Geleistete Anzahlungen):**

In der gemeindlichen Bilanz sind geleistete Anzahlungen der Gemeinde auf Vorräte unter dem Bilanzposten „Geleistete Anzahlungen (auf Vorräte)“ gesondert anzusetzen. Die geleisteten Anzahlungen stellen Vorleistungen der Gemeinde für die Beschaffung von Vermögensgegenständen des Vorratsvermögens der Gemeinde dar. Die Leistungen an Anzahlungen an Dritte erfolgen i.d.R. aufgrund abgeschlossener Lieferungs- oder Leistungsverträge. Die Lieferungen oder Leistungen des Dritten stehen aber zu diesem Zeitpunkt noch aus. Dieser Bilanzposten ist aufzulösen, wenn die Lieferungen oder Leistungen durch den Dritten erfolgt sind.

Zu beachten ist dabei, dass die von der Gemeinde geleisteten Anzahlungen auf Vorräte i.d.R. nur einen Teil der dem Dritten gegenüber geschuldeten Gegenleistung darstellen. Ist dieses nicht der Fall, ist zu prüfen, ob nicht ein Ansatz unter der aktiven Rechnungsabgrenzung erfolgen muss. Aus bilanzieller Sicht braucht im Zeitpunkt der gemeindlichen Zahlung die Gesamthöhe der Gegenleistung der Gemeinde noch nicht festzustehen. In diesem Zusammenhang ist auch zu beachten, dass die geleisteten Anzahlungen für Vorräte nicht unter dem gesonderten Bilanzposten „Geleistete Anzahlungen“ zu erfassen sind, der für Anzahlungen für gemeindliche Sachanlagen bestimmt ist (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.2.8 GemHVO NRW). Die von der Gemeinde geleisteten Anzahlungen haben zudem auch keinen Zeitraumbezug im Sinne einer bilanziellen Rechnungsabgrenzung, sodass deshalb auch kein Ansatz unter dem Bilanzposten „Aktive Rechnungsabgrenzung“ in Betracht kommen kann.

### **3.2.1.3 Bewertungsvereinfachungsverfahren für Vorräte**

#### **3.2.1.3.1 Allgemeine Sachlage**

Für die Bewertung von Vorräten gilt wie für alle anderen Vermögensgegenstände der Gemeinde der Grundsatz der Einzelbewertung (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 2 GemHVO NRW). Für das gemeindliche Vorratsvermögen werden jedoch zu den allgemeinen Bewertungsanforderungen besondere Vereinfachungen für die Bewertung durch die Vorschrift des § 34 GemHVO NRW zugelassen. So ist für die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie für Waren die Anwendung des Festwertverfahrens (vgl. § 34 Absatz 1 GemHVO NRW) und die Gruppenbewertung (vgl. § 34 Absatz 3 GemHVO NRW) ausdrücklich für zulässig erklärt worden.

#### **3.2.1.3.2 Das Festwertverfahren**

Nach der o.a. Vorschrift können für Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens, für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie für Waren, die regelmäßig ersetzt werden und deren Gesamtwert von nachrangiger Bedeutung für die Gemeinde ist, Festwerte gebildet werden, sofern der Bestand im Festwert in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Schwankungen unterliegt. Die Festwertbildung führt dazu, dass unabhängig von der tatsächlich stattfindenden wert- und mengenmäßigen Veränderung ein möglichst zutreffen-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

der Vermögensgesamtwert in der gemeindlichen Bilanz angesetzt wird. Er ist dabei dann ein über mehrere Jahre bestehender Wertansatz. Für die Festbewertung gelten folgende Bedingungen (vgl. Abbildung).

<b>Die Bedingungen bei Festwertverfahren</b>	
-	Es muss sich um Gegenstände des gemeindlichen Sachanlagevermögens, die regelmäßig ersetzt werden, oder um Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe handeln.
-	Die gemeindlichen Gegenstände müssen nach einem Abgang regelmäßig durch die Gemeinde ersetzt werden.
-	Der Gesamtwert der gemeindlichen Gegenstände muss von nachrangiger Bedeutung für die Gemeinde sein (Verhältnis zur Bilanzsumme entscheidend).
-	Der Bestand der gemeindlichen Gegenstände darf in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Schwankungen unterliegen.
-	Eine Bestandsaufnahme durch die Gemeinde ist i.d.R. alle drei Jahre notwendig.

*Abbildung 566 „Die Bedingungen bei Festwertverfahren“*

Die genannten Voraussetzungen sowie die daraus entstehenden nachfolgenden Buchungen in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde sind bei der Entscheidung der Gemeinde über die Anwendung des Festwertverfahrens bei gemeindlichen Vermögensgegenständen, z.B. beim beweglichen Sachanlagevermögen, zu berücksichtigen. Es bleiben daher oftmals trotzdem genaue Aufzeichnungen erforderlich, wenn z.B. eine produktorientierte Erfassung des gemeindlichen Ressourcenverbrauchs sachgerecht und sinnvoll ist.

### **3.2.1.3.3 Die Gruppenbewertung**

Nach der o.a. Vorschrift können gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens und andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände jeweils zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden. Für die Gruppenbewertung gelten daher folgende Bedingungen (vgl. Abbildung).

<b>Die Bedingungen bei der Gruppenbewertung</b>	
-	Es muss sich um gleichwertige Vermögensgegenstände des gemeindlichen Vorratsvermögens handeln.
-	Oder es muss sich um andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände der Gemeinde handeln.
-	
Gleichwertig bedeutet	
-	Zugehörigkeit zu einer Warengattung,
-	gleiche Verwendbarkeit,
-	Funktionsgleichheit,
-	keine wesentlichen Wertunterschiede (max. 20%).

*Abbildung 567 „Die Bedingungen bei der Gruppenbewertung“*

#### **3.2.1.3.4 Die Sammelbewertung**

Für die Bewertung des gemeindlichen Vorratsvermögens ist auch die Sammelbewertung als ein zulässiges Verfahren anzusehen, auch wenn es nicht ausdrücklich haushaltsrechtlich bestimmt worden ist. Für die Durchführung der Sammelbewertung gelten dabei die nachfolgenden Bedingungen (vgl. Abbildung).

<b>Die Bedingungen für die Sammelbewertung</b>	
-	Das Verfahren muss den GoB entsprechen.
-	Es muss sich um gleichartige Gegenstände des gemeindlichen Vorratsvermögens handeln (d.h. einheitliche Warengattung oder zumindest gleiche Funktion).

*Abbildung 568 „Die Bedingungen für die Sammelbewertung“*

Bei der Sammelbewertung handelt sich um ein Verfahren, durch das bei der Bewertung gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens unterstellt wird, dass die zuerst oder die zuletzt angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände zuerst oder in einer sonstigen bestimmten Folge verbraucht oder veräußert worden sind. Die Gemeinde kann bei einer Lagerbuchführung über das gemeindliche Vorratsvermögen, in der die Lagerbestände sowie die Zu- und Abgänge nach ihrer Art und ihrer Menge (ggf. auch wertmäßig) erfasst werden, eine solche Lagerbuchführung als Ausgangsgrundlage für die Sammelbewertung nutzen.

#### **3.2.2 Zu Nummer 2.2 (Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände):**

##### **3.2.2.0 Die gemeindlichen Forderungen**

###### **3.2.2.01 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Die Gemeinde hat durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass ihre Ansprüche vollständig erfasst, rechtzeitig geltend gemacht und eingezogen werden (vgl. § 23 Absatz 3 GemHVO NRW). Soweit die Gemeinde am Abschlussstichtag des Haushaltsjahres die ihr zustehenden Ansprüchen noch nicht eingezogen hat, sind diese als Forderungen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Unter dem Bilanzposten „Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände“ sind in der gemeindlichen Bilanz die Ansprüche der Gemeinde gegenüber Dritten auszuweisen, die ihr aus ihrem öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Handeln entstehen und nicht als längerfristige „Ausleihungen“ dem Finanzanlagevermögen zuzuordnen sind. Sie sind nicht nach ihrer Entstehung im zivilrechtlichen Sinne, sondern im bilanziellen Sinne anzusetzen.

Eine Gliederung der gemeindlichen Forderungen in der Bilanz der Gemeinde und in dem Anhang beizufügenden Forderungsspiegel kann die Gemeinde nach örtlichem Bedarf eigenverantwortlich vornehmen. Sie soll dabei auch die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung nach § 77 GO NRW berücksichtigen, um den Umfang ihrer noch offenen Ansprüche gegenüber Dritten sachgerecht aufzuzeigen. Die Gemeinde soll ihr finanzwirtschaftliches Handeln auch durch die Bilanzierung transparent und nachvollziehbar machen. Die Gemeinde kann ihre Forderungen sachgerecht differenzieren, ohne dabei auch konkret ihre Schuldner benennen zu müssen. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass der Ansatz einer gemeindlichen Forderung immer einen Anspruch der Gemeinde gegen einen Dritten voraussetzt. In diesem Sinne ist der Ansatz einer gemeindlichen Forderung gegen die Gemeinde, also gegen sich selbst, unzulässig.

### **3.2.2.02 Der bilanzielle Ansatz von Forderungen**

#### **3.2.2.02.1 Die Bilanzierungsgrundsätze bei Forderungen**

Die am Abschlussstichtag bestehenden Ansprüche der Gemeinde sind als Forderungen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Die Gemeinde kann Forderungen bilanzieren, wenn sie ihre Leistungspflicht soweit erfüllt hat, dass ihr eine Forderung auf die Gegenleistung zusteht bzw. sie deshalb gegen einen Dritten einen haushaltsmäßigen Anspruch durchsetzen kann. Solche gemeindlichen Ansprüche stellen am Abschlussstichtag als Forderungen den geldlichen Gegenwert bzw. die noch ausstehende Zahlung eines Dritten dar, bei denen aber ggf. noch ein Ausfallrisiko bestehen kann. Der Ansatz von Forderungen der Gemeinde in ihrer Bilanz ist dabei von den rechtlichen und den tatsächlichen Verhältnissen bei der Gemeinde am Abschlussstichtag abhängig. Dabei ist zudem zwischen öffentlich-rechtlichen Forderungen und privatrechtlichen Forderungen zu unterscheiden.

Für die Bilanzierung ist von der Gemeinde festzustellen, ob ggf. eine gemeindliche Forderung zu Sicherungszwecken an einen Dritten abgetreten wurde. Sofern dieses der Fall ist, hat die Gemeinde als Sicherungsgeber eine solche abgetretene Forderung weiterhin zu bilanzieren, weil sie gegenüber dem Dritten als Sicherungsnehmer für einen Forderungsausfall haftet und somit weiterhin als wirtschaftlicher Eigentümer der Forderung gilt. Bei einem Forderungsverkauf (Factoring) durch die Gemeinde geht dagegen das wirtschaftliche Eigentum an der abgegebenen gemeindlichen Forderung auf den Käufer der Forderung über. Nach dem Abschluss der Vereinbarung liegen daher i.d.R. die Chancen und Risiken von Wertänderungen bei der übernommenen Forderung beim Käufer der Forderung und nicht mehr bei der Gemeinde. Von der Gemeinde ist aber in solchen Fällen zu prüfen, ob sie gleichwohl weiterhin Risiken trägt, z. B. ein Ausfallrisiko.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass mögliche „Eventualforderungen“ nicht bilanziert werden dürfen. Derartige Forderungen entstehen ggf. durch Ereignisse, die von der Gemeinde nicht geplant sind oder von ihr nicht erwartet werden sowie nicht beeinflusst werden können. Solche Forderungen können erst bei ihrer Verwirklichung zu einem Ertrag bei der Gemeinde führen. Sofern diese Forderungen von der Gemeinde erfasst würden, wären dem betreffenden Haushaltsjahr ggf. Erträge wirtschaftlich zuzurechnen, die noch nicht realisiert sind und ggf. zukünftig nicht entstehen werden.

#### **3.2.2.02.2 Die Fristigkeiten von Forderungen**

Vor dem Ansatz von Forderungen der Gemeinde in ihrer Bilanz ist auch die Restlaufzeit der gemeindlichen Forderungen festzustellen. Unter dem Begriff „Restlaufzeit“ ist dabei die Zeitspanne zwischen dem Abschlussstichtag für den Jahresabschluss und dem Fälligkeitstag der einzelnen Forderung zu verstehen. Diese zeitlichen Angaben sind für die Gestaltung des gemeindlichen Forderungsspiegels erforderlich, denn dort sind die Forderungen der Gemeinde auch mit ihren Restlaufzeiten anzugeben.

Bei den langfristigen gemeindlichen Forderungen (noch über fünf Jahre Restlaufzeit) ist zudem zu prüfen, ob ggf. einzelne Forderungen den Charakter einer gemeindlichen Ausleihung haben. In den Fällen, in denen ein solcher Sachverhalt vorliegt, sind diese Forderungen im Anlagevermögen unter den gesonderten Bilanzposten „Ausleihungen“ anzusetzen. Derartige gemeindliche Forderungen sind gesondert zu bilanzieren, weil sie regelmäßig durch die Hingabe von Kapital an Dritte entstanden sind und dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde dauerhaft dienen sollen (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.3.5 GemHVO NRW). Es ist deshalb auch zu prüfen, ob diese Forderungen ggf. zwischenzeitlich in ein Darlehen mit Zinsen und Tilgung umgewandelt worden sind. Sofern ein solcher Sachverhalt vorliegt, sind ab diesem Zeitpunkt derartige gemeindliche Forderungen unter dem gesonderten Bilanzposten „Sonstige Ausleihungen“ anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.3.5.4 GemHVO NRW).

### **3.2.2.02.3 Die Richtigkeit des Forderungsbetrages**

Die Gemeinde hat für den Ansatz ihrer Forderungen in der gemeindlichen Bilanz die notwendigen Nachweise und Belege zu führen, dass die gemeindlichen Ansprüche auch tatsächlich bestehen. Dem betreffenden Bilanzansatz müssen daher regelmäßig Saldenlisten zugrunde gelegt sein, in denen der buchmäßige Bestand der gemeindlichen Forderungen erfasst ist. Derartige Aufstellungen beruhen i.d.R. auf eingeholten Saldenbestätigungen. Solche Bestätigungen werden eingeholt, wenn die jeweilige Forderung (absolut oder relativ) von besonderer Bedeutung und eine andere Form eines Nachweises für die Gemeinde nicht verfügbar ist. Dadurch kann die Richtigkeit und Vollständigkeit der gemeindlichen Forderungen gewährleistet werden. Die Einholung von Saldenbestätigungen ist dabei nicht davon abhängig zu machen, ob Differenzen aus den Beziehungen zwischen der Gemeinde und ihren Schuldnern erwarten werden oder bekannt sind. Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses sind auch dann Saldenbestätigungen erforderlich, wenn z. B. Konten ausgeglichen sind, dieser Sachverhalt aber nicht noch nicht ausreichend belegt ist.

Bei der Einholung einer Saldenbestätigung ist zu beachten, dass es unterschiedliche Formen von Saldenbestätigungen gibt. Ein Dritter kann von der Gemeinde aufgefordert werden, die Übereinstimmung oder Nichtübereinstimmung mit dem angegebenen Saldo zu bestätigen (wird oft als positive Methode bezeichnet) oder der Dritte wird aufgefordert, nur bei Nichtübereinstimmung mit dem angegebenen Saldo eine Rückmeldung zu geben (wird oft als negative Methode bezeichnet) oder der Dritte wird um Mitteilung eines in seinem Büchern vorhandenen Saldos gebeten (wird oft als offene Methode bezeichnet). Eine Saldenbestätigung, eingeholt von einem Dritten, bedarf bei der Gemeinde einer Abschätzung der Qualität der Information, denn diese Bestätigung ist in die Abschlussprüfung einzubeziehen.

### **3.2.2.02.4 Die Ansatzbesonderheiten**

Beim Ansatz von Forderungen in der gemeindlichen Bilanz ist in besonderen Fällen auf die wirtschaftliche Erfüllung bei gemeindlichen Geschäftsvorfällen abzustellen, z. B. bei Leistungsansprüchen der Gemeinde. In einem solchen Fall kann eine Forderung der Gemeinde dann in der Bilanz angesetzt werden, wenn die für die Entstehung der Forderung wesentlichen wirtschaftlichen Ursachen im abgelaufenen Haushaltsjahr liegen und die Gemeinde mit der künftigen rechtlichen Entstehung des Anspruchs fest rechnen kann bzw. ihren Anspruch unverzüglich nach dem die Kenntnisse dafür vorliegen, festsetzen wird.

Eine solche Fallgestaltung bedeutet, die Abwicklung des gemeindlichen Geschäftsvorfalles ist soweit fortgeschritten, dass dem Dritten als Zahlungspflichtigen kein Einspruch gegen die Erhebung grundsätzlich mehr zusteht. Der Anspruch ist für die Gemeinde mit hoher Wahrscheinlichkeit sicher. Das gemeindliche Risiko ist dann darauf beschränkt, dass der Dritte seine Zahlungsverpflichtungen nicht wie vorgesehen erfüllt. In diesen Fällen sollte die öffentlich-rechtliche Festsetzung oder der privatrechtliche Vertrag mit dem Zahlungspflichtigen unverzüglich nach der Entscheidung über den bilanziellen Ansatz erfolgen, damit die Gegebenheiten bei der Gemeinde nicht noch zum Hindernis für den Ansatz der Forderung in der gemeindlichen Bilanz werden.

### **3.2.2.03 Die Bewertung der Forderungen**

#### **3.2.2.03.1 Die Feststellung der Forderungsrisiken**

Zum jährlichen Abschlussstichtag muss jede Forderung von der Gemeinde einer individuellen Risikoüberprüfung (Grundsatz der Einzelbewertung) unter Einbeziehung der haushaltsrechtlichen Vorschriften über die Stundung, die Niederschlagung und den Erlass von Ansprüchen der Gemeinde (vgl. § 26 GemHVO NRW) unterzogen werden, denn bei den noch nicht erfüllten Forderungen können Risiken für die Gemeinde, z. B. ein Ausfallrisiko oder

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

ein Beitreibungsrisiko bestehen. Bei der Schätzung des Ausfallrisikos der Forderungen muss von der Gemeinde berücksichtigt werden, dass ggf. Sicherheiten, die für einzelne Forderungen der Gemeinde bestehen.

Beim Umgang mit gemeindlichen Forderungen ist aber auch zu berücksichtigen, dass Risiken, die sich aus dem der Forderung zugrunde liegenden gemeindlichen Geschäft ergeben, nicht als Forderungsrisiko eingestuft werden können. Sie müssen ggf. wegen ihrer fehlenden Durchsetzungsfähigkeit in der geschätzten Höhe des Ausfalls „abgeschrieben“ werden. Die „Abschreibung“ einer gemeindlichen Forderung auf den niedrigeren beizulegenden Wert bedeutet aber auch einen Verzicht der Gemeinde auf ihre Ansprüche. Daher kann die Durchführung von bilanziellen Wertberichtigungen nicht von der Entscheidung auf einen Verzicht bestehender Ansprüche der Gemeinde getrennt werden (vgl. § 26 Absatz 2 und 3 GemHVO NRW). Die Feststellung der gemeindlichen Forderungen umfasst dabei mehrere Stufen (vgl. Abbildung).

<b>Der Umgang mit gemeindlichen Forderungen</b>	
1	Feststellung der gemeindlichen Forderungen, die als einwandfrei gelten und bei denen kein Ausfallrisiko besteht.
2	Feststellung der zweifelhaften gemeindlichen Forderungen, die ggf. auf einem gesonderten Konto geführt werden sollen.
3	Bewertung der zweifelhaften gemeindlichen Forderungen, ggf. unter Einbeziehung eines Wertberichtigungskontos.
4	Feststellung der nicht realisierbaren gemeindlichen Forderungen, ggf. unter Einbeziehung einer Niederschlagung oder eines Erlasses der gemeindlichen Ansprüche nach § 26 GemHVO NRW.
5	Einzelwertberichtigung oder Pauschalwertberichtigung, ggf. unter Einbeziehung eines Wertberichtigungskontos sowie Einbeziehung einer Niederschlagung oder eines Erlasses der gemeindlichen Ansprüche nach § 26 GemHVO NRW.

*Abbildung 569 „Der Umgang mit gemeindlichen Forderungen“*

Mögliche Anhaltspunkte beim Umgang und der Bewertung von gemeindlichen Forderungen können z. B. die Beitreibungsquote, der Erfolg von Vollstreckungsmaßnahmen, aber auch die durchgeführten Niederschlagungen und Erlasse von Ansprüchen der Gemeinde sein.

### **3.2.2.03.2 Unverzinsliche oder niedrig verzinsliche Forderungen**

Bei gemeindlichen Forderungen ist i.d.R. der Nominalbetrag als vereinbarter Erfüllungsbetrag zu bilanzieren. Bei unverzinslichen oder niedrig verzinslichen Forderungen verzichtet die Gemeinde aber auf Zinserträge, sodass wirtschaftlich betrachtet die Forderung einen Verlust für die Gemeinde verursacht. Im Rahmen der Bewertung ist wegen des für das gemeindliche Umlaufvermögen zu beachtende strenge Niederstwertprinzips der anzusetzende Rückzahlungsbetrag auf den Bilanzstichtag abzuzinsen und die Forderung mit ihrem Barwert zu bilanzieren (vgl. § 35 Absatz 7 GemHVO NRW). In diesen Fällen wird der Forderung nur der Barwert als Anschaffungskosten zugerechnet. Der Differenzbetrag zwischen dem Auszahlungsbetrag und dem Barwert stellt nicht aktivierbaren Aufwand dar, der als außerplanmäßige Abschreibung in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen ist. Die späteren jährlichen Aufzinsungsbeträge sind ergebniswirksam als Finanzerträge in der gemeindlichen Ergebnisrechnung nachzuweisen und stellen nachträgliche Anschaffungskosten für die Gemeinde dar.

### **3.2.2.03.3 Der Umgang mit zweifelhaften Forderungen**

Eine gemeindliche Forderung wird als zweifelhaft angesehen, wenn die Gemeinde vor dem Abschlussstichtag über Informationen verfügt, dass ein bestehender Anspruch gegen einen Dritten von diesem wahrscheinlich gar nicht oder nicht in voller Höhe erfüllt wird, z.B. weil der Schuldner einen Mangel geltend macht, der Schuldner in Zahlungsverzug und daher der Eingang einer Zahlung ungewiss ist oder aufgrund eines Verfahrens mit einem Ausfall einer Zahlung in zu schätzender Höhe zu rechnen ist. In diesem Sinne führt auch die Entscheidung der Gemeinde über den Verzicht der Weiterverfolgung der Einziehung einer Forderung, auch als Aussetzung der Vollziehung bezeichnet, dazu, dass der betreffende gemeindliche Anspruch als eine zweifelhafte Forderung anzusehen ist.

Die Bewertung solcher gemeindlichen Forderungen hat dabei unter Beachtung der Vorschrift des § 26 GemHVO NRW zu erfolgen. Sie kann das Ergebnis haben, dass einzelne oder mehrere Forderungen als uneinbringlich eingestuft werden, insbesondere, wenn der gesamte Forderungsbetrag oder Teilbeträge überfällig sind. Die Überfälligkeit kann daher ein Indiz für eine zweifelhafte Werthaltigkeit der gemeindlichen Ansprüche darstellen. Aus diesen Gegebenheiten kann jedoch nicht geschlossen werden, dass auch andere gemeindliche Ansprüche gegenüber den Betroffenen dem gleichen Risiko unterliegen. Es können auch gemeindliche Ansprüche deswegen streitig sein, weil ein bestimmtes gemeindliches Handeln oder sonstige Zahlungsansprüche der Gemeinde von einem Betroffenen infrage gestellt werden.

Die Überfälligkeit der Erfüllung einer gemeindlichen Forderung bedeutet nicht in jedem Einzelfall, dass ein Schuldner niemals die Ansprüche der Gemeinde erfüllen wird. Die zweifelhaften Forderungen der Gemeinde sind unter Berücksichtigung der jeweiligen Umstände mit ihrem wahrscheinlichen Wert unter Berücksichtigung einer Niederschlagung von Ansprüchen der Gemeinde nach der genannten Vorschrift in der Bilanz auch nur dann anzusetzen, wenn noch ein Erfolg für die Erfüllung der gemeindlichen Ansprüche absehbar ist. Wenn nach der örtlichen Einschätzung der Gemeinde mit hoher Wahrscheinlichkeit oder sicher feststeht, dass einzelne Forderungen uneinbringlich sein werden oder bereits sind, können derartige Forderungen nicht mehr in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden.

### **3.2.2.03.4 Der Ansatz von Fremdwährungsforderungen**

Die Gemeinde hat, wenn sie Geschäftsvorfälle in fremder Währung durchgeführt hat, die Forderungen daraus in Euro in ihrer Bilanz anzusetzen. Sie sind daher umzurechnen und mit dem Betrag anzugeben, auf den die Gemeinde einen Anspruch hat. Dafür ist der Zeitpunkt der Begründung mit dem Devisenkurs am Zugangstag heranzuziehen. Dieser Wert ist bei sinkenden Devisenkursen beizubehalten. Dagegen ist bei steigenden Devisenkursen der sich danach ergebende höhere Wert der Forderung am Abschlussstichtag auszuweisen.

Dieser Sachverhalt erfordert ggf. eine Umrechnung, in dem der Fremdwährungsbetrag mit dem zum Abschlussstichtag gültigen Umrechnungskurs in Euro umgerechnet wird. Außerdem sind nach § 44 Absatz 2 Nummer 7 GemHVO NRW entsprechende Angaben zum Kurs der Währungsumrechnung zu machen. Da oftmals die Gemeinden auch z. B. Kredite im Ausland aufnehmen, geht es nicht allein darum, im Anhang zu zeigen, in welcher Höhe dieser Sachverhalt in der Währung „Euro“ auszudrücken wäre, sondern auch das damit ggf. verbundene Risikopotential offen zu legen.

### **3.2.2.03.5 Die Ausbuchung von Forderungen**

Eine in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Forderung ist dann auszubuchen, wenn sie rechtlich und wirtschaftlich nicht mehr besteht. Sie wird dann nicht mehr bilanziert, wenn sie z.B. durch einen entsprechenden Zahlungseingang bei der Gemeinde, oder durch einen erhaltenen Scheck erfüllt wurde. Bei Teilzahlungen ist die Forde-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

nung nur in dem Umfang des gezahlten Betrages auszubuchen und mit dem offenen (fortgeschriebenen) Betrag weiter zu bilanzieren. Eine gemeindliche Forderung ist auch dann nicht mehr in der Bilanz der Gemeinde anzusetzen, wenn diese durch eine Aufrechnung oder einen Erlass erloschen ist (vgl. § 26 Absatz 3 GemHVO NRW). Eine Forderung ist aber auch dann auszubuchen, wenn ein faktischer Verzicht durch eine Niederschlagung erfolgt ist, sodass für die Gemeinde die Forderung keinen Wert mehr aus einem Vermögenszugang beinhaltet (vgl. § 26 Absatz 2 GemHVO NRW).

Die Bewertung, dass eine Forderung der Gemeinde uneinbringlich ist, führt i.d.R. ebenfalls zur Ausbuchung einer Forderung. Die Abtretung einer Forderung als Sicherheit ändert dagegen nichts an der gemeindlichen Bilanzierung. Ebenso kann eine gemeindliche Forderung ausgebucht werden, wenn diese z.B. eine personenbezogene Aufrechnung von Forderungen und Verpflichtungen durch die Gemeinde auf der Grundlage des § 387 BGB vorgenommen wird. Bei einer Verrechnung im Rahmen der gemeindlichen Zahlungsabwicklung bleibt dagegen unberührt, da lediglich die von der Gemeinde zu leistende personenbezogene Auszahlungen an einen Dritten mit seinen ausstehenden Zahlungen (Einzahlungen bei der Gemeinde) saldiert werden, d.h., von diesem Vorgang ist ausschließlich der gemeindliche Zahlungsverkehr betroffen.

#### **3.2.2.04 Der Forderungsspiegel**

Im gemeindlichen Jahresabschluss ist dem Anhang als Anlage zum Anhang auch ein Forderungsspiegel nach § 46 GemHVO NRW beizufügen (vgl. § 44 Absatz 3 GemHVO NRW). Der Forderungsspiegel soll den Stand und die Entwicklung einzelner Bilanzposten im Haushaltsjahr detailliert nachweisen. In diesem Forderungsspiegel sind daher die einzelnen Forderungsarten auch auf die zum Abschlussstichtag bestehenden Restlaufzeiten aufzuteilen. Zu prüfen ist dabei, ob eine Forderung mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren unter den Forderungen oder unter den Ausleihungen zu bilanzieren ist. Nur sofern bei einer Forderung im Einzelfall alle Voraussetzungen für eine Ausleihung vorliegen, sind solche Forderungen unter dem dann zutreffenden Bilanzposten „Ausleihungen“ anzusetzen.

Für eine solche Umschichtung ist jedoch nicht allein die Langfristigkeit der Forderung entscheidend. So können langfristige Forderungen gleichwohl in der Bilanz auch im Umlaufvermögen unter den Forderungen anzusetzen sein. Diese Sachlage ist z. B. gegeben, wenn eine Langfristigkeit einer Forderung wegen überlanger Stundungsfristen entstanden ist, aber von der Gemeinde dabei keine Zwecksetzung im Sinne einer Ausleihung besteht. In solchen Fällen soll eine lange Stundungsfrist lediglich dazu beitragen, dass die Gemeinde nicht auf ihre Ansprüche gänzlich verzichten muss. Eine solche gemeindliche Forderung ist weiterhin als „normale“ Forderung zu behandeln und entsprechend in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

#### **3.2.2.05 Örtliche Regelungen zum Umgang mit Forderungen**

Den Gemeinden wird empfohlen, nähere Einzelheiten über Stundung, Niederschlagung und Erlass von Ansprüchen der Gemeinde örtlich zu regeln (vgl. § 26 GemHVO NRW). Sie hat dabei zu beachten, dass die in anderen Gesetzen oder Rechtsverordnungen getroffenen Regelungen über die Stundung, die Niederschlagung und den Erlass von Ansprüchen der Gemeinde dabei unberührt bleiben. Diese Sachlage gilt z. B. für die Bestimmungen über öffentliche Abgaben im Kommunalabgabengesetz. In den Fällen, in denen solche Forderungen bei der Gemeinde bestehen, z. B. aus der Gebührenerhebung oder aus der Steuererhebung, müssen von der Gemeinde auch die Stundung, Niederschlagung und der Erlass dieser gemeindlichen Ansprüche nach den speziellen Vorschriften beurteilt und entschieden werden.

Zu den örtlichen Regelungen der Gemeinde über die Stundung, Niederschlagung und den Erlass von gemeindlichen Ansprüchen (Forderungen) und gehört u.a. auch die Festlegung der Entscheidungsbefugnisse über diese gemeindlichen Maßnahmen. Der Bürgermeister sollte dieses im Rahmen seiner Organisationsgewalt regeln (vgl.

§ 31 Absatz 2 Nummer 1.8 GemHVO NRW). Auch eine Festlegung über die Mitwirkung der Gemeinde in Insolvenzverfahren, die bei Schuldnern der Gemeinde durchgeführt werden, sollte in diesem Rahmen erfolgen.

### **3.2.2.1 Zu Nummer 2.2.1 (Öffentlich-rechtliche Forderungen und aus Transferleistungen):**

#### **3.2.2.1.1 Die öffentlich-rechtlichen Forderungen**

Die öffentlich-rechtlichen Forderungen der Gemeinde, die unter dem Bilanzposten anzusetzen sind, entstehen vorrangig aus den verschiedenen Arten der zu beschaffenden Finanzmittel (vgl. § 77 GO NRW). Die Gemeinde kann diese Forderungen in ihrer Bilanz zusammengefasst oder auch gesondert nach den aus der Leistungserbringung oder der Beschaffung von Finanzmitteln bestehenden gemeindlichen Ansprüchen ansetzen, z. B. die Forderungen aus der Erhebung von Gebühren, Beiträgen und Steuern. Die gemeindlichen Forderungen aus der Gewährung von Transferleistungen, die ebenfalls zu den öffentlich-rechtlichen Forderungen gehören, sollten wegen ihrer Bedeutung möglichst getrennt davon bilanziert werden.

Bei der Gemeinde können auch gegenüber den gemeindlichen Betrieben öffentlich-rechtliche Forderungen bestehen. Derartige Forderungen entstehen aus der öffentlich-rechtlichen Stellung der Gemeinde und nicht aus dem betrieblichen Status heraus. Sofern solche Forderungen gegenüber den Betrieben bestehen, die im Gesamtabchluss der Gemeinde voll zu konsolidieren sind, müssen diese Forderungen nicht gesondert in der Bilanz angesetzt werden. Die Gemeinde sollte in ihrer Finanzbuchhaltung gleichwohl eine Differenzierung in diesem Sinne vornehmen, um die Aufstellung des Gesamtabchlusses zu erleichtern. Sie sollte zudem im Anhang im Jahresabschluss durch besondere Angaben zu den öffentlich-rechtlichen Forderungen die notwendige Transparenz über das gemeindliche Forderungsvermögen gewährleisten.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden öffentlich-rechtlichen Forderungen der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 16 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

#### **3.2.2.1.2 Wichtige Forderungsarten**

##### **3.2.2.1.2.1 Die Forderungen aus Gebühren**

Aus der Erhebung von Gebühren durch die Gemeinde können Forderungen entstehen, weil die Gebühren das Leistungsentgelt für ein Handeln der gemeindlichen Verwaltung darzustellen, z. B. die Verwaltungsgebühren aus der Inanspruchnahme von Verwaltungsleistungen und Amtshandlungen in Form von Passgebühren, Genehmigungsgebühren usw. Weitere Forderungen entstehen aus der Erhebung von Benutzungsgebühren und ähnlichen Entgelten sowie zweckgebundenen Abgaben für die Benutzung von öffentlichen Einrichtungen und Anlagen sowie für die Inanspruchnahme wirtschaftlicher Dienstleistungen, z. B. von Einrichtungen der Abwasserbeseitigung, der Abfallbeseitigung, der Straßenreinigung.

Bei den Forderungen aus Leistungsentgelten der Gemeinde, denen ein privatrechtlicher Charakter zukommt, handelt, ist zu prüfen, ob diese Forderungen den gesondert anzusetzenden Forderungen aus privatrechtlichen Leistungsentgelten zuzuordnen sind. Sofern solche Leistungsentgelte von der Gemeinde nach den Grundsätzen des Kommunalabgabengesetzes erhoben werden, ist davon auszugehen, dass deren Schwerpunkt auf dem öffentlich-rechtlichen Charakter liegt. Die Forderungen sind dann als öffentlich-rechtliche Forderungen der Gemeinde zu bilanzieren.

#### **3.2.2.1.2.2 Die Forderungen aus Beiträgen**

Die öffentlich-rechtlichen Forderungen der Gemeinde können aus der Erhebung von Beiträgen zu gemeindlichen Investitionsmaßnahmen entstehen. Die Grundlage dafür bildet das Kommunalabgabengesetz oder das Baugesetzbuch für Erschließungsbeiträge. In solchen Fällen können zu bilanzierende Forderungen aus Beiträgen nach den §§ 8, 9 und 11 KAG NRW entstehen, wenn die Beiträge für die Herstellung, Anschaffung oder Erweiterung öffentlicher Einrichtungen und Anlagen und damit ausdrücklich für die Durchführung von Investitionen von der Gemeinde erhoben werden, z. B. Beiträge der Anlieger für den Bau einer Straße. Ebenso sind Forderungen aus Beiträgen, die von der Gemeinde als Erschließungsbeiträge nach § 127 BauGB erhoben werden, als öffentlich-rechtliche Forderungen der Gemeinde zu bilanzieren.

#### **3.2.2.1.2.3 Die Forderungen aus Steuern**

Die öffentlich-rechtlichen Forderungen der Gemeinde können aus der Erhebung von Steuern durch die Gemeinde entstehen. Die gemeindlichen Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung der Gemeinde darstellen. Die Steuern werden von der Gemeinde als einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der steuerrechtliche Tatbestand vorliegt, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Zu den gemeindlichen Steuern zählen die Realsteuern nach § 3 Absatz 2 AO. Dazu gehören die Gewerbesteuer nach § 1 GewStG, der alle Betriebe im Gemeindegebiet unterliegen und die Grundsteuer A und B nach § 1 GrStG, die für den im Gemeindegebiet liegenden Grundbesitz erhoben wird. Die Grundsteuer A betrifft die land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke und die Grundsteuer B die sonstigen Grundstücke.

#### **3.2.2.1.2.4 Beamtenrechtliche Forderungen**

Gemeindliche Forderungen wegen der Übernahme einer Beamtin oder eines Beamten von einem anderen Dienstherrn auf der Grundlage des Versorgungslastenverteilungsgesetzes NRW und anderer vergleichbarer Bestimmungen sind als öffentlich-rechtlichen Forderungen der Gemeinde anzusetzen, z. B. nach dem Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrag. Nach den einschlägigen Bestimmungen muss sich der bisherige Dienstherr einer Beamtin oder eines Beamten mit seiner vor dem Wechsel bestehenden Verpflichtung an den künftigen Versorgungsleistungen dieser Beschäftigten beteiligen, soweit im Rahmen des Dienstherrwechsels kein Ausgleich durch die Zahlung einer Abfindung erfolgt ist (vgl. § 4 des o.a. Staatsvertrages).

In solchen Fällen darf die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzende Forderung gegenüber dem abgebenden Dienstherrn regelmäßig nicht höher sein, als die bis zum Übernahmzeitpunkt erworbenen Ansprüche einer Beamtin oder eines Beamten, die der abgebende Dienstherr bis zu diesem Zeitpunkt in seiner Bilanz angesetzt hat. Als Wertansätze können unter diesem Bilanzposten z. B. auch Forderungen gegenüber dem Land aus Anlass der Überleitung von Beamten im Rahmen der Kommunalisierung von Aufgaben des Umweltrechts und der Eingliederung der Versorgungsverwaltung in die allgemeine Verwaltung des Landes NRW bestehen. Die Gemeinde trägt zwar die Personalaufwendungen, sie erhält aber jährlich einen gesetzlich bestimmten Belastungsausgleich.

Das Land trägt zudem die für die übergeleiteten Beamten entstehenden Versorgungsleistungen einschließlich der Beihilfeleistungen, sodass auch deshalb gemeindliche Forderungen gegenüber dem Land entstehen können. Den von der Gemeinde zu erbringenden beamtenrechtlichen Leistungen stehen daher bilanziell die gesetzlich bestimmten Erstattungen als gemeindliche Ansprüche gegenüber dem Land gegenüber.

### **3.2.2.1.2 Die Forderungen aus Transferleistungen**

Die gemeindlichen Forderungen aus Transferleistungen sollten wegen ihrer sachlichen Bedeutung getrennt von den sonstigen öffentlich-rechtlichen Forderungen der Gemeinde in der Bilanz angesetzt werden. Derartige Forderungen entstehen aus gemeindlichen Transferleistungen, die von der Gemeinde an Dritte gewährt worden sind und bei denen noch Zahlungsverpflichtungen eines Dritten bestehen. Die gemeindlichen Transferleistungen beruhen i.d.R. auf einseitigen Geschäftsvorfällen und nicht auf einem Leistungsaustausch, ohne dass die Gemeinde dadurch einen Anspruch auf eine konkrete Gegenleistung erwirbt. Mit einem gesonderten Bilanzposten würde sachgerecht ein Gegenstück zum gesonderten Ansatz von Verbindlichkeiten aus Transferleistungen auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz bestehen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.6 GemHVO NRW).

Aus der Gewährung von Transferleistungen in den verschiedenen Formen können Ansprüche der Gemeinde in Form von Forderungen entstehen, wenn die Voraussetzungen für den Erhalt der gemeindlichen Unterstützung nicht vorgelegen oder nicht dauernd vorgelegen haben. In solchen Fällen wird der Dritte regelmäßig zur Rückzahlung verpflichtet, weil er nicht in vollem Umfang oder nur teilweise anspruchsberechtigt war. Als typisch für Forderungen aus gemeindlichen Transferleistungen sind Überzahlungen bei Leistungen der Sozialhilfe, der Jugendhilfe, Leistungen an Arbeitssuchende, Leistungen an Kriegsoffer und ähnliche Anspruchsberechtigte, Leistungen an Asylbewerber anzusehen, die von der Gemeinde zurückgefordert werden.

Bei der Gemeinde können auch Ansprüche aus der Gewährung rückzahlbarer gemeindlicher Zuwendungen oder anderer Hilfen durch die Gemeinde bestehen, die einem Dritten als vorübergehende bzw. zeitlich begrenzte Finanzunterstützung gewährt wurden, z. B. Subventionen, die unter diesem Bilanzposten anzusetzen sind. Ebenfalls sind gemeindliche Forderungen anzusetzen, die dadurch entstehen, dass Dritte der Gemeinde eine Finanzleistung ohne Zwecksetzung zugesagt haben, aber die angekündigte Zahlung des Dritten zum Abschlussstichtag noch aussteht. Die Gemeinde sollte eigenverantwortlich abwägen und entscheiden, ob auch etwaige gemeindliche Ansprüche auf Rückzahlung von Transferleistungen, die möglicherweise von privatrechtlicher Natur sind, als Forderungen aus Transferleistungen und nicht als privatrechtliche Forderungen angesetzt werden.

### **3.2.2.2 Zu Nummer 2.2.2 (Privatrechtliche Forderungen):**

Als „Privatrechtliche Forderungen“ sind die gemeindlichen Forderungen aus zivilrechtlich gestalteten Verhältnissen zwischen der Gemeinde und einem Dritten anzusetzen, z. B. aufgrund eines privatrechtlichen Vertrages. Die Gemeinde soll ihre Finanzmittel auch aus privatrechtlichen Entgelten für von ihr erbrachte Leistungen beschaffen (vgl. § 77 Absatz 2 Nummer 1 GO NRW). Sofern daher der gemeindlichen Leistungserbringung ein privates Rechtsverhältnis zugrunde liegt, sind noch offene Ansprüche der Gemeinde unter diesem Bilanzposten zu erfassen, z. B. aus dem Verkauf, aus Mieten und Pachten, aus Eintrittsgeldern. Aber auch Forderungen aus Erbbauverhältnissen sowie aus anderen vergleichbaren Leistungen sind unter diesem Bilanzposten anzusetzen.

Bei Leistungsentgelten der Gemeinde, denen auch ein privatrechtlicher Charakter zukommt, ist für die Abgrenzung mit den gesondert anzusetzenden Forderungen aus öffentlich-rechtlichen Leistungsentgelten zu prüfen, ob die Leistungsentgelte nach den Grundsätzen des Kommunalabgabengesetzes erhoben werden. Sofern ein solcher Sachverhalt vorliegt, sollte der Schwerpunkt der Bilanzierung auf dem öffentlich-rechtlichen Charakter liegen und die Entgelte unter dem Bilanzposten „Öffentlich-rechtliche Forderungen“ angesetzt werden. Die Gemeinde sollte zudem im Anhang im Jahresabschluss durch besondere Angaben zu den privatrechtlichen Forderungen die notwendige Transparenz über das gemeindliche Forderungsvermögen gewährleisten.

Bei der Gemeinde können auch gegenüber den gemeindlichen Betrieben privatrechtliche Forderungen bestehen. Sofern solche Forderungen gegenüber den Betrieben bestehen, die im Gesamtabschluss der Gemeinde voll zu konsolidieren sind, müssen diese Forderungen gleichwohl nicht gesondert in der Bilanz angesetzt werden. Die

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Gemeinde sollte in ihrer Finanzbuchhaltung aber eine Differenzierung in diesem Sinne vornehmen, um die Aufstellung des Gesamtabchlusses zu erleichtern. Dazu könnten folgende Bereiche gehören (vgl. Abbildung).

<b>Die privatrechtlichen Forderungen in der gemeindlichen Bilanz</b>	
<b>Privatrechtliche Forderungen</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- gegenüber dem privaten Bereich,</li><li>- gegenüber dem öffentlichen Bereich,</li><li>- gegen verbundene Unternehmen,</li><li>- gegen Beteiligungen,</li><li>- gegen Sondervermögen,</li></ul>

*Abbildung 570 „Die privatrechtlichen Forderungen in der gemeindlichen Bilanz“*

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden privatrechtlichen Forderungen der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 17 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

### **3.2.2.3 Zu Nummer 2.2.3 (Sonstige Vermögensgegenstände):**

#### **3.2.2.3.1 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Unter dem Bilanzposten „Sonstige Vermögensgegenstände“, der als Sammelposten dient, sind die Ansprüche der Gemeinde gegen Dritte zu bilanzieren, die keinem anderen Bilanzposten zugeordnet werden können, z. B. Gehalts- und Reisekostenvorschüsse, Schadenersatzansprüche, weil diese Vermögenswerte dem gemeindlichen Umlaufvermögen zuzurechnen sind. Die aus den gemeindlichen Ausleihungen entstehenden Zinsansprüche sind ebenfalls unter diesem Bilanzposten anzusetzen, soweit sie von der Gemeinde erhoben werden und nicht den Ausleihungsbetrag erhöhen sollen. Ebenfalls sind unter diesem Bilanzposten nicht mehr genutzte und von der Gemeinde zur Veräußerung vorgesehene Vermögensgegenstände des Anlagevermögens anzusetzen.

Bei den sog. antizipativen Aktivposten, die unter diesem Bilanzposten anzusetzen sind, handelt es sich um bei der Gemeinde eingegangene Einnahmen, die nach dem Realisationsprinzip jedoch erst nach dem Abschlussstichtag als Erträge zu erfassen sind. Am Abschlussstichtag besteht dann aus Gründen der Rechnungsabgrenzung eine (sonstige) Forderung als Vermögensgegenstand der Gemeinde. Die Rechnungsabgrenzungen, die zu antizipativen aktiven Posten in der gemeindlichen Bilanz führen, sind unter dem Bilanzposten „Sonstige Vermögensgegenstände“ anzusetzen. Unter Berücksichtigung des Wesentlichkeitsprinzips soll über solche Bilanzposten eine gesonderte Angabe im Anhang gemacht werden.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden sonstigen Vermögensgegenstände der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe ebenfalls 17 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

#### **3.2.2.3.2 Der Bilanzposten als Sammelposten**

Der Bilanzposten „Sonstige Vermögensgegenstände“ stellt im gemeindlichen Umlaufvermögen einen Sammelposten dar, weil hier gemeindliche Ansprüche angesetzt werden, die keinem anderen Bilanzposten des gemeindlichen Umlaufvermögens zugeordnet werden können. Mit dieser Möglichkeit kann deshalb vielfach auf zusätzliche Posten in der gemeindlichen Bilanz verzichtet werden. Neue Posten dürfen in die gemeindliche Bilanz nur dann

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

von der Gemeinde eingefügt werden, wenn ihr Inhalt nicht von einem durch § 41 Absatz 3 und 4 GemHVO NRW vorgeschriebenen Posten erfasst wird.

Bei diesem Sammelposten in der gemeindlichen Bilanz sollte bei jedem anzusetzenden Sachverhalt geprüft werden, ob dieser unwesentlich ist, sodass auf einen gesonderten Wertansatz verzichtet werden kann. Das Volumen dieses Sammelpostens ist zudem zum jeweiligen Abschlussstichtag dahingehend zu überprüfen, ob der gesamte Wertansatz das Volumen der anderen spezielleren Bilanzposten des gemeindlichen Umlaufvermögens übersteigt. In einem solchen Fall bieten sich keine zusätzlichen Posten oder „Davon-Vermerke“ in der gemeindlichen Bilanz für wichtige gemeindliche Sachverhalte an, muss mindestens durch gesonderte Erläuterungen im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss die notwendige Transparenz über das unter dem Sammelposten zusammengefasste und bilanzierte Vermögen der Gemeinde gewährleistet werden.

### **3.2.3 Zu Nummer 2.3 (Wertpapiere des Umlaufvermögens):**

#### **3.2.3.1 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Unter diesen Bilanzposten sind regelmäßig die gemeindlichen Wertpapiere mit einem geplanten Verbleib von weniger als einem Jahr anzusetzen. Die Gemeinde besitzt vielfach auch Wertpapiere mit dem besonderen Zweck, diese nur kurzfristig zu halten, um sie jederzeit in Geldmittel umsetzen zu können. Die gemeindlichen Wertpapiere mit dieser Zweckbestimmung sollen nicht dauerhaft der Gemeinde dienen und stellen daher Wertpapiere dar, die im gemeindlichen Umlaufvermögen anzusetzen sind. Die festverzinslichen Wertpapiere sind i.d.R. mit ihrem Nominalbetrag als Rückzahlungsbetrag anzusetzen, sofern bei der Gemeinde kein Risiko hinsichtlich ihrer Zahlungsfähigkeit und kein Liquiditätsrisiko besteht.

Grundsätzlich sind Wertpapiere, auch wenn keine Urkunden über sie ausgestellt sind, alle Gattungen von übertragbaren Wertpapieren mit Ausnahme von Zahlungsinstrumenten, die ihrer Art nach auf den Kapitalmärkten handelbar sind. Die Arten möglicher Wertpapiere werden dabei durch § 2 WpHG sowie u.a. auch durch § 1 Absatz 11 Satz 2 KWG bestimmt (vgl. Abbildung).

<b>Der Begriff „Wertpapier“ im Umlaufvermögen</b>	
<b>Gemeindliche Wertpapiere sind:</b>	
-	Aktien und andere Anteile an in- oder ausländischen juristischen Personen, Personengesellschaften und sonstigen Unternehmen, soweit sie Aktien vergleichbar sind, sowie Zertifikate, die Aktien vertreten,
-	Schuldtitle, insbesondere Genussscheine, Inhaberschuldverschreibungen, Order-schuldverschreibungen und Zertifikate, die diese Schuldtitle vertreten,
-	sonstige Wertpapiere, die zum Erwerb oder zur Veräußerung von Wertpapieren nach den Nummern 1 und 2 berechtigen oder zu einer Barzahlung führen, die in Abhängigkeit von Wertpapieren, von Währungen, Zinssätzen oder anderen Erträgen, von Waren, Indices oder Messgrößen bestimmt wird,
-	Anteile an Investmentvermögen, die von einer Kapitalanlagegesellschaft oder einer ausländischen Investmentgesellschaft ausgegeben werden.

*Abbildung 571 „Der Begriff Wertpapier im Umlaufvermögen“*

Für die Bilanzierung von Wertpapieren ist zu beachten, dass nach dem Depotgesetz bei der Verwahrung und Anschaffung von Wertpapieren das Eigentum an Wertpapieren mit der Absendung des Stückeverzeichnis an den darin bezeichneten Wertpapieren auf die Gemeinde als Kommittenten übergeht, soweit der Kommissionär

über sie zu verfügen berechtigt ist, und wenn nicht das Eigentum nach den Bestimmungen des bürgerlichen Rechts schon früher auf die Gemeinde übergegangen ist.

Die Wertpapiere des Umlaufvermögens der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 14 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300). Die Gemeinde hat gleichwohl die Wertpapiere getrennt nach Umlaufvermögen und Anlagevermögen zu erfassen.

### **3.2.3.2 Der Begriff „Sonstige Einlagen“**

Im Zusammenhang mit den Wertpapieren des Umlaufvermögens wird vielfach auch der Begriff „Sonstige Einlagen“ benutzt. Darunter werden Einlagen der Gemeinde bei Banken verstanden, die die nicht zu den gemeindlichen Sichteinlagen zu zählen sind. Die sonstigen Einlagen können nicht jederzeit als Zahlungsmittel verwendet werden, denn es ist grundsätzlich nicht ohne Beschränkung oder Gebühren möglich, die Umwandlung solcher Einlagen in Bargeld zu verlangen oder diese auf Dritte zu übertragen. Zu den sonstigen Einlagen werden deshalb z. B. Termineinlagen mit einem festen Kündigungstermin, Einlagen, die auf einem Sparvertrag oder Ratensparvertrag beruhen, gezählt.

### **3.2.4 Zu Nummer 2.4 (Liquide Mittel):**

#### **3.2.4.1 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ sind die Finanzmittel der Gemeinde in ihren unterschiedlichsten Formen, z.B. in Form von Bar- oder Buchgeld, anzusetzen, über die die Gemeinde als Kassenbestand oder auf Bankkonten frei verfügen kann. Ausgehend von einer bilanztechnischen Gleichwertigkeit der möglichen Arten von Geldmitteln ist es vertretbar, diese in der gemeindlichen Bilanz zusammengefasst unter einem einzigen Bilanzposten anzusetzen. Es können nur die gemeindlichen Finanzmittel unter diesem Bilanzposten angesetzt werden, bei denen das wirtschaftliche Eigentum bei der Gemeinde liegt.

Von der Gemeinde ist daher immer stichtagsbezogen zu prüfen, ob dieser Tatbestand auch bei den bei der Gemeinde vorhandenen fremden Finanzmitteln sowie den Treuhandgeldern und Mündelgeldern erfüllt ist. Außerdem muss das Vorhandensein von fremden Geldsorten geprüft werden. Sind derartige Banknoten und/oder Münzen im Kassenbestand der Gemeinde vorhanden, wird eine Bewertung erforderlich, denn die gemeindlichen Finanzmittel sind in der Bilanz der Gemeinde nur in Euro anzusetzen.

Die liquiden Mittel der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 18 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

#### **3.2.4.2 Die Arten gemeindlicher Zahlungsmittel**

Im Rahmen ihres Geschäftsverkehrs hat die Gemeinde grundsätzlich die Euro-Münzen und Euro-Banknoten als gesetzliche Zahlungsmittel als Bargeld für ihre Zahlungen zu verwenden. Die Gemeinde sollte dazu im Rahmen ihres Zahlungs- und sonstigen Geschäftsverkehrs das internationale Währungskürzel „EUR“ und nicht das Währungssymbol „€“ verwenden. Entsprechend gilt dieses für die gesonderte Darstellung der Untereinheit „Cent“, die in Bruchteilen des Euro, z. B. 0,45 EUR, und nicht mit einem Symbol, z. B. „Ct“, angegeben werden sollte. Bei eingegangenen Schecks ist zu beachten, dass dessen Übergabe oder Übersendung an die Gemeinde als Bar-

zahlung gilt. Die fremden Geldsorten stellen ebenfalls zulässige Zahlungsmittel für die Gemeinde dar, sodass diese von ihr angenommen und für ihre Auszahlungen verwendet werden können.

Die Sichtguthaben der Gemeinde bei Banken und Kreditinstituten stehen als Buchgeld dem Bargeld gleich. Unter dem Begriff „Sichteinlagen“ werden Einlagen verstanden, die bei Banken geführt werden und über die der Kunde jederzeit „bei Sicht“ und unbeschränkt ohne vorzeitige Kündigung verfügen kann, z. B. Girokonten und Tagesgeldkonten. Aber auch Geldanlagen mit einer Laufzeit von weniger als 30 Tagen und einer Kündigungsfrist unter einem Monat gelten als Sichteinlagen in diesem Sinne. Dies Einlagen werden vorrangig genutzt, um den bargeldlosen Zahlungsverkehr abzuwickeln, z. B. durch Barabhebungen, Lastschriften und Überweisungen. Als weiteres gemeindliches Zahlungsmittel kann der Scheck eingesetzt werden.

Eine „private Währung“ als Tauschmittel auf einem regionalen Markt stellt dagegen kein zulässiges Zahlungsmittel dar, mit dem der Umfang oder die Größenordnung gemeindlicher Einzahlungen und Auszahlungen bestimmt werden kann. Erst nach der Umrechnung der Rechnungseinheiten solcher „Währungen“ in Einheiten der gesetzlichen Zahlungsmittel darf eine Erfassung der mit diesen „Währungen“ getätigten Zahlungen in den gemeindlichen Büchern erfolgen. Im Sinne des gemeindlichen Zahlungsverkehrs sind auch die Wertpapiere keine „Gelder“.

### **3.2.4.3 Der Kassenbestand**

Der Kassenbestand, der unter diesem Bilanzposten anzusetzen ist, umfasst die gesetzlichen Zahlungsmittel und die Devisen. Es sind deshalb die in den Kassen der Gemeinde, z.B. Hauptkasse, Handkassen oder sonstige Nebenkassen (u.a. Parkautomaten), vorhandenen Banknoten und Münzen in inländischer und ausländischer Währung zu erfassen. Das vorhandene Bargeld in ausländischer Währung ist dabei unter Beachtung des Realisationsprinzips mit dem am Abschlussstichtag geltenden Geldkurs in Euro umzurechnen. In die Erfassung des Kassenbestandes sind auch die Barmittel mit einzubeziehen, die von Dritten als Sicherheit der Gemeinde übergeben wurden. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass bei der Ermittlung des Kassenbestandes der Gemeinde mindestens zwei Personen mitwirken müssen, um auch die allgemeinen Sicherheitsanforderungen, u.a. in Form des „Vier-Augen-Prinzips“, zu erfüllen (vgl. z. B. § 31 Absatz 2 GemHVO NRW).

### **3.2.4.4 Die Bankguthaben**

#### **3.2.4.4.1 Zuordnungserfordernisse**

Bei diesem Bilanzposten sind unter dem Begriff „Guthaben“ die Kontokorrent-, Tagesgeld-, Festgeld-, und Sparguthaben der Gemeinde bei den örtlichen Banken, bei Landesbanken, bei der Bundesbank und der Europäischen Zentralbank sowie auch bei Bausparkassen und ausländischen Banken zu verstehen, unabhängig davon, ob die Guthaben in inländischer und ausländischer Währung bestehen. Die gemeindlichen Sparguthaben gehören nur insoweit dazu, wie diese nicht auf einem gesonderten längerfristigen Sparvertrag oder Ratensparvertrag beruhen.

Die Gemeinde muss aber über ihre Bankguthaben frei verfügen können, was z.B. bei Guthaben bei Bausparkassen nicht immer der Fall sein muss. Sofern vorhandene Guthaben der Gemeinde bei einer Bank in ausländischer Währung bestehen, sind diese unter Beachtung des Realisationsprinzips mit dem am Abschlussstichtag geltenden Geldkurs in Euro umzurechnen. Außerdem ist auch das Buchgeld in die Erfassung einzubeziehen, das von einem Dritten der Gemeinde als Sicherheit überwiesen wurde, unabhängig davon, ob diese Sicherheit in gesetzlichen Zahlungsmitteln oder in Devisen geleistet wurde.

#### **3.2.4.4.2 Die Erfassung der Guthabenbestände**

Die Erfassung der Guthabenbestände der Gemeinde bei den Banken erfordert, dass die Gemeinde als Kontoinhaber über Guthaben verfügen kann. Sie bedarf mindestens entsprechender Bankbestätigungen, z. B. durch Kontoauszüge oder Saldenbestätigungen der Banken. In diese Erfassung sind alle gemeindlichen Konten einbeziehen, unabhängig davon, ob diese im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft als allgemeine Konten oder als Sonderkonten, z.B. zur Abwicklung von Handvorschüssen, behandelt werden. Mögliche Abweichungen zwischen den Bankauskünften und den Beständen der gemeindlichen Finanzbuchhaltung können insbesondere aus Zahlungsvorgängen resultieren, die kurz vor oder kurz nach dem Abschlussstichtag getätigt wurden. Werden zwischen den von der Bank gemeldeten Daten, z.B. Kontoauszüge, und den festgestellten gemeindlichen Kontensalden Abweichungen festgestellt, ist eine Übergangsrechnung aufzustellen.

In eine solche Übergangsrechnung sind die Differenzen und ihre Ursachen bzw. die zugrunde liegenden Zahlungsvorgänge aufzuzeigen, z. B. wegen Banküberweisungen im bargeldlosen Zahlungsverkehr. In diese Rechnung sind deshalb z.B. auch Schwebeposten einzubeziehen, wenn diese den Gegenwert der gemeindlichen Zahlungen aufgrund von Überweisungen oder Lastschriftinzügen betreffen, die aber noch nicht auf dem Kontoauszug der betreffenden Bank zum Guthaben auf dem gemeindlichen Konto ausgewiesen sind oder das gemeindliche Konto deshalb ggf. noch gar nicht belastet wurde.

Die Übergangsrechnung sollte alle gemeindlichen Bankkonten berücksichtigen, um sicherzustellen, dass kein Zahlungsvorgang unberücksichtigt bleibt. In diesem Zusammenhang ist besonders auf das bei der gemeindlichen Bilanzierung zu beachtende Bruttoprinzip hinzuweisen, denn gemeindliche Bankguthaben dürfen nicht unmittelbar mit laufenden Krediten zur Liquiditätssicherung verrechnet werden. Diese Verbindlichkeiten sind vielmehr unter einem gesonderten Bilanzposten zu passivieren und die Guthaben zu aktivieren. Dazu kann bei örtlichem Bedarf durch Angaben im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss ein Zusammenhang hergestellt werden.

#### **3.2.4.4.3 Die Erfassung von Schecks**

Unter den Bankguthaben sind auch noch nicht eingelöste Schecks, die sich im Besitz der Gemeinde befinden, zu erfassen. Grundsätzlich sollen aber von der Gemeinde angenommene Schecks unverzüglich als Verrechnungsschecks behandelt und eingelöst werden. Die Gemeinde soll aber auch die Einlösung von Schecks überwachen, denn mit der Vorlage des Schecks bei einem Kreditinstitut ist die Gemeinde noch nicht im Besitz der aus der Vorlage entstehenden Gutschrift. Im Rahmen der Bilanzierung gelten dagegen bei der Gemeinde eingegangene Schecks, die von ihr an den Aussteller oder Einreicher zurückgesandt wurden, nicht als liquide Mittel, sondern als Forderungen und sind dann unter dem zutreffenden Bilanzposten anzusetzen.

#### **3.2.4.4.4 Nicht genutzter Kreditrahmen**

Bei der Erfassung von gemeindlichem Bankguthaben muss ein eingeräumter Kreditrahmen außer Betracht bleiben. Eingeräumte, aber von der Gemeinde noch nicht in Anspruch genommene Kredite stellen für die Gemeinde dagegen keine bilanzierungsfähigen Guthaben bei Kreditinstituten, sondern vielmehr ein grundsätzlich nicht zu bilanzierendes schwebendes Geschäft dar. Bei der gemeindlichen Bilanzierung dürfen deshalb zugesagte Kredite, die teilweise in Anspruch genommen worden sind, nicht in voller Höhe passiviert und der nicht in Anspruch genommene Teil als Guthaben auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden.

### **3.2.4.5 Das E-Geld**

Der Zahlungsverkehr im Internet (Internetzahlungen) soll verstärkt mit elektronischem Geld (E-Geld) möglich werden. Das E-Geld ist dabei jeder elektronisch, darunter auch magnetisch, gespeicherte monetäre Wert in Form einer Forderung gegenüber dem E-Geld-Emittenten, zu denen auch die Gemeinden gehören (vgl. § 1a Absatz 1 Nummer 2 des Zahlungsdiensteaufsichtsgesetzes). Das elektronische Geld ist damit ein digitales Bargeld und ein vollständiger Ersatz für die gesetzlichen Euro-Münzen und Euro-Geldscheine und es wird elektronisch gespeichert. Es ist neben dem Bargeld und dem Buchgeld eine dritte Erscheinungsform des Geldes als gemeindliches Zahlungsmittel dar.

Als elektronisches Geld gelten dabei Werteinheiten in Form einer Forderung gegen die ausgebende Stelle, die auf elektronischen Datenträgern gespeichert sind, gegen Entgegennahme eines Geldbetrags ausgegeben werden und von Dritten als Zahlungsmittel angenommen werden können, ohne ein gesetzliches Zahlungsmittel zu sein (vgl. § 1 Absatz 14 KWG). Das E-Geld kann dabei als kartengestütztes E-Geld (Kartengeld) und als softwarebasiertes E-Geld (Netzgeld) genutzt werden. Es ist zu unterscheiden, wie die Forderung gegen die ausgebende Stelle gespeichert oder nachgewiesen bzw. übertragen wird. Als Netzgeld erfolgt die Speicherung des elektronischen Geldes auf einem Datenträger beim Nutzer und kann im Online-Verfahren für Fernzahlungen genutzt werden. Zuvor muss jedoch Bargeld oder Buchgeld an einen Herausgeber von Netzgeld transferiert werden, der dann den Gegenwert in Form von E-Geld übermittelt.

### **3.2.4.6 Der Liquiditätsverbund bzw. Cashpooling**

#### **3.2.4.6.1 Allgemeine Voraussetzungen**

Für die Gemeinden besteht grundsätzlich die Möglichkeit, einen Liquiditätsverbund bzw. ein Cashpooling mit einem Masteraccountkonto zwischen der Verwaltung und den Betrieben im Sinne eines Konzerns einzurichten. Durch einen solchen Liquiditätsverbund können die notwendigen Kreditaufnahmen der Gemeinde insgesamt minimiert und gegebenenfalls günstigere Konditionen erzielt werden. Die Einrichtung eines Liquiditätsverbundes steht unter dem Vorbehalt der Wirtschaftlichkeit nach § 75 Abs. 1 GO NRW, die dabei unter Berücksichtigung der örtlichen Gesamtumstände gegeben sein muss. In die Beurteilung der Zulässigkeit eines Liquiditätsverbundes ist u.a. das Verbot einzubeziehen, dass die Gemeinde kein Bankunternehmen errichten, übernehmen oder betreiben darf (vgl. § 107 Absatz 6 GO NRW).

Diese Vorschrift steht der Einrichtung eines Liquiditätsverbundes bzw. eines Cashpoolings durch die Gemeinde jedoch nicht entgegen, denn ein gemeindlicher Liquiditätsverbund ist nicht als das Betreiben eines Bankgeschäftes zu bewerten. Nach Auskunft der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) ist die Ausnahmeregelung in § 2 Absatz 1 Nr. 7 des Gesetzes über das Kreditwesen (Kreditwesengesetz - KWG) vom **09.09.1998** (BGBl. I S. 2776) auch auf Gemeinden anwendbar. Durch diese getroffene Festlegung ist die Tätigkeit der Gemeinde im Rahmen eines Liquiditätsverbundes im Rahmen des Konzernprivilegs als zulässig zu betrachten. Die Nutzung des Konzernprivilegs für die Abwicklung von Geldgeschäften in einem Liquiditätsverbund der Gemeinde setzt jedoch das Bestehen einer Allein- oder Mehrheitsgesellschafterstellung der Gemeinde bei den betreffenden gemeindlichen Betrieben oder die verpflichtende Einbeziehung dieser Betriebe in die Vollkonsolidierung für den gemeindlichen Gesamtabschluss voraus (vgl. § 116 GO NRW i.V.m. § 50 GemHVO NRW).

#### **3.2.4.6.2 Haushaltswirtschaftliche Voraussetzungen**

Bei der Einrichtung eines Liquiditätsverbundes bedarf es einer Abstimmung über die Abwicklung der Geldgeschäfte zwischen den Beteiligten und der Übernahme von Verantwortlichkeiten einschließlich über die für die Abwicklung ggf. zu beauftragende Bank. Dazu gehören auch Regelungen über die eindeutige Zuordnung der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

jeweils bestehenden Verbindlichkeiten und Forderungen zu den Beteiligten. Die Führung eines eigenen Verrechnungskontos durch die Gemeinde oder durch einen Betrieb ist deshalb unabdingbar. Die finanzwirtschaftliche Verantwortung kann zudem nicht alleine von der Verwaltung der Gemeinde getragen werden. Sollen in einem solchen Liquiditätsverbund die Abwicklung der Geldgeschäfte über die Kernverwaltung der Gemeinde erfolgen, tritt die Gemeinde für die rechtlich selbstständigen Betriebe als „innere“ Bank auf.

Soweit dabei die Gemeinde als „Cashpool-Führer“ auftritt, stellen die von Dritten in den Cashpool eingebrachten Finanzmittel zwar Guthaben der Gemeinde dar. Es bestehen zusätzlich jedoch in gleicher Höhe die Ansprüche Dritter, sodass entsprechende Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz zu passivieren sind. Ist dagegen die Gemeinde nur an einem Cashpooling beteiligt, hat sie entsprechend der Höhe der in den Cashpool eingebrachten Finanzmittel Forderungen gegenüber dem Cashpool zu bilanzieren. Ein solcher Liquiditätsverbund darf zudem nicht dazu führen, dass die Gemeinde Kredite zur Liquiditätssicherung oberhalb ihres eigenen haushaltsmäßigen Bedarfs aufnimmt. Es bedarf daher einer Abstimmung zwischen den Beteiligten über die Abwicklung der Geldgeschäfte und der Festlegung von Verantwortlichkeiten, einschließlich der ggf. beauftragten Bank, wenn die Gemeinde einen Liquiditätsverbund bzw. ein Cashpooling einrichtet. Dieses Erfordernis besteht dann, wenn auch rechtlich selbstständige Betriebe der Gemeinde in einen solchen Liquiditätsverbund einbezogen werden.

**3.2.4.7 Die fremden Finanzmittel**

Die der Gemeinde von Dritten zur Verfügung gestellten Finanzmittel (Fremde Finanzmittel) sind unter einer gesonderten Haushaltsposition in die gemeindliche Finanzrechnung aufzunehmen, soweit sich noch derartige Finanzmittel im Verfügungsbereich der Gemeinde befinden, z. B. als liquide Mittel auf gemeindlichen Bankkonten. Diese Einordnung ist sachgerecht und erforderlich, da die Finanzrechnung den gesamten Bestand der Finanzmittel der Gemeinde sowie die Veränderungen im abgelaufenen Haushaltsjahr aufzeigen und transparent machen muss. Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses sollte zu den bei der Gemeinde vorhandenen fremden Finanzmitteln eine Erläuterung im Anhang nach § 44 GemHVO NRW gegeben werden.

Unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ sind daher auch bei der Gemeinde vorliegende fremde Finanzmittel anzusetzen, wenn bei diesen Mitteln das wirtschaftliche Eigentum bei der Gemeinde liegt. Je nach Art der Wahrnehmung der Erledigung der Zahlungsabwicklung für andere Aufgabenträger durch die Gemeinde können die fremden Finanzmittel (vgl. § 16 GemHVO NRW) in verschiedene Arten unterteilt werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Arten der fremden Finanzmittel</b>	
<b>Durchlaufende Finanzmittel</b>	Fremde Finanzmittel werden als durchlaufende Gelder bezeichnet, wenn diese von Dritten bei der Gemeinde eingezahlt und von ihr an Dritte weitergeleitet werden.
<b>Finanzmittel und andere öffentliche Haushalte</b>	Zu den fremden Finanzmitteln zählen auch Finanzmittel, die die Gemeinde aufgrund rechtlicher Vorschriften unmittelbar in den Haushalt eines anderen öffentlichen Aufgabenträgers zu buchen hat.
<b>Finanzmittel sonstiger Dritter</b>	Auch Finanzmittel, die in der Zahlungsabwicklung mit dem endgültigen Kostenträger oder mit einer anderen Institution, die unmittelbar mit dem endgültigen Kostenträger abrechnet, anstelle der Gemeinde vereinnahmt oder ausgezahlt werden, zählen zu den fremden Finanzmitteln.

*Abbildung 572 „Die Arten der fremden Finanzmittel“*

Bei der Ausübung einer Amtsvormundschaft durch die Gemeinde ist z.B. das Vermögen eines Mündels, das bei der Anordnung der Vormundschaft vorhanden ist oder später dem Mündel zufällt, zu verzeichnen (vgl. § 1802 BGB). Der Vormund eines Mündels hat zudem das zum Vermögen des Mündels gehörende Geld verzinslich anzulegen, soweit es nicht zur Bestreitung von Ausgaben bereitzuhalten ist. Er ist zudem bei der Geldanlage an bestimmte Anlageformen gebunden (vgl. §§ 1806 und 1807 BGB).

Für Finanzmittel im Rahmen eines Treuhandvermögens nach § 98 GO NRW besteht dagegen jedoch keine Ansatzpflicht für die Gemeinde in ihrer Bilanz. Zu solchen gemeindlichen Treuhandvermögen gehören z.B. Mündelvermögen. Es liegt i.d.R. dann bei der Gemeinde vor, wenn ein Minderjähriger der Vormundschaft bedarf, diese durch das örtliche Jugendamt ausgeübt wird, z.B. eine gesetzliche Amtsvormundschaft nach § 1791c BGB, und der Minderjährige vermögensfähig ist.

### **3.2.4.8 Liquiditätsplanung und Liquiditätsspiegel**

#### **3.2.4.8.1 Die gemeindliche Liquiditätsplanung**

Die Gemeinde ist nach § 89 Absatz 1 GO NRW und § 30 Absatz 6 GemHVO NRW verpflichtet, ihre Zahlungsfähigkeit durch eine angemessene Liquiditätsplanung sicherzustellen. Wenn die Gemeinde sich nicht eines ausgefeilten Liquiditätsrisikomessverfahrens und Liquiditätssteuerungsverfahrens bedient, bedarf es alternativer Verfahren zur Sicherung der gemeindlichen Liquidität. Einen Einstieg, um sich einen zeitbezogenen Überblick über die verfügbaren Zahlungsmittel und der abrufbaren Forderungen und Zahlungsverpflichtungen zu verschaffen, bietet ein Liquiditätsspiegel. Ein solcher Liquiditätsspiegel trägt zur Übersicht bei der Liquiditätssteuerung bei. Er ist ein internes Instrument, das nicht zum gemeindlichen Jahresabschluss gehört, auch wenn dadurch die kurz- und mittelfristige Finanzlage der Gemeinde noch besser transparent und nachvollziehbar gemacht wird.

#### **3.2.4.8.2 Der Liquiditätsspiegel**

Ein Liquiditätsspiegel trägt zur Übersicht bei der Liquiditätssteuerung der Gemeinde bei. Er ist ein internes Instrument, das nicht zum gemeindlichen Jahresabschluss gehört, auch wenn dadurch die kurz- und mittelfristige Finanzlage der Gemeinde noch besser transparent und nachvollziehbar gemacht wird. Anders als beim Forderungsspiegel und Verbindlichkeitenspiegel, bei denen die Zukunftswirkungen der noch offenen Forderungen und der bestehenden Verbindlichkeiten auf den gemeindlichen Haushalt aufgezeigt werden, stehen beim Liquiditätsspiegel die Auswirkungen auf die Finanzmittel der Gemeinde aus dem Kassenwirksamkeitsprinzip sowie dem Fälligkeitsprinzip im Vordergrund der Betrachtung. Durch die Einstellung der Ansprüche und Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde in ein Zeitraster wird ein Überblick erreicht, durch den das gemeindliche Finanzmanagement und die notwendige Liquiditätssicherung unterstützt werden. Anders als die zuvor genannten Spiegel müssen in einem Liquiditätsspiegel stärker die kurzfristigen Zahlungserfordernisse berücksichtigt werden. Auch muss ein Liquiditätsspiegel in kurzen Zeitabständen, ggf. täglich, fortgeschrieben werden. Die Gemeinde kann den Liquiditätsspiegel unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten weiter ausgestalten.

### **3.3 Zu Nummer 3 (Aktive Rechnungsabgrenzung):**

#### **3.3.1 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Der Bilanzposten „Aktive Rechnungsabgrenzung“ in der gemeindlichen Bilanz stellt wie die passive Rechnungsabgrenzung einen bilanztechnischen Posten und keinen Vermögensgegenstand dar. Er dient der periodischen Ergebnisermittlung, wenn eine erforderliche Rechnungsabgrenzung durch andere Bilanzposten nicht möglich ist,

z. B. bei einem Dritten gewährten investiven Zuwendungen, die aufgrund einer damit verbundenen mehrjährigen Gegenleistungsverpflichtung des Dritten insgesamt auch ausgezahlt worden ist, deren Wert aber aufwandsmäßig über den festgelegten Zeitraum zu verteilen und daher periodengerecht und rechnungsmäßig abzugrenzen ist. Von der Gemeinde geleisteten Anzahlungen für den Erwerb eines Vermögensgegenstandes sind dagegen unter den jeweils zutreffenden Bilanzposten anzusetzen. Solche Vermögenswerte fließen in die Anschaffungs- und Herstellungskosten des betreffenden Vermögensgegenstandes ein und werden bei abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenständen über deren Nutzungsdauer verteilt und in Form von Abschreibungen als eingetretene Wertminderungen ergebniswirksam in der Ergebnisrechnung der Gemeinde erfasst.

Es sind daher von der Gemeinde immer dann Rechnungsabgrenzungsposten in ihrer Bilanz anzusetzen, wenn Ausgaben vor dem Abschlussstichtag eines Haushaltsjahres geleistet werden, diese aber Aufwendungen für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellen (transitorische Posten). Entsprechend dem Grundsatz der Wesentlichkeit kann auch auf die Rechnungsabgrenzung geringfügiger Beträge und deren Ansatz als aktive oder passive Rechnungsabgrenzungsposten verzichtet werden. Ob dieses grundsätzlich erfolgen soll und im Einzelfall in welchem Umfang, ist von der Gemeinde eigenverantwortlich festzulegen und im Anhang nach § 44 GemHVO NRW gesondert anzugeben.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzende aktive Rechnungsabgrenzung der Gemeinde ist in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 19 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

### **3.3.2 Die Rechnungsabgrenzung wegen Gegenleistungsverpflichtungen**

Von der Gemeinde ist zu jedem Abschlussstichtag prüfen, inwiefern Ausgaben durch bestimmte, im abgelaufenen Haushaltsjahr empfangene Gegenleistungen oder erst durch künftig zu erwartende Gegenleistungen wirtschaftlich verursacht sind. Ein solche Sachlage kann z. B. bei geleisteten Zuwendungen, Vorauszahlungen von Miete und Pacht, Versicherungsprämien usw. durch die Gemeinde gegeben sein (vgl. § 43 Absatz 2 GemHVO NRW). Soweit Zuwendungen wegen einer Gegenleistungsverpflichtung eines Dritten gegenüber der Gemeinde aktiviert werden, muss die gemeindliche Zuwendung nicht zwingend in Form einer Finanzleistung gewährt worden sein.

Eine gemeindliche Sachzuwendung ist bei Vorliegen der Voraussetzungen gleichermaßen aktivierbar, z. B. Abgabe einer Straße durch die Gemeinde als Straßenbaulastträger. In dem bei der Bildung der Rechnungsabgrenzungsposten festgelegten Zeitraum ist dann in jedem späteren Haushaltsjahr eine periodenbezogene ergebniswirksame Minderung bzw. Auflösung bei den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten vorzunehmen. Sie erfolgt i.d.R. in gleichmäßigen (planmäßigen) Raten. Bei bedeutenden Vorgängen können die Rechnungsabgrenzungen aus der gemeindlichen Festlegung von Gegenleistungsverpflichtungen in der gemeindlichen Bilanz auch durch einen „Davon-Vermerk“ unter diesem Bilanzposten gesondert dargestellt werden.

### **3.3.3 Die Rechnungsabgrenzung bei Weiterleitung einer Zuwendung**

Beim Ansatz eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens aus der Gewährung einer aktivierbaren Zuwendung an einen Dritten muss ggf. von der Gemeinde geprüft werden, ob sie die Zuwendungsmittel von einer Stelle außerhalb der gemeindlichen Verwaltung mit der Zwecksetzung zur Verfügung gestellt bekommen hat, z. B. private Dritte bei Umsetzung des Denkmalschutzes zu fördern. In solchen Fällen kann dem gemeindlichen Ansatz auf der Aktivseite der Bilanz nur dann ein Sonderposten gegenübergestellt werden, wenn die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer des geförderten Vermögensgegenstandes ist.

Soweit die Gemeinde die dem Dritten gewährte Zuwendung unter der aktiven Rechnungsabgrenzung ansetzt, muss sie die von der anderen Stelle erhaltenen Finanzmittel entsprechend verfahren und aufgrund der Weiterleitung einer Zuwendung an Dritte einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten in ihrer Bilanz bilden. Ein solcher Korrekturposten ist erforderlich, um auch die erhaltene Zuwendung in gleicher Weise periodengerecht abzugrenzen, wie die von der Gemeinde geleistete und mit einer mehrjährigen und einklagbaren Gegenleistungsverpflichtung verbundene Zuwendung. Erst durch beide Bilanzkorrekturposten wird die notwendige Periodenabgrenzung vorgenommen und dem Finanzierungsvorgang, der über den Haushalt der Gemeinde abzuwickeln ist, ausreichend Genüge getan.

### **3.3.4 Der Rechnungsabgrenzungsspiegel**

Für die Gemeinde ist es sinnvoll, sich einen detaillierten Überblick über den Stand und die Veränderungen der Rechnungsabgrenzungsposten zum Abschlussstichtag zu verschaffen. Dazu bietet sich die Erstellung eines Rechnungsabgrenzungsspiegels an, in dem die Gliederung nach Arten sich an den Ertrags- und Aufwandsarten der Ergebnisrechnung nach § 2 GemHVO NRW orientieren kann. Die im Teil A um die Veränderungen im Haushaltsjahr und in Teil B um eine zeitliche Komponente nach Laufzeiten erweitert wird. Im Teil A werden der Gesamtbetrag am Ende des Vorjahres, die Veränderungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr und der Gesamtbetrag am Ende des Haushaltsjahres aufgezeigt.

Die Gliederung in einzelne Ertrags- und Aufwandsarten ist von der Gemeinde eigenverantwortlich unter Berücksichtigung der örtlichen Bedürfnisse vorzunehmen. Im Teil B sollen die örtlich gewählten Ertrags- und Aufwandsarten, nach der Fristigkeit gegliedert, aufgezeigt werden. Ein solcher Rechnungsabgrenzungsspiegel trägt erheblich zur Übersichtlichkeit der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rechnungsabgrenzungsposten bei. Er macht die Wertansätze der Rechnungsabgrenzungsposten transparent und nachvollziehbar. Soweit die Gemeinde dem Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss keinen Rechnungsabgrenzungsspiegel beifügt, sollten im Anhang mindestens die Restlaufzeiten zu den wesentlichen Rechnungsabgrenzungsposten angegeben werden. Dazu bietet es sich an, die Angaben nach langfristigen und kurzfristigen Rechnungsabgrenzungen zu gliedern.

### **3.4 Zu Nummer 4 (Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag):**

Unter dem Bilanzposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ ist von der Gemeinde ein Betrag anzusetzen, wenn das gemeindliche Eigenkapital in Form der allgemeinen Rücklage und der Ausgleichsrücklage auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz rechnerisch aufgezehrt ist. In diesem Fall ergibt sich ein Überschuss der Passivposten über die Aktivposten und der entsprechende Betrag ist - vergleichbar mit den Regelungen des Handelsrechts - als letzter Posten der Gliederung der Aktivseite der Bilanz unter der Bezeichnung „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ gesondert auszuweisen. Diese Gliederungsregel ist auch für die Gemeinden sachgerecht, denn dadurch wird der Ausweis eines negativen Kapitalbetrages auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz vermieden (vgl. § 43 Absatz 7 GemHVO NRW).

Der Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auf der Aktivseite der Bilanz stellt dabei lediglich eine Korrekturgröße zum gemeindlichen Eigenkapital in Form der Ausgleichsrücklage und der allgemeinen Rücklage dar. Der betragsmäßige Ansatz wird dabei insbesondere durch die in den Haushaltsjahren entstandenen Jahresfehlbeträge bestimmt. Dieser Bilanzposten ist deshalb weder als Vermögensgegenstand noch als eine Rechnungsabgrenzung anzusehen. Vielmehr soll dadurch die eingetretene bilanzielle Überschuldung der Gemeinde aufgezeigt werden (vgl. § 75 Absatz 7 GO NRW). Der Ausweis dieses Bilanzpostens auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz soll verhindern, dass auf der Passivseite unter dem Posten „Eigenkapital“ ein Negativposten auszuweisen ist. In den Fällen, in denen ein solcher Posten in der gemeindlichen Bilanz angesetzt ist und sich in einem Haushaltsjahr ein weiterer Jahresfehlbetrag ergibt, ist dieser Bilanzposten entsprechend zu erhöhen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Der vom Innenministerium durch Runderlass vom 24.02.2005 (SMBl. NRW. 6300) bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen weist für die Bilanzierung eines nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrages keine gesonderte Kontengruppe aus. Ist ein solcher Fehlbetrag in der gemeindlichen Bilanz auszuweisen und ein Bestandskonto erforderlich, soll die Kontengruppe 19 „Aktive Rechnungsabgrenzung“ auf „Aktive Rechnungsabgrenzung und Überschuldung“ erweitert und die Kontenart 199 „Überschuldung“ eingerichtet werden.

**4. Zu Absatz 4 (Gliederung der Passivseite der gemeindlichen Bilanz):**

**4.01 Die Gliederungsbereiche der Passivseite**

Die Passivseite der gemeindlichen Bilanz gibt Auskunft darüber, in welchem Verhältnis das gemeindliche Vermögen durch Eigenkapital und durch Fremdkapital (Rückstellungen und Verbindlichkeiten) finanziert worden ist. Die Gliederung der Passivseite muss daher auch den Grundsätzen „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ Rechnung tragen (vgl. Abbildung).

<b>Die Passivseite in der gemeindlichen Bilanz</b>	
<b>BILANZBEREICH</b>	<b>BILANZPOSTEN</b>
<b>Eigenkapital</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Allgemeine Rücklage</li> <li>- Sonderrücklagen</li> <li>- Ausgleichsrücklage</li> <li>- Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag</li> </ul>
<b>Sonderposten</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Sonderposten für Zuwendungen</li> <li>- Sonderposten für Beiträge</li> <li>- Sonderposten für den Gebührenausgleich</li> <li>- Sonstige Sonderposten</li> </ul>
<b>Rückstellungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pensionsrückstellungen</li> <li>- Rückstellungen für Deponien und Altlasten</li> <li>- Instandhaltungsrückstellungen</li> <li>- Sonstige Rückstellungen nach § 36 Absatz 4 und 5 GemHVO NRW</li> </ul>
<b>Verbindlichkeiten</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Anleihen</li> <li>- Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen <ul style="list-style-type: none"> <li>- von verbundenen Unternehmen</li> <li>- von Beteiligungen</li> <li>- von Sondervermögen</li> <li>- vom öffentlichen Bereich</li> <li>- von Kreditinstituten</li> </ul> </li> <li>- Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung</li> <li>- Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen</li> <li>- Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen</li> <li>- Verbindlichkeiten aus Transferleistungen</li> <li>- Sonstige Verbindlichkeiten</li> <li>- Erhaltene Anzahlungen</li> </ul>
<b>Passive Rechnungsabgrenzung</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)

*Abbildung 573 „Die Passivseite in der gemeindlichen Bilanz“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

In der gemeindlichen Bilanz kommt einzelnen Bilanzbereichen auf der Passivseite eine besondere Funktion zu, z. B. dem Ausweis des gemeindlichen Eigenkapitals, dem im Zusammenhang mit der Haushaltsausgleichsregelung eine Substanzerhaltungsfunktion zukommt (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Die Posten der Passivseite dieser Bilanz sind daher in sinnvoller Weise zu einem Gesamtbild zusammengefügt worden (vgl. Nummer 1.6.5 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300). Dabei sind zusätzliche Überschriften und Zwischensummen darzustellen, wenn eine solche Darstellung für das Verständnis der Schuldenlage der Gemeinde relevant ist.

#### **4.1 Zu Nummer 1 (Eigenkapital):**

##### **4.1.01 Die Inhalte des Bilanzbereichs**

Mit dem Jahresabschluss der Gemeinde soll nicht allein und vorrangig das haushaltsmäßige Ergebnis ermittelt werden, das aus den Aktivitäten der Gemeinde im Haushaltsjahr entsteht. Vielmehr soll auch die Vermögens- und Schuldenlage stichtagsbezogen ermittelt werden. Die gemeindliche Bilanz dient dem Ausweis des gesamten Vermögens und Schulden der Gemeinde. Die gemeindliche Bilanz ist daher nicht nur in eine Aktivseite und eine Passivseite zu gliedern, sondern durch die Bilanz wird auch das gemeindliche Eigenkapital ermittelt.

Das Eigenkapital besteht im Umfang der Differenz zwischen dem gemeindlichen Vermögen (Aktivseite) und den Schulden der Gemeinde (Verbindlichkeiten und Rückstellungen) unter Einbeziehung der Sonderposten. Es stellt den Gegenwert für bereits getätigte Investitionen dar oder steht noch für Investitionen der Gemeinde zur Verfügung, ggf. aber auch zur Deckung eines Fehlbetrages in der gemeindlichen Ergebnisrechnung. Solange die positiven Bestandteile überwiegen, steht der Gemeinde noch Eigenkapital zur Verfügung.

Die Gliederung dieses Bilanzbereiches ist daher in die Regelungen über den gemeindlichen Haushaltsausgleich eingebunden worden (vgl. § 75 GemHVO NRW). Das gemeindliche Eigenkapital ist haushaltsrechtlich aber nicht als Grundkapital oder Nettovermögen in der gemeindlichen Bilanz ausgerichtet worden. Durch die Gliederung des Bilanzbereiches „Eigenkapital“ in Rücklagen soll es der Gemeinde auch möglich gemacht werden, auf defizitäre Haushaltslagen mit einem verträglichen Eigenkapitalverzehr zu reagieren. Dafür steht haushaltswirtschaftlich betrachtet sowohl die Ausgleichsrücklage als auch die allgemeine Rücklage zur Verfügung.

##### **4.1.02 Die Gliederung des Bilanzbereichs**

Die Gliederung des Bilanzbereiches „Eigenkapital“ berücksichtigt die Erfordernisse und Besonderheiten in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Das bilanzielle Eigenkapital der Gemeinde wird daher in die Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“, „Sonderrücklagen“ und „Ausgleichsrücklage“ sowie Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ gegliedert. Die Gemeinde darf nur dann weitere besondere Posten in diesem Bereich ihrer gemeindlichen Bilanz bilden, wenn dafür haushaltsrechtlich weitere Posten ausdrücklich vorgesehen werden.

Die Gemeinde darf deshalb im Bilanzbereich „Eigenkapital“ z. B. keine eigenständige Sonderrücklage für den „Haushaltsausgleich“ bilden, um sich neben der Ausgleichsrücklage, deren Volumen gesetzlich begrenzt ist (vgl. § 75 Absatz 3 GO NRW), noch eine weitere Möglichkeit zur Verrechnung von entstandenen und bilanzierten Jahresfehlbeträgen zu verschaffen. Außerdem ist die Zuführung des in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Jahresüberschusses grundsätzlich nur zur Ausgleichsrücklage und zur allgemeinen Rücklage zulässig.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

**4.1.03 Die Gesamtübersicht über den Bilanzbereich**

In der gemeindlichen Bilanz hat der Bilanzbereich „Eigenkapital“ als Saldogröße zwischen dem gemeindlichen Vermögen auf der Aktivseite der Bilanz und den Schulden der Gemeinde auf der Passivseite der Bilanz eine besondere Bedeutung. Für diesen Bilanzbereich sind folgende Vorschriften maßgebend (vgl. Abbildung).

<b>Ausweis, Ansatz und Gliederung des gemeindlichen Eigenkapitals</b>		
<b>Eigenkapital</b>	Ansatz	§ 41 Absatz 4 Nummer 1 GemHVO NRW
	Gliederung des Bilanzbereiches	§ 41 Absatz 4 Nummer 1 GemHVO NRW
<b>Allgemeine Rücklage</b>	Ansatz	§ 41 Absatz 4 Nummer 1.1 GemHVO NRW
	Inanspruchnahme	§ 75 Absatz 4, § 76 Absatz 1 und § 78 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW
<b>Sonderrücklage</b>	Ansatz	§ 41 Absatz 4 Nummer 1.2 GemHVO NRW
	Verbot der ertragswirksamen Auflösung von Zuwendungen	§ 43 Absatz 4 Satz 1 GemHVO NRW
	Ersatz von gemeindlichen Vermögensgegenständen	§ 43 Absatz 4 Satz 2 GemHVO NRW (Reinvestitionsrücklage)
	Aktivierung kommunaler Stiftungen	(keine haushaltsrechtliche Regelung)
<b>Ausgleichsrücklage</b>	Ansatz	§ 75 Absatz 3 GO NRW i.V.m. § 41 Absatz 4 Nummer 1.3 GemHVO NRW
	Bewertung	§ 75 Absatz 3 GO NRW
	Inanspruchnahme	§ 75 Absatz 2 GO NRW
	Zuführung	§ 75 Absatz 3 GO NRW
<b>Jahresüberschuss/ Jahresfehlbetrag</b>	Ansatz	§ 41 Absatz 4 Nummer 1.4 GemHVO NRW
	Verwendung des Jahresüberschusses	§ 96 Absatz 1 GO NRW
	Behandlung des Jahresfehlbetrages	§ 96 Absatz 1 GO NRW
<b>Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag</b>	Definition der Überschuldung	§ 75 Absatz 7 GO NRW i.V.m. § 43 Absatz 7 GemHVO NRW

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

<b>Ausweis, Ansatz und Gliederung des gemeindlichen Eigenkapitals</b>		
	Ansatz	§ 41 Absatz 3 Nummer 4 GemHVO NRW
	Bemessung	§ 43 Absatz 7 GemHVO NRW

*Abbildung 574 „Die Bilanzierung des gemeindlichen Eigenkapitals“*

Das Eigenkapital der Gemeinde ist in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 20 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **4.1.1 Zu Nummer 1.1 (Allgemeine Rücklage):**

##### **4.1.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Unter dem Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“ ist in der gemeindlichen Bilanz der Betrag anzusetzen, der sich aus der Differenz zwischen den Aktivposten und den übrigen Passivposten der Bilanz ergibt, jedoch ohne die Wertansätze für die Sonderrücklagen und die Ausgleichsrücklage. Der bilanzielle Ansatz der allgemeinen Rücklage hängt somit in der Höhe von den in die gemeindliche Bilanz aufzunehmenden Ansätzen des Vermögens und der Schulden der Gemeinde ab. Diese Ansätze wiederum stehen in Abhängigkeit zur Inventur und zum Inventar und damit zur Bewertung der Bilanzposten zum jährlichen Abschlussstichtag der Gemeinde.

Die künftige Entwicklung des Bilanzpostens „Allgemeine Rücklage“ ist abhängig vom erzielten Ergebnis der jährlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Entsteht z. B. ein negatives Jahresergebnis, ist dieses mit dem Wertansatz des Bilanzpostens „Allgemeine Rücklage“ zu verrechnen, wenn der Bilanzposten „Ausgleichsrücklage“ keinen Wertansatz mehr aufweist bzw. die Ausgleichsrücklage aufgebraucht ist. Die Entwicklung ist aber auch abhängig davon, in welchem Umfang die Gemeinde von der unmittelbaren Verrechnungsmöglichkeit Gebrauch machen muss (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Zu beachten ist noch, dass eine Verringerung der allgemeinen Rücklage unabhängig von ihrer Größenordnung der Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde der Gemeinde bedarf (vgl. § 75 Absatz 4 und § 76 GO NRW).

##### **4.1.1.2 Die unmittelbaren Verrechnungen**

###### **4.1.1.2.1 Die Verrechnung des Jahresergebnisses**

Die weitere Entwicklung des Bilanzpostens „Allgemeine Rücklage“ ist dann abhängig vom erzielten Ergebnis der jährlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde und auch vom Bestand der Ausgleichsrücklage. Die Gemeinde hat das Jahresergebnis mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen, wenn bei einem Jahresüberschuss die Ausgleichsrücklage den zulässigen Höchstbetrag erreicht hat (vgl. § 75 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Sie hat einen Jahresfehlbetrag mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen, wenn die Ausgleichsrücklage keinen entsprechenden Bestand mehr aufweist bzw. die Ausgleichsrücklage aufgebraucht ist. Zu beachten ist, dass eine Verringerung der allgemeinen Rücklage unabhängig von ihrer Größenordnung der Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde der Gemeinde bedarf (vgl. § 75 Absatz 4 und § 76 GO NRW).

#### **4.1.1.2.2 Die Verrechnung bei Wertveränderungen**

Die Gemeinde hat vielfach noch einige Vermögensgegenstände zur dauernden Aufgabenerfüllung in ihrem Besitz und als Anlagevermögen bilanziert, die sie aber zur Erfüllung ihrer Aufgaben nicht mehr braucht. Sie strebt bei solchen Vermögensgegenständen zwar eine adäquate Veräußerung an (vgl. § 90 Absatz 3 GO NRW), muss aber oftmals erleben, dass ein Veräußerungserlös nur unter dem in der Bilanz ausgewiesenen Buchwert erzielbar ist. Die Erträge und Aufwendungen aus solchen gemeindlichen Geschäftsvorfällen muss die Gemeinde unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die haushaltsrechtliche Vorschrift benennt dazu den Abgang und die Veräußerung von Vermögensgegenständen, die für die gemeindliche Aufgabenerfüllung nicht mehr benötigt werden (vgl. § 90 Absatz 3 Satz 1 GO NRW) sowie Wertveränderungen von gemeindlichen Finanzanlagen. Zu diesen Wertveränderungen sind die Wertminderungen und die Wertaufholungen im Sinne der Vorschrift des § 35 Absatz 5 und 8 GemHVO NRW, aber auch Erträge aus der Auflösung von Sonderposten und Rückstellungen zu zählen. Diese vorgegebenen Verrechnungen sind dem Ablauf der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr zuzurechnen und daher spätestens im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses vor der Ermittlung des zulässigen Höchstbetrages der Ausgleichsrücklage vorzunehmen. Aus anderen gemeindlichen Geschäftsvorfällen erzielbare Erträge und entstehende Aufwendungen müssen wegen des benannten abgegrenzten gemeindlichen Vermögens nicht in gleicher haushaltswirtschaftlicher Verfahrensweise behandelt werden.

#### **4.1.2 Zu Nummer 1.2 (Sonderrücklagen):**

##### **4.1.2.1 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Unter dem Bilanzposten „Sonderrücklagen“ sind in der gemeindlichen Bilanz im Bereich „Eigenkapital“ dann Beträge für besondere Zwecke anzusetzen, wenn dafür die Bildung von gemeindlichen Sonderrücklagen zugelassen worden ist (vgl. § 43 Absatz 4 GemHVO NRW). Der Gemeinde wurde für die Bildung solcher Bilanzposten kein Wahlrecht eingeräumt, sondern die Bildung einer Sonderrücklage wurde auf wenige bestimmte Fälle beschränkt. Die bestehenden Einschränkungen für die Gemeinde sind wegen des haushaltsrechtlich konkret bestimmten bestimmten gemeindlichen Haushaltsausgleichssystems geboten (vgl. § 75 GO NRW).

Die Bildung von besonderen Sonderrücklagen kann in den Ausnahmefällen im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung sachgerecht sein. Ein solcher Fall liegt z. B. vor, wenn nach den bilanziellen Grundsätzen einzelne Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Bilanz zu aktivieren sind, deren freie Verwendung für die Gemeinde aber ausgeschlossen ist. Die durch die Aktivierung solcher Vermögensgegenstände entstehende Eigenkapitalmehrung für die Gemeinde muss dann ebenfalls haushaltsmäßig zweckbezogen gebunden werden und darf für die Gemeinde nicht frei verfügbar sein.

##### **4.1.2.2 Die Sonderrücklage bei fehlender Ertragswirksamkeit der Zuwendung**

Unter dem Bilanzposten „Sonderrücklagen“ hat die Gemeinde, abhängig von den örtlichen Verhältnissen, ggf. eine Zuwendungsrücklage anzusetzen. Nach der Vorschrift des § 43 Absatz 4 Satz 1 GemHVO NRW hat die Gemeinde erhaltene Zuwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, deren ertragswirksame Auflösung durch den Zuwendungsgeber ausgeschlossen wurde, sind in Höhe des noch nicht aktivierten Anteils der Vermögensgegenstände in einer Sonderrücklage zu passivieren. Das Land als Zuwendungsgeber hat bisher jedoch noch keine Zuwendungen auf eine reine Finanzierungshilfe beschränkt und daher auch noch kein Verbot einer ertragswirksamen Auflösung der gewährten Zuwendungen für Investitionen ausgesprochen. Die Vorschrift ist daher bis zum Eintritt eines solchen Falles unbeachtlich, sodass dafür die gemeindliche Bilanz keinen Posten aufweisen muss.

#### **4.1.2.3 Die Sonderrücklage zur Sicherung der Ersatzbeschaffung von Vermögensgegenständen**

Unter dem Bilanzposten „Sonderrücklagen“ kann die Gemeinde, abhängig von den örtlichen Verhältnissen, ggf. eine Sonderrücklage zur Sicherung der Ersatzbeschaffung von Vermögensgegenständen anzusetzen. Die Vorschrift des § 43 Absatz 4 Satz. 2 GemHVO NRW lässt eine solche gemeindliche Sonderrücklage in der Bilanz der Gemeinde ausdrücklich zu, um die vom Rat beschlossenen Ersatzbeschaffungen oder die Herstellung von Vermögensgegenständen zu sichern. Bei der Bildung einer Sonderrücklage sollte spätestens von der Gemeinde festgelegt werden, bis zu welchem Zeitpunkt die dadurch ausgedrückte Investitionsabsicht fortbestehen und eine Separierung durch die Sonderrücklage bestehen soll, z. B. bis zum Ende des Zeitraumes der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung.

Die Gemeinde kann dann im Rahmen von Jahresabschlüssen ihre im Haushaltsjahr erwirtschafteten Überschüsse nach Beschluss des Rates ganz oder teilweise dieser Sonderrücklage zuführen. Dadurch können aus der Nutzung von Vermögensgegenständen erwirtschaftete Erträge wieder uneingeschränkt für eine Ersatzbeschaffung eingesetzt werden. Zum Zeitpunkt der Inbetriebnahme oder der Verfügbarkeit der beschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände ist davon auszugehen, dass die in der Sonderrücklage angesammelten Mittel dem Zweck entsprechend verwandt worden sind. Die nicht benötigten Mittel sind dann von der Sonderrücklage in die allgemeine Rücklage umzuschichten, sofern keine weiteren Investitionen anstehen (vgl. § 43 Absatz 4 Satz 3 GemHVO NRW). Es ist sachlich geboten, den Gemeinden diese Vorsorge zu ermöglichen, wenn ein örtliches Bedürfnis dafür besteht, z. B. wenn eine künftige Ersatzbeschaffung in absehbarer Zeit ansteht.

#### **4.1.2.4 Mögliche Ausnahmefälle**

##### **4.1.2.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Durch die Vorschrift des § 43 Absatz 4 Satz 4 GemHVO NRW wird klargestellt, dass die Gemeinde grundsätzlich nur sonstige Sonderrücklagen bilden darf, soweit diese durch Gesetz oder Verordnung zugelassen worden sind. Diese Einschränkung ist wegen des in § 75 GO NRW bestimmten Haushaltsausgleichssystems geboten. Daher ist die Bildung von Sonderrücklagen für selbst gewählte Zwecke unzulässig ist. Die Bildung weiterer Sonderrücklagen kann dabei auch durch außerhalb der Gemeindeordnung oder der Gemeindehaushaltsverordnung liegende rechtliche Regelungen bestimmt werden. Dazu muss dann geregelt sein, wann für bestimmte gemeindliche Sachverhalte gesonderte Sonderrücklagen zu bilden sind oder gebildet werden können.

Die Bildung einer Sonderrücklage wird dann als sachgerecht angesehen werden können, wenn nach den geltenden Grundsätzen einzelne Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Bilanz zu aktivieren sind, deren freie Verwendung für die Gemeinde aber gleichzeitig ausgeschlossen ist. Die durch die Aktivierung solcher Vermögensgegenstände entstehende Eigenkapitalmehrung darf deshalb für die Gemeinde auch haushaltsmäßig nicht frei verfügbar sein. Dieses wird durch den Ansatz einer entsprechenden Sonderrücklage auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz bewirkt, z. B. in dem Fall, wenn die Gemeinde eine rechtlich selbstständige Stiftung errichtet hat und diese in ihrer eigenen Bilanz als Vermögensgegenstand zu aktivieren hat.

##### **4.1.2.4.2 Die Sonderrücklage wegen der Aktivierung kommunaler Stiftungen**

Unter dem Bilanzposten „Sonderrücklagen“ hat die Gemeinde, abhängig von den örtlichen Verhältnissen, ggf. eine Sonderrücklage wegen der Aktivierung kommunaler Stiftungen anzusetzen. Ein solcher besonderer gemeindlicher Sachverhalt ist anzunehmen, wenn eine Gemeinde einen Aufgabenbereich in eine rechtlich selbstständige örtliche (kommunale) Stiftung überführt hat. Als eine kommunale Stiftung ist eine rechtsfähige Stiftung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

nach § 80 BGB anzusehen, die von einer Gemeinde alleine oder zusammen mit Dritten, z. B. weitere Gemeinden, errichtet hat und die durch die zuständige Stiftungsaufsichtsbehörde anerkannt wurde. Eine solche Stiftung stellt eine ausgegliederte Vermögensmasse der Gemeinde dar.

Das Stiftungsrecht lässt es dabei nicht zu, dass das Stiftungsvermögen wie die anderen Vermögen der Gemeinde für allgemeine gemeindliche Zwecke in Anspruch genommen werden kann. Gleichwohl dient das Stiftungsvermögen trotz der Errichtung einer eigenständigen Organisationsform weiterhin der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und "vermehrt" daher über das Anlagevermögen das Eigenkapital der Gemeinde. Die Nutzungsbeschränkungen aus dem Stiftungsgeschäft und Stiftungsrecht sind dabei auf die gemeindliche Aufgabenerfüllung abgestimmt, sodass ein Ansatz der kommunalen Stiftungen unter den Finanzanlagen in der gemeindlichen Bilanz geboten ist.

Diese Vorgaben bedingen aber, dass dem zweckbezogenen Vermögenswert auf der Aktivseite der Bilanz eine entsprechende Beschränkung auf der Passivseite folgen muss, um dem Stifterwillen der Gemeinde auch wirtschaftlich ausreichend zu genügen. Das Stiftungsgesetz enthält für gemeindliche Stiftungen keine entsprechende Regelung. Aus dem Sinn und Zweck des Stiftungsrechts kann aber abgeleitet werden, dass die Eigenkapitalmehrung der Gemeinde aus dem Stiftungsgeschäft haushaltsmäßig nicht für allgemeine gemeindliche Haushaltszwecke frei verfügbar ist.

Auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz ist deshalb eine entsprechende Verwendungsbeschränkung vorzunehmen. Im Eigenkapital ist daher eine Sonderrücklage in Höhe des vermögensmäßigen Wertansatzes der rechtlich selbstständigen Stiftungen der Gemeinde anzusetzen. Diese Bilanzierung ist sachgerecht und vertretbar. Sie stärkt den Zusammenhang mit der Aufgabenerfüllung der Gemeinde. Die Bilanzierung zeigt dabei auf, dass solche kommunalen Stiftungen auch in den Gesamtabchluss der Gemeinde nach § 116 GO NRW einzubeziehen sind. Außerdem erfordern die für die Bilanzierung zu beachtenden Grundsätze die vorgenommene Auslegung des Stiftungsrechts und den daran anknüpfenden Ansatz in der gemeindlichen Bilanz.

**4.1.3 Zu Nummer 1.3 (Ausgleichsrücklage):**

Unter dem Bilanzposten „Ausgleichsrücklage“ ist ein von der allgemeinen Rücklage buchungstechnisch abgetrennter Teil, der im Rahmen des Haushaltsausgleichs die Funktion eines Puffers für Schwankungen des Jahresergebnisses hat, anzusetzen. Der Bestand der Ausgleichsrücklage darf maximal ein Drittel des zum Abschlussstichtag in der Bilanz auszuweisenden Eigenkapitals betragen. Der Ausgleichsrücklage darf von der Gemeinde ein im Haushaltsjahr erzielter Jahresüberschuss zugeführt werden. Ein Jahresfehlbetrag der Ergebnisrechnung ist mit der Ausgleichsrücklage zu verrechnen, sofern diese Rücklage einen ausreichenden Bestand aufweist.

Bei der Zuführung von Jahresüberschüssen sowie bei der Verrechnung des Jahresfehlbetrages ist wegen des bestehenden Haushaltsausgleichssystems die Vorrangigkeit der Ausgleichsrücklage vor der allgemeinen Rücklage zu beachten. Zur Feststellung des zulässigen Höchstbetrages zu jedem Abschlussstichtag und damit zu möglichen Höhe der Zuführung eines Jahresüberschusses der Gemeinde zur Ausgleichsrücklage sind die nachfolgend aufgezeigten Schritte erforderlich (vgl. Abbildung).

<b>Die Ermittlung des Zuführungsbetrages zur Ausgleichsrücklage</b>		
<b>STATUS</b>	<b>ANPASSUNGSSCHRITTE</b>	<b>BEISPIEL</b>
Bestand der allgemeinen Rücklage des Vorjahres	Übernahme der Ansätze der betreffenden Bilanzposten aus der Bilanz.	Allg. R.: 47 Mio. Euro

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

<b>Die Ermittlung des Zuführungsbetrages zur Ausgleichsrücklage</b>		
<b>STATUS</b>	<b>ANPASSUNGSSCHRITTE</b>	<b>BEISPIEL</b>
Bestand der Ausgleichsrücklage des Vorjahres  Eigenkapital		AusgIR.: 6 Mio. Euro  Eigenkapital: 53 Mio. Euro
Neuer Bestand der allgemeinen Rücklage nach Verrechnung	Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen nach § 43 Absatz 3 GemHVO NRW	Verrechnung: 47 Mio. Euro (Bestand) - 6 Mio. Euro (Aufwand) + 1 Mio. Euro (Ertrag) Allg. R.: 42 Mio. Euro (Bestand)
Neuer Bestand des Eigenkapitals	Summenbildung aus aktualisiertem Bestand der allgemeinen Rücklage und übernommenen Bestand der Ausgleichsrücklage	Allg. R.: 42 Mio. Euro AusgIR.: 6 Mio. Euro Eigenkapital: 48 Mio. Euro
Zulässiger Höchstbetrag der Ausgleichsrücklage	Ermittlung des Höchstbetrags als ein Drittel des aktualisierten Eigenkapitals	AusgIR.: 16 Mio. Euro
Zulässiger Zuführungsbetrag zur Ausgleichsrücklage	Ermittlung des Differenzbetrages aus dem zulässigen Höchstbetrag der Ausgleichsrücklage und dem übernommenen Bestand	Zul. Höchstbetrag: 16 Mio. Euro Bestand: 6 Mio. Euro Zul. Zuführung: 10 Mio. Euro
Möglicher Zuführungsbetrag	Vergleich der zulässigen Zuführung mit dem Jahresüberschuss aus der Ergebnisrechnung	Zul. Zuführung: 10 Mio. Euro Jahresüberschuss: 0,5 Mio. Euro
Tatsächlicher Zuführungsbetrag	Jahresüberschuss höchstens in Höhe des Differenzbetrages	Zuführung: 0,5 Mio. Euro

*Abbildung 575 „Die Ermittlung des Zuführungsbetrages zur Ausgleichsrücklage“*

Die Verrechnung von Aufwendungen mit der allgemeinen Rücklage ist hinsichtlich ihres Umfangs vom Bestand der Rücklage und der weiteren haushaltswirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde abhängig. Sie tragen dazu bei, dass trotz eines hinnehmbaren Fehlbetrages in der gemeindlichen Ergebnisrechnung künftig eine Überschuldung der Gemeinde drohen kann (vgl. § 75 Absatz 7 GO NRW).

#### **4.1.4 Zu Nummer 1.4 (Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag):**

##### **4.1.4.1 Der Bilanzposten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“**

Unter dem Bilanzposten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ ist das in der Ergebnisrechnung ausgewiesene Jahresergebnis im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses als Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag anzusetzen. Dem Rat der Gemeinde muss ihm grundsätzlich die Bilanz ohne eine vorherige vollständige oder teilweise Verwendung des erzielten Jahresergebnisses vorgelegt werden, denn er hat über die Verwendung des Jahresüberschusses oder des Jahresfehlbetrages zu beschließen (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Nach der Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat können dann die erforderlichen Umbuchungen des erzielten Jahresüberschusses, z. B. in die Ausgleichsrücklage oder in die allgemeine Rücklage vorgenommen werden.

Ein in der gemeindlichen Ergebnisrechnung ausgewiesener Jahresfehlbetrag ist mit der Ausgleichsrücklage ganz oder teilweise zu verrechnen, soweit diese einen Bestand aufweist. Andernfalls ist der Jahresfehlbetrag mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen. Die Verrechnung mit der Ausgleichsrücklage ist vorrangig vorzunehmen, weil die Gemeinde nach § 75 Absatz 2 GO NRW verpflichtet ist, ihren Haushalt auszugleichen und durch eine Verrechnung mit der Ausgleichsrücklage noch ein fiktiver Ausgleich nach § 75 Absatz 2 Satz 3 GO NRW erreicht wird. In diesem Zusammenhang muss beachtet werden, dass es bei diesem Bilanzposten jahresbezogen zum Ausweis eines Jahresüberschusses oder eines Jahresfehlbetrages kommen kann.

In den Fällen, in denen ein Jahresfehlbetrag auszuweisen ist, sollte der Jahresfehlbetrag mit einem in Klammern gesetztem Minuszeichen als Vorzeichen (-) versehen werden. Damit wird die notwendige Transparenz über einen im Jahresvergleich unterschiedlichen bilanziellen Ansatz gewährleistet. Diese Vorgehensweise kann auch dann eine entsprechende Anwendung finden, wenn in der Bilanz der Gemeinde bereits der Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ durch den Bilanzposten „Bilanzgewinn/Bilanzverlust“ ersetzt wurde, weil das gemeindliche Jahresergebnis bereits teilweise oder vollständig vor der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses verrechnet wurde.

##### **4.1.4.2 Der Bilanzposten „Bilanzgewinn/Bilanzverlust“**

Im Rahmen der Bestätigung des Entwurfs des Jahresabschlusses bleibt es dem Bürgermeister unbenommen, dem Rat der Gemeinde einen Vorschlag zur Verwendung des in der gemeindlichen Ergebnisrechnung ausgewiesenen Jahresergebnisses zu unterbreiten. Ist örtlich ausreichend sicher, dass der Rat der Gemeinde entsprechend einem solchen Vorschlag entscheiden wird, kann das gemeindliche Jahresergebnis bereits teilweise oder vollständig verrechnet werden. In diesen Fällen kann in der Bilanz der Gemeinde dann der Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ durch den Bilanzposten „Bilanzgewinn/Bilanzverlust“ teilweise oder vollständig ersetzt werden. Diese „Fortführung“ der gemeindlichen Bilanz vor der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses des Rates der Gemeinde nach § 96 Absatz 1 GO NRW bedarf einer gesonderten Erläuterung im Anhang im Jahresabschluss in Bezug auf die Entscheidungshoheit bzw. das Budgetrecht des Rates der Gemeinde.

Bei einer solchen örtlichen Anwendung ist aber zu beachten, dass sich das gemeindliche Haushaltsausgleichssystem nach § 75 GO NRW unmittelbar auf die Behandlung bzw. Verwendung des erzielten Jahresüberschusses oder des festgestellten Jahresfehlbetrages auswirkt. Diese Gegebenheiten haben zur Folge, dass z. B. der Jahresüberschuss nicht der allgemeinen Rücklage zugeführt werden darf, wenn die Ausgleichsrücklage im entsprechenden Umfang aufgefüllt werden kann, weil mit der Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage der fiktive Haushaltsausgleich erreicht werden kann (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 3 GO NRW). Eine Aufteilung der Zuführung des Jahresüberschusses auf die Ausgleichsrücklage und die allgemeine Rücklage ist z. B. dann möglich, wenn der erzielte Jahresüberschuss den möglichen Auffüllbetrag für die Ausgleichsrücklage übersteigt.

## **4.2 Zu Nummer 2 (Sonderposten):**

### **4.2.0.1 Die bilanzielle Zuordnung**

In der gemeindlichen Bilanz müssen die Finanzleistungen Dritter, die durch die Hingabe von Kapital zur Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen erfolgen und dadurch zur Aufgabenerledigung der Gemeinde beitragen, gesondert auf der Passivseite angesetzt werden. Diese Bilanzierung ist Ausdruck des von der Gemeinde anzuwendenden Bruttoprinzips, denn die von Dritten erhaltenen Finanzmittel dürfen nicht von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des damit finanzierten Vermögensgegenstandes in Abzug gebracht und auch nicht unmittelbar ertragswirksam vereinnahmt werden.

Die Finanzleistungen Dritter für gemeindliche Investitionen sind von der Gemeinde als Sonderposten in ihrer Bilanz anzusetzen. Diese Finanzmittel sind betriebswirtschaftlich zum Teil als Fremdkapital und zum Teil als Eigenkapital anzusehen, denn die Gemeinde hat im Zeitpunkt des Eingangs solcher Finanzmittel i.d.R. den damit verbundenen Verwendungszweck (Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen sowie deren Gebrauch für die gemeindliche Aufgabenerfüllung) noch nicht erfüllt. Daher besteht bei solchen zweckbezogenen Finanzmitteln regelmäßig eine grundsätzliche Rückzahlungspflicht für die Gemeinde innerhalb der festgelegten Zweckbindungsfrist. Diese Pflicht besteht regelmäßig unabhängig davon, ob der einzelne Zuwendungsgeber als Kapitalgeber davon künftig gegenüber der Gemeinde Gebrauch machen wird.

Für die Gemeinde überwiegt i.d.R. der Eigenkapitalcharakter der erhaltenen Zuwendung immer dann, wenn vonseiten des Zuwendungsgebers keine ausdrückliche Rückzahlungsverpflichtung für die Gemeinde festgesetzt wurde. Sofern vom Zuwendungsgeber eine besondere Zweckbindungsfrist festgelegt wurde, entsteht daraus nicht unmittelbar ein Fremdkapitalcharakter für die erhaltenen Finanzleistungen. Erst wenn durch ein Ereignis die zweckentsprechende Verwendung der Zuwendungsmittel nicht mehr gegeben ist, erhalten die Zuwendungsmittel ab diesem Zeitpunkt einen Fremdkapitalcharakter. Es ist daher insgesamt betrachtet sachgerecht, dass die Gemeinde die erhaltenen Finanzmittel solange in der gemeindlichen Bilanz zwischen dem Eigenkapital und den Rückstellungen ansetzt, wie der damit finanzierte gemeindliche Vermögensgegenstand zu aktivieren ist.

Der Ansatz von Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz trägt daher dazu bei, dass die vielfältigen Beteiligungen Dritter an der Finanzierung von gemeindlichen Vermögensgegenständen durch investive Zuwendungen, Beiträge, Gebühren sowie sonstige investiv ausgerichtete Leistungen sichtbar und nachvollziehbar gemacht werden kann. Mit der Passivierung der Finanzleistungen Dritter in der gemeindlichen Bilanz werden diese wirtschaftlich auf die Jahre verteilt, in denen der damit finanzierte abnutzbare Vermögensgegenstand durch die Gemeinde genutzt wird. Die Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss kann dadurch ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde nachvollziehbar vermitteln.

### **4.2.0.2 Die bilanziellen Wertansätze**

Mit der durch die Sonderposten möglichen Verteilung auf die Nutzungsjahre wird zudem bezweckt, dass die Generationen, die den Vermögensgegenstand nutzen, nicht in voller Höhe mit den entstehenden Abschreibungen belastet werden. Bei nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen, z. B. gemeindliche Grundstücke, bleibt der aus der erhaltenen Finanzleistung Dritter gebildete und in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Sonderposten unverändert, solange die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer des betreffenden Vermögensgegenstandes ist, sodass keine ertragswirksame Auflösung des angesetzten Sonderpostens erfolgen darf.

Die Festlegung eines Zuwendungsgebers gegenüber der Gemeinde, die Finanzmittel (Zuwendung) für gemeindliche Investitionen zu verwenden, hat zur Folge, dass in der gemeindlichen Bilanz entsprechende Sonderposten bezogen, auf die angeschafften oder hergestellten, zuwendungsfinanzierten Vermögensgegenstände, zu bilden

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

sind. Es ist deshalb für die Gemeinde nicht zulässig, eine erhaltene Investitionszuwendung als allgemeinen haushaltsmäßigen Zuschuss behandeln und unmittelbar dem gemeindlichen Eigenkapital zuführen. Die Zwecksetzung von Investitionszuwendungen verpflichtet vielmehr die Gemeinde, die von ihr zu bilanzierenden Sonderposten im Zusammenhang mit dem damit finanzierten Vermögensgegenstand und höchstens in Höhe der dafür verwendeten Zuwendung in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

Der Ansatz eines Sonderpostens in der gemeindlichen Bilanz darf zudem nicht den Wertansatz des ihnen zugeordneten Vermögensgegenstandes übersteigen, auch dann nicht, wenn sich der Wert dieses Vermögensgegenstandes, z. B. durch eine außerplanmäßige Abschreibung, vermindert. Der angesetzte Sonderposten ist dann entsprechend bilanziell anzupassen bzw. ertragswirksam aufzulösen. Eine Saldierung der Auflösungsbeträge mit den Abschreibungsbeträgen ist dabei nicht zulässig, denn Passivposten der gemeindlichen Bilanz dürfen nicht mit den Aktivposten verrechnet werden (vgl. § 41 Absatz 2 GemHVO NRW). Bei planmäßigen Abschreibungen ist der angesetzte Sonderposten entsprechend den vorgenommenen Abschreibungen des ihm zugeordneten abnutzbaren Vermögensgegenstandes aufzulösen. Dadurch werden die durch die Abschreibungen entstehenden haushaltswirtschaftlichen Belastungen der Gemeinde vermindert. Bei der Veräußerung (Abgang) eines Vermögensgegenstandes sind die aus der Auflösung von Sonderposten entstehenden gemeindlichen Erträge unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die Gemeinde hat erhaltene investive Finanzmittel von Dritten in ihrer Bilanz als erhaltene Anzahlungen unter den Verbindlichkeiten anzusetzen, solange sie mit diesen Finanzmitteln noch keine aktivierungsfähigen Vermögensgegenstände ganz oder teilweise angeschafft hat. In diesen Fällen ist ein Ansatz der erhaltenen Finanzmittel in der gemeindlichen Bilanz unmittelbar im Bereich „Sonderposten“ nicht zulässig. Erst wenn zum späteren Zeitpunkt die Vermögensgegenstände durch die Gemeinde entsprechend der Zweckvorgabe der erhaltenen Finanzmittel angeschafft oder hergestellt wurden, sind die entsprechenden Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz durch Umschichtung aus dem Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ zu bilden. Diese Vorgehensweise sollte im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss angegeben und näher erläutert werden.

Vielfach erhalten die Gemeinden von Dritten aber nicht nur Geldleistungen, sondern auch Sachleistungen. Auch für derartige Leistungen sind, wenn diese zu einem aktivierbaren Vermögensgegenstand in der gemeindlichen Bilanz führen, entsprechende Sonderposten in Höhe des damit verbundenen Geldwertes zu passivieren. Dies steht mit der Vorschrift des § 43 Absatz 5 GO NRW in Einklang, denn die Begriffe „Zuwendungen“ (als Leistungen Dritter) und „Investitionen“ (als vermögenswirksame Tätigkeit) werden dort als Sammelbegriffe benutzt.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Sonderposten der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 23 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

#### **4.2.0.3 Der Ausschluss ertragswirksamer Auflösung**

In Einzelfällen kann durch den Zuwendungsgeber eine ertragswirksame Verwendung erhaltener Finanzleistungen durch die Gemeinde ausgeschlossen worden sein. In diesen Fällen darf die Gemeinde keinen Sonderposten in ihrer Bilanz passivieren, sondern hat stattdessen eine Sonderrücklage in ihrer gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Das Land als Zuwendungsgeber investiver Zuwendungen hat die Ertragswirksamkeit seiner den Gemeinden gewährten Finanzleistungen bisher nicht ausgeschlossen, sodass die Gemeinde für die vom Land gewährten Zuwendungen regelmäßig auch einen Sonderposten in ihrer Bilanz zu passivieren hat, wenn der damit finanzierte Vermögensgegenstand aktiviert wurde.

#### **4.2.0.4 Der Sonderpostenspiegel**

Auf der Basis des NKF-Kontenrahmens und der verbindlichen Bilanzgliederung kann sich die Gemeinde durch einen Sonderpostenspiegel einen detaillierten Überblick über den Stand und die Veränderungen der Sonderposten zum Abschlussstichtag verschaffen. Dadurch wird eine bessere Nachvollziehbarkeit der Planung der Veranschlagung der Abschreibungen und der Auflösung von Sonderposten sowie der Zusammenhänge zwischen diesen Haushaltspositionen erreicht. Der Sonderpostenspiegel dient u.a. auch dazu, für jeden Kapitalposten, unter dem Beträge zusammengefasst sind, die auf unterschiedliche Zeiträume aufzuteilen sind, für jeden Zeitraum den zutreffenden Betrag anzugeben. Er trägt erheblich zur Übersichtlichkeit der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Sonderposten bei.

Ein solcher Sonderpostenspiegel kann aus örtlichen Erwägungen heraus dem Anhang beigefügt werden, denn er macht die Wertansätze der Sonderposten transparent und nachvollziehbar. Die Gemeinde kann das Schema des Sonderpostenspiegels auf ihre Bedürfnisse übertragen und ausgestalten (vgl. § 43 Absatz 5 GemHVO NRW). Sie kann zu ihren Sonderposten auch weitere Zusatzinformationen geben, z. B. dadurch, dass die gemeindlichen Sonderposten auch danach gegliedert werden, ob einem abnutzbaren oder einem nicht abnutzbaren Vermögensgegenstand der Gemeinde zugeordnet worden sind. Soweit die Gemeinde dem Anhang keinen Sonderpostenspiegel beifügt, sollten im Anhang mindestens die Restlaufzeiten zu den wesentlichen Sonderposten angegeben werden. Dazu bietet es sich an, die Angaben nach langfristigen und kurzfristigen Sonderposten zu gliedern.

#### **4.2.1 Zu Nummer 2.1 (Sonderposten für erhaltene investive Zuwendungen):**

##### **4.2.1.1 Die Passivierung erhaltener Zuwendungen**

Unter dem Bilanzposten „Sonderposten für Zuwendungen“ sind die von Dritten der Gemeinde gewährten investiven Zuwendungen anzusetzen. Diese Zuwendungen stellen für die Gemeinde zusätzliche Finanzierungsmittel für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen dar. Diese Finanzmittel sind von der Gemeinde jedoch nicht unmittelbar als Kapitalbeitrag (Fremdkapital/Eigenkapital) in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, sondern unter den Sonderposten anzusetzen, weil sie Ergebnisbeiträge bilden, die jährlich die Abschreibungen für die damit finanzierten Vermögensgegenstände mindern. Eine sofortige vollständige ergebniswirksame Vereinnahmung kommt daher nicht in Betracht.

Die Gemeinde hat deshalb die erhaltenen Zuwendungen als Sonderposten zu passivieren, die ihr für investive Maßnahmen gewährt werden und dafür verwendet werden müssen (vgl. § 43 Absatz 5 GemHVO NRW). Bei der Passivierung von erhaltenen Zuwendungen kommt es nicht darauf an, ob die investiven Zuwendungen projektbezogen oder pauschal gewährt werden. Es muss sich dabei aber um nicht rückzahlbare Zuwendungen handeln. Auch für erhaltene Zuwendungen für den Erwerb von nicht abnutzbaren Anlagevermögen, z.B. unbebaute Grundstücke, sind in der gemeindlichen Bilanz entsprechende Sonderposten zu bilden. Derartige Sonderposten bleiben in der gemeindlichen Bilanz so lange unverändert, wie die Gemeinde über den betreffenden Vermögensgegenstand verfügt.

Für die Passivierung der erhaltenen investiven Zuwendungen stellt der vom Zuwendungsgeber festgelegte „investive“ Verwendungszweck die Verbindung zu den damit finanzierten Vermögensgegenständen her. Erst nach zweckentsprechender Verwendung der erhaltenen Zuwendung erhält dieses Kapital den für den Ansatz als Sonderposten in der Bilanz notwendigen Eigenkapitalcharakter. Die Bilanzierung von erhaltenen Zuwendungen als Sonderposten in der Bilanz hat daher immer im Gleichklang mit der Aktivierung des betreffenden Vermögensgegenstandes zu erfolgen. Wenn aber rückzahlbare Zuwendungen als Darlehen gewährt werden, die für die Gemeinde eine Verpflichtung zur Rückzahlung beinhalten, stellen diese Zuwendungen für die Gemeinde immer Verbindlichkeiten dar und sind entsprechend in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

#### **4.2.1.2 Die pauschal erhaltenen investiven Zuwendungen**

Die bilanzielle Behandlung von erhaltenen investiven Zuwendungen ist unabhängig davon vorzunehmen, ob sie der Gemeinde im Rahmen der Förderung eines einzelnen Projektes oder global im Rahmen einer pauschalen Förderung gewährt werden. Bei einer pauschalen Förderung kann einerseits vom Zuwendungsgeber die Höhe der Zuwendung nach allgemeinen (pauschalisierten) Kriterien ermittelt werden und/oder der Zuwendungsempfänger kann eigenverantwortlich Projekte unter Beachtung der Zwecksetzung festlegen und muss daher auch bei einer solchen Förderung die zweckentsprechende Verwendung der Zuwendung verantworten.

Durch die vom Land eingeführte, pauschalierte Förderung kommunaler Aufgabenbereiche im jährlichen Haushaltsgesetz des Landes findet diese Vorgehensweise immer mehr Verbreitung. Zur pauschalen Förderung sind insbesondere die durch das Gemeindefinanzierungsgesetz (GFG) festgelegte allgemeine Investitionspauschale, die Schulpauschale/Bildungspauschale und die Sportpauschale zu zählen. Mit der vom Land gewährten Feuerchutzpauschale ist dagegen eine fachbezogene Förderung der fachlichen Aufgabe „Feuerschutz und Hilfeleistung“ vorgesehen.

Beim Erhalt von Investitionspauschalen des Landes ist von der Gemeinde zu beachten, dass die Investitionspauschalen dazu dienen, die Investitionstätigkeit der Gemeinde für die Erfüllung ihrer Aufgaben sowie die Finanzierung der dazu notwendigen Vermögensgegenstände zu unterstützen und trotz einer fachlichen Nähe als allgemeine Haushaltsmittel vom Land gewährt werden, sodass diese Pauschalmittel i.d.R. im Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“ zu erfassen sind. Neben der allgemein gehaltenen Zielsetzung gibt das Land als Zuwendungsgeber regelmäßig vor, dass das gesamte Investitionsvolumen die Höhe der Zuweisung übersteigen muss, um dem Subsidiaritätsgebot in § 23 LHO Genüge zu tun, soweit nicht gesetzlich eine Verwendung der zur Verfügung gestellten Haushaltsmittel für Zwecke zugelassen wurde, die der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zuzurechnen sind.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass der zuwendungsrechtlich verwendete Begriff „Investition“ bereits eine haushaltsmäßig zu beachtende Vorgabe für die Gemeinde darstellt und die Verwendungsmöglichkeiten der vom Land erhaltenen Finanzmittel eingrenzt. Die Gemeinden dürfen deshalb solche erhaltenen Zuwendungsmitel nur für die Anschaffung oder Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen verwenden und nicht für den ggf. notwendigen Erhaltungsaufwand bei ihren Vermögensgegenständen einsetzen. Ggf. ist aber vom Land als Zuwendungsgeber zugelassen worden, dass Investitionspauschalen für bestimmte Aufwendungen eingesetzt werden können, z.B. für Instandsetzungen, Miete und Leasing.

Die Gemeinde hat zudem aufgrund und nach der zweckentsprechenden Verwendung der erhaltenen investiven Zuwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen entsprechende Sonderposten in ihrer gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Eine Besonderheit besteht bei einem mehrjährigen Vorgang der Anschaffung oder Herstellung eines Vermögensgegenstandes durch die Gemeinde. In diesem Falle können die erhaltenen Investitionspauschalen regelmäßig unter Einhaltung der Zuwendungsvorgaben aus mehreren Jahren für die Anschaffung oder Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes genutzt werden, wenn diese dafür angesammelt wurden.

In diesen Fällen wird davon ausgegangen, dass in dieser Zeit die Anschaffung oder Herstellung des betreffenden Vermögensgegenstandes als noch nicht abgeschlossen zu bewerten ist. Erst nach der Zurechnung der Zuwendung zur Finanzierung eines bestimmten Vermögensgegenstandes und nach seiner Aktivierung ist der notwendige Sonderposten zu bilden. Zuvor soll die Ansammlung der investiven Zuwendungen in der gemeindlichen Bilanz unter dem besonderen Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ bilanziert werden.

#### **4.2.1.3 Rechnungsabgrenzung und Sonderposten**

Die Gemeinde erhält vielfach investive Zuwendungen, um diese an Dritte zur Erfüllung kommunaler Aufgaben weiter zu leiten (vgl. § 43 Absatz 2 GemHVO NRW). Sie darf in diesen Fällen für die erhaltene investive Zuwendung dann einen Sonderposten in ihrer gemeindlichen Bilanz anzusetzen, wenn sie den vom Zuwendungsempfänger angeschafften Vermögensgegenstand oder wegen einer Gegenleistungsverpflichtung einen Rechnungsabgrenzungsposten aktivieren darf. Diese Bilanzierung ist jedoch davon abhängig, wie der gemeindliche Zuwendungsbescheid an den Dritten oder die mit ihm geschlossene Vereinbarung ausgestaltet ist. Daraus folgt, dass die Gemeinde den gebildeten Sonderposten entsprechend der Erfüllung der Gegenleistungsverpflichtung aufzulösen hat (vgl. § 42 Absatz 1 GemHVO NRW).

In den Fällen, in denen die Gemeinde eine erhaltene Zuwendung zulässigerweise an einen Dritten zur Erfüllung kommunaler Aufgaben nur weiterleitet, liegt kein Sachverhalt für die Passivierung eines Sonderpostens in der gemeindlichen Bilanz vor. Gleichwohl kann sie im Rahmen der Zuwendungsgewährung eine längere zeitliche Bindung mit dem Zuwendungsempfänger durch eine Gegenleistungsverpflichtung eingehen. Liegt dieser Fall bei der Gemeinde vor, kann bei einer solchen Zuwendungsgewährung unterstellt werden, dass sowohl aktivisch und auch passivisch bei der zeitlich gebundenen Finanzierung ein haushaltsmäßiger Vorrang vor einer einmaligen aufwandswirksamen Zuwendung besteht. In diesen Fällen darf die Gemeinde, auch nicht ersatzweise, einen Sonderposten in ihrer Bilanz ansetzen.

Von der Gemeinde ist vielmehr wegen der erhaltenen Zuwendung (Einnahme) eine Periodenabgrenzung über die Rechnungsabgrenzungsposten als Bilanzkorrekturposten vorzunehmen und entsprechend zu bilanzieren. In der gemeindlichen Bilanz wird in solchen Fällen der Zuwendungsgewährung für die erhaltene Zuwendung ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten und für die geleistete Zuwendung ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten angesetzt. Beide Rechnungsabgrenzungsposten in der gemeindlichen Bilanz sind in gleicher Art und Weise zu bilden und aufzulösen. Durch diese beiden Bilanzkorrekturposten wird die notwendige Periodenabgrenzung bei dieser öffentlich-rechtlichen Finanzierungsform sichergestellt.

#### **4.2.1.4 Keine Sonderposten bei Zuwendungsverwendung für laufende Zwecke**

Die Gemeinde hat bei erhaltenen investiven Zuwendungen zu prüfen, ob diese nur für investive Maßnahmen zu verwenden sind oder ggf. auch (teilweise) für Maßnahmen der laufenden Verwaltungstätigkeit eingesetzt werden dürfen. Bei einer erhaltenen investiven Zuwendung, die auch für laufende Zwecke eingesetzt werden darf, soll i.d.R. der Charakter dieser Zuwendung haushaltsmäßig erhalten bleiben. Dieser Zweck dürfte dann jedenfalls gegeben sein, wenn die investive Zuwendung von der Gemeinde überwiegend für investive Zwecke eingesetzt bzw. verwendet wird, soweit der Zuwendungsgeber keine eigene Abgrenzung vorgegeben hat.

Diese Gegebenheiten führen dazu, dass für eine investive Zuwendung, die für Maßnahmen der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde verwendet worden ist, z. B. die Schulpauschale/Bildungspauschale, für die entsprechenden Anteile keine Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden dürfen, weil in diesem Umfang kein investiver Charakter der investiven Zuwendung mehr besteht. Der entsprechende Betrag stellt vielmehr einen unmittelbaren Ertrag dar, der in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen ist.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die tatsächliche Verwendung der investiven Zuwendung für laufende Zwecke nicht zu einer anderen haushaltswirtschaftlichen Zuordnung (Klassifizierung) der erhaltenen Finanzmittel (Einzahlungen) in der gemeindlichen Finanzrechnung führt. Die entsprechenden Anteile der erhaltenen investiven Zuwendung werden durch ihre Verwendung für laufende Zwecke nicht zu Einzahlungen, die in der gemeindlichen Finanzrechnung im Bereich „Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit“ zu erfassen sind,

denn der Gemeinde wird mit der investiven Zuwendung i.d.R. nicht gleichzeitig auch eine Zuwendung für ihre laufenden Zwecke gewährt.

Im Sinne des vom Zuwendungsgeber vorgegebenen Charakters der gewährten Zuwendung müssen deshalb die erhaltenen Finanzmittel von der Gemeinde auch als investive Einzahlung nachgewiesen werden. Unter Berücksichtigung des Haushaltsgrundsatzes „Klarheit und Wahrheit“ sollten in solchen Fällen der nicht investiven (teilweisen) Verwendung der erhaltenen investiven Zuwendung entsprechende Angaben zur gemeindlichen Finanzrechnung gemacht werden, um die notwendige Transparenz über die Verwendung der erhaltenen investiven Zuwendungen als gemeindliche Finanzmittel zu schaffen.

#### **4.2.2 Zu Nummer 2.2 (Sonderposten für Beiträge):**

##### **4.2.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Bei Investitionen der Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung werden von der Gemeinde regelmäßig Beiträge nach den §§ 8, 9 und 11 des Kommunalabgabengesetzes oder nach § 127 des Baugesetzbuches von den jeweils Beitragspflichtigen erhoben, z. B. für die Herstellung, Anschaffung oder Erweiterung von öffentlichen Einrichtungen oder Anlagen oder von Erschließungsanlagen. Die Beiträge werden z.B. von den Grundstückseigentümern als Gegenleistung dafür erhoben, dass ihnen durch die Möglichkeit der Inanspruchnahme der gemeindlichen Einrichtungen und Anlagen wirtschaftliche Vorteile geboten werden.

Aus abgabenrechtlicher Sicht stellen die von der Gemeinde erhobenen Beiträge einmalige Finanzleistungen Dritter für gemeindliche Investitionsmaßnahmen dar. Die Beiträge sind daher von der Gemeinde bilanzmäßig zu erfassen und entsprechend der Nutzungszeit der damit finanzierten Vermögensgegenstände über den Sonderposten für Beiträge zu verteilen, der dazu jährlich anteilmäßig ertragswirksam aufzulösen ist. Die Gemeinde hat deshalb für die von Dritten erhaltenen Beiträge in der gemeindlichen Bilanz entsprechende Sonderposten anzusetzen.

##### **4.2.2.2 Die Bilanzierung erhobener Beiträge**

Die Bildung von Sonderposten für Beiträge durch die Gemeinde erfordert einerseits, dass zum Abschlussstichtag die gemeindliche Investitionsmaßnahme beendet sein muss und der angeschaffte oder hergestellte Vermögensgegenstand aktiviert ist, d.h. der gemeindliche Vermögensgegenstand mindestens betriebsbereit ist. Andererseits ist es auch erforderlich, dass die Gemeinde gegenüber den von der Investitionsmaßnahme betroffenen Beitragszahlern einen Heranziehungsbescheid erlassen hat. Diese Gegebenheit setzt voraus, dass die Herstellungsentcheidung für gemeindliche beitragsfähige Vermögensgegenstände auch von der Gemeinde und nicht von einem Dritten getroffen wird. Die örtlich vorgenommene Aktivierungsfestlegung für den gemeindlichen Vermögensgegenstand ist auch für die Bestimmung des zuzuordnenden Sonderpostens ausschlaggebend und bei der Erfassung der Beiträge aus den Heranziehungsbescheiden und deren Bilanzierung zu beachten.

Bei den gemeindlichen Investitionsmaßnahmen, bei denen vor der endgültigen Abrechnung bereits Abschläge auf der Grundlage eines Vorbescheides von der Gemeinde erhoben werden sollen, muss die Gemeinde sich hinsichtlich der Herbeiführung einer ordnungsgemäßen Abrechnung der durchgeführten bzw. erfolgten Investitionsmaßnahmen selbst binden. Sie muss in diesen Fällen einen jahresbezogenen Zeitraum festlegen, in dem ein tatsächlicher Abschluss der Investitionsmaßnahme herbeigeführt bzw. nachgeholt wird. In solchen Fällen kann davon ausgegangen werden, dass die Gemeinde die erhaltenen Beiträge zweckentsprechend für die vorgesehene Investitionsmaßnahme verwendet hat. Es ist deshalb vertretbar, bereits vor der endgültigen Abrechnung der Investitionsmaßnahme einen Sonderposten für Beiträge auf der Grundlage des Vorbescheides zur Beitragsheranzie-

hung auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen und den Wertansatz anhand der tatsächlich festgesetzten Beiträge zu bemessen.

Aus diesen Gegebenheiten folgt, dass die Gemeinde bei der Aktivierung eines neuen gemeindlichen Vermögensgegenstandes dann keine Sonderposten für Beiträge in ihrer Bilanz ansetzen darf, wenn noch keine endgültige Abrechnung für eine beitragsfähige Investitionsmaßnahme der Gemeinde vorliegt und sie auch keine Abschlüsse auf rechtlich zulässige Beiträge durch einen Bescheid festgesetzt bzw. erhoben hat. Es sollte zudem von der Gemeinde möglichst vermieden werden, dass ein nicht mehr vertretbarer Zeitraum zwischen der Fertigstellung einer beitragsfähigen Investitionsmaßnahme der Gemeinde und der Abrechnung dieser Maßnahme bzw. dem Erlass eines Heranziehungsbescheides für Beiträge entsteht.

#### **4.2.3 Zu Nummer 2.3 (Sonderposten für den Gebührenaussgleich)**

##### **4.2.3.1 Die sachbezogene Abgrenzung**

Unter dem Bilanzposten „Sonderposten für den Gebührenaussgleich“ sind bei einer engen Auslegung nur die haushaltsmäßigen Überdeckungen aus einzelnen gemeindlichen Aufgabenbereichen anzusetzen, die aufgrund einer Gebührenkalkulation nach dem Kommunalabgabengesetz entstanden und entsprechend dieser rechtlichen Grundlage gegenüber den Gebühreuzahlern wieder auszugleichen sind. Es bedarf jedoch einer erweiterten Auslegung, weil auch in anderen fachlichen Aufgabenbereichen der gemeindlichen Verwaltung besondere allgemeine Ausgleichsverpflichtungen bzw. gebührenähnliche Ausgleichsverpflichtungen gegenüber den zuvor Herangezogenen bestehen können.

Unter dem Sonderposten sollen daher allgemeine Ausgleichsverpflichtungen der Gemeinde angesetzt werden, die dem abgelaufenen Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnen sind und noch nicht durch einen Leistungsbescheid konkret umgesetzt wurden, auch wenn die Verpflichtungen haushaltsmäßig der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zuzuordnen sind. Die Ausgleichsansprüche der Gemeinde sind dagegen im Anhang im Jahresabschluss anzugeben, sofern nicht die Gemeinde durch einen Leistungsbescheid ihre Ansprüche konkretisiert und geltend gemacht hat, sodass die Gemeinde in entsprechendem Umfang eine Forderung bilanzieren kann. Auf die Form der Erfüllung der Verpflichtung bzw. des Austausches zwischen der Gemeinde und dem betroffenen Dritten kommt es dabei nicht an, z. B. Aufrechnung, Verrechnung oder Erstattung.

Für die Bilanzierung bietet sich deshalb ggf. eine unmittelbare Untergliederung des Bilanzpostens oder „Davon-Vermerke“ an. Diese Differenzierung ist von der örtlichen Bedeutung des jeweils betroffenen Aufgabenbereiches abhängig. Es ist aber grundsätzlich ausreichend, differenzierte Angaben zur Zusammensetzung dieses Sonderpostens im Anhang im Jahresabschluss zu machen. Dazu gehört z. B. dass in den Fällen, in denen der Wertansatz aus mehreren Überdeckungen gebildet wurde, der Anhang die damit zusammenhängenden Einzelangaben aus den örtlichen Gebührenkalkulationen enthalten soll.

##### **4.2.3.2 Die Überdeckung in Aufgabenbereichen mit Gebührenkalkulation**

Unter dem Bilanzposten „Sonderposten für den Gebührenaussgleich“ ist die haushaltsmäßige Überdeckung aus Aufgabenbereichen mit Gebührenkalkulation anzusetzen. Dabei bietet es sich ggf. eine unmittelbare Untergliederung des Bilanzpostens oder „Davon-Vermerke“ an, wenn bei der Gemeinde nur wenige Aufgabenbereiche betroffen sind oder ein gesonderter Ansatz wegen der Bedeutung eines Aufgabenbereiches, z. B. Abfallwirtschaft, geboten ist. Soweit der Wertansatz bei diesem Bilanzposten aus mehreren Überdeckungen gebildet wurde, sollte der Anhang die damit zusammenhängenden Einzelangaben aus den örtlichen Gebührenkalkulationen enthalten.

Die Gemeinde ist nach § 6 Absatz 3 KAG NRW verpflichtet, eine bei einer kostenrechnenden Einrichtung am Ende eines Kalkulationszeitraumes bestehende Kostenüberdeckung innerhalb der nächsten vier Jahre wieder auszugleichen. Diese Sachlage bedeutet, die Kostenüberdeckung in die nächste Gebührenkalkulation einzustellen ist, denn die Gemeinde darf über die von den Gebührenzahlern zu viel erhaltenen Beträge nicht frei verfügen, sondern muss diese wieder den Gebührenzahlern zugutekommen lassen. Im produktorientierten Teilplan des betreffenden gemeindlichen Aufgabenbereiches muss deshalb bei einem positiven Ergebnis (Saldo größer als Null) in der betreffenden Teilergebnisrechnung gesichert werden, dass dieser „Überschuss“ wieder zweckentsprechend dem „gebührenrechtlichen“ Aufgabenbereich der Gemeinde zur Verfügung steht.

Diese Sachlage soll durch die Bildung eines „Sonderpostens für den Gebührenaussgleich“ für den erzielten „Überschuss“ auf der Passivseite der Bilanz gewährleistet werden. Das Ergebnis der betreffenden Teilergebnisrechnung muss dabei nicht zwingend mit der Gebührenkalkulation bzw. dem Ergebnis des „Gebührenhaushalts“ übereinstimmen, denn es bestehen Unterschiede zwischen diesen beiden Teilen, z.B. wegen kalkulatorischer und bilanzieller Abschreibung oder kalkulatorischen Zinsen und effektiven Schuldzinsen. Erst wenn in der betreffenden Teilergebnisrechnung zusätzlich eine Überleitung des haushaltmäßigen Ergebnisses zum Saldo der Gebührenkalkulation enthalten ist, können diese Unterschiede auch im Jahresabschluss im Rahmen der Ergebnisrechnung transparent gemacht werden. Diese ergänzende Darstellung verändert jedoch nicht die haushaltmäßige Bildung des o.a. Sonderpostens und den Betrag der Zuführung.

#### **4.2.3.3 Die Unterdeckung in Aufgabenbereichen mit Gebührenkalkulation**

Die Gemeinde soll nach § 6 Absatz 3 KAG NRW eine bei einer kostenrechnenden Einrichtung am Ende eines Kalkulationszeitraumes entstandene Kostenunterdeckung innerhalb der nächsten vier Jahre wieder ausgleichen. Eine solche Kostenunterdeckung in der Gebührenkalkulation muss nicht zwingend auch eine haushaltmäßige Unterdeckung in der betreffenden Teilergebnisrechnung sein. In den Fällen, in denen eine solche Unterdeckung in der betreffenden Teilergebnisrechnung besteht, dürfte i.d.R. auch eine Kostenunterdeckung in der Gebührenkalkulation bestehen. Der Bilanzierung einer haushaltmäßigen Unterdeckung steht das Realisationsprinzip wie auch das Imparitätsprinzip entgegen, denn ein Ertrag kann nicht als realisiert angesehen werden, wenn die Gemeinde die Leistung dafür noch nicht erbracht hat (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW).

Eine entstandene haushaltmäßige Unterdeckung in der betreffenden Teilergebnisrechnung eines Aufgabenbereiches mit Gebührenkalkulation ist deshalb im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses im Anhang anzugeben und zu erläutern. Dabei ist auch der Umfang einer entstandenen Kostenunterdeckung in der Gebührenkalkulation anzugeben. Diese Angabepflicht besteht unabhängig davon, ob und in welchem Umfang die Unterdeckung tatsächlich in zulässiger Weise unter Beachtung der Vorschriften des KAG NRW ausgeglichen werden soll. In den Fällen, in denen eine ausgeglichene Teilergebnisrechnung eines Aufgabenbereiches mit Gebührenkalkulation besteht, gleichwohl aber eine Kostenunterdeckung in der Gebührenkalkulation vorliegt, kann dazu freiwillig eine entsprechende Angabe im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss gemacht werden, wenn sie von Bedeutung ist und eine wichtige Angabe im Sinne des § 44 Absatz 2 GemHVO NRW darstellt.

#### **4.2.4 Zu Nummer 2.4 (Sonstige Sonderposten):**

##### **4.2.4.1 Allgemeine Sachlage**

Unter dem Bilanzposten „Sonstige Sonderposten“ sind alle sonstigen vermögenswirksamen Leistungen, die der Gemeinde von Dritten gewährt worden sind, anzusetzen, soweit dabei die Voraussetzungen für die Bildung eines Sonderpostens vorliegen. Zu solchen Leistungen sind z. B. Schenkungen in Form von Geld- oder Sachleistungen sowie rechtlich unselbstständige Stiftungen zu zählen, weil die Gemeinde rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer der übergebenen Vermögenswerte wird. Auch können im Einzelfall die freiwilligen Arbeits- und Dienstleis-

tungen von Bürgerinnen und Bürgern der Gemeinde zum Ansatz eines Sonderpostens in der gemeindlichen Bilanz führen, wenn diese für aktivierungsfähige Vermögensgegenstände erbracht wurden.

Dieser Bilanzposten der gemeindlichen Bilanz sollte jedoch dann nicht als ausschließlicher Sammelposten in der gemeindlichen Bilanz enthalten sein, wenn dessen Volumen das Volumen der anderen spezielleren Bilanzposten übersteigt. Bieten sich in einem solchen Fall keine zusätzlichen Posten oder „Davon-Vermerke“ in der gemeindlichen Bilanz an, muss mindestens durch gesonderte Erläuterungen im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss die notwendige Transparenz über die zusammengefasste Finanzierung der Gemeinde gewährleistet werden.

#### **4.2.4.2 Sonderposten und unentgeltlicher Erwerb (Schenkungen)**

##### **4.2.4.2.1 Die Passivierung bei Geldleistungen Dritter**

Unter dem Bilanzposten „Sonstige Sonderposten“ sind bei erhaltenen Geldleistungen von Dritten entsprechend dem gezahlten Betrag die notwendigen Ansätze zu bilden, wenn der Gemeinde diese Geldbeträge als Schenkungen erhalten und für investive Zwecke verwendet hat. Solche Schenkungen stellen einen Vermögensübergang auf die Gemeinde dar (vgl. § 516 BGB). In den Fällen, in denen diese unentgeltlich für die Gemeinde erfolgen, sind diese Finanzleistungen als Zuwendungen Dritter an die Gemeinde zu betrachten. Deshalb sollen erhaltene Schenkungen von der Gemeinde bilanziell wie erhaltene Zuwendungen behandelt werden.

In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, ob eine Schenkung unter Auflagen erfolgt ist, die von der Gemeinde zu erfüllen sind. Zu solchen Schenkungen sind die Spenden zu zählen, die freiwillig an die Gemeinde, aber oftmals unter einer besonderen Zweckbestimmung, geleistet werden. Beinhaltet die Schenkung z. B. die Auflage, diese an Dritte ohne besondere Bedingungen für die Gemeinde weiterzuleiten, handelt es sich um eine durchlaufende Spende. Die Gemeinde wird dabei lediglich in den Schenkungsvorgang einbezogen, um die Zahlungsabwicklung vorzunehmen und ggf. eine steuerrechtliche Spendenbescheinigung auszustellen.

##### **4.2.4.2.2 Die Passivierung bei Sachleistungen Dritter**

Unter dem Bilanzposten „Sonstige Sonderposten“ sind bei erhaltenen vermögenswirksamen Sachleistungen von Dritten entsprechende Wertansätze zu bilden, wenn die Gemeinde diese unentgeltlich, z. B. als Schenkung, erhalten und die erhaltenen Sachleistungen von der Gemeinde im Anlagevermögen der gemeindlichen Bilanz aktiviert und nicht sofort ertragswirksam vereinnahmt werden. Der Gemeinde sind für die Vermögensgegenstände zwar keine Anschaffungskosten entstanden, gleichwohl sind diese Vermögenswerte in ihrem vollen Wertumfang (brutto) in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Für die Gemeinde ist es dann nicht zulässig, einen erhaltenen Vermögensgegenstand nur mit dem Erinnerungswert zu bilanzieren.

Die Gemeinde muss für solche Vermögensgegenstände vielmehr die Anschaffungskosten ermitteln, die im Zeitpunkt des Erwerbs von ihr für diese Vermögensgegenstände hätten aufgewendet werden müssen, auch wenn ihr durch die Hingabe dieses Vermögens durch einen Dritten die eigene Finanzierung erspart blieb. Der ermittelte aktuelle Zeitwert der erhaltenen Vermögensgegenstände stellt dabei einerseits den aktivierungsfähigen Anschaffungswert für das neue Vermögen dar und ist andererseits als Wertansatz für den zu bildenden Sonderposten auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz zu übernehmen. Durch diese beiden bilanziellen Vorgänge werden die erhaltenen Sachschenken u.a. nachvollziehbar und transparent gemacht.

Bei erhaltenen abnutzbaren Vermögensgegenständen, z. B. Gebäude im Rahmen einer Erbschaft, steht dann den daraus der Gemeinde entstehenden Abschreibungen die anteilmäßige Auflösung des bilanzierten Sonderpostens gegenüber. Ein solcher Sonderposten bleibt bestehen, wenn die Gemeinde den Gegenstand einer Sachschenkung veräußert und den Veräußerungserlös wegen einer Zwecksetzung des Schenkenden (Verwendungs-

vorgabe) langfristig als Finanzanlage anlegt. Dessen Auflösung ist dann vom Bestand der gemeindlichen Finanzanlage auf der Aktivseite der Bilanz abhängig.

#### **4.2.4.2.3 Die Passivierung bei der Umstufung von Straßen**

Bei der Änderung der Verkehrsbedeutung einer Straße kann eine Umstufung (Aufstufung oder Abstufung) vorgenommen werden, um die Straße der zutreffenden Straßengruppe zuzuordnen (vgl. § 8 StrWG NRW). Die Umstufung einer Straße kann auch mit einem Wechsel der Straßenbaulast verbunden sein. In solchen Fällen, z.B. eine Kreisstraße wird Gemeindestraße, geht das Eigentum des bisherigen Trägers der Straßenbaulast an der Straße sowie alle Rechte und Pflichten entschädigungslos auf den neuen Träger der Straßenbaulast über (vgl. § 10 Absatz 1 StrWG NRW). Als Ergebnis dieses fachgesetzlich bestimmten Geschäftsvorgangs ist bei der Gemeinde als neuer Straßenbaulastträger und wirtschaftlicher Eigentümer der Straße unter Berücksichtigung der gemeindlichen Bilanzierungsgrundsätze ein Sonderposten anzusetzen.

Die aufgrund der gesetzlichen Regelung ersparte Finanzierung bei der Übernahme einer Straße führt zu dieser Passivierung eines entsprechenden Sonderpostens in der gemeindlichen Bilanz, wie auch bei einer Finanzierung eines Vermögensgegenstandes durch eine erhaltene investive Zuwendung, abzubilden ist. Der ermittelte aktuelle Zeitwert der Straße stellt dabei nicht nur den aktivierungsfähigen Anschaffungswert der Straße dar, sondern ist auch für den Wertansatz des zu passivierenden Sonderpostens zu übernehmen. Außerdem ist zu beachten, dass entsprechend der getrennten Aktivierung der übernommenen Straße nach Straßengrundstück und Straßenkörper in entsprechender Weise auch auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz die notwendige Sonderpostenbildung vorzunehmen ist.

#### **4.2.4.2.4 Die Passivierung bei Arbeits- und Dienstleistungen als Spenden**

##### **4.2.4.2.4.1 Allgemeine Sachlage**

Unter dem Bilanzposten „Sonstige Sonderposten“ sind auch unentgeltliche freiwillige Arbeits- oder Dienstleistungen der Bürgerinnen und Bürger der Gemeinde anzusetzen, wenn diese ihre Leistungen für die Herstellung eines gemeindlichen aktivierungsfähigen Vermögensgegenstandes zur Verfügung stellen. Für die Bilanzierung dieser Spenden ist zu unterscheiden, ob grundsätzlich ein Vergütungsanspruch durch die Erbringung solcher Leistungen entsteht. Wenn nach Art der Leistungen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr eine Vergütungspflicht der Gemeinde entsteht, der Anspruchsberechtigte auf die mögliche Vergütung aber ganz oder teilweise verzichtet (sog. Verzichtsspende), entsteht für die Gemeinde ein Beitrag Dritter, für den ein Sonderposten angesetzt werden darf.

Der Gegenwert der Leistungen eines Dritten stellt einerseits aktivierungsfähige (fiktive) Herstellungskosten dar und andererseits ist entsprechend des aktivierten Wertes ein Sonderposten zu passivieren. Falls jedoch die Arbeits- oder Dienstleistungen für gemeindliche Vermögensgegenstände aber von vornherein unentgeltlich erbracht werden, z. B. durch eine ehrenamtliche Tätigkeit, entsteht grundsätzlich keine Vergütungspflicht für die Gemeinde, sodass solche Leistungen von Dritten nicht zu fiktiven Herstellungskosten führen und daher auch kein Sonderposten im Umfang der erbrachten Leistungen in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden darf.

##### **4.2.4.2.4.2 Das bürgerschaftliche Engagement**

Die freiwilligen Arbeiten von Dritten für die Gemeinde werden als bürgerschaftliches Engagement vielfach bei der Beantragung von Zuwendungen für ein gemeindliches Objekt bereits eingeplant und im Zuwendungsantrag näher bestimmt. Sie mindern i.d.R. die zuwendungsfähigen Gesamtausgaben im entsprechenden Umfang und wirken sich daher bei der Gemeinde auf die Höhe der erhaltenen Zuwendung und den zu bilanzierenden Sonderposten

aus. Vielfach werden dabei anrechenbare Beträge konkret benannt. Diese Anrechnung im Zuwendungsverfahren führt jedoch nicht dazu, dass nach der Erbringung der persönlichen Arbeitsleistungen ein fiktiver Finanzbetrag entstanden ist, der im Zusammenhang mit der erhaltenen Zuwendung von der Gemeinde unter dem "Sonderposten für Zuwendungen" anzusetzen ist.

Das bürgerschaftliche Engagement bleibt eine sachbezogene Spende, die unter dem "Sonstigen Sonderposten" zu bilanzieren ist. Die Gemeinde hat dabei eigenverantwortlich sicherzustellen, dass die tatsächlich als bürgerschaftliches Engagement erbrachten Leistungen zutreffend und ausreichend dokumentiert werden (vgl. z.B. RdErl. des MGEPA NRW vom 17.02.2012 (SMBI. NRW. 631). In solchen Fällen ist von der Gemeinde ein Zusammenhang zwischen den Sonderposten und dem betreffenden Vermögensgegenstand herzustellen. Dadurch kann gesichert werden, dass bei abnutzbaren Vermögensgegenständen alle diesem Gegenstand zugeordneten Sonderposten jährlich anteilmäßig aufgelöst werden.

#### **4.2.4.2.5 Die Passivierung bei rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen**

Unter dem Bilanzposten „Sonstige Sonderposten“ kann ein Sonderposten anzusetzen sein, weil die Gemeinde eine rechtlich unselbstständige örtliche Stiftung verwaltet. Bei diesen Stiftungen werden durch den Stifter der Gemeinde bestimmte Vermögensgegenstände mit einer festgelegten Zweckbindung (Stifterwillen) zu Eigentum übertragen (vgl. §§ 97 und 100 GO NRW). Die Gemeinde darf nur in Übereinstimmung mit dem Stifterwillen darüber verfügen (fiduziarische Stiftungen) und muss dieses im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft im gemeindlichen Haushalt nachweisen (vgl. § 4 GemHVO NRW: Produktbereich „Stiftungen“).

Auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz sind bezogen auf die einzelnen erhaltenen Vermögensgegenstände die notwendigen Sonderposten anzusetzen. Sie sind nicht bezogen auf deren Summe zu bilden, weil die Gemeinde die als rechtlich unselbstständige örtliche Stiftung erhaltenen Vermögensgegenstände nicht selbst finanziert hat. Die für die einzelnen Vermögensgegenstände ermittelten Anschaffungskosten, die im Zeitpunkt eines Erwerbs durch die Gemeinde hätten aufgewendet werden müssen, stellen als Zeitwert jeweils die aktivierungsfähigen Anschaffungswerte dar. Diese Zeitwerte sind auch als Wertansätze für die einzelnen Sonderposten zu übernehmen.

Für die Bilanzierung ist noch zu beachten, dass bei mehreren Vermögensgegenständen, die einer rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftung zuzurechnen sind, von der Gemeinde die einzelnen Vermögensgegenstände getrennt voneinander in ihrer Bilanz angesetzt werden müssen. Sie darf dafür keinen zusammengefassten Sammelposten „Örtliche Stiftung ...“ als Gesamtheit bilden. Die örtlich von der Gemeinde zu bildenden Sonderposten sind deshalb ebenfalls bezogen auf die einzelnen erhaltenen und zu aktivierenden Vermögensgegenstände der Stiftung in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Bei den gemeindlichen Sondervermögen bedarf es zudem nicht der zusätzlichen Passivierung einer Verbindlichkeit. Die Gemeinde ist nicht gegenüber dem Stifter zur Rückgabe des ihr überlassenen Vermögens verpflichtet. Bei rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen hat der Stifter sein Vermögen und nicht die Stiftungsverwaltung der Gemeinde auf Dauer übertragen.

#### **4.2.4.3 Sonderposten und besondere Finanzleistungen Dritter**

##### **4.2.4.3.1 Die Passivierung bei Finanzleistungen aus baurechtlichen Anlässen**

Unter dem Bilanzposten „Sonstige Sonderposten“ kann ein Wert anzusetzen sein, wenn die Gemeinde aufgrund einer örtlichen Satzung eine „Stellplatzabgabe“ erhebt. Eine solche Abgabe kann fällig werden, wenn die Herstellung notwendiger Stellplätze nicht oder nur unter großen Schwierigkeiten möglich ist, und die Bauaufsichtsbehörde auf deren Herstellung verzichtet (vgl. § 51 Absatz 5 BauO NRW). Solche von Dritten aus baurechtlichen Gründen geleistete Zahlungen muss die Gemeinde für bestimmte investive Zwecke im Verkehrsbereich verwenden

(vgl. § 51 Absatz 6 BauO NRW). Die „Stellplatzabgabe“ ist daher von der Gemeinde bilanziell wie eine nicht rückzahlbare Zuwendung zu behandeln, denn es besteht für die Gemeinde keine grundsätzliche Rückzahlungsverpflichtung. Für die gemeindliche Bilanzierung bedeutet diese Sachlage, dass aufgrund der erhaltenen „Stellplatzabgabe“ erst dann ein Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden darf, wenn die Gemeinde mit den von Dritten erhaltenen Finanzmitteln einen Vermögensgegenstand finanziert hat und dieser in der gemeindlichen Bilanz aktiviert wird.

#### **4.2.4.3.2 Die Passivierung bei Finanzleistungen aus umweltrechtlichen Anlässen**

Unter dem Bilanzposten „Sonstige Sonderposten“ können Zahlungen Dritter angesetzt werden, wenn die Gemeinde diese aus umweltrechtlichen Gründen erhält, z. B. für Ersatzmaßnahmen nach dem Bundesnaturschutzgesetz, oder Ersatzgeldern nach § 5 LG NRW. Aufgrund eines solchen Finanzvorgangs kann jedoch erst dann ein Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden, wenn die Gemeinde mit den erhaltenen Finanzmitteln einen Vermögensgegenstand finanziert hat und dieser in der gemeindlichen Bilanz aktiviert wird. In den Fällen, in denen z.B. das erhaltene Ersatzgeld zulässigerweise für die Aufstellung und Durchführung von Maßnahmen eines Landschaftsplans verwendet wird, ist dieses in entsprechender Höhe in der gemeindlichen Ergebnisrechnung ertragswirksam zu erfassen.

#### **4.2.4.4 Sonderposten bei Festwerten für Vermögensgegenstände**

Unter dem Bilanzposten „Sonstige Sonderposten“ kann ein Sonderposten anzusetzen sein, weil die Gemeinde bezuschusste Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens in einem Festwert zusammengefasst hat. Die Zusammenfassung von Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens in einen Festwert kann erfolgen, wenn erwartet werden kann, dass über eine längere Zeit hinweg eine vorab definierte Gruppe von Vermögensgegenständen in ihrem Wert, ihrer Zusammensetzung und Menge gleich bleibt. Auch die Nutzungsdauern der betroffenen Vermögensgegenstände dürfen nicht erheblich voneinander abweichen. In diesem Fällen ist von der Gemeinde entsprechend den erhaltenen Zuwendungen ein Sonderposten zu bilanzieren, der dem angesetzten Festwert zuzuordnen ist.

Die Gemeinde hat immer dann Sonderpostens zu bilden, wenn sie für gemeindliche Vermögensgegenstände eine investive Zuwendung erhalten hat (vgl. § 43 Absatz 5 GemHVO NRW). Dieser Grundsatz findet auch dann Anwendung, wenn die Gemeinde eigene Vermögensgegenstände zusammengefasst in einem Festwert in ihrer Bilanz ansetzt. Könnte bei der Bildung von Festwerten von diesem Grundsatz abgewichen werden, würde die Bilanzierungsmethode „Festwert“ entscheidend für die Bildung von Sonderposten in der Bilanz sein. Die Bildung von Sonderposten für Festwerte bei Sachanlagevermögen muss dabei unter Beachtung der im Festwert zusammengefassten Vermögensgegenstände erfolgen. Dieses bedingt, dass die Zuwendungsanteile der einzelnen im Festwert zusammengefassten Vermögensgegenstände festzustellen sind, um daraus einen durchschnittlichen Fördersatz zu ermitteln. Auf der Grundlage dieses Fördersatzes ist, gemessen am betragsmäßigen Ansatz des Festwertes, der Ansatz des zugeordneten Sonderpostens zu bestimmen.

Der einem angesetzten Festwert zugeordnete Sonderposten bleibt unverändert, solange der Festwert nicht verändert wird unverändert. Der Wertansatz des Sonderpostens sollte aber im Rahmen der bei Festwerten alle drei Jahre vorzunehmenden Bestandsaufnahme durch eine körperliche Inventur mit überprüft werden (vgl. § 34 Absatz 1 GemHVO NRW). Eine notwendige Anpassung des Festwertes erfolgt durch eine Zu- oder Abschreibung und wirkt sich entsprechend auf den zugeordneten Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz aus. Sie ist im Anhang des gemeindlichen Jahresabschlusses, bezogen auf den Festwert und den zugeordneten Sonderposten anzugeben, und zu erläutern.

**4.3 Zu Nummer 3 (Rückstellungen):**

**4.3.01 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde hat durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass Verpflichtungen der Gemeinde erst bei Fälligkeit erfüllt werden (vgl. § 23 Absatz 3 GemHVO NRW). Soweit die Gemeinde am Abschlussstichtag des Haushaltsjahres die von ihr eingegangenen Verpflichtungen noch nicht oder noch nicht vollständig erfüllt hat, sind diese z.B. als Rückstellungen, gegliedert nach Arten, in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Unter Beachtung des § 88 GO NRW und in Anlehnung an das Handelsrecht darf die Gemeinde jedoch nur für die Zwecke eigene Rückstellungen bilanzieren, die in § 36 GemHVO NRW abschließend bestimmt worden sind.

Mit gemeindlichen Rückstellungen werden Geschäftsvorfälle der Gemeinde dem betreffenden Haushaltsjahr als Aufwendungen zugerechnet, die in diesem Jahr verursacht worden sind, eine wirtschaftliche Belastung für die Gemeinde auslösen und in ihrer Höhe quantifizierbar sind. Dieser Sachverhalt setzt ein „verpflichtendes Ereignis“ gegenüber Dritten (Außenverpflichtung) oder gegen sich selbst (Innenverpflichtung) voraus, das als Kriterium für eine Rückstellungsbildung erfüllt sein muss. Ein solches Ereignis schafft eine rechtliche oder faktische Verpflichtung für die Gemeinde, aufgrund dessen sie keine rechtliche Alternative zur Erfüllung der Verpflichtung hat, so dass Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten oder Rückstellungen für drohende Verluste zu bilden sind.

Die Gemeinde hat die Bildung von Rückstellungen und deren Erhöhungen als Aufwendungen in ihrer Ergebnisrechnung unter der jeweils zutreffenden Aufwandsart zu erfassen. In einem solchen Bewertungsspielraum beinhaltet die vernünftige Beurteilung die Prüfung von Chancen und Risiken unter Beachtung des Vorsichtsprinzips. Sie muss in sich schlüssig und willkürfrei sein, sodass das Ergebnis aus objektiven Gegebenheiten logisch ableitbar ist. Die zulässigen Arten bzw. die von der Gemeinde zu bildenden Rückstellungen werden in der nachfolgenden Übersicht aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Rückstellungen nach § 36 GemHVO NRW i.V.m. § 88 GO NRW</b>	
<b>BILANZIELLE BEHANDLUNG</b>	<b>RÜCKSTELLUNGEN FÜR</b>
<b>Passivierungspflicht</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pensionen nach den beamtenrechtlichen Vorschriften.</li> <li>- Rekultivierung und Nachsorge von Deponien und für die Sanierung von Altlasten.</li> <li>- Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind.</li> <li>- drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und aus laufenden Verfahren.</li> <li>- Verpflichtungen für Zwecke, die durch andere Gesetze bestimmt wurden.</li> </ul>
<b>Passivierungswahlrecht</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen.</li> </ul>
<b>Passivierungsverbot</b>	<p>Sonstige Rückstellungen, die nicht durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind, z.B.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- künftige Umlagezahlungen der Gemeinde</li> <li>- Verpflichtungen im Rahmen des Gemeindefinanzausgleichs</li> <li>- Verpflichtungen aus der gemeindlichen Steuererhebung.</li> </ul>

*Abbildung 576 „Die zulässigen Rückstellungsarten“*

Die Gemeinde muss grundsätzlich ernsthaft und mit hoher Wahrscheinlichkeit mit einer Inanspruchnahme oder mit einem Verlust rechnen, um eine Rückstellung zu bilanzieren. Sofern die Voraussetzungen dafür erfüllt sind, hat die Gemeinde die Bildung einer Rückstellung stichtagsbezogen vorzunehmen. Bei der Rückstellungsbildung gilt nicht allein der Grundsatz, dass Rückstellungen nur in Höhe des Betrages anzusetzen sind, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist, sondern es ist regelmäßig auf den Erfüllungsbetrag abzustellen. Für die Bemessung ist daher auf den zum späteren Zeitpunkt zu leistenden Betrag abzustellen, der sich bezogen aus objektiver Sicht zum Abschlussstichtag ergibt. Die Voraussetzungen, unter denen Rückstellungen von der Gemeinde gebildet werden dürfen, ergeben sich grundsätzlich aus § 88 GO NRW i.V.m. § 36 GemHVO NRW.

Dem Ansatz von Rückstellungen in der gemeindlichen Bilanz muss zudem eine bilanziell geprägte Abgrenzungsprüfung vorausgehen, ob nicht in der gemeindlichen Bilanz statt einer Rückstellung eine Verbindlichkeit anzusetzen ist oder ein Haftungsverhältnis besteht, das im Verbindlichkeitspiegel anzugeben ist (vgl. § 47 GemHVO NRW). Außerdem reicht eine Einschätzung der Gemeinde über eine mögliche Inanspruchnahme oder Eintreten eines Verlustes nicht aus, um eine gemeindliche Rückstellung bilden zu können.

#### **4.3.02 Der Rückstellungsspiegel**

Auf der Basis des NKF-Kontenrahmens und der verbindlichen Bilanzgliederung kann sich die Gemeinde durch einen Rückstellungsspiegel einen detaillierten Überblick über den Stand und die Veränderungen der Rückstellungen zum Abschlussstichtag verschaffen. Durch das Aufzeigen des Gesamtbetrags am Ende des Vorjahres, der Veränderungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr und des Gesamtbetrags am Ende des Haushaltsjahres in Bezug auf die einzelnen Arten wird die Entwicklung der Rückstellungen der Gemeinde verdeutlicht.

Der Rückstellungsspiegel dient u.a. aber auch dazu, für jeden Verpflichtungsposten, unter dem in der gemeindlichen Bilanz einzelne Beträge zusammengefasst sind, die aber auf unterschiedliche Zeiträume aufzuteilen sind, für jeden Zeitraum den zutreffenden Betrag anzugeben. Er trägt daher erheblich zur Übersichtlichkeit der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückstellungen der Gemeinde bei. Aus örtlichen Erwägungen heraus kann die Gemeinde ihren Rückstellungsspiegel dem Anhang im Jahresabschluss beifügen, denn er macht die Wertansätze der Rückstellungen transparent und nachvollziehbar.

Die Gemeinde kann außerdem das Schema des Rückstellungsspiegels auf ihre Bedürfnisse übertragen und ausgestalten (vgl. § 36 GemHVO NRW) und dazu auch weitere Zusatzinformationen geben. Soweit die Gemeinde dem Anhang keinen Rückstellungsspiegel beifügt, sollten im Anhang mindestens die Restlaufzeiten zu den wesentlichen Rückstellungen angegeben werden. Dazu bietet es sich an, die gemeindlichen Angaben nach langfristigen und kurzfristigen Rückstellungen zu gliedern.

#### **4.3.1 Zu Nummer 3.1 (Pensionsrückstellungen):**

##### **4.3.1.1 Der Ansatz von Pensionsrückstellungen**

Unter dem Bilanzposten „Pensionsrückstellungen“ sind die unmittelbaren Versorgungsverpflichtungen der Gemeinde anzusetzen. Die Pensionsverpflichtungen der Gemeinde entstehen aus der gesetzlichen Versorgungsverpflichtung der Gemeinde gegenüber ihren Beamtinnen und Beamten, aus der sich die Gemeinde nicht entlasten kann. Basierend auf den relevanten Datengrundlagen zu den Zusagen der Gemeinde hat ihre bestehende zukünftige Verpflichtung für Versorgungsleistungen aus bestehenden Pensionen oder Pensionsanwartschaften auf einer versicherungsmathematischen Grundlage zu ermitteln. Ein Rückgriff auf statistische Größen, wie Erhebungen über die Sterbe- und Invaliditätshäufigkeit, ist dabei erforderlich, damit eine fundierte Ermittlung nach den Regeln der Versicherungsmathematik möglich wird.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Die vollständige Abbildung sämtlicher zukünftiger Pensionsverpflichtungen ist die einzig zulässige Vorgehensweise im Rahmen der gemeindlichen Bilanzierung. Nur sie gibt ein vollständiges aktuelles Bild zukünftiger hauswirtschaftlicher Belastungen für die Gemeinde ab. Damit bei Rentenbeginn der Barwert der Versorgungsleistungen (Pensionszahlungen) in die Rückstellung eingestellt worden ist, sind von der Gemeinde die Pensionsrückstellungen rätierlich anzusammeln. Mit der Rückstellungsbildung hat die Gemeinde daher zum Zeitpunkt der Pensionszusage zu beginnen. Auf der Basis einer Einmalrückstellung erfolgt die rätierliche Ansammlung bis zum Eintritt in den Ruhestand (Pensions-/Rentenbeginn).

Im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung kommt für die Ermittlung der Höhe dieser Rückstellungen nur das Teilwertverfahren in Betracht. Dabei entspricht der Barwert der Anwartschaft zum Zeitpunkt des Eintritts der Pensionierung der Gesamtsumme der auf den Abschlussstichtag abgezinsten zukünftigen Pensionszahlungen. Der Bemessung der Rückstellungen wird zudem ein einheitlicher Zinsfuß von 5 v.H. zugrunde gelegt. Bei Personen, die nach dem Ausscheiden aus dem aktiven Dienst weitere Ansprüche gegenüber der Kommune behalten, z.B. Beihilfeansprüche, sind auch diese Ansprüche bei der Ermittlung der Rückstellungen zu berücksichtigen (vgl. Erläuterungen zu § 36 Absatz 1 GemHVO NRW).

Für die Gemeinde besteht keine Verpflichtung, ihre Pensionsverpflichtungen getrennt für aktive Beschäftigte (Pensionsrückstellungen) und für Versorgungsempfänger (Versorgungsrückstellungen) in ihrer Bilanz anzusetzen. Die Gemeinde kann aber freiwillig eine Teilung des Bilanzansatzes vornehmen, muss dazu aber bedenken, dass durch einen unterjährigen Wechsel einer Beamtin oder eines Beamten in den Ruhestand eine Zuordnung der jahresbezogenen Personalaufwendungen in der Ergebnisrechnung erschwert wird.

Ein getrennter Ansatz von originären („echten“) Pensionsrückstellungen und den auf dieser Basis zulässigerweise ermittelnden Beihilferückstellungen in der gemeindlichen Bilanz kann dagegen die Nachvollziehbarkeit der angesetzten Rückstellungen verbessern. Wird für einen solchen Sachverhalt aber nur ein Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz gebildet, sollten im Anhang die notwendigen Erläuterungen über die einzelnen Zwecke der gebildeten Rückstellungen gegeben werden, um die notwendige Transparenz und Klarheit der Bilanz der Gemeinde zu gewährleisten.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Pensionsrückstellungen der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 25 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

#### **4.3.1.2 Die Bewertung von Pensionsrückstellungen**

Die erfolgte Festlegung, der Ermittlung dieser Rückstellungen einen einheitlichen Rechnungszinsfuß zugrunde zu legen und diesen mit einem Prozentsatz von 5 v.H. zu bestimmen, ist dabei als sachgerecht zu bewerten. Es sind jedenfalls keine Gegebenheiten erkennbar, dass hier ein Entscheidungsspielraum für die Gemeinden geschaffen werden muss oder sich der Rechnungszinsfuß am Einkommensteuerrecht orientieren soll. So war z. B. ein Rechnungszinsfuß in Höhe von 5 v.H. bei der Ermittlung der Rückstellungen für die betriebliche Altersversorgung im internationalen Jahresabschluss zum 31. Dezember 2003 maßgebend anzuwenden.

In der Festlegung, den Barwert der Pensionsverpflichtungen zu ermitteln, ist unter dem Begriff „Barwert“ definitionsgemäß der abgezinste Wert der künftigen Versorgungsleistungen zu verstehen. In der Versicherungsmathematik, die auch Elemente der Wahrscheinlichkeitsrechnung enthält, ist der Barwert der auf einen bestimmten Stichtag abgezinste Wert der voraussichtlichen künftigen Leistungen. Dabei ist jedoch zu beachten, dass in den gängigen Verfahren für die Berechnung der Pensionsverpflichtungen zwischen den Begriffen „Teilwert“ und „Barwert“ unterschieden wird. Der Teilwert ist darin gleich dem Barwert der künftigen Versorgungsleistungen, jedoch abzüglich der sich noch ergebenden gleichmäßigen Jahresbeträge bis zum Ausscheiden aus dem aktiven Dienst.

Der Barwert wird als versicherungstechnische Einmalprämie bezeichnet, da er der Wert ist, der einmalig zu entrichten wäre, um eine Anwartschaft auf bestimmte Leistungen zu erwerben. Weil nach der Vorschrift des § 36 Absatz 1 GemHVO NRW der Barwert der Pensionsrückstellungen zu ermitteln ist, folgt daraus, dass Rückstellungen in Höhe des Teilwertes anzusetzen sind, wenn von den Beamtinnen und Beamten noch weitere Anwartschaften nach dem Stichtag der Eröffnungsbilanz (bis zum Eintritt in den Ruhestand) erworben werden und Rückstellungen in Höhe des Barwertes anzusetzen sind, wenn zum Stichtag der Eröffnungsbilanz keine weiteren Anwartschaften von den Beamtinnen und Beamten mehr erworben werden, weil sie sich im Ruhestand befinden.

#### **4.3.1.3 Die Eckpunkte für die Bewertung**

Bei der Bewertung von Pensionsverpflichtungen sollen erhebliche Ergebnisunterschiede zwischen den Gemeinden ausgeschlossen werden, die durch die bei der Berechnung festzulegenden Variablen entstehen können. Durch den Runderlass des Innenministeriums „Durchführungshinweise zur Bewertung von Pensionsrückstellungen vom 04.01.2006 (SMBl. NRW. 653) wurden deshalb Eckpunkte zur Bewertung der gemeindlichen Pensionsverpflichtungen bestimmt, die als wichtige Maßgaben bei der Bewertung von Pensionsverpflichtungen zu beachten sind. Folgende Eckpunkte enthält der Erlass (vgl. Abbildung:

<b>Die Eckpunkte für die Bewertung von Pensionsrückstellungen</b>	
-	Für den Beginn der Dienstzeit ist grundsätzlich der Beginn des Dienstverhältnisses, also der Zeitpunkt der erstmaligen Berufung in das Beamtenverhältnis anzusetzen. Allgemein kann aber auch für den mittleren und gehobenen Dienst das vollendete 19. Lebensjahr und für den höheren Dienst das vollendete 25. Lebensjahr angesetzt werden. Für Beamtinnen und Beamte auf Zeit kann ausnahmsweise auch das vollendete 25. Lebensjahr als Beginn der Dienstzeit angesetzt werden.
-	Für das zeitliche Ende der anzusetzenden Dienstzeit ist bei Laufbahnbeamtinnen und –beamten die jeweilige gesetzliche Altersgrenze als Eintritt in den Ruhestand anzusetzen. Bei Beamtinnen und Beamten auf Zeit kann unabhängig vom Einzelfall das 65. Lebensjahr als Zeitpunkt für den Eintritt in den Ruhestand angesetzt werden.
-	Mögliche Ansprüche der Beamten aus der gesetzlichen Rentenversicherung sollen nicht in die Bewertung einbezogen werden.
-	Bei Versorgungslasten der Gemeinde, an denen auch andere Dienstherrn anteilig beteiligt sind sowie für die Verpflichtungen aus einer Teilzeitbeschäftigung und für die Bewertung von Beihilfeverpflichtungen sind weitere Maßgaben zu beachten.

*Abbildung 577 „Die Eckpunkte für die Bewertung von Pensionsrückstellungen“*

#### **4.3.1.4 Besonderheiten bei Pensionsrückstellungen**

##### **4.3.1.4.1 Erstattungsverpflichtungen keine Pensionsrückstellungen**

Die Gemeinde darf unter dem Bilanzposten „Pensionsrückstellungen“ keine Rückstellungen ansetzen, die ihre Ursache darin haben, dass die Gemeinde gegenüber einer anderen Gemeinde oder einer sonstigen öffentlichen Körperschaft, die Dienstherrnfähigkeit besitzen, rechtlich verpflichtet ist, sich an künftigen Versorgungsleistungen für Beamtinnen und Beamte zu beteiligen, z. B. nach dem Versorgungslastenverteilungsgesetz NRW oder nach dem Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrag.

Derartige Verpflichtungen gegenüber der aufnehmenden Körperschaft können für eine abgegebene Beamtin oder einen abgegebenen Beamten entstehen, weil diese Körperschaft zukünftig die vollen Versorgungsbezüge der Beamtin oder des Beamten zu zahlen hat und die abgebende Körperschaft sich nach den o.a. Vorschriften daran zu beteiligen hat. Diese Verpflichtungen sind in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten "Sonstige Rückstellungen" anzusetzen.

#### **4.3.1.4.2 Pensionsrückstellungen nicht für tariflich Beschäftigte**

Die Gemeinde darf unter dem Bilanzposten „Pensionsrückstellungen“ keine Rückstellungen ansetzen, weil bei ihr nach dem Tarifrecht bezahlte Beschäftigte tätig sind. Nach dem derzeit geltenden tarifvertraglich bestimmten Versorgungsrecht für tariflich Beschäftigte besteht für die Gemeinde eine Verpflichtung nach dem allgemeinen Rentenrecht, aber zu einer Beteiligung an einer Zusatzrente. Dafür wird die Gemeinde zu jährlichen Umlagezahlungen an die Zusatzversorgungskasse herangezogen. Diese gemeindliche Leistungsverpflichtung löst aber keine Verpflichtung der Gemeinde zu einer gesonderten (zusätzlichen) Rückstellungsbildung für Beschäftigte aus.

Der Anspruch der tariflich Beschäftigten auf eine spätere Zusatzleistung neben der erworbenen Rente besteht unmittelbar gegenüber der Zusatzversorgungskasse und nicht gegenüber der Gemeinde. Ein solcher Anspruch wird auch durch die Zusatzversorgungskasse erfüllt. Die Gemeinden als Beteiligte leisten daher an die Zusatzversorgungskasse die erforderlichen „Arbeitgeberzahlungen“ im Umlageverfahren. Zu diesen Zahlungen sind die Gemeinden in jedem Haushaltsjahr verpflichtet, in denen tariflich Beschäftigte bei ihnen tätig sind.

Bei einer möglichen Einführung einer Kapitaldeckung durch die Zusatzversorgungskassen müssen die Auswirkungen auf das Umlagesystem sowie auf daraus entstehende Ansprüche der Gemeinde neu bewertet werden. Erst zu einem solchen Zeitpunkt kann darüber entschieden werden, ob im Verhältnis der Gemeinde zu ihrer Zusatzversorgungskasse „mittelbare Verpflichtungen“ der Gemeinde anzunehmen sind und eine gesonderte Rückstellungsbildung zu verlangen ist. Bis zu diesem Zeitpunkt sollten von der Gemeinde im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss sachgerechte Angaben zu den örtlichen Verhältnissen im Zusammenhang mit der Inanspruchnahme der Zusatzversorgung gemacht werden.

#### **4.3.1.4.3 Kein Ansatzverzicht wegen der Versorgungskassen**

Bei einer Mitgliedschaft der Gemeinde in einer Versorgungskasse zahlt die Versorgungskasse die Versorgungsleistungen an die Berechtigten aus. Als Pflichtmitglieder gehören der kommunalen Versorgungskassen die kreisangehörigen Gemeinden ihres Geschäftsbereichs mit Ausnahme der Städte an (vgl. § 4 Absatz 1 Satz 1 VKZVKG NRW). Andere Gemeinden können als freiwillige Mitglieder zugelassen werden, soweit sie im Geschäftsbereich der Versorgungskasse liegen (vgl. § 4 Absatz 1 Satz 2 VKZVKG NRW). Die kommunalen Versorgungskassen haben die Aufgabe, für ihre Mitglieder (z. B. Gemeinden) die Berechnung und Zahlung der beamtenrechtlichen Versorgungsleistungen an die ehemaligen Beschäftigten sowie weitere Leistungen zu übernehmen und die dadurch entstandenen Lasten durch Umlage oder im Wege der Erstattung auszugleichen (vgl. § 2 Absatz 1 VKZVKG NRW).

Die Versorgungsberechtigten haben dadurch jedoch keinen eigenen Anspruch gegen die Versorgungskasse. Die Gemeinde als Dienstherr bleibt gegenüber den Versorgungsberechtigten insgesamt wirtschaftlich und rechtlich verpflichtet. Sie kann ihre Pensionsverpflichtungen auch nicht an die Versorgungskasse als Dritten übertragen. Bei der Einschaltung einer Versorgungskasse zur Abwicklung der Zahlungen an die Berechtigten bleibt daher die Gemeinde verpflichtet, ihre Verpflichtungen als Pensionsrückstellung in ihrer Bilanz anzusetzen, denn die Versorgungskasse wird in diesem System als Erfüllungsgehilfe gegenüber der Gemeinde tätig.

#### **4.3.1.5 Die Pensionsrückstellungen bei einer Tätigkeit außerhalb der Verwaltung**

Eine Besonderheit besteht bei den Gemeinden dadurch, dass die Gemeinde der Dienstherr für Beamtinnen oder Beamte bleibt, auch wenn diese nicht mehr innerhalb der gemeindlichen Kernverwaltung, sondern bei Betrieben der Gemeinde tätig sind. Die Beamtinnen oder Beamte der Gemeinde können bei wirtschaftlichen Unternehmen (vgl. § 114 GO NRW) oder organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen (vgl. § 107 Absatz 2 GO NRW) der Gemeinde oder bei rechtlich selbstständigen wirtschaftlichen Unternehmen der Gemeinde oder in einem Jobcenter als Gemeinsame Einrichtung (mit dem Bund) nach § 44 SGB II tätig sein, ohne dass diese Bediensteten ihren beamtenrechtlichen Status gegenüber der Gemeinde verlieren. Den Beamtinnen und Beamte der Gemeinde kann aber auch nur eine vorübergehende Tätigkeit bei einem gemeindlichen Betrieb zugewiesen werden.

Die Rechtsstellung der gemeindlichen Bediensteten sowie die Stellung der Gemeinde als Dienstherr bleiben bei einer solchen Zuweisung unberührt. Die betreffenden Bediensteten werden deshalb hinsichtlich ihrer Versorgungsansprüchen i.d.R. so behandelt, als wenn sie weiterhin in der gemeindlichen Verwaltung beschäftigt wären. Deshalb bestehen die Verpflichtungen der Gemeinde fort, zukünftig die Versorgungsleistungen für diese Bediensteten zu erbringen und dafür die notwendigen Rückstellungen dafür anzusammeln und in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Gleichwohl ist es im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft wichtig, die Aufwendungen für Pensionsrückstellungen auch dort nachzuweisen, wo sie wirtschaftlich verursacht werden.

Für die Zeit, in der Beamtinnen und Beamte außerhalb der gemeindlichen Kernverwaltung tätig sind, muss die Gemeinde die zur Erfüllung der künftigen Versorgungsansprüche dieser Bediensteten notwendigen Rückstellungen ansammeln. Sie kann aber bei einer Tätigkeit eines Beschäftigten in einem gemeindlichen Betrieb durch eine gesonderte Vereinbarung mit dem betreffenden gemeindlichen Betrieb festlegen, dass dieser den Teil der Verpflichtungen gegenüber einer Beamtin oder eines Beamten übernimmt, der aus der tatsächlichen Tätigkeit dieser Bediensteten in dem gemeindlichen Betrieb entsteht. Die Gemeinde darf wegen einer Tätigkeit einer Beamtin oder eines Beamten außerhalb der gemeindlichen Verwaltung nicht ihre Pensionsrückstellungen auflösen. Mit dem Wechsel der Tätigkeit der Beamtin oder des Beamten ist ausgehend vom Dienstherrn „Gemeinde“ kein Dienstherrwechsel, auch nicht in „fiktiver Form“, verbunden, sodass diese Rückstellungen weiterhin in der Bilanz der gemeindlichen Verwaltung anzusetzen sind.

#### **4.3.2 Zu Nummer 3.2 (Rückstellungen für Deponien und Altlasten):**

##### **4.3.2.1 Die Rückstellungen für die Nachsorge bei Deponien**

Unter dem Bilanzposten „Rückstellungen für Deponien und Altlasten“ sind ungewisse Verbindlichkeiten der Gemeinde zu passivieren, die wegen der zukünftig zu erbringenden Leistungen für eine Wiederherstellung von Natur- und Kulturflächen nach Aufgabe einer Deponie entstehen. Die Gemeinde ist nach der Verordnung über Deponien und Langzeitlager (vgl. § 11 DepV) in der Nachsorgephase zu Maßnahmen verpflichtet, die zur Verhinderung von Beeinträchtigungen des Wohles der Allgemeinheit erforderlich sind. Sie muss daher ihre Deponien nach Erreichen der Verfüllmenge rekultivieren und möglichen schädlichen Auswirkungen dieser Deponie auf die Umwelt vorbeugen. Die gemeindliche Nachsorgepflicht entsteht wirtschaftlich in den Jahren der Nutzung der Deponie. Sie erfordert dementsprechend die notwendige Rückstellungsbildung und einen entsprechenden Ansatz in der gemeindlichen Bilanz.

Für die erforderlichen Rückstellungen sind daher die zu erwartenden Gesamtkosten für die Rekultivierung und Nachsorge, bezogen auf den Zeitpunkt der Durchführung der Rekultivierungs- und Nachsorgemaßnahmen, von der Gemeinde zu ermitteln. In die Rückstellungsbildung für die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien dürfen von der Gemeinde jedoch keine Aufwendungen einbezogen werden, die nach der Rekultivierung aus der Unterhaltung der neu geschaffenen Flächen entstehen, denn diese stellen wie die Abschreibungen aus den im Rahmen der Rekultivierung beschafften oder neu hergestellten und aktivierten Vermögensgegenständen einen

jährlichen Aufwand dar. Die Gemeinde kann die Rückstellungen über die Zeit der Nutzung der Deponie ansammeln und kann sich für deren jährliche Höhe am Verteilungsschlüssel „Verfüllmengenanteil der einzelnen Nutzungsjahre“ orientieren.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Rückstellungen für Deponien der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen Kontenrahmen der Kontengruppe 26 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **4.3.2.2 Die Rückstellungen für die Beseitigung von Altlasten**

Unter dem Bilanzposten „Rückstellungen für Deponien und Altlasten“ sind auch die Rückstellungen anzusetzen, die aus der Verpflichtung der Gemeinde zur Beseitigung von Altlasten entstehen. Dabei ist es haushaltswirtschaftlich nicht entscheidend, ob es sich bei den Altlasten in technischer Hinsicht um Altlasten, Altablagerungen oder altlastverdächtige Flächen handelt. Eine gemeindliche Sanierungspflicht kann dabei für Grundstücke der Gemeinde oder für fremde Grundstücke bestehen, weil z. B. eine stillgelegte Abfallbeseitigungsanlage vorhanden ist oder auf den Grundstücken Abfälle zwischengelagert wurden. Auch sanierungsbedürftige Grundstücke, auf denen mit umweltgefährdenden Stoffen umgegangen wurde, können Anlass für eine Rückstellungsbildung durch die Gemeinde sein (vgl. § 2 BBodSchG).

Unter dem Begriff „Altlasten“ werden dabei i.d.R. örtliche Altablagerungen verstanden, von denen Belastungen für die Umwelt, insbesondere des Bodens und des Wassers, ausgehen und auch eine Gefährdung für die menschliche Gesundheit des Einzelnen oder der Allgemeinheit nicht ausgeschlossen werden kann. Altablagerungen sind z. B. verlassene oder stillgelegte Ablagerungsplätze für kommunale oder gewerbliche Abfälle, illegale Ablagerungen aus der Vergangenheit, stillgelegte Aufhaldungen und Verfüllungen mit Produktionsrückständen. Dazu sind auch noch die Altstandorte, z. B. Grundstücke stillgelegter Anlagen, nicht mehr verwendete Leitungs- und Kanalsysteme oder sonstige Betriebsflächen, auf denen mit umweltgefährdenden Stoffen umgegangen wurde, zu zählen (vgl. § 2 Absatz 5 Nummer 1 und 2 BBodSchG).

In diesem Zusammenhang sind altlastverdächtige Flächen im Sinne des Gesetzes die Altablagerungen und Altstandorte, bei denen der Verdacht schädlicher Bodenveränderungen oder sonstiger Gefahren für den Einzelnen oder die Allgemeinheit besteht (vgl. § 2 Absatz 6 BBodSchG). Einen Anlass für die Bildung von Rückstellungen für die Beseitigung von Altlasten durch die Gemeinde stellt auch eine behördliche Verfügung dar, mit der die Gemeinde zur Beseitigung von Altlasten auf eigenen Grundstücken oder auf Grundstücken Dritter verpflichtet wird. Eine solche Rückstellung ist aber noch nicht dann anzusetzen, wenn bei der Gemeinde nur eine Absicht zur Beseitigung der Altlasten besteht.

Vielmehr ist in jedem Einzelfall das Sanierungserfordernis bzw. die Notwendigkeit zur Beseitigung einer Altlast zu beurteilen. In den Fällen, in denen dieses bejaht wird, ist für die Beseitigung der Altlasten der Umfang der notwendigen Rückstellung zu ermitteln und zu bilanzieren. In diesen Fällen ist ggf. zu prüfen, ob eine Berichtigung des Wertansatzes des auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz angesetzten Grundstückes durch eine außerplanmäßige Abschreibung gem. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW erfolgen muss. Eine Abschreibung kommt aber auch in Betracht, wenn beim Erwerb eines Grundstückes durch die Gemeinde die festgestellten Altlasten nicht bekannt waren oder ein altlastenfreies Grundstück zu einem späteren Zeitpunkt kontaminiert wird.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Rückstellungen für die Beseitigung von Altlasten durch die Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen Kontenrahmen ebenfalls der Kontengruppe 26 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

#### **4.3.2.3 Die Rückstellungen für die Beseitigung sonstiger Umweltschäden**

Unter dem Bilanzposten „Rückstellungen für Deponien und Altlasten“ sind auch Rückstellungen anzusetzen, die durch Verpflichtungen der Gemeinde zur Beseitigung nicht einzeln benannter (sonstiger) Umweltschäden ausgelöst werden, z.B. weil mit umweltgefährdenden Stoffen umgegangen und dadurch schädliche Bodenverunreinigungen entstanden sind. Im § 2 des Umweltschadengesetzes werden als Umweltschaden die Schädigung von Arten und natürlichen Lebensräumen nach Maßgabe des § 21a - BNatSchG, die Schädigung von Gewässern nach Maßgabe des § 22a WHG und die Schädigung des Bodens durch eine Beeinträchtigung der Bodenfunktionen im Sinne des § 2 Absatz 2 BBodSchG.

In den Fällen, in denen insbesondere die Gemeinde für deren Sanierung oder Beseitigung Sorge zu tragen hat und die notwendigen Maßnahmen ergreifen muss, hat sie die bestehenden Umweltschäden und deren Umfang zu ermitteln sowie die dafür notwendige Rückstellungsbildung unter Berücksichtigung des Umweltschadengesetzes (USchadG) zu bestimmen. Die bilanzmäßige Zuordnung solcher Rückstellungen unter diesem Bilanzposten ist sachgerecht und vertretbar, denn die Rekultivierung einer Deponie oder die Beseitigung von Altlasten können im Sinne der Umwelt auch als eingetretene Umweltschäden angesehen werden.

#### **4.3.3 Zu Nummer 3.3 (Instandhaltungsrückstellungen):**

##### **4.3.3.1 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Unter dem Bilanzposten „Instandhaltungsrückstellungen“ sind Verpflichtungen der Gemeinde gegen sich selbst (Innenverpflichtung) anzusetzen, die aus dem Unterlassen von geplanter Instandhaltung entstehen. Zu jedem Abschlussstichtag ist daher von der Gemeinde zu beurteilen, ob von ihr Instandhaltungsmaßnahmen im abgelaufenen Haushaltsjahr unterlassen wurden und wie sich dies ggf. auf die gemeindliche Bilanz auswirkt. Es ist dabei die Frage zu beantworten, ob daraus eine Wertminderung beim betreffenden Vermögensgegenstand entsteht oder ob die Kriterien für die Bildung einer Rückstellung für unterlassene Instandhaltung erfüllt werden.

Beide Vorgehensweisen würden zunächst zum gleichen Ansatz des Eigenkapitals führen. Neben dem u.U. unterschiedlichen Informationswert der jeweiligen Vorgehensweise ergeben sich insbesondere Auswirkungen hinsichtlich der Abschreibungsbemessungsbasis bei abnutzbaren Vermögensgegenständen und der Buchung der späteren Aufwendungen für die tatsächliche Beseitigung der unterlassenen Instandhaltung. Die unterlassenen Instandhaltungen bei gemeindlichen Vermögensgegenständen sind von der Gemeinde vollständig als Aufwendungen zu erfassen. Sie finden bei der Beurteilung des „Haushaltsausgleichs“ nur in einem Haushaltsjahr Berücksichtigung.

Dieses Vorgehen könnte zu kontraproduktiven Steuerungseffekten führen. Ökonomisch und/oder ökologisch sinnvolle Maßnahmen könnten dadurch, dass sie aus bewertungstechnischen Gründen zu einem einmaligen außergewöhnlich hohen Aufwand führen würden, verschoben oder unterlassen werden. Es bietet sich daher an, eine unterlassene Instandhaltung von Vermögensgegenständen gesondert zu erfassen und als Korrekturposten zu dem in voller Höhe, d.h. ohne Berücksichtigung der Belastung zu passivieren. Eine solche Passivierung ist nur zulässig, wenn die Beseitigung der Belastung hinreichend konkret beabsichtigt ist und die Beseitigung der Belastung als bisher unterlassen zu bewerten ist.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Instandhaltungsrückstellungen der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen Kontenrahmen der Kontengruppe 27 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

#### **4.3.3.2 Voraussetzungen für die Rückstellungsbildung**

Für die Rückstellungsbildung für eine unterlassene Instandhaltung durch die Gemeinde dürfte die Aufnahme in einen mittelfristigen Maßnahmen- oder Investitionsplan (mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung) der Gemeinde als ausreichend angesehen werden. Die anschließende Durchführung darf dabei nur in besonderen Ausnahmefällen später als drei Jahre nach dem Abschlussstichtag erfolgen. Zudem müssen die vorzunehmenden Maßnahmen einzeln beschrieben und wertmäßig beziffert sein. Dabei ist von der Gemeinde sicherzustellen, dass bei der Inanspruchnahme der gebildeten Rückstellungen auch tatsächlich die diesen Posten betreffenden Vorgänge und nicht z.B. die laufenden Schönheitsreparaturen in die Auflösung der Rückstellung einbezogen werden.

Aus dem Anhang im Jahresabschluss muss jeweils hervorgehen, welche Posten des Anlagevermögens mit welchen Rückstellungen „belastet“ sind, damit die Nachvollziehbarkeit für den Leser gewährleistet bleibt (vgl. Erläuterungen zu § 36 Absatz 3 GemHVO NRW). Zu beachten ist, dass bei einem späteren Verzicht auf die vorgesehenen Instandhaltungsmaßnahmen die gebildeten Instandhaltungsrückstellungen zwar ertragswirksam aufgelöst werden, jedoch gleichzeitig auch eine Korrektur des Wertansatzes des betreffenden Vermögensgegenstandes vorzunehmen ist, die als außerplanmäßige Abschreibung ebenfalls die Ergebnisrechnung berührt.

#### **4.3.3.3 Die Rückstellungen für Abraumbeseitigung**

Unter dem Bilanzposten „Instandhaltungsrückstellungen“ dürfen auch Rückstellungen für die gemeindliche Abraumbeseitigung angesetzt werden, wenn für deren Beseitigung nur eine interne Verpflichtung für die Gemeinde besteht. In den Fällen aber, in denen eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung der Gemeinde besteht, bildet diese eine ungewisse Verbindlichkeit und stellt die Grundlage für die gemeindliche Rückstellungsbildung dar. Die Rückstellung ist dann in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ anzusetzen.

#### **4.3.4 Zu Nummer 3.4 (Sonstige Rückstellungen):**

##### **4.3.4.1 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ sind die Rückstellungen für andere als die zuvor benannten ungewissen Verbindlichkeiten anzusetzen, z. B. Rückstellungen für Altersteilzeit, für nicht beanspruchten Urlaub, für Arbeitszeitguthaben, für Verpflichtungen gegenüber anderen Dienstherren, aber auch Rückstellungen aus Lieferungen und Leistungen sowie für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften. Dieser Bilanzposten sollte jedoch dann nicht ausschließlich als einziger Sammelposten angesetzt werden, wenn dessen Volumen das Volumen der anderen spezielleren Rückstellungsposten übersteigt. Für die Bildung und den Ansatz von Rückstellungen für gemeindliche Verpflichtungen gegenüber Dritten gelten bestimmte Voraussetzungen, die bei der Bilanzierung von der Gemeinde zu beachten sind (vgl. Abbildung).

<b>Die Anforderungen an die Rückstellungsbildung</b>	
-	Die Verpflichtungen müssen dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sein.
-	Es muss zukünftig wahrscheinlich eine Verbindlichkeit tatsächlich entstehen und die zukünftige Inanspruchnahme wird voraussichtlich tatsächlich erfolgen.
-	Die wirtschaftliche Ursache der Verbindlichkeit muss vor dem Abschlussstichtag liegen.

<b>Die Anforderungen an die Rückstellungsbildung</b>	
-	Der zu leistende Betrag ist nicht geringfügig.

Abbildung 578 „Die Anforderungen an die Rückstellungsbildung“

In den Fällen, in denen sich keine zusätzlichen Bilanzposten oder „Davon-Vermerke“ in der gemeindlichen Bilanz anbieten, muss mindestens durch gesonderte Angaben im Anhang des gemeindlichen Jahresabschlusses die notwendige Transparenz über die zusammengefassten Verpflichtungen der Gemeinde gewährleistet werden. Bei den Verpflichtungsrückstellungen muss zudem eine Verpflichtung der Gemeinde gegenüber Dritten bestehen, z. B. aufgrund von Verträgen (privatrechtliche oder öffentlich-rechtliche Vereinbarungen) oder von gesetzlichen Regelungen. Dabei ist es nicht erforderlich, dass der Dritte Kenntnis von seinem Anspruch hat. Die notwendige Festlegung der Geringfügigkeitsgrenze für die gemeindliche Rückstellungsbildung liegt dabei in der Eigenverantwortung der Gemeinde. Sie soll bei ihrer Festlegung die haushaltsmäßigen Auswirkungen berücksichtigen.

Die Vorschriften in § 36 Absatz 4 GemHVO NRW enthalten die allgemeinen Grundsätze für die Bildung von Verpflichtungsrückstellungen und gleichzeitig aber auch die Ermächtigung zur Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, soweit dafür keine spezielle Regelung in § 36 Absatz 1, 2 und 5 GemHVO NRW getroffen wurde. Ist nur ungewiss, wem gegenüber eine Verbindlichkeit besteht oder wann sie fällig wird, so liegt darin keine Ungewissheit im Sinne dieser Vorschrift. Außerdem ist zu beachten, dass die Aufwandsrückstellungen nach § 36 Absatz 3 GemHVO NRW keine Außenverpflichtung beinhalten, sondern nur eine Verpflichtung der Gemeinde gegenüber sich selber darstellen.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden sonstigen Rückstellungen der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen Kontenrahmen der Kontengruppe 28 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

#### **4.3.4.2 Die Rückstellungen wegen einer Beteiligung an Versorgungslasten**

##### **4.3.4.2.1 Anlässe für die Beteiligung**

Unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ sind auch gemeindliche Rückstellungen wegen der Beteiligung der Gemeinde an künftigen Versorgungslasten anderer Dienstherren anzusetzen, wenn eine Gemeinde dazu verpflichtet ist, soweit von ihr nicht bereits vorher eine Ausgleichsleistung oder eine Abfindung an den neuen Dienstherrn gezahlt wurde, z. B. nach dem Versorgungslastenverteilungsgesetz (VLVG NRW), nach dem Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrag oder anderen Rechtsvorschriften. Derartige gemeindliche Verpflichtungen sind dann in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ anzusetzen (vgl. § 36 Absatz 4 GemHVO NRW).

Bei einer besonderen örtlichen Bedeutung dieser Verpflichtungen können diese unter dem Bilanzposten gesondert mit einem „Davon-Vermerk“ angesetzt werden. Sie dürfen jedoch nicht unter dem Bilanzposten „Pensionsrückstellungen“ bilanziert werden. In den Fällen, in denen die Erstattungsverpflichtung des abgebenden Dienstherrn gegenüber dem neuen Dienstherrn durch eine einmalige Leistung abgegolten worden ist, kann die Gemeinde auf die bisher angesetzte Rückstellung für diese früheren Bediensteten verzichten. Dem Aufwand aus der Leistung an den neuen Dienstherrn steht dann der Ertrag aus der Auflösung der gebildeten, aber nicht mehr erforderlichen Rückstellung gegenüber, denn für die abgebende Gemeinde ist durch die Abfindungszahlung der Grund für die Rückstellungsbildung in der eigenen Bilanz entfallen.

Die Beteiligung der Gemeinde an den künftigen Versorgungslasten eines anderen Dienstherrn bleibt aber grundsätzlich passierungspflichtig, wenn die gemeindliche Erstattungsverpflichtung betragsmäßig in ihrer Höhe und hinsichtlich ihrer Fälligkeit festgelegt, aber von der Gemeinde noch nicht erfüllt worden ist. Diese konkrete gemeindliche Verpflichtung ist dann jedoch nicht mehr im Bilanzbereich „Rückstellungen“ zu bilanzieren, sondern im Bilanzbereich „Verbindlichkeiten“ anzusetzen. In den Fällen, in denen Beteiligungsverpflichtungen der Gemeinde vorliegen, sollte auch der Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss (vgl. § 44 GemHVO NRW) die entsprechenden Angaben enthalten. Die Angabepflicht besteht auch deshalb, weil diese gemeindlichen Verpflichtungen aus vorhergehenden Pensionsverpflichtungen der Gemeinde entstanden sind und deshalb regelmäßig weiterhin in der gemeindlichen Bilanz, jedoch im Bilanzbereich „Rückstellungen“ angesetzt sind.

#### **4.3.4.2.2 Die Beteiligung nach dem Beamtenversorgungsgesetz**

Die Gemeinde hat sich auch bei einem länderübergreifenden Dienstherrnwechsel einer Beamtin oder des Beamten an den künftigen Versorgungslasten zu beteiligen. Das bislang in § 107b BeamtVG und in § 92b SVG geregelte Erstattungsmodell ist durch ein pauschalierendes Abfindungsmodell ersetzt worden, wonach die Versorgungsanwartschaften zum Zeitpunkt des Dienstherrnwechsels abgegolten werden sollen (vgl. Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrag). Dieses bedingt aber, dass die bisher bereits bestehenden Verpflichtungen der Gemeinde weiterhin zu bilanzieren sind, soweit diese nicht in ein Abfindungsmodell einbezogen werden.

#### **4.3.4.2.3 Die Beteiligung nach dem Versorgungslastenverteilungsgesetz**

Für die Gemeinde besteht zudem eine landesbezogene Beteiligungspflicht an künftigen Versorgungsleistungen an ihre früheren Beschäftigten durch das Versorgungslastenverteilungsgesetz NRW (VLVG NRW). Nach diesem Gesetz haben sich bei einem Wechsel einer Beamtin oder eines Beamten zu einem anderen Dienstherrn in Nordrhein-Westfalen alle vorherigen Dienstherrn an den tatsächlichen Versorgungslasten zu beteiligen, die der letzte Dienstherr nach den versorgungsrechtlichen Regelungen zu tragen hat (vgl. § 1 VLVG NRW). Bestehen bei der Gemeinde solche Beteiligungsverpflichtungen, sind diese unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ anzusetzen. Im Jahresabschluss sollten dazu im Anhang die entsprechenden Angaben enthalten sein.

#### **4.3.4.2.4 Die Beteiligung nach dem Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrag**

Der Bund und die Länder haben mit dem „Staatsvertrag über die Verteilung von Versorgungslasten bei bund- und länderübergreifenden Dienstherrnwechseln“ (Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrag) vereinbart, auf eine gesetzliche Regelung über den Versorgungslastenausgleich zu verzichten. Dieser Staatsvertrag gilt auch für die Gemeinden (vgl. § 1 des Staatsvertrages). Durch diesen Staatsvertrag wird das bislang in § 107b BeamtVG und in § 92b SVG geregelte Erstattungsmodell durch ein pauschalierendes Abfindungsmodell ersetzt, wonach die Versorgungsanwartschaften zum Zeitpunkt des Dienstherrnwechsels abgegolten werden. Nach diesem Staatsvertrag ist zu verfahren, denn er ist bundesweit anzuwenden.

#### **4.3.4.3 Rückstellungen aus besonderem Anlass**

##### **4.3.4.3.1 Die Rückstellungen wegen Altersteilzeit**

Unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ sind auch die Rückstellungen aus der Gewährung von Altersteilzeit für Beschäftigte anzusetzen, wenn die Altersteilzeit aufgrund des Dienstrechts oder auf der Grundlage eines Tarifvertrages oder einer Betriebsvereinbarung gewährt wird. Abhängig vom vereinbarten Arbeitszeitmodell kann es erforderlich werden, Rückstellungen wegen erbrachter Arbeitsleistungen des Beschäftigten zu bilden. Für

einen Beschäftigten mit reduzierter Arbeitszeit, der gleichwohl in einem Teil der Altersteilzeit mehr Arbeitsleistungen erbringt, er aber dafür nur zum Teil entlohnt wird, weil die Bezahlung anhand der reduzierten Arbeitszeit erfolgt, entsteht für die Gemeinde ein Erfüllungsrückstand. Aufgrund dessen ist von der Gemeinde eine Rückstellung wegen Altersteilzeit zu bilden.

Bei der Gewährung von Altersteilzeit können die erforderlichen Rückstellungen frühestens ab dem Zeitpunkt des Abschlusses einer vertraglichen Vereinbarung mit dem betreffenden Beschäftigten in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden. Es bietet sich aber grundsätzlich an, derartige Rückstellungen erst ab dem Zeitpunkt der tatsächlichen Inanspruchnahme der Altersteilzeit durch die gemeindlichen Beschäftigten in der Bilanz der Gemeinde anzusetzen. Eine vorsorgliche Rückstellungsbildung auf der Grundlage möglicherweise allgemein geäußelter Interessenten von Beschäftigten der Gemeinde für die Altersteilzeit ist nicht zulässig. Es muss schon eine Konkretisierung auf bestimmte Beschäftigte möglich sein.

#### **4.3.4.3.2 Die Rückstellungen wegen Urlaubsansprüchen und Arbeitszeitguthaben**

Unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ sind auch die Rückstellungen für zu übertragende Urlaubsansprüche und Arbeitszeitguthaben der Beschäftigten der Gemeinde anzusetzen. Eine grundsätzliche Verpflichtung zur Rückstellungsbildung entsteht für die Gemeinde aus nicht beanspruchtem Urlaub der Beschäftigten im abgelaufenen Haushaltsjahr sowie aus bestehenden Arbeitszeitguthaben der Beschäftigten zum jeweiligen Abschlussstichtag. Ein solcher Rückstand bzw. die Übertragung von Urlaubs- und Ausgleichsansprüchen ins folgende Haushaltsjahr stellt eine Geldschuld der Gemeinde gegenüber den Beschäftigten dar. In den Fällen, in denen zum Abschlussstichtag noch entsprechende Ansprüche der Beschäftigten bestehen bzw. übertragen werden und von der Gemeinde eine Abgeltung durch Urlaub, Freizeitausgleich oder eine Barabgeltung vorgesehen bzw. nicht ausgeschlossen worden ist, muss von ihr eine periodengerechte Abgrenzung sachgerecht vorgenommen und entsprechend eine Rückstellung für derartige Zwecke in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden.

Die Bemessung solcher Rückstellungen baut auf einem Mengen- als auch auf einem Wertgerüst auf. So sollte es im Rahmen der gemeindlichen Personalwirtschaft möglich sein, die noch nicht genommenen Urlaubstage und die Arbeitszeitguthaben der Beschäftigten mengenmäßig festzustellen. Dabei sind die einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die örtlich getroffenen Regelungen ausreichend zu berücksichtigen. Die wertmäßige Bemessung kann auf der Grundlage der gezahlten Vergütungen vorgenommen werden, wobei eine Durchschnittsbildung als zulässig anzusehen ist. Es ist dabei jedoch der künftige Zeitpunkt der Inanspruchnahme durch die Beschäftigten zu berücksichtigen. Die Gemeinde darf auf eine Rückstellungsbildung für die bestehenden Ansprüche ihrer Beschäftigten dann verzichten, wenn eine Abgeltung der Ansprüche der Beschäftigten nach dem jeweiligen Abschlussstichtag nicht erfolgen soll. Sie kann auf eine Rückstellungsbildung auch dann verzichten, wenn im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses die bestehenden Ansprüche ihrer Beschäftigten von geringfügiger Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft sind.

#### **4.3.4.3.3 Die Rückstellungen wegen Erhaltungsaufwand bei Kindertageseinrichtungen**

Unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ sind auch Verpflichtungen der Gemeinde für die Erhaltung von Tageseinrichtungen für Kinder anzusetzen, wenn die Gemeinde die nach der Betriebskostenverordnung (BKVO) vom 11.03.1994 (GV. NRW. S. 144, SMBl. NRW. 216) zugewiesene Erhaltungspauschale noch nicht in vollem Umfang einsetzt bzw. zweckentsprechend verwendet hat. Das Land geht bei der Verteilung der Erhaltungspauschale von einem durchschnittlichen Erhaltungsaufwand in den Tageseinrichtungen für Kinder aus. Es können aber aus örtlichen Gründen heraus durchaus Abweichungen bei dieser Sachlage entstehen, denn die Gemeinde muss die Erhaltung der Einrichtungen grundsätzlich in vollem Umfang tragen. In den Fällen, in denen die Erhaltungsmaßnahmen in den Tageseinrichtungen für Kinder nicht mindestens wie durchschnittlich (seitens

des Landes) ermittelt, von der Gemeinde vorgenommen werden, sind diese dann als unterlassene Erhaltungen zu bewerten. Die Gemeinde muss in diesen Fällen eine entsprechende Rückstellung in ihrer Bilanz ansetzen.

#### **4.3.4.4 Die Drohverlustrückstellung**

##### **4.3.4.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde hat in den Fällen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften und aus laufenden Verfahren die notwendigen Rückstellungen zu bilden. Diese gemeindliche Pflicht ist eine Auswirkung des zu beachtenden Imparitätsprinzips (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW). Derartige Rückstellungen betreffen ausschließlich Außenverpflichtungen der Gemeinde, bei denen die künftigen Aufwendungen im Zusammenhang mit den zukünftigen Erträgen stehen, sodass von der Gemeinde nur im Umfang der entstehenden Differenz eine Drohverlustrückstellung in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden darf.

Die Gemeinde ist nicht verpflichtet, für jeden möglichen Verlust aus schwebenden Geschäften und aus laufenden Verfahren eine Rückstellungsbildung vorzunehmen. Es ist dazu als mögliche als Abgrenzung bestimmt worden, dass Rückstellungen von der Gemeinde nur zu bilden sind, sofern der voraussichtliche Verlust für die Gemeinde nicht geringfügig sein wird. Die Bestimmung der Geringfügigkeitsgrenze liegt dabei in der Eigenverantwortung der Gemeinde. Sie soll bei deren Festlegung insbesondere die örtlichen haushaltsmäßigen Auswirkungen berücksichtigen, aber auch feststellen, ob ein künftiger Verpflichtungsüberschuss für die Gemeinde entstehen wird (Saldo aus künftigen Aufwendungen und künftigen Erträgen). Außerdem darf das die Rückstellungsbildung auslösende Ereignis erst nach dem gemeindlichen Geschäftsabschluss liegen.

##### **4.3.4.4.2 Die Rückstellungen für drohende Verluste**

###### **4.3.4.4.2.1 Die Rückstellungen bei Verlusten aus schwebenden Geschäften**

Die Gemeinde ist nach der Vorschrift verpflichtet, für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften eine Rückstellung zu bilden. Ein schwebendes Geschäft im bilanziellen Sinne ist dabei als ein einmaliges Geschäft oder ein Geschäft auf Dauer (Dauerschuldverhältnis) zu verstehen. Es liegt z.B. vor, wenn ein zweiseitig verpflichtender Vertrag besteht, der auf einen Leistungsaustausch ausgerichtet ist und von beiden Vertragspartnern noch nicht erfüllt worden ist. Bei einem schwebenden Geschäft fallen daher Vertragsabschluss und Vertragserfüllung zeitlich auseinander. Mögliche Gegenstände von derartigen schwebenden Geschäften können Lieferungen von Vermögensgegenständen, Leistungen in Form von Nutzungsüberlassungen oder ein sonstiges Tun oder Unterlassen sein.

Der Schwebezustand eines solchen Geschäftes beginnt grundsätzlich mit dem rechtswirksamen Abschluss, denn Anspruch und Verpflichtung müssen bereits entstanden sein. Bei Genehmigungsvorbehalten entsteht ein schwebendes Geschäft erst nach erfolgter Genehmigung. Wichtig ist bei der Qualifizierung von schwebenden Geschäften auch, dass eine Bindungswirkung besteht. Der Schwebezustand wird durch die Erfüllung der Sachleistung beendet. Dagegen bewirkt die Erbringung der geldmäßigen Gegenleistung i.d.R. nicht die Beendigung des Schwebezustands. Ist aber im Einzelfall eine Vorauszahlung (vollständige oder teilweise Erfüllung der Gegenleistung vor der Sachleistung) vereinbart, bleibt das schwebende Geschäft bestehen, bis die Sachleistung erfüllt ist.

Bei teilweise zu erbringender Sachleistung endet das schwebende Geschäft durch die Erbringung einer solchen Teilleistung im betreffenden Umfang. Nach Erbringung der Sachleistung (Beendigung des Schwebezustands) ist ein Anspruch auf eine Gegenleistung oder eine Verpflichtung zur Gegenleistung zu bilanzieren. In den Fällen, in denen aus einem schwebenden Geschäft ein Verlust droht, d. h. der Wert der Leistungen der Gemeinde übersteigt den Wert der Leistungen des Dritten, und das dafür ausschlaggebende Ereignis ist zwischen dem Ver-

tragsabschluss und dem Abschlussstichtag eingetreten, muss die Gemeinde für den zu erwartenden Verlust, soweit er nicht geringfügig ist, eine entsprechende Rückstellung bilden. Es ist nicht zulässig, die Bildung einer Rückstellung durch eine außerplanmäßige Abschreibung des aktivierten Vermögensgegenstandes zu ersetzen.

Die Voraussetzungen für eine außerplanmäßige Abschreibung durch die Gemeinde liegen nicht vor, solange das schwebende Geschäft der Gemeinde anhält, denn in dieser Zeit kann noch nicht von einer dauernden Wertminderung des betreffenden Vermögensgegenstandes ausgegangen werden. Ein möglicher Verlust muss für die Gemeinde aufgrund konkreter Tatsachen vorhersehbar sowie in der Höhe quantifizierbar sein, aber auch eine wirtschaftliche Belastung für die Gemeinde darstellen. Ist dies der Fall, muss eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften passiviert werden, z. B. bei gemeindlichen Verträgen über Zinsswaps und Währungsswaps.

#### **4.3.4.4.2.2 Die Rückstellungen bei Verlusten aus laufenden Verfahren**

Die Gemeinde ist nach der Vorschrift verpflichtet, für drohende Verluste aus laufenden Verfahren entsprechende Rückstellungen zu bilden. Unter dem Begriff „Verfahren“ sind dabei Verwaltungsvorgänge zu verstehen, die auf einer rechtlichen Grundlage aufbauen und im Rahmen des Verwaltungsverfahrensgesetzes durch einen Bescheid abgewickelt werden, z.B. die Heranziehung Dritter zur Zahlung von Steuern, Beiträgen u.a. Solche Verwaltungsverfahren sind als laufend zu qualifizieren, wenn ein von der Gemeinde erlassener Bescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist. Dieser Sachverhalt ist gegeben, wenn die Rechtsmittelfrist noch nicht abgelaufen ist oder diese durch ein anhängiges Widerspruchs- oder Klageverfahren noch läuft.

Die Gemeinde muss daher z. B. bei einem anhängigen Gerichtsverfahren das Verfahrensrisiko einschätzen, um das Erfordernis einer Rückstellungsbildung beurteilen zu können. Die örtliche Einschätzung sowie die Bemessung der gebildeten Rückstellung sind zu dokumentieren. Diese Gegebenheiten stellen daher keinen Anlass für eine Wertberichtigung der gemeindlichen Forderung dar, sondern erfordern ggf. die Bildung einer Rückstellung. Für die Bemessung einer Rückstellung können dabei z. B. der Streitwert und der Streitgegenstand, der Grund und der Stand des Verfahrens, aber auch die möglichen Nebenkosten, z. B. Anwaltskosten, bis hin zu den Kosten weiterer Instanzen eine Grundlage bilden.

Von der Gemeinde ist dabei die durch Bescheid festgesetzte Forderung aufrechtzuerhalten. Diese Sachlage gilt solange, bis das Verfahren abgeschlossen ist oder die Gemeinde ihren ursprünglichen Bescheid abändert. Erst mit Bestandskraft des Bescheides in seiner ursprünglichen oder in abgeänderter Form, z.B. durch Urteil oder Vergleich mit dem betroffenen Dritten, sind die bilanziellen Ansätze in der gemeindlichen Bilanz entsprechend anzupassen. Eine solche sachliche Festlegung berücksichtigt, dass die Gemeinde nicht an der Erfüllung ihrer Forderung durch den Schuldner zweifelt, sondern vielmehr der Schuldner die Forderung der Gemeinde überprüfen lassen will.

Bei laufenden Verfahren im Rahmen der gemeindlichen Beitragserhebung, bei denen die Gemeinde davon ausgeht bzw. erwartet, dass das laufende Verfahren nicht im vollen Umfang gewonnen wird, ist sie nicht verpflichtet, in der Höhe eines möglichen Beitragsverzichts eine entsprechende Rückstellung für drohende Verluste aus laufenden Verfahren zu bilden. Für diese Vorgehensweise spricht, dass aus einem verlorenen Prozess bzw. laufenden Verfahren über einseitige Beitragsansprüche der Gemeinde kein unmittelbarer haushaltsmäßiger Verlust für die Gemeinde entsteht. Den Aufwendungen der Gemeinde aus einer vorzunehmenden Anpassung der Beitragserhebung stehen gleichzeitig Erträge aus der Anpassung des betreffenden Sonderpostens gegenüber. Der Verzicht auf die Rückstellungsbildung ist auch als sachlich vertretbar anzusehen.

#### **4.3.4.4.3 Die Rückstellungen zur Absicherung eines Fremdwährungsrisikos**

Bei der Aufnahme von Krediten in fremder Währung muss von der Gemeinde, abhängig von der Höhle des Wechselkursrisikos, gleichzeitig eine Risikovorsorge getroffen werden. Sie soll regelmäßig darin bestehen, dass die Vorteile der Gemeinde aus der Aufnahme von Krediten in fremder Währung nicht bereits zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses vollständig für Zwecke des gemeindlichen Haushalts abgeschöpft werden. Ein Teil davon ist als „Absicherung des Fremdwährungsrisikos“ zurückzulegen, bis gesichert ist, dass sich das Fremdwährungsrisiko nicht mehr realisiert. Dieses ist i.d.R. erst nach Ablauf des Darlehensvertrages bzw. nach Rückzahlung des aufgenommenen Fremdwährungskredites der Fall und nicht abhängig von den vereinbarten Zinsbindungsfristen.

Diese Risikovorsorge ist in Form einer Rückstellung entsprechend § 36 Absatz 5 GemHVO NRW vorzunehmen. Sollten keine konkreten Anhaltspunkte für die Bestimmung der Höhle der notwendigen Risikovorsorge vorliegen, ist die Rückstellung mit einem Betrag in Höhle der Hälfte des Zinsvorteils der Gemeinde aus ihrer Kreditaufnahme in ausländischer Währung anzusetzen. Die Rückstellung ist nach Wegfall des Fremdwährungsrisikos ertragswirksam aufzulösen. Weitere Hinweise enthält der Runderlass des Innenministeriums über Kredite und kreditähnliche Rechtsgeschäfte der Gemeinden (GV) vom 09.10.2006 (SMBI. NRW. 652).

#### **4.3.4.5 Weitere gemeindliche Rückstellungsarten**

##### **4.3.4.5.1 Die Rückstellungen wegen besonderer örtlicher Sachverhalte**

Gemeindliche Rückstellungen können für eine unbestimmte Anzahl von örtlichen Sachverhalten gebildet werden. So bestehen eine Vielzahl von besonderen gemeindlichen Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhle nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind, eine Auenverpflichtung darstellen und der zu leistende Betrag nicht geringfügig ist. Solche Sachverhalte bei der Gemeinde erfordern dann grundsätzlich eine Rückstellungsbildung durch die Gemeinde.

Andererseits bestehen aber auch örtliche Sachverhalte, bei denen die Bildung einer Rückstellung nicht zulässig ist, z.B. für die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch eigenes Personal der Gemeinde, weil die Vorschrift eine solche Aufwandsrückstellung nicht zulässt und der bei der Gemeinde insgesamt entstehende Personalaufwand originär und nicht nach den verschiedenen Arten der Beschäftigung in der gemeindlichen Verwaltung in der Ergebnisrechnung der Gemeinde erfasst werden soll. Einige Beispiele für zulässige gemeindliche Rückstellungen werden nachfolgend benannt (vgl. Abbildung).

<b>Weitere zulässige gemeindliche Rückstellungen</b>
- Verpflichtungen für Schadenersatzleistungen.
- Verpflichtungen für die Beseitigung von Umweltlasten.
- Verlustabdeckungen oder Ausgleichsverpflichtungen gegenüber gemeindlichen Betrieben.
- Verpflichtungen wegen der Jahresabschlussprüfung, jedoch nur in Höhle des Anteils für Dritte, soweit diese an dieser örtlichen Prüfung als Abschlussprüfer beteiligt werden.
- Verpflichtungen wegen der Gesamtabschlussprüfung, jedoch nur in Höhle des Anteils für Dritte, soweit diese an dieser örtlichen Prüfung als Abschlussprüfer beteiligt werden.
- Verpflichtungen der Gemeinde als Steuerzahler gegenüber dem Staat, z.B. aus ihren Betrieben gewerbli-

<b>Weitere zulässige gemeindliche Rückstellungen</b>
cher Art oder wegen eines Grunderwerbs (Verpflichtung zur Zahlung von Grunderwerbssteuer).
- Verpflichtungen wegen gesetzlicher Leistungsansprüche Dritter, die bei der Gemeinde beantragt worden sind, aber den Dritten noch nicht gewährt wurden.

*Abbildung 579 „Weitere zulässige gemeindliche Rückstellungen“*

Von der Gemeinde ist das Erfordernis einer Rückstellungsbildung für jeden Einzelfall zu prüfen. Das festgestellte Ergebnis ist unabhängig davon, ob tatsächlich eine Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz angesetzt wird, zu dokumentieren. Es kann außerdem geboten sein, die örtliche Rechnungsprüfung bei der Entscheidung zu beteiligen, mindestens dann, wenn diese im Rahmen der gemeindlichen Jahresabschlussprüfung tätig ist.

#### **4.3.4.5.2 Weitere gesetzlich vorgesehene Rückstellungen**

Nach § 36 Absatz 6 GemHVO NRW dürfen Rückstellungen für andere Zwecke unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ nur angesetzt werden, soweit diese durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind. Mit dieser Vorschrift wird klargestellt, dass die Gemeinden nur dann Rückstellungen für andere Zwecke bilden dürfen, wenn die Voraussetzungen nach den Vorschriften der Absätze 4 oder 5 erfüllt sind. Es ist daher den Gemeinden nicht erlaubt, aus örtlichen Verhältnissen heraus für noch selbst gewählte andere Zwecke Rückstellungen zu bilden. Von diesem Verbot besteht nur dann eine Ausnahme, wenn die Bildung von besonderen Rückstellungen ausdrücklich zugelassen wird, z. B. durch fachgesetzliche Vorschriften (vgl. Regelungen im Landesabfallgesetz). In diesen Fällen ist das in der Vorschrift enthaltene Verbot für die Gemeinde, Rückstellungen zu bilden (vgl. § 36 Absatz 6 GemHVO NRW), nachrangig gegenüber den Regelungen in speziellen Verordnungen und Gesetzen.

#### **4.3.4.5.3 Zulässige Rückstellungsarten nach § 36 GemHVO NRW**

Durch die abschließende Aufzählung der zulässigen Rückstellungen in § 36 GemHVO NRW dürfen für andere Sachverhalte, die mögliche ungewisse Verbindlichkeiten aus örtlicher Sicht darstellen könnten, keine Rückstellungen gebildet werden, wenn sich örtliche Steuersachverhalte, die noch nicht Gegenstand eines gemeindlichen Verwaltungsverfahrens (z. B. Verfahren zum Erlass eines rechtskräftigen Steuerbescheides) sind, ggf. grundsätzlich und in allgemeiner Form unter die Bestimmungen des § 36 Absatz 4 und 5 GemHVO NRW subsumieren lassen. Die Festlegung, dass aus der Festsetzung oder der Fälligkeit gemeindlicher Steuern eine Zurechnung der Ressourcen zum Haushaltsjahr vorzunehmen ist, ist sachgerecht und vertretbar.

Gemeindeübergreifend dürfen von den Gemeinden daher auch keine Rückstellungen für Sachverhalte im Rahmen des Gemeindefinanzausgleichs sowie für von der Gemeinde zu zahlende Umlagen gebildet werden. Kommt es aber nach dem Erlass eines gemeindlichen Bescheides zu einem Widerspruch des Betroffenen gegen den Bescheid bzw. zu einem Klageverfahren ist von der Gemeinde zum Abschlussstichtag zu prüfen und zu entscheiden, ob in einem solchen Fall eine Rückstellung für drohende Verluste aus laufenden Verfahren in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden muss, sofern der voraussichtliche Verlust nicht geringfügig sein wird.

#### **4.4 Zu Nummer 4 (Verbindlichkeiten):**

##### **4.4.0 Das Bestehen von Verbindlichkeiten**

###### **4.4.01 Der Begriff „Verbindlichkeiten“**

Die Gemeinde hat durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass ihre Verpflichtungen erst bei Fälligkeit erfüllt werden (vgl. § 23 Abs. 3 GemHVO NRW). Soweit die Gemeinde am Abschlussstichtag des Haushaltsjahres die von ihr eingegangenen Verpflichtungen noch nicht oder noch nicht vollständig erfüllt hat, stellen diese gemeindliche Verbindlichkeiten dar. Derartige Verbindlichkeiten liegen immer dann vor, wenn die Gemeinde gegenüber einem Dritten zu einer konkreten Leistungserbringung aufgrund von privatrechtlichen oder öffentlich-rechtlichen oder wirtschaftlichen Gründen verpflichtet ist. Derartige gemeindliche Verbindlichkeiten stellen eine wirtschaftliche Belastung der Gemeinde dar, wenn die Gemeinde sicher von einer Verminderung ihres Vermögens ausgehen kann.

Die gemeindlichen Verbindlichkeiten beziehen sich i.d.R. auf Geldleistungen, bei denen der Leistungszwang für die Gemeinde betragsmäßig hinreichend konkret bestimmt sein muss. Quantifizierbar ist eine gemeindliche Verpflichtung, wenn sie zum Abschlussstichtag der Höhe nach konkret benannt werden kann, z.B. durch den Rückzahlungsbetrag eines aufgenommenen Darlehens bzw. durch den zu erbringenden Erfüllungsbetrag (vgl. § 91 Absatz 2 GO NRW). In der gemeindlichen Bilanz ist jedoch nicht der von der Gemeinde insgesamt in Anspruch genommene Betrag an Fremdkapital, sondern es sind jeweils Verbindlichkeitsbeträge, getrennt nach Arten bzw. Herkunft, zu passivieren. Die von Kreditgebern eingeräumte Kreditlinie stellt dabei für die Gemeinde keine passivierungsfähige Verbindlichkeitsgröße dar.

Bei einem von der Gemeinde aufgenommenen Darlehen kann ggf. auch eine Differenz zwischen dem Rückzahlungsbetrag und dem Auszahlungsbetrag bestehen, z.B. durch ein Disagio. In den Fällen, in denen der Rückzahlungsbetrag einer gemeindlichen Verbindlichkeit höher ist als der erhaltene Auszahlungsbetrag, darf der Unterschiedsbetrag in den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten aufgenommen werden. Dieser Betrag ist dann durch planmäßige jährliche Abschreibungen, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können, aufzulösen (vgl. § 42 Absatz 2 GemHVO NRW).

###### **4.4.02 Der Bilanzausweis von Verbindlichkeiten**

In der gemeindlichen Bilanz sind die Verbindlichkeiten der Gemeinde anzusetzen, wenn diese am Abschlussstichtag wirtschaftlich noch bestehen, weil die Gemeinde ihre Verpflichtung noch nicht oder noch nicht vollständig erfüllt hat. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Gläubiger Kenntnis von der Verpflichtung der Gemeinde hat. Für die Passierung in der gemeindlichen Bilanz ist ausschlaggebend, dass aus Sicht der Gemeinde als Schuldner eine Verpflichtung gegenüber einem Dritten vorliegt. Die Verbindlichkeiten der Gemeinde entstehen dabei regelmäßig aus den gemeindlichen Geschäftsbeziehungen mit Dritten, z. B. aus der Aufnahme von Krediten, aus Lieferungen und Leistungen, aus Transferleistungen Dritter.

Der Ansatz der Verbindlichkeiten der Gemeinde in der gemeindlichen Bilanz orientiert sich daher im Wesentlichen an den möglichen Arten von Verbindlichkeiten. Der Bilanzposten „Sonstige Verbindlichkeiten“ ist dabei ein Auffangposten für die Verbindlichkeiten der Gemeinde, die nicht unter einem anderen Verbindlichkeitsposten gesondert anzusetzen sind. Unter den anderen Bilanzposten sind daher regelmäßig die originären Verbindlichkeiten der Gemeinde anzusetzen, z. B. unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen“ nur die von der Gemeinde aufgrund ihrer Investitionstätigkeit aufgenommenen Kredite. Zu den sonstigen Verbindlichkeiten der Gemeinde zählen deshalb auch gemeindliche Verbindlichkeiten, die nicht auf der Grundlage von Warengeschäften oder einem entgeltlichen Leistungsaustausch beruhen. Die Arten der gemeindlichen Verbindlichkeiten werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz</b>	
<b>ART DER VERBUNDLICHKEIT</b>	<b>UNTERGLIEDERUNG</b>
<b>Anleihen</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)
<b>Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- von verbundenen Unternehmen</li> <li>- von Beteiligungen</li> <li>- von Sondervermögen</li> <li>- vom öffentlichen Bereich</li> <li>- von Kreditinstituten</li> </ul>
<b>Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)
<b>Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)
<b>Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)
<b>Verbindlichkeiten aus Transferleistungen</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)
<b>Sonstige Verbindlichkeiten</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)

*Abbildung 580 „Die Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz“*

Es können in Einzelfällen aber auch Anleihen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sein. In diesen Fällen werden durch die Ausgabe von Schuldverschreibungen (Kommunalobligationen) die Rechte der Gläubiger verbrieft und es entstehen in deren Umfang zu erfüllende Verbindlichkeiten für die Gemeinde. Außerdem sind für den Bilanzausweis von gemeindlichen Verbindlichkeiten weder die Auszahlungsvereinbarungen noch die Vereinbarungen über die Tilgung sowie die Zinsen ausschlaggebend.

Dem Ansatz von Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz muss zudem eine Abgrenzungsprüfung durch die Gemeinde vorausgehen. Es muss dabei beurteilt werden, ob nicht statt einer Verbindlichkeit eine Rückstellung auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist oder ein nicht zu bilanzierendes Haftungsverhältnis besteht. Die Haftungsverhältnisse der Gemeinde als mögliche künftige Verpflichtungen der Gemeinde sind gesondert im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel anzugeben (vgl. § 47 Absatz 1 Satz 2 GemHVO NRW).

#### **4.4.03 Der Umfang des Bilanzansatzes**

Der Bilanzausweis von Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz nach den möglichen Arten erfordert von der Gemeinde auch die Ermittlung der Höhe des Bilanzansatzes. Ein solcher Ansatz ist regelmäßig am Volumen des aufgenommenen Kredites einschließlich der geleisteten Rückzahlungen zu bemessen, sodass die zum Abschlussstichtag noch bestehenden Tilgungsverpflichtungen der Gemeinde bestimmend für den einzelnen Bilanzansatz der gemeindlichen Verbindlichkeiten sind. Es ist für die Passivierung von gemeindlichen Verbindlichkeiten jedoch nicht erheblich, ob im Innenverhältnis die Belastung der Gemeinde durch einen Dritten ausgeglichen wird. Vielmehr ist die Gemeinde für den Gläubiger der Schuldner, an den er sich hinsichtlich der Erfüllung halten kann.

Eine ggf. bestehende Ausgleichsverpflichtung ist in diesen Fällen, auch unter Beachtung des Saldierungsverbots nach Absatz 2 der Vorschrift, auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz als Forderung anzusetzen. Außerdem dürfen in der gemeindlichen Bilanz keine Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften der Gemeinde angesetzt werden. Bei der Bemessung des bilanziellen Ansatzes von Verbindlichkeiten sind insbesondere das allgemein geltende Bruttoprinzip und das Vollständigkeitsgebot zu beachten (vgl. § 41 Absatz 2 GemHVO NRW). Es ist daher grundsätzlich nicht zulässig, die gemeindlichen Verbindlichkeiten gegenüber Dritten mit den von der Gemeinde zu bilanzierenden Forderungen gegenüber diesen Dritten zu verrechnen bzw. zu saldieren. Eine Verrechnung kann jedoch in Einzelfällen aufgrund besonderer Rechtsvorschriften zulässig sein.

#### **4.4.04 Die Fremdwährungsverbindlichkeiten**

Die Gemeinde hat die Fremdwährungsverbindlichkeiten nicht in der ggf. aufgenommenen ausländischen Währung, sondern immer in Euro in ihrer Bilanz anzusetzen. Die gemeindlichen Fremdwährungsverbindlichkeiten sind daher umzurechnen und mit dem Euro-Betrag anzugeben, den die Gemeinde zur Erfüllung ihrer Verpflichtung aufbringen muss. Dafür ist der Zeitpunkt der Begründung mit dem Devisenkurs am Zugangstag heranzuziehen. Dieser Wert ist bei sinkenden Devisenkursen beizubehalten. Bei steigenden Devisenkursen ist dagegen der sich danach ergebende höhere Wert der Verbindlichkeit am Bilanzstichtag auszuweisen. Liegt der Devisenkurs am Bilanzstichtag unter dem Buchkurs, aber noch über dem Devisenkurs vom Zugangstag (wenn eine Verbindlichkeit in Vorjahren wegen gestiegenen Kurses aufgewertet wurde), darf der niedrigere Kurs am Bilanzstichtag verwendet werden, soweit der Anschaffungswert nicht unterschritten wird.

Die währungsbezogenen Derivatgeschäfte aber auch die zinsbezogenen Finanzgeschäfte, die im Zusammenhang mit einem Kredit abgeschlossen wurden, sind im Anhang anzugeben. Außerdem sind nach § 44 Absatz 2 Nummer 7 GemHVO NRW entsprechende Angaben zum Kurs der Währungsumrechnung zu machen. Da oftmals die Gemeinden auch Kredite im Ausland aufnehmen, geht es nicht allein darum, im Anhang zu zeigen, in welcher Höhe dieser Sachverhalt in der Währung „Euro“ auszudrücken wäre, sondern auch das damit ggf. verbundene Risikopotential offen zu legen. Es ist daher sachgerecht, dass dazu die Gemeinde auch die jeweils betroffenen Kreditvolumina angibt.

#### **4.4.05 Die Gesamtschuldnerschaft**

Die Gemeinde kann in besonderen Fällen auch einer von mehreren Schuldern sein, die eine Leistung in der Weise einem Dritten schulden. Jeder der Schuldner kann dabei verpflichtet sein, die ganze Leistung zu bewirken. Der Gläubiger ist aber nur berechtigt, die geschuldete Leistung nur einmal zu fordern. In solchen Fällen liegt eine Gesamtschuldnerschaft vor. Der Gläubiger hat dabei die Wahl, die geschuldete Leistung nach seinem Belieben von jedem der Schuldner ganz oder zu einem Teil fordern. Bis zur Bewirkung der gesamten geschuldeten Leistung bleiben sämtliche Schuldner gegenüber dem Gläubiger verpflichtet (vgl. § 412 BGB).

Vor diesem Hintergrund hat die Gemeinde bzw. jeder Schuldner die Verbindlichkeit in ihrer vollen Höhe in ihrer Bilanz anzusetzen. Jedoch kann die wirtschaftliche Belastung durch einen zu aktivierenden Rückgriffs- bzw. Ausgleichsanspruch gegenüber den übrigen Schuldnern vermindert werden. In den Fällen, in denen die Gemeinde die Gesamtschuld begleicht, kann sie entsprechende Forderungen gegenüber den übrigen Schuldnern bilanzieren. Es ist aber nicht zulässig, den Teil der Gesamtschuld, der von den anderen Schuldnern zu tragen wäre, als Eventualverbindlichkeit zu behandeln, die nicht zu bilanzieren ist.

In beiden Bilanzierungsfällen ist es jedoch wegen des Verrechnungsverbots zwischen Aktiv- und Passivposten nicht zulässig, eine Saldierung der Verbindlichkeiten und der Ansprüche vorzunehmen. Lediglich in den Fällen, in denen zwischen den Schuldnern eine Vereinbarung besteht, dass jeder Schuldner der Gesamtschuld für seine

anteilige Schuld selbst die Tilgungsleistungen erbringt, braucht die Gemeinde nur eine Verbindlichkeit in der Höhe ihres Anteils zu bilanzieren. Im Anhang im Jahresabschluss der Gemeinde sind dann entsprechende Angaben über solche örtlichen Sachverhalte zu machen.

#### **4.4.06 Die Bilanzierung von Zinsderivaten**

Die Gemeinde hat vor der Bilanzierung von Zinsderivaten eine sachgerechte Analyse der gegebenenfalls bestehenden Sicherungsbeziehungen im Rahmen der abgeschlossenen Finanzgeschäfte vorzunehmen. Insbesondere sind dabei der Grundsatz der Einzelbewertung (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 2 GemHVO NRW) sowie das Vorwärtsprinzip (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW) zu beachten.

Die Gemeinde ist in diesem Zusammenhang verpflichtet, den Sicherungszusammenhang zwischen dem Grund- und dem Sicherungsgeschäft über die gesamte Laufzeit des abgeschlossenen Finanzgeschäftes nachvollziehbar und transparent zu dokumentieren (vgl. Runderlass des Innenministeriums vom 09.10.2006; SMBl. NRW. 652). Es bietet sich für die Gemeinde jedoch an, bei solchen Finanzgeschäften für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz eine Bewertungseinheit zu bilden. Für die Bilanzierung von Zinsderivaten ist es geboten, dass besondere Voraussetzungen kumulativ vorliegen (vgl. Abbildung).

<b>Die Bilanzierung von Zinsderivaten</b>
<b>Für die Bilanzierung von Zinsderivaten müssen folgende Voraussetzungen kumulativ vorliegen:</b>
- Beim Grund- und Sicherungsgeschäft muss aufgrund des diese Geschäfte beeinflussenden Risikoparameters eine gegenläufige Wertentwicklung vorliegen (Homogenität der Risiken).
- Der Sicherungszusammenhang zwischen dem Grund- und dem Sicherungsgeschäft muss für den gesamten Zeitraum des abgeschlossenen Finanzgeschäftes der Gemeinde gegeben bzw. zu mindestens herstellbar sein (zeitliche Kongruenz).
- Das Volumen des Sicherungsgeschäftes darf das Volumen der Grundgeschäfte im Rahmen der abgeschlossenen Finanzgeschäfte übersteigen (abstrakte Konnexität).

*Abbildung 581 „Die Bilanzierung von Zinsderivaten“*

Zur gemeindlichen Dokumentation gehört vor allem, die Art des Risikos, die Ziele und Strategie der Sicherung festzuhalten, das Grundgeschäft und das Sicherungsinstrument zu benennen und getrennt im Bestand zu führen sowie eine Begründung, aus der erkennbar sein muss, aus welchen Gründen mit gegenläufigen Wertveränderungen oder Zahlungsströmen aus Sicht der Gemeinde zu rechnen ist.

#### **4.4.07 Das Verbot des Betriebens von Bankgeschäften**

Im Zusammenhang mit den gemeindlichen Kreditgeschäften nach dieser Vorschrift ist auch das Verbot in § 107 Absatz 6 GO NRW zu beachten, nach dem die Gemeinde kein Bankunternehmen errichten, übernehmen oder betreiben darf. Der Gemeinden ist durch § 107 Absatz 7 GO NRW gestattet worden, eine Sparkasse zu errichten und zu betreiben. Für diese öffentlich-rechtlichen Anstalten gelten dann besondere Vorschriften, die im Sparkassengesetz Nordrhein-Westfalen verankert sind. Die Regelung in § 107 Absatz 6 GO NRW schließt dabei das generelle Verbot zum Betreiben von Bankgeschäften im Sinne des § 1 Absatz 1 KWG ein.

Für die Abwicklung von Bankgeschäften bedarf es nicht zwingend eines selbstständigen Unternehmens, denn Bank- und Finanzdienstleistungsgeschäfte werden, auch wenn der Umfang dieser Geschäfte objektiv keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert, bereits dann gewerbsmäßig betrieben, wenn der gemeindliche Betrieb auf eine gewisse Dauer angelegt ist und die Gemeinde dies mit der Absicht der Gewinnerzielung verfolgt. Eine Gewinnerzielungsabsicht ist z. B. auch dann gegeben, wenn durch ein Geschäft höhere Zinsen bei Kreditinstituten erspart werden sollen. Eine Beurteilung gemeindlicher Bankgeschäfte im Sinne des § 1 Absatz 1 KWG bedarf regelmäßig der Kenntnisse im Einzelfall, denn beim Betreiben mehrerer Bank- oder Finanzdienstleistungsgeschäfte durch die Gemeinde kann sich ein bankrechtlicher Geschäftsbetrieb der Gemeinde bereits auch bei einem vergleichsweise geringen Umfang ergeben.

#### **4.4.08 Der Verbindlichkeitspiegel**

Die Gemeinde ist verpflichtet, einen Verbindlichkeitspiegel als detaillierte Übersicht über die Schulden aufzustellen und diesen dem Anhang beizufügen (vgl. § 44 Absatz 3 i.V.m. nach § 47 GemHVO NRW). Mit dem Verbindlichkeitspiegel werden der Stand und die Entwicklung der gemeindlichen Verbindlichkeiten im Haushaltsjahr sowie die Belastungen der künftigen Haushaltsjahre konkret aufgezeigt. Die Verbindlichkeiten sind daher im Wesentlichen nach den wichtigsten Arten, z. B. aus Krediten, aus Lieferungen und Leistungen, aus Transferleistungen, abzubilden. Bei den Verbindlichkeiten aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen ist zudem eine Differenzierung nach Gläubigern vorzunehmen. Außerdem ist eine Differenzierung nach den Restlaufzeiten der Verbindlichkeiten der Gemeinde vorzunehmen. Die Gliederung des Verbindlichkeitspiegels nach zwei Systematisierungskriterien macht die Struktur der Verschuldung der Gemeinde transparent.

Die Gemeinde kann zu den Inhalten des Verbindlichkeitspiegels die aus ihrer Sicht notwendigen Zusatzinformationen geben. Diese sollen aber die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung nicht beeinträchtigen. Die Aufteilung der Verbindlichkeiten der Gemeinde nach ihren Restlaufzeiten ist nicht abweichend vom Referenzmodell des Handelsgesetzbuches (HGB) vorzunehmen. Auch nach diesen Vorschriften werden Informationen über Verbindlichkeiten mit Angaben der Restlaufzeiten verlangt, z. B. über kurzfristige Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr (vgl. § 268 Absatz 5 Satz 1 HGB) oder über langfristige Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren (vgl. § 285 Satz 1 Nummer 1 a) HGB).

#### **4.4.09 Das Ausbuchen von Verbindlichkeiten**

Die Verbindlichkeiten der Gemeinde, die aus den gemeindlichen Geschäftsbeziehungen mit Dritten entstanden sind und in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden, sind von der Gemeinde auszubuchen, wenn sie erloschen sind. Zu solchen gemeindlichen Verbindlichkeiten gehören vorrangig die Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen, die Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung, die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und die Verbindlichkeiten aus Transferleistungen. Die gemeindlichen Verbindlichkeiten erlöschen regelmäßig durch Erfüllung, d. h. die Gemeinde ist ihrer Rückzahlungsverpflichtung nachgekommen (vgl. § 362 BGB). Bei der Gemeinde kann eine bestehende Verbindlichkeit auch durch Aufrechnung erlöschen, wenn z. B. vertraglich vereinbart wurde, dass bei gegenseitig gleichartigen Leistungen jeder Vertragspartner einseitig seine Forderung gegen die Forderung des Anderen aufrechnen darf, sofern die eigene Forderung voll wirksam, einredefrei und fällig ist (vgl. § 387 BGB).

Unter dem Begriff "ausbuchen" wird dabei das Entfernen des Buchwertes aus der gemeindlichen Bilanz durch die Finanzbuchhaltung der Gemeinde verstanden. Die Ausbuchung ist dabei nicht von der Art der Beendigung einer gemeindlichen Verbindlichkeit abhängig, sondern lediglich der Zeitpunkt der Ausbuchung ist betroffen. Die Gemeinde hat in jedem Einzelfall einer Ausbuchung zu prüfen, ob sie aus der Verbindlichkeit nicht mehr in Anspruch genommen wird. Das Ausbuchen von Verbindlichkeiten kann in Einzelfällen aber auch durch das Erlassen der Schuld, bei dem der Gläubiger auf seine Forderung verzichtet, zum Tragen kommen (vgl. § 397 BGB). Außerdem

kann auch eine Schuldübernahme durch einen Dritten (unter Mitwirkung des Gläubigers der Gemeinde) ein Anlass für das Ausbuchen einer gemeindlichen Verbindlichkeit sein (vgl. § 415 BGB).

#### **4.4.1 Zu Nummer 4.1 (Anleihen):**

##### **4.4.1.1 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Unter dem Bilanzposten „Anleihen“ sind die Verbindlichkeiten der Gemeinde aus der Herausgabe von Anleihen anzusetzen. Die Anleihen stellen eine langfristige Finanzierungsform für Fremdkapital dar, bei der das vom Herausgeber benötigte Kapital von einer unbestimmten Zahl von Geldgebern durch den Kauf von Wertpapieren aufgebracht wird. Die von der Gemeinde ausgebrachten Wertpapiere können an der Börse gehandelt werden und unterliegen damit auch den üblichen Kursschwankungen. Beispiele für Anleihen sind Teilschuldverschreibungen (Obligationen), Gewinnschuldverschreibungen, Genussscheine u.a. Die Genussscheine sind nur dann unter Anleihen auszuweisen, wenn sie ausschließlich Gläubigerrechte verbriefen.

Eine Anleihe ist bei der erstmaligen Bewertung (Zeitpunkt der Entstehung) von der Gemeinde mit dem Rückzahlungsbetrag zu passivieren, unabhängig davon, wie hoch der tatsächlich zur Verfügung gestellte Betrag (Einzahlungsbetrag) ist. Außerdem sind die Anleihebedingungen nicht unbeachtlich, in denen z. B. die Rückzahlungsfähigkeiten, die Verzinsung, die Umtausch- und Bezugsrechte, geregelt werden. Sind die Anleihen konvertibel, also ein Umtausch- oder Bezugsrecht gewährt wird, führen solche Tatbestände nicht zu einer gesonderten Angabe in der gemeindlichen Bilanz.

Die besonderen Tatbestände sollen im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss angegeben werden. In den Fällen, in denen der Rückzahlungsbetrag einer Anleihe höher ist als der Einzahlungsbetrag, darf der Unterschiedsbetrag (Disagio) von der Gemeinde als Rechnungsabgrenzungsposten aktiviert werden (vgl. § 42 Absatz 2 GemHVO NRW). Liegt der Einzahlungsbetrag der Gemeinde über dem Rückzahlungsbetrag, so muss die Differenz (Agio) in der gemeindlichen Bilanz durch einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten (vgl. § 42 Absatz 3 GemHVO NRW) entsprechend der Kapitalnutzung über die Laufzeit der Anleihe verteilt werden.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Anleihen der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 30 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300). Unter diesem Bilanzposten dürfen keine Schuldscheindarlehen der Gemeinde angesetzt werden.

##### **4.4.1.2 Das Verbot von Einlagengeschäften**

Für die Gemeinde ist die Annahme fremder Gelder als Einlagen oder anderer unbedingt rückzahlbarer Gelder von Dritten, sofern der Rückzahlungsanspruch der Dritten nicht in Inhaber- oder Orderschuldverschreibungen verbrieft wird, ein Einlagengeschäft als Bankgeschäft (vgl. § 1 Absatz 1 Nummer 1 KWG) und für die Gemeinde unzulässig. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Zinsen vergütet werden. Ein Einlagengeschäft im Sinne des KWG betreibt, wer fremde Gelder im o.a. Sinne annimmt. Als rückzahlbar werden dabei Gelder angesehen, bei denen ein zivilrechtlicher Anspruch auf ihre Rückzahlung besteht, z. B. bei einem Darlehen nach § 488 BGB und dieser nicht unter einer Bedingung steht (vgl. § 158 Absatz 1 BGB). Dabei ist bereits die Anbahnung und Durchführung der Darlehen ein Einlagengeschäft im Sinne des KWG.

Eine Beurteilung gemeindlicher Bankgeschäfte im Sinne des § 1 Absatz 1 KWG bedarf regelmäßig der Kenntnisse im Einzelfall, denn beim Betreiben mehrerer Bank- oder Finanzdienstleistungsgeschäfte kann sich ein bankrechtlicher Geschäftsbetrieb bereits auch bei einem vergleichsweise geringen Umfang ergeben. Kein Einlagengeschäft im Sinne des § 1 Absatz 1 S. 1 KWG und damit kein gemeindliches Bankgeschäft ist die Ausgabe von

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Inhaber- oder Orderschuldverschreibungen, bei denen von der Gemeinde unbedingt zurückzahlbare Gelder von Dritten angenommen werden und der unbedingte Rückzahlungsanspruch des Dritten in der Inhaber- oder Orderschuldverschreibung verbrieft ist. Dabei ist eine allgemeine Voraussetzung, dass die gesetzlichen und wertpapierrechtlichen Voraussetzungen von der Gemeinde gewahrt und wirksame Wertpapiere begeben werden.

In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde darauf zu achten, dass sie als Aussteller von Inhaber- oder Orderschuldverschreibungen nicht wegen einer möglichen Verwahrung und Aufbewahrung von Wertpapieren für Dritte den Tatbestand des Depotgeschäftes nach § 1 Absatz 1 S. 2 Nummer 5 KWG erfüllt, denn sie würde dann der Erlaubnispflicht nach § 32 KWG unterfallen. Außerdem kann auch der Vertrieb von Inhaber- oder Orderschuldverschreibungen durch Dritte, die von der Gemeinde beauftragt werden, eine für den Dritten erlaubnispflichtige Finanzdienstleistung darstellen. Vor diesem Hintergrund wäre umfassend zu prüfen, ob ein Einlagengeschäft für die Gemeinde überhaupt wirtschaftlich ist, wenn dabei eine Gewerbsmäßigkeit nicht zulässig ist.

#### **4.4.2 Zu Nummer 4.2 (Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen):**

##### **4.4.2.0 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen“ sind die gemeindlichen Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen nach § 86 GO NRW anzusetzen. Bei diesen Krediten ist der Gemeinde von einem Dritten Kapital mit der Verpflichtung zur Rückzahlung in einem vereinbarten Zeitraum zur Verfügung gestellt worden, damit die Gemeinde notwendige Auszahlungen für gemeindliche Investitionen leisten kann. Zum jeweiligen Abschlussstichtag hat die Gemeinde in Höhe des noch nicht an den Kreditgeber zurückgezahlten Kapitals eine Verbindlichkeit aus Krediten für Investitionen in ihrer Bilanz anzusetzen. Die Zuordnung der gemeindlichen Investitionskredite zu diesem Bilanzposten ist nur nach deren zweckbezogener Verwendung (für Investitionen der Gemeinde; vgl. § 86 GO NRW) und nicht nach der Laufzeit der Kredite vorzunehmen. Deshalb dürfen die kurzfristigen Kredite für Investitionen nicht unter dem Bilanzposten "Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung" angesetzt werden.

Die Gemeinde muss dabei in ihrer Bilanz sämtliche Verpflichtungen aus den aufgenommenen Krediten für Investitionen differenziert nach den wichtigsten Kreditgebern ansetzen, sodass solche gemeindlichen Verbindlichkeiten nach verbundenen Unternehmen, Beteiligungen, Sondervermögen sowie nach Krediten vom öffentlichen Bereich und vom privaten Kreditmarkt zu unterscheiden sind (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4 GemHVO NRW). Dem jeweiligen Ansatz dieser gemeindlichen Verbindlichkeiten sind jedoch nicht die der Gemeinde ggf. eingeräumten Kreditlinien zugrunde zu legen, sondern nur die Verbindlichkeiten, die aus einer tatsächlichen Kreditaufnahme der Gemeinde entstanden sind.

Die Kredite für Gemeinden, z. B. für Investitionen in Form des Kommunalkredits, stellen keine eigenständige Kreditform dar, vielmehr unterliegen sie den Formen der Kredite aus der allgemeinen Geldwirtschaft. Der Begriff des Kredites ist daher von dort übernommen worden und entspricht dem Darlehensbegriff nach §§ 488 BGB. Er umfasst daher für die Gemeinden nur Geldschulden und nicht darlehensweise empfangene Sachen (vgl. §§ 607 ff. BGB). Die gemeindlichen Kredite werden im Rahmen privatrechtlicher Rechtsgeschäfte, z.B. als Scheindarlehen, Anleihen u.a., aufgenommen. Der Rückzahlungsbetrag stellt dann den zu passivierenden Wertansatz dar, wenn der Gemeinde als Schuldnerin nicht der volle Rückzahlungsbetrag zugeflossen ist. Als Anschaffungswert einer Darlehensverpflichtung gilt deren Nennwert.

Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Auszahlungsbetrag des Kredites und dessen Rückzahlungsbetrag, z.B. aufgrund von Agio, Disagio, Damnum, Abschluss-, Bearbeitungs- oder Verwaltungsgebühren darf in den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten der Bilanz aufgenommen werden und ist durch planmäßige jährliche Abschreibungen aufzulösen, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können (vgl. § 42 Absatz 2 GemHVO NRW). In den Fällen, in denen von der Gemeinde die Kredite mit einer Endfälligkeit aufgenommen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

werden, steht der Kredit i.d.R. der Gemeinde während seiner gesamten Laufzeit in voller Höhe zur Verfügung. Bei einem Tilgungsdarlehen (Annuitätendarlehen, Ratendarlehen) hingegen verringert sich die Verbindlichkeit laufend und im Allgemeinen gleichmäßig über die Vertragslaufzeit. Zu den Voraussetzungen für eine Kreditaufnahme für Investitionen durch die Gemeinde siehe § 86 GO NRW.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 32 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

**4.4.2.1 Zu Nummer 4.2.1 (Verbindlichkeiten aus Krediten von Unternehmen):**

Unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von verbundenen Unternehmen“ sind die Verbindlichkeiten der Gemeinde aus der Kredithingabe durch die in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form bestehenden gemeindlichen Betriebe anzusetzen. Die Anteile an solchen Betrieben werden von der Gemeinde in der Absicht gehalten, eine dauernde Verbindung zu diesen Betrieben herzustellen, und sie stehen unter der Kontrolle der Gemeinde. Als verbundene Unternehmen sind somit jene Beteiligungen in der gemeindlichen Bilanz gesondert auszuweisen, die im Gesamtabchluss der Gemeinde voll zu konsolidieren sind.

**4.4.2.2 Zu Nummer 4.2.2 (Verbindlichkeiten aus Krediten von Beteiligungen):**

Unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von Beteiligungen“ sind die Verbindlichkeiten der Gemeinde aus der Kredithingabe durch die gemeindlichen Betriebe anzusetzen, an denen die Gemeinde Anteile hält. Als Beteiligungen sind in der gemeindlichen Bilanz alle Anteile der Gemeinde, d.h. die mitgliedschaftlichen Vermögens- und Verwaltungsrechte an gemeindlichen Betrieben einzuordnen, die in der Absicht gehalten werden, eine dauernde Verbindung zu diesen Betrieben herzustellen. Ein Ansatz in der gemeindlichen Bilanz setzt daher voraus, dass die Verbindung dem gemeindlichen Geschäftsbetrieb dient und einen Beitrag zur Aufgabenerfüllung der Gemeinde leistet oder leisten kann. Eine Beteiligung der Gemeinde liegt i.d.R. vor, wenn sie an einem Unternehmen mit mehr als 20 v.H. beteiligt ist (vgl. § 271 Absatz 1 HGB).

**4.4.2.3 Zu Nummer 4.2.3 (Verbindlichkeiten aus Krediten von Sondervermögen):**

Unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von Sondervermögen“ sind die Verbindlichkeiten der Gemeinde aus der Kredithingabe durch die gemeindlichen Sondervermögen anzusetzen. Zu diesen Sondervermögen zählen nach § 97 GO NRW die wirtschaftlichen Unternehmen (vgl. § 114 GO NRW) und die organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen (vgl. § 107 Absatz 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Auch die rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen der Gemeinde, z. B. eigene Zusatzversorgungskassen oder Eigenunfallversicherungen, gehören dazu, wenn für diese eine entsprechend abgesonderte Haushalts- und Wirtschaftsführung mit einem eigenen Jahresabschluss erfolgt. Die gemeindlichen Sondervermögen werden haushaltsmäßig wie rechtlich selbstständige Betriebe behandelt, sodass die Verbindlichkeiten gegenüber einem Sondervermögen als Kreditgeber zu bilanzieren sind.

**4.4.2.4 Zu Nummer 4.2.4 (Verbindlichkeiten aus Krediten vom öffentlichen Bereich):**

Unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen vom öffentlichen Bereich“ sind die Verbindlichkeiten der Gemeinde aus der Kredithingabe durch öffentlich-rechtliche Institutionen, unabhängig von ihrer Organisationsform, anzusetzen, die nicht ein verbundenes Unternehmen, eine Beteiligung oder ein Sonderver-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

mögen der Gemeinde sind. Zu solchen Institutionen sind der Bund, das Land, die Gemeindeverbände und Zweckverbände, die Versicherungsträger von Kranken-, Unfall- und Rentenversicherung sowie die Bundesagentur für Arbeit zu zählen. Unter diesem Bilanzposten sind jedoch nicht die Verbindlichkeiten aus der Kreditaufnahme der Gemeinde bei öffentlich-rechtlichen Kreditinstituten und Sparkassen anzusetzen.

**4.4.2.5 Zu Nummer 4.2.5 (Verbindlichkeiten aus Krediten von Kreditinstituten):**

Unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von Kreditinstituten“ sollen die gemeindlichen Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen angesetzt werden, die von der Gemeinde bei Kreditinstituten aufgenommen worden sind. Unter diesem Posten sind deshalb auch die Verbindlichkeiten aus Krediten von öffentlich-rechtlichen Kreditinstituten und den Sparkassen anzusetzen, denn es gilt, auch diese Finanzierungsbeziehungen in die sachlich gebotene Gesamtheit „Kreditinstitute“ einzubeziehen. Unter dem Begriff „Kreditinstitute“ werden alle Institutionen im In- und Ausland erfasst, die finanzielle Mittlerätigkeiten ausüben und deren Geschäftstätigkeit darin besteht, Einlagen u. ä. von juristischen und natürlichen Personen aufzunehmen, Kredite zu gewähren oder in Wertpapiere zu investieren, und zwar unabhängig von der Rechtsform. Daher zählen alle in- und ausländischen Banken und sonstigen Kreditinstitute im Sinne des § 1 KWG dazu (vgl. Abbildung).

<b>Die Kreditinstitute</b>	
<b>Zu den Kreditinstituten zählen insbesondere:</b>	
-	Sparkassen, Landesbanken
-	Kreditanstalt für Wiederaufbau (KfW)
-	Banken mit Sonderaufgaben
-	NRW.BANK
-	Geschäftsbanken, Universalbanken
-	Genossenschaftsbanken, Kreditgenossenschaften
-	Spezialbanken (z. B. Emissionshäuser, Privatbanken)
-	Bausparkassen
-	Wohnungsunternehmen mit Spareinrichtungen

*Abbildung 582 „Die Kreditinstitute“*

Für die Zuordnung der gemeindlichen Verbindlichkeiten in der Bilanz ist die frühere Bereichsbezeichnung „privater Kreditmarkt“ durch die Bezeichnung "Kreditinstitute" ersetzt worden. Ein Verzeichnis der Kreditinstitute stellt die Deutsche Bundesbank unter ihrer Internetadresse unter „Dokumentationen“ zur Verfügung.

#### **4.4.3 Zu Nummer 4.3 (Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung):**

##### **4.4.3.1 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung“ sind die Verbindlichkeiten der Gemeinde aus der Kreditaufnahme zur Aufrechterhaltung ihrer Zahlungsfähigkeit anzusetzen. Mit den Krediten zur Liquiditätssicherung (Liquiditätskredite) nach § 89 Absatz 2 GO NRW wird die Liquidität der Gemeinde verstärkt und damit die Zahlungsfähigkeit der Gemeinde gesichert. Die Kredite für Gemeinden stellen aber keine eigenständige Kreditform dar, vielmehr unterliegen sie den Formen der Kredite aus der allgemeinen Geldwirtschaft. Der Begriff des Kredites ist daher von dort übernommen worden und entspricht dem Darlehensbegriff nach §§ 488 BGB. Er umfasst daher für die Gemeinden nur Geldschulden und nicht darlehensweise empfangene Sachen (vgl. §§ 607 ff. BGB).

Die gemeindlichen Kredite werden im Rahmen privatrechtlicher Rechtsgeschäfte aufgenommen. Ein Hauptmerkmal dieses Betriebsmittelkredites ist seine kurze Laufzeit, entweder nach Tagen oder Monaten bestimmt, aber jeweils immer nicht länger als ein Jahr. Die „Liquiditätskredite“, die haushaltsrechtlich nicht den Krediten nach § 86 GO NRW zuzuordnen sind, berühren daher bei ihrer Aufnahme nicht den in der Haushaltssatzung nach § 78 Absatz 2 Nummer 1 c) GO NRW festzusetzenden Kreditrahmen für Kredite für Investitionen. Für die Kredite zur Liquiditätssicherung ist in der gemeindlichen Haushaltssatzung ein Höchstbetrag für die Aufnahme dieser Kredite festzusetzen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW). Die Zuordnung der gemeindlichen Kredite zur Liquiditätssicherung zu diesem Bilanzposten ist nur nach deren zweckbezogener Verwendung und nicht nach der Laufzeit der Kredite vorzunehmen (vgl. § 89 GO NRW). Die kurzfristigen Kredite der Gemeinde für Investitionen sind deshalb nicht unter diesem Bilanzposten, sondern unter dem Bilanzposten "Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen" anzusetzen.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 33 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

##### **4.4.3.2 Die Arten der Liquiditätskredite**

###### **4.4.3.2.1 Der Festbetragskredit**

Als Kredite zur Liquiditätssicherung werden von der Gemeinde oftmals Festbetragskredite aufgenommen. Bei einem Festbetragskredit verpflichtet sich die Gemeinde i.d.R. in einem schriftlichen Vertrag, ein kurzfristiges Darlehen mit einem bestimmten Betrag für eine festgelegte Zeit in Anspruch zu nehmen und zum vereinbarten Fälligkeitstermin zurückzuzahlen. Solche Kredite berühren bei ihrer Aufnahme unmittelbar den in der gemeindlichen Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag für deren Aufnahme (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW).

Der satzungsmäßige Höchstbetrag stellt dabei einen Kreditrahmen für die Verstärkung der gemeindlichen Liquidität im aktuellen Haushaltsjahr dar, soweit die gemeindliche Haushaltssatzung nicht über das Haushaltsjahr hinaus Geltung erlangt (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW). Er wird regelmäßig als eine örtliche Schätzgröße aus den Erfahrungswerten der Zahlungsabwicklung der Gemeinde ermittelt. Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses nach § 95 GO NRW bedarf es daher immer eines Nachweises der bei der Gemeinde bestehenden Kredite zur Liquiditätssicherung sowie der getätigten Aufnahmen und Tilgungen dieser Kredite. In der gemeindlichen Finanzrechnung ist daher ein entsprechender Nachweis über die getätigten Ein- und Auszahlungen für Kredite zur Liquiditätssicherung zu führen und das Volumen der noch bestehenden Kredite zur Liquiditätssicherung der Gemeinde ist unter diesem Bilanzposten anzusetzen.

#### **4.4.3.2.1 Der Kontokorrentkredit**

Zur Verstärkung ihrer Liquidität wird von der Gemeinde auch die Möglichkeit von Kontokorrentkrediten als Rahmenkredit genutzt. Dieser Kredit wird von der Bank auf der Grundlage eines bei ihr geführten Girokontos der Gemeinde eingeräumt und dafür ein bestimmter Höchstbetrag vereinbart (vgl. § 493 BGB oder auch §§ 355 ff. HGB). Bis zu diesem Betrag darf das üblicherweise auf Guthabenbasis geführte Konto von der Gemeinde überzogen werden. Innerhalb des Kreditlimits eines Kontokorrentkredites kann die Gemeinde als Kreditnehmer beliebig oft und ohne vorherige Zustimmung der Bank über ihr Konto verfügen.

Der Kontokorrentkredit ist daher ein Kredit, über den die Gemeinde zwar verfügen kann, den sie aber unter Umständen aber gar nicht oder ggf. nur teilweise nach ihrem jeweiligen Bedarf nutzt. Der in Anspruch genommene Kredit passt sich also dem aktuellen Finanzierungsbedarf der Gemeinde an. Nimmt die Gemeinde den Kontokorrentkredit ohne Absprache mit der Bank in Anspruch oder überschreitet sie die vereinbarte Kreditgrenze, so bezeichnet man diesen Teil des Kredits als "Überziehungskredit". Die Kontokorrentkredite sind grundsätzlich von kurzfristiger Natur, werden aber oftmals ständig verlängert. Er gilt mit der tatsächlichen Überziehung des gemeindlichen Kontos (Minusbestand) als aufgenommen. Jeder Zahlungsvorgang über dieses Konto verändert dann die Höhe des in Anspruch genommenen Kredits.

Der Kontokorrentkredit ist dabei nicht vom Verrechnungsverbot betroffen, weil bei diesen Bankkonten der Abrechnungssaldo grundsätzlich nur als Forderung oder Verbindlichkeit für die Gemeinde bestehen kann, sodass es nicht zu einer Verrechnung von Aktiv- und Passivposten im Sinne der genannten Vorschrift kommt (vgl. § 41 Absatz 2 GemHVO NRW). Soweit die gemeindliche Inanspruchnahme eines Kontos zu einem Minusbetrag führt, hat diese Sachlage zur Folge, dass dieser Betrag dann als Verbindlichkeit aus einem bestehenden Kontokorrentkredit unter diesem Bilanzposten anzusetzen ist.

#### **4.4.4 Zu Nummer 4.4 (Verbindlichkeiten aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften):**

Unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen“ sind Verbindlichkeiten der Gemeinde aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften anzusetzen, aus denen eine Zahlungsverpflichtung der Gemeinde begründet wurde, die einer Kreditaufnahme wirtschaftlich gleichkommt. Damit sind nur die gemeindlichen Rechtsgeschäfte als kreditähnlich einzuordnen, die mit der Investitionstätigkeit der Gemeinde in Verbindung stehen. Dieses Erfordernis wird auch durch die Einbindung der Regelungen über kreditähnliche Rechtsgeschäfte in die Vorschriften über die gemeindliche Kreditaufnahme für Investitionen nach § 86 GO NRW deutlich.

Zu den kreditähnlichen Rechtsgeschäften der Gemeinde zählen z.B. Schuldübernahmen, Leibrentenverträge, Verträge über die Durchführung städtebaulicher Maßnahmen nach dem Städtebauförderungsgesetz, Gewährung von Schuldendiensthilfen an Dritte, Leasingverträge, Restkaufgelder im Zusammenhang mit Grundstücksgeschäften. Von besonderer Bedeutung sind dabei gemeindliche Leibrentenverträge und Leasingverträge, die regelmäßig mehrjährige Verpflichtungen der Gemeinde beinhalten und daher ggf. eine langfristige Wirkung haben.

Die Leibrentenverträge sind dabei zu den Rentenverpflichtungen der Gemeinde zu zählen und können insbesondere im Rahmen eines Vermögenserwerbs durch die Gemeinde vorkommen, z.B. Anschaffung eines Grundstückes auf Rentenbasis. Die gemeindlichen Verpflichtungen werden deshalb i.d.R. zu ihrem Barwert angesetzt und müssen im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss unter Angabe des angewandten Rechnungszinses von der Gemeinde erläutert werden.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Verbindlichkeiten der Gemeinde aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen, sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen

der Kontengruppe 34 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

#### **4.4.5 Zu Nummer 4.5 (Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen):**

Unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen“ sind gemeindliche Verpflichtungen aufgrund von Kauf- und Werkverträgen, Dienstleistungsverträgen, Miet- und Pachtverträgen und ähnlichen Verträgen anzusetzen, bei denen die Gemeinde ihre Verpflichtung zur eigenen (Gegen-)Leistung (z. B. die Zahlung für eine empfangene Leistung) noch nicht erfüllt hat. Derartige Verpflichtungen der Gemeinde sind in der gemeindlichen Bilanz gesondert auszuweisen, denn bei solchen gemeindlichen Geschäftsvorfällen besteht ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Sach- oder Dienstleistung eines Dritten und des von der Gemeinde dafür zu zahlenden Entgeltes.

Der Ansatz bei den gemeindlichen Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen umfasst regelmäßig den Rückzahlungsbetrag, den die Gemeinde als Schuldner zur Erfüllung ihrer Verpflichtung aufbringen muss (vgl. § 91 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW). Die Lieferantenverbindlichkeiten sind daher von der Gemeinde grundsätzlich mit dem Rechnungsbetrag anzusetzen. Bei Inanspruchnahme des Skontos mindern sich jedoch für die Gemeinde die Verbindlichkeit und die Anschaffungskosten der bezogenen Wirtschaftsgüter. Sofern von vornherein feststeht, dass unter Skontoabzug gezahlt wird, kann die Verbindlichkeit bereits mit dem Nettobetrag in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden.

In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde auch das Saldierungsverbot zu beachten. Die Gemeinde darf daher ihre Forderung gegenüber einem Lieferanten nicht mit einer Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen gegenüber diesem Dritten verrechnen. Sie kann davon abweichen, z. B. durch eine Aufrechnung nach § 387 BGB, wenn dafür die Voraussetzungen bei der Gemeinde vorliegen. Die Gemeinde kann zudem eine Abrechnung vornehmen, wenn zuvor bereits Anzahlungen auf Lieferungen und Leistungen geleistet worden sind. Außerdem kann bei einem gegenseitigen Anerkenntnis von Ansprüchen und Verpflichtungen eine haushaltstechnische Verrechnung im Rahmen der Zahlungsabwicklung zwischen dem Dritten und der Gemeinde erfolgen.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 35 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **4.4.6 Zu Nummer 4.6 (Verbindlichkeiten aus Transferleistungen):**

##### **4.4.6.1 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Transferleistungen“ sind die Verpflichtungen der Gemeinde anzusetzen, die aus der Übertragung von Finanzmitteln von Dritten entstanden sind, denen jedoch keine konkrete Gegenleistung der Gemeinde gegenübersteht. Sie beruhen auf einseitigen Geschäftsvorfällen und nicht auf einem Leistungsaustausch im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Deren Finanzleistungen werden als gemeindliche Transfererträge erfasst, z. B. auch bei erhaltenen rückzahlbaren Zuwendungen. Als gemeindliche Verbindlichkeiten aus Transferleistungen können aber auch Verpflichtungen der Gemeinde aus Transferleistungen zu bilanzieren sein, sofern zum Abschlussstichtag eine Leistungszusage von der Gemeinde noch nicht erfüllt worden ist, z. B. im Rahmen von Aufgaben der sozialen Sicherung.

Gemeindliche Verbindlichkeiten aus Transferleistungen können auch aus erhaltenen rückzahlbaren Zuwendungen entstehen, z. B. in Form von Bankdarlehen. Diese Verpflichtungen sind ebenfalls unter diesem Bilanzposten

anzusetzen. Derartige Zuwendungen können der Gemeinde z.B. für investive Zwecke gewährt worden sein, so dass von Anfang an eine langfristige Rückzahlungsverpflichtung für die Gemeinde besteht. Eine unbedingte Rückzahlungsverpflichtung bedeutet dabei, dass der Zuwendungsgeber sein Kapital nicht dauerhaft oder zeitlich unbegrenzt, ggf. aber langfristig, der Gemeinde zur Verfügung stellen will. Diese Absicht des Zuwendungsgebers, die z. B. im Zuwendungsbescheid festgelegt worden ist, führt dazu, dass durch solche Zuwendungen für die Gemeinde nur bei der Finanzierung ihrer Investition unterstützt werden soll. Die Gemeinde darf deshalb in diesen Fällen für die erhaltene investive Zuwendung keinen Sonderposten in ihrer Bilanz ansetzen.

Der Gemeinde können aber auch rückzahlbare Zuwendungen für Zwecke der laufenden Verwaltungstätigkeit im Rahmen von Förderprogrammen gewährt worden sein. In solchen Fällen steht die Gewährung einer Zuwendung für laufende Zwecke der Gemeinde im Vordergrund der Zuwendungsgewährung. Ein damit verbundenes „Programmdarlehen“ ist daher als eine vom Zuwendungsgeber festgelegte Zahlungsform zu betrachten, denn dieser stellt dadurch der Gemeinde nur eine „zeitraumbezogene Finanzierungshilfe“ zur Verfügung. Ein solches programmbezogenes Darlehen stellt haushaltsrechtlich keine Kreditaufnahme der Gemeinde im Sinne der Vorschrift des § 86 GO NRW dar, nach der gemeindliche Kreditaufnahmen nur im Rahmen der Investitionstätigkeit der Gemeinde zulässig sind. Die Gemeinde sollte gleichwohl prüfen, ob sie die bauliche Sanierung nicht so gestaltet, dass dann Herstellungskosten entstehen und die Darlehensfinanzierung einen investiven Charakter erhält.

Die Möglichkeit, dass der Gemeinde ohne diese Zahlungsform ggf. keine Zuwendung gewährt werden würde, ist dabei für die haushaltsmäßige Behandlung unerheblich. Die Verwendung eines Programmdarlehens für laufende Zwecke durch die Gemeinde ist daher zulässig. Dieses Ergebnis gilt entsprechend, wenn aufgrund eines Förderprogramms oder im Einzelfall die Zuwendungsmittel in Form eines Programmdarlehens unmittelbar bei einer Bank oder einem Kreditinstitut abgerufen werden können.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Verbindlichkeiten der Gemeinde aus Transferleistungen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 36 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **4.4.6.2 Die Abrechnung der Wohngeldentlastung**

Das Land hat im Jahre 2010 gesetzlich den Verteilungsmaßstab für die Gewährung von Wohngeldentlastungsmitteln geändert. Dadurch soll erreicht werden, dass die in den Jahren 2007 bis 2009 an eine Gemeinde unzutreffend gezahlten Wohngeldentlastungsmittel im Rahmen von jährlichen Festsetzungen mit den jahresbezogenen Zahlungen in den Jahren 2011 bis 2018 verrechnet werden. Im Jahre 2019 soll dann eine Schlussabrechnung erfolgen. Dieser Tatbestand kann eine Grundlage für den Ansatz einer Verbindlichkeit in der gemeindlichen Bilanz in Höhe des festgesetzten Jahresbetrages sein.

In dieser Angelegenheit werden vom Land jedoch keine Zuweisungsbeträge aus den Jahren 2007 bis 2009 zurückgefordert. Für die Gemeinde entsteht daher insgesamt keine Verpflichtung, einen Gesamtbetrag aus diesen Jahren an das Land zu zahlen. Die jährlichen Verrechnungen können aber dazu führen, dass in der gemeindlichen Bilanz ggf. eine Verbindlichkeit anzusetzen ist, auch wenn der Anspruch des Landes mit den Ansprüchen der Gemeinde in den Folgejahren verrechnet bzw. in die Folgejahre übertragen und spätestens im Rahmen einer Schlussabrechnung im Jahre 2019 verrechnet wird.

#### **4.4.6.3 Kein vorübergehender Ansatz für investive Zuwendungen**

Eine Bilanzierung von Verbindlichkeiten ist auch dann vorzunehmen, wenn die Gemeinde die ihr von einem Dritten für investive Zwecke gewährte Zuwendung noch nicht für den vorgesehenen Zweck verwendet hat. Im Zeit-

raum vom Erhalt der Zuwendungsmittel bis zu ihrer zweckentsprechenden Verwendung muss grundsätzlich vom Bestehen einer Rückzahlungsverpflichtung für die Gemeinde gegenüber dem der Zuwendungsgeber ausgegangen werden. Eine solche Rückzahlungspflicht besteht grundsätzlich unabhängig davon, ob der Zuwendungsgeber von seinem Recht tatsächlich Gebrauch machen wird.

In solchen Fällen ist es wegen des vorübergehenden Zustandes sachgerecht, eine Verbindlichkeit in Höhe des noch nicht verwendeten Betrages in der gemeindlichen Bilanz unter dem gesonderten Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ und nicht unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Transferleistungen“ anzusetzen. Nach der zweckentsprechenden Verwendung der Zuwendungsmittel kann dann im Wege des Passivtausesches der notwendige Sonderposten gebildet bzw. aufgestockt werden. Eine derartige bilanzielle Handhabung ist mit der Bilanzierung auf der Aktivseite der Bilanz vergleichbar, auf der auch die Vorleistungen der Gemeinde auf künftige Vermögensgegenstände unter den Bilanzposten „Geleistete Anzahlungen“ anzusetzen sind.

#### **4.4.7 Zu Nummer 4.7 (Sonstige Verbindlichkeiten):**

##### **4.4.7.1 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Der Bilanzposten „Sonstige Verbindlichkeiten“ ist ein Auffangposten für die Verbindlichkeiten der Gemeinde, die nicht unter einem anderen Verbindlichkeitsposten gesondert anzusetzen sind. Unter den anderen Bilanzposten sind regelmäßig nur die originären Verbindlichkeiten der Gemeinde anzusetzen, z. B. unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen“ nur die von der Gemeinde aufgrund ihrer Investitionstätigkeit erforderlichen Kredite. Zu den sonstigen Verbindlichkeiten der Gemeinde zählen daher gemeindliche Verbindlichkeiten, die nicht auf der Grundlage von Warengeschäften oder einem entgeltlichen Leistungsaustausch beruhen. Gemeindliche Verpflichtungen können z. B. aufgrund von Einzahlungen entstehen, bei denen noch ungewiss ist, ob die Finanzmittel der Gemeinde zustehen oder ggf. an den Einzahler zurückzuzahlen sind.

Unter dem Bilanzposten sind z. B. Verbindlichkeiten anzusetzen, die dadurch entstehen, dass die Gemeinde gesetzlich verpflichtet ist, bestimmte Steuern von anderen Steuerpflichtigen im Auftrag des Staates einzuziehen und abzuführen (Durchlaufsteuern). Aber auch die eigenen Steuerverpflichtungen der Gemeinde sowie ihre Verbindlichkeiten gegenüber Sozialversicherungsträgern sind als „Sonstige Verbindlichkeiten“ anzusetzen. Der Erfüllungsbetrag stellt dabei den von der Gemeinde in ihrer Bilanz zu passivierenden Wertansatz dar. Die Gemeinde hat auch die Verbindlichkeiten aufgrund von Zinszahlungen, die mit der Kreditaufnahme und den Rückzahlungsverpflichtungen vereinbart werden, unter diesem Bilanzposten anzusetzen. Dabei muss sie ihre Verpflichtungen nicht danach differenzieren, ob die gemeindlichen Kredite mit einem festen oder einem variablen Zins aufgenommen wurden.

Dieser Bilanzposten sollte jedoch dann nicht ausschließlich als einziger Sammelposten angesetzt werden, wenn dessen Volumen das Volumen der anderen spezielleren Verbindlichkeitsposten übersteigt oder besondere Arten von gemeindlichen Verbindlichkeiten einen gesonderten Bilanzausweis erfordern, z.B. Verbindlichkeiten der Gemeinde im Rahmen der sozialen Sicherung. Soweit sich in einem solchen Fall keine zusätzlichen Bilanzposten oder „Davon-Vermerke“ in der gemeindlichen Bilanz anbieten, muss die Gemeinde mindestens durch gesonderte Angaben im Anhang des gemeindlichen Jahresabschlusses die notwendige Transparenz über die zusammengefassten Verbindlichkeiten der Gemeinde gewährleistet werden.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden sonstigen Verbindlichkeiten der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 37 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

#### **4.4.7.2 Antizipative Passivposten**

Die so genannten antizipativen Posten bezeichnen Einnahmen bzw. Ausgaben nach dem Abschlussstichtag, die Erträge bzw. Aufwendungen des abgelaufenen Haushaltsjahres (Rechnungsperiode) betreffen. Grundsätzlich stellen die passiven antizipativen Posten gemeindliche Aufwendungen in Form von Verbindlichkeiten dar. Diesen Posten liegen gemeindliche Geschäftsvorfälle zugrunde, bei denen Aufwendungen aus dem abzuschließenden Haushaltsjahr erst nach dem Abschlussstichtag zu Auszahlungen durch die Gemeinde führen, z. B. wenn die Miete für ein angemietetes Bürodienstgebäude für den Monat Dezember aufgrund der vertraglichen Vereinbarung erst im Januar des Folgejahres bezahlt wird.

Zum jeweiligen Abschlussstichtag besteht somit in Höhe der Dezembermiete eine (sonstige) belastende Verbindlichkeit für die Gemeinde, die eindeutig bestimmbar ist. Im Gegensatz zu den passiven transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten (vgl. § 42 Absatz 3 GemHVO NRW), sind deshalb die antizipativen passiven Posten unter dem Bilanzposten „Sonstige Verbindlichkeiten“ in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

#### **4.4.8 Zu Nummer 4.8 (Erhaltene Anzahlungen):**

##### **4.4.8.1 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Die Gemeinde hat ggf. Verpflichtungen gegenüber Dritten, weil sie von diesen bereits Finanzmittel erhalten, aber noch nicht oder noch nicht vollständig die von ihr gewünschte Leistung erbracht oder eine vertraglich vereinbarte Maßnahme durchgeführt hat. In zeitlicher Hinsicht können davon das Haushaltsjahr, aber auch dessen Folgejahre betroffen sein. Für derartige Verpflichtungen von vorübergehender Natur bedarf es eines gesonderten Postens in der gemeindlichen Bilanz. Mit einem solchen Posten soll offen gelegt werden, inwieweit die Gemeinde Vorauszahlungen erhalten, aber ihre eigene Leistung noch nicht erbracht oder eine Maßnahme noch nicht durchgeführt hat. Die Gemeinde soll deshalb in ihrer Bilanz nach dem Bilanzposten „Sonstige Verbindlichkeiten“ den gesonderten Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ ansetzen.

Bei erhaltenen Zuwendungen für gemeindliche Investitionen bedeutet eine solche Sachlage, dass die erhaltene Zuwendung von der Gemeinde noch nicht oder noch nicht vollständig zweckbezogen verwendet worden ist. Für die Gemeinde besteht in solchen Fällen eine „schwebende“ Rückzahlungspflicht bis zur vollständigen zweckentsprechenden Verwendung der erhaltenen Finanzmittel. Sie darf deshalb im betroffenen Umfang auch noch keinen Sonderposten aufgrund der erhaltenen Zuwendung bilanzieren, sondern muss den betreffenden Anteil als "erhaltene Anzahlungen" bis zur zweckentsprechenden Verwendung bilanzieren.

Unter dem Bilanzposten sind auch gemeindliche Verpflichtungen aus erhaltenen "Anzahlungen auf Bestellungen" aus Lieferungen und Leistungen der Gemeinde anzusetzen. Solche Sachverhalte entstehen, wenn die Gemeinde z. B. noch keine abrechenbaren Leistungen erbracht hat. Die Vorauszahlungen Dritter können auch dann zu einer solchen Bilanzierung führen, wenn seitens der Gemeinde erst Teilleistungen bestehen. Eine erhaltene Anzahlung setzt dabei grundsätzlich voraus, dass ein vertragsmäßiges Verhältnis zwischen der Gemeinde und dem Einzahler bzw. Auftraggeber besteht. Im Anhang können dabei von der Gemeinde getrennte Angaben zu den erhaltenen Zuwendungen und den sonstigen erhaltenen Vorauszahlungen gemacht werden. Die erhaltenen Anzahlungen können auch entsprechend der Gliederung der Aktivseite differenziert werden, sodass z. B. zwischen Anzahlungen für Sachanlagen und Umlaufvermögen unterschieden werden kann, sofern eine entsprechende örtliche Bedeutung gegeben ist.

Die Gemeinde hat im Jahresabschluss den Bestand der erhaltenen Anzahlungen dahingehend zu überprüfen, ob ggf. Anteile davon unter anderen Bilanzposten anzusetzen sind. Bei investiven Anzahlungen kann z. B. eine Umschichtung zu den Sonderposten vorzunehmen sein, weil der mit einer solchen Zuwendung finanzierte Vermögensgegenstand betriebsbereit ist und aktiviert wird. Bei Anzahlungen für die laufende Verwaltungstätigkeit ist

zu prüfen, ob darin ggf. Vorauszahlungen für das Folgejahr des Haushaltsjahres enthalten sind, sodass entsprechend eine passive Rechnungsabgrenzung erfolgen muss. Ausschlaggebend dafür ist die Festlegung eines konkreten Zeitbezugs für die Einzahlung durch den Zahlungspflichtigen.

#### **4.4.8.2 Erhaltene Anzahlungen und Sonderposten**

In der gemeindlichen Bilanz dürfen die Finanzleistungen Dritter, die durch die Hingabe von Kapital zur Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen erfolgen und zur Aufgabenerledigung der Gemeinde beitragen, erst dann unter den gemeindlichen Sonderposten bilanziert werden, wenn der damit finanzierte Vermögensgegenstand für die gemeindliche Aufgabenerfüllung genutzt wird. Es kommt dabei nicht darauf an, ob die Gemeinde die investiven Finanzmittel als Zuwendungen, als Beiträge auf der Grundlage des Kommunalabgabengesetzes oder auf der Grundlage des Baugesetzbuches erhalten hat. Es kann sich dabei auch um Finanzleistungen Dritter aus baurechtlichen oder aus umweltrechtlichen Anlässen handeln.

Die aufgrund von Vorleistungen Dritter entstehenden gemeindlichen Geschäftsvorfälle sind ergebnisneutral zu behandeln, wenn sie die Investitionsmaßnahmen der Gemeinde betreffen. Sie sollen erst dann unter den Sonderposten angesetzt werden, wenn die Gemeinde die mit den Drittmitteln zu finanzierenden Vermögensgegenstände angeschafft oder hergestellt bzw. die aus der Finanzierung Dritter vorgesehenen Gegenleistungen erbracht hat. Gleichwohl müssen diese Vorgänge bilanziert werden und sind deshalb unter dem gesonderten Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ zu erfassen.

Mit der Inbetriebnahme des betreffenden damit finanzierten Vermögensgegenstandes soll dann eine Umschichtung sowohl auf der Passivseite der Bilanz (Erhaltene Anzahlung gegen Sonderposten) als auch auf der Aktivseite (Liquide Mittel oder geleistete Anzahlungen gegen Vermögensgegenstand) vorgenommen werden. Die erhaltenen Anzahlungen sind deshalb nicht unter den passiven Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen. Sie stellen keine Einnahmen mit einem Zeitraumbezug im Sinne der gemeindlichen Rechnungsabgrenzung dar. Diese Einordnung erhaltener zweckbezogener Zahlungen ist für die gemeindliche Bilanzierung ausschlaggebend.

### **4.5 Zu Nummer 5 (Passive Rechnungsabgrenzung):**

#### **4.5.1 Inhalte des Bilanzpostens**

Der Bilanzposten „Passive Rechnungsabgrenzung“ in der gemeindlichen Bilanz stellt wie die aktive Rechnungsabgrenzung einen bilanztechnischen Posten dar. Er dient der periodischen Ergebnisermittlung, wenn eine erforderliche Rechnungsabgrenzung durch andere Bilanzposten nicht möglich ist. Er ist Ausdruck einer Leistungsverpflichtung der Gemeinde, die der ergebniswirksamen Vereinnahmung der erhaltenen zeitraumbezogenen Zahlung entgegensteht (vgl. Erläuterungen zu § 42 Absatz 3 GemHVO NRW).

Es sind daher von der Gemeinde immer dann Rechnungsabgrenzungsposten in ihrer Bilanz anzusetzen, wenn Einnahmen vor dem Abschlussstichtag eingehen, diese aber Erträge für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellen (transitorische Posten). Bei erhaltenen Zuwendungen und Beiträgen ist dagegen jedoch ein Ansatz unter den besonderen Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ vorzunehmen. Als wesentliches Kriterium ist dabei für die Entscheidung, ob Einnahmen als Erträge dem abgelaufenen Haushaltsjahr oder einem Folgejahr zuzuordnen sind, auf den „wirtschaftlichen Grund“ abzustellen.

Die Gemeinde hat zu prüfen, inwiefern Einnahmen durch bestimmte, im abgelaufenen Jahr empfangene Gegenleistungen oder erst durch künftig zu erwartende Gegenleistungen wirtschaftlich verursacht sind. Diese Voraussetzung kann z. B. bei Vorauszahlungen von Miete und Pacht, oder durch andere einmalige und im Voraus gezahlte Entgelte von Dritten gegeben sein. In dem bei der Bildung der Rechnungsabgrenzungsposten festgelegten

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Zeitraum ist in jedem folgenden Haushaltsjahr eine periodenbezogene ergebniswirksame Auflösung bei den passiven Rechnungsabgrenzungsposten vorzunehmen. Sie erfolgt i.d.R. in gleichmäßigen (planmäßigen) Raten.

In den Fällen, in denen die Gemeinde eine Zuwendung zur Weiterleitung an Dritte erhalten hat und ihre geleistete Zuwendung mit einer mehrjährigen Gegenleistungsverpflichtung verbindet, ohne wirtschaftlicher Eigentümer des mit der Zuwendung zu finanzierenden Vermögensgegenstandes zu sein, hat sie in ihrer Bilanz einen Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren und entsprechend der Erfüllung der Gegenleistungsverpflichtung aufzulösen (vgl. § 42 Absatz 1 GemHVO NRW). Von der Gemeinde ist dann gleichzeitig für die erhaltene Zuwendung wegen des Vorrangs der Weiterleistung des zweckbezogenen Finanzierungsvorgangs an einen Dritten für die erhaltene Zuwendung ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilanzieren. Beide Rechnungsabgrenzungsposten sind in der gleichen Art und Weise aufzulösen. Bei einem solchen Sachverhalt darf die Gemeinde keinen Sonderposten in ihrer gemeindlichen Bilanz ansetzen. Vielmehr wird bei dieser Finanzierungsform durch die beiden Rechnungsabgrenzungsposten als Bilanzkorrekturposten die notwendige Periodenabgrenzung sichergestellt.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzende passive Rechnungsabgrenzung der Gemeinde ist in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 39 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

#### **4.5.2 Der Rechnungsabgrenzungsspiegel**

Für die Gemeinde ist es sinnvoll, sich einen detaillierten Überblick über den Stand und die Veränderungen der Rechnungsabgrenzungsposten zum Abschlussstichtag zu verschaffen. Dazu bietet sich die Erstellung eines Rechnungsabgrenzungsspiegels an, in dem die Gliederung nach Arten sich an den Ertrags- und Aufwandsarten der Ergebnisrechnung nach § 2 GemHVO NRW orientieren kann, die im Teil A um die Veränderungen im Haushaltsjahr und in Teil B um eine zeitliche Komponente nach Laufzeiten erweitert wird. Im Teil A werden der Gesamtbetrag am Ende des Vorjahres, die Veränderungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr und der Gesamtbetrag am Ende des Haushaltsjahres aufgezeigt.

Die Gliederung in einzelne Ertrags- und Aufwandsarten ist von der Gemeinde eigenverantwortlich unter Berücksichtigung der örtlichen Bedürfnisse vorzunehmen. Im Teil B sollen die örtlich gewählten Ertrags- und Aufwandsarten, nach der Fristigkeit gegliedert, aufgezeigt werden. Ein solcher Rechnungsabgrenzungsspiegel trägt erheblich zur Übersichtlichkeit der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rechnungsabgrenzungsposten bei. Soweit die Gemeinde dem Anhang keinen Rechnungsabgrenzungsspiegel beifügt, sollten im Anhang mindestens die Restlaufzeiten zu den wesentlichen Rechnungsabgrenzungsposten angegeben werden. Dazu bietet es sich an, die Angaben nach langfristigen und kurzfristigen Rechnungsabgrenzungen zu gliedern.

### **5. Zu Absatz 5 (Angabepflichten zum Vorjahr):**

#### **5.1 Zu Satz 1 (Die Angabe von Vorjahresbeträgen):**

##### **5.1.1 Allgemeine Pflichten**

Den Grundsätzen „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ entsprechend ist in der Vorschrift die Bestimmung enthalten, zu jedem einzelnen Posten der Aktivseite und der Passivseite der gemeindlichen Bilanz auch den dazugehörigen Betrag des Vorjahres anzugeben. Ein Vorjahresbetrag darf dabei in die Bilanz für das Haushaltsjahr ohne weitere Erläuterungen nur übernommen werden, wenn dieser mit dem betreffenden aktuellen Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz vergleichbar ist. Der anzusetzende Wertansatz darf daher gegenüber dem Vorjahresansatz keine wesentlichen inhaltlichen Änderungen erfahren haben oder in anderer Form dargestellt werden. Das Problem der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Anpassung von Vorjahresbeträgen sollte von der Gemeinde möglichst vermieden werden. Mit der Angabe der Vorjahresbeträge im Jahresabschluss wird den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ein besserer Überblick über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde im kurzfristigen Zeitablauf ermöglicht.

#### **5.1.2 Vorjahreszahlen bei „Davon-Vermerken“**

Die Angabe von Vorjahresbeträgen in der gemeindlichen Bilanz muss auch zu den „Davon-Vermerken“ erfolgen, die zu einzelnen Bilanzposten angebracht wurden. Solche „Davon-Vermerke“ sind zulässig, denn eine Erweiterung der örtlichen Bilanz kann durch eine Aufgliederung eines nach § 41 GemHVO NRW vorgesehenen Postens in seine wichtigen Bestandteile oder durch „Davon-Vermerke“ vorgenommen werden. Es bietet sich in diesem Zusammenhang an, bei Untergliederungen von Bilanzposten und „Davon-Vermerken“, die lediglich im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss enthalten sind, ebenfalls die Vorjahresbeträge anzugeben.

#### **5.1.3 Angaben beim Bilanzposten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“**

In der gemeindlichen Bilanz besteht eine Besonderheit bei der Angabe von Vorjahresbeträgen beim Bilanzposten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“. In den Fällen, in denen z.B. im Vorjahr unter diesem Posten ein Jahresüberschuss ausgewiesen wurde, im abgelaufenen Haushaltsjahr jedoch ein Jahresfehlbetrag entstanden ist. In solchen Fällen oder umgekehrt sollte der auszuweisende Jahresfehlbetrag mit einem in Klammern gesetzten Minuszeichen als Vorzeichen (-) versehen werden. Damit wird die notwendige Transparenz über diesen im Jahresvergleich unterschiedlichen bilanziellen Ansatz gewährleistet.

Diese Vorgehensweise kann in entsprechender Weise auch in den Fällen zur Anwendung kommen, wenn in der Bilanz der Gemeinde bereits der Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ durch den Bilanzposten „Bilanzgewinn/Bilanzverlust“ ersetzt wurde, weil das gemeindliche Jahresergebnis bereits teilweise oder vollständig vor der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses verrechnet wurde. Diese „Fortführung“ der gemeindlichen Bilanz vor der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses des Rates der Gemeinde nach § 96 Abs. 1 GO NRW ist dabei gesondert im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss zu erläutern.

#### **5.1.4 Vorjahreszahlen beim Wegfall von Bilanzposten**

In den Fällen, in denen z.B. ein Posten in der gemeindlichen Bilanz für das abgelaufene Haushaltsjahr nicht mehr enthalten ist, wird somit unmittelbar eine Veränderung aufgezeigt, die gesonderte Nachfragen an die Gemeinde als Bilanzierende, ob ggf. ein Fehler vorliegt, erübrigt. In solchen Fällen muss eigenverantwortlich über zusätzliche Angaben im Anhang entschieden werden, z. B. ob der Vorjahresbetrag zusätzlich in angepasster Form angegeben wird, um eine sachgerechte Vergleichbarkeit zu sichern.

#### **5.1.5 Verzicht auf Vorjahreszahlen**

Bei der Pflicht zur Angabe von Vorjahresbeträgen in der Bilanz der Gemeinde ist zu berücksichtigen, dass die Angabe bei der erstmaligen Aufstellung (Eröffnungsbilanz nach § 92 GO NRW) unterbleiben konnte. Ein solcher Verzicht ist auch dann zulässig, wenn ein neuer Bilanzposten in die Bilanz aufgenommen wird, soweit dieser nicht aufgrund einer Untergliederung eines in der Bilanz enthaltenen Postens entsteht. Dabei ist von der Gemeinde eigenverantwortlich zu prüfen und festzulegen, inwieweit durch Anhangsangaben die örtliche Vorgehensweise transparent gemacht werden muss.

## **5.2 Zu Satz 2 (Erläuterungspflichten bei Nichtvergleichbarkeit):**

Die Pflicht der Gemeinde, in ihrem Jahresabschluss zusätzlich zu den anzusetzenden Wertansätzen auch die Beträge des Vorjahres anzugeben, kann in den Fällen der Änderung der in der vorhergehenden Bilanz auf die einzelnen Bilanzposten angewandten Ansatzmethoden zu einer Nichtvergleichbarkeit führen, denn bei den betroffenen Bilanzposten fehlt es dann an einer sachlichen und zeitlichen Stetigkeit. Für solche Fälle sieht die Vorschrift daher besondere Erläuterungspflichten vor. Diese Pflicht erfordert gleichwohl auch die Herstellung der Vergleichbarkeit der Bilanzdaten. Im Einzelfall, wenn die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für die Wertansätze bei einzelnen Bilanzposten geändert wurden, sollen in der gemeindlichen Bilanz auch die entsprechenden Vorjahresbeträge entsprechend neu bestimmt werden.

Eine Anpassung durch die Gemeinde sollte daher erfolgen, wenn sie im Vorjahr ihre Bilanz entsprechend aufgestellt hätte. Bei einer solchen rückwirkenden Anwendung werden die Ereignisse und Geschäftsvorfälle der Gemeinde so gestellt, als ob die neue Sachlage bereits vor dem Abschlussstichtag des betreffenden Haushaltsjahres zur Anwendung gekommen wäre. Eine besondere Erläuterungspflicht für den gemeindlichen Anhang kann aber auch entstehen, wenn bei unwesentlichen Ansätzen in der Bilanz des Vorjahres nunmehr im Folgejahr eine Zusammenfassung solcher Posten von der Gemeinde in Betracht gezogen wird. Auf eine solche „nachträgliche“ Zusammenfassung sollte dann im Anhang besonders hingewiesen und diese ggf. auch erläutert werden.

## **5.3 Zu Satz 3 (Wegfall von Bilanzposten):**

### **5.3.1 Die Zwecke der Vorschrift**

Die Vorschrift über die gemeindliche Bilanz lässt es zu, dass ein Posten der gemeindlichen Bilanz, der keinen Betrag ausweist, entfallen kann. Dieser Verzicht ist nicht möglich, wenn im vorhergehenden Haushaltsjahr unter diesem Posten ein Betrag ausgewiesen wurde. Solche Posten in der gemeindlichen Bilanz werden oftmals allgemein als „Leerposten“ bezeichnet. Zudem hat die Vorschrift den Zweck, die Vergleichbarkeit der gemeindlichen Bilanzdaten des aktuellen Jahres und des Vorjahres zu sichern. Die Gemeinde hat eigenverantwortlich zu entscheiden, ob sie auf Bilanzposten verzichtet, die keinen Betrag in zwei aufeinanderfolgenden Jahren aufweisen.

Der Verzicht auf Leerposten in der gemeindlichen Bilanz bietet der Gemeinde die Möglichkeit, ihre Bilanz noch stärker an die örtlichen Verhältnisse anzupassen. Sie muss bei einem fehlenden Ansatz nicht die Teile der Mindestgliederung der gemeindlichen Bilanz erhalten, denen im Gesamtwerk keine besondere Aussagekraft mehr zukommt. Dadurch wird auch den Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses eine sachgerechte und sinnvolle Erleichterung geboten. Die gemeindliche Bilanz kann dann den bei der Gemeinde bestehenden spezifischen örtlichen Gegebenheiten besser Rechnung tragen.

### **5.3.2 Die Einhaltung der Übersichtlichkeit und Klarheit**

Die Gliederung der gemeindlichen Bilanz muss aber gleichwohl auch dem Grundsatz der Übersichtlichkeit und der Klarheit genügen. Die Posten der Bilanz sind daher in sinnvoller Weise zu einem Gesamtbild zusammenzufügen (vgl. Nummer 1.6.5 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300). Ein „Null-Ansatz“ oder ein „Leerposten“ wird daher immer dann in der gemeindlichen Bilanz angesetzt, wenn im vorhergehenden Haushaltsjahr unter diesen Posten ein Betrag ausgewiesen wurde, in der aktuellen Bilanz aber kein entsprechender Vermögensgegenstand mehr vorhanden ist.

Eine solche Verkürzung der Bilanzgliederung durch das Weglassen nicht benötigter Posten trägt zur besseren Lesbarkeit bei. Sie macht auf den ersten Blick sichtbar, über welche Arten von Vermögensgegenständen die Gemeinde tatsächlich verfügt. Die Gliederung der Bilanz muss auch dem Grundsatz der Klarheit Rechnung tra-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

gen. So muss z. B. im Bilanzbereich „Infrastrukturvermögen“ grundsätzlich jeder der dort aufgeführten Posten einen Wertansatz aufweisen (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.2.3). Verfügt eine Gemeinde jedoch z.B. über keine Brücken und Tunnel oder Gleisanlagen können die betreffenden Bilanzposten entfallen. In diesem Fall muss auch nicht ein „Null-Ansatz“ bei solchen Bilanzposten ausgewiesen werden.

Es ist aber nicht zulässig, soweit auf Bilanzposten zu verzichten, dass nach dem o.a. Beispiel die gemeindliche Bilanz nur noch ein Wertansatz im Bilanzbereich „Infrastrukturvermögen“ enthalten würde. Durch eine solche Vorgehensweise würde das durch die Bilanz zu vermittelnde den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde erheblich beeinträchtigt, auch wenn die vorgeschriebenen Posten der Bilanz zusammengefasst werden dürfen. Ein Hinweis auf eine Mitzugehörigkeit zu anderen Posten stellt in diesem Fall keine akzeptable Lösung dar, weil die betreffenden Posten nicht in der Bilanz enthalten sind.

In solchen Fällen könnten die Bilanzleser nur mit zusätzlichem Aufwand feststellen, ob die gemeindliche Bilanz fehlerfrei ist bzw. keine pflichtigen Angaben unterlassen wurden. Die in § 41 Absatz 3 und 4 GemHVO NRW enthaltene Mindestgliederung der Bilanz ist daher sachgerecht und gewährleistet die notwendige Transparenz für alle Adressaten des Jahresabschlusses. In den Fällen, in denen die Gemeinde auf Bilanzposten verzichtet, ist dieser Sachverhalt im Anhang gesondert zu erläutern. Dabei muss eine bilanzielle Stetigkeit bestehen, damit möglichst eine Vergleichbarkeit zwischen den Bilanzansätzen des Haushaltsjahres und des Vorjahres sowie in einer Zeitreihe hergestellt bzw. bestehen werden kann. Durch die Stetigkeit wird die notwendige Informationsqualität gewährleistet, weil sich auf die gemeindliche Bilanz keine Wahlrechte aus anderen fachlich geprägten Bilanzierungsregelungen unmittelbar auswirken.

## **6. Zu Absatz 6 (Hinzufügung neuer Bilanzposten):**

### **6.1 Zu Satz 1 (Neue Bilanzposten für neue Sachverhalte):**

#### **6.1.1 Die Anforderungen an neue Bilanzposten**

Die gemeindliche Bilanz muss dem Grundsatz der Bilanzvollständigkeit genügen und als Gegenüberstellung von Vermögen und Finanzierungsmitteln der Gemeinde zum Abschlussstichtag das Anlagevermögen und Umlaufvermögen, das Eigenkapital und die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten enthalten und in eine Aktivseite und eine Passivseite gegliedert sein. Neue Posten dürfen deshalb nur in die gemeindliche Bilanz eingefügt werden, wenn ihr Inhalt nicht von einem der mindestens vorgeschriebenen Posten erfasst wird. Der neue Bilanzposten muss daher eine erhebliche Bedeutung für die Aussagefähigkeit der gemeindlichen Bilanz haben und muss für das Informationsinteresse der Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses von besonderer Bedeutung sein. Die Erweiterung der gemeindlichen Bilanz um zusätzliche Posten bedarf deshalb einer sorgfältigen Prüfung.

Die Vorgabe einer Vielzahl von Bilanzposten nach den Absätzen 3 und 4 dieser Vorschrift lassen der Gemeinde kaum Raum für zusätzliche Bilanzposten. Ein Einfügen neuer Bilanzposten muss zudem mit den haushaltsrechtlichen Vorgaben in Einklang stehen, z. B. zur Ausgleichsrücklage und allgemeinen Rücklage (vgl. § 75 GO NRW), zu den Sonderposten (vgl. § 43 GemHVO NRW) oder zu den zulässigen Rückstellungen (vgl. § 36 GemHVO NRW). Eine solche gesetzliche Zuordnung von gemeindlichen Sachverhalten zu einzelnen Bilanzposten führt dazu, dass die Gemeinde keine besonderen örtlichen Zwecke definieren und dafür Wertansätze bilanzieren darf, die den Rahmenbedingungen für die gemeindliche Bilanz entgegen stehen.

In der gemeindlichen Bilanz darf deshalb z. B. kein gesonderter Bilanzposten "Verlustvortrag" ausgewiesen sein, weil nach dem Haushaltsausgleichssystem zwingend eine unmittelbare Verrechnung eines Jahresfehlbetrages mit dem Eigenkapital (Ausgleichsrücklage und/oder allgemeine Rücklage) im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses vorzunehmen ist. Die Gemeinde kann aber auch keine gesonderte „Gewinnrücklage“ als neuen

Posten in ihrer Bilanz ansetzen, weil die gesetzlich bestimmte Ausgleichsrücklage bereits diese Funktion innehat (vgl. § 75 Absatz 3 GO NRW).

Die nicht abschließende Aufzählung der Bilanzposten bietet daher keinen Anlass, neue Bilanzposten in einem unbeschränkten Umfang oder ohne besonderen Bedarf in die örtliche Bilanz einzufügen. Für den Ansatz eines neuen Postens in der gemeindlichen Bilanz muss vielmehr ein besonderer Sachverhalt vorliegen, der entweder vermögenswirksam ist oder eine Verpflichtung der Gemeinde auslöst und bisher nicht in der gemeindlichen Bilanz als Vermögensrechnung erfasst wird. Außerdem ist immer abzuwägen, ob statt eines neuen Bilanzpostens eine Anhangsangabe ausreichend ist.

Eine Erweiterung der gemeindlichen Bilanz wäre z. B. aufgrund einer rechtlichen Vorschrift möglich, bei der dann der neue Wertansatz auch nicht von untergeordneter Bedeutung und keinem anderen Bilanzposten zuordenbar sein sollte. Sofern die Gemeinde eine Erweiterung ihrer gemeindlichen Bilanz vornimmt, muss dieser örtliche Vorgang mit den Grundsätzen „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ sowie mit dem Grundsatz der Bilanzkontinuität in Einklang stehen.

Die Gemeinde hat über den Ansatz eines neuen Bilanzpostens in ihrer Bilanz eigenverantwortlich unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse zu entscheiden. Die Aussagekraft der gemeindlichen Bilanz darf durch die Einfügung neuer Bilanzposten jedoch nicht beeinträchtigt werden. Entsprechend der örtlich getroffenen Entscheidung ist dann auch die Gliederung der gemeindlichen Bilanz anzupassen. Dabei muss sichergestellt werden, dass die verbleibenden Posten in sinnvoller Weise aufeinanderfolgen und untereinander gesetzt werden. Die Gemeinde hat zudem im Anhang die vorgenommene Veränderung ihrer Bilanz anzugeben und ausreichend und nachvollziehbar zu begründen.

### **6.1.2 Änderungen in der Bezeichnung der Bilanzposten**

In besonderen Einzelfällen kann es angebracht sein, dass die Gemeinde statt eines neuen Bilanzpostens eine Änderung in der Bezeichnung eines Bilanzpostens vornimmt. Eine solche Bezeichnungsänderung ist immer dann als sachgerecht anzusehen, wenn durch die neue Bezeichnung der Inhalt des Bilanzpostens eindeutiger umfasst wird. Es ist jedoch nicht zulässig, andere als in der Vorschrift benannten Postenbezeichnungen zu nutzen, wenn dadurch der Posteninhalt nicht zutreffender bezeichnet wird. Die Entscheidung darüber muss von der Gemeinde unter Berücksichtigung der Informationsinteressen der Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses eigenverantwortlich getroffen werden.

### **6.1.3 Die „Davon-Vermerke“ in der gemeindlichen Bilanz**

Bei der Vielzahl herausragender gemeindlicher Sachverhalte ist es nicht immer sachgerecht, dafür in jedem Einzelfall einen neuen Bilanzposten anzusetzen. Um besondere örtliche Verhältnisse unmittelbar in der gemeindlichen Bilanz aufzuzeigen, ist es oftmals ausreichend, dafür „Davon-Vermerke“ unter den bestehenden Bilanzposten auszubringen. Insbesondere, wenn eine Mitzugehörigkeit zu einem bestehenden Bilanzposten anzunehmen ist, reicht ein „Davon-Vermerk“ aus, um der besonderen Bedeutung des Sachverhaltes gerecht zu werden. Mit solchen „Davon-Vermerken“ wird die Besonderheit eines gemeindlichen Sachverhaltes herausgestellt, ohne dass dadurch die Klarheit der gemeindlichen Bilanz beeinträchtigt wird.

Ein „Davon-Vermerk“ kann für einzelne Nutzungsarten von gemeindlichen Grundstücken sachgerecht sein, z. B. bei örtlicher Bedeutung von Erholungsflächen oder wenn die Erbbaugrundstücke einer Gemeinde einen wesentlichen Teil des gemeindlichen Vermögens darstellen. Sofern einzelne Bilanzposten als Sammelposten in der gemeindlichen Bilanz enthalten sind, z. B. der Posten „Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude“ oder der Posten „Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens“ bieten sich vielfach „Davon-Vermerke“ für eine Unterglie-

derung dieser Sammelposten an. Ein Maßstab dafür ist, dass das Volumen eines Sammelpostens das Volumen der anderen spezielleren Bilanzposten im betreffenden Bilanzbereich nicht übersteigen soll.

Die Erweiterung der gemeindlichen Bilanz um „Davon-Vermerke“ bedarf jedoch einer sorgfältigen Prüfung durch die Gemeinde, damit nicht durch eine Vielzahl von solchen Zusatzangaben die Klarheit und Übersichtlichkeit der gemeindlichen Bilanz beeinträchtigt wird. In dieser örtlichen Prüfung ist daher zu beurteilen, ob statt eines „Davon-Vermerks“ eine Angabe im Anhang nicht bereits ausreichend ist. Bei der Prüfung, bei welchen Bilanzposten ein „Davon-Vermerk“ sachgerecht ist, sollen auch die Belange des Gesamtabchlusses berücksichtigt werden.

#### **6.1.4 Besondere zusätzliche Bilanzposten**

Beim Erwerb von immateriellen Vermögensgegenständen und bei Finanzanlagen durch die Gemeinde kann der Fall eintreten, dass die Gemeinde zur Leistung einer Anzahlung verpflichtet ist. Sie hat diesen Sachverhalt dann zum Abschlussstichtag zu bilanzieren. In solchen Fällen gilt, dass solche geleisteten Anzahlungen getrennt von den übrigen Wertansätzen anzusetzen sind und daher nicht unter den für Sachanlagen vorgesehenen Posten "Geleistete Anzahlungen" angesetzt werden dürfen. Die Gemeinde hat deshalb für solche geleisteten Anzahlungen einen eigenen Bilanzposten im betroffenen Bilanzbereich zu schaffen, auch wenn nach den Vorgaben für die Bilanzgliederung kein gesonderter Posten dafür vorgesehen ist.

#### **6.2 Zu Satz 2 (Neue Bilanzposten nicht wegen Wertberichtigungen):**

Die Vorschrift enthält die ausdrückliche Vorgabe für die Gemeinde, dass in die gemeindliche Bilanz kein neuer Posten für Wertberichtigungen zu Forderungen eingefügt werden darf. Zu jedem Abschlussstichtag müssen gemeindliche Forderungen, die uneinbringlich sein können, einer individuellen Risikoüberprüfung (Grundsatz der Einzelbewertung) unterzogen werden. Ggf. ist dann von der Gemeinde eine Wertberichtigung unter Einbeziehung der haushaltsrechtlichen Vorschriften über die Stundung, die Niederschlagung und den Erlass von Ansprüchen der Gemeinde (vgl. § 26 GemHVO NRW) vorzunehmen.

In den Fällen, in denen von der Gemeinde eine Einzelwertberichtigung oder eine Pauschalwertberichtigung vorgenommen wird, ist diese aus Gründen der Klarheit auf einem besonderen Wertberichtigungskonto oder Korrekturkonto als Passivkonto (indirekt) zu buchen, denn sie erfolgt üblicherweise nicht in direkter Form durch Absetzung auf der Aktivseite. Das Wertberichtigungskonto ist daher ein Konto, das zur Berichtigung des Anlagekontos bei der indirekten Abschreibung von gemeindlichen Forderungen gebildet wird. Es ist notwendig, weil bei diesem Vorgang das Anlagegut mit seinem vollen Anschaffungswert im Anlagekonto erhalten bleibt.

Auf dem Wertberichtigungskonto werden die Wertminderungen der gemeindlichen Forderungen gebucht, die oftmals als Abschreibungen bezeichnet werden. Es steht auf der Passivseite der Bilanz und bildet damit einen Korrekturposten zu den Forderungen auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz. Dieses Konto wird daher auch über das Forderungskonto abgeschlossen und darf nicht in Form eines eigenständigen Bilanzpostens in der gemeindlichen Bilanz enthalten sein.

#### **6.3 Zu Satz 3 (Neue Bilanzposten und Anhang):**

Die Einfügung neuer Bilanzposten in die gemeindliche Bilanz im Jahresabschluss der Gemeinde, die nicht in den Gliederungsvorgaben nach den Absätzen 3 und 4 dieser Vorschrift enthalten sind, stellt einen so gewichtigen Tatbestand im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses dar, dass die haushaltsrechtliche Vorschrift dafür ausdrücklich die Verpflichtung für die Gemeinde enthält, die Einfügung von Posten in die Bilanz gesondert im Anhang zu erläutern. Für die Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses wird damit eine Nachvollziehbar-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

keit der eigenverantwortlichen Gestaltung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch die Gemeinde gewährleistet. Diese haushaltsrechtliche Erläuterungspflicht gilt dementsprechend auch für die Erweiterung von Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz durch „Davon-Vermerke“. Auch dadurch werden gemeindliche Sachverhalte in der gemeindlichen Bilanz besonders herausgestellt. Die Gemeinde hat auch bei allen diesen Anhangsangaben eine Abwägung über den Umfang der zu gebenden Informationen vorzunehmen.

**7. Zu Absatz 7 (Reduzierung von Bilanzposten):**

**7.1 Zu Satz 1 (Zusammenfassung von Bilanzposten):**

**7.1.1 Zulässige Zusammenfassungen**

Die vorgeschriebenen Posten der gemeindlichen Bilanz dürfen zusammengefasst werden, wenn sie einen Betrag enthalten, der für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde nicht erheblich ist oder durch die Zusammenfassung die Klarheit der Darstellung vergrößert wird. Ein solcher Sachverhalt kann z. B. bei einem oder mehreren Bilanzposten dann auftreten, wenn in der gemeindlichen Bilanz unter diesen Posten kein Wert mehr anzusetzen ist, aber im Vorjahr darunter ein Betrag angesetzt war. In solchen Fällen kann auch eine „nachträgliche“ Zusammenfassung in Betracht kommen, wenn es sich nicht um wesentliche Wertansätze handelt. Entsprechend der örtlich getroffenen Entscheidung ist dann auch die Gliederung der gemeindlichen Bilanz anzupassen. Dabei muss sichergestellt werden, dass die verbleibenden Posten in sinnvoller Weise aufeinanderfolgen und untereinander gesetzt werden.

Die Zusammenfassung von Bilanzposten darf aber die Klarheit der Bilanz nicht sowie die Informationsbedürfnisse der Adressaten des Jahresabschlusses nicht beeinträchtigen. Bei Bilanzposten, die als Sammelposten in der gemeindlichen Bilanz vorgesehen sind, soll daher von der Gemeinde immer geprüft werden, ob deren Volumen das Volumen der anderen spezielleren Bilanzposten übersteigt. Bei einem solchen Fall sollen ggf. zusätzlichen Posten oder „Davon-Vermerke“ in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden. Es müssen jedoch ausreichende Erläuterungen im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss enthalten sein, damit ein zutreffendes Bild über die gemeindliche Bilanz und die notwendige Transparenz über die Bilanzdaten gewährleistet werden kann.

**7.1.2 Nicht zulässige Zusammenfassungen**

Eine Zusammenfassung von Posten der gemeindlichen Bilanz ist jedoch nicht in der Weise zulässig, dass auf der Aktivseite der Bilanz nur noch die in § 41 Absatz 3 GemHVO NRW mit den dreistelligen Ziffern versehenen Posten vorhanden sind oder auf der Passivseite ggf. nur noch die Posten mit einer zweistelligen Bezifferung nach § 41 Absatz 4 GemHVO NRW angesetzt werden. Eine solche ausgedünnte Bilanz der Gemeinde ist auch dann unzulässig, wenn die Ansätze zu den fehlenden Posten im Anhang gesondert angegeben werden. In solchen Fällen könnten die Bilanzleser nur mit zusätzlichem Aufwand feststellen, ob die gemeindliche Bilanz fehlerfrei ist bzw. keine pflichtigen Angaben unterlassen wurden. Deshalb ist die in § 41 GemHVO NRW getroffene Vorgabe für eine Mindestgliederung der Bilanz sachgerecht und gewährleistet die notwendige Transparenz über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde.

**7.2 Zu Satz 2 (Angabepflichten im Anhang):**

Der zusammengefasste Ausweis von Posten der gemeindlichen Bilanz ist im Anhang nach § 44 GemHVO NRW anzugeben. Für die Angabepflicht im Anhang zum gemeindlichen Jahresabschluss kann dabei die Nummerierung der Bilanzposten in der Gemeindehaushaltsverordnung als Anhaltspunkt dienen, denn sie dient der ordnungsmäßigen Aufzählung und der Aneinanderreihung von Bilanzposten in der örtlichen Bilanz der Gemeinde. Die Vorga-

be trägt somit zur Strukturierung der gemeindlichen Bilanz und des Anhangs bei. Gleichwohl ist die in der Vorschrift enthaltene Nummerierung der Bilanzposten für die Anwendung in der Praxis nicht verbindlich.

### **7.3 Zu Satz 3 (Mitzugehörigkeit zu anderen Bilanzposten):**

#### **7.3.1 Die Zulässigkeit mehrerer Bilanzposten**

Gemeindliche Vermögensgegenstände oder Schulden der Gemeinden dürfen auch unter mehreren Posten der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden, wenn dadurch die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde nicht erheblich beeinträchtigt wird oder dadurch die Klarheit der Darstellung vergrößert wird. Der Gemeinde steht es in diesem Rahmen grundsätzlich frei, ob sie bei wichtigen Bilanzposten neben den pflichtigen Anhangsangaben auch in ihrer gemeindlichen Bilanz die Mitzugehörigkeit aufzeigt.

#### **7.3.2 Die Angabepflichten im Anhang**

Im gemeindlichen Anhang nach § 44 GemHVO NRW sind dann besondere Angaben zu einzelnen Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz zu machen, wenn bei den betreffenden Posten eine Mitzugehörigkeit zu anderen Bilanzposten besteht. Die Regelung in der Vorschrift berücksichtigt den Sachverhalt, dass sich in örtlichen Einzelfällen durchaus Überschneidungen zwischen einzelnen Bilanzposten im Rahmen der gemeindlichen Bilanzierung ergeben können, weil die gemeindlichen Vermögensgegenstände und Schulden nach verschiedenen Kriterien in der gemeindlichen Bilanz angesetzt und besondere Zielsetzungen damit verfolgt werden. In den Fällen, in denen eine Mitzugehörigkeit eines Bilanzpostens zu einem anderen Bilanzposten besteht, sollte die Zuordnung zu einem geeigneten Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz grundsätzlich nach dem haushaltswirtschaftlichen Schwerpunkt erfolgen.

Bei einer möglichen Doppelzugehörigkeit von gemeindlichen Geschäftsvorfällen zu Wertansätzen in der gemeindlichen Bilanz, z. B. im Bilanzbereich „Forderungen“ oder „Verbindlichkeiten“, soll die Gemeinde im Anhang zum Jahresabschluss über ihre Zuordnungsentscheidung und die dabei vorgenommene Schwerpunktsetzung informieren. Diese Angabepflichten entsprechen den bei der Gestaltung der örtlichen Bilanz zu beachtenden Grundsätzen der Klarheit und Übersichtlichkeit. Im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss ist dann dazu die notwendige Angabe zum weiteren dazugehörigen Bilanzposten (Mitzugehörigkeit) zu machen. Eine Vermerkplicht darüber ist innerhalb der gemeindlichen Bilanz dafür nicht vorgesehen.

Eine Anhangsangabe wird daher gefordert, um die Nachvollziehbarkeit und Transparenz beim gemeindlichen Jahresabschluss zu gewährleisten. Für die gemeindliche Angabepflicht im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss kann dabei die Nummerierung der Bilanzposten in der Gemeindehaushaltsverordnung als Anhaltspunkt dienen, denn sie dient der ordnungsmäßigen Aufzählung und der Aneinanderreihung von Bilanzposten in der örtlichen Bilanz der Gemeinde. Sie trägt somit zur Strukturierung der gemeindlichen Bilanz und des Anhangs bei. Gleichwohl ist die in der Vorschrift enthaltene Nummerierung der Bilanzposten für die Anwendung in der gemeindlichen Praxis nicht verbindlich, aber durch die Gemeinde örtlich nutzbar.

### **8. Zu Absatz 8 (Beachtung des Kontierungsplans):**

#### **8.1 Allgemeine Sachlage**

Die Regelung bestimmt, dass die Gemeinde bei der Aufstellung der Bilanz den vom Innenministerium bekannt gegebenen Kontierungsplan zugrunde zu legen hat, der u.a. auch die Zuordnung von Vermögensgegenständen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

und Schulden zu den Posten der Bilanz auf der Basis des NKF-Kontenrahmens nach § 27 Absatz 7 GemHVO NRW festlegt. Der Kontierungsplan gewährleistet die Nachprüfbarkeit der gemeindlichen Buchführung, sichert die Vergleichbarkeit und genügt den finanzstatistischen Anforderungen (vgl. Nummer 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

**8.2 Die Zuordnungen für die gemeindliche Bilanz**

Der Kontierungsplan stellt einen verbindlichen Leitfaden für die gemeindliche Praxis dar und enthält die Zuordnung der gemeindlichen Vermögens- und Schuldenarten zu den Posten der Bilanz der Gemeinde auf der Basis des NKF-Kontenrahmens nach § 27 Absatz 7 GemHVO NRW (vgl. Abbildung).

<b>Die Zuordnungen für die gemeindliche Bilanz</b>		
<b>BILANZPOSTEN</b>	<b>NKF-KONTENGRUPPE</b>	<b>VERBINDLICHE ZUORDNUNG</b>
Immaterielle Vermögensgegenstände	01 Immaterielle Vermögensgegenstände	Konzessionen Lizenzen DV-Software
Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	02 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	Grünflächen (Erholungsflächen als Parkanlagen oder sonstige Freizeit- und Erholungsflächen) Ackerland (landwirtschaftlich oder gartenbaulich genutzte Flächen) Wald, Forsten Sonstige unbebaute Grundstücke
Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	03 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	Grundstücke mit Kinder- und Jugendeinrichtungen, Grundstücke mit Schulen Grundstücke mit Wohnbauten Grundstücke mit sonstigen Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäuden
Infrastrukturvermögen	04 Infrastrukturvermögen	Grund und Boden des Infrastrukturvermögens (Unbebaute Grundstücke sowie Grund und Boden von bebauten Grundstücken) Brücken und Tunnel, Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen (Kläranlagen, Abwasserkanäle, Stauraumkanäle, Regenrückhaltebecken, Regenwasserbehandlungsanlagen, öffentliche Toiletten) Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens (Strom-, Gas-, Wasserleitungen und dazu gehörige Anlagen, wasserbauliche Anlagen)
Bauten auf fremdem Grund und Boden	05 Bauten auf fremdem Grund und Boden	Keine weiteren Festlegungen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

<b>Die Zuordnungen für die gemeindliche Bilanz</b>		
<b>BILANZPOSTEN</b>	<b>NKF-KONTENGRUPPE</b>	<b>VERBINDLICHE ZUORDNUNG</b>
Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler	06 Kunstgegenstände, Kul- turdenkmäler	Gemälde, Skulpturen, Antiquitäten usw. Baudenkmäler, Bodendenkmäler, sonstige Kulturdenkmäler
Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge	07 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge	Keine weiteren Festlegungen
Betriebs- und Geschäftsausstattung	08 Betriebs- und Geschäfts- ausstattung	Einrichtungsgegenstände von Büros und Werkstät- ten, Werkzeuge u.a.
Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau	09 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau	Keine weiteren Festlegungen
Anteile an verbundenen Unternehmen	10 Anteile an verbundenen Unternehmen	Keine weiteren Festlegungen
Beteiligungen	11 Beteiligungen	Anteile an Kapitalgesellschaften (auch Gemein- nützige Gesellschaften) Anstalten des öffentlichen Rechts Anteile an sonstigen juristischen Personen, z.B. Zweckverbände Rechtlich selbstständige Stiftungen Beteiligungen an Personengesellschaften
Sondervermögen	12 Sondervermögen	Sondervermögen nach § 97 Absatz 1 Nrn. 3 und 4 der Gemeindeordnung
Ausleihungen	13 Ausleihungen	Ausleihungen an verbundene Unternehmen an Beteiligungen an Sondervermögen Anteile an Genossenschaft sind als „Sonstige Ausleihungen“ anzusetzen
Wertpapiere	14 Wertpapiere	Wertpapiere in Form von Unternehmensanteilen Sonstige Wertpapiere <i>(In der Bilanz getrennt bei Anlage- oder Umlauf- vermögen anzusetzen.)</i>
Vorräte	15 Vorräte	Rohstoffe/Fertigungsmaterial Hilfsstoffe, Betriebsstoffe Waren Unfertige/fertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen Zu veräußernde Bau- und Gewergrundstücke Geleistete Anzahlungen auf Vorräte Sonstige Vorräte
Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen	16 Öffentlich-rechtliche For- derungen und Forderun- gen aus Transferleistun- gen	Gebührenforderungen Beitragsforderungen Steuerforderungen Forderungen aus Transferleistungen Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

<b>Die Zuordnungen für die gemeindliche Bilanz</b>		
<b>BILANZPOSTEN</b>	<b>NKF-KONTENGRUPPE</b>	<b>VERBINDLICHE ZUORDNUNG</b>
Privatrechtliche Forderungen, sonstige Vermögensgegenstände	17 Privatrechtliche Forderungen, sonstige Vermögensgegenstände	Privatrechtliche Forderungen gegenüber dem privaten Bereich gegenüber dem öffentlichen Bereich gegen verbundene Unternehmen gegen Beteiligungen gegen Sondervermögen Sonstige Vermögensgegenstände
Liquide Mittel	18 Liquide Mittel	Guthaben bei Banken, Kreditinstituten, der Bundesbank, der Europäischen Zentralbank u.a. Entgegennahme von Schecks Kassenbestand in Form von Bargeld
Aktive Rechnungsabgrenzung (RAP)	19 Aktive Rechnungsabgrenzung (RAP)	Kreditbeschaffungskosten Zölle und Verbrauchssteuern Umsatzsteuer auf erhaltene Anzahlungen Aktive RAP für geleistete Zuwendungen
Eigenkapital	20 Eigenkapital	Allgemeine Rücklage Sonderrücklage Ausgleichsrücklage Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag
<i>(kein Bilanzausweis)</i>	21 Wertberichtigungen	Einzelwert- und Pauschalwertberichtigungen zu Forderungen
Sonderposten	23 Sonderposten	Sonderposten aus Zuwendungen Sonderposten aus Beiträgen Sonderposten für den Gebührenaussgleich Sonstige Sonderposten
Pensionsrückstellungen	25 Pensionsrückstellungen	Pensionsrückstellungen für Beschäftigte für Versorgungsempfänger
Rückstellungen für Deponien und Altlasten	26 Rückstellungen für Deponien und Altlasten	Keine weiteren Festlegungen
Instandhaltungsrückstellungen	27 Instandhaltungsrückstellungen	Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung
Sonstige Rückstellungen	28 Sonstige Rückstellungen	Rückstellungen für nicht in Anspruch genommenen Urlaub für Arbeitszeitguthaben für die Aufbewahrung von Unterlagen für die Inanspruchnahme von Altersteilzeit
Anleihen	30 Anleihen	Anleihen (konvertible und nicht konvertible)
Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen	32 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen	Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von verbundenen Unternehmen von Beteiligungen von Sondervermögen vom öffentlichen Bereich

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

<b>Die Zuordnungen für die gemeindliche Bilanz</b>		
<b>BILANZPOSTEN</b>	<b>NKF-KONTENGRUPPE</b>	<b>VERBINDLICHE ZUORDNUNG</b>
		von Kreditinstituten
Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung	33 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung	Keine weiteren Festlegungen
Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen	34 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen	Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen Schuldübernahmen Leibrentenverträge Verträge über die Durchführung städtebaulicher Maßnahmen Gewährung von Schuldendiensthilfen an Dritte Leasingverträge Restkaufgelder im Zusammenhang mit Grundstücksgeschäften Sonstige Kreditaufnahmen gleichkommende Vorgänge
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	35 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen gegen verbundene Unternehmen gegen Beteiligungen gegen Sondervermögen gegen den öffentlichen Bereich gegen den privaten Bereich im Ausland
Verbindlichkeiten aus Transferleistungen	36 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen	Verbindlichkeiten aus Transferleistungen gegen verbundene Unternehmen gegen Beteiligungen gegen Sondervermögen gegen den öffentlichen Bereich gegen übrige Bereiche
Sonstige Verbindlichkeiten	37 Sonstige Verbindlichkeiten	Sonstige Verbindlichkeiten Steuerverbindlichkeiten aus den Steuerarten gegenüber Sozialversicherungsträgern gegenüber Mitarbeitern, Organmitgliedern und Gesellschaftern erhaltene Anzahlungen u.a.
Passive Rechnungsabgrenzung (RAP)	39 Passive Rechnungsabgrenzung (RAP)	Passive RAP für erhaltene Zuwendungen

*Abbildung 583 „Die Zuordnungen für die gemeindliche Bilanz“*

Der aufgezeigten Zuordnungen zur gemeindlichen Bilanz ermöglichen der Gemeinde eine weitere sinnvolle Untergliederung der Bilanzposten im gemeindlichen Jahresabschluss. Sie kann bei örtlichem Bedarf eigenverantwortlich von der Gemeinde vorgenommen werden, um die haushaltswirtschaftlichen Verhältnisse und örtlichen Gegebenheiten sachgerecht abzubilden.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**§ 42**  
**Rechnungsabgrenzungsposten**

(1) <sup>1</sup>Als aktive Rechnungsabgrenzungsposten sind vor dem Abschlussstichtag geleistete Ausgaben, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, anzusetzen. <sup>2</sup>Satz 1 gilt entsprechend, wenn Sachzuwendungen geleistet werden.

(2) <sup>1</sup>Ist der Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit höher als der Auszahlungsbetrag, so darf der Unterschiedsbetrag in den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten aufgenommen werden. <sup>2</sup>Der Unterschiedsbetrag ist durch planmäßige jährliche Abschreibungen aufzulösen, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können.

(3) <sup>1</sup>Als passive Rechnungsabgrenzungsposten sind vor dem Abschlussstichtag eingegangene Einnahmen, soweit sie einen Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, anzusetzen. <sup>2</sup>Satz 1 gilt entsprechend, wenn erhaltene Zuwendungen für Investitionen an Dritte weitergeleitet werden.

**Erläuterungen zu § 42:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Notwendigkeit einer Rechnungsabgrenzung**

Die Notwendigkeit einer Rechnungsabgrenzung im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses ergibt sich für die Gemeinde, wenn bei einem gegenseitigen Leistungsaustausch, bei dem für eine bestimmte Zeit von der Gemeinde und von einem Dritten Leistungen zu erbringen sind, diese Leistungen und die Gegenleistungen zeitlich auseinanderfallen, z. B. wenn haushaltsjahrbezogene Aufwendungen und Erträge und die jeweils dazugehörigen Zahlungen in unterschiedliche Haushaltsjahre fallen.

Von der Gemeinde ist im Rahmen ihres Jahresabschlusses unter Beachtung des Periodenprinzips zu ermitteln, ob gemeindliche Geschäftsvorfälle bzw. Sachverhalte bei der Gemeinde vorliegen, die eine bilanzielle Rechnungsabgrenzung erforderlich werden lassen. Entsprechend ihren Feststellungen hat dann die Gemeinde in ihrer Bilanz die notwendigen Rechnungsabgrenzungsposten als Korrekturposten anzusetzen. Für eine gemeindliche Rechnungsabgrenzung zum Abschlussstichtag müssen nachfolgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein (vgl. Abbildung).

<b>Die Voraussetzungen für die gemeindliche Rechnungsabgrenzung</b>	
<b>Zur Vornahme einer Rechnungsabgrenzung muss gegeben sein:</b>	
-	Eine Ausgabe oder Einnahme vor dem Abschlussstichtag.
-	Die Ertrags- oder Aufwandswirksamkeit nach dem Abschlussstichtag.
-	Eine fest bestimmte Zeit über mehrere Jahre.
-	Die Beachtung des Grundsatzes der Wesentlichkeit.

Abbildung 584 „Die Voraussetzungen für die gemeindliche Rechnungsabgrenzung“

Bei vielen gemeindlichen Geschäftsvorfällen wird regelmäßig davon ausgegangen, dass für die Gemeinde kein Sachverhalt vorliegt, der zu einem zu aktivierenden Vermögensposten oder zu einem Posten über eine gemeindliche Verpflichtung führt. In solchen Fällen sind dann Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) von der Gemeinde zu bilden, um eine haushaltsjahrbezogene periodengerechte Ergebnisermittlung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu gewährleisten. Sie dienen dazu, bestimmte Zahlungsgrößen periodengerecht aufzuteilen und stellen deshalb ergänzende Korrekturposten (Bilanzierungshilfen) zu den Vermögens- und Schuldenposten auf der Aktivseite und auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz dar.

Eine gemeindliche Rechnungsabgrenzung ist daher immer dann von der Gemeinde vorzunehmen, wenn nach dem Grundsatz der Abgrenzung nach Sache und Zeit im abgelaufenen Haushaltsjahr bei der Gemeinde Zahlungen eingegangen oder von ihr geleistet worden sind, die Aufwendungen oder Erträge jedoch erst späteren Haushaltsjahren zuzurechnen und die Beträge nicht geringfügig sind. Den Rechnungsabgrenzungsposten liegen dabei gemeindliche Geschäftsvorfälle oder Verträge zugrunde, bei denen Leistung und Gegenleistung von zeitbezogener Natur sind, jedoch in zeitlicher Hinsicht auseinanderfallen, sodass die Zahlungen als Ausgaben oder Einnahmen anzusehen sind. Die Länge des Zeitraumes, für den die Gemeinde eine Vorauszahlung erhält oder leistet, ist dabei grundsätzlich unerheblich. Sofern die Gemeinde z. B. bei der Vergabe eines Erbbaurechtes einen Erbbauzins im Voraus für die gesamte vertragliche Laufzeit von 99 Jahren erhält, muss dieser Betrag gleichmäßig über den gesamten Vertragszeitraum auf die einzelnen Haushaltsjahre verteilt werden.

Das Ziel der gemeindlichen Rechnungsabgrenzung ist es insgesamt gesehen, die Aufwendungen und Erträge der Gemeinde, unabhängig von dem damit verbundenen Zahlungsmittelfluss, periodengerecht dem Haushaltsjahr zuzuordnen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind (vgl. § 11 GemHVO NRW). Dabei ist das Ende des Haushaltsjahres (31. Dezember, 24.00 Uhr) maßgebend. Fehlt es jedoch an einer Zahlungsleistung, so ist von der Gemeinde eine periodenbezogene Rechnungsabgrenzung nicht über die Rechnungsabgrenzungsposten, sondern über die Bilanzierung von Forderungen und Verbindlichkeiten vorzunehmen.

## **2. Die Bilanzierung von Rechnungsabgrenzungsposten**

### **2.1 Die Bilanzierungskriterien**

Bei der Rechnungsabgrenzung in der gemeindlichen Bilanz ist immer nach aktiven und passiven Bilanzposten zu unterscheiden. Auf der Aktivseite sind die Rechnungsabgrenzungsposten bilanztechnische Posten, die der periodischen Ergebnisermittlung dienen, wenn die Rechnungsabgrenzung durch andere Bilanzposten nicht möglich ist, z.B. als geleistete Anzahlungen. Dieses gilt entsprechend für die Rechnungsabgrenzungsposten auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz, wenn die Gemeinde einmalige Zahlungen für mehrere Haushaltsjahre im Voraus erhalten hat. Auf dieser Bilanzseite sind sie Ausdruck einer noch nicht erfüllten Leistungsverpflichtung der Gemeinde, die der sofortigen vollständigen ergebniswirksamen Vereinnahmung der erhaltenen zeitraumbezogenen Zahlung entgegensteht.

Der Ansatz von Rechnungsabgrenzungsposten in der gemeindlichen Bilanz erfordert einerseits, dass es Zahlungsvorgänge bei der Gemeinde vor dem Abschlussstichtag gibt, die sich nicht oder nur zum Teil auf das Haushaltsjahr beziehen und daher auch andere Haushaltsjahre berühren. Die Zahlungsvorgänge umfassen dabei bare und unbare Zahlungen, auch in Form von Schecks sowie gleichzustellende Vorgänge in Form einer Erhöhung der Forderungen oder Verminderung des Bestandes der Verbindlichkeiten der Gemeinde. Andererseits muss auch der Zeitraum, auf den sich die bei der Gemeinde eingehenden Zahlungen beziehen, kalendermäßig bestimmbar sein, um einen Rechnungsabgrenzungsposten in der gemeindlichen Bilanz ansetzen zu können. Die Dauer muss daher grundsätzlich berechenbar sein muss sich aus dem jeweils vorliegenden Sachverhalt ergeben.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 42 GemHVO NRW**

Von der Gemeinde dürfen nur für transitorische Vorgänge entsprechende Rechnungsabgrenzungsposten in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden (vgl. Abbildung).

<b>Bilanzielle Rechnungsabgrenzungsposten</b>		
	<b>TRANSISTORISCHE POSTEN</b>	<b>(Antizipative Posten nicht zulässig)</b>
<b>Aktivisch</b>	Auszahlung jetzt, Aufwendung später	Ertrag jetzt, Einzahlung später
<b>Passivisch</b>	Einzahlung jetzt, Ertrag später	Aufwand jetzt, Auszahlung später

*Abbildung 585 „Die Arten der gemeindlichen Rechnungsabgrenzungsposten“*

Für die in der gemeindlichen Bilanz angesetzten aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungsposten ist wie für die anderen Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz das Saldierungsverbot zu beachten (vgl. § 41 Absatz 2 GemHVO). Diese Bilanzposten dürfen daher nicht miteinander verrechnet werden. Dieses Verbot gilt auch bei gemeindlichen Geschäftsvorfällen, bei denen z. B. eine erhaltene Zuwendung an einen Dritten im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung weitergeleitet wird. Außerdem sind beim Ansatz von Rechnungsabgrenzungsposten in der gemeindlichen Bilanz auch bei einer langfristigen Verteilung der erhaltenen Einnahmen oder geleisteten Ausgaben über mehrere Haushaltsjahre keine Zinseffekte zu berücksichtigen.

## **2.2 Keine Bewertung der Rechnungsabgrenzungsposten**

Bei der Aufstellung des Jahresabschlusses ist zu beachten, dass keine Bewertung der Rechnungsabgrenzungsposten zu erfolgen hat, wie sie beim Vermögen und den Schulden der Gemeinde für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz vorzunehmen ist. Die aktiven Rechnungsabgrenzungsposten stellen keine Vermögenspositionen dar und die passiven Rechnungsabgrenzungsposten haben keinen Verbindlichkeitscharakter. Beim Ansatz von transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten auf den beiden Seiten der gemeindlichen Bilanz ist vielmehr der Zahlungsvorgang abgeschlossen, sodass auch der spätere Ertrag oder Aufwand vom Umfang und von der Zeit her betragsmäßig abschließend bestimmt ist.

Die Rechnungsabgrenzungsposten haben daher nur Verteilungscharakter über einen bestimmten Zeitraum und sind deshalb lediglich zu berechnen, z.B. bei passiver Rechnungsabgrenzung nach dem Wertverhältnis der noch ausstehenden Gegenleistung der Gemeinde zu der von ihr zu erbringenden Gesamtleistung, denn die Zahlung erfolgt vor dem Ertrag. Diese Gegebenheiten bringen es mit sich, dass bei den Rechnungsabgrenzungsposten grundsätzlich auch keine außerplanmäßige Abschreibung nach § 35 GemHVO NRW vorzunehmen sind. Für die Rechnungsabgrenzungsposten in der gemeindlichen Bilanz gilt zudem das Saldierungsverbot, sodass eine Verrechnung zwischen den Rechnungsabgrenzungsposten der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz mit denen der Passivseite nicht zulässig ist (vgl. § 41 Absatz 2 GemHVO NRW).

## **2.3 Der Verzicht auf Rechnungsabgrenzungsposten**

Die Gemeinde kann unter Beachtung des Grundsatzes der Wesentlichkeit auf die Rechnungsabgrenzung geringfügiger Beträge und entsprechend auf deren Ansatz als aktive oder passive Rechnungsabgrenzungsposten (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 3 und Absatz 4 Nummer 5 GemHVO NRW) in der gemeindlichen Bilanz verzichten. Daher besteht auch kein Anlass für die Festlegung einer Wertgrenze als allgemeine Geringfügigkeitsgrenze für die örtliche Rechnungsabgrenzung. In ausgewählten örtlichen Einzelfällen kann es jedoch sachgerecht sein, geringfügige Beträge aus der bilanziellen Rechnungsabgrenzung auszuklammern.

Eine solche Vorgehensweise ist sachgerecht, wenn keine Beeinträchtigung der Aufgabe des gemeindlichen Jahresabschlusses, ein unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln, zu erwarten ist. Für solche Gegebenheiten bietet sich eine Abgrenzung wie beim Verzicht auf die Einziehung von Kleinbeträgen an oder eine prozentual bestimmte Grenze an (vgl. § 23 Absatz 4 GemHVO NRW). Eine solche Abgrenzung würde bei größeren Einnahmen oder Ausgaben zu einem ggf. unverhältnismäßigen Verzicht auf eine Periodenabgrenzung führen. Ob eine Geringfügigkeitsgrenze festgelegt werden soll und in welchem Umfang, ist von der Gemeinde eigenverantwortlich festzulegen. Die örtliche Geringfügigkeitsgrenze ist im gemeindlichen Jahresabschluss im Anhang anzugeben (vgl. § 44 GemHVO NRW).

### **3. Anzahlungen und Rechnungsabgrenzung**

#### **3.1 Geleistete Anzahlungen**

In der gemeindlichen Bilanz sind im Bilanzbereich „Immaterielle Vermögensgegenstände“ sowie im Bilanzbereich „Sachanlagen“ die von der Gemeinde geleisteten geldlichen Anzahlungen auf künftige Vermögensgegenstände der Gemeinde und im Umlaufvermögen die für Vorräte geleisteten Anzahlungen gesondert anzusetzen. Diese Vorgaben sind geboten, denn für die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden geleisteten Anzahlungen stellt die Erbringung von Zahlungen durch die Gemeinde die Ursache dar, während der Erwerb der zu bilanzierenden Vermögensgegenstände und Vorräte der Gemeinde regelmäßig durch Lieferungen und Leistungen entsteht.

Die Anzahlungen der Gemeinde stellen somit gemeindliche Vorleistungen im Rahmen eines schwebenden Geschäftes zum Erwerb eines neuen Vermögensgegenstandes dar. Die von der Gemeinde geleisteten Anzahlungen haben jedoch keinen Zeitraumbezug im Sinne der gemeindlichen Rechnungsabgrenzung, sodass dafür auch keine Bilanzierung unter den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten in Betracht kommt. Sie hat unter dem gesonderten Posten „Geleistete Anzahlungen“ zu erfolgen.

#### **3.2 Erhaltene Zahlungen (Anzahlungen)**

In der gemeindlichen Bilanz dürfen die Finanzleistungen Dritter, die durch die Hingabe von Kapital zur Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen erfolgen und zur Aufgabenerledigung der Gemeinde beitragen, erst dann unter den gemeindlichen Sonderposten bilanziert werden, wenn der damit finanzierte Vermögensgegenstand für die gemeindliche Aufgabenerfüllung genutzt wird. In diesen Fällen kommt es nicht darauf an, ob die Gemeinde die investiven Finanzmittel als Zuwendungen, als Beiträge nach dem Kommunalabgabengesetz oder dem Baugesetzbuch erhalten hat, oder ob es sich um Leistungen Dritter aus baurechtlichen oder aus umweltrechtlichen Anlässen handelt.

Die erhaltenen Zahlungen haben jedoch keinen unmittelbaren Zeitraumbezug im Sinne der gemeindlichen Rechnungsabgrenzung auf der Passivseite der Bilanz, sodass dafür auch keine Bilanzierung unter den passiven Rechnungsabgrenzungsposten in Betracht kommt. Die Gemeinde hat daher solche Zahlungen unter dem gesonderten Posten „Erhaltene Anzahlungen“ anzusetzen.

### **4. Sachzuwendungen und Rechnungsabgrenzung**

Die Gemeinde erbringt gegenüber Dritten nicht nur Finanzleistungen, sondern oftmals auch Sachzuwendungen. Sie hat in solchen Fällen einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten in ihrer Bilanz anzusetzen, wenn die geldwerte Sachschenkung zur Nutzung über einen mehrjährigen Zeitraum vorgesehen ist und die Abgabe des Ver-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 42 GemHVO NRW**

mögenswertes daher mit einer Gegenleistungsverpflichtung des Dritten verbunden wird. Die Gemeinde hat dabei i.d.R. den vollen Wert ihres abzugebenden Vermögens zum Zeitpunkt der Abgabe zu ermitteln und unter Beachtung der Vorschrift des § 90 GO NRW über die Abgabe zu entscheiden.

Beim Vorliegen einer Gegenleistungsverpflichtung ist für eine gemeindliche Sachschenkung ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilanzieren. Der ermittelte finanzielle Wert des abgegebenen Vermögensgegenstandes stellt dabei den aktivierungsfähigen Rechnungsabgrenzungsbetrag dar. Die sich in den Folgejahren daran anschließende jahresbezogene Auflösung eines solchen Rechnungsabgrenzungspostens soll an der noch möglichen Restnutzungsdauer des abgegebenen Vermögensgegenstandes orientiert werden. Sie ist als Aufwand in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen.

In den Fällen, in denen der abzugebende Vermögensgegenstand von der Gemeinde erst hergestellt wird, ist dieser Vermögensgegenstand jedoch nicht vor seiner Abgabe in der gemeindlichen Bilanz zu aktivieren, wenn der Dritte der wirtschaftliche Eigentümer dieses Vermögensgegenstandes wird. Der möglicherweise bereits entstandene Herstellungsaufwand, der z. B. unter dem Bilanzposten „Anlagen im Bau“ bilanziert wurde, ist in solchen Fällen bei der Abgabe des gemeindlichen Vermögensgegenstandes in die aktive Rechnungsabgrenzung bilanziell umzuschichten oder ggf. als Aufwendungen in der Ergebnisrechnung zu erfassen.

**5. Der Rechnungsabgrenzungsspiegel**

Für die Gemeinde ist es sinnvoll, sich einen detaillierten Überblick über den Stand und die Veränderungen der Rechnungsabgrenzungsposten zum Abschlussstichtag zu verschaffen. Dazu bietet sich die Erstellung eines Rechnungsabgrenzungsspiegels an, in dem die Gliederung sich an den Ertrags- und Aufwandsarten der Ergebnisrechnung orientieren kann (vgl. § 38 i.V.m. § 2 GemHVO NRW). Ein solcher Rechnungsabgrenzungsspiegel trägt erheblich zur Übersichtlichkeit der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rechnungsabgrenzungsposten bei und macht die Wertansätze der Rechnungsabgrenzungsposten transparent und nachvollziehbar.

Im Teil A des Rechnungsabgrenzungsspiegels werden der Gesamtbetrag am Ende des Vorjahres, die Veränderungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr und der Gesamtbetrag am Ende des Haushaltsjahres aufgezeigt. Im Teil B sollen die örtlich gewählten Ertrags- und Aufwandsarten, nach der Fristigkeit gegliedert, aufgezeigt werden (vgl. Abbildung).

<b>Der Rechnungsabgrenzungsspiegel Teil A</b>						
	<b>Arten der Rechnungsabgrenzung</b>	<b>Gesamt-betrag am 31.12 des Vor-jahres</b>	<b>Veränderungen im Haushaltsjahr</b>			<b>Gesamt-betrag am 31.12 des Haus-jahres</b>
			<b>Zufüh-rungen</b>	<b>Laufende Auflösung</b>	<b>Grund entfallen</b>	
		<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>
	(Gliederung nach den Ertrags- und Aufwandsarten in der Ergebnisrechnung; vgl. § 2 Absatz 1 GemHVO NRW)					

**Der Rechnungsabgrenzungsspiegel Teil B**

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 42 GemHVO NRW**

Arten der Rechnungsabgrenzung	Gesamt- betrag am 31.12 des Haus- halts- jahres  EUR	mit einer Restlaufzeit von			Gesamt- betrag am 31.12 des Vor- jahres  EUR
		bis zu 1 Jahr	1 bis 5 Jahre	mehr als 5 Jahre	
		EUR	EUR	EUR	
(Gliederung nach den Ertrags- und Aufwandsarten in der Ergebnisrechnung; vgl. § 2 Absatz 1 GemHVO NRW)					

*Abbildung 586 „Der Rechnungsabgrenzungsspiegel“*

Die Gemeinde kann das Schema des Rechnungsabgrenzungsspiegels auf ihre Bedürfnisse übertragen. Die Gliederung in einzelne Ertrags- und Aufwandsarten ist dabei von der Gemeinde eigenverantwortlich unter Berücksichtigung der örtlichen Bedürfnisse vorzunehmen. Auch kann die Gemeinde weitere Zusatzinformationen geben, z.B. über Wertgrenzen oder andere Abgrenzungen für die Wesentlichkeit bei ihren Rechnungsabgrenzungsposten, auch zum Verzicht auf den Ansatz geringfügiger Beträge. Sofern die Gemeinde dem Anhang keinen Rechnungsabgrenzungsspiegel beifügt, sollten im Anhang mindestens die Restlaufzeiten zu den wesentlichen Rechnungsabgrenzungsposten angegeben werden. Es bietet sich dabei an, die Angaben nach langfristigen und kurzfristigen Rechnungsabgrenzungen zu gliedern.

## 6. Die antizipativen Geschäftsvorfälle

Bei Geschäftsvorfällen der Gemeinde, bei denen die Aufwendungen oder Erträge dem Haushaltsjahr vor dem Abschlussstichtag zugerechnet werden, die Ausgaben oder Einnahmen jedoch erst nach dem Abschlussstichtag erfolgen, muss ebenfalls eine Rechnungsabgrenzung vorgenommen werden. Bei diesen Geschäftsvorfällen werden die Aufwendungen oder Erträge periodengerecht erfasst, die Auszahlungen bzw. Einzahlungen erfolgen jedoch in einer späteren Periode. Derartige periodenübergreifende Ausgaben oder Einnahmen sind unter den Bilanzposten „Forderungen“ oder „Verbindlichkeiten“ zu erfassen.

Antizipative Rechnungsabgrenzungsposten sind daher in der gemeindlichen Bilanz nicht zulässig. Die aktiven antizipativen Posten stellen grundsätzlich Vermögensgegenstände dar. Sie berücksichtigen Vorgänge, bei denen Ertrag aus dem abzuschließenden Haushaltsjahr erst nach dem Abschlussstichtag zur Einnahme gelangt. Somit besteht am Abschlussstichtag eine (sonstige) Forderung. Im Gegensatz zu den aktiven transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten sind die antizipativen aktiven Posten unter dem Bilanzposten „Sonstige Vermögensgegenstände“ anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 2.2.3 GemHVO NRW).

Die passiven antizipativen Posten stellen grundsätzlich Verbindlichkeiten dar. Sie berücksichtigen Vorgänge, bei denen Aufwand aus dem abzuschließenden Haushaltsjahr erst nach dem Abschlussstichtag zur Auszahlung gelangt, z.B. wenn die Miete für ein angemietetes Bürodienstgebäude für den Monat Dezember aufgrund der vertraglichen Vereinbarung erst im Januar des Folgejahres bezahlt wird. Somit besteht am Abschlussstichtag in Höhe der Dezembermiete eine (sonstige) belastende Verbindlichkeit, die eindeutig bestimmbar ist. Im Gegensatz zu den passiven transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten sind die antizipativen passiven Posten unter dem Bilanzposten „Sonstige Verbindlichkeiten“ anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.7 GemHVO NRW).

## **7. Die Auflösung von Rechnungsabgrenzungsposten**

### **7.1 Die Auflösung aktiver Rechnungsabgrenzungsposten**

Bei aktiven Rechnungsabgrenzungsposten findet eine periodenbezogene Auflösung statt, die von der Art und dem Umfang her von den Verhältnissen im Einzelfall abhängig ist. In dem bei der Bildung der Rechnungsabgrenzungsposten festgelegten Zeitraum ist in jedem Haushaltsjahr eine ergebniswirksame Auflösung bei den aktiven passiven Rechnungsabgrenzungsposten vorzunehmen. Sie erfolgt i.d.R. in gleichmäßigen (planmäßigen) Raten, vergleichbar den Abschreibungen bei abnutzbaren Vermögensgegenständen.

Die Ablösungsbeträge bei aktiven Rechnungsabgrenzungsposten stellen keine bilanziellen Abschreibungen dar, denn diese Rechnungsabgrenzungsposten sind keine Vermögensgegenstände, sondern stellen Korrekturposten in der gemeindlichen Bilanz dar. Die Auflösungsbeträge aus den bilanziellen Rechnungsabgrenzungsposten sind daher in der gemeindlichen Ergebnisrechnung unter der Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Aufwendungen“ und nicht unter der Haushaltsposition „Bilanzielle Abschreibungen“ zu erfassen (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 13 und 15 GemHVO NRW).

### **7.2 Die Auflösung passiver Rechnungsabgrenzungsposten**

Bei passiven Rechnungsabgrenzungsposten verlangt deren Zeitbezug eine periodenmäßige Auflösung, die i.d.R. als eine gleichmäßige Auflösung erfolgt. Sie ist aber von den Verhältnissen im Einzelfall abhängig und kann daher in Einzelfällen ggf. auch ungleichmäßig erfolgen. Wenn dieses der Fall ist, muss gewährleistet sein, dass dadurch keine willkürliche Auflösung durch die Gemeinde erfolgt. Die Gemeinde hat z. B. bei einer erhaltenen Vorauszahlung für mehrere Haushaltsjahre die auf die einzelnen Haushaltsjahre entfallenden Beträge periodengerecht zu bestimmen. Im Rahmen der jährlichen Haushaltswirtschaft ist dann eine anteilige Auflösung der gebildeten Rechnungsabgrenzungsposten vorzunehmen.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass ein Ertrag erst dann für das einzelne Haushaltsjahr realisiert ist, wenn die geschuldete Gegenleistung durch die Gemeinde erbracht wurde. Eine Besonderheit für die Auflösung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens kann sich z.B. ergeben, wenn bei einem kapitalisiert ausgezahlten Zinszuschuss für die Aufnahme eines langjährigen Kredites für Investitionen eine vorzeitige Sondertilgung erfolgen soll. In diesen Fällen ist der entsprechende Passivposten in der gemeindlichen Bilanz im Verhältnis der Sondertilgung zu dem Gesamtkreditbetrag aufzulösen.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Aktive Rechnungsabgrenzung):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Abgrenzung geleisteter Ausgaben):**

##### **1.1.1 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz stellen die Rechnungsabgrenzungsposten keine aktivierbaren Vermögensgegenstände dar. Sie sind daher weder dem Anlagevermögen noch dem Umlaufvermögen zuzuordnen. Vielmehr stellen die Rechnungsabgrenzungsposten bilanztechnische Posten dar, die der periodischen Ergebnismittlung dienen, wenn eine Rechnungsabgrenzung durch andere Bilanzposten nicht möglich ist. Eine solche

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 42 GemHVO NRW**

Sachlage besteht z. B. bei Versicherungsbeiträgen, die von der Gemeinde bezogen auf ein Versicherungsjahr geleistet werden, das in der Mitte des Haushaltsjahres der Gemeinde beginnt.

Bei geleisteten Anzahlungen für den Erwerb von Vermögensgegenständen ist eine Abgrenzung über Rechnungsabgrenzungsposten nicht sachgerecht, denn diese Finanzleistungen werden nicht zeitbezogen, sondern sachbezogen erbracht. Die in der gemeindlichen Bilanz angesetzten geleisteten Anzahlungen der Gemeinde sind daher als gemeindliche Vermögensgegenstände zu bilanzieren, die einen Anspruch der Gemeinde auf Lieferungen und Leistungen begründen und deshalb zweckbezogen zu bilanzieren sind. Die Gemeinde hat daher keine geleisteten Anzahlungen unter dem aktiven Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen. Die Rechnungsabgrenzungsposten sind außerdem von den sonstigen Vermögensgegenständen und den Forderungen abzugrenzen, weil bei diesen Bilanzposten keine Ausgaben vor dem Abschlussstichtag vorliegen.

In der gemeindlichen Bilanz werden daher gesonderte Rechnungsabgrenzungsposten angesetzt, wenn von der Gemeinde die Ausgaben vor dem Abschlussstichtag eines Haushaltsjahres geleistet werden, diese aber Aufwendungen für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen (transitorische Posten). Die Bilanzierung eines Rechnungsabgrenzungspostens in der gemeindlichen Bilanz setzt daher vorrangig einen Zahlungsvorgang bei der Gemeinde voraus, z. B. die im Dezember des Haushaltsjahres für den Januar des Folgejahres zu zahlende Beamtenbesoldung. Daraus folgt u.a., dass für abgegebene Vermögensgegenstände des Anlagevermögens eine aktive Rechnungsabgrenzung nur in besonderen Ausnahmefällen in Betracht kommen kann.

Unter dem Begriff „Ausgaben“ werden nicht nur die baren und unbaren Zahlungsvorgänge der Gemeinde verstanden, z. B. Kassenzahlungen, Überweisungen von Bankkonten. Entscheidend dafür soll die betriebswirtschaftliche Beurteilung sein, sodass für die Bildung von aktiven Rechnungsabgrenzungsposten in der gemeindlichen Bilanz auch Abgänge von gemeindlichen Forderungen oder von Zugängen von Verbindlichkeiten der Gemeinde in Betracht kommen. Es ist dabei zu beachten, dass das betreffende Finanzgeschäft spätestens am Abschlussstichtag (31. Dezember, 24.00 Uhr) abgeschlossen sein muss.

Bei der Entscheidung, ob Ausgaben der Gemeinde als Aufwendungen dem abgelaufenen Haushaltsjahr oder den Folgejahren zuzuordnen sind, ist auf den „wirtschaftlichen Grund“ der gemeindlichen Leistung als wesentlichstes Kriterium abzustellen. Es ist daher von der Gemeinde örtlich zu prüfen, inwiefern Ausgaben durch bestimmte, im abgelaufenen Jahr empfangene Gegenleistungen oder erst durch künftig zu erwartende Gegenleistungen wirtschaftlich verursacht sind.

Ein besonderes Merkmal der transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten ist es außerdem, dass es einen konkreten Bezug der Ausgaben im abgelaufenen Haushaltsjahr auf einen konkreten künftigen Zeitraum von Haushaltsjahren geben muss bzw. der Zeitraum objektiv bestimmbar ist. Der gemeindliche Leistungsvorgang und damit das Entstehen von Ertrag oder Aufwand müssen in einem künftigen Haushaltsjahr liegen. Dieses kann z. B. bei von der Gemeinde geleisteten Zuwendungen, Vorauszahlungen von Miete und Pacht, Versicherungsprämien usw. durch die Gemeinde gegeben sein. Derartiges kann ggf. auch bei den eher seltenen Erbbaurechtsverhältnissen zutreffen, bei denen die Gemeinde Erbbauberechtigter (Erbbaurechtsnehmer) ist. Sie kann dann das Erbbaurecht im Umfang der Bestellungskosten über die Dauer des Erbbaurechtsverhältnisses verteilen bzw. linear abschreiben.

In den Fällen, in denen ein konkreter zeitlicher Bezug bei bilanzierungsfähigen Geschäftsvorfällen der Gemeinde fehlt, sind derartige Geschäftsvorfälle von der Gemeinde nicht bilanzierungsfähig. Sie sind dann nicht unter den Rechnungsabgrenzungsposten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Ein Ansatz von gewährten Zuwendungen unter den Rechnungsabgrenzungsposten ist durch die Gemeinde dann nicht möglich, wenn dem Dritten eine rückzahlbare Zuwendung gewährt wurde. Derartige Zuwendungen sind dann als Forderung oder Ausleihung zu bilanzieren, weil der Hauptgegenstand der Gegenleistungsverpflichtung des Dritten die Erfüllung der gemeindlichen Finanzforderung ist.

## **1.1.2 Die Abgrenzung bei geleisteten Finanzzuwendungen**

### **1.1.2.1 Die zeitbezogene Gegenleistungsverpflichtung**

Bei gemeindlichen Zuwendungen ist i.d.R. die Gewährung einer einmaligen Finanzleistung in Form von Geldmitteln an Dritte zur Gewährleistung einer mehrjährigen Aufgabenerfüllung der Hauptzweck. Die Festlegung von Verwendungszweck und Zweckbindungsfrist durch die Gemeinde löst dabei grundsätzlich eine Gegenleistungsverpflichtung des Dritten als Zuwendungsempfänger aus. Wegen der mehrjährigen Wirkungen einer gemeindlichen Zuwendung und der vorgegebenen Gegenleistungsverpflichtung für den Zuwendungsempfänger ist von der Gemeinde i.d.R. eine Bilanzierung vorzunehmen. Bei bedeutenden Vorgängen können die Abgrenzungen aus der Festlegung von Gegenleistungsverpflichtungen ggf. auch durch einen „Davon-Vermerk“ dargestellt werden.

Für die Prüfung, in welchem Umfang und auf welchen Zeitraum die von der Gemeinde geleistete Zuwendung in der gemeindlichen Bilanz zu aktivieren ist, soll die Gemeinde insbesondere auf den Inhalt und die Nebenbestimmungen des erteilten Zuwendungsbescheides abstellen. In einem Zuwendungsbescheid werden regelmäßig die Höhe des Zuwendungsbetrages, die Modalitäten im Umgang mit der gewährten Zuwendung festlegt sowie der Zuwendungsempfänger verpflichtet, den mithilfe der gemeindlichen Zuwendung beschafften Vermögensgegenstand zweckentsprechend über mehrere Jahre zu verwenden (mehrjährige Nutzung oder Zweckbindungsfrist).

Solche Vorgaben bestimmen daher den Rahmen für die ordnungsgemäße Bilanzierung bei der Gemeinde. Sie hat dabei zu entscheiden, ob der Zeitbezug der Gegenleistungspflicht des Zuwendungsempfängers so gewichtig ist, dass die gewährte Zuwendung in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Aktive Rechnungsabgrenzung“ anzusetzen ist. Eine solche Aktivierung hat für die Gemeinde zur Folge, dass die Gegenleistungsverpflichtung periodengerecht entsprechend der Erfüllung durch den Dritten, verteilt auf die festgelegte Zeitdauer, aufzulösen ist. Eine Aktivierung sowie eine Auflösung entsprechend der Nutzungsdauer des von der Gemeinde geförderten Vermögensgegenstandes eines Dritten, ohne eine entsprechende vorherige Festlegung der Gemeinde, kommt dabei nicht in Betracht.

### **1.1.2.2 Die mengenbezogene Gegenleistungsverpflichtung**

Die Gegenleistungsverpflichtung des Zuwendungsempfängers kann aber auch ganz oder teilweise darin bestehen, dass die Gemeinde wegen der geleisteten Zuwendung ein konkretes Recht erwirbt. Das auf eine Mengenleistung gerichtete Recht der Gemeinde stellt einen immateriellen Vermögensgegenstand dar. Dieser ist wegen der von der Gemeinde geleisteten Zuwendung als von der Gemeinde entgeltlich erworben anzusehen und zu aktivieren. Diese Sachlage hat zur Folge, dass die Gegenleistungsverpflichtung als Vermögensposition entsprechend der Erfüllung durch den Dritten mengenbezogen aufzulösen ist, soweit nicht ein anderer Zeitraum vertraglich vereinbart wurde. Für einen solchen Sachverhalt ist kein Rechnungsabgrenzungsposten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Es besteht vielmehr ein Recht der Gemeinde, das als immaterieller Vermögensgegenstand zu bilanzieren ist.

### **1.1.2.3 Rechnungsabgrenzung und Sonderposten**

Die Gemeinde erhält vielfach investive Zuwendungen von Dritten, die nicht für die eigene Vermögensbildung bestimmt sind, sondern um diese an andere Dritte zur Erfüllung kommunaler Aufgaben durch einen eigenen Zuwendungsbescheid weiter zu leiten (vgl. § 43 Absatz 2 GemHVO NRW). Sie darf in diesen Fällen für die erhaltene investive Zuwendung nur dann einen Sonderposten in ihrer gemeindlichen Bilanz anzusetzen, wenn sie wirtschaftlicher Eigentümer des vom Dritten als Zuwendungsempfänger angeschafften Vermögensgegenstandes ist.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 42 GemHVO NRW**

Dieser Sachverhalt ist u.a. auch davon abhängig, wie der gemeindliche Zuwendungsbescheid an den Dritten oder die mit ihm geschlossene Vereinbarung weiter ausgestaltet ist.

In den anderen Fällen der Weiterleitung einer erhaltenen Zuwendung durch die Gemeinde besteht haushaltsmäßig und bilanziell ein zuwendungsrechtlicher Finanzierungsvorgang, bei dem mit der von der Gemeinde empfangenen (erhaltenen) Zuwendung keine zweckbezogene Vermögensbildung bei der Gemeinde gewollt ist. Für die erhaltene investive Zuwendung darf dann auch kein Sonderposten in ihrer Bilanz angesetzt werden. Für die Gemeinde stellt vielmehr die erhaltene Zuwendung ein im Voraus gezahltes Entgelt (Einnahme) dar, das üblicherweise vom Zuwendungsgeber mit einer zeitbezogenen Nutzungsbeschränkung verbunden wird. Diese Vorgaben an die Gemeinde führen im Zusammenhang mit ihrer Zuwendungsgewährung an den Dritten (zeitliche Verteilung der Ausgabe) zu einer vorzunehmenden zeitlichen Verteilung der Einnahmen, sodass eine Periodenabgrenzung bzw. Rechnungsabgrenzung im Rahmen des Jahresabschlusses vorzunehmen ist.

In der gemeindlichen Bilanz wird in solchen Fällen der Weiterleitung einer erhaltenen Zuwendung an einen Dritten für die erhaltene Zuwendung ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten und für die geleistete Zuwendung ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten angesetzt. Beide Rechnungsabgrenzungsposten sind in gleicher Art und Weise zu bilden und entsprechend der Erfüllung der Gegenleistungsverpflichtung durch den Dritten aufzulösen. Durch diese beiden Bilanzkorrekturposten wird die notwendige Periodenabgrenzung bei dieser besonderen öffentlich-rechtlichen Finanzierungsform sichergestellt. Diese Passivierung ist auch vorzunehmen, wenn durch die Gewährung der gemeindlichen Zuwendung ggf. ein immaterieller Vermögensgegenstand in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist.

#### **1.1.2.4 Die Rechnungsabgrenzung bei Weiterleitung einer Zuwendung**

Bei der Weiterleitung einer Zuwendung an Dritte, die von der Gemeinde als geleistete Zuwendung mit einer mehrjährigen und einklagbaren Gegenleistungsverpflichtung verbunden wird, ohne dass die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer des mit der Zuwendung finanzierten Vermögensgegenstandes ist, hat die Gemeinde neben dem Ansatz eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens in ihrer Bilanz auch einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten für die erhaltene Zuwendung in entsprechender Art und Weise zu bilden. Durch beide Bilanzkorrekturposten wird die notwendige Periodenabgrenzung vorgenommen. Dies ist jedoch dann nicht der Fall, wenn die Gemeinde nur für ihren eigenen zusätzlichen Zuwendungsanteil eine Gegenleistungsverpflichtung ausspricht. In diesen Fällen sind von der Gemeinde die erhaltene Zuwendung sowie deren Weiterleitung ergebniswirksam in der Ergebnisrechnung zu erfassen.

#### **1.2 Zu Satz 2 (Abgrenzung bei geleisteten Sachzuwendungen):**

Die gemeindlichen Geschäftsbeziehungen mit Dritten, damit die Aufgabenerfüllung der Gemeinde insgesamt gesichert wird, erfordern oftmals, dass die Gemeinde eine zulässige Sachschenkung an einen Dritten leistet. Sie überträgt z. B. einen gemeindlichen Vermögensgegenstand an einen gemeinnützigen örtlichen Verein, der anstelle der Gemeinde die gemeindliche Aufgabe erfüllt. Zur Sicherstellung der Aufgabenerfüllung und zur Absicherung wird eine solche Schenkung mit einer zeitbezogenen Gegenleistungsverpflichtung verbunden. Bei solchen gemeindlichen Geschäftsvorfällen mit einer mehrjährigen Gegenleistungsverpflichtung ist der Ansatz eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens in der gemeindlichen Bilanz sachlich geboten.

Durch die darauf ausgerichtete ausdrückliche haushaltsrechtliche Bestimmung werden in bilanzieller Hinsicht die Sachzuwendungen der Gemeinde an Dritte den Finanzaufwendungen an Dritte gleichgestellt. Bei den betreffenden gemeindlichen Geschäftsvorfällen müssen gleichermaßen die Voraussetzungen für einen Ansatz unter der Rechnungsabgrenzung in der gemeindlichen Bilanz erfüllt sein. In solchen Fällen hat die Gemeinde für die abzugebenden Vermögensgegenstände den vollen Wert im Zeitpunkt der Abgabe zu ermitteln und unter Beachtung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 42 GemHVO NRW**

der Vorschrift des § 90 GO NRW über die Abgabe zu entscheiden bzw. diese mit einer Gegenleistungsverpflichtung im Sinne der Aufgabenerfüllung zu verbinden.

Beim Vorliegen der Gegenleistungsverpflichtung ist die gemeindliche Sachschenkung unter der aktiven Rechnungsabgrenzung zu bilanzieren. Der ermittelte finanzielle Wert des abgegebenen Vermögensgegenstandes stellt dabei den aktivierungsfähigen Rechnungsabgrenzungsbetrag dar, der in den Folgejahren dann jahresbezogen zu mindern ist. Diese zeitliche Auflösung eines solchen Rechnungsabgrenzungspostens kann dabei an der noch möglichen Restnutzungsdauer des abgegebenen Vermögensgegenstandes orientiert werden.

In den Fällen, in denen der abzugebende Vermögensgegenstand von der Gemeinde erst hergestellt wird, ist dieser Vermögensgegenstand von der Gemeinde jedoch nicht vor seiner Abgabe in der gemeindlichen Bilanz zu aktivieren, wenn der Dritte der wirtschaftliche Eigentümer dieses Vermögensgegenstandes wird. Der möglicherweise bereits entstandene Herstellungsaufwand, der z. B. unter dem Bilanzposten „Anlagen im Bau“ bilanziert wurde, ist in solchen Fällen bei der Abgabe des gemeindlichen Vermögensgegenstandes bilanziell in die aktive Rechnungsabgrenzung umzuschichten.

## **2. Zu Absatz 2 (Rechnungsabgrenzung und Verbindlichkeiten):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Ansatz eines Unterschiedsbetrages bei Verbindlichkeiten):**

Nach der Vorschrift darf ein Unterschiedsbetrag, der daraus entsteht, dass der Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit höher ist als der Auszahlungsbetrag, in den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten aufgenommen werden. Der Rückzahlungsbetrag stellt dabei den Erfüllungsbetrag der Gemeinde dar. Der Ausgabebetrag ist der Betrag, zu dem die Gemeinde die Verbindlichkeit verkauft worden ist. Von dieser Regelung ist vor allem das Disagio betroffen, das den Kreditbeschaffungskosten zuzurechnen ist. Zudem stellt diese Regelung ein Bilanzierungswahlrecht dar, zu dessen Anwendung die Gemeinde nicht verpflichtet ist.

Bei dieser besonderen Regelung über die aktive Rechnungsabgrenzung ist auch der Grundsatz der Wesentlichkeit zu beachten, sodass auf die Rechnungsabgrenzung geringfügiger Beträge in der gemeindlichen Bilanz verzichtet werden. Ob dies erfolgen soll und in welchem Umfang, ist von der Gemeinde eigenverantwortlich festzulegen und im Anhang anzugeben (vgl. § 44 GemHVO NRW). Wegen der regelmäßigen Kreditaufnahme durch die Gemeinde und die dann jeweils zu treffende Entscheidung über den Umgang mit dem Disagio ist es sachlich sinnvoll, eine grundsätzliche Festlegung über den Umgang mit einem Disagio zu treffen.

### **2.2 Zu Satz 2 (Verteilung des Unterschiedsbetrages):**

Nach der Vorschrift ist der unter dem aktiven Rechnungsabgrenzungsposten angesetzte Unterschiedsbetrag durch planmäßige jährliche Abschreibungen aufzulösen, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können. Diese weitere Regelung zum Umgang mit dem Unterschiedsbetrag stellt ein weiteres Bilanzierungswahlrecht dar, in dem die Gemeinde eigenverantwortlich über die Verteilung des Disagios auf die Laufzeit ihrer Verbindlichkeit entscheiden soll. Die im Rahmen einer Kreditaufnahme vereinbarte Zinsbindungsfrist stellt dabei kein Kriterium für die zeitliche Verteilung des Unterschiedsbetrages dar.

### **3. Zu Absatz 3 (Passive Rechnungsabgrenzung):**

#### **3.1 Zu Satz 1 (Abgrenzung erhaltener Einnahmen):**

##### **3.1.1 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Der Rechnungsabgrenzungsposten auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz ist Ausdruck einer Leistungsverpflichtung der Gemeinde, die der ergebniswirksamen Vereinnahmung der von Dritten vorzeitig erhaltenen zeitraumbezogenen Zahlungen entgegensteht. Für einen Ansatz müssen daher zweiseitige Leistungsverpflichtungen zwischen der Gemeinde und einem Dritten bestehen und der Dritte muss eine Zahlung als Vorleistung für künftige Haushaltsjahre erbracht haben, sodass der Gemeinde in Zukunft keine Liquidität mehr zufließt. Der passive Rechnungsabgrenzungsposten stellt dabei einen bilanztechnischen Korrekturposten dar.

Dieser Posten dient der periodischen Ergebnisermittlung, wenn eine notwendige Rechnungsabgrenzung durch andere Bilanzposten nicht möglich ist. Bei Ansätzen unter dem Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz besteht wegen einer fehlenden zeitraumbezogenen Verpflichtung der Gemeinde kein Grund für eine passive Rechnungsabgrenzung. Ebenso besteht für die Gemeinde bei zu viel erhaltenen Einzahlungen kein Grund für die Vornahme einer passiven Rechnungsabgrenzung.

In der gemeindlichen Bilanz werden daher passive Rechnungsabgrenzungsposten angesetzt, wenn Einnahmen vor dem Abschlussstichtag eines Haushaltsjahres bei der Gemeinde eingehen, diese Zahlungen aber Erträge für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellen (transitorische Posten). Ist davon das aktuelle Haushaltsjahr und künftige Haushaltsjahre betroffen, wird ein Teil der Zahlung für die Folgeperioden durch die Einstellung in den Rechnungsabgrenzungsposten abgegrenzt und im Folgejahr bzw. in den Folgejahren anteilmäßig aufgelöst.

Unter dem Begriff „Einnahmen“ werden nicht nur die baren und unbaren Zahlungsvorgänge, z.B. Kassenzahlungen, Überweisungen von Bankkonten, verstanden. Entscheidend für die Zuordnung soll die betriebswirtschaftliche Beurteilung sein, sodass für die Bildung von passiven Rechnungsabgrenzungsposten auch Zugänge von Forderungen oder Abgänge von Verbindlichkeiten in Betracht kommen können. Dabei ist zu beachten, dass die Zahlung aus dem betreffenden Finanzgeschäft nicht spätestens am Abschlussstichtag eingegangen sein muss.

Für die zum jeweiligen Abschlussstichtag vorzunehmende Rechnungsabgrenzung kann auch ein rechtlich bindender Bescheid der Gemeinde gegenüber einem Dritten, der spätestens am Abschlussstichtag vorliegt, als ausreichend angesehen werden. Die Höhe des Ansatzes der passiven Rechnungsabgrenzungsposten in der gemeindlichen Bilanz ist daher im Einzelfall nach dem Umfang der erhaltenen Vorauszahlung und nach dem rechtlichen Wertverhältnis der von der Gemeinde noch zu erbringenden Gegenleistung zu bestimmen. Sollten durch die Erbringung der Gegenleistung durch die Gemeinde noch Kosten anfallen, bleiben diese bei der Festlegung der Höhe eines Rechnungsabgrenzungspostens unberücksichtigt.

##### **3.1.2 Der Zeitbezug der Einnahmen und Gegenleistungen**

###### **3.1.2.1 Allgemeine Sachlage**

Als wesentliches Kriterium für die Entscheidung, ob Einnahmen als Erträge dem abgelaufenen Haushaltsjahr oder einem Folgejahr zuzuordnen sind, ist auf den „wirtschaftlichen Grund“ abzustellen. Hierbei ist zu prüfen, inwiefern Einnahmen durch bestimmte, im abgelaufenen Jahr empfangene Gegenleistungen oder erst durch künftig zu erwartende Gegenleistungen wirtschaftlich verursacht sind. Ein besonderes Merkmal der transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten ist es daher, dass ein konkreter Bezug der im Haushaltsjahr erhaltenen Einnahmen auf einen konkreten künftigen Zeitraum besteht bzw. objektiv bestimmbar sein muss. Dieser Zeitraum

muss nicht zwingend das folgende Haushaltsjahr sein, sondern er kann auch ein oder mehrere andere künftige Haushaltsjahre umfassen.

### **3.1.2.2 Die Mehrjährigkeit des Zeitbezuges**

Ein mehrjähriger Zeitbezug besteht i.d.R. als Voraussetzung für die Gemeinde bei erhaltenen Vorauszahlungen von Miete und Pacht oder ähnlichen Zahlungen von Dritten. Auch bei einmalig von Dritten gezahlten Entgelten, z.B. eine Einmalzahlung durch das Land oder den Bund zur Abgeltung von langfristig laufenden Verpflichtungen aus der Straßenentwässerung, ist von der Gemeinde eine Rechnungsabgrenzung vorzunehmen. Neben der zeitlichen Zuordnung der erhaltenen Einnahmen müssen für eine Rechnungsabgrenzung auch die damit in Zusammenhang stehenden und noch ausstehenden Gegenleistungen der Gemeinde auch bei einer Mehrjährigkeit zeitbezogen und periodisch aufteilbar sein.

Die passive Rechnungsabgrenzung setzt daher bei einer Mehrjährigkeit von Leistungen eine gleichbleibende Dauerverpflichtung der Gemeinde und damit ein Dauerschuldverhältnis voraus. Ein Dauerschuldverhältnis wird regelmäßig bei Mietverträgen, Pachtverträgen, Dienstleistungsverträgen u.ä. angenommen, wenn der Gemeinde keine einmalige, sondern eine mehrjährige zeitraumbezogene Leistung geschuldet wird. Die Ertragswirksamkeit entsteht bei derartigen gemeindlichen Geschäftsvorfällen zeitanteilig in jedem Haushaltsjahr des betreffenden Zeitraumes. Fehlt es an einem Dauerschuldverhältnis, sind solche Geschäftsvorfälle der Gemeinde nicht unter dem passiven Rechnungsabgrenzungsposten bilanzierungsfähig.

### **3.1.3 Besonderheiten bei der passiven Rechnungsabgrenzung**

#### **3.1.3.1 Die Rechnungsabgrenzung und die gebührenrechtliche Kalkulation**

Von der passiven Rechnungsabgrenzung ist jedoch die Kalkulation von Gebühren abzugrenzen, die auf der Grundlage des Kommunalabgabengesetzes (KAG) vorzunehmen ist. In einer solchen Kalkulation soll das Gebührenaufkommen die voraussichtlichen Kosten der genutzten oder in Anspruch genommenen Einrichtung oder Anlage erreichen, aber nicht unbedingt übersteigen. Als Kosten in diesem Sinne sind dabei die nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ansatzfähigen Kosten zu betrachten. Der Gebührenrechnung darf zudem nur ein Kalkulationszeitraum von höchstens drei Jahren zugrunde gelegt werden (vgl. § 6 Absatz 2 KAG).

Die Einhaltung dieser Grundsätze kann dazu führen, dass bei einer ausgeglichenen Gebührenrechnung gleichwohl haushaltsmäßig eine „Unterdeckung“ im betreffenden Produktbereich entstehen kann. Diese Sachlage war in der Vergangenheit oftmals gegeben, auch in umgekehrter Weise. Die abgabenrechtlichen Gesichtspunkte geben jedoch keine Veranlassung zu einer anderen Betrachtungsweise.

#### **3.1.3.2 Die Rechnungsabgrenzung und erhaltene investive Zuwendungen**

In der gemeindlichen Bilanz müssen die Finanzleistungen Dritter, die durch die Hingabe von Kapital an die Gemeinde zur Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen erfolgen und zur Aufgabenerledigung der Gemeinde beitragen, gesondert auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden, weil sie nicht unmittelbar als Ertrag gebucht werden dürfen und wirtschaftlich die Jahre betreffen, in denen der geförderte Vermögensgegenstand von der Gemeinde genutzt wird. Eine Periodenabgrenzung in Form der Bilanzierungshilfe „Rechnungsabgrenzung“ kommt wegen der mit den Finanzleistungen gewollten Eigenkapitalverstärkungen nicht in Betracht. Sie sind vielmehr in der gemeindlichen Bilanz als Sonderposten anzusetzen, denn diese Finanzmittel sind betriebswirtschaftlich teilweise als Fremdkapital und als Eigenkapital anzusehen.

Die Gemeinde hat die erhaltenen investiven Zuwendungen als Sonderposten in ihrer Bilanz zu passivieren, die ihr im Rahmen einer Zweckbindung für investive Maßnahmen gewährt werden und von ihr nicht frei verwendet werden dürfen, so bald der damit finanzierte Vermögensgegenstand im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung Verwendung findet. Solange dies nicht der Fall ist, sind die Finanzleistungen Dritter unter dem Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ zu passivieren. Sie sind von der Gemeinde nicht unter der passiven Rechnungsabgrenzung zu erfassen. Es kommt dabei nicht darauf an, ob die investiven Zuwendungen der Gemeinde projektbezogen oder pauschal gewährt werden. Es muss sich aber um nicht rückzahlbare Zuwendungen handeln.

### **3.1.3.3 Die Rechnungsabgrenzung und Zinszuschüsse**

Die Gemeinde erhält vielfach Zinszuschüsse, um von ihr vorgesehene Investitionen, die einer Kreditfinanzierung bedürfen, günstig finanzieren zu können. Werden derartige Zinszuschüsse für die gesamte Laufzeit eines gemeindlichen Kredites gewährt und der Zuschuss in einem Betrag an die Gemeinde ausgezahlt, stellt dieses eine Vorleistung des Zuschussgebers dar, die der passiven Rechnungsabgrenzung unterliegt. Die Gemeinde hat einen solchen Zuschuss unter dem passiven Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen und über die gesamte Laufzeit des damit verbundenen Kredites aufzulösen. Die Art der Auflösung ist dabei je nach der Ausgestaltung des Kreditvertrages vorzunehmen, z. B. linear. Wenn in Einzelfällen eine vorzeitige Tilgung des Kredites erfolgt, ist der Rechnungsabgrenzung entsprechend aufzulösen.

### **3.1.3.4 Die Rechnungsabgrenzung und Abgeltungszahlungen**

Die Gemeinde erhält vielfach einmalige Finanzaufwendungen von fremden Dritten, z. B. zur Abgeltung einer Unterhaltungspflicht oder einer für die Nutzung von gemeindlichen Vermögensgegenständen, weil die Dritten sich von ihrer persönlichen Erfüllung dieser Pflicht durch eine Einmalzahlung befreien lassen. Dazu sind z. B. die unbefristete Übernahme der Unterhaltung von Straßenkreuzungen von Landesstraßen mit Gemeindestraßen durch die Gemeinde zu zählen, denn ansonsten obliegt dem Land als Straßenbaulastträger die Unterhaltungspflicht dieser Straßenkreuzungen. Auch die unbefristete Nutzung der gemeindlichen Kanalisation für das Oberflächenwasser von Straßen anderer Straßenbaulastträger kann einen Sachverhalt darstellen, bei dem durch einmalige Abgeltungszahlungen sich der Dritte von seinen Pflichten befreien lässt bzw. diese auf die Gemeinde überträgt.

In solchen Fällen hat die Gemeinde aufgrund der abgeschlossenen, oft unbefristeten Vereinbarungen die erhaltene einmalige Abgeltungszahlung periodenbezogen abzugrenzen und nicht als einmaligen Ertrag in ihrer Ergebnisrechnung zu erfassen. Vielmehr stellt die Abgeltungszahlung regelmäßig eine Vorauszahlung auf die noch von der Gemeinde zu erbringenden Leistungen in einem dafür vorgesehenen Zeitraum dar. Deshalb hat die Gemeinde die erhaltene Abgeltungszahlung passivisch abzugrenzen.

Der Verteilung der Abgeltungszahlung ist die vertraglich vereinbarte Zeit der Nutzung bzw. die Zeit der Befreiung des Dritten von seiner Pflicht zugrunde zu legen. Wurde kein konkreter Zeitraum mit der Gemeinde vereinbart, bietet es sich an, die erhaltene Abgeltungszahlung über den Zeitraum der Nutzungsdauer bzw. Restnutzungsdauer des jeweils betroffenen gemeindlichen Vermögensgegenstandes zu verteilen und den deshalb gebildeten passiven Rechnungsabgrenzungsposten in den künftigen Haushaltsjahren entsprechend aufzulösen.

### **3.1.3.5 Die Rechnungsabgrenzung bei Grabnutzungsgebühren**

#### **3.1.3.5.1 Allgemeine Sachlage**

Aus den Zwecksetzungen des gemeindlichen Haushaltsrechts wird bei einmaligen gebührenrelevanten Vorauszahlungen eine periodenbezogene Abgrenzung erforderlich. In der gemeindlichen Haushaltsbewirtschaftung zeigt

sich diese Sachlage insbesondere bei den Grabnutzungsgebühren, wenn diese einmalig für eine lange Nutzungszeit im Voraus erhoben werden. Solche Grabnutzungsgebühren werden vielfach vereinfachend auch als „Friedhofsgebühren“ bezeichnet. Die abgabenrechtlich mögliche Betrachtung dieser Gebühr als Gegenleistung für die Übertragung eines Nutzungsrechtes ist haushaltswirtschaftlich nicht ausschlaggebend. Dem Dritten wird tatsächlich eine langjährige Nutzung einer gemeindlichen Fläche ermöglicht, der eine Zahlung des Dritten als Finanzleistung gegenübersteht.

Die abgabenrechtliche Betrachtung baut dagegen auf einem Kalkulationszeitraum auf, der zeitlich auf höchstens drei Jahre begrenzt ist (vgl. § 6 Absatz 2 KAG NRW). Eine zeitlich darüber hinausgehende Kalkulation ist daher nicht zulässig. Der gemeindlichen Abgabenerhebung kann deshalb kein Kalkulationszeitraum entsprechend der Nutzungszeit von Grabflächen zugrunde gelegt werden. Die einmalige Zahlung der Gebühren für die Grabflächen auf gemeindlichen Friedhöfen im Voraus wird deshalb abgabenrechtlich oftmals nur jahresbezogen als Gebühr auf die Kosten umgelegt und nicht jahresübergreifend abgegrenzt, auch wenn die Gemeinde verpflichtet ist, eine Grabstelle langfristig einem Dritten zur Nutzung zur Verfügung zu stellen.

Die Entscheidung über die haushaltswirtschaftliche Rechnungsabgrenzung der Grabnutzungsgebühren und in welchem Umfang und in welchem Zeitraum diese ggf. erfolgen soll, ist von der Gemeinde eigenverantwortlich zu treffen. Die Gemeinde hat dazu im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss ihre getroffene Entscheidung und den Umfang der Rechnungsabgrenzung anzugeben. Die passivische Rechnungsabgrenzung dieser Gebühren ist dabei vergleichbar mit der Rechnungsabgrenzung auf der Aktivseite der Bilanz, die erfolgen muss, wenn eine Gemeinde mit der Gewährung einer Zuwendung, die in einem Betrag erfolgt, gleichzeitig einem Dritten eine zeitliche abgegrenzte Gegenleistungsverpflichtung auferlegt. Entsprechend dem Grundsatz der Wesentlichkeit kann aber auch bei diesen Gebühren auf die Rechnungsabgrenzung geringfügiger Beträge verzichtet werden.

#### **3.1.3.5.2 Die Nutzungsrechte an einer Grabfläche**

Die Grabnutzungsgebühren, die von der Gemeinde erhoben werden, stellen ein öffentlich-rechtliches Entgelt dafür dar, dass dem Nutzungsberechtigten das ausschließliche Bestattungs- und Pfleregerecht an einer bestimmten Grabstätte für einen bestimmten Zeitraum eingeräumt wird. Soweit von der Gemeinde die Grabnutzungsgebühren im Voraus erhoben werden, ergibt sich das Erfordernis für eine passive Rechnungsabgrenzung. Ob ein solcher haushaltsmäßiger Sachverhalt örtlich vorliegt, ist dabei von der wirtschaftlichen Bewertung des zugrunde liegenden gemeindlichen Vorgangs abhängig und nicht davon, welche örtlichen Leistungen als Gebührentatbestände bestimmt bzw. in der entsprechenden Satzung dazu verankert wurden. Die Übertragung der Nutzung als einmalige Verleihung eines Nutzungsrechtes an einer Grabfläche reicht dabei allein nicht aus, um auf eine periodengerechte Rechnungsabgrenzung haushaltsmäßig zu verzichten.

Neben der zeitlichen Zuordnung der erhobenen Gebühren muss auch die ausstehende Gegenleistung der Gemeinde zeitbezogen und periodisch aufteilbar sein. Die passive Rechnungsabgrenzung in der gemeindlichen Bilanz setzt daher eine gleichbleibende Dauerverpflichtung der Gemeinde gegenüber Dritten voraus. In solchen Fällen kann ein Dritter die von der Gemeinde zur Verfügung gestellte Grabfläche auf gemeindlichem Grund und Boden über die festgelegte Nutzungszeit nutzen (Dauerschuldverhältnis). Mit der gemeindlichen Übertragung oder Verleihung des Nutzungsrechtes an einer Grabfläche an einen Dritten beginnt daher i.d.R. die Gegenleistungsverpflichtung der Gemeinde.

Die Gemeinde muss einem Dritten eine abgegrenzte Fläche des Friedhofs über einen bestimmten, mehrjährigen Zeitraum überlassen und hat dafür im Voraus ein Entgelt erhalten. Dieser Sachverhalt erfordert eine periodengerechte Abgrenzung der Gegenleistungsverpflichtung der Gemeinde und einen daher den Ansatz eines Rechnungsabgrenzungspostens auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz. Zur Bemessung des in der gemeindlichen Bilanz abzugrenzenden jahresbezogenen Betrages soll wie bei anderen erhaltenen Vorauszahlungen, die

zu einer passiven Rechnungsabgrenzung in der gemeindlichen Bilanz führen, von der Gemeinde das erhaltene Entgelt herangezogen werden.

#### **3.1.3.5.3 Die Dauergrabpflege durch die Gemeinde**

Die Gemeinde, die mit einem Dritten eine Vereinbarung über eine Dauergrabpflege für einen festgelegten Zeitraum, z.B. in Form einer „Unterhaltungsgebühr“, abgeschlossen und dafür im Voraus ein Entgelt erhalten hat, muss auch in diesen Fällen gleichfalls eine periodengerechte passive Rechnungsabgrenzung in der gemeindlichen Bilanz vornehmen. Ein solches von der Gemeinde vereinnahmtes, einmalig zu zahlendes Entgelt stellt eine Finanzleistung eines Dritten dar, die für eine aufgaben- und zeitbezogene Leistung der Gemeinde in einem zuvor bestimmten Zeitraum gezahlt wurde. Soweit dazu gebührenrechtlich zu betrachtende Tatbestände auftreten, muss die örtliche Satzung entsprechende Regelungen und ggf. auch eine Differenzierung zwischen einem Nutzungsrecht an einer Grabstelle und der Dauergrabpflege enthalten.

#### **3.1.3.5.4 Grabnutzungsgebühren und Rückstellungen**

Im Zusammenhang mit der Rechnungsabgrenzung bei Grabnutzungsgebühren aus der Einräumung eines Bestattungs- und Pflegerecht an einer bestimmten Grabstätte für einen bestimmten Zeitraum ist darauf hinzuweisen, dass bei diesen Gebühren eine Rückstellungsbildung für „geplante“ Verluste als nicht zulässig anzusehen ist. Wenn eine solche Leistung der Gemeinde wirtschaftlich betrachtet von vornherein als verlustbringend zu bewerten ist, diese aus Gründen der örtlichen Bedarfsdeckung gleichwohl von der Gemeinde ohne Einschränkungen erbracht wird, darf die Gemeinde wegen eines aus der fehlenden Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung entstehenden Verlustes keine Rückstellung in ihrer gemeindlichen Bilanz ansetzen.

Ein solches Bilanzierungsverbot besteht auch, wenn die Gemeinde bei der Festsetzung der Höhe von Entgelten für gemeindliche Leistungen abgabenrechtlich festlegt, dass auf die Erhebung von Gebühren teilweise verzichtet wird bzw. die Gebühren nicht nach Art und Umfang der Inanspruchnahme der öffentlichen Einrichtung erhoben werden. Bei solchen örtlichen Entscheidungen ist auf die Gleichwertigkeit der gemeindlichen Leistungen mit dem Nutzungsrecht bewusst durch die Gemeinde verzichtet worden. Derartige örtliche Entscheidungen der Gemeinde lösen daher auch kein Ereignis zwischen „Vertragsabschluss“ und „Erfüllung des Vertrages“ aus, durch das mögliche rückstellungsrelevante Verluste für die Gemeinde entstehen könnten. Dieser Sachverhalt bei den Grabnutzungsgebühren ist mit Verpflichtungen der Gemeinde zur Verlustübernahme bei ihren Betrieben vergleichbar, für die keine Rückstellungen bilanziert werden dürfen (vgl. § 10 Abs. 6 EigVO NRW).

#### **3.2 Zu Satz 2 (Abgrenzung erhaltener Zuwendungen für Dritte):**

Die gemeindlichen Geschäftsbeziehungen mit Dritten, damit die Aufgabenerfüllung der Gemeinde insgesamt gesichert wird, erfordert oftmals, dass die Gemeinde eine erhaltene Zuwendung für Investitionen an einen Dritten weiterleitet, weil der Dritte mithilfe dieser Finanzleistung sich an der gemeindlichen Aufgabenerfüllung beteiligt. Sie hat z. B. einen gemeinnützigen örtlichen Verein in die gemeindliche Aufgabenerfüllung eingebunden, der anstelle der Gemeinde die gemeindliche Aufgabe erfüllt und dafür bestimmte Vermögensgegenstände benötigt. Bei solchen gemeindlichen Geschäftsvorfällen kommt die Gemeinde den Verpflichtungen des Zuwendungsgebers nicht selbst nach. Sie muss den Dritten als Zuwendungsempfänger durch eine mehrjährige Gegenleistungsverpflichtung entsprechend verpflichten.

Es ist daher sachlich geboten, auch die Verpflichtungen der Gemeinde aus dem Verhältnis mit dem Zuwendungsgeber im Gleichklang mit der Weitergewährung der mehrjährigen investiven Zuwendung an einen Dritten und des damit verbundenen Ansatzes eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens in der gemeindlichen Bilanz

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 42 GemHVO NRW**

zu erfassen. Durch die darauf ausgerichtete ausdrückliche haushaltsrechtliche Bestimmung sind die Geschäftsvorfälle, bei denen die Gemeinde solche Zuwendungen für Investitionen zur Weiterleitung und mehrjährigen Verwendung erhält oder solche erhaltenen Zuwendungen eigenverantwortlich weiterleitet, in bilanzieller Hinsicht unter der passiven Rechnungsabgrenzung anzusetzen.

Diese Vorgehensweise setzt jedoch voraus, dass die Gemeinde nicht wirtschaftlicher Eigentümer des mit der Zuwendung finanzierten Vermögensgegenstandes ist, denn in einem solchen Fall muss statt eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens ein Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden. Durch beide Bilanzkorrekturposten als „doppelte“ Rechnungsabgrenzung wird die notwendige Periodenabgrenzung sachlich und zeitlich ausreichend im Sinne der gemeindlichen Ressourcenerfassung vorgenommen. Sofern jedoch von der Gemeinde keine Gegenleistungsverpflichtung bei der Weiterleitung einer erhaltenen investiven Zuwendung festgelegt wurde, sind von der Gemeinde die erhaltene Zuwendung und die Weiterleitung in vollem Umfang als Transferertrag und Transferaufwand in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**§ 43**

**Weitere Vorschriften zu einzelnen Bilanzposten**

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

(2) <sup>1</sup>Bei geleisteten Zuwendungen für Vermögensgegenstände, an denen die Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum hat, sind die Vermögensgegenstände zu aktivieren. <sup>2</sup>Ist kein Vermögensgegenstand zu aktivieren, jedoch die geleistete Zuwendung mit einer mehrjährigen und zeitbezogenen Gegenleistungsverpflichtung verbunden, ist diese als Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren und entsprechend der Erfüllung der Gegenleistungsverpflichtung aufzulösen. <sup>3</sup>Besteht eine mengenbezogene Gegenleistungsverpflichtung, ist diese als immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens zu bilanzieren. <sup>4</sup>Ein Rechnungsabgrenzungsposten ist auch bei einer Sachzuwendung zu bilden.

(3) <sup>1</sup>Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen nach § 90 Absatz 3 Satz 1 der Gemeindeordnung sowie aus Wertveränderungen von Finanzanlagen sind unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen. <sup>2</sup>Die Verrechnungen sind im Anhang zu erläutern.

(4) <sup>1</sup>Erhaltene Zuwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, deren ertragswirksame Auflösung durch den Zuwendungsgeber ausgeschlossen wurde, sind in Höhe des noch nicht aktivierten Anteils der Vermögensgegenstände in einer Sonderrücklage zu passivieren. <sup>2</sup>Diese Sonderrücklage kann auch gebildet werden, um die vom Rat beschlossene Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen zu sichern. <sup>3</sup>In dem Jahr, in dem die vorgesehenen Vermögensgegenstände betriebsbereit sind, ist die Sonderrücklage durch Umschichtung in die allgemeine Rücklage insoweit aufzulösen. <sup>4</sup>Sonstige Sonderrücklagen dürfen nur gebildet werden, soweit diese durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind.

(5) <sup>1</sup>Für erhaltene und zweckentsprechend verwendete Zuwendungen und Beiträge für Investitionen sind Sonderposten auf der Passivseite zwischen dem Eigenkapital und den Rückstellungen anzusetzen. <sup>2</sup>Die Auflösung der Sonderposten ist entsprechend der Abnutzung des geförderten Vermögensgegenstandes vorzunehmen. <sup>3</sup>Werden erhaltene Zuwendungen für Investitionen an Dritte weitergeleitet, darf ein Sonderposten nur gebildet werden, wenn die Gemeinde die geförderten Vermögensgegenstände nach Absatz 2 Satz 1 zu aktivieren hat.

(6) <sup>1</sup>Kostenüberdeckungen der kostenrechnenden Einrichtungen am Ende eines Kalkulationszeitraumes, die nach § 6 des Kommunalabgabengesetzes ausgeglichen werden müssen, sind als Sonderposten für den Gebührenaussgleich anzusetzen. <sup>2</sup>Kostenunterdeckungen, die ausgeglichen werden sollen, sind im Anhang anzugeben.

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

**Erläuterungen zu § 43:**

**I. Allgemeines**

Die in dieser Vorschrift zusammengefassten Vorschriften regeln besondere gemeindliche Sachverhalte, die sich auf einzelne Posten der gemeindlichen Bilanz auswirken, soweit dazu nicht bereits im fünften Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung „Vermögen und Schulden“ oder in der Vorschrift des § 41 „Bilanz“ eine Regelung dazu enthalten ist. Dazu gehört z. B. der besondere Bilanzposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“. Die Vorschrift enthält zudem auch ein Bilanzierungsverbot für unentgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens. Die Gewährung von Zuwendungen durch die Gemeinde

sowie die Zuwendungen von Dritten an die Gemeinde stellen einen umfangreichen Anteil am gemeindlichen Finanzierungsgeschehen dar. Es bedarf deshalb unter der Berücksichtigung der gemeindlichen Haushaltsgrundsätze sachgerechter Bilanzierungsvorgaben zu den geleisteten sowie zu den erhaltenen Zuwendungen.

Die Gemeinde muss bei der Gewährung von Zuwendungen im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung nicht nur den Verwendungszweck und die Zweckbindungsfrist bzw. Nutzungsdauer festlegen, sondern auch die Zuwendung auch mit einer Gegenleistungsverpflichtung des Dritten als Zuwendungsempfänger verknüpfen. Die Gegenleistungsverpflichtung kann dabei zeitbezogen oder mengenbezogen sein. Eine Zuwendung an Dritte, die nicht mit einer Gegenleistung verknüpft ist, darf die Gemeinde nicht gewähren.

In einem solchen Fall verstößt sie gegen den allgemeinen Haushaltsgrundsatz, dass die Gemeinde nichts verschenken darf und gegen den Grundsatz der Rechtsstaatlichkeit. Die Gewährung einer Zuwendung kann zwar eine einseitige (auch freiwillige) Geldleistung der Gemeinde darstellen, sie muss wirtschaftlich betrachtet aber eine entsprechende Gegenleistung des Dritten auslösen, wenn der Dritte keinen gesetzlichen Anspruch auf eine gemeindliche Leistung hat, z. B. im Rahmen der sozialen Sicherung. Die gemeindlichen Leistungen dürfen deshalb auch nicht über den Wert der Gegenleistungen oder über die gesetzlichen Ansprüche hinausgehen.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen:**

### **1. Zu Absatz 1 (Immaterielle Vermögensgegenstände):**

#### **1.1 Allgemeine Sachlage**

Die Vorschrift sieht vor, dass immaterielle Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben oder die selbst hergestellt wurden, nicht in der Bilanz der Gemeinde aktiviert werden dürfen. Für entsprechend entstandene Patente, Erfindungen, DV-Programme, Urheberrechte dürfen deshalb von der Gemeinde keine Wertansätze in der Bilanz gebildet werden. Diese bilanzielle Beschränkung soll verhindern, dass mögliche Entscheidungsspielräume in örtlicher unterschiedlicher Weise ausgefüllt werden. Sie soll auch dem Ansinnen entgegenwirken, dass z. B. selbstgeschaffenen Vermögensgegenständen eine erhebliche Bedeutung beigemessen wird, die bei einem "marktähnlichen" Vergleich vielfach nicht belegbar bzw. nachweisbar ist.

Ein Aktivierungsverbot ist daher als sachgerecht anzusehen und stellt eine einheitliche Verfahrensweise sicher. Entsprechend ist es auch nicht zulässig, dass die Gemeinde, die von ihr erteilten Konzessionen für Dritte, ihr Steuererhebungsrecht für die Grundsteuer und die Gewerbesteuer sowie für andere örtliche Steuern aktiviert. Es müssen aber in der gemeindlichen Bilanz die immateriellen Vermögensgegenstände aktiviert werden, die von der Gemeinde aber gegen Entgelt erworben worden sind.

Die beiden in der Vorschrift genannten Tatbestände sind einerseits jeder für sich zu betrachten und zu bewerten. Andererseits ist das gesetzliche Verbot sachgerecht, denn eine Feststellung der Werthaltigkeit der von der Gemeinde selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände (Bewertung) ist objektiv und willkürfrei in vielen Fällen schwierig. Mit der Nichtzulassung eines Wertansatzes für nicht entgeltlich erworbene oder für selbst hergestellte immaterielle Vermögensgegenstände wird zudem ein möglicherweise erheblicher Ermessensspielraum bei der Gemeinde vermieden, die eine Bewertung dieser Vermögensgegenstände mit sich bringen könnte.

#### **1.2 Der Tatbestand „nicht entgeltlich“**

Das Verbot in dieser Vorschrift bezieht sich auf den besonderen Tatbestand „nicht entgeltlich erworben“. Dieser Tatbestand wird aus dem Begriff „entgeltlicher Erwerb“ abgeleitet, der aber im gemeindlichen Haushaltsrecht nicht näher bestimmt ist. Im Sinne des gemeindlichen Haushaltsrechts kann dann von einem nicht entgeltlichen

Erwerb ausgegangen werden, wenn die Gemeinde einen Vermögensgegenstand erhält, ohne dass sie zur Hingabe einer Gegenleistung verpflichtet ist, z. B. Geld. Es entsteht bei solchen gemeindlichen Geschäftsvorfällen kein Leistungsaustausch, auch wenn es durch die Übergabe eines Vermögensgegenstandes zu einer Eigentumsübertragung auf die Gemeinde kommt.

Ein solcher Sachverhalt führt dazu, dass die Gemeinde den erhaltenen immateriellen Vermögensgegenstand nicht aktivieren darf. Das Kriterium „nicht entgeltlich“ liegt gleichfalls bei einer Sachschenkung eines immateriellen Vermögensgegenstandes an die Gemeinde vor. Der Tatbestand „nicht entgeltlich“ umfasst aber auch die Fälle, in denen der Gemeinde besondere immaterielle Vermögensgegenstände zur unentgeltlichen Nutzung im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung überlassen werden. Derartige örtliche Sachverhalte erfordern eine objektive Prüfung und Beurteilung der Tatbestände, nicht nur hinsichtlich der Bilanzierung.

### **1.3 Der Tatbestand „selbst hergestellt“**

Das Bilanzierungsverbot in dieser Vorschrift bezieht sich aber auch auf den Tatbestand „selbst hergestellt“. Ein solcher Tatbestand kann angenommen werden, wenn bei der Gemeinde ein Vermögensgegenstand durch den Verbrauch von eigenen Gütern und Dienstleistungen entsteht. Wenn immaterielle Wirtschaftsgüter von der Gemeinde selbst hergestellt werden, entstehen dadurch lediglich „innerbetriebliche“ Aufwendungen und keine Gegenleistungen durch Dritte, sodass daraus keine aktivierungsfähigen Leistungen entstehen. Diese Aufwendungen fließen unmittelbar in die gemeindliche Ergebnisrechnung des betreffenden Haushaltsjahres ein. In diesem Rahmen erfordert die Prüfung, ob der Tatbestand „selbst hergestellt“ vor Ort vorliegt, eine sorgfältige und klare Abgrenzung bei den einzelnen immateriellen Vermögensgegenständen der Gemeinde, die in der gemeindlichen Bilanz aktiviert werden sollen.

## **2. Zu Absatz 2 (Aktivierung geleisteter investiver Zuwendungen):**

### **2.01 Die Zwecke der Aktivierung**

Von der Gemeinde müssen die im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung an Dritte gewährten investive Zuwendungen, abhängig von ihrem Charakter als gemeindliche Finanzleistungen und ihren inhaltlichen und zeitlichen Zwecksetzungen, in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung erfasst und nachgewiesen werden. Die buchungstechnische Zuordnung setzt dabei voraus, dass die Gemeinde die Finanzleistung an einen Dritten mindestens mit der Bedingung einer investiven Verwendung durch den Dritten verknüpft. Die gemeindliche Aufgabenerfüllung erfordert aber einen langfristigen Nutzen aus der Zuwendungsgewährung, sodass die Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Erfordernisse besondere Bedingungen und Gegenleistungen damit verbinden muss. Im Zusammenhang mit der getroffenen Zwecksetzung entsteht für die Gemeinde regelmäßig ein Nutzen, der eine Aktivierungsfähigkeit der gemeindlichen Transferleistung begründet.

Der Dritte als Zuwendungsempfänger muss das von ihm geschaffene Wirtschaftsgut entsprechend der gemeindlichen Zwecksetzungen und der zeitlichen Vorgaben der Gemeinde nutzen. Er ist außerdem für den Fall der Nichterfüllung der gemeindlichen Zwecksetzungen gegenüber der Gemeinde grundsätzlich rückzahlungspflichtig, auch wenn ihm von der Gemeinde eine nicht rückzahlbare Zuwendung gewährt worden ist. In diesem Rahmen ist zu berücksichtigen, dass die von der Gemeinde geleisteten investiven Zuwendungen an Dritte regelmäßig in der gemeindlichen Bilanz zu aktivieren sind (vgl. § 41 Absatz 3 GemHVO NRW). Je nach Art der gemeindlichen Zuwendungsgewährung und den gemeindlichen Festlegungen dazu können folgende Aktivierungsformen und Zuordnungen unterschieden werden (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

<b>Die Gewährung von Investitionszuschüssen durch die Gemeinde</b>	
<b>FESTLEGUNGEN</b>	<b>NACHWEIS IM JAHRESABSCHLUSS</b>
<b>Verfügungs- und Nutzungsrechte liegen bei der Gemeinde (Wirtschaftlicher Eigentümer)</b>	Ein Wertansatz unter einem Bilanzposten im Sachanlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz unter Berücksichtigung der Art des Vermögensgegenstandes und wegen der Vorbehalte der Gemeinde.
<b>Gegenleistungsverpflichtung des Dritten mit einem konkret bestimmten Zeitbezug</b>	Ein Wertansatz als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten in der gemeindlichen Bilanz wegen der Vorrangigkeit des Finanzierungsvorgangs und der zeitlichen Bindung.
<b>Gegenleistungsverpflichtung des Dritten mit einem konkret bestimmten Mengenbezug</b>	Ein Wertansatz als immaterieller Vermögensgegenstand im Anlagevermögen der gemeindlichen Bilanz wegen der Vorrangigkeit der mengenmäßigen Bindung als Nutzungsrecht für die Gemeinde.
<b>Rückzahlungsverpflichtung Des Dritten</b>	Ein Wertansatz als „Sonstige Ausleihung“ oder „Forderung aus Transferleistungen“ in der gemeindlichen Bilanz wegen der Festlegung einer Rückzahlungsverpflichtung gegenüber dem Dritten als Zuwendungsempfänger.
<b>Dauerhafte Hingabe an gemeindlichen Betrieb</b>	Ein Wertansatz unter Ausleihungen an Unternehmen, Betriebe oder Sondervermögen im Finanzanlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz wegen der Zwecksetzung, dass die Hingabe „dauernd der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu dienen“ hat.
<b>Keine Zwecksetzung und keine zeitliche Bindung</b>	Eine Erfassung unter der Haushaltsposition „Transferaufwendungen“ in der Ergebnisrechnung der Gemeinde, denn die Hingabe ohne Bindungen führt zu gemeindlichen Aufwendungen aus laufender Verwaltungstätigkeit.

*Abbildung 587 „Die Gewährung von Investitionszuschüssen“*

Eine Aktivierung im Bilanzbereich „Sachanlagevermögen“ in der gemeindlichen Bilanz ist z. B. dann vorzunehmen, wenn die Gemeinde ihre Unterstützung eines Dritten im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung so ausgestaltet hat, dass sie der wirtschaftliche Eigentümer des von ihr durch die Zuwendung mitfinanzierten Vermögensgegenstandes eines Dritten ist. Von der Gemeinde ist dann eine Aktivierung in ihrer Bilanz unter der aktiven Rechnungsabgrenzung vorzunehmen, wenn bei der von der Gemeinde geleisteten Zuwendung der Finanzierungsvorgang einen Vorrang hat und dem Dritten als Zuwendungsempfänger eine Gegenleistungsverpflichtung gegenüber der Gemeinde für einen bestimmten Zeitraum auferlegt wurde. Eine Aktivierung ist dann unter den immateriellen Vermögensgegenständen vorzunehmen, wenn die Gemeinde durch die Zuwendungsgewährung ein konkretes mengenbezogenes Recht innehat, z. B. ein Nutzungsrecht. Zur Bemessung des Rechtes kann dabei auch ein Zeitbezug festgelegt worden sein.

Die Gewährung einer Zuwendung durch die Gemeinde an einen gemeindlichen Betrieb ist auch als Hingabe möglich, die der dauernd der Aufgabenerfüllung der Gemeinde dient, sodass eine Bilanzierung als Ausleihung im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ der Bilanz vorzunehmen ist. Bei der Gewährung von investiven Zuwendungen, die von der Gemeinde ohne besondere Verpflichtungen oder Zwecksetzungen einem Dritten gewährt werden, besteht dagegen keine Aktivierungsmöglichkeit für die Gemeinde. Derartige gemeindliche Zuwendungen stellen für die Gemeinde dann Transferleistungen dar, die in der gemeindlichen Ergebnisrechnung als Transferaufwendungen zu erfassen sind.

In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde zu beachten, dass in den Fällen, in denen sie vom Land erhaltene investive Zuwendungen zulässigerweise an Dritte weiter gibt, z. B. Finanzmittel aus der allgemeinen Investitionspauschale oder anderen Landesmitteln, sie verpflichtet ist, sich auch entsprechende Vermögenswerte gegenüber dem Dritten als Zuwendungsempfänger zu sichern. Sie hat deshalb auch in diesen Fällen ihren Zuwendungsbescheid oder die vertragliche Vereinbarung so auszugestalten, dass sie wirtschaftlicher Eigentümer des geförderten Vermögensgegenstandes wird oder sie Anspruch auf eine sachgerechte Gegenleistung des Dritten hat. Entsprechend ihrer Verpflichtung gegenüber dem Zuwendungsgeber hat die Gemeinde dann ggf. für die erhaltene Zuwendung einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten zu bilanzieren.

### **2.1 Zu Satz 1 (Aktivierung bei wirtschaftlichem Eigentum der Gemeinde):**

Bei der Gewährung von investiven Zuwendungen an Dritte werden i.d.R. die Höhe der finanziellen Leistungen, der Verwendungszweck sowie eine Zweckbindungsfrist, in der der geförderte Vermögensgegenstand zweckbezogen vom Dritten zu nutzen ist, und ggf. eine Rückzahlungsverpflichtung durch die Gemeinde festgelegt. Zum ordnungsgemäßen Ansatz der geleisteten investiven Zuwendung in der gemeindlichen Bilanz gehört daher die vorherige Prüfung, ob die Gemeinde an dem mithilfe dieser Zuwendung geschaffenen Vermögensgegenstand das wirtschaftliche Eigentum innehat. Dabei ist nicht auf die einzelnen Merkmale der Zuwendungsgewährung abzustellen, sondern es kommt auf das Gesamtbild der örtlichen Verhältnisse einschließlich der Absicht und des Zweckes der Finanzierungsbeteiligung der Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung an.

In den örtlichen Fällen, in denen das wirtschaftliche Eigentum aufgrund der Finanzierungsbeteiligung der Gemeinde an einem fremden Vermögensgegenstand bei der Gemeinde liegt, ist es geboten, den geförderten Vermögensgegenstand mit seinem Wert unter dem zutreffenden Posten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Diesem bilanziellen Ansatz steht der Sachverhalt, dass der geförderte Dritte der rechtliche Eigentümer dieses Vermögensgegenstandes ist, nicht entgegen. Die Gemeinde hat bei ihrer Bilanzierung zudem zu prüfen, ob ihr Finanzierungsbeitrag dem Wert des Vermögensgegenstandes entspricht. Besteht eine Differenz zwischen dem geleisteten Zuwendungsbetrag der Gemeinde und dem Wert des geförderten Vermögensgegenstandes ist von der Gemeinde unter Beachtung des Bruttoprinzips gleichwohl der volle Wert des Vermögensgegenstandes in ihrer Bilanz anzusetzen. Entsprechend dem Differenzbetrag ist zusätzlich eine Verbindlichkeit zu passivieren, die bei abnutzbaren Vermögensgegenständen entsprechend den Abschreibungen zu vermindern ist.

### **2.2 Zu Satz 2 (Aktivierung bei einer Gegenleistungsverpflichtung):**

#### **2.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Im Rahmen der Gewährung von Zuwendungen an Dritte im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung kann die Gemeinde den Verwendungszweck und die Verwendungsdauer (Zweckbindungsfrist) des von ihr finanzierten Vermögensgegenstandes gegenüber dem Dritten als Zuwendungsempfänger unter dem Gesichtspunkt ihrer Aufgabenerfüllung konkret festlegen. Eine solche Konkretisierung gegenüber dem Dritten stellt für diesen eine Gegenleistungsverpflichtung gegenüber der Gemeinde als Zuwendungsgeber dar. Diese Gegenleistungsverpflichtung kann von der Gemeinde zeitbezogen oder mengenbezogen ausgestaltet werden. Dabei stellen Verpflichtungen des Dritten aus solchen Geschäften keine Gegenleistungen im Sinne von „Kauf“ und „Verkauf“ dar, wie diese bei Lieferungen und Leistungen der Gemeinde den Sachverhalt bestimmen.

Zur ordnungsgemäßen Bilanzierung gewährter Zuwendungen gehört daher die vorherige Prüfung, ob eine aktivierungsfähige Gegenleistungsverpflichtung des Zuwendungsempfängers gegenüber der Gemeinde besteht, wenn die Gemeinde nicht das wirtschaftliche Eigentum an dem mithilfe der Zuwendung beschafften Vermögensgegenstand innehat. Dazu gehört auch die Prüfung, ob eine zeitbezogene oder mengenbezogene Verpflichtung des

Dritten durch die Gemeinde besteht. In den Fällen, in denen von der Gemeinde lediglich der Verwendungszweck und ggf. eine Rückzahlungsverpflichtung festgelegt worden sind, liegt keine aktivierbare (zeitlich bestimmte) Gegenleistungsverpflichtung des Dritten vor.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass Festlegungen eines Dritten als Zuwendungsgeber gegenüber der Gemeinde, z. B. durch das Land, nicht unmittelbar eine Wirkung für den Dritten als Zuwendungsempfänger gegenüber der Gemeinde entfalten. Derartige Festlegungen erfolgen aus Sicht des Zuwendungsgebers regelmäßig aufgrund seiner Finanzierung und sind ggf. auch auf einen möglichen Rückzahlungsanspruch der Gemeinde ausgerichtet. Die Gemeinde hat die Vorgaben bei ihrer Zuwendungsgewährung zu beachten und in Form von Nebenbestimmungen zum Zuwendungsbescheid gegenüber einem Dritten gesondert festzulegen.

### **2.2.2 Die Mehrjährigkeit der Gegenleistungsverpflichtung**

Für die Prüfung, ob es sich hinsichtlich der Gegenleistungsverpflichtung des Dritten auch um eine mehrjährige Gegenleistungsverpflichtung handelt, ist insbesondere auf den erteilten Zuwendungsbescheid oder einen Vertrag abzustellen, mit dem regelmäßig die Modalitäten sowie der Umgang mit der gewährten Zuwendung festgelegt werden. Bei investiven Zuwendungen wird der Zuwendungsempfänger regelmäßig verpflichtet, den mithilfe der gemeindlichen Zuwendung beschafften Vermögensgegenstand über mehrere Jahre zweckentsprechend zu verwenden und in dieser Zeit eine Leistung gegenüber der Gemeinde zu erbringen. Handelt es sich dabei aber um eine Leistung, die nicht zur Schaffung eines bleibenden Wertes bei der Gemeinde führt, so sind solche Zuwendungen als Aufwendungen in der Ergebnisrechnung zu erfassen.

### **2.2.3 Die Durchsetzung der gemeindlichen Ansprüche**

Die Gemeinde soll sich bei einer mehrjährigen Gegenleistungsverpflichtung eines Dritten absichern, damit sie im Falle einer Nichterfüllung der Gegenleistung auch ihre Ansprüche nachweisen bzw. einen Rückerstattungsanspruch der von ihr gewährten Zuwendung durchsetzen kann. Durch ein Verwaltungsverfahren mit einem gemeindlichen Leistungsbescheid besteht die Möglichkeit für die Gemeinde, sich im Rahmen der Gewährung der Zuwendung auch eine sachgerechte Rechtssicherheit zu verschaffen. Es liegt dabei in der Eigenverantwortung der Gemeinde, dass sie bei der eigenen Zuwendungsgewährung selbst entscheidet, auf welche Art und Weise sie ihre Ansprüche sichert und verwirklicht.

Die Gemeinde kann dazu eine ausdrückliche Regelung treffen, z. B. eine unmittelbare Rückzahlungsverpflichtung des Dritten im Zuwendungsbescheid festlegen oder sich einen grundsätzlichen Anspruch sichern und dann im Rahmen des Verwaltungsrechts oder des Zivilrechts versuchen, ihre Ansprüche gegenüber dem Zuwendungsempfänger durchzusetzen. Verzichtet die Gemeinde aber auf eine ausdrückliche Festlegung im Zuwendungsbescheid oder in einem Vertrag, schränkt dieses nicht die sachgerechte Bilanzierung der Gegenleistungsverpflichtung ein, denn abhängig von der getroffenen Vereinbarung ist der Klageweg grundsätzlich offen. Es ist jedoch vielfach geboten, von Anfang an im Rechtssinne zu verhindern, dass eine vermögensmäßige Maßnahme allein zulasten der Gemeinde durchgeführt wird.

### **2.2.4 Die Bemessung der Gegenleistungsverpflichtung**

Die Ursache für eine aktivierbare Gegenleistungsverpflichtung eines Dritten als Zuwendungsempfängers und deren Umfang entsteht i.d.R. aus den Vorgaben der Gemeinde, die im Zusammenhang mit der Gewährung der Zuwendung bestimmt werden. Unter Hinzuziehung des Zuwendungsbescheides und Berücksichtigung des Zuwendungsbetrages und der zeitlichen oder mengenmäßigen Bindung, ggf. in Verbindung mit der festgelegten Zweckbindungsfrist, dürfte sich der Umfang der Aktivierung regelmäßig bestimmen lassen. In diesem Zusam-

menhang sind nicht nur die Bemessung der Gegenleistungsverpflichtung, sondern auch deren Auflösung sowie der zutreffende Ausweis in der gemeindlichen Bilanz zu berücksichtigen. Vor der Aktivierung einer gewährten Zuwendung ist immer zu prüfen, ob für welche Art von Gegenleistungsverpflichtung des Zuwendungsempfängers der Schwerpunkt gesetzt wurde. Die Gemeinde ist grundsätzlich wegen ihrer Aufgabenerfüllung verpflichtet, mit der Gewährung einer Zuwendung auch Schwerpunkte in diesem Sinne zu verbinden. Diese Festlegungen können je nach ihrer Ausgestaltung vermögenswirksam und dann zu bilanzieren sein.

### **2.2.5 Die zeitbezogene Gegenleistungsverpflichtung**

Die Vorschrift sieht als Regelfall bei der Gemeinde die Bilanzierung einer zeitbezogenen Gegenleistungsverpflichtung vor. Dadurch wird für die Bilanzierung der haushaltsmäßige Schwerpunkt auf die Finanzierung und die zeitliche Nutzung eines geförderten Vermögensgegenstandes im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung gelegt. Der Hauptzweck der gemeindlichen Zuwendung ist damit die Gewährung einer gemeindlichen Finanzleistung in Form von Geldmitteln an Dritte zur Gewährleistung einer mehrjährigen Aufgabenerfüllung.

Eine solche Zuwendung stellt dann eine Vorausleistung der Gemeinde auf eine zu erfüllende Gegenleistungsverpflichtung des Dritten dar. Die herausgehobene zeitbezogene Festlegung der Gemeinde bestimmt dabei die Gegenleistungsverpflichtung des Zuwendungsempfängers. Eine solche Einordnung bedingt, dass die Aufwendungen aus der gewährten Zuwendung über die vereinbarte Zeitdauer zu verteilen sind. Die Zuwendung stellt dann bilanziell eine Vorauszahlung der Gemeinde dar, die über den Bilanzposten „Aktive Rechnungsabgrenzung“ abzugrenzen ist. Diese Sachlage hat zur Folge, dass abhängig von der Erfüllung der Gegenleistungsverpflichtung durch den Dritten der gebildete Rechnungsabgrenzungsposten aufzulösen ist.

### **2.2.6 Zuwendungen ohne Gegenleistungsverpflichtung**

Bei einer finanziellen Unterstützung eines Dritten durch die Gemeinde wird mit der Gewährung von Zuwendungen nicht immer eine Gegenleistung von dem Zuwendungsempfänger verlangt. Die Gemeinde verfügt dann nicht über einen aktivierungsfähigen Vermögensgegenstand, eine Gegenleistungsverpflichtung oder ein mengenbezogenes Nutzungs- oder Bezugsrecht, das als immaterieller Vermögensgegenstand zu qualifizieren wäre. Gewährte Zuwendungen der Gemeinde ohne Gegenleistungsverpflichtung stellen deshalb nur Aufwendungen dar, die in der Ergebnisrechnung unter der Position „Transferaufwendungen“ zu erfassen sind. Ein Ansatz in der gemeindlichen Bilanz kommt in diesen Fällen nicht in Betracht.

Ein Bilanzierungsverbot liegt auch bei einer gemeindlichen Finanzleistung an einen gemeindlichen Betrieb, die aufgrund einer Verlustübernahme durch die Gemeinde gezahlt wird, vor. Derartige Leistungen der Gemeinde stellen regelmäßig eine Zuwendung ohne Gegenleistungsverpflichtung dar, die deshalb nicht aktivierungsfähig ist. Solche gemeindlichen Zahlungen stellen wegen ihres Zwecks bzw. ihrer endgültigen Verwendung, unabhängig von der Verbuchung beim gemeindlichen Betrieb, für die Gemeinde ergebniswirksame Aufwendungen und keine Zahlungen dar, die der gemeindlichen Investitionstätigkeit zuzuordnen wären. Die Klassifizierung als gemeindliche Ausgleichsschulden und damit als ergebniswirksame Aufwendungen, die in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen sind, bleibt auch dann bestehen, wenn wegen der örtlichen Beteiligungsverhältnisse nur eine mittelbare Beteiligung zwischen der Gemeinde und dem betroffenen Betrieb besteht.

In solchen Fällen muss bei der Entscheidung über die haushaltsmäßige Zuordnung der Zahlungsverpflichtung bei der Gemeinde der Zahlungsweg über die unmittelbare Beteiligung außer Betracht bleiben, denn es ist allein die endgültige Verwendung im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ausschlaggebend. Diese Bewertung gilt auch in den Fällen, in denen die gemeindliche Finanzleistung eine „Ersatzleistung“ bzw. eine Schuld gegenüber einem Dritten darstellt. Sofern ein solcher Dritter, z. B. als Gesellschafter des gemeindlichen Betriebes, hinsichtlich dieser Schuld die Gemeinde zur Übernahme verpflichtet hat, ist seine gesellschaftsrechtliche Verpflichtung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

und ggf. seine Vorleistung für die haushaltsmäßige Zuordnung ohne Belang. Solche gemeindlichen Verpflichtungen sollen im Anhang des gemeindlichen Jahresabschlusses angegeben werden (vgl. § 44 GemHVO NRW). Eine solche Verpflichtung der Gemeinde kann in Einzelfällen aber auch ein gemeindliches Haftungsverhältnis darstellen, sodass eine Angabepflicht auch im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel entstehen kann (vgl. § 47 GemHVO NRW).

### **2.2.7 Weitergabe einer Zuwendung und Rechnungsabgrenzung**

Die Gemeinde erhält vielfach investive Zuwendungen und leitet diese zulässigerweise an Dritte zur Erfüllung kommunaler Aufgaben weiter (vgl. § 43 Absatz 2 GemHVO NRW). Sie darf in den Fällen der Weiterleitung einer erhaltenen Zuwendung an Dritte, in denen sie keinen Vermögensgegenstand in ihrer Bilanz aktivieren kann, sondern über den Rechnungsabgrenzungsposten als Bilanzkorrekturposten nur eine Periodenabgrenzung vornimmt, keinen Sonderposten für die erhaltene investive Zuwendung in der gemeindlichen Bilanz ansetzen. In diesen Fällen der aktiven Rechnungsabgrenzung ist von der Gemeinde für die erhaltene Zuwendung vielmehr ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten in entsprechender Art und Weise zu bilden und aufzulösen.

Durch beide Bilanzkorrekturposten wird die notwendige Periodenabgrenzung bei dieser besonderen Finanzierungsform, die über die Gemeinde abgewickelt wird, und bei der der Zahlungsvorgang im Vordergrund steht, vorgenommen. Nur wenn aus einer solchen Weiterleitung unter besonderen Umständen die Sachlage entsteht, dass die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer des vom Zuwendungsempfänger angeschafften Vermögensgegenstandes wird, darf sie für die erhaltene und weitergeleitete investive Zuwendung einen Sonderposten in ihrer Bilanz bilden.

### **2.2.8 Die Gewährung investiver Zuwendungen an gemeindliche Betriebe**

Ein Anlass, bei der Gewährung von Zuwendungen nicht über einen gesonderten aktivierungsfähigen Vermögensgegenstand oder eine Gegenleistungsverpflichtung zu verfügen, besteht für die Gemeinde, wenn sie ihren Betrieben gesonderte Investitionszuschüsse zur eigenverantwortlichen Verwendung gewährt. Die Betriebe aktivieren regelmäßig die damit finanzierten Vermögensgegenstände und setzen entsprechend der gewährten Zuwendung einen Sonderposten in ihrer Bilanz an. Die von der Gemeinde gewährten Zuwendungen führen dann in der gemeindlichen Bilanz ggf. zur Erhöhung des Wertansatzes unter dem Bilanzposten „Ausleihungen“ im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ und nicht zu einem gesonderten aktivierungsfähigen Vermögensgegenstand oder einer aktivierungsfähigen Gegenleistungsverpflichtung.

Entsprechend der durch den gemeindlichen Betrieb vorzunehmenden ertragswirksamen Auflösung des wegen der gemeindlichen Finanzleistungen bilanzierten Sonderpostens muss auch die Gemeinde den wegen ihrer gewährten Zuwendung gebildeten Wertansatz in ihrer Bilanz durch planmäßige Abschreibungen vermindern. Bei der Gewährung von investiven Zuwendungen an gemeindliche Betriebe ist außerdem zu berücksichtigen, dass dadurch keine Umgehung einer erforderlichen Verlustabdeckung beim Betrieb durch die Gemeinde erfolgt. Deshalb sollen die haushaltsmäßigen Geschäftsbeziehungen zwischen der Gemeinde und ihrem Betrieb nicht jede für sich betrachtet werden, sondern diese Geschäfte müssen vielmehr in einen Gesamtzusammenhang gestellt und auf dieser Grundlage hinsichtlich ihrer haushaltsmäßigen Auswirkungen beurteilt werden. Zur Beurteilung durch die Gemeinde gehört daher auch eine Betrachtung in einer mehrjährigen Zeitreihe.

In den Fällen, in denen sich aus einer solchen Zeitreihe ergibt, dass ein jährlich wiederkehrender Verlustausgleich oder eine jährlich wiederkehrende Kapitalerhöhung für einen gemeindlichen Betrieb erfolgt, spricht dieses gegen die Klassifizierung der gemeindlichen Finanzleistung als investive Zuwendung. Soweit sich aus dem Gesamtzusammenhang der Geldhingabe ergibt, dass der Hauptzweck der gemeindlichen Finanzleistung der Verlustausgleich beim gemeindlichen Betrieb ist, darf die Gemeinde ihre Finanzleistung an ihren Betrieb nicht in den eige-

nen Kreditbedarf einbeziehen. In solchen Fällen dient die von der Gemeinde geleistete Zuwendung vielmehr der Werterhaltung des gemeindlichen Betriebes und ist in der Ergebnisrechnung aufwandswirksam zu erfassen.

### 2.2.9 Die Gesamtbetrachtung der geleisteten Zuwendungen

Zur Gewährung von Zuwendungen durch die Gemeinde soll das folgende Schaubild (Quelle: NKF-Dokumentation 2003 S. 76 - Ausschnitt-) einen Überblick über die sachlich sinnvollen Prüfschritte für die Gemeinde aufzeigen, bei denen jedoch die besonderen örtlichen Gegebenheiten gesondert zu bewerten sind (vgl. Abbildung).

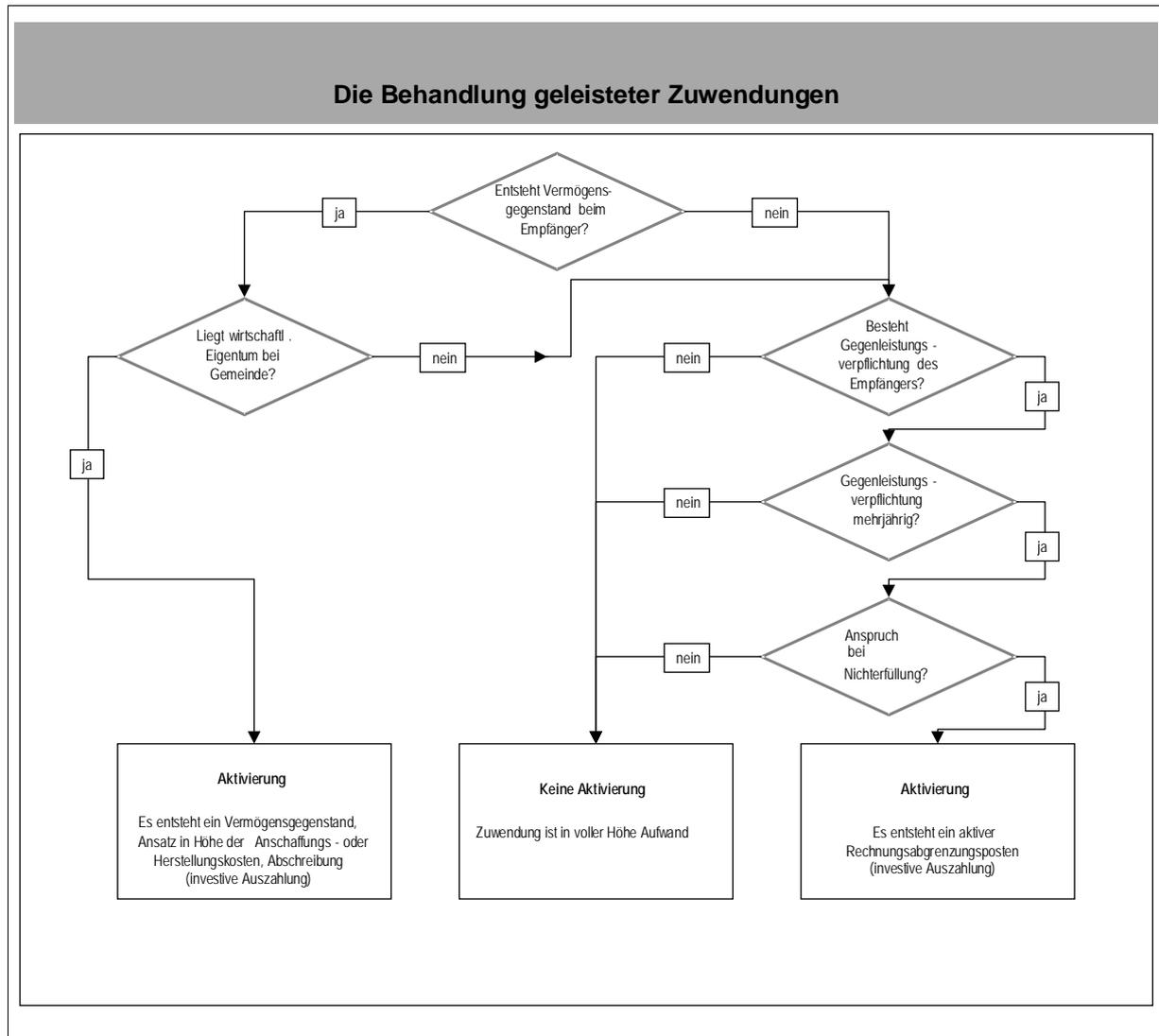


Abbildung 588 „Die Behandlung geleisteter Zuwendungen“

Bei der Aktivierung einer Gegenleistungsverpflichtung muss nicht nur darauf geachtet werden, dass der Zuwendungsempfänger gegenüber der Gemeinde zu einer Leistung verpflichtet ist, sondern auch darauf, von welcher Art diese festgelegte Gegenleistungsverpflichtung sein soll. In diesem Zusammenhang stellen die Prüfschritte im Schaubild nur den Ablaufprozess und nicht alle Möglichkeiten der gemeindlichen Aktivierung dar. Soweit dabei aufgrund der örtlichen Prüfung für die gemeindliche Bilanz ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten in Betracht kommt, muss berücksichtigt werden, dass ein solcher Bilanzposten nur zulässig ist, wenn die von der Gemeinde geleisteten Zuwendungen mit einer mehrjährigen zeitbezogenen Gegenleistungsverpflichtung verbunden sind.

In den Fällen einer mengenbezogenen Gegenleistungsverpflichtung des Dritten gegenüber der Gemeinde ist dagegen ein mehrjähriges Recht der Gemeinde gegeben. Dieses Recht ist unter den immateriellen Vermögensgegenständen des gemeindlichen Anlagevermögens zu bilanzieren. Außerdem muss beachtet werden, dass die Gemeinde auch eine Sachzuwendung leisten kann, z. B. durch die Abgabe einer Straße im Rahmen der Umstufung. Eine solche Sachzuwendung ist dann haushaltsmäßig wie eine Finanzleistung der Gemeinde zu behandeln und entsprechend periodengerecht abzugrenzen.

### **2.3 Zu Satz 3 (Mengenbezogene Gegenleistungsverpflichtung):**

Die Gemeinde kann im Rahmen ihrer Zuwendungsgewährung auch eine Gegenleistung vom Zuwendungsempfänger verlangen, die als mengenbezogenes Nutzungs- oder Bezugsrecht ausgestaltet ist. In solchen Fällen besteht der Hauptzweck der gemeindlichen Zuwendung darin, ein Recht bzw. einen Anspruch auf eine Leistung des Zuwendungsempfängers zu haben. Die Hingabe einer Finanzleistung sowie die zeitliche Bindung stellen in diesem Zusammenhang nur Nebenzwecke dar. Liegt dagegen eine mengenbezogene Gegenleistungsverpflichtung des Dritten in diesem Sinne vor, soll diese unter Beachtung der GoB entsprechend in der gemeindlichen Bilanz aktiviert werden.

Die Bilanzierung einer Mengenleistung ist u.a. auch davon abhängig, ob die Gemeinde im Rahmen der Zuwendungsgewährung einen konkreten materiellen oder immateriellen Anspruch bzw. ein Recht erwirbt. Ein materieller Anspruch ist in der gemeindlichen Bilanz ggf. als Forderung oder sonstiger Vermögensgegenstand im Umlaufvermögen anzusetzen. Ein Recht, das mengenbezogen bemessen ist, stellt dagegen einen immateriellen Vermögensgegenstand des Anlagevermögens dar. Es ist wegen der Zuwendungsgewährung an einen Dritten als von der Gemeinde entgeltlich erworben anzusehen. Der Ansatz einer mengenbezogenen Gegenleistungsverpflichtung in der gemeindlichen Bilanz hat dann zur Folge, dass die betreffende Vermögensposition auch mengenmäßig und entsprechend der Erfüllung durch den Dritten zu mindern bzw. abzuschreiben ist.

### **2.4 Zu Satz 4 (Rechnungsabgrenzung bei Sachzuwendungen)**

Die gemeindlichen Geschäftsbeziehungen mit Dritten, damit die Aufgabenerfüllung der Gemeinde insgesamt gesichert wird, erfordert oftmals, dass die Gemeinde statt einer Finanzleistung eine zulässige Sachschenkung an einen Dritten erbringt. Sie überträgt z. B. einen gemeindlichen Vermögensgegenstand an einen gemeinnützigen örtlichen Verein, der anstelle der Gemeinde die gemeindliche Aufgabe erfüllt. Zur Sicherstellung der Aufgabenerfüllung und zur Absicherung wird eine solche Schenkung regelmäßig mit einer zeitbezogenen Gegenleistungsverpflichtung des Empfängers verbunden. Bei solchen gemeindlichen Geschäftsvorfällen mit einer mehrjährigen Gegenleistungsverpflichtung ist der Ansatz eines aktiven Rechnungsabgrenzungsposten in der gemeindlichen Bilanz sachlich geboten.

Durch die darauf ausgerichtete ausdrückliche haushaltsrechtliche Bestimmung werden die Sachzuwendungen der Gemeinde an Dritte in bilanzieller Hinsicht den Finanzzuwendungen an Dritte gleichgestellt. Bei den betreffenden gemeindlichen Geschäftsvorfällen müssen gleichermaßen die Voraussetzungen für einen Ansatz unter der Rechnungsabgrenzung in der gemeindlichen Bilanz erfüllt sein. In solchen Fällen hat die Gemeinde für die abzugebenden Vermögensgegenstände den vollen Wert im Zeitpunkt der Abgabe zu ermitteln und unter Beachtung der Vorschrift des § 90 GO NRW über die Abgabe zu entscheiden bzw. diese mit einer Gegenleistungsverpflichtung im Sinne ihrer Aufgabenerfüllung zu verbinden.

Beim Vorliegen der Gegenleistungsverpflichtung ist die gemeindliche Sachschenkung unter der aktiven Rechnungsabgrenzung zu bilanzieren. Der ermittelte finanzielle Wert des abgegebenen Vermögensgegenstandes stellt dabei den aktivierungsfähigen Rechnungsabgrenzungsbetrag dar, der in den Folgejahren dann jahresbezo-

gen zu mindern ist. Diese zeitliche Auflösung eines solchen Rechnungsabgrenzungspostens kann dabei an der noch möglichen Restnutzungsdauer des abgegebenen Vermögensgegenstandes orientiert werden.

In den Fällen, in denen der abzugebende Vermögensgegenstand von der Gemeinde erst hergestellt wird, ist dieser Vermögensgegenstand von der Gemeinde jedoch nicht vor seiner Abgabe in der gemeindlichen Bilanz zu aktivieren, wenn der Dritte der wirtschaftliche Eigentümer dieses Vermögensgegenstandes wird. Der möglicherweise bereits entstandene Herstellungsaufwand, der z. B. unter dem Bilanzposten „Anlagen im Bau“ bilanziert wurde, ist in solchen Fällen bei der Abgabe des gemeindlichen Vermögensgegenstandes bilanziell in die aktive Rechnungsabgrenzung umzuschichten.

### **3. Zu Absatz 3 (Gesonderte Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen):**

#### **3.1. Zu Satz 1 (Verrechnung für bestimmte Geschäftsvorfälle):**

##### **3.1.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde hat vielfach noch einige Vermögensgegenstände zur dauernden Aufgabenerfüllung in ihrem Besitz und als Anlagevermögen bilanziert, die sie aber zur Erfüllung ihrer Aufgaben nicht mehr braucht (vgl. § 90 Absatz 3 GO NRW). Sie strebt bei solchen Vermögensgegenständen zwar eine adäquate Veräußerung an, muss aber oftmals erleben, dass ein Veräußerungserlös nur unter dem in der Bilanz ausgewiesenen Buchwert erzielbar ist. Unter einer Betrachtung und Bewertung der Kosten, die ein nicht genutzter oder ein nicht mehr nutzbarer Vermögensgegenstand für die Gemeinde weiterhin verursacht, ist es vielfach auch unter Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten angezeigt, derartige gemeindliche Vermögensgegenstände möglichst zu veräußern.

In solchen Fällen kann die Gemeinde z. B. erleben, dass sie bei der Veräußerung eines von ihr nicht mehr genutzten bebauten Grundstückes dafür eine Vielzahl von Angeboten erhält. Die Angebote weisen dabei im Grundsatz ein Erwerbsinteresse für das bebaute Grundstück aus, gleichwohl werden durch die Bieter aber nur Preisangebote gemacht, die ggf. noch dem Wert des Grund und Bodens entsprechen. Derartige Veräußerungsgeschäfte haben dann auch Aufwendungen für die Gemeinde zur Folge, weil der Veräußerungserlös für ein bebautes Grundstück nicht die Summe der Buchwerte für den Grund und Boden und das Gebäude erreicht. In besonderen Situationen kann sich ggf. auch ein Ertrag ergeben, wenn z. B. das Gebäude fast vollständig abgeschrieben ist und der Buchwert des Grund und Bodens niedriger ist als der Verkehrswert.

Die Erträge und Aufwendungen aus solchen gemeindlichen Geschäftsvorfällen muss die Gemeinde unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage verrechnen. Dazu benennt die haushaltsrechtliche Vorschrift ausdrücklich den Abgang und die Veräußerung von Vermögensgegenständen, die für die gemeindliche Aufgabenerfüllung nicht mehr benötigt werden (vgl. § 90 Absatz 3 Satz 1 GO NRW). Sie benennt zudem entstehende Wertveränderungen von gemeindlichen Finanzanlagen. Zu diesen Wertveränderungen sind haushaltsrechtlich die Wertminderungen und die Wertaufholungen im Sinne der Vorschrift des § 35 Absatz 5 und 8 GemHVO NRW zu zählen. Aus anderen gemeindlichen Geschäftsvorfällen erzielbare Erträge und entstehende Aufwendungen, auch wenn diese Geschäfte oder die betroffenen Gegenstände ggf. vergleichbar sind, können wegen des ausdrücklich abgegrenzten gemeindlichen Vermögens nicht in gleicher haushaltswirtschaftlicher Verfahrensweise behandelt werden.

Die vorgegebene Verrechnung von Aufwendungen mit der allgemeinen Rücklage ist hinsichtlich ihrer Höhe vom Bestand der Rücklage und der weiteren haushaltswirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde abhängig. Im Haushaltsjahr vorgenommene Verrechnungen können dabei auch dazu beitragen, dass trotz eines hinnehmbaren Fehlbetrages in der gemeindlichen Ergebnisrechnung künftig eine Überschuldung der Gemeinde droht (vgl. § 75 Absatz 7 GO NRW). Einer möglichen Verrechnung der gemeindlichen Aufwendungen mit der allgemeinen Rücklage im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses sollte deshalb eine Prüfung der Gemeinde vorausgehen, ob dieser Ressourcenverbrauch eigenkapitalverträglich ist für die Gemeinde ist.

### **3.1.2 Die bilanzielle Betroffenheit**

Die gemeindlichen Vermögensgegenstände, die der Gemeinde zur dauernden Aufgabenerfüllung zur Verfügung stehen und deren wirtschaftlicher Eigentümer sie mindestens ist, hat die Gemeinde als Sachanlagen und Finanzanlagen im Anlagevermögen in ihrer Bilanz zu aktivieren (vgl. § 33 und § 41 Absatz 3 GemHVO NRW). Vom Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen, die von der Gemeinde zur Erfüllung ihrer Aufgaben in absehbarer Zeit nicht mehr benötigt werden, ist daher i. d. R. das bilanzierte Anlagevermögen der Gemeinde und nicht das gemeindliche Umlaufvermögen betroffen.

Diese Abgrenzung wird einerseits durch die Bilanzierungsvorgaben bestimmt. Sie ist andererseits auch dadurch geboten, dass Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen sowie aus Wertveränderungen von Finanzanlagen regelmäßig nicht zulasten der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde gehen sollen. Beim gemeindlichen Umlaufvermögen besteht bereits aus seiner bilanziellen Zwecksetzung eine enge Verbindung zur laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 2 GemHVO NRW). Dem Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz sind die gemeindlichen Vermögensgegenstände zuzuordnen, die nicht dazu bestimmt sind, dauernd der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu dienen.

### **3.1.3 Das Verrechnungsgebot**

Die Aufwendungen aus der örtlichen Veräußerung eines Vermögensgegenstandes können ohne Verschuldungen der Gemeinde entstehen. Solche Aufwendungen müssen daher auch nicht automatisch immer zulasten der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde gehen bzw. ihr immer zuzurechnen sein. Es ist deshalb haushaltsrechtlich sachgerecht, die Aufwendungen aus gemeindlichen Vermögensveräußerungen, die entstehen können, wenn die Gemeinde einen Vermögensgegenstand zur Erfüllung ihrer Aufgaben in absehbarer Zeit nicht mehr braucht und veräußert, unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 Satz 1 GemHVO NRW). Solche Aufwendungen für die Gemeinde sollen sich dann auch nicht mehr auf das Jahresergebnis in der gemeindlichen Ergebnisrechnung auswirken.

Unter Berücksichtigung der öffentlich-rechtlichen Einheiten des kommunalen Bereichs in NRW, die eine selbstständige und eigenverantwortliche Haushaltswirtschaft führen und bei denen zum Teil wirtschaftliche Beziehungen untereinander bestehen, z. B. bei Umlageverbänden, hat es der Gesetzgeber als haushaltswirtschaftlich geboten angesehen, die möglicherweise aus den dargestellten Veräußerungsgeschäften erzielbaren Erträge in der gleichen Art und Weise wie die Aufwendungen zu behandeln. Die Gemeinde hat daher die aus den dargestellten Veräußerungsgeschäften erzielten Erträge und entstehenden Aufwendungen unmittelbar der allgemeinen Rücklage zuzuführen. Bei solchen gemeindlichen Geschäftsvorfällen soll die Gemeinde nicht auf die gebotene Transparenz über alle ihre Erträge und Aufwendungen im Haushaltsjahr verzichten darf.

### **3.1.4 Das Transparenzgebot**

Die Gemeinde hat die Verpflichtung, erzielbare Erträge und entstehende Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen sowie aus Wertveränderungen von Finanzanlagen in ihrer Ergebnisrechnung nachrichtlich nach dem Jahresergebnis ausweisen (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW). Diese Vorgabe hat eine besondere haushaltswirtschaftliche Bedeutung, denn das Erreichen des jährlichen Haushaltsausgleichs „in der Rechnung nach § 75 Absatz 2 Satz 1 GO NRW“ wird an dem in der Ergebnisrechnung ausgewiesenen Jahresergebnis gemessen. Diese haushaltsrechtliche Vorgabe sowie die Festlegung, Aufwendungen aus den benannten Veräußerungsgeschäften und aus Abgängen sowie aus Wertveränderungen von Finanzanlagen nicht der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zuzuordnen, erfordert wegen der Bedingungen für

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

den Haushaltsausgleich das Aufzeigen der Erträge und Aufwendungen erst nach dem Ausweis des Jahresergebnisses in der Ergebnisrechnung.

Dem Transparenzgebot und dem Gebot der wirtschaftlichen Zurechnung zum Haushaltsjahr nach § 11 Absatz 2 GemHVO NRW muss die Gemeinde auch bei Geschäftsvorfällen nachkommen, die voraussichtlich im neuen Haushaltsjahr entstehen werden. Die Vorgabe für den Ausweis von Erträgen und Aufwendungen u.a. aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen ist zwar nur in die haushaltsrechtlichen Regelungen für die gemeindliche Ergebnisrechnung eingebaut worden, sie wirkt sich gleichwohl auch unmittelbar auf die Ergebnisplanung der Gemeinde aus. Die Gemeinde hat daher auch ohne eine ergänzende ausdrückliche Regelung für die Ergebnisplanung in § 2 GemHVO NRW bereits aufgrund der allgemeinen Haushaltsgrundsätze die benannten Erträge und Aufwendungen auch in ihrem Ergebnisplan zu veranschlagen.

Das Gebot der Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan besteht jedoch mit der Einschränkung, die entsprechenden gemeindlichen Geschäftsvorfälle müssen soweit gediehen sein, dass im neuen Haushaltsjahr voraussichtlich derartige Aufwendungen entstehen und Erträge erzielbar sind. Bei dem Gebot besteht zudem noch die weitere Einschränkung für die Gemeinde, dass mögliche Erträge und Aufwendungen aus Wertveränderungen von gemeindlichen Finanzanlagen nicht im Haushaltsplan der Gemeinde zu veranschlagen sind. Derartige Erträge und Aufwendungen können regelmäßig erst im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses entstehen. Die Gemeinde ist dabei verpflichtet, die Verrechnung der Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen, zu denen keine außerplanmäßigen Abschreibungen nach § 35 Absatz 5 GemHVO NRW gehören, sowie aus Wertveränderungen von Finanzanlagen im Jahresabschluss im Anhang zu erläutern.

Bei gemeindlichen Finanzanlagen hat die Gemeinde eine Bewertung nur bezogen auf den Abschlussstichtag (31. Dezember) vorzunehmen. Sie muss bei jedem Jahresabschluss prüfen, ob ihr Erkenntnisse aus dem Haushaltsjahr vorliegen, die Anlass oder ein Gesamtbild ergeben, um eine Wertminderung bei einer gemeindlichen Finanzanlage anzunehmen. Daraus kann sich ggf. eine Pflicht zu einer außerplanmäßigen Abschreibung von Finanzanlagen ergeben, wenn von der Gemeinde dafür eine voraussichtlich dauernde Wertminderung annehmen muss (vgl. § 35 Absatz 5 Satz 1 und 2 GemHVO NRW). Mögliche Erträge und Aufwendungen aus den zu diesem Zeitpunkt festgestellten Wertveränderungen in Form von Wertaufholungen und Wertminderungen bei den gemeindlichen Finanzanlagen sind dann wegen des Zeitpunktes von der Gemeinde dem abgelaufenen Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnen und in den gemeindlichen Jahresabschluss aufzunehmen.

### **3.1.5 Die buchungsmäßige Erfassung**

Die Möglichkeit, die erzielbaren Erträge und die entstehenden Aufwendungen aus den bestimmten gemeindlichen Geschäftsvorfällen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen, erfordert für die gemeindliche Finanzbuchhaltung nicht, derartige Erträge und Aufwendungen im Haushaltsjahr außerhalb der Ergebnisrechnung zu erfassen. Im Ablauf des Haushaltsjahres sollten diese Erträge und Aufwendungen innerhalb der Ergebnisrechnung erfasst werden. In der gemeindlichen Finanzbuchhaltung sollten dafür jedoch gesonderte Konten, getrennt nach der Entstehung aus Geschäftsvorfällen mit Sachanlagen oder mit Finanzanlagen, verfügbar sein (vgl. § 2 GemHVO NRW). Die Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage und die Nachweisführung werden dadurch wesentlich erleichtert.

Die betreffenden Geschäftsvorfälle sind dem Haushaltsjahr zuzurechnen, für das der Jahresabschluss aufgestellt wird. Die Vorgabe einer solchen Verrechnung, die spätestens im Rahmen des aufzustellenden Jahresabschlusses erfolgen muss, bewirkt daher für die Bilanz, dass der Ansatz der allgemeinen Rücklage den Stand „nach Verrechnung“ aufweisen muss. Es bedarf keiner Entscheidung des Rates über die Verrechnung, sodass in der Bilanz kein gesonderter Bilanzposten, vergleichbar dem Jahresergebnis, anzusetzen ist. Die Verrechnung der

Erträge und Aufwendungen ist daher auch vor der Feststellung des gemeindlichen Eigenkapitals zur Ermittlung des Höchstbetrages der Ausgleichsrücklage vorzunehmen (vgl. § 75 Absatz 3 GO NRW).

### **3.1.6 Kein Genehmigungserfordernis bei Verrechnungen**

Die Gemeinde ist haushaltsrechtlich verpflichtet, ihre erzielten Erträge und die entstandenen Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von gemeindlichen Vermögensgegenständen nach § 90 Absatz 3 Satz 1 der Gemeindeordnung sowie aus Wertveränderungen von Finanzanlagen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen. Insbesondere die Aufwendungen aus der örtlichen Veräußerung eines Vermögensgegenstandes und aus Wertveränderungen von Finanzanlagen können ohne Verschuldungen der Gemeinde entstehen. Solche Aufwendungen sollen daher nicht innerhalb in der Ergebnisrechnung unter der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde erfasst werden (vgl. § 43 Absatz 3 Satz 1 GemHVO NRW). Sie lösen nicht die haushaltsrechtlich bestehende Genehmigungspflicht bei einer Verringerung der allgemeinen Rücklage aus, denn dieses Erfordernis findet unterjährig als auch im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses keine Anwendung.

Die Vorschrift enthält nur die ausdrückliche Festlegung, dass eine Genehmigung der Aufsichtsbehörde dann erforderlich ist, wenn im Rahmen der gemeindlichen Haushaltssatzung von der Gemeinde eine Verringerung der allgemeinen Rücklage vorgesehen ist. Eine Verringerung der allgemeinen Rücklage aufgrund der haushaltsrechtlich vorgesehenen unmittelbaren Verrechnung von entstandenen Aufwendungen aus bestimmten gemeindlichen Geschäftsvorfällen unterliegt daher nicht dieser Genehmigungspflicht. Die Verringerung muss dabei auf gemeindlichen Aufwendungen beruhen, die entstanden sind, weil die Gemeinde einen Vermögensgegenstand zur Erfüllung ihrer Aufgaben in absehbarer Zeit nicht mehr braucht und daher veräußert und wenn gemeindliche Finanzanlagen an Wert verloren haben.

Die Gemeinde hat in solchen Fällen die erzielbaren Erträge und die entstehenden Aufwendungen jedoch in einem Zusammenhang mit ihrer laufenden Verwaltungstätigkeit zu stellen, sodass solche gemeindlichen Erträge und Aufwendungen in der Ergebnisrechnung nachrichtlich nach dem Jahresergebnis auszuweisen sind. Diese weitere Vorgabe für die gemeindliche Haushaltswirtschaft bewirkt, dass derartige Erträge und Aufwendungen auch im Ergebnisplan der Gemeinde in entsprechender Weise nachrichtlich ausgewiesen werden müssen, sofern die Erträge und Aufwendungen planbar sind bzw. die Veranschlagungsvoraussetzungen dafür vorliegen. Durch den nachrichtlichen Ausweis werden die zu verrechnenden Erträge und Aufwendungen aber gleichwohl nicht in die in der Haushaltssatzung festzusetzenden Gesamtbeträge der gemeindlichen Erträge und Aufwendungen einbezogen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1a GO NRW).

Die zu verrechnenden Erträge und Aufwendungen, die ggf. im Ergebnisplan nachrichtlich nach dem Jahresergebnis ausgewiesen sind, wirken sich daher auch nicht auf einen Fehlbetrag im Ergebnisplan aus, der die Ursache für eine genehmigungspflichtige Verringerung der allgemeinen Rücklage im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung darstellen kann. Auf diese vorgesehene haushaltsmäßig verursachte Verringerung ist aber die haushaltsrechtliche Genehmigungspflicht ausgerichtet. Aus der haushaltsrechtlich zulässigen Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen mit der allgemeinen Rücklage entsteht daher auch deshalb keine Genehmigungserfordernis für die Gemeinde im Rahmen der Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung.

### **3.1.7 Die Umgliederung ins Umlaufvermögen**

Die Verrechnungsvorgabe für Erträge und Aufwendungen aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, die von der Gemeinde in absehbarer Zeit zur Erfüllung ihrer Aufgaben nicht benötigt werden, erlaubt von ihrem Zweck her keine Einbeziehung dieser Erträge und Aufwendungen in die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans. Es ist nicht im Sinne der Vorschrift und daher grundsätzlich nicht vertretbar, aus Anlass der Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes von dem direkten Weg der Verrechnung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

mit der allgemeinen Rücklage abzuweichen und z. B. erzielbare Erträge durch eine vorherige Umgliederung des zu veräußernden Vermögensgegenstandes ins Umlaufvermögen haushaltsmäßig zu nutzen.

Ein solcher bilanzieller Vorgang dürfte ggf. auch nicht zum erwünschten Erfolg führen, denn der Umgliederung muss regelmäßig eine neue zeitbezogene Bewertung des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes vorausgehen. Für Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens hat die Gemeinde immer den Wert zu ermitteln, der sich aus einem beizulegenden Wert zum Abschlussstichtag ergibt (vgl. § 35 Absatz 7 GemHVO NRW). Sie muss dabei das strenge Niederstwertprinzip beachten. Dieser bilanzielle Vorgang kann zu gemeindlichen Aufwendungen führen, die von der Gemeinde üblicherweise in ihre Ergebnisrechnung einzubeziehen wären. Sie würden den Haushalt der Gemeinde belasten, unabhängig davon, ob aus der Veräußerung des Vermögensgegenstandes die Gemeinde tatsächlich Erträge erzielen werden.

Die bilanzielle Umgliederung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes vor seinem Abgang oder seiner Veräußerung ist jedoch haushaltsrechtlich keine zu erfüllende Voraussetzung für dessen Abgabe. Die möglicherweise entstehenden Aufwendungen sowie die Erträge aus diesem Vorgang sind wegen der gesetzlichen Verpflichtung, die Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen nach § 90 Absatz 3 Satz 1 der Gemeindeordnung unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen, daher ebenfalls immer unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen. Bei solchen Geschäftsvorfällen müssen die Auswirkungen aus einer Umgliederung vor der Abgabe von Vermögensgegenständen haushaltswirtschaftlich und bilanziell genauso behandelt werden wie ohne eine vorherige Umgliederung. Die Gemeinde hat daher bei den vorgesehenen Veräußerungen immer zu prüfen, ob eine Umgliederung der betreffenden Vermögensgegenstände vom Anlagevermögen ins Umlaufvermögen zwingend geboten ist.

Mögliche Aufwendungen aus einer Umgliederung von gemeindlichen Vermögensgegenständen vom Anlagevermögen ins Umlaufvermögen müssen dann nicht unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage verrechnet werden, wenn der örtliche Zweck der Umgliederung z. B. die wohnungsmäßige oder gewerbliche Weiterentwicklung ist. Die damit verbundene Umgliederung von unbebauten Grundstücken erfolgt aufgrund einer örtlich festgelegten Zweckänderung der Vermögensgegenstände im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Sie dient daher vorrangig der Entwicklung der Gemeinde, auch wenn aufgrund dieser Entwicklung eine Veräußerung der Grundstücke an Bauinteressenten und Gewerbetreibende erfolgen wird. Der Veräußerungsvorgang ist dabei zwar noch an der Vorschrift des § 90 GO NRW zu messen, er wird jedoch dann zweck- bzw. aufgabenbezogen mit Vermögensgegenständen des gemeindlichen Umlaufvermögens durchgeführt.

**3.2 Zu Satz 2 (Anhangsangaben zur Verrechnung):**

Im Anhang im Jahresabschluss für das abgelaufene Haushaltsjahr bedarf es besonderer Erläuterungen, wenn gemeindliche Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen nach § 90 Absatz 3 Satz 1 der Gemeindeordnung sowie aus Wertveränderungen von Finanzanlagen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage verrechnet werden. Diese Erläuterungen sind in einen Zusammenhang mit der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu stellen, denn solche Erträge und Aufwendungen sind in der Ergebnisrechnung nachrichtlich nach dem Jahresergebnis auszuweisen. Die Erträge und Aufwendungen müssen aber auch im Anlagenspiegel enthalten sein. Es sollte im Anhang auch aufgezeigt werden, ob und ggf. in welchem Umfang als Folge der Verrechnung eine Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage oder der allgemeinen Rücklage künftig zu erwarten ist. Dazu kann die dem Haushaltsplan als Anlage beizufügende Übersicht über die weitere Entwicklung des Eigenkapitals entsprechend fortgeschrieben werden (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 7 GemHVO NRW).

#### **4. Zu Absatz 4 (Sonderrücklagen in der gemeindlichen Bilanz):**

##### **4.1 Zu Satz 1 (Sonderrücklage bei fehlender Ertragswirksamkeit der Zuwendung):**

###### **4.1.1 Allgemeine Vorgaben**

Die Zuwendungen, die eine Gemeinde für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen erhalten und deren ertragswirksame Auflösung der Zuwendungsgeber ausgeschlossen hat, sind als eine allgemeine „Anschubfinanzierung“ zu bewerten. Sie sind, soweit sie zum Ende des Haushaltsjahres noch nicht verwendet wurden, in Höhe des noch nicht aktivierten Anteils an den angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenständen in einer Sonderrücklage im Eigenkapital anzusetzen.

###### **4.1.2 Das Verbot einer ertragswirksamen Auflösung investiver Zuwendungen**

Das Land hat als Zuwendungsgeber bisher noch keine sofortige ertragswirksame Auflösung der von ihm gewährten investiven Zuwendungen zugelassen. In der gemeindlichen Bilanz sind daher für die erhaltenen Investitionszuschüsse grundsätzlich die entsprechend der Verwendung der Zuwendungsmittel notwendigen Sonderposten anzusetzen (vgl. § 43 Absatz 5 GemHVO NRW). Erst wenn das Land als Zuwendungsgeber ausdrücklich bestimmt, dass eine ertragswirksame Auflösung der gewährten Zuwendungen nicht zulässig ist, müssen die erhaltenen Zuwendungen von der Gemeinde nach den Vorgaben dieser Vorschrift bilanziert werden. Diese Sachlage gilt entsprechend, wenn andere Dritte der Gemeinde Zuwendungen in gleicher Art und Weise gewähren.

##### **4.2. Zu Satz 2 (Sonderrücklage für Ersatzbeschaffungen):**

Nach der Vorschrift kann eine Sonderrücklage auch gebildet und in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden, um die vom Rat beschlossene Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen zu sichern. Die Sonderrücklage soll dazu dienen, von der Gemeinde geplante Ersatzbeschaffungen von Vermögensgegenständen zu sichern. Um dieses Ziel zu erreichen, können z. B. „Gewinne“ aus der Veräußerung von gemeindlichen Vermögensgegenständen, die im Jahresergebnis der Gemeinde enthalten sind, separiert und dieser Sonderrücklage zugeführt werden. Die Sonderrücklage kann auch aus stillen Reserven gebildet werden, die im Rahmen der Veräußerung von anderem Anlagevermögen aufgedeckt und ertragsmäßig erfasst werden.

Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses kann der Rat der Gemeinde bei seiner zu treffenden Entscheidung über die Verwendung des Jahresüberschusses (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 2 GO NRW) auch eine Zuführung zu dieser Sonderrücklage beschließen, um eine gemeindliche Reinvestition zu sichern. Daher kann diese Sonderrücklage auch als Reinvestitionsrücklage bezeichnet werden. In den Fällen, in denen eine solche Sonderrücklage von der Gemeinde gebildet wird, ist das Kriterium „Wahrscheinlichkeit der Realisierung“ besonders zu beachten. Anhand der Prüfung der Leistungsfähigkeit der wirtschaftlichen Möglichkeiten der Gemeinde soll die Realisierbarkeit der neuen Investitionen ermittelt werden. Nur für Investitionsmaßnahmen mit hinreichend bestimmter Umsetzung bietet es sich an, eine solche Sonderrücklage zu bilden.

Der Aufbau der gemeindlichen Sonderrücklage sollte aber durch eine mittel- bis langfristige Planungsrechnung präzisiert werden. Diese Planungsrechnung soll grundsätzlich den Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung umfassen. Dieser Zeitraum bietet sich z. B. an, wenn von der Gemeinde eine mehrjährige Zuführung zur Sonderrücklage geplant ist. Bei Bedarf kann der Zeitraum für die Planungsrechnung sich auch noch auf weitere Jahre erstrecken, z. B. einen Zeitraum von fünf Jahren nach dem Haushaltsjahr umfassen. Es bestehen aber haushaltsrechtlich keine zeitlichen Vorgaben zur Bildung oder der Inanspruchnahme dieser Sonderrücklage.

Der Ansatz einer Sonderrücklage in der gemeindlichen Bilanz zeigt, dass die von der Gemeinde vorgesehenen Investitionen mit Eigenmitteln und nicht mit Fremdkapital finanziert werden sollen. In solchen Fällen bietet es sich an, die Sonderrücklage als Ansparrücklage auszugestalten. In solchen Fällen sollte von der Gemeinde eine entsprechende Liquiditätsvorsorge betrieben und die "angesparten" Finanzmittel auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz unter den zutreffenden Bilanzposten angesetzt werden. Zu einer solchen haushaltswirtschaftlichen Vorgehensweise sollte dann der Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss die notwendigen Angaben enthalten.

In diesem Zusammenhang könnte durch die in Satz 2 der Vorschrift enthaltenen Wörtern „Diese Sonderrücklage“ auf einen unmittelbaren Bezug zu der Regelung in Satz 1 der Vorschrift geschlossen werden. Dieser Zusammenhang ist jedoch vom Gesetzgeber nicht gewollt. Die Regelung des Satzes 2 legt unabhängig von Satz 1 fest, dass für einen bestimmten örtlichen Sachverhalt eine Sonderrücklage gebildet und in der gemeindlichen Bilanz im Bilanzbereich „Eigenkapital“ angesetzt werden darf. Daraus folgt, dass in der gemeindlichen Bilanz zwei getrennte Sonderrücklagen angesetzt sein müssen, wenn bei der Gemeinde die entsprechenden Sachverhalte vorliegen.

#### **4.3. Zu Satz 3 (Umschichtung der Sonderrücklage in die allgemeine Rücklage):**

Die Vorschrift verpflichtet die Gemeinden, in dem Jahr, in dem ein mit von Dritten erhaltenen Finanzmitteln finanzierter Vermögensgegenstand betriebsbereit ist, die in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Sonderrücklage durch Umschichtung in die allgemeine Rücklage aufzulösen. Diese Vorgabe bedingt, dass eine Auflösung der Sonderrücklage in die gemeindliche Ausgleichsrücklage nicht zulässig ist. Bei der Auflösung der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Sonderrücklage wird zudem davon ausgegangen, dass bei der Gemeinde aufgrund der Reinvestition auch Aufwendungen entstehen.

Sofern dann bei der Gemeinde die Betriebsbereitschaft des hergestellten oder angeschafften Vermögensgegenstandes vorliegt, bedarf es ab diesem Zeitpunkt keiner gesonderten Bindung der selbst bestimmten angesammelten Mittel mehr. Es ist dann sachgerecht, im gemeindlichen Eigenkapital eine Umbuchung aus der Sonderrücklage in die allgemeine Rücklage vorzunehmen. In einem solchen Fall soll der Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss die dazu notwendigen Angaben enthalten. Eine solche Umschichtung ist auch dann vorzunehmen, wenn entschieden worden ist, dass keine Investition mehr erfolgen soll. Eine (ggf. nochmalige) ertragswirksame Erfassung in der Ergebnisrechnung der Gemeinde ist auch in diesem Fall nicht zulässig.

#### **4.4. Zu Satz 4 (Bildung sonstiger Sonderrücklagen):**

##### **4.4.1 Allgemeine Vorgaben**

Die Vorschrift stellt klar, dass die Gemeinde Sonderrücklagen nur für die vorgesehenen Zwecke bilden darf. Diese Einschränkung ist wegen des Haushaltsausgleichssystems geboten. Darüber hinaus ist die Bildung von Sonderrücklagen unzulässig, wenn sie nicht durch Verordnungen und Gesetze ausdrücklich zugelassen wird. Auch außerhalb der Gemeindehaushaltsverordnung kann durch sonstige gesetzliche Vorschriften bestimmt sein, dass für besondere gemeindliche Sachverhalte eigene Sonderrücklagen zu bilden sind oder gebildet werden können.

Es bedarf außerdem darüber hinaus herausragender Anlässe, um eine besondere Sonderrücklage für einen bestimmten Zweck im Eigenkapital in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, z. B. eine Sonderrücklage für eine rechtlich selbstständige kommunale (örtliche) Stiftung. Es muss dabei sichergestellt werden, dass dadurch die Aufgabe des gemeindlichen Jahresabschlusses, ein zutreffendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zu vermitteln nicht gefährdet wird.

##### **4.4.2 Sonderrücklage wegen der Aktivierung kommunaler Stiftungen**

Ein besonderer gemeindlicher Sachverhalt ist anzunehmen, wenn eine Gemeinde einen Aufgabenbereich in eine rechtlich selbstständige örtliche (kommunale) Stiftung überführt hat. Als solche kommunalen Stiftungen sind rechtsfähige Stiftungen nach § 80 BGB anzusehen, die von der Gemeinde errichtet und die durch die zuständige Stiftungsaufsichtsbehörde anerkannt wurden. Diese Stiftungen stellen eine ausgegliederte Vermögensmasse der Gemeinde dar. Das Stiftungsrecht lässt es dabei nicht zu, dass das Stiftungsvermögen wie die anderen Vermögen der Gemeinde für ihre Zwecke in Anspruch genommen werden kann. Gleichwohl vermehrt das Stiftungsvermögen das Anlagevermögen der Gemeinde.

Der Ansatz von gemeindlichen Stiftungsvermögen, auch wenn es durch den Stifterwillen der Gemeinde nur bestimmten Zwecken dienen soll, bewirkt ein höheres Eigenkapital in der gemeindlichen Bilanz. Auch wenn im Stiftungsgesetz für gemeindliche Stiftungen keine ausdrückliche Regelung für ihren Umgang im neuen Rechnungswesen der Gemeinden getroffen wurde, kann aus Sinn und Zweck des Stiftungsrechts nur abgeleitet werden, dass die Eigenkapitalmehrung aus dem Stiftungsgeschäft haushaltsmäßig für die Gemeinde nicht frei verfügbar ist. Solche Nutzungsbeschränkungen bedingen daher, dass dem zweckbezogenen Vermögenswert auf der Aktivseite der Bilanz eine entsprechende Einschränkung auf der Passivseite folgen muss.

Im gemeindlichen Eigenkapital ist deshalb eine entsprechende Verwendungsbeschränkung vorzunehmen. Dafür soll in Höhe des Wertansatzes der rechtlich selbstständigen Stiftung der Gemeinde auf der Aktivseite in der Bilanz eine Sonderrücklage in gleicher Höhe angesetzt werden. Diese Bilanzierung auf der Aktivseite und der Passivseite der gemeindlichen Bilanz ist sachgerecht und vertretbar und schafft eine Ausgewogenheit und die notwendige Transparenz. Sie stärkt außerdem den Zusammenhang der Aufgaben der Stiftung mit der Aufgabenerfüllung der Gemeinde, denn solche kommunalen Stiftungen sind nach § 116 GO NRW auch in den Gesamtabchluss der Gemeinde einzubeziehen. Diese haushaltsmäßige Behandlung steht auch mit den für die gemeindliche Bilanzierung zu beachtenden Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung in Einklang.

## **5. Zu Absatz 5 (Sonderposten für erhaltene Zuwendungen und Beiträge):**

### **5.01 Allgemeine Grundlagen**

Die angemessene bilanzielle Behandlung der erhaltenen Finanzleistungen von Dritten, insbesondere in Form von investiven Zuwendungen als Ertragszuschüsse, ist von der Gemeinde unter der mit der einzelnen Zuwendung verbundenen Zwecksetzung und unter Berücksichtigung der zeitlichen Durchführung ihrer Investitionsmaßnahmen vorzunehmen. Bei der Passierung von erhaltenen Zuwendungen als Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz kommt es nicht darauf an, ob die investiven Zuwendungen projektbezogen oder pauschal gewährt werden. Für den Ansatz eines Sonderpostens in der gemeindlichen Bilanz muss es sich grundsätzlich um nicht rückzahlbare Zuwendungen handeln, denn von Dritten werden Zuwendungen auch in Form von bedingt rückzahlbaren oder rückzahlbaren Finanzleistungen gewährt.

Bei den Merkmalen „nicht rückzahlbar“ und „bedingt rückzahlbar“ ist eine Rückzahlungspflicht von erhaltenen Finanzleistungen regelmäßig von einem Ereignis abhängig, aufgrund dessen der Verwendungszweck von der Gemeinde nicht erreicht wird. Derartige Zuwendungen führen daher zur Bildung von Sonderposten und deren Ansatz in der gemeindlichen Bilanz. Bei erhaltenen rückzahlbaren Finanzleistungen entsteht dagegen für die Gemeinde von Anfang an eine Verbindlichkeit, sodass daher die Bildung eines Sonderpostens für eine rückzahlbare Finanzleistung nicht in Betracht kommt.

Für die Passivierung der erhaltenen investiven Zuwendungen stellt der vom Zuwendungsgeber festgelegte „investive“ Verwendungszweck die Verbindung zu den damit finanzierten Vermögensgegenständen her. Erst nach zweckentsprechender Verwendung der erhaltenen Zuwendung erhält dieses Kapital den für den Ansatz als Sonderposten in der Bilanz notwendigen „Eigenkapitalcharakter“.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

Die Bilanzierung von erhaltenen Zuwendungen als Sonderposten in der Bilanz hat daher immer im Gleichklang mit der Aktivierung des betreffenden Vermögensgegenstandes zu erfolgen. Die von der Gemeinde im Einzelnen getroffenen Festlegungen wirken sich deshalb unmittelbar auf die Höhe des zu bildenden Wertansatzes in der gemeindlichen Bilanz und auf seine Zuordnung zur zutreffenden Haushaltsposition aus (vgl. Abbildung).

<b>Die Verwendung erhaltener nicht rückzahlbarer Investitionszuschüsse</b>	
<b>HAUSHALTSENTSCHEIDUNG DER GEMEINDE</b>	<b>NACHWEIS IM GEMEINDLICHEN JAHRESABSCHLUSS</b>
Sofortige investive Verwendung.	Wertansatz als Sonderposten auf der Passivseite der Bilanz.
Investive Verwendung im Zeitablauf der Beschaffung des vorgesehenen Vermögensgegenstandes.	Wertansatz je nach Umfang der erfolgten Verwendung: als Sonderposten und/oder als erhaltene Anzahlungen unter den sonstigen Verbindlichkeiten in der Bilanz.
Aufgabenbezogene Weiterleitung an Dritte.	Wertansatz als passiver Rechnungsangrenzungsposten in der Bilanz.
Verwendung für den laufenden Geschäftsbetrieb.	Erfassung unter der Haushaltsposition „Zuwendungen und allgemeine Umlagen“ in der Ergebnisrechnung.

*Abbildung 589 „Die Verwendung erhaltener nicht rückzahlbarer Investitionszuschüsse“*

Die Vorschrift sieht außerdem vor, dass eine Auflösung der in der Bilanz der Gemeinde angesetzten Sonderposten entsprechend der Abnutzung des bezuschussten Vermögensgegenstandes vorzunehmen ist. Diese Regelung bedeutet nicht, dass nur eine planmäßige Auflösung von Sonderposten in Betracht kommt. Vielmehr können in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Sonderposten auch im Zusammenhang mit einer erheblichen Wertminderung eines Vermögensgegenstandes der Gemeinde (außerplanmäßige Abschreibung) ganz oder teilweise aufzulösen sein. Ggf. ist die Auflösung des gemeindlichen Sonderpostens sogar in einem Schritt vorzunehmen, wenn z. B. der mit dem Sonderposten in Verbindung stehende gemeindliche Vermögensgegenstand nicht mehr vorhanden ist (durch Abgang).

Die Gewährleistung der zutreffenden haushaltsmäßigen Auswirkungen durch Abschreibungen des Vermögensgegenstandes und Auflösung des zugeordneten Sonderpostens erfordert eine Zusammengehörigkeit von Vermögensgegenstand und dem ihm zugeordneten Sonderposten. Sie erfordern auch, dass jeder gemeindliche Sonderposten für sich betrachtet eine Gesamtheit - vergleichbar dem gemeindlichen Vermögensgegenstand - bildet. Daher kann im Rahmen seiner späteren Auflösung auch seine Minderung nicht in Abhängigkeit von seiner Bildung bzw. den vorgenommenen Zuführungen erfolgen.

### **5.02 Der Sonderpostenspiegel**

Durch einen Sonderpostenspiegel kann sich die Gemeinde einen detaillierten Überblick über den Stand und die Veränderungen der Sonderposten zum Abschlussstichtag verschaffen. Als Grundgliederung des Sonderpostenspiegels bietet sich die Bilanzgliederung an, die im Teil A um die Veränderungen im Haushaltsjahr und in Teil B um eine zeitliche Komponente nach Laufzeiten erweitert wird (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 2 GemHVO NRW).

Das Schema eines Sonderpostenspiegels zeigt im Teil A den Gesamtbetrag am Ende des Vorjahres, die Veränderungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr und den Gesamtbetrag am Ende des Haushaltsjahres in Bezug auf die einzelnen Arten von Sonderposten auf. Darüber hinaus werden im Teil B die einzelnen Arten von Sonder-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

posten nach Fristigkeiten gegliedert, aufgezeigt. Ein solcher Sonderpostenspiegel trägt erheblich zur Übersichtlichkeit der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Sonderposten bei. Die einzelnen Posten im Sonderpostenspiegel sollten jeweils nach Vermögensarten der Aktivseite der Bilanz weiter untergliedert werden, soweit die dort angesetzten Vermögensgegenstände, z. B. durch Zuwendungen, Beiträge o.a. finanziert wurden.

Durch den Sonderpostenspiegel entsteht eine bessere Nachvollziehbarkeit und die Zusammenhänge zwischen den betroffenen Haushaltspositionen werden aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Der Sonderpostenspiegel Teil A</b>					
Arten der Sonderposten	Gesamt- betrag am 31.12 des Vor- jahres  EUR	Veränderungen im Haushaltsjahr			Gesamt- betrag am 31.12 des Haus- jahres  EUR
		Zufüh- rungen  EUR	Laufende Auflösung  EUR	Grund entfallen  EUR	
(Gliederung mindestens wie in der Bilanz nach § 41 Absatz 4 Nr. 2 GemHVO NRW)					
<b>Der Sonderpostenspiegel Teil B</b>					
Arten der Sonderposten	Gesamt- betrag am 31.12 des Haus- halts- jahres  EUR	mit einer Restlaufzeit von			Gesamt- betrag am 31.12 des Vor- jahres  EUR
		bis zu 1 Jahr  EUR	1 bis 5 Jahre  EUR	mehr als 5 Jahre  EUR	
(Gliederung mindestens wie in der Bilanz nach § 41 Absatz 4 Nr. 2 GemHVO NRW)					

*Abbildung 590 „Der Sonderpostenspiegel“*

Die Gemeinde kann das Schema des Sonderpostenspiegels auf ihre Bedürfnisse übertragen und ausgestalten. Sie kann zum Sonderpostenspiegel auch weitere Zusatzinformationen geben. Der Sonderpostenspiegel kann aus örtlichen Erwägungen heraus auch dem Anhang beigelegt werden, denn er macht die Wertansätze der Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz transparent und nachvollziehbar.

## **5.1 Zu Satz 1 (Bilanzierung von Sonderposten):**

### **5.1.1 Die Voraussetzungen für Sonderposten**

Die Gemeinde erhält vielfach Finanzleistungen von Dritten zur Anschaffung oder Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen, die im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung benötigt und genutzt werden. Solche fremden Finanzmittel sind betriebswirtschaftlich zum Teil als Fremdkapital und zum Teil als Eigenkapital anzusehen. Vielmehr erfolgt entsprechend der Nutzungsdauer des damit finanzierten gemeindlichen Vermögensgegenstandes eine Verteilung der Erträge auf die Haushaltsjahre (Perioden) des Zeitraums der Nutzung des Vermögensgegenstandes. Der vermögenswirksame Erhalt des Kapitals ist von der Gemeinde dadurch bilanziell zu berücksichtigen, dass dafür auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz ein Sonderposten anzusetzen ist (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 2.1 GemHVO NRW).

Die Gemeinde darf weder die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des damit finanzierten gemeindlichen Vermögensgegenstandes mindern, noch darf sie das erhaltene Kapital unmittelbar in der gemeindlichen Ergebnisrechnung ertragswirksam erfassen. Bei der gemeindlichen Bilanzierung hat die Gemeinde außerdem das Bruttoprinzip zu beachten, sodass ein gemeindlicher Vermögensgegenstand nicht in Höhe der gemeindlichen „reduzierten Anschaffungskosten“ angesetzt werden darf, die in Abhängigkeit von der gewählten Finanzierungsform als Eigenfinanzierung bzw. Eigenleistung der Gemeinde tatsächlich entstehen. Die für einen gemeindlichen Vermögensgegenstand von Dritten erhaltenen Finanzleistungen betreffen zudem wirtschaftlich die Jahre, in denen der damit finanzierte Vermögensgegenstand von der Gemeinde für ihre Aufgabenerfüllung genutzt wird.

Diese Gegebenheiten verlangen, dass aus der Hingabe von fremdem Kapital an die Gemeinde erst ein planmäßiger Ertrag im Zeitrahmen der Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes entsteht und ein solcher Ertrag jährlich in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen ist. Die Vorschrift enthält daher kein Wahlrecht für die Gemeinde. Für die von Dritten für investive Maßnahmen erhaltenen Finanzmittel, insbesondere Zuwendungen und Beiträge, hat die Gemeinde entsprechende Sonderposten in ihrer Bilanz zu passivieren.

In diesem Zusammenhang kann eine Information über die Herkunft der Finanzhilfen nach Zuwendungsgebern zusätzlich im Anhang gegeben werden, denn für die Passivierung der erhaltenen investiven Zuwendungen in der gemeindlichen Bilanz stellt der vom Zuwendungsgeber festgelegte „investive“ Verwendungszweck die Verbindung zu den damit finanzierten gemeindlichen Vermögensgegenständen her. In solchen Fällen reduzieren sich durch die erhaltenen Finanzmittel die für die Anschaffung oder Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes aufzubringenden Eigenmittel der Gemeinde.

Die enge Verbindung zwischen dem Sonderposten und dem einzelnen Vermögensgegenstand bedingt dabei, dass nur jeweils ein Sonderposten für jeden Vermögensgegenstand zu bilden und diesem zuzuordnen ist. Ein solcher Sonderposten nimmt alle für diesen Vermögensgegenstand erhaltenen Zuwendungen auf, auch wenn mehrere Zuwendungsgeber an der Finanzierung des betreffenden Vermögensgegenstandes beteiligt sind, sodass zu seiner Bildung auch ggf. noch eine Aufstockung kommen kann. Der Sonderposten zeigt daher auf, dass und in welchem Umfang der gemeindliche betreffende Vermögensgegenstand mit Finanzhilfen Dritter angeschafft oder hergestellt wurde.

Eine Zusammengehörigkeit von Vermögensgegenstand mit dem ihm zugeordneten Sonderposten erfordert auch die Gewährleistung der zutreffenden haushaltsmäßigen Auswirkungen wegen der Abschreibungen eines abnutzbaren Vermögensgegenstandes und der entsprechenden Auflösung des zugeordneten Sonderpostens. Sie erfordert auch, dass jeder gemeindliche Sonderposten für sich betrachtet eine Gesamtheit – vergleichbar dem gemeindlichen Vermögensgegenstand, der aus unterschiedlichen Komponenten entstanden ist – bildet. Daher kann im Rahmen der späteren Auflösung des Sonderpostens auch seine Minderung nicht von seiner Bildung oder den vorgenommenen weiteren Zuführungen abhängig gemacht werden.

Die Gemeinde muss die von Dritten zur Anschaffung oder Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen erhaltenen Finanzleistungen unter Einhaltung des Bruttoprinzips bilanzieren (vgl. § 41 Absatz 2 GemHVO NRW). Es ist daher für die Gemeinde nicht zulässig, solche Finanzmittel von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des damit finanzierten Vermögensgegenstandes unmittelbar in Abzug zu bringen. Daraus folgt, dass auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz der angeschaffte oder hergestellte Vermögensgegenstand mit seinen vollen Anschaffungskosten oder Herstellungskosten und auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz die erhaltenen Drittmittel vollständig als Sonderposten zu bilanzieren sind.

### **5.1.2 Sonderposten für Zuwendungen für Investitionen**

#### **5.1.2.1 Die Pflichten der Gemeinde**

Die erhaltenen investiven Zuwendungen stellen für die Gemeinde zusätzliche Finanzierungsmittel für ihre aktivierungspflichtigen Investitionsmaßnahmen dar, denn der Zuwendungsgeber stellt mit der Gewährung einer Zuwendung für Investitionen der Gemeinde langfristig Kapital für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen zur Verfügung, die von der Gemeinde zur zweckbezogenen Aufgabenerfüllung benötigt werden. Der von der Gemeinde damit zu erfüllende Zweck (Verwendungsvorgabe) kann vom Zuwendungsgeber auf ein Projekt oder allgemeiner auf einen oder mehrere Zwecke der gemeindlichen Aufgabenerfüllung bezogen sein.

Eine weitere Verwendungsvorgabe für die Gemeinde besteht regelmäßig durch die inhaltliche Festlegung des Zuwendungsgebers, dass er eine investive Zuwendung gewährt. Bereits die Qualifizierung einer Zuwendung durch den Zuwendungsgeber als „investiv“ beinhaltet, dass die der Gemeinde gewährten Finanzmittel von ihr entsprechend eingesetzt werden müssen und beim Nachweis der Verwendung die Einhaltung dieser Vorgaben zu belegen ist. Die Gemeinde wird von der Zwecksetzung einer investiven Verwendung nicht dadurch entbunden, dass der Zuwendungsgeber keinen Einzelnachweis verlangt bzw. ihm die ordnungsmäßige haushaltswirtschaftliche Zuordnung und Verwendung bzw. der gemeindliche Jahresabschluss als „Nachweis“ ausreicht.

Die Gemeinde hat die ihr gewährten Zuwendungen unter Beachtung der vorgegebenen Verwendung zu bilanzieren. Die Zuwendungen sind jedoch i.d.R. nicht unmittelbar als Kapitalbeitrag (Fremdkapital/Eigenkapital) in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Die Zuwendungen stellen vielmehr Ergebnisbeiträge dar, die entsprechend der Nutzungszeit des damit finanzierten gemeindlichen Vermögensgegenstandes jährlich ertragswirksam werden sollen und entsprechend den Aufwendungen aus der Nutzung der mit der Zuwendung finanzierten Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens gegenüberstehen. Eine sofortige vollständige ergebniswirksame Vereinnahmung der erhaltenen investiven Zuwendungen in der Ergebnisrechnung kommt daher durch die Gemeinde nicht in Betracht.

Bei der bilanziellen Behandlung solcher Zuwendungen sind die Vorgaben des Dritten als Zuwendungsgeber und die periodengerechte Zuordnung der erhaltenen Finanzleistungen vorrangig zu beachten. Die Zulässigkeit der Passivierung einer erhaltenen investiven Zuwendung als Sonderposten bzw. die Verpflichtung der Gemeinde dazu entsteht bereits aus dem vom Zuwendungsgeber festgelegten „investiven“ Verwendungszweck sowie wegen des damit finanzierten und zu aktivierenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes.

Nach der zweckentsprechenden Verwendung der erhaltenen Zuwendung durch die Gemeinde und entsprechend der Aktivierung der betreffenden Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Bilanz erhalten diese von Dritten gegebenen Finanzmittel den für den Ansatz als Sonderposten notwendigen bilanziellen Eigenkapitalcharakter. Außerdem besteht nach der zweckentsprechenden Verwendung der Zuwendung i.d.R. für den Zuwendungsempfänger keine Rückzahlungsverpflichtung mehr, so diese Sachlage verstärkend für den bilanziellen Ansatz als Sonderposten wirkt.

Die Bilanzierung von erhaltenen Zuwendungen als Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz soll von der Gemeinde immer im Gleichklang mit der Aktivierung des damit finanzierten Vermögensgegenstandes erfolgen. Entsprechend ist auch bei der Ermittlung des bilanziellen Wertansatzes im Zeitablauf der Nutzung des mit einer investiven Zuwendung finanzierten gemeindlichen Vermögensgegenstandes zu verfahren, sodass den Abschreibungen als Wertminderungen des Vermögensgegenstandes und Aufwendungen der Gemeinde eine entsprechende anteilmäßige Auflösung der angesetzten Sonderposten als Erträge der Gemeinde gegenübersteht. Diese bilanziellen Gegebenheiten und Erfordernisse gelten auch dann, wenn die Gemeinde von Dritten „konsumtive“ Zuwendungen erhält und diese in zulässiger Weise vollständig oder teilweise für investive Zwecke verwendet.

### **5.1.2.2 Die Bilanzierung pauschal gewährter investiver Zuwendungen**

#### **5.1.2.2.1 Zuordnungen bei den pauschalen Zuwendungen**

Die bilanzielle Behandlung von erhaltenen Zuwendungen ist unabhängig davon vorzunehmen, ob sie der Gemeinde im Rahmen der Förderung eines einzelnen Projektes oder einer pauschalen Förderung gewährt werden. Bei einer pauschalen Förderung ermittelt der Zuwendungsgeber die Höhe der Zuwendung i.d.R. nach allgemeinen Kriterien und der Zuwendungsempfänger darf eigenverantwortlich die Projekte für die zweckentsprechende Verwendung der Zuwendung festlegen. Diese Form der gemeindlichen Förderung durch das Land findet bezogen auf die gemeindlichen Aufgabenbereiche immer mehr Verbreitung. Unter eine solche Förderungsform fallen die im Gemeindefinanzierungsgesetz Nordrhein-Westfalen (GFG NRW) enthaltene allgemeine Investitionspauschale sowie die besonderen Investitionspauschalen, insbesondere die Schulpauschale/Bildungspauschale und die Sportpauschale. Auch durch die vom Land gewährte Brandschutzpauschale erfolgt eine allgemeine Förderung des Feuerschutzes bei den Gemeinden.

Die bei dieser Zuwendungsgewährung vorgesehene Verteilung der erhaltenen pauschalen Investitionszuwendungen auf die zu finanzierenden Vermögensgegenstände hat die Gemeinde eigenverantwortlich vorzunehmen. Sie muss nicht zwingend die erhaltenen investiven Zuwendungen auf alle im Haushaltsjahr beschafften Vermögensgegenstände verteilen, sondern kann die Zuwendungen auch ausgewählten Vermögensgegenständen zuordnen. Dabei ist es unter dem Gesichtspunkt der Wesentlichkeit angemessen, die Aufteilung der erhaltenen Zuwendung nach dem Schwerpunktprinzip vorzunehmen.

Die Festlegung eines Zuwendungsgebers gegenüber der Gemeinde, die Finanzmittel (Zuwendung) für Investitionen zu verwenden, hat zur Folge, dass in der gemeindlichen Bilanz entsprechende Sonderposten, bezogen auf die angeschafften oder hergestellten, zuwendungsfinanzierten Vermögensgegenstände, anzusetzen sind. Es ist deshalb für die Gemeinde nicht zulässig, die erhaltene pauschale Investitionszuwendung sofort ertragswirksam zu vereinnahmen. Auch dürfen von ihr die Sonderposten höchstens in Höhe der für den betreffenden Vermögensgegenstand verwendeten Zuwendung in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden. Diese Sonderposten sind entsprechend der Abnutzung (Abschreibung) der angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände künftig ertragswirksam aufzulösen.

Das Land als Zuwendungsgeber hat bei seiner Hingabe von investiven Zuwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen bisher noch nicht eine ertragswirksame Vereinnahmung untersagt. Daher werden die erhaltenen Zuwendungen regelmäßig über die Auflösung der dafür gebildeten Sonderposten in Teilbeträgen entsprechend den Abschreibungen aus der Nutzung der damit verbundenen Vermögensgegenstände ertragswirksam vereinnahmt. Sollte das Land als Zuwendungsgeber zu einem späteren Zeitpunkt, z. B. im Rahmen des GFG oder in einzelnen Zuwendungsbescheiden an die Gemeinde bestimmen, dass eine ertragswirksame Auflösung der gewährten Zuwendungen nicht zulässig ist, müssen solche investiven Zuwendungen nach den Vorgaben in § 43 Absatz 4 GemHVO NRW bilanziert werden.

#### **5.1.2.2.2 Allgemeine Investitionspauschale**

Die allgemeine Investitionspauschale ist als pauschale Zuweisung von Haushaltsmitteln durch das Land zur Förderung investiver Maßnahmen durch die Gemeinde (vgl. § 16 GFG NRW) nicht an die Anschaffung oder Herstellung bestimmter Vermögensgegenstände geknüpft. Sie dient vielmehr dazu, die Investitionstätigkeit der Gemeinde zur Erfüllung ihrer Aufgaben zu unterstützen. Neben dieser allgemeinen Zielsetzung gibt der Zuwendungsgeber lediglich vor, dass das gesamte Investitionsvolumen die Höhe der Zuweisung übersteigen muss.

Bei der allgemeinen Investitionspauschale beschränkt die Qualifizierung „Investition“ den Verwendungsbereich der von Dritten zur Verfügung gestellten Finanzmittel. Diese Festlegung bindet die Gemeinde zu einer entsprechenden haushaltsmäßigen Behandlung und beschränkt den Einsatz der Zuwendungsmittel auf die gemeindliche Investitionstätigkeit in Bezug auf Neu- oder Ersatzinvestitionen. Die zweckentsprechende Verwendung der erhaltenen allgemeinen Investitionspauschale ist auch dadurch transparent und nachvollziehbar zu machen, dass entsprechend der einzelnen neu beschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz die notwendigen Sonderposten anzusetzen sind.

Der Hauptzweck der Gewährung der allgemeinen Investitionspauschale als Zuwendung an eine Gemeinde besteht in der Mitfinanzierung der Anschaffung oder Herstellung von neuen Vermögensgegenständen für die Gemeinde bzw. der Mitfinanzierung von Ersatzinvestitionen. Dieser Zweck bedingt, dass die erhaltenen Investitionsmittel ausschließlich in der Finanzrechnung der Gemeinde zu erfassen und nachzuweisen sind. Die Zuwendungsmittel dürfen deshalb von der Gemeinde auch nicht unmittelbar in der Ergebnisrechnung ertragswirksam vereinnahmt werden.

Diese Festlegung gilt auch dann, wenn im aktuellen Haushaltsjahr wegen der Investitionen in der Vergangenheit nunmehr gebildete Sonderposten aus Zuwendungen aufzulösen sind und beide Vorgänge Finanzwirkungen in vergleichbarer Höhe haben. Die allgemeine Investitionspauschale wird als Finanzierungsunterstützung für zu beschaffende oder herzustellende Vermögensgegenstände gewährt und darf daher als Finanzierungsmittel nicht unmittelbar zur Minderung der Haushaltsbelastungen aus Abschreibungen der abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenstände eingesetzt werden.

#### **5.1.2.2.3 Schulpauschale/Bildungspauschale**

Mit der pauschalen Zuweisung des Landes zur Unterstützung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung im Schulbereich sowie gemeindlicher Investitionsmaßnahmen im Bereich der frühkindlichen Bildung (Schulpauschale/Bildungspauschale) sollen aufgabenbezogene Maßnahmen der Gemeinde in diesen beiden Fachbereichen unterstützt werden. Die Pauschale stellt eine investive Zuwendung für die Gemeinde dar und muss für die gesetzlich bestimmten Zwecke, Neu-, Um- und Erweiterungsbau, den Erwerb, die Modernisierung und für raumbildende Ausbauten sowie für die Einrichtung und Ausstattung von Schulgebäuden und gemeindlichen Kindertagesstätten eingesetzt werden (vgl. § 17 GFG NRW).

Die Finanzierung der Anschaffung oder Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen mit dieser Pauschale führt dazu, dass nach der zweckentsprechenden Verwendung der erhaltenen Finanzmittel auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz den beschafften oder hergestellten Vermögensgegenständen zugeordnete Sonderposten anzusetzen sind. Die Pauschale als Investitionspauschale kann im Rahmen der gesetzlichen Festlegungen auch für Maßnahmen verwendet werden, die der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zuzuordnen sind, z. B. Instandsetzungen von Schulgebäuden, Mieten oder Leasingraten für Schulgebäude.

In solchen Fällen ist in entsprechender Höhe unmittelbar und periodengerecht eine unmittelbare ertragswirksame Vereinnahmung mit einem entsprechenden Nachweis in der gemeindlichen Ergebnisrechnung vorzunehmen. Der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

Umfang dieser Vereinnahmung wird durch die eigenverantwortliche Entscheidung der Gemeinde über die Verwendung der erhaltenen Finanzmittel für zulässige Aufwendungen der Gemeinde bestimmt. Gleichwohl sind in der gemeindlichen Finanzrechnung die Einzahlungen aus solchen gewährten investiven Zuwendungen nicht als Einzahlung unter der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zu erfassen.

#### **5.1.2.2.4 Sportpauschale**

Mit der pauschalen Zuweisung des Landes zur Unterstützung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung im Sportbereich (Sportpauschale) sollen aufgabenbezogene Maßnahmen der Gemeinde in diesem Fachbereich unterstützt werden. Die Pauschale stellt eine investive Zuwendung für die Gemeinde dar und muss für die gesetzlich bestimmten Zwecke, Neu-, Um- und Erweiterungsbau, den Erwerb sowie für die Neuanlagen, Wiederaufbauten, die Modernisierung und für raumbildende Ausbauten und für die Einrichtung und Ausstattung eingesetzt werden (vgl. § 18 GFG NRW).

In den Fällen, in denen mit dieser Pauschale die Anschaffung oder Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen finanziert wird, sind nach der zweckentsprechenden Verwendung der erhaltenen Finanzmittel auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz die den beschafften oder hergestellten Vermögensgegenständen zuzuordnenden Sonderposten anzusetzen. Dadurch wird die zweckentsprechende Verwendung der Sportpauschale transparent und nachvollziehbar gemacht.

Nur soweit diese Investitionspauschale in zulässiger Weise ganz oder teilweise im Rahmen der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde verwendet werden darf, z. B. für Instandsetzungen von Sportstätten, Mieten und Leasingraten für Sportstätten, ist in entsprechender Höhe periodengerecht eine unmittelbare ertragswirksame Vereinnahmung mit einem entsprechenden Nachweis in der gemeindlichen Ergebnisrechnung vorzunehmen. Der Umfang dieser Vereinnahmung wird durch die eigenverantwortliche Entscheidung der Gemeinde über die Verwendung für die zulässigen Aufwendungen der Gemeinde bestimmt. Gleichwohl sind in der gemeindlichen Finanzrechnung die Einzahlungen aus solchen gewährten investiven Zuwendungen nicht als Einzahlung unter der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zu erfassen.

#### **5.1.2.2.5 Feuerschutzpauschale**

Die Gewährung von Landeszuweisungen zur Förderung des Feuerschutzes und der Hilfeleistung erfolgt jährlich als fachbezogene Investitionspauschale nach § 29 HG NRW. Sie beinhaltet für die Gemeinde die Vorgabe der Verwendung der investiven Feuerschutzpauschale für Investitionsmaßnahmen im örtlichen Feuerwehrbereich als anteilige Deckungsmittel. Das Land hat bestimmt, dass mit den Finanzmitteln alle Maßnahmen finanziert werden können, die nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften des Landes der Hauptgruppe 8 zu zuordnen wären.

Die als Feuerschutzpauschale bei der Gemeinde eingehenden Zahlungen sind daher in der gemeindlichen Finanzrechnung unter der Investitionstätigkeit der Gemeinde nachzuweisen. Die Feuerschutzpauschale kann aber auch in zulässiger Weise für Miete und Leasing von Feuerwehrgeräten eingesetzt werden. In diesen Fällen ist auch entsprechender Nachweis in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu führen. Dafür ist jedoch keine Umbuchung der erhaltenen Einzahlung innerhalb der Finanzrechnung bzw. keine Aufteilung der erhaltenen Landeszuwendung auf die Bereiche „Investitionstätigkeit“ und „Laufender Verwaltungstätigkeit“ vorzunehmen.

Die Bilanzierung der erhaltenen Zuwendungsmittel ist wie bei der allgemeinen Investitionspauschale, die im Rahmen des Gemeindefinanzierungsgesetzes gewährt wird, vorzunehmen. Die Gemeinde muss deshalb die erhaltene investive Landeszuwendung den damit beschafften oder hergestellten Vermögensgegenständen zuordnen und auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz die entsprechenden Sonderposten im Einklang mit der

Aktivierung der damit beschafften Vermögensgegenstände ansetzen. Dadurch wird die zweckentsprechende Verwendung der erhaltenen Feuerschutzpauschale transparent und nachvollziehbar gemacht.

Bei der Verwendung der erhaltenen Feuerschutzpauschale ist zudem zu berücksichtigen, dass gesetzlich bestimmt wurde „Die Gemeinden oder Gemeindeverbände haben die nicht verbrauchten oder nicht nachgewiesene aus der Feuerschutzsteuer gewährte Investitionspauschale nicht zurückzuzahlen, sondern die nicht verbrauchten Pauschalmittel entsprechend der Zweckbestimmung in den Folgejahren zu verwenden“ (vgl. § 29 Absatz 5 Haushaltsgesetz NRW). Es ist daher ggf. in einer Nebenrechnung der zuwendungsrechtliche Nachweis der Verwendung der erhaltenen Feuerschutzpauschale zu führen. Ein solcher Nachweis ist haushaltsrechtlich nicht gefordert.

#### **5.1.2.2.6 Andere pauschal gewährte investive Zuwendungen**

Die obigen Ausführungen zu den pauschal gewährten investiven Zuwendungen gelten entsprechend auch für die Investitionspauschale zur Verbesserung der Altenhilfe und –pflege, die in erster Linie für Verbesserungsmaßnahmen in dem benannten Aufgabenbereich einzusetzen ist sowie für andere pauschal gewährte investive Zuwendungen, deren Zwecksetzung vom Zuwendungsgeber abhängig ist und zudem von Haushaltsjahr zu Haushaltsjahr unterschiedlich gestaltet sein kann. Daher ist es für die Gemeinde geboten, vor der Durchführung der erforderlichen Buchungen bei jeder erhaltenen Zuwendung den Tenor und die Nebenbestimmungen des dazu ergangenen Zuwendungsbescheides zu kennen.

#### **5.1.2.3 Besondere Bilanzierungssachverhalte**

##### **5.1.2.3.1 Die Bilanzierung nachträglicher investiver Zuwendungen**

In Ausnahmefällen kann es vorkommen, dass der Gemeinde eine investive Zuwendung erst bewilligt und gezahlt wird, wenn der zu fördernde Gegenstand von der Gemeinde angeschafft oder hergestellt ist und seinem Zweck entsprechend genutzt wird. Derartige Fälle können insbesondere dann auftreten, wenn z. B. im Rahmen eines Förderprogramms des Landes der vorzeitige Maßnahmebeginn zugelassen wurde, sodass die Gemeinde bereits vor der Gewährung einer Zuwendung mit ihrer Investitionsmaßnahme beginnen kann, ohne dadurch auf die Möglichkeit einer Landesförderung verzichten zu müssen.

Es gilt auch in solchen Fällen der Grundsatz, dass die Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz entsprechend der Aktivierung des mit der investiven Zuwendung finanzierten Vermögensgegenstandes zu bilden sind. Beim Erhalt einer investiven Zuwendung für einen bereits in Betrieb genommenen gemeindlichen Vermögensgegenstand muss die Zeit vor dem Zugang des Zuwendungsbescheides in die Ermittlung des Sonderpostens einbezogen werden, wenn der gemeindliche Vermögensgegenstand bereits in Betrieb genommen wurde und abnutzbar ist, sodass bereits planmäßige Abschreibungen vorzunehmen waren.

Der Ausgangspunkt für die Bildung des Sonderpostens in der gemeindlichen Bilanz bleibt auch dann die erhaltene investive Zuwendung. Es muss aber, entsprechend der bisherigen Nutzung des Vermögensgegenstandes, ein „Auflösungsbetrag“ ermittelt werden. Der bilanzielle Wertansatz des Vermögensgegenstandes auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz ist in solchen Fällen bereits durch Abschreibungen gemindert worden, sodass der aktuelle Buchwert in der Bilanz der Gemeinde ausgewiesen wird. Der ermittelte zeitraumbezogene Betrag mindert den nach dem Zuwendungsbetrag der erhaltenen Zuwendung möglichen Ansatz des Sonderpostens. Dieser Teil der erhaltenen investiven Zuwendung kann deshalb unmittelbar ertragswirksam in der Ergebnisrechnung der Gemeinde erfasst werden.

In solchen Zuwendungsfällen ist es nicht zulässig, den Sonderposten nach dem vollen Zuwendungsbetrag zu bemessen und nur im Rahmen der noch bestehenden Restnutzungsdauer des gemeindlichen Vermögensgegen-

standes aufzulösen. Eine solche Verfahrensweise steht mit den haushaltsrechtlichen Grundsätzen und einer zutreffenden Abbildung des Ressourcenverbrauchs nicht in Einklang, denn die anteilmäßige Drittfinanzierung wird unzutreffend dargestellt. Eine vergleichbare Sachlage entsteht auch, wenn der Gemeinde für eine investive Maßnahme eine rückzahlbare Zuwendung bewilligt wurde und die gewährte Zuwendung zu einem späteren Zeitpunkt von der Bewilligungsstelle in einen "verlorenen Zuschuss" umgewandelt wird. Auch in diesen Fällen muss bei abnutzbaren Vermögensgegenständen die Gemeinde eine Ermittlung des Sonderpostens vornehmen, die sich hinsichtlich des Umfangs bzw. des Volumens nur noch auf die Restnutzungsdauer des gemeindlichen Vermögensgegenstandes bezieht.

#### **5.1.2.3.2 Die Bilanzierung zusätzlicher investiver Zuwendungen**

Erhält die Gemeinde nach der Aktivierung des Vermögensgegenstandes in ihrer Bilanz noch weitere investive Zuwendungen für diesen vorhandenen Vermögensgegenstand, sind diese Finanzleistungen unter dem bereits gebildeten Sonderposten anzusetzen. Der Sonderposten darf in diesen Fällen unter Einhaltung der Zuwendungsvorgaben wertmäßig erhöht werden, wenn die Anschaffung oder Herstellung des Vermögensgegenstandes von der Finanzierung her als noch nicht abgeschlossen zu bewerten ist.

Der Finanzierungsvorgang für den (rechtlichen) Eigentumserwerb gilt als abgeschlossen, wenn die Gemeinde die erbrachten Leistungen des Dritten durch Zahlungen abgegolten hat. Ein Rückbehalt von Zahlungen durch die Gemeinde wegen möglicher Gewährleistungsansprüche sowie die Tilgungsleistungen aus aufgenommenen Krediten lassen den Finanzierungsvorgang nicht fortbestehen. Ein Fortbestehen eines Finanzierungsvorgangs liegt auch nicht bei noch zu erbringenden gemeindlichen Zahlungen aufgrund von Leasinggeschäften oder aus PPP-Projekten vor, selbst dann nicht, wenn die Zahlungen der Gemeinde an den Dritten in einen „konsumtiven“ und einen „investiven“ Teil aufgeteilt werden können.

Bei einer zulässigen Erhöhung des Ansatzes von Sonderposten durch die Verwendung weiterer Drittmittel für Vermögensgegenstände ist zu beachten, dass ausgehend von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der jeweils aktuelle Buchwert des betreffenden Vermögensgegenstandes die Höchstgrenze für den Wertansatz des Sonderpostens darstellt. Beim Erhalt einer zusätzlichen investiven Zuwendung für einen bereits in Betrieb genommenen gemeindlichen Vermögensgegenstand muss für die Erhöhung des Sonderpostens die Zeit zwischen dessen Inbetriebnahme und dem Zugang des Zuwendungsbescheides in die Ermittlung des Erhöhungsbetrages einbezogen werden. Der Ausgangspunkt für die Erhöhung des Sonderpostens ist zwar die erhaltene investive Zuwendung, es muss aber, entsprechend der bisherigen Nutzung des Vermögensgegenstandes ggf. ein „Auflösungsbetrag“ ermittelt werden.

Diese Vorgehensweise ist sachgerecht, weil der Wertansatz des Vermögensgegenstandes auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz bereits durch Abschreibungen gemindert wurde, also nur der aktuelle Buchwert ausgewiesen wird. Der ermittelte zeitraumbezogene Betrag mindert die nach dem Zuwendungsbetrag der erhaltenen Zuwendung mögliche Erhöhung des Sonderpostens. Dieser Teil der erhaltenen zusätzlichen investiven Zuwendung kann deshalb unmittelbar ertragswirksam in der Ergebnisrechnung der Gemeinde erfasst werden. In den Fällen, in denen ein bestehender Sonderposten wegen der Verwendung weiterer erhaltener Zuwendungen verändert wird, muss auch die ertragswirksame Auflösung des Sonderpostens angepasst werden.

Unter Beachtung betriebswirtschaftlicher Grundsätze müssen der Ressourcenverbrauch und diesem gegenübergestellte Finanzierungshilfen Dritter in gleicher Art und Weise über die Nutzungsdauer des betreffenden Vermögensgegenstandes wirtschaftlich verteilt werden. Gebildete Sonderposten sind daher regelmäßig über die Nutzungsdauer der zuwendungsfinanzierten abnutzbaren Vermögensgegenstände ergebniswirksam aufzulösen. Die von der Gemeinde für ihre Vermögensgegenstände bestimmte Abschreibungsdauer sowie die Abschreibungsmethode wirken sich daher entsprechend auf die Auflösung der Sonderposten aus. Die im Zuwendungsrecht verankerte und durch Zuwendungsbescheide bestimmte Zweckbindungsdauer ist für die zeitliche Dauer der Auflösung

eines Sonderpostens unbeachtlich. Sie soll lediglich die aufgabenbezogene Nutzung eines Vermögensgegenstandes über eine Mindestzeit im Sinne des Zuwendungsgebers sicherstellen.

#### **5.1.2.3.3 Die Bilanzierung investiver Zuwendungen für geringwertige Vermögensgegenstände**

Die Gemeinden verfügen über eine Vielzahl geringwertiger Vermögensgegenstände, die oftmals im Rahmen einer Förderungsmaßnahme durch Dritte mitfinanziert wurden. Die geringwertigen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens haben zwar i.d.R. eine voraussichtliche Nutzungsdauer von mehr als einem Jahr, ihr Wert ist jedoch so gering, dass eine Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Nutzungsdauer nicht immer als vertretbar angesehen wird. Unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Wesentlichkeit ist daher zulässig, diese Vermögensgegenstände bereits im Jahr der Anschaffung oder Herstellung vollständig abzuschreiben (Sofortabschreibung). Auch in diesen Fällen gilt das Prinzip, dass Sonderposten entsprechend dieser im Ablauf der Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes aufzulösen ist. Sofern eine unmittelbare Verbuchung der Vermögensgegenstände als Aufwand erfolgt, kann der entsprechende Zuwendungsanteil an den Anschaffungskosten oder Herstellungskosten sofort ertragswirksam in der gemeindlichen Ergebnisrechnung erfasst werden (vgl. § 35 Absatz 2 GemHVO NRW).

#### **5.1.2.3.4 Die Bilanzierung noch nicht verwendeter Zuwendungen**

Die Gemeinde hat die für investive Maßnahmen erhaltenen Finanzleistungen regelmäßig erst dann vollständig als Sonderposten zu bilanzieren, wenn sie den damit finanzierten Vermögensgegenstand angeschafft oder hergestellt bzw. in Betrieb genommen hat. Sofern eine solche Sachlage zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres im Einzelfall nicht vorliegt, ist i.d.R. eine erhaltene Zuwendung durch die Gemeinde noch nicht zweckentsprechend verwendet worden. In einem solchen Fall stellen zu diesem Zeitpunkt die erhaltenen Zuwendungsmittel eine Vorleistung des Zuwendungsgebers auf die von der Gemeinde noch zu erbringende Hauptleistungspflicht, z. B. die Durchführung einer Investitionsmaßnahme dar.

Für die Gemeinde besteht in diesen Fällen grundsätzlich das Risiko, dass die erhaltenen Zuwendungsmittel vom Dritten als Zuwendungsgeber zurückgefordert werden können, weil noch keine zweckentsprechende Verwendung erfolgt ist. Eine solche Rückzahlungspflicht besteht dabei regelmäßig unabhängig davon, ob der Zuwendungsgeber davon auch tatsächlich Gebrauch macht. Die erhaltenen Zuwendungen für Investitionen sind daher von der Gemeinde solange als bilanzielle Verbindlichkeiten zu behandeln, wie diese ganz oder teilweise noch nicht zweckentsprechend für die Anschaffung oder Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen verwendet worden sind.

Diese bilanzielle Handlungsweise führt dazu, dass noch nicht verwendete Zuwendungen durch die Gemeinde in ihrer Bilanz im Bilanzbereich „Verbindlichkeiten“ unter dem Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ zu passivieren sind (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.8 GemHVO NRW). In solchen Fällen soll dadurch die notwendige Nachvollziehbarkeit und Transparenz gewährleistet werden. Der Ansatz unter diesem besonderen Bilanzpostens wird der Bedeutung der Gewährung von Zuwendungen an die Gemeinde als wesentlichen Teil der gemeindlichen Finanzierung gerecht. Dabei ist nicht ausschlaggebend, ob der Gemeinde die Zuwendungen projektbezogen oder pauschal gewährt worden sind.

Im Zeitraum bis zu ihrer zweckentsprechenden Verwendung soll die erhaltene Zuwendung von der Gemeinde bilanziell im Gleichklang mit dem betreffenden damit zu finanzierenden Vermögensgegenstand behandelt werden. Eine solche Handhabung ist mit der Bilanzierung der noch nicht fertiggestellten Vermögensgegenstände auf der Aktivseite der Bilanz vergleichbar. Dort sind Vorleistungen der Gemeinde auf künftige Vermögensgegenstände unter dem gesonderten Bilanzposten „Geleistete Anzahlungen“ anzusetzen. Solche gemeindlichen Finanzleistungen dürfen noch nicht unter den zutreffenden Bilanzposten der bereits in Betrieb genommenen Vermögensge-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

genstände angesetzt werden. Erst durch die Aktivierung des erhaltenen Vermögensgegenstandes, ggf. mit dem Zwischenschritt über aktivierungsfähige Anlagen im Bau, findet die erforderliche Umschichtung auf der Aktivseite der Bilanz statt (Aktivtausch).

Dieser bilanzielle Vorgang soll entsprechend auch bei den auf der Passivseite der Bilanz anzusetzenden erhaltenen Zuwendungen erfolgen. Entsprechend der zweckentsprechenden Verwendung der Zuwendung (ganz oder teilweise) ist eine Umschichtung von dem Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ im Bilanzbereich „Verbindlichkeiten“ zu den betreffenden Sonderposten vorzunehmen (Passivtausch). Diese Vorgehensweise macht den aktuellen Stand der Verwendung der erhaltenen Zuwendungen zum Abschlussstichtag transparent und nachvollziehbar. Die Bilanzierung entspricht dabei den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung.

**5.1.2.4 Die Verfahrensweisen zur Bildung von Sonderposten**

Die Festlegung eines Zuwendungsgebers gegenüber der Gemeinde, die Finanzmittel (Zuwendung) für gemeindliche Investitionen zu verwenden, hat zur Folge, dass in der gemeindlichen Bilanz entsprechende Sonderposten bezogen, auf die angeschafften oder hergestellten, zuwendungsfinanzierten Vermögensgegenstände, zu bilden sind. Es ist deshalb für die Gemeinde nicht zulässig, die erhaltene Investitionszuwendung sofort ertragswirksam zu vereinnahmen. Sie darf eine solche Zuwendung auch nicht als allgemeinen haushaltsmäßigen Zuschuss behandeln und unmittelbar dem gemeindlichen Eigenkapital zuführen. Das Schaubild (Quelle: NKF-Dokumentation 2003 S. 80) soll einen Einstieg in die tatsächliche Bilanzierung bei der Gemeinde bieten und die verschiedenen Verfahrensweisen zur Bildung gemeindlicher Sonderposten verdeutlichen (vgl. Abbildung).

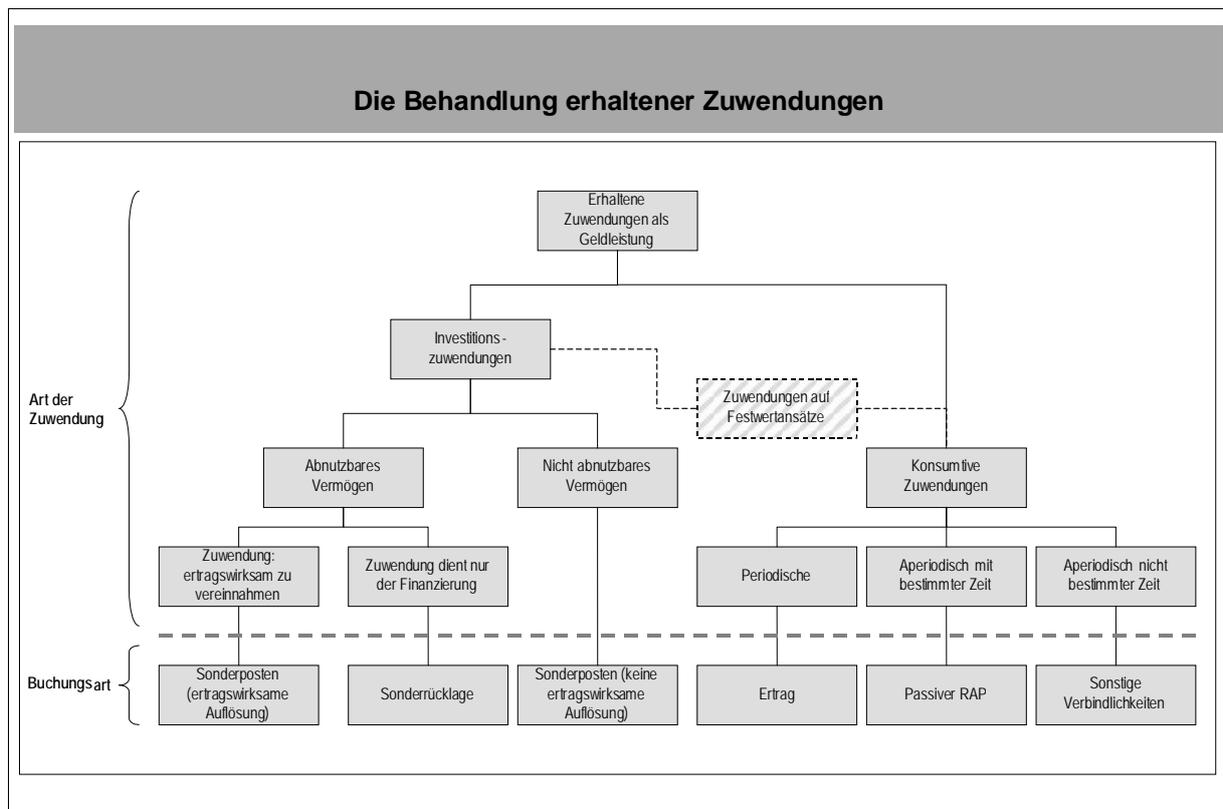


Abbildung 591 „Die Behandlung erhaltener Zuwendungen“

Die Zwecksetzung von Investitionszuwendungen verpflichtet vielmehr die Gemeinde, die von ihr zu bilanzierenden Sonderposten im Zusammenhang mit dem damit finanzierten Vermögensgegenstand und höchstens in Höhe der dafür verwendeten Zuwendung in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Diese Sonderposten sind dann künf-

tig entsprechend der Abnutzung (Abschreibung) der angeschafften oder hergestellten gemeindlichen Vermögensgegenstände ertragswirksam aufzulösen. Für die Behandlung erhaltener Zuwendungen soll das folgende Schaubild einen Überblick über die sachlich sinnvolle Einordnung für die Gemeinde aufzeigen. Die besonderen örtlichen Gegebenheiten müssen ggf. gesondert bewertet werden.

#### **5.1.2.5 Unzulässige Sonderposten bei Zuwendungen**

##### **5.1.2.5.1 Sonderposten nicht für Schlüsselzuweisungen**

Als laufende jährliche Zuwendungen des Landes sind die Schlüsselzuweisungen für die laufende Verwaltungstätigkeit vorgesehen. Daher sind diese unmittelbar ergebniswirksam unter der Haushaltsposition „Zuwendungen und allgemeine Umlagen“ im Ergebnisplan zu veranschlagen. Eine Verteilung auf mehrere Haushaltsjahre ist nicht vorgesehen. Sofern die Schlüsselzuweisungen in einem Haushaltsjahr teilweise für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen (gemeindliche Investitionen) verwendet werden, stellen diese Eigenmittel der Gemeinde dar. Sie sind dann haushaltsmäßig den Zahlungsüberschüssen aus laufender Verwaltungstätigkeit gleichgestellt, die für die gemeindliche Investitionstätigkeit zu verwenden sind (vgl. § 20 Nummer 3 GemHVO NRW).

Die Verwendung dieser eingesetzten Mittel führt nicht dazu, dass deshalb Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz passiviert werden dürfen. Die zweckfreie Hingabe der Schlüsselzuweisungen durch das Land bringt es mit sich, dass auch bei investiver Verwendung dieser Mittel diese haushaltswirtschaftlich als Eigenmittel der Gemeinde zu bewerten sind. Die Hingabe dieser für laufende Zwecke vorgesehenen Mittel durch das Land lässt deshalb ebenfalls die Bildung eines Sonderpostens auf der Passivseite der Bilanz nicht zu.

##### **5.1.2.5.2 Sonderposten nicht für rückzahlbare Zuwendungen**

Die Gemeinde erhält vielfach auch unbedingt rückzahlbare Zuwendungen, z. B. in Form von Darlehen. Sie darf wegen des Status dieser Zuwendungsmittel dafür keinen Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz bilden. Eine unbedingte Rückzahlungsverpflichtung bedeutet, dass der Zuwendungsgeber sein Kapital nicht dauerhaft oder zeitlich unbegrenzt (langfristig) der Gemeinde zur Verfügung stellen will. Diese Absicht des Zuwendungsgebers gegenüber der Gemeinde, z. B. im Zuwendungsbescheid festgehalten, führt dazu, dass solche erhaltenen Zuwendungen für die Gemeinde nur eine vorübergehende „Finanzierungshilfe“ darstellen.

Diese Gegebenheiten gelten insbesondere in den Fällen, in denen eine gewährte Zuwendung von der Gemeinde als Darlehen über eine Bank abgerufen werden kann. In solchen Fällen besteht der Zweck der Zuwendung vielfach in einer Zinssubvention, z. B. wenn das aufzunehmende Darlehen während seiner Laufzeit ganz oder teilweise zinsfrei gestellt wird. Das Darlehen selbst stellt dann wegen der Rückzahlungsverpflichtung und trotz eines erhaltenen Zuwendungsbescheides die Aufnahme von Fremdkapital dar. Diese gemeindliche Verpflichtung ist deshalb in der Bilanz der Gemeinde unter dem Bilanzposten „Transferverbindlichkeiten“ anzusetzen.

##### **5.1.2.5.3 Sonderposten nicht bei einer Weitergabe der Zuwendung**

Die Gemeinde erhält vielfach investive Zuwendungen, jedoch nicht immer für die eigene Vermögensbildung, sondern um diese zulässigerweise zur Erfüllung gemeindlicher Aufgaben an Dritte weiterzuleiten (vgl. § 43 Absatz 2 GemHVO NRW). Eine solche Zuwendungsgewährung stellt dann einen haushaltsmäßig abzuwickelnden Finanzierungsvorgang für die Gemeinde dar. In solchen Fällen ist die erhaltene Zuwendung bilanziell als eine Einnahme zu behandeln, die im Voraus für einen längeren Zeitraum eingegangen und entsprechend zu verteilen bzw. haushaltsmäßig abzugrenzen ist.

Die Gemeinde darf in diesen Fällen für die erhaltene investive Zuwendung nur dann einen Sonderposten in ihrer gemeindlichen Bilanz anzusetzen, wenn sie wirtschaftlicher Eigentümer des damit von Zuwendungsempfänger angeschafften Vermögensgegenstandes ist, an den die erhaltene Zuwendung weitergeleitet wurde. Dieser Sachverhalt ist u.a. davon abhängig, ob und wie der gemeindliche Zuwendungsbescheid an den Dritten oder die mit ihm geschlossene Vereinbarung ausgestaltet ist. In den Zuwendungsfällen aber, in denen von der Gemeinde eine investive Zuwendung einem Dritten gewährt und eine längere zeitliche Bindung und eine Gegenleistungsverpflichtung für den Zuwendungsempfänger besteht, hat die Gemeinde einen Rechnungsabgrenzungsposten in ihrer Bilanz anzusetzen und entsprechend der Erfüllung der Gegenleistungsverpflichtung aufzulösen (vgl. § 42 Absatz 1 GemHVO NRW).

Bei einer gemeindlichen Zuwendungsgewährung an einen Dritten mit Unterstützung durch Finanzmittel eines anderen Dritten muss die erhaltene Zuwendung bilanziell im Gleichklang mit der eigenen Zuwendungsgewährung behandelt werden. Sofern die Gemeinde aus ihrer Zuwendungsgewährung einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten bilanzieren kann, ist in der gemeindlichen Bilanz für die erhaltene Zuwendung ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen. Beide Rechnungsabgrenzungsposten sind dann von der Gemeinde in gleicher Art und Weise zu bilden und entsprechend im Zeitablauf ergebniswirksam aufzulösen. Durch diese beiden Bilanzkorrekturposten wird die notwendige Periodenabgrenzung bei dieser besonderen öffentlich-rechtlichen Finanzierungsform für private Dritte sichergestellt.

#### **5.1.2.5.4 Sonderposten nicht bei Finanzierung der laufenden Verwaltungstätigkeit**

Die Gemeinde hat bei erhaltenen investiven Zuwendungen zu prüfen, ob diese nur für investive Maßnahmen zu verwenden sind oder ggf. zugelassen wurde, dass die Zuwendungsmittel auch (teilweise) für Maßnahmen der laufenden Verwaltungstätigkeit eingesetzt werden dürfen. Bei einer erhaltenen investiven Zuwendung, die auch für laufende Zwecke eingesetzt werden darf, soll gleichwohl der Charakter dieser Zuwendung haushaltsmäßig erhalten bleiben. Dieses dürfte dann jedenfalls gegeben sein, wenn die investive Zuwendung von der Gemeinde überwiegend für investive Zwecke eingesetzt bzw. verwendet wird, soweit der Zuwendungsgeber keine Abgrenzung vorgegeben hat. Die erhaltenen Finanzmittel stellen auch in solchen Fällen nur Einzahlungen für die gemeindliche Investitionstätigkeit dar. Eine Umbuchung (teilweise) zu Einzahlungen für die laufende Verwaltungstätigkeit ist dabei nicht zulässig, denn die tatsächliche Verwendung der investiven Zuwendung für laufende Zwecke führt nicht zu einer anderen haushaltswirtschaftlichen Zuordnung (Klassifizierung) der erhaltenen Finanzmittel (Einzahlungen) in der gemeindlichen Finanzrechnung.

Diese haushaltswirtschaftlichen Gegebenheiten führen dazu, dass für eine investive Zuwendung, z. B. die Schulpauschale/Bildungspauschale, die teilweise für Maßnahmen der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde verwendet worden ist, anteilmäßig keine Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden dürfen. Im Umfang der tatsächlichen Verwendung besteht kein investiver Charakter der erhaltenen Zuwendung mehr. Die entsprechenden Anteile stellen durch ihre Verwendung für laufende Zwecke aber Erträge für die Gemeinde dar, die in der gemeindlichen Ergebnisrechnung als Erträge aus Zuwendungen zu erfassen sind, denn die Gemeinde konnte die erhaltene Zuwendung unmittelbar für laufende Zwecke verwenden.

Unter Berücksichtigung des Haushaltsgrundsatzes „Klarheit und Wahrheit“ sollten in solchen Fällen der nicht investiven (teilweisen) Verwendung der erhaltenen investiven Zuwendungsmittel entsprechende Angaben zur gemeindlichen Finanzrechnung gemacht werden, um die notwendige Transparenz über die Verwendung der erhaltenen investiven Zuwendungen als gemeindliche Finanzmittel für laufende Zwecke zu schaffen. Die Bilanzierung eines Sonderpostens ist auch dann grundsätzlich ausgeschlossen, wenn der Gemeinde besondere aufgabenbezogene Zuwendungen für ihre laufende Verwaltungstätigkeit gewährt werden.

### **5.1.3 Sonderposten für erhaltene Beiträge für Investitionen**

#### **5.1.3.1 Die Beiträge nach dem Kommunalabgabengesetz**

Im Rahmen der gemeindlichen Investitionen, z. B. Herstellung, Anschaffung oder Erweiterung von öffentlichen Einrichtungen oder Anlagen oder für Erschließungsanlagen, können von der Gemeinde Beiträge erhoben werden (vgl. §§ 8, 9 und 11 KAG NRW). Bei den dem öffentlichen Verkehr gewidmeten Straßen, Wegen und Plätzen sollen Beiträge erhoben werden, soweit nicht das Baugesetzbuch anzuwenden ist. Als Beiträge sind Geldleistungen Dritter anzusehen, die dem Ersatz des Aufwandes für die Herstellung, Anschaffung und Erweiterung öffentlicher Einrichtungen und Anlagen im Sinne des § 4 Absatz 2 KAG NRW bei Straßen, Wegen und Plätzen auch für deren Verbesserung, jedoch ohne die laufende Unterhaltung und Instandsetzung, dienen. Die Gemeinde kann Beiträge auch für Teile einer Einrichtung oder Anlage erheben.

Die Beiträge werden von den Grundstückseigentümern als Gegenleistung dafür erhoben, dass ihnen durch die Möglichkeit der Inanspruchnahme der gemeindlichen Einrichtungen und Anlagen wirtschaftliche Vorteile geboten werden (Erschließungsinteresse der Anlieger). Aus abgabenrechtlicher Sicht stellen die von der Gemeinde erhobenen Beiträge einmalige Finanzierungszahlungen Dritter für gemeindliche Investitionsmaßnahmen dar. Die Beiträge sind daher von der Gemeinde entsprechend der Nutzungszeit der damit finanzierten Vermögensgegenstände zu verteilen. Die Gemeinde hat für die erhaltenen Beiträge entsprechende Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen und jährlich anteilmäßig ertragswirksam aufzulösen.

Die Beitragspflicht entsteht mit der endgültigen Herstellung der gemeindlichen Einrichtung oder Anlage, ggf. mit der Beendigung einer Teilmaßnahme. Soll ein Anschlussbeitrag erhoben werden, so entsteht die Beitragspflicht, sobald das Grundstück an die Einrichtung oder Anlage der Gemeinde angeschlossen werden kann, frühestens jedoch mit dem Inkrafttreten der gemeindlichen Satzung, die auch einen späteren Zeitpunkt bestimmen kann. In den Fällen, in denen das Grundstück mit einem Erbbaurecht belastet ist, kann anstelle des Grundstückseigentümers auch der Erbbauberechtigte beitragspflichtig sein. Außerdem sind die zu erhebenden Beiträge nach den Vorteilen der Beitragspflichtigen zu bemessen. Dabei können Beitragspflichtige mit annähernd gleichen Vorteilen zu einer Gruppe zusammengefasst werden.

#### **5.1.3.2 Die Beiträge nach dem Baugesetzbuch**

Die Gemeinde erhebt zur Deckung ihres anderweitig nicht gedeckten Aufwands für gemeindliche Erschließungsanlagen einen Erschließungsbeitrag (vgl. § 127 BauGB). Als Erschließungsanlagen gelten dabei, z. B. die öffentlichen zum Anbau bestimmten Straßen, Wege und Plätze, Sammelstraßen innerhalb von Baugebieten, Parkflächen und Grünanlagen mit Ausnahme von Kinderspielplätzen, Anlagen zum Schutz von Baugebieten gegen schädliche Umwelteinwirkungen im Sinne des Bundes-Immissionsschutzgesetzes.

Der Erschließungsbeitrag kann in diesen Fällen für den Grunderwerb, die Freilegung und für Teile der Erschließungsanlagen erhoben werden. Zur Deckung des anderweitig nicht gedeckten Erschließungsaufwands können Beiträge nur insoweit erhoben werden, als die Erschließungsanlagen erforderlich sind, um die Bauflächen und die gewerblich zu nutzenden Flächen entsprechend den baurechtlichen Vorschriften zu nutzen (beitragsfähiger Erschließungsaufwand). Der beitragsfähige Erschließungsaufwand kann nach den tatsächlich entstandenen Kosten oder nach Einheitsätzen ermittelt werden. Die Gemeinde muss dabei mindestens 10 vom Hundert des beitragsfähigen Erschließungsaufwands selbst tragen.

Beitragspflichtig ist derjenige Dritte, der im Zeitpunkt der Bekanntgabe des Beitragsbescheids Eigentümer des Grundstücks ist. Ist das Grundstück mit einem Erbbaurecht belastet, so ist der Erbbauberechtigte anstelle des Eigentümers beitragspflichtig. Mehrere Beitragspflichtige können dabei ggf. als Gesamtschuldner haften. Bei Wohnungs- und Teileigentum sind jedoch nur die einzelnen Wohnungs- und Teileigentümer entsprechend ihrem

Miteigentumsanteil beitragspflichtig. Die Beitragspflicht entsteht dabei regelmäßig mit der endgültigen Herstellung der Erschließungsanlagen, für Teilbeträge, sobald die Maßnahmen, deren Aufwand durch die Teilbeträge gedeckt werden soll, abgeschlossen sind (vgl. § 133 Absatz 2 BauGB).

Die Gemeinde kann für ein Grundstück, für das eine Beitragspflicht noch nicht oder nicht in vollem Umfang entstanden ist, ggf. Vorausleistungen auf den Erschließungsbeitrag bis zur Höhe des voraussichtlichen endgültigen Erschließungsbeitrags verlangen (vgl. § 133 Absatz 3 BauGB). Die Vorausleistung ist mit der endgültigen Beitragsschuld zu verrechnen. Eine Beitragspflicht kann zudem durch die Zahlung eines Ablösebetrages erlöschen (Ablösungsvertrag). Diese Sachlage setzt voraus, dass die Gemeinde Bestimmungen über die Ablösung des Erschließungsbeitrags vor der Entstehung der Beitragspflicht getroffen hat (vgl. § 133 Absatz 3 Satz 5 BauGB).

#### **5.1.3.3 Die Bilanzierung erhobener Beiträge**

Die Gemeinde trifft regelmäßig in eigener Verantwortung die Herstellungsentscheidung für gemeindliche beitragsfähige Vermögensgegenstände. In solchen Fällen hat die Gemeinde die Möglichkeit, für die von ihr gegenüber den Beitragspflichtigen festgesetzten maßnahmebezogenen Beiträge entsprechende Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz zu passivieren. Der Ansatz von Sonderposten für Beiträge in der gemeindlichen Bilanz erfordert jedoch einerseits, dass zum Abschlussstichtag die gemeindliche Investitionsmaßnahme durchgeführt sein muss, d.h. der gemeindliche Vermögensgegenstand tatsächlich angeschafft oder hergestellt und betriebsbereit ist, sowie in der gemeindlichen Bilanz aktiviert wird.

Andererseits ist es erforderlich, dass die Gemeinde gegenüber den von einer Investitionsmaßnahme betroffenen Beitragspflichtigen entsprechende Heranziehungsbescheide erlassen hat. Die örtlich vorgenommene Aktivierungsfestlegung für den gemeindlichen Vermögensgegenstand ist dabei für die Bestimmung des zuzuordnenden Sonderpostens ausschlaggebend und bei der Erfassung der Beiträge aus den Heranziehungsbescheiden und deren Bilanzierung zu beachten. Die Gemeinde soll daher einen Sonderposten für Beiträge in ihrer Bilanz entsprechend der Aktivierung des beitragsbezogenen Vermögensgegenstandes. Sofern bereits zuvor Beiträge für eine beitragsfähige Investitionsmaßnahme der Gemeinde erhoben werden, z. B. Abschläge bzw. Vorausleistungen auf rechtlich zulässige Beiträge, sind diese Leistungen Dritter unter dem gesonderten Bilanzposten "Erhaltene Anzahlungen" auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

Bei den gemeindlichen Investitionsmaßnahmen, bei denen vor der endgültigen Abrechnung bereits Abschläge auf der Grundlage eines Vorbescheides von der Gemeinde erhoben werden sollen, muss die Gemeinde sich hinsichtlich der Herbeiführung einer ordnungsgemäßen Abrechnung der Investitionsmaßnahmen selbst binden. Sie muss dafür einen jahresbezogenen Zeitraum festlegen, in dem von ihr ein tatsächlicher Abschluss der Investitionsmaßnahme herbeigeführt bzw. nachgeholt wird. In solchen Fällen kann davon ausgegangen werden, dass die Gemeinde die erhaltenen Abschläge auf die ihr zustehenden Beiträge zweckentsprechend für die vorgesehene Investitionsmaßnahme verwendet hat. Es ist dann vertretbar, bereits auf der Grundlage der Vorbescheide der Beitragsheranziehung einen Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz zu passivieren und dessen Wertansatz anhand der tatsächlich festgesetzten Beiträge zu bemessen.

Aus diesen Gegebenheiten folgt, dass die Gemeinde bei der Aktivierung eines neuen gemeindlichen Vermögensgegenstandes dann keine Sonderposten für Beiträge in ihrer Bilanz ansetzen darf, wenn noch keine endgültige Abrechnung für eine beitragsfähige Investitionsmaßnahme der Gemeinde vorliegt und sie auch keine Abschläge bzw. Vorausleistungen auf rechtlich zulässige Beiträge durch einen Bescheid festgesetzt bzw. erhoben hat. Es sollte zudem von der Gemeinde möglichst vermieden werden, dass ein nicht mehr vertretbarer Zeitraum zwischen der Fertigstellung einer beitragsfähigen Investitionsmaßnahme der Gemeinde und der Abrechnung dieser Maßnahme bzw. dem Erlass eines Heranziehungsbescheides für Beiträge entsteht. Sofern die Gemeinde jedoch Abschläge bzw. Vorausleistungen auf rechtlich zulässige Beiträge oder Teilbeträge für Teilmaßnahmen durch

einen Leistungsbescheid festgesetzt hat, steht bei einer Aktivierung der betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstände einer entsprechenden Passivierung eines Sonderpostens nichts entgegen.

#### **5.1.4 Sonderfälle bei der Bildung von Sonderposten**

##### **5.1.4.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinden erhalten vielfach nicht nur Zuwendungen in Form von Geldleistungen, sondern auch von Sachleistungen. Auch für diese Leistungen von Dritten sind von der Gemeinde entsprechende Sonderposten in ihrer Bilanz zu passivieren, sofern diese Leistungen zu einem aktivierbaren Vermögensgegenstand bei der Gemeinde führen. Diese Sachlage steht mit der Vorschrift des § 43 Absatz 5 GO NRW in Einklang, denn die Begriffe „Zuwendungen“ (als Leistungen Dritter) und „Investitionen“ (als vermögenswirksam) werden dort als Sammelbegriffe benutzt, unter denen unterschiedliche gemeindliche Sachverhalte zu erfassen sind.

##### **5.1.4.2 Sonderposten und besondere Finanzleistungen Dritter**

###### **5.1.4.2.1 Die Passivierung bei Finanzleistungen aus baurechtlichen Anlässen**

Die „Stellplatzabgabe“ nach § 51 Absatz 5 und 6 der Landesbauordnung Nordrhein-Westfalen (BauO NRW), die aus baurechtlichen Gründen durch Dritte an die Gemeinde zu zahlen ist, kann wie eine nicht rückzahlbare Zuwendung betrachtet werden. Es besteht bei ihr auch keine grundsätzliche Rückzahlungsverpflichtung der Gemeinde, wie sie z. B. den vom Land gezahlten Zuwendungen zugrunde liegt, sodass zu dem Zeitpunkt, zu dem noch keine Verwendung der erhaltenen Mittel erfolgt ist, eine Verbindlichkeit gegenüber dem Dritten bestehen könnte. Die Gemeinde hat, solange mit den erhaltenen Mitteln noch keine aktivierungsfähigen Vermögensgegenstände angeschafft werden, die Mittel in der gemeindlichen Bilanz nicht unter den Sonderposten, sondern als gesonderten Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ im Bilanzbereich „Verbindlichkeiten“ anzusetzen.

Erst zum späteren Zeitpunkt, wenn entsprechend dem Zweck der erhaltenen Finanzmittel die Vermögensgegenstände von der Gemeinde angeschafft oder hergestellt wurden, sind die entsprechenden Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Diese Sonderposten sind dann bei abnutzbaren Vermögensgegenständen entsprechend ihrer Nutzung im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung bzw. ihrer Abnutzung ergebniswirksam aufzulösen. Diese Vorgehensweise sollte die Gemeinde im Anhang des gemeindlichen Jahresabschlusses angeben und auch hinsichtlich ihres Umfangs, soweit bereits solche Erträge in die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung einbezogen wurden, entsprechend erläutern.

###### **5.1.4.2.2 Die Passivierung bei Finanzleistungen aus umweltrechtlichen Anlässen**

Bei Zahlungen Dritter aus umweltrechtlichen Gründen, z. B. für Ersatzmaßnahmen nach dem Bundesnaturschutzgesetz oder bei Ersatzgeldern nach § 5 LG NRW, werden nach Eingang der Gelder nicht immer sofort abnutzbare Vermögensgegenstände angeschafft oder hergestellt. Auch bei solchen Zahlungen besteht keine grundsätzliche Rückzahlungsverpflichtung der Gemeinde. Solange mit den erhaltenen Mitteln noch keine aktivierungsfähigen Vermögensgegenstände angeschafft werden, sind die Mittel in der gemeindlichen Bilanz noch nicht unter den Sonderposten, sondern als erhaltene Anzahlungen anzusetzen.

Die entsprechenden Sonderposten sind erst zu einem späteren Zeitpunkt zu bilden, wenn erst dann entsprechend dem Zweck der erhaltenen Finanzmittel die Vermögensgegenstände von der Gemeinde angeschafft oder hergestellt wurden. Diese Sonderposten sind dann bei abnutzbaren Vermögensgegenständen entsprechend der Abnutzung ergebniswirksam aufzulösen. Wird dagegen das erhaltene Ersatzgeld für die Aufstellung und Durch-

führung von Maßnahmen eines Landschaftsplans verwendet, ist dieses in entsprechende Höhe in der Ergebnisrechnung nachzuweisen.

#### **5.1.4.3 Sonderposten bei Festwerten für Vermögensgegenstände**

Die Zusammenfassung von Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens in einen Festwert kann erfolgen, wenn erwartet werden kann, dass über eine längere Zeit hinweg eine vorab definierte Gruppe von Vermögensgegenständen in ihrem Wert, ihrer Zusammensetzung und Menge gleich bleibt. Auch die Nutzungsdauern der betroffenen Vermögensgegenstände dürfen nicht erheblich voneinander abweichen. In den Fällen, in denen bezuschusste Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens in einem Festwert zusammengefasst werden, ist entsprechend den erhaltenen Zuwendungen ein Sonderposten zu bilden, der dem Festwert zuzuordnen ist. Die Bildung eines Sonderpostens ist beim Ansatz von Vermögensgegenständen in der gemeindlichen Bilanz immer dann vorzunehmen, wenn die Gemeinde dafür eine investive Zuwendung erhalten hat.

Dieser Grundsatz findet auch dann Anwendung, wenn die Gemeinde die Vermögensgegenstände zusammenfasst in einem Festwert in ihrer Bilanz ansetzt. Könnte bei der Bildung von Festwerten von diesem Grundsatz abgewichen werden, würde die Bilanzierungsmethode „Festwert“ entscheidend für die Bildung von Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz sein. Die Bildung von Sonderposten für Festwerte muss unter Beachtung der im Festwert zusammengefassten Vermögensgegenstände erfolgen. Diese Gegebenheit bedingt, dass die Zuwendungsanteile der einzelnen im Festwert zusammengefassten Vermögensgegenstände festzustellen sind, um daraus einen durchschnittlichen Fördersatz zu ermitteln.

Auf der Grundlage dieses Fördersatzes ist, gemessen am betragsmäßigen Ansatz des Festwertes, der Ansatz des zugeordneten Sonderpostens zu bestimmen. Solange der angesetzte Festwert nicht verändert wird, bleibt auch der zugeordnete Sonderposten unverändert. Bei Festwerten soll die alle fünf Jahre vorzunehmende Bestandsaufnahme durch eine körperliche Inventur überprüft werden (vgl. § 34 Absatz 1 GemHVO NRW). Eine notwendige Anpassung des Festwertes erfolgt durch eine Zu- oder Abschreibung und wirkt entsprechend auf den zugeordneten Sonderposten. Sie ist im Anhang des Jahresabschlusses auch bezogen auf den Sonderposten anzugeben und zu erläutern.

#### **5.1.4.4 Sonderposten bei Schenkungen**

##### **5.1.4.4.1 Die Passivierung bei Geldleistungen Dritter**

Die Gemeinde erhält oftmals Geldleistungen nach dem Willen eines Dritten als Zuwendenden. Solche Vermögensübergänge an die Gemeinde sind als Schenkungen einzuordnen, denn bei dem Dritten als Schenkenden findet eine Vermögensminderung und bei der Gemeinde eine Vermögensmehrung statt (vgl. § 516 BGB). Solche Vermögenshingaben von Dritten sind als der Gemeinde gewährte Zuwendungen zu bewerten, wenn sie für die Gemeinde unentgeltlich erfolgen. Deshalb soll die Gemeinde die erhaltenen Schenkungen bilanziell wie erhaltene Zuwendungen behandeln.

Die Gemeinde hat dabei zu beachten, dass eine Schenkung auch unter Auflagen erfolgen kann, die von der Gemeinde zukünftig zu erfüllen sind, sodass bei gemeindlichen Vermögensteilen ggf. eingeschränkte Verwendungsmöglichkeiten oder zeitliche Bindungen bestehen können. Zu den Schenkungen an die Gemeinde sind auch die Spenden zu zählen, die freiwillig an die Gemeinde, aber oftmals unter einer Zweckbestimmung, geleistet werden. Beinhaltet die Schenkung als Auflage, diese an Dritte weiterzuleiten, handelt es sich um eine durchlaufende Spende. Die Gemeinde wird dabei lediglich in den Schenkungsvorgang einbezogen, um die Zahlungsabwicklung vorzunehmen und eine steuerrechtliche Spendenbescheinigung auszustellen.

#### **5.1.4.4.2 Die Passivierung bei Sachleistungen Dritter**

##### **5.1.4.4.2.1 Die Passivierung bei Sachschenkungen**

Eine Schenkung an die Gemeinde kann auch in Form von Sachen erfolgen. Bei dem Dritten als Schenkenden findet dadurch eine Vermögensminderung und bei der Gemeinde eine Vermögensmehrung statt, ohne dass die Gemeinde dafür eine Gegenleistung erbringen muss bzw. der Dritte die Finanzierung der an die Gemeinde übergebenen Sache übernommen hat. In solchen Fällen entstehen deshalb bei der Gemeinde keine Anschaffungskosten für den auf sie übergegangene Sache bzw. Vermögensgegenstand. Sie muss den erhaltenen Vermögensgegenstand in ihrer Bilanz aktivieren und für den Wertansatz die Anschaffungskosten ermitteln, die sie sonst im Zeitpunkt eines Erwerbs der Sache hätte aufwenden müssen. Der ermittelte aktuelle Zeitwert des erhaltenen Vermögensgegenstandes stellt dann den aktivierungsfähigen und -pflichtigen Anschaffungswert dar.

Die Bilanzierung der Sachschenkung bzw. die Aktivierung des erhaltenen Vermögensgegenstandes bedingt, dass in diesen Fällen auf der Passivseite die „besondere Art“ der Finanzierung aufgezeigt werden muss. Durch die Sachschenkung hat die Gemeinde eine „zugewendete“ Sache erhalten, bei der die Gemeinde keine Eigenmittel einsetzen musste. Vielmehr ist in Höhe des Wertes der Sache eine Fremdfinanzierung erfolgt. Die Gemeinde hat daher, soweit es sich um einen Vermögensgegenstand des gemeindlichen Anlagevermögens handelt, in ihrer Bilanz einen Sonderposten im Umfang des Wertes des Vermögensgegenstandes zu passivieren. Bei erhaltenen abnutzbaren Vermögensgegenständen, z. B. Gebäude im Rahmen einer Erbschaft, steht dann den daraus entstehenden Abschreibungen die anteilmäßige Auflösung des Sonderpostens gegenüber.

In den Fällen, in denen die Gemeinde den im Rahmen einer Sachschenkung erhaltenen Vermögensgegenstand veräußert und den Veräußerungserlös wegen einer Zwecksetzung des Schenkenden (Verwendungsvorgabe) nicht haushaltsmäßig verwendet, sondern langfristig als Finanzanlage anlegt, bleibt der gebildete Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz bestehen. Dessen Auflösung ist davon abhängig, wie sich der Bestand der Finanzanlage auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz im Ablauf der Zeit kapitalmäßig verändert.

##### **5.1.4.4.2.2 Die Passivierung bei (investiven) Arbeitsleistungen**

In der gemeindlichen Bilanz sind auch Sonderposten für Arbeits- oder Dienstleistungen der Bürgerinnen und Bürger der Gemeinde anzusetzen, wenn diese Leistungen für die Herstellung eines gemeindlichen aktivierungsfähigen Vermögensgegenstandes erbracht werden. Diese Leistungen stellen dann geldwerte Sachspenden für die Gemeinde dar. Für die Bemessung der Bilanzierung solcher Spenden ist zu prüfen, ob grundsätzlich ein Vergütungsanspruch durch die Erbringung solcher Leistungen entsteht. Sofern nach Art der Leistungen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr eine Vergütungspflicht der Gemeinde entsteht, der oder die Anspruchsberechtigten aber auf die mögliche Vergütung aber ganz oder teilweise verzichten (sog. Verzichtsspende), entsteht ein Beitrag Dritter für die betreffende gemeindliche Investition. Der Gegenwert dieser erbrachten Leistungen ist dann einerseits den aktivierungsfähigen (fiktiven) Herstellungskosten zuzurechnen. Andererseits ist in seiner Höhe ein Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz zu passivieren.

Die freiwilligen Arbeiten von Dritten für die Gemeinde werden als bürgerschaftliches Engagement vielfach bereits bei der Beantragung von Zuwendungen für ein gemeindliches Objekt eingeplant und im Zuwendungsantrag näher bestimmt. Sie mindern i.d.R. die zuwendungsfähigen Gesamtausgaben im entsprechenden Umfang und wirken sich daher bei der Gemeinde auf die Höhe der erhaltenen Zuwendung und den zu bilanzierenden Sonderposten aus. Vielfach werden dabei die anrechenbaren Beträge konkret benannt. Diese Anrechnung im Zuwendungsverfahren führt jedoch nicht dazu, dass nach der Erbringung der persönlichen Arbeitsleistungen ein fiktiver Finanzbeitrag entstanden ist, der im Zusammenhang mit der erhaltenen Zuwendung von der Gemeinde unter dem "Sonderposten für Zuwendungen" anzusetzen ist.

Das bürgerschaftliche Engagement bleibt eine sachbezogene Spende, die unter dem "Sonstigen Sonderposten" zu bilanzieren ist. Die Gemeinde hat dabei eigenverantwortlich sicherzustellen, dass die tatsächlich als bürgerschaftliches Engagement erbrachten Leistungen zutreffend und ausreichend dokumentiert werden (vgl. z. B. RdErl. des MGEPA NRW vom 17.02.2012 (SMBL. NRW. 631). In solchen Fällen ist von der Gemeinde ein Zusammenhang zwischen den Sonderposten und dem betreffenden Vermögensgegenstand herzustellen. Dadurch kann gesichert werden, dass bei abnutzbaren Vermögensgegenständen alle diesem Gegenstand zugeordneten Sonderposten jährlich anteilmäßig aufgelöst werden.

#### **5.1.4.4.3 Die Passivierung bei der Umstufung von Straßen**

Bei der Änderung der Verkehrsbedeutung einer Straße kann nach § 8 des Straßen- und Wegegesetzes Nordrhein-Westfalen eine Umstufung (Aufstufung oder Abstufung) vorgenommen werden, um die Straße der zutreffenden Straßengruppe zuzuordnen. Dabei kann auch ein Wechsel der Straßenbaulast stattfinden, z. B. eine Kreisstraße wird Gemeindestraße. In diesen Fällen geht das Eigentum des bisherigen Trägers der Straßenbaulast an der Straße sowie alle Rechte und Pflichten entschädigungslos auf den neuen Träger der Straßenbaulast über, der den Vermögensgegenstand entsprechend zu bilanzieren hat.

Im Rahmen der Umstufung einer Straße erhält die Gemeinde als neuer Träger der Straßenbaulast einen Vermögensgegenstand als Sachschenkung. Die Gemeinde muss die ihr zugeordnete Straße dann mit ihrem Wert in ihrer Bilanz ansetzen, auch wenn ihr dafür keine Anschaffungskosten entstanden sind. Sie muss in diesen Fällen für den übernommenen Vermögensgegenstand „Straße“ die Anschaffungskosten ermitteln, die sie im Zeitpunkt des Erwerbs hätte aufwenden müssen, auch wenn ihr durch die Hingabe der Straße durch einen Dritten die eigene Finanzierung dieses Vermögensgegenstandes erspart geblieben ist.

Bei dieser nicht entgeltlichen Übernahme der Straße muss deshalb, vergleichbar einer erhaltenen investiven Zuwendung, auch ein Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz passiviert werden. Der ermittelte aktuelle Zeitwert der Straße stellt dabei sowohl den aktivierungsfähigen Anschaffungswert der Straße als auch den Umfang für den Ansatz des zu passivierenden Sonderpostens dar. Bei der Übernahme einer Straße in das gemeindliche Infrastrukturvermögen ist zudem zu beachten, dass auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz das Straßengrundstück getrennt vom Straßenkörper anzusetzen ist. Die Sonderpostenbildung auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz ist in entsprechender Weise vorzunehmen.

#### **5.1.4.4.4 Die Passivierung bei rechtlich unselbstständigen Stiftungen**

Bei rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen werden durch den Stifter bestimmte Vermögensgegenstände mit einer Zweckbindung (Stifterwillen) der Gemeinde zu Eigentum übertragen, ohne dass die Gemeinde dafür Entgelt zu zahlen hat. Die Gemeinde darf über diese Vermögensgegenstände nur in Übereinstimmung mit dem Stifterwillen darüber verfügen (fiduziarische Stiftungen). Sie muss diese Vermögensgegenstände in ihrer Bilanz aktivieren und bezogen auf den Zeitpunkt der Übernahme in das Gemeindevermögen die Anschaffungskosten dafür ermitteln, die sie ansonsten zum Zeitpunkt des Erwerbs hätte aufwenden müssen.

Mit den ermittelten Werten sind die Vermögensgegenstände sind auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz nach ihren Arten unter den betreffenden Bilanzposten ansetzen. Entsprechend diesen vermögensmäßigen Wertansätzen sind von der Gemeinde wegen der unentgeltlichen Übernahme entsprechende Sonderposten in der Bilanz zu passivieren. Der jeweils ermittelte aktuelle Zeitwert der erhaltenen Vermögensgegenstände stellt dabei den aktivierungsfähigen Anschaffungswert dar und ist auch als Wertansatz für die Sonderposten zu übernehmen.

#### **5.1.4.4.5 Keine Passierung bei ausgewählten Leistungen**

Die Arbeits- oder Dienstleistungen von Bürgerinnen und Bürgern für die Gemeinde, die ggf. investiver Art sind, aber gegenüber der Gemeinde unentgeltlich zu erbringen sind, können wegen der fehlenden Vergütungspflicht der Gemeinde grundsätzlich nicht zu „fiktiven“ gemeindlichen Herstellungskosten führen. Im Umfang solcher Leistungen darf die Gemeinde daher auch keinen Sonderposten in ihrer gemeindlichen Bilanz dafür ansetzen. Ein Ansatzverbot entsteht auch bei Leistungen der Bürgerinnen und Bürger, die gegenüber der Gemeinde für laufende Zwecke erbracht werden, z. B. im Rahmen einer ehrenamtlichen Tätigkeit. Solche Leistungen stellen keinen Beitrag zu einer gemeindlichen Investitionsmaßnahme dar und können deshalb auch nicht zu gemeindlichen Herstellungskosten führen.

### **5.2 Zu Satz 2 (Auflösung von Sonderposten):**

#### **5.2.1 Allgemeine Zusammenhänge**

##### **5.2.1.1 Die Inhalte der Vorschrift**

Die Vorschrift sieht vor, dass eine Auflösung der in der Bilanz der Gemeinde angesetzten Sonderposten entsprechend der Abnutzung des bezuschussten Vermögensgegenstandes vorzunehmen ist. Auch wenn nur eine Regelung im Zusammenhang mit abnutzbaren Vermögensgegenständen getroffen wurde, bedeutet dies nicht, dass eine Auflösung von Sonderposten nur planmäßig (teilweise) vorzunehmen ist. Es können in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Sonderposten auch im Zusammenhang mit einer erheblichen Wertminderung eines Vermögensgegenstandes der Gemeinde (außerplanmäßige Abschreibung) ganz oder teilweise aufzulösen sein. Ggf. ist die Auflösung des gemeindlichen Sonderpostens sogar in einem Schritt vorzunehmen, wenn z. B. der mit dem Sonderposten in Verbindung stehende Vermögensgegenstand nicht mehr vorhanden ist (durch Abgang).

Die Auflösung eines Sonderpostens ist zudem nicht davon abhängig, wie viele Zuwendungsgeber an der Finanzierung des mit dem Sonderposten verbundenen gemeindlichen Vermögensgegenstandes beteiligt waren. Sie ist auch nicht vom Zeitpunkt seiner Bildung oder Aufstockung abhängig. Jeder Sonderposten hat für den betreffenden Vermögensgegenstand aufzuzeigen, dass und in welchem Umfang der jeweilige Vermögensgegenstand mit Finanzhilfen Dritter finanziert wurde, sodass durch die wirtschaftlich auf mehrere Jahre zu verteilende Auflösung des Sonderpostens aufgezeigt wird, dass die den gemeindlichen Vermögensgegenstand nutzende Generation nicht in vollem Umfang die durch die Nutzung entstehenden Abschreibungen tragen muss. Auch dieses ist Ausfluss des von der Gemeinde anzuwendenden Ressourcenverbrauchskonzepts.

Die Gewährleistung der zutreffenden haushaltsmäßigen Auswirkungen durch Abschreibungen des gemeindlichen Vermögensgegenstandes und die Auflösung des zugeordneten Sonderpostens in der gemeindlichen Bilanz erfordert eine unmittelbare Zusammengehörigkeit von Vermögensgegenstand und dem ihm zugeordneten Sonderposten. Sie erfordern auch, dass jeder gemeindliche Sonderposten für sich betrachtet eine Gesamtheit - vergleichbar dem gemeindlichen Vermögensgegenstand - bildet. Daher kann im Rahmen seiner späteren Auflösung auch seine Minderung nicht in Abhängigkeit von seiner Bildung durch die Gemeinde bzw. den danach vorgenommenen Zuführungen erfolgen.

##### **5.2.1.2 Die Zurechnung zum Anlagevermögen**

Die haushaltsrechtliche Vorgabe, die Auflösung der Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz entsprechend der Abnutzung des bezuschussten Vermögensgegenstandes vorzunehmen, beinhaltet, dass der betreffende Vermögensgegenstand zum gemeindlichen Anlagevermögen gehören muss, auch wenn dieses nicht ausdrücklich in der Vorschrift betont wird. Zum Bereich „Anlagevermögen“ in der gemeindlichen Bilanz zählen Vermögensgegen-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

stände, die von der Gemeinde nicht nur vorübergehend für ihre Aufgabenerfüllung gehalten werden, sondern dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde zu dienen (vgl. § 33 Absatz 1 GemHVO NRW). In solchen Fällen stellt der Wert eines Vermögensgegenstandes allein genommen kein Kriterium für die gemeindliche Bilanzierung dar. Vielmehr ist auch die wirtschaftliche Zweckbestimmung des gemeindlichen Vermögensgegenstandes, d.h. ob der einzelne Vermögensgegenstand zum Gebrauch oder zum Verbrauch bestimmt (gewidmet) ist, für die bilanzielle Zuordnung maßgebend und heranzuziehen.

Dem Anlagevermögen können daher nur die Vermögensgegenstände zugeordnet werden, die bei der Gemeinde zum Gebrauch auf Dauer im Sinne ihrer Zweckbestimmung bestimmt sind und bei denen die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer ist. Beim Begriff „Dauer“ ist jedoch nicht allein auf die zeitliche Zuordnung abzustellen. Gleichwohl kann die tatsächliche Dauer, d.h. das Vorhandensein eines Vermögensgegenstandes bei der Gemeinde, für die bilanzielle Zuordnung aber Anhaltspunkte liefern. So könnte ein Vermögensgegenstand auch im Anlagevermögen zu bilanzieren sein, wenn er sich tatsächlich nur kurzfristig im Eigentum der Gemeinde befindet.

Von der Gemeinde ist daher jeweils stichtagsbezogen zu beurteilen, ob die Kriterien erfüllt sind bzw. vorliegen, wobei auch Umstände vor und nach dem Abschlussstichtag zu berücksichtigen sind. So sind nach dem Abschlussstichtag liegende Umstände nur relevant, wenn sie werterhellend im Sinne des § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW sind. Eine erst nach dem Abschlussstichtag eingetretene Zweckänderung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes ist deshalb ohne Auswirkungen auf den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz.

**5.2.1.3 Abschreibungen und planmäßige Auflösung**

Die Auflösung von in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Sonderposten für Zuwendungen oder Beiträge und die Auflösung der sonstigen Sonderposten ist ertragswirksam in der gemeindlichen Ergebnisrechnung vorzunehmen. Der Zusammenhang zwischen den gemeindlichen Abschreibungen und den von ihr gebildeten Sonderposten wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Abschreibungen und Sonderposten</b>		
<b>BILANZ</b>		
<b>Aktiva</b>	<b>Passiva</b>	<b>Hinweise</b>
Anlagevermögen <i>(Gliederung nach § 41 Absatz 3 Nr. 1 GemHVO NRW)</i>	... Sonderposten <i>(Gliederung nach § 41 Absatz 4 Nr. 2 GemHVO NRW)</i>	Bildung der Sonderposten im Zusammenhang mit der Aktivierung gemeindlicher Vermögensgegenstände
▼	▼	Bei planmäßigen und/oder außerplanmäßigen Abschreibungen erfolgt eine entsprechende Auflösung der angesetzten Sonderposten.
<b>ERGEBNISRECHNUNG</b>		
<b>Aufwendungen</b>	<b>Erträge</b>	
... ... Bilanzielle Abschreibungen	Zuwendungen (auch Auflösung aus gleichen Sonderposten) ...	Zuordnung der Erträge aus der Auflösung von Sonderposten ist in der Ergebnisrechnung nach den speziellen in der Bilanz angesetzten Sonderpos-

<b>Abschreibungen und Sonderposten</b>		
...	Öffentlich-rechtliche Beiträge (auch Auflösung aus gleichen Sonderposten)	ten vorzunehmen.
...	...	
	Sonstige ordentliche Erträge (auch Auflösung aus sonstigen Sonderposten)	
	...	

*Abbildung 592 „Abschreibungen und Sonderposten“*

Die Gemeinde hat bei dem im gemeindlichen Haushaltsjahr entstandenen Abschreibungen eine zutreffende Zuordnung zu den dafür vorgesehenen Haushaltspositionen vorzunehmen (vgl. § 38 i.V.m. § 2 GemHVO NRW).

#### **5.2.1.4 Zweckbindungsfrist und Auflösung**

Die Gewährung von Finanzleistungen durch Dritte, die i.d.R. eine Zweckbindungsfrist für die Gemeinde beinhaltet, stellt keine Vorgabe für die Festlegung einer Nutzungsdauer für diese Vermögensgegenstände dar. Die vom Zuwendungsgeber für zuwendungsfinanzierte Vermögensgegenstände bestimmte Frist soll aus seiner Sicht eine angemessene Zeit der Nutzung für den vorgesehenen Zweck des von ihm mitfinanzierten Vermögensgegenstandes durch die Gemeinde sicherstellen. Der gemeindliche Vermögensgegenstand bleibt auch nach Ablauf der Zweckbindungsfrist von seinem Charakter her fremdfinanziert.

Mit den Sonderposten wird daher nicht die Zweckbindung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes bzw. der finanztechnische Ablauf der Zuwendungsgewährung bei der Gemeinde bilanziert, sondern nur die erhaltene investive Zuwendung als Fremdfinanzierung gezeigt. Daher ergibt sich die Auflösung der zu bildenden Sonderposten auch nicht unmittelbar aus der Gewährung einer Zuwendung, denn sonst müssten auch nicht abnutzbare Vermögensgegenstände der Gemeinde ebenfalls abgeschrieben werden, z. B. Grundstücke.

#### **5.2.2 Die Bemessung der Auflösung von Sonderposten**

##### **5.2.2.1 Die Auflösung bei abnutzbaren Vermögensgegenständen**

Die Auflösung der in der Bilanz der Gemeinde angesetzten Sonderposten ist entsprechend der Abnutzung des bezuschussten Vermögensgegenstandes vorzunehmen. Die Sonderposten sind deshalb bis zum Ende des Abschreibungszeitraumes des betreffenden Vermögensgegenstandes in der Bilanz anzusetzen. Die Gemeinde darf diese zeitliche Vorgabe für den Bilanzansatz nicht nach einem anderen Zeitraum, z. B. aus einer Kreditaufnahme oder aus der festgesetzten Zweckbindungsfrist, festsetzen.

Die in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Sonderposten sind in der gleichen Art und Weise planmäßig (im gleichen Verhältnis) aufzulösen wie Abschreibungen, die entsprechend der Nutzung des mit dem Sonderposten „verbundenen“ Vermögensgegenstandes vorgenommen werden. Dieses führt haushaltsmäßig dazu, dass den jährlichen Belastungen durch die Aufwendungen aus bilanziellen Abschreibungen die Erträge aus der Auflösung von Sonderposten gegenüberstehen.

##### **5.2.2.2 Die Auflösung bei nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen**

Eine Gemeinde, die Zuwendungen für nicht abnutzbare Vermögensgegenstände, z. B. Grundstücke oder andere Vermögensgegenstände, erhalten hat, muss in der gemeindlichen Bilanz entsprechend der tatsächlich erfolgten

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

Finanzierung die notwendigen Sonderposten ansetzen. Weil bei derartigen Vermögensgegenständen keine Abnutzung erfolgt und daher keine planmäßigen Abschreibungen vorzunehmen sind, ist grundsätzlich auch der Wertansatz des betreffenden Sonderpostens im Zeitablauf nicht anzupassen.

Die in der Bilanz der Gemeinde angesetzten Sonderposten für nicht abnutzbare gemeindliche Vermögensgegenstände bleiben daher unverändert, solange die Gemeinde die betreffenden Vermögensgegenstände bilanziert. Nur zu den Abschlussstichtagen, zu denen eine außerplanmäßige Abschreibung oder ggf. eine Zuschreibung bei den mit einem Sonderposten „verbundenen“ Vermögensgegenständen vorzunehmen ist, müssen diese Sonderposten entsprechend angepasst werden. Erst wenn ein nicht abnutzbarer Vermögensgegenstand veräußert wird, ist auch der mit dem Vermögensgegenstand „verbundene“ Sonderposten nicht mehr zu bilanzieren.

#### **5.2.2.3 Die Auflösung bei einer Wertminderung eines Vermögensgegenstandes**

Die Auflösung der in der Bilanz der Gemeinde angesetzten Sonderposten ist bei abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenständen regelmäßig entsprechend der Abnutzung bzw. den Abschreibungen des bezuschussten Vermögensgegenstandes vorzunehmen. Bei nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen, z. B. Grundstücke oder andere Vermögensgegenstände, bleiben die in der gemeindlichen Bilanz entsprechend der tatsächlich erfolgten Finanzierung angesetzten Sonderposten unverändert, solange die Gemeinde ihre betreffenden Vermögensgegenstände bilanziert.

Zum Stichtag des gemeindlichen Jahresabschlusses können jedoch Umstände bekannt sind, die eine Wertminderung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens begründen, sodass deswegen die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung geboten sein kann. Wird eine solche Abschreibung zum Abschlussstichtag vorgenommen, ist auch der mit dem zuwendungsfinanzierten Vermögensgegenstand verbundene Sonderposten entsprechend anzupassen. Bei der Auflösung von Sonderposten bei Finanzanlagen der Gemeinde ist die Vorschrift des § 43 Absatz 3 zu beachten, sodass die aus der Wertminderung entstehenden gemeindlichen Erträge gleichermaßen wie die entstandenen Aufwendungen der Gemeinde unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind.

#### **5.2.2.4 Die Auflösung bei einer Veräußerung (Abgang) des Vermögensgegenstandes**

Die Gemeinde hat bei der Veräußerung eines bezuschussten gemeindlichen Vermögensgegenstandes auch den mit diesem Vermögensgegenstand „verbundenen“ Sonderposten aus ihrer Bilanz abzusetzen bzw. nicht mehr zu bilanzieren. Sie hat dabei zu berücksichtigen, dass im Ergebnis die Auflösung des Sonderpostens regelmäßig ertragswirksam erfolgte, sodass auch bei der Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes der restliche Bestand des Sonderpostens in gleicher Art und Weise aufzulösen ist.

In den Fällen der Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes ist jedoch grundsätzlich keine ergebniswirksame Auflösung des betreffenden Sonderpostens über die Ergebnisrechnung des betreffenden Haushaltsjahres vorzunehmen. Vielmehr sind die aus der Auflösung von Sonderposten entstehenden gemeindlichen Erträge gleichermaßen wie die aus der Veräußerung (Abgang) des Vermögensgegenstandes entstandenen Aufwendungen der Gemeinde unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Bei in einem Festwert zusammengefassten Vermögensgegenständen, die einer planmäßigen Abschreibung unterliegen, ist entsprechend zu verfahren (vgl. § 34 Absatz 1 GemHVO NRW). Bei einem Verzicht auf die Fortführung des Festwertes mit einer weiteren Nutzung der gemeindlichen Vermögensgegenstände ist der mit dem Festwert angesetzte Sonderposten in gleicher Art und Weise wie der Festwert auf die dann einzeln zu bilanzierenden Vermögensgegenstände aufzuteilen.

#### **5.2.2.5 Die Auflösung wegen der Rückzahlung nicht rückzahlbarer Zuwendungen**

Bei einer nicht entsprechend den festgelegten Vorgaben verwendeten nicht rückzahlbaren Zuwendung oder bei einer vorzeitigen Beendigung der zweckentsprechenden Nutzung eines mit einer investiven Zuwendung finanzierten gemeindlichen Vermögensgegenstandes kann für die Gemeinde eine Rückzahlungspflicht gegenüber dem Zuwendungsgeber entstehen. In den Fällen der Rückzahlung einer nicht rückzahlbaren investiven Zuwendung ist von der Gemeinde der wegen dieser Zuwendung bilanzierte Sonderposten entsprechend zu reduzieren. Der Auflösungsbetrag muss daher entsprechend dem Rückzahlungsbetrag unter Berücksichtigung der vom Zuwendungsgeber festgelegten Bedingungen und unter Einbeziehung des Anteils des Sonderpostens an den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des damit finanzierten Vermögensgegenstandes bestimmt werden.

Mit dem Einsetzen der Rückzahlungspflicht besteht eine Verbindlichkeit der Gemeinde gegenüber dem Zuwendungsgeber, sodass der ermittelte Auflösungsbetrag in der gemeindlichen Bilanz vom Posten „Sonderposten für Zuwendungen“ zum Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Transferleistungen“ umzuschichten ist. Die Gemeinde hat dann zum Zahlungszeitpunkt den Rückzahlungsbetrag in der Finanzrechnung unter der Investitionstätigkeit der Gemeinde als „Sonstige Investitionsauszahlung“ zu erfassen. Dieser Geschäftsvorfall der Gemeinde ist jedoch i.d.R. nicht gleichzeitig ergebniswirksam und daher nicht in der gemeindlichen Ergebnisrechnung nachzuweisen. Er kann die gemeindliche Ergebnisrechnung betreffen, wenn der Rückzahlungsbetrag der Gemeinde größer ist als der Auflösungsbetrag des Sonderpostens. In diesem Fall entstehen in Höhe des Differenzbetrages zusätzlich Aufwendungen für die Gemeinde, die in der gemeindlichen Ergebnisrechnung nachzuweisen sind.

#### **5.2.3 Die Aufstockung bei Wertaufholung eines Vermögensgegenstandes**

Die Gemeinden sind durch § 35 Absatz 8 Satz 1 GemHVO NRW verpflichtet, in den Fällen, in denen der Grund für die frühere außerplanmäßige Abschreibung eines Vermögensgegenstandes nach § 35 Absatz 5 oder 6 GemHVO NRW (Außerplanmäßige Abschreibungen für Sachanlagen oder Finanzanlagen) entfallen ist und der Wegfall festgestellt wurde, eine Wertaufholung vorzunehmen. Diese Wertveränderung von in der Bilanz angesetzten Vermögensgegenständen wird als Zuschreibung bezeichnet.

Eine Zuschreibung stellt eine wertmäßige Erhöhung des gemeindlichen Anlagevermögens dar, beseitigt eine entstandene Unterbewertung eines aktivierten Vermögensgegenstandes und stellt eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Vermögenslage der Gemeinde wieder her. Sofern zum Abschlussstichtag des gemeindlichen Jahresabschlusses eine Zuschreibung als Wertaufholung (Ertrag) vorgenommen wird, ist auch der mit dem zuwendungsfinanzierten Vermögensgegenstand verbundene Sonderposten (Aufwand) von der Gemeinde entsprechend anzupassen. Bei der Aufstockung von Sonderposten ist zudem die Vorschrift des § 43 Absatz 3 zu beachten, sodass daraus eine Umschichtung aus der allgemeinen Rücklage entsteht, weil zuvor die aus der Wertminderung eines Vermögensgegenstandes entstandenen gemeindlichen Erträge unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen waren.

#### **5.3 Zu Satz 3 (Weiterleitung der Zuwendung und Sonderposten):**

Die Vorschrift enthält die ausdrückliche Vorgabe, dass bei erhaltenen Zuwendungen für Investitionen, die an Dritte weitergeleitet werden, ein Sonderposten nur gebildet werden darf, wenn die Gemeinde die geförderten Vermögensgegenstände als wirtschaftlicher Eigentümer zu aktivieren hat. Die Gemeinde erhält vielfach investive Zuwendungen, jedoch nicht immer für die eigene Vermögensbildung, sondern um diese zulässigerweise zur Erfüllung gemeindlicher Aufgaben an Dritte weiterzuleiten (vgl. § 43 Absatz 2 GemHVO NRW). Die Gemeinde darf in diesen Fällen für die erhaltene investive Zuwendung nur dann einen Sonderposten in ihrer gemeindlichen Bi-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

lanz anzusetzen, wenn sie wirtschaftlicher Eigentümer des damit von Zuwendungsempfänger angeschafften Vermögensgegenstandes ist, an den die erhaltene Zuwendung weitergeleitet wurde.

Dieser Sachverhalt ist u.a. davon abhängig, ob und wie der gemeindliche Zuwendungsbescheid an den Dritten oder die mit ihm geschlossene Vereinbarung ausgestaltet ist. Bei einer gemeindlichen Zuwendungsgewährung an einen Dritten mit Unterstützung durch Finanzmittel eines anderen Dritten muss die erhaltene Zuwendung bilanziell im Gleichklang mit der eigenen Zuwendungsgewährung behandelt werden. Die Bilanzierung des Sonderpostens ist dann im Gleichklang mit der Bilanzierung des Vermögensgegenstandes vorzunehmen. Von der Gemeinde in dann auch in gleicher Art und Weise und entsprechend dem Zeitablauf der in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Sonderposten ergebniswirksam aufzulösen.

## **6. Zu Absatz 6 (Sonderposten für den Gebührenaussgleich):**

### **6.01 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde ist nach dem Kommunalabgabengesetz berechtigt, Steuern, Gebühren und Beiträge zu erheben (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 1 KAG NRW). Sie hat z. B. Benutzungsgebühren zu erheben, wenn eine Einrichtung oder Anlage überwiegend dem Vorteil einzelner Personen oder Personengruppen dient (vgl. § 6 Absatz 1 Satz 1 KAG). Die Gebühren sind dabei nach der Inanspruchnahme der Einrichtung oder Anlage in Form eines Wirklichkeitsmaßstabs zu bemessen (vgl. § 6 Absatz 3 Satz 1 KAG NRW). Außerdem soll das veranschlagte Gebührenaufkommen die voraussichtlichen nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ansatzfähigen Kosten der Einrichtung oder Anlage nicht übersteigen, sondern i.d.R. decken. Der Gebührenrechnung kann dabei ein Kalkulationszeitraum von höchstens drei Jahren zugrunde gelegt werden.

Die gemeindliche Gebührenkalkulation ist damit eine Kalkulation vor dem Erhebungszeitraum. Nach der Kalkulationsperiode werden mit einer Abrechnung die zuvor kalkulierten Kosten durch einen Vergleich der „Soll-Werte“ mit den „Ist-Werten“ überprüft, sodass sich daraus ggf. Überdeckungen oder Unterdeckungen aufgrund des tatsächlichen Gebührenaufkommens ergeben können. Im Rahmen der gemeindlichen Gebührenkalkulation entstehende Überdeckungen oder Unterdeckungen müssen gleichzeitig Erträge oder Aufwendungen in der jeweiligen Teilergebnisrechnung sein. Sie entfalten dadurch haushaltsmäßige Wirkungen, so die entstandenen Differenzen eine Bedeutung für die gemeindliche Bilanzierung erlangen.

Das haushaltsmäßige Ergebnis in einer Teilergebnisrechnung für einen Aufgabenbereich mit Gebührenkalkulation stellt dabei entweder einen Überschuss oder einen Fehlbetrag dar, soweit tatsächlich kein Ausgleich erzielt wird. Ein haushaltsmäßiger Überschuss als Überdeckung oder ein Fehlbetrag als Unterdeckung kann entstehen, wenn sich im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft herausstellt, dass z. B. die Inanspruchnahme der gemeindlichen Einrichtung höher oder niedriger als geplant erfolgte. Ein solches haushaltswirtschaftliches Ergebnis muss nicht mit dem Ergebnis der Gebührenkalkulation identisch sein. In die gemeindliche Gebührenkalkulation sind z. B. - anders als im gemeindlichen Haushalt - kalkulatorische Kosten einzubeziehen, weil die Gebührenkalkulation auf Kostenbasis vorzunehmen ist.

Ein Überschuss oder ein Fehlbetrag in einer solchen „gebührenmäßigen“ Teilergebnisrechnung im gemeindlichen Jahresabschluss wird deshalb als „Haushaltsmäßige Überdeckung in Aufgabenbereichen mit Gebührenkalkulation“ oder als „Haushaltsmäßige Unterdeckung ...“ bezeichnet. Er muss von der Gemeinde in der nächsten betreffenden Gebührenkalkulation berücksichtigt werden, denn er unterliegt den Bestimmungen über den Ausgleich der Kostenüberdeckung oder Kostenunterdeckung nach § 6 Absatz 2 Satz 3 KAG NRW. Die Gemeinde hat dabei eigenverantwortlich im Sinne des KAG NRW über die Vornahme des Ausgleichs zu entscheiden.

**6.02 Die Abbildung der Gebührenkalkulation**

Im NKF kann in den Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans die Belastungen der Gebührenzahler durch die Abbildung von kalkulatorischen Kosten der jeweiligen kostenrechnenden Einrichtung dargestellt werden (vgl. § 4 GemHVO NRW). Die Gemeinde kann dazu jeweils die Differenz zwischen kalkulatorischen Kosten der gebührenrechnenden Einheit und dem haushaltsmäßigen Aufwendungen der Gemeinde zusätzlich bzw. nachrichtlich dadurch aufzeigen. In den betreffenden Teilergebnisplänen in ihrem Haushaltsplan kann mit einer ergänzenden Abbildung die Belastungen der Gebührenzahler insgesamt durch eine Überleitung des haushaltsmäßigen Ergebnisses zum Saldo der Gebührenkalkulation dargestellt werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Überleitung des haushaltsmäßigen Ergebnisses zum Saldo der Gebührenkalkulation</b>						
<b>Teilergebnisplan</b> ....	Vor- vor- jahr	Vor- jahr	<b>Haushalts- jahr</b> ... TEUR	Planung Hj + 1	Planung Hj + 2	Planung Hj + 3
	TEUR	TEUR		TEUR	TEUR	TEUR
<b>Erträge .....</b>						
<b>Aufwendungen .....</b>						
<b>Ergebnis</b>						
<b>Nachrichtlich: Überleitung des Ergebnisses zum Saldo der Gebührenkalkulation</b>						
Differenz zwischen kalkulatorischer und bilanzieller Abschreibung (-)						
Differenz zwischen kalkulatorischen Zinsen und effektiven Schuldzinsen (-)						
Sonstige Abweichungen zwischen Gebührenkalkulation und Ergebnis (+/-)						
<b>Saldo</b> (der Gebührenkalkulation)						

*Abbildung 593 „Die Überleitung des haushaltsmäßigen Ergebnisses zum Saldo der Gebührenkalkulation“*

Das NKF legt in allen Produktbereichen des gemeindlichen Haushalts die Abschreibungen auf der Basis von Anschaffungs- und Herstellungskosten fest. Ferner können nur die tatsächlichen Zinsaufwendungen produktbereichsbezogen ausgewiesen werden. Nur diese aufwendungsgleichen Kosten dürfen im gemeindlichen Haushaltsplan abgebildet werden. In der Praxis der Gebührenhaushalte bzw. der Gebührenkalkulation können die Abschreibungen auf der Basis von Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder von Wiederbeschaffungszeitwerten zu ermittelt werden. Außerdem sind die kalkulatorischen Zinsen auf das gesamte betriebsnotwendige Kapital abzüglich Zuwendungen und Beiträge zu berechnen. Die Einbeziehung solcher kalkulatorischen Kosten in den gemeindlichen Haushalt erfordert eine klare Abgrenzung zur Gebührenberechnung. Andernfalls könnte die Klarheit und Übersichtlichkeit des gemeindlichen Haushaltsplans beeinträchtigt werden.

Der Gemeinde bleibt es dabei freigestellt, ob sie dafür den betreffenden Teilplan bzw. Teilergebnisplan ihres Haushaltsplans entsprechend erweitern oder eine ergänzende textliche Darstellung vornehmen. In den Fällen, in

denen zur besseren Nachvollziehbarkeit der umfassenden gemeindlichen Aufgabenerfüllung für die „Gebührenhaushalte“ eigenständige produktorientierte Teilpläne aufgestellt und unter Beachtung der betroffenen Produktbereiche in den Haushaltsplan integriert werden, müssen dann auch im Jahresabschluss entsprechende Teilrechnungen vorgenommen werden (vgl. § 40 GemHVO NRW).

### **6.03 Der Begriff „Kostenrechnende Einrichtung“**

Die Pflicht zur Bilanzierung von Kostenüberdeckungen entsteht im unmittelbaren Zusammenhang mit kostenrechnenden Einrichtungen der Gemeinde. Als solche Einrichtungen werden im Zusammenhang mit der Vorschrift gemeindliche Organisationseinheiten angesehen, die i.d.R. und überwiegend und im Zusammenhang mit dem Abgaberecht durch Gebühren finanziert werden. Das Kriterium „überwiegend“ gilt dabei als erfüllt, wenn die Einrichtung weniger als die Hälfte des Gesamtbedarfs an allgemeinen Deckungsmitteln erhält. Die Gebühren stellen dabei eine Gegenleistung eines Dritten für die von der Gemeinde vorgenommene Dienstleistung dar.

Ob eine kostenrechnende Einrichtung besteht, hängt daher nicht vom wirtschaftlichen Handeln der Einrichtung bzw. der Gemeinde ab. Vielmehr bestehen kostenrechnende Einrichtungen für die Durchführung gemeindlicher Aufgaben i.d.R. oft dort, wobei die gemeindliche Dienstleistung einem abgrenzbaren Adressatenkreis zugutekommen soll. Die von der Gemeinde zu erhebenden Gebühren in diesen Bereichen sollen daher auch grundsätzlich so bemessen werden, dass die Nutznießer auch vollständig die Kosten dafür tragen.

### **6.04 Die sachbezogene Abgrenzung**

Unter dem Bilanzposten „Sonderposten für den Gebührenaussgleich“ sind bei einer engen Auslegung nur die haushaltsmäßigen Überdeckungen aus einzelnen gemeindlichen Aufgabenbereichen anzusetzen, die aufgrund einer Gebührenkalkulation nach dem Kommunalabgabengesetz entstanden und entsprechend dieser rechtlichen Grundlage gegenüber den Gebührenzahlern wieder auszugleichen sind. Es bedarf jedoch einer erweiterten Auslegung, weil auch in anderen fachlichen Aufgabenbereichen der gemeindlichen Verwaltung besondere allgemeine Ausgleichsverpflichtungen bzw. gebührenähnliche Ausgleichsverpflichtungen gegenüber den zuvor Herangezogenen bestehen können.

Die allgemeinen Ausgleichsverpflichtungen der Gemeinde sollen angesetzt werden, die dem abgelaufenen Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnen sind und noch nicht durch einen Leistungsbescheid konkret umgesetzt wurden, auch wenn die Verpflichtungen haushaltsmäßig der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zuzuordnen sind. Die Ausgleichsansprüche der Gemeinde sind dagegen im Anhang im Jahresabschluss anzugeben, sofern nicht die Gemeinde durch einen Leistungsbescheid ihre Ansprüche konkretisiert und geltend gemacht hat, sodass die Gemeinde in entsprechendem Umfang eine Forderung bilanzieren kann. Auf die Form der Erfüllung der Verpflichtung bzw. des Austausches zwischen der Gemeinde und dem betroffenen Dritten kommt es dabei nicht an, z. B. Aufrechnung, Verrechnung oder Erstattung.

Für die Bilanzierung bietet sich deshalb ggf. eine unmittelbare Untergliederung des Bilanzpostens oder „Davon-Vermerke“ an. Diese Differenzierung ist von der örtlichen Bedeutung des jeweils betroffenen Aufgabenbereiches abhängig. Es ist aber grundsätzlich ausreichend, differenzierte Angaben zur Zusammensetzung dieses Sonderpostens im Anhang im Jahresabschluss zu machen. Dazu gehört z. B. dass in den Fällen, in denen der Wertansatz aus mehreren Überdeckungen gebildet wurde, der Anhang die damit zusammenhängenden Einzelangaben aus den örtlichen Gebührenkalkulationen enthalten soll.

### **6.1 Zu Satz 1 (Überdeckung in Teilergebnisrechnungen mit Gebührenkalkulation):**

Die Gemeinde ist nach § 6 Absatz 3 KAG verpflichtet, eine bei einer kostenrechnenden Einrichtung am Ende eines Kalkulationszeitraumes bestehende Kostenüberdeckung innerhalb der nächsten vier Jahre wieder auszugleichen. Dieses bedeutet, dass die Gemeinde den erzielten Überschuss haushaltsmäßig nicht frei verwenden darf, sondern sie den erzielten Überschuss den Gebührenzahlern wieder zugutekommen lassen bzw. im nächsten Kalkulationszeitraum anrechnen muss. Diese Verpflichtung der Gemeinde muss auch bilanziell transparent gemacht werden. Aus wirtschaftlicher Sicht könnte dafür eine Rückstellung in Betracht kommen, denn die Gebührenzahler sind als Gläubiger im Sinne einer Außenverpflichtung anzusehen. Eine in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Rückstellung darf aber nur dann ergebniswirksam aufgelöst werden, wenn der Grund für die Rückstellungsbildung entfallen ist, die Gemeinde bei der Gebührenkalkulation aber eine „Rückgabeverpflichtung“ bzw. Aufrechnungsverpflichtung hat, soll die Rückstellung dafür nicht in Betracht kommen.

Für die bilanzielle Abbildung ist aber die Bildung eines Sonderpostens vorgesehen. Diese Zuordnung stellt keine unvertretbare Abweichung von dem Gedanken der Abbildung von gemeindlichen Verpflichtungen dar, denn dem vorgesehenen Sonderposten kommt in der gemeindlichen Bilanz auch Fremdkapitalcharakter zu. Die gesonderte Erfassung stellt dabei keine „Verrechnungspflichten“ der Gemeinde im steuerrechtlichen Sinne dar. Die Einhaltung der aufgezeigten gemeindlichen Verpflichtung soll vielmehr durch den Ausweis eines besonderen „Sonderpostens für den Gebührenaussgleich“ für den erzielten „Überschuss“ auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz gewährleistet und transparent gemacht werden.

Die Gemeinde muss zudem bei einem gemeindlichen Aufgabenbereich mit Gebührenkalkulation, für den in der Teilergebnisrechnung des produktorientierten Teilplans ein positives Ergebnis (Saldo größer als Null) ausgewiesen wird, im Rahmen der gemeindlichen Buchführung sicherstellen, dass dieser „Überschuss“ wieder zweckentsprechend dem Aufgabenbereich zur Verfügung steht. Dabei ist einerseits zu berücksichtigen, dass der Überschuss im abgelaufenen Haushaltsjahr ertragswirksam entstanden ist, andererseits aber die Auflösung der zu passivierenden Sonderposten (bilanzierte Überschüsse) ebenfalls ertragswirksam ist.

Die Ergebniswirksamkeit des erzielten Überschusses muss deshalb im abzurechnenden Haushaltsjahr eliminiert werden, damit dieser Betrag dann in dem Haushaltsjahr, in dem der gebührenrechtliche Ausgleich vorgenommen werden soll, die notwendige Ergebniswirksamkeit eintreten kann. Eine Ertragserfassung in beiden Haushaltsjahren ist unzulässig. Ein haushaltsmäßiger Ertrag kann nur in einem Haushaltsjahr entstehen und muss, soweit daraus ein gebührenrechtlicher Überschuss entsteht, aus rechtlichen Gründen dem Haushaltsjahr wirtschaftlich zugerechnet werden, in dem die gebührenrechtliche Ausgleichspflicht nach der o.a. Vorschrift umgesetzt wird.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass das Ergebnis der betreffenden Teilergebnisrechnung nicht zwingend mit der Gebührenkalkulation bzw. dem „Gebührenhaushalt“ übereinstimmen muss, denn es bestehen Unterschiede zwischen beiden Teilen, z. B. wegen kalkulatorischer und bilanzieller Abschreibung oder kalkulatorischen Zinsen und effektiven Schuldzinsen. Erst wenn in der betreffenden Teilergebnisrechnung zusätzlich eine Überleitung des haushaltsmäßigen Ergebnisses zum Saldo der Gebührenkalkulation enthalten ist, werden diese Unterschiede auch im Jahresabschluss transparent gemacht. Diese ergänzende Darstellung verändert jedoch nicht die haushaltsmäßige Bildung des o.a. Sonderpostens und den Betrag der Zuführung.

### **6.2 Zu Satz 2 (Unterdeckung in Teilergebnisrechnungen mit Gebührenkalkulation):**

Die Gemeinde soll nach § 6 Absatz 3 KAG NRW eine bei einer kostenrechnenden Einrichtung am Ende eines Kalkulationszeitraumes entstandene Kostenunterdeckung innerhalb der nächsten vier Jahre wieder ausgleichen. Eine solche Kostenunterdeckung in der Gebührenkalkulation muss nicht zwingend auch eine haushaltsmäßige Unterdeckung in der betreffenden Teilergebnisrechnung sein. Besteht jedoch eine haushaltsmäßige Unterdeckung in der betreffenden Teilergebnisrechnung dürfte i.d.R. auch eine Kostenunterdeckung in der Gebührenkal-

kulation bestehen. Der Bilanzierung einer haushaltsmäßigen Unterdeckung steht das Realisationsprinzip wie auch das Imparitätsprinzip entgegen (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW).

Eine entstandene haushaltsmäßige Unterdeckung in der betreffenden Teilergebnisrechnung eines Aufgabenbereiches mit Gebührenkalkulation ist deshalb zusammen mit dem Umfang der entstandenen Kostenunterdeckung in der Gebührenkalkulation im Anhang anzugeben. Diese Angabepflicht besteht unabhängig davon, ob, wann und in welchem Umfang die entstandene Unterdeckung tatsächlich in zulässiger Weise unter Beachtung der Vorschriften des KAG NRW ausgeglichen werden soll. Besteht eine ausgeglichene Teilergebnisrechnung eines Aufgabenbereiches mit Gebührenkalkulation, gleichwohl aber eine Kostenunterdeckung in der Gebührenkalkulation kann dazu freiwillig eine Angabe im Anhang gemacht werden, wenn sie von haushaltsmäßiger Bedeutung ist und eine wichtige Angabe darstellt (vgl. § 44 Absatz 2 GemHVO NRW).

## **7. Zu Absatz 7 (Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag):**

### **7.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Vorschrift des § 75 Absatz 7 GO NRW enthält für die Gemeinde ein Überschuldungsverbot. Dazu wird weiter bestimmt, dass eine Gemeinde überschuldet ist, wenn nach der gemeindlichen Bilanz das Eigenkapital aufgebraucht ist (vgl. § 41 GemHVO NRW). Der Tatbestand der Überschuldung ist dann gegeben, wenn die Wertansätze der Passivposten (Eigenkapital und Verpflichtungen) die Wertansätze der Aktivposten (Anlagevermögen und Umlaufvermögen) unter Berücksichtigung der Rechnungsabgrenzung übersteigen. Im Falle einer Überschuldung ist auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz unter der Bezeichnung "Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag" ein rechnerischer Gegenposten zum gemeindlichen Eigenkapital gesondert anzusetzen. Bei dieser bilanziellen Sachlage weist das Eigenkapital einen negativen Betrag ( $< 0$  Euro) auf, der sich als Summe aus den Ansätzen der Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“, „Ausgleichsrücklage“ und „Jahresüberschuss/-Jahresfehlbetrag“, jedoch ohne den Ansatz der Sonderrücklagen ergibt.

Die bilanzierten Sonderrücklagen bleiben wegen ihrer zweckbezogenen Bindung bei dieser Berechnung als Eigenkapitalposten unberücksichtigt, denn sie haben den Zweck, den Teil des gemeindlichen Eigenkapitals zweckbezogen zu binden, der mit aktivierten Vermögensgegenständen in Verbindung steht und ihn einer freien Verwendbarkeit nicht zugänglich zu machen. Soweit ein solcher Posten in der gemeindlichen Bilanz angesetzt ist und sich ein weiterer Jahresfehlbetrag bei der Gemeinde ergibt, ist dieser gesonderte Bilanzposten auf der Aktivseite entsprechend zu erhöhen. Außerdem bedarf es im Falle des Ausweises eines solchen Postens auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz einer ausführlichen Erläuterung der eingetretenen besonderen örtlichen Gegebenheiten im gemeindlichen Jahresabschluss, und zwar sowohl im Anhang als auch im Lagebericht.

### **7.2 Der Bilanzausweis der Überschuldung**

Die Gemeinde hat in den Fällen, in denen zum Abschlussstichtag das gesamte Eigenkapital aufgezehrt ist und sich dadurch in der gemeindlichen Bilanz ein Überschuss der Passivposten über die Aktivposten ergibt, den entsprechenden Betrag auf der Aktivseite der Bilanz unter dem gesonderten Bilanzposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ anzusetzen. Dieser letzte Posten auf der Aktivseite der Bilanz stellt eine rechnerische Korrekturgröße zum gemeindlichen Eigenkapital dar und ist daher weder als ein Vermögensgegenstand noch als ein Instrument der Rechnungsabgrenzung anzusehen. Vielmehr soll durch diesen gesonderten Bilanzposten lediglich die eingetretene bilanzielle Überschuldung der Gemeinde aufgezeigt werden. Mit diesem besonderen Bilanzposten auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz wird verhindert, dass das gemeindliche Eigenkapital als negativer Kapitalbetrag auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

Der vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen weist für die Bilanzierung eines nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrages keine gesonderte Kontengruppe aus (vgl. Nr. 1.5.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300). Ist ein solcher Fehlbetrag in der gemeindlichen Bilanz auszuweisen und dafür ein Bestandskonto erforderlich, soll die Kontengruppe 19 „Aktive Rechnungsabgrenzung“ auf die Kontengruppe „Aktive Rechnungsabgrenzung und Überschuldung“ erweitert und für ein einzurichtendes Bestandskonto die Kontenart 199 „Überschuldung“ genutzt werden.

### **7.3 Der Sanierungsplan zur Beseitigung der Überschuldung**

Bei einer eingetretenen Überschuldung der Gemeinde, die durch den Ansatz des Postens „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz ausgewiesen wird (vgl. § 43 Absatz 7 i.V.m. § 41 Absatz 3 Nummer 4 GemHVO NRW), muss der Blick zwingend auf den Aufbau von Eigenkapital gerichtet werden, der auch die notwendige Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs einschließt. Der bestehende Verstoß gegen das Verbot der Überschuldung (vgl. § 75 Absatz 7 GO NRW) steht im Mittelpunkt der Betrachtung, sodass die notwendigen Gegenmaßnahmen der Gemeinde auf die Beendigung dieses Verstoßes zielen müssen.

Derzeit können noch keine sinnvollen und sachgerechten Eigenkapitalgrößen für die Gemeinden als Wertansatz der allgemeinen Rücklage (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 1 GemHVO NRW) bestimmt werden. Gleichwohl besteht nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften eine zu erfüllende Mindestanforderung für die Gemeinde. So müssen von einer Gemeinde auf jeden Fall zielgerichtete haushaltswirtschaftliche Maßnahmen ergriffen werden, damit auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz kein Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ mehr auszuweisen ist. Aus diesem Sachverhalt folgt auch, dass ggf. auf eine längere Zeit vielfältige Gegenmaßnahmen von der Gemeinde umgesetzt werden müssen, um eine künftige Überschuldung wirksam auf Dauer zu vermeiden. Dies erfordert wegen der besonderen Ziel- und Zwecksetzung einen geeigneten Sanierungsplan als Eigenkapitalaufbaukonzept (EAK). Mit dem Haushaltssicherungskonzept nach § 76 GO NRW sind dagegen andere Strategien verbunden.

Der Sanierungsplan wird als umfassendes Sanierungskonzept zum zukunftsorientierten Leitfaden (Gesamtkonzept der Gemeinde), in dem die grundsätzlichen Rahmenbedingungen für die Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde und die Steuerung des Haushalts sowie den Erhalt des Eigenkapitals festgelegt werden. Gleichzeitig muss der Sanierungsplan ein erweitertes Planungssystem als der Haushaltsplan enthalten, das als Handlungsrichtschnur dienen soll und deshalb die konkreten und akuten Schritte aufzuzeigen hat, die sofort und in der weiteren Zukunft von der Gemeinde zu gehen sind. Besondere Eckpunkte sowie die Chancen und Risiken für die Gemeinde sind dabei besonders herauszustellen. Der Sanierungsplan verkörpert somit eine Leitlinie für das Handeln der Gemeinde und für die Verhandlungen mit Dritten.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**§ 44**  
**Anhang**

(1) <sup>1</sup>Im Anhang sind zu den Posten der Bilanz die verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben. <sup>2</sup>Die Positionen der Ergebnisrechnung und die in der Finanzrechnung nachzuweisenden Einzahlungen und Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit sind zu erläutern. <sup>3</sup>Die Anwendung von Vereinfachungsregelungen und Schätzungen ist zu beschreiben. <sup>4</sup>Die Erläuterungen sind so zu fassen, dass sachverständige Dritte die Sachverhalte beurteilen können.

(2) <sup>1</sup>Gesondert anzugeben und zu erläutern sind:

1. Besondere Umstände, die dazu führen, dass der Jahresabschluss nicht ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt,
2. die Verringerung der allgemeinen Rücklage und ihre Auswirkungen auf die weitere Entwicklung des Eigenkapitals innerhalb der auf das abgelaufene Haushaltsjahr bezogenen mittelfristigen Ergebnis und Finanzplanung,
3. Abweichungen vom Grundsatz der Einzelbewertung und von bisher angewandten Bewertungs- und Bilanzierungsmethoden,
4. die Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, für die Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung gebildet worden sind, unter Angabe des Rückstellungsbetrages,
5. die Aufgliederung des Postens „Sonstige Rückstellungen“ entsprechend § 36 Abs. 4 und 5, sofern es sich um wesentliche Beträge handelt,
6. Abweichungen von der standardmäßig vorgesehenen linearen Abschreibung sowie von der örtlichen Abschreibungstabelle bei der Festlegung der Nutzungsdauer von Vermögensgegenständen,
7. noch nicht erhobene Beiträge aus fertiggestellten Erschließungsmaßnahmen,
8. bei Fremdwährungen der Kurs der Währungsumrechnung,
9. die Verpflichtungen aus Leasingverträgen.

<sup>2</sup>Zu erläutern sind auch die im Verbindlichkeitspiegel auszuweisenden Haftungsverhältnisse sowie alle Sachverhalte, aus denen sich künftig erhebliche finanzielle Verpflichtungen ergeben können und weitere wichtige Angaben, soweit sie nach Vorschriften der Gemeindeordnung oder dieser Verordnung für den Anhang vorgesehen sind.

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

**Erläuterungen zu § 44:**

**I. Allgemeines**

**1. Der Anhang als Bestandteil des gemeindlichen Jahresabschlusses**

**1.1 Die Aufgaben des Anhangs**

**1.1.1 Allgemeine Anforderungen**

Der gemeindliche Anhang enthält als fünftes Element des gemeindlichen Jahresabschlusses notwendige und sachgerechte Erläuterungen zu einzelnen Posten der gemeindlichen Bilanz und zu den Positionen der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung der Gemeinde, insbesondere auch zu Sachverhalten, die nicht in diesen Bestandteilen des Jahresabschlusses betragsmäßig gesondert abgebildet sind (vgl. § 37 GemHVO NRW). Er soll im Zusammenhang mit der gemeindlichen Bilanz und der Ergebnisrechnung sowie der Finanzrechnung und den Teilrechnungen ermöglichen, dass der gemeindliche Jahresabschluss, bezogen auf den Abschlussstichtag, ein

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. Die Anhangsangaben dienen dabei nicht allein und nicht vorrangig dazu, die Betragsangaben verständlich zu machen. Die Aufgabe des Anhangs ist es, insgesamt Informationen über die Ergebnisse der gemeindlichen Geschäftsvorfälle und des Verwaltungshandelns im Haushaltsjahr zu geben, insbesondere dann, wenn diese nicht in die gemeindliche Bilanz aufgenommen worden sind.

Für die Angaben im Anhang soll regelmäßig eine sachgerechte Differenzierung entsprechend der Posten der gemeindlichen Bilanz und der Positionen der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung bestehen, um in Form von einzelnen Daten und Erläuterungen ergänzende Informationen aufzuzeigen. Wichtige Angaben zu den gemeindlichen Teilrechnungen können gesondert erfolgen oder in die Darstellungen zur Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung einfließen. Die Pflicht, im gemeindlichen Anhang besondere wirtschaftliche Verhältnisse der Gemeinde gesondert anzugeben, entsteht durch ausdrückliche Vorgaben in einer Vielzahl von haushaltsrechtlichen Vorschriften, z. B. für außerplanmäßige Abschreibungen in § 35 Absatz 5 GemHVO NRW.

Die Angaben im gemeindlichen Anhang müssen dabei den im Haushaltsjahr entstandenen tatsächlichen Verhältnissen entsprechen und richtig und vollständig sowie nachvollziehbar wieder gegeben werden. Der Anhang im Jahresabschluss der Gemeinde soll daher neben seiner Beschreibung auch eine Ergänzung, Korrektur und Entlastung von Bilanz sowie zur Ergebnisrechnung und Finanzrechnung bezwecken und deren Interpretation durch die Jahresabschlussadressaten unterstützen. Ihm kommen deshalb besondere Funktionen und Pflichten hinsichtlich der Informationsvermittlung zu. Der Anhang soll zudem so gegliedert sein, dass auf einfach Art und Weise ein Zusammenhang zur Bilanz sowie zur Ergebnisrechnung und Finanzrechnung hergestellt werden kann.

#### **1.1.2 Die Berücksichtigung der Adressaten**

Der Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss erfüllt seine Aufgaben nicht vollständig, wenn dieser Bestandteil des Jahresabschlusses von der Gemeinde nicht auch adressatenbezogen gestaltet wird. Die im Anhang enthaltenen Informationen müssen für alle Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verständlich und nachvollziehbar sein. Dadurch kann eine Transparenz über die örtlichen Ergebnisse der Haushaltswirtschaft einschließlich des Standes von Vermögen und Schulden geschaffen werden. Diese Sachlage erfordert, die im Anhang zu gebenden Informationen und deren Verständlichkeit auch aus dem Blickwinkel der Adressaten zu beurteilen. Der Adressatenkreis besteht dabei aus einer unbestimmten Zahl von Interessengruppen und Personen mit unterschiedlichen Informationsbedürfnissen und Transparenzansprüchen. Außerdem ist zu beachten, dass die Einsichtnahme Jahresabschluss der Gemeinde bis zum Jahresabschluss des folgenden Haushaltsjahres besteht (vgl. § 96 Absatz 2 GO NRW).

### **1.2 Die allgemeinen Funktionen des Anhangs**

#### **1.2.1 Allgemeine Zwecke**

Der Anhang hat eine übergeordnete Aufgabenstellung und darf nicht dazu genutzt werden, um auf einen Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz oder einer Position in der Ergebnisrechnung zu verzichten. Er hat daher auch keine Ersatzfunktion. Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses lediglich nur eine Angabe im Anhang zu machen, würde mit den gesetzlichen Vorschriften und den GoB nicht in Einklang stehen, zumal sich die gemeindliche Bilanz, die Ergebnisrechnung, die Finanzrechnung und die Teilrechnungen auf die unbedingt notwendigen zahlenmäßigen Angaben beschränken. Der gemeindliche Anhang sichert damit auch das Zusammenwirken dieser Bestandteile des gemeindlichen Jahresabschlusses (vgl. § 37 GemHVO NRW).

Die unterschiedlichen Funktionen des Anhangs im gemeindlichen Jahresabschluss sollen dazu beitragen, dass der Jahresabschluss der Gemeinde ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-,

Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. Nachfolgend die Funktionen des gemeindlichen Anhangs im Einzelnen (vgl. Abbildung).

<b>Die Funktionen des gemeindlichen Anhangs</b>
<b>Erläuterungsfunktion</b>
<b>Korrekturfunktion</b>
<b>Entlastungsfunktion</b>
<b>Ergänzungsfunktion</b>

*Abbildung 594 „Die Funktionen des gemeindlichen Anhangs“*

### **1.2.2 Die Erläuterungsfunktion**

Im gemeindlichen Anhang sind die Posten der gemeindlichen Bilanz und die Positionen der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erläutern. Auch weitere Informationen, die das durch den gemeindlichen Jahresabschluss zu vermittelnde Bild konkretisieren und für die Adressaten des Jahresabschlusses nachvollziehbarer machen, hat der Anhang zu enthalten, denn ihm kommt eine allgemeine sowie eine spezifische Erläuterungsfunktion zu.

### **1.2.3 Die Korrekturfunktion**

Im gemeindlichen Anhang enthaltene Angaben können die Beurteilung der gemeindlichen Bilanz sowie der gemeindlichen Ergebnisrechnung ggf. relativieren, z. B. durch die erforderliche Angabe über die von der Gemeinde angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden. Insbesondere in den Fällen, in denen der gemeindliche Jahresabschluss kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild mehr vermitteln kann, kommt dem Anhang insoweit eine Korrekturfunktion zu. Durch die im Anhang enthaltenen Informationen sollen außerdem die Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses vor Fehleinschätzungen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde sowie vor Fehlentscheidungen geschützt werden, sodass dem gemeindlichen Anhang in solchen Fällen auch eine Schutzfunktion zukommt.

### **1.2.4 Die Entlastungsfunktion**

Im gemeindlichen Anhang bewirken die von der Gemeinde zu gebenden pflichtigen oder freiwilligen Angaben, dass diese Angaben insoweit nicht in der gemeindlichen Bilanz und/oder in der gemeindlichen Ergebnisrechnung enthalten sein müssen. Den Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses werden dadurch alle notwendigen Informationen gegeben. Dem Anhang kommt insoweit eine Entlastungsfunktion in Bezug auf die gemeindliche Bilanz und Ergebnisrechnung zu. Insbesondere die Benennung der Ausübung von Ausweiswahlrechten sowie Aussagen über die tatsächliche Gestaltung der gemeindlichen Bilanz und Ergebnisrechnung, z. B. die Zusammenfassung von Posten oder Positionen, bewirken die Entlastungsfunktion des gemeindlichen Anhangs. Dadurch wird die Aussagefähigkeit des gemeindlichen Jahresabschlusses erhalten.

**1.2.5 Die Ergänzungsfunktion**

Dem gemeindlichen Anhang kommt auch eine Ergänzungsfunktion zu, wenn die erforderlichen Daten nicht aus den sonstigen Bestandteilen des gemeindlichen Jahresabschlusses ableitbar sind. Der Anhang muss dann die notwendigen Angaben enthalten, ggf. auch aufgliedern und erläutern, ggf. auch begründen. So kann der Anhang z. B. auch Auskunft über nicht bilanzierungsfähige Sachverhalte bei der Gemeinde geben, die aber zur Beurteilung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zur Verfügung zu stellen sind.

**1.2.6 Die Verwendung von Informationsbegriffen**

Für die Informationsvermittlung durch den Anhang als Bestandteil des gemeindlichen Jahresabschlusses können einige Begriffe zur Anwendung kommen, durch die unmittelbar die Verständlichkeit der an die Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses zu gebenden Informationen verbessert werden kann. Dazu zählen die folgenden Informationsbegriffe (vgl. Abbildung).

<b>Informationsbegriffe im gemeindlichen Anhang</b>	
<b>BEGRIFFE</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Angabe</b>	Benennung eines gemeindlichen Sachverhaltes ohne weitere Zusatzinformationen in zahlenmäßiger oder beschreibender Form.
<b>Ausweis</b>	Benennung eines gemeindlichen Sachverhaltes in zahlenmäßiger oder mengenmäßiger Hinsicht (Anzahl, Größe, Menge).
<b>Aufgliederung</b>	Aufteilung einer Einheit in einzelne Teile, Segmente oder Komponenten nach sachlichen Kennzeichen, Merkmalen oder Besonderheiten, um die Zusammensetzung zu erläutern.
<b>Erläuterung</b>	Beschreibung eines gemeindlichen Sachverhaltes, sodass dessen Inhalt und/oder Ursache für die Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses verständlich wird.
<b>Darstellung</b>	Verdeutlichung eines gemeindlichen Sachverhaltes durch Aufgliederung oder Erläuterung in zahlenmäßiger oder beschreibender Form.
<b>Begründung</b>	Offenlegung von Überlegungen und Argumenten der Gemeinde in beschreibender Form, bei der ein gewisses Tun oder Unterlassen der Gemeinde nachvollziehbar gemacht werden soll.

*Abbildung 595 „Informationsbegriffe im gemeindlichen Anhang“*

In diesem Zusammenhang kann es vorkommen, dass gemeindliche Informationen, die im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss gegeben werden, gleichzeitig unter mehrere Informationsbegriffe fallen. Mit der Ausfüllung und Anwendung dieser Informationsbegriffe zur Erfüllung der gemeindlichen Berichterstattungspflichten besteht für die Gemeinde eine Vielzahl von Möglichkeiten, ihre örtlichen Sachverhalte zu erläutern, um das Bild der eigenen wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zutreffend darzustellen.

## **2. Die Berichterstattung im Anhang**

### **2.1 Die Erläuterungspflichten**

Durch den Anhang soll es den Adressaten des Jahresabschlusses ermöglicht werden, die wirtschaftliche Lage der Gemeinde zutreffend beurteilen zu können. Dieses Ziel sowie die Aussagefähigkeit des Anhangs soll auch dadurch gewährleistet werden, dass zusätzlich zur Generalklausel des Absatzes 1 der Vorschrift in Absatz 2 nur wenige gewichtige Sachverhalte benannt sind, die eine gesonderte Erläuterungspflicht im Anhang auslösen. Alle Angaben im Anhang (Pflichtangaben, Wahlpflichtangaben, zusätzliche Angaben) müssen wahr, klar und übersichtlich sowie so vollständig sein, dass der Anhang die an ihn gestellten Anforderungen erfüllt und der Jahresabschluss das in § 95 Absatz 1 GO NRW geforderte Bild über die tatsächliche wirtschaftliche Lage der Gemeinde vermittelt. Daher müssen sich die Angaben im Anhang immer auf den aktuellen Jahresabschluss und nicht auf vorhergehende Jahresabschlüsse beziehen.

Hinsichtlich der Inhalte, des Umfangs und der Bedeutung des Anhangs sowie der darin zu machenden Angaben über wichtige gemeindliche Sachverhalte finden u.a. die Grundsätze Klarheit, Wesentlichkeit, Vollständigkeit und Übersichtlichkeit Anwendung. Auf eine Verständlichkeit der im Anhang enthaltenen Angaben und Erläuterungen ist großer Wert zu legen. Eine Bezugnahme auf die betreffenden haushaltsrechtlichen Vorschriften darf nicht dazu führen, die zu machenden Angaben zu einer Kurzform zu verdichten. Im gemeindlichen Anhang aufgenommene Verweise auf Angaben aus Vorjahren entbinden nicht von den Erläuterungspflichten zum aktuellen Jahresabschluss. Außerdem besteht keine Wahlmöglichkeit, die zu machenden Angaben statt im Anhang im Lagebericht zu machen. Die Angaben im Lagebericht können die Angaben des Anhangs ergänzen aber nicht ersetzen.

Im gemeindlichen Anhang bedarf es jedoch keines Hinweises, z. B. in Form von Fehlanzeigen, dass erläuterungspflichtige Sachverhalte im betreffenden Haushaltsjahr vor Ort nicht aufgetreten sind. Ein Nichtvorhandensein von Angaben im Anhang bedeutet grundsätzlich immer, dass derartige Sachverhalte bei der Gemeinde vor Ort nicht vorliegen. Alle Angaben müssen informationsrelevant sein und dürfen durch eine Vielzahl von nicht relevanten Angaben nicht verschleiert werden. Nur bei freiwilligen Angaben besteht eine Wahlmöglichkeit zwischen dem Anhang und dem Lagebericht, doch sollten dann die notwendigen Verweise gemacht werden.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass auch die freiwilligen Angaben im gemeindlichen Anhang der Prüfungspflicht im Rahmen des Jahresabschlusses unterliegen. Sie sollten zudem sich nicht nur auf ausgewählte positive Sachverhalte richten, sondern sich auch auf negative Tatbestände beziehen. Ob zudem Schutzklauseln zu beachten sind, die zum Unterlassen von Angaben im Anhang führen können, muss im Einzelfall durch die Gemeinde vor Ort geprüft und entschieden werden (vgl. § 286 Absatz 1 HGB). Die Vorschrift des § 95 Absatz 2 GO NRW bleibt davon unberührt, denn sie betrifft den Lagebericht und nicht die Berichterstattung im Anhang.

### **2.2 Das Unterlassen von Angaben**

Im Rahmen der Aufstellung des Anhangs ist von der Gemeinde nicht nur zu prüfen, welche Angaben in den gemeindlichen Anhang aufzunehmen sind, sondern auch, welche Angaben zu unterlassen sind. So kann es erforderlich sein, aus Datenschutz- und/oder Geheimhaltungsgründen bestimmte Angaben und Erkenntnisse nicht allgemein öffentlich zu machen, sodass in der öffentlichen Beratung des Rates über den gemeindlichen Jahresabschluss nur ausgewählte geeignete Unterlagen allgemein verfügbar gemacht werden. Auch andere Gründe der Gemeinde können dazu führen, dass auf die Veröffentlichung bestimmter Teile des gemeindlichen Jahresabschlusses zu verzichten ist. Das Unterlassen von Angaben im gemeindlichen Anhang ist daher von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse und Gegebenheiten abzuwägen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

In eine solche örtlich vorzunehmende Abwägung müssen die berechtigten Interessen der Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses sowie das Transparenzgebot sowie die Belange des Gemeinwohls einbezogen und gewichtet werden. Die Entscheidung der Gemeinde über das Unterlassen von Angaben im gemeindlichen Anhang ist zu begründen und zu dokumentieren. Sie ist in die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses einzubeziehen. Die Vorschrift des § 95 Absatz 2 GO NRW bleibt davon unberührt, denn sie betrifft den Lagebericht und nicht die Berichterstattung im Anhang.

**3. Die Gestaltung des Anhangs**

Für die äußere Gestaltung des Anhangs im gemeindlichen Jahresabschluss, seinen Aufbau und Umfang sind keine besonderen Formvorgaben vorgegeben worden. Die Fülle der Informationen verlangt jedoch eine grundlegende Strukturierung unter Beachtung des Grundsatzes der Klarheit und Übersichtlichkeit. Die erforderlichen Informationen sollen dabei im sachlichen Zusammenhang mit den Teilen des Jahresabschlusses und ihrer Gliederung stehen, denn aus diesen Gegebenheiten ergibt sich bereits eine grundlegende Strukturierung des gemeindlichen Anhangs. Für die Gemeinde bietet es sich daher z. B. an, mit allgemeinen Angaben zum aufgestellten Jahresabschluss und zu den verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zu beginnen, um daran anknüpfend spezielle Erläuterungen zu den Posten der gemeindlichen Bilanz und zu den Positionen der Ergebnisrechnung der Gemeinde zu geben.

Die Nachvollziehbarkeit der gemeindlichen Angaben im Anhang kann z. B. dadurch verbessert werden, in dem die erläuterungsbedürftigen Posten der Bilanz und der Ergebnisrechnung so gekennzeichnet werden, dass eine Verknüpfung mit den zugehörigen Angaben im Anhang erkennbar ist. Es empfiehlt sich zudem, die Erläuterungen zu den angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden entsprechend der Bilanzgliederung gemäß § 41 Absatz 3 und 4 GemHVO NRW zu gliedern. Es ist jedoch für die Gemeinde nicht erforderlich, die nach Absatz 2 der Vorschrift notwendigen gesonderten Angaben und Erläuterungen in einem besonderen Kapitel zusammenzufassen. Diese sollten vielmehr an den betreffenden Stellen erfolgen. Den Abschluss des Anhangs können weitere wichtige Angaben bilden. Das nachfolgende Schema zeigt eine Möglichkeit der Gliederung des Anhangs im gemeindlichen Jahresabschluss auf (vgl. Abbildung).

<b>Die Gliederung des gemeindlichen Anhangs</b>	
<b>ECKPUNKTE</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Allgemeine Angaben</b>	Einführung, Erläuterungspflichten, gesetzliche und örtliche Vorschriften u.a.
<b>Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden</b>	Angaben zu genutzten Ansatzwahlrechten und Bewertungswahlrechten u.a.
<b>Erläuterungen zur Bilanz</b>	gegliedert nach Anlage- und Umlaufvermögen, Eigenkapital und Fremdkapital u.a.
<b>Erläuterungen zur Ergebnisrechnung</b>	gegliedert nach Arten der Erträge und der Aufwendungen
<b>Erläuterungen zur Finanzrechnung</b>	gegliedert nach Arten der Einzahlungen und der Auszahlungen
<b>Erläuterungen zu den Teilrechnungen</b>	Angaben zur produktorientierten Bildung unter Berücksichtigung der Ergebnisse als

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

<b>Die Gliederung des gemeindlichen Anhangs</b>	
<b>ECKPUNKTE</b>	<b>INHALTE</b>
	Steuerungsebene
<b>Sonstige Angaben</b>	z. B. nicht bilanzierungsfähige Sachverhalte, die aber wirtschaftliche Bedeutung haben
<b>Hinweise auf sonstige Unterlagen</b>	z. B. Anlagenspiegel u.a., wenn nicht bereits unter den vorherigen Abschnitten erfolgt
<b>Hinweis auf Verantwortliche</b>	z. B. auf Nennung der Verantwortlichen am Schluss des Lageberichts nach § 95 Absatz 2 GO NRW
<b>Weitere Besonderheiten</b>	Wichtige örtliche Sachverhalte, die nicht bereits anzugeben waren, z. B. der Verzicht auf den Gesamtabschluss
<b>Besondere Informationen für die Jahresabschlussadressaten</b>	z. B. Angaben zur vermögenswirksamen örtlichen Planungs- und Baupolitik

*Abbildung 596 „Die Gliederung des gemeindlichen Anhangs“*

Die von der Gemeinde bestimmte örtliche Gliederungsstruktur des Anhangs im jährlichen Jahresabschluss sollte nach dem Grundsatz der Stetigkeit möglichst beibehalten werden. Für den Rat der Gemeinde, die Bürgerinnen und Bürger sowie die Aufsichtsbehörde als Adressaten der gemeindlichen Rechnungslegung wird dadurch die Nachvollziehbarkeit der Anhangsangaben, auch in Bezug auf die Vorjahre, erleichtert.

#### **4. Die Anlagen zum Anhang**

Die Aussagefähigkeit des Anhangs als Bestandteil des gemeindlichen Jahresabschlusses soll dadurch verstärkt werden, dass nach Absatz 3 der Vorschrift, dem Anhang ein Anlagenspiegel nach § 45 GemHVO NRW, ein Forderungsspiegel nach § 46 GemHVO NRW und ein Verbindlichkeitspiegel § 47 GemHVO NRW beizufügen ist. Mit diesen Anlagen zum gemeindlichen Anhang werden weitere ergänzende Informationen in detaillierter Form gegeben, deren Bedarf für die Adressaten des Jahresabschlusses aus den Daten des Zahlenwerks „Jahresabschluss“ entsteht. So enthält z. B. der Verbindlichkeitspiegel nicht nur differenzierte Angaben über das von der Gemeinde aufgenommene Fremdkapital, sondern es wird auch über die nicht in der Bilanz anzusetzenden Haftungsverhältnisse der Gemeinde, z. B. Bürgschaftsverpflichtungen, informiert.

Die Gemeinde kann dem Anhang außerdem noch weitere sachbezogene Anlagen zu bilanzbezogenen Sachverhalten beifügen, z. B. einen Eigenkapitalspiegel, einen Sonderpostenspiegel, einen Rückstellungsspiegel oder auch einen Rechnungsabgrenzungsspiegel. Sie kann über besondere örtliche Gegebenheiten auch einen hauswirtschaftlichen Spiegel erstellen und beifügen oder auch sonstige Anlagen, die den gemeindlichen Jahresabschlusszwecken dienen. Diese Möglichkeiten tragen dazu bei, das durch den Jahresabschluss zu vermittelnde Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde klar und verständlich darzustellen und den notwendigen Gesamtüberblick über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde sicherzustellen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

**5. Die Adressaten der Gemeinde**

Der Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss soll durch zusätzliche Informationen dazu beitragen, dass der Jahresabschluss der Gemeinde ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. Bei den darin zu machenden Angaben müssen nicht nur die Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und die Aufgabenerfüllung der Gemeinde berücksichtigt werden, sondern auch die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Der Adressatenkreis besteht dabei aus einer unbestimmten Zahl von Interessengruppen und Personen mit unterschiedlichen Informationsbedürfnissen und Transparenzansprüchen.

Diese Gegebenheiten erfordern, im Anhang eine hohe Transparenz und Informationsbreite zu bieten und sich nicht auf Angaben zu beschränken, die sich auch aus dem Zusammenhang von gemeindlichem Jahresabschluss und haushaltsrechtlichen Vorschriften entwickeln lassen, z. B. dass es sich bei dem Sonderposten für Zuwendungen um investive Zuwendungen von Dritten handelt (vgl. § 43 Absatz 5 GemHVO NRW). Als Adressaten der Gemeinde sind dabei Gruppen und/oder Personen anzusehen, die durch das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde beeinflusst werden oder die ein besonderes Interesse an der gemeindlichen Haushaltswirtschaft haben (vgl. Abbildung).

<b>Die Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses</b>	
<b>ADRESSATEN</b>	<b>INFORMATIONSIINTERESSE</b>
<b>Der Rat der Gemeinde</b>	Die Informationen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft sind von der Haushaltsplanung bis zum gemeindlichen Jahresabschluss und dem Gesamtabschluss eine Grundlage für die Steuerung der Gemeinde durch den Rat als Träger der Gemeindeverwaltung (vgl. § 40 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Er ist als gemeindliches Vertretungsorgan für alle Angelegenheiten der Gemeinde grundsätzlich zuständig (vgl. § 41 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Dieses gemeindliche Organ nutzt dabei als Gremium auch die haushaltswirtschaftlichen Informationen gegenüber anderen Adressatengruppen, z. B. die Daten des gemeindlichen Jahresabschlusses, um bei Nachfragen der Bürgerinnen und Bürger sowie gegenüber anderen Dritten ggf. im Sinne einer Rechenschaft sachgerechte Angaben machen zu können. Das Informationsinteresse des Rates wird aber auch durch die Kontrollaufgabe über die gemeindliche Verwaltung begründet (vgl. § 55 GO NRW). Es richtet sich auch auf das erzielbare Jahresergebnis aus und dient aber auch dazu, eine Bilanzpolitik unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Lage umsetzen zu können.
<b>Der Bürgermeister der Gemeinde</b>	Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist der Bürgermeister ein gewichtiger Adressat, denn einerseits ist er verantwortlich für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Verwaltung der Gemeinde und leitet und verteilt die Geschäfte (vgl. § 62 Absatz 1 GO NRW). Andererseits bedarf es im Rahmen des jährlichen Jahresabschlusses der Entscheidung der Ratsmitglieder über seine Entlastung wegen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW). Dadurch besteht beim Bürgermeister ein erhebliches Informationsbedürfnis, das sich zudem unmittelbar und mittelbar auf seine Managemententscheidungen auswirken dürfte. Sein Informationsinteresse richtet sich daher auch auf das erzielbare Jahresergebnis aus und dient aber auch dazu, eine eigenständige Bilanzpolitik unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Lage umsetzen zu können.
<b>Die Beschäftigten der Gemeinde</b>	Die Beschäftigten der Gemeinde verfolgen ihre Interessen insbesondere über ihre gewählten Vertreter und sind gleichzeitig an die

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 44 GemHVO NRW**

<b>Die Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses</b>	
<b>ADRESSATEN</b>	<b>INFORMATIONSIINTERESSE</b>
	Vorgaben der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gebunden. Daher besteht i.d.R. vielfach ein Bedarf der Beschäftigten an Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde sowie deren Risiken und Chancen, um persönliche Entscheidungen im Zusammenhang mit ihrem Arbeitsverhältnis treffen zu können. Insbesondere in den Fällen der defizitären Haushaltslage einer Gemeinde dürfte sich das Informationsinteresse der Beschäftigten ändern, da diese einerseits durch gesetzliche Vorgaben und örtliche Regelungen in Ausführung der oftmals im Rahmen der Beschlüsse des Rates eigenverantwortlichen Bewirtschaftung des Haushalts beschränkt werden und andererseits oftmals ihre persönliche Entwicklung betroffen sehen.
<b>Die Betriebe der Gemeinde</b>	Die gemeindlichen Betriebe stellen ebenfalls Adressaten für die gemeindliche Haushaltswirtschaft dar, denn vielfach bestehen umfangreiche Finanzbeziehungen zwischen der gemeindlichen Verwaltung und den Betrieben der Gemeinde. Ihre Tätigkeit im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung führt zudem dazu, die Betriebe als ein eigenständiger Adressatenkreis anzusehen und zu behandeln. Außerdem bilden die Betriebe bei besonderen haushaltswirtschaftlichen Gegebenheiten, z. B. im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses nach § 116 GO NRW, noch gesonderte Interessengruppen gegenüber der gemeindlichen Verwaltung.
<b>Die Bürgerinnen und Bürger der Gemeinde</b>	Für die gemeindliche Haushaltswirtschaft sind die Bürgerinnen und Bürger als ein Teil der Bevölkerung in der Gemeinde eine wichtige Adressatengruppe, denn diese sind zu den Gemeindewahlen wahlberechtigt (vgl. § 21 Absatz 2 GO NRW). Gegenüber den Einwohnern und Abgabepflichtigen, die z. B. nach § 80 Absatz 3 GO NRW Einwendungen gegen die gemeindliche Haushaltssatzung erheben können, ist der Unterschied von nicht erheblicher Bedeutung. Ein Einwohner ist die Person, die in der Gemeinde wohnt (vgl. § 21 Absatz 1 GO NRW). Die Abgabepflichtigen können dabei Grundbesitzer und Gewerbetreibende sein, die ihren Wohnsitz aber nicht in der Gemeinde haben müssen. Die Bürgerinnen und Bürger bestimmen dagegen über ihre Wahlberechtigung nach den §§ 7 und 8 KWahlG die Zusammensetzung des Rates der Gemeinde, der für alle Angelegenheiten der Gemeinde und damit auch für die gemeindliche Haushaltswirtschaft grundsätzlich zuständig ist (vgl. § 41 Absatz 1 Satz 1 GO NRW).
<b>Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde</b>	Nach der Gemeindeordnung soll die Aufsicht des Landes die Gemeinde in ihren Rechten schützen und die Erfüllung der Pflichten sichern (vgl. § 11 GO NRW). Die Aufsichtsbehörde hat daher die Aufgabe die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung der Gemeinde zu überwachen. Die Einbeziehung der Aufsichtsbehörde in die gemeindliche Haushaltswirtschaft wird durch eine Vielzahl von Bestimmungen festgelegt, z. B. durch die Anzeige des gemeindlichen Jahresabschlusses nach § 96 Absatz 2 GO NRW. Besonders aber in den Fällen einer defizitären Haushaltslage der Gemeinde, die ggf. zur Verringerung der allgemeinen Rücklage und damit ggf. zu einem Haushaltssicherungskonzept führt, ist die Tätigkeit der Aufsichtsbehörde gefordert (vgl. § 76 Absatz 2 GO NRW). Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde gehört daher zu den wichtigsten Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses als Teil der Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Sie hat zudem zu berücksichtigen, dass der gemeindliche Jahresabschluss nicht Gegenstand der überörtlichen Prüfung nach § 105 GO NRW ist.
<b>Die Kreditgeber der Gemeinde</b>	Die Gemeinde darf im Rahmen ihrer Investitionstätigkeit Kredite aufnehmen, wenn die daraus übernommenen Verpflichtungen mit

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 44 GemHVO NRW**

<b>Die Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses</b>	
<b>ADRESSATEN</b>	<b>INFORMATIONSIINTERESSE</b>
	<p>der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde in Einklang stehen (vgl. § 86 Absatz 1 GO NRW). Sie kann auch zur Sicherung der rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen Kredite zur Liquiditätssicherung bis zu dem in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag aufnehmen, soweit dafür keine anderen Mittel zur Verfügung stehen (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW). Die Banken und Sparkassen sowie die Kreditinstitute sind daher ein potentiell Interessente an Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde, über ihre Haushaltsplanung sowie über den gemeindlichen Jahresabschluss und die künftigen Risiken und Chancen. Dieses Interesse ist noch dadurch verstärkt worden, dass die Banken als Wertpapierdienstleistungsunternehmen verpflichtet sind, ihre Kunden, also auch die Gemeinde, anhand der gesetzlich vorgegebenen Kriterien zu klassifizieren und diese Einstufung Auswirkungen auf die Bankleistungen gegenüber der Gemeinde hat.</p>
<b>Die Geschäftspartner der Gemeinde</b>	<p>Die Geschäftspartner der Gemeinde, zu denen nicht nur die Lieferanten, sondern auch die Bürgerinnen und Bürger als Kunden zu zählen sind, erbringen Leistungen für die Gemeinde oder nehmen gemeindliche Leistungen in Anspruch. Bereits der gemeindliche Haushaltsplan kann dabei unter Berücksichtigung seiner Produktorientierung einen Einblick in das Leistungsspektrum der Gemeinde bieten. Die Lieferanten als Geschäftspartner der Gemeinde haben daher regelmäßiges Interesse an Informationen über die wirtschaftlichen Lage der Gemeinde und den künftigen Risiken und Chancen. Sie richten dabei ihren Blick vielfach auch auf den Zahlungsverkehr der Gemeinde, um feststellen zu können, ob und in welchem Umfang sie ggf. statusmäßig wie kurzfristige Kapitalgeber fungieren müssen.</p>
<b>Die sonstige Öffentlichkeit</b>	<p>Die Öffentlichkeit als Adressat der gemeindlichen Haushaltswirtschaft beinhaltet in dieser Form auch einige der bereits zuvor benannten Interessengruppen, z. B. die Bürgerinnen und Bürger. Sie umfasst insgesamt jedoch eine unbestimmbare Zahl von Interessengruppen und Personen, die sich jeweils auch aus spezifischen Interessen heraus sich über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde und die sich daraus ergebenden finanziellen Wirkungen informieren wollen.</p>

*Abbildung 597 „Die Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses“*

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Inhalte des Anhangs):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Angabe der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden):**

##### **1.1.1 Die Bilanzierungsmethoden**

###### **1.1.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Nach der Vorschrift sind im gemeindlichen Anhang die von der Gemeinde verwendeten Bilanzierungsmethoden anzugeben. Unter dem Begriff „Bilanzierungsmethode“ wird ein Verfahren verstanden, bei dem die Bilanzierungsfähigkeit von gemeindlichen Vermögen und Schulden und die Ansatzpflicht geprüft werden. Auch wird dabei über die Ausübung von Aktivierungs- und Passivierungswahlrechten entschieden. Das Ergebnis führt dann zu Festle-

gungen über Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz dem Grunde, der Art, dem Umfang und dem Zeitpunkt nach. Die Angaben dazu bzw. über ausgeübte Wahlrechte hinsichtlich des Ansatzes und des Ausweises werden dann i.d.R. bei den jeweils betroffenen Bilanzposten gemacht.

Zum Ansatz von immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens können z. B. Angaben über deren Art und Umfang sowie Abnutzung gemacht werden (vgl. § 41 i.V.m § 43 Absatz 1 GemHVO NRW). Bei der Bildung von Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung (vgl. § 36 Absatz 3 GemHVO NRW) können z. B. Angaben über die einbezogenen Mängel und die zeitliche Dimension der Nachholung gemacht werden. Aber auch die gemeindlichen Entscheidungen über andere Wahlrechte, z. B. für die Gliederung der gemeindlichen Bilanz, fallen unter den Begriff „Bilanzierungsmethode“.

#### **1.1.1.2 Abweichungen von Bilanzierungsmethoden**

Im Anhang im Jahresabschluss der Gemeinde sind die örtlich vorgenommenen Abweichungen von Bilanzierungsmethoden bzw. geänderte Bilanzierungsmethoden ausdrücklich anzugeben, um die Vergleichbarkeit der örtlichen Jahresabschlüsse zu sichern. Bei der Gemeinde müssen daher immer wichtige sachliche Gründe für das Auftreten einer Abweichung vorliegen, um willkürliche Abweichungen zu verhindern. Die Änderung einer Bilanzierungsmethode kann dabei vergangenheitsbezogen sein, weil wegen einer Fehlerhaftigkeit die Methode nicht bereits in früheren Jahresabschlüssen angewendet worden ist. Sie kann auch zukunftsbezogen sein, weil z. B. die methodischen Grundlagen geändert worden sind.

Eine Abweichung kann z. B. dadurch entstehen, dass von der Gemeinde bei gleichen Sachverhalten unterschiedliche Bilanzierungsmethoden zur Anwendung kommen. Eine solche Sachlage ist z. B. gegeben, wenn der Wesentlichkeitsgrundsatz in veränderter Form gegenüber dem Vorjahr zur Anwendung kommt. Eine Abweichung kann auch dadurch entstehen, dass die Gemeinde bei ihrer Bilanzierungsentscheidung ein Wahlrecht anders ausübt als im vorherigen gemeindlichen Jahresabschluss oder der Grundsatz der Vollständigkeit nicht immer eingehalten wird.

Die im Jahresabschluss der Gemeinde bestehenden Abweichungen gegenüber dem Abschluss des Vorjahres sind im gemeindlichen Anhang mit einer anlassbezogenen und zutreffenden Begründung offen zulegen, sofern die Abweichungen von wesentlicher Bedeutung sind. Es sollen deshalb dazu gleichzeitig die Auswirkungen auf die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde dargestellt werden. Eine Saldierung von positiven und negativen Auswirkungen ist dabei nicht zulässig.

#### **1.1.2 Die Bewertungsmethoden**

##### **1.1.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Nach der Vorschrift sind im gemeindlichen Anhang die von der Gemeinde verwendeten Bewertungsmethoden anzugeben. Unter dem Begriff „Bewertungsmethode“ werden planmäßige Verfahren zur Wertfindung beim Ansatz von Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz, also eine Bilanzierung der Höhe nach, verstanden. Dabei wird der jeweilige Wert aus sachlich zutreffenden Gegebenheiten ermittelt, z. B. aus vorhandenen Daten oder der Anwendung vorgeschriebener Werte, z. B. Anschaffungskosten. In diesem Zusammenhang wird unter dem Begriff „Bilanzierungsmethode“ das planmäßige Vorgehen im Rahmen von Ansatzfragen, also einer Bilanzierung dem Grunde nach, verstanden. Daher haben sich die Erläuterungen auf die Methoden, also die Inanspruchnahme von Bewertungs- und die Ausübung von Ansatzwahlrechten zu erstrecken.

Im Rahmen der Erläuterungen der gewählten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden ist von der Gemeinde auch darzustellen, in welcher Weise die zulässigen Wahlrechte ausgeübt wurden. Eine reine Wiedergabe der

rechtlichen Vorgaben, aus denen sich die Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte ergeben, ist dabei nicht als ausreichend anzusehen. Es gilt vielmehr, die tatsächliche Handhabung der genutzten Wahlrechte, ggf. auch der Verzicht auf ihre Nutzung, zum Gegenstand der Erläuterungen im gemeindlichen Anhang zu machen. Es ist dabei auch vertretbar, Angaben für mehrere Posten zusammenzufassen, um Wiederholungen zu vermeiden.

### **1.1.2.2 Abweichungen von Bewertungsmethoden**

Im Anhang im Jahresabschluss der Gemeinde sind örtlich vorgenommene Abweichungen von Bewertungsmethoden anzugeben, um die Vergleichbarkeit der örtlichen Jahresabschlüsse zu sichern. Daher müssen immer wichtige sachliche Gründe für das Auftreten einer Abweichung bei der Gemeinde vorliegen, um willkürliche Abweichungen zu verhindern. Eine Abweichung von Bewertungsmethoden ist immer dann anzunehmen, wenn von der Gemeinde Bestandteile eines von ihr angewandten Bewertungsverfahrens gegenüber dem letzten Jahresabschluss verändert wurden.

Als Abweichungen von den Bewertungsmethoden können insbesondere vorgenommene Abweichungen von der anzuwendenden Periodenabgrenzung oder von zu beachtenden Grundsätzen angesehen werden. Die im Jahresabschluss der Gemeinde bestehenden Abweichungen gegenüber dem Abschluss des Vorjahres sind mit einer Begründung im gemeindlichen Anhang anzugeben. Außerdem sollen gleichzeitig die Auswirkungen auf die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde dargestellt werden. Dabei ist eine Saldierung von positiven und negativen Auswirkungen nicht zulässig.

Einer gesonderten Angabe im gemeindlichen Anhang bedarf die Bildung von Bewertungseinheiten im Rahmen der Bilanzierung zum Ausgleich gegenläufiger Wertänderungen oder Zahlungsströme, soweit die gegenläufiger Wertänderungen oder Zahlungsströme sich aufheben, bedarf einer gesonderten Angabe. Solche Bewertungseinheiten beruhen auf der Überlegung, dass die aus einem Grundgeschäft der Gemeinde resultierenden Risiken durch den Einsatz von Sicherungsinstrumenten (üblicherweise Derivate) - wirtschaftlich betrachtet - neutralisiert werden. Bei der Bewertung wird daher auf die Berücksichtigung nicht realisierter Verluste verzichtet, wenn diesen in gleicher Höhe nicht realisierte Gewinne gegenüberstehen.

## **1.2 Zu Satz 2 (Besondere Erläuterungspflichten)**

### **1.2.1 Die Angaben zur Bilanz und zur Ergebnisrechnung**

#### **1.2.1.1 Die Angaben zur Bilanz**

Die Gemeinde hat im Anhang sachgerechte und sinnvolle Erläuterungen zum gemeindlichen Jahresabschluss zu geben. Durch die Vorschrift wird die Gemeinde zwar nur ausdrücklich zu Erläuterungen zur Ergebnisrechnung und Finanzrechnung verpflichtet, gleichwohl muss sie auch gesonderte Erläuterungen zur gemeindlichen Bilanz geben, denn diese ist ein wesentlicher Bestandteil des gemeindlichen Jahresabschlusses. Die Bilanz der Gemeinde soll dabei so erläutert werden, dass sachverständige Dritte die Wertansätze und weiteren Angaben darin beurteilen können.

Für die Gemeinde ist es dabei jedoch nicht zwingend erforderlich, eine gesonderte und inhaltlich abgegrenzte Erläuterung zu jedem einzelnen Posten der gemeindlichen Bilanz zu geben. Der Umfang der Angaben ist vielmehr unter Berücksichtigung der Informationsinteressen der Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses und unter Abwägung des durch den Jahresabschluss abzugebenden Bildes der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zu bestimmen. Die Gliederung der Angaben und Erläuterungen sollte sich aus Gründen der Klarheit und Übersichtlichkeit dabei am formalen Aufbau der gemeindlichen Bilanz orientieren.

Über die Form und den Umfang der zu gebenden Angaben und Erläuterungen ist aber eigenverantwortlich von der Gemeinde zu entscheiden. Sie muss dabei berücksichtigen, dass die von ihr zu gebenden Informationen vom Inhalt und Umfang her ausreichend sind, damit ein sachverständiger Dritter die gemeindliche Bilanz beurteilen kann. Die dazu im Anhang enthaltenen Angaben und Erläuterungen werden in die gemeindliche Jahresabschlussprüfung einbezogen, sodass es sich anbietet, die Erläuterungen für die Aktivseite der Bilanz nach Anlage- und Umlaufvermögen sowie aktive Rechnungsabgrenzungsposten und entsprechend auf der Passivseite nach den dortigen Bilanzbereichen zu gliedern.

#### **1.2.1.2 Die Angaben zur Ergebnisrechnung**

Im gemeindlichen Anhang sind aber auch die Positionen der Ergebnisrechnung anzugeben und so zu erläutern, dass sachverständige Dritte die darin aufgezeigten Ergebnisse beurteilen können. Es ist dazu nicht zwingend erforderlich, eine gesonderte und abgegrenzte Erläuterung zu jeder einzelnen Position der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu geben. Der Umfang der Angaben ist deshalb unter Berücksichtigung der Informationsinteressen der Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses und unter Abwägung des durch den Jahresabschluss abzugebenden Bildes der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zu bestimmen. Die Gliederung der Angaben und Erläuterungen sollte sich aus Gründen der Klarheit und Übersichtlichkeit dabei am formalen Aufbau der gemeindlichen Ergebnisrechnung orientieren.

Eine „Abrechnung“ des abgelaufenen Haushaltsjahres ist aber nur vollständig, wenn auch in der Ergebnisrechnung ein Plan-/Ist-Vergleich vorgenommen wird, d. h. Planabweichungen durch die Gegenüberstellung von den im Ergebnisplan ausgewiesenen und ggf. fortgeschriebenen Positionen mit den betreffenden Ist-Werten gesondert festgestellt und ausgewiesen werden. Im Rahmen eines solchen Vergleiches der Plan- und Ist-Werte über die gemeindlichen Zahlungen soll von der Gemeinde eine Analyse durchgeführt werden, um Kenntnisse über die Art, den Umfang und die örtlichen Gründe für eine ggf. aufgetretene Abweichung sowie Kenntnisse über die Tragweite der Differenzen zwischen dem Ressourcenaufkommen und dem Ressourcenverbrauch zu erhalten. Dazu gehört auch, dass die Gründe oder der Anlässe für eine Planabweichung von erheblicher Bedeutung im Anhang zu erläutern sind.

Die Gemeinde hat eigenverantwortlich über die Form und den Umfang der zu gebenden Angaben und Erläuterungen zu entscheiden. Die Angaben und Erläuterungen werden dabei in die gemeindliche Jahresabschlussprüfung einbezogen, sodass es sich anbietet, die Erläuterungen für die Ertragsseite und die Aufwandsseite der gemeindlichen Ergebnisrechnung nach den dortigen Ertragsarten, z. B. Steuern, Zuwendungen, bzw. Aufwandsarten, z. B. Personalaufwendungen, Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen, zu gliedern.

#### **1.2.2 Die Angaben zur Finanzrechnung**

Im gemeindlichen Anhang sollte unter Beachtung der Gegebenheit, dass die gemeindliche Finanzrechnung die dritte Komponente des NKF darstellt, auch Angaben zu den Positionen der gemeindlichen Finanzrechnung gemacht und diese so erläutert werden, dass sachverständige Dritte die darin aufgezeigten Ergebnisse beurteilen können. Es ist dazu nicht zwingend erforderlich, eine gesonderte und abgegrenzte Erläuterung zu jeder einzelnen Position der gemeindlichen Finanzrechnung zu geben. Der Umfang der Angaben ist deshalb unter Berücksichtigung der Informationsinteressen der Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses und unter Abwägung des durch den Jahresabschluss abzugebenden Bildes der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zu bestimmen. Die Gliederung der Angaben und Erläuterungen sollte sich aus Gründen der Klarheit und Übersichtlichkeit dabei am formalen Aufbau der gemeindlichen Finanzrechnung orientieren.

Eine „Abrechnung“ des abgelaufenen Haushaltsjahres ist aber nur vollständig, wenn auch in der Finanzrechnung ein Plan-/Ist-Vergleich vorgenommen wird, d.h. Planabweichungen durch die Gegenüberstellung von den im

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

Finanzplan ausgewiesenen und ggf. fortgeschriebenen Positionen mit den betreffenden Ist-Werten gesondert festgestellt und ausgewiesen werden. Im Rahmen eines solchen Vergleiches der Plan- und Ist-Werte über die gemeindlichen Zahlungen soll von der Gemeinde eine Analyse durchgeführt werden, um Kenntnisse über die Art, den Umfang und die örtlichen Gründe für eine ggf. aufgetretene Abweichung sowie Kenntnisse über die Tragweite der Differenzen zwischen dem Ressourcenaufkommen und dem Ressourcenverbrauch zu erhalten. Dazu gehört auch, dass die Gründe oder der Anlässe für eine Planabweichung von erheblicher Bedeutung im Anhang zu erläutern sind.

Die Gemeinde hat eigenverantwortlich über die Form und den Umfang der zu gebenden Angaben und Erläuterungen zu entscheiden. Die Angaben und Erläuterungen werden zudem in die gemeindliche Jahresabschlussprüfung einbezogen, sodass es sich anbietet, die Erläuterungen für die Einzahlungsseite und die Auszahlungsseite der gemeindlichen Finanzrechnung nach den dortigen Bereichen „Laufende Verwaltungstätigkeit“, „Investitionstätigkeit“ und „Finanzierungsseite“ zu gliedern.

**1.3 Zu Satz 3 (Angaben zu Vereinfachungen und Schätzungen):**

Nach der Vorschrift ist von der Gemeinde im Anhang zum gemeindlichen Jahresabschluss die Anwendung von Vereinfachungsregelungen und Schätzungen zu beschreiben. Dabei hängt es von den zum Abschlussstichtag vorliegenden objektiven örtlichen Verhältnissen und dem Vorliegen errechenbarer Wertansätze ab, ob von den Instrumenten der Vereinfachung oder der Schätzung überhaupt von der Gemeinde Gebrauch gemacht wird oder zu machen ist. Werden diese Instrumente genutzt, entsteht eine Pflicht der Gemeinde deren Ausübung zu benennen und die Formen der Anwendung sowie die bilanziellen Auswirkungen zu beschreiben.

Die Gemeinde sollte dabei auch Angaben zu bestehenden Schätzungsunsicherheiten machen, denn der Festlegung von Ansätzen in der gemeindlichen Bilanz sind vielfach zukunftsbezogene Annahmen zugrunde zu legen, z. B. bei gemeindlichen Rückstellungen. Durch Unsicherheiten über die Auswirkungen künftiger Ereignisse kann ein bedeutsames Risiko für die Gemeinde entstehen, z. B. dass in späteren Jahresabschlüssen die geschätzten Ansätze in einem erheblichen Umfang angepasst werden müssen. Mögliche Quellen von Schätzungsunsicherheiten sollten daher von der Gemeinde auch aufgezeigt werden.

**1.4 Zu Satz 4 (Verständlichkeit der Erläuterungen):**

Nach der Vorschrift sind im Anhang die Erläuterungen zu den Posten der Bilanz, den Positionen der Ergebnisrechnung und zur Finanzrechnung so zu fassen, dass sachverständige Dritte die Sachverhalte innerhalb einer angemessenen Zeit beurteilen können. Dem Dritten soll dadurch ein qualifizierter Einblick in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde möglich sein. Zu der Vorgabe ist nicht festgelegt worden, welches Maß an Sachverstand erforderlich sein muss, um die gemeindliche Tätigkeiten und ihre Darstellung beurteilen und nachvollziehen zu können. Allgemein wird davon auszugehen sein, dass ein sachverständiger Dritter ausreichende Kenntnisse über die gemeindliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde besitzen muss, damit er die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und das Ergebnis im gemeindlichen Jahresabschluss sowie die Erläuterungen dazu verstehen und beurteilen kann. In diesem Zusammenhang wird auch die Größe der Gemeinde sowie die Größe und Komplexität der gemeindlichen Buchführung zu berücksichtigen sein.

Bei der Beurteilung, ob ein sachverständiger Dritter sich innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Vorgehensweise und die Ergebnisse der Gemeinde aufgrund der Erläuterungen im Anhang verschaffen kann, ist ebenfalls von den vorhandenen örtlichen Gegebenheiten auszugehen. Die Bestimmung der angemessenen Zeit ist ebenfalls auch von der Größe der Gemeinde sowie der Größe und Komplexität der gemeindlichen Buchführung abhängig. Die Gemeinde ist deshalb gehalten, ihre Erläuterungen im Anhang sorgfältig zu erstellen und insbesondere dabei die Informationsinteressen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu berücksichtigen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

sichtigen. Sie hat ihre Erläuterungen auch danach abzuwägen, ob dadurch den Prüfern der örtlichen Prüfung aus ihrer Sicht eine ausreichende Nachvollziehbarkeit der durch den Jahresabschluss zu vermittelnde wirtschaftliche Lage der Gemeinde ermöglicht wird.

**2. Zu Absatz 2 (Besondere Erläuterungspflichten):**

**2.01 Die Zwecke der Vorschrift**

In dieser Vorschrift werden Sachverhalte benannt, die im Anhang gesondert anzugeben und zu erläutern sind. Die vorgenommene Aufzählung ist nicht abschließend. Sie hat einerseits einen konkretisierenden Charakter, andererseits soll sie die Bedeutung wichtiger Sachverhalte hervorheben, denen dann besondere Erläuterungen zu widmen sind. Daher besteht keine Konkurrenz zwischen den allgemein gefassten Regelungen und in diesem Absatz aufgezählten einzelnen Erläuterungspflichten.

Die Mindestanforderungen sollen gewährleisten, dass der Anhang die an ihn durch Absatz 1 Satz 1 gestellten Anforderungen auch erfüllen kann. Dies bedeutet nicht, dass zu den pflichtigen Angaben Fehlanzeigen zu machen sind, wenn die erläuterungspflichtigen Sachverhalte vor Ort nicht aufgetreten sind. Auch bedarf es dann keines sonstigen Hinweises, denn es ist grundsätzlich davon auszugeben, dass beim Weglassen pflichtiger Angaben keine entsprechenden Sachverhalte bei der Gemeinde vorliegen (vgl. Abbildung).

<b>Besondere Erläuterungspflichten im gemeindlichen Anhang</b>	
Nummer 1:	Angaben über besondere Umstände, die dazu führen, dass der Jahresabschluss nicht ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt.
Nummer 2:	Angaben über die Verringerung der allgemeinen Rücklage und ihre Auswirkungen auf die weitere Entwicklung des Eigenkapitals innerhalb der auf das abgelaufene Haushaltsjahr bezogenen mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung.
Nummer 3:	Angaben über Abweichungen vom Grundsatz der Einzelbewertung und von bisher angewandten Bewertungs- und Bilanzierungsmethoden.
Nummer 4:	Angaben über die Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, für die Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung gebildet worden sind, unter Angabe des Rückstellungsbetrages.
Nummer 5:	Angaben über die Aufgliederung des Postens „Sonstige Rückstellungen“ entsprechend § 36 Absatz 4 und 5, sofern es sich um wesentliche Beträge handelt.
Nummer 6:	Angaben über Abweichungen von der standardmäßig vorgesehenen linearen Abschreibung sowie von der örtlichen Abschreibungstabelle bei der Festlegung der Nutzungsdauer von Vermögensgegenständen.
Nummer 7:	Angaben über noch nicht erhobene Beiträge aus fertiggestellten Erschließungsmaßnahmen.
Nummer 8:	Angaben bei Fremdwährungen über den Kurs der Währungsumrechnung.
Nummer 9:	Angaben über die Verpflichtungen aus Leasingverträgen.

<b>Besondere Erläuterungspflichten im gemeindlichen Anhang</b>	
Sonstiges:	Angaben über weitere wichtige Angaben, soweit sie nach Vorschriften der Gemeindeordnung oder der Gemeindehaushaltsverordnung für den Anhang vorgesehen sind.

*Abbildung 598 „Besondere Erläuterungspflichten im gemeindlichen Anhang“*

Wichtige Umstände vor Ort stellen im Zusammenhang mit dem gemeindlichen Jahresabschluss durchaus Anlässe dar, die zu einem Erläuterungsbedarf im gemeindlichen Anhang führen können. Sie sollten nicht deshalb verschwiegen werden, weil sie nicht direkt einem der in dieser Vorschrift aufgezählten Tatbestände zugeordnet werden können. Die Gemeinde muss selbst festlegen, wie sie die Besonderheiten in den Anhang einbaut und erläutert. Sie kann sie mit anderen Abweichungen zusammenfassen oder jeder Besonderheit ein eigenes Kapitel widmen. Es müssen aber im Anhang die aufgetretenen Besonderheiten erkennbar bleiben.

#### **2.1.1 Zu Nummer 1 (Angaben zum Jahresabschluss):**

Der Jahresabschluss der Gemeinde muss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW). Erfüllt der Jahresabschluss diese Anforderung nicht, hat der Anhang zusätzliche Angaben zu enthalten und die besonderen Umstände, die dazu führen, sind zu erläutern. Bei der Abgrenzung, ob besondere Umstände vor Ort vorliegen, ist insbesondere auf die Aufgabe und die Funktion des Jahresabschlusses abzustellen, damit durch den Anhang die erforderliche Korrekturfunktion erfolgen kann.

Eine genaue Benennung oder Aufzählung von besonderen örtlichen Umständen, die zu dieser gesonderten Erläuterungspflicht führen, ist jedoch nicht möglich. Wegen der unterschiedlichen Gegebenheiten in den einzelnen Gemeinden muss im Einzelfall vor Ort geklärt werden, welche Sachverhalte und Tatbestände als „besondere Umstände“ einzuordnen sind, die dann zu den gesonderten Angaben und Erläuterungspflichten führen, z. B. eine Berichtigung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz nach § 57 GemHVO NRW. Diese Vorschrift ermöglicht den Gemeinden aber nicht, abweichend von den gesetzlichen Vorschriften selbst Inhalt und Umfang des Jahresabschlusses oder allgemeine zusätzliche Anforderungen zu bestimmen.

#### **2.1.2 Zu Nummer 2 (Angaben zur Entwicklung des Eigenkapitals)**

Der Eigenkapitalausstattung der Gemeinde kommt eine besondere Bedeutung zu. Wegen des Budgetrechtes des Rates ist es daher geboten, die voraussichtliche Entwicklung des Eigenkapitals der Gemeinde, die regelmäßig aus den geplanten Jahresergebnissen im Ergebnisplan und ggf. auch wegen der mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnenden Erträge und Aufwendungen entsteht, bereits in einer gesonderten Übersicht zum Haushaltsplan aufzuzeigen. In den Fällen, in denen von der Gemeinde eine Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage und/oder eine Verringerung der allgemeinen Rücklage im Jahresabschluss erfolgt, bedarf es dann weiterer Erläuterungen auch im Anhang.

Bei den Angaben zur Entwicklung des Eigenkapitals sollte auch erläutert werden, in welchem Umfang von der Gemeinde erzielte Erträge und entstandenen Aufwendungen aus gemeindlichen Geschäftsvorfällen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage verrechnet wurden. Entsprechend der haushaltsrechtlichen Vorschrift können Verrechnungen von Erträgen und Aufwendungen bei einem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen, die für die gemeindliche Aufgabenerfüllung nicht mehr benötigt werden (vgl. § 90 Absatz 3 Satz 1 GO NRW) erfolgen.

Es sollen dabei aber auch Verrechnungen erläutert werden, die wegen der entstandenen Wertveränderungen von gemeindlichen Finanzanlagen vorgenommen worden. Zu diesen Wertveränderungen sind haushaltsrechtlich die Wertminderungen und die Wertaufholungen im Sinne der Vorschrift des § 35 Absatz 5 und 8 GemHVO NRW zu zählen. Aus anderen gemeindlichen Geschäftsvorfällen erzielbare Erträge und entstehende Aufwendungen, auch wenn diese Geschäfte oder die betroffenen Gegenstände ggf. vergleichbar sind, können wegen des ausdrücklich abgegrenzten gemeindlichen Vermögens nicht in gleicher Verfahrensweise behandelt werden.

### **2.1.3 Zu Nummer 3 (Angaben zu Abweichungen vom Grundsatz der Einzelbewertung):**

Für die Bewertung im Jahresabschluss der Gemeinde gilt der Grundsatz der Einzelbewertung nach § 32 Absatz 1 N2. GemHVO NRW. Jeder Vermögensgegenstand und jede Schuld der Gemeinde ist grundsätzlich einzeln zu bewerten. Sie darf im Rahmen der gemeindlichen Bilanzierung nicht mit anderen gemeindlichen Vermögensgegenständen verrechnet werden. Dieser Grundsatz erfordert, dass die einzelnen Vermögensgegenstände bewertungsfähig und entsprechend die Einzelposten in der gemeindlichen Bilanz und Berücksichtigung der jeweiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gegeneinander abgrenzbar sind. Dieses gilt entsprechend für die gemeindlichen Schulden, bei denen der Erfüllungsbetrag zu berücksichtigen ist. Es gilt in diesen Fällen die gebotene Objektivierung zu erreichen, um den für die Gemeinde vorhandenen Ermessensspielraum auszufüllen und willkürfrei bzw. frei von sachfremden Erwägungen zu handeln.

In den Fällen, in denen von der Gemeinde örtlich Abweichungen vom Grundsatz der Einzelbewertung vorgenommen werden, sind diese im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss anzugeben, um die Vergleichbarkeit der örtlichen Jahresabschlüsse zu sichern. Daher müssen immer wichtige sachliche Gründe für das Auftreten einer Abweichung bei der Gemeinde vorliegen, um willkürliche Abweichungen zu verhindern. Die im Jahresabschluss der Gemeinde bestehenden Abweichungen gegenüber dem Abschluss des Vorjahres sind mit einer Begründung im gemeindlichen Anhang anzugeben.

Gleichzeitig sollen auch die Auswirkungen auf die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde dargestellt werden. Eine Saldierung von positiven und negativen Auswirkungen ist dabei nicht zulässig. Die Festbewertung (vgl. § 34 Absatz 1 GemHVO NRW) und die Gruppenbewertung (vgl. § 34 Absatz 3 GemHVO NRW) stellen jedoch zulässige Abweichungen dar. Die Gemeinde muss zudem selbst festlegen, ob sie derartige Abweichungen mit unter den Ausführungen zu den verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden erläutert oder diese Sachverhalte im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss in einem eigenen Kapitel darstellt.

### **2.1.4 Zu Nummer 4 (Angaben zu Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung):**

Im Anhang sind die Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, für die Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung gebildet worden sind, unter Angabe des Rückstellungsbetrages anzugeben. Derartige Rückstellungen nach § 36 Absatz 3 GemHVO NRW (Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen) sind so bedeutend, dass im Anhang gesondert darüber zu informieren ist. Dabei ist über die tatsächliche bzw. weiter vorgesehene Nachholung von unterlassenen Instandhaltungen unter Angabe von betragsmäßigen Größenordnungen zu berichten.

In solchen Fällen bietet sich eine differenzierte Darstellung nach den unterschiedlichen Arten der betroffenen Vermögensgegenstände unter Berücksichtigung der Gliederung der gemeindlichen Bilanz nach § 41 GemHVO NRW an. Eine Erläuterung der örtlich vorgesehenen Maßnahmen lediglich mit Angabe eines Summenbetrages wird der Erläuterungspflicht im gemeindlichen Anhang nicht gerecht. Außerdem muss die Bildung dieser Rückstellungen im Zeitablauf nachvollziehbar und überprüfbar sein, sodass auch in den folgenden Jahren im Anhang

darauf bezogene Angaben gemacht werden müssen, soweit sich die Durchführung der haushaltsmäßig geplanten Instandhaltungsmaßnahmen über mehrere Haushaltsjahre erstreckt.

### **2.1.5 Zu Nummer 5 (Angaben zur Aufgliederung des Postens „Sonstige Rückstellungen“):**

#### **2.1.5.1 Die Inhalte der Angabepflichten**

Im Anhang ist der Inhalt des in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Postens „Sonstige Rückstellungen“ entsprechend § 36 Absatz 4 und 5 GemHVO NRW anzugeben, sofern es sich für die Gemeinde um wesentliche Beträge handelt. Diese Vorgabe soll den Stand der gemeindlichen Verpflichtungen in diesem Sammelposten sowie die Arten der Verpflichtungen, die zu diesen Rückstellungen geführt haben, besser nachvollziehbar und überprüfbar machen. Derartige Verpflichtungen können sich in bedeutender Weise auf die wirtschaftliche Lage der Gemeinde auswirken.

Es bedarf daher besonderer Anhangsangaben zu den wesentlichen Rückstellungsbeträgen der unter diesem Bilanzposten angesetzten gemeindlichen Rückstellungen sowie ggf. weiter inhaltlicher Erläuterungen. Aus haushaltswirtschaftlicher Sicht ist dabei zu berücksichtigen, dass aus wesentlichen gemeindlichen Rückstellungen bedeutsame Belastungen für die künftige Haushaltswirtschaft der Gemeinde entstehen können. Diese Gegebenheiten bedingen, möglichst örtlich zutreffende Vergleichsgrößen zu bestimmen, mit deren Hilfe das Kriterium „wesentlich“ definiert und das Bestehen einer gesonderten Erläuterungspflicht bejaht oder verneint werden kann. Dabei müssen auch die Informationsinteressen der Jahresabschlussadressaten berücksichtigt werden.

In den Fällen, in denen unter dem Bilanzposten angesetzte Rückstellungen wesentlich und damit erläuterungsbedürftig sind, sollte die Gemeinde prüfen, ob nicht zusätzlich eine Aufgliederung dieses Bilanzposten in Betracht kommen kann bzw. mit „Davon“-Vermerken sachliche Informationen gegeben werden können. Die Entscheidung darüber hat die Gemeinde eigenverantwortlich zu treffen. Bei der Aufgliederung des Bilanzpostens ist ggf. zu berücksichtigen, dass diese Gliederung sich auch auf einen örtlichen Rückstellungsspiegel auswirken kann.

#### **2.1.5.2 Der Verweis auf § 36 Absatz 4 und 5 GemHVO NRW**

##### **2.1.5.2.1 Der Verweis auf Absatz 4**

Nach der Verweispflicht hat die Gemeinde für Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind, Rückstellungen in ihrer gemeindlichen Bilanz anzusetzen, sofern der künftig von ihr zu leistende Betrag nicht geringfügig ist. Es muss zudem wahrscheinlich sein, dass eine Verbindlichkeit zukünftig entsteht, die wirtschaftliche Ursache vor dem Abschlussstichtag liegt und die zukünftige Inanspruchnahme voraussichtlich erfolgen wird.

Diese Vorschrift enthält für die Gemeinden die allgemeinen Vorgaben für die Bildung von Verpflichtungsrückstellungen, soweit dafür keine speziellen Regelungen in den anderen Absätzen getroffen wurden. Bei solchen Verpflichtungsrückstellungen muss eine Verpflichtung der Gemeinde gegenüber Dritten (Außenverpflichtung) und nicht gegenüber sich selbst bestehen. Eine rechtliche Verpflichtung für die Gemeinde, die in der Regel auch eine wirtschaftliche Verursachung beinhaltet und derer sich die Gemeinde nicht einseitig entziehen kann, entsteht in der Vielzahl der Fälle z. B. aufgrund von Verträgen (privatrechtliche oder öffentlich-rechtliche Vereinbarungen) oder aufgrund von gesetzlichen Regelungen.

#### **2.1.5.2.2 Der Verweis auf Absatz 5**

##### **2.1.5.2.2.1 Angaben über Rückstellungen aus schwebenden Geschäften**

Nach der Verweisvorschrift hat die Gemeinde für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften Rückstellungen in ihrer gemeindlichen Bilanz anzusetzen, sofern der voraussichtliche Verlust für die Gemeinde nicht geringfügig sein wird. Für die Bildung einer solchen Rückstellung für drohende Verluste muss ein schwebendes Geschäft der Gemeinde im bilanziellen Sinne bestehen. Ein solcher Sachverhalt ist gegeben, wenn ein zweiseitig verpflichtender Vertrag besteht, der auf einen Leistungsaustausch ausgerichtet ist. Gegenstände derartiger schwebender Geschäfte können Lieferungen von Vermögensgegenständen, Leistungen in Form von Nutzungsüberlassungen oder sonstigem Tun und Unterlassen sein.

Bei den schwebenden Geschäften der Gemeinde bestehen zudem besondere Dokumentationserfordernisse, weil solche gemeindlichen Geschäfte regelmäßig nicht bilanziert werden müssen. Diese Geschäftsvorfälle müssen daher sorgfältig und in ihren unterschiedlichen Arten in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung dokumentiert werden. In solchen Fällen darf aber nicht nur der Zugang erfasst werden, sondern es ist auch die weitere Entwicklung zu dokumentieren und dabei das mögliche Ausmaß entstehender Risiken zu überwachen. Zum jährlichen Abschlussstichtag ist dann jedes einzelne gemeindliche Geschäft dahingehend zu prüfen und zu entscheiden, ob im gemeindlichen Jahresabschluss eine Anhangsangabe oder eine Bilanzierung vorzunehmen ist.

##### **2.1.5.2.2.2 Angaben über Rückstellungen aus laufenden Verfahren**

Nach der Verweisvorschrift hat die Gemeinde für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und aus laufenden Verfahren müssen Rückstellungen angesetzt werden, sofern der voraussichtliche Verlust nicht geringfügig sein wird. Dazu muss der Anhang besondere Angaben enthalten, zu deren Bildung die Gemeinde beim Vorliegen entsprechender örtlicher Sachverhalte verpflichtet ist. Unter dem Begriff „Laufende Verfahren“ sind dabei gemeindliche Geschäftsvorfälle oder Verwaltungsvorgänge zu verstehen, die auf öffentlich-rechtlichen oder zivilrechtlichen Normen aufbauen und bei denen der Verfahrensgegenstand die Festsetzung und/oder Überprüfung eines gemeindlichen Anspruches oder einer Verpflichtung der Gemeinde ist.

In diesem Rahmen stellt z. B. die Heranziehung Dritter zur Zahlung von Steuern, Gebühren oder Beiträgen durch die Gemeinde durch einen gemeindlichen Bescheid (Verwaltungsakt) und ggf. dessen Überprüfung auf dem Rechtsweg ein laufendes Verfahren im Sinne der Vorschrift dar. Diese Sachlage gilt entsprechend für einen öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Vertrag der Gemeinde mit einem Dritten. Ein laufendes Verfahren im Sinne der Vorschrift liegt z. B. vor, wenn in Verwaltungsverfahren die Rechtsmittelfrist noch nicht abgelaufen ist oder wegen eines anhängigen Widerspruchs- oder Klageverfahrens der Eintritt der Rechtskraft des Bescheides gehindert ist, z. B. weil ein betroffener Dritter oder die Gemeinde von seinem bzw. ihrem Recht auf die Einlegung von Rechtsmitteln Gebrauch gemacht hat.

Der Begriff „Klageverfahren“ ist dabei weit auszulegen. Es ist dabei unerheblich, ob ein Verfahren vor dem Verwaltungsgericht oder vor anderen Gerichten durchführen ist oder auch, ob es sich um ein Rechtsmittelverfahren im Sinne der Verwaltungsgerichtsordnung handelt. Ob und wann in solchen Fällen ein Verfahrensabschluss tatsächlich eingetreten ist, hat die Gemeinde in jedem Einzelfall unter Beachtung der jeweils anzuwendenden verfahrensrechtlichen Bestimmungen zu beurteilen.

#### **2.1.6 Zu Nummer 6 (Angaben zu Abweichungen von der linearen Abschreibung):**

Im gemeindlichen Anhang sind Abweichungen von der standardmäßig vorgesehenen linearen Abschreibung sowie von der örtlichen Abschreibungstabelle bei der Festlegung der Nutzungsdauer von Vermögensgegenständen anzugeben. Dazu ist z. B. die Anwendung eines anderen Abschreibungsverfahrens als im Vorjahr zu zählen. Dieses neue Verfahren ist dabei darzustellen. In den Fällen, in denen von dem NKF-Rahmen der landesweit festgelegten Nutzungsdauern (vgl. Nummer 1.5.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300) abgewichen wird, ist die örtliche Sachlage ebenfalls zu erläutern. Dazu sind die Vermögensgegenstände, bei denen eine abweichende Nutzungsdauer festgelegt wurde, sowie die Gründe für die Festlegung einer Abweichung anzugeben.

#### **2.1.7 Zu Nummer 7 (Angaben zu Beiträgen aus fertig gestellten Erschließungsmaßnahmen):**

Im Anhang sind noch nicht erhobene Beiträge aus fertiggestellten Erschließungsmaßnahmen anzugeben. Die Beiträge sind Geldleistungen, die von der Gemeinde zum Ersatz des Aufwandes für die Herstellung, Anschaffung und Erweiterung öffentlicher Einrichtungen und Anlagen erhoben werden. Sie sind mit der Entstehung des Anspruches der Gemeinde zu bilanzieren. In der Vergangenheit sind manche Gemeinden nicht in dem Maße der Beitragsfestsetzung bzw. der Einziehung festgesetzter Beiträge nachgekommen, wie es die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung verlangen.

Die Rangfolge der Inanspruchnahme der Quellen der Finanzmittel nach § 77 GO NRW verlangt, dass von der Gemeinde an erster Stelle die sonstigen Finanzmittel in Anspruch zu nehmen sind. Danach sind dann die speziellen Entgelte für die von der Gemeinde erbrachten Leistungen zur Erzielung von Erträgen heranzuziehen. Erst dann kommen die Steuer als allgemeine Finanzmittel. Daraus ergibt sich eine große Bedeutung der Beiträge für die kommunale Haushaltswirtschaft. Die Gemeinde muss daher bemüht sein, nach der Fertigstellung von Erschließungsmaßnahmen auch die ihr zustehenden Beiträge zu erheben. Deshalb entsteht dann eine besondere Erläuterungspflicht im Anhang im Jahresabschluss, wenn die Gemeinde der Erhebung von Beiträgen nicht wie erforderlich nachgekommen ist.

#### **2.1.8 Zu Nummer 8 (Angaben zum Kurs der Währungsumrechnung):**

Im gemeindlichen Jahresabschluss sind die Vermögenswerte und die Schulden, die Erträge und Aufwendungen sowie die gemeindlichen Zahlungen immer in Euro anzugeben. Die Gemeinde muss daher Geschäftsvorfälle in fremder Währung, z. B. die Aufnahme eines Kredites, in Euro umrechnen. Sie muss eine Umrechnung auch bei ihrem Kassenbestand vornehmen, soweit dieser auf gesetzlichen Zahlungsmitteln (Banknoten und Münzen) in ausländischer Währung beruht. Die Gemeinde muss aber auch bestehende Ansprüche in fremder Währung umrechnen, um diese als Forderungen in Euro in ihrer Bilanz anzusetzen. Derartige Werte sind dann in der gemeindlichen Bilanz mit dem Betrag anzugeben, auf den die Gemeinde einen Anspruch hat.

Im Anhang ist deshalb wegen der gemeindlichen Geschäftsvorfälle in Fremdwährungen dazu der Kurs der Währungsumrechnung als Grundlage für den Austausch der Fremdwährungen gegen die Euro-Währung anzugeben. Diese Pflicht besteht für die Gemeinde soweit der gemeindliche Jahresabschluss Posten in der Bilanz und Positionen in der Ergebnisrechnung und in der Finanzrechnung enthält, denen Geschäftsvorfälle zu Grund liegen, die auf eine fremde Währung lauten oder vor einer Umrechnung auf fremde Währung lauteten. In diesem Zusammenhang ist es sachgerecht, dazu auch die jeweils betroffenen Geschäftsvolumen, z. B. aus den gemeindlichen Kreditaufnahmen, anzugeben.

Bei diesen Angaben im Anhang geht es jedoch nicht allein darum, zu zeigen, in welcher Höhe gemeindliche Geschäftsvorfälle in Fremdwährung entstanden sind oder gemeindliche Sachverhalte in fremder Währung in „Euro“

zu bemessen wären. Es soll auch darüber informiert werden, dass die Gemeinde im Rahmen solcher Fremdwährungsgeschäfte und der Sicherstellung der stetigen Aufgabenerfüllung auch dem Gesichtspunkt der Risikoversorge und Risikoabsicherung Genüge getan hat. Für die Kreditgeschäfte der Gemeinde gibt z. B. der Runderlass vom 09.10.2006 (SMBl. NRW. 652) dazu Rahmenbestimmungen. Dieser Erlass weist z. B. auf die besonderen Haushaltsrisiken und Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkte bei der Aufnahme von Krediten in fremder Währung hin. Wie viele Kredite und in welchem Umfang von der Gemeinde in fremder Währung aufgenommen worden sind, muss deshalb ebenfalls im Anhang angegeben und erläutert werden.

#### **2.1.9 Zu Nummer 9 (Angaben zu Verpflichtungen aus Leasingverträgen u.a.):**

Im Anhang sind die Verpflichtungen aus Leasingverträgen anzugeben. Nicht nur die Aufnahme von Krediten, auch die Verpflichtung aus einem ÖPP/Leasing-Projekt bedeutet eine dauerhafte Belastung des kommunalen Haushalts. Die hieraus übernommenen Verpflichtungen dürfen die dauerhafte Leistungsfähigkeit der Gemeinde nicht gefährden. Die Gemeinde muss deshalb auch für kreditähnliche Rechtsgeschäfte die gleichen Maßstäbe wie für eine Kreditaufnahme anlegen. Daher besteht auch für Verpflichtungen der Gemeinde aus anderen vergleichbaren Rechtsgeschäften eine besondere Erläuterungspflicht im Anhang, auch wenn diese in der Aufzählung nicht ausdrücklich benannt worden sind.

#### **2.2 Zu Satz 2 (Weitere wichtige Angaben):**

##### **2.2.1 Erläuterungen von Haftungsverpflichtungen**

Im Anhang sind auch die im Verbindlichkeitspiegel auszuweisenden Haftungsverhältnisse zu erläutern (vgl. § 47 GemHVO NRW). Im gemeindlichen Bereich werden als Haftungsverhältnisse alle Verpflichtungen aufgrund von Rechtsverhältnissen bezeichnet, bei denen eine Inanspruchnahme nur unter bestimmten Voraussetzungen möglich ist, deren Eintritt vom Bilanzierenden aber nicht erwartet wird. Wie im handelsrechtlichen Sinne unterscheiden sich die Haftungsverhältnisse damit von den Verbindlichkeiten und Rückstellungen durch den Grad der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme.

Eine Passivierung ist geboten, sofern der Eintritt der Verpflichtung sicher oder wahrscheinlich ist. Zur Darstellung der gemeindlichen Haftungsverpflichtungen kommen daher Angaben und Erläuterungen zu übernommenen Bürgschaften, bestellten Sicherheiten, z. B. Grundpfandrechten und Sicherungsübereignungen, sowie zu Gewährverträgen in Betracht (vgl. Erläuterungen zu § 87 GO NRW). Die Angabe dieser Haftungsverhältnisse liegt im Interesse der Adressaten des Jahresabschlusses. Die weitere Vorgabe, dass im Anhang alle Sachverhalte anzugeben sind, aus denen sich künftig erhebliche finanzielle Verpflichtungen ergeben können, soll dazu beitragen, nicht nur ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt zu bekommen, sondern wegen möglicher Vorgänge von besonderer Bedeutung auch über die Auswirkungen auf die künftige Entwicklung der Gemeinde zu informieren.

##### **2.2.2 Weitere wichtige Sachverhalte**

###### **2.2.2.1 Allgemeine Sachlage**

In den Anhang zum gemeindlichen Jahresabschluss gehören weitere Angaben über wichtige örtliche Sachverhalte der Gemeinde, auch wenn darüber keine gesonderte Regelung im Absatz 2 der Vorschrift enthalten ist. Zu den angabepflichtigen Sachverhalten im Anhang gehören einerseits einzelne gemeindliche Gegebenheiten, bei denen bereits in der sie betreffenden Vorschrift die Bestimmung enthalten ist, dass darüber im Anhang gesondert zu berichten ist. Von der Gemeinde dürfen weitere wichtige Angaben aus ihrer örtlichen Sicht aufgenommen werden,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

soweit dadurch die Aufgabe des gemeindlichen Jahresabschlusses, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln, nicht beeinträchtigt wird. Welche Informationen im Einzelnen in welchem Umfang in den Anhang aufgenommen werden können, ist von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse abzuwägen und festzulegen.

**2.2.2.2 Die Angabepflichten nach der Gemeindehaushaltsverordnung**

In einer Vielzahl von Vorschriften in der Gemeindehaushaltsverordnung wird ergänzend bestimmt, dass von der Gemeinde zu bestimmten gemeindlichen Sachverhalten besondere Angaben im gemeindlichen Anhang zu machen sind. Der Gemeinde obliegen dadurch Erläuterungspflichten zu unterschiedlichen Vorkommnissen und besonderen Geschäftsvorfällen, soweit diese im Haushaltsjahr aufgetreten oder entstanden sind. Die gemeindlichen Angabepflichten werden nachfolgend beispielhaft aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Vorgaben für Angaben im gemeindlichen Anhang</b>	
<b>ANGABEPFLICHT</b>	<b>GEMHVO-VORSCHRIFT</b>
<b>Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen</b>	§ 22 Absatz 4 GemHVO NRW
<b>Außerplanmäßige Abschreibungen</b>	§ 35 Absatz 5 und 6 GemHVO NRW
<b>Zuschreibungen</b>	§ 35 Absatz 8 GemHVO NRW
<b>Vergleichbarkeit der Bilanzansätze</b>	§ 41 Absatz 5 GemHVO NRW
<b>Neue Bilanzposten</b>	§ 41 Absatz 6 GemHVO NRW
<b>Zusammenfassung von Bilanzposten</b>	§ 41 Absatz 7 Satz 2 GemHVO NRW
<b>Mitzugehörigkeit zu anderen Bilanzposten</b>	§ 41 Absatz 7 Satz 3 GemHVO NRW
<b>Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage</b>	§ 43 Absatz 3 Satz 2 GemHVO NRW
<b>Kostenunterdeckungen in Gebührenbereichen</b>	§ 43 Absatz 6 GemHVO NRW
<b>Berichtigung der Eröffnungsbilanz</b>	§ 57 Absatz 2 GemHVO NRW

*Abbildung 599 „Vorgaben für Angaben im gemeindlichen Anhang“*

Bei den Anhangsangaben ist von der Gemeinde immer eine Abwägung vorzunehmen, damit Informationen, die dem gemeindlichen Lagebericht vorbehalten sind, nicht in den Anhang übernommen werden oder ggf. auch doppelt zur Verfügung gestellt werden. Dagegen bedarf es, wenn z. B. Haftungsverpflichtungen der Gemeinde be-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

stehen, die u.a. im Verbindlichkeitspiegel nach § 47 GemHVO NRW) darzustellen sind, durchaus auch einer Angabe im Anhang selbst, insbesondere hinsichtlich einer Einschätzung des Risikos der Inanspruchnahme, die begründet werden sollte.

In der Gemeindehaushaltsverordnung ist die Pflicht zu Anhangsangaben zu gemeindlichen Pensionsrückstellungen nach § 36 Absatz 1 GemHVO NRW nicht ausdrücklich geregelt worden. Gleichwohl gibt deren Bedeutung in der gemeindlichen Bilanz genügend Anlass, besondere Angaben zur Bewertung der gemeindlichen Pensionsrückstellungen zu machen. Dazu gehören z. B. Angaben über das versicherungsmathematische Berechnungsverfahren und den diesem zugrunde gelegten Annahmen einschließlich der zu erwartenden Kostensteigerungen und der genutzten Sterbetafel. Es bedarf dann zusätzlicher Erläuterungen, wenn Änderungen in der Ermittlung der Pensionsrückstellungen vorgenommen wurden.

### **2.2.2.3 Angaben zu den Anlagen des Anhangs**

Die Gemeinde hat die Pflicht, im gemeindlichen Anhang weitere wichtige Angaben zu den örtlichen wirtschaftlichen Verhältnissen zu machen. Dazu gehören auch Angaben über den dem Anhang beizufügenden Anlagenpiegel nach § 45 GemHVO NRW, den Forderungsspiegel nach § 46 GemHVO NRW und den Verbindlichkeitspiegel § 47 GemHVO NRW. Mit diesen Anlagen werden weitere Informationen in detaillierter Form zu den entsprechenden komprimierten Daten in der gemeindlichen Bilanz gegeben. Diese sachlichen Erläuterungen sollen dazu beitragen, das durch den Jahresabschluss zu vermittelnde Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde umfassend, klar und verständlich für die Jahresabschlussadressaten dargestellt wird.

### **2.2.2.4 Weitere Angaben aus örtlicher Sicht**

Die Regelung am Ende des Absatzes 2 der Vorschrift ermöglicht es der Gemeinde, freiwillig weitere wichtige örtliche Sachverhalte im Anhang anzugeben und zu erläutern. Dabei ist zu berücksichtigen, dass auch der Anhang als Bestandteil des gemeindlichen Jahresabschlusses zur Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde beitragen muss. Besondere örtliche Sachverhalte, die Auswirkungen auf die Ergebnisrechnung der Gemeinde oder auf die gemeindliche Bilanz haben, sollen von der Gemeinde nicht verschwiegen, sondern ebenfalls im Anhang benannt und sachgerecht erläutert werden.

Mit den besonderen örtlichen Angaben und Erläuterungen im Anhang soll die Gemeinde auch die Erwartungen der Adressaten ihrer Haushaltswirtschaft möglichst ausreichend erfüllen. Ihnen sollten daher wichtige Gegebenheiten und Verhältnisse aus der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht verschwiegen werden. Die örtliche Entscheidung darüber sollte dabei auch unter dem Gesichtspunkt der Wesentlichkeit getroffen werden. Von der Gemeinde kann bei den pflichtigen und bei den freiwilligen Angaben unter dem Grundsatz der Wesentlichkeit abgewogen werden, zu welchen örtlichen Sachverhalten besondere Angaben im Anhang gemacht und zusätzliche Erläuterungen gegeben werden. Der Anhang sollte gleichwohl nicht in einem Umfang erweitert werden, dass eine Beeinträchtigung seiner Aufgabe nicht mehr ausgeschlossen werden kann. Nachfolgend werden Beispiele aufgezeigt, die im gemeindlichen Anhang angegeben werden sollten (vgl. Abbildung).

<b>Wichtige örtliche Angaben im gemeindlichen Anhang</b>	
<b>GEGENSTAND</b>	<b>BERICHTSINHALTE</b>
<b>Trägerschaft von Sparkassen</b>	Angaben zur Trägerschaft von Sparkassen, weil diese nach § 1 Absatz 1 Satz 2 SpkG NRW nicht zu bilanzieren sind. Dazu sind die Anteilsverhältnisse und die ggf. beteiligten Dritten anzugeben. Zu diesen Angaben

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

<b>Wichtige örtliche Angaben im gemeindlichen Anhang</b>	
<b>GEGENSTAND</b>	<b>BERICHTSINHALTE</b>
	gehören auch Informationen über die Art und den Umfang noch bestehender Haftungsrisiken, wenn die Gemeinde bereits vor dem 18.07.2005 die Trägerschaft einer Sparkasse innehatte.
<b>Trägerschaft eines Jobcenters</b>	Angaben zur Trägerschaft eines Jobcenters als gemeinsame Einrichtung von Bund und Gemeinde nach § 44b SGB II, wenn diese wegen der örtlichen Ausgestaltung und der gemeindlichen Aufgabenerledigung nicht gesondert in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist. Dazu gehören dann auch Angaben über deren Ausgestaltung und die Verpflichtungen der Gemeinde aus dieser Trägerschaft.
<b>Mitgliedschaften in Organisationen</b>	Angaben zu wesentlichen Mitgliedschaften in Organisationen, bei denen auch anzugeben ist, ob und in welchem Umfang von der Gemeinde im Rahmen ihrer Mitgliedschaft der Organisation zusätzlich Geld- und Sachleistungen gewährt werden.
<b>Änderungen bei gemeindlichen Betrieben</b>	Angaben z. B. zu Umstrukturierungen bei gemeindlichen Betrieben, auch zu Erwerb und Veräußerung von Geschäftsanteilen, die Auswirkungen auf die Bilanzierung im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ haben, auch wenn diese erst im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses wirksam geworden sind.
<b>Jahresabschlüsse organisatorisch eigenständiger Einheiten</b>	Angaben zu den gemeindlichen Einheiten, die neben der gemeindlichen Verwaltung einen eigenständigen Jahresabschluss unter der Rechtspersönlichkeit „Gemeinde“ aufstellen. Dazu sollten die betreffenden gemeindlichen Geschäftszweige und der Umfang des eigenständigen Jahresabschlusses sowie sonstige Besonderheiten benannt werden.
<b>Treuhandvermögen (Gemeinde als Treuhänder)</b>	Angaben zum Treuhandvermögen, das von der Gemeinde als Treuhänder verwaltet wird, z. B. rechtlich selbstständige örtliche Stiftungen (vgl. § 98 GO NRW, denn nach den Grundsätzen „Bilanzklarheit“ und „Bilanzwahrheit“ muss den Jahresabschlussadressaten eine Unterscheidung zwischen allgemein Vermögen der Gemeinde und dem Treuhandvermögen ermöglicht werden.
<b>Hinterlegung von Sicherheiten</b>	Angaben zu übernommenen Sicherungsgegenständen, z. B. Wertpapieren, die der Gemeinde sicherungsübereignet worden sind.
<b>Bilanzielle Umschichtungen</b>	Angaben zu bilanziellen Umschichtungen von gemeindlichen Vermögensgegenständen zwischen dem Anlagevermögen und dem Umlaufvermögen, wenn sich gleichzeitig daraus eine Abweichung von den bisherigen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden ergibt.
<b>Verringerung des Eigenkapitals</b>	Angaben über die tatsächliche Verringerung der allgemeinen Rücklage und/oder die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage und ihre Auswirkungen auf die weitere Entwicklung des Eigenkapitals. Dabei sollte wegen der erheblichen Bedeutung ein Zusammenhang zum Jahresfehlbetrag in der Ergebnisrechnung hergestellt werden.
<b>Bemessung der Pensionsrückstellungen</b>	Angaben zur Ermittlung der Höhe der Rückstellungen für Pensionen und ähnliche beamtenrechtliche Verpflichtungen der Gemeinde unter Benennung des dabei angewandten versicherungsmathematischen Berechnungsverfahrens einschließlich der grundlegenden Annahmen der Berechnung, z. B. den Zinssatz und andere eingesetzte Parameter sowie die berücksichtigten Trendannahmen, z. B. erwartete Preis- und Kostensteigerungen. Außerdem Angaben zu Ansprüchen aus Dienstherrn-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

<b>Wichtige örtliche Angaben im gemeindlichen Anhang</b>	
<b>GEGENSTAND</b>	<b>BERICHTSINHALTE</b>
	wechseln und der Tätigkeit von Beamten bei gemeindlichen Betrieben.
<b>Bemessung der Zusatzversorgung</b>	Angaben zur Inanspruchnahme der gemeindlichen Zusatzversorgung für die gemeindlichen Beschäftigten, z. B. über die Art und Umfang sowie die Ausgestaltung der gemeindlichen Zusatzversorgung bzw. Versorgungszusage, zur Beitragsbemessung u.a.
<b>Verpflichtungen gegenüber anderen Dienstherren</b>	Liegen Beteiligungsverpflichtungen der Gemeinde an künftigen Versorgungsleistungen wegen der Abgabe von Beamten vor, sind entsprechende Angaben zu machen, weil diese gemeindlichen Verpflichtungen aus vorhergehenden Pensionsverpflichtungen der Gemeinde entstanden sind. Diese Angaben können dahingehend erweitert werden, dass die Gemeinde ihre gesamten Verpflichtungen gegenüber ihren Beschäftigten aufgezeigt. Sie kann dazu Angaben zu ihren Pensionsrückstellungen, den Beihilferückstellungen, den Rückstellungen wegen bestehender Verpflichtungen aus der Abgabe von Beamten, aber auch ihre Forderungen aus der Aufnahme von Beamten offenlegen (vgl. § 1 VLVG NRW).
<b>Einsatz von derivativen Finanzinstrumenten</b>	Angaben zum Einsatz von derivativen Finanzinstrumenten des Kredit- und des Geldmarktes, z. B. Zinssicherungsinstrumenten, unabhängig davon, ob sie ein schwebendes Geschäft darstellen, das nicht bilanzierungsfähig ist. Mit diesen Angaben soll ein Überblick über den Umfang der eingesetzten Finanzinstrumente gegeben werden, weil die Geschäfte der Gemeinde über Zinsswaps und Währungsswaps ein schwebendes Dauerschuldverhältnis darzustellen, das zunächst nicht bilanziert wird. Dazu sollen die Arten und der Umfang der derivativen Finanzinstrumente angegeben sowie die beizulegenden Werte, soweit sie bestimmt werden können, und die angewandten Bewertungsmethoden aufgeführt werden. In dieser Übersicht sollen die zinsbezogenen Finanzinstrumente möglichst getrennt von den währungsbezogenen Instrumenten aufgezeigt werden. Wegen der Beachtung des Konnexitätsprinzips sollen außerdem die mit den Finanzinstrumenten in Verbindung stehenden Finanzgeschäfte bzw. die Bilanzposten angegeben werden, unter denen die Finanzgeschäfte angesetzt sind. Soweit Finanzinstrumente miteinander kombiniert werden, also Mischformen bestehen, sollen diese gesondert angegeben werden.
<b>Bildung von Bewertungseinheiten</b>	Angaben über die Bildung von Bewertungseinheiten mit Angaben zum Umfang, den einbezogenen Wirtschaftsgütern, den abgesicherten Risiken und sonstigen wichtigen Aspekten, z. B. ob der Eintritt der abgesicherten Risiken ausgeschlossen ist.
<b>Antizipative Bilanzposten</b>	Angaben über den Umfang und den Inhalt sog. antizipativer Bilanzposten, bei denen nach dem Realisationsprinzip bei der Gemeinde eingegangene Einzahlungen erst nach dem Abschlussstichtag als Erträge zu erfassen sind.
<b>Gesamtschuldnerschaft</b>	Angaben über das Bestehen einer Gesamtschuldnerschaft der Gemeinde mit Dritten und die vorgenommene Bilanzierung. Es ist aufzuzeigen, ob z. B. die Verbindlichkeit in voller Höhe passiviert und ein Rückgriffs- bzw. Ausgleichsanspruch gegenüber den übrigen Schuldnern aktiviert wurde. Angaben sind auch dann zu machen, wenn die Gesamtschuld von der Gemeinde beglichen wurde und sie entsprechende Forderungen gegenüber den übrigen Schuldnern bilanziert hat. Es ist auch dann eine Angabe zu machen, wenn zwischen den Schuldnern eine Vereinbarung besteht, dass jeder Schuldner der Gesamtschuld für seine anteilige Schuld selbst die Tilgungsleistungen erbringt.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

<b>Wichtige örtliche Angaben im gemeindlichen Anhang</b>	
<b>GEGENSTAND</b>	<b>BERICHTSINHALTE</b>
<b>Sonstige finanzielle Verpflichtungen</b>	Angaben über Art und Zweck der nicht in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Geschäfte der Gemeinde sowie deren Risiken und Vorteile für die Gemeinde, soweit diese finanzielle Verpflichtungen der Gemeinde, aber keine gemeindlichen Haftungsverhältnisse darstellen, und Auswirkungen auf die Beurteilung der Finanzlage der Gemeinde haben, z. B. schwebende Geschäfte, ein Ansatzverzicht wegen eines Passivierungswahlrechtes, mehrjährige Miet- und Leasingverträge, u.a. Die Gemeinde sollte auch Angaben zu Dauerschuldverhältnissen und Treuhandverhältnissen machen. Bei einem Cash-Pooling sollten Art und Umfang der Finanzbeziehungen zum Cash-Pooling angegeben sowie eine ggf. vorgenommene Bilanzierung dazu in einen Zusammenhang gestellt werden. Auch gemeindliche Verpflichtungen aus Zahlungsgeschäften mit E-Geld als Ermittert sind anzugeben.
<b>Leistungsbeziehungen mit den Betrieben</b>	Angaben über Art und Zweck der Leistungsbeziehungen der gemeindlichen Verwaltung mit den gemeindlichen Betrieben unter Angabe der daraus entstehenden Erträge und Aufwendungen für die Gemeinde. Dabei sollte zwischen einmaligen und jährlich wiederkehrenden Leistungen unterschieden werden. Diese Angaben sind im Zusammenhang mit dem gemeindlichen Gesamtabschluss zu betrachten, bei dem derartige Leistungen innerhalb des Gesamtabschlusses eliminiert werden müssen (vgl. § 305 HGB).
<b>Produktorientierte Gliederung des Haushaltsplans</b>	Bedarfsgerechte Angaben zur produktorientierten Gliederung der Teilrechnungen als Nachweis der Aufgabenerfüllung der Gemeinde, auch wenn die Ergebnisse insgesamt in der Ergebnisrechnung und in der Finanzrechnung enthalten sind und ganz oder teilweise im Zusammenhang mit ausgewählten Bilanzposten im Anhang aufgenommen wurden. Dabei sollte eine systematische Übersicht über die örtlichen Leistungen, die Ressourcenorientierung und die Produktorientierung gegeben werden, um das wirtschaftliche Ergebnis der Gemeinde im Zusammenhang mit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung verstehbar zu machen.
<b>Angaben über ein außerordentliches Jahresergebnis</b>	Zusammenfassende Angaben über die Ursachen für ein außerordentliches Jahresergebnis, das in der Ergebnisrechnung auszuweisen ist (vgl. § 38 i.V.m. § 2 GemHVO NRW) und zu dessen wirtschaftlicher Wirkung bei der Gemeinde, soweit ein Gesamtzusammenhang zwischen den davon betroffenen Posten und Positionen herzustellen ist.
<b>Zusammensetzung eines Bilanzpostens wegen des Gesamtabschlusses</b>	Angaben zur Zusammensetzung eines Bilanzpostens, der im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses wegen der Geschäftsbeziehungen zwischen der gemeindlichen Verwaltung und den Betrieben aufzugliedern ist, um die Konsolidierung ordnungsmäßig durchführen zu können. Diese Sachlage erfordert z. B. eine besondere Untergliederung bei den gemeindlichen Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen den Forderungen an Betriebe des Konsolidierungskreises und den Forderungen an Sonstige.
<b>Verzicht auf den Gesamtabschluss</b>	Angaben über besondere örtliche Fallgestaltungen im Rahmen der gemeindlichen Beteiligungen, die dazu führen, dass für die Gemeinde die Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabschlusses entbehrlich ist, z. B. weil die Gemeinde über keinen voll zu konsolidieren gemeindlichen Betrieb verfügt, denn dann liegt die wichtigste Voraussetzung für den gemeindlichen Gesamtabschluss, dass ein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der Kernverwaltung der Gemeinde und mindestens einem ihrer Betriebe besteht, nicht vor.
<b>Beifügung des gemeindlichen Beteiligungsberichtes</b>	Angaben, dass wegen der tatsächlichen Entbehrlichkeit des gemeindlichen Gesamtabschlusses, der Beteiligungsbericht nach § 117 GO

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

<b>Wichtige örtliche Angaben im gemeindlichen Anhang</b>	
<b>GEGENSTAND</b>	<b>BERICHTSINHALTE</b>
	NRW, der dem Gesamtabchluss beizufügen ist, deshalb dem Jahresabschluss der Gemeinde beigefügt wird.
<b>Wesentliche Geschäfte mit nahestehenden Unternehmen und Personen</b>	<p>Im Haushaltsjahr getätigte wesentliche Geschäfte mit der Gemeinde mit nahestehenden Unternehmen, z. B. Tochterunternehmen oder assoziierte Betriebe (vgl. Beteiligungsbericht nach § 117 GO NRW) und/oder nahestehenden Personen, z. B. Personen in Führungspositionen (vgl. § 95 Absatz 2 GO NRW), die Verantwortung in der Gemeinde innehaben oder innegehabt haben. Sie haben oder hatten durch ihre Stellung einen maßgeblichen Einfluss auf die haushaltswirtschaftliche Lage der Gemeinde.</p> <p>Über die Geschäfte mit diesen Geschäftspartnern soll eine Angabe erfolgen, wenn die Geschäfte nicht zu marktüblichen Bedingungen abgeschlossen wurden, soweit sich eine Marktüblichkeit solcher Geschäfte feststellen lässt. Dabei ist vorrangig auf den wirtschaftlichen Gehalt des Geschäftes abzustellen und nicht nur auf die Rechtsbeziehung. Außerdem sind die datenschutzrechtlichen Bestimmungen zu beachten. Zu solchen Geschäften können z. B. Dienstleistungen, Kauf-, Verkaufs- und Tauschgeschäfte, Kostenübernahmen u.a. gehören. Eine Orientierung für die Abgrenzung solcher Geschäfte können z. B. die Definitionen in der EU-Verordnung Nr. 632/2010 bieten.</p>
<b>Besondere Informationsbedürfnisse der Adressaten des Jahresabschlusses</b>	<p>Bei den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft können besondere Informationsbedürfnisse im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses bestehen:</p> <p><u>Beispiel:</u> „Örtliche Planungs- und Baupolitik“  Angaben über unbebaute Grundstücke, z. B. Bauerwartungsland, Baugrundstücke, Gewerbegrundstücke. Zu den unbebauten Grundstücken der Gemeinde kann auch deren baurechtliche Klassifizierung nach dem geltenden Planungsrecht der Gemeinde angegeben werden, wenn für die Gemeinde erkennbar ist, dass bei den Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses ein entsprechender Informationsbedarf besteht.</p> <p><u>Beispiel:</u> IT-Infrastruktur  Angaben zur Weiterentwicklung und Gestaltung der gemeindlichen IT-Infrastruktur und den damit zusammenhängenden eigenen und fremden Dienstleistungen, z. B. durch einen IT-Zweckverband.</p>

*Abbildung 600 „Wichtige örtliche Angaben im gemeindlichen Anhang“*

## 2.2.2.4 Erläuterungen zu wichtigen örtlichen Sachverhalten

### 2.2.2.4.1 Nicht in der Bilanz enthaltenen finanziellen Verpflichtungen

Die Gemeinde soll im Rahmen des Anhangs im gemeindlichen Jahresabschluss auch über gemeindliche Geschäfte informieren, die nicht in der gemeindlichen Bilanz enthalten sind, aber Auswirkungen auf die Finanzlage der Gemeinde haben können. Als Geschäft gelten dabei alle wesentlichen Transaktionen, die Auswirkungen auf die aktuelle oder künftige Finanzlage der Gemeinde haben können, z. B. Factoringgeschäfte, Operating-Leasing-Verträge u.a. Allgemein getroffene Entscheidungen der Gemeinde, die noch nicht zu einer Übertragung von Risiken oder Vorteilen geführt haben, brauchen dagegen nicht im gemeindlichen Anhang angegeben werden. Über die Notwendigkeit einer Anhangsangabe ist dabei regelmäßig unter Berücksichtigung der konkreten örtlichen Verhältnisse eigenverantwortlich von der Gemeinde zu entscheiden.

Die Beurteilung, ob ein gemeindliches Geschäft „nicht in der Bilanz enthalten“ ist, muss bezogen auf den jeweiligen Abschlussstichtag vorgenommen werden. Ein solches Geschäft liegt i.d.R. vor, wenn die Gemeinde Vorteile oder Risiken übernimmt, ohne dass dieses Geschäft in Form von Vermögen oder Schulden in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist. So kommen dafür z. B. schwebende Geschäfte oder Dauerschuldverhältnisse in Betracht, die aktuell noch nicht in der gemeindlichen Bilanz enthalten bzw. abzubilden sind. Für jede Art eines betroffenen gemeindlichen Geschäftes sind die Finanzauswirkungen anzugeben.

#### **2.2.2.4.2 Geschäfte mit nahestehenden Betrieben**

Die Gemeinde hält vielfach geschäftliche Beziehungen zu ihren gemeindlichen (nahestehenden) Betrieben, durch die Finanzlage der Gemeinde berührt wird. Soweit diese Geschäfte nicht zu marktüblichen Bedingungen, sondern mit wesentlichen Abweichungen, z. B. erhebliche Sonderkonditionen, abgewickelt werden, ist es geboten, darüber im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss zu informieren. Als betroffene Betriebe gelten dabei gemeindliche Betriebe, die dem Vollkonsolidierungskreis beim gemeindlichen Gesamtabschluss (vgl. § 116 GO NRW) angehören oder die als assoziierter Betrieb in den Gesamtabschluss der Gemeinde einbezogen werden.

Über die gemeindlichen Geschäfte sind deren Wert sowie die im Zeitpunkt des Abschlusses eines Geschäftes bestehenden tatsächlichen Beziehungen nach ihrer Form und ihrer Art anzugeben. Dabei ist das einzelne Geschäft auch hinsichtlich seiner Wesentlichkeit zu beurteilen. Eine gegeneinander mögliche Aufrechnung hat dabei zu unterbleiben. Außerdem kann auf die namentliche Bezeichnung der gemeindlichen Betriebe als Geschäftspartner der Gemeinde verzichtet werden. Als Geschäft gelten dabei alle wesentlichen Transaktionen, die Auswirkungen auf die aktuelle oder künftige Finanzlage der Gemeinde haben können, z. B. der Erwerb oder die Veräußerung von Vermögensgegenständen, die Erbringung von Dienstleistungen, Bürgschaftsübernahmen u.a. Dagegen brauchen allgemein getroffene Entscheidungen der Gemeinde, die noch nicht zu einer Übertragung von Risiken oder Vorteilen geführt haben, nicht anzugeben.

#### **2.2.2.4.3 Geschäfte mit nahestehenden Personen**

Die über gemeindliche Geschäfte mit nahestehenden Betrieben zu beachtenden Informationspflichten und Grundsätze gelten auch für Geschäfte der Gemeinde mit Personen, die Verantwortung für die Gemeinde tragen. Zu diesem Personenkreis sind alle Personen zu zählen, über die der gemeindliche Lagebericht personenbezogene Angaben enthalten muss (vgl. § 95 Absatz 2 GO NRW), z. B. die Mitglieder des Verwaltungsvorstands, der Bürgermeister und der Kämmerer sowie für die Ratsmitglieder, auch wenn diese Personen im Haushaltsjahr ausgeschieden sind. Wie bei den gemeindlichen Betrieben kann auch bei den Informationen über die Geschäftsbeziehungen auf die namentliche Bezeichnung der nahestehenden Personen als Geschäftspartner der Gemeinde kann dabei verzichtet werden.

### **3. Zu Absatz 3 (Anlagen zum Anhang):**

#### **3.1 Allgemeine Sachlage**

Die Vorgabe in dieser Vorschrift, dem Anhang einen Anlagenspiegel nach § 45 GemHVO NRW, einen Forderungsspiegel nach § 46 GemHVO NRW und einen Verbindlichkeitspiegel § 47 GemHVO NRW beizufügen, soll dazu beitragen, das durch den Jahresabschluss zu vermittelnde Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde klar und verständlich darzustellen und den notwendigen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde sicherzustellen. Mit den Anlagen zum Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss werden weitere ergänzende Informationen in detaillierter Form gegeben, deren Bedarf für die Adressaten des Jahresabschlusses aus den Daten des Zahlenwerks „Jahresabschluss“ entsteht.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

Auf die Vorgabe, dem Anhang die dem Rat der Gemeinde vorzulegenden Übersicht über die übertragenen Ermächtigungen (vgl. § 22 Absatz 4 GemHVO NRW) beizufügen, konnte verzichtet werden, weil die vorgenommenen Ermächtigungsübertragungen im Plan-/Ist-Vergleich der Ergebnisrechnung (vgl. § 38 Absatz 2 GemHVO NRW) und der Finanzrechnung (vgl. § 39 GemHVO NRW) gesondert anzugeben und dadurch im Jahresabschluss der Gemeinde (vgl. § 95 GO NRW) enthalten sind. Nachfolgend werden beispielhaft einige Informationsangebote aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Spiegel zum gemeindlichen Anhang</b>	
<b>ANLAGEN ZUM ANHANG</b>	
<b>Anlagenspiegel</b>	§ 45 i.V.m. § 41 Absatz 3 Nummer 1 GemHVO NRW
<b>Forderungsspiel</b>	§ 46 i.V.m. § 41 Absatz 3 Nummer 2.2 GemHVO NRW
<b>Verbindlichkeitenspiegel</b>	§ 47 i.V.m. § 41 Absatz 4 Nummer 4 GemHVO NRW
<b>BILANZBEZOGENE ANLAGEN (freiwillig)</b>	
<b>Eigenkapitalspiegel</b>	Bilanzansatz des Eigenkapitals nach § 41 Absatz 4 Nummer 1 GemHVO NRW
<b>Sonderpostenspiegel</b>	Bilanzansatz der Sonderposten nach § 41 Absatz 4 Nummer 2 GemHVO NRW
<b>Rückstellungsspiegel</b>	Bilanzansatz der Rückstellungen nach § 41 Absatz 4 Nummer 3 GemHVO NRW
<b>Rechnungsabgrenzungsspiegel</b>	Bilanzangabe der Rechnungsabgrenzung nach § 41 Absatz 3 Nummer 3 und Absatz 4 Nummer 5 GemHVO NRW
<b>HAUSHALTSBEZOGENE ANLAGEN (freiwillig)</b>	
<b>Haushaltswirtschaftliche Spiegel</b>	Keine Vorgaben
<b>Übersicht über die Ertragsausfälle</b>	§ 38 i.V.m. § 26 GemHVO NRW

*Abbildung 601 „Die Übersicht über die Spiegel zum gemeindlichen Anhang“*

Die Gemeinde kann aber gleichwohl dem gemeindlichen Anhang noch weitere eigene Spiegel beifügen, um die Entwicklung gewichtiger Bilanzposten im Haushaltsjahr aufzuzeigen. Dadurch ergibt sich für die Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses ein vielfältiges Informationsangebot über die haushaltsmäßigen Wirkungen der im Haushaltsjahr ausgeführten Haushaltswirtschaft der Gemeinde.

### **3.2 Die verbindlichen Spiegel**

#### **3.2.1 Der Anlagenspiegel**

Der Gemeinde obliegt die Verpflichtung, die haushaltsjahrbezogene Entwicklung der Posten des Anlagevermögens in der gemeindlichen Bilanz nachzuhalten und im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses offenzulegen. Sie bedient sich dazu des Anlagenspiegels, in dem die Entwicklung der einzelnen Posten des gemeindlichen Anlagevermögens im Haushaltsjahr detailliert und nachvollziehbar dargestellt wird. Durch einen solchen Anlagenspiegel soll der Überblick über die gemeindliche Vermögenslage sowie über die Altersstruktur des Anlagevermögens der Gemeinde erleichtert werden.

Der gemeindliche Anlagenspiegel muss daher u.a. Anschaffungs- und Herstellungskosten, Abschreibungen und Buchwerte enthalten. Er ist zudem entsprechend den Vorgaben für die Gliederung des Anlagevermögens in der gemeindlichen Bilanz zu untergliedern (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1 GemHVO NRW). Durch den gemeindlichen Anlagenspiegel wird zudem die in der Finanzrechnung erfasste Mittelverwendung durch Zugänge und Zuschreibungen (Aktivzunahmen) sowie die Mittelherkunft durch Abgänge und Abschreibungen (Aktivabnahme) soweit möglich wieder gegeben.

Die Einhaltung solcher Vorgaben bzw. diese Informationspflichten erfordert bei der Gemeinde eine entsprechend eingerichtete Anlagenbuchhaltung im Rahmen der Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung. Die Gemeinde muss dabei Einzelangaben zu jedem gemeindlichen Vermögensgegenstand dokumentieren, z. B. die genaue Bezeichnung erfassen, den Tag der Anschaffung oder Herstellung, die Nutzungsdauer, die Abschreibungsmethode, der Buchwert am Abschlusstichtag genau vermerken, aber auch die erfassten Daten entsprechend des haushaltswirtschaftlichen Geschehens fortschreiben. Sie erhält dadurch entsprechend genaue Kenntnisse über die wertmäßigen Verhältnisse und die Struktur ihres Vermögens.

#### **3.2.2 Der Forderungsspiegel**

Der Forderungsspiegel soll den Stand und die Entwicklung der bestehenden Ansprüche der Gemeinde nicht nur für das abgelaufene Haushaltsjahr detailliert nachweisen. Er ist daher mindestens nach den im Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Posten für Forderungen der Gemeinde zu gliedern (vgl. § 41 Absatz 3 Nummern 2.2.1 und 2.2.2 GemHVO NRW). Diese Vorgabe erfordert, der gemeindlichen Finanzierung entsprechend, den Forderungsspiegel in öffentlich-rechtliche Forderungen, z. B. Gebühren, Beiträge, Steuern, Forderungen aus Transferleistungen, und in privatrechtliche Forderungen (adressatenbezogen) sowie nach Laufzeiten zu gliedern. In der gemeindlichen Finanzbuchhaltung müssen dazu entsprechende Unterlagen vorgehalten werden.

#### **3.2.3 Der Verbindlichkeitenspiegel**

Der gemeindliche Verbindlichkeitenspiegel weist den Stand und die Entwicklung der Verbindlichkeiten im Haushaltsjahr detailliert nach. Die Verbindlichkeiten sind daher im Wesentlichen nach den wichtigsten Arten, z. B. aus Krediten, aus Lieferungen und Leistungen, aus Transferleistungen, abzubilden. Bei den Verbindlichkeiten aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen ist zudem eine Differenzierung nach Gläubigern vorzunehmen. Der gemeindliche Verbindlichkeitenspiegel hat nicht nur differenzierte Angaben über das von der Gemeinde aufgenommene Fremdkapital, sondern auch über die nicht in der Bilanz anzusetzenden Haftungsverhältnisse der Gemeinde, z. B. Bürgschaftsverpflichtungen, zu informieren. Die Gemeinde kann zudem zu den Inhalten des Verbindlichkeitenspiegels weitere Zusatzinformationen geben. Diese örtlichen Angaben sollen aber die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung im gemeindlichen Verbindlichkeitenspiegel nicht beeinträchtigen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 44 GemHVO NRW**

**3.3 Weitere Anlagen zum Anhang**

**3.3.1 Der Eigenkapitalspiegel**

Der Eigenkapitalausstattung der Gemeinde kommt auch im gemeindlichen Jahresabschluss eine besondere Bedeutung zu. Das mögliche tatsächliche Eintreten von Geschäftsvorfällen, die zur Veränderung des gemeindlichen Eigenkapitals führen, sollte dann Anlass genug sein, in der gesonderten Anlage zum Anhang die Entwicklung des Eigenkapitals der Gemeinde aufzuzeigen. Dabei ist es nicht erforderlich, bei den geplanten Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage bereits Wertveränderungen von Finanzanlagen einzubeziehen, weil über deren Verrechnung erst im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses zu entscheiden ist.

Mit der Zuleitung des gemeindlichen Jahresabschlusses an den Rat der Gemeinde (vgl. § 95 GO NRW) werden diesem Gremium dann auch sachgerecht die notwendigen Informationen über die gemeindlichen Eigenkapitalverhältnisse mehrjährig und zukunftsbezogen gegeben. Es ist geboten, in einer besonderen Anlage zum gemeindlichen Jahresabschluss den Stand und die Entwicklung des gemeindlichen Eigenkapitals aufzuzeigen (vgl. Abbildung).

<b>Der Eigenkapitalspiegel</b>						
Bilanzposten nach § 41 Absatz 3 Nr. 1 GO NRW	Ist-Wert Vorvorjahr (31.12.)	Ist-Wert Vorjahr (31.12.)	Ist-Wert <b>Haus-</b> <b>halts-</b> <b>jahr</b> (31.12.)	Planwert Haushalts- jahr + 1 (31.12.)	Planwert Haushalts- jahr + 2 (31.12.)	Planwert Haushalts- jahr + 3 (31.12.)
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
Allgemeine Rücklage						
Sonder- rücklagen						
Ausgleichs- rücklage						
Jahresüberschuss/ Jahresfehlbetrag						
Verrechnungen mit der allgemei- nen Rücklage (§ 57 GemHVO)						
Summe des Eigenkapitals						
<b>Zeitreihe der Ergebnis- und Finanzplanung</b>						

*Abbildung 602 „Der Eigenkapitalspiegel“*

Die Beifügung der Übersicht ist auf jeden Fall geboten, wenn im gemeindlichen Jahresabschluss der entstandene Fehlbetrag oder der Jahresüberschuss des Haushaltsjahres mit der Ausgleichsrücklage und/oder der allgemeinen Rücklage verrechnet wird. Außerdem verändern auch die zulässigen unmittelbaren Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage das gemeindliche Eigenkapital (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Dabei kommt es nicht darauf an, ob ein solches Ergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bereits für das Haushaltsjahr geplant und deshalb eine solche mehrjährige Übersicht dem gemeindlichen Haushaltsplan als Anlage beigelegt war.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

Es ist erforderlich, den Rat der Gemeinde umfassend zu informieren und dazugehört auch, eine gesonderte Übersicht zum gemeindlichen Eigenkapital im Rahmen des Jahresabschlusses entsprechend der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung aufzustellen. Da das Eigenkapital auch Auswirkungen auf den Haushaltsausgleich in der Rechnung hat (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW) muss in die Beurteilung des Jahresabschlusses auch die Eigenkapitalentwicklung der Gemeinde einbezogen werden.

**3.3.2 Der Sonderpostenspiegel**

Für die Gemeinde kann es sinnvoll sein, sich einen detaillierten Überblick über den Stand und die Veränderungen der Sonderposten zum Abschlussstichtag zu verschaffen. Durch einen Sonderpostenspiegel kann die Gemeinde den Stand und die Veränderungen der Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz zum Abschlussstichtag aufzeigen. Durch den Sonderpostenspiegel werden zudem eine bessere Nachvollziehbarkeit und die Zusammenhänge zwischen den betroffenen Haushaltspositionen aufgezeigt. Die einzelnen Posten im Sonderpostenspiegel sollten jeweils nach Vermögensarten der Aktivseite der Bilanz weiter untergliedert werden, soweit die dort angesetzten Vermögensgegenstände, z. B. durch Zuwendungen, Beiträge o.a. finanziert wurden.

Das Schema eines Sonderpostenspiegels zeigt daher im Teil A den Gesamtbetrag am Ende des Vorjahres, die Veränderungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr und den Gesamtbetrag am Ende des Haushaltsjahres in Bezug auf die einzelnen Arten von Sonderposten auf. Darüber hinaus werden im Teil B die einzelnen Arten von Sonderposten nach Fristigkeiten gegliedert, aufgezeigt. Ein solcher Sonderpostenspiegel trägt erheblich zur Übersichtlichkeit der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Sonderposten bei. Als Grundgliederung des Sonderpostenspiegels bietet sich die Bilanzgliederung nach § 41 Absatz 4 Nummer 2 GemHVO NRW an, die im Teil A um die Veränderungen im Haushaltsjahr und in Teil B um eine zeitliche Komponente nach Laufzeiten erweitert wird (vgl. Abbildung).

<b>Der Sonderpostenspiegel Teil A</b>						
	Arten der Sonderposten	Gesamt- betrag am 31.12. des Vor- jahres	Veränderungen im Haushaltsjahr			Gesamt- betrag am 31.12. des Haus- jahres
			Zufüh- rungen	Laufende Auflösung	Grund entfallen	
		EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
	(Gliederung mindestens wie in der Bilanz nach § 41 Absatz 4 Nummer 2 GemHVO NRW)					
<b>Der Sonderpostenspiegel Teil B</b>						
		Gesamt- betrag am 31.12. des Haus-	mit einer Restlaufzeit von			Gesamt- betrag am 31.12. des

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 44 GemHVO NRW**

Arten der Sonderposten	halts-jahres	bis zu 1 Jahr	1 bis 5 Jahre	mehr als 5 Jahre	Vor-jahres
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
(Gliederung mindestens wie in der Bilanz nach § 41 Absatz 4 Nummer 2 GemHVO NRW)					

*Abbildung 603 „Der Sonderpostenspiegel“*

Die Gemeinde kann das Schema des Sonderpostenspiegels auf ihre Bedürfnisse übertragen und weiter ausgestalten. Sie kann zum Sonderpostenspiegel auch weitere Zusatzinformationen geben und diesen aus örtlichen Erwägungen heraus dem Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss beifügen. Soweit die Gemeinde dem Anhang keinen Sonderpostenspiegel beifügt, sollten im Anhang mindestens die Restlaufzeiten zu den wesentlichen Sonderposten angegeben werden. Dazu bietet es sich an, die Angaben wie in der Bilanz nach langfristigen und kurzfristigen Sonderposten zu gliedern.

**3.3.3 Der Rückstellungsspiegel**

Für die Gemeinde ist es sinnvoll, sich zum Abschlussstichtag einen detaillierten Überblick über den Stand und die Veränderungen der Rechnungsabgrenzungsposten der Aktivseite als auch der Passivseite der gemeindlichen Bilanz zu verschaffen. Als Übersicht bietet sich ein entsprechender Rechnungsabgrenzungsspiegel an. Dieser besteht aus zwei Bestandteilen und baut in seiner weiteren Gliederung auf der gemeindlichen Bilanzgliederung nach § 41 Absatz 4 Nummer 3 GemHVO NRW auf.

Der Rückstellungsspiegel zeigt im Teil A die Veränderungen der gemeindlichen Rechnungsabgrenzung im Haushaltsjahr und im Teil B die prognostizierte zeitliche Verteilung nach Restlaufzeiten. Der örtliche Rückstellungsspiegel dient u.a. dazu, für jeden der Bilanzposten den zusammengefassten Ansatz auf unterschiedliche Zeiträume aufzuteilen und dazu jeweils den Betrag anzugeben. Er trägt dadurch erheblich zur Übersichtlichkeit der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rechnungsabgrenzungsposten bei (vgl. Abbildung).

<b>Der Rückstellungsspiegel Teil A</b>					
Arten der Rückstellungen	Gesamt-betrag am 31.12. des Vor-jahres EUR	Veränderungen im Haushaltsjahr			Gesamt-betrag am 31.12. des Haus-jahres EUR
		Zufüh-rungen EUR	Laufende Auflösung EUR	Grund entfallen EUR	
(Gliederung mindestens wie in der Bilanz nach § 41 Absatz 4 Nummer 3 GemHVO NRW)					

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 44 GemHVO NRW**

<b>Der Rückstellungsspiegel Teil B</b>						
	<b>Arten der Rückstellungen</b>	<b>Gesamt- betrag am 31.12. des Haus- halts- jahres</b>	<b>mit einer Restlaufzeit von</b>			<b>Gesamt- betrag am 31.12. des Vor- jahres</b>
			<b>bis zu 1 Jahr</b>	<b>1 bis 5 Jahre</b>	<b>mehr als 5 Jahre</b>	
			<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	
	(Gliederung mindestens wie in der Bilanz nach § 41 Absatz 4 Nummer 3 GemHVO NRW)					

*Abbildung 604 „Rückstellungsspiegel“*

Die Gemeinde kann aus örtlichen Erwägungen heraus das Schema des Rückstellungsspiegels weiter auf ihre Bedürfnisse übertragen und ausgestalten (vgl. § 36 GemHVO NRW) und dazu auch weitere Zusatzinformationen geben, die für die örtliche Beurteilung des gemeindlichen Jahresabschlusses von Bedeutung sind. Soweit die Gemeinde dem Anhang keinen Rückstellungsspiegel beifügt, sollten im Anhang mindestens die Restlaufzeiten zu den wesentlichen Rückstellungen angegeben werden. Es bietet sich dazu an, die Anhangsangaben wie in der Bilanz nach langfristigen und kurzfristigen Rückstellungen zu gliedern.

**3.3.4 Der Rechnungsabgrenzungsspiegel**

Für die Gemeinde ist es sinnvoll, sich einen detaillierten Überblick über den Stand und die Veränderungen der Rechnungsabgrenzungsposten zum Abschlussstichtag zu verschaffen. Dazu bietet sich die Erstellung eines Rechnungsabgrenzungsspiegels an (vgl. Abbildung).

<b>Der Rechnungsabgrenzungsspiegel Teil A</b>						
	<b>Arten der Rechnungsabgrenzung</b>	<b>Gesamt- betrag am 31.12. des Vor- jahres</b>	<b>Veränderungen im Haushaltsjahr</b>			<b>Gesamt- betrag am 31.12. des Haus- jahres</b>
			<b>Zufüh- rungen</b>	<b>Laufende Auflösung</b>	<b>Grund entfallen</b>	
			<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	
	(Gliederung nach den Ertrags- und Aufwandsarten in der Ergebnisrechnung; vgl. § 2 Absatz 1 GemHVO NRW)					

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

<b>Der Rechnungsabgrenzungsspiegel</b>					
<b>Teil B</b>					
Arten der Rechnungsabgrenzung	Gesamt- betrag am 31.12. des Haus- halts- jahres  EUR	mit einer Restlaufzeit von			Gesamt- betrag am 31.12. des Vor- jahres  EUR
		bis zu 1 Jahr  EUR	1 bis 5 Jahre  EUR	mehr als 5 Jahre  EUR	
(Gliederung nach den Ertrags- und Aufwandsarten in der Ergebnisrechnung; vgl. § 2 Absatz 1 GemHVO NRW)					

*Abbildung 605 „Der Rechnungsabgrenzungsspiegel“*

Sofern die Gemeinde dem Anhang keinen Rechnungsabgrenzungsspiegel beifügt, sollten im Anhang mindestens die Restlaufzeiten zu den wesentlichen Rechnungsabgrenzungsposten angegeben werden. Dazu bietet es sich an, die Angaben nach langfristigen und kurzfristigen Rechnungsabgrenzungen zu gliedern.

### 3.3.5 Der haushaltswirtschaftliche Spiegel

Die Gemeinde kann das allgemeine Schema der oben aufgezeigten Spiegel auf ihre Bedürfnisse übertragen und in einer solchen Form auch die Ergebnisse aus der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans im Haushaltsjahr abbilden. Sie sollte dabei z. B. die Rahmenbedingungen in den Vorschriften der §§ 45, 46 und 47 GemHVO NRW beachten. Es besteht für die Gemeinde aber grundsätzlich auch die Möglichkeit einen haushaltswirtschaftlichen Spiegel so gestalten, dass dadurch die Veränderungen bzw. die Entwicklungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr aufgezeigt sowie der Stand am Ende des Vorjahres und am Ende des Haushaltsjahres in Bezug auf die einzelnen Arten aufgezeigt wird (vgl. Abbildung).

<b>...spiegel</b>					
Nach Arten	Gesamt- betrag am 31.12. des Vor- jahres  EUR	Zuführung  EUR	Inan- spruch- nahme  EUR	Auflösung  EUR	Gesamt- betrag am 31.12. des Haushalts- jahres  EUR
(Untergliederung mindestens wie für die Bilanz nach § 41 GemHVO NRW)					

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

...spiegel					
vorgesehen.)					
<b>Gesamtsumme:</b>					

*Abbildung 606 „Der haushaltswirtschaftliche Spiegel“*

**3.3.6 Die Übersicht über Ertragsausfälle**

Im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entstehen aus dem öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Handeln der Gemeinde vielfältige Ansprüche gegenüber Dritten. Die Gemeinde hat ihre Leistungspflicht erfüllt, sodass ihr deshalb i.d.R. eine Geldleistung als Gegenleistung des Dritten zusteht. Soweit am Abschlussstichtag noch Zahlungen eines Dritten ausstehen, hat die Gemeinde diese Ansprüche mit ihrem geldlichen Gegenwert als Forderungen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Der Ansatz von Forderungen in der Bilanz der Gemeinde ist dabei von den rechtlichen und den tatsächlichen Verhältnissen am jeweiligen Abschlussstichtag abhängig.

Soweit ein negativer Differenzbetrag bei den einzelnen Ertragsarten in der Ergebnisrechnung von der Gemeinde ausgewiesen wird und der Betrag vollständig oder zum Teil aufgrund eines Verzichtes durch die Gemeinde entstanden ist, sollte ein solcher Sachverhalt aus Transparenzgründen von der Gemeinde offengelegt und die Gründe dazu aufgezeigt werden. Die Übersicht kann in gleicher Weise auch über den Überblick über den gemeindlichen Verzicht auf Einzahlungen genutzt werden. Die nachfolgende Übersicht soll eine Hilfestellung über solche Angaben im gemeindlichen Jahresabschluss bieten (vgl. Abbildung).

Die Übersicht über Ertragsausfälle bei der Gemeinde			
<b>Ertragsarten</b>	<b>Erlassene Ansprüche</b>	<b>Rechtsgrundlage</b>	<b>Betrag</b>
<b>Ertragsarten</b>	<b>Befristet niedergeschlagene Ansprüche</b>	<b>Rechtsgrundlage</b>	<b>Betrag</b>
<b>Ertragsarten</b>	<b>Dauerhaft niedergeschlagene Ansprüche</b>	<b>Rechtsgrundlage</b>	<b>Betrag</b>

<b>Die Übersicht über Ertragsausfälle bei der Gemeinde</b>			
<b>Ertragsarten</b>	<b>Verzicht auf Ansprüche aus anderen Gründen</b>	<b>Rechtsgrundlage</b>	<b>Betrag</b>

*Abbildung 607 „Die Übersicht über Ertragsausfälle bei der Gemeinde“*

Die Übersicht soll nicht dazu dienen, alle gemeindlichen Geschäftsvorfälle aufzulisten, die z. B. von einem Erlass der gemeindlichen Ansprüche berührt werden. Die Gemeinde hat vielmehr eigenverantwortlich über die Art der Differenzierung der Angaben zu entscheiden. Die Ertragsarten stellen dazu eine der Möglichkeiten dar (vgl. § 2 Absatz 1 GemHVO NRW). Die Gemeinde kann sich aber auch entscheiden, derartige Angaben in ihrem Jahresabschluss in beschreibender Form zu machen.

### 3.3.7 Die Übersicht über betriebsbezogene Leistungsbeziehungen

Im Rahmen des Anhangs kann auch eine ausreichende Auskunft über die tatsächlichen haushaltswirtschaftlich relevanten Leistungsbeziehungen zwischen der gemeindlichen Verwaltung und den Betrieben gegeben werden. Derartige Leistungsbeziehungen verursachen in unterschiedlicher Weise gemeindliche Aufwendungen, z. B. für Sachleistungen und Dienstleistungen oder Transferaufwendungen, die in den betreffenden Teilrechnungen enthalten sind, aber nicht gesondert dargestellt werden müssen.

Für die Beurteilung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und für deren Adressaten stellen die Informationen über Leistungsbeziehungen in der wirtschaftlichen Einheit "Gemeinde" eine wesentliche Auskunft hinsichtlich der gemeindlichen Aufgabenerfüllung dar. Entsprechend gilt diese Sachlage auch für Erträge, die von der Gemeinde aufgrund der betriebsbezogenen Leistungen erzielt werden können. Es besteht daher ein Bedarf, auch im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses eine zusammenfassende Übersicht darüber zu geben. Das nachfolgende Schema soll dazu einen Einstieg bieten (vgl. Abbildung).

<b>Die betriebsbezogenen Leistungsbeziehungen</b>				
<b>Ergebnisplan/ Finanzplan</b>	<b>Leistungsbeziehungen zu den verbundenen Unternehmen</b>	<b>Leistungsbeziehungen zu den Beteiligungen</b>	<b>Leistungsbeziehungen zu den Sondervermögen</b>	<b>Gesamte Leistungsbeziehungen</b>
	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>
<b>Erträge</b> (nach Arten)				

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 44 GemHVO NRW**

<b>Die betriebsbezogenen Leistungsbeziehungen</b>				
<b>Ergebnisplan/ Finanzplan</b>	<b>Leistungs- beziehungen zu den verbundenen Unternehmen</b>	<b>Leistungs- beziehungen zu den Beteiligungen</b>	<b>Leistungs- beziehungen zu den Sonder- vermögen</b>	<b>Gesamte Leistungs- beziehungen</b>
	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>
<b>Aufwendungen</b> (nach Arten)				
<b>Einzahlungen</b> (aus der Investitionstätigkeit)				
<b>Auszahlungen</b> (aus der Investitionstätigkeit)				
<b>Einzahlungen</b> (aus der Finanzierungstätigkeit)				
<b>Auszahlungen</b> (aus der Finanzierungstätigkeit)				
<b>Erläuterungen:</b> (Anlässe und Gründe)				

*Abbildung 608 „Die betriebsbezogenen Leistungsbeziehungen“*

Diese Übersicht kann ggf. auch eine Grundlageninformation für die im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses vorzunehmende Aufwands- und Ertragskonsolidierung bieten (vgl. § 50 GemHVO NRW i.V.m. § 305 HGB). Sie gewährt daher nicht nur einen besonderen Einblick in die gemeindliche Haushaltswirtschaft, sondern unterstützt auch die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses. Diese Übersicht kann von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse näher ausgestaltet werden. Dabei könnten z. B. wichtige und erhebliche Leistungsbeziehungen zu einzelnen Betrieben in die Übersicht aufgenommen werden.

### **3.3.8 Sonstige Anlagen**

Dem Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss sollte im Zusammenhang mit den unter den Finanzanlagen in der Bilanz angesetzten gemeindlichen Betrieben auch eine Übersicht über diese Betriebe beigefügt werden. Im Rahmen ihres Beteiligungsberichtes hat die Gemeinde eine solche Übersicht zu erstellen und dem Bericht beizufügen (vgl. § 52 Absatz 3 GemHVO NRW). Beim gemeindlichen Jahresabschluss dürfte es sachgerecht sein, einen Zusammenhang zwischen den gemeindlichen Betrieben und den betreffenden Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz herzustellen. Das Bild über die gesamte wirtschaftliche Tätigkeit der Gemeinde wird durch den Jahresabschluss verbessert.



**§ 45**  
**Anlagenspiegel**

(1) <sup>1</sup>Im Anlagenspiegel ist die Entwicklung der Posten des Anlagevermögens darzustellen. <sup>2</sup>Er ist mindestens entsprechend § 41 Abs. 3 Nr. 1 zu gliedern.

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

**Erläuterungen zu § 45:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Pflicht zur Aufstellung eines Anlagenspiegels**

Im NKF ist von der Gemeinde im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses ein Anlagenspiegel als Anlage zum Anhang zu erstellen (vgl. § 44 Absatz 3 GemHVO NRW). Im Anlagenspiegel wird die Entwicklung der einzelnen Posten des gemeindlichen Anlagevermögens, ausgehend von den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis hin zum Buchwert am jeweiligen Abschlussstichtag detailliert aufgezeigt. Die sich aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr ergebenden Veränderungen sind darin einzubeziehen. Der Anlagenspiegel erleichtert dadurch den Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses den Überblick über die Vermögenslage der Gemeinde sowie über die Altersstruktur des gemeindlichen Anlagevermögens, denn die gemeindliche Bilanz weist nur die aktuellen Buchwerte der gemeindlichen Vermögensgegenstände zusammengefasst aus.

Durch den gemeindlichen Anlagenspiegel wird außerdem ein Einblick in die Abschreibungs- und Investitionspolitik der Gemeinde gewährt. Auch werden im Anlagenspiegel die in der Finanzrechnung erfasste Mittelverwendung durch Zugänge und Zuschreibungen (Aktivzunahmen) sowie die Mittelherkunft durch Abgänge und Abschreibungen (Aktivabnahme) wieder gespiegelt. Die Gemeinde kann dabei durch eine umfassende und nachvollziehbare Informationspolitik und zusätzliche ortsbezogene Angaben aus dem Anlagenspiegel eine aussagekräftigere gemeindliche Vermögensübersicht machen, um den Wert des gemeindlichen Vermögens objektiver für die Beurteilung der Vermögenslage der Gemeinde zu machen.

**2. Das Muster für den Anlagenspiegel**

Die Gemeinde hat den örtlichen Anlagenspiegel unter Berücksichtigung der Inhalte dieser Vorschrift zu gestalten. Daher ist darin die Entwicklung der Posten des gemeindlichen Anlagevermögens entsprechend der Gliederung in der gemeindlichen Bilanz (vertikal) darzustellen (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1 GemHVO NRW). Dieser Überblick über das gemeindliche Anlagevermögen wird dadurch erreicht, dass alle in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Arten von gemeindlichen Vermögensgegenständen im Anlagenspiegel der Gemeinde auszuweisen sind. Bei örtlichem Bedarf soll ggf. noch eine tiefere Gliederung erfolgen.

Im gemeindlichen Anlagenspiegel erfolgt zudem auch eine Bruttodarstellung im Zeitablauf des Haushaltsjahres (horizontal). Ausgehend von den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der gemeindlichen Vermögensgegenstände wird über die entstandenen Zugänge und Abgänge sowie die erforderlich gewordenen Umbuchungen deren aktueller Stand ermittelt, von dem die kumulierten Abschreibungen in Abzug gebracht werden. Diese Abschreibungen werden aus den kumulierten Abschreibungen der Vorjahre sowie den im Haushaltsjahr entstandenen Abschreibungen und Zuschreibungen mit ihrem Stand am Schluss des Haushaltsjahres (Ab-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 45 GemHVO NRW**

schlussstichtag) ermittelt. Die daraus berechneten Buchwerte der bei der Gemeinde vorhandenen Vermögensgegenstände werden dann den Buchwerten des Vorjahres gegenüber gestellt.

Das Muster für den Anlagenspiegel ist der Gemeinde zur Anwendung empfohlen worden (vgl. Anlage 23 zu Nr. 1.6.6 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300). Die Gemeinde kann zu ihrem Anlagenspiegel weitere Zusatzinformationen geben. Die Ergänzungen sollen aber die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung im Anlagenspiegel nicht beeinträchtigen.

### **3. Die gemeindliche Anlagenbuchhaltung**

Die Bilanzierung und Erfassung des gemeindlichen Vermögens sowie deren Erwerb, Wertminderung und Abgang setzen innerhalb der gemeindlichen Finanzbuchhaltung einen besonderen Teil in der Buchhaltung voraus, in der derartige Daten verarbeitet werden können. Eine solche Buchhaltung soll die relevanten Daten über das gemeindliche Anlagenvermögen liefern sowie einen vollständigen Nachweis des Anlagevermögens ermöglichen. In der gemeindlichen Finanzbuchhaltung soll deshalb eine Anlagenbuchhaltung als Nebenbuchhaltung geführt werden, mit deren Hilfe die Vermögenslage der Gemeinde vollständig, richtig, geordnet und zeitgerecht erfasst und dokumentiert werden kann. Außerdem erleichtert eine Anlagenbuchhaltung die Ermittlung der Abschreibungen für die Vielzahl der unterschiedlichen gemeindlichen Vermögensgegenstände im Rahmen der Inventur zum Abschlussstichtag (vgl. § 28 GemHVO NRW).

Die Aufgaben der gemeindlichen Anlagenbuchhaltung sind u.a. die Erfassung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, der Zugänge, Abgänge und Umbuchungen, der Zuschreibungen, der kumulierten Abschreibungen, der Buchwerte am Abschlussstichtag und am vorherigen Abschlussstichtag und der Abschreibungen im Haushaltsjahr. Vielfach wird in der Anlagenbuchhaltung auch eine weitergehende Strukturierung der Vermögensgegenstände als in der Bilanz vorgenommen. Dazu können unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse der Gemeinde die notwendigen Anlageklassen für das Sachanlagevermögen und das Finanzanlagevermögen gebildet werden, z. B. für Grund und Boden, Gebäude und Aufbauten, bewegliches Vermögen, Finanzanlagen u.a. Die geringwertigen Wirtschaftsgüter der Gemeinde sind dabei in gesonderten Anlageklassen zu führen.

In der örtlichen Praxis besteht daher eine enge Beziehung zwischen der Gliederung des Anlagevermögens in der gemeindlichen Bilanz und im Anlagenspiegel und der gemeindlichen Anlagenbuchhaltung. Mit der Vielzahl von Angaben zu den einzelnen selbstständigen und nutzbaren Vermögensgegenständen des gemeindlichen Anlagevermögens und ihre Erfassung in einer Anlagenbuchhaltung werden gleichzeitig die Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten der Gemeinde erfüllt. Zu jedem der gemeindlichen Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens und des Finanzanlagevermögens sind mehrere Angaben zu erfassen (vgl. Abbildung).

<b>Erfassung von Vermögen in der Anlagenbuchhaltung</b>	
<b>Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Die genaue Bezeichnung des Vermögensgegenstandes,</li><li>- den Tag der Anschaffung oder Herstellung,</li><li>- die Höher der Anschaffungs- oder Herstellungskosten,</li><li>- die Nutzungsdauer,</li><li>- die Abschreibungsmethode,</li><li>- vorgenommene Zuschreibungen und außerplanmäßige Abschreibungen,</li><li>- den Buchwert am Abschlussstichtag sowie</li><li>- den Tag des Abgangs.</li></ul>
<b>Vermögensgegenstände des Finanzanlagevermögens</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Bei Anteilen, z. B. der Betrieb, seine Rechtsform, das gegebene gesamte Kapital in seinen Formen, der Nennwert der Anteile, die Quote der Anteile am Gesamtkapital, ausstehende Einzahlungsverpflichtungen sowie besondere</li></ul>

<b>Erfassung von Vermögen in der Anlagenbuchhaltung</b>	
	Vertragsverhältnisse.  - Bei Ausleihungen der Ursprungsbetrag, die Laufzeit der Ausleihung, der Zinssatz sowie die Zinszahlungstermine, der Tilgungsplan mit Angabe der Tilgungsraten und Tilgungstermine, ggf. auch rückständige Zins- und Tilgungsraten sowie ggf. gegebene Sicherheiten angeben werden.

*Abbildung 609 „Erfassung von Vermögen in der Anlagenbuchhaltung“*

Diese Form der Buchhaltung erleichtert zudem die gemeindliche Inventur, denn durch sie wird eine Beleginventur möglich (vgl. § 29 Absatz 1 GemHVO NRW). Jedoch muss dann mindestens alle fünf Jahre eine körperliche Inventur bei den gemeindlichen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens durchgeführt werden (vgl. § 28 Absatz 1 Satz 3 GemHVO NRW). Die Gemeinde kann neben den für den gemeindlichen Anlagenspiegel benötigten Daten auch noch weitere Angaben erfassen, die der Inventarisierung und der Art der gemeindlichen Vermögensgegenstände dienen. Sie kann dabei ihre Vermögensgegenstände in Gruppen und Untergruppen oder nach anderen Ordnungskriterien eigenverantwortlich gliedern. Außerdem sind von der Gemeinde die notwendigen Informationspflichten der Fachbereiche gegenüber der Anlagenbuchhaltung, ggf. auch unterjährige Meldungen, durch örtliche Regelungen festzulegen.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Inhalt und Gestaltung des Anlagenspiegels):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Inhalt des Anlagenspiegels):**

Nach der Vorschrift ist im Anlagenspiegel der Gemeinde die Entwicklung der Posten des gemeindlichen Anlagevermögens entsprechend der Gliederung in der gemeindlichen Bilanz (vertikal) im Zeitablauf des Haushaltsjahres (horizontal) darzustellen. Dabei wird von den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der gemeindlichen Vermögensgegenstände ausgegangen. Über die im Haushaltsjahr entstandenen Zugänge und Abgänge an Vermögensgegenständen sowie erforderlich gewordene Umbuchungen, einschließlich der im Haushaltsjahr entstandenen Abschreibungen und Zuschreibungen werden die am Schluss des Haushaltsjahres (Abschlussstichtag) bestehenden Buchwerte der bei der Gemeinde vorhandenen Vermögensgegenstände ermittelt. Die Gemeinde kann ggf. weitere Spalten in ihren Anlagenspiegel einfügen, um sinnvolle und sachgerechte Zwischensummen zu erreichen, z. B. im Bereich „Anschaffungs- und Herstellungskosten“ auch den Stand zum 31. Dezember eines Haushaltsjahres anzugeben oder im Bereich „Abschreibungen“ den Stand zum 01. Januar eines Haushaltsjahres aufzuzeigen.

Der gemeindliche Anlagenspiegel beginnt dabei nicht historisch, sondern mit den Wertansätzen der in der Eröffnungsbilanz der Gemeinde angesetzten Vermögensgegenstände. Die in dieser ersten gemeindlichen Bilanz ausgewiesenen Werte für die gemeindlichen Vermögensgegenstände gelten für die künftigen Haushaltsjahre der Gemeinde als Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Vermögensgegenstände (vgl. § 92 Absatz 3 GO NRW). Diese Wertansätze finden daher auch als Anschaffungs- oder Herstellungskosten der gemeindlichen Vermögensgegenstände eine entsprechende Aufnahme in den Anlagenspiegel der Gemeinde. Wenn nach dem Stichtag der gemeindlichen Eröffnungsbilanz neue Vermögensgegenstände von der Gemeinde erworben werden, stellen deren tatsächliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten die zutreffende Wertgröße für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz dar.

Grundsätzlich gilt für den Ausweis der gemeindlichen Vermögensgegenstände im Anlagenspiegel, dass sie im Zeitpunkt ihres Zugangs in den Anlagenspiegel der Gemeinde aufzunehmen sind. In den Fällen des Abgangs von

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 45 GemHVO NRW**

gemeindlichen Vermögensgegenständen sind diese erst im Jahr nach ihrem Abgang aus dem Anlagenspiegel herauszunehmen sind. Für die Vermögensgegenstände sind daher die „historischen“ Anschaffungs- oder Herstellungskosten so lange auszuweisen, wie der betreffende Vermögensgegenstand bei der Gemeinde vorhanden ist, selbst wenn er bereits vollständig abgeschrieben ist bzw. nicht mehr genutzt wird. Der gemeindliche Anlagenspiegel kann u.a. auch dazu dienen, für jeden bilanziellen Vermögensposten, unter dem Beträge zusammengefasst sind, die auf unterschiedliche Zeiträume aufzuteilen sind, für jeden Zeitraum den zutreffenden Betrag anzugeben.

Die geringwertigen Vermögensgegenstände der Gemeinde sind im Jahr ihrer Anschaffung als Zugang im gemeindlichen Anlagenspiegel zu erfassen. Werden diese Vermögensgegenstände im gleichen Jahr vollständig abgeschrieben, sind diese Abschreibungen auch unter den Abschreibungen im Anlagenspiegel zu erfassen. Zusätzlich erfolgt wegen der Sofortabschreibung auch eine Angabe unter den Abgängen.

**1.2 Zu Satz 2 (Gestaltung des Anlagenspiegels):**

Nach der Vorschrift soll der gemeindliche Anlagenspiegel entsprechend den Vorgaben für die Gliederung der Posten der gemeindlichen Bilanz gegliedert werden (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1 GemHVO NRW). Dieser Überblick über das gemeindliche Anlagevermögen wird dadurch erreicht, dass die folgenden Arten gemeindlicher Vermögensgegenständen im Anlagenspiegel der Gemeinde auszuweisen sind (vgl. Abbildung).

<b>Das Anlagevermögen im Anlagenspiegel</b>	
<b>BILANZBEREICH</b>	<b>BILANZPOSTEN</b>
<b>Immaterielle Vermögensgegenstände</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)
<b>Unbebauten Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grünflächen</li> <li>- Ackerland</li> <li>- Wald, Forsten</li> <li>- Sonstige unbebaute Grundstücke</li> </ul>
<b>Bebauten Grundstücke und grundstücksgleichen Rechte</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kinder- und Jugendeinrichtungen</li> <li>- Schulen</li> <li>- Wohnbauten</li> <li>- Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude</li> </ul>
<b>Infrastrukturvermögen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grund und Boden des Infrastrukturvermögens</li> <li>- Brücken und Tunnel</li> <li>- Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen</li> <li>- Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen</li> <li>- Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen</li> <li>- Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens</li> </ul>
<b>Sonstiges Sachanlagevermögen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bauten auf fremdem Grund und Boden</li> <li>- Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler</li> <li>- Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge</li> <li>- Betriebs- und Geschäftsausstattung</li> <li>- Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau</li> </ul>
<b>Finanzanlagen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Anteile an verbundenen Unternehmen</li> <li>- Beteiligungen</li> </ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 45 GemHVO NRW**

<b>Das Anlagevermögen im Anlagenspiegel</b>	
<b>BILANZBEREICH</b>	<b>BILANZPOSTEN</b>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Sondervermögen</li> <li>- Wertpapieren des Anlagevermögens</li> <li>- Ausleihungen</li> </ul>
<b>Geringwertige Vermögensgegenstände</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)

*Abbildung 610 „Das Anlagevermögen im Anlagenspiegel“*

**2. Zu Absatz 2 (Gliederung des Anlagenspiegels):**

**2.1 Allgemeine Vorgaben**

Im gemeindlichen Anlagenspiegel zum Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss werden die Veränderungen der Bilanzposten des Anlagevermögens, ausgehend von den Anschaffungs- und Herstellungskosten der Gemeinde, im Haushaltsjahr nachvollziehbar und transparent gemacht. Dabei sind auch die Buchwerte des Anlagevermögens am Abschlussstichtag und am vorherigen Abschlussstichtag und sowie die Abschreibungen im Haushaltsjahr anzugeben. Im Anlagenspiegel erstrecken sich der horizontale sowie der vertikale Ausweis nicht nur auf die Sachanlagen, sondern auf sämtliche Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (vgl. Abbildung).

<b>Die Gliederung des Anlagenspiegels</b>												
Arten des Anlagevermögens	Anschaffungs- und Herstellungskosten					Kumulierte Abschreibungen				Buchwert		
	Stand am 31.12. des Vorjahres	Zugänge	Abgänge	Umbuchungen im Haushaltsjahr	<b>Stand am 31.12. des Haushaltsjahres</b>	Kumulierte Abschreibungen aus Vorjahren	Abschreibungen im Haushaltsjahr	Zuschreibungen im Haushaltsjahr	<b>Stand am 31.12. des Haushaltsjahres</b>	am 31.12. des Haushaltsjahres	am 31.12. des Vorjahres	
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
(Gliederung wie nach § 41 GemHVO NRW vorgegeben)												

*Abbildung 611 „Die Gliederung des Anlagenspiegels“*

Die Gemeinde ist verpflichtet, in ihrem Anlagenspiegel jeweils tabellarisch auch die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Zugänge, Abgänge und Umbuchungen, die Zuschreibungen und die kumulierten Abschreibungen anzugeben. Der vertikale Ausweis ist dabei nach der gesetzlichen Gliederung der gemeindlichen Bilanz vorzunehmen (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1 GemHVO NRW). Die Gemeinde kann zum Anlagenspiegel weitere Erläuterungen geben und z. B. eine zusätzliche Spaltenspalte im Bereich "Anschaffungs- und Herstellungskosten" mit der Bezeichnung "Stand am 31.12. des Haushaltsjahres" einrichten.

## **2.2 Der Gliederungsbereich „Anschaffungs- und Herstellungskosten“**

### **2.2.1 Zur Spalte „Stand am 31.12. des Vorjahres“:**

In dieser Spalte des gemeindlichen Anlagenspiegels ist die Summe der gemeindlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten jeweils bezogen auf die einzelnen Vermögensarten der Gemeinde anzugeben. Im ersten Jahresabschluss der Gemeinde nach der Eröffnungsbilanz sind in dieser Spalte des Anlagenspiegels die in der Eröffnungsbilanz angesetzten Werte auszuweisen. Für diese Wertansätze ist gesetzlich bestimmt worden, dass sie als Anschaffungs- oder Herstellungskosten für die bilanzierten Vermögensgegenstände der Gemeinde für die künftigen Haushaltsjahre gelten (vgl. § 92 Absatz 3 GO NRW). Mit dieser gesetzlichen Festlegung werden die vorhandenen gemeindlichen Vermögensgegenstände so behandelt, als hätte die Gemeinde ihr Vermögen erst zum Eröffnungsbilanzstichtag angeschafft oder hergestellt.

Der Anlagenspiegel der Gemeinde darf deshalb bezogen auf den Abschlussstichtag des ersten Haushaltsjahres der Gemeinde nach der NKF-Eröffnungsbilanz nicht die Summe der der Gemeinde möglicherweise bekannten historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten enthalten. Wenn nach dem Stichtag der gemeindlichen Eröffnungsbilanz neue Vermögensgegenstände erworben werden, sind deren tatsächliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten in den Anlagenspiegel der Gemeinde einzubeziehen. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind der gemeindlichen Vermögensgegenstände sind solange in den Anlagenspiegel einzubeziehen, solange dieser vorhanden ist. Sie müssen auch dann noch mitgeführt werden, wenn der betreffende Vermögensgegenstand bereits vollständig abgeschrieben ist. Erst im Jahr nach dem Abgang eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes sind dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten aus dem Anlagenspiegel zu löschen.

### **2.2.2 Zur Spalte „Zugänge“:**

#### **2.2.2.1 Allgemeine Sachlage**

In dieser Spalte des gemeindlichen Anlagenspiegels sind als Zugänge nur die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Vermögensgegenstände aufzunehmen, die tatsächlich einen Zugang zum gemeindlichen Anlagevermögen darstellen. Dazu gehören auch Erhöhungen aufgrund von nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie Zugänge, die aufgrund von Umschichtungen von Vermögensgegenständen vom gemeindlichen Umlaufvermögen ins Anlagevermögen der Gemeinde zu erfassen sind. Die Erfassung eines Vermögensgegenstandes als Zugang im gemeindlichen Anlagenspiegel setzt voraus, dass die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer dieses Vermögensgegenstandes geworden ist (vgl. § 33 Absatz 1 GemHVO NRW).

#### **2.2.2.2 Zu- und Abgang immaterieller Vermögensgegenstände**

Bei immateriellen Vermögensgegenständen der Gemeinde, die körperlich nicht fassbar sind, ist der Zugangs- sowie der Abgangszeitpunkt davon abhängig, zu welchem Zeitpunkt die Gemeinde als wirtschaftlicher Eigentümer dieser Vermögensgegenstände anzusehen ist bzw. ab wann sie die Verfügungsgewalt darüber innehat oder abgegeben hat. Derartige Vermögensgegenstände sind unselbstständige Teile materieller Gegenstände, z. B. die Software geht zusammen mit der Hardware der Gemeinde zu, so kann dieser Zeitpunkt auch als Zugangszeitpunkt für die Software angesehen werden. Diese Kriterien können auch bei der Einräumung von Nutzungsrechten an gemeindlichen Vermögensgegenständen herangezogen werden. Bei anderen immateriellen Vermögensgegenständen kann z. B. der vertraglich vereinbarte Zeitpunkt als Zugangs- oder Abgangszeitpunkt gelten.

### **2.2.3 Zur Spalte „Abgänge“:**

In dieser Spalte des gemeindlichen Anlagenspiegels sind dann Beträge als „Abgänge“ anzugeben, wenn Vermögensgegenstände aus dem gemeindlichen Anlagevermögen ausscheiden und daher deren ausgewiesene Anschaffungs- oder Herstellungskosten in der gemeindlichen Anlagenbuchhaltung zu löschen sind. Unter dem Begriff „Abgänge“ wird dabei das tatsächliche Ausscheiden von Vermögensgegenständen aus dem gemeindlichen Anlagevermögen durch Verkauf, Verschrottung, Tausch, aber auch durch Zerstörung durch höhere Gewalt verstanden. Bei der entsprechenden Buchung sind die Abgänge mit ihren ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu erfassen, denn die Abschreibungen werden gesondert erfasst. In den Fällen des Abgangs von gemeindlichen Vermögensgegenständen sind deren historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. deren Buchwerte als Wertansätze noch in der Bilanz im Jahresabschluss und auch im gemeindlichen Anlagenspiegel auszuweisen, sodass die Spalte zutreffend mit „Abgänge“ bezeichnet ist.

Erst im Jahr nach dem Abgang gemeindlicher Vermögensgegenstände, also im Rahmen des nächsten Jahresabschlusses der Gemeinde, sind deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten aus dem entsprechenden Angabenfeld im Anlagenspiegel herauszunehmen. Im Anlagenspiegel sind zudem die bilanziellen Umschichtungen von Vermögensgegenständen vom gemeindlichen Anlagevermögen ins Umlaufvermögen als Abgänge zu erfassen. Ebenfalls ist auch eine nachträgliche Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Abgang zu erfassen, wenn diese nicht im Jahr des Zugangs des Vermögensgegenstandes bei der Gemeinde erfolgt ist. Für die Beurteilung des Abgangszeitpunktes von immateriellen gemeindlichen Vermögensgegenständen können die Erläuterungen zum Zugangszeitpunkt herangezogen werden.

### **2.2.4 Zur Spalte „Umbuchungen im Haushaltsjahr“:**

In dieser Spalte des Anlagenspiegels werden unter den Umbuchungen die Umgliederungen vorhandener Anlagewerte erfasst, z. B. die Umgliederung eines fertiggestellten Vermögensgegenstandes aus dem Bilanzposten „Anlagen im Bau“ in den zutreffenden Bilanzposten des Anlagevermögens in der gemeindlichen Bilanz. Die Umbuchungen zeigen nur auf, dass sich in der Zusammensetzung des gemeindlichen Anlagevermögens Veränderungen ergeben haben, die aber dessen Wert und Zusammensetzung unberührt lassen. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass Umbuchungen nicht bei Umschichtungen von Vermögensgegenständen vom gemeindlichen Anlagevermögen ins Umlaufvermögen der Gemeinde oder umgekehrt vorliegen. Derartige Fälle sind im Anlagenspiegel vielmehr als Abgänge bzw. Zugänge zu erfassen.

## **2.3 Der Gliederungsbereich „Abschreibungen“:**

### **2.3.1 Zur Spalte „Abschreibungen im Haushaltsjahr“:**

In dieser Spalte des gemeindlichen Anlagenspiegels sind die planmäßig und außerplanmäßig vorgenommenen Abschreibungen im Haushaltsjahr auszuweisen (vgl. § 35 GemHVO NRW). Sie vermindern den Buchwert des jeweiligen gemeindlichen Vermögensgegenstandes und stellen deshalb eine wertmäßige Verminderung der gemeindlichen Vermögensgegenstände insgesamt dar. Die Beträge in dieser Spalte des Anlagenspiegels müssen zudem mit den bilanziellen und den verrechneten Abschreibungen in Einklang stehen (vgl. § 38 Absatz 2 GemHVO NRW). Sie werden im Anlagenspiegel i.d.R. jedoch nur informatorisch ausgewiesen, wenn sie in den kumulierten Abschreibungen enthalten sind. Die Gemeinde kann zu dieser Spalte weitere Erläuterungen geben, z. B. in welchem Umfang die planmäßigen Abschreibungen linear, in welchem Umfang diese nach der degressiven Abschreibungsmethode oder nach der Leistungsabschreibung entstanden sind (vgl. § 35 Absatz 1 GemHVO NRW). Die Abschreibungen sind auch dann in den Anlagenspiegel aufzunehmen, wenn sie als Aufwendungen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

**2.3.2 Zur Spalte „Zuschreibungen im Haushaltsjahr“:**

In dieser Spalte des gemeindlichen Anlagenspiegels sind die im Haushaltsjahr erfolgten Zuschreibungen auszuweisen (vgl. § 35 Absatz 8 GemHVO NRW). Die Zuschreibungen dienen der Korrektur der zuvor durch die Gemeinde vorgenommenen außerplanmäßigen Abschreibungen. Sie erhöhen den Buchwert des jeweiligen Vermögensgegenstandes und stellen deshalb eine wertmäßige Erhöhung der gemeindlichen Vermögensgegenstände insgesamt dar. Die Obergrenze für die einzelne Zuschreibung bilden deshalb die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten des betreffenden Vermögensgegenstandes des gemeindlichen Anlagevermögens.

Es ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens die Zuschreibungen nicht mit den Abschreibungen saldiert werden dürfen. Sie müssen vielmehr unter Beachtung des Bruttoprinzips gesondert erfasst werden. Die Zuschreibungen werden jedoch im Anlagenspiegel i.d.R. nur informativ ausgewiesen, wenn sie in den kumulierten Abschreibungen enthalten sind. Sie sind aber auch dann in den Anlagenspiegel aufzunehmen, wenn sie als Erträge unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

**2.3.3 Zur Spalte „Kumulierte Abschreibungen“:**

In dieser Spalte des Anlagenspiegels ist der Stand der kumulierten Abschreibungen aus den sämtlichen planmäßig und außerplanmäßig vorgenommenen Abschreibungen aus dem betreffenden Haushaltsjahr sowie aus den Vorjahren zu erfassen. Dazu gehören alle Abschreibungen seit der jeweilige Vermögensgegenstand zum Anlagevermögen der Gemeinde zu zählen ist. Die kumulierten Abschreibungen sind aber ggf. um vorgenommene Zuschreibungen zu korrigieren. Im Zusammenhang mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten werden die kumulierten Abschreibungen zur Ermittlung der Buchwerte genutzt. Sie sind bezogen auf einen Vermögensgegenstandes nicht mehr auszuweisen, wenn dieser durch Abgang oder Umbuchung ausgeschieden ist.

**2.4 Der Gliederungsbereich „Buchwert“:**

**2.4.1 Zur Spalte „Buchwert am 31.12. des Haushaltsjahres“:**

In dieser Spalte des gemeindlichen Anlagenspiegels sind die Buchwerte des gemeindlichen Anlagevermögens auszuweisen. Sie ergeben sich rechnerisch aus dem Stand der Anschaffungs- und Herstellungskosten zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres (Spalte 6 der Abbildung) und den kumulierten Abschreibungen (Spalte 9 der Abbildung) dargestellt). Diese Buchwerte geben den aktuellen Wert des Anlagevermögens am Ende eines Haushaltsjahres an. Sie bieten zusammen mit den Buchwerten des Vorjahres erste Anhaltspunkte für die Beurteilung der Vermögenslage der Gemeinde, bezogen auf den Abschlussstichtag des abgelaufenen Haushaltsjahres. Die Buchwerte des Haushaltsjahres dürfen dabei nicht aus den Buchwerten des Vorjahres entwickelt werden.

**2.4.2 Zur Spalte „Buchwert am 31.12. des Vorjahres“:**

In dieser Spalte des gemeindlichen Anlagenspiegels sind die Buchwerte des gemeindlichen Anlagevermögens bezogen auf den Abschlussstichtag des Vorjahres auszuweisen. Sie werden im Rahmen des nächsten Jahresabschlusses der Gemeinde aus der vorhergehenden Spalte übernommen. Sofern mit den Buchwerten aus Vorjahren eine Zeitreihe über mehrere Haushaltsjahre aufgebaut wird, kann die Entwicklung der Vermögenslage der Gemeinde über einen längeren Zeitraum transparent und nachvollziehbar gemacht werden.



**§ 46**  
**Forderungsspiegel**

(1) <sup>1</sup>Im Forderungsspiegel sind die Forderungen der Gemeinde nachzuweisen. <sup>2</sup>Er ist mindestens entsprechend § 41 Abs. 3 Nrn. 2.2.1 und 2.2.2 zu gliedern.

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

**Erläuterungen zu § 46:**

**I. Allgemeines**

**1. Der Begriff „Forderungen“**

Die Gemeinde hat durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass ihre Ansprüche vollständig erfasst, rechtzeitig geltend gemacht und eingezogen werden (vgl. § 23 Absatz 3 GemHVO NRW). Soweit die Gemeinde am Abschlussstichtag des Haushaltsjahres die ihr zustehenden Ansprüchen noch nicht eingezogen hat, sind diese als Forderungen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 2.2 GemHVO NRW). Die in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Forderungen stellen Ansprüche der Gemeinde gegenüber Dritten dar, die ihr aus ihrem öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Handeln entstehen. Eine Saldierung von Forderungen der Gemeinde mit den Verbindlichkeiten gegenüber Dritten ist dabei nicht zulässig.

Unter „Forderungen“ in der gemeindlichen Bilanz sind die Ansprüche der Gemeinde auszuweisen, die nicht als längerfristige „Ausleihungen“ dem Finanzanlagen zuzuordnen sind. Sie stellen am Abschlussstichtag den geldlichen Gegenwert bzw. die noch ausstehende Zahlung eines Dritten als Schuldner für eine von der Gemeinde erbrachte Leistung dar. Die Forderungen sind daher in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, wenn die Gemeinde auf die Gegenleistung durch den Dritten noch einen Anspruch hat. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass der Ansatz einer gemeindlichen Forderung immer einen Anspruch gegen einen Dritten voraussetzt, sodass die Bilanzierung einer Forderung gegen sich selbst unzulässig ist.

Jede Forderung der Gemeinde kann wie ein kreditähnliches Geschäft betrachtet werden, denn auch bei den Forderungen bestehen Risiken für die Gemeinde, z.B. ein Ausfallrisiko oder ein Beitreibungsrisiko. Risiken, die sich jedoch aus dem der Forderung zugrunde liegenden gemeindlichen Geschäft ergeben, können nicht als Forderungsrisiko eingestuft werden. Zum Bilanzstichtag muss jede Forderung der Gemeinde einer individuellen Risikoüberprüfung unterzogen (Grundsatz der Einzelbewertung) und ggf. in der geschätzten Höhe eines Ausfalls abgeschrieben werden. Bei einer solchen Prüfung sind die eingeräumten Stundungen, die Niederschlagungen oder ein Erlass von Ansprüchen der Gemeinde nach § 26 GemHVO NRW zu berücksichtigen.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass mögliche „Eventualforderungen“ nicht bilanziert werden dürfen. Derartige Forderungen entstehen ggf. durch Ereignisse, die von der Gemeinde nicht geplant sind oder von ihr nicht erwartet werden sowie nicht beeinflusst werden können. Solche Forderungen können erst bei ihrer Verwirklichung zu einem Ertrag bei der Gemeinde führen. Sofern diese Forderungen von der Gemeinde erfasst würden, wären dem betreffenden Haushaltsjahr Erträge wirtschaftlich zuzurechnen, die noch nicht realisiert sind, ggf. zukünftig auch niemals entstehen.

**2. Das Muster für den Forderungsspiegel**

Aus Gründen der Transparenz und der Beurteilung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie zur Analyse der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde ist es sachgerecht, gegenüber den Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses auch Angaben über die zeitliche Dimension der noch nicht erfüllten Ansprüche der Gemeinde zu machen. Die Informationsbedürfnisse und der Grundsatz der Klarheit der gemeindlichen Bilanz durch die Verlagerung von detaillierten Angaben über gemeindliche Ansprüche sollen durch einen Forderungsspiegel erfüllt werden, der auf der Gliederung des betreffenden Bilanzbereiches aufbaut. Der Forderungsspiegel im gemeindlichen Jahresabschluss muss daher zu den Wertansätzen eines jeden bilanziellen Forderungspostens die Zeiträume aufzeigen bzw. offenlegen, die den Schuldnern der Gemeinde für die Erfüllung ihrer Zahlungsverpflichtungen eingeräumt worden sind.

Die Gliederung der gemeindlichen Forderungen im Forderungsspiegel soll dabei dazu beitragen, dass und wie die Gemeinde in ihrem finanzwirtschaftlichen Handeln den Grundsätzen der Finanzmittelbeschaffung nach § 77 GO NRW gerecht wird. Der Forderungsspiegel stellt daher auch ein Instrument zur Risikobewertung von gemeindlichen Forderungen sowie eine Hilfsgröße zur Beurteilung der gemeindlichen Vollstreckung dar. Der hauswirtschaftliche Umgang der Gemeinde mit den ihr zustehenden Ansprüchen deshalb transparent und nachvollziehbar gemacht werden. Das nachfolgende Schema zeigt die Gliederung des Forderungsspiegels auf (vgl. Abbildung).

<b>Die Gliederung des Forderungsspiegels</b>					
<b>Arten der Forderungen</b>	<b>Gesamt- betrag am 31.12. des Haus- halts- jahres</b>	<b>mit einer Restlaufzeit von</b>			<b>Gesamt- betrag am 31.12. des Vor- jahres</b>
		<b>bis zu 1 Jahr</b>	<b>1 bis 5 Jahre</b>	<b>mehr als 5 Jahre</b>	
		<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	
(Gliederung wie nach § 46 GemHVO NRW vorgegeben)					

*Abbildung 612 „Die Gliederung des Forderungsspiegels“*

Auf der ersten Gliederungsstufe für den Ansatz der Forderungen in der gemeindlichen Bilanz ist entsprechend dem Handeln der Gemeinde in verschiedene Arten zu differenzieren, die ggf. weiter nach Schuldner untergliedert werden können. Es kommt bei der gemeindlichen Forderungsgliederung nicht wie im kaufmännischen Rechnungswesen darauf an, ob eine Forderungsart aus einer „Haupt- oder Nebentätigkeit“ der Gemeinde entstanden ist. Diese Angaben werden dann um eine dreiteilige zeitliche Dimension erweitert. Zum gemeindlichen Forderungsspiegel kann die Gemeinde noch weitere Informationen geben, z. B. für Straßen, wenn noch keine Beiträge von den Anliegern nach § 8 KAG NRW erhoben worden sind. Auch die noch ausstehende Erhebung anderer Abgaben kann ein Anlass für ergänzende Angaben zum gemeindlichen Forderungsspiegel sein.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Inhalte des Forderungsspiegels):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Zwecke des Forderungsspiegels):**

In Anlehnung an das kaufmännische Rechnungswesen soll der Forderungsspiegel den Stand und die Entwicklung der bestehenden Ansprüche der Gemeinde detailliert nachweisen. Die Forderungen der Gemeinde entstehen aus ihrem öffentlich-rechtlichen und ihrem privatrechtlichen Handeln und sind entsprechend in der gemeindlichen Bilanz zu untergliedern. Er ist nach zwei Systematisierungskriterien zu gliedern, um die örtliche Struktur der Ansprüche der Gemeinde und die ausstehenden Zahlungen transparent zu machen.

Im gemeindlichen Forderungsspiegel sind einerseits die wichtigsten Arten, z. B. öffentlich-rechtliche und privatrechtliche Forderungen abzubilden. Andererseits ist eine Aufteilung der Forderungen der Gemeinde nach ihren Restlaufzeiten vorzunehmen. Die Forderungsgliederung soll u.a. dazu beitragen, den Grundsätzen der Finanzmittelbeschaffung nach § 77 GO NRW gerecht zu werden und das Handeln der Gemeinde transparent und nachvollziehbar zu machen. Das Muster für den Forderungsspiegel wird zur Anwendung empfohlen (vgl. Nr. 1.6.7 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.2 Zu Satz 2 (Posten im Forderungsspiegel):**

##### **1.2.1 Vorgaben zur Gliederung**

Der gemeindliche Forderungsspiegel ist mindestens nach den im Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Posten für Forderungen sowie nach Restlaufzeiten unter Berücksichtigung des Standes des Haushaltsjahres zu gliedern (vgl. § 41 Absatz 3 Nummern 2.2.1 und 2.2.2 GemHVO NRW). Diese Sachlage erfordert, für die bilanziellen Arten der gemeindlichen Forderungen in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde entsprechende Konten bzw. sonstige Unterlagen zu führen. Eine Saldierung der Forderungen der Gemeinde mit gemeindlichen Verbindlichkeiten ist grundsätzlich nicht zulässig. Sie kann im Einzelfall lediglich dann von der Gemeinde vorgenommen werden, wenn die Forderungen und die Verbindlichkeiten gegenüber derselben Person bestehen und diese im Rahmen des Geschäftsverkehrs der gemeindlichen Verwaltung verrechnet werden.

##### **1.2.2 Die Posten im Einzelnen**

###### **1.2.2.1 Die öffentlich-rechtlichen Forderungen**

###### **1.2.2.1.1 Die Herkunft der Forderungen**

Die öffentlich-rechtlichen Forderungen der Gemeinde entstehen vorrangig aus den verschiedenen Arten der zu beschaffenden Finanzmittel (vgl. § 77 GO NRW). Die Gemeinde kann diese Forderungen in ihrer Bilanz zusammengefasst oder auch gesondert nach den aus der Leistungserbringung oder der Beschaffung von Finanzmitteln bestehenden gemeindlichen Ansprüchen ansetzen, z. B. die Forderungen aus der Erhebung von Gebühren, Beiträgen und Steuern. Die gemeindlichen Forderungen aus der Gewährung von Transferleistungen, die ebenfalls zu den öffentlich-rechtlichen Forderungen gehören, sollten bei einer besonderen örtlichen Bedeutung möglichst getrennt davon aufgezeigt werden.

Bei der Gemeinde können auch gegenüber den gemeindlichen Betrieben öffentlich-rechtliche Forderungen bestehen. Derartige Forderungen entstehen aus der öffentlich-rechtlichen Stellung der Gemeinde und nicht aus dem betrieblichen Status heraus. Sofern solche Forderungen gegenüber den Betrieben bestehen, die im Gesamtab-

schluss der Gemeinde voll zu konsolidieren sind, müssen diese Forderungen nicht gesondert in der Bilanz angesetzt werden. Die Gemeinde sollte in ihrer Finanzbuchhaltung gleichwohl eine Differenzierung in diesem Sinne vornehmen, um die Aufstellung des Gesamtabchlusses zu erleichtern. Sie sollte zudem im Anhang im Jahresabschluss durch besondere Angaben zu den öffentlich-rechtlichen Forderungen die notwendige Transparenz über das gemeindliche Forderungsvermögen gewährleisten.

#### **1.2.2.1.2 Die Forderungen aus Gebühren**

Aus der Erhebung von Gebühren durch die Gemeinde können Forderungen entstehen, weil die Gebühren das Leistungsentgelt für ein Handeln der gemeindlichen Verwaltung darzustellen, z. B. die Verwaltungsgebühren aus der Inanspruchnahme von Verwaltungsleistungen und Amtshandlungen in Form von Passgebühren, Genehmigungsgebühren usw. Weitere Forderungen entstehen aus der Erhebung von Benutzungsgebühren und ähnlichen Entgelten sowie zweckgebundenen Abgaben für die Benutzung von öffentlichen Einrichtungen und Anlagen sowie für die Inanspruchnahme wirtschaftlicher Dienstleistungen, z. B. von Einrichtungen der Abwasserbeseitigung, der Abfallbeseitigung, der Straßenreinigung.

Bei den Forderungen aus Leistungsentgelten der Gemeinde, denen ein privatrechtlicher Charakter zukommt, handelt, ist zu prüfen, ob diese Forderungen den gesondert anzusetzenden Forderungen aus privatrechtlichen Leistungsentgelten zuzuordnen sind. Sofern solche Leistungsentgelte von der Gemeinde nach den Grundsätzen des Kommunalabgabengesetzes erhoben werden, ist davon auszugehen, dass deren Schwerpunkt auf dem öffentlich-rechtlichen Charakter liegt. Die Forderungen sind dann unter den öffentlich-rechtlichen Forderungen der Gemeinde zu bilanzieren und müssen nicht gesondert ausgewiesen werden. Sofern die Forderungen aber von örtlicher Bedeutung sind, sollte das Forderungsvolumen gleichwohl gesondert aufgezeigt oder entsprechend im Anhang angegeben werden.

#### **1.2.2.1.3 Die Forderungen aus Beiträgen**

Die öffentlich-rechtlichen Forderungen der Gemeinde können aus der Erhebung von Beiträgen zu gemeindlichen Investitionsmaßnahmen entstehen. Die Grundlage dafür bildet das Kommunalabgabengesetz oder das Baugesetzbuch für Erschließungsbeiträge. In solchen Fällen können zu bilanzierende Forderungen aus Beiträgen nach den §§ 8, 9 und 11 KAG NRW entstehen, wenn die Beiträge für die Herstellung, Anschaffung oder Erweiterung öffentlicher Einrichtungen und Anlagen und damit ausdrücklich für die Durchführung von Investitionen von der Gemeinde erhoben werden, z. B. Beiträge der Anlieger für den Bau einer Straße. Ebenso sind Forderungen aus Beiträgen, die von der Gemeinde als Erschließungsbeiträge nach § 127 BauGB erhoben werden, als öffentlich-rechtliche Forderungen der Gemeinde zu bilanzieren. Diese Forderungen müssen im Forderungsspiegel nicht gesondert ausgewiesen werden. Sofern die Forderungen aber von örtlicher Bedeutung sind, sollte das Forderungsvolumen gleichwohl gesondert aufgezeigt oder entsprechend im Anhang angegeben werden.

#### **1.2.2.1.4 Die Forderungen aus Steuern**

Die öffentlich-rechtlichen Forderungen der Gemeinde können aus der Erhebung von Steuern durch die Gemeinde entstehen. Die gemeindlichen Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung der Gemeinde darstellen. Steuern werden von der Gemeinde als einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der steuerrechtliche Tatbestand vorliegt, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Zu den gemeindlichen Steuern zählen u.a. die Realsteuern nach § 3 Absatz 2 AO (Gewerbsteuer, Grundsteuer A und B). Zu den gemeindlichen Steuern zählen die Realsteuern des § 3 Absatz 2 AO. Dazu gehören die Gewerbesteuer nach § 1 GewStG, der alle Betriebe im Gemeindegebiet unterliegen und die Grundsteuer A und B nach § 1 GrStG, die für den im Gemeindegebiet liegenden Grundbesitz

erhoben wird. Die Grundsteuer A betrifft die land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke und die Grundsteuer B die sonstigen Grundstücke. Diese Forderungen müssen im Forderungsspiegel nicht gesondert ausgewiesen werden. Sofern die Forderungen aber von örtlicher Bedeutung sind, sollte das Forderungsvolumen gleichwohl gesondert aufgezeigt oder entsprechend im Anhang angegeben werden.

#### **1.2.2.1.5 Die Forderungen aus Transferleistungen**

Die gemeindlichen Forderungen aus Transferleistungen sollten wegen ihrer sachlichen Bedeutung getrennt von den sonstigen öffentlich-rechtlichen Forderungen der Gemeinde in der Bilanz angesetzt werden. Derartige Forderungen entstehen aus gemeindlichen Transferleistungen, die von der Gemeinde an Dritte gewährt worden sind und bei denen noch Zahlungsverpflichtungen eines Dritten bestehen. Die gemeindlichen Transferleistungen beruhen i.d.R. auf einseitigen Geschäftsvorfällen und nicht auf einem Leistungsaustausch, ohne dass die Gemeinde dadurch einen Anspruch auf eine konkrete Gegenleistung erwirbt. Diese Forderungen müssen im Forderungsspiegel nicht gesondert ausgewiesen werden. Sofern die Forderungen aber von örtlicher Bedeutung sind, sollte das Forderungsvolumen gleichwohl gesondert aufgezeigt oder entsprechend im Anhang angegeben werden.

Aus der Gewährung von Transferleistungen in den verschiedenen Formen können Ansprüche der Gemeinde in Form von Forderungen entstehen, wenn die Voraussetzungen für den Erhalt der gemeindlichen Unterstützung nicht vorgelegen oder nicht dauernd vorgelegen haben. In solchen Fällen wird der Dritte regelmäßig zur Rückzahlung verpflichtet, weil er nicht in vollem Umfang oder nur teilweise anspruchsberechtigt war. Als typisch für Forderungen aus gemeindlichen Transferleistungen sind Überzahlungen bei Leistungen der Sozialhilfe, der Jugendhilfe, Leistungen an Arbeitssuchende, Leistungen an Kriegsoffer und ähnliche Anspruchsberechtigte, Leistungen an Asylbewerber anzusehen, die von der Gemeinde zurückgefordert werden.

Bei der Gemeinde können auch Ansprüche aus der Gewährung rückzahlbarer gemeindlicher Zuwendungen oder anderer Hilfen durch die Gemeinde bestehen, die einem Dritten als vorübergehende bzw. zeitlich begrenzte Finanzunterstützung gewährt wurden, z. B. Subventionen, die unter diesem Bilanzposten anzusetzen sind. Ebenfalls sind gemeindliche Forderungen anzusetzen, die dadurch entstehen, dass Dritte der Gemeinde eine Finanzleistung ohne Zwecksetzung zugesagt haben, aber die angekündigte Zahlung des Dritten zum Abschlussstichtag noch aussteht. Die Gemeinde sollte eigenverantwortlich abwägen und entscheiden, ob auch etwaige gemeindliche Ansprüche auf Rückzahlung von Transferleistungen, die möglicherweise von privatrechtlicher Natur sind, als Forderungen aus Transferleistungen und nicht als privatrechtliche Forderungen angesetzt werden.

#### **1.2.2.2 Die privatrechtlichen Forderungen**

Als „Privatrechtliche Forderungen“ gelten die gemeindlichen Forderungen aus zivilrechtlich gestalteten Verhältnissen zwischen der Gemeinde und einem Dritten, z. B. aufgrund eines privatrechtlichen Vertrages. Die Gemeinde soll ihre Finanzmittel auch aus privatrechtlichen Entgelten für von ihr erbrachte Leistungen beschaffen (vgl. § 77 Absatz 2 Nummer 1 GO NRW). Sofern daher der gemeindlichen Leistungserbringung ein privates Rechtsverhältnis zugrunde liegt, sind noch offene Ansprüche der Gemeinde, z. B. aus dem Verkauf, aus Mieten und Pachten, aus Eintrittsgeldern, als Forderungen zu erfassen. Aber auch Forderungen aus Erbbaurechtsverhältnissen sowie aus anderen vergleichbaren Leistungen sind unter diesem Bilanzposten anzusetzen.

Bei der Gemeinde können auch gegenüber den gemeindlichen Betrieben privatrechtliche Forderungen bestehen. Sofern solche Forderungen gegenüber den Betrieben bestehen, die im Gesamtabschluss der Gemeinde voll zu konsolidieren sind, müssen diese Forderungen nicht gesondert erfasst werden. Die Gemeinde sollte in ihrer Finanzbuchhaltung gleichwohl eine Differenzierung in diesem Sinne vornehmen, um die Aufstellung des Gesamtabschlusses zu erleichtern.

Bei Leistungsentgelten der Gemeinde, denen auch ein privatrechtlicher Charakter zukommt, ist für die Abgrenzung mit den gesondert anzusetzenden Forderungen aus öffentlich-rechtlichen Leistungsentgelten zu prüfen, ob die Leistungsentgelte nach den Grundsätzen des Kommunalabgabengesetzes erhoben werden. Sofern ein solcher Sachverhalt vorliegt, sollte der Schwerpunkt der Bilanzierung auf dem öffentlich-rechtlichen Charakter gelegen und die Entgelte unter dem Bilanzposten „Öffentlich-rechtliche Forderungen“ angesetzt werden. Die Gemeinde sollte zudem im Anhang im Jahresabschluss durch besondere Angaben zu den privatrechtlichen Forderungen die notwendige Transparenz über das gemeindliche Forderungsvermögen gewährleisten. Von dem Forderungsausweis sind allerdings die Liquiditätsbestände auf den gemeindlichen Bankkonten zu trennen. Diese Ansprüche der Gemeinde sind unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ anzusetzen.

## **2. Zu Absatz 2 (Zeitliche Gliederung des Forderungsspiegels):**

### **2.1 Allgemeine Sachlage**

Im Forderungsspiegel sollen die öffentlich-rechtlichen Forderungen, z. B. aus Gebühren, Beiträge und Steuern und die Forderungen aus Transferleistungen sowie die privatrechtlichen Forderungen, die in der Bilanz angesetzt sind, nachvollziehbar und transparent gemacht werden. Zu den festgelegten Posten ist daher jeweils der Gesamtbetrag am Abschlussstichtag unter Angabe der Restlaufzeit, gegliedert in Betragsangaben für Forderungen mit Restlaufzeiten bis zu einem Jahr, von einem bis fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren sowie der Gesamtbetrag am vorherigen Abschlussstichtag anzugeben.

Die Gemeinde kann die Gliederung der gemeindlichen Forderungen nach ihrer Bilanz über die Mindestgliederung hinaus erweitern (vgl. § 41 Absatz 3 Nummern 2.2.1 und 2.2.2 GemHVO NRW). In diesem Fall sind dann im gemeindlichen Forderungsspiegel auch zu den zusätzlichen Posten die Restlaufzeiten anzugeben. Die Gemeinde kann insgesamt zu ihren Forderungen weitere Informationen geben. Diese Angaben sollen die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung im Forderungsspiegel aber nicht beeinträchtigen.

### **2.2 Die Angabe von Gesamtbeträgen**

Im Forderungsspiegel ist zu den in dieser Vorschrift benannten Forderungsarten jeweils mindestens der Gesamtbetrag der Forderungen am Abschlussstichtag anzugeben. Dieser Betrag ist unter Berücksichtigung der jeweiligen Restlaufzeiten und Beträge der einzelnen Forderungen zu untergliedern und mit den betreffenden Beträgen in den dafür vorgesehenen Feldern für Restlaufzeiten bis zu einem Jahr, von einem Jahr bis zu fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren abzubilden.

Ergänzend dazu ist der Gesamtbetrag am vorherigen Abschlussstichtag anzugeben. Im Zusammenhang mit der mehrjährigen Finanzplanung kann auch bei Forderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren ein Gesamtbild hergestellt werden, denn wegen der im Haushaltsplan abzubildenden Zeitreihe nach § 1 Absatz 3 GemHVO NRW hat die Gemeinde die innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung möglicherweise eingehenden Zahlungen bereits im Haushaltsplan zu veranschlagen.

### **2.3 Die Angabe der Restlaufzeiten**

Im Forderungsspiegel ist neben der Gliederung der Forderungen nach Arten auch eine Aufteilung nach ihrer Fristigkeit vorzunehmen, d. h. diese sind nach ihren Restlaufzeiten zu differenzieren. Das Gliederungskriterium „Restlaufzeiten“ stellt keine Abweichung vom Handelsgesetzbuch (HGB) als Referenzmodell dar. Unter dem Begriff „Restlaufzeit“ ist dabei die Zeitspanne zwischen dem Abschlussstichtag für den gemeindlichen Jahresabschluss und dem letzten Fälligkeitstag der einzelnen Forderung der Gemeinde zu verstehen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 46 GemHVO NRW**

Diese Sachlage gilt auch, wenn durch regelmäßige Teilzahlungen eines Dritten die Forderung der Gemeinde reduziert wird. Als Restlaufzeit gilt dabei dann grundsätzlich der Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und dem Zeitpunkt des Ausgleichs der Forderung insgesamt durch den Schuldner der Gemeinde. Dieser Zeitpunkt kann vertraglich bestimmt sein oder der Zeitpunkt sein, zu dem der Schuldner seine Zahlungsverpflichtung tatsächlich erfüllen soll.

Die Ermittlung der Restlaufzeit einer gemeindlichen Forderung ist zu jedem Abschlussstichtag anhand der von der Gemeinde mit dem Schuldner getroffenen Vereinbarung über das Zahlungsziel oder dessen Festsetzung durch einen Leistungsbescheid der Gemeinde vorzunehmen. Dabei ist z. B. auch die Einräumung von Stundungen zu berücksichtigen (vgl. § 26 GemHVO NRW). Die Restlaufzeit ist ggf. auch vorsichtig unter Berücksichtigung der zukünftigen Liquiditätsslage der Gemeinde zu schätzen.

Bei gemeindlichen Forderungen, die aufgrund einer Rahmenvereinbarung entstehen, ist die Bestimmung der Restlaufzeit jeweils aus den einzelnen entstandenen Ansprüchen der Gemeinde zu ermitteln. Zudem sind nach Ablauf der Laufzeit weiter bestehende Forderungen den täglich fällig werdenden Forderungen zuzuordnen, z. B. Forderungen, die im Rahmen der Vollstreckung eingezogen werden.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**§ 47**  
**Verbindlichkeitspiegel**

(1) <sup>1</sup>Im Verbindlichkeitspiegel sind die Verbindlichkeiten der Gemeinde nachzuweisen. <sup>2</sup>Er ist mindestens entsprechend § 41 Absatz 4 Nummer 4 zu gliedern. <sup>3</sup>Nachrichtlich sind die Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten, gegliedert nach Arten und unter Angabe des jeweiligen Gesamtbetrages, auszuweisen.

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

**Erläuterungen zu § 47:**

**I. Allgemeines**

**1. Der Begriff „Verbindlichkeiten“**

Die Gemeinde hat durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass ihre Verpflichtungen erst bei Fälligkeit erfüllt werden (vgl. § 23 Abs. 3 GemHVO NRW). Soweit die Gemeinde am Abschlussstichtag des Haushaltsjahres die von ihr eingegangenen Verpflichtungen noch nicht oder noch nicht vollständig erfüllt hat, stellen diese Verbindlichkeiten für die Gemeinde dar. Als gemeindliche Verbindlichkeiten gelten dabei Verpflichtungen der Gemeinde, die in der Vergangenheit entstanden sind, z. B. durch eine Kreditaufnahme für Investitionen der Gemeinde, und deren Begleichung zu einer Vermögensminderung durch Abfluss von Finanzmitteln führt.

Gemeindliche Verbindlichkeiten bestehen immer dann, wenn für die Gemeinde gegenüber einem Dritten zu einer konkreten Leistungserbringung aufgrund von privatrechtlichen oder öffentlich-rechtlichen oder wirtschaftlichen Gründen verpflichtet ist. Sie grenzen sich dabei von den gemeindlichen Rückstellungen und Haftungsverhältnissen durch die höhere Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme der Gemeinde ab. Außerdem stellen die gemeindlichen Verbindlichkeiten immer eine wirtschaftliche Belastung der Gemeinde dar, weil die Gemeinde sicher von einer Verminderung ihres Vermögens ausgehen kann. Eine Saldierung von Verbindlichkeiten der Gemeinde mit den Forderungen Dritter ist dabei jedoch nicht zulässig.

Die gemeindlichen Verbindlichkeiten beziehen sich i.d.R. auf Geldleistungen, bei denen der Leistungszwang für die Gemeinde betragsmäßig hinreichend konkret bestimmt sein muss. Quantifizierbar ist eine gemeindliche Verpflichtung, wenn sie zum Abschlussstichtag der Höhe nach konkret benannt werden kann, z.B. durch den Rückzahlungsbetrag eines aufgenommenen Darlehens bzw. durch den zu erbringenden Erfüllungsbetrag (vgl. § 91 Absatz 2 GO NRW). In der gemeindlichen Bilanz ist daher nur der von der Gemeinde in Anspruch genommene Betrag, nicht jedoch die ihr eingeräumte Kreditlinie zu passivieren. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass der Ansatz einer gemeindlichen Verbindlichkeit immer eine Verpflichtung der Gemeinde gegen einen Dritten voraussetzt, sodass die Bilanzierung einer Verbindlichkeit gegen sich selbst unzulässig ist.

Bei einem von der Gemeinde aufgenommenen Darlehen kann ggf. auch eine Differenz zwischen dem Rückzahlungsbetrag und dem Auszahlungsbetrag bestehen, z. B. durch ein Disagio. In den Fällen, in denen der Rückzahlungsbetrag einer gemeindlichen Verbindlichkeit höher ist als der erhaltene Auszahlungsbetrag, darf der Unterschiedsbetrag in den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten aufgenommen werden. Dieser Betrag ist dann durch planmäßige jährliche Abschreibungen, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können, aufzulösen (vgl. § 42 Absatz 2 GemHVO NRW).

## **2. Die Gesamtschuldnerschaft**

Die Gemeinde kann in besonderen Fällen auch einer von mehreren Schuldner sein, die eine Leistung in der Weise einem Dritten schulden. Jeder der Schuldner kann dabei verpflichtet sein, die ganze Leistung zu bewirken. Der Gläubiger ist aber nur berechtigt, die geschuldete Leistung nur einmal zu fordern. In solchen Fällen liegt eine Gesamtschuldnerschaft vor. Der Gläubiger hat dabei die Wahl, die geschuldete Leistung nach seinem Belieben von jedem der Schuldner ganz oder zu einem Teil fordern. Bis zur Bewirkung der gesamten geschuldeten Leistung bleiben sämtliche Schuldner gegenüber dem Gläubiger verpflichtet (vgl. § 412 BGB).

Vor diesem Hintergrund hat die Gemeinde bzw. jeder Schuldner die Verbindlichkeit in ihrer vollen Höhe in ihrer Bilanz anzusetzen und entsprechend im Verbindlichkeitspiegel aufzuzeigen. Jedoch kann die wirtschaftliche Belastung durch einen zu aktivierenden Rückgriffs- bzw. Ausgleichsanspruch gegenüber den übrigen Schuldnern vermindert werden. In den Fällen, in denen die Gemeinde die Gesamtschuld begleicht, kann sie entsprechende Forderungen gegenüber den übrigen Schuldnern bilanzieren. Es ist aber nicht zulässig, den Teil der Gesamtschuld, der von den anderen Schuldnern zu tragen wäre, als Eventualverbindlichkeit zu behandeln, die nicht zu bilanzieren ist.

In beiden Bilanzierungsfällen ist es jedoch wegen des Verrechnungsverbots zwischen Aktiv- und Passivposten nicht zulässig, eine Saldierung der Verbindlichkeiten und der Ansprüche vorzunehmen. Lediglich in den Fällen, in denen zwischen den Schuldnern eine Vereinbarung besteht, dass jeder Schuldner der Gesamtschuld für seine anteilige Schuld selbst die Tilgungsleistungen erbringt, braucht die Gemeinde nur eine Verbindlichkeit in der Höhe ihres Anteils zu bilanzieren. Im Anhang im Jahresabschluss der Gemeinde sind dann entsprechende Angaben über solche örtlichen Sachverhalte zu machen.

## **3. Das Muster für den Verbindlichkeitspiegel**

Der Verbindlichkeitspiegel weist den Stand und die Entwicklung der Verbindlichkeiten der Gemeinde detaillierter als in der Bilanz angesetzt nach. Er ist nach zwei Systematisierungskriterien zu gliedern, um die Struktur der Verschuldung bzw. des aufgenommenen Fremdkapitals der Gemeinde und die Belastungen künftiger Haushaltsjahre transparent zu machen. Daher sind einerseits im Verbindlichkeitspiegel die wichtigsten Arten, z. B. Verbindlichkeiten aus Krediten, aus Lieferungen und Leistungen, aus Transferleistungen, abzubilden. Andererseits ist eine Aufteilung der Verbindlichkeiten der Gemeinde nach ihren Restlaufzeiten vorzunehmen. Bei den Verbindlichkeiten aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen ist zudem eine erweiterte Differenzierung nach Gläubigern vorzunehmen. Außerdem ist eine Saldierung der gemeindlichen Verbindlichkeiten mit den Forderungen der Gemeinde ist dabei grundsätzlich nicht zulässig.

Der gemeindliche Verbindlichkeitspiegel dient u.a. dazu, die Struktur der Verschuldung der Gemeinde transparent zu machen. Er weist daher für jeden Verbindlichkeitsposten in der gemeindlichen Bilanz, unter dem Beträge zusammengefasst sind, den zutreffenden Betrag aufgeteilt auf unterschiedliche Zeiträume auf. Damit werden die Belastungen für die künftigen Haushaltsjahre sichtbar gemacht. Ergänzend werden in dem Verbindlichkeitspiegel auch die Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten durch die Gemeinde, gegliedert nach Arten und unter Angabe des jeweiligen Gesamtbetrages, nachrichtlich ausgewiesen, um auch diese Verpflichtungen der Gemeinde offen zu legen.

Den Verbindlichkeitspiegel kann die Gemeinde um Zusatzinformationen ergänzen, soweit dadurch die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung nicht beeinträchtigt wird. Die gemeindlichen Angaben sollen aber die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel nicht beeinträchtigen. Die Gemeinde kann dabei durch eine umfassende und nachvollziehbare Informationspolitik und zusätzliche Angaben aus dem Verbindlichkeitspiegel eine aussagekräftigere gemeindliche Schuldenübersicht machen, um Ergebnisse aus ihrem Schuldenmanagement offen und objektiv für die Beurteilung der Schuldenlage der Gemeinde zu

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 47 GemHVO NRW**

machen. Das Muster für den Verbindlichkeitspiegel ist den Gemeinden zur Anwendung empfohlen worden (vgl. Nr. 1.6.8 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300). Das nachfolgende Schema zeigt die Gliederung des Verbindlichkeitspiegels auf (vgl. Abbildung).

<b>Der Verbindlichkeitspiegel</b>					
<b>Arten der Verbindlichkeiten</b>	<b>Gesamt-betrag am 31.12. des Haushalts-jahres</b>	<b>mit einer Restlaufzeit von</b>			<b>Gesamt betrag am 31.12. des Vor-jahres</b>
		<b>bis zu 1 Jahr</b>	<b>1 bis 5 Jahre</b>	<b>mehr als 5 Jahre</b>	
		<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	
(Gliederung wie nach § 47 GemHVO NRW vorgegeben)					

*Abbildung 613 „Die Gliederung des Verbindlichkeitspiegels“*

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass der Verbindlichkeitsspiegel nicht die Aufgabe hat, über den künftigen Zahlungsbedarf der Gemeinde aufgrund der Fälligkeiten der gemeindlichen Verbindlichkeiten zu informieren. Für eine solche haushaltswirtschaftliche Betrachtung bedarf es einer konkreten örtlichen Liquiditätsplanung, wie sie für die Gemeinden gesetzlich vorgeschrieben ist (vgl. § 89 Absatz 1 GO NRW). In den Fällen, in den sich die Gemeinde nicht eines ausgefeilten Liquiditätsrisikomessverfahrens und eines Liquiditätssteuerungsverfahrens bedient, bedarf es anderer Verfahren zur Sicherung der gemeindlichen Liquidität. Einen Einstieg, um sich einen zeitbezogenen Überblick über die verfügbaren Zahlungsmittel und der abrufbaren Forderungen und Zahlungsverpflichtungen zu verschaffen, bietet dazu ein Liquiditätsspiegel.

#### **4. Angaben über gemeindliche Haftungsverhältnisse**

Die Gemeinde hat in ihrem Verbindlichkeitspiegel auch die Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten, gegliedert nach Arten und unter Angabe des jeweiligen Gesamtbetrages, nachrichtlich auszuweisen (vgl. § 87 GO NRW). Mit diesen Angabepflichten sollen die Verpflichtungen der Gemeinde offen gelegt werden, die nicht oder noch nicht zu Ansätzen in der gemeindlichen Bilanz geführt haben. Der Ausweis der gemeindlichen Haftungsverhältnisse sollte daher entsprechend ihrer örtlichen Bedeutung erfolgen. Die Quantifizierung der angabepflichtigen Haftungsverhältnisse der Gemeinde hat dabei immer mit dem Betrag zu erfolgen, für den die Gemeinde am Bilanzstichtag haftet. Bezieht sich die Haftung auf die Schuld eines Dritten, wie etwa im Fall einer Bürgschaft, ist eine Betragsangabe in Höhe der aktuell gültigen Haftungszusage erforderlich. Die Höhe der Verbindlichkeit des Dritten, für den die Bürgschaft übernommen wurde, kann am jeweiligen Bilanzstichtag für die Ermittlung der Betragsangabe herangezogen werden.

Für den Nachweis der Verbindlichkeiten aus Bürgschaften ist ein Nachweis über das Bestehen der Hauptschuld erforderlich. Vor dem Ausweis eines im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel anzugebenden Haftungsverhältnisses ist von der Gemeinde immer eine Prüfung vorzunehmen, ob nicht stattdessen eine Rückstellung oder eine

Verbindlichkeit in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist. Im gemeindlichen Bereich unterscheiden sich die gemeindlichen Haftungsverhältnisse von den Verbindlichkeiten und Rückstellungen der Gemeinde durch den Grad der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme der Gemeinde. In Einzelfällen, in denen bereits bei der Übernahme einer Haftung für einen Dritten durch die Gemeinde eine hohe Wahrscheinlichkeit für eine künftige Inanspruchnahme der Gemeinde besteht, ist von der Gemeinde und im Rahmen der Anzeigepflicht von der Aufsichtsbehörde zu prüfen, ob die Übernahme eines solchen Haftungsverhältnisses im Rahmen der Vorschrift des § 87 GO NRW überhaupt zulässig ist.

Vor diesem Hintergrund können die Angaben im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel entsprechend gestaltet werden, sodass z. B. im Einzelnen über die Höhe der übernommenen Ausfallbürgschaften mit Datum des Ratsbeschlusses sowie über den Stand der gesamten gemeindlichen Haftungsverhältnisse zum Abschlussstichtag mit ihrer entsprechenden Quantifizierung informiert werden kann (vgl. § 87 Absatz 2 GO NRW). Dabei ist örtlich zu entscheiden, ob dazu auch „Restlaufzeiten angegeben werden sollen.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Aufstellung des Verbindlichkeitspiegels):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Inhalte des Verbindlichkeitspiegels):**

Im Verbindlichkeitspiegel sind einerseits die Verbindlichkeiten wie in der Bilanz nach Empfängern der von der Gemeinde zu erbringenden Leistung zu gliedern. Dadurch können die Verbindlichkeiten gegenüber bestimmten Empfängergruppen wie in der Bilanz aufgezeigt werden. Um aber insbesondere die Verbindlichkeiten, die gegenüber den öffentlich-rechtlichen Gebietskörperschaften und dem sonstigen öffentlichen Bereich sowie gegenüber dem privaten Kreditmarkt bestehen, transparenter zu machen, sind diese differenzierter als in der gemeindlichen Bilanz anzugeben.

Dem Ansatz von Verbindlichkeiten der Gemeinde in der gemeindlichen Bilanz muss zudem eine Abgrenzungsprüfung durch die Gemeinde vorausgehen. Die Gemeinde muss prüfen, ob statt einer gemeindlichen Verbindlichkeit nicht eine Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist oder ein anzugebendes Haftungsverhältnis besteht. Außerdem sind die gemeindlichen Verbindlichkeiten im Zeitpunkt ihres Erlöschens auszubuchen, z. B. bei Erfüllung, Aufrechnung oder Erlass.

Der Verbindlichkeitspiegel hat mindestens in die in dieser Vorschrift benannten Empfängergruppen als Posten zu enthalten. Wenn darüber hinaus eine Erweiterung in Betracht gezogen wird, muss dies mit den Grundsätzen „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ in Einklang stehen. Eine Erweiterung kann z. B. bei Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung vorgenommen werden, wenn diese Kredite nicht nur von Kreditinstituten, sondern auch von Beteiligungen aufgenommen werden.

#### **1.2 Zu Satz 2 (Die Verbindlichkeitsposten):**

##### **1.2.1 Die Anleihen**

Die Anleihen stellen eine Finanzierungsform für Fremdkapital dar, bei der das benötigte Kapital von einer unbestimmten Zahl von Geldgebern durch den Kauf von Wertpapieren aufgebracht wird. Die von der Gemeinde ausgebrachten Wertpapiere können an der Börse gehandelt werden und unterliegen dann auch den üblichen Kurschwankungen. Beispiele für gemeindliche Anleihen sind Teilschuldverschreibungen (Obligationen), Gewinnschuldverschreibungen, Genussscheine u.a., wenn diese von der Gemeinde ausgegeben werden. Die Anleihe ist bei der erstmaligen Bewertung (Zeitpunkt der Entstehung) von der Gemeinde mit dem Rückzahlungsbetrag in

ihrer Bilanz zu passivieren, unabhängig davon, wie hoch der tatsächlich zur Verfügung gestellte Betrag (Einzahlungsbetrag) ist.

## **1.2.2 Zu Nummer 2 (Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen):**

### **1.2.2.1 Allgemeine Vorgaben**

Als „Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen“ sind die gemeindlichen Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen nach § 86 GO NRW entsprechend dem Ansatz in der gemeindlichen Bilanz auch im Verbindlichkeitspiegel aufzuzeigen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.2 GemHVO NRW). Bei diesen Krediten sind der Gemeinde von einem Dritten Geldbeträge mit der Verpflichtung zur Verfügung gestellt worden, das aufgenommene Kapital dem Kreditgeber zurückzuzahlen. Die Kredite für Gemeinden, z. B. für Investitionen in Form des Kommunalkredits, stellen keine eigenständige Kreditform dar, vielmehr unterliegen sie den Formen der Kredite aus der allgemeinen Geldwirtschaft. Der Begriff des Kredites ist daher von dort übernommen worden und entspricht dem Darlehensbegriff nach §§ 488 BGB. Er umfasst daher für die Gemeinden nur Geldschulden und nicht darlehensweise empfangene Sachen (vgl. §§ 607 ff. BGB).

Die gemeindlichen Kredite werden im Rahmen privatrechtlicher Rechtsgeschäfte aufgenommen, z. B. als Schuldscheindarlehen, Anleihen u.a. Der Rückzahlungsbetrag stellt dann den zu passivierenden Wertansatz dar, wenn der Gemeinde als Schuldnerin nicht der volle Rückzahlungsbetrag zugeflossen ist. Als Anschaffungswert einer Darlehensverpflichtung gilt deren Nennwert. Der Unterschiedsbetrag, z. B. aufgrund von Agio, Disagio, Damnum, Abschluss-, Bearbeitungs- oder Verwaltungsgebühren wird als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten in der Bilanz ausgewiesen (vgl. § 42 Absatz 2 GemHVO NRW).

### **1.2.2.2 Die Verbindlichkeiten aus Investitionskrediten von verbundenen Unternehmen**

Als „Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von verbundenen Unternehmen“ sind die Verbindlichkeiten der Gemeinde aus der Kredithingabe durch die in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form bestehenden gemeindlichen Betrieben entsprechend dem Ansatz in der gemeindlichen Bilanz auch im Verbindlichkeitspiegel aufzuzeigen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.2.1 GemHVO NRW). Die Anteile an solchen Betrieben werden von der Gemeinde in der Absicht gehalten, eine dauernde Verbindung zu diesen Betrieben herzustellen. Sie stehen unter der Kontrolle der Gemeinde. Als verbundene Unternehmen sind somit jene Beteiligungen in der gemeindlichen Bilanz gesondert auszuweisen, die im Gesamtabchluss der Gemeinde voll zu konsolidieren sind.

### **1.2.2.3 Die Verbindlichkeiten aus Investitionskrediten von Beteiligungen**

Als „Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von Beteiligungen“ sind die Verbindlichkeiten der Gemeinde aus der Kredithingabe durch die gemeindlichen Betriebe, an denen die Gemeinde Anteile hält, entsprechend dem Ansatz in der gemeindlichen Bilanz auch im Verbindlichkeitspiegel aufzuzeigen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.2.2 GemHVO NRW). Als Beteiligungen sind in der gemeindlichen Bilanz alle Anteile der Gemeinde, d.h. die mitgliedschaftlichen Vermögens- und Verwaltungsrechte an gemeindlichen Betrieben einzuordnen, die in der Absicht gehalten werden, eine dauernde Verbindung zu diesen Betrieben herzustellen. Ein Ansatz in der gemeindlichen Bilanz setzt daher voraus, dass die Verbindung dem gemeindlichen Geschäftsbetrieb dient und einen Beitrag zur Aufgabenerfüllung der Gemeinde leistet oder leisten kann. Eine Beteiligung der Gemeinde liegt i.d.R. vor, wenn sie an einem Unternehmen mit mehr als 20 v.H. beteiligt ist (vgl. § 271 Absatz 1 HGB).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 47 GemHVO NRW**

**1.2.2.4 Die Verbindlichkeiten aus Investitionskrediten von Sondervermögen**

Als „Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von Sondervermögen“ sind die Verbindlichkeiten der Gemeinde aus der Kredithingabe durch die gemeindlichen Sondervermögen entsprechend dem Ansatz in der gemeindlichen Bilanz auch im Verbindlichkeitspiegel aufzuzeigen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.2.3 GemHVO NRW). Zu diesen Sondervermögen zählen nach § 97 GO NRW die wirtschaftlichen Unternehmen (vgl. § 114 GO NRW) und die organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen (vgl. § 107 Absatz 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Auch die rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen der Gemeinde, z. B. eigene Zusatzversorgungskassen oder Eigenunfallversicherungen (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 4 GO NRW), gehören dazu, wenn für diese eine entsprechend abgesonderte Haushalts- und Wirtschaftsführung mit einem eigenen Jahresabschluss erfolgt.

**1.2.2.5 Die Verbindlichkeiten aus Investitionskrediten vom öffentlichen Bereich**

Als „Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen vom öffentlichen Bereich“ sind die Verbindlichkeiten der Gemeinde aus der Kredithingabe durch öffentlich-rechtliche Institutionen, unabhängig von ihrer Organisationsform, entsprechend dem Ansatz in der gemeindlichen Bilanz auch im Verbindlichkeitspiegel aufzuzeigen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.2.4 GemHVO NRW). Der Bereich kann wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Abgrenzung des öffentlichen Bereichs</b>	
<b>BEREICHE</b>	<b>INHALTLICHE ABGRENZUNG</b>
<b>Bund</b>	Bund.
<b>Land</b>	Land Nordrhein-Westfalen, alle übrigen Länder einschließlich Stadtstaaten.
<b>Gemeinden (GV)</b>	Gemeinden und Gemeindeverbände: Gemeinden, Kreise, Landschaftsverbände, Regionalverband Ruhrgebiet.
<b>Zweckverbände</b>	Verbände und sonstige Organisationen, die kommunale Aufgaben erfüllen und mindestens eine Gemeinde oder einen Gemeindeverband zum Mitglied haben – jedoch keine Sparkassenzweckverbände, z. B. Schulverbände, Nachbarschaftsverbände, wasserwirtschaftliche Verbände, Planungsverbände, sonstige Organisationen mit gemeindlicher Aufgabenerfüllung.
<b>Sonstiger öffentlicher Bereich</b>	Träger der gesetzlichen Krankenversicherung, Träger der Unfallversicherung, Träger der Rentenversicherung, Träger der Altershilfe für Landwirte, Träger der Arbeitslosenversicherung, Kommunale Versorgungskassen, Träger der öffentlichen Zusatzversorgung, Bundesagentur für Arbeit.
<b>Sonstige öffentliche Sonderrechnungen</b>	Betriebe des Bundes und der Länder, Lastenausgleichsfonds (LAF), ERP-Sondervermögen, andere Sondervermögen des Bundes und der Länder mit unternehmerischer Aufgabenstellung und eigener Wirtschafts- und Rechnungsführung, Unternehmen in der Sonderrechtsform des öffentlichen Rechts, zu denen auch öffentlich-rechtliche Kreditinstitute sowie Sparkassen gehören.

*Abbildung 614 „Die Abgrenzung des öffentlichen Bereichs“*

#### **1.2.2.6 Die Verbindlichkeiten aus Investitionskrediten von Kreditinstituten**

Als „Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von Kreditinstituten“ sind die Verbindlichkeiten der Gemeinde aus der Kredithingabe durch Banken und Kreditinstitute entsprechend dem Ansatz in der gemeindlichen Bilanz auch im Verbindlichkeitspiegel aufzuzeigen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.2.5 GemHVO NRW). Durch diese Abgrenzung erfolgt eine umfassende Betrachtung der gemeindlichen Verbindlichkeiten gegenüber den Kreditgebern des gesamten Kreditmarktes, mit denen die Gemeinde in Beziehung steht. Aus dieser Festlegung folgt, dass die gemeindlichen Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen, die gegenüber Banken und Kreditinstitute des öffentlichen Bereichs und auch gegenüber den Sparkassen bestehen, dazugehören.

#### **1.2.3 Die Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung**

Als „Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung“ sind die Verbindlichkeiten der Gemeinde aus der Kreditaufnahme zur Aufrechterhaltung der Zahlungsfähigkeit entsprechend dem Ansatz in der gemeindlichen Bilanz auch im Verbindlichkeitspiegel aufzuzeigen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.3 GemHVO NRW). Mit den Krediten zur Liquiditätssicherung (Liquiditätskredite) wird die Liquidität der Gemeinde verstärkt und damit die Zahlungsfähigkeit der Gemeinde gesichert (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW). Die gemeindlichen Kredite werden im Rahmen privatrechtlicher Rechtsgeschäfte aufgenommen. Ein Hauptmerkmal dieses Betriebsmittelkredites ist seine kurze Laufzeit, entweder nach Tagen oder Monaten bestimmt, aber jeweils immer nicht länger als ein Jahr.

Die „Liquiditätskredite“, die haushaltsrechtlich nicht den Krediten nach § 86 GO NRW zuzuordnen sind, berühren daher bei ihrer Aufnahme nicht den in der Haushaltssatzung festzusetzenden Kreditrahmen für Kredite für Investitionen. Diese Kredite unterliegen einer gesonderten Festsetzung in der gemeindlichen Haushaltssatzung, denn dafür ist ein jahresbezogener Höchstbetrag für die Aufnahme dieser Kredite festzusetzen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW). Bei den Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung wird zudem zwischen Festbetragskrediten und Kontokorrentkrediten unterschieden.

#### **1.2.4 Die Verbindlichkeiten aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften**

Als „Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen“ sind Verbindlichkeiten der Gemeinde aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften, aus denen eine Zahlungsverpflichtung der Gemeinde begründet wurde, die einer Kreditaufnahme wirtschaftlich gleichkommt, entsprechend dem Ansatz in der gemeindlichen Bilanz auch im Verbindlichkeitspiegel aufzuzeigen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.4 GemHVO NRW). Es sind dabei nur die gemeindlichen Rechtsgeschäfte als kreditähnlich einzuordnen, die mit der Investitionstätigkeit der Gemeinde in Verbindung stehen. Dieses Erfordernis wird auch durch die Einbindung der Regelungen über kreditähnliche Rechtsgeschäfte in die Vorschriften über die gemeindliche Kreditaufnahme für Investitionen nach § 86 GO NRW deutlich.

Zu den kreditähnlichen Rechtsgeschäften der Gemeinde zählen z. B. Schuldübernahmen, Leibrentenverträge, Verträge über die Durchführung städtebaulicher Maßnahmen nach dem Städtebauförderungsgesetz, Gewährung von Schuldendiensthilfen an Dritte, Leasingverträge, Restkaufgelder im Zusammenhang mit Grundstücksgeschäften. Von besonderer Bedeutung sind Leibrentenverträge und Leasingverträge. Die Leibrentenverträge der Gemeinde gehören zu den Rentenverpflichtungen. Sie können im Rahmen eines Vermögenserwerbs bestehen, z. B. wegen des Erwerbs eines Grundstückes (auf Rentenbasis).

### **1.2.5 Die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen**

Als „Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen“ sind gemeindliche Verpflichtungen aufgrund von Kauf- und Werkverträgen, Dienstleistungsverträgen, Miet- und Pachtverträgen und ähnlichen Verträgen, bei denen die Erbringung der eigenen (Gegen-)Leistung (z. B. die Zahlung für eine empfangene Leistung) noch aussteht, entsprechend dem Ansatz in der gemeindlichen Bilanz auch im Verbindlichkeitspiegel aufzuzeigen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.5 GemHVO NRW). Bei Verbindlichkeiten der Gemeinde aus Lieferungen und Leistungen ist der Rückzahlungsbetrag der Betrag, den der Schuldner zur Erfüllung der Verpflichtung aufbringen muss (Erfüllungsbetrag). Die Lieferantenverbindlichkeit ist daher grundsätzlich mit dem Rechnungsbetrag anzusetzen.

Bei Inanspruchnahme des Skontos mindern sich die Verbindlichkeit und die Anschaffungskosten der bezogenen Güter. Sofern von vornherein feststeht, dass unter Skontoabzug gezahlt wird, kann die Verbindlichkeit schon mit dem Nettobetrag angesetzt werden. Es ist in diesem Zusammenhang auch das gemeindliche Saldierungsverbot zu beachten, sodass eine Forderung der Gemeinde an einen ihrer Lieferanten nicht mit einer Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen dieses Lieferanten verrechnet werden darf. Eine Ausnahme besteht bei geleisteten Anzahlungen auf Lieferungen und Leistungen oder wenn die Voraussetzungen für eine Aufrechnung nach § 387 BGB vorliegen. Bei gegenseitigem Anerkenntnis kann haushaltstechnisch lediglich eine Verrechnung im Rahmen der Zahlungsabwicklung vorgenommen werden.

### **1.2.6 Die Verbindlichkeiten aus Transferleistungen**

Als „Verbindlichkeiten aus Transferleistungen“ sind Verpflichtungen der Gemeinde entsprechend dem Ansatz in der gemeindlichen Bilanz auch im Verbindlichkeitspiegel aufzuzeigen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.6 GemHVO NRW). Derartige gemeindliche Verbindlichkeiten entstehen aus der Übertragung von Finanzmitteln von Dritten, denen keine konkrete Gegenleistung der Gemeinde gegenübersteht. Sie beruhen auf einseitigen Verwaltungsvorfällen und nicht auf einem Leistungsaustausch. Besondere derartige Verbindlichkeiten bestehen im Bereich der sozialen Sicherung, weil Sozialhilfeleistungen ggf. als rückzahlbare Leistungen gewährt werden, sodass im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft deshalb auch gleichzeitig Transfererträge sowie Transferaufwendungen entstehen können. Unter diesem Posten sind auch gemeindliche Verpflichtungen zu erfassen, die wegen erhaltener rückzahlbarer Zuwendungen für Investitionen bestehen, weil der Gemeinde diese Zuwendungen in Form von Darlehen gewährt worden sind.

Die der Gemeinde von Dritten gewährten Zuwendungen, die noch nicht zweckentsprechend verwendet worden sind, müssen gesondert vom Ansatz der gemeindlichen Verbindlichkeiten aus Transferleistungen bilanziert und daher auch im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel getrennt von den Verbindlichkeiten aus Transferleistungen aufgezeigt werden, solange und soweit sie noch nicht von der Gemeinde für den vorgesehenen Zweck verwendet worden sind. Solche Verbindlichkeiten sind in Höhe des noch nicht verwendeten Betrages gesondert als „Erhaltene Anzahlungen“ im Verbindlichkeitspiegel aufzuzeigen.

### **1.2.7 Die sonstigen Verbindlichkeiten**

Als „Sonstige Verbindlichkeiten“ sind die gemeindlichen Verbindlichkeiten aufzuzeigen, die nicht zu den vorhergehenden Verbindlichkeiten der Gemeinde gehören. Sie sind entsprechend dem Ansatz in der gemeindlichen Bilanz auch im Verbindlichkeitspiegel aufzuzeigen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.7 GemHVO NRW). Hierunter fallen gemeindliche Verbindlichkeiten, die nicht auf der Grundlage von Warengeschäften oder einem entgeltlichen Leistungsaustausch beruhen. Zu den sonstigen Verbindlichkeiten gehören insbesondere Steuerverbindlichkeiten und Verbindlichkeiten gegenüber Sozialversicherungsträgern. Durch gesonderte Angaben im Anhang des gemeindlichen Jahresabschlusses kann die notwendige Transparenz über die zusammengefassten Verbindlichkeiten der Gemeinde gewährleistet werden. Dazu soll auch der Verbindlichkeitspiegel beitragen.

### **1.2.8 Die erhaltenen Anzahlungen**

Als „Erhaltene Anzahlungen“ sind die gemeindlichen Verbindlichkeiten aufzuzeigen, die daraus entstehen, dass die Gemeinde von Dritten Finanzmittel erhalten hat, diese aber noch nicht zweckbezogen verwendet hat und deswegen eine grundsätzliche Rückzahlungspflicht bis zur zweckentsprechenden Verwendung der erhaltenen Finanzmittel besteht. Sie sind entsprechend dem Ansatz in der gemeindlichen Bilanz auch im Verbindlichkeitspiegel aufzuzeigen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.8 GemHVO NRW). Die Finanzleistungen Dritter, die durch die Hingabe von Kapital zur Anschaffung oder Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen erfolgen und zur Aufgabenerledigung der Gemeinde beitragen, dürfen erst dann gesondert unter den Sonderposten „Zuwendungen“ auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden, wenn der mit den Drittmitteln finanzierte Vermögensgegenstand für die gemeindliche Aufgabenerfüllung genutzt wird.

Die gemeindlichen Zahlungsvorgänge sind unter dem gesonderten Bilanzposten solange anzusetzen, bis die Gemeinde die vorgesehenen Gegenleistungen erbracht hat. Dieser Bilanzposten hat eine besondere Bedeutung, denn die Gemeinde erhält vielfache Zuwendungen von Dritten. Die erhaltenen Zuwendungsmittel erhöhen vor der Inbetriebnahme der damit finanzierten Vermögensgegenstände die liquiden Mittel auf der Aktivseite der Bilanz. Diesem „Zwischenstand“ wird durch den gesonderten Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ auf der Passivseite ein Gegenstück gegenübergestellt und dadurch die bilanzielle Lage transparent und nachvollziehbar gemacht. Erst mit der Inbetriebnahme des Vermögensgegenstandes darf auf der Passivseite der Bilanz durch eine Umschichtung der Sonderposten für den betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstand gebildet werden.

## **1.3 Zu Satz 2 (Angabe der gemeindlichen Haftungsverhältnisse):**

### **1.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Nach der Vorschrift sind im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel der Gemeinde auch die gemeindlichen Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten auszuweisen. Die gemeindlichen Haftungsverhältnisse unterscheiden sich dabei von den Verbindlichkeiten und Rückstellungen der Gemeinde durch den Grad der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme. Ist der Eintritt der Verpflichtung sicher oder wahrscheinlich, ist eine Passivierung in der gemeindlichen Bilanz geboten. Durch die Vorgabe in der Vorschrift sollen auch die Verpflichtungen der Gemeinde, die nicht passivierungsfähig sind, die aber ggf. zukünftig zu Finanzleistungen bzw. wirtschaftlichen Risiken der Gemeinde führen können, offen gelegt werden. Durch diese wichtigen und wesentlichen Informationen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft wird einer unvollständigen Entscheidungsgrundlage für die Gemeinde entgegengewirkt.

Der Ausweis der Haftungsverhältnisse der Gemeinde im Verbindlichkeitspiegel liegt zudem auch im Interesse der Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses und sollte daher vollständig und nicht nur bewertend entsprechend der örtlichen Bedeutung erfolgen. Als gemeindliche Haftungsverhältnisse gelten dabei alle Verpflichtungen der Gemeinde aufgrund von Rechtsverhältnissen, bei denen eine Inanspruchnahme der Gemeinde nur unter bestimmten Voraussetzungen möglich ist, deren Eintritt von der Gemeinde als Bilanzierende aber grundsätzlich nicht erwartet wird. Der gesonderte Ausweis der gemeindlichen Haftungsverhältnisse soll daher bewirken, dass mögliche zukünftige Risiken von der Gemeinde im Rahmen der Haushaltsplanung und des Jahresabschlusses berücksichtigt werden.

Der rechtliche Rahmen für die Haftungsverhältnisse der Gemeinde aufgrund der Bestellung von Sicherheiten durch die Gemeinde ist durch die Vorschrift des § 87 GO NRW bestimmt. Im Verbindlichkeitspiegel der Gemeinde kommen zu den gemeindlichen Haftungsverhältnissen besondere Angaben und Erläuterungen dann in Betracht, wenn die Gemeinde Ausfallbürgschaften übernommen und Sicherheiten übernommen hat, z. B. Grund-

pfandrechte und Sicherungsübereignungen, aber auch Gewährverträge abgeschlossen hat. In diesem Zusammenhang ist das Verbot der Bestellung von Sicherheiten zur Sicherung eines Kredits zu beachten (vgl. § 86 Absatz 5 GO NRW). Andererseits brauchen unmittelbare gesetzliche Haftungsverhältnisse, die außerhalb der Gemeindeordnung bestimmt wurden, nicht benannt werden, z. B. Verkehrssicherungspflichten (vgl. § 823 BGB).

### 1.3.2 Der Ausweis der Haftungsverhältnisse

#### 1.3.2.1 Allgemeine Sachlage

Im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel sind die Haftungsverhältnisse der Gemeinde, gegliedert nach ihren Arten und unter Angabe des jeweiligen Gesamtbetrages mit dem Stand zum jeweiligen Abschlussstichtag auszuweisen. Die bestehenden tatsächlichen Haftungsbeträge der Gemeinde sind dabei so anzugeben, sodass aus den Angaben heraus nicht noch zusätzlich der Betrag einer wahrscheinlichen Inanspruchnahme der Gemeinde ermittelt werden muss. Für den Ausweis von gemeindlichen Haftungsverhältnissen müssen folgende Merkmale vorliegen (vgl. Abbildung).

<b>Die Merkmale gemeindlicher Haftungsverhältnisse</b>	
-	Das Bestehen einer einseitigen vertraglichen Verpflichtung gegenüber einem Dritten, die zu einer künftigen vermögenswirksamen Belastung bei der Gemeinde führen kann.
-	Das Nichtbestehen einer unmittelbaren Verpflichtung des Dritten zu einer Gegenleistung gegenüber der Gemeinde.
-	Der Eintritt der gemeindlichen Verpflichtung ist von einem künftigen Ereignis abhängig, das die Gemeinde nicht beeinflussen kann.
-	Es liegen keine örtlichen Gegebenheiten dafür vor, dass die gemeindliche Verpflichtung als Verbindlichkeit oder Rückstellung zu bilanzieren ist.

*Abbildung 615 „Die Merkmale gemeindlicher Haftungsverhältnisse“*

In den Fällen, in denen der gemeindliche Haftungsbetrag nicht sicher zu ermitteln ist, muss die Gemeinde ggf. eine Schätzung unter Beachtung des Vorsichtsprinzips und des Grundsatzes der Wesentlichkeit vornehmen. Vor der Aufnahme eines gemeindlichen Haftungsverhältnisses in den Verbindlichkeitspiegel ist zudem von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten zu prüfen und unter bilanziellen Gesichtspunkten abzuwägen, ob für das gemeindliche Sicherungsgeschäft nicht eine Rückstellung oder eine Verbindlichkeit in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist. Die örtliche Prüfung und Entscheidung sollte von der Gemeinde in prüffähiger Form dokumentiert werden.

Im Zusammenhang mit der Offenlegung der gemeindlichen Haftungsverhältnisse bieten sich für die Gemeinde auch Angaben darüber an, ob die Gemeinde alleine für einen Dritten haftet oder Dritte in das Haftungsverhältnis anteilig eingebunden sind. Im Zusammenhang mit den einzelnen Haftungsverhältnissen sollten auch, soweit sachlich geboten, ggf. bestehende Rückforderungsansprüche der Gemeinde mit angegeben werden, z. B. wenn eine ausreichende Sicherung der gemeindlichen Ansprüche tatsächlich gegeben ist und deren Werthaltigkeit nicht als zweifelhaft zu beurteilen ist. Von der Gemeinde können solche Angaben auch freiwillig vorgenommen werden, um die Transparenz über die Verpflichtungen der Gemeinde zu verbessern.

**1.3.2.2 Die Quantifizierung der Haftungsverhältnisse**

Die Übernahme von Bürgschaften erfolgt regelmäßig durch die Gemeinde, wenn das Risiko haushaltswirtschaftlich tragbar ist und die Übernahme im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung liegt. Die Übernahme führt nicht dazu, eine Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan vorzunehmen. Diese Auswirkung liegt erst dann vor, wenn die Gemeinde als Bürge tatsächlich zu Leistungen herangezogen werden soll. Die Gemeinde soll die Größenordnung von Haftungsverhältnissen gegenüber Dritten transparent machen, die örtlich tätig sind und dabei gemeindliche Aufgaben erfüllen, denn sie hat sich entschieden, dass die Unterstützung Dritter in Form von Bürgschaftsübernahmen durch die Gemeinde haushaltswirtschaftlich sachgerecht ist.

Die Quantifizierung der angabepflichtigen Haftungsverhältnisse der Gemeinde hat dabei mit dem Betrag zu erfolgen, für den die Gemeinde am Bilanzstichtag haftet. Bezieht sich die Haftung auf die Schuld eines Dritten, wie etwa im Fall einer Bürgschaft, ist eine Betragsangabe in Höhe der aktuell gültigen Haftungszusage erforderlich. Die Höhe der Verbindlichkeit des Dritten, für den die Bürgschaft übernommen wurde, kann am jeweiligen Bilanzstichtag für die Ermittlung der Betragsangabe herangezogen werden. Für den Nachweis der Verbindlichkeiten aus Bürgschaften ist ein Nachweis über das Bestehen der Hauptschuld erforderlich.

Vor diesem Hintergrund können die Angaben im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel entsprechend gestaltet werden. Für die Darstellung der gemeindlichen Haftungsverhältnisse im Verbindlichkeitspiegel bestehen über die Vorgaben der Vorschrift hinaus keine weiteren besonderen Gliederungspflichten. Die Gemeinde kann daher eigenverantwortlich die Art und die Zahl der Angaben bestimmen. Aus Transparenzgründen dürfte es sachlich geboten sein, ein Gesamtbild über die gemeindlichen Haftungsverhältnisse herzustellen.

**1.3.3 Die Übersicht über gemeindliche Bürgschaften**

Die Gemeinde kann unter Berücksichtigung der Informationsinteressen der Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses insbesondere bei Bürgschaften und Gewährverträgen eine Übersicht in tabellarischer Form aufstellen, um ihre Verpflichtungen transparent und nachvollziehbar zu machen. In einer solchen Übersicht über die Haftungsverhältnisse können z. B. das Datum des Ratsbeschlusses der Übernahme und die betragsmäßige Größenordnung der eingegangenen Verpflichtung sowie deren Zweck, aber auch die zum Abschlussstichtag noch bestehende Höhe und die Restlaufzeit dargestellt werden. Eine Möglichkeit zur Gestaltung einer Übersicht über gemeindliche Bürgschaftsübernahmen wird nachfolgend beispielhaft aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Bürgschaftsübernahmen zugunsten Dritter</b>						
<b>Produkt-Bereich</b>	<b>Bürgschaftsadressaten</b>		<b>Bürgschaftsübernahme</b>		<b>Stand der Bürgschaft</b>	
	<b>Gläubiger</b>	<b>Schuldner</b>	<b>Datum</b>	<b>Laufzeit</b>	<b>Bei Übernahme</b>	<b>Zum 31.12. des Haushalts-Jahres ...</b>
					<b>EUR</b>	<b>EUR</b>
Kinder-, Jugend- und Familienhilfe						
Gesundheitsdienste						

<b>Die Bürgschaftsübernahmen zugunsten Dritter</b>						
(weitere Bereiche örtlich festlegen)						

*Abbildung 616 „Die Bürgschaftsübernahmen zugunsten Dritter“*

Eine Gliederung der Übersicht unter Berücksichtigung der produktorientierten Teilrechnungen des gemeindlichen Jahresabschlusses kann unter örtlichen Gesichtspunkten der gemeindlichen Aufgabenerfüllung sinnvoll und sachgerecht sein. Den Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses werden dadurch die Verpflichtungen der Gemeinde, die aufgrund von Bürgschaftserklärungen bzw. Bürgschaftsverträgen zulasten der Gemeinde bestehen, offen gelegt.

### **1.3.4 Angaben bei besonderen Haftungsverhältnissen**

#### **1.3.4.1 Die Angaben bei Sicherungsgut**

In den Fällen, in denen die Gemeinde für ein bei ihr vorhandenes Sicherungsgut haftet, richtet sich die im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel zu machende Betragsangabe nicht nach dem Wert des von einem Dritten übernommenen Sicherungsgutes, sondern nach der Höhe der dafür bestehenden Haftung der Gemeinde. Außerdem müssen bei der Gemeinde vorliegende Sicherheiten, die für Forderungen der Gemeinde bestehen, auch bei der Schätzung des Ausfallrisikos einer gemeindlichen Forderung berücksichtigt werden.

#### **1.3.4.2 Die Angaben bei Haftungsverhältnissen in fremder Währung**

Bei gemeindlichen Haftungsverhältnissen in fremder Währung sind im Verbindlichkeitspiegel die Angaben darüber in Euro zumachen. Die Bewertung solcher Haftungsverhältnisse ist mit dem Briefkurs zum Abschlussstichtag vorzunehmen. Wenn für derartige gemeindliche Haftungsverhältnisse jedoch Rückstellungen oder Verbindlichkeiten anzusetzen sind, sind die ansonsten nachrichtlich vorgesehenen Angaben im Verbindlichkeitspiegel entbehrlich. Im Fall einer Teilpassivierung des Haftungsrisikos ist im Verbindlichkeitspiegel lediglich der nicht passivierte Teil anzugeben. In diesem Fall ist ein Zusammenhang mit dem passivierungspflichtigen Teil herzustellen und zu erläutern, eine inzwischen eingetretene Heranziehung der Gemeinde, sodass in einem bestimmten Umfang eine Verbindlichkeit besteht und in der gemeindlichen Bilanz angesetzt ist.

#### **1.3.4.3 Die Angaben bei Treugut bzw. Treuhandvermögen**

Im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel sind auch die Haftungsverhältnisse der Gemeinde anzugeben, die daraus entstehen, dass die Gemeinde fremdes Vermögen verwaltet (vgl. § 98 GO NRW). Die Gemeinde nimmt daher vielfach Funktion des Treuhänders gegenüber Dritten als Treugeber wahr. Sofern von der Gemeinde fremde Vermögensgegenstände treuhänderisch gehalten werden, d. h. im eigenen Namen für fremde Rechnung, sind diese nach den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen in der Bilanz des Treugebers anzusetzen. Der Treugeber ist weiterhin als wirtschaftlicher Eigentümer zu betrachten, auch wenn die Gemeinde eine Verwaltungstreuhand als Vollrechtstreuhand innehat.

Für die Gemeinde folgt aber aus ihrer Tätigkeit als Treuhänder für Dritte, dass sie gegenüber dem Treugeber für eine ordnungsgemäße Verwaltung des Treuhandvermögens haftet. Es ist deshalb i.d.R. geboten, derartige Haftungsverpflichtungen der Gemeinde im Anhang im Jahresabschluss gesondert anzugeben. Sie sind dann auch im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel unter den Haftungsverhältnissen der Gemeinde aufzuzeigen.

#### **1.3.4.4 Angaben nicht für sonstige finanzielle Verpflichtungen**

Für die Gemeinde besteht keine Verpflichtung, im Verbindlichkeitspiegel unter den Angaben zu ihren Haftungsverhältnissen auch Angaben über ihre sonstigen finanziellen Verpflichtungen zu machen, die keine gemeindlichen Haftungsverhältnisse darstellen. Zu solchen gemeindlichen Geschäften gehören schwebende Geschäfte, ein Ansatzverzicht wegen eines Passivierungswahlrechtes, mehrjährige Verpflichtungen, z. B. aus Miet- und Leasingverträgen, u.a. In solchen Fällen hat die Gemeinde aus diesen Geschäften zu einem künftigen Zeitpunkt die Zahlungsleistungen zu erbringen.

Über die möglichen finanziellen Verpflichtungen der Gemeinde sind Angaben im Anhang zum Jahresabschluss der Gemeinde erwünscht, wenn Risiken und Vorteile aus diesen gemeindlichen Geschäften wegen der künftig zu erbringenden Zahlungsleistungen der Gemeinde auch Auswirkungen auf die Beurteilung der Finanzlage der Gemeinde haben. Einer zusätzlichen Angabe im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel bedarf es daher nicht. Sie kann aber auf freiwilliger Basis vorgenommen werden, wenn dadurch der Verbindlichkeitspiegel nicht in der Erfüllung seiner Aufgabe beeinträchtigt wird.

## **2. Zu Absatz 2 (Zeitliche Gliederung des Verbindlichkeitspiegels):**

### **2.1 Die Angabe der Gesamtbeträge**

Im Verbindlichkeitspiegel ist zu den in dieser Vorschrift im Einzelnen benannten Gläubigern jeweils mindestens der Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten des Haushaltsjahres (Stand am Abschlussstichtag) anzugeben (vgl. Nr. 1.6.8 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300). In den Fällen, in denen von der Gemeinde die Gliederung der gemeindlichen Forderungen in der über die Mindestgliederung nach § 41 Absatz 3 Nummern 2.2.1 und 2.2.2 GemHVO NRW hinaus erweitert worden ist, sollten auch im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel ggf. eine entsprechende Untergliederung der erfassten gemeindlichen Verbindlichkeiten angegeben werden.

### **2.2 Die Angabe der Restlaufzeiten**

#### **2.2.1 Die Inhalte der Vorschrift**

Im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel sind von der Gemeinde die nach Arten gegliederten Verbindlichkeiten jeweils auch nach ihrer Fristigkeit aufzuteilen. Die Verbindlichkeiten der Gemeinde sind dabei nach ihren tatsächlich noch bestehenden Restlaufzeiten zu differenzieren. Unter dem Begriff „Restlaufzeit“ ist dabei die Zeitspanne zwischen dem Abschlussstichtag für den Jahresabschluss und dem vertraglichen oder tatsächlichen Ausgleich der einzelnen Verbindlichkeit durch die Gemeinde zu verstehen. Die Ermittlung der Restlaufzeit einer Verbindlichkeit ist daher anhand der vertraglichen Vereinbarung über die Tilgung oder Ablösung der betreffenden Verbindlichkeit vorzunehmen. In den Fällen der Gliederung der gemeindlichen Verbindlichkeiten über die Mindestgliederung hinaus sind auch zu den zusätzlichen Posten die Restlaufzeiten anzugeben.

In diesen Fällen ist für die Restlaufzeiten regelmäßig der Zeitraum maßgebend, zu dem der Gläubiger seine Forderung gegenüber der Gemeinde frühestens insgesamt fällig stellen kann. Als Restlaufzeit gilt daher grundsätz-

lich der Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und dem Zeitpunkt des voraussichtlichen Ausgleichs der Verbindlichkeit durch die Gemeinde. Dieser Zeitpunkt ist regelmäßig vertraglich bestimmt worden. Sofern dabei vertragliche Vereinbarungen bestehen, die eine Möglichkeit zur vorzeitigen Rückzahlung durch die Gemeinde oder zur vorzeitigen Rückforderung durch den Kreditgeber vorsehen, ist die der daraus entstehende Zeitraum bei der Einordnung zu berücksichtigen. In den Fällen, in denen sich die Restlaufzeit nicht eindeutig bestimmen lässt, soll die Gemeinde unter Beachtung des Vorsichtsprinzips eine Schätzung vornehmen.

Bei gemeindlichen Verbindlichkeiten, die aufgrund einer Rahmenvereinbarung mit einem Kreditgeber begründet wurden, ist die Bestimmung der Restlaufzeit jeweils unter Einbeziehung der Laufzeiten der einzelnen in Anspruch genommenen Kredite zu ermitteln. Außerdem darf die Ermittlung der Restlaufzeiten für die gemeindlichen Verbindlichkeiten nicht anhand der Laufzeiten der von der Gemeinde vereinbarten Zinsfestschreibungen für ihre Kredite erfolgen. Derartige Vereinbarungen bleiben daher für die Gliederung der Verbindlichkeiten nach ihren Restlaufzeiten unberücksichtigt.

### **2.2.2 Das Gliederungskriterium „Restlaufzeiten“**

Die Gemeinde hat in ihrem Verbindlichkeitspiegel entsprechend dem Gliederungskriterium „Restlaufzeiten“ den Gesamtbetrag der gemeindlichen Verbindlichkeiten des Haushaltsjahres nach Arten, z. B. den Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von Banken und Kreditinstituten, in einem oder mehreren der festgelegten Zeitbereichen anzugeben. Sie hat unter Berücksichtigung der unter der jeweiligen Art zusammengefassten einzelnen Kreditbeträge die zeitbezogenen Gesamtbeträge entsprechend ihrer jeweiligen Restlaufzeiten in den im Verbindlichkeitspiegel enthaltenen Feldern für die Restlaufzeiten „bis zu einem Jahr“, „von einem Jahr bis zu fünf Jahren“ und „von mehr als fünf Jahren“ anzugeben.

Das Gliederungskriterium „Restlaufzeiten“ im Verbindlichkeitspiegel der Gemeinde stellt dabei keine Abweichung von den Regeln des Handelsgesetzbuches dar. Auch nach dem Handelsrecht werden Informationen über die Verbindlichkeiten mit Angabe der Restlaufzeiten verlangt, z. B. über kurzfristige Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr (vgl. § 268 Absatz 5 Satz 1 HGB) oder über langfristige Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren (vgl. § 285 Satz 1 Nr. 1a HGB).

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die gemeindlichen Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung grundsätzlich nur eine Restlaufzeit bis zu einem Jahr haben können (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW). Im Muster für den Verbindlichkeitspiegel bestehen keine Sperrfelder für Restlaufzeiten von einem bis fünf Jahre und mehr als fünf Jahre wegen der zugelassenen Bindungsmöglichkeiten für die Gemeinde (vgl. Nr. 1.6.8 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

### **2.2.3 Besonderheiten bei den Angaben**

#### **2.2.3.1 Die Angaben zu Ratenkrediten**

Bei Annuitäten- oder Ratenkrediten der Gemeinde ist für ihre Einordnung unter den Restlaufzeiten im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel immer die Zeitspanne zwischen dem Abschlussstichtag und dem Fälligkeitstermin der letzten Rate im Verbindlichkeitspiegel als Restlaufzeit anzusetzen. In diesen Fällen ist der ermittelte Restbetrag der gemeindlichen Verbindlichkeit insgesamt in die entsprechende Spalte im Verbindlichkeitspiegel einzufügen, sodass z. B. bei Ratenkrediten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren nur die Beträge anzugeben sind, die der Restlaufzeit entsprechen. In diesen Fällen muss keine Verteilung der Differenz nach den Fälligkeiten der Raten auf die Zeiten „bis zu 1 Jahr“ und „1 bis 5 Jahre“ vorgenommen werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 47 GemHVO NRW**

Die Ermittlung der Restlaufzeiten darf außerdem nicht anhand vereinbarter Zinsfestschreibungen erfolgen. Diese bleiben für die Gliederung der Verbindlichkeiten nach ihren Restlaufzeiten unberücksichtigt. Bei gemeindlichen Verbindlichkeiten, die aufgrund einer Rahmenvereinbarung begründet wurden, ist die Bestimmung der Restlaufzeit immer jeweils unter Einbeziehung der Laufzeiten der in Anspruch genommenen Beträge zu ermitteln. Im Zusammenhang mit der mehrjährigen Finanzplanung kann auch bei Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren ein Gesamtbild hergestellt werden, denn wegen der im Haushaltsplan abzubildenden Zeitreihe hat die Gemeinde die innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung zu leistenden Tilgungen bereits im Haushaltsplan zu veranschlagen, während der Verbindlichkeitspiegel die künftige Belastung aus den gemeindlichen Verbindlichkeiten als solche näher zeigen soll (vgl. § 1 Absatz 3 GemHVO NRW).

**2.2.3.2 Die Angaben zu fortbestehenden Verbindlichkeiten**

In besonderen Fällen, in denen nach Ablauf der Laufzeit von gemeindlichen Krediten gleichwohl noch in Einzelfällen noch Verbindlichkeiten bei der Gemeinde fortbestehen, sind derartige gemeindliche Verbindlichkeiten den täglich fällig werdenden Verbindlichkeiten der Gemeinde zuzuordnen. Diese noch über ihre Laufzeit hinaus bestehenden gemeindlichen Verbindlichkeiten sind entsprechend im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel zu erfassen sowie in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

**XXXXXXXXXXXX**

**§ 48**  
**Lagebericht**

<sup>1</sup>Der Lagebericht ist so zu fassen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt wird. <sup>2</sup>Dazu ist ein Überblick über die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses und Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Jahr zu geben. <sup>3</sup>Über Vorgänge von besonderer Bedeutung, auch solcher, die nach Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind, ist zu berichten. <sup>4</sup>Außerdem hat der Lagebericht eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft und der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu enthalten. <sup>5</sup>In die Analyse sollen die produktorientierten Ziele und Kennzahlen nach § 12, soweit sie bedeutsam für das Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde sind, einbezogen und unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss enthaltenen Ergebnisse erläutert werden. <sup>6</sup>Auch ist auf die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde einzugehen; zu Grunde liegende Annahmen sind anzugeben.

**Erläuterungen zu § 48:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Inhalte des Lageberichtes**

Die Vorschrift bestimmt den Inhalt des Lageberichtes der Gemeinde näher, der dem gemeindlichen Jahresabschluss beizufügen ist (vgl. § 95 Absatz 1 GO NRW i.V.m. § 37 GemHVO NRW). Er stellt ein eigenständiges Instrument im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses dar, in dem aus Sicht der Verantwortlichen der Gemeinde über die gemeindliche Haushaltswirtschaft zu berichten ist. Sie ist zu analysieren und es ist eine Prognose über die wirtschaftliche Entwicklung abzugeben. Der gemeindliche Lagebericht ist daher materiell vom gemeindlichen Jahresabschluss abhängig und deshalb auch innerhalb der für den Jahresabschluss vorgesehenen Frist von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres aufzustellen (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW).

Die Verantwortlichen haben den Lagebericht so in beschreibender Form zu fassen, dass er einen Überblick über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde gibt und ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. Er muss damit die gleiche Aufgabe wie der gemeindliche Jahresabschluss erfüllen und ergänzt diesen Abschluss. Der Lagebericht soll den Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses grundlegende und angemessen aufbereitete Angaben und Erläuterungen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde zur Verfügung stellen. Die Informationen sollen so aufbereitet sein, dass diese verstanden werden und nachvollziehbar sind.

Der gemeindliche Lagebericht ist damit ein den gemeindlichen Jahresabschluss ergänzender und umfassender Informationsgegenstand. Er soll deshalb auch nicht eine Vielzahl von Einzelsachverhalten zu den Bilanzposten oder den Positionen der Ergebnisrechnung enthalten, wie es z. B. die Aufgabe des Anhangs ist. Der gemeindliche Lagebericht muss aus Sicht der Gemeindeführung (Bürgermeister, Kämmerer, Verwaltungsvorstand) eine Bewertung und Beurteilung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde enthalten. Für die Berichterstattung im gemeindlichen Lagebericht wird daher in der Vorschrift eine Vielzahl von allgemeinen Sachverhalten aufgeführt, zu denen, bei örtlichem Vorliegen, zu berichten ist. Es ist dann die Aufgabe der Gemeindeführung, in diesem Werk die aus ihrer Sicht und Einschätzung notwendigen und ergänzenden Informationen zur gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu geben.

Ein ordnungsmäßiger Lagebericht enthält daher aus Sicht der Verantwortlichen in der Verwaltung der Gemeinde deren Interpretation der Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres und des Jahresabschlusses und nicht nur einen Rückblick auf das Haushaltsjahr unter Angabe der Vorgänge von

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 48 GemHVO NRW**

besonderer Bedeutung. Dieser Bericht soll zudem eine Analyse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Einbeziehung der produktorientierten Ziele und Leistungskennzahlen und dem Grad der Zielerreichung sowie von Jahresabschlusskennzahlen enthalten (vgl. § 12 GemHVO NRW). Die gemeindliche Pflicht zur Einhaltung des Haushaltsausgleichs und die Pflicht zur Sicherung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung dürfen dabei nicht außer Betracht bleiben, denn die Gemeinde hat eine defizitäre Haushaltslage zu vermeiden (vgl. § 75 Absatz 1 und 2 GO NRW).

Im gemeindlichen Lagebericht muss außerdem auch Auskunft über die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde gegeben werden. Diese Vorgabe erfordert, bei den örtlichen Darstellungen und Angaben auch das Gebot der Nachhaltigkeit sowie den Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit einzubeziehen. Damit wird transparent, ob und in welchem Umfang bei der Gemeinde geeignete Grundlagen für die Ausrichtung der Gemeinde auf ein nachhaltiges und zukunftsbezogenes Handeln bestehen. Soweit eine defizitäre Haushaltslage besteht, sollte angegeben werden, wie die Gemeinde mit ihren Möglichkeiten versucht, zukunftsorientiert ihre Ertragskraft wieder herzustellen.

In diesem Zusammenhang stehen auch die Angaben, wie eine haushaltswirtschaftliche Lage geschaffen werden soll, damit die dauernde Leistungsfähigkeit und stetige Aufgabenerfüllung wieder erreicht wird, das Gebot der Nachhaltigkeit ausreichend beachtet und die künftigen Generationen nicht unnötig belastet werden. Dazu kann ein zukunftsorientiertes Bild der Gemeinde mit qualitativ hochwertigen Leitorientierungen als Kernaussagen aufgezeigt werden. Diese stellen dann für die Ausrichtung des nachhaltigen und zukunftsbezogenen Handelns der Gemeinde geeignete Grundlagen dar. Zwischen dieser zukunftsbezogenen Betrachtung und der vergangenheitsbezogenen Bewertung des Jahresabschlusses des Haushaltsjahres kann die Analyse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft mit ggf. unterjährig gewonnenen Erkenntnissen ein geeignetes Bindeglied für die Berichterstattung im Lagebericht darstellen.

Der jährliche Lagebericht der Gemeinde hat daher insgesamt eine umfassende und vielfältige Ergänzungsfunktion zum gemeindlichen Jahresabschluss. Seine Aussagen müssen deshalb klar, sorgfältig abgewogen und zeitnah sein. Bei der Aufstellung des gemeindlichen Lageberichtes sind aber auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL) zu beachten. Unter dem Gesichtspunkt, dass er eine Bewertung und Beurteilung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde aus Sicht der Gemeindeführung enthält, kann der gemeindliche Lagebericht auch als ein strategisches Instrument für die Steuerung der Gemeinde angesehen werden.

## **2. Die Gestaltung des Lageberichts**

Für die äußere Gestaltung des Lageberichts der Gemeinde, seinen Aufbau und Umfang sind jedoch keine besonderen Formvorgaben vorgegeben worden. Die Fülle der zu gebenden Informationen verlangt jedoch eine grundlegende Strukturierung unter Beachtung des Grundsatzes der Klarheit und Übersichtlichkeit. Aus den Inhalten und dem Aufbau der Vorschrift ergibt sich bereits eine sachliche und grundlegende Strukturierung des gemeindlichen Lageberichts. Die örtliche Gliederung des gemeindlichen Lageberichts muss dabei mit ihren einzelnen Elementen dazu beitragen, dass der Lagebericht im Zusammenhang mit dem gemeindlichen Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. Das nachfolgende Schema soll dazu einen Überblick bieten (vgl. Abbildung).

<b>Die Gestaltung des gemeindlichen Lageberichts</b>	
<b>ABSCHNITT</b>	<b>INHALTLICHE DARSTELLUNG</b>
<b>Rahmenbedingungen der gemeindlichen Verwaltungstätigkeit</b>	Allgemeine örtliche Verhältnisse und Besonderheiten.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 48 GemHVO NRW**

<b>Die Gestaltung des gemeindlichen Lageberichts</b>	
<b>ABSCHNITT</b>	<b>INHALTLICHE DARSTELLUNG</b>
<b>Ergebnisüberblick und Rechenschaft</b>	Überblick über die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses und Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft.
<b>Steuerung und Produktorientierung</b>	Ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der produktorientierten Haushaltswirtschaft unter Einbeziehung der Ziele und Leistungskennzahlen.
<b>Überblick über die wirtschaftliche Lage</b>	Ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Einbeziehung der produktorientierten Ziele und Leistungskennzahlen, auch Angaben über eine Krise.
<b>Wichtige Vorgänge und Nachträge</b>	Bericht über Vorgänge von besonderer Bedeutung, auch solcher, die nach Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind, und deren Wirkungen auf die Haushaltswirtschaft.
<b>Chancen</b>	Chancen für die künftige Entwicklung der Gemeinde mit Angabe der zugrunde liegenden Annahmen.
<b>Risiken</b>	Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde mit Angabe der zugrunde liegenden Annahmen, ggf. auch der Gegenmaßnahmen und der Risikoüberwachung.
<b>Örtliche Besonderheiten</b>	Umsetzung eines Sanierungskonzeptes zur Wiedererreichung und dauerhaften Sicherung des Haushaltsausgleichs und/oder zum Aufbau von Eigenkapital (Beseitigung der Überschuldung).
<b>Verantwortlichkeiten in der Gemeinde</b>	Angaben zu den Mitgliedern des Verwaltungsvorstands bzw. zum Bürgermeister und Kämmerer sowie zu den Ratsmitgliedern nach § 95 Absatz 2 GO NRW.
<b>Verantwortliche Berichtsersteller</b>	Die verantwortlichen Ersteller sollen den Lagebericht unter Angabe des Datums mit eigenhändiger Unterschrift unterzeichnen. Sie sollten dazu eine Erklärung abgeben, dass der Lagebericht nach bestem Wissen aufgestellt wurde und durch diesen ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde vermittelt wird.
<b>Anlagen</b>	z. B. Jahresergebnisse im Zeitvergleich, Kennzahlen im Zeitvergleich, Prognosen im Zeitvergleich.

*Abbildung 617 „Die Gestaltung des gemeindlichen Lageberichts“*

Zur inhaltlichen Konkretisierung und zur Ausgestaltung des örtlichen Lageberichtes können dabei Erfahrungen und Erkenntnisse aus der Berichterstattung der gemeindlichen Betriebe genutzt werden, denn die Anforderungen an den gemeindlichen Lagebericht weichen nicht grundsätzlich von den Vorgaben für die Berichterstattung der Betriebe ab. Der gemeindliche Lagebericht hat aber das vergangene und zukünftige Handeln der Verwaltung der Gemeinde in seinem Blickpunkt stehen. Vor der Aufstellung des jährlichen Lageberichts durch die Gemeinde

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 48 GemHVO NRW**

sollten daher die sachlichen Bedürfnisse einer gemeindlichen Berichterstattung bestimmt werden, um die Berichterstattung für die Adressaten des gemeindlichen Lageberichts transparent und nachvollziehbar zu machen.

In diesem Zusammenhang ist zu klären, ob der Lagebericht allein in der Verantwortung des Bürgermeisters erstellt wird oder welche weiteren Verantwortlichen der gemeindlichen Verwaltung daran verantwortlich mitwirken sollen, z. B. der gesamte Verwaltungsvorstand (vgl. § 70 GO NRW). Die am gemeindlichen Lagebericht tatsächlich beteiligten Verantwortlichen sollen dann den Lagebericht durch eine eigenhändige Unterschrift und unter Angabe des Datums unterzeichnen. Sie dokumentieren damit, dass sie die Darstellungen im Lagebericht mittragen und dieser so gefasst ist, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt wird, und den weiteren Anforderungen entspricht.

**3. Die Angaben über Verantwortlichkeiten in der Gemeinde**

**3.1 Allgemeine Sachlage**

Am Schluss des gemeindlichen Lageberichtes zu jedem Jahresabschluss müssen für die Mitglieder des Verwaltungsvorstands bzw. für den Bürgermeister und den Kämmerer, sowie für die Ratsmitglieder, auch wenn die Personen im Haushaltsjahr ausgeschieden sind, eine Vielzahl von Angaben gemacht werden (vgl. § 95 Absatz 2 GO NRW). Es werden dazu unter Namensnennung individualisierte Angaben von jedem Einzelnen des benannten Personenkreises gefordert, um Auskunft über seine persönlichen Verhältnisse zu erlangen. Diese Vorgaben dienen dazu, die Verantwortlichkeiten für den Jahresabschluss der Gemeinde gegenüber den Bürgerinnen und Bürgern der Gemeinde besonders herauszustellen.

Unter die Angabepflichten fallen insbesondere personenbezogene Mandate, die von dem benannten Personenkreis in vielfältiger Form ausgeübt werden, z. B. Aufsichtsratsmandate, Beiratsmandate, Geschäftsführer- oder Vorstandstätigkeiten, Mitgliedschaften in einer Gesellschafterversammlung oder einer Verbandsversammlung, Mitgliedschaften in Verwaltungsräten, Mitgliedschaften im Kreditausschuss von Sparkassen, Mitgliedschaften im Kuratorium von Stiftungen. Aus Transparenzgründen sollten dabei auch Mandate benannt werden, die aus der beruflichen Funktion heraus entstanden sind, die bei der Gemeinde ausgeübt wird. Das Innehaben eines solchen Mandates muss dabei nicht unmittelbar als Vertreter der Gemeinde bestehen. Es sollten auch Mandate aufgrund berufsfachlicher Zusammenschlüsse angegeben werden, die neben dem Hauptberuf bestehen.

Die persönlichen Angaben dienen dazu, den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gegenüber, insbesondere gegenüber den Bürgerinnen und Bürgern der Gemeinde, die Verantwortlichkeiten für den Jahresabschluss der Gemeinde hervorzuheben und dabei eine ausreichende Auskunft über die persönlichen Verhältnisse in Bezug auf mögliche Interessenkonflikte im Zusammenhang mit der Gemeinde zu geben (vgl. Abbildung).

<b>Die Angabepflichten der Verantwortlichen in der Gemeinde</b>	
<b>Angabepflichten</b>	<b>Beispiele für Mandate</b>
- Familienname mit mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen.	.....
- der ausgeübte Beruf.	.....
- die Mitgliedschaften in Aufsichtsräten und anderen Kontrollgremien i.S.d. § 125 Abs. 1 Satz 3 des Aktiengesetzes.	- die Mitgliedschaften in Aufsichtsräten und anderen Kontrollgremien von Aktiengesellschaften und anderen Gesellschaften, - Beirat bei Aktiengesellschaften.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 48 GemHVO NRW**

<b>Die Angabepflichten der Verantwortlichen in der Gemeinde</b>	
<b>Angabepflichten</b>	<b>Beispiele für Mandate</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- die Mitgliedschaft in Organen von verselbstständigten Aufgabenbereichen der Gemeinde in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Mitglied der Gesellschafterversammlung (Gesellschafterausschuss), z. B. bei gemeindlichen Betrieben der Abfallbeseitigung, Abwasserbeseitigung, Energieversorgung, Stadtentwicklung, Stadtmarketing, Verkehrsinfrastruktur, Verkehrsbetrieb, Wasserversorgung, Wirtschaftsförderung,</li> <li>- Mitglied der Verbandsversammlung,</li> <li>- Mitglied des Verwaltungsrats,</li> <li>- Mitglied in besonderen Ausschüssen,</li> <li>- Mitglied einer Kommission,</li> <li>- Mitglied eines Fachbeirates,</li> <li>- Mitglied der Geschäftsführung.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- die Mitgliedschaft in Organen sonstiger privatrechtlicher Unternehmen.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Mitglied im Beirat von Versicherungsgesellschaften,</li> <li>- Mitglied im Stiftungsrat, Beirat oder Kuratorium von Stiftungen.</li> </ul>

*Abbildung 618 „Die Angabepflichten der Verantwortlichen in der Gemeinde“*

In diesem Zusammenhang ist dagegen nicht das Innehaben von Aktien und damit die grundsätzliche Zugehörigkeit zur Hauptversammlung einer Aktiengesellschaft nicht angabepflichtig. Auch wenn die versammelten Aktionäre als Verbund dieses Organ bilden, ist dieses Gremium nicht personenbezogen wie die anderen Organe der Aktiengesellschaft, die allesamt nach Namen gebildet werden. Die Verbindung der einzelnen Personen (Aktionäre) zur Hauptversammlung wird nur durch das Innehaben von Aktien und nicht durch Namen, Ämter oder Funktionen bestimmt.

Über die in der Vorschrift bestimmten Pflichtangaben wird auf mögliche typische Interessenkonflikte der Verantwortlichen hingewiesen, die im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehen und dafür von Bedeutung sind. Mit den Angaben soll die berufliche Belastung der verantwortlichen Personen aufgezeigt und deren Kompetenz erkennbar gemacht werden. Ein Verzicht auf diese Angaben ist nicht zulässig. Auch besteht keine Schutzklausel, nach der in besonderen Fällen lediglich nur eingeschränkte Angaben gemacht werden dürfen, außer das Wohl der Bundesrepublik Deutschland oder eines ihrer Länder würde gefährdet.

Weitere über die Pflichtangaben hinausgehende Angaben, z. B. Angaben über die Höhe der Entgelte für die Tätigkeit in Organen, werden im Zusammenhang mit dem im Lagebericht zu machenden Angaben nicht gefordert. Die Angaben hängen dabei nicht vom pflichtgemäßen Ermessen der betreffenden Personen ab, denn es kommt nicht darauf an, ob dieser Teil der gemeindlichen Berichterstattung zum Verständnis des Jahresabschlusses notwendig ist. Die zu machenden Angaben sind daher aus dem Blickwinkel der Adressaten des Jahresabschlusses und nicht aus dem Blickwinkel der Organmitglieder zu betrachten und zu prüfen.

### **3.2 Die Auskünfte der Ratsmitglieder nach § 43 GO NRW**

Bereits nach der derzeitigen Rechtslage sind die Mitglieder des Rates und der Ausschüsse verpflichtet, Auskünfte über ihre wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnisse zu geben, soweit das für die Ausübung ihres Mandats von Bedeutung sein kann. Dabei können Name, Anschrift, der ausgeübte Beruf sowie andere vergütete und ehrenamtliche Tätigkeiten veröffentlicht werden (vgl. § 43 Absatz 3 GO NRW). Die Pflicht zu persönlichen Angaben, öffentlich gemacht werden dürfen, wird durch die o.a. Vorschriften für den Bereich der gemeindlichen Haushaltswirtschaft näher bestimmt. Damit wird die notwendige Transparenz über mögliche Verflechtungen der Verantwort-

lichen in der Gemeinde gewährleistet, die Auswirkungen auf das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde haben können.

### 3.3 Die Auskünfte über die Geschäftsführung der Gemeinde

Für die Gemeinde besteht die gesetzliche Verpflichtung, am Schluss des Lageberichtes ausgewählte Angaben über die Verantwortlichen in der Gemeinde zu machen, um auf mögliche typische Interessenkonflikte hinzuweisen, die im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehen und dafür von Bedeutung sind. Diese Angabepflichten bieten sich als Anlass an, im Lagebericht auch Aussagen über die ordnungsgemäße Geschäftsführung dieser Verantwortlichen zu machen. Zu den Auskünften über die Geschäftsführung der Gemeinde gehören u.a. auch Angaben über eine ausreichende Informationsversorgung und die Erfüllung der Berichtspflichten sowie Kontrollen im Sinne eines wirtschaftlichen Verwaltungshandelns zum Wohle der Gemeinde.

Es können daher Angaben über die Arbeitsweise der Organe und über Führungspraktiken, ggf. unter Benennung gesetzlicher Standards, gemacht werden. Soweit die gesetzlich vorgesehenen Gremien der Gemeinde die Verantwortung tragen, bedarf es nur entsprechender Angaben über die Arbeit des gesamten Gremiums und nicht einer personenbezogenen Zuordnung auf seine Mitglieder. Zudem müssen nicht die sachlichen Beratungsinhalte von Sitzungen und Beratungen zum Gegenstand der Berichterstattung gemacht werden. Den Angaben über das tatsächliche Zusammenwirken in der Gemeinde kommt dabei eine besondere Bedeutung zu. Unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten bedarf es dazu ggf. auch verbindlicher Regelungen, um Informationen sicherzustellen. Zu berücksichtigen ist, dass der gemeindliche Lagebericht kein Marketinginstrument darstellt.

### 4. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL)

Bei der Erstellung des Lageberichtes hat die Gemeinde auch die Kriterien zu beachten, die - aufbauend auf den für jede Informationsvermittlung geltenden Bedingungen - spezifizierte Anforderungen an den Lagebericht stellen. Sie werden als Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL) bezeichnet (vgl. Abbildung).

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Richtigkeit</b>	Der Grundsatz verlangt eine der Realität entsprechende Darstellung der Angaben im Lagebericht, also eine Darstellung unter objektiver Betrachtung und Willkürfreiheit. Die Informationen müssen auch verlässlich und nachvollziehbar sein.
<b>Grundsatz der Vollständigkeit</b>	Der Grundsatz bedeutet, dass umfassend die wirtschaftliche Lage der Gemeinde, untergliedert in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage, darzustellen ist und dazu alle erreichbaren Informationsquellen ausgeschöpft werden müssen.
<b>Grundsatz der Klarheit</b>	Dem Grundsatz soll durch verständliche und übersichtliche Informationen Rechnung getragen werden. Dazu gehört, dass die Gemeinde bei der Darstellung im Lagebericht auf die Allgemeinverständlichkeit zu achten hat, aber auch darauf, dass sein Inhalt für den Leser nachvollziehbar wird. Dem Lagebericht muss der Leser entnehmen können, auf welche Tatsachen sich die Analysen und Schlussfolgerungen für die Haushaltswirtschaft und die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde stützen. Dabei muss die notwendige Übersichtlichkeit gewährleistet werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 48 GemHVO NRW**

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Informationsabstufung</b>	Durch den Grundsatz muss der Umfang der möglichen Information gegenüber dem Leser beachtet werden, sodass abhängig von der Vielzahl der örtlichen Aufgaben zu berichten ist, d. h. Gemeinden mit einem umfangreichen Aufgabenkatalog müssen mehr Informationen bieten als Gemeinden mit einem kleineren Aufgabenkatalog.
<b>Grundsatz der Vergleichbarkeit</b>	Dem Grundsatz wird nachgekommen, wenn die Auswahlkriterien für die in den Lagebericht aufzunehmenden Informationen sowie die Darstellungsform grundsätzlich auch in den folgenden Haushaltsjahren beibehalten worden sind.
<b>Grundsatz der Ausgewogenheit</b>	Nach dem Grundsatz ist über die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde gleichermaßen und ausgewogen zu berichten. Im Zusammenhang mit dem Grundsatz der Vorsicht soll die wirtschaftliche Lage der Gemeinde nicht zu pessimistisch dargestellt werden. Auch gebietet dieser Grundsatz, die gemeindliche Situation nicht zu optimistisch darzustellen.
<b>Grundsatz der Wesentlichkeit</b>	Der Lagebericht muss alle bedeutenden Informationen enthalten. Das Weglassen von Informationen darf nicht zu einem falschen Bild und falschen Entscheidungen führen.
<b>Grundsatz der Wirtschaftlichkeit</b>	Die Angaben müssen in einem vertretbaren Maße und Umfang möglich und angemessen sein.
<b>Grundsatz der Vorsicht</b>	Vorbeugung und Vermeidung einer zu optimistischen Darstellung
<b>Grundsatz der Verantwortlichkeit</b>	Die Angaben müssen aus Sicht der Verantwortlichen dargestellt und vermittelt werden.

*Abbildung 619 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung“*

### **5. Die Beifügung des Lageberichtes zum Jahresabschluss**

Dem gemeindlichen Jahresabschluss ist ein Lagebericht beizufügen (vgl. § 95 Absatz 1 GO NRW). Diese ausdrückliche Vorgabe bedeutet, dass der gemeindliche Lagebericht zu den Jahresabschlussunterlagen der Gemeinde zu zählen ist. Er stellt auch einen Prüfungsgegenstand in der Jahresabschlussprüfung dar (vgl. § 101 Absatz 6 i.V.m. § 103 Absatz 1 Nummer 1 GO NRW). Der Lagebericht der Gemeinde ist dabei auch unter dem Gesichtspunkt der Übereinstimmung mit dem Jahresabschluss zu bewerten. Die Vorgabe über die Beifügung des gemeindlichen Lageberichtes zum Jahresabschluss der Gemeinde bedeutet aber auch, dass der Lagebericht im Zusammenhang mit der Bekanntmachung des gemeindlichen Jahresabschlusses in entsprechender Weise durch die Gemeinde zur Einsichtnahme verfügbar zu halten ist.

### **6. Der Lagebericht und die Aufsicht**

Der gemeindliche Lagebericht ist dem gemeindlichen Jahresabschluss beizufügen und geht daher auch der Aufsichtsbehörde der Gemeinde im Rahmen der Anzeige des Jahresabschlusses zu (vgl. § 96 GO NRW). In diesem

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 48 GemHVO NRW**

Zusammenhang stellt der Lagebericht keinen Rechenschaftsbericht der Gemeinde dar, noch dient er der Nachweisführung über die Ordnungsmäßigkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gegenüber der Aufsichtsbehörde. Der Lagebericht enthält zwar Aussagen und Bewertungen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft, er muss jedoch nicht ausdrücklich über die Einhaltung der haushaltsrechtlichen Regelungen informieren bzw. dazu besondere Einzelheiten aufzeigen.

Bei einem Haushaltssicherungskonzept kann für die Gemeinde auch eine Berichterstattung über das Haushaltsjahr gegenüber der Aufsichtsbehörde bestehen. Ein solcher „Rechenschaftsbericht“ kann dabei nicht durch den Lagebericht ersetzt werden. Vielmehr dient eine solche Berichtspflicht anderen Zwecken und der zu fertigende Bericht muss darauf ausgerichtete Angaben und Erläuterungen enthalten, z. B. über die ausreichende Umsetzung von Konsolidierungsmaßnahmen im Haushaltsjahr und das voraussichtliche Erreichen des Haushaltsausgleichs. Der Aufsicht gegenüber müssen haushaltswirtschaftliche Auskünfte gegeben werden, aufgrund derer diese über sachgerechte Konsequenzen entscheiden und ein weiteres Vorgehen mit der Gemeinde abstimmen kann. Der Lagebericht dient dagegen anderen Zwecken.

### **7. Der Lagebericht als „Gesamtlagebericht“**

Der gemeindliche Lagebericht, der dem Jahresabschluss der Gemeinde beizufügen ist, soll einen Überblick über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde geben und ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln. Er ergänzt den gemeindlichen Jahresabschluss und muss aus Sicht der Gemeindeführung (Bürgermeister, Kämmerer, Verwaltungsvorstand) eine Bewertung und Beurteilung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde enthalten. Es ist daher die Aufgabe der Gemeindeführung, in diesem Werk die aus ihrer Sicht und Einschätzung notwendigen und ergänzenden Informationen zum gemeindlichen Jahresabschluss zu geben.

Ein ordnungsmäßiger Lagebericht enthält daher nicht nur einen Rückblick auf das Haushaltsjahr, sondern benennt auch die Vorgänge von besonderer Bedeutung für die Gemeinde. Ein solcher besonderer Vorgang ist der Verzicht der Gemeinde auf die Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabschlusses. Die Vorschrift des § 116 GO NRW enthält zwar keine gesonderte Ausnahmeregelung, die es ermöglicht, dass eine Gemeinde generell von der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses befreit ist. In Einzelfällen kann aber ein Verzicht auf die Aufstellung des Gesamtabschlusses dadurch möglich werden, dass keiner der gemeindlichen Betriebe voll zu konsolidieren ist. In diesen Fällen besteht kein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der gemeindlichen Verwaltung und mindestens einem der Betriebe der Gemeinde.

Das Bestehen eines Mutter-Tochter-Verhältnis ist aber die wichtigste Voraussetzung, damit für die Gemeinde die Pflicht zur Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabschlusses entsteht. Die Aufstellungspflicht entsteht jedoch nicht alleine dadurch, dass die betreffende Gemeinde über Betriebe verfügt, die nach der Equity-Methode zu konsolidieren wären. Ein entsprechendes Beteiligungsverhältnis zwischen der Verwaltung der Gemeinde und einem ihrer Betriebe ersetzt daher auch nicht das notwendige Mutter-Tochter-Verhältnis für die Durchführung der Vollkonsolidierung her. Zu jedem Abschlussstichtag ist von der Gemeinde jedoch erneut zu prüfen, ob ein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der Verwaltung der Gemeinde und einem ihrer Betriebe besteht.

In einem solchen Verzichtsfall entsteht eine besondere Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat, denn dieser soll regelmäßig für jedes Haushaltsjahr den für den Abschlussstichtag 31. Dezember aufzustellenden gemeindlichen Gesamtabschluss bestätigen. Durch einen Verzicht wird der Rat von seiner Aufgabe der Bestätigung des Gesamtabschlusses befreit. Er muss darüber aber sachgerecht informiert werden. Es bleibt zudem die grundsätzliche Prüfungspflicht nach § 116 i.V.m. § 101 GO NRW bestehen, die sich dann darauf erstreckt, ob örtlich die Voraussetzungen für einen Verzicht auf die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses zutreffend vorliegen. In den Verzichtsfällen sollte der Lagebericht zum gemeindlichen Jahresabschluss in einen „Gesamtlagebe-

richt“ erweitert werden, denn dem Jahresabschluss ist dann auch der Beteiligungsbericht der Gemeinde beizufügen (vgl. § 117 Absatz 1 Satz 3 GO NRW).

In diesen Fällen besteht, vergleichbar der Unterrichtspflicht gegenüber dem Rat, auch eine Informationspflicht gegenüber der Öffentlichkeit, denn auch diese Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft müssen einen Überblick über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde erhalten. Im gemeindlichen Lagebericht als „Gesamtlagebericht“ ist deshalb über alle Tatsachen und Sachverhalte zu berichten, die für die Gesamtbeurteilung der Gemeinde erforderlich sind. Er muss deshalb einen Überblick über den Geschäftsablauf des vergangenen Haushaltsjahres geben, die wichtigsten Ergebnisse des Gesamtabschlusses sowie die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde in ihren tatsächlichen Verhältnissen darstellen.

Der gemeindliche Lagebericht soll aber auch eine Analyse der Haushaltswirtschaft unter Einbeziehung der gemeindlichen Betriebe und der wirtschaftlichen Gesamtlage enthalten sowie die Chancen und Risiken der zukünftigen wirtschaftlichen Gesamtentwicklung der Gemeinde aufzeigen. Ihm kommt somit eine umfassende und vielfältige Informationsfunktion für die Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses zu, weil wegen des Verzichts auf den gemeindlichen Gesamtabschluss kein Gesamtlagebericht als Informationsinstrument entsteht.

## **8. Das Risikofrüherkennungssystem**

### **8.1 Allgemeine Grundlagen**

Jede Gemeinde muss prüfen, ob sie ein Risikofrüherkennungssystem einrichtet, wie es für Eigenbetriebe vorgeschrieben ist (vgl. § 10 Absatz 1 EigVO NRW), denn im Lagebericht soll auch über die Risiken, die die wirtschaftliche Lage der Gemeinde erheblich beeinflussen können, berichtet werden. Zur Risikofrüherkennung gehören insbesondere die Risikoidentifikation und die Risikobewertung, die Maßnahmen der Risikobewältigung einschließlich der Risikokommunikation, die Risikoüberwachung bzw. die Risikofortschreibung und die Dokumentation (Risikomanagement).

In diesem Zusammenhang sind eine ständige Beobachtung möglicher Risikoquellen und ihre Veränderungen unerlässlich, z. B. der Geld- und Kreditmarkt, die Energiemärkte. Aber auch die Entwicklungen im Steuerrecht, europäische Entwicklungen sowie Veränderungen im allgemeinen Geschäftsverkehr können einen Anlass für Risiken und Chancen der Gemeinde bieten. Vor dem Hintergrund, dass die Gemeinde verpflichtet ist, ihre Leistungsfähigkeit zu erhalten und ihre stetige Aufgabenerfüllung zu sichern, ist ein Überwachungssystem, das es ermöglicht, etwaige bestandsgefährdende Entwicklungen für die Gemeinde frühzeitig zu erkennen, hilfreich.

Ein gemeindliches Überwachungssystem muss dabei ermöglichen, dass mithilfe der eingerichteten Systeme und Prozesse alle für die Gemeinde wesentlichen Risiken möglichst frühzeitig und vollständig erkannt werden können, so dass eine Beurteilung bezogen auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft und die Ziele der Gemeinde zutreffend vorgenommen werden kann. Die Einrichtung und Funktionsfähigkeit eines Risikofrüherkennungssystems sollte auch im Rahmen der Jahresabschlussprüfung zum Prüfungsgegenstand gemacht werden.

### **8.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR)**

Die Ziele und Zwecke sowie die Fragen der Einrichtung und Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems in Abhängigkeit von den örtlichen Gegebenheiten der Gemeinde machen es sachlich erforderlich, die Grundsätze, die sich für die Risikoüberwachung entwickelt haben, von Anfang an auch im gemeindlichen Bereich anzuwenden. Die besonderen Grundsätze füllen die Handlungsempfehlungen zur Ausgestaltung eines Risikoüberwachungssystems weiter aus. Solche allgemeinen Grundsätze lassen zu, dass sich aus den örtlichen Besonderheiten der Gemeinden heraus noch zusätzliche, aber durchaus auch unterschiedliche Anforderungen an ein

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 48 GemHVO NRW**

Risikofrüherkennungssystem ergeben können. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR) werden dabei in allgemeine und besondere Grundsätze untergliedert (vgl. Abbildung).

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR)</b>	
<b>ALLGEMEINE GRUNDSÄTZE</b>	
<b>Grundsatz der Gesetzmäßigkeit</b>	Der Grundsatz, der die Forderung nach der Kenntnis, Beachtung und entsprechender Überwachung aller gesetzlichen und rechtlichen Regelungen umfasst.
<b>Grundsatz der Ordnungsmäßigkeit und Systematik</b>	Der Grundsatz, der verlangt, dass das Risikoüberwachungssystem klar und übersichtlich ist sowie eine Ordnung bzw. eine Struktur besitzen muss, damit der Entstehungsbereich von Risiken eindeutig erkennbar wird.
<b>Grundsatz der Wirtschaftlichkeit</b>	Der Grundsatz, damit die gewählten Maßnahmen die beste Alternative für die Gemeinde darstellen und Chancen und Risiken angemessen gegeneinander abgewogen werden.
<b>BESONDERE GRUNDSÄTZE DER GOR</b>	
<b>Grundsatz der Risikostrategiebestimmung</b>	Der Grundsatz, der Vorgaben verlangt, wie in der Gemeinde mit Risiken umzugehen ist, z. B. welche Risiken eingegangen werden können, in welchem Verhältnis Chancen und Risiken zueinanderstehen sollen.
<b>Grundsatz der Einrichtung einer Organisationsstruktur</b>	Der Grundsatz, der verlangt, Strukturen und Systeme zu schaffen, anhand dessen sich die einzelnen Risikostrategievorgaben umsetzen und ggf. neu ausrichten lassen.
<b>Grundsatz der vollständigen Risikoermittlung</b>	Der Grundsatz, nach dem das Risikoüberwachungssystem so auszugestalten ist, dass möglichst alle Risiken aus sämtlichen Aufgabenbereichen der Gemeinde erfasst werden.
<b>Grundsatz der vorsichtigen Risikobewertung</b>	Der Grundsatz, der eine systematische Aufarbeitung der Grundlagendaten verlangt, sodass ihre Relevanz für die Risiken und Chancen der Gemeinde erkennbar wird.
<b>Grundsatz der Wesentlichkeit</b>	Der Grundsatz, der verlangt, die Informationen aus den gesammelten und bewerteten Daten auf den wesentlichen Kern hinsichtlich der ermittelten Risiken zu beschränken und eine Überfrachtung zu vermeiden.
<b>Grundsatz der Kommunikation</b>	Der Grundsatz, der verlangt, gemeindeintern die Voraussetzungen dafür zu schaffen, dass risikobehaftete Sachverhalte zeitnah der Verwaltungsführung zur Kenntnis gelangen, ggf. je nach Risikosachverhalt eine Abstufung nach sachlichen Risikoklassen zuzulassen.
<b>Grundsatz der Dokumentation</b>	Der Grundsatz, der verlangt, dass sämtliche ergriffenen Maßnahmen in Schriftform niedergelegt oder in der Datenverarbeitung dokumentativ erfasst werden, um die Einhaltung von Überwachungsmaßnahmen zu gewährleisten bzw. sicherzustellen und einer Nachweispflicht zu genügen.

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR)	
<b>Grundsatz der Stetigkeit</b>	Der Grundsatz, der eine Stetigkeit der Methoden zur Ermittlung risikorelevanter Sachverhalte verlangt, um einen Vergleich in einer Zeitreihe zu ermöglichen, sodass Abweichungen im Zeitablauf und die hierfür maßgeblichen Erwägungen erkennbar und nachvollziehbar werden.

Abbildung 620 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung“

### 8.3 Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems

#### 8.3.1 Allgemeine Inhalte

Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems ist abhängig von den örtlichen Gegebenheiten der Gemeinde, z. B. von der Gemeindegröße, der Organisation der Verwaltung, der hausaltswirtschaftlichen Lage. Daraus können sich unterschiedliche Anforderungen an ein solches System ergeben, in dem alle Aufgabenbereiche zu berücksichtigen sind. Es sind keine konkreten landesweiten Systemvorgaben sachgerecht, denn die Beantwortung der Frage nach dem Vorliegen oder Nichtvorliegen eines Risikos hängt von der Risikoakzeptanz in der einzelnen Gemeinde ab. Für die Wirksamkeit und den Erfolg eines Risikofrüherkennungssystems ist daher die in der Gemeinde vorhandene Risikokultur und Risikopolitik sowie das vorhandene Risikobewusstsein von wesentlicher Bedeutung.

Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems muss unter der Abwägung von Vor- und Nachteilen sowie den Besonderheiten der Gemeinde nachvollziehbar gemacht werden. Ein von der Gemeinde eingerichtetes Risikofrüherkennungssystem kann in weiteren Entwicklungsschritten in ein „konzernweites“ gemeindliches Risikofrüherkennungssystem überführt werden. Die daneben ggf. bestehenden Verpflichtungen der Unternehmen und Einrichtungen der Gemeinde, jeweils auch ein eigenes Risikofrüherkennungssystem einzurichten, bleiben dabei unberührt (vgl. § 10 Absatz 1 EigVO NRW). Das Risikofrüherkennungssystem muss zudem ausreichend dokumentiert werden.

#### 8.3.2 Besondere Sachverhalte

Die Ausgestaltung eines gemeindlichen Risikofrüherkennungssystems sollte sich an der Art und dem Umfang sowie der Struktur der von der Gemeinde übernommenen Risiken, aber auch an der örtlichen Risikosteuerung orientieren. So gilt es u.a., die mit dem Risikofrüherkennungssystem verbundenen Aufgaben klar zu definieren und gegeneinander abzugrenzen, die Verantwortlichkeiten innerhalb der gemeindlichen Verwaltung im Einzelnen festzulegen und das eingerichtete System einer regelmäßigen Überwachung zu unterziehen. Es sollte zudem sichergestellt werden, dass geeignete Verfahren benutzt werden, um wesentliche Risiken frühzeitig zu erkennen und zeitnahe Anpassungen möglich sein, wenn sich externe und/oder interne Rahmenbedingungen verändert haben. Die vorzunehmende Risikobewertung durch die Gemeinde sollte mit den zugrunde gelegten Annahmen und Daten sowie den daraus gezogenen Schlussfolgerungen ausreichend dokumentiert werden.

Das gemeindliche Risikofrüherkennungssystem ist zudem auch ein Gegenstand der Jahresabschlussprüfung, bei der es zu beurteilen gilt, ob das eingerichtete System und dessen Umsetzung mit dem Umfang, der Art und der Komplexität der von der Gemeinde eingegangenen Risiken in Einklang steht und angemessen ist. Dazugehört auch die interne Berichterstattung im Rahmen des örtlichen Risikomanagements sowie dessen Überwa-

chung. Der Abschlussprüfer soll daher im Prüfungsbericht zum gemeindlichen Jahresabschluss auch auf die wesentlichen Ergebnisse seiner Prüfung des gemeindlichen Risikofrüherkennungssystems eingehen.

## **9. Der Geschäftsbericht der Gemeinde**

Der Gemeinde bleibt es der eigenen Entscheidung überlassen, ob sie zusätzlich zum Lagebericht im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses einen eigenständigen Geschäftsbericht unter konkreter Einbeziehung der fachlichen Aufgaben ihrer örtlichen Aufgabenerfüllung (Geschäftsbild) erstellt. In der Praxis wird in einem solchen Geschäftsbericht über die adressatenbezogene Geschäftstätigkeit der Gemeinde im Haushaltsjahr hinaus informiert. Ausgehend von der leistungsbezogenen Erledigung der vielfachen gemeindlichen Aufgaben, z. B. Aufgaben der Daseinsvorsorge, werden damit über die gemeindliche Arbeitsweise, die Ergebnisse und Wirkungen sowie die langfristige Strategie zukunftsbezogen informiert.

Das gemeindliche Haushaltsjahr stellt dabei einen zeitlichen Ausgangspunkt und Bezugsrahmen und der gemeindliche Jahresabschluss eine ergebnisorientierte Basis für diesen Geschäftsbericht dar. Ein solcher gemeindlicher Geschäftsbericht stellt deshalb das spezielle fachbezogene Handeln der Gemeinde nicht nur unter den Gesichtspunkten der haushaltswirtschaftlichen Rechnungslegung, sondern insbesondere unter den Gesichtspunkten der bedarfsgerechten und leistungsorientierten gemeindlichen Aufgabenerfüllung sowie der Generationengerechtigkeit dar. In die Darstellungen und Erläuterungen werden oftmals auch ökologische Gesichtspunkte und Auswirkungen einbezogen.

Ein Geschäftsbericht sollte daher relevante Angaben über die aktuelle gemeindliche Geschäftstätigkeit und Geschäftsführung aus Sicht des gemeindlichen Verwaltungsvorstands (vgl. § 70 GO NRW), ggf. auch gesondert aus Sicht des Bürgermeisters, enthalten. Ebenso können Ausführungen aus Sicht des Rates der Gemeinde im Geschäftsbericht enthalten sein. Derartige bewertende Ausführungen sollten dabei in einen Gesamtzusammenhang mit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung gestellt werden. In diesem Sinne ist es regelmäßig nicht sinnvoll und nicht sachgerecht, in einem solchen Bericht bedeutende gemeindliche Vorgänge zu zerteilen, weil der Geschäftsbericht üblicherweise in unterschiedliche Berichtsteile gegliedert wird, die jeweils für sich nur eine Hauptaussage machen, z. B. über die Finanzauswirkungen oder über die Nachhaltigkeit. Die Gemeinde sollte deshalb in einem Geschäftsbericht eine ausschließlich auf die Adressaten ausgerichtete Informationspolitik betreiben.

Für den gemeindlichen Geschäftsbericht bietet sich deshalb eine Berichterstattung an, bei der eine Verbindung zwischen fachbezogenen Informationen und der gemeindlichen Haushaltswirtschaft aufgebaut wird bzw. besteht. Dieser Bedarf besteht insbesondere dann, wenn bisher viele fachliche Berichtsteile bestehen, die alle auf „identischen“ haushaltswirtschaftlichen Daten der Gemeinde aufbauen und diese Sachlage dann auch noch durch die Darstellung solcher Grunddaten in den Berichtsteilen auffällig wird. Solche „Doppelangaben“ lassen sich mit dem Prüfblick vermeiden, dass die wichtigen wirtschaftlichen Leistungs- und Finanzdaten der Gemeinde mit den sonstigen Daten aus der gemeindlichen Geschäfts- bzw. Verwaltungstätigkeit auf ein adressatenbezogenes Informationsinteresse auszurichten sind.

Dem Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft wird unmittelbar ein Gesamtbild über die Gemeinde bereitgestellt und es werden Wiederholungen möglichst vermieden. Die inhaltliche und grafische Gestaltung des gemeindlichen Geschäftsberichtes obliegt der Gemeinde in eigener Verantwortung. Dabei kann auch ein Bezug zu den im Internet zur Verfügung gestellten Informationen sowie zur Veröffentlichung des gemeindlichen Jahresabschlusses hergestellt werden. Die Gestaltung eines solchen Geschäftsberichtes wird daher vielfach unter Berücksichtigung der produktorientierten Aufgabenerledigung der Gemeinde vorgenommen. Sie muss sich aber gleichwohl vom gemeindlichen Lagebericht abheben und die Daten des Anhangs im Jahresabschluss in andere Zusammenhänge stellen. In diesem Rahmen der Selbstdarstellung der Gemeinde dürfte es sinnvoll und sachgerecht sein, dass von der Gemeinde nicht nur statistische Daten in ihrem Geschäftsbericht präsentiert werden.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Satz 1 (Aufgabe des Lageberichts)**

#### **1.1 Allgemeine Zwecke**

Nach der Vorschrift ist der gemeindliche Lagebericht so zu fassen, dass dadurch ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt wird. Es gilt daher, ein zutreffendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde abzugeben. Die Informationen im gemeindlichen Lagebericht sollen dabei jedoch nicht objektiviert werden, wie es i.d.R. für den Anhang vorgenommen wird. Im gemeindlichen Lagebericht sollen vielmehr die bedeutenden und wesentlichen Informationen über die Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde sowie ihre wirtschaftliche Entwicklung aus der Sichtweise und Einschätzung der Gemeindeführung (Bürgermeister, Kämmerer, Verwaltungsvorstand) gegeben werden.

Diese Zwecksetzung des gemeindlichen Lageberichtes ist insbesondere deshalb erforderlich, weil der gemeindliche Lagebericht ein eigenständiges und den Jahresabschluss der Gemeinde ergänzendes Werk darstellt. Daher wird der Gemeindeführung mit dem Lagebericht die Möglichkeit eingeräumt, eine Beurteilung der wirtschaftlichen Lage aus ihrer Sicht vorzunehmen. Seiner Aufgabe kann der gemeindliche Lagebericht somit nur gerecht werden, wenn er einerseits keinen Rechenschaftsbericht der Gemeinde über das abgelaufene Haushaltsjahr darstellt, andererseits aber eine Prognose über die Chancen und Risiken der Gemeinde bezogen auf ihre weitere wirtschaftliche Entwicklung enthält.

Dem Grundsatz der Vergleichbarkeit wird z. B. dadurch nachgekommen, dass die Auswahlkriterien für die in den Lagebericht aufzunehmenden Informationen sowie die Darstellungsform grundsätzlich auch in den folgenden Haushaltsjahren beibehalten wird. Außerdem ist bei der Aufstellung des gemeindlichen Lageberichtes zu beachten, dass den Informationsbedürfnissen der Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses in ausreichendem Maße Rechnung getragen wird. In welchem Umfang und in welcher Reihenfolge die Gemeinde in ihrem Lagebericht auf die einzelnen in der Vorschrift benannten Tatbestände eingeht, hat sie eigenverantwortlich unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL) zu entscheiden.

#### **1.2 Die Informationsbedürfnisse von Rat und Bürgern**

Mit dem gemeindlichen Lagebericht ist den Informationsbedürfnissen des Rates und der Bürgerinnen und Bürger sowie der Aufsichtsbehörde in ausreichendem Maße Rechnung zu tragen. Die Bürgerinnen und Bürger sind einerseits Adressaten des gemeindlichen Handelns und sollen andererseits die Arbeit von Rat und Verwaltung der Gemeinde unterstützen. Daher besteht ein berechtigtes Interesse der Öffentlichkeit an Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde als auch über die jeweils aktuelle Haushaltsplanung. Die Verantwortlichen der Gemeinde haben deshalb im gemeindlichen Lagebericht über alle haushaltswirtschaftlichen Tatsachen und Sachverhalte zu berichten, die für die Gesamtbeurteilung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde erforderlich sind (ausreichende Informationsvermittlung).

In Einzelfällen kann dabei eine Abwägung notwendig werden, wenn Verschwiegenheitspflichten bestehen oder erhebliche nachteilige Auswirkungen für die Gemeinde zu erwarten sind. Jedoch ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass die Gemeinde in ihrer Haushaltswirtschaft öffentlich-rechtlich handelt und dazu nicht nur ein gesetzlich verankertes Informationsrecht des Rates und der Bürger, sondern auch der Einwohner und Abgabepflichtigen der Gemeinde besteht.

## **2. Zu Satz 2 (Darstellung der wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses)**

Im gemeindlichen Lagebericht ist nach der Vorschrift ein Überblick über die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses der Gemeinde sowie Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Jahr zu geben. Dazu muss abgewogen werden, welche Ergebnisse im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses bereits herausgehoben wurden, z. B. im Anhang nach § 44 GemHVO, und wie über diese und/oder weitere wichtige Ergebnisse des Jahresabschlusses nunmehr aus der Sichtweise und Einschätzung der Gemeindeführung informiert wird.

Zu der Darstellung der wichtigen Ergebnisse des gemeindlichen Jahresabschlusses im Lagebericht dürften erläuternde Angaben zur Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde haben. Dazu gehören Angaben zu Ereignissen und Entwicklungen, die für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr ursächlich waren und die deswegen Auswirkungen auf die wirtschaftliche Lage der Gemeinde hatten. Für eine solche Darstellung bietet sich auch die Verwendung von Kennzahlen an. Durch die Vorschrift ist bereits der Grundsatz der Wesentlichkeit berücksichtigt, denn es soll im gemeindlichen Lagebericht nur eine Darstellung der wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses erfolgen.

Einerseits muss der Lagebericht nicht alle Jahresabschlussergebnisse enthalten, andererseits ist die Gemeindeführung verpflichtet, die von ihr vorgesehenen Themen und Sachverhalte unter Berücksichtigung ihrer Bedeutung sowie der Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses auszuwählen. Die Gemeinde muss dabei eigenverantwortlich unter Berücksichtigung ihrer örtlichen Verhältnisse prüfen, abwägen und entscheiden, welche Ergebnisse ihres Jahresabschlusses besonders hervorgehoben werden. Dabei reicht jedoch allein die Angabe des Ergebnisses nicht aus, denn auch die Auswirkungen daraus auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft sowie die Entwicklung der Gemeinde sind aufzuzeigen. Die Gemeinde hat dabei dafür Sorge zu tragen, dass für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht eine nicht zu bewältigende Informationsflut entsteht.

## **3. Zu Satz 3 (Bericht über bedeutende Vorgänge)**

### **3.1 Die Berichtspflicht über bedeutende Vorgänge im Haushaltsjahr**

Nach der Vorschrift ist im gemeindlichen Lagebericht über Vorgänge der Gemeinde von besonderer Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft zu berichten. Diese Vorgabe erfordert wie bei der Darstellung der wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses (vgl. Regelung in Satz 2 der Vorschrift), eine Abwägung der Gemeindeführung, welche Vorgänge von besonderer Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft sind, und wie und in welchem Umfang aus ihrer Sichtweise und Einschätzung darüber informiert werden soll.

Als solche Vorgänge können insbesondere im abgelaufenen Haushaltsjahr entstandene oder sich auswirkende örtliche Gegebenheiten angesehen werden, die nicht finanziellem Anlass entstanden sind, sondern aus der gemeindlichen Aufgabenerfüllung heraus. Über solche leistungsbezogene Indizien sollte auch im gemeindlichen Lagebericht informiert werden, wenn sie sich in bedeutender Form auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft ausgewirkt haben. Die Informationen darüber sind für das Verständnis der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zum Abschlussstichtag sinnvoll und sachgerecht.

### **3.2 Die Berichtspflicht über bedeutende Vorgänge nach Schluss des Haushaltsjahres**

#### **3.2.1 Der Begriff „bedeutende Vorgänge“**

Die Berichterstattung im Lagebericht soll auch Vorgänge und Ereignisse bei der Gemeinde nach Ablauf des Haushaltsjahres umfassen, die jedoch aufgrund des Stichtagsprinzips und unter Berücksichtigung des Wertauf-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 48 GemHVO NRW**

hellungsprinzips nicht in den gemeindlichen Jahresabschluss einbezogen werden. Nachfolgend werden einige Beispiele für solche Ereignisse aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Bedeutende Vorgänge nach dem Abschlussstichtag</b>
- Wesentliche Wertminderungen von Vermögensgegenständen, die durch besondere Ereignisse im Folgejahr des abgelaufenen Haushaltsjahres entstehen.
- Neue Leistungen aufgrund einzelner Beschlüsse des Rates der Gemeinde oder erhebliche Erhöhungen von Leistungen zugunsten Dritter.
- Neue Leistungen aufgrund einzelner Beschlüsse des Rates der Gemeinde oder erhebliche Erhöhungen von Leistungen zugunsten Dritter.
- Die Aufgabe eines gemeindlichen Geschäftsfeldes oder eines Betriebes, auch die Bildung eines neues Geschäftsfeldes.
- Ein möglicher Ausfall von Leistungen Dritter, z. B. Gewerbesteuerzahlungen oder erhebliche Veränderungen im Rahmen des gemeindlichen Finanzausgleichs.
- Das Eingehen neuer bedeutender Verpflichtungen, z. B. Bürgschaften für Betriebe.
- Neue gerichtliche Verfahren von wesentlicher Bedeutung.

*Abbildung 621 „Bedeutende Vorgänge nach dem Abschlussstichtag“*

### **3.2.2 Zu berücksichtigende Vorgänge**

Im gemeindlichen Lagebericht ist nach der Vorschrift auch über bedeutende Vorgänge und Ereignisse zu berichten, die nach Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind und Auswirkungen auf die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde haben können (Nachtragsbericht). Im gemeindlichen Lagebericht sollen deshalb z. B. wesentliche Informationen enthalten sein, wenn sich die Rahmenbedingungen für die Verwaltungstätigkeit der Gemeinde im laufenden oder in weiteren Haushaltsjahren als Folgejahr des abgeschlossenen Haushaltsjahres voraussichtlich ändern werden. Diese Gegebenheiten könnten ggf. zu einer anderen Darstellung der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde und/oder der Entwicklung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde führen.

Die ausdrückliche Berichtspflicht der Gemeinde steht grundsätzlich in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Informationsgewinnung im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr (31. März des Folgejahres), auch wenn dafür keine besondere Zeitvorgabe besteht. Es ist allgemein vertretbar, die Berichtspflichten der Verantwortlichen im Lagebericht mit der tatsächlichen Fertigstellung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses enden zu lassen. Sie sollten grundsätzlich nicht von der örtlichen Vorgehensweise oder vom Zeitablauf bei der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses abhängig sein.

Diese Annahme schließt aber eine Berichterstattung für bedeutende Vorgänge nach diesem Zeitpunkt nicht grundsätzlich aus. Wenn im Einzelfall örtliche Erfordernisse oder ein Bedarf für eine Aufnahme in den gemeindlichen Lagebericht bestehen oder sich Erkenntnisse aus der Prüfung des Lageberichts ergeben, sollten in den Lagebericht weitere wesentliche Informationen aufgenommen werden. Die Entscheidung sollte dabei nicht vom Ende der gesetzlichen Aufstellungsfrist abhängig sein. Der Abschlussprüfer muss anhand seiner gewonnenen

Erkenntnisse nicht nur die Berichterstattung im Lagebericht beurteilen, sondern auch weitere Ereignisse bei der Gemeinde nach dem Abschlussstichtag berücksichtigen, wenn diese von Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft und die Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde sind.

### **3.2.3 Nicht zu berücksichtigende Vorgänge**

Im gemeindlichen Lagebericht sollten auch bewertende Angaben zu Ereignissen nach dem Abschlussstichtag gemacht werden, die für die haushaltswirtschaftliche Lage der Gemeinde von Bedeutung sind, aber in ihrem Jahresabschluss für das abgelaufene Haushaltsjahr nicht zu berücksichtigen waren. Es sollte dabei die Art des Ereignisses, die Bedeutung für die Gemeinde und die geschätzten Auswirkungen auf die aktuelle und künftige gemeindliche Haushaltswirtschaft angegeben werden. Die Gemeinde hat bei solchen Ereignissen unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse abzuwägen, ob und über welche Ereignisse aufgrund ihrer Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft und des Informationsbedürfnisses der Adressaten der Haushaltswirtschaft im Lagebericht gesonderte Angaben gemacht werden.

## **4. Zu Satz 4 (Analyse der Haushaltswirtschaft und der wirtschaftlichen Lage)**

### **4.1 Allgemeine Sachlage**

Nach der Vorschrift hat der gemeindliche Lagebericht eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft der Gemeinde sowie eine Analyse der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde (wirtschaftliche Lage) zu enthalten. Diese Vorgaben erfordern, dass im gemeindlichen Lagebericht auch gesonderte Angaben über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde als wichtige Ergebnisse des Jahresabschlusses enthalten sind, die eine Grundlage für die Analyse der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde bieten.

In der Analyse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde sowie in der daran anschließenden Berichterstattung sollten auch die internen Leistungsbeziehungen berücksichtigt werden, soweit sie zum Nachweis des vollständigen Ressourcenverbrauchs von der Gemeinde erfasst werden (vgl. § 18 GemHVO NRW). Es bleibt aber der Gemeinde überlassen, mit welchen betriebswirtschaftlichen Kennzahlen sie bei der Analyse der Ergebnisse ihrer Haushaltswirtschaft arbeiten will, um ihre wirtschaftliche Lage zu beurteilen. Andererseits soll der Lagebericht auch Schlussfolgerungen für die zukünftige Haushaltswirtschaft der Gemeinde enthalten. Dadurch kann aber auch er die Analyse erleichtern und offenlegen, ob ein nachhaltiges wirtschaftliches Handeln von der Gemeinde angestrebt wird.

### **4.2 Der Einsatz von haushaltswirtschaftlichen Kennzahlen**

Im Rahmen der Analyse der Haushaltswirtschaft und der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde sollten auch geeignete Kennzahlen eingesetzt und in eine Zeitreihe gestellt werden. Die Beurteilung kann durch die nachfolgenden genannten Kennzahlen aus dem NKF-Kennzahlenset unterstützt werden. Es kann abhängig von den örtlichen Verhältnissen sinnvoll und geboten sein, anlassbezogen weitere Kennzahlen in die Analyse einzubeziehen. Dazu bietet es sich an, die Beurteilung und entsprechend die Ausführungen im Lagebericht nach Analysebereichen zu gliedern, sodass z. B. Aussagen zur haushaltswirtschaftlichen Lage und zur Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde gemacht werden können. Die nachfolgende Übersicht zeigt beispielhaft eine Zusammenfassung der Kennzahlen in einer Zeitreihe auf (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 48 GemHVO NRW**

<b>Der Einsatz von Haushaltskennzahlen</b>						
<b>Haushaltswirtschaftliche Kennzahl</b>	<b>Messgrößen der Kennzahl</b>	<b>Ist-Werte der Haushaltsjahre</b>				
		<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>
<b>Aufwandsdeckungsgrad</b>	(Ordentliche Erträge / ordentliche Aufwendungen) x 100	%	%	%	%	%
<b>Eigenkapitalquote 1</b>	(Eigenkapital / Bilanzsumme) x 100	%	%	%	%	%
<b>Eigenkapitalquote 2</b>	(Eigenkapital + SOPO Zuwendungen u. Beiträge / Bilanzsumme) x 100	%	%	%	%	%
<b>Fehlbetragsquote</b>	(Negatives Jahresergebnis / allgemeine Rücklage + Ausgleichsrücklage) x -100	%	%	%	%	%
<b>Infrastrukturquote</b>	(Infrastrukturvermögen / Bilanzsumme) x 100	%	%	%	%	%
<b>Abschreibungsintensität</b>	(Bilanzielle Abschreibungen (Ordentliche Aufwendungen) x 100	%	%	%	%	%
<b>Drittfinanzierungsquote</b>	(Erträge aus SOPO / bilanzielle Abschreibungen) x 100	%	%	%	%	%
<b>Investitionsquote</b>	Bruttoinvestitionen / Abgänge AV + bilanzielle Abschreibungen) x 100	%	%	%	%	%
<b>Anlagendeckungsgrad 2</b>	(Eigenkapital + SOPO Zuwendungen u. Beträge + langfr. Fremdkapital / Anlagevermögen) x 100	%	%	%	%	%
<b>Dynamischer Verschuldungsgrad</b>	(Effektivverschuldung / Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit	...	...	...	...	...
<b>Liquidität 2. Grades</b>	(Liquide Mittel + kurzfr. Forderungen / kurzfr. Verbindlichkeiten) x 100	%	%	%	%	%
<b>Kurzfristige Verbindlichkeitsquote</b>	(Kurzfr. Verbindlichkeiten / Bilanzsumme) x 100	%	%	%	%	%
<b>Zinslastquote</b>	(Finanzaufwendungen / ordentliche Aufwendungen) x 100	%	%	%	%	%
<b>Netto-Steuerquote</b>	(Steuererträge netto / ordentlichen Erträgen) x 100	%	%	%	%	%
<b>Zuwendungsquote</b>	(Erträge zu Zuwendungen / ordentliche Erträge) x 100	%	%	%	%	%
<b>Personalintensität</b>	(Personalaufwendungen / ordentliche Aufwendungen) x 100	%	%	%	%	%

<b>Der Einsatz von Haushaltskennzahlen</b>						
<b>Haushaltswirtschaftliche Kennzahl</b>	<b>Messgrößen der Kennzahl</b>	<b>Ist-Werte der Haushaltsjahre</b>				
		<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>
<b>Sach- und Dienstleistungsquote</b>	(Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen / ordentliche Aufwendungen) x 100	%	%	%	%	%
<b>Transferaufwandsquote</b>	(Transferaufwendungen / ordentliche Aufwendungen) x 100	%	%	%	%	%

*Abbildung 622 „Der Einsatz von haushaltswirtschaftlichen Kennzahlen“*

Die einzelnen Kennzahlen für die gemeindliche Haushaltswirtschaft haben i.d.R. nur eine beschränkte Aussagekraft. Sie sind daher nicht nur jeweils für sich allein zu betrachten, sondern miteinander in Beziehung zu setzen. Die Kennzahlen sind gegenseitig abhängig und daher als einander ergänzend zu betrachten und systemgerecht anzuwenden. Zur Analyse der Haushaltswirtschaft mithilfe von Kennzahlen gehört daher, die Kennzahl in eine Beziehung zu möglichen Referenzwerten sowie in eine Zeitreihe zusetzen.

#### **5. Zu Satz 5 (Analyse unter Einbeziehung produktorientierter Ziele und Leistungskennzahlen)**

In die Analyse der Haushaltswirtschaft sowie der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde sollen auch die produktorientierten Ziele und Leistungskennzahlen einbezogen werden, soweit sie bedeutsam für das Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde sind. Sie sind dabei unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss enthaltenen Ergebnisse zu erläutern. Damit werden nicht finanzielle Leistungsindikatoren in der Analyse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde berücksichtigt. Es bleibt dabei aber der Gemeinde eigenverantwortlich überlassen, ob und in welchem Umfang sie in diesem Zusammenhang auch über ihre Strategien informieren will.

Im Rahmen der vorzunehmenden haushaltswirtschaftlichen Analyse kann auch ein Zusammenhang mit den Teilrechnungen im gemeindlichen Jahresabschluss, die nach Produktbereichen, Produktgruppen, Produkten oder organisatorisch gegliedert sein können, hergestellt werden. Es kann dann ggf. auch produktbezogen über die Effektivität und Effizienz der Zielerreichung bei der Aufgabenerfüllung der Gemeinde berichtet werden. Dabei sollte auch über die damit zusammenhängenden örtlichen Gegebenheiten informiert werden, die wesentlichen Einfluss auf die aktuelle wirtschaftliche Lage der Gemeinde hatten.

#### **6. Zu Satz 6 (Darstellung der Chancen und Risiken der Gemeinde)**

##### **6.1 Die Inhalte des Prognoseberichtes**

Nach der Vorschrift ist im gemeindlichen Lagebericht insbesondere auf die Chancen und Risiken für die künftige haushaltswirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde einzugehen. Es wird bei dieser Vorgabe davon ausgegangen, dass die gemeindliche Haushaltswirtschaft insgesamt gesehen betrachtet und eine ganzheitliche Analyse vorgenommen wird. Eine Beschränkung der Analyse auf finanzwirtschaftliche Risiken ist daher nicht im Sinne der Vorschrift. Es gilt dabei zudem, auch die möglichen demografischen Risiken nicht außer Betracht zu lassen. Andererseits soll auch nicht auf eine Analyse der Chancen verzichtet werden. Sie erhöht die Nachvollziehbarkeit der Berichterstattung für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Entsprechend soll im gemeindlichen Lagebericht eine Prognose zur künftigen Entwicklung der Haushaltswirtschaft der Gemeinde abgegeben werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 48 GemHVO NRW**

Dieser Prognose sollte dabei ein längerer Zeitraum zugrunde gelegt werden und nicht nur das Folgejahr des abgelaufenen Haushaltsjahres. Für den Prognosebericht kann dabei z. B. der Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung genutzt werden (vgl. § 84 GO NRW). Dem Prognosebericht wären dann das laufende Haushaltsjahr und die anschließenden drei Folgejahre zugrunde zu legen. Die Nutzung dieses Zeitraumes erleichtert dabei die Berichterstattung, denn die Gemeinde kann sich dafür an der für diesen Zeitraum bereits aufgestellten Haushaltsplanung orientieren, die im gemeindlichen Haushaltsplan enthalten ist (vgl. Abbildung).

<b>Haushaltsplanung und Prognosezeitraum</b>								
	Vor- vor- jahr	Vor- jahr	Haus- halts- Jahr	HJ + 1	HJ + 2	HJ + 3	Weitere Jahre	
<b>Haushaltsplanung</b>	Ist- Werte	Plan- Werte	Plan- Werte	Plan- Werte	Plan- Werte	Plan- Werte	XXX	XXX
<b>Prognosezeitraum</b>	Ist- Werte	Ist- Werte	Ist- Werte	Prog- nose	Prog- nose	Prog- nose	Prognose	

*Abbildung 623 „Haushaltsplanung und Prognosezeitraum“*

In diesem Zusammenhang soll ein ausgewogenes zukunftsorientiertes Bild hergestellt über die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde hergestellt werden. Es soll deshalb dabei vermieden werden, z. B. aus Vorsichtsgesichtspunkten nur auf die möglichen Risiken für die gemeindliche Haushaltswirtschaft einzugehen. Die Risiken für die Gemeinde sind dabei nicht zwingend als Elemente anzusehen oder einzuschätzen, durch die Schwächen der Gemeinde aufgedeckt würden, denn die Risiken entstehen nicht immer allein aufgrund des Handelns der Gemeinde. Im Prognosebericht sollen daher auch die Chancen der Gemeinde ausreichend berücksichtigt werden.

Für die Gemeinde muss es ein allgemeines und grundsätzliches Ziel sein, eine optimale Verteilung der Risikostreuung, gute Ertragschancen und eine künftige Finanzierbarkeit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zu erreichen und dieses unter Einbeziehung des Grundsatzes der Generationengerechtigkeit dauerhaft zu sichern. Ein solcher Prognosebericht erfordert deshalb, auch die der haushaltswirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde zugrunde liegenden Annahmen im gemeindlichen Lagebericht anzugeben, wie es durch die Vorschrift ausdrücklich gefordert wird. Im gemeindlichen Lagebericht muss daher ein Bezug zur gemeindlichen Haushaltsplanung bzw. der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung zweckmäßigerweise hergestellt werden.

In diesem sachlichen Zusammenhang sind die Begriffe „Chancen“ und „Risiken“ von der Gemeinde im Rahmen einer Entwicklungsprognose für die Gemeinde selbst auszugestalten. Sie lassen sich insbesondere durch einen Vergleich des gemeindlichen Handelns mit den Zielen und der strategischen Ausrichtung der Gemeinde entwickeln. Die Gemeinde kann dabei aus ihrer Sicht die Chancen als positive Abweichung vom „normalen Verlauf“ der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bzw. der erwarteten wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde einstufen. Entsprechend wären die Risiken für die Gemeinde als negative Abweichung davon bewerten, die aus künftigen Entwicklungen der Gemeinde und aus besonderen Ereignissen entstehen können.

Die Vorgaben für den gemeindlichen Lagebericht sind als sachgerecht anzusehen. Über die Entwicklung der Gemeinde lässt sich seitens der Verantwortlichen in der Gemeinde nur ausreichend informieren, wenn sie in ihre dargestellte Sichtweise und Einschätzung über die mögliche künftige haushaltswirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde auch die darauf Einfluss nehmenden Chancen und Risiken einbezieht und transparent macht. Eine Voraussetzung für die Beurteilung ist dabei, dass von der Gemeinde die strukturelle Entwicklung ihrer Haushaltswirtschaft und die damit verbundenen Zielsetzungen, mindestens im Rahmen der mehrjährigen Ergebnis- und Finanzplanung, klar und nachvollziehbar entwickelt worden sind.

Die Gemeinde soll dabei möglichst nicht nur die einzelnen Chancen und Risiken darstellen, sondern jeweils auch ein Gesamtbild ihrer Chancen und Risiken erarbeiten und dabei ggf. auftretende Unsicherheiten auch aufzeigen bzw. durch die Darstellung eines möglichen Korridors der wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde sichtbar machen. Soweit große Unsicherheiten seitens der Gemeinde über die künftige Entwicklung bestehen, sollten ggf. auch zwei verschiedene Szenarien aufgezeigt werden. In diesem Zusammenhang ist ggf. auch auf haushaltswirtschaftliche Anforderungen einzugehen, die seitens der Aufsichtsbehörde verlangt werden, z. B. im Rahmen eines Haushaltssicherungskonzeptes.

## **6.2 Die Darstellung der Leistungsfähigkeit der Gemeinde**

Im gemeindlichen Lagebericht sollte auch die Leistungsfähigkeit der Gemeinde aufgezeigt werden. Sie soll sich auf die Geschäftstätigkeit der gemeindlichen Verwaltung beschränken und nicht auf die Aufgabenerfüllung ausgerichtet werden, die der Darstellung im Gesamtlagebericht zugrunde zu legen ist (vgl. § 51 Absatz 1 GemHVO NRW). Es ist daher auch nicht sachgerecht, den Lagebericht und den Gesamtlagebericht der Gemeinde weitgehend identisch zu erstellen. Vielmehr ist es gerade im Hinblick auf die Leistungsfähigkeit der Gemeinde geboten, eine entsprechende Trennung konsequent vorzunehmen und einzuhalten.

Die Darstellung der Leistungsfähigkeit der Gemeinde ist nicht nur in Krisenzeiten relevant, wenn darzulegen ist, über welche Fähigkeiten die Gemeinde verfügt, ihre Leistungsfähigkeit für eine stetige Aufgabenerfüllung wieder herzustellen und dauerhaft zu sichern. Den Adressaten des Jahresabschlusses muss deshalb im gemeindlichen Lagebericht ein differenziertes Bild über die aktuelle wirtschaftliche Lage sowie gegeben werden, ob ggf. eine Krise bevorsteht und wie diese eingeschätzt wird.

Ein kurzer Verweis auf mögliche Vorbeugungsmaßnahmen, auf Maßnahmen der Krisenbewältigung bzw. Sanierungsmaßnahmen oder auf ein umzusetzendes Sanierungskonzept ist dabei nicht als ausreichend anzusehen. Die Suche nach dem geeigneten Sanierungsweg kann im Rahmen der Berichterstattung aufgezeigt sowie unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten die möglichen Chancen und Risiken und die Alternativen zur Bewältigung der Krise benannt werden, sodass die Adressaten des Jahresabschlusses die mögliche Entwicklung der Gemeinde besser einschätzen können.

## **6.3 Die Darstellung der Nachhaltigkeit**

In den gemeindlichen Lagebericht gehört auch die Berichterstattung über die Nachhaltigkeit des gemeindlichen Handelns, bei dem das gemeindliche Jahresergebnis als „Erfolg des gemeindlichen Handelns“ mit Inhalten des gemeindlichen Leitbildes, z. B. Sicherung der sozialen Gerechtigkeit und der ökologischen Verträglichkeit abzuwägen bzw. in einen Ausgleich zu bringen ist. Bereits aufgrund der gesetzlichen Festlegung der Einhaltung der dauernden Leistungsfähigkeit bzw. der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung als Haushaltsgrundsatz (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW) sowie des Grundsatzes der intergenerativen Gerechtigkeit (vgl. § 1 Abs. 1 S. 3 GO NRW) kommt der Nachhaltigkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft eine hohe Bedeutung zu.

Gleichzeitig trägt aber auch die Gemeinde eine hohe gesellschaftliche Verantwortung für unterschiedliche Zielgruppen, deren Informationsinteressen ausreichend zu berücksichtigen sind. Im gemeindlichen Lagebericht sollten daher in einem besonderen Berichtsteil (Nachhaltigkeitsbericht) ergänzend zu den Informationen zum Ressourceneinsatz und Ressourcenverbrauch der Gemeinde im Haushaltsjahr deren nachhaltige zukunftsbezogene Wirkungen aufgezeigt werden. In einem solchen Nachhaltigkeitsbericht gilt es, anhand von Nachhaltigkeitszielen der Gemeinde die Art und Weise von sozialen, ökologischen und ökonomischen Wirkungen darzustellen, die aus dem haushaltsmäßigen Handeln der Gemeinde heraus entstehen oder entstehen sollen. Die Gemeinde muss

daher hinsichtlich der Nachhaltigkeit ihre Haushaltsplanung und ihre Zielsetzungen überprüfen sowie ihr Verwaltungshandeln mit konkreten Inhalten füllen.

Durch die Einbindung der Nachhaltigkeit in den gemeindlichen Lagebericht kann zudem ein Gesamtzusammenhang mit anderen zweck- und adressatenbezogenen Berichterstattungen der Gemeinde hergestellt werden, wobei sowohl positive als auch negative Auswirkungen des gesamten haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde unter Berücksichtigung der Informationsinteressen offen gelegt werden sollten. Die Möglichkeit zu einem Gesamtbild ist aber nur sachgerecht umsetzbar, wenn auch zuvor das Informationsbedürfnis der Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses bzw. der Zielgruppen des gemeindlichen Handelns ermittelt wurden.

An diesen Informationsbedürfnissen kann dann auch die Gliederung des gemeindlichen Nachhaltigkeitsberichtes als besonderer Berichtsteil im Lagebericht der Gemeinde sowie ein Vergleich mit der Vergangenheit ausgerichtet werden. Daher bietet sich z. B. eine Darstellung der sozialen Leistungen aus der Verantwortung der Gemeinde (extern und intern), der Umweltleistungen unter Berücksichtigung der Umweltziele, aber auch die wirtschaftliche Leistung bzw. Dienstleistung einschließlich der ökonomischen Verantwortung an. Das Zusammenspiel sowie eine Prioritätensetzung und die Prozessorientierung sind ein unverzichtbarer Bestandteil der gemeindlichen Informationspolitik, bei der ggf. auftretende Widersprüche nicht außerhalb der Betrachtung bleiben sollen.

Diese Sachlage verlangt keine umfassenden Informationen, sondern eine verständliche und von den Inhalten her geprägte Darstellung, sodass auch die Informationen bzw. der Nachhaltigkeitsbericht eine entsprechende Glaubwürdigkeit erreicht. Ob und wie sich daraus eine dauerhafte Orientierung der Gemeinde an der Nachhaltigkeit oder die Einrichtung eines gemeindlichen Nachhaltigkeitsmanagements örtlich entwickeln lässt, liegt in den örtlichen Bedürfnissen und der eigenverantwortlichen Informationspolitik der Gemeinde.

#### **6.4 Die Darstellung der tatsächlichen Verhältnisse auch in Krisenzeiten**

Die Vorgaben in der Vorschrift bringen es mit sich, dass die Gemeinde nicht nur in den Jahren, in denen positive Entwicklungsmöglichkeiten für die Gemeinde bestehen, über die tatsächlichen Verhältnisse sowie die Chancen und Risiken der Gemeinde zu berichtet hat, sondern auch in den Krisenzeiten. In solchen Zeiten bzw. in Zeiten, in denen Sanierungsmaßnahmen bevorstehen oder umzusetzen sind oder ein Haushaltssicherungskonzept besteht, hat die Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde sowie der Chancen und Risiken auch immer den tatsächlichen Verhältnissen der Gemeinde zu entsprechen. Daraus folgt u.a., dass eine Krise oder Einschränkungen im haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinde wegen der notwendigen Krisenbewältigung auch im gemeindlichen Lagebericht nicht verschwiegen werden dürfen.

Andererseits soll die notwendige Krisendarstellung auch nicht übertrieben werden, sodass ein Bild über die Gemeinde entstehen könnte, dass mögliche Sanierungsmaßnahmen nicht mehr greifen und die bestehende kritische Lage der Gemeinde sich sogar noch verschärfen könnte. Den Adressaten des Jahresabschlusses muss deshalb im gemeindlichen Lagebericht ein differenziertes Bild über die aktuelle wirtschaftliche Lage in Krisenzeiten gegeben werden. Wie bei der Suche nach dem geeigneten Sanierungsweg kann es auch im Rahmen der Berichterstattung sinnvoll sein, unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten sowie der unterschiedlichen Chancen und Risiken mögliche Alternativen zur Bewältigung der Krise aufzuzeigen, sodass die Adressaten des Jahresabschlusses die voraussichtliche Entwicklung der Gemeinde besser einschätzen können.

EEEEEEEEEEEE

## Siebter Abschnitt

### Gesamtabschluss

#### 1. Allgemeines

##### 1.1 Wichtige Inhalte des Gesamtabschlusses

Die Gemeinden verfügen vielfach über eine Vielzahl von Betrieben, die in eine komplexe Beteiligungsstruktur eingebunden sind und zusammen mit der gemeindlichen Verwaltung einen Verbund zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben bilden. Ein wichtiges Ziel der Reform des gemeindlichen Haushaltsrechts war daher die Verbesserung des Überblicks über die gesamte Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde sowie die Darstellung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde, die sich aus dem Ergebnis der jährlichen Haushaltswirtschaft der gemeindlichen Verwaltung sowie aus den Ergebnissen der Geschäftstätigkeit der gemeindlichen Betriebe zusammensetzt.

Die gemeindlichen Betriebe stellen im Rahmen der haushaltsrechtlichen Vorschriften verselbstständigte Aufgabenbereiche der Gemeinde dar. Unter dem Begriff „Verselbstständiger Aufgabenbereich“ wird dabei eine wirtschaftlich und organisatorisch selbstständige Einheit (Betrieb bzw. Tochtereinheit der Gemeinde) verstanden, die rechtlich selbstständig oder unselbstständig sein kann, und die eine der Gemeinde obliegende Aufgabe erfüllt. Als Betrieb gilt dabei eine organisatorisch selbstständige Wirtschaftseinheit der Gemeinde, die kaufmännische oder wirtschaftliche Interessen verfolgt, und zwar unabhängig von ihrer Rechtsform. Die Darstellung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde soll daher grundsätzlich auch unabhängig von den zulässigen Organisationsformen der gemeindlichen Betriebe erfolgen.

Der Gesamtüberblick über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde soll u.a. dadurch besser erreicht werden, dass durch einen Gesamtabschluss im Sinne eines Konzernabschlusses nach den handelsrechtlichen Vorschriften ein wirtschaftlicher Verbund zwischen der Verwaltung der Gemeinde und den gemeindlichen Betrieben hergestellt und aufgezeigt wird. Dieses Ziel erfordert, dass die gemeindliche Verwaltung die Stellung einer Muttereinheit gegenüber den gemeindlichen Betrieben einnimmt, sodass ein Über- und Unterordnungsverhältnis innerhalb der Gemeinde entsteht. Zusätzlich muss es örtlich mindestens einen gemeindlichen Betrieb geben, der als Tochtereinheit der Gemeinde voll zu konsolidieren ist. Außerdem erleichtert das betriebswirtschaftliche Rechnungswesen in der gemeindlichen Verwaltung und in den gemeindlichen Betrieben als gleiche Ausgangsgrundlage das Erreichen und Herstellen des dringend notwendigen Überblicks über die gesamte wirtschaftliche Lage der Gemeinde.

Für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses ist der Jahresabschluss der gemeindlichen Verwaltung mit den Jahresabschlüssen der gemeindlichen Betriebe, unabhängig von ihrer jeweiligen Rechts- oder Organisationsform, zu konsolidieren. Die Rechtsform und die Organisationsform der gemeindlichen Betriebe haben dabei keinen Einfluss auf die Einbeziehung eines Betriebes in den Konsolidierungskreis für den gemeindlichen Gesamtabschluss. Der gemeindliche Gesamtabschluss stellt daher eine Zusammenführung der jahresbezogenen Ergebnisse der gemeindlichen Verwaltung und der gemeindlichen Betriebe unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Verflechtungen sowie unter Beachtung der Grundlagen der Vereinheitlichung dar. Die Aufstellung des Gesamtabschlusses ist deshalb keine bloße Addition der gemeindlichen mit den betrieblichen Daten.

Die Anwendung des Grundsatzes der Einheitlichkeit bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses soll dabei verhindern, dass es nicht zur Übernahme unzutreffender Werte für das Vermögen und die Schulden der Gemeinde aus den Einzelabschlüssen der gemeindlichen Betriebe kommt. Der Informationsgehalt des gemeindlichen Gesamtabschlusses darf durch die Zusammenführung der Einzelabschlüsse nicht beeinträchtigt werden. Die generelle Möglichkeit für die Gemeinde, beim Vorliegen besonderer örtlicher Gegebenheiten auf

einen Gesamtabchluss zu verzichten, z. B. bei fehlenden Tochtereinheiten für die Vollkonsolidierung oder beim Vorhandensein von Betrieben, die lediglich von untergeordneter Bedeutung sind, führt dazu, dass in diesen Fällen der Gesamtabchluss als eine wichtige Informationsquelle über die gesamte wirtschaftliche Lage der Gemeinde nicht zur Verfügung steht. Ein solcher Sachverhalt vor Ort dürfte sich auch auf die Steuerung der Gemeinde und die Prognose der Chancen und Risiken für die zukünftige wirtschaftliche Entwicklung auswirken.

## **1.2 Die Bezeichnung „Gesamtabschluss“**

Die Ziele und die Zwecke der Reform des gemeindlichen Haushaltsrechts sowie das Vorhaben, einen Überblick über die gesamte Vermögens-, Schulden-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde zu gewinnen, erforderte dem neu geschaffenen eigenständigen jährlichen Abschluss eine zutreffende Bezeichnung zu geben. Er soll als Informationsinstrument ein den tatsächlichen Verhältnissen der Gemeinde entsprechendes Bild vermitteln und stellt daher eine Berichterstattung über die gesamte wirtschaftliche Lage der Gemeinde dar. Der neue gemeindliche Abschluss entsteht dabei aus einer Zusammenfassung von Einzelabschlüssen, vergleichbar dem Konzernabschluss nach dem Handelsrecht. In Anlehnung an das Referenzmodell HGB wurde deshalb diesem gemeindlichen Abschluss die Bezeichnung „Gesamtabschluss“ gegeben.

Durch diesen Begriff für einen umfassenden Abschluss im gemeindlichen Bereich soll einerseits verdeutlicht werden, dass mit dem Gesamtabchluss eine zusammenfassende Darstellung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde erfolgt. Diese Gesamtlage wird dabei aus der wirtschaftlichen Lage der gemeindlichen Verwaltung und der einzelnen Betriebe der Gemeinde abgeleitet. Andererseits soll der Begriff auch den Zwecken und Zielen sowie den Erfordernissen eines Abschlusses nach Ablauf eines Haushaltsjahres bzw. eines Geschäftsjahres in ausreichendem Maße gerecht werden. Durch den Begriff sollen zudem die Besonderheiten wiedergespiegelt werden, die im öffentlichen Bereich gegenüber dem privatrechtlichen Bereich bestehen.

## **1.3 Die Einheitsgrundsätze**

### **1.3.1 Der Grundsatz „Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“**

Die gesetzlichen Festlegungen von Zielen und Zwecken des gemeindlichen Gesamtabchlusses sollen zu einem Gesamtüberblick über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde führen, mit dem auch ein haushaltswirtschaftlich zutreffendes Ergebnis der gesamten jahresbezogenen Tätigkeit (Aufgabenerfüllung) der Gemeinde darzustellen ist. Unter Berücksichtigung dieser rechtlichen Vorgaben soll die Gemeinde als eine wirtschaftliche Einheit gelten, bei der die Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit der gemeindlichen Verwaltung und der Betriebe der Gemeinde einen abgegrenzten Bereich wirtschaftlicher Aktivitäten darstellen, ohne dass dafür eine neue eigenständige rechtliche Einheit zu schaffen ist.

Diese Gegebenheiten führen dazu, dass dem gemeindlichen Gesamtabchluss die „Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“ zugrunde zu legen ist. Sie setzt ein Beherrschungsverhältnis zwischen der gemeindlichen Verwaltung als Muttereinheit und mindestens einem Betrieb der Gemeinde als Tochtereinheit voraus. Der Gemeinde soll dabei ein Nutzen entstehen. Gleichwohl bedeutet eine solche Beherrschung nicht, dass die gemeindliche Verwaltung auch die Gesamtverantwortung für die einzelnen aufgabenbezogenen Geschäfte der gemeindlichen Betriebe unmittelbar zu tragen hat.

Das Vorliegen einer faktischen wirtschaftlichen Einheit kann dagegen i.d.R. nicht angenommen werden. Viele gemeindliche Betriebe des Vollkonsolidierungskreises führen zwar gemeindliche Aufgaben durch, jedoch in rechtlich selbstständiger Form. Sie können daher vergleichsweise eher wie ein Fachbereich oder eine Abteilung der gemeindlichen Verwaltung betrachtet werden. Einer solchen Betrachtung bedarf es beim gemeindlichen Gesamt-

abschluss. Die Einheitstheorie in Form der „Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“ stellt deshalb eine zutreffende rechnungslegende Form für die Gemeinde dar und ist von ihr entsprechend umzusetzen.

In diesem Zusammenhang genügt es zur Herstellung einer „wirtschaftlichen Einheit“ zwischen den Betrieben der Gemeinde und der gemeindlichen Verwaltung nicht, die einzelnen Jahresabschlüsse unkoordiniert zusammenzurechnen. Vielmehr ist unter Berücksichtigung der Verflechtungen zwischen der gemeindlichen Verwaltung und den Betrieben der Gemeinde sowie zwischen den Betrieben ein haushaltswirtschaftliches Ergebnis für die gesamte Tätigkeit der Gemeinde sowie der daraus entstandene Vermögens- und Schuldengesamtstand zu ermitteln. Es bedarf dazu der einheitlichen Anwendung von Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisregeln sowie der Abgrenzung und Eliminierung der Beziehungen zwischen den Beteiligten.

Der gemeindliche Gesamtabschluss macht dabei die Jahresabschlüsse der gemeindlichen Verwaltung und der gemeindlichen Betriebe insgesamt nicht überflüssig. Vielmehr baut der gemeindliche Gesamtabschluss auf dem Einzelabschluss der Gemeinde auf. Dessen Bewertungs- und Bilanzierungsgrundlagen finden daher auch bei der Aufstellung des Gesamtabchlusses grundsätzlich Anwendung. Diese Festlegung wirkt sich auf die Einzelabschlüsse der gemeindlichen Betriebe aus, die ggf. in diesem Sinne anzupassen bzw. in eine Gemeindebilanz II (GB II) überzuleiten sind.

### **1.3.2 Der Verzicht auf den Grundsatz „Fiktion der rechtlichen Einheit“**

Mit dem Gesamtabchluss im gemeindlichen Bereich in der Fiktion der wirtschaftlichen Einheit wird durch die Konsolidierung der Jahresabschlüsse der gemeindlichen Verwaltung und der Betriebe der Gemeinde dem Einheitsgedanken in ausreichendem Maße Rechnung getragen. Es bedarf daher nicht zwingend zusätzlich noch der Herstellung der Fiktion der rechtlichen Einheit „Gemeinde“. Die Herstellung einer solchen Einheit dürfte durch das Nebeneinander von öffentlich- rechtlichen und privatrechtlichen Betrieben erheblich erschwert werden. Im Rahmen der Fiktion einer rechtlichen Einheit wären alle gemeindlichen Betriebe und die gemeindliche Verwaltung fiktiv als rechtlich unselbstständige Einheiten der Gemeinde zu behandeln. Die Gemeinde kann aber aus Rechtsgründen keine rechtliche Körperschaft kein in Form eines „konzernähnlichen“ Gebildes darstellen.

Sofern der Grundsatz der „Fiktion der rechtlichen Einheit“ beim gemeindlichen Gesamtabchluss anzuwenden wäre, dürfte ein strenger Maßstab an die Umsetzung der „Einheitlichkeit“ durch gleiche Ansatz-, Bewertungs- und Ausweissachverhalte bei der gemeindlichen Verwaltung und den gemeindlichen Betrieben anzulegen sein. Bei diesem Maßstab müssten dann die Vorgaben für den Jahresabschluss der gemeindlichen Verwaltung als Muttereinheit vollständig durch die Betriebe der Gemeinde als Tochtereinheiten angewendet werden.

Im Rahmen des Gesamtabchlusses soll wegen dieser Gesichtspunkte und Gegebenheiten sowie wegen der bestehenden rechtlichen Verhältnisse in Form von öffentlichem und privatem Recht sowie von Bundes- und Landesrecht bei der Gemeinde die „Fiktion der rechtlichen Einheit“ nicht zur Anwendung kommen. Der Verzicht auf die Umsetzung des Grundsatzes der „Fiktion der rechtlichen Einheit“ dürfte deshalb die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses insgesamt erleichtern.

## **1.4 Weitere wichtige Grundsätze**

### **1.4.1 Der Grundsatz der Wesentlichkeit**

Bei der Aufstellung des Gesamtabchlusses durch die Gemeinde kann es aufgrund der Informationsfunktion des Gesamtabchlusses notwendig werden, zwischen konkurrierenden örtlichen Sachverhalten eine Abwägung vorzunehmen. Aus den Konsolidierungspflichten, den Konsolidierungswahlrechten und -verboten i.V.m. den zu beachtenden Grundsätzen können sich ggf. Zielkonflikte für die Gemeinde ergeben. Diese Abwägung kann nach

vernünftiger kaufmännischer Beurteilung erfolgen. Die Abwägung soll die Prüfung von Chancen und Risiken unter Beachtung des Vorsichtsprinzips, des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit und des Grundsatzes der Wesentlichkeit beinhalten. Sie muss in sich schlüssig und willkürfrei sein, sodass das Ergebnis aus den objektiven Gegebenheiten heraus logisch ableitbar ist. Der gemeindliche Gesamtabschluss ist nur verständlich und akzeptabel und seine Informationen für die Adressaten bedeutsam, wenn auch alle wesentlichen Informationen gegeben werden bzw. darin enthalten sind.

Der Grundsatz der Wesentlichkeit konkretisiert den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit insoweit, als er bestimmt, dass aus der Anwendung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit nur dann Vereinfachungen der Rechnungslegung begründet werden können, wenn sich hieraus keine Informationsnachteile für die Adressaten des gemeindlichen Gesamtabschlusses ergeben. Er kann dabei quantitativ in einem bestimmten Wert als auch qualitativ in einer Eigenschaft zur Anwendung kommen. In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass mehrere Abweichungen für sich allein betrachtet unwesentlich sein können, zusammengefasst oder zusammen betrachtet aber durchaus als wesentlich zu bewerten sind. Im Zweifelsfall ist es für die Gemeinde erforderlich, zutreffende Informationen über eine Abweichung zu erhalten, sodass ggf. für die notwendig gewordene Entscheidung eine überschlägige Ermittlung der Ursachen und Wirkungen erforderlich werden kann.

Im Rahmen des Gesamtabschlusses der Gemeinde ist dabei die Wesentlichkeitsgrenze aus der Bedeutung des jeweiligen örtlichen Sachverhaltes abzuleiten. Sie ist außerdem davon abhängig, wie sich die wirtschaftlichen Entscheidungen und die daraus entstehenden Informationen sich auf die Adressaten des gemeindlichen Gesamtabschlusses auswirken. Die im Rahmen des Gesamtabschlusses zu gebenden Informationen sind immer dann als wesentlich anzusehen, wenn durch ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte oder unvollständige Darstellung die auf der Basis des Gesamtabschlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Abschlussadressaten beeinflussen können. Eine Relevanz in diesem Sinne ist daher z. B. anzunehmen, wenn die Informationen dadurch die Adressaten beeinflussen, dass sie ihnen bei der Beurteilung von vergangenen, aktuellen oder zukünftigen Ereignissen helfen oder ihre Beurteilung bestätigten oder korrigieren. Entscheidungsrelevante Informationen sollen deshalb im gemeindlichen Gesamtabschluss ausgewiesen werden und erkennbar sein.

#### **1.4.2 Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit**

Bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses kommt dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit aufgrund seiner Informationsfunktion eine große Bedeutung zu. Im gemeindlichen Gesamtabschluss müssen zwar grundsätzlich alle Bilanzierungssachverhalte (einzeln) erfasst werden, jedoch muss unter dem Aspekt der Wirtschaftlichkeit zwischen den Kosten der Rechnungslegung und dem Informationszuwachs bzw. dem Nutzen ein angemessenes Verhältnis bestehen. Der Aufwand, der im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses erforderlich ist, muss daher in angemessener Relation zu den zu erwartenden Ergebnissen stehen. Zulässige Vereinfachungen sollten deshalb bereits bei der Planung der Aufstellung berücksichtigt werden.

Die Entscheidung, ob bei der Aufbereitung einzelner Sachverhalte eine Unwirtschaftlichkeit gegeben ist, muss örtlich unter Berücksichtigung aller relevanten Umstände und der aus der Entscheidung entstehenden Auswirkungen entschieden werden. Allgemeine Rahmenbedingungen bestehen dafür nicht und lassen sich z. B. landesweit unter Berücksichtigung der unterschiedlichen gemeindlichen Verhältnisse auch nur sehr schwer festlegen. Bei der Beurteilung entsprechend relevanter Sachverhalte ist daher z. B. auch auf die einzelne zu beachtende Vorschrift abzustellen. Sofern ein Konflikt mit einer anderen Vorschrift besteht oder entsteht, ist ein solcher Konflikt im Rahmen einer Abwägung und unter Beachtung der Aufgabe des gemeindlichen Gesamtabschlusses, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, aufzulösen.

In diesem Zusammenhang muss von der Gemeinde auch beurteilt werden, ob das im Vergleich zur Vollständigkeit entstehende Abweichungsrisiko im Sinne der Aufgabe bzw. der Informationsfunktion des gemeindlichen

Gesamtabschlusses tragfähig ist. Dabei findet als Prüfungsgrundsatz auch der Grundsatz der Wesentlichkeit eine Anwendung. Es ist abzuwägen, ob durch den aus Wirtschaftlichkeitsgründen geringeren Aufwand möglicherweise Informationen weggelassen werden oder eine fehlerhafte Darstellung entsteht, durch die zu treffende wirtschaftliche Entscheidungen der Adressaten des gemeindlichen Gesamtabschlusses beeinflusst werden können. Im Zweifelsfall ist es erforderlich, zutreffende Informationen über entstandene Abweichungen zu geben, z. B. im Gesamtanhang im gemeindlichen Gesamtabschluss (vgl. § 51 Absatz 2 GemHVO NRW). Für die dafür notwendige Entscheidung der Gemeinde ist ggf. eine überschlägige Ermittlung der Sachlage erforderlich.

#### **1.4.3 Der Grundsatz der untergeordneten Bedeutung**

Im gemeindlichen Haushaltsrecht ist bestimmt worden, dass gemeindliche Betriebe nicht in den Gesamtabschluss der Gemeinde einzubeziehen sind, wenn die betreffenden Betriebe für die Erfüllung der Verpflichtung der Gemeinde, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung sind. Die Vorschrift des § 116 Absatz 3 GO NRW konkretisiert damit den für den gemeindlichen Gesamtabschluss allgemein geltenden Grundsatz der Wesentlichkeit in einem speziellen Fall. Für die Prüfung, ob gemeindliche Betriebe von untergeordneter Bedeutung für den Gesamtabschluss der Gemeinde sind, hat die Gemeinde ausschließlich die örtlichen Verhältnisse zu betrachten und zu bewerten. Die dann zu treffende Entscheidung ist vom Gesamtbild der relevanten Umstände vor Ort abhängig.

An einen möglichen Verzicht der Einbeziehung eines gemeindlichen Betriebes in den Gesamtabschluss der Gemeinde sind strenge Anforderungen zu stellen. Es muss bei der Anwendung des Grundsatzes bzw. der Inanspruchnahme der gesetzlichen Befreiungsregelung durch die Gemeinde grundsätzlich die Vermögenslage, die Schuldenlage, die Ertragslage sowie die Finanzlage der Gemeinde betroffen sein. Diese Erfordernisse bedeuten dabei nicht, dass die vier genannten Bereiche gleichermaßen betroffen sein müssen. Es könnten sich in vielen Fällen durchaus unterschiedliche Wirkungen ergeben. Im Einzelfall kann auch die gemeindliche Aufgabenerfüllung betroffen sein. Sie ist von wesentlicher Bedeutung auch für die Gemeinde insgesamt und darf daher bei der Beurteilung der untergeordneten Bedeutung eines gemeindlichen Betriebes nicht unberücksichtigt bleiben.

Für die Anwendung des Begriffes „Untergeordnete Bedeutung“ im Rahmen der Abgrenzung und Bestimmung des örtlichen Konsolidierungskreises gilt daher, dass eine untergeordnete Bedeutung eines gemeindlichen Betriebes nicht bereits dann gegeben ist, wenn von der Gemeinde nur ein geringer Anteil an einem solchen Betrieb gehalten wird. Ob die Voraussetzungen für eine Nichteinbeziehung eines gemeindlichen Betriebes in den Gesamtabschluss sachlich vor Ort gegeben sind, muss von der Gemeinde unter Beachtung der einschlägigen gemeinderechtlichen Vorschriften und unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse geprüft und entschieden werden.

Bei einem Verzicht auf die Einbeziehung von mehreren gemeindlichen Betrieben in den Gesamtabschluss der Gemeinde wegen ihrer untergeordneten Bedeutung muss die erfolgte Einzelbetrachtung der Betriebe um eine Gesamtbetrachtung der betroffenen Betriebe ergänzt werden. Ein einzelner gemeindlicher Betrieb kann isoliert für sich betrachtet von untergeordneter Bedeutung für die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde sein, eine Vielzahl von Betrieben kann dann aber in ihrer Gesamtheit durchaus anders zu bewerten sein. Ihre Gesamtbedeutung kann sich ggf. wesentlich auf die Darstellung der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde auswirken. Sofern eine solche Gesamtbedeutung gegeben ist, sind die in die Gesamtheit einbezogenen gemeindlichen Betriebe in den Gesamtabschluss der Gemeinde einzubeziehen.

Der Grundsatz der untergeordneten Bedeutung ist auch bei der Anwendung der Equity-Methode zu beachten. Er findet eine unmittelbare Anwendung, wenn ein oder mehrere Betriebe zusammen für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde von untergeordneter Bedeutung sind (vgl. § 311 Absatz 2 HGB). Diese handelsrechtliche Vorschrift besteht zusätzlich zur Regelung des § 116 GO NRW, denn bereits die gemeindliche Vorschrift beinhaltet

den Grundsatz. Aus dem Nebeneinander der Vorschriften kann jedoch nicht geschlossen werden, dass sich der Grundsatz in § 116 Absatz 3 GO NRW nur auf gemeindliche Betriebe bezieht, die voll zu konsolidieren sind.

### **1.5 Der zulässige Verzicht auf einen Gesamtabchluss**

Die Vorschriften über den gemeindlichen Gesamtabchluss enthalten keine gesonderten Ausnahmeregelungen oder Kriterien für einen zulässigen Verzicht auf einen Gesamtabchluss oder für eine Befreiung von der Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses (vgl. § 116 GO NRW). Ein Verzicht auf einen Gesamtabchluss ist dann als zulässig anzusehen, wenn die Gemeinde über keine Tochterunternehmen verfügt, also kein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der Verwaltung der Gemeinde und mindestens einem ihrer Betriebe besteht. Sofern in einer solchen Situation die Gemeinde aber noch über Betriebe verfügt, die in einem Gesamtabchluss nach der Equity-Methode zu konsolidieren wären, wird dadurch gleichwohl die Voraussetzung „Mutter-Tochter-Verhältnis“ für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses nicht (auch nicht ersatzweise) erfüllt.

Bei der Gemeinde können sich aber auch noch andere Fallgestaltungen im Rahmen der örtlichen Beteiligungsverhältnisse ergeben, die dazu führen, dass für die Gemeinde die Aufstellung eines Gesamtabchlusses entbehrlich wird (vgl. Abbildung).

<b>Der zulässige Verzicht auf einen Gesamtabchluss</b>
- Die Gemeinde (Gemeindliche Verwaltung als Muttereinheit) verfügt über voll zu konsolidierende Betriebe, sodass ein erforderliches Mutter-Tochter-Verhältnis als Voraussetzung für die Aufstellung des Gesamtabchlusses vorliegt, die Tochterunternehmen sind aber wegen der insgesamt bestehenden untergeordneten Bedeutung nicht voll zu konsolidieren.
- Die Gemeinde (Muttereinheit) verfügt über keinen voll zu konsolidierenden Betrieb, der eine Tochtereinheit der Gemeinde darstellt, sodass ein erforderliches Mutter-Tochter-Verhältnis als Voraussetzung für die Aufstellung des Gesamtabchlusses nicht vorliegt.
- Die Gemeinde verfügt nicht über Tochterunternehmen, sondern nur über Betriebe bzw. Beteiligungen, bei denen die Equity-Methode zur Anwendung kommt.
- Die Gemeinde verfügt nicht über Tochterunternehmen, sondern nur über Betriebe bzw. Beteiligungen, die nach der Anschaffungswert-Methode anzusetzen sind.

*Abbildung 624 „Der zulässige Verzicht auf einen Gesamtabchluss“*

In solchen Fällen des zulässigen Verzichts auf die Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses erlischt jedoch nicht die Pflicht zur Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses (vgl. § 116 Absatz 6 GO NRW). Die gesetzlich bestimmte Prüfungspflicht ist dann vom Rechnungsprüfungsausschuss in der Art und Weise auszuüben, dass von ihm zu festzustellen ist, ob die Voraussetzungen für einen Verzicht auf die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses vorliegen bzw. erfüllt sind. Er hat dabei auch die örtlichen Abgrenzungen und Abwägungen der Gemeinde hinsichtlich ihrer Betriebe in seine Prüfung einzubeziehen und festzustellen, ob das daraus entstandene Ergebnis aus seiner Sicht zutreffend ist.

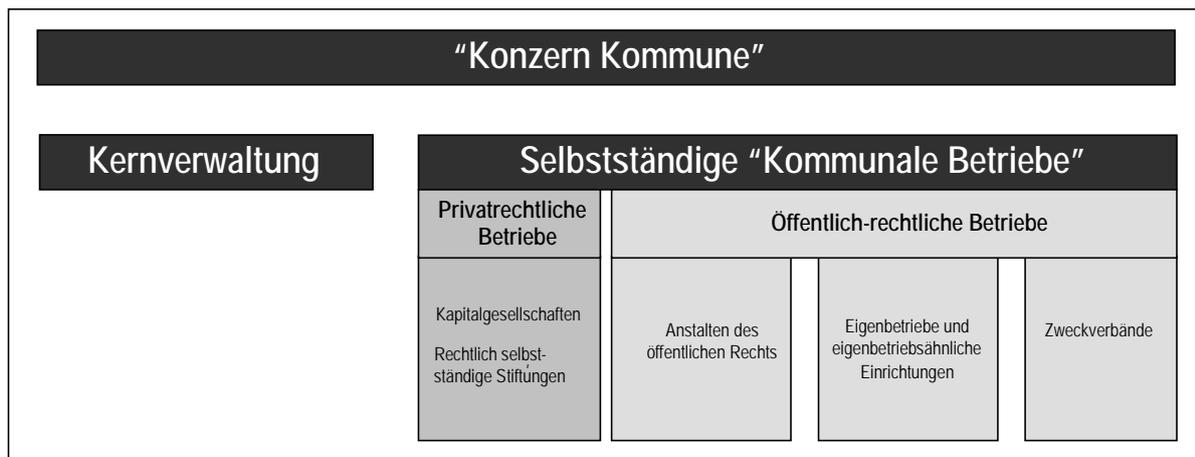
## 2. Der gemeindliche Gesamtabschluss

### 2.1 Die Zwecke des gemeindlichen Gesamtabschlusses

Mit dem gemeindlichen Gesamtabschluss werden die Informationsdefizite der Einzelabschlüsse der gemeindlichen Verwaltung und der Betriebe der Gemeinde beseitigt und die Vermittlung entscheidungsrelevanter Informationen unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) in den Vordergrund gestellt. Dieser Zielsetzung steht dabei der gemeindliche Beteiligungsbericht, der weiterhin auf die Einzelergebnisse der gemeindlichen Betriebe ausgerichtet ist, nicht entgegen (vgl. § 52 GemHVO NRW).

Die Gemeinde ist deshalb verpflichtet, ihren Gesamtabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen (vgl. nach § 116 GO NRW). Für eine solche Aufstellung muss bei der Gemeinde mindestens ein „Mutter-Tochter-Verhältnis“ bestehen. Die Gemeinde muss über einen Betrieb verfügen, der im Verhältnis zur Muttereinheit „Gemeindliche Verwaltung“ eine Tochtereinheit darstellt, denn nur beim Vorliegen dieser Voraussetzung kann eine Vollkonsolidierung erfolgen und ein Gesamtabschluss von der Gemeinde aufgestellt werden (vgl. § 50 GemHVO NRW).

In diesem rechtlichen Rahmen wird der Einzelabschluss der gemeindlichen Verwaltung, die als „herrschender Betrieb“ bzw. als Muttereinheit gegenüber den Betrieben der Gemeinde behandelt wird, mit den Einzelabschlüssen der Betriebe, die gegenüber der gemeindlichen Verwaltung die Tochtereinheiten darstellen, zu einem Gesamtabschluss bzw. einer „wirtschaftlichen Einheit“ zusammengeführt. Das nachfolgende angepasste Schaubild (Quelle: NKF-Dokumentation 2003 S. 477) verdeutlicht die gemeindliche Gesamtheit (vgl. Abbildung).



*Abbildung 625 „Der kommunale Konzern“*

Für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses sind die haushaltsrechtlichen Vorschriften für Gemeinden sowie neben den GoB auch die GoK zu beachten, die sich in der in der Privatwirtschaft im Zusammenspiel mit den einschlägigen handelsrechtlichen Vorschriften zum Konzernabschluss entwickelt haben.

### 2.2 Das Mutter-Tochter-Verhältnis im gemeindlichen Bereich

#### 2.2.1 Die Gemeinde als Muttereinheit

Im Gesamtabschluss der Gemeinde soll die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der in den Gesamtabschluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe und der gemeindlichen Verwaltung insgesamt so dargestellt werden, als ob es sich bei der Gemeinde um eine einzige wirtschaftliche Einheit handeln würde. Unter Ein-

beziehung der einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorschrift wird die gemeindliche Verwaltung als „herrschender Betrieb“ behandelt und hat die Stellung als öffentlich-rechtliche „Muttereinheit“ inne (vgl. § 116 GO NRW).

Der gemeindlichen Verwaltung obliegt dadurch die Pflicht, jährlich einen Gesamtabschluss unter Einbeziehung der gemeindlichen Betriebe aufzustellen. Als „gemeindlicher Betrieb“ wird jede wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung der Gemeinde außerhalb ihrer Verwaltung bezeichnet, die mindestens in organisatorisch selbstständiger Form erfolgt. Die Bezeichnung ist zudem unabhängig davon, ob von der Gemeinde die wirtschaftliche Betätigung in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form vorgenommen wird. Die gemeindlichen Betriebe stellen daher unmittelbar Tochtereinheiten für die Gemeinde dar, sofern diese in den Vollkonsolidierungskreis einzubeziehen sind.

## **2.2.2 Die gemeindlichen Betriebe als Tochtereinheiten**

### **2.2.2.1 Die Bezeichnung „Tochtereinheit“**

Im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses stellt die gemeindliche Verwaltung die Mutter-Einheit dar, sodass aufgrund dieser Festlegung die gemeindlichen Betriebe zu Tochtereinheiten werden. Die gemeindlichen Betriebe stellen jedoch nur insoweit gemeindliche Tochtereinheiten dar, wie diese unter Einbeziehung der einschlägigen Voraussetzungen im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses voll zu konsolidieren sind (vgl. § 50 GemHVO NRW). Ein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der Gemeinde und ihren Betrieben wird deshalb nicht nur in den Formen des Privatrechts, sondern auch in öffentlich-rechtlicher Form begründet. Es müssen daher nicht nur unmittelbare, sondern auch mittelbare Beziehungen und Verknüpfungen zwischen der Gemeinde und ihren Betrieben sowie zwischen den gemeindlichen Betrieben berücksichtigt werden.

Diese Grundlagen erfordern von der Gemeinde, ihre organisatorischen Gegebenheiten hinsichtlich des Vorliegens eines Mutter-Tochter-Verhältnisses zu prüfen, denn die gemeindlichen Betriebe sind unabhängig von ihrer Organisationsform, aber abhängig vom Beteiligungsverhältnis der Gemeinde in die Vollkonsolidierung für den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehen (vgl. § 50 Absatz 1 und 2 GemHVO NRW). Bei einer solchen Ausgangslage können die örtlich zu klärenden Fragestellungen z. B. mit dem Blick geprüft werden: „Wie würde gehandelt bzw. entschieden, wenn der jeweilige gemeindliche Betrieb (noch) ein Teil der gemeindlichen Verwaltung wäre“. Gleichwohl ist dann noch zwischen „verbundenen Unternehmen“, „Beteiligungen“ und „Sondervermögen“ der Gemeinde zu unterscheiden.

### **2.2.2.2 Verbundene Unternehmen als gemeindliche Tochtereinheiten**

In der gemeindlichen Bilanz sind die Betriebe der Gemeinde, die im gemeindlichen Gesamtabschluss voll zu konsolidieren sind, als „verbundene Unternehmen“ gesondert anzusetzen. Ein gemeindlicher Betrieb kann dabei aufgrund öffentlich-rechtlicher Vorgaben zur Gemeinde gehören. Bei einem Betrieb in privatrechtlicher Form müssen dafür besondere Voraussetzungen vorliegen. Die enge Verbindung zwischen der öffentlich-rechtlichen Gemeinde und den betreffenden Betrieben sollte deshalb durch den Begriff „verbundene Einheiten“ ausgedrückt werden. Dieser Begriff ist dabei inhaltlich dem Begriff „verbundene Unternehmen“ gleichgestellt.

Der gemeindliche Betrieb in privatrechtlicher Form muss entweder unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde stehen oder die Gemeinde kann auf den Betrieb einen beherrschenden Einfluss ausüben. Ein solcher Einfluss der Gemeinde auf einen gemeindlichen Betrieb ist i.d.R. anzunehmen, wenn die Gemeinde mit mehr als 50 % an einem Betrieb beteiligt ist. Es können aber auch andere Gründe für einen entsprechenden Einfluss der Gemeinde auf den Betrieb sprechen, z. B. dadurch, dass eine entsprechende Vereinbarung besteht. Die Eigengesellschaften der Gemeinde, die dadurch gekennzeichnet sind, dass die Gemeinde alleinige Gesellschafterin des Unter-

nehmens ist (Beteiligungsquote i.H.v. 100 v.H.), stellen regelmäßig verbundene Einheiten und dadurch voll zu konsolidierenden Tochterunternehmen für die Gemeinde dar.

### **2.2.2.3 Beteiligungen als gemeindliche Tochterunternehmen**

In der gemeindlichen Bilanz sind die Betriebe der Gemeinde gesondert anzusetzen, die als gemeindliche Beteiligungen zu klassifizieren sind. Als „Beteiligungen“ sind alle Anteile der Gemeinde, d.h. die mitgliedschaftlichen Vermögens- und Verwaltungsrechte an gemeindlichen Betrieben einzuordnen, die in der Absicht gehalten werden, eine dauernde Verbindung zu diesem Betrieb herzustellen. Ein Ansatz in der gemeindlichen Bilanz setzt dabei voraus, dass diese Verbindung dem gemeindlichen Geschäftsbetrieb dient und einen Beitrag zur Aufgabenerfüllung der Gemeinde leistet oder leisten kann. Eine Beteiligung der Gemeinde liegt i.d.R. vor, wenn sie an einem Unternehmen mit mehr als 20 v.H. beteiligt ist (vgl. § 271 Absatz 1 HGB).

Als Beteiligungen der Gemeinde kommen dabei sowohl Anteile an Kapitalgesellschaften (auch gemeinnützige Gesellschaften), aber auch Anteile an sonstigen juristischen Personen in Betracht. Eine Trennung in Unternehmen und Einrichtungen nach den § 107 GO NRW (Zulässigkeit wirtschaftlicher Betätigung) und § 108 GO NRW (Unternehmen und Einrichtungen des privaten Rechts) ist hier nicht relevant. Soweit gemeindliche Betriebe in der Rechtsform des privaten Rechts in den gemeindlichen Gesamtabchluss einzubeziehen sind, ist der Unternehmensbegriff im handelsrechtlichen Sinne anzuwenden. Entsprechend dem Handelsrecht ist es dabei unerheblich, ob die Anteile an diesen gemeindlichen Betrieben in Wertpapieren verbrieft sind oder nicht.

### **2.2.2.4 Sondervermögen als gemeindliche Tochterunternehmen**

In der gemeindlichen Bilanz sind die Sondervermögen der Gemeinde, die unter der Rechtsperson „Gemeinde“ über einen eigenen Rechnungskreis verfügen, unter einem gesonderten Bilanzposten anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.3.3 GemHVO NRW). Zu solchen gemeindlichen Sondervermögen sind die wirtschaftlichen Unternehmen (vgl. § 114 GO NRW) und die organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit (vgl. § 107 Absatz 2 GO NRW) zu zählen (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW). Diese gemeindlichen Betriebe sind wichtige gemeindliche Einheiten, die nach der für sie geltenden Eigenbetriebsverordnung wirtschaftlich und organisatorisch selbstständig sind und für die daher Sonderrechnungen und eigene Jahresabschlüsse verlangt werden (vgl. § 21 EigVO NRW).

Die rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen der Gemeinde stellen ebenso besondere gemeindliche Sondervermögen der Gemeinde dar, z. B. eigene Zusatzversorgungskassen oder Eigenunfallversicherungen. Für diese Einrichtungen muss dann eine entsprechend abgesonderte Haushalts- und Wirtschaftsführung mit einem eigenen Jahresabschluss bestehen (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 4 GO NRW). Alle diese gemeindlichen Sondervermögen sind in den gemeindlichen Gesamtabchluss einzubeziehen und von der Gemeinde voll zu konsolidieren.

## **2.3 Die Arbeitsschritte zum gemeindlichen Gesamtabchluss**

### **2.3.1 Allgemeine Sachlage**

Die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses erfordert eine Vielzahl von „technischen“ Arbeitsschritten von der Gemeinde. Für die örtliche Ausgestaltung des Gesamtabchlusses sind dabei die für die Gemeinde geltenden Bilanzierungs- und Bewertungsnormen des gemeindlichen Haushaltsrechts maßgeblich. Es sind aber auch die örtlichen Besonderheiten zu berücksichtigen. Die örtlichen Gegebenheiten beeinflussen die Aufstellungsarbeiten der Gemeinde in fachlicher und zeitlicher Hinsicht in wesentlichen Punkten. Einer der wichtigsten

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
7. Abschnitt GemHVO NRW**

Schritte zur Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses ist die Erstellung eines Summenabschlusses aus den Einzelabschlüssen der Gemeinde und der gemeindlichen Betriebe.

Ein solcher Summenabschluss wird als Gemeindebilanz II (GB II) bezeichnet, um eine Abgrenzung zu den einzelnen Jahresabschlüssen der gemeindlichen Verwaltung und der Betriebe der Gemeinde zu erreichen, die entweder nach dem NKF oder dem HGB aufgestellt werden. Der aus den Daten dieser Jahresabschlüsse durch Überleitung gewonnene Summenabschluss ist anschließend durch verschiedene haushaltsrechtlich bestimmte Konsolidierungsmaßnahmen zu einem gemeindlichen Gesamtabschluss umzuformen. Zu den Konsolidierungsschritten gehören dabei insbesondere die folgenden Maßnahmen (vgl. Abbildung).

<b>Die Konsolidierungen beim gemeindlichen Gesamtabschluss</b>	
<b>KONSOLIDIERUNGSART</b>	<b>KONSOLIDIERUNGSARBEIT</b>
<b>Kapitalkonsolidierung</b>	Den Bilanzansatz der in jeweils den Gesamtabschluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe mit dem Eigenkapital des Betriebes zu verrechnen.
<b>Schuldenkonsolidierung</b>	Die Forderungen und Verbindlichkeiten der in den Gesamtabschluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe gegeneinander aufzurechnen.
<b>Aufwands- und Ertragskonsolidierung</b>	Aufwendungen und Erträge aus Geschäften zwischen den in den Gesamtabschluss einbezogenen gemeindlichen Betrieben gegeneinander aufzurechnen.
<b>Zwischenergebniseliminierung</b>	Aus „Konzernsicht“ die nicht realisierten Gewinne und Verluste aus den Beständen zu eliminieren.

*Abbildung 626 „Die Konsolidierungen beim gemeindlichen Gesamtabschluss“*

**2.3.2 Die einzelnen Arbeitsschritte**

Durch die dabei von der Gemeinde vorzunehmende rechnerische Zusammenfassung der Jahresabschlüsse der gemeindlichen Verwaltung mit den Jahresabschlüssen der gemeindlichen Betriebe entsteht ein zusammengefasstes Ergebnis, durch das die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde aufgezeigt wird. Die tatsächlichen örtlichen Aufstellungsschritte für den gemeindlichen Gesamtabschluss spiegeln dabei das planmäßige Vorgehen der Gemeinde zur Herstellung eines Bildes ihrer wirtschaftlichen Gesamtlage, bezogen auf den jeweiligen Abschlussstichtag, wieder. Einige der für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses vorzunehmenden Arbeitsschritte werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Arbeitsschritte beim gemeindlichen Gesamtabschluss</b>	
<b>ARBEITSSCHRITTE</b>	<b>FESTLEGUNGEN</b>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**7. Abschnitt GemHVO NRW**

<b>Die Arbeitsschritte beim gemeindlichen Gesamtabschluss</b>	
<b>ARBEITSSCHRITTE</b>	<b>FESTLEGUNGEN</b>
<b>Abgrenzung des gemeindlichen Konsolidierungskreises</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- welche gemeindlichen Betriebe mit der Gemeinde eine Rechtseinheit bilden,</li> <li>- an gemeindlichen Betrieben und Vermögensmassen mit Nennkapital die Gemeinde eine Beteiligung hält,</li> <li>- welche Anstalten von der Gemeinde auf der Grundlage der Verordnung über kommunale Unternehmen und Einrichtungen als Anstalt des öffentlichen Rechts getragen werden,</li> <li>- welche Mitgliedschaften in Zweckverbänden bestehen,</li> <li>- welche rechtlich selbstständigen kommunalen Stiftungen bestehen, bei denen die Gemeinde Stifter ist,</li> <li>- bei welchen sonstigen rechtlich selbstständigen Aufgabenträgern die Gemeinde auf Grund rechtlicher Verpflichtung deren finanzielle Existenz wesentlich sichert.</li> </ul>
<b>Aufbereitung der Einzelabschlüsse der Einheiten des Konsolidierungskreises</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Vereinheitlichung des Bilanzstichtags</li> <li>- Anpassen an die gemeindliche Bilanzierung und Bewertung (Gemeindebilanz II – GB II)</li> <li>- Anpassen an die gemeindliche Ertrags- und Aufwandserfassung (Ergebnisrechnung II – ER II)</li> </ul>
<b>Erstellen eines Summenabschlusses</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Addition der aktiven und passiven Bilanzposten aller einzelnen Bilanzen auf der Basis der GB II - Addition der Ertrags- und Aufwandspositionen der einzelnen GUV auf der Basis der ER II</li> </ul>
<b>Durchführung der Konsolidierungsmaßnahmen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Vollkonsolidierung (Kapitalkonsolidierung nach der Erwerbsmethode) (Schuldenkonsolidierung) (Zwischenergebniseliminierung) Aufwands- und Ertragskonsolidierung)</li> <li>- Konsolidierung nach der Equity-Methode (Buchwertmethode)</li> </ul>
<b>Gesamtabschluss</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Gesamtergebnisrechnung</li> <li>- Gesamtbilanz</li> <li>- Gesamtanhang <ul style="list-style-type: none"> <li>- beizufügen: Kapitalflussrechnung nach DRS 2</li> </ul> </li> <li>- Anlagen: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Gesamtlagebericht,</li> <li>- Beteiligungsbericht</li> </ul> </li> </ul>
<b>Gesamtsteuerung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Gesamtabschluss- bzw. Gesamtbilanzanalyse für die Ausgestaltung der örtlichen Steuerung</li> </ul>

*Abbildung 627 „Die Arbeitsschritte beim gemeindlichen Gesamtabschluss“*

### **2.3.3 Die Verantwortlichen im Aufstellungsverfahren**

#### **2.3.3.1 Die Aufstellung des Entwurfs durch den Kämmerer**

Das gesamte Aufstellungsverfahren für den gemeindlichen Gesamtabchluss beinhaltet dabei eine klare Aufgabenverteilung zwischen dem Kämmerer, dem Bürgermeister und dem Rat der Gemeinde. Der Entwurf des gemeindlichen Gesamtabchlusses mit seinen Anlagen ist vom Kämmerer der Gemeinde aufzustellen, der die Finanzverantwortung in der Gemeinde innehat (vgl. § 116 Absatz 5 i.V.m. § 95 Absatz 3 GO NRW). Er hat dabei die haushaltsrechtliche Generalnorm zu beachten, nach der der gemeindliche Gesamtabchluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde vermitteln muss. Dieses Gebot gilt unter Beachtung des Vollständigkeitsgebots dann als erfüllt, wenn der Entwurf des gemeindlichen Gesamtabchlusses alle vorgesehenen Bestandteile und Anlagen umfasst.

Der Kämmerer hat bei der Aufstellung des Entwurfs des gemeindlichen Gesamtabchlusses auch zu beachten, dass der Bürgermeister den von ihm bestätigten Entwurf innerhalb von neun Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres dem Rat der Gemeinde zur Bestätigung zuzuleiten hat. Der Kämmerer muss deshalb den von ihm aufgestellten und unterzeichneten Entwurf des gemeindlichen Gesamtabchlusses dem Bürgermeister fristgerecht zur Bestätigung vorlegen.

Für das Aufstellungsverfahren für den gemeindlichen Gesamtabchluss bietet sich eine konkrete örtliche Aufgaben- und Terminplanung an. Die Gemeinde sollte vor Ort festlegen, wer welche Abschlussarbeiten bis zu welchem Termin zu erbringen hat, damit der gemeindliche Gesamtabchluss fristgerecht aufgestellt, geprüft und vom Rat bestätigt werden kann (vgl. §§ 116 i.V.m. 96 GO NRW). Dabei sind auch die Erfordernisse der Aufstellung der Jahresabschlüsse der einzelnen gemeindlichen Betriebe von der Gemeinde zu berücksichtigen. Ein solches Regelwerk muss dabei dann auch eine entsprechende Kontrolle und Überwachung der tatsächlichen Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses in der vorgesehenen Form beinhalten.

#### **2.3.3.2 Die Bestätigung des Entwurfs durch den Bürgermeister**

Der Bürgermeister hat den vom Kämmerer aufgestellten Entwurf des gemeindlichen Gesamtabchlusses zu bestätigen (vgl. § 116 Absatz 5 GO NRW). Für diese verwaltungsseitige Bestätigung ist keine bestimmte Form vorgeschrieben. Die Vornahme der Bestätigung durch den Bürgermeister stellt eine funktionale und keine persönliche Rechtshandlung dar. Soweit der Bürgermeister die gesetzliche Pflicht aus persönlichen Gründen nicht wahrnehmen kann, ist in einem solchen Falle die Bestätigung unter Beachtung der geltenden Vertretungsregelungen durch den Vertretungsberechtigten vorzunehmen (vgl. § 68 GO NRW).

Die Bestätigung des gemeindlichen Gesamtabchlusses durch den Bürgermeister kommt dadurch zum Ausdruck, dass dieser den ihm vorgelegten Entwurf zu unterzeichnen hat. Er erfüllt mit seiner Bestätigung eine öffentlichrechtliche Verpflichtung und bringt damit zum Ausdruck, dass der Entwurf aus seiner Verantwortung heraus richtig und vollständig ist, sofern er dazu keine besonderen Einschränkungen macht oder Hinweise gibt. Seine Unterzeichnung beinhaltet daher auch eine Vollständigkeitserklärung dahingehend, dass der Entwurf des gemeindlichen Gesamtabchlusses alle Bestandteile und Anlagen zur Erfüllung seiner Aufgabe enthält, die dafür vorgeschrieben bzw. notwendig sind.

Der Bürgermeister ist jedoch nicht verpflichtet, den Entwurf des Kämmerers unverändert dem Rat zuzuleiten. Wenn aus seiner Sicht ein Bedarf für Änderungen des Entwurfs des Gesamtabchlusses besteht, kann er eigenverantwortlich entscheiden, ob diese Änderungen vorgenommen werden sollen. Er kann zum Entwurf auch Einschränkungen machen oder weitere Hinweise geben. Eine Abstimmung mit dem Kämmerer darüber ist sinnvoll und sachgerecht, aber nicht verpflichtend. Der Bürgermeister hat im Rahmen der Erteilung seiner Bestätigung

außerdem darauf zu achten, dass er den von ihm bestätigten Entwurf des gemeindlichen Gesamtabchlusses innerhalb von neun Monaten nach dem Abschlussstichtag dem Rat zur Prüfung und Bestätigung zuzuleiten hat.

## **2.4 Der NKF-Positionenrahmen**

### **2.4.1 Die Zwecke des NKF-Positionenrahmens**

Für die Überleitung der Jahresabschlüsse der Verwaltung der Gemeinde und der einzelnen gemeindlichen Betriebe im Rahmen der Vollkonsolidierung bedarf es eines örtlichen Positionenplans der Gemeinde. Das Land stellt den Gemeinden dafür einen „NKF-Positionenrahmen für den Gesamtabschluss“, vergleichbar dem landesweit geltenden NKF-Kontenrahmen, zur Verfügung entwickeln (vgl. Nr. 1.7.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW 6300). Der örtliche Positionenplan soll ermöglichen, dass von der Gemeinde u.a. auch örtliche Besonderheiten berücksichtigt werden können, weil betriebliche Einzelabschlüsse mit dem gemeindlichen Abschluss zum gemeindlichen Gesamtabschluss zusammenzuführen sind. Die Gemeinde kann daher mithilfe des NKF-Positionenrahmens zu der Mindestzahl der Posten für die gemeindliche Gesamtbilanz nach § 49 i.V.m. § 41 GemHVO NRW und der Positionen für die gemeindliche Gesamtergebnisrechnung nach § 49 i.V.m. § 38 GemHVO weitere Untergliederung bestimmen. Durch eine solche ortsbezogene Anpassung kann der örtliche Gesamtabchluss die notwendige sachgerechte Aussagekraft und Transparenz erreichen.

Durch den NKF-Positionenrahmen für den gemeindlichen Gesamtabchluss wird jedoch der NKF-Kontenrahmen für den gemeindlichen Jahresabschluss nicht berührt, weil sich zwei eigenständige Buchungskreise gegenüberstehen und nur in ihren Grundgliederungen übereinstimmen. Ein Zusammenhang zwischen diesen beiden haushaltsrechtlichen Gebilden besteht deshalb, weil die gemeindliche Verwaltung die Muttereinheit gegenüber den gemeindlichen Betrieben (Tochtereinheiten) ist. Auf den gemeindlichen Gesamtabchluss sind deshalb u.a. die Regelungen der §§ 38 und 41 GemHVO NRW entsprechend anzuwenden (vgl. § 49 Absatz 3 GemHVO NRW). Der NKF-Positionenrahmen stellt dabei insgesamt ein strukturiertes Ordnungsgerüst für die gemeindliche Gesamtbilanz und die Gesamtergebnisrechnung dar und soll deren Aufstellung erleichtern.

### **2.4.2 Erläuterungen zum NKF-Positionenrahmen**

#### **2.4.2.1 Allgemeine Vorgaben**

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft erfordert es, auch für den Gesamtabchluss der Gemeinde bestimmte Vorgaben zu machen. Durch die haushaltsrechtliche Festlegung, dass u.a. die Vorschriften der §§ 38 und 41 GemHVO NRW für den gemeindlichen Gesamtabchluss anzuwenden sind, besteht eine Mindestgliederung für die Gesamtbilanz und die Gesamtergebnisrechnung (vgl. § 49 GemHVO NRW). Die Besonderheiten des gemeindlichen Gesamtabchlusses sollen dabei Berücksichtigung finden. Die Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sowie den gemeindlichen Gesamtabchluss nach möglichst einheitlichen Maßstäben aufzustellen, erfordert inhaltliche Hinweise als Modell für die örtliche Ausgestaltung.

#### **2.4.2.2 Hinweise zur Gesamtbilanz**

##### **2.4.2.2.1 Zur Aktivseite der Gesamtbilanz**

Die in der Gesamtbilanz auf der Aktivseite angesetzten Bilanzposten sind wie in der gemeindlichen Bilanz im Einzelabschluss der Verwaltung der Gemeinde nach Fristigkeiten zu gliedern. Die weitere Untergliederung ist dabei z. B. von den Besonderheiten der Konsolidierung abhängig. Die Aktivseite der Bilanz wird daher in die Bereiche „Immaterielle Vermögensgegenstände“, „Sachanlagen“, „Finanzanlagen“, „Umlaufvermögen“ und „Akti-

ve Rechnungsabgrenzung“ untergliedert. Bei den immateriellen Vermögensgegenständen ist insbesondere der Geschäfts- oder Firmenwert, getrennt von den sonstigen immateriellen Vermögensgegenständen und den ggf. erfolgten Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände, anzusetzen.

Für den Bereich „Sachanlagen“ in der Gesamtbilanz ist grundsätzlich die Gliederung aus dem Einzelabschluss der Verwaltung der Gemeinde zu übernehmen. Im Bereich des Infrastrukturvermögens ist dabei ggf. eine Erweiterung der Gliederung vorzunehmen, wenn Stromversorgungsanlagen, Gasversorgungsanlagen, Wasserversorgungsanlagen und Abfallbeseitigungsanlagen unter gesonderten Bilanzposten angesetzt werden sollen. In diesen Zusammenhang können die Fahrzeuge für den ÖPNV unter dem Bilanzposten „Fahrzeuge“ auch durch einen „Davon-Vermerk“ gesondert angesetzt werden.

Im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ ist regelmäßig eine Trennung zwischen dem Vollkonsolidierungskreis angehörenden Betrieben und den sonstigen Betrieben vorzunehmen. Dieses gilt entsprechend auch für den Bilanzbereich „Umlaufvermögen“ und die „Aktive Rechnungsabgrenzung“. In Gesamtzusammenhang muss von der Gemeinde im Einzelfall geprüft werden, ob ein gesonderter Bilanzposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ angesetzt werden muss.

#### **2.4.2.2.2 Zur Passivseite der Gesamtbilanz**

Die in der Gesamtbilanz auf der Passivseite angesetzten Bilanzposten sind wie in der gemeindlichen Bilanz im Einzelabschluss der Verwaltung der Gemeinde nach Fristigkeiten zu gliedern. Die weitere Untergliederung ist dabei z. B. von den Besonderheiten der Konsolidierung abhängig. Die Aktivseite der Bilanz wird daher in die Bereiche „Eigenkapital“, „Sonderposten“, „Rückstellungen“, „Verbindlichkeiten“ und „Passive Rechnungsabgrenzung“ untergliedert.

Im wichtigen Bilanzbereich „Eigenkapital“ ist insbesondere eine Erweiterung um die Posten „Grundkapital/Stammkapital“, „Kapitalrücklage“, „Gewinnrücklagen“ und „Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung“ vorzunehmen. Es können aber unter gesonderten Bilanzposten ggf. auch ein Gewinnvortrag oder ein Verlustvortrag sowie ein Gesamtbilanzgewinn oder ein Gesamtbilanzverlust anzusetzen sein. Ein Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter dürfte regelmäßig in der Gesamtbilanz auszuweisen sein.

Im Bilanzbereich „Sonderposten“ ist grundsätzlich eine Trennung zwischen dem Vollkonsolidierungskreis angehörenden Betrieben und den sonstigen Betrieben vorzunehmen. Der Bilanzbereich „Rückstellungen“ ist um den gesonderten Bilanzposten „Steuerrückstellungen“ zu erweitern. Eine Trennung zwischen den voll zu konsolidierenden Betrieben und den übrigen gemeindlichen Betrieben ist auch im Bilanzbereich „Verbindlichkeiten“ sowie bei der passiven Rechnungsabgrenzung vorzunehmen.

#### **2.4.2.3 Hinweise zur Gesamtergebnisrechnung**

##### **2.4.2.3.1 Zu den Erträgen in der Gesamtergebnisrechnung**

Die in der Gesamtergebnisrechnung enthaltenen ordentlichen Gesamterträge sind nach ihren Arten und danach zu untergliedern, ob sie von gemeindlichen Betrieben, die dem Vollkonsolidierungskreis angehören, oder von sonstigen Betrieben gemeldet wurden. Die Gesamterträge sind entsprechend in der gemeindlichen Gesamtergebnisrechnung nachzuweisen. Zu den gemeindlichen Erträgen gehören die Steuern und ähnliche Abgaben, Zuwendungen und allgemeine Umlagen, sonstige Transfererträge, öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte, privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen, sonstige ordentliche Erträge, aktivierte Eigenleistungen und Bestandsveränderungen. Diese Ertragsarten entsprechen den Ertragsarten in der gemeindlichen Ergebnisrechnung (vgl. § 2 GemHVO NRW).

#### **2.4.2.3.2 Zu den Aufwendungen in der Gesamtergebnisrechnung**

Die in der Gesamtergebnisrechnung enthaltenen ordentlichen Gesamtaufwendungen sind nach ihren Arten und danach zu untergliedern, ob sie von gemeindlichen Betrieben, die dem Vollkonsolidierungskreis angehören, oder von sonstigen Betrieben gemeldet wurden. Die Gesamtaufwendungen sind entsprechend in der gemeindlichen Gesamtergebnisrechnung nachzuweisen. Zu den gemeindlichen Aufwendungen gehören die Personalaufwendungen, Versorgungsaufwendungen, Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen, bilanzielle Abschreibungen, sonstige ordentliche Aufwendungen. Diese Aufwandsarten entsprechen den Aufwandsarten in der gemeindlichen Ergebnisrechnung (vgl. § 2 GemHVO NRW). Es ist jedoch zu beachten, dass zu den bilanziellen Abschreibungen und den sonstigen ordentlichen Aufwendungen jeweils eine gesonderte Untergliederung vorzunehmen ist.

#### **2.4.2.3.3 Zum Finanzierungsergebnis in der Gesamtergebnisrechnung**

Die in der Gesamtergebnisrechnung enthaltenen Gesamtfinanzerträge und Gesamtfinanzaufwendungen sind nach ihren Arten und danach zu untergliedern, ob sie von gemeindlichen Betrieben, die dem Vollkonsolidierungskreis angehören, oder von sonstigen Betrieben gemeldet wurden. Die Gesamtfinanzerträge und Gesamtfinanzaufwendungen sind entsprechend in der gemeindlichen Gesamtergebnisrechnung nachzuweisen. Zu solchen Erträgen gehören die Erträge aus Gewinnabführungsverträgen/Verlustübernahmen, Beteiligungserträge, Zinserträge, Erträge aus assoziierten Beteiligungen und sonstige Finanzerträge. Als Aufwendungen gehören dazu die Aufwendungen aus Gewinnabführungsverträgen, Zinsaufwendungen, Aufwendungen aus assoziierten Beteiligungen und sonstige Finanzaufwendungen. Diese Aufwandsarten entsprechen nicht vollständig den Aufwandsarten in der gemeindlichen Ergebnisrechnung. Gleichwohl wird auf besondere Erläuterungen zu den einzelnen Arten verzichtet und auf die übrigen Erläuterungen zum Gesamtabchluss verwiesen.

#### **2.4.2.3.4 Zu außerordentlichen Vorgängen in der Gesamtergebnisrechnung**

Die in der Gesamtergebnisrechnung enthaltenen außerordentlichen Gesamterträge und Gesamtaufwendungen sind danach zu untergliedern, ob sie von gemeindlichen Betrieben, die dem Vollkonsolidierungskreis angehören, oder von sonstigen Betrieben gemeldet wurden. Die Gesamterträge und Gesamtaufwendungen sind entsprechend in der gemeindlichen Gesamtergebnisrechnung nachzuweisen. Diese Erträge und Aufwendungen sind wie in der gemeindlichen Ergebnisrechnung gegenüber den ordentlichen Erträgen und Aufwendungen abzugrenzen (vgl. § 2 GemHVO NRW).

#### **2.4.2.3.5 Zum Gesamtergebnis in der Gesamtergebnisrechnung**

In der gemeindlichen Gesamtergebnisrechnung ist das Gesamtergebnis der Gemeinde nachzuweisen. Das Gesamtergebnis setzt sich aus verschiedenen Teilergebnissen zusammen. Dazu gehören das ordentliche Gesamtergebnis, das Gesamtfinanzergebnis, das Gesamtergebnis der laufenden Geschäftstätigkeit und das außerordentliche Gesamtergebnis. Diese Teilergebnisse werden durch die jeweils zuzuordnenden Ertrags- und Aufwandsarten bestimmt. Sie führen durch aufgrund einer Summen- und Saldenbildung der Ertrags- und Aufwandsarten zum Gesamtjahresüberschuss bzw. Gesamtjahresfehlbetrag.

#### **2.4.2.3.6 Zur Gewinnverwendung in der Gesamtergebnisrechnung**

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**7. Abschnitt GemHVO NRW**

In der Gesamtergebnisrechnung kann von der Gemeinde auch eine Gewinnverwendung abgebildet werden, wenn eine solche Ergebnisdarstellung aus örtlichem Bedarf heraus sinnvoll und sachgerecht ist. In solchen Fällen sind der Gesamtjahresüberschuss oder der Gesamtjahresfehlbetrag, das anderen Gesellschaftern zuzurechnende Ergebnis (Gewinn oder Verlust), der Gewinnvortrag oder der Verlustvortrag aus dem Vorjahr, die Entnahmen aus oder die Zuführungen zur Kapitalrücklage, die Entnahmen aus oder die Zuführungen zur Gewinnrücklage und der Gesamtbilanzgewinn bzw. Gesamtbilanzverlust gesondert darzustellen. Die Inhalte dieser einzelnen Positionen ergeben sich dabei aus den in der Gesamtergebnisrechnung vorzunehmenden Zuordnungen von Erträgen und Aufwendungen.

**2.4.3 Die Gesamtübersicht über den NKF-Positionenrahmen**

Durch den NKF-Positionenrahmen wird angegeben, in welche Posten der Gesamtbilanz und in welche Positionen der Gesamtergebnisrechnung die einzelnen Bilanz- und GuV-Posten der Jahresabschlüsse der zu konsolidierenden gemeindlichen Betriebe und der Verwaltung der Gemeinde eingehen sollen. Dadurch wird die Durchführung der notwendigen Konsolidierungsschritte im Sinne der wirtschaftlichen Einheit der Gemeinde im Gesamtabchluss ausreichend gesichert. Nachfolgend wird ein Überblick zum gemeindlichen NKF-Positionenrahmen gegeben (vgl. Abbildung).

<b>Der NKF-Positionenrahmen</b>			
<b>Gesamtbereich</b>	<b>Positionenbereich</b>		<b>Positionengruppe</b>
<b>Teil A: Gesamtbilanz (Summenbilanz)</b>			
<b>Aktiva</b>	<b>A1</b>	<b>Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs</b>	Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs, soweit noch bei den Betrieben zulässig
	<b>A2</b>	<b>Immaterielle Vermögensgegenstände</b>	Immaterielle Vermögensgegenstände, getrennt nach: - Geschäfts- oder Firmenwert, - Sonstige immaterielle Vermögensgegenstände, - Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände
	<b>A3</b>	<b>Sachanlagen</b>	Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte (getrennt nach Grundstücksnutzung) Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte (getrennt nach der Bebauung) Infrastrukturvermögen (getrennt nach Arten) Bauten auf fremdem Grund und Boden Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge Betriebs- und Geschäftsausstattung Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
7. Abschnitt GemHVO NRW**

		<b>A4</b>	<b>Finanzanlagen</b>	Anteile an verbundenen Unternehmen (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige) Anteile an assoziierten Unternehmen Übrige Beteiligungen Sondervermögen (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige) Wertpapiere des Anlagevermögens (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige) Ausleihungen (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis, Art der gemeindlichen Betriebe und Sonstige)
		<b>A5</b>	<b>Umlaufvermögen</b>	Vorräte Forderungen Sonstige Vermögensgegenstände Wertpapiere des Umlaufvermögens Liquide Mittel
		<b>A6</b>	<b>Aktive Rechnungsabgrenzung</b>	Aktive latente Steuern (aus Einzelabschlüssen) Sonstige aktive Rechnungsabgrenzung
		<b>A7</b>	<b>Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag</b>	Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag
	<b>Passiva</b>	<b>P1</b>	<b>Eigenkapital</b>	Allgemeine Rücklage Sonderrücklagen Ausgleichsrücklage Ergebnisvorträge Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag Gesamtbilanzgewinn/Gesamtbilanzverlust Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter
		<b>P2</b>	<b>Sonderposten</b>	Sonderposten für Zuwendungen Sonderposten für Beiträge Sonderposten für den Gebührenausgleich Sonstige Sonderposten
		<b>P3</b>	<b>Rückstellungen</b>	Pensionsrückstellungen Rückstellungen für Deponien und Altlasten Instandhaltungsrückstellungen Steuerrückstellungen Sonstige Rückstellungen (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige)
<b>P4</b>		<b>Verbindlichkeiten</b>	Anleihen (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige) Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige) Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige) Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige) Sonstige Verbindlichkeiten (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige)	
<b>P5</b>		<b>Passive Rechnungsabgrenzung</b>	Passive Rechnungsabgrenzung (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige)	
<b>Teil B: Gesamtergebnisrechnung (Summenergebnisrechnung)</b>				

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**7. Abschnitt GemHVO NRW**

<b>Ordentliche Gesamterträge</b>	<b>E1</b>	<b>Steuern und ähnliche Abgaben</b>	Steuern und ähnliche Abgaben (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige)
	<b>E2</b>	<b>Zuwendungen und allgemeine Umlagen</b>	Zuwendungen und allgemeine Umlagen (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige)
	<b>E3</b>	<b>Sonstige Transfererträge</b>	Sonstige Transfererträge (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige)
	<b>E4</b>	<b>Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte</b>	Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige)
	<b>E5</b>	<b>Privatrechtliche Leistungsentgelte</b>	Privatrechtliche Leistungsentgelte (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige)
	<b>E6</b>	<b>Kostenerstattungen und Kostenumlagen</b>	Kostenerstattungen und Kostenumlagen (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige)
	<b>E7</b>	<b>Sonstige ordentliche Erträge</b>	Sonstige ordentliche Erträge (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige)
	<b>E8</b>	<b>Aktiviere Eigenleistungen</b>	Aktiviere Eigenleistungen
	<b>E9</b>	<b>Bestandsveränderungen</b>	Bestandsveränderungen
	<b>A1</b>	<b>Personalaufwendungen</b>	Personalaufwendungen (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige)
	<b>A2</b>	<b>Versorgungsaufwendungen</b>	Versorgungsaufwendungen
	<b>A3</b>	<b>Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen</b>	Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige)
	<b>A4</b>	<b>Bilanzielle Abschreibungen</b>	Bilanzielle Abschreibungen (unter Berücksichtigung der Bilanzgliederung und des Vollkonsolidierungskreises)
	<b>A5</b>	<b>Transferaufwendungen</b>	Transferaufwendungen (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige)
	<b>A6</b>	<b>Sonstige ordentliche Aufwendungen</b>	Steuern vom Einkommen und Ertrag (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige) Sonstige Steuern (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige) Latente Steuern aus den Einzelabschlüssen Aufwendungen aus Verlustübernahmen (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige) Übrige sonstige ordentliche Aufwendungen (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige)
<b>Ordentliches Gesamtergebnis</b>	<b>S1</b>	<b>Ordentliches Gesamtergebnis</b>	Saldo aus E 1 bis E 9 und A 1 bis A 6
<b>Gesamtfinanz-erträge und Gesamtfinanz-</b>	<b>F1</b>	<b>Erträge aus Gewinnabführungsverträgen/Verlustübernahmen</b>	Erträge aus Gewinnabführungsverträgen (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige) Erträge aus Verlustübernahmen (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
7. Abschnitt GemHVO NRW**

<b>aufwendungen</b>	<b>F2</b>	<b>Beteiligungserträge</b>	Beteiligungserträge - von verbundenen Unternehmen der Vollkonsolidierung - von Sondervermögen - von Sonstigen
	<b>F3</b>	<b>Zinserträge und sonstige Finanzerträge</b>	Zinserträge (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige) Erträge aus assoziierten Beteiligungen (ggf. nach Arten) Sonstige Finanzerträge (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige)
	<b>F4</b>	<b>Aufwendungen aus Gewinnabführungsverträgen</b>	Aufwendungen aus Gewinnabführungsverträgen (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige)
	<b>F5</b>	<b>Zinsaufwendungen und sonstige Finanzaufwendungen</b>	Zinsaufwendungen (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige) Aufwendungen aus assoziierten Beteiligungen (ggf. nach Arten) Sonstige Finanzaufwendungen (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige)
<b>Gesamtfinanz- ergebnis</b>	<b>S2</b>	<b>Gesamtfinanzergebnis</b>	Saldo aus F 1 bis F 5
<b>Gesamt- ergebnis der laufenden Geschäfts- tätigkeit</b>	<b>S3</b>	<b>Gesamtergebnis der laufenden Geschäftstätigkeit</b>	Saldo aus S 1 und S 2
<b>Außer- ordentlich</b>	<b>AE1</b>	<b>Außerordentliche Gesamterträge</b>	Außerordentliche Gesamterträge (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige)
	<b>AE2</b>	<b>Außerordentliche Gesamtaufwendungen</b>	Außerordentliche Gesamtaufwendungen (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige)
<b>Außer- ordentliches Gesamt- ergebnis</b>	<b>S4</b>	<b>Außerordentliches Gesamtergebnis</b>	Saldo aus AE1 und AE2
<b>Gesamt- jahres- überschuss/ Gesamt- jahres- fehlbetrag</b>	<b>S5</b>	<b>Gesamtjahresüberschuss/ Gesamtjahresfehlbetrag</b>	Saldo aus S3 und S4
<b>Gewinn- verwendung</b>	<b>G1</b>	<b>Gesamtjahresüberschuss/ Gesamtjahresfehlbetrag</b>	Gesamtjahresüberschuss Gesamtjahresfehlbetrag
	<b>G2</b>	<b>Anderen Gesellschaftern zuzurechnendes Ergebnis</b>	Anderen Gesellschaftern zuzurechnender Gewinn Anderen Gesellschaftern zuzurechnender Verlust

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**7. Abschnitt GemHVO NRW**

	<b>G3</b>	<b>Gewinnvortrag/Verlustvortrag as dem Vorjahr</b>	Gewinnvortrag aus dem Vorjahr Verlustvortrag aus dem Vorjahr
	<b>G4</b>	<b>Entnahmen/Zuführungen Kapitalrücklage</b>	Entnahmen aus der Kapitalrücklage Zuführungen zur Kapitalrücklage
	<b>G5</b>	<b>Entnahmen/Zuführungen Gewinnrücklage</b>	Entnahmen aus der Gewinnrücklage Zuführungen zur Gewinnrücklage
<b>Gesamt- bilanz- gewinn/ Gesamt- bilanz- verlust</b>	<b>S6</b>	<b>Gesamtbilanzgewinn/ Gesamtbilanzverlust</b>	Saldo aus G1 bis G5

*Abbildung 628 „Der NKF-Positionenrahmen“*

Den Gemeinden bleibt bei diesem Positionenrahmen für den NKF-Gesamtabschluss noch ein ausreichender Spielraum für den Aufbau und die Ausgestaltung ihres örtlichen Positionenplans und das notwendige Buchungsgeschehen für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses.

## 2.5 Der örtliche Positionenplan

### 2.5.1 Die Zwecke des Positionenplans

Im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses wird von der Gemeinde ein örtlicher Positionenplan benötigt, um eine einheitliche Gesamtbilanz und Gesamtergebnisrechnung zu ermöglichen, die auf dem Einzelabschluss der gemeindlichen Verwaltung aufbaut. Die Einzelabschlüsse der gemeindlichen Betriebe können dadurch im Rahmen der Vollkonsolidierung in die Struktur der Bestandteile des Gesamtabschlusses übergeleitet werden. Im Rahmen einer Gesamtabschlussrichtlinie sollen mithilfe des örtlichen Positionenplans möglichst sinnvolle und sachgerechte Meldungen durch die gemeindlichen Betriebe für die Aufstellung des Gesamtabschlusses der Gemeinde erreicht und gesichert werden.

Der örtliche Positionenplan ist von der Gemeinde unter Einbeziehung der örtlichen Gegebenheiten und Bedürfnisse aus dem Positionenrahmen für den NKF-Gesamtabschluss zu entwickeln (vgl. Nr. 1.7.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW 6300). Er muss u.a. auch die notwendigen Positionen für betriebliche Daten enthalten, damit die gemeindlichen Betriebe ihre Meldepflichten zutreffend und ausreichend erfüllen können. Diese Gegebenheiten erfordern ggf. auch eine oder mehrere auf den Einzelfall bzw. den einzelnen Betrieb ausgerichtete Überleitungsrechnungen, sofern nicht bereits in den Betrieben der Gemeinde nach den für die gemeindliche Verwaltung geltenden Regelungen gebucht wird.

### 2.5.2 Die Bestandteile des Positionenplans

Der örtliche Positionenplan der Gemeinde muss unter Berücksichtigung der einschlägigen Gliederungsvorgaben für die gemeindliche Gesamtergebnisrechnung und die Gesamtbilanz sowie des Positionenrahmens die auf die örtlichen Verhältnisse abgestellten Abschlusspositionen für den gemeindlichen Gesamtabschluss beinhalten. Die haushaltsrechtlichen Vorgaben für den Aufbau der Gesamtbilanz bzw. für den Aufbau der Gesamtergebnisrech-

nung sind dabei maßgeblich. Die Kontierung der Gemeinde sowie ihrer Betriebe kann bei der Ausgestaltung des örtlichen Positionenplans bereits Berücksichtigung finden.

Im örtlichen Positionenplan muss daher insgesamt festgelegt und aufgezeigt werden, in welche Positionen der Summenbilanz die Bilanzposten der zu konsolidierenden gemeindlichen Betriebe eingehen sollen. Der Aufbau der Summenbilanz ist dabei auf die Gliederung der Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss auszurichten (vgl. § 41 GemHVO NRW). Weiterhin muss festgelegt und aufgezeigt werden, in welche Positionen der Summenergebnisrechnung die GuV-Positionen der zu konsolidierenden Betriebe der Gemeinde eingehen sollen. Der Aufbau der Summenergebnisrechnung ist dabei auf die Gliederung der Ergebnisrechnung nach § 38 i.V.m. § 2 GemHVO NRW auszurichten.

## **2.6 Die örtliche Gesamtabschlussrichtlinie**

### **2.6.1 Allgemeine Bedingungen**

Die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses erfordert umfangreiche Abstimmungsgespräche der Gemeinde mit ihren gemeindlichen Betrieben. Durch eine fundierte Vorarbeit können die notwendigen Strukturen zwischen der gemeindlichen Verwaltung und den Betrieben dafür geschaffen werden. Es gilt dabei, die Pflichten der gemeindlichen Betriebe genau zu bestimmen, um die eigentlichen Konsolidierungsvorgänge zu erleichtern und ggf. auch erst möglich zu machen. Um die Aufstellungsarbeiten dauerhaft zu sichern, sollten die notwendigen Vorgaben und Bestimmungen in einer örtlichen „Gesamtabschlussrichtlinie“ geregelt werden, in deren Erstellung der Rat der Gemeinde eingebunden sein sollte.

In diesem Rahmen ist von der Gemeinde zu prüfen, ob mit einer örtlichen Gesamtabschlussrichtlinie die gewünschten Mitwirkungspflichten der gemeindlichen Betriebe als Tochtereinheiten erreicht werden, damit die notwendigen betrieblichen Daten für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses geliefert werden. Die Gemeinde muss prüfen, ob dafür Gründungsverträge oder Satzungen für die in § 116 GO NRW bezeichneten gemeindlichen Betriebe geändert oder ergänzt werden müssen, damit ihr das Recht eingeräumt wird, von den Betrieben die Aufklärung und die Nachweise verlangen zu können, die für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses erforderlich sind (vgl. § 118 GO NRW). Sie sollte zudem prüfen und festlegen, wie und in welchem Umfang ein örtliches Berichtssystem für die „wirtschaftliche Einheit“ aufgebaut wird.

### **2.6.2 Die Gestaltung der örtlichen Richtlinie**

Im Hinblick auf die, in Abhängigkeit von der jeweiligen gemeindlichen Organisationseinheit, unterschiedlichen Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten sollte die Gesamtabschlussrichtlinie der Gemeinde nicht nur allgemeine Festlegungen enthalten. Sie sollte insbesondere die notwendigen Regelungen über örtliche Konsolidierungssachverhalte und die anzuwendenden Konsolidierungstechniken enthalten. Weiterhin sollte die Richtlinie auch Festlegungen darüber treffen, welche Angaben von welchem Betrieb an welche Adressaten mit welcher Frist zu liefern sind, um die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses möglich zu machen. Dabei ist ein Terminplan unverzichtbar, mit dem in einem festzulegenden Zeitrahmen die Abgabe- und Fertigstellungstermine im Einzelnen bestimmt werden.

Es bietet sich in diesem Zusammenhang an, der Richtlinie eine Übersicht beizufügen, in der die für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses verantwortlichen Stellen und Personen in der gemeindlichen Verwaltung und den gemeindlichen Betrieben mit sämtlichen Erreichbarkeitsdaten enthalten sind. In diesem Zusammenhang sollte der örtliche Terminplan auch die Termine enthalten, die bis zur Bestätigung des gemeindlichen Gesamtabschlusses durch den Rat der Gemeinde einschließlich seiner Bekanntmachung und Veröffentlichung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**7. Abschnitt GemHVO NRW**

sowie der Anzeige bei der Aufsichtsbehörde einzuhalten sind. Nachfolgend werden einige Gliederungspunkte für eine örtliche Gesamtabschlussrichtlinie aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Gliederung einer Gesamtabschlussrichtlinie</b>	
<b>ABSCHNITT</b>	<b>INHALT DES ABSCHNITTS</b>
<b>A</b>	Aufgaben und Zweck der Gesamtabschlussrichtlinie
<b>B</b>	Grundlagen der gemeindlichen Gesamtrechnungslegung
<b>C</b>	Vorbereitung der Einzelabschlüsse für die Konsolidierung (GB II)
<b>D</b>	Durchführung der Konsolidierungsschritte
<b>E</b>	Erstellung der Bestandteile und Anlagen des Gesamtabschlusses
<b>F</b>	Prüfung des Gesamtabschlusses
<b>G</b>	Beschlussfassung über den Gesamtabschluss und Entlastung des Bürgermeisters
<b>H</b>	Örtliche Gesamtsteuerung
<b>J</b>	Bekanntmachung, Verfügbarhalten und Aufbewahrung der Gesamtabschlussunterlagen
<b>I</b>	Anlagen zur Gesamtabschlussrichtlinie

*Abbildung 629 „Die Gliederung einer Gesamtabschlussrichtlinie“*

Für die Gemeinde bietet es sich ggf. auch an, örtlich gestaltete Formulare, Checklisten und andere Arbeitsmittel für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses förmlich in die Gesamtabschlussrichtlinie aufzunehmen bzw. ihr als Anlagen beizufügen, z. B. der örtliche Positionenplan. Die konkrete Ausgestaltung der gesamten örtlichen Unterlagen zur Aufstellung des Gesamtabschlusses sind unter Berücksichtigung der Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK) festzulegen. Dabei sind die örtlichen Bedürfnisse durch die Gemeinde ausreichend zu berücksichtigen und ggf. weitere Vorgaben für die Arbeiten vor Ort zu machen.

### **2.7 Der Gesamtabschlussterminplan**

Die Gemeinde muss, um die gesetzlich bestimmten Termine für den gemeindlichen Gesamtabschluss einzuhalten, einen eigenen Zeit- und Aufgabenplan erstellen und diesen ggf. jährlich kalendermäßig aktualisieren. Sie muss dabei die haushaltsrechtlich gesetzten Terminvorgaben beachten, nach denen der gemeindliche Gesamtabschluss, bezogen auf den jährlichen Abschlussstichtag 31. Dezember des gemeindlichen Haushaltsjahres, innerhalb der ersten neun Monate nach dem Abschlussstichtag, also bis zum 30. September des Folgejahres, aufzustellen ist (vgl. § 116 Absatz 5 Satz 1 GO NRW). Der Rat der Gemeinde hat dann bis spätestens 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres den vom Rechnungsprüfungsausschuss geprüften Gesamtabschluss durch Beschluss zu bestätigen (vgl. § 116 Absatz 1 Satz 4 i.V.m. § 96 GO NRW). Nachfolgende werden einige Eckpunkte für einen örtlichen Zeitplan aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Eckpunkte für einen örtlichen Zeitplan für den Gesamtabchluss</b>
- Termin für die Gesamtabchlussrichtlinie einschließlich Änderungen und Ergänzungen.
- Termin für die Durchführung der letzten Zahlungen und Buchungen.
- Termin für die Saldenabstimmungen.
- Termin für festgestellte Jahresabschlüsse und Gemeindebilanzen II.
- Termin für ergänzende Informationen und Berichte, z. B. für den Gesamtlagebericht.
- Termin für die Durchführung der konsolidierungsvorbereitenden Maßnahmen.
- Termin für die Durchführung der Konsolidierung.
- Termin für die Vorlage des aufgestellten Gesamtabchlusses an den Bürgermeister.
- Termin für die Zuleitung an den Rat der Gemeinde.
- Termin für die Bestätigung des Gesamtabchlusses durch den Rat.
- Termin für die Anzeige an die Aufsicht und die öffentliche Bekanntmachung.

Abbildung 630 „Eckpunkte für einen örtlichen Zeitplan für den Gesamtabchluss“

Die örtlichen Gegebenheiten erfordern eine sorgsam abgestimmte Zeit- und Aufgabenplanung durch die Gemeinde unter Einhaltung der Entscheidungskompetenzen der gemeindlichen Organe. Dabei sind aber auch sowohl die unterschiedlichen Verhältnisse der gemeindlichen Verwaltung zu den einzelnen Betrieben und der damit verbundene Abstimmungsbedarf zu berücksichtigen. Ebenso müssen die verfügbaren Personalressourcen sowie die softwaretechnische Unterstützung in fachlicher und zeitlicher Hinsicht in die Planungen einbezogen werden.

## 2.8 Die Buchführung für den Gesamtabchluss

Die jährliche Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses unter Einhaltung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung einschließlich der Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung bedingen entsprechende Buchführungspflichten für die Gemeinde und eine den jeweiligen örtlichen Verhältnissen angepasste gemeindliche Buchführung (vgl. § 116 Absatz 1 GO NRW). Die Buchführung ist z. B. für die Zusammenführung des Jahresabschlusses der gemeindlichen Verwaltung mit den Jahresabschlüssen der Betriebe der Gemeinde insgesamt, aber insbesondere für die Kapital- und der Schuldenkonsolidierung, für die Aufwands- und Ertragskonsolidierung u.a. notwendig. An die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung für den gemeindlichen Gesamtabchluss sind dabei die gleichen Anforderungen zu stellen wie an die Buchführung der Geschäftsvorfälle der gemeindlichen Verwaltung (vgl. § 27 GemHVO NRW).

Die örtliche Ausgestaltung der Buchführung für den gemeindlichen Gesamtabchluss sowie die Festlegungen über ein bedarfsgerechtes Buchführungssystem obliegen der Gemeinde dabei in eigener Verantwortung. Das örtlich eingesetzte Buchführungssystem muss aber so beschaffen sein, dass der gemeindliche Gesamtabchluss

unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufgestellt wird. Er muss seine Aufgabe, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, erfüllen können (vgl. § 116 Absatz 1 GO NRW). Zur Sicherung der Einhaltung dieser Vorgaben ist örtlich zu entscheiden, ob es sinnvoll und sachgerecht ist, die örtliche Gesamtabchlussrichtlinie um eine Kontierungsrichtlinie mit entsprechenden Erläuterungen zu ergänzen.

Mit einer örtlichen Kontierungsrichtlinie können die für den gemeindlichen Gesamtabchluss notwendigen Buchführungsarbeiten bzw. die Buchungspraxis durch die gemeindliche Verwaltung und die Betriebe der Gemeinde sichergestellt werden. Dadurch kann dann eine Gleichbehandlung der Geschäftsvorfälle zwischen der gemeindlichen Verwaltung und den Betrieben der Gemeinde erreicht und unsichere Überleitungsrechnungen möglichst vermieden werden. Die Buchführung muss dabei sicherstellen, dass sich die Grundlagen und die notwendigen Schritte für den gemeindlichen Gesamtabchluss in ihrer Entstehung und sachlichen Zuordnung nachverfolgen lassen. Außerdem soll durch diese gemeindliche Buchführung u.a. auch dem Vollständigkeitsgebot und dem Richtigkeitsgebot Genüge getan werden. Die Gemeinde hat zudem die Aufbewahrungspflichten zu beachten, die auch für den gemeindlichen Gesamtabchluss gelten, denn unter dem dort verwendeten Begriff „Jahresabschlüsse“ wird auch der gemeindliche Gesamtabchluss verstanden (vgl. § 58 GemHVO NRW).

In diesem Zusammenhang ist auch auf die Sicherstellung der Ordnungsmäßigkeit der DV-Buchführung zu achten. Es muss gesichert sein, dass die verwendeten Daten und Informationen vor der Durchführung der Konsolidierungsmaßnahmen richtig aufgezeichnet und abgebildet werden. Die Gemeinde muss den Konsolidierungsprozess in den einzelnen Schritten überwachen und ggf. automatisierte Kontrollen im verwendeten IT-System einrichten. Die einzelnen Arbeitsschritte bieten dazu eine Möglichkeit, z. B. die Übernahme der betrieblichen Einzelabschlüsse in den Summenabschluss. Mit der Kapitalkonsolidierung und der Aufwands- und Ertragskonsolidierung bestehen weitere Gegebenheiten, um Differenzen bei der DV-Buchführung zu erkennen und Fehlerkorrekturen vorzunehmen. Die DV-Buchführung für den gemeindlichen Gesamtabchluss muss deshalb auch aus einer Gesamtsicht betrachtet werden.

## **2.9 Die Schaffung organisatorischer Voraussetzungen und technischer Unterstützung**

### **2.9.1 Die Verpflichtungen der Gemeinde**

Die Gemeinde ist verpflichtet, im Rahmen ihrer Möglichkeiten darauf hinzuwirken, dass ihr von den gemeindlichen Betrieben alle notwendigen Informationen und Unterlagen zur Verfügung gestellt werden, die für die Aufstellung des Gesamtabchlusses erforderlich sind (vgl. § 118 GO NRW). Die Vorschrift soll der ordnungsgemäßen Durchführung der Aufstellung des Gesamtabchlusses dienen und diese gewährleisten. Die landesrechtliche Regelung lässt dabei die geltenden handelsrechtlichen und gesellschaftsrechtlichen Vorschriften unberührt. Diese Sachlage bedingt, dass die Gemeinde durch die landesgesetzliche Regelung kein unmittelbares Eingriffsrecht auf ihre Betriebe hat, soweit die bundesrechtlichen Vorschriften berührt werden oder etwas anderes beinhalten. Die Gemeinde muss sich gleichwohl bei der Ausgestaltung von Gründungsverträgen oder Satzungen für ihre gemeindlichen Betriebe auch ihre Informationsrechte auch im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschriften sichern. Die Umsetzung der Verpflichtung der Gemeinde soll daher gewährleisten, dass die für den Gesamtabchluss benötigten Informationen tatsächlich von den gemeindlichen Betrieben zur Verfügung gestellt werden.

### **2.9.2 Die Schaffung von Arbeitsvoraussetzungen**

Die Gemeinde obliegen umfangreiche Vorbereitungen und entsprechende Vorarbeiten für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses. Andererseits müssen die dafür festgelegten allgemeinen Verfahrensweisen und andere verbindliche Vorgaben, z. B. Zuständigkeiten und Terminpläne, nicht nur beim ersten Gesamtabchluss, sondern jährlich zu jedem neuen Gesamtabchluss der Gemeinde anwendbar sein, aber auch von den

Beteiligten tatsächlich angewendet werden. Die Erstellung eines gemeindlichen Gesamtabschlusses erfordert daher eine möglichst leistungsfähige und wirtschaftliche Gestaltung des Aufstellungsverfahrens. Die Gemeinde hat aber auch die dafür notwendigen organisatorischen Voraussetzungen zu schaffen sowie die notwendige technische Unterstützung bereitzustellen (vgl. Abbildung).

<b>Organisation und Unterstützung beim gemeindlichen Gesamtabschluss</b>	
-	Harmonisierung der Buchführung, möglichst durch die Einführung eines Einheitskontenplans für die Verwaltung und die gemeindlichen Betriebe, die vollkonsolidiert werden.
-	Regelungen über die Saldenabstimmungen mit den in den Gesamtabschluss einbezogenen gemeindlichen Betrieben und über die Klärung von Buchungsdifferenzen.
-	Festlegung und Einrichtung eines organisatorischen Aufbaus sowie eine Festlegung von örtlichen und fachlichen Zuständigkeiten, um eine Rechnungslegung für den Gesamtabschluss zu ermöglichen.
-	Geeignete Software als technische Unterstützung zur Durchführung der Aufstellung des Gesamtabschlusses bzw. der Konsolidierungsschritte.
-	Richtlinien, die dazu dienen, die in den Gesamtabschluss einzubeziehenden gemeindlichen Betriebe zu einer möglichst einheitlichen Bilanzierung und Bewertung bei dem eigenen Jahresabschluss anzuhalten, um bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses ggf. Anpassungsmaßnahmen zu vermeiden.

*Abbildung 631 „Organisation und Unterstützung beim gemeindlichen Gesamtabschluss“*

Das gemeindliche Haushaltsrecht enthält zur Gestaltung des Konsolidierungsprozesses keine besonderen Vorgaben, sodass für die Gemeinden ein Gestaltungsspielraum besteht, der unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten auszufüllen ist. Im gemeindlichen Bereich sollen daher aufgrund von Erfahrungen aus der Praxis der Aufstellung von handelsrechtlichen Konzernabschlüssen die notwendigen Vorkehrungen dauerhaft getroffen werden, um die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses jährlich innerhalb der gesetzlich bestimmten Fristen bewältigen zu können.

### **3. Der erste gemeindliche Gesamtabschluss**

#### **3.1 Der Bedarf für örtliche Festlegungen**

Viele Gemeinden haben in den vergangenen Jahren einzelne Aufgabenbereiche ausgegliedert und verfügen nunmehr neben der gemeindlichen Verwaltung über zahlreiche selbstständige gemeindliche Betriebe (verbundene Unternehmen, Beteiligungen, Sondervermögen). Durch den Gesamtabschluss wird eine Zusammenführung (Konsolidierung) des Jahresabschlusses der gemeindlichen Verwaltung mit den Jahresabschlüssen der gemeindlichen Betriebe erreicht. Dadurch wird nicht nur wieder ein vollständiger Überblick über die gesamte Ertrags- und Finanzsituation der Gemeinde möglich, sondern es wird auch die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde (einschließlich der Vermögens- und Schuldenlage) aufgezeigt.

In welchem Umfang der Gesamtabschluss von der Gemeinde aufzustellen ist, wird u.a. dadurch beeinflusst, zu welchem Zeitpunkt die Gemeinde ihre gemeindlichen Betriebe „erworben“ hat. Dieser Zeitpunkt ist betriebsbezogen sehr unterschiedlich. Im Rahmen der örtlichen Aufstellungsarbeiten für den gemeindlichen Gesamtabschluss dürften von der Gemeinde eine Vielzahl von Entscheidungen zu treffen sein, bei denen insbesondere die örtlichen Verhältnisse sowie eigene Wesentlichkeits- und Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkte zu berücksichtigen sind.

## **3.2 Die Erstkonsolidierung**

### **3.2.1 Allgemeine Vorgaben**

Der erste gemeindliche Gesamtabchluss bringt mit sich, dass die Jahresabschlüsse der gemeindlichen Verwaltung mit den Jahresabschlüssen der gemeindlichen Betriebe zu einer wirtschaftlichen Sachgesamtheit zusammengeführt werden. Die Aufstellung des ersten Gesamtabchlusses wird deshalb auch als Erstkonsolidierung bezeichnet. Die Gesamtbilanz entsteht dabei dadurch, dass die Werte der Vermögensgegenstände und Schulden der gemeindlichen Verwaltung mit den Werten der Vermögensgegenstände und Schulden der gemeindlichen voll zu konsolidierenden Betriebe über die Summenbilanz zusammengeführt werden. Der in der gemeindlichen Bilanz im Bereich „Finanzanlagen“ angesetzte Beteiligungsbuchwert an den jeweiligen gemeindlichen Betrieben wird dabei durch diese Zusammenführung ersetzt und deshalb nicht übernommen.

Bei diesem Konsolidierungsvorgang werden vielmehr die Anteile der Gemeinde an ihren Betrieben gegen das in ihrer Bilanz anteilige Eigenkapital (Anteile an diesen Betrieben) aufgerechnet. Dieser Vorgang bedeutet bei voll zu konsolidierenden Betrieben, dass der Beteiligungsbuchwert in der Bilanz der Gemeinde durch die einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden der jeweils einbezogenen gemeindlichen Betriebe ersetzt wird. Der Einbeziehung von gemeindlichen Betrieben in den ersten Gesamtabchluss der Gemeinde sind, unabhängig davon, ob eine Vollkonsolidierung oder eine Equitykonsolidierung erfolgt, die Wertverhältnisse im Zeitpunkt des „fiktiven“ Erwerbs bzw. der Wertermittlung (Erwerbsstichtag) der gemeindlichen Betriebe zugrunde zu legen. Dabei ist es von der Wahl des Erwerbsstichtages abhängig, in welchem wertmäßigen Umfang der erste gemeindliche Gesamtabchluss aufzustellen ist.

### **3.2.2 Die Festlegung eines Erwerbsstichtages**

#### **3.2.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Die erstmalige Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses nach den Vorschriften des gemeindlichen Haushaltsrechts und unter Anwendung von Vorschriften des Handelsgesetzbuches stellt eine besondere Fallgestaltung für die Gemeinde dar. Sie erfordert insbesondere eine Festlegung des Beginns des Zeitraums der wirtschaftlichen Einheit „Gemeinde“, damit der erste gemeindliche Gesamtabchluss die ihm obliegende Aufgabe, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, erfüllen kann. Dazu muss die Gemeinde auch den maßgeblichen Bewertungszeitpunkt bzw. den Zeitpunkt der erstmaligen Kapitalkonsolidierung festlegen.

Dieser Zeitpunkt wird als Erwerbsstichtag bezeichnet, zu dem für die erste Konsolidierung die bilanziellen Wertansätze auf der Grundlage der tatsächlichen Verhältnisse, betrachtet als „fiktive“ Anschaffung oder Errichtung eines gemeindlichen Betriebes, bestimmt werden. Dadurch kann ein „Konzernwirtschaftsjahr“ beginnen, dass entsprechende Abstimmung zwischen der gemeindlichen Verwaltung und den gemeindlichen Betrieben erfordert. Außerdem wird durch die Festlegung des Zeitpunktes die für den gemeindlichen Gesamtabchluss vorgesehene Kapitalflussrechnung ermöglicht.

Unter Berücksichtigung, dass zwar der Abschlussstichtag für den ersten Gesamtabchluss gesetzlich bestimmt wurde (nach § 2 NKFEg der 31. Dezember 2010), wurde jedoch nicht gleichzeitig festgelegt, wann die Betrachtung und Bewertung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde beginnt. Die Gemeinde muss daher aus dem o.a. Datum heraus den örtlich sachgerechten Erwerbsstichtag eigenverantwortlich festlegen. Dabei ist es in Anlehnung an die Einführung des NKF sachlich sinnvoll, entweder den Eröffnungsbilanzstichtag der Gemeinde oder den Jahresbeginn vor dem ersten Abschlussstichtag als Erwerbszeitpunkt für den gemeindlichen Gesamtabchluss zu bestimmen.

### **3.2.2.2 Der Eröffnungsbilanzstichtag als fiktiver Erwerbszeitpunkt**

Der Erwerbsstichtag stellt den Ausgangspunkt für die Einbeziehung der gemeindlichen Betriebe in den örtlichen Gesamtabschluss dar. Dieser könnte in Zusammenhang mit der Einführung des NKF gebracht werden, sodass der jeweilige Eröffnungsbilanzstichtag der Gemeinde auch den Erwerbsstichtag darstellen würde. Für einen solchen Erwerbsstichtag spricht, dass die gemeindlichen Betriebe für diesen Zeitpunkt mit dem vorsichtig geschätzten Zeitpunkt zu bewerten waren und daher ein „Marktwert“ festzustellen bzw. diesem nahe zu kommen war, auch wenn gesetzlich Bewertungsvorgaben gemacht wurden und Bewertungsvereinfachungen zugelassen waren. Außerdem ist gesetzlich bestimmt worden, dass die für den Eröffnungsbilanzstichtag ermittelten vorsichtig geschätzten Zeitwerte für die künftigen Haushaltsjahre als Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das gemeindliche Vermögen gelten (vgl. § 92 Absatz 3 GO NRW).

Mit einer solchen Festlegung wäre für die Gemeinde der Vorteil verbunden, dass alle gemeindlichen Betriebe stichtagsbezogen bewertet und entsprechend ihrer Zweckbestimmung aus Sicht der Gemeinde unter den „Finanzanlagen“ in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz angesetzt wurden. Außerdem stehen die für die gemeindlichen Betriebe ermittelten Werte als Anschaffungskosten dem der Gemeinde zustehenden anteiligen Eigenkapital in der jeweiligen Bilanz der gemeindlichen Betriebe gegenüber.

Dieser Sachverhalt bedeutet, dass für die Gemeinde grundsätzlich eine gute Ausgangslage besteht, auch wenn im Einzelfall die Gemeinde von der Möglichkeit Gebrauch gemacht hat, für ihre Eröffnungsbilanz einen vor dem letztmöglichen Stichtag (1. Januar 2009) liegenden Jahresbeginn (frühestens der 1. Januar 2005) zu wählen. Aber auch in diesen Fällen liegt aber ein fiktiver Erwerb der gemeindlichen Betriebe vor, deren Werte (fiktive Anschaffungskosten) ebenso bis zum örtlich festgelegten Konsolidierungszeitpunkt fortzuführen sind.

### **3.2.2.3 Der fiktive Erwerbszeitpunkt im Jahr des Abschlussstichtages**

Im Zusammenhang mit den Vorschriften über den gemeindlichen Gesamtabschluss in § 116 GO NRW und mit der ausdrücklichen Verwendung des Wortes „Gesamtabschluss“ in der o.a. Vorschrift hat der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass auch der erste gemeindliche Gesamtabschluss aus allen seinen gesetzlich bestimmten Teilen bestehen soll. Er muss daher vollständig von der Gemeinde aufgestellt werden. Die Gemeinde muss zudem den örtlichen Erwerbszeitpunkt mindestens so bestimmen, dass im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses auch eine Gesamtergebnisrechnung und eine Gesamtkapitalflussrechnung aufstellbar sind.

In Anlehnung an die erstmalige Einbeziehung eines Tochterunternehmens nach den handelsrechtlichen Vorschriften in den Konzernabschluss wäre der Zeitpunkt „1. Januar des Jahres, in dem am 31. Dezember der Stichtag des ersten Gesamtabschlusses liegt“, der zutreffende Erwerbsstichtag. Diese Festlegung würde ermöglichen, dass von der Gemeinde, bezogen auf den ersten Abschlussstichtag ein gemeindlicher Gesamtabschluss mit allen seinen Bestandteilen aufgestellt werden könnte, denn zum Zeitpunkt 1. Januar 2010 würden die gemeindlichen Betriebe des Vollkonsolidierungskreises bereits Tochtereinheiten der Gemeinde darstellen.

### **3.2.2.4 Gesamtabschluss und Jahreseröffnungsbilanz**

Die Notwendigkeit für die Gemeinde, vor dem ersten gemeindlichen Gesamtabschluss ein Gesamtgeschäftsjahr zu bilden, um mindestens eine zutreffende Gesamtergebnisrechnung und eine Gesamtkapitalflussrechnung zu erreichen, erfordert eine „Gesamteröffnungsbilanz“ für das erste Gesamtgeschäftsjahr. Die erste „Gesamteröffnungsbilanz“ stellt dabei haushaltsrechtlich keine Eröffnungsbilanz im Sinne der ersten NKF-Eröffnungsbilanz nach § 92 GO NRW dar, auch wenn im allgemeinen Sprachgebrauch dieser Begriff oftmals dafür benutzt wird.

Eine solche „Gesamteröffnungsbilanz“ bedarf deshalb auch keiner gesonderten örtlichen und überörtlichen Prüfung sowie einer gesonderten Feststellung durch einen Beschluss des Rates der Gemeinde. Sie wird auch nicht öffentlich bekannt gemacht bzw. der Öffentlichkeit zur Einsichtnahme zur Verfügung gestellt. Die „Gesamteröffnungsbilanz“ der Gemeinde stellt dabei eine „Eröffnungsbilanz“ dar, wie sie zu Beginn eines jeden Haushaltsjahres und jeden Wirtschaftsjahres von der Gemeinde und den gemeindlichen Betrieben aufzustellen ist.

### **3.2.2.5 Nicht vertretbare Erwerbszeitpunkte**

#### **3.2.2.5.1 Der tatsächliche Anschaffungszeitpunkt**

Ein möglicher Zeitpunkt für den Erwerbsstichtag wäre der Zeitpunkt, in dem die Gemeinde einen Betrieb tatsächlich errichtet oder erworben hat. Dabei würde ausreichend zu berücksichtigen sein, dass die Gemeinde i.d.R. bereits über sehr lange Zeit (z.T. mehrere Jahrzehnte) über ihre Betriebe verfügt. Diese lange Zeit dürfte jedoch wiederum bewirken, dass es voraussichtlich sehr aufwändig oder in manchen Fällen sogar kaum machbar ist, die Anschaffungskosten zu dem in der Vergangenheit liegenden tatsächlichen Zeitpunkt des Erwerbs eines gemeindlichen Betriebes zu ermitteln. Außerdem sind dann noch die möglichen Werte bis zum örtlich festgelegten Konsolidierungszeitpunkt des ersten Gesamtabschlusses fortzuführen.

Gegen die Festlegung des Erwerbszeitpunktes auf einen solchen in der Vergangenheit liegenden Zeitpunkt sprechen auch die Erfahrungen aus der Einführung des NKF. In diesem Rahmen wurden von vornherein die Ermittlung der tatsächlichen Anschaffungskosten und deren Fortführung für die Bilanzierung gemeindlicher Vermögensgegenstände in der Eröffnungsbilanz nicht nur in Nordrhein-Westfalen abgelehnt. Würden solche Aufarbeitungen der Vergangenheit für die Aufstellung des Gesamtabschlusses von der Gemeinde verlangt, dürften diese umfangreichen Arbeiten auch im Hinblick auf den Haushaltsgrundsatz der Wirtschaftlichkeit allgemein nicht zu rechtfertigen sein.

#### **3.2.2.5.2 Der Abschlussstichtag des ersten Gesamtabschlusses**

Als eine weitere Möglichkeit für die Festlegung des Erwerbsstichtages bliebe unter Beachtung der gesetzlichen Festlegung des Abschlussstichtages für den ersten Gesamtabschluss der Gemeinde (31. Dezember 2010 nach § 2 NKFEFG), den als gesetzlich bestimmten Abschlussstichtag 31. Dezember 2010 als „fiktiven“ Erwerbsstichtag zu bestimmen. Eine solche Festlegung würde mit sich bringen, dass die Anforderungen der Vorschrift über die Aufstellung des ersten gemeindlichen Gesamtabschlusses von der Gemeinde nicht in vollem Umfang erfüllt werden könnten (vgl. § 2 NKFEFG NRW).

In einem solchen Fall würde die Gesamtergebnisrechnung nicht konsolidiert werden können und würde wegen der notwendig werdenden Anpassungen einen geschätzten Ausgleichsposten enthalten müssen. Die Gesamtkapitalflussrechnung müsste in einem solchen Fall entfallen. Insgesamt gesehen wäre dann die Darstellung der Ertrags- und der Finanzgesamtlage der Gemeinde als unzureichend zu bewerten. Sie würde zudem mit den Zielsetzungen des NKF, insbesondere mit dem Ziel „Aktualität“, nicht in Einklang stehen. Außerdem bleibt auch fraglich, ob eine Festlegung auf einen solchen Zeitpunkt für die betreffende Gemeinde tatsächlich zur Erleichterung der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses beitragen würde.

### **3.2.3 Handelsrechtliche Ausnahmen von der einheitlichen Bewertung**

Von der Grundsatzregel zur einheitlichen Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden sind jedoch auch ausdrücklich die im anzuwendenden Handelsrecht möglichen Ausnahmen zugelassen worden (vgl. § 308

Absatz 2 Satz 2 HGB). Danach dürften die Wertansätze wegen der Besonderheiten einzelner Geschäftszweige ausdrücklich beibehalten werden, z. B. bei Kreditinstituten oder Versicherungsunternehmen. Die Regel bedeutet, dass die in der Bilanz solcher Unternehmen angesetzten Vermögensgegenstände und Schulden ohne Neubewertung in den Gesamtabchluss bzw. Gesamtbilanz der Gemeinde übernommen werden dürften.

In der Vorschrift wird zudem noch eine allgemeine Ausnahme von der einheitlichen Bewertung zugelassen. Danach braucht eine Neubewertung von Vermögensgegenständen und Schulden nicht vorgenommen zu werden, wenn ihre Auswirkungen für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des (handelsrechtlichen) Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung sind (vgl. § 308 Absatz 3 Satz 3 HGB).

Über die Anwendung des in dieser Vorschrift verankerten Grundsatzes der Wesentlichkeit ist dabei immer unter Berücksichtigung der Bedeutung für den gemeindlichen Einzelfall zu entscheiden. Zudem wird wie bei den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen in § 252 Absatz 2 HGB eine Ausnahme von der einheitlichen Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden zugelassen, wenn besondere Ausnahmefälle vorliegen, die eine Abweichung erforderlich machen. Solche Ausnahmefälle sind dann im handelsrechtlichen Konzernanhang anzugeben und zu begründen (vgl. § 308 Absatz 3 Satz 4 HGB).

### **3.2.4 Die Bestimmung des anteiligen Eigenkapitals**

Die Gemeinde hat als Muttereinheit bei der Erstkonsolidierung den in ihrer Bilanz im Bereich „Finanzanlagen“ angesetzten Beteiligungsbuchwert gegen das auf sie entfallende Eigenkapital des gemeindlichen Betriebes als Tochtereinheit aufzurechnen. Es ist dabei von der Gemeinde regelmäßig der Betrag anzusetzen, der dem Wert der in den Gesamtabchluss aufzunehmenden Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Bilanzierungshilfen und Sonderposten entspricht, und der diesen an dem für die Verrechnung gewählten Zeitpunkt beizulegen ist (vgl. § 301 Absatz 1 HGB). Das Eigenkapital ist dabei unter Berücksichtigung der zuvor erfolgenden einheitlichen Bewertung nach den Regeln der Gemeinde zu bestimmen.

Zur Verrechnung gehört ggf. auch der auf der Aktivseite der Bilanz anzusetzende gesonderte Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“, der im Fall einer buchmäßigen Überschuldung in der Bilanz anzusetzen ist (vgl. § 43 Absatz 7 GemHVO NRW). Im Rahmen der Bestimmung des anteiligen Eigenkapitals bleiben dagegen die Ausgleichsposten für die Anteile anderer Gesellschafter, die als letzter Posten im Bilanzbereich „Eigenkapital“ anzusetzen und Bestandteile des Eigenkapitals sind, unberücksichtigt, denn die Gemeinde erwirbt solche Anteile nicht selbst. Im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses können der Gemeinde deshalb die Anteile auch nicht zugerechnet und daher bei der Bestimmung des anteiligen Eigenkapitals auch nicht aufgerechnet werden.

## **4. Die Vorschriften über den gemeindlichen Gesamtabchluss**

### **4.1 Die Gesamtübersicht über die Vorschriften**

Der siebte Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung enthält zu vielen Sachverhalten des gemeindlichen Gesamtabchlusses gesonderte Vorschriften. Diese Bestimmungen beruhen auf der Ermächtigungsgrundlage des § 133 Absatz 1 GO NRW. Durch diese Vorschrift wird das Innenministerium ermächtigt, zur Durchführung der Gemeindeordnung in einer Rechtsverordnung die notwendigen haushaltswirtschaftlichen Regelungen im Einvernehmen mit dem Finanzministerium zu treffen, z. B. zum Inhalt, zur Gestaltung, zur Prüfung und Aufbewahrung des gemeindlichen Gesamtabchlusses. Auf dieser Grundlage sind die folgenden Vorschriften erarbeitet worden (vgl. Abbildung).

<b>Die Vorschriften im 7. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung</b>	
<b>Siebter Abschnitt Gesamtabschluss</b>	§ 49 Gesamtabschluss § 50 Konsolidierung § 51 Gesamtlagebericht, Gesamtanhang § 52 Beteiligungsbericht

*Abbildung 632 „Die Vorschriften im 7. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung“*

Für die Regelungen über den gemeindlichen Gesamtabschluss stellt das Handelsgesetzbuch nicht nur das Referenzmodell dar. Durch Verweise in § 50 GemHVO NRW werden die Vorschriften der §§ 300, 301 und 303 bis 305 und §§ 307 bis 309 HGB auch für die gemeindlichen Konsolidierungsmaßnahmen genutzt. Für die Equity-Methode wird auf die Vorschriften der §§ 311 und 312 HGB verwiesen. Diese Vorschriften sind mit ihrem Stand vom 25. Mai 2009 und unter Berücksichtigung von gemeindlichen Besonderheiten unmittelbar von der Gemeinde anzuwenden. Diese handelsrechtlichen Regelungen konkretisieren damit wichtige Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sowie die Grundsätze der Konzernrechnungslegung für die Gemeinde.

Die Vorschriften über den gemeindlichen Gesamtabschluss sollen dabei insgesamt gewährleisten, dass die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde so dargestellt wird, als ob es sich bei der Gemeinde um eine einzige wirtschaftliche Einheit handeln würde. Die Gemeinde soll dadurch auch hinsichtlich ihrer Aufgabenerfüllung, unabhängig von den tatsächlichen organisatorischen Gegebenheiten, als eine einzige Einheit gezeigt werden. Diese Zielsetzungen erfordern aber nicht für jede Gegebenheit und jeden Einzelfall eine konkrete und unmittelbare Bezugnahme auf Vorschriften des Handelsgesetzbuches.

#### **4.2 Die Vorschriften im Einzelnen**

Über den gemeindlichen Gesamtabschluss bestehen in diesem Abschnitt im Einzelnen folgende Vorschriften, die auf den Vorschriften des 12. Teils der Gemeindeordnung aufbauen. Dazu gehören:

- **§ 49 Gesamtabschluss:**  
Diese Vorschrift soll dazu beitragen, dass jährlich die Vermögens-, Schulden-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde insgesamt so dargestellt wird, als ob es sich bei der Gemeinde um eine einzige wirtschaftliche Einheit - vergleichbar einem Konzern - handeln würde. Wesentlich dabei ist, dass durch die rechnerische Zusammenfassung der Gemeinde mit ihren Betrieben (Konsolidierung) keine eigenständige, aber auch keine „fiktive“ Rechtspersönlichkeit entsteht. Der daraus entstehende gemeindliche Gesamtabschluss hat zudem keine Zahlungsbemessungsfunktion, z. B. für die Berechnung von Ausschüttungen oder Verlustabdeckungen und er ist auch keine Grundlage für Zwecke der Besteuerung. Er dient vielmehr der Information über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde und ersetzt zudem nicht die Jahresabschlüsse der Gemeinde und ihrer einzelnen Betriebe.
  
- **§ 50 Konsolidierung:**  
Die Vorschrift trifft nicht nur Festlegungen zu den Konsolidierungsmethoden, sondern auch zur Einbeziehung von gemeindlichen Betrieben in den Gesamtabschluss. Sie sieht in Absatz 1 für die Konsolidierung von gemeindlichen Betrieben in öffentlich-rechtlichen Organisationsformen eine entsprechende Anwendung der §§ 300, 301 und 303 bis 305 und §§ 307 bis 309 des Handelsgesetzbuches vor. Diese Vorgabe gilt entsprechend für Unternehmen und Einrichtungen der Gemeinde in Form des privaten Rechts, wenn die in der Vorschrift benannten Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. Absatz 2). Nach Absatz 3 sind die gemeindlichen Betriebe unter maßgeblichem Einfluss der Gemeinde entsprechend den §§ 311 und 312 des Handelsgesetzbuches zu konsolidieren. Für die entsprechende Anwendung der genannten Vorschriften des Handelsgesetz-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**7. Abschnitt GemHVO NRW**

buches ist die Fassung des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105), zuletzt geändert durch Gesetz vom 25. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102), heranzuziehen.

- § 51 Gesamtlagebericht, Gesamtanhang:

Die Gemeinde hat ihren Gesamtlagebericht so zu gestalten, dass das durch den Gesamtabchluss zu vermittelnde Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL) erläutert wird. Im Gesamtlagebericht ist deshalb über alle Tatsachen und Sachverhalte zu berichten, die für die Gesamtbeurteilung der Gemeinde erforderlich sind. Ihm kommen somit umfassende und vielfältige Funktionen zu.

Dem Gesamtlagebericht muss einen Überblick über den Geschäftsablauf des vergangenen Haushaltsjahres geben und die wichtigsten Ergebnisse des Gesamtabchlusses sowie die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde in ihren tatsächlichen Verhältnissen darstellen. Zudem soll er eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft unter Einbeziehung der gemeindlichen Betriebe und der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde enthalten. Auch zu den Chancen und Risiken der künftigen wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde sollen im Gesamtlagebericht die notwendigen Erläuterungen enthalten sein.

Im Gesamtanhang sind zu den Posten der Gesamtbilanz und den Positionen der Gesamtergebnisrechnung die verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben und zu erläutern. Diese gesetzlich definierte Pflicht entsteht daraus, dass der Gesamtanhang nach § 116 GO NRW ein wichtiger Bestandteil des gemeindlichen Gesamtabchlusses ist. Es müssen deshalb im Gesamtanhang auch Angaben zum Konsolidierungskreis und ggf. zu seinen Veränderungen seit dem Abschlussstichtag des Vorjahres gemacht werden.

Diese Angaben sind dabei so zu fassen, dass sachverständige Dritte die bilanziellen Wertansätze beurteilen können. So wäre z. B. die Erweiterung der Gliederung der Gesamtbilanz zu erläutern, wenn wegen der unterschiedlichen gemeindlichen Aufgabenerfüllung die Gesamtbilanz oder der Gesamtergebnisrechnung um weitere Posten ergänzt wird, die für die Bilanzierung bestimmter gemeindlicher Sachverhalte oder Geschäftsvorfälle vorgeschrieben sind, z. B. durch die Krankenhaus-Buchführungsverordnung (KHBV).

- § 52 Beteiligungsbericht:

Die Vorschrift trifft die näheren Bestimmungen zum Beteiligungsbericht nach § 117 GO NRW. Dem Beteiligungsbericht sind die näheren Informationen über die einzelnen gemeindlichen Betriebe zu entnehmen, unabhängig davon, ob diese in den gemeindlichen Gesamtabchluss einbezogen worden sind. Der Bericht soll daher den Blick von der wirtschaftlichen Gesamtschau der Gemeinde auf die wirtschaftliche Lage der einzelnen Betriebe lenken. Die Betriebe sind daher zu verpflichten, die dafür notwendigen Informationen der Gemeinde zur Verfügung zu stellen. Die Gemeinde ist wiederum verpflichtet, bei der Ausgestaltung von Gründungsverträgen oder Satzungen darauf hinzuwirken, dass ihr das Recht eingeräumt wird, von ihren gemeindlichen Betrieben auch die notwendige Aufklärung und die Nachweise zu verlangen, z. B. auch für die Aufstellung des Gesamtabchlusses.

## **5. Die Anwendung allgemeiner Grundsätze**

### **5.1 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung**

Zum Konzernabschluss nach den handelsrechtlichen Bestimmungen haben sich die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK) entwickelt. Diese sollen auch beim Gesamtabchluss der Gemeinde zur Anwendung kommen. Nachfolgend werden deshalb die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK)</b>
- Grundsatz der Fiktion der rechtlichen Einheit (Einheitstheorie).
- Grundsatz der Einheitlichkeit (der Abschlussstichtage, der Währung, des Ausweises).
- Grundsatz der Vollständigkeit (des Konsolidierungskreises).
- Grundsatz der Einheitlichkeit der Bilanzierung und Bewertung.
- Grundsatz der Stetigkeit der Konsolidierungsmethoden (zeitlich und sachlich).
- Grundsatz der Eliminierung konzerninterner Beziehungen.
- Grundsatz der Wesentlichkeit.
- Grundsatz der Wirtschaftlichkeit.

*Abbildung 633 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung)“*

Diese Grundsätze sollen im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses gewährleisten, dass die Zusammenfassung der Jahresabschlüsse der in den Gesamtabschluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe unter Anwendung der maßgeblichen Einheitstheorie erfolgt und der Gesamtabschluss ein Bild über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde vermittelt. Entsprechend diesem Ziel müsste die Verwaltung der Gemeinde zusammen mit den gemeindlichen Betrieben nur eine einzige wirtschaftliche Einheit sein. Die GoK ergänzen in diesem Sinne die für den gemeindlichen Gesamtabschluss einschlägigen Vorschriften sowie die GoB. Darüber hinaus kommen durch die Verweise auf Vorschriften über den Jahresabschluss der Gemeinde beim Gesamtabschluss auch die haushaltsrechtlichen Grundsätze zur Anwendung.

## **5.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Kapitalflussrechnung**

Der Gesamtabschluss der Gemeinde soll auch ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Finanzgesamtlage der Gemeinde vermitteln. Dem Gesamtanhang im gemeindlichen Gesamtabschluss ist deshalb eine Gesamtkapitalflussrechnung (GFKR) beizufügen. Damit kann der Gesamtabschluss seiner Aufgabe besser gerecht werden, denn aus der gemeindlichen Gesamtbilanz und Gesamtergebnisrechnung lassen sich nur derivativ und indirekt die Gesamtzahlungsströme der Gemeinde ermitteln. Die Gesamtkapitalflussrechnung ist einerseits auf die Öffentlichkeit als Adressat und Analyst des gemeindlichen Gesamtabschlusses ausgerichtet.

Andererseits erhält die Gesamtliquidität der Gemeinde eine wichtige Bedeutung, zumal in manchen gemeindlichen Betrieben der Liquidität bzw. dem Finanzgebaren nicht die notwendige Bedeutung zukommt. Die gemeindliche Gesamtkapitalflussrechnung muss daher grundsätzlich aus Daten abgeleitet werden, die aus gemeindlichen Geschäftsvorfällen entstanden sind, und die Zahlungen ausgelöst haben. Bei der Aufstellung der gemeindlichen Gesamtkapitalflussrechnung sind daher nicht nur die GoB zu beachten, sondern auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Kapitalflussrechnung (GoKfr), die sich ergänzend zu den GoB entwickelt haben. Die GoKfr sind auf die Darstellung der Zahlungsströme ausgerichtet und werden nachfolgend vorgestellt (vgl. Abbildung).

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Kapitalflussrechnung (GoKfr)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALT DES GRUNDSATZES</b>
<b>Grundsatz der tatsächlichen Zahlungen</b>	In der Kapitalflussrechnung dürfen nur die tatsächlichen Zahlungsströme der Berichtsperiode ausgewiesen werden. Werden die Zahlungsströme auf der Grundlage des Konzernabschlusses oder der Einzelabschlüsse ermittelt, müssen vorgenommene Periodenabgrenzungen rückgängig gemacht werden.
<b>Grundsatz des einheitlichen Periodenbezuges</b>	Die Kapitalflussrechnung muss für die gleiche Berichtsperiode wie der Konzernabschluss aufgestellt werden, den sie ergänzen soll.
<b>Grundsatz der Stromgrößenkongruenz</b>	Die Summe der Zahlungen sämtlicher Berichtsperioden, z. B. unterjährige, muss der Gesamtperiode entsprechen, um Doppelerfassungen und eine Nichterfassung von Zahlungen zu verhindern.
<b>Grundsatz der unsaldierten Darstellung</b>	Die in die Kapitalflussrechnung aufzunehmenden Einzahlungen und Auszahlungen sind grundsätzlich nicht miteinander zu saldieren (Einhaltung des Bruttoprinzips).
<b>Grundsatz der Erläuterungspflichten</b>	Die Nachvollziehbarkeit muss durch Erläuterungen gewährleistet werden, insbesondere dann, wenn Abweichungen auftreten oder die Darstellungen für die Adressaten nur schwer nachvollziehbar sind.

*Abbildung 634 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Kapitalflussrechnung“*

Die Aussagefähigkeit der gemeindlichen Kapitalflussrechnung im Gesamtabchluss der Gemeinde hängt dabei wesentlich von der örtlich gewählten Darstellung und Ermittlung der Zahlungsströme ab. Die Ableitung der örtlichen Zahlungsdaten muss dabei durch sachverständige Dritte nachvollziehbar und nachprüfbar sein. Deshalb müssen von der Gemeinde bei Schätzungen auch die verwendeten Annahmen offen gelegt werden. In den Fällen, in denen die Stetigkeit der Datenaufbereitung im Zeitablauf verändert wird, sind von der Gemeinde entsprechende Angaben im gemeindlichen Gesamtanhang zu machen. Die Gemeinde muss dabei bewerten und entscheiden, ob die Kapitalflussrechnung auch für die Steuerung der Zahlungsfähigkeit geeignet ist. Sie hat dabei die örtlichen Erfordernisse zu berücksichtigen, denn zu den gemeindlichen Zahlungen sind Informations- und Aussageziele von der Gemeinde festzulegen.

### **5.3 Deutsche Rechnungslegungsstandards**

Im gemeindlichen Gesamtabchluss ist nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift die Gesamtkapitalflussrechnung unter Beachtung des Deutschen Rechnungslegungsstandards Nr. 2 (DRS 2) in der vom Bundesministerium der Justiz (BMJ) nach § 342 Absatz 2 HGB bekannt gemachten Form aufzustellen. Neben diesem Rechnungslegungsstandard bestehen noch weitere Standards, die für die inhaltliche Gestaltung des gemeindlichen Gesamtabschlusses genutzt werden können, sofern diese sich darauf beziehen. Folgende Standards können genutzt werden (vgl. Abbildung).

**Ausgewählte deutsche Rechnungslegungsstandards**



**§ 49**  
**Gesamtabschluss**

(1) Der Gesamtabschluss besteht aus

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

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

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

(4) Sofern in diesem Abschnitt auf Vorschriften des Handelsgesetzbuches verwiesen wird, finden diese in der Fassung des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105), zuletzt geändert durch Gesetz vom 25. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102), entsprechende Anwendung.

**Erläuterungen zu § 49:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Inhalte der Vorschrift**

**1.1 Die Zwecke des Gesamtabschlusses**

Die Gemeinde ist verpflichtet, jährlich zum Stichtag 31. Dezember einen Gesamtabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen. Dieser Abschluss soll Auskunft über den Stand des gesamten Vermögens und der Schulden der Gemeinde machen sowie Rechenschaft über die tatsächliche Aufgabenerledigung der Gemeinde im Haushaltsjahr geben. Er soll dadurch auch die wirtschaftliche Gesamtentwicklung der Gemeinde unter Einbeziehung ihrer Betriebe als verselbstständigte Aufgabenbereiche aufzeigen. Als gemeindlicher Betrieb gilt dabei eine organisatorisch selbstständige Wirtschaftseinheit der Gemeinde, die kaufmännische oder wirtschaftliche Interessen verfolgt, und zwar unabhängig von ihrer Rechtsform. Der Gesamtabschluss ermöglicht es der Gemeinde, verbesserte Erkenntnisse zu ihrer Gesamtsteuerung zu erhalten.

**1.2 Die Zusammensetzung des Gesamtabschlusses**

**1.2.1 Die Bestandteile des Gesamtabschlusses**

**1.2.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde soll im Gesamtabschluss unter Berücksichtigung der Ziele und Zwecke des NKF sowie ihres öffentlich-rechtlichen Status das Ergebnis ihres gesamten wirtschaftlichen Handelns im Haushaltsjahr sowie den Stand des Gesamtvermögens und der gesamten Schulden aufzeigen. Der gemeindliche Gesamtabschluss orientiert sich daher am Drei-Komponentensystem des NKF und an den inhaltlichen Festlegungen des gemeindlichen Haushaltsrechts. Er baut auf dem gemeindlichen Jahresabschluss auf, aus dem die Bestandteile „Ergebnisrechnung“, „Bilanz“ und „Anhang“ sowie der beizufügende Lagebericht für den Gesamtabschluss übernommen werden (vgl. § 37 GemHVO NRW). Die „Finanzrechnung“ wird in Form einer Kapitalflussrechnung in den Gesamtabschluss einbezogen. Dem gemeindlichen Gesamtabschluss ist der gemeindliche Beteiligungsbericht beizufügen (vgl. § 51 GemHVO NRW).

### **1.2.1.2 Die Gesamtergebnisrechnung**

Die Gesamtergebnisrechnung baut auf der gemeindlichen Ergebnisrechnung auf (vgl. § 38 GemHVO NRW). Sie entspricht inhaltlich der kaufmännischen Gewinn- und Verlust-Rechnung der gemeindlichen Betriebe. Die Gesamtergebnisrechnung beinhaltet die gesamten Aufwendungen und Erträge sowie das Gesamtjahresergebnis als Überschuss der Erträge über die Aufwendungen oder als Fehlbetrag. Das Gesamtjahresergebnis wird in die Gesamtbilanz übernommen und verändert dadurch unmittelbar das Gesamteigenkapital der Gemeinde. Es ist aufgrund der ordentlichen Aufwendungen und Erträge, der Finanzaufwendungen und Finanzerträge sowie der außerordentlichen Aufwendungen und Erträge der Gemeinde im Haushaltsjahr entstanden und bildet den die gesamten Ressourcen der Gemeinde für das Haushaltsjahr umfassend ab.

### **1.2.1.3 Die Gesamtbilanz**

Die Gesamtbilanz baut auf der Bilanz der Gemeinde auf (vgl. § 41 GemHVO NRW) und weist entsprechend das gemeindliche Gesamtvermögen und dessen Finanzierung durch Eigen- oder Fremdkapital nach. Die Grundlage der Gesamtbilanz ist die Erfassung und Bewertung des Vermögens der gemeindlichen Verwaltung und der Betriebe der Gemeinde. Die Regeln für Ansatz und Bewertung (Bilanzierung) orientieren sich dabei an den kaufmännischen Normen. Auf der Aktivseite der Gesamtbilanz sind entsprechend dem HGB, das Anlage- und das Umlaufvermögen der Gemeinde anzusetzen. Auf der Passivseite werden das Eigenkapital sowie Rückstellungen und Verbindlichkeiten ausgewiesen. Die Bilanz spiegelt dabei die Besonderheiten bei der Gemeinde wieder, z. B. durch den Ansatz aller Arten des gemeindlichen Infrastrukturvermögens.

### **1.2.1.4 Der Gesamtanhang**

Der Gesamtanhang baut auf dem Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss auf (vgl. § 44 GemHVO NRW). Er muss Angaben zu gemeindlichen Tatsachen bzw. Sachverhalten enthalten und orientiert an den Vorschriften zum gemeindlichen Haushaltsrecht in vielfacher Hinsicht auch besondere Erläuterungen. Die sachgerechten Informationen sollen dabei in einen Zusammenhang mit den Teilen des gemeindlichen Gesamtabschlusses gestellt werden. Insbesondere die Angaben zu einzelnen Bilanzpositionen dienen neben der Beschreibung einer Ergänzung, Korrektur und Entlastung der Bilanz. Die Gesamtergebnisrechnung darf dabei nicht ausgeschlossen werden.

Aus der gemeindlichen Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung lassen sich jedoch nur derivativ und indirekt die Gesamtzahlungsströme der Gemeinde ermitteln, weil die Ergebnisgrößen vielfach nicht mit den Zahlungsgrößen gleichzusetzen sind. Dem Gesamtanhang im gemeindlichen Gesamtabschluss ist deshalb eine Gesamtkapitalflussrechnung (GFKR) beizufügen. Die Gesamtkapitalflussrechnung unterstützt einerseits die Aufgabe des Gesamtabschlusses. Andererseits wird entsprechend ihrer Bedeutung ein Überblick über die Gesamtliquidität der Gemeinde gegeben, denn in manchen gemeindlichen Betrieben werden die Zahlungsströme nicht einzeln nach ihren Arten erfasst. Die Gesamtkapitalflussrechnung steht daher in einer engen Verbindung mit der gemeindlichen Finanzrechnung (vgl. § 39 GemHVO NRW).

## **1.2.2 Die Übersicht über die Gesamtabschlussunterlagen**

### **1.2.2 Die gemeindlichen Gesamtabschlussunterlagen**

Bei der jährlichen Aufstellung des Entwurfs des gemeindlichen Gesamtabschlusses muss beachtet werden, dass der Gesamtabschluss aus einer Vielzahl von Bestandteilen und Anlagen besteht, die von der Gemeinde aufgrund

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 49 GemHVO NRW**

mehrerer haushaltsrechtlicher Vorschriften dem Gesamtabschluss beizufügen sind. Die Gemeinde kann aber aus örtlichen Bedürfnissen heraus, zu ihrem Gesamtabschluss noch zusätzliche Anlagen erstellen. Die nachfolgende Übersicht soll einen Überblick über die gemeindlichen Gesamtabschlussunterlagen vermitteln (vgl. Abbildung).

<b>Die gemeindlichen Gesamtabschlussunterlagen</b>	
<b>BESTANDTEILE DES GESAMTABSCHLUSSES</b>	
Gesamtergebnisrechnung	§ 116 Absatz 1 GO NRW i.V.m. §§ 49, 38 und 2 GemHVO NRW sowie Nummer 1.7.3 des Runderlasses vom 24.02.2005
Gesamtbilanz	§ 116 Absatz 1 GO NRW i.V.m. §§ 49 und 41 GemHVO NRW sowie Nummer 1.7.2 des Runderlasses vom 24.02.2005
Gesamtanhang	§ 116 Absatz 1 GO NRW i.V.m. §§ 49 und 51 GemHVO NRW
<b>ANLAGEN ZUM GESAMTABSCHLUSS</b>	
Gesamtlagebericht	§ 116 Absatz 1 GO NRW i.V.m. § 51 GemHVO NRW
Beteiligungsbericht	§ 117 GO NRW i.V.m. § 52 GemHVO NRW
<b>ANLAGEN ZUM GESAMTANHANG</b>	
Gesamtkapitalflussrechnung	§ 51 Absatz 2 GemHVO NRW i.V.m. Nummer 1.7.4 des Runderlasses vom 24.02.2005
Gesamtverbindlichkeitspiegel	§ 49 i.V.m. § 47 GemHVO NRW sowie Nummer 1.6.8 des Runderlasses vom 24.02.2005
<b>GESAMTBILANZBEZOGENE ANLAGEN (freiwillig)</b>	
Gesamteigenkapitalspiegel	Bilanzansatz des Eigenkapitals nach § 41 Absatz 4 Nummer 1 GemHVO NRW
Gesamtanlagenspiegel	§ 44 i.V.m. § 45 GemHVO NRW sowie Nummer 1.6.6 des Runderlasses vom 24.02.2005
Gesamtforderungsspiegel	§ 44 i.V.m. § 46 GemHVO NRW sowie Nummer 1.6.7 des Runderlasses vom 24.02.2005
Gesamtsonderpostenspiegel	Bilanzansatz der Sonderposten nach § 41 Absatz 4 Nummer 2 GemHVO NRW
Gesamtrückstellungsspiegel	Bilanzansatz der Rückstellungen nach § 41 Absatz 4 Nummer 3 GemHVO NRW

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 49 GemHVO NRW**

<b>Die gemeindlichen Gesamtabschlussunterlagen</b>	
Gesamtrechnungsabgrenzungsspiegel	Bilanzangabe der Rechnungsabgrenzung nach § 41 Absatz 3 Nummer 3 und Absatz 4 Nummer 5 GemHVO NRW
Gesamtkennzahlenspiegel	Bewertung im Gesamtlagebericht nach § 51 GemHVO NRW

*Abbildung 636 „Die gemeindlichen Gesamtabschlussunterlagen“*

Mit allen aufgezeigten Gesamtabschlussunterlagen soll erreicht werden, dass durch den gemeindlichen Gesamtabschluss die aktuelle wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde bezogen auf den Abschlussstichtag zutreffend aufgezeigt wird. Nur ein vollständiger und richtiger gemeindlicher Gesamtabschluss kann seine Aufgabe, unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, erfüllen (vgl. § 116 Absatz 1 GO NRW)

## **2. Einheitlicher Abschlussstichtag für die Gemeinde und ihre Betriebe**

### **2.1 Der Abschlussstichtag 31. Dezember des Haushaltsjahres**

Der gemeindliche Gesamtabschluss wird aus dem Jahresabschluss der Gemeinde nach § 95 GO NRW und den Jahresabschlüssen des gleichen Geschäftsjahres aller gemeindlichen Betriebe in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form zum jährlichen Abschlussstichtag 31. Dezember des Haushaltsjahres zusammengeführt. Die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der gemeindlichen Verwaltung und der Betriebe ist dabei so darzustellen, als ob die Gemeinde mit ihren Betrieben insgesamt eine einzige wirtschaftliche und rechtliche Einheit wäre. Die Konsolidierung erfolgt dabei nach der Intensität der Verbindung der gemeindlichen Verwaltung zu den einzelnen Betrieben der Gemeinde. Im Rahmen des Gesamtabschlusses stellt die gemeindliche Verwaltung dabei die Muttereinheit gegenüber den gemeindlichen Betrieben dar.

Die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses wird erleichtert, wenn die Jahresabschlüsse der gemeindlichen Verwaltung und der Betriebe der Gemeinde, die in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen werden, bezogen auf den gleichen Abschlussstichtag aufgestellt werden. Die Festlegung des gemeindlichen Abschlussstichtages für den Gesamtabschluss auf den 31. Dezember eines jeden Haushaltsjahres berücksichtigt, dass das Kalenderjahr das gemeindliche Haushaltsjahr darstellt und für viele gemeindliche Betriebe das Kalenderjahr das Wirtschaftsjahr oder Geschäftsjahr darstellt (vgl. § 78 Absatz 4 GO NRW oder § 12 EigVO NRW). Bei einzelnen Betrieben kann gleichwohl ein vom Kalenderjahr abweichendes Geschäftsjahr bestehen, wenn betriebliche Bedürfnisse dies erfordern. Eine gesetzliche Verpflichtung, den betrieblichen Jahresabschluss nur bezogen auf den Abschlussstichtag 31. Dezember aufzustellen, besteht für die gemeindlichen Betriebe nicht.

Die Einheitlichkeit des Abschlussstichtages ist grundsätzlich aber ein wichtiger Tatbestand, um einem möglichst aussagefähigen gemeindlichen Gesamtabschluss aufzustellen. Ein solcher Abschlussstichtag erleichtert zudem die für den Gesamtabschluss notwendige Abstimmung zwischen der gemeindlichen Verwaltung und den Betrieben der Gemeinde und damit auch die Durchführung der notwendigen Konsolidierungsschritte vor Ort. Ein vom Stichtag 31. Dezember abweichender Abschlussstichtag stellt dabei jedoch kein erhebliches Hindernis für die Einbeziehung des betreffenden Betriebes in den Gesamtabschluss der Gemeinde dar. Es sind in diesen Fällen jedoch besondere Maßnahmen erforderlich, um die besonderen Gegebenheiten aus der Zeit zwischen den Abschlussstichtagen zu berücksichtigen. In besonderen Fällen kann ggf. auch die Aufstellung eines Zwischenabschlusses, bezogen auf den Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses, erforderlich werden.

## **2.2 Die Aufstellung eines Zwischenabschlusses**

### **2.2.1 Die Zwecke des Zwischenabschlusses**

Im gemeindlichen Gesamtabschluss soll die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde zum Abschlussstichtag aufgezeigt und die Gemeinde mit ihren Betrieben insgesamt so dargestellt werden, als ob sie eine einzige Einheit wäre. Gemeindliche Betriebe, die jedoch ein vom Kalenderjahr abweichendes Geschäftsjahr haben und dadurch zu einem anderen Stichtag ihren Jahresabschluss aufstellen, werden deshalb nicht vom gemeindlichen Gesamtabschluss ausgeschlossen. Die notwendige zeitliche Übereinstimmung der Abschlüsse für die Einbeziehung in den gemeindlichen Gesamtabschluss wird in solchen Fällen dadurch geschaffen, dass der betreffende Betrieb verpflichtet wird, einen gesonderten Abschluss aufzustellen (Zwischenabschluss).

Ein solcher Abschluss wird als Zwischenabschluss bezeichnet, weil der betreffende gemeindliche Betrieb diesen Abschluss innerhalb seines Geschäftsjahres und zusätzlich zu seinem geschäftsjahrbezogenen Abschluss aufstellen muss. Der Zwischenabschluss muss dabei bezogen auf den Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses der Gemeinde (31. Dezember) aufgestellt werden und einen Zeitraum von zwölf Monaten umfassen (Haushaltsjahr der Gemeinde). Durch einen solchen Zwischenabschluss wird eine stichtagsbezogene Grundlage durch den gemeindlichen Betrieb zur Durchführung der notwendigen Konsolidierungsschritte für den gemeindlichen Gesamtabschluss geschaffen. Er dient ausschließlich der Aufstellung des Gesamtabschlusses der Gemeinde.

Ein Zwischenabschluss eines gemeindlichen Betriebes stellt daher keinen (zusätzlichen) unterjährigen Jahresabschluss des betreffenden gemeindlichen Betriebes dar. Bei einem Verzicht auf Zwischenabschlüsse besteht für die Gemeinde das Risiko, dass der gemeindliche Gesamtabschluss ggf. Informationslücken aufweist. Die Aufgabe des gemeindlichen Gesamtabschlusses, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, könnte dann beeinträchtigt sein. Die Ableitung des Zwischenabschlusses muss sich aus den Büchern des betreffenden gemeindlichen Betriebes entwickeln lassen, ggf. sind auch zusätzliche Nebenrechnungen erforderlich. Diese Unterlagen müssen vollständig sein, sodass ein sachverständiger Dritter die Aufstellung eines Zwischenabschlusses nachvollziehen kann.

Für die Prüfung, ob ein gemeindlicher Betrieb zur Aufstellung eines Zwischenabschlusses zu verpflichten ist, soll dessen Abschlussstichtag ausschlaggebend sein. Sofern der betriebliche Abschlussstichtag wesentlich vom Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses abweicht, dürfte regelmäßig die Aufstellung eines Zwischenabschlusses sachgerecht sein. Dabei ist zu unterscheiden, ob der betriebliche Abschlussstichtag zwischen dem 30. September und dem 31. Dezember oder vor dem 30. September des Kalenderjahres liegt. Das Ziel ist dabei, dass die Gemeinde möglichst Informationsverluste im Rahmen ihres Gesamtabschlusses vermeidet und soweit ein Risiko dafür erkennbar ist, durch zusätzliche Angaben im Gesamtanhang diesem entgegenwirkt oder darauf hinwirkt, dass der betreffende gemeindliche Betrieb ggf. auf freiwilliger Basis einen Zwischenabschluss aufstellt.

### **2.2.2 Der Abschlussstichtag zwischen dem 30. September und dem 31. Dezember**

Ein abweichendes Geschäftsjahr eines gemeindlichen Betriebes kann ggf. zu Problemen bei der Durchführung der Konsolidierung für den gemeindlichen Gesamtabschluss führen. So können z. B. interne Aufrechnungen erhebliche Schwierigkeiten bereiten, weil bei einem gemeindlichen Betrieb die gegenseitigen Leistungen nicht mit ihrem Stand auf den Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses erfasst werden. Bei einem abweichenden Geschäftsjahr eines gemeindlichen Betriebes, das in der Zeit vom 30. September bis zum 31. Dezember endet, wird i.d.R. unterstellt, dass es in diesen Fällen möglich sein dürfte, durch besondere konsolidierungstechnische Buchungen gleichwohl die notwendigen Eliminierungen „konzerninterner“ Vorgänge zu erreichen und bedeutende Vorgänge aus dieser Zeit in der Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung zu berücksichtigen. Diese Sachlage setzt aber voraus, dass der Betrieb die dafür notwendigen Informationen auch entsprechend bereithält.

### **2.2.3 Der Abschlussstichtag vor dem 30. September**

In den gemeindlichen Gesamtabschluss sollen auch dann die Jahresabschlüsse der gemeindlichen Betriebe einbezogen werden, wenn deren Geschäftsjahr um mehr als drei Monate vor dem Abschlussstichtag des gemeindlichen Gesamtabschlusses (31. Dezember) endet. Sofern der Abschlussstichtag eines gemeindlichen Betriebes vor dem 30. September liegt, bedarf es der Aufstellung eines Zwischenabschlusses, damit trotz der erheblichen Abweichung des betrieblichen Geschäftsjahres vom Kalenderjahr eine Einbeziehung dieses Betriebes in den gemeindlichen Gesamtabschluss erreicht werden kann. In solchen Fällen ist der gemeindliche Betrieb zu verpflichten, einen gesonderten Zwischenabschluss, bezogen auf den Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses der Gemeinde aufzustellen, damit eine gleiche stichtagsbezogene Grundlage geschaffen wird, die für die notwendigen Konsolidierungsschritte zwingend erforderlich ist.

Ein solcher Zwischenabschluss muss aber orientiert an den Erfordernissen des betrieblichen Jahresabschlusses aufgestellt werden und muss mindestens den GoB entsprechen. Er bedarf auch der Prüfung, die jedoch ggf. auch im Rahmen der Prüfung des gemeindlichen Gesamtabschlusses erfolgen kann. Der Zwischenabschluss unterliegt jedoch nicht der Feststellung wie der Jahresabschluss des Betriebes. Die erhebliche Zeitdifferenz zwischen dem Abschlussstichtag des gemeindlichen Betriebes und dem Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses kann auch dadurch überbrückt werden, dass der Jahresabschluss des Betriebes auf den Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses fortgeschrieben wird. Durch eine solche Vorgehensweise wird ein „Abrechnungszeitraum“ für den gemeindlichen Betrieb geschaffen, der dem des Gesamtabschlusses entspricht (Geschäftsjahr der Gemeinde).

### **2.2.4 Kein Verzicht beim Abschlussstichtag 31. Juli**

Im gemeindlichen Bereich bestehen vielfach Betriebe, deren Geschäftsjahr in zeitlicher Hinsicht erheblich vor dem 30. September endet, z. B. bei Kulturbetrieben. Dazu gehören auch gemeindliche Betriebe, die für die gemeindlichen Aufgaben „Schule“ und „Kindergarten“ errichtet worden sind. Das Geschäftsjahr solcher Betriebe ist oftmals auf das Schuljahr oder das Kindergartenjahr ausgerichtet worden, die am 1. August eines Jahres beginnen und im Folgejahr am 31. Juli enden. Sofern solche gemeindlichen Betriebe im Rahmen des Gesamtabschlusses der Gemeinde voll zu konsolidieren sind, dürfte die Aufstellung eines gesonderten Zwischenabschlusses für diese Betriebe grundsätzlich nicht zu vermeiden sein. Die in zeitlicher Hinsicht ggf. anders ablaufende gemeindliche Aufgabenerfüllung im Geschäftsjahr der Betriebe dürfte einem Zwischenabschluss zum 31. Juli eines Jahres jedoch nicht entgegenstehen.

Bei solchen gemeindlichen Betrieben hängt es vorrangig von den örtlichen Gegebenheiten ab, ob ggf. in besonderen Einzelfällen allein konsolidierungstechnische Buchungen ausreichen, um einen solchen gemeindlichen Betrieb den GoB entsprechend in den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehen. Durch eine solche Vorgehensweise darf grundsätzlich das durch den Gesamtabschluss zu vermittelnde Bild der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde nicht beeinträchtigt werden. Die Prüfung einer solchen Möglichkeit setzt erst einmal die Klärung der Frage voraus, ob ein solcher gemeindlicher Betrieb von wesentlicher Bedeutung ist und deshalb im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses der Vollkonsolidierung unterliegt. Bei dieser Prüfung ist aber auch der erhebliche Zeitunterschied zwischen dem Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses und dem betrieblichen Abschlussstichtag zu berücksichtigen.

Sofern ein gemeindlicher Betrieb mit einem Wirtschaftsjahr, das am 31. Juli endet, durch Vollkonsolidierung in den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehen ist, kann auf einen Zwischenabschluss zum Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses (31. Dezember) grundsätzlich nicht verzichtet werden. In diesen Fällen kann i.d.R. davon ausgegangen werden, dass in der Zeit zwischen dem Abschlussstichtag des betrieblichen Jahresabschlusses und dem Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses gewichtige Sachverhalte oder Geschäftsvorfälle in dem Betrieb entstehen, die von Bedeutung sind und im gemeindlichen Gesamtabschluss berücksichtigt werden

müssen. Das verwaltungsmäßige Handeln sowie die erhebliche Abweichung vom Abschlussstichtag des Gesamtabchlusses gebieten dabei, diese Sachlage ausreichend zu würdigen, damit die Richtigkeit und die wirtschaftliche Einheit der Gemeinde nicht beeinträchtigt werden.

## **2.2.5 Die Anforderungen an den Zwischenabschluss**

### **2.2.5.1 Allgemeine Anforderungen**

Die Darstellung der gemeindlichen Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage im Gesamtabchluss der Gemeinde erfordert, dass die einbezogenen Jahresabschlüsse der am Gesamtabchluss Beteiligten bezogen auf den gleichen Abschlussstichtag (Stichtag der Gemeinde) aufgestellt werden. In den Fällen, in denen ein gemeindlicher Betrieb einen abweichenden Abschlussstichtag hat und deshalb die Aufstellung eines Zwischenabschlusses verlangt wird, muss der Zwischenabschluss grundsätzlich den Anforderungen gerecht werden, die an den regelmäßigen Jahresabschluss des Betriebes gestellt werden.

Bei der Aufstellung eines Zwischenabschlusses durch einen gemeindlichen Betrieb sollen bereits die Erfordernisse des gemeindlichen Gesamtabchlusses möglichst berücksichtigt werden, z. B. die gemeindlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die bei Gesamtabchluss zur Anwendung kommen. Wegen der unterschiedlichen Rechnungsperioden lassen sich jedoch Unterschiede nicht immer vermeiden. Es muss dann ggf. auch mit Schätzungen und Annahmen gearbeitet werden, um aufgetretene Differenzen auszuräumen.

Ein betrieblicher Zwischenabschluss stellt jedoch keinen unterjährigen Jahresabschluss des betreffenden Betriebes der Gemeinde dar. Er ersetzt daher auch nicht den betrieblichen Jahresabschluss zum Ende des Geschäftsjahres. Die Aufstellung des Zwischenabschlusses bzw. seine Ableitung bezogen auf den Stichtag des gemeindlichen Gesamtabchlusses dient ausschließlich dessen Aufstellung. Nur auf diese Art und Weise kann in solchen Fällen gewährleistet werden, dass im gemeindlichen Gesamtabchluss die gemeindliche Verwaltung und die einbezogenen Betriebe so dargestellt werden, als ob die Gemeinde mit ihren Betrieben insgesamt eine einzige wirtschaftliche Einheit wäre.

Vor diesem Hintergrund unterliegt der betriebliche Zwischenabschluss auch nicht der Abschlussprüfung wie der Jahresabschluss des betreffenden Betriebes. Wegen seiner gesamtabchlussbezogenen Aufstellung unterliegt der Zwischenabschluss vielmehr der Prüfungspflicht des Abschlussprüfers des gemeindlichen Gesamtabchlusses. Der Rechnungsprüfungsausschuss des Rates der Gemeinde hat daher eine Prüfungsverantwortung nicht nur für den aufgestellten gemeindlichen Gesamtabchluss, sondern für alle die dem Gesamtabchluss zugrunde liegenden Abschlüsse, die nicht nach anderen Vorschriften geprüft worden sind.

### **2.2.5.2 Die Aufstellung der betrieblichen Bilanz**

Ein gemeindlicher Betrieb, der durch die Gemeinde verpflichtet worden ist, einen Zwischenabschluss als Grundlage für seine Einbeziehung in den gemeindlichen Gesamtabchluss aufzustellen, hat diesen Abschluss grundsätzlich nach den für ihn geltenden Rechnungslegungsvorschriften aufzustellen. Er muss daher für die Aufstellung seiner Bilanz regelmäßig die Vorgaben des § 266 HGB beachten, sofern der Betrieb nicht zusätzlich weitere Vorschriften zu beachten hat. Nach der genannten handelsrechtlichen Vorschrift ist die betriebliche Bilanz in Kontoform aufzustellen. Sie muss mindestens die in der Vorschrift benannten Posten ausweisen. Eine Zusammenfassung der wesentlichen Bilanzbereiche wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Struktur der Bilanz nach § 266 HGB</b>	
<b>AKTIVA</b>	<b>PASSIVA</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>A. Anlagevermögen,                             <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Immaterielle Vermögensgegenstände,</li> <li>II. Sachanlagen,</li> <li>III. Finanzanlagen,</li> </ul> </li> <li>B. Umlaufvermögen,                             <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Vorräte,</li> <li>II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände,</li> <li>III. Wertpapiere,</li> <li>IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks,</li> </ul> </li> <li>C. Rechnungsabgrenzungsposten</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>A. Eigenkapital:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Gezeichnetes Kapital;</li> <li>II. Kapitalrücklage;</li> <li>III. Gewinnrücklagen;</li> <li>IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag;</li> <li>V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.</li> </ul> </li> <li>B. Rückstellungen:</li> <li>C. Verbindlichkeiten:</li> <li>D. Rechnungsabgrenzungsposten.</li> </ul>

*Abbildung 637 „Die Struktur der Bilanz nach § 266 HGB“*

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass gemeindliche Betriebe, die eine kleine Kapitalgesellschaft nach § 267 Absatz 1 HGB darstellen, nur eine verkürzte Bilanz aufzustellen brauchen. Die Darstellungen in dieser Bilanz können dabei auf die in der Vorschrift mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten beschränkt werden. Die vorgeschriebene Reihenfolge muss gleichwohl beibehalten werden. Den großen und mittelgroßen Kapitalgesellschaften (vgl. § 267 Absatz 2 und 3 HGB) steht diese Möglichkeit nicht offen.

### **2.2.5.3 Die Aufstellung der betrieblichen Gewinn- und Verlustrechnung**

#### **2.2.5.3.1 Allgemeine Vorgaben**

Ein gemeindlicher Betrieb, der durch die Gemeinde verpflichtet worden ist, einen Zwischenabschluss als Grundlage für seine Einbeziehung in den gemeindlichen Gesamtabschluss aufzustellen, hat im Rahmen dieses Abschlusses auch eine Gewinn- und Verlust-Rechnung aufzustellen. Er muss dafür regelmäßig die Vorgaben des § 275 HGB beachten, sofern der Betrieb nicht zusätzlich weitere Vorschriften zu beachten hat. Abhängig von der handelsrechtlichen Größenklasse kann dabei ein gemeindlicher Betrieb Erleichterungen nutzen (vgl. § 276 HGB). Nach dieser handelsrechtlichen Vorschrift dürfen kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften die Posten nach § 275 Absatz 2 Nummer 1 bis 5 oder Absatz 3 Nummer 1 bis 3 und 6 HGB zu einem Posten unter der Bezeichnung "Rohergebnis" zusammenfassen. Kleine Kapitalgesellschaften brauchen außerdem die in § 277 Absatz 4 Satz 2 und 3 HGB verlangten Erläuterungen zu den Posten "Außerordentliche Erträge" und "Außerordentliche Aufwendungen" nicht zu machen.

Die betriebliche Gewinn- und Verlust-Rechnung ist nach der genannten handelsrechtlichen Vorschrift in Staffelform aufzustellen. Der gemeindliche Betrieb kann außerdem entscheiden, ob er seine Gewinn- und Verlust-Rechnung nach dem Gesamtkostenverfahren oder dem Umsatzkostenverfahren aufstellt. Bei der Auswahl des Verfahrens sollten als Kriterien regelmäßig die Aussagefähigkeit, die Transparenz und die Vergleichbarkeit zur Anwendung kommen. Außerdem ist das Informationsinteresse der Adressaten des betrieblichen Jahresabschlusses zu berücksichtigen. Es sollte geklärt sein, ob von der Gemeinde ein Gesamtabchluss aufzustellen ist.

#### **2.2.5.3.2 Die Gliederung beim Gesamtkostenverfahren**

Das Gesamtkostenverfahren (GKV) ist leistungsbezogen und weist alle Herstellungskosten des gemeindlichen Betriebes unabhängig davon aus, ob die betriebliche Gesamtleistung (Produkte und sonstige Leistungen) auch

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 49 GemHVO NRW**

am Markt abgesetzt worden sind. Die Gegenüberstellung der gesamten Produktionskosten und der Gesamtleistung führt z. B. dazu, dass der Ausweis der Umsatzerlöse um Bestandsveränderungen und aktivierte Eigenleistungen erweitert werden muss. Bei diesem Verfahren wird der entstandene Aufwand des Betriebes nach den wichtigsten Aufwandsarten verteilt. Beim Gesamtkostenverfahren sind in der betrieblichen Gewinn- und Verlust-Rechnung eine Vielzahl von Posten auszuweisen (vgl. Abbildung).

<b>Die Gliederung der GuV beim Gesamtkostenverfahren</b>
1. Umsatzerlöse
2. Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen
3. andere aktivierte Eigenleistungen
4. sonstige betriebliche Erträge
5. Materialaufwand:
a) Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren
b) Aufwendungen für bezogene Leistungen
6. Personalaufwand:
a) Löhne und Gehälter
b) soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung, davon für Altersversorgung
7. Abschreibungen:
a) auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen sowie auf aktivierte Aufwendungen für die Inangasetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs
b) auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die in der Kapitalgesellschaft üblichen Abschreibungen überschreiten
8. sonstige betriebliche Aufwendungen
9. Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen
10. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen
11. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen
12. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon an verbundene Unternehmen
14. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit
15. außerordentliche Erträge
16. außerordentliche Aufwendungen
17. außerordentliches Ergebnis
18. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
19. sonstige Steuern
20. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

*Abbildung 638 „Die Gliederung der GuV beim Gesamtkostenverfahren“*

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass eine reduzierte Darstellung der Posten in der betrieblichen Gewinn- und Verlust-Rechnung die erwünschten Informationen für den gemeindlichen Gesamtabchluss nicht beeinträchtigen darf. Im örtlichen Einzelfall ist ggf. zu klären, ob und welche weiteren Informationen zur Umsetzung der Konsolidierung benötigt werden.

### **2.2.5.3.3 Die Gliederung beim Umsatzkostenverfahren**

Das Umsatzkostenverfahren (UKV) ist grundsätzlich umsatzbezogen, denn es weist die Kosten der Herstellung in einem gemeindlichen Betrieb abhängig davon aus, in welchem Umfang die betrieblichen Produkte und Leistungen am Markt abgesetzt worden sind. Diese Kosten werden auch unabhängig davon ausgewiesen, in welchem Wirtschaftsjahr die Herstellungskosten im gemeindlichen Betrieb entstanden sind. Die Herstellungskosten der nicht verkauften betrieblichen Erzeugnisse werden deshalb als Halb- oder Fertigfabrikate in der betrieblichen Bilanz angesetzt und nicht in der Gewinn- und Verlust-Rechnung des Betriebes. Der entstandene Aufwand wird

dabei nach den betrieblichen Arbeitsbereichen verteilt. Beim Umsatzkostenverfahren in der Gewinn- und Verlust-Rechnung sind i.d.R. die nachfolgenden Posten auszuweisen (vgl. Abbildung).

<b>Die Gliederung der GuV beim Umsatzkostenverfahren</b>
1. Umsatzerlöse
2. Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen
3. Bruttoergebnis vom Umsatz
4. Vertriebskosten
5. allgemeine Verwaltungskosten
6. sonstige betriebliche Erträge
7. sonstige betriebliche Aufwendungen
8. Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen
9. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen
10. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen
11. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
12. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon an verbundene Unternehmen
13. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit
14. außerordentliche Erträge
15. außerordentliche Aufwendungen
16. außerordentliches Ergebnis
17. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
18. sonstige Steuern
19. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.

*Abbildung 639 „Die Gliederung der GuV beim Umsatzkostenverfahren“*

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass eine reduzierte Darstellung der Posten in der betrieblichen Gewinn- und Verlust-Rechnung die erwünschten Informationen für den gemeindlichen Gesamtabchluss nicht beeinträchtigen darf. Im örtlichen Einzelfall ist ggf. zu klären, ob und welche weiteren Informationen zur Umsetzung der Konsolidierung benötigt werden.

### **2.2.6 Die Angleichungsmaßnahmen bei einem Verzicht**

Bei der örtlichen Entscheidung der Gemeinde, auf die Aufstellung eines Zwischenabschlusses durch einen gemeindlichen Betrieb zu verzichten, muss geprüft und beurteilt werden, ob und in welchem Umfang andere Maßnahmen den Zweck erfüllen können. Ggf. können durch besondere konsolidierungstechnische Buchungen wichtige betriebliche Vorgänge aus der Zeit zwischen dem Abschlussstichtag des betrieblichen Jahresabschlusses und dem Abschlussstichtag des gemeindlichen Gesamtabchlusses in der Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung der Gemeinde berücksichtigt werden. Dabei müssen diese Vorgänge auch bedeutend für den betreffenden Betrieb sein.

Das Vorliegen der Wesentlichkeit kann dabei z. B. mithilfe der Summe der „betrieblichen“ Geschäftsvorfälle bestimmt werden, die für die Frage der Berücksichtigung der Vorgänge im gemeindlichen Gesamtabchluss in Betracht kommen. Aber auch die zeitliche Hauptgeschäftstätigkeit eines Betriebes kann ausschlaggebend sein, wenn sie regelmäßig nach dem Abschlussstichtag liegt, z. B. bei Saisongeschäften. Außerdem müssen die notwendigen Eliminierungen „konzerninterner“ Vorgänge durchführbar sein. Es müssen aber auch Missbräuche ausgeschlossen werden können, weil Abschlüsse mit voneinander abweichendem Zeitbezug miteinander konsolidiert werden müssen. Insgesamt muss die Gemeinde sicherstellen und gewährleisten, dass keine Informationslücken entstehen. Die Entscheidung der Gemeinde sowie die vorgenommenen Maßnahmen sind deshalb von der Gemeinde im Gesamtanhang im gemeindlichen Gesamtabchluss anzugeben.

**II. Erläuterungen im Einzelnen**

**1. Zu Absatz 1 (Bestandteile des Gesamtabchlusses):**

**1.01 Allgemeine Einführung**

Die Gemeinde hat in jedem Haushaltsjahr für den Abschlussstichtag 31. Dezember einen Gesamtabchluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen (vgl. § 116 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Der Gesamtabchluss stellt den Stand und das Ergebnis aus der tatsächlichen Aufgabenerledigung der Gemeinde im Haushaltsjahr sowie die wirtschaftliche Gesamtentwicklung der Gemeinde unter Einbeziehung ihrer gemeindlichen Betriebe dar. Zum besseren Verständnis der Regelungen über den gemeindlichen Gesamtabchluss wiederholt die Vorschrift die in § 116 Absatz 1 Satz 2 GO NRW genannten Bestandteile. Dadurch wird nochmals ausdrücklich bestätigt, dass der gemeindliche Gesamtabchluss aus der Gesamtergebnisrechnung, der Gesamtbilanz und dem Gesamtanhang besteht. Dieser Abschluss ist um einen Gesamtlagebericht zu ergänzen, in dem u.a. der Geschäftsablauf im Geschäftsjahr (Haushaltsjahr) sowie die Gesamtlage der Gemeinde erläutert wird.

**1.1 Zu Nummer 1 (Gesamtergebnisrechnung):**

**1.1.1 Die Struktur der Gesamtergebnisrechnung**

Die Gesamtergebnisrechnung der Gemeinde soll der gemeindlichen Ergebnisrechnung entsprechen, weil die Vorschrift des § 38 GemHVO NRW auf den gemeindlichen Gesamtabchluss entsprechend anzuwenden ist. Die Gemeinde hat in der Gesamtergebnisrechnung das aus Gesamterträgen und Gesamtaufwendungen erzielte Gesamtergebnis so darzustellen, als ob es sich bei der gemeindlichen Verwaltung einschließlich der gemeindlichen Betriebe um eine einzige wirtschaftliche Einheit (Sachgesamtheit) handeln würde. Die Struktur der gemeindlichen Gesamtergebnisrechnung wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Struktur der Gesamtergebnisrechnung</b>	
<b>TEILBEREICH</b>	<b>INHALTE</b>
<b>1. Ordentliche Gesamterträge</b>	Steuern und ähnliche Abgaben Zuwendungen und allgemeine Umlagen Sonstige Transfererträge Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte Privatrechtliche Leistungsentgelte Kostenerstattungen und Kostenumlagen Sonstige ordentliche Erträge Aktivierte Eigenleistungen Bestandsveränderungen
<b>2. Ordentliche Gesamtaufwendungen</b>	Personalaufwendungen Versorgungsaufwendungen Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen Bilanzielle Abschreibungen Transferaufwendungen Sonstige ordentliche Aufwendungen
<b>3. Ordentliches Gesamtergebnis</b>	Saldo aus Summe der ordentlichen Gesamterträge Summe der ordentlichen Gesamtaufwendungen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 49 GemHVO NRW**

<b>Die Struktur der Gesamtergebnisrechnung</b>	
<b>TEILBEREICH</b>	<b>INHALTE</b>
<b>4. Gesamtfinanzergebnis</b>	Saldo aus Finanzerträgen Erträgen aus assoziierten Beteiligungen Finanzaufwendungen Aufwendungen aus assoziierten Beteiligungen
<b>5. Gesamtergebnis der laufenden Geschäftstätigkeit</b>	Summe aus Ordentlichem Gesamtergebnis Gesamtfinanzergebnis
<b>6. Außerordentliches Gesamtergebnis</b>	Saldo aus Außerordentlichen Erträge Außerordentlichen Aufwendungen
<b>7. Gesamtjahresergebnis</b>	Summe aus Gesamtergebnis aus laufender Geschäftstätigkeit Außerordentlichem Gesamtergebnis
<b>8. Gesamtbilanzgewinn/ Gesamtbilanzverlust</b>	<i>(Örtlich anzugeben)</i>
<b>9. Anderen Gesellschaftern zuzurechnendes Ergebnis</b>	<i>(Örtlich anzugeben)</i>

*Abbildung 640 „Die Struktur der Gesamtergebnisrechnung“*

Der Aufbau der Gesamtergebnisrechnung ist dabei auf die Positionen ausgerichtet worden, die auch in der gemeindlichen Ergebnisrechnung mindestens enthalten sein sollen, um eine Mindesteinheitlichkeit zu gewährleisten. Zu den einzelnen Positionen der Gesamtergebnisrechnung sind jeweils Angaben über die Beträge des abgelaufenen Haushaltsjahres zu machen. Zusätzlich sind in entsprechender Art und Weise auch die Beträge des Vorjahres anzugeben.

Innerhalb der der Gesamtergebnisrechnung ist die Bezifferung der Ertrags- und Aufwandspositionen sowie der auszuweisenden Summen und Salden von der Gemeinde eigenverantwortlich in fachlicher und technischer Hinsicht unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten festzulegen. Etwaige Besonderheiten bei der gemeindlichen Gesamtergebnisrechnung erfordern, im Gesamtanhang ausreichende Angaben zu dem betreffenden Bereich zu machen. Diese Gegebenheiten belassen der Gemeinde einen ausreichenden Gestaltungsspielraum.

### **1.1.2 Die Inhalte der Gesamtergebnisrechnung**

Die gemeindliche Gesamtergebnisrechnung soll das tatsächliche Ressourcenaufkommen (Erträge) und den tatsächlichen Ressourcenverbrauch (Aufwendungen) der gemeindlichen Verwaltung einschließlich der Betriebe der Gemeinde im Haushaltsjahr nachweisen. Ihre sachliche Gliederung baut daher auf der gemeindlichen Ergebnisrechnung auf, sodass mindestens die dort vorgegebenen Haushaltspositionen auch in der Gesamtergebnisrechnung mit ihren Ist-Werten ausgewiesen werden müssen. Die Gemeinde hat dabei auch das Prinzip der Periodenabgrenzung zu beachten (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW).

In der gemeindlichen Gesamtergebnisrechnung dürfen daher nur Gesamterträge und Gesamtaufwendungen der Gemeinde nachgewiesen werden, die dem abgelaufenen Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnen sind. In den

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 49 GemHVO NRW**

Fällen, in denen aus Sicht der Gemeinde periodenfremde Erträge und/oder Aufwendungen entstanden sind, müssen diese in der gemeindlichen Ergebnisrechnung unter den inhaltlich zutreffenden Ertrags- und Aufwandsarten erfasst werden. Sie sind nicht unter einer gesonderten Haushaltsposition als „periodenfremd“ nachzuweisen.

Unter Beachtung des Bruttoprinzips sind in der Gesamtergebnisrechnung jeweils Jahressummen für die einzelnen Ertrags- und Aufwandsarten bezogen auf das Haushaltsjahr auszuweisen. Dadurch werden die Herkunft der Ressourcen (tatsächliches Aufkommen) und deren Verwendung der Ressourcen (tatsächlicher Verbrauch), nachgewiesen. Ergänzend dazu sind durch die Bildung von Summen und Salden das Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit und das Finanzergebnis sowie aus beiden Ergebnissen das ordentliche Ergebnis festzustellen. Aus den außerordentlichen Erträgen und außerordentlichen Aufwendungen ist zudem das außerordentliche Ergebnis zu ermitteln und gesondert auszuweisen. Zur Vervollständigung des Gesamtbildes über die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr ist es zudem erforderlich, das ordentliche Gesamtergebnis und das außerordentliche Gesamtergebnis sind zu einem Gesamtjahresergebnis zusammenzuführen, das als Gesamtjahresüberschuss oder Gesamtjahresfehlbetrag darzustellen ist.

Unter Beachtung des Vollständigkeitsgebots sind in die Gesamtergebnisrechnung auch Erträge und Aufwendungen eines gemeindlichen Betriebes aufzunehmen, dessen Einbeziehung in den Vollkonsolidierungskreis für den gemeindlichen Gesamtabschluss unterjährig begründet wurde. Derartige betriebliche Erträge und Aufwendungen fließen dabei anteilmäßig in die gemeindliche Gesamtergebnisrechnung ein, denn die betrieblichen Erträge und Aufwendungen, die vor der Zugehörigkeit des Betriebes zum Vollkonsolidierungskreis entstanden sind, dürfen nicht in die gemeindliche Gesamtergebnisrechnung einfließen. Ein ggf. aufzustellender Zwischenabschluss durch den Betrieb für die Einbeziehung in den gemeindlichen Gesamtabschluss kann dabei zur Erleichterung der jahresbezogenen Aufteilung beitragen. Diese Sachlage kann entsprechend gelten, wenn ein gemeindlicher Betrieb unterjährig aus dem Vollkonsolidierungskreis der Gemeinde ausscheidet.

**1.1.3 Die Auswirkungen der Konsolidierungsschritte**

Im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses werden aus der Ergebnisrechnung der gemeindlichen Verwaltung und den betrieblichen Gewinn- und Verlustrechnungen die Erträge und Aufwendungen in der Summenergebnisrechnung zusammengeführt, um daraus die die Erträge und Aufwendungen für die Gesamtergebnisrechnung und das Gesamtergebnis der Gemeinde zu ermitteln. Aus den durchzuführenden Konsolidierungsschritten, z. B. im Rahmen der Vollkonsolidierung, ergeben sich dabei auch Auswirkungen auf die Aufstellung der Gesamtergebnisrechnung. Im Einzelnen können bei der Gemeinde folgende Sachverhalte vorliegen, die zu berücksichtigen sind (vgl. Abbildung).

<b>Ergebnisauswirkungen auf die Gesamtergebnisrechnung</b>	
<b>HERKUNFT</b>	<b>URSACHEN</b>
<b>Aus der Kapitalkonsolidierung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Abschreibungen auf aufgedeckte stille Reserven</li> <li>- Auflösung stiller Lasten</li> <li>- Abschreibungen eines Geschäfts- oder Firmenwertes</li> <li>- Erträge aus der Auflösung eines passiven Unterschiedsbetrages</li> </ul>
<b>Aus der Schuldenkonsolidierung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Veränderung der Summe der erfolgswirksam entstandenen Aufrechnungsdifferenzen</li> </ul>
<b>Aus der Zwischenergebniskonsolidierung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Eliminierung von Zwischenergebnissen aus der Bewertung von Aktiva</li> <li>- Veränderung der Summe der erfolgswirksam entstan-</li> </ul>

<b>Ergebnisauwirkungen auf die Gesamtergebnisrechnung</b>	
<b>HERKUNFT</b>	<b>URSACHEN</b>
	denen Zwischenergebnisse gegenüber dem Vorjahr
<b>Aus „konzerninternen“ Gewinnausschüttungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Korrektur von Beteiligungserträgen, die ohne Abführungsvertrag vereinnahmt worden sind</li> <li>- Korrektur von vertraglichen Beteiligungserträgen</li> </ul>
<b>Aus der Equity-Konsolidierung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Veränderungen der anteiligen Ergebniskomponenten bei späterem Zufluss eines im Entstehungsjahr vereinnahmten Beteiligungsertrages</li> </ul>
<b>Aus der Zurechnung des Ergebnisses zu anderen Gesellschaftern</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Veränderung des Gesamtergebnisses für die Gemeinde aufgrund des anderen Gesellschaftern zuzurechnenden Ergebnisses</li> </ul>

*Abbildung 641 „Ergebnisauwirkungen auf die Gesamtergebnisrechnung“*

Im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses hat die Gemeinde eigenverantwortlich die Auswirkungen der Konsolidierungsschritte auf ihr Gesamtergebnis zu ermitteln. Sie hat deren Bedeutung und Wesentlichkeit festzustellen und in Abhängigkeit davon entsprechende Angaben und Erläuterungen in den Gesamtanhang aufzunehmen.

**1.2 Zu Nummer 2 (Gesamtbilanz):**

Die Gesamtbilanz im gemeindlichen Gesamtabschluss wird ausgehend von der Bilanz im Jahresabschluss der gemeindlichen Verwaltung und der jeweiligen Bilanz in den Jahresabschlüssen der Betriebe der Gemeinde aufgebaut. Sie soll eine umfassende Auskunft über das gesamte Vermögen und sämtliche Schulden der Gemeinde geben. Zu den einzelnen Posten der Gesamtbilanz sind jeweils die Wertansätze für das abgelaufene Haushaltsjahr sowie für das Vorjahr anzugeben. Außerdem muss bei der Gesamtbilanz der Gemeinde eine Mindestgliederung gewährleistet sein. Es verbleibt der Gemeinde dabei jedoch noch ein ausreichender Gestaltungsspielraum. Die Struktur der gemeindlichen Gesamtbilanz wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Struktur der Gesamtbilanz</b>	
<b>AKTIVA</b>	<b>PASSIVA</b>
<p><b>1. Anlagevermögen</b></p> <p>1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände</p> <p>1.2 Sachanlagen</p> <p>1.2.1 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte (örtlich weiter zu untergliedern)</p> <p>1.2.2 Bebaute Grundstücke u. grundstücksgleiche Rechte (örtlich weiter zu untergliedern)</p> <p>1.2.3 Infrastrukturvermögen</p> <p>1.2.3.1 Grund und Boden des Infrastrukturvermögens</p> <p>1.2.3.2 Bauten des Infrastrukturvermögens (örtlich weiter zu untergliedern)</p> <p>1.2.4 Bauten auf fremden Grund und Boden</p> <p>1.2.5 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler</p>	<p><b>1. Eigenkapital</b></p> <p>1.1 Allgemeine Rücklage</p> <p>1.2 Sonderrücklagen</p> <p>1.3 Ausgleichsrücklage</p> <p>1.4 Ergebnisvorräte</p> <p>1.5 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag</p> <p>1.6 Ausgleichsposten für die Anteile anderer Gesellschafter</p> <p>1.7 Gesamtbilanzgewinn/Gesamtbilanzverlust</p> <p><b>2. Sonderposten</b></p> <p>2.1 Sonderposten für Zuwendungen</p> <p>2.2 Sonderposten für Beiträge</p> <p>2.3 Sonderposten für den Gebührenaussgleich</p> <p>2.4 Sonstige Sonderposten</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 49 GemHVO NRW**

<b>Die Struktur der Gesamtbilanz</b>	
<b>AKTIVA</b>	<b>PASSIVA</b>
<p>1.2.6 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge</p> <p>1.2.7 Betriebs- und Geschäftsausstattung</p> <p>1.2.8 Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau</p> <p>1.3 Finanzanlagen</p> <p>1.3.1 Anteile an verbundenen Unternehmen</p> <p>1.3.2 Anteile an assoziierten Unternehmen</p> <p>1.3.3 Übrige Beteiligungen</p> <p>1.3.4 Sondervermögen</p> <p>1.3.5 Wertpapiere des Anlagevermögens</p> <p>1.3.6 Ausleihungen</p> <p><b>2. Umlaufvermögen</b></p> <p>2.1 Vorräte</p> <p>2.1.1 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren</p> <p>2.1.2 Geleistete Anzahlungen</p> <p>2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände</p> <p>2.2.1 Forderungen</p> <p>2.2.2 Sonstige Vermögensgegenstände</p> <p>2.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens</p> <p>2.4 Liquide Mittel</p> <p><b>3. Aktive Rechnungsabgrenzung</b></p> <p><b>4. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag</b></p> <p><b>5. Aktive latente Steuern</b></p>	<p><b>3. Rückstellungen</b></p> <p>3.1 Pensionsrückstellungen</p> <p>3.2 Rückstellungen für Deponien und Altlasten</p> <p>3.3 Instandhaltungsrückstellungen</p> <p>3.4 Steuerrückstellungen</p> <p>3.5 Sonstige Rückstellungen</p> <p><b>4. Verbindlichkeiten</b></p> <p>4.1 Anleihen</p> <p>4.2 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen</p> <p>4.3 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung</p> <p>4.4 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen</p> <p>4.5 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen</p> <p>4.6 Sonstige Verbindlichkeiten</p> <p><b>5. Passive Rechnungsabgrenzung</b></p>

*Abbildung 642 „Die Struktur der Gesamtbilanz“*

Die örtlichen Gegebenheiten der Gemeinde können im Einzelfall jedoch so gewichtig sein, dass diese bei der Gestaltung der gemeindlichen Gesamtbilanz nicht außer Betracht bleiben können. In der örtlichen Praxis ist deshalb z. B. zu prüfen, ob den mit einer vierstelligen Nummer versehenen Bilanzposten (vgl. § 41 Absatz 3 und 4 GemHVO NRW) ggf. eine geringe Bedeutung zukommt, sodass ein Ansatz als gesonderter Posten von Anfang an entbehrlich ist. Die Gemeinde hat jedoch insgesamt die Bezifferung der Aktiv- und Passivposten in der gemeindlichen Gesamtbilanz in fachlicher und technischer Hinsicht unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten eigenverantwortlich festzulegen.

In diesem Zusammenhang kann es zudem örtlich notwendig werden, wichtige oder wesentliche Posten einer betrieblichen Bilanz, sofern diese Posten betriebsbedingt eine entsprechende Bedeutung für die gemeindliche Gesamtbilanz haben, in die Gliederung dieser Gesamtbilanz einzufügen. Ein solcher Bedarf kann z. B. im Verkehrsbereich bestehen, sodass ein gesonderter Posten „Fahrzeuge für den Personen- und Güterverkehr“ in der gemeindlichen Gesamtbilanz zusätzlich anzusetzen ist. Ebenso kann aufgrund der gemeindlichen Aufgabenerfüllung im Abwasserbereich oder im Abfallbereich ein örtlicher Bedarf entstehen, die gemeindliche Gesamtbilanz im Bilanzbereich "Infrastrukturvermögen" weiter zu untergliedern. Zu den Besonderheiten bei der gemeindlichen Gesamtbilanz sind im Gesamtanhang ausreichende Angaben zu den betreffenden Bilanzbereichen zu machen.

**1.3 Zu Nummer 3 (Gesamtanhang):**

Der Gesamtanhang im gemeindlichen Gesamtabchluss entsteht auf der Basis der entwickelten Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung, denn er soll u.a. die Posten dieser beiden Bestandteile des Gesamtabchlusses so erläutern, dass sachverständige Dritte die Wertansätze der Gesamtbilanz und die Positionen der Gesamt-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 49 GemHVO NRW**

ergebnisrechnung beurteilen können. Im Gesamtanhang müssen aber auch noch andere wichtige Angaben und Erläuterungen enthalten sein, z. B. die Darstellung der nicht in den Gesamtabschluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe (vgl. § 116 Absatz 3 GO NRW).

Durch einen solchen Gesamtanhang soll es den Adressaten des gemeindlichen Gesamtabschlusses ermöglicht werden, die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde zutreffend beurteilen zu können. Alle Angaben im Anhang (Pflichtangaben, Wahlpflichtangaben, zusätzliche Angaben) müssen deshalb wahr, klar und übersichtlich sowie vollständig sein, damit der Gesamtanhang die an ihn gestellten Anforderungen erfüllen und der Gesamtabschluss der Gemeinde das durch die Vorschrift des § 116 GO NRW geforderte Bild über die tatsächliche wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde vermitteln kann.

Die Angaben im Gesamtanhang müssen sich daher immer auf den aktuellen Gesamtabschluss und dürfen sich nur zur weiteren Erläuterung auch auf vorhergehende Gesamtabschlüsse beziehen. Die Aussagefähigkeit des Gesamtanhangs soll deshalb auch dadurch gewährleistet werden, dass zusätzlich zur Generalklausel in der Vorschrift des § 51 Absatz 2 GemHVO NRW haushaltsrechtlich nicht eine Vielzahl von gewichtigen Sachverhalten benannt wurde, die für die Gemeinde eine gesonderte Erläuterungspflicht im Gesamtanhang auslösen. Das nachfolgende Schema soll eine mögliche Gliederung des gemeindlichen Gesamtanhangs aufzeigen (vgl. Abbildung).

<b>Die Gliederung des Gesamtanhangs</b>		
	<b>GLIEDERUNG</b>	<b>INHALTE</b>
1	<b>Allgemeine Angaben</b>	Einführung, Erläuterungspflichten, gesetzliche und örtliche Vorschriften u.a.
2	<b>Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden</b>	Angaben zu genutzten Ansatzwahlrechten und Bewertungswahlrechten u.a.
3	<b>Erläuterungen zur Gesamtbilanz</b>	gegliedert nach Anlage- und Umlaufvermögen, Eigenkapital und Fremdkapital u.a.
4	<b>Erläuterungen zur Gesamtergebnisrechnung</b>	gegliedert nach Arten der Erträge und der Aufwendungen
5	<b>Erläuterungen zur Kapitalflussrechnung</b>	gegliedert nach Arten des Cashflow in den drei Bereichen
6	<b>Sonstige Angaben</b>	z. B. nicht bilanzierungsfähige Sachverhalte, aber wirtschaftliche Bedeutung haben
7	<b>Hinweise auf sonstige Unterlagen</b>	z. B. Gesamtanlagenspiegel u.a., wenn nicht bereits unter den vorherigen Abschnitten, oder Gesamteigenkapitalsspiegel
8	<b>Hinweis auf Verantwortliche</b>	z. B. auf Nennung der Verantwortlichen am Schluss des Lageberichts nach § 116 Absatz 4 GO NRW
9	<b>Weitere Besonderheiten</b>	Wichtige örtliche Sachverhalte, die nicht bereits anzugeben waren

*Abbildung 643 „Die Gliederung des Gesamtanhangs“*

In diesem Zusammenhang ist im Informationsinteresse der Adressaten des gemeindlichen Gesamtabschlusses auf eine Verständlichkeit der Inhalte des Gesamtanhangs großen Wert zu legen. Den Grundsätzen "Klarheit", "Wesentlichkeit", "Vollständigkeit" und "Übersichtlichkeit" kommt daher hinsichtlich der Inhalte, des Umfangs und der Bedeutung des Gesamtanhangs sowie der zu machenden Angaben eine große Bedeutung zu. Die Gliederung des gemeindlichen Anhangs sollte daher zweckmäßig und sachlogisch sein.

Die von der Gemeinde bestimmte grundlegende Gliederungsstruktur für den Gesamtanhang sollte zudem möglichst auch künftig beibehalten werden, um die Nachvollziehbarkeit durch Dritte als Adressaten des gemeindlichen Gesamtabschlusses zu erleichtern. Bei der Erarbeitung und Gestaltung des Gesamtanhangs sowie seiner Inhalte sind deshalb die Interessen des gesamten Adressatenkreises des gemeindlichen Gesamtabschlusses (Rat, Bürgerinnen und Bürger, Aufsichtsbehörde) zu berücksichtigen und unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse abzuwägen.

## **2. Zu Absatz 2 (Beifügung des Gesamtlageberichts und des Beteiligungsberichts):**

### **2.1 Die Pflicht zur Beifügung von Unterlagen**

Die Vorschrift verpflichtet die Gemeinde, ihrem Gesamtabschluss einen Gesamtlagebericht und einen Beteiligungsbericht beizufügen und löst dadurch die Pflicht für die Gemeinde zur Aufstellung eines Gesamtlageberichts aus (vgl. § 51 Absatz 2 GemHVO NRW). Ebenso hat die Gemeinde einen Beteiligungsbericht aufzustellen, der einen Überblick über die wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung der Gemeinde geben soll und jährlich fortzuschreiben ist (vgl. § 117 GO NRW). Dem gemeindlichen Gesamtabschluss sind jedoch nicht nur diese beiden Berichte als Unterlagen beizufügen. In diesem Zusammenhang müssen auch die Verweise in Absatz 3 der Vorschrift beachtet werden. Der Verweis auf § 47 GemHVO NRW führt z. B. dazu, dass dem gemeindlichen Gesamtabschluss auch ein Verbindlichkeitspiegel beizufügen ist.

Solche besonderen Unterlagen sollen dazu beitragen, die gewünschte Transparenz über das wirtschaftliche Handeln der Gemeinde sowie die Informationen für die Adressaten des gemeindlichen Gesamtabschlusses zu verbessern. Die Gemeinde kann ihrem örtlichen Gesamtabschluss aber auch noch weitere Unterlagen beifügen, wenn diese dazu beitragen, das Bild über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde für alle Adressaten noch besser nachvollziehbarer zu machen. Zu solchen Unterlagen können z. B. ein Anlagenspiegel oder andere Übersichten gehören. Die Beifügung eines Anlagenspiegels ist wie die Beifügung des Verbindlichkeitspiegels sachlich sinnvoll, jedoch wegen des fehlenden Verweises in Absatz 3 der Vorschrift für den gemeindlichen Gesamtabschluss nicht ausdrücklich vorgeschrieben.

### **2.2 Die Beifügung des Gesamtlageberichts**

Der gemeindliche Gesamtabschluss nach § 116 GO NRW ist i.V.m. § 49 GemHVO NRW entsprechend dem Jahresabschluss der Gemeinde um einen Gesamtlagebericht zu ergänzen. Durch den Gesamtlagebericht ist das durch den Gesamtabschluss zu vermittelnde Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde einschließlich der gemeindlichen Betriebe unter Beachtung Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL) zu erläutern (vgl. § 51 Absatz 1 Satz 1 GemHVO NRW).

Der Gesamtlagebericht muss aber auch z. B. den Informationsbedürfnissen der Bürgerinnen und Bürger und des Rates sowie der Aufsichtsbehörde als Adressaten des gemeindlichen Gesamtabschlusses in ausreichendem Maße Rechnung tragen. Für die äußere Gestaltung des Gesamtlageberichts, seinen Aufbau und Umfang sind jedoch haushaltsrechtlich keine besonderen Formvorgaben vorgegeben worden. Das nachfolgende Schema zeigt einen möglichen Aufbau für den gemeindlichen Gesamtlagebericht (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 49 GemHVO NRW**

<b>Die Gliederung des Gesamtlageberichts</b>	
<b>GLIEDERUNG</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Rahmenbedingungen der gemeindlichen Verwaltungstätigkeit</b>	Allgemeine örtliche Verhältnisse und Besonderheiten
<b>Ergebnisüberblick und Rechenschaft</b>	Überblick über die wichtigen Ergebnisse des Gesamtabschlusses und Rechenschaft über die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde einschließlich der Einhaltung des öffentlichen Zwecks durch die gemeindlichen Betriebe
<b>Steuerung und Produktorientierung</b>	Ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der produktorientierten Haushaltswirtschaft von Kernverwaltung und Betrieben unter Einbeziehung der Ziele und Kennzahlen
<b>Überblick über die wirtschaftliche Gesamtlage</b>	Ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde unter Einbeziehung der produktorientierten Ziele und Leistungskennzahlen, ggf. Angaben über eine Krise
<b>Wichtige Vorgänge und Nachträge</b>	Bericht über Vorgänge von besonderer Bedeutung, auch solcher, die nach Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind, und deren Wirkungen auf die Haushaltswirtschaft von Kernverwaltung und Betrieben
<b>Chancen</b>	Chancen für die künftige Gesamtentwicklung der Gemeinde mit Angabe der zugrunde liegenden Annahmen
<b>Risiken</b>	Risiken für die künftige Gesamtentwicklung der Gemeinde mit Angabe der zugrunde liegende Annahmen, ggf. auch der Gegenmaßnahmen und der Risikoüberwachung
<b>Örtliche Besonderheiten</b>	Umsetzung eines Sanierungskonzeptes zur Wiedererreichung und dauerhaften Sicherung des Haushaltsausgleichs und/oder zum Aufbau von Eigenkapital (Beseitigung der Überschuldung), z. B. bei der Kernverwaltung
<b>Verantwortlichkeiten</b>	Angaben zu den Mitgliedern des Verwaltungsvorstands bzw. zum Bürgermeister und Kämmerer sowie zu den Ratsmitgliedern nach § 95 Absatz 2 GO NRW, ggf. auch zur Geschäftsführung der gemeindlichen Betriebe des Vollkonsolidierungskreises
<b>Anlagen</b>	z. B. Gesamtergebnisse im Zeitvergleich Kennzahlen im Zeitvergleich Prognosen im Zeitvergleich

*Abbildung 644 „Die Gliederung des Gesamtlageberichts“*

Im Gesamtlagebericht haben die Verantwortlichen der Gemeinde über alle Tatsachen und Sachverhalte zu berichten, die für eine Beurteilung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde erforderlich sind. Der jährliche Gesamtlagebericht hat daher eine umfassende und vielfältige Funktion. Es muss darin ein Überblick über den

Geschäftsablauf im Haushaltsjahr gegeben werden, in dem die wichtigsten Ergebnisse des Gesamtabschlusses und die wirtschaftliche Gesamtlage in ihren tatsächlichen Verhältnissen dargestellt werden.

Die Gemeinde ist - wie bei ihrem Lagebericht – dabei verpflichtet, eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse ihrer Haushaltswirtschaft unter Einbeziehung der gemeindlichen Betriebe und der wirtschaftlichen Gesamtlage vorzunehmen. Außerdem ist in diesem Bericht auf die Chancen und Risiken der zukünftigen wirtschaftlichen Gesamtentwicklung der Gemeinde einzugehen. Der Gesamtlagebericht ist daher so zu fassen, dass durch ihn ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde vermittelt wird.

### **2.3 Die Beifügung des Beteiligungsberichts**

In den gemeindlichen Beteiligungsbericht nach § 117 GO NRW sind i.V.m. § 52 GemHVO NRW die näheren Informationen über die gemeindlichen Betriebe aufzunehmen. Dieser Bericht soll den Blick von der Gesamtschau im gemeindlichen Gesamtabschluss auf die einzelnen Betriebe lenken. Die gemeindlichen Betriebe müssen daher auch aus diesem Grund verpflichtet werden, die notwendigen Informationen über ihre Beiträge zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung sowie ihre Jahresabschlüsse zur Verfügung zu stellen.

Die Gemeinde ist deshalb aufgrund ihrer wirtschaftlichen Betätigung verpflichtet, bei der Ausgestaltung von Gründungsverträgen oder Satzungen darauf hinzuwirken, dass ihr das Recht eingeräumt wird, von ihren gemeindlichen Betrieben auch die notwendige Aufklärung und die Nachweise zu verlangen, die z. B. für die Aufstellung des Gesamtabschlusses erforderlich sind (vgl. § 118 GO NRW). Um die differenzierte Betrachtung zu gewährleisten, muss der Beteiligungsbericht bestimmte Informationen, z. B. über Ziele und Leistungen, die Erfüllung des öffentlichen Zwecks, der gemeindlichen Betriebe enthalten. Im Beteiligungsbericht der Gemeinde steht deshalb die wirtschaftliche Lage jedes einzelnen gemeindlichen Betriebes und nicht die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde im Blickpunkt.

Der Beteiligungsbericht der Gemeinde darf außerdem nicht als ein Werk betrachtet werden, dass jedes Jahr als neue gemeindliche Aufgabe zu erledigen ist. Die Fortführung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung erfordert, dass im Bericht durch den Aufbau einer Zeitreihe eine Vergleichbarkeit der jährlichen betrieblichen Ergebnisse gesichert und die Entwicklung der gemeindlichen Betriebe transparent gemacht wird. Der Beteiligungsbericht muss daher umfassende Angaben zu allen gemeindlichen Betrieben enthalten. Diese Angaben müssen dabei unabhängig davon erfolgen, auf welche Art und Weise die Betriebe in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen werden. Solche Erfordernisse bedingen für die Gemeinde, den Beteiligungsbericht jährlich, bezogen auf den Abschlussstichtag des gemeindlichen Gesamtabschlusses, fortzuschreiben.

### **2.4 Die Beifügung eines Gesamteigenkapitalspiegels**

Dem gemeindlichen Gesamtabschluss können von der Gemeinde freiwillig weitere Unterlagen beigefügt werden, sofern diese Unterlagen zu mehr Transparenz über die Ergebnisse des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde beitragen und die haushaltsrechtlich bestimmte Aufgabe des gemeindlichen Gesamtabschlusses nicht beeinträchtigen. Über die Präsentation von Daten in solchen Unterlagen hat die Gemeinde eigenverantwortlich zu entscheiden. Sie ist auch für deren förmliche Ausgestaltung verantwortlich. Als besondere Unterlage bietet sich die Beifügung eines Gesamteigenkapitalspiegels an.

Eine solche ergänzende Unterlage der Gemeinde bietet eine umfassende Darstellung der Zusammensetzung des gemeindlichen Eigenkapitals und trägt zur Verbesserung der Beurteilung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde bei. Dazu gehört, dass im Gesamtanhang nähere Angaben zu den einzelnen Bestandteilen des Gesamteigenkapitals der Gemeinde gemacht werden, ggf. ein gesonderter Zeitreihenvergleich aufgezeigt wird.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 49 GemHVO NRW**

Zur Aufstellung eines Eigenkapitalspiegels im Rahmen eines Konzernabschlusses enthält der Deutsche Rechnungslegungsstandard Nummer 7 (DRS 7) nähere Erläuterungen, die auch für den gemeindlichen Gesamteigenkapitalspiegel genutzt werden können, z. B. um das Gesamteigenkapital und das Gesamtergebnis auf die Gemeinde und die Minderheitsgesellschafter bei den gemeindlichen Betrieben zutreffend aufzuteilen. Das nachfolgende Schema zeigt ein Beispiel für einen Gesamteigenkapitalspiegel auf (vgl. Abbildung).

<b>Die Gliederung des Gesamteigenkapitalspiegels</b>			
<b>GLIEDERUNGSPOSTEN</b>		<b>Haushalts- Jahr Euro</b>	<b>Vorjahr Euro</b>
	<b>Gezeichnetes Kapital der Gemeinde</b>		
-	Nicht eingeforderte ausstehende Einlagen der Gemeinde		
+	Kapitalrücklage		
+	Erwirtschaftetes Konzerneigenkapital		
-	Eigene Anteile, die zur Einziehung bestimmt sind		
+	Kumuliertes übriges Gesamtergebnis, soweit es auf die Gemeinde entfällt		
=	Gesamteigenkapital der Gemeinde gem. Gesamtbilanz		
-	Eigene Anteile, die nicht zur Einziehung bestimmt sind		
=	Gesamteigenkapital der Gemeinde		
+	Eigenkapital der Minderheitsgesellschafter - davon: Minderheitenkapital - davon: Kumuliertes übriges Gesamtergebnis, soweit es auf die Minderheitsgesellschafter entfällt		
=	<b>Gesamteigenkapital</b>		

*Abbildung 645 „Die Gliederung des Gesamteigenkapitalspiegels“*

Ein gemeindlicher Gesamteigenkapitalspiegel sollte nicht nur Angaben über die Bestandteile des Gesamteigenkapitals der Gemeinde enthalten, sondern durch einen Vergleich mit dem Vorjahr auch die eingetretenen Veränderungen aufzeigen. Sofern ausreichende Planungsdaten verfügbar sind, kann ggf. auch die künftige Entwicklung des Gesamteigenkapitals ergänzend dazu aufgezeigt werden. Einer solchen „Eigenkapitalsveränderungsrechnung“ kommt insbesondere dann eine erhebliche Bedeutung im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses zu, wenn es umfangreiche ergebnisneutrale Eigenkapitalveränderungen gegeben hat. Diese Veränderungen sind aus der Gesamtergebnisrechnung nicht unmittelbar erkennbar, sodass durch die Ergänzung des Gesamtab-

schlusses um den Gesamteigenkapitalspiegel deren Ursachen und Ausmaße aufgezeigt und dadurch transparent gemacht werden.

### **3. Zu Absatz 3 (Anwendung von Jahresabschlussvorschriften):**

#### **3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Vorschriften für den gemeindlichen Gesamtabschluss enthalten Sonderregelungen aufgrund der Besonderheiten des gemeindlichen Handelns. Für den Gesamtabschluss der Gemeinde sollen deshalb ausgewählte Vorschriften für den gemeindlichen Jahresabschluss auch unmittelbar für den gemeindlichen Gesamtabschluss gelten bzw. dort zur Anwendung kommen, z. B. Ansatz, Bewertungs- und Ausweisvorschriften. Diese gesetzestech-nische und inhaltlich vertretbare Vorgehensweise geht davon aus, dass die gemeindliche Verwaltung die Mut-tereinheit für die gemeindlichen Betriebe (Tochtereinheiten) darstellt. Sie bedingt dadurch, dass der gemeindliche Gesamtabschluss auf dem Jahresabschluss der gemeindlichen Verwaltung aufbaut. Außerdem wird eine unmittelbare Beziehung zwischen diesen Abschlüssen unter Beachtung der Besonderheiten des gemeindlichen Gesamtabschlusses hergestellt.

Eine solche Festlegung dient der Erleichterung der Aufstellung des Gesamtabschlusses durch die Gemeinde. Die Vorschrift enthält daher die notwendigen Verweise auf die jahresabschlussbezogenen Vorschriften. Auf diese Weise sollen die haushaltsrechtlichen Vorschriften der §§ 32 bis 38, 41 bis 43 und 47 GemHVO NRW beim gemeindlichen Gesamtabschluss zur Anwendung kommen. Dadurch bestehen inhaltliche Festlegungen über Bewertungsanforderungen, Wertansätze für Vermögensgegenstände, Bewertungsvereinfachungsverfahren, Abschreibungen, Rückstellungen sowie über den Aufbau des gemeindlichen Jahresabschlusses für die Gemeinde. Auf ausführliche Erläuterungen zu den einzelnen Vorschriften wird an dieser Stelle verzichtet und auf die Erläute-rungen unter den benannten Vorschriften verwiesen.

#### **3.2 Die Besonderheiten des Gesamtabschlusses**

##### **3.2.1 Die Abweichungen wegen der Eigenart**

Die Gemeinde ist haushaltsrechtlich verpflichtet, bestimmte auf ihren Einzelabschluss anzuwendende Vorschrif-ten der Gemeindehaushaltsverordnung entsprechend auch auf ihren Gesamtabschluss anzuwenden, soweit die Eigenart des Gesamtabschlusses keine Abweichungen davon bedingt. Die Eigenart des gemeindlichen Gesamt-abschlusses entsteht aus der Zusammenführung der unterschiedlichen Jahresabschlüsse der gemeindlichen Verwaltung und der Betriebe der Gemeinde, die auf unterschiedlichen gesetzlichen Grundlagen aufbauen. Des-halb können sich insbesondere systembedingte und konsolidierungsbedingte Besonderheiten ergeben.

In jeden gewichtigen und wesentlichen Einzelfall muss dann von der Gemeinde abgewogen werden, ob und in welchem Umfang vermutlich Abweichungen von den anzuwendenden Vorschriften entstehen und ob diese so gewichtig und bedeutsam sind, dass auf Anpassungen an die gemeindlichen Vorgaben durch haushaltsrechtliche Vorschriften verzichtet werden kann. In diesem Sinne können sich Einschränkungen und Erweiterungen im Rah-men des Gesamtabschlusses ergeben, z. B. besondere Ausgleichsposten aus der Konsolidierung des zu bilan-zierenden Geschäfts- oder Firmenwerts oder ein Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter.

In diesem Zusammenhang ist örtlich auch zu prüfen und festzulegen, ob im Rahmen der Aufstellung des Ge-samtabschlusses ergebniswirksame Konsolidierungsmaßnahmen entsprechend den Regelungen für den Einzel-abschluss der Gemeinde den zutreffenden Ertrags- und Aufwandsarten zugeordnet werden, z. B. die Erträge oder Aufwendungen aus assoziierten Unternehmen. Außerdem sind ggf. bei der Konsolidierung einzelne Korrek-turen vorzunehmen, die sich auf das in der Gesamtbilanz auszuweisende gemeindliche Gesamteigenkapital aus-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 49 GemHVO NRW**

wirken können. Die örtlich zu treffende Entscheidung, ob in der Gesamtbilanz und in der Gesamtergebnisrechnung bereits vor der Bestätigung des gemeindlichen Gesamtabchlusses durch den Rat der Gemeinde ein Gesamtbilanzgewinn oder Gesamtbilanzverlust ausgewiesen wird oder die Gesamtbilanz um den Posten „Ergebnisvorträge“ wegen der Anwendung der handelsrechtlichen Vorschriften durch die gemeindlichen Betriebe erweitert wird, entsteht jedoch nicht aufgrund der Eigenart des gemeindlichen Gesamtabchlusses.

### **3.2.2 Die Abweichungen wegen eigener Vorschriften**

Die Vorschrift verpflichtet die Gemeinde, mehrere der auf ihren Einzelabschluss anzuwendenden Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung entsprechend auf ihren Gesamtabchluss mit der Maßgabe anzuwenden, soweit für den Gesamtabchluss nichts anderes bestimmt ist. Für den gemeindlichen Gesamtabchluss bestehen Abweichungen von den in der Vorschrift benannten Jahresabschlussvorschriften z. B. für die Gliederung der Gesamtergebnisrechnung und der Gesamtbilanz (vgl. Nummer 1.7 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

Außerdem bestehen Abweichungen dadurch, dass nach der Vorschrift des § 309 HGB für den Geschäfts- oder Firmenwert sowie den passivischen Unterschiedsbetrag besondere Vorgaben für seine Fortschreibung in den künftigen Jahren bestehen. Insbesondere aus der Anwendung der Grundsätze „Wesentlichkeit“ und „Wirtschaftlichkeit“ können sich aber auch noch weitere sachgerechte und vertretbare Abweichungen von den haushaltsrechtlichen Jahresabschlussvorschriften ergeben. Durch deren Anwendung können z. B. die gemeindlichen Forderungen im Gesamtbilanzbereich „Umlaufvermögen“ unter einem einzigen Bilanzposten zusammengefasst werden. Sie müssen aus wirtschaftlichen Gründen und unter Wesentlichkeitsgesichtspunkten nicht zwingend - wie im gemeindlichen Jahresabschluss - auf mehrere artenbezogene Bilanzposten aufgeteilt werden.

### **3.3 Die Anwendung der §§ 32 bis 38, der §§ 41 bis 43 und 47 GemHVO NRW**

#### **3.3.1 Die Anwendung des § 32 GemHVO NRW (Allgemeine Bewertungsanforderungen)**

Die haushaltsrechtlich bestimmten allgemeinen Bewertungsanforderungen für den gemeindlichen Jahresabschluss sollen auch für den gemeindlichen Gesamtabchluss gelten und dort zur Anwendung kommen. Die Regelungen der besonderen Vorschrift bestimmen daher mehrere Anforderungen, die an die Bewertung des Vermögens und der Schulden der Gemeinde gestellt werden. Die Vorschrift setzt dabei voraus, dass die gemeindliche Bilanz der Informationsvermittlung gegenüber den Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses dient und es bei der Bilanzierung im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses auch um die Frage geht, welche Geschäftsvorfälle der Gemeinde in die gemeindliche Bilanz übernommen werden.

Maßgebend für die örtliche Entscheidung der Gemeinde sollen dabei die objektiven Verhältnisse der Gemeinde zum Abschlussstichtag sein. In diesem Zusammenhang wurde auf die Übernahme des Grundsatzes der Fortführung der Unternehmenstätigkeit verzichtet, weil die Fortführung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung bzw. der Fortbestand der Gemeinde auf gesetzlicher Grundlage beruht und nicht infrage steht oder zu stellen ist (vgl. § 252 Absatz 1 Nummer 2 HGB). Zu den allgemeinen Bewertungsanforderungen sind folgende Grundsätze zu zählen (vgl. Abbildung).

<b>Allgemeine Bewertungsanforderungen</b>	
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>
1	Bilanzkontinuität

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 49 GemHVO NRW**

<b>Allgemeine Bewertungsanforderungen</b>	
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>
2	Einzelbewertung
3	Vorsichtsprinzip mit seinen besonderen Ausprägungen in Form des Realisationsprinzips: das Imparitätsprinzips das Prinzip der Wertaufhellung
4	Unmaßgeblichkeit des Zahlungsvorgangs
5	Bewertungsstetigkeit

*Abbildung 646 „Allgemeine Bewertungsanforderungen“*

### **3.3.2 Die Anwendung des § 33 GemHVO NRW (Wertansätze für Vermögensgegenstände)**

Die Grundsätze für die Festlegung der Wertansätze der gemeindlichen Vermögensgegenstände im Jahresabschluss der Gemeinde sollen auch für den gemeindlichen Gesamtabschluss gelten und dort zur Anwendung kommen. Die haushaltsrechtlichen Vorgaben gehen dabei von wirtschaftlichen Tatbeständen aus. Hieraus kann sich auch für die Gemeinde ergeben, dass das wirtschaftliche Eigentum nicht mit dem zivilrechtlichen Eigentum übereinstimmt (vgl. z. B. § 39 Absatz 2 AO).

Die haushaltsrechtliche Vorschrift bestimmt z. B., dass die Gemeinde einen Vermögensgegenstand in ihre Bilanz aufzunehmen hat, wenn sie das wirtschaftliche Eigentum daran innehat und dieser selbstständig verwertbar ist. Dabei gilt, dass die gemeindlichen Vermögensgegenstände „höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ in der Bilanz der Gemeinde anzusetzen sind (§ 91 Absatz 2 GO NRW). In diesem Zusammenhang wird im Rahmen der Bewertung die Frage geklärt, mit welchen Werten in Geldeinheiten die gemeindlichen Vermögensgegenstände unter den zutreffenden Posten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind.

### **3.3.3 Die Anwendung des § 34 GemHVO NRW (Bewertungsvereinfachungsverfahren)**

Für den gemeindlichen Gesamtabschluss sollen auch die Grundsätze für Bewertungsvereinfachungsverfahren gelten und wie beim gemeindlichen Jahresabschluss zur Anwendung kommen. Ergänzend zu den §§ 32 und 33 GemHVO NRW ist deshalb die Vorschrift des § 34 GemHVO NRW anwendbar. Dadurch sind sachgerechte Bewertungsvereinfachungsverfahren beim gemeindlichen Gesamtabschluss möglich. Die tatsächliche Anwendung liegt dabei in der Eigenverantwortung der Gemeinde. Die Voraussetzungen für die Anwendung der Bewertungsvereinfachungsverfahren werden dabei im Einzelnen genannt, um eine zutreffende Anwendung durch die Gemeinde sicherzustellen. Als Vereinfachung ist für den Gesamtabschluss die Bildung von Festwerten durch die Gemeinde möglich. Sie ist jedoch auf Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe beschränkt.

Diese gemeindlichen Wirtschaftsgüter müssen dabei geringen Veränderungen unterliegen und wertmäßig nachrangig für die Gemeinde sein. Die Gemeinde kann in diesem Rahmen auch den Besonderheiten der Waldbewirtschaftung Rechnung tragen und für den Aufwuchs ein pauschalisiertes Festwertverfahren mit einer Revision nach zehn Jahren und einer Neuberechnung des Forsteinrichtungswerks nach 20 Jahren anwenden. Als weitere Vereinfachung wird für den gemeindlichen Gesamtabschluss die Gruppenbewertung zugelassen. Dieses Verfahren

kommt für gleichwertige Vermögensgegenstände des gemeindlichen Vorratsvermögens in Betracht sowie für andere Vermögensgegenstände der Gemeinde, wenn diese Wirtschaftsgüter annähernd gleichwertig sind. Bei der Inanspruchnahme von Bewertungsvereinfachungen durch die Gemeinde hat diese zudem den Grundsatz der Maßgeblichkeit des Bewertungszwecks zu beachten.

**3.3.4 Die Anwendung des § 35 GemHVO NRW (Abschreibungen)**

**3.3.4.1 Allgemeine Sachlage**

Die Grundsätze für Abschreibungen für abnutzbare gemeindliche Vermögensgegenstände im Rahmen des Jahresabschlusses der Gemeinde sollen auch beim gemeindlichen Gesamtabschluss zur Anwendung kommen. Die Anwendung des Ressourcenverbrauchskonzepts durch die Gemeinde erfordert daher, die Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens unter Berücksichtigung ihrer planmäßigen Wertminderungen in der jährlichen Bilanz der Gemeinde anzusetzen. Dadurch soll sowohl die gesamte Vermögens- als auch die Finanzierungssituation der Gemeinde möglichst unverfälscht widerspiegelt werden.

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der einzelnen abnutzbaren Investitionsgüter bilden dabei die Obergrenze für den Wertansatz der Vermögensgegenstände in der Bilanz. Die jährliche Wertminderung eines Vermögensgegenstandes wird durch die zugrunde gelegte zeitlich begrenzte Nutzungsdauer sowie durch die Abschreibungsmethode (i.d.R. lineare Abschreibung) bestimmt. Unter dem Begriff „Abschreibungen“ wird in diesem Zusammenhang der Betrag verstanden, der bei Vermögensgegenständen der Gemeinde die eingetretene Wertminderung erfasst und als Aufwand in der jährlichen Ergebnisrechnung nachzuweisen ist. Als Anlass für Abschreibungen bei den Vermögensgegenständen kommen verschiedene Ursachen in Betracht (vgl. Abbildung).

<b>Die Abschreibungsursachen</b>		
<b>TECHNISCH BEDINGT</b>	<b>WIRTSCHAFTLICH BEDINGT</b>	<b>ZEITLICH BEDINGT</b>
Technisch bedingte Wertminderungen eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes durch Gebrauch oder wegen des Alters	Wirtschaftlich bedingte Wertminderungen eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes, z. B. weil technologisch veraltet oder wirtschaftlich überholt	Zeitlich bedingte Wertminderungen eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes, z. B. wegen Fristablauf von Patenten oder Lizenzen

*Abbildung 647 „Die Abschreibungsursachen“*

Die planmäßigen Abschreibungen beziehen sich jedoch nur auf abnutzbare gemeindliche Vermögensgegenstände. Die Berechnung des jeweiligen Werteverzehrs der einzelnen gemeindlichen Vermögensgegenstände muss dabei den GoB entsprechen. Der ermittelte Werteverzehr führt im Ergebnis zu einer aktivischen Absetzung in der gemeindlichen Bilanz. Auf deren Aktivseite wird zu jedem Abschlussstichtag der jeweils aktuelle Buchwert der gemeindlichen Vermögensgegenstände angesetzt.

Die für die Vermögensgegenstände anfangs bilanzierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten werden jährlich vermindert und bleiben nicht mit ihrem historischen Wert in der Bilanz angesetzt. Bei den bebauten Grundstücken ist deshalb eine wertmäßige Trennung in Grundstückswert und Gebäudewert erforderlich. Nur der Wert des abnutzbaren Gebäudes bildet den Ausgangswert für die planmäßigen Abschreibungen über die Nutzungsdauer. Der Wert des Grund und Bodens wird unverändert fortgeführt bzw. nicht abgeschrieben, sofern nicht außergewöhnliche Umstände eine außerplanmäßige Abschreibung erforderlich machen.

### 3.3.4.2 Die Anpassungen von Nutzungsdauern bzw. Abschreibungen

In der gemeindlichen Verwaltung und in den Betrieben der Gemeinde können für gleiche abnutzbare Vermögensgegenstände unterschiedliche Nutzungsdauern bestehen. In solchen Fällen ist von der Gemeinde zu prüfen, wie diese Vermögensgegenstände im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung genutzt werden. Sofern verschiedene Zwecksetzungen bei gleichartigen Vermögensgegenständen bestehen, die zu Unterschieden in der Art und dem Umfang ihrer Nutzung und der Bilanzierung führen, muss in solchen Fällen grundsätzlich keine Anpassung an die Gegebenheiten der gemeindlichen Verwaltung vorgenommen werden. Bei gleichen Nutzungsgegebenheiten in der gemeindlichen Verwaltung und den Betrieben der Gemeinde dürfte i.d.R. ein Anpassungsbedarf an die Verhältnisse bei der gemeindlichen Verwaltung bestehen. Die folgenden Kriterien sollen einen Einstieg in die dafür notwendige Prüfung vor Ort bieten (vgl. Abbildung).

<b>Die Kriterien für Anpassungen von Abschreibungen</b>	
-	ob die gemeindliche Kernverwaltung über gleiche Vermögensgegenstände wie der Betrieb verfügt
-	ob der betriebliche Abschreibungszeitraum für den Vermögensgegenstand von der Festlegung in der örtlichen Abschreibungstabelle abweicht
-	ob ggf. eine solche Abweichung wesentlich ist
-	ob beim Vorliegen einer Abweichung diese durch eine betriebsspezifische Nutzung begründet ist

*Abbildung 648 „Die Kriterien für Anpassungen von Abschreibungen“*

Im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses bedarf es in einer Vielzahl von Fällen einer örtlichen Entscheidung, ob Anpassungen zur Ermittlung von Abschreibungen bei gleichen Vermögensgegenständen der Gemeinde vorzunehmen sind. Mit besonderen Prüffragen kann dabei von der Gemeinde herausgefiltert werden, ob und in welchen Fällen sachgerechte Anpassungen vorzunehmen sind. Diese Prüfung ist haushaltsrechtlich geboten und zeigt auf, dass gemeindliche Vermögensgegenstände, die gleichartig von der Verwaltung und den Betrieben genutzt werden, auch grundsätzlich auf gleiche Art und Weise abzuschreiben sind bzw. die gleiche Nutzungsdauer haben müssten.

### 3.3.5 Die Anwendung des § 36 GemHVO NRW (Rückstellungen)

#### 3.3.5.1 Allgemeine Sachlage

Die Grundsätze für den Ansatz von gemeindlichen Rückstellungen im Jahresabschluss der Gemeinde sollen auch beim gemeindlichen Gesamtabchluss zur Anwendung kommen. Die Gemeinde hat in ihrer Bilanz die notwendigen Rückstellungen für bestimmte gemeindliche Verpflichtungen anzusetzen, soweit diese Verpflichtungen am Abschlussstichtag der Fälligkeit oder der Höhe nach ungewiss sind und der dazugehörige Aufwand dem Haushaltsjahr als Verursachungsperiode zugerechnet werden muss.

Die gemeindlichen Rückstellungen stellen dabei kein Eigenkapital der Gemeinde dar, sondern sind vielmehr dem in der Bilanz abzubildenden Fremdkapital zuzuordnen. Sie stellen daher eine Ergänzung der Verbindlichkeiten der Gemeinde dar. Die Gemeinde darf jedoch nur für die nachfolgend aufgezeigten Verpflichtungsarten gemeindliche Rückstellungen bilden und in ihrer Bilanz ansetzen (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 49 GemHVO NRW**

<b>Die Rückstellungen nach § 36 GemHVO NRW</b>	
<b>BILANZIELLE BEHANDLUNG</b>	<b>RÜCKSTELLUNGEN FÜR</b>
<b>Passivierungspflicht</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pensionen nach den beamtenrechtlichen Vorschriften</li> <li>- Rekultivierung und Nachsorge von Deponien und für die Sanierung von Altlasten</li> <li>- Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind</li> <li>- drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und aus laufenden Verfahren</li> <li>- Verpflichtungen für Zwecke, die durch andere Gesetze bestimmt wurden</li> </ul>
<b>Passivierungswahlrecht</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen</li> </ul>
<b>Passivierungsverbot</b>	<p>Sonstige Rückstellungen, die nicht durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind, z. B.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- künftige Umlagezahlungen der Gemeinde</li> <li>- Verpflichtungen im Rahmen des Gemeindefinanzausgleichs</li> <li>- Verpflichtungen aus der gemeindlichen Steuererhebung</li> </ul>

*Abbildung 649 „Die zulässigen Rückstellungsarten“*

Durch die Aufzählung der zulässigen Arten der Rückstellungen in der Vorschrift des § 36 GemHVO NRW wird ausdrücklich klargestellt, dass die Gemeinde nur solche Rückstellungen bilanzieren darf. Die Gemeinde darf deshalb über die Vorschriften der Absätze 1 bis 6 dieser Vorschrift hinaus keine Rückstellungen für andere Zwecke bilden, wenn solche Zwecke nicht ausdrücklich in anderen Vorschriften bestimmt worden sind. Sie darf außerdem für regelmäßig jährlich wiederkehrende Gegebenheiten keine Rückstellungen bilanzieren, sondern muss den voraussichtlichen Aufwand haushaltsmäßig veranschlagen und dadurch transparent machen.

### **3.3.5.2 Der Gesamtrückstellungsspiegel**

Für die Gemeinde ist es sachlich sinnvoll, sich auch im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses einen detaillierten Überblick über den Stand und den Umfang der gesamten Rückstellungen zum Abschlussstichtag zu verschaffen und deshalb einen Gesamtrückstellungsspiegels aufzustellen. Als Grundgliederung für diesen Spiegel bietet sich die Bilanzgliederung nach § 41 Absatz 4 Nummer 3 GemHVO NRW an. Diese Grundgliederung ist dabei an die Erfordernisse des gemeindlichen Gesamtabchlusses unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse anzupassen.

Ein solcher Gesamtrückstellungsspiegel der Gemeinde trägt erheblich zur Übersichtlichkeit der in der gemeindlichen Gesamtbilanz angesetzten Rückstellungen bei. Er macht die entsprechenden bilanziellen Ansätze durch das Aufzeigen ihrer Veränderungen im Haushaltsjahr auch hinsichtlich ihrer Entwicklung transparent und nachvollziehbar. Die Gemeinde kann dabei das Schema des Gesamtrückstellungsspiegels auf ihre Bedürfnisse übertragen und entsprechend den örtlichen Gegebenheiten weiter ausgestalten. Sie kann dazu ggf. weitere Informationen geben, die für die örtliche Beurteilung des gemeindlichen Gesamtabchlusses von Bedeutung sind.

### **3.3.6 Die Anwendung des § 37 GemHVO NRW (Jahresabschluss)**

Der gemeindliche Gesamtabchluss soll nicht nur grundsätzlich auf dem Jahresabschluss der Gemeinde aufbauen, sondern es werden im Prinzip auch vergleichbare Zwecke damit verfolgt. Er soll wie der gemeindliche Jahresabschluss umfassend Aufschluss über die zum Abschlussstichtag bestehende Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde geben und im Zusammenhang mit der Gesamtergebnisrechnung auch über das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres informieren. Beide Abschlüsse haben die wirtschaftliche Lage der Gemeinde darzustellen und Rechenschaft über die tatsächliche Aufgabenerledigung, sowie Auskunft über die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde zu geben, auch wenn der gemeindliche Gesamtabchluss einen größeren Basisbereich umfasst.

Die Bestandteile des gemeindlichen Jahresabschlusses sowie des Gesamtabchlusses der Gemeinde sollen dabei zur umfassenden Auskunft über das Vermögen und die Schulden der Gemeinde beitragen. Der Anhang soll durch seine Angaben und Erläuterungen die ausgewiesenen Daten im Prinzip belegen bzw. begründen. Diese gemeindlichen jahresbezogenen Unterlagen ermöglicht es dabei den Adressaten der Gemeinde, verbesserte Erkenntnisse über die haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen des abgelaufenen Haushaltsjahres zu erlangen, z. B. in Bezug auf das gemeindliche Vermögen und die Schulden der Gemeinde. Die dadurch aufgezeigte wirtschaftliche Lage der Gemeinde ist auch für die Zukunft von erheblicher Bedeutung, sodass deshalb der Lagebericht über die Chancen und Risiken für die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde informieren muss.

### **3.3.7 Die Anwendung des § 38 GemHVO NRW (Ergebnisrechnung)**

Die Grundsätze für die Ergebnisrechnung im gemeindlichen Jahresabschluss sollen auch bei der gemeindlichen Gesamtergebnisrechnung zur Anwendung kommen. Beide Ergebnisrechnungen beinhalten die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen des Haushaltsjahres, jedoch in Abhängigkeit von dem jeweiligen Abschluss. Das daraus zu ermittelnde Jahresergebnis umfasst die ordentlichen Erträge und Aufwendungen, die Finanzerträge und Finanzaufwendungen sowie die außerordentlichen Erträge und Aufwendungen. Dadurch werden das Ressourcenaufkommen und der Ressourcenverbrauch der Gemeinde umfassend abgebildet. Das Jahresergebnis wird dabei entweder als Jahresüberschuss oder als Jahresfehlbetrag in die Bilanz übernommen und verändert das Eigenkapital der Gemeinde.

Die Eigenarten der Konsolidierung im gemeindlichen Gesamtabchluss wirken sich auch auf die Gliederung der gemeindlichen Gesamtergebnisrechnung aus, sodass Abweichungen zu den Gliederungsvorgaben nach dem § 38 i.V.m. § 2 GemHVO NRW entstehen können. Nach der Position „Gesamtjahresergebnis“ ist z. B. das anderen Gesellschaftern eines gemeindlichen Betriebes zuzurechnende Ergebnis gesondert auszuweisen (vgl. § 307 Absatz 2 HGB) oder es ist das auf assoziierte Beteiligungen entfallende Gesamtergebnis gesondert auszuweisen (vgl. § 312 Absatz 4 HGB).

Von der Gemeinde ist im Hinblick auf die Informationszwecke des gemeindlichen Gesamtabchlusses eigenverantwortlich zu entscheiden, ob und in welchem Umfang weitere gesonderte Positionen in der örtlichen Gesamtergebnisrechnung erforderlich werden. Die Gesamtergebnisrechnung ist für die Adressaten des gemeindlichen Gesamtabchlusses ein wichtiges Informationsinstrument. An die Verständlichkeit und Darstellung der Gesamtergebnisrechnung im Sinne der Offenlegung und Transparenz der tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse sind daher besondere Anforderungen zu stellen.

### **3.3.8 Die Anwendung des § 41 GemHVO NRW (Bilanz)**

#### **3.3.8.1 Die Aufstellung der Gesamtbilanz**

Die Grundsätze für die Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss sollen auch bei der gemeindlichen Gesamtbilanz zur Anwendung kommen. Dabei muss insbesondere den Grundsätzen „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ Rechnung getragen werden. Außerdem sind die Posten der Gesamtbilanz in sinnvoller Weise zu einem Gesamtbild zusammengefügt und die Inhalte durch einen kommunalen Kontierungsplan näher definiert worden (vgl. Nummer 1.5.3 und 1.7.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

Durch die Eigenarten der Konsolidierung im gemeindlichen Gesamtabschluss können sich jedoch Auswirkungen auch auf die Gliederung der gemeindlichen Gesamtbilanz ergeben, sodass Abweichungen zu den Gliederungsvorgaben nach § 41 GemHVO NRW entstehen können. So ist z. B. ein Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung auf der Aktivseite der Gesamtbilanz als Geschäfts- oder Firmenwert und auf der Passivseite als Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung anzusetzen (vgl. § 301 Absatz 3 HGB). Für die Anteile von Minderheitsgesellschaftern an gemeindlichen Betrieben ist ein Ausgleichsposten in Höhe ihres Anteils am Eigenkapital innerhalb des „Konzernerneigenkapitals“ gesondert anzusetzen (vgl. § 307 Absatz 1 HGB).

Im Hinblick auf den Informationszweck des gemeindlichen Gesamtabschlusses ist von der Gemeinde eigenverantwortlich zu entscheiden, ob und in welchem Umfang weitere gesonderte Posten in der örtlichen Gesamtbilanz erforderlich werden. Die Gesamtbilanz der Gemeinde ist zudem für den Rat der Gemeinde als auch für die gemeindliche Verwaltung sowie für die Bürgerinnen und Bürger so aufzubereiten, dass nachvollziehbaren Informationen zur Verfügung stehen. An die Verständlichkeit und Darstellung der Gesamtbilanz im Sinne der Offenlegung und Transparenz der tatsächlichen wirtschaftlichen Vermögens- und Schuldengesamtlage sind daher besondere Anforderungen zu stellen.

#### **3.3.8.2 Die Zusammenfassung von Bilanzposten**

Die vorgeschriebenen Posten der gemeindlichen **Gesamtbilanz** dürfen zusammengefasst werden, wenn sie einen Betrag enthalten, der für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens- und Schuldengesamtlage der Gemeinde nicht erheblich ist oder durch die Zusammenfassung die Klarheit der Darstellung vergrößert wird. Ein solcher Sachverhalt kann z. B. bei einem oder mehreren Bilanzposten dann auftreten, wenn in der gemeindlichen Gesamtbilanz unter diesen Posten kein Wert mehr anzusetzen ist, aber im Vorjahr darunter ein Betrag angesetzt war. In solchen Fällen kann eine „nachträgliche“ Zusammenfassung in Betracht kommen, wenn es sich nicht um wesentliche Wertansätze handelt.

Eine erhebliche Reduzierung der Bilanzposten kann jedoch im Bilanzbereich „Forderungen“ als vertretbar angesehen werden, um eine Zusammenführung der Forderungen der gemeindlichen Verwaltung mit den Forderungen der Betriebe der Gemeinde zu ermöglichen. Außerdem können Posten zusammengefasst werden, wenn sie einen Betrag enthalten, der für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde nicht erheblich ist oder dadurch die Darstellung klarer wird. Die Zusammenfassung von Bilanzposten darf aber insgesamt die Klarheit der Gesamtbilanz nicht sowie die Informationsbedürfnisse der Adressaten des Gesamtabschlusses nicht beeinträchtigen.

Eine Zusammenfassung von Posten der gemeindlichen Gesamtbilanz ist jedoch nicht in der Weise zulässig, dass auf der Aktivseite der Gesamtbilanz nur noch die Posten mit den zweistelligen Ziffern vorhanden sind oder auf der Passivseite ggf. nur noch die Posten mit einer einstelligen Bezifferung angesetzt werden (vgl. § 41 Absatz 3 und 4 GemHVO NRW). Eine solche ausgedünnte Bilanz der Gemeinde ist auch dann unzulässig, wenn die Ansätze zu den fehlenden Posten gesondert im Gesamtanhang angegeben werden. In solchen Fällen können die Bilanz-

leser nur mit zusätzlichem Aufwand feststellen, ob die gemeindliche Gesamtbilanz fehlerfrei ist bzw. von der Gemeinde keine pflichtigen Angaben unterlassen wurden.

In der gemeindlichen Bilanz müssen zudem vorgegebene Posten nicht abgebildet werden, wenn keine Werte anzusetzen sind. Ob und in welchem Umfang weitere gesonderte Posten aber in der örtlichen Gesamtbilanz erforderlich werden, ist von der Gemeinde im Hinblick auf den Informationszweck des gemeindlichen Gesamtabchlusses eigenverantwortlich zu entscheiden. Ein zusammengefasster Ausweis von Posten der gemeindlichen Gesamtbilanz ist zudem im Gesamtanhang anzugeben. Für diese Angabepflichten kann die Nummerierung der Bilanzposten in der Gemeindehaushaltsverordnung als Anhaltspunkt dienen.

### **3.3.8.3 Die Besonderheiten bei immateriellen Vermögensgegenständen**

#### **3.3.8.3.1 Der Geschäfts- oder Firmenwert in der Bilanz eines Betriebes**

Das Gebot, auf den gemeindlichen Gesamtabchluss die Vorschrift des § 41 GemHVO NRW entsprechend anzuwenden, führt beim Ansatz von immateriellen Vermögensgegenständen dazu, dass die Eigenarten des Gesamtabchlusses einige Abweichungen bedingen. Im Rahmen der HGB-Bilanzierung darf aus einer Unternehmensübernahme ein Unterschiedsbetrag angesetzt werden, der als Geschäfts- oder Firmenwert bezeichnet wird (GFW), wenn im Zeitpunkt der Übernahme die vom Käufer erbrachte Gegenleistung den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände des Unternehmens abzüglich seiner Schulden übersteigt (vgl. § 255 Absatz 4 HGB). Die haushaltsrechtlichen Vorschriften sehen dagegen nicht die Aktivierung eines GFW für die gemeindliche Bilanz vor, sodass ein bei einem von einem gemeindlichen Betrieb bilanzierter GFW im gemeindlichen Gesamtabchluss nicht bestehen bleiben kann, sondern ergebniswirksam aufzulösen ist.

Von dieser Sachlage ist der im Rahmen der Kapitalkonsolidierung ggf. auftretende Geschäfts- und Firmenwert zu unterscheiden, der sich regelmäßig aus der Verrechnung des anteiligen Eigenkapitals des gemeindlichen Betriebes mit dem in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Beteiligungsbuchwert ergibt (vgl. § 50 Absatz 1 GemHVO NRW i.V.m. § 301 Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 HGB). Dieser Geschäfts- oder Firmenwert ist dann in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. In diesem Zusammenhang ist auch die Vorschrift des § 309 HGB zu beachten, die Vorgaben für die weitere Behandlung des bilanzierten Geschäfts- oder Firmenwertes sowie des passivischen Unterschiedsbetrages in den Folgejahren enthält.

#### **3.3.8.3.2 Sonstige immaterielle Vermögensgegenstände**

##### **3.3.8.3.2.1 Der Erwerb von einem „fremden“ Dritten**

Im Jahresabschluss der gemeindlichen Verwaltung sowie in den Jahresabschlüssen der Betriebe der Gemeinde sind die von Dritten erworbenen immateriellen Vermögensgegenstände zu den Anschaffungskosten, vermindert um Abschreibungen anzusetzen (vgl. § 33 Absatz 1 und 2 i.V.m. § 35 Absatz 1 GemHVO NRW sowie § 253 HGB). Diese Bilanzierung gilt auch für den gemeindlichen Gesamtabchluss. In den Fällen aber, in denen ein Betrieb einen immateriellen Vermögensgegenstand an einen voll zu konsolidierenden Betrieb veräußert hat, gilt dieses Ansatzgebot nur, wenn der veräußernde Betrieb den Vermögensgegenstand zuvor von einem außerhalb des gemeindlichen Konsolidierungskreises stehenden Dritten erworben hat.

##### **3.3.8.3.2.2 Der Erwerb innerhalb des Konsolidierungskreises**

Im Einzelabschluss der gemeindlichen Kernverwaltung sowie in den Einzelabschlüssen der Betriebe der Gemeinde sind die von einem Betrieb im gemeindlichen Konsolidierungskreis erworbenen immateriellen Vermö-

gensgegenstände zu den Anschaffungskosten, vermindert um Abschreibungen anzusetzen (vgl. § 33 Absatz 1 und 2 i.V.m § 35 Absatz 1 GemHVO NRW sowie § 253 HGB). Diese Bilanzierung gilt jedoch nicht für den gemeindlichen Gesamtabchluss, denn bei diesem wird die Gemeinde wie eine wirtschaftliche Einheit behandelt, sodass in diesen Fällen die immateriellen Vermögensgegenstände als selbst erstellt gelten und nicht in der gemeindlichen Gesamtbilanz angesetzt werden dürfen (vgl. § 49 Absatz 3 i.V.m. § 43 Absatz 1 GemHVO NRW).

### **3.3.8.4 Die Angabe der Vorjahreszahlen**

#### **3.3.8.4.1 Allgemeine Grundsätze**

Den Grundsätzen „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ entsprechend muss zu jedem einzelnen Posten der Aktivseite und der Passivseite der gemeindlichen Gesamtbilanz der dazugehörige Betrag des Vorjahres angegeben werden. Ein Vorjahresbetrag darf dabei in die Gesamtbilanz ohne weitere Erläuterungen nur übernommen werden, wenn dieser mit dem betreffenden aktuellen Wertansatz in der Gesamtbilanz vergleichbar ist. Der anzusetzende Wertansatz darf daher gegenüber dem Vorjahresansatz keine wesentliche inhaltliche Änderung erfahren haben. Mit der Angabe der Vorjahresbeträge wird den Adressaten des gemeindlichen Gesamtabchlusses ein besserer Überblick über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde im Zeitablauf ermöglicht.

Die Vergleichbarkeit der Bilanzdaten kann auch durch eine Anpassung der Vorjahresbeträge hergestellt werden, wenn sich durch vorgenommene Änderungen in der Bilanzierung oder Bewertung die Wertansätze des Haushaltsjahres mit denen des Vorjahres nicht mehr vergleichen lassen. In diesen Fällen sollen in einer zusätzlichen Spalte, die entsprechend zu kennzeichnen ist, die angepassten Vorjahresbeträge angegeben werden. Auf die Angabe der in der Gesamtbilanz des Vorjahres enthaltenen Beträge darf dabei nicht verzichtet werden. Eine solche Vorgehensweise kommt insbesondere dann in Betracht, wenn sich die Wertansätze bei den Bilanzposten wesentlich verändert haben. Sie bedarf entsprechender Erläuterungen im Gesamtanhang unter Angabe der betroffenen Bilanzposten. In Fällen geringeren Ausmaßes kann es ausreichend sein, die Vergleichbarkeit durch sachgerechte Erläuterungen im Gesamtanhang unter Angabe der betroffenen Bilanzposten und der notwendigen Vergleichsangaben herzustellen.

#### **3.3.8.4.2 Die Vorjahreszahlen bei „Davon-Vermerken“**

Die Angabe von Vorjahresbeträgen in der gemeindlichen Gesamtbilanz muss auch zu den „Davon-Vermerken“ erfolgen, die in dieser Bilanz zu einzelnen Bilanzposten angebracht wurden. Solche „Davon-Vermerke“ sind zulässig, denn eine Erweiterung der örtlichen Gesamtbilanz kann durch eine Aufgliederung eines nach § 41 GemHVO NRW vorgesehenen Postens in seine wichtigen Bestandteile oder durch „Davon-Vermerke“ vorgenommen werden. Es bietet sich in diesem Zusammenhang an, bei Untergliederungen von Bilanzposten und „Davon-Vermerken“, die lediglich im Gesamtanhang im gemeindlichen Gesamtabchluss enthalten sind, ebenfalls die Vorjahresbeträge anzugeben.

#### **3.3.8.4.3 Die Vorjahreszahlen beim Wegfall von Bilanzposten**

Aus wirtschaftlichen Veränderungen bei der Gemeinde kann sich ergeben, dass ein Bilanzposten in der Gesamtbilanz nicht mehr benötigt wird. In solchen Fällen, in denen z. B. ein Posten in der gemeindlichen Gesamtbilanz für das abgelaufene Haushaltsjahr nicht mehr enthalten ist, muss durch besondere Erläuterungen im Gesamtanhang der aufgetretene Sachverhalt offen gelegt werden. Sofern die eingetretene Veränderung aufgezeigt wird, lassen sich gesonderte Nachfragen an die Gemeinde, ob ggf. ein Fehler vorliegt, vermeiden. In solchen Fällen muss die Gemeinde eigenverantwortlich über die zusätzlichen Angaben im Gesamtanhang entscheiden. Sie kann den Vorjahresbetrag zusätzlich in angepasster Form angeben, um eine Vergleichbarkeit zu erleichtern.

#### **3.3.8.4.4 Der Verzicht auf Vorjahreszahlen**

Bei der Pflicht der Gemeinde zur Angabe von Vorjahresbeträgen in der Gesamtbilanz ist zu berücksichtigen, dass diese Angaben bei der erstmaligen Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses unterbleiben können. Ein solcher Verzicht ist auch dann zulässig, wenn der gemeindliche Gesamtabschluss zum Schluss eines künftigen Haushaltsjahres erstmalig aufzustellen ist. Ein solcher Fall kann z. B. eintreten, wenn sich die örtlichen Beteiligungsverhältnisse derart geändert haben, dass nunmehr ein Mutter-Tochter-Verhältnis bei der Gemeinde vorliegt und deswegen die Pflicht zur Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses entstanden ist.

Es ist in einem solchen Fall als zulässig anzusehen, als Vorjahreszahlen die wertmäßigen Beträge im Zeitpunkt der Erstkonsolidierung zum Beginn des ersten Geschäftsjahres anzugeben. Entsprechend ist zu verfahren, wenn neue Bilanzposten in die Gesamtbilanz aufgenommen werden, soweit diese nicht aufgrund einer Untergliederung eines in der Gesamtbilanz enthaltenen Postens entstehen. Ein Verzicht ist aber auch dann zulässig, wenn noch mehr Betriebe in den Vollkonsolidierungskreis als im Vorjahr einzubeziehen sind und deswegen neue Bilanzposten in die gemeindliche Gesamtbilanz aufzunehmen sind. Grundsätzlich gilt dabei, dass die Gemeinde zu jedem jährlichen Abschlussstichtag zu prüfen hat, ob eine Pflicht zur Aufstellung eines Gesamtabchlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr besteht.

#### **3.3.9 Die Anwendung des § 42 GemHVO NRW (Rechnungsabgrenzungsposten)**

Die Grundsätze für den Ansatz von Rechnungsabgrenzungsposten im gemeindlichen Jahresabschluss sollen auch beim gemeindlichen Gesamtabschluss zur Anwendung kommen. Die Rechnungsabgrenzungsposten in der Gesamtbilanz der Gemeinde stellen daher ebenfalls Korrekturposten und nicht Vermögensposten dar. Sie dienen dazu, bestimmte Zahlungsgrößen periodengerecht aufzuteilen, um eine zutreffende haushaltsjahrbezogene Ergebnismittlung zu gewährleisten.

Die Rechnungsabgrenzungsposten sind immer dann in der gemeindlichen Gesamtbilanz anzusetzen, wenn nach dem Grundsatz der Abgrenzung der Sache und der Zeit nach die dem gemeindlichen Haushaltsjahr zuzurechnenden Erträge oder Aufwendungen und die dazugehörigen Zahlungen in unterschiedliche Haushaltsjahre fallen. Die Notwendigkeit zur bilanziellen Rechnungsabgrenzung durch die Gemeinde ergibt sich also immer, wenn die zu den haushaltsjahrbezogenen Aufwendungen und Erträge gehörenden Zahlungen nicht im gleichen Haushaltsjahr erfolgen. Dabei ist zwischen einer aktiven Rechnungsabgrenzung und einer passiven Rechnungsabgrenzung zu unterscheiden.

#### **3.3.10 Die Anwendung des § 43 GemHVO NRW (Weitere Vorschriften zu einzelnen Bilanzposten)**

##### **3.3.10.1 Die Inhalte der Vorschrift**

Die Grundsätze für den Ansatz von Vermögen und Schulden in der Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss kommen auch beim gemeindlichen Gesamtabschluss zur Anwendung. Es sollen deshalb auch die besonderen Vorgaben zu einzelnen wichtigen Bilanzposten bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses beachtet werden. Insbesondere die Vorgaben über die bilanzielle Behandlung von geleisteten Zuwendungen und die Passivierung von Sonderposten bei erhaltenen investiven Zuwendungen haben auch im Rahmen der gemeindlichen Gesamtbilanz eine erhebliche Bedeutung. Wichtige Inhalte und Aspekte der Vorschrift werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Besondere Bilanzvorschriften</b>	
-	Umgang mit immateriellen Vermögensgegenständen
-	Aktivierung geleisteter Zuwendungen
-	Bildung von Sonderrücklagen
-	Ansatz von Sonderposten für Zuwendungen
-	Ansatz von Sonderposten für den Gebührenaussgleich
-	Ansatz eines nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrages

*Abbildung 650 „Besondere Bilanzvorschriften“*

Weitergehende Erläuterungen zu den einzelnen aufgezeigten gemeindlichen Sachverhalten finden sich unter den jeweiligen Absätzen der o.a. Vorschrift der Gemeindehaushaltsverordnung.

### **3.3.10.2 Die Aktivierung selbsterstellter immaterieller Vermögensgegenstände**

Im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses kann es zur Aktivierung selbsterstellter immaterieller Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens in der Gesamtbilanz kommen, obwohl diese Vermögensgegenstände in der Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss nicht ansatzfähig sind. Solche Gegebenheiten entstehen aufgrund der im Gesamtabschluss zu berücksichtigenden Erwerbsfiktion. Es wird dabei davon ausgegangen, dass die Gemeinde ihren Betrieb vor der Einbeziehung in den Gesamtabschluss mit allen seinen Vermögensgegenständen und Schulden erworben hat.

Aus Sicht der Gemeinde als Muttereinheit im Rahmen des Gesamtabschlusses liegt daher auch bei den von einem gemeindlichen Betrieb selbsterstellten immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens ein entgeltlicher Vorgang vor. Dieser Vorgang ist im gemeindlichen Gesamtabschluss entsprechend zu berücksichtigen und führt deshalb zu einem Ansatz solcher immateriellen Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Gesamtbilanz.

### **3.3.10.3 Die Behandlung der Finanzleistungen Dritter**

Die Gemeinde und die gemeindlichen Betriebe erhalten vielfach besondere Finanzleistungen von Dritten zur Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen. Die Gemeinde darf solche Finanzmittel nicht unmittelbar in ihrer Ergebnisrechnung ertragsmäßig erfassen. Sie hat vielmehr eine gleichmäßige ertragswirksame Vereinnahmung im Zeitraum der Nutzungsdauer des damit finanzierten gemeindlichen Vermögensgegenstandes vorzunehmen.

Solche fremden Finanzmittel sind betriebswirtschaftlich zum Teil als Fremdkapital und zum Teil als Eigenkapital der Gemeinde anzusehen. Der vermögenswirksame Erhalt dieses Kapitals ist deshalb von der Gemeinde dadurch bilanziell zu berücksichtigen, dass dafür auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz ein Sonderposten anzusetzen ist (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 2.1 GemHVO NRW). Bei der gemeindlichen Bilanzierung ist zudem

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 49 GemHVO NRW**

das Bruttoprinzip zu beachten, sodass die Gemeinde auch nicht die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des gemeindlichen Vermögensgegenstandes um die erhaltenen Finanzleistungen mindern darf. Die bilanzielle Behandlung ist auch beim gemeindlichen Gesamtabchluss zu beachten.

Die vorgegebene haushaltsmäßige Handhabung kann daher zu einer neuen Bemessung der Sonderposten bei den gemeindlichen Betrieben sowie zu bilanziellen Umschichtungen führen. Im Rahmen des Gesamtabchlusses soll dafür jedoch nicht jeder betriebliche Geschäftsvorfall untersucht werden. Die Gemeinde soll sich unter Wesentlichkeitsgesichtspunkten einen Überblick verschaffen und möglichst einen vermögensartenbezogenen Gleichklang bei der Bilanzierung von Anschaffungs- und Herstellungskosten und der Drittfinanzierung gemeindlicher und betrieblicher Vermögensgegenstände herstellen. Sie kann dabei von der Bilanzierung im betrieblichen Jahresabschluss auszugehen und im Rahmen der GB II eine Sachlage schaffen, die den haushaltsrechtlichen Vorgaben des Bruttoausweises der zu aktivierenden Anschaffungs- und Herstellungskosten und des anteilmäßigen passivischen Ansatzes eines Sonderpostens ausreichend genügt.

Die auf einer solchen Basis aufbauende bilanzielle Handhabung der Gemeinde steht dann mit der für den Gesamtabchluss anzuwendenden Vorschrift des § 308 HGB in Einklang. Sie beinhaltet die grundsätzliche Feststellung, ob und in welchem Umfang bzw. mit welchem Anteil von Dritten erhaltene Finanzleistungen zur Finanzierung der in der Gesamtbilanz anzusetzenden Vermögensgegenstände beigetragen haben. Dazu gehört, dass bei der Ermittlung der Drittfinanzierung mindestens eine Aufteilung der Vermögensgegenstände nach Arten entsprechend der Gliederung der Bilanzposten vorzunehmen ist. Durch eine geeignete Summenbildung bei den verschiedenen Vermögensarten und der Drittfinanzierung lässt sich das Anteilsverhältnis feststellen. Soweit eine vergleichbare Vorgehensweise aus den Jahresergebnissen der einzelnen Betriebe heraus möglich ist, kann auch diese Möglichkeit genutzt werden. Die Ergebnisse müssen dann in die Aufstellung der Summenbilanz einfließen.

In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde im Rahmen der Anwendung des Grundsatzes der Wesentlichkeit auch die wirtschaftliche Bedeutung einer Umgliederung von Beträgen aus den betrieblichen Jahresabschlüssen zu prüfen und über deren Anwendung zu entscheiden. Ebenso kann der Verzicht auf einen Bruttoausweis der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines betrieblichen Vermögensgegenstandes zum Gegenstand der Prüfung gemacht werden. Die gewählte örtliche Vorgehensweise soll eine vereinfachte Handhabung ermöglichen. Sie ist zu dokumentieren und im Gesamtabchluss im Gesamtanhang anzugeben.

#### **3.3.10.4 Die Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage**

Die Gemeinde muss entstehende Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen und aus Wertminderungen von Finanzanlagen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage verrechnen. Derartige Erträge und Aufwendungen sind in der Weise in die gemeindliche Ergebnisrechnung einzubeziehen, dass diese nachrichtlich nach dem Jahresergebnis anzugeben sind. Diese Erträge und Aufwendungen berühren dadurch nicht die Haushaltsplanung und den Jahresabschluss. Ihr nachrichtlicher Ausweis nach dem Jahresergebnis im Ergebnisplan und zusammen mit den Aufwendungen aus den Wertminderungen von Finanzanlagen entsprechend in der gemeindlichen Finanzrechnung steht dem nicht entgegen.

In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde im Rahmen der Anwendung des Grundsatzes der Wesentlichkeit auch die wirtschaftliche Bedeutung einer unmittelbaren Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen aus Abgängen und Veräußerungen von Vermögensgegenständen sowie und aus Wertminderungen von Finanzanlagen aus den betrieblichen Jahresabschlüssen zu prüfen und über deren Anwendung zu entscheiden. Die gewählte örtliche Vorgehensweise soll eine vereinfachte Handhabung ermöglichen und unter Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten festgelegt werden. Sie ist zu dokumentieren und im Gesamtanhang anzugeben.

### **3.3.11 Die Anwendung des § 47 GemHVO NRW (Verbindlichkeitspiegel)**

#### **3.3.11.1 Allgemeine Sachlage**

Die Grundsätze für die Darstellung der Verbindlichkeiten im gemeindlichen Jahresabschluss sollen auch beim gemeindlichen Gesamtabschluss zur Anwendung kommen. Die Gemeinde kann daher durch den Gesamtverbindlichkeitspiegel den Stand und die Entwicklung der in der Gesamtbilanz angesetzten Verbindlichkeiten der gemeindlichen Verwaltung und der Betriebe der Gemeinde unter Angabe von Restlaufzeiten detaillierter nachweisen. Für diesen Zweck sind die Verbindlichkeiten nach den wichtigsten Arten, z. B. aus Krediten, aus Lieferungen und Leistungen, aus Transferleistungen, zu untergliedern und jeweils in drei Zeitkategorien einzuordnen. Dadurch wird für die Adressaten des gemeindlichen Gesamtabschlusses die tatsächliche Verschuldung der Gemeinde aufgezeigt und die künftigen finanziellen Belastungen der Gemeinde werden nicht verschwiegen.

#### **3.3.11.2 Der Gesamtverbindlichkeitspiegel**

Der Gesamtverbindlichkeitspiegel der Gemeinde ist entsprechend dem Verbindlichkeitspiegel im gemeindlichen Jahresabschluss und unter Berücksichtigung der Besonderheiten des gemeindlichen Gesamtabschlusses und örtlicher Verhältnisse auszugestalten. Grundsätzlich ist er nach zwei Systematisierungskriterien zu gliedern, um die Struktur der Gesamtverschuldung der Gemeinde hinsichtlich der Kapitalgeber und der Bindung der Gemeinde an die Kapitalgeber transparent zu machen.

Die zeitliche Bindung der Gemeinde an die Kapitalgeber wird dabei durch die Angabe von Restlaufzeiten zu den Arten der gemeindlichen Verbindlichkeiten aufgezeigt. Der Gesamtverbindlichkeitspiegel zeigt daher betragsgenau für jeden Verbindlichkeitsposten und für jeden Zeitraum die zutreffende haushaltswirtschaftliche Belastung der Gemeinde betragsmäßig auf. Die Gemeinde kann dabei zu den Inhalten des Gesamtverbindlichkeitspiegels weitere Zusatzinformationen geben. Solche Angaben sollen aber die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung der gemeindlichen Verbindlichkeiten nicht beeinträchtigen.

### **3.3.12 Die Beifügung des Gesamtanlagenspiegels**

#### **3.3.12.1 Allgemeine Sachlage**

Aufgrund der unmittelbaren Anwendung bestimmter handelsrechtlicher Vorschriften bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses ist es geboten, dem jährlichen Gesamtabschluss auch einen Anlagenspiegel, entsprechend dem Anlagenspiegel zum gemeindlichen Jahresabschluss nach § 45 GemHVO NRW, beizufügen, auch wenn in der Vorschrift nicht ausdrücklich auf die Vorschrift über die Anlagenspiegel verwiesen wird (vgl. § 45 GemHVO NRW). Es ist jedoch sachgerecht, auch im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses die Entwicklung des Anlagevermögens der Gemeinde im Haushaltsjahr gesondert und detailliert darzustellen. Dem gemeindlichen Gesamtabschluss sollte daher ein Anlagenspiegel beigefügt und dieser entsprechend den Vorgaben für die Gliederung der Posten der gemeindlichen Gesamtbilanz aufgestellt werden (vgl. § 49 Absatz 3 i.V.m. § 41 Absatz 3 GemHVO NRW).

#### **3.3.12.2 Der Gesamtanlagenspiegel**

Entsprechend dem Anlagenspiegel zum gemeindlichen Jahresabschluss kann auch der Gesamtanlagenspiegel die Veränderungen des Anlagevermögens im Haushaltsjahr für die Adressaten des gemeindlichen Gesamtabschlusses ausreichend transparent und nachvollziehbar machen. Die Gemeinde hat daher in ihrem Gesamtanlagenspiegel die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Zugänge, Abgänge und Umbuchungen, die Zuschrei-

bungen und die kumulierten Abschreibungen anzugeben. Der Anlagenspiegel erleichtert dadurch den Überblick über die Gesamtvermögenslage der Gemeinde und ihre Entwicklung sowie über die Altersstruktur des wesentlichen gemeindlichen Gesamtanlagevermögens. Die Gemeinde kann dem Gesamtanlagenspiegel noch weitere Erläuterungen hinzufügen, die den Informationsgehalt aber nicht beeinträchtigen dürfen.

### **3.4 Die Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung**

#### **3.4.1 Die Zwecke der Grundsätze**

Die Gemeinden sind nach § 116 GO NRW verpflichtet ist, jährlich zu einem festen Stichtag einen Gesamtabchluss aufzustellen. In den Gesamtabchluss der Gemeinde sind die Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten sowie die Erträge und Aufwendungen der darin einbezogenen Betriebe, unabhängig von ihrer Berücksichtigung in eigenen Jahresabschlüssen, vollständig aufzunehmen. Die Aufstellung des Gesamtabchlusses ist dabei unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) vorzunehmen. Handelsrechtlich haben sich zum Konzernabschluss noch die „Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung“ (GoK) entwickelt, die auch beim Gesamtabchluss beachtet werden sollen.

Die GoK sollen im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses gewährleisten, dass die Zusammenfassung der Jahresabschlüsse der gemeindlichen Verwaltung und der Betriebe der Gemeinde unter Anwendung der maßgeblichen Einheitstheorie erfolgt. Der Gesamtabchluss der Gemeinde soll dabei ein Bild über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde vermitteln, als wäre die Verwaltung der Gemeinde zusammen mit den Betrieben nur eine einzige Einheit. In diesem Sinne ergänzen die GoK die für den Gesamtabchluss einschlägigen Vorschriften sowie die GoB. Zu den GoK gehören folgende Grundsätze (vgl. Abbildung).

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK)</b>
- Grundsatz der Fiktion der rechtlichen Einheit (Einheitstheorie).
- Grundsatz der Einheitlichkeit (der Abschlussstichtage, der Währung, des Ausweises).
- Grundsatz der Vollständigkeit (des Konsolidierungskreises).
- Grundsatz der Einheitlichkeit der Bilanzierung und Bewertung.
- Grundsatz der Stetigkeit der Konsolidierungsmethoden (zeitlich und sachlich).
- Grundsatz der Eliminierung konzerninterner Beziehungen.
- Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit.

*Abbildung 651 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung“*

Zu den Grundsätzen der ordnungsmäßigen Konzernrechnungslegung zählen auch die Deutschen Rechnungslegungsstandards, z. B. der DRS 2. Diese Standards gelten als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung auch für den Gesamtabchluss, wenn sie vom Bundesministerium der Justiz (BMJ) nach § 342 Absatz 2 HGB bekannt gemacht worden sind. Über diese Grundsätze hinaus kommen durch die Verweise auf gemeindliche Vorschriften über den Jahresabschluss auch noch weitere haushaltsrechtliche Grundsätze bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses zur Anwendung.

### **3.4.2 Weitere wichtige Grundsätze**

#### **3.4.2.1 Der Grundsatz der Wesentlichkeit**

Bei der örtlichen Aufstellung des Gesamtabchlusses kann es aufgrund der Informationsfunktion des gemeindlichen Gesamtabchlusses für die Gemeinde notwendig werden, zwischen konkurrierenden Sachverhalten eine Abwägung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung vorzunehmen. Insbesondere aus den Konsolidierungspflichten der Gemeinde, den Konsolidierungswahlrechten und -verboten i.V.m. den zu beachtenden Grundsätzen können sich ggf. Zielkonflikte ergeben. Die vernünftige Beurteilung durch die Gemeinde soll daher eine Prüfung von Chancen und Risiken unter Beachtung des Vorsichtsprinzips, des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit und des Grundsatzes der Wesentlichkeit beinhalten. Diese Prüfung muss in sich schlüssig und willkürfrei sein, sodass das Ergebnis aus objektiven Gegebenheiten heraus logisch ableitbar ist.

Der gemeindliche Gesamtabchluss ist daher nur verständlich und akzeptabel und seine Informationen für die Adressaten bedeutsam, wenn auch alle wesentlichen Informationen gegeben werden bzw. darin enthalten sind. Der Grundsatz der Wesentlichkeit konkretisiert dabei den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit insoweit, als er bestimmt, dass aus der Anwendung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit nur dann Vereinfachungen der Rechnungslegung begründet werden können, wenn sich hieraus keine Informationsnachteile für die Adressaten des gemeindlichen Gesamtabchlusses ergeben. Er kann dabei quantitativ in einem bestimmten Wert als auch qualitativ in einer Eigenschaft zur Anwendung kommen. Die Wesentlichkeitsgrenze ist dabei im Rahmen des Gesamtabchlusses der Gemeinde aus der Bedeutung des jeweiligen örtlichen Sachverhaltes abzuleiten. Sie ist außerdem davon abhängig, wie sich die wirtschaftlichen Entscheidungen und die daraus entstehenden Informationen auf die Adressaten des gemeindlichen Gesamtabchlusses auswirken.

In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde auch zu berücksichtigen, dass mehrere Abweichungen für sich allein betrachtet ggf. als unwesentlich angesehen werden können, zusammen aber durchaus als wesentlich im Sinne der Sache zu bewerten sind. Im Zweifelsfall ist deshalb für die Gemeinde erforderlich, zutreffende Informationen über mögliche Abweichungen zu erhalten, sodass ggf. für die notwendig gewordene Entscheidung auch eine überschlägige Ermittlung durchgeführt werden kann.

Die im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses zu gebenden Informationen sind immer dann als wesentlich anzusehen, wenn durch ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte oder unvollständige Darstellung die auf der Basis des Gesamtabchlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Abschlussadressaten beeinflusst werden können. Eine Relevanz ist daher z. B. anzunehmen, wenn die Informationen dadurch die Adressaten beeinflussen, dass sie ihnen bei der Beurteilung von vergangenen, aktuellen oder zukünftigen Ereignissen helfen oder ihre Beurteilung bestätigten oder korrigieren. Entscheidungsrelevante Informationen sollen deshalb im gemeindlichen Gesamtabchluss ausgewiesen werden, z. B. im Gesamtanhang.

#### **3.4.2.2 Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit**

Dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit kommt bei der örtlichen Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses aufgrund seiner Informationsfunktion eine große Bedeutung zu. Im gemeindlichen Gesamtabchluss müssen zwar grundsätzlich alle Bilanzierungssachverhalte (einzeln) erfasst werden, jedoch muss unter dem Aspekt der Wirtschaftlichkeit zwischen den Kosten der Rechnungslegung und dem Informationszuwachs bzw. dem Nutzen ein angemessenes Verhältnis bestehen. Der Aufwand, der im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses erforderlich ist, muss daher in angemessener Relation zu den zu erwartenden Ergebnissen stehen. Zulässige Vereinfachungen sollten daher bereits bei der Planung der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses berücksichtigt werden.

Über die Frage, ob eine Unwirtschaftlichkeit bei der Aufbereitung einzelner Sachverhalte für den gemeindlichen Gesamtabschluss gegeben ist, muss die Gemeinde örtlich unter Berücksichtigung aller relevanten Umstände und der aus der Entscheidung entstehenden Auswirkungen entscheiden, denn allgemeine Rahmenbedingungen bestehen dafür nicht. Bei der Beurteilung soll die Gemeinde aber auch auf die einzelne zu beachtende Vorschrift abstellen, sodass ggf. ein Konflikt mit einer anderen Vorschrift entstehen kann. Ein solcher Konflikt ist im Rahmen einer Abwägung und Beachtung der Aufgabe des gemeindlichen Gesamtabschlusses, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, zu lösen.

In diesem Zusammenhang muss von der Gemeinde auch beurteilt werden, ob das im Vergleich zur Vollständigkeit entstehende Abweichungsrisiko im Sinne der Aufgabe bzw. Informationsfunktion des gemeindlichen Gesamtabschlusses tragfähig ist. Dabei soll als Prüfungsgrundsatz auch der Grundsatz der Wesentlichkeit eine entsprechende Anwendung finden. In solchen Fällen ist abzuwägen, ob durch den aus Wirtschaftlichkeitsgründen geringeren Aufwand im Gesamtabschluss möglicherweise Informationen weggelassen werden oder eine fehlerhafte Darstellung entsteht, durch die zu treffende wirtschaftliche Entscheidungen der Adressaten des gemeindlichen Gesamtabschlusses beeinflusst werden können. Im Zweifelsfall ist es für die Gemeinde erforderlich, zusätzlich auch Informationen über zugelassene Abweichungen zu geben, um ggf. für notwendig werdende Entscheidungen eine überschlägige Ermittlung zu ermöglichen.

#### **4. Zu Absatz 4 (Anwendung von Vorschriften des Handelsgesetzbuches)**

##### **4.1 Wichtige Bücher des Handelsgesetzbuches**

Das Handelsgesetzbuch (HGB) enthält die Grundlagen für das Handelsrecht in Deutschland und besteht aus mehreren Büchern. Es enthält z. B. für Kapitalgesellschaften besondere Regelungen zu den jährlichen Rechnungslegungsabschlüssen und wurde am 10. Mai 1897 (RGBl. S. 219) erlassen. Die heutige handelsrechtliche Rechtsetzung wird durch die Europäische Gemeinschaft und die Internationale Rechnungslegung stark beeinflusst. Diese Sachlage zeigt sich z. B. im Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) vom 25. Mai 2009 (BGBl. I. S. 1102), mit dem das Handelsgesetzbuch aktualisiert wurde.

Das Handelsgesetzbuch regelt die Rechtsverhältnisse von Kaufleuten, es ist sozusagen das Sonderrecht des Kaufmanns. So beinhaltet dieses Gesetzbuch die Vorschriften über die Rechtsbeziehungen des Kaufmanns zu seinen Geschäftspartnern sowie über die wettbewerbsrechtlichen und gesellschaftsrechtlichen Beziehungen zu anderen Unternehmern. Darüber hinaus enthalten die Regelungen des Handelsgesetzbuches auch die notwendigen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten für Kaufleute (vgl. Abbildung).

<b>Wichtige Bücher des Handelsgesetzbuches</b>	
-	<b>Erstes und zweites Buch</b>
-	<b>Drittes Buch</b>
-	Vorschriften für alle Kaufleute z. B. über Buchführung, Inventar, Jahresabschluss, Aufbewahrung
-	Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften z. B. über Bilanz, Gewinn- und Verlust-Rechnung, Bewertungsvorschriften, Anhang, Lagebericht des Einzelabschlusses, auch über den Konzernabschluss mit Anwendungsbereich, Konsolidierungskreis, Inhalt und Form des Konzernabschlusses, Vollkonsolidierung, Bewertungsvorschriften, Assoziierte Unternehmen, Konzernanhang, Konzernlagebericht sowie Prüfung und Offenlegung
-	Ergänzende Vorschriften für eingetragene Genossenschaften

<b>Wichtige Bücher des Handelsgesetzbuches</b>	
-	Ergänzende Vorschriften für Unternehmen bestimmter Geschäftszweige - Privates Rechnungslegungsgremium, Rechnungslegungsbeirat - Prüfstelle für Rechnungslegung
-	<b>Viertes und fünftes Buch</b>

*Abbildung 652 „Wichtige Bücher des Handelsgesetzbuches“*

Die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses wird z. B. dadurch erleichtert, dass im Rahmen der Einführung des Ressourcenverbrauchskonzepts sowie der doppelten Buchführung bei den Gemeinden die Frage geklärt worden ist, dass sich das NKF als Haushaltsrecht für die Gemeinden an den Regelungen für privatwirtschaftliche Unternehmen orientieren soll. Ein wichtiges Ziel war dabei, einen Gesamtüberblick über die wirtschaftlichen Auswirkungen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung wieder herzustellen und die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde in einem Gesamtabschluss darzustellen.

Das NKF baut deshalb darauf auf, dass das kaufmännische Rechnungswesen immer dann als Referenzmodell gilt, wenn diesem Rechnungswesen nicht die spezifischen Ziele und Aufgaben der Gemeinde entgegenstehen. Derartige Besonderheiten sollen dann möglichst ohne Systembrücke in das Rechnungswesen integriert werden. Auf dieser Basis ist das NKF konzipiert worden. Die Anwendung der statischen Form der Verweisung, statt einer dynamischen Verweisung, ist dabei sachgerecht. Durch sie wird sichergestellt, dass die dem Landesgesetzgeber zustehenden Entscheidungsrechte im Zeitablauf nicht eingeschränkt werden können. Er muss im Falle von Änderungen im Handelsgesetzbuch im Einzelnen klären, ob auch Änderungen bei den in § 50 benannten HGB-Vorschriften in das Landesrecht zu übernehmen sind.

Mit dem Verweis auf handelsrechtliche Gegebenheiten wird zudem verdeutlicht, dass die Gemeinde trotz ihrer vielfältigen Betriebe als eine einzige wirtschaftliche Einheit zu betrachten ist. Bei der Gemeinde muss es deshalb möglich sein, die leistungs- und finanzwirtschaftlich relevanten Informationen in systematischer Form zu einem Gesamtbild zusammenzufassen und den Interessenten verfügbar zu machen. In Zukunft wird aber immer

#### **4.2 Die Anwendung des HGB nach dem Stand 2009**

Im gemeindlichen Gesamtabchluss sind die Betriebe der Gemeinde in öffentlich-rechtlichen Organisationsformen entsprechend der Vorschriften der §§ 300, 301 und 303 bis 305 und §§ 307 bis 309 des Handelsgesetzbuches zu konsolidieren. Die gemeindlichen Betriebe, die unter einem maßgeblichen Einfluss der Gemeinde stehen, sind entsprechend der Vorschriften der §§ 311 und 312 des Handelsgesetzbuches zu konsolidieren. Soweit bei einer entsprechenden Anwendung des Handelsgesetzbuches im Rahmen des Gesamtabchlusses noch Wahlrechte durch die Gemeinde ausgeübt werden dürfen, muss gewährleistet werden, dass die Ausübung dieser Wahlrechte nicht dem Informationszweck des Gesamtabchlusses entgegensteht. Sie darf nicht dazu führen, dass wichtige Informationen unterbleiben.

Aus diesem Grund wird in dieser Vorschrift klargestellt, dass bei der entsprechenden Anwendung der aufgezählten Vorschriften des Handelsgesetzbuches die Fassung vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105), zuletzt geändert durch Gesetz vom 25. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102), der gemeindlichen Konsolidierung zugrunde zu legen ist. Die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses ist daher nach den Möglichkeiten vorzunehmen, die durch die Fassung der benannten Vorschriften nach der angegebenen Änderung gilt. Die Gemeinde darf aufgrund dieses statischen Verweises keine nachfolgenden Änderungen der Vorschriften bei ihrer Konsolidierung berücksichtigen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 49 GemHVO NRW**

Der Gesetzgeber hat mit dieser statischen Verweisung ausdrücklich beabsichtigt, dass der Konsolidierung im gemeindlichen Gesamtabchluss die benannten Vorschriften mit dem zeitlich genau festgelegten Stand „2009“ zugrunde gelegt werden. Dieser Zeitpunkt entspricht dem Stand der Diskussion zu dem die Evaluierung des NKF begonnen worden ist. Das Ergebnis daraus findet sich im vom Landtag Nordrhein-Westfalen beschlossenen im 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz vom 18. September 2012 wieder.

Die o.a. Verweisungen stellen dar keine dynamische Verweisungen dar. Durch die Verweisungen wird daher nicht zugelassen, dass die aufgeführten Vorschriften auch in ihrer fortgeschriebenen bzw. jeweils zum gemeindlichen Abschlussstichtag aktuell geltenden Fassung durch die Gemeinde anwendbar sind. Die Gemeinde hat bei der Aufstellung ihres Gesamtabchlusses zu beachten, dass die Vorschriften nur in der zum Zeitpunkt ihrer Veröffentlichung im Jahre 2009 geltenden Fassung entsprechend angewendet werden dürfen.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**§ 50**  
**Konsolidierung**

(1) Verselbstständigte Aufgabenbereiche in öffentlich-rechtlichen Organisationsformen sind entsprechend den §§ 300, 301 und 303 bis 305 und 307 bis 309 des Handelsgesetzbuches zu konsolidieren.

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

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

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

**Erläuterungen zu § 50:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Einbeziehung von gemeindlichen Betrieben**

**1.1 Allgemeiner Überblick**

Die Gemeinde hat den Jahresabschluss der gemeindlichen Verwaltung (Muttereinheit) und die Jahresabschlüsse des gleichen Geschäftsjahres der gemeindlichen Betriebe (Tochtereinheiten) zu einem Gesamtabschluss zusammenzuführen. Unter Berücksichtigung dieser rechtlichen Vorgabe soll die Gemeinde als eine wirtschaftliche Einheit gelten, bei der die Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit der gemeindlichen Verwaltung und der Betriebe der Gemeinde einen neu abgegrenzten Bereich wirtschaftlicher Aktivitäten darstellt, ohne dass dafür eine eigenständige rechtliche Einheit zu schaffen ist.

Der gemeindliche Gesamtabschluss soll dabei einen Überblick über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde ermöglichen und auch ein haushaltswirtschaftliches Ergebnis der gesamten jahresbezogenen Tätigkeiten der Gemeinde (Aufgabenerfüllung) darstellen. Diese Gegebenheiten führen dazu, dass dem gemeindlichen Gesamtabschluss die „Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“ zugrunde zu legen ist. Das Vorliegen einer faktischen wirtschaftlichen Einheit kann dabei i.d.R. nicht angenommen werden, denn viele gemeindliche Betriebe des Vollkonsolidierungskreises führen zwar gemeindliche Aufgaben durch, doch diese in rechtlich selbstständiger Form. Sie könnten vergleichsweise wie ein Fachbereich oder eine Abteilung der gemeindlichen Verwaltung betrachtet werden.

Einer solchen Betrachtung bedarf es beim gemeindlichen Gesamtabschluss, sodass die Einheitstheorie in Form der „Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“ eine zutreffende rechnungslegende Form für die Gemeinde darstellt und entsprechend umzusetzen ist. In diesem Zusammenhang wird der Gemeinde betriebswirtschaftlich zwar keine unmittelbare Unternehmenseigenschaft zu geordnet, es wird ihr aber eine Unternehmensähnlichkeit zuerkannt. Aufgrund dessen wird in vergleichbarer Weise ein wirtschaftliches Gesamtgebilde auch für den öffentlich-rechtlichen Bereich akzeptiert, wie es bei einem privatrechtlichen Konzern geboten ist.

Zur Herstellung einer „wirtschaftlichen Einheit“ zwischen den Betrieben der Gemeinde und der gemeindlichen Verwaltung genügt es nicht, deren einzelne Jahresabschlüsse unkoordiniert zusammenzurechnen. Vielmehr ist

unter Berücksichtigung der Verflechtungen zwischen der gemeindlichen Verwaltung und den Betrieben der Gemeinde sowie zwischen den Betrieben insgesamt ein haushaltswirtschaftliches Ergebnis für die gesamte Tätigkeit der Gemeinde sowie die daraus entstandene Vermögens- und Schuldengesamtlage zu ermitteln. Es bedarf dazu der einheitlichen Anwendung von Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisregeln sowie der Abgrenzung und Eliminierung „konzerninterner“ Beziehungen. Der gemeindliche Gesamtabschluss macht dabei die Jahresabschlüsse der gemeindlichen Verwaltung und der gemeindlichen Betriebe nicht überflüssig. Außerdem wird eine rechtliche Einheit wie bei einem privatwirtschaftlichen Konzern wird aber nicht angenommen.

Für den gemeindlichen Gesamtabschluss gilt daher, dass alle gemeindlichen Aufgabenträger, die organisatorisch selbstständig sind, also über einen eigenen Rechnungskreis verfügen, in den Gesamtabschluss einzubeziehen sind, und zwar unabhängig von ihrer Rechtsform und ihrem Sitz (Weltabschlussprinzip). Die Vorschrift enthält dabei die Grundlagen für ein Mutter-Tochter-Verhältnis, in dem die gemeindliche Verwaltung (als öffentliche Muttereinheit) und die gemeindlichen Betriebe (als öffentliche Tochtereinheiten) zusammentreffen und miteinander verbunden werden. Nur in dieser Zusammengehörigkeit entsteht ein Verbund mit einem beherrschenden Einfluss der Gemeinde. Daraus entsteht die Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Gesamtabschlusses, der ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln hat.

## **1.2 Die gemeindlichen Aufgabenbereiche**

### **1.2.1 Der Begriff „Verselbstständigte Aufgabenbereiche“**

Für die Anwendung der Vorschriften über den gemeindlichen Gesamtabschluss ist der Begriff „Verselbstständigte Aufgabenbereiche“ gebildet worden, der zweckmäßig und bezogen auf die gesamte gemeindliche Aufgabenerfüllung zu betrachten ist. Die Aufgabe des gemeindlichen Gesamtabschlusses, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, erfordert, den Begriff „Verselbstständigte Aufgabenbereiche“ weit auszulegen und unabhängig davon zu betrachten, ob die gemeindliche Verwaltung und die gemeindlichen Betriebe im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde eine wirtschaftliche, nicht wirtschaftliche oder hoheitliche Aufgabe erfüllen.

Für die Einbeziehung in den gemeindlichen Gesamtabschluss ist es außerdem unerheblich, ob vor der Gründung eines gemeindlichen Betriebes bereits eine gesonderte Organisationseinheit in der gemeindlichen Verwaltung bestand, von der die an den Betrieb übertragene gemeindliche Aufgabe zuvor erledigt wurde. Daher ist der Begriff auch nicht ausschließlich nach der Vorschrift über die zulässige wirtschaftliche Betätigung der Gemeinde auszulegen, auch wenn ein Zusammenhang mit den einschlägigen Vorschriften besteht (vgl. § 107 GO NRW). Er soll auch nicht die Gemeinde veranlassen, ihre Entscheidung über die Einbeziehung von gemeindlichen Betrieben in den Vollkonsolidierungskreis des Gesamtabschlusses von den Inhalten der gemeindlichen Aufgabenerfüllung abhängig zu machen.

### **1.2.2 Der Begriff „Betrieb“**

Zur Vereinfachung in der Handhabung und Lesbarkeit bietet es sich aber an, den Begriff „Verselbstständigte Aufgabenbereiche“ durch den Begriff „Betrieb“ zu ersetzen. Der Betrieb stellt dabei eine Wirtschaftseinheit dar, in der Dienstleistungen oder Produkte für Dritte zur örtlichen Bedarfsdeckung bereitgestellt werden. Der Begriff „Betrieb“ soll daher alle Organisationseinheiten der Gemeinde außerhalb der gemeindlichen Verwaltung erfassen. Diese gemeindlichen Einheiten können als Betriebe wirtschaftlich und organisatorisch selbstständig oder auch rechtlich selbstständig sein. Die Betriebe können zudem in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form bestehen. Alle gemeindlichen Betriebe müssen zur Aufgabenerfüllung der Gemeinde beitragen und sind daher als Konsolidierungseinheiten für den gemeindlichen Gesamtabschluss von grundlegender Bedeutung.

### **1.2.3 Der Begriff „Konsolidierungseinheiten“**

Das gemeindegewirtschaftliche Handeln der Gemeinde wird durch gemeinderechtliche und durch gesellschaftsrechtliche Vorschriften geprägt. Als Gemeindegewirtschaftsrecht bildet es einen eigenständigen Teilbereich in der Gemeindeordnung (vgl. 11. Teil der GO NRW). Dieser Teilbereich enthält insbesondere Bestimmungen zur Zulässigkeit der wirtschaftlichen Betätigung der Gemeinde, durch die auch eine Abgrenzung zwischen wirtschaftlicher und nicht-wirtschaftlicher Betätigung erfolgt (vgl. § 107 GO NRW). Dazu werden die zulässigen öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Organisationsformen nomiert, die für die wirtschaftliche und nicht-wirtschaftliche Betätigung der Gemeinde zur Verfügung stehen sowie die Voraussetzungen, unter denen privatrechtliche organisierte gemeindliche Betriebe möglich sind (vgl. § 108 GO NRW).

Zu den Konsolidierungseinheiten gehören auch die gemeindlichen Betriebe, die in öffentlich-rechtlicher Form bestehen. Dazu zählen die wirtschaftlichen Unternehmen der Gemeinde (§ 114 GO NRW) und die organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen der Gemeinde (§ 107 Abs. 2 GO NRW) sowie die rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen der Gemeinde (§ 97 Abs. 1 Nr. 4 GO NRW) als gemeindliche Sondervermögen (vgl. § 97 GO NRW). Zu den Sondervermögen gehören auch die gemeindlichen Krankenhäuser, die als organisatorisch und wirtschaftlich eigenständige Einrichtungen von der Gemeinde zu betreiben sind (vgl. §§ 1 und 10 GemKHBVO). Diese gemeindlichen Sondervermögen werden haushaltsmäßig den rechtlich selbstständigen Betrieben der Gemeinde gleichgestellt. Alle gemeindlichen Betriebe müssen zur Aufgabenerledigung der Gemeinde beitragen und sind daher als Konsolidierungseinheiten für den gemeindlichen Gesamtabchluss und entsprechend zu behandeln.

Dieser Umfang an gemeindegewirtschaftlichen Betrieben bestimmt u.a. die örtliche Zusammensetzung des Konsolidierungskreises der Gemeinde, der zusammen mit der gemeindlichen Verwaltung die Grundlage für den Gesamtabchluss bildet. Die Jahresabschlüsse dieser gemeindlichen Betriebe sind deshalb mit dem Jahresabschluss der Verwaltung der Gemeinde zu konsolidieren (Grundsatz der Zusammenfassung der Jahresabschlüsse). Der gemeindliche Gesamtabchluss wird dabei insgesamt auf einheitlichen Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellt, sodass gleiche Sachverhalte grundsätzlich gleich behandelt werden oder Nutzungsdauern für gleiche und gleich genutzte Vermögensgegenstände bei der Gemeinde und ihren Betrieben übereinstimmen müssen. Die gemeindlichen Betriebe müssen deshalb ggf. Anpassungen bei ihren Wertansätzen vornehmen, in dem sie ihre Einzelabschlüsse nach gemeindlichem Recht überprüfen und i.d.R. in eine Gemeindebilanz (GB II) überleiten.

In der GB II werden die Ansatz- und Bewertungswahlrechte für den gemeindlichen Gesamtabchluss unter Berücksichtigung der örtlichen Erfordernisse neu auf die Einzelabschlüsse der gemeindlichen Betriebe angewendet. Insofern werden dadurch die Einzelabschlüsse der gemeindlichen Betriebe entsprechend fortgeschrieben. Die GB II eines jeden gemeindlichen Betriebes des Konsolidierungskreises ist daher sowohl eine Voraussetzung als auch eine Grundlage für die weiteren Aufstellungsschritte des gemeindlichen Gesamtabchlusses, insbesondere auch zur Durchführung der notwendigen Konsolidierungsschritte.

In diese gemeindliche Zusammenfassung sind jedoch nicht die „Jahresergebnisse“ der Verwaltungsbetriebe der Gemeinde bzw. die Ergebnisse der gemeindlichen Regiebetriebe einzubeziehen, weil diese zur gemeindlichen Verwaltung gehören und deshalb durch den Haushalt der Gemeinde erfasst werden. Ebenso werden nicht die steuerrechtlichen Abschlüsse der Betriebe gewerblicher Art (BgA) in den gemeindlichen Gesamtabchluss einbezogen, weil diese Betriebe nur in einer steuerrechtlichen Betriebsform bestehen, die keine gemeinderechtliche Organisationsform darstellt.

Beim gemeindlichen Konsolidierungskreis ist zudem zu berücksichtigen, dass dieser in Zukunft auch Veränderungen unterliegen kann, z. B. wenn durch eine Veräußerung ein gemeindlicher Betrieb aufgegeben wird, der dann aus dem gemeindlichen Konsolidierungskreis ausscheidet. Auch durch die Errichtung oder den Erwerb

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

neuer gemeindlicher Betriebe, die in den Gesamtabchluss einzubeziehen sind, verändert sich der gemeindliche Konsolidierungskreis. Zu jedem Abschlussstichtag ist daher von der Gemeinde der für den davorliegenden Gesamtabchluss gebildete Konsolidierungskreis zu überprüfen und ggf. anzupassen. Von der genannten Vorschrift wird jedoch nicht die Kapitalanlage der Gemeinde oder der Erwerb eines Mindestanteils an einer Genossenschaft oder die Mitgliedschaft in einem Verein erfasst. Solche „unechten“ Beteiligungen sollen daher nicht in den Konsolidierungskreis für den Gesamtabchluss der Gemeinde einbezogen werden.

#### 1.2.4 Das Mutter-Tochter-Verhältnis

Die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses setzt grundsätzlich ein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen den Beteiligten voraus. Die Vorschrift enthält dazu zwar keine ausdrückliche Regelung, gleichwohl stellt sie eine Grundlage für die Verbindung zwischen der gemeindlichen Verwaltung als öffentliche Muttereinheit und den gemeindlichen Betrieben als öffentliche Tochtereinheiten dar. Im Sinne der Vorschrift und unter Berücksichtigung der Zwecke des Gesamtabchlusses der Gemeinde stellen die verselbstständigten Aufgabenbereiche (Betriebe) in öffentlich-rechtlichen Organisationsformen jeweils Tochtereinheiten der gemeindlichen Verwaltung dar.

Diese Einordnung gilt entsprechend für gemeindliche Betriebe des privaten Rechts, die unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde stehen sowie bei Betrieben der Gemeinde, bei denen die Voraussetzungen für die Ausübung von Kontrollrechten durch die Gemeinde vorliegen. Die notwendigen Arbeitsschritte zur Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses erfordern in diesem Zusammenhang das tatsächliche Bestehen einer unmittelbaren Verbindung zwischen der gemeindlichen Verwaltung als öffentliche Muttereinheit und den betreffenden gemeindlichen Betrieben, die öffentliche Tochtereinheiten darstellen (vgl. Abbildung).

<b>Die Konsolidierungseinheiten</b>
<b>Mit dem Jahresabschluss der gemeindlichen Verwaltung sind zu konsolidieren, die Jahresabschlüsse der</b>
- gemeindlichen Betriebe, die mit der Gemeinde eine Rechtseinheit bilden
- gemeindlichen Betriebe und Vermögensmassen mit Nennkapital, an denen die Gemeinde eine Beteiligung hält
- Anstalten, die von der Gemeinde auf der Grundlage rechtlicher Vorschriften als Anstalt des öffentlichen Rechts (AÖR) alleine oder zusammen mit anderen Gemeinden oder sonstigen Dritten getragen werden (Kommunalunternehmen)
- Zweckverbände, in denen die Gemeinde Mitglied ist
- rechtlich selbstständigen kommunalen Stiftungen, bei denen die Gemeinde Stifter ist
- sonstigen rechtlich selbstständigen Aufgabenträger, deren finanzielle Existenz aufgrund rechtlicher Verpflichtungen wesentlich durch die Gemeinde gesichert wird, sodass ein Abhängigkeitsverhältnis zur Gemeinde besteht (institutionelle Finanzunterstützung)

*Abbildung 653 „Die Konsolidierungseinheiten“*

Diese Gegebenheiten schaffen bei den Gemeinden, abhängig von den Unternehmensverträgen im Einzelnen, ein dem Handelsrecht vergleichbares Konzernverhältnis und erleichtern damit die unmittelbare Anwendung der im Einzelnen in dieser Vorschrift bestimmten handelsrechtlichen Vorschriften. So treten in der gemeindlichen Gesamtbilanz im Gesamtabchluss der Gemeinde anstelle der Finanzanlagen (Anteile an gemeindlichen Betrieben)

die Vermögensgegenstände und Schulden der einzelnen in die Vollkonsolidierung einbezogenen Betriebe, soweit diese nach dem gemeindlichen Haushaltsrecht bilanzierungsfähig sind. Deshalb muss sich die gemeindliche Konsolidierung an den Bedingungen orientieren, die für die Gemeinde als öffentliche Muttereinheit gelten.

### 1.3 Die Konsolidierungsformen bei gemeindlichen Betrieben

#### 1.3.1 Die zugelassenen Konsolidierungsformen

In den gemeindlichen Gesamtabschluss hat die Gemeinde ihren Jahresabschluss nach § 95 GO NRW und die Jahresabschlüsse des gleichen Geschäftsjahres aller gemeindlichen Betriebe in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form zu konsolidieren. In diesem Zusammenhang bezeichnet der Begriff „Konsolidierung“ die Technik der Aufrechnung bzw. Eliminierung von Bilanzposten und Ergebnispositionen bzw. GuV-Positionen. Diese Posten wären, wenn die Gemeinde mit ihren Betrieben eine wirtschaftliche Einheit wäre, in der gemeindlichen Bilanz und in der Ergebnisrechnung der Gemeinde nicht ansatzfähig. Die Betriebe der Gemeinde werden in ihren unterschiedlichen Formen und unter Berücksichtigung der tatsächlichen Beteiligungsverhältnisse in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen (vgl. Abbildung).

<b>Die Konsolidierungsformen bei gemeindlichen Betrieben</b>		
<b>Gemeindlicher Betrieb als Tochtereinheit</b>	<b>Gemeindlicher Betrieb als assoziierter Betrieb</b>	<b>Gemeindlicher Betrieb als sonstiger Betrieb</b>
Vollkonsolidierung	Equity-Konsolidierung	Keine gesonderte Konsolidierung
Einbeziehung des Vermögens und der Schulden	Einbeziehung des Beteiligungswertes	Übernahme der fortgeführten Anschaffungskosten

*Abbildung 654 „Die Konsolidierungsformen bei gemeindlichen Betrieben“*

Bei der Durchführung der Vollkonsolidierung im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses sind insbesondere die Kapitalkonsolidierung sowie die Schuldenkonsolidierung davon betroffen, weil bei diesen beiden Vorgängen der von der Gemeinde in ihrer Bilanz angesetzte Beteiligungsbuchwert für einen gemeindlichen Betrieb mit dem Eigenkapital dieses Betriebes aufgerechnet wird.

Dieser Sachverhalt betrifft gemeindliche Betriebe, die nach § 50 Absatz 1 und 2 GemHVO NRW in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen werden. Von dieser Aufrechnung sind jedoch nicht die gemeindlichen Betriebe betroffen, die unter dem maßgeblichen Einfluss der Gemeinde stehen und daher entsprechend den §§ 311 und 312 des Handelsgesetzbuches zu konsolidieren sind (vgl. Absatz 3 der Vorschrift). Die übrigen gemeindlichen Betriebe werden mit ihrer Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen.

#### 1.3.2 Nicht vorgesehene Konsolidierungsform

Die Möglichkeit, einen gemeindlichen Betrieb, der gemeinsam von der Verwaltung der Gemeinde mit einem gemeindlichen Betrieb oder auch mit einem oder mehreren nicht in den Gesamtabschluss einbezogenen Unternehmen bzw. Betrieben geführt wird, entsprechend den Anteilen am Kapital in den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehen (Quotenkonsolidierung nach § 310 HGB), wurde haushaltsrechtlich nicht zugelassen. Ein Anlass dazu war, dass innerhalb des gemeindlichen Gesamtabschlusses möglichst nur wenige geeignete Methoden zur

Anwendung kommen und kein zusätzliches Wahlrecht zwischen einer Quotenkonsolidierung und der Equity-Methode geschaffen werden sollte. Aus einer Gesamtsicht betrachtet wurde deshalb die Festlegung der Vollkonsolidierung (vgl. §§ 300, 301 und 303 bis 305 und 307 bis 309 HGB) und der Equity-Methode (vgl. §§ 311 und 312 HGB) als ausreichend und sachgerecht für die Abbildung der wirtschaftlichen Verhältnisse der Gemeinde und die Aufstellung des Gesamtabchlusses angesehen.

#### **1.4 Besonderheiten bei finanziellen Abhängigkeitsverhältnissen**

##### **1.4.1 Allgemeines**

Die Einbeziehung von sonstigen rechtlich selbstständigen Aufgabenträgern, deren finanzielle Existenz aufgrund rechtlicher Verpflichtungen wesentlich durch die Gemeinde gesichert wird, in den gemeindlichen Gesamtabchluss erfordert eine erweiterte Betrachtung. Im Rahmen des IMK-Beschlusses zur Reform des gemeindlichen Haushaltsrechts im Jahre 2003 war es nicht beabsichtigt, jeden fremden Aufgabenträger, der einen Zuschuss von der Gemeinde erhält, deswegen in den Gesamtabchluss der Gemeinde einzubeziehen. Die ausschlaggebende Voraussetzung für die Einbeziehung eines Dritten als Aufgabenträger in den gemeindlichen Gesamtabchluss sollte vielmehr ein finanzielles Abhängigkeitsverhältnis sein. Ein solches Abhängigkeitsverhältnis zwischen dem Aufgabenträger und der Gemeinde kann aber nur dann als gegeben angesehen werden, wenn die Gemeinde durch ihre finanzielle Unterstützung des Aufgabenträgers den Zweck verfolgt, den Aufgabenträger als örtliche Institution im Sinne ihrer Aufgabenerfüllung zu erhalten.

Aus dem bestehenden Verhältnis zwischen der Gemeinde und dem Aufgabenträger muss daher erkennbar und nachvollziehbar sein, dass ein institutionelles (finanzielles) Abhängigkeitsverhältnis des Aufgabenträgers von der Gemeinde besteht. Für die Einbeziehung eines solchen Aufgabenträgers in den gemeindlichen Gesamtabchluss müssen zudem auch die sonstigen Konsolidierungsvoraussetzungen durch den Aufgabenträger erfüllt sein. Für eine Einbeziehung in den gemeindlichen Gesamtabchluss lässt sich deshalb z. B. ableiten, dass bei einem fremden Aufgabenträger, der als Institution finanziell von der Gemeinde abhängig ist, die Gemeinde auch in dessen Entscheidungsgremien vertreten sein müsste.

In den Fällen, in denen diese Sachlage vor Ort nicht gegeben ist, spricht dieses Indiz, unabhängig von der finanziellen Größenordnung der gemeindlichen Zuschüsse, dafür, dass dieser Aufgabenträger für die Gemeinde aus ihrer "Gesamtabschlusssicht" heraus, von untergeordneter Bedeutung ist. Eine solche Abgrenzung oder Ausgrenzung muss aber im Zusammenhang und in Einklang mit den sonstigen Gegebenheiten, die zu einem Verzicht auf die Einbeziehung gemeindlicher Betriebe oder anderer Dritter in den gemeindlichen Konsolidierungskreis führen stehen. Sie muss mit diesen Gegebenheiten aber nicht identisch sein.

##### **1.4.2 Die Beurteilung der Abhängigkeit**

Von einem finanziellen Abhängigkeitsverhältnis eines Dritten als Aufgabenträger gegenüber der Gemeinde ist i.d.R. auszugehen, wenn die Gemeinde jährlich Finanzleistungen an den Aufgabenträger zu erbringen hat, die dazu führen, dass durch die gemeindlichen Finanzleistungen die Aufwendungen des Aufgabenträgers überwiegend ertragswirksam gedeckt werden. Ob bei der Beurteilung der finanziellen Abhängigkeit eines Aufgabenträgers von der Gemeinde auch das Volumen der gemeindlichen Zuschüsse an diesen Aufgabenträger ausschlaggebend sein soll, z. B. bei mehr als ... % der Summe der von der Gemeinde an Dritte gewährten Zuschüsse, muss dabei von der Gemeinde eigenverantwortlich entschieden werden. In die Beurteilung ist aber auch einzubeziehen, ob die Abhängigkeit nur aus der laufenden Geschäftstätigkeit des fremden Aufgabenträgers oder auch aus seiner Investitionstätigkeit und/oder der Finanzierungstätigkeit heraus besteht.

Bei einer ausschließlichen finanziellen Abhängigkeit aus der laufenden Geschäftstätigkeit des Aufgabenträgers heraus dürfte aufgrund der aufwandswirksamen Finanzleistungen der Gemeinde, die auch in die Gesamtergebnisrechnung einfließen, i.d.R. eine vollständige Einbeziehung des Aufgabenträgers in den gemeindlichen Gesamtabchluss nur in Betracht kommen, wenn zusätzlich eine besondere Bedeutung des Aufgabenträgers hinsichtlich der gemeindlichen Aufgabenerfüllung besteht. Eines unmittelbaren Bezuges zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung bedarf es auch dann, wenn eine finanzielle Abhängigkeit des fremden Aufgabenträgers allein aus seiner Investitionstätigkeit und/oder seiner Finanzierungstätigkeit heraus besteht und die Gemeinde z. B. aufgrund ihrer finanziellen Investitionsleistungen nicht wirtschaftlicher Eigentümer der Vermögensgegenstände geworden ist oder die Investitionszuwendung nicht als Rechnungsabgrenzungsposten bilanzieren kann.

## **1.5 Mehrstufige Beteiligungsstrukturen der Gemeinde**

### **1.5.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Konsolidierung im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses ist grundsätzlich auf eine einstufige Beteiligungsstruktur der Gemeinde ausgerichtet. Es bestehen aber gleichwohl auch mehrstufige Beteiligungen bei der Gemeinde. In der gemeindlichen Praxis sind die mehrstufigen Beteiligungsstrukturen vielfach sehr komplex und haben in ihrer Eigenständigkeit erhebliche Bedeutung. Bei solchen Formen der wirtschaftlichen Betätigung will die Gemeinde neben organisatorischen und aufgabenbezogenen Zielen auch steuerliche Ziele verwirklichen. Aus den komplexen Beteiligungsstrukturen der Gemeinde können sich aber ggf. Probleme und besondere Fragestellungen bei den einzelnen Konsolidierungsschritten für den gemeindlichen Gesamtabchluss ergeben, z. B., ob Tochtereinheiten der Gemeinde zu einem Konzernabschluss nach handelsrechtlichen Vorschriften verpflichtet sind, sodass eine Mehrstufigkeit bei der Aufstellung des Gesamtabchlusses der Gemeinde besteht.

In solchen Fällen bedarf es einer besonderen Berücksichtigung der gemeindlichen Tochtereinheiten, die auf der untersten Stufe angesiedelt sind. Bei den darauf aufbauenden Konsolidierungen muss dem Einheitsgedanken ausreichend Rechnung getragen werden. Daher ist bei der Konsolidierung von mehrstufigen Beteiligungsstrukturen z. B. zu klären, ob die Sukzessiv- oder Kettenkonsolidierung oder die Simultankonsolidierung zur Anwendung kommen sollen. Außerdem müssen die für die einstufige Konsolidierung geschaffenen Regelungen auf die Fälle einer mehrstufigen Konsolidierung übertragen werden.

### **1.5.2 Die mehrstufige gemeindliche Beteiligung**

Die gemeindlichen Beteiligungen stellen in einer Vielzahl von Fällen in Bezug auf die Verwaltung der Gemeinde nicht nur unmittelbare, sondern auch mittelbare Beteiligungen dar. Sofern ein gemeindlicher Betrieb an einem in den gemeindlichen Gesamtabchluss einzubeziehenden Betrieb beteiligt ist, muss für die Konsolidierung von einem mehrstufigen Konzern im Sinne des Handelsrechts ausgegangen werden (vgl. § 290 Absatz 3 und 4 HGB). Dabei ist dann insbesondere zu berücksichtigen, ob ggf. auch „konzernfremde“ Dritte an einem solchen Betrieb beteiligt sind. Die gemeindliche Beteiligung erfordert die Bestimmung der effektiven Beteiligungsquote. Der Anteil der Gemeinde soll dabei möglichst nach der multiplikativen Methode ermittelt werden, denn bei dieser Methode bilden die „Konzernanteile“ an dem gemeindlichen Betrieb die Grundlage für die Konsolidierung.

In diesen Fällen wird z. B. die Beteiligungsquote der Gemeinde an einem gemeindlichen Betrieb i.H.v. 80 % mit der Beteiligungsquote des gemeindlichen Betriebes an dem weiteren Betrieb i.H.v. 80 % multipliziert, sodass sich eine effektive Beteiligungsquote i.H.v. 64 % ( $0,8 \times 0,8 = 0,64$ ) ergibt. Wie häufig dieser Vorgang zu wiederholen ist, hängt von der Anzahl der Stufen im „mehrstufigen Konzern“ ab. In diesem Zusammenhang muss zudem das mit dem Beteiligungsbuchwert aufzurechnende anteilige Eigenkapital ermittelt werden. Es ergibt sich aus der Multiplikation des tatsächlichen Eigenkapitals mit der ermittelten effektiven Beteiligungsquote. Auch ist zu beach-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

ten, dass in der gemeindlichen Konsolidierung nur der anteilige Beteiligungsbuchwert zu berücksichtigen ist und auch die Anteile anderer Gesellschafter zu ermitteln sind.

Die Durchführung der Konsolidierungen in einem mehrstufigen gemeindlicher „Konzern“ soll von der Gemeinde schritt- oder stufenweise als Kettenkonsolidierung vorgenommen werden. Die methodisch noch mögliche Simultankonsolidierung als „Konsolidierung in einem Schritt“ soll nicht durchgeführt werden, weil hierbei der Unterschiedsbetrag und der Ausgleichsposten für die Anteile anderer Gesellschafter für alle Stufen gleichzeitig in saldierter Form ermittelt wird. Insbesondere wird aber auch der Saldo aus der Saldierung des Geschäfts- oder Firmenwertes mit dem passiven Unterschiedsbetrag ausgewiesen. Eine solche Saldierung ist aber weder im HGB-Konzern noch im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses zulässig.

### **1.5.3 Die Berücksichtigung von Teilkonzernen**

Im Rahmen der Bestimmung des gemeindlichen Konsolidierungskreises, in den die Verwaltung der Gemeinde als Muttereinheit und die gemeindlichen Betriebe als Tochtereinheiten einbezogen werden, kann der Sachverhalt bekannt werden, dass ein gemeindlicher Betrieb in einer Rechtsform des privaten Rechts bereits nach den handelsrechtlichen Vorschriften ein Mutterunternehmen darstellt und deshalb zur Aufstellung eines handelsrechtlichen Konzernabschlusses verpflichtet ist (vgl. §§ 290 ff. HGB). In einem solchen Fall kommt es auf die Rechtsform der Tochterunternehmen dieses gemeindlichen Betriebes nicht an. Der gemeindliche Gesamtabschluss würde dann in einem solchen Fall nach einem Stufenkonzept - vergleichbar dem handelsrechtlichen Konzept - aufgebaut werden können. Ein gemeindlicher Betrieb, der handelsrechtlich ein Mutterunternehmen darstellt, wäre dann gleichzeitig eine Tochtereinheit in seinem Verhältnis zur gemeindlichen Verwaltung als Muttereinheit und würde als ein gemeindlicher „Teilkonzern“ im Gesamtabchluss zu behandeln sein.

Der eigenständige handelsrechtliche Konzernabschluss wäre dann der Abschluss dieses gemeindlichen Betriebes und wäre haushaltsrechtlich als „Teilkonzernabschluss“ zu behandeln und entsprechend zu konsolidieren. Dieser Sachverhalt würde ermöglichen, dass eine gesonderte Konsolidierung der einzelnen Jahresabschlüsse mehrerer gemeindlicher Betriebe, die dem handelsrechtlichen Konzern angehören, entbehrlich wäre. In diesem Zusammenhang ist für den gemeindlichen Gesamtabschluss zu beachten, dass in den Fällen, in denen assoziierte Betriebe der Gemeinde einen handelsrechtlichen Konzernabschluss aufstellen, eine besondere Regelung in § 312 Absatz 6 HGB besteht. Danach ist für den gemeindlichen Gesamtabchluss nicht vom Jahresabschluss des Betriebes auszugehen, sondern von dem von diesem Betrieb aufgestellten Konzernabschluss.

Aus Transparenz- und Informationsgründen müsste der handelsrechtliche Konzernabschluss eines gemeindlichen Betriebes dann dahingehend gekennzeichnet werden, dass er gemeindebezogen einen „Teilkonzernabschluss“ darstellt, denn dieses ist für die Adressaten nicht unmittelbar erkennbar. Die zulässige Einbeziehung eines „Teilkonzernabschlusses“ in den gemeindlichen Gesamtabchluss erfordert die Beachtung folgender wichtiger Voraussetzungen (vgl. Abbildung).

<b>Voraussetzungen bei Einbeziehung eines „Teilkonzernabschlusses“</b>	
<b>1.</b>	Es wird ein vollständiger handelsrechtlicher Konzernabschluss eines gemeindlichen Betriebes aufgestellt.
<b>2.</b>	Die Kapitalverflechtungen und Leistungsbeziehungen zwischen den im Teilkonzern voll zu konsolidierenden Betrieben und der gemeindlichen Verwaltung müssen aufgedeckt und berücksichtigt werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

<b>Voraussetzungen bei Einbeziehung eines „Teilkonzernabschlusses“</b>	
<b>3.</b>	Die Kapitalverflechtungen und Leistungsbeziehungen zwischen den im Teilkonzern voll zu konsolidierenden Betrieben und anderen voll zu konsolidierenden gemeindlichen Betrieben müssen aufgedeckt und berücksichtigt werden.
<b>4.</b>	Änderungen der Konsolidierungsstruktur im Vergleich zum Abschluss der gemeindlichen Verwaltung müssen berücksichtigt werden.
<b>5.</b>	Im handelsrechtlichen Konzern aufgedeckte stille Reserven müssen auf Ebene des gemeindlichen „Teilkonzerns“ fortgeschrieben werden.

*Abbildung 655 „Voraussetzungen bei Einbeziehung eines „Teilkonzernabschlusses“*

Diese örtliche Gegebenheit führt weder dazu, dass auf den handelsrechtlichen Konzernabschluss noch auf den gemeindlichen Gesamtabchluss verzichtet werden kann. Die Sachlage ermöglicht vielmehr, dass in den gemeindlichen Gesamtabchluss nicht jeder gemeindliche Betrieb, der dem handelsrechtlich geprägten „Konzern“ angehört, sondern das nur das Mutterunternehmen (gemeindlicher Betrieb) mit seinem Konzernabschluss einbezogen werden müsste.

## **1.6 Nicht zu berücksichtigende Organisationsformen und Mitgliedschaften**

### **1.6.1 Die Verwaltungs- und Regiebetriebe**

Die Verwaltungsbetriebe der Gemeinde sind rechtlich und wirtschaftlich unselbstständig und daher keine Betriebe, Einrichtungen oder Unternehmen, die außerhalb der gemeindlichen Verwaltung stehen und daher in der Bilanz der Gemeinde anzusetzen sind. Ebenso sind Regiebetriebe der Gemeinde nicht anzusetzen, denn bei diesen rechtlich und wirtschaftlich unselbstständigen Unternehmen kann nur die Gemeinde und nicht der Regiebetrieb Rechtsbeziehungen mit einem Wirtschaftspartner eingehen. Die Verwaltungsbetriebe und die Regiebetriebe der Gemeinde sind Teil der gemeindlichen Verwaltung.

Für diese Einheiten bestehen keine eigenen Rechnungskreise sowie kein abgegrenztes Betriebsvermögen. Sie sind vielmehr in den Haushaltsplan der Gemeinde integriert, der die ihnen zuzuordnenden Erträge und Aufwendungen sowie Zahlungen zu enthalten hat. Die Einheiten sind damit auch an den gemeindlichen Jahresabschluss gebunden. Aus diesen Gründen stellen die gemeindlichen Verwaltungsbetriebe und Regiebetriebe keine im Gesamtabchluss der Gemeinde zu berücksichtigende Organisationsformen dar.

### **1.6.2 Die „Betriebe gewerblicher Art“**

Ein „Betrieb gewerblicher Art“ (BgA) der Gemeinde stellt gemeinderechtlich keine bestimmte abgrenzbare eigenständige wirtschaftliche Betätigungsform der Gemeinde dar. Es bedarf daher auch keiner entsprechenden ausdrücklichen Regelung über diese Sonderform, auch wenn sie organisatorisch bestimmten Bereichen innerhalb der gemeindlichen Verwaltung zugeordnet wird. Außerdem wird auch für den jährlichen Haushaltsplan der Gemeinde, an den die gemeindliche Verwaltung bei ihrer Tätigkeit gebunden ist (vgl. § 79 Absatz 3 GO NRW), wird für die steuerrechtliche Sonderform „Betriebe gewerblicher Art“ keine gesonderten Nachweis bei der Veranschlagung oder Abrechnung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verlangt.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 50 GemHVO NRW**

Die Sonderform „Betrieb gewerblicher Art“ entsteht vielmehr wegen der steuerlich relevanten Tätigkeiten der Gemeinde, denn nach § 4 i.V.m. § 1 Absatz 1 Nummer. 6 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) stellt eine Tätigkeit einer Gemeinde dann einen „Betrieb gewerblicher Art“ dar, wenn eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit der Gemeinde zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft vorliegt, die sich innerhalb der Tätigkeit der Gemeinde wirtschaftlich heraushebt und in analoger Anwendung des § 14 AO keine vermögensverwaltende Tätigkeit der Gemeinde ist (vgl. steuerrechtliche Literatur). Die Abgrenzung zur vermögensverwaltenden Tätigkeit richtet sich dabei nach den allgemeinen ertragssteuerlichen Grundsätzen zur Abgrenzung der Vermögensverwaltung von gewerblichen Einkünften. Die „Betriebe gewerblicher Art“ der Gemeinde stellen daher eine steuerrechtliche Sonderform und keine im gemeindlichen Gesamtabchluss zu berücksichtigende Organisationsform dar.

### **1.6.3 Die Vereins- und Verbandsmitgliedschaften**

Im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung kann die Gemeinde ein Mitglied in einem rechtsfähigen Verein sein. Diese Mitgliedschaften haben sachlich betrachtet für die Gemeinde keinen bilanzierungsfähigen wirtschaftlichen Gehalt, der unter den Finanzanlagen anzusetzen wäre. In derartigen Organisationen sind natürliche und/oder juristische Personen zusammengeschlossen, bei denen der Umfang der Mitgliedschaft personenbezogen und nicht vermögensbezogen bestimmt und durch jährliche Mitgliedsbeiträge getragen wird. Solche Mitgliedschaften stellen daher keine im gemeindlichen Gesamtabchluss zu berücksichtigende Organisationsform dar. Dies gilt entsprechend für Mitgliedschaften der Gemeinde in einem gemeindlichen Fachverband oder in einem Interessenverband, so dass z. B. die Mitgliedschaft der Gemeinde in einem kommunalen Spitzenverband nicht zu bilanzieren ist.

### **1.6.4 Die Mitgliedschaft in einer Versorgungskasse**

Zur Abwicklung der gemeindlichen Versorgungsleistungen an die aus dem aktiven Dienst ausgeschiedenen Beamtinnen und Beamten kann oder muss die Gemeinde Mitglied in einer Versorgungskasse sein. Die Versorgungskasse erbringt für die ihr angeschlossenen Gemeinden die notwendigen Versorgungsleistungen an die Berechtigten. Zu den erforderlichen Zahlungsleistungen werden die Mitgliedsgemeinden im Rahmen eines Umlageverfahrens herangezogen. Aus diesen Gegebenheiten entsteht keine von der Gemeinde im gemeindlichen Gesamtabchluss zu berücksichtigende Beteiligung. Diese Sachlage gilt entsprechend auch für die Mitgliedschaft der Gemeinde in der Zusatzversorgungskasse sowie in der Unfallkasse Nordrhein-Westfalen.

### **1.6.5 Bestimmte privatrechtliche Betriebsformen**

Für eine gemeindliche Beteiligung kommen Betriebe in der Rechtsform der Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) und der offenen Handelsgesellschaft (OHG) nicht in Betracht, da in diesen Privatrechtsformen die Gemeinde mit ihrem gesamten Vermögen haften würde. Die Gemeinde darf für ihre Betriebe jedoch nur eine Rechtsform des privaten Rechts wählen, bei welcher die Haftung der Gemeinde auf einen bestimmten Betrag begrenzt ist (§ 108 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW). Deshalb kann die Gemeinde auch lediglich als Kommanditist einer Kommanditgesellschaft angehören, denn nur dann ist ihre Haftung auf einen bestimmten Betrag begrenzt.

## **1.7 Die Prüfschritte zur Abgrenzung des örtlichen Konsolidierungskreises**

Das nachfolgende Schema dient der Unterstützung der Abgrenzung des örtlichen Konsolidierungskreises (Quelle: Praxisleitfaden zur Aufstellung des NKF-Gesamtabchlusses 2009). Es gewährleistet eine differenzierte Betrachtung der gemeindlichen Betriebe aufgrund von bestimmten Informationen (vgl. Abbildung).

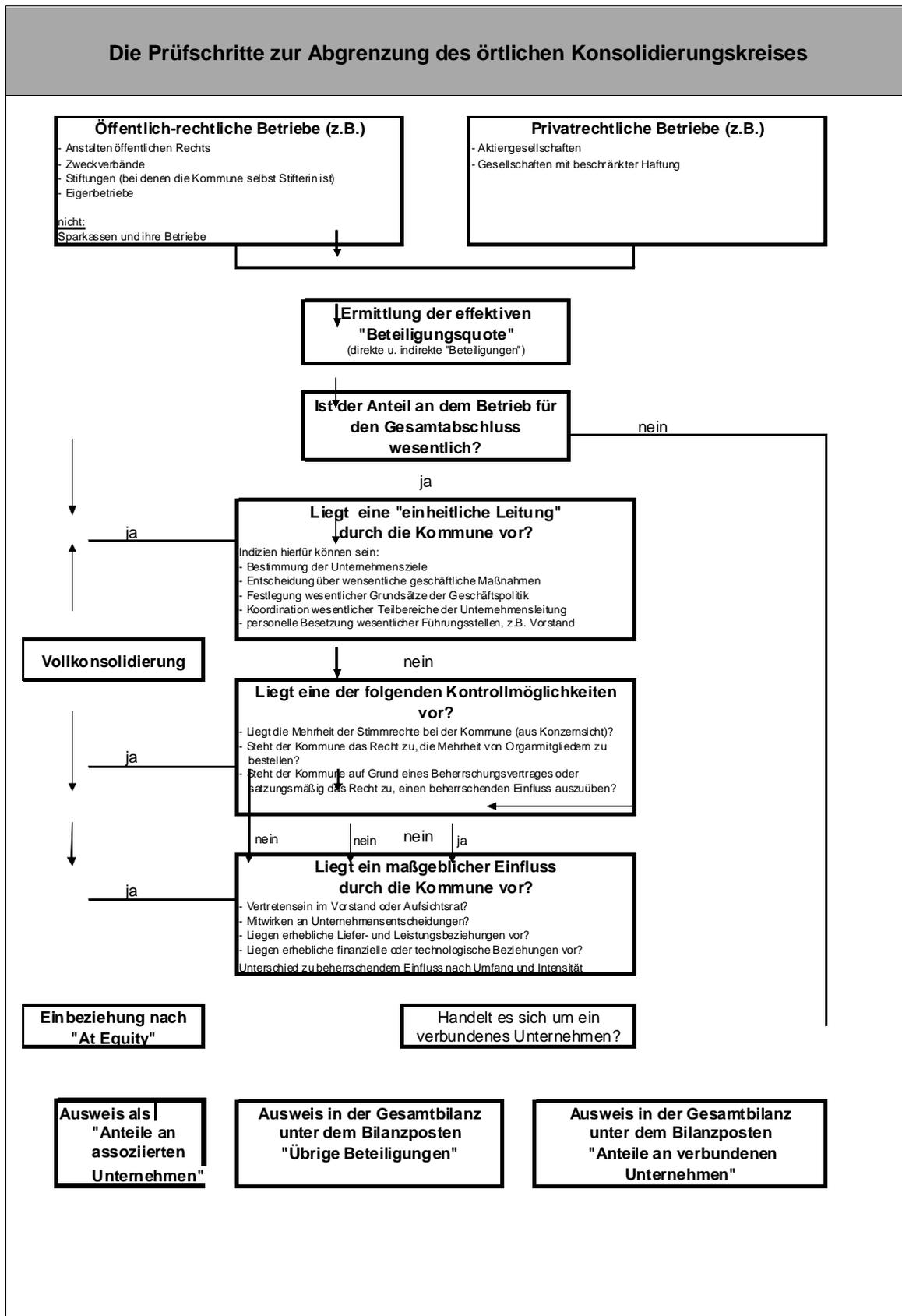


Abbildung 656 „Die Prüfschritte zur Abgrenzung des örtlichen Konsolidierungskreises“

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

Die Abgrenzung des örtlichen Konsolidierungskreises muss von der Gemeinde eigenverantwortlich auf den jeweiligen Abschlussstichtag bezogen werden. Sie bedarf es weiterer Prüfschritte und Abwägungen zu jedem einzelnen gemeindlichen Betrieb. Bei der Festlegung des Konsolidierungskreises ist dabei auch der Gesichtspunkt der „inneren Konzernbereinigung“ wegen der dem gemeindlichen Gesamtabschluss zugrunde liegenden Einheitstheorie (Die Gemeinde wird als ein „wirtschaftliches Unternehmen“ angesehen) nicht unbeachtlich. Die gemeindliche Konsolidierung muss sich insgesamt an den Bedingungen orientieren, die für die Gemeinde als öffentliche Muttereinheit gelten.

Die Jahresabschlüsse der gemeindlichen Betriebe in öffentlich-rechtlichen Organisationsformen oder in Formen des privaten Rechts sollen dabei nicht allein wegen der gemeindlichen Besitzverhältnisse zu einem Gesamtabschluss vollkonsolidiert werden. Bei der Prüfung der untergeordneten Bedeutung ist aber vom Status des einzelnen gemeindlichen Betriebes auszugehen. Eine untergeordnete Bedeutung eines gemeindlichen Betriebes kann daher bestehen, wenn der Betrieb eine Tochtereinheit (Vollkonsolidierung) oder einen assoziierten Betrieb (Equity-Methode) oder eine einfache Beteiligung (Anschaffungswertprinzip) der Gemeinde darstellt. In einem ersten Schritt muss daher eine Abgrenzung des Konsolidierungskreises erfolgen, um danach die Bedeutung der einzelnen gemeindlichen Betriebe zu gewichten. Auf diese Weise wird im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses ein nicht vertretbarer Aufwand bei der Gemeinde verhindert.

**1.8 Die Eckpunkte zum Konsolidierungskreis**

Die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses erfordert von der Gemeinde die Beachtung einer Vielzahl von Eckpunkten, um unter Berücksichtigung ihrer tatsächlichen örtlichen Verhältnisse die wirtschaftliche Gesamtheit zu schaffen (vgl. Abbildung).

<b>Die Eckpunkte zum Konsolidierungskreis</b>	
<b>ECKPUNKT</b>	<b>INHALT DES ECKPUNKTES</b>
<b>Vollständigkeitsgrundsatz</b>	Die Verwaltung der Gemeinde und die gemeindlichen Betriebe in öffentlich-rechtlicher und privatrechtlicher Form sind zusammenzufassen.
<b>Weltabschlussprinzip</b>	In den gemeindlichen Gesamtabschluss sind grundsätzlich alle Betriebe der Gemeinde, unabhängig von ihrer Rechtsform und ihrem Sitz, einzubeziehen.
<b>Vollkonsolidierung</b>	Betriebe, die unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde stehen oder auf die sie einen beherrschenden Einfluss ausübt (§ 50 Absatz 1 und 2 GemHVO NRW) werden im Rahmen der Vollkonsolidierung in den Gesamtabschluss einbezogen.
<b>Equity-Konsolidierung</b>	Betriebe unter maßgeblichem Einfluss der Gemeinde werden at Equity in den Gesamtabschluss einbezogen.
<b>Finanzanlagevermögen</b>	Alle übrigen Betriebe werden unter der Gesamtbilanzposition „Finanzanlagevermögen“ ausgewiesen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 50 GemHVO NRW**

<b>Die Eckpunkte zum Konsolidierungskreis</b>	
<b>ECKPUNKT</b>	<b>INHALT DES ECKPUNKTES</b>
<b>Sparkassen und ihre Beteiligungen</b>	Sparkassen werden aufgrund der (neuen) gesetzlichen Regelung und ihre Beteiligungen aufgrund einer Konvention nicht in den Gesamtabchluss einbezogen.
<b>Betriebe als Teilkonzerne</b>	Unter Beachtung einiger Voraussetzungen und der Durchführung daraus folgender Arbeitsschritte kann ein handelsrechtlicher Konzernabschluss eines gemeindlichen Betriebes in den Gesamtabchluss einbezogen werden.
<b>Untergeordnete Bedeutung</b>	Betriebe, die für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde von untergeordneter Bedeutung sind, brauchen nicht einbezogen werden.
<b>Finanzielle Abhängigkeit</b>	Der sonstigen rechtlich selbstständigen Aufgabenträger, deren finanzielle Existenz aufgrund rechtlicher Verpflichtungen wesentlich durch die Gemeinde gesichert wird, sodass ein Abhängigkeitsverhältnis zur Gemeinde besteht (institutionelle Finanzunterstützung).

*Abbildung 657 „Die Eckpunkte für den gemeindlichen Konsolidierungskreis“*

Der gemeindliche Gesamtabchluss als eine Zusammenführung der jahresbezogenen Ergebnisse unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Verflechtungen zwischen der gemeindlichen Verwaltung und den gemeindlichen Betrieben darf daher nicht nur eine bloße Addition der betrieblichen Daten der einzelnen gemeindlichen Betriebe darstellen. Der Grundsatz der Einheitlichkeit soll dabei verhindern, dass es nicht zur Übernahme unzutreffender Werte für das Vermögen und die Schulden der Gemeinde kommt und der Informationsgehalt des gemeindlichen Gesamtabchlusses nicht beeinträchtigt wird.

### **1.9 Die Nichtanwendung des Beherrschungskonzepts**

Durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz im Jahre 2009 wurde für die Pflicht zur Aufstellung des handelsrechtlichen Konzernabschlusses im § 290 HGB das Beherrschungskonzept verankert, nach dem ein Konzernabschluss aufzustellen ist, wenn das Mutterunternehmen auf ein anderes Unternehmen (Tochterunternehmen) unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann. Bei den nachfolgend aufgezeigten Gegebenheiten wird ein beherrschender Einfluss eines Mutterunternehmens angenommen (vgl. Abbildung).

<b>Die Eckpunkte für den beherrschenden Einfluss</b>	
<b>Ein beherrschender Einfluss eines Mutterunternehmens wird dann angenommen, wenn dem Mutterunternehmen</b>	
-	bei einem anderen Unternehmen die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zusteht;
-	bei einem anderen Unternehmen das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des die Finanz- und Geschäftspolitik bestimmenden Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzuberufen, und es gleichzeitig Gesellschafter ist;

<b>Die Eckpunkte für den beherrschenden Einfluss</b>
- das Recht zusteht, die Finanz- und Geschäftspolitik aufgrund eines mit einem anderen Unternehmen geschlossenen Beherrschungsvertrages oder aufgrund einer Bestimmung in der Satzung des anderen Unternehmens zu bestimmen, oder
- wenn das Mutterunternehmen bei wirtschaftlicher Betrachtung die Mehrheit der Risiken und Chancen eines Unternehmens trägt, das zur Erreichung eines eng begrenzten und genau definierten Ziels des Mutterunternehmens dient (Zweckgesellschaft).

*Abbildung 658 „Die Eckpunkte für den beherrschenden Einfluss“*

Durch die eigenständigen Regelungen über die Pflichten der Gemeinde zur Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses hat die Gemeinde weiterhin die in § 50 Absatz 1 und 2 GemHVO NRW bestimmten Vorgaben zur Festlegung des örtlichen Konsolidierungskreises und der Konsolidierung zu beachten, denn es ist kein Verweis auf § 290 HGB in der Vorschrift enthalten.

## **2. Die Anwendung von handelsrechtlichen Vorschriften**

### **2.1 Die Konsolidierungsmethoden für den Gesamtabchluss**

Die Vorschrift trifft nicht nur Festlegungen zu den Konsolidierungsmethoden, sondern auch zur Einbeziehung von gemeindlichen Betrieben in den Gesamtabchluss. Sie sieht in Absatz 1 für die Konsolidierung von gemeindlichen Betrieben in öffentlich-rechtlichen Organisationsformen eine entsprechende Anwendung der §§ 300, 301 und 303 bis 305 und 307 bis 309 des Handelsgesetzbuches vor. Diese Sachlage gilt entsprechend für Unternehmen und Einrichtungen der Gemeinde in Form des privaten Rechts, wenn die in der Vorschrift benannten Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. Absatz 2).

Nach Absatz 3 der Vorschrift sind die gemeindlichen Betriebe unter einem maßgeblichen Einfluss der Gemeinde entsprechend den §§ 311 und 312 des Handelsgesetzbuches zu konsolidieren. Soweit gemeindliche Betriebe nicht nach der Vorschrift des § 50 GemHVO NRW zu konsolidieren sind, z. B. wegen ihrer untergeordneten Bedeutung nach § 116 Absatz 3 GO NRW, werden diese Betriebe nach dem Anschaffungswertprinzip und damit zu ihren fortgeführten Anschaffungskosten in der gemeindlichen Gesamtbilanz angesetzt.

Für die entsprechende Anwendung der genannten Vorschriften des Handelsgesetzbuches ist die Fassung des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105), zuletzt geändert durch Gesetz vom 25. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102), heranzuziehen. Diese Vorschriften sind unter den Gesichtspunkten der Ziele, Zwecke und Aufgaben des Handelsgesetzbuches entstanden und dienen der Anwendung durch die Adressaten dieses Gesetzes. Die Gemeinde hat die entsprechende Anwendung der HGB-Vorschriften dagegen nicht nach den privatwirtschaftlich geprägten Verhältnissen, sondern sachgerecht im Sinne des gemeindlichen Gesamtabchlusses auszulegen und dabei auch die örtlichen Verhältnisse ausreichend einzubeziehen.

### **2.2 Die Pflicht zur einheitlichen Bewertung**

#### **2.2.1 Allgemeine Vorgaben**

Die Aufgabe des gemeindlichen Gesamtabchlusses, den Jahresabschluss der Gemeinde nach § 95 GO NRW mit den Jahresabschlüssen des gleichen Geschäftsjahres aller gemeindlichen Betriebe in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form unter Beachtung der Fiktion der wirtschaftlichen Einheit zusammenzufassen, erfordert

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

eine einheitliche Bewertung der im Gesamtabchluss einbezogenen Vermögensgegenstände und Schulden. Die Konsolidierungsschritte müssen deshalb unter Beachtung des Grundsatzes der Einheitlichkeit an den Bedingungen orientiert werden, die für die Gemeinde als öffentliche Muttereinheit maßgeblich gelten. Die gemeindlichen Betriebe als öffentliche Tochtereinheiten müssen deshalb ggf. Anpassungen bei ihren Wertansätzen vornehmen. Die Vereinheitlichung der Bilanzierung dem Grund, der Höhe und des Ausweises nach soll dazu beitragen, den Informationsgehalt des gemeindlichen Gesamtabchlusses zu verbessern. Dieses Ziel darf in der gemeindlichen Praxis nicht dadurch unterlaufen werden, dass z. B. aus Aufwandsgründen nur geringe Anpassung hinsichtlich der einheitlichen Bewertung vorgenommen werden.

Nach der für den gemeindlichen Gesamtabchluss anzuwendenden Vorschrift des § 308 Absatz 2 Satz 1 HGB sind die in den Gesamtabchluss aufzunehmenden Vermögensgegenstände oder Schulden der Gemeinde oder ihrer gemeindlichen Betriebe einheitlich zu bewerten. Sie sind ggf. neu zu bewerten, wenn diese in den Jahresabschlüssen nach Methoden bewertet worden, die sich von denen unterscheiden, die auf den Gesamtabchluss anzuwenden sind. Die betreffenden, abweichend bewerteten Vermögensgegenstände und Schulden sind dann nach den auf den gemeindlichen Gesamtabchluss anzuwendenden Bewertungsmethoden neu zu bewerten und mit den neuen Wertansätzen in den Gesamtabchluss zu übernehmen. Es gilt dabei der allgemeine Grundsatz, dass in den Fällen, in denen der Einzelabschluss eines gemeindlichen Betriebes Geschäftsvorfälle enthält, welche von der Gemeinde haushaltsrechtlich anders zu bilanzieren sind, die Gemeinde im Rahmen ihres Gesamtabchlusses eine einheitliche Bilanzierung herbeizuführen hat.

In diesem Zusammenhang gilt daher, dass nach Art und Funktion gleiche Vermögensgegenstände und Schulden aus Sicht der wirtschaftlichen Gesamtheit gleich zu bewerten sind, wenn die gleichen wertbestimmenden Bedingungen vorliegen. Eine bestehende unterschiedliche Bewertung kann z. B. bei Vermögensgegenständen bestehen bleiben, wenn in der Gemeinde und den gemeindlichen Betrieben unterschiedliche Nutzungsbedingungen bestehen, weil diesen ein wertbestimmender Charakter zukommt. Um in solchen Fällen dem Grundsatz der wirtschaftlichen Einheit von Gemeinde und gemeindlichen Betrieben zu genügen, ist ggf. eine Anpassungsrechnung im Einzelfall erforderlich. Die dann aus dem einzelnen betrieblichen Jahresabschluss zu entwickelnde bzw. entstehende Gemeindebilanz II bietet dann die eine ausreichende Grundlage für die Einhaltung bzw. Herstellung der notwendigen Einheitlichkeit im Sinne des gemeindlichen Gesamtabchlusses.

## **2.2.2 Handelsrechtliche Ausnahmen von der einheitlichen Bewertung**

### **2.2.2.1 Ausnahmen für besondere Einrichtungen**

Für die Aufstellung eines Gesamtabchlusses nach den Vorschriften des gemeindlichen Haushaltsrechts und unter Anwendung von Vorschriften des Handelsgesetzbuches stellt sich die besondere Fallgestaltung dar, ob und welche besonderen Bereiche der gemeindlichen Aufgabenerfüllung für die Anwendung der Ausnahmeregelung des § 308 HGB in Betracht kommen dürfen. Ein Ausnahmetatbestand im Einzelfall dürfte jedenfalls dann nicht mehr vertretbar sein, wenn wesentliche Angaben, die für eine ordnungsgemäße Konsolidierung erforderlich sind, betroffen sind. Für Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen der Gemeinde, für die besondere Buchführungspflichten bestehen, dürfte eine Ausnahme von der einheitlichen Bewertungspflicht sachgerecht sein, wenn diese als gemeindliche Betriebe nach den Vorschriften des § 50 GemHVO NRW voll zu konsolidieren sind. Ein solcher örtlicher Verzicht auf die einheitliche Bewertung wäre von der Gemeinde im Gesamtanhang anzugeben.

### **2.2.2.2 Ausnahmen nicht durch allgemeine Regelung**

Eine allgemeine Ausnahmeregelung, dass in den Fällen, in denen für Posten der Bilanz unterschiedliche Vorschriften für die Gemeinde und die gemeindlichen Betriebe bestehen, diese Gegebenheit für die Aufstellung des Gesamtabchlusses unerheblich sei, soll nicht ausreichend für einen Verzicht auf die einheitliche Bewertung sein.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

Würde dieses möglich sein, wäre bereits die Pflicht der gemeindlichen Betriebe zur Anwendung des HGB gegenüber der Anwendung des NKF durch die Gemeinde ein ausreichender Grund für einen Verzicht auf die einheitliche Bewertung von gemeindlichen Vermögensgegenständen und Schulden bzw. deren Neubewertung. Ein solcher Verzicht dürfte auch mit den Zwecken und Zielen des gemeindlichen Gesamtabschlusses sowie der damit verbundenen Einheitstheorie nicht in Einklang stehen.

**2.2.2.3 Ausnahmen beim Vorliegen von untergeordneter Bedeutung**

Die nach dem HGB mögliche Ausnahme von der einheitlichen Bewertung, wenn die Neubewertung von Vermögensgegenständen und Schulden nicht vorgenommen zu werden, wenn ihre Auswirkungen für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde von untergeordneter Bedeutung sind (vgl. § 308 Absatz 3 Satz 3 HGB), dürfte in Einzelfällen zur Anwendung kommen.

Über die Anwendung des Grundsatzes der Wesentlichkeit, der sich bezogen auf den Gesamtabschluss im gemeindlichen Haushaltsrecht auch in § 116 Absatz 3 GO NRW wieder findet, kann aber nur örtlich unter Berücksichtigung der Bedeutung für den Einzelfall in der Gemeinde entschieden werden. Die im Jahresabschluss des betreffenden Betriebes angesetzten Werte für Vermögensgegenstände und Schulden dürfen in den ersten Gesamtabschluss übernommen werden, ohne sie zuvor hinsichtlich stiller Reserven überprüft zu haben. Sofern eine Ausnahme zur Anwendung kommt, sind von der Gemeinde Angaben dazu im Gesamtanhang zu machen.

**2.2.2.4 Ausnahmen nicht in selbst bestimmbareren Ausnahmefällen**

Die Möglichkeit des Verzichts auf die einheitliche Bewertung bzw. Neubewertung von Vermögensgegenständen und Schulden nach § 308 Absatz 3 Satz 4 HGB kann unter Berücksichtigung von Zielen und Zwecken des gemeindlichen Gesamtabschlusses nicht als vertretbar angesehen werden. Auch wenn in der handelsrechtlichen Literatur der Erwerb eines Tochterunternehmens je nach Gestaltung des Einzelfalles als ein Ausnahmefall gewertet werden könnte, stellt im gemeindlichen Bereich der Gesamtabschluss keinen Ausnahmefall nach dieser Vorschrift dar, auch dann nicht, wenn der Stichtag des Gesamtabschlusses als „fiktiver“ Erwerbstichtag gilt.

Derzeit ist keine Fallgestaltung im gemeindlichen Bereich bekannt, aus der heraus eine Ausnahme nach dieser Regelung zwingend erforderlich wäre. Zudem ist zu berücksichtigen, dass auch bei den allgemeinen Bewertungsanforderungen für die Gemeinden keine Möglichkeit zugelassen wurde, wie sie in § 252 Absatz 2 HGB enthalten ist, sich selbst „begründende Ausnahmefälle“ zu schaffen (vgl. § 32 GemHVO NRW). Diese Entscheidung soll entsprechend auch bei den Anforderungen an die einheitliche Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden im gemeindlichen Gesamtabschluss gelten.

**2.3 Die Konsolidierungsgrundsätze**

Die Durchführung der Konsolidierung für den gemeindlichen Gesamtabschluss erfordert die Beachtung von allgemein geltenden Konsolidierungsgrundsätzen (vgl. Abbildung).

<b>Gemeindliche Konsolidierungsgrundsätze</b>
Grundsatz der Vollständigkeit
Grundsatz der Stetigkeit

<b>Gemeindliche Konsolidierungsgrundsätze</b>
Grundsatz der Fiktion der Einheit
Grundsatz des einheitlichen Stichtages
Grundsatz der einheitlichen Bewertung
Grundsatz der Äquivalenz und der Aktualität
Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und der Wesentlichkeit

*Abbildung 659 „Die Konsolidierungsgrundsätze“*

Die gesetzlichen Regelungen bedingen diese allgemein anerkannten Grundsätze, die dazu dienen sollen, dass von der Gemeinde eine ordnungsmäßige Rechnungslegung durch den gemeindlichen Gesamtabchluss erfolgt. Sie bieten regelmäßig Anhaltspunkte und Kriterien für die Gestaltung des Gesamtabchlusses. Die Gemeinde hat dabei zu beachten, dass diese Grundsätze einschließlich der ausdrücklich benannten und anzuwendenden Konzernrechnungslegungsvorschriften des Handelsgesetzbuches auf die allgemeinen Normen für den gemeindlichen Gesamtabchluss in § 116 GO NRW ausgerichtet sind. Sie sollen diese Vorschrift ergänzen, um eine zweckbezogene Gestaltung des gemeindlichen Gesamtabchlusses zu erreichen.

### **3. Die Aufstellung eines Summenabschlusses**

#### **3.1 Erforderlichkeit der Zusammenführung der einzelnen Jahresabschlüsse**

##### **3.1.1 Die Überleitungsrechnung zur Gemeindebilanz II**

Im gemeindlichen Gesamtabchluss wird die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der darin einbezogenen gemeindlichen Betriebe und der Gemeinde insgesamt so dargestellt, als ob es sich bei der Gemeinde um ein einziges „Unternehmen“ handeln würde. Daher bedarf es einer Zusammenführung der einzelnen Jahresabschlüsse der Verwaltung der Gemeinde und der gemeindlichen Betriebe unter Berücksichtigung der für die gemeindliche Verwaltung geltenden Vorschriften.

In diesem Zusammenhang ist zu prüfen, ob die Anforderungen an die Einheitlichkeit für die Durchführung der Konsolidierung bereits in den Einzelabschlüssen berücksichtigt worden sind. Soweit dies nicht gegeben ist, bedarf es einer zusätzlichen Überleitungsrechnung. Der Umfang und die Bedeutung der Überleitungsrechnung sind u.a. davon abhängig, inwieweit die auf die Einzelabschlüsse angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden von denen auf den gemeindlichen Gesamtabchluss anzuwendenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden abweichen.

Die gemeindlichen Betriebe als öffentliche Tochterunternehmen müssen deshalb ggf. Anpassungen bei ihren Wertansätzen oder Umgliederungen vornehmen, in dem sie ihre Einzelabschlüsse unter Berücksichtigung der Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit in Einzelabschlüsse nach gemeindlichem Recht überleiten, die als Gemeindebilanz II (GB II) bezeichnet werden. In einer solchen Gemeindebilanz II werden i.d.R. die Ansatz- und Bewertungswahlrechte der Gemeinde bezogen auf den aufzustellenden gemeindlichen Gesamtabchluss neu und einheitlich angewendet. Dadurch findet eine Fortschreibung der Einzelabschlüsse der in den Gesamtabchluss einbezoge-

nen gemeindlichen Betriebe unter Berücksichtigung der Erfordernisse des gemeindlichen Gesamtabchlusses statt. Die Gemeindebilanz II bildet dadurch eine wichtige Grundlage für den gemeindlichen Gesamtabchluss.

Aus der Zusammenführung der einzelnen Jahresabschlüsse der Verwaltung der Gemeinde und der gemeindlichen Betriebe entsteht dann der Summenabschluss, der als einer der wichtigsten Schritte zur Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses gilt. Ein solcher Summenabschluss stellt insbesondere dann eine Voraussetzung für den Gesamtabchluss der Gemeinde dar, wenn die Ansätze und Werte aus den Bilanzen und der GuV der gemeindlichen Betriebe nach andern Regeln angesetzt oder bewertet werden sollen als es für die jeweiligen Jahresabschlüsse der gemeindlichen Betriebe erfolgt ist.

### **3.1.2 Sonstiger Überleitungsbedarf**

Im gemeindlichen Bereich kann ein sonstiger Überleitungsbedarf entstehen, weil der Gesamtabchluss nach den Kriterien des NKF aufzustellen ist, die Einzelabschlüsse der gemeindlichen Betriebe aber auf der Grundlage des HGB erstellt werden. Auch wenn das HGB das Referenzmodell für das NKF darstellt, folgt daraus nicht zwingend, dass auf eine Überleitung verzichtet werden darf. Weil sich die Konsolidierung an den Bedingungen orientieren muss, die für die Gemeinde als öffentliche Muttereinheit gelten, denn der gemeindliche Gesamtabchluss muss auf einheitlichen Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellt werden, müssen gleiche Sachverhalte auch gleich behandelt werden.

Unter dem Gesichtspunkt der Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung im Gesamtabchluss der Gemeinde dürfte die Überleitung sogar eine erhebliche Bedeutung haben. Notwendige Anpassungen und Überleitung können sich deshalb wegen der Nutzungsdauern für Vermögensgegenstände ergeben, denn für gleiche und gleichgenutzte Vermögensgegenstände bei der Gemeinde und ihren Betrieben müssen die Nutzungszeiten übereinstimmen. Auch aus der Gliederung der Bilanzen und der Gewinn- und Verlustrechnungen der einzelnen gemeindlichen Betriebe sowie aus Gründen der einheitlich anzuwendenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden kann sich Anpassungs- oder Überleitungsbedarf für die einzelnen Betriebe ergeben, z. B. wenn von gemeindlichen Betrieben wegen ihres Betriebszwecks unterschiedliche Bilanz- und GuV-Gliederungsschemata angewendet werden, die von den Schemata für die Gesamtbilanz und die Gesamtergebnisrechnung abweichen.

Bei den gemeindlichen Betrieben bestehen oftmals auch deshalb bereits Abweichungen, weil besondere Vorgaben zur Rechnungslegung durch Gesetze und Verordnungen bestehen, z. B. für Krankenhaus- und Pflegeeinrichtungen nach der Krankenhausbuchführungsverordnung (KHBV) bzw. Pflegebuchführungsverordnung (PBV). In solchen Fällen kann eine Umrechnung oder Zusammenführung auf die NKF-Gliederung nicht in allen Einzelfällen sinnvoll und sachgerecht sein, sodass ggf. in der gemeindlichen Gesamtbilanz zusätzliche Bilanzposten anzusetzen und in die Gesamtergebnisrechnung der Gemeinde zusätzliche Ergebnispositionen aufzunehmen sind.

## **3.2 Der örtliche Positionenplan für den Summenabschluss**

### **3.2.1 Der NKF-Positionenrahmen**

Für die Überleitung der einzelnen Jahresabschlüsse der Verwaltung der Gemeinde und der gemeindlichen Betriebe im Rahmen der Vollkonsolidierung bedarf es eines örtlichen Positionenplans der Gemeinde, in dem u.a. die örtlichen Besonderheiten berücksichtigt werden können, die diese Zusammenführung vor Ort mit sich bringt. Das Land stellt den Gemeinden einen „NKF-Positionenrahmen für den Gesamtabchluss“ zur Verfügung, damit diese darauf aufbauend, ihren örtlichen Positionenplan aufstellen (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

<b>Der NKF-Positionenrahmen</b>	
<b>Teil A: Gesamtbilanz</b>	
<p><b>A Aktiva</b></p> <p>A1 Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs</p> <p>A2 Immaterielle Vermögensgegenstände</p> <p>A3 Sachanlagen            Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte            Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte            Infrastrukturvermögen            Bauten auf fremdem Grund und Boden            Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler            Maschinen und technische Anlagen,            Fahrzeuge            Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau</p> <p>A4 Finanzanlagen            Anteile an verbundenen Unternehmen            Anteile an assoziierten Unternehmen            Übrige Beteiligungen            Sondervermögen            Wertpapiere des Anlagevermögens            Ausleihungen</p> <p>A5 Umlaufvermögen            Vorräte            Forderungen            Sonstige Vermögensgegenstände            Wertpapiere des Umlaufvermögens            Liquide Mittel</p> <p>A6 Aktive Rechnungsabgrenzung (RAP)</p> <p>A7 Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag</p>	<p><b>P Passiva</b></p> <p>P1 Eigenkapital            Allgemeine Rücklage            Sonderrücklagen            Ausgleichsrücklage            Ergebnisvorräge            Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag            Gesamtbilanzgewinn/Gesamtbilanzverlust            Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter</p> <p>P2 Sonderposten            Sonderposten für Zuwendungen            Sonderposten für Beiträge            Sonderposten für den Gebührenaussgleich            Sonstige Sonderposten</p> <p>P3 Rückstellungen            Pensionsrückstellungen            Rückstellungen für Deponien und Altlasten            Instandhaltungsrückstellungen            Steuerrückstellungen            Sonstige Rückstellungen</p> <p>P4 Verbindlichkeiten            Anleihen            Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen            Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung            Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen            Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen            Sonstige Verbindlichkeiten            Erhaltene Anzahlungen</p> <p>P5 Passive Rechnungsabgrenzung (RAP)</p>
<b>Teil B: Gesamtergebnisrechnung</b>	
<p><b>E Ordentliche Gesamterträge</b></p> <p>E1 Steuern und ähnliche Abgaben</p> <p>E2 Zuwendungen und allgemeine Umlagen</p> <p>E3 Sonstige Transfererträge</p> <p>E4 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte</p> <p>E5 Privatrechtliche Leistungsentgelte</p> <p>E6 Kostenerstattungen und Kostenumlagen</p> <p>E7 Sonstige ordentliche Erträge</p> <p>E8 Aktivierte Eigenleistungen</p> <p>E9 Bestandsveränderungen</p>	<p><b>A Ordentliche Gesamtaufwendungen</b></p> <p>A1 Personalaufwendungen</p> <p>A2 Versorgungsaufwendungen</p> <p>A3 Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen</p> <p>A4 Bilanzielle Abschreibungen</p> <p>A5 Transferaufwendungen</p> <p>A6 Sonstige ordentliche Aufwendungen            Steuern vom Einkommen und Ertrag            Sonstige Steuern            Latente Steuern            Aufwendungen aus Verlustübernahmen            Übrige sonstige ordentliche</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 50 GemHVO NRW**

<b>Der NKF-Positionenrahmen</b>	
	Aufwendungen
<b>S1 Ordentliches Gesamtergebnis</b> (Saldo aus E 1 bis E9 und A1 bis A6)	
<b>F Gesamtfinanzerträge</b>  F1 Erträge aus Gewinnabführungsverträgen/Verlustübernahmen  F2 Beteiligungserträge  F3 Zinserträge und sonstige Finanzerträge Zinserträge Erträge aus assoziierten Beteiligungen Sonstige Finanzerträge	<b>F Gesamtfinanzaufwendungen</b>  F4 Aufwendungen aus Gewinnabführungsverträgen  F5 Zinsaufwendungen und sonstige Finanzaufwendungen Zinsaufwendungen Aufwendungen aus assoziierten Beteiligungen Sonstige Finanzaufwendungen
<b>S2 Gesamtfinanzergebnis</b> (Saldo aus F1 bis F5)	
<b>S3 Gesamtergebnis der laufenden Geschäftstätigkeit</b> (Saldo aus S1 und S2)	
AE1 Außerordentliche Gesamterträge	AE2 Außerordentliche Gesamtaufwendungen
<b>S4 Außerordentliches Gesamtergebnis</b> (Saldo aus AE1 und AE2)	
<b>S5 Gesamtjahresüberschuss/Gesamtjahresfehlbetrag</b> (Saldo aus S3 und S4)	
<b>S6 Anderen Gesellschaftern zuzurechnendes Ergebnis</b>	

*Abbildung 660 „Der NKF-Positionenrahmen“*

Durch diesen NKF-Positionenrahmen wird in allgemeiner Form angegeben, in welche Posten der gemeindlichen Gesamtbilanz und in welche Positionen der Gesamtergebnisrechnung die einzelnen Bilanz- und GuV-Posten der Jahresabschlüsse der zu konsolidierenden gemeindlichen Betriebe und der Verwaltung der Gemeinde zur Durchführung der notwendigen Konsolidierungsschritte im Sinne der wirtschaftlichen Einheit eingehen sollen.

### 3.2.2 Die Zwecke des örtlichen Positionenplans

Der örtliche Positionenplan der Gemeinde für den NKF-Gesamtabschluss, der aus dem allgemeinen Positionenrahmen für den NKF-Gesamtabschluss zu entwickeln ist, dient der Überleitung der Inhalte der Jahresabschlüsse der einzelnen gemeindlichen Betriebe und der Verwaltung für den Gesamtabschluss der Gemeinde. Er dient als Grundlage für den gemeindlichen Summenabschluss und ist daher auf die Struktur der Gesamtbilanz sowie die Struktur der Gesamtergebnisrechnung auszurichten (vgl. § 49 Absatz 3 GemHVO NRW).

Der örtliche Positionenplan muss eine Abstimmung des erforderlichen Meldeumfangs der gemeindlichen Betriebe, die voll zu konsolidieren sind, ermöglichen. Er muss auch die Abbildung der "konzerninternen" Geschäftsbeziehungen zu lassen, um die für den Gesamtabschluss notwendigen Eliminierungen durchführen zu können. Dieses erfordert ggf. auf den Einzelfall ausgerichtete Überleitungsmaßnahmen der Gemeinde, sofern nicht bereits in den Betrieben der Gemeinde die betrieblichen Geschäftsvorfälle nach den für die gemeindliche Verwaltung geltenden Regelungen gebucht werden.

### 3.2.3 Die Gestaltung des örtlichen Positionenplans

Mit dem örtlich aufzustellenden Positionenplan für den NKF-Gesamtabschluss werden die Struktur der Summenbilanz (Teil A des NKF-Positionenrahmens) sowie die Struktur der Summenergebnisrechnung (Teil B des NKF-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

Positionenrahmens) für die Aufstellung des Gesamtabchlusses bestimmt. Durch den Teil A wird festgelegt, in welche Positionen der Summenbilanz die Bilanzwerte der zu konsolidierenden gemeindlichen Betriebe und der Verwaltung der Gemeinde eingehen sollen. Der Aufbau des örtlichen Positionenplans ist deshalb auf die Gliederung der Bilanz nach § 41 GemHVO NRW auszurichten. Durch den Teil B wird festgelegt, in welche Positionen der Summenergebnisrechnung die GuV-Werte der zu konsolidierenden gemeindlichen Betriebe und der Verwaltung der Gemeinde eingehen sollen, denn der Aufbau der Summenergebnisrechnung ist auf die Gliederung der Ergebnisrechnung nach § 2 GemHVO NRW ausgerichtet.

Die genannten Vorschriften sind nach § 49 Absatz 3 GemHVO NRW für den Aufbau der Gesamtbilanz bzw. für den Aufbau der Gesamtergebnisrechnung maßgeblich. Der örtliche Positionenplan bedarf daher auf die örtlichen Verhältnisse zutreffende Abschlusspositionen und darauf ausgerichtete Erläuterungen, um seine Aufgaben erfüllen zu können. Er soll durch die Gemeinden kontenmäßig aufgebaut werden. Dabei kann die Kontierung der Gemeinde sowie ihrer Betriebe Berücksichtigung finden. Dieser Aufbau des gemeindlichen Positionenplans ermöglicht, die Bilanzdaten der in den Gesamtabchluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe zu einer Summenbilanz und die GuV-Daten der Betriebe zur Summenergebnisrechnung zusammenzuführen.

Bei der Ausgestaltung des örtlichen Positionenplans hat die Gemeinde zu beachten, dass die im NKF-Positionenrahmen enthaltenen Gliederungsziffern für die in Teil A enthaltenen Bilanzposten und die in Teil B enthaltenen Ergebnispositionen für die örtliche Anwendung nicht verbindlich sind. Von der Gemeinde ist die Bezifferung im örtlichen Positionenplan unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten und in fachlicher und technischer Hinsicht eigenverantwortlich vorzunehmen. Durch die Gemeinde sind auch weitergehende Differenzierungen des Positionenplans aufgrund örtlicher Gegebenheiten zulässig, ggf. sogar erforderlich. Die Gemeinde kann ihren örtlichen Positionenplan aber auch zukunftsbezogen zu einem übergeordneten Kontenplan ausgestalten, der dann ggf. nicht nur bei Geschäftsvorfällen innerhalb der gemeindlichen Verwaltung, sondern auch bei den gemeindlichen Betrieben zu Anwendung kommen kann.

**3.2.4 Die Bezifferung der Positionen**

Die im Positionenrahmen enthaltenen Gliederungsziffern für die in Teil A enthaltenen Bilanzposten und die in Teil B enthaltenen Ergebnispositionen sind für die örtliche Anwendung nicht verbindlich. Bei der gemeindlichen Gesamtbilanz kann die Positionennummer ausgehend von der Positionenklasse (Kontenklasse im NKF-Kontenrahmen) und seinen weiteren Untergliederungen gebildet werden, sodass es im Einzelfall für die Gemeinde möglich wird, auch die vierstellige Position als allgemeine Ausgangsgröße nach örtlichen Bedürfnissen noch weiter zu untergliedern. (vgl. Abbildung).

<b>Die Bildung einer Positionennummer</b>					
<b>Positionenklasse</b>					
1 Anlagevermögen	<b>Positionengruppe</b>				
	12 Sachanlagen	<b>Positionenart</b>			
		123 Infrastrukturvermögen	<b>Position</b>		<b>Weitere Untergliederung möglich</b>
			1234 Abwasserbeseitigungsanlagen	1234...	
		1234...			

*Abbildung 661 „Die Bildung einer Positionennummer“*

### 3.2.5 Vom NKF-Positionenrahmen zum Gesamtabchluss

Das Zusammenspiel zwischen dem NKF-Positionenrahmen und dem örtlichen Positionenplan und den Schritten zum gemeindlichen Gesamtabchluss wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

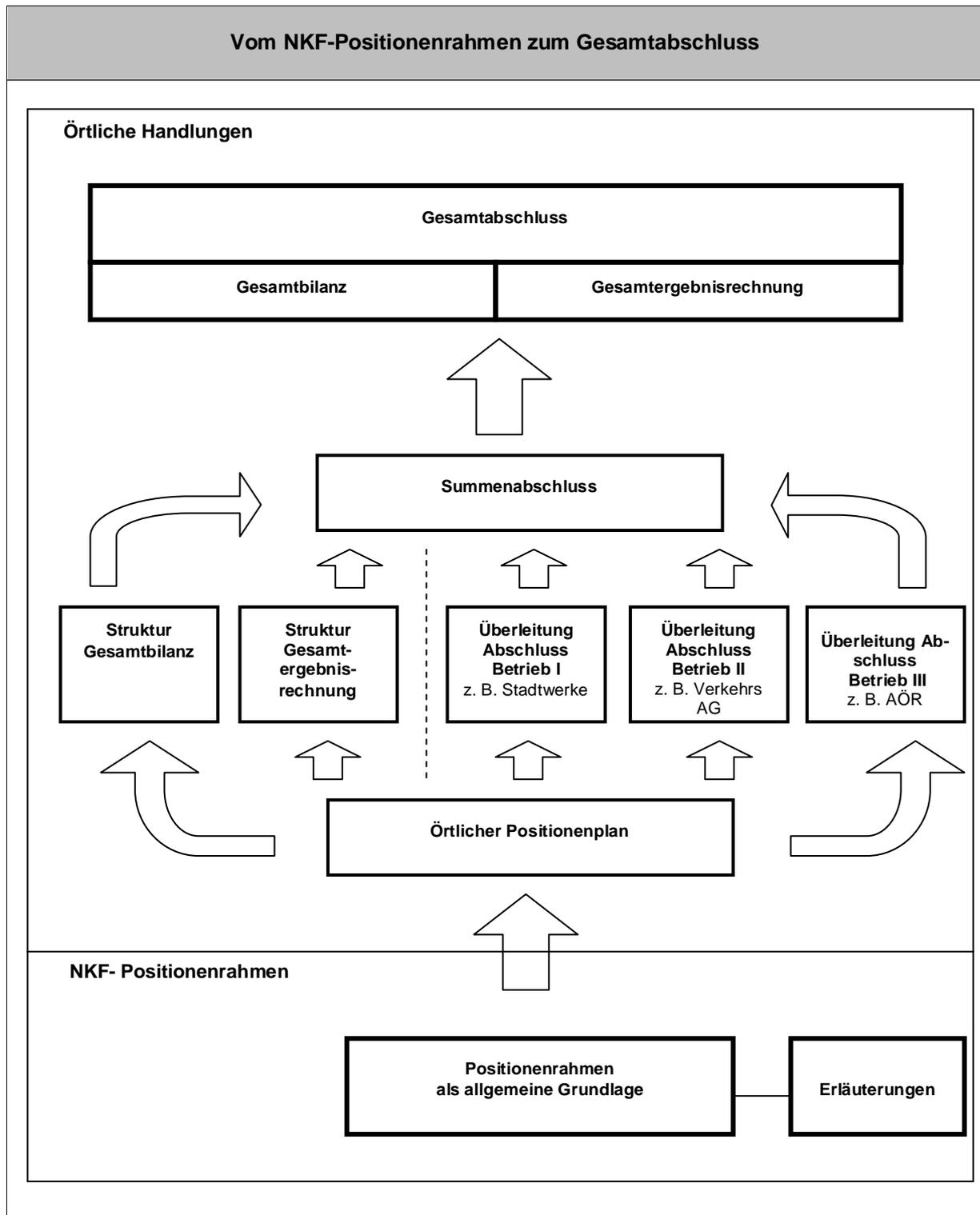


Abbildung 662 „Vom NKF-Positionenrahmen zum Gesamtabchluss“

Die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses erfordert von der Gemeinde die Schaffung eine Zusammenführung der Ergebnisse aller in den Gesamtabchluss einzubeziehender Jahresabschlüsse. Um eine zutreffende Verarbeitung der Daten zu ermöglichen, bedarf es eines örtlichen Positionenplans. Dieser örtliche Plan ist von der Gemeinde aus dem veröffentlichten NKF-Positionenrahmen zu entwickeln (vgl. Nr. 1.7.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

### **3.3 Die Zusammenführung zum Summenabschluss**

#### **3.3.1 Der Abstimmungsbedarf**

Die bei den Betrieben in ihrer Bilanz (HB I) dargestellten Aktiva und Passiva sowie in der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV I) dargestellten Erträge und Aufwendungen werden mithilfe des örtlichen Positionenplans in eine einheitliche Struktur (Einzelabschluss II) übergeleitet, um sie zu einem Summenabschluss zusammenführen zu können. Dabei dürfte auch der Grundsatz der Wesentlichkeit von erheblicher Bedeutung sein. Es bietet sich für die Gemeinde an, eine Überleitung des betrieblichen Einzelabschlusses in den Einzelabschluss II durch die Betriebe selbst vornehmen zu lassen, sodass jeweils betriebsbezogen eine Gemeindebilanz II (GB II) und eine Ergebnisrechnung II (ER II) entsteht. Diese Vorgehensweise gewährleistet eine sachgerechte Meldung durch die Betriebe. Dabei bleibt es den Betrieben möglich, ihre Einzelabschlüsse wie bisher eigenverantwortlich aufzustellen. In welcher Art und Weise die Überleitung des betrieblichen Einzelabschlusses in den Einzelabschluss II von den einzelnen Betrieben vorgenommen wird, kann in deren Verantwortung bleiben.

Der einzelne Betrieb kann parallel zur eigenen Buchführung eine Buchführung nach den Bedingungen des gemeindlichen Gesamtabchlusses führen oder in seiner Buchführung entsprechende Auswertung ermöglichen. Es ist aber auch möglich, die notwendigen Anpassungen und Überleitungen im Rahmen des jährlichen Jahresabschlusses vorzunehmen. Die Aufstellung der Einzelabschlüsse II erfordert jedoch, dass die Gemeinde den Inhalt und den Umfang der Überleitungen zuvor mit ihren gemeindlichen Betrieben abstimmt, damit die nach der Überleitung einheitlich strukturierten betriebsbezogenen Einzelabschlüsse II von der Gemeinde, zusammen mit ihrem eigenen Einzelabschluss, zum Summenabschluss zusammengeführt werden können. Bei der Entscheidung der Gemeinde, in welchem Umfang und wo die Überleitungsrechnungen vor Ort durchzuführen sind, ist auch der Grundsatz der Wesentlichkeit bezogen auf den Gesamtabchluss zu berücksichtigen.

#### **3.3.2 Die Grundsätze der Einheitlichkeit**

Die Zusammenfassung der Vermögensgegenstände und Schulden in der Summenbilanz und der Erträge und Aufwendungen in der Summenergebnisrechnung muss hinsichtlich des Ausweises, des Ansatzes und der Bewertung nach einheitlichen Kriterien erfolgen. Werden wesentliche Unterschiede festgestellt, sind diese nach Maßgabe der haushaltsrechtlichen Vorschriften der Gemeinde als Muttereinheit für die gemeindlichen Betriebe zu beseitigen. Die folgenden Grundsätze bestimmen den Rahmen der zu beachtenden Einheitlichkeit (vgl. Abbildung).

<b>Die Grundsätze der Einheitlichkeit für den Gesamtabchluss</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALT DES GRUNDSATZES</b>
<b>Grundsatz der Einheitlichkeit des Ausweises</b>	§ 49 Absatz 3 i.V.m. § 38 Absatz 1 GemHVO NRW (Gesamtergebnisrechnung) und § 41 Absatz 3 und 4 GemHVO NRW (Gesamtbilanz), denn die Gliederung der gemeindlichen Gesamtbilanz und der gemeindlichen Gesamtergebnisrechnung ergibt sich nach diesen Vorschriften und muss sich deshalb wegen der Erstellung der Gemeindebilanz II im

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 50 GemHVO NRW**

<b>Die Grundsätze der Einheitlichkeit für den Gesamtabchluss</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALT DES GRUNDSATZES</b>
	örtlichen Positionenplan wiederfinden. Ggf. sind daher Umgliederungen und Anpassungen sowie eine tiefere Untergliederung bzw. Aufteilungen vorzunehmen.
<b>Grundsatz der Einheitlichkeit des Ansatzes</b>	§ 50 Absatz 1 GemHVO NRW i.V.m. § 300 Absatz 2 Satz 1 HGB, denn die Ansatzgebote und Absatzverbote sowie die Ansatzwahlrechte sind unabhängig vom Einzelabschluss einheitlich anzuwenden bzw. auszuüben. Dieses kann insbesondere den Ansatz von Sonderposten, Pensionsrückstellungen sowie Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung betreffen, aber auch andere Dinge.
<b>Grundsatz der Einheitlichkeit der Bewertung</b>	§ 50 Absatz 1 GemHVO NRW i.V.m. § 308 Absatz 2 Satz 2 HGB, denn die auf den Jahresabschluss der gemeindlichen Verwaltung angewendeten Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden finden auch auf die in den gemeindlichen Gesamtabchluss übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden grundsätzlich Anwendung, sofern eine Art und funktionsgleiche Verwendung auch bei diesen stattfindet und die gleichen wertbestimmenden Faktoren vorliegen.
<b>Grundsatz der Einheitlichkeit der Stichtage</b>	§ 50 Absatz 1 GemHVO NRW in Anlehnung an § 299 Absatz 2 Satz 2 HGB, denn die Jahresabschlüsse der in den gemeindlichen Gesamtabchluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe sollen grundsätzlich auf den Stichtag der gemeindlichen Verwaltung (31. Dezember) aufgestellt werden. Bei einer wesentlichen Abweichung eines Stichtages ist ggf. ein gesonderter Zwischenabschluss erfordert, damit der gemeindliche Gesamtabchluss seine Aufgabe erfüllen kann.
<b>Grundsatz der Einheitlichkeit der Währung</b>	§ 50 Absatz 1 GemHVO NRW unter Angabe in „Euro“, denn die Gemeinde hat grundsätzlich die Euro-Münzen und Euro-Banknoten, die gesetzliche Zahlungsmittel sind, zu verwenden. Stellen gemeindliche Betriebe im Einzelfall auch Jahresabschlüsse in fremder Währung auf, sind diese in „Euro“-Beträge umzurechnen.

*Abbildung 663 „Die Grundsätze der Einheitlichkeit für den Gesamtabchluss“*

### 3.3.3 Die Umgliederungen für den Summenabschluss

Im Rahmen der Zusammenfassung der Einzelabschlüsse der gemeindlichen Betriebe kann eine Angleichung der Bewertung erforderlich sein. Diese beschränkt sich dann auf im Wesentlichen auf die Umgliederung der Abschlussposten der Bilanz und GuV der gemeindlichen Betriebe auf die Gliederung der Bilanzposten der Gesamtbilanz sowie auf die Gliederung der Ergebnispositionen der Gesamtergebnisrechnung. Die notwendigen Arbeiten sind anhand des Positionenplans als dem einheitlichen Gliederungsschema für den Summenabschluss (GB II) vorzunehmen. Dabei ist es u.a. entscheidend, welche Posten in der gemeindlichen Gesamtbilanz und welche Positionen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung gesondert angesetzt werden sollen.

### 3.3.4 Die Eliminierung von „konzerninternen“ Beziehungen

Im Rahmen der Konsolidierung muss das Ergebnis so dargestellt werden, als ob es sich bei der Gemeinde um ein einziges „Unternehmen“ handeln würde. Aus diesem Grunde werden die Bilanzposten und die Ergebnisrechnungspositionen der Gemeinde und die Bilanz- und GuV-Posten der gemeindlichen Betriebe, die infolge "kon-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

zerninterner" Beziehungen aus Ansprüchen und Verpflichtungen entstanden sind, eliminiert. Durch eine Summierung der ermittelten Werte würden zwar auch die Beziehungen innerhalb des „Konzerns“ erfasst, jedoch würde sich ein Gesamtabschluss ergeben, der mit seiner Aufgabe, die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde als eine einzige wirtschaftliche Einheit darzustellen, nicht vollständig in Einklang stehen würde.

Die vorzunehmende Eliminierung erfordert daher, dass bis zu einem bestimmten Stichtag alle "konzerninternen" Forderungen und Verbindlichkeiten sowie alle "konzerninternen" Erträge und Aufwendungen zwischen den in den Vollkonsolidierungskreis einbezogenen Beteiligten abgestimmt sein müssen (Saldenabstimmung). Aus diesem Grundsatz heraus werden die Werte, die infolge "konzerninterner" Beziehungen entstanden sind, i.d.R. zweiseitig eliminiert. Dieses erfordert, dass die daran Beteiligten (Gemeinde und Betrieb oder Betrieb und Betrieb) sich gegenseitig die entsprechenden Informationen liefern müssen. Sofern die Beträge der Eliminierung nicht gleich sind, wird eine Differenz ausgewiesen.

Die Aufrechnung von Beträgen aus „konzerninternen“ Beziehungen kann ggf. auch nur von einem Beteiligten ausgelöst werden. In den Fällen einer einseitigen Eliminierung wird dem anderen Beteiligten der entsprechende Betrag unterstellt, z. B. in dem ein gemeindlicher Betrieb eine Rückstellung wegen einer aus seiner Sicht bestehenden Verpflichtung gegenüber der gemeindlichen Verwaltung bilanziert hat, in der gemeindlichen Bilanz dagegen noch keine Forderung gegenüber diesem Betrieb angesetzt worden ist. Das vorliegende öffentlich-rechtliche Verhältnis lässt einen Ansatz in der gemeindlichen Ergebnisrechnung erst zu, wenn durch die Gemeinde ein Bescheid gegenüber dem gemeindlichen Betrieb ergangen ist. Bei einseitigen Eliminierungen könnten deshalb keine Differenzbeträge auftreten.

#### **4. Die Folgekonsolidierungen**

##### **4.1 Veränderungen in der Beteiligungsstruktur**

Von der Aufstellung des ersten Gesamtabchlusses (Erstkonsolidierung) durch die Gemeinde ist die anschließende jährliche Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses (Folgekonsolidierungen) in den folgenden Haushaltsjahren zu unterscheiden. In welchem Umfang sich jeweils dabei Veränderungen gegenüber dem Gesamtabchluss des Vorjahres ergeben, hängt nicht nur vom Ergebnis der Ausführung der Haushaltswirtschaft der Gemeinde durch die gemeindliche Verwaltung ab, sondern auch von den Ergebnissen der wirtschaftlichen und nicht wirtschaftlichen Betätigung der Gemeinde in Form ihrer gemeindlichen Betriebe. Ebenso wirken sich die Veränderungen in der gemeindlichen Beteiligungsstruktur auf den gemeindlichen Gesamtabschluss aus. Deren Ausmaß wird u.a. dadurch bestimmt, in welchem Umfang die Gemeinde innerhalb eines Haushaltsjahres gemeindliche Betriebe gegründet, erworben, veräußert oder liquidiert hat.

In den Fällen, in denen gemeindliche Betriebe unterjährig neu gegründet oder erworben werden, sind diese nach dem Erwerbsstichtag neu in den nächsten gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehen. Bei einer Veräußerung scheiden dagegen die betreffenden Betriebe aus dem „Konzern Gemeinde“ aus. Dafür muss z. B. bei voll zu konsolidierenden Betrieben ein Abgangswert ermittelt werden (Entkonsolidierung), denn diese Betriebe sind künftig nicht mehr in den gemeindlichen Gesamtabchluss einzubeziehen. Die wirtschaftliche und nicht wirtschaftliche Betätigung der Gemeinde kann daher zu Veränderungen des Konsolidierungskreises führen, die im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses nachvollzogen werden müssen. Dieser Vorgang wird üblicherweise als „Übergangskonsolidierung“ bezeichnet.

##### **4.3 Sachverhalte der Übergangskonsolidierung**

Die Veränderungen in der gemeindlichen Beteiligungsstruktur können im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses auch zu Veränderungen des Konsolidierungskreises führen. Es können z. B. Betriebe, die voll zu kon-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

solidieren waren nunmehr der Anwendung der Equity-Methode unterliegen oder zu Anschaffungskosten zu bilanzieren sein oder umgekehrt. Ein Übergang zur Quotenkonsolidierung ist dabei nicht vorzusehen, weil beim gemeindlichen Gesamtabschluss die handelsrechtliche Vorschrift des § 310 HGB nicht zur Anwendung kommt.

Die aufgetretenen Veränderungen der gemeindlichen Beteiligungsstruktur sind dann im Rahmen der Konsolidierung für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses nachzuvollziehen. Das Vorgehen wird dabei insgesamt als „Übergangskonsolidierung“ bezeichnet. In solchen Fällen sind z. B. beim Übergang eines gemeindlichen Betriebes von der Vollkonsolidierung zur Anwendung der Equity-Methode sachlich zwei Schritte erforderlich. Der Betrieb wird im Rahmen der bisherigen Vollkonsolidierung entkonsolidiert und die Equity-Methode kommt erstmals zur Anwendung. Entsprechend ist auch bei den anderen Formen der Übergangskonsolidierung zu verfahren. Mögliche Sachverhalte sind nachfolgend unter Berücksichtigung der Vorgaben für den gemeindlichen Gesamtabschluss aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Sachverhalte der Übergangskonsolidierung</b>	
<b>SACHGEGENSTAND</b>	<b>SACHVERHALT</b>
<b>Übergang von der Vollkonsolidierung zur Anwendung der Equity-Methode</b>	Durch eine Verringerung der Beteiligung an einem gemeindlichen Betrieb kann für die Gemeinde der Verlust der Kontrollmöglichkeit oder der einheitlichen Leitung (vgl. § 50 Absatz 1 und 2 GemHVO NRW) entstehen. Dabei ist das Vorliegen einer untergeordneten Bedeutung zu prüfen (vgl. § 116 Absatz 3 GO NRW). Die fortgeschriebenen Buchwerte bilden zusammen mit den Anschaffungskosten der zusätzlichen Anteile den Beteiligungsbuchwert für die Konsolidierung.
<b>Übergang von der Vollkonsolidierung zur Bewertung zu Abschaffungskosten</b>	Aus einer Verringerung der Beteiligung an einem gemeindlichen Betrieb kann für die Gemeinde der Verlust der Kontrollmöglichkeit oder der einheitlichen Leitung (vgl. § 50 Absatz 1 und 2 GemHVO NRW) entstehen. Dabei ist auch zu prüfen, ob gleichwohl noch ein maßgeblicher Einfluss besteht (vgl. § 50 Absatz 3 GemHVO NRW). Diese Veränderung erfordert die Durchführung der Entkonsolidierung für den betreffenden gemeindlichen Betrieb.
<b>Übergang von der Anwendung der Equity-Methode zur Vollkonsolidierung</b>	Durch eine Erhöhung der Beteiligung an einem gemeindlichen Betrieb kann für die Gemeinde eine Kontrollmöglichkeit oder eine einheitliche Leitung (vgl. § 50 Absatz 1 und 2 GemHVO NRW) entstehen. Dabei ist das Vorliegen einer untergeordneten Bedeutung zu prüfen (vgl. § 116 Absatz 3 GO NRW). Die fortgeschriebenen Buchwerte bilden zusammen mit den Anschaffungskosten der zusätzlichen Anteile den Beteiligungsbuchwert für die Konsolidierung.
<b>Übergang von der Anwendung der Equity-Methode zur Bewertung zu Abschaffungskosten</b>	Aus einer Verringerung der Beteiligung an einem gemeindlichen Betrieb kann für die Gemeinde der Verlust des maßgeblichen Einflusses entstehen (vgl. § 50 Absatz 3 GemHVO NRW). Diese Veränderung erfordert eine Überprüfung, ob ein Unterschied zwischen dem fortgeführten „Equity-Wert“ und den Anschaffungskosten besteht. Ein möglicher Unterschiedsbetrag kann ergebniswirksam oder ergebnisneutral gebucht werden.
<b>Übergang von der Bewertung zu Abschaffungskosten zur Vollkonsolidierung</b>	Durch eine Erhöhung der Beteiligung an einem gemeindlichen Betrieb kann für die Gemeinde eine Kontrollmöglichkeit oder eine einheitliche Leitung (vgl. § 50 Absatz 1 und 2 GemHVO NRW) entstehen. Dabei ist das Vorliegen einer untergeordneten Bedeutung zu prüfen (vgl. § 116 Absatz 3 GO NRW). In diesen Fällen findet erstmalig eine Konsolidierung statt und es muss dafür der Erstkonsolidierungsstichtag bestimmt werden. Der Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz bildet zusammen mit den Anschaffungskosten der zusätzlichen Anteile den Beteiligungsbuchwert für die

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

<b>Sachverhalte der Übergangskonsolidierung</b>	
<b>SACHGEGENSTAND</b>	<b>SACHVERHALT</b>
	Konsolidierung. Außerdem sind die stillen Reserven und der Geschäfts- oder Firmenwert für den Zeitpunkt der Kontrollmöglichkeit oder der einheitlichen Leitung zu ermitteln.
<b>Übergang von der Bewertung zu Abschaffungskosten zur Anwendung der Equity-Methode</b>	Durch eine Erhöhung der Beteiligung an einem gemeindlichen Betrieb kann für die Gemeinde ein maßgeblicher Einfluss (vgl. § 50 Absatz 3 GemHVO NRW) entstehen. Dabei ist das Vorliegen einer untergeordneten Bedeutung zu prüfen (vgl. § 116 Absatz 3 GO NRW). In diesen Fällen findet erstmalig eine Konsolidierung statt und es muss dafür der Erstkonsolidierungstichtag bestimmt werden. Der Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz bildet zusammen mit den Anschaffungskosten der zusätzlichen Anteile den Beteiligungsbuchwert für die Konsolidierung. Außerdem sind die stillen Reserven und der Geschäfts- oder Firmenwert für den Zeitpunkt des maßgeblichen Einflusses zu ermitteln.

*Abbildung 664 „Sachverhalte der Übergangskonsolidierung“*

#### **4.3 Der Erwerbstichtag für neue gemeindliche Betriebe**

Die Gründung oder der Erwerb neuer gemeindlicher Betriebe bringt mit sich, diese in den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehen sind. Für die Ermittlung der Wertansätze ist dabei von einem Erwerbstichtag (Tag, an die Gemeinde den Betrieb „erwirbt“) auszugehen, der am Beginn des Haushaltsjahres (1. Januar), zwischen dem 1. Januar und dem 31. Dezember sowie am 31. Dezember liegen kann. In den Fällen, in denen der Zeitpunkt auf den ersten Januar festgelegt wird, kann am folgenden Abschlussstichtag der neue Betrieb nicht nur mit seinem Vermögen und seinen Schulden, sondern auch mit dem Jahresergebnis in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen werden. Liegt der Erwerb des Betriebes durch die Gemeinde zwischen dem 1. Januar und dem 31. Dezember, ist ggf. ein Zwischenabschluss in vergleichbarer Weise wie bei Betrieben mit abweichendem Geschäftsjahr erforderlich und sachgerecht.

Ein Erwerbstichtag „31. Dezember“ hätte zur Folge, dass der neue Betrieb noch kein Jahresergebnis aufweisen kann, das im Rahmen des Gesamtabchlusses einzubeziehen wäre. Es obliegt aber der Gemeinde, bei ihrer Entscheidung über den Erwerb oder die Gründung eines neuen gemeindlichen Betriebes unter der Berücksichtigung von Wesentlichkeits- und Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkte sowie den Erfordernissen für den gemeindlichen Gesamtabschluss den Erwerbstichtag festzulegen. Die Einbeziehung neuer Betriebe in den gemeindlichen Gesamtabchluss ist als so gewichtig anzusehen, dass der Gesamtanhang darüber Angaben zu enthalten hat. Diese Angabepflicht besteht unabhängig davon, ob bei der ersten Einbeziehung in den gemeindlichen Gesamtabchluss nur das Vermögen und die Schulden des neuen Betriebes einzubeziehen sind.

### **5. Die Endkonsolidierung**

#### **5.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde gründet oder erwirbt nicht nur Unternehmen oder Einrichtungen, sondern veräußert oder liquidiert im Einzelfall auch gemeindliche Betriebe. Die Veräußerung oder Liquidation eines gemeindlichen Betriebes führt im Jahresabschluss der Gemeinde dazu, dass der erzielte Veräußerungserlös als Vermögenswert anzusetzen ist und der bisherige Ansatz des gemeindlichen Betriebes im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ entfällt. Der gemeindliche Vorgang wirkt sich dabei auch unmittelbar auf den gemeindlichen Gesamtabchluss aus, soweit der ge-

meindliche Betrieb als Tochterinheit zum Vollkonsolidierungskreis gehörte oder nach der Equity-Methode in den Gesamtabchluss einzubeziehen war.

In den Fällen, in denen eine Tochterinheit der Gemeinde unterjährig aus dem Portfolio der Gemeinde ausscheidet, ist grundsätzlich die Aufstellung eines Zwischenabschlusses erforderlich, u.a. zur Abgrenzung der erwirtschafteten Gesamterträge und Gesamtaufwendungen des Betriebes. Ob ggf. auf eine Aufstellung verzichtet werden kann, z. B. auch aus Vereinfachungsgründen, ist im örtlichen Einzelfall und unter Bewertung des Zeitraumes bis zum letzten Jahresabschluss zu entscheiden. Die Veräußerung oder Liquidation eines gemeindlichen Betriebes wird ggf. auch ergebniswirksam, wenn der Veräußerungserlös höher (ertragswirksam) oder niedriger (aufwandswirksam) als der bisherige Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz ausfällt. In den Gesamtabchluss fließt dieser Erlös ebenfalls ein, jedoch nicht mehr unmittelbar als Wertansatz einer Beteiligung der Gemeinde.

Bei einer Veräußerung scheiden die betreffenden Betriebe aus dem „Konzern Gemeinde“ dadurch aus, dass die damit verbundenen Vermögensgegenstände und Schulden und ggf. der verbleibende Geschäfts- und Firmenwert nicht mehr der Gemeinde im Rahmen des Gesamtabchlusses zugerechnet werden können. Liegt dies vor, ist der betreffende gemeindliche Betrieb nicht mehr bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses zu berücksichtigen (Fiktion des Einzelabgangs). Dieser Vorgang führt zu einem Anpassungsbedarf beim Gesamtabchluss, wenn der betreffende Betrieb zuvor zum Konsolidierungskreis für den gemeindlichen Gesamtabchluss gehörte (Endkonsolidierung). Für den Gesamtabchluss muss vielmehr eine Verrechnung des Veräußerungserlöses mit dem Saldo der im Gesamtabchluss enthaltenen Vermögensgegenstände und Schulden des weggefallenen Betriebes unter Berücksichtigung eines zugeordneten Geschäfts- oder Firmenwerts vorgenommen werden.

Aufgrund möglicher stiller Reserven und Lasten bei den betroffenen Einzelvermögensgegenständen und Schulden kann sich dabei ein anderer Ertrag oder Aufwand ergeben, als im gemeindlichen Jahresabschluss. Dieser Sachverhalt erfordert ggf. die Bereinigung von Buchungen im Gesamtabchluss, um Doppelerfassungen von Erträgen und Aufwendungen zu vermeiden. Aber ebenso kann sich die Bereinigung von Geschäftsvorfällen, die sich nicht im bisherigen Beteiligungswert im Jahresabschluss der Gemeinde niedergeschlagen haben. Das Ergebnis ist in der Gesamtergebnisrechnung entweder unter den außerordentlichen Erträgen oder außerordentlichen Aufwendungen auszuweisen. Von der Entkonsolidierung sind daher i.d.R. die Gesamtergebnisrechnung und die Gesamtbilanz sowie die Gesamtkapitalflussrechnung berührt. Die Entkonsolidierung ist im Gesamtanhang des Gesamtabchlusses anzugeben.

## **5.2 Der Abgangsstichtag für ab- oder aufgegebene gemeindliche Betriebe**

Die Gemeinde muss im Rahmen einer Aufgabe oder einer Veräußerung eines gemeindlichen Betriebes einen Abgangsstichtag für die in der Gesamtbilanz aktivierten Vermögensgegenstände und passivierten Verbindlichkeiten des Betriebes festlegen. Dieser gemeindliche Vorgang ist vergleichbar dem Erwerbssichttag beim Erwerb eines neuen Betriebes für seine erstmalige Einbeziehung in den gemeindlichen Gesamtabchluss. Als Ausgangspunkt für die Festlegung bietet sich z. B. beim Verkauf eines gemeindlichen Betriebes der Tag des Eigentumsübergangs oder das Ende der Beherrschungsmöglichkeit dieses Betriebes durch die Gemeinde an. Es obliegt dabei der Gemeinde, bei ihrer Entscheidung über die Abgabe eines gemeindlichen Betriebes unter der Berücksichtigung von Wesentlichkeits- und Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkte einen Abgangsstichtag festzulegen.

Bei einem gemeindlichen Betrieb, der unterjährig abgegeben bzw. veräußert wird, kann deshalb ggf. auch die Aufstellung eines Zwischenabschlusses erforderlich werden, um die Werte der Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten des betreffenden Betriebes zutreffend festzulegen und beim nächsten Gesamtabchluss berücksichtigen zu können. Ob ein Zwischenabschluss im örtlichen Einzelfall sachgerecht ist, muss auch unter dem Gesichtspunkt der Wesentlichkeit beurteilt werden. Eine gesetzliche Verpflichtung besteht dafür aber nicht.

Die Veräußerung gemeindlicher Betriebe ist als so gewichtig für den gemeindlichen Gesamtabschluss anzusehen, dass in diesen Fällen der Gesamtanhang darüber sachgerechte Angaben zu enthalten hat. Die Abgabe erfordert jedoch nicht zwingend, dass die Vermögenswerte des betreffenden gemeindlichen Betriebes statt unter dem Anlagevermögen nunmehr unter dem Umlaufvermögen in der Gesamtbilanz anzusetzen sind. Wenn bei der Gemeinde eine Veräußerungsabsicht für einen gemeindlichen Betrieb besteht, die Vermögenswerte aber noch betrieblich genutzt werden, ist eine Umschichtung ins Umlaufvermögen als nicht zulässig anzusehen.

## **6. Der Verzicht auf die Anwendung des § 310 HGB**

Bei der Festlegung der handelsrechtlichen Vorschriften, die entsprechend für den gemeindlichen Gesamtabchluss angewendet werden sollen, ist auf eine Anwendung des § 310 HGB verzichtet worden. Wäre diese handelsrechtliche Vorschrift auf den gemeindlichen Gesamtabchluss anwendbar, würde ein gemeindlicher Betrieb, der von der Gemeinde mit einer oder mehreren anderen Gemeinden gemeinsam geführt wird, entsprechend den mitgliedschaftlichen Anteilen der Gemeinden in die jeweiligen Gesamtabschlüsse einbezogen werden. Eine solche Sachlage könnte ggf. dann auch bei Zweckverbänden und gemeinsamen Kommunalunternehmen bestehen (vgl. §§ 4 ff. und §§ 27 ff. GKG NRW).

Für die tatsächliche Anwendung im gemeindlichen Gesamtabchluss würde diese Regel jedoch noch voraussetzen, dass die gemeinsame Führung des Betriebes durch mehrere Gemeinden auch tatsächlich ausgeübt wird. Außerdem widerspricht eine Quotenkonsolidierung den Grundsätzen der auch im NKF anzuwendenden Einheits-  
theorie (wirtschaftliche Einheit). Das Vorliegen einer solchen Ausübung erfordert aber, dass strategische Geschäftsentscheidungen sowie Entscheidungen über die Investitions- und die Finanzierungstätigkeit eines solchen gemeindlichen Betriebes einstimmig getroffen werden.

Eine solche gemeinsame Führung unterscheidet sich vom maßgeblichen Einfluss der Gemeinde bei einer Organisationseinheit in der Intensität der Beziehung der Gemeinden zu diesem Betrieb. Sie erfordert als Folge daraus jedoch nicht zwingend eine Quotenkonsolidierung. Derartige Betriebe können auch nach der Equity-Methode konsolidiert werden. Der o.a. Verzicht des Gesetzgebers auf eine entsprechende Anwendung des § 310 HGB führt deshalb dazu, dass Betriebe, die von einer Gemeinde mit einem oder mehreren Gemeinden gemeinsam geführt werden, z. B. auch öffentlich-rechtliche Zweckverbände, im Rahmen des Gesamtabchlusses nach der Equity-Methode zu konsolidieren sind.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Vollkonsolidierung der öffentlich-rechtlichen Betriebe der Gemeinde):**

#### **1.1 Allgemeine Bedingungen**

##### **1.1.1 Die Grundlagen**

Unter dem in dieser Vorschrift verwendeten Begriff „Vonselbstständige Aufgabenbereiche“ sind dabei die organisatorisch abgegrenzten gemeindlichen Aufgaben zu verstehen, die nicht in der Verwaltung der Gemeinde, sondern in den gemeindlichen Betrieben in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form erledigt werden. Auf eine vorherige Erledigung der Aufgabe in der gemeindlichen Verwaltung (historisch betrachtet) und eine daraus folgende tatsächliche Ausgliederung in organisatorisch selbstständige betriebliche Einheiten außerhalb der gemeindlichen Verwaltung kommt es dabei nicht an. Die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses nach diesen Vorschriften setzt außerdem voraus, dass zwischen der Gemeinde (Verwaltung) und dem jeweiligen gemeindlichen Betrieb ein Mutter-/Tochter-Verhältnis im Sinne des Handelsgesetzbuches besteht.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

Nach der Vorschrift sind die gemeindlichen Betriebe als verselbstständigte Aufgabenbereiche der Gemeinde in öffentlich-rechtlichen Organisationsformen entsprechend den Vorschriften der §§ 300, 301 und 303 bis 305 und 307 bis 309 des Handelsgesetzbuches zu konsolidieren. Die Regelung des § 300 HGB, die in der Fassung des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105), zuletzt geändert durch Gesetz vom 25. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102), anzuwenden ist, hat folgenden Wortlaut:

<b>Der § 300 HGB (Stand: 2009)</b>
<b>Konsolidierungsgrundsätze. Vollständigkeitsgebot</b>
<p>(1) In dem Konzernabschluss ist der Jahresabschluss des Mutterunternehmens mit den Jahresabschlüssen der Tochterunternehmen zusammenzufassen. An die Stelle der dem Mutterunternehmen gehörenden Anteile an den einbezogenen Tochterunternehmen treten die Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten und Sonderposten der Tochterunternehmen, soweit sie nach dem Recht des Mutterunternehmens bilanzierungsfähig sind und die Eigenart des Konzernabschlusses keine Abweichungen bedingt oder in den folgenden Vorschriften nichts anderes bestimmt ist.</p> <p>(2) Die Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten sowie die Erträge und Aufwendungen der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen sind unabhängig von ihrer Berücksichtigung in den Jahresabschlüssen dieser Unternehmen vollständig aufzunehmen, soweit nach dem Recht des Mutterunternehmens nicht ein Bilanzierungsverbot oder ein Bilanzierungswahlrecht besteht. Nach dem Recht des Mutterunternehmens zulässige Bilanzierungswahlrechte dürfen im Konzernabschluss unabhängig von ihrer Ausübung in den Jahresabschlüssen der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen ausgeübt werden. Ansätze, die auf der Anwendung von für Kreditinstitute oder Versicherungsunternehmen wegen der Besonderheiten des Geschäftszweigs geltenden Vorschriften beruhen, dürfen beibehalten werden; auf die Anwendung dieser Ausnahme ist im Konzernanhang hinzuweisen.</p>

*Abbildung 665 „Der § 300 HGB (Stand: 2009)“*

Die Vorgabe einer Zusammenführung der gemeindlichen Verwaltung und der gemeindlichen Betriebe zu einem wirtschaftlichen Bild ist vielmehr deshalb erforderlich, weil im gemeindlichen Gesamtabchluss die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der darin einbezogenen gemeindlichen Betriebe einschließlich der gemeindlichen Verwaltung insgesamt so dargestellt werden soll, als ob es sich dann um eine einzige wirtschaftliche Einheit handeln würde (öffentliche Einheitstheorie).

### **1.1.2 Das Konzept der Vollkonsolidierung**

Eine der wichtigsten Folgen aus der gemeindlichen Pflicht zur Aufstellung eines Gesamtabchlusses ist das Konzept der Vollkonsolidierung. Es verlangt, dass im gemeindlichen Gesamtabchluss anstelle der von der Gemeinde beim gemeindlichen Betrieb gehaltenen Anteile, die in der gemeindlichen Bilanz unter den Finanzanlagen angesetzt sind, die einzelnen Vermögensgegenstände und die Schulden dieser Betriebe treten. Außerdem werden die „konzerninternen“ Beziehungen eliminiert, denn die gemeindliche Verwaltung stellt zusammen mit den Betrieben der Gemeinde eine wirtschaftliche Einheit dar.

Das Konzept der Vollkonsolidierung verlangt aber auch, sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden der einbezogenen gemeindlichen Betriebe in voller Höhe im Gesamtabchluss anzusetzen, sodass in dem der Konsolidierung vorausgehenden Summenabschluss das Vermögen, die Schulden und das Eigenkapital sowie die Erträge und Aufwendungen der Gemeinde und ihrer Betriebe vollständig übernommen werden und bei gleichen Sachverhalten in der gleichen Art und Weise bilanziert und bewertet werden. Dabei ist zu berücksichtigen, dass zwischen den Einzelabschlüssen der gemeindlichen Verwaltung und der Betriebe und dem Gesamtabchluss der Gemeinde unterschiedliche Betrachtungsweisen bestehen.

Die Gemeinde setzt in ihrer Bilanz im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ regelmäßig die gemeindlichen Betriebe als wirtschaftliche Betätigungsformen der Gemeinde unter Berücksichtigung der möglichen Rechtsformen an, denn

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

jeder gemeindliche Betrieb stellt als Gesamtheit einen Vermögenswert für die Gemeinde dar. Bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde kommt es dagegen auf die gesamte gemeindliche Vermögens- und Schuldenlage an, sodass die Bilanzierung für den gemeindlichen Gesamtabschluss nicht auf den Status des Betriebes auszurichten ist. Die Aufrechnung der gemeindlichen Beteiligung bzw. der Austausch zwischen der Finanzanlage (Betrieb insgesamt) und den einzelnen Vermögensarten und Schulden im Rahmen der Vollkonsolidierung soll zudem eine Doppelerfassung im gemeindlichen Gesamtabschluss verhindern.

Diese Vorgehensweise ist auch deshalb sachgerecht, weil sie zeigt, dass die Gemeinde gesamtwirtschaftlich betrachtet und ausgehend vom bestehenden Mutter-/Tochterverhältnis zwischen der Gemeinde und ihrem Betrieb, über das betriebliche Vermögen und die Schulden verfügen kann. Dabei ist zu beachten, dass bei der Aufrechnung auch Differenzen zwischen dem gemeindlichen Beteiligungsbuchwert und dem betrieblichen Vermögen und den Schulden auftreten können, die im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses dann als aktivische oder passivische Unterschiedsbeträge zu behandeln sind (vgl. § 309 HGB).

## **1.2 Die Einbeziehung öffentlich-rechtlicher Betriebe in die Vollkonsolidierung**

### **1.2.1 Die Abgrenzung der einzubeziehenden öffentlich-rechtlichen Betriebe**

In entsprechender Anwendung des Handelsgesetzbuches (HGB) gilt für den gemeindlichen Gesamtabschluss, dass gemeindliche Betriebe in öffentlich-rechtlicher Form zu konsolidieren sind. Durch diese Umschreibung umfasst der gemeindliche Konsolidierungskreis nach dieser Vorschrift mindestens alle wirtschaftlich und organisatorisch selbstständigen gemeindlichen Betriebe in öffentlich-rechtlicher Organisationsform. Zu den in die Vollkonsolidierung für den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehenden öffentlich-rechtlichen Betrieben gehören folgende Betriebe (vgl. Abbildung).

<b>Die Abgrenzung der öffentlich-rechtlichen Betriebe der Gemeinde</b>
- wirtschaftliche Unternehmen nach § 97 i.V.m. § 114 GO NRW.
- organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen nach § 97 i.V.m. § 107 Absatz 2 GO NRW.
- Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen (mit eigener Rechnungslegung) nach § 97 GO NRW.
- Anstalten öffentlichen Rechts (AÖR) nach den einschlägigen Vorschriften, z. B. nach § 114a GO NRW.
- rechtlich selbstständige kommunale Stiftungen (vgl. § 100 Absatz 3 GO NRW).
- Zweckverbände nach den einschlägigen Vorschriften, z. B. nach dem GkG NRW.

*Abbildung 666 „Die Abgrenzung der öffentlich-rechtlichen Betriebe der Gemeinde“*

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass wegen der Vorschrift nicht alle gemeindlichen Betriebe in der Form des öffentlichen Rechts in die Konsolidierung einzubeziehen sind. Es ist nicht nur zu prüfen, ob die öffentlich-rechtlichen Betriebe der Gemeinde entsprechend den §§ 300 bis 309 HGB voll zu konsolidieren oder nach den §§ 311 und 312 HGB nach der Equity-Methode zu bewerten sind, sondern es ist auch zu prüfen, ob ein gemeindlicher Betrieb für die Verpflichtung der Gemeinde, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung, bezogen auf den Abschlussstichtag, ist.

Beim Vorliegen der untergeordneten Bedeutung bei einem Betrieb der Gemeinde muss der betreffende Betrieb nicht in die Konsolidierung nach dieser Vorschrift einbezogen werden (vgl. § 116 Absatz 3 GO NRW). Dieses zeigt, dass die gemeindliche Konsolidierung regelmäßig nach der Intensität der Verbindung zwischen der gemeindlichen Verwaltung zu den einzelnen Betrieben erfolgt. Damit findet auch für den gemeindlichen Gesamtabchluss das Stufenkonzept des Handelsgesetzbuches Anwendung, nach dessen Rahmenbedingungen die gemeindliche Verwaltung immer die Muttereinheit für die Betriebe der Gemeinde bildet.

## **1.2.2 Der Ausschluss der Sparkasse aus dem Konsolidierungskreis**

### **1.2.2.1 Der Ausschluss der Sparkasse**

Eine Besonderheit bei den Gemeinden stellen die Sparkassen in der Rechtsform einer landesrechtlichen Anstalt öffentlichen Rechts in der Trägerschaft der Gemeinden dar (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 1 SpkG NRW). Der Landesgesetzgeber hat im Sparkassengesetz ausdrücklich festgelegt, dass die gemeindlichen Sparkassen nicht im Jahresabschluss der Gemeinden anzusetzen sind (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 2 SpkG NRW). In der Begründung zum NKFG vom 16.11.2004 ist bereits der Wille des Landesgesetzgebers in dem Sinne zum Ausdruck gebracht worden, dass die Sparkassen nicht in den gemeindlichen Gesamtabchluss einzubeziehen sind. Die damalige Willensbekundung des Gesetzgebers folgte einer Entscheidung der Länder. Das Transparenzgebot erfordert es aber, entsprechende Angaben im Gesamtanhang im gemeindlichen Gesamtabchluss zu machen, wenn die Gemeinde Trägerin einer Sparkasse ist.

### **1.2.2.2 Der Ausschluss der Sparkassenbetriebe**

Unter Berücksichtigung der Aufgabe des gemeindlichen Gesamtabchlusses muss aus dem Verbot der Einbeziehung der Sparkasse in den Gesamtabchluss der Gemeinde daraus gefolgert werden, dass die gesamte „Gruppe“ Sparkasse, d. h. die Sparkasse einschließlich der ihr zugehörigen Betriebe sowie ihrer sonstigen Anteilsverhältnisse nicht in den Gesamtabchluss der Gemeinde einbezogen werden soll. Auch wenn die Festlegung des Gesetzgebers, die Sparkassen nicht in den Gesamtabchluss einzubeziehen, nicht ausdrücklich auch deren Unternehmen und Beteiligungen sowie die sonstigen Anteilsverhältnisse der Sparkasse aufzählt, kann daraus nicht der Schluss gezogen werden, das gemeindliche Bilanzierungsverbot soll nur im engeren Sinne Anwendung finden und nur auf die originäre öffentlich-rechtliche Anstalt „Sparkasse“ beschränkt sein.

Das ausdrückliche Bilanzierungsverbot stellt dabei nur eine Weiterentwicklung des Willens des Landesgesetzgebers dar, die gemeindlichen Sparkassen nicht in den Gesamtabchluss der Gemeinden einzubeziehen, der bereits ausdrücklich in der Begründung zum NKFG bekundet worden ist. Die Sparkassen werden gesetzlich als wirtschaftliche Unternehmen der Gemeinden eingestuft (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 1 SpkG NRW) und sind daher als eine Vermögensmasse der Gemeinden zu betrachten. Gleichwohl lässt es das gleiche Gesetz nicht zu, eine Sparkasse in den Konsolidierungskreis für den gemeindlichen Gesamtabchluss aufzunehmen.

### **1.2.2.3 Kein Ausschluss von Beteiligungen an Sparkassenbetrieben**

Soweit jedoch die Gemeinde unmittelbar oder mittelbar über einen anderen gemeindlichen Betrieb an einem Unternehmen oder einer Einrichtung der Sparkasse beteiligt ist, ist dieser gemeindliche Anteil unter Anwendung der zutreffenden Konsolidierungsmethode gleichwohl in den gemeindlichen Gesamtabchluss einzubeziehen, wenn ihm keine untergeordnete Bedeutung zu kommt (vgl. § 116 Absatz 3 GO NRW), denn das o.a. gesetzliche Verbot umfasst nur die Sparkasse selbst sowie ihre Betriebe und Beteiligungen.

**1.2.2.4 Die Einbeziehung von örtlichen Stiftungen**

Das Einbringen von Gemeindevermögen in eine rechtlich selbstständige Stiftung, also in eine andere Organisationseinheit, stellt eine Ausgliederung von gemeindlichen Vermögen aus dem gemeindlichen Kernbereich dar. Weil die Einbringung aber nur im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zulässig ist, sollen rechtlich selbstständige örtliche Stiftungen, bei denen die Gemeinde selbst Stifter ist, grundsätzlich in den Konsolidierungskreis für den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen werden (vgl. § 116 GO NRW).

Im gemeindlichen Gesamtabschluss ist einerseits die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der einbezogenen gemeindlichen Betriebe so darzustellen, als ob diese Betriebe zusammen mit der Kernverwaltung der Gemeinde eine einzige wirtschaftliche und rechtliche Einheit wären. Andererseits soll gewährleistet werden, dass der Gesamtabschluss ein aus den Jahresabschlüssen der einbezogenen Organisationseinheiten abgeleiteter eigenständiger Abschluss der gesamten wirtschaftlichen Gesamtheit „Gemeinde“ ist, der ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln hat. Durch diese Vorgaben ist auch die Einbeziehung von örtlichen Stiftungen im gemeindlichen Gesamtabschluss zu begründen, wenn durch diese gemeindliche Aufgaben erledigt werden.

Die tatsächliche Einbeziehung ist dabei von der Art und dem Umfang der gemeindlichen Beteiligung an einer Stiftung abhängig. Soweit die Gemeinde als alleiniger Stifter auftritt, ist regelmäßig von einer Einbeziehung einer solchen Stiftung in den Vollkonsolidierungskreis für den gemeindlichen Gesamtabschluss auszugehen. Eine Einbeziehung nach der Equity-Methode kann in Betracht kommen, wenn die Gemeinde ein Mitstifter ist. Dabei müssen jedoch die vermögensmäßigen Beteiligungsverhältnisse der anderen Mitstifter in die Beurteilung einbezogen werden. Eine solche Abwägung ist auch vorzunehmen, wenn die Gemeinde als Zustifter auftritt oder auf andere Art und Weise an rechtlich selbstständige Stiftungen gebunden ist. Im Anhang sollten daher die Stiftungen, die vermögensmäßig vollständig oder anteilig der Gemeinde zugerechnet werden können, unter Angabe der tatsächlichen Verhältnisse, im Einzelnen benannt werden.

**1.3 Vollkonsolidierung und HGB-Vorschriften**

**1.3.1 Die Grundlagen**

Nach dieser Vorschrift sind die gemeindlichen Betriebe in öffentlich-rechtlichen Organisationsformen entsprechend den Vorschriften der §§ 300, 301 und 303 bis 305 und 307 bis 309 des Handelsgesetzbuches zu konsolidieren. Gemäß der statischen Verweisung in § 49 Absatz 4 GemHVO NRW ist dabei die Fassung des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105), zuletzt geändert durch Gesetz vom 25. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102), zu beachten. Die für die Vollkonsolidierung im gemeindlichen Gesamtabschluss relevanten Paragraphen des Handelsgesetzbuches werden nachfolgend in Kurzform vorgestellt (vgl. Abbildung).

<b>Anzuwendende Vorschriften des Handelsgesetzbuches</b>	
<b>VORSCHRIFT</b>	<b>INHALTE DER VORSCHRIFT</b>
<b>§ 300 Konsolidierungsgrundsätze, Vollständigkeitsgebot</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Zusammenfassung der Jahresabschlüsse</li> <li>- Entwicklung des Konzernabschlusses aus den Einzelabschlüssen</li> <li>- Grundsatz der Vollkonsolidierung</li> <li>- Ansatz von Posten im Konzernabschluss</li> <li>- Einheitliche Anwendung der Vorschriften für das Mutterunternehmen</li> <li>- Notwendige Anpassungen der Einzelabschlüsse</li> <li>- Neuausübung von Ansatzwahlrechten</li> </ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 50 GemHVO NRW**

<b>Anzuwendende Vorschriften des Handelsgesetzbuches</b>	
<b>VORSCHRIFT</b>	<b>INHALTE DER VORSCHRIFT</b>
<b>§ 301 Kapitalkonsolidierung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Konsolidierungspflichtige Anteile (einschließlich Wertansatz)</li> <li>- Erstkonsolidierung (Buchwert- vs. Neubewertungsmethode)</li> <li>- Stichtag der Erstkonsolidierung</li> <li>- Ausweis von Unterschiedsbeträgen</li> <li>- Folgekonsolidierungen</li> </ul>
<b>§ 303 Schuldenkonsolidierung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Konsolidierungspflichtige Schuldverhältnisse</li> <li>- Grundsatz der Wesentlichkeit</li> </ul>
<b>§ 304 Behandlung der Zwischenergebnisse</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Lieferungen und Leistungen innerhalb des Konsolidierungskreises</li> <li>- Eliminierung der Zwischengewinne</li> <li>- Eliminierung der Zwischenverluste</li> </ul>
<b>§ 305 Aufwands- und Ertragskonsolidierung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Konsolidierung der Innenumsatzerlöse</li> <li>- Konsolidierung anderer Erträge und Aufwendungen</li> <li>- Verzicht bei untergeordneter Bedeutung</li> </ul>
<b>§ 307 Anteile anderer Gesellschafter</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ausgleichsposten in der Konzernbilanz</li> <li>- Anteile anderer Gesellschafter am Gewinn/Verlust</li> </ul>
<b>§ 308 Einheitliche Bewertung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grundsatz einheitlicher Bewertung</li> <li>- Bewertungsanpassungen</li> </ul>
<b>§ 309 Behandlung des Unterschiedsbetrags</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Geschäfts- oder Firmenwert aus der Erstkonsolidierung</li> <li>- Verbleibender passiver Unterschiedsbetrag.</li> </ul>

*Abbildung 667 „Anzuwendende Vorschriften des Handelsgesetzbuches“*

### 1.3.2 Die Konsolidierungsschritte für den gemeindlichen Gesamtabschluss

#### 1.3.2.1 Der Gesamtüberblick

##### 1.3.2.1.1 Allgemeine Sachlage

Der Ausgangspunkt der Konsolidierung für den gemeindlichen Gesamtabschluss sind der Jahresabschluss der Gemeinde und die Jahresabschlüsse der gemeindlichen Betriebe. Da sich die Einzelabschlüsse der Gemeinde von denen der gemeindlicher Betriebe unterscheiden, müssen diese in Übereinstimmung, z. B. bezüglich ihrer Gliederung, der Ansätze und der Bewertung gebracht werden, um einen gemeindlichen Gesamtabschluss erstellen zu können. Aus dieser notwendigen Zusammenführung entsteht die Gemeindebilanz II (GB II). Die Zusammenführung der Einzelergebnisse aus den Jahresabschlüssen erfordert zudem unterschiedliche Konsolidierungsschritte (vgl. Abbildung).

<b>Die Konsolidierungsschritte für den Gesamtabschluss</b>
- Kapitalkonsolidierung nach § 301 HGB
- Schuldenkonsolidierung nach § 303 HGB

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 50 GemHVO NRW**

<b>Die Konsolidierungsschritte für den Gesamtabchluss</b>	
-	Zwischenergebniseliminierung nach § 304 HGB
-	Aufwands- und Ertragskonsolidierung nach § 305 HGB

*Abbildung 668 „Die Konsolidierungsschritte für den Gesamtabchluss“*

Die Verwaltung der Gemeinde stellt dabei im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses die „Muttereinheit“ zu den gemeindlichen Betrieben (Tochtereinheiten) dar, sodass der Aufbau und die Zusammenführung der Jahresabschlüsse der einzelnen gemeindlichen Betriebe zum gemeindlichen Gesamtabchluss nach den für die gemeindliche Verwaltung geltenden rechtlichen Vorgaben auszurichten sind.

**1.3.2.1.2 Die Struktur der Gesamtbilanz**

Der Aufbau der Gesamtbilanz ist auf die wichtigen Bilanzposten ausgerichtet worden, die nach § 41 GemHVO NRW auch in der gemeindlichen Bilanz enthalten sein sollen, denn auch im Gesamtabchluss muss eine Mindesteinheitlichkeit bei der Gliederung der Gesamtbilanz durch die Gemeinden gewährleistet werden. Die oben aufgeführte Gliederung der Gesamtbilanz steht zudem mit dem Positionenrahmen in Einklang. In diesem Rahmen können örtliche Gegebenheiten so gewichtig sein, dass diese bei der Gestaltung der Bestandteile des gemeindlichen Gesamtabchlusses nicht außer Betracht bleiben dürfen. Mit der nachfolgend aufgezeigten Struktur der gemeindlichen Gesamtbilanz wird die Vorschrift des § 49 Absatz 3 GemHVO NRW umgesetzt, nach der die Gesamtbilanz der Gemeinde entsprechend der Bilanz im Jahresabschluss zu gliedern ist (vgl. Abbildung).

<b>Das Gesamtbilanzgliederungsschema</b>					
<b>AKTIVA</b>			<b>PASSIVA</b>		
Bilanzposten	Haus- halts- jahr	Vor- jahr	Bilanzposten	Haus- halts- jahr	Vor- jahr
	EUR	EUR		EUR	EUR
<b>1. Anlagevermögen</b> 1.1 Immaterielle Vermögens- gegenstände 1.2 Sachanlagen 1.3 Finanzanlagen  <b>2. Umlaufvermögen</b> 2.1 Vorräte 2.2 Forderungen 2.3 Sonstige Vermögensgegenstände 2.4 Wertpapiere des Umlauf- vermögens 2.5 Liquide Mittel  <b>3. Aktive Rechnungsabgrenzung</b>  <b>4. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag</b>			<b>1. Eigenkapital</b> 1.1 Allgemeine Rücklage 1.2 Sonderrücklagen 1.3 Ausgleichsrücklage 1.4 Ergebnisvorträge 1.5 Gesamtergebnis 1.6 Ausgleichsposten für die Anteile anderer Gesellschafter 1.7 Gesamtbilanzgewinn/ Gesamtbilanzverlust  <b>2. Sonderposten</b>  <b>3. Rückstellungen</b>  <b>4. Verbindlichkeiten</b>  <b>5. Passive Rechnungsabgrenzung</b>		

*Abbildung 669 „Das Gesamtbilanzgliederungsschema“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

In der örtlichen Praxis ist z. B. zu prüfen, ob den mit einer vierstelligen Nummer versehenen Bilanzposten (vgl. § 41 Absatz 3 und 4 GemHVO NRW) ggf. eine geringe Bedeutung zukommt, sodass ein Ansatz als gesonderter Posten entbehrlich ist, wenn im Anhang ausreichende Angaben zu diesem Bilanzbereich gemacht werden. Zu beachten ist auch, dass für die örtliche Anwendung die Bezifferung der Aktiv- und Passivposten von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten eigenverantwortlich in fachlicher und technischer Hinsicht festzulegen ist.

**1.3.2.1.3 Die Struktur der Gesamtergebnisrechnung**

Mit der nachfolgend aufgezeigten Struktur der gemeindlichen Gesamtergebnisrechnung wird die Vorschrift des § 49 Absatz 3 GemHVO NRW umgesetzt, nach der die Gesamtergebnisrechnung entsprechend der Ergebnisrechnung im Jahresabschluss der Gemeinde zu gliedern ist. Der Aufbau der Gesamtergebnisrechnung ist daher auf die Positionen ausgerichtet worden, die nach § 38 i.V.m. § 2 GemHVO NRW mindestens in der gemeindlichen Ergebnisrechnung enthalten sein sollen. Im Gesamtabschluss muss eine Mindesteinheitlichkeit der Gesamtergebnisrechnungen gewährleistet werden. Die nachfolgende Gliederung der Gesamtergebnisrechnung wird für die örtliche Anwendung empfohlen. Sie steht mit dem Positionenrahmen in Einklang (vgl. Abbildung).

<b>Die Struktur der Gesamtergebnisrechnung</b>	
<b>TEILBEREICH</b>	<b>INHALTE</b>
<b>1. Ordentliche Gesamterträge</b>	Steuern und ähnliche Abgaben Zuwendungen und allgemeine Umlagen Sonstige Transfererträge Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte Privatrechtliche Leistungsentgelte Kostenerstattungen und Kostenumlagen Sonstige ordentliche Erträge Aktivierte Eigenleistungen Bestandsveränderungen
<b>2. Ordentliche Gesamtaufwendungen</b>	Personalaufwendungen Versorgungsaufwendungen Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen Bilanzielle Abschreibungen Transferaufwendungen Sonstige ordentliche Aufwendungen
<b>3. Ordentliches Gesamtergebnis</b>	Saldo aus Summe der ordentlichen Gesamterträge Summe der ordentlichen Gesamtaufwendungen
<b>4. Gesamtfinanzergebnis</b>	Saldo aus Finanzerträgen Erträgen aus assoziierten Beteiligungen Finanzaufwendungen Aufwendungen aus assoziierten Beteiligungen
<b>5. Gesamtergebnis der laufenden Geschäftstätigkeit</b>	Summe aus Ordentlichem Gesamtergebnis Gesamtfinanzergebnis
<b>6. Außerordentliches Gesamtergebnis</b>	Saldo aus Außerordentlichen Erträge Außerordentlichen Aufwendungen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 50 GemHVO NRW**

<b>Die Struktur der Gesamtergebnisrechnung</b>	
<b>TEILBEREICH</b>	<b>INHALTE</b>
<b>7. Gesamtjahresergebnis</b>	Summe aus Gesamtergebnis aus laufender Geschäftstätigkeit Außerordentlichem Gesamtergebnis
<b>8. Gesamtbilanzgewinn/ Gesamtbilanzverlust</b>	
<b>9. Anderen Gesellschaftern zuzurechnendes Ergebnis</b>	

*Abbildung 670 „Die Grundstruktur der Gesamtergebnisrechnung“*

Die Gemeinde kann die aufgezeigte Grundstruktur der gemeindlichen Gesamtergebnisrechnung weiter eigenverantwortlich aufgliedern. Die örtliche Gestaltung muss im Einklang mit den Grundsätzen „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ stehen. Zu beachten ist, dass von der Gemeinde die Bezifferung von Ertrags- und Aufwandspositionen sowie von Summen und Salden in der gemeindlichen Gesamtergebnisrechnung unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten in fachlicher und technischer Hinsicht eigenverantwortlich festzulegen ist.

### **1.3.2.2 Die Kapitalkonsolidierung nach der Erwerbsmethode (§ 301 HGB)**

#### **1.3.2.2.1 Allgemeine Sachlage**

Für die Kapitalkonsolidierung soll nur die Erwerbsmethode zur Anwendung kommen. Der Erwerbsmethode liegt die Fiktion zugrunde, dass die Gemeinde beim Erwerb eines Betriebes nicht nur die Anteile am Kapital, sondern auch dessen Vermögensgegenstände und Schulden erworben hat (Einzelerwerbsfiktion). Der Betrieb wird deshalb vergleichbar einem erworbenen Vermögensgegenstand behandelt, denn im Erwerbszeitpunkt entspricht der Betrieb mit seinem Vermögen und den Schulden dem in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Beteiligungswert. Bei der Erwerbsmethode wird deshalb der Buchwert der gemeindlichen Betriebe in der Bilanz der Gemeinde mit dem auf die Gemeinde entfallenden anteiligen Betrag des Eigenkapitals in der Bilanz des gemeindlichen Betriebes verrechnet.

Eine reine Zusammenrechnung der Einzelabschlüsse im gemeindlichen Gesamtabschluss würde zu einer Doppelerfassung von Eigenkapital führen. Daher sind der Beteiligungsbuchwert, z. B. Anteile an verbundenen Unternehmen, Beteiligungen, Wertpapiere des Anlage- und des Umlaufvermögens, sonstige Vermögensgegenstände, mit dem Eigenkapital der gemeindlichen Betriebe, z. B. gezeichnetes Kapital, Kapitalrücklagen, Gewinnrücklagen, Gewinnvortrag/Verlustvortrag, Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag, zu verrechnen.

Der Unterschied zum Einzelabschluss der Gemeinde besteht in der Periodisierung der Anschaffungskosten eines gemeindlichen Betriebes nach den Bewertungsregeln für die im Erstkonsolidierungszeitpunkt vorhandenen Vermögensgegenstände und Schulden. Im gemeindlichen Jahresabschluss werden die Anschaffungskosten dagegen nach den Regeln der Beteiligungsbewertung angesetzt. Diese Verrechnung wird „auf der Grundlage der Wertansätze zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile oder der erstmaligen Einbeziehung des gemeindlichen Betriebes in den Gesamtabschluss oder, beim Erwerb der Anteile zu verschiedenen Zeitpunkten, zu dem Zeitpunkt, zu dem der Betrieb ein gemeindlicher Betrieb geworden ist, durchgeführt.“

Im Einzelabschluss der Gemeinde wird der Anteilsbesitz an den gemeindlichen Betrieben als Finanzanlagevermögen ausgewiesen. Die Regelung des § 301 HGB, die in der Fassung des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai

1897 (RGI. S. 105), zuletzt geändert durch Gesetz vom 24. August 2002 (BGBl. I S. 3412), anzuwenden ist, hat folgenden Wortlaut (vgl. Abbildung).

<b>Der § 301 HGB (Stand: 2009)</b>
<b>Kapitalkonsolidierung</b>
<p>(1) Der Wertansatz der dem Mutterunternehmen gehörenden Anteile an einem in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen wird mit dem auf diese Anteile entfallenden Betrag des Eigenkapitals des Tochterunternehmens verrechnet. Das Eigenkapital ist mit dem Betrag anzusetzen, der dem Zeitwert der in den Konzernabschluss aufzunehmenden Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten und Sonderposten entspricht, der diesen an dem für die Verrechnung nach Absatz 2 maßgeblichen Zeitpunkt beizulegen ist. Rückstellungen sind nach § 253 Abs. 1 Satz 2 und 3, Abs. 2 und latente Steuern nach § 274 Abs. 2 zu bewerten.</p> <p>(2) Die Verrechnung nach Absatz 1 ist auf der Grundlage der Wertansätze zu dem Zeitpunkt durchzuführen, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist. Können die Wertansätze zu diesem Zeitpunkt nicht endgültig ermittelt werden, sind sie innerhalb der darauf folgenden zwölf Monate anzupassen. Ist das Mutterunternehmen erstmalig zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet, sind die Wertansätze zum Zeitpunkt der Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluss zugrunde zu legen, soweit das Unternehmen nicht in dem Jahr Tochterunternehmen geworden ist, für das der Konzernabschluss aufgestellt wird. Das Gleiche gilt für die erstmalige Einbeziehung eines Tochterunternehmens, auf die bisher § 296 verzichtet wurde.</p> <p>(3) Ein nach der Verrechnung verbleibender Unterschiedsbetrag ist in der Konzernbilanz, wenn er auf der Aktivseite entsteht, als Geschäfts- oder Firmenwert und, wenn er auf der Passivseite entsteht, unter dem Posten „Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung“ nach dem Eigenkapital auszuweisen. Der Posten und wesentliche Änderungen gegenüber dem Vorjahr sind im Anhang zu erläutern.</p> <p>(4) Anteile an dem Mutterunternehmen anzuwenden, die einem in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen gehören, sind in der Konzernbilanz als eigene Anteile des Mutterunternehmens mit ihrem Nennwert oder, falls ein solcher nicht vorhanden ist, mit ihrem rechnerischen Wert, in der Vorspalte offen von dem Posten „Gezeichnetes Kapital“ abzusetzen.</p>

*Abbildung 671 „Der § 301 HGB (Stand: 2009)“*

### **1.3.2.2.2 Anwendung der Neubewertungsmethode im NKF**

#### **1.3.2.2.2.1 Allgemeine Bedingungen**

Im NKF soll für die Kapitalkonsolidierung im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses ausschließlich die Neubewertungsmethode nach § 301 Absatz 1 Nr. 2 HGB (Stand 2002) von der Gemeinde angewendet werden. Damit soll das mögliche Wahlrecht in dieser Vorschrift des Handelsgesetzbuches, alternativ die Buchwertmethode anzuwenden, von der Gemeinde nicht genutzt werden. Auch in der Privatwirtschaft ist die Neubewertungsmethode, die auch in der internationalen Konzernrechnungslegung anzuwenden ist, zum alleinigen Standard erhoben worden (vgl. auch Deutscher Rechnungslegungsstandard Nr. 4).

Die Änderung des Handelsgesetzbuches durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz im Jahre 2009 hat mit sich gebracht, dass die privatrechtlichen Betriebe für ihren Konzernabschluss ab dem Geschäftsjahr 2010 kein Wahlrecht bei der Kapitalkonsolidierung mehr haben, sondern nur noch die Neubewertungsmethode anzuwenden ist (vgl. § 301 HGB). Im gemeindlichen Gesamtabchluss werden bei der Erstkonsolidierung nach der Neubewertungsmethode die Vermögensgegenstände und Schulden der gemeindlichen Betriebe mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet und angesetzt. Dabei sind die Bewertungsmethoden, die für die gemeindliche Verwaltung gelten zu beachten.

Der beizulegende Wert ist dabei als ein Betrag zu verstehen, zu dem im Bewertungszeitpunkt zwischen geschäftsbereiten und sachverständigen Geschäftspartnern ein Vermögenswert ausgetauscht oder eine Schuld beglichen werden kann. Der Begriff „beizulegender Wert“ wird zudem als Oberbegriff benutzt, der durch spezielle Wertbegriffe, z. B. Marktwert oder Börsenwert, von der Gemeinde auszufüllen ist. Von der Gemeinde ist zum

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

Abschlussstichtag der beizulegende Wert festzustellen, der unter Beachtung des Vorsichtsprinzips und nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung dafür in Betracht kommt. Durch diese Neubewertung entsteht ein „neues“ Eigenkapital des betreffenden Betriebes, das dann gegen den in der Bilanz der gemeindlichen Verwaltung angesetzten Beteiligungswert zu verrechnen ist. Aus dieser Verrechnung kann möglicherweise ein aktivischer oder passivischer Unterschiedsbetrag entstehen.

**1.3.2.2.2 Der Ansatz von aktivischen Unterschiedsbeträgen**

Im gemeindlichen Jahresabschluss werden in der Bilanz im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ die Beteiligungen der Gemeinde u.a. unter Berücksichtigung der möglichen Rechtsformen angesetzt, denn der gemeindliche Betrieb stellt als Gesamtheit einen Vermögenswert für die Gemeinde dar. Bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde kommt es dagegen auf die gesamte gemeindliche Vermögens- und Schuldenlage an, sodass die Bilanzierung für den gemeindlichen Gesamtabschluss nicht auf den Status des Betriebes auszurichten ist. Das Konzept der Vollkonsolidierung verlangt, dass im gemeindlichen Gesamtabschluss anstelle der von der Gemeinde beim gemeindlichen Betrieb gehaltenen Anteile die einzelnen Vermögensgegenstände und die Schulden dieser Betriebe treten.

Die Vorgehensweise ist sachgerecht, weil sie zeigt, dass die Gemeinde gesamtwirtschaftlich betrachtet und ausgehend vom bestehenden Mutter-/Tochterverhältnis zwischen der Gemeinde und ihrem Betrieb, über das betriebliche Vermögen und die Schulden verfügen kann. Dabei ist zu beachten, dass bei der Aufrechnung auch Differenzen zwischen dem gemeindlichen Beteiligungsbuchwert und dem betrieblichen Vermögen und den Schulden auftreten können, die im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses dann als aktivische Unterschiedsbeträge zu behandeln sind (vgl. § 309 HGB).

Bei Anwendung der Neubewertungsmethode werden die stillen Reserven und Lasten bei den betreffenden Betrieben aufgedeckt und den Vermögensgegenständen und Schulden zugeordnet, sodass eine Gemeindebilanz III (GB III) aufgestellt wird. Entsteht dabei ein positiver Differenzbetrag zwischen dem Beteiligungsbuchwert und anteiligem neubewerteten Eigenkapital (aktivischer Unterschiedsbetrag als „Goodwill“) ist dieser als „Geschäfts- oder Firmenwert“ (GFW) zu aktivieren. Solche aktivischen Unterschiedsbeträge entstehen z. B. durch stille Reserven, die im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Betriebes erworben wurden.

**1.3.2.2.3 Der Ansatz von passivischen Unterschiedsbeträgen**

Im gemeindlichen Jahresabschluss werden in der Bilanz im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ die Beteiligungen der Gemeinde u.a. unter Berücksichtigung der möglichen Rechtsformen angesetzt, denn der gemeindliche Betrieb stellt als Gesamtheit einen Vermögenswert für die Gemeinde dar. Bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde kommt es dagegen auf die gesamte gemeindliche Vermögens- und Schuldenlage an, so die Bilanzierung für den gemeindlichen Gesamtabschluss nicht auf den Status des Betriebes auszurichten ist.

Das Konzept der Vollkonsolidierung verlangt, dass im gemeindlichen Gesamtabschluss anstelle der von der Gemeinde beim gemeindlichen Betrieb gehaltenen Anteile die einzelnen Vermögensgegenstände und die Schulden dieser Betriebe treten. Die Vorgehensweise ist sachgerecht, weil sie zeigt, dass die Gemeinde gesamtwirtschaftlich betrachtet und ausgehend vom bestehenden Mutter-/Tochterverhältnis zwischen der Gemeinde und ihrem Betrieb, über das betriebliche Vermögen und die Schulden verfügen kann.

Bei Anwendung der Neubewertungsmethode werden die stillen Reserven und Lasten bei den betreffenden Betrieben aufgedeckt und den Vermögensgegenständen und Schulden zugeordnet, sodass eine Gemeindebilanz III (GB III) aufgestellt wird. Dabei ist zu beachten, dass bei der Aufrechnung auch Differenzen zwischen dem gemeindlichen Beteiligungsbuchwert und dem betrieblichen Vermögen und den Schulden auftreten können. Soweit

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

ein negativer Differenzbetrag (passivischer Unterschiedsbetrag als „Badwill“) entsteht, ist dieser als „Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung“ zu passivieren. Solche passivischen Unterschiedsbeträge können z. B. durch die schlechte Ertragslage eines Betriebes u.a. entstehen. Die weitere Behandlung des Unterschiedsbetrages richtet sich dann in Abhängigkeit von der Ursache nach den Vorgaben des § 309 HGB. Dieser Bilanzposten und wesentliche Änderungen gegenüber dem Vorjahr sind dabei im Gesamtanhang sachgerecht zu erläutern (vgl. § 301 Absatz 3 HGB).

#### **1.3.2.2.4 Das Ansatzwahlrecht bei Unterschiedsbeträgen**

Im Rahmen der Anwendung der Neubewertungsmethode können sowohl ein aktivischer als auch ein passivischer Unterschiedsbetrag entstehen. Nach der Vorschrift über die Kapitalkonsolidierung ist ein verbleibender Unterschiedsbetrag in der Gesamtbilanz, wenn er auf der Aktivseite besteht, als Geschäfts- oder Firmenwert und, wenn er auf der Passivseite besteht, als Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung auszuweisen und im Gesamtanhang zu erläutern (vgl. § 301 Absatz 3 Satz 1 und 2 HGB). Zudem wird für die benannten Unterschiedsbeträge ein Wahlrecht dahingehend zugelassen, dass die Unterschiedsbeträge der Aktivseite mit solchen der Passivseite verrechnet werden können und die verrechneten Beträge im Gesamtanhang anzugeben sind (vgl. § 301 Absatz 3 Satz 3 HGB).

In diesen Fällen handelt es sich um ein Ausweiswahlrecht, denn auch bei Anwendung dieser Möglichkeit sind die Unterschiedsbeträge unter Beachtung des § 309 HGB zu behandeln und für jeden gemeindlichen Betrieb getrennt fortzuführen. Die im HGB eingeräumte Möglichkeit der Verrechnung stellt dabei keine „echte“ Saldierung des Aktivansatzes „Geschäfts- oder Firmenwert“ mit dem Passivansatz „Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung“ dar. Sie ist somit nicht als Aufrechnung anzusehen, sodass diese gesetzlich zugelassene Vorgehensweise mit dem bei der Gesamtbilanz zu beachtenden Bruttoprinzip in Einklang steht.

#### **1.3.2.3 Die Schuldenkonsolidierung (§ 303 HGB)**

##### **1.3.2.3.1 Die Zwecke der Schuldenkonsolidierung**

Ausgehend von der Fiktion der wirtschaftlichen Einheit dient die Schuldenkonsolidierung im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses der Eliminierung „konzerninterner“ Schuldverhältnisse. Das Ziel dieses Konsolidierungsschrittes ist es daher, Forderungen und Verbindlichkeiten zu eliminieren, denn die Gemeinde (Verwaltung und gemeindliche Betriebe) kann keine Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber sich selbst bilanzieren. Die Regelung des § 303 HGB, die in der Fassung des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105), zuletzt geändert durch Gesetz vom 24. August 2002 (BGBl. I S. 3412), anzuwenden ist, hat folgenden Wortlaut (vgl. Abbildung).

<b>Der § 303 HGB (Stand: 2009)</b>
<b>Schuldenkonsolidierung</b>
(1) Ausleihungen und andere Forderungen, Rückstellungen und Verbindlichkeiten zwischen den in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen sowie entsprechende Rechnungsabgrenzungsposten sind wegzulassen.
(2) Absatz 1 braucht nicht angewendet zu werden, wenn die wegzulassenden Beträge für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung sind.

*Abbildung 672 „Der § 303 HGB (Stand: 2009)“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

Die Gemeinde hat für die Zwecke der Schuldenkonsolidierung alle ihre rechtlichen Beziehungen zwischen der Verwaltung und den gemeindlichen Betrieben zu prüfen, ob diesen ein Charakter als Forderung oder Verbindlichkeit zukommt, denn nicht nur die bilanzierten Forderungen und Verbindlichkeiten sind zu beurteilen. Die Vorschrift des § 303 Absatz 1 HGB bestimmt dazu, dass Ausleihungen und andere Forderungen, Rückstellungen und Verbindlichkeiten zwischen den in den Gesamtabchluss einbezogenen gemeindlichen Betrieben sowie die betreffenden Rechnungsabgrenzungsposten wegzulassen sind. Folgende Bilanzposten sollten in die Schuldenkonsolidierung im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses einbezogen werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Aktiv- und Passivposten der Schuldenkonsolidierung</b>	
<b>AKTIVPOSTEN</b>	<b>PASSIVPOSTEN</b>
Ausstehende Einlagen auf gezeichnetes Kapital	Sonstige Rückstellungen
Geleistete Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände	Anleihen
Geleistete Anzahlungen auf Sachanlagen	Verbindlichkeiten in den verschiedenen Arten (gegenüber Tochtereinheiten)
Ausleihungen (gegenüber Tochtereinheiten)	----
Wertpapiere des Anlagevermögens	----
Geleistete Anzahlungen auf Vorräte	----
Forderungen in den verschiedenen Arten (gegenüber Tochtereinheiten)	----
Sonstige Vermögensgegenstände	----
Wertpapiere des Umlaufvermögens	----
Schecks	Erhaltene Anzahlungen
Aktive Rechnungsabgrenzungsposten	Passive Rechnungsabgrenzungsposten

*Abbildung 673 „Die Aktiv- und Passivposten der Schuldenkonsolidierung“*

Über die in der Abbildung gezeigten Bilanzposten, die in den Einzelabschlüssen der gemeindlichen Betriebe enthalten sein können, müssen auch die unter der betrieblichen Bilanz oder im Anhang anzugebenden Haftungsverhältnisse, z. B. Verbindlichkeiten aus Bürgschaften oder aus der Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten (vgl. 251 HGB), in die Schuldenkonsolidierung einbezogen werden. Sofern die dazu in den Einzelabschlüssen der gemeindlichen Betriebe enthaltenen Angaben auf Schuldbeziehungen zwischen der gemeindli-

chen Verwaltung und den gemeindlichen Betrieben oder zwischen den gemeindlichen Betrieben beruhen, dürfen diese Angaben nicht in den gemeindlichen Gesamtabchluss aufgenommen werden.

Aus der Abgrenzung der zu eliminierenden Schuldverhältnisse und der notwendigen Korrektur des Summenabschlusses im Rahmen der gemeindlichen Schuldenkonsolidierung ein Abstimmungsbedarf zwischen den gemeindlichen Betrieben und der Gemeinde ergeben. Es können sich aber auch ggf. Differenzen aus zeitlichen Gründen ergeben. Mögliche Unstimmigkeiten können vermieden werden, wenn bereits im Rahmen der Buchungen der Geschäftsvorfälle eine Abstimmung über die zu erfassenden Beträge erfolgt. Die Abstimmung muss aber spätestens bei der Aufstellung des Jahresabschlusses vorgenommen werden (Saldenabstimmung). Diese Gegebenheit erfordert ggf. eine Rückmeldung der Buchungsstelle gegenüber dem Geschäftspartner und auch die Klärung der Frage, ob ein allgemeiner Buchungsschluss für die Gemeinde und ihre Betriebe festzulegen ist.

Für die gemeindliche Schuldenkonsolidierung ist es jedoch nicht erforderlich, dass sich die Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen der gemeindlichen Verwaltung und zwischen den in die Vollkonsolidierung einbezogenen Betrieben in gleicher Höhe gegenüberstehen. Auch unterschiedliche oder einseitige Forderungen und Verbindlichkeiten sind im Rahmen der Schuldenkonsolidierung zu berücksichtigen. Wenn sich aber die Forderungen und Verbindlichkeiten in gleicher Höhe gegenüberstehen, ist die Konsolidierung i.d.R. unproblematisch. Der Forderungsbetrag des einen gemeindlichen Betriebes und der Verbindlichkeitsbetrag eines anderen Betriebes werden mit gegensätzlichem Vorzeichen in die Summenbilanz eingestellt und dadurch insgesamt eliminiert. So heben sich die Posten gegenseitig auf. Die Saldierung ist erfolgsneutral und führt lediglich zu einer Verkürzung der Summe der Gesamtbilanz.

### **1.3.2.3.2 Der Umgang mit Aufrechnungsdifferenzen**

#### **1.3.2.3.2.1 Das Auftreten von Aufrechnungsdifferenzen**

Aus der Abgrenzung der zu eliminierenden Schuldverhältnisse und der notwendigen Korrektur des Summenabschlusses im Rahmen der gemeindlichen Schuldenkonsolidierung können sich Differenzen und damit ein Abstimmungsbedarf zwischen den gemeindlichen Betrieben und der Gemeinde ergeben. Diese können vermieden werden, wenn im Rahmen der Buchungen der Geschäftsvorfälle bereits eine Abstimmung, spätestens aber bei der Aufstellung des Jahresabschlusses, vorgenommen wird (Saldenabstimmung). Diese Vorgehensweise erfordert ggf. eine Rückmeldung der Buchungsstelle gegenüber dem Geschäftspartner und auch die Klärung der Frage, ob ein allgemeiner Buchungsschluss für die Gemeinde und ihre Betriebe festzulegen ist.

In den Fällen, in denen sich aus der Aufrechnung der Forderungen und Verbindlichkeiten im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses Differenzen ergeben, muss die Ursache geklärt und ein aufgetretener Fehler beseitigt werden. Mögliche Ursachen für solche Differenzen sind z. B., dass sich die „konzerninternen“ Forderungs- und Schuldposten in ihrem Wertansatz unterscheiden oder für einen bilanziellen Wertansatz kein Gegenposten vorhanden ist. Auch fehlerhafte Buchungen oder auch zeitliche Buchungsunterschiede zwischen den Geschäftspartnern, ggf. auch unterschiedliche Ansatz- und Bewertungsvorschriften, können eine Ursache für mögliche Differenzen sein. Solchen Aufrechnungsdifferenzen sollte bereits durch geeignete Vorabstimmungen und Absprachen entgegengewirkt werden.

#### **1.3.2.3.2.2 Die Arten von Aufrechnungsdifferenzen**

Eine Aufrechnungsdifferenz aus der Schuldenkonsolidierung kann sowohl von aktiver als auch von passiver Natur sein und kann eine „echte“ oder „unechte“ Differenz darstellen, die möglichst noch im betreffenden Einzelabschluss oder spätestens im Gesamtabchluss korrigiert werden müssen. Es handelt sich dann um „unechte“ Aufrechnungsdifferenzen, wenn z. B. fehlerhafte Buchungen vorliegen oder auch eine zeitverschobene Erfassung

von Geschäftsvorfällen bei den gemeindlichen Betrieben gegenüber der Verwaltung der Gemeinde stattfindet, z. B. wegen unterschiedlicher Abschlussstichtage.

Die „echten“ Aufrechnungsdifferenzen entstehen aufgrund unterschiedlicher Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften oder durch die Ausübung von Wahlrechten. Zum Beispiel werden in der gemeindlichen Verwaltung die Verbindlichkeiten zum Rückzahlungsbetrag passiviert, während sich für die entsprechenden Forderungen eines gemeindlichen Betriebes durch freiwillige oder gesetzlich vorgeschriebene Abwertungen niedrigere Wertansätze ergeben können. Auch durch unterschiedliche Abschlussstichtage können im Einzelfall Aufrechnungsdifferenzen entstehen. Derartige Aufrechnungsdifferenzen sind durch entsprechende Buchungen zu beseitigen, die je nach der Fallgestaltung ergebniswirksam oder auch ergebnisneutral sein können. In wesentlichen Fällen kann auch die Aufstellung eines Zwischenabschlusses durch den betreffenden gemeindlichen Betrieb geboten sein.

#### **1.3.2.3.3 Die Behandlung von Aufrechnungsdifferenzen**

Die Behandlung von Aufrechnungsdifferenzen ist bisher im Handelsrecht nicht ausdrücklich geregelt. Aus der Formulierung des § 303 Absatz 1 HGB („... sind wegzulassen“) kann allerdings gefolgert werden, dass eine vollständige Eliminierung der „konzerninternen Forderungen und Verbindlichkeiten verlangt wird, sodass dieses auch für den gemeindlichen Gesamtabchluss gilt. Die „unechten“ Aufrechnungsdifferenzen sollen daher möglichst bei der Aufstellung der Kommunalbilanz II bereinigt werden und die „echten“ Aufrechnungsdifferenzen sollen im Gesamtabchluss mit den Gewinnrücklagen in der Gesamtbilanz verrechnet werden. Ein besonderer Ausweis der „echten“ Aufrechnungsdifferenzen in Form eines Korrekturbetrages im Bilanzbereich „Eigenkapital“ in der Gesamtbilanz soll nicht erfolgen.

Für die gemeindliche Schuldenkonsolidierung ist es jedoch nicht erforderlich, dass sich die Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen der gemeindlichen Verwaltung und zwischen den in die Vollkonsolidierung einbezogenen Betrieben in gleicher Höhe gegenüberstehen. Auch unterschiedliche oder einseitige Forderungen und Verbindlichkeiten sind im Rahmen der Schuldenkonsolidierung zu berücksichtigen. Wenn sich aber die Forderungen und Verbindlichkeiten in gleicher Höhe gegenüberstehen, ist die Konsolidierung i.d.R. unproblematisch. Der Forderungsbetrag des einen gemeindlichen Betriebes und der Verbindlichkeitsbetrag eines anderen Betriebes werden mit gegensätzlichem Vorzeichen in die Summenbilanz eingestellt und dadurch insgesamt eliminiert. So heben sich die Posten gegenseitig auf. Die Saldierung ist erfolgsneutral und führt lediglich zu einer Verkürzung der Summe der Gesamtbilanz.

#### **1.3.2.3.3 Die Behandlung von unwesentlichen Beträgen**

Nach der Vorschrift des § 303 Absatz 2 HGB brauchen Ausleihungen und andere Forderungen, Rückstellungen und Verbindlichkeiten zwischen den in den gemeindlichen Gesamtabchluss einbezogenen Betrieben sowie entsprechende Rechnungsabgrenzungsposten nicht weggelassen werden, wenn die wegzulassenden Beträge für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde nur von untergeordneter Bedeutung sind. Durch diese Regelung kommt ausdrücklich der Grundsatz der Wesentlichkeit zur Anwendung.

Bei der örtlichen Aufstellung des Gesamtabchlusses ist es deshalb notwendig, darüber eine Abwägung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung vorzunehmen. Sie muss in sich schlüssig und willkürfrei sein, sodass das Ergebnis aus objektiven Gegebenheiten logisch ableitbar ist. Die Wesentlichkeitsgrenze ist im Rahmen des Gesamtabchlusses der Gemeinde aus der Bedeutung des jeweiligen örtlichen Sachverhaltes abzuleiten. Sie ist außerdem davon abhängig, wie sich die wirtschaftlichen Entscheidungen und die daraus entstehenden Informationen sich auf die Adressaten des gemeindlichen Gesamtabchlusses auswirken.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass mehrere Abweichungen für sich allein betrachtet als unwesentlich anzusehen sind, zusammen aber durchaus als wesentlich zu bewerten sind. Im Zweifelsfall ist erforderlich, zutreffende Informationen über die Abweichung zu erhalten, sodass ggf. für die notwendig gewordene Entscheidung eine überschlägige Ermittlung erforderlich werden kann. Die im Rahmen des Gesamtabchlusses zu gebenden Informationen sind dann als wesentlich anzusehen, wenn durch ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte oder unvollständige Darstellung die auf der Basis des Gesamtabchlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Abschlussadressaten beeinflussen können. Eine Relevanz ist daher z. B. anzunehmen, wenn die Informationen dadurch die Adressaten beeinflussen, dass sie ihnen bei der Beurteilung von vergangenen, aktuellen oder zukünftigen Ereignissen helfen oder ihre Beurteilung bestätigten oder korrigieren. Entscheidungsrelevante Informationen sollen deshalb im gemeindlichen Gesamtabchluss ausgewiesen werden.

#### **1.3.2.4 Die Zwischenergebniseliminierung (§ 304 HGB)**

##### **1.3.2.4.1 Allgemeine Vorgaben**

Eine weitere Folge der Einheitstheorie für den gemeindlichen Gesamtabchluss ist, dass Lieferungen und Leistungen zwischen den Betrieben der Gemeinde oder zwischen der gemeindlichen Verwaltung und den Betrieben nach Möglichkeit ergebnisneutral zu behandeln sind (vgl. § 304 HGB). Die Gewinne und Verluste der Gemeinde insgesamt werden erst durch einen Umsatz mit Dritten realisiert und sollen daher grundsätzlich auch erst zu diesem Zeitpunkt ertragswirksam werden. Bei dieser Vorschrift zur Eliminierung von Zwischenergebnissen handelt es sich um eine Bewertungsvorschrift, weil unterschiedliche Bewertungen in den betrieblichen Einzelabschlüssen und dem Einzelabschluss der gemeindlichen Verwaltung bei Geschäften zwischen diesen Einheiten vorgenommen worden sein können.

Der Wertansatz von den in den Gesamtabchluss aufzunehmenden Vermögensgegenständen ist daher entsprechend um die aus den Umsätzen zwischen den gemeindlichen Betrieben entstandenen Gewinne oder Verluste zu korrigieren. So sind mit Gewinnaufschlag von dem dem Konsolidierungskreis zugehörigen gemeindlichen Betrieben veräußerte Gegenstände, unabhängig von der buchhalterischen Berücksichtigung in den Einzelabschlüssen, im Gesamtabchluss weiterhin so zu behandeln, als hätten sie den ersten der an diesem innergemeindlichen Austausch beteiligten Betriebe niemals verlassen bzw. wären lediglich von einer Betriebsabteilung in eine andere umgesetzt worden. Die Regelung des § 304 HGB, die in der Fassung des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105), zuletzt geändert durch Gesetz vom 24. August 2002 (BGBl. I S. 3412), anzuwenden ist, hat folgenden Wortlaut (vgl. Abbildung).

<b>Der § 304 HGB (Stand: 2009)</b>
<b>Behandlung der Zwischenergebnisse</b>
(1) In den Konzernabschluss zu übernehmende Vermögensgegenstände, die ganz oder teilweise auf Lieferungen oder Leistungen zwischen in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen beruhen, sind in der Konzernbilanz mit einem Betrag anzusetzen, zu dem sie in der auf den Stichtag des Konzernabschlusses aufgestellten Jahresbilanz dieses Unternehmens angesetzt werden könnten, wenn die in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen auch rechtlich ein einziges Unternehmen bilden würden.
(2) Absatz 1 braucht nicht angewendet zu werden, wenn die Behandlung der Zwischenergebnisse nach Absatz 1 für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung ist.

*Abbildung 674 „Der § 304 HGB (Stand: 2009)“*

Insgesamt gesehen soll eine Zwischenergebniseliminierung nur bei wesentlichen Sachverhalten durchgeführt werden, auch wenn im gemeindlichen Gesamtabchluss aufgrund der Einheitstheorie die Gemeinde wie eine

einzigste wirtschaftliche Einheit und nicht wie eine einzige rechtliche Einheit dargestellt wird. Zu den Geschäften, bei denen der Buchwert eines Vermögensgegenstandes einen Gewinn oder einen Verlust beinhalten kann, können z. B. die Veräußerung von Geschäftsanteilen und Grundstücken zwischen den gemeindlichen Betrieben gehören, die in den Gesamtabschluss der Gemeinde einbezogen worden sind.

#### **1.3.2.4.2 Das Entstehen der Zwischenergebnisse**

Mögliche Zwischenergebnisse entstehen durch eine Abweichung des Wertansatzes in der Einzelbilanz des betreffenden gemeindlichen Betriebes von dem in der Gesamtbilanz zulässigen Wertansatz, wobei dieser sich, je nach Ausübung von Ansatz- und Bewertungsvorschriften, zwischen dem Mindest- und Höchstwert bewegt. Dabei muss ein Vermögensgegenstand vorliegen, der zu bilanzieren ist. Er muss auf Lieferungen und Leistungen von gemeindlichen Betrieben innerhalb des Konsolidierungskreises beruhen und es muss ein Wertunterschied gegenüber den Anschaffungs- oder Herstellungskosten aus Gesamtabschlussicht bestehen.

Aus solchen Gegebenheiten kann sich sowohl ein Zwischengewinn als auch ein Zwischenverlust ergeben. Ein eliminierungspflichtiger Zwischengewinn ergibt sich demnach, wenn der Einzelabschlusswert den „Konzernhöchstwert“ überschreitet (und zwar in eben dieser Höhe). Darüber hinaus ist die Differenz zwischen „Konzernhöchst- und -mindestwert“ ganz oder teilweise als Zwischengewinn eliminierungsfähig. Ist der Einzelabschlusswert kleiner als der „Konzernmindestwert“, ergibt sich in der Höhe der Differenz ein eliminierungsfähiger Zwischenverlust.

#### **1.3.2.4.3 Die Eliminierung der Zwischenergebnisse**

Die Differenz zwischen „Konzernhöchst- und -mindestwert“ kann ganz oder teilweise als Zwischenverlust eliminiert werden. Im Ergebnis wird durch Eliminierung der Zwischengewinne der „Konzernjahreserfolg“ verringert, durch Eliminierung der Zwischenverluste wird er erhöht. Zu beachten ist, dass das Ergebnis des gemeindlichen Gesamtabschlusses des Geschäftsjahres jeweils nur durch die Veränderungen der in den Beständen des Geschäftsjahres enthaltenen Zwischenergebnisse beeinflusst wird.

Die den Vorjahren zuzurechnenden Beträge haben das Jahresergebnis bereits in ihrem Entstehungsjahr beeinflusst und können mit dem Gewinn- bzw. Verlustvortrag, den Gewinnrücklagen oder mit einem Sonderposten in der Gesamtbilanz verrechnet werden. Sie haben erst dann wieder Auswirkungen auf das gemeindliche Ergebnis, wenn die betreffenden Vermögensgegenstände an Dritte („Konzernfremde“) veräußert worden sind. Erst dann tritt auch eine Ergebnisrealisierung im gemeindlichen Gesamtabschluss ein.

#### **1.3.2.4.4 Ausnahmen für die Zwischenergebniseliminierung**

Nach der Vorschrift des § 304 Absatz 2 HGB brauchen in den Gesamtabschluss zu übernehmende Vermögensgegenstände, die ganz oder teilweise auf Lieferungen oder Leistungen zwischen in den Gesamtabschluss einbezogenen Unternehmen beruhen, in der Gesamtbilanz nicht angesetzt werden, wenn die Behandlung der daraus entstehenden Zwischenergebnisse für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde nur von untergeordneter Bedeutung ist.

Durch diese Regelung kommt ausdrücklich der Grundsatz der Wesentlichkeit zur Anwendung. Bei der örtlichen Aufstellung des Gesamtabschlusses ist es deshalb notwendig, darüber eine Abwägung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung vorzunehmen. Sie muss in sich schlüssig und willkürfrei sein, sodass das Ergebnis aus objektiven Gegebenheiten logisch ableitbar ist. Die Wesentlichkeitsgrenze ist im Rahmen des Gesamtabschlusses

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

ses der Gemeinde aus der Bedeutung des jeweiligen örtlichen Sachverhaltes abzuleiten. Sie ist außerdem davon abhängig, wie sich die wirtschaftlichen Entscheidungen und die daraus entstehenden Informationen sich auf die Adressaten des gemeindlichen Gesamtabschlusses auswirken.

Die gemeindliche Zwischenergebniseliminierung kann daher z. B. auch unterbleiben, wenn die Lieferungen oder die Leistungen zu üblichen Marktbedingungen vorgenommen worden ist und die Ermittlung des Wertansatzes einen unverhältnismäßig hohen Aufwand erfordern würde. Die Beurteilung hat sich immer auf den Gesamtbetrag nicht eliminiertes Zwischenergebnisse zu erstrecken und nicht auf den sich für den einzelnen gemeindlichen Betrieb ergebenden Betrag.

### **1.3.2.5 Die Aufwands- und Ertragskonsolidierung (§ 305 HGB)**

#### **1.3.2.5.1 Allgemeine Vorgaben**

Im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses sind für die gemeindliche Gesamtergebnisrechnung die Aufwendungen und Erträge dahingehend zu untersuchen, ob sie aus Leistungsbeziehungen zwischen den gemeindlichen Betrieben oder zwischen der gemeindlichen Verwaltung und den Betrieben des Vollkonsolidierungskreises resultieren. Soweit dieser Sachverhalt gegeben ist, hat die Gemeinde eine Aufwands- und Ertragskonsolidierung durchzuführen. Das Ziel dieser Aufwands- und Ertragskonsolidierung im Gesamtabschluss ist es, in der Gesamtergebnisrechnung nur diejenigen Aufwendungen und Erträge nach Art und Höhe abzubilden, die aus Transaktionen mit außerhalb des gemeindlichen Gesamtabschlusses stehenden Dritten resultieren.

Der Anwendungsbereich der Aufwands- und Ertragskonsolidierung erstreckt sich dabei auf die Vollkonsolidierung und nicht auf die Equity-Konsolidierung. Der Gegenstand der Aufwands- und Ertragskonsolidierung ist die Summenergebnisrechnung, die sich wiederum aus den jeweiligen angepassten Ergebnisrechnungen (ER II) der in die Vollkonsolidierung einbezogenen Betriebe und Verwaltung zusammensetzt. Die Regelung des § 305 HGB, die in der Fassung des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105), zuletzt geändert durch Gesetz vom 24. August 2002 (BGBl. I S. 3412), anzuwenden ist, hat folgenden Wortlaut (vgl. Abbildung).

<b>Der § 305 HGB (Stand: 2009)</b>
<b>Aufwands- und Ertragskonsolidierung</b>
(1) In der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung sind 1. bei den Umsatzerlösen die Erlöse aus Lieferungen und Leistungen zwischen den in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen mit den auf sie entfallenden Aufwendungen zu verrechnen, soweit sie nicht als Erhöhung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen oder als andere aktivierte Eigenleistungen auszuweisen sind, 2. andere Erträge aus Lieferungen und Leistungen zwischen den in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen mit den auf sie entfallenden Aufwendungen zu verrechnen, soweit sie nicht als andere aktivierte Eigenleistungen auszuweisen sind.
(2) Aufwendungen und Erträge brauchen nach Absatz 1 nicht weggelassen zu werden, wenn die wegzulassenden Beträge für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung sind.

*Abbildung 675 „Der § 305 HGB (Stand: 2009)“*

Die Notwendigkeit zur Aufwands- und Ertragskonsolidierung entsteht dabei aus der Einheitstheorie (Wirtschaftliche Einheit „Gemeinde“) und aus dem Realisationsprinzip als Bestandteil der GoB, denn in den Einzelabschlüssen der gemeindlichen Verwaltung und der Betriebe der Gemeinde werden die Erträge und Aufwendungen nur aus der jeweiligen Einzelsicht erfasst und dargestellt, fast immer ohne Berücksichtigung der Erfordernisse des gemeindlichen Gesamtabschlusses. Aus Sicht des Gesamtabschlusses sind aber die Leistungsbeziehungen

zwischen den gemeindlichen Betrieben sowie der Verwaltung der Gemeinde wie ein innerbetrieblicher Leistungsaustausch zu behandeln. Sie müssen deshalb im Rahmen dieses Konsolidierungsschrittes eliminiert werden. Die Aufwendungen des Leistungsbeziehenden und korrespondierend die Erträge des Leistungsabgebenden des Vollkonsolidierungskreises dürfen daher nicht in der Gesamtergebnisrechnung ausgewiesen werden und sind im Einzelnen örtlich zu bestimmen.

#### **1.3.2.5.2 Die Durchführung der Aufwands- und Ertragskonsolidierung**

Für die Durchführung der Aufwands- und Ertragskonsolidierung im gemeindlichen Gesamtabchluss sollen die Bestimmungen des § 305 HGB zur Anwendung kommen. Danach sind die Erlöse aus Lieferungen und Leistungen zwischen den in den Gesamtabchluss einbezogenen Betrieben und der gemeindlichen Verwaltung mit den auf sie entfallenden Aufwendungen zu verrechnen, sofern sie nicht als Erhöhung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen oder als aktivierte Eigenleistungen auszuweisen sind. Analog ist mit anderen Erträgen aus Lieferungen und Leistungen und die auf diese entfallenden Aufwendungen zu verfahren.

Unter dem Begriff „Lieferungen und Leistungen“ sind z. B. betriebliche Beziehungen aufgrund von Kauf- und Werkverträgen, Dienstleistungsverträgen, Miet- und Pachtverträgen und ähnlichen Verträgen zu verstehen. Dieses hat für den gemeindlichen Bereich zur Folge, dass auch die Steueraufwendungen und Steuererträge sowie die Transferleistungen in die notwendigen Eliminierungen einzubeziehen sind. Von der Gemeinde müssen deshalb im Rahmen der Zusammenfassung und unter dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Einheit alle Leistungsbeziehungen zwischen den in den örtlichen Vollkonsolidierungskreis der Gemeinde Einbezogenen dahingehend untersucht werden, ob sie aufzurechnen, umzugliedern oder gesondert auszuweisen sind.

Aus der Abgrenzung der zu eliminierenden Erträge und Aufwendungen und der notwendigen Korrektur des Summenabschlusses im Rahmen der gemeindlichen Ertrags- und Aufwandskonsolidierung können sich ein Abstimmungsbedarf zwischen den Betrieben der Gemeinde und der gemeindlichen Verwaltung ergeben. Es können sich aber auch ggf. Differenzen aus zeitlichen Gründen ergeben. Diese Differenzen können vermieden werden, wenn wegen der Buchungen der Geschäftsvorfälle bereits eine Abstimmung, spätestens aber bei der Aufstellung des Jahresabschlusses, vorgenommen wird (Saldenabstimmung).

Diese Sachlage erfordert ggf. eine Rückmeldung der Buchungsstelle gegenüber dem Geschäftspartner und auch die Klärung der Frage, ob ein allgemeiner Buchungsschluss für die Gemeinde und ihre Betriebe festzulegen ist. Die Arten der Erträge und der Aufwendungen, die in der Gesamtergebnisrechnung auszuweisen sind, stellen dabei kein Kriterium dar, anhand dessen festgestellt werden kann, ob eine Aufwands- und Ertragskonsolidierung vorzunehmen ist. Die gemeindliche Gesamtergebnisrechnung enthält deshalb neben den Leistungsbeziehungen mit Dritten nur die „konzerninternen“ Aufwendungen und Erträge aus den Geschäftsvorfällen mit nicht voll zu konsolidierenden Betrieben der Gemeinde.

#### **1.3.2.5.3 „Konzerninterne“ Leistungsbeziehungen**

Bei der Gemeinde können vielfältige „konzerninterne“ Geschäftsvorfälle zwischen den in den örtlichen Konsolidierungskreis einbezogenen Betrieben und der gemeindlichen Verwaltung bestehen, die ggf. aufzurechnen, umzugliedern oder gesondert auszuweisen sind. Die o.a. Vorschrift enthält dazu jedoch keine ausdrückliche Aufzählung der vorzunehmenden Verrechnungen. Die Herstellung und der Verkauf einer Maschine durch einen gemeindlichen Betrieb an einen anderen gemeindlichen Betrieb wäre z. B. ein solcher Sachverhalt. In diesem Fall würde es sich aus der Gesamtsicht der Gemeinde um eine selbsterstellte Anlage handeln, die im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses entsprechend zu verbuchen wäre.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

Ein solcher gemeindlicher Sachverhalt würde, wenn er einen wesentlichen Sachverhalt darstellt, eine Eliminierung eines Zwischenergebnisses erforderlich machen. Eine bloße Zusammenrechnung der Gewinn- und Verlustrechnungen aus den Einzelabschlüssen der gemeindlichen Betriebe wäre dann nicht mehr als ausreichend anzusehen, sodass ggf. auch eine Umgliederung von den Umsatzerlösen oder ggf. den sonstigen betrieblichen Erträgen zu den anderen aktivierten Eigenleistungen vorzunehmen wäre. Ob ein solcher Vorgang örtlich zwingend vorzunehmen ist, muss auch unter Beachtung des Wesentlichkeits- und des Wirtschaftlichkeitsprinzips von der Gemeinde eigenverantwortlich entschieden werden. Dabei ist zu berücksichtigen, dass der Informationsnutzen für die Adressaten des gemeindlichen Gesamtabschlusses die Kosten für die Durchführung solcher Konsolidierungsmaßnahmen übersteigen sollte.

Bei gemeindlichen Geschäftsvorfällen, bei denen ein gemeindlicher Betrieb eine Leistung für die Verwaltung der Gemeinde erbringt, sind diese Vorgänge zu betrachten und zu bewerten. In solchen Fällen entsteht ein Leistungsaustausch, der umsatzsteuerrechtlich relevant ist, sodass im Zahlungsbetrag der gemeindlichen Verwaltung an den Betrieb ein Umsatzsteueranteil enthalten ist. Der gemeindliche Betrieb teilt im Regelfall den erhaltenen Betrag in einen Ertrag (Leistungspreis) und einen durchlaufenden Posten (Umsatzsteuer) auf, um den Steueranteil an das Finanzamt abzuführen (Umsatzsteuerschuld), z. B. bei Energielieferungen.

Für die Gemeinde dagegen stellt der zu leistende Auszahlungsbetrag in vollem Umfang Aufwand dar. In solchen gemeindlichen Geschäftsvorfällen bedarf die Umsatzsteuer keiner besonderen Behandlung, denn sie kann unmittelbar als Steuerschuld der Gemeinde betrachtet werden, auch wenn der letztlich der Steuerpflichtige gegenüber dem Finanzamt nicht die gemeindliche Verwaltung, sondern der gemeindliche Betrieb ist. Die entstehenden Aufrechnungsdifferenzen müssen nicht im Rahmen der Aufwands- und Ertragskonsolidierung eliminiert werden.

#### **1.3.2.5.4 Ausnahmen für die Aufwands- und Ertragskonsolidierung**

Nach der Vorschrift des § 305 Absatz 2 HGB brauchen Aufwendungen und Erträge nach der Aufwands- und Ertragskonsolidierung nach Absatz 1 nicht weggelassen zu werden, wenn die wegzulassenden Beträge für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde nur von untergeordneter Bedeutung sind. Durch diese Regelung kommt hier ausdrücklich der Grundsatz der Wesentlichkeit zur Anwendung. Bei der örtlichen Aufstellung des Gesamtabschlusses ist es deshalb notwendig, darüber eine Abwägung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung vorzunehmen. Sie muss in sich schlüssig und willkürfrei sein, sodass das Ergebnis aus objektiven Gegebenheiten logisch ableitbar ist.

Die Wesentlichkeitsgrenze ist im Rahmen des Gesamtabschlusses der Gemeinde aus der Bedeutung des jeweiligen örtlichen Sachverhaltes abzuleiten. Sie ist außerdem davon abhängig, wie sich die wirtschaftlichen Entscheidungen und die daraus entstehenden Informationen sich auf die Adressaten des gemeindlichen Gesamtabschlusses auswirken. In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass mehrere Abweichungen für sich allein betrachtet als unwesentlich anzusehen sind, zusammen aber durchaus als wesentlich zu bewerten sind. Im Zweifelsfall ist erforderlich, zutreffende Informationen über die Abweichung zu erhalten, sodass ggf. für die notwendig gewordene Entscheidung eine überschlägige Ermittlung erforderlich werden kann.

Die im Rahmen des Gesamtabschlusses zu gebenden Informationen sind dann als wesentlich anzusehen, wenn durch ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte oder unvollständige Darstellung die auf der Basis des Gesamtabschlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Abschlussadressaten beeinflussen können. Eine Relevanz ist daher z. B. anzunehmen, wenn die Informationen dadurch die Adressaten beeinflussen, dass sie ihnen bei der Beurteilung von vergangenen, aktuellen oder zukünftigen Ereignissen helfen oder ihre Beurteilung bestätigten oder korrigieren. Entscheidungsrelevante Informationen sollen deshalb im gemeindlichen Gesamtabschluss ausgewiesen werden.

**1.3.2.5.5 Die Übersicht über betriebsbezogene Leistungsbeziehungen**

Der Vorbericht zum gemeindlichen Haushaltsplan sollte auch eine ausreichende Auskunft über die Leistungsbeziehungen der gemeindlichen Verwaltung zu ihren Betrieben geben. Derartige Leistungsbeziehungen verursachen in unterschiedlicher Weise gemeindliche Aufwendungen, z. B. für Sachleistungen und Dienstleistungen oder Transferaufwendungen, die in den betreffenden Teilplänen veranschlagt worden sind. Für die Beurteilung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und für deren Adressaten stellen die Informationen über Leistungsbeziehungen in der wirtschaftlichen Einheit "Gemeinde" eine wesentliche Auskunft dar, denn bei diesen Aufwendungen besteht nur ein eingeschränkter "Nutzerkreis". Entsprechend gilt diese Sachlage auch für Erträge, die von der Gemeinde aufgrund der betriebsbezogenen Leistungen erzielt werden können. Es besteht daher ein Bedarf, im Vorbericht eine zusammenfassende Übersicht darüber zu geben. Das nachfolgende Schema soll dazu einen Einstieg bieten (vgl. Abbildung).

<b>Die betriebsbezogenen Leistungsbeziehungen</b>				
<b>Ergebnisplan/ Finanzplan</b>	<b>Leistungs- beziehungen zu den verbundenen Unternehmen</b>	<b>Leistungs- beziehungen zu den Beteiligungen</b>	<b>Leistungs- beziehungen zu den Sonder- vermögen</b>	<b>Gesamte Leistungs- beziehungen</b>
	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>
<b>Erträge</b> (nach Arten)				
<b>Aufwendungen</b> (nach Arten)				
<b>Einzahlungen</b> (aus der Investitionstätigkeit)				
<b>Auszahlungen</b> (aus der Investitionstätigkeit)				
<b>Einzahlungen</b> (aus der Finanzierungstätigkeit)				
<b>Auszahlungen</b> (aus der Finanzierungstätigkeit)				
<b>Erläuterungen:</b> (Anlässe und Gründe)				

*Abbildung 676 „Die betriebsbezogenen Leistungsbeziehungen“*

Diese Übersicht im Vorbericht steht jedoch nicht für sich allein, sondern kann in entsprechender Weise auch im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses als Anlage dem Anhang beigefügt werden (vgl. § 44 GemHVO NRW). Insbesondere kann die Übersicht die Grundlageninformationen für die im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses vorzunehmende Aufwands- und Ertragskonsolidierung bieten (vgl. § 50 GemHVO NRW).

i.V.m. § 305 HGB). Sie gewährt daher nicht nur einen besonderen Einblick in die gemeindliche Haushaltswirtschaft, sondern unterstützt auch die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses. Die Übersicht über betriebsbezogene Leistungsbeziehungen soll von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse näher ausgestaltet werden. So könnten je nach Bedeutung auch die Leistungsbeziehungen zu einzelnen Betrieben, die dann zu benennen wären, in die Übersicht aufgenommen werden.

#### **1.3.2.6 Die latenten Steuern (§ 306 HGB)**

Für den gemeindlichen Gesamtabschluss ist auf die Vorgabe eines Ausweises von latenten Steuern verzichtet worden. Die Vorschrift des § 306 HGB findet daher keine Anwendung. Die Ermittlung der latenten Steuern stellt im gemeindlichen Bereich ein wesensfremdes Element dar und ist im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses von nachrangiger Bedeutung. Es ist Aufgabe des gemeindlichen Gesamtabschlusses die Gemeinde als wirtschaftliche Einheit darzustellen. Dazu gehört nach Ziel und Zweck des gemeindlichen Gesamtabschlusses nicht zwingend, die Gemeinde gleichzeitig als „fiktive“ rechtliche Einheit abzubilden. Nur auf einer fiktiven rechtlichen Einheit bauen aber die zu bilanzierende Steuerpflicht und die mögliche Steuerabgrenzung auf.

Gegen eine nach der HGB-Vorschrift vorzunehmende Steuerabgrenzung im gemeindlichen Gesamtabschluss spricht außerdem, dass die Gemeinde (gemeindliche Verwaltung) in einem erheblichen Umfang nicht nur Steuerberechtigter gegenüber Dritten, sondern auch gegenüber ihren gemeindlichen Betrieben ist. Die Gemeinde ist z. B. gesetzlich ermächtigt worden, die Gewerbesteuer von den stehenden gewerblichen Betrieben als Gemeindesteuer zu erheben, die auf dem Gemeindegebiet eine Betriebsstätte unterhalten (vgl. §§ 1 ff. GewStG).

Für die Ermittlung der latenten Steuern bestehen zudem erhebliche Schwierigkeiten. Diese entstehen z. B. dadurch, dass die gemeindliche Verwaltung nur für Teilaufgaben steuerpflichtig ist, die dann wegen der allgemeinen Steuerpflicht in der steuerrechtlichen Betriebsform „Betrieb gewerblicher Art (BGA)“ geführt werden müssen. Solche BGA stellen aber keine gemeinderechtliche Organisationsform dar, sondern nur eine steuerrechtliche Konstruktion aus der Steuerpflicht der gemeindlichen Verwaltung heraus. Dagegen sind die gemeindlichen Betriebe i.d.R. bereits aus ihrer Geschäftstätigkeit heraus gegenüber dem Staat steuerpflichtig.

Vor diesem Hintergrund ist es als sachgerecht und vertretbar anzusehen, auf die fiktive Betrachtung der Gemeinde als Gesamtssteuerpflichtiger (gemeindliche Verwaltung und gemeindliche Betriebe) im gemeindlichen Gesamtabschluss und damit auf die Anwendung des § 306 HGB zu verzichten. Für den gemeindlichen Bereich ist sehr zweifelhaft, ob der bei einer Anwendung der Vorschrift entstehende Aufwand und die dafür erforderliche Fachkenntnis zur Feststellung einer aktiven oder passiven Steuerabgrenzung zu einer wesentlichen Verbesserung des durch den gemeindlichen Gesamtabschluss zu vermittelnden Bildes über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde führen würde.

#### **1.3.2.7 Die Anteile anderer Gesellschafter (§ 307 HGB)**

##### **1.3.2.7.1 Die Grundlagen**

Die Gemeinde ist in einer Vielzahl von Beteiligungen nicht der alleinige Eigentümer oder Gesellschafter von gemeindlichen Betrieben, sondern verfügt oftmals nur über einen Anteilsbesitz zwischen 50 und 100 %. Dieser Sachverhalt kann im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses nicht außer Betracht bleiben, denn bei der Vollkonsolidierung nach § 301 HGB werden die Vermögenswerte und Schulden solcher gemeindlicher Betriebe vollständig in der gemeindlichen Gesamtbilanz angesetzt.

Für die Anteile der anderen Gesellschafter an den gemeindlichen Betrieben sind deshalb in der gemeindlichen Gesamtbilanz und in der Gesamtergebnisrechnung der Gemeinde besondere Ausgleichsposten anzusetzen. Zu

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

dem besonderen Bilanzposten in der gemeindlichen Gesamtbilanz und zu der besonderen Position in der gemeindlichen Gesamtergebnisrechnung müssen im Gesamtanhang die notwendigen Erläuterungen über die Beteiligungsverhältnisse und die örtliche Ermittlung der Anteile anderer Gesellschafter gegeben werden. Die Regelung des § 307 HGB, die in der Fassung des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105), zuletzt geändert durch Gesetz vom 25. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102), anzuwenden ist, hat folgenden Wortlaut (vgl. Abbildung).

<b>Der § 307 HGB (Stand: 2009)</b>
<b>Anteile anderer Gesellschafter</b>
(1) In der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung sind 1. bei den Umsatzerlösen die Erlöse aus Lieferungen und Leistungen zwischen den in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen mit den auf sie entfallenden Aufwendungen zu verrechnen, soweit sie nicht als Erhöhung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen oder als andere aktivierte Eigenleistungen auszuweisen sind, 2. andere Erträge aus Lieferungen und Leistungen zwischen den in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen mit den auf sie entfallenden Aufwendungen zu verrechnen, soweit sie nicht als andere aktivierte Eigenleistungen auszuweisen sind.  (2) Aufwendungen und Erträge brauchen nach Absatz 1 nicht weggelassen zu werden, wenn die wegzulassenden Beträge für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung sind.

*Abbildung 677 „Der § 307 HGB (Stand: 2009)“*

#### **1.3.2.7.2 Die Bildung eines Ausgleichspostens**

Im Rahmen der Vollkonsolidierung werden sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden der voll zu konsolidierenden Betriebe in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen, unabhängig von den Anteilen, die anderen Gesellschaftern zustehen. Als solche Anteile an einem gemeindlichen Betrieb gelten dabei die Anteile, die nicht von der Gemeinde gehalten werden und ihr auch nicht zuzurechnen sind. Im in der gemeindlichen Gesamtbilanz auszuweisenden Eigenkapital müssen aber die tatsächlichen Beteiligungsverhältnisse berücksichtigt werden. Von der Gemeinde ist daher im Eigenkapital in der gemeindlichen Gesamtbilanz ein „Ausgleichsposten für die Anteile der anderen Gesellschafter“ in Höhe ihres Anteils am Eigenkapital anzusetzen.

Dieser Bilanzposten berührt das gesamte Eigenkapital und ist nach dem Posten „Gesamtjahresergebnis“ und unter der entsprechenden Bezeichnung, d. h. unter der Bezeichnung „Gesamtjahresüberschuss“ oder „Gesamtjahresfehlbetrag“, gesondert auszuweisen (vgl. § 307 Absatz 1 HGB). Ein solcher gesonderter Ansatz der Anteile von Minderheitsgesellschaftern in der Gesamtbilanz zeigt, dass die Gemeinde nicht die volle Verfügungsgewalt über die betreffenden gemeindlichen Betriebe hat und deren Vermögen und Schulden anteilig Dritten zuzurechnen sind. Mit den betreffenden Angaben in der Gesamtbilanz wird ein Informationserfordernis der Adressaten des gemeindlichen Gesamtabschlusses erfüllt.

#### **1.3.2.7.3 Der Ausweis einer gesonderten Ergebnisposition**

In der gemeindlichen Gesamtergebnisrechnung ist der im Gesamtjahresergebnis enthaltene, aber anderen Gesellschaftern zustehende Gesamtjahresüberschuss oder der auf diese Beteiligten entfallende Gesamtjahresverlust, nach dem Posten "Gesamtjahresergebnis" und unter der Bezeichnung „Anderen Gesellschaftern zuzurechnendes Ergebnis“ gesondert auszuweisen (vgl. § 307 Absatz 2 HGB). Wegen des zu beachtenden Saldierungsverbots kommt für den gesonderten Ausweis entweder die Positionsbezeichnung „Anderen Gesellschaftern zuzurechnender Gewinn“ oder die Positionsbezeichnung „Anderen Gesellschaftern zuzurechnender Verlust“ in Betracht. Dem gesonderten Ausweis in der gemeindlichen Gesamtergebnisrechnung werden dabei die Beteili-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

gungsanteile der Dritten am jeweiligen gemeindlichen Betrieb während des Geschäftsjahres zugrunde gelegt, sodass deshalb keine vorherige Berücksichtigung der Anteile als Ertrag oder Aufwand zulässig ist.

Die unter der Ergebnisposition zu erfassenden Beträge werden auf der Grundlage der auf das Gemeindehaushaltsrecht angepassten Jahresabschlüsse der gemeindlichen Betriebe (GB II) ermittelt, weil die anderen Gesellschafter an den jeweiligen Betrieben und nicht an der Gemeinde beteiligt sind. Die Beträge stellen daher ihre Anteile am Jahresergebnis des jeweiligen Betriebes dar, das in die gemeindliche Vollkonsolidierung einbezogen worden ist. Sie stellen deshalb keinen nach ihren Beteiligungsverhältnissen bemessenen Anteil am Gesamtjahresergebnis der Gemeinde dar.

Die Berechnung des einzelnen Betrages ist dabei unter Berücksichtigung der Beteiligungsverhältnisse vorzunehmen, die der Berechnung des in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Ausgleichspostens für andere Gesellschafter zugrunde gelegt worden sind. Es besteht aber durch den Ausweis des den anderen Gesellschaftern zuzurechnenden Ergebnisses keine Erfüllungspflicht oder ein Anspruch für die Gemeinde gegenüber den Dritten. Mit den betreffenden Angaben in der Gesamtergebnisrechnung wird vielmehr ein Informationserfordernis der Adressaten des gemeindlichen Gesamtabschlusses erfüllt.

#### **1.4 Die Bewertungsvorschriften**

##### **1.4.1 Die einheitliche Bewertung (§ 308 HGB)**

###### **1.4.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Im Gesamtabschluss der Gemeinde ist die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der einbezogenen gemeindlichen Betriebe so darzustellen, als ob diese Betriebe zusammen mit der Verwaltung der Gemeinde eine einzige wirtschaftliche und rechtliche Einheit wären (wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde). Damit soll gewährleistet werden, dass der Gesamtabschluss ein aus den Jahresabschlüssen der Verwaltung und der einbezogenen gemeindlichen Betriebe abgeleiteter eigenständiger Abschluss der gesamten wirtschaftlichen Einheit „Gemeinde“ ist. Es besteht bei den Gemeinden dafür keine Unmöglichkeit, auch wenn sich das handelsrechtliche Wertkonzept vom Wertkonzept des NKF in einigen Punkten unterscheidet. Gleichwohl ist es sinnvoll, eine einheitliche Bewertung und Bilanzierung vorzunehmen, denn die Bindung zwischen der gemeindlichen Verwaltung und den gemeindlichen Betrieben wird mit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung gesetzt. In diesen Rahmen werden die unterschiedlichen Organisationseinheiten der Gemeinde eingebunden und umklammert.

Diese Vorgabe hat zur Folge, dass im Gesamtabschluss gleiche Sachverhalte nicht unterschiedlich behandelt werden dürfen, sodass z. B. Vermögensgegenstände der gleichen Art und Funktion sowie Alter oder Schulden, bei denen die gleichen wertbeeinflussenden Bedingungen vorliegen, nach den gleichen Kriterien zu bewerten und im gemeindlichen Gesamtabschluss anzusetzen sind. In den Fällen, in denen die im Gesamtabschluss auf die Vermögensgegenstände und Schulden angewandten Bewertungsmethoden von denen abweichen, die im gemeindlichen Jahresabschluss angewandt wurden, bedarf es zusätzlicher Angaben im Gesamtanhang. Dabei ist u.a. zu beachten, dass nicht alle Bewertungsmethoden auch Bewertungswahlrechte beinhalten. Die Regelung des § 308 HGB, die in der Fassung des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105), zuletzt geändert durch Gesetz vom 25. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102), anzuwenden ist, hat folgenden Wortlaut (vgl. Abbildung).

<b>Der § 308 HGB (Stand: 2009)</b>
<b>Einheitliche Bewertung</b>
(1) Die in den Konzernabschluss nach § 300 Abs. 2 übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden der

**Der § 308 HGB (Stand: 2009)**

in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen sind nach den auf den Jahresabschluss des Mutterunternehmens anwendbaren Bewertungsmethoden einheitlich zu bewerten. Nach dem Recht des Mutterunternehmens zulässige Bewertungswahlrechte können im Konzernabschluss unabhängig von ihrer Ausübung in den Jahresabschlüssen der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen ausgeübt werden. Abweichungen von den auf den Jahresabschluss des Mutterunternehmens angewandten Bewertungsmethoden sind im Konzernanhang anzugeben und zu begründen.

(2) Sind in den Konzernabschluss aufzunehmende Vermögensgegenstände oder Schulden des Mutterunternehmens oder der Tochterunternehmen in den Jahresabschlüssen dieser Unternehmen nach Methoden bewertet worden, die sich von denen unterscheiden, die auf den Konzernabschluss anzuwenden sind oder die von den gesetzlichen Vertretern des Mutterunternehmens in Ausübung von Bewertungswahlrechten auf den Konzernabschluss angewendet werden, so sind die abweichend bewerteten Vermögensgegenstände oder Schulden nach den auf den Konzernabschluss angewandten Bewertungsmethoden neu zu bewerten und mit den neuen Wertansätzen in den Konzernabschluss zu übernehmen. Wertansätze, die auf der Anwendung von für Kreditinstitute oder Versicherungsunternehmen wegen der Besonderheiten des Geschäftszweigs geltenden Vorschriften beruhen, dürfen beibehalten werden; auf die Anwendung dieser Ausnahme ist im Konzernanhang hinzuweisen. Eine einheitliche Bewertung nach Satz 1 braucht nicht vorgenommen zu werden, wenn ihre Auswirkungen für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung sind. Darüber hinaus sind Abweichungen in Ausnahmefällen zulässig; sie sind im Konzernanhang anzugeben und zu begründen.

*Abbildung 678 „Der § 308 HGB (Stand: 2009)“*

Für die einheitliche Bilanzierung und Bewertung der in den Gesamtabchluss einbezogenen Vermögensgegenstände und Schulden soll das für die Gemeinde als öffentliche Muttereinheit geltende Recht zur Anwendung kommen, sodass alle Einzelabschlüsse, die in den Gesamtabchluss einbezogen werden, auf dem gleichen rechtlichen Rahmen aufgebaut sein müssen. Diese allgemein geltende Grundlage für den gemeindlichen Gesamtabchluss führt zu der Vorgabe, dass die in den Gesamtabchluss nach § 300 Absatz 2 HGB übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden der einbezogenen gemeindlichen Betriebe nach den auf den Jahresabschluss der Gemeinde anwendbaren Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden einheitlich zu bewerten und anzusetzen sind (vgl. § 308 HGB).

Nur bei Vermögensgegenständen, die wegen besonderer Sachverhalte, z. B. wegen standortbezogener, branchenbezogener oder betriebsspezifischer Bedingungen oder anderen wertbeeinflussenden Faktoren durch einen gemeindlichen Betrieb anders genutzt werden, kann auf eine Anpassung des durch einen gemeindlichen Betrieb bestimmten Vermögenswert verzichtet werden. Außerdem können die Bewertungswahlrechte der Gemeinde im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses neu ausgeübt werden. Diese Möglichkeit umfasst jedoch nicht eine neue Ausübung des Ermessens durch die Gemeinde.

#### **1.4.1.2 Die Bewertungspflicht**

Die in den gemeindlichen Gesamtabchluss nach § 300 Absatz 2 HGB übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden der einbezogenen gemeindlichen Betriebe müssen nach den auf den Jahresabschluss der gemeindlichen Verwaltung anwendbaren Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden einheitlich zu bewertet und angesetzt werden sind. Diese Vorgabe hat zur Folge, dass im Gesamtabchluss gleiche Sachverhalte nicht unterschiedlich behandelt werden dürfen. Nach der im gemeindlichen Gesamtabchluss anzuwendenden Vorschrift des § 308 Absatz 2 Satz 1 HGB besteht eine grundsätzliche Neubewertungspflicht, wenn die in den Gesamtabchluss aufzunehmenden Vermögensgegenstände oder Schulden im Jahresabschluss des betreffenden gemeindlichen Betriebes anders bewertet worden sind, als es die Bewertungsmethoden, die für den gemeindlichen Gesamtabchluss bestehen, vorsehen.

Die aus den für den Gesamtabchluss anzuwendenden Bewertungsmethoden ermittelten neuen Wertansätze sind dann in den Gesamtabchluss zu übernehmen. Die Vorgabe soll eine einheitliche Bewertung aller Vermö-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

gensgegenstände oder Schulden im gemeindlichen Gesamtabchluss gewährleisten. Die Vorschrift des § 308 HGB sieht jedoch auch Ausnahmen von der einheitlichen Bewertung vor. Einige wichtige Unterschiede aufgrund der haushaltsrechtlichen Vorschriften und der HGB-Vorschriften werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Unterschiede bei Ansatz und Bewertung im Einzelabschluss</b>		
<b>BILANZIELLER SACHVERHALT</b>	<b>REGELUNG IM HGB</b>	<b>REGELUNG IM NKF</b>
<b>Abzinsung von Rückstellungen</b>	Abzinsung bei Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr (vgl. § 253 Absatz 2 HGB).	Verbot der Abzinsung; Ausnahme: Pensionsrückstellungen (vgl. § 36 Absatz 1 GemHVO NRW).
<b>Herstellungskosten (Pflichtbestandteile)</b>	Materialkosten, Fertigungskosten, Sonderkosten der Fertigung, Angemessene Teile der Materialgemeinkosten, angemessene Teile der Fertigungsgemeinkosten, angemessene Teile des Werteverzehrs des Anlagevermögens soweit durch die Fertigung veranlasst (vgl. § 255 Absatz 2 Satz 2 HGB).	Materialkosten, Fertigungskosten, Sonderkosten der Fertigung (vgl. § 33 Absatz 3 Satz 2 GemHVO NRW).
<b>Herstellungskosten (Wahlbestandteile)</b>	Angemessene Kosten der allgemeinen Verwaltung, Angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebes, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung (vgl. § 255 Absatz 2 Satz 3 HGB). Zinsen für Fremdkapital zur Finanzierung der Herstellung und im Zeitraum der Herstellung (vgl. § 255 Absatz 3 HGB).	Notwendige Materialgemeinkosten, notwendige Fertigungsgemeinkosten (vgl. § 33 Absatz 3 Satz 3 GemHVO NRW).
<b>Pensionsrückstellungen</b>	Ansatzwahlrecht für Zusagen vor dem 01.01.1987 (vgl. Art. 28 Absatz 1 EGHGB)	Vollständiger Ansatz der beamtenrechtlichen Verpflichtungen (vgl. § 36 Absatz 1 Satz 1 GemHVO NRW).
<b>Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen</b>	Ansatz von Rückstellungen, wenn Instandhaltungen im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden (vgl. § 249 Absatz 1 Nummer 1 HGB).	Ansatz von Rückstellungen, wenn Nachholung hinreichend konkret beabsichtigt ist (vgl. § 36 Absatz 3 GemHVO NRW).
<b>Wertaufholung bei vorherigen außerplanmäßigen Abschreibungen</b>	Wertaufholungsgebot für alle Vermögensgegenstände (vgl. § 253 Absatz 5 Satz 1 HGB).	Wertaufholungsgebot für die Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (vgl. § 35 Absatz 8 Satz 1 GemHVO NRW).
<b>Erhaltene Zuwendungen für Investitionen</b>	Wahlrecht: Absetzung von den AHK oder sofortige erfolgswirksame Vereinnahmung oder Passierung eines Sonderpostens (keine HGB-Regelung)	Passierung eines Sonderpostens (vgl. § 43 Absatz 5 Satz 1 GemHVO NRW).

*Abbildung 679 „Unterschiede bei Ansatz und Bewertung im Einzelabschluss“*

### **1.4.1.3 Ausnahmen von der Neubewertungspflicht**

#### **1.4.1.3.1 Ausnahmen nach § 308 Absatz 2 Satz 2 HGB**

Nach § 308 HGB sind Ausnahmen von der einheitlichen Bewertung möglich, z. B. wegen der Besonderheiten einzelner Geschäftszweige. In der Vorschrift werden dazu nur die Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen ausdrücklich erwähnt. Eine Ausnahme von der einheitlichen Bewertungspflicht dürfte für Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen, für die besondere Buchführungspflichten bestehen, sachgerecht sein, wenn diese als gemeindliche Betriebe in den Gesamtabchluss einzubeziehen und nach den Vorschriften des § 50 GemHVO NRW voll zu konsolidieren sind.

Eine allgemeine Regelung jedoch, dass in den Fällen, in denen für Posten der Bilanz unterschiedliche Vorschriften für die Gemeinde und die gemeindlichen Betriebe bestehen, diese Gegebenheit für die Aufstellung des Gesamtabchlusses unerheblich sei, dürfte den Zwecken und Zielen des gemeindlichen Gesamtabchlusses sowie der damit verbundenen Einheitslehre zuwiderlaufen. In besonderen Einzelfällen würde eine entsprechende Anwendung der Ausnahmeregelung für bestimmte gemeindliche Betriebe ermöglichen, dass die im Jahresabschluss des betreffenden Betriebes angewandten Bewertungsmethoden beibehalten werden dürfen, d. h. die aus betrieblichem Anlass ermittelten Wertansätze für betriebliche Vermögensgegenstände und Schulden dürfen in den gemeindlichen Gesamtabchluss übernommen werden. In solchen Fällen sind entsprechende Angaben im Gesamtanhang zu machen.

#### **1.4.1.3.2 Ausnahmen nach § 308 Absatz 2 Satz 3 HGB**

Auf die einheitliche Bewertung kann nach dieser Vorschrift dann verzichtet werden, wenn die Auswirkungen die Neubewertung für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde nur von untergeordneter Bedeutung sind. Durch diese Regelung kommt hier ausdrücklich der Grundsatz der Wesentlichkeit zur Anwendung. Bei der örtlichen Aufstellung des Gesamtabchlusses ist es deshalb notwendig, darüber eine Abwägung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung vorzunehmen. Sie muss in sich schlüssig und willkürfrei sein, sodass das Ergebnis aus objektiven Gegebenheiten logisch ableitbar ist. Die Wesentlichkeitsgrenze ist im Rahmen des Gesamtabchlusses der Gemeinde aus der Bedeutung des jeweiligen örtlichen Sachverhaltes abzuleiten. Sie ist außerdem davon abhängig, wie sich die wirtschaftlichen Entscheidungen und die daraus entstehenden Informationen auf die Adressaten des gemeindlichen Gesamtabchlusses auswirken.

In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass mehrere Abweichungen für sich allein betrachtet als unwesentlich anzusehen sind, zusammen aber durchaus als wesentlich zu bewerten sind. Im Zweifelsfall ist erforderlich, zutreffende Informationen über die Abweichung zu erhalten, sodass ggf. für die notwendig gewordene Entscheidung eine überschlägige Ermittlung erforderlich werden kann. Die im Rahmen des Gesamtabchlusses zu gebenden Informationen sind dann als wesentlich anzusehen, wenn durch ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte oder unvollständige Darstellung die auf der Basis des Gesamtabchlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Abschlussadressaten beeinflussen können.

Eine Relevanz ist daher z. B. anzunehmen, wenn die Informationen dadurch die Adressaten beeinflussen, dass sie ihnen bei der Beurteilung von vergangenen, aktuellen oder zukünftigen Ereignissen helfen oder ihre Beurteilung bestätigen oder korrigieren. Entscheidungsrelevante Informationen sollen deshalb im gemeindlichen Gesamtabchluss ausgewiesen werden. Für die Prüfung und Entscheidung, ob diese Ausnahme vor Ort zur Anwendung kommen kann, können keine objektiven Kriterien zur Verfügung gestellt werden. Die Gemeinde, die von der Ausnahme Gebrauch machen will, muss ggf. eine überschlägige Neubewertung vornehmen, um die Auswirkung

der Abweichung unter Einbeziehung der örtlichen Verhältnisse besser abschätzen zu können. Kommt eine Ausnahme zur Anwendung, sind von der Gemeinde entsprechende Angaben im Gesamtanhang zu machen.

#### **1.4.1.3.3 Ausnahmen nach § 308 Absatz 2 Satz 4 HGB**

Die Vorschrift lässt über die bereits benannten Ausnahmen hinaus einen Verzicht auf die einheitliche Bewertung auch in besonderen Ausnahmefällen zu. Dazu werden aber keine Kriterien bestimmt, nach denen ein Ausnahmefall bestimmt werden soll. In der betriebswirtschaftlichen Literatur wird das Vorliegen eines solchen Ausnahmefalles dann angenommen, wenn die notwendigen Informationen über die wertbestimmenden Faktoren von Vermögensgegenständen und Schulden nicht vorliegen bzw. für die Aufstellung des Abschlusses nicht erhältlich sind. Dazu wird angegeben, dass ein solcher Ausnahmefall, abhängig von der Gestaltung des Einzelfalles, der unterjährige Erwerb eines Tochterunternehmens sein könnte.

Die Vorschrift für einen generellen Verzicht auf die einheitliche Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden der Gemeinde zu nutzen, ist unter Berücksichtigung der Ziele und Zwecke des gemeindlichen Gesamtabschlusses als nicht vertretbar anzusehen. Auch sind bisher keine Fallgestaltungen im gemeindlichen Bereich bekannt, aus denen heraus eine allgemeine Ausnahme nach dieser handelsrechtlichen Regelung zwingend erforderlich wäre. Zudem ist zu berücksichtigen, dass - anders als im Handelsgesetzbuch- das gemeindliche Haushaltsrecht keine Möglichkeit für die Gemeinde enthält, sich selbst „begründende Ausnahmefälle“ zu schaffen (vgl. § 32 GemHVO NRW). Diese Beschränkung soll entsprechend auch bei den Anforderungen an die einheitliche Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden im gemeindlichen Gesamtabschluss gelten.

#### **1.4.2 Die Behandlung des Unterschiedsbetrages (§ 309 HGB)**

##### **1.4.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Das Konzept der Vollkonsolidierung verlangt aber auch, dass im gemeindlichen Gesamtabschluss anstelle der von der Gemeinde beim gemeindlichen Betrieb gehaltenen Anteile die einzelnen Vermögensgegenstände und die Schulden dieser Betriebe treten und die „konzerninternen“ Beziehungen eliminiert werden, denn zwischen dem Einzelabschluss der gemeindlichen Verwaltung und dem Gesamtabschluss bestehen unterschiedliche Betrachtungsweisen. Im gemeindlichen Jahresabschluss werden in der Bilanz im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ die Beteiligungen der Gemeinde u.a. unter Berücksichtigung der möglichen Rechtsformen angesetzt, denn der gemeindliche Betrieb stellt als Gesamtheit einen Vermögenswert für die Gemeinde dar.

Bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde kommt es dagegen auf die gesamte gemeindliche Vermögens- und Schuldenlage an, sodass die Bilanzierung für den gemeindlichen Gesamtabschluss nicht auf den Status des Betriebes auszurichten ist. Die Regelung des § 309 HGB, die in der Fassung des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105), zuletzt geändert durch Gesetz vom 25. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102), anzuwenden ist, hat folgenden Wortlaut (vgl. Abbildung).

<b>Der § 309 HGB (Stand: 2009)</b>
<b>Behandlung des Unterschiedsbetrags</b>
(1) Die Abschreibung eines nach § 301 Abs. 3 auszuweisenden Geschäfts- oder Firmenwert bestimmt sich nach den Vorschriften des Ersten Abschnitts.
(2) Ein nach § 301 Abs. 3 auf der Passivseite auszuweisender Unterschiedsbetrag darf ergebniswirksam nur aufgelöst werden, soweit 1. eine zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile oder der erstmaligen Konsolidierung erwartete ungünstige Ent-

**Der § 309 HGB (Stand: 2009)**

wicklung der künftigen Ertragslage des Unternehmens eingetreten ist oder zu diesem Zeitpunkt erwartete Aufwendungen zu berücksichtigen sind oder  
2. am Abschlussstichtag feststeht, daß er einem realisierten Gewinn entspricht.

*Abbildung 680 „Der § 309 HGB (Stand: 2009)“*

Die Aufrechnung der gemeindlichen Beteiligung bzw. der Austausch zwischen der Finanzanlage (Betrieb insgesamt) und den einzelnen Vermögensarten und Schulden im Rahmen der Vollkonsolidierung soll zudem eine Doppelerfassung im gemeindlichen Gesamtabschluss verhindern. Diese Vorgehensweise ist auch deshalb sachgerecht, weil sie zeigt, dass die Gemeinde gesamtwirtschaftlich betrachtet und ausgehend vom bestehenden Mutter-/Tochterverhältnis zwischen der Gemeinde und ihrem Betrieb, über das betriebliche Vermögen und die Schulden verfügen kann. Dabei ist zu beachten, dass bei der Aufrechnung auch Differenzen zwischen dem gemeindlichen Beteiligungsbuchwert und dem betrieblichen Vermögen und den Schulden auftreten können, die im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses dann als aktivische oder passivische Unterschiedsbeträge zu behandeln sind.

Im Rahmen der für den gemeindlichen Gesamtabschluss durchzuführenden Konsolidierung verbleibt aus der erstmaligen Aufstellung des Gesamtabschlusses durch die Gemeinde i.d.R. ein Geschäfts- und Firmenwert (GoF) als aktiver Unterschiedsbetrag oder ein passiver Unterschiedsbetrag. Während in § 301 HGB die Behandlung des Ansatzes und der Bewertung dieser Unterschiedsbeträge bestimmt wird, beinhalten die Bestimmungen in § 309 HGB die Folgebewertung der Unterschiedsbeträge. Dabei ist zu beachten, dass nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften aktive und passive Unterschiedsbeträge nicht miteinander saldiert werden dürfen (vgl. § 41 Absatz 2 GemHVO NRW).

#### **1.4.2.2 Die Fortschreibung von aktivischen Unterschiedsbeträgen**

##### **1.4.2.2.1 Planmäßige Abschreibungen**

Nach der Vorschrift des § 309 Absatz 1 HGB bestehen für die weitere Behandlung eines nach § 301 Absatz 3 HGB in der gemeindlichen Gesamtbilanz auszuweisenden Geschäfts- oder Firmenwertes (GoF) mehrere Möglichkeiten. Wegen des auch im gemeindlichen Gesamtabschluss geltenden Vorsichtsprinzips soll dieser aktivische Unterschiedsbetrag einen abnutzbaren Vermögensgegenstand darstellen und grundsätzlich nach den Regelungen für den Einzelabschluss, also planmäßig entsprechend seiner Nutzungsdauer abgeschrieben werden (vgl. § 49 Abs. 3 i.V.m. §§ 32 und 36 GemHVO NRW).

In die Festlegung der möglichen Nutzungsdauer sind i.d.R. die Faktoren einzubeziehen, die zur Entstehung dieses gemeindlichen Wertes beigetragen haben. Es kommt dabei aber auch auf die konkreten örtlichen Bedingungen bei der Gemeinde an, z. B. auf die Lebensdauer des gemeindlichen Betriebes oder auf die Vertragsbedingungen. Die Vorschrift lässt aber mehrere Möglichkeiten zu, sodass der Geschäfts- oder Firmenwert in jedem folgenden Geschäftsjahr zu mindestens einem Viertel durch Abschreibungen getilgt werden kann, planmäßig in den Geschäftsjahren abgeschrieben wird, in denen er voraussichtlich genutzt werden kann oder offen mit den gemeindlichen Rücklagen verrechnet werden kann.

Nach den bisherigen Vorschlägen, auch im Hinblick auf das BilMoG, soll die Gemeinde möglichst eine planmäßige Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes über seine voraussichtliche Nutzungsdauer vornehmen. Die Nutzungsdauer für den Geschäfts- oder Firmenwert ist von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse eigenverantwortlich festzulegen. Die „NKF-Rahmentabelle für Gesamtnutzungsdauer der kommunalen Vermögensgegenstände“ enthält für diesen gemeindlichen Vermögensgegenstand keine Rahmenvorgabe.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

Als Einstieg und Hilfe kann ggf. die Abschreibungsfrist aus den steuerrechtlichen Vorgaben (15 Jahre) einen Anhaltspunkt für die gemeindliche Festlegung bieten.

Zu jedem Abschlussstichtag ist die Werthaltigkeit des in der gemeindlichen Gesamtbilanz angesetzten Geschäfts- oder Firmenwertes von der Gemeinde zu überprüfen. Diese Prüfung kann im Ergebnis dazu führen, dass ggf. außerplanmäßige Abschreibungen beim Geschäfts- oder Firmenwert vorzunehmen sind. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass nach einem Wegfall der Gründe für die vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes eine Zuschreibung - wie bei den sonstigen gemeindlichen Vermögensgegenständen erfolgt (vgl. § 35 Absatz 8 GemHVO NRW), nicht zulässig ist.

#### **1.4.2.2 Außerplanmäßige Abschreibungen**

Bei einem nach § 301 Absatz 3 HGB der gemeindlichen Gesamtbilanz auszuweisenden Geschäfts- oder Firmenwert kann ggf. auch eine außerplanmäßige Abschreibung in Betracht kommen, wenn eine dauerhafte Wertminderung eingetreten ist. Ob ein solcher Sachverhalt bei einem gemeindlichen Geschäfts- oder Firmenwert vorliegt, ist von der Gemeinde zu jedem Abschlussstichtag zu überprüfen. In diesem Zeitpunkt muss deshalb die ursprüngliche Nutzungseinschätzung nicht mehr zutreffend sein, sodass in diesen Fällen zwischen dem Buchwert und dem beizulegenden Wert des GoF eine erhebliche Differenz besteht.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass für die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung ein aktuell ermittelter GoF nicht mit dem Buchwert des bilanzierten GoF saldiert werden darf, denn der bilanzierte GoF stellt für die Gemeinde einen vorhandenen Vermögensgegenstand dar. Außerdem darf nach Wegfall der Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung des GoF von der Gemeinde keine Wertaufholung im Sinne des § 35 Absatz 8 GemHVO NRW vorgenommen werden, denn ein verbrauchter (planmäßig) oder ein vernichteter (außerplanmäßig) GoF kann nicht wiederaufleben. Ein neuer GoF wäre als selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstand zu betrachten, der jedoch gem. § 43 Absatz 1 GemHVO NRW nicht aktiviert werden darf.

#### **1.4.2.3 Die Fortschreibung von passiven Unterschiedsbeträgen**

Nach der Vorschrift des § 309 Absatz 2 HGB bestehen für die weitere Behandlung eines nach § 301 Absatz 3 HGB auszuweisenden passivischen Unterschiedsbetrages in der gemeindlichen Gesamtbilanz zwei Möglichkeiten. Ein nach § 301 Absatz 3 HGB auf der Passivseite der Gesamtbilanz auszuweisender Unterschiedsbetrag darf nach dieser Vorschrift nur ergebniswirksam aufgelöst werden, soweit eine zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile oder der erstmaligen Konsolidierung erwartete ungünstige Entwicklung der künftigen Ertragslage des gemeindlichen Betriebes eingetreten ist.

Eine ergebniswirksame Auflösung des passivischen Unterschiedsbetrages ist auch möglich, wenn zu diesem Zeitpunkt erwartete Aufwendungen zu berücksichtigen sind oder am Abschlussstichtag feststeht, dass der passivische Unterschiedsbetrag einem realisierten Gewinn entspricht. Der Auflösungsbetrag darf jedoch nicht größer sein, als der von der Gemeinde in ihrer Gesamtbilanz angesetzte Unterschiedsbetrag. Zu jedem Abschlussstichtag ist von der Gemeinde die Werthaltigkeit dieses Gesamtbilanzansatzes zu überprüfen.

## **2. Zu Absatz 2 (Vollkonsolidierung von privatrechtlichen Betrieben der Gemeinde):**

### **2.01 Allgemeine Bedingungen**

Im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses sind nach der Vorschrift auch die gemeindlichen Unternehmen und Einrichtungen in der Form des privaten Rechts entsprechend den Vorgaben des Absatz-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

zes 1 der Vorschrift, also wie die gemeindlichen Betriebe in öffentlich-rechtlicher Form zu konsolidieren. Die Durchführung dieser Vollkonsolidierung nach den in der Vorschrift benannten Bestimmungen setzt voraus, dass zwischen der Gemeinde (Verwaltung) und den betreffenden Betrieben ein Mutter-/Tochter-Verhältnis besteht und die gemeindlichen Betriebe unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde stehen. Damit wird der gemeindliche Vollkonsolidierungskreis komplettiert.

Bei der vorzunehmenden Prüfung und Beurteilung, ob ein gemeindlicher Betrieb in den Vollkonsolidierungskreis einzubeziehen ist, kommt es auf eine vorherige Erledigung der aktuellen betrieblichen Aufgabe in der gemeindlichen Verwaltung (historische betrachtet) und eine daraus folgende tatsächliche Ausgliederung der betrieblichen Einheiten aus der gemeindlichen Verwaltung nicht an. Die Einbeziehung der Betriebe in den Konsolidierungskreis ist vielmehr erforderlich, weil im gemeindlichen Gesamtabschluss die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der darin einbezogenen gemeindlichen Betriebe einschließlich der gemeindlichen Verwaltung insgesamt so dargestellt werden, als ob es sich dabei um eine einzige wirtschaftliche Einheit handeln würde (öffentliche Einheitslehre). Eine der wichtigsten Folgen daraus ist das Konzept der Vollkonsolidierung.

Das Konzept verlangt, sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden der einbezogenen gemeindlichen Betriebe in voller Höhe anzusetzen, sodass in dem der Konsolidierung vorausgehenden Summenabschluss das Vermögen, die Schulden und das Eigenkapital sowie die Erträge und Aufwendungen der Gemeinde und ihrer Betriebe vollständig übernommen werden und bei gleichen Sachverhalten in der gleichen Art und Weise unter Berücksichtigung der wertbestimmenden Faktoren bilanziert und bewertet werden. Das Konzept der Vollkonsolidierung verlangt aber auch, dass anstelle der von der Gemeinde beim gemeindlichen Betrieb gehaltenen Anteile das Vermögen und die Schulden dieser Betriebe treten und die „konzerninternen“ Beziehungen eliminiert werden. Im Einzelfall kann bei der Gemeinde auch ein Betrieb vorhanden sein, bei dem die Gemeinde exakt mit einem Anteil von 50 % beteiligt ist und Dritte die anderen Anteile halten.

In diesem Fall bedarf es wegen des besonderen Beteiligungsverhältnisses einer weiteren Prüfung, ob ein solcher gemeindlicher Betrieb tatsächlich eine Tochtereinheit der Gemeinde darstellt. Es ist daher zu prüfen, ob die Kriterien für die Einbeziehung eines solchen Betriebes in den Vollkonsolidierungskreis erfüllt sind, z. B., dass der Betrieb der einheitlichen Leitung der Gemeinde steht oder die Kontrollmöglichkeiten bei der Gemeinde vorliegen. Sofern aber bei dieser Prüfung festgestellt wird, dass diese Vorgaben nicht erfüllt werden und lediglich ein maßgeblicher Einfluss der Gemeinde besteht, stellt der gemeindliche Betrieb keine Tochtereinheit der Gemeinde dar und ist nicht in die Vollkonsolidierung einzubeziehen. Auf den Betrieb ist dann die Equity-Methode anzuwenden.

## **2.02 Die Abgrenzung der privatrechtlichen Betriebe der Gemeinde**

Die Gemeinde darf nach den gemeinderechtlichen Vorschriften Unternehmen und Einrichtungen in der Rechtsform des privaten Rechts als gemeindliche Betriebe nur unter gesetzlich bestimmten Voraussetzungen gründen oder sich daran beteiligen (vgl. § 108 GO NRW). Im Rahmen ihrer Organisationshoheit kann die Gemeinde die für sie passende Organisationsform selbst auswählen. Sie hat dabei aber sicherzustellen, dass sie auf strategisch bedeutende Entscheidungen ihrer Betriebe Einfluss nehmen kann und dass die Rückkoppelung zum Rat der Gemeinde rechtlich gesichert ist. Zu den privatrechtlichen Betrieben, die in den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehen sind, gehören folgende Betriebe (vgl. Abbildung).

<b>Die Abgrenzung der privatrechtlichen Betriebe der Gemeinde</b>	
-	Betriebe als Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH) nach dem GmbH-Gesetz
-	Betriebe als Aktiengesellschaften (AG) nach dem Aktiengesetz (Nachrangigkeit nach § 108 Absatz 3 GO NRW)

<b>Die Abgrenzung der privatrechtlichen Betriebe der Gemeinde</b>	
-	Personengesellschaften, z. B. als KG (nur bei Haftungsbegrenzung nach § 108 Absatz 1 Nr. 3 GO NRW)
-	Gesellschaft des bürgerlichen Rechts nach § 705 ff. BGB

*Abbildung 681 „Die Abgrenzung der privatrechtlichen Betriebe der Gemeinde“*

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass wegen der Vorschrift nicht automatisch alle gemeindlichen Betriebe in der Form des privaten Rechts in die Konsolidierung einzubeziehen sind. Neben der Prüfung, ob ein gemeindlicher Betrieb unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde steht (Satz 1 in Absatz 2 der Vorschrift) oder der Gemeinde bestimmte Kontrollrechte gegenüber dem Betrieb zustehen (Satz 2 in Absatz 2 der Vorschrift) ist auch zu prüfen, ob ein gemeindlicher Betrieb für die Verpflichtung der Gemeinde, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung ist. Liegt ein solcher Sachverhalt vor, muss der betreffende Betrieb nicht in die Konsolidierung nach Absatz 1 dieser Vorschrift einbezogen werden (vgl. § 116 Absatz 3 GO NRW).

#### **2.1 Zu Satz 1 (Konsolidierung wegen einheitlicher Leitung):**

Ein gemeindlicher Betrieb (öffentliche Tochterinheit) ist dann im Wege der Vollkonsolidierung in den Gesamtabchluss der Gemeinde einzubeziehen, wenn er unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde (öffentliche Muttereinheit) steht. Die gemeindliche Verwaltung muss dabei regelmäßig das Management im „Konzern Kommune“ tatsächlich innehaben und nicht nur eine „einfache“ Vermögensverwaltung der gemeindlichen Betriebe ausüben. Eine „einheitliche Leitung“ liegt deshalb bei der Gemeinde nur dann vor, wenn die folgenden Kriterien kumulativ erfüllt sind (vgl. Abbildung).

<b>Die Kriterien für eine „einheitliche Leitung“</b>	
-	Die Gemeinde stimmt ihre Aufgabenerfüllung mit der Aufgabenerfüllung, die dem gemeindlichen Betrieb übertragen wurde, ab und bestimmt dadurch die betrieblichen Ziele mit und sie kann ihre Interessen im Zweifel durchsetzen, weil sie die Grundsätze der Geschäftspolitik festlegt.
-	Diese Einflussnahme wird durch die Gemeinde tatsächlich ausgeübt, sodass sie Entscheidungen über wesentliche geschäftliche Maßnahmen trifft, denn allein die Möglichkeit zur Einflussnahme reicht nicht aus. Auch die Koordination von Teilbereichen der betrieblichen Leitung sowie die Festlegung der personellen Besetzung von Führungsstellen gehören dazu.
-	Der Einfluss wird durch die Gemeinde allein ausgeübt und nicht gemeinschaftlich mit Dritten.

*Abbildung 682 „Die Kriterien für eine „einheitliche Leitung“*

Eine einheitliche Leitung dürfte tatsächlich ausgeübt werden, wenn die Verwaltung der Gemeinde aus dem Blickwinkel der Gemeinde als Organisationseinheit kontinuierlich oberste Führungsaufgaben für ihre gemeindlichen Betriebe wahrnimmt, auch wenn die betreffenden Betriebe selbst mitwirken. Zum Wirkungskreis einer einheitlichen Leitung könnte gezählt werden, die Festlegung von strategischen Zielen sowie der Grundsätze der Investitions- und Finanzpolitik, die Besetzung von Führungspositionen. In der tatsächlichen Beteiligungsverwaltung zeigt sich i.d.R., ob von der Gemeinde eine einheitliche Leitung bei gemeindlichen Betrieben ausgeübt wird.

## **2.2 Zu Satz 2 (Konsolidierung aufgrund von Kontrollrechten):**

### **2.2.01 Allgemeine Grundlagen**

Bei der Konsolidierung von gemeindlichen Betrieben aufgrund der Kontrollrechte (Control-Konzept) ist es im Gegensatz zum Konzept der einheitlichen Leitung nicht zwingend erforderlich, ob der mögliche Einfluss der Gemeinde auch tatsächlich ausgeübt wird. Eine Vollkonsolidierung eines gemeindlichen Betriebes ist vorzunehmen, wenn zwischen der Gemeinde (Verwaltung) und einem gemeindlichen Betrieb besondere Kontrollrechte bestehen. Die Kontrollrechte führen jeweils für sich genommen dazu, dass die betreffenden Betriebe der Vollkonsolidierung im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses unterliegen.

Im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses gelten deshalb auch Rechte, die einem gemeindlichen Betrieb zustehen, als Rechte, die der Gemeinde zustehen. Solche Rechte sind den möglicherweise bestehenden unmittelbaren Rechten der Gemeinde an einem Betrieb hinzuzurechnen. Außerdem kommt es auf die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse und nicht allein auf die rechtliche Situation an. Die Kriterien für Kontrollrechte werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Kriterien für „Kontrollrechte“</b>	
-	Der Gemeinde steht die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zu.
-	Der Gemeinde steht das Recht zu, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzuberufen und sie gleichzeitig Gesellschafterin ist.
-	Der Gemeinde steht das Recht zu, einen beherrschenden Einfluss aufgrund eines mit diesem Betrieb geschlossenen Beherrschungsvertrags oder aufgrund einer Satzungsbestimmung dieses Betriebes auszuüben, sodass vom Bestehen eines Mutter-/Tochter-Verhältnisses im Sinne des Handelsrechts auszugehen ist.

*Abbildung 683 „Die Kriterien für „Kontrollrechte“*

### **2.2.1 Zu Nummer 1 (Mehrheit der Stimmrechte):**

Ein gemeindlicher Betrieb, bei dem die Gemeinde über die Mehrheit der Stimmrechte verfügt, ist aufgrund der Kontrollrechte der Gemeinde in den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehen. Als Stimmrecht gilt das Recht, die gesetzlichen und satzungsmäßigen Rechte in einer Hauptversammlung des betreffenden Betriebes auszuüben. Um den Umfang des Rechts (Mehrheit der Stimmrechte) festzustellen, müssen die Stimmrechte der Gemeinde ins Verhältnis zur Gesamtzahl der Stimmrechte gesetzt werden. Bei solchen Sachverhalten muss berücksichtigt werden, ob Mehrfachstimmrechte oder Höchststimmrechte bestehen oder ob über andere Unternehmensbeteiligungen der Gemeinde noch Stimmrechte zuzurechnen sind. Die Ausübung von Stimmrechten kann z. B. durch vertragliche oder satzungsmäßige Vereinbarungen beschränkt worden oder ausgeschlossen sein. Außerdem hindert ein Beherrschungsrecht der Gemeinde über einen gemeindlichen Betrieb trotz einer formalen Stimmrechtsmehrheit die Einbeziehung in den gemeindlichen Gesamtabschluss.

### **2.2.2 Zu Nummer 2 (Organbestellungsrecht):**

Bei einer Einbeziehung von gemeindlichen Betrieben in den Gesamtabschluss der Gemeinde aufgrund des Organbestellungsrechts muss die Gemeinde eine Gesellschafterstellung innehaben. Ihr muss das Recht zustehen, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzuberufen, z.

B. Geschäftsführer, Vorstände, Aufsichtsräte, Beiräte, Mitglieder von Verwaltungsräten. Dieses Recht der Gemeinde bezieht sich grundsätzlich auf alle Mitglieder der genannten Organe, wobei die „Mehrheit“ nicht auf die Personen, sondern auf die Stimmrechte ausgerichtet ist. In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass nur Organe zu berücksichtigen sind, die Einfluss auf die Geschäftspolitik des gemeindlichen Betriebes nehmen können, sodass vor einer Einbeziehung eines solchen Betriebes in den gemeindlichen Gesamtabschluss immer die Befugnisse der Organe im Sinne der Vorschrift zu prüfen und zu beurteilen sind. Andererseits ist es auch als ausreichend anzusehen, wenn der Gemeinde nur ein Bestellungsrecht oder nur ein Abberufungsrecht zusteht.

### **2.2.3 Zu Nummer 3 (Beherrschungsrecht):**

Ein gemeindlicher Betrieb ist in den Gesamtabschluss der Gemeinde einzubeziehen, wenn der Gemeinde das Recht zusteht, einen beherrschenden Einfluss aufgrund eines mit dem gemeindlichen Betrieb geschlossenen Beherrschungsvertrags oder aufgrund einer Satzungsbestimmung auszuüben (Beherrschungsrecht). Die Gesellschafterstellung der Gemeinde ist dafür nicht erforderlich, denn der betreffende gemeindliche Betrieb unterwirft sich der Leitung der Gemeinde, die dann z. B. berechtigt ist, diesem Betrieb Weisungen zu erteilen. Die Beherrschung eines Betriebes bedeutet dabei nicht, dass die Gemeinde auch die Verantwortung für das operative Geschäft des Betriebes trägt.

Ein Beherrschungsvertrag der Gemeinde, der im Sinne der einschlägigen Vorschriften über die wirtschaftliche und nicht wirtschaftliche Betätigung der Gemeinde ein Mutter-Tochter-Verhältnis nach sich zieht, dann führt diese Sachlage dazu, dass ein solcher gemeindlicher Betrieb in den Gesamtabschluss der Gemeinde einbezogen werden muss. Das Vorliegen eines Beherrschungsrechts hindert dabei die Einbeziehung aufgrund einer formalen Stimmrechtsmehrheit. Es erfordert aber, dass die Gemeinde ihre Interessen bei den wesentlichen Entscheidungen des gemeindlichen Betriebes durchsetzen kann. Auch muss gewährleistet sein, dass der beherrschende Einfluss durch die Mitwirkung der Gemeinde langfristig und zukunftsbezogen im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ausgeübt werden soll.

### **2.2.4 Das Abhängigkeitsverhältnis zur Gemeinde**

Die Länder haben sich hinsichtlich des Konsolidierungskreises der Gemeinden darauf verständigt, dass zum gemeindlichen Konsolidierungskreis auch die sonstigen rechtlich selbstständigen Aufgabenträger gehören sollen, deren finanzielle Existenz aufgrund rechtlicher Verpflichtungen wesentlich durch die Gemeinde gesichert wird, sodass ein Abhängigkeitsverhältnis zur Gemeinde besteht. Ein solcher Tatbestand bei einer außerhalb der Gemeindeverwaltung stehenden Institution, z. B. einem Sozialträger, beinhaltet, dass die Gemeinde diese Institution nicht wegen einer oder mehrerer speziell von ihr zu erledigenden Aufgaben unterstützt, sondern die Institution finanziell überwiegend trägt. Es ist in solchen Fällen zu prüfen, ob die Gemeinde eine institutionelle Finanzunterstützung, vergleichbar einer Bestandsgarantie, erbringt und sie wirtschaftlich betrachtet die „Mehrheit“ der Risiken und Chancen dieser Institution trägt.

## **3. Zu Absatz 3 (Konsolidierung wegen maßgeblichem Einfluss):**

### **3.1 Die Zwecke und Vorgaben**

In den Gesamtabschluss der Gemeinde müssen auch gemeindliche Betriebe einbezogen werden, bei denen die Vollkonsolidierung nach den zuvor benannten Vorschriften nicht in Betracht kommt, weil die Voraussetzungen der einheitlichen Leitung und/oder des beherrschenden Einflusses nicht gegeben sind, die aber unter einem maßgeblichen Einfluss der Gemeinde stehen. Gegenüber der Vollkonsolidierung gemeindlicher Betriebe werden bei der Anwendung der Equity-Methode die anteiligen Vermögensgegenstände, Schulden, Erträge und Aufwendungen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

aus dem Jahresabschluss des jeweiligen gemeindlichen Betriebes nicht gesondert in den Gesamtabchluss der Gemeinde übernommen. In der gemeindlichen Bilanz wird vielmehr der angesetzte Beteiligungsbuchwert entsprechend der Eigenkapitalentwicklung des gemeindlichen Betriebes fortgeschrieben.

Der in § 116 Absatz 2 GO NRW verwendete Begriff „Verselbstständigte Aufgabenbereiche“ umfasst deshalb auch die gemeindlichen Betriebe, die unter einem maßgeblichen Einfluss der Gemeinde stehen. Diese Auslegung der genannten Vorschrift ist sachgerecht und wird durch die Verwendung des Begriffes „Verselbstständigte Aufgabenbereiche“ veranlasst, denn eine darüber hinaus gehende Abgrenzung für gemeindliche Betriebe nach Art der Konsolidierung wurde nicht vorgenommen. Die gemeindlichen Betriebe, bei denen die Gemeinde einen maßgeblichen Einfluss ausübt, müssen daher auf der Grundlage der Equity-Methode nach § 311 und § 312 HGB bewertet und in der gemeindlichen Gesamtbilanz gesondert angesetzt werden. Durch diese gesonderte Festlegung soll ein zutreffender Ansatz der gemeindlichen Betriebe in der Gesamtbilanz der Gemeinde erreicht werden, bei denen die Gemeinde einen maßgeblichen Einfluss auf die Geschäftspolitik des Betriebes hat.

Mit der Equity-Methode soll ein von den Anschaffungskosten ausgehender Bilanzansatz für Beteiligungen erreicht werden, der in den Folgejahren der Anpassung an das anteilige Eigenkapital des gemeindlichen Betriebes unterliegt. Sie ist im gemeindlichen Bereich von großer Bedeutung, da vielfach die Gemeinde nicht allein an einem Betrieb beteiligt ist. Diese Bewertung soll sowohl bei gemeindlichen Betrieben in öffentlich-rechtlicher als auch privatrechtlicher Form Anwendung finden, wenn die Voraussetzungen dafür vorliegen, sodass die Equity-Methode bei einer anteilig gehaltenen Beteiligung regelmäßig in Betracht kommt.

Die Anwendung der Equity-Methode bei gemeindlichen Betrieben setzt dabei voraus, dass von der Gemeinde ein Gesamtabchluss unter Berücksichtigung der Vollkonsolidierung nach den Bestimmungen in § 50 Absatz 1 oder Absatz 2 GemHVO NRW aufzustellen ist. Erst dann besteht eine Pflicht für die Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses und dadurch eine ausreichende Ausgangsgrundlage zur Durchführung der Bewertung von weiteren gemeindlichen Betrieben nach der Equity-Methode. Außerdem muss für die Anwendung der Equity-Methode im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses mindestens ein gemeindlicher Betrieb mit der gemeindlichen Verwaltung zusammenzufassen sein.

Diese Vorgaben gelten entsprechend auch für gemeindliche Betriebe, die von der Gemeinde anteilig in öffentlich-rechtlicher Form gehalten werden, z. B. bei einer Mitgliedschaft in Zweckverbänden auf der rechtlichen Grundlage des GkG. In diesem Zusammenhang ist für den gemeindlichen Gesamtabchluss zu beachten, dass in den Fällen, in denen assoziierte Betriebe der Gemeinde einen handelsrechtlichen Konzernabschluss aufstellen, eine besondere Regelung in § 312 Absatz 6 HGB besteht. Danach ist für den gemeindlichen Gesamtabchluss nicht von dem Jahresabschluss des einzelnen Betriebes auszugehen, sondern von dem von diesem Betrieb aufgestellten Konzernabschluss.

### **3.2 Wichtige Inhalte der anzuwendenden HGB-Vorschriften**

Nach dieser Vorschrift sind gemeindliche Betriebe, die unter dem maßgeblichen Einfluss der Gemeinde stehen, entsprechend den §§ 311 und 312 des Handelsgesetzbuches zu konsolidieren. Diese Vorschriften kommen dabei in der Fassung des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105), zuletzt geändert durch Gesetz vom 25. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102), zur Anwendung. Die benannten Paragraphen des Handelsgesetzbuches werden nachfolgend in Kurzform vorgestellt (vgl. Abbildung).

<b>Anzuwendende Vorschriften des Handelsgesetzbuches</b>	
<b>§ 311 Definition, Befreiung (assoziierte Unternehmen)</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Definition des assoziierten Unternehmens</li><li>- Beteiligungen von untergeordneter Bedeutung</li></ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

<p><b>§ 312</b> <b>Wertansatz und Behandlung</b> <b>des Unterschiedsbetrags</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Erstmalige Anwendung der Equity-Methode</li> <li>- Anwendung in Folgejahren</li> <li>- Einheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden</li> <li>- Eliminierung von Zwischenergebnissen</li> <li>- Stichtag des verwendeten Jahresabschlusses</li> <li>- Konzernabschluss des assoziierten Unternehmens</li> </ul>
---	---

*Abbildung 684 „Anzuwendende Vorschriften des Handelsgesetzbuches“*

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass in den Folgejahren der Equity-Ansatz in Höhe des anteiligen Eigenkapitals des gemeindlichen Betriebes als Finanzanlage in der Gesamtbilanz der Gemeinde über dem beizulegenden Wert liegen kann. In solchen Fällen kann es zu einer außerplanmäßigen Abschreibung nach § 35 Absatz 5 GemHVO NRW kommen, denn diese Vorschrift gilt nach § 49 Absatz 3 GemHVO NRW auch für den gemeindlichen Gesamtabchluss.

### **3.3 Gemeindliche Betriebe als assoziierte Unternehmen**

#### **3.3.1 Merkmale für assoziierte Unternehmen**

Im Gesamtabchluss der Gemeinde sind gemeindliche Betriebe dann als ein assoziiertes Unternehmen – wie im handelsrechtlichen Konzernabschluss - zu behandeln, wenn die Gemeinde an einem gemeindlichen Betrieb beteiligt ist und von der Gemeinde ein maßgeblicher Einfluss auf diesen Betrieb ausgeübt wird, ohne dass der gemeindliche Betrieb eine Tochtereinheit darstellt. Die gemeindliche Beteiligung muss dem eigenen Geschäftsbetrieb der Gemeinde durch die Herstellung einer dauerhaften Verbindung zu diesem gemeindlichen Betrieb dienen und die Gemeinde muss regelmäßig mehr als 20 % am Nennkapital halten.

In Ausnahmefällen können aber auch Betriebe der Gemeinde in Privatrechtsform, an denen die Gemeinde einen Stimmrechtsanteil von unter 20 v.H. hält nach der Equity-Methode zu bewerten sein. Ein gemeindlicher Betrieb wird daher als ein assoziiertes Unternehmen nach den handelsrechtlichen Vorschriften angesehen, wenn bestimmte nachfolgend benannte Merkmale vorliegen (vgl. Abbildung).

<b>Merkmale für assoziierte Unternehmen</b>
- Die Gemeinde ist an einem gemeindlichen Betrieb beteiligt und übt einen maßgeblichen Einfluss auf diesen Betrieb aus.
- Ein in den Gesamtabchluss einbezogener gemeindlicher Betrieb hält eine Beteiligung gem. § 271 Absatz 1 HGB an einem anderen, nicht einbezogenen Betrieb.
- Der in den gemeindlichen Gesamtabchluss einbezogene gemeindliche Betrieb übt tatsächlich einen maßgeblichen Einfluss auf die Geschäfts- und Finanzpolitik des anderen Betriebes aus, wobei für das Vorliegen des maßgeblichen Einflusses ein Stimmrechtsanteil von mehr als 20 v.H. vermutet wird.

*Abbildung 685 „Merkmale für assoziierte Unternehmen“*

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass für etwaige Beteiligungen der Gemeinde an gemeindlichen Betrieben, die nicht als assoziierte Betriebe in der gemeindlichen Gesamtbilanz anzusetzen sind, gleichwohl ein Ansatz unter dem besonderen Bilanzposten „Übrige Beteiligungen“ vorzunehmen ist.

### 3.3.2 Der Begriff „Maßgeblicher Einfluss“

Im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses wird unter dem Begriff „Maßgeblicher Einfluss“ verstanden, dass die Gemeinde an der Geschäfts- und Finanzpolitik des betreffenden Betriebes mitwirkt, ohne dass sie dadurch diesen Betrieb beherrscht. Wesentliches Kriterium ist dabei die tatsächliche Ausübung des maßgeblichen Einflusses im gemeindlichen Betrieb. Die bloße Möglichkeit der Ausübung des maßgeblichen Einflusses in einem gemeindlichen Betrieb reicht dabei nicht aus, damit ein solcher Betrieb im gemeindlichen Gesamtabchluss als assoziiertes Unternehmen behandelt werden kann. Ein tatsächlich ausgeübter maßgeblicher Einfluss kann beim Vorliegen bestimmter Merkmale gegeben sein (vgl. Abbildung).

<b>Merkmale für einen maßgeblichen Einfluss</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>- Vertretung im Aufsichtsrat oder Vorstand.</li><li>- Vermutung, dass eine Beteiligung von mindestens dem fünften Teil der Stimmrechte besteht</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>- Mitwirkung bei Unternehmensentscheidungen hinsichtlich<ul style="list-style-type: none"><li>- der Gewinnverwendung,</li><li>- von Personalentscheidungen,</li><li>- der Bestellung der Mitglieder von Leitungs- und Aufsichtsorganen,</li><li>- der Geschäftspolitik u.a.</li></ul></li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>- Wesentliche Geschäftsbeziehungen zwischen dem Betrieb und der Gemeinde.</li></ul>

*Abbildung 686 „Merkmale für einen maßgeblichen Einfluss“*

Beim Vorliegen solcher Sachverhalte gilt, dass im Einzelfall die vertraglichen Vereinbarungen mit dem gemeindlichen Betrieb daraufhin zu überprüfen sind. Dabei muss immer eine Beurteilung aus der Gesamtsicht der Gemeinde vorgenommen werden. Für die Prüfung einer Annahme, dass kein maßgeblicher Einfluss der Gemeinde auf den gemeindlichen Betrieb besteht, gilt zudem, je höher der Beteiligungsanteil je größer die Darlegungspflichten für die Feststellung dieses Sachverhaltes. Es sind aber auch die unterschiedlichen Einflussmöglichkeiten zu berücksichtigen, die sich je nach der Rechtsform des gemeindlichen Betriebes und nach dem Gesellschaftsvertrag sowie sonstiger Vereinbarungen ergeben. Zu berücksichtigen ist ggf. auch, dass keine ausreichenden Informationen zur Anwendung der Equity-Methode von dem betreffenden Betrieb zur Verfügung gestellt werden.

Ein Hinweis des betreffenden gemeindlichen Betriebes auf eine solche Gegebenheit ist allein als nicht ausreichend anzusehen. Einen Einstieg für die Beurteilung eines solchen Sachverhaltes im gemeindlichen Gesamtabchluss bietet die Bewertung solcher gemeindlicher Betriebe für die Eröffnungsbilanz der Gemeinde, denn bereits zum Eröffnungsbilanzstichtag war festzulegen, unter welchen Bilanzposten, z. B. unter dem besonderen Bilanzposten „Beteiligungen“, die gemeindlichen Betrieben anzusetzen waren.

### 3.4 Die Konsolidierung und Bewertung nach der Equity-Methode

#### 3.4.1 Die Inhalte der Methode

Die Konsolidierung und Bewertung nach der Equity-Methode ist in der Vorschrift des § 312 HGB geregelt. Die Equity-Methode ist dadurch charakterisiert, dass der Beteiligungswertansatz für den gemeindlichen Betrieb, ausgehend von den historischen Anschaffungskosten, in den Folgejahren entsprechend der Entwicklung des anteiligen bilanziellen Eigenkapitals der Gemeinde am assoziierten Betrieb fortgeschrieben wird. Anders als bei der Vollkonsolidierung werden deshalb das Vermögen und die Schulden sowie die Aufwendungen und Erträge des assoziierten gemeindlichen Betriebes nicht in den Gesamtabchluss übernommen. Entstehende Unterschiedsbe-

träge zwischen den Anschaffungskosten des Betriebes und dem hierauf anteilig entfallenden Eigenkapital des assoziierten Betriebes werden dagegen wie bei der Vollkonsolidierung auch bei der Equity-Methode ermittelt. Bei der Equity-Konsolidierung kommt nach dem HGB (Stand: 2009) nur die Buchwertmethode zur Anwendung.

### **3.4.1.2 Bestehende Besonderheiten**

#### **3.4.1.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Im Zusammenhang mit der Anwendung der Equity-Methode ist u.a. noch zu beachten, dass der ermittelte Wertansatz eines gemeindlichen Betriebes in den Folgejahren um den Betrag der Eigenkapitalveränderungen, die den der gemeindlichen Verwaltung gehörenden Anteilen am Kapital des assoziierten Betriebes entsprechen, zu erhöhen oder zu vermindern ist. In diesen Fällen ist in der Gesamtergebnisrechnung das auf assoziierte gemeindliche Betriebe entfallende Jahresergebnis unter einer gesonderten Position auszuweisen (vgl. § 312 Absatz 4 HGB). Außerdem können Vermögensgegenstände oder Schulden nach den auf den Gesamtabchluss angewandten Bewertungsmethoden bewertet werden, wenn der assoziierte gemeindliche Betrieb in seinem Jahresabschluss vom gemeindlichen Gesamtabchluss abweichende Bewertungsmethoden anwendet (vgl. § 312 Absatz 5 HGB). Eine abweichende Bewertung ist gemeindlichen Gesamtanhang anzugeben. Außerdem ist zu berücksichtigen, dass sich mögliche Anpassungen auch aus einer Änderung der Beteiligungsquote der Gemeinde an einem Betrieb ergeben können.

Für die Behandlung der Zwischenergebnisse ist zudem § 304 HGB entsprechend anzuwenden, soweit die für die Beurteilung maßgeblichen Sachverhalte bekannt oder zugänglich sind. Die Zwischenergebnisse dürfen auch anteilig entsprechend den der Gemeinde als Muttereinheit gehörenden Anteilen am Kapital der assoziierten gemeindlichen Betriebe weggelassen werden (vgl. § 312 Absatz 5 Satz 3 und 4 HGB). Abschließend ist zugelassen worden, dass der Anwendung der Equity-Methode jeweils der letzte Jahresabschluss des assoziierten gemeindlichen Betriebes zugrunde zu legen ist. Stellt aber der assoziierte gemeindliche Betrieb einen Konzernabschluss nach dem Handelsgesetzbuch auf, so ist von diesem Abschluss und nicht vom Jahresabschluss des assoziierten gemeindlichen Betriebes auszugehen. (vgl. § 312 Absatz 6 HGB).

#### **3.4.1.2.2 Negativer Beteiligungsbuchwert**

Die Anwendung der Equity-Methode sieht in den Folgejahren entsprechend der Entwicklung des anteiligen bilanziellen Eigenkapitals des assoziierten Betriebes die Fortschreibung des Beteiligungswertansatzes für den gemeindlichen Betrieb vor. In Einzelfällen kann es dabei beim Auftreten von Jahresfehlbeträgen zu dem Ergebnis kommen, dass durch die anteiligen Jahresfehlbeträge der Beteiligungsbuchwert in der Gesamtbilanz unter den Wert „Null“ sinkt. Für solche Fälle sieht der DRS 8 die Aussetzung der Equity-Methode und die Weiterführung des Wertansatzes durch eine Nebenrechnung vor bis der Beteiligungsbuchwert durch erzielte anteilige Jahresüberschüsse wieder den Wert „Null“ erreicht.

Der in dieser Zeit ggf. fehlende Wertansatz in der gemeindlichen Gesamtbilanz muss dabei durch entsprechende Angaben im Gesamtanhang nach § 51 Absatz 2 GemHVO NRW dargestellt werden. In diesem Zusammenhang muss geprüft werden, ob ggf. die Gesellschafter eines solchen gemeindlichen Betriebes sich zur Verlustabdeckung oder zu einer anderen Form der Haftung für diesen Betrieb verpflichtet haben. In diesen Fällen kann es dann, abhängig von den einzelnen örtlichen und vertraglichen Verhältnissen, z. B. auch zum Ausweis einer Verbindlichkeit in der Gesamtbilanz kommen.

### **3.4.2 Die Anwendung der Buchwertmethode**

#### **3.4.2.1 Die Kapitalaufrechnung**

Bei der Anwendung der Equity-Methode wird von der Gemeinde der in ihrem Jahresabschluss angesetzte Beteiligungsbuchwert mit dem anteiligen Eigenkapital aus der betrieblichen Bilanz aufgerechnet. Aus dieser Vorgehensweise kann sich ein aktiver Unterschiedsbetrag oder ein passiver Unterschiedsbetrag ergeben. Der Unterschiedsbetrag ist dabei den Wertansätzen der Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten und Sonderposten des assoziierten Unternehmens insoweit zuzuordnen, als deren beizulegender Zeitwert höher oder niedriger ist als ihr Buchwert.

Der Wertansatz der Beteiligung und der Unterschiedsbetrag sind auf der Grundlage der Wertansätze zu dem Zeitpunkt zu ermitteln, zu dem der gemeindliche Betrieb ein assoziierter Betrieb der Gemeinde geworden ist. In Ausnahmefällen können dabei die Wertansätze ggf. im Jahr nach dem Abschlussstichtag angepasst werden, soweit diese zum Abschlussstichtag nicht endgültig ermittelt werden konnten. Bestehen bei der Gemeinde mehrere Beteiligungen an assoziierten gemeindlichen Betrieben, ist von der Gemeinde die Kapitalaufrechnung für jeden dieser Betriebe getrennt vorzunehmen.

#### **3.4.2.2 Der aktive Unterschiedsbetrag**

Ein bei der Anwendung der Kapitalaufrechnung ermittelter aktiver Unterschiedsbetrag ist erfolgsneutral zuzuordnen. Ein danach verbleibender aktiver Unterschiedsbetrag ist entsprechend der Behandlung der Wertansätze der Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten und Sonderposten im Jahresabschluss des assoziierten gemeindlichen Betriebes im Gesamtabchluss der Gemeinde fortzuführen, abzuschreiben oder aufzulösen. Auf einen nach der Zuordnung verbleibenden Geschäfts- oder Firmenwert ist die Vorschrift des § 309 HGB entsprechend anzuwenden.

#### **3.4.2.3 Der passive Unterschiedsbetrag**

Ein passiver Unterschiedsbetrag entsteht, wenn der gemeindliche Beteiligungsbuchwert niedriger ist als das anteilige Eigenkapital der Gemeinde. Auch ein passiver Unterschiedsbetrag ist entsprechend der Behandlung der Wertansätze der Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten und Sonderposten zuzuordnen. Er ist im Gesamtabchluss der Gemeinde fortzuführen oder aufzulösen. Auf einen nach dieser Zuordnung verbleibenden passiven Unterschiedsbetrag ist die Vorschrift des § 309 HGB entsprechend anzuwenden.

### **3.4.3 Die untergeordnete Bedeutung eines Betriebes**

Die unmittelbare Anwendung des § 311 HGB bei der Konsolidierung nach der Equity-Methode lässt einen Verzicht auf die Einbeziehung von gemeindlichen Betrieben in den Gesamtabchluss der Gemeinde zu, wenn ein oder mehrere Betriebe zusammen für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde von untergeordneter Bedeutung sind (vgl. § 311 Absatz 2 HGB). Die Frage, ob ein gemeindlicher Betrieb in diesem Zusammenhang von untergeordneter Bedeutung ist, lässt sich nur im Einzelfall im Rahmen einer Gesamtbeurteilung feststellen. Entsprechende gemeindliche Betriebe sind in solchen Fällen dann in der Gesamtbilanz der Gemeinde nicht als assoziierte Unternehmen, sondern unter dem besonderen Bilanzposten „Übrige Beteiligungen“ anzusetzen und entsprechend im gemeindlichen Gesamtanhang zu erläutern.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

Diese handelsrechtliche Vorschrift besteht zusätzlich zur Regelung des § 116 GO NRW, denn bereits die gemeindliche Vorschrift lässt einen Verzicht der Einbeziehung eines gemeindlichen Betriebes in den Gesamtabchluss der Gemeinde zu, wenn dieser für die Verpflichtung der Gemeinde, mit ihrem Gesamtabchluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung ist. Zudem ist die gemeinderechtliche Vorschrift unabhängig von der anzuwendenden Konsolidierungsmethode, sodass es in diesem Sinne einer Anwendung der HGB-Vorschrift nicht in jedem Einzelfall bedarf. Aus diesem Nebeneinander der Vorschriften kann jedoch nicht geschlossen werden, dass sich die Vorschrift des § 116 Absatz 3 GO NRW nur auf gemeindliche Betriebe bezieht, die voll zu konsolidieren sind.

#### **3.4.4 Die Angaben im Gesamtanhang**

Durch den gemeindlichen Gesamtanhang soll es den Adressaten des Gesamtabchlusses ermöglicht werden, die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde zutreffend beurteilen zu können. Dieses Ziel sowie die Aussagefähigkeit des Gesamtanhangs erfordern, auch Angaben über die Anwendung der Equity-Methode zu machen, einschließlich der Benennung der davon betroffenen gemeindlichen Betriebe. Dazu kann von der Vorgabe ausgegangen werden, dass zu den Posten der Gesamtbilanz die verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben und so zu erläutern sind, dass sachverständige Dritte die Wertansätze beurteilen können.

Bei mehreren Beteiligungen der Gemeinde an gemeindlichen Betrieben sind auch die zu den einzelnen Betrieben ermittelten Unterschiedsbeträge getrennt voneinander und getrennt nach aktivem und passivem Unterschiedsbetrag anzugeben. Diese gesetzlich definierten Pflichten entstehen daraus, dass der Gesamtanhang nach § 116 GO NRW ein Bestandteil des gemeindlichen Gesamtabchlusses ist. Insgesamt gesehen müssen die Erläuterungen im gemeindlichen Gesamtanhang aber so gefasst sein, dass sachverständige Dritte die Wertansätze im gemeindlichen Gesamtabchluss beurteilen können und diese Angaben für die Adressaten des Gesamtabchlusses verständlich und nachvollziehbar sein.

#### **3.5 Die Beendigung der Bilanzierung nach der Equity-Methode**

Im gemeindlichen Gesamtabchluss ist eine Bewertung eines gemeindlichen Betriebes nach der Equity-Methode nicht mehr anzusetzen, wenn die Gemeinde ihre Anteile an dem gemeindlichen Betrieb veräußert hat, der maßgebliche Einfluss auf den gemeindlichen Betrieb nicht mehr besteht oder der Betrieb durch den Erwerb weiterer Anteile eine Tochtereinheit der Gemeinde geworden ist. Die daraus vorzunehmenden Maßnahmen sind in der einschlägigen betriebswirtschaftlichen Literatur näher beschrieben worden. Solche Veränderungen in der Gesamtbilanz bedürfen der näheren Erläuterungen im Gesamtanhang des gemeindlichen Gesamtabchlusses.

#####

**§ 51**

**Gesamtlagebericht, Gesamtanhang**

(1) <sup>1</sup>Durch den Gesamtlagebericht ist das durch den Gesamtabchluss zu vermittelnde Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde einschließlich der verselbstständigten Aufgabenbereiche zu erläutern. <sup>2</sup>Dazu sind in einem Überblick der Geschäftsablauf mit den wichtigsten Ergebnissen des Gesamtabchlusses und die Gesamtlage in ihren tatsächlichen Verhältnissen darzustellen. <sup>3</sup>Außerdem hat der Lagebericht eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft der Gemeinde unter Einbeziehung der verselbstständigten Aufgabenbereiche und der Gesamtlage der Gemeinde zu enthalten. <sup>4</sup>In die Analyse sollen die produktorientierten Ziele und Kennzahlen nach § 12, soweit sie bedeutsam für das Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde sind, einbezogen und unter Bezugnahme auf die im Gesamtabchluss enthaltenen Ergebnisse erläutert werden. <sup>5</sup>Auch ist auf die Chancen und Risiken für die künftige Gesamtentwicklung der Gemeinde einzugehen; zugrunde liegende Annahmen sind anzugeben.

(2) <sup>1</sup>Im Gesamtanhang sind zu den Posten der Gesamtbilanz und den Positionen der Gesamtergebnisrechnung die verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben und so zu erläutern, dass sachverständige Dritte die Wertansätze beurteilen können. <sup>2</sup>Die Anwendung von zulässigen Vereinfachungsregelungen und Schätzungen ist im Einzelnen anzugeben.

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

**Erläuterungen zu § 51:**

**I. Allgemeines**

**1. Der Gesamtlagebericht**

**1.1 Die Inhalte**

Der Gesamtabchluss der Gemeinde ist um einen Gesamtlagebericht zu ergänzen (vgl. nach § 116 Absatz 1 GO NRW i.V.m. § 49 GemHVO NRW). Der gemeindliche Gesamtabchluss bietet die Möglichkeit, Informationen über die wirtschaftlichen Verhältnisse der Gemeinde (der gemeindlichen Verwaltung und den Betrieben der Gemeinde) in einem Zahlenwerk zusammenzufassen. Dieser integrierten Gesamtsicht muss auch der Gesamtlagebericht ausreichend Rechnung tragen. Durch den Gesamtlagebericht ist daher einerseits das durch den Gesamtabchluss zu vermittelnde Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde einschließlich der gemeindlichen Betriebe unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL) zu erläutern. Andererseits stellt der gemeindliche Gesamtlagebericht ein eigenständiges Instrument dar. Er ist aber gleichwohl nicht unabhängig vom gemeindlichen Gesamtabchluss und daher auch innerhalb der für den Gesamtabchluss vorgesehenen Frist aufzustellen und diesem beizufügen.

Im Gesamtlagebericht ist über alle Tatsachen und Sachverhalte zu berichten, die für die Gesamtbeurteilung der Gemeinde erforderlich sind. Er muss deshalb einen Überblick über den Geschäftsablauf des vergangenen Haushaltsjahres geben, die wichtigsten Ergebnisse des Gesamtabchlusses sowie die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde in ihren tatsächlichen Verhältnissen darstellen, eine Analyse der Haushaltswirtschaft unter Einbeziehung der gemeindlichen Betriebe und der wirtschaftlichen Gesamtlage enthalten, die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung der Gemeinde unter Einbeziehung der produktorientierten Ziele und Leistungskennzah-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

len enthalten. Dem Gesamtlagebericht kommt somit eine umfassende und vielfältige Informationsfunktion für die Adressaten des gemeindlichen Gesamtabchlusses zu.

**1.2 Die Angaben über Verantwortliche**

Die Vorschrift des § 116 Absatz 4 GO NRW verlangt, dass zu jedem Gesamtabchluss am Schluss des Gesamtlageberichtes für die Mitglieder des Verwaltungsvorstands bzw. für den Bürgermeister und den Kämmerer, sowie für die Ratsmitglieder, auch wenn die Personen im Haushaltsjahr ausgeschieden sind, Angaben über persönliche Verhältnisse zu machen sind. Damit werden unter Namensnennung der Verantwortlichen individualisierte Angaben von jedem Einzelnen gefordert. Dazu gehören z. B. auch Angaben über die Mitgliedschaften in Aufsichtsräten und anderen Kontrollgremien sowie die Mitgliedschaft in Organen von gemeindlichen Betrieben. Diese Informationen dienen dazu, gegenüber Dritten, insbesondere gegenüber den Bürgerinnen und Bürgern der Gemeinde, die Verantwortlichkeiten für den Gesamtabchluss aufzuzeigen.

Unter die Angabepflichten fallen insbesondere personenbezogene Mandate, die von dem benannten Personenkreis in vielfältiger Form ausgeübt werden, z. B. Aufsichtsratsmandate, Beiratsmandate, Geschäftsführer- oder Vorstandstätigkeiten, Mitgliedschaften in einer Gesellschafterversammlung oder einer Verbandsversammlung, Mitgliedschaften in Verwaltungsräten, Mitgliedschaften im Kreditausschuss von Sparkassen, Mitgliedschaften im Kuratorium von Stiftungen. Aus Transparenzgründen sollten dabei auch Mandate benannt werden, die aus der beruflichen Funktion heraus entstanden sind, die bei der Gemeinde ausgeübt wird. Das Innehaben eines solchen Mandates muss dabei nicht unmittelbar als Vertreter der Gemeinde bestehen. Es sollten auch Mandate aufgrund berufsfachlicher Zusammenschlüsse angegeben werden, die neben dem Hauptberuf bestehen.

Die persönlichen Angaben dienen dazu, den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gegenüber, insbesondere gegenüber den Bürgerinnen und Bürgern der Gemeinde, die Verantwortlichkeiten für den Jahresabschluss der Gemeinde hervorzuheben und dabei eine ausreichende Auskunft über die persönlichen Verhältnisse in Bezug auf mögliche Interessenkonflikte im Zusammenhang mit der Gemeinde zu geben (vgl. Abbildung).

<b>Die Angabepflichten der Verantwortlichen in der Gemeinde</b>	
<b>Angabepflichten</b>	<b>Beispiele für Mandate</b>
- Familienname mit mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen	.....
- der ausgeübte Beruf	.....
- die Mitgliedschaften in Aufsichtsräten und anderen Kontrollgremien i.S.d. § 125 Abs. 1 Satz 3 des Aktiengesetzes	- die Mitgliedschaften in Aufsichtsräten und anderen Kontrollgremien von Aktiengesellschaften und anderen Gesellschaften, - Beirat bei Aktiengesellschaften
- die Mitgliedschaft in Organen von verselbstständigten Aufgabenbereichen der Gemeinde in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form	- Mitglied der Gesellschafterversammlung (Gesellschafterausschuss), z. B. bei gemeindlichen Betrieben der Abfallbeseitigung, Abwasserbeseitigung, Energieversorgung, Stadtentwicklung, Stadtmarketing, Verkehrsinfrastruktur, Verkehrsbetrieb, Wasserversorgung, Wirtschaftsförderung, - Mitglied der Verbandsversammlung, - Mitglied des Verwaltungsrats, - Mitglied in besonderen Ausschüssen, - Mitglied einer Kommission,

<b>Die Angabepflichten der Verantwortlichen in der Gemeinde</b>	
<b>Angabepflichten</b>	<b>Beispiele für Mandate</b>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Mitglied eines Fachbeirates,</li> <li>- Mitglied der Geschäftsführung</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- die Mitgliedschaft in Organen sonstiger privatrechtlicher Unternehmen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Mitglied im Beirat von Versicherungsgesellschaften,</li> <li>- Mitglied im Stiftungsrat, Beirat oder Kuratorium von Stiftungen</li> </ul>

*Abbildung 687 „Die Angabepflichten der Verantwortlichen in der Gemeinde“*

Angabepflichtig ist dagegen nicht das Innehaben von Aktien und damit die grundsätzliche Zugehörigkeit zur Hauptversammlung einer Aktiengesellschaft. Auch wenn die versammelten Aktionäre als Verbund dieses Organ bilden, ist dieses Gremium nicht personenbezogen wie die anderen Organe der Aktiengesellschaft, die allesamt nach Namen gebildet werden. Die Verbindung der einzelnen Personen (Aktionäre) zur Hauptversammlung wird nur durch das Innehaben von Aktien und nicht durch Namen, Ämter oder Funktionen bestimmt. Weitere über die Pflichtangaben hinausgehende Angaben, z. B. Angaben über die Höhe der Entgelte für die Tätigkeit in Organen, werden im Zusammenhang mit dem im Lagebericht zu machenden Angaben nicht gefordert.

Über die in der Vorschrift bestimmten Pflichtangaben wird auf mögliche typische Interessenkonflikte der Verantwortlichen hingewiesen, die im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehen und dafür von Bedeutung sind. Mit den Angaben soll die berufliche Belastung der verantwortlichen Personen aufgezeigt und deren Kompetenz erkennbar gemacht werden. Ein Verzicht auf diese Angaben ist nicht zulässig. Auch besteht keine Schutzklausel, nach der in besonderen Fällen lediglich nur eingeschränkte Angaben gemacht werden dürfen, außer das Wohl der Bundesrepublik Deutschland oder eines ihrer Länder würde gefährdet. Die Angaben hängen dabei nicht vom pflichtgemäßen Ermessen der betreffenden Personen ab, denn es kommt nicht darauf an, ob dieser Teil der gemeindlichen Berichterstattung zum Verständnis des Gesamtabchlusses notwendig ist. Die zu machenden Angaben sind daher aus dem Blickwinkel der Adressaten des Gesamtabchlusses und nicht aus dem Blickwinkel der Organmitglieder zu betrachten und zu prüfen.

### **1.3 Die Auskünfte über die Geschäftsführung**

Für die Gemeinde besteht die gesetzliche Verpflichtung, am Schluss des Gesamtlageberichtes ausgewählte Angaben über diese Verantwortlichen in der Gemeinde zu machen, um auf mögliche typische Interessenkonflikte hinzuweisen, die im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehen und dafür von Bedeutung sind (vgl. § 116 Absatz 4 GO NRW). Diese Angabepflichten bieten sich als Anlass an, im Lagebericht auch Aussagen über die ordnungsgemäße Geschäftsführung dieser Verantwortlichen zu machen. Dazu gehören u.a. auch Angaben über eine ausreichende Informationsversorgung und die Erfüllung der Berichtspflichten sowie Kontrollen im Sinne eines wirtschaftlichen Verwaltungshandelns zum Wohle der Gemeinde. Es können Angaben über die Arbeitsweise der Organe und über Führungspraktiken, ggf. unter Benennung gesetzlicher Standards, gemacht werden.

Soweit die gesetzlich vorgesehenen Gremien der Gemeinde die Verantwortung tragen, bedarf es nur entsprechender Angaben über die Arbeit des gesamten Gremiums und nicht einer personenbezogenen Zuordnung auf seine Mitglieder. Zudem müssen nicht die sachlichen Beratungsinhalte von Sitzungen und Beratungen zum Gegenstand der Berichterstattung gemacht werden. Gleichwohl kommt den Angaben über das tatsächliche Zusammenwirken nicht nur zwischen dem Rat der Gemeinde, der gemeindlichen Verwaltung und den gemeindlichen Betrieben, sondern auch zwischen dem Rat und seinen Ausschüssen sowie dem Bürgermeister und dem Verwaltungsvorstand eine besondere Bedeutung zu. Unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten bedarf es

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

dazu ggf. auch verbindlicher Regelungen, um Informationen sicherzustellen. Zu berücksichtigen ist, dass der gemeindliche Gesamtlagebericht kein Marketinginstrument darstellt.

**1.4 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung**

Die Berichterstattung in einem Lagebericht soll darauf ausgerichtet sein, dass entscheidungsrelevante Informationen zur Verfügung gestellt werden, die es dem Adressaten des Abschlusses ermöglichen, sich ein Bild von der wirtschaftlichen Lage und der weiteren Entwicklung unter Betrachtung der Chancen und Risiken machen zu können. Diesen Zwecken und Zielen dienen die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung. Sie bauen auf den für jede Informationsvermittlung geltenden Bedingungen auf und stellen spezielle Anforderungen an einen Lagebericht dar. Die einzelnen Anforderungen werden als Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL) bezeichnet (vgl. Abbildung).

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Richtigkeit</b>	Der Grundsatz verlangt eine der Realität entsprechende Darstellung der Angaben im Lagebericht, also eine Darstellung unter objektiver Betrachtung und Willkürfreiheit. Die Informationen müssen auch verlässlich und nachvollziehbar sein.
<b>Grundsatz der Vollständigkeit</b>	Der Grundsatz bedeutet, dass umfassend die wirtschaftliche Lage der Gemeinde, untergliedert in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage, darzustellen ist und dazu alle erreichbaren Informationsquellen ausgeschöpft werden müssen.
<b>Grundsatz der Klarheit</b>	Dem Grundsatz soll durch verständliche und übersichtliche Informationen Rechnung getragen werden. Dazu gehört, dass die Gemeinde bei der Darstellung im Lagebericht auf die Allgemeinverständlichkeit zu achten hat, aber auch darauf, dass sein Inhalt für den Leser nachvollziehbar wird. Dem Lagebericht muss der Leser entnehmen können, auf welche Tatsachen sich die Analysen und Schlussfolgerungen für die Haushaltswirtschaft und die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde stützen. Dabei muss die notwendige Übersichtlichkeit gewährleistet werden.
<b>Grundsatz der Informationsabstufung</b>	Nach dem Grundsatz muss der Umfang der möglichen Information gegenüber dem Leser beachtet werden, sodass abhängig von der Vielzahl der örtlichen Aufgaben zu berichten ist, d. h. Gemeinden mit einem umfangreichen Aufgabenkatalog müssen mehr Informationen bieten als Gemeinden mit einem kleineren Aufgabenkatalog.
<b>Grundsatz der Vergleichbarkeit</b>	Dem Grundsatz wird nachgekommen, wenn die Auswahlkriterien für die in den Lagebericht aufzunehmenden Informationen sowie die Darstellungsform grundsätzlich auch in den folgenden Haushaltsjahren beibehalten werden.
<b>Grundsatz der Ausgewogenheit</b>	Nach dem Grundsatz ist über die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde gleichermaßen und ausgewogen zu berichten. Im Zusammenhang mit dem Grundsatz der Vorsicht soll die wirtschaftliche Lage der Gemeinde nicht zu pessimistisch dargestellt werden. Auch gebietet dieser Grundsatz, die gemeindliche Situation nicht zu optimistisch darzustellen.

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Wesentlichkeit</b>	Der Grundsatz, der verlangt, die Informationen aus den gesammelten und bewerteten gemeindlichen Daten auf den wesentlichen Kern hinsichtlich der ermittelten Risiken zu beschränken und eine Überfrachtung zu vermeiden.
<b>Grundsatz der Wirtschaftlichkeit</b>	Der Grundsatz, damit die gewählten Maßnahmen die beste Alternative für die Gemeinde darstellen und Chancen und Risiken angemessen gegeneinander abgewogen werden.
<b>Grundsatz der Vorsicht</b>	Der Grundsatz verpflichtet zur Vorbeugung und Vermeidung einer zu optimistischen Darstellung in der Berichterstattung.
<b>Grundsatz der Verantwortlichkeit</b>	Die Angaben müssen aus Sicht der Verantwortlichen dargestellt und vermittelt werden.

*Abbildung 688 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung“*

Bei der Erstellung des gemeindlichen Gesamtlageberichtes soll die Gemeinde auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung beachten. Dadurch kann sichergestellt werden, dass Aspekte in die Berichterstattung einbezogen werden, die ausgehend von den Aktivitäten der Gemeinde auch einen Einblick in haushaltswirtschaftliche Gesamtausrichtung und Gesamtsteuerung der Gemeinde ermöglichen. Mit der Anwendung der Grundsätze soll zudem eine Klarheit und Übersichtlichkeit des Berichtes erreicht werden, die den Adressaten des gemeindlichen Gesamtabschlusses ein zutreffendes Gesamtbild über die Gemeinde ermöglicht.

## **1.5 Das Risikofrüherkennungssystem**

### **1.5.1 Allgemeine Grundlagen**

Vor dem Hintergrund, dass die Gemeinde verpflichtet ist, ihre Leistungsfähigkeit zu erhalten und ihre stetige Aufgabenerfüllung zu sichern, ist ein Überwachungssystem, das es ermöglicht, etwaige bestandsgefährdende Entwicklungen für die Gemeinde frühzeitig zu erkennen, hilfreich. Die Gemeinde muss daher prüfen, ob sie auch für sich ein Risikofrüherkennungssystem einrichtet, wie es z. B. für Eigenbetriebe vorgeschrieben ist (vgl. § 10 Absatz 1 EigVO NRW). Dies erleichtert die Berichterstattung im Gesamtlagebericht über die Risiken, die die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde erheblich beeinflussen können.

Zur Risikofrüherkennung gehören insbesondere die Risikoidentifikation, die Risikobewertung, Maßnahmen der Risikobewältigung einschließlich der Risikokommunikation, die Risikoüberwachung bzw. Risikofortschreibung und die Dokumentation (Risikomanagement). Außerdem sind eine ständige Beobachtung möglicher Risikoquellen und ihre Veränderungen unerlässlich, z. B. der Geld- und Kreditmarkt, die Energiemärkte. Aber auch die Entwicklungen im Steuerrecht, europäische Entwicklungen sowie Veränderungen im allgemeinen Geschäftsverkehr können einen Anlass für Risiken und Chancen der Gemeinde bieten.

Im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses kann von der Gemeinde ein vorhandenes Risikofrüherkennungssystem in weiteren Entwicklungsschritten in ein „konzernweites“ Risikofrüherkennungssystem überführt werden. Die daneben ggf. bestehenden Verpflichtungen der gemeindlichen Betriebe, jeweils auch ein eigenes Risikofrüherkennungssystem einzurichten, bleiben davon unberührt. Eine gesicherte Aussage über die Chancen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

und Risiken der Gemeinde einschließlich ihrer Betriebe kann erreicht werden, wenn u.a. alle Aufgabenbereiche über ein funktionierendes und aufeinander abgestimmtes Risikofrüherkennungssystem verfügen.

**1.5.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung**

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung werden in allgemeine und besondere Grundsätze untergliedert. Die allgemeinen Grundsätze beinhalten allgemeine Handlungsvorgaben, die im Zusammenhang mit einer pflichtgemäßen Risikoüberwachung stehen. Die besonderen Grundsätze füllen die Handlungsempfehlungen zur Ausgestaltung eines Risikoüberwachungssystems weiter aus. Die allgemeinen und die besonderen Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung, die die Handlungsempfehlungen zur Ausgestaltung eines Risikoüberwachungssystems weiter ausfüllen und sich den allgemeinen Grundsätzen unterordnen müssen, werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR)</b>	
<b>ALLGEMEINE GRUNDSÄTZE</b>	
<b>Grundsatz der Gesetzmäßigkeit</b>	Der Grundsatz, der die Forderung nach der Kenntnis, Beachtung und entsprechender Überwachung aller gesetzlichen und rechtlichen Regelungen umfasst.
<b>Grundsatz der Ordnungsmäßigkeit und Systematik</b>	Der Grundsatz, der verlangt, dass das Risikoüberwachungssystem klar und übersichtlich sein muss sowie einer Ordnung bzw. eine Struktur besitzen muss, damit z. B. der Entstehungsbereich von Risiken eindeutig erkennbar wird.
<b>Grundsatz der Wirtschaftlichkeit</b>	Der Grundsatz, damit die gewählten Maßnahmen die beste Alternative für die Gemeinde darstellen und Chancen und Risiken angemessen gegeneinander abgewogen werden.
<b>BESONDERE GRUNDSÄTZE</b>	
<b>Grundsatz der Risikostrategiebestimmung</b>	Der Grundsatz, der Vorgaben verlangt, wie in der Gemeinde mit Risiken umzugehen ist, z. B. welche Risiken eingegangen werden können, in welchem Verhältnis Chancen und Risiken zueinanderstehen sollen.
<b>Grundsatz der Einrichtung einer Organisationsstruktur</b>	Der Grundsatz, der verlangt, Strukturen und Systeme zu schaffen, anhand dessen sich die einzelnen Risikostrategievorgaben umsetzen und ggf. neu ausrichten lassen.
<b>Grundsatz der vollständigen Risikoermittlung</b>	Der Grundsatz, der beinhaltet, dass das Risikoüberwachungssystem so auszugestalten ist, dass möglichst alle Risiken aus sämtlichen Aufgabenbereichen der Gemeinde erfasst werden.
<b>Grundsatz der vorsichtigen Risikobewertung</b>	Der Grundsatz, der eine systematische Aufarbeitung der Grundlagendaten verlangt, sodass ihre Relevanz für die Risiken und Chancen der Gemeinde erkennbar wird.
<b>Grundsatz der Wesentlichkeit</b>	Der Grundsatz, der verlangt, die Informationen aus den gesammelten und bewerteten gemeindlichen Daten auf den wesentlichen Kern hinsichtlich der ermittelten Risiken zu beschränken und eine Überfrachtung zu vermeiden.

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR)</b>	
<b>Grundsatz der Kommunikation</b>	Der Grundsatz, der verlangt, gemeindeintern die Voraussetzungen dafür zu schaffen, dass risikobehaftete Sachverhalte zeitnah der Verwaltungsführung zur Kenntnis gelangen, ggf. je nach Risikosachverhalt eine Abstufung nach sachlichen Risikoklassen zuzulassen.
<b>Grundsatz der Dokumentation</b>	Der Grundsatz, der verlangt, dass sämtliche ergriffenen Maßnahmen in Schriftform niedergelegt oder in der Datenverarbeitung dokumentativ erfasst werden, um die Einhaltung von Überwachungsmaßnahmen zu gewährleisten bzw. sicherzustellen und einer Nachweispflicht zu genügen.
<b>Grundsatz der Stetigkeit</b>	Der Grundsatz, der eine Stetigkeit der Methoden zur Ermittlung risikorelevanter Sachverhalte verlangt, um einen Vergleich in einer Zeitreihe zu ermöglichen, sodass Abweichungen im Zeitablauf und die hierfür maßgeblichen Erwägungen erkennbar und nachvollziehbar werden.

*Abbildung 689 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung“*

### **1.5.3 Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems**

#### **1.5.3.1 Allgemeine Inhalte**

Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems ist abhängig von den örtlichen Gegebenheiten der Gemeinde, z. B. von der Gemeindegröße, der Organisation der Verwaltung, der haushaltswirtschaftlichen Lage. Daraus können sich unterschiedliche Anforderungen an ein solches System ergeben, in dem alle Aufgabenbereiche zu berücksichtigen sind. Es sind keine konkreten landesweiten Systemvorgaben sachgerecht, denn die Beantwortung der Frage nach dem Vorliegen oder Nichtvorliegen eines Risikos hängt von der Risikoakzeptanz in der einzelnen Gemeinde ab. Für die Wirksamkeit und den Erfolg eines Risikofrüherkennungssystems ist daher die in der Gemeinde vorhandene Risikokultur und Risikopolitik sowie das vorhandene Risikobewusstsein von wesentlicher Bedeutung.

Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems muss unter der Abwägung von Vor- und Nachteilen sowie den Besonderheiten der Gemeinde nachvollziehbar gemacht werden. Ein von der Gemeinde eingerichtetes Risikofrüherkennungssystem kann in weiteren Entwicklungsschritten in ein „konzernweites“ Risikofrüherkennungssystem überführt werden. Die daneben ggf. bestehenden Verpflichtungen der Unternehmen und Einrichtungen der Gemeinde, jeweils auch ein eigenes Risikofrüherkennungssystem einzurichten, bleiben dabei unberührt (vgl. § 10 Absatz 1 EigVO NRW). Das Risikofrüherkennungssystem muss zudem von der Gemeinde ausreichend dokumentiert werden.

#### **1.5.3.2 Besondere Inhalte**

Die Ausgestaltung eines gemeindlichen Risikofrüherkennungssystems sollte sich an der Art und dem Umfang sowie der Struktur der von der Gemeinde übernommenen Risiken, aber auch an der örtlichen Risikosteuerung orientieren. So gilt es u.a., die mit dem Risikofrüherkennungssystem verbundenen Aufgaben klar zu definieren und gegeneinander abzugrenzen, die Verantwortlichkeiten innerhalb der gemeindlichen Verwaltung im Einzelnen festzulegen und die Effektivität und Effizienz des eingerichteten Systems einer regelmäßigen Überwachung zu unterziehen. Es sollte zudem sichergestellt werden, dass geeignete Verfahren benutzt werden, um wesentli-

che Risiken frühzeitig zu erkennen. Auch müssen zeitnahe Anpassungen möglich sein, wenn sich externe und/oder interne Rahmenbedingungen verändert haben.

Die vorzunehmende Risikobewertung durch die Gemeinde sollte mit den zugrunde gelegten Annahmen und Daten sowie den daraus gezogenen Schlussfolgerungen ausreichend dokumentiert werden. Die gemeindliche Risikosteuerung umfasst dabei die von der Gemeinde getroffenen Maßnahmen über den Umgang mit den ermittelten Risiken sowie die Festlegung und Bemessung der Übernahme von Risiken durch die Gemeinde unter Berücksichtigung ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Daraus folgt insgesamt, dass die Ergebnisse eines Risikofrüherkennungssystems nicht im Widerspruch zur Geschäftstätigkeit der Gemeinde stehen sollen.

#### **1.5.4 Die Einbeziehung in die Jahresabschlussprüfung**

Das gemeindliche Risikofrüherkennungssystem ist zudem auch ein Gegenstand der Jahresabschlussprüfung, bei der es zu beurteilen gilt, ob das eingerichtete System und dessen Umsetzung mit dem Umfang, der Art und der Komplexität der von der Gemeinde eingegangenen Risiken in Einklang steht und angemessen ist. Dazugehört auch die interne Berichterstattung im Rahmen des örtlichen Risikomanagements sowie dessen Überwachung. Der Abschlussprüfer soll daher im Prüfungsbericht zum gemeindlichen Jahresabschluss auch auf die wesentlichen Ergebnisse seiner Prüfung des gemeindlichen Risikofrüherkennungssystems eingehen.

#### **1.6 Der Gesamtgeschäftsbericht der Gemeinde**

Der Gemeinde bleibt es unbenommen, neben der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses, dem ein Lagebericht beizufügen ist (vgl. § 95 GO NRW), einen Geschäftsbericht unter Berücksichtigung ihrer örtlichen Aufgabenerfüllung zu erstellen. Vielfach wird in einem solchen Geschäftsbericht, ausgehend von der Erledigung der vielfachen Aufgaben leistungsbezogen unter Einbeziehung der Aufgaben der Daseinsvorsorge über die Geschäftstätigkeit der Gemeinde informiert. Das gemeindliche Haushaltsjahr stellt dabei einen zeitlichen Bezugsrahmen und der gemeindliche Jahresabschluss eine ergebnisorientierte Basis für den Geschäftsbericht dar. Ein solcher Geschäftsbericht stellt das spezielle fachbezogene Handeln der Gemeinde daher nicht nur unter den Gesichtspunkten der gemeindlichen bzw. haushaltswirtschaftlichen Rechnungslegung, sondern unter den Gesichtspunkten der bedarfsgerechten und leistungsorientierten gemeindlichen Aufgabenerfüllung dar. Die Gestaltung des gemeindlichen Geschäftsberichtes wird daher vielfach unter Berücksichtigung der produktorientierten Aufgabenerledigung vorgenommen.

In diesem Zusammenhang dürfte es im Rahmen der Selbstdarstellung der Gemeinde sinnvoll und sachgerecht sein, nicht nur statistische Daten zu präsentieren, sondern auch relevante Angaben über die gemeindliche Geschäftstätigkeit aus Sicht des gemeindlichen Verwaltungsvorstands (vgl. § 70 GO NRW), ggf. auch gesondert aus Sicht des Bürgermeisters, aber auch aus Sicht des Rates der Gemeinde zu machen. Bedeutende Vorgänge der Gemeinde sollten dabei in einen Zusammenhang mit der Geschäfts- bzw. Verwaltungstätigkeit bzw. dem Jahresabschluss der Gemeinde gestellt werden. Außerdem kann auch ein Bezug zu den im Internet zur Verfügung gestellten Informationen sowie zur Veröffentlichung des gemeindlichen Jahresabschlusses hergestellt werden. Die inhaltliche Gestaltung des gemeindlichen Geschäftsberichtes obliegt der Gemeinde in eigener Verantwortung.

#### **1.7 Die Beifügung des Gesamtlageberichtes zum Gesamtabschluss**

Nach § 116 Absatz 1 GO NRW ist dem gemeindlichen Gesamtabschluss ein Gesamtlagebericht beizufügen. Diese ausdrückliche Vorgabe bedeutet, dass der Gesamtlagebericht zu den Gesamtabschlussunterlagen der Gemeinde zu zählen ist. Er stellt damit auch einen Prüfungsgegenstand in der Gesamtabschlussprüfung dar, die durch den Verweis in § 116 Absatz 5 GO NRW entsprechend den Vorschriften in § 101 i.V.m. § 103 Absatz 1 Nr.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

3 GO NRW ausdrücklich bestimmt wird. Der Gesamtlagebericht der Gemeinde ist dabei auch unter dem Gesichtspunkt der Übereinstimmung mit dem Gesamtabchluss zu bewerten. Die Vorgabe über die Beifügung des gemeindlichen Gesamtlageberichtes zum Gesamtabchluss der Gemeinde bedeutet aber auch, dass der Gesamtlagebericht im Zusammenhang mit der Bekanntmachung des gemeindlichen Gesamtabchlusses in entsprechender Weise durch die Gemeinde zur Einsichtnahme verfügbar zu halten ist.

### **1.8 Der Lagebericht als „Gesamtlagebericht“**

Ein besonderer Vorgang ist der Verzicht der Gemeinde auf die Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses. Die Vorschrift des § 116 GO NRW enthält zwar keine gesonderte Ausnahmeregelung, die es ermöglicht, dass eine Gemeinde generell von der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses befreit ist. In Einzelfällen kann aber ein Verzicht auf die Aufstellung des Gesamtabchlusses dadurch möglich werden, dass keiner der gemeindlichen Betriebe voll zu konsolidieren ist. In diesen Fällen besteht kein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der Verwaltung der Gemeinde und einem ihrer Betriebe. Das Bestehen eines Mutter-Tochter-Verhältnis ist aber die wichtigste Voraussetzung, damit für die Gemeinde die Pflicht zur Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchluss entsteht. Die Aufstellungspflicht entsteht auch nicht alleine dadurch, dass die betreffende Gemeinde über Betriebe verfügt, die nach der Equity-Methode zu konsolidieren wären.

Ein entsprechendes Beteiligungsverhältnis zwischen der Kernverwaltung der Gemeinde und einem ihrer Betriebe ersetzt daher auch nicht bzw. stellt nicht das notwendige Mutter-Tochter-Verhältnis für die Durchführung der Vollkonsolidierung her. Zu jedem neuen Abschlussstichtag ist von der Gemeinde jedoch erneut zu prüfen, ob ein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der Kernverwaltung der Gemeinde und einem ihrer Betriebe besteht. In einem solchen Verzichtsfall entsteht eine besondere Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat, denn dieser soll regelmäßig den in jedem Haushaltsjahr für den Abschlussstichtag 31. Dezember i.d.R. aufzustellenden gemeindlichen Gesamtabchluss bestätigen.

Durch einen Verzicht wird der Rat aber von seiner Aufgabe befreit. Es bleibt auch die grundsätzliche Prüfungspflicht nach § 116 i.V.m. § 101 GO NRW bestehen, die sich dann darauf erstreckt, ob örtlich die Voraussetzungen für einen Verzicht auf die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses vorliegen. Außerdem muss in den Verzichtsfällen der Lagebericht zum gemeindlichen Jahresabschluss in einen „Gesamtlagebericht“ erweitert werden, denn vergleichbar der Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat über diesen Sachverhalt, besteht auch eine Informationspflicht gegenüber der Öffentlichkeit, denn auch hier mangelt es sonst an dem zu gebenden Überblick über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde.

Im gemeindlichen Lagebericht als „Gesamtlagebericht“ ist deshalb über alle Tatsachen und Sachverhalte zu berichten, die für die Gesamtbeurteilung der Gemeinde erforderlich sind. Er muss deshalb einen Überblick über den Geschäftsablauf des vergangenen Haushaltsjahres geben, die wichtigsten Ergebnisse des Gesamtabchlusses sowie die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde in ihren tatsächlichen Verhältnissen darstellen, eine Analyse der Haushaltswirtschaft unter Einbeziehung der gemeindlichen Betriebe und der wirtschaftlichen Gesamtlage enthalten, die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung der Gemeinde unter Einbeziehung der produktorientierten Ziele und Leistungskennzahlen enthalten. Dem Lagebericht kommt somit eine umfassende und vielfältige Informationsfunktion für die Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses zu, weil ein Gesamtlagebericht wegen des Verzichts auf den Gesamtabchluss nicht als Informationsinstrument der Gemeinde entsteht.

## **2. Der Gesamtanhang**

### **2.1 Allgemeine Grundlagen**

In Anlehnung an die Vorschriften über das kaufmännische Rechnungswesen enthält der Gesamtanhang als Bestandteil des gemeindlichen Gesamtabchlusses nach § 49 GemHVO NRW insbesondere Erläuterungen zu einzelnen Posten der Gesamtbilanz und den Positionen der Gesamtergebnisrechnung. Diese Informationsfunktion des Gesamtanhangs soll dazu beitragen, dass der Gesamtabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde vermittelt.

Der Gesamtanhang soll neben einer Beschreibung auch eine Ergänzung, Korrektur und Entlastung von Gesamtbilanz und Gesamtergebnisrechnung bezwecken und deren Interpretation unterstützen. Der Gesamtanhang hat damit eine übergeordnete Aufgabenstellung. Er darf nicht dazu genutzt werden, um auf einen Wertansatz in der gemeindlichen Gesamtbilanz oder einer Position in der Gesamtergebnisrechnung zu verzichten und hat daher keine Ersatzfunktion. Lediglich nur eine Angabe im Gesamtanhang zu machen, würde mit den gesetzlichen Vorschriften und den GoB nicht in Einklang stehen. Insoweit hat der Gesamtanhang nur eine Ergänzungsfunktion, wie die erforderlichen Daten nicht aus dem Gesamtabschluss ableitbar sind. Dafür sind die notwendigen Angaben konkret zu machen, ggf. auch aufzugliedern und zu erläutern, ggf. auch zu begründen.

### **2.2 Die Berichterstattung im Gesamtanhang**

#### **2.2.1 Erläuterungspflichten der Gemeinde**

Durch den Gesamtanhang soll es den Adressaten des Gesamtabchlusses ermöglicht werden, die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde zutreffend beurteilen zu können. Dieses Ziel sowie die Aussagefähigkeit des Gesamtanhangs soll auch dadurch gewährleistet werden, dass zusätzlich zur Generalklausel in der Vorschrift keine besonderen Sachverhalte benannt sind, die eine gesonderte Erläuterungspflicht im Gesamtanhang auslösen. Alle Angaben im Gesamtanhang (Pflichtangaben, Wahlpflichtangaben, zusätzliche Angaben) müssen wahr, klar und übersichtlich sowie so vollständig sein, dass der Gesamtanhang die an ihn gestellten Anforderungen erfüllt und der Gesamtabschluss das in § 116 GO NRW geforderte Bild über die tatsächliche wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde vermittelt.

Die Angaben im Gesamtanhang müssen sich daher immer auf den aktuellen Gesamtabchluss und nicht auf vorhergehende Gesamtabchlüsse beziehen. Hinsichtlich der Inhalte, des Umfangs und der Bedeutung des Gesamtanhangs sowie der zu machenden Angaben finden u.a. die Grundsätze Klarheit, Wesentlichkeit, Vollständigkeit und Übersichtlichkeit Anwendung. Auf eine Verständlichkeit der im Gesamtanhang enthaltenen Angaben und Erläuterungen ist großer Wert zu legen. Eine Bezugnahme auf die betreffenden haushaltsrechtlichen Vorschriften darf nicht dazu führen, die zu machenden Angaben zu einer Kurzform zu verdichten. Auch entbinden aufgenommene Verweise auf Angaben aus Vorjahren nicht von den Erläuterungspflichten zum aktuellen Gesamtabchluss.

Für die Gemeinde besteht keine Wahlmöglichkeit, die zu machenden Angaben statt im Gesamtanhang im Gesamtlagebericht zu machen. Die Angaben im Gesamtlagebericht können die Angaben des Gesamtanhangs ergänzen aber nicht ersetzen. Es bedarf zudem keines Hinweises im Gesamtanhang, z. B. in Form von Fehlanzeigen, dass erläuterungspflichtige Sachverhalte im betreffenden Haushaltsjahr vor Ort nicht aufgetreten sind. Ein Nichtvorhandensein von Angaben im Gesamtanhang bedeutet grundsätzlich immer, dass derartige Sachverhalte bei der Gemeinde vor Ort nicht vorliegen. Alle Angaben müssen informationsrelevant sein und dürfen durch eine Vielzahl von nicht relevanten Angaben nicht verschleiert werden.

Bei freiwilligen Angaben der Gemeinde besteht eine Wahlmöglichkeit zwischen dem Gesamtanhang und dem Gesamtlagebericht, doch sollten dann die notwendigen Verweise gemacht werden. Zu beachten ist, dass auch die freiwilligen Angaben der Prüfungspflicht unterliegen. Sie sollten zudem sich nicht nur auf ausgewählte positive Sachverhalte richten, sondern sich auch auf negative Tatbestände beziehen. Im Einzelfall muss durch die Gemeinde vor Ort auch geprüft und entschieden werden, ob Schutzklauseln zu beachten sind, die zum Unterlassen von Angaben im Gesamtanhang führen können. Die Vorschrift des § 116 Absatz 4 GO NRW bleibt davon unberührt, denn sie betrifft den Gesamtlagebericht und nicht die Berichterstattung im Gesamtanhang. Außerdem ist auch eine Zusammenfassung von Gesamtlagebericht und Gesamtanhang wegen ihrer unterschiedlichen Zwecksetzung nicht sachgerecht.

### **2.2.2 Das Unterlassen von Angaben**

Im Rahmen der Aufstellung des Gesamtanhangs ist von der Gemeinde nicht nur zu prüfen, welche Angaben in den gemeindlichen Gesamtanhang aufzunehmen sind, sondern auch, welche Angaben zu unterlassen sind. So kann es erforderlich sein, aus Datenschutz- und/oder Geheimhaltungsgründen sowie betrieblichen Gründen bestimmte Angaben und Erkenntnisse nicht allgemein öffentlich zu machen, sodass in der öffentlichen Beratung des Rates über den gemeindlichen Gesamtabschluss nur ausgewählte geeignete Unterlagen allgemein verfügbar gemacht werden. Ebenso können auch andere Gründe dazu führen, auf die Veröffentlichung bestimmter Teile des gemeindlichen Gesamtabschlusses zu verzichten.

Das Unterlassen von Angaben im gemeindlichen Gesamtanhang ist von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse und Gegebenheiten abzuwägen. In eine solche örtlich vorzunehmende Abwägung müssen die berechtigten Interessen der Adressaten des gemeindlichen Gesamtabschlusses sowie das Transparenzgebot sowie die Belange des Gemeinwohls einbezogen und gewichtet werden. Die Entscheidung der Gemeinde über das Unterlassen von Angaben im gemeindlichen Gesamtanhang ist zu begründen und zu dokumentieren. Sie ist in die Prüfung des gemeindlichen Gesamtabschlusses einzubeziehen. Die Vorschrift des § 116 Absatz 4 GO NRW bleibt davon unberührt, denn sie betrifft den Gesamtlagebericht und nicht die Berichterstattung im Gesamtanhang.

### **3. Die Gesamtkapitalflussrechnung**

Der Gesamtabschluss der Gemeinde soll u.a. ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Finanzgesamtlage der Gemeinde vermitteln. Aus der gemeindlichen Gesamtbilanz und Gesamtergebnisrechnung lassen sich jedoch nur derivativ und indirekt die Gesamtzahlungsströme der Gemeinde ermitteln, weil die Ergebnisgrößen vielfach nicht mit den Zahlungsgrößen gleichzusetzen sind. Dem Gesamtanhang im gemeindlichen Gesamtabschluss ist deshalb eine Gesamtkapitalflussrechnung (GFKR) beizufügen. Die Gesamtkapitalflussrechnung unterstützt einerseits die Aufgabe des Gesamtabschlusses. Andererseits wird entsprechend ihrer Bedeutung ein Überblick über die Gesamtliquidität der Gemeinde gegeben, zumal in manchen gemeindlichen Betrieben der Liquidität bzw. dem Finanzgebaren nicht die notwendige Bedeutung zukommt. Bei deren Aufstellung sind die einschlägigen haushaltswirtschaftlichen Grundsätze, z. B. „Stetigkeit“, „Nachprüfbarkeit“ und „Wesentlichkeit“, aber auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Kapitalflussrechnung, zu beachten.

Eine Vorgabe in § 49 Absatz 3 GemHVO NRW, auch den § 38 GemHVO NRW (Finanzrechnung) auf den gemeindlichen Gesamtabschluss anzuwenden, besteht daher nicht, denn die Erfassung der Zahlungsströme (auch bei den Betrieben) wäre dann nur nach der direkten Methode möglich. Die gemeindlichen Betriebe erfassen jedoch ihre Zahlungsströme regelmäßig nicht gesondert in einer Finanzrechnung, wie diese z. B. bei der gemeindlichen Kernverwaltung zur Anwendung kommt. Sie dürfen - anders als die Kernverwaltung der Gemeinde (vgl. § 27 Absatz 4 GemHVO NRW) – ihren Zahlungsumfang auch indirekt aus ihrem Jahresergebnis ermitteln. Die Anwen-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

dung des § 38 GemHVO NRW im gemeindlichen Gesamtabchluss würde dazu führen, dass auch die Betriebe eine Finanzrechnung aufbauen und ihre Zahlungsströme nach Arten getrennt und einzeln erfassen müssten.

Aus Sicht der Gesamtsteuerung der Gemeinde ist die direkte Ermittlung der gesamten gemeindlichen Zahlungsströme erstrebenswertes Ziel. Es werden dadurch Analysen der gemeindlichen Zahlungsströme aus der laufenden Geschäftstätigkeit durchführbar, die mit einer Darstellung nach der indirekten Methode nicht möglich sind. Die Festlegung für den gemeindlichen Gesamtabchluss eine indirekt-derivative Darstellung und Erfassung der gemeindlichen Zahlungsströme zuzulassen, stellt derzeit eine Erleichterung für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses dar. Die unbefristete Beibehaltung wäre aber auf Dauer im Rahmen der NKF-Fortentwicklung zu überprüfen. Die gemeindliche Gesamtkapitalflussrechnung muss grundsätzlich zahlungsmäßige Informationen bieten, die über die in der Gesamtbilanz und Gesamtergebnisrechnung enthaltenen Informationen hinausgehen.

Eine Abbildung der gemeindlichen Zahlungsströme in der Gesamtkapitalflussrechnung im Gesamtabchluss der Gemeinde soll derzeit entsprechend den handelsrechtlichen Regelungen unter Beachtung der einschlägigen Grundsätze und des Deutschen Rechnungslegungsstandards (DRS 2) erfolgen. Zwischen den Inhalten und dem Aufbau der Gesamtkapitalflussrechnung nach DRS 2 und den Inhalten und dem Aufbau der Finanzrechnung im Jahresabschluss der Gemeinde besteht aber ein grundsätzlicher Einklang. So werden z. B. die Gesamtkapitalflussrechnung wie die gemeindliche Finanzrechnung in die drei Bereiche „Laufende Geschäftstätigkeit“, „Investitionstätigkeit“ und „Finanzierungstätigkeit“ gegliedert. Außerdem werden Strukturen der gemeindlichen Einzahlungs- und Auszahlungsströme aufgezeigt.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Gesamtlagebericht):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Aufgabe des Gesamtlageberichts):**

##### **1.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde soll durch ihren Gesamtlagebericht das durch den Gesamtabchluss zu vermittelnde Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde einschließlich der verselbstständigten Aufgabenbereiche erläutern. Die Informationen im gemeindlichen Gesamtlagebericht sollen dabei jedoch nicht objektiviert werden, wie es i.d.R. für den Gesamtanhang vorgenommen wird. Im gemeindlichen Gesamtlagebericht sollen vielmehr die bedeutenden und wesentlichen Informationen über die Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde sowie ihre wirtschaftliche Entwicklung aus der Sichtweise und Einschätzung der Verwaltungsführung der Gemeinde (Bürgermeister, Kämmerer, Verwaltungsvorstand) gegeben werden.

Diese Zwecksetzung des gemeindlichen Gesamtlageberichtes ist insbesondere deshalb erforderlich, weil der gemeindliche Gesamtlagebericht ein eigenständiges und den Gesamtabchluss der Gemeinde ergänzendes Werk darstellt. Der Verwaltungsführung wird mit dem Gesamtlagebericht die Möglichkeit eingeräumt, eine Beurteilung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde aus ihrer Sicht vorzunehmen. Seiner Aufgabe kann der gemeindliche Gesamtlagebericht somit nur gerecht werden, wenn er einerseits einen Rechenschaftsbericht über das abgelaufene Haushaltsjahr darstellt, andererseits aber auch eine Prognose über die Chancen und Risiken der Gemeinde bezogen auf ihre weitere wirtschaftliche Entwicklung enthält.

In welchem Umfang und in welcher Reihenfolge die Gemeinde in ihrem Gesamtlagebericht auf die einzelnen in der Vorschrift benannten Tatbestände eingeht, hat sie eigenverantwortlich unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL) zu entscheiden. Dem Grundsatz der Vergleichbarkeit wird z. B.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

dadurch nachgekommen, dass die Auswahlkriterien für die in den Gesamtlagebericht aufzunehmenden Informationen sowie die Darstellungsform grundsätzlich auch in den folgenden Haushaltsjahren beibehalten wird. Außerdem ist bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtlageberichtes zu beachten, dass den Informationsbedürfnissen der Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses in ausreichendem Maße Rechnung getragen wird.

### 1.1.2 Die Informationsbedürfnisse von Rat und Bürgern

Mit dem gemeindlichen Gesamtlagebericht ist den Informationsbedürfnissen des Rates und der Bürgerinnen und Bürger sowie der Aufsichtsbehörde in ausreichendem Maße Rechnung zu tragen. Die Bürgerinnen und Bürger sind einerseits Adressaten des gemeindlichen Handelns und sollen andererseits die Arbeit von Rat und Verwaltung der Gemeinde unterstützen. Es besteht daher ein berechtigtes Interesse der Öffentlichkeit an Informationen über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde als auch über die weitere Entwicklung.

Die Verantwortlichen der Gemeinde haben deshalb im gemeindlichen Gesamtlagebericht über alle Tatsachen und Sachverhalte zu berichten, die für die Gesamtbeurteilung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde erforderlich sind (ausreichende Informationsvermittlung). In Einzelfällen kann dabei eine Abwägung notwendig werden, wenn Verschwiegenheitspflichten bestehen oder erhebliche nachteilige Auswirkungen für die Gemeinde zu erwarten sind. Jedoch ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass die Gemeinde in ihrer gesamten Haushaltswirtschaft öffentlich-rechtlich handelt und dazu nicht nur ein gesetzlich verankertes Informationsrecht des Rates und der Bürger der Gemeinde besteht.

### 1.1.3 Die Gestaltung des Gesamtlageberichts

Die Fülle der Informationen im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses verlangt von der Gemeinde eine grundlegende Strukturierung ihres Gesamtlageberichts. Seine Gliederung in einzelne Elemente muss dazu beitragen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde auch tatsächlich erläutert wird. Vor der Aufstellung des jährlichen Gesamtlageberichts sollten die sachlichen Informationsbedürfnisse an eine gemeindliche Berichterstattung von der Gemeinde bestimmt werden, um die Berichterstattung für die Adressaten des gemeindlichen Gesamtlageberichts transparent und nachvollziehbar zu machen. Für die äußere Gestaltung des Gesamtlageberichts, seinen Aufbau und Umfang sind jedoch keine besonderen Formvorgaben vorgegeben worden. Das nachfolgende Schema zeigt einen möglichen Aufbau des Gesamtlageberichtes der Gemeinde (vgl. Abbildung).

<b>Die Gestaltung des Gesamtlageberichts</b>	
<b>ABSCHNITT</b>	<b>INHALTLICHE DARSTELLUNG</b>
<b>Rahmenbedingungen der gemeindlichen Verwaltungstätigkeit</b>	Allgemeine örtliche Verhältnisse und Besonderheiten.
<b>Ergebnisüberblick und Rechenschaft</b>	Überblick über die wichtigen Ergebnisse des Gesamtabschlusses und Rechenschaft über die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde einschließlich der Einhaltung des öffentlichen Zwecks durch die gemeindlichen Betriebe.
<b>Steuerung und Produktorientierung</b>	Ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der produktorientierten Haushaltswirtschaft von Kernverwaltung und Betrieben unter Einbeziehung der Ziele und Kennzahlen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

<b>Die Gestaltung des Gesamtlageberichts</b>	
<b>ABSCHNITT</b>	<b>INHALTLICHE DARSTELLUNG</b>
<b>Überblick über die wirtschaftliche Gesamtlage</b>	Ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde unter Einbeziehung der produktorientierten Ziele und Leistungskennzahlen, ggf. Angaben über eine Krise.
<b>Wichtige Vorgänge und Nachträge</b>	Bericht über Vorgänge von besonderer Bedeutung, auch solcher, die nach Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind, und deren Wirkungen auf die Haushaltswirtschaft von Kernverwaltung und Betrieben.
<b>Chancen</b>	Chancen für die künftige Gesamtentwicklung der Gemeinde mit Angabe der zugrunde liegenden Annahmen.
<b>Risiken</b>	Risiken für die künftige Gesamtentwicklung der Gemeinde mit Angabe der zugrunde liegende Annahmen, ggf. auch der Gegenmaßnahmen und der Risikoüberwachung.
<b>Örtliche Besonderheiten</b>	Umsetzung eines Sanierungskonzeptes zur Wiedererreichung und dauerhaften Sicherung des Haushaltsausgleichs und/oder zum Aufbau von Eigenkapital (Beseitigung der Überschuldung), z. B. bei der gemeindlichen Verwaltung.
<b>Verantwortlichkeiten in der Gemeinde</b>	Angaben zu den Mitgliedern des Verwaltungsvorstands bzw. zum Bürgermeister und Kämmerer sowie zu den Ratsmitgliedern nach § 95 Absatz 2 GO NRW, ggf. auch zur Geschäftsführung der gemeindlichen Betriebe des Vollkonsolidierungskreises.
<b>Verantwortliche Berichtsersteller</b>	Die verantwortlichen Ersteller sollen den Gesamtlagebericht unter Angabe des Datums mit eigenhändiger Unterschrift unterzeichnen. Sie sollten dazu eine Erklärung abgeben, dass der Gesamtlagebericht nach bestem Wissen aufgestellt wurde und durch diesen ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird.
<b>Anlagen</b>	z. B. Gesamtergebnisse im Zeitvergleich Kennzahlen im Zeitvergleich Prognosen im Zeitvergleich.

*Abbildung 690 „Die Gestaltung des Gesamtlageberichts“*

Der Gesamtlagebericht muss den Informationsbedürfnissen der Bürgerinnen und Bürger und des Rates sowie der Aufsichtsbehörde in ausreichendem Maße Rechnung tragen. Zur Konkretisierung und Ausgestaltung des örtlichen Gesamtlageberichtes können aber auch Erfahrungen und Erkenntnisse aus der Berichterstattung der Gemeinde aus ihrem eigenen Lagebericht zum Jahresabschluss sowie aus den Lageberichten der gemeindlichen Betriebe genutzt werden, denn die Anforderungen an den gemeindlichen Gesamtlagebericht stehen grundsätzlich in Einklang mit den handelsrechtlichen Vorgaben.

**1.2 Zu Satz 2 (Darstellung der Ergebnisse und der Gesamtlage):**

Die Gemeinde soll in ihrem Gesamtlagebericht einen Überblick über den Geschäftsablauf mit den wichtigsten Ergebnissen des Gesamtabschlusses geben und ihre wirtschaftliche Gesamtlage in ihren tatsächlichen Verhältnissen darstellen. Dazu muss abgewogen werden, welche Ergebnisse im Rahmen des gemeindlichen Gesamt-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

abschlusses bereits herausgehoben wurden, und wie über diese und/oder weitere wichtige Ergebnisse des Gesamtabschlusses nunmehr aus der Sichtweise und Einschätzung der Gemeindeführung informiert wird, z. B. im Gesamtanhang nach § 51 Absatz 2 GemHVO.

Zu der Darstellung der wichtigen Ergebnisse des gemeindlichen Gesamtabschlusses im Lagebericht dürften erläuternde Angaben zur Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde haben. Dazu gehören Angaben zu Ereignissen und Entwicklungen, die für die Geschäftstätigkeit der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr ursächlich waren und die deswegen Auswirkungen auf die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde hatten. Die mit dem gemeindlichen Gesamtlagebericht zu schaffende Transparenz erfordert aber auch, dass im Gesamtlagebericht gesonderte Angaben zur Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde enthalten sind, aus denen die zusammengefasste Aussage zur wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde entsteht bzw. entstehen kann.

Für eine solche Darstellung bietet sich auch die Verwendung von Kennzahlen an. Unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Wesentlichkeit soll im gemeindlichen Gesamtlagebericht nur eine Darstellung der wichtigen Ergebnisse des Gesamtabschlusses erfolgen. Einerseits muss dadurch der Gesamtlagebericht nicht alle Jahresabschlussergebnisse der einzelnen gemeindlichen Betriebe enthalten, andererseits ist die Gemeindeführung verpflichtet, die von ihr vorgesehenen Themen und Sachverhalte unter Berücksichtigung ihrer Bedeutung sowie der Adressaten des gemeindlichen Gesamtabschlusses auszuwählen.

In diesem Zusammenhang sollte immer eine Aussage darüber gemacht werden, wie die gemeindlichen Betriebe im Konsolidierungskreis insgesamt ihre öffentliche Zwecksetzung und ihre gemeindlichen Aufgaben erfüllt haben. Die Gemeinde muss eigenverantwortlich unter Berücksichtigung ihrer örtlichen Verhältnisse prüfen, abwägen und entscheiden, welche Ergebnisse ihres Gesamtabschlusses besonders hervorgehoben werden. Dabei reicht jedoch allein die Angabe des Ergebnisses nicht aus, denn auch die Auswirkungen daraus auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft sowie die Entwicklung der Gemeinde sind aufzuzeigen. Die Gemeinde hat dabei dafür Sorge zu tragen, dass eine nicht zu bewältigende Informationsflut entsteht.

### **1.3 Zu Satz 3 (Analyse der Haushaltswirtschaft):**

#### **1.3.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde soll in ihrem Gesamtlagebericht eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft der Gemeinde unter Einbeziehung der gemeindlichen Betriebe und Berücksichtigung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde geben. Diese Vorgaben erfordern, dass im gemeindlichen Gesamtlagebericht auch gesonderte Angaben über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde als wichtige Ergebnisse des Gesamtabschlusses enthalten sind, die dann die Grundlage für die Analyse der Haushaltswirtschaft und der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde bieten.

In der Analyse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde sowie in der daran anschließenden Berichterstattung sollten auch die Leistungsbeziehungen innerhalb des „Konzerns Gemeinde“, also zwischen den gemeindlichen Betrieben sowie zwischen den Betrieben und der gemeindlichen Kernverwaltung, berücksichtigt werden. Es bleibt aber der Gemeinde überlassen, mit welchen betriebswirtschaftlichen Kennzahlen sie bei der Analyse der Ergebnisse ihrer Haushaltswirtschaft arbeiten will, um ihre wirtschaftliche Gesamtlage zu beurteilen. Andererseits soll der Gesamtlagebericht auch Schlussfolgerungen für die zukünftige Haushaltswirtschaft der Gemeinde enthalten. Dadurch kann aber auch er die Analyse erleichtern und offenlegen, ob ein nachhaltiges wirtschaftliches Handeln von der Gemeinde angestrebt wird. Diese Analyse erfordert, ggf. auch Vorgänge zu berücksichtigen, die nach Ablauf des Haushaltsjahres eingetreten sind.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

**1.3.2 Der Einsatz haushaltswirtschaftlicher Kennzahlen**

Im Rahmen der Analyse wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde sollten auch geeignete Kennzahlen eingesetzt und in eine Zeitreihe gestellt werden. Die Beurteilung kann durch die nachfolgenden genannten Kennzahlen aus dem NKF-Kennzahlenset unterstützt werden. Es kann abhängig von den örtlichen Verhältnissen sinnvoll und geboten sein, anlassbezogen weitere Kennzahlen in die Analyse einzubeziehen. Dazu bietet es sich an, die Beurteilung und entsprechend die Ausführungen im Gesamtlagebericht nach Analysebereichen zu gliedern, sodass z. B. Aussagen zur haushaltswirtschaftlichen Gesamtlage und zur Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde gemacht werden können. Die nachfolgende Übersicht zeigt beispielhaft eine Zusammenfassung der Kennzahlen in einer Zeitreihe auf (vgl. Abbildung).

<b>Der Einsatz von Haushaltskennzahlen</b>						
<b>Haushaltswirtschaftliche Kennzahl</b>	<b>Messgrößen der Kennzahl</b>	<b>Ist-Werte der Haushaltsjahre</b>				
		<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
<b>Aufwandsdeckungsgrad</b>	(Ordentliche Erträge / ordentliche Aufwendungen) x 100	%	%	%	%	%
<b>Eigenkapitalquote 1</b>	(Eigenkapital / Bilanzsumme) x 100	%	%	%	%	%
<b>Eigenkapitalquote 2</b>	(Eigenkapital + SOPO Zuwendungen u. Beiträge / Bilanzsumme) x 100	%	%	%	%	%
<b>Fehlbetragsquote</b>	(Negatives Jahresergebnis / allgemeine Rücklage + Ausgleichsrücklage) x -100	%	%	%	%	%
<b>Infrastrukturquote</b>	(Infrastrukturvermögen / Bilanzsumme) x 100	%	%	%	%	%
<b>Abschreibungsintensität</b>	(Bilanzielle Abschreibungen (Ordentliche Aufwendungen) x 100	%	%	%	%	%
<b>Drittfinanzierungsquote</b>	(Erträge aus SOPO / bilanzielle Abschreibungen) x 100	%	%	%	%	%
<b>Investitionsquote</b>	Bruttoinvestitionen / Abgänge AV + bilanzielle Abschreibungen) x 100	%	%	%	%	%
<b>Anlagendeckungsgrad 2</b>	(Eigenkapital + SOPO Zuwendungen u. Beträge + langfr. Fremdkapital / Anlagevermögen) x 100	%	%	%	%	%
<b>Dynamischer Verschuldungsgrad</b>	(Effektivverschuldung / Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit	...	...	...	...	...
<b>Liquidität 2. Grades</b>	(Liquide Mittel + kurzfr. Forderungen / kurzfr. Verbindlichkeiten) x 100	%	%	%	%	%
<b>Kurzfristige Verbindlichkeitsquote</b>	(Kurzfr. Verbindlichkeiten / Bilanzsumme) x 100	%	%	%	%	%

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

<b>Der Einsatz von Haushaltskennzahlen</b>						
<b>Haushaltswirtschaftliche Kennzahl</b>	<b>Messgrößen der Kennzahl</b>	<b>Ist-Werte der Haushaltsjahre</b>				
		<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
<b>Zinslastquote</b>	(Finanzaufwendungen / ordentliche Aufwendungen) x 100	%	%	%	%	%
<b>Netto-Steuerquote</b>	(Steuererträge netto / ordentlichen Erträgen) x 100	%	%	%	%	%
<b>Zuwendungsquote</b>	(Erträge zu Zuwendungen / ordentliche Erträge) x 100	%	%	%	%	%
<b>Personalintensität</b>	(Personalaufwendungen / ordentliche Aufwendungen) x 100	%	%	%	%	%
<b>Sach- und Dienstleistungsquote</b>	(Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen / ordentliche Aufwendungen) x 100	%	%	%	%	%
<b>Transferaufwandsquote</b>	(Transferaufwendungen / ordentliche Aufwendungen) x 100	%	%	%	%	%

*Abbildung 691 „Der Einsatz von haushaltswirtschaftlichen Kennzahlen“*

Die einzelnen Kennzahlen haben i.d.R. nur eine beschränkte Aussagekraft. Sie sind daher miteinander in Beziehung zu setzen, als gegenseitig abhängig und einander ergänzend zu betrachten und systemgerecht anzuwenden. Zur Analyse mit Hilfe von Kennzahlen gehört daher, die Kennzahl in eine Beziehung zu Referenzwerten und in eine Zeitreihe zusetzen.

**1.4 Zu Satz 4 (Analyse mit Zielen und Leistungskennzahlen):**

Die Gemeinde soll in die Analyse ihrer Haushaltswirtschaft die produktorientierten Ziele und Kennzahlen nach § 12 GemHVO NRW, soweit sie bedeutsam für das Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde sind, einbeziehen und unter Bezugnahme auf die im Gesamtabchluss enthaltenen Ergebnisse erläutern. Damit werden nicht finanzielle Leistungsindikatoren in die Analyse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde einbezogen.

Es bleibt dabei aber der Gemeinde eigenverantwortlich überlassen, ob und in welchem Umfang sie in diesem Zusammenhang auch über ihre Strategien informieren will. Im Rahmen der vorzunehmenden haushaltswirtschaftlichen Analyse kann auch ein Zusammenhang mit den Produktbereichen, Produktgruppen, Produkten des gemeindlichen Haushalts hergestellt werden, sodass ggf. auch produktbezogen oder segmentbezogen über die Effektivität und Effizienz der Zielerreichung bei der Aufgabenerfüllung der Gemeinde berichtet werden kann. Dabei sollte auch über die örtlichen Gegebenheiten informiert werden, die wesentlichen Einfluss auf die aktuelle wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde hatten.

**1.5 Zu Satz 5 (Gesamtentwicklungsprognose):**

Die Gemeinde soll in ihrem Gesamtlagebericht auf die Chancen und Risiken für die künftige Gesamtentwicklung der Gemeinde eingehen und dabei die dazu zugrunde gelegten Annahmen angeben. Es wird bei dieser Vorschrift

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

einerseits davon ausgegangen, dass die Analyse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in Form einer ganzheitlichen Analyse vorgenommen wird und andererseits, dass im gemeindlichen Lagebericht auch eine Prognose zur künftigen Entwicklung der Haushaltswirtschaft der Gemeinde abgegeben wird.

Im Gesamtlagebericht der Gemeinde soll aus Vorsichtsgesichtspunkten nicht nur auf die möglichen Risiken für die gemeindliche Haushaltswirtschaft eingegangen werden, sondern es soll unter der Berücksichtigung der Chancen ein ausgewogenes zukunftsorientiertes Bild hergestellt werden. Durch die Vorschrift wird ausdrücklich gefordert, dass auch die der haushaltswirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde zugrunde liegende Annahmen im gemeindlichen Gesamtlagebericht anzugeben sind. Es gehört dazu, dass die mit der künftigen Entwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft einhergehenden Chancen und Risiken von der Gemeinde transparent gemacht werden. Dazu muss nicht nur auf die einzelnen Chancen und Risiken eingegangen, sondern auch jeweils ein Gesamtbild präsentiert werden.

Diese Vorgaben sind als sachgerecht anzusehen, denn über die Entwicklung der Gemeinde lässt sich seitens der Gemeindeführung nur informieren, wenn sie in ihre Sichtweise und Einschätzung über die mögliche künftige haushaltswirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde auch die darauf einflussnehmenden Chancen und Risiken einbezieht. In diesem sachlichen Zusammenhang sind auch die Begriffe „Chancen“ und „Risiken“ von der Gemeinde im Rahmen einer Entwicklungsprognose für die Gemeinde selbst auszugestalten. Sie sollte dabei wie bei ihrer eigenen Haushaltsplanung ihre Prognose auf die drei Jahre beziehen, die dem Haushaltsjahr folgen, für das der Gesamtabchluss aufgestellt wird.

Die Gemeinde kann dabei aus ihrer Sicht die Chancen für die Gemeinde als positive Abweichung vom „normalen Verlauf“ der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bzw. der erwarteten Entwicklung der Gemeinde einstufen. Entsprechend der Vorgabe wären die Risiken für die Gemeinde als negative Abweichung davon bewerten. Voraussetzung ist dabei aber, dass von der Gemeinde ein „normaler Verlauf der gemeindlichen Haushaltswirtschaft klar und nachvollziehbar entwickelt werden kann. Dabei auftretende Unsicherheiten sollten aufgezeigt bzw. durch einen möglichen Korridor der Entwicklung sichtbar gemacht werden. Soweit jedoch große Unsicherheiten seitens der Gemeinde über die künftige Entwicklung bestehen, sollten ggf. auch zwei verschiedene Szenarien aufgezeigt werden. In diesem Zusammenhang ist ggf. auch auf haushaltswirtschaftliche Anforderungen einzugehen, die seitens der Aufsichtsbehörde verlangt werden.

## **2. Zu Absatz 2 (Gesamtanhang):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Pflicht zu Gesamtanhangsangaben):**

#### **2.1.1 Der Umfang der Verpflichtung**

Durch den Gesamtanhang soll es den Adressaten des Gesamtabchlusses ermöglicht werden, die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde zutreffend beurteilen zu können. Dieses Ziel sowie die Aussagefähigkeit des Gesamtanhangs soll auch dadurch gewährleistet werden, dass nur wenige gewichtige Sachverhalte benannt sind, die eine gesonderte Erläuterungspflicht im Gesamtanhang auslösen. Alle Angaben im Gesamtanhang (Pflichtangaben, Wahlpflichtangaben, zusätzliche Angaben) müssen wahr, klar und übersichtlich sowie so vollständig sein, dass der Gesamtanhang die an ihn gestellten Anforderungen erfüllt und der Gesamtabschluss das in § 116 GO NRW geforderte Bild über die tatsächliche wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde vermittelt. Daher müssen sich die Angaben im Gesamtanhang immer auf den aktuellen Gesamtabchluss und nicht auf vorhergehende Gesamtabchlüsse beziehen.

Auf eine Verständlichkeit der im Gesamtanhang enthaltenen Angaben und Erläuterungen ist großer Wert zu legen. Daher finden hinsichtlich der Inhalte, des Umfangs und der Bedeutung des Gesamtanhangs sowie der zu machenden Angaben u.a. die Grundsätze Klarheit, Wesentlichkeit, Vollständigkeit und Übersichtlichkeit Anwen-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

dung. Eine Bezugnahme auf die betreffenden haushaltsrechtlichen Vorschriften darf deshalb nicht dazu führen, die zu machenden Angaben zu einer Kurzform zu verdichten. Die in den gemeindlichen Lagebericht aufgenommenen Verweise auf Angaben aus Vorjahren entbinden die Gemeinde nicht von ihren Erläuterungspflichten zum aktuellen Gesamtabschluss. Außerdem besteht keine Wahlmöglichkeit, die zu machenden Angaben statt im Gesamtanhang im Gesamtlagebericht zu machen. Die Angaben im Gesamtlagebericht können die Angaben des Gesamtanhangs ergänzen aber nicht ersetzen. Es bedarf zudem keines Hinweises im Gesamtanhang, z. B. in Form von Fehlanzeigen, dass erläuterungspflichtige Sachverhalte im betreffenden Haushaltsjahr vor Ort nicht aufgetreten sind.

Ein Nichtvorhandensein von Angaben im Gesamtanhang bedeutet grundsätzlich immer, dass derartige Sachverhalte bei der Gemeinde vor Ort nicht vorliegen. Alle Angaben müssen informationsrelevant sein und dürfen durch eine Vielzahl von nicht relevanten Angaben nicht verschleiert werden. Bei den freiwilligen Angaben besteht eine Wahlmöglichkeit für die Gemeinde zwischen dem Gesamtanhang und dem Gesamtlagebericht, doch sollten dann die notwendigen Verweise gemacht werden. Auch die freiwilligen Angaben, die sich nicht nur auf ausgewählte positive Sachverhalte richten, sondern sich auch auf negative Tatbestände beziehen sollten, unterliegen der Prüfungspflicht. Die Frage, ob von der Gemeinde für ihre Berichterstattung etwaige Schutzklauseln zu beachten sind, die zum Unterlassen von Angaben im Gesamtanhang führen können, muss im Einzelfall vor Ort geprüft und entschieden werden.

### **2.1.2 Wichtige Erläuterungspflichten**

Durch den gemeindlichen Gesamtanhang soll es den Adressaten des Gesamtabschlusses ermöglicht werden, die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde zutreffend beurteilen zu können. Dieses Ziel sowie die Aussagefähigkeit des Gesamtanhangs sollen durch die Fassung des Absatzes 2 der Vorschrift gewährleistet werden, auch wenn dort nur keine Vielzahl von Sachverhalten aufgeführt ist, die gesondert zu erläutern sind, dass sachverständige Dritte die Wertansätze beurteilen können. Dazu ist ausdrücklich festgelegt, dass im Gesamtanhang zu den Posten der Gesamtbilanz und den Positionen der Gesamtergebnisrechnung die verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben und zu erläutern sind. Diese gesetzlich definierte Pflicht entsteht daraus, dass der Gesamtanhang nach § 116 GO NRW ein Bestandteil des gemeindlichen Gesamtabschlusses und dem handelsrechtlichen Konzernanhang nachgebildet ist. Insgesamt gesehen müssen alle Erläuterungen im gemeindlichen Gesamtanhang so gefasst sein, dass auch für die Adressaten des gemeindlichen Gesamtabschlusses dieser Abschluss verständlich und nachvollziehbar ist.

Diese verbindliche Sachlage erfordert von der Gemeinde, im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses in ihrem Gesamtanhang auch Angaben über die genutzten Vereinfachungsregelungen sowie die Vornahme von Schätzungen zu machen. Eine Angabe im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss entbindet die gemeindliche Kernverwaltung oder einen gemeindlichen Betrieb nicht von der Pflicht, diese auch in den Gesamtanhang aufzunehmen, wenn die Angabe von Relevanz für den gemeindlichen Gesamtabschluss ist, z. B. eine Angabe über die gemeindliche Trägerschaft einer Sparkasse. Wichtige Erläuterungspflichten zum gemeindlichen Gesamtanhang sind nachfolgend beispielhaft aufgeführt (vgl. Abbildung).

<b>Wichtige Angabepflichten im gemeindlichen Gesamtanhang</b>	
<b>ANGABEPFLICHTEN</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Abweichungen insgesamt</b>	Besondere Umstände, die dazu führen, dass der Gesamtabschluss nicht ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde vermittelt.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

<b>Wichtige Angabepflichten im gemeindlichen Gesamtanhang</b>	
<b>ANGABEPFLICHTEN</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Auslegung von Rechtsbegriffen</b>	Angaben über die örtliche Auslegung von unbestimmten Rechtsbegriffen, z. B. die Begriffe „untergeordnete Bedeutung“, „Wesentlichkeit“, „Wirtschaftlichkeit“ u.a.
<b>Abgrenzung des gemeindlichen Konsolidierungskreises</b>	Abgrenzung des gemeindlichen Konsolidierungskreises und ggf. zu seinen Veränderungen seit dem Abschlussstichtag des Vorjahres, 1. mit gesonderten Angaben über die gemeindlichen Betriebe, die dem Vollkonsolidierungskreis angehören (vgl. §§ 300 – 309 HGB, 2. über die Betriebe, die nach der Equity-Methode konsolidiert werden (vgl. §§ 311 und 312 HGB) sowie 3. über die Betriebe, die wegen ihrer untergeordneten Bedeutung nicht in den Gesamtabschluss einbezogen worden sind (vgl. § 116 Absatz 3 GO NRW) sowie Angaben über die wesentlichen Veränderungen des Konsolidierungskreises seit dem Abschlussstichtag des Vorjahres..
<b>Veränderungen in der Beteiligungsstruktur</b>	Angaben über die wesentlichen Veränderungen in der Beteiligungsstruktur der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr bzw. seit dem Abschlussstichtag des Vorjahres, ggf. mit weiteren sachbezogenen Angaben, damit der Gesamtabschluss des Haushaltsjahres mit dem Gesamtabschluss des Vorjahres sinnvoll vergleichbar wird.
<b>Einbeziehungszeitpunkt bei den Betrieben</b>	Angaben über den gewählten Zeitpunkt der Einbeziehung eines gemeindlichen Betriebes in den Gesamtabschluss.
<b>Anwendung der Vollkonsolidierung</b>	Angaben zu der angewandten Methode der Kapitalkonsolidierung (vgl. § 301 Absatz 1 Satz 4 HGB) einschließlich aller ihrer Elemente. Bei Abweichungen zu vorhergehenden Gesamtabschlüssen auch Angaben über die Abweichungen mit Begründungen. Ggf. weitere Angaben zu den Betrieben des Vollkonsolidierungskreises.
<b>Anwendung der Equity-Methode</b>	Angaben zu der angewandten Equity-Methode einschließlich aller ihrer Elemente. Bei Abweichungen zu vorhergehenden Gesamtabschlüssen auch Angaben über die Abweichungen mit Begründungen. Ggf. weitere Angaben zu den sonstigen Betrieben, bei denen die Equity-Methode zur Anwendung kommt.
<b>Anwendung der untergeordneten Bedeutung</b>	Angaben über einen Verzicht der Einbeziehung gemeindlicher Betriebe in den Gesamtabschluss wegen ihrer untergeordneten Bedeutung mit Darstellung der qualitativen Messgrößen zur Beurteilung der betreffenden Betriebe sowie gesonderte Angaben zur Anwendung der untergeordneten Bedeutung im Rahmen der Vollkonsolidierung und bei der Equity-Methode.
<b>Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden</b>	Angaben über die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden mit Angabe der angewandten Wahlrechte und Vereinfachungen bzw. Schätzungen, z. B. die Neuausübung von Wahlrechten, die Behandlung von Unterschiedsbeträgen u.a., einschließlich der Angaben über den Verzicht auf die Anpassung der Bewertung.
<b>Unterschiedsbeträge</b>	Angaben zum Umgang mit dem Geschäfts- oder Firmenwert und passiven Unterschiedsbeträgen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

<b>Wichtige Angabepflichten im gemeindlichen Gesamtanhang</b>	
<b>ANGABEPFLICHTEN</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Zwischenabschlüsse</b>	Angaben über den Umfang und Bedarf an Zwischenabschlüssen sowie über Vorgänge von besonderer Bedeutung bei Zwischenabschlüssen, wenn die Vorgänge in der Zeit zwischen dem originären Abschlussstichtages des Betriebes und dem Gesamtabschlussstichtag eingetreten sind.
<b>Gesamtbilanz</b>	Angaben zu den einzelnen Wertansätzen in der Gesamtbilanz, einschließlich der Erweiterung der Gliederung der Gesamtbilanz, z. B. um Bilanzposten, die für die Bilanzierung bestimmter Aufgaben vorgeschrieben sind, (vgl. Krankenhaus-Buchführungsverordnung).
<b>Gesamtergebnisrechnung</b>	Angaben zu den einzelnen Positionen der Gesamtergebnisrechnung, z. B. über Abschreibungen, wenn außerplanmäßige Abschreibungen entstanden sind, eine andere Methode als die lineare Abschreibung gewählt wurde oder Abweichungen zur örtlichen Abschreibungstabelle beibehalten worden sind.
<b>Gesamtkapitalflussrechnung</b>	Angaben zur Gesamtkapitalflussrechnung, insbesondere zur Definition und Zusammensetzung des Finanzmittelfonds, ggf. auch die Auswirkungen auf die Anfangs- und Endbestände und die Zahlungsströme des Vorjahres, wenn Änderungen vorgenommen worden sind.
<b>Finanzinstrumente/ Cashpooling</b>	Angaben zu Art und Umfang von derivativen Finanzinstrumenten sowie zum Cashpooling, soweit daran die gemeindliche Kernverwaltung und Betriebe der Gemeinde beteiligt sind.
<b>Gesamtverbindlichkeitspiegel</b>	Erläuterungen zum Gesamtverbindlichkeitspiegel sowie zu weiteren Anlagen zum Gesamtanhang, die diesem freiwillig beigegeben sind, z. B. ein Gesamtanlagenspiegel, ein Gesamteigenkapitalspiegel.
<b>Besondere örtliche Angaben</b>	Besondere örtliche Angaben, z. B. über die Trägerschaft von Sparkassen sowie ihrer Betriebe, auch wenn die Sparkasse nach § 1 Absatz 1 S. 2 SpkG NRW nicht zu bilanzieren ist, einschließlich der Angabe von Haftungsrisiken, wenn die Gemeinde vor dem 18.07.2005 bereits Träger einer Sparkasse war.

*Abbildung 692 „Wichtige Angabepflichten im gemeindlichen Gesamtanhang“*

Diese nicht abschließende Aufzählung soll die Gemeinde bei ihren Vorbereitungen zur Aufstellung des Gesamtanhangs unterstützen. Unabhängig davon kann auf Angaben im gemeindlichen Gesamtanhang verzichtet werden, wenn diese für die Aufgabe des gemeindlichen Gesamtabschlusses, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde (gemeindliche Kernverwaltung und gemeindliche Betriebe) zu vermitteln, nicht wesentlich sind oder diesen Informationen nur eine untergeordnete Bedeutung zu kommt.

### **2.1.3 Die Gestaltung des Gesamtanhangs**

Nach der Vorschrift sind die Erläuterungen im Gesamtanhang so zu fassen, dass sachverständige Dritte die Wertansätze beurteilen können. Für die äußere Gestaltung des Gesamtanhangs, seinen Aufbau und Umfang sind

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

keine besonderen Formvorgaben vorgegeben worden. Die Fülle der Informationen aus der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verlangt jedoch eine grundlegende Strukturierung unter Beachtung des Grundsatzes der Klarheit und Übersichtlichkeit. Die erforderlichen Informationen sollen im sachlichen Zusammenhang mit den Teilen des Gesamtabschlusses und seiner Gliederung stehen. Es bietet sich z. B. an, mit allgemeinen Angaben zum aufgestellten Gesamtabschluss und zu den verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zu beginnen, um daran anknüpfend spezielle Erläuterungen zur Gesamtbilanz und zur Gesamtergebnisrechnung zu geben.

Die erläuterungsbedürftigen Posten der Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung sollten so gekennzeichnet werden, dass eine Verknüpfung mit den zugehörigen Angaben im Gesamtanhang erkennbar ist, um die Nachvollziehbarkeit zu verbessern. Es empfiehlt sich zudem, die Erläuterungen zu den angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden entsprechend der Gliederung der Gesamtbilanz gemäß § 49 Absatz 2 i.V.m. § 41 Absatz 3 und 4 GemHVO NRW zu gliedern. Auch zum gemeindlichen Konsolidierungskreis sowie zu den Konsolidierungsmethoden sollten ausreichende Erläuterungen gegeben werden. Den Abschluss des Gesamtanhangs können weitere wichtige Angaben bilden. Das nachfolgende Schema soll eine Möglichkeit der Gliederung des Gesamtanhangs aufzeigen (vgl. Abbildung).

<b>Die Gestaltung des Gesamtanhangs</b>	
<b>GLIEDERUNG</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Allgemeine Angaben</b>	Einführung, Erläuterungspflichten, gesetzliche und örtliche Vorschriften u.a.
<b>Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden</b>	Angaben zu genutzten Ansatzwahlrechten und Bewertungswahlrechten u.a.
<b>Erläuterungen zur Gesamtbilanz</b>	gegliedert nach Anlage- und Umlaufvermögen, Eigenkapital und Fremdkapital u.a.
<b>Erläuterungen zur Gesamtergebnisrechnung</b>	gegliedert nach Arten der Erträge und der Aufwendungen
<b>Erläuterungen zur Gesamtkapitalflussrechnung</b>	gegliedert nach Arten des Cashflow in den drei Bereichen
<b>Sonstige Angaben</b>	z. B. nicht bilanzierungsfähige Sachverhalte, aber wirtschaftliche Bedeutung haben
<b>Hinweise auf sonstige Unterlagen</b>	z. B. Anlagenspiegel u.a., wenn nicht bereits unter den vorherigen Abschnitten
<b>Hinweis auf Verantwortliche</b>	z. B. auf Nennung der Verantwortlichen am Schluss des Lageberichts
<b>Weitere Besonderheiten</b>	Wichtige örtliche Sachverhalte, die nicht bereits anzugeben waren

*Abbildung 693 „Die Gestaltung des Gesamtanhangs“*

Für die äußere Gestaltung des Gesamtanhangs, seinen Aufbau und Umfang sind keine besonderen Formvorgaben vorgegeben worden. Die Fülle der Informationen verlangt jedoch eine grundlegende Strukturierung unter Beachtung des Grundsatzes der Klarheit und Übersichtlichkeit. Die von der Gemeinde bestimmte grundlegende Gliederungsstruktur für den Gesamtanhang sollte möglichst jährlich beibehalten werden, um die Nachvollziehbar-

keit durch Dritte als Adressaten der Rechnungslegung zu erleichtern. Bei der Erarbeitung und Gestaltung des Gesamtanhangs ist zudem der Adressatenkreis des Gesamtabchlusses (Rat, Bürgerinnen und Bürger, Aufsichtsbehörde) zu berücksichtigen.

## **2.2 Zu Satz 2 (Angabe von Vereinfachungsregelungen und Schätzungen):**

### **2.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Vorschrift verpflichtet die Gemeinde, die Anwendung von zulässigen Vereinfachungsregelungen und Schätzungen in ihrem Gesamtanhang im Einzelnen anzugeben. Damit soll das Gesamtbild des gemeindlichen Gesamtabchlusses für die Adressaten verständlicher gemacht werden. Die Vorschriften über den Gesamtabchluss der Gemeinde enthalten eine Vielzahl von Vereinfachungen für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses, die hier nicht aufgezählt werden sollten. So ist z. B. im Gesamtanhang aus der Anwendung der Vorschriften des Handelsgesetzbuches Folgendes anzugeben (vgl. Abbildung).

<b>Sonstige wichtige Angaben im gemeindlichen Gesamtanhang</b>
- Die Methode der Kapitalkonsolidierung
- Die Wahl des Zeitpunktes der Kapitalkonsolidierung
- Der Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung
- Abweichungen von der einheitlichen Bewertung
- Angewandte Form der Equity-Methode u.a.

*Abbildung 694 „Sonstige wichtige Angaben im gemeindlichen Gesamtanhang“*

Im Prinzip wird durch diese Vorschrift eine Anlehnung an den Gesamtanhang für den gemeindlichen Jahresabschluss vorgenommen, der ebenfalls zu wichtigen und wesentlichen Sachverhalten gesonderte Angaben verlangt, insbesondere auch dann, wenn durch die Ausübung von Wahlrechten zulässige Vereinfachungen ausgeübt werden. Dazu gehören z. B. Angaben zu gemeindlichen Betrieben, die für ihren Jahresabschluss von der Prüfungsbefreiung nach § 264 Absatz 3 HGB Gebrauch gemacht haben.

### **2.2.2 Die Angaben über Betriebe von untergeordneter Bedeutung**

Im gemeindlichen Gesamtanhang sind gesonderte Angaben zu den nicht in den Gesamtabchluss einbezogenen gemeindlichen Betrieben zu machen (vgl. § 116 Absatz 3 S. 2 GO NRW). Diese sind wichtige Angaben, die für die Aufgabe des gemeindlichen Gesamtabchlusses, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, notwendig sind. Ohne diese Angaben könnte das abzugebende Bild beeinträchtigt sein. Sofern auf die Einbeziehung von ein oder mehreren gemeindlichen Betrieben von untergeordneter Bedeutung in den gemeindlichen Gesamtabchluss verzichtet wird, muss durch zusätzliche Erläuterungen im Gesamtanhang gewährleistet werden, dass dieser Tatbestand nicht zu einem Informationsverlust für die Adressaten des gemeindlichen Gesamtabchlusses führt.

Bei der Darstellung im Gesamtanhang ist auch zu berücksichtigen, welchen Beitrag der einzelne Betrieb, der nicht in den gemeindlichen Gesamtabchluss einbezogen wurde, für die gemeindliche Aufgabenerfüllung in Be-

zug auf das gesamte Aufgabenspektrum der Gemeinde erbringt und ob das Bild der gemeindlichen Aufgabenerfüllung in Bezug auf die Darstellung der gesamten wirtschaftlichen Lage der Gemeinde noch mit dem gemeindlichen Aufgabenspektrum in Einklang steht. Dabei soll auch berücksichtigt werden, dass die Gesamtsteuerung der Gemeinde nicht allein auf dem gemeindlichen Gesamtabschluss aufbaut, sondern auch auf den von der Gemeinde im Einzelnen zu erfüllenden Aufgaben.

Ausgehend von der Übersicht über alle Betriebe der Gemeinde im Beteiligungsbericht nach § 117 GO NRW (vgl. § 52 Absatz 3 GemHVO NRW) kann im Gesamtanhang ein Überblick über die gemeindlichen Betriebe von untergeordneter Bedeutung geschaffen werden. Von den Adressaten des gemeindlichen Gesamtabschlusses kann dann gut nachvollzogen werden, welche der vielfältigen Formen der kommunalen Aufgabenerfüllung zum engeren wirtschaftlich relevanten Kreis der Gemeinde (im Gesamtabschluss) zählen. Durch einen Vergleich mit der dem Beteiligungsbericht beizufügenden Übersicht wird dann erkennbar, welche und in welchem Umfang noch andere gemeindliche Betriebe bestehen, weil diese in der Übersicht zum Beteiligungsbericht mit der Höhe der Anteile in Prozent anzugeben sind.

### **2.2.3 Die Übersicht über das Gesamteigenkapital der Gemeinde**

Ein wichtiger Bereich der Gesamtbilanz, der im Gesamtanhang zu erläutern ist, stellt das Gesamteigenkapital der Gemeinde mit seinen Bestandteilen dar. Die Erläuterungen dazu sollen nicht nur Angaben über den aktuellen Stand zum Abschlussstichtag beinhalten, sondern auch die eingetretenen Veränderungen sowie die künftige Entwicklung aufzuzeigen, insbesondere dann, wenn aus Vereinfachungsgründen unmittelbar Verrechnungen mit dem Gesamteigenkapital vorgenommen werden. Die Darstellung kann dabei durch eine „Eigenkapitalsveränderungsrechnung“ (Eigenkapitalspiegel nach § 297 Absatz 1 HGB) wesentlich verbessert werden.

Ein solcher Eigenkapitalspiegel erhält insbesondere dann eine erhebliche Bedeutung, wenn sich aus der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Jahres heraus umfangreiche ergebnisneutrale Eigenkapitalveränderungen ergeben. Diese sind in der Gesamtergebnisrechnung nicht unmittelbar erkennbar, sodass durch die Ergänzung des Gesamtanhangs um den Eigenkapitalspiegel deren Ursachen und Ausmaß transparent gemacht werden. Eine solche Ergänzung bietet eine umfassende Darstellung der Zusammensetzung des gemeindlichen Ergebnisses des abgelaufenen Haushaltsjahres und verbessert die Beurteilung der wirtschaftlichen Gesamtlage und der Entwicklung der Gemeinde.

### **2.2.4 Weitere wichtige Umstände für die örtliche Gesamtlage**

Wichtige Umstände vor Ort im Zusammenhang mit dem Gesamtabschluss und damit für die örtliche wirtschaftliche Gesamtlage stellen durchaus Anlässe dar, die zu einem Erläuterungsbedarf im Gesamtanhang führen können. Sie sollten nicht deshalb verschwiegen werden, weil sie nicht direkt einem in einer Vorschrift aufgezählten Tatbestand zugeordnet werden können. Die Gemeinde muss daher selbst festlegen, wie sie die wirtschaftlichen Besonderheiten vor Ort in den Gesamtanhang einbaut und durch die notwendigen Angaben darstellt und nachvollziehbar erläutert.

Die Gemeinde kann z. B. die örtlichen Besonderheiten mit anderen aufgetretenen Abweichungen zusammenfassen oder jeder Besonderheit ein eigenes Kapitel widmen. Es müssen aber im Gesamtanhang die vor Ort aufgetretenen Besonderheiten erkennbar bleiben. So könnte z. B. die Darstellung über die Eigennutzung von gemeindlichem Vermögen durch die Kernverwaltung und die gemeindlichen Betriebe im Rahmen des „Konzerns“ sachgerecht sein, also den Wert der Grundstücke und Bauten darlegen, die zu konsolidierenden Betrieben zur Nutzung überlassen wurden.

### **3. Zu Absatz 3 (Gesamtkapitalflussrechnung):**

#### **3.1 Allgemeine Zwecke**

Der Gesamtabchluss der Gemeinde soll auch ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Finanzgesamtlage der Gemeinde vermitteln. Dem Gesamtanhang im gemeindlichen Gesamtabchluss ist deshalb eine Gesamtkapitalflussrechnung (GFKR) beizufügen. Der Gesamtabchluss kann dadurch seiner Aufgabe besser gerecht werden, denn aus der gemeindlichen Gesamtbilanz und Gesamtergebnisrechnung lassen sich nur derivativ und indirekt die Gesamtzahlungsströme der Gemeinde ermitteln. Die Gesamtkapitalflussrechnung ist dabei auf die Öffentlichkeit als Adressat und Analyst des gemeindlichen Gesamtabchlusses ausgerichtet. In diesem Zusammenhang erhält die Gesamtliquidität der Gemeinde eine wichtige Bedeutung, zumal in manchen gemeindlichen Betrieben der Liquidität bzw. dem Finanzgebaren nicht die notwendige Bedeutung zukommt.

Eine Vorgabe in § 49 Absatz 3 GemHVO NRW, auch den § 38 GemHVO NRW (Finanzrechnung) auf den gemeindlichen Gesamtabchluss anzuwenden, besteht gleichwohl nicht, denn die Erfassung der Zahlungsströme (auch bei den Betrieben) wäre dann nur nach der direkten Methode möglich. Die gemeindlichen Betriebe erfassen jedoch ihre Zahlungsströme regelmäßig nicht gesondert in einer Finanzrechnung, wie diese z. B. bei der gemeindlichen Kernverwaltung zur Anwendung kommt. Sie dürfen - anders als die gemeindliche Verwaltung ihren Zahlungsumfang auch indirekt aus ihrem Jahresergebnis ermitteln. Die Anwendung des § 38 GemHVO NRW im gemeindlichen Gesamtabchluss würde deshalb dazu führen, dass auch die gemeindlichen Betriebe eine Finanzrechnung aufbauen und ihre Zahlungsströme nach Arten getrennt im Einzelnen erfassen müssten. Die gemeindliche Gesamtkapitalflussrechnung muss daher zahlungsmäßige Informationen bieten, die über die in der Gesamtbilanz und Gesamtergebnisrechnung enthaltenen Informationen hinausgehen.

Eine Abbildung der gemeindlichen Zahlungsströme in der Gesamtkapitalflussrechnung im Gesamtabchluss der Gemeinde soll daher entsprechend den handelsrechtlichen Regelungen unter Beachtung der einschlägigen Grundsätze und des Deutschen Rechnungslegungsstandards (DRS 2) erfolgen. Zwischen den Inhalten und dem Aufbau der Gesamtkapitalflussrechnung nach DRS 2 und den Inhalten und dem Aufbau der Finanzrechnung im Jahresabschluss der Gemeinde besteht jedoch ein grundsätzlicher Einklang. So werden z. B. die Gesamtkapitalflussrechnung wie die gemeindliche Finanzrechnung in die drei Bereiche „Laufende Geschäftstätigkeit“, „Investitionstätigkeit“ und „Finanzierungstätigkeit“ gegliedert. Außerdem werden Strukturen der gemeindlichen Einzahlungs- und Auszahlungsströme aufgezeigt.

Die Festlegung für den gemeindlichen Gesamtabchluss eine indirekt-derivative Darstellung und Erfassung der gemeindlichen Zahlungsströme zuzulassen, stellt daher eine Erleichterung für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses dar. Bei der Aufstellung der gemeindlichen Gesamtkapitalflussrechnung sind die einschlägigen Grundsätze, z. B. die Grundsätze „Stetigkeit“, „Nachprüfbarkeit“ und „Wesentlichkeit“, aber auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Kapitalflussrechnung zu beachten.

#### **3.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Kapitalflussrechnung**

Bei der Aufstellung der gemeindlichen Gesamtkapitalflussrechnung sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu beachten, zu denen sich ergänzend noch die Grundsätze ordnungsmäßiger Kapitalflussrechnung (GoKfr) entwickelt haben. Die gemeindliche Gesamtkapitalflussrechnung muss daher aus Daten abgeleitet sein, die aus gemeindlichen Geschäftsvorfällen entstanden sind, die Zahlungen ausgelöst haben. Die Ableitung muss durch sachverständige Dritte nachvollziehbar und nachprüfbar sein. Deshalb müssen bei Schätzungen auch die verwendeten Annahmen offen gelegt werden. Die Grundsätze werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 51 GemHVO NRW**

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Kapitalflussrechnung (GoKfr)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der tatsächlichen Zahlungen</b>	In der Kapitalflussrechnung dürfen nur die tatsächlichen Zahlungsströme der Berichtsperiode bzw. des betreffenden Haushaltsjahres ausgewiesen werden. Werden die Zahlungsströme auf der Grundlage des Konzernabschlusses oder der Einzelabschlüsse ermittelt, müssen durch vorgenommene Periodenabgrenzungen rückgängig gemacht werden.
<b>Grundsatz des einheitlichen Periodenbezuges</b>	Die Kapitalflussrechnung muss die gleiche Berichtsperiode bzw. das gleiche Haushaltsjahr betreffen, für das der Gesamtabschluss aufgestellt wird, den sie durch ihre Angaben ergänzen soll.
<b>Grundsatz der Stromgrößenkongruenz</b>	Die Summe der Zahlungen sämtlicher Berichtsperioden, z. B. unterjährige, muss der Gesamtperiode entsprechen, um Doppelerfassungen und eine Nichterfassung von Zahlungen zu verhindern.
<b>Grundsatz der unsaldierten Darstellung</b>	Die in die Kapitalflussrechnung aufzunehmenden Einzahlungen und Auszahlungen sind grundsätzlich nicht miteinander zu saldieren (Einhaltung des Bruttoprinzips).
<b>Grundsatz der Erläuterungspflicht</b>	Die Nachvollziehbarkeit muss durch Erläuterungen gewährleistet werden, insbesondere dann, wenn Abweichungen auftreten oder die Darstellungen für die Adressaten nur schwer nachvollziehbar sind.

*Abbildung 695 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Kapitalflussrechnung“*

Im Gesamtanhang im gemeindlichen Gesamtabschluss sind außerdem Angaben zur gemeindlichen Gesamtkapitalflussrechnung zu machen, z. B. zur örtlichen Definition des Finanzmittelfonds, zu den Cashflows aus der laufenden Geschäftstätigkeit, aus der Investitionstätigkeit und aus der Finanzierungstätigkeit. Auch zu den wichtigen Zahlungsströmen sowie bestehenden Verfügungsbeschränkungen bei gemeindlichen Finanzmitteln sind Angaben durch die Gemeinde zu beachten.

### **3.3 Die Anwendung des Rechnungslegungsstandards Nr. 2**

#### **3.3.1 Allgemeine Sachlage**

Dem gemeindlichen Gesamtanhang ist nach der Vorschrift eine Kapitalflussrechnung unter Beachtung des Deutschen Rechnungslegungsstandards Nr. 2 (DRS 2) in der vom Bundesministerium der Justiz nach § 342 Absatz 2 des Handelsgesetzbuches bekannt gemachten Form beizufügen. Der Deutsche Rechnungslegungsrat (DRS) hat am 29.10.1999 den E-DRS 2 verabschiedet. Dieser wurde am 31.05.2000 vom BMJ im Bundesanzeiger Nr. 103, S. 10.189, als "DRS 2 - Kapitalflussrechnung" bekannt gemacht. An diesem Standard sind bisher Änderungen durch den DRÄS 1, bekannt gemacht im Bundesanzeiger Nr. 121a vom 02.07.2004, S. 14.449, sowie durch den DRÄS 3, bekannt gemacht im Bundesanzeiger Nr. 164 vom 31.08.2005, S. 13.202, erfolgt.

In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass die Formulierung der Regelung über die Verpflichtung zur Aufstellung einer Kapitalflussrechnung in Absatz 3 der Vorschrift einen dynamischen Verweis auf den Rechnungslegungsstandards Nr. 2 darstellt und daher die künftigen Änderungen oder Ergänzungen dieses Standards auch unmittelbar von der Gemeinde bei ihrer Anwendung zu beachten sind. Dem steht nicht entgegen, dass für

die in der Regelung genannte HGB-Vorschrift des § 342 HGB selbst ein statischer Verweis aus § 49 Absatz 4 GemHVO NRW besteht.

Nach dem Rechnungslegungsstandard stellt die Kapitalflussrechnung zeitbezogen die Zahlungsströme der wirtschaftlichen Gesamtheit „Gemeinde“ dar, die zur Veränderung des Zahlungsmittelbestandes führen, und gibt Auskunft darüber, wie die Kernverwaltung der Gemeinde zusammen mit ihren Betrieben, soweit diese in den Gesamtabschluss einbezogen sind, die finanziellen Mittel erwirtschaftet. Als zusätzliches Instrument ist die Kapitalflussrechnung für den Gesamtabschluss nur brauchbar, wenn sie sich auf den festgelegten Konsolidierungskreis bezieht. Aufgrund der beim gemeindlichen Gesamtabschluss geltenden Einheitstheorie dürfen alle Zahlungsströme zwischen der Gemeinde und den voll zu konsolidierenden Betrieben nicht in der Kapitalflussrechnung enthalten sein.

In der Kapitalflussrechnung werden vielmehr nur die Zahlungsströme erfasst, die mit außerhalb des Gesamtabchlusses stehenden Dritten bestehen. Die Auswahl der in die Kapitalflussrechnung einzuziehenden Zahlungsströme der Betriebe ist daher anhand der jeweils angewandten Konsolidierungsmethode vorzunehmen. Sie erleichtert zudem die finanzwirtschaftliche Gesamtbeurteilung der Gemeinde sowie die Beurteilung ihres zukünftigen Liquiditätsbedarfs. Sie muss jedoch noch hinsichtlich ihrer Ausgestaltung auf den gemeindlichen Gesamtabchluss ausgerichtet werden.

### **3.3.2 Die Entwicklung des Rechnungslegungsstandards**

Der Rechnungslegungsstandards Nr. 2 wird wie die anderen Standards vom Deutschen Standardisierungsrat unter Berücksichtigung der jeweils maßgeblichen Umstände, z. B. der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, beschlossen. Wenn diese Standards in deutschsprachiger Fassung vom Bundesministerium der Justiz nach § 342 Absatz 2 HGB bekannt gemacht worden sind, haben sie die Vermutung für sich, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, z. B. beim DRS 2 der Konzernrechnungslegung, zu sein.

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sollen dabei gewährleisten, dass die einschlägigen Gesetze ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewendet werden. Sie unterliegen daher einem stetigen Wandel. Es ist daher auch der Gemeinde als Anwender zu empfehlen, die Entwicklung solcher Standards nachzuhalten, denn die Entwicklung von Rechnungslegungsstandards für den Bereich des Handelsrechts wird als ein fortlaufender dynamischer Prozess betrachtet. Es soll daher z. B. eine regelmäßige Überarbeitung der Standards erfolgen, um die Aktualität und Anwendbarkeit der Standards zu gewährleisten, denn ein Anpassungsbedarf kann sich z. B. aus Gesetzesänderungen und sonstigem Bedarf der Rechnungslegung ergeben.

### **3.3.3 Die Abgrenzung des Finanzmittelfonds**

Im Rahmen des Gesamtabchlusses der Gemeinde wird die gemeindliche Finanzgesamtlage auf der Grundlage der Veränderungen des Finanzmittelfonds beurteilt. Er darf daher weder von Periodisierungen noch von Bewertungen abhängig sein. Als Finanzmittelfonds gelten nur liquide Mittel ersten Grades, um Wertänderungsrisiken von Fondsbeständen in ihrer jeweiligen Währung und Erlösrisiken zu minimieren. Er setzt sich ausschließlich aus den Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten zusammen, die erläutert werden sollten.

Die Zahlungsmitteläquivalente sind als Liquiditätsreserve gehaltene kurzfristige, äußerst liquide Finanzmittel, die jederzeit in Finanzmittel umgewandelt werden können und nur unwesentlichen Wertschwankungen unterliegen. Sie haben in der Regel nur Restlaufzeiten von nicht mehr als drei Monaten, gerechnet von ihrem Erwerbzeitpunkt an. Dabei dürfen Kontokorrentkredite als jederzeit fällige Bankverbindlichkeiten, soweit sie zur Disposition der liquiden Mittel gehören, von der Gemeinde in ihren Finanzmittelfonds einbezogen werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass auch beim Finanzmittelfonds das Bruttoprinzip zu beachten ist, sodass von der Gemeinde keine Saldierungen bei der Abgrenzung des gemeindlichen Finanzmittelfonds vorgenommen werden dürfen. Außerdem ist bei der Abgrenzung des Finanzmittelfonds zu berücksichtigen, ob bei der Gemeinde ein Liquiditätsverbund bzw. ein Cashpooling mit einem Masteraccountkonto zwischen der Kernverwaltung und den gemeindlichen Betrieben besteht, an der auch nicht voll zu konsolidierende Betriebe teilhaben. In diesen Fällen ist zu prüfen, ob bestehende Darlehensforderungen der Gemeinde oder der Betriebe als Zahlungsmitteläquivalente einbezogen werden können.

Über den Finanzmittelfonds der Gemeinde und seine Abgrenzung sind im Gesamtanhang des gemeindlichen Gesamtabschlusses besondere Angaben zu machen. Dazu gehören die Definition des gemeindlichen Finanzmittelfonds und mögliche Auswirkungen von Änderungen der Definition des Finanzmittelfonds auf die Anfangs- und Endbestände sowie die Zahlungsströme des vorherigen Haushaltsjahres, aber auch Angaben über die Zusammensetzung des Finanzmittelfonds sowie ggf. bestehende Verfügungsbeschränkungen der Gemeinde für besondere Finanzmittelbestände. Außerdem ist eine rechnerische Überleitung zu den entsprechenden Bilanzposten sachgerecht und sinnvoll, soweit der Finanzmittelfonds nicht dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ in der gemeindlichen Gesamtbilanz entspricht.

**3.3.4 Die Darstellung von drei Zahlungsstrombereichen**

Die zahlungsstromorientierte Darstellung in der Gesamtkapitalflussrechnung der Gemeinde soll dazu beitragen, dass ein möglichst objektives Bild von der Gesamtfinanzlage entsteht, auch der Liquiditätsbetrachtung im „Konzern Gemeinde“ eine besondere Bedeutung zu kommt und den Adressaten die Nachvollziehbarkeit und die Einschätzung der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde als wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde erleichtert wird. Für die finanzwirtschaftliche Beurteilung der Gemeinde sind die Finanzmittel insgesamt sowie deren Herkunft und Verwendung von Bedeutung. Diese Erfordernisse bringen es mit sich, die gemeindlichen Zahlungsströme in bestimmte finanzwirtschaftlich relevante Zahlungsstrombereiche zu untergliedern und Zahlungssalden zu bilden, die als „Cashflows“ bezeichnet werden.

Die gemeindliche Gesamtkapitalflussrechnung enthält daher – wie die gemeindliche Finanzrechnung - die Zahlungsstrombereiche „Laufende Geschäftstätigkeit“ (Laufende Verwaltungstätigkeit), „Investitionstätigkeit“ und „Finanzierungstätigkeit“. Mit den darin auszuweisenden Cashflows aus diesen Bereichen wird einerseits gezeigt, ob die Gemeinde aus ihrer laufenden Geschäftstätigkeit Finanzmittel erwirtschaftet hat und welche zahlungswirksamen Investitions- und Finanzierungsvorgänge im Haushaltsjahr entstanden sind. Außerdem wird ein Einblick in die Fähigkeit der Gemeinde gewährt, ihre Aufgaben finanzieren zu können und im Einzelfall ggf. auch Überschüsse zu erwirtschaften. Die Cashflows haben folgende sachlichen Inhalte (vgl. Abbildung).

<b>Die Cashflows der Zahlungsstrombereiche</b>	
<b>BEREICHE</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Laufende Geschäftstätigkeit</b>	Der Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit stammt vorrangig aus der ertragswirksamen Tätigkeit der Kernverwaltung und der in den Gesamtabschluss einbezogenen Unternehmen. Darunter werden Zahlungen erfasst, die als Erträge oder Aufwendungen das Jahresergebnis beeinflussen und aus der allgemeinen Geschäftstätigkeit des „Konzerns Kommune“ entstehen, z. B. Einzahlungen aus dem Verkauf von Wirtschaftsgütern, aus Dienstleistungen u.a. sowie Auszahlungen an Lieferanten und Beschäftigte u.a.
<b>Investitionstätigkeit</b>	Der Cashflow aus der Investitionstätigkeit gesondert zu erfassen, ist wegen ihrer Bedeutung und der Auswirkungen auf die

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

<b>Die Cashflows der Zahlungsstrombereiche</b>	
<b>BEREICHE</b>	<b>INHALTE</b>
	laufende Geschäftstätigkeit sachgerecht. Unter der Investitionstätigkeit werden Zahlungen für immaterielle Vermögensgegenstände, Sachanlagen und Finanzanlagen erfasst, denn diese beeinflussen in einem erheblichen Maße die Ertragswirksamkeit der künftigen laufenden Geschäftstätigkeit.
<b>Finanzierungstätigkeit</b>	Der weitere gesonderte Ausweis des Cashflows aus der Finanzierungstätigkeit soll insbesondere die Ansprüche Dritter aus bestehenden Finanzschulden aufzeigen, aber auch die Zahlungsströme, die zwischen den Gesellschaftern und ihren Unternehmen bestehen.

*Abbildung 696 „Die Cashflows der Zahlungsstrombereiche“*

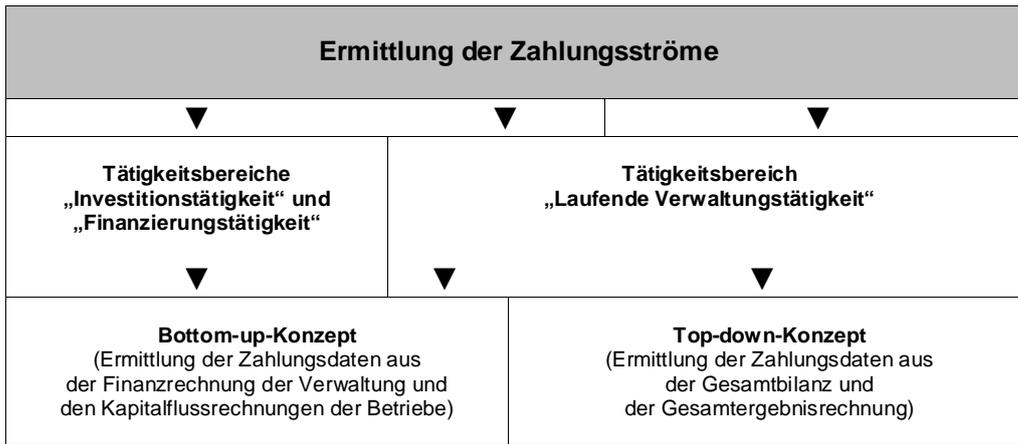
Es muss von der Gemeinde gewährleistet werden, dass die gemeindlichen Zahlungsströme möglichst eindeutig den einzelnen Zahlungsstrombereichen zugeordnet werden können. Sofern eine Abgrenzung im Einzelfall schwierig ist, weil ggf. mehrere gemeindliche Tätigkeitsbereiche betroffen sein können, soll entweder eine Aufteilung oder eine Zuordnung nach dem Schwerpunktprinzip vorgenommen werden, sodass der Zahlungsstrom dem oder den vorrangig betroffenen Bereichen zugeordnet wird. In besonderen Fällen und ggf. abhängig von der Beteiligungsstruktur der Gemeinde kann auch ein Informationsbedarf unter Berücksichtigung der Zahlungen aus aufgaben- bzw. produktorientierter Sicht sachlich sinnvoll sein.

### 3.3.5 Die Methoden für die Ermittlung der Zahlungsströme

#### 3.3.5.01 Allgemeine Grundlagen

Für die in der Gesamtkapitalflussrechnung darzustellenden Zahlungsströme der Gemeinde kann die originäre Ermittlung, bei der unmittelbare Buchungsdaten genutzt werden, oder die derivative Ermittlung der Zahlungsströme, die auf Daten der Abschlüsse aufbaut, zur Anwendung kommen. Die Gemeinde hat dabei eigenverantwortlich darüber zu entscheiden, auf welchem Weg die Zahlungsdaten für die gemeindliche Gesamtkapitalflussrechnung ermittelt werden. Sie sollte dabei die Möglichkeiten der gemeindlichen Betriebe berücksichtigen, denn die zu veröffentlichen Zahlungsdaten sollten belastbare Daten aus der Geschäftstätigkeit der gemeindlichen Verwaltung und der Betriebe sein (vgl. Abbildung).

<b>Ermittlung der Zahlungsströme</b>	
<b>Originäre Ermittlung</b> (Zahlungsdaten aus der Buchhaltung)	<b>Derivative Ermittlung</b> (Zahlungsdaten aus der Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung)
▼	▼
<b>Darstellung nach der direkten Methode</b> (Erfassung der Einzahlungen und Auszahlungen)	<b>Darstellung nach der indirekten Methode</b> (Ableitung von Zahlungsdaten aus der Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung; Ausschluss von zahlungsunwirksamen Erträgen und Aufwendungen)



*Abbildung 697 „Ermittlung der Zahlungsströme“*

### 3.3.5.1 Die originäre Ermittlung

Für die in der Gesamtkapitalflussrechnung darzustellenden Zahlungsströme der Gemeinde kann die originäre Ermittlung die zutreffende Form sein. Dabei werden die Daten unmittelbar aus den Buchungen in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung entnommen. Diese Form ist als sachgerecht anzusehen, wenn darauf ausgerichtete Informationsbedürfnisse bei den Adressaten des gemeindlichen Gesamtabchlusses bestehen und in Finanzbuchhaltungen der Gemeinde und der gemeindlichen Betriebe die für diese Ermittlungsform notwendigen Daten zur Verfügung stehen.

Die Anwendung der originären Ermittlung der Zahlungsströme erfordert, dass den Buchungen spezielle Buchungsschlüssel beigelegt werden, um eine einfache Auswertung vornehmen zu können. Die Verwendung von Buchungsschlüsseln erleichtert dabei die Eliminierung „konzerninterner“ Zahlungsströme. In diesen Fällen kann dann eine realistische Darstellung der Zahlungsströme erfolgen, ohne dass eine Überleitungsrechnung erforderlich ist. Wenn das gemeindliche Rechnungswesen in diesem Sinne ausgestaltet ist, kann eine dann erstellte Gesamtkapitalflussrechnung auch für Zwecke der Gesamtsteuerung Verwendung finden.

### 3.3.5.2 Die derivative Ermittlung

Die derivative Ermittlung der Zahlungsströme baut dagegen auf dem aufgestellten Gesamtabchluss bzw. den einzelnen Jahresabschlüssen auf. Die Angaben müssen dabei im Rahmen einer Überleitungsrechnung um zahlungsunwirksame Vorgänge bereinigt werden. Dieses Vorgehen erfordert ggf., dass neben der Gesamtbilanz bzw. den Bilanzen sowie der Gesamtergebnisrechnung bzw. der Ergebnisrechnung und den Gewinn- und Verlustrechnungen zusätzliche Unterlagen benötigt werden. Bei einer derivativen Ermittlung ist eine Darstellung der Zahlungsströme nach der direkten oder indirekten Methode grundsätzlich möglich.

### 3.3.5.3 Das Bottom-up- und Top-down-Konzept

#### 3.3.5.3.1 Das Bottom-up-Konzept

Die Ermittlung der Zahlungsströme für die Gesamtkapitalflussrechnung kann von der Gemeinde aus den Ergebnissen aus der „Finanzrechnung“ der gemeindlichen Kernverwaltung und den Kapitalflussrechnungen der gemeindlichen Betriebe vorgenommen werden. Diese Methode wird als Bottom-up-Konzept bezeichnet. Sie erfordert, dass die gemeindlichen Betriebe eine eigene Kapitalflussrechnung erstellen. Die Anwendung erfordert die

Zusammenführung der einzelnen Kapitalflussrechnungen zu einer „Summenkapitalflussrechnung“, aus der dann die „konzerninternen“ Zahlungsströme zu eliminieren sind. In den Fällen, dass jeder der in den Gesamtabchluss einbezogenen Betriebe selbst eine Kapitalflussrechnung aufstellt, wird die gemeindliche „Gesamtkapitalflussrechnung“ wesentlich erleichtert. Dies setzt jedoch voraus, dass alle in den gemeindlichen Gesamtabchluss einbezogenen Betriebe die notwendigen Zuordnungen und Abgrenzungen in der gleichen Art und Weise vornehmen.

### 3.3.5.3.2 Das Top-down-Konzept

Eine weitere Ableitungsmöglichkeit im Rahmen der Gesamtkapitalflussrechnung ist erforderlich, denn die gemeindlichen Betriebe erstellen in der Regel keine eigene Kapitalflussrechnung. Deshalb werden die gemeindliche Gesamtbilanz und die Gesamtergebnisrechnung als Ausgangsbasis für die Erstellung der Kapitalflussrechnung genutzt. Diese Methode wird als Top-down-Konzept bezeichnet. Es entsteht in diesen Fällen zwar eine zentrale und nicht eine „zusammengesetzte“ Kapitalflussrechnung, sie hat jedoch den Nachteil, dass dafür wegen der aufgezeigten Ausgangslage nur sehr zusammengefasste Daten verfügbar sind. Beide Konzepte finden in der privatwirtschaftlichen Praxis Anwendung.

### 3.3.6 Die Darstellung der Zahlungsströme

#### 3.3.6.1 Allgemeine Vorgaben

Bei der Gestaltung der Gesamtkapitalflussrechnung finden grundsätzlich die im DRS 2 enthaltenen Vorgaben Anwendung. Gleichzeitig muss die Gesamtkapitalflussrechnung aber auch mit den Zwecken und Zielen des gemeindlichen Gesamtabchlusses in Einklang stehen. Die Gesamtkapitalflussrechnung ist zudem in Staffelform aufzustellen. Für die Erfassung der Zahlungsströme sind aber verschiedene Darstellungsfomen und Ermittlungsmethoden nutzbar. Für den Tätigkeitsbereich „Laufende Geschäftstätigkeit“ in der gemeindlichen Gesamtkapitalflussrechnung kann der Cashflow durch Anwendung der direkten Methode oder der indirekten Methode bestimmt werden.

#### 3.3.6.2 Die Darstellung nach der direkten Methode

Für die Bereiche „Investitionstätigkeit“ und „Finanzierungstätigkeit“ in der gemeindlichen Gesamtkapitalflussrechnung ist die Darstellung der Zahlungsströme im Haushaltsjahr immer nach der direkten Methode vorzunehmen. Dafür werden die Zahlungsströme, wie in dem nachfolgenden Schema aufgezeigt, gegliedert (vgl. Abbildung).

<b>Die Gesamtkapitalflussrechnung bei Anwendung der direkten Methode</b>			
	<b>Zahlungsströme</b>	<b>Ergebnis Ge- schäfts- jahr</b>	<b>Ergebnis Vor- jahr</b>
		<b>EUR</b>	<b>EUR</b>
1	Einzahlungen aus Steuern und ähnlichen Abgaben		
2	+ Einzahlungen aus Zuwendungen und Umlagen		
3	+ Einzahlungen für den Verkauf von Erzeugnissen und Dienstleistungen		
4	+ Sonstige Einzahlungen, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind		
5	- Auszahlungen an Beschäftigte und Versorgungsempfänger		
6	- Transferauszahlungen		
7	- Auszahlungen an Lieferanten		
8	- Sonstige Auszahlungen, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind		
9	<b>= Netto-Zahlungsströme vor außerordentlichen Posten</b>		

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

Die Gesamtkapitalflussrechnung bei Anwendung der direkten Methode			
	(Zeilen 1 bis 8)		
10	+ Einzahlungen aus außerordentlichen Posten		
11	- Auszahlungen aus außerordentlichen Posten		
12	<b>= Netto-Zahlungsströme aus laufender Geschäftstätigkeit</b> (= Zeilen 9, 10 und 11)		
13	+ Einzahlungen aus der Veräußerung von immateriellen Vermögensgegenständen		
14	+ Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen		
15	+ Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen		
16	+ Sonstige Investitionseinzahlungen		
17	- Auszahlungen für den Erwerb von immateriellen Vermögensgegenständen		
18	- Auszahlungen für den Erwerb von Sachanlagen		
19	- Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen		
20	- Sonstige Investitionsauszahlungen		
21	<b>= Netto-Zahlungsströme aus Investitionstätigkeit</b> (Zeilen 13 bis 20)		
22	<b>Einzahlungen aus Kapitalerhöhungen u.a.</b>		
23	+ Einzahlungen aus Anleihen und Krediten		
24	- Auszahlungen von Dividenden u.a.		
25	- Auszahlungen für die Tilgung von Verbindlichkeiten		
26	<b>= Netto-Zahlungsströme aus Finanzierungstätigkeit</b> (Zeilen 22 bis 25)		
27	<b>Zahlungswirksame Veränderung des Finanzmittelfonds</b> (Summe aus den Zeilen 12, 21 und 26)		
28	<b>+/- Wechselkurs-, konsolidierungskreis- und bewertungsbedingte</b> Änderungen des Finanzmittelfonds		
29	+ Anfangsbestand des Finanzmittelfonds (zu Beginn der Periode)		
30	<b>= Finanzmittelfonds</b> (am Ende der Periode)		

*Abbildung 698 „Schema für eine Gesamtkapitalflussrechnung (direkt)“*

Eine solche Darstellung nach der direkten Methode bietet sich auch für die laufende Geschäftstätigkeit an. Dafür spricht auch, dass nach der internationalen Rechnungslegung bei einer Kapitalflussrechnung nur die direkte Methode zur Anwendung kommen soll, weil die Informationen daraus mit Blick auf die künftigen Cashflows erheblich besser sind. In Gemeinden, in denen ein Liquiditätsverbund der Kernverwaltung mit gemeindlichen Betrieben besteht, ist es durchaus sinnvoll, die gesamte Gesamtkapitalflussrechnung nach der direkten Methode darzustellen und nicht nur diese Ausweisung auf den Bereich der gemeindlichen Verwaltung zu beschränken.

### 3.3.6.3 Die Darstellung nach der indirekten Methode

Die Gemeinde muss für den Bereich „Laufende Geschäftstätigkeit“ in ihrer Gesamtkapitalflussrechnung eigenverantwortlich entscheiden, ob dieser Bereich ebenso nach der direkten Methode dargestellt werden soll wie die Bereiche „Investitionstätigkeit“ und „Finanzierungstätigkeit“ oder ob dieser Bereich nach der indirekten Methode dargestellt werden soll. Die Darstellung des Cashflows im Bereich „Laufende Geschäftstätigkeit“ der Gesamtkapitalflussrechnung kann wie nachfolgend aufgezeigt zu gliedern (vgl. Abbildung).

Die Gesamtkapitalflussrechnung bei Anwendung der indirekten Methode			
	Zahlungsströme	Ergebnis Geschäfts- jahr	Ergebnis Vor- jahr
		EUR	EUR
1	Ordentliches Ergebnis		
2	+ Abschreibungen auf das Anlagevermögen und Wertpapiere		

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

<b>Die Gesamtkapitalflussrechnung bei Anwendung der indirekten Methode</b>			
	des Umlaufvermögens		
3	- Zuschreibungen auf das Anlagevermögen		
4	- Gewinn aus der Veräußerung von Anlagevermögen		
5	+ Verlust aus dem Abgang von Anlagevermögen		
6	- Veränderung an Vorräten und geleisteten Anzahlungen auf Vorräte		
7	- Veränderung von Forderungen und sonstigen Vermögensgegenständen		
8	- Aktive Rechnungsabgrenzungsposten		
9	+ Veränderung anderer Aktiva, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind		
10	+ Veränderung an Rückstellungen		
11	+ Veränderung an Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen		
12	+ Erhaltene Anzahlungen		
13	+ Passive Rechnungsabgrenzungsposten		
14	- Veränderung anderer Passiva, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind		
15	<b>= Cashflow vor außerordentlichen Posten</b> (Zeilen 1 bis 14)		
16	+ Einzahlungen aus außerordentlichen Posten		
17	- Auszahlungen aus außerordentlichen Posten		
18	<b>= Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit</b> (= Zeilen 15, 16 und 17)		

*Abbildung 699 „Schema für eine Gesamtkapitalflussrechnung (indirekt)“*

### 3.4 Weitere Besonderheiten für die Gesamtkapitalflussrechnung

Für die Darstellung der Cashflows in der Gesamtkapitalflussrechnung sind auch das Bruttoprinzip und das Stetigkeitsprinzip, aber auch der Einheitsgrundsatz zu beachten. Die Gemeinde kann die in den o.a. Schemata aufgezeigten Positionen nach örtlichen Bedürfnissen weiter untergliedern. Außerdem müssen in der Kapitalflussrechnung neben den Beträgen aus dem Haushaltsjahr auch die Beträge aus dem Vorjahr angegeben werden. Soweit nach dem DRS 2 nicht ausdrücklich detaillierte Angaben in der Kapitalflussrechnung verlangt werden, können sie auch im Gesamtanhang gemacht werden.

### 3.5 Gesamtanhangsangaben zur Gesamtkapitalflussrechnung

Nach der Vorschrift ist dem Gesamtanhang eine Gesamtkapitalflussrechnung beizufügen. Gleichwohl muss der Gesamtanhang auch selbst Angaben über die Gesamtkapitalflussrechnung enthalten. Er hat z. B. die Definition sowie die Zusammensetzung des Finanzmittelfonds zu enthalten. Auch welche Zahlungsmittel, z. B. Barmittel und täglich fällige Sichteinlagen, und welche Zahlungsmitteläquivalente in den Finanzmittelfonds einbezogen worden sind, soll angegeben werden. Als Zahlungsmitteläquivalente können als Liquiditätsreserve gehaltene kurzfristige, äußerst liquide Finanzmittel, die jederzeit in Finanzmittel umgewandelt werden können und nur unwesentlichen Wertschwankungen unterliegen, in den Finanzmittelfonds einbezogen werden.

Im gemeindlichen Gesamtanhang sind auch bedeutende Zahlungsvorgänge sowie bestehende Verfügungsbeschränkungen für den Finanzmittelfonds durch die Gemeinde zu erläutern. Ebenso gehören zu den Gesamtanhangsangaben über die Gesamtkapitalflussrechnung die notwendigen Informationen über die örtlich gewählte Ermittlungsform (Bottom-up- und Top-down-Konzept) sowie über die gewählte Darstellungsform für den Tätigkeitsbereich „Laufende Verwaltungstätigkeit“.



**§ 52**  
**Beteiligungsbericht**

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

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

(2) <sup>1</sup>Im Bericht sind die Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen der Beteiligungen in einer Zeitreihe abzubilden, die das abgelaufene Geschäftsjahr, das Vorjahr und das Vorvorjahr umfasst. <sup>2</sup>Die Darstellung kann bei den Bilanzen auf die in § 266 des Handelsgesetzbuches in den Absätzen 2 und 3 mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten in der vorgeschriebenen Reihenfolge beschränkt werden. <sup>3</sup>Bei den Gewinn- und Verlustrechnungen können Erleichterungen nach § 276 des Handelsgesetzbuches unabhängig von der Einhaltung der dort beschriebenen Größenklassen in Anspruch genommen werden. <sup>4</sup>Werden bei den Beteiligungen für die Jahresabschlussanalyse Strukturbilanzen erstellt, können diese die vollständigen Bilanzen ersetzen.

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

**Erläuterungen zu § 52:**

**I. Allgemeines**

**1. Inhalte der Vorschrift**

Die Vorschrift trifft die näheren Bestimmungen zum gemeindlichen Beteiligungsbericht nach § 117 GO NRW. Dem Beteiligungsbericht sind die näheren Informationen über die gemeindlichen Betriebe enthalten, unabhängig davon, ob diese in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Rechtsform geführt werden. Er lenkt den Blick von der wirtschaftlichen Betrachtung im gemeindlichen Gesamtabschluss auf die Ziele, Ergebnisse und Leistungen der einzelnen Betriebe. Die Gemeinde muss daher ihren Informationsbedarf gegenüber ihren einzelnen Betrieben festlegen und diese verpflichten, ihr die gewünschten Informationen zur Verfügung zu stellen. Die Gemeinde ist aus diesem Grunde gehalten, bei der Ausgestaltung von Gründungsverträgen oder Satzungen für gemeindliche Betriebe darauf hinzuwirken, dass ihr das Recht eingeräumt wird, von ihren gemeindlichen Betrieben auch die notwendige Aufklärung und die Nachweise zu verlangen, die z. B. auch für die Aufstellung des Gesamtabschlusses sowie den gemeindlichen Beteiligungsbericht erforderlich sind (vgl. § 118 GO NRW).

Im gemeindlichen Beteiligungsbericht steht daher die wirtschaftliche Lage jedes einzelnen gemeindlichen Betriebes, seine erbrachten Leistungen und die Erfüllung des öffentlichen Zwecks zum betriebsbezogenen Abschlussstichtag im Blickpunkt und nicht die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde zum Stichtag des Gesamtabschlusses nach § 116 GO NRW. Um eine solche differenzierte Betrachtung der „unternehmerischen“ Betätigung der Gemeinde zu gewährleisten, muss der Beteiligungsbericht bestimmte Mindestinformationen über die gemeindlichen Betriebe enthalten. Der Bericht darf dabei nicht als ein Werk betrachtet werden, das jedes Jahr als neue Aufgabe zu erledigen ist. Die Fortführung der Aufgabenerledigung erfordert vielmehr, dass der Bericht durch den Aufbau einer Zeitreihe eine Vergleichbarkeit der Ergebnisse sichert und die betriebliche Entwicklung transpa-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 52 GemHVO NRW**

rent macht. Der gemeindliche Beteiligungsbericht ist daher jährlich bezogen auf den Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses fortzuschreiben.

Die aus „Konzernsicht“ der Gemeinde im Beteiligungsbericht enthaltenen Informationen über die Betriebe der Gemeinde sind unabhängig davon darin aufzunehmen, ob von der Gemeinde ein Gesamtabschluss aufzustellen ist und welche Betriebe in den Konsolidierungskreis für den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehen sind. Der gemeindliche Beteiligungsbericht muss daher die allgemein bestimmten Angaben zu jedem Betrieb der Gemeinde enthalten, denn in der Vorschrift wird nicht bestimmt, dass die Angaben für die gemeindlichen Betriebe in Abhängigkeit von ihrer zu erfüllenden Aufgabe oder von ihrer Größe offen zu legen sind. Es dürfte auch nicht ausreichend sein, lediglich in tabellarischer Form die Ziele der gemeindlichen Betriebe, die Erfüllung des öffentlichen Zwecks, die Beteiligungsverhältnisse, die Entwicklung der Bilanzen und der Gewinn- und Verlustrechnungen, die Leistungen der Beteiligungen, die wesentlichen Finanz- und Leistungsbeziehungen u.a. anzugeben und zu erläutern.

Zur Erstellung des Beteiligungsberichtes muss die (Kern-)Verwaltung der Gemeinde rechtzeitig die notwendigen Informationen von ihren gemeindlichen Betrieben erhalten. Diesen sind daher durch eine entsprechende Gestaltung der Satzungen, Gesellschaftsverträge usw. Berichtspflichten aufzuerlegen, wie es nach § 113 GO NRW die Vertretung der Gemeinde in Unternehmen und Einrichtungen erfordert und es für die Aufstellung des Gesamtabschlusses erforderlich ist (vgl. § 118 GO NRW). Um die notwendige Vernetzung zwischen mittelbarer und unmittelbarer gemeindlicher Verwaltung sicherzustellen, müssen die Interessen der Gemeinde auch bei den gemeindlichen Betrieben in ausreichendem Maße verfolgt werden. Der Beteiligungsbericht ist dem Rat und den Einwohnern zur Kenntnis zu bringen und zur Einsichtnahme verfügbar zu halten. Die Gemeinde hat auf die Möglichkeit zur Einsichtnahme in geeigneter Weise öffentlich hinzuweisen (vgl. § 117 Absatz 2 GO NRW).

**2. Grundsätze der Berichterstattung**

Bei der Erstellung des gemeindlichen Beteiligungsberichtes hat die Gemeinde auch Kriterien zu beachten, die, aufbauend auf den für jede Informationsvermittlung geltenden Bedingungen, spezifizierte Anforderungen an einen Bericht über die „unternehmerische“ Betätigung der Gemeinde stellen. Diese Anforderungen sind aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Lageberichterstattung abgeleitet worden (vgl. Abbildung).

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Richtigkeit</b>	Der Grundsatz verlangt eine der Realität entsprechende Darstellung der Angaben im Beteiligungsbericht, also eine Darstellung unter objektiver Betrachtung und Willkürfreiheit. Die Informationen müssen auch verlässlich und nachvollziehbar sein.
<b>Grundsatz der Vollständigkeit</b>	Der Grundsatz bedeutet, dass umfassend die wirtschaftliche der Betriebe, untergliedert in die Vermögens-, Schulden- und Ertragslage, darzustellen ist und dazu alle erreichbaren Informationsquellen ausgeschöpft werden müssen.
<b>Grundsatz der Klarheit</b>	Dem Grundsatz soll durch verständliche und übersichtliche Informationen Rechnung getragen werden. Dazu gehört, dass die Gemeinde bei der Darstellung im Beteiligungsbericht auf die Allgemeinverständlichkeit zu achten hat, aber auch darauf, dass sein Inhalt für den Leser nachvollziehbar wird. Dem Beteiligungsbericht muss der Leser entnehmen können, auf welche Tatsachen sich die Analysen und Schlussfolgerungen für die Haushaltswirtschaft und die Vermögens-, Schulden- und Er-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 52 GemHVO NRW**

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
	tragslage der Betriebe stützen. Dabei muss die notwendige Übersichtlichkeit gewährleistet werden.
<b>Grundsatz der Informationsabstufung</b>	Nach dem Grundsatz muss der Umfang der möglichen Information gegenüber dem Leser beachtet werden, sodass abhängig von der Vielzahl der örtlichen Aufgaben zu berichten ist, d. h. über Betriebe mit einem umfangreichen Aufgabenkatalog müssen mehr Informationen geboten werden als bei Betrieben mit einem kleineren Aufgabenkatalog.
<b>Grundsatz der Vergleichbarkeit</b>	Dem Grundsatz wird nachgekommen, wenn die Auswahlkriterien für die in den Beteiligungsbericht aufzunehmenden Informationen sowie die Darstellungsform grundsätzlich auch in den folgenden Haushaltsjahren beibehalten werden.
<b>Grundsatz der Ausgewogenheit</b>	Nach dem Grundsatz ist über die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Betriebe gleichermaßen und ausgewogen zu berichten. Im Zusammenhang mit dem Grundsatz der Vorsicht soll die wirtschaftliche Lage der Betriebe nicht zu pessimistisch dargestellt werden. Auch gebietet dieser Grundsatz, die Situation der Betriebe nicht zu optimistisch darzustellen.
<b>Grundsatz der Wesentlichkeit</b>	Der Grundsatz, der verlangt, die Informationen aus den gesammelten und bewerteten betrieblichen Daten auf den wesentlichen Kern hinsichtlich der ermittelten Risiken zu beschränken und eine Überfrachtung zu vermeiden.
<b>Grundsatz der Wirtschaftlichkeit</b>	Der Grundsatz, damit die gewählten Maßnahmen die beste Alternative für die Betriebe darstellen und Chancen und Risiken angemessen gegeneinander abgewogen werden.
<b>Grundsatz der Vorsicht</b>	Der Grundsatz verpflichtet zur Vorbeugung und Vermeidung einer zu optimistischen Darstellung in der Berichterstattung

*Abbildung 700 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung“*

### **3. Der Berichtsaufbau und gemeindliche Produktbereiche**

#### **3.1 Allgemeine Grundlagen**

Bei der Gestaltung des Beteiligungsberichts sind auch der Umfang und die Form der Gesamtsteuerung der Gemeinde zu berücksichtigen. Wenn diese produktorientiert ausgerichtet ist, sollte auch der Aufbau des Beteiligungsberichts darauf abgestellt werden. Die Gliederung der Inhalte des Beteiligungsberichtes könnte dann anhand der für die Verwaltung verbindlichen Produktbereiche orientiert vorgenommen werden. Mit einem produktorientierten Beteiligungsbericht würde eine Gesamtübersicht über die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben durch die gemeindlichen Betriebe möglich, unabhängig davon, von welchem Betrieb welche Beiträge im Einzelnen dazu erbracht werden. Wird ergänzend dazu noch ein Zusammenhang mit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung durch die Kernverwaltung der Gemeinde hergestellt, lässt sich auf einfache Art ein Gesamtbild über die gesamte Tätigkeit der Gemeinde und ggf. auch über ihre Leistungen entwickeln.

### 3.2 Die NKF-Produktbereiche

Die Gemeinden sind verpflichtet, für Steuerungs- und Informationszwecke sowie aus Gründen der Vergleichbarkeit der gemeindlichen Haushalte sowie für die Prüfung des Haushalts durch die Aufsichtsbehörde die erste Gliederungsstufe ihres Haushalts auf der Grundlage der 17 verbindlichen Produktbereiche auszugestalten, die vom Innenministerium bekannt gegeben worden sind. Die zur Abgrenzung der Produktbereiche vorgenommene Zuordnung, nach der u.a. die fachlichen Verwaltungsaufgaben und die wirtschaftlichen Betätigungen den sachlich betroffenen Produktbereichen zuzuordnen sind, ist gleichfalls verbindlich (vgl. nachfolgende Abbildung).

<b>Die Produktbereiche im NKF-Produktrahmen</b>		
01 Innere Verwaltung	07 Gesundheitsdienste	13 Natur- und Landschaftspflege
02 Sicherheit und Ordnung	08 Sportförderung	14 Umweltschutz
03 Schulträgeraufgaben	09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen	15 Wirtschaft und Tourismus
04 Kultur und Wissenschaft	10 Bauen und Wohnen	16 Allgemeine Finanzwirtschaft
05 Soziale Leistungen	11 Ver- und Entsorgung	17 Stiftungen
06 Kinder-, Jugend- und Familienhilfe	12 Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV	

*Abbildung 701 „Die Produktbereiche im NKF-Produktrahmen“*

Diese Vorgaben hat die Gemeinde bei der Gestaltung im Rahmen ihrer Veranschlagung im Haushaltsplan zu berücksichtigen (vgl. Nr. 1.2.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW 6300).

### 4. Die Gestaltung des Beteiligungsberichtes

Die Gliederung des Beteiligungsberichts und die Angaben zu den einzelnen gemeindlichen Betrieben sollen eine Beziehung zwischen den gebotenen Informationen und den dahinterstehenden gemeindlichen Aufgaben ermöglichen. Dies erleichtert einen Vergleich der Leistungen mit den Aufgaben sowie die Feststellung, ob die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde durch die verschiedenen gemeindlichen Betriebe nachhaltig gewährleistet ist. Dieser Bericht unterstützt zudem eine regelmäßige Aufgabenkritik und eine Analyse der Aufbauorganisation der Gemeinde insgesamt. Damit beinhaltet der Beteiligungsbericht bereits die international und national vorzunehmende Segmentberichterstattung, wenn er eine produktorientierte Betrachtung enthält.

Grundsätzlich soll eine Verpflichtung zur Segmentberichterstattung den Adressaten verlässliche und zur Prognose geeignete Informationen bereitstellen, um die Chancen- und Risikostrukturen transparent und vergleichbar zu machen und um einen besseren Einblick zu ermöglichen. Damit kommt einer solchen Art von Berichterstattung ein hoher Stellenwert zu, den der Beteiligungsbericht auch innehaben soll. Den Gemeinden bleibt es dabei freigestellt, über die gesetzlichen inhaltlichen Anforderungen hinausgehende Informationen in den Beteiligungsbericht aufzunehmen. Diese Zwecke sollen dazu beitragen, das Bild über die Aufgabenerledigung durch die gemeindlichen Betriebe zu verbessern und das Verständnis für die Geschäftsaktivitäten der Gemeinde zu fördern.

## **5. Beteiligungsbericht und Gesamtabschluss**

Der gemeindliche Beteiligungsbericht ist nach § 117 GO NRW i.V.m. § 49 Absatz 2 GemHVO NRW dem gemeindlichen Gesamtabschluss beizufügen, denn er vervollständigt das durch den Gesamtabschluss zu vermittelnde Bild über die gesamte wirtschaftliche Lage der Gemeinde. Soweit jedoch von einer Gemeinde kein gemeindlicher Gesamtabschluss aufzustellen ist, sollte der Beteiligungsbericht der Gemeinde dem gemeindlichen Jahresabschluss nach § 95 GO NRW beigefügt werden, der eine Gesamtbetrachtung ermöglichen muss.

In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass die gemeindliche Aufgabenerfüllung in Art und Umfang in der Zukunft durchaus Veränderungen unterliegen kann. So stellt z. B. die Veräußerung eines gemeindlichen Betriebes, der dann ggf. noch aus dem Konsolidierungskreis der Gemeinde ausscheidet, eine solche Veränderung dar. Auch durch Errichtung oder Erwerb neuer Betriebe verändert sich die Aufgaben- und Beteiligungsstruktur der Gemeinde, aber auch ggf. der gemeindliche Konsolidierungskreis, z. B. wenn ein neuer Betrieb darin aufgenommen werden muss.

Die gemeindliche Beteiligungsstruktur ist daher in Bezug auf den Konsolidierungskreis zu jedem Abschlussstichtag von der Gemeinde zu überprüfen und ggf. anzupassen. In diesen Fällen kann dann der gemeindliche Beteiligungsbericht hat zutreffend Auskunft über alle gemeindlichen Betriebe und deren Leistungsspektrum geben, unabhängig davon, ob sie in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Rechtsform geführt werden und auch, ob diese in den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehen.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Besondere Angabe- und Erläuterungspflichten):**

#### **1.01 Die Informationspflichten**

Die Vorschrift zählt die Angaben über die gemeindlichen Betriebe auf, die im Beteiligungsbericht der Gemeinde gesondert aufzuführen und zu erläutern sind. Es soll dadurch eine differenzierte Darstellung der Leistungsfähigkeit der Gemeinde erreicht und durch die Abbildung der Daten der Blick auf alle gemeindlichen Betriebe gelenkt werden. In die Darstellung im Beteiligungsbericht sind deshalb alle gemeindlichen Betriebe, unabhängig von ihrer Organisations- und Rechtsform, einzubeziehen. Diese Vorgaben verstärken die notwendige formale Vereinheitlichung der betrieblichen Daten und erhöhen deren Vergleichbarkeit unter Berücksichtigung der öffentlich-rechtlichen wie der privatrechtlichen Betriebsform. Die im Beteiligungsbericht enthaltenen Informationen ermöglichen dann den Adressaten des Berichtes, eine Beziehung zwischen den gebotenen Informationen und den dahinterstehenden gemeindlichen Aufgaben, die von den gemeindlichen Betrieben erledigt werden, herzustellen.

In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass die Verwendung des Begriffs „Beteiligung“ in Absatz 1 der Vorschrift, z. B. in Nummer 1 „Ziele der Beteiligung“, in Nummer 3 „Beteiligungsverhältnisse“ oder in Nummer 5 „Leistungen der Beteiligungen“ u.a. nicht allein auf der Grundlage der Vorschrift des § 108 GO NRW auszulegen ist. Für die Anwendung des Begriffs „Beteiligung“ nach dieser Vorschrift ist das gesamte Spektrum der gemeindlichen Aufgabenerfüllung der Gemeinde außerhalb ihrer Kernverwaltung in allen seinen Rechtsformen einzubeziehen. Die gesetzlich bestimmten wichtigen Informationen im gemeindlichen Beteiligungsbericht, der eine zutreffende Auskunft zu einer Vielzahl von örtlichen Sachverhalten bei der Gemeinde geben muss, werden nachfolgend dargestellt (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 52 GemHVO NRW**

<b>Informationen im gemeindlichen Beteiligungsbericht</b>	
<b>Der Beteiligungsbericht der Gemeinde soll Auskunft geben über:</b>	
- die Ziele der gemeindlichen Betätigung in Form von Betrieben.	Nummer 1
- die Erfüllung des öffentlichen Zwecks durch jeden Betrieb.	Nummer 2
- die Beteiligungsverhältnisse zu jedem Betrieb.	Nummer 3
- die Entwicklung der Bilanzen und der Gewinn- und Verlustrechnungen der einzelnen Betriebe.	Nummer 4
- die Leistungen der einzelnen Betriebe.	Nummer 5
- die wesentlichen Finanz- und Leistungsbeziehungen der Betriebe untereinander und mit der gemeindlichen Kernverwaltung.	Nummer 6
- der Zusammensetzung der Organe der einzelnen Betriebe.	Nummer 7
- den Personalbestand eines jeden Betriebes.	Nummer 8
- die Gesamtbezüge, Leistungen und sonstige Angaben aus dem Anhang.	-----

*Abbildung 702 „Informationen im gemeindlichen Beteiligungsbericht“*

Durch den Vergleich der betrieblichen Leistungen mit den Aufgaben wird transparent und nachprüfbar gemacht, ob die der Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde durch die verschiedenen gemeindlichen Betriebe auch nachhaltig gewährleistet ist. Für diese Zwecke dürfte es daher nicht ausreichend sein, die Angaben im gemeindlichen Beteiligungsbericht lediglich in tabellarischer Form zu machen. Der gemeindliche Beteiligungsbericht unterstützt aber auch eine regelmäßige Aufgabenkritik und eine Analyse der gesamten Aufbauorganisation der Gemeinde. Er soll deshalb auch vertiefte und notwendige Erkenntnisse für die produktorientierte Gesamtsteuerung der Gemeinde ermöglichen, die Aufgabenerfüllung der Gemeinde transparenter machen und das wirtschaftliche Handeln der Gemeinde stärken.

**1.1 Zu Nummer 1 (Angaben zu den Zielen):**

Die Vorschrift bestimmt ausdrücklich, dass im gemeindlichen Beteiligungsbericht nach § 117 der Gemeindeordnung die Ziele der Beteiligungen der Gemeinde gesondert anzugeben und zu erläutern sind. Diese Vorgabe steht in unmittelbarem Zusammenhang mit dem von den gemeindlichen Betrieben zu erfüllenden öffentlichen Zweck sowie der Festlegung, dass die wirtschaftliche Betätigung der Gemeinde nach Art und Umfang in einem angemessenen Verhältnis zur Leistungsfähigkeit der Gemeinde stehen muss (vgl. § 107 Absatz 1 Nummer 1 und 2 GO NRW). Der gesetzliche Rahmen sowie die örtlichen Gegebenheiten umschreiben dabei den Zielkorridor.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 52 GemHVO NRW**

Aus den örtlichen Visionen und Leitlinien (Leitbildern) lassen sich strategische und operative Ziele auch für die gemeindlichen Betriebe bestimmen, die dann für diese eine Leitorientierung entfalten können und sollen. Dadurch lassen sich die betriebliche Steuerung und die Aufgabenerfüllung bzw. Leistungen der Betriebe miteinander verknüpfen. Den Betrieben stehen dabei verschiedenen Handlungsmöglichkeiten offen, unter denen sie eine Auswahl zu treffen haben, um die angestrebten Ziele zu erreichen. Insgesamt gesehen sollte für jeden gemeindlichen Betrieb ein örtlich gestaltetes und handhabbares Zielsystem entstehen, in dem durch quantitative Sollgrößen wünschenswerte Zustände beschrieben werden, die in einem bestimmten Zeitraum erreicht werden sollen. Im Beteiligungsbericht können über die betrieblichen Ziele, ggf. auch über Zwischenziele, sachgerechte Informationen gegeben werden.

**1.2 Zu Nummer 2 (Angaben zum öffentlichen Zweck):**

Die Vorschrift bestimmt ausdrücklich, dass im gemeindlichen Beteiligungsbericht nach § 117 der Gemeindeordnung die Erfüllung des öffentlichen Zwecks durch die gemeindlichen Betriebe gesondert anzugeben und zu erläutern ist. Die Gemeinde darf sich zur Erfüllung ihrer Aufgaben wirtschaftlich betätigen, wenn ein öffentlicher Zweck die Betätigung erfordert (vgl. § 107 Absatz 1 Nummer 1 GO NRW). Eine solche Zwecksetzung für einen gemeindlichen Betrieb hat sich dabei an den Grundlagen der Gemeindeverfassung zu orientieren. Dabei ist z. B. zu berücksichtigen, dass die Gemeinde das Wohl ihrer Einwohner zu fördern hat (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Im Rahmen des gemeindlichen Beteiligungsberichtes soll für die gemeindlichen Betriebe aufgezeigt werden, ob und auf welche Weise durch ihre Leistungen das Wohl der Einwohner gefördert wird.

**1.3 Zu Nummer 3 (Angaben zu den Beteiligungsverhältnissen):**

Die Vorschrift bestimmt ausdrücklich, dass im gemeindlichen Beteiligungsbericht nach § 117 der Gemeindeordnung die Beteiligungsverhältnisse der Gemeinde gesondert anzugeben und zu erläutern sind. Dazu gehört auch unmittelbar die Vorgabe durch die Regelung in Absatz 3 der Vorschrift, dass dem Beteiligungsbericht eine Übersicht über die gemeindlichen Beteiligungen unter Angabe der Höhe der Anteile an jeder Beteiligung in Prozent beizufügen ist. Diese Verpflichtungen können z. B. dadurch erfüllt werden, dass mithilfe eines Organigramms ein Überblick über die gemeindlichen Betriebe gegeben wird.

Für die Aufnahme in die Übersicht sind zwar die unmittelbaren Beteiligungen der Gemeinde maßgeblich, jedoch ist es zur Erreichung der Übersicht über die wirtschaftlichen Verflechtungen der Gemeinde und unter dem Gesichtspunkt der jährlichen Erstellung eines Gesamtabchlusses geboten, möglichst auch die mittelbaren Beteiligungen anzugeben. Andererseits sollten die gemeindlichen Beteiligungsverhältnisse auch unter dem Gesichtspunkt der Einflussmöglichkeiten aufgezeigt werden, sodass ein Überblick in Tabellenform mit einer Darstellung in Gruppenform angebracht sein kann (vgl. Abbildung).

<b>Angaben über die gemeindlichen Beteiligungsverhältnisse</b>		
<b>Betriebe ohne fremde Anteilseigner</b>		
Namen der Betriebe	Anteilsverhältnis 100 v.H.	-----
<b>Betriebe mit einer gemeindlichen Beteiligung von über 50 v.H. bis unter 100 v.H.</b>		
Namen der Betriebe	Tatsächliches Anteilsverhältnis	Namen und Anteile der Anteilseigner

<b>Angaben über die gemeindlichen Beteiligungsverhältnisse</b>		
<b>Betriebe mit einer gemeindlichen Beteiligung von über 20 v.H. bis 50 v.H.</b>		
Namen der Betriebe	Tatsächliches Anteilsverhältnis	Namen und Anteile der Anteilseigner
<b>Betriebe mit einer gemeindlichen Beteiligung von über 5 v.H. bis 20 v.H.</b>		
Namen der Betriebe	Tatsächliches Anteilsverhältnis	Namen und Anteile der Anteilseigner
<b>Betriebe mit einer gemeindlichen Beteiligung bis 5 v.H.</b>		
Namen der Betriebe	Tatsächliches Anteilsverhältnis	Namen und Anteile der Anteilseigner

*Abbildung 703 „Angaben über gemeindliche Beteiligungsverhältnisse“*

In der nach Absatz 3 der Vorschrift dem Beteiligungsbericht beizufügenden Übersicht über die gemeindlichen Beteiligungen unter Angabe der Höhe der Anteile an jeder Beteiligung brauchen weder die Anteile der Anteilseigner noch deren Namen enthalten sein.

**1.4 Zu Nummer 4 (Angaben zur Entwicklung der Jahresergebnisse):**

Die Vorschrift bestimmt ausdrücklich, dass im gemeindlichen Beteiligungsbericht nach § 117 der Gemeindeordnung die Entwicklung der Bilanzen und der Gewinn- und Verlustrechnungen der letzten drei Abschlussstichtage der gemeindlichen Betriebe gesondert anzugeben und zu erläutern sind. Die Darstellung der Entwicklung der Jahresergebnisse der einzelnen Betriebe wird dabei durch Absatz 2 dieser Vorschrift näher bestimmt. Danach sind im Beteiligungsbericht die Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen der Beteiligungen in einer Zeitreihe abzubilden, die das abgelaufene Geschäftsjahr, das Vorjahr und das Vorvorjahr umfasst.

Die Darstellung kann bei den Bilanzen auf die in § 266 des Handelsgesetzbuches in den Absätzen 2 und 3 mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten in der vorgeschriebenen Reihenfolge beschränkt werden. Bei den Gewinn- und Verlustrechnungen können Erleichterungen nach § 276 des Handelsgesetzbuches unabhängig von der Einhaltung der dort beschriebenen Größenklassen in Anspruch genommen werden. Werden bei den Beteiligungen für die Jahresabschlussanalyse Strukturbilanzen erstellt, können diese die vollständigen Bilanzen ersetzen. Diese rechtlichen Vorgaben sind von der Gemeinde bei der Aufbereitung der betrieblichen Daten zu beachten.

**1.5 Zu Nummer 5 (Angaben zu den Leistungen der Beteiligungen):**

Die Vorschrift bestimmt ausdrücklich, dass im gemeindlichen Beteiligungsbericht nach § 117 der Gemeindeordnung die Leistungen der Beteiligungen, bei wesentlichen Beteiligungen mit Hilfe von Kennzahlen, gesondert anzugeben und zu erläutern sind. Die Gemeinde kann sich bei der Gestaltung der Angaben zu den Leistungen der gemeindlichen Betriebe an der eigenen Haushaltsplangestaltung orientieren, denn nach dem NKF sind für die gemeindliche Aufgabenerfüllung produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festzulegen sowie Leistungskennzahlen zur Zielerreichung zu bestimmen. Die Leistungskennzahlen können dann auch von der Gemeinde neben den Zielen zur Grundlage der Gestaltung der Steuerung und Erfolgskontrolle bei den gemeindlichen Betrieben gemacht werden.

Die Festlegung der gemeindlichen Leistungskennzahlen muss daher deren Funktion und Zweck sowie den möglichen Nutzen berücksichtigen. Für die Betriebe gilt es daher z. B. ihre Leistungskennzahlen so auszuwählen, dass diese zielbezogen, wirkungsorientiert und steuerungsrelevant sind, für die Adressaten eindeutig, glaubwürdig und verständlich sind und daher von ihnen im Rahmen des jährlichen Betriebsergebnisses auch interpretiert werden können. Deshalb muss auch immer ein zeitnaher Bezug der betrieblichen Leistungen zu den betrieblichen Ereignissen und dessen gemessenen Wirkungen bestehen, damit mithilfe der Leistungskennzahlen darüber geurteilt und die Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle des jährlichen Wirtschaftens der Betriebe darauf ausgerichtet werden kann. Vor einem dauerhaften Einsatz bedarf es daher der Prüfung der Tauglichkeit der ausgewählten Leistungskennzahlen für den vorgesehenen Zweck.

#### **1.6 Zu Nummer 6 (Angaben zu den Finanz- und Leistungsbeziehungen):**

Die Vorschrift bestimmt ausdrücklich, dass im gemeindlichen Beteiligungsbericht nach § 117 der Gemeindeordnung die wesentlichen Finanz- und Leistungsbeziehungen der Beteiligungen untereinander und mit der Gemeinde, gesondert anzugeben und zu erläutern sind. Die wirtschaftliche Lage der gemeindlichen Betriebe wird hauptsächlich durch ihre Geschäftstätigkeit mit Dritten bestimmt. Dabei ist aber zu berücksichtigen, dass für den einzelnen Betrieb ein Dritter auch ein gemeindlicher Betrieb sein kann. Daher ist es sachgerecht, im Beteiligungsbericht gesonderte Angaben über die Finanz- und Leistungsbeziehungen zu fordern, die innerhalb des „gemeindlichen Konzerns“ bestehen.

Diese Pflicht ist ein Schritt in die Richtung des gemeindlichen Gesamtabschlusses, mit dem die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde (gemeindliche Verwaltung und Betriebe) dargestellt wird. In den gemeindlichen Gesamtabschluss werden dabei nur Geschäftsvorfälle einbezogen, die mit Dritten außerhalb des „gemeindlichen Konzerns“ bestehen. Die Aufbereitung der Angaben zu den Finanz- und Leistungsbeziehungen im gemeindlichen Beteiligungsbericht dar, der auch der Aufstellung des Gesamtabschlusses der Gemeinde dient (vgl. § 50 GemHVO NRW i.V.m. z. B. § 303 „Schuldenkonsolidierung“, § 305 „Aufwands- und Ertragskonsolidierung“). Aus Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten sollten die Angaben im Beteiligungsbericht auf die wesentlichen Finanz- und Leistungsbeziehungen beschränkt werden.

#### **1.7 Zu Nummer 7 (Angaben zu den Organen der Beteiligungen):**

Die Vorschrift bestimmt ausdrücklich, dass im gemeindlichen Beteiligungsbericht nach § 117 der Gemeindeordnung die Zusammensetzung der Organe der Beteiligungen der Gemeinde gesondert anzugeben und zu erläutern ist. Die Zahl und der Umfang der anzugebenden Organe der gemeindlichen Betriebe sind dabei von der gesellschaftsrechtlichen bzw. privatrechtlichen Form der wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Betätigung der Gemeinde abhängig. So stellen z. B. bei der Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) die Gesellschafterversammlung (Beschlussorgan), die Geschäftsführung (geschäftsführendes Organ) und der Aufsichtsrat (Kontrollorgan) die Organe dieser Gesellschaftsform dar. Bei einer Aktiengesellschaft sind die Organe der Vorstand, der Aufsichtsrat und die Hauptversammlung. Entsprechend bestehen Organe auch bei anderen juristischen Personen. Die Angaben über die Organe können nur dann ihren Zweck erfüllen, wenn auch deren Zusammensetzung angegeben wird. Es soll dadurch insbesondere auch Transparenz über die persönlichen Verflechtungen der Verantwortlichen in der Gemeinde geschaffen werden.

#### **1.8 Zu Nummer 8 (Angaben zum Personalbestand jeder Beteiligung):**

Die Vorschrift bestimmt ausdrücklich, dass im gemeindlichen Beteiligungsbericht nach § 117 der Gemeindeordnung der Personalbestand jedes gemeindlichen Betriebes gesondert anzugeben und zu erläutern ist. Zur Gestal-

tung dieser Angabepflicht kann dabei auf Muster des Stellenplans oder der Stellenübersicht zurückgegriffen werden. Es bieten sich entsprechend auch Angaben dazu aus dem Vorjahr an, z. B. die Zahl der tatsächlich besetzten Stellen zum 30.06. des Vorjahres an. Andererseits kann auch eine mehrjährige Zeitreihe sachgerecht sein, die dann an den Vorgaben des Satzes 1 des Absatzes 2 der Vorschrift orientiert werden könnte, sodass Angaben zum Personalbestand eines jeden gemeindlichen Betriebes mindestens über einen Zeitraum von drei Jahren anzugeben wären.

## **2. Zu Absatz 2 (Informationen über betriebliche Daten):**

### **2.01 Allgemeine Sachlage**

Die Vorschrift bestimmt verschiedene Sachverhalte, die im gemeindlicheneteiligungsbericht darzustellen sind. Dazu gehören z. B. die Abbildung der Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen der Betriebe in einer Zeitreihe, die Beschränkung der Bilanzen auf die in § 266 des Handelsgesetzbuches in den Absätzen 2 und 3 mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten in der vorgeschriebenen Reihenfolge und der Ersatz der vollständigen Bilanzen durch Strukturbilanzen. Soweit in dieser Vorschrift auf Vorschriften des Handelsgesetzbuches verwiesen wird, finden diese in der Fassung des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105), zuletzt geändert durch Gesetz vom 24. August 2002 (BGBl. I S. 3412), entsprechende Anwendung und sind im Abschnitt 3 des Kapitels „Haushaltsrechtliche Regelungstexte“ enthalten.

### **2.1 Zu Satz 1 (Zeitreihe bei Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen):**

In der Vorschrift wird bestimmt, dass im gemeindlicheneteiligungsbericht die Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen der gemeindlichen Betriebe (Beteiligungen) in einer Zeitreihe abzubilden sind, die das abgelaufene Geschäftsjahr, das Vorjahr und das Vorvorjahr umfasst. Dadurch kann die Entwicklungsfähigkeit der gemeindlichen Betriebe besser nachvollzogen werden.

### **2.2 Zu Satz 2 (Darstellung der Bilanzen):**

#### **2.2.1 Allgemeine Inhalte**

In der Vorschrift wird ausdrücklich bestimmt, dass die Darstellung der betrieblichen Bilanzen auf die in § 266 des Handelsgesetzbuches in den Absätzen 2 und 3 mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten in der vorgeschriebenen Reihenfolge beschränkt werden kann. Die Gemeinde muss sich in diesem Fällen eigenverantwortlich entscheiden, ob sie von der Vereinfachung Gebrauch macht. Eine reduzierte Darstellung der Bilanzen der gemeindlichen Betriebe darf die erwünschten Informationen nicht beeinträchtigen.

#### **2.2.2 Die Anwendung des § 266 HGB**

Nach dieser handelsrechtlichen Vorschrift ist die Bilanz in Kontoform aufzustellen. Dabei können die Darstellungen in der Bilanz auf die in § 266 des Handelsgesetzbuches in den Absätzen 2 und 3 mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten in der vorgeschriebenen Reihenfolge beschränkt werden. Die großen und mittelgroßen Kapitalgesellschaften (vgl. § 267 Absatz 3 HGB) haben auf der Aktivseite ihrer Bilanz die in Absatz 2 und auf der Passivseite die in Absatz 3 bezeichneten Posten gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge auszuweisen. Kleine Kapitalgesellschaften (vgl. § 267 Absatz 1 HGB) brauchen nur eine verkürzte Bilanz aufzustellen, in die nur die in den Absätzen 2 und 3 mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten ge-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 52 GemHVO NRW**

sondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge aufgenommen werden. So müssen mindestens in der Bilanz der einzelnen gemeindlichen Betriebe folgende Posten ausgewiesen sein (vgl. Abbildung).

<b>Die Struktur der Bilanz nach § 266 HGB</b>	
<b>AKTIVA</b>	<b>PASSIVA</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>A. Anlagevermögen,               <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Immaterielle Vermögensgegenstände,</li> <li>II. Sachanlagen,</li> <li>III. Finanzanlagen,</li> </ul> </li> <li>B. Umlaufvermögen,               <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Vorräte,</li> <li>II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände,</li> <li>III. Wertpapiere,</li> <li>IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks,</li> </ul> </li> <li>C. Rechnungsabgrenzungsposten</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>A. Eigenkapital:               <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Gezeichnetes Kapital;</li> <li>II. Kapitalrücklage;</li> <li>III. Gewinnrücklagen:</li> <li>IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag;</li> <li>V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.</li> </ul> </li> <li>B. Rückstellungen:</li> <li>C. Verbindlichkeiten:</li> <li>D. Rechnungsabgrenzungsposten.</li> </ul>

*Abbildung 704 „Die Struktur der Bilanz nach § 266 HGB“*

Diese reduzierte Darstellung der Bilanz kann unabhängig von der Größe der Kapitalgesellschaften für jedes Unternehmen und jede Einrichtung im Beteiligungsbericht abgebildet werden, wenn nicht eine für die Jahresabschlussanalyse aufgestellte Strukturbilanz ausreichend ist.

**2.3 Zu Satz 3 (Darstellung der Gewinn- und Verlustrechnung):**

**2.3.1 Allgemeines**

Die Vorschrift lässt auch zu, dass für die Abbildung der Gewinn- und Verlustrechnungen der gemeindlichen Betriebe im Beteiligungsbericht der Gemeinde die Erleichterungen nach § 276 des Handelsgesetzbuches in Anspruch genommen werden können. Nach dieser handelsrechtlichen Vorschrift dürfen kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften die Posten nach § 275 Absatz 2 Nummer 1 bis 5 oder Absatz 3 Nummer 1 bis 3 und 6 HGB zu einem Posten unter der Bezeichnung "Rohergebnis" zusammenfassen. Kleine Kapitalgesellschaften brauchen außerdem die in § 277 Absatz 4 Satz 2 und 3 HGB verlangten Erläuterungen zu den Posten "außerordentliche Erträge" und "außerordentliche Aufwendungen" nicht zu machen. Die Gemeinde muss sich in diesen Fällen eigenverantwortlich entscheiden, ob sie von der Vereinfachung Gebrauch macht. Eine reduzierte Darstellung der Bilanzen der gemeindlichen Betriebe darf die erwünschten Informationen nicht beeinträchtigen.

**2.3.2 Die Anwendung des § 276 HGB**

**2.3.2.1 Allgemeine Inhalte**

Bei der Aufstellung der Gewinn- und Verlustrechnungen der Unternehmen und Einrichtungen ist zu beachten, ob das Gesamtkostenverfahren oder das Umsatzkostenverfahren zur Anwendung kommt. Bei der Auswahl des Verfahrens kommen als Kriterien regelmäßig deren Aussagefähigkeit, die Transparenz und die Vergleichbarkeit sowie das Informationsinteresse der Adressaten des betrieblichen Jahresabschlusses in Betracht. Zu berücksichtigen ist aber auch, ob von der Gemeinde ein Gesamtabschluss aufzustellen ist.

### 2.3.2.2 Die Gliederung beim Gesamtkostenverfahren

Das Gesamtkostenverfahren (GKV) ist leistungsbezogen und weist alle Herstellungskosten des gemeindlichen Betriebes unabhängig davon aus, ob die betriebliche Gesamtleistung (Produkte und sonstige Leistungen) auch am Markt abgesetzt worden sind. Die Gegenüberstellung der gesamten Produktionskosten und der Gesamtleistung führt z. B. dazu, dass der Ausweis der Umsatzerlöse um Bestandsveränderungen und aktivierte Eigenleistungen erweitert werden muss. Der entstandene Aufwand wird dabei nach den wichtigsten Aufwandsarten verteilt. Nach § 276 Absatz 2 HGB sind bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens in der Gewinn- und Verlustrechnung der einzelnen gemeindlichen Betriebe eine Vielzahl von Posten auszuweisen (vgl. Abbildung).

<b>Die Gliederung der GuV beim Gesamtkostenverfahren</b>
1. Umsatzerlöse
2. Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen
3. andere aktivierte Eigenleistungen
4. sonstige betriebliche Erträge
5. Materialaufwand:
a) Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren
b) Aufwendungen für bezogene Leistungen
6. Personalaufwand:
a) Löhne und Gehälter
b) soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung, davon für Altersversorgung
7. Abschreibungen:
a) auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen sowie auf aktivierte Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs
b) auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die in der Kapitalgesellschaft üblichen Abschreibungen überschreiten
8. sonstige betriebliche Aufwendungen
9. Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen
10. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen
11. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen
12. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon an verbundene Unternehmen
14. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit
15. außerordentliche Erträge
16. außerordentliche Aufwendungen
17. außerordentliches Ergebnis
18. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
19. sonstige Steuern
20. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

*Abbildung 705 „Die Gliederung der GuV beim Gesamtkostenverfahren“*

Eine reduzierte Darstellung der Gewinn- und Verlustrechnungen der gemeindlichen Betriebe darf die erwünschten Informationen nicht beeinträchtigen.

### 2.3.2.3 Die Gliederung beim Umsatzkostenverfahren

Das Umsatzkostenverfahren (UKV) ist grundsätzlich umsatzbezogen, denn es weist die Herstellungskosten des gemeindlichen Betriebes abhängig davon aus, in welchem Umfang die betrieblichen Produkte und Leistungen am Markt abgesetzt worden sind, und unabhängig davon in welchem Wirtschaftsjahr die Herstellungskosten für den gemeindlichen Betrieb entstanden sind. Die Herstellungskosten der nicht verkauften betrieblichen Erzeugnisse werden deshalb nicht in der Gewinn- und Verlustrechnung des Betriebes, sondern in der Bilanz als Halb- oder

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 52 GemHVO NRW**

Fertigfabrikate angesetzt. Der entstandene Aufwand wird dabei nach den betrieblichen Arbeitsbereichen verteilt. Nach § 276 Absatz 3 HGB sind bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens in der Gewinn- und Verlustrechnung der einzelnen gemeindlichen Betriebe eine Vielzahl von Posten auszuweisen (vgl. Abbildung).

<b>Die Gliederung der GuV beim Umsatzkostenverfahren</b>
1. Umsatzerlöse
2. Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen
3. Bruttoergebnis vom Umsatz
4. Vertriebskosten
5. allgemeine Verwaltungskosten
6. sonstige betriebliche Erträge
7. sonstige betriebliche Aufwendungen
8. Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen
9. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen
10. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen
11. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
12. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon an verbundene Unternehmen
13. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit
14. außerordentliche Erträge
15. außerordentliche Aufwendungen
16. außerordentliches Ergebnis
17. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
18. sonstige Steuern
19. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.

*Abbildung 706 „Die Gliederung der GuV beim Umsatzkostenverfahren“*

Eine reduzierte Darstellung der Gewinn- und Verlustrechnungen der gemeindlichen Betriebe darf die erwünschten Informationen nicht beeinträchtigen.

#### **2.4 Zu Satz 4 (Zulassung von Strukturbilanzen):**

In der Vorschrift wird ausdrücklich für den gemeindlichen Berichtsbericht bestimmt, dass bei den gemeindlichen Betrieben, die für die Jahresabschlussanalyse eine Strukturbilanz erstellen, diese Bilanz die vollständige Jahresabschlussbilanz ersetzen kann. Dadurch wird der Gemeinde die Möglichkeit gegeben, nicht zusätzlich zu den erstellten Strukturbilanzen aus der Jahresabschlussanalyse noch die vollständigen Bilanzen der gemeindlichen Betriebe im Berichtsbericht abdrucken zu müssen. Die Gemeinde muss sich in diesen Fällen eigenverantwortlich entscheiden, ob sie von der Vereinfachung Gebrauch macht. Die zugelassene Vereinfachung darf dabei die Erreichung der Informationsziele nicht gefährden.

#### **3. Zu Absatz 3 (Übersicht über die gemeindlichen Betriebe):**

##### **3.1 Allgemeine Sachlage**

Der Verpflichtung, dem Bericht eine Übersicht über die gemeindlichen Betriebe beizufügen, kann z. B. dadurch nachgekommen werden, dass mithilfe eines Organigramms ein Überblick über diese Betriebe gegeben wird. Maßgeblich für die Aufnahme in die Übersicht sind zwar die unmittelbaren Beteiligungen der Gemeinde, jedoch ist es zur Erreichung der Übersicht über die wirtschaftlichen Verflechtungen der Gemeinde und unter dem Gesichtspunkt der jährlichen Erstellung eines Gesamtabschlusses geboten, möglichst auch die mittelbaren Beteiligungen anzugeben. Wenn nicht in den Erläuterungen zu den einzelnen gemeindlichen Betrieben die sonstigen

Anteilseigner angegeben werden, bedarf es ggf. noch ergänzender Erläuterung zur Gesamtübersicht über die gemeindlichen Betriebe.

### **3.2 Die örtliche Übersicht über die gemeindlichen Betriebe**

#### **3.2.1 Die Erstellung einer örtlichen Übersicht**

Das Erfordernis, zu unterschiedlichen Zwecken nicht nur die Betriebe der Gemeinde in öffentlich-rechtlicher und privatrechtlicher Form, sondern auch ihre Verknüpfungen untereinander, ggf. mit anderen Gemeinden oder sonstigen Dritten, in das haushaltswirtschaftliche Geschehen der Gemeinde einzubeziehen, bringt es mit sich, dass eine aufzählende Form allein nicht ausreichend ist, sondern um eine bildhafte Darstellung der örtlichen Verhältnisse für unterschiedliche Sachverhalte ergänzt werden muss (vgl. Abbildung).

<b>Örtliche Übersichten über die gemeindlichen Betriebe</b>
<b>Für die Darstellung des Zusammenhangs gemeindlicher Betriebe bieten sich unterschiedliche Übersichten an, z. B. über:</b>
- die Betriebe der Gemeinde in öffentlich-rechtlicher Form.
- die Betriebe der Gemeinde in privatrechtlicher Form.
- den Konsolidierungskreis nach § 50 Absatz 1 GemHVO NRW.
- den Konsolidierungskreis nach § 50 Absatz 2 GemHVO NRW.
- den Konsolidierungskreis nach § 50 Absatz 3 GemHVO NRW.
- die Betriebe der Gemeinde von untergeordneter Bedeutung (§ 116 Absatz 3 GO NRW).

*Abbildung 707 „Örtliche Übersichten über die gemeindlichen Betriebe“*

In diesem Zusammenhang ist es z. B. sachlich sinnvoll, die Übersicht über die Beteiligungsstruktur der Gemeinde einerseits in Beteiligungen an gemeindlichen Betrieben in öffentlich-rechtlicher Form und an gemeindlichen Betrieben in privatrechtlicher Form zu trennen. Andererseits bietet es sich nicht in jedem Fall an, bei Beteiligungen mehrerer Gemeinde an Betrieben in öffentlich-rechtlicher Form den Umfang der „Anteile jeder Gemeinde“ in Prozent - wie bei einer privatrechtlichen Beteiligung – anzugeben, denn es kann bei Betrieben grundsätzlich auch eine Trägerschaft der Gemeinde bestehen. Der Anlass oder die Grundlage einer Beteiligung oder Trägerschaft in öffentlich-rechtlicher Form besteht regelmäßig in der Übertragung gemeindlicher Aufgaben und nicht in der Hingabe von Kapital an den gemeindlichen Betrieb. Der jeweilige Beteiligungsumfang der Gemeinde kann dabei dadurch klargestellt werden, dass zum betreffenden Betrieb mindestens die Anzahl der beteiligten Gemeinden angegeben wird.

#### **3.2.2 Das Beispiel für eine Übersicht über die gemeindlichen Betriebe**

Die nachfolgende Abbildung zeigt die vielfältigen Formen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung auf. Das Schema zeigt dazu beispielhaft die privatrechtliche Beteiligungsstruktur einer Stadt auf (Quelle: Musterbeispiel der Stadt Münster), das noch um die Betriebe in öffentlich-rechtlicher Form zu ergänzen wäre (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 52 GemHVO NRW**

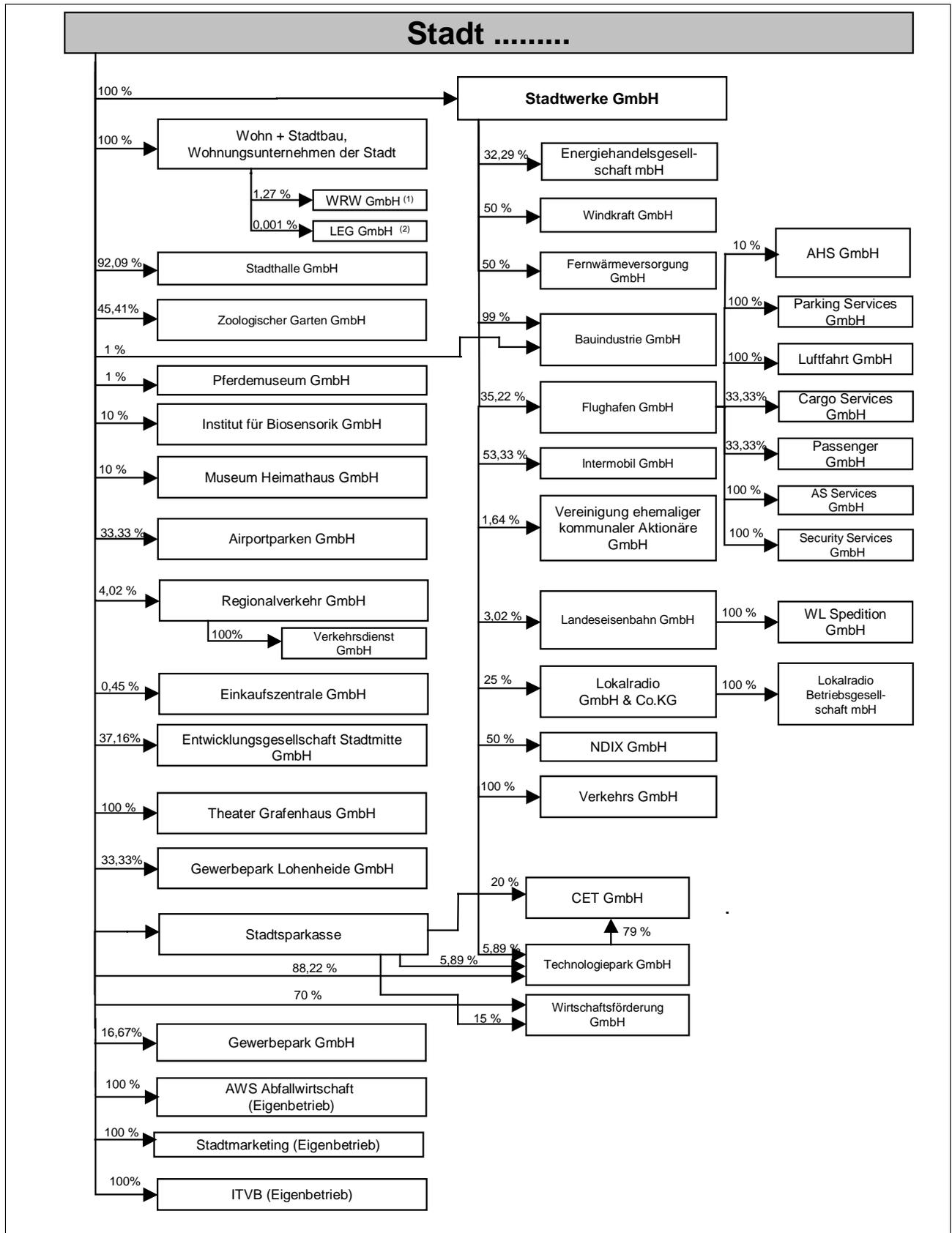


Abbildung 708 „Ein Beispiel für eine Übersicht über gemeindliche Betriebe“

### **3.2.3 Angaben zum Umfang der Beteiligung**

Die Abbildung belegt, dass die vielfältigen Formen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung durch gemeindliche Betriebe es erforderlich machen, von jeder Gemeinde einen Gesamtabchluss aufstellen zu lassen. In dieser Übersicht ist zu allen gemeindlichen Betrieben die Höhe der gemeindlichen Anteile in Prozent bzw. der Umfang der gemeindlichen Trägerschaft anzugeben. Die Regelung „Höhe der Anteile an jeder Beteiligung in Prozent“ reduziert die gemeindlichen Angabepflichten nicht auf privatrechtliche Gesellschaftsformen. Unter der Festlegung werden vielmehr auch öffentlich-rechtliche Organisations- und Rechtsformen erfasst.

In dieser Übersicht wird transparent gemacht, zu welchen Unternehmen und Einrichtungen und in welchem Umfang die Gemeinde eine dauernde Verbindung hergestellt hat, die dem eigenen Geschäftsbetrieb dienen soll. Die Angabe der Beteiligungshöhe gibt dafür zusätzliche Anhaltspunkte. Sie ist jedoch für sich allein nicht ausreichend und entscheidend, auch wenn sich die Verhältnisse in der Gemeinde darin widerspiegeln. Vielmehr ist die Beteiligungsabsicht ausschlaggebend, die durch den Beteiligungsbericht offen gelegt werden soll.

Die zu erstellende Übersicht wäre überfrachtet, wenn sie zusätzlich zur Darstellung der Beteiligungsverhältnisse auch noch die möglichen Arten von Beziehungen, die zwischen der Gemeinde und ihren gemeindlichen Betrieben bestehen, z. B. Finanz- und/oder Leistungsbeziehungen, aufzeigen müsste. Derartige Informationen sind Teil der betriebsbezogenen Erläuterungen im Beteiligungsbericht und können dort ergänzend in schematischer Form aufgezeigt werden. Es ist von der Gemeinde bereits im Rahmen der Aufstellung der Haushaltssatzung nach § 78 GO NRW und des Jahresabschlusses nach § 95 GO NRW sowie des Gesamtabchlusses nach § 116 GO NRW eigenverantwortlich zu entscheiden, ob den gesetzlich bestimmten Unterlagen, die auch Auskunft über die gemeindlichen Betriebe geben müssen, eine bildhafte Darstellung im o.a. Sinne beigefügt wird.

XXXXXXXXXXXX

## **Achter Abschnitt**

# **Sonderbestimmungen für die erstmalige Bewertung von Vermögen und die Eröffnungsbilanz**

### **1. Allgemeines**

Dieser Abschnitt enthält ergänzend alle wesentlichen Vorgaben zum Inhalt und zur Aufstellung der Eröffnungsbilanz der Gemeinde nach den Regeln des § 92 GO NRW. Die besonderen Bewertungsvorschriften erleichtern die Bewertung des Gemeindevermögens und verringern den Aufwand der Gemeinden bei der Umstellung auf die Doppik (vgl. §§ 55 und 56 GemHVO NRW). Die Regelungen sind in einem eigenen Abschnitt zusammengefasst worden, weil diese nicht für den „Dauerbetrieb“ der Gemeinde gelten. Die Bestimmungen berücksichtigen die öffentliche Aufgabenstellung der Gemeinden und stellen die Nachprüfbarkeit und Vergleichbarkeit der gemeindlichen Eröffnungsbilanz sicher.

Die Eröffnungsbilanz der Gemeinde bildet einen wesentlichen Bestandteil des neuen gemeindlichen Haushaltsrechts und stellt den Beginn und die Grundlage einer neuen haushaltswirtschaftlichen Zeit für die Gemeinden dar. Sie wird für die Gemeinde und ihre Bürgerinnen und Bürger eine erhebliche Bedeutung haben. Erstmals wird im gemeindlichen Bereich eine systematische Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden vorgenommen, aus der die wirtschaftliche Lage der Gemeinde erkennbar ist. Hierbei werden auch die (kaufmännischen) Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung genutzt, soweit nicht die Besonderheiten des gemeindlichen Haushaltswesens Abweichungen davon erforderlich machen. Dabei dient die Erfassung der gemeindlichen Vermögensgegenstände und Schulden nicht speziell der Darstellung in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz, sondern der zielorientierten sowie der stetigen Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben vor Ort (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW).

### **2. Die Bedeutung der Eröffnungsbilanz**

Der Eröffnungsbilanz als der ersten Bilanz der Gemeinde kommt eine Sonderstellung zu. In kurzer Zeit sind sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden der Gemeinde bei laufender Geschäftstätigkeit zu erfassen und zu bewerten. Diese Wertermittlung für die Eröffnungsbilanz soll auf der Basis von vorsichtig geschätzten Zeitwerten erfolgen. Die für die Erstellung der Eröffnungsbilanz erforderliche Inventarisierung und Bewertung des gesamten Vermögens- und Schuldenbestandes bedeutet für die Gemeinde einen erheblichen Aufwand. Die Erstellung der Eröffnungsbilanz wird auch unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten betrachtet. Deshalb sind bei dieser Ausgangslage besondere Vereinfachungsregeln zugelassen worden. Die wichtigen Besonderheiten und Vorgehensweisen bei der Bewertung von Aktiva und Passiva im Rahmen der Eröffnungsbilanz werden gesondert unter der Vorschrift des § 55 GemHVO NRW erläutert.

Die Eröffnungsbilanzen der Gemeinden müssen einheitlich gegliedert sein. Die Mindestgliederung der Aktiv- sowie der Passivseite der Bilanz ergibt sich durch den Verweis auf § 41 GemHVO NRW. Jeder Eröffnungsbilanz ist ein Anhang mit Forderungsspiegel und Verbindlichkeitspiegel beizufügen, sodass die gewählten Ansatz- und Bewertungsmethoden, aber auch z. B. Abweichungen von der Mindestgliederung der Bilanz, transparent gemacht werden. Die Eröffnungsbilanz ist zudem ein Gegenstand der Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss. Sie bedarf anschließend der Feststellung durch Beschluss des Rates der Gemeinde. Die Eröffnungsbilanz ist zudem ein eigenständiges Prüfungsobjekt der überörtlichen Prüfung.

### 3. Die Vorschriften zur gemeindlichen Eröffnungsbilanz

#### 3.1 Die Gesamtübersicht über die Vorschriften

Die Eröffnungsbilanz steht am Beginn der doppischen Rechnungslegung der Gemeinde, die deshalb – wie handelsrechtlich für jeden Kaufmann zu Beginn seiner Tätigkeit vorgeschrieben – ein den tatsächlichen Verhältnissen der Vermögens- und Schuldenlage entsprechendes Bild vermitteln muss. Auch wird die Bewertung von sämtlichen Vermögensgegenständen und Schulden nicht als Selbstzweck verstanden. Die Maßgabe für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz soll deshalb eine zügige und in der Grundausrichtung konsistente Bewertung des gemeindlichen Vermögens unter Berücksichtigung des Wirtschaftlichkeitsprinzips und der Wesentlichkeit sein.

Der achte Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung enthält zu vielen Sachverhalten der gemeindlichen Eröffnungsbilanz gesonderte Vorschriften. Diese Bestimmungen beruhen auf der Ermächtigungsgrundlage des § 133 Absatz 1 GO NRW. Durch diese Vorschrift wird das Innenministerium ermächtigt, zur Durchführung der Gemeindeordnung in einer Rechtsverordnung die notwendigen haushaltswirtschaftlichen Regelungen im Einvernehmen mit dem Finanzministerium zu treffen, z. B. zur erstmaligen Bewertung von Vermögen und Schulden, zur Aufstellung, Prüfung und Aufbewahrung der Eröffnungsbilanz sowie zu Vereinfachungsverfahren. Auf dieser Grundlage sind die folgenden Vorschriften erarbeitet worden (vgl. Abbildung).

<b>Die Vorschriften im 8. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung</b>	
<b>Achter Abschnitt Sonderbestimmungen für die erstmalige Bewertung von Vermögen und die Eröffnungsbilanz</b>	§ 53 Aufstellung der Eröffnungsbilanz § 54 Ermittlung der Wertansätze § 55 Besondere Bewertungsvorschriften § 56 Vereinfachungsverfahren für die Ermittlung von Wertansätzen § 57 Berichtigung von Wertansätzen nach Feststellung der Eröffnungsbilanz

*Abbildung 709 „Die Vorschriften im 8. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung“*

#### 4.2 Die Vorschriften im Einzelnen

Der achte Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung enthält im Einzelnen folgende besonderen Bestimmungen für die erstmalige Bewertung von Vermögen und Schulden sowie für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz:

- § 53 Aufstellung der Eröffnungsbilanz  
 Der ersten Bilanz einer Gemeinde kommt eine Sonderstellung zu, weil in kurzer Zeit sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden bei laufender Geschäftstätigkeit zu erfassen und zu bewerten sind. Diese Wertermittlung für die Eröffnungsbilanz soll auf der Basis von vorsichtig geschätzten Zeitwerten erfolgen. Die Eröffnungsbilanz steht am Beginn der doppischen Rechnungslegung der Gemeinde, die deshalb – wie handelsrechtlich für jeden Kaufmann zu Beginn seiner Tätigkeit vorgeschrieben – ein den tatsächlichen Verhältnissen der Vermögens- und Schuldenlage entsprechendes Bild vermitteln muss. Auch wird die Bewertung von sämtlichen Vermögensgegenständen und Schulden nicht als Selbstzweck verstanden. Die Maßgabe für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz soll deshalb eine zügige und in der Grundausrichtung konsistente Bewertung des gemeindlichen Vermögens unter Berücksichtigung des Wirtschaftlichkeitsprinzips und der Wesentlichkeit sein. Sie wird deshalb auch unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten betrachtet.
  
- § 54 Ermittlung der Wertansätze  
 Zu Beginn des NKF als neuem Rechnungswesen ist ein realistisches und aktuelles Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde zu schaffen. Daraus ergibt sich, die Anforderung, für den Ansatz der Vermö-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**8. Abschnitt GemHVO NRW**

gensgegenstände in der Eröffnungsbilanz stichtagsbezogen vorsichtig geschätzte Zeitwerte zu ermitteln (vgl. § 92 Absatz 3 GO NRW). Die Ermittlung der Wertansätze für die Vermögensgegenstände und Schulden muss zudem durch geeignete Verfahren sowie unter Beachtung bestimmter Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung, die auch für den Dauerbetrieb gelten, vorgenommen werden. Damit wird von vornherein die Stetigkeit in der Bewertung gewährleistet. Auch die Restnutzungsdauer der abnutzbaren Vermögensgegenstände des Anlagevermögens wird dadurch an den Regelungen für den Dauerbetrieb orientiert. Außerdem wird sichergestellt, dass bei der Bewertung der Vermögensgegenstände eine mögliche Rückstellungsbildung Beachtung findet.

- § 55 Besondere Bewertungsvorschriften

Die Einzelregelungen für die Bewertung von Vermögensgegenständen für die Eröffnungsbilanz sind in besonderem Maße mit der kommunalen Aufgabenwahrnehmung verknüpft und sollen zudem eine möglichst gleiche Vorgehensweise in den einzelnen Gemeinden sicherstellen. Daher sind für einzelne Arten von Vermögensgegenständen Sonderregelungen getroffen worden.

- § 56 Vereinfachungsverfahren für die Ermittlung von Wertansätzen

Für die Eröffnungsbilanz werden in der Vorschrift besondere Vereinfachungen bei der Bewertung zugelassen, um die Umstellung von der Kameralistik auf das neue doppische Rechnungswesen zu erleichtern. Sie dienen auch dazu, die Aufstellung der Eröffnungsbilanz unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu betrachten und zu bewerten. Bei der Inanspruchnahme von Bewertungsvereinfachungen ist zudem der Grundsatz der Maßgeblichkeit des Bewertungszwecks zu beachten.

- § 57 Berichtigung von Wertansätzen nach Feststellung der Eröffnungsbilanz

Die Berichtigung der Eröffnungsbilanz ist auf eine Anpassung oder Nachholung der Wertansätze in der Eröffnungsbilanz als Ausgangsgrundlage der künftigen gemeindlichen Haushaltswirtschaft und nicht auf eine Korrektur der jährlichen Ergebnisrechnung ausgerichtet. Aufgrund des durch eine Berichtigung veränderten Ansatzes der allgemeinen Rücklage könnten die Schwellenwerte des § 76 Absatz 1 GO NRW überschritten werden. Dadurch entsteht dann für die Gemeinde die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes nach der Vorschrift des § 76 GO NRW.

XXXXXXXXXXXX

**§ 53**

**Aufstellung der Eröffnungsbilanz**

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

(2) <sup>1</sup>Vor der Aufstellung der Eröffnungsbilanz ist eine Inventur nach § 28 durchzuführen und ein Inventar aufzustellen. <sup>2</sup>§ 29 Abs. 2 bis 4 finden entsprechende Anwendung.

**Erläuterungen zu § 53**

**I. Allgemeines**

**1.1 Die Bedeutung der Eröffnungsbilanz**

Die gemeindliche Eröffnungsbilanz bildet einen wesentlichen Bestandteil des NKF als neues Rechnungswesen der Gemeinden. Erstmals wird im gemeindlichen Bereich eine systematische Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden vorgenommen, aus der die wirtschaftliche Lage der Gemeinde erkennbar ist. Hierbei werden die (kaufmännischen) Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zugrunde gelegt, soweit nicht die Besonderheiten des gemeindlichen Haushaltswesens davon Abweichungen erforderlich machen. Die Eröffnungsbilanz steht am Beginn der doppischen Rechnungslegung der Gemeinde, die deshalb – wie handelsrechtlich für jeden Kaufmann zu Beginn seiner Tätigkeit vorgeschrieben – ein den tatsächlichen Verhältnissen der Vermögens- und Schuldenlage entsprechendes Bild vermitteln muss. Die Wertermittlung für die Eröffnungsbilanz soll zudem auf der Basis von vorsichtig geschätzten Zeitwerten erfolgen.

Der ersten Bilanz einer Gemeinde kommt auch dadurch eine Sonderstellung zu, weil in kurzer Zeit sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden der Gemeinde bei laufender Geschäftstätigkeit von der Gemeinde zu erfassen und zu bewerten sind. Die für die Erstellung der Eröffnungsbilanz erforderliche Inventarisierung und Bewertung des gesamten Vermögens- und Schuldenbestandes bedeutet für die Gemeinden einen erheblichen Aufwand. Die Erstellung der Eröffnungsbilanz wird deshalb auch unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten betrachtet. Deshalb sind bei dieser Ausgangslage Vereinfachungsregeln zugelassen worden. Besonderheiten und Vorgehensweise bei der Bewertung von Aktiva und Passiva im Rahmen der Eröffnungsbilanz werden unter § 55 GemHVO NRW erläutert.

Die Bewertung von sämtlichen Vermögensgegenständen und Schulden der Gemeinde wird zudem nicht als Selbstzweck verstanden. Die Maßgaben für die Aufstellung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz sollen deshalb eine zügige und in der Grundausrichtung konsistente Bewertung des gemeindlichen Vermögens unter Berücksichtigung des Wirtschaftlichkeitsprinzips und der Wesentlichkeit sein. Die Vorschrift enthält die näheren Bestimmungen zur Ausführung der gesetzlichen Bestimmungen in § 92 GO NRW. Sie stellt klar, wie die Eröffnungsbilanz zu gliedern ist und dass zur Eröffnungsbilanz ein Anhang gehört. Außerdem sind ein Forderungsspiegel und ein Verbindlichkeitspiegel beizufügen und sie ist durch einen Lagebericht zu ergänzen.

**2. Die Wertgrößen in der Eröffnungsbilanz**

Für die Gemeinde als Bilanzierenden stellt jeder Vermögensgegenstand und jede Schuld einen individuellen Wert dar. Für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz finden jedoch unabhängig von der Erfüllung sonstiger Voraus-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

setzungen allgemeine Wertmaßstäbe Anwendung, sodass als Wertgrößen die Anschaffungs- und Herstellungskosten, der Zeitwert, der Barwert, der Erfüllungsbetrag u.a. in Betracht kommen können. Die Klärung der Frage der Bilanzierung dem Grunde nach verlangt deshalb auch, eine Ermittlung der Höhe des Wertes der in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Vermögensgegenstände und Schulden der Gemeinde vorzunehmen. Dieses wird als Bilanzierung der Höhe nach umschrieben. Für diesen Zweck enthalten die haushaltsrechtlichen Vorschriften eine Vielzahl von zu beachtenden Wertbegriffen, die entweder auf der Aktivseite oder der Passivseite der gemeindlichen Bilanz zur Anwendung kommen. Dazu soll mit der nachfolgenden Abbildung ein Überblick gegeben werden.

<b>Die Wertbegriffe für die Bilanzierung</b>	
<b>GEBRAUCH AUF DER AKTIVSEITE</b>	<b>GEBRAUCH AUF DER PASSIVSEITE</b>
Anschaffungskosten (§ 91 Absatz 2 GO NRW; §§ 33 und 55 GemHVO NRW)	Angemessene Höhe (§ 88 GO NRW)
Herstellungskosten (§ 91 Absatz 2 GO NRW; § 33 GemHVO NRW)	Rückzahlungsbetrag (§ 91 Absatz 2 GO NRW)
Festwert (§ 34 Absatz 1 GemHVO NRW)	Barwert (§ 91 Absatz 2 GO NRW; § 36 Absatz 1 GemHVO NRW)
Gewogener Durchschnittswert (§ 34 Absatz 3 GemHVO NRW)	Betrag, der voraussichtlich notwendig wird (§ 91 Absatz 2 GO NRW)
Gesamtkosten (§ 36 Absatz 2 GemHVO NRW)	xxxxxx
Beizulegender Wert (§ 36 Absatz 5 und 7 GemHVO NRW)	xxxxxx
Erinnerungswert (§ 55 GemHVO NRW)	xxxxxx
<b>Hinweis:</b> Für die <u>Eröffnungsbilanz</u> bestehen noch eine Vielzahl weiterer anzuwendender Wertbegriffe: z. B.	
Vorsichtig geschätzter Zeitwert (§ 92 GO NRW; (§ 54 GemHVO NRW))	xxxxxx
Normalherstellungskosten (§ 55 Absatz 1 GemHVO NRW)	xxxxxx
Bodenrichtwert (§ 55 Absatz 1 GemHVO NRW)	xxxxxx
Versicherungswert (§ 55 Absatz 3 GemHVO NRW)	xxxxxx
Normalherstellungskosten (§ 55 Absatz 1 GemHVO NRW)	xxxxxx
	xxxxxx

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

<b>Die Wertbegriffe für die Bilanzierung</b>	
<b>GEBRAUCH AUF DER AKTIVSEITE</b>	<b>GEBRAUCH AUF DER PASSIVSEITE</b>
Aktueller Wert des ... Baulandes (§ 55 Absatz 1 GemHVO NRW)	
Abgeleiteter gebietstypischer Wert (§ 55 Absatz 1 GemHVO NRW)	xxxxxx
Sachwert (§ 55 Absatz 1 GemHVO NRW)	xxxxxx
Substanzwert (§ 55 Absatz 6 GemHVO NRW)	xxxxxx
Ertragswert (§ 55 Absatz 6 GemHVO NRW)	xxxxxx
Erinnerungswert (§ 55 Absatz 3 und 4; § 56 Absatz 1 GemHVO NRW)	xxxxxx
Tiefstkurs (§ 55 Absatz 7 GemHVO NRW)	xxxxxx
Briefkurs (§ 56 Absatz 2 GemHVO NRW)	xxxxxx
Geldkurs (§ 56 Absatz 2 GemHVO NRW)	xxxxxx

*Abbildung 710 „Die Wertbegriffe für die Eröffnungsbilanzierung“*

Auf eine Erläuterung der einzelnen Wertbegriffe wird an dieser Stelle verzichtet, denn deren Inhalt und Abgrenzung sowie deren Anwendungsbereiche sind unter den dazu benannten Vorschriften erläutert.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Aufstellung der Eröffnungsbilanz):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Allgemeine Grundlagen):**

Die Vorschrift begründet die Pflicht zur Aufstellung der Eröffnungsbilanz für die Gemeinde zu Beginn des Haushaltsjahres, in dem sie ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung erfasst, wie es handelsrechtlich für jeden Kaufmann zu Beginn seines Handelsgewerbes vorgeschrieben ist. Alle Gemeinden müssen ihr Vermögen und ihre Schulden während des laufenden Geschäftsbetriebes erfassen und bewerten. Dies kommt der Situation nahe, die zur Normierung des D-Markbilanzgesetzes im Jahre 1990 Anlass bot. Danach galt entsprechend, dass zum Zeitpunkt der vollständigen Umstellung eine Eröffnungsbilanz aufzustellen ist. Aus diesem Grund ist die Regelung für Gemeinden diesem Gesetz entlehnt.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

Für die gemeindliche Haushaltswirtschaft gilt zudem das Jährlichkeitsprinzip und das Haushaltsjahr ist mit dem Kalenderjahr identisch. Deshalb ist es sachgerecht zu bestimmen, dass die Gemeinde zu Beginn des Haushaltsjahres, in dem sie ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung vollständig erfasst, eine Eröffnungsbilanz aufstellt. Weil das Handelsrecht für das neue Gemeindehaushaltsrecht das „Referenzmodell“ darstellt, sind in diese Vorschrift auch dessen Grundsätze übernommen worden. Die Regelung sieht deshalb vor, dass die Eröffnungsbilanz unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen ist. Die GoB gelten verbindlich und unabhängig von Rechtsformen für alle Kaufleute. Sie liegen zukünftig auch dem kommunalen Finanzmanagement zugrunde, soweit in Gesetz oder Rechtsverordnung für die Gemeinden nichts anderes bestimmt ist. Soweit die GoB in den Vorschriften der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung nicht konkretisiert werden, gelten sie sinngemäß wie im privatrechtlichen Bereich.

Die Besonderheiten des gemeindlichen Haushaltswesens geben jedoch keinen Anlass, ein besonderes Aufstellungsverfahren für die Eröffnungsbilanz zu definieren und besondere Anforderungen an die Ratsentscheidung über die Eröffnungsbilanz zu stellen. Daher wird in § 92 GO NRW auf die entsprechenden Vorschriften zum Jahresabschluss in § 95 Absatz 3 und § 96 GO NRW verwiesen. Die Eröffnungsbilanz der Gemeinde ist vom Rat festzustellen und anschließend öffentlich bekannt zu machen und zur Einsichtnahme verfügbar zu halten. Die Verfahrensschritte müssen terminlich bestimmt sein.

**1.2 Zu Satz 2 (Vorgaben für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz):**

**1.2.1 Die Gliederung der Eröffnungsbilanz**

Die Eröffnungsbilanz ist als erste Gegenüberstellung von Vermögen und Finanzierungsmitteln der Gemeinde zu einem Stichtag ein wesentlicher Bestandteil des neuen doppischen Rechnungssystems. Die Gliederung der Eröffnungsbilanz baut grundsätzlich auf dem nachfolgenden Schema auf (vgl. Abbildung).

<b>Das Schema für die Gliederung der Eröffnungsbilanz</b>	
<b><u>Aktiva</u></b>  1. Anlagevermögen Immaterielle Vermögensgegenstände Sachanlagen Finanzanlagen 2. Umlaufvermögen Vorräte Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände Wertpapiere des Umlaufvermögens Liquide Mittel 3. Aktive Rechnungsabgrenzung	<b><u>Passiva</u></b>  1. Eigenkapital Allgemeine Rücklage Sonderrücklagen Ausgleichsrücklage Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag 2. Sonderposten 3. Rückstellungen 4. Verbindlichkeiten 5. Passive Rechnungsabgrenzung

*Abbildung 711 „Das Schema für die Gliederung der Eröffnungsbilanz“*

Die Eröffnungsbilanzen der Gemeinden müssen einheitlich gegliedert sein. Daher ist es erforderlich, für die gemeindliche Eröffnungsbilanz festzulegen, dass auf der Aktivseite die Bilanzbereiche „Anlagevermögen“ und „Umlaufvermögen“ und auf der Passivseite die Bilanzbereiche „Eigenkapital“, „Sonderposten“, „Rückstellungen“ und „Verbindlichkeiten“ auszuweisen und beide Bilanzseiten mit der „Rechnungsabgrenzung“ abzuschließen sind (vgl. Erläuterungen zu § 41 Absatz 1 GemHVO NRW). Mit den nachfolgenden Erläuterungen werden die nach dieser Vorschrift i.V.m. § 41 GemHVO NRW vorgesehenen Bilanzposten vorgestellt.

**1.2.1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände**

Die immateriellen Wirtschaftsgüter sind Rechte und Möglichkeiten mit besonderen Vorteilen für die Gemeinde, zu deren Erlangung gemeindliche Aufwendungen entstanden und die einer Bewertung zugänglich und fähig sind. Bei geleisteten Zuwendungen der Gemeinde stellt auch die Gegenleistungsverpflichtung des Zuwendungsempfängers einen immateriellen Vermögensgegenstand dar, wenn die Gegenleistungsverpflichtung von der Gemeinde mengenbezogen bestimmt ist. Wegen der von der Gemeinde geleisteten Zuwendung ist das Recht als von der Gemeinde entgeltlich erworben anzusehen und entsprechend zu aktivieren. Die nicht fassbaren Werte zählen nicht zu den Sachanlagen oder Finanzanlagen und gehören nicht zum Umlaufvermögen (vgl. § 43 Absatz 1 GemHVO NRW).

Die Gemeinde darf nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nicht aktivieren. Bilden immaterielle und materielle Vermögensgegenstände eine Einheit, erfolgt ein Ansatz als immaterieller Vermögensgegenstand, wenn das Interesse an der unkörperlichen Nutzung im Rahmen des Nutzungs- und Funktionszusammenhanges im Vordergrund steht. Ein jeweils anteiliger Ansatz als immaterieller und materieller Vermögensgegenstand ist unzulässig. EDV-Software gehört grundsätzlich zu den immateriellen Vermögensgegenständen (Ausnahme: Betriebs- und Systemsoftware gehört zur Hardware und somit zu den materiellen Vermögensgegenständen, wenn eine funktionale Einheit und ein Nutzungszusammenhang bestehen).

Die Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände werden innerhalb des Bilanzbereiches als geleistete Anzahlung gesondert ausgewiesen. Geht der Gegenstand in das Eigentum der Kommune über, sind die geleisteten Anzahlungen bzw. die dafür in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Bilanzposten entsprechend umzubuchen. Sofern die Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind sie über die voraussichtliche Nutzungsdauer linear abzuschreiben.

Die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden immateriellen Vermögensgegenstände sind im vom Innenministerium bekannt gegebenen Kontenrahmen der Kontengruppe 01 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).).

**1.2.1.2 Sachanlagen**

Unter den Sachanlagen werden die materiellen Vermögensgegenstände der Gemeinde erfasst. Dabei wird eine Trennung zwischen unbeweglichem Sachanlagevermögen, z. B. unbebaute Grundstücke, und beweglichem Sachanlagevermögen, z. B. Fahrzeuge, vorgenommen. Beim Sachanlagevermögen wird dann jeweils entsprechend der Nutzung bzw. den Sachzielen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung eine Unterteilung in die bedeutenden Nutzungsarten, die erweitert werden dürfen, vorgenommen. In der gemeindlichen Eröffnungsbilanz werden die Sachanlagen der Gemeinde wie folgt unterschieden (vgl. Abbildung).

<b>Das Sachanlagevermögen in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz</b>	
<b>BILANZBEREICHE</b>	<b>BILANZPOSTEN</b>
<b>Unbebauten Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grünflächen</li> <li>- Ackerland</li> <li>- Wald, Forsten</li> <li>- Sonstige unbebaute Grundstücke</li> </ul>
<b>Bebauten Grundstücke und grundstücksgleichen Rechte</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kinder- und Jugendeinrichtungen</li> <li>- Schulen</li> <li>- Wohnbauten</li> </ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

<b>Das Sachanlagevermögen in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz</b>	
<b>BILANZBEREICHE</b>	<b>BILANZPOSTEN</b>
	- Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude
<b>Infrastrukturvermögen</b>	- Grund und Boden des Infrastrukturvermögens - Brücken und Tunnel - Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen - Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen - Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen - Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens
<b>Sonstiges Sachanlagevermögen</b>	- Bauten auf fremdem Grund und Boden - Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler - Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge - Betriebs- und Geschäftsausstattung - Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau

*Abbildung 712 „Das Sachanlagevermögen in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz“*

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die Nutzungsdauer der Vermögensgegenstände, die unter dem Bilanzbereich „Sachanlagen“ anzusetzen sind, i.d.R. zeitlich begrenzt sind. Eine Ausnahme stellen der Grund und Boden dar. Daher ist bei der Ermittlung der Wertansätze für bebaute Grundstücke zwischen Grund und Boden und Gebäuden zu differenzieren. Der Wert des Grund und Bodens bleibt i.d.R. unverändert bestehen, während der Wert des Gebäudes durch die Nutzung und damit durch planmäßige Abschreibungen im Rahmen der Nutzungsdauer vermindert wird (vgl. § 35 Absatz 1 GemHVO NRW).

**1.2.1.2.1 Unbebaute Grundstücke**

Als Sachanlagen sind unbebaute Grundstücke mit ihrem Wert anzusetzen. Wegen der Bedeutung im gemeindlichen Bereich ist eine Untergliederung dieses Bilanzpostens mindestens in Grünflächen, Ackerland, Wald und Forsten sowie sonstige unbebaute Grundstücke vorgesehen. Der Wert von grundstückgleichen Rechten ist unter Berücksichtigung der jeweiligen Nutzungsform und bezogen auf das betroffene Grundstück unter diesem Posten abzubilden. Unter diesem Bilanzposten sind auch die bebauten Grundstücke der Gemeinde anzusetzen, auf denen sich fremde Bauten befinden. Dagegen sind die Grundstücke des Infrastrukturvermögens der Gemeinde unter einem gesonderten Bilanzposten anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.2.3.1 GemHVO NRW).

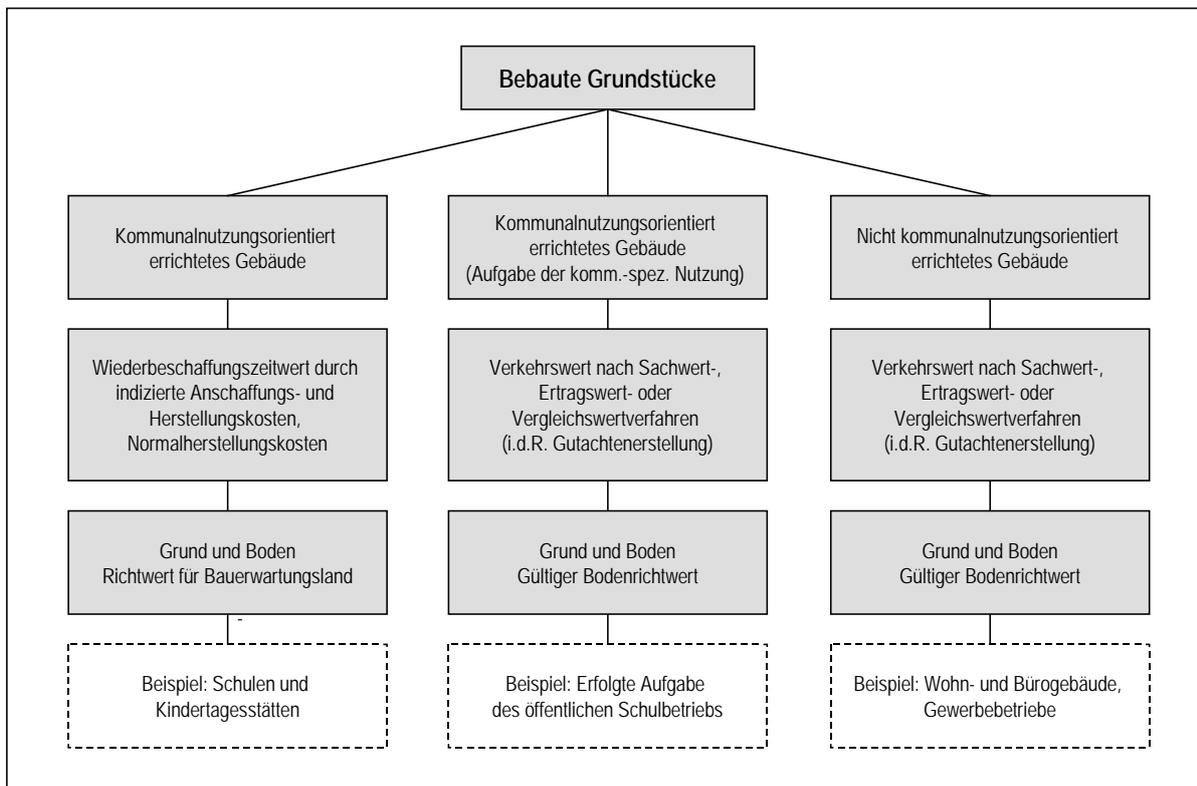
Bei unbebauten Grundstücken mit naturbelassener bzw. nicht gestalteter Fläche ist in der Regel nur der Grund und Boden zu bewerten. Eine Ausnahme besteht insofern, als die Oberfläche eine an Verkehrswerten orientierte, nicht zu vernachlässigende Vermögensposition, z. B. Waldvermögen, bilden würde. Des Weiteren müssen die einzelnen Nutzungsarten, insbesondere unter Berücksichtigung der Differenzierung in der kommunalen Bilanz, hinsichtlich der Bewertung unterschieden werden. Insbesondere bei Grundstücken im Außenbereich ist eine Unterteilung in verschiedene Nutzungsartenabschnitte üblich, z. B. Waldflächen, Grünflächen.

Die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden unbebauten Grundstücke sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 02 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

**1.2.1.2.2 Bebaute Grundstücke**

Bei der Bewertung von bebauten Grundstücken sind Grund und Boden und das Gebäude getrennt zu erfassen und zu bewerten. In diese Bewertung sind die technischen Einrichtungen einzubeziehen, wenn es sich um Einbauten handelt, die fest mit dem Gebäude verbunden sind und diese nicht selbstständig bewertbar sind, z. B. Heizungs- und Lüftungsanlagen, Beleuchtungseinrichtungen, Rolltreppen, Sprinkleranlagen. Die Bewertung des Grund und Bodens orientiert sich grundsätzlich an der vorhandenen Nutzung und den Festlegungen eines rechtsverbindlichen Bebauungsplans für eine höherwertige Nutzung. Bestehendes Bau- und Planrecht hat daher eine besondere Bedeutung bei der Bewertung des Grund und Bodens, und erfordert eine entsprechende Unterscheidung nach den bau- und planungsrechtlichen Gegebenheiten, z. B. Bauland, Bauerwartungsland, Gewerbefläche.

Das Erfordernis der Differenzierungstiefe für die Bewertung sowie die Unterscheidung örtlicher Lagen der einzelnen Grundstücke sollte mit dem örtlichen Gutachterausschuss oder der kommunalen Bewertungsstelle abgestimmt werden. Auch sind Wertminderungen zu berücksichtigen, die z. B. durch Altlasten oder Nutzungsrechte Dritter bestehen. Die Bewertung von bebauten Grundstücken (Quelle: NKF-Dokumentation 2003 S. 421) stellt sich wie folgt dar (vgl. Abbildung).



*Abbildung 713 „Die Bewertung von bebauten Grundstücken“*

Die bebauten Grundstücke der Gemeinde, die für die zu erfüllenden Aufgaben errichtet wurden, sollen in diesem Bilanzbereich in gesonderte Posten für Kindertageseinrichtungen, Schulen, Wohnbauten und sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude untergliedert werden. Eine weitere Abgrenzung zu den übrigen bebauten Grundstücken bietet sich nach den Merkmalen des § 107 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW an. Der Wert von grundstücksgleichen Rechten ist unter Berücksichtigung der jeweiligen Nutzungsform und bezogen auf das betroffene Grundstück unter diesem Posten abzubilden. Die bebauten Grundstücke sind nach § 74 BewG Grundstücke, „auf denen sich benutzbare Gebäude befinden, mit Ausnahme der in § 72 Absatz 2 bis 3 BewG (Noch-nicht-Vorhandensein; Nicht-mehr-Vorhandensein) bezeichneten Grundstücke.

Die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden bebauten Grundstücke sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 03 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. Nm. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.2.1.2.2.1 Bebaute Grundstücke mit kommunal-nutzungsorientiert errichteten Gebäuden**

Die im Eigentum der Gemeinde befindlichen Grundstücke mit kommunal-nutzungsorientiert errichteten Gebäuden werden vielfach für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde auf den Gebieten „Erziehung“, „Bildung“ und „Kultur“, z. B. Schulen, Volkshochschulen, Kindertageseinrichtungen und sonstige Einrichtungen der Jugendhilfe, Bibliotheken, Museen, Begegnungsstätten u.ä., und „Sport“ und „Erholung“ sowie „Gesundheitswesen“ und „Sozialwesen“, z. B. Altenheime, Frauenhäuser u.ä., genutzt. Ob eine kommunal-orientierte Nutzung eines Gebäudes vorliegt, ist auf der Grundlage des § 107 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW festzustellen, weil diese Vorschrift als Maßstab für die Beurteilung gelten soll. Zusätzlich sind Gebäude für Brand- und Katastrophenschutz sowie den Rettungsdienst als kommunalnutzungsorientiert eingeordnet worden. Daraus abgeleitet soll in der Eröffnungsbilanz dieser Bereich in die Posten „Kinder- und Jugendeinrichtungen“, „Schulen“, „Wohnbauten“ und „Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude“ untergliedert werden.

Eine weitere Abgrenzung zu den übrigen bebauten Grundstücken bietet sich nach den Merkmalen des § 107 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW an. Der Wert von grundstückgleichen Rechten ist unter Berücksichtigung der jeweiligen Nutzungsform und bezogen auf das betroffene Grundstück einzubeziehen. Kommunale Besonderheiten bestehen darin, dass im Immobilienbereich für kommunal-nutzungsorientiert errichtete Gebäude kein Markt besteht. Hierzu zählen beispielsweise Gebäude aus den Bereichen Schulen und Kindertageseinrichtungen. Grundsätzlich ist für diese Gebäude aufgrund des Pflichtaufgabencharakters auch eine langfristig gleich bleibende Nutzungsform vorgesehen. Für kommunal-nutzungsorientiert erstellte Gebäude stellt sich die Frage, ob die Ermittlung eines Verkehrswertes sinnvoll erscheint. Eine Verkehrswertermittlung für kommunal-nutzungsorientiert erstellte Gebäude ohne konkreten Markt würde bedeuten, dass der Verkehrswert sich aus einer unterstellten Umnutzung ergeben würde, die den Zugang zu einem Markt und einer Verkehrswertbildung eröffnen würden.

Ein weiterer Unterschied ergibt sich dadurch, dass in der Privatwirtschaft Unternehmen örtlich ungebunden sind, sodass sie Immobilien an einem anderen Ort problemlos übernehmen können. Kommunen sind als Gebietskörperschaften des öffentlichen Rechts dagegen in ihrer Aufgabenerledigung örtlich gebunden. Je nach Aufwand der Umnutzungserfordernisse würden sich bei einer Verkehrswertermittlung die unterschiedlichsten Ergebnisse hinsichtlich der Gebäudebewertung ergeben. Im Extremfall wäre für einen angenommenen Kaufinteressenten ein Neubau wirtschaftlicher als der Aufwand für die angestrebte Umnutzung, sodass der Verkehrswert eines Grundstückes sich lediglich im Wert des Grund und Bodens widerspiegelt, ggf. noch unter Abzug von Abbruchkosten.

Die Zeitwertermittlung anhand des Verkehrswertes ist daher nicht geeignet. Unter Berücksichtigung der kommunalen Nutzungsorientierung ist daher in § 55 Absatz 1 GemHVO NRW bestimmt worden, dass die Gebäude anhand des Sachwertverfahrens zu bewerten sind. Das Sachwertverfahren (3. Abschnitt der Wertermittlungsverordnung) stellt ein substanzorientiertes Bewertungsverfahren für bebaute Grundstücke auf der Grundlage von Herstellungskosten dar. Dabei ist der Herstellungswert vorrangig auf der Grundlage von Normalherstellungskosten (Kosten je Raum- oder Flächeneinheit) zu ermitteln.

Unter Verwendung des vom Bundesministerium für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen herausgegebenen aktuellen Baukostenkatalogs „Normalherstellungskosten ...“ können die Normalherstellungskosten je Raum- oder Flächeneinheit in Abhängigkeit von Gebäudeart, Baujahr und Ausstattungsstandard berechnet werden. Dabei ist auch die weitere Baukostenentwicklung bis zum Eröffnungsbilanzstichtag zu berücksichtigen. Zur Bewertung von Grund und Boden ist bestimmt worden, dass dieser mit 25 bis 40 v.H. des aktuellen Wertes des umgebenden erschlossenen Baulandes in der bestehenden örtlichen Lage anzusetzen ist. Zu beachten ist dabei allerdings,

dass in den Fällen, in denen die Gebäude oder wesentliche Gebäudeteile in marktvergleichender Weise genutzt werden, das Ertragswertverfahren angewendet werden sollte.

#### **1.2.1.2.2.2 Bebaute Grundstücke ohne kommunal-nutzungsorientiert errichtete Gebäude**

Bebaute Grundstücke ohne kommunal-nutzungsorientiert errichtete Gebäude sind üblicherweise mit dem Verkehrswert anzusetzen. Der Verkehrswert resultiert dabei aus dem erzielbaren Verkaufspreis eines Vermögensgegenstandes und wird auf der Grundlage von Sach-, Ertrags- oder Vergleichswerten ermittelt. Die Ermittlung des Verkehrswertes ist nur für solche Grundstücke sinnvoll und vom Aufwand her vertretbar, für die tatsächlich ein Markt besteht. Hier kann der Zeitwert aus einem jederzeit erzielbaren Verkaufspreis für das Gebäude abgeleitet werden. Eine korrekte Verkehrswertermittlung von Gebäuden ist in der Regel nur auf der Grundlage eines Bewertungsgutachtens möglich. Von diesem Grundsatz kann in begründeten Einzelfällen abgewichen werden. Der Wert des Grund und Bodens lässt sich anhand der aktuellen Bodenrichtwerte ermitteln. Für die Arten von Grundstücken, für die es einen konkreten privatwirtschaftlichen Markt gibt, ist eine Verkehrswertermittlung für die kommunale Eröffnungsbilanz sinnvoll. Dies gilt für Wohngebäude, Bürogebäude und gewerblich-genutzte Gebäude.

Für diesen Bilanzposten sollte eine gutachterliche Wertermittlung in Anlehnung an die Vorschriften der §§ 192 ff. BauGB der zugehörigen Gebäude erfolgen. Für viele dieser Gebäude werden bei den Kommunen im Rahmen eines Erwerbs, einer Veräußerungsprüfung bzw. einer Wirtschaftlichkeitsprüfung bereits entsprechende gutachterliche Wertermittlungen bestehen. Auf der Grundlage dieser Gutachten dürfte sich der Aufwand für die Aktualisierung der Bewertung dieser Gebäude reduzieren. Die Ermittlung des Bodenwertes sollte sich an den zum Zeitpunkt der Eröffnungsbilanzierung für die Kommune geltenden Bodenrichtwerten – § 196 BauGB – orientieren.

Für eine Verkehrswertermittlung von Gebäuden ist i.d.R. eine gutachterliche Stellungnahme erforderlich. Hierbei bedarf es der Zusammenarbeit mit dem gemeindlichen Gutachterausschuss oder der kommunalen Bewertungsstelle, welche die inhaltlichen Anforderungen für die Verkehrswertermittlung festlegen. Im dritten Kapitel des BauGB (§ 192 ff. BauGB) werden Struktur und Aufgaben des Gutachterausschusses dargestellt. Im Gutachten wird die voraussichtliche Restnutzungsdauer festgestellt, welche die verbleibende Abschreibungsdauer festlegt.

Die Auswirkungen auf den Vermögenswert des Gebäudes durch mögliche Instandhaltungsrückstände werden dort ggf. berücksichtigt bzw. ausgewiesen. Auch für historische Gebäude bzw. Gebäude unter Denkmalschutz kann unter Einbeziehung der bestehenden Nutzung mittels Gutachten ein Verkehrswert ermittelt werden. Unter der Voraussetzung, dass ein sehr altes Gebäude nutzbar ist und keine schwerwiegenden baulichen Mängel aufzuweisen hat, sollte sich der Verkehrswert an der noch verbleibenden wirtschaftlichen Nutzungsdauer orientieren.

Die Bewertung des Grund und Bodens sollte in enger Zusammenarbeit mit dem Gutachterausschuss oder der kommunalen Bewertungsstelle erfolgen. Dieser ermittelt den Richtwert des Grund und Bodens aufgrund seiner Kaufpreissammlung. Die Ermittlung des Wertes für den Grund und Boden ist grundsätzlich Bestandteil der gutachterlichen Stellungnahme. Diesbezüglich werden die inhaltlichen Anforderungen für die Verkehrswertermittlung vom Gutachterausschuss oder der kommunalen Bewertungsstelle festgelegt.

#### **1.2.1.2.2.3 Bebaute Grundstücke mit Kinder- und Jugendeinrichtungen**

Unter den Bilanzposten „Kinder- und Jugendeinrichtungen“ gehören Tageseinrichtungen für Kinder in Form von Krippen, Kindergärten und Horte sowie Einrichtungen mit altersgemischten Gruppen, aber auch Sonderschulkindergärten. Weiterhin fallen hierunter Einrichtungen der Jugendarbeit in Form von Kinder- und Jugendferien-/erholungsstätten, Einrichtungen der Stadtranderholung, Jugendheime, Jugendzentren, Jugendbildungsstätten u.a. Außerdem sind hier die sonstigen Einrichtungen zur Förderung junger Menschen und Familien zu erfassen.

#### **1.2.1.2.2.4 Bebaute Grundstücke mit Schulen**

Unter den Bilanzposten „Schulen“ gehören Grundschulen einschließlich Schulkindergärten, Hauptschulen, Realschulen und Abendrealschulen als Weiterbildungskolleg, Gymnasien und Abendgymnasien als Weiterbildungskolleg sowie Kollegs als Institute zur Erlangung der Hochschulreife als Weiterbildungskolleg, Gesamtschulen als organisatorische und pädagogische Zusammenführung der Schulformen in der Sekundarstufe I, Sonderschulen in allen ihren Ausformungen, aber auch Berufskollegs mit Berufsschule, Berufsfachschule, Fachschule und Fachoberschule (vgl. Schulgesetz NRW vom 15. Februar 2005, GV. NRW. S. 102; SGV. NRW. 223).

#### **1.2.1.2.2.5 Bebaute Grundstücke mit Wohnbauten**

Unter den Bilanzposten „Wohnbauten“ in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz gehören alle zum Zwecke des Wohnens von Menschen errichteten Gebäude bzw. bebauten Grundstücke der Gemeinde, die dadurch den Menschen einen Schutz gegen Witterungseinflüsse gewähren und den Aufenthalt von Menschen gestatten. Bei Wohnbauten kann nach ihrer Höhe, z. B. Hochhäuser, aber auch nach ihrer Nutzung, Baukonstruktion oder der Stellung zu den Nachbargebäuden unterschieden werden. Bei der bilanziellen Zuordnung zu den Wohnbauten der Gemeinde kommt es nicht vorrangig auf die bautechnische Einordnung an, sondern bei den Gebäuden muss der Charakter einer Wohnnutzung noch vorliegen, sodass ggf. auch gemischt genutzte Gebäude diesem Bilanzposten zuzuordnen sind.

#### **1.2.1.2.2.6 Bebaute Grundstücke mit sonstigen Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäuden**

Unter den Bilanzposten „Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude“ fallen die Verwaltungsgebäude der Gemeinde und die gemeindlichen Betriebsgebäude, z. B. Feuerwehrgerätehaus, Rettungswache, Werkstätten, Lagerhallen, Parkhäuser, Tiefgaragen, Garagen, Bestattungseinrichtungen, aber auch das Infrastrukturvermögen im weiteren Sinne (vgl. § 107 Absatz 2 Nummer 2 GO), das nicht schon in spezielleren Bilanzpositionen, z. B. unter den zuvor benannten Bilanzposten erfasst ist.

Zu diesem Bilanzposten gehören insbesondere Einrichtungen, die der Bildung und Kultur, der Gesundheit, dem Sozialen, dem Sport, der Erholung und Freizeit dienen, z. B. Volkshochschulen, Bibliotheken, Museen, Ausstellungen, Theater, Kinos, Bühnen, Orchester, Opernhäuser, Stadthallen, Begegnungsstätten, Gemeindezentren, Bürgerhäuser, Krankenhäuser, Sanatorien u.a. Bei Bedarf können durch „davon-Vermerke“ gesonderte Posten für wichtige gemeindliche Produktbereiche gebildet werden. Dies darf jedoch die Klarheit und Übersichtlichkeit der Bilanz nicht beeinträchtigen.

#### **1.2.1.2.2.7 Grundstücke mit bestellten Erbbaurechten**

Die Erbbaurechtsverhältnisse der Gemeinde müssen hinsichtlich der Bilanzierung der gemeindlichen Grundstücke in der Eröffnungsbilanz der Gemeinde als Sonderfälle betrachtet werden. Zur Förderung des Baus von Eigenheimen hat die Gemeinde oftmals Grundstücke im Rahmen eines befristeten Erbbaurechtsverhältnisses zur Bebauung zur Verfügung gestellt. In solchen Fällen wird das gemeindliche Grundstück dadurch und in der Weise belastet, dass einem Dritten, zu dessen Gunsten die Belastung erfolgt, das veräußerliche und vererbliche Recht zusteht, auf oder unter der Oberfläche des Grundstücks ein Bauwerk zu haben (Erbbaurecht). Das Erbbaurecht kann sich dabei auch auf einen für das Bauwerk nicht erforderlichen Teil des gemeindlichen Grundstücks erstrecken, sofern das Bauwerk wirtschaftlich die Hauptsache bleibt (vgl. Gesetz über das Erbbaurecht vom 15. Januar 1919 - RGBl. S. 72, BGBl. III/FNA 403-6; seit 30.11.2007 „Erbbaurechtsgesetz“ - ErbbauRG - BGBl. I S. 2614). 1)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

Die Gemeinde erhält dafür, dass sie ihr Grundstück einem Dritten als Erbbauberechtigten zur Verfügung stellt, regelmäßig einen Erbbauzins. Zusätzlich entsteht durch die Eintragung als Erbbauzinslast ins Erbbaugrundbuch eine dingliche Wirkung. Bei den Gemeinden haben solche befristeten Erbbaurechtsverhältnisse i.d.R. eine Laufzeit zwischen 75 und 99 Jahren. Das Grundstück bleibt im Eigentum der Gemeinde, denn in diesen Fällen erwirbt der Erbbauberechtigte kein (Teil-)Eigentum, sondern lediglich ein Nutzungsrecht an dem gemeindlichen Grundstück. Das betreffende Grundstück wird daher nicht dem gemeindlichen Vermögen entnommen bzw. nicht an den Erbbauberechtigten herausgegeben (veräußert).

Die Erbbaurechtsverhältnisse der Gemeinde stellen damit sowohl für die Gemeinde als Grundstückeigentümer als auch für den Erbbauberechtigten ein schwebendes Geschäft dar, das von der Gemeinde i.d.R. nicht zu bilanzieren ist. Gleichwohl kann sich dieses Geschäft bilanziell auswirken, denn die Gemeinde hat im Rahmen ihrer Eröffnungsbilanz das dem Erbbauberechtigten zur Verfügung gestellte Grundstück zu bewerten und zum Gegenstand eines Bilanzansatzes zu machen. In diesen Fällen sind die im Rahmen der Erbbaurechtsverträge bestehenden Vereinbarungen zu berücksichtigen, die zu wirtschaftlichen Auswirkungen bei der Gemeinde führen.

Derartige Fälle können daraus resultieren, dass die Gemeinde gesonderte Kaufrechte oder Kaufpreisabschläge mit dem Erbbauberechtigten vereinbart hat, die den Wert des betreffenden Grundstückes beeinflussen, z. B. dass während der Laufzeit des Erbbaurechtsverhältnisses dem Erbbauberechtigten der Kauf des Grundstückes mit einer an den persönlichen Einkommensverhältnissen gekoppelten Kaufpreisreduzierung ermöglicht wird. Auch das Fehlen einer Wertsicherungsklausel in den Erbbaurechtsverträgen hinsichtlich der Anpassung des Erbbauzinses während der Vertragslaufzeit ist als Wertminderung des zu bilanzierenden Grundstückes anzusehen, deren Höhe durch die Restlaufzeit des Erbbaurechtes bestimmt wird.

Bei der Bewertung der Erbbaurechtsgrundstücke der Gemeinde und deren Ansatz in der gemeindlichen Bilanz sind ausgehend vom vorsichtig geschätzten Zeitwert der betreffenden Grundstücke die im Rahmen der Erbbaurechtsverträge bestehenden Vertragsbedingungen zu berücksichtigen. Analog zur Zeitwertermittlung des Grundstückes ist ein entsprechender Erbbauzins zu ermitteln, um das bestehende schwebende Geschäft in seinem ursprünglichen Ausgleich zu erhalten, das ansonsten durch die alleinige Anpassung des Grundstückswertes gestört wäre. Sofern der ermittelte fiktive Erbbauzins unter dem aktuell erhobenen Erbbauzins liegt, muss wegen der noch laufenden vertraglichen Vereinbarung eine Anpassung erfolgen.

In den Fällen, in denen sich aber keine Anpassung des tatsächlichen Erbbauzinses verwirklichen lässt oder von der Gemeinde verwirklicht werden soll, kann das Gleichgewicht des bestehenden schwebenden Geschäftes im Rahmen der gemeindlichen Eröffnungsbilanz nur dadurch erhalten werden, dass die Differenz zwischen dem fiktiven und dem tatsächlichen Erbbauzins unter Berücksichtigung der Restlaufzeit des Erbbaurechtsvertrages als Wertminderung des gemeindlichen Grundstückes behandelt wird. Eine solche Wertminderung ist dann bei der Ermittlung des vorsichtig geschätzten Zeitwertes für das betreffende Erbbaugrundstück in Abzug zu bringen ist. Sie ähnelt einer bei gemeindlichen Gebäuden üblicherweise zu berücksichtigen Alterswertminderung dar, weil eine Wertminderung bei Erbbaurechtsgrundstücken regelmäßig ebenfalls historische Ursachen hat.

Eine andere Sachlage ist bei der Gemeinde anzunehmen, wenn dem Erbbauberechtigten von der Gemeinde vertraglich ein Erwerbsrecht für das Grundstück mit Kaufpreisreduzierung eingeräumt worden ist, die eine Wert einschränkung für das gemeindliche Grundstück darstellt. In solchen Fällen ist i.d.R. kaum zutreffend abschätzbar, ob und wann der Erbbauberechtigte dieses Recht in Anspruch nimmt. Aus diesem Grund ist eine solche bestehende Wert einschränkung für das gemeindliche Erbbaugrundstück von ihrem Charakter her und in der ihrer Höhe als ungewiss einzustufen. Dieses hat zur Folge, dass die Wert einschränkung bilanzmäßig als Rückstellungen zu behandeln ist. In der gemeindlichen Bilanz ist für eine solche Kaufpreisreduzierung des Grundstückswertes eine „Rückstellung für Kaufpreisreduzierungen“ auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

#### **1.2.1.2.2.8 Grundstücksgleiche Rechte**

Grundstücksgleiche Rechte stellen dingliche Rechte dar, die umfassende Nutzungsrechte an Grundstücken beinhalten. Sie werden deshalb wie Grundstücke behandelt und erhalten ein eigenes Grundbuchblatt, z. B. Erbbaurechte, Abbaurechte, Wegerechte, Wohnungseigentum u.a. Zu den grundstücksgleichen Rechten zählen nicht die Grunddienstbarkeit, das Nießbrauchsrecht und die beschränkte persönliche Dienstbarkeit, da hierbei nur eine eingeschränkte Grundstücksnutzung gewährt wird. Diese zuletzt genannten Rechte können dann als immaterielle Vermögensgegenstände angesetzt werden, wenn die Gemeinde dafür ein Entgelt gezahlt hat.

Der Ansatz von grundstücksgleichen Rechten ist unter Berücksichtigung der jeweiligen Nutzungsform und bezogen auf das betroffene Grundstück festzulegen, sodass diese Rechte entweder unter dem Bilanzposten „Unbebaute Grundstücke“ oder dem Posten „Bebaute Grundstücke“ zu aktivieren sind. Zu beachten ist, dass Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden dürfen (vgl. § 41 Absatz 2 GemHVO NRW). Da die grundstücksgleichen Rechte unter den beiden genannten Bilanzposten angesetzt werden können, wird auf eine weitere Erläuterung über diese Rechte im Kapitel über die bebauten Grundstücke verzichtet.

Die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden grundstücksgleichen Rechte sind abhängig von ihrer Zuordnung zu unbebauten oder bebauten Grundstücken in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen entweder der Kontengruppe 02 oder der Kontengruppe 03 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.2.1.2.3 Infrastrukturvermögen**

Zu den Sachanlagen zählt auch das Infrastrukturvermögen. Es umfasst die öffentlichen Einrichtungen, die ausschließlich nach ihrer Bauweise und Funktion der örtlichen Infrastruktur zu dienen bestimmt sind (Infrastrukturvermögen im engeren Sinne). Dazu zählen Grundstücke mit Straßen, Kanalisation und sonstige Verkehrs-, Ver- und Entsorgungseinrichtungen, z. B. Kläranlagen, Sonderbauwerke. Wegen ihrer Eigenart und der sich daraus ergebenden eingeschränkten Verwendungsmöglichkeit ist das Infrastrukturvermögen im engeren Sinne in der Bilanz gesondert auszuweisen. Der Grund und Boden des gemeindlichen Infrastrukturvermögens wird unabhängig von den darauf befindlichen Gebäuden oder sonstigen Aufbauten in einem besonderen Bilanzposten angesetzt.

Die übrigen öffentlichen Einrichtungen, z. B. Krankenhäuser, Bildungsinstitutionen und Kultur- und Sozialeinrichtungen (Infrastrukturvermögen im weiteren Sinne) sind in der Regel dem Bilanzbereich der bebauten Grundstücke zuzuordnen. Das Infrastrukturvermögen ist in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 04 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.200; SMBl. NRW. 6300).

Wegen der Bedeutung der Straßen im gemeindlichen Infrastrukturvermögen sind für die Einordnung und Bewertung auch die Erläuterungen im Kapitel 4.1.2.3.5 „Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen“ zu § 41 GemHVO NRW zu beachten. Als weitere Hilfe für die Bewertung von Straßen können auch die „Richtlinie für Standardisierung des Oberbaus von Verkehrsflächen (RStO)“, die von der Forschungsgesellschaft für Straßen und Verkehrswesen erstellt wurde, herangezogen werden. Sie regelt für alle inner- und außerörtlichen Straßen, Wege und sonstigen Verkehrsflächen die Art und Weise des Straßenoberbaus. Die darin vorgenommene Klassifizierung in Bauklassen gibt Hinweise auch bei der Bewertung der Straßen bzw. der Festlegung von Restnutzungsdauern.

#### **1.2.1.2.3.1 Grund und Boden des Infrastrukturvermögens**

Der Grund und Boden des gemeindlichen Infrastrukturvermögens ist unabhängig von den darauf befindlichen Gebäuden oder sonstigen Aufbauten in einem gesonderten Bilanzposten anzusetzen. Dieser Bilanzposten ist daher ein Sammelposten, unter dem sämtlicher Grund und Boden des gemeindlichen Infrastrukturvermögens anzusetzen ist. Auf eine genaue Zuordnung des Grund und Bodens auf die einzelnen Posten des Infrastrukturvermögens ist verzichtet worden, weil darauf bzw. darunter vielfach eine Mehrfachnutzung für die unterschiedlichen Formen des Infrastrukturvermögens stattfindet. Eine genaue Trennung bzw. Abgrenzung und Zuordnung zu den einzelnen Arten des Infrastrukturvermögens würde zu Bewertungs- und Ansatzproblemen führen.

Der Grundstücksbegriff im NKF stellt auf die wirtschaftliche Einheit ab, sodass mehrere „bürgerlich-rechtliche“ Einzelgrundstücke bzw. Flurstücke, aber auch nur ein Teil von einem solchen, ein Grundstück im Sinne des Bewertungsrechtes bilden können. Die Grundstücke des Infrastrukturvermögens bestehen – insbesondere im Außenbereich – aus einer Vielzahl von Flurstücken bzw. Teilflurstücken mit z.T. unterschiedlichen Nutzungsarten, z. B. Straßen, Gräben, Verkehrsbegleitfläche, Grünland, etc., sodass zu prüfen ist, in welchem Umfang eine wirtschaftliche Einheit gegeben ist.

#### **1.2.1.2.3.2 Brücken und Tunnel**

Zu diesem Bilanzposten gehören alle Brücken und Tunnel als oberirdische ingenieurtechnische Bauwerke, unabhängig von ihrer tatsächlichen Nutzung für Fußgänger, Straße oder Schienenverkehr. Die Zuführungswege zu den Brücken und Tunnel sind unter dem Bilanzposten „Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen“ anzusetzen. Unterirdische ausgebaute Abwasserbeseitigungsanlagen gehören nicht zu diesem Bilanzposten. Sie sind unter dem gesonderten Bilanzposten „Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen“ auszuweisen.

#### **1.2.1.2.3.3 Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen**

Neben dem Streckennetz beinhaltet dieser Bilanzposten sämtliche dem Betrieb des Streckennetzes unmittelbar dienenden Anlagen der Streckenausrüstung, z. B. Gleisunterbau, Schienen, Weichen, Oberleitungen, Signale, Funk- und Telefonanlagen für die Streckensicherung sowie die sonstige Betriebstechnik. Die Anlagegüter dieses Bilanzpostens können, orientiert an Steuerungsbedürfnissen, analog der Darstellung in der „AfA-Tabelle 90 des Bundesfinanzministeriums“ gegliedert werden. Da diese Vermögensgegenstände jedoch vielfach den ausgegliederten Verkehrsgesellschaften gehören, ist hier insbesondere zu prüfen, ob die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer dieser Vermögensgegenstände ist.

#### **1.2.1.2.3.4 Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen**

Zu diesem Bilanzposten gehören die ausgebauten Abwasserbeseitigungsanlagen, also sämtliche baulichen Teile des Kanalnetzes, z. B. Kanäle, Grundstücksanschlüsse, Straßenabläufe. Dazu gehören aber auch die maschinellen Teile des Kanalnetzes, z. B. Dauerpumpwerke, Hochwasserpumpen. Die Kläranlagen der Gemeinde, Stauraumkanäle, Regenrückhaltebecken, Regenwasserbehandlungsanlagen und öffentliche Toiletten sind ebenfalls diesem Bilanzposten zuzuordnen.

#### **1.2.1.2.3.5 Das Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen**

Zu diesem Bilanzposten gehören alle gemeindlichen Straßen, als begeh- und befahrbare, befestigte und klassifizierte Verkehrswege, die von Fußgängern und verschiedenen Fahrzeugen benutzt werden, eine glatte Oberfläche haben und dem öffentlichen Verkehr gewidmet sind oder diesem dienen. Aber auch Wege und Plätze, deren Nutzung für den öffentlichen Verkehr mit Fahrzeugen und Fußgängern errichtet worden sind, fallen unter diesen Bilanzposten. Zur öffentlichen Straße gehören der Straßenkörper, das Zubehör und die Nebenanlagen (vgl. § 2 StrWG NRW). Zum Zubehör von Straßen und Wegen zählen sämtliche zur Verkehrsführung und Verkehrssteuerung eingesetzten Einrichtungen und Anlagen, z. B. Verkehrsschilder, Ampeln u.a. Ein Sammelposten für den Ansatz aller Straßen, Wege und Plätze der Gemeinde in ihrer Bilanz ist nicht geeignet, die Transparenz über dieses gemeindliche Vermögen zu schaffen.

In einem solchen Fall würde es zu einer Verquickung wertmäßig unterschiedlicher Systemkomponenten kommen. Dies wäre nicht sachgerecht und ließe eine spätere Strukturierung bzw. Detaillierung - insbesondere für ein Nachhalten der Zu- und Abgänge - oder der Instandhaltung nicht mehr zu. Es besteht zwar keine Verpflichtung zur Untergliederung dieses Bilanzpostens, jedoch dürfte sie sachgerecht sein, zumal bei einer Einteilung der öffentlichen Straßen nach ihrer Verkehrsbedeutung die landesgesetzlichen Bestimmungen zu beachten sind. Die Straßen der Gemeinde würden nach einer ausschließlichen technischen Betrachtungsweise in ihren einzelnen Bauteilen in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden (Komponentenansatz).

Bei dieser Betrachtungsweise wird nicht berücksichtigt, dass nach der gemeindlichen Aufgabenerfüllung die Straßen im Sinne ihrer Zwecksetzung (Widmung) nur als Sachgesamtheit gebrauchsfähig sind und zur Nutzung zur Verfügung gestellt werden. Eine sinnvolle Nutzung dürfte bei einer alleinigen Bereitstellung der Tragschicht der Straße oder ihres Unterbaus ohne Deckschicht nicht möglich sein. Die alleinige Erneuerung der Deckschicht stellt dabei keine aktivierungsfähige Investition und damit keinen Herstellungsaufwand, sondern Erhaltungsaufwand dar. Es ist deshalb nur zulässig, die einzelne gemeindliche Straße als einen Vermögensgegenstand (Sachgesamtheit) in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen und nicht die einzelnen Komponenten als eigenständige Anlagegüter. Dies steht mit den Voraussetzungen für die Aktivierung von Vermögensgegenständen in Einklang.

#### **1.2.1.2.3.6 Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens**

Diesem Bilanzposten sind die sonstigen Vermögensgegenstände des Infrastrukturvermögens zuzuordnen, wenn diese nicht unter den zuvor genannten Bilanzposten anzusetzen sind. Dies könnten z. B. Rückhaltebecken für Regenwasser sein, aber auch Einrichtungen und Anlagen, die dem Hochwasserschutz dienen. Ebenso sind Versorgungseinrichtungen, Lärmschutzwände u.a., aber auch Abfallentsorgungsanlagen der Gemeinde, unter diesem Bilanzposten anzusetzen. Führt die Gemeinde die Abfallentsorgung noch selbst durch, bietet sich für den Ansatz unter diesem Bilanzposten ein entsprechender „davon-Vermerk“ an, weil beim Ansatz derartiger Vermögensgegenstände die öffentliche Bedeutung der Aufgabenerfüllung, aber auch die Erfordernisse für den Gesamtabschluss der Gemeinde zu berücksichtigen sind.

#### **1.2.1.2.4 Sonstige Sachanlagen**

Unter den sonstigen Sachanlagen sind materielle Vermögensgegenstände anzusetzen, die sich im Eigentum der Gemeinde befinden und für den dauernden Geschäftsbetrieb bzw. für die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde notwendig sind, z. B. Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge, Betriebs- und Geschäftsausstattung, Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler u.a.

#### **1.2.1.2.4.1 Bauten auf fremdem Grund und Boden**

Diesem Bilanzposten sind gemeindliche Bauten zuzuordnen, die sich nicht auf gemeindlichen, sondern auf fremdem Grund und Boden befinden. Das bestehende Rechtsverhältnis zwischen der Gemeinde und dem Dritten als Grundstückseigentümer beinhaltet entgegen den grundstücksgleichen Rechten kein das Grundverhältnis sicherndes dingliches Recht. Es ist vielmehr ein vertraglich gesichertes Recht, z. B. durch Miet- oder Pachtvertrag und ggf. mit dauernder dinglicher Sicherung des Nutzungsverhältnisses durch eine beschränkte persönliche Dienstbarkeit.

Der fremde Grundstückseigentümer gestattet dadurch der Gemeinde, eine bauliche Anlage auf seinem Grund und Boden vorzuhalten. Dieser Bilanzposten hat besondere Bedeutung für den Bereich der baulichen Anlagen der Gemeinde in Form von Betriebsvorrichtungen, z. B. Trafostationen, Druckreglerstationen, die eine betrieblichen Einrichtungen, sondern eine selbstständige bauliche Einheit darstellen, und sich nicht auf gemeindlichen Grundstücken befinden.

Die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden Bauten auf fremdem Grund und Boden sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 05 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.2.1.2.4.2 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler**

Zu diesem Bilanzposten gehören Vermögensgegenstände, deren Erhaltung wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Kultur und Geschichte im gemeindlichen Interesse liegt. Dies sind z. B. Gemälde, Skulpturen, Antiquitäten, Sammlungen u.a. auch mit kulturhistorischer Bedeutung. Die Kunst am Bau, die mit dem Gebäude verbunden ist und keinen eigenständigen Vermögensgegenstand darstellt, ist nicht unter diesem Bilanzposten anzusetzen.

Dieser Bilanzposten beinhaltet zudem alle Arten von Denkmälern, auch die Baudenkmäler, die als bauliche Anlagen nicht zu den Gebäuden gehören. So sind z. B. Kriegerdenkmäler, Ehrenfriedhöfe oder Säulen, Gedenktafeln und Gedenksteine sowie Wegekreuze unter diesem Bilanzposten zu erfassen. Als Bodendenkmäler sind Ausgrabungen und ggf. sonstige archäologische Funde zu erfassen. Der Eintrag von Vermögensgegenständen in die Denkmalschutzliste bietet Anhaltspunkte dafür, ob ein Ansatz unter diesem Bilanzposten zu erfolgen hat (vgl. Denkmalschutzgesetz - DSchG NRW vom 11. März 1980, GV. NW. 1980 S. 226; SGV. NRW. 224)).

Die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden Kunstgegenstände und Kulturdenkmäler sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 06 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.2.1.2.4.3 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge**

##### **1.2.1.2.4.3.1 Maschinen und technische Anlagen**

Alle Maschinen und technischen Anlagen, die der gemeindlichen Leistungserstellung dienen, sind unter diesem Bilanzposten anzusetzen. Sie müssen als Vermögensgegenstände selbstständig bewertbar und als nicht fest mit einem Gebäude verbunden zu bewerten sein. Bei der Bilanzierung müssen für Maschinen, technische Anlagen oder Fahrzeuge keine gesonderten Posten gebildet werden. Technische Geräte, die als Betriebs- und Geschäftsausstattung genutzt werden, sind nicht unter diesem Bilanzposten zu erfassen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

Zu den technischen Anlagen und Maschinen gehören sämtliche vom unbeweglichen Vermögen abgegrenzte Betriebsvorrichtungen, z. B. Blockheizkraftwerke, Notstromaggregate, Druckmaschinen, Kompressoren etc. Ferner können hier auch Betriebsvorrichtungen im technischen Sinne ausgewiesen werden, z. B. Lastenaufzüge, Klimaanlage, Autoaufzüge in Parkhäusern, Verkaufsautomaten, Tresoranlagen, Schauvitriolen, etc.

Die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden Maschinen und technischen Anlagen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 07 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.2.1.2.4.3.2 Fahrzeuge**

Der Bilanzposten umfasst auch die marktgängigen Fahrzeuge, z. B. Personenkraftwagen, Lastkraftwagen, Busse, Anhänger, Krafträder, Fahrräder u.a. Auch die kommunalen Spezialfahrzeuge, z. B. Einsatzfahrzeuge der Feuerwehr, Löschboote, Friedhofsbugger oder Kehrmaschinen, aber auch die Entsorgungsfahrzeuge der Abfall- und Abwasserbeseitigung, sind diesem Bilanzposten zugeordnet. Die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden Fahrzeuge der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen ebenfalls der Kontengruppe 07 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.2.1.2.4.4 Betriebs- und Geschäftsausstattung**

Zum Bilanzposten „Betriebs- und Geschäftsausstattung“, der als Sammelposten genutzt werden kann, gehören alle Vermögensgegenstände, die dem allgemeinen Geschäftsbetrieb der Gemeinde dienen. Zu diesem allgemeinen Geschäftsbetrieb ist die übliche allgemeine Verwaltungstätigkeit zu zählen, sodass Einrichtungsgegenstände von Büros und Werkstätten, einschließlich der erforderlichen Werkzeuge hier zu erfassen sind. Dabei ist die Abgrenzung zu Maschinen und technischen Anlagen vor Ort im Einzelfall zu klären. Zur Betriebs- und Geschäftsausstattung der Gemeinde sind z. B. Stühle, Tische, Schränke, PC u.a. zu zählen.

Der fachlich geprägte Geschäftsbetrieb der Gemeinde ist auch dazu zurechnen, mit der Folge, dass auch Schaufeln, Spaten und Harken der kommunalen Grünpflege, Strahlrohre und Schläuche im Feuerwehrbereich, Spielsachen in Kindertageseinrichtungen, Geschirr in der Altentagesstätte sowie Lehr-, Lern- und sonstiges Unterrichtsmaterial gleichfalls unter diesem Posten anzusetzen sind. Außerdem können derartige Gegenstände, wenn diese geringwertige Wirtschaftsgüter sind, auch in einem gesonderten Sammelposten als Sachanlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden. Für die Vermögensgegenstände, die dem allgemeinen Geschäftsbetrieb der Gemeinde dienen, kann auch ein Gruppenwert (vgl. § 34 Absatz 3 GemHVO NRW) bzw. bei relativ konstantem Bestand auch ein Festwert (vgl. § 34 Absatz 1 GemHVO NRW) gebildet werden.

Die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden Betriebs- und Geschäftsausstattung ist indem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 08 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.2.1.2.4.5 Geleistete Anzahlungen auf Sachanlagen**

Geleistete Anzahlungen beinhalten die geldlichen Vorleistungen der Gemeinde auf noch zu erhaltende Sachanlagen, z. B. Grundstücke, Gebäude, technische Anlagen oder auf einen unter dem Bilanzposten „Anlagen in Bau“ anzusetzenden Vermögensgegenstand. In diesen Fällen besteht ein schwebendes Geschäft, das dem Erwerb

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

eines Vermögensgegenstandes des Sachanlagevermögens dient, dem noch kein fertiggestellter Vermögensgegenstand gegenübersteht. Der Ansatz der geleisteten Anzahlungen (Nennwert) ist aus den diesbezüglichen Zahlungsströmen zu ermitteln. Auf immaterielle Vermögensgegenstände geleistete Anzahlungen sind nicht unter diesem Bilanzposten, sondern im betreffenden Bilanzbereich gesondert anzusetzen. Die Aktivierung von geleisteten Anzahlungen geht zudem einem Ansatz unter dem aktiven Rechnungsabgrenzungsposten für Ausgaben der Gemeinde (vgl. § 42 Absatz 1 GemHVO NRW) vor.

Die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden geleisteten Anzahlungen auf Sachanlagen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 09 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.2.1.2.4.6 Anlagen im Bau**

Die Anlagen im Bau bilden den Wert noch nicht fertiggestellter Sachanlagen auf einem eigenen Grundstück der Gemeinde oder einem fremden Grundstück ab. Von besonderer Bedeutung ist hierbei die Definition der Herstellungskosten eines Vermögensgegenstands nach § 33 GemHVO NRW. Danach entstehen Aufwendungen für die Herstellung, für die Erweiterung oder für eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstandes. Es sind die Aufwendungen für die bis zum Abschlussstichtag noch nicht fertiggestellten Anlagen zu aktivieren, unabhängig davon, ob diese aufgrund von Fremdleistungen oder Eigenleistungen entstanden sind.

Eine Aufteilung der Aufwendungen für Anlagen im Bau nach den einzelnen Posten des Sachanlagevermögens ist nicht erforderlich, kann aber vorgenommen werden. Zu beachten ist, dass während der Zeit der Herstellung der Vermögensgegenstände noch keine planmäßigen Abschreibungen vorzunehmen sind. Eine regelmäßige Wertminderung von Vermögensgegenständen entsteht erst durch deren Nutzung nach ihrer Inbetriebnahme (vgl. § 35 Absatz 1 GemHVO NRW). Kommt es aber bereits während der Zeit der Herstellung eines Vermögensgegenstandes zu einer dauerhaften Wertminderung, ist eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen (vgl. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW).

Die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden Anlagen im Bau sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen ebenfalls der Kontengruppe 09 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.2.1.3 Finanzanlagen**

##### **1.2.1.3.1 Allgemeine Grundlagen**

###### **1.2.1.3.1.1 Der Ansatz als Finanzanlagen**

Unter den Finanzanlagen werden die Vermögenswerte angesetzt, die auf Dauer finanziellen Anlagezwecken oder Verbindungen zu den verselbstständigen Organisationseinheiten der Gemeinde sowie damit zusammenhängenden Ausleihungen dienen. Dieser besondere Bilanzbereich zeigt auf, in welchem Umfang und in welchen Formen die Gemeinden aufgrund ihrer Organisationshoheit ihre Aufgaben auch im Rahmen privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Organisationseinheiten (verselbstständigte Aufgabenbereiche) erledigen lassen und dafür Finanzinvestitionen leisten.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

Unter diesem Bilanzposten werden deshalb z. B. Anteile an verbundenen Unternehmen, Beteiligungen, Sondervermögen erfasst, unabhängig davon, auf welcher Rechtsgrundlage die Errichtung solcher kommunalen Betriebe erfolgt ist. Daher sind auch die Anteile der Gemeinde an Anstalten des öffentlichen Rechts und an Zweckverbänden sowie an anderen öffentlich-rechtlichen Organisationsformen, z. B. öffentlich-rechtliche Körperschaften, die gemeindliche Aufgaben erfüllen, unter diesem Bilanzposten anzusetzen.

**1.2.1.3.1.2 Die Beteiligung mehrerer Gemeinden an einem Unternehmen**

Bei einer Beteiligung von mehreren Gemeinden an einem Unternehmen ist ein solches Unternehmen insgesamt als Einheit bzw. Gesamtheit zu behandeln, für das zum Eröffnungsbilanzstichtag ein Gesamtwert ermittelt werden muss. Nur dadurch wird der dem Unternehmen der Gemeinden obliegenden zweckgerichteten Aufgabenerfüllung als wirtschaftliche Einheit in verselbstständiger Form in ausreichendem Maße Rechnung getragen. Unter diesem Gesichtspunkt soll die Unternehmensbewertung an der größten gemeindlichen Beteiligung ausgerichtet und die anderen Gesellschafter entsprechend ihrer Unternehmensanteile berücksichtigt werden. Dabei können auch besondere gesellschaftsrechtliche Ausgestaltungen nicht unberücksichtigt bleiben.

Der ermittelte Unternehmenswert insgesamt muss daher am Bilanzstichtag mit der Summe der entsprechenden Wertansätze in den Bilanzen der einzelnen beteiligten Gemeinden identisch sein, soweit diese Beteiligten auch zu diesem Stichtag ihre Eröffnungsbilanz aufstellen. Sofern von den Gemeinden als Gesellschafter aber unterschiedliche Eröffnungsbilanzstichtage geplant, ist jeweils vom Stichtag aus, auf den die Unternehmensbewertung abgestellt ist, eine entsprechende anteilsbezogene Fortschreibung vorzunehmen. Auch muss eine Zusammenarbeit der Gesellschafter bei der Bilanzierung bestehen, um unnötigen Aufwand zu vermeiden und den jeweils anzusetzenden Wertansatz abzustimmen.

**1.2.1.3.1.3 Nicht bilanzierungsfähige Organisationsformen**

Die Verwaltungsbetriebe der Gemeinde sind rechtlich und wirtschaftlich unselbstständig und daher keine Betriebe, Einrichtungen oder Unternehmen, die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind. Auch Regiebetriebe sind nicht anzusetzen, denn bei diesen rechtlich und wirtschaftlich unselbstständigen Unternehmen kann nur die Gemeinde Rechtsbeziehungen mit einem Wirtschaftspartner eingehen. Die Verwaltungsbetriebe sind Teil der gemeindlichen Verwaltung und an den Haushaltsplan der Gemeinde gebunden. Die ihnen zuzuordnenden Erträge und Aufwendungen sowie die Zahlungen sind daher im gemeindlichen Haushaltsplan enthalten.

Ein „Betrieb gewerblicher Art (BgA)“, der wegen der steuerlich relevanten Tätigkeit der Gemeinde besteht, ist nicht in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Nach § 4 i.V.m. § 1 Absatz 1 des Körperschaftssteuergesetzes (KStG) stellt eine Tätigkeit einer Gemeinde dann einen BgA dar, wenn eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit der Gemeinde zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft vorliegt, die sich aus der Tätigkeit der Gemeinde wirtschaftlich heraushebt und in analoger Anwendung des § 14 AO keine vermögensverwaltende Tätigkeit der Gemeinde ist (vgl. steuerrechtliche Literatur).

Ebenfalls ist die Mitgliedschaft in einem rechtsfähigen Verein kein bilanzierungsfähiger Sachverhalt, der unter den Finanzanlagen anzusetzen wäre. Ein Verein ist ein körperschaftlich organisierter Verband von natürlichen und/oder juristischen Personen, bei dem der Umfang der Mitgliedschaft personenbezogen und nicht nach Kapitalanteilen bestimmt wird. Ebenso stellt die Mitgliedschaft einer Gemeinde in einer kommunalen Versorgungskasse keinen Anlass für einen Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz dar. Die Gemeinden werden lediglich im Rahmen eines Umlageverfahrens zu den Leistungen der Versorgungskasse herangezogen. Eine weitergehende Beteiligung besteht nicht. Diese Sachlage gilt entsprechend auch für die Mitgliedschaften der Gemeinden in der Unfallkasse Nordrhein-Westfalen bzw. ihren Rechtsvorgängern (Fusion zum 01.01.2008).

#### **1.2.1.3.2 Verbundene Unternehmen**

Verbundene Unternehmen sind solche Unternehmen, an denen die Gemeinde beteiligt ist und die im Gesamtabchluss voll zu konsolidieren sind. Dies sind Unternehmen, die unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde stehen. Dazu gehören auch Unternehmen, bei denen der Gemeinde die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zusteht, oder das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder des Aufsichtsgremiums zu bestellen oder abzuberufen und sie gleichzeitig Gesellschafterin ist oder das Recht zusteht, einen beherrschenden Einfluss aufgrund eines mit diesem Unternehmen geschlossenen Beherrschungsvertrags oder aufgrund einer Satzungsbestimmung dieses Unternehmens auszuüben.

Welches gemeindliche Unternehmen als verbundenes Unternehmen zu behandeln ist, wird durch die Anwendung der Regeln für die Einbeziehung der Unternehmen in den Gesamtabchluss geklärt (vgl. § 50 Absatz 2 GemHVO NRW). Es gilt dabei grundsätzlich, dass Beteiligungen, die im Gesamtabchluss voll zu konsolidieren sind, in der Bilanz der Gemeinde als verbundenes Unternehmen anzusetzen sind. Die Anteile an verbundenen Unternehmen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 10 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.2.1.3.3 Das Bilanzierungsverbot für Sparkassen**

Eine Besonderheit bei den wirtschaftlichen Unternehmen der Gemeinden stellen die Sparkassen in der Rechtsform einer landesrechtlichen Anstalt öffentlichen Rechts in der Trägerschaft der Gemeinden dar (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 1 SpkG NRW). Die gemeindlichen Sparkassen stellen eine Vermögensmasse ihres gemeindlichen Trägers dar. Dazu hat der Landesgesetzgeber im Sparkassengesetz ausdrücklich geregelt, dass eine Sparkasse in der Trägerschaft einer Gemeinde nicht in ihrer Eröffnungsbilanz anzusetzen ist (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 2 SpkG NRW).

Dieses gesetzliche Verbot lässt es daher nicht zu, einen Wertansatz für eine Sparkasse in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz zu bilden. Die GoB und das Transparenzgebot erfordern es in solchen Fällen, dass für Sparkassen in der Trägerschaft einer Gemeinde entsprechende Angaben im Anhang zur gemeindlichen Eröffnungsbilanz zu machen. Von diesem Verbot ist jedoch nicht die Mitgliedschaft einer Gemeinde in einem Sparkassenzweckverband betroffen.

#### **1.2.1.3.4 Beteiligungen**

Die gemeindlichen Beteiligungen sind i.d.R. solche Verbindungen zu anderen Unternehmen, bei denen die gehaltenen Anteile an diesen Unternehmen dazu bestimmt sind, durch die Herstellung einer dauernden Verbindung zu diesem Unternehmen dem eigenen Geschäftsbetrieb zu dienen. Auch wenn die Beteiligungsabsicht ausschlaggebend für die Herstellung der Unternehmensbeziehung ist, stellt die Beteiligungshöhe durchaus eines von mehreren Merkmalen zur Einordnung der Beteiligungen der Gemeinde dar. So wird regelmäßig davon ausgegangen, dass dann ein Beteiligungsverhältnis der Gemeinde mit einem Unternehmen besteht, wenn die Gemeinde mindestens einen Anteil von 20 v.H. am Nennkapital des Unternehmens hält.

In den Fällen, in denen Unternehmen, bei denen mit der Gemeinde ein Beteiligungsverhältnis besteht, zugleich verbundene Unternehmen, so ist der Beteiligungswert unter dem Bilanzposten „Anteile an verbundene Unternehmen“ anzusetzen. Soweit die Gemeinde jedoch Anteile an einem Unternehmen unterhalb von 20 v.H. des Nennkapitals hält, sind diese bei den Wertpapieren des Anlagevermögens anzusetzen, soweit sie dazu bestimmt sind, dauernd der Kommune zu dienen. Zu den Wertpapieren gehören auch Obligationen, Anleihen etc.

Die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden Beteiligungen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 11 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.2.1.3.5 Gemeindliche Zusammenschlüsse**

##### **1.2.1.3.5.1 Der Ansatz von Zweckverbänden nach dem GkG**

Die Gemeinden können sich zu Zweckverbänden zusammenschließen, um einzelne Aufgaben, zu deren Wahrnehmung sie berechtigt oder verpflichtet sind, gemeinsam zu erfüllen (vgl. § 4 Absatz 1 GkG). Eine solche Organisationsform der interkommunalen Zusammenarbeit ist der Zweckverband als eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, der die beteiligten Gemeinden als Mitglieder angehören (vgl. § 5 Absatz 1 GkG). Er ist ein Gemeindeverband, dem bestimmte örtliche Aufgaben der Gemeinden zur summativen Aufgabenerfüllung übertragen werden.

Mit der Gründung eines Zweckverbandes übertragen deshalb die betreffenden Gemeinden als Mitglieder eine oder mehrere ihrer örtlichen Aufgaben an diesen Verband, denn der Zweckverband dient der gemeinsamen Wahrnehmung von Aufgaben der am Zusammenschluss beteiligten Gemeinden. Durch diesen Vorgang werden die gemeindlichen Aufgaben nicht zu überörtlichen Aufgaben und auch nicht auf eine andere kommunale Ebene, vergleichbar den Kreisen, übertragen.

##### **1.2.1.3.5.2 Die Bewertung der Mitgliedschaft in einem Zweckverband**

Die Aufgabenübertragung der Gemeinde an einen Zweckverband ist daher grundsätzlich vergleichbar mit der privatrechtlichen Aufgabenübertragung an ein von der Gemeinde errichtetes Unternehmen oder ein Unternehmen, am dem die Gemeinde beteiligt ist. Der Unterschied besteht vorrangig in der öffentlich-rechtlichen Organisationsform der Aufgabenerledigung. Wegen der gegebenen grundsätzlichen Vergleichbarkeit der Durchführung örtlicher Aufgaben der Gemeinde ist es sachlich geboten, die Mitgliedschaft der Gemeinde in einem Zweckverband in der gleichen Art und Weise betriebswirtschaftlich einzustufen und bilanztechnisch zu behandeln, wie die Beteiligung der Gemeinde an einem Unternehmen oder einer sonstigen Einrichtung. Bei der Entscheidung über den Ansatz von Zweckverbänden in der gemeindlichen Bilanz ist auch zu berücksichtigen, dass die Zweckverbände, in denen die Gemeinde Mitglied ist, in den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehen sind.

Für die Bewertung der Mitgliedschaft in einem Zweckverband ist Folgendes zu beachten: Steht ein Zweckverband unter der einheitlichen Leitung eines Verbandsmitglieds oder kann ein Verbandsmitglied einen beherrschenden Einfluss auf den Zweckverband ausüben, sodass die Mitgliedschaft im Gesamtabschluss voll zu konsolidieren ist, hat ein Bilanzansatz unter der Bilanzposition „Verbundene Unternehmen“ zu erfolgen. Liegt dies nicht vor, ist die Mitgliedschaft als eine Beteiligung anzusetzen. Dies gilt auch dann, wenn der Zweckverband von einer Gemeinde zusammen mit einem oder mehreren Gemeinden gemeinsam geführt wird.

Bei der Festlegung der handelsrechtlichen Vorschriften, die bei der Aufstellung des Gesamtabschlusses entsprechend angewendet werden sollen, ist auf eine entsprechende Anwendung des § 310 HGB (Quotenkonsolidierung) verzichtet worden. Gleichwohl bietet die Bildung einer Quote für die Ermittlung der mitgliedschaftlichen Anteile durchaus einen Weg zur Bestimmung des Wertansatzes für die gemeindliche Bilanz. Sie kann insbesondere dann als sachgerecht angesehen werden, wenn bei einem Zweckverband die gemeinsame Führung auch durch mehrere Gemeinden tatsächlich ausgeübt wird, z. B. wenn strategische Geschäftsentscheidungen sowie Entscheidungen über die Investitions- und die Finanzierungstätigkeit einstimmig getroffen werden.

In den Fällen, in denen sich die Anteile eines Zweckverbandsmitglieds am Zweckverband nicht exakt ermitteln lassen, müssen alternative Methoden zur Anwendung kommen. Es ist dann zu ermitteln, ob Abfindungsregelun-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

gen oder Regelungen zur Aufteilung des Jahresüberschusses bzw. des Jahresfehlbetrages bestehen. Auch die festgelegte Verteilung der Stimmrechte oder die Heranziehung zu den Umlagezahlungen können für die Feststellung einer Beteiligungsquote hilfreich sein. Es kann dabei aber in Abhängigkeit von der Verbandssatzung eine jährliche Änderung des Ansatzes des Beteiligungsbuchwertes auftreten. Wie bei Unternehmen kommen auch bei Zweckverbänden in Abhängigkeit von ihrer Aufgabe und ihrem Charakter das Ertragswert- oder das Substanzwertverfahren in Betracht.

Die Bewertung des Zweckverbandes soll nicht durch jedes Mitglied (Gemeinde) eigenständig erfolgen, wenn an einem Zweckverband mehrere Gemeinden beteiligt sind. Zwar müssen die Interessen aller Beteiligten berücksichtigt werden, aber die Methode der Bewertung muss für alle Verbandsmitglieder gleich sein. Wenn wie bei Unternehmen eine Gemeinde mindestens in dem Umfang am Zweckverband beteiligt ist, dass vergleichbar einer sonstigen alleinigen Beteiligung der Zweckverband wie ein Unternehmen nach dem Ertragswertverfahren oder nach dem Substanzwertverfahren zu bewerten wäre, ist dieses Verfahren als anzuwendendes Verfahren für die Bewertung des Zweckverbandes zu bestimmen.

Das Ergebnis der durchgeführten Bewertung haben alle beteiligten Gemeinden entsprechend ihrer Beteiligung jeweils anteilig in ihrer Bilanz anzusetzen. Nur in den Fällen, in denen die Beteiligungsverhältnisse jeweils so gering sind, dass der Zweckverband durch keine Gemeinde in den Gesamtabchluss nach § 116 GO NRW einbezogen zu werden braucht, kann dieser von jeder Gemeinde - entsprechend der Beteiligung - mit dem anteiligen Wert des Eigenkapitals bewertet und angesetzt werden.

#### **1.2.1.3.5.3 Die Sparkassenzweckverbände**

Aus der gesetzlichen Regelung, dass eine Sparkasse in der Trägerschaft der Gemeinde nicht in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz angesetzt werden darf (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 2 SpkG NRW), ist nicht der Schluss zu ziehen, dass dadurch auf den Ansatz der Mitgliedschaft der Gemeinde in einem Sparkassenzweckverband in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz verzichtet werden darf. Wie bei allen Betrieben der Gemeinde ist für den Ansatz in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz nicht die gewählte Organisationsform ausschlaggebend, sondern die von der Gemeinde bestimmte öffentliche Zwecksetzung.

Die Trägerschaft der Sparkasse obliegt dem von der Gemeinde mitgetragenen Zweckverband als Gemeindeverband, unabhängig davon, welchen Wert die in seiner Trägerschaft befindliche Sparkasse darstellt. Würde generell auf einen Ansatz der Mitgliedschaft der Gemeinde in einem Sparkassenzweckverband in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz verzichtet, wäre die erforderliche Einbeziehung aller Zweckverbände in die Eröffnungsbilanz der Gemeinde nicht mehr gewährleistet. Die Gemeinde kann ihre Mitgliedschaft in einem Sparkassenzweckverband, bedingt durch das gesetzliche Ansatzverbot für Sparkassen in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz, mit einem Erinnerungswert ansetzen.

#### **1.2.1.3.5.4 Kein Ansatz für Wasser- und Bodenverbände sowie Deichverbände**

Zur Erfüllung wasserwirtschaftliche Aufgaben werden Wasser- und Bodenverbände als öffentlich-rechtliche Körperschaften auf der Grundlage des Gesetzes über Wasser- und Bodenverbände (Wasserverbandsgesetz - WVG) i.V.m. mit den Vorschriften des Landeswassergesetzes (vgl. z. B. §§ 53,54 und 87 ff. LWG NRW) oder auch als sondergesetzliche Verbände errichtet. Für die Mitgliedschaft in diesen Verbänden findet das Realprinzip mit der Folge einer dinglichen Mitgliedschaft Anwendung, sodass die Eigentümer von den wasserwirtschaftlich betroffenen Grundstücken und Anlagen, auch Gemeinden, einem solchen Verband als originäre Mitglieder angehören.

Die Mitgliedschaft einer Gemeinde in einem wasserwirtschaftlichen Verband führt dazu, dass ab dem Zeitpunkt der Übertragung der Aufgabe auf den Verband oder nach der Übernahme durch den Verband der Gemeinde

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

diese Aufgabe nicht mehr obliegt. Dies gilt auch bei einer Mitgliedschaft in einem sondergesetzlichen Verband, z. B. dem Ruhrverband oder dem Erftverband u.a., bei dem die Aufgabenübertragung durch den Gesetzgeber vorgenommen wurde.

In den Fällen, in denen der Gemeinde die Aufgabe entzogen worden ist, können auch die gemeindlichen Vermögensgegenstände, die dieser Aufgabe gewidmet worden sind, z. B. auch die Mitgliedschaftsrechte, nicht mehr in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden, weil diese mangels Zuständigkeit nicht in die Haushaltswirtschaft der betreffenden Gemeinde einbezogen werden können. Ausschlaggebend dafür ist, dass die gemeindliche Haushaltswirtschaft die stetige Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde zu sichern hat (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Auf die Frage, ob bei einem solchen Sachverhalt die weiteren Voraussetzungen nach § 33 Absatz 1 GemHVO NRW vorliegen, kommt es dabei nicht an. Dieses gilt auch die Mitgliedschaften von Gemeinden in Abfallverbänden auf der Grundlage des § 6 des Abfallgesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen sowie für eine Mitgliedschaft der Gemeinde im gesetzlich errichteten Altlastensanierungs- und Altlastenaufbereitungsverband Nordrhein-Westfalen.

In den Fällen, in denen die Gemeinde allerdings die Aufgaben aber in eigener Zuständigkeit erledigt (Zweckverbände), ist das Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen zu prüfen. Die Mitgliedschaft der Gemeinde in den aufgezeigten Verbänden ist daher anders zu behandeln als in Gemeindeverbänden, die auf der Grundlage des GkG von den Gemeinden errichtet werden. Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses sind durch entsprechende Angaben im Anhang auch die Mitgliedschaften der Gemeinde in Verbänden offen zu legen, die nicht bilanziert werden.

#### **1.2.1.3.5.5 Kein Ansatz für Kreise, Landschaftsverbände, Regionalverband Ruhr**

Die Kreise sind als Gemeindeverbände zu den öffentlich-rechtlichen Körperschaften zu zählen, für die kein Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz auszuweisen ist. Sie nehmen als Gebietskörperschaften eigenständig und eigenverantwortlich überörtliche Aufgaben wahr und stellen eine weitere kommunale Ebene dar. Die aus der Gebietshoheit der jeweils betroffenen Gemeinde heraus entstehende Zugehörigkeit zu einem Kreis stellt für die betreffende Gemeinde in betriebswirtschaftlicher und bilanztechnischer Hinsicht keinen ansetzbaren Vermögenswert dar. Zu den öffentlich-rechtlichen Körperschaften sind auch die Landschaftsverbände und der Regionalverband Ruhr zu zählen, für die als Gemeindeverbände kein Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist.

Bei diesen Gemeindeverbänden entsteht die Mitgliedschaft der Gemeinde nicht aus der rechtlichen Stellung der Gemeinde als „Gebietskörperschaft“, sondern aus ihrer Gebietshoheit bzw. Gebietsbezogenheit auf das Verbandsgebiet. Die Mitgliedschaft einer Gemeinde im Landschaftsverband bzw. im Regionalverband Ruhr stellt daher betriebswirtschaftlich und bilanztechnisch keinen Vermögenswert dar, der in der gemeindlichen Bilanz auszuweisen ist. In diesem Zusammenhang kann auch aus der Heranziehung der Gemeinde zu jährlichen Umlagezahlungen zur Deckung der haushaltswirtschaftlichen Aufwendungen eines Gemeindeverbandes keine Grundlage für den Ansatz eines Vermögenswertes in der gemeindlichen Bilanz abgeleitet werden.

#### **1.2.1.3.6 Sondervermögen der Gemeinde**

##### **1.2.1.3.6.1 Gesondert anzusetzende Sondervermögen**

Unter dem Bilanzposten „Sondervermögen“ sind die besonderen Vermögen der Gemeinde mit eigenem Rechnungskreis anzusetzen (vgl. nach § 97 Absatz 1 GO NRW). Zu diesen gemeindlichen Sondervermögen gehören die wirtschaftlichen Unternehmen (vgl. § 114 GO NRW) und die organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen (vgl. § 107 Absatz 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW). Die Eigenbetriebe und eigenbetriebsähnliche Einrichtungen sind wichtige Organisationseinheiten der Gemeinde,

die entsprechend den Vorschriften über die wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung der Gemeinden als Sondervermögen errichtet werden. Sie sind wirtschaftlich und verwaltungsmäßig selbstständig (vgl. Eigenbetriebsverordnung (EigVO NRW) und für diese gemeindlichen Betriebe werden Sonderrechnungen und eigene Jahresabschlüsse verlangt.

Zu dieser Art von gemeindlichem Sondervermögen gehören auch die gemeindlichen Krankenhäuser, die als organisatorisch und wirtschaftlich eigenständige Einrichtungen bzw. gemeindliche Betriebe geführt werden (vgl. §§ 1 und 10 der Gemeindekrankenhausbetriebsverordnung – GemKHBVO) verlangt. Auch die bei der Gemeinde bestehenden rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen, z. B. eigene Zusatzversorgungskassen oder Eigenunfallversicherungen, sind unter diesem Bilanzposten anzusetzen, wenn für diese Einrichtungen eine abgesonderte Haushalts- und Wirtschaftsführung mit einem eigenen Jahresabschluss erfolgt (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 4 GO NRW).

Die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden Sondervermögen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 12 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.2.1.3.6.2 Nicht gesondert anzusetzende Sondervermögen**

Als gemeindliche Sondervermögen sind unter dem Bilanzposten „Sondervermögen“ nicht das Gemeindegliederungsvermögen sowie die rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen als Gesamtheit anzusetzen. Sie stellen keine selbstständigen Aufgabenbereiche (Organisationseinheiten) der Gemeinde dar und verfügen auch nicht über einen eigenen Rechnungskreis. Diese beiden genannten Formen von gemeindlichem Sondervermögen sind vielmehr Teil des Haushalts der Gemeinde. Die Vermögensgegenstände dieser Sondervermögen sind daher von der Gemeinde entsprechend den sonstigen gemeindlichen Vermögensgegenständen unter den jeweils zutreffenden Vermögensposten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

Die Erhaltung des Zwecks dieser beiden Sondervermögen erfordert von der Gemeinde keinen Nachweis durch gesonderte Rechnungskreise oder gesonderte Bilanzposten. Der Nachweis ist von der Gemeinde nur intern nachzuhalten und zu belegen. Bei rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen sind jedoch auch die stiftungsrechtlichen Erfordernisse zu beachten. Auch das von der Gemeinde zu verwaltende Treuhandvermögen (vgl. § 98 GO NRW) zählt nicht zu dem Vermögen der Gemeinde, das in der Bilanz gesondert zu aktivieren ist.

#### **1.2.1.3.6.3 Kein Ansatz von Treuhandvermögen**

Von der Gemeinde werden vielfach Vermögensgegenstände treuhänderisch gehalten (vgl. § 98 GO NRW), d.h. im eigenen Namen für fremde Rechnung, sind diese nach den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen in der Bilanz des Treugebers anzusetzen, weil dieser als wirtschaftlicher Eigentümer zu betrachten ist, auch wenn die Gemeinde eine Verwaltungstreuhand als Vollrechtstreuhand innehat. Für den Ausweis von Treuhandvermögen und Treuhandverbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz fehlt eine gesonderte Regelung wie sie für Kreditinstitute als Treuhänder besteht (vgl. § 6 RechKredV). Diese Institute haben das Treuhandvermögen ihrer Bilanz anzusetzen und weil eine Herausgabepflichtung des Treuhänders besteht, in gleicher Höhe eine Treuhandverbindlichkeit anzusetzen. Für die Gemeinde folgt aus ihrer Tätigkeit als Treuhänder, dass sie gegenüber dem Treugeber für eine ordnungsgemäße Verwaltung des Treuhandvermögens haftet. Werden von der Gemeinde Vermögensgegenstände treuhänderisch gehalten, ist es geboten, dies im Anhang bzw. im Verbindlichkeitspiegel unter den Haftungsverhältnissen anzugeben.

Die Gemeinde kann einem Dritten auch eigene Vermögensteile überlassen, z. B. einem Sanierungsträger (vgl. § 157 BauGB). Erfüllt dieser die ihm von der Gemeinde übertragenen Aufgaben im eigenen Namen auf Rechnung

der Gemeinde, wird der Sanierungsträger als Treuhänder der Gemeinde tätig (vgl. § 159 BauGB). Zum Treuhandvermögen gehört das Vermögen, das die Gemeinde zur Erfüllung der Aufgabe bereitstellt. Auch in diesen Fällen finden die allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze Anwendung, sodass die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer der Vermögensgegenstände bleibt und diese bei ihr als Treugeber zu bilanzieren sind.

Dieser Sachverhalt gilt auch für den Fall, dass Treugut von einem Dritten zu treuen Händen des Treugebers erworben wird. Im Auftrag des Treugebers übernommene Verpflichtungen sind beim Treuhänder anzusetzen, ggf. auch die gegen die Gemeinde als Treugeber bestehenden Forderungen auf Freistellung von den Verpflichtungen. Wegen der vielfältigen Ausgestaltungsmöglichkeiten von Treuhandverhältnissen muss bei der Aufstellung der gemeindlichen Bilanz die Aufgabenübertragung an einen Sanierungsträger bzw. das Treuhandverhältnis im Einzelnen betrachtet und bewertet werden.

#### **1.2.1.3.7 Wertpapiere des Anlagevermögens**

Unter diesem Bilanzposten sind Wertpapiere anzusetzen, die keine Anteile an verbundenen Unternehmen oder Beteiligungen darstellen. Sie stellen eine Kapitalanlage aus den der Gemeinde gehörenden Finanzmitteln dar. Dazu sind Wertpapiere mit Mitglieds- und Bezugsrechten, z. B. Anteile an Investmentfonds, aber auch Wertpapiere mit Forderungsrechten, z. B. Obligationen, Anleihen, Pfandbriefe etc., zu zählen. Die Arten von Wertpapieren werden u.a. durch § 1 Absatz 11 des Gesetzes über das Kreditwesen bestimmt. In den Fällen, in denen die Wertpapiere dazu bestimmt sind, dauernd der Gemeinde zu dienen, handelt es sich um Wertpapiere des gemeindlichen Anlagevermögens.

Die Geldanlage der Gemeinde in Spezialfonds nach dem Runderlass des Innenministeriums „Anlage von Geldmitteln durch Gemeinden und Gemeindeverbände“ vom 25.01.2005 (SMBl. NRW. 641) sowie die nach dem Gesetz zur Errichtung von Fonds für die Versorgung in Nordrhein-Westfalen (Versorgungsfondsgesetz - EFoG) vom 20. April 1999 S. 174 (SGV. NRW. 20323) angelegten Geldmittel sind Beispiele dafür. Bei einem geplanten Verbleib der Wertpapiere von weniger als einem Jahr bei der Gemeinde sind die Wertpapiere dem gemeindlichen Umlaufvermögen zuzuordnen.

Die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden Wertpapiere des Anlagevermögens sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 14 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.2.1.3.8 Ausleihungen**

Unter diesem Bilanzposten werden Ausleihungen als langfristige Forderungen der Gemeinde erfasst, die durch Hingabe von Kapital erworben wurden und dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde dauerhaft dienen sollen, z. B. langfristige Darlehen, Grund- und Rentenschulden, Hypotheken, aber auch Sachdarlehen in Form einer Wertpapierleihe. Sie müssen eine Mindestlaufzeit von über einem Jahr haben. Nicht zu den Ausleihungen gehören langfristige Forderungen aus Lieferungen und Leistungen. Auch kurzfristige Ausleihungen mit einer Laufzeit unter einem Jahr sind nicht hier zu erfassen, sondern dem Umlaufvermögen zuzuordnen.

In diesem Zusammenhang ist auch der Sonderfall zu betrachten, dass die Gemeinde ihren Organisationseinheiten selbst Investitionszuschüsse gewährt, die diese auch für seine Investitionen verwenden und entsprechend Sonderposten in ihrer Bilanz bilden. Diese Zuwendungen führen dann in der gemeindlichen Bilanz zur Erhöhung des Wertansatzes für Finanzanlagen. Entsprechend der bei den Organisationseinheiten vorzunehmenden ertragswirksamen Auflösung der gebildeten Sonderposten sind auch die gemeindlichen Finanzanlagen durch planmäßige Abschreibungen zu vermindern.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

Für Ausleihungen gelten die allgemeinen Bewertungsgrundsätze, d. h. dass Finanzanlagen höchstens mit den Anschaffungskosten bewertet werden dürfen. Diese entsprechen dem ausgezahlten Betrag. Bei Ausleihungen wird der beizulegende Wert durch den voraussichtlichen Rückzahlungsbetrag bestimmt, welcher bei unverzinslichen oder niedrig verzinslichen Ausleihungen auf den Bilanzstichtag abzuzinsen ist (Barwert bzw. Kapitalwert). Sofern die Ausleihung allerdings mit einer Gegenleistungsverpflichtung des Empfängers verbunden ist, soll von einer Abzinsung abgesehen werden, da die Gegenleistung die Unter- bzw. Nichtverzinslichkeit kompensiert, z. B. bei einem Belegungsrecht im sozialen Wohnungsbau bzw. bei der Schaffung von Sozialwohnungen im sozialen Wohnungsbau sowie bei einer Schaffung oder Erhaltung von Arbeitsplätzen im Rahmen der Wirtschaftsförderung. Die Zinskompensation ist in der Erläuterung zur Bilanz darzustellen.

Die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden Ausleihungen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 13 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

**1.2.1.4 Umlaufvermögen**

Als Umlaufvermögen werden auf der Aktivseite der Bilanz die Vermögensgegenstände ausgewiesen, die dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde nicht dauerhaft dienen sollen, sondern zum Verbrauch, Verkauf oder nur für eine sonstige kurzfristige Nutzung vorgesehen sind. In der gemeindlichen Bilanz wird das Umlaufvermögen durch eine Vielzahl von Posten abgebildet (vgl. Abbildung).

<b>Das Umlaufvermögen in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz</b>	
<b>BILANZBEREICHE</b>	<b>BILANZPOSTEN</b>
<b>Vorräte</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren,</li> <li>- Geleistete Anzahlungen,</li> </ul>
<b>Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen,</li> <li>- Gebühren,</li> <li>- Beiträge,</li> <li>- Steuern,</li> <li>- Forderungen aus Transferleistungen,</li> <li>- Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen,</li> </ul>
<b>Privatrechtliche Forderungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- gegenüber dem privaten Bereich,</li> <li>- gegenüber dem öffentlichen Bereich,</li> <li>- gegen verbundene Unternehmen,</li> <li>- gegen Beteiligungen,</li> <li>- gegen Sondervermögen,</li> </ul>
<b>Sonstige Vermögensgegenstände</b>	xxxxxx
<b>Wertpapiere des Umlaufvermögens</b>	xxxxxx
<b>Liquide Mittel</b>	xxxxxx

*Abbildung 714 „Das Umlaufvermögen in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

Die gemeindlichen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht mehr dem Geschäftsbetrieb dienen bzw. nicht mehr genutzt werden und konkret zur Veräußerung vorgesehen sind, sind unter dem Umlaufvermögen anzusetzen. In der Regel sind diese Vermögensgegenstände, die weniger als ein Jahr bei der Gemeinde verbleiben sollen. Außerdem gilt für die Bewertung von Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens das strenge Niederstwertprinzip.

#### **1.2.1.4.1 Vorräte**

Dieser Bilanzposten umfasst die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse und unfertige Leistungen, (Dienstleistungen in Arbeit), fertige Erzeugnisse und Waren sowie geleistete Anzahlungen. Die Vorräte werden durch die Gemeinde i.d.R. zum kurzfristigen Verbrauch oder zur Weiterveräußerung angeschafft oder hergestellt. Aus der Gesamtsicht der gemeindlichen Verwaltung über ihre Vermögensgegenstände dürften die Vorräte eher unbedeutend sein. In einzelnen Organisationseinheiten oder Aufgabenbereichen der Gemeinde, z. B. im Baubereich, im Entsorgungs- oder im Straßenreinigungsbereich, können die Vorräte jedoch von Bedeutung sein. Als Vorräte sind zudem nur Lagerbestände an verwertbaren Materialien anzusetzen. Dabei ist ggf. eine dezentrale Lagerung zu berücksichtigen.

Die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden Vorräte sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 15 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.2.1.4.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände**

##### **1.2.1.4.2.1 Forderungen**

Dieser Bilanzposten wird insbesondere in öffentlich-rechtliche und privatrechtliche Forderungen untergliedert, unter denen wiederum unterschiedliche Forderungsarten anzusetzen und abzubilden sind, z. B. Abgabeforderungen, Forderungen gegen verbundene Unternehmen, Forderungen gegenüber dem öffentlichen Bereich. Der Grundsatz der Einzelbewertung ist zu beachten. Forderungen sind grundsätzlich mit ihrem Nominalwert anzusetzen. Mit Beginn des Buchungsbetriebes sind die in der Kameralistik noch offenen Forderungen zu ermitteln und in das doppelte Rechnungswesen zu übertragen.

In den Fällen, in denen die gemeindlichen Forderungen auf Personenkonten gebucht wurden, können diese ggf. direkt in der EDV ermittelt werden und über eine Schnittstelle in das doppelte Rechnungswesen übertragen und verbucht werden. Bei Forderungen, die kameral direkt auf Haushaltsstellen gebucht wurden, ist eine automatisierte Übertragung ohne größeren Rechercheaufwand nicht möglich, weil sich der Debitor und dessen Daten nicht ohne Weiteres aus der EDV ermitteln lassen. In diesem Fall sind die Forderungen manuell nachzutragen. Um die Anzahl dieser Buchungen gering zu halten, ist darauf zu achten, dass in den letzten Monaten vor der Umstellung die Buchungen möglichst immer über Personenkonten erfolgen. Eine Forderung mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren (vgl. Forderungsspiegel nach § 46 GemHVO NRW) kann eine Ausleihung darstellen. Liegen im Einzelfall die Voraussetzungen dafür vor, sind solche Forderungen unter dem dann zutreffenden Bilanzposten „Ausleihungen“ anzusetzen.

##### **1.2.1.4.2.2 Sonstige Vermögensgegenstände**

Unter dem Sammelposten „Sonstige Vermögensgegenstände“ in der gemeindlichen Bilanz sind Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, die keiner anderen Position zugeordnet werden können, zu bilanzieren. Auch Ansprüche gegen Dritte, die keiner anderen Position zugeordnet werden können, z. B. Gehalts- und Reisekos-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

tenvorschüsse, Schadenersatzansprüche gehören dazu. Auch sog. antizipativen Aktivposten sind unter diesem Bilanzposten anzusetzen.

#### **1.2.1.4.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens**

In der gemeindlichen Bilanz sind unter den Finanzanlagen nur Wertpapiere des Anlagevermögens anzusetzen. Besitzt die Gemeinde aber auch Wertpapiere, die nach ihrer Zweckbestimmung nicht dauerhaft der Gemeinde dienen sollen, sind diese dem gemeindlichen Umlaufvermögen zuzuordnen und entsprechend in der Bilanz der Gemeinde anzusetzen. Unter diesen Bilanzposten gehören daher von der Gemeinde gehaltene Wertpapiere mit einem geplanten Verbleib von weniger als einem Jahr.

Die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden Wertpapiere des Umlaufvermögens sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 14 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300). Sie sind aber getrennt von den Wertpapieren des Anlagevermögens zu erfassen.

#### **1.2.1.4.4 Liquide Mittel**

Unter diesen Posten sind alle liquiden Mittel der Gemeinde in Form von Bar- oder Buchgeld anzusetzen. Der Kassenbestand umfasst alle in den Kassen, z. B. Hauptkasse, Handkassen oder sonstige Nebenkassen, z. B. Parkautomaten, vorhandenen Banknoten und Münzen in inländischer und ausländischer Währung. Das Geld in ausländischer Währung ist unter Beachtung des Realisationsprinzips des am Abschlussstichtag geltenden Geldkurses in Euro umzurechnen.

Die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden liquiden Mittel sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 18 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.2.1.5 Aktive Rechnungsabgrenzung**

Von der Gemeinde vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz geleistete Ausgaben, die Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, sind in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz unter den Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren (vgl. § 42 Absatz 1 GemHVO NRW). Dies gilt auch für Ausgaben für Leasinggeschäfte, wenn den Leasingraten keine angemessenen Gegenleistungen in den einzelnen Perioden gegenüberstehen (Leasingsonderzahlungen).

Die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzende aktive Rechnungsabgrenzung ist in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 19 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.2.1.6 Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“**

Ein „Überschuss“ der Passivposten über die Aktivposten ergibt sich dann, wenn zum Stichtag der gemeindlichen Eröffnungsbilanz kein Eigenkapital mehr vorhanden ist. In diesen Fällen ist der entsprechende Betrag - vergleichbar mit den Regelungen des Handelsrechts - auf der Aktivseite der Bilanz unter einem gesonderten Posten mit der Bezeichnung „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auszuweisen. Dieser letzte Posten auf der

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 53 GemHVO NRW**

Aktivseite der Bilanz stellt keinen Vermögensgegenstand, sondern lediglich einen Korrekturposten dar, der auf die bilanzielle Überschuldung der Gemeinde hinweist.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass eine Überschuldung der Gemeinde nach § 75 Absatz 7 GO NRW unzulässig ist. Nach dieser Vorschrift ist eine Gemeinde überschuldet, wenn nach ihrer Bilanz das Eigenkapital aufgebraucht wird. Dies ist dann gegeben, wenn die Wertansätze der Passivposten (Eigenkapital und Verbindlichkeiten) die Wertansätze der Aktivposten (Anlagevermögen und Umlaufvermögen) unter Berücksichtigung der Rechnungsabgrenzung übersteigen. Liegt eine Überschuldung vor, weist das Eigenkapital einen negativen Betrag ( $< 0$  Euro) auf, der als Summe aus den Ansätzen der Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“, „Ausgleichsrücklage“ und „Jahresüberschuss/-Jahresfehlbetrag“ zu ermitteln ist.

Die Sonderrücklagen bleiben dabei wegen ihrer zweckbezogenen Bindung unberücksichtigt. Diese Eigenkapitalposten haben den Zweck das Eigenkapital der Gemeinde mindestens im Umfang des mit der Sonderrücklage in Verbindung stehenden aktivierten Vermögensgegenstandes zu binden bzw. einer freien Verwendbarkeit nicht zugänglich zu machen. Der in der gemeindlichen Bilanz anzusetzende Aktivposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ soll verhindern, dass auf der Passivseite unter dem Posten „Eigenkapital“ ein Negativposten ausgewiesen wird, aber auch verdeutlichen, dass eine bilanzielle Überschuldung der Gemeinde eingetreten ist. Diese ergänzende Gliederungsregel für die gemeindliche Bilanz ist auch für die Gemeinden sachgerecht. Im Falle der Aktivierung eines solchen Postens bedarf es einer Erläuterung im Anhang sowie im Lagebericht.

### **1.2.1.7 Eigenkapital**

#### **1.2.1.7.1 Allgemeine Grundlagen**

Das Eigenkapital wird aus der Differenz zwischen Vermögen (Aktivseite) und den Schulden (Verbindlichkeiten und Rückstellungen) unter Einbeziehung der Sonderposten gebildet. Als Vorbild dient zwar das kaufmännische Rechnungswesen, jedoch wird aufgrund der kommunalen Eigenheiten die Eigenkapitalposition in die allgemeine Rücklage, in Sonderrücklagen, z. B. nach § 43 Absatz 4 GemHVO NRW, die Ausgleichsrücklage nach § 75 Absatz 3 GO NRW und in den Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ gegliedert (vgl. §§ 75 und 96 GO NRW). Dabei ergibt sich der Wert der allgemeinen Rücklage aus der Differenz der Aktivposten zu den übrigen Passivposten. Er hängt somit von der Bewertung der anderen Bilanzposten ab. Der Ausweis eines Jahresüberschusses oder eines Jahresfehlbetrages sowie der Deckungsrücklage entfällt bei der Eröffnungsbilanz.

#### **1.2.1.7.2 Sonderrücklagen**

Durch die Vorschrift wird klargestellt, dass die Gemeinde grundsätzlich nur Sonderrücklagen für die vorgesehenen Zwecke bilden darf. Diese Einschränkung ist wegen des in § 75 GO NRW bestimmten Haushaltsausgleichssystems geboten. Daher ist bestimmt worden, dass die Bildung von Sonderrücklagen für selbst gewählte Zwecke unzulässig ist. Die Bildung weiterer Sonderrücklagen muss grundsätzlich durch Verordnungen oder Gesetze zugelassen werden, sodass auch durch außerhalb dieser Verordnung liegende rechtliche Regelungen bestimmt werden kann, wann für bestimmte gemeindliche Sachverhalte gesonderte Sonderrücklagen zu bilden sind oder gebildet werden können.

In gemeindeübergreifenden Einzelfällen ist es für gewichtige und besondere Sachverhalte bei den Gemeinden unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und Bewertung vertretbar, weitere Sonderrücklagen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Dabei muss sichergestellt sein, dass die Bildung dieser Sonderrücklagen geboten ist, um das in § 75 GO NRW bestimmte Haushaltsausgleichssystem nicht zu beeinträchtigen.

Die Bildung von Sonderrücklagen ist allgemein bestimmten Fällen sachgerecht, wenn z. B. nach den geltenden Grundsätzen einzelne Vermögensgegenstände zu aktivieren sind, deren freie Verwendung für die Gemeinde ausgeschlossen ist. Die durch die Aktivierung solcher Vermögensgegenstände entstehende Eigenkapitalmehrung darf deshalb für die Gemeinde auch haushaltsmäßig nicht frei verfügbar sein. Dies ist z. B. dann gegeben, wenn die Gemeinde eine rechtlich selbstständige Stiftung errichtet hat und diese in der eigenen Bilanz als Vermögensgegenstand zu aktivieren ist.

### **1.2.1.7.3 Ausgleichsrücklage**

#### **1.2.1.7.3.1 Der Ansatz der Ausgleichsrücklage**

Die Gemeinde ist verpflichtet, in ihrer Eröffnungsbilanz eine Ausgleichsrücklage als gesonderten Posten des Eigenkapitals anzusetzen. Der Teil des gemeindlichen Eigenkapitals, der von der Gemeinde als Ausgleichsrücklage eingesetzt werden kann, bestimmt sich nach dem bei der Eröffnungsbilanzierung vorhandenen Eigenkapital und der Ertragskraft der Kommune. Die Entscheidung über die Höhe des tatsächlichen Bilanzansatzes wird der Gemeinde überlassen, denn die Ausgleichsrücklage kann in der Eröffnungsbilanz bis zur Höhe eines Drittels des Eigenkapitals, höchstens jedoch bis zur Höhe eines Drittels der jährlichen Steuereinnahmen und allgemeinen Zuweisungen gebildet werden.

Die Regelung über die Bildung der Ausgleichsrücklage bis zur Höhe eines Drittels des Eigenkapitals ist durch eine Nebenbedingung ergänzt worden. Sie soll gewährleisten, dass sich das Eigenkapital nicht oder nicht zu schnell der Nullgrenze nähert bzw. aufgezehrt ist. Da die Ertragskraft der Gemeinde eine wichtige Größe im Zusammenhang mit der Leistungsfähigkeit der Gemeinde darstellt, ist die am vorhandenen Eigenkapital der Gemeinde orientierte Grenze durch eine zweite ertragskraftbezogene Grenze ergänzt worden. Durch eine derartige ertragskraftbezogene Nebenbedingung soll bei der Bemessung der Ausgleichsrücklage verhindert werden, dass der Eigenkapitalverzehr einen Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung ermöglicht, durch den die Leistungsfähigkeit der Gemeinde mittelfristig gesehen erheblich gefährdet wird.

Die Gemeinde muss diesen durch die Sätze 1 bis 3 der Vorschrift gesetzlich bestimmten Rahmen beachten und unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten ausgestalten. Der Posten „Ausgleichsrücklage“ in der gemeindlichen Bilanz (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 1.3 GemHVO NRW) muss daher mindestens einen Wertansatz in Höhe von 1 Euro und darf höchstens den nach den Sätzen 2 und 3 zu ermittelnden Wertansatz aufweisen. Die Bemessung der Ausgleichsrücklage darf von der Gemeinde zudem nur einmal bei der Aufstellung ihrer Eröffnungsbilanz vorgenommen werden. Bei dieser Festlegung ist davon ausgegangen worden, dass Verwerfungen, die durch atypische Ertragssituationen entstehen könnten, durch eine Berechnungsgrundlage auf der Basis eines dreijährigen Zeitraumes vermieden werden.

#### **1.2.1.7.3.2 Bemessung und Wertansatz der Ausgleichsrücklage**

##### **1.2.1.7.3.2.1 Die Bemessung nach dem gemeindlichen Eigenkapital**

Das Ziel der Begrenzung des Eigenkapitalabbaus ist die Verhinderung von nicht mehr beherrschbaren haushaltswirtschaftlichen Defiziten, die zum Eigenkapitalabbau bzw. dem vollständigen Verzehr des Eigenkapitals führen. Das Abrutschen einer Gemeinde in ein negatives Eigenkapital ist dann unmittelbar zu befürchten, wenn der jährliche Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung im Umfang von mehr als einem Drittel des am Beginn des Haushaltsjahres vorhandenen Eigenkapitals als Fehlbetrag ausgewiesen wird. In einem solchen Fall wäre es bei einem unterstellten gleichbleibenden Fehlbetrag möglich, dass das gemeindliche Eigenkapital innerhalb von drei Jahren aufgezehrt wird. In drei Jahren bleibt der Gemeinde ausreichend Zeit, die notwendigen Maßnahmen zu ergreifen, um den Trend umzukehren.

In der gemeindlichen Praxis ist ein solcher konstanter Fehlbetrag über drei Jahre unwahrscheinlich. Gleichwohl hat das darauf aufgebaute Modell dazu gedient, den Anhaltspunkt für die Festlegung des maximal möglichen Eigenkapitalverzehrs zu liefern, sodass die Ausgleichsrücklage, die zum Ausgleich von Fehlbeträgen eingesetzt werden kann, maximal ein Drittel des bei der Eröffnungsbilanz festgestellten Eigenkapitals betragen darf. Mit diesem Wert soll sichergestellt werden, dass die Defizite keinen Umfang erreichen, der eine Dynamik beinhalten kann, bei der ein vollständiger Eigenkapitalverzehr in weniger als drei Jahren rechnerisch möglich ist bzw. befürchtet werden muss. Da sich innerhalb des Eigenkapitals als Sonderrücklagen auch zweckgebundene oder in anderer Weise mit Auflagen versehene Kapitalien befinden können, ist als Bezugsgröße nur die allgemeine Rücklage als frei verwendbares Eigenkapital heranzuziehen.

Der Teil des Eigenkapitals, der als Ausgleichsrücklage eingesetzt werden kann, bestimmt sich nach dem bei der Eröffnungsbilanzierung vorhandenen Eigenkapital. Diese einheitliche Dotierung der Ausgleichsrücklage bei der Eröffnungsbilanzierung als Prozentsatz vom vorhandenen Eigenkapital genügt den diskutierten Anforderungen. Die Festlegung eines einheitlichen Prozentsatzes führt dazu, dass die Gemeinden mit hohem Eigenkapital mehr Fehlbeträge durch die Ausgleichsrücklage abdecken können.

Die Gemeinden mit wenig Eigenkapital erhalten umgekehrt auch weniger Verfügungsmasse in absoluten Beträgen. Diese degressive Kurve der Höhe der Ausgleichsrücklage in Abhängigkeit vom Eigenkapital erfüllt die Zielsetzung, die Gemeinden wirkungsvoll vor einem Abrutschen in ein negatives Eigenkapital zu bewahren. Außerdem besteht eine Gleichbehandlung der Gemeinden dadurch, dass alle Gemeinden eine Ausgleichsrücklage bilden müssen. Gleichwohl wird keine Gemeinde gezwungen, durch Überschüsse in der Ergebnisrechnung die Ausgleichsrücklage zu verdienen.

Durch eine Nebenbedingung soll gewährleistet werden, dass sich das Eigenkapital nicht oder nicht zu schnell der Nullgrenze nähert bzw. aufgezehrt ist. Da die Ertragskraft der Gemeinde eine wichtige Größe im Zusammenhang mit der Leistungsfähigkeit der Gemeinde darstellt, ist die am vorhandenen Eigenkapital der Gemeinde orientierte Grenze durch eine zweite ertragskraftbezogene Grenze ergänzt worden. Durch eine derartige ertragskraftbezogene Nebenbedingung soll bei der Bemessung der Ausgleichsrücklage verhindert werden, dass der Eigenkapitalverzehr einen Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung ermöglicht, durch den die Leistungsfähigkeit der Gemeinde mittelfristig gesehen erheblich gefährdet wird.

#### **1.2.1.7.3.2.2 Die Bemessung nach der gemeindlichen Ertragskraft**

Das Ziel der Begrenzung des Eigenkapitalabbaus ist die Verhinderung von nicht mehr beherrschbaren Defiziten, sodass die Höhe des Eigenkapitalabbaus auch von der Leistungsfähigkeit der Gemeinde, die sich u.a. durch das Jahresergebnis in der Ergebnisrechnung zeigt, abhängig gemacht wurde. Weil sich die Leistungsfähigkeit der Gemeinde in ihrer Ertragskraft ausdrückt und die Steuern und allgemeinen Zuwendungen als wesentliche Einnahmequellen der Gemeinde deren Ertragskraft maßgeblich bestimmen und sich Eigenkapital bildend auswirken, darf die Höhe der Ausgleichsrücklage höchstens ein Drittel der durchschnittlichen (Netto-) Steuereinnahmen und allgemeinen Zuweisungen in den drei Jahren vor dem Eröffnungsbilanzstichtag betragen.

Für die Ermittlung dieser Höhe der Ausgleichsrücklage sind unter den Begriffen „Steuereinnahmen“ und „Allgemeine Zuweisungen“ die Einnahmen zu erfassen, die im kameralen Rechnungswesen nach der kommunalen Haushaltssystematik als Zahlungsarten dem Abschnitt 90 sowohl im Verwaltungshaushalt als auch im Vermögenshaushalt zuzuordnen waren (vgl. VV Gliederung und Gruppierung vom 27.11.1995, SMBl. NRW. 6300). Zu solchen Einnahmen zählen z. B.

- Grundsteuer A und B,
- Gewerbesteuer,
- Vergnügungssteuer,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

- Hundesteuer,
- sonstige Steuereinnahmen,
- Einkommensteuerbeteiligung der Gemeinden,
- Umsatzsteuerbeteiligung der Gemeinden,
- Schlüsselzuweisungen an die Gemeinden,
- Ausgleichszahlungen Familienleistungsausgleich an die Gemeinden,
- Schulpauschale/Bildungspauschale,
- Sportpauschale,
- Allgemeine Investitionspauschale

sowie andere allgemeine Zuweisungen, die nicht einzelnen Aufgaben, sondern dem gemeindlichen Haushalt insgesamt zu fließen, z. B. die Kurortehilfe des Landes.

In die o.a. Zuordnung fällt wegen ihres Wesens und der Herkunft der Mittel nicht die vom Land gewährte Feuer-  
schutzpauschale. Auch dürfen gezahlte Zinsen, z. B. Verzugs- oder Stundungszinsen, die wegen verspäteter  
Erfüllung der Zahlungsverpflichtung von Dritten festgesetzt wurden, nicht in die Bemessung der gemeindlichen  
Ertragskraft einfließen. Im Einzelfall kann ggf. hingenommen werden, dass noch wesentliche Einnahmen aus der  
Abrechnung von Solidarbeitragsleistungen, die ab dem Jahre 2006 nicht mehr erhoben werden, noch in die Er-  
mittlung der Einnahmen für die Jahre 2006 und 2007 eingezogen werden. Auch ist es vertretbar, weitere allge-  
meine Ausgleichsleistungen des Landes einzubeziehen.

### **1.2.1.8 Sonderposten**

#### **1.2.1.8.1 Allgemeine Grundlagen**

Zielsetzung der Eröffnungsbilanzierung ist es, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Ver-  
mögens- und Schuldenlage der Gemeinde zu vermitteln. Mit der Zielsetzung des NKF, insbesondere mit den  
Zielen Aktualität und intergenerative Gerechtigkeit, legt das NKF bei der Vermögensbewertung zur Eröffnungsbilanzierung  
Zeitwerte zugrunde. Vielfach sind die für dieses Vermögen erhaltenen Zuwendungen oder Beiträge  
nur sehr aufwändig bzw. gar nicht mehr ermittelbar. Das NKF sieht aus Gründen der Vereinfachung sowie zur  
Wahrung einer einheitlichen Eröffnungsbilanzierung vor, die Höhe der Sonderposten im Rahmen der Eröffnungsbilanzierung  
gleichfalls auf Zeitwertbasis zu ermitteln. Eine Ermittlung der Sonderposten basierend auf Restkapi-  
talen, d. h. der Restbetrag des Sonderpostens als Anteil des Nominalwerts vermindert im Verhältnis Restnut-  
zungsdauer zu Gesamtnutzungsdauer, der tatsächlich erhaltenen investiven Zuwendungen scheidet daher aus.

Vor diesem Hintergrund sind Sonderposten für erhaltene investive Zuwendungen, für Beiträge und für den Ge-  
bührenaussgleich sowie sonstige Sonderposten zu bilden, soweit zum Eröffnungsbilanzstichtag noch eine mehr-  
jährige Nutzungsdauer des damit finanzierten Vermögensgegenstandes besteht. Vielfach erhalten die Gemein-  
den nicht nur Zuwendungen in Form von Geldleistungen, sondern auch von Sachleistungen. Auch für derartige  
Leistungen hat die Gemeinde, wenn die Sachleistungen zu einem aktivierbaren Vermögensgegenstand in der  
gemeindlichen Bilanz führen, entsprechend einen Sonderposten zu passivieren. Dies steht mit der Vorschrift des  
§ 43 Absatz 5 GO NRW in Einklang, denn die Begriffe „Zuwendungen“ (als Leistungen Dritter) und „Investitionen“  
(als vermögenswirksam) werden dort als Sammelbegriffe benutzt.

Die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden Sonderposten sind in dem vom Innenministerium  
bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 23 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO i.V.m.  
den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.2.1.8.2 Sonderposten für Zuwendungen**

##### **1.2.1.8.2.1 Allgemeine Sachlage**

Es sind erhaltene investive Zuwendungen und Beiträge von der Gemeinde als Sonderposten zu passivieren, die im Rahmen einer Zweckbindung für investive Maßnahmen der Gemeinde gewährt wurden von ihr nicht allgemein für den Haushalt verwendet werden dürfen (vgl. § 43 Absatz 5 GemHVO NRW). Es muss sich dabei um nicht rückzahlbare Leistungen von Dritten handeln. Dagegen sind rückzahlbare Zuwendungen, die als Darlehen gewährt werden, für die Gemeinde eine Verpflichtung zur Rückzahlung beinhalten und daher als Verbindlichkeiten zu erfassen und in der Bilanz anzusetzen sind.

Analog zur Zeitwertermittlung bei den Vermögensgegenständen ist bei der Festlegung der Auflösung der Sonderposten das Verhältnis Restnutzungsdauer zur Gesamtnutzungsdauer des zuwendungsfinanzierten Vermögensgegenstandes zu berücksichtigen, um damit die zutreffende Abbildung des Ressourcenverbrauchs in der Ergebnisrechnung zu gewährleisten. Die ertragswirksame Auflösung der Sonderposten erfolgt daher anhand der festgelegten Abschreibungsplanung auf Basis der Restnutzungsdauer des einzelnen Vermögensgegenstandes.

In den Fällen, in denen die Gemeinde Zuwendungen von Dritten erhalten hat, sie aber noch nicht den damit zu finanzierenden Vermögensgegenstand angeschafft oder hergestellt bzw. in Betrieb genommen hat, darf sie diese Zuwendungen im Jahresabschluss nicht bereits unter den Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz passivieren. In einem solchen Fall sind die erhaltenen Zuwendungsmittel noch nicht zweckentsprechend verwandt worden. Es ist bei diesem Zwischenstand nur zulässig, die erhaltenen Zuwendungsmittel, soweit sie noch nicht zweckentsprechend verwandt wurden, als „Erhaltene Anzahlungen“ anzusetzen. Grundsätzlich besteht in diesen Fällen der noch fehlenden zweckentsprechenden Verwendung der Mittel noch eine Rückzahlungspflicht gegenüber dem Zuwendungsgeber, die als Verbindlichkeit zu bewerten und entsprechend in der Bilanz anzusetzen ist.

##### **1.2.1.8.2.2 Der Sonderpostenspiegel**

Auf der Basis des NKF-Kontenrahmens und der verbindlichen Bilanzgliederung kann sich die Gemeinde durch einen Sonderpostenspiegel einen detaillierten Überblick über den Stand und die Veränderungen der Sonderposten zum Abschlussstichtag verschaffen. Dadurch wird eine bessere Nachvollziehbarkeit der Planung der Veranschlagung der Abschreibungen und der Auflösung von Sonderposten sowie der Zusammenhänge zwischen diesen Haushaltspositionen erreicht.

Ein solcher Sonderpostenspiegel trägt erheblich zur Übersichtlichkeit der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Sonderposten bei. Er kann aus örtlichen Erwägungen heraus dem Anhang beigefügt werden, denn er macht die Wertansätze der Sonderposten transparent und nachvollziehbar. Die Gemeinde kann das Schema des Sonderpostenspiegels auf ihre Bedürfnisse übertragen und ausgestalten (vgl. Erläuterungen im Abschnitt 5.9 zu § 43 Absatz 5 GemHVO NRW).

##### **1.2.1.8.2.3 Die Ermittlung des Zuwendungsanteils als Vom-Hundert-Anteil**

###### **1.2.1.8.2.3.1 Allgemeine Vorgaben**

Für die Ermittlung des Wertansatzes der Sonderposten für erhaltene investive Zuwendungen ist es erforderlich, neben dem vorsichtig geschätzten Zeitwert des zuwendungsfinanzierten Vermögensgegenstandes einen dessen Förderung entsprechenden Vom-Hundert-Anteil als Zuwendungsanteil festzustellen. Der Anteil der erhaltenen investiven Zuwendung an der Finanzierung des beschafften oder hergestellten Vermögensgegenstandes der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

Gemeinde muss im Einzelfall grundsätzlich anhand der tatsächlichen (historischen) Anschaffungs- oder Herstellungskosten ermittelt werden.

In den Fällen, in denen der Zuwendungsanteil z. B. unter Anwendung der Vereinfachung nach § 56 Absatz 5 GemHVO NRW ermittelt wird oder der Zuwendungsanteil als Fördersatz aus einem vorhandenen Zuwendungsbescheid entnommen wird, muss eine Überprüfung dahingehend erfolgen, ob der Vom-Hundert-Anteil, gemessen an den tatsächlich geleisteten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die damaligen Finanzierungsverhältnisse sachlich zutreffend wieder gibt. In vielen Fällen der Förderung von Investitionsmaßnahmen der Gemeinden dürften die im Zuwendungsbescheid ausgewiesenen zuwendungsfähigen Gesamtausgaben z.T. erheblich von den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der erhaltenen Vermögensgegenstände abweichen.

In eine solche Überprüfung ist aber auch der zuwendungsfinanzierte Vermögensgegenstand selbst in der Art einzubeziehen, ob dieser zum Stichtag der gemeindlichen Eröffnungsbilanz noch dem baufachlichen und aufgabenbezogenen Zustand entspricht, der zum Förderzeitpunkt bzw. zum Herstellungszeitpunkt oder zum Zeitpunkt der Inbetriebnahme vorherrschte. Lassen sich dazu Erkenntnisse gewinnen und weicht der damalige Zustand des zu beurteilenden Vermögensgegenstandes wesentlich bzw. erheblich von seinem heutigen Zustand ab, z. B. bedingt durch bauliche Änderungen und Instandsetzungen oder Änderungen aufgrund einer neuen Nutzung, ist der frühere Zustand sowie die zwischenzeitlich erfolgte Finanzierung der Änderungsmaßnahmen bei der Bestimmung der Höhe des heutigen Zuwendungsanteils zu berücksichtigen.

Diese Sachlage kann bei einer Feststellung zum Stichtag der gemeindlichen Eröffnungsbilanz, dass z. B. ein gemeindlicher zuwendungsfinanzierter Vermögensgegenstand nur die Hälfte seiner damaligen Substanz und Form aufweist, zu einer entsprechenden Minderung des auf den Stichtag anzusetzenden Zuwendungsanteils führen. Der Umfang der Minderung ist dabei auch von der zwischenzeitlich erfolgten Finanzierung der Änderungsmaßnahmen abhängig, sodass z. B. eine vollständige oder teilweise Fremdfinanzierung der allein aus baulicher Sicht möglichen Minderung entsprechend entgegensteht. Soweit solche örtlichen Verhältnisse nicht mehr rückwirkend nachvollziehbar bzw. nicht zu ermitteln sind, kann der stichtagsbezogene Zustand des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes im Sinne einer zulässigen Vereinfachung der Bilanzierung auch für den früheren Beschaffungszeitpunkt angenommen und der ermittelte Zuwendungsanteil darauf angesetzt werden.

**1.2.1.8.2.3.2 Bei Förderung des Vermögensgegenstandes als Gesamtheit**

Die Sonderposten sind im Rahmen der Eröffnungsbilanzierung gleichfalls wie die Vermögensgegenstände auf Zeitwertbasis anzusetzen. Daher kann die Höhe der in der Eröffnungsbilanz anzusetzenden Sonderposten auch mithilfe der Ermittlung des zutreffenden Zuwendungsanteils an der Finanzierung der anzusetzenden Vermögensgegenstände berechnet werden. Das nachfolgende Schema soll die einzelnen Verfahrensschritte verdeutlichen (vgl. Abbildung).

<b>Das 1. Berechnungsschema für Sonderposten in der Eröffnungsbilanz</b>					
	<b>Vorsichtig geschätzter Zeitwert des Vermögensgegenstandes (Wertansatz)</b>	<b>X</b>	Zuwendungsanteil aus eigenen örtlichen Unterlagen über die Projektförderung.	<b>oder</b>	
			Zuwendungsanteil aus Stichprobe der Förderung Gleichartiger oder einer Gruppe von Vermögensgegenständen.	<b>oder</b>	
				<b>=</b>	<b>Höhe des Sonderpostens in der Eröffnungsbilanz (Wertansatz)</b>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 53 GemHVO NRW**

		Zuwendungsanteil aus Stichprobe sachlich verbundener Vermögensgegenstände einer Fördermaßnahme.		
		<b>oder</b>		
		Zuwendungsanteil als Durchschnitt mehrerer Förderungen gleichartiger oder einer Gruppe von Vermögensgegenständen.		
		<b>oder</b>		
		Zuwendungsanteil aus Daten der amtlichen Finanzstatistik.		
		<b>oder</b>		
		Zuwendungsanteil aus örtlichen Unterlagen anderer Gemeinden über die Projektförderung.		
		<b>oder</b>		
		Zuwendungsanteil aus Unterlagen des Zuwendungsgebers über die Projektförderung.		

*Abbildung 715 „Das 1. Berechnungsschema für Sonderposten in der Eröffnungsbilanz“*

Der vorsichtig geschätzte Zeitwert des betreffenden Vermögensgegenstandes wird mit dem ermittelten Zuwendungsanteil (Vom-Hundert-Satz) multipliziert und ergibt die Höhe des Wertansatzes des Sonderpostens in der Eröffnungsbilanz. Dabei ist u.a. zu berücksichtigen, ob der Vermögensgegenstand insgesamt oder nur Teile davon gefördert worden sind. Der Zuwendungsanteil kann unterschiedlich ermittelt werden (vgl. Abbildung).

<b>Die Ermittlung von Zuwendungsanteilen</b>	
-	aus eigenen örtlichen Unterlagen.
-	aus einer Stichprobe der Förderung gleichartiger oder einer Gruppe von Vermögensgegenständen.
-	aus einer Stichprobe der Förderung sachlich verbundener Vermögensgegenstände einer Fördermaßnahme.
-	aus der Durchschnittsberechnung mehrerer Förderungen gleichartiger oder einer Gruppe von Vermögensgegenständen.
-	aus Daten der amtlichen Finanzstatistik.
-	aus örtlichen Unterlagen anderer Gemeinden über die Projektförderung.
-	aus Unterlagen des Zuwendungsgebers über die Projektförderung.

*Abbildung 716 „Die Ermittlung von Zuwendungsanteilen“*

Auf der Basis kann die Höhe der notwendigen Sonderposten für die Eröffnungsbilanz ermittelt werden, wenn der zu aktivierende Vermögensgegenstand in seiner Gesamtheit gefördert wurde. Auch die Vereinfachungen in der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

Vorschrift des § 56 Absatz 5 GemHVO NRW, nach der für gleichartige Vermögensgegenstände oder sachlich durch einen Maßnahmencharakter verbundene Vermögensgegenstände, z. B. aus der Projektförderung „Stadtteilerneuerung“, ein Vom-Hundert-Anteil auch mithilfe mathematisch-statistischer Methoden aufgrund von Stichproben oder durch andere geeignete Verfahren als pauschaliert ermittelter Finanzierungsanteil gebildet werden kann, zählen dazu.

**1.2.1.8.1.3.3 Bei Förderung des Vermögensgegenstandes nicht in seiner Gesamtheit**

Eine vereinfachte Vorgehensweise zur Ermittlung des Zuwendungsanteils, der in Beziehung zum ermittelten vorsichtig geschätzten Zeitwert zu setzen ist, kann auch dann erfolgen, wenn der betreffende zu aktivierende Vermögensgegenstand nicht in seiner Gesamtheit investiv gefördert wurde. Mit den aufgezeigten Möglichkeiten wird sichergestellt, dass entsprechend der Förderung der Gemeinden auch die notwendigen Sonderposten in der Eröffnungsbilanz gebildet werden und die zulässigen Vereinfachungen nach dieser Vorschrift durch die einzelnen Verfahrensschritte transparent gemacht werden. Das nachfolgende Schema soll die einzelnen Verfahrensschritte verdeutlichen (vgl. Abbildung).

<b>Das 2. Berechnungsschema für Sonderposten in der Eröffnungsbilanz</b>			
<b>Anteiliger vorsichtig geschätzter Zeitwert des Vermögensgegenstandes</b>	1.	Ermittlung der Kosten der durchgeführten Investitions-Maßnahme.	<b>Höhe des Sonderpostens in der Eröffnungsbilanz (Wertansatz)</b>
	2.	Ermittlung des V-H-Anteils der gewährten Zuwendung zu dieser Investitionsmaßnahme.	
	3.	Ermittlung der historischen (fiktiven) Anschaffungs- oder Herstellungskosten des nicht betroffenen Teils des Vermögensgegenstandes.	
	4.	Ermittlung der gesamten historischen (fiktiven) Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögensgegenstandes. (aus Zeile 1 und 3)	
	5.	Ermittlung des V.H.-Anteils der Investitionsmaßnahme an den gesamten historischen (fiktiven) Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögensgegenstandes. (aus Zeile 2 und 4)	
	6.	Ermittlung des vorsichtig geschätzten Zeitwertes des zu aktivierenden Vermögensgegenstandes.	
	7.	Ermittlung des Anteils der Investitionsmaßnahme am vorsichtig geschätzten Zeitwertes des zu aktivierenden Vermögensgegenstandes als „anteiliger Zeitwert“. (aus Zeile 5 und 6)	
	<b>X</b>	V-H-Anteil der gewährten Zuwendung.      =	

*Abbildung 717 „Das 2. Berechnungsschema für Sonderposten in der Eröffnungsbilanz“*

In solchen Fällen, z. B. bei der Förderung eines Gebäudeanbaues, muss der ursprünglich (historisch) zuwendungsfinanzierte Anteil des aktivierten Vermögensgegenstandes festgestellt werden. Der anzusetzende Sonderposten kann dann mithilfe des ermittelten Verhältnisses der Förderung am gesamten Vermögensgegenstand, das in Beziehung zum vorsichtig geschätzten Zeitwert zu setzen ist, berechnet werden.

#### **1.2.1.8.1.4 Der Rückgriff auf eine Indizierung**

Grundsätzlich kann auch die Ermittlung des Wertansatzes der Sonderposten mittels Indizierung erfolgen, sofern die Zeitwertermittlung des Vermögensgegenstandes, dem der Sonderposten zugeordnet ist, mittels einer Indizierung erfolgt. In diesem Fall muss der Wert des Sonderpostens auf der Basis des tatsächlichen Zuwendungsbeitrages mittels der gleichen Indizierungsreihe ermittelt werden, wie sie bei dem Vermögensgegenstand zur Anwendung kam, der mit der erhaltenen Zuwendung finanziert wurde.

Vor einer Indizierung eines historischen Wertes ist dabei zu prüfen, ob in der Vergangenheit Veränderungen bzw. Maßnahmen bei dem betreffenden Vermögensgegenstand durchgeführt wurden, die das Ergebnis mittels Indizierung verfälschen, und auch, ob nach der Indizierung keine wertverändernden Faktoren, z. B. Minderung aufgrund von Instandhaltungsrückstand, mehr eine Anpassung des ermittelten Vermögenszeitwert erforderten. Ist das ursprüngliche Finanzierungsverhältnis bekannt, bedarf es keiner Indizierung für die Ermittlung des Wertansatzes eines Sonderpostens. Das damalige Finanzierungsverhältnis kann unmittelbar auf den vorsichtig geschätzten Zeitwert des Vermögensgegenstandes übertragen werden, um den Wertansatz des Sonderpostens zu ermitteln.

Auf eine Indizierung der in der Vergangenheit erhaltenen Zuwendung sollte nur dann zurückgegriffen werden, wenn sich das ursprüngliche Verhältnis der gewährten Zuwendung zum beschafften oder hergestellten Vermögensgegenstand nicht mehr feststellen lässt, gleichwohl aber noch die Höhe und das Jahr der erhaltenen Zuwendung bekannt ist und auch sonstige Kenntnisse über die damalige Zuwendungsgewährung nicht vorliegen. Wird eine Indizierung vorgenommen, bedarf das Ergebnis einer Überprüfung, ob das ursprüngliche Finanzierungsverhältnis auch im Verhältnis zwischen dem ermittelten vorsichtig geschätzten Zeitwert des Vermögensgegenstandes und dem durch Indizierung ermittelten Wertansatz des Sonderpostens besteht.

#### **1.2.1.8.1.5 Pauschal erhaltene Zuwendungen und Sonderposten**

Die bilanzielle Behandlung von erhaltenen Zuwendungen in der Eröffnungsbilanz ist unabhängig davon vorzunehmen, ob sie der Gemeinde im Rahmen der Förderung eines einzelnen Projektes oder einer globalen Förderung gewährt werden. Bei einer globalen Förderung kann einerseits vom Zuwendungsgeber die Höhe der Zuwendung nach allgemeinen (pauschalierten) Kriterien ermittelt werden und/oder der Zuwendungsempfänger kann eigenverantwortlich Projekte für die zweckentsprechende Verwendung der Zuwendung festlegen.

Durch die vom Land eingeführte, pauschalierte Förderung kommunaler Aufgabenbereiche findet diese Vorgehensweise immer mehr Verbreitung. Zu einer solchen Förderungsform sind die im Gemeindefinanzierungsgesetz (GFG) enthaltene allgemeine Investitionspauschale, die Schulpauschale/Bildungspauschale und die Sportpauschale zu zählen. Auch durch die vom Land gewährte Feuerschutzpauschale ist eine allgemeine Förderung des Feuerschutzes vorgesehen. Werden solche investiven Zuwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen durch die Gemeinde verwendet worden, sind entsprechende Sonderposten zu bilden.

Bei allen genannten Investitionspauschalen ist bisher vom Land als Zuwendungsgeber keine ertragswirksame Auflösung ausgeschlossen worden. Das heißt, für alle diese gewährten Zuwendungen sind in der Eröffnungsbilanz die notwendigen Sonderposten von der Gemeinde zu bilden. Für die Bildung von Sonderposten aus der Investitionspauschale ist Folgendes zu beachten:

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

Die allgemeine Investitionspauschale, die vom Land seit dem Jahre 1979 gewährt wird, und andere pauschale Landeszuweisungen dienen dazu, die Investitionstätigkeit der Gemeinde zur Erfüllung ihrer Aufgaben zu unterstützen und sie dadurch bei der Finanzierung neuer Vermögensgegenstände zu entlasten. Neben dieser allgemein gehaltenen Zielsetzung gibt der Zuwendungsgeber noch vor, dass das gesamte Investitionsvolumen die Höhe der Zuweisung übersteigen muss. Bei der allgemeinen Investitionspauschale führt bereits der Begriff „Investition“ zu haushaltsmäßig abgegrenzten Verwendungsmöglichkeiten. Die Gemeinden durften deshalb die erhaltenen Zuwendungsmittel nur für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen einsetzen.

Das Erfordernis einer Vermögenswirksamkeit verpflichtete die Gemeinde im kameralen Rechnungswesen vor der Eröffnungsbilanz, die erhaltenen investiven Zuwendungen im Vermögenshaushalt zu vereinnahmen. Dies brachte es mit sich, dass solche Finanzmittel nicht für Vermögensgegenstände verwendet werden durften, deren Anschaffung oder Herstellung im Einzelfall unterhalb der Wertgrenze i.H.v. 410 Euro lag. Der Erwerb von „geringwertigen“ Wirtschaftsgütern war im kameralen Rechnungswesen über den Verwaltungshaushalt abzuwickeln. Auch ist zu beachten, dass die Investitionspauschale in den Jahren 1979 bis 1982 nicht für Maßnahmen verwendet werden durfte, für die eine Landes- oder Bundeszuwendung gewährt wurde.

Die erhaltenen Investitionspauschalen können nur Vermögensgegenständen zugeordnet werden, die noch über den Stichtag der Eröffnungsbilanz hinaus von der Gemeinde genutzt werden. Die Zurechnung ist auf den Zeitpunkt der Inbetriebnahme abzustellen. Sie sollte unter Beachtung der haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen schwerpunktmäßig vorgenommen werden. Sind in einzelnen Jahren Vermögensgegenstände beschafft worden, die zum Stichtag der Eröffnungsbilanz nicht mehr von der Gemeinde genutzt werden, können die allgemeinen Pauschalen aus diesen Jahren auch nicht mehr zur Bildung von Sonderposten herangezogen werden.

Bei einem mehrjährigen Vorgang der Anschaffung oder Herstellung eines Vermögensgegenstandes können auch mehrere jahresbezogene Pauschalen unter Einhaltung der Zuwendungsvorgaben einem Vermögensgegenstand zugerechnet werden. Dabei wird davon ausgegangen, dass für diese Zeit die Anschaffung oder Herstellung des betreffenden Vermögensgegenstandes als noch nicht abgeschlossen zu bewerten ist.

#### **1.2.1.8.1.6 Hingabe von Vermögen und Sonderposten**

Die Vielfalt der Zuwendungen an die Gemeinde in Form von Geldleistungen und Sachleistungen bringt es mit sich, dass für derartige Leistungen Dritter, wenn diese zu einem aktivierbaren Vermögensgegenstand in der gemeindlichen Bilanz führen, entsprechend die notwendigen Sonderposten zu passivieren sind. Dies steht mit der Vorschrift des § 43 Absatz 5 GO NRW in Einklang, denn die Begriffe „Zuwendungen“ (als Leistungen Dritter) und „Investitionen“ (als vermögenswirksam) werden dort als Sammelbegriffe benutzt.

Bei Schenkungen in Form von Sachleistungen an die Gemeinde sind ebenfalls Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz zu bilden. Der ermittelte aktuelle Zeitwert des erhaltenen Vermögensgegenstandes stellt den aktivierungsfähigen Anschaffungswert dar und ist auch als Wertansatz für den Sonderposten zu übernehmen. Dies gilt auch bei Straßen, die im Rahmen einer Umwidmung (Vermögensübertragung ohne Gegenleistungsverpflichtung) in das Eigentum einer Gemeinde übergehen, z. B. eine Kreisstraße wird Gemeindestraße, auch wenn dieser Vorgang vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz vollzogen wurde. Dabei ist eine getrennte Betrachtung von Straßengrundstück und Straßenkörper vorzunehmen und entsprechend in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

Für Vermögensgegenstände, die sich im Eigentum der Gemeinde in Form der rechtlich unselbstständige örtliche Stiftungen befinden, weil ein Stifter seine Vermögensgegenstände kostenlos, jedoch mit einer bestimmten Zweckbindung (Stifterwillen) der Gemeinde zu Eigentum übertragen hat, sind entsprechende Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz zu bilden.

**1.2.1.8.2 Schlüsselzuweisungen und Sonderposten**

Als laufende jährliche Zuwendungen des Landes sind die Schlüsselzuweisungen für die laufende Verwaltungstätigkeit vorgesehen. Diese Klassifizierung lässt einen Ansatz von Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz für diese Landesmittel nicht zu. Die zweckfreie konsumtive Hingabe der Schlüsselzuweisungen durch das Land gebietet es, bei investiver Verwendung der Schlüsselzuweisungen diese als Eigenmittel der Gemeinde zu bewerten. In der Eröffnungsbilanz der Gemeinde ist daher eine Passierung der erhaltenen Schlüsselzuweisungen für die laufende Verwaltungstätigkeit nicht zulässig.

Eine Ausnahme gilt nur die erhaltenen investiven Schlüsselzuweisungen im Haushaltsjahr 2003, denn in diesem Jahr war nach der gesetzlichen Regelung ein Teil der Schlüsselzuweisungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen (gemeindliche Investitionen) zu verwenden. Durch diese Zweckvorgabe stellen diese Schlüsselzuweisungen eine Förderung investiver Maßnahmen der Gemeinde dar, für die entsprechende Sonderposten zu bilanzieren sind.

**1.2.1.9 Rückstellungen**

**1.2.1.9.1 Allgemeine Vorgaben**

In der gemeindlichen Praxis schafft vielfach ein Ereignis eine rechtliche oder faktische Verpflichtung für die Gemeinde, aufgrund dessen sie keine rechtliche Alternative zur Erfüllung der Verpflichtung hat, sodass Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten oder Rückstellungen für drohende Verluste oder Aufwandsrückstellungen zu bilden sind. Von der Gemeinde dürfen daher erst Rückstellungen gebildet werden, wenn alle Kriterien dafür erfüllt sind. Die darauf notwendigen Handlungen der Gemeinde erfolgen jedoch erst zukünftig, z. B. in Form von Zahlungen u.a.

Mit den gemeindlichen Rückstellungen werden daher Vorgänge dem Haushaltsjahr in Form von Aufwendungen zugerechnet, die in diesem Haushaltsjahr verursacht worden sind, eine wirtschaftliche Belastung für die Gemeinde auslösen und in ihrer Höhe quantifizierbar sind. Dieses setzt ein „verpflichtendes Ereignis“ gegenüber Dritten (Außenverpflichtung) oder sich selbst (Innenverpflichtung) voraus, das als Kriterium erfüllt sein muss. Außerdem dürfen sonstige Rückstellungen nur gebildet werden, soweit diese durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind (vgl. Abbildung).

<b>Die Rückstellungen nach § 36 GemHVO NRW i.V.m. § 88 GO NRW</b>	
<b>BILANZIELLE BEHANDLUNG</b>	<b>RÜCKSTELLUNGEN FÜR</b>
<b>Passivierungspflicht</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pensionen nach den beamtenrechtlichen Vorschriften</li> <li>- Rekultivierung und Nachsorge von Deponien und für die Sanierung von Altlasten</li> <li>- Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind</li> <li>- drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und aus laufenden Verfahren</li> <li>- Verpflichtungen für Zwecke, die durch andere Gesetze bestimmt wurden</li> </ul>
<b>Passivierungswahlrecht</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen</li> </ul>
<b>Passivierungsverbot</b>	Sonstige Rückstellungen, die nicht durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind, z. B.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

<b>Die Rückstellungen nach § 36 GemHVO NRW i.V.m. § 88 GO NRW</b>	
<b>BILANZIELLE BEHANDLUNG</b>	<b>RÜCKSTELLUNGEN FÜR</b>
	<ul style="list-style-type: none"><li>- künftige Umlagezahlungen der Gemeinde</li><li>- Verpflichtungen im Rahmen des Gemeinde finanzausgleichs</li><li>- Verpflichtungen aus der gemeindlichen Steuererhebung</li></ul>

*Abbildung 718 „Die zulässigen Rückstellungsarten“*

Im Bilanzbereich „Rückstellungen“ dürfen nur die Rückstellungen in entsprechender Gliederung angesetzt werden, die in § 36 GemHVO NRW näher bestimmt sind. Dazu zählen jedoch keine ungewissen Verbindlichkeiten im Rahmen des Finanzausgleichs, aus Umlagen und aus Steuerschuldverhältnissen. Die Einschätzung über eine mögliche Inanspruchnahme der Gemeinde oder eines vermutlichen Verlustes für die Gemeinde reicht nicht aus, um eine Rückstellung bilden zu können. Grundsätzlich muss ernsthaft und mit hoher Wahrscheinlichkeit mit einer Inanspruchnahme der Gemeinde oder mit einem Verlust gerechnet werden.

In den Fällen, in denen bei der Gemeinde die Bedingungen für Rückstellungen vorliegen, sind entsprechende Rückstellungen zu bilden und zu bilanzieren. Dazu gilt der Grundsatz, dass Rückstellungen nur in Höhe des Betrages anzusetzen sind, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist. In einem solchen Bewertungsspielraum beinhaltet die vernünftige Beurteilung die Prüfung von Chancen und Risiken unter Beachtung des Vorsichtsprinzips. Sie muss in sich schlüssig und willkürfrei sein, sodass das Ergebnis aus objektiven Gegebenheiten logisch ableitbar ist. Die Voraussetzungen, unter denen Rückstellungen gebildet werden dürfen, ergeben sich aus § 88 GO NRW i.V.m. § 36 GemHVO NRW.

Die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden Rückstellungen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen den Kontengruppen 25 bis 28 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.2.1.9.2 Der Rückstellungsspiegel**

Auf der Basis des NKF-Kontenrahmens und der verbindlichen Bilanzgliederung kann sich die Gemeinde durch einen Rückstellungsspiegel einen detaillierten Überblick über den Stand und die Veränderungen der Rückstellungen zum Abschlussstichtag verschaffen. Durch das Aufzeigen des Gesamtbetrags am Ende des Vorjahres, der Veränderungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr und des Gesamtbetrags am Ende des Haushaltsjahres in Bezug auf die einzelnen Arten von Rückstellungen wird die Entwicklung der Rückstellungen der Gemeinde verdeutlicht. Die einzelnen Arten von gemeindlichen Rückstellungen können dabei, gegliedert nach Fristigkeiten, aufgezeigt werden.

Ein solcher Rückstellungsspiegel trägt erheblich zur Übersichtlichkeit der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückstellungen bei. Er kann aus örtlichen Erwägungen heraus dem Anhang im Jahresabschluss beigefügt werden, denn er macht die Wertansätze der Rückstellungen transparent und nachvollziehbar. Die Gemeinde kann das Schema des Rückstellungsspiegels auf ihre Bedürfnisse übertragen und ausgestalten (vgl. § 42 GemHVO NRW). Sie kann dazu auch weitere Zusatzinformationen geben.

**1.2.1.10 Die Verbindlichkeiten**

Der Bilanzausweis der Verbindlichkeiten orientiert sich im Wesentlichen an den Arten der Verbindlichkeiten, z. B. aus Krediten für Investitionen und zur Liquiditätssicherung, aus Lieferungen und Leistungen, aus Transferleistungen, und verlangt bei den Krediten für Investitionen eine weitere Gliederung nach Gläubigern. Diese gemeindlichen Verbindlichkeiten sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen verbindlichen NKF-Kontenrahmen den folgenden Kontengruppen zugeordnet worden:

32 „Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen“, 33 „Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung“, 34 „Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen“, 35 „Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen“, 36 „Verbindlichkeiten aus Transferleistungen“ und 37 „Sonstige Verbindlichkeiten“ zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300). Der Ansatz der Verbindlichkeiten der Gemeinde in der gemeindlichen Bilanz orientiert sich im Wesentlichen an den möglichen Arten von Verbindlichkeiten (vgl. Abbildung).

<b>Die Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz</b>	
<b>VERBINDLICHKEITSARTEN</b>	<b>UNTERGLIEDERUNG</b>
<b>Anleihen</b>	(nach örtlichem Bedarf)
<b>Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- von verbundenen Unternehmen</li> <li>- von Beteiligungen</li> <li>- von Sondervermögen</li> <li>- vom öffentlichen Bereich</li> <li>- vom privaten Kreditmarkt</li> </ul>
<b>Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung</b>	(nach örtlichem Bedarf)
<b>Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen</b>	(nach örtlichem Bedarf)
<b>Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen</b>	(nach örtlichem Bedarf)
<b>Verbindlichkeiten aus Transferleistungen</b>	(nach örtlichem Bedarf)
<b>Sonstige Verbindlichkeiten</b>	(nach örtlichem Bedarf)

*Abbildung 719 „Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz“*

Bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz ist zu berücksichtigen, dass im kameralistischen Rechnungswesen die Verbindlichkeiten als nicht für doppische Zwecke geeignet erfasst sind. Zum Zeitpunkt der kameralen Einbuchung einer Verbindlichkeit entsteht eine Soll-Stellung, und diese Soll-Stellung ist nicht identisch mit der doppischen Verbindlichkeit. Die Soll-Stellung entspricht eher dem „schwebenden Geschäft“ aus dem Handelsrecht und dieses ist nicht zu bilanzieren. Für die Erstellung der Eröffnungsbilanz ist es erforderlich, vor der Übertragung von Verbindlichkeiten aus dem kameralen Rechnungswesen in das doppische Rechnungswesen diese zu überprüfen, um sie zutreffend in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

#### **1.2.1.11 Die passive Rechnungsabgrenzung**

Unter diesem Bilanzposten sind Einnahmen vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen (vgl. § 42 Absatz 3 GemHVO NRW). Dazu gehören z. B. Einnahmen für die Bereitstellung einer Grabstelle auf einem Friedhof. In solchen Fällen wird i.d.R. die erforderliche Zahlung für die Inanspruchnahme der Grabstelle über für mehrere Jahre im Voraus geleistet. Die erhaltene Zahlung ist wegen der Nutzung über einen vorher bestimmten Zeitraum von mehreren Jahren periodengerecht abzugrenzen. Nur der auf das aktuelle Haushaltsjahr bezogene Teil der Zahlung darf ergebniswirksam werden. Der übrige Teil ist bezogen auf die Folgeperioden durch die Einstellung in den passiven Rechnungsabgrenzungsposten abzugrenzen und im Zeitverlauf anteilmäßig aufzulösen.

Die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzende passive Rechnungsabgrenzung ist in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 39 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.V.m. den Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.2.2 Der Anhang**

In Anlehnung an die Vorschriften über das kaufmännische Rechnungswesen enthält der Anhang zur Eröffnungsbilanz die besonderen Erläuterungen zu einzelnen Bilanzpositionen, die neben der Beschreibung eine Ergänzung, Korrektur und Entlastung von Bilanz bezwecken und deren Interpretation unterstützen sollen (vgl. § 44 GemHVO NRW). In den Anhang gehören deshalb insbesondere auch Erläuterungen zu den verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (Absatz 1). Gleichzeitig sind im Anhang die Zusatzinformationen anzugeben, die für die Beurteilung der Eröffnungsbilanz eine besondere Bedeutung haben und zu einem besseren Verständnis einzelner Sachverhalte führen.

Für die äußere Gestaltung des Anhangs, seinen Aufbau und Umfang sind keine besonderen Formvorgaben vorgesehen. Die erforderlichen Informationen sollen im sachlichen Zusammenhang mit den Teilen der Eröffnungsbilanz und ihrer Gliederung stehen. Bei der Erarbeitung ist der spätere Adressatenkreis (Rat, Bürgerinnen und Bürger) zu berücksichtigen. Um das zu vermittelnde Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde klar und verständlich darzustellen, sollen dem Anhang ein Forderungsspiegel und ein Verbindlichkeitspiegel beigelegt werden.

#### **1.2.3 Der Forderungsspiegel**

In Anlehnung an das kaufmännische Rechnungswesen soll der Forderungsspiegel den Stand und die Entwicklung einzelner Posten des Anlagevermögens im Haushaltsjahr detailliert nachweisen (vgl. § 46 GemHVO NRW). Er ist daher entsprechend § 41 Absatz 3 Nummern 2.2.1 und 2.2.2 GemHVO NRW zu gliedern. Um die Änderungen dieser Bilanzposten nachvollziehbar zu machen, ist dazu jeweils tabellarisch der Gesamtbetrag am Bilanzstichtag unter Angabe der Restlaufzeit, gegliedert in Betragsangaben für Forderungen mit Restlaufzeiten bis zu einem Jahr, von einem bis fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren sowie der Gesamtbetrag am Ende des vorherigen Haushaltsjahres anzugeben. Die Gemeinde kann dazu weitere Zusatzinformationen geben. Diese sollen die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung aber nicht beeinträchtigen.

#### **1.2.4 Der Verbindlichkeitspiegel**

Der Verbindlichkeitspiegel löst die kamerale Übersicht über die Schulden ab (vgl. § 47 Absatz 1 GemHVO NRW). Er weist den Stand und die Entwicklung der Verbindlichkeiten detailliert nach. Um die Änderungen nach-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

vollziehbar zu machen, ist dazu jeweils tabellarisch der Gesamtbetrag am Bilanzstichtag unter Angabe der Restlaufzeit, gegliedert in Betragsangaben für Verbindlichkeiten mit Restlaufzeiten bis zu einem Jahr, von einem bis zu fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren sowie der Gesamtbetrag am Ende des vorherigen Haushaltsjahres anzugeben.

Die Gliederung des gemeindlichen Verbindlichkeitspiegels ist nach Gläubigern vorzunehmen, um die Struktur der Verschuldung der Gemeinde transparent zu machen. Ergänzend werden in dem Verbindlichkeitspiegel auch die Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten, gegliedert nach Arten und unter Angabe des jeweiligen Gesamtbetrages, nachrichtlich ausgewiesen, um auch diese Verpflichtungen der Gemeinde offen zu legen. Zum Verbindlichkeitspiegel kann die Gemeinde auch weitere Zusatzinformationen geben. Diese sollen die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung aber nicht beeinträchtigen.

### **1.3 Zu Satz 3 (Beifügung des Lageberichts):**

#### **1.3.1 Allgemeine Sachlage**

Der Lagebericht soll einen Überblick über die wichtigen Ergebnisse aus der Aufstellung der Eröffnungsbilanz geben und so gefasst werden, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde vermittelt wird (vgl. § 48 GemHVO NRW). Über Vorgänge von besonderer Bedeutung, auch solcher, die nach dem Bilanzstichtag eingetreten sind, ist zu berichten. Außerdem hat der Lagebericht eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde zu enthalten. Auch ist auf die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde und den zugrunde liegende Annahmen einzugehen.

#### **1.3.2 Die Funktionen des Lageberichts**

Der Lagebericht hat umfassende und vielfältige Funktionen. Er kann als ein strategisches Instrument der Steuerung der Gemeinde angesehen werden. Dabei gibt's es für die äußere Gestaltung des Lageberichts, seinen Aufbau und Umfang keine besonderen Formvorgaben. Die Fülle der Informationen verlangt aber eine grundlegende Strukturierung. Die Gliederung des Lageberichts in einzelne Elemente muss deshalb dazu beitragen, dass dieser ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt.

Zur Konkretisierung und Ausgestaltung des gemeindlichen Lageberichtes können Erfahrungen und Erkenntnisse aus der Berichterstattung der gemeindlichen Unternehmen und Einrichtungen genutzt werden, denn die Anforderungen an den Lagebericht der Gemeinde stehen in Einklang mit dem Handelsrecht. Diese sind jedoch auf die Bedürfnisse einer Berichterstattung über das vergangene und zukünftige Handeln der Kernverwaltung der Gemeinde sachgerecht weiter zu entwickeln. Die Analyse der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde kann dabei mithilfe betriebswirtschaftlicher Kennzahlen erfolgen. Es bleibt der Gemeinde aber überlassen, mit welchen Kennzahlen sie arbeiten will, um ihre wirtschaftliche Lage zu beurteilen. Den Informationsbedürfnissen der Öffentlichkeit sowie der Aufsichtsbehörde ist in ausreichendem Maße Rechnung zu tragen.

#### **1.3.3 Die Angaben der Verantwortlichen**

##### **1.3.3.1 Allgemeine Zwecke**

Die Vorgabe in der Vorschrift, der gemeindlichen Eröffnungsbilanz einen Lagebericht entsprechend § 48 GemHVO NRW beizufügen, führt dazu, dass am Schluss des Lageberichtes der Gemeinde auch Angaben über die

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

Verantwortlichen in der Gemeinde gem. § 95 Absatz 2 GO NRW zu machen sind. Diese Angaben dienen dazu, Dritten gegenüber, insbesondere gegenüber den Bürgerinnen und Bürgern der Gemeinde, die Verantwortlichkeit für den Jahresabschluss hervorzuheben.

Zu jedem Jahresabschluss sind am Schluss des Lageberichtes für die Mitglieder des Verwaltungsvorstands bzw. für den Bürgermeister und den Kämmerer, sowie für die Ratsmitglieder, auch wenn die Personen im Haushaltsjahr ausgeschieden sind, die folgenden Angaben zu machen,

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

Damit werden unter Namensnennung individualisierte Angaben von jedem Einzelnen des benannten Personenkreises gefordert, um Auskunft über seine persönlichen Verhältnisse zu erlangen.

Unter die Angabepflicht fallen daher auch nur personenbezogene Mandate, die in vielfältiger Form ausgeübt werden. Daher können hier nur Beispiele aufgezählt werden, z. B. Aufsichtsratsmandate, Beiratsmandate, Geschäftsführer- oder Vorstandstätigkeiten, Mitgliedschaften in einer Gesellschafterversammlung oder einer Verbandsversammlung, Mitgliedschaften in Verwaltungsräten, Mitgliedschaften im Kreditausschuss von Sparkassen, Mitgliedschaften im Kuratorium von Stiftungen.

Dazu ist ggf. auch die ausgeübte Funktion anzugeben, z. B. Mitglied oder Vorsitz im Aufsichtsrat. Das Innehaben von Aktien und die dadurch bestehende grundsätzliche Zugehörigkeit zur Hauptversammlung einer Aktiengesellschaft sind dagegen nicht angabepflichtig. Auch wenn die versammelten Aktionäre als Verbund dieses Organ bilden, ist dieses Gremium nicht personenbezogen wie die anderen Organe der Aktiengesellschaft, die allesamt nach Namen gebildet werden. Die Verbindung der einzelnen Personen (Aktionäre) zur Hauptversammlung wird nur durch das Innehaben von Aktien und nicht durch Namen, Ämter oder Funktionen bestimmt.

Über die in der Vorschrift bestimmten Pflichtangaben wird auf mögliche typische Interessenkonflikte der Verantwortlichen hingewiesen, die im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehen und dafür von Bedeutung sind. Mit den Angaben soll die berufliche Belastung der verantwortlichen Personen aufgezeigt und deren Kompetenz erkennbar gemacht werden. Ein Verzicht auf diese Angaben ist nicht zulässig. Auch besteht keine Schutzklausel, nach der in besonderen Fällen lediglich nur eingeschränkte Angaben gemacht werden dürfen, außer das Wohl der Bundesrepublik Deutschland oder eines ihrer Länder würde gefährdet.

Weitere über die Pflichtangaben hinausgehende Angaben, z. B. Angaben über die Höhe der Entgelte für die Tätigkeit in Organen, werden im Zusammenhang mit dem im Lagebericht zu machenden Angaben nicht gefordert. Die Angaben hängen nicht vom pflichtgemäßen Ermessen der betreffenden Personen ab, denn es kommt nicht darauf an, ob dieser Teil der gemeindlichen Berichterstattung zum Verständnis des Jahresabschlusses notwendig ist. Die zu machenden Angaben sind daher aus dem Blickwinkel der Adressaten des Jahresabschlusses und nicht aus dem Blickwinkel der Organmitglieder zu betrachten und zu prüfen.

### **1.3.3.2 Die Auskünfte der Ratsmitglieder nach § 43 GO NRW**

Nach der derzeitigen Rechtslage sind die Mitglieder des Rates und der Ausschüsse verpflichtet, Auskünfte über ihre wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnisse zu geben, soweit das für die Ausübung ihres Mandats von Bedeutung sein kann. Dabei können Name, Anschrift, der ausgeübte Beruf sowie andere vergütete und ehrenamtliche Tätigkeiten veröffentlicht werden (vgl. § 43 Absatz 3 GO NRW). Die Pflicht zu persönlichen Angaben,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

öffentlich gemacht werden dürfen, wird durch die o.a. Vorschriften für den Bereich der gemeindlichen Haushaltswirtschaft näher bestimmt. Damit wird die notwendige Transparenz über mögliche Verflechtungen der Verantwortlichen in der Gemeinde gewährleistet, die Auswirkungen auf das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde haben können.

**1.3.4 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL)**

Bei der Erstellung des Lageberichtes hat die Gemeinde auch die Kriterien zu beachten, die - aufbauend auf den für jede Informationsvermittlung geltenden Bedingungen - spezifizierte Anforderungen an den Lagebericht stellen. Sie werden als Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL) bezeichnet (vgl. Abbildung).

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Richtigkeit</b>	Der Grundsatz verlangt eine der Realität entsprechende Darstellung der Angaben im Lagebericht, also eine Darstellung unter objektiver Betrachtung und Willkürfreiheit.
<b>Grundsatz der Vollständigkeit</b>	Der Grundsatz bedeutet, dass umfassend die wirtschaftliche Lage der Gemeinde, untergliedert in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage, darzustellen ist und dazu alle erreichbaren Informationsquellen ausgeschöpft werden müssen.
<b>Grundsatz der Klarheit</b>	Dem Grundsatz soll durch verständliche und übersichtliche Informationen Rechnung getragen werden. Dazu gehört, dass die Gemeinde bei der Darstellung im Lagebericht auf die Allgemeinverständlichkeit zu achten hat, aber auch darauf, dass sein Inhalt für den Leser nachvollziehbar wird. Dem Lagebericht muss der Leser entnehmen können, auf welche Tatsachen sich die Analysen und Schlussfolgerungen für die Haushaltswirtschaft und die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde stützen. Dabei muss die notwendige Übersichtlichkeit gewährleistet werden.
<b>Grundsatz der Informationsabstufung</b>	Nach dem Grundsatz muss der Umfang der möglichen Information gegenüber dem Leser beachtet werden, sodass abhängig von der Vielzahl der örtlichen Aufgaben zu berichten ist, d. h. Gemeinden mit einem umfangreichen Aufgabenkatalog müssen mehr Informationen bieten als Gemeinden mit einem kleineren Aufgabenkatalog.
<b>Grundsatz der Vergleichbarkeit</b>	Dem Grundsatz wird nachgekommen, wenn die Auswahlkriterien für die in den Lagebericht aufzunehmenden Informationen sowie die Darstellungsform grundsätzlich auch in den folgenden Haushaltsjahren beibehalten werden.
<b>Grundsatz der Ausgewogenheit</b>	Nach dem Grundsatz ist über die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde gleichermaßen und ausgewogen zu berichten. Im Zusammenhang mit dem Grundsatz der Vorsicht soll die wirtschaftliche Lage der Gemeinde nicht zu pessimistisch dargestellt werden. Auch gebietet dieser Grundsatz, die gemeindliche Situation nicht zu optimistisch darzustellen.
<b>Grundsatz der Wesentlichkeit</b>	Findet bei der Erstellung des Lageberichtes Anwendung.
<b>Grundsatz der Wirtschaftlichkeit</b>	Findet bei der Erstellung des Lageberichtes Anwendung.

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Vorsicht</b>	Vorbeugung und Vermeidung einer zu optimistischen Darstellung

*Abbildung 720 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL)“*

### 1.3.5 Das Risikofrüherkennungssystem

#### 1.3.5.1 Allgemeine Sachlage

Jede Gemeinde muss prüfen, ob sie ein Risikofrüherkennungssystem einrichtet, wie es für Eigenbetriebe vorgeschrieben ist (vgl. § 10 Absatz 1 EigVO NRW), denn im Lagebericht soll auch über die Risiken, die die wirtschaftliche Lage der Gemeinde erheblich beeinflussen können, berichtet werden. Zur Risikofrüherkennung gehören insbesondere die Risikoidentifikation und die Risikobewertung, die Maßnahmen der Risikobewältigung einschließlich der Risikokommunikation, die Risikoüberwachung bzw. die Risikofortschreibung und die Dokumentation (Risikomanagement).

Durch die Gemeinde ist außerdem eine ständige Beobachtung möglicher Risikoquellen und ihre Veränderungen unerlässlich, z. B. der Geld- und Kreditmarkt, die Energiemärkte. Aber auch die Entwicklungen im Steuerrecht, europäische Entwicklungen sowie Veränderungen im allgemeinen Geschäftsverkehr können einen Anlass für Risiken und Chancen der Gemeinde bieten. Vor dem Hintergrund, dass die Gemeinde verpflichtet ist, ihre Leistungsfähigkeit zu erhalten und ihre stetige Aufgabenerfüllung zu sichern, ist ein Überwachungssystem, das es ermöglicht, etwaige bestandsgefährdende Entwicklungen für die Gemeinde frühzeitig zu erkennen, hilfreich.

#### 1.3.5.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR)

Die Ziele und Zwecke sowie die Fragen der Einrichtung und Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems in Abhängigkeit von den örtlichen Gegebenheiten der Gemeinde machen es sachlich erforderlich, die Grundsätze, die sich für die Risikoüberwachung in der Betriebswirtschaftslehre und bei der Anwendung im kaufmännischen Bereich entwickeln, von Anfang an auch im gemeindlichen Bereich in der Anwendung zu erproben. Solche allgemeinen Grundsätze verhindern nicht, dass sich aus den örtlichen Besonderheiten der Gemeinden heraus noch zusätzliche, aber durchaus auch unterschiedliche Anforderungen an ein Risikofrüherkennungssystem ergeben können. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR) werden in allgemeine und besondere Grundsätze untergliedert (vgl. Abbildung).

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR)</b>	
<b>ALLGEMEINE GRUNDSÄTZE DER GOR</b>	
<b>Grundsatz der Gesetzmäßigkeit</b>	Der Grundsatz, der die Forderung nach der Kenntnis, Beachtung und entsprechender Überwachung aller gesetzlichen und rechtlichen Regelungen umfasst.
<b>Grundsatz der Ordnungsmäßigkeit und Systematik</b>	Der Grundsatz, der verlangt, dass das Risikoüberwachungssystem klar und übersichtlich sein muss sowie einer Ordnung bzw. eine Struktur besitzen muss, damit z. B. der Entscheidungsbereich von Risiken eindeutig erkennbar wird.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

<b>Grundsatz der Wirtschaftlichkeit</b>	Der Grundsatz, damit die gewählten Maßnahmen die beste Alternative für die Gemeinde darstellen und Chancen und Risiken angemessen gegeneinander abgewogen werden.
<b>BESONDERE GRUNDSÄTZE DER GOR</b>	
<b>Grundsatz der Risikostrategiebestimmung</b>	Der Grundsatz, der Vorgaben verlangt, wie in der Gemeinde mit Risiken umzugehen ist, z. B. welche Risiken eingegangen werden können, in welchem Verhältnis Chancen und Risiken zueinanderstehen sollen.
<b>Grundsatz der Einrichtung einer Organisationsstruktur</b>	Der Grundsatz, der verlangt, Strukturen und Systeme zu schaffen, anhand dessen sich die einzelnen Risikostrategievorgaben umsetzen und ggf. neu ausrichten lassen.
<b>Grundsatz der vollständigen Risikoermittlung</b>	Der Grundsatz, der beinhaltet, dass das Risikoüberwachungssystem so auszugestalten ist, dass möglichst alle Risiken aus sämtlichen Aufgabenbereichen der Gemeinde erfasst werden.
<b>Grundsatz der vorsichtigen Risikobewertung</b>	Der Grundsatz, der eine systematische Aufarbeitung der Grundlagendaten verlangt, sodass ihre Relevanz für die Risiken und Chancen der Gemeinde erkennbar wird.
<b>Grundsatz der Wesentlichkeit</b>	Der Grundsatz, der verlangt, die Informationen aus den gesammelten und bewerteten gemeindlichen Daten auf den wesentlichen Kern hinsichtlich der ermittelten Risiken zu beschränken und eine Überfrachtung zu vermeiden.
<b>Grundsatz der Kommunikation</b>	Der Grundsatz, der verlangt, gemeindeintern die Voraussetzungen dafür zu schaffen, dass risikobehaftete Sachverhalte zeitnah der Verwaltungsführung zur Kenntnis gelangen, ggf. je nach Risikosachverhalt eine Abstufung nach sachlichen Risikoklassen zuzulassen.
<b>Grundsatz der Dokumentation</b>	Der Grundsatz, der verlangt, dass sämtliche ergriffenen Maßnahmen in Schriftform niedergelegt oder in der Datenverarbeitung dokumentativ erfasst werden, um die Einhaltung von Überwachungsmaßnahmen zu gewährleisten bzw. sicherzustellen und einer Nachweispflicht zu genügen.
<b>Grundsatz der Stetigkeit</b>	Der Grundsatz, der eine Stetigkeit der Methoden zur Ermittlung risikorelevanter Sachverhalte verlangt, um einen Vergleich in einer Zeitreihe zu ermöglichen, sodass Abweichungen im Zeitablauf und die hierfür maßgeblichen Erwägungen erkennbar und nachvollziehbar werden.

*Abbildung 721 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR)“*

Die besonderen Grundsätze füllen die Handlungsempfehlungen zur Ausgestaltung eines Risikoüberwachungssystems durch die Gemeinde weiter aus.

### **1.3.5.3 Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems**

#### **1.3.5.3.1 Allgemeine Inhalte**

Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems ist abhängig von den örtlichen Gegebenheiten der Gemeinde, z. B. von der Gemeindegröße, der Organisation der Verwaltung, der haushaltswirtschaftlichen Lage. Daraus können sich unterschiedliche Anforderungen an ein solches System ergeben, in dem alle Aufgabenbereiche zu berücksichtigen sind. Es sind keine konkreten landesweiten Systemvorgaben sachgerecht, denn die Beantwortung der Frage nach dem Vorliegen oder Nichtvorliegen eines Risikos hängt von der Risikoakzeptanz in der einzelnen Gemeinde ab.

Für die Wirksamkeit und den Erfolg eines Risikofrüherkennungssystems ist daher die in der Gemeinde vorhandene Risikokultur und Risikopolitik sowie das vorhandene Risikobewusstsein von wesentlicher Bedeutung. Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems muss unter der Abwägung von Vor- und Nachteilen sowie den Besonderheiten der Gemeinde nachvollziehbar gemacht werden. Für die Gemeinde besteht die Möglichkeit, ein Risikofrüherkennungssystem in weiteren Entwicklungsschritten in ein „konzernweites“ Risikofrüherkennungssystem zu überführen. Die daneben ggf. bestehenden Verpflichtungen der Unternehmen und Einrichtungen der Gemeinde, jeweils auch ein eigenes Risikofrüherkennungssystem einzurichten, bleiben dabei unberührt (vgl. § 10 Absatz 1 EigVO NRW). Das Risikofrüherkennungssystem muss zudem dokumentiert werden.

#### **1.3.5.3.2 Besondere Inhalte**

Die Ausgestaltung eines gemeindlichen Risikofrüherkennungssystems sollte sich an der Art und dem Umfang sowie der Struktur der von der Gemeinde übernommenen Risiken, aber auch an der örtlichen Risikosteuerung orientieren. So gilt es u.a., die mit dem Risikofrüherkennungssystem verbundenen Aufgaben klar zu definieren und gegeneinander abzugrenzen, die Verantwortlichkeiten innerhalb der gemeindlichen Verwaltung im Einzelnen festzulegen und die Effektivität und Effizienz des eingerichteten Systems einer regelmäßigen Überwachung zu unterziehen. Es sollte zudem sichergestellt werden, dass geeignete Verfahren benutzt werden, um wesentliche Risiken frühzeitig zu erkennen. Auch müssen zeitnahe Anpassungen möglich sein, wenn sich externe und/oder interne Rahmenbedingungen verändert haben.

Die vorzunehmende Risikobewertung durch die Gemeinde sollte mit den zugrunde gelegten Annahmen und Daten sowie den daraus gezogenen Schlussfolgerungen ausreichend dokumentiert werden. Die gemeindliche Risikosteuerung umfasst dabei die von der Gemeinde getroffenen Maßnahmen über den Umgang mit den ermittelten Risiken sowie die Festlegung und Bemessung der Übernahme von Risiken durch die Gemeinde unter Berücksichtigung ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Daraus folgt insgesamt, dass die Ergebnisse eines Risikofrüherkennungssystems nicht im Widerspruch zur Geschäftstätigkeit der Gemeinde stehen sollen.

### **1.3.5.4 Die Einbeziehung in die Jahresabschlussprüfung**

Das gemeindliche Risikofrüherkennungssystem ist zudem auch ein Gegenstand der Jahresabschlussprüfung, bei der es zu beurteilen gilt, ob das eingerichtete System und dessen Umsetzung mit dem Umfang, der Art und der Komplexität der von der Gemeinde eingegangenen Risiken in Einklang steht und angemessen ist. Dazugehört auch die interne Berichterstattung im Rahmen des örtlichen Risikomanagements sowie dessen Überwachung. Der Abschlussprüfer soll daher im Prüfungsbericht zum gemeindlichen Jahresabschluss auch auf die wesentlichen Ergebnisse seiner Prüfung des gemeindlichen Risikofrüherkennungssystems eingehen.

**2. Zu Absatz 2 (Inventur vor Aufstellung der Eröffnungsbilanz):**

**2.1 Allgemeine Vorgaben**

Die Umstellung des Rechnungswesens von der Kameralistik zur Doppik wird wie der Beginn der Geschäftstätigkeit der Gemeinde bewertet. Daher muss – wie auch im Handelsrecht für den Kaufmann vorgesehen – der Aufstellung der Eröffnungsbilanz eine Aufzeichnung der Vermögensgegenstände und Schulden durch eine Inventur durch die Gemeinde vorausgehen. Das Ergebnis daraus ist das Inventar als Darstellung aller durch die Inventur aufgenommenen Vermögensgegenstände und Schulden nach Menge, Art und Wert, soweit diese nach den Vorschriften zu erfassen sind. Da eine solche Inventur zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres durchzuführen ist, reicht in den Vorschriften zur Aufstellung der Eröffnungsbilanz die Verweisung auf die Vorschriften über die Inventur und das Inventar in § 28 und 29 GemHVO NRW aus.

**2.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI)**

**2.2.1 Allgemeine Zwecke**

Bei der Inventur für die Eröffnungsbilanz sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu beachten. Die Inventurunterlagen und das Inventar sind Bestandteile der Rechnungslegung. Die Inventur muss die gleichen formalen Grundsätze erfüllen wie das übrige Rechnungswesen. Das nachfolgende Schema soll den Zusammenhang zwischen der Bilanz, dem Inventar und der Inventur verdeutlichen (vgl. Abbildung).

<b>Die Grundsätze für Inventur, Inventar und Bilanz</b>				
<b>INVENTUR</b>		<b>INVENTAR</b>		<b>BILANZ</b>
<b>Bestandsaufnahme</b>		<b>Bestandsverzeichnis</b>		<b>Vermögensstatus</b>
1. Lückenlose 2. mengen- und wertmäßige 3. Erfassung der Vermögensgegenstände und Schulden 4. zu einem bestimmten Zeitpunkt 5. durch Inaugenscheinnahme (messen, zählen usw.)	<b>Ergebnis der Inventur geht ein ins Inventar</b>	1. Mengen- und wertmäßige 2. Einzeldarstellung der Vermögensgegenstände und Schulden 3. in einer geordneten Zusammenstellung 4. zu einem bestimmten Zeitpunkt	<b>Überleitung aus dem Inventar in die Bilanz</b>	1. Wertmäßige Darstellung 2. mit betragsmäßiger Zusammenfassung gleichartiger Posten 3. als Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden und Eigenkapital 4. zu einem Stichtag 5. unter Fortschreibung der Werte aus laufenden Aufzeichnungen

*Abbildung 722 „Die Grundsätze für Inventur, Inventar und Bilanz“*

Auf eine Erfassung zu verzichten, weil ggf. kein Ansatz in der Bilanz erfolgen wird, ist für sich allein kein Grund, bestimmte Vermögensgegenstände aus der Inventur auszuschließen. Es sollen aber wirtschaftliche Gesichtspunkte bzw. der Aufwand der Erfassung aller Vermögensgegenstände bei der Bestimmung des Inventurumfangs sowie die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI) Berücksichtigung finden. Folgende Grundsätze gehören dazu (vgl. Abbildung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Vollständigkeit der Bestandsaufnahme</b>	Nach diesem Grundsatz muss als Ergebnis der Inventur ein Verzeichnis (Inventar) vorliegen, das sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden enthält. Bei der Erfassung sind daher die für die Bewertung relevanten Informationen mit zu erfassen.
<b>Grundsatz der Richtigkeit der Bestandsaufnahme</b>	Nach diesem Grundsatz sind bei allen zulässigen Inventurverfahren die Art und die Menge sowie der Wert der Vermögensgegenstände und der Schulden zweifelsfrei festzustellen. Dabei ist zu berücksichtigen, ob es sich um physisch erfassbare oder nicht physisch erfassbare Vermögensgegenstände handelt.
<b>Grundsatz der Einzelerfassung der Bestände</b>	Nach diesem Grundsatz sind die Vermögensgegenstände und die Schulden einzeln nach ihrer Art, nach ihrer Menge und ihrem Wert zu erfassen. Dabei sind eine Stichprobeninventur, die Festbewertung und die Gruppenbewertung zulässig.
<b>Grundsatz der Dokumentation und Nachprüfbarkeit</b>	Nach diesem Grundsatz ist die Durchführung der Inventur in einem Inventurrahmenplan zu dokumentieren. Die Ergebnisse der Inventur sind in Zähllisten nachzuweisen. Diese Unterlagen müssen für einen sachverständigen Dritten in einer angemessenen Zeit nachprüfbar sein.
<b>Grundsatz der Wirtschaftlichkeit</b>	Nach diesem Grundsatz muss der Aufwand, der im Rahmen der Durchführung der Inventur zu erwarten ist, in einem angemessenen Verhältnis zu den erwartenden Ergebnissen stehen. Zulässige Vereinfachungen bei der Inventur sind in die Beurteilung einzubeziehen.

*Abbildung 723 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur“*

Bei der Aufnahme des Vermögens und der Schulden der Gemeinde unterscheidet man die körperliche Inventur, die Beleginventur und die Buchinventur. Beim Vorhandensein von körperlichen Vermögensgegenständen erfordern die Grundsätze eine körperliche Bestandsfeststellung, bei der das Vorhandensein, die Art, die Menge und die Beschaffenheit durch tatsächliche Inaugenscheinnahme durch die aufnehmenden Personen überprüft und physisch aufgenommen wird. Nur durch eine sorgsame Inventur unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur können auch mögliche vorhandene Beschädigungen oder andere wertmindernde Verhältnisse festgestellt und eine Aussage über den Zustand und den Instandsetzungsbedarf der Vermögensgegenstände gemacht werden, sodass ein zutreffendes Inventar von der Gemeinde erstellt werden kann. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur werden nachfolgend erläutert.

### **2.2.2 Die Vollständigkeit der Bestandsaufnahme**

Als Ergebnis der Inventur muss ein Verzeichnis (Inventar) vorliegen, das sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden enthält. Bei der Erfassung der Vermögensgegenstände sind alle für die Bewertung relevanten Informationen (qualitativer Zustand, Beschädigungen und Mängel, verminderte oder fehlende Verwertbarkeit) festzuhalten. Doppelerfassungen und Erfassungslücken müssen bereits bei der Inventurplanung ausgeschlossen werden. Für den Bereich der Schulden sind insbesondere die Vollständigkeit der Rückstellungen sicherzustellen sowie ein Überblick über die wesentlichen Risiken sicherzustellen. Dies führt dazu, dass neben den Vermögensgegenständen

den und Schulden auch alle sonstigen wichtigen Verträge bekannt und erfasst sind. Vollständig abgeschriebene, aber noch genutzte Vermögensgegenstände sind mit einem Erinnerungswert nachzuweisen.

### **2.2.3 Die Richtigkeit der Bestandsaufnahme**

Bei allen Inventurverfahren sind Art, Menge und Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden zweifelsfrei festzustellen. Welches Inventurverfahren Anwendung findet, hängt im Wesentlichen davon ab, ob es sich um physisch erfassbare Vermögensgegenstände (körperliche Inventur) oder um nicht physisch erfassbare Vermögensgegenstände (Buch- oder Beleginventur) handelt. Zulässige Inventurvereinfachungsverfahren sind in Einzelfällen anwendbar. Bei der Inventur findet daher auch das Vier-Augen-Prinzip Anwendung. Auch muss eine ausreichende Sachkunde der Aufnehmenden sichergestellt werden.

### **2.2.4 Die Einzelerfassung der Bestände**

#### **2.2.4.1 Allgemeine Bedingungen**

Grundsätzlich sind alle Vermögensgegenstände und Schulden einzeln nach Art, Menge und Wert durch eine Inaugenscheinnahme, d.h. i.d.R. durch eine körperliche Inventur, zu erfassen, soweit nicht andere Inventurformen zulässig sind. Die Stichprobeninventur ist nur ausnahmsweise möglich. Andererseits sind bei der Erfassung der Vermögensgegenstände und Schulden die dafür vorgesehenen Bewertungsvereinfachungsverfahren, z. B. Festbewertung oder Gruppenbewertung, zu berücksichtigen.

#### **2.2.4.2 Die Stichprobeninventur**

Eine Stichprobeninventur, die auf anerkannten mathematisch-statistischen Verfahren beruhen muss, ist zulässig, wenn die Grundsätze der Richtigkeit und der Vollständigkeit eingehalten werden. Der Aussagewert muss daher demjenigen einer vollständigen Aufnahme gleichkommen. Der mit der Stichprobeninventur verbundene Vorbereitungsaufwand kann dazu führen, dass eine Rationalisierungswirkung nicht vorhanden und ein Einsatz deshalb nicht sinnvoll ist.

#### **2.2.4.3 Die Festbewertung**

Die Bildung von Festwerten ist für den Bereich des Sachanlagevermögens sowie für den Bereich der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie der Waren möglich (vgl. § 34 Absatz 2 GemHVO NRW). Bei der Festbewertung handelt es sich um eine Erleichterung, da eine Ausnahme von der Pflicht zur jährlichen Bestandsaufnahme eingeräumt wird. Vor der erstmaligen Bildung eines Festwertes im Bereich des gemeindlichen Sachanlagevermögens sowie der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und der Waren ist eine Inventur (ggf. auf der Basis von Schlüsselgrößen) durchzuführen.

#### **2.2.4.4 Die Gruppenbewertung**

Die Gruppenbewertung kann auf gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren) angewandt werden (vgl. § 34 Absatz 3 GemHVO NRW). Darüber hinaus ist eine Gruppenbewertung für den Bereich des beweglichen Anlagevermögens, des Umlaufvermögens sowie der Schulden möglich, wenn eine Gleichartigkeit oder eine annähernde Gleichwertigkeit vorliegt. Die Gruppenbewertung stellt

eine Vereinfachung bei der Bewertung dar. Die zusammengefassten Gruppen dürfen mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden. Die Zusammenfassung ist auch im Inventar und bei der Inventur möglich.

### **2.2.5 Dokumentation und Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme**

Die Vorgehensweise der Inventur ist im Inventurrahmenplan und die Ergebnisse der Inventur in Zähllisten und Inventarlisten zu dokumentieren. Ein sachverständiger Dritter muss sich innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Vorgehensweise und die Ergebnisse der Inventur verschaffen können. Hieraus ergibt sich, dass die Unterlagen über die Inventur und die hierzu ergangenen Anweisungen und Organisationsregelungen sicher und geordnet aufzubewahren sind. Die Aufbewahrungsfrist für Belege zur Inventur ist auf mindestens 6 Jahre festgesetzt. Die Frist für das Inventar beträgt 10 Jahre.

### **2.2.6 Der Grundsatz der Klarheit**

Bei der Inventur muss die Gemeinde durch die Gestaltung der Unterlagen in Form von klaren Bezeichnungen und Abgrenzungen der einzelnen Vermögensgegenstände der Gemeinde gewährleistet werden, dass die einzelnen erfassten Positionen und Posten eindeutig voneinander zu trennen sind. Die erfassten Sachverhalte müssen in den Inventurunterlagen so dargestellt sein, dass sachverständige Dritte die Erfassung in angemessener Zeit nachvollziehen können.

### **2.2.7 Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit**

Der Aufwand, der im Rahmen der Durchführung der Inventur erforderlich ist, muss in angemessener Relation zu den zu erwartenden Ergebnissen stehen. Zulässige Vereinfachungen, z. B. verlegte oder laufende Inventur für die Eröffnungsbilanz unter Berücksichtigung des Stichtages, Abweichungen vom vorrangigen Grundsatz der Einzelbewertung, z. B. Festbewertung und Einschränkungen bei der geforderten Genauigkeit, z. B. Grundsatz der Vollständigkeit, sind bereits bei der Inventurplanung zu prüfen und zu berücksichtigen.

In diesem Zusammenhang muss örtlich beurteilt werden, ob das im Vergleich zu einer genaueren Erfassung entstehende Abweichungsrisiko im Sinne des Ergebnisses tragfähig ist. Dabei findet als Prüfungsgrundsatz auch der Grundsatz der Wesentlichkeit Anwendung, denn es ist abzuwägen, ob durch den aus Wirtschaftlichkeitsgründen geringeren Aufwand möglicherweise Informationen weggelassen werden oder eine fehlerhafte Darstellung entsteht, durch die zu treffende wirtschaftliche Entscheidungen der Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses beeinflusst werden können. Im Zweifelsfall ist erforderlich, zutreffende Informationen über die Abweichung zu erhalten, sodass ggf. für die notwendig gewordene Entscheidung eine überschlägige Ermittlung erforderlich werden kann.

## **2.3 Die Durchführung der Inventur**

### **2.3.1 Inhalte der Inventur**

Das Inventurverfahren für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz ist davon abhängig, ob der Vermögensgegenstand physisch erfassbar ist oder nicht. Die physisch erfassbaren Vermögensgegenstände sind grundsätzlich durch eine körperliche Inventur aufzunehmen, d. h. diese Vermögensgegenstände sind in Augenschein zu nehmen und in Zähllisten zu erfassen. Dabei ist insbesondere wegen möglicher vorhandener Beschädigungen oder anderen wertmindernden Verhältnissen auch eine Aussage über den Zustand und den Instandsetzungsbedarf der Vermögensgegenstände zu machen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

Diese Inaugenscheinnahme ist erforderlich, damit nur Vermögensgegenstände, die tatsächlich vorhanden sind, in das Inventar aufgenommen werden. Diese Informationen über gemeindliche Vermögensgegenstände sind grundsätzlich nur mit einer körperlichen Bestandsaufnahme erreichbar. Allerdings ist dies nur bei materiellen Vermögensgegenständen möglich, denn immaterielle Vermögensgegenstände, Forderungen, Bankguthaben und Verbindlichkeiten lassen sich nicht durch eine körperliche Inventur erfassen.

Vor diesem Hintergrund ist für die Inventur für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz bestimmt worden, dass die Vorschrift des § 29 Absatz 1 GemHVO NRW, die eine alleinige Buch- oder Beleginventur auch für physisch erfassbare Vermögensgegenstände zulässt, keine Anwendung findet. Dies hat grundsätzlich zur Folge, dass das Inventar für die Eröffnungsbilanz nicht allein auf der Grundlage vorhandener Verzeichnisse über Bestand, Art, Menge und Wert an Vermögensgegenständen oder anhand von Bestandskonten (kamerale Anlagenachweise) aufgestellt werden darf.

Einer Inaugenscheinnahme zur Feststellung des Vorhandenseins der gemeindlichen Vermögensgegenstände zum Stichtag der Eröffnungsbilanz bedarf es auch dann, wenn über die bei der Gemeinde vorhandenen Vermögensgegenstände allgemein ein Nachweis geführt wurde, in dem der Bestand sowie die Zu- und Abgänge ordnungsgemäß und zeitnah erfasst worden sind. Die Gewichtung der Einführung des NKF als Neubeginn der Vermögenswirtschaft der Gemeinde erfordert diese Vorgehensweise durch die Gemeinde. Damit wird ausgeschlossen, dass die erste Inventur der Gemeinde als ausschließliche Beleginventur oder Buchinventur durchgeführt wird und die Ordnungsmäßigkeit der Vermögensnachweisführung gewährleistet.

Die Gemeinden haben jedoch bisher lediglich Bestandsverzeichnisse über Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und bewegliche Sachen (§ 37 GemHVO -a.F.-) und Nachweise über Forderungen aus Geldanlagen und Darlehen sowie über Beteiligungen und Wertpapiere (§ 38 GemHVO -a.F.-) führen müssen. Daher wird davon ausgegangen, dass sie über keine aktuellen Unterlagen über ihre Vermögensgegenstände verfügen, aus denen für jeden Vermögensgegenstand die Bezeichnung, der Tag der Anschaffung oder Herstellung, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Abschreibungen, der jeweilige Stichtagswert und ein eventueller Abgang ersichtlich sind.

Auch bei einem Vorhandensein derartige Unterlagen kann wegen der besonderen Bedeutung der ersten Inventur für die Gemeinden nicht auf eine Überprüfung des Vorhandenseins der Vermögensgegenstände und eine Feststellung von vorgenommenen Veränderungen, von vorhandenen Beschädigungen oder Mängel an diesen Gegenständen (Inaugenscheinnahme) verzichtet werden. Dies hat sich auch bei den Inventurarbeiten der Modellkommunen bestätigt.

### **2.3.2 Das Inventurverfahren**

Bei der Inventur der Gemeinde für die Eröffnungsbilanz soll grundsätzlich eine körperliche Inventur für alle physisch erfassbaren Vermögensgegenstände erfolgen. Eine solche Inventur ist wegen der Wirkungen der Eröffnungsbilanz auf die künftige Haushaltswirtschaft der Gemeinden auch geboten. Auch bei dieser Inventur können die zulässigen Inventurvereinfachungsverfahren zur Anwendung kommen. Der Aufwand für die Inventur (Form und Umfang der Inventurarbeiten) ist zudem von den örtlichen Grundlagen, z. B. gemeindliche Bestandsverzeichnisse und Nachweise, abhängig. Die erste Inventur der Gemeinde darf jedoch auch nicht unter dem Gesichtspunkt der Wirtschaftlichkeit auf eine ausschließliche Beleg- oder Buchinventur „vereinfacht“ bzw. reduziert werden.

Die der Gemeinde vorliegenden Belege bzw. Bestandsverzeichnisse und Nachweise sollen möglichst die Ausgangsgrundlage und die Basis für die erste Inventur bilden. Dafür muss die Vollständigkeit und Richtigkeit der vorhandenen Daten im Rahmen dieser Inventur überprüft werden. Die Inventur muss daher neben dem Erfassen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

der Vermögensgegenstände (Bestandsprüfung) auch deren Inaugenscheinnahme beinhalten. Sie muss aber nicht zwingend immer in Form von Zählen und Messen, z. B. bei Gebäuden und Straßen, oder Wiegen, z. B. bei Vorräten, vorgenommen werden.

Eine Voraussetzung für die Bestimmung der Art der einzelnen Vermögensgegenstände ist eine ausreichende Sachkunde der Aufnehmenden. Insbesondere, wenn die Inaugenscheinnahme auch unter fachtechnischen und wirtschaftlichen Gesichtspunkten erfolgt, kann vielfach auf das übliche Messen und Wiegen oder Ähnliches verzichtet werden. Dadurch kann sich eine besondere Form einer Inventur herausbilden, die systematisch zwischen einer handelsrechtlichen körperlichen Inventur und einer Beleginventur einzuordnen wäre. Diese besondere Art der gemeindlichen Inventur für die Eröffnungsbilanz steht mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Inventur (GoI) in Einklang und wird als eine Kombination zwischen den Grundformen der Inventurverfahren durchgeführt.

Zu jeder Zeit muss es aber einem sachverständigen Dritten möglich sein, den Zählvorgang und die Eintragungen in den Zähllisten nachzuvollziehen. Sofern die körperliche Inventur als wirtschaftlich nicht vertretbar angesehen wird, muss abgewogen werden, ob die Bestände von Vermögensgegenständen aus Belegen entnommen werden können. Auf die grundsätzliche Inaugenscheinnahme darf aber, insbesondere aus Gründen der Bewertung, z. B. Feststellung des Instandhaltungsbedarfs zur Abwertung oder Rückstellungsbildung nicht verzichtet werden.

Für das Inventurverfahren werden den Gemeinden notwendige Gestaltungsspielräume eröffnet, sowohl in Form von Vereinfachungen als auch bei der zeitlichen Gestaltung der Inventur. Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit ist dabei immer einzubeziehen. So können durch eine örtliche Abwägung unter Beachtung der §§ 29 und 56 GemHVO NRW bereits eine Vielzahl von Verfahrensvereinfachungen angewandt werden. Insofern wird auf die dortigen Erläuterungen zur Inventur verwiesen. Es ist aber vor jeder Vereinfachung eine Abwägung zwischen der Gesamtbedeutung und der Erheblichkeit der vorgesehenen Vereinfachung vorzunehmen.

Insbesondere bei der Inventur vor der Eröffnungsbilanz ist auf die Festlegung der zeitlichen Ausgestaltung der Inventur verzichtet worden. Schon allein die Übergangsfrist, in der eine schrittweise Umstellung des gemeindlichen Rechnungswesens möglich ist, erfordert, dass die Inventur für die Eröffnungsbilanz auch stückweise erstellt werden kann, bedingt aber auch, dass stichtagsbezogen eine vorherige Überprüfung stattfinden muss. Die Inventur kann also laufend aufgebaut werden. Nur so wird es überhaupt vielen Gemeinden möglich sein, alle Vermögensgegenstände sachgerecht zu erfassen und zu bewerten.

Es ist vor Ort jedoch sicherzustellen, dass zum Stichtag der Eröffnungsbilanz nur Vermögensgegenstände bewertet werden, die zu diesem Zeitpunkt auch noch vorhanden sind. Es dürfen also auch durch eine „laufende“ Inventur keine Abweichungen zwischen der tatsächlichen Bestandsaufnahme und dem zum Bilanzstichtag vorliegenden Buchbestand entstehen.

## **2.4 Die Aufstellung des Inventars**

Der Wert der einzelnen in der Inventur zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres erfassten Vermögensgegenstände und Schulden ist anzugeben (Inventar) und dient der zutreffenden Darstellung der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde in der Eröffnungsbilanz. Das Inventar ist daher zeitnah zum Stichtag 1. Januar (Eröffnungsbilanzstichtag) aufzustellen und bildet die Grundlage für die aufzustellende Bilanz und den Anhang. Die Vorschrift enthält aber keine Formvorschriften über das Inventar.

Die Beachtung der GoB bei der Aufstellung des Inventars verlangen aber eine Klarheit, Übersichtlichkeit und Nachvollziehbarkeit in der Darstellung, sodass die Gliederung des Inventars diesen Anforderungen entsprechen muss. Wegen der aus dem Inventar vorzunehmenden Überleitung in die Bilanz bietet sich für das Inventar eine Gliederung entsprechend der gemeindlichen Eröffnungsbilanz an.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

Nach Prüfung und Kontrolle der Zähllisten und der Übertragung in die Inventarliste sind durch die Bewertung der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden die vorläufigen Bilanzwerte unter Beachtung der Bilanzierungsgrundsätze zu ermitteln. Dabei müssen bis zur endgültigen Aufstellung der Eröffnungsbilanz alle bewertungsrelevanten Informationen Berücksichtigung finden. Es besteht deshalb auch eine grundsätzliche Verpflichtung im Rahmen der örtlich bestimmten Verantwortlichkeiten, dass in den Inventarlisten dargestellte Ergebnis zu unterzeichnen bzw. der jeweiligen Verantwortlichen die einzelnen Teile des Inventars zu unterzeichnen.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**§ 54**

**Ermittlung der Wertansätze**

(1) <sup>1</sup>Die Ermittlung der Wertansätze für die Eröffnungsbilanz ist auf der Grundlage von vorsichtig geschätzten Zeitwerten durch geeignete Verfahren vorzunehmen. <sup>2</sup>Bei der Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden finden die §§ 32 bis 36 und die §§ 41 bis 43 entsprechende Anwendung, soweit nicht nach den §§ 55 und 56 zu verfahren ist. <sup>3</sup>Dabei ist bei den Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, die Restnutzungsdauer festzulegen.

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

**Erläuterungen zu § 54:**

**I. Allgemeines**

Zu Beginn des NKF als neuem Rechnungswesen ist ein realistisches und aktuelles Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde zu schaffen. Daraus ergibt sich, die Anforderung, für den Ansatz der Vermögensgegenstände in der Eröffnungsbilanz stichtagsbezogen vorsichtig geschätzte Zeitwerte zu ermitteln (vgl. § 92 Absatz 3 GO NRW). Die Ermittlung der Wertansätze für die Vermögensgegenstände und Schulden muss zudem durch geeignete Verfahren sowie unter Beachtung bestimmter Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung, die auch für den Dauerbetrieb gelten, vorgenommen werden.

Damit wird von vornherein die Stetigkeit in der Bewertung gewährleistet. Auch die Restnutzungsdauer der abnutzbaren Vermögensgegenstände des Anlagevermögens wird dadurch an den Regelungen für den Dauerbetrieb orientiert. Außerdem wird sichergestellt, dass beim Ansatz gemeindlicher Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Bilanz nicht nur der jeweilige Wert aus der Bewertung ausschlaggebend ist, sondern ggf. auch für vorhandene Mängel oder Schäden gesondert zu bilanzieren sind, z. B. durch besondere Rückstellungen.

**II. Erläuterungen im Einzelnen**

**1. Zu Absatz 1 (Ermittlung von Wertansätzen für die Eröffnungsbilanz):**

**1. 1 Zu Satz 1 (Ermittlung des vorsichtig geschätzten Zeitwertes):**

Durch die getroffene Regelung wird sichergestellt, dass die Gemeinden innerhalb des Landes die Vermögensbewertung einheitlich vornehmen. Die Vorschrift sieht daher vor, die Wertermittlung für die Eröffnungsbilanz auf der Grundlage von vorsichtig geschätzten Zeitwerten vorzunehmen. Das D-Mark-Bilanzgesetz hat dieser Regelung als Vorbild gedient. Der vorsichtig geschätzte Zeitwert ist als Oberbegriff und Zielbestimmung einzuordnen. Er kann auf verschiedene Weise, d.h. anhand unterschiedlicher Bewertungsverfahren ermittelt werden. So ist die Ermittlung auf der Basis des Verkehrswertes, des Wiederbeschaffungswertes, des Wiederbeschaffungszeitwertes wie auch der Anschaffungs- oder Herstellungskosten denkbar.

Die Regelung wird von den Modellkommunen mitgetragen, die die Erfassung und Bewertung von Vermögen der Gemeinde nach dem vorsichtig geschätzten Zeitwert erprobt haben. Die Regelung geht davon aus, dass die Eröffnungsbilanz am Beginn der doppischen Rechnungslegung der Gemeinde, ein den tatsächlichen Verhältnissen der Vermögens- und Schuldenlage entsprechendes Bild vermitteln muss, das dazu beiträgt, die haushaltswirtschaftlichen Entscheidungsgrundlagen zu verbessern. Außerdem gibt es keinen systematischen Bruch zur Bewertung von Vermögensgegenständen nach Anschaffungs- und Herstellungskosten aus dem kaufmännischen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 54 GemHVO NRW**

Rechnungswesen. Auch bei einer Bewertung nach dem vorsichtig geschätzten Zeitwert bleibt die Beziehung dazu erhalten, denn die ermittelten Zeitwerte stellen am Stichtag der Eröffnungsbilanz „fiktive“ Anschaffungs- und Herstellungskosten dar. Diese sind die besser geeignete Grundlage für die zukünftigen Abschreibungen. Außerdem erfüllt die Bewertung zu vorsichtig geschätzten Zeitwerten die Anforderungen, wie es die Zielsetzung nach intergenerativer Gerechtigkeit und Aktualität verlangt.

Die an das kaufmännische Recht angelehnten allgemeinen Bewertungsanforderungen, die auch im Dauerbetrieb in Form von Einzelbewertung, Vorsichtsprinzip u.a. Anwendung finden, bedürfen für die Eröffnungsbilanz keiner nochmaligen eingehenden Darstellung. Es reicht dafür die Festlegung aus, dass bei der Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden die §§ 32 bis 36 und §§ 41 bis 43 GemHVO NRW eine entsprechende Anwendung finden, soweit nicht nach den §§ 55 und 56 GemHVO NRW zu verfahren ist. Das Gleiche gilt für die Regelung in Absatz 1 Satz 3 dieser Vorschrift. Durch Absatz 2 wird ergänzend klargestellt, dass Rückstellungen nicht zu einer Verringerung des Wertansatzes bei Vermögensgegenständen führen dürfen. Diese Regelungen erhalten den Gemeinden trotz ihres Umfangs und der notwendigen Beachtung der GoB sowie der Bewertungsvereinfachungen nach § 56 GemHVO NRW einen ausreichenden Spielraum für die Einbeziehung und Berücksichtigung örtlicher Gegebenheiten in die Ermittlung der Wertansätze für die Eröffnungsbilanz.

Für die Ermittlung des vorsichtig geschätzten Zeitwertes ist zu beachten, dass vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz die Abnutzung von Vermögensgegenständen haushaltswirtschaftlich nicht in einer Vermögensrechnung erfasst wurde. Daher kann bei der Ermittlung der Werte der Vermögensgegenstände die bisherige Nutzung nicht als Abschreibungen erfasst und von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem Neuwert in Abzug gebracht werden. Entspricht der in der Eröffnungsbilanz anzusetzende Vermögensgegenstand nicht mehr dem Neuwert, kann diese Abweichung nur als Alterswertminderung oder in Form von Abschlägen für Mängel oder Schäden in die Wertermittlung einbezogen werden.

Zur Bestimmung des Umfangs solcher Wertminderungen können vielfach die gleichen Methoden zur Anwendung kommen wie nach dem Stichtag der Eröffnungsbilanz zur Ermittlung des Ressourcenverbrauchs im NKF durch Abschreibungen. Gleichwohl besteht keine Identität der Sachverhalte. Daher ist es sachlich nicht zutreffend, wenn im Rahmen der Ermittlung der Wertansätze der Vermögensgegenstände für die bisherige Nutzungszeit Abschreibungen oder für Wertminderungen dann „außergewöhnliche Abschreibungen“ in die Berechnung einbezogen werden. Es ist zum Verständnis der Sachverhalte, aber zur Vermeidung von Unklarheiten und Unsicherheiten notwendig, auch durch Begrifflichkeiten eine klare Trennung zwischen der Zeit vor der Eröffnungsbilanz und der Zeit nach der Eröffnungsbilanz zu ziehen.

**1.2 Zu Satz 2 (Anwendung der §§ 32 bis 36 und der §§ 41 bis 43 GemHVO NRW)**

**1.2.1 Anwendung des § 32 GemHVO NRW (Allgemeine Bewertungsanforderungen):**

Diese Regelung bestimmt die Anforderungen, die an die Bewertung des Vermögens und der Schulden zu stellen sind (vgl. Abbildung).

<b>Die allgemeinen Bewertungsanforderungen</b>	
<b>Nummer</b>	<b>Bezeichnung</b>
1	Bilanzkontinuität
2	Einzelbewertung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 54 GemHVO NRW**

<b>Die allgemeinen Bewertungsanforderungen</b>	
<b>Nummer</b>	<b>Bezeichnung</b>
3	Vorsichtsprinzip mit seinen besonderen Ausprägungen in Form des Realisationsprinzips: das Imparitätsprinzips das Prinzip der Wertaufhellung
4	Unmaßgeblichkeit des Zahlungsvorgangs
5	Bewertungsstetigkeit

*Abbildung 724 „Die allgemeinen Bewertungsanforderungen“*

In der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kommen - wie im kaufmännischen Rechnungswesen - auch die maßgeblichen Bewertungsanforderungen mit ihren besonderen Ausprägungen als zwingend zu beachtende Vorgaben für die Gemeinde zum Tragen. In diesem Zusammenhang sind nicht nur die §§ 55 und 56 GemHVO NRW zu beachten, sondern auch der § 57 GemHVO NRW, der aber in der Vorschrift nicht ausdrücklich benannt wurde.

**1.2.2 Anwendung des § 33 GemHVO NRW (Wertansätze für Vermögensgegenstände):**

Die Vorschrift bestimmt in Absatz 1, dass die Gemeinde einen Vermögensgegenstand in die Bilanz aufzunehmen hat, wenn sie das wirtschaftliche Eigentum daran innehat und dieser selbstständig verwertbar ist. Die GoB gehen von wirtschaftlichen Tatbeständen aus. Hieraus kann sich ergeben, dass das zivilrechtliche Eigentum nicht mit dem wirtschaftlichen Eigentum übereinstimmt (vgl. § 39 Absatz 2 Abgabenordnung). Zudem gilt, dass Vermögensgegenstände „höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ anzusetzen sind (§ 91 Absatz 2 GO NRW). Bei der Frage der Bewertung geht es darum, mit welchen Werten in Geldeinheiten die Bilanzposten anzusetzen sind.

**1.2.3 Anwendung des § 34 GemHVO NRW (Bewertungsvereinfachungsverfahren):**

Ergänzend zu den §§ 32 und 33 GemHVO NRW werden durch § 34 GemHVO NRW sachgerechte Bewertungsvereinfachungsverfahren entsprechend den Regelungen des Handelsgesetzbuches zugelassen. Insbesondere wird die Bildung von Festwerten auf Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe beschränkt, die geringen Veränderungen unterliegen und wertmäßig nachrangig für die Gemeinde sind (Absatz 1). Außerdem soll den Besonderheiten der Waldbewirtschaftung Rechnung getragen werden, so dass für den Aufwuchs ein pauschaliertes Festwertverfahren mit einer Revision nach zehn Jahren und einer Neuberechnung des Forsteinrichtungswerks nach 20 Jahren angewendet werden kann (Absatz 2).

Als weitere Vereinfachung wird die Gruppenbewertung zugelassen, die für gleichwertige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens in Betracht kommt, sowie für andere Vermögensgegenstände, wenn sie annähernd gleichwertig sind (Absatz 3). Bei der Inanspruchnahme von Bewertungsvereinfachungen ist zudem der Grundsatz der Maßgeblichkeit des Bewertungszwecks zu beachten. Die Voraussetzungen für die Anwendung der beiden Bewertungsvereinfachungsverfahren werden genannt, um eine zutreffende Anwendung bei der Gemeinde sicherzustellen.

#### **1.2.4 Anwendung des § 35 GemHVO NRW (Abschreibungen):**

##### **1.2.4.1 Allgemeine Sachlage**

Die Anwendung des Ressourcenverbrauchskonzepts durch die Gemeinden erfordert, die Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens unter Berücksichtigung ihrer Wertminderung durch Abnutzung, Verschleiß, technischen Fortschritt o.ä. in der jährlichen Bilanz der Gemeinde anzusetzen. Dadurch soll sowohl die Vermögens- als auch die Finanzierungssituation der Gemeinde möglichst unverfälscht wiedergespiegelt werden. Die Einbeziehung der Wertminderung des Sachanlagevermögens bei der Ermittlung des Wertansatzes erhält die Aussagekraft der Eröffnungsbilanz. Die Berechnung der bisherigen Wertminderungen durch die Nutzung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes muss den GoB entsprechen.

Der Wertansatz in der Eröffnungsbilanz bildet als Anschaffungs- oder Herstellungskosten der einzelnen abnutzbaren Investitionsgüter die Obergrenze bei den Vermögensgegenständen. Die künftige jährliche Wertminderung eines Vermögensgegenstandes wird durch die zugrunde gelegte zeitlich begrenzte Nutzungsdauer bestimmt (i.d.R. lineare Abschreibung). Solche planmäßigen Abschreibungen beziehen sich aber nicht auf Grundstücke und Finanzanlagen als nicht abnutzbare Vermögensgegenstände. Bei bebauten Grundstücken ist daher eine wertmäßige Trennung in Grundstückswert und Gebäudewert erforderlich, denn nur der Wert des abnutzbaren Gebäudes bildet den Ausgangswert für die planmäßige Abschreibung. Daraus folgt, dass der Wert des Grund und Bodens – soweit nicht außergewöhnliche Umstände eine außerplanmäßige Abschreibung erforderlich machen – unverändert fortgeführt, d.h. nicht abgeschrieben wird.

##### **1.2.4.2 Die Abschreibungsmethoden**

In der Wahl der Abschreibungsmethode ist die Gemeinde nicht frei. In der Regel ist eine Zeitabschreibung vorzunehmen, mit der die Anschaffungs- oder Herstellungskosten linear auf die Haushaltsjahre verteilt werden, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt wird (vgl. § 35 Absatz 1 GemHVO NRW). Die degressive Abschreibung wird als weitere Möglichkeiten zugelassen, wenn durch sie in Einzelfällen der Nutzungsverlauf nachweislich besser abgebildet wird als durch die lineare Abschreibung. Die Leistungsabschreibung, bei der sich die jährliche Wertminderung nach der Nutzung bzw. der Inanspruchnahme des Vermögensgegenstandes richtet, ist eine weitere zulässige Abschreibungsmethode.

Die zulässigen Abschreibungsmethoden dienen dazu, den Ressourcenverbrauch der Gemeinde im Haushaltsjahr zutreffend darzustellen. Zusätzlich soll dadurch die Möglichkeit, willkürliche Entscheidungen zu treffen, verhindert werden. Die Regelung trägt aber auch dem Ziel Rechnung, durch eine Verschiebung von Aufwand in die Zukunft eine unzulässige Belastung nachfolgender Generationen zu vermeiden. Der Landesgesetzgeber hat daher die Regelung des § 54 Absatz 1 GemHVO NRW über die Ermittlung der Wertminderung wegen Alters die beim Sachwertverfahren üblichen Berechnungsmethoden nicht eingeschränkt, denn durch den in § 54 Absatz 1 GemHVO NRW enthaltenen Zusatz „soweit nicht nach den §§ 55 und 56 (GemHVO NRW) zu verfahren ist“ stellt der § 54 Absatz 1 GemHVO NRW eine Spezialregelung für die Bewertung von kommunal-nutzungsorientierten Gebäuden der Gemeinde dar.

##### **1.2.4.3 Die Nutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes**

Der Bestimmung der Nutzungsdauern für die einzelnen Vermögensgegenstände der Gemeinde kommt unabhängig von den zulässigen Abschreibungsmethoden (Zeit- oder Leistungsabschreibung) eine entscheidende Bedeutung zu. Eine Standardisierung und die verbindliche Vorgabe von Nutzungsdauern waren deshalb geboten, um im gemeindlichen Bereich eine Einheitlichkeit und Vergleichbarkeit zu erreichen. Sie verhindern, dass die Gemeinde durch eine eigene „Abschreibungspolitik“ verfälschende Ergebnisse im Haushaltsjahr erzielen kann. Für die Be-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 54 GemHVO NRW**

stimmung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer von abnutzbaren Vermögensgegenständen hat die Gemeinde daher die vom Innenministerium bekannt gegebene Abschreibungstabelle für Gemeinden zugrunde zu legen. Die darin enthaltenen Abschreibungszeiträume sind verbindlich (vgl. Nr. 1.5.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300) und von der Gemeinde bei der Festlegung der Restnutzungsdauern zu beachten (vgl. § 55 Absatz 8 GemHVO NRW).

Innerhalb dieses Rahmens ist unter Berücksichtigung der tatsächlichen örtlichen Verhältnisse die Bestimmung der jeweiligen Nutzungsdauer so vorzunehmen, dass eine Stetigkeit für zukünftige Festlegungen von Abschreibungen gewährleistet wird. In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde zu berücksichtigen, dass die wirtschaftliche und geplante Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes durch seine technische Nutzungsdauer begrenzt wird. Die technische Nutzungsdauer ist dabei der Zeitraum, in dem sich der Vermögensgegenstand der Gemeinde technisch abnutzt. Dieser Zeitraum ist daher ausschlaggebend für die Bestimmung der Abschreibungsdauer und damit die Höhe der jährlichen auf den einzelnen Vermögensgegenstand bezogenen Abschreibungsraten.

#### **1.2.5 Anwendung des § 36 GemHVO NRW (Rückstellungen):**

Rückstellungen sind für bestimmte Verpflichtungen der Gemeinde in der kommunalen Eröffnungsbilanz anzusetzen, soweit diese am Bilanzstichtag der Fälligkeit oder der Höhe nach ungewiss sind und der dazugehörige Aufwand der Verursachungsperiode zugerechnet werden muss. Rückstellungen stellen kein Eigenkapital dar, sie sind vielmehr dem in der kommunalen Bilanz abzubildenden Fremdkapital zuzuordnen und stellen eine Ergänzung der Verbindlichkeiten der Gemeinde dar. Unter Beachtung des § 88 GO NRW und in Anlehnung an das Handelsrecht darf die Gemeinde nur für die in dieser Vorschrift bestimmten Arten Rückstellungen bilden.

##### **1.2.5.1 Zu Absatz 1 (Pensionsrückstellungen):**

Die Beamten einer Gemeinde erwerben, beginnend mit dem Zeitpunkt ihres Dienst Eintritts, während ihrer Dienstzeit Versorgungsansprüche gegenüber ihrem Dienstherrn, die in der kommunalen Bilanz als Rückstellungen anzusetzen sind. Die Vorschrift enthält daher die Verpflichtung für die Gemeinden, für alle ihre unmittelbaren Pensionsverpflichtungen in Form von Alt- und Neuzusagen nach den beamtenrechtlichen Bestimmungen die erforderlichen Rückstellungen in der Bilanz anzusetzen. Wegen vergleichbarer Verhältnisse und um die einheitliche Ermittlung dieser Rückstellungen durch die Gemeinden zu gewährleisten, ist sowohl das Verfahren der Ermittlung als auch der Rechnungszinsfuß festgelegt worden.

Die Gemeinden sind verpflichtet, unter diesem Bilanzposten neben den Rückstellungen für bestehende Pensionsansprüche auch Rückstellungen für sämtliche Pensionsanwartschaften und andere fortgeltende Ansprüche von Personen nach dem Ausscheiden aus dem aktiven Dienst anzusetzen, jedoch keine Ansprüche einer anderen Körperschaft, wenn an diese Beamtinnen oder Beamte abgegeben worden sind. Zum Stichtag der Eröffnungsbilanz der Gemeinde ist bei bereits laufenden Versorgungsleistungen der Barwert nach versicherungsmathematischen Grundsätzen für die gegenüber den Berechtigten noch zu erbringenden Leistungen zu ermitteln.

##### **1.2.5.2 Zu Absatz 2 (Rückstellungen für Deponien):**

Die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien hat im gemeindlichen Bereich eine besondere Bedeutung, da dafür gesetzliche Verpflichtungen bestehen, die in abfallrechtlichen Planfeststellungsverfahren näher bestimmt werden. So lange nicht besondere Kenntnisse aus der Nutzung der Deponie etwas anderes nahe legen, soll sich die Berechnung der Rückstellung am Verfüllmengenanteil pro Nutzungsjahr unter Berücksichtigung der bisher-

gen Verfüllmenge orientieren. Dies gilt entsprechend für die vergleichbare Verpflichtung der Gemeinde, vorhandene Altlasten zu sanieren.

#### **1.2.5.3 Zu Absatz 3 (Instandhaltungsrückstellungen):**

Um den Verfall von instandhaltungspflichtigen Sachanlagen zu verhindern und die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde insoweit zu sichern, sind für die unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen von den Gemeinden Rückstellungen zu bilden. Dazu ist durch die Vorschrift - abweichend vom Handelsrecht – keine Zeitvorgabe zur Nachholung der unterlassenen Instandhaltung festgelegt, sondern zur Ansatzbildung bestimmt worden „soweit die Nachholung der Instandhaltung hinreichend konkret beabsichtigt ist und als bisher unterlassen bewertet werden muss“.

Die Vorgabe erfordert von der Gemeinde, dass sie am Bilanzstichtag die über das folgende Haushaltsjahr hinausgehenden vorgesehenen Instandhaltungsmaßnahmen von Sachanlagen im Einzelnen bestimmt und wertmäßig beziffert sein müssen sowie deren Umsetzung vorgesehen sein muss, um dafür eine Rückstellungsbildung vornehmen zu können. Es setzt aber auch eine solide Erfassung und Bewertung der vorhandenen Sachanlagen, insbesondere der Gebäude, voraus. Dabei kommt der Bewertung der Sachanlagen zu vorsichtig geschätzten Zeitwerten eine besondere Bedeutung zu, weil nur auf dieser Bewertungsbasis die Höhe des möglichen Instandhaltungsstaus präzise und korrekt ermittelt werden kann.

Das Ansetzen von Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen bedarf aber gleichzeitig einer konkreten Umsetzungsplanung in der Gemeinde, denn allein die Ermittlung und die Entscheidung zur Bildung von Rückstellungen für diesen Instandhaltungsbedarf sind nicht ausreichend. Bereits mit dem Ansetzen dieser Rückstellungen in der Bilanz wird ein bestehender Handlungsbedarf in der Gemeinde sichtbar gemacht, der beinhaltet, dass der vorhandene Instandhaltungsstau sachgerecht abgearbeitet werden soll. Diese Absicht der Gemeinde muss durch eine mittel- bis langfristige Planungsrechnung präzisiert werden, die grundsätzlich nicht über den Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung hinausgehen sollte, im Einzelfall ggf. einmal einen Zeitraum von fünf Jahren nach dem Haushaltsjahr umfassen darf. Die Planungsrechnung sollte jährlich aktualisiert und fortgeschrieben werden. Aus ihr muss erkennbar sein, welche Maßnahmen abgeschlossen, neu eingebracht oder auch gestrichen wurden. Mit einer solchen Planungsrechnung wird einer Verschiebung notwendiger Instandhaltungen entgegen gewirkt.

#### **1.2.5.4 Zu Absatz 4 und 5 (Sonstige Rückstellungen):**

In der gemeindlichen Bilanz sollen für Verpflichtungen der Gemeinde, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind, in entsprechender Höhe Rückstellungen angesetzt werden, sofern der zu leistende Betrag nicht geringfügig ist. Dabei muss es hinreichend wahrscheinlich sein, dass eine Verbindlichkeit für die Gemeinde zukünftig tatsächlich entsteht und die zukünftige Inanspruchnahme voraussichtlich auch tatsächlich erfolgen wird. Die wirtschaftliche Ursache der Verbindlichkeit muss zudem vor dem Abschlussstichtag liegen, d.h. für die gemeindliche Eröffnungsbilanz, dass die Verursachung vor dem 1. Januar des betreffenden Haushaltsjahres liegen muss. Von der Gemeinde sind außerdem in den Fällen eines drohenden Verlustes aus schwebenden Geschäften und aus laufenden Verfahren die notwendigen Rückstellungen zu bilden, sofern der voraussichtliche Verlust nicht geringfügig für die Gemeinde sein wird.

#### **1.2.5.5 Zu Absatz 6 (Abschließende Aufzählung der Rückstellungen):**

In diesem Gesamtzusammenhang wird durch die ergänzende Vorschrift in § 36 Absatz 6 GemHVO NRW klargestellt, dass die Bildung von Rückstellungen unzulässig ist, wenn sie nicht durch Verordnungen und Gesetze aus-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 54 GemHVO NRW**

drücklich zugelassen wird. Es könnte Bedarf bestehen, für bestimmte kommunale Sachverhalte eine Rückstellungsbildung durch fachgesetzliche Vorschriften, also außerhalb der Gemeindehaushaltsverordnung, den Gemeinden vorzuschreiben. Das Verbot, Rückstellungen zu bilden, ist somit nachrangig gegenüber speziellen Regelungen in Verordnungen und Gesetzen, die die Bildung von weiteren Rückstellungen zulassen. Abschließend ist im Einklang mit dem Handelsrecht bestimmt worden, dass Rückstellungen aufzulösen sind, wenn der Grund hierfür entfallen ist.

**1.2.6 Anwendung des § 41 GemHVO NRW (Bilanz):**

Die Eröffnungsbilanz ist als Gegenüberstellung von Vermögen und Finanzierungsmitteln der Gemeinde zum Bilanzstichtag ein wesentlicher Bestandteil des doppelten Rechnungssystems. Sie enthält Informationen, die es bisher in der kameralen Jahresrechnung nicht gab. Die Bilanzen der Gemeinden müssen - wie im Handelsrecht - einheitlich gegliedert sein. Daher sind die Posten „Anlagevermögen“, „Umlaufvermögen“, „Eigenkapital“, „Schulden“ und „Rechnungsabgrenzungsposten“ für jede gemeindliche Bilanz festgelegt worden (vgl. Erläuterungen zu § 53 Absatz 1 GemHVO NRW).

Die Gliederung der Aktivseite der Bilanz gibt die Vermögensarten der Gemeinde wieder. Dabei wird den Grundsätzen „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ Rechnung getragen. Die Posten der Bilanz sind in sinnvoller Weise zu einem Gesamtbild zusammengefügt worden (vgl. Nummer 1.6.5 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300). Außerdem sind deren Inhalte durch einen kommunalen Kontierungsplan näher definiert worden (vgl. Nummer 1.5.3 des genannten Runderlasses). Es müssen jedoch vorgegebene Posten nicht abgebildet werden, wenn keine Werte in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzen sind. Auch können Posten zusammengefasst werden, wenn sie einen Betrag enthalten, der für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde nicht erheblich ist oder dadurch die Darstellung klarer wird.

Die Eröffnungsbilanz ist zudem als Bruttorechnung zu führen. Durch Saldierung von Posten der Eröffnungsbilanz würde die Übersicht über die Vermögenslage beeinträchtigt, wenn nicht sogar verloren gehen. Daher dürfen Posten auf der Aktivseite nicht mit Posten auf der Passivseite sowie Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden. Zudem verstieße eine Verrechnung gegen die Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“. Das Verrechnungsverbot verhindert somit eine Bilanzverschleierung.

**1.2.7 Anwendung des § 42 GemHVO NRW (Rechnungsabgrenzungsposten):**

Die Rechnungsabgrenzungsposten in der Bilanz sind Korrekturposten, die dazu dienen, bestimmte Zahlungsgrößen periodengerecht aufzuteilen, um eine haushaltsjahrbezogene Ergebnisermittlung zu gewährleisten. Sie entstehen immer dann, wenn die einem Haushaltsjahr nach dem Grundsatz der Abgrenzung nach Sache und Zeit zuzurechnenden Aufwendungen oder Erträge und die dazugehörigen Zahlungen in unterschiedliche Haushaltsjahre fallen. Die Notwendigkeit zur Rechnungsabgrenzung ergibt sich also immer, wenn die zu den haushaltsjahrbezogenen Aufwendungen und Erträge gehörenden Zahlungen nicht im gleichen Haushaltsjahr erfolgen.

Bei der zum Abschlussstichtag vorzunehmenden Rechnungsabgrenzung ist zudem zwischen den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten und den passiven Rechnungsabgrenzungsposten zu unterscheiden. Als aktive Rechnungsabgrenzungsposten sind vor dem Abschlussstichtag geleistete Ausgaben, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, anzusetzen und als passive Rechnungsabgrenzungsposten sind vor dem Abschlussstichtag eingegangene Einnahmen, soweit sie einen Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, anzusetzen.

### **1.2.8 Anwendung des § 43 GemHVO NRW (Weitere Vorschriften zu einzelnen Bilanzposten):**

#### **1.2.8.1 Zu Absatz 1 (Immaterielle Vermögensgegenstände):**

In der gemeindlichen Bilanz sind von der Gemeinde nur entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände anzusetzen. Wenn immaterielle Wirtschaftsgüter nicht entgeltlich erworben werden, entstehen i.d.R. innerbetriebliche Aufwendungen und keine aktivierungsfähigen Leistungen. Daher dürfen für unentgeltlich erworbene bzw. selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, z. B. Patente, Erfindungen, DV-Programme, Urheberrechte, keine Wertansätze in der Bilanz gebildet werden. Bei geleisteten Zuwendungen der Gemeinde stellt auch die Gegenleistungsverpflichtung des Zuwendungsempfängers einen immateriellen Vermögensgegenstand dar, wenn die Gegenleistungsverpflichtung mengenbezogen bestimmt ist. Wegen der von der Gemeinde geleisteten Zuwendung ist das Recht als von der Gemeinde entgeltlich erworben anzusehen und entsprechend zu aktivieren.

#### **1.2.8.2 Zu Absatz 2 (Aktivierung geleisteter Zuwendungen):**

Bei der Gewährung von Zuwendungen werden i.d.R. neben den finanziellen Leistungen auch der Verwendungszweck und die Gegenleistungsverpflichtung von der Gemeinde festgelegt. Zur ordnungsgemäßen Bilanzierung gehört daher die vorherige Prüfung, ob die Gemeinde an dem mithilfe dieser Zuwendung geschaffenen Vermögensgegenstand das wirtschaftliche Eigentum innehat. Liegt dies vor, ist es geboten, dass die Gemeinde den geförderten Vermögensgegenstand aktiviert, auch dann, wenn der geförderte Dritte rechtlicher Eigentümer ist. Bei der Gewährung von Zuwendungen wird dem Dritten als Zuwendungsempfänger von der Gemeinde oftmals eine Gegenleistungsverpflichtung auferlegt. In den Fällen, in denen die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer des geförderten Vermögensgegenstandes ist, besteht eine Vermögensposition der Gemeinde, die entsprechend der jeweiligen Vermögensart in der gemeindlichen Bilanz zu aktivieren ist. Liegt kein wirtschaftliches Eigentum der Gemeinde vor, muss aus Gründen der Periodenabgrenzung ein Ansatz unter der aktiven Rechnungsabgrenzung in der gemeindlichen Bilanz erfolgen.

Die gemeindliche Vermögensposition ist auch dann in der gemeindlichen Bilanz zu aktivieren, wenn die Gemeinde im Rahmen ihrer Zuwendungsgewährung dem jeweiligen Zuwendungsempfänger eine Gegenleistungsverpflichtung auferlegt hat. Die Aktivierung ist dann unter der aktiven Rechnungsabgrenzung vorzunehmen, wenn die auferlegte Gegenleistungsverpflichtung zeitbezogen ist und mehrere Haushaltsjahre umfasst. Ist die Gegenleistungsverpflichtung des Zuwendungsempfängers dagegen vorrangig mengenbezogen, stellt das daraus bestehende Recht der Gemeinde einen immateriellen Vermögensgegenstand dar, der als von der Gemeinde entgeltlich erworben anzusehen und entsprechend zu aktivieren ist. Der Ansatz geleisteter Zuwendungen in der gemeindlichen Bilanz ist entsprechend der Erfüllung der Gegenleistungsverpflichtung durch Dritte aufzulösen.

#### **1.2.8.3 Zu Absatz 4 (Sonderrücklage):**

Die Gemeinde hat die Zuwendungen, die sie für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen ohne besondere Zweckbestimmungen erhält, als allgemeine „Anschubfinanzierung“ zu bewerten, mit der Folge, dass deren ertragswirksame Auflösung ausgeschlossen ist bzw. weil der Zuwendungsgeber sie bereits ausgeschlossen hat. Vergleichbar mit der handels- und der steuerrechtlichen Regelung sollen diese, soweit sie zum Ende des Haushaltsjahres noch nicht verwendet wurden, in Höhe des noch nicht aktivierten Anteils an den angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenständen in der Bilanz in einer Sonderrücklage im Eigenkapital angesetzt werden. Der Satz 3 der Vorschrift stellt dabei klar, dass die Gemeinde Sonderrücklagen nur für die vorgesehenen Zwecke bilden darf. Diese Einschränkung ist wegen des Haushaltsausgleichssystems geboten. Der Gemeinde wird gleichzeitig aber ermöglicht, durch eine Sonderrücklage, die aus eigenem Bedürfnis heraus und vom Rat der Gemeinde beschlossene Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen zu si-

chern. Zum späteren Zeitpunkt der Inbetriebnahme der angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände ist davon auszugehen, dass dann die Mittel der Sonderrücklage dem Zweck entsprechend verwandt wurden. Die bilanzierte Sonderrücklage ist daher dann spätestens in dem Jahr, in dem dieser Sachverhalt gegeben ist, durch Umschichtung in die allgemeine Rücklage aufzulösen. Darüber hinaus ist die Bildung von Sonderrücklagen unzulässig, wenn sie nicht durch Verordnungen und Gesetze ausdrücklich zugelassen wird. Auch außerhalb dieser Verordnung könnte durch gesetzliche Vorschriften bestimmt werden, dass für bestimmte gemeindliche Sachverhalte Sonderrücklagen zu bilden sind oder gebildet werden können.

#### **1.2.8.4 Zu Absatz 5 (Sonderposten für erhaltene Zuwendungen):**

Es sind erhaltene Zuwendungen als Sonderposten zu passivieren, die im Rahmen einer Zweckbindung für investive Maßnahmen vom Zuwendungsgeber bewilligt bzw. gezahlt wurden und von der Gemeinde nicht allgemein für den Haushalt verwendet werden durften. Der Sonderposten wird regelmäßig über die Nutzungsdauer des zuwendungsfinanzierten Gegenstandes erfolgswirksam aufgelöst. Bei nicht abschreibbaren Anlagegütern (Grund und Boden) bleibt der Sonderposten in der Bilanz bestehen, solange die Gemeinde den Vermögensgegenstand hat. Eine Absetzung der Zuwendung von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögensgegenstandes kommt dabei nicht in Betracht, weil bei den Gemeindehaushalten die Finanzquelle offengelegt und der Ressourcenverbrauch nachvollziehbar dargestellt werden soll.

Vielfach erhalten die Gemeinden nicht nur Zuwendungen in Form von Geldleistungen, sondern auch von Sachleistungen. Auch für derartige Leistungen von Dritten sind, wenn diese zu einem aktivierbaren Vermögensgegenstand in der gemeindlichen Bilanz führen, entsprechende Sonderposten zu passivieren. Dies steht mit der Vorschrift des § 43 Absatz 5 GO NRW in Einklang, denn die Begriffe „Zuwendungen“ (als Leistungen Dritter) und „Investitionen“ (als vermögenswirksam) werden dort als Sammelbegriffe benutzt.

#### **1.2.8.5 Zu Absatz 6 (Sonderposten für den Gebührenaussgleich):**

Da Gemeinden nach § 6 KAG verpflichtet sind, Kostenüberdeckungen und Kostenunterdeckungen der kostenrechnenden Einrichtungen in die Gebührenkalkulation der folgenden drei Jahre einzustellen, müssen entstandene Kostenüberdeckungen auch in der Bilanz angesetzt werden. Hierfür wird auf der Passivseite der Bilanz ein Sonderposten für den Gebührenaussgleich gebildet. Kostenunterdeckungen sind nicht in der Bilanz anzusetzen. Das Realisationsprinzip wie auch das Imparitätsprinzip steht einem solchen Ansatz entgegen. Eine entstandene Kostenunterdeckung ist im Anhang anzugeben.

#### **1.2.8.6 Zu Absatz 7 (Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag):**

Ein „Überschuss“ der Passivposten über die Aktivposten ergibt sich dann, wenn zum Stichtag der gemeindlichen Eröffnungsbilanz kein Eigenkapital mehr vorhanden ist. In diesen Fällen ist der entsprechende Betrag - vergleichbar mit den Regelungen des Handelsrechts - auf der Aktivseite der Bilanz unter einem gesonderten Posten mit der Bezeichnung „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auszuweisen. Dieser letzte Posten auf der Aktivseite der Bilanz stellt keinen Vermögensgegenstand, sondern lediglich einen Korrekturposten dar, der auf die bilanzielle Überschuldung der Gemeinde hinweist. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass eine Überschuldung der Gemeinde nach § 75 Absatz 7 GO NRW unzulässig ist.

Nach dieser Vorschrift ist eine Gemeinde überschuldet, wenn nach ihrer Bilanz das Eigenkapital aufgebraucht wird. Dies ist dann gegeben, wenn die Wertansätze der Passivposten (Eigenkapital und Verbindlichkeiten) die Wertansätze der Aktivposten (Anlagevermögen und Umlaufvermögen) unter Berücksichtigung der Rechnungsabgrenzung übersteigen. Liegt eine Überschuldung vor, weist das Eigenkapital einen negativen Betrag (< 0 Euro)

auf, der als Summe aus den Ansätzen der Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“, „Ausgleichsrücklage“ und „Jahresüberschuss/-Jahresfehlbetrag“ zu ermitteln ist.

## **2. Zu Absatz 2 (Berücksichtigung von Rückstellungen):**

### **2.1 Allgemeine Grundlagen**

Nach der Vorschrift dürfen bei der Bewertung von Vermögensgegenständen Sachverhalte, für die Rückstellungen nach § 36 gebildet werden, nicht wertmindernd berücksichtigt werden. Derartige Sachverhalte sind insbesondere Maßnahmen, um den Verfall von Instandhaltungspflichtigen Sachanlagen zu verhindern und die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde insoweit zu sichern. Es dürfte eine Vielzahl von unterschiedlichen örtlichen Sachverhalten geben, bei denen die Bildung von Rückstellungen sinnvoll ist, sich aber auch auf den anzusetzenden Wert der betreffenden zu bilanzierenden gemeindlichen Vermögensgegenstände auswirkt.

### **2.2 Die Berücksichtigung von Instandhaltungsrückstellungen**

Im Rahmen der Bewertung gemeindlicher Vermögensgegenstand kann bezogen auf den Stichtag der gemeindlichen Eröffnungsbilanz ein Zustand festgestellt, bei dem von einer unterlassenen Instandhaltung auszugehen ist. In einem solchen Fall besteht für die Gemeinde die Möglichkeit, diesen Zustand wertmindernd bei dem betreffenden Vermögensgegenstand zu berücksichtigen. Die Gemeinde kann aber auch im Rahmen der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung nach § 84 GO NRW eine Nachholung der unterlassenen Instandhaltung vorsehen.

Im Fall der Nachholung einer unterlassenen Instandhaltung hat die Gemeinde einerseits dafür eine entsprechende Rückstellung in ihrer Eröffnungsbilanz anzusetzen, denn die Vorschrift des § 36 Absatz 3 GemHVO NRW findet auch für die gemeindliche Eröffnungsbilanz Anwendung (vgl. Regelung in Absatz 1). Andererseits darf sie dann die unterlassene Instandhaltung nicht wertmindernd bei der Bewertung des betreffenden Vermögensgegenstandes berücksichtigen. Würde neben der Rückstellung auf der Passivseite der Bilanz eine Wertminderung bei dem betroffenen Vermögensgegenstand auf der Aktivseite der Bilanz vorgenommen, wäre das Gleichgewicht der gemeindlichen Bilanz gestört.

Der Ansatz einer Instandhaltungsrückstellung (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 3.3 GemHVO NRW) erfordert von der Gemeinde, dass sie vorgesehenen Instandhaltungsmaßnahmen von Sachanlagen im Einzelnen wertmäßig zu bestimmen und eine Umsetzung der Instandhaltungsmaßnahmen in ihrer mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung vorzusehen. Diese Erfordernisse setzen eine solide Erfassung und Bewertung der vorhandenen Sachanlagen, insbesondere der Gebäude, voraus. Dabei kommt der Bewertung der Sachanlagen zu vorsichtig geschätzten Zeitwerten eine besondere Bedeutung zu, weil nur auf dieser Bewertungsbasis die Höhe des möglichen Instandhaltungsstaus präzise und korrekt ermittelt werden kann.

Das Ansetzen von Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen mit einer konkreten Umsetzungsplanung der Gemeinde zu verbinden, ist als sachgerecht anzusehen. Allein die Ermittlung und die Entscheidung zur Bildung von Rückstellungen für den möglichen Instandhaltungsbedarf sind nicht als ausreichend anzusehen, denn mit dem Ansatz ein solcher Rückstellung in der gemeindlichen soll auch der daraus entstehende Handlungsbedarf der Gemeinde haushaltsmäßig sichtbar gemacht und aufgezeigt werden, dass der vorhandene Instandhaltungsstau sachgerecht abgearbeitet werden soll. Daher muss diese Vorgehensweise auch entsprechend bei der Wertermittlung des betroffenen Vermögensgegenstandes berücksichtigt werden und sich im Wertansatz dieser Vermögensgegenstände wiederfinden.

EEEEEEEEEEEEEE

**§ 55**

**Besondere Bewertungsvorschriften**

(1) <sup>1</sup>Bei bebauten Grundstücken, die für die in § 107 Abs. 2 Nr. 2 der Gemeindeordnung, im Gesetz über den Feuerschutz und die Hilfeleistung vom 10. Februar 1998 (GV. NRW. 1998 S. 122) und im Rettungsgesetz vom 24. November 1992 (GV. NRW. 1992 S. 458) benannten Aufgabenbereiche genutzt werden, sollen die Gebäude anhand des Sachwertverfahrens bewertet werden. <sup>2</sup>Dabei sind in der Regel die aktuellen Normalherstellungskosten zu Grunde zu legen, sofern nicht ausnahmsweise besser geeignete örtliche Grundlagen für die Wertermittlung verfügbar sind. <sup>3</sup>Insbesondere Gebäude oder wesentliche Gebäudeteile, die in marktvergleichender Weise genutzt werden, können abweichend von Satz 2 anhand des Ertragswertverfahrens bewertet werden. <sup>4</sup>Der Grund und Boden ist mit 25 bis 40 v.H. des aktuellen Wertes des umgebenden erschlossenen Baulandes in der bestehenden örtlichen Lage anzusetzen.

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

(3) <sup>1</sup>Für die Kulturpflege bedeutsame bewegliche Vermögensgegenstände sollen, wenn sie auf Dauer versichert sind, mit ihrem Versicherungswert, andernfalls mit dem einer dauerhaften Versicherung zu Grunde zu legenden Wert angesetzt werden. <sup>2</sup>Sonstige Kunstgegenstände, Ausstellungsgegenstände und andere bewegliche Kulturobjekte können mit einem Erinnerungswert angesetzt werden.

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

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

(6) <sup>1</sup>Beim Ansatz von Beteiligungen an Unternehmen in Form von Aktien oder anderen Wertpapieren, die an einer Börse zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt zugelassen oder in den Freiverkehr einbezogen sind, findet Absatz 7 entsprechende Anwendung. <sup>2</sup>Beteiligungen an Unternehmen, die nach § 116 Abs. 3 der Gemeindeordnung nicht in den Gesamtabchluss einbezogen zu werden brauchen, sowie Sondervermögen und rechtlich unselbstständige Stiftungen können mit dem anteiligen Wert des Eigenkapitals angesetzt werden. <sup>3</sup>Die übrigen Beteiligungen an Unternehmen sollen unter Beachtung ihrer öffentlichen Zwecksetzung anhand des Ertragswertverfahrens oder des Substanzwertverfahrens bewertet werden. <sup>4</sup>Dabei darf die Wertermittlung auf die wesentlichen wertbildenden Faktoren unter Berücksichtigung vorhandener Planungsrechnungen beschränkt werden.

(7) <sup>1</sup>Wertpapiere, die an einer Börse zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt zugelassen oder in den Freiverkehr einbezogen sind, sind mit dem Tiefstkurs der vergangenen 12 Wochen ausgehend vom Bilanzstichtag anzusetzen; andere Wertpapiere mit ihren historischen Anschaffungskosten. Wertpapiere sind als Anlagevermögen zu aktivieren. <sup>2</sup>Sie sind nur dann als Umlaufvermögen anzusetzen, wenn sie zur Veräußerung oder als kurzfristige Anlage liquider Mittel bis zu einem Jahr bestimmt sind.

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

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

## **Erläuterungen zu § 55:**

### **I. Allgemeines**

#### **1. Der Ausgangspunkt für die gemeindliche Bewertung**

Die Einzelregelungen für die Bewertung von Vermögensgegenständen für die Eröffnungsbilanz sind in besonderem Maße mit der kommunalen Aufgabenwahrnehmung verknüpft und sollen zudem eine möglichst gleiche Vorgehensweise in den einzelnen Gemeinden sicherstellen. Daher sind für einzelne Arten von Vermögensgegenständen Sonderregelungen getroffen worden. Die Grundsätze der Bewertung des kommunalen Vermögens wurden von den Modellkommunen im Rahmen des Modellprojekts erarbeitet und in der Dokumentation des Modellprojektes ausführlich dargestellt. Für die noch offenen Fragen erarbeiteten Vertreter der Modellkommunen, der Arbeitsgemeinschaft der Vorsitzenden der Gutachterausschüsse für Grundstückswerte in NRW (AGVGA NRW), des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW), des Gemeinschaftsprojekts der Kreissparkasse Köln sowie des Innenministeriums im Einvernehmen Lösungen, die sich insbesondere in den Regelungstexten der Absätze 1 und 6 widerspiegeln.

Die Bestimmungen in dieser Vorschrift bieten einen Ausgangspunkt für die gemeindliche Bewertung und lassen zu, dass daneben die bestehenden Erfassungs- und Bewertungsvereinfachungen des kaufmännischen Rechnungswesens zu. Auch die besonderen Vereinfachungsverfahren für die Ermittlung von Wertansätzen in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz, z. B. § 56 Absatz 4 GemHVO NRW, können bei der Aufstellung der Eröffnungsbilanz der Gemeinde zusätzlich zur Anwendung kommen, wenn die besonderen Bewertungsvorschriften ergänzen und diesen nicht entgegenstehen. Macht die Gemeinde von den Vereinfachungsverfahren Gebrauch, ist dieses im Anhang (vgl. § 92 Absatz 2 GO NRW i.V.m. § 44 GemHVO NRW) zu erläutern.

#### **2. Die Bestimmung der Restnutzungsdauer**

Die Restnutzungsdauer wird anhand der vorgefundenen Bausubstanz geschätzt. Dabei sind die in § 16 Absatz 4 WertV beschriebenen Faktoren zugrunde zu legen. Die Wertminderung wegen Alters ergibt sich dann aus dem Verhältnis zwischen der Restnutzungsdauer und für die Immobilie übliche wirtschaftlich anzusetzende Gesamtnutzungsdauer. Als Restnutzungsdauer gilt die ab dem Eröffnungsbilanzstichtag verbleibende Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes. Einige Vorschläge für die Dauer der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer finden sich im Baukostenkatalog NHK 2000 oder in der „NKF – Rahmentabelle der Gesamtnutzungsdauern für kommunale Vermögensgegenstände“. Entsprechend des Gesamtnutzungszeitraums und der möglichen Restnutzungsdauer, die vom individuellen Gebäudezustand abhängig ist, kommt es bei u.U. vorangegangenen Sanierungsmaßnahmen zu einem fiktiven Herstellungszeitpunkt.

Die zur Wertminderung wegen Alters erforderliche Schätzung von Rest- und Gesamtnutzungsdauer kann ein zentrales Problem bei der Wertermittlung kommunal-nutzungsorientierter Immobilien darstellen, denn einerseits hat die Festlegung der Rest- und Gesamtnutzungsdauer eines Gebäudes direkte Wirkungen auf die Eröffnungsbilanz, andererseits wird bereits dadurch die Höhe der künftigen Abschreibung wesentlich bestimmt. Zur Feststellung der altersbedingten Wertminderung sind verschiedene Wertverläufe bei den kommunal-nutzungsorientierten Immobilien denkbar und möglich. Nach den baurechtlichen Vorgaben kann bei der Bestimmung der altersbedingten Wertminderung von einer gleichmäßigen Wertminderung oder auch von einer sich mit zunehmendem Alter

verändernden Wertminderung ausgegangen werden. Eine sich verändernde Wertminderung kann sich - je nach Immobilie - progressiv, aber auch degressiv darstellen.

Alle Wertverläufe sind baurechtlich zulässig. Der Ansatz unterschiedlicher Wertverläufe ist für die altersbedingte Wertminderung von Immobilien im Rahmen der Aufstellung der Eröffnungsbilanz rechtlich zulässig. Davon abzugrenzen ist aber der Werteverzehr, der bilanziell nach der Eröffnungsbilanz zu erfassen ist. Dieser Werteverzehr ist nach NKFG NRW verpflichtend als lineare Abschreibung anzusetzen. Auch wenn der Wertminderung wegen Alters in der Regel ein linearer Wertverlauf zugrunde liegen wird, sind Ziele und Zwecke der Wertermittlung für die Eröffnungsbilanz nicht identisch mit den Zielen und Zwecken der Erfassung und Abbildung des Abnutzungsverlaufs (Werteverzehr) im Rahmen der kommunalen Haushaltswirtschaft. Es besteht sachlich und rechtlich also kein Anlass, den Wertverlauf zur Ermittlung der altersbedingten Wertminderung vor der Eröffnungsbilanz zwingend nur in linearer Form vorzunehmen.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Bewertung von kommunal-nutzungsorientiert bebauten Grundstücken):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Kommunal-nutzungsorientiert bebaute Grundstücke):**

##### **1.1.1 Allgemeines**

Nach der Vorschrift sollen die Gebäude bei Grundstücken, die für die in § 107 Absatz 2 Nummer 2 der Gemeindeordnung, im Gesetz über den Feuerschutz und die Hilfeleistung vom 10. Februar 1998 (GV. NRW. 1998 S. 122) und im Rettungsgesetz vom 24. November 1992 (GV. NRW. 1992 S. 458) benannten Aufgabenbereiche genutzt werden, anhand des Sachwertverfahrens bewertet werden. Die Bewertung von gemeindlichen bebauten Grundstücken orientiert sich daher grundsätzlich an der vorhandenen Nutzung und, wenn vorhanden, an den Festlegungen des Bebauungsplans. Durch die Aufzählung in Satz 1 der Vorschrift erfolgt die Abgrenzung der kommunal-nutzungsorientierten Gebäude, deren Besonderheit darin liegt, dass für sie kein Markt besteht. Hierzu zählen beispielsweise Gebäude aus den Bereichen Schulen und Kindertageseinrichtungen, nicht jedoch das Rathaus als Verwaltungsgebäude, das am Markt als Bürogebäude eingestuft wird.

##### **1.1.2 Anwendung des Sachwertverfahrens**

Das Sachwertverfahren stellt ein substanzorientiertes Bewertungsverfahren für bebaute Grundstücke dar, bei dem insbesondere die Herstellungskosten (vgl. 3. Abschnitt des dritten Teils der Wertermittlungsverordnung). Dabei ist der Herstellungswert vorrangig auf der Grundlage von Normalherstellungskosten (Kosten je Raum- oder Flächeneinheit) zu ermitteln. In diesem Bewertungsverfahren sind aber auch die Wertminderung wegen Alters sowie Baumängel und Bauschäden unter Berücksichtigung der sonstigen wertbeeinflussenden Umstände zu ermitteln. Der Sachwert setzt sich daher zusammen aus dem Bodenwert, dem Wert der baulichen Anlagen (Gebäude) und dem Wert der sonstigen Anlagen. Dazu sind geregelte Vorgehensweisen bestimmt.

Bei der Wertermittlung im Rahmen des Sachwertverfahrens ist außerdem zu berücksichtigen, dass die Wertermittlung nicht auf einen beliebigen Wertermittlungsstichtag, ggf. selbst festzulegenden Stichtag, abgestellt werden darf. Im Rahmen der Einführung des NKF bzw. der gesetzlich vorgesehenen Aufstellung der Eröffnungsbilanz durch die Gemeinde muss die Durchführung der Wertermittlung auf den Eröffnungsbilanzstichtag abgestellt sein. Sie muss zudem so durchgeführt werden, dass bezogen auf den von der Gemeinde bestimmten Eröffnungsbilanzstichtag der vorsichtig geschätzte Zeitwert eines kommunal-nutzungsorientiert bebauten Grundstückes zutreffend ermittelt wird.

### **1.2 Zu Satz 2 (Anwendung der Normalherstellungskosten):**

Nach der Vorschrift sind der Bewertung von gemeindlichen Gebäuden, die für kommunale Aufgaben genutzt werden, dem Sachwertverfahren i.d.R. die aktuellen Normalherstellungskosten zugrunde zu legen, sofern nicht ausnahmsweise besser geeignete örtliche Grundlagen für die Wertermittlung verfügbar sind. Eine Anwendung der Normalherstellungskosten 1913 bzw. der mit diesen weitgehend identischen Versicherungswerten 1914 wird damit ausgeschlossen, da diese als ungeeignet angesehen werden.

Unter Verwendung des vom Bundesministerium für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen herausgegebenen aktuellen Baukostenkatalogs „Normalherstellungskosten ...“ können die Normalherstellungskosten je Raum- oder Flächeneinheit in Abhängigkeit von Gebäudeart, Baujahr und Ausstattungsstandard berechnet werden. Dabei ist auch die weitere Baukostenentwicklung bis zum Eröffnungsbilanzstichtag zu berücksichtigen. Der aus den Normalherstellungskosten ermittelte Herstellungswert ist dann erforderlichenfalls mithilfe geeigneter Baupreisindexreihen auf die Preisverhältnisse am Wertermittlungsstichtag umzurechnen (vgl. § 22 Absatz 3 WertV). Dabei ist es aus haushaltswirtschaftlicher Sicht sowie unter Berücksichtigung der zugelassenen Verfahrensvereinfachung ausreichend, bei der Wertermittlung auf den letzten verfügbaren Baupreisindex zurückzugreifen.

Innerhalb des Bewertungsverfahrens müssen deshalb mögliche Preisentwicklungen zwischen dem letzten Baupreisindex und dem Stichtag der örtlichen Eröffnungsbilanz nicht vorweggenommen und auch nicht verfahrensmäßig berücksichtigt werden, z. B. die im Jahre 2006 festgelegte Anhebung der Umsatzsteuer zum 01. Januar 2007. Werden die Wertansätze für Gebäude der Gemeinde mithilfe der Normalherstellungskosten ermittelt, stellt dies bereits eine Verfahrensvereinfachung durch den damit verbundenen Verzicht auf eine vollständige Ermittlung der historischen Daten dar. In diesen Fällen bedarf es z. B. nicht mehr einer Ermittlung des tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungsjahres des betreffenden Gebäudes, auch dann nicht, wenn es noch für eine bestimmte Zeit (Restnutzungsdauer) nutzbar ist und genutzt werden soll.

Bei der Wertermittlung im Rahmen des Sachwertverfahrens sind neben den Wertminderungen wegen Alters auch die Wertminderungen aus der tatsächlichen Abnutzung des Gebäudes (Bauschäden), auf die hier nicht weiter eingegangen werden soll, von den Normalherstellungskosten abzusetzen. Bei der Bewertung von Gebäuden muss der auf der Grundlage der Normalherstellungskosten ermittelte Gebäudewert um die altersbedingten Abnutzungen für den Zeitraum von der Herstellung bis zum Bewertungsstichtag gemindert werden. Zur Ermittlung der altersbedingten Wertminderung sind deshalb die Rest- und Gesamtnutzungsdauer sowie der konkrete Wertverlauf der altersbedingten Abnutzungen entscheidend.

### **1.3 Zu Satz 3 (Anwendung des Ertragswertverfahrens):**

Bei der Bewertung vor Ort muss aber berücksichtigt werden, dass möglicherweise wesentliche Gebäudeteile von kommunal genutzten Gebäuden in marktvergleichender Weise genutzt werden. In diesen Fällen kommt für diese Gebäudeteile die Anwendung des Ertragswertverfahrens in Betracht, da davon ausgegangen werden kann, dass für solche Gebäudeteile, z. B. für Geschäftsräume, Wohnräume u.a., vor Ort Marktstrukturen vorhanden sind. Beim Ertragswertverfahren wird ausgehend von erzielbaren Nutzungserlösen je Bezugsgröße, z. B. Miete pro Quadratmeter, zunächst der periodenbezogene Rohertrag ermittelt, aus dem nach Abzug der Bewirtschaftungskosten der Reinertrag errechnet wird. Die dafür benötigten Größen können vielfach aus den grundstücksbezogenen Daten vergleichbarer Grundstücke in die Wertermittlung eingeführt werden (vgl. 2. Abschnitt des Dritten Teils der Verordnung über Grundsätze für die Ermittlung der Verkehrswerte von Grundstücken (Wertermittlungsverordnung - WertV) vom 06.12.1988 (BGBl. I S. 2209).

#### **1.4 Zu Satz 4 (Bewertung von Grund und Boden):**

Als weitere Vereinfachung für die Bewertung von kommunal genutzten Gebäuden soll der nicht abzuschreibende Grund und Boden mit 25 bis 40 v.H. des aktuellen Wertes des umgebenden erschlossenen Baulandes in der bestehenden örtlichen Lage angesetzt werden. Diese Vereinfachung für die Ermittlung des Bodenwertes soll sowohl im Sachwertverfahren als auch im Ertragswertverfahren Anwendung finden. Die Bewertung des Grund und Bodens für die Eröffnungsbilanzierung orientiert sich grundsätzlich an der vorhandenen Nutzung der umliegenden Grundstücke. Gegebenenfalls kann eine Untergliederung nach Flächen in Wohn-/Mischgebieten, Gewerbegebieten und Außenbereichen, evtl. nochmals differenziert nach örtlicher Lage erfolgen.

Auf der Grundlage einer durch den Gutachterausschuss oder die kommunale Bewertungsstelle erstellten Bodenrichtwerttabelle oder –matrix kann in einem erheblich vereinfachten Verfahren eine nach Nutzungsarten differenzierte und aktuelle Bewertung des Grund und Bodens zur Bildung der Zeitwerte in der Eröffnungsbilanz vorgenommen werden. Allerdings ist aufgrund der nur sehr eingeschränkt möglichen Veräußerung von Infrastrukturvermögen der Wert des Grund und Bodens mit 10 v.H. des mittleren Bodenrichtwertes der umliegenden Grundstücke, mindestens jedoch mit einem Euro pro qm, anzusetzen.

#### **2. Zu Absatz 2 (Bewertung von Grund und Boden des Infrastrukturvermögens):**

Die Bewertung von Grund und Boden des Infrastrukturvermögens soll vereinfacht erfolgen, auch deshalb, weil oftmals nur eine sehr eingeschränkte Veräußerungsmöglichkeit von Infrastrukturvermögen besteht. Aus diesem Grund muss der Wertansatz nicht mit dem vollen Bodenwert erfolgen. Im planungsrechtlichen Innenbereich ist dem Wertansatz von 10 v.H. der von den Gutachterausschüssen für Grundstückswerte abgeleitete gebietstypische Wert für baureifes Land für freistehende Ein- und Zweifamilienhäuser des individuellen Wohnungsbaus in mittlerer Lage, bezogen auf das Gemeindegebiet, zugrunde zu legen.

Diese Werte finden sich üblicherweise im örtlichen Grundstücksmarktbericht und stehen den Gemeinden somit flächendeckend zur Verfügung. Werden jedoch wegen der besonderen Gegebenheiten für einzelne Teile des Gemeindegebietes speziellere Werte ermittelt, sollen diese für die Wertermittlung von Grund und Boden des Infrastrukturvermögens genutzt werden. Im planungsrechtlichen Außenbereich soll der Wertansatz mit 10 v.H. des Bodenrichtwertes für Ackerland erfolgen. Sofern für die umliegenden Grundstücke nicht andere Bodenrichtwerte, z. B. für forstwirtschaftlich genutzte Flächen, gelten, sind diese zugrunde zu legen. Aus Vereinfachungsgründen soll mindestens ein Euro pro Quadratmeter angesetzt werden.

#### **3. Zu Absatz 3 (Bewertung der bedeutsamen Vermögensgegenstände der Kulturpflege):**

Vielfach ist es nur durch besondere und oftmals aufwendige Sachverständigengutachten möglich, einen Zeitwert für bedeutsame Vermögensgegenstände der Kulturpflege zu ermitteln. Zur Vermeidung möglicher stiller Reserven der Gemeinde, zur Aufwandsreduzierung und zur Vereinfachung ist es vertretbar, in der Eröffnungsbilanz den Versicherungswert der Kunstgegenstände anzusetzen, wenn diese Vermögensgegenstände auf Dauer versichert sind. Andernfalls ist der einer dauerhaften Versicherung zugrunde zu legende Wert anzusetzen. Zur Erleichterung der Wertermittlung wird aber zugelassen, dass sonstige Kunstgegenstände, Ausstellungsgegenstände und andere bewegliche Kulturobjekte mit einem Erinnerungswert angesetzt werden können.

#### **4. Zu Absatz 4 (Bewertung der Baudenkmäler):**

Die Regelung, dass Baudenkmäler, die nicht als Gebäude oder als Teil eines Gebäudes genutzt werden, und Bodendenkmäler mit einem Erinnerungswert anzusetzen sind, dient der Erleichterung der Bewertung.

#### **5. Zu Absatz 5 (Wertansätze der Anlagen im Bau):**

Durch die Vorschrift wird ermöglicht - wie für den „Dauerbetrieb“ vorgesehen -, dass auch in der Eröffnungsbilanz die Werte für Anlagen im Bau als „Gesamtposten“ angesetzt und nicht nach den einzelnen Posten des Sachanlagevermögens gegliedert auszuweisen sind. Sie dient daher der Vereinfachung.

#### **6. Zu Absatz 6 (Bewertung von Unternehmen, Beteiligungen und Sondervermögen):**

##### **6.01 Allgemeines**

Die Vorschrift lässt verschiedene Verfahren zur Bewertung von Betrieben der Gemeinde unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse zu. Gleichwohl werden nur allgemeine Regelungen und keine fallbezogenen Vorgaben für die Bewertung von Unternehmen, Beteiligungen und Sondervermögen getroffen. Auf eine ausdrückliche Aufzählung möglicher Fallgestaltungen bei der Bewertung solcher Finanzanlagen der Gemeinde, um für jeden Einzelfall die passende Vorgehensweise ablesen zu können, würde wegen der Vielzahl und der erheblichen Unterschiede in den örtlichen Verhältnissen verzichtet. In der Vorschrift wird daher auch darauf verzichtet, eine gesonderte Vorgabe zu machen, wenn nicht ein Unternehmen einer Gemeinde, sondern ein Unternehmen betroffen ist, an dem mehrere Gemeinden beteiligt sind. Diese Vorschrift ist deshalb i.d.R. immer aus Sicht einer Gemeinde zu betrachten, als wäre sie alleiniger Inhaber eines Unternehmens. Sind mehrere Gemeinden an einem Unternehmen beteiligt, bedarf es einer erweiterten Betrachtung der Vorgabe und ggf. einer Auslegung, um eine zulässige Vorgehensweise abzuklären.

Die Vorschrift enthält den gesamten „Bewertungskatalog“ für die gemeindlichen Betriebe, um für sie einen Wertansatz für die gemeindliche Eröffnungsbilanz zu ermitteln. Bei der Bewertung der Unternehmen, Beteiligungen oder Sondervermögen der Gemeinde sind auch die vielfältigen Verbindungen zwischen der Gemeinde und den einzelnen Einheiten nicht unbeachtlich. Der Bewertungsvorgang kann zu Erkenntnissen über die Unternehmen, Beteiligungen oder Sondervermögen führen, die insbesondere auch für die Aufstellung des ersten Gesamtabchlusses nutzbar sind. Es gilt daher, bei der erstmaligen Bewertung der gemeindlichen Betriebe sowie bei der Dokumentation der Ergebnisse bereits die Erfordernisse des Gesamtabchlusses zu berücksichtigen.

##### **6.1 Zu Satz 1 (Beteiligungen an Unternehmen in Form von Aktien oder anderen Wertpapieren):**

Nach der Vorschrift sind Beteiligungen an Unternehmen in Form von Aktien oder anderen Wertpapieren, die an einer Börse zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt zugelassen oder in den Freiverkehr einbezogen sind, die Regelungen in Absatz 7 entsprechend anzuwenden. Daraus folgt, dass ein Wert ausgehend vom Tiefstkurs der Wertpapiere in den vergangenen 12 Wochen vor dem Bilanzstichtag zu ermitteln und dieser in die Ermittlung des Wertansatzes einzubeziehen ist. Damit wird sachgerecht eine Abweichung von der Bewertung von sonstigen an einer Börse zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt zugelassen Wertpapieren vermieden.

##### **6.2 Zu Satz 2 (Bilanzansatz mit dem anteiligen Wert des Eigenkapitals):**

###### **6.2.1 Allgemeines**

Den Gemeinden wird durch die Vorschrift erlaubt, bei Unternehmen, die für die Erfüllung der Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde von untergeordneter Bedeutung sind, eine vereinfachte Unternehmensbewertung nach dem anteiligen Wert des Eigen-

kapitals vorzunehmen. Auch Sondervermögen und rechtlich selbstständige Stiftungen können in der Eröffnungsbilanz mit dem anteiligen Wert des Eigenkapitals angesetzt werden. Im Rahmen der zulässigen Entscheidung, der Gemeinde von der Vereinfachung nach dieser Vorschrift Gebrauch zu machen, sind die Auswirkungen auf den Gesamtabschluss zu berücksichtigen, zumal Sondervermögen und rechtlich selbstständige Stiftungen i.d.R. voll zu konsolidieren sind.

## **6.2.2 Beteiligungen an Unternehmen mit untergeordneter Bedeutung für die Gemeinde**

### **6.2.2.1 Allgemeine Grundlagen**

In Anlehnung an das Handelsrecht (vgl. § 296 HGB) ist in § 116 Absatz 3 GO NRW bestimmt worden, dass selbstständige Aufgabenbereiche, die für die Erfüllung der Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung sind, - wie bei einem handelsrechtlichen Konzern - nicht in den Gesamtabschluss der Gemeinde einzubeziehen sind. Ob die Voraussetzungen dafür sachlich gegeben sind, muss von der Gemeinde im Rahmen des aufzustellenden Gesamtabschlusses und unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse geprüft und entschieden werden.

Liegt eine Beteiligung an einem Unternehmen mit untergeordneter Bedeutung für die Gemeinde vor, lässt die o.a. Vorschrift zu, diese nicht in den Gesamtabschluss der Gemeinde einzubeziehen. Auch ein solches Unternehmen soll grundsätzlich unter Beachtung seiner öffentlichen Zwecksetzung anhand des Ertragswertverfahrens oder des Substanzwertverfahrens bewertet werden. Für die Eröffnungsbilanz kann ein Unternehmen mit untergeordneter Bedeutung aber auch mit dem anteiligen Wert des Eigenkapitals angesetzt bzw. nach der Eigenkapital-Spiegelbildmethode bewertet werden. Die Klassifizierung des Unternehmens sowie die Wahl der Bewertungsmethode sind im Anhang zu erläutern.

### **6.2.2.2 Die Anwendung der Eigenkapital-Spiegelbildmethode**

Nach der Eigenkapital-Spiegelbildmethode wird die Beteiligung der Gemeinde an einem Unternehmen mit untergeordneter Bedeutung für die Gemeinde mit dem Wert angesetzt, der dem Anteil der Gemeinde am Eigenkapital des Unternehmens entspricht. Die Eigenkapital-Spiegelbildmethode ist eine vereinfachende Methode zur Schätzung der „Anschaffungskosten“ für den Ansatz in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz, und zwar unter Berücksichtigung der von der Gemeinde gehaltenen Anteile. Dabei wird davon ausgegangen, dass bei den nach dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip bilanzierenden Unternehmen der Saldo aus dem Wert der Vermögensgegenstände und der Schulden (Eigenkapital) für die Eröffnungsbilanz übernommen werden kann.

Der Wertansatz für die gemeindliche Eröffnungsbilanz kann ergibt sich dabei durch Multiplikation der Beteiligungsquote mit dem Eigenkapital des gemeindlichen Unternehmens. Gleichwohl ist bei der Bewertung von Unternehmen nach der Eigenkapital-Spiegelbildmethode zu prüfen, ob sich mögliche Unrichtigkeiten bei dem nach dieser Methode ermittelten Ansatz für die gemeindliche Bilanz nicht wesentlich auf die Darstellung der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde auswirken. In den Fällen, in denen ein Anlass zu einer solchen Annahme besteht, sollte der ermittelte Wertansatz durch eine überschlägige Zeitwertermittlung nach den in dieser Vorschrift benannten anderen Verfahren überprüfen werden. Bei erheblichen nicht bilanzierten Erfolgspotenzialen führt der nach der Eigenkapital-Spiegelbildmethode ermittelte Wertansatz zu einer Unterbewertung der Beteiligung der Gemeinde. Daher ist der Grundsatz zu beachten, dass der Wert eines Unternehmens nicht allein durch die in der Bilanz angesetzten Werte für das Vermögen und die Schulden bestimmt wird, sondern durch das Zusammenwirken dieser Werte.

### **6.2.2.3 Die Beteiligung mehrerer Gemeinden an Unternehmen mit untergeordneter Bedeutung**

Auch bei Beteiligungen an Unternehmen mit untergeordneter Bedeutung für die Gemeinde ist zu prüfen, ob und welche anderen Gemeinden noch Inhaber dieses Unternehmens sind. Es muss auch bei Beteiligungen von untergeordneter Bedeutung sichergestellt werden, dass nicht jede Gemeinde für sich eine Unternehmensbewertung nach Beteiligungsanteil und Interessenlage vornimmt. Auch ein solches gemeindliches Unternehmen ist insgesamt als Einheit zu behandeln, für das der Gesamtwert zu ermitteln ist, von dem aus der jeweilige Anteilswert zu bestimmen ist.

Die Bewertung darf trotz unterschiedlicher Beteiligungsverhältnisse nicht in Abhängigkeit davon und deshalb auch nicht nach unterschiedlichen Methoden sowie nur einmal und nicht mehrmals vorgenommen werden. Nur dadurch wird der dem Unternehmen der Gemeinden obliegenden zweckgerichteten Aufgabenerfüllung in verselbstständiger Form in ausreichendem Maße Rechnung getragen. Die Anwendung von Vereinfachungen wird zudem dadurch begrenzt, dass der Unternehmenswert insgesamt mit der Summe der entsprechenden Wertansätze in den Bilanzen der einzelnen beteiligten Kommunen identisch sein muss.

## **6.2.3 Sondervermögen und rechtlich selbstständige örtliche (kommunale) Stiftungen**

### **6.2.3.1 Allgemeine Sachlage**

Aus Vereinfachungsgründen ist es zugelassen worden, dass die gemeindlichen Sondervermögen in der Eröffnungsbilanz der Gemeinde mit dem anteiligen Wert des Eigenkapitals angesetzt werden können, d. h. die „Anschaffungskosten“ für den Ansatz in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz werden mithilfe der Eigenkapital-Spiegelbildmethode als eine vereinfachende Methode geschätzt. Diese Methode kann auch bei der Bewertung von rechtlich selbstständigen örtlichen Stiftungen zu Anwendung kommen, um den Bewertungsaufwand gering zu halten, auch wenn die gemeindlichen Sondervermögen in den Gesamtabchluss der Gemeinde einbezogen werden. Ob diese Methode zur Anwendung kommt, steht unter Berücksichtigung der Aufgabe des zu bewertenden Sondervermögens und der Erfordernisse des Gesamtabchlusses im pflichtgemäßen Ermessen der Gemeinde.

Wie bei der Bewertung von Unternehmen nach der Eigenkapital-Spiegelbildmethode ist auch bei der Bewertung der Sondervermögen und der rechtlich selbstständige örtliche (kommunale) Stiftungen nach dieser Methode zu prüfen, ob sich mögliche Unrichtigkeiten bei dem nach dieser Methode ermittelten Ansatz für die gemeindliche Bilanz nicht wesentlich auf die Darstellung der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde auswirken. Besteht zu einer solchen Annahme Anlass, sollte der ermittelte Wertansatz durch eine überschlägige Zeitwertermittlung nach den in dieser Vorschrift benannten anderen Verfahren überprüfen werden. Bei erheblichen nicht bilanzierten Erfolgspotenzialen führt der nach der Eigenkapital-Spiegelbildmethode ermittelte Wertansatz zu einer Unterbewertung der Beteiligung der Gemeinde. Daher ist der Grundsatz zu beachten, dass der Wert eines Unternehmens nicht allein durch die in der Bilanz angesetzten Werte für das Vermögen und die Schulden bestimmt wird, sondern durch das Zusammenwirken dieser Werte.

### **6.2.3.2 Sondervermögen der Gemeinde**

Nach § 97 Absatz 1 GO NRW sind die Sondervermögen der Gemeinde das Gemeindegliedervermögen, das Vermögen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen, wirtschaftliche Unternehmen (§ 114 GO NRW) und organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen (§ 107 Absatz 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit sowie rechtlich unselbstständige Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen. Ob ein eigenständiger Ansatz in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz in Betracht kommt, ist davon abhängig, ob das einzelne Sondervermögen über einen eigenen Rechnungskreis verfügt.

#### **6.2.3.2.1 Sondervermögen mit eigenem Rechnungskreis**

Als Finanzanlagen werden grundsätzlich nur die kommunalen Beteiligungen angesetzt, die i.d.R. organisatorisch selbstständig sind und über einen eigenen Rechnungskreis verfügen. Dies trifft auf die wirtschaftlichen Unternehmen (§ 114 GO NRW) und organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen (§ 107 Absatz 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit zu (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW). Die gemeindliche Organisationsform „Eigenbetrieb“ ist als Alternative zu den privaten Unternehmensformen entwickelt worden. Wenn die Gemeinde sich zulässigerweise wirtschaftlich betätigen will, soll es ihr durch eine organisatorische Abgrenzung von der gemeindlichen Verwaltung ermöglicht werden, bei dieser Tätigkeit nicht in die Entscheidungszwänge der öffentlichen Verwaltung eingebunden zu sein. Gleichwohl sollen Grundzüge, Vorschriften und andere Bestandteile der gemeindlichen Verwaltung erhalten bleiben.

Das Eigenbetriebsrecht in Form des § 114 GO NRW i.V.m. der Eigenbetriebsverordnung setzt dafür den rechtlichen Rahmen sowohl hinsichtlich der Verantwortung für die Wirtschaftsführung als auch für die Form des Rechnungswesens. Die beiden genannten Sondervermögen können nach der Vorschrift unter Beachtung ihrer öffentlichen Zwecksetzung anhand des Ertragswertverfahrens oder des Substanzwertverfahrens bewertet werden. Bei der Wahl zwischen diesen beiden Bewertungsmethoden kommt es nicht darauf an, ob durch das wirtschaftliche Unternehmen oder die organisatorisch verselbstständigte Einrichtung eine wirtschaftliche oder nichtwirtschaftliche Betätigung erfolgt. Die Vorschrift lässt aber auch eine vereinfachte Bewertung zu, sodass das jeweilige Sondervermögen in der gemeindlichen Bilanz mit dem anteiligen Wert des „Eigenkapitals“ angesetzt wird.

Unter dem Bilanzposten „Finanzanlagen“ sind auch die rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen einer Gemeinde (vgl. § 97 Absatz 1 Nummern 3 und 4 GO NRW) anzusetzen, wenn für sie besondere Haushaltspläne aufgestellt und Sonderrechnungen geführt werden (vgl. § 97 Absatz 4 GO NRW). In diesen Fällen verfügen die rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen über einen eigenen Rechnungskreis. Sie sind nicht mehr Teil der Kernverwaltung der Gemeinde und auch nicht mehr im gemeindlichen Haushalt enthalten.

#### **6.2.3.2.2 Sondervermögen ohne eigenen Rechnungskreis**

Unter diese Regelung fallen jedoch nicht die gemeindlichen Sondervermögen „Gemeindegliedervermögen“ und „Vermögen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen“. Sie unterliegen nach § 97 Absatz 2 GO NRW den Vorschriften über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde und sind im gemeindlichen Haushaltsplan gesondert nachzuweisen. Diese verbindliche Einbeziehung in den gemeindlichen Haushalt und eine daraus folgende Abbildung im Produktbereich „Stiftungen“ (vgl. § 4 GemHVO NRW) erfordert, das separierte Vermögen dieser Stiftungen nach den gleichen Methoden zu bewerten, als wäre es originäres Vermögen der Gemeinde. Die nach vorsichtig geschätzten Zeitwerten im Einzelnen ermittelten Vermögenswerte sollen auch nicht zusammengefasst als Sondervermögen unter den Finanzanlagen angesetzt werden. Die Erhaltung des Zwecks bei diesen beiden Arten von Sondervermögen erfordert von der Gemeinde keinen Nachweis durch gesonderte Bilanzposten, sondern ist von der Gemeinde intern zu belegen. Im Anhang bedarf es aber zu diesen beiden Arten von Sondervermögen der Gemeinde einer Erläuterung.

#### **6.2.3.3 Rechtlich selbstständige örtliche (kommunale) Stiftungen**

##### **6.2.3.3.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinden haben Aufgabenbereiche oftmals auch in rechtlich selbstständige kommunale Stiftungen überführt. Als solche kommunalen Stiftungen sind rechtsfähige Stiftungen nach § 80 BGB anzusehen, die von der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 55 GemHVO NRW**

Gemeinde errichtet und die durch die zuständige Stiftungsaufsichtsbehörde anerkannt wurden. Diese kommunalen Stiftungen stellen eine ausgegliederte Vermögensmasse der Gemeinde dar, die in den Gesamtabchluss einzubeziehen ist und für die in der Eröffnungsbilanz grundsätzlich ein Wert anzusetzen ist. Es müssen aber auch bei den rechtlich selbstständigen kommunalen Stiftungen die üblichen Voraussetzungen für einen Wertansatz für Vermögensgegenstände in der Bilanz erfüllt sein. Für die rechtlich selbstständigen örtlichen Stiftungen kann von der Möglichkeit in dieser Vorschrift Gebrauch gemacht werden, sie mit dem anteiligen Wert des „Eigenkapitals“ in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

Die Aufzählung von Sondervermögen und rechtlich unselbstständigen Stiftungen in § 55 Absatz 6 Satz 2 GemHVO NRW ist fehlerhaft, denn die rechtlich unselbstständigen Stiftungen sind bereits durch den Begriff „Sondervermögen“ erfasst. Unter Berücksichtigung des § 116 GO NRW, dass auch rechtlich selbstständigen kommunalen Stiftungen in den Gesamtabchluss der Gemeinde einzubeziehen sind, muss die Bezeichnung „rechtlich unselbstständigen Stiftungen“ in den Begriff „rechtlich selbstständige Stiftungen“ überführt werden. Dies ist sachgerecht und steht auch mit dem Sinn und Zweck der Vorschrift in Einklang.

#### **6.2.3.3.2 Ermittlung eines Wertansatzes für die örtlichen (kommunalen) Stiftungen**

Für die Ermittlung eines Wertansatzes für die rechtlich selbstständigen örtlichen (kommunalen) Stiftungen ist Folgendes zu beachten (vgl. Abbildung).

<b>Die Bewertung bei örtlichen (kommunalen) Stiftungen</b>	
-	Bei den örtlichen Stiftungen der Gemeinde wird es als gegeben anzusehen, dass diese für die Erfüllung der Aufgabe des gemeindlichen Gesamtabchlusses, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von Bedeutung sind. Daraus folgt, dass diese Stiftungen in die Konsolidierung der Jahresabschlüsse der gemeindlichen Betriebe in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form mit dem Jahresabschluss der Gemeinde zu einem Gesamtabchluss nach § 116 GO NRW einzubeziehen sind.
-	Für die Eröffnungsbilanz der Gemeinde bedeutet die grundsätzliche Einbeziehung in den gemeindlichen Gesamtabchluss, dass die örtlichen Stiftungen der Gemeinde wie ein gemeindlicher Betrieb, die in den Gesamtabchluss einbezogen werden, zu bewerten sind. Die örtlichen Stiftungen sollen daher unter Beachtung ihrer öffentlichen Zwecksetzung für den bilanziellen Ansatz bewertet werden.
-	Die stiftungsrechtliche Vorgabe, das Stiftungsvermögen grundsätzlich ungeschmälert zu erhalten, um daraus Erträge zur Verwirklichung des Stiftungszwecks und zur Deckung der Verwaltungskosten zu erzielen, führt dazu, dass die örtlichen Stiftungen anhand des Ertragswertverfahrens zu bewerten sind. Bei dieser Bewertung darf die Wertermittlung auf die wesentlichen wertbildenden Faktoren unter Berücksichtigung vorhandener Planungsrechnungen beschränkt werden.
-	Die notwendigen Informationen für eine Bewertung dieser Stiftungen lassen sich u.a. aus den Bestimmungen der Stiftungssatzung gewinnen. Im Rahmen des Stiftungsgeschäfts muss nämlich eine Stiftungssatzung mit Regelungen über den Namen, den Sitz, den Zweck und das Vermögen der Stiftung sowie über die Bildung des Vorstands der Stiftung beschlossen werden (vgl. § 80 BGB). In dieser Stiftungssatzung muss sich der Wille des Stifters erkennbar widerspiegeln. Wichtig ist dabei die Regelung, was in der Satzung für den Fall des Erlöschens der Stiftung bestimmt wurde, z. B. ob in diesem Fall das Vermögen an die Gemeinde als Stifter zurückfällt.
-	Für die Wertermittlung kann auch die Art der Rechnungslegung der örtlichen Stiftungen sachliche Informationen liefern. Aufgrund der Rechnungslegungszwecke „Dokumentation“, „Rechenschaft“ und „Kapitalerhaltung“ muss der Jahresabschluss jeder Stiftung ein zutreffendes, vollständiges und klares Bild der Erzielung von Erträgen und deren Verwendung sowie insbesondere der Vermögenslage einer Stiftung vermitteln. Außerdem muss auch Rechenschaft über die Erfüllung des Stiftungszwecks im Geschäftsjahr gegeben werden.

### Die Bewertung bei örtlichen (kommunalen) Stiftungen

- Die Gemeinde muss im Rahmen der Vermögenshingabe regelmäßig ihre Absicht offenlegen und dazu klarstellen, ob sie als Stifter wirkt oder lediglich einer Stiftung eine vermögenswirksame Zuwendung gibt. Sofern die Gemeinde eine Zuwendung gibt und diese z. B. mit einer zeitbezogenen Gegenleistungsverpflichtung verbunden ist, hat die Gemeinde ihre Zuwendung bilanziell unter der aktiven Rechnungsabgrenzung in der gemeindlichen Bilanz zu erfassen (vgl. § 43 Absatz 2 i.V.m. § 42 Absatz 1 GemHVO NRW).

Abbildung 725 „Die Bewertung bei örtlichen (kommunalen) Stiftungen“

#### 6.2.3.3.3 Der Ausweis einer Sonderrücklage für die örtlichen (kommunalen) Stiftungen

Der Nutzungsbeschränkung aus dem Stiftungsrecht für das gemeindliche Stiftungsvermögen auf der Aktivseite der Bilanz muss aus bilanziellen Gründen eine entsprechende Einschränkung auf der Passivseite folgen. Auch wenn für solche gemeindliche Stiftungen noch keine ausdrückliche Regelung im Stiftungsgesetz für ihren Umgang in der Bilanz im neuen Rechnungswesen getroffen wurde, kann aus Sinn und Zweck des Stiftungsrechts nur abgeleitet werden, dass wegen der Eigenkapitalmehrung der Gemeinde auch in diesem Bilanzbereich eine Einschränkung wegen der Verwendungsbeschränkung des Stiftungsvermögens auszuweisen ist. Aus diesem Sachverhalt folgt, dass im Eigenkapital in Höhe des Wertansatzes der rechtlich selbstständigen Stiftung der Gemeinde eine Sonderrücklage anzusetzen ist. Diese Folge ist sachgerecht und vertretbar. Sie stärkt den Zusammenhang der Aufgaben der Stiftung mit der Aufgabenerfüllung der Gemeinde, denn solche Stiftungen sind nach § 116 GO NRW auch in den Gesamtabschluss der Gemeinde einzubeziehen.

#### 6.2.3.3.4 Die Ermittlung eines Wertansatzes für eine örtliche (kommunale) Stiftung mehrerer Gemeinden

Eine Stiftung kann zudem auch von mehreren Gemeinden errichtet worden sein. Es ist dann festzustellen, ob einzelne oder alle Gemeinden als Stifter tätig waren. Haben bei einer Stiftung mehrere Gemeinden den Status eines Stifters inne, ist vergleichbar wie bei einem Zweckverband, ein entsprechender anteiliger Wertansatz für die jeweilige gemeindliche Bilanz zu ermitteln. Für von Gemeinden errichtete Stiftungen einen Wert in der kommunalen Bilanz anzusetzen, ist daher sachgerecht und geboten. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass rechtlich selbstständige örtliche Stiftungen des privaten Rechts nach dem Willen des Stifters von der Gemeinde verwaltet werden und überwiegend örtlichen Zwecken dienen (vgl. § 100 GO NRW). Diese sind vom übrigen Gemeindevermögen getrennt zu halten und stellen auch kein gemeindliches Sondervermögen dar. Sie werden deshalb dem Treuhandvermögen zugerechnet (vgl. § 98 GO NRW). Im Anhang zur gemeindlichen Bilanz sollte dieses Treuhandvermögen angegeben werden.

### 6.3 Zu Satz 3 (Beteiligungen an Unternehmen mit gemeindlicher Bedeutung):

#### 6.3.1 Allgemeine Grundlagen

Die Beteiligungen an Unternehmen, die für die Gemeinde von erheblicher Bedeutung für die Aufgabenerfüllung sind und daher auch in den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehen sind, kommen unter Beachtung der öffentlichen Zwecksetzung und somit abhängig von der Aufgabe und dem Charakter des betroffenen Unternehmens nur bestimmte Bewertungsverfahren zur Anwendung. Es ist dabei der Grundsatz zu beachten, dass das gemeindliche Unternehmen als wirtschaftliche (Unternehmens-) Einheit zu bewerten ist, wie er auch bei der Bewertung von Unternehmen im gewerblichen Bereich gilt.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 55 GemHVO NRW**

Auch die Unternehmen der Gemeinde sind als „zweckgerichtete Aufgabenerfüllung in verselbstständiger Form“ eine Verknüpfung von materiellen und immateriellen Werten, durch deren Zusammenwirken die übertragene Aufgabe entsprechend der öffentlichen Zwecksetzung möglichst kostendeckend erfüllt werden soll. Daher wird der Wert eines Unternehmens nicht allein durch die in der Bilanz angesetzten Werte für das Vermögen und die Schulden bestimmt, sondern durch das Zusammenwirken dieser Werte. Für die wirtschaftliche Betätigung gilt nach § 107 Absatz 1 Nummer 1 GO NRW grundsätzlich, dass ein „öffentlicher Zweck“ vorliegen muss, wenn die Gemeinde privatwirtschaftlich tätig werden will. Dieser Begriff beinhaltet, dass bei der wirtschaftlichen Betätigung der Gemeinde eine Zielsetzung im öffentlichen Interesse der Einwohner gegeben sein muss. Daher haben gemeindliche Unternehmen grundsätzlich Sachziele vorrangig vor den Finanzziele zu verfolgen. Diese Sachlage ist bei der Auswahl des zutreffenden Verfahrens für die Bewertung von Beteiligungen zu berücksichtigen.

Die Regelung in Absatz 6 Satz 3 der Vorschrift setzt in diesem Sinne keine Prioritäten, sondern lässt für die Bilanzierung von Beteiligungen zu, dass erwerbswirtschaftlich geprägte Unternehmen (Beteiligungen) der Gemeinde nach dem Ertragswertverfahren und das sachzielbezogene Unternehmen (Beteiligungen) nach dem Substanzwertverfahren zu. Es ist deshalb für die Bewertung zunächst erforderlich, unter Beachtung der Vorschriften im 11. Teil der Gemeindeordnung die Art der jeweiligen Beteiligung, z. B. anhand der jeweiligen gesellschaftsvertraglichen Bestimmungen über den Gesellschaftszweck, als erwerbswirtschaftliche oder sachzielbezogene Beteiligung zu qualifizieren. Bleiben Unsicherheiten bestehen, lassen sich diese vielfach anhand einer ergänzenden Beurteilung der Eigenkapitalverzinsung der betreffenden Beteiligung ausräumen.

Bei erwerbswirtschaftlich genutzten Beteiligungen lässt sich die Nutzenstiftung durch ein ertragsorientiertes Bewertungsverfahren messen, d.h. durch den ggf. abgezinsten Zufluss an finanziellen Überschüssen, die mit dem Vermögensgegenstand erwirtschaftet werden. Für die Ermittlung der Nutzenstiftung der sachzielbezogenen Beteiligungen ist Folgendes zu berücksichtigen: Die Gemeinde ist verpflichtet, eine bestimmte Leistung zu erbringen. Der Sachwert spiegelt dabei einen "Mindestnutzen" der Gemeinde wider. Zu beachten ist, dass bei dieser Betrachtung die Ertragssituation keine Berücksichtigung findet. Somit wird unabhängig von den mit der Leistung verbundenen finanziellen Zielen der Wert der Nutzenstiftung quantifiziert. Daher wird unter dem Bilanzposten die gesamte Nutzenstiftung aus den Beteiligungen angesetzt. Bei Bedarf kann eine Untergliederung in Beteiligungen mit ausschließlich erwerbswirtschaftlichen Zielen und mit ausschließlich Leistungserstellungszwecken erfolgen.

### **6.3.2 Die Beteiligung an einer Holdinggesellschaft oder „spartenbezogenem“ Unternehmen**

Wird die wirtschaftliche Betätigung einer Gemeinde über eine Holdinggesellschaft geprägt, die ihrerseits über Unternehmen mit erwerbswirtschaftlicher Zielsetzung sowie mit Leistungserstellungszwecken verfügt, so wären grundsätzlich zwei Vorgehensweisen bei der Beteiligungsbewertung denkbar. Es ist aber unter der grundsätzlichen Zielsetzung der Beteiligungsbewertung geboten, auch die Holding als selbstständige Bewertungseinheit zu behandeln, wie eine direkte Beteiligung der Gemeinde. Der Wert der Holding ist dann als Summe der Werte der beteiligten Unternehmen zu ermitteln, indem die erwerbswirtschaftlich geprägten Unternehmen nach dem Ertragswertverfahren und die sachzielbezogenen Unternehmen nach dem Substanzwertverfahren bewertet werden. Dies gilt entsprechend für die Bewertung von gemeindlichen Zweckverbänden, wenn diese wie gemeindliche Unternehmen wirtschaftlich tätig sind.

Die beschriebene Vorgehensweise soll auch bei der Bewertung von gemeindlichen Unternehmen Anwendung finden, die in verschiedenen Sparten tätig sind, auch wenn davon einige erwerbswirtschaftlich und andere sachzielbezogen ausgerichtet sind. Bewertungseinheit ist dann immer die einzelne Unternehmenssparte, der allerdings Vermögensgegenstände und Schulden sowie Erfolge nach einem betriebswirtschaftlich sachgerechten Verfahren zuordenbar sein müssen. Darüber hinaus ist insbesondere auf die angemessene Verteilung der Beiträge eines gemeinsam genutzten Bereichs zu achten.

Mit diesen Bewertungsstrategien wird unabhängig von der gesellschaftsrechtlichen Organisation das Nutzenpotential der Gemeinde vollständig in ihrer Bilanz abgebildet und damit auch der zu beachtenden öffentlichen Zwecksetzung ausreichend genügt. Vom HGB übernommene Grundsätze stehen der beschriebenen Vorgehensweise bei der Bewertung nicht entgegen, denn z. B. im Versorgungsbereich sind jährlich spartenbezogene Abschlüsse zu erstellen. Auch auf internationaler Ebene wird eine spartenbezogene Berichterstattung angestrebt bzw. vielfach schon durchgeführt.

### **6.3.3 Die Beteiligung mehrerer Gemeinden an einem Unternehmen**

#### **6.3.3.1 Allgemeine Sachlage**

Die in der Vorschrift vorgesehenen Bewertungsverfahren sind nicht nur anzuwenden, wenn nur eine Gemeinde Inhaber eines Unternehmens ist, sondern auch, wenn an einem Unternehmen mehrere Gemeinden beteiligt sind. Derartige Beteiligungsverhältnisse dürfen nicht dazu führen, dass jede Gemeinde für sich eine Unternehmensbewertung nach Beteiligungsanteil und Interessenlage vornimmt. Auch ein solches Unternehmen ist als Gesamtheit zu behandeln, für das ein Gesamtwert einheitlich zu ermitteln ist. Die Bewertung darf zudem nicht in Abhängigkeit der unterschiedlichen Beteiligungsverhältnisse und daher auch nicht nach unterschiedlichen Methoden vorgenommen werden. Es muss durch eine einheitliche Handhabung der dem Unternehmen der Gemeinden obliegenden zweckgerichteten Aufgabenerfüllung als wirtschaftliche Einheit in verselbstständigter Form zutreffend Rechnung getragen werden.

#### **6.3.3.2 Das Unternehmen mehrerer Gemeinden als Sachgesamtheit**

Jedes Unternehmen besteht aus einer Vielzahl von eigenständigen und gebrauchsfähigen Vermögensgegenständen. Es wird nur durch deren Vorhandensein und Ineinanderwirken zu einer Sachgesamtheit, denn es besteht ein einheitlicher Nutzungs- und Wertzusammenhang. Dieses ermöglicht es, das Unternehmen als konkrete Bewertungseinheit zu erfassen und als zusammengesetzten bzw. sog. einheitlichen Vermögensgegenstand zu betrachten, um einen möglichst objektiven Wert bestimmbar zu machen. Diese Festlegung gilt nur für das Unternehmen selbst, sondern wirkt sich auch auf Unternehmensbeteiligungen aus, um den Vermögenswert des einzelnen Gesellschafters zu erfassen.

Der bilanziellen Einheitsbetrachtung stehen wegen der Verbundwirkungen und der wechselseitigen kausalen Beziehungen zwischen den einzelnen Objekten oder Teilbereichen des Unternehmens der Grundsatz der Einzelbewertung und das Saldierungsverbot nicht entgegen. Das gemeindliche Unternehmen ist daher nicht in seiner Vielzahl von Teilbetrieb zu betrachten, sondern als eine einzige Sachgesamtheit zu behandeln. Es bleibt auch dann eine Sachgesamtheit „Unternehmen“, wenn eine Gemeinde als Gesellschafter ausscheidet.

#### **6.3.3.3 Die Bewertung eines Unternehmens mehrerer Gemeinden**

Die Umstände, dass ansonsten selbstständig nutzbare Vermögensgegenstände wegen des bestehenden Nutzungs- und Funktionszusammenhangs zu einer einheitlichen Sache werden und dies auch für ein gemeindliches Unternehmen gilt, führt dazu, ein solches Unternehmen auch als einheitlichen Vermögensgegenstand zu bewerten bzw. das Unternehmen als eine Bewertungseinheit zu erfassen und entsprechend zu bilanzieren. Dies erfordert, den Unternehmenswert unter dieser Zielsetzung und für eine wirtschaftliche Einheit „Unternehmen“ zu ermitteln. Diese Unternehmensbewertung lässt die zivilrechtlichen Vertrags- und Besitzverhältnisse grundsätzlich unberührt. Sie sind erst dann zu berücksichtigen, wenn zu klären ist, welche Gemeinde in welchem Umfang als wirtschaftlicher Eigentümer des bewerteten Unternehmens anzusehen ist, welcher Vermögensteilwert am gemeindlichen Unternehmen der einzelnen Gemeinde zuzurechnen und in ihrer Bilanz anzusetzen ist. Eine Teilbe-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 55 GemHVO NRW**

wertung eines gemeindlichen Unternehmens, bei der das Unternehmen faktisch in „wirtschaftliche Teilbetriebe“ aufgetrennt wird, um lediglich bezogen auf das Beteiligungsverhältnis einen (Teil-) Wert zu ermitteln, entspricht nicht den Grundsätzen über die Bewertung von Vermögensgegenständen.

Auch beim Ausscheiden eines Gesellschafters aus einem Unternehmen besteht ein Anlass bzw. ein Bedarf für die Ermittlung eines anteiligen Wertes am Unternehmen. Die dafür notwendige Bewertung erstreckt sich auch dann auf das gesamte Unternehmen und nicht auf ausgewählte „Teilbereiche“. In diesen Fällen wird mithilfe einer Auseinandersetzungsbilanz das gesamte Unternehmen betrachtet, um daraus den möglichen Anteilswert bzw. Beteiligungswert zu bestimmen. Eine Unternehmensaufteilung und -bewertung nur aus gesellschaftsrechtlicher Sicht könnte zudem zu einer Beliebigkeit bei der Bewertung führen. Um den Bewertungs- und Bilanzierungsgrundsätzen zu genügen, muss die Bewertung jedoch willkürfrei sein, denn es gilt, den „inneren“ Wert des Anteils der jeweiligen Gemeinde als wirtschaftlichen Wert zu ermitteln. Dies kann nur gelingen, wenn dabei das Unternehmen einheitlich als eine Gesamtheit bewertet und das durch die Vorschrift zugelassene Wahlrecht auch einheitlich ausgeübt wird.

#### **6.3.3.4 Die Auswahl des Bewertungsverfahrens**

Wenn bei einem Unternehmen ein Beteiligungsverhältnis von mehreren Gemeinden besteht und mindestens eine Gemeinde in dem Umfang am Unternehmen beteiligt ist, dass bei einer sonstigen alleinigen Beteiligung der Gemeinde das Unternehmen nach dem Ertragswertverfahren oder nach dem Substanzwertverfahren zu bewerten wäre, ist dieses Verfahren als anzuwendendes Bewertungsverfahren zu bestimmen. Das Ergebnis daraus haben alle beteiligten Gemeinden entsprechend ihrer Beteiligungen in der Bilanz anzusetzen.

Die zutreffende Bewertungsmethode für das Unternehmen ist aber auch unter Berücksichtigung der Erfordernisse für den gemeindlichen Gesamtabchluss einer Gemeinde festzulegen. So zeigt auch die Verpflichtung zur Konsolidierung eines Unternehmens nach § 50 Absatz 1 und 2 GemHVO NRW, dass diese Beteiligungsbewertung nach dem Ertragswertverfahren oder Substanzwertverfahren vorzunehmen ist. In jedem dieser Bewertungsfälle ist der daraus ermittelte Gesamtwert von den anderen am Unternehmen beteiligten Gemeinden entsprechend ihren Beteiligungsverhältnissen in der jeweiligen gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

In den Fällen, in denen keine Beteiligungsverhältnisse bei einer Gemeinde für eine Vollkonsolidierung im Rahmen des Gesamtabchlusses vorliegen, sondern nur Unternehmen bei den Gemeinden nach § 50 Absatz 3 GemHVO NRW zu konsolidieren sind, ist entsprechend zu verfahren, d. h. wegen der Einbeziehung in den Gesamtabchluss kann für die Bewertung dieses Unternehmens auch nur das Ertragswertverfahren oder Substanzwertverfahren in Betracht kommen. Auch in diesen Fällen ist der daraus ermittelte Gesamtwert dann von den anderen am Unternehmen beteiligten Gemeinden entsprechend ihren Beteiligungsverhältnissen in der jeweiligen gemeindlichen Bilanz anzusetzen. In den Fällen, in denen die Beteiligungen der Gemeinden an einem Unternehmen jeweils so gering sind, dass bei jeder am Unternehmen beteiligten Gemeinde das Unternehmen nach § 116 Absatz 3 GO NRW nicht in den Gesamtabchluss einbezogen zu werden braucht, kann dieses Unternehmen auch bei jeder Gemeinde mit dem anteiligen Eigenkapital bewertet und angesetzt werden. Aber auch in diesen Fällen gilt, eine Bewertungsmethode zwischen den beteiligten Gemeinden festzulegen.

Es muss auch bei einer vereinfachten Bewertung gewährleistet werden, dass die Bewertung solcher Unternehmen trotz unterschiedlicher Beteiligungsverhältnisse nicht von den Gemeinden nach unterschiedlichen Methoden erfolgt und das Unternehmen insgesamt als Einheit behandelt wird. Die Anwendung von Vereinfachungen wird zudem dadurch begrenzt, dass der Unternehmenswert insgesamt mit der Summe der entsprechenden Wertansätze in den Bilanzen der einzelnen beteiligten Kommunen identisch sein muss.

**6.3.3.5 Die Abstimmung der Unternehmensbewertung mit allen beteiligten Gemeinden**

Bei der Bewertung eines Unternehmens, an dem mehrere Gemeinden beteiligt sind, ist zu beachten, dass der ermittelte gesamte Unternehmenswert mit der Summe der gebildeten Wertansätze aus den Bilanzen der beteiligten Gemeinden übereinstimmen muss. Dies erfordert mindestens, den Stichtag für die Unternehmensbewertung sowie das Bewertungsverfahren zwischen allen am Unternehmen beteiligten Gemeinden abzustimmen. Die gewählte Vorgehensweise bei der Bewertung muss im Einklang mit den haushaltsrechtlichen Grundsätzen „Wirtschaftlichkeit“ und Sparsamkeit“ stehen. Außerdem wird durch die Zusammenarbeit der Gesellschafter bei der Unternehmensbewertung unnötiger Aufwand vermieden, denn jeder Gesellschafter kann bezogen auf den Stichtag seiner Eröffnungsbilanz den anzusetzenden Wertansatz aus dem Bewertungsergebnis bestimmen.

**6.3.4 Unternehmensbewertung und öffentliche Zwecksetzung des Unternehmens**

Die Vorschrift bestimmt, dass die Beteiligungen an Unternehmen mit gemeindlicher Bedeutung unter Beachtung ihrer öffentlichen Zwecksetzung bewertet werden sollen. Nach § 107 Absatz 1 Nummer 1 GO NRW darf sich die Gemeinde zur Erfüllung ihrer Aufgaben wirtschaftlich betätigen, wenn u.a. ein öffentlicher Zweck die Betätigung erfordert. Ob dies gegeben ist, bestimmt sich vor allem aus der Zielsetzung des gemeindlichen Handelns, bei der die wirtschaftliche Betätigung ein Instrument zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben ist.

Eine wirtschaftliche Betätigung, die allein der Gewinnerzielung dient, dürfte nicht mit der Vorgabe der öffentlichen Zwecksetzung in Einklang stehen. Der Gemeinde steht aber bei der Errichtung, Übernahme oder Erweiterung eines Unternehmens ein Beurteilungsspielraum hinsichtlich des unbestimmten Rechtsbegriffs „öffentlicher Zweck“ zu, sodass es zur Abgrenzung im Einzelfall auf eine Gesamtwürdigung der örtlichen Gegebenheiten ankommt. Jedenfalls ist eine Entscheidung in jedem Einzelfall der Bewertung einer Beteiligung an einem Unternehmen mit gemeindlicher Bedeutung zu treffen, bei mehreren beteiligten Gemeinden in gemeinsamer Zusammenarbeit, welches Verfahren zur Anwendung kommen soll.

**6.3.5 Bewertungsverfahren für Unternehmen mit gemeindlicher Bedeutung**

Die Vorschrift bestimmt, dass die Beteiligungen an Unternehmen mit gemeindlicher Bedeutung unter Beachtung anhand des Ertragswertverfahrens oder des Substanzwertverfahrens bewertet werden sollen. Dieses Wahlrecht kann auf ein Unternehmen nur einheitlich angewendet werden. Die Verfahren werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Bewertungsverfahren für Unternehmen mit gemeindlicher Bedeutung</b>	
<b>ERTRAGSWERTVERFAHREN</b>	<b>SUBSTANZWERTVERFAHREN</b>
Betriebsergebnis vor Zinsen und Ertragssteuern	Anschaffungs- oder Herstellungskosten (AHK)
- Ertragssteuern	- bislang auf die AHK angefallene Abschreibungen
+ Abschreibungen	- Fremdkapital und Rückstellungen
- Investitionen	+ Schätzwert - immaterielle Güter, z. B. Lizenzen
+/- Veränderungen des Nettoumlaufvermögens	<b>Unternehmenswert</b>

<b>Die Bewertungsverfahren für Unternehmen mit gemeindlicher Bedeutung</b>	
<b>ERTRAGSWERTVERFAHREN</b>	<b>SUBSTANZWERTVERFAHREN</b>
= Cashflow	
x unterstellte Kapitalverzinsung	
<b>Unternehmenswert</b>	

*Abbildung 726 „Die Bewertungsverfahren für Unternehmen mit gemeindlicher Bedeutung“*

### **6.3.5.1 Das Ertragswertverfahren (Ertragsüberschussrechnung)**

Mit der Ertragswertmethode wird der Wert einer Beteiligung unter der Annahme ausschließlich finanzieller Ziele durch den Barwert der zukünftigen Nettozuflüsse an die Gemeinde ermittelt. Die Nettozuflüsse ergeben sich vorrangig aufgrund des Anspruchs der Gemeinde auf Ausschüttung der von ihrem Unternehmen erwirtschafteten finanziellen Überschüsse. Die Ertragsbewertung setzt daher eine Prognose über die künftigen dem Unternehmen entziehbaren finanziellen Überschüsse voraus. Dieses wird auf der Grundlage einer Ertragsüberschussrechnung ermittelt, bei der für die Bewertung die Planungsrechnungen des Unternehmens herangezogen werden. Für eine sachgerechte Bewertung ist es erforderlich, dass die Planungsrechnungen alle wertrelevanten Faktoren beinhalten und alle Annahmen und Ansätze schlüssig sind.

### **6.3.5.2 Das Substanzwertverfahren**

Die Gemeinden verfügen vielfach über Unternehmen mit gemeindlicher Bedeutung, die vorrangig der Erreichung von Zielen aus der sachlichen Aufgabenerfüllung der Gemeinde dienen, z. B. Unternehmen des öffentlichen Personennahverkehrs. Der Wert eines solchen Unternehmens lässt sich sachgerecht durch die Anwendung substanzwertorientierter Bewertungsverfahren ermitteln. Er gibt an, welcher Betrag aufgewendet werden müsste, um ein vergleichbares Unternehmen mit gleicher Leistungsfähigkeit zu errichten. Die werthaltige Substanz ist grundsätzlich unter der Annahme der Fortführung des Unternehmens als Rekonstruktions- oder Substanzwert zu ermitteln, bei der nicht nur die Vermögenswerte des Unternehmens, sondern auch seine Schulden zu berücksichtigen sind. Der Wertansatz für die gemeindliche Bilanz ist nicht unter der Annahme der Liquidation (Aufgabe oder Veräußerung) des Unternehmens als Liquidationswert zu bestimmen.

#### **6.3.5.2.1 Wertansatz aus ermitteltem Substanzwert des Unternehmens**

Der Wertansatz in der Eröffnungsbilanz für Unternehmen mit gemeindlicher Bedeutung ist nach Sinn und Zweck der Verpflichtung der Gemeinde zur Fortführung der Aufgabenerfüllung auf die Unternehmensfortführung auszurichten. Weil das betreffende Unternehmen weiterhin gemeindliche Aufgaben erledigt, ist unter der Annahme der Fortführung des Unternehmens der Substanzwert zu ermitteln. Dadurch sollen die Kosten festgestellt werden, die entstehen würden, wenn das Unternehmen in seinem gegenwärtigen Zustand neu errichtet werden sollte (Rekonstruktionswert). Der Substanzwert eines Unternehmens wird bestimmt durch den Anschaffungs- oder Herstellungswert, den aktuellen Zustand, die technische Nutzungs- und Lebensdauer sowie die vorhandenen immateriellen Werte, aber auch durch die Berücksichtigung der Schulden des Unternehmens. Nur der Substanzwert als Rekonstruktionswert kommt als Wertansatz für die gemeindliche Eröffnungsbilanz in Betracht.

#### **6.3.5.2.2 Ansatz des Liquidationswertes eines Unternehmens nicht zulässig**

Bei der Ermittlung des Liquidationswertes eines Unternehmens wird unterstellt, dass das Unternehmen nicht weitergeführt, sondern aufgegeben oder veräußert werden soll. Daher wird bei einer darauf ausgerichteten Unternehmensbewertung geschätzt, welcher Erlös beim Verkauf des Unternehmens (Verkauf der Vermögensgegenstände abzüglich der Kosten der Liquidation und der Schulden) erzielt werden könnte. Das Unternehmen wird dabei lediglich als Ansammlung von wirtschaftlichen Gütern betrachtet. Zudem erfolgt die Ermittlung des Vermögenswertes unter der Annahme schlechter Verwendungsverhältnisse und einer ungünstigen Realisierung des Verkaufs.

In diesen Fällen werden immer die Stilllegung des Betriebes und eine Einzelverwertung der vorhandenen Vermögensgegenstände angenommen, sodass bei dieser Wertermittlung viele wertsteigernde Faktoren außer Acht gelassen werden. Außerdem sind auch sämtliche Verpflichtungen aus der Aufgabe des Unternehmens in die Bewertung einzubeziehen und neben den bestehenden Verbindlichkeiten und Rückstellungen vom möglichen Veräußerungserlös in Abzug zu bringen. Der Liquidationswert stellt deshalb nur die absolute Wertuntergrenze eines zu beurteilenden Unternehmens dar. Er ist im Sinne des in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden vorsichtig geschätzten Zeitwertes als Wertansatz für ein Unternehmen mit gemeindlicher Bedeutung grundsätzlich nicht geeignet und daher auch als solcher zulässig.

#### **6.3.5.2.3 Ansatz von auf andere Weise ermittelten Werten nicht zulässig**

Auch ein Ansatz von auf andere Weise ermittelten Werten für Unternehmen mit gemeindlicher Bedeutung ist in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz nicht zulässig. So darf ein Wertansatz von der Gemeinde weder allein auf ihrer historischen Stammeinlage im Unternehmen aufgebaut noch lediglich im Umfang der Stammeinlage als Wertansatz für die Eröffnungsbilanz verwendet werden. Auch wenn Gesellschaftsverträge für den Fall der Auflösung der Gesellschaft ggf. nur die Rückzahlung der Stammeinlage vorsehen und der diesen Betrag übersteigende Veräußerungserlös für gemeinnützige Zwecke zu verwenden ist, stellt dies keinen ausreichenden Grund dar, als Wertansatz für die Eröffnungsbilanz den Betrag der Stammeinlage einzusetzen.

### **6.4 Zu Satz 4 (Vereinfachungen bei den Bewertungsmethoden):**

#### **6.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Wegen des Aufwandes für die Ermittlung eines Unternehmenswertes wird als Vereinfachung eine Wertermittlung zugelassen, bei der die Wertableitung auf alle wesentlichen wertbildenden Faktoren beschränkt werden kann, also auf Faktoren, die die künftigen Ein- und Auszahlungen des Unternehmens beeinflussen sowie auf Faktoren, die sich auf den Kapitalisierungszinssatz auswirken. In geeigneten Umfang sollen dabei zur Vereinfachung vorhandene Planungsrechnungen berücksichtigt werden.

#### **6.4.2 Vereinfachungen bei der Ertragswertmethode**

Nach der Vorschrift darf die Wertermittlung auf die wesentlichen wertbeeinflussenden Faktoren unter Berücksichtigung vorhandener Planungsrechnungen beschränkt werden. Gleichwohl wird eine vollständige Bewertung erwartet. Eine Beschränkung auf die "wesentlichen wertbeeinflussenden Faktoren" kann daher nicht bedeuten, dass etwa Umsätze nur auf Basis ausgewählter Ertragspotentiale einbezogen werden. Zulässig ist es jedoch, die Plausibilisierung der Plandaten auf einer aggregierten Ebene durchzuführen und dadurch auf die wesentlichen wertbestimmenden Faktoren einzugrenzen. Die wertbestimmenden Faktoren sind dabei zu differenzieren in Fak-

toren, welche die künftigen Ein- bzw. Auszahlungen beeinflussen, sowie in Faktoren, welche den Kapitalisierungszinssatz beeinflussen. Strukturbrüche und ungeschlossene Entwicklungen in den wesentlichen wertbestimmenden Faktoren. z. B. Mengen- und Preisentwicklungen oder Entwicklungen des spezifischen Personalaufwandes bedürfen einer sachgerechten Begründung.

#### **6.4.3 Vereinfachungen beim Substanzwertverfahren**

Beim Substanzwertverfahren werden entweder die historischen Anschaffungskosten der Vermögenswerte auf den Bewertungsstichtag indiziert oder zum Bewertungsstichtag die Wiederbeschaffungswerte ermittelt. Durch Absetzung zeitanteiliger linearer Abschreibungen nach Maßgabe der wirtschaftlichen Nutzungsdauern ergeben sich die Werte. Auch hier kann die Bewertung auf die wesentlichen wertbeeinflussenden Faktoren begrenzt werden. In vielen Fällen wird es ausreichen, für die wesentlichen Aktiva genauere Berechnungen anzustellen. Die übrigen Aktiva können zumeist im Rahmen pauschaler Hinzuschätzungen erfasst werden. Es wird im Einzelfall die Vereinfachung zu bestimmen sein. Dazu soll gelten: Es ist so genau wie möglich zu bewerten. Vereinfachungen können so weitgehend vorgenommen werden, wie die Informationsfunktion des Abschlusses nicht unangemessen beeinträchtigt wird.

#### **7. Zu Absatz 7 (Bewertung von Wertpapieren):**

Wegen der möglichen Wertänderungen von Wertpapieren, die an einer Börse zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt zugelassen oder in den Freiverkehr einbezogen sind, ist es für diese Wertpapiere, die i.d.R. auch von der Gemeinde über längere Zeit gehalten werden, sachgerecht, ihren in der Eröffnungsbilanz anzusetzenden Wert aus einer Zeitrumbetrachtung zu ermitteln. Die Vorschrift sieht deshalb vor, diese Wertpapiere mit dem Tiefstkurs der vergangenen 12 Wochen ausgehend vom Eröffnungsbilanzstichtag anzusetzen. Für die Ermittlung des Wertes können auf einem Markt notierte Preise herangezogen werden, also Preise, zu denen eine Transaktion dieser Finanzanlage erfolgt ist.

Für die Ermittlung ist der konkrete Zeithorizont zu beachten, aus dem die Preisnotierungen für die Bestimmung des Wertansatzes herangezogen werden können. Ein Vergleich mit anderen vergleichbaren Finanzanlagen oder nur eine Schätzung ist für die Ermittlung eines Tiefstkurses der vergangenen 12 Wochen nicht ausreichend. Gemäß ihrer Zweckbestimmung ist es erforderlich, die Wertpapiere entweder dem Anlagevermögen oder dem Umlaufvermögen zuzuordnen. Wertpapiere sind dem Umlaufvermögen zuzuordnen, wenn sie zur Veräußerung oder als kurzfristige Anlage liquider Mittel bis zu einem Jahr bestimmt sind.

#### **8. Zu Absatz 8 (Bestimmung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer):**

##### **8.1 Allgemeine Grundlagen**

Zum Zeitpunkt der Aufstellung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz sind bereits viele abnutzbare Vermögensgegenstände im Gebrauch der Gemeinde. Deshalb wird durch diese Vorschrift nochmals klargestellt, dass auf der Grundlage der allgemeinen Regelungen über die Nutzungsdauern von Vermögensgegenständen zum Stichtag der Eröffnungsbilanz nur die noch mögliche Restnutzungsdauern dieser Vermögensgegenstände zu ermitteln sind. Dieses kann in Einzelfällen Schwierigkeiten bereiten, wenn bereits Gebäude mehrfach umgebaut und saniert worden sind oder seit Generationen genutzt werden und eine weitere Nutzung vorgesehen ist.

Für die Bestimmung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer von abnutzbaren Vermögensgegenständen finden die gesetzlichen Regelungen für den „Dauerbetrieb“ grundsätzlich auch für die in der Eröffnungsbilanz anzusetzenden Vermögensgegenstände Anwendung (vgl. § 35 GemHVO NRW). Im Sinne dieser Vorschrift bedeutet der

verwendete Begriff „Restnutzungsdauer“, dass die Anzahl der Jahre zu ermitteln ist, in denen der betreffende gemeindliche Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt werden kann, wenn seine Unterhaltung und Bewirtschaftung unter ordnungsmäßigen Gesichtspunkten erfolgen wird. Die Vorschrift verlangt jedoch nicht, zusätzlich auch einen fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt zu ermitteln.

### **8.2 Die Ermittlung der wirtschaftliche Restnutzungsdauer**

Die wirtschaftliche Restnutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes ist unter Einbeziehung der noch vorgesehenen weiteren Nutzung, seines Alters und seiner bisherigen Nutzung einschließlich seiner Instandsetzungen und Veränderungen bzw. Erweiterungen u.a. örtlicher Gegebenheiten sorgfältig und sachgerecht zu schätzen. Bei der Bewertung ist hinsichtlich der durchgeführten Modernisierungen auch darauf abzustellen, wie lange danach der Vermögensgegenstand, bezogen auf den Bewertungsstichtag, bereits im verbesserten Zustand genutzt wurde.

Mit der nach § 35 Absatz 3 GemHVO NRW vom Innenministerium bekannt gegebenen „NKF-Rahmentabelle der Gesamtnutzungsdauer kommunaler Vermögensgegenstände“ (vgl. Nr. 1.5.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW 6300), die in die örtliche Festlegung der Restnutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes einzubeziehen ist, wurde ein allgemeiner Zeitrahmen für die wirtschaftliche Nutzungsdauer gemeindlicher Vermögensgegenstände festgesetzt.

### **8.3 Die Festsetzung der Restnutzungsdauer**

Die Festsetzung der Restnutzungsdauer von Vermögensgegenständen setzt grundsätzlich voraus, dass der abnutzbare Vermögensgegenstand nach seinem Zustand zum Stichtag der Eröffnungsbilanz noch nutzungsfähig ist und von der Gemeinde im Rahmen des Möglichen weiterhin genutzt werden soll. Als Restnutzungsdauer gilt die ab dem Eröffnungsbilanzstichtag verbleibende Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes. Die Nutzungsfähigkeit des Vermögensgegenstandes muss dabei unter Berücksichtigung seines Alters und seines Zustandes festgestellt und durch Alterswertminderung und Minderungen wegen Mängel bzw. Schäden (nicht durch Abschreibungen vor der Eröffnungsbilanz) in das Bewertungsergebnis eingeflossen sein.

Unter Einbeziehung der Nutzungsfähigkeit kann dann grundsätzlich im Rahmen eines Vergleichs mit einem gleichartigen neuwertigen Vermögensgegenstand eine noch mögliche Restnutzungsdauer ermittelt werden. Dazu kann mithilfe der Abschreibungstabelle und dabei für den Neuwert mit 100 % eine zulässige Nutzungsdauer bestimmt werden. Ein neuwertiger Vermögensgegenstand, der eine Nutzungsdauer von 50 Jahren hat und der bewertete Vermögensgegenstand, der noch eine voraussichtliche Nutzungsfähigkeit von 20 % hat, würden in den vorzunehmenden Vergleich einbezogen. Es ergäbe sich dabei eine mögliche Restnutzungsdauer des anzusetzenden Vermögensgegenstandes von 10 Jahren. Bestehen Zweifel über das theoretisch ermittelte Ergebnis können ggf. mit Hilfe von technischem Sachverstand oder anderen Informationen über technische (Rest-) Nutzungsdauern eine Überprüfung und ggf. Korrekturen der Restnutzungsdauer vorgenommen werden.

### **9. Zu Absatz 9 (Bewertungsrichtlinie):**

Für die erstmalige Bewertung im Rahmen der Eröffnungsbilanz ist es von herausragender Bedeutung, dass bei den Gemeinden die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz nachvollziehbar und sicher sind und ein hohes Maß an eine gleiche Bilanzierung und Bewertung besteht. Daher ist es aus gemeindeübergreifender Sicht sachgerecht, bei Bedarf die Gemeinden bei der Aufstellung ihrer Eröffnungsbilanz durch einen Bewertungsleitfaden zu unterstützen und wichtige Verfahrensweisen zu vereinheitlichen und zu konkretisieren.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 55 GemHVO NRW**

Vor diesem Hintergrund wurde durch den Absatz 9 eine Ermächtigungsgrundlage für das Innenministerium geschaffen, um bei erkennbarem Bedarf bei den Gemeinden die eine einheitliche Vorgehensweise bei der Bilanzierung und Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden für die Eröffnungsbilanz in jeder Gemeinde zu sichern. Dem Innenministerium liegen bisher keine Erkenntnisse vor, die es zwingend erforderlich machen, zusätzlich zu den spezifischen Vorschriften in der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung noch weitergehende Vorschriften in Form eines Bewertungsleitfadens oder mehrerer Bewertungsleitfäden auf der Grundlage der Ermächtigung in § 55 Absatz 9 GemHVO NRW zu erlassen.

Es ist bisher kein gemeindeübergreifendes Erfordernis dafür erkennbar, sodass bisher davon abgesehen worden ist, landeseinheitliche Bewertungsleitfäden zu bestimmten Sachverhalten zu erstellen. Außerdem sollen aus Landessicht neue Standards für die Gemeinden im Rahmen des NKF möglichst vermieden werden, wenn dafür keine Bedingungen vor Ort vorliegen oder dieses nicht zwingend nach dem Gesamtkonzept des NKF erforderlich ist.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**§ 56**

**Vereinfachungsverfahren für die Ermittlung von Wertansätzen**

(1) <sup>1</sup>Vermögensgegenstände, für die ein Zeitwert von weniger als 410 Euro ohne Umsatzsteuer ermittelt wird, müssen nicht angesetzt werden. <sup>2</sup>Sie können mit ihrem Zeitwert, wenn sie noch länger als ein Jahr genutzt werden, oder mit einem Erinnerungswert angesetzt werden.

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

(3) <sup>1</sup>Eine eigenständige Bewertung von Maschinen und technischen Anlagen, die Teil eines Gebäudes sind, sowie von selbstständigen beweglichen Gebäudeteilen kann unterbleiben, wenn deren voraussichtliche Nutzungsdauer nicht erheblich von der des zugehörigen Gebäudes abweicht oder wenn diese keine wesentliche Bedeutung haben. <sup>2</sup>Dies gilt nicht für Vermögensgegenstände, die nur vorübergehend in ein Gebäude eingebaut oder eingefügt sind (Scheinbestandteile).

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

(5) <sup>1</sup>Für gleichartige oder sachlich durch eine Fördermaßnahme verbundene Vermögensgegenstände kann der Vom-Hundert-Anteil der erhaltenen Zuwendungen und Beiträge an den Anschaffungs- und Herstellungskosten des geförderten Vermögensgegenstandes mit Hilfe mathematisch-statistischer Methoden auf Grund von Stichproben oder durch andere geeignete Verfahren pauschal ermittelt werden. <sup>2</sup>Dieser Vom-Hundert-Anteil ist der Ermittlung des ansetzbaren Wertes der Sonderposten unter Berücksichtigung des angesetzten Zeitwertes des Vermögensgegenstandes zu Grunde zu legen.

**Erläuterungen zu § 56:**

**I. Allgemeines**

Für die Eröffnungsbilanz werden durch die Vorschrift, ergänzend zu den Vereinfachungen bei der Inventur, besondere Vereinfachungen bei der Bewertung von gemeindlichen Vermögensgegenständen zugelassen, um die Umstellung von der Kameralistik auf das neue doppische Rechnungswesen zu erleichtern, aber auch, weil die Aufstellung der Eröffnungsbilanz unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu betrachten und zu bewerten ist. Es ist deshalb zugelassen worden, dass zum Zwecke der gemeindlichen Gebührenkalkulation ermittelte Wertansätze für Vermögensgegenstände übernommen werden können. Bei der Inanspruchnahme solcher Bewertungsvereinfachungen ist zudem der Grundsatz der Maßgeblichkeit des Bewertungszwecks und der Zusammenhang zum Abgabenrecht in Form des Kommunalabgabengesetzes NRW zu beachten.

Neben den bestehenden Erfassungs- und Bewertungsvereinfachungen des kaufmännischen Rechnungswesens sowie den besonderen Vorschriften für die Aufstellung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz, z. B. die Bestimmungen des § 55 GemHVO NRW, können die in dieser Vorschrift genannten zusätzlichen Vereinfachungsverfahren für die Ermittlung von Wertansätzen bei der Aufstellung der Eröffnungsbilanz der Gemeinde zur Anwendung kommen. Sie können die besonderen Bewertungsvorschriften ergänzen und dürfen ihnen nicht entgegenstehen. Macht die Gemeinde von den Vereinfachungsverfahren Gebrauch, ist dieses im Anhang (vgl. § 92 Absatz 2 GO NRW i.V.m. § 44 GemHVO NRW) zu erläutern.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Vereinfachung für geringwertige Vermögensgegenstände):**

Durch die Vorschrift wird zugelassen, dass in der Eröffnungsbilanz die Vermögensgegenstände nicht angesetzt werden müssen, für die ein Zeitwert ermittelt wird, der 410 Euro ohne Umsatzsteuer nicht übersteigen darf. Diese Vereinfachungsregelung führt auch dazu, dass im Rahmen der Inventur für die Eröffnungsbilanz solche wertmäßigen Vermögensgegenstände nicht gezählt bzw. erfasst werden müssen. Die Vorschrift dient der Vereinfachung der Bilanzierung entsprechend den Anwendungen im Handelsrecht. Die Wertgrenze ist dem Einkommensteuerrecht entnommen. Sie ist anwendbar auf abnutzbare Vermögensgegenstände. Nicht abnutzbare oder unbewegliche Vermögensgegenstände kommen dafür in Betracht. Bei der Frage der Wertgrenze ist die Umsatzsteuer kostenmindernd zu berücksichtigen. Dies beinhaltet auch, dass die in § 29 Absatz 3 GemHVO NRW enthaltene Regelung „Auf die Erfassung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens mit einem wertmäßigen Betrag von unter 60 Euro kann verzichtet werden.“ durch die Regelung des Satzes 1 miterfasst wird.

Die Wertgrenze von 60 Euro findet sich im Handelsrecht und dient der Vereinfachung, z. B. für die Betriebs- und Geschäftsausstattung der Gemeinde. Bei geringwertigen Wirtschaftsgütern, die insbesondere dann von untergeordneter Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft sind, wird auf eine Aktivierung grundsätzlich verzichtet, wenn diese einen Wert von 60 Euro nicht übersteigen. Sie können von der Gemeinde unmittelbar in die Ergebnisrechnung als Aufwendungen einbezogen werden. Diese Vermögensgegenstände müssen deshalb auch nicht in die Inventur einbezogen werden. Vor Ort ist eigenverantwortlich zu entscheiden, ob und ggf. bei welchen Vermögensgegenständen von dem Wahlrecht dieser Vorschrift Gebrauch gemacht wird, um im Ergebnis eine Erleichterung zu erreichen.

Die Ordnungsmäßigkeit der Verwaltung gebietet es in diesem Zusammenhang, dass die Gemeinde einen Überblick über die in der Verwaltung eingesetzten und verfügbaren Gegenstände ihrer Geschäftsausstattung hat. Eine solche Sachlage gewährleistet eine notwendige und ausreichende Ausstattung ihrer Beschäftigten und trägt zur Sicherung der Aufgabenerfüllung bei. Die Übersicht über die Gegenstände sollte dabei so ausgestaltet werden, dass doppelte Erfassungen möglichst vermieden und die Nachweise zutreffend sind. Weil vielfach aber eine Erfassung und Aktivierung auch von Vermögensgegenständen mit geringem Wert von der Gemeinde gewünscht wird, ist ergänzend bestimmt worden, dass Vermögensgegenstände, die noch länger als ein Jahr genutzt werden, mit ihrem Zeitwert oder mit einem Erinnerungswert in der Eröffnungsbilanz angesetzt werden können.

### **2. Zu Absatz 2 (Währungsumrechnung):**

Zu Vereinfachung und Reduzierung des Aufwands bzw. wegen der Darstellung der Beträge in einer einheitlichen Währung in der Eröffnungsbilanz ist bestimmt worden, dass am Bilanzstichtag auf ausländische Währung lautende Verbindlichkeiten und erhaltene Anzahlungen mit dem Briefkurs, Forderungen und geleistete Anzahlungen mit dem Geldkurs in Euro umzurechnen sind. Der Ansatz entspricht damit dem Betrag, der in Euro eingesetzt werden muss, um die für die Rückzahlung notwendigen Mittel in fremder Währung zu beschaffen. Für die Fremdwährungen ist als Umrechnungskurs der Briefkurs am Bilanzstichtag vorgesehen worden.

Bei Forderungen und geleisteten Anzahlungen soll der Geldkurs zur Anwendung kommen, da mit einer (Rück-) Zahlung der Gemeinde an die Dritten nicht gerechnet wird. Die Grundlagen der Währungsumrechnung für die Bilanzposten, denen Fremdwährungsbeträge ganz oder teilweise zugrunde liegen, sind im Anhang anzugeben. Dabei muss die Angabe im Anhang nicht alle Details der gewählten Umrechnungsmethode enthalten. Es sollte jedoch die Art des Umrechnungskurses, die angewandten Bewertungsgrundsätze und ggf. Währungsgewinne oder Währungsverluste angegeben werden.

### **3. Zu Absatz 3 (Vereinfachung für die Bewertung von Maschinen und technischen Anlagen):**

Es ist bestimmt worden, dass eine eigenständige Bewertung von Maschinen und technischen Anlagen, die Teil eines Gebäudes sind, sowie von selbstständigen beweglichen Gebäudeteilen unterbleiben kann, wenn deren voraussichtliche Nutzungsdauer nicht erheblich von der des zugehörigen Gebäudes abweicht oder wenn diese keine wesentliche Bedeutung haben. Diese Sachlage ist außerdem beim Infrastrukturvermögen möglich. Diese Regelung über die Behandlung von betrieblichen Einrichtungen und Anlagen lässt zu, dass grundsätzlich auch fest eingebaute Gegenstände in gemeindlichen Gebäuden, z. B. Einbauküche, Ladentheke und andere ähnliche Gegenstände, darunter erfasst werden, denn diese stellen i.d.R. im Einzelfall einen selbstständigen beweglichen Vermögensgegenstand dar. Die Regelung gilt nicht für Vermögensgegenstände, die nur vorübergehend in ein Gebäude eingebaut oder eingefügt sind (Scheinbestandteile).

### **4. Zu Absatz 4 (Übernahme von Wertansätzen der Gebührenkalkulation):**

#### **4.1 Allgemeine Sachlage**

Zur Vereinfachung und Reduzierung des Aufwands der Gemeinde bei der Aufstellung ihrer Eröffnungsbilanz ist durch diese Vorschrift bestimmt worden, dass zum Zwecke der Gebührenkalkulation ermittelte Wertansätze für Vermögensgegenstände in die gemeindliche Eröffnungsbilanz übernommen werden können. Die Vorschrift stellt damit einen konkreten Zusammenhang zum kommunalen Abgabenrecht her. Dieser Zusammenhang ist auch geboten, denn die Gemeinde ist nur nach Maßgabe des KAG NRW berechtigt, Abgaben in Form von Steuern, Gebühren und Beiträgen zu erheben, soweit nicht Bundes- oder Landesgesetze etwas anderes bestimmen (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 1 KAG NRW).

Die Vorschrift ist jedoch so gefasst, dass sich ein Gestaltungsspielraum für die Gemeinde für die Übernahme von zum Zwecke der örtlichen Gebührenkalkulation ermittelten Wertansätzen für Vermögensgegenstände eröffnet. Bei der Anwendung dieser Vorschrift muss die Gemeinde für die betreffenden Vermögensgegenstände daher nicht mehr den vorsichtig geschätzten Zeitwert nach § 92 Absatz 3 GO NRW ermitteln, sondern die Wertansätze in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz entstehen aufgrund des abgabenrechtlich örtlich angewandten Wertprinzips im Rahmen der gemeindlichen Gebührenerhebung.

Die Vereinfachungsvorschrift wirkt sich wegen der zugelassenen Übernahme der für Zwecke der Gebührenkalkulation ermittelten Wertansätze für gemeindliche Vermögensgegenstände auch auf den Ansatz von Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz aus, wenn gemeindliche Vermögensgegenstände aus Gebührenbereichen mithilfe erhaltener Zuwendungen finanziert wurden. Hier ist die anteilige Fremdfinanzierung in Form von Sonderposten – wie in anderen Fällen auch - bezogen auf den anzusetzenden Vermögenswert zu ermitteln. Zu beachten ist, dass die Vereinfachungsvorschrift auch auf die Bewertung gemeindlicher Betriebe Anwendung finden kann, jedoch nur im Rahmen der § 55 Absatz 6 GemHVO NRW enthaltenen Bewertungsverfahren für die gemeindlichen Betriebe, denn diese Vereinfachungsvorschrift stellt keine Verfahrensvorschrift dar.

#### **4.2 Die Übernahme von Wertansätzen auf der Grundlage der gewählten Kalkulationsgrundlage**

Die Vereinfachungsvorschrift stellt für die Übernahme von Wertansätzen für Vermögensgegenstände der Gemeinde darauf ab, dass diese für Zwecke der Gebührenkalkulation ermittelt werden. Die Gemeinde hat bei ihrer Gebührenkalkulation die Wahl, diese entweder auf der Grundlage von Anschaffungskosten oder auf der Grundlage von Wiederbeschaffungskosten vorzunehmen. Nach dem Kommunalabgabengesetz Nordrhein-Westfalen sind bei der gemeindlichen Gebührenkalkulation die "nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ansatzfähigen Kosten" zu berücksichtigen, z. B. Abschreibungen. Bei der Gebührenkalkulation auf der Grundlage von Anschaffungskosten oder auf der Grundlage von Wiederbeschaffungskosten sollte zur Ermittlung der zu übernehmenden

Wertansätze vorrangig auf die Kostenart „Abschreibungen“ abgestellt werden. Die damit zusammenhängenden Wertansätze der gemeindlichen Vermögensgegenstände in diesem Aufgabenbereich können dann, bezogen auf den Eröffnungsbilanzstichtag, in die gemeindliche Eröffnungsbilanz übernommen werden.

#### **4.3 Die Übernahme von Wertansätzen auf der Grundlage von Anschaffungskosten**

Nach der Fassung der Vereinfachungsvorschrift ist für eine Gebührenkalkulation auf der Grundlage von Wiederbeschaffungskosten nicht ausdrücklich die Übernahme von Wertansätzen auf der Grundlage von Anschaffungskosten in die gemeindliche Eröffnungsbilanz ausgeschlossen worden. Die Bestimmung stellt nur darauf ab, dass Wertansätze zum Zwecke der Gebührenkalkulation ermittelt wurden. In diesem Zusammenhang ist es deshalb unerheblich, ob die gebührenrechtliche Ermittlung nach bilanziellen oder kalkulatorischen Gesichtspunkten erfolgt. Es ist dabei vom Gesetzgeber hingenommen worden, dass in diesen Fällen eine erhebliche Abweichung zum üblicherweise anzusetzenden vorsichtig geschätzten Zeitwert entstehen kann. Dieses wurde von ihm hingenommen, denn die Vereinfachungsregelung wurde unter Aufwands Gesichtspunkten weit gefasst. Bei der Anwendung der Vereinfachungsregelung muss daher lediglich gesichert sein, dass die Ermittlung der Wertansätze der gemeindlichen Vermögensgegenstände gebührenrechtlichen Zwecken dient.

#### **4.4 Die Übernahme von Wertansätzen nicht aus einem Betrieb gewerblicher Art**

Der Bezug in dieser Vorschrift auf die „Gebührenkalkulation“ der Gemeinde dient der eindeutigen Abgrenzung bzw. der Bestimmung des Rahmens der Vereinfachungsmöglichkeit zur Übernahme bereits für Abgabenzwecke ermittelter Werte. Sie lässt eine Erweiterung auf die Übernahme von Wertansätzen für Vermögensgegenstände, die einem Betrieb gewerblicher Art (BgA) zugeordnet sind, nicht zu. Eine solche Übernahme ist mit der Vereinfachungsregelung dieses Absatzes auch nicht beabsichtigt worden, da der BgA lediglich für steuerrechtliche Zwecke „verselbstständigt“ wird und die Wertansätze der Vermögensgegenstände darauf ausgerichtet sein müssen, z. B. zur Erfüllung der Körperschaftsteuer.

### **5. Zu Absatz 5 (Pauschale Ermittlung des Zuwendungsanteils):**

#### **5.1 Allgemeine Grundlagen**

Auf der Passivseite sind Besonderheiten bei Ermittlung von Sonderposten in der Eröffnungsbilanz zu berücksichtigen. Diese Vorschrift ermöglicht es, bei gleichartigen Vermögensgegenständen oder sachlich durch einen Maßnahmencharakter verbundene Vermögensgegenstände, z. B. Projektförderung Stadteilerneuerung, den Vom-Hundert-Anteil auch mithilfe mathematisch-statistischer Methoden aufgrund von Stichproben oder durch andere geeignete Verfahren als pauschaliert ermittelten Zuwendungsanteil festzustellen. Dabei wird davon ausgegangen, dass ein Dritter, z. B. das Land, sich zweckbezogen und projektorientiert an der Finanzierung einzelner gemeindlicher Vermögensgegenstände beteiligt hat.

Soweit die Gemeinde jedoch pauschale Zuwendungen erhalten hat, z. B. die allgemeine Investitionspauschale, hat sie eigenverantwortlich über die Verteilung dieser Finanzmittel und über die anteilige Zuordnung zu den bilanzierten Vermögensgegenständen zu entscheiden, soweit diese belegbar damit finanziert worden sind. Das Verteilungsverfahren kann dabei entsprechend der Verteilung projektbezogener Zuwendungsmittel erfolgen, die Gemeinde kann aber auch ein eigenes geeignetes und sachgerechtes Verfahren dafür festlegen. Sie muss aber auch dabei die Verwendungsvorgaben des Zuwendungsgebers berücksichtigen.

Den Ausgangspunkt für den Ansatz von Sonderposten in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz bilden grundsätzlich die Vermögensgegenstände, die in dieser Bilanz angesetzt werden sollen und nicht das Aufzeigen der erhal-

tenen Zuwendungen bzw. von Finanzierungsvorgängen der Gemeinde. Daher muss die Grundeinheit für das Verfahren zur Ermittlung des Zuwendungsanteils immer nach den Arten oder Gruppen der zuwendungsfinanzierten Vermögensgegenstände gebildet werden, für die eine solche Ermittlung notwendig wird.

Es muss zudem gewährleistet sein, dass nicht nur die betreffenden Vermögensgegenstände der Grundeinheit zuwendungsfinanziert sind, sondern auch alle Vermögensgegenstände, zu denen mithilfe des ermittelten Ergebnisses dann Sonderposten gebildet werden sollen. In den Fällen, in denen bei der Gemeinde keine Unterlagen über die Finanzierung der „angesetzten“ Vermögensgegenstände mehr vorliegen, muss die Gemeinde dafür Sorge tragen, dass sie z. B. durch andere aufzubewahrende Unterlagen, oder durch andere Stellen die notwendigen grundlegenden Informationen zur Bestimmung von Sonderposten erhält. Für die Eröffnungsbilanz muss von der Gemeinde grundsätzlich gewährleistet werden, dass alle Vermögensgegenstände, denen Sonderposten zugeordnet werden, auch zuwendungsfinanziert sind.

### **5.2 Die Ermittlung mit Hilfe von Stichproben**

Der Ansatz von Sonderposten kann damit neben einer Einzelwertermittlung auch je Vermögensart pauschaliert ermittelt werden. Bei Stichproben sollte darauf geachtet werden, dass in die Stichprobe möglichst 10 % der Vermögensmasse, die es zu beurteilen gibt oder die als Basis der Stichprobe dienen soll, einbezogen werden. Wenn es im Einzelfall geboten und ausreichend sicher ist, können auch kleinere Anteile einbezogen werden. Bei Stichproben muss daher vermieden werden, dass unterschiedliche Arten von Vermögensgegenständen in die Stichprobe einbezogen werden, z. B. alle Kategorien von Straßen der Gemeinde in einer Stichprobe. Die Vereinfachung darf zudem nur dann angewendet werden, wenn es sich um gleichartige Vermögensgegenstände (gleiche Typen) handelt. Lediglich für Einzelfälle, in denen Vermögensgegenstände durch einen Maßnahmencharakter sachlich miteinander verbundenen sind, kann von der Vorgabe der Gleichartigkeit der Vermögensgegenstände abgewichen werden.

### **5.3 Die pauschale Ermittlung nur für gleiche Arten oder Gruppen von Vermögensgegenständen**

Die Festlegung der pauschalen Ermittlung eines Vom-Hundert-Anteils der erhaltenen Zuwendungen und Beiträge an den Anschaffungs- und Herstellungskosten von geförderten Vermögensgegenständen der gleichen Arten oder Gruppe stellt auf die gleiche Beschaffenheit der Vermögensgegenstände ab. Eine gleiche Art im Sinne der Vorschrift ist jedoch nicht gegeben, wenn unterschiedliche Vermögensgegenstände für die gleiche Funktion, d.h. für das gleiche Vorhaben im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung eingesetzt werden sollen. Soll auch in diesen Fällen eine pauschale Ermittlung eines Vom-Hundert-Anteils erfolgen, müssen nach der Vorschrift die betreffenden Vermögensgegenstände durch eine Fördermaßnahme verbunden sein.

Diese Vorgaben für den Ansatz von Vermögensgegenständen sollen u.a. gewährleisten, dass die betreffenden Vermögensgegenstände der Grundeinheit zuwendungsfinanziert sind, denn für derart finanzierte Vermögensgegenstände dürfen Sonderposten gebildet werden. Fehlen Unterlagen kann die Gemeinde ggf. auch durch andere Stellen die notwendigen Informationen erhalten. Die Verpflichtung, bei einer pauschalen Ermittlung des Zuwendungsanteils für die Bildung von Sonderposten einen konkreten Bezug zu gleichen Arten oder Gruppen der in der Bilanz anzusetzenden Vermögensgegenstände herzustellen, gilt auch deshalb, weil die Sonderposten immer im Gleichklang mit den mit ihnen in Verbindung stehenden (ihnen zugeordneten) Vermögensgegenständen aufzulösen oder nicht aufzulösen sind. Im Ausnahmefall kann für die Ermittlung des Zuwendungsanteils auch ein Ausschnitt aus dem kamerale Vermögenshaushalt herangezogen werden, wenn die dort eine gleiche Art oder Gruppe von Vermögensgegenständen abgegrenzt veranschlagt worden ist und diese Vermögensgegenstände, weil sie noch genutzt werden, in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzen sind.

#### **5.4 Andere geeignete Verfahren zur Ermittlung des Zuwendungsanteils**

Die Vorschrift lässt die Ermittlung des Zuwendungsanteils nicht nur mithilfe mathematisch-statistischer Methoden aufgrund von Stichproben, sondern auch durch andere geeignete Verfahren zu. Auch bei diesen Verfahren muss die Grundeinheit immer durch Arten oder Gruppen der Vermögensgegenstände bestimmt sein, für die ein Zuwendungsanteil ermittelt werden soll. In diesem Zusammenhang muss zudem gewährleistet sein, dass nicht nur die betreffenden Vermögensgegenstände der Grundeinheit zuwendungsfinanziert sind, sondern alle Vermögensgegenstände, bei denen das ermittelte Ergebnis für die Bildung von Sonderposten genutzt werden soll. Soweit es sich um die Ermittlung des Zuwendungsanteils des Landes Nordrhein-Westfalen handelt, hat es in der Vergangenheit (vor dem Jahre 2002) fast immer nur einzelne (projekt-) maßnahmenbezogene Förderungen gegeben. Nur für diese Förderungen, nicht aber für die vom Land gewährten Investitionspauschale, bedarf es einer Ermittlung des Zuwendungsanteils an der Finanzierung gemeindlicher Vermögensgegenstände.

#### **5.5 Die Ermittlung nicht aus aufgabenbezogenen Summendaten aus dem Vermögenshaushalt**

Die Bilanzierung von Sonderposten muss der Einzelbewertung von Vermögensgegenständen in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz und u.a. auch der in der Vergangenheit gewährten Einzelförderung des Landes gerecht werden. Sie dient nicht dazu, die aufgabenbezogene Haushaltswirtschaft der Gemeinde in den vergangenen Haushaltsjahren darzustellen, wie es Aufgabe der Unterabschnitte im kameraleen Vermögenshaushalt ist. Die Ermittlung des Zuwendungsanteils mithilfe aufgabenbezogener Summendaten, z. B. die gesamten Zahlungen für eine bestimmte gemeindliche Aufgabe aus dem betreffenden Unterabschnitt des kameraleen Vermögenshaushalts, stellt daher kein geeignetes Verfahren im Sinne dieser Vereinfachungsvorschrift dar. Eine solche Ermittlungsform wird den Erfordernissen der Einzelfallbezogenheit bzw. Einzelbewertung sowie der den Gemeinden gewährten finanziellen Unterstützungen nicht in einem ausreichenden Maße gerecht.

Bei einer Durchschnittsbildung mit aufgabenbezogenen Summenbeträgen aus dem kameraleen Vermögenshaushalt über mehrere Haushaltsjahre fehlt es ebenfalls an dem notwendigen konkreten Bezug zu den in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden einzelnen Vermögensgegenständen bzw. zu einer Art oder Gruppe von Vermögensgegenständen, denn ein Unterabschnitt im kameraleen Vermögenshaushalt stellt nicht zwingend eine Vermögensart dar, sondern bildet lediglich die vermögenswirksamen Vorgänge für einen abgegrenzten Bereich der Aufgabenerfüllung der Gemeinde ab. Ein Verfahren, in dem ein durchschnittlicher Zuwendungsanteil durch die Ermittlung von Zuwendungsanteilen aus mehreren Haushaltsjahren gebildet wird, und dazu die Summe der Investitionen eines Haushaltsjahres ins Verhältnis zur Summe der erhaltenen Zuwendungen gesetzt wird, steht weder mit der Aufgabe der Eröffnungsbilanz noch mit der durch diese Vorschrift zugelassenen Vereinfachung in Einklang. Diese Abweichung besteht auch dann, wenn nur die Haushaltsjahre in die Berechnung einbezogen werden, in denen der Gemeinde tatsächlich investive Zuwendungen gewährt wurden.

Das angesprochene Verfahren ist deshalb für die Berechnung des Zuwendungsanteils bzw. für die Ermittlung eines durchschnittlichen Zuwendungsanteils bei gemeindlichen Vermögensgegenständen nicht zulässig und kann auch nicht über den Hinweis auf kaufmännische Gepflogenheiten zur Anwendung kommen. Auch ein Verweis auf die grundsätzliche Vorgabe einer Einzelbewertung der Vermögensgegenstände nach § 32 Absatz 1 Nr. 2 GemHVO NRW und den zu beachtenden GoB führt nicht zu einer Ermittlung des Zuwendungsanteils auf der Grundlage aufgabenbezogener Summendaten aus dem kameraleen Vermögenshaushalt. Die Einzelbewertung verlangt vielmehr, bei der Ermittlung Wertansätze für die Aktiv- und Passivseite der Eröffnungsbilanz die tatsächlich gewährte Zuwendung zu berücksichtigen.

### **5.6 Die Sicherstellung der Kenntnisse über die Zuwendungsfinanzierung**

Ein pauschal ermittelter Zuwendungsanteil darf für die Bildung von Sonderposten nur eingesetzt werden, wenn sichergestellt ist, dass der mit dem jeweiligen Sonderposten in Verbindung stehende Vermögensgegenstand im Zeitpunkt seiner Anschaffung oder Herstellung auch mit Hilfe von Zuwendungen finanziert worden ist. Liegen nur Kenntnisse aus wenigen Jahren über die frühere Finanzierung der heute noch von der Gemeinde genutzten Vermögensgegenstände vor, werden aber auch noch gleichartige Vermögensgegenstände aus davor liegenden Zeiträumen genutzt werden, lässt dies nicht automatisch den Schluss zu, dass auch die älteren Vermögensgegenstände in ähnlicher Art und Weise bezuschusst worden sind.

Von der Gemeinde muss für die Bestimmung der Vermögensgegenstände, aufgrund derer Sonderposten mithilfe eines pauschal ermittelten Zuwendungsanteils gebildet werden sollen, eine nachvollziehbare Grundlage geschaffen werden. Fehlen Unterlagen über die betreffenden Vermögensgegenstände, muss die Gemeinde dafür Sorge tragen, dass sie ggf. auch durch andere Stellen die notwendigen Informationen erhält, damit gewährleistet werden kann, dass die in die Ermittlung der Sonderposten einbezogenen Vermögensgegenstände auch zuwendungsfinanziert sind. Es ist nicht ausreichend, lediglich vor Ort Vermutungen über die in der Vergangenheit erfolgte Finanzierung anzustellen oder einfach anzunehmen, die Vermögensgegenstände seien zuwendungsfinanziert.

Eine derartige Vorgehensweise ist auch durch die mit der Vorschrift beabsichtigte Vereinfachung nicht gedeckt. Es fallen nur die Fälle unter diese Vereinfachungsvorschrift, bei denen die Finanzierungsverhältnisse aus den gewährten Zuwendungen nicht in jedem Einzelfall bekannt sind, gleichwohl aber belegbar ist, dass tatsächlich eine Zuwendungsfinanzierung stattgefunden hat. Diese Gegebenheiten erfordern auch, dass der nach den GoB zuführende Nachweis der Recht- und Ordnungsmäßigkeit sowie die Richtigkeit und Willkürfreiheit nachvollziehbare Aufzeichnungen über die angesetzten Vermögensgegenstände erstellt werden, damit beurteilt vor Ort werden kann, ob eine objektive Richtigkeit bei den gebildeten Sonderposten gegeben ist. Um der Vorschrift und den Bilanzierungsgrundsätzen für Sonderposten zu genügen, müssen Kenntnisse über die frühere Finanzierung der heute noch von der Gemeinde genutzten Vermögensgegenstände vorhanden sein.

### **5.7 Die Prüfung der Angaben im Zuwendungsbescheid**

Für die Ermittlung des Zuwendungsanteils ist zu beachten, dass nicht immer die im Zuwendungsbescheid ausgewiesenen zuwendungsfähigen Gesamtausgaben herangezogen werden dürfen, denn diese können z.T. erheblich von den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten abweichen. So findet z. B. das unter § 54 Absatz 1 GemHVO NRW aufgezeigte Berechnungsschema auch hier Anwendung.

### **5.8 Die Festlegung des Auflösungszeitraumes für die einzelnen Sonderposten**

Bei der Bildung der Sonderposten für erhaltene investive Zuwendungen oder Beiträge für abnutzbare Vermögensgegenstände ist auch deren Auflösungszeitraum zu bestimmen. Dieser ist nach der Restnutzungsdauer des Vermögensgegenstandes zu bestimmen, dem der Sonderposten zugeordnet worden ist, denn die Restnutzungsdauer des zuwendungsfinanzierten Vermögensgegenstandes wird im Verhältnis zur Gesamtnutzungsdauer bestimmt, um eine zutreffende Abbildung des Ressourcenverbrauchs in der Ergebnisrechnung zu gewährleisten. Die ertragswirksame Auflösung des Sonderpostens hat daher anhand der festgelegten Abschreibungsplanung auf Basis der Restnutzungsdauer des Vermögensgegenstandes zu erfolgen.

EEEEEEEEEEEE

**§ 57**

**Berichtigung von Wertansätzen nach Feststellung der Eröffnungsbilanz**

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

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

angesetzt worden sind, so ist in der später aufzustellenden Bilanz der Wertansatz zu berichtigen, wenn es sich um einen wesentlichen Wertbetrag handelt. <sup>2</sup>Eine Berichtigungspflicht besteht auch, wenn am späteren Abschlussstichtag die fehlerhaft angesetzten Vermögensgegenstände nicht mehr vorhanden sind oder die Schulden nicht mehr bestehen. <sup>3</sup>Maßgeblich für die Beurteilung der Fehlerhaftigkeit sind die zum Eröffnungsbilanzstichtag bestehenden objektiven Verhältnisse.

(2) <sup>1</sup>Ist eine Berichtigung vorzunehmen, so ist eine sich daraus ergebende Wertänderung ergebnisneutral mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen. <sup>2</sup>Wertberichtigungen oder Wertnachholungen sind im Anhang der Bilanz zum aufzustellenden Jahresabschluss gesondert anzugeben. <sup>3</sup>Eine Berichtigung von Wertansätzen durch eine neue Ausübung von Wahlrechten oder Ermessensspielräumen ist nicht zulässig.

**Erläuterungen zu § 57:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Berichtigung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz**

Im kaufmännischen Bereich ist die Änderung von Form und Inhalt einer Bilanz nur unter bestimmten Bedingungen möglich. Die Änderungen können sich dabei sowohl auf fehlerfreie als auch auf fehlerhafte Bilanzansätze beziehen. Für kaufmännische Eröffnungsbilanzen gibt es eine gesetzliche Regelung im Gesetz über die Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark und die Kapitalneufestsetzung (D-Markbilanzgesetz – DMBilG vom 23.09.1990 (BGBl. II S. 885, 1169). In Anlehnung an die Vorschrift des § 36 DMBilG ist im NKF die Änderung fehlerhafter oder die Nachholung unterlassener Ansätze der Eröffnungsbilanz vorgesehen (Bilanzberichtigung). Die Vorschrift hat den Zweck, ergänzend zu und unter Beachtung des § 92 GO NRW, nachteilige Auswirkungen unrichtiger Bilanz- und Wertansätze in der Eröffnungsbilanz auf künftige Jahresabschlüsse dadurch zu vermeiden, dass die Berichtigung von Wertansätzen sowie ihre Nachholung in vereinfachter Form zugelassen wird.

Die Berichtigung umfasst grundsätzlich alle Posten der gemeindlichen Eröffnungsbilanz, auch wenn in § 92 für die Fehlerhaftigkeit ausdrücklich die Wertansätze der gemeindlichen Vermögensgegenstände oder Sonderposten oder Schulden als Anlass einer Berichtigung der Eröffnungsbilanz benannt worden sind. Eine Berichtigung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz ist auch zwingend notwendig, wenn in dieser Bilanz z.B. die in § 75 Absatz 3 GO NRW bestimmte Bemessung der Ausgleichsrücklage als fehlerhaft anzusehen ist. Maßgeblich für die Beurteilung der Fehlerhaftigkeit eines gemeindlichen Sachverhaltes sind die zum Eröffnungsbilanzstichtag vorliegenden objektiven örtlichen Verhältnisse in der Gemeinde.

In diesem Zusammenhang ist nicht zu erwarten, dass nach Ablauf eines Zeitraumes von vier Jahren noch wesentliche Korrekturen in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz erforderlich werden, die zwingend auf eine fehlerhafte Beurteilung zum Stichtag der Eröffnungsbilanz zurückzuführen sind. Die Möglichkeit zur Bilanzberichtigung aus solchen Gründen ist daher auf den vierjährigen Zeitraum nach dem Eröffnungsbilanzstichtag beschränkt worden (vgl. § 92 Absatz 7 GO NRW). Die Möglichkeit der Berichtigung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz ist dabei vorrangig auf eine Anpassung oder Nachholung der Wertansätze in der Eröffnungsbilanz als Ausgangsgrundlage

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 57 GemHVO NRW**

für die künftige gemeindliche Haushaltswirtschaft auszurichten, auch wenn eine notwendig gewordene Korrektur in einem späteren Jahresabschluss regelmäßig auch Auswirkungen auf die künftige Haushaltswirtschaft der Gemeinde hat. Die Korrektur ist im Übrigen nicht identisch mit der zeitlich begrenzten Wertaufhellung nach § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW, obwohl sachlich betrachtet die gemeindliche Eröffnungsbilanz durch eine Wertberichtigung oder Wertnachholung so gestellt wird, als hätte es zum Eröffnungsbilanzstichtag den zu berichtenden Fehler nicht gegeben.

Nach dem Ablauf des vierjährigen Zeitraumes besteht auf der Grundlage der gemeindlichen Eröffnungsbilanz keine Berichtigungsmöglichkeit mehr aufgrund von vorhandenen Fehlern zum Eröffnungsbilanzstichtag. Es ist ab diesem Zeitpunkt dann immer der jeweils aktuelle Jahresabschluss der Gegenstand der Betrachtung. Bei der Gemeinde kann ein fehlerhafter oder unrichtiger Jahresabschluss bestehen, weil die zum Abschlussstichtag gegebenen objektiven Verhältnisse bei der Aufstellung und/oder Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses nicht erkannt wurden. Für die Beurteilung der Fehlerhaftigkeit des Jahresabschlusses ist dabei auf den Abschlussstichtag als objektiver Entscheidungszeitpunkt abzustellen. Eine Berichtigungspflicht besteht i.d.R. nur dann, wenn der gemeindliche Jahresabschluss ohne Berichtigung eine von der tatsächlichen Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde wesentliche Abweichung beinhalten würde.

## **2. Berichtigung der Eröffnungsbilanz und Haushaltssicherung**

Aus der Berichtigung der Eröffnungsbilanz in künftigen Haushaltsjahren kann sich aufgrund des durch eine Berichtigung veränderten Ansatzes der allgemeinen Rücklage in der gemeindlichen Bilanz ergeben, dass dadurch im betreffenden gemeindlichen Jahresabschluss durch den Ausweis eines Jahresfehlbetrages, der mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen ist, die Schwellenwerte des § 76 Absatz 1 GO NRW überschritten werden und deshalb für die Gemeinde die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 GO NRW entsteht. Die Fortschreibung der allgemeinen Rücklage von der gemeindlichen Eröffnungsbilanz über mehrere Haushaltsjahre ist dann unter Berücksichtigung der Schwellenwerte des § 76 Absatz 1 GO NRW zu betrachten.

Die bei der Haushaltsplanung oder bei der Aufstellung des Jahresabschlusses in solchen Fällen entstehende Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes wird durch auf die Eröffnungsbilanz ausgerichtete Berichtigung jedoch nicht rückwirkend für die abgelaufenen Haushaltsjahre ausgelöst. Von einer Rückwirkung ist nur in dem besonderen Fall auszugehen, dass durch die Berichtigung der Eröffnungsbilanz kein Eigenkapital mehr auf der Passivseite dieser Bilanz vorhanden ist und deswegen auf der Aktivseite der Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ anzusetzen ist.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Berichtigung der Eröffnungsbilanz):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Pflicht zur Berichtigung):**

##### **1.1.1 Die Berichtigung von Wertansätzen**

Die Vorschrift bezeichnet mögliche Sachverhalte, bei deren Vorliegen eine Berichtigung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz durch die Gemeinde zu erfolgen hat. Eine Berichtigung hat daher immer dann zu erfolgen, wenn sich bei der Aufstellung späterer Jahresabschlüsse ergibt, dass in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz die Vermögensgegenstände oder Sonderposten oder Schulden mit einem zu niedrigen Wert, mit einem zu hohen Wert, oder zu Unrecht angesetzt worden sind. Die Ansätze einer festgestellten Eröffnungsbilanz sind somit dann als fehlerhaft anzusehen, wenn dadurch ein Verstoß gegen die gesetzlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften für

die gemeindliche Eröffnungsbilanz oder ein Verstoß gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und damit gegen die Bewertungs- und Bilanzierungsgrundsätze vorliegt.

Die Notwendigkeit der Berichtigung von Wertansätzen ergibt sich auch aus dem Ziel und dem Zweck der gemeindlichen Eröffnungsbilanz. Die auf den Abschlussstichtag der gemeindlichen Eröffnungsbilanz bezogene und ermittelte Wertberichtigung ist nicht in gleicher Höhe in der Bilanz des aktuellen Jahresabschlusses der Gemeinde anzusetzen, durch den die Eröffnungsbilanz berichtigt wird. Es ist dabei auch der Zeitraum wertmäßig zu berücksichtigen, der zwischen dem Bilanzstichtag der gemeindlichen Eröffnungsbilanz und dem Jahresabschluss liegt, zudem die bilanzielle Änderung vorgenommen wird. In der Bilanz dieses Jahresabschlusses ist dann nur noch der Wert zu bilanzieren, der ausgehend von der Eröffnungsbilanz den Buchwert in der Bilanz dieses Jahresabschlusses darstellt.

### **1.1.2 Die Nachholung von Wertansätzen**

Die Gemeinde muss einen in ihrer Bilanz fehlenden Ansatz nachholen, wenn dieser in der gemeindlichen Bilanz zu Unrecht nicht enthalten ist. Die fehlenden Ansätze einer festgestellten Eröffnungsbilanz sind als Verstoß gegen die gesetzlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften für die gemeindliche Eröffnungsbilanz oder als Verstoß gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und damit gegen die Bewertungs- und Bilanzierungsgrundsätze anzusehen. Die Notwendigkeit der Nachholung von Wertansätzen ergibt sich aber auch aus dem Ziel und dem Zweck der gemeindlichen Eröffnungsbilanz.

### **1.1.3 Die Berichtigungspflicht bei Wesentlichkeit**

Eine Berichtigung fehlerhafter Ansätze oder die Nachholung von Wertansätzen in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz muss von der Gemeinde vorgenommen werden, wenn es sich im Einzelfall um einen wesentlichen Wertbetrag handelt, denn die Gemeinde ist nach der Vorschrift verpflichtet, alle wesentlichen Fehler in ihrer Eröffnungsbilanz zu korrigieren. Der Grundsatz ist dabei von der Gemeinde im Einzelfall unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse anzuwenden. Er beinhaltet jedoch nicht zwangsläufig, dass eine haushaltsrechtliche Vorschrift nicht angewendet werden muss, wenn der Verzicht darauf nur eine geringe Auswirkung auf die Aussagekraft hat.

Die Gemeinde hat damit ein Wahlrecht hinsichtlich der unwesentlichen Fehler, sodass diese unberücksichtigt bleiben können oder eine Korrektur durch die Gemeinde freiwillig vorgenommen werden kann. Gleichwohl soll die Gemeinde eine Berichtigung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz möglichst zeitnah an deren Aufstellung erfolgen, sodass die von der Gemeinde vorzunehmende Berichtigung ihrer Eröffnungsbilanz immer im aktuellen, noch nicht festgestellten Jahresabschluss erfolgen muss. Damit wird dann unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung wieder ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und der Schuldenlage der Gemeinde vermittelt.

### **1.2 Zu Satz 2 (Besonderheiten bei der Berichtigung):**

Nach der Vorschrift besteht für die Gemeinde eine Berichtigungspflicht auch dann, wenn am späteren Abschlussstichtag die fehlerhaft angesetzten Vermögensgegenstände nicht mehr vorhanden sind oder die Schulden nicht mehr bestehen. Diese besondere Regelung soll sicherstellen, dass für die Zukunft unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung wieder ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und der Schuldenlage der Gemeinde vermittelt und die wirtschaftliche Lage der Gemeinde zutreffend dargestellt wird.

### **1.3 Zu Satz 3 (Beurteilung der Fehlerhaftigkeit):**

#### **1.3.1 Maßgaben für die Beurteilung**

Die Gemeinde hat bei ihrer Prüfung und Beurteilung, ob die Ansätze einer festgestellten Eröffnungsbilanz als fehlerhaft anzusehen sind, auf die zum Eröffnungsbilanzstichtag bestehenden objektiven Verhältnisse abzustellen. Dabei ist auch die Wesentlichkeit der Fehlerhaftigkeit der gemeindlichen Eröffnungsbilanz zu beurteilen. Nur wenn davon auszugehen ist, dass zum Eröffnungsbilanzstichtag ein Verstoß gegen die gesetzlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften für die gemeindliche Eröffnungsbilanz oder ein Verstoß gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und damit auch gegen Bilanzierungsgrundsätze vorgelegen hat, entsteht eine Berichtigungs- oder eine Nachholungspflicht für die Gemeinde. In solchen Fällen sind die zum Eröffnungsbilanzstichtag vorliegenden objektiven örtlichen Verhältnisse in der Gemeinde maßgeblich für die Beurteilung der Fehlerhaftigkeit. Diese Maßgeblichkeit als Kriterium muss bei der Durchführung einer Berichtigung oder einer Nachholung eines Wertansatzes, aber auch bei einem Verzicht auf Berichtigung oder einer Nachholung eines Wertansatzes nachvollziehbar und nach prüfbar dokumentiert werden.

#### **1.3.2 Die Aktualität des Berichtigungswertes**

Im Rahmen der Beurteilung der Fehlerhaftigkeit der gemeindlichen Eröffnungsbilanz ist auch der zutreffende tatsächlich anzusetzende Wert festzulegen. Dabei ist der betragsmäßig bestimmte Wert zu ermitteln, der in der Eröffnungsbilanz der Gemeinde bei objektiver Betrachtung in zutreffender Weise anzusetzen gewesen wäre. Zum Zeitpunkt der Berichtigung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz in einem späteren Jahresabschluss darf daher die Zeitwertermittlung nicht auf den Abschlussstichtag bezogen werden. Zudem ist auch der abgelaufene Zeitraum zwischen dem Stichtag der gemeindlichen Eröffnungsbilanz und dem Abschlussstichtag des gemeindlichen Jahresabschlusses wertmäßig zu berücksichtigen, sodass zu prüfen ist, ob ggf. Wertminderungen eingetreten sind, die vom („Eröffnungsbilanz-) Wert in Abzug zu bringen sind. Diese Wertminderung entsteht bei abnutzbaren Vermögensgegenständen durch in diesem Zeitraum üblicherweise vorzunehmenden Abschreibungen.

Die Möglichkeit der Berichtigung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz ist auf eine Anpassung oder Nachholung der Wertansätze in der Eröffnungsbilanz als Ausgangsgrundlage der künftigen gemeindlichen Haushaltswirtschaft und nicht auf eine Korrektur der jährlichen Ergebnisrechnung ausgerichtet, auch wenn die Korrektur erst in einem späteren Jahresabschluss von der Gemeinde vorgenommen wird. Die Berichtigung nach dieser Vorschrift bringt es dabei mit sich, dass bei ihrer Durchführung zum Stichtag eines Jahresabschlusses das in der Eröffnungsbilanz ausgewiesene und fortgeführte Eigenkapital verändert wird. Dieses Ergebnis wirkt sich auch auf die Jahresabschlüsse abgelaufener Haushaltsjahre aus, die nicht durch eine „fiktive“ Wertfortschreibung zu ändern sind.

## **2. Zu Absatz 2 (Darstellung der Wertberichtigung):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Ergebnisneutrale Verrechnung):**

#### **2.1.1 Die Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage**

Nach dieser Vorschrift ist bei einer Berichtigung der Eröffnungsbilanz die sich daraus ergebende Wertänderung ergebnisneutral mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen. Dies beinhaltet die Ermittlung der Effekte so, als ob der Sachverhalt bereits zum Stichtag der Eröffnungsbilanz vorgelegen und die Wirkungen daraus schon immer aufgetreten wären. Eine retrospektive Anpassung bedeutet dabei nicht, dass auch die Abschlüsse der vorherigen Haushaltsjahre anzupassen sind.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 57 GemHVO NRW**

Die ergebnisneutrale Verrechnung der Anpassungseffekte aus der Berichtigung der Eröffnungsbilanz (Wertänderungen) allein mit der allgemeinen Rücklage bedeutet, dass bei diesem Vorgang die Ergebnisrechnung nicht betroffen ist, denn die Aufstellung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz dient nicht der Ermittlung eines Gewinns oder Verlustes in einem bestimmten Haushaltsjahr. Die ausdrückliche Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage dient u.a. dazu, die Durchführung oder Unterlassung einer Bilanzberichtigung durch die Gemeinde aufgrund von ergebnispolitischen Motiven zu vermeiden.

### **2.1.2 Die Veränderung der Ausgleichsrücklage**

Die ausdrückliche Verrechnung von Wertberichtigungen mit der allgemeinen Rücklage könnte den Effekt haben, als ob auch die Ausgleichsrücklage insbesondere in den Fällen, in denen aufgrund der Verrechnung der in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz zulässige Ansatz der Ausgleichsrücklage überschritten wird, entsprechend anzupassen bzw. zu erhöhen oder zu vermindern wäre. Dieser Sachstand zeigt sich i.d.R. dann, wenn die Ausgleichsrücklage auf der Grundlage der Festlegung „ein Drittel Eigenkapital“ gebildet worden ist (vgl. § 75 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Dieses Ergebnis könnte sachgerecht sein, denn es sind bei einer Wertberichtigung in einem späteren Jahresabschluss der Gemeinde objektiv die Verhältnisse zum Stichtag der Eröffnungsbilanz zu betrachten. Dabei ist aber zu berücksichtigen, dass die Ausgleichsrücklage kein Bestandteil der allgemeinen Rücklage ist, sondern in der gemeindlichen Bilanz zusätzlich zur allgemeinen Rücklage als gesonderter Posten des Eigenkapitals anzusetzen ist (vgl. § 75 Absatz 3 Satz 1 GO NRW).

Die Bemessung der Ausgleichsrücklage ist zudem nicht auf den Bestand der allgemeinen Rücklage, sondern am bilanziellen Eigenkapital oder an der Ertragskraft der Gemeinde auszurichten. Für die örtliche Entscheidung über eine Veränderung der Ausgleichsrücklage ist daher zu berücksichtigen, dass durch die Wortwahl in der Vorschrift keine Verpflichtung für die Gemeinde zur Anpassung ihrer Ausgleichsrücklage besteht und auch nicht daraus abgeleitet werden kann. Die Gemeinde kann aber gleichwohl freiwillig eine Anpassung ihrer Ausgleichsrücklage aufgrund der Veränderung des gemeindlichen Eigenkapitals vornehmen, z. B. wenn die Bemessung stichtagsbezogen auf die Ein-Drittel-Regelung erfolgt ist und durch eine wesentliche Veränderung des gemeindlichen Eigenkapitals ansonsten kein Einklang mit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft mehr besteht. Zu beachten ist dabei, dass bei der Berichtigung der Eröffnungsbilanz in einem späteren Jahresabschluss die Eröffnungsbilanz selbst sowie die dazwischen liegenden Jahresabschlüsse nicht zu berichtigen bzw. rückwirkend anzupassen sind.

### **2.2 Zu Satz 2 (Angabepflichten im Anhang):**

Die Vorgabe der Verrechnung der Anpassungseffekte mit der allgemeinen Rücklage, wenn es einer Berichtigung oder Nachholung von Wertansätzen in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz bedarf, erfordert keinen gesonderten Posten in der gemeindlichen Bilanz. Eine Berichtigung der Eröffnungsbilanz stellt zudem einen Ausnahmefall dar und ist als Durchbrechung des Grundsatzes der Stetigkeit der Bilanz anzusehen. Daher ist der Effekt der Berichtigung oder der Nachholung von Wertansätzen in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz, der sich auf Perioden zwischen der Eröffnungsbilanz und der Berichtigung der gemeindlichen Bilanz in einem späteren Jahresabschluss bezieht, gesondert im Anhang des Jahresabschlusses anzugeben, in dessen Rahmen die Berichtigung vorgenommen wird. Diese Lösung steht in ausreichendem Maße mit dem Gebot der Bilanzidentität in Einklang.

### **2.3 Zu Satz 3 (Unzulässigkeit neuer Wahlrechte):**

Nach der Vorschrift ist eine Berichtigung von Wertansätzen durch eine neue Ausübung von Wahlrechten oder Ermessensspielräumen nicht zulässig. Einerseits soll eine Berichtigung fehlerhafter Ansätze oder die Nachholung von Wertansätzen in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz von der Gemeinde nur vorgenommen werden, wenn es sich im Einzelfall um einen wesentlichen Wertbetrag handelt. Andererseits hat die Gemeinde bei ihrer Prüfung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 57 GemHVO NRW**

und Beurteilung, ob die Ansätze einer festgestellten Eröffnungsbilanz als fehlerhaft anzusehen sind, auf die zum Eröffnungsbilanzstichtag bestehenden objektiven Verhältnisse abzustellen, also eine Beurteilung vorzunehmen, als ob der Sachverhalt bereits zum Stichtag der Eröffnungsbilanz vorgelegen und die Wirkungen daraus schon immer aufgetreten wären. Lediglich bei der Nachholung eines Wertansatzes ist wie bei der Erstabibilanzierung zum Stichtag der Eröffnungsbilanz die Ausübung von Wahlrechten durch die Gemeinde zulässig.

XXXXXXXXXXXX

## Neunter Abschnitt

### Schlussvorschriften

#### 1. Wichtige Inhalte des Abschnitts

Aus der gemeindlichen Haushaltswirtschaft heraus besteht ein allgemeiner Bedarf, auch noch in künftigen Haushaltsjahren zu Kenntnissen über haushaltswirtschaftliche Vorgänge und Ereignisse aus der Vergangenheit zu kommen. Das Handeln der Gemeinde soll daher im Zeitablauf transparent und nachvollziehbar bleiben, damit der Nachweis der stetigen Aufgabenerfüllung geführt werden kann. Im neunten Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung werden deshalb besondere Regelungen zur Aufbewahrung von gemeindlichen Geschäftsunterlagen getroffen, die aus der jahresbezogenen gemeindlichen Haushaltswirtschaft entstehen.

In diesem Zusammenhang enthält der Abschnitt einerseits Vorschriften über die sachlich gebotenen Aufbewahrungsfristen. Diese Vorgaben sind dabei in Abhängigkeit von der Bedeutung der Geschäftsunterlagen der Gemeinde bestimmt worden. Andererseits enthält der Abschnitt auch Vorschriften über die Formen der Archivierung der gemeindlichen Unterlagen, die abhängig davon sind, ob die Gemeinde eine Aufbewahrung in Papierform oder in elektronischer Form vornimmt.

Mit einer besonderen Vorschrift wird zusätzlich klargestellt, dass die Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung auch auf die besonderen Vermögensteile der Gemeinde Anwendung finden, z.B. auf Sondervermögen oder Treuhandvermögen. Über diese Vermögen kann die Gemeinde ggf. nur eingeschränkt verfügen. Die Gemeinde hat aber auch diese Vermögen ordnungsgemäß zu verwalten bzw. zu bewirtschaften. Den Ausgangspunkt dafür bildet der neunte Teil der Gemeindeordnung, in dem besondere Regelungen über das vom freien Gemeindevermögen zu separierende gemeindliche Vermögen, das als „Sondervermögen“ bezeichnet wird und bei der Gemeinde in vielfältigen Formen vorhanden sein kann.

Der Charakter eines gemeindlichen Sondervermögens wird dadurch bestimmt, dass es sich um Vermögen der Gemeinde handelt, das für die Erfüllung bestimmter Zwecke vom Haushalt der Gemeinde abgesondert worden ist. Vielfach ist solches Vermögen auch von einem Dritten an die Gemeinde für einen bestimmten Zweck übereignet worden oder durch sonstige Rechtsakte unter einer Zweckbindung auf die Gemeinde übergegangen. Die einzelnen in § 97 GO NRW benannten Gruppen von gemeindlichem Sondervermögen sind dabei haushaltsmäßig unterschiedlich zu behandeln. Daraus folgt, dass gemeindliche Sondervermögen nur bedingt in den Haushalt der Gemeinde einbezogen werden. Die Abbildung des Ressourcenverbrauchs bei den Sondervermögen der Gemeinde erfordert, auch bei diesem gemeindlichen Vermögen die haushaltswirtschaftlichen Vorschriften der Gemeinde anzuwenden.

#### 2. Die Schlussvorschriften

##### 2.1 Die Gesamtübersicht über die Vorschriften

Der neunte Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung enthält zu besonderen Sachverhalten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gesonderte Vorschriften. Diese Bestimmungen beruhen auf der Ermächtigungsgrundlage des § 133 Absatz 1 GO NRW. Durch diese Vorschrift wird das Innenministerium ermächtigt, zur Durchführung der Gemeindeordnung in einer Rechtsverordnung die notwendigen haushaltswirtschaftlichen Regelungen im Einvernehmen mit dem Finanzministerium zu treffen, z. B. zur zeitlichen Aufbewahrung von Büchern, Belegen und sonstigen Unterlagen. Das Zusammenwirken zielt auch auf die Anwendung der Vorschriften über die gemeindliche Haushaltswirtschaft bei den Sondervermögen der Gemeinde ab. Auf dieser Grundlage sind die folgenden Vorschriften erarbeitet worden (vgl. Abbildung).

Die Vorschriften im 9. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung	
Neunter Abschnitt Schlussvorschriften	§ 58 Aufbewahrung von Unterlagen, Aufbewahrungsfristen § 59 Sondervermögen, Treuhandvermögen

Abbildung 727 „Die Vorschriften im 9. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung“

## 2.2 Die Vorschriften im Einzelnen

Der neunte Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung enthält folgende Schlussvorschriften:

- § 58 Aufbewahrung von Unterlagen, Aufbewahrungsfristen

Die Aufbewahrung der gemeindlichen Unterlagen gewährleistet ein rechtsstaatliches Handeln und schafft Transparenz und Nachvollziehbarkeit bei abgeschlossenen Verwaltungsvorgängen sowie über die Entwicklung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde im Zeitablauf. Auch wird durch die Aufbewahrung erst eine historische Aufarbeitung bzw. eine Geschichte der Gemeinde möglich. Es bedarf daher vor Ort eines effektiven und wirtschaftlichen Umgangs mit dem Schriftgut der gemeindlichen Verwaltung.

Die Gemeinde soll daher für die notwendigen organisatorischen und technischen Voraussetzungen, z.B. zur Sicherung der Authentizität und der Benutzbarkeit, Sorge zu tragen. So ist schon bei der Konzeption der Aufbewahrung eine Bewertung vorzunehmen, welche Unterlagen dauerhaft oder auf Zeit aufzubewahren sind und welche Verfahren dafür in Betracht kommen, damit die Verwaltungsunterlagen auch in Zukunft wieder auffindbar und nutzbar sind. Es ist daher eine Archivierungsstrategie festzulegen, in der auch die Zugriffsrechte nach dem Status des Schriftgutes festzulegen sind.

- § 59 Sondervermögen, Treuhandvermögen

Die Gemeindehaushaltsverordnung findet auf die Sondervermögen „Gemeindegliederungsvermögen“ und die „rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen“ Anwendung, denn diese unterliegen nach § 97 Absatz 2 GO NRW den haushaltsrechtlichen Vorschriften und sind im Haushaltsplan der Gemeinde gesondert nachzuweisen. Diese Vorgaben gelten auch für Sondervermögen der Gemeinde in Form von „rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen“. Für die zuletzt benannten Sondervermögen können nach § 97 Absatz 4 GO NRW jedoch besondere Haushaltspläne aufgestellt und Sonderrechnungen geführt werden, wenn dafür ein örtlicher Bedarf besteht.

EEEEEEEEEEEE

**§ 58**

**Aufbewahrung von Unterlagen, Aufbewahrungsfristen**

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

(2) <sup>1</sup>Die Jahresabschlüsse und die Eröffnungsbilanz sind dauernd aufzubewahren. <sup>2</sup>Die Bücher sind zehn Jahre, die Belege und die sonstigen Unterlagen sechs Jahre aufzubewahren. <sup>3</sup>Die Fristen beginnen am 1. Januar des der Beschlussfassung des Rates über die Feststellung des Jahresabschlusses folgenden Haushaltsjahres.

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

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

**Erläuterungen zu § 58:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Aufbewahrung der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen**

**1.1 Die Gewährleistung des Verfügbarhaltens**

Mit dem Ablauf des Haushaltsjahres ist die Aufgabe der gemeindlichen Finanzbuchhaltung noch nicht abgeschlossen. Die Finanzbuchhaltung muss für den Jahresabschluss und Gesamtabschluss der Gemeinde die erforderlichen Angaben und Unterlagen liefern. Sie muss Auskünfte über das Vermögen und die Schulden der Gemeinde sowie über die Abwicklung von gemeindlichen Forderungen und Verbindlichkeiten geben. Die Geschäftsunterlagen der Gemeinde und weitere Informationen aus der Haushaltswirtschaft der Gemeinde müssen zudem für die örtliche und die überörtliche Prüfung zur Verfügung gestellt werden.

Das Verfügbarhalten der gemeindlichen Geschäftsunterlagen muss außerdem noch über mehrere Jahre nach Ablauf des betreffenden Haushaltsjahres von der Gemeinde gewährleistet werden. Sie muss deshalb die erforderlichen technischen und organisatorischen Maßnahmen treffen, um die Verfügbarkeit, Integrität und Authentizität der gemeindlichen Geschäftsdaten in dieser Zeit zu sichern. Die einschlägigen Bestimmungen über den Datenschutz und die Datensicherheit dürfen dabei nicht außer Betracht bleiben. Die Gemeinde hat daher dafür Sorge zu tragen, dass die gemeindlichen Geschäftsunterlagen an einem geeigneten Ort aufbewahrt und bei Bedarf verfügbar gemacht werden können. Der Ort der Aufbewahrung ist dabei von der Gemeinde in eigener Verantwortung festzulegen.

Die Aufbewahrungspflicht von gemeindlichen Geschäftsunterlagen entsteht grundsätzlich aus den örtlichen haushaltswirtschaftlichen Bedürfnissen, aus fachlicher Sicht bzw. der gemeindlichen Aufgabenerfüllung sowie aus der politischen Bedeutung, wobei sich die Anlässe und Bedürfnisse auch überschneiden können. Sie dient u.a. der Sicherung und des Nachweises einer ordnungsgemäßen gemeindlichen Haushaltsführung der Gemeinde, z. B. im Rahmen der von den Ratsmitgliedern zu treffenden Entscheidung über die Entlastung des Bürgermeisters, bezogen auf das jeweils abgelaufene Haushaltsjahr (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 4 GO NRW).

## **1.2 Besondere Aufbewahrungsvorschriften**

Für die Aufbewahrung der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde sind einige landesweit geltende Vorschriften erlassen worden, mit denen die Aufbewahrung von Büchern und Belegen sowie sonstigen Unterlagen der Gemeinde, die mit den gemeindlichen Geschäftsvorfällen und dem haushaltswirtschaftlichen Geschehen bei der Gemeinde in Verbindung stehen, näher bestimmt werden. Dazu werden auch im Einzelnen die Fristen für die Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen der Gemeinde bestimmt.

Diese Vorschriften ersetzen aber nicht andere von der Gemeinde zu beachtende Vorschriften über die Aufbewahrung besonderer gemeindlicher Unterlagen. So können in speziellen Rechtsvorschriften besondere Aufbewahrungsvorgaben oder Aufbewahrungspflichten für die gemeindlichen Geschäftsunterlagen enthalten sein, z. B. in der Abgabenordnung für die gemeindliche Steuererhebung. Aber auch in Vorschriften über die Aufbewahrung personenbezogener Daten oder in Vorschriften über die Bewirtschaftung staatlicher Mittel nach den Haushaltsvorschriften des Landes oder des Bundes können besondere Vorgaben enthalten sein.

In diesem Rahmen ist zu beachten, dass die haushaltsrechtlichen Vorschriften keinen Hinweis darauf enthalten, dass von der Gemeinde freiwillig erstellte Aufzeichnungen auch der gesetzlichen Aufbewahrungspflicht unterliegen. Grundsätzlich gilt in diesem Zusammenhang, dass die haushaltswirtschaftliche Aufbewahrungspflicht der Gemeinde von ihrem Sinn und Zweck her der Aufzeichnungspflicht über die gemeindliche Haushaltswirtschaft folgt. Daraus folgt z. B., dass die freiwillig erstellten Aufzeichnungen der Gemeinde dann nicht prüfungsrelevant sind, wenn sie nicht dem gemeindlichen Jahresabschluss und/oder dem gemeindlichen Gesamtabschluss zugrunde zu legen sind.

## **1.3 Die Zwecke des Verfügbarhaltens**

Die gesetzliche Pflicht zur Aufbewahrung der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen soll ein rechtsstaatliches Handeln der Gemeinde gewährleisten und die notwendige Transparenz und Nachvollziehbarkeit bei abgeschlossenen Verwaltungsvorgängen sowie über die Entwicklung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde im Zeitablauf schaffen. Außerdem wird durch die Aufbewahrung erst eine historische Aufarbeitung bzw. eine Geschichte der Gemeinde möglich. Es kann die Gemeinde z. B. ermöglichen, dass im Schulunterricht geeignetes Material aus ihren Akten und Archiven für Unterrichtszwecke genutzt wird, damit eine Anknüpfung an die örtliche Geschichte hergestellt werden kann. Dabei dürfen jedoch schutzwürdige Belange Dritter nicht beeinträchtigt werden.

Im Rahmen der Aufbewahrung von gemeindlichen Unterlagen müssen auch die Berechtigungen der Beschäftigten zur Unterschriftsleistung während der Dauer der maßgeblichen Aufbewahrungsfristen aufbewahrt und nachprüfbar bleiben, wenn die Gemeinden es im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zugelassen hat, den Handschriftzug eines Beschäftigten durch elektronische Signaturen zu ersetzen. Die getroffene Vorschrift dient somit der Nachvollziehbarkeit und Prüfbarkeit sowie der Datensicherheit beim haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinde. Insgesamt gesehen bedarf es vor Ort eines effektiven und wirtschaftlichen Umgangs der gemeindlichen Verwaltung mit dem Schriftgut der Gemeinde.

## **1.4 Aufbewahrung und Rückstellungsbildung**

Für die Gemeinde entsteht aber aus ihrer haushaltsrechtlichen Pflicht zur Aufbewahrung der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen i.d.R. keine Notwendigkeit zu einer Rückstellungsbildung für eigene Aufwendungen im betreffenden Jahresabschluss. Eine solche Aufwandsrückstellung würde eine Passivierungshilfe im Sinne einer Periodenabgrenzung, jedoch nur eine Verpflichtung gegen sich selbst darstellen. Im Rahmen der Bestimmung der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 58 GemHVO NRW**

verschiedenen Fallgestaltungen, für die künftige Ausgaben als Rückstellungen passiviert werden dürfen, ohne dass eine Verpflichtung gegenüber einem fremden Dritten (Außenverpflichtung der Gemeinde) besteht, wurde der gemeindliche Sachverhalt der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen der Gemeinde nicht einbezogen (vgl. § 36 GemHVO NRW).

Die abschließende Aufzählung der zulässigen Rückstellungsarten in dieser Vorschrift lässt daher keine Rückstellungsbildung für die Aufbewahrung von gemeindlichen Geschäftsunterlagen als Verpflichtung gegen sich selbst zu. Die dafür entstehenden Aufwendungen sind von der Gemeinde jahresbezogen dem entsprechenden Haushaltsjahr zuzuordnen, auch wenn die gemeindlichen Geschäftsunterlagen aus Vorjahren stammen. Eine solche Handhabung kann als sachgerecht bewertet werden, weil viele gemeindliche Geschäftsunterlagen unbefristet, ggf. mehrere hundert Jahre, aufzubewahren sind und deshalb eine solche Verpflichtung nicht ausreichend quantifizierbar ist.

In Ausnahmefällen jedoch, in denen die Aufbewahrung der gemeindlichen Geschäftsunterlagen vor Ort ganz oder teilweise einem Dritten übertragen wurde und dadurch eine künftige Verpflichtung (Schuld) der Gemeinde gegenüber diesem Dritten (Außenverpflichtung) besteht, ist der Ansatz einer Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen in der gemeindlichen Bilanz als zulässig anzusehen. Die Bemessung der Rückstellung muss unter Berücksichtigung des von der Gemeinde erteilten Auftrags i.d.R. den Zeitraum umfassen, der den vorgegebenen Aufbewahrungsfristen für die jeweiligen gemeindlichen Geschäftsunterlagen und den dafür erforderlichen Aufwendungen entspricht. Dabei ist zu berücksichtigen, dass keine Unterlagen mehr in die Bemessung einer solchen Rückstellung einbezogen werden dürfen, die nach den entsprechenden Vorschriften nicht mehr aufzubewahren sind, aber weiterhin auf freiwilliger Basis verfügbar gehalten werden.

### **1.5 Aufbewahrung und Gesamtabchluss**

Die Aufbewahrungspflicht nach dieser Vorschrift betrifft insgesamt die gemeindliche Haushaltswirtschaft und damit nicht nur die Unterlagen zum gemeindlichen Jahresabschluss. Die Gemeinde hat auch die Unterlagen zum Gesamtabchluss der Gemeinde entsprechend der Vorschrift aufzubewahren bzw. verfügbar zu halten. Sie kann sich dabei auch ihrer Betriebe bedienen, insbesondere dann, wenn diese die Unterlagen für den gemeindlichen Gesamtabchluss selbst erstellt haben, z. B. die Überleitung ihres Einzelabschlusses in die Gemeindebilanz II selbst vorgenommen haben.

Die Gesamtverantwortung für die Gesamtabchlussunterlagen bleibt auch in diesen Fällen gleichwohl bei der Gemeinde. Sie muss deshalb dafür Sorge tragen, dass gemeindliche Betriebe, die Gesamtabchlussunterlagen aufbewahren, die Bestimmungen dieser haushaltsrechtlichen Vorschrift beachten. Ggf. sind auch in besonderen Fällen die betrieblichen Gesamtabchlussunterlagen von der Gemeinde zu übernehmen, z. B. wenn ein gemeindlicher Betrieb aus dem Konsolidierungskreis ausscheidet.

### **1.6 Das Recht auf Akteneinsicht**

In gemeindlichen Verwaltungsverfahren und bei sonstigem haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinde besteht für die am Verfahren Beteiligten bzw. die Betroffenen vielfach ein Akteneinsichtsrecht (vgl. § 29 VwVfG NRW). Außerdem kann ein Akteneinsichtsrecht aufgrund des Informationsfreiheitsgesetzes bestehen (vgl. § 4 IFG NRW). In solchen Fällen muss die Gemeinde eine Akteneinsicht gewähren, unabhängig davon, ob die gemeindlichen Geschäftsunterlagen in Papierform oder in elektronischer Form aufbewahrt werden.

Die Gemeinde kann daher die Akteneinsicht durch die Herstellung eines Aktenauszeuges gewähren. Sie kann bei einer Aufbewahrung ihrer Geschäftsunterlagen in elektronischer Form auch elektronische Dokumente übermitteln oder eine Wiedergabe auf einem Bildschirm vornehmen. Bei der Wiedergabe elektronischer Daten und deren

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 58 GemHVO NRW**

Zurverfügungstellung müssen von der Gemeinde deren Integrität und Authentizität sichergestellt und die datenschutzrechtlichen Bestimmungen eingehalten werden. Über die Art und Weise der Akteneinsicht hat dabei die Gemeinde unter Beachtung der rechtlichen Bestimmungen eigenverantwortlich zu entscheiden, z. B. bei elektronischen Dokumenten per Email oder Datenträger.

## **2. Die Konzeption der geordneten Aufbewahrung**

### **2.1 Die Zwecke der geordneten Aufbewahrung**

Der Umgang mit dem nicht mehr benötigten, aber aufzubewahrenden gemeindlichen Schriftgut erfordert von der Gemeinde, die notwendigen organisatorischen und technischen Voraussetzungen, z. B. zur Sicherung der Authentizität und der Benutzbarkeit, zu treffen und für deren Erhalt im festgesetzten zeitlichen Umfang Sorge zu tragen. Diese Sachlage erfordert von der Gemeinde, bereits bei der Konzeption der Aufbewahrung der gemeindlichen Unterlagen eine Bewertung vorzunehmen, welche Unterlagen dauerhaft und welche befristet Zeit aufzubewahren sind.

Von der Gemeinde muss festgelegt werden, welche Verfahren für die Aufbewahrung ihrer Geschäftsunterlagen in Betracht kommen, damit die Verwaltungsunterlagen auch in Zukunft wieder auffindbar und nutzbar sind. Es ist daher von der Gemeinde eine Archivierungsstrategie festzulegen, in der auch die Zugriffsrechte der Beschäftigten auf das Archivgut nach dem Status des Schriftgutes festzulegen sind. Bei der Konzeption der Aufbewahrung von gemeindlichen Geschäftsunterlagen ist bereits von der Gemeinde eine Bewertung vorzunehmen, welche Unterlagen dauerhaft oder auf Zeit aufzubewahren sind und welche Verfahren dafür in Betracht kommen, damit die Verwaltungsunterlagen auch in Zukunft wieder auffindbar und nutzbar sind.

Es ist einerseits zu beachten, dass die Aufbewahrungsfristen sowohl für gemeindliche Unterlagen in Papierform als auch für von der Gemeinde elektronisch erstellte Dokumente gelten. Andererseits gilt, dass zwar gemeindliche Geschäftsunterlagen in Papierform auf Datenträger oder Bildträger übernommen werden dürfen, jedoch dürfen elektronisch errichtete Unterlagen nicht in ausgedruckter Form (Papierform) aufbewahrt werden. Es ist daher von der Gemeinde eine Archivierungsstrategie festzulegen, in der auch die Zugriffsrechte nach dem Status des Schriftgutes festzulegen sind.

### **2.2 Die Aufbewahrung nach anderen Vorschriften**

Für die Aufbewahrung von haushaltswirtschaftlichen Unterlagen bestehen neben den haushaltsrechtlich bestimmten Aufbewahrungsfristen auch noch in anderen Vorschriften Vorgaben über eine aufgabenbezogene Aufbewahrung von Belegen aus gemeindlichen Geschäftsvorfällen. Aber auch aus Verträgen der Gemeinde oder aus besonderen örtlichen Maßnahmen sowie aus gemeindlichen Finanzierungsvorgängen können sich gesonderte Aufbewahrungsfristen für die Gemeinde ergeben, z. B. bei Zuwendungen, die das Land der Gemeinde gewährt hat. In solchen Fällen besteht oftmals ein finanzwirksamer Bezug zu mehreren Haushaltsjahren und nicht nur zu einem einzigen Haushaltsjahr, sodass auch in örtlichen Einzelfällen eine längere Aufbewahrungsfrist für gemeindliche Geschäftsunterlagen in Betracht kommen muss oder vom Zuwendungsgeber bestimmt worden ist.

In diesem Zusammenhang sind auch die steuerrechtlichen Regelungen sind zu berücksichtigen, soweit die Gemeinde als Steuerpflichtiger gilt. Nach § 146 Absatz 2 Satz 1 AO sind in diesen Fällen die Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen im Geltungsbereich dieses Gesetzes zu führen und aufzubewahren. Andererseits kann die zuständige Finanzbehörde auf schriftlichen Antrag des Steuerpflichtigen bewilligen, dass elektronische Bücher und sonstige erforderliche elektronische Aufzeichnungen in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union geführt und aufbewahrt werden, soweit ein Zugriff der Finanzverwaltung auf elektronische Bücher und sonstige erforderliche elektronische Aufzeichnungen gewährleistet ist (vgl. § 146 Absatz 2a AO).

### **2.3 Die Archivierung der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen**

Bei der Aufbewahrung von haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde muss darauf geachtet werden, ob gemeindliche Unterlagen archivwürdig und daher für Wissenschaft oder Forschung, für Gesetzgebung, Regierung, Verwaltung oder Rechtsprechung oder zur Sicherung berechtigter Belange Betroffener oder Dritter von bleibendem Wert sind. Es ist daher zu beurteilen, ob gemeindliche Unterlagen aufgrund ihres politischen, sozialen und kulturellen sowie rechtlichen oder wirtschaftlichen Wertes als Quelle für die Erforschung der Geschichte oder der Rechtswahrung dienen und deshalb dauernd aufzubewahren sind, z. B. Urkunden, Karten, Siegel u.a.

Die Archivierung schließt dann die Sicherung, Erhaltung, Auswertung und Bereitstellung des aufzubewahrenden Archivgutes zur Benutzung ein. In diesem Zusammenhang sind deshalb auch die Vorschriften über das Archivgut der Gemeinde zu beachten (vgl. § 10 ArchivG NRW). Das gemeindliche Archivgut fällt jedoch nicht durch die Vorschriften über den Denkmalschutz (vgl. § 2 Absatz 6 DSchG NRW). Die Gemeinde hat danach für ihr Archivgut in eigener Zuständigkeit Sorge zu tragen, indem sie es insbesondere verwahren, erhalten, erschließen und nutzbar machen.

Die Gemeinde soll diese Aufgabe durch die Errichtung und Unterhaltung eigener Archive oder die Unterhaltung einer für Archivierungszwecke geschaffenen Gemeinschaftseinrichtung oder die Übergabe zur Verwahrung ihres Archivguts in einem anderen öffentlichen Archiv erfüllen. Sofern die Gemeinde eigene Archive errichtet, müssen diese den archivfachlichen Anforderungen im Sinne des Archivgesetzes genügen. Die Gemeinde entscheidet dabei auch über die Einschränkung oder Versagung der Nutzung dieses Archivs sowie über den Erlass einer Benutzungsordnung in eigener Zuständigkeit.

### **3. Die Errichtung von Geschäftsunterlagen in elektronischer Form**

Durch die Gemeinde ist im Rahmen der Vorschrift des § 31 GemHVO zu bestimmen, wann ihre Geschäftsunterlagen in Papierform in eine digitale Form umgewandelt werden dürfen. Dazu bietet sich eine Richtlinie an, in der die örtlichen Tatbestände zu regeln wären. Nachfolgend werden dazu einige Regelungssachverhalte beispielhaft aufgeführt (vgl. Abbildung).

<b>Regelungssachverhalte für die Errichtung von Unterlagen in elektronischer Form</b>
- Welche gemeindlichen Unterlagen können in elektronischer Form errichtet werden?
- In welcher Form sind diese gemeindlichen Unterlagen aufzubewahren (Belegordnung)
- Behandlung und Bearbeitung der Belegdokumente sowie von Sonder- und Spezialdokumenten.
- Sicherheitsvorkehrungen
- Zeitpunkt der Errichtung elektronischer Unterlagen.
- Festlegung von Identifikations- und Verknüpfungsmerkmalen.
- Protokollierung, Überwachung und Kontrollen sowie die Archivierung.

<b>Regelungssachverhalte für die Errichtung von Unterlagen in elektronischer Form</b>
- Beteiligung der örtlichen Rechnungsprüfung

*Abbildung 728 „Regelungssachverhalte für die Errichtung von Unterlagen in elektronischer Form“*

Die Gemeinde hat bei der Errichtung von Geschäftsunterlagen in elektronischer Form aus Sicherheitsgründen sowie für Auskunfts- und Prüfungszwecke sicherzustellen, dass solche haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde innerhalb der verbindlichen Aufbewahrungsfristen in unveränderter Form verfügbar sind, lesbar gemacht werden können und in dieser Zeit nicht gelöscht oder vernichtet werden. Sofern diese Sachlage durch die Gemeinde unter der Beachtung der GoB sichergestellt ist, kann eine zusätzliche Aufbewahrung der betreffenden gemeindlichen Geschäftsunterlagen in Papierform insoweit als entbehrlich angesehen werden.

In diesem Zusammenhang muss jedoch von der Gemeinde sichergestellt werden, dass durch die Übernahme von haushaltswirtschaftlichen Unterlagen in Papierform auf elektronische Datenträger oder Bildträger der Wert und die Aussagekraft der übertragenen oder errichteten Unterlagen nicht beeinträchtigt wird und ein Ausdruck inhaltlich und bildlich mit der Wiedergabe des elektronischen Dokuments auf dem Bildschirm übereinstimmt. Eine Vernichtung der Geschäftsunterlagen in Papierform sollte daher erst erfolgen, wenn der betreffende Geschäftsvorfall bei der Gemeinde vollständig abgewickelt worden ist.

#### **4. Die Aufbewahrung der Dokumentationen von automatisierten Verfahren**

##### **4.1 Allgemeine Zwecke**

Bei der haushaltswirtschaftlichen Buchführung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung finden neben den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) auch die Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS) Anwendung, unabhängig davon, ob die Finanzbuchhaltung von der Gemeinde zentral oder dezentral organisiert wurde. Deshalb werden die Gemeinden durch die Vorschrift des § 27 Absatz 5 Nummer 9 GemHVO NRW verpflichtet, bei der gemeindlichen Buchführung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung (DV-Buchführung) besondere Anforderungen zu erfüllen.

Die Gemeinden sollen sicherstellen, dass die gemeindlichen Geschäftsunterlagen, die für den Nachweis der richtigen und vollständigen Ermittlung der Ansprüche oder Zahlungsverpflichtungen sowie für die ordnungsgemäße Abwicklung der Buchführung und des Zahlungsverkehrs erforderlich sind, unter Berücksichtigung des § 58 GemHVO NRW bis zum Ablauf der Aufbewahrungsfrist verfügbar bleiben. Zu den gemeindlichen Geschäftsunterlagen gehören auch ein Verzeichnis über den Aufbau der Datensätze und die Dokumentation der in der DV-Buchhaltung eingesetzten Programme und Verfahren.

##### **4.2 Die Aufbewahrungsfristen**

Aus Sicherheitsgründen sowie für Auskunfts- und Prüfungszwecke muss nicht nur sichergestellt sein, dass die elektronisch geführten haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde innerhalb der verbindlichen Aufbewahrungsfristen in unveränderter Form lesbar gemacht werden können, sondern dass auch die Dokumentationen sowie die Programme und Programmdokumentationen, sofern sie für die Lesbarkeit der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen in dieser Zeit benötigt werden, aufbewahrt werden.

Die Dokumentationen sowie die Programme und Programmdokumentationen unterliegen daher, abhängig von den mit ihnen erstellten haushaltswirtschaftlichen Unterlagen, den in Absatz 2 bestimmten Aufbewahrungsfristen. Sie sind deshalb entweder dauernd, zehn Jahre oder sechs Jahre aufzubewahren. Abweichend von der Festle-

gung über den Beginn der Aufbewahrungsfristen in Absatz 2 der Vorschrift beginnen die Fristen für die Dokumentationen sowie die Programme und Programmdokumentationen jedoch mit Ablauf des Haushaltsjahres, in dem die Gemeinde das automatisierte Verfahren letztmalig für die Erstellung der entsprechenden Unterlagen eingesetzt hat.

#### **4.3 Die Richtlinie „Vertrauenswürdige elektronische Langzeitspeicherung“**

Das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik hat die „Technische Richtlinie 03125: Vertrauenswürdige elektronische Langzeitspeicherung“ herausgegeben, weil durch die immer schneller fortschreitende „Virtualisierung“ von Vorgängen und Dokumenten in die elektronische Form sich neue Herausforderungen ergeben. Dabei steht auch die Gemeinde vor der Aufgabe, für immer mehr elektronisch erzeugte, verarbeitete und gespeicherte Dokumente und Daten auch in ferner Zukunft die Lesbarkeit, Verfügbarkeit sowie Integrität und Authentizität gewährleisten zu müssen.

Es sind dabei nicht nur die Anforderungen von Datenschutz und Datensicherheit, sondern auch die fortschreitende technische Innovation zu berücksichtigen. Mit der Richtlinie soll daher ein Leitfaden zur Verfügung gestellt werden, der beschreibt, wie elektronisch signierte Daten und Dokumente über lange Zeiträume, also z. B. bis zum Ende der Aufbewahrungsfristen nach dieser Vorschrift, im Sinne eines rechtswirksamen Beweiserhalts vertrauenswürdig gespeichert werden können.

Die Richtlinie hat empfehlenden Charakter für die Gemeinde, denn in nahezu allen öffentlichen Bereichen gewinnt der Bedarf an rechtswirksamer Beweiserhaltung zunehmend an Bedeutung. Sie beschreibt daher einen differenzierten Katalog von Anforderungen im Hinblick auf alle Elemente und Bereiche, in denen ein Gestaltungsbedarf besteht, um wirkungsvolle, zukunftssichere und wirtschaftliche technische Szenarien für eine vertrauenswürdige Langzeitarchivierung elektronisch signierter Dokumente und Daten aufzubauen. Die Gemeinde kann auf dieser Basis prüfen und entscheiden, um zu eigenen geeigneten Lösungsmöglichkeiten zu kommen, denn die Richtlinie soll Orientierung und Hilfestellung geben, um den vielfältigen Anforderungen hinsichtlich Verfügbarkeit und Lesbarkeit, Integrität und Authentizität, Datensicherheit und Datenschutz von elektronischen Daten aller Art über lange Aufbewahrungszeiträume hinweg zu genügen.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Verpflichtung zur Aufbewahrung der Unterlagen):**

#### **1.1 Inhalte der Aufbewahrungspflicht**

Die Verpflichtung der Gemeinde, ihre Eröffnungsbilanz, ihre Jahresabschlüsse, die Bücher, die Unterlagen über die Inventur, die ergangenen Anweisungen und Organisationsregelungen, die Buchungsbelege sowie die Unterlagen über den Zahlungsverkehr aufzubewahren, ist ein wesentlicher Bestandteil einer ordnungsmäßigen Finanzbuchhaltung und hat unter Beachtung der GoB zu erfolgen. Dabei ist unter dem in der Vorschrift verwendeten Begriff „Jahresabschlüsse“ nicht nur der auf das Haushaltsjahr bezogene Jahresabschluss (vgl. § 95 GO NRW) zu verstehen, sondern auch der von der Gemeinde jährlich aufzustellende Gesamtabschluss (vgl. § 116 GO NRW).

Zu den aufzubewahrenden Unterlagen der Gemeinde gehören auch sonstige gemeindliche Regelungen und Arbeitshilfen, die zum Verständnis der aufzubewahrenden Unterlagen notwendig sind, z. B. Unterlagen über die in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde genutzten DV-Buchhaltungsverfahren. Auch von der Gemeinde selbst erstellte Aufzeichnungen können aufbewahrungspflichtig sein, wenn durch diese eine Verbindung zwischen den Geschäftsvorfällen und den aufzubewahrenden Unterlagen besteht oder hergestellt werden kann. Ebenso sind

Unterlagen aus der Prüfungstätigkeit der örtlichen Prüfung (Rechnungsprüfungsausschuss und örtliche Rechnungsprüfung) aufzubewahren.

## **1.2 Zwecke der Aufbewahrung der Unterlagen**

Die Aufbewahrung der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde dient dem Zweck, diese geschäftlichen Unterlagen der Gemeinde jederzeit für Nachweis- und Kontrollzwecke verfügbar zu haben und eine Einsichtnahme und Nachprüfung zu ermöglichen. Nur dann lässt sich das gemeindliche Verwaltungshandeln und das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde sowie das Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zu einem bestimmten Stichtag noch zu einem späteren Zeitpunkt nachvollziehen bzw. prüfen. Eine lückenlose Dokumentation mit entsprechender Aufbewahrung ist zudem sehr hilfreich, um in späteren Zeiten, insbesondere bei aus unterschiedlichen Gründen notwendig gewordenen Berichtigungen bzw. Veränderungen das Bild über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde als Bild über die gemeindliche Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage zutreffend (wieder) herstellen zu können.

Die ordnungsmäßige Aufbewahrung von haushaltswirtschaftlichen Unterlagen oder von sonstigen Geschäftsunterlagen der Gemeinde soll daher sicherstellen, dass die Informationen für die Dauer der Aufbewahrungszeit erhalten bleiben, die Informationen so geschützt werden, dass ein unbefugter Zugriff unterbleibt und die Informationen geordnet abgelegt werden. Um diese gemeindlichen Aufgaben erfüllen zu können, muss die Gemeinde bei der Sicherung ihrer Daten die Stabilität und Nutzbarkeit der verwendeten Speichermedien berücksichtigen.

## **1.3 Elektronische Aufbewahrung statt Papierform**

### **1.3.1 Vorgaben an die elektronische Aufbewahrung**

Bei der Buchführung der Gemeinde mithilfe automatisierter Datenverarbeitung werden neben den haushaltswirtschaftlichen Unterlagen, die der Gemeinde elektronisch zugegangen sind, auch eine Vielzahl von Geschäftsunterlagen verarbeitet, die der Gemeinde in Papierform, z. B. in Form von Rechnungen, zugegangen sind. Alle diese Unterlagen für den gemeindlichen Geschäftsverkehr müssen für den Nachweis der richtigen und vollständigen Ermittlung der Ansprüche der Gemeinde oder ihrer Zahlungsverpflichtungen sowie für die ordnungsgemäße Abwicklung der Buchführung und des Zahlungsverkehrs bis zum Ablauf der dafür festgesetzten Aufbewahrungsfrist zur Einsichtnahme durch Dritte verfügbar bleiben.

Die Verpflichtung zur Aufbewahrung der gemeindlichen Unterlagen beinhaltet jedoch nicht das Vorhalten einer bestimmten Speichertechnik, denn der Gesetzgeber hat nur generelle Anforderungen an die Aufbewahrung der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde festgelegt und die Verantwortung für die örtliche Aufbewahrung der Gemeinde überlassen. Die Gemeinde muss daher ihre Geschäftsunterlagen nicht zwingend in der Form aufbewahren, in der ihr die Unterlagen zugegangen sind. Für die Speicherung aufbewahrungspflichtiger gemeindlicher Unterlagen sind vielmehr grundsätzlich alle Medien zulässig, auf denen gemeindliche Daten dokumentarisch festgehalten werden können, jedoch mit der Einschränkung, dass elektronische Dokumente nicht in Papierform aufbewahrt werden sollen.

### **1.3.2 Anforderungen an die Übertragung**

Die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen und Dokumenten der Gemeinde können grundsätzlich zu ihrer Archivierung auf Speichermedien übertragen werden. Dabei sind verschiedene Formen möglich. Eine Übertragung einer gemeindlichen Geschäftsunterlage kann von der Papierform auf Bild- oder Datenträger als Speichermedien, zwischen zwei gleichen Speichermedien und zwischen unterschiedlichen Speichermedien erfolgen. Welche Form

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 58 GemHVO NRW**

der Übertragung örtlich gewählt wird, ist auch von den aufzubewahrenden Unterlagen abhängig. Einige gemeindliche Unterlagen sind als Dokumente mit Beweiskraft zu behandeln, z. B. der gemeindliche Jahresabschluss. Sie sind deshalb nicht übertragungsfähig und müssen wie andere haushaltswirtschaftliche Unterlagen in ihrer Originalform aufbewahrt werden.

Für die Übertragung der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde auf Speichermedien ist zu beachten, dass wie bereits bei der gemeindlichen Buchführung keine Eintragung oder eine Aufzeichnung in den Büchern verändert werden darf, sodass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Auch dürfen keine Veränderungen vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind. Die Speichermedien sollten von der Gemeinde ausgewählt werden, die ein direktes Überschreiben von Daten und verändern archivierter Unterlagen nicht unterstützen. So sollten z. B. Datenträger genutzt werden, die nur einmal beschreibbar sind, denn bei mehrfach beschreibbaren Datenträgern bedarf es Zusatzmaßnahmen, um Manipulationen der archivierten Unterlagen auszuschließen.

Bei der Übertragung der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde auf Speichermedien ist zudem eine Überprüfung der Vollständigkeit der Übertragung vorzunehmen. Auch kann es erforderlich werden, vor einer Übertragung von gemeindlichen Geschäftsunterlagen eine Aufbereitung dieser Unterlage vornehmen zu müssen, z. B. beim Scannen. Bei einer solchen Übertragung von gemeindlichen Dokumenten muss ggf. die Farbe auf dem Original gekennzeichnet werden, wenn diese von besonderer Bedeutung ist und nicht farblich gescannt wird. Ein Zusammenhang muss auch an Seiten einer Unterlage hergestellt werden, wenn diese als doppelseitige Geschäftsunterlage vorliegt. Bei Anhängen zu den gemeindlichen Geschäftsunterlagen muss sichergestellt werden, dass der Zusammenhang erhalten bleibt. Insgesamt muss bei den gescannten Unterlagen gesichert werden, dass sie eindeutig der Gemeinde zugeordnet werden können.

**1.3.3 Die Beachtung von Mikrofilm-Grundsätzen**

Die Gemeinde hat im Rahmen der Vorschrift des § 31 GemHVO zu bestimmen, wann gemeindliche Geschäftsunterlagen in Papierform für die Aufbewahrung auf Bildträger übertragen werden dürfen. Sie sollen sicherstellen, dass die Mikrofilmaufnahmen bei ihrer Wiedergabe mit den Originalen übereinstimmen. Erfolgt die Übernahme auch unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, wird eine zusätzliche Aufbewahrung von gemeindlichen Geschäftsunterlagen in Papierform durch die Gemeinde insoweit entbehrlich. Sollen die gemeindlichen Unterlagen auf Mikrofilm aufbewahrt werden, hat die Gemeinde die nachfolgenden Grundsätze zu beachten (vgl. Abbildung).

<b>Die Mikrofilm-Grundsätze</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Allgemeiner Grundsatz</b>	Bei der Aufzeichnung von aufbewahrungspflichtigen Unterlagen muss das Mikrofilmbild mit dem Original übereinstimmen. Werden nicht die Originale aufbewahrt, muss das angewandte Verfahren den GoB entsprechen.
<b>Verfahrensbeschreibung</b>	Die Verfahrensbeschreibung muss die Aufzeichnung der Unterlagen auf Mikrofilm und die Aufbewahrung dieser Mikrofilme sowie den Rückgriff auf den Mikrofilm (Wiederauffinden) festlegen.
<b>Ordnungsprinzip der Aufzeichnung</b>	Das Ordnungsprinzip der Aufzeichnung ist in der Verfahrensbeschreibung anzugeben. Es muss einem sachverständigen Dritten innerhalb einer angemessenen Zeit möglich sein, jedes Mikrofilmbild aufzufinden. Zudem müssen die Mikrofilme dem Aufbewahrungspflichtigen eindeutig zugeordnet werden können.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 58 GemHVO NRW**

<b>Die Mikrofilm-Grundsätze</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Verfahrenskontrolle</b>	Der Aufbewahrungspflichtige soll ein Protokoll führen, um die Art der aufgezeichneten Unterlagen sowie den Ort und das Datum der Aufzeichnung nachprüfbar zu erfassen. Es soll eine Erklärung des Verfilmers enthalten, dass die Unterlagen unverändert und vollständig aufgenommen wurden, und muss im Original aufbewahrt werden.
<b>Filmkontrolle</b>	Der Mikrofilm ist nach der Aufnahme auf Mängel zu überprüfen. Bei fehlerhaften Aufzeichnungen ist auch die aufgezeichnete Unterlage aufzubewahren. Das Ergebnis der Kontrolle ist schriftlich festzuhalten.
<b>Aufbewahrung</b>	Die Mikrofilme sind sicher und geordnet aufzubewahren. Bei der Aufbewahrung von Mikro-Einzelbildern muss die Verfahrensbeschreibung ein Ordnungskriterium dafür enthalten.
<b>Lesen und Wiedergeben</b>	Für das Lesen der Mikrofilme sollen geeignete Lesegeräte verfügbar sein. Es muss möglich sein, lesbare Reproduktionen (Rückvergrößerungen) in angemessener Zeit anfertigen zu können.
<b>Vernichten des Schriftgutes</b>	Die aufgezeichneten Unterlagen können bei Beachtung dieser Grundsätze vernichtet werden, soweit sie nicht nach anderen Rechtsvorschriften im Original aufzubewahren sind.

*Abbildung 729 „Die Mikrofilm-Grundsätze“*

Die o.a. „Mikrofilm-Grundsätze“ sind von der Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung (AWV) entwickelt und vom BMF veröffentlicht worden (vgl. BStBl. 1984 S. 155).

#### **1.3.4 Der Zeitpunkt der Übertragung**

Die Gemeinde muss sich deshalb selbst entscheiden, zu welchem Zeitpunkt sie ihre Geschäftsunterlagen, die ihr in Papierform zugegangen sind, in elektronischer Form errichtet. Sie kann die Umwandlung vor dem Beginn der Aufbewahrung an oder auch bereits unmittelbar nach ihrem Eingang bei der Gemeinde vornehmen. Unabhängig vom Zeitpunkt der Errichtung der gemeindlichen Unterlagen in elektronischer Form kann auf die gleichzeitige Vorhaltung dieser Unterlagen in Papierform verzichtet werden. Die haushaltsrechtlichen Vorschriften stehen einer solchen Vorgehensweise nicht entgegen. Macht die Gemeinde von dieser Möglichkeit Gebrauch, bietet es sich an, die gemeindlichen Geschäftsunterlagen, die in Papierform bei der Gemeinde eingegangen sind, frühestens dann zu vernichten, wenn der Jahresabschluss für das betreffende Haushaltsjahr geprüft und vom Rat der Gemeinde festgestellt worden ist.

#### **1.3.5 Der Verzicht auf die Übertragung**

Bei der Auswahl von hauswirtschaftlichen Unterlagen, die auf Daten- oder Bildträger übertragen werden sollen, sind ggf. auch die fachgesetzlichen Vorschriften zu beachten. Deshalb kann es im Einzelfall notwendig sein, bei bestimmten gemeindlichen Geschäftsunterlagen auf die Übertragung der Papierform auf Daten- oder Bildträger zu verzichten und weiterhin die Papierform aufzubewahren. Davon betroffen dürften insbesondere

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 58 GemHVO NRW**

Dokumente sein, die gesetzlich der Schriftform bedürfen, weil sie nur im Original die erforderliche Rechtskraft und/oder Beweiskraft besitzen. In diesem Zusammenhang werden deshalb Dokumente bzw. Unterlagen, die weiterhin auch einer Papierform bedürfen, nachfolgend beispielhaft aufgeführt (vgl. Abbildung).

<b>Die Aufbewahrung von Originaldokumenten</b>	
-	Bürgschaftserklärungen nach § 766 BGB
-	Kündigung des Mietvertrages (vgl. 568 BGB)
-	Schuldversprechen (vgl. § 780 BGB)
-	Wertpapiere
-	Schecks

*Abbildung 730 „Die Aufbewahrung von Originaldokumenten“*

In Verwaltungs- und Gerichtsverfahren werden viele notwendige Dokumente bereits in elektronischer Form zugelassen, wenn diese z. B. mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versehen werden können. Ein etwaiges Erfordernis, in diesen Verfahren ggf. den Besitz der Urschrift oder die Ausfertigung einer Urkunde nachzuweisen, bleibt dabei unberührt. Damit steht bei der Gemeinde der Übertragung vieler Dokumente von ihrer Papierform auf Daten- und Bildträger kein Hindernis mehr entgegen. Für den elektronischen Rechtsverkehr sind zudem die einschlägigen rechtlichen Bestimmungen zu beachten, die in den verschiedenen Rechtsgebieten unterschiedlich sein können.

#### **1.4 Der Schutz der Unterlagen bei der Aufbewahrung**

##### **1.4.1 Allgemeine Schutzpflichten**

Die hauswirtschaftlichen Dokumente sind gegen Einwirkungen jeglicher Art zu schützen und aufzubewahren. Sie haben zudem auch eine Beweis- und Kontrollfunktion über das Handeln der Gemeinde und sind daher zu sammeln, zu ordnen und gesichert aufzubewahren. Dadurch werden die Nachvollziehbarkeit und die Nachprüfbarkeit gewährleistet. Das schließt nicht aus, dass diese Unterlagen zum Zwecke der Prüfung vorübergehend den dafür zuständigen Stellen überlassen werden können.

##### **1.4.2 Der Schutz personenbezogener Daten**

Die Gemeinde muss besondere Maßnahmen gegen den Missbrauch von aufzubewahrenden Daten ergreifen, wenn von ihr personenbezogene Daten aufbewahrt werden und damit die Möglichkeit besteht, Einzelangaben über persönliche und sachliche Verhältnisse einer bestimmten oder bestimmbarer natürlichen Person zuzuordnen. Die Aufbewahrung kann z. B. nicht nur besondere Zugriffskontrollen sowohl zum System als auch zu den personenbezogenen Daten erforderlich machen, sondern auch besondere Schutzmaßnahmen für den Transport dieser gemeindlichen Daten.

Vor der Aufbewahrung dieser Daten ist daher von der Gemeinde immer zu prüfen, ob bei ihr ein berechtigtes Interesse an der Aufbewahrung dieser Daten besteht. Außerdem ist von ihr zu prüfen, ob die elektronische Archivierung von personenbezogenen Daten auch ein späteres Löschen dieser Daten ermöglicht. Ist diese Maßnahme

bei einzelnen Speichermedien ausnahmsweise nicht oder nur sehr schwierig möglich, muss mindestens sichergestellt sein, dass eine Sperrung dieser Daten möglich ist.

#### **1.4.3 Die Sicherheitsvorkehrungen für die Aufbewahrung**

Es ist Aufgabe jeder Gemeinde, die notwendigen Sicherheitsvorkehrungen und den Ort der Aufbewahrung eigenverantwortlich zu bestimmen und umzusetzen. Dazu gehört auch eine systematische Ordnung im gemeindlichen Archiv. Zwar ist die Art und Weise einer solchen Ordnung nicht allgemein bestimmt, dazu gehört jedoch, dass die Ordnung ein systematisches Wiederfinden der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen innerhalb einer angemessenen Zeit ermöglichen muss. Eine eindeutige Kennzeichnung der Speichermedien, die Erstellung eines Aufbewahrungsverzeichnisses mit Aufbewahrungsort, Dateninhalt und Beginn und Ende der Aufbewahrung (Aufbewahrungsfristen) dient dabei auch dem Schutz der aufzubewahrenden gemeindlichen Unterlagen.

#### **1.4.4 Die örtliche Richtlinie**

Die Gemeinde ist verpflichtet, in Ausführung des § 58 GemHVO NRW örtliche Bestimmungen über die Aufbewahrung haushaltswirtschaftlicher Unterlagen hinsichtlich Ort und Zeit sowie der Nutzung des archivierten Gutes zu treffen. Diese Regelungen müssen inhaltlich hinreichend bestimmt sein und bedürfen der Schriftform (vgl. § 31 Absatz 2 Nr. 5 GemHVO NRW). Eine Richtlinie könnte eine Vielzahl von örtlichen Tatbeständen regeln (vgl. Abbildung).

<b>Die Regelungssachverhalte für die örtliche Aufbewahrung</b>
- Welche gemeindlichen Unterlagen sind aufbewahrungspflichtig.
- In welcher Form sind die gemeindlichen Unterlagen aufzubewahren.
- Nach welchen Ordnungskriterien ist zu archivieren.
- Die Form der Kennzeichnung aufbewahrungspflichtiger Unterlagen.
- Die Berechtigung zum Empfang archivierter Unterlagen.
- Die Sicherung der Rückgabe der archivierten Unterlagen.
- Die Freigabe zur Vernichtung archivierter Unterlagen.
- Die verantwortlichen Zuständigkeiten.

*Abbildung 731 „Die Regelungssachverhalte für die örtliche Aufbewahrung“*

Derartige Richtlinien dienen u.a. gleichzeitig der Dokumentation der Ordnungsmäßigkeit der Aufbewahrung der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde. Außerdem sind die erlassenen örtlichen Bestimmungen dem Rat der Gemeinde zur Kenntnis zu geben. Entsprechend den Festlegungen in dieser Vorschrift sind örtliche Regelungen über die Aufbewahrung hinsichtlich Ort und Zeit sowie der Nutzung des archivierten Gutes zu treffen.

### **1.5 Die Aufbewahrungspflichten bei Übertragung der Finanzbuchhaltung**

Die Gemeinde hat im Rahmen der vertraglichen Übertragung von Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung an einen Dritten (vgl. § 94 GO NRW) auch sicherzustellen, dass die Bestimmungen über die Aufbewahrung der gemeindlichen Geschäftsunterlagen eingehalten werden. Insbesondere bei einer DV-Buchführung ist der Dokumentationsumfang bereits vor der Übertragung der Geschäftsbesorgung durch den Dritten festzulegen. In den Bestimmungen sollten sowohl der Ort und die Zeitdauer der Aufbewahrung als auch die Zugangsberechtigungen und Einsichtsrechte bei den örtlichen Geschäftsunterlagen geregelt sein. Zu den notwendigen Regelungstatbeständen gehören auch Zutrittsrechte Dritter, z. B. im Rahmen der überörtlichen Prüfung der Gemeinde.

### **1.6 Die Kontrolle der Aufbewahrung**

Die Gemeinde hat im Rahmen der Aufbewahrung von haushaltswirtschaftlichen Unterlagen auch sicherzustellen, dass die Bestimmungen über die Aufbewahrung ihrer Geschäftsunterlagen eingehalten werden. Es bedarf neben der Herausgabe von Bestimmungen über die Aufbewahrung der gemeindlichen Unterlagen auch der notwendigen Sicherheitsvorkehrungen und der Festlegung des Ortes der Aufbewahrung sowie regelmäßiger Kontrollen. Insbesondere die Verpflichtung der Gemeinde besondere Maßnahmen gegen den Missbrauch von aufzubewahrenden personenbezogenen Daten erfordert einen regelmäßig zu erbringenden Nachweis über die ordnungsmäßige Durchführung der örtlichen Archivierung in sachlicher und technischer Hinsicht. Derartige Verfahrensdokumentationen sind ebenfalls aufzubewahren.

## **2. Zu Absatz 2 (Aufbewahrungsfristen):**

### **2.0 Inhalte und Zwecke**

Die Ausführung der haushaltswirtschaftlichen Haushaltswirtschaft wird u.a. durch die Finanzbuchhaltung erledigt. Mit dem Jahresabschluss und dem Gesamtabschluss eines jeden Haushaltsjahres ist die Aufgabe aber noch nicht abgeschlossen. Die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen müssen je nach ihrer Bedeutung auch zu späteren Zeitpunkten noch zur Verfügung stehen, um die Prüfungsrechte Dritter zu sichern oder bei Bedarf durch Originale die notwendigen Nachweise erbringen zu können. In der Vorschrift wird daher entsprechend der Bedeutung der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen zwischen der dauernden Aufbewahrung und einer befristeten Aufbewahrung unterschieden. Außerdem wird der Fristbeginn bestimmt. Es können sich aber aus Verträgen der Gemeinde oder aus Maßnahmen sowie aus Finanzierungsvorgängen besondere Aufbewahrungsfristen für die Gemeinde ergeben, z. B. bei Zuwendungen, die das Land der Gemeinde gewährt hat, fünf Jahre nach Vorlage des Verwendungsnachweises (vgl. Nr. 7.5 der ANBestG zu Nr. 5.1 VVG zu § 44 LHO).

Die Einhaltung der Aufbewahrungsfristen gehört zur ordnungsmäßigen Buchführung der Gemeinde. Die festgelegten Fristen haben sich seit Jahren - auch im kaufmännischen Bereich - bewährt. Zu beachten ist, dass der Bürgermeister nach § 31 Absatz 2 GemHVO NRW das Nähere zur Ausführung der Vorschrift über die Aufbewahrung von Unterlagen festlegen und daher auch die zuständige Stelle für die Aufbewahrung der Unterlagen bestimmen muss. Außerdem ist in einer örtlichen Vorschrift festzulegen, wie im Falle einer Stundung von Ansprüchen der Gemeinde oder in anderen Fällen einer längerfristigen Bindung der Gemeinde mit den Büchern und den weiteren Unterlagen umzugehen ist.

Die Aufbewahrungsfristen erstrecken sich sowohl auf gemeindliche Unterlagen in Papierform als auch auf Datenträger und Bildträger. Während es möglich ist, gemeindliche Geschäftsunterlagen in Papierform nach ihrer die Übernahme auf Datenträger oder Bildträger zu vernichten, dürfen dagegen elektronische errichtete Unterlagen oder andere Geschäftsunterlagen aus der automatisierten Datenverarbeitung nicht ausgedruckt werden, um diese nur in Papierform aufzubewahren. Für die Gemeinde bietet es sich an, zu ihrer Richtlinie eine Übersicht

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 58 GemHVO NRW**

beizufügen, mit der ein Überblick über die einzuhaltenden Aufbewahrungsfristen gegeben wird. In einer solchen Übersicht wäre dann zu jeder möglichen Belegart bei der Gemeinde eine Aufbewahrungsfrist festzusetzen und den Beschäftigten der Gemeinde bekannt zu geben.

**2.1 Zu Satz 1 (Dauernde Aufbewahrung):**

Die Vorschrift bestimmt ausdrücklich, dass die gemeindliche Eröffnungsbilanz und die Jahresabschlüsse der Gemeinde als haushaltswirtschaftliche Unterlagen dauernd aufzubewahren sind. Unter dem in dieser Vorschrift verwendeten Begriff „Jahresabschlüsse“ sind jedoch nicht nur die jährlichen Jahresabschlüsse der gemeindlichen Kernverwaltung nach § 95 GO NRW zu verstehen, sondern auch der jahresbezogene Gesamtabchluss der Gemeinde, der nach § 116 GO NRW jährlich zum Abschlussstichtag 31. Dezember aufzustellen ist. Dem gemeindlichen Gesamtabchluss kommt die gleiche Bedeutung zu wie dem Jahresabschluss der Gemeinde, so dass eine dauernde Aufbewahrung des gemeindlichen Gesamtabchlusses zu erfolgen hat.

**2.2 Zu Satz 2 (Befristete Aufbewahrung):**

**2.2.1 Ausgangslage**

Die in der Vorschrift festgelegten Fristen haben sich seit Jahren bewährt. Zu beachten ist aber in diesem Zusammenhang, dass der Bürgermeister nach § 31 Absatz 2 GemHVO NRW das Nähere zur Ausführung der Vorschrift über die Aufbewahrung von Unterlagen festlegen und daher auch die zuständige Stelle für die Aufbewahrung der Unterlagen bestimmen muss. Außerdem ist in einer örtlichen Vorschrift festzulegen, wie im Falle einer Stundung von Ansprüchen der Gemeinde oder in anderen Fällen einer längerfristigen Bindung der Gemeinde mit den Büchern und den weiteren Unterlagen umzugehen ist.

**2.2.2 Die Aufbewahrungszeit 10 Jahre**

Die Vorschrift bestimmt, dass die Bücher der Gemeinde zehn Jahre lang aufzubewahren sind. Diese Vorgabe ist geboten und sachgerecht, denn § 27 GemHVO NRW verpflichtet die Gemeinden, alle Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage nach dem System der doppelten Buchführung und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in den haushaltswirtschaftlichen Büchern klar ersichtlich und nachprüfbar aufzuzeichnen. Die Nachvollziehbarkeit gebietet eine längere Aufbewahrungszeit als bei den Buchungsbelegen.

**2.2.3 Die Aufbewahrungszeit 6 Jahre**

Die Vorschrift bestimmt, dass die Belege und die sonstigen Unterlagen der Gemeinde sechs Jahre aufzubewahren sind. Das Belegprinzip bildet auch für die Gemeinden ein wichtiges Erfordernis zur Sicherstellung der Richtigkeit der haushaltswirtschaftlichen Buchführung. Keine Buchung der Gemeinde darf daher ohne Beleg vorgenommen werden, denn nicht allein die Eintragungen in die haushaltswirtschaftlichen Bücher sichern die erforderliche Ordnungsmäßigkeit der Buchführung der Gemeinde, sondern die zubildende Verbindung zwischen der Aufzeichnung in den haushaltswirtschaftlichen Büchern mit dem dafür zugrunde gelegten Beleg schafft den notwendigen Zusammenhang (vgl. § 27 Absatz 3 GemHVO NRW). Daher ist es allgemein geboten, z. B. die Buchungsbelege, die Abschreibungsunterlagen, Bankbelege, Unterlagen über die Zahlungsabwicklung der Gemeinde u.a. sorgfältig aufzubewahren.

Von dieser Vorgabe zur Aufbewahrung von gemeindlichen Buchungsbelegen sind jedoch die Vorgaben für die Gemeinde zu trennen, die ebenfalls Aufbewahrungsfristen für gemeindliche Belege zum Inhalt haben, die Belege

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 58 GemHVO NRW**

aber entweder unter anderen Gesichtspunkten oder auch wegen anderer Zwecke aufzubewahren sind. So wird z. B. manchmal eine Aufbewahrungsfrist von drei Jahren für Belege vorgegeben, die einem Verwendungsnachweis beizufügen sind und die nach dem „Kassenjahr“ beginnt. Derartige förmlich bestimmte Aufbewahrungsfristen wirken sich nicht unmittelbar auf die haushaltsrechtlich verankerten Aufbewahrungsfristen aus und ändern daher auch nicht in zeitlicher Hinsicht die Pflicht der Gemeinde zur Aufbewahrung ihrer Buchungsbelege.

**2.3 Zu Satz 3 (Fristbeginn der Aufbewahrung):**

Nach der Vorschrift beginnen die Fristen zur Aufbewahrung von haushaltswirtschaftlichen Unterlagen - wie bisher - am 1. Januar des der Beschlussfassung des Rates über die Feststellung des Jahresabschlusses folgenden Haushaltsjahres zu laufen. Der Rat hat bis spätestens 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres den vom Rechnungsprüfungsausschuss geprüften Jahresabschluss durch Beschluss festzustellen (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW). Für den gemeindlichen Gesamtabschluss als einen der gemeindlichen jahresbezogenen Abschlüsse gilt ebenfalls die genannte Frist, denn der Rat hat den geprüften Gesamtabschluss durch Beschluss zu bestätigen, auch wenn § 96 GO NRW eine entsprechende Anwendung findet (vgl. § 116 Absatz 1 GO NRW). Maßgebend für den Beginn der Laufzeit der Aufbewahrungsfristen ist der Tag, an dem der Rat den betreffenden Beschluss tatsächlich gefasst hat.

In Einzelfällen kann sich aber auch ein anderer Fristbeginn ergeben, wenn z. B. noch Gewährleistungsansprüche aus Verträgen der Gemeinde bestehen oder Maßnahmen oder Finanzierungsvorgänge noch nicht vollständig abgewickelt worden sind. In solchen Fällen kann die Aufbewahrungsfrist deshalb nicht zum gleichen Zeitpunkt beginnen. Auch bei Vorgängen, die nur einen Bezug auf mehrere Haushaltsjahre und nicht nur auf ein einzelnes Haushaltsjahr haben, kann erst nach dem letzten Jahr der Fristbeginn einzusetzen. Dieses gilt gleichermaßen auch für die Aufbewahrung von Belegen der Gemeinde, die im Zusammenhang mit einer erhaltenen Zuwendung stehen.

**2.4 Die Fortdauer der Aufbewahrungszeit**

Eine zeitlich bestimmte Aufbewahrungsfrist für gemeindliche Geschäftsunterlagen endet i.d.R. mit dem Ablauf des Kalenderjahres, das aus dem gesetzlich bestimmten Fristbeginn und der Aufbewahrungsfrist zu bestimmen ist. Vor einer Aktenvernichtung oder Löschung gespeicherter Daten ist jedoch zu prüfen, ob trotz des Fristablaufs weiterhin eine Aufbewahrungspflicht für die Gemeinde besteht. Eine Fortsetzung der Aufbewahrung kann z. B. erforderlich sein, wenn gemeindliche Unterlagen noch für anhängige Gerichtsverfahren oder steuerrechtliche oder strafrechtliche Ermittlungsverfahren benötigt werden bzw. verfügbar gehalten werden müssen.

Die Aufbewahrung auch dann erforderlich sein, wenn für Verwaltungs- oder Gerichtsverfahren die Vorlage von Unterlagen in elektronischer Form noch nicht zugelassen oder ein Urkundenbeweis zu führen ist. Aber auch aufgrund der gemeindlichen Aufgabenerfüllung, z. B. aus einzelnen gemeindlichen Geschäften oder aus der Nutzungsdauer von gemeindlichen Vermögensgegenständen können sich Aufbewahrungspflichten für die Gemeinde ergeben. Soweit möglich sollte die Gemeinde daher bereits vor der Aufbewahrung prüfen, ob die Aufbewahrung von gemeindlichen Geschäftsunterlagen ggf. auch über die gesetzlich bestimmten Aufbewahrungsfristen hinaus von Anfang an notwendig ist.

Einer Aktenvernichtung von gemeindlichen Geschäftsunterlagen können, unabhängig davon, ob die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen in Papierform oder in elektronischer Form aufbewahrt werden, auch die allgemeinen Verjährungsfristen des BGB entgegen stehen, wenn diese auf Geschäftsvorfälle der Gemeinde Anwendung finden, aber auch andere Fristen und Termine wie sie z. B. durch § 31 VwVfG NRW bestimmt werden. Die Fortdauer der Aufbewahrungsfrist von haushaltswirtschaftlichen Unterlagen kann aber auch dadurch entstehen, dass die in Zuwendungsverfahren festgesetzte Zweckbindungsfrist noch nicht abgelaufen ist.

Aus Nachweisgründen bietet es sich in solchen Fällen an, nicht der dafür grundsätzlich vorgesehenen fünfjährigen Aufbewahrungsfrist nachzukommen (vgl. Nr. 7.5 ANBestG zur VVG zu § 44 LHO NRW), sondern die Unterlagen während der Zeit der Zweckbindung bzw. Nutzung des betreffenden Vermögensgegenstandes aufzubewahren. Der Verzicht auf die Aufbewahrung ist dabei immer von dem den Belegen zugrunde liegenden Verfahren sowie deren Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft und die Aufgabenerfüllung durch die Gemeinde abhängig.

### **3. Zu Absatz 3 (Sicherung der Lesbarkeit der aufzubewahrenden Unterlagen):**

#### **3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde hat nicht nur bei einer Buchführung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung, sondern auch während der Aufbewahrungsfristen der gemeindlichen Geschäftsunterlagen zu gewährleisten, dass die Sicherung der Bücher, der Belege und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf Datenträger oder Bildträger ordnungsgemäß erfolgt. Die Vorschrift enthält daher bestimmte Pflichten für die Gemeinde, damit gewährleistet wird, dass der Inhalt der Daten- oder Bildträger mit den Originalen übereinstimmt, während der Dauer der Aufbewahrungsfristen verfügbar und maschinell auswertbar ist und jederzeit innerhalb einer angemessenen Frist lesbar gemacht werden kann. Dadurch werden den an den Unterlagen interessierten Kreisen bestimmte Rechte zugestanden.

#### **3.2 Die Übereinstimmung mit den Originalen**

Die Gemeinde muss nach der Vorschrift dafür Sorge tragen, dass der Inhalt der Daten- oder Bildträger, auf die gemeindliche Geschäftsunterlagen übertragen wurden, mit den Originalen übereinstimmen. Die Gemeinde hat im Rahmen der Sicherung der Lesbarkeit der aufzubewahrenden Unterlagen zu entscheiden, ob und welche ihrer haushaltswirtschaftlichen Unterlagen bildlich oder inhaltlich wieder gegeben werden müssen. Bei einer bildlichen Wiedergabe entsteht ein genaues Abbild des Originals in Inhalt, Form und Farbe.

Bei einer inhaltlichen Wiedergabe stimmt die Nachbildung zwar mit dem Inhalt des Originals überein, es können aber Abweichungen von der Form auftreten. Es gilt dabei immer grundsätzlich, dass bei der Übernahme der haushaltswirtschaftlichen Aufzeichnungen auf Datenträger oder Bildträger der Wert und die Aussagekraft der übertragenen Unterlagen nicht beeinträchtigt werden dürfen. Ist dieses unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sichergestellt, wird insoweit eine zusätzliche Aufbewahrung der gemeindlichen Unterlagen in Papierform entbehrlich.

#### **3.3 Die Verfügbarkeit in der Aufbewahrungsfrist**

Die Gemeinde muss nach der Vorschrift dafür Sorge tragen, dass ihre Geschäftsunterlagen während der Dauer der Aufbewahrungsfrist verfügbar sind, denn mit dem Ablauf des Haushaltsjahres ist die Aufgabe der gemeindlichen Finanzbuchhaltung noch nicht abgeschlossen. Die Finanzbuchhaltung muss für den Jahresabschluss und Gesamtabschluss der Gemeinde die erforderlichen Angaben und Unterlagen liefern sowie Auskünfte über das Vermögen und die Schulden der Gemeinde und die Abwicklung von Forderungen und Verbindlichkeiten geben.

Die Geschäftsunterlagen der Gemeinde und weitere Informationen aus der Haushaltswirtschaft der Gemeinde müssen für die örtliche und die überörtliche Prüfung zur Verfügung gestellt werden. Das Verfügbarhalten der gemeindlichen Unterlagen muss ggf. über mehrere Jahre nach Ablauf des betreffenden Haushaltsjahres gewährleistet werden. Es bedarf daher vor Ort eines effektiven und wirtschaftlichen Umgangs der gemeindlichen Verwaltung mit dem Schriftgut der Gemeinde. Im Rahmen der Aufbewahrung von gemeindlichen Unterlagen müssen

auch die Berechtigungen der Beschäftigten zur Unterschriftsleistung während der Dauer der maßgeblichen Aufbewahrungsfristen.

### **3.4 Die Lesbarmachung der Unterlagen**

Die Gemeinde muss nach der Vorschrift dafür Sorge tragen, dass ihre Geschäftsunterlagen bis zum Ende der Aufbewahrungsfristen im Bedarfsfalle jederzeit lesbar wiedergegeben werden können. Die Lesbarmachung bedeutet, dass die Inhalte der gespeicherten Unterlagen nicht nur als Datensätze vorhanden sind, sondern zur Einsichtnahme auch in lesbarer Form zur Verfügung stehen. Diese Vorgabe kann in Einzelfällen dazu müssen, dass die von der Gemeinde gespeicherten Daten nicht nur in bildlich lesbarer Form, sondern auch in maschinell lesbarer Form verfügbar sein müssen, z. B. Buchführungsdaten, die für die Besteuerung benötigt werden. Damit in Verbindung steht die Vorschrift des § 58 Absatz 4 GemHVO NRW.

## **4. Zu Absatz 4 (Sicherung der Lesbarkeit beim Wechsel automatisierter Verfahren):**

### **4.1 Allgemeine Grundlagen**

In der haushaltswirtschaftlichen Haushaltswirtschaft werden automatisierte Verfahren zur Bewirtschaftung des Haushalts, zur Buchführung und zur Abwicklung des Zahlungsverkehrs, zur Ermittlung von Ansprüchen der Gemeinde sowie zur Aufbewahrung von Büchern und Belegen eingesetzt. Insbesondere für die dauernd aufzubewahrenden Unterlagen in elektronischer Form besteht dabei das Problem der mangelnden Beständigkeit von Dateiformaten. Die Dateiformate unterliegen nach den bisherigen Erfahrungen einer ständigen Weiterentwicklung, sodass für die Gemeinde grundsätzlich das Risiko besteht, dass heute gängige Formate schnell veralten und dann mit Standardgeräten nicht mehr lesbar gemacht werden können. Dieser Gefahr kann nur dadurch begegnet werden, dass die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde rechtzeitig in ein anderes – auch künftig lesbares – Format transferiert und in diesem neuen Format dann aufbewahrt werden.

Es ist daher ergänzend zur gesicherten und einer geordneten Aufbewahrung der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen in der Vorschrift bestimmt worden, dass in den Fällen, in denen in der Gemeinde eingesetzte automatisierte Verfahren geändert oder abgelöst werden, maschinelle Auswertungen der gespeicherten Daten innerhalb der Aufbewahrungsfristen auch mit den geänderten oder neuen Verfahren oder durch ein anderes System gewährleistet sein müssen. So ist z. B. durch geeignete Vorkehrungen sicherzustellen, dass die Wiedergabe einer Datei auf dem Bildschirm inhaltlich und bildlich mit der Wiedergabe der Ausgangsdatei übereinstimmt.

Durch die Vorschrift soll sichergestellt werden, dass bis zum Ende der Aufbewahrungsfristen der Inhalt der gespeicherten Unterlagen im Bedarfsfalle jederzeit lesbar wiedergegeben werden kann. Die Grundsätze können aber erhöhte Anforderungen an die Aufbewahrung auslösen, weil mit dem zunehmenden technischen Fortschritt die durchschnittliche Nutzungsdauer von elektronischen Datenverarbeitungssystemen abnimmt. Nicht nur der Systemwechsel bei der Anwendungssoftware und der Hardware löst Anforderungen an Speicherlösungen und an die Systempflege bei Versionsänderungen, Updates oder Upgrades aus. Die Gemeinde muss ggf. auch ausgemusterte Hard- und Software während der gesetzlichen Aufbewahrungspflichten in nutzbarem Umfang weiter für den Datenzugriff vorgehalten, weil Altdaten nicht unverändert durch ein neues angepasstes System ausgewertet werden können.

### **4.2 Die Entscheidung bei Anschaffung von Softwaresystemen**

Im Rahmen der Aufbewahrung von haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde muss grundsätzlich sichergestellt werden, dass bei einer Aufbewahrung auf elektronischen Datenträgern oder Bildträgern der Wert und

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 58 GemHVO NRW**

die Aussagekraft der gespeicherten Unterlagen nicht beeinträchtigt werden und ein Ausdruck inhaltlich und bildlich mit der Wiedergabe des elektronischen Dokuments auf dem Bildschirm übereinzustimmen hat. Vor Ort muss deshalb von der Gemeinde geprüft werden, ob die Anschaffung von Softwaresystemen, die eine rückwärts gerichtete Kompatibilität gewährleisten, sinnvoll und sachgerecht ist, damit ein Zugriff auf alle haushaltswirtschaftlichen Daten möglich wird, die, im ausgemusterten System gespeichert sind. Ggf. kann es auch sachgerecht sein, ein vom Quellsystem unabhängiges Auswertungssystem zu beschaffen.

Bei einem Wechsel in ein neues Produktivsystem, das in quantitativer und qualitativer Hinsicht nicht die gleichen Auswertungen wie das bisherige System ermöglicht, müssen gleichwohl auch später im Archivbereich gleichwertige Auswertungen möglich sein, ohne ggf. das Altsystem während der gesetzlichen Aufbewahrungsfristen in funktionsbereitem Zustand halten zu müssen. So ist zu beachten, dass in den Fällen, in denen z. B. ein elektronisches Dokument zur Erhaltung der Lesbarkeit in ein anderes Dateiformat übertragen, ist durch geeignete Vorkehrungen sicherzustellen, dass die Wiedergabe der Zielformat auf dem Bildschirm inhaltlich und bildlich mit der Wiedergabe der Ausgangsdatei übereinstimmt.

### **4.3 Aufbewahrung und einzuhaltende Grundsätze**

Im Rahmen der Aufbewahrung gespeicherter gemeindlicher Unterlagen müssen wie bei der Buchführung der Gemeinde mithilfe automatisierter Datenverarbeitung (DV-Buchführung) die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) und die weiteren Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS) beachtet werden, die sicherstellen sollen, dass die Buchungen und sonstigen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden, wenn die Buchführung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung erfolgt ist (vgl. § 27 Absatz 5 GemHVO NRW). Auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung (GoDV) finden Anwendung, die zur Erfüllung der ordnungsmäßigen Buchführung und Bilanzierung bei einer DV-Buchführung entwickelt wurden und im Wesentlichen die Sicherheit, die Funktionserfüllung und die Dokumentation umfassen.

Aus der Vielzahl dieser buchungs- und datenverarbeitungsbezogenen Grundsätze folgt, dass auch bei der Aufbewahrung bzw. beim Wechsel automatisierter Verfahren der sachliche und zeitliche Nachweis über alle buchführungspflichtigen Geschäftsvorfälle nicht verloren gehen darf. Die zu beachtenden Grundsätze beschreiben die Maßnahmen, die der Buchführungspflichtige umzusetzen hat, um sicherzustellen, dass die Buchungen und sonstigen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden und auch für Dritte verfügbar gehalten werden.

Diese Grundsätze müssen als Vorgaben auch im Rahmen der Aufbewahrung gespeicherter gemeindlicher Unterlagen, insbesondere beim Wechsel automatisierter Verfahren, beachtet werden (vgl. § 27 Absatz 5 GemHVO NRW), damit die Lesbarkeit der gespeicherten Unterlagen sichergestellt wird. In diesem Zusammenhang können die von der Finanzverwaltung für Steuerzwecke bzw. Betriebsprüfungen entwickelten „Grundsätze zum Datenzugriff sowie zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen“ (GDPdU) der Gemeinde ggf. Hinweise geben, die zur Erleichterung der Aufbewahrung der gemeindlichen Unterlagen beitragen.



**§ 59**  
**Sondervermögen, Treuhandvermögen**

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

**Erläuterungen zu § 59:**

**I. Allgemeines**

Die Maßgabe in den Vorschriften der § 97 Absatz 2 und 3 sowie § 98 GO NRW, dass die darin aufgeführten gesetzlichen Vorschriften über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde auch auf die gemeindlichen Sondervermögen und Treuhandvermögen der Gemeinde anzuwenden sind, macht es erforderlich, die Geltung der Gemeindehaushaltsverordnung auch auf die gemeindlichen Sondervermögen und Treuhandvermögen auszudehnen, soweit die einschlägigen gesetzlichen Vorschriften anzuwenden sind.

**II. Erläuterungen im Einzelnen**

**1. Die Regelungen zu den gemeindlichen Sondervermögen**

**1.1 Das gemeindliche Sondervermögen**

**1.1.1 Zwecke des abgesonderten Vermögens**

Das gemeindliche Vermögen dient der Erfüllung der öffentlichen Aufgaben der Gemeinde. Es hat den Zweck, Leistungen und Nutzen für den Bürger zu erbringen. Die Gemeinde hat deshalb ihre Vermögensgegenstände so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben (vgl. § 10 GO NRW). Zum Vermögen der Gemeinde im haushaltsrechtlichen Sinn ist die Gesamtheit aller Sachen und Rechte zu zählen, die der Gemeinde gehören oder ihr zustehen oder sie davon der wirtschaftlicher Eigentümer ist, soweit die gemeindlichen Vermögensgegenstände nicht aufgrund ausdrücklicher Vorschriften gesondert zu behandeln sind.

Von Bedeutung ist dabei, dass bestimmte Vermögensformen nicht dem allgemeinen Vermögen der Gemeinde zuzuordnen sind, sondern zur Erfüllung bestimmter Zwecke davon zu trennen (abzusondern) sind. Derartiges Vermögen ist i.d.R. der Gemeinde von Dritten unter einer bestimmten Zwecksetzung oder Zweckbindung übertragen worden und muss dementsprechend von der Gemeinde auch haushaltswirtschaftlich ggf. gesondert behandelt werden. Die Abbildung des Ressourcenverbrauchs bei den Sondervermögen der Gemeinde erfordert zudem auch bei diesem gemeindlichen Vermögen die Anwendung der Vorschriften über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde.

Diesen Vorschriften unterliegen grundsätzlich die unter den Nummern 1 und 2 des Absatzes 1 der Vorschrift aufgeführten Sondervermögen. Die Sondervermögen nach Absatz 1 Nr. 3 der Vorschrift unterliegen dagegen nicht nur den gesetzlichen Vorgaben des Absatzes 3, sondern auch den Vorschriften der Eigenbetriebsverordnung. Die Sondervermögen nach Absatz 1 Nr. 4 unterliegen grundsätzlich den Vorschriften über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Es wurden jedoch Ausnahmen davon zugelassen, sodass bei einer rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtung der Gemeinde auch die Wirtschaftführung und das Rechnungswesen nach dem für die Eigenbetriebe geltenden Vorschriften sinngemäß angewendet werden kann.

### 1.1.2 Die Gruppen der Sondervermögen

Die einzelnen Gruppen gemeindlicher Sondervermögen sind aufgrund ihrer unterschiedlichen Zweckbestimmung von der Gemeinde haushaltswirtschaftlich unterschiedlich zu behandeln. Sie werden entweder in die Haushaltsplanung der Gemeinde einbezogen und sind dann auch im gemeindlichen Jahresabschluss nachzuweisen oder sie verfügen über einen eigenen Rechnungskreis mit einem eigenen Jahresabschluss (vgl. Abbildung).

<b>Die Arten von gemeindlichem Sondervermögen</b>	
<b>SONDERVERMÖGEN</b>	<b>ZUORDNUNGEN</b>
<b>Gemeindegliedervermögen</b>	Teil des gemeindlichen Haushalts (GO NRW und GemHVO NRW)
<b>Rechtlich unselbstständige örtliche Stiftungen</b>	Teil des gemeindlichen Haushalts (GO NRW und GemHVO NRW)
<b>Wirtschaftliche Unternehmen der Gemeinde (nach § 114 GO NRW)</b>	Eigener Rechnungskreis (vgl. EigVO NRW)
<b>Organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit (§ 107 Absatz 2 GO NRW)</b>	Eigener Rechnungskreis (vgl. EigVO NRW)
<b>Rechtlich unselbstständige Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen</b>	Wahlmöglichkeit: Teil des gemeindlichen Haushalts (GO NRW und GemHVO NRW) oder eigener Rechnungskreis (vgl. EigVO NRW)

*Abbildung 732 „Die Arten von gemeindlichem Sondervermögen“*

Für das Gemeindegliedervermögen und die rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen, die Teil des gemeindlichen Haushalts sind, müssen die diesen Sondervermögen zuzurechnenden Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Bilanz unter den im Einzelnen nach der Vermögensart zutreffenden Bilanzposten angesetzt werden. Die Erhaltung des Zwecks bei diesen beiden Arten von gemeindlichem Sondervermögen erfordert von der Gemeinde keinen gesonderten Nachweis durch einen zusammengefassten Ansatz in der gemeindlichen Bilanz oder den Ansatz als Gesamtheit im Bilanzbereich „Finanzanlagen“. Die Einhaltung der Zwecksetzung bzw. Zweckbindung ist von der Gemeinde nur intern prüffähig nachzuhalten.

## 1.2 Besonderheiten bei den Sondervermögen

### 1.2.1 Die Sondervermögen nach § 97 Absatz 1 Nummer 1, 2 und 4 GO NRW

Die Gemeindeordnung zählt zu den Sondervermögen der Gemeinde, die den haushaltsrechtlichen Vorschriften unterliegen, das Gemeindegliedervermögen und das Vermögen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 1 und 2 GO NRW). Die Gemeindehaushaltsverordnung findet daher auf die Sondervermögen „Gemeindegliedervermögen“ und die „rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen“ Anwendung. Diese Vermögensformen sind deshalb im Haushaltsplan der Gemeinde gesondert nachzuweisen. Das Vermögen rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen kann jedoch nach der örtlichen und eigenverantwortlichen Entscheidung der Gemeinde entweder der gemeindlichen Haushaltswirtschaft

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 59 GemHVO NRW**

unterliegen oder es können dafür die für die Wirtschaftfführung und das Rechnungswesen der Eigenbetriebe geltenden Vorschriften sinngemäß angewendet werden, sodass besondere Haushaltspläne aufzustellen und Sonderrechnungen zu führen sind (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 4 GO NRW).

**1.2.2 Die Sondervermögen nach § 97 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW**

**1.2.2.1 Haushaltsrechtliche Pflichten nach der Gemeindeordnung**

Für die Sondervermögen in Form von wirtschaftlichen Unternehmen (vgl. § 114 GO NRW) und organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen (vgl. § 107 Absatz 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit der Gemeinde sind die in § 97 Absatz 3 GO NRW benannten haushaltsrechtlichen Vorschriften der Gemeindeordnung sinngemäß anzuwenden. Diese Vorschriften werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung).

<b>Die Vorschriften der Gemeindeordnung für Sondervermögen</b>	
<b>GESETZLICHER INHALT</b>	<b>FUNDSTELLE</b>
Allgemeine Haushaltsgrundsätze	§ 75 Absatz 1 GO NRW
Verpflichtung zum Haushaltsausgleich	§ 75 Absatz 2 Satz 1 und 2 GO NRW
Verpflichtung zur Sicherstellung der Liquidität	§ 75 Absatz 6 GO NRW
Verbot der bilanziellen Überschuldung	§ 75 Absatz 7 GO NRW
Verpflichtung zur mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung	§ 84 GO NRW
Gebrauch von Verpflichtungsermächtigungen	§ 85 GO NRW
Aufnahme von Krediten für Investitionen	§ 86 GO NRW
Bestellung von Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte	§ 87 GO NRW
Bildung von Rückstellungen	§ 88 GO NRW
Sicherung der Liquidität	§ 89 GO NRW
Umgang mit Vermögensgegenständen	§ 90 GO NRW
Ermittlung der Wertansätze für die Eröffnungsbilanz	§ 92 Absatz 3 GO NRW
Berichtigung von Wertansätzen der Eröffnungsbilanz	§ 92 Absatz 7 GO NRW
Aufgaben der Finanzbuchhaltung	§ 93 GO NRW
Übertragung der Finanzbuchhaltung	§ 94 GO NRW

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 59 GemHVO NRW**

<b>Die Vorschriften der Gemeindeordnung für Sondervermögen</b>	
<b>GESETZLICHER INHALT</b>	<b>FUNDSTELLE</b>
Feststellung des Jahresabschlusses	§ 96 GO NRW

*Abbildung 733 „Die Vorschriften der Gemeindeordnung für Sondervermögen“*

Bei den gemeindlichen Sondervermögen ist auch zu beachten, dass es eine Aufgabe der örtlichen Rechnungsprüfung ist, die Zahlungsabwicklung der Sondervermögen dauernd zu überwachen (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 5 GO NRW).

### 1.2.2.2 Haushaltsrechtliche Pflichten nach der Gemeindehaushaltsverordnung

Über die Eigenbetriebsverordnung finden auch bestimmte Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung bei diesen Sondervermögen Anwendung, z. B. § 13 oder 16 EigVO NRW Anwendung (vgl. Abbildung).

<b>Die Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung für Sondervermögen</b>	
<b>HAUSHALTSRECHTLICHER INHALT</b>	<b>FUNDSTELLE</b>
Personelle Trennung von Zahlungsabwicklung und Buchführung	§ 30 Absatz 3 GemHVO NRW
Verpflichtung zu einer angemessenen Liquiditätsplanung	§ 30 Absatz 6 GemHVO NRW
Gebrauch von Verpflichtungsermächtigungen	§ 13 GemHVO NRW
Planung von Investitionen	§ 14 GemHVO NRW
Inanspruchnahme von Ermächtigungen	§ 23 Absatz 1 GemHVO NRW

*Abbildung 734 „Die Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung für Sondervermögen“*

Bei der Wirtschaftsführung und dem Rechnungswesen der Eigenbetriebe kann auch das NKF zur Anwendung kommen (vgl. § 27 EigVO NRW). In solchen Fällen wird der Anwendungsbereich der Gemeindehaushaltsverordnung über die gemeindliche Verwaltung hinaus wesentlich erweitert.

### 1.3 Der Begriff „Vorschriften über die Haushaltswirtschaft“

Nach dem gemeindlichen Haushaltsrecht ist die Aufgabe „Haushaltswirtschaft“ der Gemeinde nicht ausdrücklich gesetzlich zugewiesen worden. Sie stellt vielmehr eine allgemeine und auf diese Körperschaft bezogene Aufgabe im Rahmen ihrer Selbstverwaltung (vgl. § 1 Satz 2 GO NRW) dar. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft ist deshalb als ein Instrument der Gemeinde anzusehen, das für die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben notwendig ist und dem Bestand der Körperschaft „Gemeinde“ dient. Diese Aufgabenwahrnehmung ermöglicht insbesondere erst die Erfüllung von örtlichen Sach- und Fachaufgaben durch die Gemeinde.

Der Rahmenbegriff „Haushaltswirtschaft“ steht dabei einerseits im Zusammenhang mit der haushaltsrechtlichen Kurzbezeichnung „Haushalt“, die z. B. in § 75 Absatz 2 Satz 1 GO NRW „Der Haushalt muss in jedem Jahr in

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 59 GemHVO NRW**

Planung und Rechnung ausgeglichen sein“ enthalten ist. Nach allgemeiner Auffassung fallen deshalb unter den Rahmenbegriff „Haushaltswirtschaft“ alle Dinge und Tätigkeiten, die zur Vorbereitung, Ausführung und Abrechnung der jährlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde gehören, z.B. die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans (Ergebnisplan, Finanzplan und Teilpläne nach § 79 Absatz 2 GO NRW).

Vor diesem Hintergrund hat die Gemeinde ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist, sowie ihre Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 1 und 2 GO NRW). Die gemeindliche Haushaltswirtschaft stellt daher eine unverzichtbare Grundlage für die örtliche Ausübung der gemeindlichen Selbstverwaltung dar, die von der Gemeinde in eigener Verantwortung unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten auszugestalten ist. Die Gemeinde ist daher gefordert, zur Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft die sachlich und fachlich sowie die organisatorisch erforderlichen Maßnahmen zu treffen. In diesen Rahmen gehört aber auch die Verwaltung des gemeindlichen Vermögens, unabhängig davon, ob es sich um allgemeines oder abgesondertes Vermögen der Gemeinde handelt. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft ist daher als prozessorientiert zu betrachten, die ergebnisorientiert gesteuert wird und in der ökonomische Vorgänge mit ihren wirtschaftlichen Wirkungen für die Gemeinde in Wertgrößen erfasst und beurteilt, zielgerichtet bearbeitet und sowie dokumentiert werden.

## **2. Die Regelungen zum Treuhandvermögen**

### **2.1 Die Treuhandvermögen nach § 98 GO NRW**

Die Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung finden auch auf Treuhandvermögen nach § 98 GO NRW Anwendung, jedoch mit der Maßgabe, dass für diese Vermögensformen besondere Haushaltspläne aufzustellen und Sonderrechnungen zu führen sind. Unter dem Begriff „Treuhandvermögen“ werden dabei die rechtlich selbstständigen Stiftungen und das sonstige von der Gemeinde treuhänderisch zu verwaltende Vermögen verstanden. Z.B. kann unbedeutendes Treuhandvermögen im Haushalt der Gemeinde gesondert nachgewiesen werden oder Mündelvermögen muss nur im Jahresabschluss gesondert nachgewiesen werden.

### **2.2 Haushaltsrechtliche Pflichten nach der Gemeindeordnung**

Aus dem Sachzusammenhang und dem Zweck der Vorschrift sind für die Treuhandvermögen die nachfolgenden haushaltsrechtlichen Vorschriften der Gemeindeordnung sinngemäß anzuwenden (vgl. Abbildung).

<b>Die Vorschriften der Gemeindeordnung für Treuhandvermögen</b>	
<b>GESETZLICHER INHALT</b>	<b>FUNDSTELLE</b>
Allgemeine Haushaltsgrundsätze	§ 75 Absatz 1 GO NRW
Verpflichtung zum Haushaltsausgleich	§ 75 Absatz 2 Satz 1 und 2 GO NRW
Verpflichtung zur Sicherstellung der Liquidität	§ 75 Absatz 6 GO NRW
Verbot der bilanziellen Überschuldung	§ 75 Absatz 7 GO NRW
Verpflichtung zur Aufstellung einer Haushaltssatzung	§ 78 GO NRW
Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltsplan	§ 79 GO NRW

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 59 GemHVO NRW**

<b>Die Vorschriften der Gemeindeordnung für Treuhandvermögen</b>	
<b>GESETZLICHER INHALT</b>	<b>FUNDSTELLE</b>
Einhaltung des Verfahrens der Haushaltsaufstellung	§ 80 GO NRW
Beachtung der Regelungen zur vorläufigen Haushaltsführung	§ 82 GO NRW
Möglichkeit zu über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen	§ 83 GO NRW
Verpflichtung zur mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung	§ 84 GO NRW
Gebrauch von Verpflichtungsermächtigungen	§ 85 GO NRW
Aufnahme von Krediten für Investitionen	§ 86 GO NRW
Bestellung von Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte	§ 87 GO NRW
Bildung von Rückstellungen	§ 88 GO NRW
Sicherung der Liquidität	§ 89 GO NRW
Umgang mit Vermögensgegenständen	§ 90 GO NRW
Ermittlung der Wertansätze für die Eröffnungsbilanz	§ 92 Absatz 3 GO NRW
Berichtigung von Wertansätzen der Eröffnungsbilanz	§ 92 Absatz 7 GO NRW
Aufgaben der Finanzbuchhaltung	§ 93 GO NRW
Übertragung der Finanzbuchhaltung	§ 94 GO NRW
Feststellung des Jahresabschlusses	§ 96 GO NRW

*Abbildung 735 „Die Vorschriften der Gemeindeordnung für Treuhandvermögen“*

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass es eine Aufgabe der örtlichen Rechnungsprüfung ist, die Zahlungsabwicklung der Sondervermögen dauernd zu überwachen und bei einer DV-Buchführung die Programme vor ihrer Anwendung zu prüfen (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 5 GO NRW). Die von der Gemeinde verwalteten Treuhandvermögen sind gleichfalls von diesen Vorgaben berührt, weil sie haushaltsmäßig von der Gemeinde bewirtschaftet werden. Wegen der vielfältigen Ausgestaltungsmöglichkeiten von Treuhandverhältnissen muss bei der Aufstellung der gemeindlichen Bilanz die Aufgabenübertragung an einen Sanierungsträger sowie bestehende Treuhandverhältnisse und deren Auflösung immer im Einzelfall betrachtet und bewertet werden.

